

中外合资经营企业的利润分配核算

沈海瑞

合营企业的成本、费用、销售收入和利润分配时的核算是企业会计工作的主要内容。加强对成本费用和销售收入的核算和管理,对降低成本费用、提高经济效益、加强产品在国际市场上的竞争能力,都具有较重要的作用。

一、成本和费用的开支范围

1. 成本和费用的范围

合营企业应根据税法的有关规定,确定成本和费用的开支范围。一切与生产经营有关的支出,都应计入企业的成本、费用;非工业生产费用,如销售费用、管理费用,不能计入生产成本。

就合营工业企业来说,直接材料、直接工资和制造费用构成产品的生产成本,而销售费用和管理费用是作为当期费用单独核算,并不计入产品的生产成本,但在确定产品的售价时,不但要考虑产品的生产成本,还应同时考虑有关费用。

就商业企业来说,除了核算进货原价外,还要对经营过程中发生的费用,包括进货、销货和管理费用进行核算。

就服务性行业来说,是指在经营过程中发生的费用,包括各项营业支出和管理费用。

2. 成本和费用的界限

合营企业的成本和费用的核算,必须做到四个分清:

(1) 分清本期成本、费用和下期成本、费用的界限。为此,必须按权责发生制原则核算成本、费用。凡应由本期负担而尚未支出的成本、费用,应作为预提费用计入本期成本、费用。凡已经支出应由本期和以后各期负担的成本、费用,应作为待摊费用分期摊入成本、费用。

(2) 分清在产品成本和产成品成本的界限。注意核实期末在产品的数量,按规定的方法正确计算在产品成本,不得任意压低或提高在产品 and 产成品的成本。

(3) 分清资本支出和收益支出的界限。凡是购建固定资产、无形资产、租入固定资产大修理和改良工程支出、开办费等属于资本支出,根据使用年限,摊入成本。

凡是为了取得本期收益而发生的各项支出都是本期支出,应作为本期费用记入成本。

(4) 注意某些支出在会计处理上和合营企业所得税法施行细则的规定有差别。这些支出如有正当理由必须支付时,可以经董事会或总经理批准列入费用,但在申报应缴所得税时,应按税法规定作出调整,把不能列在支出总额中的费用剔除,把当年的利润总额调整为应纳税所得额。下列各项支出在计算应纳税所得额时,不能列为成本、费用和损失。

① 所得税税款和地方所得税税款;

② 各项税收的滞纳金和罚款,违法经营的罚金和被没收财物的损失;

- ③ 风、水、火等灾害损失有保险赔款部分；
- ④ 公益、救济性质以外的捐赠款；
- ⑤ 业务上交际应酬费，超过纳税年度销售收入总额千分之三或业务收入总额千分之十以上的部分和与生产、经营业务无关的交际费；
- ⑥ 合营各方因投入资本自行筹借款项所支付的利息；
- ⑦ 各项机器设备、建筑设施等固定资产的购置、建造支出；
- ⑧ 购进各项无形资产的支出。

3. 制造费用和管理费用的范围

合营工业企业的制造费用包括车间经费和厂部经费两部分，其中车间经费的内容基本和国营企业车间经费相同，而厂部经费是指工厂管理部门为组织和管理生产所发生的各项费用，一般包括厂部职工的工资（包括中方职工劳保福利费用和各项补贴）、差旅费、厂部科室的办公经费、厂部范围的修理费、保险费、租赁费、运输费、折旧费、环境保护费等，相当于国营企业企业管理费中的工厂管理费用部分。

管理费用是指公司管理部门的经费和财务费用等一般管理费用，包括公司机构的工资、折旧费、修理费、办公费用、差旅费和其他经费，如工会经费、董事会费、顾问费、交际活动费、税金、场地使用费、技术转让费、无形资产摊销、职工培训费、研究发展费、利息支出（减利息收入）、汇兑损失（减汇兑收益）和其他管理费等。这部分费用在国营工业企业中大部分是作为企业管理费计入生产成本的，合营企业采用了国际上的惯例，将其作为费用处理而不计入生产成本。

4. 成本计算方法

合营企业应根据本企业的生产经营特点，产品品种和服务对象，选择适合于本企业的成本计算方法。常用的计算方法有：品种法、分步法、分批法、分类法、定额法、标准成本法等。前四种方法计算出来的产品成本是实际成本，而用定额法或标准成本法计算出来的产品成本则是定额成本（或标准成本）和成本差异。由于定额法（或标准成本法）能及时反映实际成本和计划成本的各种差异，有利于加强对成本的管理，因而为西方一些国家所广泛采用。中外合营企业如有条件的，也可选择这种方法。上述成本计算方法比较复杂，但在工业会计教科书中大都有详细阐述，这里不再介绍。

