

浅析

外商投资企业“亏损”现象

尹春艳

随着我国经济体制改革的不断深入,投资环境的不断改善,外商投资企业从沿海向内地蓬勃发展。据联合国贸易促进委员会提供的最新报告:1994年我国吸引外资已居世界第二位。但不容乐观的是:据国家工商局发布的对截至1993年年底前登记注册的近15万家外商投资企业年检结果显示:在已投产的外企中,亏损企业占51%,不盈不亏的企业为8%。人们难免产生疑问:为什么外资企业在亏损面不断扩大,多数企业帐面零利润的同时,外资项目却不断增长,投资规模在不断扩大?我们有必要对这一反常现象进行一些探索。

亏损有两类。其中确有一批企业由于合营前可行性研究不科学,求合心切,在产品结构、投资结构不合理的条件下仓促上马,造成企业亏损。而另有相当大

批企业的亏损则是假亏,即虚亏实盈。这是外商为谋得自身利润的最大化而人为搞出的“零利润”或“亏损”。本文拟对后一种“亏损”,从其产生的动机、实现的手段和方法以及防范措施上作一些分析。

一、产生“零利润”和“亏损”的动机

第一,延长税收优惠期。为了扩大开放、促进国外投资,我国的产业政策规定:对采用先进技术、设备、产品全部或大部分出口的外资企业,实行税收优惠:即从获利年度起,实行“免二减三”的待遇。因此,外资企业如果使其效益长期处于“零利润”或“亏损”的状况,就可以长期享受免税优惠。

第二,独吞合营企业利润。合营企业在中国境内实

差异调整。其数额计算如下:

应纳所得税额 = $300\,000 \times 33\% = 99\,000$ (元)
 减征所得税额(辅助社会性支出) = $99\,000 \times 10\% = 9\,900$ (元)
 应缴入库所得税额 = $99\,000 - 9\,900 = 89\,100$ (元)

借:应交税金——应交所得税 89 100
 贷:银行存款 89 100

2、交付辅助社会性支出:

借:其他应交款——应交辅助社会性支出 9 900
 贷:银行存款(或有关科目) 9 900

二、三、四季度的帐务处理方法与一季度相同。

三、记入应交时的帐务处理

1、记入应交所得税额:

借:所得税——交纳所得税 89 100
 贷:应交税金——应交所得税 89 100

2、记入应交辅助社会性支出额:

借:所得税——减征所得税(摘要栏写明项目) 9 900
 贷:其他应交款——应交辅助社会性支出 9 900

四、实际交付时的帐务处理

1、缴纳所得税款:

五、年终结转所得税费用时的帐务处理

1、结转实际缴纳的所得税额:

借:本年利润(摘要栏写明项目) (全年数)
 贷:所得税——交纳所得税 (全年数)

2、结转减征的辅助社会性支出额:

借:本年利润(摘要栏写明项目) (全年数)
 贷:所得税——减征所得税 (全年数)

说明:所得税明细帐也可以在“所得税”科目的帐户中设“交纳所得税”、“减征所得税”两个明细专栏。

责任编辑 袁 庚

现利润后,需按双方投资比例或合同的约定分配经营利润。但是,在中国境内投资的外商往往是其国外母公司的一个分支机构,如果外商能在利润形成之前,把利润转移到其境外关联企业,则其母公司就可独吞或大部分占有合营企业的经营利润,而中方则无利或只能分到经营利润的一小部分。

第三,实现双重避税。在税收征管上,有的国家采取属地原则,有的采取属人原则;有的只对属于境内的收入征税,有的对境内、境外收入所得一并征税。因而利用各国税法规定的不同,实行双重避税成为可能。例如香港税法规定只对来源于本港的收入征税,对香港地区以外来源的收入就不征税。因此,与我国进行合资或在华独资的港商就可能在公司经营前期,或在经营过程中就把利润转移到香港,从而既逃避中国境内的税收,又可免缴其在香港的税收,达到双重避税的目的。

第四,逃避我国外汇管制措施。我国政府对外商投资企业的利润汇出有严格限制。因此,在我国进行投资的外国母公司为了得到其在中国分支机构的资金,就可能对交易双方所在国的实际有效所得税率进行权衡,以提高售价或压低买价的方式与其在中国的子公司或合营合作方进行交易。从而在利润形成以前就把资金提走。还有的跨国公司不以入股的方式向其子公司提供技术诀窍,而采用技术使用费的名义使资金流到国外母公司。这样做既使其子公司利润降低,纳税额减少,又逃避了我国对利润汇出的限制。

此外,外商通过人为操纵使其帐面利润为零或为负数,还可以达到提前收回投资、逃避投资风险、逃避关税或逃避债务等目的。

二、操纵利润盈亏的手段和方法

从损益表中可以看到:

利润 = 产品销售利润 + 其它业务利润 + 营业外收入 - 营业外支出

如为负数即为亏损。可简单表示为:

利润 = 收入 - 费用、成本

如果产品销售收入下降或费用成本上升,或在收入下降的同时费用成本上升,都可能导致利润总额的下降。为达到人为操纵利润高低的目的,他们往往采用压低产品销售价格或加大成本费用开支等方法,其主要手段就是转移价格。

所谓转移价格,是指国际化企业内部,母公司与子公司、子公司与子公司之间相互约定的出口和采购商品、劳务和技术时所规定的价格。由于其交易主体为同

一所有者,转移价格在一定程度上就有可能不受市场供求关系的影响,不是由独立各方在公开市场上按公平竞争的原则确定,而是根据国际化企业的全球战略目标和最大利润目标由公司高层领导人为确定。

