

2014年发布企业会计准则

企业会计准则第40号 ——合营安排 讲解



企业会计准则编审委员会 编



立信会计出版社

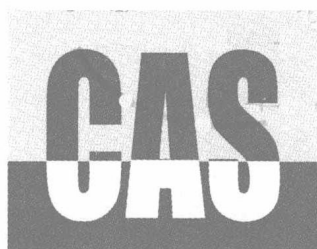
LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE

2014年发布企业会计准则

7279

144

企业会计准则第40号 ——合营安排 讲 解



企业会计准则编审委员会 编



立信会计出版社

LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE

图书在版编目(CIP)数据

企业会计准则. 第40号, 合营安排讲解/企业会计准则
编审委员会编. —上海: 立信会计出版社, 2015. 1

ISBN 978-7-5429-4414-6

I. ①企… II. ①企… III. ①企业—会计准则—中
国 IV. ①F279.23

中国版本图书馆CIP数据核字(2014)第289266号

策划编辑 蔡伟莉
责任编辑 蔡伟莉

企业会计准则第40号——合营安排 讲解

出版发行	立信会计出版社	
地 址	上海市中山西路2230号	邮政编码 200235
电 话	(021) 64411389	传 真 (021) 64411325
网 址	www.lixinaph.com	电子邮箱 lxaph@sh163.net
网上书店	www.shlx.net	电 话 (021) 64411071
经 销	各地新华书店	

印 刷	北京佳顺印务有限公司
开 本	710毫米×1000毫米 1/16
印 张	10.5
字 数	138千字
版 次	2015年1月第1版
印 次	2015年1月第1次
书 号	ISBN 978-7-5429-4414-6/F
定 价	25.00元

如有印订差错, 请与本社联系调换

关于印发《企业会计准则第 40 号——合营安排》的通知

财会〔2014〕11 号

国务院有关部委、有关直属机构，各省、自治区、直辖市、计划单列市财政厅（局），新疆生产建设兵团财务局，财政部驻各省、自治区、直辖市、计划单列市财政监察专员办事处，有关中央管理企业：

为适应社会主义市场经济发展需要，进一步完善企业会计准则体系，根据《企业会计准则——基本准则》，我部制定了《企业会计准则第 40 号——合营安排》，现予印发，自 2014 年 7 月 1 日起在所有执行企业会计准则的企业范围内施行，鼓励在境外上市的企业提前执行。

执行中有何问题，请及时反馈我部。

附件：企业会计准则第 40 号——合营安排

财政部

2014 年 2 月 17 日

目录

第一部分 《企业会计准则第 40 号——合营安排》原文 / 1

企业会计准则第 40 号——合营安排 / 3

第二部分 《企业会计准则第 40 号——合营安排》讲解 / 9

第一章 《企业会计准则第 40 号——合营安排》概述 / 11

第二章 合营安排参与方的会计处理 / 26

第三部分 最新企业会计准则条文 / 55

企业会计准则——基本准则 / 57

企业会计准则第 37 号——金融工具列报 / 65

企业会计准则第 41 号——在其他主体中权益的披露 / 92

企业会计准则第 2 号——长期股权投资 / 100

企业会计准则第40号——合营安排

讲解

企业会计准则第9号——职工薪酬 / 107

企业会计准则第33号——合并财务报表 / 116

企业会计准则第30号——财务报表列报 / 131

企业会计准则第39号——公允价值计量 / 144

A decorative rectangular border with ornate floral and leaf patterns at each corner, enclosing the central text.

