

# 浙江 总会计师 师

(目录)

ZHEJIANG ZONGKUIJISHI

浙江省  
总会计师协会 编  
浙内准字第 0163 号

2014 年第 2 期  
(总第 151 期)

2014 年 5 月 28 日  
出版

地址:杭州文一路“白荡海  
人家”2-2-101 室

邮编:310012

电话:(0571)88227013

传真:(0571)88496847

网址:www.zjcfo.com

E-mail:zjCFO@126.com

印刷:杭州余杭大华印刷厂

电话:(0571)86337198

## ◇特别关注

- 3 服务市场服务经济全面开创行业发展新局面 / 楼继伟  
4 中国总会计师协会第五次全国会员代表大会胜利召开 / 余淑兰

## ◇新视点

- 5 大数据 大财务  
6 大数据时代的 CFO

## ◇管理与控制

- 8 代理记账业务存在的问题与对策 / 吴耀  
10 人民币国际化问题研究——兼论“特里芬难题” / 李荣  
16 关于经济欠发达县工业企业人才情况调研分析和思考 / 杨士智

## ◇业务探索

- 20 Excel 的“&”在预算分析中的应用 / 陆良  
24 拆迁还房业务会计处理与涉税分析 / 郑贵群

## ◇财务与投资

- 27 揭开企业利润与现金流的面纱 / 傅哲祥  
30 提升企业投资正能量之道 / 杜凌峰 傅东

## ◇税务广场

- 32 税收政策有关问题解答 / 何建军

## ◇内部审计

- 36 风险导向审计与风险管理审计在内部审计中的运用 / 魏旭丹

# 浙江总会计师

## 编委会

主任委员 冯狄生

副主任委员 汪祥耀

周克俭

俞乐平

## 委员

(按姓氏笔画为序)

王泽霞 王家俊

王国荣 史习民

冯狄生 汪祥耀

申屠正荣 许永斌

何元福 何建军

陈 东 吴东明

沈凯军 陈国荣

周克俭 张志国

张明明 杨柏樟

竺素娥 俞乐平

章土根 蒋振成

## 编辑部

主任: 俞乐平

副主任: 陈 东

## ◇ 简 讯

- 40 协会走访富阳工委调研会员企业信息化管理 / 余淑兰
- 40 协会在杭召开工委负责人座谈会 / 敖 娟
- 41 协会召开《财政部关于全面推进管理会计体系建设的指导意见  
(征求意见稿)》座谈会 / 余淑兰
- 41 引领财务转型, 2014 管理会计实践中国行活动在杭州举办 / 余淑兰
- 41 横店工委举办企业会计信息化管理与实践交流会 / 横店工委秘书处
- 42 衢州工委召开 2014 年度工作会议 / 衢州工委秘书处
- 42 嵊州工委举行 2014 年度会员大会暨专题报告会 / 嵊州工委秘书处

## ◇ 信息传递

- 43 物联网产业将成为新一轮产业革命重要方向

## ◇ 政策之窗

- 44 浙江省高新技术企业认定管理工作领导小组办公室《关于开展  
2014 年高新技术企业认定等工作的通知》

## ◇ 会计准则

- 47 企业会计准则第 2 号——长期股权投资
- 50 企业会计准则第 9 号——职工薪酬
- 53 企业会计准则第 30 号——财务报表列报
- 58 企业会计准则第 33 号——合并财务报表

# 服务市场服务经济全面开创行业发展新局面

□楼继伟

加快推进管理会计改革，是财政部门贯彻落实全面深化改革重大决定、推进国家治理体系和治理能力现代化的重要举措，对于推动企业完善现代企业制度、推进行政事业单位预算绩效管理、决算评价和加强事业单位治理具有重要作用，是深化财税体制改革、建立现代财政制度的重要内容，也是深化会计改革，推动会计人才上水平、工作上层次、事业上台阶的重要方向。

管理会计是从传统会计中分离出来与财务会计并列的、着重为企业改善经营管理、提高经济效益服务的一个会计分支。

按照目前管理会计学理论，与财务会计相比，管理会计具有以下几个特点：一是在服务对象方面，管理会计主要是为企业内部管理人员提供有效经营和最优决策的各种财务与管理信息，为强化企业内部经营管理、提高经济效益服务，属于“对内报告会计”；而财务会计虽然对内、对外都能提供有关企业基本的会计信息，但主要侧重于对企业外部相关单位和人员提供财务信息，属于“对外报告会计”。二是在工作重点方面，管理会计的工作重点是面向未来，能动地利用有关信息预测前景、参与决策、规划未来、控制和评价经济活动，属于“经营管理型会计”；而财务会计工作重点是面向过去，提供并解释历史信息，属于“报账型会计”。三是在程序与方法方面，管理会计对企业自身服务，采用的程序与方法灵活多样，具有较大的可选择性；而财务会计填制凭证、登记账簿、编制报表等有较固定的程序与方法，并受会计规范的约束。总之，管理会计的职能作用，从财务会计单纯的核算扩展到解析过去、控制现在与筹划未来的有机结合。

建立现代财政制度，要在预算管理制度、税收管理制度和财税体制方面进行一系列改革，会计改

革也是其中一项重要内容。全国有 828.7 万个各类企业法人单位，有 96.5 万个行政事业单位，还有一大批小微企业和民间非营利组织，这些企业和单位的基础核算、管理升级、效益提高都离不开会计工作。会计工作在社会经济发展中起着重要的、不可替代的支撑、支持和促进作用，必须随着经济发展和市场需求及时进行改革和升级。如果说打造中国经济“升级版”的关键在于推动经济转型，那么，打造中国会计工作“升级版”的重点就在于大力培育和发展管理会计。

管理会计主要服务于内部管理需要，通过利用相关信息，有机融合财务与业务活动，在规划、决策、控制和评价等方面发挥重要作用，包括成本管理、预算管理、风险控制、绩效评价等多个方面。

强化管理会计应用，有助于提振企业管理，增强企业核心竞争力和价值创造力，进而促进企业转型升级；有助于更加科学、全面地衡量企业和单位的绩效，加强市场资源的合理有效配置，进而促进市场在资源配置中发挥决定性作用；有助于行政事业单位加强内部管理，建立完善、规范、透明、高效的现代政府预算管理制度，进而促进建立现代财政制度。

在国际上，美、英等西方国家，管理会计应用广泛，成效明显，积累了一些经验。民间组织在其中发挥了重要作用，一是通过发布管理会计公告等方式，建立管理会计指引体系，引导各单位开展管理会计工作；二是通过推行管理会计师资格认证制度等方式，建立管理会计人才评价体系，引导各单位加强管理会计人才培养；三是通过加强管理会计理论研究、总结提炼管理会计案例示范等方式，促进管理会计人才素质提升。据了解，在这些国家，具备管理会计师资格的人员往往更受到企业青睐，越来越成为聘任首席执行官、首席财务官的重要参

# 中国注册会计师协会 第五次全国会员代表大会胜利召开

2014年2月20日，中国注册会计师协会第五次全国会员代表大会在北京国家会计学院胜利召开。

大会听取了中国注册会计师协会第四届理事会的工作报告和财务报告，表决通过了《中国注册会计师协会章程》（修订草案）。大会民主选举产生了中国注册会计师协会第五届理事会。

第五届理事会第一次会议选举产生了本届理事会常务理事，并一致通过财政部党组成员、部长助理刘红薇为会长，财政部国防司司长李林池为常务副会长，财政部机关服务局党委副书记高兴国为秘书长。

财政部副部长张少春受财政部部长楼继伟的委托，在会上宣读了楼继伟部长的书面讲话。楼部长在讲话中重点对协会工作和管理会计问题，提出三方面的要求：一是要快速反映市场对会计行业的需求，为经济建设和社会发展服务；二是要加快培育我国管理会计人才，为打造中国经济“升级版”服务；三是要主动作为，实现行业发展新跨越。同时，对中国注册会计师协会的工作提出了几点希望：一是紧紧围绕全面深化改革，加强行业建设。二是紧紧围绕管理会计发展，创新行业服务。三是紧紧围绕增强国际影响力，深化对外交流。最后，楼部长强调了财政部历来高度重视注册会计师事业，2012年部党组作出协会回归财政部的决定，理顺了协会管理体制，体现了对协会工作的认可和期待。

新任会长刘红薇在讲话中表示，要按照财政部党组的要求，将注册会计师行业建设与中央全面深化改革的战略部署紧密结合，主动融入管理会计改革，推动管理会计加速发展，推动注册会计师事业不断向前发展。

浙江省注册会计师协会代表一行五人出席了第五次全国会员代表大会。我会冯狄生会长被选任中国注册会计师协会第五届理事会常务理事，协会会员王国荣、褚国飞、梁林美、吴晓东被选为本届理事会理事。

（协会秘书处：余淑兰）

考。

在我国，管理会计也有不少成功探索和有益尝试。理论界和实务界对发展管理会计的呼声很迫切。但是，我国管理会计现存在理论体系缺乏、工具方法应用不广、专业人才匮乏、信息化支撑不足等问题，影响了管理会计的发展，尤其是管理会计人才匮乏，成为制约管理会计发展的瓶颈。

立足国情、借鉴国际，我国管理会计改革必须坚持以习近平理论、“三个代表”重要思想、科学

发展观和习近平总书记系列讲话精神为指导，按照市场经济要求，全力推进管理会计体系建设研究；构建中国特色的管理会计理论体系；加强管理会计人才培养和管理会计信息化建设。争取在3-5年内，在全国培养出一批管理会计师，为全面提升企业和行政事业单位经济效益和资金使用效益服务。力争通过5-10年的努力，使我国管理会计跻身于世界先进水平行列。

转自《中国会计报》（2月28日第二版）

# 大 数 据 大 财 务

大数据的出现将颠覆财务管理的理念和模式，财务管理将不再局限于传统的财务领域，而是向销售、研发、人力资源等多个领域延伸和渗透；财务管理的模式方面，对于跟企业业务有关的一切数据的收集、处理和分析将成为公司财务的主要定位和主导任务。大数据时代的财务管理与传统的财务管理相比，存在很多显著的不同，一些原本不属于传统财务的范畴会进入大数据时代的财务管理视野，我们可以将其称之为“大财务”。

大财务的出现将对企业的管理产生革命性影响，不仅包括战术层面，也包含战略层面。

第一，大财务将重塑管理会计的面貌。大财务以坚实的大数据为基础，使得全面预算管理、集团资金集中管理、内部控制能够更加高效、顺畅地运行和开展。这使得管理会计能够超越财务会的限制，在企业决策和管理中扮演更为重要的角色，从而对企业价值增值发挥更大的作用。

第二，大财务使得企业管理的前瞻性和洞察力显著增强，企业管理更加智慧。大财务因为大数据技术的支撑，能在企业决策时通过数据挖掘掌握大量的有用信息，这些信息有助于企业减少常规错误，有利于企业减少系统性风险，可以使企业对未来发展确实的预测更加准确，在企业执行方面，大数据技术的运用可以使财务人员用量化的方法分析不同流程、不同方案所带来的收入、成本及风险，进而真正选择能够使得企业价值最大化的流程和方案。另外，大数据使得财务人员进行相关数据分析时，及早觉察到异常情况，这样企业就可以提前采取措施，减少可能的损失或免受潜在的风险。所

有这些使得企业的管理更加富有洞察力，也更加智慧化。

第三，大财务可以减少集团企业等大型企业普遍存在的信息不对称问题，进而显著提高这些企业的效益，也可以增强股东对企业管理层的约束力。集团企业和其他大型企业在享受到规模经济好处的同时，往往遭遇到信息不对称问题的折磨，信息不对称造成三方面的影响：一是道德风险；二是逆向选择；三是股东不能很好地监视管理层的行为和活动，这样的问题在一些国有企业里面更为严重。大数据使得数据的分布更加均等化，由于大数据的支撑，掌握大量数据的网络监督和来自民营企业的监督，会给国有资本管理机构足够的压力，这种压力会随着中国全面改革而建立起的更加科学合理的国有资本管理体制传导至国有企业管理层，进而促使其更加努力地工作，防止其作出有利于自己而不利于出资人的行为和活动。所以，大财务对于大部分集团企业有深远的影响和非常重要的价值。

第四，大财务的核心在于智慧地驱动企业创新。大财务的本质就是通过数据挖掘和分析发现价值增长的潜在机会，而价值增长的潜在机会就暗含于创新之中。创新是非常广泛的，包含理念、模式、服务、技术等方面。创新并不一定能带来价值，只有符合消费者需求和满足成本约束的创新才能带来价值的增值，在传统的企业管理之中，企业的创新是凭经验驱动的，而大数据时代，大财务的运用将会是创新管理更加精确和更加智能化。

第五，大财务对企业的战略决策具有决定性影响。大财务极大地扩展了财务的管理领域和深度，从企业所处的行业背景分析、企业的竞争能力估计、企业隐性资产评估、产品价值分析到自身财务状况都在大财务的掌握之中，这不仅涉及企业自身的家底，也涉及外部环境和目标资料，即大财务不仅“知己”，而且“知彼”。知己知彼正是企业战略决策的基础，它通过 CFO 等高级财务管理人员参与企业决策的实践来实现。所以，大财务的领先与否将直接决定其战略的正确与否，战略的正确与否将直接决定企业的经营的成败。从这个意义上说，大数据时代，大财务将成为企业的核心资源与核心竞争力，犹如互联网时代的核心技术一样。

中国的企业呈现出多层化的特征，既有所有制方面的差异，也有发展阶段方面的（下转第 6 页）

# 大数据时代的 CFO



大数据不仅重塑了财务管理的理念与实践，也深刻改变了作为高级财务管理人员的 CFO 和总会计师的形象、角色和定位。

## 一、大数据时代：CFO 的职能与地位

互联网时代，CTO 的角色急剧上升，成为影响互联网科技企业走向的重要管理者；同样，大数据时代，CFO 将在企业价值创造中扮演更为重要的角色，因而也将享受更高的待遇和拥有更广泛的管理职能和更大的管理权限。

### （一）向整合型 CFO 的转变

CFO 在公司治理结构中的重要程度与企业发育状态高度相关，销售驱动型企业（营业额 1 亿元 -20 亿元）CFO 基本处于账房先生状态，附加值相对较低，CFO 可发挥价值空间大约为 25%；管理驱动型企业（营业额 20 亿元 -100 亿元）CFO 天然处于业务流程的中枢位置，成为企业走向精益管理的发动机，但前提是管理层对此的认同，CFO 可发挥价值空间大约为 50%；资本控制型企业

（营业额 100 亿元以上）将是未来中国式跨国公司演变的最终形态，CFO 可发挥价值空间最高达 100%。

对应下来，CFO 具体可分为三种：第一种是核算型 CFO，该类型 CFO 业务焦点为以核算为基础的流程管理；第二种是管理型 CFO，该类 CFO 业务焦点为以效率与风险为核心的流程管理；第三种是价值创造型 CFO，该类 CFO 业务焦点为以资本运作为核心的集团整合。

从核算型 CFO 到管理型 CFO 到整合型 CFO，突出表现在三种能力的全面提升：经营活动的反映能力、风险控制能力、决策支持能力。

整合型 CFO 要更好地履行财务总监的角色，必须做好四方面工作：支持企业战略，管控业务过程，完善流程运营，创造企业效益。

### （二）CFO 向 CPO（首席绩效官）的转变

据美国最佳实务研究和定量分析顶尖机构 CFO 执行委员会（CFO Executive Board）2011 年调

（上接第 5 页）差异；既有行业差异，也有管理水平的差异；既有地域差异，也有创新能力方面的差异。如何提高中国企业的竞争能力和绩效，是当代中国经济发展的一个主要问题。从财务变革，推动企业管理创新，进而增强企业竞争能力，不仅思路

清晰，也符合中国特有国情。因为在改革开放以来的经济发展浪潮中，制度因素起着非常重要的作用，管理创新是一系列重要的制度变革，它必将深刻影响中国企业的发展。

（转自《中国总会计师》2014 年第一期）

查显示，财务部门被迫浪费大量的时间在搜集和验证数据（49%）以及管理流程（50%）上，相反，最为核心的增值分析只占据 23% 比例。造成这种现状的直接原因便是前瞻理念以及核心技术的缺失。这个时代的 CFO 以及其带领的财务部门已然站在了重要的抉择关头：要低绩效的现状还是高价值的新角色？结果显而易见。CFO 执行委员会（CFO Executive Board）2011 年调查显示，65% 的 CFO 将商业智能、分析、绩效管理视为公司最重要的年度技术计划。《麻省理工学院斯隆管理评论》和 IBM 商业价值研究院联合举行的 2011 年新智能企业全球高管调查和研究项目指出，2011 年，58% 的企业已经将分析技术用于在市场或行业内创造竞争优势，实现业务价值，这一数据比 2010 年增加了 21%。

从上文的数据中我们可以得知，大数据时代 CDO 的主要智能在于价值分析和企业整体绩效的提升。通过利用先进的管理技术和平台，对海量的财务、商业数据进行分析，进而发掘价值增长点。通过高效的财务流程对企业的现金流、收购兼并、资源配置、风险管控等进行管理，利用大数据等分析工具获得深度洞察，将资源更好配置在快速增长的领域，从而不断为企业创造价值。

## 二、大数据时代：CFO 的挑战与洞察

全球最大的管理会计师组织——英国皇家特许管理会计师公会（CIMA）以及美国注册会计师协会（AICPA），日前联合对全球 2000 多位财务高管进行的调研显示，34% 的受访者认为对大数据的错误分析或不利于营收，86% 的企业表示难以把日益庞大的数据转化成有价值的管理洞察力，44% 的受访者表示自己的公司缺少这样的技术实力去理解并利用此项新技术，只有 53% 的企业在为增强自身的大数据能力而进行投入。

调研结果与人们对大数据未来价值的预期大相径庭。87% 的人认为大数据以及相关的分析技术将在未来十年改变商业面貌，不去利用这项新技术，将导致企业在十年后被淘汰出局。

受访者表示，企业在试图通过大数据洞察管理时，面临以下障碍：从不同的数据库及数据孤岛抓

取数据的困难（62%）；首先确保抓取的数据是可靠的，高质量的（51%）；能从非财务数据中提炼出管理意见（46%）；确保从数据中得来的管理意见可以用于改进绩效（43%）；在海量数据中找出有意义的趋势及见解（39%）；智能可视化报告（34%）。

上述数据对各大企业的 CFO 及总会计师来讲，挑战无疑是十分巨大的。面对挑战，CFO 和总会计师们应该如何应对，以便在未来的竞争中占据制高点呢？

（一）迅速而深入地学习新的分析方法，修炼深厚内功

大数据时代，数据本身的性质、特征发生了巨大变化，分析、处理数据的技术和方法也发生了极大变革。大数据的分析处理将主要由相关的专业人士或由专业软件来进行，CFO 或总会计师并不需要精通所有分析技术和技巧。但最基本的分析技术还是需要掌握的，否则不利于 CFO 和总会计师从全盘的角度考虑问题。

### （二）尽早着手大数据处理平台建设

大数据是大势所趋，但各企业对于大数据的敏感度并不一致，像一些大型集团企业或互联网企业可能需要以较快的速度推进大数据处理平台建设，而一些中小型企业则可能在时间上的要求并不那么紧迫。大数据处理平台建设是一项战略行动，需要董事会及其他高级管理层取得共识才能顺利推进，所以 CFO 和总会计师必须在协调各方思想方面付出更多时间和更大精力。

### （三）建设更加智能的信息管理体系

大数据须对企业多年积累的业务、财务、市场和人事等方面的各种信息进行深入的挖掘和分析，从中找出可以帮助和指导业务发展的洞见。这势必会打破数据存储的壁垒，因此，大数据的兴起有可能颠覆现有的企业信息管理体系，这就有必要更新现有的信息管理体系，使之更加智能化。大数据时代，因为数据挖掘和分析的工具更为先进，即使数据格式不统一，仍然能够进行高效的分析，为信息基础架构原本较差的企业提供了跨越升级的机会。

（转自《中国总会计师》2014 年第一期）

# 代理记账业务存在的问题与对策

□吴 耀

代理记账是现代服务业的重要组成部分，是指经批准设立从事会计代理记账业务的中介机构接受独立核算单位的委托，代理其办理会计业务的一种会计中介服务。但目前此行业存在着监管不到位、人才匮乏甚至违规执业等问题，这不仅严重影响了代理记账行业的健康发展，也不利于规范市场经济秩序和提高会计信息质量。

## 一、代理记账业务存在的问题

当前在会计代理记账市场中，主要存在以下方面的问题：

(一) 私自受托，“无照”代理，游离行业管理部门监管

根据《中华人民共和国税收征收管理法实施细则》第二十三条规定，生产、经营规模小又确无建账能力的纳税人，可以聘请经批准从事会计代理记账业务的专业机构或者经税务机关认可的财会人员代为建账和办理账务。根据财政部《代理记账管理办法》（中华人民共和国财政部令第27号）第三条规定，申请设立除会计师事务所以外的代理记账机构，应当经所在地的县级以上人民政府财政部门批准，并领取由财政部统一印制的代理记账许可证书。因此，办理代理记账业务，有两个渠道，一是设立代理记账机构；二是经税务机关认可的财会人员。

对于代理记账机构的设立，财政部《代理记账管理办法》第四条规定了四个条件：

- 1、3名以上持有会计从业资格证书的专职从业人员；
- 2、主管代理记账业务的负责人具有会计师以上专业技术职务资格；
- 3、有固定的办公场所；
- 4、有健全的代理记账业务规范和财务会计管

理制度。

当前会计代理记账市场存在部分财会人员未办理营业执照或未经税务机关认可而从事代理业务的情况，他们擅自设置代理机构或私自接受客户委托，其行为游离于财政、税务、工商部门的监督管理之外。

(二) 代理制度欠缺，基础工作薄弱，代理记账行为处理无序状态

当前代理记账行业的现状，大多属于财会人员个人代理记账服务的类型。表现为：办公设施简陋，专职人员素质不高，制度规范缺失，所见的仅有一至二人的“会计工作室”，就着几台电脑进行着大量的会计电算化核算。代理人与委托人你情我愿，代理人员脱离自身的代理能力无限度地接受委托，有的财会人员代理规模以上企业的户数达到10多家，家数之多，疲于应付，往往只求效率，不讲质量。加之代理人员会计基础工作薄弱，人员素质偏低，面对庞大的代理业务，根本无以为对，诸如：会计业务与经营业务脱节，会计账务处理草率、简化，会计核算中的科目运用、明细设置，项目间的勾稽关系，会计凭证的识别与审核，会计资料的整理等等均处于凌乱无序状态，无从规范、无从细化。

(三) 代理记账的会计核算质量不高，存在会计信息失真，影响代理记账行业发展

根据代理人所代理企业的会计账簿、凭证、会计报告及纳税申报资料来看，普遍反映出了代理记账业务质量的低劣，如：按照税收口径进行会计核算，部分反映经营业务，忽略会计准则、制度约束，税收能过的就做，不能过的就不做，不能全面反映企业财务状况和经营成果；纳税申报简化，财务报表经常填列“0”，或不填；账簿、凭证、报表



更正不规范，账表项目之间勾稽关系不清晰；财务知识欠缺、业务水平不高，时常发生会计核算差错，影响国家利益或纳税人权益等等，由此造成了被代理企业的会计、税务资料的严重失真，不利于企业的经营决策，不便于税务机关的税务管理。因此，代理记账业务的质量低劣较严重地影响了代理记账行业的规范化发展。

## 二、规范代理记账业务的对策

鉴于当前代理记账业务存在的以上问题，财政、工商、审计、税务部门应当引起重视，采取必要的监管措施，及时扭转当前的失控状态，从制度规范上来引导代理人依法代理，促使代理人以提高代理质量，防范代理风险为宗旨，切实规范会计代理记账市场。笔者根据《税收征收管理法》及财政部关于代理记账的相关文件规定，特作如下建议：

(一) 依照规定，设立代理记账机构或认可代理记账财会人员

代理记账的代理人有一定的“门槛”设定，当前代理秩序的混乱、失控，缘于政策把控上的欠缺。为理顺代理记账市场，规范代理记账行为，只有从行业准入着手，限定、规范合法的代理人参与代理记账业务。包括两个方面，一是代理记账机构必须符合代理记账的条件，并经审批机关审批、取得代理记账许可证，并经工商登记；二是经税务机关认可的符合代理记账能力的财会人员。对于代理人，特别是对办理代理记账业务的持有会计从业资格的人员，法律法规尚没有规定所需的相应条件，因此，财政、税务部门应根据实际情况，对代理记账机构或代理人，设立一定的行业准入条件，如可设定：有良好的职业道德，无会计从业不良记录，从事会计工作一定工作年限，具有一定会计专业技术职务资格，有健全的代理记账业务规范和财务会计管理制度，前三年无做假账、故意偷税记录等等。对于无证代理、未经许可代理的机构或人员，应予撤销取缔。对于取得税务机关认可的财会人员，应在代理企业的数量上应有所限制，根据个人代理能力的有限性及代理质量的要求，财会人员个人受托代理记账业务的企业数量原则上不应超过3-5家为宜。

(二) 理顺规程，完善代理记账机构或被认可财会人员的内部管理制度

从事代理记账业务，应当理顺内部管理操作规

程，建立健全内部管理制度与控制规范，这是保证代理记账质量，规避代理风险的必然要求。因此，代理记账机构或代理记账财会人员的代理记账许可，要将内部管理制度与规范作为一个重要的硬性条件。对于虽具备资质与许可，但内部管理混乱，不具备必要的内部管理制度，会计核算与纳税申报质量、会计档案与税务备查资料等得不到保证的代理机构或人员，应当责令整改，限期完善制度。代理记账业务中必须具备的主要规范制度有：代理记账业务规则、内部控制制度以及具体的受理、委托环节的操作要领等方面的内容。同时，还要对制度的执行情况进行检查与测试，防止流于形式。

(三) 加强监管，督促代理记账机构规范执业

财政部门要加强对代理记账行业的监督管理，进一步规范代理记账机构的设立、审批、年审、业务管理等工作。要按照《代理记账管理办法》，结合《国家会计改革与发展“十二五”规划纲要(2011-2015年)》关于修订《代理记账管理办法》的精神，以及财政部关于印发《关于加强和改进基层会计管理工作的指导意见》的通知(财会[2013]12号)关于“规范代理记账行为，服务小微企业发展”的规定，及时完善代理记账业务监管的具体措施，明确行业规划发展目标，规范行业准入标准、条件，制定日常监管办法，健全代理记账机构退出机制，制定关于委托代理双方权利和义务、代理记账收费、制度规范等方面的指导性意见，帮助委托代理双方合法规范进行代理记账业务运作。

财政、税务、工商等部门要加强协调配合，互通信息，及时反馈代理记账情况，发现问题及时处理。要结合会计信息质量执法检查，全面检查代理记账机构内部管理制度的落实情况和代理记账业务会计处理的合规性。当前要对从事代理记账的机构和个人进行全面调查清理，敦促所有机构与人员合法、规范办理业务，同时要建立代理记账机构、人员档案库，定期进行检查和年检，切实引导规范代理记账机构和人员的执业行为。

(四) 实行自律，大力提升代理记账机构的执业质量和社会公信力

代理记账机构，属于小微企业，是国家需要鼓励发展和重点扶持的对象。根据现行政策，财政部门在规范清理代理记账机构与人员(下转第15页)

# 人民币国际化问题研究

## ——兼论“特里芬难题”

□李 荣

**摘要：**随着中国经济总量的持续攀升和综合国力的提高，人民币正在国际上发挥越来越重要的作用。人民币国际化一方面顺应了国际货币体系多元化要求，给我国带来巨大收益，同时，也是国际货币体系稳定的需要；但另一方面，中国也会面临着很多考验，如特里芬难题等。本文通过对人民币国际化问题进行分析，找出存在的问题，并提出相关政策建议。

