

内部资料 免费交流

# 云南会计



2015(6)  
总第72期

## 河南省第二批会计领军人才毕业典礼 在郑州隆重举行



省第二批会计领军人才毕业典礼12月20日  
在省财政厅举行



毕业典礼主席台（左起：省财政厅副厅长赵学东、省人力资源和社会保障厅副巡视员王长钦、省财政厅厅长朱焕然、北京国家会计学院院长秦荣生、北京国家会计学院教务部副主任张静）



全体毕业学员合影

# 大力推进 全国会计领军人才建设

□财政部部长 楼继伟

当前和今后一个时期，要高举中国特色社会主义伟大旗帜，认真贯彻落实党的十八大和十八届三中、四中和五中全会精神，深入学习贯彻习近平总书记系列重要讲话精神，认真落实党中央、国务院对财政经济工作重要指示，进一步做好全国会计领军人才培养工作。

一是明确方向，服务发展。要树立强烈的人才意识，主动把握并积极适应经济发展新常态，把服务经济社会发展作为会计领军人才队伍建设的根本出发点和落脚点。要以《国家中长期人才发展规划纲要（2010—2020年）》和《会计行业中长期人才发展规划（2010—2020年）》为指导，培养造就一大批会计领军人才，更好地服务经济社会发展和财政会计改革。要坚持科学发展以人为本，人才发展以用为本，把用好用活会计领军人才作为会计领军人才培养工程的重要任务，更好地发挥会计领军人才的作用。

二是立足改革，创新机制。改革创新只有进行时，没有完成时。会计领军人才培养工程过去十年取得的成绩靠的是改革创新，其未来发展也必须靠改革创新。要进一步创新会计领军人才培养工程组织管理机制，加大统筹整合管理力度，维护会计领军品牌整体形象。要进一步创新会计领军人才选拔机制、培养机制和考核机制，全方位保障会计人才培养质量。要进一步创新会计领军人才培养课程体系，改进调整培训内容，加大管理会计培训力度，提升会计领军人才的预测决策水平和管理能力。要进一步创新会计领军人才流动配置机制，建立健全会计领军人才数据库，引导会计领军人才合理有序流动。

三是面向世界，拓宽视野。“欲穷千里目，更上一层楼。”在我国经济深度融入全球经济、引进来和走出去同步推进的新形势下，会计领军人才培养应当立足国内，放眼世界，借鉴吸收国内外先进的培养理念和方法。要树立大国财政和大国会计理念，拓宽国际视野，树立战略思维。要进一步拓展会计领军人才对外交流的平台和载体，积极参与国际会计审计标准制定，提升我国会计领域的国际影响力和话语权。

四是高端引领，统筹推进。群雁高飞头雁带。会计领军人才是头雁，是标杆。要以全国会计领军人才培养工程为重要平台，培养造就一大批具有国际视野、知识结构优化、实践经验丰富、创新能力突出、职业道德高尚的会计领军人才。全体会计领军人才要切实担当会计行业领军重任，发挥引领辐射作用，积极参与财政会计改革，服务经济社会发展。同时，要统筹推进各类别、各层级会计人才队伍建设，实现会计人才队伍全面协调健康发展。

（摘自2015年11月5日在全国会计领军人才培养工程毕业仪式上的书面讲话）



## 卷首语

001 大力推进全国会计领军人才建设 ..... 钱颖华

## 特别报道

004 认真学习贯彻《政府会计准则——基本准则》  
加快推进政府会计改革 ..... 黄柏华

008 扎实工作 创新发展 不断提高服务能力  
——省会计学会七届五次、省总会计师协会二届五次理事会工作报告 ..... 郭文林

## 理论探索

014 大数据对审计风险准则的影响 ..... 崔清伟 魏晓斌

017 基于大数据并购理论的会计导航治理 ..... 杨定泉

021 会计信息、共同知识与资产定价  
——一个会计信息传导的理论分析框架 ..... 郭晓东

027 企业高管在取消消费类型、动机及治理对策 ..... 尹春海 韩长文

## 工作研究

031 案例化把账迎核算是实时记录和适时衔接  
——基于河南省肿瘤医院的实践 ..... 阮晓斌

033 加强内部控制是经营风险  
——基于河南安阳吉利股份有限公司的实践 ..... 侯建平

034 平衡计分卡在事业单位管理中的应用  
——以广播电视台单位为例 ..... 李立杰

037 信息化环境下的会计造假及其税务稽查案例探讨 ..... 李立杰

045 构建以成绩为导向的全面预算管理体系  
——以 Z 公司为例 ..... 赵文波

# 目录 MULU

- 048 我国科技型企业知识产权质押融资问题  
——基于交易费用理论视角 ..... 杨 夏  
052 会计专业增值税教学方法探析 ..... 李宝峰

## 业务与技术

- 057 如何正确处理事业单位收支转账业务 ..... 卢建超  
059 非货币性资产交换的涉税处理  
——以投资性房地产为例 ..... 姬 昂

## 行业动态

- 065 河南省第二批会计领军人才毕业典礼在郑州隆重举行 ..... 省财政厅会计处  
066 搭建平台 凝聚力量  
——省总会计师协会会计领军(后备)人才工作委员会成立 ..... 省总会计师协会会员部  
067 省注册会计师行业动态七则 ..... 省注册会计师协会秘书处

## 政策解读

- 072 规范会计档案管理,提高会计档案现代化管理水平  
——财政部、国家档案局有关负责人就《会计档案管理办法》修订  
答记者问

## 七彩虹

- 075 岁末年尾话“决算” ..... 孙利芳  
076 赶路要紧 ..... 王永宽

封二:河南省第二批会计领军人才毕业典礼在郑州隆重举行  
封三:省总会计师协会 2015 年度培训工作回眸  
封四:平顶山郏县八路军豫西抗日根据地曹沟旧址 ..... 张建忠



主 编:毕治军  
执行主编:张延民  
副 主 编:张连升  
责任编辑:熊颖颖  
电 话:0371-60136375  
栗 红  
电 话:0371-65741661  
美术编辑:尹苗苗  
电 话:0371-63212057  
编辑出版:《河南会计》编辑部  
发行联络:赵 品  
电 话:0371-60137329  
地 址:郑州市丰产路 91 号 4 号楼  
邮 编:450008  
邮 箱:hpcfo@126.com  
印 刷:河南佳彩彩色印务有限公司  
准印证号:河南省连续性内部资料  
[省直]270 号  
出版周期:逢双月 20 日出版  
2015 年第 6 期(总第 72 期)  
发送范围:全省财会人员

# 认真学习贯彻 《政府会计准则——基本准则》 加快推进政府会计改革

□财政部部长助理 戴柏华

2015年10月23日，楼继伟部长签署财政部令第78号，公布《基本准则》，明确自2017年1月1日起正式施行。这是贯彻落实党的十八届三中全会精神、全面深化财税体制改革的重要举措。举办此次培训班，主要是为了对《基本准则》的学习贯彻进行动员部署，统一思想，提高认识，更好地推进政府会计改革工作。下面，我结合本次培训内容，谈几点意见。

## 一、深刻领会制定发布《基本准则》的重要意义

财政是国家治理的基础和重要支柱，政府会计是财政工作的重要组成部分。党的十八届三中全会做出了全面深化改革的重大决策部署，提出了深化财税体制改革、建立现代财政制度的明确要求。推进政府会计改革是深化财税体制改革、建立现代财政制度的一项重要内容。《基本准则》的出台，对于构建统一、科学、规范的政府会计准则体系，推进政府会计改革，建立现代财政制度都具有重要的基础性作用。

(一)制定发布《基本准则》，是规范政府会计核算，提高政府会计信息质量的迫切需要

会计工作是政府财政财务管理的重要基础。长期以来，我国政府领域实行的是以收付实现制为核算基础的预算会计体系，主要反映政府预算执行情况，对准确反映预算收支情况、加强预算管理和监

督发挥了重要作用。但是，仅实行预算会计，不能科学、准确、完整地反映政府“家底”，政府会计信息的全面性和可靠性有待提高。另外，由于现行政府会计领域涉及的制度、办法、规定种类繁多，缺乏统一、规范的政府会计准则体系，不能提供信息准确完整的政府财务报告。《基本准则》的出台，为构建统一、科学、规范的政府会计准则体系奠定了基础，有利于规范各级政府、各部门、各单位的会计核算，提高政府会计信息的可靠性、全面性、相关性、可比性、及时性和可理解性。

(二)制定发布《基本准则》，是推进政府会计改革，建立现代财政制度的内在要求

全面规范、公开透明的现代预算制度是现代财政制度的重要内容。十八大以来，党中央、国务院对于深化预算管理制度改革做出了一系列重要部署和安排，对于完善政府预算体系、推进预算公开、加强预算执行、规范地方政府债务管理等提出了一系列要求。政府会计是预算制度的基础。加快推进政府会计改革，建立健全政府会计核算标准，是夯实预算管理基础、确保预算管理相关制度落地生根的基础性保障。因此，深化预算管理各项改革，必须加快推进政府会计改革，逐步建立以权责发生制政府会计核算为基础，以编制和报告政府资产负债表、收入费用表等报表为核心的政府综合财务报告制度，为开展政府信用评级、加强资产负债管理、防范

财政风险等提供支持,促进政府财务管理水提高和财政经济可持续发展。

(三)制定发布《基本准则》,是准确反映政府运行成本,科学评价政府绩效的重要基础

构建科学的政府绩效评价体系是加快转变政府职能,推进服务型政府建设的有效途径,也是我国推动国家治理体系和治理能力现代化的必然要求。准确核算政府运行成本,是科学评价政府绩效的重要基础工作。2013年,中共中央、国务院印发的《党政机关厉行节约反对浪费条例》中明确提出,要“推进政府会计改革,进一步健全会计制度,准确核算机关运行经费,全面反映行政成本”。为此,需要在政府会计核算中引入成本、绩效等先进理念,能够合理归集、反映政府的运行费用和履约成本,科学评价政府、部门、单位等耗费公共资源情况。《基本准则》在核算目标、核算基础、会计要素和报表体系等诸方面体现了上述要求,为准确反映政府运行成本,构建科学的政府绩效评价体系奠定了基础,从而有利于进一步规范政府行为、提高政府决策能力,促进国家治理体系和治理能力的现代化。

## 二、准确把握《基本准则》的内涵

在这次《基本准则》制定过程中,财政部进行了深入调研和反复征求各方面意见,力求在充分考虑我国政府财政财务管理特点的基础上,尽可能吸收国际上公共部门会计改革的最新成果、最新理念,为进一步深化政府会计改革引领方向。总体看来,这次公布的《基本准则》继承了多年来我国行政事业单位和财政总预算会计改革的有益经验,反映了当前政府会计改革发展的内在需要和发展方向,是政府会计领域的一次重要制度创新。从《基本准则》内容看,创新主要体现在以下几个方面。

### (一)建立了统一的政府会计“概念框架”

在会计准则体系中,基本准则是“顶层设计”,重点在于明确基本原则和方法,构建会计语言的框

架体系。针对当前政府会计领域标准、规范不一,制度、办法繁多,部门、行业差异较大的问题,《基本准则》从政府会计主体、会计目标、核算体系、核算基础、会计信息质量、会计要素的确认、计量和报告等不同角度,明确了政府会计准则体系中需要解决的基本问题、基本原则和方法,构建起了统一、科学、规范的政府会计概念体系,为建立国家统一的政府会计准则体系奠定了基础。从会计规则角度而言,《基本准则》为在政府会计具体准则和政府会计制度层面规范政府发生的经济业务或事项的会计处理提供了基本原则,保证了政府会计准则体系的内在一致性。从会计主体而言,《基本准则》适用于各级政府、各部门、各单位(以下称“政府会计主体”),有利于消除各级政府、部门、行业和单位执行不同会计规范所导致的信息差异,打破不同部门、行业的藩篱,各政府会计主体都以统一规范的会计语言体系处理会计事务、参与政府治理,提高了政府会计信息的可比性。

### (二)重构了政府会计核算模式

在系统总结分析传统预算会计体系的利弊基础上,结合我国政府会计的实际情况,《基本准则》明确提出建立政府预算会计和财务会计适度分离又相互衔接的政府会计核算模式,这是政府会计核算模式的重大创新。所谓“适度分离”,其主要体现在以下方面:第一,“双体系”,突破了长期以来政府会计的单一预算会计体系,首次提出政府会计由预算会计和财务会计构成。政府预算管理主要依赖预算会计,其中包括预算收入、预算支出、预算结余三个会计要素,财务管理主要依赖财务会计,其中包括资产、负债、净资产、收入、费用5个会计要素,这样在完善预算会计功能基础上,强化财务会计功能,更加完整地反映政府会计信息。第二,“双基础”,明确提出财务会计实行权责发生制,预算会计一般实行收付实现制,国务院另有规定的从其规定。这是兼顾了当前实际情况和长远改革方向的制度安排,使得政府会计核算既能反映预算收支等流

量信息，又能反映资产、负债等存量信息。第三，“双报告”，要求政府会计主体应当同时编制决算报告和财务报告，并且明确了两种报告的内容和信息使用者范围。所谓“相互衔接”，是指政府预算会计要素和财务会计要素相互协调，决算报告和财务报告相互补充，共同反映政府会计主体的预算执行信息和财务信息。通过这种适度分离又相互衔接的政府会计核算模式，使公共资金管理中预算管理、财务管理绩效管理相互联结、融合，全面提高管理水平和资金使用效率，对于规范政府会计行为，夯实政府会计主体预算和财务管理基础，强化政府绩效管理具有深远的影响。

### (三)全面引入了权责发生制会计核算原则

党的十八届三中全会《决定》提出了“建立权责发生制的政府综合财务报告制度”的重要部署，为我国政府会计改革明确了方向。纵观世界各国政府会计改革的基本经验，无一不是在会计核算中逐步引入权责发生制的核算原则。所谓权责发生制，是指以取得收取款项的权利或支付款项的义务为标志来确定本期收入和费用的会计核算基础。相对于收付实现制，权责发生制更能够体现经济业务或者事项的本质以及权责义务，例如，预算支出有消耗性支出，也有资本性支出，消耗性支出反映政府当期的运行成本，而资本性支出形成公共资产，其价值是随着资产未来的使用而逐步消耗，按照权责发生制原则，就应当对资本性支出形成的资产计提折旧或摊销，以合理确定各期的成本费用。《基本准则》在政府财务会计核算中全面引入了权责发生制会计核算原则，首次提出了收入、费用两个会计要素，科学界定了各个会计要素的定义、确认和计量标准，构建了全面系统的政府财务报告体系，对于规范权责发生制政府财务报告的内容、口径和信息质量等起到重要的导向作用，为最终建立权责发生制的政府综合财务报告制度奠定可靠基础。当然，考虑到目前预算管理的实际需要，在预算会计中仍然采用收付实现制原则，有利于准确核算预算收支信息，加强预算管

理和监督。

### (四)充分体现了政府预算管理改革的要求

政府会计是政府预算管理制度的重要组成部分。《基本准则》主要依据《会计法》、《预算法》制定，在诸多方面体现了新《预算法》及相关财政预算管理制度改革的最新要求。在准则实施范围上，与《预算法》的口径保持一致，主要适用于各级政府、各部门和各单位，有利于政府预算、核算和决算的一致性；在界定政府预算收入和预算支出时，体现了新《预算法》中“政府所有收入和支出全部纳入预算”的规定，保证了预算收支信息的全面性和完整性；在界定政府资产时，与财政预算管理和资产管理的要求保持协调，强调了政府资产是政府会计主体控制的、能带来服务潜能的资源，为把公共基础设施、政府储备物资、文物文化资产、保障性住房和自然资源等资产纳入政府资产负债表奠定了基础；在界定政府负债时，充分体现了新《预算法》和最新的政府债务管理的要求，明确将应付政府债券和政府依法担保形成的债务纳入政府负债核算范围。《基本准则》从会计语言的角度为政府预算管理制度改革奠定了基础，也有助于预算管理改革的进一步深化。

## 三、扎实做好《基本准则》的学习贯彻工作

“天下之事，不难于立法，而难于法之必行”。《基本准则》将于2017年1月1日起施行。虽然还有一年时间，但有很多准备工作要做。只有从思想观念上尽快转变，从行动上积极准备，才能确保《基本准则》顺利实施。对此，我提几点希望和要求：

### (一)认真学习、全面理解《基本准则》，尽快转变观念

《基本准则》相对于传统的预算会计制度，在会计理念、核算基础、会计处理原则和报告披露要求等诸多方面都有较大的变化，各级政府、部门和单位的财会及相关人员要认真学习、全面理解《基本准则》，积极推进权责发生制政府财务报告制度改革。

革。广大会计人员要通过《基本准则》的学习，尽快树立权责发生制理念，熟悉和掌握固定资产折旧、无形资产摊销、收入确认、费用归集和分摊等会计处理方法；同时，要不断提高对财务会计信息的分析利用水平，逐步实现从“核算型”会计到“参与管理型”会计的转变。单位负责人要通过《基本准则》的学习，了解政府会计改革对单位内部管理、绩效评价等方面带来的深刻变化，未雨绸缪，主动应对，尽早做好系统、制度、人才储备等准备工作。财政部门的同志要通过《基本准则》的学习，更新理财观念，强化财政财务管理，在进一步强化财政收支管理的同时，加强财政资产负债管理，做好财务报告的分析利用，不断提高财政管理水平。在学习过程中，要把《基本准则》与财政改革的相关内容结合起来，与实际工作结合起来，切实做到学用结合、学以致用。

#### （二）积极行动，抓紧做好准则实施的各项准备工作

“行百里者半九十”。《基本准则》的出台迈出了政府会计改革的坚实一步，但未来政府会计改革方面还有很多艰巨任务需要完成。我们应当以《基本准则》的出台为契机，强化改革意识，锐意进取，加快推进政府会计改革各项任务。对于财政部而言，一是要根据《基本准则》加快制定政府会计具体准则及其应用指南，加快完善政府会计制度，形成一套统一、科学、完整的政府会计准则体系。最近，财政部正在就存货、投资、固定资产和无形资产四项政府会计具体准则公开征求意见，很多部门和单位都提出了很好的意见和建议，希望会计司根据各方面意见和建议抓紧修订完善这几项具体准则，尽快印发。二是要进一步修订完善行政事业单位财务管理规则、资产管理政策以及预决算报告制度等，加快推进各级政府、部门和单位的资产负债清查核实工作。三是要稳步推进政府财务报告编制试点工作，积极研究政府财务报告审计和公开制度，研究建立政府综合财务报告分析指标体系。对于各部

门和单位而言，要在组织《基本准则》学习的同时，主动做好新准则制度的实施工作。要加强单位会计信息系统建设，结合政府具体会计准则和政府会计制度的出台，及时调整和更新会计信息系统。要规范和加强单位预算管理、财务管理和资产管理，扎实开展资产清查工作，积极推进预算绩效管理和绩效评价工作。此外，要以《基本准则》实施为契机，进一步重视和加强单位内部控制建设，使之成为管控风险、提高会计信息质量、保证资产安全完整的“防火墙”，确保《基本准则》及其相关具体准则和制度的顺利实施。

#### （三）加强宣传培训，营造实施政府会计准则体系的氛围

加强宣传培训，是确保《基本准则》及后续相关准则、制度有效贯彻实施的重要工作。各级财政部门和有关部门，应当精心设计，统筹规划，通盘考虑，确保下一步的宣传培训工作富有成效。一要制定具体方案抓好宣传培训。要善于利用多种宣传手段，广泛开展新准则制度的宣传，使社会各界高度重视、准确理解新准则；要根据培训对象的变化和经验背景不同，完善培训手段，细化培训内容，注重培训效果。二要统编教材，方便学习。应当根据工作需要编写准则讲解，方便广大财会人员全面、系统地了解准则的制定背景、难点重点、账务处理等，同时适时修订各级次会计资格考试大纲和教材，使广大财会人员及财会知识学习者不断按新准则更新知识。三是常抓不懈，形成制度。要把准则培训工作切实与会计人员继续教育结合起来，形成制度；要善于总结培训经验，深化培训内容；要结合新业务，拓展培训范围；要结合与准则相关的配套法规政策，提升培训层次，努力营造主动、自愿、积极参加准则培训的氛围。希望有关高校的老师、新闻单位的朋友继续关心、支持，共同推动新准则制度的宣传贯彻。

（2015年12月15日在《政府会计准则——基本准则》培训班上的讲话）

# 扎实工作 创新发展 不断提高服务能力

——省会计学会七届五次、省总会计师协会二届五次理事会工作报告

□省会计学会副会长、省总会计师协会常务副会长 杨文林

2015年,河南省会计学会、河南省总会计师协会在省财政厅的领导和国家会计学会、总会计师协会的指导下,全体会员积极努力,按照年初制定的工作计划和目标,坚持立足服务河南社会经济发展为主线,坚持以行业诚信建设为目标,围绕建立和完善行业有序发展管理体制,充分发挥服务、管理、协调职能,积极转变工作作风,不断提高会计行业服务能力,各项工作取得明显成效。

## 一、2015年的工作回顾

### (一)严格落实会议制度,完善沟通协调机制

学会和协会是为广大会计人员提供服务的机构,是广大会计从业人员提供成长进步的良好平台,需要不断完善沟通协调机制。两会严格按照工作规程规定的议事规则,定期召开相关会议,确保会计领域方面的新政策得到有效落实。今年年初就以通讯方式召开了两会会长办公会,研究通过了2015年度两会工作要点,对全年工作的开展和实施提出了具体要求,强化了责任落实。八月份以通讯方式召开了两会常务理事会向常务理事汇报了上半年工作完成情况,安排部署了下半年工作,全体常务理事进行了审议。十二月召开了协会二届九次常务理事会,审议通过了设立协会会计领军人才(后备)工作委员会的议案。

今年6月2日,孟庆治副秘书长等参加中国

总会计师协会第五届理事会第二次会议,听取了刘红薇会长所做的《中国总会计师协会2015年度工作要点及2014年度工作总结》的报告和高兴国秘书长所做的《中国总会计师协会会计师分会、管理会计分会、代理记账行业分会筹备成立工作报告》议案的说明。会后,我们利用高级会计师培训班的机会迅速传达了会议精神,及时调整了工作计划,出台了成立有关工作委员会的安排意见。

### (二)不断完善内部机构,提升行业服务能力

为适应经济新常态,提升会计职业继续教育水平,加强职业院校会计教学业务沟通。3月5日,省会计学会会计职业教育专业委员会成立大会在河南财专召开。省财政厅会计处副处长刘延宾、调研员刘存印、省会计学会副秘书长孟庆治及10多所中高职院校的校长、会计系主任等15人出席了会议,选举河南财专副校长王振华任主任委员,推选财专副校长张风格、河南经贸职业学院会计系主任侯丽萍、黄河水利职业学院财经系主任张辉、河南工业贸易职业学院会计系主任谢桦、河南省商务学校校长张士平任副主任委员,推选河南财专会计系主任马荣贵任秘书长。会议对会计职业教育专业委员会2015年度的工作计划做了安排,并就计划的落实进行了明确分工。

为有序推进河南管理会计的推广应用和长远发展,7月21日,省总会计师协会管理会计工作

委员会召开了成立大会，省财政厅会计处处长臧希昌、调研员刘存印等出席了会议，会议推选郑州航空工业管理学院副院长李现宗任主任委员，郑州煤炭工业（集团）有限责任公司总会计师郭矿生、河南民航发展投资有限公司总经理刘建葆、中国平煤神马能源化工集团有限责任公司总会计师赵海龙、河南投资集团有限公司财务总监闫万鹏、河南财经政法大学校长助理薛玉莲、河南神火集团有限公司总会计师石洪新、河南心连心化肥有限公司总会计师闫蕴华任副主任委员，省财政厅会计处调研员刘存印任秘书长。会上，臧希昌就我省管理会计工作的开展情况进行了通报，提出了今后大力推进管理会计实际应用的意见，李现宗对管理会计工作委员会今后的工作提出了八点建议，并做了题为《功能转型：会计发展的必然走向》的学术报告。

为促进河南会计领军人才培养战略的有效落实，提升会计领军人才扩展视野，造就高素质、复合型人才，切实担当会计行业领军的重任，省总会计师协会按照省财政厅党组的决定，组建河南省总会计师协会会计领军（后备）人才工作委员会。7月2日和7月24日协会两次召开筹备会议，推选河南中原云大数据集团有限公司总经理王永强任组长，河南省农业综合开发公司投资管理部经理陈祖友、河南财经政法大学会计学院院长潘克勤任副组长的工作委员会筹备工作领导小组。省财政厅会计处处长臧希昌、副处长刘延宾、调研员刘存印及协会副秘书长孟庆治、张延民先后多次召集筹备会议，并就筹备工作领导小组的工作规程及近期工作目标提出了建议，广泛征求领军学员意见。11月26日筹备工作领导小组就工作委员会的工作细则、工作规划、组织机构设置等事项进行了讨论，讨论结果提交协会第九次常务理事会审议通过。会计领军（后备）人才工作委员会的成立标志着我省高层次的会计人员的培养进入了一个新的发展阶段。

### （三）加强横向交流，提高会计人员专业素质

5月23日，由安徽省总会计师协会主办的《2015管理会计与现代企业国际化建设发展论坛》在安徽池州举行。安徽、江苏、河南、陕西、青海、重庆、厦门等省市总会计师协会组织大中型企业的财务总监、高校学者等270余人参加了论坛。我省总会计师协会组织河南省第一建筑集团有限公司、河南省交通投资集团、河南投资集团有限公司、河南省人民出版社有限公司、郑州拓洋实业有限公司、河南天工集团有限公司、驻马店蓝天集团有限公司等企业财务负责人参加了本次论坛。推荐郑州拓洋实业有限公司财务总监张国民同志在大会上做了《企业内部市场化》的主题演讲，受到了与会者的好评，演讲内容在6月5日的《中国会计报》予以全文发表。同时，也学习了兄弟省市研究成果，及时加以宣传。

7月23日至24日，中国总会计师协会党支部专职副书记郭宝正同志先后赴我省驻马店和郑州就行政事业单位管理会计工作开展情况进行调研。省财政厅会计处调研员刘存印、省总会计师协会副秘书长孟庆治等随同参加了调研活动。调研期间，收到驻马店和郑州两地提交的调查问卷300多份，驻马店市财政局还组织20多家行政事业单位的财务负责人参加了座谈会，会上与会人员就管理会计提出的背景和推进管理会计理论体系建设、指引体系建设、会计人才队伍建设和信息化建设，加强咨询服务等问题进行了热烈讨论。

为深入贯彻落实《河南省会计行业人才发展中长期规划（2011-2020）》，不断深化会计教育改革，提高会计人才培养水平，省财政厅、省会计学会主办，许昌学院承办的河南省第四届大专院校会计学院（系）负责人培训班暨会计学科建设与人才培养学术研讨会于8月13日至14日在许昌市召开。来自全省的29所本科院校和25所高职高专院校的170多名会计学院（系）负责人参加了会议。受赵厅长委托，臧希昌同志对我省会计管理工

作的现状及下一步努力方向等进行研讨。厦门大学曲晓辉教授、郑州航空工业管理学院李现宗教授分别做了题为《会计学科建设现状与问题》、《会计领军人才培养对会计教育的启示与展望》的学术报告。会议还进行了学术论文和会计教学方法改革进行交流和分组讨论。此次会议的召开对推动我省会计教育改革和会计人才的培养起到了积极的推动作用。

为进一步推进管理会计体系建设，九月份学会组织了以管理会计应用为主题的征文活动，河南能源化工集团、中国平煤神马集团、河南投资集团、中国空空导弹研究院等多家会员单位及安阳市、三门峡市等省辖市会计学会认真组织，踊跃参加，活动共收到论文 90 余篇。经专家评审，一等奖五篇、二等奖十篇、三等奖十五篇。本次征文活动收到的征文大都具有较强的实用价值，对我省全面推进管理会计工作提供了许多新的思路、新的方法，收效良好。

#### (四)注重课题研究，促进科研成果转化

根据《河南省财政厅关于河南省 2014 年度会计领域软科学研究课题中标的通知》，学会于 1 月 6 日对 2014 年立项的课题进行了评审。为确保课题评审工作的客观、公平、公正，学会聘请有关专家组成了“河南省会计领域软科学研究课题评审委员会”，评审委员会采用评议和投票相结合的方式，共评审出获奖课题 17 项，其中：一等奖 2 项，二等奖 5 项，三等奖 10 项，结项 13 项，不予结项 7 项。评审委员会强调，获奖的单位和个人在今后的课题研究中要进一步服务于财政会计改革，理论联系实际，为我省经济发展提供支持。

根据《河南省财政厅关于河南省 2015 年度会计领域软科学研究课题公开招标的通知》的要求，在面向全省公开招标的基础上，学会根据《河南省会计领域软科学研究课题管理办法》的相关规定，组织专家对 2015 年度全省申报的 95 项会计领域软科学研究课题进行了评审，共确定 47 项中标立

项课题。评审委员会强调，中标立项的课题主持人应当切实履行承诺，深入调查研究，确保课题研究质量。学会还组织专家对有关立项课题的完成进度进行中期检查。

为进一步促进科研成果的转化，《河南会计》开辟了《河南省 2014 年度会计领域软科学部分获奖课题摘编》专栏，对南阳理工学院熊新忠等 17 位获奖课题主持人的研究成果予以展示，供有关部门在工作中参考借鉴。此做法得到了省财政厅的充分肯定。

在中国总会计师协会 2014 年度省部级立项的研究课题评审中，我省协会推荐的由河南农业大学陈素云主持的立项课题《内部控制、成本管理与公司价值研究》荣获二等奖。

根据中国总会计师协会《2015 年度中国总会计师协会研究课题申报通知》的要求，协会积极组织我省会员申报研究课题。河南省肿瘤医院总会计师韩斌斌申报的《河南省省级公立医院内部控制实施障碍及对策》、郑州交通建设投资有限公司总会计师李菱申报的《企业财务管理评价研究——基于可持续发展的视角》、河南财政税务高等专科学校审计处副处长库向芳申报的《加强企业内部控制、防范企业财务风险研究》3 项课题符合中国总会计师协会研究课题的立项条件，中国总会计师协会已立项。

为繁荣学术交流活动，提高总会计师参与企业经营及决策的综合能力，中国总会计师协会 4 月 20 日下发《关于举办 2014 年度中国总会计师优秀论文评选活动的通知》。协会推荐的郑州升达经贸管理学院会计系副教授姬晶的《非货币性资产交换会计处理探析》一文获二等奖，郑州航空工业管理学院会计学院教授王留根、刘兆晟的《管理会计边界与管理会计报告的理论定位》一文获三等奖。

为贯彻落实《中国会计学会第八届理事会发展规划》，鼓励会计学术创新研究，促进我国会计理论繁荣与发展，中国会计学会继续开展 2014

年度会计学优秀论文评选活动。学会推荐我省郑州航空工业管理学院会计学院刘永丽的《管理者团队中垂直对特征影响会计稳健性的实证研究》、郑州航空工业管理学院会计学院刘振的《CEO 年薪报酬、研发投入强度与公司财务绩效》、河南财经政法大学会计学院申香华的《银行风险识别、政府财政补贴与企业债务融资成本——基于沪深两市 2007-2012 公司数据的实证研究》、河南财经政法大学会计学院叶建华的《盈利能力、投资者认知偏差与资产增长异象》、河南财经政法大学会计学院张军华的《产品市场竞争、制度环境与权益资本成本》五篇论文参加评选，已上报中国会计学会。

#### (五)协调得力,基层组织活动开展有序

协会投资工作委员会积极做好省会计领军(后备)人才的组织报名与培训工作,目前省投资集团入选省级会计领军(后备)人才已达 23 人,其中 2 人入围 2015 年度国家会计领军(后备)人才的选拔面试;投资工作委员会组建的税收研讨小组按季召开税收研讨会,为企业纳税筹划提供思路;针对 2015 年投资工作委员会立项的《投资集团财务共享中心建设研究》等 8 项课题,组织集团公司会计人员积极参与研究,促进了其科研水平的提高;根据财政部全面推进管理会计体系建设的要求,积极引导会员向集团公司申报管理会计创新项目 60 项,为企业改善管理,提高决策能力发挥了实效。

郑州铁路局会计学会组织财会人员从工作实际出发开展课题研究,并举办了优秀论文评选活动。为丰富会计人员的业余文化生活,还成功举办了郑州铁路局第五届会计人员摄影大赛。上报中国铁道会计学会的《以市场为导向优化铁路运输营业收入清算机制研究》等四项课题,分别获得二等奖和三等奖。

