



## 会计学会电子期刊-双月刊

第 09 期  
2010/6/18

期刊首页

学会动态

财税动态

法规信息

企业服务

实务探讨

税收筹划

有问必答

会计人生

- [实务探讨] 企业所得税税收优惠备案类项目
- [实务探讨] 开发产品投入使用莫忘结算计税成本
- [实务探讨] 企业会计准则之借款费用的主要变化及实务处理
- [实务探讨] 未取得土地使用权属证书能作为资产核算吗?
- [实务探讨] 小企业会计问题研究
- [实务探讨] 企业内部控制认识上的十大误区
- [实务探讨] 会计和财务工作的十个层次
- [实务探讨] 比率分析法在年报分析中的运用
- [实务探讨] 企业清算的两种类型及所得税处理规定
- [实务探讨] 权益结合法在企业合并中的适用性分析及建议
- [实务探讨] 关联交易“存货跌价准备”合并抵销的处理
- [实务探讨] 停工期间发生的费用如何处理
- [实务探讨] 固定资产后续支出账务处理浅析
- [实务探讨] 合理确认预计负债的条件与因素
- [实务探讨] 合伙企业所有者权益会计处理浅析

**主 编:** 刘小玫

**副 主 编:** 沈磊 陶洁  
陈景庚 金大荣

**责任编辑:** 黄波 万彪

**主管单位:** 江苏省苏州  
工业园区财政局

**主办单位:** 江苏省苏州工业园  
区会计学会

**网 址:** [www.sipkj.org](http://www.sipkj.org)

**联系邮箱:** [master@sipkj.org](mailto:master@sipkj.org)

苏州工业园区会计学会 版权所有



期刊首页

财税动态

法规信息

企业服务

实务探讨

税收筹划

有问必答

会计人生

学会动态

## 开发产品投入使用莫忘结算计税成本

2010-06-18 作者: 来源: 中国税网 阅读: 5 次

《国家税务总局关于房地产开发经营业务征收企业所得税问题的通知》（国税发[2009]31号）对于除土地开发之外的其他开发产品完工条件规定如下：

开发产品符合下列条件之一的，应视为已经完工：

（一）开发产品竣工证明材料已报房地产管理部门备案。

（二）开发产品已开始投入使用。

（三）开发产品已取得了初始产权证明。

沿用我们过去的理解，以上三个条件如果同时满足，遵循时点界定孰先原则，以最早的一个时点确定开发产品完工时点。

开发产品完工前后企业所得税的计税处理根据国税发[2009]31号文第九条的规定是不一样的，企业销售未完工开发产品取得的收入，应先按预计计税毛利率分季（或月）计算出预计毛利额，计入当期应纳税所得额。开发产品完工后，企业应及时结算其计税成本并计算此前销售收入的实际毛利额，同时将其实际毛利额与其对应的预计毛利额之间的差额，计入当年度企业本项目与其他项目合并计算的应纳税所得额。

对于开发产品的实际毛利率高于国税发[2009]31号规定的未完工开发产品的预计计税毛利率，企业开发产品完工后结算计税成本，必然需要在年度纳税申报中将实际毛利额与对应的预计毛利额之间的差额调整增加应纳税所得额且在当年产生较大税负的企业所得税，这是企业不情愿的，也就存在着部分房地产企业虽然开发产品已经交付业主使用但仍以种种理由将开发项目长期挂账，不进行完工项目的结算，或者竣工验收手续不全不进行备案，不办理初始产权证明等，这些情况都是有的，所以根据国税发[2009]31号文的规定，企业必须按照三个时点孰先的原则进行企业所得税的计税处理。

主 编： 刘小玫

副 主 编： 沈磊 陶洁  
陈景庚 金大荣

责任编辑： 黄波 万彪

主管单位： 江苏省苏州  
工业园区财政局主办单位： 江苏省苏州工业园  
区会计学会网 址： [www.sipkj.org](http://www.sipkj.org)联系邮箱： [master@sipkj.org](mailto:master@sipkj.org)

2009年6月26日国家税务总局对海南省国家税务局《关于海南永生实业投资有限公司偷税案中如何认定开发产品已开始投入使用问题的请示》批复《国家税务总局关于房地产企业开发产品完工标准税务确认条件的批复》（国税函[2009]342号）再次对于该问题进行的明确，该文批复如下：

根据《国家税务总局关于房地产开发经营业务征收企业所得税问题的通知》（国税发[2006]31号）规定的精神，房地产开发企业建造、开发的开发产品无论工程质量是否通过验收合格，或是否办理完工（竣工）备案手续以及会计决算手续，当其开发产品开始投入使用时均应视为已经完工。房地产开发企业应按规定及时结算开发产品计税成本并计算此前以预售方式销售开发产品所取得收入的实际毛利额，同时将开发产品实际毛利额与其对应的预计毛利额之间的差额，计入当年（完工年度）应纳税所得额。

开发产品开始投入使用是指房地产开发企业开始办理开发产品交付手续（包括入住手续）或已开始实际投入使用。

尽管该文引用了国税发[2006]31号文号，实质内容是按照国税发[2009]31号文的具体精神解释的，所以对于开发产品完工条件的判定标准以国税函[2009]342号的规定执行是没有问题的，该文强调了税法的“实质重于形式原则”。

按照国家建设方面的有关规定，工程竣工验收合格后，建设单位应当及时提出工程竣工验收报告，并在法定的时间内交房地产主管部门备案，备案的前提是工程竣工验收合格。但是未备案的经竣工验收合格的开发产品仍然不能办理初始产权证明，法律要件也不完备，但实物中提前交付业主使用的情况普遍存在，所以，国税发[2009]31号所确定的三个时点中交付使用时点一般最早，这种情况下根据国税发[2009]31号文的精神和国税函[2009]342号文的具体规定，则无论工程质量是否通过验收合格，或是否办理完工（竣工）备案手续以及会计决算手续，当其开发产品开始投入使用时均应视为已经完工。

开发产品完工与否是决定计税成本核算的前提，完工的开发产品房地产开发企业应按规定及时结算开发产品计税成本，并计算此前以预售方式销售开发产品所取得收入的实际毛利额，同时将开发产品实际毛利额与其对应的预计毛利额之间的差额，计入当年（完工年度）应纳税所得额。实务中存在开发产品完工后，工程的结算成本仍然无法最终确定的情况，开发企业可以按照国税发[2009]31号第三十二条规定预提成本费用计入完工产品的计税成本。

（一）出包工程未最终办理结算而未取得全额发票的，在证明资料充分的前提下，其发票不足金额可以预提，但最高不得超过合同总金额的10%；

（二）公共配套设施尚未建造或尚未完工的，可按预算造价合理预提建造费用。此类公共配套设施必须符合已在售房合同、协议或广告、模型中明确承诺建造且不可撤销，或按照法律法规规定必须配套建造的条件；

（三）应向政府上交但尚未上交的报批报建费用、物业完善费用可以按规定预提。物业完善费用是指按规定应由企业承担的物业管理基金、公建维修基金或其他专项基

金。

除此之外的建造成本费用以及其他应当取得但未取得合法凭据的,不得计入计税成本,例如,A公司出包给B建筑公司的高层住宅楼,双方签订的合同价款为3000万元,截至2009年12月31日,该住宅楼已经开始交付使用,但双方因故仍未最终办理结算,A公司只取得了B建筑公司出具的2000万元的建筑业发票。在这种情况下,A公司2009年必须计算完工开发产品计税成本,尽管该企业会计核算中预提了1000万元的B公司建安成本且有充分的相关证明资料,但是在计算已完工高层住宅楼计税成本时,只能按照 $2000+300(3000\times 10\%)=2300$ 万元计算,完工开发成本700万元是不能计入当年度企业所得税汇算清缴计税成本中的。如果企业据此或其他原因不进行完工开发产品计税成本的结算,根据国税发[2009]31号第三十五条的规定,主管税务机关有权确定或核定其计税成本,据此进行纳税调整,并按《中华人民共和国税收征收管理法》的有关规定对其进行处理。

苏州工业园区会计学会 版权所有



期刊首页

财税动态

法规信息

企业服务

实务探讨

税收筹划

有问必答

会计人生

学会动态

## 企业会计准则之借款费用的主要变化及实务处理

2010-06-18 作者: 林禄生 来源: 中国税网 阅读: 5 次

2006年财政部发布的《企业会计准则第17号——借款费用》（以下简称“新准则”）相比原来的《借款费用》会计准则（以下简称“旧准则”），对于符合资本化条件的资产和可以资本化的借款费用方面，向国际财务报告准则进一步趋同，新准则相对于旧准则发生了深刻的变化，这些变化必将对我们的会计实务产生深刻的影响和积极的推动作用。

通过比较和分析，新准则的主要变化及其对会计实务产生的影响与运用主要体现在以下几个方面：

### 一、新准则的主要变化

（一）资本化资产范围的变化新准则规定，应予资本化的资产包括需要经过相当长时间的购建或者生产活动才能达到预定可使用或者可销售状态的固定资产、投资性房地产、存货和无形资产等资产，由旧准则仅限于固定资产的范围扩大到存货、无形资产等范围，资本化的对象范围扩大了。

涉及存货资产资本化的企业主要是船舶，生产大型设备的制造业，从事房地产开发的企业等。

在实际执行中，应把握资本化的前提是需要经过相当长时间的购建或生产活动，这其中的“相当长时间”是指为资产的购建或生产所必需的时间，通常为一年以上（含一年）。

（二）资本化借款范围的变化在满足新准则规定资本化的三个条件的情况下，应予资本化的借款包括专门借款和为购建或者生产符合资本化条件的资产而占用的一般借款，比旧准则仅限于专门借款的范围扩大到一般借款的范围。

（三）资本化金额计算方法的变化资本化所要计量的就是企业的资金成本，包括借

主 编： 刘小玫

副 主 编： 沈磊 陶洁  
陈景庚 金大荣

责任编辑： 黄波 万彪

主管单位： 江苏省苏州  
工业园区财政局主办单位： 江苏省苏州工业园  
区会计学会网 址： [www.sipkj.org](http://www.sipkj.org)联系邮箱： [master@sipkj.org](mailto:master@sipkj.org)

款利息。溢折价的摊销、辅助费用和因外币借款而发生的汇兑差额等。具体的计算方法变化如下：

1. 借款利息资本化金额的计算。其中为购建或生产符合资本化条件的资产借入专门借款的，与旧准则相比，其专门借款利息资本化的金额计算不再与资产支出金额相挂钩，并且应当以专门借款当期实际发生的利息费用，减去将尚未动用的借款资金存入银行取得利息收入或进行暂时性投资取得的投资收益后的金额确定；对于占用了一般借款的，企业应当根据累计资产支出加权平均数超过专门借款的部分乘以所占用一般借款的资本化率，计算确定一般借款利息中应予资本化的金额。

2. 溢价或折价的摊销。根据新准则的规定，溢价或折价的摊销取消了旧准则中的直线法，只能采用实际利率法，按照实际利率法确定每一会计期间应摊销的折价或溢价金额，调整每期利息金额。

3. 专门借款发生的辅助费用，在所购建或者生产的符合资本化条件的资产达到预定可使用或者可销售状态之前发生的，应当在发生时根据其发生额予以资本化。但取消了旧准则中根据重要性原则将金额较小的辅助费用予以费用化的规定。

4. 外币专门借款汇兑差额。新准则规定，在资本化期间内，外币专门借款本金及其利息的汇兑差额，应当予以资本化，计入符合资本化条件的资产中。而除外币专门借款之外的其他外币借款本金及其利息所产生的汇兑差额应当作为财务费用，列入当期损益。

## 二、新准则对会计实务的影响与运用

### （一）对企业会计核算的影响与运用

1. 会计科目的设置根据前述借款费用资本化对象的变化，将涉及固定资产、投资性房地产。无形资产及存货等资产，相应地在资产类、成本类核算科目上应分别设置“在建工程”、“研发支出”、“开发成本”、“生产成本”等，负债类核算科目上将涉及“长期借款”、“应付债券”、“应付利息”（在借款。债券分期付款的情况下）等。

2. 会计处理的变化日常会计工作中，应对专门借款、一般借款所发生的资金成本分别明细核算，对其中符合资本化的成本归集。分配到具体的资产中，对不符合资本化条件的借款费用，列入当期损益。

对于同一会计期间，出现多项符合资本化的资产。除专门借款外，对其中占用的一般借款的资本化利息，应根据各自资产的累计资产支出加权平均数为基准，进行合理的分配。

### 3. 应用举例

甲企业2006年1月1日向乙银行专门借入2000万元人民币，年利率7%，到期一次还本

付息,用于制造大型设备A (生产周期1年以上),截至2007年3月31日设备A制造成本累计支出数1900万元。2007年4月1日甲企业按定单组织生产大型设备B(生产周期1年以上),此外,甲企业于2007年3月1日,向丙银行借入两年期借款1000万元人民币,年利率7.5%,分期付息,到期一次还本,用于生产经营。假定,2007年4月初支付大型设备A的支出为200万元,支付大型设备B的支出为300万元。那么,2007年4月甲企业生产的设备A、B应资本化的利息,其相关的计算及会计处理如下:设备A应予资本化的利息: 占用专门借款的利息+占用一般借款的利息=  $(1900+100) \times 1/2 \times 7\% + (1900+200-2000) \times 1/12 \times 7.5\% = 11.667 + 0.625 = 12.292$  (万元)

