



A Study on Accounting Systems and
Practices of Joint Ventures

国际合营企业会计制度 研究及案例分析

陶伟 著

A Study on Accounting Systems and
Practices of Joint Ventures



经济管理出版社
ECONOMIC & MANAGEMENT PUBLISHING HOUSE

当代中国中青年经济学人文库

本书由上海大学国际工商与管理学院研究基金资助出版

国际合营企业会计制度 研究及案例分析

陶 伟 著

经济管理出版社

图书在版编目(CIP)数据

国际合营企业会计制度研究及案例分析/陶伟著.
—北京:经济管理出版社, 2007.6

ISBN 978-7-5096-0003-0

I. 国... II. 陶... III. 合资企业—会计制度 IV. F276.43
F233

中国版本图书馆CIP数据核字 (2007) 第145626号

出版发行: 经济管理出版社

北京市海淀区北蜂窝8号中雅大厦11层

电话: (010) 51915602

邮编: 100038

印刷: 北京银祥印刷厂

经销: 新华书店

选题策划: 张 艳

责任编辑: 杜 菲

技术编辑: 杨 玲

责任校对: 全志云

880mm×1230mm/32

8.875 印张 216 千字

2007年6月第1版

2007年6月第1次印刷

定价: 25.00 元

书号: ISBN 978-7-5096-0003-0/F·3

·版权所有 翻印必究·

凡购本社图书,如有印装错误,由本社读者服务部

负责调换。联系地址:北京阜外月坛北小街2号

电话: (010) 68022974

邮编: 100836

“当代中国中青年经济学人文库”编委会

主 编：金 碚

副主编：沈志渔

编委会成员（按姓氏笔画排列）：

王延中	邓荣霖	史 丹	刘力钢	刘戒骄
李 凯	李曦辉	李海舰	汪同三	汪海波
吴家骏	陈 宪	陈 耀	张世贤	张其仔
张承耀	杨世伟	杨冠琼	杜莹芬	周叔莲
罗仲伟	洪 涛	赵景华	郭克莎	唐晓华
高 闯	黄如金	黄津孚	黄群慧	戚聿东
梅洪常	韩岫岚	熊胜绪	魏后凯	

略语一览表

本书使用的主要译文和略语一览表。

一、准则制定机构等

译 文	原 文	略 称
美国		
会计准则委员会	Accounting Principles Board	APB
美国注册会计师协会	American Institute of Certified Public Accountants	AICPA
财务会计准则委员会	Financial Accounting Standards Board	FASB
国家自动会计研究系统	National Automated Accounting Research System	NAARS
英国		
会计准则协会	Accounting Statement Committee	ASC
会计准则委员会	Accounting Statement Board	ASB
其他		
国际会计原则委员会	International Accounting Standards Committee	IASC

二、准则和其他正式公文

(1) 日本

准则等的正式名称 (日语)	译 文
連結財務諸表原則	《合并财务报表准则》
連結財務諸表制度の見直しに関する意見書	合并财务报表制度修订意见书
公開草案—企業結合に関わる会計基準の設定に関する意見書	企业合并会计公开草案
連結財務諸表における子会社などの範囲の決定に関するQ&A	合并报表中子公司等范围决定的Q&A

(2) 其他国家 (英语圈)

译 文	原 文	略 称
美国		
财务会计准则	Statement (s) of Financial Accounting Standards	SFAS
会计原则委员会意见书	Accountin 普通合伙人 inciples Board Opinion (s)	APB
会计研究公报	Accounting Research Bulletin	ARB
讨论资料	Discussion Memorandum	DM
问题书	Issues Paper	IP
意见参考书	Statement of Position	SOP
英国		
财务报告准则	Financial Reporting Standard (s)	FRS
会计实务准则	Statement (s) of Standard Accounting Practice	SSAP
国际会计准则委员会		
公开草案	Exposure Draft	ED
国际会计准则	International Accounting Standard (s)	IAS

(3) 会计准则 (英语圈)