平顶山市两会组织积极做好会计人员继续教育培训工作,截止 11 月底会计人员上网登录学习

人数已达 2 万人次;协助宝丰县财政部门选拔六名有突出成绩的会计人员为宝丰县会计领军(后备)人才,并定期与他们就会计工作中的热点及难点问题进行交流,充分发挥了会计领军(后备)人才的智力作用。

#### (六)打造精品工程,培训工作再上新台阶

按照全省会计人员继续教育工作计划安排,在各地市的大力配合下,截止目前,协会组织全省高级会计人员培训班 26 期共 5919 人。其中:高级会计师岗前培训班 2 期 477 人,高级会计师继续教育培训班 22 期 5563 人,总会计师素质提升工程培训班 3 期 279 人;协助卫生工作委员会举办培训班 2 期 844 人。

为了进一步提高高级会计师培训质量,立足现有条件,不断改进工作。一是在报名方式上,开发了高级会计师继续教育网上报名系统,改变了以往电话报名和手工输入信息的方式。此外,为了加强和高级会计人员的沟通,更便捷的提供服务,协会培训部大胆探索、积极创新,在手机上建立了微信朋友圈“河南高会之家”。二是在培训地点上,坚持以三个国家会计学院和省内培训为主的同时,增加了东北财经大学、江西财经大学、西南财经大学的培训,此项举措得到了广大高级会计人员的好评,进一步激发了其参与学习的积极性。三是在培训内容上,以管理会计和财税体制改革为重点,聘请省内外知名专家授课,取得了良好的教学效果。四是在教学方式上,把课堂授课和走进企业实地考察结合起来,强化了学员对授课内容的理解。

#### (七)规范编辑流程,不断提高会刊质量

《河南会计》自 2013 年改版以来,编辑质量不断提高,得到了广大会计人员的认可。编辑部严格工作流程,认真把好稿件质量,杜绝人情稿,致使会刊的影响力不断扩大。今年 1-5 期共编发各类文章一百三十多篇,其中河南同力水泥股份有限公司总会计师姚文伟撰写的《用联合确定基数法

提高预算准确性》一文 7 月 10 日被《中国会计报》全文转载。

宣传报道先进会计人员事迹是《河南会计》的一大特色。编辑部于 6 月份和 7 月份先后采访了郑州拓洋实业有限公司财务总监张国民,河南省第一批会计领军(后备)人才、焦作市五官医院财务科长韩冬青,汝州市第六批优秀人才、汝州市地质矿产局高级会计师孙利芳,他们的先进事迹和执着的敬业精神为广大会计人员提供了学习的榜样。

《河南会计》2014 年第 6 期刊发河南财经政法大学会计学院科研论文专辑之后,广大读者反映强烈,一致认为该校教师的研究成果,从一定程度上代表了我省会计科研的水平,有观点、有深度,对会计工作实践有直接的指导作用,同时殷切期望编辑部能继续推介我省其他高等院校的会计科研成果。为此,《河南会计》今年第 3 期将郑州航空工业管理学院会计学院教师近两年有代表性的科研论文再次结辑刊发,又一次引起了广大会计人员的关注。编辑学术专刊对推动我省会计科研水平的提高是一次有益的尝试,《河南会计》编辑部将总结经验,积极探索。

#### (八)不断开拓进取,提高行业服务质量

受财政厅会计处委托,协会承担会计服务大厅窗口服务工作,承担全省会计人员的会计从业资格证书调转、会计从业资格证书补发、信息采集、继续教育补录、电话咨询等具体事项。一年来办理会计从业资格证书调入 3001 人次,会计从业人员调出 6024 人次,补办会计从业资格证书 983 人次。信息采集业务 6492 人次,会计人员继续教育补录业务 4540 人次。在 2015 年度高级会计师评审工作中,为申报人员办理了报名、收费、收取申报资料等 4829 人次。会计服务大厅工作开展有序,赢得了广大会计人员的好评,充分展现了良好的“窗口”形象。

我省学会按有关文件要求负责 2015 年度第

六批全国学术类会计领军(后备)人才申报人员的审核工作,6 月份已将符合条件申报人员的有关资料上报中国会计学会。同时,积极参与会计领军(后备)人才的培养工作。省会计领军(后备)人才专家指导组成员、学会副秘书长孟庆治和张延民 3 月份、5 月份参加了在安阳召开的会计领军(后备)人才第二批和第四批学员培训班会活动,并做了主题发言。5 月份学会秘书处工作人员参与了第五批会计领军(后备)人才选拔面试的服务工作,学会副秘书长孟庆治、张延民担任面试考官。

由学会组织编写、学会副秘书长张延民担任总纂的会计从业资格考试用教材《会计基础》、《财经法规与会计职业道德》5 月份已由河南人民出版社公开发行。该套教材立足实际工作需要,针对性强,内容翔实,语言通俗,既满足了广大会计人员考试的需要,也可作为实际工作的参考读物。

#### (九)注重服务管理,秘书处工作运转良好

秘书处按照 2015 年度工作要点的要求,制定了岗位责任实施方案,进一步规范了劳动合同、设备维修、车辆管理、对外接待等各项规章制度,增强了秘书处工作人员的廉洁、高效、爱岗、敬业的工作意识,服务水平不断提高,进一步密切了和广大会员的沟通与联系。

各位理事,尽管 2015 年两会的工作取得了一些成效,有新的发展和进步,但是与广大会员和社会各界的期盼和要求还有很大的差距,比如,组织建设工作进展缓慢、为会员服务的思路还有待进一步拓展、对省辖市学会分会和协会工作委员会的指导力度不够、工作的开展还缺乏慎密的计划等等,这些不足应当引起我们的高度重视,应在今后的工作中逐步逐步改进。

#### 二、2016 年的工作打算

2016 年是十三五开局之年,我们将紧紧围绕十三五发展纲要,适应会计管理改革新形势,立

足服务河南经济社会发展，增强大局意识、服务意识，求真务实、开拓创新，推进两会工作科学发展。

一要认真做好换届的筹备工作。按照两会章程规定，本届理事会到2016年届满。适当时将成立换届领导小组，制定换届工作方案，准备换届有关资料，为按期换届做好准备工作。

二是进一步强化指导功能。鉴于目前省级两会的工作委员会或专业委员会以及省辖市学会的分会和协会的地方工作委员会活动开展的具体情况，两会将努力改变参与指导不够，协调帮助不足的现状，督促各分会、地方工作委员会建立健全各项工作制度，提高独立开展工作的能力，使两会工作形成沟通及时、上下联动、相互促进、共同发展的良好局面。省级两会将努力为基层组织提供更加广阔的交流平台，以进一步发挥两会的凝聚力。

三是广开渠道，积极发展会员。要把会员发展的重点放在省管企业、大型民营企业以及会计领军（后备）人才、高端会计人才方面，使会员的构成更加具有代表性，力争到2016年底两会会员发展有较高比例的增长。

四是拓展思路，不断丰富会员活动。两会将积极牵线搭桥，有计划地组织会员单位与省内外先进企业围绕管理会计应用，开展工作经验交流活动；就政府会计准则的实施举办专家学术报告会；在适当时举办形式多样的文化活动，陶冶会员情操，展示会员风采，增进会员友谊，使两会真正成为一个生动活泼、积极向上、乐观和谐的“会员之家”。

五是加大帮扶力度，促进科研成果转化。课题研究要进一步改进奖励办法，鼓励更多会员参与，要把优秀课题的评选和学术报告会、现场工作经验交流会结合起来，积极促进科研成果的转化和应用。

六是积极工作，尽快编辑出版《管理会计应用

案例》。积极推进管理会计体系建设是财政部在最近一个时期的重点任务之一，两会将积极协助我省财政部门开展管理会计的研究、应用工作，借助两会优势，密切和企业的联系与沟通，及时总结管理会计工作的典型案例。《河南会计》编辑部将组织编印一本有推广价值的《管理会计应用案例》资料，供会员单位学习参考。

七是认真研究，进一步完善培训机制。高级会计人员培训工作，继续坚持“立足省内”的同时，依托三个国家会计学院和全国重点高等院校进行培训”的模式；继续组织专家对师资安排、授课内容、教学效果进行评估；继续坚持企业类和行政事业类人员分类授课的原则；继续配合省财政厅做好总会计师素质提升班的各项服务工作。

八是加强制度建设，提高秘书处工作效率。两会秘书处要以更高的标准规范工作行为，提高服务能力。注重各项制度的完善和执行，尤其是在人事薪酬管理、财务收支管理、岗位责任考核等方面下大功夫。注重教育引导，要营造良好的工作氛围，充分调动工作人员的积极性，以更高的工作效率赢得广大会员的满意。

九是积极主动，高标准做好受托工作。积极做好省财政厅委托的会计服务大厅工作，工作人员要切实践行“便民、规范、高效、廉洁”的工作宗旨，认真履行职责，热情服务，杜绝差错，以优质的服务质量进一步打造财政部门的“窗口”形象，让广大会计人员满意，让社会满意；继续做好省财政厅委托的科研课题及论文评审、教材编写、会计领军（后备）人才培养、组织专业会议、专项培训等其他相关工作，要当好助手，做好服务。

创新是发展的基点，是发展的动力。今后，我们要不断推进两会工作的全面创新，不断培育发展新动力，拓展发展新空间，构建创新新机制，牢牢把握机遇，促进两会工作再上新台阶，为我省会计事业的蓬勃发展努力奋斗！

# 大数据对审计风险准则的影响

□鲁清仿 魏欣媛

审计风险准则旨在指导与规范注册会计师风险评估与进一步审计程序的执业行为,但是该准则没有反映与跟上信息技术的最新发展。笔者首先分析了以“4V”为特征的大数据对现行决策模型与管理理论的影响,然后阐述了第1211号、第1231号与第1301号三个审计风险准则在大数据背景下的局限性,以期引起业界的重视。

## 一、大数据对审计基础理论的影响——基于决策模型与管理理论

### (一) 对决策模型的影响

大数据驱动着“第三次工业革命”的到来和“第四科学范式”出现。成熟于“第二次工业革命”的注册会计师行业本质上是一个数据密集型行业,然而现行风险导向审计的理念仍是“第二科学范式”,落后于时代要求的“第四科学范式”。在以网络数据为主导的大数据时代下,由于“第三次工业革命”新特征的影响“产业边界模糊化、产业组织网络化、产业集群虚拟化”,以及“第四科学范式”取代以被审计单位由交易数据所形成的运营信息系统数据为主、先验性的风险评估理念,使得现行的审计风险准则难以适应大数据时代。数据推动着企业的创新,并使各级组织的运营更为高效;数据同时也革新了人类行为决策模式。在被审计单位不断信息化、数据化的背景下,作为数据分析、处理的注册会计师应更新数据决策模式与运用方式。由于大数据的体量大与多样性,大数据可以体现小样本不足以呈现的某些特点与规律,从而提高我们认识研究对象的能力,避免决策失误。让数据说话,更不是“削足适

履”,摒弃为结论或适应相关程序而使用数据,及根据预设的风险评估程序以及先验的假设来进行风险评估。决策模型从先验性变为数据主导,从战略决策到事实决策。

### (二) 对管理理论的影响

在大数据时代下,由于信息技术发展与成本降低,使得管理理论摒弃成本效益权衡原则成为可能。从数据密集型范式角度,尊重数据而不是运用拇指法则或以成本效益权衡原则为缘由任意缩小或放大审计范围,应该要收集被审计单位的全部数据进行审计分析。大数据技术降低了注册会计师审计证据收集、存取、分析的成本,打破了注册会计师收集、分析与评价审计证据的技术限制,使得注册会计师第一次考虑的是如何收集更多的审计证据来分析,而不是怎样减少审计证据。注册会计师不是要舍弃数据、简化模型让鉴证三方可以承担审计成本,而是要想办法收集以前因为技术或成本效益限制无法取得而舍弃的证据,使审计证据更充分、更适当,以减少审计职业判断的不确定性,降低审计风险。

## 二、大数据对审计风险准则第1211号的影响

### (一) 对相关性关系的影响

《中国注册会计师审计准则第1211号——通过了解被审计单位及其环境识别和评估重大错报风险》植根于小数据时代,其核心理念是:以询问、观察或检查与分析性程序为手段,以小样本为测试对象,从而得出先验性的风险评估结论,即财务报表可能的重大错报风险,依据审计证据与审计结论

的因果联系，进行财务报表审计。具体而言，根据程式化风险评估程序对被审计单位进行初步了解，先验性判定可能存在的高风险审计领域，在因果以及线性关系理念支持下，收集审计证据证实或证伪之前的相关审计假设。而在大数据时代，重相关关系轻因果关系。应从大数据中探索“知道自己不知道”的现象和规律，让数据来说话。所以在大数据的影响下，注册会计师应运用全样本进行风险识别而不是推测，根据相关性找准审计风险点，进而规划进一步审计的程序，缩小审计期望差距。

#### (二)对内部控制环境评价的影响

目标导向下的审计准则第 1211 号原则性规定了注册会计师必须从六个方面来了解与评价被审计单位及其环境。在小数据时代，由于数据收集的不可能性以及成本效益的影响，使得该方法与对象具有一定的合理性。但是，在大数据环境下，由于数据结构的多样性以及 PB 级的数据体量，使得注册会计师内部控制环境评价方法由软性转变到硬性，由单一数据类型转变到多数据类型。如运用管理层的移动数据、网络数据来评价其诚信，进而评价内控环境。

### 三、大数据对审计风险准则第 1231 号的影响

#### (一)对进一步审计诚信性质的影响

进一步审计程序的性质是指进一步审计程序的目的和类型。具体而言，审计程序的目的包括通过实施控制测试以确定内部控制运行的有效性和通过实施实质性程序以发现认定层次的重大错报。在大数据背景下，大数据分析与预测占据重要地位。数据挖掘是在没有明确假设的前提下进行信息、发现知识。注册会计师的数据挖掘以往偏重于对重大交易、重大金额以及重要领域的分析。大数据时代，审计工作可以从不同的角度对数据进行挖掘，比如：数据概化和关联分析。数据概化在审计界的应用是指注册会计师利用概念描述技术，将所有的财务数据概括出一般属性特征，与正常的财务报

告相比，虚假财务报告就会呈现出异常性。关联分析是注册会计师找出被审计数据库中不同数据项之间的联系，发现存在异常联系的数据项，再进一步分析，发现审计疑点。如可以将测试直接编入公司实时系统，提供不间断的交易监测。利用自动化欺诈监测，注册会计师可以进行实时的风险评估，使被审计单位处于更严格的监管要求之下。预测分析从预测变量开始，最有效的变量有近期性和频率。其一，近期性是指被审计的管理层或关联方最近的一次舞弊行为，近期值越接近现在，被审计对象再次采取行动的概率越高，可以据此推断其行动动机。其二，通过频率可以表明某管理层作出相同行为的次数，以此推断其再次行动的概率。因此，预测就是根据人的过去行为来预见其未来行为。在大数据背景下，大数据分析与预测以有效性与及时性冲击了传统的审计程序类型，对传统审计性质的有效性产生质疑。

#### (二)对进一步审计程序时间安排的影响

审计准则第 1231 号第十二条与第二十二条分别规定了控制测试与实质性程序的时间与方法。通过期中测试的特殊规定可以了解进一步审计程序的时间安排，即为注册会计师选择在何时实施进一步审计程序，选择获取什么期间或时点的审计证据。选择在何时实施进一步审计程序，实质上就是选择是在期中还是期末实施审计程序。选择获取什么期间或时点的审计证据，实质上就是选择是在期中还是在期末获取审计证据，以及如何使用以前审计获取的审计证据。注册会计师实施审计的时间可以是期末或者期中。如果选择在期中执行审计，注册会计师需要考虑执行额外的审计程序，以保证剩余期间的情况符合审计结论。无论期末还是期中审计，都是注册会计师在被审计单位完成编制财务报表后进行审计，这是“结果鉴证导向”型，而非“过程鉴证导向”型。现代风险导向审计中，控制测试与实质性测试存在滞后性的固有缺陷。事后审计方式，无法反映频繁的商业活动的真实价值，滞后反映日

益复杂的商务活动的合法性。随着企业交易活动日趋复杂,信息技术日新月异,数据收集的便利与数据存储成本的降低,大数据时代的到来,传统事后审计方式向连续审计、实时审计转变;由传统的事后监督向事前、事中、事后全面监督转变,拉长审计的工作链,增强审计的“免疫系统”功能。连续审计实现对业务数据和风险控制的“实时性”,尤其在特定行业,如银行、证券、保险等金融行业中,连续性审计能更好地发挥作用。

### (三)对进一步审计程序范围的影响

审计准则第 1231 号第二十五条要求在得出总体结论之前,注册会计师应当根据实施的审计程序和获取的审计证据,评价对认定层次重大错报风险的评估是否仍然适当。即对进一步审计程序范围的规定,要求实施进一步审计程序的数量。数量的获取基于交易抽样,控制测试与实质性测试的实质是利用传统统计学思想。审计思维模式是从局部到整体,即注册会计师凭借职业判断进行审计抽样,再利用样本推测整体。小数据时代采用随机抽样是一条捷径,利用控制测试,可以减少细节测试的工作量,节约审计成本;同时,降低审计风险,使审计工作更有效率和效果。面对大数据时代,控制测试与实质性测试的审计抽样缺陷,主要体现在两个方面:绝对随机性差和缺乏延展性。现实中不存在采样的绝对随机性。随机抽样意味着有限检查,意味着复杂的生产经营和销售系统越复杂,鉴证作用越弱。一旦采样过程中掺入任何偏见,分析结果都会产生很大偏差。在大数据时代,审计抽样方式逐渐被总体审计模式替代,搜集和分析所有总体数据,即“样本=总体”。我们收集与所研究现象相关的所有可获得的数据,而且是自动生成的。整体审计的审计思维模式不会损失细节信息,可以准确描述每一细节问题,降低审计固有风险。此外,注册会计师只能从采样数据中得出事先设计好的问题的答案,但不能使用调查得出的数据进行二次利用以实现计划之外的目的。现

阶段的注册会计师运用的抽样审计方法,是通过主观判断和实际经验,预测财务报表中可能出现的重大事项,再进行审查,这样无法发现被审计单位重大舞弊行为和技术性错误。但在大数据时代,在“样本=总体”的审计思维模式的指导下,注册会计师将有更大的访问权限,不再局限于交易样本,而是扩展至全部的总分类账和数据库,看到隐藏信息,发现不当行为、例外事项以及其他任何不合理事项等异常行为的预兆。立足总体分析整体特征。大数据时代要求注册会计师审计采用总体审计的技术手段,从而帮助注册会计师审计站着整体的视角,发现以前难以发现,甚至未预计到的问题。在大数据背景下,全数据审计突破了审计抽样导致的审计证据绝对随机性差和缺乏延展性。即是对我审计范围的扩展提供可能和提出要求。

## 四、大数据对审计风险准则第 1301 号的影响

### (一)大数据对充分性原则的影响

《中国注册会计师审计准则第 1301 号——审计证据》定义审计证据,是注册会计师为了得出审计结论和形成审计意见而使用的所有信息。然而无论中外的审计报告,意见段都会使用一个相同的短语:“我们的意见是或我们认为”。这一术语旨在说明:审计结论是以职业判断为基础的。而此根源在于审计证据只具说服性,而不具有结论性。而审计证据只具说服性的根源在于注册会计师对所收集证据之证明力较弱。根据现行审计证据准则的规定,对审计证据的评价在于对审计证据充分性、适当性的判断。审计证据的充分性,是对审计证据数量的衡量。现代审计是一种抽样审计,审计证据的数量又在追求最低数量。以数量或最低数量来证实充分性的现状的根源在于经济学的成本效益原则。审计人员在收益最大化模型或者成本最小化模型的基础上,以合理的时间与成本取得充分的审计证据。但是,将审计数量作为审计证据的充分条件,偏离了审计证据充分性的实质性内涵。(下转 20 页)

# 基于耗散结构理论的 会计寻租治理

□杨定泉

有关会计寻租治理的研究多局限于制度视角，如改革会计准则制定机制和加大违规的惩罚力度、完善公司治理结构、增加会计寻租成本、增强政府的道德劝说功能等。事实上，会计寻租的直接诱因是会计信息的非对称性，非对称性振荡企业会计信息且“秩序”衰败，形成非线性突变，最终达到预期的“蝴蝶效应”，从混沌“无序”走向“有序”。因此，笔者认为应当从技术视角，通过分析会计信息耗散，基于元数据、事件驱动技术、可扩展商业报告语言和数据挖掘技术，重构企业会计信息系统，提高会计信息负熵值和透明度，降低会计信息非对称性和不确定性，从而有效治理会计寻租。

## 一、会计寻租及其治理

租是资源在非平衡状态下的差价收入或要素收入。公共选择理论开创者 Tullock 提出了寻租思想和寻租方法，Krueger 提出了寻租理论，Bhagwati 将寻租归纳为“追求直接的非生产性利润”，Buchanan 认为“寻租是追求私利的个人竭力使价值最大化而造成社会浪费”。Tollison、Brecher、Srinivasan 等人也对寻租理论进行了深入研究。归纳而言，寻租是利用相关手段限制自由竞争和生产要素的自由流动，以维护或攫取既得利益的非生产性活动。

会计寻租是在社会总财富水平和企业真实业绩(即经济收益)并未改变的前提下，通过改变会计信息(即财务报告收益数字)来进行财富的非公平性转移和资源的不恰当配置，从而对其他社会主体

利益造成损害的一种非生产性寻利活动。会计寻租表现为准则游说、盈余管理。会计管制是会计寻租产生的直接导因，而会计信息市场失灵是会计管制的诱因。会计寻租产生的根本原因是会计信息本身所具有的公共性质和信息不对称，会计信息的公共性和不对称性导致会计信息市场失灵，从而导致会计寻租。因此，可以认为，会计寻租产生的根本原因是会计信息非对称性导致的。

会计寻租治理的观点多局限于制度视角，主要表现在：改革会计准则制定机制和加大会计准则违规的惩罚力度；完善公司治理结构；增加会计寻租成本；增强政府的道德劝说功能等。因此，依据会计寻租的形成原因，笔者认为应该从技术视角，提高会计信息的对称性，从而有效治理会计寻租行为。

## 二、耗散结构理论在会计领域的应用与研究

Prigogine 提出了耗散结构理论，与 Haken 的协同理论、Thom 的突变理论等构成了自组织理论体系。耗散结构理论认为一个远离平衡态的非线性开放系统，通过不断与外界交换能量、物资和信息，在系统内部某个参数的变化达到一定阈值时，通过涨落，系统可能发生突变即非平衡相变，由原来的混沌无序状态转变为一种在时间、空间或功能上的新的有序状态结构，产生自组织现象。系统通过非线性相互作用，其各要素之间产生协同作用和相干效应，产生使系统发生质变的涨落，从而使系统从无序变为有序，产生耗散结构。

耗散结构中的“熵”在热力学上标志热能转化

为功的程度,泛指系统的有序程度,是系统状态的函数,高熵意味着系统无序程度的增大,而低熵则对应于有序程度的增加。信息论创始人 Shannon 认为信息是使不肯定程度减少的量,是一种消除不确定性的信息,包括时间、空间、品质、风险、环境等,信息量是一个反映事物之间相互作用的不确定程度减少的物理量。控制论创始人 Wiener 认为信息量是负熵。信息是系统的秩序和组织化程度的量度,熵是系统混乱和组织解体的量度。信息论和控制论扩充了热力学熵的含义,把熵定义为事物运动状态的不确定程度(混沌程度)的物理量,把负熵看作为熵的对立面,用负熵值来度量系统的信息量。信息量可反映系统或结构的有序程度、组织程度、复杂性、特殊性,进化或发展的程度;信息可降低系统运动状态的不确定程度,就是消除或减少系统的信息熵,也就是增加系统的信息负熵。

耗散结构理论在会计领域的应用与研究较为有限。李高奎认为会计信息系统是一个开放系统,存在着可逆与不可逆、线形与非线性问题;丁爱琴认为财务系统是一个处于远离平衡态、存在着非线性作用机制的开放系统。江金锁从需求与供给两个方面对企业会计政策选择行为展开研究,指出根据耗散结构理论,提高会计政策制定的广泛参与度,使会计政策制定机构成为一个远离平衡态的开放系统,可以有效地完善会计政策选择机制。林钟高利用熵、耗散结构理论分析我国会计准则变迁的特征和效率,认为会计准则的强制性变迁与诱致性变迁都是对会计准则不均衡的反应,目的是引入负熵流,减少会计熵增的速度。

### 三、会计寻租治理的技术路径

基于耗散结构理论,为提高会计信息的负熵和对称性,应变革传统视图驱动型会计信息系统,基于数据仓库、事件驱动技术、可扩展商业报告语言、数据挖掘技术,建立集成共享的会计信息系统,为

信息使用者供给会计数据元,从源头规避经济人的信息操纵,降低不确定性和机会主义,从而有效地控制会计寻租行为。

#### (一) 基于元数据构建业务数据采集系统

元数据是用来描述数据的数据,是提供关于信息资源或数据的一种结构化的数据,是对信息资源的结构化的描述。其作用是描述信息资源或数据本身的特征和属性,规定数字化信息的组织,具有定位、发现、证明、评估、选择等功能。随着信息技术的发展,元数据已经成为联接、协调、整合和控制信息资源各个层次,甚至整个信息服务体系的工具和纽带,成为信息集成共享的基础。元数据格式由内容结构、句法结构、语义结构等多层次的结构予以定义,如在信息系统中,元数据可以回答系统有哪些数据?哪些是正确的?应使用哪些数据?数据的使用者是谁?业务定义是什么?与其他数据有什么关系?数据是否可靠?等等。

数据仓库作为一个面向主题的、集成的、相对稳定的、反映历史变化的数据集合,一般通过元数据描述其内部的数据结构和建立方法,并将元数据贯穿数据仓库的创建、维护、管理和使用的全过程。数据仓库中的元数据按用途分为技术元数据和业务元数据,技术元数据是关于数据仓库技术细节的数据,如数据模型、数据抽取规则、数据转换规则、数据汇总规则等,主要为开发设计、管理维护人员服务;业务元数据是从业务的角度描述数据仓库中的数据,如定义财务报表、企业概念模型、多维数据模型等,主要为最终信息使用者服务。元数据支持数据仓库的管理功能包括描述哪些数据在数据仓库中;定义要进入数据仓库中的数据和从数据仓库中产生的数据;记录根据业务事件发生而随之进行的数据抽取工作时间安排;记录并检测系统数据一致性的要求和执行情况;衡量数据质量。

传统会计信息系统的数据采集是基于 1494 年卢卡·帕乔利的复式记账思想,从企业业务处理系统中剥离出影响会计要素变动的数据,按照会计准

则的要求进行确认、计量,以揭示经济业务活动的价值信息。而基于元数据和数据仓库的会计信息采集系统的基本思想是对企业资源、经济事项和参与者及其相互关系进行对象化、模型化处理,并按其实际语义而非人为加工过的借贷分录的形式与资源、经济事项和参与者相关的财务数据和非财务数据进行确认、采集和存储。因此,基于元数据和数据仓库的会计信息采集系统将会计数据的采集、存储嵌入到业务数据系统,实现财务信息和非财务信息的实时采集、集成共享。

#### (二)基于事件驱动技术构建会计信息处理系统

事件驱动是指根据事件的状态决定执行相应的程序运行模式,当事件发生时,将产生标志事件发生的消息,触发相应的程序,执行相应的动作。事件是表示业务过程中的单一活动,一个企业的业务活动可分为业务事件、信息事件、决策与管理事件。业务事件是在业务过程中执行的与向顾客提供商品或服务有关的业务活动;信息事件是指对信息进行采集、加工、存储、维护、传输、报告等的处理活动;决策与管理事件是信息使用者在计划、控制和评价业务过程时的决策活动。

基于事件驱动技术的会计信息系统的核心就是将业务事件作为会计分类的最小单元,在业务发生时采集业务事件的所有数据,把业务事件数据集成在数据仓库中,同时利用信息生成工具对事件数据仓库中的数据进行会计处理,即按信息使用者需要生成各种视图,如明细账、分类账和财务报告等,实现业务与会计的协同化处理。事件驱动型会计信息系统将会计信息系统嵌入业务执行处理过程中,在业务事件发生时记录数据并控制业务过程,其核心是集成业务处理和信息处理、集成财务信息和非财务信息、集成核算与管理。

#### (三)基于可扩展商业报告语言构建会计信息披露系统

可扩展商业报告语言是基于 XML 的标记语言,是专门用于对财务和商业报告数据进行及时、准

确、高效和经济的存储、处理、重制以及交流的开放式的不局限于特定操作平台的国际标准。XML 通过其标准的 DTD 定义方式,允许所有能够解读 XML 语句的系统辨识用 XML\_DTD 定义的元数据格式,从而解决对不同格式的释读问题。XBRL 主要由技术规范、分类标准、实例文档、样式单组成。其中,技术规范是最基本的,规定了 XBRL 分类标准和 XBRL 实例文档所应该遵循的各种规则;分类标准是在现有会计准则的基础上遵循 XBRL 技术规范制定的;实例文档是一份包含了会计数据的 XML 文档,是根据分类标准映射企业会计数据而生成的;样式单实质上是一种可以将信息呈报为特定或各种格式的应用程序,包含了将 XBRL 实例文档以不同形式显示的表现和转换规则。

XBRL 是利用 XML 技术标准,依据会计信息披露规则,将财务报告内容分解成不同的元素,再根据信息技术规则对元素赋予唯一的数据标记,从而形成标准化规范。由于 XBRL 是一种能对数据进行分类、综合和控制的元语言,所以,XBRL 不仅能及时提供准确可靠的信息,而且大大增强了信息使用者在不同软件应用程序之间交换电子信息的能力,降低了信息交换成本。另外,通过 XBRL 对数据向下挖掘的功能,信息使用者能够方便地抽取财务报告中特定的具体信息,提高了会计信息的可获得性,增强了企业信息的透明度。

#### (四)基于数据挖掘技术构建会计信息应用系统

传统会计信息系统以视图输出为导向,所进行的数据分析是基于已知假设的,如财务报告数据的检索、财务指标的计算分析等。而数据挖掘是从大量的、不完全的、有噪声的、模糊的、随机的数据中提取隐含在其中的、人们事先不知道的、但又是潜在有用的信息和知识的过程。随着会计信息化的高速发展和普遍应用,积累的会计数据量急剧增长,如何及时从海量的会计数据中提取可靠与相关的决策信息,成为会计信息化发展的当务之急,会计数据挖掘就是为顺应这种需要应运而产生发展起

来的数据应用技术。

会计数据挖掘可实现的主要功能包括：(1)关联分析，是发现两个或两个以上变量的取值之间存在的某种规律性，其目的是找出数据仓库中隐藏的关联网，一般用支持度和可信度两个阈值来度量关联规则的相关性。(2)聚类分析，是把数据按照相似性归纳成若干类别，用以建立宏观的概念，发现数据的分布模式，以及可能的数据属性之间的相互关系。(3)分类，是找出一个类别的概念描述，代表了这类数据的整体信息，即该类的内涵描述，并用这

种描述来构造模型。(4)预测，是利用历史数据找出变化规律，建立模型，并由此模型对未来数据的种类及特征进行预测。(5)时序模式，是通过时间序列搜索出的重复发生概率较高的模式。(6)偏差分析，是发现数据仓库中数据存在的异常情况，寻找观察结果与参照之间的差别。为实现上述功能，通常采用的数据挖掘方法有：统计分析方法、决策树、神经网络、数据可视化、遗传算法、联机分析处理、粗糙集等。

(作者单位：郑州航空工业管理学院会计学院)

(上接 16 页)从人类认识论的视角上来说，审计证据的充分性是指审计人员的一种内心确信状态。审计人员获取的审计证据，足以按照要求的保证水平，确信被审对象是公允表达、无重大错报的。审计证据充分性的衡量拘泥于数量或者说最低数量，且内心确信状态的缺失，这种以小见大的方式具有小数据时代的效率优势，但同时也是在小数据时代的资源约束下对成本效益限制的妥协。大数据对审计技术的改革，可以破除成本效益限制，减低数据成本，提高数据质量。在大数据时代，可以通过网络、移动通信等获得数据，可以降低时间成本和审计证据收集成本。同时，大数据通过增强时效性、减小误差和增强可信度，来提高数据质量。由于大数据利用的是全数据，审计证据的数量急剧增大，因而在大数据的背景下，审计证据的充分性已得到合理保证，不再需要由审计证据的数量来衡量，从而影响了审计证据的充分性原则，冲击了充分性对最低数量的依赖。