**关键词：**国际货币；人民币国际化；特里芬难题；阻碍；对策

### 一、研究背景

人民币国际化是指人民币跨越国界，在境外流通，成为国际上普遍认可的计价、结算及储备货币的过程。2008年12月，时任国家主席胡锦涛在G20峰会上提出“促进国际储备货币多元化”，人民币国际化步伐加快。2009年3月，中国人民银行行长周小川撰文《关于国际货币体系改革的思考》，对2008年美国次贷危机在全球迅速蔓延分析后指出，为维护国际金融秩序的稳定，有必要改革以美元为主导的国际货币体系，而国际金融体系的稳定也需要人民币的国际化。

随着我国改革开放的不断深入，中国在继2001年12月加入WTO组织，2005年7月人民币汇率改革后，在2010年取代日本成为全球第二大经济体，并于近期成为世界第一大贸易国<sup>①</sup>，人民币国际化的进程日益加快。“欧元之父”蒙代尔在2011年9月17日表示，人民币已经成为继美元、欧元之后的第三大货币体系<sup>②</sup>。外媒称，人民币已

经超过欧元成为第二全球贸易货币<sup>③</sup>。

国际货币体系是指各国政府为适应国际贸易与国际支付的需要，对货币在国际范围内发挥世界货币职能所确定的原则、采取的措施和建立的组织形式的总称。<sup>[1]</sup>它历经多次演变，并在危机变革之中不断推陈出新。一战前，是以英镑为统治地位的国际货币体系；二战后，战胜国美国凭借其在经济、军事方面的优势，形成了以美元为主导的国际金融体系中的霸权地位；虽然美元在历经了1973年布雷顿森林体系崩溃、2008年国际金融危机等多次危机后，其地位有所下降，但时至今日美元的地位仍无可替代。

#### （一）国际货币和人民币国际化

作为一种国际货币，该货币币值应保持稳定，能够作为价值尺度、交易媒介，并在国际贸易和国际金融市场的交易中占有一定的份额，而且还能够用以进行融资、存贷、贮藏功能和进行投资的货币。如果人民币成为国际货币，可以给我们国家带来很多收益，比如获得国际铸币税收入，提升国际地位、提升国际金融安排中的话语权，增强我国在

[基金项目] 本文系2013年度浙江商业职业技术学院校级课题(编号:SZYYB201301)研究成果。

① 孙韶华.中国超美国首列全球第一大贸易国,新华社—经济参考网,2014年1月11日。

② 包兴安.蒙代尔:人民币已成第三大货币体系[N].2011年9月19日,中国证券报。

③ 韩超.人民币已超欧元成第二全球贸易货币,新华社—经济参考网,2014年1月25日。

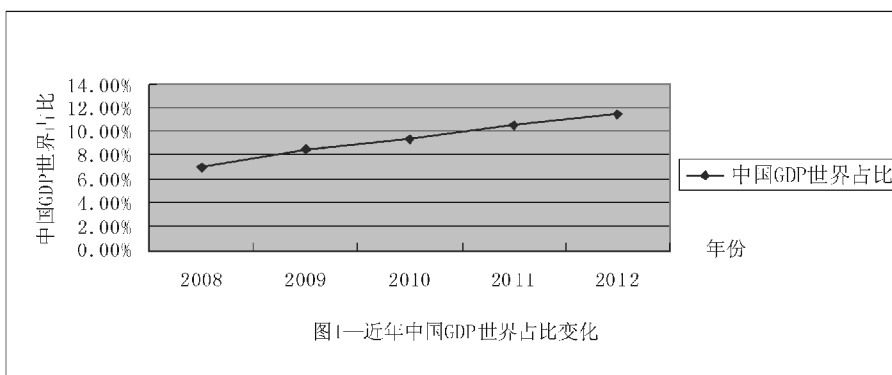
国际市场的投融资能力，有效改善我国的国际收支结构等。

人民币要成为一种国际货币，应当是在制度安排上突破中国境内的限制，在国际市场上逐步发挥贸易结算、金融计价，并成为国际储备货币功能的演进过程。多次的危机的发生，让世界对美元主导的国际货币体系遭到质疑。近年来，随着经济实力

和国际地位的提高，人民币国际化呼声日益高涨。

(二) 人民币国际化具备的条件

一种货币要国际化，国力的增强是其先决条件。改革开放以来，中国在政局始终保持稳定，经济总量不断持续攀升，2010年来GDP超过日本越居世界第二位（见图1），多种产品的年产量居世界前列（见表1）。



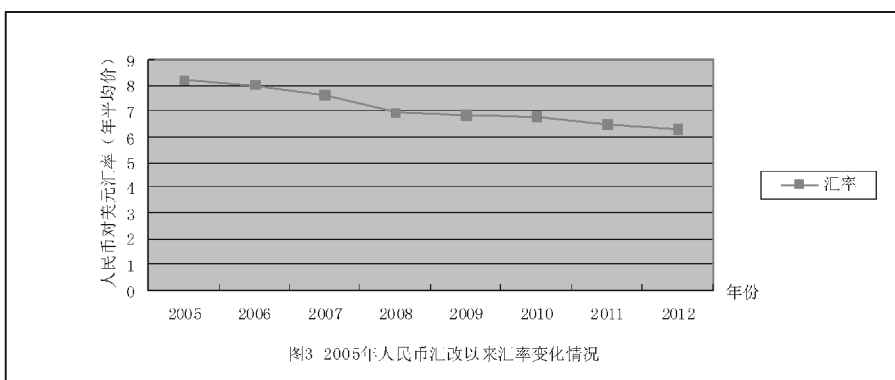
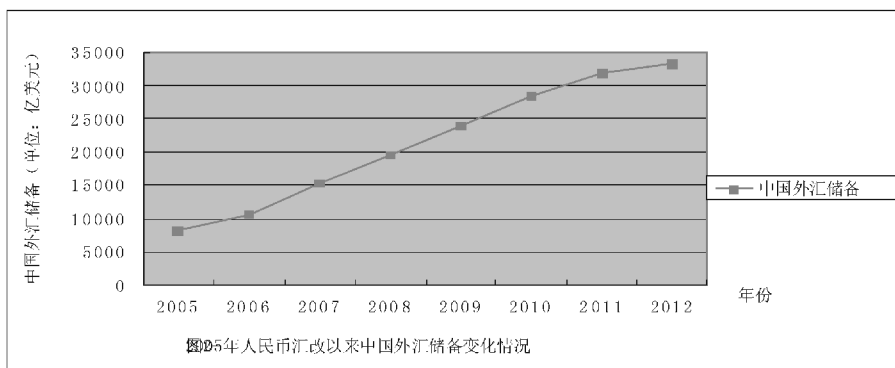
**表1—中国主要指标居世界位次**

指 标	1978	1990	2000	2005	2010	2011	2012
国内生产总值	10	11	6	5	2	2	2
人均国民总收入	175(188)	178(200)	141(207)	128(208)	121(215)	114(214)	112(214)
进出口贸易额	29	15	8	3	2	2	2
货物出口总额	31	14	7	3	1	1	1
货物进口总额	29	17	8	3	2	2	2
钢	5	4	1	1	1	1	1
煤	3	1	1	1	1	1	1
原油	8	5	5	5	4	4	4
发电量	7	4	2	2	1	1	1
水泥	4	1	1	1	1	1	1
化肥	3	3	1	1	1	1	
棉布	1	1	2	1	1	1	1
谷物	2	1	1	1	1	1	
肉类	3	1	1	1	1	1	
籽棉	2	1	1	1	1	1	
大豆	3	3	4	4	4	4	
花生	2	2	1	1	1	1	
油菜籽	2	1	1	1	1	2	
甘蔗	7	4	3	3	3	3	
茶叶	2	2	2	1	1	1	
水果	9	4	1	1	1	1	

资料来源：联合国数据库，联合国粮农组织数据库。

多年来，中国的外汇储备不断增长，2013年年末国家外汇储备余额 3.82 万亿美元，再次创下历史新高（见图2）。同时，我国的金融市场规

模的不断扩大，股票市场和债券市场规模均列世界第三位，建立了稳健的金融体系和监管体系，国际收支状况多年保持大体平衡，人民币对美元等世界主



要货币的汇率基本保持稳中有升的态势 (见图 3)。

截止 2013 年 10 月底, 中国人民银行已与 23 个国家及地区的中央银行或货币当局签署了累计 2.5 万亿元人民币的双边本币互换协议。与此同时, 中国对外直接投资规模大幅度增长<sup>①</sup>, 促进人民币离岸市场发展的人民币流出回流框架逐渐完善, 且以香港为试点的离岸市场建设的基础上, 尝试在更多区域建立人民币离岸市场, 提升人民币的国际影响力。

### (三) 特里芬难题

“特里芬难题”是由美国耶鲁大学的罗伯特·特里芬教授在上世纪 60 年代提出的。他指出, 任何作为国际结算和国际储备的国际货币, 需要长期的贸易逆差; 因为持续的贸易逆差和国内货币流出才有利于其他国家加强其国际清偿能力; 但另一方面, 作为国际货币要求其币值坚挺, 需要在国际收支方面保持长期顺差。这个难题背后的原理就是: 国际清偿能力不能总是建立在国际货币逆差之上。否则的话, 会影响该货币的货值稳定, 降低其信用。

根据中国人民银行 2014 年 1 月 15 日公布的数据, 截至 2013 年末, 我国外汇储备余额为 3.82 万亿美元, 再度创出历史新高。而把图 2、图 3 结合起来分析我们会发现, 中国作为世界上最大的外汇储备国, 巨额的美元储备由于美元的持续贬值而大幅缩水, 中国每年因此造成的损失相当惊人。在过去的 2013 年, 人民币对美元升值近 3%, 仅此一项中国的外汇资产就缩水千亿美元以上。

与“特里芬难题”密切相关的是, 一国货币国际化逆转和货币替代风险。任何一种货币持有者, 持有的目的都是为了获得更大收益。当持有货币可以获得利益时, 他们会增加持有的额度; 但当他们认为所持有的货币有风险时, 就有可能转而持有其他货币。这样会对货币发行国造成了大影响, 从而引发货币危机, 给货币发行国的经济造成很大损失。

“货币替代”是指本国居民认为本币不是很稳定, 或者其他货币比本币的收益率更高时, 本国居民就会大量持有外币, 从而出现外币在一定程度上替代本国货币的现象。<sup>[2]</sup>

① 何敏. 2002-2011 年中国对外直接投资规模年均增 26.9%, 中国新闻网, 2012 年 10 月 30 日。

## 二、人民币国际化面临的阻碍与挑战

(一) 国内经济受外来冲击的风险加大, 包括“特里芬难题”在内的风险将逐步显现

随着人民币国际化的加深, 人民币跨境流动和境外流通的规模会持续增加, 境外投机套利资金短时间内大规模的进出, 使央行对境内外人民币存量进行预测和应对难度及复杂性会加大。人民币实现国际化后, 国际资本流动加快, 国内金融市场与国际金融市场联系更加密切, 风险的传导也将更加迅速。<sup>[3]</sup>

中国经济的高增长、人民币币值的坚挺、人民币在贸易结算中的广泛使用以及中国与多个国家签订的货币互换协议, 都为人民币的国际使用提供了可能。但随着人民币国际化进程的加快, 贸易逆差将会显现, 人民币会在境外大量沉淀, 包括“特里芬难题”、人民币国际化逆转和货币替代在内的风险同样会出现在人民币上。

(二) 人民币资本项目尚未放开, 利率市场化和人民币浮动汇率改革尚未完成, 保持货币政策独立性的难度加大

如在条件尚不具备的情况下开放资本项目, 会

导致国际游资对国内经济较大冲击, 因此至今我国未实现资本和金融项目的完全可兑换。但随着人民币资本项目逐步开放, 人民币跨境流动量将会增加, 流动性需求难以监控, 央行实施公开市场冲销过剩流动性的难度增大。如国家希望控制通货膨胀而实施紧缩性货币政策, 以往只需提高利率、压缩信贷即可办到。但资本项目放开后, 提升利率会使国外资本为追逐利润而大量流入, 让流动性得不到控制。反之, 如果央行希望通过降低利率实行扩张性的货币政策时, 由于资产收益率降低, 可能会引发资本外逃。因此人民币国际化后, 货币政策调控的效果会有不确定性, 可能与预期不符合。

利率市场化是指利率受市场供求关系影响, 由金融机构确定存贷款利率。利率市场化改革实质是把利率的决定权由原来的中央银行交由了各金融机构。通过利率市场化改革, 目标是让市场在利率的形成和变动中发挥决定性作用, 以提高资金的配置效率。从 2013 年 7 月 20 日开始, 我国全面放开金融机构贷款利率管制。但长期以来, 利息收入一直是我国商业银行收入的主要来源 (见图 4)。央行在存贷款利率上做出限制, 为商业银行创造出盈利空间; 央行开始逐步松绑这些限制, 这会使商业银行的传统盈利方式受到冲击。

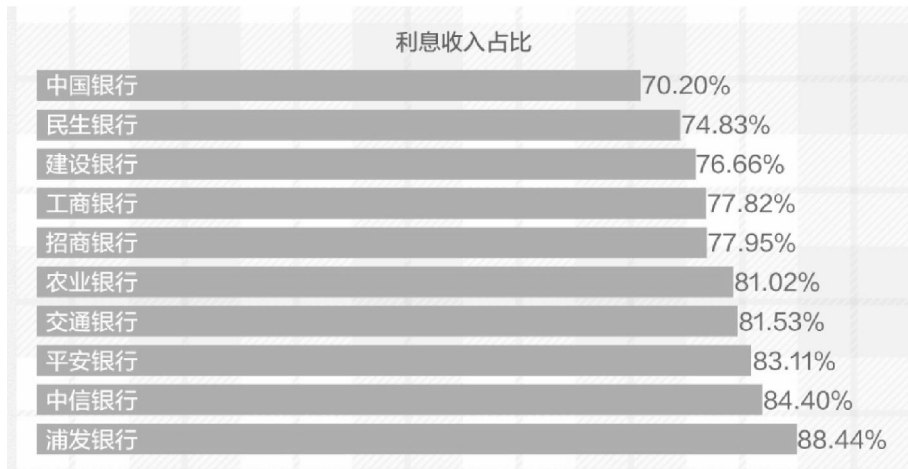


图 4 2012 年我国 10 家上市银行利息收入占银行收入比<sup>①</sup>

利率市场化改革, 客观上要求国内形成以此为基础的多样化的金融产品与服务。若利率市场机制未能发挥作用, 国内的金融产品就不能真实地反映

其资金价格。在此条件下, 资本金融账户一旦完全开放, 这种利率机制更容易增加套利机会, 并受到国际热钱的频繁冲击。

<sup>①</sup> 数据来源: 中国人民银行网站。

人民币浮动汇率机制改革，就是保持人民币汇率的稳定。2005年7月21日，我国建立了以市场供求为基础的参考一揽子的有管理的浮动汇率制，2010年6月19日我国又进行了推进人民币汇率形成机制的改革，人民币汇率改变了以往单边上涨的趋势，转向为双向浮动的特征，但还存在诸多不合理的因素，尤其是形成人民币汇率的外汇交易中心还存在诸多不完善，使人民币汇率在一定程度上不能真实地反映外汇市场的供求关系。<sup>[4]</sup>

(三) 美国不甘放弃美元的霸权地位，会极力阻挠，为人民币国际化设置障碍

美国为了维持美元现有的霸权地位和既得利益，会极力阻止人民币国际化。美元于上世纪三十年代成为国际货币后，一直没有其它货币可以超越其地位，在外汇市场上的交易几乎霸占了一半的份额。对美国而言，也不会甘心放弃美元霸权带来的巨大收益，一定会对人民币国际化进行阻挠。<sup>[5]</sup>

美国所谓的重返亚太是有备而来，是剑指中国及人民币而来，维护美元霸权，编造“中国威胁论”。而此前的几次量化宽松政策(QE1、QE2和QE3)也是为了提升其国内经济、刺激出口，同时掠夺他国财富，减轻其债务负担为真实目的，打压中国。事实上从2002年起，美国就开始利用各种场合、不同渠道多次公开指责中国，人民币“汇率操纵、大幅低估”，致使全球经济失衡且损害了美国的出口和就业，并在各个场合施压人民币大幅升值。

自2002年以来，人民币汇率政策一直是中美经济外交的核心议题，人民币面临来自美国方面的强大升值压力。从2005年7月21日起，中国重启人民币汇率形成机制改革，到2013年年7月21日，汇改8年人民币对美元名义汇率累计升值34%。<sup>①</sup>即使如此大的升值幅度，仍然不能令其满意，其险恶用心昭然若揭。其实，美国是想用类似当年签订“广场协议”的手法，使中国成为第二个日本，拖垮中国经济，削弱竞争对手。

### 三、相关对策建议

一种货币能成为国际货币，实际上是由这个国

家政治、经济、军事实力所决定，它同时也会给发行国带来实实在在的利益。国际货币多元化是避免一种货币独大、出现信用泛滥的必要趋势。从贸易结算货币向投资货币、储备货币逐渐过渡，人民币国际化路线开始清晰。

(一) 转变经济增长方式，进一步提升经济实力，为人民币国际化创造条件

中国应加快产业结构调整和经济增长方式转变，建立健全市场经济体制，发挥市场在资源配置中的决定性作用，鼓励开发节能降耗的新技术，加强对生态环境的保护和建设，走新型工业化道路；充分发挥科技引领作用，提高产品的科技含量和附加值，实现经济的可持续发展，提升综合国力，提升人民币的国际地位。

(二) 发挥贸易大国优势，推进跨境人民币贸易结算，提升人民币国际化水平

通过对美元、英镑、日元等货币国际化的回顾，我们会发现国际贸易结算是弱势货币挑战强势货币的突破口。这是因为：一方面，一国货币在国际化的初期都是其本国国际贸易的规模直接决定了该国货币的国际需求。英镑国际化初期，英国进出口贸易占世界近1/4；二战期间，美国的进出口贸易占世界的15%，而日本是在本国进出口贸易占世界10%左右的水平时开始其货币国际化进程。

另一方面，通过资本输出本国货币是强势货币的霸权，弱势货币不具备这样的条件。一战前，英国输出英镑主要是通过殖民战争控制殖民国的金融体制，从而可以对其殖民国输出英镑资本。二战后，英国被战争拖垮，英镑地位荡然无存；而在战争中积累了世界65%的黄金储备的美国成为强势货币国家，建立并通过布雷顿森林体系输出美元资本。因此我们看到，中国应利用第一贸易大国地位，提高人民币在进出口贸易结算中的使用比例，依托国际贸易的真实需求，稳固人民币国际地位。<sup>[6]</sup>

(三) 改革人民币汇率形成机制和利率市场化改革，实现资本项目的有序开放

人民币国际化使人民币跨境流动更为频繁，金融风险传导更加迅速多样，我国所面临的国际金融风险会日益加大，因此建立完善的金融体系和发达

① 程婕.汇改8年，人民币改变了什么 [N].北京青年报，2013年07月21日。

的金融市场监管，是推进人民币国际化必由之路。

人民币汇率机制的改革需要循序渐进，逐步推进。首先可以逐步减少货币当局对于汇率的管制和干预，扩大汇率浮动弹性；待国内资本市场发展完善，适时放开汇率管理，最终实现完全的自由浮动汇率。利率市场化改革要加强利率和汇率的联动，增强货币政策对人民币汇率的调控。资本项目放开和利率市场化条件下，国际资本的跨境套利使不同资本市场的利率趋于一致，减少套利机会，压缩套利空间，促进交易性、避险性跨境流动需求的增长，有利于加快货币国际化进程。

应有序推进资本项目开放，增强政策有效性。应有序开放流动性较小、对国内经济冲击也较弱的项目，同时逐步建立国际资本市场。一方面这样做可以稳定人民币跨境流动，起到中和的作用；另一方面，国际资本市场还可以稳定汇率，短期资本流动造成的影响从原先的汇率波动到资产价格的波动，可起到有效安抚市场信心，以防止货币政策由于汇率传导机制而导致的政策无效性。

(四) 建立发达的金融市场，完善金融体系，加强金融监管，提升金融风险抵御能力，渐进推进人民币国际化

人民币国际化的进程要渐进有序，过快或太过谨慎都会出问题。不考虑自身现有的风险防控能力而急于求成地盲目推进，可能会遭受意想不到的损失；如果太过小心又会延误时机。深化金融体制改革，建立发达的金融市场，完善金融体系，切实提高金融企业竞争力，鼓励具有较强国际竞争力的金融机构海外投资，开展人民币业务，提高人民币国际地位。

利用香港作为世界第三大金融中心的地位，把香港建设成为人民币离岸金融中心，推进资本项目开放，提供人民币回流途径。上海作为中国的金融中心，在发展跨境人民币业务方面成绩斐然，应加

强上海与香港在相关业务方面的合作，双管齐下，进一步促进人民币离岸市场的建立和发展。

人民币国际化进程中，应加强金融监管，有效防范各类风险。可通过贸易逆差和对外投资输出人民币，适当降低我国外汇储备规模，减少外汇占款，降低巨额外汇储备带来的各种风险。广泛应用先进风险管理方法，加强对利率风险、汇率风险、流动性风险的监测、预警及防控。加强国别风险管理，防范全球区域性、系统性风险的冲击。进一步加强政府间的合作，积极通过我国政府与其它国家和地区间的合作，争取把人民币作为贸易结算货币，有效降低汇率波动风险。<sup>[7]</sup>

密切关注国际资本的流动特点，按照可测性、可控性、流动性、相关性原则建立健全全方位的资本流动动态预警监测指标体系，密切关注世界经济的发展趋势，合理地引导国际热钱的流动，有效地发挥热钱的使用效益；防范由于国际热钱大规模流入而导致的输入型通胀或外资的大规模出逃给国内经济造成的冲击。

#### 参考文献

- [1] 百度百科.国际货币体系 <http://baike.baidu.com>
- [2] 朱丽.人民币国际化成本收益分析 [D].辽宁大学硕士学位论文, 2013 (4)
- [3] 邓旭峰.试论人民币国际化过程中风险的有效防范 [J].特区经济, 2012 (12)
- [4] 毕海霞.警惕人民币国际化推进过程中的风险及防范 [J].现代经济探讨, 2013 (7)
- [5] 王鸿飞.人民币国际化的现状、影响及未来货币政策取向 [J].科学决策, 2013 (2)
- [6] 石淇玮.人民币的国际化路径研究 [J].上海金融, 2013 (10)
- [7] 李瑞红.人民币国际化的机遇与挑战 [J].广东经济, 2013 (5)

(作者单位：浙江商业职业技术学院)

(上接第 9 页) 的基础上，要大力鼓励支持代理记账机构的发展壮大，培育具有行业影响力的代理记账机构，同时对财会人员个人的代理记账行为要给予相应的执业质量要求。

对于代理记账业的自律组织（代理记账协会），财政部门可在充分调研和广泛征求行业意见的基础

上酌时建立。通过行业自律管理，规范行业执业标准，强化专业知识培训，交流执业经验，提高执业质量，规范行业收费标准，不断规范代理记账行业的从业秩序和竞争秩序，促进行业自身的规范发展，不断提升社会公信力。

(作者单位：建德新安江税务师事务所)

# 关于经济欠发达县工业企业人才情况调研分析和思考

□杨士智

**摘要：**本文采集了一经济欠发达县 27 家规模以上工业企业人才信息，经过分行业汇总，在总体掌握了县工业企业人才队伍的层次、结构及分布情况的基础上，分析了存在的问题和原因，对加强经济欠发达县的工业企业人才队伍建设提出建议。

**关键词：**经济欠发达县；工业立县；工业企业；科学跨越；人才；调研分析

为深入了解经济欠发达县的工业企业人才队伍现状，坚定不移地走工业立县之路，为实现“科学跨越”提供服务，笔者对半山区一个经济欠发达县的企业人才队伍现状进行了调研，走访了部分企业。总共采集了 27 家规模以上工业企业人才信息，经过分行业汇总，在总体掌握了工业企业人才队伍的层次、结构及分布情况的基础上，分析了存在的问题和原因，对加强欠发达县的工业企业人才队伍建设，思考了几点建议。

## 一、人才队伍现状、问题及经济贡献度

1、多举措加强工业企业人才队伍建设取得成绩。近年来，县里出台了《关于进一步加强人才工作的若干政策意见》、《关于实施“智汇工程”的若干意见》等以及配套政策实施办法，人才资源开发得到加强。共建“公共服务平台”，形成“一平台三中心”运行模式，挂牌成立“轴承研究院”（筹），企业建立大学生实践基地，引进大学本科生进行实习。组织企业赴外地招聘人才，协议引进本科应届毕业生，引进紧缺人才和“985”、“211”重点高校毕业生，开展首届“百名优秀人才”评选活动等等，鼓励企业重视经营管理创新人才、科技创新型人才的培养。多举措激发了吸纳各方人才的活力，协议引进各类专业人才 226 人。《柑橘水果保鲜项目》列为国家级重点引智项目。

2、不发达县工业企业人才结构仍然偏低。从这次接受调查问卷的汇总资料来看：接受调查的

27 家重点工业企业共有从业员工 6627 人，其中：具备硕士研究生学历有 9 人，占职工总数的 0.13%；大学本科 131 人，占职工总数的 1.98%；大学专科 397 人，占职工总数的 5.99%；中专及高中学历 1925 人，占职工总数的 29.05%；初中及以下 4165 人，占职工总数的 62.85%。通过下面附表可以分析看出：高中以上学历（含高中）的人数只有职工总数的三分之一左右，初中及以下员工占职工总数近三分之二，主要是普工，这种结构现状与目前该县经济不发达、工业企业多数属于劳动密集型的层次基本适应。但从企业发展要求和转型升级要求来看，不发达县工业企业的人才结构仍然偏低，亟待优化。（见附表 1）

3、不同行业的经济效益贡献与行业的人才结构存在一定程度的关联。如：该县水泥制造业 2012 年收入税利率 24.4%，成为其他六个主导工业的收入税利率之榜首，除了产品售价较高，原材料成本、劳动力成本相对较低以外，也与该行业的企业员工总人数中具有大专文化 10.13% 的人才占比较高，存在一定程度的关联。（见附表 2）

从附表 3 该县的 2012 年工业与相关行业人才情况对比，可以看出工业企业（制造业）人才相对短缺。而且，县统计 2013 第十一期披露了工业制造业期末的从业人员数同比下降 11.3%，就业形势严峻。目前，仅有 20% 的企业，建有研发中心或技术开发机构；市级以上研发机构仅占 10% 左右。



附 1：全县 8 个工业行业的 27 家企业人才结构现状调查表（据 2013.08 调查汇总）

行业	调查重点企业数	企业员工总人数	初中及以下	占%	高中及中专	占%	大专	占%	本科	占%	硕士研究生	占%
轴承	6	1682	833	49.52%	719	42.75%	86	5.11%	38	2.26%	6	0.36%
水泥	3	1195	689	57.66%	362	30.29%	121	10.13%	23	1.92%	0	0.00%
轻钙	3	307	206	67.10%	77	25.08%	17	5.54%	7	2.28%	0	0.00%
电子	3	347	244	70.32%	76	21.90%	21	6.05%	6	1.73%	0	0.00%
纺织	5	2060	1597	77.52%	391	18.98%	57	2.77%	13	0.63%	2	0.10%
化工	2	175	96	54.86%	55	31.43%	18	10.29%	6	3.43%	0	0.00%
机械	2	519	346	66.67%	127	24.47%	34	6.55%	11	2.12%	1	0.19%
其他	3	342	154	45.03%	118	34.50%	43	12.57%	27	7.89%	0	0.00%
合计	27	6627	4165	62.85	1925	29.05	397	5.99	131	1.98	9	0.13

