



第五章 长期股权投资和合营安排

第三节 合营安排

(一) 合营安排概述

1. 合营安排的概念

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。

2. 合营安排的特征

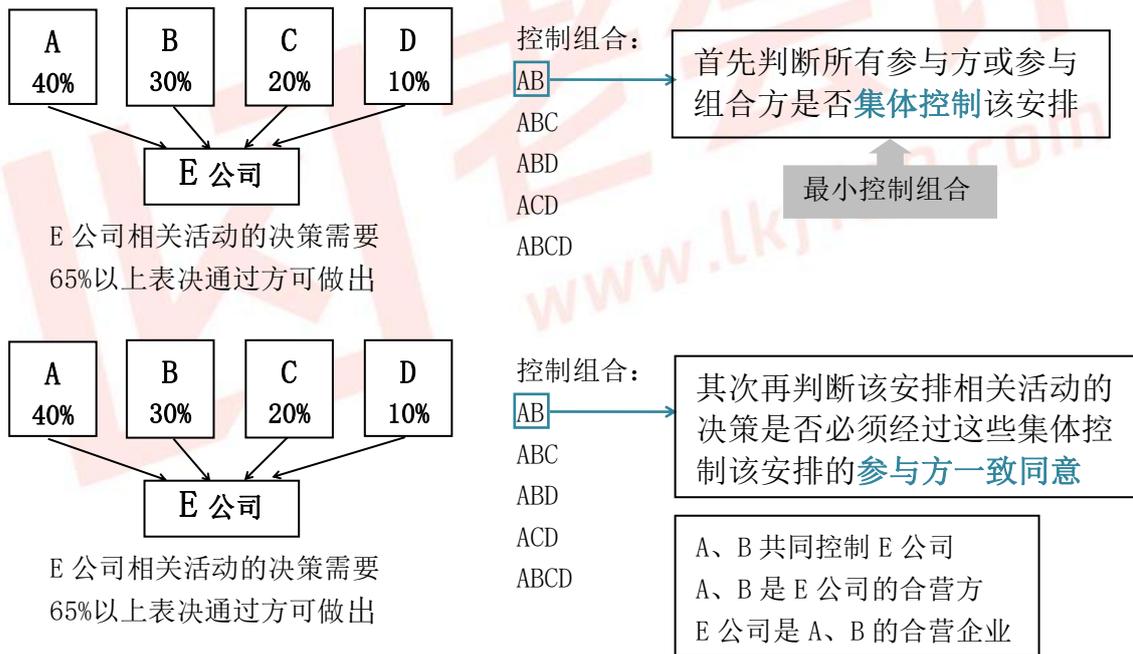
- (1) 各参与方受到该安排的约束
- (2) 两个或两个以上的参与方对该安排实施共同控制

(二) 共同控制及判断原则

1. 共同控制

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

2. 判断原则



(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。

①集体控制不是单独一方控制。

如果某一个参与方能够单独主导该安排中的相关活动，则为控制。

如果一组参与方或所有参与方联合起来才能够主导该安排中的相关活动，则为集体控制。

②尽管所有参与方联合起来一定能够控制该安排，但集体控制下，集体控制该安排的组合指的是那些既能联合起来控制该安排，又使得参与方数量最少的一个或几个参与方组合。

③能够集体控制一项安排的参与方组合很可能不止一个。



老会计-用心传递温度

(2) 相关活动的决策

- ①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。
- ②有时，相关约定中设定的决策方式也可能暗含需要达成一致同意。
- ③仅享有保护性权利的参与方不享有共同控制
- ⑤一项安排的不同活动可能分别由不同的参与方或参与方组合主导
- ⑥综合评估多项相关协议（可能存在多项相关协议，需要综合考虑）

(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”。

【案例】假设 A 公司、B 公司、C 公司、D 公司分别持有 E 公司 40%、30%、20%和 10% 的表决权股份，E 公司相关活动的决策需要 85%以上表决权通过方可做出。

E 公司的表决权安排使得：

一是，A 公司、B 公司、C 公司、D 公司任何一方均不能单独控制 E 公司。

二是，参与方组合可能的形式有很多种，但 A 公司、B 公司、C 公司联合起来（40%+30%+20%= 90%）即可控制 E 公司，且 A 公司、B 公司、C 公司是联合起来能够控制 E 公司的参与方数量最少的组合。因此，称 A 公司、B 公司、C 公司集体控制 E 公司，D 公司为 E 公司的非合营方。

(四) 合营安排的分类

分类	含义
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

【提示】在实务中主体可以从合营安排是否通过单独主体达成为起点，判断一项合营安排是共同经营还是合营企业。

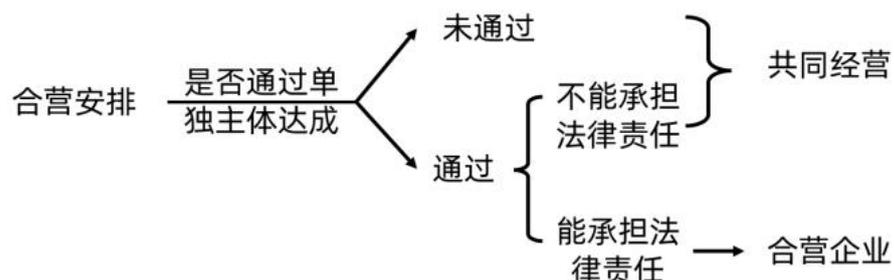
1. 单独主体

具有可单独辨认的资产、负债、收入、费用、财务安排和会计记录，并且具有一定法律形式的主体，构成法律认可的单独可辨认的财务架构。

包括有限责任公司、合伙企业、合作企业等。某些情况下，信托、基金也可被视为单独主体。

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。在这种情况下，合营方通常通过相关约定享有与该安排相关资产的权利、并承担与该安排相关负债的义务，同时，享有相应收入的权利、并承担相应费用的责任，因此该合营安排应当划分为共同经营。





