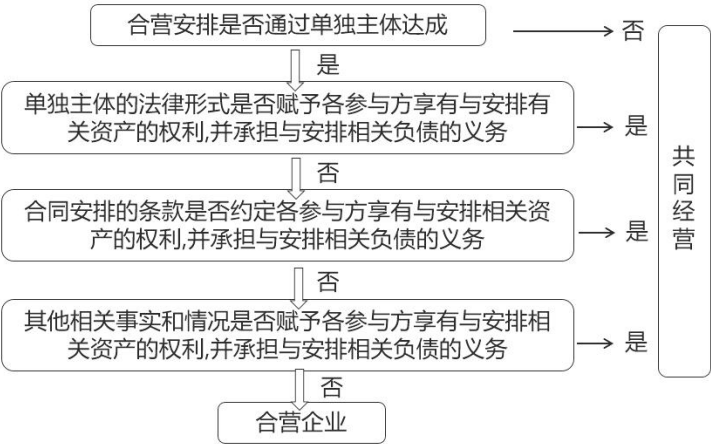


第五节 合营安排

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：



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	参与方对合营安排有关的净资产享有权利，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
对资产的权利	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）	资产属于合营安排自身，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。参与方仅以其各自对该安排认缴的投资额为限对该安排承担相应的义务。合营安排的债权方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利以及对该安排相关负债的义务	各参与方按照约定的份额比例享有合营安排产生的净损益
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、B 公司均从事汽车装配和销售业务，为了保障正常装配过程中对于汽车座椅配件的供应并节约成本，A 公司、B 公司共同出资设立 C 公司专门生产汽车座椅配件，A 公司和 B 公司各占 C 公司 50% 的股权，对 C 公司实施共同控制。协议约定：①A 公司、B 公司均需按其持股比例购买 C 公司生产的所有产品，采购价格以原材料成本、加工毛利及利息支出之和为基础定价，以恰好弥补 C 公司的运营、筹资等成本费用；

②除 A 公司、B 公司外，C 公司不得将其产品出售给其他方；

③A 公司、B 公司按出资比例享有 C 公司的净利润以及净资产；④A 公司和 B 公司将 C 公司购买的产品用于生产。

答案：成立 C 公司是为了向股东提供其所有产出。A 公司、B 公司有权利并且有义务购买 C 公司的全部产出，实质上获得了所有来自 C 公司资产的所有经济利益，同时 C 公司完全依赖来源于 A 公司、B 公司的采购款以确保其运营的持续性，A 公司、B 公司承担了 C 公司的负债。因此，该合营安排是共同经营。

经典例题

【多选题】下列关于合营安排的说法中，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. 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
- C. 能够对合营企业达到重大影响的参与方，应对其投资采用权益法核算
- 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：BCD

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。合营安排同时具有以下特征：

（1）各参与方受到该安排的约束；（2）两个或两个以上的参与方对该安排实施共同控制，并不要求所有参与方都对该安排实施共同控制。

知识点：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，以及按其份额确认共同持有的资产；

二是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；

三是确认出售其享有的共同经营产出份额所产生的收入；

四是按其份额确认共同经营因出售产出所产生的收入；

五是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。

【例题】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

知识点：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。即，共同经营的参与方，不论其是否具有共同控制，只要能够享有共同经营相关资产的权利，并承担共同经营相关负债的义务，对在共同经营中的利益份额采用与合营方相同的会计处理；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《企业会计准则第 2 号—长期股权投资》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《企业会计准则第 22 号—金融工具确认和计量》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《企业会计准则第 33 号—合并财务报表》和《企业会计准则第 20 号—企业合并》等相关准则进行会计处理。

本章小结

