合并财务报表中内部交易固定资产持有期间的抵销处理

丁希宝

（山东滨州职业学院 山东滨州 256603）

【摘要】本文通过举例方式对合并财务报表中内部交易固定资产当期的抵销处理、以后期间连续编制合并财务报表的抵销处理和超期使用期间的抵销处理进行了探讨。

【关键词】合并财务报表 内部交易 固定资产 抵销

合并财务报表中内部交易固定资产持有期间的抵销处理可分为当期的抵销处理、以后期间的抵销处理和超期使用期间的抵销处理。下面通过举例的方式探讨有关会计处理。

一、内部交易固定资产当期的抵销处理

内部交易形成固定资产主要包括内部商品销售形成固定资产和固定资产内部处置仍作为固定资产使用两种情况。

1. 内部商品销售形成固定资产的当期抵销。内部商品销售形成固定资产是指企业集团内部企业将自产的产品销售给企业集团内的其他企业作为固定资产使用。

例1：甲公司是控制乙公司的母公司。2007年6月20日甲公司将自产的产品销售给乙公司作为管理用固定资产使用，该产品销售价格为100万元，销售成本为80万元。对该固定资产，乙公司预计使用年限为5年，预计净残值为10万元，采用直线法计提折旧。

这种情况下，需要进行两个方面的抵销处理：

（1）购入企业个别资产负债表中列示的固定资产原价，含有未实现的内部销售损益的抵销。借：营业收入100万元；贷：营业成本80万元，固定资产——原价20万元。

（2）因未实现内部销售损益的影响，导致个别资产负债表中多提或少提折旧的抵销。就例1而言，由于乙公司购入的该固定资产中含有未实现内部销售利润20万元，导致2006年乙公司多计提折旧2万元（20÷5÷2），应予以抵销。借：固定资产——累计折旧2万元；贷：管理费用2万元。

假设例1中乙公司预计该固定资产净残值率为10%，情况就较为复杂，大体可分两种情况：①抵销时，预计净残值为10万元（100×10%），有关抵销情况同上。②抵销时，预计净残值为8万元（80×10%），乙公司计提折旧：100×（1−10%）÷5÷2=9（万元），按抵销后固定资产原价计提折旧：80×（1−10%）÷5÷2=7.2（万元），多提折旧1.8万元（9−7.2），应予以抵销。借：固定资产——累计折旧1.8万元，贷：管理费用1.8万元。

对以上特殊情况，在《企业会计准则》中未做规定。笔者认为，应按母公司的会计政策进行调整。因为内部交易形成的固定资产应按80万元计价，进行折旧抵销时预计净残值应按8万元处理，关于预计净残值差额2万元可以在清理时再进行抵销处理。

2. 固定资产内部处置仍作为固定资产使用的当期抵销。根据固定资产内部处置时是否发生内部处置损益可分以下三种情况：

（1）固定资产内部处置时不发生内部处置损益。具体又分两种情况：

第一种情况：内部企业购入固定资产后沿用原折旧政策。

例2：甲公司是控制乙公司的母公司。2007年6月20日甲公司将自用的一项管理用固定资产出售给乙公司仍作为管理用固定资产使用，该固定资产是2005年12月10日购置，入账价值为100万元，预计净残值为0，预计使用年限5年，按直线法计提折旧。乙公司按照账面价值70万元购入，有关预计使用年限、预计净残值、折旧方法维持不变，不考虑相关税费。

甲公司进行会计处置时，固定资产账面价值：100−100÷5×1.5=70（万元），内部处置价格仍为70万元，因此没有发生内部处置损益，且乙公司有关折旧情况没有改变，因此无需进行抵销处理。

第二种情况：内部企业购入固定资产后改变折旧政策。

假设例2中乙公司购入固定资产后，使用年限预计为2年，预计净残值为10万元，采用直线法计提折旧，其他情况不变。

乙公司2007年多提折旧：（70−10）÷2÷2−70÷3.5÷2=5（万元）。借：固定资产——累计折旧5万元；贷：管理费用5万元。

（2）固定资产内部处置时发生内部处置收益。

例3：假定例2中，乙公司购入固定资产价格为77万元，其他情况不变。

甲公司进行内部处置时形成内部处置收益“营业外收入”7万元，乙公司固定资产原价中含有该未实现内部处置收益7万元，应予以抵销。借：营业外收入7万元；贷：固定资产——原价7万元。乙公司2007年多提折旧：7÷3.5÷2=1（万元）。借：固定资产——累计折旧1万元；贷：管理费用1万元。

（3）固定资产内部处置时发生内部处置损失。

核心竞争力导向的业绩评价指标体系设计

黄 芳　陈共荣(教授)

