

中外合资经营企业投入资本的核算

沈海瑞

编者按

随着对外开放政策的深入贯彻,上海浦东新区的开发,中外合资经营企业如雨后春笋般地涌现出来。为了在对外经济交往中便于各方面了解我国对合资企业会计工作的要求,进一步促进利用外资工作的开展,本刊特约沈海瑞同志系统撰述了一组有关“中外合资经营企业会计知识方面的文稿,自本期起连续在《国际商务知识讲座》专栏内刊载,以供有关方面参考。

中外合资经营企业的中外各方,应根据合营协议、合营合同和合营章程的规定,按照协商确定的资本总额、出资比例、出资方式 and 出资期限,向合营企业投入资本,并按出资比例分享盈利,共负亏损。在阐述合营各方投入资本的核算前,首先要明确以下一些概念。

一、投资总额、注册资本、资本总额、出资额和实收资本

《中外合资经营企业法实施条例》中,对“投资总额”和“注册资本”的含义,作了如下的规定:

“合营企业的投资总额(含企业借款),是指按照合营企业合同、章程规定的生产规模,需要投入的基本建设资金和生产流动资金的总和”(第二十条)。

“合营企业的注册资本,是指为设立合营企业在登记管理机构登记的资本总额,应为合营各方认缴的出资额之和”(第二十一条)。

根据以上的规定,必须明确下列问题。

1. 合营企业的“投资总额”和“资本总额”是两个不同的概念

“投资总额”包括合营各方的出资额和为筹资目的而举借的企业借款,也就是合营企业的资本总额和筹资借款的总和。根据国际上的习惯做法,开办企业所需的资金,除合营各方投入的资本外,其余的一大部分资金,都依靠银行或其他金融机构贷款。

在会计核算中,企业的筹资借款,属于长期负债,此项借款将由企业还本付息。只有合营各方的出资额才构成合营企业的资本总额。但是,有时合营者也可能以其本身的名义向金融机构借款,作为其投入企业的资本,就不属于合营企业借款的性质。这种借款将由合营者各自负责还本付息,不记入合营企业帐内。

2. 合营企业的“资本总额”、“注册资本”和“出资额”属于同一概念

合营企业的资本总额,即合营各方认缴的出资额的总和。至于“注册资本”,即合营企业在向登

记管理机构(企业所在地的工商行政管理部门)登记的资本总额,也就是它的法定资本总额。

合营企业在合营期内,其注册资本不得任意增减,若需增、减、转让或以其他方式处置,应由董事会会议通过,并经审批机构批准后向原登记管理机构办理变更登记手续。

3. 合营企业的注册资本,在特定期限内不一定等于它的实收资本

合营企业的资本总额,可以由合营各方认定后一次缴足(一般从营业执照签发之日起六个月内缴清),也可以按约定的期限分期缴付。当合营各方的出资额是分期缴付时,合营企业的注册资本就不一定等于它的实收资本。但分期出资额的比例则一般应与原来商定的资本总额的出资比例相同。规定分期缴付出资的,合营各方第一期出资不得低于各自认缴出资额的15%,并且应在营业执照签发后三个月内缴清。企业在会计记录中正式反映的,当然是它的实收资本而不是注册资本。对于注册资本,可以在“实收资本”帐户的上端作一备忘记录。

4. 投资总额与注册资本的比例问题

合营企业的投资总额和注册资本两者之间应掌握何种比例较好,常引起人们的争论。近年来,在实际工作中发现,有些合营企业的注册资本越来越小,由占投资总额的二分之一、三分之一,缩小到五分之一、十分之一,甚至几十分之一、百分之一、千分之一等。为此,国家工商行政管理局于1987年2月17日规定合营企业的注册资本,应当与生产经营的规模、范围相适应,合营各方按注册资本的比例分享利润和分担风险及亏损。合营企业的注册资本与投资总额的比例应当遵守如下规定:

	投资总额	注册资本
(一)	300 万美元以下(含 300 万美元)	至少应占投资总额的 7/10
(二)	300 万~1000 万美元 其中 420 万美元以下的	至少应占投资总额的 1/2 不得低于 210 万美元
(三)	1000 万~3000 万美元 其中 1250 万美元以下的	至少应占投资总额的 2/5 不得低于 500 万美元
(四)	3000 万美元以上的 其中 3600 万美元以下的	至少应占投资总额的 1/3 不得低于 1200 万美元