原 文	略 称
美国	
APB Opinion No.18 – <i>The Equity Method of Accounting for Investments in Common Stock</i>	APB18
APB Opinion No.16 – <i>Business Combination</i>	APB16
SFAS No.141 – <i>Business Combination</i>	SFAS141
SOP 78–9 Accounting for Investments in Real Estate Ventures	SOP78–9
英国	
FRS9 – <i>Associates and Joint Ventures</i>	FRS9
FRS2 – <i>Accounting for Subsidiary Undertakings</i>	FRS2
SSAP1 – <i>Accounting for the Results of Associated Companies</i>	SSAP1
国际会计准则	
IAS31 – <i>Financial Reporting of Interests in Joint Ventures</i>	IAS31
ED35 – <i>Financial Reporting of Interests in Joint Ventures</i>	ED35
ED28 – <i>Accounting for Investments in Associates and Joint Ventures</i>	ED28

总 序

在中国近三十年来的改革开放历程中，千百万时代弄潮儿“摸着石头”趟过了溪流，跨越了江河，在建立社会主义市场经济的实践中艰难探索，中国的经济学人也在其中。伴随着经济发展的进程，中国经济学界出现了百花齐放的喜人局面，其中尤以中青年学者表现最为活跃，成果丰硕。他们对经济建设和社会生活中的许多问题和现象进行了卓有成效的深入分析和探讨，在紧密联系实际问题的理论研究中提出了许多新观点、新方法、新理论，其中不乏具有很高学术水平和实际应用价值的优秀作品。

经济管理出版社决定选择在学术上勇于探索、有所创新、又具有较高理论水平的中青年经济学人的学术专著，辑集出版“当代中国中青年经济学人文库”丛书。丛书的作者主要来自中国高等院校和科研院所，受过系统的经济学专业训练，具有比较扎实的经济学理论功底，能够敏感和准确地把握经济社会发展中所遇到的实际问题，并能为中国的经济建设和社会发展谏言献策。“当代中国中青年经济学人文库”丛书为中国中青年经济学人提供了一个发表成果的园地，构建了一个学术交流的平台，使他们能够把自己的研究成果和学术思想更广泛地向社会展示和传播，为学界所分享。

“当代中国中青年经济学人文库”丛书是中国中青年经济学人立足中国实际国情，研究关系国家发展的重大经济理论问题

的优秀成果集萃。当前，随着中国经济的持续蓬勃发展，全世界经济学人都高度关注中国经济发展中出现的各种经济现象和经济关系。中国经济所具有的巨大规模、深厚历史和高度丰富性，为世界经济学界提供了千载难逢的理想样本。中国中青年经济学人具有得天独厚的条件，在研究和分析中国经济建设和社会发展中取得了具有重大理论意义和现实意义的成果。鼓励中国中青年经济学人以更大的理论兴趣努力深入研究中国经济问题，也能够促进中国经济学研究水平的提高和中国新一代经济学人的更快成长。“当代中国中青年经济学人文库”的出版发行，还将有助于促进中国经济学研究的国际交流，提升中国中青年经济学人在世界经济学界的影响力。

“当代中国中青年经济学人文库”丛书的编辑出版是我国经济学界的一件幸事，更是广大中青年经济学人的一件幸事。祝愿“当代中国中青年经济学人文库”不辱使命，不负众望，真正成为中国中青年经济学人科研成果佳作精品的荟萃之地和瑰宝之库。

金 碚

2007年2月2日于北京海淀区世纪城

前 言

本书从合并会计的角度出发，研究了中国、日本、美国、英国和国际会计准则中的合营企业会计制度，并对采用日本、美国和英国会计原则的企业进行了案例调查。

由于在我国一提到“合营”两字，不少人可能马上联想到“中外合营企业”，因此，首先就本书的研究对象“合营企业”做以下说明。“中外合营企业”是从我国法律角度，注重投资方国籍的概念；而“合营企业”是从会计学角度，注重投资方对被投资企业控制力的概念，两者的侧重面和内容有所不同。