设备B应予资本化的利息: 占用一般借款的利息=  $200 \times 1/12 \times 7.5\% = 1.25$  (万元)

一般借款应计入当期费用的金额: 借款利息总额——资本化的利息=  $1000 \times 7.5\% / 12 - (0.625 + 1.25) = 6.25 - 1.875 = 4.375$  (万元)

借款费用资本化应编制的会计分录:

借: 生产成本——A设备 12.292  
       ——B设备 1.25  
     财务费用 4.375  
     贷: 长期借款-应计利息 11.667  $(2000 \times 7\% / 12)$   
         应付利息 6.25  $(1000 \times 7.5\% / 12)$

(二) 新准则对财务状况的影响与运用新会计准则中扩大了借款费用资本化的资产范围和借款范围,相应地会增加企业的资产价值,如存货、无形资产等的价值。减少当期财务费用,进而增加当期利润。

企业在进行纵向财务分析时,在进行盈利能力、资产运营能力等指标分析和计算时,应考虑借款费用准则的上述变化,如存在资本化的资产范围或借款的范围发生了变化,首先应统一会计政策,按新的会计政策编制模拟的会计报表,在核算口径统一后再进行比较和分析。

(三) 新准则对涉及税项的影响与运用利息资本化对企业税务事项的影响主要反映在企业所得税方面,根据现行企业所得税法的规定,在利率水平超过同期同类商业银行借款的利率水平或属于关联方借款的,借款金额超过了该关联方所投入注册资本50%的情况下,该项借款发生的利息支出中就超过利率水平和超过投入注册资本50%部分的利息不得在企业所得税前扣除。

其次,利息资本化对于房地产开发企业除受到前述企业所得税的影响外,还涉及土地增值税的影响。尤其是借款费用中的逾期利息和加收的罚息,在计算企业所得税时是可以扣除的,但在计算土地增值税时却不得扣除。

把握上述利息资本化对税项的影响,一方面有利于我们更好地做好税务申报工作,做到申报工作不重复、不遗漏,另一方面有利于我们更好地进行税务筹划,做到未雨绸缪。

三、新旧准则的衔接根据《企业会计准则第38号——首次执行企业会计准则》的规定，在借款费用的确认和计量上，因新旧准则之间的差异而对有关财务报表项目的影响金额在首次执行日，均不再追溯调整。所以，实施新借款费用准则采用的是未来适用法。

四、综述总之，新准则在应予资本化的资产范围、应予资本化的借款范围以及借款费用资本化金额的计算等方面的规定与国际趋同，与旧准则相比发生了深刻的变化，同时减少了企业的会计选择，增强了企业之间会计信息的可比性。我们在会计核算、财务分析、税项管理等方面必须顺应新准则的变化，做到有的放矢，进而推动会计实务与新准则的有序接轨。

苏州工业园区会计学会 版权所有





期刊首页

财税动态

法规信息

企业服务

实务探讨

税收筹划

有问必答

会计人生

学会动态

## 未取得土地使用权属证书能作为资产核算吗？

2010-06-18 作者： 来源：中国税网 阅读：10 次

问：我单位于2006年与当地开发区政府签定一份合同，通过支付土地出让金的方式取得一块土地使用权，并于当年在该块土地上建造了如今正在使用的办公楼、厂房。只是由于某种原因“土地使用证”迟迟未发放给我单位。该块土地我单位是否应该等到获得“土地使用证”时才能做为“无形资产”入帐？如何摊销？

答：《企业会计准则第6号——无形资产（2006）》 第四条 无形资产同时满足下列条件的，才能予以确认：

（一）与该无形资产有关的经济利益很可能流入企业；

（二）该无形资产的成本能够可靠地计量。

第十七条 使用寿命有限的无形资产，其应摊销金额应当在使用寿命内系统合理摊销。

企业摊销无形资产，应当自无形资产可供使用时起，至不再作为无形资产确认时止。

企业选择的无形资产摊销方法，应当反映与该项无形资产有关的经济利益的预期实现方式。无法可靠确定预期实现方式的，应当采用直线法摊销。

无形资产的摊销金额一般应当计入当期损益，其他会计准则另有规定的除外。

会计上所述土地使用权是否作为无形资产核算并进行摊销，根据准则第四条判断，我们理解取得“土地使用证”不是其确认为资产的必备条件，如果已签订了不可撤销合同，企业实质上取得了该土地使用权的控制权会计上就可以确认该项无形资产，并按第十七条规定在合同期内进行摊销。

主 编： 刘小玫

副 主 编： 沈磊 陶洁  
陈景庚 金大荣

责任编辑： 黄波 万彪

主管单位： 江苏省苏州  
工业园区财政局

主办单位： 江苏省苏州工业园  
区会计学会

网 址： [www.sipkj.org](http://www.sipkj.org)

联系邮箱： [master@sipkj.org](mailto:master@sipkj.org)





期刊首页

财税动态

法规信息

企业服务

实务探讨

税收筹划

有问必答

会计人生

学会动态

## 小企业会计问题研究

2010-06-18 作者: 来源: 会计之友 阅读: 3 次

小企业由于所有权相对集中, 人员较少, 经营权与所有权结合较为紧密, 经营活动较为简单, 对外筹资较少, 因此报表使用者相对有限。小企业会计信息的主要使用者包括企业所有者与经营者、税务部门与金融部门等, 小企业提供会计信息对内应满足企业加强内部经营管理的需要, 对外应满足税务部门、金融部门的需求。

### (一) 企业所有者与经营者

国家目前已退出对小企业所有权的控制, 小企业的所有者多数情况下也是小企业的经营者, 由于所有权与经营权的基本重合, 股份公司中普遍存在的信息不对称问题在小企业中几乎不存在。小企业由于财力有限, 企业普遍规模较小, 融资能力较低, 抗风险能力较差, 因此所面临的持续经营风险往往高于大中企业。各国资料表明, 小企业是诞生最快同时也是倒闭是快的企业。由于小企业的企业利益与所有者的个人利益是高度一致的, 因此使得小企业所有者(也是经营者)十分重视内部经营管理和经济效益, 要求会计信息能够帮助经营者了解企业的经营能力, 满足资金管理、成本控制与考核、生产经营决策等方面的需要。

### (二) 税务部门的会计信息需求

小企业必须定期向税务部门申报与缴纳各种税款。税务部门历来是企业会计信息的主要使用者, 主要关心的是小企业的账簿记录是否真实, 是否能够提供有关的纳税信息, 是否按税法要求及时、足额缴纳各项税款。因此税务部门必须通过会计报表进行税收收入监控。

### (三) 以银行为主的债权人

银行贷款是小企业外部融资的主要渠道, 故银行等金融机构是小企业的又一主要会计信息使用者。但由于小企业本身就具有规模小, 应变能力差, 风险大的特点, 银行在做出贷款决策时是慎之又慎, 贷款满足率较低, 小企业取得的银行贷款很大部分是以房

**主 编:** 刘小玫  
**副 主 编:** 沈磊 陶洁  
 陈景庚 金大荣  
**责任编辑:** 黄波 万彪  
**主管单位:** 江苏省苏州  
 工业园区财政局  
**主办单位:** 江苏省苏州工业园  
 区会计学会  
**网 址:** [www.sipkj.org](http://www.sipkj.org)  
**联系邮箱:** [master@sipkj.org](mailto:master@sipkj.org)

屋等不动产作抵押或有信誉好的其他企业的信用担保。银行对小企业会计信息的需求上, 主要侧重于借款原因、现金流量、还款能力和经营者个人信用情况等方面。

## 二、小企业会计目标的确定

上世纪六十年代以前, 西方会计文献就已开始对“会计目标”进行关注, 美国注册会计师协会1938年的一份研究报告中提到会计的目标是“有助于企业的运行, 以达到其既定的目的”。六十年代后期, 西方会计学界对会计本质的认识有了明显变化, “会计是一个经济信息系统”观念开始流行, 会计目标的研究成为研究其他会计问题的前提。美国会计学会(AAA)1966年发表的《基本会计理论公告》明确提出会计是一个信息系统, 会计目标是为了实现以下目标而提供有关的信息: 一是对有限资源的利用做出决策, 包括辨认决策领域、确定目标与方向; 二是有效地管理和控制一个组织内的人力和物力资源; 三是记录与报告资源的受托责任; 四是促进会计主体的社会职能并控制资源。美国会计原则委员会(APB)1970年发表的第4号公告《企业财务报表编制的基本概念与会计原则》提出: “财务会计和财务报表的基本目的是向财务报表的使用者(特别是所有者和债权人)提供有助于他们进行经济决策的数量化的财务信息, 这个目的包括提供能用来评估管理当局履行经营管理责任和其他管理责任的效率的信息。”

上世纪七八十年代, 关于会计目标的研究形成了两个代表性流派: 受托责任学派和决策有用学派。受托责任学派认为会计的目的就是向资源提供者报告资源受托管理的情况, 它应以客观信息为主; 决策有用学派则认为, 会计信息系统的根本目标就是向信息的使用者提供对他们进行决策有用的信息。在资源的所有权和控制权的分离现象变得极为普遍的情况下, 建立在两权分离基础上的受托责任观念受到了普遍推崇。但在资本市场中, 单一的受托方对应的是众多的委托方和潜在的委托方, 资源的委托者与资源的管理者并不直接联系, 从而使委托受托关系变得复杂模糊, 在市场有关各方的投资和信贷决策中, 会计信息发挥着越来越大的作用, 因此一种新的决策有用学派相应出现, 并成为财务会计目标理论的另一个主流学派。决策有用学派得到了国际会计准则委员会、英国会计准则委员会、加拿大会计权威组织等会计组织的支持。

我国的会计目标是受托责任观与决策有用观的结合。2006年2月财政部颁布的修订后的《企业会计准则——基本准则》明确规定: “财务会计报告的目标是向财务会计报告的使用者提供与企业财务状况、经营成果和现金流量等有关的会计信息, 反映企业管理层受托责任履行情况, 有助于财务会计报告使用者做出经济决策。”而对两权重合的小企业, 所有者直接从事经营活动, 企业管理层主要由所有者及所有者的家族成员控制, 不可能产生管理层受托责任的概念, 因此会计目标应体现为决策有用观, 即“企业提供的会计信息应当能够满足会计信息使用者的需要”(《小企业会计制度》总说明第11条)。

如前所述, 小企业会计信息的使用者主要是企业的所有者(经营者)、税务部门与银行, 因此小企业的会计目标应为满足企业内部经营管理、税务部门税收征管和银行融资决策的信息需求。三、小企业会计核算要求

美国会计学界早在1976年就提出, 让小企业遵守针对大企业而设计的会计准则对小

企业来讲是一项很大的负担。美国注册会计师协会（AICPA）从1976年起开展了专题研究，研究认为小企业的经理是企业会计信息的主要使用者，按照一些公认会计原则编制的财务报表缺乏相关性且太过复杂，无疑增加了企业会计师的费用。美国会计职业界支持对小企业专门的统一会计准则的研究，会计师们赞成采用不同的准则，而银行家们则认为对小企业和大企业都需要相同的信息，应保持现状，但也并不反对简化某些会计准则。

英国会计准则委员会（ASB）1997年设立小企业会计委员会专门研究小企业会计问题，1997年发布了《小企业财务报告准则》，对小企业的会计处理进行一些豁免和简化处理，如对商誉等无形资产的会计处理、对固定资产减值的会计处理等。在信息披露方面做了简化，小公司只需提供简略型的资产负债表和报表注释，不必编报损益表和董事会报告书，小规模企业享有编制与提供现金流量表的豁免权，但会计信息应坚持真实性和公允性。

2001年9月，在日内瓦召开的联合国国际会计和报告标准政府间专家工作组第18次会议上，重点讨论并研究了《中小企业会计国际指南》讨论稿。会议认为，国际会计准则及各个国家制定的会计准则大体上是针对大企业和上市公司的，没有考虑中小企业的会计需求和特殊问题，这与中小企业的发展不相适应，中小企业的会计需求与大企业和上市公司存在较大的差别，若都按国际会计准则这样的标准来进行报告，无疑将增加中小企业的负担。若就中小企业另行制订一套会计标准，不符合会计信息的可比性原则，现阶段可行的办法是在国际会计准则的基础上提出相关的豁免条款。小企业会计应具有以下特征：简单、便于使用；能够提供管理信息；尽可能地标准化；足够灵活，能适应企业的成长，并且具有提高中小企业随着其业务的扩张适用国际会计准则要求的潜能；兼顾纳税目的；适应中小企业的经营环境。

