

中级会计职称

中级会计实务

教材精讲班

第三节 合营安排

一、概念及合营安排的认定

(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。

【例题·单选题】甲企业由 A 公司、B 公司和 C 公司组成，协议规定，相关活动的决策至少需要 75%表决权通过才能实施。假定 A 公司、B 公司和 C 公司任意两方均可达成一致意见，但三方不可能同时达成一致意见。下列项目中属于共同控制的是（ ）。

- A. A 公司、B 公司、C 公司在该甲企业中拥有的表决权分别为 50%、35%和 15%
- B. A 公司、B 公司、C 公司在该甲企业中拥有的表决权分别为 50%、25%和 25%
- C. A 公司、B 公司、C 公司在该甲企业中拥有的表决权分别为 80%、10%和 10%
- D. A 公司、B 公司、C 公司在该甲企业中拥有的表决权分别为 40%、30%和 30%

【答案】A

【解析】选项 A，A 公司和 B 公司是能够集体控制该安排的唯一组合，属于共同控制；选项 B，A 公司和 B 公司、A 公司和 C 公司是能够集体控制该安排的两个组合，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；选项 C，A 公司可以对甲企业实施控制，不属于共同控制范围；选项 D，任意两个投资者持股比例都达不到 75%，不属于共同控制。

3. 争议解决机制

相关约定条款的存在一般不会妨碍某项安排成为合营安排。但是，如果在各方未就相关活动的重大决策达成一致意见的情况下，其中一方具备“一票通过权”或者潜在表决权等特殊权力，则需要仔细分析，很可能具有特殊权力的一方实质上具备控制权，不构成合营安排。

4. 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

有时，一项安排的各参与方之间可能存在多项相关协议。在单独考虑一份协议时，某参与方可能对合营安排具有共同控制，但在综合考虑该安排的目的和设计的所有情况时，该参与方实际上不一定对该安排并不具有共同控制。因此，在判断是否存在共同控制时，需要综合考虑该多项相关协议。

（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”。