

企业合营的会计报告

刘汝军

企业合营是指两个或两个以上的企业从事某种共同控制经济活动的经营方式。企业合营在我国早已有了，但它的报告或揭示对我国会计界却是一个比较陌生的问题。本文拟在分析企业合营特点及分类的基础上，阐述其会计报告方法。

企业合营的特点及分类

企业合营最显著的特点是参与合营的各方都受合营合同的约束，该合同确立了合营各方对合营对象的共同控制。合营合同一般都对下列事项作出明确规定：合营的业务范围、经营期限和报告责任；合营管理机构（如董事会或其他对等机构）的任命；合营各方的投入资本；合营的产品、收入、费用或净收益在合营者之间的分配。所谓共同控制，是指合营各方分享对经济活动的控制权，任何一方都不能独自控制合营的经济活动。通过合营合同确立合营各方对合营的共同控制，是企业合营区别于其他经营方式，尤其是对子公司投资的关键点。如果参与合营的任何一方独自取得了对合营的控制权，合营就变成了对子公司的投资。

企业合营有三种形式：(1)共同控制经营。指合营各方利用各自的资产或其他资源，根据合营合同的规定，共同开展某项经济活动，合营各方不另外建立新的实体和独立的财务机构。例如，两家公司达成协议，利用各自的资产和人员，共同承建某一工程或共同开发某种产品，就属于共同控制经营。(2)共同控制资产。指合营各方共同控制（而且往往也共同拥有）为合营提供或购置并且由合营专用的一项或若干项资产。这些资产是用于为合营者提供经济利益。与前者一样，共同控制资产也不涉及建立新的实体或独立的财务机构。几家公司通过签订协议，共同投资兴建一幢楼房并分别享有其中一部分的使用权，或者几家石油公司共同控制和经营一条输油管道，就是共同控制资产的例子。(3)共同控制实体。指合营各方根据合营合同，共同建

立一个新的实体，开展经营活动。共同控制实体可以具有法人资格，也可以不具有法人资格，如合伙组织或其他实体。但它作为一个独立的企业，除了合营者之间通过合同确立对它的共同控制以外，其他方面均与一般企业相同。

企业合营与企业联营并非同一概念。企业联营是指若干企业通过签定合同，以一定方式组成经济联合体。企业联营有松散型联营和紧密型联营两种。前者是指若干在生产经营方面具有内在联系的企业，以产品为纽带，根据合同组成非统一核算的企业集团。由于这种企业集团不以产权为纽带，因此它并不能在集团内部实现资金的自由转移，各方之间也不存在利润分配关系。联营各方通常组成管理委员会，负责企业集团内部有关事务的协调。后者是指若干企业在不丧失各自法人地位的前提下，以产权为纽带组成企业集团或投资兴办联营企业。可见，虽然企业合营与企业联营仅有一字之差，但两者的含义大相径庭。除了在紧密型联营的某些情况下，企业联营一般不涉及共同控制经营的问题。

企业合营的会计报告方法

企业合营的会计报告涉及两个方面的问题：第一，合营各方如何报告与合营有关的资产、负债、权益、收入和费用；第二，合营本身的会计报告。

(一)共同控制经营

在这种合营方式下，合营活动一般与合营者的类似活动同步进行。除了合营者按照合同规定，分担共同发生的费用，并分享销售共同生产的产品所取得的收入和其他共同收入外，共同控制经营与一般经营方式并无区别。由于共同控制经营可以视为合营者本身业务活动的组成部分，因此，共同控制经营所占用的资产不宜作为投资。为了反映合营者在共同控制经营中的权益，合营者只需将以下项目登记入帐，并在会计报表

上恰当地予以反映:(1)在共同控制经营中控制的资产和相关的负债;(2)为合营单独发生的费用以及所分担的合营的共同费用;(3)从合营共同收入中分得的份额。由于共同控制经营不涉及建立新的实体,合营本身无需单独设帐,编制财务报告。不过,为了评价合营的经营业绩,也可以在合营内部进行会计核算。