附 2：2012 年全县主导工业的主要经济贡献度（据该县年鉴稿 2013）

单位：万元

行业	工业产值	主营业务收入	利税额	收入税利率	利润
食品加工业	36047	38756	7160	18.5%	5802
纺织业	103495	105765	6943	6.6%	2915
钙产品加工业	63559	63361	5843	9.2%	3353
有机化工业	42126	39206	1369	3.5%	-168
* 水泥制造业	205131	191129	46687	24.4%	34357
轴承制造业	127973	121245	8537	7.1%	4600
金属加工业	73352	67808	5880	8.6	3684

附 3：2012 年县工业与相关行业人才情况对比（据该县统计 2013 第十一期）

指标名称	单位从业人员中 专业技术人员	按职称分			在岗职工按文化程度分			
		高级	中级	初级	本科及以上	大专	中专技及高中	初中及以下
总计含规上民营企业	23570	678	2985	4237	5655	5677	10170	17698
制造业	8775	191	376	1099	357	1046	4985	6955
电力及水	453	5	59	98	110	153	204	69
建筑业	4649	87	423	998	449	1172	2610	8567
批发零售业	476	0	33	45	35	112	216	398
交通运输仓储和邮政业	404	6	23	24	59	156	214	207
公共管理和社会组织	3330	19	292	198	1871	1247	581	271

4、工业企业人才需求情况。业主认为本企业最需要的人才：是专业技术人员；认为本企业最缺乏的人才：是大专、高中（中专）；认为本企业什么学历的人才最好用？是大专、高中（中专）；认为本企业哪个年龄段的人才最好用？是 36-45；认为需要人才的类型是：依次是技能型人才、专业性人才、通用型人才。

5、工业企业人才渠道开发情况。科技型人才、人才中介机构等资源集聚度不够。业主认为本企业在人才开发方面遇到的最大问题是：人才来源渠道不畅通；认为本企业的中高层人员的最主要选拔渠道是：企业内部培养、选拔；认为本企业招聘员工主要通过方式：依次是人才交流会、员工推荐、主动求职者。企业与高校的联系：调查 27 家企业有 18 家回答是与有关大学建立长期的联系或合作关系。是否可以按需招到人？27 家企业只有一半回答认为基本上可以招到；目前的人才服务行业现状能够满足经济和社会发展的需要吗？27 家企业有 15 家企业认为一般，有 6 家认为不太满足、有 6 家认为不满足。

6、企业的业主最注重人才的几个方面：总的敬业精神、工作经验；对人才的综合技能方面要求：要求有较强管理能力、有良好人际关系、较强营销意识；从工作性质考虑，尤其看重员工的素质能力：独立工作能力、创新能力、综合分析能力。

### 二、工业企业人才方面存在的问题及原因分析

1、受教育程度普遍较低。目前，27 家重点企业的全部从业人员中，初中以下学历的仍占 62.85%，与工业企业未来发展的需求相比，经营管理人才、专业技术人才、技能人才的总数明显不足。大学本科及以上学历的人数只有 140 人，平均一个企业只有 5 个人才，尤其是一些关键岗位的高技能人才非常短缺，成为制约企业发展和转型升级的重要因素。而且员工素质的偏低，导致其工资水平普遍不高。业主认为目前院校专业毕业生录用到企业，在实际岗位中突出的问题依次有：实践能力薄弱—技术知识不扎实—所学专业知识与实际的工作需要脱节—缺乏行业特点的专业背景—管理知识薄弱—不充分了解相关行业的法规标准知识—技术知识面窄。

2、人才结构性矛盾比较突出。虽然 29 家工业企业的各类人才主要集中在轴承、水泥、纺织等支

柱产业，但是产业内部结构性矛盾比较突出：一是层级结构不合理，普工多，中高级人才少；高层次的专业技术人才严重缺乏，受过高等教育的“正规军”不足，“土专家”较多。二是专业结构不合理，经济建设需要的适用型人才如工业自动化，企业技术改造的人才短缺。三是人才分布不合理，企业生产一线人才缺乏，传统的加工制造业人才较多，信息、新材料、环保等新兴产业人才不足。

3、“家族式”管理影响人才作用的充分发挥。在一部分企业中还存在家族亲属或朋友独揽企业人、财、物大权，不同程度地存在“家族式”人才管理的问题。缺乏“人才兴企”的意识，不愿花大力气，花大投入引进现代管理和专门技能人才。有的企业还存在对引进来的人才不信任、不重用、不培养、排斥外来人才的现象，严重影响了人才的积极性和创造性，人才不能才尽其用，用当真才。

4、工业人才队伍不够稳定。一是人才引进难。一些本县籍的新增毕业生把报考公务员、进入国有企业事业单位或大中城市作为就业首选，毕业生流失到外地，部分企业也不愿到人才招聘会上设摊招聘。原因之一是行业间工资差距明显，从该县国民经济行业来看，超过全县职工年平均收入水平的行业有 12 个，其中电力、燃气及水的生产和供应业职工收入居十八大行业之首，在岗职工月平均工资为 9923 元；金融业在岗职工月平均工资 6875 元；而制造业在岗职工月平均工资只有 3401 元。人才引不进、留不住，在一定程度上制约了企业人才的稳定。二是企业吸纳人才保障能力较差。有的企业对吸纳的人员只给工资，不办理养老保险、医疗保险；有的以高薪取代保险，使人才未能解除后顾之忧，影响了人才的稳定。

5、政企合作的政策机制有待完善。有些企业反映政府文件精神传不到企业，对政府出台的有关政策和措施不掌握，也就不可能享受或执行，政府部门为企业提供服务的手段相对单一，联系企业的渠道不畅通，对企业合理的要求不能转化为工作的目标和动力，政企合作政策机制有待完善。

#### 原因分析：

一是在实际工作中存在“引人不如引资”、“引智力不如引项目”的观念，在企业人才队伍建设的组织领导、宏观协调、战略研究、资金投入、政策落实、机制保障等方面重视不够，措施不力。

二是对人才队伍建设的宏观调控和宏观管理未完全到位,人才政策不够系统完备,各部门的人才管理工作尚未形成合力,为人才服务的质量和水平有待提高。

三是尊重人才的氛围还不够浓厚。受传统观念和平均主义的影响,“高级人才高薪酬”没有得到社会的广泛认同。受经济发展水平的制约,人才队伍建设的投入不足,在稳定本地人才和吸引外地人才方面缺乏优势。

四是县里有关方面较多关注教育、卫生人才的培育,对工业经济人才的关注不够。

五是长期传统的就业观念没有得到充分的转变。

### 三、加强工业企业人才队伍建设的对策建议

当前,山区经济欠发达县正处于一个良好工业立县的快速发展时期,政府及有关部门应高度重视工业企业人才队伍建设,促进经济欠发达县对工业实现科学的跨越式发展。

1、要切实加强对企业人才工作的领导。政府的服务要面向工业企业,这应该作为重点。一要进一步建立党委、政府和企业的联系渠道,定期了解企业人才吸引、培养、使用、流动情况,为企业开发人才资源提供政策导向,从企业的发展出发,建立诚信、畅通、连续、便捷、高效的工作渠道。二要加强企业人才资源开发的协调,各有关部门要在县人才工作领导小组协调下,各司其职,为企业提供各项人才服务。组织、人事部门发挥牵头抓总的作用,协调解决企业人才资源开发中的重要问题。加大县级财政对工业人才的投入。建立完善政府部门、企业共同构筑留住人才的机制,切实为企业本地人才与外地人才合作交流牵线搭桥。三要加强企业人才资源开发工作的管理和监督,引导企业依法、规范地开展人才资源开发工作。规范企业在人才合同、流动、使用、薪酬、保障等方面的行为,保障企业各类人才的合法权益。建立有利于优秀人才脱颖而出的科技项目评价制度和科技奖励制度。四要努力营造良好的社会舆论环境。大力宣传企业人才的先进典型,通过强有力的宣传,充分调动各方面人才到企业创业的积极性,进一步营造有利于企业人才成长的社会环境。

2、要大力加强工业人才的培养工作。由于受到经济发展条件、环境、经费等限制,不发发达县的

工业企业高层次的专业技术人才严重缺乏,更需要充分认识工业企业人才工作是全县人才工作的一个重要领域。把企业人才发展规划纳入全县人才发展规划中,加大对企业各种人才的培养工作。一是加强对企业家的专题培训。以提高企业家自身素质和科学领导管理能力,使企业家在市场竞争中不断成长。二是加强企业各种专业人才的培训。政府有关职能部门要充分利用职业中专等专业平台,大力举办各种培训,特别是现代管理知识的培训;以技工院校和各类民办职业培训机构为载体,针对中小企业发展需要,开展多种形式的职业技能培训,提升技术操作水平,全方位增强企业人才综合素质,使高中级人才所占比重快速提高。

3、要努力营造良好的用人环境。加强和改进人力资源管理,千方百计引进优秀人才、留住优秀人才、培养和造就优秀人才。各类经济性质的工业企业都要依法签订规范的劳动合同,并按照国家规定,由劳动人事部门对企业与职工签订的劳动合同进行合同签证,使劳动合同具有法律效力。政府要完善各种社会保障制度及福利待遇,严格要求非公有制企业及其职工按照国家有关规定,参加养老、失业、医疗、工伤等社会保险。大力推行非公有制企业建立住房公积金制度,切实改善人才的住房条件。进一步完善政府为企业人才的各项服务功能,以解除人才的后顾之忧;继续大力支持和鼓励企业人才申报各类专业技术职务任职资格的评审。

4、要积极引导大中专毕业生到生源地就业。要通过各种途径,进一步引导各类人才,在经济条件下树立正确择业观念,积极引导大中专毕业生到生源地的企业就业、创业,充分发挥他们在学校所学的理论知识,为他们提供实践的舞台,增强实干能力。作为政府部门,可以考虑与各高校合作,组织企业参加一些高校专招会,鼓励高校大学生返当地工作。

5、要继续实施县级领导人联系优秀人才制度。引导科技型企业加大研发投入,壮大欠发达县的高新技术企业人才队伍。组织开展高级职称人才外出考察疗养工作、实施人才智力回归计划;帮助一批引进的人才解决重新建档、家属子女就业、就学难题;听取各界人才的意见和建议,一对一帮助解决工业企业人才的工作、生活困难。

(作者单位:浙江省总会计师协会衢州工委)

# Excel 的“&”在预算分析中的应用

□陆 良

**摘要：**在当前加快改革力度的大背景下，财务管理工作从核算型向管理型转变，财务人员要更积极的投身到企业经营管理中，因此财务分析发挥着越来越重要的作用。在讲求效率的企业里，Excel 在财务领域已得到了广泛的应用。本文介绍 Excel 中的“&”连接符的使用方法，提高撰写预算分析固定模式内容的效率。

**关键词：**EXCEL；&；预算分析

在现代财务管理工作中，Excel 软件因其强大的数据处理能力，开始扮演着越来越重要的角色。许多财务管理工作都可以通过 Excel 软件来完成，原本需要一整天才能完成的工作，通过 Excel 可能只要短短几分钟就行了，而且由于其精密的逻辑计算能力，数据的正确率也得到了提高。

笔者通过询问各类财务人员，发现虽然 Excel 软件的使用率达到了 100%，但是对于该软件的应用熟练程度参差不齐，主要还只是停留在简单的计算、sum、average 函数以及排序等功能的使用。但对于强大的 Excel 软件来说，还有许多函数和技巧都非常适合财务管理工作，比如 vlookup、if 等函数和筛选、分类汇总及透视表等数据处理方式。

## 一、预算分析含义

预算分析是财务分析的一个组成部分。财务分析是以会计核算和报表资料及其他相关资料为依据，采用一系列专门的分析技术和方法，对企业过去和现在有关各类活动的盈利能力、营运能力、偿债能力和增长能力状况等进行分析与评价的经济管理活动；预算分析是通过比对企业各事项预算执行情况，重点对预算执行偏差较大的项目进行原因分析，并提出相关意见建议的财务分析模式。

分析报告是由固定模式分析内容和非固定模式分析内容组成，固定模式分析内容主要是描述了损益、费用、资本性支出等项目的预算执行基本情况，并辅以各种执行情况表单，非固定模式分析内容主要是报告本季度的预算管理工作情况、分析预

算执行偏差较大的原因、针对预算执行或企业管理工作提出相关的意见和建议。

以烟草行业的季度预算分析为例，固定模式分析内容有近 1000 字，涉及的数据共有 71 个，例如第一段：“2013 年 X 季度实现税利 XX 万元，完成年度预算的 XX%；其中：应交税金 XX 万元，完成年度预算的 XX%；利润总额 XX 万元，完成年度预算的 XX%。”这一段话中的数据就有 6 个。相信对于写过财务分析的同仁来说，都遇到过这样的问题，固定模式分析内容不能省略。因此需要把这 71 个数据都找齐了，或从财务报表上找，或根据相应的数据计算得出。这一找一算，基本上需要半天时间。

## 二、利用 Excel 建立财务分析模板

Excel 软件在数据处理上有着超强的能力，因此在数据处理时，操作人员都会选择 Excel 软件；在文字处理时，则会倾向于选择 WORD 软件来实现。其实，对于财务分析这种既有文字又有数据的文档模式，可以考虑用 Excel 来实现，而实现文字与数字对接的就是“&”。“&”称不上是一个函数，它和“+”、“-”、“\*”、“/”一样，都是连接符，可以把两个或多个单元格的文本进行连接，形成一个新的字符串。在一般的 Excel 工具书上，介绍“&”的篇幅一般都不大，有些只有短短的半页，但它却能使财务分析的效率得到极大的提高。

(一) 在 Excel 环境中建立预算执行表

根据预算分析模板中的要求，将表现形式为

WORD 文档的主要预算指标、费用、卷烟销售、专卖打假管理费用、资本性支出及捐赠支出预算执行表单转化为 Excel 文档。

以《主要预算指标表》和《费用预算执行情况表》为例，将这两个表的表体样式复制到《损益预算执行表》所在的工作表内。（如图 1）

项目	2013年预算	2013年实绩	完成进度%	上年同期	增减额	增减%
二、营业收入						
其中：主营业务收入						
其他业务收入						
二、营业成本						
其中：主营业务成本						
其他业务成本						
营业税金及附加						
其中：主营业务税金及附加						
销售费用						
管理费用						
财务费用						
加：投资收益（损失以“-”号填列）						
其中：主业投资收益						
三、营业利润（亏损以“-”号填列）						
加：营业外收入						
其中：补贴收入						
减：营业外支出						
其中：捐赠赞助支出						
四、利润总额（亏损总额以“-”号填列）						
减：所得税费用						
五、净利润（净亏损以“-”号填列）						
六、应交税金合计						
其中：增值税						
所得税（市公司填）						
消费税（市公司填）						
营业税						
城建税						
中央教育费附加						
地方教育费附加						
印花税						
房产税						
车船使用税						
土地使用税						
七、税利合计						
八、补充资料						
卷烟销售数量(万支)						
九、相关预算指标						
销售毛利率(%)						
三项费用率(%)						
二项费用率(%)						

项目	2013年实际	年度预算	全年执行率%
税利合计			
应交税金			
利润总额			
营业收入			
营业成本			
营业税金及附加			
三项费用			

项目	2013年实际	年度预算	全年执行率%
三项费用合计			
销售费用			
管理费用			
财务费用			

《主要预算指标表》

《费用预算执行情况表》

图 1：损益预算执行表及主要预算指标、费用预算执行情况表

(二) 建立表中勾稽关系

根据预算分析报告要求，在 Excel 环境下填制预算执行情况表，并在相应的单元格中设置好公式。

还是以《主要预算指标表》和《费用预算执行情况表》为例，首先在填制完成的《损益预算执行情况表》中查找相关指标（损益预算执行表的填制可以通过引用月度损益表来得到快速实现，在本文

中不做讨论），并将其引用到《主要预算指标表》和《费用预算执行情况表》中（如图 3 中红色底纹列示的“税利合计 2013 年实际金额”，就是引用自图 2 中的 C37 单元格，以此类推），最后根据表格要求设置公式，分别用于计算预算执行率和三项费用合计数（如图 3 蓝色底纹列示的单元格中，是设置完成后的公式）。

	A	B	C	D	E	F	G
<b>2013年3月损益预算执行情况表</b>							
1							
2	项目	2013年预算	2013年实绩	完成进度%	上年同期	增减额	增减%
3	一、营业收入	82937	24728	29.82%	24390	338	1.39%
4	其中：主营业务收入	82937	24728	29.82%	24390	338	1.39%
5	其他业务收入	0	0	-	0	0	-
6	二、营业成本	60235	17854	29.64%	17198	656	3.81%
7	其中：主营业务成本	60235	17854	29.64%	17198	656	3.81%
8	其他业务成本	0	0	-	0	0	-
9	营业税金及附加	462	156	33.77%	146	10	6.85%
10	其中：主营业务税金及附加	462	156	33.77%	146	10	6.85%
11	销售费用	705	103	14.61%	139	-36	-25.90%
12	管理费用	1545	293	18.96%	323	-30	-9.29%
13	财务费用	-650	-107	16.46%	-60	-47	78.33%
14	加：投资收益（损失以“-”号填列）						
15	其中：主业投资收益						
16	三、营业利润（亏损以“-”号填列）	20639	6429	31.15%	6645	-215	-3.24%
17	加：营业外收入	3	0	0.00%	0	0	-
18	其中：补贴收入	0	0	-	0	0	-
19	减：营业外支出	25	0	0.00%	0	0	-
20	其中：捐赠赞助支出	25	0	0.00%	0	0	-
21	四、利润总额（亏损总额以“-”号填列）	20617	6429	31.18%	6645	-215	-3.24%
22	减：所得税费用	0	0	-	0	0	-
23	五、净利润（净亏损以“-”号填列）	20617	6429	31.18%	6645	-215	-3.24%
24	六、应交税金合计	4345	1460	33.60%	1295	165	12.74%
25	其中：增值税	3846	1300	33.80%	1153	147	12.75%
26	所得税（市公司填）	-	-	-	-	-	-
27	消费税（市公司填）	-	-	-	-	-	-
28	营业税	0	0	-	0	0	-
29	城建税	269	91	33.83%	81	10	12.35%
30	中央教育费附加	115	39	33.91%	35	4	11.43%
31	地方教育费附加	77	26	33.77%	23	3	13.04%
32	印花税	13	4	30.77%	3	0	0.00%
33	房产税	20	0	0.00%	0	0	-
34	车船使用税	1	0	0.00%	0	0	-
35	土地使用税	4	0	0.00%	0	0	-
36	七、税利合计	24962	7889	31.60%	7939	-50	-0.63%
37	八、补充资料	-	-	-	-	-	-
38	卷烟销售数量(万支)	135833	36546	26.91%	37049	-503	-1.36%
39	九、相关预算指标	-	-	-	-	-	-
40	销售毛利率(%)	27.37	27.80	-	29.49	-1.69	-5.73%
41	二项费用率(%)	1.93	1.17	-	1.65	-0.48	-29.09%
42	二项费用率(%)	2.71	1.60	-	1.89	-0.29	-15.46%

图 2：填制完成后的损益预算执行情况表

	A	B	C	D
45	项目	2013年实际	年度预算	全年执行率%
46	税利合计	=C37	=B37	=B46/C46
47	应交税金	=C25	=B25	=B47/C47
48	利润总额	=C22	=B22	=B48/C48
49	营业收入	=C4	=B4	=B49/C49
50	营业成本	=C7	=B7	=B50/C50
51	营业税金及附加	=C10	=B10	=B51/C51
52	三项费用	=C12+C13+C14	=B12+B13+B14	=B52/C52
53				
54	项目	2013年实际	年度预算	全年执行率%
55	三项费用合计	=SUM(B56:B58)	=SUM(C56:C58)	=B55/C55
56	销售费用	=C12	=B12	=B56/C56
57	管理费用	=C13	=B13	=B57/C57
58	财务费用	=C14	=B14	=B58/C58

图 3：主要预算指标、费用预算执行情况表内勾稽关系

(三) 利用“&”建立分析模板文字

首先把预算分析报告中的固定模式分析文字复制到 Excel 单元格中，然后将所有的数据替换为引用的单元格位置，并将所有的文字部分用双引号引用起来，最后用“&”将文字和数据部分连接起

来。

以主要预算指标执行情况分析为例，固定模式分析内容的公式部分如图 4 中的 74 行，固定模式分析内容如图 4 中的 75 行；公式解释见表 1。

	A	B	C	D
45	项目	2013年实际	年度预算	全年执行率%
46	税利合计	7889	24962	31.60%
47	应交税金	1460	4345	33.60%
48	利润总额	6429	20617	31.18%
49	营业收入	24728	82937	29.82%
50	营业成本	17854	60235	29.64%
51	营业税金及附加	156	462	33.77%
52	三项费用	289	1600	18.06%
72				
74	="2013年1季度实现税利"&ROUND(B46,2)&"万元,完成年度预算的"&ROUND(D46*100,2)&"%;其中:应交税金"&ROUND(B47,2)&"万元,完成年度预算的"&ROUND(D47*100,2)&"%;利润总额"&ROUND(B48,2)&"万元,完成年度预算的"&ROUND(D48*100,2)&"%。"			
75	2013年1季度实现税利7889万元,完成年度预算的31.6%;其中:应交税金1460万元,完成年度预算的33.6%;利润总额6429万元,完成年度预算的31.18%。			

图 4：主要预算指标执行表与固定模式分析内容转化图

表 1：74 行公式解释

公 式	公式解释
= "2013 年 1 季度实现税利"	分析模板文字部分
ROUND (B46,2)	引用 B46 (税利合计), 并用 round 函数保留两位小数
"万元, 完成年度预算的"	分析模板文字部分
ROUND (D46*100,2)	引用 D46 (税利预算执行率), 乘以 100 后用 round 函数保留两位小数
"%; 其中: 应交税金"	分析模板文字部分
ROUND (B47,2)	引用 B47 (应交税金), 并用 round 函数保留两位小数
"万元, 完成年度预算的"	分析模板文字部分
ROUND (D47*100,2)	引用 D47 (应交税金预算执行率), 乘以 100 后用 round 函数保留两位小数
"%; 利润总额"	分析模板文字部分
ROUND (B48,2)	引用 B48 (利润总额), 并用 round 函数保留两位小数
"万元, 完成年度预算的"	分析模板文字部分
ROUND (D48*100,2)	引用 D48 (利润总额预算执行率), 乘以 100 后用 round 函数保留两位小数
"%。"	分析模板文字部分

### 三、实现效果

利用 EXCEL 中的“&”连接符简化了财务、预算分析流程, 只需在撰写分析报告时将相关表格内容填制完毕, Excel 即可根据其内部的勾稽关系, 自动引用相关数据, 并生成分析报告的固定模式内容。采用该方法后, 原本需要半天时间, 现在只需二十分钟左右, 即可完成预算分析固定内容的撰写。在提高分析效率的同时, 也为后期寻找差异因素和跟踪分析提供了依据。如果有其他需要, 同样可以利用 Excel 建立个性化的、符合本企业财务管理要求的分析模板, 以实现自动分析的功能。

### 参考文献

- [1] 林书明. 让 EXCEL 飞 [M]. 北京: 电子工业出版社, 2012.8
  - [2] EXCEL 研究组. EXCEL2007 技巧大全 [M]. 北京: 电子工业出版社, 2008.3
  - [3] 张明. EXCEL2007VBA 办公范例应用 [M]. 北京: 清华大学出版社, 2007.8
  - [4] 赵志东. EXCELVBA 技巧应用 [M]. 北京: 人民邮电出版社, 2007.2
- (作者单位: 杭州市烟草公司余杭分公司财务科)

# 拆迁还房业务会计处理与涉税分析

□郑贵群

**摘要：**拆迁还房的实质是被拆迁户用房地产企业支付的货币补偿资金向开发企业购入房屋，开发企业用开发的房屋换入被拆迁户的土地使用权。本文对相关《企业会计准则》和税收法规、政策进行了研究和总结，分析了房地产开发企业在拆迁还房过程中的会计处理和涉税处理的异同，土地增值税和企业所得税对收入和成本的确认依据和会计处理是一致的，而营业税的计税依据却有所不同。

**关键词：**拆迁还房；非货币性交换；土地增值税；企业所得税

房地产开发企业取得土地使用权的方式主要有：（1）通过行政划拨方式取得；（2）旧城改造取得中标地块国有土地使用权；（3）转让取得；（4）出让方式取得（招标、拍卖、协议出让三种方式）等。房地产开发企业通过旧城改造取得中标地块国有土地使用权的，有些项目的拆迁安置工作由竞得企业负责并承担拆迁安置的一切费用。本文就房地产开发企业在拆迁还房过程中的会计处理和涉税问题进行探讨。

## 一、房地产开发企业拆迁还房的会计处理

拆迁安置的形式有货币补偿和拆迁还房二种形式。拆迁还房的实质是，被拆迁户用房地产企业支付的货币补偿资金向开发企业购入房屋，开发企业用开发的房屋换入被拆迁户的土地使用权。该业务适用《企业会计准则第7号——非货币资产交换》的规定，回迁房和土地使用权的非货币性资产交换，从开发企业的角度来说预计未来能带来更多现金流，具有商业实质，且公允价值能够可靠计量。

房地产开发企业在安置拆迁户时，对补偿的房屋应视同对外销售，视同销售收入应按其公允价值或参照同期同类房屋的市场价格确定，同时应按照同期同类房屋的成本确认视同销售成本，并且要按视同销售收入金额以“拆迁补偿费”的形式计入开发成本的土地成本。需要注意的是拆迁补偿费是计入开发总成本，分摊到整个项目的建筑面积，而按照同期同类房屋的成本确认视同销售成本是按可售

面积单位工程成本与安置面积的乘积来确认的，二者金额是不一致的。

## 二、房地产开发企业拆迁还房的涉税分析

房地产开发企业拆迁还房的经济业务涉及营业税、城建税及教育费附加、土地增值税和企业所得税等税种，下面按不同税种分别阐述。

### （一）营业税、城建税及教育费附加

#### 1、营业税

《国家税务总局关于纳税人开发回迁安置用房有关营业税问题的公告》（国家税务总局公告2014年第2号）规定：纳税人以自己名义立项，在该纳税人不承担土地出让价款的土地上开发回迁安置房，并向原居民无偿转让回迁安置房所有权的行为，视同销售不动产征收营业税，但不包括回迁安置房所处地块的土地使用权价款。

#### （1）计税依据

回迁安置房与商品房性质不同，不宜按照同地段商品房市场价进行核定，同时由于回迁安置房所处地块的土地出让价款并非该纳税人承担，实质上该地块的土地使用权不属于该纳税人，因此，核定的销售不动产计税依据中不应包含土地成本。故国家税务总局公告2014年第2号文规定其计税营业额应按照营业税细则第二十条第（三）款规定，以工程成本加利润的方式予以核定，核定公式：

营业额 = 营业成本或者工程成本 × (1 + 成本利润率) ÷ (1 - 营业税税率)



## (2) 纳税义务发生时间

对于房地产开发企业安置拆迁房视同销售收入的营业税的纳税义务发生时间目前没有明确规定,但根据营业税的计税依据的确定来看,一般认为拆迁补偿的营业税纳税义务发生时间应该为补偿房产竣工并与被拆迁户办理交接手续时。

