



《企业会计准则第40号： 合营安排》讲解

主讲教师：余坚

教师简介：

余坚

博士

上海国家会计学院教研部副教授

研究方向：财务会计、管理会计



学习目标：

- ④掌握合营安排和共同控制的概念；
- ④掌握共同经营和合营企业的联系与区别；
- ④掌握共同经营和合营企业下的参与方会计处理；
- ④掌握首次执行及变更合营安排类型的会计衔接处理。

3

SNAI

课程框架

一、合营安排与共同控制的判别

二、合营安排的分类与判别

三、共同经营参与方的会计处理

四、合营企业参与方的会计处理

五、衔接规定与会计调整

SNAI

上海国家会计学院版权所有

一、合营安排与共同控制的判别

5

合营安排（Joint Arrangements）

- 合营安排（Joint Arrangements）：
 - 一项由两个或两个以上的参与方共同控制的安排。
 - 合营安排具有以下两个特征：
 - 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。

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。

6

共同控制（Joint Control）

- 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。

3/12/2015

SNAI 上海国家会计学院远程教育网 版权所有



参与方组合（Group of the parties）

- 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。
- 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。

3/12/2015

SNAI 上海国家会计学院远程教育网 版权所有



相关活动 (Relevant Activities)

- 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。

3/12/2015

SNAI 上海国家会计学院远程教育网 版权所有



共同控制的判定

- 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 (Unanimous Consent) 。
- 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 (Protective Right) 的参与方不享有共同控制。

3/12/2015

SNAI 上海国家会计学院远程教育网 版权所有



共同控制判断举例

- 甲乙丙三方于2010年合作经营一项目，共同拟定一项协议安排，根据该协议安排的约定，甲方拥有该项目50%的表决权，乙方与丙方分别享有30%和20%的表决权。协议条款约定，所有对该项目的回报有重大影响的决策（即“相关活动”）均需要超过75%的表决权的参与方一致同意，方能实施。
- 根据该协议安排条款，甲乙丙三方的任何一方均不具有对该合作项目（协议安排）的独立控制权。只有甲方与乙方联手才能满足最低75%表决权的控制条件，其他参与方组合均不满足该条件。因此，该协议安排属于共同控制，甲方与乙方为共同控制人。

3/12/2015

SNAI 上海国家会计学院远程教育网 版权所有

二、合营安排的分类与判别

合营安排的基本类型

1、共同经营 (Joint Operation)

- 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。

2、合营企业 (Joint Venture)

- 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。

3/12/2015

SNAI 上海国家会计学院远程教育网 版权所有

合营安排类型的判断

- 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估时应当考虑该安排的结构、法律形式以及合同条款等因素。
- 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。
- 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。

3/12/2015

SNAI 上海国家会计学院远程教育网 版权所有

共同经营 (Joint Operation)

- 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 (Separate Vehicle) ，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有法人主体资格但法律认可的主体。

3/12/2015

SNAI 上海国家会计学院远程教育网 版权所有



合营企业 (Joint Venture)

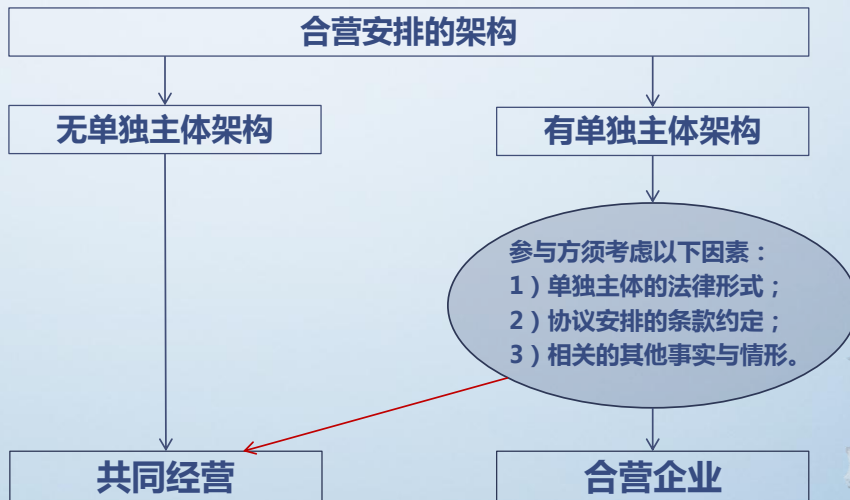
- 通过单独主体达成的合营安排，通常应当划分为合营企业。
- 但有确凿证据表明满足下列任一条件并且复合相关法律法规规定的合营安排，应当划分为共同经营：
 - 1) 合营安排的法律形式表明，合营方对该安排中的相关资产和负债分别享有权利和承担义务。
 - 2) 合营安排的合同条款约定，合营方对该安排中的相关资产和负债分别享有权利和承担义务。
 - 3) 其他相关事实和情况表明，合营方对该安排中的相关资产和负债分别享有权利和义务，如合营方享有与合营安排相关的几乎所有产出，并且该安排中负债的清偿持续依赖于合营方的支持。