我国《小企业会计制度》是在遵循会计核算一般原则的前提下，借鉴国际惯例，结合我国小企业的实际情况，以《企业会计制度》为基础制定的。它与《企业会计制度》相比并无本质的区别，二者在会计基本前提、一般原则、会计要素等方面基本相同，二者的差别表现在：

第一，《小企业会计制度》是《企业会计制度》一定程度的简化。

对于相同的经济活动，《小企业会计制度》则在会计核算上更为简单，更易于操作。如对某些比较复杂的交易或事项，或者小企业较少发生的交易或事项，《小企业会计制度》在会计处理上可以适度简化。

第二，《小企业会计制度》尽量与税收法规相协调。

根据小企业会计的目标，小企业会计不可能与原来的《个体工商户会计制度》一样，完全从税收规定出发，成为单纯的为纳税服务的计税会计。首先，二者的目标不同，会计的主要目标是真实、完整地反映企业的财务状况、经营成果和现金流量，以便投资者、债权人、企业管理当局等会计信息使用者进行管理和决策；税法的基本目标是保证国家强制、无偿、固定地取得税收收入并利用税收杠杆进行宏观经济调控。其次，

是由于二者所遵循原则的差异, 会计遵循的权责发生制原则、配比原则、实质重于形式原则等, 税法遵循收付实现制原则、据实扣除原则的差异、法定原则等。但由于税务部门是小企业会计信息的主要使用者, 出于成本效益原则的考虑, 小企业会计对于有关事项的会计处理尽量做到与税法规定相协调, 达到简化、实用的目的, 以减少不必要的纳税调整。这样在实现企业内部管理目的的基础上, 既有利于税务部门稽核税额、照章征收, 又有利于小企业提高工作效率, 明确纳税义务, 维护自身权益。

第三, 《小企业会计制度》明确规定其适用范围为不对外筹集资金, 即不公开发行股票或债券的企业, 且小企业普遍采取的所有者与经营权两权重合的治理结构以及向外部融资的困难, 使得小企业外部较少有投资者、债权人这样的利益相关者, 因此对小企业向外部投资者、债权人提供决策有用信息的要求较低。从国际与国内银行对小企业融资决策的现实看, 对小企业会计信息要求也较低。

第四, 小企业的所有权与经营权的重合使得小企业所有者与经营者之间的信息不对称问题基本上不存在, 因此一般没有强制企业信息对外公开的要求。另外很多小企业正处于成长阶段, 为保持竞争力不希望将自己的财务信息向公众披露。

#### 四、小企业会计核算的改进

小企业的会计确认、计量与报告在符合会计基本准则的概念框架前提下, 与大企业的标准应有所区别。应当: 一是以简单为原则; 二是在会计确认上适当考虑税法的要求, 在对具体交易与事项的处理上, 如果按会计要求与税法要求处理存在较大差异则按会计要求处理, 如果二者差异不大且在一年内差异可以消失则按税法要求处理; 三是会计计量上以历史成本原则为准, 减少公允价值、市场价值、未来现金流量现值的应用, 尽量减少会计选择与职业判断的空间; 四是减少谨慎性原则的应用范围。

谨慎性原则是针对经营活动中的不确定因素, 要求人们在会计处理时应保持谨慎小心的态度, 充分估计各种损失与风险, 不得高估资产和收入, 不得低估负债与费用。

《企业会计准则》计提八项减值、预计负债以及一些特殊业务的特殊处理, 就充分体现了谨慎性原则。处理的主要目的是防止大企业、股份有限公司的管理层虚夸利润, 粉饰业绩。谨慎性原则在会计核算中运用不慎, 就会成为调节利润的工具, 从而使会计信息失真。而小企业会计造假的主要目的是偷漏税款, 本身并不具有虚夸利润、粉饰业绩的动机, 并且小企业会计基础相对薄弱, 会计人员的专业素质有限, 对可收回金额、可变现净值或资产减值额等会计估计不能准确把握。因此尽管《小企业会计制度》对资产减值准备以及借款费用资本化等方面进行了简化处理, 但对小企业还是过于复杂, 增加了大量的税务调整。为防止小企业滥用谨慎性原则, 减少谨慎性原则的应用范围, 应对现有小企业会计核算进行改进。

##### (一) 短期投资的期末计价与期间收益

《小企业会计制度》(以下简称《小制度》)规定小企业应当定期或在年末对短期投资按成本与市价孰低原则进行计价, 对市价低于短期投资账面成本的差额, 应计提短期投资跌价准备, 计入“投资收益”。税法规定纳税人在计算应纳税所得额时, 不得扣

除短期投资跌价准备金。

短期投资持有期间取得的现金股息，作为冲减短期投资成本处理，而不作为投资收益确认。税法规定上述现金股息应确认为当期收益。

由于短期投资是小企业购入能随时变现并且持有时间不准备超过1年（含1年）的投资，这两种处理的结果在较短的时间内对资产与利润是有影响的，但从一年的时间看基本上无差异，因此建议按税法规定对短期投资的期末计价和期间收益进行处理。

## （二）坏账准备计提

《小制度》规定小企业坏账准备的核算方法有应收债权余额百分比法、账龄分析法、销货百分比法和个别认定法，而且对坏账准备的计提比例没有具体规定。税法规定坏账准备的计提方法只能采用应收债权余额百分比法，而且提取比例规定为5%。

这部分差异如果发生，不仅要调整当年的应纳税所得，还会影响以后年度应纳税所得的调整。如果小企业能够按制度规定，对于不能收回的应收账款及时查明原因，对确实无法收回的批准作为坏账损失，冲销提取的坏账准备，则二者的处理结果差异并不大。因此建议坏账准备计提按税法规定处理。（三）存货期末计价和减值

《小制度》对存货的计价采用历史成本原则作了修订，规定小企业应当定期或在年末对存货按成本与可变现净值孰低原则进行计价，对可变现净值低于存货账面成本的差额，应计提存货跌价准备，并计入“管理费用”。税法规定在计算应纳税所得额时，不得扣除存货跌价准备金。

小企业资金有限，存货周转较快，基本上不存在为粉饰业绩而故意将已减值的存货长期存放的现象。因此《小制度》的处理办法不仅加大了税务调整的难度，同时对提高会计信息质量意义也不大。

对1-3项，笔者认为，小企业会计制度除税法规定应收账款可计提坏账准备外，取消其它减值准备处理，允许小企业对资产减值采取直接转销法核算；对存在较大的减值和预计负债，则采用报表附注披露形式替代。

## （四）债务重组收益与不需支付的债务

《小制度》规定债务重组产生的利差、不需支付的债务等，直接确认为权益，计入“资本公积”，不作为收入处理。税法规定债务重组产生的利差，不需支付的债务等，均属于企业的其他所得，应缴纳企业所得税。《企业会计制度》的处理方法是我国的特殊处理，这也是我国防止大公司为实现巨额收益，利用文件制造利润，造成股市的混乱而设计的。对小企业则无此造假动机。新会计准则对此已作修改。债务重组产生的利差、不需支付的债务所产生的收益本身是经营活动所形成的，应将之确认为“营业外收入”。这也与税法的要求达到了一致。

## （五）借款费用资本化

《小制度》关于借款费用资本化处理较《企业会计制度》简化。按《小制度》规定只有专门用于固定资产借款的费用才能资本化。但借款费用资本化的资产范围,借款费用开始资本化时间,停止资本化时间,暂停资本化时间等方面与税法的相关规定都有较大的差异。而这种差异的存在会长期影响固定资产的资产价值,必然导致这项纳税调整差异(借款费用与折旧)长期存在,税务调整工作难度大。从方法处理角度看,《小制度》的规定更能公允地反映资产价值,因此建议税法可按会计准则的处理方案进行适当修改。

## 五、小企业会计报告的改进

《小制度》简化了基本报表的编制,要求小企业对外报送资产负债表和利润表,选择报送现金流量表;简化了附表的编制,只要求一般纳税人编制“应交增值税明细表”;简化了会计报表附注的披露,着重披露“主要会计政策及变更、对财务状况和经营成果产生重大影响的日后事项、或有事项、与业主投资者主要往来”这几个项目。

### (一) 利润表的改进

《小制度》中小企业利润表的编制未考虑到企业所得税纳税申报的要求。利润表仍然采用通用的会计报表格式和内容,对企业所得税纳税申报所要求提供的数据很少涉及。

企业所得税年度纳税申报表是在利润表的基础上编制的,企业在计算当期应缴所得税时,在《小制度》计算的利润总额的基础上,加减纳税调整差异后,调整为应纳税所得额,并据以计算当期应缴的所得税。为更好地建立企业所得税年度纳税申报表与利润表的勾稽关系,便于税务检查,应对利润表进行改进。(表1)

### (二) 会计报表附注的披露应增加资产减值、资产担保抵押的信息

## 六、会计报表的审计

各国的会计实践对小企业一般没有强制对外公开会计报表的要求。小企业的会计报表可免于审计。

小企业的外部报表使用者主要是税务机关。税务审计与注册会计师审计的目的不同。注册会计师审计的目的是对被审计单位的报表公允性发表意见,其依据是公认会计准则;而税务机关所要求的是以税法为依据的税务审计,目的在于确保企业依法纳税,二者不可替代。注册会计师审计并不能满足税务机关监督企业依法纳税的要求,因此小企业的财务报表是否审计对于税务机关并没有影响。

在小企业有银行贷款的情况下,外部报表使用者则包括银行。但小企业大多是以房屋等不动产作抵押或有信誉好的其他企业的信用担保而取得的银行贷款,小企业所提交的会计报表是否经过审计对于银行的贷款决策并没有影响。

为解决小企业“融资难、贷款难、结算难”的问题,银监会2005年7月发布了《银行开展小企业贷款指导意见》,具体在贷款方式、抵押担保要求、风险控制、风险定



价、还款方式、业绩考核以及问责制度等方面对银行传统的信贷管理要求进行了突破,并根据小企业贷款业务特点提出了新的要求。如在贷款方式上,银行应主要以借款人经营活动所形成的现金流量和个人信用为基础来确定发放贷款;在担保方式上,银行应在法律法规允许的范围内,探索在动产和权利上设置抵押或质押,采取灵活担保方式,增加担保物品种;在贷款利率上,可在法律允许的范围内实行自主灵活定价;对小企业会计信息的需求上,主要侧重于借款原因、现金流量、还款能力和经营者个人信用情况等方面。因此,从发展的角度看,小企业向银行贷款,可就小企业现金流量、还款能力和经营者个人信用情况进行专项审计。

小企业从自身的发展出发,可自行选择是否对外披露简要资产负债表与损益表及附注。为维护企业社会信用和社会公众利益,小企业对外披露的报表必须接受外部会计师事务所的审计。

苏州工业园区会计学会 版权所有



期刊首页

财税动态

法规信息

企业服务

实务探讨

税收筹划

有问必答

会计人生

学会动态

## 企业内部控制认识上的十大误区

2010-06-18 作者: 来源: 财会学习 阅读: 1 次

为了加强和规范企业内部控制,提高企业经营管理水平和风险防范能力,促进企业可持续发展,维护社会主义市场经济秩序和社会公众利益,根据国家有关法律法规,财政部会同证监会、审计署、银监会、保监会于2008年6月28日颁布了《企业内部控制基本规范》,自2009年7月1日起在上市公司范围内施行,鼓励非上市的其他大中型企业执行。但是,由于种种原因,人们对内部控制还存在一些错误的认识和不全面的理解,以至于影响了内部控制的建立和实施效果,甚至造成企业生产经营的失败。这既不利于建立适合我国国情的内部控制体系,也会阻碍内部控制目标的实现。因此,笔者试图对内部控制认识上的若干误区进行剖析,以期对贯彻实施《企业内部控制基本规范》有所启示。

主 编: 刘小玫

副 主 编: 沈磊 陶洁  
陈景庚 金大荣

责任编辑: 黄波 万彪

主管单位: 江苏省苏州  
工业园区财政局主办单位: 江苏省苏州工业园  
区会计学会网 址: [www.sipkj.org](http://www.sipkj.org)联系邮箱: [master@sipkj.org](mailto:master@sipkj.org)

误区之一: 内部控制是企业自己的事,犯不上政府来管

现代企业制度的一个重要特征是企业财产的所有权与经营管理权相分离。由于两权分离,上市公司的股东远离企业,需要内部控制来保护其投资的安全,保证其资产的保值和增值。作为企业资金的另一个重要来源,银行的债权人身份也希望企业能够及时还本付息,这同样需要良好的内部控制来保证贷款按合同使用从而具备较强的偿债能力。良好的内部控制可以有效地维护投资者、债权人等利益相关者的权益。薄弱的内部控制不仅会给企业自身带来生产经营管理的混乱,以至于无法实现自己的战略目标,也会对其股东和利益相关者的权益造成危害。由于企业内部控制出现问题而使股东遭受重大损失和银行产生大量不良贷款的现象屡见不鲜。曾被誉为中国“国企改革一面红旗”的郑百文,其内部控制的问题归根结底出在法人治理结构上。国有股“一股独大”的郑百文不仅缺乏必要而合理的出资者监控,更在政府“树典型”的浪潮中,管理层架空股东搞“内部人控制”,在盲目扩张的道路上越走越远,最后以拖欠银行债务高达25亿元、亏损超过15亿元的结局收场,银行和股东损失惨重。所以,建立并实施内部控制,不仅仅是企业自己的事情,还具有一定的外部性,它事关股东、债权人甚至社会公众的利益。因此,政府必须加强对企业内部控制的监管,以维护社会主义市场经济秩序和社会公众

