# 合营会计准则解读

梁正伟，刘宁潇

（重庆工商大学会计学院，重庆 400067）

【摘要】2014年以来，为适应国家经济改革和市场经济发展需要，财政部陆续修订、新增了数个具体会计准则，其中新增的合营会计准则规定在理解上有一定难度。本文在解读合营会计准则主要关键点的基础上，通过案例分析进行准则的实际运用，针对其中存在的问题提出改进建议。

【关键词】合营会计准则；合营企业；主体—权利义务法

2014年以来，为适应国家经济改革和市场经济发展的需要，财政部陆续修订、新增了数个具体会计准则，其中很多具体会计准则之间都有密切的联系，比如合营安排中合营企业的披露必须按照新颁布的《企业会计准则第41号——在其他主体中权益的披露》(CAS 41)的规定进行。

我国新增的《企业会计准则第40号——合营安排》(CAS 40)是参照国际会计准则理事会发布的《国际财务报告准则第11号——合营安排》和中国的实际情况制定的，分别对合营安排的定义、分类、会计处理方法等方面做了详细的规定，并于2014年7月1日起在所有执行企业会计准则的企业中施行。笔者认为，合营安排的认定和分类本身是很复杂的，理解CAS 40就要对其规定中的重点语句重点理解。本文在解读CAS 40主要关键点的基础上，结合案例进行分析，并针对存在的问题提出一些改进建议。

## 一、CAS 40关键点解读

合营安排在CAS 40中被定义为“一项由两个或两个以上的参与方共同控制的安排”。从这个定义获得的直观感受是，判断合营安排首先就要判断共同控制，继而在细分合营安排时就得依据合营安排下各参与方的权利和义务，将合营安排划分为共同经营和合营企业。对合营安排的具体分类流程如图1所示。图1内容来源于CAS 40应用指南，再由笔者加以标注得以完善。

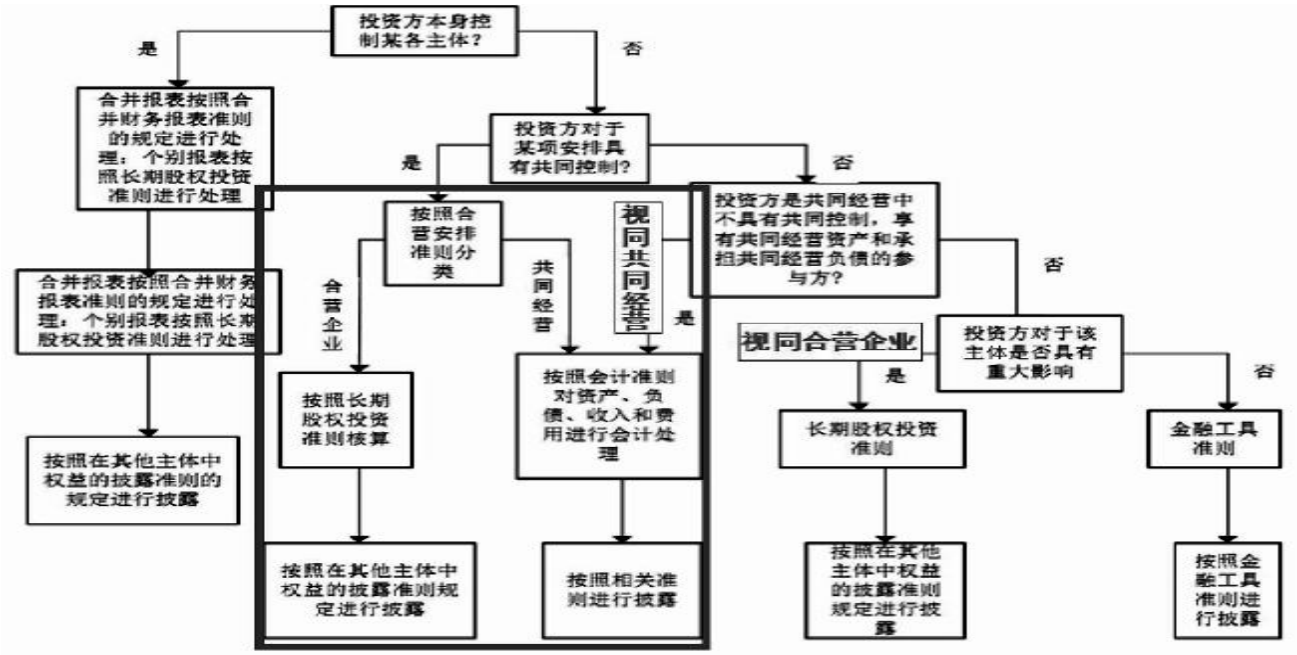


图 1 合营安排的判断流程图

由图1可以清晰地看到,合营安排划分十分繁琐而且容易混淆。但是如果理解了以下这几个关键点和笔者提出的“视同合营安排”、“主体—权利义务法”等概念,再结合脉络流程图分析,那么对合营安排的理解就会变得轻松起来。