## 2、城建税、教育费附加和地方教育费附加

城建税、教育费附加和地方教育费附加的计税依据为营业税税额,纳税义务发生时间和营业税一致。

## (二) 土地增值税

国家税务总局《关于土地增值税清算管理有关问题的通知》(国税函〔2010〕220号)规定,房地产企业用建造的本项目房地产安置回迁户的,安置用房视同销售处理,按国家税务总局《关于房地产开发企业土地增值税清算管理有关问题的通知》(国税发〔2006〕187号)第三条第(一)款规定确认收入。即房地产开发企业将开发产品用于抵偿债务、换取其他单位和个人的非货币性资产等行为,发生所有权转移时视同销售房地产,其收入可以按本企业在同一地区、同一年度销售同类房地产的平均价格确定,也可以按由主管税务机关参照当地当年、同类房地产的市场价格或评估价值确定。同时将此确认为房地产开发项目的拆迁补偿费。也就是在增加收入的同时也增加成本,但是土地成本是可以作为土地增值税房地产开发费用和加计扣除的基数,故这样的规定间接的增加了土地增值税的扣除项目金额,甚至可能影响增值额与扣除项目金额的比率和土地增值税适用税率。

## (三) 企业所得税

拆迁还房业务在企业所得税的处理上涉及视同销售收入和成本及取得土地成本的确认问题。

### 1、视同销售收入和成本

《房地产开发经营业务企业所得税处理办法》(国税发〔2009〕31号)第七条规定,企业将开发产品用于捐赠、赞助、职工福利、奖励、对外投资、分配给股东或投资人、抵偿债务、换取其他企事业单位和个人的非货币性资产等行为,应视同销售,于开发产品所有权或使用权转移,或于实际取得利益权利时确认收入(或利润)的实现。

确认收入(或利润)的方法和顺序为:

#### (1) 按本企业近期或本年度最近月份同类开

发产品市场销售价格确定。

(2) 由主管税务机关参照当地同类开发产品市场公允价值确定。

(3) 按开发产品的成本利润率确定。

开发产品的成本利润率不得低于15%,具体比例由主管税务机关确定。

在确认视同销售收入的同时应确认视同销售成本,其成本的计算方法与已销产品的计税成本一致,按当期已实现销售的可售面积和可售面积单位工程成本确认。可售面积单位工程成本和已销开发产品的计税成本按下列公式计算确定:

可售面积单位工程成本 = 成本对象总成本 ÷ 成本对象总可售面积

已销开发产品的计税成本 = 已实现销售的可售面积 × 可售面积单位工程成本

### 2、取得土地使用权的成本

关于拆迁补偿费计税成本的确定,《企业所得税法实施条例》第六十六条第三款规定,通过捐赠、投资、非货币性资产交换、债务重组等方式取得的无形资产,以该资产的公允价值和支付的相关税费为计税基础。同时根据《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)第四条规定,房地产公司用自建商品房抵偿应付拆迁补偿款的行为,其实质是房地产开发公司以非现金资产清偿债务,应当分解为按公允价值转让非现金资产,再以与非现金资产公允价值相当的金额偿还债务两项经济业务进行所得税处理。

上述规定与《企业会计准则第7号——非货币资产交换》一致。

### 三、案例分析

现举例说明拆迁还房的会计处理和涉税分析,对举例中涉及的其他业务的会计处理和涉税问题暂不阐述。

某房地产开发公司2012年8月中标某旧城改造项目,该项目用地面积3688平方米,住宅可供销售面积18500平方米,其中用于安置回迁户的住宅面积为3500平方米,其余15000平方米的住宅由某房地产开发公司销售或自行使用。2013年8月正式对外预售,并于当月全部销售完毕。该项目于2014年1月完工。2014年3月与被拆迁户办理交接手续的回迁房面积共3500平方米,同月预售

房也办理完成交房手续。该公司对外销售的的平均价格为 13000 元/平方米，取得销售收入 15000 平方米 × 13000 元/平方米 = 19500 万元。

该项目工程 2014 年 2 月已竣工决算，在与被拆迁户办理交接手续前账面反映的开发成本为 9000 万元。其中，土地使用权 1000 万元（旧城改造项目竞拍价），土地征用费及拆迁补偿费为零，前期工程费 700 万元，建筑安装工程费 5500 万元，基础设施建设费 1300 万元，公共配套设施费 300 万元，开发间接费 200 万元。向银行借款发生的利息 325 万元。

#### （一）账务处理

1、在安置拆迁户时，对补偿的房屋视同对外销售，按市场公允价值确认收入，同时确认拆迁补偿费支出。

借：应付账款 4550 万 (3500 × 1.3 = 4550 万元)

贷：主营业务收入 4550 万

借：开发成本 - 土地成本 - 拆迁补偿费  
4550 万

贷：应付账款 4550 万元

#### 2、结转视同销售成本

单方成本 = [9000 万 (开发成本) + 325 万 (利息) + 4550 万 (拆迁补偿费)] ÷ 18500 = 0.75 万

借：主营业务成本  
2625 万 (3500 × 0.75 = 2625 万)

贷：开发产品 2625 万

#### （二）涉税分析

##### 1、营业税

##### （1）营业税的计算

按照成本加利润率予以核定营业额，利润率暂按 15% 确定，某房地产开发公司 2014 年 3 月在与被拆迁户办理交接手续时应缴纳营业税 = 2625 万 × (1 + 15%) ÷ (1 - 5%) × 5% = 158.88 (万元)。

同时按营业税为计税依据缴纳城建税、教育费附加和地方教育费附加 = 158.88 × 12% = 19.07 (万元)。

##### （2）开具销售不动产发票问题

假设该公司采用企业会计准则，非货币性资产交换要确认主营业务收入 4550 万元，应按销售价 4550 万元开具销售不动产发票，同时应取得拆迁户开具的拆迁补偿费 4550 万元收款收据。这就会

产生开票金额和营业税的计税依据不一致的情况。

#### 2、土地增值税

##### （1）预征

2014 年 3 月在与被拆迁户办理交接手续时与不需要立即进行土地增值税清算，只需要预征。假定预征率为 2%，则要预缴土地增值税 = 4550 万 × 2% = 91 (万元)。

##### （2）土地增值税清算

由于该项目在 2014 年 3 月已经全部实现销售，达到土地增值税清算条件，该项目需进行土地增值税清算。

土地增值税清算是按一个项目为清算单位，拆迁还房的面积和对外销售的面积合并进行清算，具体计算如下：

开发成本 = 9000 + 4550 = 13550 (万元)；

扣除项目金额 = 13550 + 13550 × 5% + 325 + 13550 × 20% + (19500 × 5.6% + 158.88 + 19.07) = 18532.45 (万元)；

增值额 = 19500 + 4550 - 18532.45 = 5517.55 (万元)；

增值率 = 5517.55 ÷ 18532.45 = 29.77%，适用税率 30%，速算扣除率为 0；

应缴土地增值税 = 5517.55 × 30% - 0 = 1655.265 (万元)；

已预征土地增值税 = (19500 + 4550) × 2% = 481 (万元)；

应补缴土地增值税 = 1655.265 - 481 = 1174.265 (万元)。

土地增值税的税负率 = 1655.265 ÷ 24050 = 6.88%；

拆迁还房实际负担的土地增值税 = 4550 × 6.88% = 313.04 万元

#### 3、企业所得税

企业所得税是按企业每一纳税年度的收入总额，减除不征税收入、免税收入、各项扣除以及允许弥补的以前年度亏损后的余额为应纳税所得额计算当年应缴纳的企业所得税，由于该公司执行企业会计准则，拆迁还房部分的收入、成本已计入当期会计利润且与企业所得税税法的口径一致，企业所得税汇算清缴时不再需要进行纳税调整。

(作者单位：浙江兴合会计师事务所有限公司)

# 揭开企业利润与现金流的面纱

□ 傅哲祥

“Cash is king”作为当今世界企业财富管理的经典，是随着货币和信用的诞生及有限责任制创建以来，被人类经济发展过程反复证明的最高法则。但是，由于传统理念和对会计方法与利润表的人为操控，客观上蒙蔽了人们对企业财富管理本质的判断，一份经过粉饰的、靓丽的企业利润表常常掩盖了其经营现金流本应经透露出的风险信号。

14、15世纪，在欧洲以货币和信用为基础的商品经济迅速发展，进而推动了以“货币计量”和“复式记账”为特征的会计方法和会计理论的发展。因为有了货币和信用，社会资源的配置空间和时间被大大拓宽，使各企业之间的交易变得广泛而复杂（现货交易与期货交易、现金交易与信用交易等等）；因为有限责任制的建立，资本的积聚效应和杠杆效应被大大地释放，使所有权和经营权分离——对企业进行专业化管理和集约经营成为现实。在此背景下，各企业为了实现对自身经济活动的记载与总结，并向交易对手和市场释放业绩信息以获取信用、扩大交易，同时满足投资人对被投资企业经营信息的了解，会计及会计方法便成为企业的管理工具和信息记载、总结、报告以及与投资者、市场、政府交流的载体。

为了使所有会计信息使用者（投资人、经理人、交易对手、政府监管部门等）能够比较各企业经营过程和成果、掌握被投资企业的经营状况、理解会计信息，会计方法就必须在一定的假设条件下，共同遵循一系列原则。经过数百年的实践和理论演进，今天全球各经济体就会计方法和实务基本达成一致，这就是“四大假设（币值不变、持续经营、会计主体和会计分期）”和若干“原则（包括1、客观性原则；2、可比性原则；3、明晰性原则；4、历史成本原则；5、实质重于形式原则；6、权责发生制原则；7、及时性原则；8、划分收益性支出与资本性支出原则；9、配比性原则；10、相关性原则；11、一贯性原则；12、谨慎性原则；13、重要性原则）。”

由于人们习惯性地将会计的周期（“会计分期”）与预算周期保持一致，将会计对企业经营过程中的交易信息记载功能、资金流反映功能、经营成果分析功能与财务管理紧密联系在一起，尤其是在信息化和网络高度发达的环境下，会计方法与会计信息成了财务管理最重要的数据基础。但是，当

会计按照“币值不变”假设和“权责发生制（或称‘应计基础’）”、“配比性”原则进行会计处理时，其生成的会计信息并没有反映现实即期交易和企业的真实资金循环，客观上限制了会计信息和会计列报在企业财务管理中的作用。随着会计实务和理论的进步，为了克服会计方法对企业经营过程和资金循环反映不足的缺陷，十九世纪中后期，英美的一些公司开始尝试编报“现金流量表”。1862年，美国北方钢铁公司自行设计的“财务交易汇总表”就是今天现金流量表的雏形，该表以“收付实现制（或称‘现金制’）”为编制基础，其功能主要是用来揭示现金、现金及其等价物、营运资金及“报告期”的全部财务资源的资金流量。

至20世纪80年代末，美国会计原则委员会与国际会计准则委员会先后发布了《第95号财务会计报告—现金流量表》和《第7号会计准则—现金流量表》，正式将“现金流量表”作为企业对外公开的财务报表的一部分，以便充分反映企业赖以生存的现金流状况。

在现代市场经济中，高度发达的货币与信用机制，相对于“实物交易”而言，至少两次将交易的目的和结果分离。首先，是利用货币交易，将供给与需求进行了第一次分离。如甲生产粮食，但需要农具和猪肉；在“实物交易”中，甲必须寻找到此时正好需要粮食的农具制造者乙和猪肉生产者丙，且乙能够出售的农具和丙能够出售的猪肉与甲能够提供的粮食的供给、价值一致。至此，一项完美的

价值交换即告完成。但如果三者之间的需求量和需求时间或产品的价值不一致，就会产生供求失衡使交易受阻或交易不充分。在货币信用机制中，任何产品或价值交换都以货币为媒介，不论甲、乙、丙各自产品的价值、各自的需求和供给差异有多大，都可以通过货币即时解决。但以货币为媒介的交易，将原来直接为满足生产者自身单一目的的需求转换为多种目的的需求，将为直接获得所需产品的结果转换为获得产品价值的结果。其次，交易中嵌入信用——即“预先”或“延期”支付。生产者为了尽快实现产品的社会价值，或消费者为了提前满足需求，在彼此重复交易建立的信任基础上，可以将产品交易与货币支付分期完成，从而再次将交易的目的和结果进行了分离。所以，当生产者按照一定的会计方法对一定时期的经营过程进行记录、计算、总结时，其会计账面的经营成果与实际现金循环总会存在差异。

假设有两家企业，一家是家具制造商（A）、一家是木材供应商（B）。在理想状态下，当A在市场上出售100万元家具，并即期收回100万元销售款，同时支付增值税金5.5万元、支付原材料款50万元、人工成本15万元、管理费用4.5万元、所得税5万元，同时在其生产成本中摊销机器设备折旧5万元。此时，在A当期的利润表中反映的“净利润”为15万元。而同时其现金流量表反应的“经营现金净流量”为20万元（如下表一）。

A的净利润小于经营现金流，主要源于成本中的“折旧与摊销”5万元，这是A过去投资时付出的现金按照会计“权责发生制”和“配比性”原则，摊入本期生产成本的“非付现费用”，实际上在当期经营中并没有发生“机器设备”的成本性现金流出。

在上例中，如果A销售中嵌入信用，即给消费者20%的3个月延期付款信用。此时，其利润表反映的净利润仍然是15亿元，而现金流量表反映的经营现金净流量则是0（如表二）。

**表一：理想状态下交易的利润表与现金流量表**

利润表		现金流量表		账面净利润与企业现金净流量差异
项目	金额	项目	金额	
营业收入	100	经营活动产生的现金流量		
税金及附加	5.5	销售商品、提供劳务收到的现金	100	
成本 - 原材料	50	税费返还	0	
成本 - 人员工资等	15	收到其他与经营活动有关的现金	0	
成本 - 折旧摊销等	5	经营活动现金净流入	100	
管理费用	4.5	购买商品、接收劳务支付的现金	50	
财务费用	0	支付给职工以及为职工支付的现金	15	
营业外收支	0	支付利息、佣金、红利及税费等	5.5	
利润总额	20	支付其他与经营活动有关的现金	9.5	
所得税	5	经营活动现金净流出	80	
净利润	15	经营活动产生的现金流量净额	20	-5

**表二：嵌入产品销售交易信用后的利润表与现金流量表**

利润表		现金流量表		账面净利润与企业现金净流量差异
项目	金额	项目	金额	
营业收入	100	经营活动产生的现金流量		
税金及附加	5.5	销售商品、提供劳务收到的现金	80	
成本 - 原材料	50	税费返还	0	
成本 - 人员工资等	15	收到其他与经营活动有关的现金	0	
成本 - 折旧摊销等	5	经营活动现金净流入	80	
管理费用	4.5	购买商品、接收劳务支付的现金	50	
财务费用	0	支付给职工以及为职工支付的现金	15	
营业外收支	0	支付利息、佣金、红利及税费等	5.5	
利润总额	20	支付其他与经营活动有关的现金	9.5	
所得税	5	经营活动现金净流出	80	
净利润	15	经营活动产生的现金流量净额	0	15

由于销售中有 20% 的货款 3 个月后才收回，使当期“销售”带来的经营现金流入减少 20 万元。这不仅抵销了原来的 5 万元折旧，还为企业持续经营带来 15 万元的现金缺口。

在上例基础上，如果 A 在本期生产经营中，得到了木材供应商 B 给予的 50% 原材料采购付款信用，则 A 本期的利润表反映的净利润还是 15 万元，但其现金流量表反映的经营现金净流量就变成了 25 万元（如表三）。

因为 A 在销售中虽然“付出”了 20% 的“延期付款”信用，影响其当期经营现金流入 20 万元；但同时他在 B 处获得了 50% 的 3 个月货款延期支付信用“收入”，减少了其当期经营现金流出 25 万元。两项“信用”抵销后，与表二比相当于增加当期经营净现金流 25 万元。

一个正常营运的企业，其现金流入和流出大致有四个方面：股东出资和利润分配、对外举债和清偿债务、出售资产和项目投资、经营收入和成本（税费）支出。前三项因为不可持续，仅能够改变企业短期现金状况，唯一能够持久支撑企业发展的仍然是与经营现金流相应的企业净利润。但是，净利润作为企业现金流的基础，并不等于经营净现金流。理想状态下，因为只有“预付”设备（厂房、机器等）投资才能具备正常经营能力，所以通常在“折旧”和“税务筹划”过程中，企业的净利润总是小于经营现金流；然而在货币和信用机制中，现实企业的经营现金流却经常在净利润增长中出现缺口，或者在净利润下降过程中出现短期经营现金净流量增长。尽管这种双向波动是短期的、阶段性

表三：B 嵌入成品销售和材料采购交易信用后的利润表与现金流量表

利润表		现金流量表		账面净利润与企业 现金净流量差异
项目	金额	项目	金额	
营业收入	100	经营活动产生的现金流量		
税金及附加	5.5	销售商品、提供劳务收到的现金	80	
成本 - 原材料	50	税费返还	0	
成本 - 人员工资等	15	收到其他与经营活动有关的现金	0	
成本 - 折旧摊销等	5	经营活动现金净流入	80	
管理费用	4.5	购买商品、接收劳务支付的现金	25	
财务费用	0	支付给职工以及为职工支付的现金	15	
营业外收支	0	支付利息、佣金、红利及税费等	5.5	
利润总额	20	支付其他与经营活动有关的现金	9.5	
所得税	5	经营活动现金净流出	55	
净利润	15	经营活动产生的现金流量净额	25	-10

的，但对于身处动态运动中的企业而言，若在市场低谷遭遇现金流缺口，即便账面净利润有余，也可能终止持续经营。

总之，在现代货币信用关系中，由于交易方式不同、企业税务筹划的运用、会计核算规则和“列报期间”等影响，净利润与现金流是企业持续经营中的不同“体征”。因此，认真阅读现金流量表，有助于投资者、债权人评估企业未来的现金流量；有助于评估企业偿还债务、支付股利以及对外筹资能力；有助于会计信息使用者分析企业报告期净利润与经营活动现金流量之间差异及其原因，排除不同会计基础条件下人为因素对会计信息的干扰；有助于排除通货膨胀对企业未来发展的影响，减少投资者利用会计报表信息的决策失误。

（作者单位：浙江省交通投资集团）

# 提升企业投资正能量之道

□杜凌峰 傅 东

**摘要：**提升企业投资正能量道道多多，应把握投资时间、空间；应根据企业实际，量力而行、讲究实效；对投资应事前重决策、事中重监控、事后重评价，防范负能量。

**关键词：**企业投资；正能量；道道

企业投资是指企业以自有的资产投入，承担相应的风险，以期合法地取得更多的资产或权益的一种经济活动。没有投资就没有发展，投资是寻找新的赢利机会，它贯穿于企业经营的始终：新建项目的投资、扩建项目的投资、技术改造的投资、参股控股的投资等。每一项投资都蕴含着新的希望，每一次投资都面临着风险。为防范风险，提升投资正能量，可考虑以下八道（八个正确）。

## 道之一：正确运用优惠政策

政策机会是中国企业青睐的投资方向之一。从世界范围来看，政策方向的调整、新政策的出台对相关产业具有巨大的影响，甚至成就了很多知名跨国企业。中国沿海大量民营企业就是充分利用了国家改革开放政策的机会，形成了中国最具活力的经济区域。但对政策性机会的盲目追求也常使投资者在毫无准备的时候，由于政策执行的时间差、空间差以及执行力度差别成为一个个投资风险。所以，投资者应正确运用优惠政策。

一位博士后研究员给投资者提出如下建议：（1）加强与政府沟通，保证政策信息来得更快更准确，因为政策的确包含着巨大的商机；（2）忌贪小便宜吃大亏，不能仅仅因为政策优厚而不顾投资的其它条件；（3）提高对政策的应用水平，不要把宝全押在政策商机上，要根据自己的实力进行投资；（4）政策应用适当，不要过头，留心政策的变化。

## 道之二：正确对待人文环境

在投资前的市场分析中，人文环境的考察是极

为重要的一环。投融资环境、人员的文化素质、市场消费习惯、政府开放程度等构成了企业投资运作的重要人文环境。

有的投资者自认为只要适应一些特殊的人文环境，如地方保护，融资的人情化，可能会获得加倍的利益。但我们很难目睹一个企业能长久用“高额的账外成本”与特殊的人文环境保持融洽。投资活动中，务必正确对待人文环境，对某些特殊人文环境，最好还是敬而远之。

## 道之三：正确追求技术及人才

对高新技术的追求已经成为一种时尚。企业在投资行为中往往有追求高新技术的冲动，以保持自己的独特优势和核心竞争力。但是，一旦对高新技术的把握不当，反而会成为颠覆整个投资行为的主因。

投资者对技术和人才的追求应努力做到：（1）进入新领域优先考虑熟悉产业的相关行业，尽量不要进入自己不熟悉的行业；（2）对还处于实验阶段的新技术，必须进行由小试到中试再到小规模的投资试验；（3）技术和人才的投资以适应企业规模和投资能力、适应目标市场需求为主要标准，力戒过高或过低的技术、人才要求；（4）对进入新行业的投资者而言，判断人才是否合适的标准是：一看其是否有相当的从业经验，二看其在该企业及行业内的口碑，三看其历史业绩，最后，还要看其个人禀性是否与本企业文化相融合。

## 道之四：正确把握新与异

传统产业竞争的白热化，市场发展的超速度，

使人们不得不将眼光投向一个个未知的领域。如把握不好，不知不觉中形成求新求异的风险。新的经济形式其实就像实验室中的新产品，可能会给投资者带来巨大的利益，但与成熟产品相比，其风险程度太大。尤其是对实验产品进行规模化生产，损失将难以估量。

企业投资把握新与异的要点在于：(1)确定投资项目首先得有详细的赢利计划，不要被各种时尚潮流所迷惑；(2)任何一种新奇的项目，既要弄明白其中的法律禁区，还得考虑人们的消费习惯和对新鲜事物的接受程度；(3)新的项目一般很难被消费者一下子接受，因此一方面有失败的承受能力，还得做好持久战的准备；(4)站在潮头的背后，关注新奇项目的发展，发现赢利区后果断进入。

#### 道之五：正确看待规模经济

恰当的规模才是真正的规模经济，而不是绝对地规模越大越好。但今天仍有众多的企业盲目追求投资的规模，追求做大的乐趣。企业的扩张、连锁经营以及多元化甚至并购大多是基于规模经济的考虑。对投资者而言，以规模扩张为投资出发点或是过分追求投资规模，可能导致企业运作流程的堵塞甚至停止运行，最终整个投资失控。所以，实务中要控制投资规模。

#### 道之六：正确看待投资收益

企业的目标是利润，但短期投资收益的诱惑却常常使企业丧失了获得长期利润的源泉。在越来越专业化的市场竞争中，市场演化速度越来越快，每一个产业链上都汇聚了太多虎视眈眈的分食者。且不说短线产品本身所具有的风险，企业即使获得了可以对主业项目形成资金支持的短期收益，其为主业市场的影响力、管理者精力以及综合竞争力的衰减都是不可弥补的损失。一些企业本末倒置，轻视主业经营，在证券市场中通过“委托理财”疯狂追逐资本利得，结果得不偿失。

对待投资收益，要看投资收益率、要看稳定性、时间性。

#### 道之七：正确把握品牌延伸

企业培育一个成功的品牌不易，当它拥有一个有一定知名度的品牌后，很自然地会想到充分发挥

既有品牌的效用，用既有品牌投资发展关联产品。但品牌延伸把握不好，也会带来意想不到的风险。如损害原品牌形象；模糊、淡化原品牌定位；诱发消费者心理冲突以及跷跷板效应（即同一品牌不同产品的市场表现互相冲突无法平衡）。

品牌延伸过程中应把握以下几点：(1)知名品牌与其延伸品牌的品牌定位要一致，即品牌在顾客的心理中占据一个有利的地位；(2)知名品牌与其延伸品牌的目标市场、价格档次应相近；(3)知名品牌与其延伸品牌的服务系统相同；(4)品牌延伸应根据企业和产品的现状而定，不能盲目扩张。

#### 道之八：正确把握企业并购

一些企业进行并购的目的在于进行资本运作，即对被并购的企业进行重新包装转手或抵押贷款。随着国家相关政策的完善，此类运作越来越缺乏操作空间。而此类并购的陷阱在于容易发生现金流剧缩，一旦发生资金链断裂，将会产生惨烈的连环效应，危及整个企业的生存。

专家分析，并购中主要存在着三大风险：一是债务风险，即被并购企业中存在的隐形债务；二是主管部门出尔反尔的风险，尤其是在并购企业投入赚钱之后，由于原企业职工的不满可能导致并购被撤销。三是文化冲突的风险。一般说来，并购企业处于强势地位，有着自己独立而强大的企业文化传播传统，在并购活动中，被并购企业的文化一旦不能完全融入，就可能产生巨大的冲突。

企业并购以下几点应该思考：(1)在产权受到严格保护的市场经济中，并购最好的方式是严格按照法律程序办事；但在产权保护体系还不完善的制度环境下，在获得相关主管部门的支持后，需要注意先接管后转让或先租赁经营后转让甚至合资经营等非常方式；(2)聘请中立权威的会计师事务所进行财务审计，同时在产权交易合同中明确规定收购方承担的债务范围；(3)在并购企业中进行文化融合而不是企业文化的替代；(4)借助合适的中介机构帮助进行并购。合适的中介机构标准是：业绩好，历史长，专业化程度高，人员构成合理，规模大。

(作者单位：嘉兴敏惠汽车零部件有限公司  
浙江中铭会计师事务所)



# 税收政策有关问题解答

□何建军

## 一、企业所得税

(一) 国家税务总局公告 2012 年第 40 号第二十一条规定，企业搬迁期间停止生产经营无所得的，可以在搬迁开始年度次年起，搬迁完成年度前一年止，停止计算弥补亏损年度。

如果企业有存货处置收入，是否可以享受延长弥补亏损的政策？

**意见：**国家税务总局公告 2012 年第 40 号第七条规定：企业由于搬迁处置存货而取得的收入，应按正常经营活动取得的收入进行所得税处理。因此，这种情况不属于停止生产经营无所得。

(二) 房地产开发企业因资金紧张延期缴纳土地出让金，向国土资源部门缴纳的滞纳金，以及因闲置土地逾期开发而向国家有关部门缴纳的土地闲置费，是否允许在企业所得税前扣除？

**意见：**房地产开发企业因资金紧张延期缴纳土地出让金，向国土资源部门缴纳的滞纳金，属违反《土地出让合同》产生的违约金，允许税前扣除。

根据《房地产开发经营业务企业所得税处理办法》（国税发〔2009〕31号）第二十七条开发产品计税成本第一项“土地征用及拆迁补偿费”包括了“土地闲置费”，因此，房地产开发企业逾期开发缴纳的土地闲置费允许计入开发产品计税成本。

(三) 房地产企业开发后期，可售面积已售完，但尚有地下车库（无房产证）未售出，是否应保留部分成本？如何保留？

**意见：**根据国税发〔2009〕31号第三十三条规定，企业单独建造的停车场所，应作为成本对象

单独核算。利用地下基础设施形成的停车场所，作为公共配套设施进行处理。

根据国税发〔2009〕31号第三十条规定，单独作为过渡性成本

对象核算的公共配套设施开发成本，应按建筑面积法进行分配。

(四) 甲公司与乙公司签订了贷款互保协议，甲公司为乙公司 1000 万元的贷款提供了担保，乙公司为甲公司 700 万元的贷款提供了担保。乙公司因经营不善无偿还能力，经法院调解，由甲公司代偿 1200 万元本金及利息。甲公司同某金融机构达成协议，由某金融机构按贷款基准利率贷款给甲公司 1200 万用于支付代偿款，贷款期限为三年，即俗称贷款“平移”。因乙公司已无还款能力，甲公司难于追索。问甲公司形成的担保损失可否税前扣除？如可税前扣除，其损失在什么时间扣除？扣除金额为多少？因互保而“平移”贷款所形成的利息支出可否在税前直接扣除？

**意见：**根据国家税务总局 2011 年第 25 号公告第四十四条规定，企业对外提供与本企业生产经营活动有关的担保，因被担保人不能按期偿还债务而承担连带责任，经追索，被担保人无偿还能力，对无法追回的金额，比照应收款项损失进行处理。与本



企业生产经营活动有关的担保是指企业对外提供的与本企业应税收入、投资、融资、材资采购、产品销售等生产经营活动相关的担保。

其损失应为企业会计上已做损失处理，且符合国家税务总局 2011 年第 25 号公告第二十二条和二十三条确认的条件时税前扣除。允许扣除金额是被担保企业为担保企业所提供的贷款担保总额之内(含)的部分及对应的利息。

