

对规避中外合作经营企业 风险中常见现象的思考

柴庆耀 范建光

摘要: 本文对中外合作经营合同中在投资与收益方面常见的关于不计实物金额及定额回报的约定,在会计与财务处理上作了一些探析。

关键词: 中外合作经营;风险;定额回报

中图分类号: F276.43 **文献标识码:** A **文章编号:** 1006-1894(2002)01-0068-03

中外合作经营作为中国外商投资企业中较为独特的企业类型越来越受到投资者的青睐。究其原因,笔者认为主要有以下 3 点:第一,境内投资者为减少投资风险,可以约定的方式保证其投资的收益,不同于《中华人民共和国中外合资经营企业法》规定出资各方须按出资比例享受利润和承担亏损及风险;其次,境外投资者既可约定由其独立经营,又可利用和借助境内投资者投资或提供的合作条件及关系,不同于外商独资企业与提供厂房、场地等的境内方之间的租赁关系;再次,可利用与境内投资者合作的名义,建办国家在《外商投资产业指导目录》中明文规定不允许外商独资建办的行业。由于境内投资者在合作经营中往往采取放弃或不参与企业经营管理,于是常通过与境外投资者签订合作经营合同来规避投资或合作风险。现对中外合作经营合同中在投资与收益方面常见的关于不计价及定额回报的约定,从会计与财务处理上作如下浅析。

一、投资或提供合作条件的法律责任

现有许多境内投资者将其投入或提供于合作企业的厂房、土地使用权、机器设备等,在合作合同中只计实物数额,不计实物金额,也不计入合作企业注册资本与实收资本,欲达到一旦合作企业对外债务承担清偿责任时,其提供的资产可不在此例。《中华人民共和国中外合作经营企业法实施细则》第 14 条明确规定:“合作企业依法取得中国法人资格的为有限责任公司,除合作企业合同另有约定外,合作各方以其投资或提供的合作条件为限对合作企业承担责任。合作企业以其全部资产对合作企业的债务承担责任。”很显然,对合作企业而言,承担的有限责任是以其全部资产为限,而不是仅以注册资本为限。这里所指的全部资产,应包括境内外各方的投资或提供的合作条件。如果法律许可境内外投资者的一部分投资或提供的合作条件可以不计入合作企业的注册资本,那么,境内外投资者的投资或提供的合作条件的财产权利总额可能会大于合作企业的注册资本额。至于规定中所指的“除合作企业合

同另有约定外”,是指合作方内部之间承担责任比例大小的约定,而不可以认为只要合作合同有约定,境内投资者对合作企业的投资或提供的合作条件就可以对抗第三人,不承担对外债务责任。

再者,由于上述的投资或提供的合作条件因不计入合作企业的注册资本与实收资本,势必会造成以下结果:

(1) 企业无法据此计提折旧,客观上形成了账外资产或不需用资产,使得企业的财务与会计缺乏安全完整性。

(2) 不能核计经营尤其是产品的正常成本,从财税成本的要求而言,造成了收入与成本的不匹配,也不符合国际通行的产品正常成本计算。

(3) 增加了企业应纳税所得额,从而增加了企业不必要的所得税税赋,损害了企业利益,加重了企业负担。

境内投资者出资的实物或土地使用权等财产权利既已转至合作企业,并经会计师事务所的验证,成为合作企业财产的一部分,合作企业就应有权合理合法地计提这部分折旧。

如果境内投资者的投资或提供合作条件可不计实收资本的话,那么,没有理由不允许境外投资者以此效仿。

综上所述,既然出资与合作条件在承担法律责任上与是否计入企业注册资本无异,那么,如何反映或提供合作条件就更显得无选择必要,更何况依法正确计提折旧不但于投资者利益无损,反而更有利于维护企业及其投资者的合法权益,同时也规范了会计制度与公平的投资环境。

二、定额金或保底利润的支付责任

合作经营合同在利润分配中常见的约定有:不论合作企业盈亏,都须支付境内投资者定额金或保底利润等(以下简称定额回报)。以此确保境内投资者的收益。

每年度末,合作企业如有足额的可分配利润(大于或等于定额回报数额)能优先分配于境内投资者,合作各方尚能相安无事,问题是当合作企业亏损或利润不足支付定额回报时,境外投资者为承诺合作合同的约定,合作企业通常用以下3种方式予以支付:

