

## IFRS 聚焦

# IASB发布对《国际财务报告准则第11号——合营安排》的修订以规定购买共同经营中权益的核算

### 内容

---

为何发布有关修订？

有关修订的适用范围？

有关修订引入了哪些变更？

新要求何时适用？

---

本期《IFRS 聚焦》概述了近期对《国际财务报告准则第11号——合营安排》（IFRS 11）作出的修订，其针对当共同经营构成一项业务时对购买共同经营中权益的核算提供了指引。

### 内容概要

- 有关修订阐述了当共同经营活动构成一项业务时，共同经营者应如何核算购买共同经营中权益。修订后的IFRS 11现要求此类交易运用与《国际财务报告准则第3号——企业合并》（IFRS 3）规定的企业合并会计处理相关的原则进行核算。
- 应当披露上述准则对企业合并要求提供的相关信息。
- 受影响最大的领域为商誉的确认（在所转移的对价超过可辨认净资产的情况下）及递延所得税资产和负债的确认。
- 有关修订不仅适用于购买共同经营中权益，而且适用于在共同经营形成时投入一项业务的情况。
- 《国际财务报告准则第1号——首次采用国际财务报告准则》（IFRS 1）亦作出相应修订。
- 有关修订应采用未来适用法，并自2016年1月1日起生效，允许提前采用。

### 为何发布有关修订？

共同经营者必须按照《国际财务报告准则第11号——合营安排》（IFRS 11），通过确认其在相关资产、负债、收入和费用中所占的份额来确认其在共同经营中的权益。然而，IFRS 11或之前的准则《国际会计准则第31号——合营中的权益》（IAS 31）均未就当共同经营活动构成一项业务时，共同经营者应如何核算购买共同经营中权益提供指引。在实务中，对此类购买的核算存在重大差异，某些主体运用企业合并会计原则，而其他主体则基于共同经营资产和负债的相对公允价值对购买总成本进行分摊。

请参阅以下网站了解更多信息：

[www.iasplus.com](http://www.iasplus.com)

[www.deloitte.com](http://www.deloitte.com)

这导致的分歧例如所支付的超过净资产公允价值的溢价在某些情况下被确认为商誉，但在另一些情况下则被分摊至可辨认资产。由于 IFRS 11 缺乏该方面的指引，IASB 担心上述分歧将在实务中继续存在。据此，IASB 修订了 IFRS 11 以处理共同经营中权益的购买。

### 有关修订的适用范围？

当共同经营的活动构成《国际财务报告准则第 3 号——企业合并》（IFRS 3）所定义的业务时，有关修订适用于购买共同经营中权益。有关修订同时适用于初始获得的共同经营中的权益以及进一步购买的额外权益。

有关修订亦适用于在共同经营形成时投入一项业务的情况。但是，有关修订不适用于不存在现有业务（即，并未在共同经营形成时投入现有业务，共同经营与业务在同一时间形成）的情况。

如果参与交易的各方在交易前后均在同一控制下且控制并非暂时性控制，则有关修订不适用于该情况下共同经营中权益的购买。

#### 观察

有关修订的适用范围较为有限且并未就涉及购买共同经营中权益的若干常见交易提供指引（例如，在共同经营形成时投入一项资产而非业务的情况）。

### 有关修订引入了哪些变更？

对 IFRS 11 的修订要求，当共同经营活动构成一项业务时，应当运用 IFRS 3 及其他准则中对企业合并的相关原则对购买共同经营中权益进行核算。据此，对于其在共同经营中的权益，共同经营者必须：

- (1) 按公允价值计量可辨认资产和负债（符合 IFRS 3 或其他准则规定的例外情况的除外）；
- (2) 将与购买相关的成本确认为费用（发行债务或权益证券的成本除外）；
- (3) 确认递延所得税资产和递延所得税负债（因商誉的初始确认产生的递延所得税负债除外）；
- (4) 针对所转移的对价超过购买日可辨认净资产金额的部分确认为商誉；以及
- (5) 对于已分摊商誉的现金产出单元，至少每年执行一次减值测试。