第 一 部 分

《企业会计准则第 40 号
——合营安排》

原 文

企业会计准则第 40 号——合营安排

第一章 总 则

第一条 为了规范合营安排的认定、分类以及各参与方在合营安排中权益等的会计处理，根据《企业会计准则——基本准则》，制定本准则。

第二条 合营安排，是指一项由两个或两个以上的参与方共同控制的安排。合营安排具有下列特征：

（一）各参与方均受到该安排的约束；

（二）两个或两个以上的参与方对该安排实施共同控制。任何一个参与方都不能够单独控制该安排，对该安排具有共同控制的任何一个参与方均能够阻止其他参与方或参与方组合单独控制该安排。

第三条 合营安排不要求所有参与方都对该安排实施共同控制。合营安排参与方既包括对合营安排享有共同控制的参与方（即合营方），也包括对合营安排不享有共同控制的参与方。

第四条 合营方在合营安排中权益的披露，适用《企业会计准则第41号——在其他主体中权益的披露》。

第二章 合营安排的认定和分类

第五条 共同控制，是指按照相关约定对某项安排所共有的控制，并且该安排的相关活动必须经过分享控制权的参与方一致同意后才能决策。

本准则所称相关活动，是指对某项安排的回报产生重大影响的活动。某项安排的相关活动应当根据具体情况进行判断，通常包括商品或劳务的销售和购买、金融资产的管理、资产的购买和处置、研究与开发活动以及融资活动等。

第六条 如果所有参与方或一组参与方必须一致行动才能决定某项安排的相关活动，则称所有参与方或一组参与方集体控制该安排。

在判断是否存在共同控制时，应当首先判断所有参与方或参与方组合是否集体控制该安排，其次再判断该安排相关活动的决策是否必须经过这些集体控制该安排的参与方一致同意。

第七条 如果存在两个或两个以上的参与方组合能够集体控制某项安排的，不构成共同控制。

第八条 仅享有保护性权利的参与方不享有共同控制。

第九条 合营安排分为共同经营和合营企业。

共同经营，是指合营方享有该安排相关资产且承担该安排相关负债的合营安排。

合营企业，是指合营方仅对该安排的净资产享有权利的合营安排。

第十条 合营方应当根据其在合营安排中享有的权利和承担的义务确定合营安排的分类。对权利和义务进行评价时应当考虑该安排的结构、法律形式以及合同条款等因素。

第十一条 未通过单独主体达成的合营安排，应当划分为共同经营。

单独主体，是指具有单独可辨认的财务架构的主体，包括单独的法人主体和不具备法人主体资格但法律认可的主体。

第十二条 通过单独主体达成的合营安排，通常应当划分为合营企业。但有确凿证据表明满足下列任一条件并且符合相关法律法规规定的合营安排应当划分为共同经营：

（一）合营安排的法律形式表明，合营方对该安排中的相关资产和负

债分别享有权利和承担义务。

（二）合营安排的合同条款约定，合营方对该安排中的相关资产和负债分别享有权利和承担义务。

（三）其他相关事实和情况表明，合营方对该安排中的相关资产和负债分别享有权利和承担义务，如合营方享有与合营安排相关的几乎所有产出，并且该安排中负债的清偿持续依赖于合营方的支持。

不能仅凭合营方对合营安排提供债务担保即将其视为合营方承担该安排相关负债。合营方承担向合营安排支付认缴出资义务的，不视为合营方承担该安排相关负债。

第十三条 相关事实和情况变化导致合营方在合营安排中享有的权利和承担的义务发生变化的，合营方应当对合营安排的分类进行重新评估。

第十四条 对于为完成不同活动而设立多项合营安排的一个框架性协议，企业应当分别确定各项合营安排的分类。

第三章 共同经营参与方的会计处理

第十五条 合营方应当确认其与共同经营中利益份额相关的下列项目，并按照相关企业会计准则的规定进行会计处理：

- （一）确认单独所持有的资产，以及按其份额确认共同持有的资产；
- （二）确认单独所承担的负债，以及按其份额确认共同承担的负债；
- （三）确认出售其享有的共同经营产出份额所产生的收入；
- （四）按其份额确认共同经营因出售产出所产生的收入；
- （五）确认单独所发生的费用，以及按其份额确认共同经营发生的费用。