老会计-用心传递温度

3. 分析合同安排

当单独主体的法律形式并不能将合营安排的资产的权利和对负债的义务授予该安排的参与方时，还需要进一步分析各参与方之间是否通过合同安排赋予该安排的参与方对合营安排资产的权利和对合营安排负债的义务。合同安排中常见的某些特征或者条款可能表明该安排为共同经营或者合营企业。

4. 分析其他事实和情况

如果一项安排的法律形式与合同安排均没有将该安排的资产的权利和对负债的义务授予该安排的参与方，则应考虑其他事实和情况，包括合营安排的目的和设计，其与参与方的关系及其现金流的来源等。

如果合营安排具备如下特征，则表明此安排是共同经营：

(1) 各参与方实质上 有权享有，并有义务接受由该安排资产产生的几乎所有经济利益（从而承担了该经济利益的相关风险，如价格风险、存货风险、需求风险等），如该安排所从事的活动主要是向合营方提供产出等；

(2) 持续依赖于合营方清偿该安排活动产生的负债，并维持该安排的运营。

5. 关于重新评估

企业对合营安排是否拥有共同控制权，以及评估该合营安排是共同经营还是合营企业，这需要企业予以判断并持续评估。在进行判断时，企业需要对所有的相关事实和情况加以考虑。

三、共同经营合营方的会计处理

(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 5-25】2021 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 公司一致同意方可做出；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。

【分析】由于关于该写字楼相关活动的决策需要 A 公司和 B 公司一致同意方可做出，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。



老会计-用心传递温度

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 (8 000×50%) 4 000
贷：银行存款 4 000

(2) 每月确认租金收入时

借：银行存款 (480×50%/12) 20
贷：其他业务收入 20

(3) 每月计提写字楼折旧时

借：其他业务成本 16
贷：投资性房地产累计折旧 [(8 000-320)/20/12×50%] 16

(4) 支付维修费时

借：其他业务成本 (2×50%) 1
贷：银行存款 1

(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。交易表明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》(以下简称“资产减值损失准则”)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。

【例题】(类似逆流交易) A 公司和 B 公司共同设立一项安排 C，假定该安排被划分为共同经营，A 公司和 B 公司对于安排 C 的资产、负债及损益分别享有 50% 的份额。2×21 年 12 月 31 日，A 公司支付采购价款(不含增值税) 100 万元，购入安排 C 的一批产品，A 公司将该批产品作为存货入账，尚未对外出售。该项产品在安排 C 中的账面价值为 60 万元。

【分析】安排 C 因上述交易确认了收益 40 万元。

①A 公司对该收益按份额应享有 20 万元(40 万元×50%)。但由于在资产负债表日，该项存货仍未出售给第三方，因此该未实现内部损益 20 万元应当被抵销，相应减少存货的账面价值。

②B 公司对该收益应享有 20 万元，应当予以确认(40 万×50%)，B 公司享有的 20 万元收益反映在 A 公司存货的期末账面价值中。

(四) 合营方取得构成业务的共同经营的利益份额的会计处理

合营方取得共同经营中的利益份额，且该共同经营构成业务时，应当按照企业合并准则等相关准则进行相应的会计处理，但其他相关准则的规定不能与本准则的规定相冲突。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



老会计-用心传递温度

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。

【例题】A 公司与 B 公司共同设立安排 C，C 安排构成业务，A 公司与 B 公司在安排 C 资产、负债、损益各享有 50% 的比例，甲公司于 12 月 31 日购买 A 公司持有的安排 C 的全部利益份额，并承担相应的负债，甲公司支付的价款 200 万元，甲公司取得相应份额的资产公允价值 180 万元，应承担在安排 C 中的负债相应份额 30 万元。

【分析】假定不考虑所得税的影响，甲公司取得在安排 C 的利益份额中，可辨认的净资产的公允价值 150 万元（180-30），支付价款 200 万元，甲公司应确认商誉 50 万元。

三、共同经营中非合营方的会计处理

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。

【例题】A 公司、B 公司、C 公司共同设立合营安排 D 公司，表决权比例分别为 45%、45% 及 10%。假设根据协议，A 公司、B 公司共同控制 D 公司，且该合营安排为共同经营，除上述外无其他需考虑的因素。

【分析】A 公司、B 公司对合营安排具有共同控制权而 C 公司仅仅是该项合营安排参与方。假设 C 公司对于 D 公司的净资产享有权利，那么 C 公司应当判断其持有的 10% 的表决权比例是否使其对合营安排具有重大影响，进而按照长期股权投资准则或金融工具确认和计量准则进行会计处理。

【例题·单选题】下列关于合营安排的表述中，正确的是（ ）。

- 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；选项 D，合营安排划分为合营企业的，参与方对合营安排有关的净资产享有权利。



请关注公众号、听更多免费直播

老会计
www.lkj100.com