合营企业如遇特殊情况,不能执行上述规定,由经贸部会同国家工商行政管理局批准。

二、出资方式 and 计价原则

合营各方向本企业投入的资本,原则上应按投入资本的实际日期和实际金额记帐。由于合营各方出资的方式多种多样,有用现金出资的,有用建筑物、机器设备、材料物资等实物出资的,也有以工业产权(包括专利权、商标权等)、专有技术、场地使用权等无形资产出资的,情况比较复杂,所以合营企业应根据这些不同的出资方式,对投入资本进行如下核算。

1. 以现金投资的,应以收到或收入开户的中国银行或指定的其他银行的金额和日期,作为投入资本的记帐依据

合营外方出资的外币,按缴款当日国家外汇管理局公布的外汇牌价折合为人民币或套算成约

定的外币记帐。合营中方出资的人民币,如需折合外币的,应按缴款当日国家外汇管理局公布的外汇牌价折算记帐。

2. 以建筑物、机器设备、材料物资等实物投资的,应以企业实际收到实物的日期,以及验收无误的实物数量和合营各方议定的价值,作为投入资本的记帐依据

从会计处理上,进口价格,一般应按外方提供的进货发票减除销货折让,加上保险费、运输费、关税等,并应附其维修说明书和备品备件等。外方如以旧机器设备投资的,其作价不应高于国际市场上同类产品减去应提折旧后的余款。

属中方的实物投资,一般是厂房、设备或原材料、低值易耗品等,应按重置完全价值(适当考虑国际市场价)和新旧程度,重新计价,或按帐面净值计价(如果是合理的)。

3. 以工业产权、专有技术、专利权、商标权、版权和其他特许权等无形资产作为投资的,应按合同规定的金额和日期,作为记帐的依据。

但是,合营企业在接受这些投资时,一般应考虑该项投资的价值,不应超过企业因利用这些专有技术而可能增加的经济效益。作为投资的专有技术不同于企业支付的技术转让费,应予区分。

4. 中方合营者以原有场地使用权作为投资的,应按合同规定的金额和日期作为记帐的依据

场地使用权与场地使用费不能混淆。场地使用费是指合营企业向中国政府申请使用场地并按场地面积和规定的使用费标准按期付给中国政府的费用,是企业的一项费用支出。而场地使用权则是中方向合营企业的投资,是一项无形资产,要分期摊销转作费用。

三、投入资本的验证

按照合营企业法实施条例第四章第三十二条的规定,“合营各方缴付出资额后,应由中国注册的会计师验证,出具验资报告后,由合营企业据以发给出资证明书”。出资证明书是合营者在合营企业中所占股权份额的证明。

验证目的是证明合营各方出资额符合合同的规定,避免当事人发生争执和纠纷,从而保障合营各方的合法权益。

合营各方应按合同规定的期限缴清各自的出资额,逾期未缴或未缴足的,应承担逾期利息或赔偿损失。对于迟延利息的支付期限也应在合同中规定,防止无限期拖延。合营企业收到的迟延利息,一般可以贷记“管理费用——利息”科目,以冲转企业的利息支出。在收到赔偿损失款时,应在有关的损失科目中予以冲减。

合营各方也可按照涉外合同法规定,在合同中约定,一方违约应向另一方支付违约金。

四、实收资本的核算

合营企业在合同中规定的资本总额,一般应以人民币表示,但经中外合营各方协议,也可以按外币表示。如按人民币表示的,则中方合营者出资的人民币和以人民币计价的其他资产,就可以直接按人民币金额记帐;而外方合营者出资的外币和以外币计价的其他资产,就应按当天或双方协商

确定的某一天外汇牌价买进价或中间价（即外汇牌价买进价与卖出价的平均价）折合人民币记帐。反之亦然。

1. 以货币出资的换算举例

合营各方以现金出资的，应以现金存入开户的中国银行或经指定的其他银行的金额和日期，作为投入资本的记帐依据。

(1) 假设某中外合资经营企业 A，经依法成立，会计上采用人民币作为记帐本位币，在企业合同中规定资本总额应以美元表示，共计 30 万美元。出资比例，中方合营者出资 40%，外方合营者出资 60%。1990 年 6 月 1 日，外方合营者向企业缴付 US\$ 180,000。在存入开户银行时，应按当日汇率，例 ¥ 4.70/美元，折合人民币入帐，作如下分录：

借：银行存款——美元户	¥ 846,000
(US\$ 180,000)	
贷：实收资本——外方出资	¥ 846,000
(US\$ 180,000 按 ¥ 4.70/美元折算)	