#### (二) 大数据对数据类型的扩展

审计准则第 1301 号第四条明确规定：审计证据包括构成财务报表基础的会计记录所含有的信

息和其他信息。在第五条中对会计记录进行定义与举例，但未对其他信息进行明确界定。在现代风险导向审计过程中，审计师需要充分了解被审计单位及其环境，而基于经营状况和内部管理控制的证据是最有说服力的证据。因而，“其他信息”应当包括企业经营活动信息和内部控制信息。大数据即“增长 + 多样 + 汇聚 + 价值”。信息供给不再限于会计数据信息、内部控制信息及企业经营活动信息，而可以分为多样的结构化、半结构化与非结构化数据三大类。第一类是结构性数据，就是注册会计师做过的审计底稿的历史数据，比如何时开始的审计工作，何地进行的审计工作，项目组成员的构成等。第二类是半结构数据，就是没有以数字的形式记录下来，而是通过电子的形式进行的记录。可能跟审计项目无关，而是在社交媒体上留下的痕迹。第三类是非结构性数据，这是没有被数字化记录下来的数据，比如签订业务约定书前、实施审计程序过程中、审计报告出具后与管理层的电话联系与当面交流等。因而大数据对审计证据准则的又一影响在于对审计证据数据类型的扩展。

(作者单位：河南大学内控与审计研究所)

# 会计信息、共同知识与资产定价

## ——一个会计信息传导的理论分析框架

□李晓东

### 一、会计信息与资产定价关联的本质：会计信息对企业现场知识的传导过程

研究有关会计问题，保证其研究的初始前提与客观世界真实情况的高度一致，是展开深入研究的基本要求。会计信息在“无摩擦”的世界中是不相关的，而会计信息在现实中所具有的相关性正是因为我们生活在一个非完美的世界里，因此，在研究会计问题时，准确地认识非完美世界的本质和后果是一个首要问题。遗憾的是，现有会计实务或多或少忽略了这一问题，如公允价值计量方法的使用，就没有体现出初始前提应与客观世界高度一致的要求。公允价值的定义（在公平的市场环境中，熟悉交易的双方自愿达成的价格）表明：会计领域仅仅被动、直接地引进了经济学基础理论，而未做出相应地修正。由于上述定义中实际上暗含了“完美市场”、“完全信息”和“理性人”这些已被证明无法存在于真实世界中的理想化假设，这便早已注定了该计量方法必然会成为激烈争论的焦点。相应地，在明确会计信息传导的对象时也必须考虑到这一问题。

本文认为，较之于“经济真实”的概念，“企业现场知识”才是会计信息所拟向外界传达的一项实际内容。“经济真实”的提法具有经济学对会计学单向影响的性质，更值得注意的是，“经济真实”内涵的模糊性无法为其在会计领域中的实践提供保证，换言之，虽然可以利用“经济真实”对有关会

计问题进行一般性阐述，但无法将其作为基本分析工具引入到理论研究的具体分析过程。相对于“经济真实”这一过于理想化的提法，“企业现场知识”则具有更强的实践性。“企业现场知识”的概念源于哈耶克对新古典经济学中完全信息假设的质疑，他认为，经济人拥有完全信息的假设并不符合实际，而建立一个合理的经济秩序又必须充分运用社会中出现的各种知识，这样，社会的经济问题就不只是如何分配所“赋予”的资源，而是如何确保充分利用每个社会成员所知道的资源了。因此，他主张将散落在各处的知识和决策权进行恰当匹配，以便借助价格机制“廉价”获取知识的优势，来实现对社会经济资源的有效配置。他进一步认为，某些“知识”是由“在现场者”所掌握的，另一些已经成为科学的知识则由一些权威或专业人士所掌握。这两类知识的掌握和应用对建立一个合理的经济秩序是至关重要的，因此，经济体制的设计必须以能够充分利用社会中的所有知识为目标。在这里，我们可以将“在现场者”掌握的知识称为“现场知识”，它的一个重要特征是其具有一定的排他性，即不在现场的其他人无法了解特定时间、特定地点的特定对象之具体情况。因此，每个人都实际上都具有某种优势，因为他们都掌握有独一无二的现场知识。

将会计信息的传导对象界定为企业现场知识，是因为这个概念不仅对会计实务具有较强的

解释力，而且包含的内容也更为具体、与客观世界的情况具有较高的一致性。首先，企业所具有的“在现场”的天然优势，使其当然成为了会计信息的提供主体。以企业来讲，企业是其所控制各种经济资源的“在现场者”，这些经济资源的存在状态与运行情况等现场知识由企业掌握，若作进一步细分，企业所有的员工构成的各个分散的、孤立的“在现场者”，将自己所掌握的个别现场知识通过企业组织内的信息沟通渠道汇集到企业，使得企业管理层成为一个更大的“在现场者”，这样，企业管理层就掌握了比企业外的其他人更为详尽和及时的现场知识。企业则通过利用这些现场知识及时地做出各种决策，而不必听命于其他的权威机构，这些决策中所蕴含的现场知识会迅速地反映到价格中去，而通过价格机制对经济资源进行调节，会使整个经济的运行更加具有效率，这就是哈耶克对知识使用机制方面的核心内容。关于这一点，阿尔钦和德姆塞茨也指出：企业可以被认为是一种私有市场，这种私有市场和传统的公共市场竞争之间是一种竞争关系，并且企业的生产特征呈现了一个有效的市场特征，因此能够更廉价的获得信息。也就是说，企业的“控制者”（或管理层）具有“在现场”的天然优势，相对于其他“不在现场者”能够更为便捷、廉价地获取企业的有关现场知识。因此，与企业现场知识有关的信息，企业“控制者”通常就被明确为唯一的提供主体，而其中的部分信息在按照特定分类标准和货币计量方法进行处理后，便形成了会计信息。

其次，“不在现场者”出于特定目的（交易或契约）对企业现场知识的需求，是企业对外披露会计信息的根本原因。价格机制不仅对一般意义上的经济资源具有配置作用，并且对“企业”这种特殊经济资源也具有重要作用。企业既然作为市场机制的一种替代，其设立的前提就是企业在一定范围内比市场更具有效率，这是企业存在的意义。不过某个企业的存在是否具有经济意义，只有其“在

现场者”能真正意识到，实际上，企业经常会浪费大量的经济资源，从经济学角度看，这样的企业没有存在的意义，或至少应限制它对经济资源的使用，这是因为它的存在是对实现经济效率的一种障碍。因此，对企业这项“特殊经济资源”的运行情况，也必须由外界来掌握，并利用关于企业的“现场知识”来引导该类资源的配置。

最后，“企业现场知识”与“在现场者”（企业控制者）之间与生俱来的关联性，是难以获得一个广为认可的会计信息客观评价标准的首要原因。从企业现场知识所包含的内容上看，其体现出一定的复合特征：既包括了管理层所控制经济资源的实际存在和运行情况，也包括了管理层的管理才能。但是在会计信息中，这两个方面的内容须被整合为一个整体，而无须单独反映，要注意的是，这两类信息的合并过程中，企业的实际控制者对其有决定性影响，因此，以“企业现场知识”作为会计信息传导的对象，突出了企业控制者的作用，能与会计信息的“控制者”理论实现融合，进一步扩大会计理论的解释力。这是由于“控制者”理论相比于其他理论（所有权理论、主体理论和基金理论等），抓住了问题的核心，具有更强的会计实践解释力。也就是说，“控制者”理论解决了“实际是什么”的问题，而其他理论则更侧重于“应该是什么”的问题。正是由于企业控制者对会计信息的控制作用，加深了会计信息本身的复杂性（既有客观价值也有主观价值），导致会计理论研究的困难和会计实务中持续不断的争论。

综上所述，企业本身作为一种“经济资源”也存在有效配置的问题，对这类特殊资源的配置同样须借助于价格机制，即通过“在现场者”将“企业现场知识”抽象化为信息，引导企业的外部人做出恰当的交易决策，形成合理的价格并藉此来配置资源。但是，价格机制在汇集这类经济资源的现场知识时存在着信息汇集障碍，因为信息在“自发或不受约束”的情况下无法有效地汇集到价格中去。

(企业现场知识的复杂性所致)。因此,必须围绕价格机制形成的逻辑核心“现场知识——信息——共同知识——交易行为”将有关“企业现场知识”的信息进行“正式化”处理,而会计信息则是其中的一种重要的“正式化”信息。

## 二、从企业现场知识到市场参与者共同知识:会计信息传导制度安排的因应

将“经济真实”具体化为“现场知识”,使会计信息的相关研究具有了更强的实践性,同时,从企业现场知识被处理为“正式化”信息的角度出发,也使我们能够对来自经济学界的质疑有更为深刻的思考。实际上,经济学界对会计的质疑并非针对某种具体的会计方法,而是对隐藏在会计方法背后的、与“现场知识”搜集传送相关的制度安排所提出的质疑。从本质上讲,这项制度安排是为了价格的形成机制具备“集体理性”,而一旦预期的“集体理性”在现实世界中没有出现,那么由此引发的争论便自然会渗至“集体理性”的基石——制度。因此,对会计信息的理论研究,其制度安排特性是不可回避的核心内容。

从人类对价格机制功能的认识发展来看,会计信息传导在本质上表现为一种强化价格机制“集体理性”的制度安排。在古典经济学和新古典经济学中,价格仅仅被视为反映资源“稀缺程度”的一个指标,对它的分析方法则是采用一般均衡理论,并且,为使均衡分析过程保持理论上的完整,不得不创造一个“纯粹利他”的虚拟市场主体,即瓦尔拉斯均衡分析中引入的“利他拍卖者”。由于古典经济学和新古典经济学对现实世界缺乏令人满意的解释力,其理论前提受到了越来越多的质疑,这使得不少经济学家开始认真思考“价格机制”这个人类社会偶然创造的古老文明的最本质问题。循着哈耶克关于“知识——价格”的思想,价格机制的另一个重要功能——汇集分散信息的功能逐渐得到广泛认可,其直接表现就是有效证券

市场理论的建立,这之后又催生了另一个金融理论分支——行为金融。虽然行为金融理论似乎与有效证券市场理论是相互对立的,但行为金融理论本身并不排斥价格汇集信息的思想,它只是另辟蹊径从交易者的心理过程、情绪过程和意志过程,来发现和解释价格机制中的非理性影响因素,这对强化价格机制的“集体理性”同样具有重要的现实意义。之所以价格机制的“集体理性”问题至关重要,是由于价格机制会因过低的“集体理性”丧失对经济资源的配置功能,导致宏观经济发生剧烈动荡。进一步来讲,为使价格机制具备“集体理性”,就必须围绕价格的形成机制进行一系列(或一束)制度安排。就会计信息传导而言,它就是这一系列制度安排中的重要一环。此外,从现实的经济环境来看,由于受信息搜寻成本和搜寻能力的限制,企业这种经济资源的价格自发汇集现场知识的能力并不理想,价格机制在这种情况下无法发挥其预期作用,因此,建立一个持续的、正式的、以企业现场知识为传导对象的会计信息传导机制就成为了一项必须的工作。

从产权和契约的角度来讲,会计信息传导的制度安排正是源自产权维护和契约制定与执行的需要。桑德认为,各个缔约主体签订合约和执行合约时需要分享“共同知识”,如果A知道X,B也知道X,并且A知道B知道X,B也知道A知道X,而且A知道B知道A知道X等等无限循环下去,那么,信息就是主体之间的共同知识。共同知识不仅仅是某一事项对各方都显而易见,它还需要每一方都认为它对于其他方而言也显而易见。如果每个人都知道一件事,但不知道其他人对这件事的认识,一些人就会试图利用某些信息谋取私利。可以推断,如果缔约变量并非共同知识,那么就会产生争议或欺骗。因此,会计信息的一个重要作用就是提供共同知识以消除冲突。国内有学者虽然认为会计信息难以直接成为共同知识,但生成会计信息的基本准则可以成为市场参与者的共同知

识，并且有助于会计信息质量的提高。会计信息的“控制者”理论表明，将“企业现场知识”进行正式化信息处理的过程中，一定会存在某些会计准则未能捕获的“剩余”，这一部分现场知识如何界定和约束，关系到契约能否有效制定与执行，而这本身就是制度安排问题。另一方面，产权一旦完成初始界定，那么对产权的维护也同样需要借助于价格机制来完成，因为价格机制失灵导致的“贵买贱卖”或“贵卖贱买”行为会严重削弱产权的作用，甚至造成产权的初始界定无效。

会计信息传导的制度安排与价格、产权、知识等基本问题之间的内在关系，可用图1来表示。图1表明：合理的经济秩序必须建立在一个健全的产权环境基础上，而价格机制则对于产权环境具有重要的维护和保障作用。在整个经济体系中，各种经济资源的价格形成，实质上是各交易主体交易行为的函数，而他们的交易行为又是各自所掌握的知识同与之相匹配的决策权的函数。因此，与经济资源相关的知识可以通过与之匹配的决策权，影响交易主体的交易行为，进而形成经济资源的

市场价格（图1中知识与价格之间的箭头反映了经济资源价格形成的内在机理）。但是，由于经济资源的各交易主体对交易对象所掌握的知识具有“差异”（这是因为有关经济资源的知识过于分散，以至于任何人都不可能完全掌握这些知识，即图中“知识1、2、…等”），因此，他们实际上拥有的决策权并不具有“同质性”（除知识掌握的差异外，交易主体的认知、情绪和意志也会造成决策权“不同质”，如图中“决策权1、2、…等”）。而决策权的这种“非同质性”会使各交易主体的交易行为产生系统性偏差，从而导致价格机制失灵，危害宏观经济体系的产权环境。因此，对价格机制进行适当干预和管制是非常必要的。从价格机制失灵的本源来考察，消除或尽可能地降低对相关知识掌握的差异而造成的决策权异质，能够从根本上预防价格机制失灵的危害，因此，将经济资源的相关重要信息以一种正式的、受约束的方式在交易主体之间进行沟通就显得极为重要，而会计信息传导则是交易主体之间对知识进行沟通诸多方式中的重要组成部分。

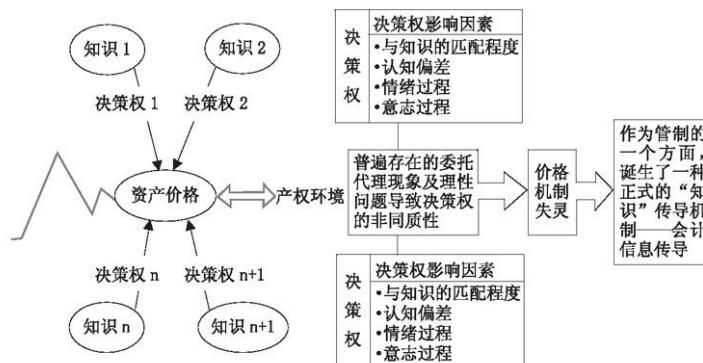


图1 会计信息传导制度安排的因应

会计信息传导的制度安排,由一系列标准、程序及责权利的约束体系组成,各组成部分之间的协调一致,决定着这项制度安排的有效性。戴维斯和诺斯认为,制度安排是支配经济单位之间可能合作与竞争方式的一种安排,它能提供一种结构使其成员的合作获得一些在结构外不可能获得的追加收入。由于信息的搜集、报送和解读过程均存在无法准确反映企业现场知识的可能,因此,必须对信息加以约束,也就是说信息必须是“正式”的,凭借这些“正式信息”能尽可能地减少对现场知识的误解,使企业的内部人和外部人在这种“正式化”的结构下获得额外收入,此处所指额外收入体现为市场效率的提高。因此,对信息的制度安排是指围绕信息的生成、报送和解读制定的各项标准(如会计准则)、程序(如准则制定的应循程序)和一系列责、权、利约束,具体而言,这种制度安排涉及到由谁来提供信息,提供哪些信息,提供信息的标准是什么,标准和程序之外的“剩余”现场知识如何界定其权利归属。而该制度安排的有效性则表现为会计信息转化为可分享的共同知识之程度,这也是价格机制达到“集体理性”的信息基础之一。

### 三、资产定价中集体理性的形成:会计信息传导效率的影响

价格对现场知识的迅速反应是价格机制的短期有效性,而价格对共同知识的持续反应则是价格机制的长期有效性,就整个经济体系而言,价格机制的长期有效性尤显重要。价格机制对现场知识的反应,为市场参与者提供了信息搜寻动力,但是在现场知识无法转化为共同知识的情况下,信息搜寻行为很可能演化为掠夺财富的帮凶。因此,会计信息作为一种“正式信息”只有在最大程度上促使现场知识转化为市场参与者的共同知识,方能被视为有效率的传导。

现有对会计信息质量的要求,尚未完全体现

会计信息在现场知识转化为共同知识过程中的作用。虽然大量实证研究成果证明会计信息具有价值相关性,它能够为市场提供“增量信息”,但这仅仅表明会计信息中包含的“现场知识”在价格的形成过程中得到了反映,而不能对价格波动幅度和频率给出系统地解释。实际上,价格波动幅度和频率与所有市场参与者所掌握的共同知识密切相关,若现场知识形成共同知识的程度较低,那么市场参与者的交易行为将主要依赖于其通过各种渠道获取的私有信息。当市场中充斥着不同来源、相互冲突、不受约束的私人信息时,市场参与者对信息的信任就缺乏基本保证。这样,资产价格必然会出现频繁的巨幅波动,最终导致价格机制失灵。本文认为,将研究视角扩展到整个经济体系中时,现有的会计信息质量标准无法完全满足价格机制集体理性的要求,因此,会计信息传导效率的界定是在更高的视角上,明确经济运行对会计信息的根本性要求。具体而言,会计信息的时效、精度、受众广度和对会计信息的信任度与“共同知识”的形成密切相关,所以,这四个方面对资产的定价效率也有重要的促进作用。

首先,会计信息传导的时效性,能够在一定程度上抑制私有信息的泛滥。如果会计信息的披露过于滞后,那么私有信息就会在该滞后期内表现得异常活跃,这些大量不受约束的私有信息会影响市场参与者的相关决策,并可能导致无效率的交易决策行为,进而影响价格机制发挥作用。但是,必须要指出的是,会计信息“时效”更一般的情况下是指会计确认计量的及时性,而非披露的及时性。从预测企业未来现金流的方面来讲,会计信息披露及时性由于只涉及当期披露较窄的时间窗口,在长时间的范围内来看,这种及时性的预测价值并不持久。而会计确认计量的及时性,能够反映出管理层的经营理念及其所采取的具有一贯性的会计处理方法,所以会计确认和计量的及时性在预测企业未来现金流方面具有明显优势。但是,由

于会计确认计量的及时性属于控制者的控制范畴，外界无法直接对其进行观测，这就在一定程度上使会计确认计量及时性的问题受到了忽视。

其次，会计信息传导的精度，能够对市场参与者的交易行为产生引导作用。会计信息传导的精度是指会计信息如实反映“企业现场知识”的程度，若会计信息对“企业现场知识”的反映与其真实情况较为接近，就能改善“企业现场知识”转化为交易者“共同知识”的质量，从而提高市场参与者对企业未来真实收益的预测准确性，这样，通过市场参与者的交易行为来确定单个企业的市场价值会使整个市场更具效率。Lambert、Leuz 和 Verrecchia 的研究表明，会计信息能够通过改变对公司未来现金流协方差的估计，影响企业的股权资本成本（会计信息质量越高则股权资本成本越低），在这里，股权资本成本可以视为价格的一个变形（即价格的一种相对数形式）。对此现象的一个解释是：市场参与者对具有较高精度的会计信息所要求的风险溢价更低，换言之，较高的会计信息传导精度，引导大部分市场参与者调低了对该企业的风险溢价水平。因此，会计信息在对现场知识进行抽象处理时，应尽量使用不会产生额外不确定性的会计方法，以增加会计信息的精度。但是，目前会计实务中使用的以市场为基础的会计计量方法，却在企业现场知识的基本风险之外，增加了由人为因素导致的额外风险，该额外风险是由不完美市场中不同交易者在交易过程中运用策略进行博弈所造成的后果。若在制定和完善会计准则时对此类额外风险缺乏必要地关注，将对会计信息的精度造成负面影响，从而削弱其引导作用。

再次，会计信息传导的受众广度，能够增加市场参与者在交易行为决策时对会计信息的依赖程度。会计信息传导在当前的经济环境中越来越具有大众传播的性质，因此，其受众广度问题也是会计信息传导效率的一个重要方面。在证券市场中，

获得信息的投资者比例越高，则投资者之间的信息不对称程度就越低，整个市场的风险溢价水平也就越低。国内有学者的研究表明：上市公司如果公布有利信息，那么获得信息的投资者比例越小，资产的均衡价格就越高，收益就越大；如果是不利信息，那么获得信息的投资者比例越大，则损失越大；不论是有利还是不利的信息，只要获得信息的投资者比例越大，则整个市场的风险溢价水平也越低。上述三个结论中，第一个和第二个都与中小投资者的保护有关，即如果有利信息被少数人掌握，则股票利得收益大部分被掌握信息的少数投资者获取，若不利信息也只是被少数人掌握，中小投资者遭受的只是潜在巨额损失，但是一旦不利信息扩散开来，中小投资者便会遭受实质性投资亏损。而第三个结论则表明，证券市场中信息“受众广度”的扩大对证券市场效率有明显促进作用。

最后，会计信息在市场参与者中取得的信任度，能够在较高程度上保证“企业现场知识”转化为“共同知识”。会计信息在所有市场参与者之间获得充分的信任，是现场知识转化为共同知识的基础，否则会计信息传导的时效、精度和受众广度均无从谈起。因此，在会计信息屡遭责难的情况下，其如何获得广大市场参与者的充分信任，正是当前会计理论和实务研究必须认真面对的现实问题。

总而言之，如同交易费用未被引入企业理论之前，相关研究均将企业视为一个投入产出的“黑箱”一样，现代会计的作用实际上也被外界“黑箱化”了。历史再次提醒我们，会计信息与价格机制之间的内在关联，是会计研究领域中极具压力且充满吸引力的一个重要研究方向，毕竟，系统且独立地说明会计信息对价格机制的作用机理是无法回避的根本问题，否则，“替罪羊”角色将永远在会计这个“黑箱”周边徘徊。

（作者单位：郑州航空工业管理学院会计学院）

# 企业高管在职消费 类型、动因及治理对策

□陈春艳 谢荻宝

## 一、国有企业与民营企业高管在职消费的特点

企业高管在职消费是指高管人员凭职位获得的免费消费或津贴，包括装修豪华办公室，购置豪华汽车，利用公款吃喝、娱乐，超标准接待，假公济私的出国考察等。根据在职消费的动机，在职消费可分为自利型在职消费和寻租型在职消费。自利型在职消费的目的在于企业高管运用企业公有资源谋取个人私利，体现了高管自利的动机。寻租型在职消费的目的在于获取企业经营发展所需的社会资源，体现了企业高管的寻租动机。

我国企业根据产权归属可以分为国有企业和民营企业，企业产权不同，自利型在职消费和寻租型在职消费在企业中所占的比重不同，企业的产权归属本身决定了企业高管自利型在职消费和寻租型在职消费各自所占的比重。

国有企业的双重委托代理关系造成国有企业严重的委托代理问题，国有企业主体的实际缺位造成国有企业高管日常经营行为缺乏有效监督，从而造成国有企业高管自利型在职消费现象严重。国有资产管理部门作为国有企业经营的主管部门，并不享受国有企业高管监督所获得的剩余收益，以至于缺乏动力监督企业高管日常经营行为，而监督恰恰是有效制约代理人在职消费的一个有效途径。在有效监督缺乏的情况下，国有企业高管必然会进行大量的公款吃喝、公款娱乐等自利型在职消费行为。

国有企业的产权归属于国家，这也决定了国有企业要为国家的宏观经济调控和政治目标所服务，造成了国有企业不仅担负了国家的经济职能，

还担负了国家的政治职能；不仅享受国家政策性收益，也承担了国家政策性损失，体现了较强的政府干预性。因而，国有企业的经营发展总是脱离不了政治，政府官员为了个人政绩，往往干预国有企业经营发展，利用政府掌握大量社会资源的天然优势，实施倾向于国有企业的资源配置政策，通过税收和利润补贴等形式扶持国有企业发展。而国有企业高管为了感谢政府官员对国有企业的资源支持则不断向政府官员送出较为昂贵的“谢礼”，形成了国有企业高管和政府官员之间隐而不宣的“投桃报李”式的双边互动模式，引起国有企业大量寻租型在职消费的发生。另外，国有企业高级经营管理人员往往是由政府部门直接任命的，国企高管与政府部门及其官员之间常常有着千丝万缕的联系，国有企业高管为了个人的前途和国有企业的经营发展，也具有较强的“送礼”动机，进而诱发大量的寻租型在职消费行为。

民营企业的产权属于私人，民营企业私人产权性质决定了民营企业呈现出高管自利型在职消费为辅而寻租型在职消费为主的现象。一方面，民营企业的创始人往往持有企业较高比例的股票，成为企业的大股东，甚至可能兼任企业的CEO，因此民营企业存在较为有效的大股东监督治理模式。在大股东有效监督的情况下，民营企业高管自利型在职消费程度相对不高。规定在民营企业的创始人又兼任CEO的情况下，民营企业高管自利型在职消费程度就会更低。另一方面，民营企业的发展都是从小规模企业渐渐壮大起来的，在民营企业成长发展的

过程中,民营企业面临较高的破产风险,深受融资困难的约束,也不易获得国家税收和利润补贴,处于一个社会资源相对缺乏的状态。民营企业高管为了企业的持续经营和发展,获得优惠或充足的资金支持,提高自身在市场中的竞争力,经常通过对政府官员的寻租来获得民营企业发展所需的资源和政策支持,造成民营企业高管的寻租型在职消费现象比较严重。

## 二、企业高管在职消费的动因

在职消费的类型不同,形成在职消费的动因也不同,自利型在职消费的动因在于企业委托代理关系,而寻租型在职消费则内生于中国尚不完善的经济体制。

### (一)自利型在职消费

对于自利型在职消费的动因研究学术界一直存在三种观点:代理观、效率观和管制观。<sup>①</sup>Jensen 和 Meckling 对代理观进行了精辟的阐述,他们认为企业股东和高管之间的委托代理关系诱发了高管自利型在职消费行为。随着现代公司制的建立,企业所有权和经营权逐渐分离,企业所有者和经营者形成了委托代理关系,两者之间的信息不对称和利益函数不一致成为滋生企业高管自利型在职消费行为的土壤。<sup>②</sup>效率观认为企业股东和企业高管之间的委托代理关系是一种契约关系,由于人的有限理性和契约不完备性,企业股东和企业高管之间所签订的显性报酬契约并不能涵盖企业经营的所有状况,这就为企业高管进行自利型在职消费提供了一定的合理空间。同时显性契约的一个最大特点在于显性契约的刚性,不能及时地根据企业的实际经营状况调整企业高管的报酬,这更加剧了企业高管进行自利型在职消费的现象发生。<sup>③</sup>管制观是我国特殊制度背景下的产物,认为我国国有企业高管的货币薪酬管制造成了企业高管进行了替代性选择——在职消费,以实现企业高管的自我激励。

综合上述三种观点,本文认为代理观是企业高

管自利型在职消费的根本动因,效率观和管制观起源于代理观,是对代理观的有益补充。

### (二)寻租型在职消费

寻租型在职消费内生于我国尚不完善的经济体制,我国社会资源的政府垄断,社会资源分配过于行政化为企业进行寻租型在职消费提供了寻租空间。而企业寻租型在职消费行为的成本效益衡量则使企业进行寻租型在职消费提供了现实可行性。  
①社会资源的政府垄断和社会资源分配的过度行政化为企业寻租型在职消费行为提供了寻租空间。  
②企业寻租型在职消费的成本效益衡量使企业进行寻租型在职消费行为具有切实可行性。

综上,企业高管寻租型在职消费的根本动因在于社会资源的政府垄断和社会资源分配的过于行政化,而企业高管寻租型在职消费的成本效益比则使企业高管进行寻租型在职消费提供了现实可行性,结果导致企业高管为了获取企业发展所需资源和政策优惠而进行大量的寻租型在职消费行为,进而产生了高额的寻租型在职消费费用。

## 三、企业高管在职消费的经济后果

企业高管在职消费类型不同,导致的经济后果也不同,需要具体类型具体分析。自利型在职消费产生于企业委托代理问题,总体来说,对企业价值具有负向作用。而寻租型在职消费的根源在于社会资源的政府垄断,其经济后果则有两方面的作用。

企业高管自利型在职消费的根本动因在于企业的委托代理问题,企业高管自利型在职消费的收益完全归企业高管自己所有,而企业高管自利型在职消费成本则由企业高管和企业共同承担甚至可能由企业完全承担。显然,企业高管自利型在职消费耗费了企业资源而追求了个人享受,损害了企业绩效,对企业价值具有负面作用。鉴于我国特殊的制度背景,国有企业是我国企业的主体之一,在我国上市公司中占有较大比重,国有企业的双重委托代理关系导致国有企业的委托代理问题比较严重。

国有企业高管更是存在着严重的自利型在职消费滥用情况,甚至达到了企业高管腐败程度。国企高管的自利型在职消费行为,显著地降低了企业绩效,损害了国有企业价值。

企业高管寻租型在职消费的经济后果有正反两方面作用。一方面,对于寻租企业自身而言,企业高管寻租型在职消费促使企业优先获取社会资源和政策优惠,确保企业重大投资项目通过政府审核,有利于寻租企业的持续经营和长期发展,以提高寻租企业的长期竞争力,对企业价值起正向促进作用。另一方面,对于社会公众而言,企业高管寻租型在职消费本身并不是一种正当的市场竞争手段,实质上是政府官员利用手中权力干预社会资源配置和市场正当竞争。企业高管寻租型在职消费通过政府寻租获取社会资源和政策优惠,导致社会资源错配和政府政策扭曲,损害了市场正当的竞争秩序,降低了社会资源配置效率,损害了社会整体效益,是以整个社会效益的降低为代价补偿了企业个体经济的发展。有学者研究发现,进行寻租的民营企业要比非寻租民营企业多获取 10.7% 的政府财政补贴,但是却降低了 1.5% 税收和 4.6% 的就业机会。这进一步说明企业高管寻租型在职消费对寻租企业自身的经营发展具有正向促进作用,但是却损害了社会公众的整体利益。

#### 四、企业高管在职消费的治理对策

##### (一) 大力发展经理人市场

Fama 阐述了企业高管事后薪酬清算机制对企业高管自利型在职消费行为的制约作用,而完善和成熟的经理人劳动市场则是企业高管事后薪酬清算机制发挥作用的关键。经理人市场是企业高管人力资本流动和供给的场所,是企业高管声誉汇集和传递的场所。企业高管现在良好的经营行为和经营业绩将在经理人市场中形成好的声誉,在未来经理人市场供给劳动力时将会有一个较高的供给价格,从而给企业高管带来较高的报酬。反之,企业高管

现在过度的自利型在职消费和较差的经营业绩则在经理人市场中造成不良声誉,那么未来在经理人市场再次供给劳动力时,则不会有较高的供给价格,从而降低了企业高管未来的劳动报酬。

因此,经理人市场通过声誉机制对企业高管过去的自利型在职消费行为进行了惩罚,降低了企业高管的未来报酬,对企业高管过去的自利型在职消费进行了事后清算。可见,成熟和完善的经理人市场可以有效地制约企业高管的自利型在职消费行为,是企业高管自利型在职消费治理的一个有效途径。此外,成熟和完善的经理人市场降低了企业搜寻和外聘高级人力资本的成本,为企业解雇和轮换具有过度自利型在职消费行为的高管创造了便利条件,可以有效制约现任企业高管的过度自利型在职消费行为。

##### (二) 完善企业现金分红政策

股利代理理论认为,现金股利的支付可以有效降低包含在职消费在内的管理层代理成本。企业高管进行自利型在职消费的前提在于企业高管可以控制和支配企业的现金流,而现金股利的支付则减少了企业高管可以控制和支配的现金流,使企业高管在保持企业正常的生产经营和投资所需现金流外,并没有额外较多的现金流,也就从根源上制约了企业高管的自利型在职消费行为。此外,现金股利的支付减少了企业的留存收益,从而迫使企业不得不从外部资本市场筹集企业经营发展所需的资金,这样就使企业高管处于外部股东有效的监督下,进而对企业高管自利型在职消费行为形成有效的约束。我国证监会于 2012 年 5 月发布了《关于进一步落实上市公司现金分红有关事项的通知》,规范了上市公司现金分红政策,要求公司提高现金分红比例。这是抑制目前我国企业高管自利型在职消费滥用的一大举措,势必对企业高管自利型在职消费行为形成有效的约束。

