



# 会计聚焦

## 《企业会计准则第 40 号 ——合营安排》

# 内容

---

范围	2
合营安排	2
共同控制	2
合营安排的分类	3
合同安排的结构	3
其他考虑因素	4
合营安排分类的重新评估	4
共同经营参与方的会计处理	4
合营方的会计处理	4
不享有共同控制的参与方的会计处理	5
合营企业参与方的会计处理	5
合营方的会计外理	5
不享有共同控制的参与方的会计处理	5
衔接规定	6

---

《德勤会计聚焦》由德勤中国专业技术部编纂，专为各行业公司董事、高管及财会人士提供关于国内外会计发展最新信息，以及德勤的专业洞察及会计见解。

如需进一步沟通，请联系您的客户服务团队，我们诚愿作进一步诠释和讨论。

如欲了解更多关于国内外会计发展的最新信息，请浏览以下网站：

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

中文: [www.casplus.com](http://www.casplus.com)

# 《企业会计准则第 40 号——合营安排》

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，财政部于 2014 年 2 月 17 日发布了《企业会计准则第 40 号——合营安排》（ASBE 40），要求自 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。

ASBE 40 与国际会计准则理事会（IASB）于 2011 年 5 月 12 日发布的《国际财务报告准则第 11 号——合营安排》（IFRS 11）基本趋同。ASBE 40 规范了合营安排的认定、分类以及各参与方在合营安排中权益等的会计处理。但是，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》。



## 范围

ASBE 40 既适用于合营方，也适用于对合营安排不享有共同控制的参与方

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。因此，ASBE 40 既适用于合营方，也适用于对合营安排不享有共同控制的参与方。

## 观察

风险投资机构、共同基金以及类似主体（如投资连结保险产品）持有的在合营企业中的权益不属于 ASBE 40 的适用范围，应当在初始确认时按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》的规定指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产或者分类为交易性金融资产。

## 合营安排

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：

- 1、各参与方均受到该安排的约束；
- 2、两个或两个以上的参与方对该安排实施共同控制。

## 共同控制

共同控制，是指按照相关约定对某项安排所共有的控制<sup>1</sup>，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。

相关活动的定义与修订的《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》相同。

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。

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。

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。仅享有保护性权利的参与方不享有共同控制。

<sup>1</sup> 根据修订的《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》，控制是指投资方拥有对被投资方的权力，通过参与被投资方的相关活动而享有可变回报，并且有能力运用对被投资方的权力影响其回报金额。

## 示例

一项安排涉及 A、B、C 三方，A 在该项安排中拥有 50% 的表决权，B 和 C 在该项安排中各拥有 25% 的表决权。A、B、C 三方在合同中约定，任何有关安排相关活动的议案至少需要获得 75% 的表决权同意才能通过。尽管 A 能够否决安排的任何议案，但是 A 无法控制该安排，因为 A 需要获得 B 或 C 的同意。在本例中，存在三种参与方的组合（即 A、B 和 C 组合，A 和 B 组合，A 和 C 组合）能够控制该项安排，因此不构成共同控制，该项安排也不是合营安排。