(五) A、B 二股东共同出资 C 公司，分别占股权比例 60%、40%。双方股东事先约定，经营项目产生利润开始前三年不按双方注册资本比例分红，A 公司全部享受前三年利润，三年后按各自比例分配。问：A 股东收取超出其出资比例的部分利润分红，是否可以认定为股息红利免税收益？

**意见：**A 股东取得的股息应全部确认为股息红利所得，享受免税待遇。

(六) 某酒厂自 2008 年一直将部分借款利息在存货成本中资本化(理由是黄酒生产一年以上)，目前累计已达 3000 多万。现该公司即将上市，经会计师事务所审计，认为该借款费用不需要资本化，要求将 3000 万直接计入 2012 年损益。问：是否可将借款利息支出在 2012 年进行纳税调整？

**意见：**若确属可费用化的利息支出，按国家税务总局 2012 年第 15 号公告第六条规定处理。如利息支出应资本化，则不得进行纳税调整。

(七) 为加强安全管理，切实保障人身安全，某保险公司推出“公共场所人身意外伤害”，主要保险责任：被保险人(摊位经营者及顾客)在保险有效期内，从进入参保的商场(市场)起，至离开止，因公共安全管理发生的保险事件(如火灾、房屋倒塌、拥挤践踏等)，保险公司负保险责任，按保险金额给付保险金。问：企业(投保人)因参加公共场所人身意外伤害保险而支付的保险费能否税前扣除？

**意见：**根据《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第三十六条：除企业依照国家有关规定为特殊工种职工支付的人身安全保险费和国务院财政、税务主管部门规定可以扣除的其他商业保险费外，企业为投资者或者职工支付的商业保险费，不得扣除。

考虑到该保险不属于企业为投资者或者职工支付的商业保险，且与企业的生产经营相关，保险费

支出允许税前扣除。

(八) 约定购回式证券交易是符合条件的客户以约定价格向其指定交易的证券公司卖出标的证券(即“初始交易”)，并约定在未来某一日期，按照另一约定价格购回标的证券(即“购回交易”)，除指定情形外，待购回期间标的证券所产生的相关权益于权益登记日划转给客户的交易行为。待购回期间，证券公司持有标的证券并存放于专用证券账户，证券公司与客户之间应当约定证券公司不得通过交易或非交易方式转让标的证券、办理标的证券抵押，证券公司不得就标的证券主动行使股东或持有人权利。交易期限由双方协商确定，无固定期限，最长不超过 1 年。对企业与证券公司发生约定购回式交易，在初始交易阶段卖出证券的行为是否需要确认股权转让所得或损失？

**意见：**企业与证券公司发生约定购回式交易，在初始交易阶段卖出证券的行为，不符合收入确认的条件，不确认股权转让所得或损失。

根据国税函[2008]875号文件规定，采用售后回购方式销售商品的，有证据表明不符合销售收入确认条件的，如以销售商品方式进行融资，收到的款项应确认为负债，回购价格大于原售价的，差额应在回购期间确认为利息费用。对上述约定购回式证券交易行为，暂可比照此规定处理。

(九) 企业上一年度符合小型微利企业认定条件，但未在地税部门备案且未享受优惠，第二年企业所得税预缴时能否享受小型微利优惠？

**意见：**企业向主管税务机关提供企业上年度符合小型微利企业条件的相关证明材料，主管税务机关对企业提供的相关证明材料核实后，符合条件的在预缴时可享受小型微利企业优惠。

(十) 企业股份制改造等资产评估增值部分是否需并计当期所得？

**意见：**《企业所得税法》第六条：企业以货币形式和非货币形式从各种来源取得的收入，为收入总额。

《实施条例》第二十五条：企业发生非货币性资产交换，以及将货物、财产、劳务用于捐赠、偿债、赞助、集资、广告、样品、职工福利或者利润分配等用途的，应当视同销售货物、转让财产或者提供劳务，但国务院财政、税务主管部门另有规定的除外。

企业股份制改选等资产评估增值部分尚不符合收入确认和视同销售的条件，因此，在国家税务总局未明确前，暂不计入应税所得额，但企业需按评估前的价值确定计税基础。

### 二、个人所得税

#### (一) 全员全额明细申报

1. 个人所得税全员申报管理过程中，出现以下情况：总公司下派员工到子公司工作，人事关系和社会保险等由总公司管理，但工资支出由子公司承担，那么该员工是否也纳入到子公司的个人所得税全员申报管理中？实际情况中，又出现两种情况，一种是工资直接在子公司发放，另一种是工资由子公司通过往来账打入总公司，由总公司发放。

**意见：**根据个人所得税法及其实施条例，支付所得的单位和个人为扣缴义务人。因此，子公司支付的所得应由子公司直接代扣代缴。总公司发放的所得由总公司代扣代缴。各地要加强个人在两处以上取得所得的比对工作。

#### (二) 财产转让所得

1. 股权转让变更后，由于一方违约（如支付资金不到位等），造成股权转让实际未完成的，工商部门已作登记撤销，已征税款能否退回？

**意见：**凡符合《国家税务总局关于纳税人收回转让的股权征收个人所得税问题的批复》（国税函[2005]130号）第二条规定情形的，纳税人不应缴纳个人所得税。

2. 当事人因为有婚姻破裂的可能，先行将股权转让给他人，之后由于婚姻存续，又将股权转让回，期间涉及的税收可否减免？

**意见：**国家未出台相关条件的股权转让优惠政策。

3. 国家税务总局2010年27公告，正当理由中所投资企业连续三年以上（含三年）亏损如何理解，是否可理解为股权转让前的最近三年。有的股东所投资的企业，自他投资后的2年都亏损，投资者股权转让，是否属于正当理由？

**意见：**一般指转让前的近三个会计年度。是否属于正当理由主管税务机关判定。

4. 有的企业土地证和房产证登记的是在老企业名下，由于各种原因，老企业税务已注销或已改名，房产税和土地使用税由新企业缴纳，现新企业发生股权转让，房产和土地是否可认为属于新企

业？

**意见：**由房管、土管部门提供相应的证明资料，再确定房屋、土地的实际所有人。

5. 某M公司是由A、B、C三位自然人组成的股份有限公司，股权比例为30%、30%、40%，企业拥有一定的土地和厂房，并且有着许多未分配利润，N公司（企业）是由A、B二位自然人组成的有限责任公司（或合伙企业），股权比例各为50%，现M公司进行股权重组，A、B二位自然人退出，将股权平价转让给N公司（企业），A、B两位自然人的股权转让价是否可认定为正当理由？如果N公司（企业）股权比例不是各为50%，而是30%、70%，A、B两位自然人的平价股权转让是否可认定为正当理由？

**意见：**上述情况可以考虑企业是否具有合理的商业目的，再由主管税务机关判定是否符合正当理由。

6. 某合伙企业的合伙人A于2009年将其在合伙企业的全部权益（份额）全部转让给B，该合伙企业拥有土地和房产，但由于该合伙企业的个人所得税征收方式为核定征收，企业转让前没有将土地和房产入账，也没有进行成本核算。

对于核定征收合伙企业的合伙人将其在合伙企业的全部权益（份额）转让收入并入生产经营所得按核定应税所得率按生产经营所得征收个人所得税是否可行，请明确。

**意见：**应按照“财产转让所得”项目征收个人所得税。

7. 自然人王某出资3000万投资A公司，由于连续三年巨额亏损，现已资不抵债。王某现将股权以0元转让给张某。请问税务机关能否对该股权转让的计税价格进行核定？如果仅是连续二年亏损，税务机关可否对其股权转让计税价格不进行核定，按0元确认股权转让计税价格？

**意见：**由主管税务机关判定低价转让是否属于正当理由。

8. 公司在股份制改造时，部分管理人员乙成立投资管理公司丙，并持有上市公司限售股，丙公司在限售股解禁前将所持有股份转让给乙，但未办理股权变更登记，名义上仍由丙公司持有，但事实上股份属于乙。在此情况下，如上市公司限售股股份解禁，丙公司出售限售股且已依法纳税，相关所

得转付给乙，则乙是否要申报缴纳个人所得税。

**意见：**如符合《国家税务总局关于企业转让上市公司限售股有关所得税问题的公告》（国家税务总局公告 2011 年第 39 号）第三条企业在限售股解禁前将其持有的限售股转让给其他企业或个人的情形，则丙公司履行纳税义务后的限售股转让收入余额转付给实际所有人乙时不再纳税（包括个人所得税）。

9. 一对夫妻共有一套房产，育一子。如丈夫先死亡，丈夫享受的房产份额按法定继承处理，其子放弃其应继承部分，最终妻子取得房子全部产权。现该房产进行转让。是按差额征收还是允许实行核定征收个人所得税抑或原自有的一半实行核定继承的一半按差额？

**意见：**个人转让住房，以其转让收入额减除财产原值和合理费用后的余额为应纳税所得额，按照“财产转让所得”项目缴纳个人所得税。纳税人未能提供完整、准确的房屋原值凭证，不能正确计算房屋原值和应纳税额的，可按照《浙江省地方税务局转发国家税务总局关于个人住房转让所得征收个人所得税有关问题的通知》（浙地税发〔2006〕87 号）有关规定进行核定征收。

10. 男方继承了房产，然后离婚析产给女方，女方再次转让，个人所得税是按继承再转让依法定税率征收，还是按离婚析产再转让依核定征收率 1% 征收？

**意见：**受赠房屋离婚析产的，其本质还是属于受赠房屋，对属于财税〔2009〕78 号第一条规定情形的，受赠人转让受赠房屋的，见省局《政策解答》（2009 年 8 月 5 日发）第十三条。

11. 个人受赠非住房（厂房、营业用房等）后再转让，未能提供完整、准确的房屋原值凭证，不能正确计算房屋原值和应纳税额的，如何计征个人所得税？能否可以实行核定征收，征收率如何确定？

**意见：**受赠人转让受赠房屋（含非住房）的，依省局《政策解答》（2009 年 8 月 5 日发）第十三条执行。

（三）利息、股息、红利所得

国税发〔2005〕205 号中的《扣缴个人所得税报告表》填表说明“7、允许扣除的税费：只适用劳务报酬所得、特许权使用费所得、财产租赁所得和财产转让所得项目。（1）劳务报酬所得允许扣除的税费是指劳务发生过程中实际缴纳的税费；（2）特许权使用费允许扣除的税费是指提供特许权过程中发生的中介费和相关税费；（3）适用财产租赁所得时，允许扣除的税费是指修缮费和出租财产过程中发生的相关税费；（4）……”。填表说明中对利息所得是否允许扣除税费未明确，利息所得其实际缴纳的税费是否也可在每次中收入额中扣除后为应纳税所得额？

**意见：**根据个人所得税法及其实施条例规定，利息所得按每次取得的收入为应纳税所得额计算个人所得税，不能扣除任何税费。

（四）个体工商户生产经营所得

财税〔2008〕65 号第三条规定，个体工商户、个人独资企业和合伙企业发生的职工教育经费支出在工资薪金总额 2.5% 的标准内据实扣除。对于超过部分是否准予在以后纳税年度结转扣除未注明，能否参照企业所得税的规定，对职工教育经费超过部分准予在以后纳税年度结转扣除？

**意见：**可以。

（五）其他

驾校教练员个税征收适用物品目？情形一，教练车为教练个人所有，教练缴纳若干金额的管理费将车子挂靠到驾校，由教练向学员收取费用。情形二，教练车为驾校所有，教练缴纳一定费用单车承包，驾校提供场地，由教练向学员收取费用。情形三，教练车为驾校所有，教练领取工资，由学校向学员收取费用。

**意见：建议：**情形一比照《机动出租车驾驶员个税征收管理暂行办法》（国税发〔1995〕050 号）第三种，按照个体工商户生产经营所得征税。情形二，按照企事业单位承包经营、承租经营所得征税。情形三，按工资、薪金所得征税。

（作者单位：浙江兴合会计师事务所有限公司）

# 风险导向审计与风险管理审计在 内部审计中的运用

□魏旭丹

**摘 要：**文章介绍了风险导向审计和风险管理审计的背景和发展现状，从风险定义、动因、思路和角度等方面区分风险导向审计和风险管理审计，阐述其与内部审计的关系，进而提出将风险导向审计和风险管理审计融合运用到内部审计的事前、事中、事后审计中。

**关键词：**风险导向审计；风险管理审计；内部审计

风险导向审计和风险管理审计在名称上都涉及到了“风险”的概念，但两者存在诸多差异。风险导向审计是注册会计师为防范审计风险而发展起来的一种审计模式，风险管理审计是内部审计为防范企业经营风险而拓展的审计新领域。

## 一、风险导向审计与风险管理审计概述

### （一）风险导向审计

20世纪60年代，大量企业为提高经营业绩进行财务舞弊、操纵利润，而且愈演愈烈。由于传统的账表导向审计和系统导向审计存在局限性，不能及时揭露管理层通过集体舞弊逾越内部控制系统的行为，导致大量审计失败和法律诉讼事件。而到了70年代末，随着审计成本的上升，审计收费停止增长甚至出现下降。为了降低审计风险、提高审计效率、寻求审计技术突破，1983年美国注册会计师协会（AICPA）发布了《审计准则公告第47号——审计风险和重要性》，推出了传统风险导向管理审计模型： $\text{审计风险} = \text{固有风险} \times \text{控制风险} \times \text{检查风险}$ ，并于随后发布一系列准则，为实施风险导向审计提供指引。然而，传统风险导向审计模型在审计实务应用中并不理想，固有风险难以量化，多数审计人员将其简单地评估；控制风险与固有风险也难以明确区分。以控制风险为重点实施审计工作仍然难以实现查错防弊的审计目标。2001年的安然事件、世通事件震惊全球，直接导致世界五大

会计师事务所之一的安达信会计公司破产。此后，审计将研究重点转向将企业的战略经营风险所带来的重大错报风险作为审计风险的重要构成要素进行评估，实现对传统风险导向审计的继承和延伸。2003年，国际审计和鉴证准则委员会（IAASB）将审计风险模型修订为： $\text{审计风险} = \text{重大错报风险} \times \text{检查风险}$ ，即现代风险导向审计模型。它强调审计人员把重点集中在出现错报的高风险领域，将风险评估与审计程序紧密结合。2006年，我国颁布了《中国注册会计师审计准则》，全面借鉴了国际现代风险导向审计理念，标志着现代风险导向审计在我国的正式推广应用。

### （二）风险管理审计

20世纪70年代，内部审计进入管理审计阶段。美国政府审计率先开展“3E”审查，即经济性、效率性和效益性，把管理当局的全部责任纳入审计范围。政府审计的发展，推动内部审计将审计关注点转向管理决策，从“为管理”进行审计转向“对管理”进行审计。1987年，由美国反虚假财务报告委员会（Treadway）发起成立COSO委员会，致力于通过有效的内部控制和公司治理结构改善财务报告。1992年COSO发布《内部控制——整体框架》，提出了内部控制的五要素：控制环境、风险评估、信息与沟通、控制活动和监控。在风险评估中阐明了风险的含义、类别，如何识别、分析相

关风险，从而形成风险管理的基础。2004年COSO委员会发布了《企业风险管理框架》，增加了三个风险管理要素：目标制定、风险识别和风险应对，同时提出了风险偏好、风险容忍度等概念，使得对风险的定义更加具体明确。框架报告的发布将企业管理的重心由内部控制转向风险管理，同时审计实务界也开始探索以风险管理为核心的审计领域。2005年，我国颁布了《内部审计具体准则第16号—风险管理审计》，将风险管理分为风险识别、风险评估、风险应对三个阶段，对风险管理审计进行规范和指导。虽然准则内容比较原则化，在实务操作上不够具体和详细，但对我国风险管理审计发展起到了一定的促进作用。

## 二、风险导向审计与风险管理审计的区别

(一) “风险”的含义不同。风险导向审计中的风险指的是“审计风险”，主体是审计机构和人员。2006年公布的《中国注册会计师审计准则》认为：“审计风险是指财务报表存在重大错报而注册会计师发表不恰当审计意见的可能性。”审计风险包括重大错报风险和检查风险两个方面。风险管理审计中的风险指的是企业“经营风险”，主体是企业及管理人员。2005年颁布的《内部审计具体准则第16号—风险管理审计》认为“风险管理，是对影响组织目标实现的各种不确定性事件进行识别与评估，并采取应对措施将其影响控制在可接受范围内的过程。”风险管理涉及到风险识别、风险评估、风险应对三个阶段。

(二) 动因和性质不同。风险导向审计产生的动因是企业外部审计，是为控制和减少注册会计师审计风险而发展起来的一种审计模式，是一种审计理念的创新。风险管理审计产生的动因是企业内部管理，是为控制和减少企业经营风险而发展起来的一种审计业务，董事会、管理层和审计委员会对风险管理均有明确的分工，是一种审计范围的拓展。

(三) 思路不同。风险导向型审计以被审计单位的重大错报风险为导向，对被审计单位可能引起重大错报的内外部风险因素进行评估，以确定审计的重点和范围，将有限的审计资源集中在高风险领域，合理配置审计资源，以提高审计效率和效果。风险管理审计从企业战略目标、风险管理政策等出发，审查和评价企业风险识别是否充分、风险评估是否恰当、风险应对是否有效，健全企业全面风险

管理体系，帮助企业实现目标。

(四) 角度不同。风险导向审计从企业经营管理层面出发，关注的是被审计单位存在重大错报的风险，并不对企业战略等更高层次的内容进行评价，也不对企业发展前景负责。风险管理审计从企业战略层面出发，对各个层次的风险均要考虑，需要对企业战略管理是否恰当进行评价，对董事会、管理层提出改进建议，实现企业长远发展。

## 三、风险导向审计与风险管理审计在内部审计中的运用

### (一) 风险导向审计与内部审计的关系

风险导向审计是从外部审计发展起来的一种审计模式，对内部审计同样有较大的借鉴意义和应用价值。内部审计是企业的内设部门，与企业同发展、共命运，对行业特性、管理个性等有较为清晰的认识，有内部信息优势。但内部审计部门与外行业接触少，更顾忌到企业间的商业秘密，相较于外部审计，独立性和外部信息处于劣势。风险导向审计给予内部审计人员一个新视角，更加独立客观地来审视企业内部的经营管理现状，提供了一种以风险识别、评估为导向的更为科学的审计模式。风险导向审计发展的一个重要动因是减支增效，内部审计同样面临成本效益的衡量，内部审计效率提升了，等同于企业运营效率的提升。因而，风险导向审计为内部审计提供了一种更为高效的审计模式，有助于内部审计在人员、资源有限的情况下实现优化配置。

### (二) 风险管理审计与内部审计的关系

风险管理是一项复杂的系统工程，内部审计是其重要组成部分。董事会、管理层、内部审计各司其职，董事会负责制定风险管理战略，管理层负责风险管理控制实施，内部审计部门对风险管理的适当性、充分性和有效性进行检查、评价和报告，提出改进建议。内部审计是企业的监督机构，风险管理是其重要审计内容。将评价和改善企业风险管理作为内部审计的重要工作领域，是内部审计的新发展，拓展了内部审计的广度和深度，将内部审计在企业中的作用推向一个新的水平。内部审计和风险管理相辅相成，都是企业增值、改善运作和防范风险的重要方面。风险管理是对内部控制的再控制，内部审计是对风险管理的再监督，风险管理渗透到企业管理的各个方面，内部审计无法脱离风险管理

而独立开展。

### (三) 在内部审计中融合运用

内部审计具有外部审计不可比拟的管理参与度，势必要求内部审计不仅停留在短期的、事后的评价上，更要转向常态的、全过程的监督。近年来，内部审计发展较快，提出了自身转型提升的要求。在审计内容上，由传统的以财务收支为基础的审计，转向全业务风险管控，如将预算管理审计、采购支出审计、工程项目审计、人力资源审计等纳入审计范围。在审计方式上，由传统的事后评价，转向事前、事中监督，实现全过程跟踪审计，对风险进行提前管控。上述两项转变归根结底是内部审计向风险审计转变的具体实践，而融合运用风险导向审计和风险管理审计，将推进内部审计工作更加深入有效。

#### 1、事前审计

事前审计是在经济业务事项发生前的审计，也称作预防性审计。它可以预防错弊、减少失误，防患于未然，实现科学化决策。事前审计应到位不越位，对企业决策提供独立客观的审计专业建议，但不直接做出相关决策。事前审计是风险导向审计和风险管理审计发展的必然要求，其目标都是在经济业务事项发生前对风险的识别和规避。在事前审计中融合运用风险导向审计和风险管理审计，可从以下几方面入手：

一是建立健全风险管理体系。无论是风险导向审计还是风险管理审计，都无法脱离企业现有的风险管理体系。从风险导向审计减少审计风险和风险管理审计降低经营风险的初衷都必然要求建立健全风险管理体系。如一个企业无风险意识、管理混乱，审计的风险和工作量将成倍上升。因而，事前审计首要工作是提请董事会、管理层建立健全全面风险管理体系。

二是建立风险信息数据库。风险导向审计和风险管理审计的一项重要工作是识别、预测风险和判断风险属性，建立风险信息数据库将有助于进行风险比对和应对。风险信息数据库以企业所处的内外部环境和管理情况为基础，借助案例、资料和经验，对风险事件进行分类分解，建立匹配预测模型，明确风险应对责任主体和措施。审计部门通过参与建立风险信息数据库，形成风险资源库，以提高事前审计的针对性和有效性。

三是以风险为基础预测和决策。事前审计的主要目的是加强预算、计划、预测和决策的准确性、合理性和可行性。事前审计需要关注审计风险和企业风险，审计风险体现在因未能识别重大风险而对审计部门的诟病和免职，企业风险体现在未能正确建议导致企业预测、决策失败造成的经济损失。应用风险导向审计可减少审计风险，应用风险管理审计可减少企业风险。以风险为基础开展事前审计，可提高预测、决策的科学性，更好地发挥内部审计作用。

#### 2、事中审计

事中审计是对企业生产经营过程的审计监督。可以对正在进行中的经济业务事项和客观事实进行审计审查，使经济活动在预定范围内且朝着期望的方向发展，以达到提高经济效益的目的，有助于强化企业内部管控能力，提升风险防范水平。在事中审计中融合运用风险导向审计和风险管理审计，可考虑以下几个方面：

一是建立审计实时监控系统和预警机制。开展实时监控和预警是近年来内部审计发展的一个新方向，实时监控和预警为防范和控制风险提供了实践载体。实时监控系统通过预设的监控方式，实时采集数据形成监控报告，与强大的财务分析工具相结合，为实地或现场审计提供有力支持。以风险导向审计和风险管理审计为指导建立实时监控系统，对经营风险进行分等级预警，可在最短时间内识别风险，提出应对措施，有效降低企业运行风险，大幅提高审计效率和效果。

二是对关键节点进行事中监控。事中审计近年来在预算管理、采购业务、工程建设中应用较为集中。预算管理重点关注预算调整和执行偏差；采购业务重点关注采购方式、合同签订、款项支付和货物验收；工程建设重点关注招投标、施工变更、合同执行和竣工结算审计等。在事中监控融入风险导向审计和风险管理审计，将风险防范贯穿于审计全过程，将使事中审计监控更为重点突出、有的放矢，达到事半功倍的效果。

#### 3、事后审计

事后审计一般是指在一个会计年度结束后或在某一个经济问题发生后的审计。政府审计、民间审计大多数是实施事后审计，内部审计中的财务收支审计、经济责任审计以及一些专项审计也是事后审

计。事后审计是一项较为传统和成熟的审计方式，风险导向审计和风险管理审计的引入，可促进事后审计实现新突破。

一是审计方案个性化。以风险导向审计为指导，在分析企业风险管理现状的基础上，针对不同项目、经营业态和风险领域编制个性化的审计方案。通过评估风险优先次序，将重大潜在风险作为审计重点，合理安排审计分工和资源。与董事会、管理层、执行层沟通，考虑不同的风险管理需求，邀请业内人士和专业咨询人士合理建议，补充修正审计方案，确保审计方案对风险认定准确，减少误报、漏报重大错报的风险。

二是审计策略动态化。审计实施过程中，采取动态的审计策略，将系统检查和专项检查相结合。从风险管理系统整体出发评价各风险组合，进一步排查是否存在风险遗漏的重大方面。对关注的潜在风险领域实施专项检查，倾斜人员和资源，提高审计效率，降低审计风险。一旦发现新的潜在风险领域，与企业战略经营目标相对照，通过风险度量，随时调整审计策略。

三是审计结果长效化。虽然风险导向审计和风险管理审计关注的风险类别和层次不同，但理念都是实现良性循环，防范重大错报和经营风险，促进

企业的持续发展。在事后审计中运用风险导向审计和风险管理审计，具有“事后”的先天不足，但也具备数据完整的分析优势，有助于系统整体地分析企业风险状况。因而，事后审计结果的利用显得尤为重要。审计结果不单要关注短期风险的规避和防范，更要从企业风险管理系统优化的角度，提出建设性建议，建立持续完善的长效机制。

综上所述，将风险导向审计和风险管理审计有机结合，运用到内部审计工作中，更新了审计理念，防范了审计风险，系统地提升了企业的风险应对能力，使内部审计的作用发挥到一个新高度，更好地实现企业的战略目标。

### 参考文献：

- [1] 翟平堂.风险管理审计与风险导向审计的比较 [J]. 中国内部审计, 2008 (10): 54-55.
- [2] 刘清利, 邓平, 王琼.风险导向审计与风险管理审计协同融合发展 [J]. 山东冶金, 2011 (10): 145-148.
- [3] 陈青.风险导向内部审计与风险管理审计的比较分析 [J]. 财会研究, 2012 (21): 66-68.
- [4] 黄阳阳, 吴岫岫.企业风险管理审计与风险导向审计比较研究 [J]. 商业会计, 2013 (12): 69-71.