##### (三) 提高企业信息的披露程度

企业高管自利型在职消费的根本动因在于企

业的委托代理问题，而企业所有者和经营者之间的信息不对称是造成企业委托代理问题的一个重要原因。因此，提高企业信息的披露程度，有利于解决企业所有者和经营者之间的信息不对称，缓解企业的委托代理问题，进而降低企业高管自利型在职消费程度。

企业高管自利型在职消费具有较强的隐蔽性，在会计核算上，是通过“管理费用”这一会计科目进行核算的，并不单独进行核算。因此企业对外披露信息时只披露管理费用的总额，很少披露管理费用的明细。即使披露管理费用的明细，也只是在会计报表附注中披露那些金额较大的明细项目。因此，企业外部股东和政府很难从“管理费用”这一会计科目中区分出哪些费用是企业真正的管理费用，哪些费用是企业高管的自利型在职消费费用，也就很难对企业高管自利型在职消费行为形成有效的约束。

为了有效制约企业高管的自利型在职消费行为，需要提高企业的信息披露程度。例如，可以在“管理费用”会计科目下，单独设置“在职消费”这一会计科目，对在职消费进行单独核算，并单独对外披露，以便企业外部股东和政府对企业高管自利型在职消费行为进行监管；也可以在“管理费用”会计科目下，设置若干明细科目，比如办公费、差旅费、业务招待费、董事会会费、通讯费、汽车使用费、会议费和出国培训费等，按照费用的具体用途记入具体的明细科目中，并且不论金额大小，全部对外披露这些明细科目。这样，企业高管的自利型在职消费就反映到这些会计明细科目中，而这些明细科目金额的大小也多少反映了企业高管的自利型在职消费程度，也就方便了外部股东和政府对企业高管自利型在职消费行为进行监管，缓解了企业所有者和经营者之间的信息不对称，进而减少企业高管自利型在职消费行为。

#### (四)完善社会资源市场化配置

为了减少企业高管寻租型在职消费行为，需要打破社会资源的政府垄断，让市场在社会资源

配置中发挥主体作用，转变政府职能，减少政府对企业经营的干预程度，从根本上缩小企业高管进行政府寻租的空间。我国政府虽然出台了一些制度来规范企业高管的寻租型在职消费行为，但是由于政府和企业高管之间存在严重的信息不对称，政府对企业高管的监督成本又比较高，因此很难解决企业高管的寻租型在职消费问题。只有进一步推进我国社会主义市场机制改革，完善社会资源的市场化配置，才能从根本上转变政府职能，使政府退出社会资源的垄断地位，避免政府对社会资源的行政化分配，从根本上杜绝企业高管寻租型在职消费行为的发生。

#### (五)完善要素市场交易机制

我国市场化改革进程存在着要素市场改革严重滞后的问题。我国财政分权化改革，导致地方政府财政的相互独立。政府官员为了政治晋升，不断开展地方政绩“锦标赛”，表现为地方政府的经济稳定、GDP的增长和财税收入的增加。各地方政府为了在政绩“锦标赛”中胜出，往往控制要素资源的分配权、定价权和管制权。比如，在土地要素方面，地方政府高价拍卖商业用地，增加地方财政收入，而低价划拨工业用地，用于招商引资。在资本要素方面，我国金融市场还存在着利率管制，地方政府可以干预本地区的信贷决策和资本项目审核。总之，地方政府在要素市场中处于强势地位，而企业为了获取经营发展所需的稀缺要素，不得不向政府官员寻租，从而产生大量的企业高管寻租型在职消费费用。为了减少企业高管寻租型在职消费行为，需要加快我国要素市场改革，建立成熟活跃的要素市场。摆脱地方政府对要素资源的控制和管制，通过要素市场的交易机制分配要素资源，让市场在要素资源中发挥基础性配置作用。这就从根本上减少了企业高管寻租的机会，减少了企业高管寻租型在职消费行为的发生。

(作者单位：河南财经政法大学会计学院、武汉大学经济与管理学院)

# 信息化把事后核算 变成实时记录和适时管控

## ——基于河南省肿瘤医院的实践

□韩斌斌

目前，随着医改的深入，医院运营面临越来越多的挑战。一方面是医院收入增长速度放缓，另一方面是医院的支出连年增长。如何应对这一挑战？笔者认为，现实的困境迫使医院管理者必须改变观念，由只重视业务管理转变为业务和运营管理并重，从粗放管理模式向信息化支撑的精细化管理模式转变，从财务部门负责运营实施向全院参与管理转变。在此转变过程中，财务人员也要借助信息化对经济活动的事后核算变成实时的记录、监控。

### 挑战：收入增长放缓支出上升

目前医院的收入按来源分两大部分，一部分是财政的补助收入，另一部分是医院自己的业务收入。像河南省肿瘤医院去年总收入 21 亿元，财政投入还不足 2%，占的比重很低。而业务收入的增长，对三甲医院来说，面临着越来越大的压力。随着医保覆盖率和补助水平的相对稳定，撬动医疗市场扩张的红利正在逐渐消失，医疗市场这个大蛋糕总体增幅放缓。此外，随着分级诊疗制度的实施，更多的病人被留到了基层医院。这两个因素使得三甲医院过去十多年经历过的每年收入两位数增长的黄金时期一去不复返。

医院收入增长遭遇“天花板”，支出却连年增长。目前，社会资本办医在活跃了医疗市场的同时，给出了优秀医生薪酬的市场价。优秀医师可谓是医院运营的核心竞争力。要留住人才，公立医院就必须切实提高职工的福利待遇。市场倒逼使得医院人力成本的逐年刚性增长成为必然。

此外，随着医患矛盾的加深，医院为了“维稳”增加的防护措施、安保人员投入以及医疗纠纷赔偿数额的不断攀升都让医院面临很大的压力。

医院要运行，每天势必消耗大量物资耗材，而耗材成本受物价因素影响一直在上涨。除了物价因素，上级部门和群众对提高服务质量改善患者体验的要求也日益强烈。比如，为缩短就诊排队时间需要增加导诊、收费窗口，“三年医疗服务改善行动计划”要求开展优质护理服务，构建温馨就诊环境，实行住院全程服务。这就需要增加护理人员和保障人员配置以及硬件投入。这些对医院都意味着成本的增加。另外，随着信息技术、互联网技术的发展，人们的健康意识逐渐觉醒和转变，医院必须以患者为中心开展医疗服务活动，新业务和新技术的开展、远程就诊等服务方式的改变也加大了成本。

#### 手段:信息化助力运营管理精细化

在“互联网+”时代,面对经济下行的新常态,财务人员要实现职能转变,由报账员、核算员变为精细化价值管理的主导者,必须借助信息化。这几年,各类医院都非常重视信息化建设,电子病历、移动医疗等系统有效提高了医疗质量、病人安全和医生工作效率,也积累了大量的运营数据,但是在日常管理中,财务人员往往还是觉得数据不好用、不够用。

去年牵头医院建设综合运营管理系統(HRP)的经验让笔者很有心得。建立财务业务一体化的科学、精细的运营信息系统对提高财务人员的工作效率、财务信息的质量、发挥管理会计的职能太重要了。第一,可以实现财务核算和业务运行的同步化、自动化、精细化。从源头上自动获取运营数据使得财务基础核算可以无限精细化;而人、财、物这些信息数据的互联互通,使得数据的有效性、关联度大大提高,也方便了数据的可追溯、可查询、可多维度直观展示。第二,业务流程的优化、业务表单的设计、职责权限的明确,使得医院的经济政策能够不折不扣地执行,大大改变了日常运行的无序和规则变通状况,也使对业务的事后核算变为事前和事中监督成为可能。第三,大数据的积累、挖掘和分析为管理层精细化决策提供了支持。

如何建立大数据平台?财务人员要主动参与信息化建设。对于各类基础信息属性标准、流程、环节标准、展示类信息标准等的制定,财务人员都要参与进来。基础信息的颗粒度决定了后期数据分析和挖掘的效果,流程和表单的科学与否决定了财务职能能否很好地发挥作用。财务人员要熟悉医院整体信息化管理架构,包括业务模块和运营模块。要清楚我们需要哪些数据?这些数据怎么形成?在哪个环节介入最好?怎么抓取收入数据、运营数据、支出数据?怎么展示?怎么控制?

例如,针对大型设备,信息系统不仅要能够及时采集规格型号、供应厂商、组成细件、购买价格、使用年限、资金来源等关键节点信息,还要能关联耗费材料品种及用量等运行记录以及维修时间、维修人员、维修保养记录等。既要满足业务管理部门的精细化需求,还要实现会计核算、成本核算、绩效管理等不同功能的价值管理需求。精细化的数据收集和记录完成后,财务人员可随时、全面地掌控设备的运营状况,为精细化分析和管理积累大数据。同时,海量的关联信息,也使得资金支付更加严谨和可靠。

#### 成效:信息化让会计核算更精细

信息化也使得精细化会计核算成为可能,核算也更加高效。目前,肿瘤医院会计科目明细到三级医师组,细化到最小的项目。例如,在会计电算化单点模式下,人员数据的调整、工资数据的调整由不同的人员手工完成,仅对工资发放业务的核算就要耗费财务人员一天甚至更长的时间。在HRP系统下,由于财务人员事先对工资事项和会计核算进行了定制关联,只要人力资源部完成了人员数据的调整,工资数据就会自动关联变动,会计核算凭证也可以自动生成。这节省了大量的人力,使财务人员从基础、繁琐的日常业务中解脱出来,有时间和精力加强账实相符的复核、从事数据的深度挖掘以及和业务部门的沟通。

河南省肿瘤医院还利用信息化加强了资金流管理。试剂和耗材的成本占医院总成本的10%以上。过去,供应商把耗材放到医院仓库后,就是医院资产了。医院就要定期结算一次。现在,HRP建设完成后,只有医务人员根据医嘱扫完耗材的条码后,才算资产入库。价值意义上的“零库存”转嫁了保管成本和损耗成本,也缓解了耗材支付资金压力。仅粗略计算,每月延期支付的巨额资金产生的利息就相当可观。

(作者单位:河南省肿瘤医院)

# 加强内控建设防范经营风险

## ——基于河南安彩高科股份有限公司的实践

□荣建军

企业内控体系建设是一项长期、复杂的工作。在实际工作中,企业除了依托中介机构之外,更多需要通过企业自身根据企业战略规划、业务特点等去推进及完善内控体系建设。河南安彩高科股份有限公司根据《企业内部控制基本规范》要求,积极推进企业内控体系建设。

### 一、建立内控组织机构

为确保内部控制规范体系建设工作顺利开展,公司成立内部控制管理委员会和内部控制实施办公室,成员包括董事长、总经理、分管各项业务的公司高管、各单位负责人等,落实责任部门,确定了各阶段的实施工作。同时本着节约费用原则,决定不聘请外部中介机构,通过公司内部力量完成内控建设,大大节约咨询费用。不依靠咨询机构,这对内控实施人员提出了更高的要求。相关人员认真学习相关内控知识,边工作、边学习、边探索,顺利完成内控体系建设。

### 二、查找内控缺陷

梳理流程。内控实施人员通过访谈、审阅文档或问卷调查等方式对公司内部流程进行梳理,明确公司层面及业务流程的相应子流程,对公司现行的管理机构、岗位设置、岗位职责、审批权限进行梳理,完善组织架构和审批授权指引。在流程梳理过程中,及时发现并记录有遗漏、杂乱、不符合相关法律、不相容职务未分离或权限设置不合理等内控缺失的工作流程,并提出改进建议,最终确定公司内部控制的基础文件——权限指引。

识别风险。结合《企业内部控制基本规范》及相

关配套指引所列示的风险、内审报告、提案改善等初始资料,从公司风险发生的可能性和影响程度,对子流程中涉及到的每个控制点进行综合分析,识别固有风险,评价风险等级,形成风险汇总清单。并将公司现有制度和控制措施与风险清单进行比对,查找内控缺陷,形成《内部控制诊断报告》,对发现的重大缺陷及时上报并进行整改。

### 三、完善内控体系建设

编制业务流程图。公司按照《企业内部控制基本规范》及配套指引的要求,针对公司内部每一项具体的业务均要求编制标准业务流程,对具体业务进行分解。根据内控要求设计标准业务流程,绘制流程图,并编写简明扼要的流程说明。同时标明在各环节可能存在的财务风险和经营风险,以及存在风险的关键控制点,为公司业务处理规范化和标准化提供指导。

优化业务流程。根据编制的业务流程图,内控实施人员召集相关部门,结合公司经营形势、内控基本规范及信息化实施要求,对重点业务、重大风险流程进行全面讨论、再次梳理,使之更适合公司的业务发展、内控建设、信息化要求。

完善内控制度。公司各业务流程责任人依据内控缺陷、制度修订建议和内控标准业务流程,制定整改计划,相关部门按照整改计划确定人员分工和进度安排,对公司相关制度进行新增或废除,对部门制度相关条款进行修订、完善,形成内部控制管理制度体系,实现公司内控管理制度和业务流程的合法合规。(下转 44 页)

## 平衡计分卡在事业单位管理中的应用 ——以广播电视台为例

□李慧杰

“平衡记分卡”是近年来比较流行的一种管理工具，自平衡计分卡被引进国内以来，应用于管理相对完善的大中型企业，大都取得了明显的效果。平衡计分卡是否可以在事业单位管理过程产生作用，笔者结合所在单位绩效考核制定并实施的案例谈点看法。

### 一、平衡计分卡的理论基础

平衡计分卡理论是哈佛商学院的罗伯特·卡普兰教授与戴维·诺顿博士共同研究得出成果，自1992年首次推出以来，已经被广泛使用。该理论经不断地发展完善，先后经历多个发展阶段，从最初归类为业绩衡量系统迅速转变为战略管理系统，体现了该理论先进的科学性、优良的生命力、突出的效益性和良好的可操作性。

平衡计分卡体系具体包括四个维度，即：财务方面，客户方面，内部管理方面，学习与成长方面。其核心思想是通过四个维度相互驱动的因果关系来展现和推动组织的运营。财务、客户、内部经营管理、学习与成长四个维度互相影响并相互作用：企业良好的财务利益将更多来源于客户的满意程度，而企业只有提高内部管理能力才能为客户提供更大的价值，内部管理能力的提升则要以学习与成长为基础。该组指标可以完整的涵盖财务指标与非财务指标，长期指标与中期指标，业务指标与市场指标，使各项指标达到平衡，从而使四个维度有机的结合为一个完整的管理体系。

### 二、事业单位的特征分析

事业单位是国家以社会公益为目的，由国家机

关举办或者其他组织利用国有资产举办的，从事教育、科技、文化、卫生等活动的社会服务组织。事业单位不以盈利为目的，是一些国家机构的分支。一般指以增进社会福利，满足社会文化、教育、科学、卫生等方面需要，提供各种社会服务为直接目的的社会组织。事业单位不以盈利为直接目的，其工作成果与价值不直接表现或主要不表现为可以估量的物质形态或货币形态。事业单位涵盖类型丰富多样，如新闻出版事业单位、广播电视台、教育事业单位、卫生事业单位、体育事业单位、城市公用事业单位等几十种行业类型。

基于以上原因，导致事业单位具有如下特点：一是服务性。事业单位主要分布在教、科、文、卫等领域，是保障国家政治、经济、文化生活正常进行的社会服务支持系统。二是公益性。事业单位所追求的首先是社会效益，同时，有些事业单位在保证社会效益的前提下，为实现事业单位的健康发展、社会服务系统的良性循环，根据国家规定向接受服务的单位或个人收取一定的服务费用。三是知识密集性。绝大多数事业单位是以脑力劳动为主体的知识密集型组织，专业人才是事业单位的主要人员构成，利用科技文化知识为社会各方面提供服务是事业单位的主要手段。根据中共中央国务院的安排部署，事业单位下一步的发展和改革方向是建立起功能明确、治理完善、运行高效、监管有力的管理体制和运行机制，形成基本服务优先、供给水平适度、布局结构合理、服务公平公正的中国特色公益服务体系。这使得事业单位三个特点愈加鲜明，目的更加明确。

### 三、平衡计分卡理论在事业单位实施的可行性分析

虽然事业单位与企业性质及目的有所不同,但是从管理的视角来看,仍然具有颇多共同之处,这给平衡计分卡在事业单位的实施创造理论和实践上的可能性。

首先,事业单位在管理模块的划分上,大致可以分为四个模块,即承担的社会服务职能、内部流程管理、财务核算、创新与学习。因事业单位特殊的性质,决定它不以盈利为目的,价值最重要体现在社会服务职能的模块,且与内部流程管理、财务核算、创新与学习相互影响并相互作用。四个模块与平衡计分卡四个关键要素相互契合,承担的社会服务职能对应客户方面,内部流程对应内部经营管理方面,财务方面对应财务方面,创新与学习方面对应创新与学习方面。这给在事业单位实行平衡计分卡管理创造了理论上的可行性。

其次,事业单位存在具有强烈的目的性,是为了完成其特定的社会职能而设立,强烈的目标导向致使事业单位的存在和发展都紧紧围绕这一目标,事业单位主要是围绕企业价值最大化这一终极目标而存在的,两者尽管努力目标不一致,但都是平衡计分卡的四维度之一。在具体实施过程中,事业单位可以结合自身特点,借鉴企业单位实施平衡计分卡的步骤流程,使得平衡计分卡的引入更为容易,这给在事业单位实行平衡计分卡管理创造了实践上的可行性。

### 四、具体案例

平衡计分卡实施选取案例要求:一是规模小型紧凑,二是职能单一集中,三是服务对象对内,四是历史遗留问题少。以上条件的确定原因是便于操作实施,充分考虑意外因素,一旦实施效果有偏差不会造成不良社会影响。

基于以上考虑,选取的样本单位为广播电视台事业单位类的某财务管理中心,中心成立于2002年,属财政全供事业单位,人员总数30人,其中具有高

中级技术职称的人员占70%以上,90%以上人员具有本科及以上学历。具体负责局属预算单位的资金集中管理、统筹贷款、会计集中核算、参与制订预算并监督执行、统一进行财务决算,为局属各单位提供会计核算、成本核算、资产管理及投融资服务,主要负责本系统内十余家全供事业单位的预算工作、资金集中管理、财务集中核算,以及本系统管辖内各国有企业的财务数据汇总及分析报送。单位组织架构为中心主任一人,下设四个科室,分别为直属财务科、综合财务科、企业财务科和办公室四个科室,按分工分别承担集中核算单位的会计集中核算,系统内预算单位资金的集中管理,系统所属事业单位和国有企业财务监管及融资服务支持、财务信息化建设,中心自身的行政办公后勤职责。

#### (一)平衡积分卡各维度分析

##### 1.社会服务职能维度分析

样本单位的社会服务职能主要体现在某中心针对服务对象的预算工作、资金集中管理、财务集中核算,以及本系统管辖内各国有企业的财务数据汇总及分析报送,这些工作结果的需求也恰恰是该中心成立的原因和持续存在的意义所在。如何提高预算水平,加强资金集中管理的规模性和效益性,财务核算的精准及时,以及针对报表和财务数据分析的准确性和实用性是该中心的使命和愿景。不同于企业单位财务工作为主的模式布局,在事业单位的平衡计分卡的布局上,社会服务职能维度替代了财务维度的首要位置。

##### 2.财务维度分析

财务维度尽管排列在社会服务职能之后,但在平衡计分卡维度的设计中并不能予以轻视。中心属于财政全供事业单位,经费来源仅为财政补助收入和少量的上级补助收入,除此之外无其他收入渠道。项目经费比重相对较小,公用经费占比重较大,且公用经费中人员经费的比例较大。而该中心人员特点为业务能力强,专业技术水平高,属于知识技术密集的事业单位,随着广电事业产业的发展,集中核算单

位个数、核算单位资金收支量及归集的资金等均有大幅提升，员工工作强度增加，人均工作负荷不断增大，但限于单位无其他收入来源的现状，员工的工资水平与同行业同等职称人员的工资水平相比偏低，尤其是注册会计师、高级会计师、国际注册内部审计师等高级专业人才的收入与社会上的同级人才收入相比差距很大。如何做好财务预算，利用有限的资源，加大绩效考核就显得异常重要。

#### 3. 内部流程管理维度分析

内部流程管理主要体现在某中心对于单位组织架构中各个人员、各个科室之间的衔接和沟通，建立良好的沟通协调机制、协作机制，突出中心关键工作目标，并动态的对内部流程状况进行监控，经常查补薄弱的环节，查处冗余环节，并制定行之有效的应对策略，使得为实现其社会服务职能而运行的数据资料流畅，完整的在各个环节间流转。

#### 4. 创新与学习维度分析

中心的业务范围，主要从事 10 多家集中核算单位以及中心自身的预决算工作，财务核算工作，这些工作特点是形式相对单一，工作繁重并简单重复，劳动量很大；该中心另一个工作重点是财务分析工作，涵盖系统内部全部事业单位和企业单位，分析结果根据需求提供给上级行政主管部门和各核算单位。如何利用现代化技术对工作进行创新，是解放生产力、增强竞争力的有效手段，加大项目预算，加强项目投入，运用新设备新技术将简单重复的工作予以简化，腾出来更多时间和精力为服务对象量身定做，提供差异化的分析预测服务。加强业务学习，引入考核机制，使不断追求进步成为员工自觉自愿的需求。注重提高员工满意度、员工上进心、培训和技能以及对工作的热情，发挥出自己的人生价值。

#### (二) 绩效考核机制分析

基于以上四个维度的目标指标和目标值，对现有的绩效考核机制进行调整，制订实施方案，健全内部考核制度。

#### 1. 分解目标并根据目标设定考核参数

全员参与绩效考核方案的修订，对每个人目前分工的部分进行梳理，剔除冗余或重复劳动的环节，按每个人的岗位职责进行归纳，强化内部控制管理，在岗位职责的划分上注重不相容职务相分离以及相互牵制，合理布局劳动力和工作量，经过具体业务操作人认领，对完成目标、完成时间予以固化，与绩效工资挂钩。分配的各项工作任务和自身工作职能来界定科室月分解目标，并细化成月初工作计划，按月下发至各科室及每个责任人手中。同时中心成立考核小组，由中心主任任组长，全员轮值，对完成情况进行考核，考核目标主要是从工作态度、创造性、工作难易程度、工作效率、调研分析能力、服务大众的态度这几个指数来考量。

#### 2. 考核指标的跟踪修正

考核小组对每月考核结果签字确认，对考核结果的真实性和完整性负责，对于考核过程中出现的异常情况予以关注，针对其出现的概率和对考核效果的影响程度进行专门的分析，重大事项应作为一个专门议题在全体会议上予以讨论，制定应对策略，根据影响程度及时对考核方案进行补充修正，增强方案的适用性。

#### 3. 对考核结果的应用

按月由中心办公室收集经确认的考核信息，进行统计汇总存档保管，用于当月绩效工资的计算发放。汇总全年考核指标同时结合员工年度综合表现用于年底评先，奖励。

目前运用平衡计分卡理论修订的绩效考核制度已经在河南省新闻出版广电局财务管理中心全面实施，通过层层分解任务目标，按预定要求实施工作，汇总任务完成情况，形成绩效等级和分值，并进行公示，根据公示结果，使得每个人对自己的工作完成情况和应获得的绩效心中有数。整个中心形成了人人努力工作，事事尽心尽责的良好风气，实践证明，平衡计分卡理论可以迅速有效地对目标进行分解，实现全面性和重要性的有机结合，快捷高效，值得推广。

(工作单位：河南省新闻出版广电局财务管理中心)

# 信息化环境下的 会计造假及其税务稽查策略探讨

□李立志

会计信息化极大地提高了会计工作的效率和数据处理的准确性，但是信息化也是一把“双刃剑”，它在使会计工作领域发生巨大变革的同时，也为造假这一有悖于市场规则和法律规范的主观故意，提供了广阔的空间和可能性。某种意义上说它也极大地提高了会计造假的“效率”。在当前由于我国会计造假的预期收益仍然要远远高于其造假的成本，因此更使得造假者对此乐此不疲，这无疑使税务机关的税务稽查工作面临着严峻的挑战。新的环境和条件已使传统税务稽查手段显得无能为力，因此需要探讨新的策略才能应对这一挑战。

## 一、信息化环境下的会计造假手段剖析

### (一)信息系统加工规则造假

加工规则是计算机系统自动化、高效率处理数据的前提，它规定了信息系统运行的环境，是系统功能发挥作用的基础和必要条件。就应用属性而言，可以将信息系统的加工规则分为以下两大类：

1. 常规性、公共性及确定性的规则。如会计系统中的“有借必有贷，借贷必相等”、“同级明细科目发生额必须等于其上级科目发生额”等等。这类规则一般在软件设计时已经被“固化”嵌入到系统的程序中，当系统运行时，这些规则直接发挥作用。

2. 与软件系统运行个体背景相关、有明显个性化特征的规则。如会计系统中的账套参数、操作员身份及权限参数、机构人员档案、科目体系档案、折旧方法选择等。这类规则通常在软件设计时预留数据接口，然后由未来的用户自己来完成。它是属于

商品化通用软件系统在运行前需要“初始化”设置的范畴。按内容而言，还可以将这类规则继续分为以下两类：一是与系统运行环境有关的规则参数定义（如企业名称、行业类型、有无外币核算、操作员身份及权限参数、各种对象或元素的档案体系等）；二是与信息系统或其各功能模块运行有关的基础数据定义（如以前环境下的各种未两清业务、科目余额等等）。这类数据决定了软件系统运行的数据平台。

对上述第二类规则的理解，需要把握以下几个方面的要义：

(1) 分布广。即启用软件的任何一个新的功能模块或系统，通常都会涉及到这些相关规则的设置问题。它大到如企业核算管理体系的建立（即所谓“建账套”），账务及其他业务系统的启用，小到如账务系统内部出纳管理功能和期末自动转账功能、工资系统内部的代缴个人所得税功能和工资费用分摊功能的启用等。

(2) 分层次。由于信息系统中的数据共享范围不同，通常使得这些规则具有一定的层次性。如设立账套——账套初始化——启用账务系统——账务系统初始化——启用出纳的银行对账功能——银行对账功能等等，都涉及到不同层次的参数定义。

(3) 可维护性。有些规则即使是在信息系统运行后，仍然可以维护修改。

上述规则对计算机会计信息系统的无障碍正常运行至关重要，它奠定了自动化运行的基础和平台。有人曾做过粗略统计认为，在会计信息系统运行的错误中，有85%的出错率都与各级初始化参数设置

的科学性和合理性，存在着直接或者间接的关系。当然也正是这些规则的设置，为造假者提供了可乘之机，下面我们剖析一下这方面的典型案例手法：

#### 〔案例1〕多账套造假

账套是商品化软件开发商基于通用化考虑，为兼顾不同行业、不同企业用户的个性化需要，由购买者在软件功能平台支持下，根据软件预留的参数接口，由企业自己定义和建立的核算与管理体系。它是一个将通用商品化软件转变为企业专用软件的过程。

一个独立的核算单位只能建立一个账套，而软件通常有能力支持建立几百乃至上千个账套。为了共享操作员资源，系统支持超级用户可以“统领”，以及操作员可以同时操作软件中的多个账套。系统所提供的数据维护接口，可以使多个账套之间十分方便地进行数据资料相互取舍、传递，以及账套的输出、引入、删除等操作。被输出的账套既可以存储在本机硬盘中，也可通过网络存储在其它外部介质中。显然这种操作与维护机制，为造假者进行整体性、综合性会计造假，提供了极大的机会。

造假者可以按不同的会计核算规则分别设置多个账套并同时进行核算。而来源于相同会计事项的原始数据，按不同的目标或不同的信息使用对象依不同的加工规则进行加工，自然会产生差异很大的数据结果。如果没有严格的系统内部控制和外部稽查措施，那么这种多账套造假在信息化环境下将变得易如反掌。

#### 〔案例2〕模板造假

在计算机会计信息系统中，许多重复有规律的数据加工操作是由计算机自动完成的。其基本思路是：根据数据加工规则，预先制作加工“模板”并保存起来，在需要进行类似模式的数据加工时，由系统调用“模板”自动生成所需数据。由于“模板”的加工规则是由人来设置的，并且可以随时修改维护，这就为造假者留下了巧妙的造假机关。不同的模板参数定义，自动会使加工后的数据结果大相径庭。

#### 模板造假1——自动转账凭证模板造假

在会计信息系统中，为充分利用计算机自动化优势，通常将那些业务发生频繁、业务性质固定、科目对应关系固定、金额计算有规律的转账业务，通过定义凭证模板的形式预存起来。当需要进行相关转账时，由凭证模板自动生成相关业务凭证。如期末费用计提、摊销，期间损益科目余额结转等等。这种模板自动生成的凭证，其正确性与模板定义要素（特别是金额取数公式）密切相关。造假者可以通过修改模板定义要素（特别是取数公式）进行造假。如某企业某会计期间发生“制造费用——技改费”（科目编码 410504）100 万，按实际工时数在三个生产车间按比例进行费用分配：一车间摊 20%，二车间摊 45%，三车间摊 35%。其中第二车间生产的是免税产品。那么正确的转账取数函数应当为：

```
借：生产成本——一车间 QM(410504,月)*0.2  
     生产成本——二车间 QM(410504,月)*0.45  
     生产成本——三车间 QM(410504,月)*0.35  
贷：制造费用 QM(410504,月)
```

但是，企业为了调整应税产品和免税产品的赢利水平以实现逃税目的，可改变转账取数函数的设定。如将第一车间取数函数定义为 QM(40204,月)\*0.45，而将第二车间的取数函数定义为 QM(40204,月)\*0.2。这种参数的微调所导致的计税效果是大不相同的。如果稽查人员不核对模板定义内容而仅从账面结果审查，显然是很难觉察到这种“四两拨千斤”的微妙技巧的。

#### 模板造假2——报表格式模板造假

报表模板的原理类似于上述凭证模板。造假者如果在生成当期会计报表前，临时调整报表项目单元取数公式，那么其造假目的也能轻易达到。如“损益表”中的“主营业务利润”项目的正确取数函数应为：

```
QM(5101,月,贷)——QM(5401,月,借)——QM(5402,月,借)
```

但是，如果造假者希望增加当期主营业务利

润 1000 个单位,那么只需将上述公式调整为以下内容即可:

$$\text{QM(5101, 月, 贷)} - \text{QM(5401, 月, 借)} - \text{QM(5402, 月, 借)} + 1000$$

特别是如果再利用后面所讲到的科目编码与其名称相分离的特点,临时修改编码的中文含义并改变其取数科目路径,那么将使得这种造假效果更具隐蔽性。

#### [案例 3]程序造假

这种造假俗称为在系统软件中“开天窗”。它是指在软件开发过程中,由设计者在系统中直接“嵌入”特殊操纵程序并预留出超级数据接口和密码口,然后将程序与系统有机地设计为一体。如某企业在自己开发的软件中,“嵌入”这样的数据操纵程序,将记账凭证销售收入科目登账程序事先设置为:当超过 20 万时,将超过的销售收入部分打包转移,不再记入收入账簿,计算机只登记 20 万;另外有的系统在设计账户试算平衡程序时,不再汇总贷方数据,而将借方汇总数直接移至贷方,以造成借贷永远平衡的假象;还有的系统在设计固定资产折旧计提程序时,使折旧计提后的净值保持不变或以操作者的意志进行变化,以致系统可以一直提取折旧或按操作者掌控的年限计提折旧等等。这种经过“精心”设计而“固化”在系统软件中的特殊程序,其造假手法可以使加工的数据、加工过程以及加工后结果完全背离会计原则,同时,经过系统“伪装”后又很难漏出加工的破绽。

#### (二)信息系统内部控制机制造假

内部控制又称为内部牵制。它是会计信息系统安全、可靠和正确运行的保证。在手工会计环境下,人是系统的主要因素,所以在设计内部控制机制时,几乎所有的出发点都是以人为控制目标展开的。具体的措施是:通过凭证的传递流程来选择控制点,规定每个工作点应完成的任务,然后进行相互校检与核对,以保证数据的正确性。如账证核对法、账账核对法、账实核对法,以及各种签名控制措

