

二、剩余财产的分配

1. 剩余财产分配的依据

合营企业宣告解散时,应编制当年年初起至宣告解散日止的年度会计报告,包括资产负债表、利润表和有关附表,经在中国注册的会计师审查并出具查帐报告和查帐证明后,作为对各项财产物资、债权、债务进行全面清查的依据。

2. 剩余财产分配的方式

合营企业剩余财产的分配可按企业解散方式的不同,采用两种不同方法进行。至于财产的作价,一般有按帐面价值和重行估价两种做法。

(1) 产权转让方式下剩余财产的分配。在合营期满时,根据合营期满日的清查落实的企业资产负债表所列资本净额作为分配的依据。资本净额是指资产总额减去负债总额后的净额,包括实收资本、储备金、企业发展基金和清查落实的扣除应交所得税后的未分配利润。如有其他公积性质的各项准备金,也应包括在内,但未弥补的亏损应从中减除。在清算过程中所应支付的清算费用,包括聘请会计师、律师的顾问费用、清算委员会成员的酬劳。有关解散的公告费用等其他支出,应先从现有财产中支付并应从可供分配的资本净额中减去,然后再按最后的资本净额和投资比例在合营各方之间进行分配,以外方应分配的数额,作为产权转让的依据。

如果根据双方协议,产权转让时,需要对现有财产物资、债权债务重估作价的,资本净额应按重估后的价款进行调整,扣除清算费用后,按投资比例进行分配。

(2) 完全解散方式下剩余财产的分配。这时清算委员会应对合营企业的各项财产全面进行清理,收回各项债权,变卖各项财产物资,清偿各项债务,支付清算费用,缴纳应交税金等,最后将剩余财产按合营各方出资比例进行分配。

三、解散与清算的核算

合营企业在解散清算过程中,为了计算清算过程中的损益,应增设“清算损益”科目,核算处理财产物资、收回债权、清偿债务等所发生的损益,以及支付各项清算费用。清算结束时,“清算损益”科目余额反映清算后的净损益,如为清算净收益,应视同利润须交纳所得税,税后余额转入“未分配利润”科目。

不论是合营期满还是提前终止合营合同,也不论财产物资是以帐面价值计算还是重新估价计算,清算委员会都应编制清算会计报表(包括合营终止日,即清算开始日的会计报表和清算结束时的会计报表),并应经注册会计师审查并出具证明方为有效。

举例说明:

1. 按照帐面金额进行产权转让的核算

某合营企业合同期满停业,并经双方协商同意,停业后,外方合营者根据清查核实后的帐面资本净额外方应得部份转让产权,由原中方合营者继续经营。清算开始日的资产负债表列示如下:

中外合资经营企业××公司资产负债表（清算开始日）

××年12月31日

单位：人民币元

资 产	金 额	负债及资本	金 额
流动资产		流动负债	
现金	2 250	短期银行借款	5 000
银行存款	2 750	应付票据	3 750
应收票据	2 500	应付帐款	6 250
应收帐款	2 500	职工奖励及福利基金	1 250
存货	6 750	小计	16 250
小计	16 750	长期银行借款	3 750
长期投资	25 000	负债合计	20 000
固定资产净值	25 750	实收资本	50 000
无形资产及其他资产	12 500	其中 中方55%	27 500
		外方45%	22 500
		储备基金	3 750
		企业发展基金	3 750
		未分配利润	2 500
		资本合计	60 000
资产合计	80 000	负债及资本合计	80 000

假设在清算过程中(1)收回应收票据 2 500 元，(2)应收帐款 1 500 元，(3)处理存货 4 050 元，(4)偿还应付帐款 6 250 元，(5)发放职工奖励及福利基金 650 元，(6)支付各项清算费用 950 元，则分录分别如下：

- (1) 借：银行存款 2 500
 贷：应收票据 2 500
- (2) 借：银行存款 1 500
 贷：应收帐款 1 500
- (3) 借：银行存款 4 050
 贷：存货 4 050
- (4) 借：应付帐款 6 250
 贷：银行存款 6 250
- (5) 借：职工奖励及福利基金 650
 贷：现金 650
- (6) 借：清算损益 950
 贷：现金 950

这样，清算结束日的资产负债表列示如下：

中外合资经营企业××公司资产负债表 (清算结束日)

××年1月31日

单位: 人民币元

资 产	金 额	负 债 及 资 本	金 额
流动资产		流动负债	
现金	650	短期银行借款	5 000
银行存款	4 550	应付票据	3 750
应收帐款	1 000	职工奖励及福利基金	600
存货	2 700	小计	9 350
小计	8 900	长期银行借款	3 750
长期投资	25 000	负债合计	13 100
固定资产净值	25 750	实收资本	50 000
无形资产及其他资产	12 500	其中: 中方55%	27 500
		外方45%	22 500
		储备基金	3 750
		企业发展基金	3 750
		未分配利润	2 500
		减: 清算费用	- 950
		资本合计	59 050
资产合计	72 150	负债及资本合计	72 150