(作者单位：浙江省烟草专卖局(公司))



## 简 讯

## 浙江省总会计师协会 走访富阳工委调研会员企业信息化管理

2月27日，协会张志国秘书长、学术部主任张明明教授和会员部副主任余淑兰赴富阳工委走访，就2014年协会工作安排和打算，与富阳工委负责人及部分会员进行座谈交流，听取了富阳工委2014年的工作目标和措施，并征询了意见和建议。

富阳市财政局金卫泉副局长、会计科何蓉娟科长热情接待大家。金局长就富阳市会计工作和财会从业人员的实际情况谈了体会和工作思路。同时，就如何发挥总师协会在地方会计工作的行业作用，通过培训提升企业财务负责人业务水平、职业道德素养，规范会计行为提出了很好的建议。金局长还

介绍了富阳根据本市多民企的经济特点，在会计管理上采取正面引导，反向鞭策，建立预警机制，考核财务人员与考核企业挂钩的作法。

下午张志国秘书长一行在浙江美科斯叉车有限公司实地调研。张明明主任听了公司主管财务的刘钢副总就信息化过程出现困难和困惑介绍后，提出了建设性的问题和处理意见。对此，刘钢副总深受启发，表示一定好好考虑张明明主任的建议，认真总结前阶段经验，明确目标，完善公司信息化管理，不断提高企业的经营管理水平。

协会秘书处 余淑兰

## 协会在杭召开工委负责人座谈会

2014年3月22日下午，浙江省总会计师协会在杭召开了协会工委负责人会议。协会二十九个工委负责人或工委代表和协会会长冯狄生、常务副会长俞乐平、秘书长张志国等参加了会议。

会议由协会常务副会长俞乐平主持。冯狄生会长传达了财政部部长楼继伟在中国总会计师协会第五次会员大会上的讲话和会议精神。同时，冯会长对协会2014年的工作提出了要求。协会秘书长张志国就协会2014年重点工作安排做了介绍，同时指出目前工委与协会之间、工委与工委之间、协会与会员之间缺乏一定的沟通和交流，今后协会可以提供更多的交流机会和平台，为会员服务。张秘书长对《浙江省总会计师协会会员管理细则》、《协会财务收支管理办法》两个制度草案制定的背景及内容进行了介绍并在会上征求与会人员的意见。

参加会议的各工委代表踊跃发言，各思己见，

气氛非常活跃。很多工委代表都提出共同的要求：希望打破工委界限，多搞活动、多沟通。这也正是冯会长谈到的2014年浙江省总会计师协会的发展思路之一——沟通。会上冯会长提出“跨界”交流可以采用：以主办会员单位提出课题，其他参会会员单位就该课题提出自己的观点或解决方法，最后由主办方收集意见稿，经费由主办方承担。这种方式既解决了课题中提出的问题，同时也解决了经费问题。

最后，各工委代表就两个制度的征求意见和2014年度培训计划等事项进行充分讨论，并提出宝贵的意见和建议。本次工委负责人会议的召开，是协会依靠基层组织加强协会内上下左右沟通与联系的措施之一，会议达到了预期效果。

协会秘书处 敖娟



## 协会召开《财政部关于全面推进管理会计体系建设的指导意见（征求意见稿）》座谈会

2014年3月23日下午，在协会会议室召开了《财政部关于全面推进管理会计体系建设的指导意见（征求意见稿）》座谈会。座谈会由协会常务副会长俞乐平主持，财政厅会管处郑肖亮副处长、协会学术部主任张明明教授、各专业委员会负责人和有关行业的会员单位财务高层及骨干、院校专家、教授参与了座谈。

与会人员就《财政部关于全面推进管理会计体系建设的指导意见（讨论稿）》，结合自己的工作体

会进行了充分交流和探讨，发表自己的见解和看法。大家一致认为财政部提出的推动管理会计体系建设，顺应当前经济社会发展形势下的必然，管理会计工作能为企业管理决策服务，以创造价值为核心，因此加强管理会计工作是深化经济体制改革中的重要举措。座谈会上大家就管理会计体系的建设提出了建议和意见，协会对这些意见和建议进行了整理，并形成书面材料已于3月底上报省财政厅。

协会秘书处 余淑兰

## 引领财务转型，2014管理会计实践中国行活动在杭州举办

由高顿财务培训联合浙江省总会计师协会、浙江省外商投资企业协会共同主办的“引领财务转型2014管理会计实践中国行杭州站”活动，于4月25日在杭州雷迪森酒店成功举办。近300名江浙知名企业董事长、总经理、CFO、财务总监等参加了本次财务盛会，共同探讨新时期管理会计的角色定位、管理会计对财务转型的战略意义以及管理会计先进的实战案例和优秀经验。本次活动邀请二位嘉宾作实践分享演讲：浙江省机电集团公司财务负责人、浙江省总会计师协会常务副会长、教授级高级

会计师俞乐平作了《企业战略导向下的价值链管理》的主题演讲；美国欧文斯科宁复合材料公司玻纤业务全球财务总监项大珑先生作了《革新——新时期的管理会计角色定位》的主题演讲。

财政部等国家部委大力发展管理会计，并逐渐将建设管理会计体系作为工作重点之一，管理会计的重要价值正被越来越多的财务工作者和相关专家学者所重视，一些敏锐的中国企业在管理实践中已取得了初步成效。本次活动协会组织90多名会员参会，反响热烈。

协会秘书处 余淑兰

## 横店工委举办企业会计信息化管理与实践交流会

东阳横店工委联合横店集团总部财务管理部门，结合学习贯彻财政部《企业会计信息化工作规范》，一行36人于2014年5月9日上午在杭州瑞豪中心大酒店举办横店集团“企业会计信息化管理与实践”交流会暨横店工委活动。会议由横店工委金龙华会长主持，秘书长、集团总部财务管理部门部长林怡福同志作了财政部《企业会计信息化工作规范》介绍并布置了集团信息化工作安排。会议邀请

南华期货有限公司财务总监王正浩作《财务如何利用和使用电子信息技术》、浙江横店影视城有限公司财务部长郭健作《财务管理信息化建设》交流报告，浙江省总会计师协会余淑兰主任到会祝贺指导。

本次活动得到了横店进出口有限公司、南华期货有限公司的大力支持，今后工委还将继续助力横店集团财会人员内部培训交流开展活动。

横店工作委员会秘书处

## 衢州工委召开 2014 年度工作会议

4月12日,经充分酝酿准备,浙江省总会计师协会衢州工委2014年度工作会议在小湖南镇顺利召开。会议传达了中国总会计师协会第五次全国会员代表大会和省总会协会2014年第一次工委负责人联系会议有关精神,交流了工委2013年度工作总结和2014年度工作安排。为进一步发挥会计管理在经济精益化管理中的作用,本次会议还特别

邀请“中国精益管理杰出贡献专家”获得者张毅作了企业精益化管理专题讲座。

衢州工委六个片组共50名会员参加了会议及讲座,省总会计师协会秘书长张志国到会指导并讲话,协会副秘书长方小其、会员部余淑兰一同参加会议并听取讲座。

衢州工作委员会秘书处

## 嵊州工委举行 2014 年度会员大会暨专题报告会

2014年4月19日下午,嵊州工委在中信银行嵊州市支行举行了2014年度会员大会暨专题报告会。浙江省总会计师协会常务理事、秘书长张志国、绍兴工委会会长梁林美、嵊州市财政局会计科科长裘浩鹏、副科长朱莉萍等领导亲临大会指导,嵊州工委60余名会员参加了本次会员大会暨专题报告会。

会议由嵊州工委相韞策会长作工作报告,全面回顾总结了2013年度嵊州工委的各项工作。报告指出,2013年,嵊州工委充分发挥行业协会的组织作用,凝聚广大会员力量,卓有成效地开展了大量工作,主要表现在:一是召开了2013年度嵊州工委会员大会,全面回顾总结了协会2013年的工作,并举办了题为“提高CFO地位,提升CFO价值”的主题论坛,从理论和实务的角度,进行了广泛深入的探讨;二是参加了省协会第七届会员大会,并积极按照报告中的有关要求和内容,认真贯彻落实会议精神,扎实细致地开展各项工作;三是关注当前宏观经济形势,积极参加高端会计论坛,提升了会员的知识视野,拓宽了会员的知识面;四是认真开展课题调研活动,组成了由会长相韞策为课题负责人,荣誉会长周贤林、副会长马专为成员的课题组,通过分析目前总会计师的现状,从提升总会计师地位和价值的角度,撰写了《CFO(总会计师):如何使自己脱颖而出——从CFO自身的角度

研究如何提高地位、提升价值》这一课题,上报中国总会计师协会,该课题已被正式立项;五是积极开展横向交流活动,认真学习外地先进经验;六是注重加快知识更新步伐,提升了会员能力素质,系统地学习了会计理论知识和相关业务知识;七是围绕培养高端会计人才,造就会计精英分子这个目标,通过多种形式和途径,加强高级会计人才队伍建设等几个方面。

会议还提出了2014年度的工作任务,一是实施素质提升工程,注重对高素质财务人才的培养,有针对性地筛选一些有培养潜力和具有较高实际工作能力的会员,激励他们主动学习,激发潜能,提升素质,努力造就一支能够适应地方经济发展需要的会计领军人才;二是组建金融俱乐部,实现扩展金融业务、提高企业财务管理水平、会员个人财富增值的多赢目标;三是参加高端财务专题讲座,提升总会计师的财务管理素质和风险应对能力;四是发挥协会的桥梁纽带作用,继续完善会员单位走访制度,五是积极开展健康有益的活动,营造团结奋进的氛围,增强会员的团队意识。

会上,嵊州工委荣誉会长周贤林作了题为《阅读,让生活更精彩》的主题演讲,通过生动活泼的事例,深入浅出地鼓励会员多读书,读好书,开阔自身的知识视野,让生活和工作更精彩。

嵊州工作委员会秘书处

# 物联网产业将成为 新一轮产业革命重要方向

国务院副总理马凯在2月18日全国物联网工作电视电话会议上指出，物联网是新一代信息技术的高度集成和综合运用，是新一轮产业革命的重要方向和推动力量，对于培育新的经济增长点、推动产业结构转型升级、提升社会管理和公共服务的效率和水平具有重要意义。

**【问题】**物联网被称为继计算机、互联网之后世界信息产业发展的第三次浪潮。物联网技术不是对现有技术的颠覆性革命，而是通过对现有技术的综合运用，从而实现全新的商业模式，智能感知、云计算和大数据是其关键技术。物联网的实质是将新一代信息技术应用于各行各业，实现信息化与工业化的深度融合，促进经济转型和产业升级。

在物联网发展过程中，我国一直缺乏一些关键技术的掌握，所以产品档次上不去，价格下不来。目前行业技术主要缺乏两个方面标准：接口的标准化；数据模型的标准化。和美国相比，国内物联网产业链完善度上还存在着较大差距。另外，物联网应用领域十分广泛，许多行业应用具有很大的交叉性，须加强各行业主管部门的协调与互动，以开放的心态展开通力合作，打破行业、地区、部门之间的壁垒，促进资源共享，加强体制优化改革，才能有效的保障物联网产业的顺利发展。

**【对策】**2013年国务院办公厅发布的《关于推进物联网有序健康发展的指导意见》提出，到2015年，实现物联网在经济社会重要领域的规模示范应用，突破一批核心技术，初步形成物联网产业体系，安全保障能力明显提高。

今后，按照“需求牵引、重点跨越、支撑发展、引领未来”的原则，着力突破核心芯片、智能传感器等一批核心关键技术；着力在工业、农业、节能环保、商贸流通、能源交通、社会事业、城市管理、安全生产等领域，开展物联网应用示范和规模化应用；着力统筹推动物联网整个产业链协调发展，形成上下游联动、共同促进的良好格局；着力加强物联网安全保障技术、产品研发和法律法规制度建设，提升信息安全保障能力；着力建立健全多层次多类型的人才培养体系，加强物联网人才队伍建设。

(转自：中信银行杭州分行财务顾问信息快讯)



# 关于开展 2014 年高新技术企业认定等工作的通知

浙高企认办〔2014〕5号

各市、县（市）、杭州高新区高新技术企业认定工作办公室：

根据《高新技术企业认定管理办法》（国科发火〔2008〕172号）（以下简称《认定办法》）、《高新技术企业认定工作指引》（国科发火〔2008〕362号）（以下简称《工作指引》）、和《关于高新技术企业更名和复审等有关事项的通知》（国科火字〔2011〕123号），现将2014年高新技术企业认定、复审和更名等工作事项通知如下：

## 一、高新技术企业认定和复审

### （一）企业申请程序

1. 注册登记。新申请认定的企业登录高新技术企业认定管理工作网（网址：[www.innocom.gov.cn](http://www.innocom.gov.cn)），按要求填写《企业注册登记表》，并选择属地设市、县（市、区）高企认定办作为注册机构，同时应与该认定机构联系并确认完成注册程序。认定机构办公室完成企业身份确认并将用户名和密码告知企业。

2011年通过认定需复审的企业，具体操作方法见《关于高新技术企业认定网络申报工作有关事项说明的函》（省科技厅网站[www.zjkjt.gov.cn](http://www.zjkjt.gov.cn)“通知公告”栏2011年7月11日发布）。

待当地认定机构核实并确认注册完成后，方可进行填报、上传和打印等工作。省认定办不承担注册工作。

2. “高新技术企业认定管理工作网”提交材料。企业根据获得的用户名和密码进入“高新技术企业认定管理工作网”，按要求填写并通过网络系统上传至认定机构。

3. “浙江省高新技术企业管理工作网”提交材料。企业登录“浙江省高新技术企业管理工作网”（网址：<http://202.107.205.11:8612/>），用“高新技术企业认定管理工作网”注册的用户名和密码进入系统，填写企业自评表，并按要求上传以下材料：

（1）企业营业执照副本、税务登记证（扫描件），复审企业还需提供高新技术企业证书（A4幅面扫描件）；

（2）企业职工人数、学历结构以及研发人员占企业职工的比例的证明；

（3）经具有资质并符合《工作指引》规定相关条件的中介机构鉴证的企业近三个会计年度研究开发费用（实际年限不足三年的按实际经营年限）、近一个会计年度高新技术产品（服务）收入专项审计报告，和能说明中介机构符合《工作指引》规定相关鉴证条件的证明材料；

（4）经具有资质的中介机构鉴证的企业近三个会计年度的审计报告和财务报表（含资产负债表、利润及利润分配表、现金流量表，实际年限不足三年的按实际经营年限），提交的审计报告必须包含附注（附注中的管理费用应列明细）；

（5）技术创新活动证明材料，包括所有权和使用权同属申请企业的知识产权证书、独占许可协议、生产批文，成果转化列表，新产品或新技术证明（查新）材料、产品质量检验报告，省级（含计划单列市）以上科技计划立项证明，以及其他相关证明材料等；

（6）企业所得税年度纳税申报表。

## (二) 地方形式审查程序

当地科技、财政和税务部门对辖区内的申请认定或复审企业申报材料根据高新技术企业认定条件逐条进行形式审查(审查要点参考附件),审查应采用网上和书面材料相结合方式,用分配的用户名和密码(初始密码为123456,登录后可进行修改)登录“浙江省高新技术企业管理工作网”填写部门审查意见,各地高企认定办填写形式综合意见表,并打印盖好章后上交省认定办。对所得税上缴给省地税局直属分局的申请认定和复审企业,由申请企业所在地的县或市科技主管部门牵头会同地方财政、省地税局直属分局进行形式审查。

## (三) 材料编制要求

1. 申请企业按照《认定办法》及《工作指引》有关要求,如实填报《高新技术企业认定(复审)申请书》并与其他申报材料合订成册。全套汇总申报材料应顺序逐页编制页码,每份申报材料应提供材料总目录和相应的页码范围,装订成册上报一份交地方认定办存档。

2. 材料装订顺序为:

- A. 总目录;
- B. 《高新技术企业认定(复审)申请书》;
- C. 企业营业执照副本、税务登记证(复印件);
- D. 其他证明材料。按照《认定办法》第十条规定的6项认定条件,归类顺序编排。

3. 申请材料内容要与网络提交内容一致,申请材料有关要求见《关于做好2014年高新技术企业认定复审工作的预备通知》(浙高企认办[2014]2号)。

## (四) 上报时间

2014年高新技术企业认定(复审)工作采用随时受理、分批处理的方式,按新认定两批、复审一批开展。具体分批处理时间如下:

1. 6月1日,第一批新认定申请网络上报截止(杭州地区);
2. 7月1日,复审网络上报截止;
3. 8月1日,第二批新认定申请网络上报截止(杭州地区以外)。

2008年认定的高新技术企业参加新认定评审;

对没有按时网络上报复审申请材料的高新技术企业,视为自动放弃复审资格。

## 二、高新技术企业更名

申请高新技术企业更名的企业,需按照全国高新技术企业认定管理工作领导小组办公室2011年5月发布的《高新技术企业更名管理工作规程(试行)》(国科火字[2011]123号)(省科技厅网站www.zjkjt.gov.cn“通知公告”栏2011年5月16日转发)要求,完成更名的网络和纸质上报流程。纸质材料中的《高新技术企业名称变更申请书》经属地科技、财政、税务各部门加盖公章并由该认定办将全套材料一式两份连同《申请书》电子版报送我办。高新技术企业更名实行随时受理、定期审批的制度。参加2014年复审又涉及更名的高新技术企业,需先完成更名程序,再参加复审。

请各地高企认定办公室加强对申报工作的组织协调和审核把关,坚决防止和杜绝弄虚作假,共同做好高新技术企业认定和复审工作。申报企业要对申请材料的真实性负责,若存在弄虚作假行为,一经发现并查实,将按照《认定办法》的相关规定取消资格,且今后5年内不再受理该企业的认定申请。

上述通知未尽事宜,按照国家相关规定办理。网络操作有关事项请仔细阅读“浙江省高新技术企业管理工作网”(http://202.107.205.11:8612/)使用说明书。如有变化,将另行通知,请关注省科技厅门户网站(www.zjinfo.gov.cn)。

联系人:浙江省科技厅高新处 陈夙 杨陈华  
万娟秀

联系电话:0571-87054024, 85056702,  
87054023

地址:杭州环城西路33号省科技大楼

Email: csu@zjinfo.gov.cn。

附件:浙江省高新技术企业认定和复审工作形式审查要点

浙江省高新技术企业认定管理工作领导小组办公室  
2014年4月2日

附件

# 浙江省高新技术企业认定和复审工作形式审查要点

(供参考)

## 一、关于认定和复审范围

申请高新技术企业认定和复审的必须是查账征收企业所得税的企业。个人独资、合伙企业（含有限合伙企业）和认定（复审）前三年任意一年为核定征收企业所得税的纳税人原则上不得申请高新技术企业认定和复审。

## 二、关于自主知识产权

1. 核心自主知识产权应是本企业申报前三年的1月1日起至申报日前获得；以独占许可方式拥有的知识产权是应是全球独占许可，并签订了独占许可协议，办理了备案手续；高新技术企业的有效期应在五年以上的独占许可期内。

2. 核心自主知识产权范围应符合规定要求，并具有权属证明（授权通知书或授权证书）；申报企业提供的自主知识产权的权属人必须为申请企业（独占许可除外）。

## 三、关于研究开发费

1. 要按照《高新技术企业认定管理工作指引》（国科发火〔2008〕362号）中就“研究开发活动及研发项目”的界定，审核企业是否按规定确认研发活动并如实填报《研究开发项目情况表》。

2. 企业应按规定要求设置研发费用辅助核算账目，并按规定分项归集并填写《企业年度研究开发费用结构明细表》。

3. 研发费用占销售收入之比是否符合要求。

4. 企业委托外部研究开发应符合独立交易原则，按照80%计入研发费用总额；企业支付的特许权使用费不能作为委托外部研究开发费用；企业接受委托的研发收入不应计入本企业的研发费用。

5. 为研究开发活动所发生的办公费、通讯费、专利申请维护费、高新技术研发保险费等其他费用，一般应不得超过研究开发总费用的10%，另有规定的除外。

6. 对照申报企业的研发费用的起止日期、金额与企业的成果转化证明资料，投产后发生的费用应计入相关产品的成本，一般情况下，不得作为研究开发费。对已形成规模化销售的产品（服务）进行后续改进提升的研发活动而发生的费用，企业应给出详细说明。

7. 申报企业的研发费用的起止日期与获取自主知识产权的日期应有对应关系。对已获自主知识产权的产品（服务）进行后续研发活动及其发生的费用，申报企业应给予说明。

8. 对于申请认定企业须说明研发费用归集的具体方法及标准。对于申请复审企业，申报企业须建立较为完善的单独核算研发制度，审核可根据账册凭证进行确认。

## 四、关于高新技术产品（服务）收入

1. 对企业的主要产品（服务）发挥核心支持作用的技术是否属于《国家重点支持的高新技术领域》规定的范围。

2. 高新技术产品（服务）收入是否按照规定进行归集，是否占企业当年总收入的60%以上。

3. 计入的高新技术产品（服务）收入是否与申报的高新技术产品（服务）相对应。

4. 申报企业的高新技术产品（服务）收入所描述的核心技术或创新点必须与申报的高新技术领域最具体的领域分类和对应文字说明相对应。

## 五、关于人员

1. 企业当年职工总数的统计是否符合要求。

2. 具有大学专科以上学历的科技人员占企业当年职工总数的30%以上，其中研发人员占企业当年职工总数的10%以上。

3. 是否将非本企业人员（不满183天）、本企业非研发人员计入科技人员、研发人员。

六、本要点未尽事宜按国家有关规定办理。



为了适应社会主义市场经济发展需要，提高企业财务报表质量和会计信息透明度，根据《企业会计准则——基本准则》，财政部颁布了财会〔2014〕第7、8、10、14号文件，对《企业会计准则第2号——长期股权投资》、《企业会计准则第9号——职工薪酬》、《企业会计准则第30号——财务报表列报》和《企业会计准则第33号——合并财务报表》、进行了修订，自2014年7月1日起在所有执行企业会计准则的企业范围内施行，鼓励在境外上市的企业提前执行。2006年2月15日发布的相应准则同时废止。

为了方便广大会员学习修订后的会计准则，我们将这四个准则在此予以刊登。



## 企业会计准则第2号——长期股权投资

### 第一章 总 则

第一条 为了规范长期股权投资的确认、计量，根据《企业会计准则——基本准则》，制定本准则。

第二条 本准则所称长期股权投资，是指投资方对被投资单位实施控制、重大影响的权益性投资，以及对其合营企业的权益性投资。

在确定能否对被投资单位实施控制时，投资方应当按照《企业会计准则第33号——合并财务报表》的有关规定进行判断。投资方能够对被投资单位实施控制的，被投资单位为其子公司。投资方属于《企业会计准则第33号——合并财务报表》规定的投资性主体且子公司不纳入合并财务报表的情况除外。

重大影响，是指投资方对被投资单位的财务和经营政策有参与决策的权力，但并不能够控制或者与其他方一起共同控制这些政策的制定。在确定能否对被投资单位施加重大影响时，应当考虑投资方和其他方持有的被投资单位当期可转换公司债券、当期可执行认股权证等潜在表决权因素。投资方能够对被投资单位施加重大影响的，被投资单位为其联营企业。

在确定被投资单位是否为合营企业时，应当按照《企业会计准则第40号——合营安排》的有关

规定进行判断。

第三条 下列各项适用其他相关会计准则：

（一）外币长期股权投资的折算，适用《企业会计准则第19号——外币折算》。

（二）风险投资机构、共同基金以及类似主体持有的、在初始确认时按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》的规定以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，投资性主体对不纳入合并财务报表的子公司的权益性投资，以及本准则未予规范的其他权益性投资，适用《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》。

第四条 长期股权投资的披露，适用《企业会计准则第41号——在其他主体中权益的披露》。

### 第二章 初始计量

第五条 企业合并形成的长期股权投资，应当按照下列规定确定其初始投资成本：

（一）同一控制下的企业合并，合并方以支付现金、转让非现金资产或承担债务方式作为合并对价的，应当在合并日按照被合并方所有者权益在最终控制方合并财务报表中的账面价值的份额作为长期股权投资的初始投资成本。长期股权投资初始投资成本与支付的现金、转让的非现金资产以及所承担债务账面价值之间的差额，应当调整资本公积；资本公积不足冲减的，调整留存收益。

合并方以发行权益性证券作为合并对价的，应当在合并日按照被合并方所有者权益在最终控制方合并财务报表中的账面价值的份额作为长期股权投资的初始投资成本。按照发行股份的面值总额作为股本，长期股权投资初始投资成本与所发行股份面值总额之间的差额，应当调整资本公积；资本公积不足冲减的，调整留存收益。

(二) 非同一控制下的企业合并，购买方在购买日应当按照《企业会计准则第20号——企业合并》的有关规定确定的合并成本作为长期股权投资的初始投资成本。

合并方或购买方为企业合并发生的审计、法律服务、评估咨询等中介费用以及其他相关管理费用，应当于发生时计入当期损益。

第六条 除企业合并形成的长期股权投资以外，其他方式取得的长期股权投资，应当按照下列规定确定其初始投资成本：

(一) 以支付现金取得的长期股权投资，应当按照实际支付的购买价款作为初始投资成本。初始投资成本包括与取得长期股权投资直接相关的费用、税金及其他必要支出。

(二) 以发行权益性证券取得的长期股权投资，应当按照发行权益性证券的公允价值作为初始投资成本。与发行权益性证券直接相关的费用，应当按照《企业会计准则第37号——金融工具列报》的有关规定确定。

(三) 通过非货币性资产交换取得的长期股权投资，其初始投资成本应当按照《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》的有关规定确定。

(四) 通过债务重组取得的长期股权投资，其初始投资成本应当按照《企业会计准则第12号——债务重组》的有关规定确定。

### 第三章 后续计量

第七条 投资方能够对被投资单位实施控制的长期股权投资应当采用成本法核算。

第八条 采用成本法核算的长期股权投资应当按照初始投资成本计价。追加或收回投资应当调整长期股权投资的成本。被投资单位宣告分派的现金股利或利润，应当确认为当期投资收益。

第九条 投资方对联营企业和合营企业的长期股权投资，应当按照本准则第十条至第十三条规

定，采用权益法核算。

投资方对联营企业的权益性投资，其中一部分通过风险投资机构、共同基金、信托公司或包括投连险基金在内的类似主体间接持有的，无论以上主体是否对这部分投资具有重大影响，投资方都可以按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》的有关规定，对间接持有的该部分投资选择以公允价值计量且其变动计入损益，并对其余部分采用权益法核算。

第十条 长期股权投资的初始投资成本大于投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的，不调整长期股权投资的初始投资成本；长期股权投资的初始投资成本小于投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的，其差额应当计入当期损益，同时调整长期股权投资的成本。

被投资单位可辨认净资产的公允价值，应当比照《企业会计准则第20号——企业合并》的有关规定确定。

第十一条 投资方取得长期股权投资后，应当按照应享有或应分担的被投资单位实现的净损益和其他综合收益的份额，分别确认投资收益和其他综合收益，同时调整长期股权投资的账面价值；投资方按照被投资单位宣告分派的利润或现金股利计算应享有的部分，相应减少长期股权投资的账面价值；投资方对于被投资单位除净损益、其他综合收益和利润分配以外所有者权益的其他变动，应当调整长期股权投资的账面价值并计入所有者权益。

投资方在确认应享有被投资单位净损益的份额时，应当以取得投资时被投资单位可辨认净资产的公允价值为基础，对被投资单位的净利润进行调整后确认。

被投资单位采用的会计政策及会计期间与投资方不一致的，应当按照投资方的会计政策及会计期间对被投资单位的财务报表进行调整，并据以确认投资收益和其他综合收益等。

第十二条 投资方确认被投资单位发生的净亏损，应当以长期股权投资的账面价值以及其他实质上构成对被投资单位净投资的长期权益减记至零为限，投资方负有承担额外损失义务的除外。

被投资单位以后实现净利润的，投资方在其收益分享额弥补未确认的亏损分担额后，恢复确认收益分享额。



第十三条 投资方计算确认应享有或应分担被投资单位的净损益时，与联营企业、合营企业之间发生的未实现内部交易损益按照应享有的比例计算归属于投资方的部分，应当予以抵销，在此基础上确认投资收益。

投资方与被投资单位发生的未实现内部交易损失，按照《企业会计准则第8号——资产减值》等的有关规定属于资产减值损失的，应当全额确认。

第十四条 投资方因追加投资等原因能够对被投资单位施加重大影响或实施共同控制但不构成控制的，应当按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》确定的原持有的股权投资的公允价值加上新增投资成本之和，作为改按权益法核算的初始投资成本。原持有的股权投资分类为可供出售金融资产的，其公允价值与账面价值之间的差额，以及原计入其他综合收益的累计公允价值变动应当转入改按权益法核算的当期损益。

投资方因追加投资等原因能够对非同一控制下的被投资单位实施控制的，在编制个别财务报表时，应当按照原持有的股权投资账面价值加上新增投资成本之和，作为改按成本法核算的初始投资成本。购买日之前持有的股权投资因采用权益法核算而确认的其他综合收益，应当在处置该项投资时采用与被投资单位直接处置相关资产或负债相同的基础进行会计处理。购买日之前持有的股权投资按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》的有关规定进行会计处理的，原计入其他综合收益的累计公允价值变动应当在改按成本法核算时转入当期损益。在编制合并财务报表时，应当按照《企业会计准则第33号——合并财务报表》的有关规定进行会计处理。

