

内部资料 免费交流

云南云计



2016①

总第73期

适应改革发展要求 创新财务管理理念

——郑州市第一建筑工程集团有限公司财务管理纪实



国家住房和城乡建设部计划财务司司长
李礼平一行到集团公司承建项目现场调研



集团公司总会计师陈培玲要求财务人员认真
做好“营改增”的实施工作



集团公司举办“营改增”业务培训班



组织财务人员参加中建协举办的“营改增”专题研讨班



集团公司定期举办经济活动分析会



集团公司召开“防范财务风险”专题研讨会



集团公司财务人员参加郑州市地税局举办的
“企业所得税业务”视频培训会议



集团公司财务人员参加郑州市地税局举办的
“聚焦2015年财税环境下新风险和新机遇”培训会议

乘财务共享东风，迎接会计的春天

□中国注册会计师协会会长 冯淑萍

当前，我们已经迈入“互联网+”时代，以云计算、大数据、移动应用、物联网和智能控制为核心的现代信息技术，正对全球经济活动和运行机制产生重大影响，如何将信息技术的创新成果用于提升经济社会的创新力，具有重要意义。

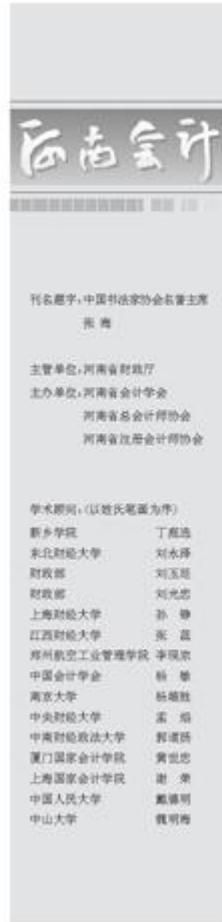
在国家信息化战略层面，十八大以来，习近平主席提出要“让互联网发展成果惠及 13 亿中国人民”，“努力把我国建设成为网络强国”。习近平主席在刚刚举办的第二届世界互联网大会发表演讲时提出五项主张：加快全球网络基础设施建设，促进互联互通；打造网上文化交流共享平台，促进交流互鉴；推动网络经济创新发展，促进共同繁荣；保障网络安全，促进有序发展；构建互联网治理体系，促进公平正义。为我们在“互联网+”背景下财务转型指明了方向。

在财务会计层面，由于信息技术手段的局限，长期以来，人们对财务会计的认识停留在记账、算账、报账的狭窄范围，在一些单位属于二线工作。在信息技术飞跃发展的今天，与决策相关的数据迎面而来，量多面广快速，财务会计数据有被淹没的风险。但我们同时也看到新的信息技术可以拓展新领域，发挥我们掌握经济业务第一手材料的优势，跨界财务共享平台，可以为人力资源、资金、税务、物流、内部审计等方方面面提供支持，其涵盖的领域远远超过财务会计信息，并且深入到实际运行流程中去。我认为，在共享经济时代，谁掌握数据和信息越多，谁对经济、企业发展等就越有发言权，谁掌握数据和信息越可靠，谁的决策就越准确，这关乎企业生存和发展。财务工作终于从幕后走向前台，财务人员迎来属于自己的春天，实现了马克思所描绘的“过程控制和观念总结”。

在财务从业人员职业生涯层面，财务共享服务对全国 1900 多万财务人员来说是既有挑战又有机遇，如果不能顺应时代潮流去优化自己的知识、技能和职业素养就有被淘汰风险，同时又给勇于在实践中实现转型的财务人员提供了新的舞台。财务人员生来就与数据打交道，其职业优势非常明显：一是会计职业与生俱来是与数字打交道的，对数据敏感。二是我们提供的数据可验证性强，可靠性高，在海量数据中剔除噪音，在共享经济时代背景下的互联网支撑的财务共享服务体系中将大有所为。这就要求财务人员从传统观点中走出来，在财务共享服务体系中的“业务会计”、“共享会计”和“战略会计”中选好自己的定位，实现自身职业生涯的转型从而为企业价值创造作出贡献。

在注册会计师行业发展层面，财务共享服务给注册会计师行业同样带来了新的挑战和机遇。财务共享服务倒逼传统审计理念、技术与方法的变革，要求注册会计师运用现代信息技术，对客户全新结构的电子财务数据实施审计分析，开展即时审计以实现审计业务的事前、事中和事后控制。财务共享服务为注册会计师在管理咨询业务提供了新领域，注册会计师可以通过自身业务能力提升完成从前端管理咨询到后端信息化落地的全过程，还可以采取发挥自身优势做好财务共享服务的前端管理咨询，由具备胜任能力的软件公司实现财务共享服务信息化落地实施。中国注册会计师协会正在制订注册会计师行业信息化五年规划，这一规划与财务共享服务的发展紧密相关，五年规划将优化信息化架构、完善技术应用与数据标准，基于信息技术创新成果构建行业管理与服务智能综合平台、会计师事务所智能审计作业平台和内部管理系统，实现行业信息化的网络应用、实时协同和智能绿色发展。

（摘自在“互联网+背景下的财务转型之路——中国财务共享服务探索论坛”上的致辞）



看首语

- 001 财务共享东风 播撒会计的春天高敬华

特别报道

- 004 财政部会计司2016年工作要点财政部会计司
007 中注协2016年工作要点中国注册会计师协会
011 2015年中国财会大事记《中国会计报》编辑部
021 2015年度中国十大财会新闻

理论探索

- 023 合计政策披露管制：目标与边界董红革
027 企业财务管理能力评估体系构建研究张桂玲

工作研究

- 030 基于互联网技术的企业集团财务集中管理王元亮
034 试谈高校科研经费管理的改进李亚春
039 盈余管理强度方法的比较与分析潘广浩
043 基于风险管理视角的公司盈销业务过程管理
——以 ACHT 公司为例史建军
046 加深对政策性单位财政资金监管探讨冯东晓
050 完善财政状况绩效审计的对策夏志玉
052 完善村级财务管理模式的建议郭春林

目录 MULU

业务与技术

- 055 浅析事业单位结转和结余的核算 王留根
060 内部交易的土地增值税筹划失败案例分析 王晓敏
063 例解存货跌价准备转销对所得税差异的影响 胡亚兰
067 企业增资账务处理实例
——以 X 集团公司为例 刘永丽

行业动态

- 071 财政部征集管理会计案例
.....《中国会计报》记者 韩福恒
072 省注册会计师行业动态二则
.....省注册会计师协会秘书处

政策解读

- 074 完善管理制度 助力行业发展
——财政部会计司、国家档案局馆室司有关负责人就发布《会计师事务所审计档案管理办法》答记者问

七彩虹

- 078 春联情结 孙利芳
079 忙年 王保江
080 数字之美 唐复生

封二:适应改革发展要求 创新财务管理理念

——郑州市第一建筑工程集团有限公司财务管理工作纪实

封三:黄河水利职业技术学院财经系举办“技能竞赛月”活动

封四:郑州文庙 赵 品



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

2016 年第 1 期(总第 73 期)

发送范围:全省财会人员

财政部会计司 2016 年工作要点

2016 年是“十三五”规划的开局之年，也是全面深化改革的关键之年。会计管理工作将贯彻落实党的十八大及十八届三中、四中、五中全会精神，以“四个全面”战略布局为统领，牢固树立和贯彻落实创新、协调、绿色、开发、共享的发展理念，适应经济发展新常态，坚持制度创新，深化改革开放，加强会计监管，服务中心工作，推动全国会计管理工作再上新台阶。

一、科学规划会计改革与发展，完善会计法律法规

制定发布《会计改革与发展“十三五”规划纲要》，做好宣传贯彻工作。全面贯彻依法治国方略，加大会计秩序整饬力度，组织修订《会计法》、《注册会计师法》，启动《会计基础工作规范》修订工作。修订发布《代理记账管理办法》，进一步完善代理记账信息化管理平台建设。研究加强会计监管和会计执法检查的相关政策措施。举办《会计档案管理办法》等规章制度培训。

二、加强政府会计准则体系建设

做好《政府会计准则——基本准则》和政府会计改革工作的宣传培训工作，为政府会计改革创造良好的舆论环境。研究制订存货、投资、固定资产、无形资产等政府会计具体准则，完善政府会计准则体系。研究制订政府会计制度，做好模拟测试等工作。发挥政府会计准则委员会作用，加强与部内外相关单位沟通与协调，努力推进政府会计准则制度建设和权责发生制政府综合财务报告制度

改革工作。组织开展政府会计相关课题研究工作，加强政府会计国际合作与交流。

三、完善企业会计准则体系，抓好宣传培训和实施工作

做好金融工具确认和计量、金融资产转移、套期保值、收入确认、分部报告、持有待售非流动资产与终止经营等准则的制定和修订工作，并研究起草相关准则应用指南。对我国其他现行具体准则进行系统梳理，按照准则项目内在一致性合理规划修订完善时间表，按照新的《企业会计准则体系体例》要求进行修改完善，提升我国企业会计准则质量，进一步推进中国准则与国际准则的持续全面趋同。继续密切跟踪国际会计准则理事会正在积极推进的有关金融工具准则、保险合同准则，以及概念框架、披露动议、同一控制下企业合并等多项国际准则的最新动态，并做好意见反馈工作；对于正式发布的国际准则项目做好相关调研和测试工作，研究并适时启动我国相关准则的修订完善工作。紧密配合经济改革和资本市场发展要求，深入研究“三去一降一补”涉及的会计问题，加强与监管部门的沟通，及时了解企业会计准则执行中出现的新情况、新问题，研究制定企业会计准则解释文件或相关办法，推动准则有效实施。进一步推动小企业会计准则的贯彻实施工作。加强会计准则委员会建设，制定发布《企业会计准则咨询委员会工作大纲》，适时组建企业会计准则咨询委员会，组织开展国际国内相关准则研究；认真做好会计标准战略委员

会日常工作。

四、加强管理会计指引体系建设

制定发布《管理会计基本指引》，做好相关宣传工作。规范管理会计应用指引体例，发布部分应用指引征求意见稿，指导单位管理会计实践应用。加强管理会计经验总结和宣传工作，总结提炼管理会计实践经验，开展案例库建设工作，积极推动管理会计广泛应用。组织 2016 年度管理会计专项课题研究，做好课题的日常管理和中期检查、结项评审等工作。继续推进企业产品成本核算制度体系建设，研究制定电网行业产品成本核算制度。

五、进一步推动内部控制规范体系建设与实施工作

贯彻落实《财政部关于全面推进行政事业单位内部控制建设的指导意见》，组织相关宣传报导和培训，研究制定相关实施细则。制定发布行政事业单位内部控制基础评价指标体系，研究发布行政事业单位内部控制建设案例。研究制定《小企业内部控制规范》和互联网内部控制相关指引。继续联合证监会总结分析 2015 年我国上市公司实施内控规范体系情况，撰写并发布年度分析报告。加强对上市公司执行内部控制规范的政策指导和监督检查。认真总结企业和行政事业单位内控规范实施情况，研究提出全面加强内部控制建设的措施。组织内部控制标准委员会换届、咨询专家改选工作，充分发挥内部控制标准委员会的智库作用。

六、加强会计信息化建设

加强与相关监管部门的联系，推动跨部门财务监管数据标准化合作，推进通用分类标准在中央企业、金融机构、证券监管、保险监管、社会保障等领域的应用。开展 XBRL 应用典型案例研究工作

并形成案例库，总结形成可复制可推广的经验，在全国范围内交流推广。完成会计软件数据接口国家标准制定工作，报送国家标准化委员会批准发布，并开展相关的宣传培训及贯彻实施工作。继续深化 XBRL 国际交流与合作，积极做好会计信息化委员会和全国会计信息化标准化技术委员会秘书处工作。

七、积极推进会计人才建设

印发《全国会计领军人才培养工程发展规划》，选拔招收新一期会计领军学员和特殊支持计划学员，组织第 11 次联合集中培训。研究部署大中型企事业单位总会计师素质提升工程，下达 2017 年度培训任务，继续会同国家会计学院做好培训管理工作。稳妥推进中级会计资格无纸化考试扩大试点，修订完善考试大纲，组织无纸化考试题库建设和纸笔考试试卷命题印制工作，指导各省级会计管理机构做好相关考务工作；继续加强与人社部、公安部、工信部的沟通，发挥协调工作机制作用，有效防范高科技作弊问题；研究正高级会计专业技术资格评审制度。研究会计专业学位研究生教育与会计专业技术资格衔接相关工作，继续开展全国会计硕士专业学位优秀教学案例、优秀学位论文评选工作；推动开展会计硕士专业学位教育质量认证工作，加大案例研究和教学力度，切实提高会计专业学位研究生培养质量。贯彻落实国务院有关简政放权指示精神，修订发布《会计从业资格管理办法》；修订印发《会计从业资格考试大纲》，更新扩容无纸化考试题库；研究加强农村会计人员管理的政策措施。加强对各省级会计管理机构的指导，做好会计从业资格调转、会计人员继续教育相关工作，为会计人员提供方便快捷高效的服务。继续加强会计人员职业道德教育。

八、进一步加强注册会计师行业监管

做好《会计师事务所审批和监督暂行办法》

(财政部令第24号)修订后的宣传和贯彻实施工作,及时修订完善行业管理配套规章制度,同时继续做好简政放权、行政审批改革涉及的相关工作。改进完善事务所从事证券审计业务监管体制机制,配合行政审批制度改革和股票发行注册制改革,切实加强对会计师事务所和注册会计师监管,探索建立签字合伙人(注册会计师)登记管理制度,持续提升行业诚信度和公信力。推动建立公共部门注册会计师审计制度和政府购买注册会计师专业服务制度,力争从法制体系和体制机制上破除注册会计师实施公共部门审计的准入障碍。联合相关部门适时、适当延长审计轮换期,研究大型企业集团和金融机构“主审+参审”的审计师配置制度,鼓励适当充分竞争,构建合理行业布局。研究制定境外机构发行人民币债券审计监管规定,服务人民币国际化同时兼顾审计监管现实需要,建立完善相关工作机制,维护债权人合法权益。扎实做好行业行政管理各项日常工作,包括会计师事务所及其注册会计师备案管理、H股资格事务所和“四大”会计师事务所日常管理、财政会计行业管理信息系统优化升级等工作,不断提高行业监管和服务水平。

九、深化会计对外交流与合作

继续密切跟踪研究国际财务报告准则最新进展,积极参与国际准则的修订与制定工作,加强与国际会计准则理事会在准则项目层面的技术交流,利用多种渠道及时反馈意见。切实履行亚洲大洋洲会计准则制定机构组副主席国职责,继续做好新兴经济体工作组联络办公室工作,通过与亚大地区、新兴经济体等会计同行交流技术问题、协调立场,深度参与国际财务报告准则的改进,使国际准则制定更多地听取并吸纳我国的意见和建议,切实维护我国利益。继续全方位开展会计对外交流与合作,充分利用好国际财务报

告准则基金会受托人会议、国际财务报告准则咨询委员会会议、会计准则咨询论坛等平台与机制,努力通过各种途径深度参与相关机制的各项工作,为我国会计准则持续国际趋同营造良好的国际环境。因循我国人民币国际化、资本市场开放进程和法律法规以及监管条件许可,研究境外企业到中国发行债券使用的会计准则政策问题。继续广泛深入开展管理会计、内部控制、会计信息化、注册会计师行业等领域的国际交流与合作。

十、扎实做好会计理论研究和学会工作

服务经济社会发展大局和财会改革中心工作,重点选择政府会计、管理会计、行政事业单位内部控制、财务会计概念框架、环境会计等领域,积极引导学者们开展课题研究,建立健全课题管理制度。继续组织各专业委员会开展内容丰富、形式多样的学术交流和研讨活动,增强会计学术研究的活力。加强会计学术对外交流,扩大中国会计学术界在国际上的影响力。继续做好《会计研究》、《中国会计研究》(英文版)的编审出版工作,提高稿件编审效率和质量,鼓励发表不同观点、不同研究方法的文章,提高刊物的可读性。同时,加强与国际学术界和出版机构的合作,努力提升《中国会计研究》(英文刊)的学术水平和国际影响。进一步完善会计学术类领军人才的选拔培养工作,探索培训课程的系统化,提升集中培训效果,形成高起点、可持续、成系列、有协作的标志性成果。对名家培养工程进行评估,研究探索名家选拔培养工作新机制。加强学会自身建设,创造条件争取政府购买服务项目,承接课题研究、评审活动等政府委托事务性工作,实现学会可持续发展。同时,加强分会管理和对地方学会的指导,进一步优化全国一盘棋的工作机制和工作流程。

(财政部会计司)

中注协 2016 年工作要点

2016 年,是国家实施“十三五”规划的开局之年。党的十八届五中全会审议通过的《中共中央关于制定国民经济和社会发展第十三个五年规划的建议》,描绘了我国在新世纪第四个 5 年经济社会发展的宏伟蓝图,为注册会计师行业科学规划未来 5 年发展和安排新一年的工作,提供了重要的指针。2016 年中注协工作的总体思路是:认真学习贯彻党的十八大和十八届三中、四中、五中全会精神以及中央经济工作会议和全国财政工作会议精神,深入领会落实习近平同志关于注册会计师行业要“紧紧抓住服务国家建设这个主题和诚信建设这条主线”的重要批示精神,践行“五大发展理念”,按照财政部党组对注册会计师行业工作的总体部署,深化实施行业发展五大战略,组织开展行业“创新服务年”主题活动,紧密围绕经济结构调整、产业转型升级、大众创业万众创新、政府职能转变、国有企业改革、资本市场改革等改革发展主题,进一步推进行业制度创新和业务创新。重视行业发展重大问题的超前研究,加大行业人才培养力度,推进审计报告模式国际趋同,大力拓展新业务领域,以事务所信息化为重点推进行业信息化建设,提高行业治理水平,加强行业管理、服务和协调,为实施“十三五”期间行业发展规划开好头、起好步。

一、开展行业“创新服务年”主题活动,以党建促进服务创新

组织全行业深入学习和贯彻中央精神。深入学习贯彻习近平总书记系列重要讲话精神和十八届三中、四中、五中全会精神,牢固树立并切实贯彻“创新、协调、绿色、开放、共享”五大发展理念,引领行业发展。全面梳理和总结行业发展五大战略实施情况和“十二五”期间行业发展规划落实情

况,深化对行业建设基本规律、行业形势任务以及行业当前主要矛盾的认识,紧密贴近国家“十三五”规划,谋划好行业未来五年的工作,制定发布《中国注册会计师行业发展规划(2016—2020 年)》,着力破解行业发展难题、增强发展动力、厚植发展优势。