随着企业间竞争的日趋激烈，为了提高企业竞争力，集中有效的经营资源，合营投资不止是企业进入国外市场的主要投资手段，越来越多的企业在国内积极展开合营投资活动，并把它作为重组企业业务的手法。例如，将企业具有竞争力的主力业务或部门剥离出来，通过企业分立和其他企业的类似业务或部门，以企业合并方式来成立合营企业。如果是不同企业集团间的合营投资，可以做到强强联盟，以进一步提高竞争力；而如果是企业集团内部的合营投资，则可以集中企业的经营资源，减少资源重复，提高企业的经济效益。近年来，国际上利用合营投资进行企业集团业务重组的例子越来越多。

而我国正处在进一步深化市场经济的转型期。为了提高企业经济效益，需要不断地重组企业集团的组织和业务结构，同时，鉴于合营投资可以降低投资成本、减少投资风险、获取市场上难以得到的经营资源等，预计今后合营投资活动会越来越频繁，对

合营企业的会计信息的需求也会随之越来越高。而我国目前还没有合营企业会计准则来规范合营企业会计。有关合营企业会计的规定散见在不同的会计规定中。

在上述背景下，本书试图指出我国现行制度下合营企业会计将发生的问题。通过探讨国外会计先进国家的制度，指出其中的问题和合理之处，为解决我国合营企业会计中存在的问题提供理论基础。本书中大量国外企业合营投资的案例，还可以为我国企业经营管理层提供合营投资决策或重组企业集团业务手法等方面的借鉴资料。

本书分两个部分。第一部从会计理论的角度研究各国合营企业会计制度。第一章到第三章探讨了合营投资的优缺点、合营企业的法律形式、合营投资的主要方法以及对合营企业的主要会计处理方法。第四章首先探讨了我国合营企业会计制度，并通过对日本的合营企业会计制度的研究，指出中日两国在合营企业会计制度中的类似点以及存在的问题；其次，还对美国和国际会计准则的合营企业会计制度进行了研究，并理论分析了目前美国和国际会计准则就合营企业会计上的趋同效果，由此分析引导出合营企业和合并会计之间的关系；最后，对英国的合营企业会计准则进行了研究，指出英国合营企业会计准则的合理性。第二部是为了验证第一部中得出的结论，对采用日本、美国和英国会计原则的企业分别进行了案例调查。在第八章引出本书的结论，并提出对我国的启示。

本书是在博士论文的基础上修改而成的，部分研究成果以论文形式已先后在日本发表，并在日本会计学会和日本国际会计学会的年度大会上做了学术报告。

绪 论

一、研究范围和研究目的

有关合营企业的诸多会计问题可以从个别会计和合并会计两个领域进行探讨。本书主要从合并会计领域进行研究。

个别会计领域中的问题主要是合营企业从投资企业继承的资产和负债等的计量问题。计量方法有购买法 (Purchase Method)、结合法 (Pooling Method) 和新开始法 (Fresh-start Method) 3 种。使用不同的计量方法, 不仅合营企业成立时最初会计年度的资产负债表的信息内容会不同, 而且还将影响到合营企业成立以后各会计年度的资产负债表和损益表。另外, 一方面, 继承资产等的计量问题不仅牵涉合营企业个别报表的信息内容; 另一方面, 由于被投资企业——合营企业的个别报表同时是投资企业编制合并报表的基础资料, 因此, 还将波及投资企业合并报表的信息内容。所以, 继承资产等的计量问题在会计理论上非常重要。而 3 种计量问题也是企业合并 (Business Combination) 会计理论界的中心焦点, 因此, 合营企业会计在个别会计领域中和企业合并会计有密切的理论关系。

合并会计领域中的问题主要是合营企业的投资方在编制合并

报表时，对被投资企业——合营企业以什么方法来合并的问题。是作为子公司全部合并，还是作为联营企业以权益法处理，或者是作为不同与子公司和联营企业的特有投资形态——合营企业，以比例合并法处理，都将使投资企业合并报表的信息内容发生变化。随着合营投资在企业集团中的地位越来越高，如何合并合营企业是关系到合并报表信息质量的重要问题。