(1) 借记“其他应收款”科目,贷记“银行存款”科目。将支付境内投资者的定额回报先以“其他应收款”的形式挂在账上,一俟企业有可分利润时再予以调整。

(2) 借记“应付利润”科目,贷记“银行存款”科目。先将余额记于“应付利润”借方,等合作企业产生利润结转“未分配利润”后再从“利润分配”中扣还先前支付的款项。

(3) 借记“未分配利润”科目,贷记“银行存款”科目。将先支付于境内投资者的定额回报借记于“未分配利润”科目,等合作企业有利润后予以弥补。

由于前两种方式的处理都没有影响应纳税所得额的计算,又能满足境内投资者的即时利益,在找不到更好的处理办法的情况下,已被大多数合作企业所袭用。第3种方式因涉及税前利润补亏额的增加,而导致了应纳税所得税的减少。对此,税务部门往往会提出异议,要求将此部分支出列为税后利润补亏处理。不论是前两种方式还是第3种方式,从国家的财务管理规定及会计制度,也从维护合作企业与投资人的权益而言,都有值得商榷之处。

会计科目规定的“其他应收款”是指除应收票据、应收账款和预付账款以外,企业应收暂

付其他单位和个人的各种款项。应收款属于资产类的会计科目,借方登记的应属合作企业可主张权利的资产,不论境内投资者对收取定额回报后的财务如何处理,都未能改变此款的法律性质,一旦债权人向合作企业主张权利而合作企业现有资产又不足清偿债务时,这部分“其他应收款”理应计入企业清算资产或清算损益,这与境内投资者欲将此款作为其“旱涝保丰收”的定额回报的初衷是大相径庭的。

“应付利润”科目是反映应付已付利润的情况,只有当从“利润分配”中转出应付投资利润时,才能借记“应付利润”,将利润分配给投资者。自然,该科目的借方数不能大于贷方数,否则,利润支付无从谈起。另一“未分配利润”科目是核算企业全年实现的净利润(或净亏损)和尚未分配利润(或尚未弥补的亏损)。国家曾明确规定,公司累计本年度亏损或上一个会计年度亏损未弥补前不得分配利润。为满足支付境内投资者的回报,用人为的方法硬行增记“应付利润”与“未分配利润”的借方数,形成“应付利润”与“未分配利润”科目的负数,以此达到资产负债表中资产与负债及投资人权益的平衡。前述两种支付方式,如遇企业连续亏损,得不到及时弥补,造成的挂账越来越大,如不能及时消肿,必将造成后遗症,实际上等于抽取企业的注册资本。诚然,此种行为还因侵害债权人的利益而得不到国家法律的保护,充其量也只是一定时期的权宜之计而已。例如,曾有一个澳门投资者与境内投资者合作经营的饭店,由于亏损严重,经计算应付定额回报已远大于其实际投资额,于是在深夜逃之夭夭。实践证明,其实保底利润并不保险。

至于还有将定额回报折为租赁费或由合作企业为境内投资者承担费用等变通的支付方式,因较明显地违反国家财税规定而受到会计师事务所年度审计的制约,就不一一例举并加以剖析。

其实,根据合同签订主体及境内外投资者签订的合作经营合同中的内容而言,在合作企业无利润的情况下该定额回报往往应由境外投资方支付,而不是合作企业支付。然而,合作经营合同中约定的定额回报毕竟不同于另须报批的承包经营的承包金,假如境外投资方确有诚意以其境外外汇支付定额回报,还将受国家外汇管理的制约。

综上所述,境内投资者如一厢情愿,为求无风险利益而疏于或放弃管理与监督,结果境内投资者以其提供的合作条件承担债务,或在其前几年获得一定定额回报后最终为合作企业背上沉重的债务,此类情况并不少见。笔者认为要解决上述存在的问题,量重要的是要勇于参与,要敢于依法行事。

中国加入世界贸易组织后,如何进一步参与激烈的国际市场竞争是摆在我国企业面前不可回避的课题。改革开放已给我国企业发展提供了舞台,创造了如何适应全球化经济的学习机会,我们只有珍惜时机,具有敢于参与竞争的意识与胆识,否则将难以进步与提高;社会主义市场的建立,促使企业要讲究经济效益,讲究将企业的投资风险降至最低值,但风险的规避应建立在国家法律法规许可的基础之上,否则无保障可言。总之,为提高我国在国际生活中政治、经济、文化等的地位,就须依法办事,按国际惯例办事,按经济规律办事。按“游戏规则”办事。

(作者单位:宝山区对外经济委员会 上海市对外服务公司)