施等。但在计算机会计信息系统中,由于数据处理技术的变化,使得系统的结构、运行机制等方面都发生了根本性的变化。原来只以人为控制对象的内部控制机制,需要转化为同时以人和计算机系统为对象进行控制。因此产生了以人为控制目标的一般控制和以计算机系统为控制目标的应用控制相结合的全面内部控制机制。具体的措施是:根据计算机系统的特点,首先建立完善的、适合计算机特点的岗位责任制和内部控制制度,在此基础上,在系统的各个运行环节设置有效的密码权限验证机制和数据自动校验机制,以及时发现操作权限及加工数据等方面的真实有效性问题。如在注册进入系统或进入重要的功能模块时,设置密码验证措施;对输入的凭证设置科目合法性、业务日期合法性以及凭证借贷总平衡自动校验措施,等等。

在上述内部控制体系中,属于应用控制的机制一般被设计“固化”在软件的程序中,通常用于检测那些违背会计规则或违背常规逻辑的问题。如科目不合法、借贷不平衡、金额超预算等等。这些控制机制有一定的“透明度”和一定的执行“刚性”。而那些貌似“合乎”会计规则或逻辑的问题,这些控制措施通常会显得束手无策,如伪造合法业务、科目串户、业务冒名操作等等。而这些错误和操作却往往又是会计造假和舞弊最容易被利用的环节。

在会计信息系统中,对“人”的控制(称为一般控制),无论在设计时,还是在执行时,通常都具有很大的“柔性”。它是系统最不容易被了解和检测的部分,属于系统基础性的控制,也是应用控制发生作用的前提。在操作层面上,一般控制通常被设计成四个层次:即系统管理员(或称超级用户)、账套主管、各岗位业务主管和普通操作员。系统管理员处于最高管理层,负责系统建立及其运行维护工作,是系统责任的最终承担者。为了实施内部牵制,通常规定系统管理员不得从事具体的业务操作;账套主管是由系统管理员任命的,通常负责管理所主管账套的所有业务工作,账套主管拥有账套的所有业务管理

权和操作权；业务主管负责账套中某方面的具体业务工作，如总账会计、出纳等等，业务主管由账套主管任命；而普通操作员则处于系统的最基层，被任命从事某具体岗位业务操作。在内容级别上，一般控制通常又可分功能级控制和数据级控制两个层面。功能级控制属于某岗位的“硬”权限，而数据级是对功能级权限的细化、分割和限制。

应当说，一般控制的上述控制层次和内容级别，以会计不相容岗位相分离为原则，相互排列组合，共同构成了信息化环境下会计系统有机的内部控制体系。这种控制体系的执行，最终集中体现在象征各种岗位权限的密码权限上。需要说明的是，会计信息化环境中的自然人与系统“操作员”之间，严格意义上并不是一个概念。操作员是系统各岗位权限密码的“人”化，谁拥有了这一密码，谁将就是这一岗位的合法操作员。因此如果把自然人与“操作员”混为一谈或淡视密码的作用，将会为系统舞弊与造假留下巨大的隐患。

#### [案例 4]利用超级用户身份造假

原则上一个系统只能有一个超级用户。但是按照上面分析，“超级用户”本质上指的是“超级密码”，若十个自然人同时获悉了这一密码，那么系统就将同时存在十个超级自然用户，这显然对系统内部控制是十分可怕的。另外原则上要求系统超级用户不得从事具体业务岗位操作，但是如果超级用户虚拟了一个自然人并同时为其任命操作岗位权限和密码，那么超级用户要想进行某方面的业务操作岂不易如反掌。

事实上在会计信息化实务中，这种密码管理混乱的例子在企业中几乎比比皆是，甚至有不少企业的许多重要岗位操作密码都是公开互用的。因此信息化环境下企业内部控制的混乱缺的往往不是控制制度，而是对岗位密码的有效管理。

对会计信息系统权限密码控制的理解，也应当把握几个方面的要义：一是超级用户永远是系统责任的最终承担者；二是超级用户可以注册一

个新操作员并为其分配合法权限和初始密码，但是超级用户绝不得知悉操作员的最终密码；三是任何业务权限控制设计，如果最终都能落实到责任承担人，那么这种设计仅从控制的角度看就是合理的。理解了这些要义，那么利用系统的密码设置功能构建一个较完善的信息系统内部密码权限控制体系应不太难。

#### (三)信息系统簿记机制造假

会计簿记具有“记载”和“反映”两项职能，这两项职能分别由账簿和账户来完成。账户负责“记载”，账簿负责“反映”。由于传统会计的簿记是被记录在纸介质上的，因此簿记的“记载”和“反映”职能被有机地集为一体，记载的同时也实现了簿记的反映职能，有较强的直观性。而且由于纸介质特征，会计事项记载的内容也是固定的，即一经记载其簿记的信息格式和内容都不会再发生变化，若要修改，必然也是有痕迹的。

在计算机会计信息系统中，信息存储实现了电子数据库化，会计簿记的两项职能分别由两个过程来完成：首先，它要把相关分类信息以电子数据库的形式（有些可能被同时分散在多个数据库中）记载在磁性介质上。信息在数据库中的存储格式不同于传统会计账簿格式，人不可以直接识别。这只是完成了会计簿记的“记载”职能；其次，为满足人们以“账簿”形式进行信息显示查询的需要，系统设计了人们所熟悉的“账簿格式显示程序”，当需要时，由系统在瞬间从相关数据库中进行检索、查询和信息组织，然后再以“账簿”格式形式显示出来，从而完成会计簿记的“反映”职能。从这个意义上说，我们看到手工环境下的账簿是实实在在存在的实物，它的会计簿记“记载”与“反映”职能被有机统一在一起而且不可分割。而在计算机环境下，本质上只有“账户”（且以数据库的形式存在）没有“账簿”，会计簿记的“记载”职能是由数据库来实现，而“反映”职能则可以采用多种形式（不一定仍采用传统的“账簿”格式）来完成。从创新视角看，只要是能提供

信息需求者所关心的“信息元”内容的(包括如总账中的余额和累计发生额、明细账中的科目对应关系、业务发生额等信息,甚至是数据库中挖掘组织出的其它有价值信息),那么它无论采用何种格式和何种组织形式,本质上讲它都实现了“账簿”意义上的反映职能。基于此,我们就不难理解在计算机会计系统中所出现的账簿格式可变、信息内容可变、甚至可以反映出未记账凭证信息等诸多“怪”现象。也不难理解发生在信息化环境下,账簿的“无痕迹修改”和“反复核、反记账、反结账”等功能了。

上述这种簿记特征的变化,为信息化环境下的会计造假也提供了方便之门。

#### [案例 5]无痕迹修改造假

会计信息化环境中的“凭证无痕迹修改”功能,通常与“反复核、反记账、反结账”功能相伴而生,它们均是会计数据电子数据库化的特定产物。“反复核”是指在信息化环境下,可以将已经审核过的会计凭证取消审核标记,以便对其进行无痕迹修改或增删;“反记账”又称“倒记账”,是指把一批已经登账的记账凭证当月的发生额从其各自账簿中予以扣除,使账簿恢复到该批凭证登账前状态;“反结账”又称作“倒结账”或“环境恢复”,就是将已审核记账并已结转至下月的会计账簿恢复到以前月份各会计账簿的发生额和余额的状态。有些会计软件不仅提供了当年各月的“反结账”功能,甚至还可以跨年度“反结账”,即直接将会计账簿恢复至指定年份、月份各账簿未审核、未登账前的发生额和余额的状态。

应当说,在会计信息的加工过程中,无论是手工还是计算机环境,出现错误都是难免的。会计法规要求,对于会计差错应当及时予以甄别和更正。一般情况下,会计差错的更改主要有以下几种情况:(1)对以前年度发生的影响利润的重大会计差错,要通过“以前年度损益调整”核算,调整相关资产负债并最终影响未分配利润;(2)对以前年度发生的影响利润的非重大会计差错,以及本年度已入账的会计差

错,采用“红字更正法”等方法进行更改;(3)对过账和汇总错误可直接划线更改;(4)对尚未入账的错误记账凭证可撕毁重填。由于第四种情况尚未入账,会计数据也尚未入档,所以从严格意义上讲它是一种无效的作业,并不是真正意义上的凭证修改。而前面三种情况都是对凭证的“有痕迹”修改。因此,应当说在手工环境下对凭证的修改都是“有痕迹”修改。

而在计算机环境下,除上述常规意义上的“有痕迹”凭证修改方法以外,还存在着一类独特的“无痕迹”修改方法。这些修改方法通常都以信息化环境下的“反复核、反记账、反结账”功能的使用为作业前提。具体可分为以下几种情况:(1)凭证保存前进行“无痕迹”修改。它类似于前面谈到的第四种情况,严格讲它不是真正意义上的凭证修改;(2)凭证保存后且在审核前进行“无痕迹”修改。此时系统通常只允许修改除凭证编号以外的其它项目内容;(3)凭证审核后且在记账前进行“无痕迹”修改。此时系统规定只有在执行了“反复核”操作后才能进行“无痕迹”修改。为明确责任,系统要求“反复核”操作通常由审核人自己来完成;(4)凭证已记账但未结账之前进行的“无痕迹”修改。此时系统要求只有当账套主管执行了“反记账”操作后,才能继续仿照前面的各级修改操作;(5)系统结账后对凭证进行“无痕迹”修改。此时系统要求由超级用户执行了“反结账”操作后,才能继续仿照前面的各级修改操作。

不难看出,会计软件中保留的“凭证无痕迹修改”和“反审核、反记账、反结账”功能,为会计造假者提供了许多造假的机会。实际上,从近年来的会计信息化实务情况看,利用上述功能配合进行会计造假的例子屡见不鲜。

#### [案例 6]会计核算目标倒推造假

这种造假往往是先按造假目的设定一个造假目标,比如目标利润,然后以此作为结果,向前逻辑推定相关的一系列收入、费用数据,然后经反复测试,最终确定出所要输入的业务凭证数据。这种倒推造假,如果在手工环境下操作,十分复杂,而在计

算机环境下则易如反掌。

#### (四) 信息系统数据接口造假

数据接口就流向而言可分为录入口和输出口，就范围而言可分为系统(或模块)内部接口和外部接口。为方便对录入或输出数据的核对和修改，这些接口通常都设计有人工的“干预”机制，正是这种机制，为信息化环境下会计造假提供了机会。

#### [案例 7] 账务与业务系统接口造假

对外报送的财务会计信息，最终都将在账务系统被集中汇总处理后，传递至报表系统生成会计报表。这些信息一部分由账务系统内部产生，而另一部分则来源于其他业务子系统，如工资、固定资产、应收、应付等。这些来源于其他业务子系统的业务数据，一般通过数据接口程序被实时或分批地制作成业务转账凭证输入账务系统(属于外部机制凭证)，而这种制作和输入的时间和内容通常是人工可控的。一般来说，由业务系统自动产生的原始转账数据应当是相关业务的真实反映。但是，正是由于人工“干预”机制的存在，使这一转账接口成了极易造假的环节。

造假者在业务转账凭证生成与传递前，可对原始业务数据汇总表进行有目的地修改，使生成以及被传递的会计凭证与业务系统的业务背景不一致。如修改工资系统的人工费用分配表，修改固定资产系统的折旧费用分配表，修改应收或应付系统的往来业务汇总表等等。尽管许多软件在账务系统仍然保留账账、账证、账表等核对功能，但由于这些功能通常只负责账务系统内部勾稽关系的检查，并不涵盖系统之间的勾稽关系。所以，这种利用账务与业务系统之间接口造假，有一定的隐蔽性。

#### [案例 8] 打印接口造假

计算机信息系统的打印输出，通常依序要经过三个环节，即业务数据源组织，屏幕格式显示和打印机打印。由于信息化环境下的数据处理量极大，各种检查人员通常很少会对输出的信息进行逐笔全面核查，基于这种心理，造假者可以利用“障眼法”进行打印接口造假。

法”进行打印接口造假。

#### 接口造假 1——数据源造假

即通过调整系统的基础数据设置，使显示出的证、账、表数据直接背离原来的业务背景。如修改科目或其它重要对象元素的中文名称，使屏幕显示结果背离业务的内涵或背景。在计算机环境下，所有与系统有关的对象都要进行编码化。为方便人们辨识，系统保留对象编码与名称之间的对应关系，编码与对象之间是“固化”关系，但名称与对象之间却是“游离”可修改关系的。如图 1 所示：

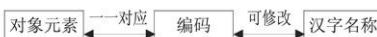


图 1 对象元素与编码、名称之间的对应关系

那么，上述关系就在信息输出时使用“障眼法”造假提供了巧妙的机关。造假者可以在信息输出前，通过修改或调整对象的名称达到造假目的。

#### 接口造假 2——打印结果造假

即先输入正确数据以生成真实的记账凭证，而后只打印而不保存正确的记账凭证，然后退出。再输入不真实的数据后保存，经计算机系统处理后生成一套假的账、表内容。在查账时，虽然原始凭证与事先打印出的记账凭证核对无误，但提供的账、表却是假的结果。如果不将凭证汇总结果与账、表仔细进行核对或直接打开系统检查，很难发现这种“障眼法”的造假破绽。

#### (五) 信息系统共享数据源造假

会计信息系统的数据加工过程，是建立在一个统一的基础数据平台之上的。原始数据只需录入一次，就可以实现高度共享，即所谓的“数出一门”。而信息系统对会计数据的加工过程，基本都是由计算机自动来完成的，人工干预很少，因此只要原始数据录入正确，一般不会发生数据库之间的信息不符情况。但如果在录入的数据源头或在录入后的数据加工源头进行造假，那么自动化加工的结果就不难想象了。在信息化环境下所谓“垃圾进、垃圾出”正

是这个意思。

#### 〔案例 9〕原始数据库造假

即通过具有相应权限的操作员在本地或远程登录数据库服务器,然后对会计信息系统的数据库进行超级访问和有目的修改,并将修改后的数据加工后打印出来以应付检查。这是技术含量较高的造假行为,它“绕过了”会计软件的操作界面。当然这种超级访问和修改,如果技术达不到,将可能会使系统数据逻辑发生紊乱以致系统发生瘫痪。因此即使是造假者也对此手段顾虑三分。

### 二、信息化环境下的税务稽查策略

信息化技术环境为会计造假者提供了太多以及太方便的造假机会和手段,面对这种新的环境,显然传统的税务稽查手段已经无能为力,基于以上分析,我们为税务稽查者设计以下有针对性的应对策略:

#### (一)“软件系统质量综合评价”策略

在对企业信息化环境下的会计系统进行税务稽查时,首先应对其软件系统质量有一个基本的综合评价,这是稽查工作顺利开展的基础。对软件系统的评价,除了查看软件的鉴定证书外,还要了解其各个主要的子系统及模块的功能、初始化内容及其业务处理流程。税务稽查人员可运用软件分析技术,将企业系统的软件运行业务数据流程图提炼出来,然后从多个角度对其进行分析评价,从中发现是否存在不合理的或特殊的会计数据处理流程和环节。另外稽查人员还可以将一组数据输入被审查企业的软件系统,然后比较输出的结果与事先计算好的结果是否有差异,也可从不同角度列举各种有代表性的数据输入系统,考察软件的数据处理流程是否合法有效,是否留有非法的可供篡改数据的路径,数据的计算是否合乎逻辑等等。经过比对,软件系统的技术和数据可靠性便一目了然,然后在此基础上再对系统进行有针对性的业务稽查。

#### (二)“宏观及历史指标比对分析”策略

这是一种较综合性的稽查策略。在对企业会计

信息化系统及其数据结果进行稽查审计评价时,可“先见森林,再见树木”。即将企业当期重要经营指标数据与企业所在行业、以及企业历年同类数据进行比对分析,以宏观洞察异常情况,进而进行重点稽查。这一策略的使用,往往能使稽查者对被稽查的企业系统和数据有一个宏观的认识和判断,配合使用“微观”的稽查技术和方法,能大大地提高稽查的效率。这些被分析的重要指标数据包括:

(1)分析企业的销售利润率、销售成本率或销售费用率是否处在同行业合理水平;

(2)分析企业的主要收入项目利润率、主要产品单位利润率、单位销售成本率是否处在同行业、同类项目的合理水平;

(3)分析企业的近期销售额、利润率或应缴税款是否有较大幅度升降或增减变化;

(4)是否为企业连年亏损但投资额、营业额却逐年增加等等。

这一策略的使用,要求稽查机关应提前做好被稽查企业历年度及同行业有关基础数据的收集工作,建立税务稽查资料库及相关分析指标体系,并在此基础上建立数学分析模型。由于分析工作量较大,所以这一策略的使用应与计算机技术相结合。

#### (三)“系统规则稽查”策略

计算机信息系统的自动化高效数据处理,总是以预设加工规则为前提的,同样的原始数据而加工规则不同,自然会有不同的处理结果,规则是由人来制定的,并且许多参数和初始数据都是可以由操作者日后修改维护的,因此在税务稽查实务中,稽查者应关注信息系统的加工规则,看其制定得是否合理、合法,是否前后一致,是否有二次维护修改的痕迹等。这些规则通常包括账套参数、权限参数、基础档案、各模块初始选项参数、自动转账模板参数及自动报表模板参数等等。这种策略往往能使稽查者抓住稽查问题的源头。

#### (四)“人工干预口稽查”策略

为方便对软件系统运行进行实时有效的监督和

控制,系统设计者通常都为操作人员留下了许多人工可“干预”的环节或接口,这些环节或接口通常会被造假者“巧妙而有目的”地利用而成为造假的“事故多发地带”。可以说凡是能被人操纵的环节与接口,都应该是稽查者重点关注的地方。如系统初始化环节、自动化加工模块的初始设置环节、系统间转账环节、信息显示和打印生成环节等等。

(五)“不轻信系统自动化加工结果和打印结果”策略

这一策略的原理及其相关案例,我们前面已经多次论及,它指的是税务稽查者不可轻易相信由系统自动化加工后产生的结果和打印出的结果。对于敏感性的稽查项目和数据,要亲自打开信息化系统进行核对分析,有必要时还要亲自查看其加工背景、加工规则和加工作业流程等等,甚至要用演示数据对运行结果进行测试比对。

(六)“超级管理权”策略

2003年3月国税发[2003]47号第十六条规定指出,税务机关在保证纳税人会计电算化系统安全性并保守纳税人商业秘密前提下,有权对被稽查单位会计电算化系统进行查验,对纳税人会计电算化

系统处理、储存的会计记录以及其他有关的纳税资料,税务机关有权进入其电算化系统进行检查,并可复制与纳税有关的电子数据作为证据。

那么,税务稽查者就可依此要求企业的系统超级管理员提供系统的超级访问密码,然后利用超级管理员的权限对系统进行超级“访问”稽查:一方面直接利用操作员身份登录系统,进行系统最高级的访问审查;另一方面可以利用超级管理员对所有操作员密码的超级维护权(即删除操作员的未知密码,重新赋予其新的初始密码,并以此新密码登录该业务员的操作界面),对系统进行业务级的特殊“访问”检查。

总而言之,信息化技术是一把“双刃剑”,它在为企业会计信息加工提供方便与高效的同时,也为造假者提供了“方便”、“高效”的会计造假手段。税务稽查者不能仅在方法和技术层面上探讨防弊的手段,因为这仅仅只是“战术级”的,还需要在政策法规层面上进行“战略级”的策略研究,只有将宏观与微观相结合,才能构建出一套科学完善的税务稽查防范体系。

(作者单位:河南财经政法大学会计学院)

(上接33页)编制内控手册。公司组织各工厂部门根据内控标准要求,结合公司内控管理现状,编制《安彩高科内控手册》。手册从多方面对公司的内控工作进行概括和总结。内控手册的下发,使公司员工对公司内控工作形成全面认识和掌握,打造良好的内部控制环境,为内部控制体系的持续有效运转奠定基础。

四、开展内控评价

在新的制度、流程实施过程中,首先各部门对内部控制进行自我评价,其次由公司审计部门牵头

组织,根据内控标准要求,对公司内控工作进行全面检查和验收,根据自我评价结果及检查验收结果,形成内控缺陷工作底稿,由审计部门部署整改工作,落实整改措施,完善公司各项内部控制管理制度和控制措施。对未落实或落实不到位的部门在公司内部进行通报,并督促进一步整改。

公司聘请会计师事务所对公司内部控制设计与执行有效性进行详细审计,发表审计意见,出具内部控制审计报告,对审计机构提出的问题,通过沟通讨论及时整改。

(作者单位:河南安彩高科股份有限公司)

# 构建以战略为导向的全面预算管理体系

## ——以 Z 公司为例

□苗 震

构建以战略为导向的全面预算管理模式是企业管理发展的必然需求，而全面预算管理体系的搭建不是一蹴而就的，是一项不断发展完善的系统性建设工程。本文以 Z 公司为例，分析其全面预算管理体系从简单预算到规范执行并深化完善的路径发展。

### 一、企业生命周期、战略与全面预算

以战略为导向的全面预算管理模式是以企业或产品生命周期分析为基础的。企业生命周期分析是基于企业成长发展的动态轨迹，将其历程划分为初创、成长、成熟、衰退四个阶段，根据每一阶段的特征表现选择制定不同的战略，从而使企业的总体战略更具前瞻性、目标性和可操作性。而全面预算通过全过程、全方位、全员参与的管理模式，将战略目标贯彻到对企业一定期间内的经营活动、投资活动、财务活动的预算安排中，使得战略得以执行。因此，全面预算是企业战略与经营活动的沟通桥梁，是企业整合优化资源配置，提升运行效率，促进企业战略实现的重要抓手。

基于战略导向的全面预算管理模式的构建必须首先识别企业生命周期阶段，通过识别企业的资源条件，竞争能力、内外环境等因素确定合适的战略目标和战略规划，为全面预算的承接建立基础。当然，全面预算如何与企业战略融合，并将其内化为可实现的步骤，最终搭建全面预算管理体

系，是一项系统性的建设工程。

### 二、Z 公司搭建全面预算管理体系的过程

#### (一) 路径模式

企业是从初创期不断的寻求发展迈向成熟期的，全面预算要和企业发展匹配，符合企业发展实际，全面预算管理体系也不是一蹴而就的，而是循序渐进中不断完善。Z 公司全面预算管理体系的搭建与成功落地经历了由简单到复杂，由个别到体系的发展过程。最终搭建了预算规划体系、预算编制管理体系、预算分析与监控体系、预算考核管理体系。这些管理体系为公司战略规划实施提供了强有力的组织和制度保障。总体过程如图 1 所示。

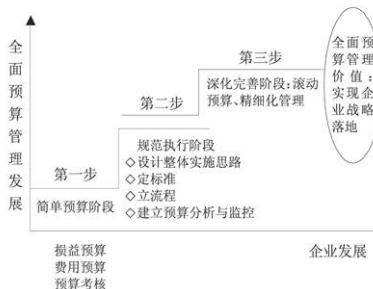


图 1 企业全面预算管理体系实现图

## (二) 构建过程

Z公司全面预算管理体系从搭建、实践与持续优化，已相当成熟，极大地支撑了公司业务的迅速发展和管理效率的提高。总结Z集团搭建完善全面预算体系的经验：以“三步走”的策略来逐步提升全面预算管理的运作效率，直至全面预算管理体系的落地。

### 第一步：简单预算阶段

Z公司在企业发展初期，与大多数初创期企业相同，总部人数不多，只有十几个人，分支机构设置不多，业务量较少，核算相对简单。此时，企业预算编制所面临的主要问题是：做一个多大规模的预算。由于历史数据较少，且处于资源投入期，所以预算内容重点直接确定为损益预算、费用预算、简单的分产品收入毛利预算，并初步引入预算考核制度。这一阶段的核心是满足基本的目标量化与考核需要。

### 第二步：规范执行阶段

此时Z公司处于快速增长期，外部环境的竞争压力以及快速发展的特点，要求公司有一个清晰并可落地的发展战略，公司内部的管理也从粗放式管理向精细化、体系化管理过渡，此时，全面预算若只包含简单的损益预算、费用预算便满足不了企业管理所需，搭建全面预算管理体系便应运而生。因此，Z公司根据企业设计了上承接企业战略，居中连接企业价值链各个环节，对下落实到流程、表单、责任人、时间点的一整套体系化全面预算管理实施方案。

在这个阶段，企业的整体布局包括三个进程：首先，明白为什么要搭建全面预算管理体系，即通过全面预算确定务实的核心目标和关键任务；通过有效的绩效考评，最大限度激发全员的主观能动性和事业激情；借助全面预算过程，建立高效的管理者业务策略思考平台；通过全面预算输出一套符合该公司实践的具有足够柔性的预算模板。其次，确定开展全面预算的工作过程，

在第一战略目标设定的指导下，进行具体的业务规划和职能规划，组织进行预算编制；第二，进行预算分解，以确定资源分配的量和形式，并进行预算审批和下达；第三，确保预算执行度并进行控制分析，以保证预算执行能真实反映业务；第四，进行预算评估与考核，及时反馈利弊，确保全面预算不流于形式。最后，针对工作过程，确定怎么做的具体流程，Z公司建立体系化预算管理实施整体方案；闭关一周讨论公司年度规划重点议题；设计并执行公司及部门年度规划模板；设计预算编制标准以及预算编制模板；质询公司组织架构，权责划分和岗位职责；制定公司级和部门级KPI；编制并汇总预算；质询预算数据的合理性并调整；进入预算执行阶段。整体关系构建如图2。



图2 企业全面预算关系图

### 第三步：深化完善阶段

这一阶段，Z公司的发展更加成熟，但其所面临的市场竞争也更加激烈，多变的行业和金融环境都为Z公司带来了挑战，促使Z公司需要进一步提升对内外环境变化的快速反应能力。此时，Z公司经过对前期预算实践进行总结，在预算编制管理、预算分析与监控、预算考核管理阶段提出了诸多改进内容，实现精细化管理。例如，在预算编制管理方面，调整规划与预算项目实施方案，保证规划先于预算，且在企业拥有较好的历史数据和明确的经营规划基础上，将预算编制过程压缩为初稿和终稿两步，以提升预算编制效率；在预算分析与监控方面，对相关模板与流程进行分析再造，

以提升效率，并借助电子化手段，提升准确性和及时性；在预算考核管理阶段，结合企业管理要求，明细化费用考核方案，加强费用控制。且在这一阶段，为反映急剧的环境变化对企业的影响特引入滚动预测法以及时调节预算。

### （三）实践特点

和其他企业的预算管理相比，Z公司将项目管理的理念和手段充分应用到全面预算管理模式中，将战略目标通过预算落实到每个利润中心及利润点，并层层分解，落实到每个责任人每个月的经营上，来落实推进全面管理体系的搭建。在实际推行过程中，该公司在总部设置专门的“项目推进处”，引入“领导人计划”，并建立了到目的跟进机制，以提升管理效率，确保执行力。

总之，Z公司以“三步走”的策略，运用项目管理方式来推行全面预算管理，定好战略，搭建体系，建立流程和标准，不仅解决了公司很多管理难题，更是成功支撑了公司业绩快速增长。

## 三、Z公司全面预算管理体系构建的启示

（一）符合企业发展实际，在企业生命周期和环境特点上找到平衡点

现实中的预算编制模式（各种预算起点和导向性模式）包括成本导向性、规模导向性、现金导向型、资本导向型和利润导向型，虽然没有真正实现以战略为导向，但它们的分析都是以企业或产品生命周期分析为基础的，即承认企业在不同的发展阶段所面临的经营环境和特点不同，战略侧重点不同，因而所采用的预算管理模式不同。此外，全面预算切忌“拿来主义”，照搬别人的成功模式。不同的企业因所处的行业不同、产品、技术、服务不同，占有的资源不同，预算模式和重点必有差异。例如，一般而言，不同的行业在成本预算控制上侧重点不同。制造业侧重于考虑降低成本，而服务业更热衷于通过收入补偿来对成本进行合理控制。Z公司全面预算的发展经历了不同的阶段，每

一阶段都是在剖析内外发展环境，结合企业实际需要的基础上确定预算管理内容及侧重点，充分体现了全面预算作为一项管理工具的服务特性。总之，预算管理要符合企业发展实际，找到自己的平衡点。

### （二）以战略目标为指导，融合战略规划于业务规划和职能规划中

关于建设以战略为导向的全面预算管理体系的理论研究数不胜数，虽然部分学者认为传统的预算编制模式并没有真正实现以战略为导向，只是从理论上分析二者关系并联系起来。而要建立实现以战略为导向的全面预算管理体系应以作业为基础，但笔者认为作业的明确确立在企业中适用的普遍性较差。企业可通过实施计划的编制可以实现战略与预算的融合。战略是先导，战略决定企业中长期经营规划与年度经营计划，而年度经营计划的财务表达与控制，即为预算。可见，战略是预算控制的前提，预算是战略实施的手段。此外，有学者认为还可借助平衡计分卡和战略地图的形式，通过层层分解，将战略化为预算目标，从而解决预算管理环节与企业战略相脱节的难题。Z公司在自身处于快速成长时期，开始设计构建全面预算管理的整体布局时，即将企业战略引入全面预算管理中，直接确定了以战略为导向的全面预算管理模式，在后期的执行中，不断的将企业战略长期规划融入企业业务规划和职能规划中，并以此为指导进行全面预算的编制和考核，从而使战略得到切实的执行。

### （三）运用项目管理方式

案例资料显示，Z公司借助项目管理的理念进行全面预算的推进管理，项目管理作为一门新兴的管理学科，它的核心思想是为实现既定目标，将企业中的各种资源进行有效整合，以在规定时间内完成各项工作。有学者指出全面预算管理通过引入项目管理的方法和理念，对预算目标进行分解落实到独立的项目中，（下转 56 页）

# 我国科技型企业知识产权 质押融资问题

## ——基于交易费用理论视角

□杨夏

随着知识经济的到来,科学技术飞速发展,全球一体化进程也十分迅速,在这种背景下科技型企业在我国经济中具有重要意义。但是目前我国经济水平相对落后,科学技术水平也相对于发达国家来说呈落后状态,这与我国中小型企业融资困难具有很大的关系。因此,本文基于交易费用理论的视角对此问题进行了研究,尤其是利用科技型企业的知识产权作为质押物进行融资的问题。

### 一、理论基础

#### (一)交易费用理论

交易费用理论是由著名经济学家科斯在1937年首次提出的,他是现代产权理论的基础。交易费用理论认为市场与企业是可以相互替代的两种资源,并且由于小数目条件、不确定性、机会主义以及有限理性等使得市场中交易费用非常高。为了降低交易费用企业开始逐渐代替市场,在这一背景下新型的交易形式逐渐形成。企业会通过采取一系列措施比如组织方式、管理方法等来降低交易费用,而交易费用也恰恰决定了企业的存在。现代交易费用理论则认为资本主义企业结构演变的唯一动力就是企业为节省交易费用所做的努力。现代交易费用主要包括企业监督交易、洽谈交易、执行交易、订立合同、寻找交易对象等过程产生的费用。主要包括监督成本、签约成本、谈判成本以及搜索成本。目前企业一

般会通过重组、兼并、收购等方式来实现资本的运营,将市场内部化进而消除市场的不确定性所引发的交易风险,进而降低交易费用。

同样,企业在融资过程中也会存在交易费用的问题。比如在贷款过程中,任何一笔贷款业务都会存在交易成本,这些交易成本主要包括:信息收集和分析成本、审查成本、抵押物价值分析与估算成本、抵押物管理与维护成本、企业财务分析成本。上述成本中,大部分成本属于固定成本,也就意味着这些成本不会随着贷款规模的增加而增加,也不会随着贷款规模的减小而减小。但是,目前我国科技型企业普遍规模较小,因此所需资金量不大,贷款规模较小,这就造成了我国科技型企业贷款交易成本较高,造成规模不经济现象。

#### (二)知识产权质押融资

根据《中华人民共和国担保法》,质押主要是指债务人或者是第三人把他的财产作为担保,并转移给债权人占有。如果债务人不履行其债务,债权人就可以依据法律将这些财产折价,或者是通过拍卖、变卖等方式获取价款。其中出质人为债务人或者第三人;质押标的物为财产,分为权利质押、动产质押以及不动产质押,其中知识产权属于权利质押的一种。知识产权质押是担保制度的一种,可以保证债权人实现权力、债务人履行债务。在知识产权质押中,如果债务人不履行债务,债权人可以依据法律将知识产权