第十五条 投资方因处置部分股权投资等原因丧失了对被投资单位的共同控制或重大影响的，处置后的剩余股权应当改按《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》核算，其在丧失共同控制或重大影响之日的公允价值与账面价值之间的差额计入当期损益。原股权投资因采用权益法核算而确认的其他综合收益，应当在终止采用权益法核算时采用与被投资单位直接处置相关资产或负债相同的基础进行会计处理。

投资方因处置部分权益性投资等原因丧失了对

被投资单位的控制的，在编制个别财务报表时，处置后的剩余股权能够对被投资单位实施共同控制或施加重大影响的，应当改按权益法核算，并对该剩余股权视同自取得时即采用权益法核算进行调整；处置后的剩余股权不能对被投资单位实施共同控制或施加重大影响的，应当改按《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》的有关规定进行会计处理，其在丧失控制之日的公允价值与账面价值间的差额计入当期损益。在编制合并财务报表时，应当按照《企业会计准则第33号——合并财务报表》的有关规定进行会计处理。

第十六条 对联营企业或合营企业的权益性投资全部或部分分类为持有待售资产的，投资方应当按照《企业会计准则第4号——固定资产》的有关规定处理，对于未划分为持有待售资产的剩余权益性投资，应当采用权益法进行会计处理。

已划分为持有待售的对联营企业或合营企业的权益性投资，不再符合持有待售资产分类条件的，应当从被分类为持有待售资产之日起采用权益法进行追溯调整。分类为持有待售期间的财务报表应当作相应调整。

第十七条 处置长期股权投资，其账面价值与实际取得价款之间的差额，应当计入当期损益。采用权益法核算的长期股权投资，在处置该项投资时，采用与被投资单位直接处置相关资产或负债相同的基础，按相应比例对原计入其他综合收益的部分进行会计处理。

第十八条 投资方应当关注长期股权投资的账面价值是否大于享有被投资单位所有者权益账面价值的份额等类似情况。出现类似情况时，投资方应当按照《企业会计准则第8号——资产减值》对长期股权投资进行减值测试，可收回金额低于长期股权投资账面价值的，应当计提减值准备。

#### 第四章 衔接规定

第十九条 在本准则施行日之前已经执行企业会计准则的企业，应当按照本准则进行追溯调整，追溯调整不切实可行的除外。

#### 第五章 附 则

第二十条 本准则自2014年7月1日起施行。

# 企业会计准则第9号——职工薪酬

## 第一章 总 则

第一条 为了规范职工薪酬的确认、计量和相关信息的披露，根据《企业会计准则——基本准则》，制定本准则。

第二条 职工薪酬，是指企业为获得职工提供的服务或解除劳动关系而给予的各种形式的报酬或补偿。职工薪酬包括短期薪酬、离职后福利、辞退福利和其他长期职工福利。企业提供给职工配偶、子女、受赡养人、已故员工遗属及其他受益人等的福利，也属于职工薪酬。

短期薪酬，是指企业在职工提供相关服务的年度报告期间结束后十二个月内需要全部予以支付的职工薪酬，因解除与职工的劳动关系给予的补偿除外。短期薪酬具体包括：职工工资、奖金、津贴和补贴，职工福利费，医疗保险费、工伤保险费和生育保险费等社会保险费，住房公积金，工会经费和职工教育经费，短期带薪缺勤，短期利润分享计划，非货币性福利以及其他短期薪酬。

带薪缺勤，是指企业支付工资或提供补偿的职工缺勤，包括年休假、病假、短期伤残、婚假、产假、丧假、探亲假等。利润

分享计划，是指因职工提供服务而与职工达成的基于利润或其他经营成果提供薪酬的协议。

离职后福利，是指企业为获得职工提供的服务而在职工退休或与企业解除劳动关系后，提供的各种形式的报酬和福利，短期薪酬和辞退福利除外。

辞退福利，是指企业在职工劳动合同到期之前解除与职工的劳动关系，或者为鼓励职工自愿接受裁减而给予职工的补偿。

其他长期职工福利，是指除短期薪酬、离职后福利、辞退福利之外所有的职工薪酬，包括长期带薪缺勤、长期残疾福利、长期利润分享计划等。

第三条 本准则所称职工，是指与企业订立劳动合同的所有人员，含全职、兼职和临时职工，也包括虽未与企业订立劳动合同但由企业正式任命的

人员。

未与企业订立劳动合同或未由其正式任命，但向企业所提供服务与职工所提供服务类似的人员，也属于职工的范畴，包括通过企业与劳务中介公司签订用工合同而向企业提供服务的

第四条 下列各项适用其他相关会计准则：

(一) 企业年金基金，适用《企业会计准则第10号——企业年金基金》。

(二) 以股份为基础的薪酬，适用《企业会计准则第11号——股份支付》。

## 第二章 短期薪酬

第五条 企业应当在职工为其提供服务的会计期间，将实际发生的短期薪酬确认为负债，并计入当期损益，其他会计准则要求或允许计入资产成本的除外。

第六条 企业发生的职工福利费，应当在实际发生时根据实际发生额计入当期损益或相关资产成本。职工福利费为非货币性福利的，应当按照公允价值计量。

第七条 企业为职工缴纳的医疗保险费、工伤保险费、生育保险费等社会保险费和住房公积金，以及按规定提取的工会经费和职工教育经费，应当在职工为其提供服务的会计期间，根据规定的计提基础和计提比例计算确定相应的职工薪酬金额，并确认相应负债，计入当期损益或相关资产成本。

第八条 带薪缺勤分为累积带薪缺勤和非累积带薪缺勤。企业应当在职工提供服务从而增加了其未来享有的带薪缺勤权利时，确认与累积带薪缺勤相关的职工薪酬，并以累积未行使权利而增加的预期支付金额计量。企业应当在职工实际发生缺勤的会计期间确认与非累积带薪缺勤相关的职工薪酬。

累积带薪缺勤，是指带薪缺勤权利可以结转下期的带薪缺勤，本期尚未用完的带薪缺勤权利可以在未来期间使用。

非累积带薪缺勤，是指带薪缺勤权利不能结转

下期的带薪缺勤，本期尚未用完的带薪缺勤权利将予以取消，并且职工离开企业时也无权获得现金支付。

第九条 利润分享计划同时满足下列条件的，企业应当确认相关的应付职工薪酬：

（一）企业因过去事项导致现在具有支付职工薪酬的法定义务或推定义务；

（二）因利润分享计划所产生的应付职工薪酬义务金额能够可靠估计。属于下列三种情形之一的，视为义务金额能够可靠估计：

1. 在财务报告批准报出之前企业已确定应支付的薪酬金额。

2. 该短期利润分享计划的正式条款中包括确定薪酬金额的方式。

3. 过去的惯例为企业确定推定义务金额提供了明显证据。

第十条 职工只有在企业工作一段特定期间才能分享利润的，企业在计量利润分享计划产生的应付职工薪酬时，应当反映职工因离职而无法享受利润分享计划福利的可能性。

如果企业在职工为其提供相关服务的年度报告期间结束后十二个月内，不需要全部支付利润分享计划产生的应付职工薪酬，该利润分享计划应当适用本准则其他长期职工福利的有关规定。

### 第三章 离职后福利

第十一条 企业应当将离职后福利计划分类为设定提存计划和设定受益计划。

离职后福利计划，是指企业与职工就离职后福利达成的协议，或者企业为向职工提供离职后福利制定的规章或办法等。其中，设定提存计划，是指向独立的基金缴存固定费用后，企业不再承担进一步支付义务的离职后福利计划；设定受益计划，是指除设定提存计划以外的离职后福利计划。

第十二条 企业应当在职工为其提供服务的会计期间，将根据设定提存计划计算的应缴存金额确认为负债，并计入当期损益或相关资产成本。

根据设定提存计划，预期不会在职工提供相关服务的年度报告期结束后十二个月内支付全部应缴存金额的，企业应当参照本准则第十五条规定的折现率，将全部应缴存金额以折现后的金额计量应付职工薪酬。

第十三条 企业对设定受益计划的会计处理通常包括下列四个步骤：

（一）根据预期累计福利单位法，采用无偏且相互一致的精算假设对有关人口统计变量和财务变量等做出估计，计量设定受益计划所产生的义务，并确定相关义务的归属期间。企业应当按照本准则第十五条规定的折现率将设定受益计划所产生的义务予以折现，以确定设定受益计划义务的现值和当期服务成本。

（二）设定受益计划存在资产的，企业应当将设定受益计划义务现值减去设定受益计划资产公允价值所形成的赤字或盈余确认为一项设定受益计划净负债或净资产。

设定受益计划存在盈余的，企业应当以设定受益计划的盈余和资产上限两项的孰低者计量设定受益计划净资产。其中，资产上限，是指企业可从设定受益计划退款或减少未来对设定受益计划缴存资金而获得的经济利益的现值。

（三）根据本准则第十六条的有关规定，确定应当计入当期损益的金额。

（四）根据本准则第十六条和第十七条的有关规定，确定应当计入其他综合收益的金额。

在预期累计福利单位法下，每一服务期间会增加一个单位的福利权利，并且需对每一个单位单独计量，以形成最终义务。企业应当将福利归属于提供设定受益计划的义务发生的期间。这一期间是指从职工提供服务以获取企业在未来报告期间预计支付的设定受益计划福利开始，至职工的继续服务不会导致这一福利金额显著增加之日为止。

第十四条 企业应当根据预期累计福利单位法确定的公式将设定受益计划产生的福利义务归属于职工提供服务的期间，并计入当期损益或相关资产成本。

当职工后续年度的服务将导致其享有的设定受益计划福利水平显著高于以前年度时，企业应当按照直线法将累计设定受益计划义务分摊确认于职工提供服务而导致企业第一次产生设定受益计划福利义务至职工提供服务不再导致该福利义务显著增加的期间。在确定该归属期间时，不应考虑仅因未来工资水平提高而导致设定受益计划义务显著增加的情况。

第十五条 企业应当对所有设定受益计划义务

予以折现，包括预期在职工提供服务的年度报告期间结束后的十二个月内支付的义务。折现时所采用的折现率应当根据资产负债表日与设定受益计划义务期限和币种相匹配的国债或活跃市场上的高质量公司债券的市场收益率确定。

第十六条 报告期末，企业应当将设定受益计划产生的职工薪酬成本确认为下列组成部分：

(一) 服务成本，包括当期服务成本、过去服务成本和结算利得或损失。其中，当期服务成本，是指职工当期提供服务所导致的设定受益计划义务现值的增加额；过去服务成本，是指设定受益计划修改所导致的与以前期间职工服务相关的设定受益计划义务现值的增加或减少。

(二) 设定受益计划净负债或净资产的利息净额，包括计划资产的利息收益、设定受益计划义务的利息费用以及资产上限影响的利息。

(三) 重新计量设定受益计划净负债或净资产所产生的变动。除非其他会计准则要求或允许职工福利成本计入资产成本，上述第(一)项和第(二)项应计入当期损益；第(三)项应计入其他综合收益，并且在后续会计期间不允许转回至损益，但企业可以在权益范围内转移这些在其他综合收益中确认的金额。

第十七条 重新计量设定受益计划净负债或净资产所产生的变动包括下列部分：

(一) 精算利得或损失，即由于精算假设和经验调整导致之前所计量的设定受益计划义务现值的增加或减少。

(二) 计划资产回报，扣除包括在设定受益计划净负债或净资产的利息净额中的金额。

(三) 资产上限影响的变动，扣除包括在设定受益计划净负债或净资产的利息净额中的金额。

第十八条 在设定受益计划下，企业应当在下列日期孰早日将过去服务成本确认为当期费用：

(一) 修改设定受益计划时。

(二) 企业确认相关重组费用或辞退福利时。

第十九条 企业应当在设定受益计划结算时，确认一项结算利得或损失。

设定受益计划结算，是指企业为了消除设定受益计划所产生的部分或所有未来义务进行的交易，而不是根据计划条款和所包含的精算假设向职工支付福利。设定受益计划结算利得或损失是下列两项

的差额：

(一) 在结算日确定的设定受益计划义务现值。

(二) 结算价格，包括转移的计划资产的公允价值和直接发生的与结算相关的支付。

### 第四章 辞退福利

第二十条 企业向职工提供辞退福利的，应当在下列两者孰早日确认辞退福利产生的职工薪酬负债，并计入当期损益：

(一) 企业不能单方面撤回因解除劳动关系计划或裁减建议所提供的辞退福利时。

(二) 企业确认与涉及支付辞退福利的重组相关的成本或费用时。

第二十一条 企业应当按照辞退计划条款的规定，合理预计并确认辞退福利产生的应付职工薪酬。辞退福利预期在其确认的年度报告期结束后十二个月内完全支付的，应当适用短期薪酬的相关规定；辞退福利预期在年度报告期结束后十二个月内不能完全支付的，应当适用本准则关于其他长期职工福利的有关规定。

### 第五章 其他长期职工福利

第二十二条 企业向职工提供的其他长期职工福利，符合设定提存计划条件的，应当适用本准则第十二条关于设定提存计划的有关规定进行处理。

第二十三条 除上述第二十二条规定的情形外，企业应当适用本准则关于设定受益计划的有关规定，确认和计量其他长期职工福利净负债或净资产。在报告期末，企业应当将其他长期职工福利产生的职工薪酬成本确认为下列组成部分：

(一) 服务成本。

(二) 其他长期职工福利净负债或净资产的利息净额。

(三) 重新计量其他长期职工福利净负债或净资产所产生的变动。

为简化相关会计处理，上述项目的总净额应计入当期损益或相关资产成本。

第二十四条 长期残疾福利水平取决于职工提供服务期间长短的，企业应当在职工提供服务的期间确认应付长期残疾福利义务，计量时应当考虑长期残疾福利支付的可能性和预期支付的期限；长期

残疾福利与职工提供服务期间长短无关的，企业应当在导致职工长期残疾的事件发生的当期确认应付长期残疾福利义务。

## 第六章 披 露

第二十五条 企业应当在附注中披露与短期职工薪酬有关的下列信息：

(一) 应当支付给职工的工资、奖金、津贴和补贴及其期末应付未付金额。

(二) 应当为职工缴纳的医疗保险费、工伤保险费和生育保险费等社会保险费及其期末应付未付金额。

(三) 应当为职工缴存的住房公积金及其期末应付未付金额。

(四) 为职工提供的非货币性福利及其计算依据。

(五) 依据短期利润分享计划提供的职工薪酬金额及其计依据。

(六) 其他短期薪酬。

第二十六条 企业应当披露所设立或参与的设定提存计划的性质、计算缴费金额的公式或依据，当期缴费金额以及期末应付未付金额。

第二十七条 企业应当披露与设定受益计划有关的下列信息：

(一) 设定受益计划的特征及与之相关的风

险。

(二) 设定受益计划在财务报表中确认的金额及其变动。

(三) 设定受益计划对企业未来现金流量金额、时间和不确定性的影响。

(四) 设定受益计划义务现值所依赖的重大精算假设及有关敏感性分析的结果。

第二十八条 企业应当披露支付的因解除劳动关系所提供辞退福利及其期末应付未付金额。

第二十九条 企业应当披露提供的其他长期职工福利的性质、金额及其计算依据。

## 第七章 衔接规定

第三十条 对于本准则施行日存在的离职后福利计划、辞退福利、其他长期职工福利，除本准则三十一条规定外，应当按照《企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和差错更正》的规定采用追溯调整法处理。

第三十一条 企业比较财务报表中披露的本准则施行之前的信息与本准则要求不一致的，不需要按照本准则的规定进行调整。

## 第八章 附 则

第三十二条 本准则自 2014 年 7 月 1 日起施行。

# 企业会计准则第 30 号——财务报表列报

## 第一章 总 则

第一条 为了规范财务报表的列报，保证同一企业不同期间和同一期间不同企业的财务报表相互可比，根据《企业会计准则——基本准则》，制定本准则。

第二条 财务报表是对企业财务状况、经营成果和现金流量的结构性表述。财务报表至少应当包括下列组成部分：

(一) 资产负债表；

(二) 利润表；

(三) 现金流量表；

(四) 所有者权益（或股东权益，下同）变动表；

(五) 附注。

财务报表上述组成部分具有同等的重要程度。

第三条 本准则适用于个别财务报表和合并财务报表，以及年度财务报表和中期财务报表，《企业会计准则第 32 号——中期财务报告》另有规定的除外。合并财务报表的编制和列报，还应遵循

《企业会计准则第33号——合并财务报表》；现金流量表的编制和列报，还应遵循《企业会计准则第31号——现金流量表》；其他会计准则的特殊列报要求，适用其他相关会计准则。

### 第二章 基本要求

第四条 企业应当以持续经营为基础，根据实际发生的交易和事项，按照《企业会计准则——基本准则》和其他各项会计准则的规定进行确认和计量，在此基础上编制财务报表。企业不应以附注披露代替确认和计量，不恰当的确认和计量也不能通过充分披露相关会计政策而纠正。

如果按照各项会计准则规定披露的信息不足以让报表使用者了解特定交易或事项对企业财务状况和经营成果的影响时，企业还应当披露其他的必要信息。

第五条 在编制财务报表的过程中，企业管理层应当利用所有可获得信息来评价企业自报告期末起至少12个月的持续经营能力。

评价时需要考虑宏观政策风险、市场经营风险、企业目前或长期的盈利能力、偿债能力、财务弹性以及企业管理层改变经营政策的意向等因素。

评价结果表明对持续经营能力产生重大怀疑的，企业应当在附注中披露导致对持续经营能力产生重大怀疑的因素以及企业拟采取的改善措施。

第六条 企业如有近期获利经营的历史且有财务资源支持，则通常表明以持续经营为基础编制财务报表是合理的。

企业正式决定或被迫在当期或将在下一个会计期间进行清算或停止营业的，则表明以持续经营为基础编制财务报表不再合理。在这种情况下，企业应当采用其他基础编制财务报表，并在附注中声明财务报表未以持续经营为基础编制的事实、披露未以持续经营为基础编制的原因和财务报表的编制基础。

第七条 除现金流量表按照收付实现制原则编制外，企业应当按照权责发生制原则编制财务报表。

第八条 财务报表项目的列报应当在各个会计期间保持一致，不得随意变更，但下列情况除外：

(一) 会计准则要求改变财务报表项目的列报。

(二) 企业经营业务的性质发生重大变化或对企业经营影响较大的交易或事项发生后，变更财务报表项目的列报能够提供更可靠、更相关的会计信息。

第九条 性质或功能不同的项目，应当在财务报表中单独列报，但不具有重要性的项目除外。

性质或功能类似的项目，其所属类别具有重要性的，应当按其类别在财务报表中单独列报。

某些项目的重要性程度不足以在资产负债表、利润表、现金流量表或所有者权益变动表中单独列示，但对附注却具有重要性，则应当在附注中单独披露。

第十条 重要性，是指在合理预期下，财务报表某项目的省略或错报会影响使用者据此作出经济决策的，该项目具有重要性。

重要性应当根据企业所处的具体环境，从项目的性质和金额两方面予以判断，且对各项目重要性的判断标准一经确定，不得随意变更。判断项目性质的重要性，应当考虑该项目在性质上是否属于企业日常活动、是否显著影响企业的财务状况、经营成果和现金流量等因素；判断项目金额大小的重要性，应当考虑该项目金额占资产总额、负债总额、所有者权益总额、营业收入总额、营业成本总额、净利润、综合收益总额等直接相关项目金额的比重或所属报单列项目金额的比重。

第十一条 财务报表中的资产项目和负债项目的金额、收入项目和费用项目的金额、直接计入当期利润的利得项目和损失项目的金额不得相互抵销，但其他会计准则另有规定的除外。

一组类似交易形成的利得和损失应当以净额列示，但具有重要性的除外。

资产或负债项目按扣除备抵项目后的净额列示，不属于抵销。

非日常活动产生的利得和损失，以同一交易形成的收益扣减相关费用后的净额列示更能反映交易实质的，不属于抵销。

第十二条 当期财务报表的列报，至少应当提供所有列报项目上一个可比会计期间的比较数据，以及与理解当期财务报表相关的说明，但其他会计准则另有规定的除外。

根据本准则第八条的规定，财务报表的列报项目发生变更的，应当至少对可比期间的数据按照当

期的列报要求进行调整，并在附注中披露调整的原因和性质，以及调整的各项金额。对可比数据进行调整不切实可行的，应当在附注中披露不能调整的原因。不切实可行，是指企业在作出所有合理努力后仍然无法采用某项会计准则规定。

第十三条 企业应当在财务报表的显著位置至少披露下列各项：

- (一) 编报企业的名称。
- (二) 资产负债表日或财务报表涵盖的会计期间。
- (三) 人民币金额单位。
- (四) 财务报表是合并财务报表的，应当予以标明。

第十四条 企业至少应当按年编制财务报表。年度财务报表涵盖的期间短于一年的，应当披露年度财务报表的涵盖期间、短于一年的原因以及报表数据不具可比性的事实。

第十五条 本准则规定在财务报表中单独列报的项目，应当单独列报。其他会计准则规定单独列报的项目，应当增加单独列报项目。

### 第三章 资产负债表

第十六条 资产和负债应当分别流动资产和非流动资产、流动负债和非流动负债列示。

金融企业等销售产品或提供服务不具有明显可识别营业周期的企业，其各项资产或负债按照流动性列示能够提供可靠且更相关信息的，可以按照其流动性顺序列示。从事多种经营的企业，其部分资产或负债按照流动和非流动列报、其他部分资产或负债按照流动性列示能够提供可靠且更相关信息的，可以采用混合的列报方式。

对于同时包含资产负债表日后一年内（含一年，下同）和一年之后预期将收回或清偿金额的资产和负债单列项目，企业应当披露超过一年后预期收回或清偿的金额。

第十七条 资产满足下列条件之一的，应当归类为流动资产：

- (一) 预计在一个正常营业周期中变现、出售或耗用。
- (二) 主要为交易目的而持有。
- (三) 预计在资产负债表日起一年内变现。
- (四) 自资产负债表日起一年内，交换其他资

产或清偿负债的能力不受限制的现金或现金等价物。

正常营业周期，是指企业从购买用于加工的资产起至实现现金或现金等价物的期间。正常营业周期通常短于一年。因生产周期较长等导致正常营业周期长于一年的，尽管相关资产往往超过一年才变现、出售或耗用，仍应当划分为流动资产。正常营业周期不能确定的，应当以一年（12个月）作为正常营业周期。

第十八条 流动资产以外的资产应当归类为非流动资产，并按其性质分类列示。被划分为持有待售的非流动资产应当归类为流动资产。

第十九条 负债满足下列条件之一的，应当归类为流动负债：

- (一) 预计在一个正常营业周期中清偿。
- (二) 主要为交易目的而持有。
- (三) 自资产负债表日起一年内到期应予以清偿。
- (四) 企业无权自主地将清偿推迟至资产负债表日后一年以上。负债在其对手方选择的情况下可通过发行权益进行清偿的条款与负债的流动性划分无关。

企业对资产和负债进行流动性分类时，应当采用相同的正常营业周期。企业正常营业周期中的经营性负债项目即使在资产负债表日后超过一年才予以清偿的，仍应当划分为流动负债。经营性负债项目包括应付账款、应付职工薪酬等，这些项目属于企业正常营业周期中使用的营运资金的一部分。

第二十条 流动负债以外的负债应当归类为非流动负债，并按其性质分类列示。被划分为持有待售的非流动负债应当归类为流动负债。

第二十一条 对于在资产负债表日起一年内到期的负债，企业有意图且有能力自主地将清偿义务展期至资产负债表日后一年以上的，应当归类为非流动负债；不能自主地将清偿义务展期的，即使在资产负债表日后、财务报告批准报出日前签订了重新安排清偿计划协议，该项负债仍应当归类为流动负债。

第二十二条 企业在资产负债表日或之前违反了长期借款协议，导致贷款人可随时要求清偿的负债，应当归类为流动负债。贷款人在资产负债表日或之前同意提供在资产负债表日后一年以上的宽限

期，在此期限内企业能够改正违约行为，且贷款人不能要求随时清偿的，该项负债应当归类为非流动负债。

其他长期负债存在类似情况的，比照上述第一款和第二款处理。

第二十三条 资产负债表中的资产类至少应当单独列示反映下列信息的项目：

- (一) 货币资金；
- (二) 以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产；
- (三) 应收款项；
- (四) 预付款项；
- (五) 存货；
- (六) 被划分为持有待售的非流动资产及被划分为持有待售的处置组中的资产；
- (七) 可供出售金融资产；
- (八) 持有至到期投资；
- (九) 长期股权投资；
- (十) 投资性房地产；
- (十一) 固定资产；
- (十二) 生物资产；
- (十三) 无形资产；
- (十四) 递延所得税资产。

第二十四条 资产负债表中的资产类至少应当包括流动资产和非流动资产的合计项目，按照企业的经营性质不切实可行的除外。

第二十五条 资产负债表中的负债类至少应当单独列示反映下列信息的项目：

- (一) 短期借款；
- (二) 以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债；
- (三) 应付款项；
- (四) 预收款项；
- (五) 应付职工薪酬；
- (六) 应交税费；
- (七) 被划分为持有待售的处置组中的负债；
- (八) 长期借款；
- (九) 应付债券；
- (十) 长期应付款；
- (十一) 预计负债；
- (十二) 递延所得税负债。

第二十六条 资产负债表中的负债类至少应当

包括流动负债、非流动负债和负债的合计项目，按照企业的经营性质不切实可行的除外。

第二十七条 资产负债表中的所有者权益类至少应当单独列示反映下列信息的项目：

- (一) 实收资本（或股本，下同）；
- (二) 资本公积；
- (三) 盈余公积；
- (四) 未分配利润。

在合并资产负债表中，应当在所有者权益类单独列示少数股东权益。

第二十八条 资产负债表中的所有者权益类应当包括所有者权益的合计项目。

第二十九条 资产负债表应当列示资产总计项目，负债和所有者权益总计项目。

### 第四章 利润表

第三十条 企业在利润表中应当对费用按照功能分类，分为从事经营业务发生的成本、管理费用、销售费用和财务费用等。

第三十一条 利润表至少应当单独列示反映下列信息的项目，但其他会计准则另有规定的除外：

- (一) 营业收入；
- (二) 营业成本；
- (三) 营业税金及附加；
- (四) 管理费用；
- (五) 销售费用；
- (六) 财务费用；
- (七) 投资收益；
- (八) 公允价值变动损益；
- (九) 资产减值损失；
- (十) 非流动资产处置损益；
- (十一) 所得税费用；
- (十二) 净利润；
- (十三) 其他综合收益各项目分别扣除所得税影响后的净额；
- (十四) 综合收益总额。

金融企业可以根据其特殊性列示利润表项目。

第三十二条 综合收益，是指企业在某一期间除与所有者以其所有者身份进行的交易之外的其他交易或事项所引起的所有者权益变动。综合收益总额项目反映净利润和其他综合收益扣除所得税影响后的净额相加后的合计金额。



第三十三条 其他综合收益，是指企业根据其他会计准则规定未在当期损益中确认的各项利得和损失。其他综合收益项目应当根据其他相关会计准则的规定分为下列两类列报：

（一）以后会计期间不能重分类进损益的其他综合收益项目，主要包括重新计量设定受益计划净负债或净资产导致的变动、按照权益法核算的在被投资单位以后会计期间不能重分类进损益的其他综合收益中所享有的份额等；

（二）以后会计期间在满足规定条件时将重分类进损益的其他综合收益项目，主要包括按照权益法核算的在被投资单位以后会计期间在满足规定条件时将重分类进损益的其他综合收益中所享有的份额、可供出售金融资产公允价值变动形成的利得或损失、持有至到期投资重分类为可供出售金融资产形成的利得或损失、现金流量套期工具产生的利得或损失中属于有效套期的部分、外币财务报表折算差额等。

