

我国合营安排准则征求意见稿 与IFRS11的比较及建议

张立火

(新疆财经大学会计学院 乌鲁木齐 830026)

【摘要】2012年11月,我国发布了《企业会计准则第×号——合营安排(征求意见稿)》及起草说明,本文将合营安排征求意见稿与国际财务报告准则第11号(IFRS11)进行了深入比较,并对我国合营安排征求意见稿的进一步完善提出了针对性建议。

【关键词】合营安排 财务报告 会计准则

一、引言

从2003年合营安排计划的提出到2011年合营安排准则正式发布,国际会计准则理事会(IASB)对该准则进行了多次讨论和修改。2003年4月国际会计准则理事会和澳大利亚会计准则委员会共同研究合营安排相关事项。2004年合营安排计划被提到IASB的工作议程中。2007年IASB发布ED9以建议替代IAS31。2009年5月IASB会议上讨论了共同控制替代决策共享,用共同经营和合营企业替代ED9中的共同资产、共同经营、合营企业。2010年2月IASB会议讨论了合营安排准则的范围和共同控制损益的计量要求。2011年2月IASB会议上讨论了IFRS11的生效日期和前期应用,并于5月正式发布IFRS11。

相对于国际上合营安排准则的发展,我国会计准则中,长期以来一直没有单独的合营安排准则。合营安排的相关内容都通过长期股权投资准则应用指南和相关讲解予以规范。一方面,我国市场经济不断发展,合营安排日益增多,实务界、监管部门等在企业会计准则执行过程中迫切需要一项基于我国实际情况的单独的会计准则以规范合营安排各参与方的会计处理。另一方面,国际财务报告准则第11号(IFRS11)发布后,为保持我国企业会计准则与国际财务报告准则的持续趋同,我国目前急需制定一项单独的合营安排准则。

在这样的背景下,我国财政部会计司成立合营安排准则项目组,全面研究我国合营安排的有关情况及相关会计问题,并紧密跟踪国际会计准则理事会相关项目的进展。最后,借鉴《国际财务报告准则第11号——合营安排》,并结合我国实际情况,起草了《企业会计准则第×号——合营安排(征求意见稿)》(简称“合营安排征求意见稿”)于2012年11月对外发布征求意见稿。对于一直支持建立全球统一的高质量会计准则的我国,推进我国会计准则与IFRS持续趋同是目前的首要任务。所以本文对我国合营安排征求意见稿与IFRS11进行了深入比较,并从进一步提高我国会计准则的质量和国际认可度的

角度出发,提出一些改进建议。

二、我国合营安排(征求意见稿)与IFRS11的比较

我国合营安排征求意见稿以法规条文的形式发布,共分为6章23条,包括:总则、合营安排的认定和分类、共同经营参与方的会计处理、合营企业参与方的会计处理、衔接规定、附则。《国际财务报告准则第11号——合营安排》分为目标、范围、合营安排参与方的财务报表、单独财务报表4个部分,共27段。

比较之后发现我国合营安排征求意见稿与IFRS11有如下差异:

1. 准则结构的差异。我国合营安排征求意见稿第一章总则,包括准则制定目标、合营安排的定义及其特征。而IFRS11第一部分(第1~2段)仅写了准则制定目标以及为实现该目标界定了共同控制含义,要求主体根据其在合营安排中享有的权利和承担的义务,确定所涉合营安排的类型及会计处理。两者的差异在于征求意见稿将合营安排的定义及特征放在了第一章,IFRS11将其放在第二部分“范围”中讨论。

从IASB与FASB制定“合营安排”准则的目的看,主要是要解决三个问题:一是明确共同控制的定义;二是提供合营安排分类的标准;三是合营安排分类后相应的会计处理。所以IFRS11主要内容除了制定目标外,集中在“范围”中讨论共同控制的定义、合营安排的分类,然后在“合营安排参与方的财务报表”和“单独财务报表”两大部分的标题下讨论相应的会计处理。而征求意见稿将合营安排的定义及特征写在第一章总则中。这样的结构安排下,“总则”起不到统领的作用。

2. “共同控制”判断步骤与标准的差异。IFRS11第二部分范围中第6~13段定义了共同控制,并规定了共同控制的判断标准。其中第8段“评估合同性协议是否规定所有各方或一组主体协同控制该协议”,第9段“一旦确定所有各方协同控制再判断相关活动决策是否需要各方一致同意”。而我国征求意见

稿关于共同控制的界定中,第六条“在判断是否存在共同控制时,应当首先判断所有参与方或参与方组合能否集体控制该安排,其次再判断该安排相关活动的决策是否必须经过这些参与方一致同意”。

两者的差异在于阐述上,IFRS11关于共同控制判断的前后两个步骤存在条件关系,而征求意见稿中两个步骤是独立的,前后缺乏逻辑的一贯性。个人认为这里首先应判断所有参与方或参与方组合能否集体控制该安排,给出判断结果,结果是集体控制该安排,则再进行下一个判断,因为如果上一个判断结果为否,则排除在合营安排的范围外,从而不需要再进行下一个判断了。