## 合营安排的分类

ASBE 40 将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。

合营安排分为共同经营和合营企业，是否存在单独法律主体不再是区分共同经营和合营企业的关键因素。

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。

## 合同安排的结构

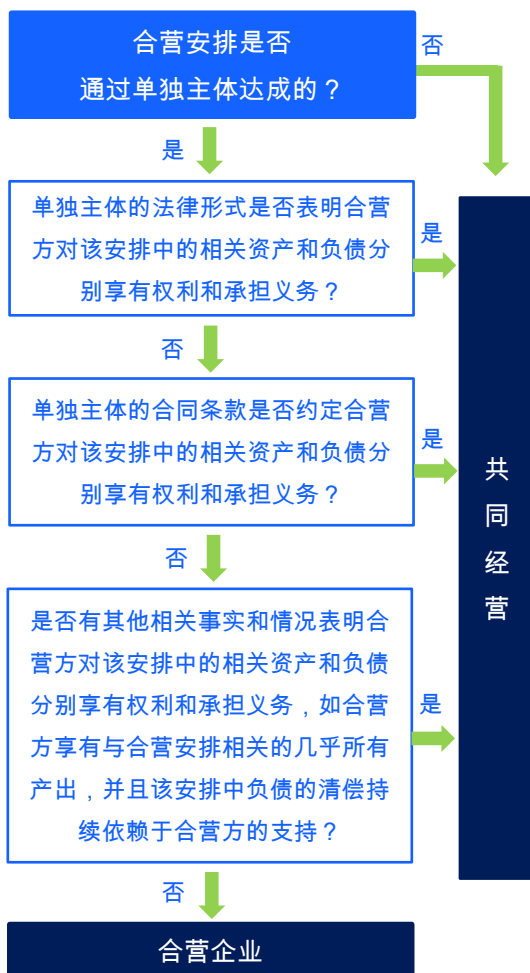
未通过单独主体达成的合营安排，应当划分为共同经营。通过单独主体达成的合营安排，通常应当划分为合营企业。

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。

## 观察

现行的《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》将合营安排分为共同控制经营、共同控制资产和合营企业。根据《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》的规定，按照是否设立企业来区分合营企业与共同控制经营和共同控制资产，如果设立了企业，即为合营企业；如果没有设立企业，即为共同控制经营或共同控制资产。

根据 ASBE 40 的规定，按照合营方是拥有合营安排的资产的权利和承担合营安排的负债的义务，还是对合营安排的净资产拥有权利，来区分共同经营和合营企业。单独主体的存在是某一合营安排被划分为合营企业的必要条件，但非充分条件。



### 其他考虑因素

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。

### 合营安排分类的重新评估

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。

### 共同经营参与方的会计处理

#### 合营方的会计处理

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。

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。

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。

#### **不享有共同控制的参与方的会计处理**

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，应当按照上述有关合营方的会计处理规定进行会计处理；否则，应当按照相关企业会计准则的规定进行会计处理。

#### **观察**

共同经营参与方应按照国家合同安排确认其在共同经营中所享有或承担的资产或负债，以及发生的收入和费用，而不是按照其在共同经营中拥有的权益比例确认资产、负债、收入和费用。

#### **合营企业参与方的会计处理**

##### **合营方的会计外理**

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。

##### **不享有共同控制的参与方的会计处理**

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。



## 衔接规定

首次采用ASBE 40 的企业应当根据ASBE 40 的规定对其合营安排进行重新评估，确定其分类。

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：

- 1、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，再调增比较财务报表最早期间的期初留存收益；
- 2、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。

## 观察

对于 ASBE 40 执行日之前满足《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》规定的合营企业，根据 ASBE 40 的规定进行重新评估，可能被分类为合营企业，也可能被分类为共同经营。对于 ASBE 40 执行日之前的共同控制经营和共同控制资产，根据 ASBE 40 的规定进行重新评估，将被分类为共同经营，但不可能被分类为合营企业。





## 德勤中国业务的联络详情

### 北京

**德勤华永会计师事务所(特殊普通合伙)北京分所**  
中国北京市东长安街1号  
东方广场东方经贸城德勤大楼  
8层  
邮政编码: 100738  
电话: +86 10 8520 7788  
传真: +86 10 8518 1218

### 成都

**德勤咨询(成都)有限公司**  
中国成都市人民南路二段1号  
仁恒置地广场写字楼34层  
3406单元  
邮政编码: 610016  
电话: +86 28 62102383  
传真: +86 28 6210 2385

### 重庆

**德勤咨询(重庆)有限公司**  
中国重庆市渝中区青年路38号  
重庆国贸中心13楼10-12单元  
邮政编码: 400010  
电话: +86 23 6310 6206  
传真: +86 23 6310 6170

### 大连

**德勤华永会计师事务所(特殊普通合伙)大连分所**  
中国大连市中山路147号  
森茂大厦1503室  
邮政编码: 116011  
电话: +86 411 8371 2888  
传真: +86 411 8360 3297

### 广州

**德勤华永会计师事务所(特殊普通合伙)广州分所**  
中国广州市天河路208号  
粤海天河城大厦26楼  
邮政编码: 510620  
电话: +86 20 8396 9228  
传真: +86 20 3888 0119 / 0121