开展行业“创新服务年”主题活动。认真贯彻落实十八届五中全会提出的坚持创新发展、把创新摆在国家发展全局的核心位置的要求,组织开展行业“创新服务年”主题活动,创新服务品种、服务内容、服务方式,提升服务质量和服务水平。紧密围绕经济结构调整、产业转型升级、大众创业万众创新、政府职能转变、国有企业改革、资本市场改革等改革发展主题,以行业创新服务于国家创新,以服务国家创新带动行业创新。围绕“创新服务年”主题活动,加大对行业发展成就和创新成果的宣传力度,增强公众对行业服务价值和服务能力的认知。

持续加强行业党建和统战群团工作。结合行业实际,贯彻落实中央办公厅《关于加强社会组织党的建设工作的意见(试行)》和全面从严治党要求,按照财政部戴柏华部长助理关于“结合全国社会组织党的建设工作座谈会要求,进一步加强学习,研究提出具体贯彻落实意见,切实当好社会组织党建工作的‘排头兵’”的批示精神,在新的起点上全面深化行业党的建设。按要求组织行业参加中央部署的重大政治活动,将学习贯彻中央精神和党建要求与行业培训、业务监管、会员服务等行业工作结合起来,加强思想建党工作。指导省级行业党组织制定实施事务所党组织工作手册,宣传推广会计师事务所支部工作法,健全对事务所党组织工作考核制度,建立健全对中小事务所党建帮扶机制,探索制度治党路子。抓好以事务所党组织书记为重点的党务工作者队伍建设,继续举办

行业党校班和各类党务培训班。建立健全行业统战及群团工作创先争优长效机制，做好行业代表人士的服务工作，想方设法加大行业代表人士培养、推荐力度。按照财政部戴柏华部长助理关于“进一步总结近年来创建工作的好经验，学习借鉴相关行业的好做法，扎实做好2015—2016年度创建工作，推动弘扬‘诚信为本’的注册会计师行业核心理念”的要求，发挥好青年榜样的力量，深入开展行业“青年文明号”创建工作，继续开展“注册会计师行业青年专家服务团”对口帮扶等品牌活动。扩大行业团组织覆盖面，激发行业团组织和青年组织的活力。

二、持续完善人才培养工作机制，加大行业人才培养力度

深化考试制度改革，提高考试服务水平。按照财政部戴柏华部长助理关于“打造国内顶尖的职业资格考试品牌”的批示，围绕《注册会计师考试制度改革方案》明确的总体目标，巩固考试基本制度和组织管理制度改革成果，深化考试质量保证制度改革。修订考试大纲和辅导教材，改进命题机制，完善评卷机制，体现专业人才成长规律，提升考试评价的科学性，组织实施2016年注册会计师全国统一考试。优化考试服务机制，加强考试政策宣传与考生帮扶，以方便考生为原则做好考试疑难问题解答、报名系统操作指导等工作。完善机考考场自动编排方案，不断提升服务考生工作水平。加强考试安全工作，对考试系统进行全面安全测评和实时监控，进一步做好机考实施方案和应急预案，提高机考安全水平。

加强会员继续教育，持续提升培训的针对性和有效性。依托专业培训机构，探索开发网络教学课程。面向西部省份继续举办“送教西部”培训班。以政府购买会计服务项目、政府会计改革、新审计准则、行业信息化等为重点，办好继续教育培训课程。指导地方注协开展培训，实现课程设计、师资资

源等方面的行业共享。研究非执业会员网上继续教育培训需求，稳步推进非执业会员继续教育的普及，做好海外非执业会员网上继续教育工作。

完善行业领军人才培养制度机制。改进完善与国家会计学院的合作机制，加强行业领军人才的日常联系、跟踪服务和发挥作用工作，建立领军人才选拔、跟踪培养的信息通报和动态联系机制，引导领军人才积极发挥在行业培训、考试命题、执业标准制订、国际事务咨询、执业质量检查等方面反哺行业的重要作用。研究制订领军人才培养考核细则，开展第十三批领军人才选拔和首次集中培训，对在培领军人才集中开展知识更新和专项能力培训，组织第十一期领军人才赴境外培训，对第五期领军人才进行毕业考核，配合实施“会计领军人才特殊支持计划”和开展全国会计领军人才联合集中培训。

推进行业后备人才培养体制机制转换。研究制订《注册会计师专业方向院校管理暂行办法》、《关于加强注册会计师行业与高校会计院(系)合作的指导意见》，加强行业与高校会计院(系)的合作，传达行业对专业人才的需求信息，推动改进注册会计师专业方向院校的专业教育。以“注册会计师胜任能力与职业判断”为主题举办注册会计师专业方向院校师资研修班，做好注册会计师专业方向学生境外实习工作。

三、深化准则国际趋同战略，保持准则动态国际趋同

做好审计报告准则的改革工作。围绕国际审计报告改革要求，发布审计报告、关键审计事项、持续经营等7项审计报告系列准则；修订或制订验资等7项审计准则，持续推进执业准则的动态国际趋同。

推动执业准则落地生根。加强执业准则的宣传培训，进一步提高各利益相关方对准则的认识，促进准则得到有效贯彻实施。根据行业发展和会员

需求,开展财务报表披露审计项目、信息技术发展对审计工作的影响、温室气体报告鉴证等方面的研究。充分发挥专业技术指导委员会和会计问题研究组的作用,加大对注册会计师职业判断的指导,为会员提供高质量的技术援助和技术咨询服务。

积极参与国际标准制定和国际协调工作。支持中国代表在国际审计与鉴证准则理事会、国际职业道德准则理事会、国际公共部门会计准则委员会等国际标准制定机构的工作,加强对国际标准草案、咨询文件的研究和意见反馈,提高在国际规则制定中的话语权,充分发挥国际审计准则研究组和职业道德问题研究组的咨询支持作用。

四、深入实施新业务拓展战略,推动事务所做强做大和做精做专

加大新业务拓展创新力度。深入研究构建开放型经济新体制、实施“一带一路”战略对行业的机遇和要求,指导和帮助事务所提高执行国际业务和开拓国际市场的能力,加强与“一带一路”沿线国家会计职业组织和行业的联系和合作。围绕产业转型升级、公共部门改革、国企改革、政府会计改革等,加强与有关部门的协调,推动政府购买服务相关政策的落实,积极发挥行业承接政府外包服务的作用。加强对公共部门审计制度、会计市场开放政策和市场准入制度、管理会计咨询服务的研究,为事务所开拓国际国内业务市场提供指导。加强与权威媒体的联系沟通,制作推广行业宣传片,编制《中国注册会计师行业发展报告 2015》,促进提升市场对注册会计师专业服务价值的认知。充分利用网站、会刊等行业自有媒体,加大对国家宏观政策、行业政策的解读和拓展新业务的指导,贴近会员需求,更好地为会员服务。

指导推动示范基地建设。积极发挥会计服务示范基地在市场培育中的探索带动作用,总结已创建会计服务示范基地和试点项目的经验,指导创建新的会计服务示范基地。继续组织示范基地

对可推广、可复制经验进行总结提炼,结合行业发展实践及改革创新成果,开展行业巡回宣讲活动,加强对中小事务所做精做专的指导。

加大对事务所做强做大和做精做专的支持力度。总结事务所做强做大战略实施情况,研究完善支持事务所做强做大政策措施及奖励资金申报办法。加大对事务所发展的支持力度,重点研究加强对中小事务所做精做专的扶持、指导。落实 2015 年度“一特三高”奖励项目申报评审和奖励兑付工作。密切关注证券市场改革,指导事务所提高证券市场服务能力和服务水平,研究完善职业责任保险制度和行业法律援助措施,维护会员合法权益。

推进事务所品牌建设。以提高事务所风险管理质量和控制能力为重点,推动事务所建立健全内部决策和管理机制,指导大型事务所一体化建设。加强对事务所品牌建设的指导,做好 2016 年事务所综合评价工作,发布事务所前百家信息。组织行业参加第四届“京交会”,加强对事务所品牌的推介与宣传,积极推动事务所“走出去”。

五、以行业信息化顶层设计为基础,以事务所信息化为重点推进行业信息化建设

制定发布《注册会计师行业信息化建设规划(2016—2020 年)》。完善行业信息化顶层设计,制定行业信息化五年规划,并开展规划的宣传、培训和实施工作,分解 2016 年信息化建设重点工作,推进规划的落地生根。

升级行业管理信息系统和建设协同办公系统。启动行业管理信息系统 3.0 建设,完成行业管理信息系统的优化和升级改造。围绕注协办公流程的信息化需求,做好协同办公系统建设的需求分析、项目建设质量指导与监督工作。

推进会计师事务所信息化建设步伐。贯彻落实财政部戴柏华部长助理关于“在下一阶段工作中,要进一步调动会计师事务所的积极性”的批示精神,加快推进事务所信息化建设步伐。指导大型

事务所审计软件利用大数据、云计算等现代信息技术，完善风险导向审计功能，推动系统架构向云平台转换。指导提升中小事务所审计软件质量，研究提出中小事务所审计软件选型指引。研究制订事务所信息化建设资助扶持相关政策，继续开展2016年事务所信息化建设奖励申报与评审。持续做好向全行业提供法律法规库和经济数据库的工作，不断提升行业共享信息服务水平。

六、加强行业监管，提高行业诚信水平

加强上市公司2015年年报审计监管。总结行业近年来开展上市公司年报审计监管和证券事务所执业质量检查的工作经验，坚持风险导向监管工作理念，强化事中监控，充分发挥专家作用，提升上市公司年报审计工作质量。改进监管约谈工作机制，丰富和拓展约谈主题，优化约谈方式和流程。加强年报审计跟踪，完善业务信息报备，改进年报审计情况快报内容，提升快报的质量和使用价值。

开展事务所执业质量检查工作。深入落实执业质量检查制度改革精神和系统风险管理理念，进一步巩固行业监管国际趋同成果，修订检查手册和培训教材，完善系统风险管理的程序和方法。组织开展证券事务所执业质量检查，加强检查队伍建设，完善访问研究员工作机制，加强对系统风险管理工作的全程指导。深化对事务所的整改帮扶，全面提升内部治理的机制和水平。加强对地方注协检查工作的指导与监督，制定中小事务所执业质量检查手册，举办地方注协监管人员培训班，提升检查工作水平。

综合治理行业不正当低价竞争。加强对事务所业务收费情况的检查，开展会计服务放开价格条件下审计收费标准形成机制的研究，强化对不正当低价竞争的日常监管。加强对重大项目招投标情况的跟踪，对涉嫌不正当低价竞争的事务所，适时启动约谈机制和监管措施。加强与有关部门和招标单位的沟通，协调解决事务所在参与审计

服务招投标过程中遇到的困难。

提高注册管理服务水平。优化流程，扩大宣传，注重配合，完善考试通过人员入会的服务，加大会员发展工作的力度。继续以严格检查专职执业为重点，组织开展注册会计师任职资格检查。推动任职资格检查与事务所综合评价、行业管理信息系统建设的有机结合，提高行业管理的工作效能。提高为非执业会员服务的意识，改进会员服务机制，拓宽会员服务渠道，研究建立不同领域会员交流服务平台，探索以身份证号码为基础构建会员一体化管理服务新模式。

七、完善注协治理机制建设，提高服务和管理水平

完善注协治理机制建设。跟踪研究行业协会改革发展政策，筹备召开第六次全国会员代表大会，研究完善注协治理机制，完善民主协商、民主决策制度，充分发挥理事会、常务理事会的决策作用以及专门（专业）委员会的议事和咨询作用，研究专门（专业）委员会调整设置。

提高注协服务和管理水平。巩固和深化“三严三实”专题教育成果，完善注协机关绩效报告和评价制度，提高服务效能，构建高效、便捷、公开的服务型组织。围绕服务公众和服务会员，梳理完善注协工作机制、流程和方法。贯彻落实《财政部内部控制基本制度（试行）》及专项管理办法，严格执行《中注协内部控制操作规程》，加强固定资产和服务项目的政府采购管理。坚持“厉行节约、勤俭办会”，严格预算审批和执行，完善财务工作机制，为行业发展和注协建设提供财务保障。

加强注协机关党建和干部队伍建设。推进注协机关党的建设和群团工作，落实党风廉政建设主体责任和监督责任。加强注协队伍培训，完善注协机关选人用人制度，提高注协机关对优秀人才的吸引力。

（中国注册会计师协会）

2015年中国财会大事记

□《中国会计报》编辑部



1月1日起,新《预算法》开始实施,为推进预算管理改革提供了法律依据。新《预算法》在预算管理制度、预算控制方式、地方债务风险、转移支付制度、预算支出约束等诸多方面实现了重大突破。

1月1日,致同会计师事务所首席合伙人徐华经选举出任致同国际治理委员会成员,任期3年。此次徐华出任致同国际治理委员会成员,有助于致同会计师事务所更多地参与并影响其国际会计网络的决策管理,有利于提高致同会计师事务所的品牌声誉和国际影响。

1月13日,由中国会计报与瑞华会计师事务所、国富浩华国际联合主办的“互联互通:新常态下的企业战略与财务创新国际研讨会”在京举办。会议旨在通过多个领域的深入交流和研讨,为中国企业解读新常态下的“互联互通”之道与财务应用之策。

1月13日,由中国会计报和瑞华会计师事务所联合主办的“瑞华杯”2014年度中国十大财会新闻评选结果揭晓。评选结果由主管部门负责人、业内著名财会专家学者等组成的专家评委会评选产生,涵盖了政府会计改革、管理会计体系建设、会计法规准则修订、会计人才培养、会计国际化等方面的内容。

1月13日,2014年全国会计领军人才特殊支

持计划选拔结果公布,东南大学经济管理学院会计系教授陈志斌等10名全国会计领军人才入选。

1月14日,为指导广大考生复习应考,财政部发布《关于2015年度全国会计专业技术资格考试题型等有关问题的通知》,对2015年度会计资格考试命题依据、试题题型、考试时限、考试批次、答题要求、评分原则等有关事项进行了说明。

1月14日,财政部会计司公布了2014年行政事业单位内部控制知识竞赛活动的优秀组织奖和个人奖的获奖名单。其中,田雪平等50人获得一等奖,刘丽慧等200人获得二等奖,鲁文婷等300人获得三等奖;中共中央组织部等50家组织单位获得优秀组织奖。

1月15日,财政部发布了《关于固定资产投资报表编报有关问题的通知》,要求所有行政事业单位(含比照事业单位管理的社会团体)、国有及国有控股企业和使用财政性资金进行固定资产投资活动的非国有单位均编报此报表。

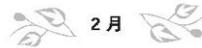
1月18日,中国会计报与中国会计学会联合主办、北京大学光华管理学院承办的“管理会计之中国实践”走进高校第一站——北京大学站举办。企业界参会代表与北大教授和学子围绕会议主题“大数据时代,CEO需要怎样的管理会计”,进行了深入研讨。

1月22日,为推动电力行业企业有效实施企业内部控制规范体系,进一步提升电力企业经营管理水平和风险防范能力,财政部发布《电力行业

内部控制操作指南》。

1月23日,中国资产评估协会公布2014年资产评估机构综合评价综合排名前百家机构名单。中联资产评估集团有限公司拔得头筹,年收入超过4.6亿元;北京中企华资产评估有限责任公司和北京天健兴业资产评估有限公司分别名列第二、第三名。

1月30日,为进一步提升注册会计师行业服务金融业发展的能力,中国注册会计师协会发布《商业银行审计指引》,对注册会计师从事商业银行的审计工作作出详细指导。



2月

2月3日,财政部就国际会计准则理事会发布的《对〈国际会计准则第7号〉的修订(征求意见稿)》向有关单位征求意见,以深入参与国际财务报告准则的制定,推动我国会计准则持续国际趋同。

2月5日,美国证券交易委员会(SEC)宣布,与国际“四大”会计师事务所中国分所达成和解,4家分所将恢复在美审计运营资格,特别是对中概股公司的审计。

2月11日,时任中国财政部会计司司长、中国企业文化控制标准委员会秘书长的杨敏和美国科索委员会(COSO)主席何逸夫共同签署了《中国企业内部控制标准委员会与美国科索委员会合作备忘录》。按照其中的规定,美国科索委员会将邀请我国参与修订《风险管理——整合框架》,这是外方首次主动邀请我国参与国际内控标准制定工作。

2月13日,财政部部长楼继伟通过《中国会计报》向全国财会工作者致以新春问候,向关心支持财会工作的各界人士表示衷心的感谢。

2月13日,财政部会计司发布2014年工作总结和2015年工作要点。为做好2015年各项会计管理工作,财政部会计司对2014年的会计管理工作进行了全面总结,并结合党的十八届三中、四中

全会、中央经济工作会议和全国财政工作会议对会计改革发展提出的新要求,研究确定了会计司2015年的工作思路。

2月13日,为确保无纸化考试工作顺利开展,财政部制定了《2015年度全国会计专业技术初级资格无纸化考试及中级资格无纸化考试试点工作方案》。

2月17日,国务院下发的《关于改革和完善中央对地方转移支付制度的意见》显示,在2014年中央专项转移支付项目从220个减少至150个左右的基础上,财政转移支付制度迎来了全新改革,剑指我国每年近5万亿元的转移支付资金。



3月

3月2日,财政部公布若干废止和失效的会计准则制度类规范性文件目录,此举是根据已发布的企业会计准则和小企业会计准则,财政部对从“两则”、“两制”(1992年)至企业会计准则颁布实施之间相关准则制度类会计规范性文件进行清理。

3月2日,中国注册会计师行业党委、中国注册会计师协会印发《注册会计师行业“国际化建设年”主题活动实施方案》,启动行业“国际化建设年”主题活动。

3月2日,审计署下发《关于培养审计业务骨干人才和审计专业领军人才的实施意见》,着手培养审计业务骨干人才、审计专业领军人才两个层次的高级审计专业人才。

3月3日,民政部和财政部联合发布《关于规范全国性社会组织年度财务审计工作的通知》,以提高社会组织的财务管理和会计工作水平。

3月3日到3月15日两会期间,至少有20位从事会计相关行业的代表、委员参加2015年两会。两会上,他们以财会人的专业视角为经济社会发展建言献策。

3月11日,北京春立正达医疗器械股份有限

公司在香港联交所正式挂牌上市，天健会计师事务所为其出具了 IPO 项目审计报告。这是第一个由中国内地会计师事务所担任申报会计师、由中国内地注册会计师签字的港股 IPO 项目。

3月16日，国务院国资委发布2015年度集中重点检查项目和境外国有资产检查项目服务采购结果公告。中标的会计师事务所包括天职国际、众环海华、立信等。

3月18日，财政部发布《关于开展2015年全国会计领军(后备)人才(企业类)选拔培训的通知》，着力造就一批符合社会经济发展要求的高素质、复合型、国际化会计领军人才。