利益。

#### 误区之二：内部控制能够保证公司战略目标的实现

《企业内部控制基本规范》指出，内部控制的目标之一是“促进企业实现发展战略”。有人过分夸大内部控制的作用认为只要建立并实施了良好的内部控制，就可以保证公司战略目标的实现。事实上，企业内部控制的作用主要体现在它有助于防止和减少管理风险、提高运营的效率和效果、确保财务报告的可靠性、提高企业实现战略目标的能力并维护投资者的合法权益等方面。内部控制薄弱的公司，其战略目标的实现肯定会受到严重影响。反之，良好的内部控制也不能绝对保证公司战略目标的实现。内部控制对企业战略目标的实现，起到的只是一个促进作用。它是公司战略目标实现的必要而不是充分条件。公司战略目标的实现取决于许多因素，内部控制虽然非常重要，但只是其中一个方面。有些公司的内部控制制定得非常完善，执行的效果也很好，可是一些意外的、突发的危机或者灾害也许会影响到公司的生产经营活动，比如地震、洪水等自然灾害。因此，要正确认识内部控制的作用，不能片面或者过分地夸大。

#### 误区之三：内部控制能够消除舞弊

从内部控制的局限性和成本效益的原则考虑，它只能合理保证防止、发现并纠正舞弊，并不能够消除舞弊。一是对共谋性舞弊使内部控制失效，即企业内部不相容职务的人员相互串通作弊使内部控制失去作用。2003年中国工商银行郑州华信支行113亿票据诈骗案，就是处于不相容职务上的有关人员相互串通、相互勾结，导致内部控制失去作用造成的。二是“管理层越权”使内部控制失效。“管理层越权”(management override, )，是指企业管理层出于自身利益考虑进行财务造假等不法行为，而拒绝执行既定的政策和程序。近年来发生的多起大型企业经营失败案例，或多或少地与高管层的凌驾于内部控制之上有关。例如，中航油作为一个因成功进行海外收购曾被称为“买来个石油帝国”的企业，却因从事投机行为造成5.54亿美元的巨额亏损。“管理层越权”使内部控制失效是罪魁祸首。中航油长期以来是陈久霖一人的“天下”，他擅自扩大业务范围，做了国家明令禁止的石油衍生品期权交易。陈久霖一直独立于中国航油集团公司班子的领导之外，集团公司派出的财务经理两次被换，集团公司却没有约束办法。三是部分企业高管监督弱化，缺乏权威性也会导致内控失效。所以，不能认为建立和实施了内部控制，就可以消除企业经营活动中的舞弊问题。

#### 误区之四：内部控制制度要做到最优

《企业内部控制基本规范》指出，企业建立与实施内部控制，应当遵循适应性原则，即内部控制应当与企业经营规模、业务范围、竞争状况和风险水平等相适应，并随着情况的变化及时加以调整。企业内部控制的内容非常广泛，每一个企业制定何种内部控制以及各项内部控制制度包含哪些内容，主要取决于企业生产经营、业务管理的特点和要求，包括组织机构的设计和企业内部采取的相互协调的方针、措施等。随着市场经济的发展，企业组织形式趋于集团化，经营方式多元化，跨行业、跨地区、跨所有制的情况大量出现，不同经济性质、经营规模、管理基础的企业对内部控制有不同的内容和

要求。再加上生产经营环境及企业前景的不确定性，内部控制将是一个动态的发展过程，它随着企业环境、风险和诸多因素的变化而变化。企业应根据自身的特点设计出适当的内部控制，以保证企业合理经营，会计信息真实可靠以及遵循法律、法规等目标的实现。内部控制没有最优只有最适用'' 要避免出现因追求所谓“最优”而导致“好看不用”的尴尬局面。

误区之五：内部控制是上级的事，与我们普通员工无关

《企业内部控制基本规范》强调内部控制是一个全员参与实施的过程。内部控制的责任主体不仅包括董事会、监事会和经理层，还包括全体普通员工。他们在内部控制中承担着不同的职责。董事会负有建立和有效实施内部控制的职责，既是内部控制制度的制定者、推行者，也是内部控制的对象。监事会对内部控制的建立和实施负有监督职责。经理层负责组织领导内部控制的日常运行。企业员工则具体执行与经济业务相关的内部控制制度，具体实施内部控制的日常运行。企业上至董事会、监事会和经理层，下至各基层岗位和一般员工，谁也不能游离于内部控制之外，也不能越权于内控之上不受约束。如果普通员工认为内部控制和自己无关，就可能在涉及内部控制的很多方面没有积极主动性，比如不会提出改进内部控制的合理化建议，不会举报公司有关人员的不当行为，甚至认为内部控制是约束、惩罚自己的，会产生和管理层对着干的错误想法。即使是企业的一个门卫、仓库保管员，也是企业保护资产安全、控制风险的重要一环。因此，内部控制的建立和实施是企业上下的责任，企业的普通员工要变被动执行为主动推进，积极地投入到对其进行维护和改善的工作中去。

误区之六：内控一次便可一劳永逸，头次费点劲儿以后就轻松了

内部控制是一个对企业的整个经营管理活动进行监督与控制的过程。企业的经营活动是永不停止的，它可能从专业化到多元化，从国内市场走向国际市场，从单一主体发展到集团化运作，面对的风险会发生变化，企业的内部控制也会相应调整。《企业内部控制基本规范》强调内部控制是一个过程，是一个实现内部控制目标的过程。也就是说，内部控制是一个动态的管理过程，而不是一些静态的管理制度。同时，内部控制也是一个精益求精的过程，内部控制不可能是尽善尽美的，应随着外部环境的变化、单位业务职能和管理要求的提高，不断修订和完善。内部控制是一个发现问题、解决问题、发现新问题、解决新问题的循环往复的过程。因此，企业要定期评估内部控制是否有效，以发现控制中的缺陷，采取措施加以补正。这样才能促进企业管理水平的不断提高，使内部控制真正发挥作用。

误区之七：内部控制可以解决所有操作风险和安全隐患

《企业内部控制基本规范》指出：“内部控制的目标是合理保证企业经营管理合法合规、资产安全、财务报告及相关信息真实完整，提高经营效率和效果，促进企业实现发展战略”。必须注意的是，内部控制只是对实现上述五项目标提供合理保证，而不能提供绝对的、百分之百的保证。由于人们对经济活动认知的局限性，对事物的认识总是一个不断深化的过程，在设计内部控制时不可能设计出无任何缺陷的内部控制制度；由

于成本的约束,企业在建立内部控制时,也不可能事无巨细,覆盖企业的各种业务和事项,由于环境的不断变化性,内部控制也具有时效性,今天有效的内部控制明天不一定有效。再加上内部控制的固有缺陷难以避免,比如受制度滞后、人为错误、串通舞弊和滥用职权等的限制,因此内部控制不能解决企业的所有操作风险和安全隐患。只能对控制目标的实现提供合理保证,并不是包治百病的灵丹妙药。

#### 误区之八: 内部控制只是针对基层岗位和一般员工

内部控制要充分发挥其作用需要企业所有员工的参与、执行,任何人都不能例外。包括制定内部控制制度的领导层。事实上,内部控制制度是否有赖与企业领导是否重视、是否带头执行有极大关系。一些企业之所以内部管理混乱,就是因为有些领导破坏有关职责分离、授权批准等控制措施。实践中,企业内部控制有一个很反常的现象,就是越往高层内部控制越重要,往往越是控制不力。事实证明,一个企业的内部控制之所以失效,大多是因为企业的管理层管理越权所致。现实工作中,有些企业内部控制制度往往只针对各职能部门和员工,对单位的最高权力机构和决策人员却显得无能为力。结果导致个别领导个人权力膨胀和主观臆断决策失败,甚至出现徇私舞弊和经济犯罪现象。以四川长虹应收账款案为例,正是因为公司高层管理者的地位较为特殊,他们在美国APEX公司拖欠国内多家公司巨额欠款的情况下,还与其签订了巨额赊销合同,最后导致APEX公司累积拖欠4.67亿美元货款,给长虹造成了巨大损失。所以内部控制不仅仅针对基层岗位和一般员工,它同样适用于企业领导,他们既是内部控制的制定者,也是重要的执行者。

#### 误区之九: 内部控制就是一系列规章制度

首先,内部控制的内涵远不仅仅是规章制度。按照《企业内部控制基本规范》的界定,“内部控制是由企业董事会、监事会、经理层和全体员工实施的、旨在实现控制目标的过程”,它包括内部环境、风险评估、控制活动、信息与沟通、内部监督等五个要素。作为构建和运行内部控制的基础,内部环境中包括的治理结构、管理层的管理哲学与经营理念、员工正直的品行、道德价值观和胜任能力以及企业文化等,这些方面比规章制度更为重要。安然作为美国最大的能源公司,于2001年12月破产倒闭,它的问题就主要出现在内部环境上。在安然,公司文化重视短期业绩,公司管理层不重视内部控制制度,董事会及审计委员会对管理层采取不干预政策,缺乏对管理层有效的监督等等,所有这些导致了安然的财务造假,最终带来了灭顶之灾。其次,从规章制度本身来看,也不单纯是一系列行为或者操作规范,它实际上是内部控制的一种必要表现形式,规章制度的背后是企业的风险控制意识。无论是在COSO的《内部控制整体框架》还是《企业风险管理框架》中,都强调内部控制的精髓在于对风险的识别和控制。内部控制不是一系列静态的制度,而是一个及时识别、系统分析经营活动中与实现内部控制目标相关的风险,合理确定风险应对策略的动态过程,完善、科学的规章制度是实施内部控制的必要条件。所以说,内部控制需要一定的规章制度为载体,但它不能等同于制度建设,更不能认为建立了规章制度就完成了内部控制。

#### 误区之十: 内部控制越严格越好

内部控制系统设计的严格程度应切合单位的实际,并遵循成本效益原则、灵活性原则和重要性原则。成本效益原则是单位从事经济活动必须遵守的一项基本原则。通常情况下,控制环节越多,控制措施越严密则控制效果越好,但控制成本也越大。因为控制环节较多,设置的岗位也必然增加,就需配备较多的人员,对内控制度的评价力量也需要增加,最终会使控制的成本随之加大。如果内部会计控制的成本超过了风险或错误可能造成的损失,那么,再好的控制措施都将失去其意义。所谓灵活性原则,是指企业管理层应根据有关规定,结合自身内部控制的目标、战略发展和管理需要,灵活地制定出适合自己管理情况的内控制度,而不必完全拘泥于其他企业的做法。因此,内部控制并非越严格越好,关键是要适合企业的自身情况,能提高企业经营效率,实现企业目标的控制。当然,对事关企业生死存亡的重要环节要遵循重要性原则,尽量严格,比如收付款环节、对外担保等。

苏州工业园区会计学会 版权所有



期刊首页

财税动态

法规信息

企业服务

实务探讨

税收筹划

有问必答

会计人生

学会动态

## 会计和财务工作的十个层次

2010-06-18 作者: 来源: 中国税网 阅读: 3 次

会计和财务工作依照管理的难度和跨度可以分为十个层次, 它与企业经营管理的各个方面关系密切。通过会计和财务工作, 能够有效地协同整合企业分工着的体系。

第一个层次是会计确认与计量。它是会计的最基础层次, 也是会计与财务工作中的最低层次。即便如此它也仍然存在问题, 这使得会计和审计的职业判断就成为了会计确认和计量的重要能力。

第二个层次是对外报告。包括披露什么、何时披露、怎么披露、披露的后果预期, 以及不利后果的防范等。就目前的财务工作而言, 尚未形成完整的系统。

第三个层次是对内报告。对内报告主要用于决策, 在管理会计中提出了一些决策的模型和需要提供的内部报告。

第四个层次是内部控制制度的建立。内部控制制度与会计和财务关系最为密切, 所以内部控制制度的建立是会计和财务工作的重要一环。但是时至今日, 人们对内部控制精髓的认知仍然停留在以监督为主的状态上。事实上, 其核心是制衡。

第五个层次是构建基于机制的核算体系。企业制度经历了自然人企业和公司制企业, 自然人企业最大的优点是激励和约束效应最大, 但无法取得规模效应, 公司制企业能够取得规模效应, 但相应的激励和约束效应下降。

第六个层次是基于商品运动的财务行为。企业的经营活动分成经营和财务两类, 相应形成了商品运动和资金运动。资金运动服务于商品运动, 财务活动为经营活动提供保证和支持。财务管理着重于组织资金的运作, 而会计着重于信息提供, 两者存在明显的差别。