**1.** *共同控制的理解和判断*。合营安排是指两个或两个以上的参与方共同控制的安排。这里涉及对“共同控制”的职业判断问题。CAS 40明确了仅当针对相关活动的决策需经共同控制该安排的各方全体一致同意,任何一方都不能单独决定决策的情形,才属于共同控制。

此处需要注意共同控制和重大影响的区别:共同控制必然能够对公司产生重大影响;但是具有重大影响并不代表就能共同控制。笔者注意到,各合营方通常通过合同或者协议的形式明确各自的权利与义务。这也是判断一个企业是共同经营还是合营企业的重要线索之一。根据实质重于形式原则,凡是能够单独控制主体以外的都是共同控制。由此,判断时要特别注意单独控制主体这种情况。

**2.** *合营安排参与方范围的理解*。这个关键点的理解主要是注意对CAS 40第三条的解读:“合营安排不要求所有参与方都对该安排实施共同控制。合营安排参与方既包括对合营安排享有共同控制的参与方(即合营方),也包括对合营安排不享有共同控制的参与方”。

对这项规定,可以从两个方面来理解(与上面共同控制和重大影响的区别的理解并不矛盾):第一,它说明合营安排必须是两个及以上的合营方的共同控制;第二,并不是所有的合营安排的合营方都需要对合营企业实施共同控制。对于第二个理解中“合营方”又可以有两种理解:①可以理解为那些投资机构进行的投资但是不参与决策的参与方;②图1中“视同共同经营”和“视同合营企业”的参与方。

**3.** *以参与方在安排中的权利和义务判断合营分类的理解*。图2内容来源于CAS 40应用指南,加上笔者的理解合并制作而成。由图2可知,如果要细分合营安排(图1黑体方框所示),就要依据合营安排下各参与方的权利和义务,将合营安排划分为共同经营和合营企业。笔者把这种细分合营安排的方法称为“主体—权利义务法”。“主体”指的是有单独主体架构,“权利义务”指的是各参与方的权利和义务。值得注意的是,“单独主体”并不是将合营安排划分为合营企业的必要条件。

**4.** *CAS 40衔接处理的理解*。CAS 40第五章“衔接规定”第二十二条的规定有几个关键地方需要注意:

首先,“合营企业重新分类为共同经营的,合营方应当在比较财务报表最早期间期初终止确认以前采用权益法核算的长期股权投资,以及其他实质上构成对合营企业净投资的长期权益;同时根据比较财务报表最早期间期初采用权益法核算时使用的相关信息,确认本企业在共同经营中的利益份额所产生的各项资产和负债”。“比较财务报表最早期间期初”指的是什么?比较财务报表指的是按年划分会计分期的上个年度的财务报表。比如,企业准备在2014年7月1日执行CAS 40,那么它的比较财务报表最早期间期初就是指2013年1月1日的财务报表。如果企业选择提前实施CAS 40,则参照此原则选择比较财务报表。

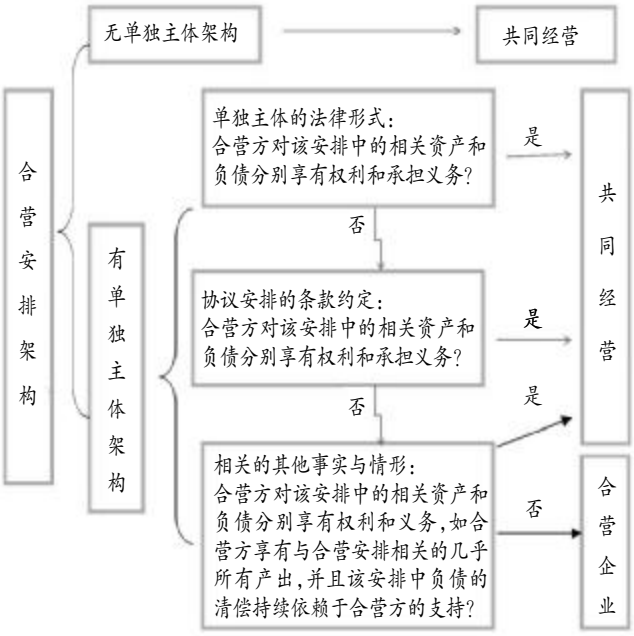


**图 2 合营安排架构图**

其次,“确认的各项资产和负债的净额与终止确认的长期股权投资以及其他实质上构成对合营企业净投资的长期权益的账面金额存在差额的,按规定处理”。该规定中的“净额”及“账面金额”如何确认?被终止确认的投资指的是账面价值;确认的各项资产、负债的净额是按以比较财务报表最早期间期初权益法核算的持续计量价值按权益份额确认的资产减负债的净额。具体可见下面的案例分析。

## 二、合营安排参与方会计处理的案例

CAS 40第二十二条中的“净额”与“账面金额”有差异的原因有两个:一是长期股权投资发生过减值准备;二是在单独主体中个别资产的权利份额和长期股权投资采用权益法核算时的份额不同。第一种情形的会计处理参照CAS 40应用指南最后一个案例,本文所分析的案例属于第二种情形。

