

## US GAAP 与 IFRS 之比较：合营安排-致同研究之 US GAAP 系列(二十七)

合营安排是指两个或两个以上的参与方共同控制的一项安排。合作安排在 U. S. GAAP 中被定义为涉及共同经营活动的合同安排。

### 合营安排

IFRS	U.S. GAAP
<b>相关指引：</b> IFRS 9、10 和 11；IAS 16、27 和 28	<b>相关指引：</b> ASC 323、605、808、810-10
<b>简介</b>	
<p><b>合营安排</b>是指两个或两个以上的参与方共同控制的一项安排。合营安排具有以下特征（IFRS 11.4 和 5）：</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>参与方受到合同安排的约束</li> <li>合同安排赋予两个或两个以上的参与方共同控制该合同安排</li> </ul> <p>A 合营安排是以下两者之一（IFRS 11.6 和 15-16）：</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>共同经营——具有共同控制的参与方（共同经营者）拥有与合营安排有关的资产权利和负债义务</li> <li>合营企业——具有共同控制的参与方（合营者）对合营安排的净资产享有权利</li> </ul> <p>作为合营安排一方的主体应通过评估其权利和义务来确定它所参与合营安排的类型，并根据合营安排的类型对其进行核算（IFRS 11.2）。主体通过考虑该安排的结构通过单独主体来评估其权利和义务，并且当安排是通过单独主体构造时，考虑：（IFRS 11.17 和 B15）：</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>安排的法律形式</li> </ul>	<p><b>公司制合营企业</b>是指作为单独的特定业务或项目由一小组企业（合营者）为其成员的共同利益而拥有并经营的公司（主体）。其目的通常是在开发新市场、产品或技术时分担风险和分享报酬，结合互补的技术知识，或在开发生产或其他设施时集合资源。它通常也会提供一项安排，在该安排下每个合营者可以直接或间接参与合营企业的整体管理。</p> <p>投资方首先确定合营企业是否属于 VIE。如果是 VIE，则 ASC 810-10 的“可变利益主体”小节适用。</p> <p><b>合作安排</b>在 ASC 主术语表中被定义为涉及共同经营活动的合同安排。此类安排涉及满足以下两个要求的两（或多）方：</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>他们是经营活动的活跃参与者</li> <li>他们面临取决于经营活动商业成果的重大风险和报酬</li> </ul> <p>在 ASC 808-10 范围内的合作安排不是主要通过独立的法人主体来实施。在法人主体中实施的部分安排应根据 ASC 810-10、ASC 323-10 或其他相关的会计文献进行核算（ASC 808-10-15-4）。</p>

IFRS	U.S. GAAP
<ul style="list-style-type: none"> <li>• 合同安排中各方认可的条款</li> <li>• 其他相关的事实和情况</li> </ul> <p>通过单独主体构造的合营安排是共同经营或合营企业（IFRS 11.B19）。</p> <p><i>单独主体</i>指单独可辨认的财务结构，包括单独的法律主体或由法规认可的主体，无论这些主体是否具有法人资格（IFRS 11 附录 A）。</p>	
<b>共同控制</b>	
<p><i>共同控制</i>是按合同约定分享对一项安排的控制，并且仅在对相关活动的决策要求分享控制的各方一致同意时才存在（IFRS 11.7）。</p> <p>作为安排参与方的主体应首先评估该合同安排是否使所有参与方或一组参与方集体控制该安排。如果所有参与方必须一致行动才能主导对该安排的回报具有重大影响的活动（相关活动），则存在集体控制。</p> <p>如果所有参与方或一组参与方集体控制合营安排，当且仅当相关活动的决策要求集体控制该安排的参与方一致同意时，共同控制才存在（IFRS 11.9 和 B6）。</p>	<p><i>共同控制</i>仅适用于房地产合营企业，并在有关筹资、开发、销售或经营的决策要求两个或更多所有者的批准时才存在。</p>
<b>共同经营</b>	
<p>未通过单独主体构造的合营安排是共同经营（IFRS 11.B16）。</p> <p>共同经营者应确认与其在共同经营中的权益（包括在其单独财务报表中）相关的（IFRS 11.20 和 .26）：</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 资产，包括在共同持有资产中的份额</li> <li>• 负债，包括在共同承担负债中的份额</li> <li>• 销售其在共同经营产出中的份额所获得的收入</li> <li>• 在共同经营产出的销售收入中的份额，以及</li> <li>• 费用，包括在任何共同发生费用中的份额</li> </ul> <p>共同经营者应根据适用的 IFRS 核算与其在共同经营中权益相关的资产、负债、收入和费用（IFRS 11.21）。</p> <p>对于在其经营活动满足 IFRS 3 中业务定义的共同经营中权益的收购，主体应根据</p>	<p>在 ASC 808-10 范围内的合作安排的参与者应列报所发生的费用和产生的收入：</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 与第三方的交易按照 ASC 605-45，按总额还是净额列报向第三方销售所发生的费用和产生的收入，取决于合作安排的参与者在该交易中是委托人还是代理人。相应地，被视为某项特定交易委托人的参与者应在其利润表中按总额列报该交易。会计处理的权益法不适用于合作安排的活动（ASC 808-10-45-1 至 45-2）。</li> <li>• 参与方之间的支付——按照合作协议，参与方之间的支付在利润表的列示按如下方式确定（ASC 808-10-45-3 至 45-4）： <ul style="list-style-type: none"> <li>- 如果支付是在有关利润表列示的其他权威会计文献的范畴内，参与方应采用该文献的相关规定</li> <li>- 如果支付不在其他权威会计文献的范畴内，参与方通过类比权威文献对利润表进行分类</li> <li>- 如果支付不在其他权威会计文献的范畴内，</li> </ul> </li> </ul>

