

注册会计师 教材精讲班 会计

第六章长期股权投资与合营安排

专题六合营安排

一、概念及合营安排的认定

(四) 合营安排的分类

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。

1. 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所认可的主体。单独主体并不一定要具备法人资格，但必须具有法律所认可的单独可辨认的财务架构，确认某主体是否属于单独主体必须考虑适用的法律法规。

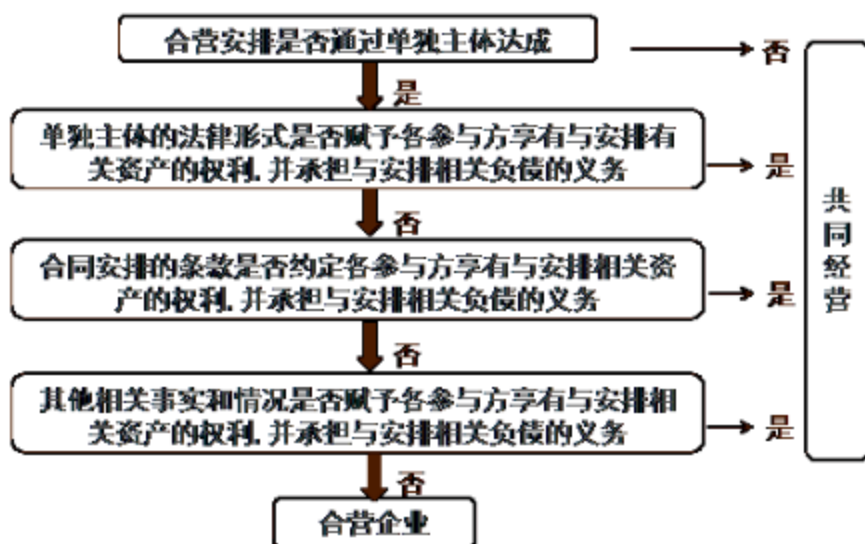
2. 合营安排未通过单独主体达成

当合营安排未通过单独主体达成时，该合营安排为共同经营。

3. 合营安排通过单独主体达成

如果合营安排通过单独主体达成，该合营安排可能是共同经营也可能是合营企业。

合营安排分类的判断如下图所示：



【例题】A公司和B公司均为房地产开发公司。A公司和B公司共同成立了一家从事项目管理的单独主体C，并投入一笔资金作为主体C的启动资金和土地竞拍资金。主体C相关活动的决策需要A公司和B公司一致同意方可做出。由主

体 C 代表 A 公司和 B 公司建造一处商品房，并负责商品房的公开销售。假定主体 C 的法律形式使得主体 C（而不是 A 公司和 B 公司）拥有与该安排相关的资产，并承担相关负债。主体 C 通过向银行借款来建造该商品房，商品房销售收入优先用于偿还银行债务，剩余利润按照出资比例向 A 公司和 B 公司进行分配。

本例中，A 公司和 B 公司共同控制主体 C，主体 C 是一项合营安排，而且是一项通过单独主体达成的合营安排。该合营安排的法律形式和合同条款都不能赋予各参与方享有该主体的资产或负债的权利与义务。同时，尽管 A 公司和 B 公司是主体 C 构建时现金流的唯一来源，但是，主体 C 所建造的商品房对外销售，A 公司和 B 公司并不会购买这些商品房，主体 C 建造商品房的资金通过外部借款获得，且 A 公司和 B 公司仅预期获取偿还负债后的净利润，因此，没有任何证据表明 A 公司和 B 公司对合营安排中的相关资产和负债分别享有权利和承担义务，该合营安排是合营企业。

【真题·单选题】 下列关于合营安排的表述中，正确的是

() (2015 年)

- A. 当合营安排未通过单独主体达成时，该合营安排为共同经营
- B. 合营安排中参与方对合营安排提供担保的，该合营安排为共同经营
- C. 两个参与方组合能够集体控制某项安排的，该安排构成合营安排
- D. 合营安排为共同经营的，参与方对合营安排有关的净资产享有权利

【答案】 A

【解析】 选项 B，参与方为合营安排提供担保（或提供担保的承诺）的行为本身并不直接导致一项安排被分类为共同经营；选项 C，必须是具有唯一一组集体控制的组合，该安排才构成合营安排；选项 D，合营安排划分为合营企业的，参与方对合营安排相关的净资产享有权利。

4. 重新评估

相关事实和情况的变化有时可能导致某一参与方控制该安排，从而使该安排不再是合营安排。

由于相关事实和情况发生变化，合营安排的分类可能发生变化，可能由合营企业转变为共同经营，或者由共同经营转为合营企业。

【例题·多选题】 不考虑其他因素，下列关于合营安排的表述中，正确的有 ()。

- A. 合营安排要求所有参与方都对该安排实施共同控制
- B. 能够对合营企业施加重大影响的参与方，应当对其投资采用权益法核算
- C. 两个参与方组合能够集体控制某项安排的，该安排不构成共同控制
- D. 合营安排为共同经营的，合营方按一定比例享有该安排相关资产且承担该安排相关负债