例:A公司2013年1月1日以600万元的价格购买B公司持有具有单独主体C公司 50%的股权,协议约定C公司的所有固定资产权利和义务归属于B公司。A、B公司能对C公司实施共同控制。实施CAS 40以前,A、B公司采用权益法核算。投资日C公司可辨认净资产公允价值为

1 000万元，2013年并未计提折旧和损失。相关数据如下表所示（单位：万元）：

**C公司2013年1月1日简易资产负债表（公允价值）**

| 资　产 | | 负债和权益 | |
|---|---|---|---|
| 固定资产 | 800 | 负债 | 400 |
| 其他资产 | 300 | | |
| 递延所得税负债 | −100 | 权益 | 600 |
| 资产总额 | 1 000 | 负债和权益总额 | 1 000 |

分析：A公司长期股权投资增加商誉100万元。A公司对C公司除协议外的各项资产、负债、收入、成本、费用的分享比例均为50%。

2014年7月1日，执行CAS 40需要在比较财务报表最早期间期初即2013年1月1日，终止确认对A公司按权益法核算的长期股权投资账面价值600万元。确认A公司在C公司的利益份额所产生的其他资产150万元、商誉100万元、递延所得税负债50万元，所以确认的各项资产、负债的净额为200万元。

2013年1月1日，净额200万元小于长期股权投资账面价值600万元，按照CAS 40的规定，需要冲减比较财务报表最早期间期初留存收益。

相关分录如下：

借：其他资产　150
　商誉　100
　期初留存收益　400
　贷：递延所得税负债　50
　　长期股权投资　600

**三、CAS 40存在的问题及建议**

**1.** 合营安排在无法分类时并未明确会计核算方法，应当确立权益法在CAS 40中的优先地位。尽管CAS 40应用指南对合营安排和共同控制的分类规定已经很详细，但是这些规定和处理是建立在企业已经建立了各种环境条件的前提下。笔者设定这样一种情况：共建企业不被某一投资方控制，也没有其他的依据可以用来辨别该合营安排是共同经营还是合营企业，这时该采用什么核算方法呢？

笔者的解决方案是这样的：在合营安排中设定一个针对这样情形的条例，即设立一种优先原则——权益法优先原则。毋庸置疑，业界普遍认为权益法是未来会计核算的趋势，因为权益法强调投资企业和被投资企业之间的经济实质，而且采用权益法确认投资收益比较符合实质重于形式原则与权责发生制原则。因此，确立这个原则后可以有效解决这种例外情形。

**2.** 非共同控制事项但视同合营安排的规定十分繁琐，应当引入“视同共同经营”和“视同合营企业”的概念。通过对CAS 40第十八条和第二十条的解读可以发现，其对于图1加粗部分的两种情况处理规定非常繁琐。为了便于理解，笔者特地引入“视同共同经营”和“视同合营企业”两个概念。投资方在共同经营中不具有共同控制，但享有共同经营资产和承担共同经营负债的核算完全按照共同经营来处理，这是“视同共同经营”。类似的，投资方在合营企业中不具有共同控制，但合营方对合营安排具有重大影响的核算完全按照合营企业来处理，这是“视同合营企业”。

**3.** CAS 40对披露的规范不完善，应细分共同经营的披露。笔者认为，对于合营安排的披露，应参照国际会计准则的相关规定，加入披露应遵循的原则、披露的职业判断原因和结果，以及披露变更对合营企业参与方权益的财务影响。

CAS 40指出，对合营安排中合营企业的披露和不具有共同控制但投资方对该安排具有重大影响情形的披露，按照CAS 41的规定进行。但是CAS 40对于共同经营的会计披露又是这样规定的：“参照相关会计准则进行披露”。这里的“相关准则”应该与共同经营的会计处理结合起来思考。

由CAS 40可知，合营安排中合营企业事项以前是按照长期股权投资准则进行披露的，但2014年新增CAS 41，所以合营企业事项披露参照CAS 41的相关规定。而共同经营需要按照会计准则分别对资产、负债、收入和费用进行会计处理，共同经营的会计披露也应当按照资产、负债、收入、费用等方面相应的披露规定进行披露。对于合营企业权益法转化为共同经营的资产负债核算后的合营披露，应当披露已确认资产、负债净额和比较财务报表最早期间的期初被终止确认的投资金额，以及它们之间差额的调整。

**主要参考文献**

高晟星.解析《国际财务报告准则第11号——合营安排》[J].中国注册会计师，2012(5).

高晟星.《国际财务报告准则第11号——合营安排》解析[J].财会月刊，2012(18).

汪祥耀，吴心驰.我国合营安排准则(征求意见稿)与IFRS11的比较和完善建议[J].会计之友，2013(26).

张立火.我国合营安排准则征求意见稿与IFRS11的比较及建议[J].财会月刊，2013(16).

财政部.企业会计准则第40号——合营安排.财会[2014]11号，2014-02-17.

财政部.企业会计准则第41号——在其他主体中权益的披露.财会[2014]16号，2014-03-14.