在产品销售方面,由于我国许多合资合作企业在设立时,都是希望利用外方的国际销售网,增加商品出口,从而增加外汇收入。因此在合同中,把产品销售权全权委托给外方。这样就给外方以可乘之机,外商可以将境内生产的产品低价销售给境外的关联企业,再由境外企业把产品推向市场,从而通过制订转移价格实现利润的转移。

在成本费用方面,则有以下几种方法:

(1)提高原材料价格。由于供销大权掌握在外方手中,外商可以通过从关联企业高价购入原材料以实现利润转移,从而使母公司获得厚利。

(2)加大利息成本。由于外资企业资金到位率低,以及贷款利息可以税前列支,一些外商就通过境内外举债方式取得营运资本,冒风险加大税前利息支出,从而逃避所得税的征收。另外,境外母公司通过资金融通渠道向境内关联企业以高利率拆借资金,致使一部分利润以利息形式流到国外,从而实现转移价格之目的。

(3)夸大投入,使折旧、无形资产等摊销开支增加。近年来,外资的投入有一个显著变化,即过去都以现金投入为主,现汇投资比重大都在80%以上。如今却逐渐变成以设备等实物作价入股,或以工业产权、专有技术等无形资产作价入股。固定资产价值高估,折旧费也大,从而可以作为主要成本之一削减利润。由于无形资产没有明确的参照物,缺乏可比性,因而也就使作价有了随意性。一些外商便通过高价转让无形资产或收取高额技术使用费等方式,实现其转移利润之目的。

(4)利用租赁业务转移利润。境外母公司购得机器设备后,以高额租金租给境内关联企业,使合营企业在经营中以支付租金的方式冲减企业利润,使外方获利丰厚。

除了使用上述转移价格手段谋取高额利润外,外资企业还可以通过另外两种方法达到这一目的:

(1)改变存货计价方法。近几年来,我国通货膨胀率居高不下,有些外资企业囤积了大量的原材料等物资,经批准后采用后进先出法对存货计价,从而使生产成本、销售成本上升,使存货(资产)价值低估,最终导致利润低估。

(2)扩大费用列支。在企业所有费用开支中,劳务费和管理费用的发生难以控制,企业往往利用某些模糊列支标准,人为地扩大费用,从而降低利润总额。

三、防范措施

外商投资企业假亏损、“零利润”不仅使合营、合作企业中的中方利益受损,更使政府税收严重流失。因此必须及时采取有效措施,亡羊补牢,保护我国的合法权益。

第一,在签订合同时要明确写明各方权利义务,防止外方对外商投资企业的事实控制。

在合营、合作企业中,外方所占股权一般较小,但可通过销售、技术人员等进行事实控制,使管理权分享变成外方事实上的专断。如在人事安排方面,一般总理由外方担任,这样就会产生双重效忠问题,总经理往往倾向于考虑外商利益。因此,最好由合营企业出面,聘请一个与双方无利害关系的第三方担任。如外方坚持要求担任总经理,也要在合同中写明外方不宜长期担任,并通过合法规定,要求对中方技术管理人员进行培训,使中方有较大参与权。在销售方面,为避免外方“高进低出”,转移利润,要在合同中明确中方有权参与外销,外方要负责培训中方销售人员等条款。总之,为避免不必要的经济损失及双方纠纷,在签订合同时,对双方的权利、义务要明确写出,避免使用模糊字眼。

第二,逐步统一内外资企业所得税,适当调整涉外企业优惠政策,使之更加完善。

总结十几年来改革开放的经验可以看出,税收优惠并不是吸引外资的唯一原因,现在外商考虑更多的是政治环境、投资环境等软因素的利弊。因此,应对我国吸引外商投资的优惠政策作适当调整。今后应在资金流向上实行产业政策倾斜,引导、扶持支柱产业和核心行业的发展。在所得税的减免期限上,也应有所区别。

第三,加强内外部审计,在平等互利的基础上,坚决维护国家和中方投资者的合法权益。

在外商投资企业开业前,应对其可行性研究报告进行定性、定量分析、严格审查,对投入资本进行验证。各方出资是盈亏分配的基础,也是取得预期收益和偿还债务的保证,所以,应严格按合同或章程的规定,验证各方的投资方式、投资比例或出资额、投资期限、投资实物的作价标准等。在经营期间,要做好分项审计,特别是利润和成本的审计。在审查财务报表时,要注意报表是否充分揭示关联企业间的交易。

第四,应考虑制订规范关连者交易的专门法规或具体会计准则,审核监督转移价格的制订。

目前,成立跨国公司或进行国际化经营已成为大公司的发展战略和目标。不论是外资内流还是内资外



流,在跨国公司内部都不可避免地存在着转移价格以达到减少税收、关税,逃避外汇管制等目的。许多国家都已建立专门法规管理转移价格。如美国《内部收益法规》第482条款(Section 482 of the US Internal Revenue Code)要求建立安全价格(arm's length prices),即这一价格应该是可能的买主与无关联的可能卖主自由达成交易的价格。美国《财务会计准则公告》(FASB)第十二号公告就是“对有关连当事人的揭示”。国际会计准则IAS24“对有关连公布事项的声明”中,对“有关连”下了定义,并要求“企业与有关连者发生交易时,如交易的类型和内容理解为理解财务报表所必需,应与有关连者关系的性质一并公布。”为了使我国企业能在国内外市场上按照国际惯例与外国企业展开激烈竞争,也为了维护我国政府的权益,在我国的具体会计准则体系中,应制订对有关连企业的会计、财务事项进行规范的准则,以禁止内部定价、转移利润等不公平交易的发生。

另外,还应加强避税和反避税理论的研究和实践,提高中方管理人员和执法人员的素质,杜绝和惩治各种不合理的经济行为,保护合营、合作各方的合法权益。

责任编辑 闫秀丽

