

浅谈中外合作经营企业报表合并问题

山东汇德会计师事务所 孙建民 张发军 肖宝成

当控股子公司为中外合作经营企业时,母公司是否应该将其纳入合并范围,目前观点不一。尽管大部分企业将其合并,但合并方法却不尽相同。还有部分企业不进行合并而只对其进行披露,或仅对长期投资按照成本法进行核算,既没有披露也没有纳入合并报表范围。笔者就此问题作以下探讨。

由于中外合作经营企业属于契约性而非资合性企业,收益分配具有多样性,而且外国合作者可以先行回收投资以及在经营期满资产处置等方面具有特殊性,加之《合并会计报表暂行规定》及其相关补充规定对这类情况没有做出明确解释和规定,所以导致了中外合作经营企业在合并会计报表的处理方式上存在多样性。

一、中外合作经营企业是否应该纳入合并会计报表范围

当控股子公司为中外合作经营企业时,母公司是否应该

把票据作为现金等价物,在收到票据时即已作为经营活动的现金流入,也就不会存在贴现时如何处理的问题了。

四、银行承兑汇票保证金的问题

企业在向银行申请开具银行承兑汇票时,银行会要求企业存入一定的保证金。保证金的数额视企业的信用状况而定。该保证金在现金流量表中应如何反映呢?

《准则》将现金定义为“企业库存现金以及可以随时用于支付的存款”。根据《准则》,“随时用于支付的存款”是指企业“银行存款”账户核算的存入金融企业、可以随时用于支取的存款,也包括“其他货币资金”账户核算的外埠存款、银行汇票存款、银行本票存款、信息卡存款、信用证保证金存款和存出投资款等其他货币资金。对于银行承兑汇票保证金存款是否属于现金,《准则》及其指南均未予以明确。笔者认为,该保证金不应作为现金,存入保证金时即应作为经营活动的现金流出。

银行承兑汇票是一种无因证券。出票人一经出票,就应当承担票据债务。因此,企业一旦签发了银行承兑汇票并缴存了保证金,就意味着该保证金在票据到期日必然会流出。缴存的银行承兑汇票保证金,实际上已经不满足《准则》所规定的“可以随时用于支付”这一成为现金的条件。

另外,银行承兑汇票保证金与信用证保证金存在很大的差异,前者具有支付的确定性,后者则不然。信用证分为可撤销信用证和不可撤销信用证。可撤销信用证一旦撤销,保证金就不用流出。而不可撤销信用证也会因为卖方(供应商)的原因遭到银行的拒付。可见,保证金的流出也不是必然的。因

将其纳入合并范围,目前主要有以下三种意见:

1.纳入母公司的合并范围。持这种意见的人认为,虽然《合并会计报表暂行规定》未对中外合作经营企业的特殊情况做出明确规定,但是如果中外合作经营企业属于母公司的控股子公司或者符合规定条件的任何情况,只要母子公司统一会计政策,采用权益法核算,那么都应该对其进行合并。只有这样才能真实反映整个公司的财务状况、经营成果和现金流量情况。

2.不纳入合并范围,但在会计报表附注中予以披露。持这种意见的人认为,中外合作经营企业与合资企业不同,它是契约性合营企业,合作的基础是合作企业合同。合作双方通过协商在合同中具体约定投资或合作条件、收益或产品分配、风险和亏损的分担、经营方式以及合作企业终止时财产归属等事项。在合同中可以不计算各方投资比例,不按投资比例分配利

此,将信用证保证金作为现金是有一定道理的。

五、企业之间拆借资金的问题

相关法规禁止企业之间拆借资金,但并未得到很好的贯彻执行,现实中企业之间拆借资金的现象屡见不鲜。而会计制度和会计准则又不可能对这些违规的会计行为一一做出规定,这就造成在编制现金流量表时会出现这样两个问题:第一,资金拆借产生的现金流应该归入哪一类;第二,是采用总额法反映还是采用净额法反映。

对于第一个问题,目前实务中有两种做法:一种是作为经营活动流入(流出),另一种则是作为非经营活动流入(流出)。笔者认为,从本质上讲,资金拆借是一种借贷行为,对于资金拆入方来说是一种筹资行为,而对于资金拆出方来说则是一种投资行为。因此,作为非经营活动流入(流出)才能真正反映资金拆借的本质。

对于第二个问题,笔者赞同采用总额法。《准则》第二十一条规定,现金流量一般应分别按现金流入和现金流出总额反映。但代客户收取或支付的现金以及周转快、金额大、期限短的项目的现金收入和现金支出,应以净额列示。由此可以看出,《准则》规定现金流量表的编制在原则上应当采用总额法,特殊情况下应当采用净额法。《准则》如此规定是因为这些周转快、金额大、期限短的项目按总额反映的意义并不大,而按净额反映则更为有用。这是基于会计信息的有用性而做出的规定。由于拆借资金反映的是企业使用借贷资金情况,如果采用净额法,则不利于会计报表使用者知晓企业非银行借贷资金的使用规模。☐

润和承担风险,而是以约定的方式确定。在一般情况下,母公司对中外合作经营企业的长期投资无法采用权益法进行核算,无法对其编制合并会计报表,因此不需纳入合并范围。而对于那些规模较大的中外合作经营企业,应在会计报表附注中披露约定投资或合作条件、收益或产品分配、风险和亏损的分担、经营方式以及合作企业终止时财产归属等事项,并后附该中外合作经营企业的会计报表。