第七个层次是基于货币商品经营的经营行为。目前, 我国企业在货币商品经营上仍然处于起步阶段, 在经营的目标、对象、方式等诸多方面需要完善和解决。

**主 编:** 刘小玫  
**副 主 编:** 沈磊 陶洁  
 陈景庚 金大荣  
**责任编辑:** 黄波 万彪  
**主管单位:** 江苏省苏州  
 工业园区财政局  
**主办单位:** 江苏省苏州工业园  
 区会计学会  
**网 址:** [www.sipkj.org](http://www.sipkj.org)  
**联系邮箱:** [master@sipkj.org](mailto:master@sipkj.org)

第八个层次是基于重组的资本经营活动。资本经营之所以产生效应是以市场资源存在重组效应为基础的。在重组过程中，企业必须发现重组价值并作价值链分析，这恰恰与会计和财务工作关系密切。

第九个层次是企业内部管理整合。21世纪是整合管理的世纪，世纪之初这种整合已表现在供应链管理、ERP以及电子商务系统等形式中。

第十个层次是基于价值链的战略制定。一个好的战略必须形成战略价值链，也就是长期的持续的现金净流入；一个好的战略也必须要有与之相匹配的资本预算，从而保证战略的实施，两者的结合就是战略预算。

苏州工业园区会计学会 版权所有





期刊首页

财税动态

法规信息

企业服务

实务探讨

税收筹划

有问必答

会计人生

学会动态

## 比率分析法在年报分析中的运用

2010-06-18 作者: 来源: 中国税网 阅读: 1 次

在对上市公司经营业绩进行财务分析时, 比率分析法和因素分析法是两种主要的方法。前者一般依据上市公司会计报表中的会计要素即资产、负债、权益、收入、成本和利润。等相关指标进行对比分析, 后者则需要根据分析指标和影响因素的关系, 从量上测定各因素对指标的影响程度, 以便更好地评价公司经营状况。

财务比率分析法是把上述会计报表数据, 结合公司财务报告中的其他有关信息, 对同一报表内部或不同报表间的相关项目联系起来, 通过计算比率, 反映它们之间的关系, 用以评价公司财务状况和经营状况, 是财务分析中最基本、最重要的方法。

**主 编:** 刘小玫  
**副 主 编:** 沈磊 陶洁  
陈景庚 金大荣

**责任编辑:** 黄波 万彪  
**主管单位:** 江苏省苏州  
工业园区财政局

**主办单位:** 江苏省苏州工业园  
区会计学会

**网 址:** [www.sipkj.org](http://www.sipkj.org)  
**联系邮箱:** [master@sipkj.org](mailto:master@sipkj.org)

财务比率分析法所用的比率种类很多, 其关键是要选择有意义的、互相关联的项目数据进行比较。作为投资者, 需要掌握和运用以下四类比率来进行财务分析:

(1) 反映企业偿债能力的比率。这一类比率根据期限又可分为两类: ①反映企业短期偿债能力的比率, 如流动比率、速动比率、流动资产构成比率等; ②反映企业长期偿债能力的比率, 如负债比率、举债经营比率、股东权益对负债比率、利息保障倍数等。

(2) 反映企业获利能力的比率, 主要有资产报酬率、资本报酬率、股本报酬率、股东权益报酬率、股利报酬率、每股账面价值、每股盈利、价格盈利率、普通股的利润率、价格收益率、股利分配率、销售利润率、销售毛利率、营业纯利润率、营业比率、税前利润与销售收入比率等等。

(3) 反映企业经营效率的比率, 主要有应收账款周转率、存款周转率、固定资产周转率、资本周转率、总资产周转率等。

(4) 反映企业扩展能力的比率, 主要是通过再投资率来反映公司的内部扩展能力, 通过举债经营比率、固定资产对长期负债比率来反映企业外部的扩展经营能力。

这么多的比率可以按分析的具体要求进行选择。计算出所要求的比率后,可以通过与通用的正确值的比较来判断企业的经营状况,也可以将比率与经验值,或者行业平均水平进行比较,也可以考察比率在各时期上的变化。

如浙江东方集团股份有限公司2005年度年报中显示年末其流动资产为1867032349元,流动负债合计为1159000747元,测算所得流动比率值为:  $1867032349 \div 1159000747 = 1.61$ . 该指标反映浙江东方集团股份有限公司具有比较正常的短期偿债能力。因为正常的比率一般认为2:1比较适宜。如果要详细判断,则还应结合流动项目的构成和流通状况加以分析。

再如该公司负债总额为1159000747元,股东权益总额为986177500元,可以算得股东权益对负债比率为:  $1159000747 \div 986177500 \times 100\% = 117.5\%$ . 该指标表明,公司的负债大于股东权益。再进一步分析可以看到,其负债全部是流动负债。在流动负债中,应付账款33650万元,其他应付款有22096万元,而且这两项负债都比年初有大幅增加,这就需要进行进一步分析它们的具体构成,以便切实了解这部分债务的风险状况。其他指标的比率分析方法均可类似进行分析。

进行比率分析应注意以下几点:

(1) 所分析的项目要具有可比性、相关性,将不相关的项目进行对比是没有意义的;

(2) 对比口径的一致性,即比率的分子项与分母项必须在时间、范围等方面保持口径一致;

(3) 选择比较的标准要具有科学性,要注意行业因素、生产经营情况差异性等因素;

(4) 要注意将各种比率有机联系起来进行全面分析,不可孤立地看某种或某类比率,同时要结合其他分析方法,这样才能对企业的历史、现状和将来有一个详尽的分析和了解,达到财务分析的目的。

· [Ads by Google](#) · [Wang](#) · [Chen Jin](#) · [Liu Yiming](#) · [健康保健](#) · [Chen Qi](#)

苏州工业园区会计学会 版权所有



期刊首页

财税动态

法规信息

企业服务

实务探讨

税收筹划

有问必答

会计人生

学会动态

## 企业清算的两种类型及所得税处理规定

2010-06-18 作者: 来源: 中国税网 阅读: 1 次

企业清算是指企业因为特定原因终止时,清理企业财产、收回债权、清偿债务并分配剩余财产的行为。

企业清算包括两种情况

第一种情况:按《公司法》、《企业破产法》等规定需要进行清算的企业。

1. 企业解散。合资、合作、联营企业在经营期满后,不再继续经营而解散;合作企业的一方或多方违反合同、章程而提前终止合作关系解散。

2. 企业破产。企业不能清偿到期债务,或者企业法人已解散但未清算或者未清算完毕,资产不足以清偿债务的,债权人或者依法负有清算责任的人向人民法院申请破产清算。

3. 其他原因清算。企业因自然灾害、战争等不可抗力遭受损失,无法经营下去,应进行清算;企业因违法经营,造成环境污染或危害社会公众利益,被停业、撤销,应当进行清算。

第二种情况:企业重组中需要按清算处理的企业。

《财政部、国家税务总局关于企业重组业务企业所得税处理若干问题的通知》(财税[2009]59号)规定:

1. 企业由法人转变为个人独资企业、合伙企业等非法人组织,或将登记注册地转移至中华人民共和国境外(包括港澳台地区),应进行企业所得税清算;

2. 不适用特殊性税务处理的企业合并中,被合并企业及其股东都应按清算进行所得税处理;

主 编: 刘小玫

副 主 编: 沈磊 陶洁  
陈景庚 金大荣

责任编辑: 黄波 万彪

主管单位: 江苏省苏州  
工业园区财政局主办单位: 江苏省苏州工业园  
区会计学会网 址: [www.sipkj.org](http://www.sipkj.org)联系邮箱: [master@sipkj.org](mailto:master@sipkj.org)

3. 不适用特殊性税务处理的企业分立中, 被分立企业不再继续存在时, 被分立企业及其股东都应按清算进行所得税处理。

#### 企业清算的时限规定

《企业所得税法》规定, 企业在一个纳税年度中间开业, 或者终止经营活动, 使该纳税年度的实际经营期不足12个月的, 应当以其实际经营期为一个纳税年度。企业依法清算时, 应当以清算期间作为一个纳税年度。同时, 企业在年度中间终止经营活动的, 应当自实际经营终止之日起60日内, 向税务机关办理当期企业所得税汇算清缴。企业应当在办理注销登记前, 就其清算所得向税务机关申报并依法缴纳企业所得税。

《财政部、国家税务总局关于企业清算业务企业所得税处理若干问题的通知》(财税[2009]60号)规定, 企业应将整个清算期作为一个独立的纳税年度计算清算所得, 无论清算期间实际是长于12个月还是短于12个月都要视为一个纳税年度, 以该期间为基准计算确定企业应纳税所得额。企业如果在年度中间终止经营, 该年度终止经营前属于正常生产经营年度, 此后则属于清算年度。

#### 清算财产视同变现处理

企业清算税务处理的核心是清算财产(资产)的处理。

税法规定, 企业将剩余财产分配给股东前要就清算所得缴纳企业所得税。所以, 企业清算期间的资产无论是否实际处置, 一律视同变现, 确认增值或者损失。确认清算环节企业资产的增值或者损失应按其可变现价值或者公允价值进行计算。清算期间, 企业实际处置资产时按照正常交易价格取得的收入可作为其公允价值。对于清算企业没有实际处置的资产, 应按照其可变现价值来确认隐性的资产变现损益。

#### 清算所得不适用优惠政策

企业清算期间, 正常的生产经营都已经停止, 企业取得的所得已经不是正常的产业经营所得, 企业所得税优惠政策的适用对象已经不存在, 因而企业清算期间所得税优惠政策应一律停止, 企业应就其清算所得依照税法规定的25%的法定税率缴纳企业所得税。比如, 位于西部开发税收优惠区的某企业, 在2010年底以前正常经营期间享受的是15%的定期低税率优惠, 如果企业2009年注销, 其清算所得必须适用25%的企业所得税法定税率。同样, 一个正常经营期间享受20%优惠税率的小型微利企业, 在清算时应该依照25%的税率缴纳企业所得税。

#### 企业清算所得的计算

《企业所得税法实施条例》明确, 清算所得是指企业的全部资产可变现价值或者交易价格减除资产净值、清算费用以及相关税费等后的余额。企业清算的所得税处理包括以下内容:

(一) 全部资产均应按可变现价值或交易价格, 确认资产转让所得或损失;

(二) 确认债权清理、债务清偿的所得或损失;

(三) 改变持续经营核算原则, 对预提或待摊性质的费用进行处理;

(四) 依法弥补亏损, 确定清算所得;

(五) 计算并缴纳清算所得税;

(六) 确定可向股东分配的剩余财产、应付股息等。

清算所得=企业的全部资产可变现价值或交易价格—资产的计税基础—清算费用—相关税费+债务清偿损益—弥补以前年度亏损, 其中债务清偿损益=债务的计税基础—债务的实际偿还金额, 公式中的相关税费为企业在清算过程中发生的相关税费, 不包含企业以前年度欠税。

例, 某企业停止生产经营之日的资产负债表记载: 资产的账面价值3360万元、资产的计税基础3890万元、资产的可变现净值4230万元, 负债账面价值3750万元、负债计税基础3700万元、最终清偿额3590万元, 企业清算期内支付清算费用70万元, 支付职工安置费、法定补偿金100万元, 清算过程中发生的相关税费为20万元, 以前年度可以弥补的亏损100万元。

清算所得=4230—3890—70—100—20+ (3700—3590) —100=160 (万元), 清算所得税=160×25%=40 (万元)。

苏州工业园区会计学会 版权所有



期刊首页

财税动态

法规信息

企业服务

实务探讨

税收筹划

有问必答

会计人生

学会动态

## 权益结合法在企业合并中的适用性分析及建议

2010-06-18 作者: 潘煜双 来源: 财务与会计 阅读: 1 次

### (一) 购买法和权益结合法的区别分析

1、商誉确认上的区别。购买法下,合并方企业要按公允价值记录所收到的资产和承担的负债,合并成本与取得可辨净资产公允价值的差额确认为商誉;权益结合法下,其计价基础不变,根据其账面价值决定净资产的入账价值,不存在商誉的确认问题。

2、合并费用处理上的区别。对于在合并过程中发生的各种直接和间接费用,在购买法下,直接费用增加购买成本,间接费用计入期间费用;而在权益结合法下,不管是直接费用还是间接费用一律计入期间费用。

3、计价基础的区别。购买法认为被并企业的持续经营受到影响,该假设已经不再适用,所以要对资产和负债进行重新估价,按其公允价值入账;权益结合法认为被并企业的所有者权益仍然存在,所有者没有变化,持续经营的假设仍然适用,因此不改变计价基础,按原始的账面价值入账。

4、会计信息质量上的区别。在权益结合法下,按历史成本反映合并后企业的资产和负债,因此其会计信息的可靠性较高,并且对于企业合并前后的会计信息可比性较强,但是其较之公允价值明显地缺乏决策相关性;在购买法下,由于使用公允价值,给人为调节利润留下了很大的空间,其信息的可靠性较差,并且企业合并前后的信息缺乏可比性,但是其提供的信息具有较大的相关性,各个企业之间的会计信息也具有横向可比性。