3/12/2015

SNAI 上海国家会计学院远程教育网 版权所有



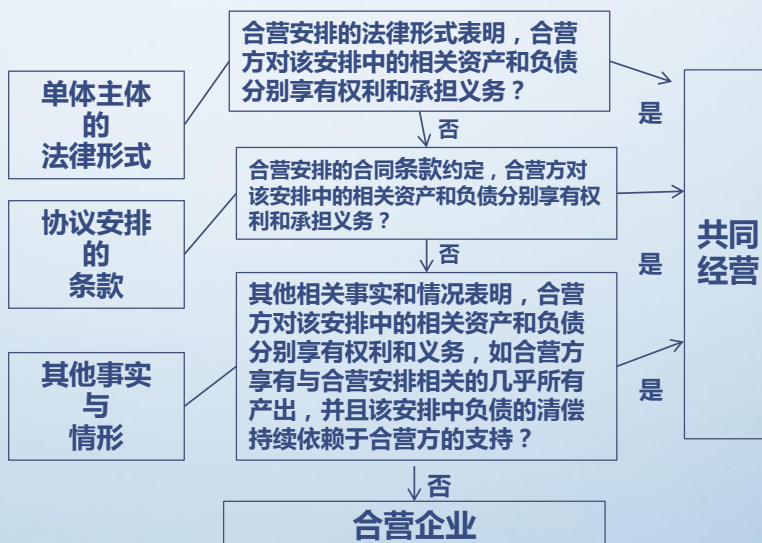
合营安排的类别判定示意图：评估参与方在安排中的权利和义务



3/12/2015

SNAI 上海国家会计学院远程教育网 版权所有

通过单独主体达成合营安排的判别示意图



3/12/2015

SNAI 上海国家会计学院远程教育网 版权所有

三、共同经营参与方的会计处理

共同经营中合营方的经营业务会计处理

- 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：
 - 1、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；
 - 2、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；
 - 3、确认出售其享有的共同经营产出份额所产生的收入；
 - 4、按其份额确认共同经营因出售产出所产生的收入；
 - 5、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。

共同经营中关联交易会计处理

- 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。

3/12/2015

SNAI 上海国家会计学院远程教育网 版权所有

共同经营中关联交易会计处理（续）

- 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。

3/12/2015

SNAI 上海国家会计学院远程教育网 版权所有

共同经营中不具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。

3/12/2015

SNAI 上海国家会计学院远程教育网 版权所有

共同经营参与方会计处理举例

- （续前例）甲乙丙三方于2010年合作经营一项目，共同拟定一项协议安排，根据该协议安排的约定，甲方拥有该项目50%的表决权，乙方与丙方分别享有30%和20%的表决权。协议条款约定，所有对该项目的回报有重大影响的决策（即“相关活动”）均需要超过75%的表决权的参与方一致同意，方能实施。
- 甲方以专用设备作价投入，账面折余价值40万元，投资作价50万元，占合营项目利益份额为50%；
- 乙方以专利技术作价投入，账面摊余价值10万元，投资作价30万元，占合营项目利益份额30%；
- 丙方以现金20万元投入，占项目利益份额20%。

3/12/2015

SNAI 上海国家会计学院远程教育网 版权所有

共同经营协议安排初始财务状况

会计科目	2010年初	备注
银行存款	20.00	丙方现金投入
存货	0.00	
固定资产—专用设备	50.00	甲方投入，账面价值40万，投资作价50万，折旧期限10年。
无形资产—专利技术	30.00	乙方投入，账面价值10万，投资作价30万，摊销期限10年。
资产合计：	100.00	
银行借款	0.00	
负债合计：	-	
投入资本—甲	50.00	甲方利益份额50%
投入资本—乙	30.00	乙方利益份额30%
投入资本—丙	20.00	丙方利益份额20%
留存收益		
净资产合计：	100.00	