共同经营者同时必须披露 IFRS 3 及其他准则要求提供的与企业合并相关的信息。

如果主体购买了共同经营中的额外权益，之前所持有的权益不予以重新计量。

《国际财务报告准则第 1 号——首次采用国际财务报告准则》（IFRS 1）亦作出相应修订，以使针对过往企业合并的豁免同时适用于共同经营活动构成一项业务的过往共同经营中权益的购买。

### 新要求何时适用？

对 IFRS 11 的修订应采用未来适用法应用于自 2016 年 1 月 1 日或以后日期开始的年度期间，允许提前采用。如果主体提前采用有关修订，则应当披露这一事实。

#### 观察

对 IFRS 11 的修订应采用未来适用法，即，自采用有关修订的首个期间的期初起应用。因此，不应重述比较期间内共同经营中权益的购买。

对 IFRS 1 的相应修订适用于自 2016 年 1 月 1 日或以后日期开始的年度期间。如果主体在较早的期间内采用对 IFRS 11 的修订，则必须同时在该较早期间采用对 IFRS 1 的修订。

## 主要联系人

全球国际财务报告准则领导人  
Veronica Poole  
ifrsglobalofficeuk@deloitte.co.uk

## 国际财务报告准则卓越中心

### 美洲

加拿大	Karen Higgins	ifrs@deloitte.ca
拉丁美洲	Fermin del Valle	ifrs-LATCO@deloitte.com
美国	Robert Uhl	iasplusamericas@deloitte.com

### 亚太地区

澳大利亚	Anna Crawford	ifrs@deloitte.com.au
中国	Stephen Taylor	ifrs@deloitte.com.cn
日本	Shinya Iwasaki	ifrs@tohatsu.co.jp
新加坡	Shariq Barmaky	ifrs-sg@deloitte.com

### 欧洲—非洲

比利时	Thomas Carlier	ifrs-belgium@deloitte.com
丹麦	Jan Peter Larsen	ifrs@deloitte.dk
法国	Laurence Rivat	ifrs@deloitte.fr
德国	Andreas Barckow	ifrs@deloitte.de
意大利	Franco Riccomagno	friccomagno@deloitte.it
卢森堡	Eddy Termaten	ifrs@deloitte.lu
荷兰	Ralph Ter Hoeven	ifrs@deloitte.nl
俄罗斯	Michael Raikhman	ifrs@deloitte.ru
南非	Nita Ranchod	ifrs@deloitte.co.za
西班牙	Cleber Custodio	ifrs@deloitte.es
英国	Elizabeth Chrispin	deloitteifrs@deloitte.co.uk

Deloitte (“德勤”)泛指德勤有限公司(一家根据英国法律组成的私人担保有限公司,以下称“德勤有限公司”),以及其一家或多家成员所。每一个成员所均为具有独立法律地位的法律实体。请参阅 [www.deloitte.com/cn/about](http://www.deloitte.com/cn/about) 中有关德勤有限公司及其成员所法律结构的详细描述。

德勤为各行各业的上市及非上市客户提供审计、税务、企业管理咨询及财务咨询服务。德勤成员所网络遍及全球逾 150 个国家,凭借其世界一流和高质量专业服务,为客户提供应对最复杂业务挑战所需的深入见解。德勤拥有约 200,000 名专业人士致力于追求卓越,树立典范。

本文件中所含数据乃一般性信息,故此,并不构成任何德勤有限公司、其成员所或相关机构(统称为“德勤网络”)提供任何专业建议或服务。在做出任何可能影响自身财务或业务的决策或采取任何相关行动前,请咨询合格的专业顾问。任何德勤网络内的机构不对任何方因使用本文件而导致的任何损失承担责任。

© 2014。欲了解更多信息,请联系德勤华永会计师事务所(特殊普通合伙)。

由德勤创意工作室(伦敦)设计与编制。34060A