5、对财务状况影响的区别。首先,在合并的当年,权益结合法将被并企业整个年度的损益并入实施合并企业的收益表,而购买法仅仅将合并日后被并企业所实现的收益纳入收益表。其次,由于合并时两种方法对净资产按不同的价值入账,因此,在合并以后的年度,按权益结合法所得的成本、费用比购买法小,收益则要大。可见,权益结合法下,收益较高,所有者权益较低,所有者权益回报率较高。而购买法下,收益较低,

**主 编:** 刘小玫  
**副 主 编:** 沈磊 陶洁  
 陈景庚 金大荣  
**责任编辑:** 黄波 万彪  
**主管单位:** 江苏省苏州  
 工业园区财政局  
**主办单位:** 江苏省苏州工业园  
 区会计学会  
**网 址:** [www.sipkj.org](http://www.sipkj.org)  
**联系邮箱:** [master@sipkj.org](mailto:master@sipkj.org)



所有者权益较高, 则所有者权益回报率较低。

## (二) 权益结合法在我国的适用性分析

1、权益结合法存在的实践基础。从当前国内企业合并的手段看, 大多数属于换股合并, 直接用现金支付的极为少见。如清华同方换股合并鲁颖电子, 拉开中国上市公司换股合并的序幕。青岛双星、TCL通讯等换股合并均采用了权益结合法。

2、权益结合法存在的理论基础。在只有两个企业实施的并购业务中一般都可以分清谁是购买方, 谁是被购方。但当出现同一控制下的企业合并时, 这类并购业务由两个以上企业参与, 它们的规模相当, 几乎分不清谁是购买方或控制者, 这时使用权益结合法比较合适。

3、权益结合法存在的会计基础。从会计实务上来说, 权益结合法要比购买法简便, 易于操作和掌握, 降低了会计核算的难度和工作量, 从而有效降低了核算成本, 能较好地保证会计信息的质量。具体表现为: (1) 在权益结合法下, 股权的联合能够突破现金支付能力的约束, 而且合并双方的账面价值仅简单相加, 大大节省了合并成本。(2) 尽管各国对权益结合法的应用条件作了严格的规定, 只要不符合权益结合法使用条件中的一项, 就只能采用购买法。但尚无研究表明, 权益结合法和购买法得出的合并后的财务报表, 哪一个对投资者和债权人更有用。(3) 权益结合法的运用能有效防止会计信息失真, 提高会计信息质量。

## (三) 权益结合法的问题与对策

1、利润操纵的问题, 采用权益结合法造成利润虚高的原因有两个: 一是将被合并方在合并日以前实现的净利润计入合并利润表; 二是通过将并入资产按公允价值变现创造收益。我国会计准则中已经要求将被合并方在合并日以前实现的净利润在利润表中单列一项反映, 以防止企业操纵会计利润, 但对并入资产的处置却没有限制。如果能对主并企业处置并入资产行为的时间进行限制, 将会从另一个角度防止企业利用合并进行利润操纵。

2、准则虽然规定同一控制下的企业合并采用权益结合法, 但在企业合并中的会计处理, 还存在一定的操作空间。因此, 可借鉴美国及国际会计准则理事会的做法, 把股东股权的连续性、业务经营管理的连续性、合并规模的类似性作为应用权益结合法的标准限制条件, 尽量减少不必要的主观判断, 以提高可操作性。

3、很多高科技企业除了实体资产外, 其资产价值更多体现在科研人员的技术、企业的专利权、商标等无形资产上。在高科技企业的合并中, 如果按权益结合法处理企业合并, 主并企业不需要支付任何代价就可使用这些高科技企业的无形资产, 既可从中获得可观的利益, 又不需要从中扣减或摊销任何费用。因此, 对于知识型企业的无形资产在企业合并中的估价应进行特殊的规定, 以便充分体现企业的价值, 并且有效防范企业的利润操纵。

苏州工业园区会计学会 版权所有





期刊首页

财税动态

法规信息

企业服务

实务探讨

税收筹划

有问必答

会计人生

学会动态

## 关联交易“存货跌价准备”合并抵销的处理

2010-06-18 作者: 来源: 中国税网 阅读: 1 次

企业集团编制合并财务报表时, 由于内部交易形成的存货, 其跌价准备合并抵销处理有两种情况: 一是首次计提存货跌价准备会计期间的合并抵销处理, 二是以后会计期间的合并抵销处理。本文对该问题进行了分析和探讨, 给出了企业集团编制合并财务报表时有关存货跌价准备合并抵销处理的方法。

### 一、首次计提存货跌价准备期间的合并抵销

依据《企业会计准则第1号——存货》, 企业计提的存货跌价准备计入当期损益(资产减值损失), 减少当期利润。按《中华人民共和国企业所得税法》规定, 企业计提的存货跌价准备不能在所得税前扣除, 只有认定该项存货实际发生损失时, 才能从税前扣除。企业按会计准则计提的存货跌价准备与按税法认定损失可扣除金额的时间先后不同, 从而产生了可抵扣暂时性差异(购入存货企业确认可抵扣暂时性差异, 并作为递延所得税资产和所得税费用处理)。企业集团在编制合并财务报表时, 既要抵销计提的存货跌价准备, 又要抵销递延所得税资产和所得税费用。

第一, 期末, 当购买企业从集团内部购进存货的可变现净值低于其取得成本, 但高于或等于销售企业的销售成本时, 计提的存货跌价准备小于或等于存货中未实现的内部销售利润, 其存货跌价准备抵销数额为内部计提的跌价准备数额, 同时抵销递延所得税资产和所得税费用的金额。

第二, 期末, 当购买企业从集团内部购进的存货的可变现净值低于销售企业的销售成本时, 计提的存货跌价准备大于该存货中未实现的内部销售利润, 其存货跌价准备的抵销数额不能超过存货中未实现的内部销售利润, 同时抵销递延所得税资产和所得税费用的金额。

例1: 华大公司为光明公司的母公司, 适用的所得税税率均为25%, 存货期末计价均

**主 编:** 刘小玫  
**副 主 编:** 沈磊 陶洁  
陈景庚 金大荣  
**责任编辑:** 黄波 万彪  
**主管单位:** 江苏省苏州  
工业园区财政局  
**主办单位:** 江苏省苏州工业园  
区会计学会  
**网 址:** [www.sipkj.org](http://www.sipkj.org)  
**联系邮箱:** [master@sipkj.org](mailto:master@sipkj.org)

采用成本与可变现净值孰低法。20×7年度,光明公司向华大公司销售商品100万元,其销售成本为80万元。华大公司购进的该商品当期全部未实现对外销售而形成期末存货。华大公司期末对存货进行检查时,发现该存货已部分陈旧,其可变现净值降至92万元。为此,华大公司期末对该存货计提存货跌价准备8万元。

本例中,该存货的可变现净值降至92万元,高于销售企业的销售成本(80万元)。在编制本期合并财务报表时,应将计提的存货跌价准备及由此产生的时间性差异确认的递延所得税资产和所得税费用全部抵销,其抵销处理如下:

(1) 内部销售收入、销售成本及未实现内部销售利润的抵销

借: 营业收入           1000000  
贷: 营业成本   800000  
存货     200000

(2) 计提存货跌价准备的抵销

借: 存货——存货跌价准备   80000  
贷: 资产减值损失       80000

(3) 计提跌价准备产生的可抵扣暂时性差异影响纳税金额的抵销

借: 所得税费用(80000×25%)   20000  
贷: 递延所得税资产   20000

上例中,若期末存货的可变现净值降至76万元,华大公司对该存货计提存货跌价准备24万元(100-76)。编制本期合并财务报表时,由于该存货的可变现净值低于销售企业的销售成本80万元,华大公司计提的存货跌价准备只能抵销相当于期末存货中内部未实现销售利润20万元(100-80)以及由此产生的递延所得税资产和所得税费用,而对于另外的4万元(24-20)的存货跌价准备,从整个企业集团来说,属于必须计提,无须进行抵销。

## 二、以后会计期间存货跌价准备的合并抵销

企业集团在以后会计期间编制合并财务报表时,首先应将上期期末存货中未实现的内部销售利润对本期期初未分配利润的影响予以抵销,调整本期期初未分配利润的数额。

其次,应将上期因存货跌价准备、递延所得税资产而抵销的资产减值损失及所得税费用对本期期初未分配利润的影响予以抵销,调整本期期初未分配利润的数额。

第三,应将本期内部购进期末形成的存货补提或冲销(存货价值恢复时)的存货跌

价准备及由此产生的时间性差异影响纳税的金额予以抵销。其抵销数额应分别不同情况处理。当本期末内部购入存货的可变现净值低于其内部取得成本,但高于或等于销售企业的销售成本时,存货跌价准备的抵销额为本期存货跌价准备的增加额,同时抵销递延所得税资产和所得税费用的金额。当本期末内部购入存货的可变现净值低于销售企业的销售成本时,存货跌价准备的抵销额为本期末存货中包含的未实现内部销售利润的金额减去期初内部购进存货计提的存货跌价准备后的余额,同时抵销递延所得税资产和所得税费用的金额。

例2: 接例1, 20×8年度, 光明公司向华大公司销售商品150万元, 其销售成本为120万元。华大公司上期从光明公司购进存货本期全部售出, 本期华大公司从光明公司购进的商品40%售出集团外部, 60%形成存货, 其可变现净值降至80万元。为此, 华大公司期末存货跌价准备10万元 ( $150 \times 60\% - 80$ ), 其中本期补提存货跌价准备2万元 [ $(150 \times 60\% - 80) - 8$ ].

本例中, 该存货的可变现净值降至80万元, 高于销售企业的销售成本72万元 ( $120 \times 60\%$ )。在编制本期合并财务报表时, 应将本期增补的存货跌价准备及递延所得税资产和所得税费用全部抵销, 其抵销处理如下:

(1) 将期初存货中未实现内部销售利润抵销

借: 未分配利润——年初 200000  
贷: 营业成本 200000

(2) 以前期间提取的跌价准备的抵销

借: 存货——存货跌价准备 80000  
贷: 未分配利润——年初 80000

(3) 以前期间产生的可抵扣暂时性差异影响纳税金额的抵销

借: 未分配利润——年初 20000  
贷: 递延所得税资产 20000

(4) 本期内部销售收入、销售成本及未实现内部销售利润的抵销

借: 营业收入 1500000  
贷: 营业成本 1320000  
存货 180000

(5) 本期计提跌价准备的抵销

借: 存货——存货跌价准备 20000

贷：资产减值损失 20000

(6) 本期产生的可抵扣暂时性差异影响纳税金额的抵销

借：所得税费用  $(20000 \times 25\%)$  5000

贷：递延所得税资产 5000

上例中，若该存货的可变现净值降至65万元，华大公司本期计提存货跌价准备17万元 $[(150 \times 60\% - 65) - 8]$ ，共计提存货跌价准备25万元。编制本期合并财务报表时，由于该存货的可变现净值低于销售企业的销售成本72万元，华大公司计提的存货跌价准备只能抵销期初的8万元和本期计提的10万元（即18万元，相当于期末存货中未实现内部销售利润的部分）以及由此产生的递延所得税资产和所得税费用，而对于另外的7万元（25 - 18）的存货跌价准备，从整个企业集团来说，属于必须计提的，无须进行抵销。

苏州工业园区会计学会 版权所有

[期刊首页](#)[财税动态](#)[法规信息](#)[企业服务](#)[实务探讨](#)[税收筹划](#)[有问必答](#)[会计人生](#)[学会动态](#)

## 停工期间发生的费用如何处理

2010-06-18 作者: 来源: 中国税网 阅读: 2 次

问: 我公司是工业企业, 最近几个月公司停产, 但公司车间仍有水电费、折旧费用、人工费用和设备维修领用的材料消耗等, 原本进入生产成本和制造费用的材料消耗和维修费用等等现在应该在哪个科目归集? 如果归集在制造费用和生产成本, 如今没有产成品归集, 最终应该结转到哪个科目? 停工期间的车间和期间费用是否可以直接列入管理费用?