3/12/2015

 上海国家会计学院远程教育网 版权所有

情形1：全部利益共享

- 合营协议条款约定，甲乙丙三方在共同经营项目中的利益（包括所有资产、负债、收入、成本费用）均按照表决权比例和利益份额比例由各方分享和承担。

3/12/2015

 上海国家会计学院远程教育网 版权所有

共同经营安排—利益共享情形下各方初始会计处理

共同经营-共享	甲方		乙方		丙方	
	借	贷	借	贷	借	贷
初始确认：						
固定资产—专用设备	20.00		15.00		10.00	
无形资产—专利技术	15.00		3.00		6.00	
银行存款	10.00		6.00		4.00	
固定资产—专用设备		40.00				
无形资产—专利技术				10.00		
银行存款						20.00
其他业务收入				14.00		
营业外收入		5.00				

3/12/2015

 上海国家会计学院远程教育网 版权所有

共同经营初始阶段各参与方会计处理

• 甲方会计处理：

借：固定资产—合营项目	20万 ($50 \times 50\% - (50 - 40) \times 50\%$)
无形资产—合营项目	15万 ($30 \times 50\%$)
银行存款—合营项目	10万 ($20 \times 50\%$)
贷：固定资产—专用设备	40万
营业外收入—固定资产处置损益	5万 ($(50 - 40) \times 50\%$)

• 解释说明：

3/12/2015

 上海国家会计学院远程教育网 版权所有

• 乙方会计处理：

借：固定资产—共同经营项目	15万 ($50 \times 30\%$)
无形资产—合营项目	3万 ($30 \times 30\% - (30 - 10) \times 30\%$)
银行存款—合营项目	6万 ($20 \times 30\%$)
贷：无形资产—专利技术	10万
其他业务收入—专利使用	14万 (($30 - 10$) $\times 70\%$)

• 解释说明：

3/12/2015

 上海国家会计学院远程教育网 版权所有

• 丙方会计处理：

借：固定资产—合营项目	10万 ($50 \times 20\%$)
无形资产—合营项目	6万 ($30 \times 20\%$)
银行存款—合营项目	4万 ($20 \times 20\%$)
贷：银行存款	20万

3/12/2015

 上海国家会计学院远程教育网 版权所有

共同经营后续阶段财务状况与经营成果

会计科目	2010年初	2010年度	本年变动额
营业收入		300.00	300.00
营业成本		220.00	220.00
营业税费		15.00	15.00
营业利润		65.00	65.00
所得税（20%）		13.00	13.00
净利润		52.00	52.00
银行存款	20.00	72.00	52.00
存货		58.00	58.00
固定资产—专用设备（10年折旧）	50.00	45.00	-5.00
无形资产—专利技术（10年摊销）	30.00	27.00	-3.00
资产合计：	100.00	202.00	102.00
银行借款		50.00	50.00
负债合计：	-	50.00	50.00
投入资本—甲	50.00	50.00	-
投入资本—乙	30.00	30.00	-
投入资本—丙	20.00	20.00	-
留存收益		52.00	52.00
净资产合计：	100.00	152.00	52.00

共同经营安排—利益共享情形下各方后续会计处理

共同经营-共享	甲方		乙方		丙方	
后续确认：	借	贷	借	贷	借	贷
营业成本	110.00		66.00		44.00	
营业税费	7.50		4.50		3.00	
所得税费用	6.50		3.90		2.60	
营业收入		150.00		90.00		60.00
银行存款	26.00		15.60		10.40	
存货	29.00		17.40		11.60	
固定资产—专用设备		2.50		1.50		1.00
无形资产—专利技术		1.50		0.90		0.60
银行借款		25.00		15.00		10.00
营业成本		0.5		0.60		
所得税费用						
固定资产—专用设备	0.5					
无形资产—专利技术			0.6			

3/12/2015

SN41 上海国家会计学院远程教育网 版权所有

共同经营—共享利益：后续阶段各参与方会计处理

1、甲方后续会计处理：

借：银行存款	26万	$(72-20)*50\%$
存货	29万	$(58-0)*50\%$
营业成本	110万	$220*50\%$
营业税费	7.5万	$15*50\%$
所得税费用	6.5万	$13*50\%$
贷：银行借款	25万	$(50-0)*50\%$
固定资产—累计折旧—共同经营项目	2.5万	$(50-45)*50\%$
无形资产—累计摊销—共同经营项目	1.5万	$(30-27)*50\%$
营业收入	150万	$300*50\%$