二、销售收入和销售费用的核算

1. 销售的实现

合营工业企业的销售收入包括商品、产品（含产成品、半成品）和工业性劳务的收入。销售收入的记帐时间是由销售的实现来确定的，而销售收入的实现有两个标志：（1）商品、产品已经发出，劳务已经提供；（2）货款已经收到或得到了收取货款的权利，也就是说企业已将发票、帐单提交买方，对发出的商品、产品和提供的劳务，有了向买方收取货款和费用的权利。

在具体处理上：（1）在交款提货销售的情况下，如货款已经收到，发票和提货单已交买方，不论商品、产品是否已经发出，都应作为销售实现；（2）在委托其他单位代销的情况下，应在已由代销单位售出商品、产品，并收到销售清单后才作为销售实现，而不是以收到货款或发出商品作为销售实现；（3）在分期付款情况下，应在订立分期付款销售合同，并已将商品、产品发出后，即可作为销售实现。

在合资经营的服务性企业中,营业收入的实现,也应比照上述办法处理,即不论款项是否收到,服务已经提供,就应作为营业收入实现,记入本期帐中。

为鼓励合营企业向中国境外销售产品,“合营企业法”及其“实施条例”都规定:凡出口产品的合营企业,可以直接或通过与其有关的委托机构向国外市场出售产品,也可以通过我国的外贸机构出售,如属我外贸公司所要进口的物资,可以销售给我外贸公司并收取外汇。上述销售收入的实现,按有关规定办理。

2. 销售收入与有关支出的相互配合

合营企业本月实现的销售收入,必须全部记入本月帐内,并相应结转销售成本和销售费用。销售费用一般包括应由企业负担的销售产品的运输费、包装费、装卸费、保险费、销售佣金、代销手续费、广告费、租赁费、独立销售机构的人员工资、折旧费、修理费、物料消耗、办公费、差旅费和其他经费等。销售收入与销售成本和有关销售费用的口径必须一致,不能只论销售收入,不记销售成本和销售费用,也不能只记销售成本和费用,不记销售收入。但是,销售退回的商品、产品,不论是属于本年度还是以前年度销售的,都应冲减退回月份的销售收入和销售成本,以保持销售利润的真实正确。已经销售的商品、产品,由于质量问题或其他原因,经买卖双方协商同意给予销售折让的,其销售折让金额应在本月销售收入中减除。

三、利润的结算和分配

1. 利润结算的方法

合营企业一般应按月结帐,计算本月损益和本年累计损益。按月计算损益时,可用“表结”、“帐不结”的办法,即每月结帐时,有关利润的各个科目(即损益类各科目)的余额,不需要结转到“本年利润”科目中去,只有到年度终了进行年度决算时,才用帐结法将损益类各科目的全年累计余额结转到“本年利润”科目,来集中反映本年的全年利润及其构成情况。

根据损益类各科目的本年累计余额,按照下列公式计算企业实现的本年累计利润总额:

产品销售收入 - 销售税金 - 销售成本 - 销售费用 - 管理费用 = 产品销售利润

产品销售利润 + 其他业务利润 + 营业外收入 - 营业外支出 = 本年累计利润总额

年度决算结帐时,应将上列损益类科目的全年累计余额全部转入“本年利润”科目,算出本年利润总额,然后再将“本年利润”科目的余额转入“未分配利润”科目待分配。

2. 利润分配的原则

合营企业按照税法规定交纳所得税后,应先按董事会确定的提取比例,提取三项基金:储备基金、职工奖励及福利基金、企业发展基金。提取后剩余的净利润,即为可供分配的本年利润,连同以前年度的未分配利润或扣除以前年度未弥补的亏损后,如董事会决定分配,应按照合营各方出资比例进行分配。

3. 利润分配的核算

(1) 应交所得税的核算

合营企业的年度利润,应按外商投资企业和外国企业所得税法的有关规定作必要的调整后,计算当年应纳税所得额。所得税税率为百分之三十,另按应纳税所得额附征百分之三的地方所得税,

合计为百分之三十三。所得税按年计征,分季预交,每季在季度终了后十五天内预交,年度终了后五个月内,汇算清交,多退少补。亏损年度的亏损,可以在以后年度的利润中抵补后,计算应交所得税,下一年度的所得不足弥补时,可以逐年提取所得继续弥补,但最长不得超过五年。

举例:某合营企业 1989 年度的利润总额为 100 000 元,年度中间开支的交际应酬费超过规定的额度达 2 000 元并已列入费用开支,对照税法有关规定应予调整剔除。企业在申报所得税时,应将当年的利润总额(纳税所得额)调整为 102 000 元(100 000 + 2 000),再根据外商投资企业所得税税率 30% 另加地方所得税税率 3% 共 33%,计算出当年应交的所得税为 33 660 元,并通过下列分录记入帐内。

借:未分配利润 33 660

贷:应交税金—应交所得税 33 660

按照税法规定,所得税应分季预交,预交时,通过“预交所得税”科目进行核算,借记“预交所得税”,贷记“银行存款”。如今年应交的所得税大于已经预交的所得税时,应将预交之数冲减应交的所得税。假定上例某合营企业已经预交 32 000 元,应即将此项预交数作如下的会计分录转帐。

