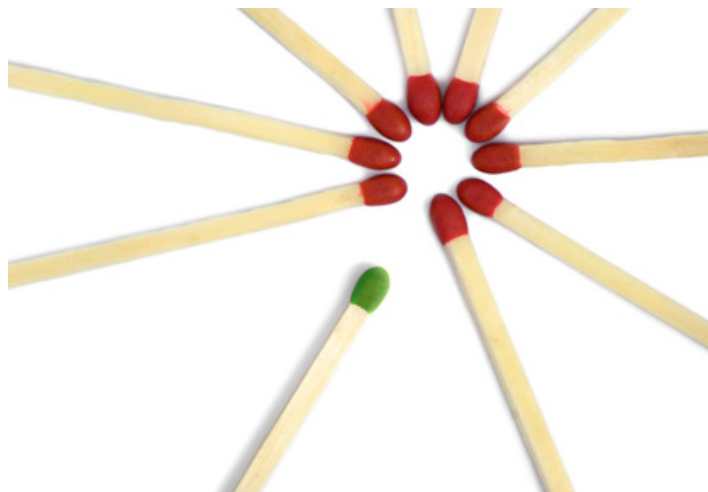


会计聚焦

财政部发布关于 合营安排的征求意见稿



财政部日前发布了
四项相关准则的征
求意见稿，包括合
并财务报表、合营
安排、长期股权投
资，及相关披露

财政部于2012年11月15日发布了《企业会计准则第X号——合营安排》（征求意见稿），建议取代现行《企业会计准则第2号——长期股权投资》中关于合营的会计核算。与该征求意见稿同时发布的还有：

- 《企业会计准则第2号——长期股权投资（修订）》（征求意见稿）；
- 《企业会计准则第33号——合并财务报表（修订）》（征求意见稿）；
以及
- 《企业会计准则第X号——在其他主体中权益的披露》（征求意见稿）

除了《企业会计准则第2号——长期股权投资（修订）》（征求意见稿）的某些内容外，这些征求意见稿基本与对自2013年1月1日或以后日期开始的年度期间生效的《国际财务报告准则第10号——合并财务报表》、《国际财务报告准则第11号——合营安排》、《国际财务报告准则第12号——在其他主体中权益的披露》、《国际会计准则第27号——单独财务报表》（2011年修订版）、以及《国际会计准则第28号——联营和合营企业中的投资》（2011年修订版）趋同。

这些征求意见稿的征求意见截止期均为2013年2月16日。

鉴于征求意见稿建议的内容会对现行的实务产生重大的影响，我们鼓励读者积极向财政部会计司提出反馈意见。

本文是对《企业会计准则第X号——合营安排》（征求意见稿）的介绍。

您可以通过以下网页取得更多关于此征求意见稿的信息：

http://kjs.mof.gov.cn/zhengwuxinxi/gongzuotongzhi/201211/t20121122_701307.html

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

中文: www.casplus.com

共同控制

征求意见稿中合营安排的定义为“一项由两个或两个以上的参与方共同控制的安排”，并明确仅当“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”时，才存在共同控制。但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。

观察

对于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，不构成共同控制的情况，引用《国际财务报告准则第 11 号——合营安排》中的一个示例说明如下：

假设某一安排涉及 3 方：A 持有该安排 50% 的表决权，而 B 和 C 分别持有 25% 的表决权。A、B 和 C 之间的合同安排规定，针对相关活动的决策须经至少 75% 的表决权通过。即使 A 能够否决任何决策，其并不能够控制该项安排，因为任何决策均需获得 B 或 C 的同意才能通过。在本例中，有多于一个组合能够达到 75% 的表决权（即，A 和 B 或 A 和 C 的组合）。在这种情况下，为符合合营安排的定义，该合同安排需要列明针对安排中的相关活动^注的决策要求哪个组合的全体参与方一致同意。

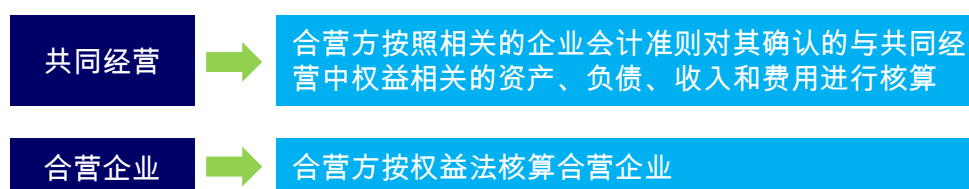
注 按《企业会计准则第 33 号——合并财务报表（修订）》（征求意见稿），相关活动指对被投资方的回报产生重大影响的活动。

共同经营和合营企业

...合营安排分为共同经营和合营企业...是否存在单独的法律实体不再是作出这一判断的关键因素

征求意见稿定义了两种类型的合营安排：共同经营和合营企业。该两类合营安排通过合营方（即对合营安排享有共同控制的参与方）在合营安排中的权利和义务进行区分。在共同经营中，合营方享有合营安排相关资产且承担合营安排相关负债；相反，在合营企业中，合营方对合营安排的净资产享有权利。按征求意见稿，合营安排应基于合营安排下各方的权利和义务来确定某一合营安排是共同经营还是合营投资，是否存在单独的法律实体不再是作出这一判断的关键因素。