答: 如果停产是由于非正常原因造成的, 那么这些水电费、折旧费用、人工费用和设备维修领用的材料消耗等应计入管理费用核算。

如果停产是季节性等正常原因造成的, 那水电费、折旧费用、人工费用可以计入制造费用, 等生产产品的时候再转入生产成本。但生产车间设备的日常维修费不能计入制造费用, 应计入管理费用。

**主 编:** 刘小玫**副 主 编:** 沈磊 陶洁  
陈景庚 金大荣**责任编辑:** 黄波 万彪**主管单位:** 江苏省苏州  
工业园区财政局**主办单位:** 江苏省苏州工业园  
区会计学会**网 址:** [www.sipkj.org](http://www.sipkj.org)**联系邮箱:** [master@sipkj.org](mailto:master@sipkj.org)

苏州工业园区会计学会 版权所有



期刊首页

财税动态

法规信息

企业服务

实务探讨

税收筹划

有问必答

会计人生

学会动态

## 固定资产后续支出账务处理浅析

2010-06-18 作者: 毛波军 来源: 财会通讯 阅读: 3 次

固定资产的后续支出属于固定资产后续计量的范畴,是指企业为了维护或提高固定资产的使用效能,而对资产进行维护、改建、扩建或者改良所发生的开支,如生产设备的日常维修、定期大修,房屋进行装修等。《企业会计准则第4号——固定资产》规定:“与固定资产有关的后续支出,符合本准则第四条规定的确认条件的,应当计入固定资产成本;不符合本准则第四条规定的确认条件的,应当在发生时计入当期损益”。这是固定资产核算中的一次重要变革,也是第一次在会计准则中明确规定了固定资产后续支出的概念、范围和处理原则。

### 一、固定资产后续支出的处理原则

固定资产后续支出的处理原则是:后续支出满足固定资产确认条件的,按资本化的后续支出处理;后续支出不能满足固定资产确认条件的,按费用化的后续支出处理。在具体实务中,对于各项后续支出,通常的处理方法是:

**固定资产修理。**经常性的维修,通常不满足固定资产的确认条件,按费用化的后续支出处理,应在发生时直接计入当期费用。不得采用预提或待摊方式处理。

**固定资产改良。**改良固定资产通常能满足固定资产的确认条件,按资本化的后续支出处理,应在发生时计入固定资产的账面价值。

**混合型修改。**如果后续支出不能区分是固定资产修理还是固定资产改良,或固定资产修理和固定资产改良结合在一起,则企业应当判断该后续支出是否满足固定资产的确认条件。如果满足了固定资产的确认条件,后续支出应当计入固定资产账面价值;否则,后续支出应当确认为当期费用。

**固定资产装修。**如果满足固定资产的确认条件,装修费用应当计入固定资产账面价值,并在“固定资产”科目下单设“固定资产装修”明细科目进行核算,在两次装修间

**主 编:** 刘小玫  
**副 主 编:** 沈磊 陶洁  
陈景庚 金大荣  
**责任编辑:** 黄波 万彪  
**主管单位:** 江苏省苏州  
工业园区财政局  
**主办单位:** 江苏省苏州工业园  
区会计学会  
**网 址:** [www.sipkj.org](http://www.sipkj.org)  
**联系邮箱:** [master@sipkj.org](mailto:master@sipkj.org)

隔期间与固定资产尚可使用年限两者中较短的期间内，采用合理的方法单独计提折旧。如果在下次装修时，与该项固定资产相关的“固定资产装修”明细科目仍有账面价值，应将该账面价值一次全部计入当期营业外支出。

融资租入固定资产的修改。融资租入固定资产发生的装修费用等，满足固定资产确认条件的，按资本化的后续支出处理，计入固定资产账面价值；不能满足固定资产确认条件的，按费用化的后续支出处理，计入当期损益。满足固定资产确认条件的装修费用等，应在两次装修间隔期间、剩余租赁期和固定资产尚可使用年限三者中较短的期间内，采用合理的方法单独计提折旧。

经营租入固定资产的修改。经营租入固定资产发生的装修费用等，不论是否满足固定资产确认条件，均按费用化的后续支出处理。费用较少的维护或装修等费用应当在发生时计入当期损益；费用较多的装修或改良等支出，在停工装修或改良过程中先通过“在建工程”科目核算，装修或改良工程达到预定可使用状态交付使用时，再转入“长期待摊费用”科目核算，并在剩余租赁期与租赁资产尚可使用年限两者中较短的期间内，摊销计入每期损益。

## 二、资本化的后续支出

资本化的后续支出是指“与固定资产的更新改造等有关、符合固定资产确认条件的，应当计入固定资产成本，同时将被替换部分的账面价值扣除”，以避免将替换部分的成本和被替换部分的账面价值同时计入固定资产成本。如果企业不能确定被替换部分的账面价值，可将替换部分的成本视为被替换部分的账面价值。

企业固定资产发生资本化的后续支出时，首先应将相关固定资产的原价、已计提的累计折旧和减值准备转销，将固定资产的账面价值转入在建工程，并停止计提折旧，发生的支出通过“在建工程”科目核算，待工程完工并达到预定可使用状态时，再从在建工程转为固定资产。并按重新确定的使用寿命、预计净残值和折旧方法计提折旧。

[例1]某公司2004年12月自行建成了一条生产线，建造成本为600000元；采用年限平均法计提折旧；预计净残值率为固定资产原价的3%，预计使用年限为6年。2007年1月1日，由于现有生产线的生产能力已难以满足公司生产发展的需要，但若新建生产线成本过高，周期过长，于是公司决定对现有生产线进行改扩建，以提高其生产能力。20×7年1月1日至3月31日，经过三个月的改扩建，完成了对这条生产线的改扩建工程，共发生支出280000元，全部以银行存款支付。该生产线改扩建工程达到预定可使用状态后，大大提高了生产能力，预计将其使用年限延长4年，即预计使用年限为10年。假定改扩建后的生产线的预计净残值率为改扩建后固定资产账面价值的3%；折旧方法仍为年限平均法。为简化计算过程，不考虑其他相关税费；公司按年度计提固定资产折旧。

生产线改扩建后生产能力将大大提高，能够为企业带来更多的经济利益，改扩建的支出金额也能可靠计量，因此该后续支出符合固定资产的确认条件，应计入固定资产成本，按资本化的后续支出处理方法进行账务处理。

有关会计处理如下：

(1) 2006年12月31日, 该公司有关账户的余额

生产线的年折旧额 $=600000 \times (1-3\%) \div 6=97000$  (元)

累计折旧的账面价值 $=97000 \times 2=194000$  (元)

固定资产的账面净值 $=600000-194000=406000$  (元)

(2) 2007年1月1日, 固定资产转入改扩建时

借: 在建工程      406000

    累计折旧      194000

    贷: 固定资产      600000

(3) 2007年1月1日至3月31日, 发生改扩建工程支出时

借: 在建工程      280000

    贷: 银行存款      280000

(4) 2007年3月31日, 生产线改扩建工程达到预定可使用状态时

固定资产的人账价值 $=406000+280000=686000$  (元)

借: 固定资产      686000

    贷: 在建工程      686000

(5) 2007年3月31日, 重新转为固定资产时转为固定资产后, 应按重新确定的使用寿命、预计净残值和折旧方法计提折旧

应计提折旧额 $=686000 \times (1-3\%)=665420$  (元)

月折旧额 $=665420 \div (7 \times 12+9)=7155.05$  (元)

年折旧额:  $7155.05 \times 12=85860, 60$  (元)

2007年应计提的折旧额 $=7155.05 \times 9=64395.45$  (元)

借: 制造费用      64395.45

    贷: 累计折旧      64395.45

### 三、费用化的后续支出

费用化的后续支出是指与固定资产有关的修理费用等后续支出, 不符合固定资产确认条件的, 应当根据不同情况分别在发生时计入当期管理费用或销售费用等。



固定资产修理是指固定资产投入使用之后, 由于固定资产磨损、各组成部分耐用程度不同, 可能导致固定资产的局部损坏, 为了维护固定资产的正常运转和使用, 充分发挥其使用效能, 企业将对固定资产进行必要的维护和修理。固定资产的日常修理、大修理等只是确保固定资产的正常工作状况, 这类维修一般范围较小、间隔时间较短, 一次修理费用较少, 不能改变固定资产的性能, 不能增加固定资产的未来经济利益, 不符合固定资产的确认条件, 在发生时应直接计入当期损益。

企业生产车间发生的固定资产修理费用等后续支出计入“制造费用”; 行政管理部门发生的固定资产修理费用等后续支出计入“管理费用”; 企业专设销售机构的, 发生的与专设销售机构相关的固定资产修理费用等后续支出计入“销售费用”。

[例2] 某企业对现有的一台生产用设备进行修理维护, 修理过程中发生如下支出: 领用库存原材料一批, 价值5000元, 为购买该原材料支付的增值税进项税额为850元; 维修人员工资2000元。不考虑其他因素, 会计处理如下:

借: 制造费用      7000

    贷: 原材料      5000

        应付职工薪酬——工资      2000

2009年1月1日起, 在全国所有地区、所有行业推行增值税转型改革之规定。根据此规定, 企业购买该原材料支付的增值税进项税额850元不转入固定资产成本, 原材料所含税金允许抵扣, 有利于企业进行设备更新改造。

综上所述, 固定资产后续支出可归纳为以上六种类型, 因其特征、性质和所有权的不同, 需要依照资本化的后续支出和费用化的后续支出处理原则分别进行规范化的账务处理, 才能提高固定资产管理和核算的质量。

苏州工业园区会计学会 版权所有



期刊首页

财税动态

法规信息

企业服务

实务探讨

税收筹划

有问必答

会计人生

学会动态

## 合理确认预计负债的条件与因素

2010-06-18 作者: 来源: 中国税网 阅读: 2 次

预计负债属于企业比较特殊的一项负债,它通过“预计负债”科目进行核算,核算的内容包括:企业确认的对外提供担保、未决诉讼、产品质量保证、重组义务、亏损性合同等。企业的未来经营亏损不属于预计负债核算的内容。在预计负债的核算中,对它的确认至关重要。

### 一、预计负债确认的条件

根据《企业会计准则第13号——或有事项》的规定,当与或有事项相关的义务同时满足下列条件的,应当确认为预计负债:

(一) 该义务是企业承担的现时义务。在现时条件下,企业没有其他现实的选择,只能履行该义务,如当企业与其他主体签订购货合同时,相关法律就要求供货企业必须履行与之相关的合同规定的以及有关各方合理预期企业应当履行的各项义务。

(二) 履行该义务很可能导致经济利益流出企业。履行与或有事项相关的现时义务导致经济利益流出企业的可能性超过50%但小于或等于95%时,可以确认该预计负债。

履行或有事项相关义务导致经济利益流出的可能性,根据新会计准则的相关解释,通常按照下列情况加以判断:当事项发生的概率区间为大于95%但小于100%时,将结果的可能性定义为“基本确定”;当事项发生的概率区间为大于50%但小于或等于95%时,将结果的可能性定义为“很可能”;当事项发生的概率区间为大于5%但小于或等于50%时,将结果的可能性定义为“可能”;当事项发生的概率区间为大于0但小于或等于5%时,将结果的可能性定义为“极小可能”。这个可能性由于是一个估计值,可能会受到估计者的信息量及判断能力的影响,不一定非常准确。

(三) 该义务的金额能够可靠地计量。

主 编: 刘小玫

副 主 编: 沈磊 陶洁  
陈景庚 金大荣

责任编辑: 黄波 万彪

主管单位: 江苏省苏州  
工业园区财政局主办单位: 江苏省苏州工业园  
区会计学会网 址: [www.sipkj.org](http://www.sipkj.org)联系邮箱: [master@sipkj.org](mailto:master@sipkj.org)

预计负债的最佳估计数根据新企业会计准则的规定, 预计负债应当按照履行相关现时义务所需支出的最佳估计数进行初始计量。最佳估计数应根据不同的情况计算确定。

首先, 当所需支出存在一个连续范围, 且该范围内各种结果发生的可能性相同时, 最佳估计数应当按照该范围内的中间值确定。如, 假设企业某项担保项目预计赔付的估计值为30万元到36万元之间, 而且这个区间内的每个金额的可能性都大致相同, 则该预计负债的最佳估计数为 $[(30+36) \div 2] = 33$ 万元。

其次, 当所需支出不存在一个连续范围, 或虽存在一个连续范围但该范围内各种结果发生的可能性不相同时, 应分别根据或有事项涉及单个项目和涉及多个项目的不同情况确定。当或有事项涉及单个项目时, 预计负债按照最可能发生的金额确定。

如, 假设上例中的预计赔付估计为: 赔付30万元的可能性为60%, 赔付36万元的可能性为40%。

那么, 企业应确认的预计负债值为30万元。而当或有事项涉及多个项目时, 预计负债应按照各种可能结果及相关概率计算确定。如假设某企业当年的销售额为1000万元, 该企业的产品质量保证条款规定, 若产品在售后一年内出现质量问题, 企业将负责免费修理。

根据以前的相关数据, 企业出现的小质量问题, 修理费用为销售额的1%; 而出现的大质量问题, 修理费用为销售额的2%。本年度内销售产品预计出现小质量问题的可能性为10%, 大质量问题的可能性为5%。则本年度该企业应确认的预计负债金额估计值为 $[(1000 \times 1\%) \times 10\% + (1000 \times 2\%) \times 5\%] = 2$ 万元。

而当企业清偿预计负债所需支出全部或部分预期由第三方补偿的, 补偿金额只有在基本确定能够收到时才能作为资产单独确认, 不允许直接冲减预计负债。确认的补偿金额也不应当超过预计负债的账面价值。