3月19日，国际评估准则理事会(IVSC)宣布中国资产评估协会秘书长张国春当选IVSC管委会委员。

3月20日，财政部下发《关于做好2014年度金融类企业国有资产产权登记监督检查工作有关事项的通知》，旨在加强国有金融资产管理，全面掌握国有金融资产分布和变动情况。

3月23日，财政部决定在全国范围内组织开展企业内部控制规范体系建设与实施情况问卷调查工作。

3月27日，为倡导注册会计师强化职业判断意识，中国注册会计师协会发布《中国注册会计师职业判断指南》。



4月2日，财政部启动管理会计征文活动，以推动管理会计大讨论、大争鸣，深入推进中国特色管理会计体系建设，征文活动由财政部会计司、财政部会计资格评价中心、中国注册会计师协会和北京、上海、厦门3所国家会计学院联合主办，中国会计报协办。

4月7日，中国资产评估协会发布了《2013年度我国主板市场资产评估情况统计分析报告》。报

告显示，资产评估的价值发现、判断、管理的专业服务功能，真实、客观地反映了上市公司资产状况，现阶段已经成为上市公司并购重组定价的核心环节和主要依据。

4月9日，财政部启动2015年“会计名家培养工程”候选人推荐工作。“会计名家培养工程”候选人推荐工作，通过两个途径进行，一是由具有会计学博士学位授予权的高等院校、科研单位及3家国家会计学院负责组织；二是由会计名家培养工程入选者直接提名推荐。

4月9日，财政部发布2015版企业会计准则通用分类标准。2015版通用分类标准对通用分类标准和行业扩展分类标准进行了整合，以替代2010版通用分类标准、石油和天然气行业扩展分类标准、银行业扩展分类标准。

4月9日，中国注册会计师协会发布了《2015年度中国注册会计师协会培训计划》，以期推动行业继续教育和人才建设工作进一步发展。

4月10日，财政部政府和社会资本合作中心发布的《关于征集政府和社会资本合作(PPP)专业咨询服务机构的公告》指出，中心拟建立PPP专业咨询服务机构库，供有需要的PPP相关方参考。

4月14日，财政部发布《关于组织2014年度中央文化企业财务会计决算和执行<企业会计准则>集中验审工作的通知》，要求中央文化企业报送2014年度财务会计决算材料，并对企业执行会计准则情况进行集中验审。

4月15日，全国会计专业学位研究生教育指导委员会全体会议在北京交通大学召开。面对新常态下的会计专业学位研究生教育工作，时任财政部部长助理的余蔚平在会上强调指出，科学认清当前形势，准确研判未来走势，是做好会计专业学位研究生教育工作的基本前提。

4月20日，中国注册会计师协会启动2015年注册会计师行业领军(后备)人才选拔培养工作，选定管理会计咨询作为培养方向。这是继金融审

计方向之后，注会行业在领军人才培养方面的又一次重大创新。

4月23日，财政部发布通知，决定开展2015年资产评估行业执业质量检查工作。涉及投诉举报问题的资产评估机构将是检查重点。

4月29日，财政部办公厅下发了《关于组织开展公共部门注册会计师审计制度研究的通知》。“公共部门注册会计师审计制度研究”被批准列为财政部改革发展重大研究题目，并需在年内完成研究任务。



5月1日，《中华人民共和国会计法》这部会计行业基本法自1985年5月1日实施以来，在中国走过30年历程。

5月4日，为更好发挥各相关单位在我国会计标准建设和实施中的作用，财政部在会计准则委员会委员基础上，组建了会计标准战略委员会。

5月5日至9日，财政部监督检查局举办了全国会计监督总结培训班，针对全国财政工作会议有关要求和部党组批准的检查计划，对2015年会计金融监管工作进行了布置以及先期培训。

5月6日，财政部印发《关于地方政府专项债券会计核算问题的通知》，以适应地方政府专项债券预算管理需要，规范其专项债券会计核算。2015年以来，地方债管理备受各界关注，对此文件的出台业内期盼已久。

5月7日，中国注册会计师协会成立了行业信息化专家顾问组，研究行业信息化建设下一阶段工作方案，论证协同办公管理系统建设、行业信息管理系统升级和行业信息化咨询服务3个项目，并研究推动“智能审计”，切实提升行业服务国家经济建设的信息化水平。

5月8日，为加强全国会计专业技术资格无纸化考试考务管理工作，进一步规范全国会计专业

技术资格无纸化考试行为，财政部在总结初级会计资格无纸化考试实践经验基础上，对2013年发布的《全国会计专业技术资格无纸化考试考务规则》等文件进行了修订。

5月11日，国家审计署办公厅印发《国家重大政策措施和宏观调控部署落实情况跟踪审计实施意见（试行）》，为规范国家重大政策措施和宏观调控部署落实情况的跟踪审计工作，建立健全跟踪审计的长效机制，提升跟踪审计质量提供了制度保障。此后，相关部门将对国家重大决策部署落实情况进行跟踪审计。

5月12日，为宣传贯彻《企业会计信息化工作规范》、《企业会计准则通用分类标准》，在全社会普及企业会计信息化相关知识，财政部决定举办全国企业会计信息化知识竞赛。此次竞赛由财政部主办，中国会计报协办。

5月16日，2015年度全国会计专业技术初级资格无纸化考试在全国31个省（区、市）及新疆生产建设兵团的698个考点、4208个考场同时开考。此次考试历时5天，共有10个考试批次，报考人数达128万人。

5月18日，为宣传推广通用分类标准实施和XBRL应用经验，激发企业实施通用分类标准的内生动力，促进提升企业会计信息化工作水平和会计服务企业经营管理的能力，财政部启动通用分类标准典型实施应用案例征集工作。

5月21日，时任财政部部长助理的余蔚平会见了英国皇家特许管理会计师公会会长凯斯·路克一行。

5月22日，中国会计报与中国会计学会联合主办、浪潮集团有限公司承办的“管理会计之中国实践”走进信息化行业研讨会，在山东济南召开。这是“管理会计之中国实践”活动继走进高校、走进煤炭行业后的第三站。

5月23日至24日，公共部门注册会计师审计制度研究启动会在湖南长沙举行。这一财政部改

革发展重大研究课题正式进入研究阶段，并将在年内形成研究报告。

5月25日，财政部对全国会计领军（后备）人才培养工程实施情况进行了总结。会计领军人才工程实施10年来，累计招收35个班1297名学员，先后有10个班402名学员顺利毕业，社会认可度持续提升，国际影响力逐步扩大，品牌效应不断显现。

5月27日，中国注册会计师协会召开2015年第一次会长会。会议听取了协会秘书处关于第五届理事会第六次会议以来行业工作的报告，重点研究了“四个全面”战略布局下行业面临的形势和任务。

5月29日，为规范会计师事务所从事中国内地企业境外上市审计行为，促进境内外会计师事务所依法开展业务合作，维护投资者利益和资本市场秩序，财政部发布了《会计师事务所从事中国内地企业境外上市审计业务暂行规定》，自2015年7月1日起施行。

5月31日至6月1日，中国财务公司协会在中国企业集团财务公司2015年年会上发布《企业集团财务公司行业评级办法》。被誉为“企业集团‘内部银行’的财务公司在诞生28年之后，终于有了行业评级标准。

5月起，财政部就《行政单位国有资产管理暂行办法》、《事业单位国有资产管理暂行办法》的贯彻落实情况面向地方和中央部门进行书面调研。此举是加强资产管理法制建设，研究制定行政事业资产管理条例的重要前期准备工作，对于进一步规范和加强资产管理，提升管理水平具有重要意义。



6月2日，财政部发布了《关于收回财政存量资金预算会计处理有关问题的通知》，进一步明确对财政存量资金收回的相关会计处理。

6月3日，财政部就《会计师事务所审批和监督暂行办法（修订征求意见稿）》向各相关单位公开征求意见。其中推行的几项举措实际上是财政部对《会计师事务所审批和监督暂行办法》的一次重大修订，基本体现出会计师事务所审批监督改革下一步的方向。

6月4日，财政部决定开展2015年全国先进会计工作者评选表彰工作，拟表彰全国先进会计工作者50名。

6月4日，财政部起草的《商品期货套期业务会计处理暂行规定（征求意见稿）》发布并公开征求意见。

6月9日，财政部发布《企业会计准则解释第7号（征求意见稿）》，向全社会公开征求意见。《征求意见稿》针对企业在执行会计准则过程中遇到的相关会计处理问题做出了进一步解释。

6月10日，第二期全国会计领军人才培养工程特殊支持计划在北京启动。

6月13日，主题为“新常态下高级财务管理人金融创新能力提升”的论坛在北京国家会计学院举办。时任财政部会计司副司长、中国会计学会秘书长的刘光忠在论坛上表示，培养高端国际化财会人才，是我国争取国际会计准则话语权的必经之路。

6月18日，财政部会计司司长高一斌赴北京市财政局调研会计管理工作。高一斌表示，北京市是我国会计人才的集聚地，也是会计改革的试验场，北京市在会计管理工作中的很多好经验、好做法值得学习借鉴。

6月17日，财政部会计司启动“三严三实”专题教育活动，会计司司长高一斌为全司党员干部讲授“三严三实”专题教育党课。

6月18日，财政部下发了《关于修改〈代理记账管理办法〉的决定（征求意见稿）》，对建立代理记账机构信息报告公示制度等4个方面内容进行修改。已执行10年的《代理记账管理办法》迎来一

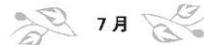
次重要修改。

6月24日，国际会计准则理事会的监督机构——国际财务报告准则基金会受托人公布了“会计准则咨询论坛”未来3年的成员名单，中国会计准则委员会位列其中。

6月25日，财政部下发通知，正式启动了2015年度会计和金融监督检查工作。

6月26日，2015年会计名家培养工程入围人员名单产生。南京大学会计与财务研究院副院长李心合等10人顺利入围。

6月29日，财政部就国际会计准则理事会发布的《财务报告概念框架（征求意见稿）》征求意见，以深入参与国际财务报告准则的制定，推动我国会计准则持续国际趋同。



7月1日，人力资源和社会保障部和财政部联合发出通知，将原定于2014年9月6日、7日举行的“注册资产评估师职业资格考试”，推迟到2015年11月14日、15日举行。2015年资产评估师考试时间终于确定。

7月2日，财政部、保监会制定并发布了《会计师事务所职业责任保险暂行办法》。此办法填补了注册会计师行业的制度空白，并可助力行业发展。

7月2日，财政部会计资格评价中心发布了2015年度全国会计专业技术初级资格考试金银榜。据统计，共有138人入围初级金榜，1106人入围初级银榜。

7月6日，为进一步优化全国会计领军人才培养机制，财政部根据《全国会计领军（后备）人才培养工程提升计划实施方案》，启动第三期特殊支持计划选拔工作。

7月10日，财政部下发了《关于调整资产评估机构审批有关事项的补充通知》，进一步就资产评估机构审批的相关事项做出补充规范。

估机构审批的相关事项做出补充规范。

7月10日，财政部对《资产评估机构审批和监督管理办法》进行了修订，并对外发布了《资产评估机构审批和监督管理办法（修订征求意见稿）》，向社会公开征求意见。除了明确机构审批由前置改为后置的审批流程外，《征求意见稿》还提出，资产评估机构要建立首席评估师制度。

7月13日，财政部就《会计师事务所审计档案管理暂行办法（征求意见稿）》公开征求意见。审计档案的真实性、完整性、有效性和安全性将在《征求意见稿》的要求下得到进一步的保障，审计档案功能的充分发挥有了更大的空间。

7月14日，中国注册会计师协会发布了2015年我国会计师事务所综合评价前百家信息。该信息显示，中资事务所与国际“四大”在华机构差距逐渐缩小，会计师事务所业务收入逐年增加，注册会计师行业做强做大成效显著。

7月14日，福建省政府办公厅转发了省财政厅制定的《台湾会计专业人士担任中国（福建）自由贸易试验区会计师事务所合伙人试行办法》，对这一注册会计师行业的新举措做出了明确的规范。允许台湾会计专业人士在福建自贸区担任会计师事务所合伙人，在国内属首次。

7月20日，注册会计师行业领军人才（首批管理会计咨询方向）首期集中培训在北京国家会计学院开班，来自会计师事务所、国资委和证监会系统的46名学员参加。

7月20日至21日，“中国财会高峰论坛暨2015中国会计报年会”召开。此次论坛由中国会计报主办，中华会计网校联合主办，高顿财务培训承办。在此次论坛中，与会人士围绕“互联网+与大会计时代”这一主题，探讨管理会计、会计服务创新、会计人才培养、财会管理国际化信息化、注册会计师新角色等话题，解读了新常态下中国会计改革与发展的新方向和新动能。

7月24日，财政部副部长余蔚平会见国际财

务报告准则基金会监督委员会主席河野正道一行。

7月28日,财政部就国际会计准则理事会《对〈国际会计准则第19号〉和〈国际财务报告准则解释公告第14号〉的修订(征求意见稿)》征求意见,以深入参与国际财务报告准则的制定,推动我国会计准则持续国际趋同。



8月3日,财政部发布《企业产品成本核算制度——钢铁行业(征求意见稿)》,以改进和加强钢铁企业产品成本核算。

8月3日,中国注册会计师协会发布《中国注册会计师行业发展报告2014》,这是中注协第一次发布行业发展报告。

8月4日,北京市财政局召开管理会计专家委员会暨管理会计产学研联盟成立大会。北京市财政局聘任管理会计专家57名,设立管理会计产学研联盟单位46家。以联盟形式推动管理会计产学研相结合,北京再开全国会计管理工作先河。

8月6日,中国资产评估协会公示了2015年资产评估机构的综合评价排名榜。

8月8日至9日,中国会计学会第十四届全国会计信息化年会在哈尔滨商业大学举行。

8月17日,十二届全国人大常委会第五十二次委员长会议上传来消息,在8月24日至29日举行的十二届全国人大常委会第十六次会议将审议《资产评估法(草案)》。这是《资产评估法(草案)》第三次进行人大审议。

8月21日至22日,公共部门注册会计师审计制度研究第二次工作会议在深圳举行,就课题研究展开深入讨论。

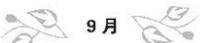
8月23日,国务院正式印发《基本养老保险基金投资管理办法》,办法中关于会计信息和会计操作的内容多达11处之多。

8月26日至12月29日,财政部企业内部控制标准委员会共发布6期《企业内部控制简报》。

8月26日,财政部发布《关于组织开展互联网内部控制问卷调查工作的通知》。此次调查问卷将为研究制定互联网相关内部控制指引、进一步完善我国企业内部控制规范体系提供指导。

8月31日,2015年企业会计信息化知识竞赛活动结束,全国广大会计从业人员和其他社会人员踊跃参赛,共有近92.5万参赛者登录竞赛网站参加答题,竞赛活动取得圆满成功。

8月下旬,中国注册会计师协会2015年证券期货资格会计师事务所执业质量现场检查工作结束。中注协派出8个检查组,对8家证券资格事务所及其19家分所的执业质量进行了全面检查。



9月6日,浙江省举行会计从业资格证“网上申请、快递送达”金华试点启动仪式。

9月8日,中国注册会计师协会官网显示,中注协兑现2015年做强做大若干扶持奖励资金,16家单位分享总计470余万元的奖励金。

9月9日,由中国银行业监督管理委员会和中国银行业协会联合举办的“信贷资产证券化和会计”高级研讨会在北京召开。

9月9日,财政部正式发布会计信息质量检查公告第三十二号、第三十三号、第三十四号,其中显示:2014年财政部组织的会计监督检查,共追缴财政资金9.72亿元,追缴税款4.49亿元。

9月12日至13日,2015年度全国会计专业技术中、高级资格考试在全国举行。有中级资格79.11万人、高级资格3.99万人,共计83.1万人走进考场。在此次考试中,中级资格考试除部分地区实行无纸化考试试点外,其他地区仍采用纸笔方式进行;高级资格考试实行纸笔形式开卷考试。

9月14日,财政部会计司党总支在司党总支

成立之后,开展了“三严三实”第一次专题学习研讨,结合当前政府会计改革难点问题进行了专题研讨。

9月15日,中国注册会计师协会发布《关于注册会计师行业参加“2015—2016年度全国青年文明号”创建工作的通知》。“青年文明号”优秀创建集体在行业内起到了典型示范作用,在全行业的影响力初步显现。截至2014年年底,有52位青年被共青团中央、行业团委授予“全国优秀共青团员”等多项荣誉称号。

9月21日,为深入参与国际财务报告准则的制定,推动我国会计准则持续国际趋同,财政部就国际会计准则理事会发布的《2015年议程咨询(意见征询文件)》向各单位公开征求意见。

9月23日,中国资产评估协会发布了《中评协关于〈规范资产评估机构执业收费的指导意见〉征求意见的通知》,从资产评估机构和资产评估协会两个方面,规定了资产评估机构在收费标准的制定与公布、业务承接、确定收费金额、参加招投标、与委托方的沟通及投诉举报等事项。

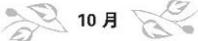
9月24日至25日,公共部门注册会计师审计制度研究第三次工作会议在上海举行,就课题研究展开深入讨论。公共部门注册会计师审计制度研究有序推进。

9月28日,《资产评估法(草案三次审议稿)》专家研讨会暨中国法学会2015年第29期立法专家咨询会在中国法学会召开。《资产评估法》是由全国人大财经委员会直接组织起草的,这在我国的立法实践中并不多见,足见这部法律的重要性。

9月29日,2015年全国会计领军(后备)人才培训选拔考试面试名单公布。经过集中评审,共选拔90人进入面试,面试于2015年12月上旬在上海国家会计学院举行。

9月30日,财政部发布《关于调整中央和国家机关差旅住宿费标准等有关问题的通知》。根据《通知》,财政部经研究决定,自2016年1月1日起,

调整《中央和国家机关差旅费管理办法》规定的差旅住宿费标准。



10月

10月1日,国际会计公报(IAB)公布了IAB Awards2015的最终评选结果,信永中和国际会计师事务所获IAB Awards2015“国际会计网络新星”奖,这是中国会计师事务所发起创立的国际会计网络品牌首次获此殊荣。

10月8日,中国人民银行公布消息,中国人民银行行长周小川致函国际货币基金组织总裁拉加德,正式通报中国采纳国际货币基金组织数据公布特殊标准的决定。这标志着中国已完成采纳数据公布特殊标准的全部程序,将按照这一特殊标准公布相关统计数据。