征求意见稿要求合营方按照相关的企业会计准则对其确认的与共同经营中权益相关的资产、负债、收入和费用进行核算，而按照《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》的规定采用权益法核算其对合营企业的投资。



观察

对于合营企业的会计处理采用《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》所述的权益法进行核算的原则并未发生改变，并且共同经营的会计处理与针对共同控制经营和共同控制资产的现行处理方法一致。

不享有共同控制的参与方

建议的征求意见稿适用于合营安排的所有参与方，而不仅仅是那些享有共同控制的参与方，而不仅仅是那些享有共同控制的参与方

建议的征求意见稿适用于合营安排的所有参与方，而不仅仅是那些享有共同控制的参与方。因此，对于在共同经营中拥有权益的而不享有共同控制的参与方，如果其享有该共同经营中的资产的权利和承担负债的义务，其应采用与共同经营合营方相同的方式核算其权益，按照适用的企业会计准则确认其所占合营安排下的资产、负债、收入和费用的份额；但如果其不享有共同经营中的相关资产的权利和承担负债的义务，其应按照适用的企业会计准则核算其在共同经营中的权益。但是，合营企业的不享有共同控制的参与方的核算将取决于该参与方对合营企业的影响程度。对合营企业具有重大影响的参与方应当按照《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》的规定采用权益法核算其对该合营企业的投资；而对合营企业不具有重大影响的不享有共同控制的参与方则应当按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》的规定核算其对该合营企业的投资。

合营安排	不享有共同控制的参与方	
	享有该共同经营中的资产的权利和承担负债的义务	不享有该共同经营中的资产的权利和承担负债的义务
共同经营	采用与共同经营合营方相同的方式核算其权益，按照适用的企业会计准则确认其所占合营安排下的资产、负债、收入和费用的份额	按照适用的企业会计准则核算其在共同经营中的权益
	具有重大影响	无重大影响
合营企业	按照《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》的规定采用权益法核算	按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》的规定核算其对该合营企业的投资

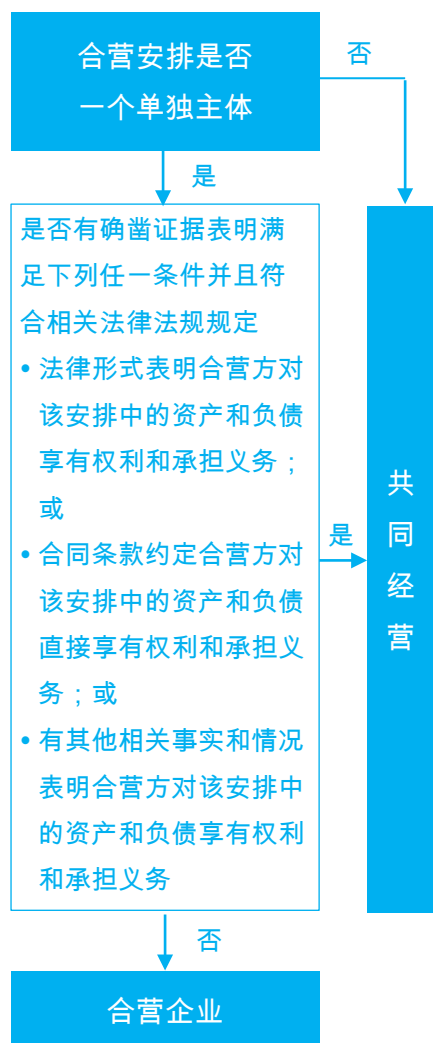
共同经营与合营企业之间的区分

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但非充分条件。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或不具备法人主体资格但法律所认可的主体。

若合营安排不是一个单独主体，征求意见稿明确合营安排的各参与方享有该安排相关的资产和承担该安排相关的负债时，该安排将被划分为共同经营。但对于是一个单独主体的合营安排，其通常应当划分为合营企业。但有确凿证据表明其满足特定条件时，其也可能被划分为共同经营。在确定合营安排的参与方是否对合营安排的净资产享有权利时，应当考虑所有相关的事实和情况。

观察

这将对现包括在《企业会计准则第2号——长期股权投资》中有关合营企业的会计处理要求作出的一项重大变更，现行的要求将是否出资设立一个被投资单位视为确定是否存在合营企业的关键因素。



征求意见稿就认定是一个单独主体的合营安排为共同经营的条件提供了指引。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划分为共同经营：

合营安排的法律形式

合营安排的法律形式可能表明，合营方对该安排中的资产和负债享有权利和承担义务，则该项合营安排是共同经营。但是即使合营安排的法律形式未明确合营方的权利和义务，也不一定表明该安排是合营企业，因为合同安排的条款及其他事实和情况均可能影响合营安排的划分。