(湖南财经高等专科学校 长沙 410205　湖南大学会计学院 长沙 410082)

【摘要】传统的以财务业绩为主导的业绩评价指标体系已不能适应形势的变化,本文认为业绩评价应以核心竞争力为导向,针对企业文化、技术创新等核心竞争力培育和保持的关键影响因素设置评价指标,反映企业整体业绩和竞争优势。

【关键词】业绩评价　核心竞争力　指标体系

一、核心竞争力视角下业绩评价指标体系的发展

在竞争日益激烈的市场条件下，企业要想获得持续竞争优势必须具备其竞争对手不易模仿或超越的核心竞争力,培育和保持核心竞争力成为企业战略管理的重点。作为战略管理系统的子系统,传统的侧重于有形资产评价的、以财务业绩为主导的业绩评价已不能适应这种环境和管理的变化。因而应顺应企业战略管理的要求，将核心竞争力的战略目标作为业绩评价的起点和归宿，其指标体系应在传统的注重财务指标的基础上进行完善和拓展，形成以核心竞争力为导向的财务与非财务指标有机结合的业绩评价指标体系，以反映企业的整体业绩和竞争优势。

“核心竞争力”这一概念是1990年由Prahlad和Hameld 在《企业的核心竞争力》一文中首先提出的。此后,核心竞争力得到了广泛的关注和重视。对核心竞争力的内涵,主要有以下几方面的认识:

1. 技术与技能的观点。该观点认为技术与技能是企业发展的最终动力,是企业核心竞争力的根本源泉,只有不断地进行技术与技能的创新才能保持企业产品的领先性和持续竞争优势。

2. 知识的观点。该观点认为核心竞争力是指企业具有独特的专有知识和信息,组织学习是提高核心竞争力的重要途径。

3. 整合的观点。该观点认为核心竞争力是各种技能及其相互关系所构成的组合,是各种资产、技术、技能、知识、资源等的协调配置。

综上所述,笔者认为核心竞争力是企业内嵌的技术、技能知识、企业文化和管理等要素构成的综合能力,企业拥有核心竞争力可以保持持续的竞争优势，能获得超出同业平均水平的超额收益。核心竞争力具备以下几个特征:①价值性。核心

例 4:假定例 2 中,乙公司购入固定资产价格为 63 万元,其他情况不变。

甲公司内部处置时形成内部处置损失“营业外支出”7 万元，乙公司固定资产原价中含有该未实现内部处置损失 7 万元,应予以抵销。借:固定资产——原价 7 万元;贷:营业外支出 7 万元。乙公司 2007 年少提折旧:7÷3.5÷2=1(万元)。借:管理费用 1 万元;贷:固定资产——累计折旧 1 万元。

二、内部交易固定资产以后期间连续编制合并财务报表的抵销处理

连续编制合并财务报表时，涉及以前期间固定资产原价中含有的未实现内部损益、以前期间多提或少提折旧、本期多提或少提折旧的抵销处理。

例 5:接例 1,甲公司连续编制以后年度合并财务报表,其他情况不变。

1. 2008 年的抵销处理。借：未分配利润——年初 20 万元;贷:固定资产——原价 20 万元。借:固定资产——累计折旧 2 万元;贷:未分配利润——年初 2 万元。借:固定资产——累计折旧 4 万元;贷:管理费用 4 万元。

2. 2009 年的抵销处理。借：未分配利润——年初 20 万元;贷:固定资产——原价 20 万元。借:固定资产——累计折旧 6 万元;贷:未分配利润——年初 6 万元。借:固定资产——累计折旧 4 万元;贷:管理费用 4 万元。

关于 2010 年、2011 年等有关抵销处理从略。

三、内部交易固定资产超期使用期间的抵销处理

超期使用期间,内部购入固定资产企业不再计提折旧,因此有关抵销只涉及固定资产原价中含有未实现内部损益的抵销和原多提或少提折旧的抵销。

例 6:接例 1,甲公司在 2012 年、2013 年仍在使用该项固定资产,其他情况不变。

1. 2012 年的抵销处理。借:未分配利润——年初 20 万元;贷:固定资产——原价 20 万元。借:固定资产——累计折旧 18 万元;贷:未分配利润——年初 18 万元。借:固定资产——累计折旧 2 万元;贷:管理费用 2 万元。

2. 2013 年的抵销处理。借:未分配利润——年初 20 万元;贷:固定资产——原价 20 万元。借:固定资产——累计折旧 20 万元;贷:未分配利润——年初 20 万元。

主要参考文献

财政部.企业会计准则2006.北京:经济科学出版社,2006