

中级会计职称

中级会计实务

教材精讲班

(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。

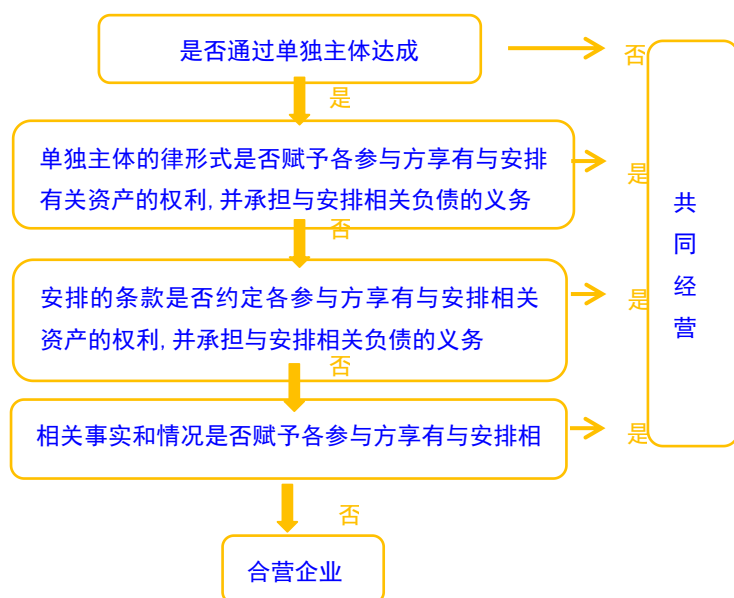


表 4-3

共同经营和合营企业对比

对比项目	共同经营	合营企业
合营安排的条款	参与方对合营安排的相关资产享有权利并对相关负债承担义务	参与方对与合营安排有关净资产享有权利，即单独主体(而不是参与方)，享有与安排相关资产的权利，并承担与安排相关负债的义务
对资产的权力	参与方按照约定的比例分享合营安排的相关资产的全部利益(例如，权利、权属或所有权等)	资产属于合营安排，参与方并不对资产享有权利
对负债的义务	参与方按照约定的比例分担合营安排的成本、费用、债务及义务。第三方对该安排提出的索赔要求，参与方作为义务人承担赔偿责任	合营安排对自身的债务或义务承担责任。参与方仅以其自身对该安排认缴的投资额为限对该安排承担相应的义务。合营安排的债权人无权就该安排的债务对参与方进行追索
收入、费用及损益	合营安排建立了各参与方按照约定的	各参与方按照约定的份额比例享有合

	比例（例如，按照各自所耗用的产能比例）分配收入和费用的机制。某些情况下，参与方按约定的份额比例享有合营安排产生的净损益不会必然使其被分类为合营企业，仍应当分析参与方对该安排相关资产的权力以及对该安排相关负债的义务	营安排产生的净损益
对比项目	共同经营	合营企业
担保	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	

【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。