在共同控制的判断标准中,我国征求意见稿第七条“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”这样的表述让人费解。例如X、Y、Z三个投资者成立一个企业,X、Y、Z各有60%、30%、10%的投票权,合同约定对相关活动的决策需要85%以上的投票权才获通过,这样就存在XY和XYZ两种参与方组合满足要求,难道我们就说这里不存在共同控制吗?我们的结论是X、Y共同控制该企业,属于合营安排核算范围,Z是纯粹参与者,不是共同控制者。

3. 权利和义务的评估标准的差异。关于权利和义务的评估标准,IFRS11第17段提到:“主体评估一项合营安排属于共同经营还是合营企业,应运用判断,要考虑源自所涉安排的权利和义务。对权利和义务的评估则要考虑该安排的结构、法律形式以及在合同性协议中由各方同意的条款。必要时,还要考虑其他事实和情况。”即对权利和义务的评估要考虑该安排的结构、法律形式、合同条款及其他。这些因素是并列关系。我国征求意见稿则将其分为两级,先将合营安排的结构作为第一层次因素考虑,将“法律形式、合同条款及其他”作为第二层次因素考虑。而“合营安排的法律形式是指是否存在一个独立的组织来运作相关业务”,那么征求意见稿对权利和义务的评估标准分两个层次考虑,存在重复与冲突。

4. 个别名词的差异。我国合营安排征求意见稿是建立在与IFRS11持续趋同的基础上的,所以在合营安排的分类上是一致的,即合营安排要么是共同经营,要么是合营企业。但是整体的章节分布上,IFRS11在其第二章“合营安排的认定和分类”后以“合营安排参与方财务报表”、“单独财务报表”列为两章,而我国征求意见稿继第二章分类后,第三章、第四章分别介绍共同经营参与方的会计处理和合营企业参与方的会计处理。无论是共同经营还是合营企业,征求意见稿中的主体都是“合营方”,没有加以区别。个人认为,既然意见稿中将两类合营安排分为两个章节各自介绍,那么各自章节中合营安排的“主体”名词需适应“客体”,即“共同经营”的主体应为共同经营者,“合营企业”的主体应为合营者。

三、完善我国合营安排(征求意见稿)的建议

我国合营安排征求意见稿建立在与IFRS11持续趋同的基础上的。通过对比我们发现我国准则与IFRS11之间确实已实现了高度一致。但是从进一步提高我国准则的质量和 International 认可度的角度出发,笔者认为还是有可改进之处:

1. 在准则结构上,个人建议将合营安排的定义及特征写到第二章,分别以第一条、第二条列出。从而准则总体上结构更为整齐,逻辑性更为严密。

2. 在共同控制界定的步骤上,因为如果所有参与方或参与方组合不能集体控制该安排,就被排除在合营安排的范围。所以我认为准则第六条应改为“在判断是否存在共同控制时,应当首先判断所有参与方或参与方组合能否集体控制该安排,如果能集体控制该安排则再判断该安排相关活动的决策是否必须经过这些参与方一致同意”。

3. 共同控制界定标准上,考虑上文中案例的情形,合营安排征求意见稿第七条建议做如下补充:如果两种及以上组合集体控制某项安排,且其中一个组合中的所有参与方也存在于其他组合中,那么这个组合中的所有参与方共同控制该安排。

4. 合营安排征求意见稿将两类合营安排分为两个章节各自介绍,但这两章中合营安排的主体都是“合营方”,没有加以区别。我认为,不同类型合营安排的“主体”应区别开来,不能混淆。即第三章中的“合营方”改为“共同经营者”,第四章中“合营方”改为“合营者”。

最后,我国征求意见稿第十二条规定“当合营安排是一个单独主体时,再通过法律形式来判断该安排是否属于共同经营”。个人认为这里存在重复与冲突。建议在二次判断时舍去“法律形式”,或者直接并列考虑以上因素。

四、结语

在持续趋同阶段,比较分析我国准则与国际准则差异的相关研究对实现中国会计准则与国际准则的持续趋同有着极其重要的现实意义,有利于会计准则更好地发挥在实务中的指导意义。我国刚刚建立起合营安排准则,该准则在实践中还有很长的路要走。但只要清楚了解了现状的差距以及我国实施合营安排准则的国情,准则的质量必将进一步提高,并得到广泛的认可。

【注】本文系教育部人文社会科学研究新疆项目青年基金项目“文化价值观对会计人员应用会计准则的影响机理实证研究”(编号:12XJJC850004)的阶段性成果。

主要参考文献

1. 财政部会计司准则二处.企业会计准则第×号——合营安排(征求意见稿),2012
2. 高晟星.《国际财务报告准则第11号——合营安排》解析.财会月刊,2012;18