10月10日,财政部修订发布了《财政总预算会计制度》,自2016年1月1日起实施。这是落实全面深化改革要求的一项重要举措。新制度如期出台为下一步推进权责发生制政府综合财务报告制度改革提供了基础性制度保障。

10月14日,中国财政部会计司、中国会计准则委员会和国际财务报告准则基金会联合举办的中国利益相关者活动在北京举行。此次中国利益相关者活动的主题是“国际财务报告准则与中国:机遇和挑战”,旨在增进国际财务报告准则基金会、国际会计准则理事会与中国利益相关者的沟通和交流,当面听取中国利益相关者对国际财务报告准则建设和会计准则国际趋同的意见和建议。

10月15日,国务院发布《关于第一批清理规范89项国务院部门行政审批中介服务事项的决定》,其中“设立民办本科学校资产审计”等14项行政审批事项与会计师事务所相关。

10月16日至18日,由首都经济贸易大学会计学院和北京会计学会共同主办的第十一届全国无形资产理论与实务研讨会在北京召开。业内专

家围绕“经济新常态下的自主创新与企业核心竞争力”等主题，分别做了专题报告。

10月18日，福建省法务会计促进会成立大会暨第一届会员代表大会在福州举行，该促进会为全国第一家省级法务会计促进会。该促进会的成立，旨在为法务会计师、注册会计师等搭建学习交流与沟通的平台，践行依法治国方略，弘扬公平正义的法治精神。

10月19日至10月27日，2015年全国先进会计工作者评选表彰工作正式进入公示阶段。经过对各省级财政部门和中央有关主管单位报送的50名候选人相关材料进一步审核确认后，财政部将候选人名单及相关材料予以公示。

10月22日，由中国财政杂志社主办的“新形势下财会改革与发展研讨会暨《财务与会计》创刊500期座谈会”在北京举行。此前，《财务与会计》这份有着36年积淀，承载着万千会计人梦想的“老品牌”杂志刚刚出版了她的第500期。

10月23日，中国证券监督管理委员会发布《2014年上市公司年报会计监管报告》。此报告显示，总体而言，上市公司能够较好地理解并执行企业会计准则、内部控制规范和相关财务信息披露规则，但仍有部分公司存在会计处理不正确、财务信息披露及内控信息披露不规范的问题。



11月1日至30日，2016年全国会计专业技术初级资格考试开启报名季。相较以往在当年的3月份开始报名的惯例，这是第一次在当前年度启动下一年度考试的报名程序。

11月2日，财政部发布了《政府会计准则——基本准则》，自2017年1月1日起施行。《基本准则》是我国政府会计标准体系的重要组成部分之一。《基本准则》作为政府会计基本的“概念框架”，统领政府会计具体准则和政府会计制度的制定，

并为政府会计实务问题提供处理原则，为编制政府财务报告提供基础标准。

11月3日，由中国会计报和上海国家会计学院联合主办的“管理会计创新实践奖”揭晓。宝钢金属有限公司、中国兵器装备集团公司、中国联通河北总公司、山东中烟有限责任公司、浙江亿利达风机股份有限公司摘得了此项荣誉。

11月5日，2015年全国会计领军(后备)人才培养工程毕业仪式在上海国家会计学院举行。财政部部长楼继伟发表书面讲话，强调要树立大国财政和大国会计理念，立足改革，创新机制，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。

11月6日，全国会计管理工作座谈会在上海国家会计学院召开。财政部部长助理、党组成员戴柏华在座谈会上指出了会计事业“十三五”规划的关键词，即创新、服务、协调、提升。

11月7日至8日，由中国会计学会审计专业委员会主办，浙江财经大学会计学院承办的“中国会计学会审计专业委员会2015年学术年会”在浙江杭州召开。会议的主题是“‘四个全面’语境下的审计创新与变革”。

11月12日，中国资产评估协会与世界评估组织联合会(WAVO)共同举办的世界评估组织联合会第七届评估师大会在北京举行。

11月13日，为深入贯彻实施企业会计准则，解决执行中出现的问题，实现企业会计准则持续趋同和等效，财政部制定发布《企业会计准则解释第7号》，对企业在执行会计准则中发现的5个主要的会计问题进行了解释。

11月13日，中国资产评估协会发布了《文化企业无形资产评估指导意见(征求意见稿)》，并向业界广泛征求意见。

11月16日，财政部会计司司长高一斌成功当选国际财务报告准则咨询委员会委员，任期为2016年至2018年，可以连任一届。

11月17日，财政部发布了《新旧财政总预算会计制度有关衔接问题的处理规定》，明确了新旧财政总预算会计制度有关衔接问题的相关处理规定，提出了4个方面的总要求。

11月18日，财政部与国际财务报告准则基金会发表联合声明，对双方于2005年11月在北京发布的联合声明进行更新，以反映中国以及全球的有关进展。

11月19日，为了加快推进政府会计改革，建立政府会计准则体系，根据《国务院关于批转财政部权责发生制政府综合财务报告制度改革方案的通知》和《政府会计准则——基本准则》，财政部起草了存货、投资、固定资产和无形资产等4项政府会计具体准则及说明，并就此向各单位征求意见。

11月25日，我国工程咨询领域首家上市公司——北京永拓工程咨询股份有限公司在北京敲响了登陆全国中小企业股份转让系统（新三板市场）的钟声，这也是中国注册会计师行业首次登陆资本市场。

11月28日，厦门大学举办了会计学科建立90周年庆典活动。

11月30日，继2014年的石油石化行业产品成本核算制度发布之后，财政部又发布了《企业产品成本核算制度——钢铁行业》，自2016年1月1日起正式实施。

11月30日，财政部会计资格评价中心公布了《2015年度全国会计专业技术资格考试违纪违规考生处理结果》，全国共有1706名会计考生因考试违法违纪被处理。



12月3日，财政部发布《关于2015年度部门决算工作的通知》，同时发布《2015年度部门决算报表编制说明》。2015年度部门决算编审工作随之全面展开。

12月5日至6日，主题为“资产评估、金融发展与经济转型”的第五届资产评估新发展国际论坛在武汉召开。

12月8日，中共中央办公厅、国务院办公厅印发了《关于完善审计制度若干重大问题的框架意见》及《关于实行审计全覆盖的实施意见》等相关配套文件，对未来审计工作制度的完善、保障依法独立行使审计监督权做出部署和安排。

12月9日，财政部发布《关于2016年度全国会计专业技术中、高级资格考试考务日程安排及有关事项的通知》。

12月10日，财政部发布《商品期货套期业务会计处理暂行规定》，自2016年1月1日起实施，企业应当采用未来适用法应用此规定。

12月10日，财政部发布备受业内期待的《政府财务报告编制办法（试行）》、《政府综合财务报告编制操作指南（试行）》和《政府部门财务报告编制操作指南（试行）》，基本搭建起了政府财务报告编制的制度框架。

12月10日，财政部会计司发布《中国注册会计师行业发展报告——基于会计师事务所2010—2014年度报备信息的数据分析》，以期揭示我国注册会计师行业发展现状与成就，对行业未来走势进行研判，并提出对策建议。

12月12日，“管理会计之中国实践”系列论坛——“管理会计走进厦门·2015海峡两岸会计论坛”召开。论坛围绕“互联网思维下管理会计的创新与变革”这一主题进行了经验分享与交流。

12月16日，财政部政府会计准则委员会成立并召开第一次全体会议。

12月17日，民政部发布《关于表彰全国先进社会组织的决定》，授予中国资产评估协会等298个组织“全国先进社会组织”称号。这是中评协自成立以来首次获此殊荣。

（下转22页）

2015年度中国十大财会新闻

1.政府会计准则体系雏形初具，相关配套改革提速

10月10日，财政部修订发布了《财政总预算会计制度》，11月2日，财政部发布《政府会计准则——基本准则》；11月19日，财政部起草了存货、投资、固定资产和无形资产等4项政府会计具体准则及说明；12月10日，财政部发布《政府财务报告编制办法（试行）》《政府综合财务报告编制操作指南（试行）》和《政府部门财务报告编制操作指南（试行）》；12月16日，财政部成立政府会计准则委员会并召开第一次全体会议。这一系列举措推出后，我国政府会计准则体系已现雏形。

2.《会计法》实施30周年，引发各界更多关注

如果从1985年5月1日开始实施算起，2015年5月1日，《中华人民共和国会计法》这部会计行业基本法，至今已走过30年历程。回眸30年，一整套以《会计法》为统领，涵盖会计、审计、内控、信息化、会计人才培养等标准体系多轮驱动的会计法规体系逐渐铸就。这套体系立足国情和实际，为中国会计事业乃至市场经济发展进程保驾护航、注入了力量。

3.管莲会计理念进一步深入人心，掀起大学习大讨论热潮

2015年3月，财政部印发了《财政部关于开展管理会计征文活动的通知》，在全国范围内开展管理会计征文活动。活动期间，共收到征文1095篇，经初步筛选、专家审核等程序，选出优秀征文180篇，取得了显著成效。同时，2015年，“管理会计之中国实践”系列论坛活动持续升温。此外，我国管理会计指引体系建设也迈出坚实步伐，12月30

日，财政部起草并发布了《管理会计基本指引（征求意见稿）》。

4.行政事业单位内控工作进入新一轮发力期

12月21日，财政部印发了《财政部关于全面推进行政事业单位内部控制建设的指导意见》，要求各地区、各部门和各单位要把制约的内部权力运行，强化内部控制，作为当前和今后一个时期的重要工作来抓，切实加强对行政事业单位内部控制建设的组织领导，紧密结合单位实际情况建立健全内部控制体系。

5.全国会计领军（后备）人才培养工程10周年，辐射引领作用进一步体现

起始于2005年的全国会计领军（后备）人才培养工程，正是当时1400万中国会计人放飞梦想、寄托希望之所在。会计领军人才工程实施10年来，累计招收35个班1300余名学员，先后有10个班402名学员顺利毕业，社会认可度持续提升，国际影响力逐步扩大，品牌效应不断显现。

6.财政部表彰49名全国先进会计工作者

12月28日，根据《中华人民共和国会计法》和《财政部关于开展2015年全国先进会计工作者评选表彰工作的通知》，经过评选推荐、审核公示，财政部在北京国家会计学院授予万建国等49名同志“全国先进会计工作者”荣誉称号。同时，获奖者倡议会计人勤学、守信、有担当。

7.会计档案管理完成“电子化”革命

12月22日，自首次发布《会计档案管理办法（征求意见稿）》近一年后，财政部会同国家档案局联合发布了新修订的《会计档案管理办法》，自2016年1月1日起正式实施。受多方关注的会计

档案管理正式完成了一场“电子化”革命。

8. 我国资产评估行业国际影响力稳步提升

2015年3月19日，国际评估准则理事会（IVSC）宣布中国资产评估协会秘书长张国春当选IVSC管委会委员。11月12日，中国资产评估协会与世界评估组织联合会在北京共同举办了以“评估市场创新与发展”为主题的世界评估组织联合会第七届评估师大会，更是为今年我国资产评估行业的国际影响力提升划上了一个圆满的句号。

9. 注会行业在国际影响力和考试质量保证体系改革方面有重大提升

中注协制定发布《商业银行审计指引》、《中国注册会计师职业判断指南》、《企业内部控制审计问题解答》等相关文件，标志着审计准则国际趋同取得新进展。7名中国注册会计师行业代表在国际会计组织任职，更多中国会计师事务所代表跻身国际会计网络决策层。中国业界代表组团参加第十九届亚太会计师大会和海峡两岸及港澳地区会计行业交流研讨会。此外，2015年初，中国注册会计师

协会制定方案，启动考试质量保证体系改革，修订了注册会计师全国统一考试大纲，制定发布了《注册会计师全国统一考试命题专家库管理办法》和《注册会计师考试命题技术指南》。2015年注册会计师考试报名人数近80万人，再创历史新高。

10. 全国会计专业技术中级资格启动无纸化考试改革试点

2015年，除有128.9万人参加全国会计初级专业技术资格考试无纸化考试外，中级资格考试也首次开展无纸化试点。有78.79万人参加的中、高级会计资格考试于9月12日至13日举行，其中，天津、吉林、陕西、广西、重庆等5个省（区、市）的全部或部分地区开展无纸化试点工作。未来，无纸化考试将成为一个大趋势。从全国初级会计专业技术资格考试全面无纸化到全国中级会计资格考试无纸化试点，可以说，考试已经晋级为2.0版，进入到了“互联网+考试”时代。

（《中国会计报》和瑞华会计师事务所联合主办评选）

（上接20页）

12月21日，财政部印发了《财政部关于全面推进行政事业单位内部控制建设的指导意见》，行政事业单位内控规范进入新一轮发力期。

12月22日，财政部会同国家档案局联合发布了新修订的《会计档案管理办法》。会计档案管理正式完成了一场“电子化”革命。

12月23日，财政部发布了《企业会计准则第14号——收入（修订）（征求意见稿）》。

12月28日，财政部在北京国家会计学院授予万建国等49名同志“全国先进会计工作者”荣誉称号。

12月28日，财政部发布《关于做好2015年度中央文化企业财务会计决算工作的通知》，要求中

央文化企业在开展财务决算工作时要结合企业发展阶段、内在需要和重点工作，通过财务决算盘点、分析和评价等活动，促进企业财务管理从核算型向管理型转变。

12月30日，为贯彻落实《财政部关于全面推进管理会计体系建设的指导意见》，促进企业和行政事业单位加强管理会计工作，财政部起草并发布了《管理会计基本指引（征求意见稿）》。基本指引是将管理会计普遍规律上升到标准，是对管理会计应用的核心内容的总结、提炼。

12月，由财政部发起的管理会计征文活动正式落下帷幕。经过公开发表，各地区、各部门、各单位筛选报送，专家审稿等5道关口后，180篇稿件从征文中脱颖而出，被选为优秀征文。

会计政策披露管制：目标与边界

□董红星

会计政策披露，是指对会计政策、会计估计，以及会计政策和会计估计的变更进行解释和补充说明。在会计实践中，企业经济状况的判断存在大量的不确定性，确定资产和负债的账面价值，确认应计制基础上的收入和费用，经常需要做出判断、选择和估计，如果会计信息产生的基础——会计政策不透明，不但有碍报表利用者对财务报告数字的理解以及对企业未来前景的预测，会计信息的可靠性也会受到质疑。会计政策信息虽然只是企业公开信息的一部分，但由于是对报表数字的解释和补充成为理解财务报表的最便捷的工具。

在会计准则制定模式由规则导向向原则导向过渡的大背景下，随着我国企业会计准则与国际会计准则逐步接轨，会计确认和计量需要做出判断、估计的内容大大增加了，会计政策披露的重要性日益凸显。比如，我国2006年颁布的会计准则体系中有17个具体准则使用了公允价值计量属性，这虽然有助于推动财务报表更大程度地反映企业价值信息，但同时在确定公允价值的过程中掺杂了更多的主观估计。公允价值信息具有假设性、未实现性和非客观性等特征，保障公允价值信息的决策有用性必须依赖于有效的管制安排，在财务报告中，仅仅在表内提供公允价值这一单一货币金额仍然是不够的，上市公司报告有关公允价值的不确定性信息就显得尤为必要。会计政策信息与表内信息以及各种自愿性信息

相比具有鲜明的特征，如同其他信息披露，会计政策披露也存在激励冲突的问题，但这种激励冲突可能会带有新的异于其他信息披露类型的形式与特征；会计政策的信息披露也会承载着新的信息功能，具有不同的经济后果。Hope使用跨国间样本进行实证分析，发现对分析师而言，会计政策信息比年报中的其他信息更有用。国内外会计准则制定者和有关监管机构一般都会要求企业对会计政策进行专门披露，并提供了指导性框架。会计政策信息是一类特殊的表外信息，它虽依附于表内信息，但在披露形式和空间上大为扩展，由于重在对会计信息加工过程进行说明，描述会计政策选择的依据和假设，那么在披露内容和形式上的或详或略，或定性或定量，或清晰或模糊，大量的主观判断和抉择是难以避免的。截至目前，有关会计管制的学术文献数量众多，但鲜见有专门讨论会计政策披露管制的研究成果，以至于我们对于会计政策披露管制的目标、特点以及边界等问题还缺乏清楚的理论认识。

一、会计政策披露管制的目标

长期以来，会计信息质量问题都是世界范围内的一个难题。20世纪以来几次世界范围内经济危机的发生，会计信息质量低下都被认为是催化危机爆发的原因之一。20世纪初席卷世界的经济危机，人们对财务报告的“盲目乐观”痛加指责——1997年东南亚金融危机，多个国际组织将

其主要原因归结为会计信息不透明——2008年世界金融危机,公允价值在会计计量中的应用受到广泛质疑,财务报告在重大历史事件中屡受责难反映出一个基本事实,即:一个世纪以来为提高财务报告质量及其应用能力所作出的努力,在反应企业业绩、降低信息不对称、提供信息基础等方面所取得的效果还没有达到信息使用者的理想要求。这其中的一个难题在于对于会计信息可靠性与相关性的权衡一直处于顾此失彼难以兼顾的困境之中。一方面,获得投资报酬与风险的相关信息是投资者作出正确评价和决策的关键,信息不透明使得投资者难以识别和比较投资对象的质量优劣,投资者由此采取的一般定价策略带来的可能后果就是对质量好的企业定价过低、对质量差的企业定价过高,最终出现“劣币驱逐良币”的逆向选择问题。通过对企业的经济状况及未来前景进行披露,并将影响企业价值的一些不确定性因素在财务报表内以恰当的方式传递给投资者——比如对公允价值计量属性的采用,有利于提高会计信息的决策相关性,但这种不以真实交易的发生作为依据的处理方式可能会损害会计信息的可靠性;另一方面,信息不对称以及利益目标的不一致性使得企业的大小股东之间、管理层与股东之间存在代理冲突,在缺乏制度保障的条件下会导致会计信息与企业真实经济状况的严重背离,出现了大量的财务造假丑闻,会计信息的可靠性受到威胁,因此,从解决“道德风险”问题出发,力避主观判断、基于真实交易的历史成本原则一直在会计核算中占据核心地位。基于上述原因,会计管制始终摇摆于对相关性与可靠性的定位之间,管制的效果因之大打折扣。

从理论上说,通过详细披露财务报表计算所依据的原则、政策以及对未来不确定性的判断,是加深信息使用者对财务报表的理解、促进信息交流、抑制报表操纵、进而实现财务报表目标

