

第六章长期股权投资与合营安排

专题六 合营安排

一、合营安排的认定及分类

(一) 合营安排

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：

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。

(二) 共同控制及其判断原则

共同控制，是指按照相关约定对某项安排所共同的控制，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。

1. 集体控制

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。

2. 相关活动的决策

主体应当在确定是由参与方组合集体控制该安排，而不是某一参与方单独控制该安排后，再判断这些集体控制该安排的参与方是否共同控制该安排。当且仅当相关活动的决策要求集体控制该安排的参与方一致同意时，才存在共同控制。

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。

【例 1】假定一项安排涉及三方：A 公司、B 公司、C 公司在该安排中拥有的表决权分别为 50%、30%和 20%。A 公司、B 公司、C 公司之间的相关约定规定，75%以上的表决权即可对安排的相关活动作出决策。

在本例中，A 公司和 B 公司是能够集体控制该安排的唯一组合，当且仅当 A 公司、B 公司一致同意时，该安排的相关活动决策方能表决通过。因此 A 公司、B 公司对安排具有共同控制权。

【真题·单选题】20×9 年 10 月 12 日，甲公司与乙公司、丙公司共同出资设立丁公司。根据合资合同和丁公司章程的约定，甲公司、乙公司、丙公司分别持有丁公司 55%、25%、20%的表决权资本；丁公司设股东会，相关活动的决策需要 60%以上表决权通过才可作出，丁公司不设董事会，仅设一名执行董事，同时兼任总经理，由职业经理人担任，其职责是执行股东会决议，主持经营管理工作。不考虑其他因素，对甲公司而言，丁公司是（ ）。(2020 年)

- A. 子公司 B. 联营企业 C. 合营企业 D. 共同经营

【答案】 B

【解析】甲公司持有丁公司 55%的股权，但丁公司股东会规定，相关活动的决策需要 60%以上表决权通过才可作出，所以甲公司与乙公司或甲公司与丙公司组合一起，能对丁公司实施共同控制，该安排中存在两个参与方组合集体控制该安排，不构成共同控制，因此，对甲公司而言，丁公司是其联营企业，选项 B 正确。

(三) 合营安排中的不同参与方

只要两个或两个以上的参与方对该安排实施共同控制，一项安排就可以被认定为合营安排，并不要求所有参与方都对该安排享有共同控制。对合营安排享有共同控制的参与方(分享控制权的参与方)被称为“合营方”；对合营安排不享有共同控制的参与方被称为“非合营方”。

(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。

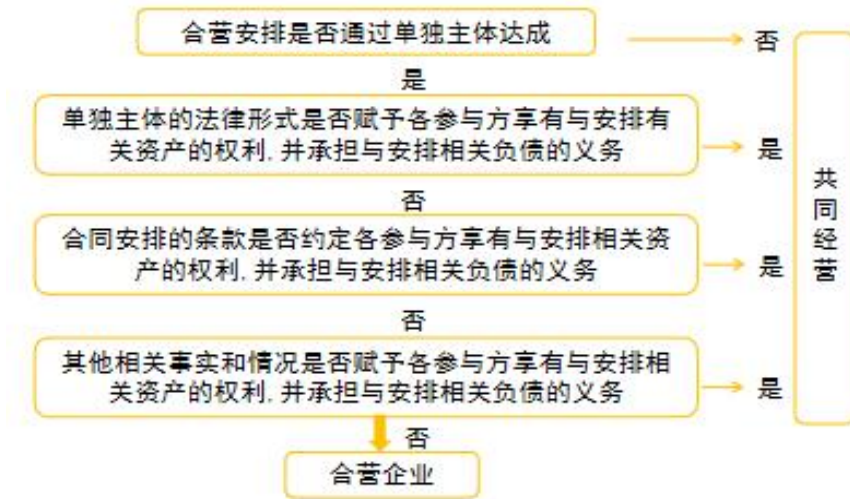
2. 合营安排未通过单独主体达成

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】下列各项关于合营安排会计处理的表述中，正确的是（ ）。（2021年）

- A. 合营方自共同经营购买不构成业务的资产的，在将该资产出售给第三方前应仅确认该交易产生损益中归属于共同经营其他参与方的部分
- B. 共同经营的合营方应按约定的份额比例享有共同经营产生的净资产
- C. 共同经营的合营方对共同经营的投资应按摊余成本计量
- D. 合营方应对持有的合营企业投资采用成本法核算

【答案】A

【解析】共同经营的合营方应当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；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，不按份额享有净资产，选项B错误；除合营方对持有合营企业投资应当采用权益法核算以外，其他合营安排中的合营方应当确认自身所承担的以及按比例享有或承担的合营安排中按照合同、协议等的规定归属于本企业的资产、负债、收入及费用，选项C和D错误。

【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、共同经营中合营方的会计处理

（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 8 000 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