借:应交税金—应交所得税 32 000

贷:预交所得税 32 000

再将少交的所得税 1 660 元补交,其分录如下:

借:应交税金—应交所得税 1 660

贷:银行存款 1 660

如果全年预交的所得税大于当年应交的所得税,例如今年已预交 40 000 元,则应交的所得税 33 660 元,应全部冲转预交所得税,分录如下:

借:应交税金—应交所得税 33 660

贷:预交所得税 33 660

这样,“预交所得税”科目尚有余额 6 340 元未冲转。如税务机关决定把多交之数 6 340 元抵作下年度预交所得税时,可以从 1990 年一季度应当预交所得税中扣除。如税务机关将多交的 1989 年税款退回企业,企业在收回这笔款项时,作如下分录:

借:银行存款 6 340

贷:预交所得税 6 340

(2) 三项基金的提取和核算

中外合营企业法规定合营企业应在税后利润中提取的三项基金,其比例由合营企业董事会确定。三项基金一般不需专户存储。提取时的会计分录:

借:未分配利润

贷:储备基金

企业发展基金

职工奖励及福利基金

(3) 股利的分配和核算

股利是根据企业董事会的决议,按合营各方的投资比例进行分配。分配给合营各方的利润,应在“应付股利”科目中进行核算。

决定分配时:

借:未分配利润

贷:应付股利

支付股利时:

借: 应付股利

贷: 银行存款

合营中方分得的股利, 应按照有关规定处理, 其中应上交财政的, 应及时上交。外方分得的股利, 如需汇出国外时, 还要按汇出额交纳百分之十的所得税, 如果再投资于国内企业, 期限连续不少于五年的, 可退还再投资部分已纳所得税(正税部份)的 40%, 相当于再投资额的 17.91%。

合营企业可供分配的利润, 不一定要全部分完。为了稳健起见, 企业在盈利较高的年度中, 可以多留一部分利润不予分配, 以备盈利较少年度进行分配。以前年度未分配完的利润, 可与本年度可供分配的利润合并分配, 或弥补本年亏损后进行分配。但这里涉及到税法上的亏损弥补与股利的分配有所差别, 因为税法规定企业亏损可以从以后年度利润中弥补, 当年不足弥补的, 可以在以后年度(不超过五年)继续弥补。但如以前年度有未分配利润存在, 在弥补亏损后, 如仍有结余, 仍可根据实际情况分配股利。

例如, 某合营企业渡过减免税期后, 1985 年末税后尚有未分配利润 25 万元, 1986 年企业发生亏损 15 万元, 1987 年企业盈利 10 万元, 按照税法规定, 1986 年亏损可以在 1987 年利润中弥补, 但 1987 年只有利润 10 万元, 不足弥补亏损, 因此 1987 年虽有利润 10 万元, 可以不交所得税, 但在会计上, 由于 1985 年末企业尚有 25 万元未分配的利润, 虽然 1986 年亏损 15 万元, 年底帐上还有未分配利润 10 万元, 1987 年利润 10 万元除去按规定应提的三项基金外, 其余额连同 1986 年末未分配利润 10 万元都可作为分配股利之用。

+++++

(上接第 37 页)

济特区、沿海开放城市、对外开放口岸和珠江、闽南等“三来一补”加工贸易发达地区首先试点, 甚至可在加工贸易比较集中的某些企业集团中进行试点。目前, 我国某些海关试行的“出口监管仓库”已具有某些出口货物保税仓库的功能。

(三) 逐步扩大存入保税仓库货物的品种范围, 建成特色保税区

关于存入保税仓库的货物, 在《京都公约》的《关于保税仓库附约》第十一条中, 是这样规定的: “公共保税仓库对所有应完进口税及其他各税以及应受禁止和限制的各种进口货物, 除由于公共道德或治安、公共安全、公共卫生或健康或为了动植物检疫或与保护专利、商标及版权有关的原因外, 不论其数量、原产国、发运或到达国, 均应准许存入。”“危险货物, 可能会影响其他货物或需有特别设备的货物, 只能存入经特别设计可以收存该货的保税仓库”。上述虽也属“建议条款”, 但目前国际上不少国家在理解或执行上述条款时, 对“所有应完进口税及其他各税的货物”实际上也包括禁止和限制的进口货物, 只要排除有关限制条件, 都可准许存入, 并且在数量、原产国、发运或到达国上无限制、无歧视。我国海关规定保税仓库存放货物的品种范围正在不断扩大, 受到国内外客商和企业的赞扬, 但随着我国外向型经济的多方位、深层次发展, 存入保税仓库货物的品种范围应进一步扩大, 如科研用品、医疗用品以及包装物料等, 并在条件成熟时形成有行业特色和经营特色的保税区域, 如公共保税区和商业保税区。