的可信的方式,可以有效的缓解相关性与可靠性难以兼顾的难题。在推进会计信息的相关性方面,通过将财务报表产生的基础进行描述,会计政策披露还原了真实的经济状况,使得枯燥的会计数字具有了丰富的内涵,具备了更强的价值反映能力,并和信息使用者的信息分析和运用紧密联系起来。Chang 和 Most 通过对新西兰、英国和美国分析师的调查,结果显示,与年度报告中其他信息相比,会计政策信息按重要性程度的排名相当高。Levine 和 Smith 证明,财务报告中的“重大会计政策”部分,包括对哪些政策是重大的而不是重要的会计政策的选择以及所描述的内容,是具有信息含量的,投资者已经将之纳入定价过程。在对会计信息可靠性的推进方面,会计政策信息包含了盈利计算的基础信息,并有利于提高盈利信息的可比性,会计政策披露对企业会计信息的可靠性具有内在的约束作用。Cho、Park 和 Warfield 发现,重大会计政策披露质量越高的公司,会计应计质量也越高。这表明会计政策披露和会计信息的可靠性具有显著的联系。

基于上述分析,会计政策披露管制的目标应该定位在对会计信息相关性与可靠性的有效协调,充分发挥财务报告的契约功能和信息功能,使得会计政策披露能够对财务状况和经营业绩信息的质量和变化提供更大的洞察力,最终提高会计信息的经济后果。实现上述目标,一方面必须规定会计政策披露的基本框架和原则,引导会计政策披露如实解释财务报表,不致在披露阶段出现会计信息扭曲现象。在我国证券市场上,资源配置方式长期以来一直带有很强的计划经济色彩,由于上市、新股发行、配股、暂停上市、退市都依赖于特定的财务指标,许多上市公司存在出于融资动机和规避管制动机的盈余管理和信息操纵行为。通过对会计政策披露行为的规范,能够聚焦企业行为,约束我国资本市场存在的不

良的信息披露现象；另一方面，还应该把会计政策披露视为一种与外界信息交流的方式，会计政策管制虽然划定了会计信息流动的空间界限，但在这个空间中，会计信息的能量得到释放而不是被控制，一定的会计政策披露的裁量权应该留给企业。

二、会计政策披露管制的可能性边界

会计界长期存在会计管制的有效性与无效性的争论。管制论者认为，信息不对称以及会计信息“公共产品”的特点使得投资者无法对会计信息进行定价，从而价格机制无法对会计信息供给进行有效约束，“市场失灵”的出现决定了单靠市场难以产生最优的会计信息，必须对其生产和披露过程进行管制。同时，企业中不同层次的代理问题也提供了管制的必要性。非管制论者认为，市场可以推动企业以可信的方式披露会计信息。由于会计信息具有信号效应，需要融资的企业有动力把真实的经济状况披露给投资者，以和其他企业相分离，实现成功融资，降低资本成本。而且，“市场失灵”并非意味着会计管制就是有效的：首先，管制本身会带来直接成本和间接成本；其次，管制者也是理性有限的，一项管制政策出台的同时很可能为另外一种信息操纵提供了机会；再者，虽然管制的出发点是为了增进公共利益，但相关利益集团对管制过程的政治参与决定了会计管制最终只能是利益博弈的结果。围绕会计管制与反管制，一些学者试图寻找证据作为论点的支撑，但论争双方都获得了一些实证文献的支持，会计管制的有效性似乎成为一个至今未有定论的理论与实证问题。

虽然会计管制难以从根本上消除“市场失灵”问题，但不可否认的是，自 1845 年英国公司法开始的会计管制实践贯穿了近现代会计发展的整个历程。随着经济交易和估值工具日益复杂，会计管制需要不断的发展和演变。问题的关

键不在于需不需要会计管制，而在于如何进行科学的管制。会计政策披露管制是会计管制的一个组成部分，其有效性如何，怎样描述其可能性边界，事关管制范围和管制程度的界定，进而影响到管制效果。

在缺乏有效的判断执行环境的支撑下，通过会计标准缩小专业判断的空间有利于提高盈余信息的可信度，但就会计改革的趋向而言，构筑专业判断的支撑环境，完善专业判断的执行机制应成为改革之重。循着以上思路，主观性是应计制会计的固有特征，在整个会计信息传递链上，会计专业判断都是必不可少的，在向披露过程施加明确指令的同时，会计政策披露管制还应该成为完善专业判断执行机制的必要环节，通过由信息生产管制向信息披露管制的延伸，提高会计信息传导效率。

会计政策披露管制的有效性可以分为两个方面，一是对盈余操纵的抑制，通过规范会计政策披露，投资者及其他信息使用者可以透视盈余数字的计算过程，识别盈余可靠性水平，发挥市场机制对信息生产和传递的激励约束效应，同时为监管部门的监管提供更有利的数据条件；二是增进财务报告的信息功能，即提高会计信息的决策相关性。通过对重大事项确认和计量的判断、依据、假设予以强制揭示，推动投资者更好地解读财务报表，对企业经济状况的不确定性获得更可靠的把握，从而提高决策的效果。

会计政策披露管制的最终目的是释放信息的能量，而不是控制。管制太松，难以起到对盈余操纵的约束作用，财务报表是否真实公允难以让人放心；管制过严，限制了企业对外信息交流的空间和方式，难以将管理层的动机和判断传递给市场，而且事无巨细的规制给企业带来了专有成本，驱使一些企业逃离资本市场。Bushee 和 Leuz 研究了美国（简称 SEC）对在场外柜台交易系统（简称 OTCBB）上市公司的信息管制后果，发现符

合披露要求的公司在股票回报和流动性方面都有显著的增进，信息披露管制具有正的外部性，但同时给公司带来了显著的成本，一些负债比例较低、没有明显融资需求的小公司可能会离开OTCBB, SEC 的信息披露管制同时具有负的外部性。会计政策披露管制存在一个边界，它的确定取决于一定的环境条件下对不同性质外部性的权衡，通过为复杂的现实情况强加基本秩序和规则，边界外和边界内被明确为得到允许的信息披露行为和不被允许的信息披露行为，而在边界内，必须保留足够的信息交流空间。在信息时代，信息流动性和复杂性的变化并不意味着管制边界的消失或管制必要性的消失，而是标志着管制复杂化或边界划定复杂化的出现，将选择权交给企业，同时借助一系列的制度安排维持管制边界的有效性，这应该是会计政策披露管制应该遵循的基本思路。

三、会计政策披露管制的国外经验与借鉴

在国外，美国会计原则委员会 1972 发布的第 22 号意见书《会计政策的揭示》，国际会计准则理事会发布的《国际会计准则第 01 号——财务报表列报》都是关于会计政策披露影响较大的文件。借鉴国外经验，除了《公司法》、《证券法》、《会计法》等相关法律提出原则性要求外，我国 2001 年发布的《公开发行证券的公司信息披露编报规则第 15 号——财务报告的一般规定》对会计政策、会计估计和合并财务报表编制方法从 23 个方面提出了披露要求。2006 年出台的《企业会计准则第 30 号——财务报表列报》、《企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和差错更正》以及其他一些具体会计准则等规章制度对我国上市公司会计政策披露也都做出了一些具体规定，要求在会计报表附注内对重要会计政策进行披露，以规范会计政策披露行为。这些文件的共性在于：就会计政策披

露给出一些概念性的解释，以及需要披露哪些会计政策等问题给出指导性意见。相比国外，我国的相关规定在内容上过于概括，基本限于会计核算必须遵循的一些基本原则，对于重大的会计政策披露无论是在理论上还是实践上都缺乏指导性。

美国证券交易委员会是会计政策信息披露的大力推动者，它把关注的焦点放在重大会计政策披露方面。2001 年，SEC 公布了“关于重大会计政策披露的警示性意见”，鼓励企业把重大会计政策信息放入财务报告的“管理层讨论与分析”(MD&A) 中，要求用浅显的语言提供如下信息：(1)对于重大会计政策全面的解释；(2)对于影响这些政策应用的判断和不确定性的描述；(3)对于不同条件和假设将会导致财务报告重大改变可能性的评价。尽管始终没有出台详细指导重大会计政策披露的正式文件，但经过 SEC 不断努力，重大会计政策信息已经成为美国上市公司财务报告内“管理层讨论与分析”的重要部分。在此意见指导下，哪些会计政策作为“重大”的予以披露在具体操作层面有赖于企业管理层对企业实际情况的把握和判断。Levine 和 Smith 的研究显示，在作者预先确定的 25 种会计政策中，样本公司最常披露的是有价证券、资产减值，以及收入确认。

我国应借鉴外国的有益经验，提高会计政策披露在财务报告中的地位，将重大会计政策作为“管理层讨论”的正式组成部分进行单独披露，并且对披露内容给出更为明确的指导性意见，而不是仅仅局限于会计报表附注内的揭示。另外，会计政策信息作为一类重要的会计信息具有自身的特点，国内外都未发布相对应的会计政策信息质量特征，我国学术界和实务界应对此展开深入研究。

(作者单位：郑州航空工业管理学院会计学院)

企业财务管理能力 评估体系构建研究

□张桂玲

目前，整体上我国企业财务管理水平不高，集中体现在重会计核算轻财务管理、财务制度混乱、未引入现代管理理念和方法、没有理财观念等。在复杂多变的国内外环境以及日益激烈的市场竞争背景下，评估企业财务管理能力，有助于企业重视财务管理能力建设，使财务管理工作由粗放型向精型转变，使财务部门由成本中心向利润中心转变，促进财务与业务一体化进程，为企业决策提供信息支持，增加企业价值；在企业外部，有助于利益相关者更好地了解企业，引导社会资源的优化配置，也为政府财政金融、税收以及监管部门出台扶持政策提供依据。基于此，本文在明确财务管理能力的内涵的基础上，从十一个方面构建了财务管理能力评估体系，为评估与提升企业财务管理能力奠定基础。

一、财务管理能力的内涵

目前，关于财务管理能力的内涵，学术界没有一致的观点，且存在财务管理能力与财务能力相互混用的情况。关于财务管理能力与财务能力，国内外学者主要从以下三种视角开展研究，第一种视角是基于传统财务理论，认为企业财务管理能力是企业财务状况的综合体现，通过财务比率衡量，代表性的是包括盈(获)利能力、偿债能力、营运能力、发展能力“四力论”、“三力论”或“五力论”。第二种视角是基于企业核心能力理

论，将企业财务管理能力视为企业核心能力的一种，包括财务活动能力、财务管理能力与财务表现能力，其中财务活动能力与财务管理基本活动相对应，包括筹资能力、投资能力、资金运用能力和分配能力；财务管理能力与财务管理环节相对应，包括财务决策能力、控制能力、协调能力与创新能力；财务表现能力与“五力论”相对应，包括盈利能力、偿债能力、营运能力、成长能力与社会贡献能力。第三种视角，从财务管理支撑企业发展战略的角度出发，将风险管理、财务高管人员岗位设置等也纳入财务管理能力的范畴（《企业财务管理评估试行办法》，涵盖公司治理结构、首席财务官（或财务高管人员）地位作用、资金营运及理财、项目投资绩效、全面预算管理、财务风险管控、资本结构、产融结合、财务报告与财务分析、财务信息化程度、财务高管职责及理财能力等。

财务管理是企业管理的核心，在以资本运作和产融结合为主要内容的现代企业财务管理已经体现为企业的核心竞争力。财务管理能力除了反映基本财务活动之外，还需反映财务管理对企业战略的支撑水平、资本运作能力、产融结合能力、风险管理能力与财务创新能力等。基于此，本文认为财务管理能力主要包括：企业财务战略管理、财务高管职责及胜任能力、营运资金管理、股权结构与资本结构、产融结合、项目投资绩效、全

面预算管理、财务信息化、财务报告及财务分析以及企业财务管理创新等。

二、企业财务管理能力评估体系构建的原则

财务管理能力评估体系构建应遵循以下原则：第一，全面性与战略匹配原则。企业财务管理能力评价体系要覆盖企业财务管理能力的各个方面，且服从、服务于企业总体发展战略。第二，科学性原则。以企业战略目标为导向，以财务管理能力内部构成要素及其本质联系为依据，定性分析与定量分析相结合，指标含义清楚，设计合理，无重复、无遗漏。第三，动态开放性。财务管理是在实践中不断发展的、开放性的管理活动，设计财务管理能力评估体系时，要注意动态开放性，要将不断出现财务管理创新活动纳入评估体系中。第四，可操作性。财务管理能力评估体系的各个指标应易于度量，定性指标可以量化，所需数据易于取得。

三、企业财务管理能力评估指标体系的构建

本文在《企业财务管理评估试行办法》的基础上，遵循上述原则，构建企业财务管理能力评估体系。

(一) 财务战略

财务战略是企业战略在财务上的具体体现，是开展财务管理活动的目标与方向，是战略高度的财务管理。为了保证财务管理与企业战略的匹配性以及对企业战略的支持，需要对企业财务战略进行评估，主要包括：财务战略与发展战略的匹配性、财务对企业战略的影响力、对子公司战略的财务影响力等。

(二) 财务高管的职责定位和胜任能力

人是企业管理的核心和主体。目前在我国企业财务管理中普遍有总会计师与财务总监并存的现象，财务高管权责不清，决策地位不高，发挥作用有限等问题；充分发挥财务部门员工的积极

性，是提升企业财务管理能力的前提。因此，需要对财务高管的职责定位和胜任能力进行评估，主要包括财务高管职责范围、知识结构和能力框架、胜任情况、对财务高管的统一管理、财务团队建设等。

(三) 营运资金管理

资金是企业运行的血液，血液流通顺畅，机体方能健康。在我国企业中普遍存在资金分散和沉淀的问题，因此，营运资金管理主要评估生产经营过程中的现金流情况，重点关注企业是否存在资金集中管理制度与统一管理平台、企业的财务信用状况，营运资金周转情况。

(四) 股权结构与资本结构

在股权结构方面，主要评估企业通过内部资产与业务重组、产权交易、增资扩股、引入战略投资者盘活存量资本的情况以及股权多元化程度；在资本结构方面，主要评估狭义资产负债率即有息负债 / (有息负债 + 所有者权益)、加权资本成本等。

(五) 产融结合

产融结合是培育具有国际竞争力的大型企业集团的“必经之路、必学之课”。我国企业一般对资本市场和金融工具利用意识差、能力弱；对金融业务的投资与集团战略、产业政策相脱节。因此，产融结合主要评估股票市场、债务工具、期货市场、股权基金利用情况、直接融资的比重以及产融结合过程中的风险管控情况等，以促进企业利用资本市场和金融工具发展实体经济。

(六) 项目绩效

财务功能不限于筹集资金，应延伸至资金使用，特别是重大项目投资。我国企业普遍存在财务与项目投资“两张皮”的现象，因此应重点评估决策流程、项目资金管理、项目效益、财政资金绩效等，以强调财务管理在项目前期决策、中期管理、后期评价应发挥的作用。此外，我国国有和民营企业海外并购和投资金额逐年攀升，很多在

国内以生产、市场营销见长的企业，对境外业务的财务管理能力却是捉襟见肘。因此应重点评估是否进行尽职调查，增强境外投资的财务管理保障能力；境外投资管理、境外投资绩效，以引导我国企业坚定、有序地“走出去”。

(七) 全面预算

全面预算是综合了计划、协调、控制、激励、评价等功能的管理控制方法。我国企业普遍存在财务对战略实施和资源配置支持力度不够，对整体经营缺少量化控制和反映，预算与业绩考核和奖惩相脱节的现象。因此重点评估制度建设、制度实施、对预算执行的考核和奖惩，以促进企业依托全面预算实施战略，建立健全激励和约束等关键运行机制。

(八) 财务信息化

财务管理的转型升级，需要借助信息技术。我国企业普遍存在为信息化而信息化、信息和管理“两张皮”，信息孤岛，盲目迷信的现象，因此，重点评估财务信息系统完整性、财务信息系统稳定性、集团财务信息化程度，以推动企业借助信息化手段提升财务管理水平。

(九) 财务报告及财务分析

财务信息是管理层、投资者、债权人、政府部门等了解企业真实情况、进行经济决策的重要依据，因此要重点评估外部财务报告、内部管理报告质量、资产管理能力，如存货周转能力与应收账款周转能力；价值创造能力，如净资产收益率与收益质量；成长能力，如营业收入成长性与持续发展能力。

(十) 企业财务管理创新问题

主要评价企业在财务管理体制机制、方法、工具等方面创新和应用能力，如推行首席财务官制度、EVA 管理等。

这十个指标以评估企业财务管理能力为目的，以实现企业发展战略为最终目标，覆盖了现代企业管理环境下企业财务管理主要活动，包括

财务基本工作、财务预算、投融资活动、营运资金管理、资本运作、产能结合等核心财务活动以及财务创新活动，各指标之间相互补充，构成了一个多层次的严密整体。

四、企业财务管理能力的评估方法的选择

从上述企业财务管理能力评估指标体系可以看出，企业财务管理能力是一个多层次、涉及多个定性与定量因素的复杂体系，对定性指标的评估最常用的方法为专家打分法，但是对不同评价指标所占权重的评估缺乏公认的方法。《企业财务管理评估试行办法》中对财务管理评估各指标设置了固有比重，但由于企业所处行业、规模的不同，评估企业财务管理能力时，各因素的权重应该有所不同，且随着企业的发展，权重可以进行调整。

层次分析法是美国运筹学家 T. L. Saaty 教授于 20 世纪 70 年代初期提出的一种定性与定量分析相结合的多准则决策方法，具有人的思维分解、判断和综合的特征，因而，在企业财务管理能力评估时，可以利用层次分析法，依照本文构建的财务管理能力评估指标体系，将财务管理能力细化为一级指标层与二级指标层，通过两两比较，采用 1~9 级度方法，通过专家打分，构建重要性判断矩阵，计算最大特征根及对应的特征向量，通过一致性检验后，进行各层次单排序与总排序，确定每一层次中各因素指标的相对重要性，根据重要性程度，设置各层次中各因素的权重。

因此，本文建议使用层次分析法确定各指标权重，专家对定性指标进行打分，如平均分后综合评价企业整体财务管理能力水平。为投资者、债权人、银行、政府等的决策提供依据，是企业申请上市、境外投资、融资授信等政策支持的参考条件；同时通过财务管理能力评估，找出企业在财务管理方面的瓶颈，为企业提升财务管理水平提供支持。

（作者单位：郑州航空工业管理学院会计学院）

基于互联网技术的 企业集团财务集中管理

□王定迅

现代信息技术和网络技术的不断发展和完善，为企业集团实施财务集中管理提供了坚实的技术保障。企业集团如何建立适合网络环境下的财务集中管理模式，提高财务管理与决策水平，成为企业信息化研究的一个重要课题。