本书的研究限定在合并会计领域中，其研究目的是通过对合营会计的理论研究和日本、英国、美国和国际会计准则等有关合营会计相关制度的探讨，为我国今后相关制度的制定提供理论基础。研究的主要内容是从合营企业会计与合并会计的整合性这个角度，通过对各国的相关制度研究和实际调查，探求一些国家存在的合营企业会计不规范问题的原因，从而探求一种从合营企业会计的角度提高合并报表的信息质量的方法。

本书的研究对象——合营企业限定在构成一个会计单位的实体 (Entity)。书中的“合营企业”一词和“Joint Venture”同义。

二、研究背景和研究意义

近年来，合营投资不仅是企业在国外展开业务的主要手段之一，也是企业在国内重组企业集团等的重要经营战略。例如，为了通过扩大销路、集中企业经营资源、降低投资风险、缩短研究开发时间等来提高企业竞争力，与同行业以往的竞争对手携手合作，进行合营投资的例子比比皆是。

国内外从经营战略理论或市场理论角度研究合营投资的文章为数不少。可是，从会计特别是财务会计角度进行的研究却并不多见。合营企业的会计问题长期以来没有受到足够的重视。一直

到 20 世纪 90 年代包括美国、英国等在内的会计先进国家，也普遍存在合营企业会计的不规范问题。合营企业会计制度在世界各国存在相对滞后的现象。

90 年代后，为了让合并报表能更确切地反映企业集团的真实情况，世界各国先后重新修订了《合并财务报表准则》等相关制度。与此同时，对于合营企业合并方法的不规范问题也常常被指出。Chee Y. L. 和 Kazbi Kothavala 通过实证证实了合营企业信息披露的重要性。^① Carl C. Nielsen^② 通过实际调查证实了对合营企业的不同会计处理方法，将使投资企业合并报表的财务比率发生较大的变化。随着合营投资活动规模的不断增大，合营投资活动在企业集团战略中的重要性不断提高，合营企业的会计处理方法已发展成为影响合并报表信息内容的重大问题。

为了规范合营企业会计，国际会计准则委员会于 1990 年 11 月公布了 IAS31《有关合营投资权益的财务报告》(Financial Reporting of Interests in Joint Venture, IAS, 以下略称 IAS31)。之后经过了多次修改，目前，最新的 IAS31 是在 2003 年 12 月 18 日公布的，并从 2005 年 1 月 1 日起实施。

继 1990 年初次公布的 IAS31 后，英国于 1997 年 11 月公布了 FRS9《合营企业和联营企业》(Associates and Joint Ventrues, ASB, 以下略称 FRS9)；由澳大利亚、加拿大、新西兰、英国、美国的会计准则委员会代表和国际会计准则委员会成员组成的

① Chee Y. L. et al (2003) "Information asymmetry and accounting disclosures for joint ventures", The International Journal of Accounting, Vol.38, No.1.

Kazbi Kothavala (2003) "Proportional conditional versus the equity method: A risk measurement perspective on reporting interests in joint ventures", Journal of Accounting and Public and Policy, Vol.22 (517-538) .

② Carl C. Nielsen (1965) "Reporting Joint-Venture Corporations", The Accounting Review, Vol. XL, No.4, p.800 and p.803.