根据上列清算结束日资产负债表, 该合营企业的资本净额为 59 050 元, 按照中外合营者出资比例 55% 和 45% 分配资本净额, 中方得 32 478 元, 外方得 26 572 元。中方合营者应偿付外方 26 572 元才能取得其产权的转让。

鉴于当时合营企业没有足够的现款偿付外方合营者转让的产权, 又向银行临时借款 23 000 元, 分录如下:

借: 银行存款 23 000

贷: 短期银行借款 23 000

偿付外方合营者产权的分录如下:

借: 实收资本——外方 22 500

 储备基金 1 688

 企业发展基金 1 687

 未分配利润 697

贷: 银行存款 26 572

这样, 合营企业的会计记录全部结束, 企业即交由中方经营管理, 各项会计档案包括帐册及文件等, 均由原中方合营者保存。

2. 按照重行估价进行完全解散的核算

仍举前例, 设某合营企业在合营合同期满时, 中外双方合营者都无意继续经营, 决定进行完全

解散清算。清算委员会在对财产物资彻底清查盘点后,编制了清算开始时的会计报表,其资产负债情况用前例所示表式。接着,清算委员会着手重估、变卖各项财产物资,列示如下:

(1) 各项存货 6 750 元,按市场价估计值 7 800 元,现按八五折优惠价让售给某国营公司计 6 630 元,分录如下:

借: 银行存款 6 630
清算损益 120
贷: 存货 6 750

(2) 出售的存货应按 5% 交纳工商统一税,计 332 元,分录如下:

借: 清算损益 332
贷: 应交税金—应交工商统一税 332

(3) 固定资产净值 25 750 元,经与买方逐一查点估算,共估价 26 500 元出售,分录如下:

借: 银行存款 26 500
贷: 固定资产净值 25 750
清算损益 750

(4) 无形资产——商标权 12 500 元,经与某国营公司协商以 10 000 元转让给该公司,分录如下:

借: 银行存款 10 000
清算损益 2 500
贷: 无形资产——商标权 12 500

(5) 在应收回的应收帐款中有 300 元坏帐未能收回,应收票据中支付贴现利息 20 元,分录如下:

借: 银行存款 2 200
清算损益 300
贷: 应收帐款 2 500
借: 银行存款 2 480
清算损益 20
贷: 应收票据 2 500

(6) 长期投资 25 000 元,除按原值转让外另偿还利息 5 000 元,分录如下:

借: 银行存款 30 000
贷: 长期投资 25 000
清算损益 5 000

(7) 偿付全部债务,分录如下:

借: 短期银行借款 5 000
应付票据 3 750
应付帐款 6 250
长期银行借款 3 750
贷: 银行存款 18 750

(8) 交纳应交税金,分录如下:

借: 应交税金—应交工商统一税 332
贷: 银行存款 332

(9) 职工奖励及福利基金 1 250 元,全部分发给中方全体职工,分录如下:

借: 职工奖励及福利基金 1 250

贷: 银行存款 1 250

(10) 支付各项清算费用共计 1 500 元

借: 清算费用 1 500

贷: 现金 1 500

(11) 将库存现金余额存入银行,分录如下:

借: 银行存款 750

贷: 现金 750

(12) 清算结果净收益 978 元,应依法交纳所得税,分录如下:

借: 清算损益 323

贷: 应交税金—应交所得税 323

借: 应交税金—应交所得税 323

贷: 银行存款 323

将以上各分录过帐后,编制清算结束时的资产负债表如下:

中外合资经营企业××公司资产负债表 (清算结束日)

××年1月31日

单位人民币元

资 产		负 债 及 资 本	
银行存款	60 655	实收资本	50 000
		其中: 中方55%	27 500
		外方45%	22 500
		储备基金	3 750
		企业发展基金	3 750
		未分配利润	2 500
		税后清算净收益	655
资产合计	60 655	资本合计	60 655

清算后的剩余资产为银行存款 60 655 元,按双方出资比例进行分配,中方合营者分得 33 360 元,外方合营者分得 27 295 元。

合营企业帐目至此全部结清,分录如下:

借: 实收资本—中方 27 500

—外方 22 500

储备基金 3 750

企业发展基金 3 750

未分配利润 2 500

清算损益 655

贷: 银行存款 60 655

以上资本总额是按人民币表示的,如按外币表示,则需另行折算。