一、企业集团财务管理体制的形式及存在的问题

企业集团财务管理体制是明确集团各财务管理层级的财务权限、责任和利益的制度，其核心问题是配置财务管理权限。在财务管理权限上，存在着集权形式、分权形式，以及两者相结合的折中形式。集权与分权的区别在于权限的界定及其所体现的层次结构特征，而不在于分部对总部是否保持独立的法人地位，无论企业集团是集权制还是分权制，要想充分发挥财务资源的整体优势，都必须实施财务资源一体化的整合配置，使集团总部与下属企业之间形成良性互动，从而实现企业集团的价值最大化。但从目前企业集团的发展状况来看，无论采用集权分权，都不可避免的存在以下问题：

1. 财务信息严重失真，财务信息不及时、不透明、不真实。集团的成员企业有自身的利益，因此，会根据自身的要求向集团及外部传递信息或隐瞒一些信息，从而使会计信息出现不真实、不透明的

情况。

2. 会计的监控职能难以真正发挥，由于没有掌握企业集团财务资金全面状况的必要信息和手段，会计监控职能是事后监控，而且在没有实时监控机制下的企业集团，必然会导致运作效率的低下，从而使财务监督流于形式。

3. 资金管理散乱，使用效率低下。具体表现在子公司多头开户，总部难以掌握其资金状况；投资决策随意性大；资金沉淀严重，成员企业间难以互相利用闲置资金等。

4. 进行财务分析的资料有限，耗时长，财务分析难度大，从而造成财务决策并非最佳。

5. 信息传递速度慢，从而造成财务计划应变能力差。

信息技术及网络技术的高速发展和日益成熟，为企业集团克服上述弊端并从根本上实现财务集中控制提供了技术保证。目前，财务集中管理已经成为跨国公司普遍采用的管理模式，世界500强中有8家以上的公司采用财务集中管理模式。企业集团可以通过网络、信息技术建立多层次整体性的实时监控系统，在更大范围内实施对财务的集中控制，并做到财务集中从源头抓起，即：会计核算集中、财务控制集中和财务决策集中。从而使集团资源的综合优势得到充分发挥，实现集团资本的保值和增值，使集团走上不断发展的道路。

二、企业集团实施财务集中管理的框架设计

企业集团要实现财务集中管理只有将信息技术与先进的管理理念、管理方法以及完善的财务治理结构进行有机融合，才能使财务集中控制更为有效，也使得行政手段和法律手段的作用得以真正发挥。笔者认为，基于网络环境下的财务集中管理的基本框架主要应包括以下几个方面。

(一) 明确财务集中管理的目标

企业集团财务集中管理的总体目标应该是通过对集团中全员的、全面的、全过程的价值和资金的管理，来提高资金的使用效率和效益，实现集团利润最大化。不同的企业集团其财务集中管理的目标也不尽相同，要实现财务集中管理必须认真分析本集团当前存在哪些问题，明确需要解决的关键问题是什么。在统一思想和认识的基础上，制定符合集团需要的具体目标。根据企业集团财务集中管理的内在要求，可将总目标分解为如下的具体目标。

1. 实现统一、集中的财务管理的信息化管理平台，加强财务监控职能，做到实时的远程财务信息共享。

2. 建立严格的全面预算管理控制体系，并对预算执行情况进行全过程的监督，保证集团预算目标的实现。

3. 建立及时准确的财务预警系统，实时监测、分析集团财务经济活动和理财环境，预先警示集团现在及将来可能存在的重大财务问题，如建立财务失败预测模型、风险预测模型等。

4. 建立强大灵活的、专家级的快捷动态财务评价体系和灵活的绩效评价体系，强化监督管理和业绩考评的功能，并支持及时、准确的报表合并。

5. 建立准确的成本费用管理体系、严格的、高效有序的资金管理体系，以及方便灵活的查询统计功能。

6. 建立便捷使用的资产管理体系，优化集团资源配置。

(二) 进行财务信息资源的统一规划

财务信息资源规划是指对企业集团进行财务集中管理所需要的信息，从采集、处理、传输到使用的全面规划。要使企业集团内部之间、各部门之间、部门与外部之间的频繁、复杂的信息流畅通，必须对财务信息资源进行统一的、全面的规划。企业集团的财务信息资源只有规范、统一才能实现财务信息的共享和集成，才能实现对财务的集中管理和达到支持管理决策的目的。财务信息资源规划主要包括以下几个方面。

1. 编码的规范化。主要包括科目编码规范、人员编码规范、部门编码规范、项目编码规范、物资编码规范、固定资产编码规范等。集团总部应在详细调查和分析的基础上，制定出一套标准的编码规范，规定各类代码的编制原则，各单位在标准的规范下编制自己需要的代码体系，这样既能满足集团管理的需要，又能保证各单位个性化的需求。

2. 财务数据的规范化。包括财务数据收集的规范化和基础数据、历史数据的规范化。为了满足不同管理层对财务信息的需求，要对财务数据的收集制定明确的制度。对原始数据收集渠道、收集内容等做出规定，同时制作出符合需要的各种单、证格式，以保证收集数据的系统、真实和完整。

3. 业务的规范化。包括业务处理的规范化和业务流程的规范化。业务处理规范主要指：会计核算规范、成本核算规范、预算编制、控制、分析规范、财务分析与绩效考核规范、资金与资产管理规范、固定资产管理规范和内部转移价格规范等。针对以上各种业务，其处理流程也需制定相应的规范，以保证业务处理的完成和效率。

4. 数据输出的规范化。包括各种账簿、财务报表和管理报表的规范化。

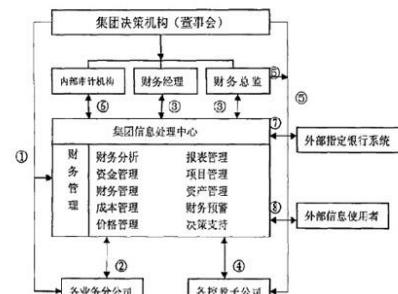
5. 各项制度的规范化。包括集团内部财务管理规章制度和会计核算制度的规范化。通过制定统一

的、规范的、操作性强的财务会计制度，从而保证各子公司财务信息的高度可比，便于汇总和合并财务报告，缩短财务信息的呈报周期。

6. 信息报告体系的规范化。集团总部应根据管理需要向各子公司提出明确的信息需求规范，并制定出规范化的信息报告体系。如子公司必须报告的信息及应提供这些必要信息的部门；最终出具者上报各类信息的数量与质量及承担的责任；上报信息的质量要求、上报信息的使用对象、接受上报信息的部门，以及重大信息的处理意见的管制者及与更高层的管理部门或管理人员的关系等。

(三) 建立财务集中管理模式财务集中管理模式

只有建立在完善的、符合现代公司财务治理结构的前提下，才能充分发挥财务集中管理的作用，提高公司财务决策的效率。在标准的数据和规范的业务流程基础上，建立如下基于互联网技术的实现企业集团财务集中管理的模式：



该模式运作过程说明：

①集团决策机构结合整个集团的发展战略目标、资源素质与配套程序及市场竞争需求，提出财务预算目标，然后通过网络分解下达到各分、子公司，并随时监督检查各分、子公司对预算的执行情况。

②各分公司日常发生的经济业务数据，通过网络实时传输到集团信息处理中心进行加工处理，分公司也可随时查询和使用信息处理结果。

③财务经理和财务总监对各分公司的日常财务活动进行监督检查，对各子公司上传的信息进行筛选、分析、整理，并将有关意见或建议反馈给分子公司，以便加强沟通，及时处理问题，做到事中控制。

④各控股子公司在独立核算的基础上，除了向集团信息处理中心上传一些重大事项及会计报表信息外，还要及时向总部传输大量的、供决策使用的财务信息。

⑤集团总部的董事和财务总监，通过网络远程监控所有子公司的财务状况，适时掌握库存、销售、经营业务和资金运用情况，杜绝中间层干预数据真实性、虚增或隐瞒利润等行为，行使所有者的权利。

⑥内部审计机构定期实施内部审计，协助管理部门监督检查其控制政策和程序的有效性，确保建立良好的控制环境。同时借助对经济效益等方面审计，找出吞噬利润的因素，从而为提高经济效益提供建设性意见。

⑦集团总部统一管理内部存、贷款和拆借业务；统一协调与外部银行关系，确保资金良性循环；加强资金的统一结算，及时掌握集团整体资金状况，提高资金使用效率，保证企业的正常运作。

⑧集团向外部信息使用者提供会计报表，外部人员也可根据需要通过网络及时了解企业的经营情况，以便做出相应的决策。

(四) IT 资源的配置

网络的特点之一就是资源与信息的共享。企业的财务数据属重大商业机密，如遭破坏或泄密，将造成不可估量的损失，因而保证网上财务信息安全可靠成为关注的焦点。企业集团在进行 IT 资源配置时，应重点从系统安全性的角度，选择最优的、适合集团需要的硬件和软件，搭建一个良好的

网络通信平台和数据处理平台。譬如利用防火墙技术保证网络、WEB 服务器的安全,利用数据加密、数字签名和安全协议等技术保证数据传输、处理的安全可靠等,从而为财务集中管理创造一个安全的空间。

1. 选择技术架构。技术架构是对网络、数据库、管理软件等的有机集成。目前,可供企业集团选用的 IT 技术架构主要有:浏览器 / 服务器(B/S)技术结构、客户 / 服务器(C/S)技术结构和 B/S+C/S 技术结构。其中 B/S 技术架构是当今最先进的 IT 环境,是支持协同商务集中管理的基础。B/S 技术架构支持国际互联网、企业内部网络、企业间网络,支持点到点的通信,保证了集团总部与集团各成员公司之间实时获取数据、传递数据,并将企业的全部财务数据集中存储在总部数据库服务器中,实现信息共享。

2. 搭建硬件平台。目前,常用的高速网络技术包括以下几种:①快速以太网;②FDDI 分布式光纤数据接口;③ATM 异步传输模式;④千兆位以太网;⑤宽带 ADSL。前两种技术价格较低,性能也不错,适用大多数企业。在客户端只安装了浏览器,主干为 100 兆快速以太网,集团总部与下属各子公司之间采用 DDN 专线连接。后两种技术性能远远超过前两种,但价格较高,投资大,适用于有实力的大型企业集团。ADSL 的组网方式较为简单,成本低,适用于多数中小型企业,但安全性不高。企业集团应根据自身的经济实力、集中管理的范围、实时控制的力度等因素进行综合考虑选择。

3. 配置应用软件系统。应用软件主要包括数据库系统和财务管理信息系统。数据库系统主要有 Oracle、Sybase、Informix、SQL server 和 DB2 等。这些数据库系统处理的数据量大,数据容错性和一致性控制性能较好,在数据系统的安全性、数据的自动恢复和数据权限管理方面具有强大的功能,适用于大型企业集团。财务软件的配置应根据企业集团财务管理的具体目标,合理选择和配置

相应的功能模块,最终满足企业集团财务集中管理的需要。例如,为了满足财务集中核算的需要,则应选择总账管理,应收、应付款管理,固定资产管理,存货管理等模块,组建财务集中核算的平台;如果为了满足企业集团资金集中管理的需要,需要选择报账中心、筹资管理、全面预算管理等模块,组建资金集中管理平台。

(五)建立项目实施组织,并对项目的实施进行全面管理

建立基于网络环境下的财务集中管理模式是一项非常复杂的系统工程,需要成立项目实施组织,并制定项目实施主计划,在项目经理负责制的前提下,遵照“效益驱动、总体规划、分步实施、重点突破”的原则进行实施。同时,要建立项目实施控制机制(如报告机制、文档管理机制、问题跟踪机制、风险控制机制等),对项目实施的全过程进行控制,及时解决问题,从而保证项目的顺利进展。

三、企业集团实施财务集中管理应注意的问题

网络环境下企业集团实施财务集中管理模式是一个极其复杂的工程项目,它涉及到 IT 技术架构的设计和选择,流程的重组,组织机构调整,管理者权、责、利再分配等问题。因此,企业集团实施财务集中管理应注意以下几个问题。

(一)要做好项目实施前的准备工作

集团高层领导者在规划和实施项目之前,应借助外部信息咨询机构对集团当前的资源状况、管理体制、IT 技术、竞争地位等进行全面的自我分析和准确定位,并在此基础上确定关键需求、方针、范围、阶段、力度和深度。这样才能使项目的实施既不脱离集团自身特点、基础和条件,又能很好的为集团财务集中管理、提高决策水平和竞争力服务。

(二)应执行严格的项目监理制度

(下转 42 页)

试谈高校科研经费管理的改进

□李亚鲁

“科研经费报账难、科研经费监管难”的问题在我国高校较为普遍存在。科研经费应该“如何花、如何管”，这一命题仅是经费分配的“果”而不是“因”。笔者认为，抓住预算“龙头”是化解问题的有效路径，同时，需要在制度之“笼”、信息披露等框架下，对高校科研经费管理作持续改进和关注。

一、抓住预算“龙头”：改变既有的科研资源配置方式

(一) 评审中的项目预算

笔者认为，在预算申请前先行设定预算控制额度是“科研经费报账难、科研经费监管难”的罪魁祸首，按比例核减项目预算，这也是最简单更是最不科学和最不负责任之举！例如，科研项目的“突击花钱”就是制度扭曲带来的结果，如果在预算分配环节，充分考虑有关支付明细的需要和可能，辅以与科研项目进度相适应的拨款力度或“事后购买奖补制”，应该能避免类似现象的发生。

在具体的科研项目经费评审中，在关注项目预算的“目标相关性、政策相符性、经济合理性”的同时，除定额补助方式资助的项目外，应当依据科研任务实际需要和财力可能核定项目预算，劳务费预算应当结合当地实际以及相关人员参与项目的全时工作时间等因素合理编制，这和下文述及的智力成本补偿有关。

(二) 适应制度变迁中的项目预算

在财政改革突飞猛进的当下，高校科研人员进行项目研究所发生的会议费、差旅费、小额材料费和测试化验加工费等，按规定实行“公务卡”结算（从反腐倡廉、提高财政资金透明度的高度，我国正在行政事业单位强力推进“公务卡结算”，以

河南为例，2014年9月底前，要达到县乡镇预算单位全覆盖），特别是，公务卡强制结算目录中的业务，原则上不得以现金方式结算，也不得转账到业务经办人员的借记卡中。项目承担高校对设备费、大宗材料费和测试化验加工费、劳务费、专家咨询费等支出，原则上应当通过银行转账方式结算。

目前，我国纵向科研经费是指政府财政拨款项目的科研经费，实行预算管理，执行国家相关经费管理办法，严格按照项目主管部门批复的预算范围和开支比例规范使用科研经费；横向科研经费是指主要通过承接企业及社会科技项目、开展科研协作、转让科技成果、进行科技咨询所取得的收入和其他科研收入，实行合同管理，按照项目合同书中约定的经费使用用途、范围和开支标准，执行国家和学校相关办法，合理、规范使用科研经费。由于本级财政拨款的纵向科研经费已经纳入国库支付体系而“自适应”财政改革，因此，可以预见，公务卡支付改革将倒逼“非本级纵向科研经费”和“横向科研经费”的预算管理改革，最有可能情景是，有关科研项目资金在支出前被全部纳入国库支付系统管理，因为公务卡支付需要资金封闭运转，在预算环节，上述科研经费如若没有纳入国库支付体系，势必会出现用公务卡（贷记卡）支付相关科研业务支出后，反而不能回补到公务卡中的问题，既影响科研工作的正常开展，又不利于推行公务卡结算改革进程。

(三) 作为政策工具的项目预算

预算作为一种政策工具，在传达国家的意志与目标方面是顶层设计中应该考虑的问题。如若既有资源配置方式不变的前提下一味的追求科研“效率、效果和效益”的绩效目标，那就是舍本逐末，无

异于缘木求鱼。因此,在经费分配环节,除上述预算编审等多方面的配套改革外,还应该设立科研预算绩效目标,构建包括财务指标和非财务指标的高校科研绩效预算指标体系,既在预算编制、分配环节作为“以结果为导向”的预算方法(绩效预算),又可以作为对预算的绩效进行评价的方法(预算绩效

评价)。高校预算绩效评价是评价主体用特定指标体系和科学方法对预算编制、执行及其结果的绩效进行评价,使之达到高校财务目标的活动。它既可以对高校绩效预算评价,也可以对高校按传统方法编制的预算评价。笔者尝试构建以下绩效预算指标体系,以利于从编制到评价的全过程管理。

表1 高校科研绩效预算指标体系

一级指标	二级指标	三级指标
财务指标	编制预算的合理性	与科研项目指南或预期要求相符性、目标相关性
		与科研人员研究方向和政策相符性
		绩效支出与科研人员实际贡献相匹配
		各类科技计划(专项、基金等)的支出科目和标准原则上应保持一致并经济合理性
	安排预算的科学性	直接费用支出管理
		会议费、差旅费、国际合作与交流费三项支出预算总额
		核定的间接费用或管理费用总额
		间接费用补偿项目承担单位间接成本总额
	执行预算的合法、合规性	预算完成率
		预算调整情况
		支出的相关性
		预决算的偏离度
	财务管理总体情况	财务制度健全和有效性
		会计核算信息质量
		接受内部监督情况(公开项目立项、主要研究人员、资金使用、大型仪器设备购置以及项目研究成果等)
		财务信息公开情况
非财务指标	目标设定情况	依据充分性
		目标合理性
	预计目标完成情况	目标完成率
		项目验收结论与结果
	预计科研成果	科研成果转化与运用情况
		对本校的学科、专业影响情况
		获奖、发表论文、专著出版情况
		国内外学术活动(开展国际合作、组织学术会议)
		为政府或社会利益相关者提供决策咨询情况
		社会责任履行情况

二、制度之“笼”:约束与规范

(一)教育去行政化语境下不容回避的领域

对于科研经费的热议，源于近年来曝光的几起贪污科研经费的案例。在我国的科研经费的配置与管理层面，客观讲存在一些问题。然而，当普遍认为需要通过违规延续科研活动，说明制度设计有问题，这也是笔者探讨教育去行政化的因由。笔者一直认为，教育去行政化首先是政府的“去行政化”(国家重点学科审批的取消，标志着教育去行政化的开始)，对于科研活动，高校应该按照自己所认知的规律来发展其科研事业、提高其治理水平，进而优化其科研经费管理。大学治理结构是大学去行政化的必由之路，它旨在回应冲突和多元利益要求的大学决策权安排问题，进而探讨如何建立合适的组织框架及其机制，以有效管理其一般事务。事实是，作为重要决策权的财务决策权在各高校的治理结构中具有重要地位，并在其财务组织框架和机制中体现。可以说，当前高校的财务管理大都非常严格，然而，这种管理很容易会演变为教条，从而制约了科研活动的正常运行，形成科研人员与财务管理人员在心理上的“无形对立”，很容易成为构建“和谐校园”的不和谐因素。因此，科研经费供给、需求、评价各方，应做接地气并具有实操性的制度安排，少些各层级的“行政化”倾向与思维，各方的科研经费治理行为应该避免从最初的理性化诉求演变为最后的非理性冲动。