### 杭州

**德勤商务咨询(杭州)有限公司**  
中国杭州市教工路18号  
欧美中心企业国际A区605室  
邮政编码: 310013  
电话: +86 571 2811 1900  
传真: +86 571 2811 1904

### 哈尔滨

**德勤管理咨询(上海)有限公司  
哈尔滨分公司**  
哈尔滨市南岗区长江路368号  
开发区管理大厦1618室  
邮政编码: 150090

### 香港特别行政区

**德勤·关黄陈方会计师行**  
香港金钟道88号  
太古广场一座35楼  
电话: +852 2852 1600  
传真: +852 2541 1911

### 济南

**德勤咨询(上海)有限公司  
济南办事处**  
中国济南市泺源大街150号  
济南中信广场A座十层1018  
单元  
邮政编码: 250011  
电话: +86 531 8518 1058  
传真: +86 531 8518 1068

### 澳门特别行政区

**德勤·关黄陈方会计师行**  
澳门殷皇子大马路43-53A号  
澳门广场19楼H-N座  
电话: +853 2871 2998  
传真: +853 2871 3033

### 南京

**德勤华永会计师事务所(特殊普通合伙)南京分所**  
中国南京市汉中路89号  
金鹰国际商城11层  
邮政编码: 210029  
电话: +86 25 5790 8880  
传真: +86 25 8691 8776

### 上海

**德勤华永会计师事务所(特殊普通合伙)**  
中国上海市延安东路222  
外滩中心30楼  
邮政编码: 200002  
电话: +86 21 6141 8888  
传真: +86 21 6335 0003

### 深圳

**德勤华永会计师事务所(特殊普通合伙)深圳分所**  
中国深圳市深南东路5001  
华润大厦13楼  
邮政编码: 518010  
电话: +86 755 8246 3255  
传真: +86 755 8246 3186

### 苏州

**德勤商务咨询(上海)有限公司  
苏州分公司**  
中国苏州市工业园区苏华路  
1号  
世纪金融大厦908室  
邮政编码: 215021  
电话: +86 512 6289 1238  
传真: +86 512 6762 3338

### 天津

**德勤华永会计师事务所(特殊普通合伙)天津分所**  
中国天津市和平区南京路189  
号  
津汇广场写字楼30层  
邮政编码: 300051  
电话: +86 22 2320 6688  
传真: +86 22 2320 6699

### 武汉

**德勤咨询(上海)有限公司  
武汉办事处**  
中国武汉市建设大道568号  
新世界国贸大38层02号  
邮政编码: 430022  
电话: +86 27 8526 6618  
传真: +86 27 8526 7032

### 厦门

**德勤咨询(上海)有限公司  
厦门办事处**  
中国厦门市思明区鹭江路8号  
国际银行大厦26楼E单元  
邮政编码: 361001  
电话: +86 592 2107 298  
传真: +86 592 2107 259

## 关于德勤全球

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。

## 关于德勤大中华

作为其中一所具领导地位的专业服务事务所, 我们在大中华设有 22 个办事处分布于北京、香港、上海、台北、成都、重庆、大连、广州、杭州、哈尔滨、新竹、济南、高雄、澳门、南京、深圳、苏州、台中、台南、天津、武汉和厦门。我们拥有近 13,500 名员工, 按照当地适用法规以协作方式服务客户。

## 关于德勤中国

德勤品牌随着在 1917 年设立上海办事处而首次进入中国。目前德勤中国的事务所网络, 在德勤全球网络的支持下, 为中国的本地、跨国及高增长企业客户提供全面的审计、税务、企业管理咨询及财务咨询服务。在中国, 我们拥有丰富的经验, 一直为中国的会计准则、税务制度与本地专业会计师的发展贡献所长。

本文件中所含数据乃一般性信息, 故此, 并不构成任何德勤、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。