G4+1 组织在 1999 年 9 月公布了《特别报告——在合营及其类似协定中的权益的财务报告》(Special Report—Reporting Interests in Joint Ventures and Similar Arrangements)；为了减少美国会计原则和 IAS31 的主要差异，美国的 FASB 和国际会计准则委员会共同计划修订 IAS31，将其作为短期趋同项目 (Short-term convergent project) 中的一个工作计划 (work plan)，预计在 2007 年第二季度发表公开草案，在 2008 年公布最终修订准则。

从以上一系列动向可以看出，合营企业会计正随着全球性的《合并财务报表准则》的修订而越来越受到关注。而我国在 2006 年 2 月刚出台了《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》，其内容和国际会计基本趋同，这说明，我国合并会计开始步入国际会计惯例的行列。本书的研究发现，合营会计必须根据合并财务报表制度的改变而改变，如果合营会计不随合并财务报表制度的改变而改变的话，将导致合并财务报表信息的歪曲。鉴于合营企业在我国经济发展中的重要性，在某种程度上可能要超过这些西方发达国家，随着我国合并财务报表的准则化，合营企业会计制度的完善将比这些西方发达国家具有更重要的意义。而我国目前还没有合营会计准则，对合营企业的会计规定散见在不同的会计制度中。通过本书的研究能为完善合营会计、提高合并财务报表的信息质量提供一定的理论基础，为促进我国合营企业会计制度的完善做出贡献。

三、研究立场和研究方法

本书是在合并会计领域内研究合营企业会计的，也就是说，是以合并会计为前提研究合营会计的。而以合并会计为前提的

话，最需优先考虑的问题就是和现行合并财务报表制度的整合性问题。因为，如果和合并财务报表制度不整合，将无法按现行合并财务报表制度的要求来披露企业集团的真实情况。因此，本书始终站在与合并财务报表制度整合，以达到符合合并财务报表制度本来目的的立场来研究合营会计。

本书采用的研究方法是，对合营企业会计从合并会计的层面，首先进行理论分析；然后通过实际调查来验证以上理论分析的结果；最后再对实际调查的结果进行综合性理论分析。

四、研究内容

不同的合并财务报表制度下，被投资企业的合并方法的决定标准会有所不同。决定标准可以分形式标准即持股比例标准和实质标准即控制力标准两种。不同的决定标准对合并会计中的重要概念“控制”的解释也不同。本书以分析合并会计中控制概念的内容和作用为切入点，阐明控制概念和界定合并范围的关系，探讨合营企业控制概念的必要性与否，并说明不同合并方法决定标准下合营企业控制概念应有不同的内容。在此基础上，分析我国、日本、美国、英国的相关制度和国际会计准则中合营企业的控制概念的内容；通过探讨各国合营企业的控制概念和现行合并财务报表制度中合并范围界定标准的整合性，阐明各国现行制度下存在的问题和合营企业合并方法不规范将导致的后果以及原因所在。

为了检验以上理论分析的结果，首先，对采用日本、美国、英国会计原则的企业进行采访并结合财务报表分析等方法进行实际调查。最后，对调查的结果通过综合性的分析，引导出研究结论。

目 录

绪 论	1
-----------	---

第一部 各国合营企业会计制度研究

第一章 合营投资活动的现状	3
第一节 各国企业的合营投资活动	3
第二节 合营的长处和短处	10
第三节 合营企业的企业形态	16
第二章 合营方法	19
第一节 企业分立	19
第二节 其他合营方法	31
第三章 合并会计中对合营企业的会计处理方法	37
第一节 合营会计的多样化	37
第二节 合并合营企业的主要方法	42
第四章 考察各国合营会计制度	51
第一节 合营企业的控制概念	51
第二节 我国的合营企业会计制度	57

第三节	日本的相关规定	60
第四节	美国的合营会计制度	67
第五节	国际会计准则的 JV 会计制度	85
第六节	英国的 JV 会计制度	110
第七节	总 结	124

第二部 各国合营企业会计实务的实际调查

第五章	日本合营企业会计实务的实际调查	129
第一节	前 言	129
第二节	PMC (2001 年年度)	130
第三节	NOK	142
第四节	问题探讨	164
第五节	探究原因	171
第六节	总 结	172
第六章	美国合营企业会计实务的实际调查	175
第一节	前 言	175
第二节	NEC	175
第三节	日立制作所	207
第四节	总 结	213
第七章	英国合营企业会计实务的实际调查	217
第一节	前 言	217
第二节	BPAmoco 企业集团年度报表分析	218
第三节	总 结	229