3/12/2015



上海国家会计学院远程教育网 版权所有

共同经营—共享利益：后续阶段各参与方会计处理

• 1、甲方后续会计处理：关联交易未实现损益调整

借：固定资产—合营项目	0.5万	$(50-40)*50\%/10$
贷：营业成本	0.5万	

3/12/2015



上海国家会计学院远程教育网 版权所有

2、乙方后续会计处理：

借：银行存款	26万	((72-20)*30%)
存货	29万	((58-0) *30%)
营业成本	110万	(220*30%)
营业税费	7.5万	(15*30%)
所得税费用	3.9万	(13*30%)
贷：银行借款	25万	(50*30%)
固定资产—共同经营项目	2.5万	((50-45) *30%)
无形资产—共同经营项目	1.5万	((30-27) *30%)
营业收入	150万	(300*30%)

3/12/2015

 上海国家会计学院远程教育网 版权所有

• 2、乙方后续会计处理：关联交易未实现损益处理

借：无形资产—共同经营项目 0.6万 ((30-10)*30%/10)

 贷：营业成本 0.6万

3/12/2015

 上海国家会计学院远程教育网 版权所有

• 3、丙方后续会计处理：

借：银行存款	10.4万	$((72-20) * 20\%)$
存货	11.6万	$((58-0) * 20\%)$
营业成本	44万	$(220 * 20\%)$
营业税费	3万	$(15 * 20\%)$
所得税费用	2.6万	$(13 * 20\%)$
贷：银行借款	10万	$((50-0) * 20\%)$
固定资产—共同经营项目	1万	$((50-45) * 20\%)$
无形资产—共同经营项目	0.6万	$((30-27) * 20\%)$
营业收入	60万	$(300 * 20\%)$

3/12/2015

 上海国家会计学院远程教育网 版权所有

四、合营企业参与方的会计处理

合营企业中合营方的会计处理

- 1、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。
- 2、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：
 - 1)、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。
 - 2)、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。

3/12/2015

SNAI 上海国家会计学院远程教育网 版权所有

合营企业举例

- (续前例) 甲乙丙三方于2010年合作经营一项目，共同拟定一项协议安排，根据该协议安排的约定，甲方拥有该项目50%的表决权，乙方与丙方分别享有30%和20%的表决权。协议条款约定，所有对该项目的回报有重大影响的决策(即“相关活动”)均需要超过75%的表决权的参与方一致同意，方能实施。
- 甲方以专用设备作价投入，账面折余价值40万元，投资作价50万元，占合营项目利益份额为50%；
- 乙方以专利技术作价投入，账面摊余价值10万元，投资作价30万元，占合营项目利益份额30%；

3/12/2015

SNAI 上海国家会计学院远程教育网 版权所有

合营企业举例（续）

- 丙方以现金20万元投入，占项目利益份额20%。
- 该项合营安排通过设立一独立主体进行运营。
- 合营协议条款约定，甲乙丙三方在共同经营项目中的利益（包括所有资产、负债、收入、成本费用）均按照表决权比例和利益份额比例由各方分享和承担。
- 该项合营安排通过独立主体进行运营，且各参与方对项目的净资产按照比例享有相应的权利和承担相应的义务，因此可判定为“合营企业”类型。

3/12/2015

 上海国家会计学院远程教育网 版权所有

合营企业财务数据 (单位：万元)

会计科目	2010年初	2010年度
营业收入		300.00
营业成本		220.00
营业税费		15.00
营业利润		65.00
所得税 (20%)		13.00
净利润		52.00
银行存款	20.00	72.00
存货		58.00
固定资产—专用设备	50.00	45.00
无形资产—专利技术	30.00	27.00
资产合计：	100.00	202.00
银行借款		50.00
负债合计：	-	50.00
投入资本—甲	50.00	50.00
投入资本—乙	30.00	30.00
投入资本—丙	20.00	20.00
留存收益		52.00
净资产合计：	100.00	152.00

3/12/2015

 上海国家会计学院远程教育网 版权所有

合营企业参与方初始会计处理

合营企业 初始确认：	甲方		乙方		丙方	
	借	贷	借	贷	借	贷
长期股权投资	50.00		30.00		20.00	
固定资产		40.00				
无形资产				10.00		
银行存款						20.00
营业外收入		10.00				
其他业务收入				20.00		