折价或者拍卖等得到价款。同样，出质人为债务人或第三人；质权人为债权人；质押标的为知识产权。

## 二、国内外知识产权质押融资模式

### (一) 国内

目前国内主要有北京模式、浦东模式、武汉模式以及南海模式四种。首先，北京模式主要是由交通银行北京分行实行的，他们采取的模式为“银行+知识产权+股份担保公司+评估公司+律师事务所”模式，也就是直接质押融资模式。其次，浦东模式，也就是上海市的运行模式“银行+知识产权+政府担保”，也就是间接质押融资模式。然后，武汉模式，武汉在知识产权质押融资方面相对于北京与上海浦东起步较晚，但是其有其独特性，武汉是一种直接质押融资模式与间接质押融资模式相混合的混合模式，理念是较为创新。最后是南海模式，南海区是由我国政府所指定的知识产权质押融资首批试点单位之一，其运作模式为“政府引导+企业参与

+ 市场化运作”,并且该模式目前已经初见成效。

## (二) 国外

国外比较典型的知识产权质押融资模式主要有美国模式、日本模式两种。其中，美国知识产权质押融资模式主要是由市场为主导的，具体表现为以知识产权获得第三方的信用加强或信用保证、以知识产权未来的收益为质押物两种模式。而与美国的市场主导型不同，日本是以政府为主导的，其知识产权质押表现为由他人对融资者提供信用加强或信用保证、直接提供资金的债务融资两种模式。

### 三、科技型企业知识产权质押融资优化模式及风险防范

#### (一) 科技型企业知识产权质押融资优化模式的总体框架

在借鉴国内外经验，并结合我国的实际情况的基础上，本文对我国科技型企业知识产权质押融资的模式进行重新构建，如图1。

在此种模式中，地方性生产力促进中心是其运行的核心。首先由科技局接受科技型企业知识产权质押贷款申请，从中选出比较有潜力的企业推荐给地方性生产力促进中心，然后由地方性生产力促进中心委托评估机构和法律机构进行贷前审查，审查费用由企业承担。通过审查后，地方性生产力促进中心与企业签订担保协议，并通知知识产权局办理质押登记，质押登记统一发布在知识产权局的质押登记网。

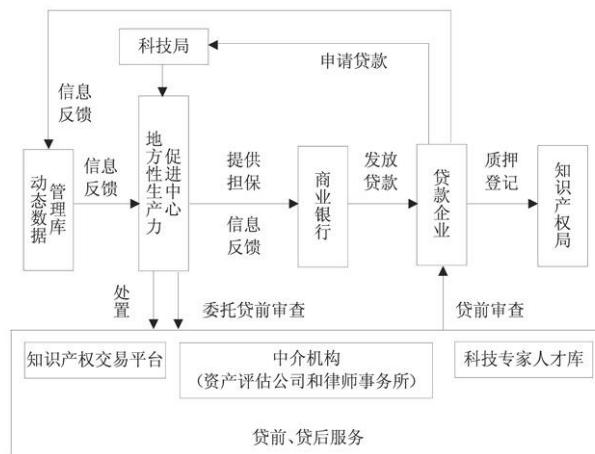


图 1 我国科技型企业知识产权质押融资模式

络平台,最后地方性生产力促进中心将担保金存入商业银行,银行经资格审查认为企业符合贷款条件后,向企业发放贷款。贷后企业需按时将企业最新的财务与经营信息填入动态数据管理库,供银行和担保机构随时监督。如果贷款到期后科技型企业不能偿还贷款,就通过知识产权交易平台对知识产权进行处置。

#### (二)科技型企业知识产权质押融资优化模式中各机构职能设计

科技型企业知识产权质押融资涉及到很多机构,而且各机构之间的关系比较复杂,对各机构的职能进行设计,理顺他们各自的权利与责任对知识产权质押融资的顺利进行具有十分重要的意义。

##### 1. 地方性生产力促进中心

地方性生产力促进中心职责以及资金来源。地方性生产力促进中心的最主要的职责是为科技型企业知识产权质押融资提供担保。地方性生产力中心是地方性机构,由各地政府提供资金组建。政府提供的资金包括两部分:一部分为中央财政拨款,另一部分为地方财政拨款。

##### 2. 商业银行

科技型企业以知识产权作担保向商业银行申请贷款,并由地方性生产力促进中心提供信用担保。知识产权的价值、贷款用途、期限、质押率、授信额度以及违约处理等条款都要在合同中加以明确。在地方性生产力促进中心提供担保以后,商业银行向企业发放贷款,贷后通过动态数据管理库对贷款企业进行监控,及时发现问题并采取有效措施以减少损失。

##### 3. 中介机构

中介机构是指模式中涉及到的资产评估公司和律师事务所。中介机构是为地方性生产力促进中心与商业银行的决策提供信息的。资产评估公司参与对科技型企业用于质押的知识产权的贷前调查以及贷后处置。资产评估公司承担由于知识产权评估价值过高所带来的损失,律师事务所承担由于知识产权的法律风险所产生的损失。科技型企业要向资

产管理公司和律师事务所缴纳一定的服务费用。

##### 4. 科技局

科技局要建立科技专家人才库,并与资产评估机构紧密地联系在一起。对很多科技含量高、经济技术意义较大但自主知识产权价值难以确定的科技型企业而言,由科技局牵头筛选,提高了其获得知识产权质押贷款的可能性。

##### 5. 知识产权交易平台与知识产权局

第一,知识产权交易平台,知识产权交易平台可以依托知识产权交易中心对不能偿还质押贷款的科技型企业知识产权进行处置。知识产权交易中心运用知识产权交易系统,把涉及知识产权质押物交易;第二,知识产权局,知识产权局在这一模式中主要的作用是为科技型企业知识产权质押融资建立知识产权质押登记网络平台。

#### (三)科技型企业知识产权质押融资优化模式的风险防范措施

##### 1. 地方性生产力促进中心风险分析及防范

地方性生产力促进中心最主要的风险是进行知识产权质押融资的科技型企业无法偿还贷款时产生的代偿风险。代偿风险的产生原因主要有两个方面:一是科技型企业自身的风险,包括经营风险和管理风险;二是由于信息的不对称,使得地方性生产力促进中心对贷款企业的偿债能力、盈利能力、发展状况等信息把握不准,而科技型企业意图利用这种信息优势来逃避还本付息。地方性生产力中心可以利用动态数据管理库及时了解科技型企业的财务状况与经营状况,在一定程度上解决了担保中信息不对称问题。

##### 2. 商业银行风险分析及防范

商业银行对科技型企业提供知识产权质押融资的风险来源于科技型企业的经营风险和知识产权本身的风险两个方面。首先,科技型企业经营风险防范。银行可以通过动态数据管理库,及时了解贷款企业的经营状况,及时采取有效措施降低损失。其次,知识产权风险防范。第一,对申请质押贷款的知识产

权项目进行筛选，准确把握科技型企业资信情况；第二，由知识产权法律机构事前进行权属关系调查评估；第三，进行知识产权价值评估；第四，引入知识产权交易平台。

### 3. 中介机构风险分析及防范

资产评估机构对知识产权的评估价值存在一定的时效性，评估报告的有效期限为一年。由于知识产权本身存在较大的专业性和复杂性，与有形资产的评估相比，其价值评估更加复杂，且需经过市场调研、市场分析、收益预测等程序，而且知识产权的使用价值和清算价值评估方法是不同的，价值很可能不同，因此资产评估机构面临着很大的估值风险。无论资产评估机构还是律师事务所，为了分散风险，可以向保险公司投执业保险，以降低执业中的风险。

## 四、科技型企业知识产权质押融资优化模式的运行环境建设

### (一)完善知识产权质押制度相关立法

我国在知识产权质押的法律制度方面存在着很多不完善之处。如我国《担保法》、《物权法》关于质押的章节中规定：权利质权关系中发生的问题，除法律有专门规定外，一般均适用动产质权的相关规定。这一条款并不能解决所有的问题，因为知识产权质押有其特殊性，某些适用动产质押乃至其他权利质押的规定并不一定适用于知识产权质押。知识产权质押的特殊性决定了知识产权质押的实现虽然可以套用动产质权实现的方法，但实施结果却未必理想。

### (二)建设有效的知识产权交易市场

知识产权交易市场的建设和发展是一项创新性、政策性、关联性很强的工作，关系着国家及地方经济的长远发展，政府相关部门应该在知识产权商业化、产业化的过程中积极发挥领导、参与、协调、规范、管理等多种职能，通过运用经济、法律、行政等手段引导、支持交易市场的发展。首先是对市场

支撑的协调。其次是对市场主体的协调。最后是对社会资本的协调。

### (三)正确定位政府角色

在推行知识产权质押融资的进程中，政府承担着一个重要的角色。如果政府部门能在科技型企业知识产权质押融资中发挥积极作用，那么科技型企业的发展及其带来的积极效果将会从根本上带动中国经济的发展。政府功能的发挥首先体现在为知识产权质押融资创造一个良好的外部环境，其次表现在为质押融资模式提供政策上的扶持。因此，在政府的角色定位及其发挥的作用方面要牢牢把握一个原则，即介入但不包办，管理但不干涉；引导而不干涉，支持而不控制。

### (四)加强商业银行风险自控能力

知识产权质押贷款业务本身所具有的风险比传统贷款业务要高出很多。与传统贷款相比，由于知识产权质押贷款的对象大部分是科技型中小企业，这类企业往往由于产品和市场的不稳定性导致风险较大，同时作为质押物的知识产权也存在较大的评估以及违约风险。因此银行开展知识产权质押贷款的风险非常大，监管成本较高。银行机构可以利用风险预警模型等金融工具控制风险，以降低由于银行自身的原因而导致的损失，也可以通过制定知识产权作为质押物的准入条件、引入专业权威的资产评估公司及经验丰富的律师事务所、明确基本授信条件等措施来有效的控制知识产权质押融资风险。

### (五)完善知识产权质押评估制度

知识产权价值评估是知识产权质押的关键环节，知识产权质押的设定与实现都必须以知识产权评估价值为基础。因此，知识产权质押评估制度的完善直接关系到知识产权质押制度的发展。具体来说，应做到以下几点：第一，建立不同的评估规范；第二，加强对评估机构的规范，确定其相应法律责任；第三，应当吸收各类专家组成评估小组来完成对知识产权价值的评估。

(作者单位：河南理工大学经济管理学院)

## 二、通过增值税与营业税的对比分析认识增值税在整个税收体系中的地位

营业税是人类文明历史上最古老的税种之一，在没有增值税之前，对所有企业经营行为都征收营业税（或营业税性质的税，惟未名营业

税）。增值税于 1954 年最早在法国开征，由于其有效地解决了传统营业税的重复征税问题，迅速被世界其他国家采用，目前已有 170 多个国家和地区开征了增值税，征税范围大多覆盖所有货物和劳务。

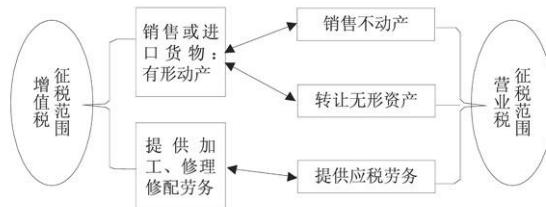


图 1 增值税与营业税征税范围对比分析

我国实行增值税与营业税并行的制度。如图 1 所示，增值税征税范围包括销售或进口货物，提供加工、修理修配劳务。货物是指有形动产，而加工、修理修配的对象也为货物。因此，增值税的征税范围可以理解为货物的销售、进口、加工和修理修配。营业税的征税范围为销售不动产、转让无形资产及提供应税劳务。应税劳务是指劳务属于交通运输业、建筑业、金融保险业、邮电通信业、文化体育业、娱乐业、服务业税目征收范围的劳务，实际上就是除了加工、修理修配之外的其他劳务，而不动产、无形资产与有形动产（即货物）是对应的。因此，增值

税和营业税的征税范围是互逆或互补的，两者共同构成了国民经济的整体，一种销售商品或提供劳务的行为不可能既交增值税也交营业税，又不可能既不交增值税也不交营业税，而是要么交增值税，要么交营业税。由于我国实行的是不完全的增值税制度，货物生产需要消耗劳务和其他货物，劳务提供也需要消耗货物和其他劳务，因此，货物销售和劳务提供实际都存在重复征税的问题，加重了纳税人的负担，不利于转变发展方式和优化经济结构。“营改增”已在部分地区的部分行业开始试行，以后将有更多的行业由征收营业税转为征收增值税。

表 1 根据征税环节划分的我国现行税种分类表

交易环节	卖方	增值税、营业税、消费税、城建税、关税（出口）、土地增值税、资源税
	买方	车辆购置税、契税、烟叶税、关税（进口）、耕地占用税
行为环节		房产税、城镇土地使用税、车船税、印花税、船舶吨税
所得环节		企业所得税、个人所得税

本文根据征税环节的不同将我国现行 18 个税种分为三类，如表 1 所示，在交易环节征收的税种多达 11 种。增值税和营业税是在交易环节征收的两个最基本的税种，其他由卖方或买方缴纳的税

种都是属于特定征收，也就是在征收增值税或营业税的基础上对特定的商品或劳务再加征一道调节税，以体现对特定行业或商品的调控作用。因此，通过对我国税种结构的分析，可以看出增值税

在整个税收体系中具有特别重要的地位，不仅在税收收入中占的比重最大，而且是其他一些税种征收的基础。随着增值税征税范围的扩大，其重要性会更加显著。

### 三、从经济、法律、会计及理财四个维度深入对增值税的理解

我国高校通用的税法相关课程的教材一般都是对现行税收法律法规的介绍，甚至大部分内容都属于法律条文的“照搬”。学习税法，特别是会计专业的学生学习税法，单纯的了解税收法律条文是远远不够的，还需要理解相关税收政策出台的经济背景；更重要的是把握这些政策对企业的影响，也就是具体经济业务的应纳税额的计算；更进一步的要求是活学活用税法，能够利用所学的税收知识为企业经营决策服务，规避税收风险，合理降低企业税负。因此，在增值税法教学中，要从经济、法律、会计、理财四个维度深入把握。

1. 经济维度。税收从根本上说是一个经济问题，体现了社会财富在国家和纳税人之间的分配关系。英国经济学家哥尔柏说：“税收这种技术，就是拔最多的鹅毛，听最少的鹅叫”。增值税在我国税收收入中占得比重最大，同时又具有税收中性的特点，征税不影响企业生产组织的形式，有利于经济效益的提高，因此是一个良税。增值税转型解决了固定资产投资存在的重复征税问题，有利于企业设备更新和技术升级，提高其整体竞争力。随着“营转增”试点地区和范围的不断扩大，增值税不重复征税的优点将得到更大程度的发挥。

2. 法律维度。有税必有法，无法不成税。学习增值税，一般都是从相关法律法规学起，这些法律法规是对税收征纳的规范，体现了国家的立法意图。增值税学习中有些法言法语需要特别注意，比如“货物”特指有形动产，“非正常损失”仅指因管理不善引起的丢失、毁损等，而不包括自然灾害引起的损失。如果理解不到位，就会在工作中出现错误，多

交或少交税款，可能会给企业带来严重后果。

3. 会计维度。如美国会计学家简·R. 威廉姆斯所言，“税收”就像一个“幽灵”，困扰着会计的学习和工作。因此，涉税业务的处理及纳税申报是会计人员的重要工作。税收政策的变化会影响到纳税人的利益，需要会计人员准确核算，并能给企业决策提供依据。比如若企业购进一批机器设备，不含税价款 1000 万，增值税税款 170 万，增值税转型之后相比转型前对企业有何影响？转型后，能够多抵扣进项税额 170 万，同时固定资产入账价值减少 170 万，逐期计提折旧会减少 170 万，各期税前利润会累计增加 170 万，若企业所得税率为 25%，则税后利润会增加  $170 \times (1-25\%) = 127.5$  万元。如果考虑货币的时间价值，若折旧期为 10 年，折现率为 8%，则每年税后利润增加  $12.75$  万元，折现到现值为  $12.75 \times (P/A, 8\%, 10) = 12.75 \times 6.71 = 85.55$  万元。

4. 理财维度。会计人员不仅需要“会计算”应纳税款，还需要“会算计”，懂得如何运用税法知识，规避税收风险，合理减低税负。企业在进行经营决策时一定要考虑税收的因素，避免不了解税法而遭受损失。增值税特别需要注意的就是“免税陷阱”，由于增值税税款抵扣制度的特殊性，对某环节产品免税，相关企业不一定真正受益，反而还可能利益受到损害；同时税收收入不一定减少，反而还可能增加。如果对增值税制度理解不够深入，贸然享受免税优惠的话，很可能使企业受损。因此，对增值税来说，免税有风险，享受需谨慎。

### 四、增值税应纳税额计算的“天龙八部”法

增值税一般纳税人实行税款抵扣制度，既要计算销项税额，又要计算进项税额，销项税额和进项税额各自涉及很多因素，并且各个因素之间又有内在的联系。相关教材包括注会教材大多都是对增值税相关政策的简单罗列，其逻辑体系并不清晰，更没有对各个因素间内在的联系进行阐述。学生在学

习时由于脉络不清晰,很难理解和把握。如图2所示,本文把增值税销项税额分解为增值税征税范围、销售额、纳税义务发生时间及税率等四个因素;进项税额分解为准予抵扣进项税额、不得抵扣进项税额、进项税额转出及抵扣时间等四个因素。在教学中采用“天龙八部”法,把这八个因素分步一一讲解,并探讨其各个因素间的内在联系。“月饼税”是大家热议的一个话题,主要讨论的是中秋节发月饼是否应该征收个人所得税,实际上发月饼也涉及到增值税的问题。本文以月饼为例,来探讨增值税的“天龙八部”法。

若某企业中秋节前将一批月饼送给员工和客户,如果月饼是外购的,那么增值税如何处理?如果月饼是自产的,增值税又如何处理?

$$\begin{aligned} \text{应纳税额} &= \text{增值税额} \times \text{税率} \\ &= \text{销项税额} - \text{进项税额} \end{aligned}$$

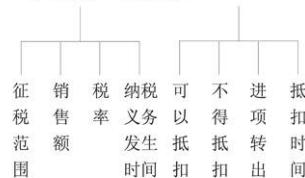


图2 增值税应纳税额计算的“天龙八部”法

1. 征税范围。增值税的征收范围包括货物的销售、进口、加工及修理修配,这是其一般规定,一些特殊项目和特殊行为还需要进一步分析。将月饼送给员工和客户,涉及到增值税的视同销售。增值税暂行条例实施细则第四条规定:将自产、委托加工的货物用于集体福利或者个人消费,将自产、委托加工或者购进的货物无偿赠送其他单位或者个人,属于视同销售货物。本例中,将外购的月饼送给员工,不属于视同销售;将自产的月饼送给员工,将外购、自产的月饼送给客户,属于视同销售行为,应该计算其销项税额。

2. 税率。税率是计算税额的尺度,也是衡量税

负轻重与否的重要标志。我国增值税采用比例税率,根据行业或产品不同分别实行基本税率(17%)、低税率(13%)和零税率。本例中的月饼税率为17%。

3. 销售额。增值税销售额包括向购买方收取的全部价款和价外费用。价外费用一般是含税的销售额,计算时需要还原为不含税的销售额。对视同销售征税而无销售额的,按下列顺序确定销售额:①按纳税人最近时期同类货物的平均销售价格确定;②按其他纳税人最近时期同类货物的平均销售价格确定;③按组成计税价格确定。组成计税价格的公式为:组成计税价格 = 成本 × (1 + 成本利润率)。本例中,如果是自产的月饼,其销售额应该按照上述第一种或第三种方法确定;如果是外购的月饼,应该按照上述第二种方法确定销售额,一般来说买价应视为其他纳税人最近时期同类货物的平均销售价格。

4. 纳税义务发生时间。纳税义务发生时间就是增值税销项税额确认的时间,本例中应为月饼移送的当天。应当特别注意纳税义务发生时间与会计上收入确认时间的区别,如采取赊销或分期收款方式销售货物且有书面合同约定收款日期的,纳税义务发生时间为书面合同约定的收款日期的当天,而会计上收入确认的时间一般为销售的当期。若发生赊销业务,合同约定6个月后收款,则在销售当期确认会计上的销售收入实现,但不确认纳税义务发生,会计分录为:借:应收账款;贷:主营业务收入。6个月后收款时,不论是否收到货款,均应确认纳税义务的发生。如果收到货款,则会计分录为:借:银行存款;贷:应收账款,应交税费——应交增值税(销项税额)。如果没有收到货款,则会计分录为:借:银行存款;贷:应交税费——应交增值税(销项税额)。

5. 准予从销项税额中抵扣进项税额。增值税实行“以票控税”法,要想抵扣进项税额,必须取得合法合规的发票等扣税凭证,具体包括四种情况:增值税专用发票、海关进口增值税专用缴款书、农产

品收购发票或销售发票、运输费用结算单据或运输发票。本例中,如外购月饼,应当取得增值税专用发票;如自产月饼,则应取得生产月饼购入的原材料相关的发票。

6. 不得从销项税额中抵扣进项税额。合法合规的增值税扣税凭证是准予从销项税额中抵扣进项税额的必要条件,但不是充分条件。能否抵扣,还要看购入货物的用途,增值税暂行条例第十条规定了不得抵扣进项税额的情况。本例中,外购送给员工的月饼,其进项税额不得抵扣。而外购月饼送给员工,恰恰不属于视同销售行为。从公平税负的角度,销项税额和进项税额是对应的,原则上不应该出现能够抵扣进项税额,却不计算销售税额的情况,也不应该出现需要计算销项税额,却不能抵扣进项税额的情况(纳税人自身的原因除外)。本例中的几种情况,销项税额与进项税额是一一对应的,将外购的月饼送给员工,不属于视同销售,同时其进项税额也不得抵扣;将外购、自产的月饼送给客户,将自产的月饼送给员工,属于视同销售行为,应该计算其销项税额,

同时进项税额也可以抵扣。

7. 进项税额转出。已抵扣进项税额的购进货物或应税劳务,发生《增值税暂行条例》第十条规定的情形(即用于非增值税应税项目、用于免征增值税项目、用于集体福利或个人消费、购进货物发生非正常损失、在产品或产成品发生非正常损失等)的,应当将该项购进货物或者应税劳务的进项税额从当期的进项税额中扣减;无法确定该项进项税额的,按当期实际成本计算应扣减的进项税额。本例中,如果购入月饼时是准备赠送给客户的,抵扣了进项税额。后来又把部分月饼送给了员工,这时原来抵扣过的进项税额,就应该转出。

8. 抵扣时间限定。为了防止人为调节各期的税负水平,增值税暂行条例对进项税额抵扣的时间作出了规定。增值税一般纳税人取得的2010年1月1日以后开具的增值税专用发票、货物运输业统一发票,应在开具之日起180日内到税务机关办理认证,并在认证通过的次月申报期内,向主管税务机关申报抵扣进项税额。

(作者单位:河南科技大学管理学院)

(上接47页)并在执行过程中进行不断地分析和控制,从而保证预算管理的全过程处于最佳状态。因此,项目管理与全面预算管理有机结合,不仅为其创造了更好的环境,而且实现了资源的协调配置,最终产生最佳的管理效果。

#### (四)建立配套的考核激励制度

财政部会计司关于《企业内部控制应用指引第15号——全面预算》解读中明确预算考核是全面预算不可或缺的基本业务流程之一。预算考核若不配套,不合理,不严格,都会打击员工积极性,使

全面预算目标落空,其管理功能也流于形式。从Z公司搭建全面预算管理体系的全过程看,预算考核和绩效考核始终是重要的组成部分。初期是预算考核的引入阶段,中期随着全面预算的完善,考核标准更加明确,数据计算更准确,考核程序更公开透明,且考核结果可以为预算编制提供及时反馈,末期结合管理要求,完善费用预算考核方案,除考核财务部门外,所有部门和子公司均须对费用控制进行考核,至此,预算考核管理体系建设完成。

(作者单位:河南牧业经济学院会计系)

# 如何正确处理 事业单位收支转账业务

□卢建超

对于期末、年终收支转账业务，2013年1月1日起施行的《事业单位会计制度》（下称“新制度”）较之1997年颁布的《事业单位会计制度》（下称“原制度”）增加了许多内容。笔者经过认真研究分析认为，会计人员弄明白新制度与原制度的一些异同，在处理收支转账业务的压力就会大大降低。

## 一、新制度与原制度的差异

“结余”分拆为“结转”和“结余”。随着部门预算、国库集中收付等公共财政改革的不断深化，对单位收支预算管理提出了更高的要求。可是目前一些单位预算资金当年不能形成实际支出，形成较多的剩余资金。随着长时间的累积，数额越来越大，情况也越来越复杂，管理上的难度加大。为了严格预算执行，提高资金使用效益，维护预算的严肃性，需要加强这部分资金的管理，并要根据不同资金的不同性质和特征，采取具体的管理措施。因此，新的事业单位财务规则、会计制度都在原制度“结余”概念的基础上，将其具体拆分为“结转”和“结余”。

《事业单位财务规则》和新制度规定，结转和结余是指事业单位年度收入与支出相抵后的余额。结转资金是指当年预算已执行但未完成，或者因故未执行，下一年度需要按照原用途继续使用的资金。结余资金是指当年预算工作目标已完成，或者因故终止，当年剩余的资金。经营收支结转和结余应当单独反映。财政拨款结转和结余的管理，应当按照同级财政部门的规定执行。财政拨款结转资金是下

年需按原用途继续使用的财政拨款资金。财政拨款结余资金不得提取职工福利资金和转入事业基金，而应全部统筹用于编制以后年度部门预算。非财政拨款结转资金按照规定结转下一年度继续使用。非财政拨款结余资金可以按照国家有关规定提取职工福利基金，剩余部分作为事业基金用于弥补以后年度单位收支差额；国家另有规定的，从其规定。事业单位财务会计制度这样进行改革，不仅有利于实现财务管理科学化精细化，减少财政拨款资金沉淀，而且有利于进一步深化部门预算改革，规范事业单位财务管理。

收支转账业务不只是在年终才会发生。尽管老制度中也有“期末”结转收支的规定，但长期以来，受国家预算管理制度等因素的影响，包括事业单位会计在内的预算会计都是在年终才办理收支业务结转。新制度尽管仍然采用了“期末”“年终”两个词语，但由于事业单位的会计报表发生了变化，如资产负债表取消了“收入类”和“支出类”科目，不再分为“资产部类”和“负债部类”，所以事业单位必须在期末进行收支转账后，才能填列会计报表上“净资产”各项目“期末余额”栏内的数字。

个别会计科目年终没有余额。除了收支类科目年终没有余额外，下列会计科目年终也没有余额：

“事业结余”科目期末如为贷方余额，反映事业单位自年初至报告期末累计实现的事业结余；如为借方余额，反映事业单位自年初至报告期末累计发生的事业亏损。年末结账后，本科目应无余额。

“非财政补助结余分配”科目用于核算事业单位本年度非财政补助结余分配的情况和结果。年末结账后，本科目应无余额。

“经营结余”科目期末如为贷方余额，反映事业单位自年初至报告期末累计实现的经营结余，弥补以前年度经营亏损后的经营结余；如为借方余额，反映事业单位截至报告期末累计发生的经营亏损。年末结账后，本科目一般无余额，如为借方余额，反映事业单位累计发生的经营亏损。

收支转账业务处理的变化对会计人员和软件公司都提出了挑战。事业单位收支转账业务处理工作，既是事业单位重中之重的会计工作，也是许多会计人员都感到头疼的一件事情。处理此类业务不仅非常繁琐、复杂，而且涉及的财务政策比较多，稍有不慎就会出现失误。轻则造成会计信息失真，成为难以弥补的遗留账务问题；重则导致财务风险，给单位造成经济损失。所以，会计人员面对新制度收支转账业务处理难度加大的现实，应当克服畏难情绪，积极认真学习好新制度，不放过每一个细节业务处理方法。

新制度不仅给会计人员提出了新的挑战，也给会计软件公司提出了新的要求。根据新制度的规定，涉及收支业务核算的会计科目像老制度那样，依照“收支科目、事业结余、结余分配、事业基金”的顺序，全面、直接地转的十分有限。大部分业务都需要分析判断后才能办理业务处理。那么，事业单位会计人员想借助会计软件自动月结、年结的时代也随之成为历史。为此，会计人员必须破除处理收支转账业务可以依靠“电脑——会计软件”，而不用“人脑——手工编制会计凭证”的懒惰思想。针对会计软件可以“自动结账”这个“卖点”的消失，会计软件公司也要积极适应新制度的要求，设计更加人性化的事业单位会计软件。

## 二、重视年终清理结算与结账前资产负债表

年终清理结算足年终结账和转账的重要工作。

新制度虽然没有像老制度设置“第三部分 年终清理结算和结账”，但此项工作在年终仍需进行，不可放弃。事业单位在年度终了前，应根据财政部门或主管部门的决算编审工作要求，对各项收支账目、往来款项、货币资金和财产物资进行全面的年终清理结算，在此基础上办理年度结账，编报决算。

清查核对年度预算收支数字和各项缴款项目、上交下拨款项数字。年终前，对财政部门、上级单位和所属各单位之间的全年预算数（包括追加追减和上、下划数字）以及应收上交、拨补的款项等，都应按规定的途径进行清理结算。保证上下级之间的年度预算数、预算经费数和上交、下拨数一致。

为了准确反映各项收支数据，凡属本年度的应收应付款项，应当在 12 月 31 日前汇达对方。主管会计单位对所属各单位的款项应截至 12 月 25 日为止，逾期一般不再下拨。

凡属本年的各项收入都应及时入账。本年的各项应缴预算款和应缴财政专户的非税收入，应在年终前全部上缴，属于本年的各项支出，应按规定的支出用途如实列报。

年度单位支出决算，一律以基层用款单位截至 12 月 31 日的本年实际支出数为准，不得将年终前预拨下年的预算数列入本年的支出，也不得以上级会计单位的拨款数代替基层会计单位的实际支出数。

事业单位的往来款项，年终前应尽量清理完毕，按照有关规定应当转作各项收入或各项支出的往来款项要及时转入各有关账户，编入本年决算。

事业单位年终应及时同开户银行对账，银行存款账面余额同银行对账单的余额核对相符。现金账面余额同库存现金核对相符。有价证券账面数字，一般同应存有的有价证券核对相符。

年终前，应对各项财产物资进行清理盘点。发生盈盈、盘亏的，应及时查明原因，按规定作出处理，调整账务，做到账实相符，账账相符。

（下转 64 页）

# 非货币性资产交换的涉税处理

## ——以投资性房地产为例

□姬 昂

《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》(CAST7)规范了以非货币性资产交换方式换入资产成本和交换损益的确认、计量等问题。但是,笔者认为与交换资产相关的税金核算尚未有详尽的准则依据,致使此问题在实务上存在很大争议。本文以投资性房地产为例,探讨非货币性资产交换过程中涉税处理思路,以供商榷。

### 一、以公允价值计量的会计处理

历年注册会计师《会计》辅导教材均以投资性房地产为换出资产,举例分析以公允价值为基础的非货币性资产交换处理特点,但是存在两个问题:其一,缺乏以公允价值进行后续计量的投资性房地产处理例证;其二,除了增值税、营业税以外没有涉及其他相关税金的处理。笔者设计了以下两道例题,分别讨论投资性房地产不同计量模式下,需要关注的涉税处理细节。

#### (一)采用成本模式进行后续计量的投资性房地产

《企业会计准则第3号——投资性房地产》(CAS3)第九条和第十条分别规定:企业应当在资产负债表日采用成本模式对投资性房地产进行后续计量,但有确凿证据表明投资性房地产的公允价值能够持续可靠取得的,可以对投资性房地产采用公允价值模式进行后续计量。

公允价值计量条件下,采用成本模式进行后续计量的投资性房地产进行非货币性资产交换的会计处理思路,应视同销售——分别确认与投资性房地产相关的收入和结转成本。

[例1]2015年1月5日A公司与B公司经协商将其位于某市用于经营性出租的一幢建筑物与B公司生产的应税消费品进行交换。A公司的建筑物作为投资性房地产并采用成本模式进行后续计量。在交换日,该幢建筑物的账面原价为1000万元,已提折旧150万元,减值准备50万元,在交换日公允价值1000万元(计税价格同公允价值),评估重置成本1500万元,六成新。营业税税率为5%;B公司产品制造成本800万元,公允价值1100万元(计税价格同公允价值,消费税率5%),A公司支付B公司287万元补价,支付运输公司运输费11.1万元(取得货物运输业增值税专用发票,营改增后交通运输业税率为11%)。B公司换入建筑物后仍用于经营出租,并拟采用公允价值模式进行后续计量,A公司换入的应税消费品作为库存商品核算。

以A公司为例分析思路如下:

首先,计算补价占交易金额的比例是否小于25%。

补价是否超出规定比例是判断非货币性资产交换能否成立的前提,判断交换过程中收付的货币资金是否属于补价很关键。由于我国准则缺乏补价概念,容易形成“只要是非货币性资产交换中涉及的少量的货币性资产均为补价”的误解,例如出现交换过程中支付的运杂费被误认为补价,交换过程中的增值税不被认可为补价等问题,笔者以为这也是导致2012年与2013年非货币性资产交换涉税处理不统一的原因。笔者提出补价的定义为:交换双方收付的少量货币性资产,不包括支付给交换双方以外的第三方的货币性资产。

根据定义,该项资产交换涉及货币资金(属于货币性资产)共计 298.1 万元,其中 A 公司支付给 B 公司的 287 ( $1100 \times 117\% - 1000 = 287$ ,含交换双方应收应付的增值税)万元为补价,但是支付给运输公司(第三方)的运输费(含支付给第三方的增值税)不属于补价(支付给交换双方以外的第三方的货币资金不属于补价)。在此例中交换双方应收应付的增值税,应由视同销售方向视同购买方收取,由交换双方收付,虽最终上缴国家税务机关,但属于交换过程中双方收付的货币资金,属于补价范畴,应与其他税金区别处理。

交换中涉及的补价 287 万元 ÷ 换入资产含增值税的公允价值 1287 ( $1100+187$ ) 万元 =22.30% < 25%,该交换行为属于非货币性资产交换。

其次,判断该项交换行为是否具有商业实质。

本例中库存商品带来的未来销售流量在时间、风险方面与用于出租的建筑物带来的租金流量有显著区别,因而可判断两项资产的交换具有商业实质。同时,应税消费品和建筑物的公允价值均能够可靠地计量。因此,A、B 公司均应当以公允价值为基础确定换入资产的成本,并确认交换损益。

第三,分别核算 A、B 两企业换入资产的入账价值。

A 公司在进行相关账务处理时应重点关注交换过程中发生的相关税金应该资本化还是费用化的问题:

与换出资产相关的税金:属于处置投资性房地产过程中发生的税费,如营业税、土地增值税、印花税、城建税、教育费附加等应计入交换损益,影响当期利润。

与换入资产相关的税金常见的有以下几种:

存货涉及的增值税进项税额属于补价范畴但由于其可以抵扣,单独列示不需计入成本;

存货涉及的消费税属于价内税已在 B 公司定价时含在售价内(即已计入成本),无需重复计入;

取得存货支付运费发生的增值税属于营改增

后取得货物运输业增值税专用发票的运输费,应以 11% 计算增值税进项税额且允许抵扣,作为增值税抵扣之外剩余部分为取得换入资产支付的代价,均应资本化计入换入资产成本;

非货币性资产交换的对象是商标专用权、专利权、土地使用权、商品房等,则按“产权转移书据”税目征收印花税,税率为千分之零点五。本案例的交换对象还涉及存货,同时应按“购销合同”税目征税,税率为千分之零点三。按照准则规定与换出资产有关的印花税应计入当期损益,与换入资产有关的印花税应计入初始取得成本。但基于重要性原则,实务中通常将印花税一并计入当期损益。

A 公司具体账务处理如下(单位:万元):

首先确认换入资产的入账价值,换出的投资性房地产视同销售:

借:库存商品 1110 ( $1000+287+11.1 = 188.1$ )  
应交税费——应交增值税(进项税额)  
188.1 ( $187+1.1$ )

贷:其他业务收入 1000  
银行存款 298.1

同时结转换出投资性房地产的成本:

借:其他业务成本 800  
投资性房地产累计折旧 150  
投资性房地产减值准备 50  
贷:投资性房地产 1000

与处置投资性房地产有关的税金处理如下:

借:营业税金及附加 68.5  
贷:应交税费——应交营业税 50  
——应交城建税 3.5  
——应交教育费附加 1.5  
——应交土地增值税 13.5  
借:管理费用——印花税 0.83 ( $1000 \times 0.5\% + 1100 \times 0.3\%$ )  
贷:银行存款 0.83

应当注意的是:由于 A 公司营业税的纳税义务的发生时间为交易行为完成的当天,土地增值

税需要在转让房地产合同签订后的 7 日内办理纳税申报，与营业税有关的城市维护建设税与教育费附加也应同时缴纳，故此在账务处理中不能忽略该纳税义务。

此外虽然在该项交易中 A 公司也产生了增值税，与增值税有关的城市维护建设税与教育费附加此时却不能体现，因为该项交易产生的增值税需要待汇总核算后计算城建税和教育费附加，故暂不考虑。

土地增值税的计算如下所示：

计算评估价 = $1500 \times 60\% = 900$  万元；转让房地产相关税金 = $1000 \times 5\% \times (1+7\%+3\%) = 55$  万元；

准予扣除项目金额合计 = $900 + 55 = 955$  万元；增值额 = $1000 - 955 = 45$  万元。

找适用的税率，增值率 = $45 / 955 = 4.172\% < 50\%$ ，适用 30% 的税率。

确定应交土地增值税 = $45 \times 30\% = 13.5$  万元。

B 公司具体账务处理如下（单位：万元）：

首先确认换入资产的入账价值，换出的存货视同销售。

借：投资性房地产——成本 1000

银行存款 287

贷：主营业务收入 1100

应交税费——应交增值税(销项税额) 187

同时结转存货成本：

借：主营业务成本 800

贷：库存商品 800

同时，计算视同销售的应税消费品所涉及的消费税。

借：营业税金及附加 60.5

贷：应交税费——应交消费税 55

——应交城建税 3.85

——应交教育费附加 1.65

由于印花税的纳税义务人是书立合同的双方当事人，故此 B 公司也应该计算缴纳印花税。

借：管理费用——印花税 0.83

贷：银行存款 0.83

对于 B 公司而言，交换产生的增值税与消费税也同样会衍生城建税与教育费附加，同样的道理，暂不考虑与增值税有关的附加税，但应考虑随消费税纳税义务产生而衍生的附加税。

(二)采用公允价值模式进行后续计量的投资性房地产

以采用公允价值模式进行后续计量的投资性房地产作为换出资产时，还应考虑与其相关的“其他综合收益”和“公允价值变动损益”账户的结转。若此前投资性房地产是通过自用房地产转换而来的，以公允价值模式为后续计量模式时，两者贷方差额计入“其他综合收益”，属于以后会计期间满足规定条件时，将重分类进损益的其他综合收益项目，处置时应将“其他综合收益”转入“其他业务成本”科目；而转换过程中两者的借方差额计入“公允价值变动损益”，与持有中产生的因公允价值变动而计入“公允价值变动损益”的累计金额，处置时一并转入“其他业务成本”科目，虽然此分录的借贷方均为损益类科目，不会对利润总额产生影响，却可看到该投资性房地产持有与处置不同时期对“营业利润”内部增减变化的影响。

[例 2]承上例，假设 A 公司该幢建筑物系 2011 年 5 月 1 日由自用办公楼转换为投资性房地产，转换日办公楼账面余额 1000 万元，折旧 50 万元，公允价值为 980 万元。其他资料同上。假设企业本期与未来适用的所得税率为 25%。

2011 年 5 月 1 日 A 公司转换日的账务处理为：

借：投资性房地产——成本 980

固定资产——累计折旧 50

贷：固定资产 1000

其他综合收益 30

同时考虑由于投资性房地产公允价值上升形成的递延所得税负债：

借：其他综合收益 7.5

贷：递延所得税负债 7.5

持有期间投资性房地产公允价值变动计入当期损益，也会产生递延所得税资产或负债。

转换日以公允价值调整投资性房地产原账面价值：

借：投资性房地产——公允价值变动 20

贷：公允价值变动损益 20

借：递延所得税负债 5

贷：所得税费用 5

进行非货币性资产交换时，A 公司确认收入与处置投资性房地产有关税金的分录同[例 1]，但需要将原来确认的递延所得税负债转回。

结转成本的分录需要以公允价值为基础处理，并结转原转换日计入的“其他综合收益”以及持有过程中产生的“公允价值变动损益”：

借：其他业务成本 1000

贷：投资性房地产——成本 980

——公允价值变动 20

借：其他综合收益 30

贷：其他业务成本 30

借：递延所得税负债 7.5

贷：其他综合收益 7.5

借：公允价值变动损益 20

贷：其他业务成本 20

借：所得税费用 5

贷：递延所得税负债 5

B 公司账务处理不变。

## 二、以账面价值计量的会计处理

CAS7 第六条规定：非货币性资产交换不具有商业实质，或换入资产与换出资产的公允价值均不能够可靠地计量的，应当以换出资产的账面价值和应支付的相关税费为基础作为换入资产的成本，不确认损益。该规定可能产生两个疑问：其一，与换入资产和换出资产有关的税费是否均应计入换入资产的成本；其二，既然以账面价值为基础的非货币性资产交换不确认损益，则[例 2]中产生的“其他

综合收益”是否应转入“其他业务成本”？所以出现了 2012 年及以前年度的注册会计师辅导教材《会计》第十四章涉及多项非货币性资产交换的会计处理中，以账面价值计量情况的涉税处理中增值税与营业税一并计入当期损益，2013 年及以后年度同样的例题中又将增值税与营业税一并计入换入资产的成本。

笔者以为，以上两种处理均有不妥之处。CAS7 第六条强调不确认的损益是指交换损益，由于资产的公允价值不能可靠计量或者即使公允价值能够可靠计量但该交换行为不具备商业实质，故此换出资产只能以账面价值为基础进行计量，不存在换出资产的公允价值，当然无法确认交换损益，与换入资产有关的相关税费符合资本化条件，计入换入资产的成本。但如果将与换出资产的相关税费不分种类一并计入换入资产的成本，可能导致下列问题：

首先，与处置资产的会计规范不一致。CAS3 第十八条规定：企业出售、转让、报废投资性房地产或者发生投资性房地产毁损，应当将处置收入扣除其账面价值和相关税费后的金额计入当期损益。企业因非货币性资产交换而减少的投资性房地产也属于处置的范畴。根据上述规定，以账面价值计量投资性房地产情况下，由于处置收入等于账面价值，交换损益为零，但与处置投资性房地产发生的相关税费应计入当期损益。

其次，与修订后的《企业会计准则第 30 号——财务报表列报》CAS30 不一致。根据 CAS30 提出的“其他综合收益”的概念，将自用房地产或存货转换为投资性房地产是产生的“其他综合收益”以及“公允价值变动损益”，在投资性房地产处置时均应计入当期损益。如果根据 CAS7 第六条的规定，简单理解为以账面价值为基础不确认损益，则与 CAS30 的最新规定相悖。

最后，与视同销售的税法规定不一致。计缴税款的“两笔业务观”认为交换行为应分别认定为购

入和销售两笔业务。与换入资产相关的税费(不可抵扣增值税)应计入换入资产入账价值,与换出资产相关的税金(不含应交增值税)应计入营业税金及附加。如果将与换出资产有关的税金计入换入资产的价值,不符合现行税法规定,且造成利润总额和资产总额同时高估,不利于税收筹划。

### 三、解决上述问题的思路

首先,账面价值计量的非货币性资产交换不确认损益,仅指由于换出资产无法以公允价值计量,不存在公允价值与账面价值的差额,无法确认交换损益,但仅限于不确认交换损益。

其次,与换出资产有关的相关税费不能一概而论。根据前文对补价定义的补充,与换出资产有关的增值税属于补价的范畴,如果换出资产方没有收到应收的增值税销项税额,即没有收到应获得的补价,应视为换出方付出的代价,应将其计入换入资产的成本。而其他与换出资产有关的营业税、土地增值税、印花税等相关税金应计入当期损益,具体计入哪种损益账户,视换出资产的不同而定,例如换出资产为固定资产或无形资产等,应将其计入“营业外支出”。

所以与处置投资性房地产(换出资产)有关的相关税金的处理,为了符合准则规范和税法理念,应将其计入当期“营业税金及附加”,同时将“公允价值变动损益”和“其他综合收益”转入“其他业务成本”,具体处理见下例。

#### (一)采用成本模式进行后续计量的投资性房地产

换入资产以账面价值计量的会计处理时,不允许确认交换损益,换入资产的成本=投资性房地产的账面价值+支付的补价(-收到的补价)+为换入资产支付的相关税费-允许抵扣的增值税进项税额。

[例3]承例1,假设交易不具有商业实质且A公司支付B公司补价50万元,其他资料同前例。

以A公司为例分析思路如下:

首先,计算补价占交易金额的比例是否小于25%,对A公司而言,支付的补价50万元÷换出资产账面价值800万元=6.25%<25%,属于非货币性资产交换。

A公司具体账务处理如下(单位:万元):

借:库存商品	673(1000-150-50+61.1-188.1)
应交税费——应交增值税(进项税额)	188.1
投资性房地产累计折旧	150
投资性房地产减值准备	50
贷:投资性房地产	1000
银行存款	61.1

在不具有商业实质的情况下,A公司以账面价值为基础结转投资性房地产账面价值,以换出投资性房地产的账面价值和支付的对价以及与换入资产有关的运杂费-允许抵扣的增值税进项税额计算得出换入库存商品的入账价值。

应当注意的是,税法并不因会计处理以账面价值为基础就调整计税依据,依然以公允价值为计税价格计算交换中的税金,同[例1]。

借:营业税金及附加	68.5
贷:应交税费——应交营业税	50
——应交城建税	3.5
——应交教育费附加	1.5
——应交土地增值税	13.5
借:管理费用——印花税	0.83
贷:银行存款	0.83

B公司具体账务处理如下(单位:万元):

借:投资性房地产	937
银行存款	50
贷:库存商品	800
应交税费——应交增值税(销项税额)	187

同时,计算视同销售的应税消费品所涉及的消费税以及印花税,同[例1],不再赘述。

#### (二)采用公允价值模式进行后续计量的投资性房地产

当企业将自用房地产或存货等转换为采用公允价值模式计量的投资性房地产时,投资性房地产按照转换当日的公允价值计量,公允价值大于原账面价值的部分计入所有者权益,即“其他综合收益”。根据前文分析,在该投资性房地产处置时,计入“其他综合收益”的部分应一并转入“其他业务成本”,并结转相关递延所得税负债,不应受CAS7第六条的限制而不处理。同理,该投资性房地产持有过程中的“公允价值变动损益”也应转入“其他业务成本”,并将原来产生的递延所得税资产或负债转回。

[例4]承[例2],假设该交易不具有商业实质。

则A公司账务处理如下

借:库存商品	873(980+20+61.1-188.1)
应交税费——应交增值税(进项税额)	188.1
贷:投资性房地产——成本	980
——公允价值变动	20
银行存款	61.1

借:其他综合收益 30

贷:其他业务成本 30

借:递延所得税负债 7.5

贷:其他综合收益 7.5

借:公允价值变动损益 20

贷:其他业务成本 20

借:所得税费用 5

贷:递延所得税负债 5

B公司账务处理同[例3]。

同理,交易性金融资产和可供出售金融资产在资产负债表日均应以公允价值计量,但与前者相关的公允价值变动计入当期损益,即“公允价值变动损益”,与后者相关的公允价值变动计入当期所有者权益,即“其他综合收益”,同时产生递延所得税。同投资性房地产的处理,在非货币性资产中交换中均应将其转入“投资收益”,也应一并转回递延所得税,不应因误解CAS7第六条而不结转。

(作者单位:郑州升达经贸管理学院会计系)

(上接58页)

编制结账前资产负债表是年终转账时不可忽视的一个环节。事业单位在年终清理结算的基础上进行年终结账。年终结账包括年终转账、结清旧账和记入新账。

年终转账。账目核对无误后,首先计算出各账户借方或贷方的12月份合计数和全年累计数,结出12月末的余额。然后,编制结账前的“资产负债表”,试算平衡后,再将应对冲结转的各个收支账户的余额按年终冲转办法,填制12月31日的记账凭证办理结账冲转。

结清旧账。将转账后无余额的账户结出全年总

累计数,然后在下面划双红线,表示本账户全部结清。对年终有余额的账户,在“全年累计数”下行的“摘要”栏内注明“结转下年”字样,再在下面划双红线,表示年终余额转入新账,旧账结束。

记入新账。根据本年度各账户余额,编制年终决算的“资产负债表”和有关明细表。将表列各账户的年终余额数(不编制记账凭单),直接记入新年度相应的各有关账户,并在“摘要”栏注明“上年结转”字样,以区别新年度发生数。

事业单位的决算经财政部门或上级单位审批后,需调整决算数字时,应作相应调整。

(作者单位:濮阳市华龙区财政局)

## 河南省第二批会计领军人才 毕业典礼在郑州隆重举行

12月20日，河南省第二批会计领军人才毕业典礼在郑州隆重举行。省财政厅党组书记、厅长朱焕然，北京国家会计学院党委书记、院长秦荣生，省人力资源和社会保障厅副巡视员王长钦，专技处处长路宝平，省委组织部人才处处长管鸣皋等有关领导出席了毕业典礼，典礼由省财政厅副厅长赵学东主持。除第二批毕业班学员之外，在豫的全国会计领军学员、第一批已经毕业的学员、第三、四、五批在培会计领军学员，约270人共同参加了典礼。

省人力资源和社会保障厅副巡视员王长钦宣布授予“河南省会计领军人才”的决定，向毕业班学员颁发了毕业证书和“会计领军人才”证书。北京国家会计学院秦荣生院长代表学院对第二批领军学员顺利毕业表示祝贺，向省财政厅对学院工作的信任表示感谢，并且对新毕业的领军学员提出了殷切希望。

朱焕然厅长发表讲话。朱厅长充分肯定了我省会计领军培养工作取得的显著成效，殷切希望会计领军人才一要做好楷模，作为领军人才要充分担当和有责任心，努力按照“诚信为本，操守为重，坚持准则，不做假账”的要求，为全省会计发展当好领头雁和楷模。二要服务全省，在为本单位履职尽责的同时，要承担社会责任，为全省经济社会发展做出贡献。朱厅长要求全省各级财政部门要当好会计人员的娘家，加强对会计人员各方面的服务，做好考试、培训、人才培养和职称评审等工作，为会计改革做好服务。要加强对会计人员管理，在注册会计师执业监管和财经法律法规执行方面，高度重视，严格管理，提高信息质量。同时积极推动管理会计的贯彻落实，实现会计从核算职能向管理、决策职能转变，积极为经济建设服务。

赵学东副厅长希望全体学员深刻领会讲话精神，积极发挥楷模作用，不负重托，努力进取，为全省经济社会发展做出更大的贡献；各级财政部门要认真落实朱厅长的讲话精神，加强会计管理工作，搞好服务、强化措施，努力开创我省会计管理工作新局面。

河南省第二批会计领军人才培养项目自2012年10月启动，三年来，学员们通过集中培训、网上学习、新加坡国立大学佛山教学中心学习、考察交流、课题研究等多种形式，穿插安排学员讨论、情景演示、分组自学、交流沟通等多个环节，全程记录并量化考核学员的出勤、讨论、自学情况，引入淘汰竞争机制，有效调动了学员学习的积极性。在毕业论文环节，通过两次论文答辩对学员论文进行严格考核、把关。在紧张的学习培训之余，通过丰富多彩的课余活动和比赛活动，活跃了学习气氛，增进了学员之间的交流沟通，真正实现了“交流、碰撞、裂变、提升”的目的。通过辛勤学习、刻苦求索，学员们收获了知识，增长了才干，提升了素质，陶冶了情操。11人到更重要的岗位上工作，其中参与社会活动、担任评委专家等60余人次，11人晋升为更高一级职称，其中1人晋升为正高级职称；完成更高学历教育18人，完成省部级研究课题18项，8项获奖；获得各项荣誉、奖励39项。

气有浩然，学无止境。毕业典礼既是终点，又是起点。第二批河南省会计领军毕业班的学员们必将肩负着打造河南会计领军品牌的责任，承载着促动河南省会计翩然高飞的希望，在中原经济发展中弹奏出“千帆竞发、百花争艳”的最强音。

(省财政厅会计处)

省总会计师协会会计领军(后备)人才工作委员会成立  
搭建平台 着聚力量

2011年,我省启动了河南省会计领军(后备)人才培养工程,五年来,河南会计领军人才培养取得了显著成果,已先后招收五批共计259名学员。这些领军人才在各行各业会计领域发挥着重要的骨干作用,社会影响力不断提升。

为凝聚会计领军人才力量,持续提升其综合素质和核心能力,切实发挥河南省会计领军人才的“高端引领、以用为本、协同发展、创新提升、打造名家、服务社会”作用,为全省经济社会发展和财政会计改革做出贡献,省财政厅要求努力搭建平台,为会计领军人才更好的发挥作用积极创造条件,12月20日河南省会计领军(后备)人才和在豫全国会计领军人才齐聚一堂,举行省总会计师协会会计领军(后备)人才工作委员会(以下简称“会计领军工作委员会”)成立大会。

省总会计师协会副会长杨文林宣布了《关于成立河南省总会计师协会会计领军(后备)人才工作委员会的通知》。工作委员会常务副主任陈祖友介绍了委员会筹备情况,主任委员王永强代表工作委员会讲话,会计处有关负责人介绍了会计领军工作委员会的成立背景,对做好会计领军工作委员会工作提出了建议,并表示会计管理部门将积极为领军学员和工作委员会做好服务工作,搭建纵横向交流平台,为领军人才发展创造空间。

与会人员还就《会计领军工作委员会工作细则》、《关于持续提升会计领军人才核心能力的指导意见》,所提出的指导思想、宗旨、职能、会员管理等进行了讨论。

(省总会计师协会会员部)

# 省注册会计师行业动态七则

## 财苑学子聚象湖 比学促教竞高低

——省注册会计师协会第三届“会长奖学金”选拔考试顺利举行

11月14日，省注册会计师协会第三届“会长奖学金”选拔考试在河南财政税务高等专科学校顺利举行，来自全省各地市的37所设有财会类专业的高校优选出来的662名莘莘学子齐聚象湖，笔试角逐，一决高低。河南省财政税务高等专科学校副校长王振华、会计系主任马荣贵、书记钟怀振，河南省注册会计师协会秘书长张连升、行业专职副书记徐东升、副秘书长崔延铮、鲍国俊及部分注协工作人员参加了巡视和考务管理工作。

2013年以来，为激励在校大学生研读注册会计师专业，为我省注册会计师行业储备后备力量，在省财政厅的大力支持下，省注协在我省设有财会类专业的高校设立“会长奖学金”，通过考试遴选优秀学生给予现金奖励。一年一度的“会长奖学金”选拔考

试，已经成为我省财会类高校“比学促教”的盛会，省注协颁发的“会长奖学金”荣誉证书，已经成为毕业生就业时用人单位优先录用的通行证。“会长奖学金”选拔考试是目前我省规模较大、参加人数较多、影响力较强的财会类竞赛考试。

今年的选拔考试各高校高度重视，认真组织，严格初选，并对初选对象进行了集中强化培训，有力的提升了考生的专业技能和业务素养。考试当天，学生们在考场认真答题，辅导老师在一起交流经验，相互学习。不仅对提高学生学习成绩、促进教学相长，提高我省财会类高校教学水平具有一定的促进作用，同时也对提升注册会计师行业社会形象、储备高素质行业后备人才起到了积极作用，行业和高校间良性互动局面初步形成。

## 打造“德高”、“技长”、“面宽”的领军人才

——省注册会计师协会举办行业首批业务领军学员论文答辩会及结业典礼

2015年11月22日上午，河南省注册会计师行业首批业务领军学员结业论文答辩在河南财经政法大学(金融审计方向)和郑州航空工业管理学院(管理咨询方向)同时进行，参加答辩学员89名。

为做好本次论文答辩工作，省注协和委培学校

进行了精心的组织与准备，组成了由高校教授和业内专家组成的评委会，制定了详细的答辩方案和严格的评判标准。经过评委老师对学员提交的论文质量和现场答辩情况的认真评判，最终确定17名学员成绩优秀，63名学员成绩合格，9名学员不合格。

下午，两班学员齐聚郑州航空工业管理学院行政楼第二会议室，举行了庄重严肃的结业典礼仪式。结业典礼由省注协秘书长张连升主持，河南财经政法大学副校长臧振春、郑州航空工业管理学院副校长李现宗、省注册会计师协会副会长陈顺兴、李继新、邵新军参加了结业典礼并发表讲话。省注协秘书处班子成员也参加了结业典礼。

副会长陈顺兴向学员们通报了上午论文答辩的结果；臧振春、李现宗分别致词，介绍了各自学校承办省注协委托的首批业务领军班两年来的培训组织、班级管理以及课程设计、师资配备等情况；副会长李继新、邵新军代表省注册会计师行业对学员顺利结业表示祝贺、对学员付出的努力表示慰问、对河南财经政法大学和郑州航空工业管理学院悉心为行业培养人才表示感谢，李继新副会长还代表协会理事会发表了讲话。

李继新强调，注册会计师行业是个知识密集型的行业，人才是行业健康、科学发展最重要的资源。培养注册会计师行业领军人才是党和国家“人才强国战略”的重要组成部分，是建设“注册会计师强国”的主要内容之一。五年来，我省注册会计师行业领军人才培养取得了显著成效，通过系统培养，学员的能力素质显著提升、知识结构明显改善、新业务拓展能力得到加强、学术研究也有所突破，学员在行业的骨干优势凸显，辐射带动作用业已形成。要求省注册会计师协会进一步解放思想，创新人才培养理念，破解人才培养难题，推动我省注册会计师人才队伍

整体素质不断提升；充分发挥政产学研一体化的人才培养优势，积极协调政府、高校、会计师事务所各方力量，形成人才培养合力。李继新对首批业务领军学员提出三点要求，一要肩负重任，不断进取。充分认识到行业面临的形势，增强对行业发展的信心，增强社会责任感和提升自我责任感，不断提高服务经济建设的能力和水平；二要学而不息，弛而不息。树立努力钻研，终身学习的理念，不断更新知识结构；牢记诚信为本的信念，恪守职业道德，发挥辐射带动作用；三要感恩回馈，发挥引领。要心怀感恩，回馈社会。要放眼行业，牢记责任，充分发挥引领带动作用。要增强服务意识，进一步加大反哺行业、反哺社会的力度，无愧于“领军人才”的称号。

张连升期望学员们站在行业领军这个新起点上，以更高的标准，更严的要求鞭策自己，努力做一个“长、宽、高”全面发展的人才，一是要有一技之长，成为专家行家，成为业务权威；二是知识面要宽，要融合金融、会计、审计等多方面的知识，要多读书，达到跨专业的融会贯通；三是职业道德要高，要严以律己，自觉抵制行业中的一些不正之风，影响和带动整个行业健康发展。要切实发挥行业业务骨干的作用，在业务实践中勇挑重担，在新业务开拓方面争当先锋，为更好地服务国家经济建设做出应有的贡献。结业典礼上，与会领导给答辩成绩优秀的学员颁发了结业证书和行业“业务领军人才”荣誉证书。管理咨询班班长任馨州和金融审计班班长雷莹代表学员发言致谢。

## 省注协惩戒委员会对 2015 年度行业 执业质量检查违规会员做出惩戒决定

2015年11月23号下午，省注协惩戒委员会召开会议，听取了省注协监管部关于2015年全省执业质量检查情况的汇报并就检查中发现的违规会计师

事务所及注册会计师惩戒问题进行了表决。会议由省注协副会长、惩戒委员会主任委员陈顺兴主持，省注协副会长、秘书长张连升和副秘书长鲍国俊及监

管部全体人员列席了会议。

会议首先由监管部陈晓玲副主任简要介绍了我省2015年行业业务检查工作总体开展情况,通报了检查中发现的共性问题,并就本次拟惩戒对象的具体违规情形、惩戒建议等向各位委员作了汇报。与会委员结合被惩戒对象的违规事实,在认真讨论的基础上,最终以无记名投票的方式通过了对5家会计师事务所、22名注册会计师的惩戒决定。

表决后,监管部王青主任还向与会委员简要汇报了监管部2015年的工作情况及2016年主要的工作思路。与会委员肯定了监管部2016年的工作思

路,认为2016年监管部在做好执业质量检查的基础上,采取措施加强对金融企业、中小担保公司业务监管的思路契合国家建设大局,体现了行业的责任与担当;完善专项审计报告报备内容的思路有利于进一步增强报备系统的公信力,防止个别事务所利用专项审计报告规避行业监管。同时委员们还结合自己的工作,就如何加强对行业不正当竞争行为的监管及治理招投标中存在的问题进行了讨论。下一步,省注协将认真研究委员们提出的工作意见,充实到监管部2016年的工作计划中去,确保监管工作符合行业发展实际,能够取得实效。

## 健全激励机制 促进行业信息建设

——省注协开展会计师事务所信息化建设评选表彰活动

为深入实施行业信息化战略,推动会计师事务所执业规范和内部管理的信息化建设,按照《河南省注册会计师协会关于印发〈河南省会计师事务所信息化建设奖励办法〉的通知》的有关规定,省注协开展了对全省会计师事务所信息化建设的评选表彰工作,全省共有42家事务所进行了信息化奖励申报。

省注协根据事务所提供的申报材料,按照信息化奖励办法的要求,遵循公平公正、严格审核、科学评估、择优扶持的原则,组织业内专家对申报材料进

行评审,并选定部分会计师事务所进行了实地核查,听取事务所信息化建设情况汇报,核实事务所相关申报材料的真实性,对拟奖励的会计师事务所的名单在协会网站及微信平台上进行公示。

本次评选表彰活动,协会领导高度重视,参评过程认真严密、公开透明,最终评选出符合A、B类会计师事务所信息化奖励申请条件的事务所11家,每所奖励1万元;符合C类会计师事务所信息化奖励申请条件的事务所3家,每所奖励3000元。目前,相关奖励资金已陆续发放到位。

## 借船出海 开启国际化发展之路

——河南中兴信和会计师事务所加盟克瑞斯顿国际会计师网络

“规范化、品牌化”发展,一直是河南中兴信和会计师事务所的发展战略,为实现这一战略目标,河南中兴信和会计师事务所总经理阎雪生审时度势,高

瞻远瞩,深入分析十八大以来我国的经济形势,研究经济新常态下会计师事务所的发展之路,带领本所精英到多个地区学习考察,促使自己更新服务理念,

创新服务方式,探寻服务路径,拓展服务领域,实现转型升级。

加盟国际会计网络是迅速提升事务所内部管理、执业质量及风险控制和国际化水平的有效方式。克瑞斯顿国际是 1971 年创立的、由会计师事务所或商务顾问公司组成的国际会计师网络,在世界 108 个国家和地区共有 192 个成员所及 400 个成员办事处,致力于为客户提供税务、会计和顾问服务,服务宗旨与河南中兴信和会计师事务所非常契合。为此,阎雪生在克瑞斯顿国际会计网络国际理事兼亚太地区秘书长陈嘉龄的引荐下,开始与克瑞斯顿国际接洽,并于 2015 年 8 月 5 日,邀请克瑞斯顿国际会计网络国际总裁 Jon Lisby 莅临中兴信和会计师事务所考察访问。Jon Lisby 认为河南中兴信和会计师事务所在河南地区综合排名位列前百,具有一定的品牌效应,加盟克瑞斯顿国际可以弥补其网络在地域覆盖方面的中原空缺。同时,双方不仅在服务宗旨上非常契合,而且在“走特色发展道路,树立地区唯一性品牌”以及“跨地域协作发展”等战略方面,理念高度统一,这些共识为中兴信和加盟国际网络奠定了良好的基础。

2015 年 9 月,阎雪生接受邀请参加“2015 克

瑞斯顿年会”。参加此次克瑞斯顿亚太地区年会的人员有来自国内及香港、台湾、新加坡、马来西亚等地区的二十几家事务所,既有中汇、华普天健这样的大型事务所,也有江苏公勤、云南永盛等具有地方特色的中小会计师事务所。会议以分组形式对首席合伙人制度、审计、造价咨询、税务等四个议题进行了讨论。通过对克瑞斯顿会计网络所搭建的公众服务平台的进一步了解,使中兴信和对加盟该国际会计网络对事务所进一步发展壮大带来的益处有了更深刻的了解。2015 年 10 月,河南中兴信和会计师事务所正式向克瑞斯顿递交加盟申请,成为克瑞斯顿国际网络中原地区唯一成员所,通过“借船出海”,迈出了我省会计师事务所国际化建设以及跨区域合作发展战略的重要一步。围绕加盟后的进一步做强做优,中兴信和还制定了三大战略,为事务所走出去奠定坚实的人才、制度、管理基础。一是要凭借网络化提升品牌影响力;二是要引进一批拥有上市公司审计经验的高素质人才,为公司发展注入新鲜血液,为承接新领域业务打下人才基础;三是要走出去,请进来,努力培养一批熟悉国际会计、审计准则等业务精英人员。