令人欣慰的是，2014年3月3日，国务院下发了《国务院关于改进加强中央财政科研项目和资金管理的若干意见》(国发[2014]11号)，对改进加强中央财政科研项目和资金管理必将产生深远影响，对加强各级财政科研项目和资金管理必将起到指引作用。该意见中有“对于从中央财政以外渠道获得的项目资金，按照国家有关财务会计制度规定以及相关资金提供方的具体要求管理和使用”的表述，笔者认为，表述中的“相关资金提供方的具体要求”有悖会计主体业务处理遵循的一贯

性原则，试想“谁付费、就执行谁的管理要求”，很容易引发会计主体的财务管理混乱。笔者认为这一提法值得商榷，有不接地气之虞。然而，毋容置疑，该意见瑕不掩瑜，在我国科研经费管理历史上具有里程碑意义，可以说，国家层面的科研经费制度之“笼”业已形成，需要地方各级政府、部门的持续学习与贯彻。

(二)经济人假设下的智力成本补偿

科研经费使用中“见物不见人”，作为生产力最活跃要素的“人”却得不到相适应的补偿，有的科研人员不得不采取种种手法套取科研经费。科研人员在生产或创造知识产品中也付出了时间、智慧，而这些都是稀缺的生产要素(具有价值)，因而这部分劳动价值必须得到合理补偿，这是事关科研活动的可持续性问题。“经济人”假设的边界发生位移和变化，是与社会生产力发展紧密相联的，我们在认同“经济人”假设是市场经济的一般特征时，必须引导市场各个主体遵守一定的规则和约束。基于此，要明确智力成本补偿以“外聘人员劳务费、研究生助研补助、科研业绩津贴(间接费的一部分)”等予以实名制发放，分配自主权归属项目所在高校或科研项目负责人。在推进收入分配改革进程中，要进一步完善激发创新创造活力的相关制度和政策，参照德、日、美等国际经验，解决高校教师(专职或非专职科研人员)收入水平之虑，构建经济人假设下的高校科研智力成本补偿机制，以净化校园学术环境、保证科研经费规范有序。

(三)内部牵制在制度之“笼”的编制中应被赋予新内涵

中国的发展离不开科技的支撑是毋容置疑的，把科研提高到任何高度都不为过。如今，把权力关进制度之“笼”的理念已深入人心。在科研经费管理方面，作为基层预算单位的高校，编制好“笼子”至关重要，否则会“猫栏关虎”。要打破企业内控被“神化、全能化、空洞化”的格局，确立以风

险防控为目标、以运营管理层为主体、以内部牵制为“魂”的内控内涵,关注和深化内部牵制研究,重启被冷落的内部牵制机制。笔者认为,在对《行政事业单位内部控制规范(试行)》(财会[2012]21号)的贯彻执行中,高校也应该持续关注内部牵制。如何让内部牵制不仅是会计机制而更应作为管理机制、使其目标是防控风险而不仅仅是防范舞弊、令其机制表达靠多种形式(分离式、合作式、问责制、信息公开、党委督办等)是我们实践中应思考和运用的。只有突破其“本源意义”,内部牵制才能担当内控之“魂”的角色。事实上,《教育部关于进一步贯彻执行国家科研经费管理政策 加强高校科研经费管理的通知》(教财[2011]12号)、《教育部 财政部《关于加强中央部门所属高校科研经费管理的意见》(教财[2012]7号)业已从不同角度对科研经费管理提出了颇具建设性的意见,都强调了“项目承担单位要强化法人责任、有关部门要落实管理和服务责任”,“笼”中都蕴含着大量内部牵制的精神内核。当然,高校的科研人员做学问,既要有学者的斯文,更要有士人的高贵与尊严,需要在适应制度变迁中持续精进。

三、信息披露:推行“阳光科研”

给别人以明白,还自己以清白,公开是最好的“防腐剂”。2014年3月17日《国务院办公厅关于印发2014年政府信息公开工作要点的通知》(国办发[2014]12号)在“加强公共服务信息公开”中专门就“建立健全科研项目和资金管理信息公开制度,推进科技计划、科技专项等项目立项、验收、资金安排信息公开”做了明确要求。预算制度变迁影响财务信息供求关系与传导机制,进而影响政府会计制度的安排(财务信息供给的数量、质量和内容等),应关注意见领袖等信息中介对公众需求的引导。笔者认为,随着社会公众的民主意识的提升,高校财务信息市场也初步形成,在信息技术的助力下,要使公众与高校形成良好的互动关系,在

如何发挥高校财务信息市场的供求调节功能上值得深入研究。“阳光科研”必将助推高校科研经费管理的持续改进。下面从会计核算、审计、信息公开等角度分述高校科研经费信息披露的实现途径。当然,在实施的各环节中,都需要对信息中介给予引导,与受众以良好的互动。

(一)会计核算对项目经费收支、结转结余的披露

自2014年1月1日起实施的《高等学校会计制度》(财会[2013]30号)(以下简称新制度)规定,“财政补助收入”科目,核算高校从同级财政部门取得的各类财政拨款。对于高校从非同级财政部门取得经费拨款,新制度规定通过“科研事业收入”和“其他收入”。同时,设置了“财政补助结转”、“财政补助结余”、“非财政补助结转”、“事业基金”科目,分别核算同级财政补助项目支出结转、同级财政补助项目支出结余、同级财政补助以外的其他专项资金结转、滚存的非财政补助结余。“科研事业收入”科目转入“非财政补助结转”(核算同级财政补助以外的其他专项资金结转)。因此,项目在研期间,年度剩余资金可以结转下一年度继续使用,在会计核算中有其“收入”到“结转”的轨迹;项目完成任务目标并通过验收,且承担单位信用评价好的,项目结余资金按规定在一定期限内由单位统筹安排用于科研活动的直接支出,在会计核算中有其“收入”到“结余”的轨迹。当然,有关支出都通过“科研支出”核算;未通过验收和整改后通过验收的项目,或承担单位信用评价差的,结余资金按原渠道收回,在会计核算中有其“收入”或“结余”冲销的轨迹。

为了经济业务的纵向和横向可比,提高会计信息质量,为科研项目的财务信息披露提供基础支撑,在具体账务核算系统中,科研项目预算支出类别与高校会计核算的经济分类科目的衔接也要遵循会计核算的一贯性和可比性原则。有关对应关系如下表供参考。

表 2 科研项目预算支出类别与核算的经济分类科目对应表
(以某高校使用的“复旦天翼高校综合财务信息系统”为例)

科研项目支出类别	政府收支分类中的经济科目
具体支出	
办公费、出版等	办公费, 印刷费, 咨询费
材料费	专用材料费
测试化验加工费	委托业务费
交通费	其他交通费
差旅费	差旅费
会议费	会议费
外协费	其他商品和服务支出
出版 / 文献 / 信息传播 / 知识产权事务费	其他商品和服务支出
培训费	培训费
设备费、维修费	其他资本性支出, 租赁费
管理费	其他商品和服务支出
税金	税费支出
邮寄电话费	邮电费
人员费用	基本工资, 劳务费
暂付款(作为资金流出项)	(作为挂账处理)
其他支出	其他商品和服务支出
限额规则	(自定义控制)

在内控建设和预算执行方面：项目承担单位是否建立健全科研和财务管理等相结合的内部控制制度并有效执行，项目资金管理是否规范，是否按照政策相符性、目标相关性和经济合理性的原则科学、合理、真实地编制项目预算，是否在职责范围内及时审批项目预算调整事项，是否实施项目预算刚性管理，是否对科研经费实施信息披露。

在依法依规使用项目资金方面：是否存在擅自调整外拨资金，是否存在利用虚假票据套取资金，是否存在通过编造虚假合同或虚构人员名单等方式虚报冒领劳务费和专家咨询费，是否存在通过虚构测试化验内容或提高测试化验支出标准

等方式违规开支测试化验加工费，是否将会议费、差旅费支出范围扩大化，是否存在属于公务卡强制结算目录规定而使用现金结算，是否存在随意“以表代账”应付财务审计和检查。

(三)信息公开对项目经费披露要求

从社会监督角度讲，除涉密及法律法规另有规定外，项目主管部门应当按规定向社会公开科研项目的立项信息、验收结果和资金安排情况等；从内部监督角度讲，项目承担单位应当在单位内部公开项目立项、主要研究人员、资金使用、大型仪器设备购置以及项目研究成果等情况。

(作者单位：河南理工大学)

盈余管理测度方法的比较与分析

□潘广伟

自上世纪八十年代以来，盈余管理一直是财务会计实证研究领域的一个热点问题，取得的丰硕研究成果对于完善会计准则的制订和执行、改善公司治理结构和优化资源配置均起到了积极的推动作用。经济越发展，会计越重要；会计信息越重要，由于会计信息具有经济后果性，其就越有可能被盈余管理所利用。因此，公司的盈余管理行为就不可能被彻底消除，盈余管理问题在未来仍将是财务会计实证研究的一个重要领域，近年来真实活动盈余管理研究的兴起和蓬勃发展就是一个典型例证。在盈余管理实证研究中，盈余管理测度方法的确立是影响实证研究质量的一个关键因素。对此，国内外学术界研究并提出了许多方法和模型，但各种方法的合理性仍存在争议，甚至同样的样本采用不同的方法会得出不同甚至截然相反的结论，并不存在一个通用的完美的盈余管理测度方法。本文欲对当前盈余管理实证研究中常用的测度方法做一归纳和比较，以便在以后的实证研究中更好的选择和完善，从而提高实证研究的质量和研究结果的准确性。

一、常用的盈余管理测度方法

盈余管理的测度方法和盈余管理的类型以及实施手段密切相关。目前学术界对于盈余管理的含义尚未取得一致的结论，但大都认为盈余管理主要包括两种类型，即应计项目盈余管理和真实活动盈余管理。针对不同的盈余管理手段，研究人员现已提出的盈余管理测度方法主要有四种类型，即总体应计利润模型、特定应计利润模

型、真实活动盈余管理计量模型和盈余频率分布法。

(一) 总体应计利润模型

总体应计利润模型是盈余管理实证研究中最常用的测度和检验方法，并且得到了不断的完善和发展。常用的总体应计利润模型主要包括四个，即 Healy 模型、DeAngelo 模型、Jones 模型和修正的 Jones 模型。

1. Healy 模型和 DeAngelo 模型

Healy 作为盈余管理实证研究的开拓者，他主要是通过比较不同样本的平均总应计利润来测度企业的盈余管理行为。Healy 模型首先假设企业的盈余管理是任意会计期间都会发生的系统性行为；同时假设企业的非操控性应计利润的产生是均衡的，若干期的操控性应计利润遵循随机游走的特点，但从长期来看，操控性应计利润之和应为零。在这两个假设条件下，将过去几年总体应计利润取平均值并作为非操控性应计利润的估计值，然后用被检验年度的总体应计利润减去该估计值，即得到本年度的操控性应计利润。Healy 模型就是用操控性应计利润作为衡量企业盈余管理程度的指标。DeAngelo 模型从本质上可以被看做是 Healy 模型的特例。与 Healy 模型不同的是，它假设被检验年度的非操控性应计利润和上一年的总体应计利润相关，因此，它是用上一年的总体应计利润作为非操控性应计利润的估计值，然后用本年的总体应计利润减去该估计值的差额来测度企业被检验年度的盈余管理存在性和水平。

2. Jones 模型和修正的 Jones 模型

Jones 首次考虑企业经营环境的变化对非操控性应计利润的影响，他经过分析提出营业收入变动额和长期资产是影响应计利润的两个重要因素，即非操控性应计利润是营业收入变动额和长期资产的函数。Jones 模型通过控制企业的收入变化、长期资产来反映经济变动和企业特征对非操控性应计利润的影响，以更准确地分离操控与非操控性应计利润金额来测度企业盈余管理的存在性和程度。

修正的 Jones 模型，从狭义上讲，是 Dechow 等人提出的，他们认为 Jones 模型忽视了企业管理当局可能利用应收账款来对主营业务收入进行操纵，从而达到操纵报告盈余的目的。因此，修正的 Jones 模型指出在估计非操控性应计利润时，应该从主营业务收入中剔除应收账款的影响。从广义上讲，是所有对传统 Jones 模型改进的模型。比如，由 DeFond 和 Jiambalvo 提出的截面 Jones 模型，由 Dechow、Sloan 和 Sweeney 提出的分行业 Jones 模型等。

(二) 特定应计利润模型

和总体应计利润模型相比，特定应计利润模型不是利用总体应计项目，而是通过一个特定的应计项目或者一组特定的应计项目来建立计量模型，以此来测度企业是否存在盈余管理行为。这些特定应计项目在企业总应计中所占比重很大，预期管理人员的操纵会反映在这些特定的应计项目上。研究人员会凭借专业的会计知识和对行业特殊性的把握，较为全面准确地识别出特定应计项目的影响因素，以达到更为精确地分离操控和非操控性应计，以达到测度盈余管理行为的目的。

(三) 真实活动盈余管理计量模型

真实活动盈余管理是盈余管理研究领域近年来新兴起的一个研究方向，它目前常用的测度方法类似于应计项目操控计量模型。企业经营活动

变化所带来的收益，一部分来自于正常的经营决策，另一部分可能来自盈余管理目的的人为构建。当前模型构建的思路是先利用以前年度数据对当年正常经营活动状况进行估计再与实际值比较，原估计的经营活动正常损益水平与实际数据间的差额就是真实活动盈余管理的数额。比较典型的是 Roychowdhury 借用 Dechow 等人提出的应计模型推导出经营现金流量、酌量性费用和制造成本的正常预期水平，用实际偏离正常预期的异常经营现金流量、异常酌量性费用和异常制造成本去计量真实盈余管理水平。

(四) 盈余频率分布法

盈余频率分布法最早是由 Burgstahler 和 Dichev 提出的，他们是通过研究管理后盈余的分布函数来测度公司是否存在盈余管理行为，不需要区分充满噪音的操控和非操控性应计项目，它主要采用直方图和统计检验两种手段。管理当局为了达到特定盈余目标，在该盈余数字的狭小区间内盈利的分布会产生跳跃，低于该数字的观测数少于预期，而高于这个数字的观测数超过预期。这种方法首先假定未经管理的盈余大致呈正态分布或者密度函数是光滑的，如果管理后的盈余明显不符合这一形式，就说明公司存在盈余管理行为。

二、盈余管理测度方法的比较和分析

(一) 前提假设

总体应计利润模型和特定应计利润模型都是建立在这样一个假设基础之上，公司会计利润中的经营现金流量未被管理，而只有应计项目是被管理过的。原因是，由于会计核算以权责发生制为基础，因此企业的会计利润就由经营现金流和应计利润两部分构成，理论上盈余管理可以通过操控经营现金流量和应计利润两个途径来实现，但盈余管理研究者最初普遍认为现金流量的操纵成本过高，而会计准则赋予管理当局的选

择判断空间使应计利润成为相对便利的操纵手段。但是,应计利润并非全部是盈余管理所致,两种应计利润模型就是要分离出企业管理当局操控的应计利润,以可操控应计利润来衡量盈余管理的水平。

真实活动盈余管理计量模型是建立在近年来研究人员在针对实际管理人员问卷调查时发现,他们更倾向于采用较为隐蔽的真实活动操控来实现盈余管理目标。原因是,随着会计准则的不断完善以及应计项目具有回转特性,利用应计项目操控利润将会制约企业管理者进行持续盈余管理的能力,因此应计项目操控不再是盈余管理的首选方式,管理者更愿意通过操控企业的真实活动来管理盈余。

盈余频率分布法假设未经管理的盈余大致呈正态分布或者至少密度函数是光滑的,如果管理后的盈余明显不符合这一形式,就说明公司存在盈余管理行为。原因是由于诸多噪音的存在,很难找到合适的方法准确地从总体应计利润中分离出非操控性应计利润,因此该模型是通过观察盈余分布在阈值点左右的连续性,来直观判断盈余管理行为的存在性。

(二)模型功效

总体应计利润模型在盈余管理研究中得到了最广泛的运用,并且不断发展出新的修正或扩展模型。它通过不断改进计量方式来更好地分离出受管理当局操控和其他客观因素影响的应计利润,提出用可操控性应计利润来测度盈余管理,为盈余管理能够得到实证检验做出了开创性的贡献。但是,该模型的局限性也非常明显。一方面,该模型并没有严格的经济学和财务学理论基础,其设定效果和检验能力始终备受学者的怀疑;另一方面,由于受宏观经济变动和内部经营环境变化等诸多因素的影响,可操控性应计利润的分离和准确度量始终是个难题。

特定应计利润模型首先有助于识别出对企业

利润具有重大影响的特定应计项目,较为准确地识别出盈余管理的常用手段,从而为准则制定者提供直接的证据;其次在应计利润分离方面,有助于建立拟合度更优的模型,减少模型的设定缺陷,从而提高检验能力。但是该模型的运用需要研究者具备较高的行业制度背景知识和对会计准则的熟练把握。

当前的真实活动盈余管理计量模型主要是受到应计项目盈余管理计量的影响,它对真实活动盈余管理的实证检验提供了一种思路。其缺点也类似于上述两种模型,如何区分基于效率考虑的决策行为和机会主义动机的决策行为,即如何分离真实活动操控部分的利润金额是该方法的难点。

盈余频率分布法不需要设定应计模型,其研究结果可以用图表直观的呈现来估计盈余管理的频率,这样就可以避免应计模型在模型设定上的一些缺陷;同时对部分真实活动操控引起的盈余管理也能识别。但该方法也有很多局限性,一方面该模型运用需要设定阈值点,但阈值点的设置和盈余间隔大小的划分存在很大的主观性,函数的不连续性也不能完全归因于盈余管理;另一方面该模型只能检测出公司是否进行盈余管理,但是无法检验出盈余管理的具体手段及程度。

(三)适用范围

通过对各种模型的建立前提以及运用功效的比较和分析,不难看出每种模型都有其优点和缺点,只有在特定的情况下使用才能取得较好的检验结果。总体应计利润模型研究的是所有应计项目,它以总体操控性应计利润来测度企业盈余管理的存在性和程度。如果要研究某个或某些特定行业的某个或某些应计项目对盈余管理的影响,则需要采用特定应计利润模型。真实活动盈余管理计量模型主要是用来检验企业是否存在通过真实活动操控来影响企业的经济业绩以及影响程度的大小。如果只需检验盈余管理的存在性而不需要估计盈余管理的程度,则采用盈余频