第十六条 合营方向共同经营投出或出售资产等（该资产构成业务的除外），在该资产等由共同经营出售给第三方之前，应当仅确认因该交易产生的损益中归属于共同经营其他参与方的部分。投出或出售的资产发生

符合《企业会计准则第8号——资产减值》等规定的资产减值损失的，合营方应当全额确认该损失。

第十七条 合营方自共同经营购买资产等（该资产构成业务的除外），在将该资产等出售给第三方之前，应当仅确认因该交易产生的损益中归属于共同经营其他参与方的部分。购入的资产发生符合《企业会计准则第8号——资产减值》等规定的资产减值损失的，合营方应当按其承担的份额确认该部分损失。

第十八条 对共同经营不享有共同控制的参与方，如果享有该共同经营相关资产且承担该共同经营相关负债的，应当按照本准则第十五条至第十七条的规定进行会计处理；否则，应当按照相关企业会计准则的规定进行会计处理。

第四章 合营企业参与方的会计处理

第十九条 合营方应当按照《企业会计准则第2号——长期股权投资》的规定对合营企业的投资进行会计处理。

第二十条 对合营企业不享有共同控制的参与方应当根据其对该合营企业的影响程度进行会计处理：

（一）对该合营企业具有重大影响的，应当按照《企业会计准则第2号——长期股权投资》的规定进行会计处理。

（二）对该合营企业不具有重大影响的，应当按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》的规定进行会计处理。

第五章 衔接规定

第二十一条 首次采用本准则的企业应当根据本准则的规定对其合营

安排进行重新评估，确定其分类。

第二十二条 合营企业重新分类为共同经营的，合营方应当在比较财务报表最早期间期初终止确认以前采用权益法核算的长期股权投资，以及其他实质上构成对合营企业净投资的长期权益；同时根据比较财务报表最早期间期初采用权益法核算时使用的相关信息，确认本企业在共同经营中的利益份额所产生的各项资产（包括商誉）和负债，所确认资产和负债的账面价值与其计税基础之间存在暂时性差异的，应当按照《企业会计准则第18号——所得税》的规定进行会计处理。

确认的各项资产和负债的净额与终止确认的长期股权投资以及其他实质上构成对合营企业净投资的长期权益的账面金额存在差额的，应当按照下列规定处理：

（一）前者大于后者的，其差额应当首先抵减与该投资相关的商誉，仍有余额的，再调整比较财务报表最早期间的期初留存收益；

（二）前者小于后者的，其差额应当冲减比较财务报表最早期间的期初留存收益。

第六章 附 则

第二十三条 本准则自2014年7月1日起施行。

第 二 部 分

《企业会计准则第 40 号
——合营安排》

讲 解

第一章 《企业会计准则第40号——合营安排》概述

一、制定《企业会计准则第40号——合营安排》的必要性

（一）进一步规范我国合营安排各参与方会计处理的需要

随着我国市场经济的不断发展，合营安排日益增多。但长期以来，我国没有单独的合营安排会计准则，而是将相关内容放在长期股权投资准则应用指南和相关讲解中予以规范。实务界、监管部门等在企业会计准则执行过程中提出建议，有必要根据我国实际情况单独制定一项会计准则以规范合营安排各参与方的会计处理。

（二）与国际财务报告准则持续趋同的需要

2011年5月12日，国际会计准则理事会发布《国际财务报告准则第11号——合营安排》，取代了《国际会计准则第31号——合营中的权益》和《解释公告第13号——共同控制主体：合营者的非货币性投入》。其中主要涉及三方面的变化：一是将合营安排三分类（共同控制资产、共同控制经营和共同控制主体）改为两分类（共同经营和合营企业）。二是要求基于合营安排下各方的权利和义务来确定某项合营安排是共同经营还是合营企业，是否存在单独主体不再是作出判断的唯一因素。三是要求在合并财务报表中统一采用权益法核算合营企业中的权益，取消比例合并法。财政部会计司借鉴《国际财务报告准则第11号——合营安排》中的做法，并结合我国实际情况，制定并颁布本准则。