## 省注册会计师行业党委举办党性教育专题讲座

为了进一步加强行业基层党建工作,提升行业基层党组织战斗力及基层党组织科学化水平,开创基层党建工作新局面,10 月 22 日,省注册会计师行业党委邀请省委党校副校长袁建伟为省直事务所党支部书记、所长及协会全体人员 100 余人作党性教育专题讲座。

讲座围绕“贯彻落实全面从严治党要求,深入推进行业党建工作”这一主题,运用历史的、现实的、大量的事实和现象,从“全面从严治党”战略布局在“四

个全面”中的地位、基本特征等方面,阐述了“全面从严治党”的重要性、必要性,及在全面从严治党的新形势下,党建工作面临的新任务、新要求,抓好党建工作的现实意义,为大家进行了精彩的授课。讲座站位高远、观点新颖、内容丰富、论述精辟,既旁征博引,又深入浅出,让大家对新形势、新常态下如何全面推进从严治党有了全新的认识。

同时,袁建伟还对近期中央办公厅印发的《关于加强社会组织党的建设工作的意见(试行)》进

行了详细解读，围绕加强社会组织党建工作总体上应把握的要求、健全社会组织党建工作管理体制和工作机制的要求、加强社会组织党建工作基础保障上的具体要求、如何促进社会组织中的党组织和党员更加有效地发挥作用等方面，为新形势下全面加强社会组织党建工作指明了前进方向，提供了基本遵循。

张连升秘书长强调，行业党员干部要认真学习，深刻理解，学深悟透、学以致用，以更严的措施、

更坚定的态度，强力推进当前各项工作，要做到坚守党的信念，遵守党的纪律，持之以恒加强党性修养，持续改进工作作风，真正把“全面从严治党”抓实抓好，真正把讲政治、守纪律、守规矩落实到工作中，落实到行动中，真正实现良好的党风引领行业党建各项工作。同时，他要求基层党组织要认真学习中央办公厅印发的《关于加强社会组织党的建设工作的意见（试行）》，按照规定做好基层党组织的各项工作。

## 虚心听取意见 切实转变作风 ——省注协开展工作作风评议问卷调查活动

为加强和改进省注协秘书处作风建设，进一步查找自身差距，省注协于11月份在全省注册会计师行业开展了工作作风评议问卷调查活动。通过全省事务所的大力支持和积极参与，评议问卷调查工作现已圆满完成。本次评议调查问卷划分为满意、基本满意、不满意三个等级选项，共涉及五个方面的内容，主要包括协会秘书处工作作风、执业质量监管、人才培养、会员管理、党风廉政建设五大类评价项目，评议问卷包含了协会秘书处管理和服务工作的主要方面，整体评价较为全面。

本次评议问卷调查共向全省事务所发放“河南省注册会计师协会评议问卷表”436份，收回375份，回收率86%。在本次调查中，对协会的整体工作作风评价“满意”的事务所有355家，占94.7%；评价“基本满意”的事务所有17家，占4.5%；两项合计99.2%。评价“不满意”的事务所有3家，占0.8%。调查数据显示，我省事务所对协会工作作风和各部

工作总体上评价比较满意，但仍有部分工作需要完善，事务所也提出了改进意见和建议：一是建议协会加大对小型事务所的扶持力度，加强与政府相关部门的沟通协调，进一步协调内外部关系，改善执业环境；二是在业务开拓方面建议协会能够为事务所提供更深层次的帮助，进一步开拓新业务领域，加强专业技术支持，加大对行业不正当竞争的处罚力度；三是在人才培养方面应加强宣传，加大对事务所后备人才的培养，充分发挥领军学员的积极作用；四是建议协会为优秀的注册会计师参政议政提供更多的机会和平台，进一步提高我省注册会计师行业的知名度。

省注协将针对事务所提出的意见和建议，认真分析、查找问题症结，并制定有效的整改措施，有针对性地改进服务工作，不断提升为会员的服务能力和水平。

（省注册会计师协会秘书处）



# 规范会计档案管理， 提高会计档案现代化管理水平

——财政部、国家档案局有关负责人就《会计档案管理办法》修订答记者问

为规范会计档案管理工作,提高会计档案现代化管理水平,财政部、国家档案局对原《会计档案管理办法》(财会字〔1998〕32号,下称“原《管理办法》”)进行了修订,以财政部、国家档案局令第79号发布了新的《会计档案管理办法》(下称“新《管理办法》”),将于2016年1月1日起施行。近日,财政部、国家档案局有关负责人就新《管理办法》回答了记者提问。

**问:**请介绍修订出台新《管理办法》的背景和过程。

**答:**1984年财政部、国家档案局联合印发了《会计档案管理办法》,并于1998年对该办法进行了第一次修订。原《管理办法》实施10多年以来,对规范和加强单位会计档案管理、促进会计工作更好地服务经济社会发展发挥了积极作用。近年来,随着我国经济社会的快速发展以及信息技术的广泛应用,会计档案的内容范围、承载形式、管理手段、利用方式等均发生了较大变化,原《管理办法》已经无法较好地适应经济社会发展需要,突出表现在:(一)随着各单位信息化水平和精细化管理程度的日益提升,越来越多的会计凭证、账簿、报表等会计资料以电子形式产生、传输、保管,形成了大量电子会计档案,需要予以规范。(二)随着我国会计法律法规的不断完善,以及国家档案管理规范、标准的制定或修订,原《管理办法》的有关表述已不再适用,会计档案的范

围、保管、利用、销毁等方面的规定需要相应予以调整或完善。

为做好原《管理办法》的修订工作,从2012年开始,财政部、国家档案局陆续组织部分信息化程度较高的企业和地区开展会计档案电子化管理试点工作;2013—2014年财政部、国家档案局、国家税务总局、国家发展改革委专门针对电子发票的入账和保管问题多次开展研讨,并组织部分企业和地区开展电子发票及电子会计档案管理综合试点工作。随着试点工作的稳步推进,电子发票相关政策的逐步完善,2014年财政部、国家档案局着手修订原《管理办法》,形成了《会计档案管理办法(征求意见稿)》,先后于2014年12月、2015年5月向社会两次公开征求意见,形成了《会计档案管理办法(修订草案)》。2015年9月财政部、国家档案局组织有关专家集中研究讨论《会计档案管理办法(修订草案)》,最终形成新《管理办法》。

**问:**修订出台新《管理办法》有什么重大意义?

**答:**一是有利于推动互联网创新经济的发展。近年来,党中央、国务院积极推动“互联网+”行动和“大众创业万众创新”,我国基于互联网的新业态、新模式蓬勃兴起。新《管理办法》肯定了电子会计档案的法律效力,电子会计凭证的获取、报销、入账、归档、保管等均可以实现电子化管理,将大大推动电子凭证的在线传递和线上应用,为互联网创新经济发

展提供了有力的政策支持。

二是有利于促进形成绿色、低碳的发展方式。党的十八大报告强调，要着力推进绿色发展、循环发展、低碳发展，形成节约资源和保护环境的空间格局、产业结构、生产方式、生活方式；党的十八届三中全会进一步提出要加快建立生态文明制度。新《管理办法》允许符合条件的会计凭证、账簿等会计资料不再打印纸质归档保存，同时要求建立会计档案鉴定销毁制度，完善销毁流程，推动会计档案销毁工作有序开展。这些新的规定将节约大量纸质会计资料的打印、传递、整理成本以及归档后的保管成本，减少社会资源耗费，推动节能减排，有利于形成绿色环保的生产方式。

三是有利于推进国家治理能力现代化。国家治理体系和治理能力现代化需要大数据的支撑，需要通过广度信息聚合、深度数据挖掘、扁平网络传递，实现决策科学化、管理精细化。电子会计档案是电子会计资料的归属，新《管理办法》明确将电子会计档案纳入会计档案范围，将大力推动电子会计数据的深度开发和有效利用，为政府决策和管理提供更多维度、更具参考价值的会计信息。

**问：新《管理办法》在哪些方面做了调整？**

**答：**新《管理办法》共31条，与原《管理办法》相比，主要作了以下调整：一是完善了会计档案的定义和范围。二是增加并明确了电子会计档案的管理要求。三是完善了会计档案的销毁程序。四是明确了会计档案出境的管理要求。五是调整了会计档案的定期保管期限，并延长了会计档案向单位档案管理机构移交的期限。

**问：明确电子会计档案的管理要求是此次修订的重点，新《管理办法》对电子会计档案作了哪些方面的规定？**

**答：**新《管理办法》在会计档案的范围、保管、移交、销毁等方面对电子会计档案均进行了相应规定，

主要包括：一是将电子会计档案纳入了会计档案的范围，规定会计档案包括通过计算机等电子设备形成、传输和存储的电子会计档案。二是规定满足一定条件时单位内部生成和外部接收的电子会计资料可以以电子形式归档保存。三是要求电子会计档案移交时将电子会计档案及其元数据一并移交，且文件格式应当符合国家档案管理的有关规定；特殊格式的电子会计档案应当与其读取平台一并移交。四是要求电子会计档案的销毁由单位档案管理机构、会计管理机构和信息系统管理机构共同派员监销。

**问：新《管理办法》提出了电子会计资料可以以电子形式归档保存的条件，具体包括哪些条件，应如何理解？**

**答：**为确保电子会计档案的真实、完整、可用、安全，对于电子会计资料仅以电子形式归档保存的方式，新《管理办法》提出了如下要求：一是形成的电子会计资料来源真实有效，由计算机等电子设备形成和传输。二是使用的会计核算系统能够准确、完整、有效接收和读取电子会计资料，能够输出符合国家标准归档格式的会计凭证、会计账簿、财务会计报表等会计资料，设定了经办、审核、审批等必要的审签程序。三是使用的电子档案管理系统能够有效接收、管理、利用电子会计档案，符合电子档案的长期保管要求，并建立了电子会计档案与相关联的其他纸质会计档案的检索关系。四是采取有效措施，防止电子会计档案被篡改。五是建立电子会计档案备份制度，能够有效防范自然灾害、意外事故和人为破坏的影响。六是形成的电子会计资料不属于具有永久保存价值或者其他重要保存价值的会计档案。七是电子会计资料附有符合《中华人民共和国电子签名法》规定的电子签名。以上要求中：第一、七项规定是确保电子会计档案的真实，第二、三、六项是确保电子会计档案的准确、完整、可用，第四、五项规定是确保电子会计档案的安全。单位内部生成的电子会计资料仅以电子形式归档保存必须同时满足第一至六项规

定；单位外部接收的电子会计资料仅以电子形式归档保存必须同时满足第一至七项规定。

问：新《管理办法》增加了会计档案鉴定销毁的相关内容，并修改了监销的有关规定，主要是出于什么考虑？

答：会计档案的销毁是会计档案管理的重要环节，其中鉴定销毁工作是档案销毁的前提和基础。原《管理办法》规定了会计档案销毁的具体程序，要求“单位负责人在会计档案销毁清册上签署意见”，但未明确销毁前的鉴定工作和有关责任，这在一定程度上将销毁的主要责任归于单位负责人。在实际工作中，为避免可能发生的风险，对于远远超过最低保管期限且符合销毁条件的会计档案，单位负责人一般也不愿销毁，大量已失去保存价值的会计档案占据了储存空间，造成了资源浪费。因此，新《管理办法》增加了鉴定销毁环节，要求“单位应当定期对已到保管期限的会计档案进行鉴定，并形成会计档案鉴定意见书。经鉴定，仍需继续保存的会计档案，应当重新划定保管期限；对保管期满，确无保存价值的会计档案，可以销毁。”

监销是保证销毁工作按照规定程序和要求进行的一项制度安排。原《管理办法》规定，“销毁会计档案时，应当由单位档案机构和会计机构共同派员监销。国家机关销毁会计档案时，应当由同级财政部门、审计部门派员参加监销。财政部门销毁会计档案时，应当由同级审计部门派员参加监销”。会计档案销毁属于单位的内部管理事务，国家机关销毁会计档案再由财政部门、审计部门派员监销，既增加了行政管理成本，也难以真正发挥监督作用。为此，新《管理办法》删除了财政部门、审计部门派员监销的规定，同时进一步明确了单位内部组织监销的有关要求，即“单位档案管理机构负责组织会计档案销毁工作，并与会计管理机构共同派员监销。监销人在会计档案销毁前，应当按照会计档案销毁清册所列内容进行清点核对；在会计档案销毁后，应当在会计

档案销毁清册上签名或盖章。”

问：新《管理办法》将会计档案的定期保管期限由3年、5年、10年、15年、25年五类调整为10年、30年两类，主要理由是什么？

答：近年来，国家档案局对机关和企业文件材料的定期保管期限进行了调整。《机关文件材料归档范围和文书档案保管期限规定》（国家档案局令第8号）、《企业文件材料归档范围和档案保管期限规定》（国家档案局令第10号）分别将企业管理类档案和机关文书档案的定期保管期限统一为10年、30年。另外，会计档案在很多民事案件中都作为重要证据，民事案件的诉讼时效最长为20年，但大部分会计档案的最低保管期限都低于20年。为便于单位档案的统一管理，并结合会计档案的实际利用需求，我们将会计档案的定期保管期限由原3年、5年、10年、15年、25年五类调整为10年、30年两类，并将原附表1、2中保管期限为3年、5年、10年的会计档案统一规定保管期限为10年，将保管期限为15年、25年的会计档案统一规定保管期限为30年。其中会计凭证、会计账簿等主要会计档案的最低保管期限已延长至30年，其他辅助会计资料的最低保管期限延长至10年。

问：新《管理办法》于2016年1月1日起开始施行，财政部、国家档案局打算如何安排贯彻和执行？

答：新《管理办法》自2016年1月1日起施行，为了贯彻落实好新《管理办法》，下一步，我们将积极做好以下工作：一是广泛开展新《管理办法》的宣传培训工作，引导各部门、各单位的有关负责人和会计、档案工作人员准确理解和把握新《管理办法》的内容和要求。二是加快制定新《管理办法》的新旧衔接办法，指导各部门、各单位做好会计档案的新旧衔接工作。三是根据新《管理办法》编写解读材料，对此次修订的重点内容进行详细讲解和说明，确保新《管理办法》的顺利实施。



## 岁末年尾话“决算”

□孙利芳

又到岁末，一年一度的年终决算开始了。如果说秋天是农民朋友收获的季节，高考是芸芸学子收获的季节，那么，每年的年末就是会计人收获的季节。年末是每一位会计人的共同记忆，是会计人最忙碌的时刻，当然也是最有收获、最富成就感的时刻。

会计工作不同于其他工作，只要企业运转，有经济活动发生，就会有会计业务发生。一年365个日日夜夜，日清月结，都凝聚着会计人默默无闻、踏踏实实的努力和奉献。

年终决算是对一年来的收支活动进行的最终盘点、分析和研究，要对企业的资产、负债、所有者权益、各项收支、费用、成本、利润进行盘点核实，并与年初的各项预算进行比较；对预算执行情况作出评价，看收入是否完成既定目标，支出是否控制在预算之内，利润是否达到最大化；资产是否真实存在、是否有效利用；负债比例是否与企业发展状况相适应，风险系数是否合适；往来款项是否无误，所有者权益是否积累增加，企业发展前景是否乐观等。会计人就是从这些密密麻麻的数字中，总结出管理中的经验、揭示出存在的问题，从而改进财务管理，为第二年制定目标计划和预算提供参考、奠定基础，为决策层制定企业发展战略提供依据。

每当年底决算，看到一年的辛苦努力化为令人振奋的数字和业绩，化为一张张反映企业经营

成果和经济状况的报表，化为对企业发展举足轻重的建议书，总有一股骄傲和自信充盈心房。

生活也是一样，习惯在岁末年尾进行总结的会计人，也不禁要对自己一年的生活来个盘点和决算——是否不折不扣地达成了今年的工作目标？是否抽出时间陪父母聊天家常？是否和先生饭后牵手散步，感受爱情之树的常绿常新？是否和孩子像朋友那样自在沟通，成为他们成长中最信任的依靠？是否看望过对自己恩重如山的老师，送上一句暖暖的祝福？是否和朋友偶尔鸿雁传书，互助互励，让友情之花持久芬芳？是否读了几本好书，学了新的技能，让自己始终保持着积极向上的心态？

会计工作中的年终决算必不可少，生活中的年终决算同样举足轻重。它让我们学会珍惜、学会反思、学会有计划有信心地生活，永远朝气蓬勃、充满青春活力；它也让我们始终保持内心的宁静，在忙碌中用心品味爱情的甜蜜温馨，友情的弥久醇香，亲情的温暖如一。

岁末年尾，无论在会计工作中，还是在自己的生活中，让我们都做一次彻底的年终决算。不为所得侥幸，不为所失悔恨。请坚信有付出就有收获，有耕耘就有快乐；请在岁末年尾，给自己驻足回望的机会，努力挥一挥手，对过去的一年说再见，静一静心，对新的一年充满憧憬和期盼。

(作者单位：汝州市地质矿产局)

# 赶路要紧

□王永宽

《西游记》里的唐僧  
经常催促徒弟们“赶路要紧”  
这句话点出小说的主题精髓  
仔细品味含意无穷

世间之人都是唐僧  
人生的目标就像是去西天取经  
若是认定目标为之奋斗  
应当时时记取，赶路要紧

勿为繁琐事务纠缠  
勿为纷乱诱惑分心  
坚定信念而决不旁骛  
始终认定目标，赶路要紧



路边的美景不必驻足观赏  
芬芳的鲜花不必动手采摘  
远方的光明才是属于自己的正果  
为此目标之重，赶路要紧

遇见精彩的歌舞应是不屑一顾  
遇见善意的劝告应是不改初衷  
对既定目标应有高度自信  
决不见异思迁，赶路要紧

漂亮的美色不应当爱恋  
意外的财货不应当贪占  
心中的信仰才是属于自己的最爱  
为此根本之欲，赶路要紧

路途遥远又困难重重  
人生短暂而光阴紧迫  
每分每秒都应当是有效的行程  
为尽快到达成功的彼岸，赶路要紧

(作者单位：河南省社会科学院)

<h1>总目录</h1>	
<b>卷首语</b>	基于公允价值视角的全面收益呈报模式探析 刘建中 张 美(02—04)
编好用好中期财政规划.....朱焕然(01—01)	基于预算与会计整合视角下的政府预算系统构建 张艳丽(02—08)
加快推进会计师行业发展.....刘红薇(02—01)	中小企业战略分析与财务规划.....熊新志(02—14)
寻求教学与科研的平衡.....王秀芬(03—01)	进一步修订完善现行《会计法》的建议.....卢建超(02—18)
抓住互联网发展趋势 迎接大会计时代.....高一斌(04—01)	会计收益观的演进及业绩报告的变革.....潘克勤(04—12)
继续推进新形势下财会改革进程.....高一斌(05—01)	基于河南三大国家战略实施的会计服务业拓展.....刘建中(05—04)
大力推进全国会计领军人才建设.....楼继伟(06—01)	试论历史成本与公允价值计量属性的对立统一关系 苏 明(05—08)
<b>特别报道</b>	基于 SWOT 分析的物流企业绿色财务管理的实施 郭玉杰(05—11)
财政部关于全面推进管理会计体系建设的指导意见 .....财政部会计司(01—04)	基于财务权变理论的企业资本结构优化.....李爱华(05—15)
加快发展中国特色管理会计 促进我国经济转型升级 .....楼继伟(01—08)	大数据对审计风险准则的影响.....鲁清仿 魏欣媛(06—14)
2014 年中国财会大事记.....《中国会计报》编辑部(01—17)	基于耗散结构理论的会计寻租治理.....杨定泉(06—17)
努力开创我省高校会计教育改革新局面 ——2015 年 8 月 13 日在全省大专院校会计学院(系)负责人培训班上的(书面)讲话 .....赵学东(04—04)	会计信息、共同知识与资产定价 ——一个会计信息传导的理论分析框架 .....李晓东(06—21)
认真学习贯彻《政府会计准则——基本准则》加快推进政府会计改革 .....戴柏华(06—04)	企业高管在职消费类型、动因及治理对策 .....陈春艳 谢荻莹(06—27)
扎实工作 创新发展 不断提高服务能力 ——省会计学会七届五次、省总会计师协会二届五次理事会工作报告 .....杨文林(06—08)	<b>人物访谈</b>
<b>理论探索</b>	勤奋铸辉煌 务实谱华章 ——记郑州拓洋实业有限公司财务总监 张国民 .....《河南会计》编辑部(04—15)
会计规范的相对稳定性.....姬 靖(01—27)	享受“会计人生” ——记焦作市第九批市管专家、河南省首批会计领军(后备)人才、焦作市五官医院财务科科长 韩冬青 .....《焦作日报》记者 陈作华(04—19)
公共决策审计服务国家治理 ——基于寻租理论视角 .....新思昌(01—30)	在会计人生中追寻梦想 ——访汝州市第六批优秀人才、第二届青年科技专家、汝州市地质矿产局高级会计师 孙利芳 .....《河南会计》编辑部(04—21)
企业社会责任评价指标体系的构建.....田俊敏(01—35)	

## 总目录

<b>“河南民航发展投资有限公司财务管理工作”专栏</b>	
行政风控制体系建设	王立军(02—26)
构建空“丝绸之路”	
——河南航空卢森堡共投35%股权的收购	王明光(02—29)
实施全面预算管理的实践与体会	王伟(02—32)
海外并购融资方式的思考	王平平(02—34)
新形势下电子商务的支付问题	
——以跨境商品电商平台为例	王平平(02—37)
<b>郑州航空工业管理学院会计学院科研论文专辑</b>	
空气污染与普惠投资：谁“赢”谁“输”的报告	王宝(03—04)
资本成本的真相：融资标准与投资标准	王宝(03—07)
发展保障性住房 PPP融资模式的政策建议	
——以河南为例	王立峰(03—10)
资产证券化融资在公用基础设施建设项目中的应用	王立华(03—14)
基于合作共赢的地产金融模式案例分析	
——从企业到政府(03—17)	王立华、王立峰(03—17)
我国上市公司非效率投资的成因及对策	王立国(03—21)
企业在大型新媒体存在的问题及应对措施	王立国(03—25)
国有企业成本管理简析	
——基于河南省管企业的问卷调查	王立国(03—29)
新《企业产品成本核算制度》解读	王立国(03—34)
内部控制体系与全面风险管理体系的整合	
——以中国航空工业集团公司为例	王立国(03—37)
基于EVA的平衡积分卡体系在企业评价中的应用	王立平(03—40)
构建具有中国特色的管理会计工具箱框架	王立平(03—43)
技术创新与税收制度设计	
——基于高新区经济背景	王立平(03—48)
电子商务在碳交易纳税申报探讨	王立平(03—54)
营改增对我国航空业盈余公积金盈利的影响	王立平(03—57)
中央企业审计监督公告信息分析	王立刚(03—01)
注册会计师职业道德准则的制定	许立飞(03—04)
基于卓越会计培养的实践教学体系构建	许立飞(03—09)
会计学专业国际化与本土化相结合的教育理念及教学改革	
——王立刚(03—14)	王立刚(03—14)
郑州航空工业管理学院会计学院简介	(03—01)
<b>河南省2014年度会计领域软科学研究部分获奖课题摘编</b>	
内部资本管理体系下企业集团财务精细化对策	王立杰(04—01)
深化地方能源绩效评估应用的对策	王立飞(04—07)
基于业务环节的河南省风能资源基金发展问题	王立凡(04—06)
上市公司环境信息披露与企业价值的相关性	王立勇(04—02)
河南省大型企业集团财务管理难题对策	李立勤(04—04)
公立医院财务制度与会计制度协调的对策	李立民(04—06)
政府绩效审计促进经济发展方式转变的对策	井立强(04—08)
河南河南新保源性水源投融资新模式的建设	张立昌(04—01)
企业内部控制制度与公司治理	马立红(04—03)
金融危机冲击与企业集团内债资本市场避险	周立宇(04—06)
基于信息技术的河南大型企业集团财务管理新模式构建	李立杰(04—08)
国有大型煤化集团财务管理战略	
——以中国平煤神马集团为例	王立光(04—01)
公立医院内部审计创新路径选择	林申(04—04)
高校财务制度与会计制度的协调	任立光(04—07)
河南“营改增”税种改革的建议	何立正(04—03)
河南省会计局等相关部门的问题及发展对策	王立昌(04—02)
河南省高等会计教育改革与发展建议	赵立玉(04—05)
<b>工作研究</b>	
报业集团财务管理一体化管理的思考	王伟(01—01)
代理记账是规范小型微利企业会计管理的有效途径	
——王立军(01—05)	王立军(01—05)
精益思想在公共交通运营管理中的应用分析	王立杰(01—07)
质量、建筑师的分类核算对总资产利润率的影响	王立平(01—01)

从税款抵扣制度看增值税免税权的运用 ..... 李宝锋(01—54) 管理会计信息化建设以设计先行 ..... 李现宗 王进朝 杨定泉(02—40) 云计算与会计信息失真治理 ..... 张洪军(02—43) 全面提升工作绩效,促进注册会计师行业可持续发展 ..... 王念东 于 菲(02—46) 销售业务内部控制案例分析 ..... 曾 君(02—51) ——以房地产企业为例 完善城镇土地使用税政策的建议 ..... 曲 玲(02—53) ——以平顶山为例 建设工程付款之内部审计关键点 ..... 王晓敏(02—56) 高速公路政府审计发现的问题与对策 ..... 冯梅笑(02—60) 运用“四个三模式”强化行业人才建设 ..... 张连升 侯超娅 袁婷 王 峰(04—68) 管理会计应用中存在的问题及改进对策 ..... 王秋生 郭清叶 李金瀚(04—71) 基于EVA视角下的报业集团绩效评价探讨 ..... 张新星(05—20) 信力“营改增”,电视台财务管理再上新台阶 ..... 刘献丽(05—23) 房屋、建筑物的分类核算对房产税计税依据的影响 ..... 荣建军(05—25) 浅议企业年金、职业年金个人所得税税收政策 ..... 尚 瑶(05—28) 建立科学全面的行政事业单位审计质量控制体系 ..... 王佳凡(05—32) 政府投资项目跟踪审计的风险及防范对策 ..... 刘中伟(05—36) 土地收储资金审计方法初探 ..... 王开一 徐 峰(05—40) 积极推进基层联网审计 ..... 马千惠(05—42) 完善成本会计教学体系的思考 ..... 彭宏超(05—45) ——基于新成本核算制度 信息化把事后核算变成实时记录和适时管控 ..... 韩斌斌(06—31) 加强内控建设防范经营风险 ..... 荣建军(06—33) ——基于河南安彩高科股份有限公司的实践 平衡计分卡在事业单位管理中的应用 ..... 李慧杰(06—34) ——以广播电视台为例	信息化环境下的会计造假及其税务稽查策略探讨 ..... 李立志(06—37) 构建以战略为导向的全面预算管理体系 ..... 苗 震(06—45) 我国科技型企业知识产权质押融资问题 ..... 杨 夏(06—48) 会计专业增值税教学方法探析 ..... 李宝锋(06—52)  <b>业务与技术</b> 浅谈新《事业单位会计制度》之资产负债表 ..... 钟晓琴 聂翠萍(01—60) 基于实际利率法理解借款费用 ..... 姚进才(01—62) 发行价与购买价不等时债券抵销的会计处理 ..... 张卫丽(01—65) 对所得税暂时性差异会计处理的商榷 ..... 姚 珊(02—63) 以存货为合并对时期的增值税处理 ..... 张卫丽(02—67) 长期股权投资核算范围变化对会计处理的影响 ..... 姚 易(05—48) 中日商誉会计处理比较 ..... 王 鑫 袁和和(05—54) 非货币性资产交换中增值税的会计处理 ..... 姚爱科(05—57) 用友ERP薪资管理系统的业务操作 ..... 张卫丽(05—61) 如何正确处理事业单位收支转账业务 ..... 卢建超(06—57) 非货币性资产交换的涉税处理 ..... 姚 昂(06—59)  <b>行业动态</b> 省注册会计师行业动态六则 ..... 河南省注册会计师协会秘书处(01—70) 省财政厅会计处有关负责人到郑州市人民检察院调研内部控制工作 ..... 郑州市人民检察院(01—75) 会计师事务所信息化迎来新“红利” ..... 河南省注册会计师协会出台会计师事务所信息化建设奖励办法(02—71) 河南省会计学会会计职业教育专业委员会成立大会在河南财专召开 ..... 河南省会计学会会员部(02—72) 省注册会计师行业动态五则 ..... 河南省注册会计师协会秘书处(02—73)
---	---

## 总目录

河南省第四届大专院校会计学系(系)负责人培训班暨会计学科建设与人才培养学术研讨会在济源召开	七彩虹
——会计学术研讨班(04—74)	八时有你的印象——王本宽(01—79)
驻马店启动教育系统高级会计领军人才培养工作	我的“一字之师”——白利平(01—80)
——名师进阶公开课(04—75)	早班——王本宽(02—79)
2015·管理会计与现代企业国标建设论坛在宜兴成功举办	父亲给我讲的会计秘密——孙利平(02—60)
——省会计行业领军人才(04—76)	俗语——王本宽(05—79)
省注册会计师行业动态五期	心无纤尘——孙利平(05—80)
——省会计行业领军人才(04—77)	岁末年终话“决策”——孙利平(06—75)
省注册会计师行业动态六期	启航——王本宽(06—76)
——河南注册会计师协会秘书长(05—64)	
河南省水利系统财会人员业务技能大赛成功举办	
——吴小朴月光音乐会(05—70)	
河南省第二批会计领军人才毕业典礼在郑州隆重举行	封面——河南省会计学会七届四次理事扩大会议在郑州丽泽大酒店召开(01)
——郑明波公开课(06—65)	2015年度河南省会计继续教育科学研究课题申报指南——(02)
促进平台 增聚力量	郑州航空工业管理学院会计学术交流及教学活动剪影——(03)
——省高级会计师任职资格评审(后备)人才工作委员会成立	河南省第四届大专院校会计学系(系)负责人培训班暨会计学科建设与人才培养学术研讨会在济源召开——(04)
——省会计行业领军人才(06—66)	省高级会计师任职资格评审工作委员会会议剪影——(05)
省注册会计师行业动态七期——省注册会计师协会(06—67)	河南省第二批会计领军人才毕业典礼在郑州隆重举行——(06)
<b>政策解读</b>	
商丘农信社复审通过力	
——财政部会计司有关负责人就《注册会计师法》修改问题答记者问	封面——三门峡市举办企业会计准则暨事业单位会计制度改革研讨会(01)
——(01—76)	创新会计理念 提升管理水平——河南日报报业集团财务管理经验交流会(02)
(彩票机构会计制度)点评——李平洋(02—76)	郑州航空工业管理学院会计专业教师和教学团队风采——(03)
理财制度空白 驱力行业发展	2015年会计职称(后备)人才选拔面试现场纪实——(04)
——财政部会计司、保监会财产保险监管部有关负责人就《会计师事务所职业责任保险暂行办法》答《中国会计报》记者问	河南省水利系统财会人员业务技能大赛成功举办——(05)
——(05—71)	省高级会计师任职资格评审(后备)人才(06—71)
建立健全政府会计标准体系 务实政改财务报告编制机制	
——财政部有关负责人就制定《政府会计准则——基本准则》有关问题答《中国会计报》记者问	封面——河南省2015年度培训工作总结——(01)
——(06—74)	洛阳嵩山——张连志(01)
规范会计档案管理 提高会计档案现代化管理水平	洛阳光山龙凤湾会议纪念馆——张连志(02)
——财政部、国家档案局有关负责人就《会计档案管理办法》答记者问	郑州航空工业管理学院西门——洛阳市工商管理学院学生会组织(03)
——(06—72)	洛阳高新区财政局——张连志(04)
	平顶山鲁山八路军豫西抗日根据地革命遗址——张连志(05)
	平顶山鲁山八路军豫西抗日根据地革命遗址——张连志(06)

# 省总会计师协会2015年度培训 工作回眸



学员在北京国家会计学院聆听专家授课



学员与北京师范大学经济与管理学院李翀教授交谈



学员在厦门国家会计学院聆听专家授课



厦门国家会计学院副院长黄世忠讲授《移动  
互联网时代的价值创造新思维》



学员在北京现代汽车有限公司现场考察



学员在八路军豫西抗日纪念馆参观



省地质矿产勘查开发局培训班在厦门国家会计学院举办



培训部工作人员在认真核对学员信息



平顶山郏县八路军豫西抗日根据地曹沟旧址

摄影: 张建惠(河南省总会计师协会)