合同条款的约定

合营安排的合同条款可能约定，合营方对该安排中的资产和负债直接享有权利和承担义务。例如，如果各参与方之间的合同安排规定，安排的所有参与方均对第三方的索赔承担直接责任、或者根据各参与方相应的业绩制定分享收入和分摊费用的机制，则可能表明该安排为共同经营。

其他相关事实和情况

当合营安排是一个单独主体并且合营安排的法律形式或合同条款并未明确表明该合营安排是共同经营时，各参与方在确定该安排的类

型时应考虑其他相关的事实和情况，例如，如果设立单独主体以持有合营安排的资产和负债，并且合营安排的各参与方均承诺购买该安排的全部产出，则这表明该项安排是共同经营，因为各参与方有权取得合营安排资产所产生的全部经济利益。此外，如果各参与方必须为合营安排的负债的清偿提供资金，因为该安排完全依赖于各参与方所提供的现金流量，这亦表明该项安排是共同经营。但是，如果合营安排能够向第三方出售其产出，因为该合营安排将承担需求、存货和信用风险，则这将表明该合营安排是合营企业。

观察

对于之前满足《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》的合营企业定义的投资，按照征求意见稿将可能成为共同经营。采用征求意见稿将对此类投资造成影响，因为该投资者将必须直接确认其与合营安排中权益相关的资产、负债、收入和费用。

披露

《企业会计准则第 X 号——在其他主体中权益的披露》（征求意见稿）规定了有关企业和其他主体中权益的披露要求，包括了合营安排。有关该主题的进一步信息请参见阐述《企业会计准则第 X 号——在其他主体中权益的披露》（征求意见稿）的《德勤会计聚焦》简讯。

过渡性规定

如上所述，企业根据该征求意见稿对合营安排进行重新评估，可能导致现符合《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》的共同控制实体定义的投资重新分类为共同经营。合营方应当在比较财务报表最早期间期初对会计处理作出变更：

- 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；
- 根据比较财务报表最早期间期初的权益法核算的信息确认本企业在共同经营中的权益所产生的各项资产（包括商誉，如有）和负债，所确认的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》确认递延所得税资产/负债；
- 如果已确认的各项资产和负债的净额大于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，超额部分应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。

- 如果已确认的各项资产和负债的净额小于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，其差额应当冲减比较财务报表最早期间的期初留存收益。

征求意见的主要问题

财政部对征求意见稿围绕着上述主要修订，提出了以下六项重点问题：

（一）关于共同控制的界定

问题 1：您认为本征求意见稿中关于共同控制的界定是否恰当，能否给实务判断以充分的指引？如不充分，您认为需作何补充？

（二）关于合营安排的分类

问题 2：您认为本征求意见稿中关于合营安排的分类是否恰当，能否给实务判断以充分的指引？如不充分，您认为还需作何种补充？

问题 3：借鉴国际财务报告准则的相关规定，本征求意见稿第十一条引入了“单独主体”概念，并将其作为某合营安排划分为合营企业的必要条件，但非充分条件。单独主体，是指单独可辨认的财务架构，不论其是否具有法人资格。您认为本征求意见稿引入单独主体这一概念是否恰当？如不恰当，您有何意见和建议？。

问题 4：借鉴国际财务报告准则的相关规定，本征求意见稿第十二条规定，合营安排是一个单独主体，但合营安排的合同条款约定合营方对该安排中的资产和负债直接享有权利和承担义务的，应划分为共同经营。您认为上述规定是否恰当，与我国法律法规是否存在冲突？如不恰当，您有何意见和建议？

问题 5：您认为本征求意见稿中关于合营安排的分类可能对实务产生何种影响？根据本征求意见稿的规定，实务中哪些情况下会由原来的合营企业重新分类为共同经营？如可能，请提供实务中相关案例。

（三）其他

问题 6：您认为本征求意见稿在哪些方面还需要进一步修改？

德勤中国业务的联络详情

北京

**德勤华永会计师事务所有限公司
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

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有限公司
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有限公司
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有限公司
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有限公司
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有限公司
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有限公司
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

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 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。德勤约 182,000 名专业人士致力于追求卓越,树立典范。

在中国大陆、香港和澳门,我们通过德勤·关黄陈方会计师行和其关联机构包括德勤华永会计师事务所有限公司,以及它们下属机构和关联机构提供服务。德勤·关黄陈方会计师行为德勤有限公司的成员所。

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 21 个办事处分布于北京、香港特别行政区、上海、台北、重庆、大连、广州、杭州、哈尔滨、新竹、济南、高雄、澳门特别行政区、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/合作方式服务客户。

早在 1917 年,我们于上海成立了办事处。我们以全球网络为支持,为国内企业、跨国公司以及高成长的企业提供全面的审计、税务、企业管理咨询和财务咨询服务。

我们在中国拥有丰富的经验,并一直为中国会计准则、税制以及本土专业会计师的发展作出重大的贡献。在香港,我们更为大约三分之一在香港联合交易所上市的公司提供服务。

本文件中所含数据乃一般性信息,故此,并不构成任何德勤有限公司、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,请咨询合资格的专业顾问。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。