## 二、影响预计负债估计值的因素

需要注意的是, 企业在确定最佳估计数时, 应当综合考虑与或有事项有关的风险、不确定性和货币时间价值等因素。

预计负债是因或有事项产生的, 与之相关的不确定性因素较多, 因此, 在对预计负债进行估计时要全面考虑, 尽量避免高估或低估, 避免重复调整。同时, 如果预计负债的确认时点距离实际清偿有较大的时间跨度——通常指时间为3年以上, 且金额较大, 则可以认为该货币时间价值影响重大, 应当通过对相关未来现金流出进行折现后确定最佳估计数。如由固定资产或油气资产等资产弃置义务产生的预计负债, 应在取得固定资产或油气资产时, 按照未来应支付金额的现值, 借记“固定资产”或“油气资产”

科目, 贷记“预计负债”科目。

在固定资产或油气资产的使用寿命内, 还要按计算确定各期应负担的利息费用, 借记“财务费用”科目, 贷记“预计负债”科目。

另外, 有确凿证据表明相关未来事项将会发生的, 如未来技术进步、相关法规出台等, 确定预计负债金额时应考虑相关未来事项的影响。确定预计负债的金额不应考虑预期处置相关资产形成的利得。

苏州工业园区会计学会 版权所有



期刊首页

财税动态

法规信息

企业服务

实务探讨

税收筹划

有问必答

会计人生

学会动态

## 合伙企业所有者权益会计处理浅析

2010-06-18 作者: 来源: 财会月刊 阅读: 1 次

合伙企业是指自然人、法人和其他组织依照《合伙企业法》在中国境内设立的普通合伙企业和有限合伙企业。普通合伙企业由普通合伙人组成, 合伙人对合伙企业债务承担无限连带责任。合伙企业常见于法律、医药、注册会计师等行业中。合伙企业的规模通常较小。

由于合伙企业与公司制企业在法人资格、投资者责任、投资者与管理者关系、权益设置及转让等方面都有不同, 因此在会计理论和实务上也有很多不同之处, 尤其是合伙企业所有者权益的核算与公司制企业明显不同, 下面结合合伙企业的特点, 对涉及合伙企业所有者权益类账户的相关会计处理作一探讨。

### 一、“合伙人资本”账户

合伙企业接受合伙人投资的会计处理与有限责任公司接受股东投资的会计处理存在明显不同。具体表现如下:

1. 设置的会计科目不同。合伙企业接受合伙人投资要通过“合伙人资本”账户核算, 合伙企业一般不设置“资本公积”账户, 由投入资本引起的各种资产增值可直接记入“合伙人资本”账户。合伙企业也不需要设置“盈余公积”账户, 合伙企业实现的利润应通过提款或追加投资方式全部分给合伙人。

2. “合伙人资本”账户与“实收资本”或“股本”账户的核算内容也不同。“实收资本”或“股本”账户核算企业实际收到的投资者投入的资本金。而“合伙人资本”账户除了核算各合伙人的原始投资额、追加投资额及减少投资额外, 还要核算合伙企业因对外投资和生产经营而形成的净收益的增加或净损失的减少。“合伙人资本”账户按不同合伙人分设明细账。

值得注意的是:《合伙企业法》规定合伙人可以用货币、实物、知识产权、土地使用权或者其他财产权利出资, 也可以用劳务出资。合伙人以实物、知识产权、土地使用

**主 编:** 刘小玫  
**副 主 编:** 沈磊 陶洁  
陈景庚 金大荣  
**责任编辑:** 黄波 万彪  
**主管单位:** 江苏省苏州  
工业园区财政局  
**主办单位:** 江苏省苏州工业园  
区会计学会  
**网 址:** [www.sipkj.org](http://www.sipkj.org)  
**联系邮箱:** [master@sipkj.org](mailto:master@sipkj.org)

权或者其他财产权利出资, 需要评估作价的, 可以由全体合伙人协商确定, 也可以由全体合伙人委托法定评估机构评估。合伙人以劳务出资的, 其评估办法由全体合伙人协商确定, 并在合伙协议中载明。但《合伙企业法》并未明确劳务出资的确切含义和估价办法。笔者认为可用以下三种方式确认劳务投资额:

①对企业有突出贡献的合伙企业发起人, 在合伙企业筹建期间所提供的各种劳务, 经全体合伙人同意后, 可计入开办费, 作为该合伙人的投资; ②对具有特殊知识、技能或声誉。能使合伙企业获得更大利益的合伙人, 可与其他合伙人协商, 以发放红利的方式享有一定的资本份额, 并作为其投入劳务的价值, 或以商誉的形式确认其劳务投资的价值; ③会计师事务所、律师事务所和医师诊所等, 根据人力资源会计理论确认每个合伙人的人力资本, 个人能力突出的合伙人有较高的人力资本数额。既投入货币等物质资本又参与合伙企业经营的合伙人, 其投入的资本总额为物质资本与人力资本(或劳务资本)之和。人力资本所有者与物质资本所有者在参与企业收益分配过程中享有同等的权利。

## 二、“合伙人提款”账户

合伙人参加净收益分配提款或视为合伙人工资的提款均记入“合伙人提款”账户, 该账户可使我们了解各合伙人在一定期间的提款情况, 期末将其余额结转至“合伙人资本”账户, 合伙人提款最终体现为合伙人资本的减少。“合伙人提款”账户按不同合伙人分设明细账。其借方核算合伙人提款的金额, 贷方核算期末结转至“合伙人资本”账户的金额。

## 三、“合伙人损益”账户

合伙企业为核算损益需要设置“合伙人损益”账户, 该账户相当于公司制企业的“本年利润”账户, 期末汇总核算合伙企业的收入和费用, 并将“合伙人损益”账户的净收入或净损失按合伙协议的规定再转入各合伙人的“合伙人资本”账户。

需要注意的是, 各合伙人在合伙企业净资产中所拥有的权益可能与其收益分享的比率不同, 合伙人之间可能会协定一种收入分享计划(利润和损失的分摊比率)。该计划可能与他们各自的资本账户余额无关。各合伙人之间对净收入或净损失的分摊方法可归纳为以下几类: ①平均分摊或按约定比率分摊。②以特定时日“合伙人资本”账户余额或一年中“合伙人资本”账户的平均余额为分摊标准。③先按“合伙人资本”账户余额计算资本利息, 再以特定比率分摊剩余净收益或净损失。④先向合伙人支付工资, 再将最终的净收入或净损失按某一特定比率分摊。⑤以收入为标准计算执行管理职能的合伙人的津贴。⑥先向合伙人支付工资, 按“合伙人资本”账户余额计算资本利息后, 再将剩下的净收入或净损失以一定比率分摊。

## 四、举例说明

以A、B合伙企业为例, 该企业在营业第一年的净收入为300000元, 合伙协议规定每个合伙人可以在每个月的最后一天提款5000元, 每个合伙人在第一年均已提款。合伙人A在第一年的1月1日投入400000元, 在4月1日又投入100000元。合伙人B在第一年的1月1

日投入800000元。

合伙企业在1月1日收到合伙人A和B的投资时，借：银行存款1200000；贷：合伙人资本——A400000、B800000。4月1日又收到合伙人A的投资时，借：银行存款100000元；贷：合伙人资本——A100000。1-12月合伙人A和B每月提款5000元，年末合伙人A和B的“合伙人提款”帐户累计提款额各为60000。每月月末合伙人A和B提款时，借：合伙人提款——A5000元、B5000元；贷：银行存款10000元。年末，结转“合伙人提款”帐户余额：借：合伙人资本——A60000元、——B60000元；贷：合伙人提款——A60000元、——B60000元。该合伙企业第一年实现净收益300000元，年末应按照合伙协议中约定的分摊比例在合伙人之间进行分摊。

我国《合伙企业法》第三十三条规定：合伙企业的利润分配、亏损分担，按照合伙协议的约定办理；合伙协议未约定或者约定不明确的，由合伙人协商决定；协商不成的，由合伙人按照实缴出资比例分配、分担；无法确定出资比例的，由合伙人平均分配、分担。合伙协议不得约定将全部利润分配给部分合伙人或者由部分合伙人承担全部亏损。由于合伙企业的生产经营状况受各合伙人提供的劳务的数量和质量投入的资本量和合伙人在某一职业或技术领域的能力或威望等因素的影响，在协商收入分享计划时将支付合伙人工资以及按“合伙人资本”账户余额计算利息作为分配净收入或净损失的第一步的约定是合理的。

下面举例说明几种主要的合伙人损益分摊方法：

1、平均分摊，平均分摊显然是一种最简单的分摊方法，同时也是一种最常用的分摊方法。很多各伙企业的合伙协议约定合伙企业损益采用平均分摊。

如果上例中A&B合伙企业将第一年的净收入300000按照平均法分摊，其年末分摊损益的账务处理为：借：合伙人损益300000元；贷：合伙人资本——A150000元、——B150000元。

2、按某一特定比率分摊。一些合伙企业的合伙协议约定按某一特定比率而非投资比率分摊合伙企业的损益。需要注意的是，合伙协议可以约定对净收益和净损失按同一比率进行分摊，也可以约定对净收益和净损失按不同比率进行分摊。

仍以A&B合伙企业为侧，其合伙协议可以约定合伙人A和B分别按60%和40%的比率分摊净收益和净损失；也可以约定合伙人A和B分别按60%和40%的比率分享净收益，但净损失则平均分摊或以其他比率分摊。

假如A&B合伙企业的合伙协议约定合伙人A和B分别按60%和40%的比率分摊净收益和净损失，则年末分摊损益的账务处理为：借：合伙人损益300000元；贷：合伙人资本——A180000元、——B120000元。

3、以“合伙人资本”账户余额为依据分摊损益。以每个合伙人的投资比率来分摊合伙企业损益在那些大最投资是企业成功的主要因素的企业中很常见，而作为分摊依据的“合伙人资本”账户余额又有以下四种：①原始资本投资额；②每年年初“合伙

人资本”账户余额；③每年年末“合伙人资本账户余额；④每年“合伙人资本”账户的平均余额。因此，合伙协议一定要对分摊依据事先做出明确的规定，以避免争议。

仍以A&B合伙企业为例，假设合伙协议约定按原始资本投资比率分摊净损益，则第一年的净收益300000元分摊如下：

合伙人A:  $300000 \times 400000 / 1200000 = 100000$  (元)

合伙人B:  $300000 \times 800000 / 1200000 = 200000$  (元)

假设以每年年末“合伙人资本”账户余额为依据分摊净损益，则第一年的净收益300000分摊如下：

合伙人A:  $300000 \times 500000 / 1300000 = 115000$  (元)

合伙人B:  $300000 \times 800000 / 1300000 = 185000$  (元)

将合伙人损益结转至“合伙人资本”账户的会计分录同上。

除上述三种合伙人损益分摊方法之外，还有根据“合伙人资本”账户余额计算利息并以特定比率分配净收益或净损失的方法，以及先向合伙人支付工资。再将最终的净收入或净损失按某一特定比率分摊等方法，限于篇幅，这里不能一一介绍。

## 五、合伙人退伙的核算

《合伙企业法》规定，合伙人退伙，其他合伙人应肖与该退伙人按照退伙时的合伙企业财产状况进行结算，退还退伙人的财产份额。退伙人对给合伙企业造成的损失负有赔偿责任的，相应扣减其应当赔偿的数额。退伙人在合伙企业中财产份额的退还办法，由合伙协议约定或者由全体合伙人决定，可以退还货币-也可以退还实物。退伙人对基于其退伙前的原因发生的合伙企业债务，承担无限连带责任。但《合伙企业法》并没有明确规定在退伙结算时是按账面价值还是按公允价值计量退伙时对合伙企业的净资产。考虑到合伙企业的经营过程中会逐渐形成商誉等无形资产，合伙人退伙时采用公允价值计量合伙企业的净资产更为合理、这就要求在合伙人退伙时对合合伙企业的资产进行评估。

合伙企业净资产的公允价值大于其账面价值的差额可作为合伙企业支付给退伙人的红利。，相反，一个急于离开运营不善的合伙企业的合伙人也可能会接受少于其应该得到的份额的资产。这时可以将退伙人的“合伙人资本”账户的余额与协议约定支付的款项之间的差额作为红利在其他合伙人之间分摊。例如，合伙人A准备从合伙企业中退伙，每个合伙人的“合伙人资本”账户余额都是60000元、净损益平均分摊。假如合伙人A退伙时合伙企业净资产的公允价值大于其账面价值，差额为30000元。合伙企业的三个合伙人A、B、C每人可分享10000元的正商誉。但会计准则规定、商誉只有当一个企业作为整体存在并且被收购或合并时方可确认。

所以，合伙人A退伙时合伙企业的账务处理为：借：合伙人资本——A60000元、——B5000元、——C5000元；贷：库存现金70000元。若合伙人A从合伙企业退伙得到



50000元。则合伙人A退伙时合秋企业的账务处理为，借：合伙人资本——A60000元；  
贷：库存现金50000元，合伙人资本——B5000元、——C5000元。

苏州工业园区会计学会 版权所有