(二)共同控制资产

与共同控制经营一样,共同控制资产也不涉及建立新的实体,而且,共同控制资产一般直接用于为合营者提供经济利益。因此,合营者也不应该把共同控制资产作为投资入帐。为了反映合营者在共同控制资产中的权益,合营者应把下列项目记录入帐,并在会计报表上恰当地予以反映:(1)在共同控制资产中拥有的份额;(2)为共同控制资产发生的负债,包括单独发生的负债以及与其他合营者共同为合营发生的负债中所分担的份额;(3)从销售或使用合营产品所得收入中分得的份额;(4)为合营发生的费用,包括单独发生的费用和所分担的共同费用。就合营本身而言,它也没有单独编制财务报表的必要,但也可以进行会计核算,以反映共同发生的费用,并借以评价合营的经营业绩。

(三)共同控制实体

在这种合营方式下,合营者根据合同,建立一个独立于其自身的新的经济实体。由于合营者对合营实体的经营管理只具有间接控制权,故而合营者应将其出资作为投资入帐,并按权益法进行核算。

在合营者需要编制合并会计报表的情况下,就涉及到一个比较复杂的问题,即对共同控制实体的个别会计报表如何处理。目前主要有两种观点。第一种观点主张采用权益法。即不合并共同控制实体的会计报表,只把以权益法核算的对共同控制实体的投资,作为长期投资反映在合并会计报表上。第二种观点主张采用比例合并法。在编制合并资产负债表时,首先将共同控制实体资产负债表的各个项目乘以合营者出资占全部出资的比例,得到一个按比例缩小的资产负债表;然后将合营者的个别资产负债表与共同控制实体按比例缩小后的个别资产负债表的对应项目相加,并将前者的投资项目与后者的股东权益项目相抵销。编制合并损益表时,也是先将共同控制实体的损益表按比例缩小,然后再进行合并。这种报告格式叫做逐行报告格式。也可以不把共同控制实体各个资产、负债、收入、费用项目的相应份额与合营者的对应项目合并,而以大类如流动资产、固定资产等单独反映在合营者的合并会计报表中。这种报告格式称为隔行报告格式。

支持第一种观点的人认为,对共同控制实体的资

产、负债等项目,合营者只有共同控制权而没有绝对(或相对)控制权,所以把它们与处于控制之下的项目汇总起来反映在合并会计报表中是不恰当的,因此不应当采用比例合并法,而应当采用类似于对联营企业^①投资的会计处理方法,即按照权益法核算对共同控制实体的投资,并将其列示于合并会计报表上。支持第二种观点的人则认为,鉴于共同控制实体的特殊性质,采用比例合并法能更好地反映合营者权益的实质和经济现实,即对共同控制实体的未来经济利益中属于合营者的份额的控制。

笔者认为,共同控制实体有的具有法人资格,有的不具有法人资格,对这两种情况要分别进行处理。就前者而言,由于合营者不具有控制权,不能直接支配共同控制实体的资产,而仅以自己的出资承担有限责任,因此采用比例合并法,把共同控制实体的资产、负债等项目的一定份额反映在合并会计报表中并没有多大的意义。就后者而言,双方的关系要密切的多:合营者对共同控制实体资产的一定份额具有直接支配权;由于承担无限责任,合营者对共同控制实体债务的一定份额负有连带偿还责任。因此,采用比例合并法能够更加全面地反映合营者所属企业集团的财务状况。

共同控制实体作为一个独立的企业,与其他企业一样,需要独立核算,对外编制财务报告。

另外还需说明的是合营者与共同控制实体之间交易的处理。这里关键是要消除未实现损益的影响。如果是前者向后者转移资产,只要该资产仍保留在共同控制实体内,合营者就应消除该项资产转让损益中属于自己的份额;如果是后者向前者转移资产,只要合营者仍保留着该项资产,它就应该消除共同控制实体所确认的损益中属于自己的份额。在合营者采用比例合并法编制合并会计报表的情况下,抵销方法与编制一般合并会计报表时的抵销方法没有区别。若合营者采用权益法处理共同控制实体的个别会计报表,在第一种情况下,可以先把这部分损益从其全部损益中分离出来,作为递延处理,待资产已被共同控制实体消耗或转移后再予以转回;在第二种情况下,则可以先不确认这部分投资收益(或损失),待资产已被合营者消耗或转移后再行确认,或采取与第一种情况相同的处理方法。

注①这里所说的联营企业是指投资企业对其财务和经营有参与决策权但无控制权的被投资企业(不包括合营企业),与前文所涉及的“企业联营”中的联营企业不同。一般在投资企业持有被投资企业20%以上的表决权,且不具有绝对或相对控制权的情况下,后者才成为前者的联营企业。

责任编辑 袁 庚