第三十四条 在合并利润表中，企业应当在净利润项目之下单列示归属于母公司所有者的损益和归属于少数股东的损益，在综合收益总额项目之下单列示归属于母公司所有者的综合收益总额和归属于少数股东的综合收益总额。

### 第五章 所有者权益变动表

第三十五条 所有者权益变动表应当反映构成所有者权益的各组成部分当期的增减变动情况。综合收益和与所有者（或股东，下同）的资本交易导致的所有者权益的变动，应当分别列示。

与所有者的资本交易，是指企业与所有者以其所有者身份进行的、导致企业所有者权益变动的交易。

第三十六条 所有者权益变动表至少应当单独列示反映下列信息的项目：

- （一）综合收益总额，在合并所有者权益变动表中还应单独列示归属于母公司所有者的综合收益总额和归属于少数股东的综合收益总额；
- （二）会计政策变更和前期差错更正的累积影响金额；
- （三）所有者投入资本和向所有者分配利润等；
- （四）按照规定提取的盈余公积；

（五）所有者权益各组成部分的期初和期末余额及其调节情况。

### 第六章 附 注

第三十七条 附注是对在资产负债表、利润表、现金流量表和所有者权益变动表等报表中列示项目的文字描述或明细资料，以及对未能在这些报表中列示项目的说明等。

第三十八条 附注应当披露财务报表的编制基础，相关信息应当与资产负债表、利润表、现金流量表和所有者权益变动表等报表中列示的项目相互参照。

第三十九条 附注一般应当按照下列顺序至少披露：

- （一）企业的基本情况。
  1. 企业注册地、组织形式和总部地址。
  2. 企业的业务性质和主要经营活动。
  3. 母公司以及集团最终母公司的名称。
  4. 财务报告的批准报出者和财务报告批准报出日，或者以签字人及其签字日期为准。
  5. 营业期限有限的企业，还应当披露有关其营业期限的信息。

（二）财务报表的编制基础。

（三）遵循企业会计准则的声明。

企业应当声明编制的财务报表符合企业会计准则的要求，真实、完整地反映了企业的财务状况、经营成果和现金流量等有关信息。

（四）重要会计政策和会计估计。

重要会计政策的说明，包括财务报表项目的计量基础和运用会计政策过程中所做的重要判断等。重要会计估计的说明，包括可能导致下一个会计期间内资产、负债账面价值重大调整的会计估计的确定依据等。

企业应当披露采用的重要会计政策和会计估计，并结合企业的具体实际披露其重要会计政策的确定依据和财务报表项目的计量基础，及其会计估计所采用的关键假设和不确定因素。

（五）会计政策和会计估计变更以及差错更正的说明。

企业应当按照《企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和差错更正》的规定，披露会计政策和会计估计变更以及差错更正的情况。

(六) 报表重要项目的说明。

企业应当按照资产负债表、利润表、现金流量表、所有者权益变动表及其项目列示的顺序,对报表重要项目的说明采用文字和数字描述相结合的方式进行披露。报表重要项目的明细金额合计,应当与报表项目金额相衔接。

企业应当在附注中披露费用按照性质分类的利润表补充资料,可将费用分为耗用的原材料、职工薪酬费用、折旧费用、摊销费用等。

(七) 或有和承诺事项、资产负债表日后非调整事项、关联方关系及其交易等需要说明的事项。

(八) 有助于财务报表使用者评价企业管理资本的目标、政策及程序的信息。

第四十条 企业应当在附注中披露下列关于其他综合收益各项目的信息:

(一) 其他综合收益各项目及其所得税影响;

(二) 其他综合收益各项目原计入其他综合收益、当期转出计入当期损益的金额;

(三) 其他综合收益各项目的期初和期末余额及其调节情况。

第四十一条 企业应当在附注中披露终止经营的收入、费用、利润总额、所得税费用和净利润,以及归属于母公司所有者的终止经营利润。

第四十二条 终止经营,是指满足下列条件之一的已被企业处置或被企业划归为持有待售的、在经营和编制财务报表时能够单独区分的组成部分:

(一) 该组成部分代表一项独立的主要业务或

一个主要经营地区。

(二) 该组成部分是拟对一项独立的主要业务或一个主要经营地区进行处置计划的一部分。

(三) 该组成部分是仅仅为了再出售而取得的子公司。

同时满足下列条件的企业组成部分(或非流动资产,下同)应当确认为持有待售:该组成部分必须在其当前状况下仅根据出售此类组成部分的惯常条款即可立即出售;企业已经就处置该组成部分作出决议,如按规定需得到股东批准的,应当已经取得股东大会或相应权力机构的批准;企业已经与受让方签订了不可撤销的转让协议;该项转让将在一年内完成。

第四十三条 企业应当在附注中披露在资产负债表日后、财务报告批准报出日前提议或宣布发放的股利总额和每股股利金额(或向投资者分配的利润总额)。

### 第七章 衔接规定

第四十四条 在本准则施行日之前已经执行企业会计准则的企业,应当按照本准则调整财务报表的列报项目;涉及有关报表和附注比较数据的,也应当做相应调整,调整不切实可行的除外。

### 第八章 附 则

第四十五条 本准则自2014年7月1日起施行。

# 企业会计准则第33号——合并财务报表

## 第一章 总 则

第一条 为了规范合并财务报表的编制和列报,根据《企业会计准则——基本准则》,制定本准则。

第二条 合并财务报表,是指反映母公司和其全部子公司形成的企业集团整体财务状况、经营成果和现金流量的财务报表。

母公司,是指控制一个或一个以上主体(含企业、被投资单位中可分割的部分,以及企业所控制的结构化主体等,下同)的主体。

子公司,是指被母公司控制的主体。

第三条 合并财务报表至少应当包括下列组成部分:

(一) 合并资产负债表;

(二) 合并利润表;

(三) 合并现金流量表;

(四) 合并所有者权益(或股东权益,下同)变动表;

(五) 附注。

企业集团中期期末编制合并财务报表的,至少应当包括合并资产负债表、合并利润表、合并现金流量表和附注。

第四条 母公司应当编制合并财务报表。

如果母公司是投资性主体,且不存在为其投资活动提供相关服务的子公司,则不应编制合并财务报表,该母公司按照本准则第二十一条规定以公允价值计量其对所有子公司的投资,且公允价值变动计入当期损益。

第五条 外币财务报表折算,适用《企业会计准则第19号——外币折算》和《企业会计准则第31号——现金流量表》。

第六条 关于在子公司权益的披露,适用《企业会计准则第41号——在其他主体中权益的披露》。

## 第二章 合并范围

第七条 合并财务报表的合并范围应当以控制为基础予以确定。

控制,是指投资方拥有对被投资方的权力,通过参与被投资方的相关活动而享有可变回报,并且有能力运用对被投资方的权力影响其回报金额。

本准则所称相关活动,是指对被投资方的回报产生重大影响的活动。被投资方的相关活动应当根据具体情况进行判断,通常包括商品或劳务的销售和购买、金融资产的管理、资产的购买和处置、研究与开发活动以及融资活动等。

第八条 投资方应当在综合考虑所有相关事实和情况的基础上对是否控制被投资方进行判断。一旦相关事实和情况的变化导致对控制定义所涉及的相关要素发生变化的,投资方应当进行重新评估。相关事实和情况主要包括:

(一) 被投资方的设立目的。

(二) 被投资方的相关活动以及如何对相关活动作出决策。

(三) 投资方享有的权利是否使其目前有能力主导被投资方的相关活动。

(四) 投资方是否通过参与被投资方的相关活

动而享有可变回报。

(五) 投资方是否有能力运用对被投资方的权力影响其回报金额。

(六) 投资方与其他方的关系。

第九条 投资方享有现时权利使其目前有能力主导被投资方的相关活动,而不论其是否实际行使该权利,视为投资方拥有对被投资方的权力。

第十条 两个或两个以上投资方分别享有能够单方面主导被投资方不同相关活动的现时权利的,能够主导对被投资方回报产生最重大影响的活动的一方拥有对被投资方的权力。

第十一条 投资方在判断是否拥有对被投资方的权力时,应当仅考虑与被投资方相关的实质性权利,包括自身所享有的实质性权利以及其他方所享有的实质性权利。

实质性权利,是指持有人在对相关活动进行决策时有实际能力行使的可执行权利。判断一项权利是否为实质性权利,应当综合考虑所有相关因素,包括权利持有人行使该项权利是否存在财务、价格、条款、机制、信息、运营、法律法规等方面的障碍;当权利由多方持有或者行权需要多方同意时,是否存在实际可行的机制使得这些权利持有人在其愿意的情况下能够一致行权;权利持有人能否从行权中获利等。

某些情况下,其他方享有的实质性权利有可能会阻止投资方对被投资方的控制。这种实质性权利既包括提出议案以供决策的主动性权利,也包括对已提出议案作出决策的被动性权利。

第十二条 仅享有保护性权利的投资方不拥有对被投资方的权力。

保护性权利,是指仅为了保护权利持有人利益却没有赋予持有人对相关活动决策权的一项权利。保护性权利通常只能在被投资方发生根本性改变或某些例外情况发生时才能够行使,它既没有赋予其持有人对被投资方拥有权力,也不能阻止其他方对被投资方拥有权力。

第十三条 除非有确凿证据表明其不能主导被投资方相关活动,下列情况,表明投资方对被投资方拥有权力:

(一) 投资方持有被投资方半数以上的表决权的。

(二) 投资方持有被投资方半数或以下的表决

权，但通过与其他表决权持有人之间的协议能够控制半数以上表决权的。

第十四条 投资方持有被投资方半数或以下的表决权，但综合考虑下列事实和情况后，判断投资方持有的表决权足以使其目前有能力主导被投资方相关活动的，视为投资方对被投资方拥有权力：

(一) 投资方持有的表决权相对于其他投资方持有的表决权份额的大小，以及其他投资方持有表决权的分散程度。

(二) 投资方和其他投资方持有的被投资方的潜在表决权，如可转换公司债券、可执行认股权证等。

(三) 其他合同安排产生的权利。

(四) 被投资方以往的表决权行使情况等其他相关事实和情况。

第十五条 当表决权不能对被投资方的回报产生重大影响时，如仅与被投资方的日常行政管理活动有关，并且被投资方的相关活动由合同安排所决定，投资方需要评估这些合同安排，以评价其享有的权利是否足够使其拥有对被投资方的权力。

第十六条 某些情况下，投资方可能难以判断其享有的权利是否足以使其拥有对被投资方的权力。在这种情况下，投资方应当考虑其具有实际能力以单方面主导被投资方相关活动的证据，从而判断其是否拥有对被投资方的权力。投资方应考虑的因素包括但不限于下列事项：

(一) 投资方能否任命或批准被投资方的关键管理人员。

(二) 投资方能否出于其自身利益决定或否决被投资方的重大交易。

(三) 投资方能否掌控被投资方董事会等类似权力机构成员的任命程序，或者从其他表决权持有人手中获得代理权。

(四) 投资方与被投资方的关键管理人员或董事会等类似权力机构中的多数成员是否存在关联方关系。

投资方与被投资方之间存在某种特殊关系的，在评价投资方是否拥有对被投资方的权力时，应当适当考虑这种特殊关系的影响。特殊关系通常包括：被投资方的关键管理人员是投资方的现任或前职工、被投资方的经营依赖于投资方、被投资方活动的重大部分有投资方参与其中或者是以投资方

的名义进行、投资方自被投资方承担可变回报的风险或享有可变回报的收益远超过其持有的表决权或其他类似权利的比例等。

第十七条 投资方自被投资方取得的回报可能会随着被投资方业绩而变动的，视为享有可变回报。投资方应当基于合同安排的实质而非回报的法律形式对回报的可变性进行评价。

第十八条 投资方在判断是否控制被投资方时，应当确定其自身是以主要责任人还是代理人的身份行使决策权，在其他方拥有决策权的情况下，还需要确定其他方是否以其代理人的身份代为行使决策权。

代理人仅代表主要责任人行使决策权，不控制被投资方。投资方将被投资方相关活动的决策权委托给代理人的，应当将该决策权视为自身直接持有。

第十九条 在确定决策者是否为代理人时，应当综合考虑该决策者与被投资方以及其他投资方之间的关系。

(一) 存在单独一方拥有实质性权利可以无条件罢免决策者的，该决策者为代理人。

(二) 除(一)以外的情况下，应当综合考虑决策者对被投资方的决策权范围、其他方享有的实质性权利、决策者的薪酬水平、决策者因持有被投资方中的其他权益所承担可变回报的风险等相关因素进行判断。

第二十条 投资方通常应当对是否控制被投资方整体进行判断。但极个别情况下，有确凿证据表明同时满足下列条件并且符合相关法律法规规定的，投资方应当将被投资方的一部分（以下简称“该部分”）视为被投资方可分割的部分（单独主体），进而判断是否控制该部分（单独主体）。

(一) 该部分的资产是偿付该部分负债或该部分其他权益的唯一来源，不能用于偿还该部分以外的被投资方的其他负债；

(二) 除与该部分相关的各方外，其他方不享有与该部分资产相关的权利，也不享有与该部分资产剩余现金流量相关的权利。

第二十一条 母公司应当将其全部子公司（包括母公司所控制的单独主体）纳入合并财务报表的合并范围。

如果母公司是投资性主体，则母公司应当仅将

为其投资活动提供相关服务的子公司（如有）纳入合并范围并编制合并财务报表；其他子公司不应当予以合并，母公司对其他子公司的投资应当按照公允价值计量且其变动计入当期损益。

第二十二条 当母公司同时满足下列条件时，该母公司属于投资性主体：

（一）该公司是以向投资者提供投资管理服务为目的，从一个或多个投资者处获取资金；

（二）该公司的唯一经营目的，是通过资本增值、投资收益或两者兼有而让投资者获得回报；

（三）该公司按照公允价值对几乎所有投资的业绩进行考量和评价。

第二十三条 母公司属于投资性主体的，通常情况下应当符合下列所有特征：

（一）拥有一个以上投资；

（二）拥有一个以上投资者；

（三）投资者不是该主体的关联方；

（四）其所有者权益以股权或类似权益方式存在。

第二十四条 投资性主体的母公司本身不是投资性主体，则应当将其控制的全部主体，包括那些通过投资性主体所间接控制的主体，纳入合并财务报表范围。

第二十五条 当母公司由非投资性主体转变为投资性主体时，除仅将为其投资活动提供相关服务的子公司纳入合并财务报表范围编制合并财务报表外，企业自转变日起对其他子公司不再予以合并，并参照本准则第四十九条的规定，按照视同在转变日处置子公司但保留剩余股权的原则进行会计处理。

当母公司由投资性主体转变为非投资性主体时，应将原未纳入合并财务报表范围的子公司于转变日纳入合并财务报表范围，原未纳入合并财务报表范围的子公司在转变日的公允价值视同为购买的交易对价。

### 第三章 合并程序

第二十六条 母公司应当以自身和其子公司的财务报表为基础，根据其他有关资料，编制合并财务报表。

母公司编制合并财务报表，应当将整个企业集团视为一个会计主体，依据相关企业会计准则的确

认、计量和列报要求，按照统一的会计政策，反映企业集团整体财务状况、经营成果和现金流量。

（一）合并母公司与子公司的资产、负债、所有者权益、收入、费用和现金流等项目。

（二）抵销母公司对子公司的长期股权投资与母公司在子公司所有者权益中所享有的份额。

（三）抵销母公司与子公司、子公司相互之间发生的内部交易的影响。内部交易表明相关资产发生减值损失的，应当全额确认该部分损失。

（四）站在企业集团角度对特殊交易事项予以调整。

第二十七条 母公司应当统一子公司所采用的会计政策，使子公司采用的会计政策与母公司保持一致。

子公司所采用的会计政策与母公司不一致的，应当按照母公司的会计政策对子公司财务报表进行必要的调整；或者要求子公司按照母公司的会计政策另行编报财务报表。

第二十八条 母公司应当统一子公司的会计期间，使子公司的会计期间与母公司保持一致。

子公司的会计期间与母公司不一致的，应当按照母公司的会计期间对子公司财务报表进行调整；或者要求子公司按照母公司的会计期间另行编报财务报表。

第二十九条 在编制合并财务报表时，子公司除了应当向母公司提供财务报表外，还应当向母公司提供下列有关资料：

（一）采用的与母公司不一致的会计政策及其影响金额；

（二）与母公司不一致的会计期间的说明；

（三）与母公司、其他子公司之间发生的所有内部交易的相关资料；

（四）所有者权益变动的有关资料；

（五）编制合并财务报表所需要的其他资料。

#### 第一节 合并资产负债表

第三十条 合并资产负债表应当以母公司和子公司的资产负债表为基础，在抵销母公司与子公司、子公司相互之间发生的内部交易对合并资产负债表的影响后，由母公司合并编制。

（一）母公司对子公司的长期股权投资与母公司在子公司所有者权益中所享有的份额应当相互抵

销，同时抵销相应的长期股权投资减值准备。

子公司持有母公司的长期股权投资，应当视为企业集团的库存股，作为所有者权益的减项，在合并资产负债表中所有者权益项目下以“减：库存股”项目列示。

子公司相互之间持有的长期股权投资，应当比照母公司对子公司的股权投资的抵销方法，将长期股权投资与其对应的子公司所有者权益中所享有的份额相互抵销。

(二) 母公司与子公司、子公司相互之间的债权与债务项目应当相互抵销，同时抵销相应的减值准备。

(三) 母公司与子公司、子公司相互之间销售商品（或提供劳务，下同）或其他方式形成的存货、固定资产、工程物资、在建工程、无形资产等所包含的未实现内部销售损益应当抵销。

对存货、固定资产、工程物资、在建工程和无形资产等计提的跌价准备或减值准备与未实现内部销售损益相关的部分应当抵销。

(四) 母公司与子公司、子公司相互之间发生的其他内部交易对合并资产负债表的影响应当抵销。

(五) 因抵销未实现内部销售损益导致合并资产负债表中资产、负债的账面价值与其在所属纳税主体的计税基础之间产生暂时性差异的，在合并资产负债表中应当确认递延所得税资产或递延所得税负债，同时调整合并利润表中的所得税费用，但与直接计入所有者权益的交易或事项及企业合并相关的递延所得税除外。

第三十一条 子公司所有者权益中不属于母公司的份额，应当作为少数股东权益，在合并资产负债表中所有者权益项目下以“少数股东权益”项目列示。

第三十二条 母公司在报告期内因同一控制下企业合并增加的子公司以及业务，编制合并资产负债表时，应当调整合并资产负债表的期初数，同时应当对比较报表的相关项目进行调整，视同合并后的报告主体自最终控制方开始控制时点起一直存在。

因非同一控制下企业合并或其他方式增加的子公司以及业务，编制合并资产负债表时，不应当调整合并资产负债表的期初数。

第三十三条 母公司在报告期内处置子公司以及业务，编制合并资产负债表时，不应当调整合并资产负债表的期初数。

### 第二节 合并利润表

第三十四条 合并利润表应当以母公司和子公司的利润表为基础，在抵销母公司与子公司、子公司相互之间发生的内部交易对合并利润表的影响后，由母公司合并编制。

(一) 母公司与子公司、子公司相互之间销售商品所产生的营业收入和营业成本应当抵销。

母公司与子公司、子公司相互之间销售商品，期末全部实现对外销售的，应当将购买方的营业成本与销售方的营业收入相互抵销。

母公司与子公司、子公司相互之间销售商品，期末未实现对外销售而形成存货、固定资产、工程物资、在建工程、无形资产等资产的，在抵销销售商品的营业成本和营业收入的同时，应当将各项资产所包含的未实现内部销售损益予以抵销。

(二) 在对母公司与子公司、子公司相互之间销售商品形成的固定资产或无形资产所包含的未实现内部销售损益进行抵销的同时，也应当对固定资产的折旧额或无形资产的摊销额与未实现内部销售损益相关的部分进行抵销。

(三) 母公司与子公司、子公司相互之间持有对方债券所产生的投资收益、利息收入及其他综合收益等，应当与其相对应的发行方利息费用相互抵销。

(四) 母公司对子公司、子公司相互之间持有对方长期股权投资的投资收益应当抵销。

(五) 母公司与子公司、子公司相互之间发生的其他内部交易对合并利润表的影响应当抵销。

第三十五条 子公司当期净损益中属于少数股东权益的份额，应当在合并利润表中净利润项目下以“少数股东损益”项目列示。

子公司当期综合收益中属于少数股东权益的份额，应当在合并利润表中综合收益总额项目下以“归属于少数股东的综合收益总额”项目列示。

第三十六条 母公司向子公司出售资产所发生的未实现内部交易损益，应当全额抵销“归属于母公司所有者的净利润”。

子公司向母公司出售资产所发生的未实现内部

交易损益，应当按照母公司对该子公司的分配比例在“归属于母公司所有者的净利润”和“少数股东损益”之间分配抵销。

子公司之间出售资产所发生的未实现内部交易损益，应当按照母公司对出售方子公司的分配比例在“归属于母公司所有者的净利润”和“少数股东损益”之间分配抵销。

第三十七条 子公司少数股东分担的当期亏损超过了少数股东在该子公司期初所有者权益中所享有的份额的，其余部分仍应当冲减少数股东权益。

第三十八条 母公司在报告期内因同一控制下企业合并增加的子公司以及业务，应当将该子公司以及业务合并当期期初至报告期末的收入、费用、利润纳入合并利润表，同时应当对比较报表的相关项目进行调整，视同合并后的报告主体自最终控制方开始控制时点起一直存在。

因非同一控制下企业合并或其他方式增加的子公司以及业务，应当将该子公司以及业务购买日至报告期末的收入、费用、利润纳入合并利润表。

第三十九条 母公司在报告期内处置子公司以及业务，应当将该子公司以及业务期初至处置日的收入、费用、利润纳入合并利润表。

### 第三节 合并现金流量表

第四十条 合并现金流量表应当以母公司和子公司的现金流量表为基础，在抵销母公司与子公司、子公司相互之间发生的内部交易对合并现金流量表的影响后，由母公司合并编制。

本准则提及现金时，除非同时提及现金等价物，均包括现金和现金等价物。

第四十一条 编制合并现金流量表应当符合下列要求：

(一) 母公司与子公司、子公司相互之间当期以现金投资或收购股权增加的投资所产生的现金流量应当抵销。

(二) 母公司与子公司、子公司相互之间当期取得投资收益、利息收入收到的现金，应当与分配股利、利润或偿付利息支付的现金相互抵销。

(三) 母公司与子公司、子公司相互之间以现金结算债权与债务所产生的现金流量应当抵销。

(四) 母公司与子公司、子公司相互之间当期销售商品所产生的现金流量应当抵销。

(五) 母公司与子公司、子公司相互之间处置固定资产、无形资产和其他长期资产收回的现金净额，应当与购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金相互抵销。

(六) 母公司与子公司、子公司相互之间当期发生的其他内部交易所产生的现金流量应当抵销。

第四十二条 合并现金流量表及其补充资料也可以根据合并资产负债表和合并利润表进行编制。

第四十三条 母公司在报告期内因同一控制下企业合并增加的子公司以及业务，应当将该子公司以及业务合并当期期初至报告期末的现金流量纳入合并现金流量表，同时应当对比较报表的相关项目进行调整，视同合并后的报告主体自最终控制方开始控制时点起一直存在。

因非同一控制下企业合并增加的子公司以及业务，应当将该子公司购买日至报告期末的现金流量纳入合并现金流量表。

第四十四条 母公司在报告期内处置子公司以及业务，应当将该子公司以及业务期初至处置日的现金流量纳入合并现金流量表。

### 第四节 合并所有者权益变动表

第四十五条 合并所有者权益变动表应当以母公司和子公司的所有者权益变动表为基础，在抵销母公司与子公司、子公司相互之间发生的内部交易对合并所有者权益变动表的影响后，由母公司合并编制。

(一) 母公司对子公司的长期股权投资应当与母公司在子公司所有者权益中所享有的份额相互抵销。

子公司持有母公司的长期股权投资以及子公司相互之间持有的长期股权投资，应当按照本准则第三十条规定处理。

(二) 母公司对子公司、子公司相互之间持有对方长期股权投资的投资收益应当抵销。

(三) 母公司与子公司、子公司相互之间发生的其他内部交易对所有者权益变动的影响应当抵销。

合并所有者权益变动表也可以根据合并资产负债表和合并利润表进行编制。

第四十六条 有少数股东的，应当在合并所有者权益变动表中增加“少数股东权益”栏目，反映

少数股东权益变动的情况。

### 第四章 特殊交易的会计处理

第四十七条 母公司购买子公司少数股东拥有的子公司股权，在合并财务报表中，因购买少数股权新取得的长期股权投资与按照新增持股比例计算应享有子公司自购买日或合并日开始持续计算的净资产份额之间的差额，应当调整资本公积（资本溢价或股本溢价），资本公积不足冲减的，调整留存收益。

第四十八条 企业因追加投资等原因能够对非同一控制下的被投资方实施控制的，在合并财务报表中，对于购买日之前持有的被购买方的股权，应当按照该股权在购买日的公允价值进行重新计量，公允价值与其账面价值的差额计入当期投资收益；购买日之前持有的被购买方的股权涉及权益法核算下的其他综合收益等的，与其相关的其他综合收益等应当转为购买日所属当期收益。购买方应当在附注中披露其在购买日之前持有的被购买方的股权在购买日的公允价值、按照公允价值重新计量产生的相关利得或损失的金额。

第四十九条 母公司在不丧失控制权的情况下部分处置对子公司的长期股权投资，在合并财务报表中，处置价款与处置长期股权投资相对应享有子公司自购买日或合并日开始持续计算的净资产份额之间的差额，应当调整资本公积（资本溢价或股本溢价），资本公积不足冲减的，调整留存收益。

第五十条 企业因处置部分股权投资等原因丧失了对被投资方的控制权的，在编制合并财务报表时，对于剩余股权，应当按照其在丧失控制权日的公允价值进行重新计量。处置股权取得的对价与剩余股权公允价值之和，减去按原持股比例计算应享有原有子公司自购买日或合并日开始持续计算的净资产的份额之间的差额，计入丧失控制权当期的投资收益，同时冲减商誉。与原有子公司股权投资相关的其他综合收益等，应当在丧失控制权时转为当期投资收益。

第五十一条 企业通过多次交易分步处置对子公司股权投资直至丧失控制权的，如果处置对子公

司股权投资直至丧失控制权的各项交易属于一揽子交易的，应当将各项交易作为一项处置子公司并丧失控制权的交易进行会计处理；但是，在丧失控制权之前每一次处置价款与处置投资对应的享有该子公司净资产份额的差额，在合并财务报表中应当确认为其他综合收益，在丧失控制权时一并转入丧失控制权当期的损益。

处置对子公司股权投资的各项交易的条款、条件以及经济影响符合下列一种或多种情况，通常表明应将多次交易事项作为一揽子交易进行会计处理：

（一）这些交易是同时或者在考虑了彼此影响的情况下订立的。

（二）这些交易整体才能达成一项完整的商业结果。

（三）一项交易的发生取决于其他至少一项交易的发生。

（四）一项交易单独考虑时是不经济的，但是和其他交易一并考虑时是经济的。

第五十二条 对于本章未列举的交易或者事项，如果站在企业集团合并财务报表角度的确认和计量结果与其所属的母公司或子公司的个别财务报表层面的确认和计量结果不一致的，则在编制合并财务报表时，也应当按照本准则第二十六条第二款第（四）项的规定，对其确认和计量结果予以相应调整。

### 第五章 衔接规定

第五十三条 首次采用本准则的企业应当根据本准则的规定对被投资方进行重新评估，确定其是否应纳入合并财务报表范围。因首次采用本准则导致合并范围发生变化的，应当进行追溯调整，追溯调整不切实可行的除外。比较期间已丧失控制权的原子公司，不再追溯调整。

### 第六章 附 则

第五十四条 本准则自2014年7月1日起施行。