IFRS	U.S. GAAP
IFRS 11.20, 在其份额的范围内, 应用 IFRS 3 中与 IFRS 11 中的指引不冲突关于业务合并的指引。该指引适用于构成业务的共同经营中的初始权益和附加收购 (IFRS 11.21A)。	也不存在适当的类比, 参与方应根据合理、理性且一致应用的会计政策在利润表内对付款进行列示
<b>合营企业</b>	
<p>合营者应将其在合营企业中的权益确认为投资, 除非主体根据 IAS28 的规定豁免应用权益法 (IFRS 11.24) 并采用权益法对该项投资进行会计处理 (IAS 28)。</p> <p>在其单独的财务报表中, 合营者应按照 IAS 27.10 对其在共同经营中的权益进行核算 (IFRS 11.26)。</p> <p>初始确认后, 应根据 IAS 28 中的权益法核算在合营企业中的投资 (IFRS 11.C6)。</p>	<p>投资方首先确定合营企业是否属于 VIE。如果是 VIE, 则适用 ASC 810-10 的“可变利益主体”小节。如果合营企业不是 VIE, 投资方应采用:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 权益法, 根据 ASC 825-10 的要求允许比例合并或选择公允价值选择权的有限情形下除外 (适用时)。根据权益法, 投资方最初应根据 ASC 805-50-30 按成本计量在被投资方普通股中的投资 (ASC 323-10-30-2)。</li> <li>• 比例合并, 仅适用于建造或采掘行业中的非公司主体 (ASC 810-10-45-14)。</li> </ul>
<b>合营者投入</b>	
<p>向合营企业 (或联营企业) 投入不构成 IFRS 3 所定义的业务非货币性资产, 以提取权益性利益的利得或损失, 应按照 IAS 28.28 进行核算, 除非该出资缺乏 IAS 16 所定义的商业实质 (IAS 28.30)。</p> <p>如果投入缺乏商业实质, 利得或损失被视为未实现且不予确认, 除非同时适用 IAS 28.31。该未实现利得或损失应从采用权益法核算的投资中抵消, 并且不应在主体的财务报表中列报为递延利得或损失 (IAS 28.30)。</p>	<p>通常, 向共同控制的主体投入非货币资产以换取权益性利益的合营者, 应按成本记录其在共同控制主体中的投资, 并因此不确认利得。然而, 在某些情况下, 如果其他合营者投入现金以换取其在共同控制主体中的利益, 可能就转移至共同控制主体的增值资产的一部分确认一项利得。</p>

**来源：致同美国公认会计原则实务指引系列**

《致同美国公认会计原则实务指引：公允价值计量指引、债务和权益交易会计处理指引》(中英文对照) ISBN 978-7-5095-4509-6/F 3651

《致同美国公认会计原则实务指引：收入确认指引-探讨复杂的收入确认》(中英文对照) ISBN 978-7-5095-5407-4/F 4374

《致同美国公认会计原则实务指引：美国公认会计原则与国际财务报告准则之比较》(中英文对照) ISBN 978-7-5095-6751-7/F 5432

注：致同 US GAAP 系列强调了某些重要的 US GAAP 和 IFRS 的要求以及这两套准则之间的主要相似和差异之处。比较内容仅作为指引，并不包含所有内容。如果读者需要 IFRS 和 US GAAP 的要求、以及 SEC 条例、规则和实践的完整详情，应参阅相关准则、条例、规则和实践的全文。未征得具体专业意见之前，不应依据本系列专题所述内容采取或不采取任何行动。



[www.grantthornton.cn](http://www.grantthornton.cn)

© 2017 致同会计师事务所（特殊普通合伙）。版权所有。

“Grant Thornton（致同）”是指 Grant Thornton 成员所在提供审计、税务和咨询服务时所使用的品牌，并按语境的要求可指一家或多家成员所。致同会计师事务所（特殊普通合伙）是 Grant Thornton International Ltd（GTIL, 致同国际）的成员所。GTIL（致同国际）与各成员所并非全球合伙关系。GTIL（致同国际）和各成员所是独立的法律实体。服务由各成员所提供。GTIL（致同国际）不向客户提供服务。GTIL（致同国际）与各成员所并非彼此的代理，彼此间不存在任何义务，也不为彼此的行为或疏漏承担任何责任。