3/12/2015

 上海国家会计学院远程教育网 版权所有

合营企业参与方初始会计处理

• 1、甲方初始会计处理：

借：长期股权投资—成本 **50万**

 贷：固定资产 40万

 营业外收入 10万 (50-40)

• 解释说明：

3/12/2015

 上海国家会计学院远程教育网 版权所有

合营企业参与方初始会计处理

• 2、乙方初始会计处理：

借：长期股权投资—成本	30万	
贷：无形资产		10万
其他业务收入		20万 (30-10)

• 3、丙方初始会计处理：

借：长期股权投资—成本	20万	
贷：银行存款		20万

3/12/2015

SNAI 上海国家会计学院远程教育网 版权所有

合营企业参与方后续会计处理

	甲方		乙方		丙方	
后续确认：	借	贷	借	贷	借	贷
营业外收入	5.00					
其他业务收入			6.00			
长期股权投资—成本		5.00		6.00		
长期股权投资—损益调整	26.00		15.60		10.40	
投资收益		26.00		15.60		10.40
长期股权投资—损益调整	0.5		0.6			
投资收益		0.5		0.6		

3/12/2015

SNAI 上海国家会计学院远程教育网 版权所有

合营企业参与方后续会计处理

• 1、甲方后续会计处理：（权益法）

借：营业外收入	5万	$((50-40) \times 50\%)$
贷：长期股权投资—成本	5万	
借：长期股权投资—损益调整	26万	$(52 \times 50\%)$
贷：投资收益	26万	
借：长期股权投资—损益调整	0.5万	$((50-40) \times 50\% / 10)$
贷：投资收益	0.5万	

3/12/2015

 上海国家会计学院远程教育网 版权所有

合营企业参与方后续会计处理

• 2、乙方后续会计处理：（权益法）

借：其他业务收入	6万	$((30-10) \times 30\%)$
贷：长期股权投资—成本	6万	
借：长期股权投资—损益调整	15.6万	$(52 \times 30\%)$
贷：投资收益	15.6万	
借：长期股权投资—损益调整	0.6万	$((30-10) \times 30\% / 10)$
贷：投资收益	0.6万	

3/12/2015

 上海国家会计学院远程教育网 版权所有

合营企业参与方后续会计处理

- 3、丙方后续会计处理：（权益法）

借：长期股权投资—损益调整 10.4万 (520*20%)

贷：投资收益 10.4万

3/12/2015

SNAI 上海国家会计学院远程教育网 版权所有

五、衔接规定与会计变更调整

衔接规定与会计变更调整

- 首次采用本准则的企业应当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；

3/12/2015

SNAI 上海国家会计学院远程教育网 版权所有



衔接规定与会计变更调整（续）

- 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。

3/12/2015

SNAI 上海国家会计学院远程教育网 版权所有



衔接规定与会计变更调整（续）

- 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。

3/12/2015

SNAI 上海国家会计学院远程教育网 版权所有

合营安排类型变更的会计调整举例

- （续前例）假设2011年初开始，根据参与方协商，合营企业的产出绝大部分将出售给甲方。
- 基于该事项对合营安排的重新评估，该合营安排的类型将从原先的合营企业变更为共同经营。
- 各参与方应进行相应的会计调整。
-

3/12/2015

SNAI 上海国家会计学院远程教育网 版权所有

• **1、甲方表变更会计处理：（2011年度财务报表期初数）**

借：银行存款	36万 ($72 \times 50\%$)
存货	29万 ($58 \times 50\%$)
固定资产	18万 ($45 \times 50\% - (50 - 40) \times 50\% \times 9/10$)
无形资产	13.5万 ($27 \times 50\%$)
贷：银行借款	25万 ($50 \times 50\%$)
长期股权投资	71.5万 (期初账面价值)

• 解释说明：如有差异，调整期初留存收益。

• **2、3、乙方、丙方按照相同思路进行处理，此处从略。**

3/12/2015

 上海国家会计学院远程教育网 版权所有

相关会计准则清单参考

- 中国企业会计准则第40号：合营安排
- 中国企业会计准则第2号：长期股权投资
- IFRS11：Joint Arrangements
- IAS28：Investment in Associates and Joint Venture

3/12/2015

 上海国家会计学院远程教育网 版权所有