【答案】 BC

【解析】 选项 A，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，共同控制的前提是集体控制，集体控制的组合是指能够联合起来控制某项安排，又使得参与方数量最少的组合，所以并不要求所有参与方都对该安排实施共同控制；选项 D，合营安排为共同经营的，合营方享有该安排相关资产且承担该安排相关负债，但并不一定是按比例享有资产或承担负债。

二、共同经营中含营方的会计处理

(一) 一般会计处理原则

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：

一是确认单独所持有的资产和单独所承担的负债；二是共同经营中的资产、负债、收入和费用按比例确定。

【例2】2×21年1月1日，A公司和B公司共同出资购买一栋写字楼，各自拥有该写字楼50%的产权，用于出租收取租金。合同约定，该写字楼相关活动的决策需要A公司和B公司一致同意方可作出；A公司和B公司的出资比例、收入分享比例和费用分担比例均为各自50%。该写字楼购买价款为8000万元，由A公司和B公司以银行存款支付，预计使用寿命20年，预计净残值为320万元，采用年限平均法按月计提折旧。该写字楼的租赁合同约定，租赁期限为10年，每年租金为480万元，按月交付。该写字楼每月支付维修费2万元。

另外，A公司和B公司约定，该写字楼的后续维护和维修支出（包括再装修支出和任何其他的大修支出）以及与该写字楼相关的任何资金需求，均由A公司和B公司按比例承担。假设A公司和B公司均采用成本法对投资性房地产进行后续计量，不考虑税费等其他因素影响。

本例中，由于关于该写字楼相关活动的决策需要A公司和B公司一致同意方可作出，所以A公司和B公司共同控制该写字楼，购买并出租该写字楼为一项合营安排。由于该合营安排并未通过一个单独主体来架构，并明确约定了A公司和B公司享有该安排中资产的权利、获得该安排相应收入的权利、承担相应费用的责任等，因此该合营安排是共同经营。A公司的相关会计处理如下：

（1）出资购买写字楼时。

借：投资性房地产 40 000 000（8 000万元×50%）
 贷：银行存款 40 000 000

（2）每月确认租金收入时。

借：银行存款 200 000（480万元×50%÷12）
 贷：其他业务收入 200 000

（3）每月计提写字楼折旧时。

借：其他业务成本 160 000
 贷：投资性房地产累计折旧 160 000
 [（8 000万元-320万元）÷20÷12×50%]

（4）支付维修费时。

借：其他业务成本 10 000（20 000×50%）
 贷：银行存款 10 000

（二）合营方向共同经营投出或者出售不构成业务的资产的会计处理

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）在共同经营将相关资产出售给第三方或相关资产消耗之前（即，未实现内部利润仍包括在共同经营持有的资产账面价值中时），应当仅确认归属于共同经营其他参与方的利得或损失。如果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。

（三）合营方自共同经营购买不构成业务的资产的会计处理

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（即，未实现内部利润仍包括在合营方持有的资产账面价值中时），不应当确认因该交易产生的损益中该合营方应享有的部分。即，此时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。

（四）合营方取得构成业务的共同经营的利益份额且形成控制情况的会计处理

合营方取得共同经营中的利益份额，且该共同控制构成业务，应当按照企业合并准则等相关准则进行相应会计处理。企业应当按照企业合并准则的相关规定判断该共同经营是否构成业务。该处理原则不仅适用于收购现有的构成业务的

共同经营中的利益份额，也适用于与其他参与方一起设立共同经营，且由于有其他参与方注入既存业务，使共同经营设立时即构成业务。

合营方增加其持有的一项构成业务的共同经营的利益份额时候，如果合营方对该共同经营仍然是共同控制，则合营之前持有的共同经营的利益份额不应按照新增投资日的公允价值重新计量。

三、对共同经营不享有共同控制的参与方的会计处理原则

对共同经营不享有共同控制的参与方（非合营方），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，比照合营方进行会计处理。

否则，应当按照相关企业会计准则的规定对其利益份额进行会计处理。

例如，如果该参与方对于合营安排的净资产享有权利并且具有重大影响，则按照长期股权投资准则等相关规定进行会计处理；

如果该参与方对于合营安排的净资产享有权利并且无重大影响，则按照金融工具确认和计量准则等相关规定进行会计处理；向共同经营投出构成业务的资产的，以及取得共同经营的利益份额的，则按照合并财务报表及企业合并等相关准则进行会计处理。