中方合营者出资的人民币现金，由于合同规定的资本总额是以美元表示的，也要按出资当日汇率折算为美元出资额，然后按原额（人民币）作为记帐本位币记帐。

例中，中方合营者应该出资人民币 564,000 才能按汇率 ¥ 4.70 美元折合为 US\$ 120,000，将出资人民币存入开户银行时，应作如下分录：

借：银行存款——人民币户	¥ 564,000
贷：实收资本——中方出资	¥ 5,640,000
(按汇率 ¥ 4.70/美元折算 US\$ 120,000)	

(2) 假设前例资本总额是以人民币表示的，则外方合营者出资的外币，应以按出资当日汇率折算为人民币出资额作为投入资本数，中方合营者则直接以人民币出资额作为投入资本。

2. 多种出资方式核算举例

合营各方除以货币出资外，还可以实物资产和无形资产出资。例如，原国营某工厂与外商合资创设一注册资本为人民币五十万元的电子有限公司，出资比例为中方 60%，外方 40%。该国营厂在结束其经营业务后，将原址厂房设备作为对合营企业的投资，另出资一部份现金作为补足合营企业中方应认缴的资金。经双方协议，原工厂厂房设备按重置价和新旧程度估算为 20 万元。场地使用权作价为 4 万元，现金为人民币 6 万元，合计出资额 30 万元（占 60%）。外方投入装配作业线全套设备价 US\$ 25,000，一项专有技术，经双方协商作价为 US\$ 15,000，另现金 US\$ 2,553 元，合计为 42,553 美元，按双方协商的汇率 ¥ 4.70/美元 折合为 ¥ 200,000（占 40%）。该合营公司采用人民币作为记帐本位币，根据上述资料，分别作中外方合营者出资分录如下：

中方合营者投资时：

借：银行存款——人民币户	¥ 60,000
固定资产——厂房设备	200,000
场地使用权	40,000
贷：实收资本——中方出资	¥ 300,000

外方合营者投资时：

行政诉讼法思考题参考答案

经 法 系

一、什么是行政诉讼

行政诉讼是以国家行政管理活动为特定内容的诉讼活动。它是指国家行政机关在执行公务中引起的争议和纠纷,依法按照司法程序处理解决的诉讼活动。我国法律规定公民、法人或其它组织认为国家行政机关和行政机关工作人员的具体行政行为侵犯其合法权益时,可以依法向人民法院起诉,由人民法院依照行政诉讼法律规范规定的程序和方式裁决。

二、行政诉讼与刑事诉讼、民事诉讼的主要区别

第一,提起诉讼的主体不同 刑事案件除自诉案件由自诉人提起诉讼外,其余均由人民检察院提起公诉;民事诉讼的当事人均可提起诉讼,原告起诉后,被告可以提起反诉;行政诉讼则只能由行政管理的相对人提起诉讼,国家行政机关处于被告地位,没有起诉权和反诉权。

第二,诉讼目的不同 刑事诉讼所要解决的是犯罪与刑罚问题;民事诉讼所要解决的是平等主体间因民事活动引起的权利义务的争议;行政诉讼所要解决的是行政机关的具体行政行为是否侵犯了公民、法人或其它组织权益而引起的争议。

第三,举证责任不同 刑事诉讼(自诉案件除外)由公诉人负责提供被告人有罪的证据并加以证明,被告人只能提供自己罪轻或无罪的证据,为自己辩护;民事诉讼中,双方当事人的举证责任是对等的,双方享有均等的辩论和质证权利;行政诉讼中,是由被告(国家行政机关)提供它作出具体行政行为的证据和所依据的规范性文件。起诉的公民、法人或其它组织没有举证的责任。

第四,适用法律不同 刑事诉讼适用刑法、刑事诉讼法;民事诉讼适用民法通则和其它有关的民事、经济法律、法规、民事诉讼法(试行);行政诉讼适用行政法律、法规和行政诉讼法。

此外,行政诉讼一般不适用调解的原则;有些行政案件还必须经过行政复议后才能提起诉讼。

三、人民法院受理行政案件的范围

《行政诉讼法》第11条规定:人民法院受理公民、法人和其它组织对下列具体行政行为不服提起的诉讼:

1. 对拘留、罚款、吊销许可证和执照、责令停产停业、没收财物等行政处罚不服的;

借: 银行存款——美元户	¥ 12,000
(US\$ 2,553 × 4.70)	
固定资产——装配工作线	117,500
(US\$ 25,000 × 4.70)	
专有技术及专利权	70,500
(US\$ 15,000 × 4.70)	
贷: 实收资本——外方出资	¥ 200,000
(US\$ 42,553 × 4.70)	

在以上所作的各项分录中,凡在人民币(记帐本位币)金额之下又在括号内列示外币金额的,表示需要同时用外币(非记帐本位币)作出双重记录。