3.既不纳入合并范围,也无须披露。持这种意见的人认为,母公司对长期投资只需按照成本法核算,当中外合作经营企业经营期满或中途清算时按照合同规定对投资进行清理。其理由与第二种意见相似。

以上三种意见,笔者更倾向于第一种意见。原因主要有三点:其一,当母公司能够控制作为子公司的中外合作经营企业时,其符合《合并会计报表暂行规定》中规定的将子公司纳入合并范围的相关条件。按照实质重于形式原则,母公司仍然可以按照权益法进行核算。其二,当母公司能控制作为子公司的中外合作经营企业时,如果不将其合并到母公司的会计报表中,就无法真实反映整个公司的财务状况、经营成果和现金流量情况。其三,在当前许多上市公司通过关联方交易增加收入、转移利润、粉饰经营成果的情况下,如果不将控股中外合作经营企业纳入合并范围,势必会出现一些经营不善的上市公司通过增加与控股中外合作经营企业的关联方交易来增加收入、提高利润,或向中外合作经营企业转移亏损的情况。尽管通过披露方式可以补充一些会计信息,但是一般的会计报表使用者仍无法清楚了解整个公司的财务状况、经营成果和现金流量情况。

二、合并报表的相关会计处理

由于中外合作经营企业属于契约性企业,因此其合并会计处理存在特殊性。通常在国内的中外合作经营企业中,经营期届满企业全部固定资产或净资产无偿归中方所有,外国合作者可以先行回收投资的情况比较多,因此其会计报表合并实务处理方法上也不尽相同。下面举两个具有代表性的例子。

吉化股份1997年年报披露,吉兴公司是由于1991年2月21日成立的一家中外合作经营企业,经营期限是20年。根据前身公司与外国合作者签订的补充协议,合作企业承诺自1995年起19年内,以外国合作者的出资额为基础,每年给予外国合作者应得的保证回报。本公司有权享受该合作企业在扣除此保证回报之后的全部收益并承担其全部亏损,合作期满后该合作企业的净资产归本公司所有。因此,吉兴公司的会计报表已作为本公司的全资附属子公司反映在本公司的合并利润表和合并资产负债表中,外方投资款作为其他长期负债列示。

中国南方航空动力机械公司上市公告披露,本企业所属的株洲南方摩托车制造有限公司系本企业控股的中外合作经营企业,主营业务为摩托车的组装及试制。根据中外合作经营企业章程及合同规定,本企业拥有75%的股权,并每年固定分配给外国合作者15万元利润。本企业根据财政部颁布的《合并会计报表暂行规定》及章程、合同的有关规定对该中外合作经营企业采用权益法进行核算,并采用抵销内部投资与

所有者权益、内部债权债务、内部销售等内部交易事项的方法来编制合并会计报表。

在第一个案例中,吉兴公司的会计报表作为母公司的全资附属子公司反映在母公司的合并利润表和合并资产负债表中,外方投资款作为其他长期负债列示,笔者认为不是很妥当。外方投资款对于中外合作经营企业来讲属于投资款而非负债,合并后作为长期负债就其性质来讲不够准确,因此仍应将外方投资款作为少数股东权益在合并报表中列示,且应该分情况区别对待,具体按照以下思路分析进行:

1.根据实质重于形式原则以及合作企业合同,认真分析外国合作者在合并资产负债表日应享有中外合作经营企业的权益以及当期已归还投资数额和应分配的利润数额。

2.根据合作企业合同要求,母公司对中外合作经营企业(子公司)投资按权益法进行核算调整。

由于大部分合作企业合同都会约定外方在经营期内的收益分配除了先行回收的投资外,还包括一定的投资收益,不管是固定收益还是按照一定比例计算的收益,期满后合作企业的净资产或全部固定资产归中方所有。因此,母公司在按照权益法核算时,应将合作企业在扣除当期应分配给外方的利润(不包括归还外方投资部分)后的全部利润作为母公司的投资收益,计入母公司利润表,并调整长期投资账面价值。另外,对于合作企业权益项目的变化(如应扣除外方先行回收投资部分),计算母公司享有的子公司权益部分,相应调整长期投资账面价值。

3.通过以上分析和按权益法核算调整后,母公司可以进行报表合并。首先,要确认少数股东权益的数额。通常少数股东权益的数额等于合作企业资产负债表权益中外方尚未回收的投资款数额,报表权益剩余部分即为按权益法核算调整后的对应母公司长期投资账面金额。

然后,确认少数股东收益的数额。即按照合同约定确认当期应分配给外方的利润(扣除当期已归还投资金额),当期利润扣除外方利润所得后的部分即为当期母公司投资收益。

最后,进行报表合并,抵销分录为:

借:实收资本 (子公司报表该项目金额)

资本公积 (子公司报表该项目金额)

利润分配——利润归还投资 (子公司报表中该项目

金额,合作企业利润分配对盈余公积计提以及企业储备基金、发展基金、职工奖励及福利基金的计提没做要求)

期初未分配利润 (子公司报表中该项目金额)

投资收益 (母公司利润表中对合作企业的投资收益)

少数股东收益 (盈利年度应分配给外方的利润不超过本期净利润的金额)

贷:长期股权投资 (母公司按权益法调整后对合作企业的投资账面价值)

少数股东权益 (实收资本减已归还投资后的净额扣除母公司所占份额,再加上资本公积中外方所占份额)

利润分配——利润归还投资 (合作企业当期归还投资款金额)

应付利润 (含分配当期的利润以及以前年度应付未付的利润)。