

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,再调增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。

发布日期: 2015 年 12 月 08 日