率分布法更为直观和简单。

三、启示与展望

(一)完善控制变量,减少噪音影响,提高现有模型的检验能力

从上述的比较分析不难看出,各种计量模型均有其不足之处,但有一个共同点就是难以消除的噪音影响,这也是实证研究中普遍存在的问题。总体应计利润模型和特定应计利润模型中操控性应计利润部分会受到很多因素的影响而难以准确的分离,盈余频率分布法的盈余分布函数也很难剔除其他因素所导致的盈余分布函数的不连续。今后的研究要不断改进控制变量的选择以减少噪音的影响,同时要对原有模型方程进行不断的修正减少计量的误差,从而提高测度计量模型的设定效果和检验能力。

(二)多方法并用,提高盈余管理测度的准确性和论证的说服力

截至目前,对如何测度盈余管理还存在很大争议,单一完美的盈余管理测度方法并未形成。但是,已有的各种测度方法均有其各自的优点,比如盈余频率分布法虽然不能识别盈余管理的程度,但是在测算盈余管理存在性方面就比较直观和简单,并且可以回避可操控性应计利润的分离问题。因此,在测度检验中,可以根据具体的研

究对象及其应计利润特征,多模型并用,发挥各自的优点,以提高盈余管理测度的准确性和论证的说服力。另外,除了计量模型之外,还可以考虑采用实地考察、问卷调查、报表分析等其他方法对盈余管理进行研究,这样可以对更具体的企业和业务进行盈余管理情况的检验。

(三)创新测度计量模型,实现盈余管理研究理论和实际相一致

应计项目盈余管理的研究一直是国内外盈余管理研究的主流和热点,因此也推动了应计项目盈余管理测度计量方法的发展并取得了丰硕的成果。但是,近年来的一系列理论和实际证据表明,传统的应计项目盈余管理难以满足管理当局操控盈余的需要已不再是公司进行盈余管理的首选方式,更为隐蔽的真实活动盈余管理作为一种新的盈余管理方式逐渐受到管理者的青睐。因此,盈余管理的实证检验和企业实际出现了偏差,传统的应计项目盈余管理测度检验通常假定经营活动现金流量不会被操纵,完全忽略了真实活动盈余管理的影响,其研究结论的合理性就值得商榷。今后的盈余管理测度研究中,要重视应计项目盈余管理与真实活动盈余管理的内在联系,创新测度检验模型,实现盈余管理研究理论和实际的真正一致。

(作者单位:郑州航空工业管理学院会计学院)

(上接 33 页)

由集团内部审计部门和软件商的咨询部门组成监督机构,对项目的规划、准备、实施到系统的运行全过程进行监督检查,发现问题及时解决,保证项目的实施达到预期的目标。

(三)正确处理好人、技术和管理三者之间的协调关系

因为人是企业最核心的资源,先进的信息技术和网络技术能否充分发挥作用,完全依赖人对技术的掌握以及对管理的协调作用。只有重视人、技术和管理的集成,才能真正实现网络环境下企业集团对财务的集中管理和控制,从而实现集团整体利益的最大化。

(作者单位:河南财经政法大学会计学院)

基于风险控制视角的 公司赊销业务过程管理 ——以 ACHT 公司为例

□荣建军

现代市场经济下，商业信用大量使用而引起的公司赊销行为导致了公司应收账款占用资金，产生坏账损失等不良影响。现笔者以 ACHT 公司为例，从风险控制视角就公司应如何对企业赊销业务的过程管理进行探讨，以就教于业界同仁。

一、赊销业务风险控制的重要性

现今，企业生产和销售的全球化使得企业之间由传统的纵向一体化向以上下游为链条的供应链延伸，赊销成为继产品价格、产品质量、售后服务之后企业又一重要竞争手段。应收账款的产生一方面为企业带来销售的增长、盈利能力的提高，另一方面商业信用的使用和不断发展，应收账款逐渐占用企业资金规模越来越大，应收账款周转

率、回款率日趋低下现象也比较严重，导致企业产生大量坏账和呆账，给企业带来巨大的运营风险和隐患。特别是在我国的市场经济体制、金融环境与法律环境还不是很健全，企业信用指标参差不齐的情况下，供应链上下游企业之间由于赊销业务而产生的应收账款问题就显得日益严峻。

ACHT 公司是一家以生产销售光伏及超白浮法玻璃为核心的工业企业，受行业竞争激烈影响，公司销售业绩严重下滑，库存产品积压严重，同时行业风险加剧，应收账款规模处于较高水平，且客户结构分散甚至个别客户出现债务纠纷、法律诉讼事件。公司 2014 年期末总资产达到 2,905,936,683.09 元，其大股东为河南投资集团。公司 2011 年至 2014 年销售收入和应收账款情况表见表 1。

表 1 ACHT 公司 2011 年至 2014 年销售收入和应收账款情况表

年度	销售收入(元)	比上年增加(%)	应收账款余额(元)	比上年增加(%)
2014	1,912,732,275.89	8.93	429,271,394.35	45.36
2013	1,755,790,149.14	28.76	295,318,900.29	47.26
2012	1,363,577,568.50	17.91	200,539,108.47	29.27
2011	1,156,447,660.31		155,126,314.16	

从表 1 看出，公司销售收入从 2011 年的 11 亿多元到 2014 年增长到 19 亿元，增长比例达到 78% 点多，但同时应收账款余额也从 2011 年的 1.55 亿元增加到 4.29 亿元，增长幅度高达 177%。应收账款流动性差、风险管理困难的特征为企业带来巨大的

风险隐患，如何构建科学、合理的客户信用管理体系既保证销售提升同时能有效防范风险是公司急需解决的问题。为此，ACHT 公司建立了 ACHT 客户信用管理体系架构，即在传统销售业务流程基础上，公司分析所处行业特点及销售客户结构，结合实际生产经

营状况,建立了一套基于信用管理的事前、事中、事后控制的赊销业务管理模式,对公司批准的授信额度和账期、回款进行全过程管理。

二、事前管理的信用调查和授信审批

事前管理包括客户信用调查、客户信用评价审核、客户授信额度确定以及分层审批四个环节。

(一)客户信用调查

俗话说:风起于青萍之末。对于一个企业的客户信用风险来说,初始细微的风险疏忽,可能会随着业务的开展越积累越大,到某一时刻形成较大风险才引起企业重视,但问题往往已经积重难返,不易化解。因此在调查客户的基本情况时,每个客户基本情况的真实、准确、全面就显得特别重要。公司在此方面的管理要求是:市场营销部门的业务人员是第一道环节,他们处于营销的第一线,与客户直接打交道和开展业务,不仅有对客户经营者和生产管理的感性认识,也容易获得第一手生产、技术、财务等信息,在此基础上有一个较直观的分析判断;其次,公司营销人员及其他信用管理部门人员(如市场发展部门),可以通过第三方机构如审计单位、银行等,获得该客户的第三方审计及征信情况,从侧面印证该客户的基本情况;第三,客户的生产经营状况也是在不断发生变化的,公司要求营销业务人员及其他相关人员进行动态管理,在业务交易过程中,对客户的各方面重大变化保持敏感性,及时将重大变化信息反馈上级领导和公司管理层,以便公司掌握全面信息做好预防,为下一步调整该客户的授信政策做好准备,避免客户信用风险。公司借助ERP系统,建立客户资源管理系统(CRM)模块,汇集容纳公司各部门、各级管理和业务人员所接触了解到的每一条信息资料,作为对客户信用分析的主要信息来源,它使公司客户管理保持了必要的系统性和连续性,是一项基础性、长期性、不断积累完善的动态性工作。

(二)客户信用评价审核

公司设置了专门的客户信用管理部门,明确市

场发展部门负责公司的采购信息调查、价格信息调查、客户信息调查的日常管理,各工厂市场营销部门是客户信用的责任主体,其他如计划、财务、审计、法律、人事等部门,做好协同管理工作。

各工厂市场营销部门将客户的基本信用信息以《客户资信调查表》、《客户信用等级评定表》的形式进行统计记录,由于财务部门在日常工作中与客户的账款回收、发货审批、财务结算等息息相关,因此市场营销部门将以上材料提交市场发展部门及财务部门进行审核,在审核过程中,为避免重复性工作和漏项,根据两个部门的工作职责,对各自的审核范围进行详细划分,提高工作效率。

(三)确定客户授信额度

确定授信额度是授信环节的重点和难点,公司根据自身多年来的运行情况,同时吸收其它企业和银行在客户信用管理方面的较好经验,设计出本公司的客户授信额度计算公式: $L=S \times (Z+1) \times C \times H \times T$ 。其中,L是客户授信额度;S是客户近6个月月均销售额;Z是账期,最高不超过3个月;C是客户信用评价等级系数;H是客户逾期欠款占比系数;T是客户在6个月内的业务连续性系数。该公式以近半年来公司与客户发生的业务量为基础,考虑了给予客户的回款期限时间(即账期),同时将客户的信用评价等级、逾期账款占比、业务连续性三个重要变量因素也纳入进来,每个因素分为优、良、差三个等级,不同等级对应不同的等级系数,经过以上各要素的综合计算得出某客户的授信额度。采用公式计算信用额度的目的:一是可以最大化避免人为主观因素的干扰,尽可能客观地得出某客户的授信额度情况,二是有针对性地引导客户、销售人员、业务人员重视相关要素,从而达到逐渐优化客户信用管理、降低风险,实现规范化、标准化的管理。需要指出的是,公式计算的额度是最高额度,营销人员和其他授信人员可根据企业具体情况,适当授信,把控风险。

(四)分层审批

企业可根据自身内部管理层级多少确定授权额

度。为合理控制授信风险,提高效率,本着分层授权的原则,公司将客户授信审批权限划分为总授信额度审批和单客户授信申请审批,所有单个客户的授信额度相加不能超出总额范围,在此框架内,给予各工厂一定的单个客户授信审批权限,提高工厂客户信用管理工作效率。

1. 总授信额度:由于金额较大,此项申请必须报请公司最高决策层决策审批,各工厂提出总额度申请,市场发展部门、财务部门进行审核,审核通过后报公司审议,经批准后执行。

2. 单个客户授信额度:按照分层审批、提高效率、责任共担的原则,不同的授信额度由不同的管理层进行审批,各工厂将客户的信用资料及授信额度申请报告经市场发展部门、财务部门审核后报相应的决策层审批。针对浮法玻璃产品种类多、客户类别多的情况,公司提出了在产品种类及客户类别方面的具体授信要求,进行相关的细化管理。

三、事中管理的风险提示和强化账款回收

(一)严格执行批准的客户授信政策

单个客户的授信申请经公司批准后,各工厂严格在额度范围内开展业务,不允许出现超授信的情况发生,超授信意味着风险管控失效以及不受授信架构的约束,但如果当月临时业务量较大,先前批准的授信额度不够用,公司对此情况设计了相应的申请流程,即工厂可申请临时增加授信额度,按申请额度的大小报相应的管理层进行审批,同时要求一是不能超过总授信额度,二是临时授信当月有效,不能延续到下月使用,一次一申请。

(二)定期风险提示及评价

公司财务部门在审核客户日常订单过程中,结合所掌握的信息来检查某客户业务量是否超授信额度,相当于在高速运转的业务流程中设置了一个控制器,起到必要的风险防控作用。产品销售与账款回收是一个相互关联的动态系统,各类客户的生产经营在时刻发生着变化,为防范风险,公司财务

部门每月对产品销售及客户账款回收情况进行财务数据分析,特别将其中逾期欠款时间较长、欠款金额较大的客户予以特别提示,形成当期客户总体应收账款分析汇总表,以“客户应收账款预警联络函”的形式发送各工厂、市场发展部门、法律部门等客户信用管理部门。

市场发展部门依据在日常掌握的客户管理信息资料,以及财务部门传递的“客户应收账款预警联络函”,依托客户资源管理系统(CRM),对逾期欠款时间较长、欠款金额较大的客户进行深入分析评价,并根据具体情况与各工厂销售人员到客户厂家现场了解客户信用状况,掌握准确情况,为下一步提出管理建议及对策措施提供支撑。在以上分析、调查的基础上,市场发展部门于每季度末形成一份《客户信用分析报告》,报送公司领导决策参考,同时提供给各工厂、计划、财务、审计、法律等部门参考应用。

(三)强化账款回收

在每月应收账款的财务数据基础上,各工厂制定相应的账款回收措施,根据不同客户情况制定相应的账款回收方式、调整或收严客户授信政策、暂停相关客户的发货,同时对风险较大客户制定“应收账款清欠计划”,财务部门负责计划的执行情况进行跟踪;各工厂主管业务领导对重要的风险客户进行现场交流,面对面提出本公司原则和账款回收要求,沟通研究下一步的工作细节;制定配套的业务人员考核办法,推动业务员积极追要应收账款,多回多奖,少回少奖,多欠多罚等举措。

四、事后管理的诉讼法律和奖罚制度

(一)对风险较大的账款果断实施法律诉讼

对于发生的长期无业务往来、可能形成呆坏账的客户,公司法律部门将依据公司管理制度对这类客户进入提起诉讼程序,市场营销部门与法律部门结合收集该类客户相关资料,积极推进诉讼工作。

(二)奖罚并举强化责任追究

(下转 49 页)

加强行政事业单位 财政资金监管探讨

□冯东建

当前，我国行政事业单位在财政资金监管过程中存在很多挪用、贪污、违纪现象，财政资金去向不明，使用效率低下等问题也时有发生，本文在大数据背景下对完善我国行政事业单位财政资金监管谈点看法，以期正确使用财政资金，提高资金使用效率。

一、行政事业单位财政资金监管存在的问题

(一)行政事业单位自身的问题

1. 内控措施不严格。行政事业单位是财政资金的使用者，然而，在我国行政事业单位内部，对于财政资金的使用并没有一套严格的内控制度，造成了行政事业单位的主管部门和相关工作人员在对财政资金的使用不予以重视，使用效率低下，缺乏严格的资金审批和使用监督流程，内部管理混乱，资金使用不合理，超支使用严重，无法做到真正的专款专用。

2. 缺乏完善的考评体系。内部控制体系不健全致使财政资金的审批流程被简化，资金乱用现象严重。而另一方面，在行政事业单位内部，对财务部门的工作人员的工作考评也缺乏统一的、有效的绩效考评体系，行政事业单位的财务人员在工作中受本单位领导的制约也不可能严格执行财务制度，致使财务人员工作散漫，缺乏积极性，工作效率低下。

3. 资金使用不安全。在我国，大多数行政事业单位对于财政资金的使用并没有一个明确的概念，有些单位甚至认为财政资金就是用于本单位消费使用的专项资金，而不是用于改善民生的。由于内控体系不完善，财务人员缺乏资金安全方面

的意识，当领导需要取用资金时，不对资金使用的可行性进行估量就审核批准使用，造成了财政资金使用缺乏安全保障，呆账坏账比比皆是。

(二)财政部门存在的监管问题

1. 有求必应。我国财政部门是行政事业单位使用财政资金的提供者，但是，财政部门却没有严格把关资金审批流程，对行政事业单位的资金申请几乎是有求必应，并不进行严格且充分的项目可行性调查和分析，增加了行政事业单位使用财政资金的随意性。

2. 缺乏可操作的监管体制。财政部门对行政事业单位的财政资金的使用是有具体规定的，但是，这些规定在现实中的操作性并不强，有时候甚至可以说是“纸上谈兵”，严重降低了对财政资金使用的事后监管力度，使财政资金的使用缺乏效率，监管人员也无从下手。

3. 缺乏严格的预算规范。财政资金的使用是财政部门根据各个行政单位提交的资金预算报告来提供的，各个单位编制的资金预算报告就是其在当期资金使用额度的依据。但是，我国财政部门对行政单位编制的预算并没有严格规范，各个行政单位每年递增预算金额，而财政部门并未严格审核就予以批准，这降低了行政事业单位的严格预算意识。

二、行政事业单位财政资金监管的实践

(一)改革的必要性分析

我国已成为全球第二大经济体，这些成就不仅得益于改革开放，更是国家政府大力扶持经济发展，财政管理井然有序的结果。但是，目前，随着

经济的进一步发展和社会的不断进步，以往的财政资金监管体系并不适用于现今的我国各个行政单位管理的需要。一方面财政资金拨付需求激增，而我国财政部门的审批流程并未有何改变，这就使得审批缺乏严肃性，财政资金使用的申请获批更加容易，各个行政事业单位对预算资金的编制更加随意。另一方面，财政资金的收入渠道并未因此而有所拓宽，大部分还是纳税收入，但是，税收却并未发挥“取之于民，用之于民”的作用，行政事业单位没有将财政资金用在改善民生，而是改善本单位的福利待遇，这与财政资金使用的初衷大相径庭。鉴于此，本文认为对我国行政事业单位的财政资金使用的监管体系改革势在必行。

(二)会计核算中心的构建

会计集中核算理论将各个行政事业单位的会计业务集中起来，通过统一的会计规范在会计核算中心进行会计处理，这样既能提高会计处理效率，还可以加强对各个行政事业单位财政资金使用情况的有效监督和管理，一举两得。

1.会计核算中心的构建。要实行会计集中核算，首先必须设立一个会计核算中心，这部分资金需由政府划拨。会计核算中心建成之后，应当由政府财政部门直接领导，然后再从各个行政事业单位中选拔优秀的会计业务人员参与会计核算中心的会计工作，以便对会计核算中心的会计事务进行集中有效的管理。其次，取消各个行政事业单位原有的财务岗位，对单位的银行账户进行注销，将会计人员纳入会计核算中心体制内进行统一管理。这样就避免了会计人员在工作中与部门内领导的直接接触，工作效率得以提高，工作的有效性得到了保证，从更大程度上避免了财政资金审批混乱，资金使用不合理，资金去向不明的现象产生。再次，在会计核算中心根据业务类型的不同设立专门的会计业务专柜，将其分别与各个行政事业单位的会计业务相衔接，这样可以提高办事效率，明确工作要求，严格控制财政资金使用的审批流程和事后监

管。最后，明确分工，明晰责权范围，对参与会计核算中心的行政事业单位及其工作人员规范会计核算中心的办事流程以及各个会计岗位和管理岗位的职权范围，努力让会计核算中心的工作人员都能明晰各自的工作职责，降低财政资金管理风险。

2.会计核算中心建成的后续问题。建立会计核算中心可以规范行政事业单位的财政资金的使用，加强对财政资金使用的实时监督与管理，提高资金使用效率，规避资金风险，降低国家损失。但是，当前财政资金监管体系虽然不合乎经济发展的客观要求，却是我国已经实行多年的监管体系，有其历史价值。因此，现阶段要对财政资金监管体系进行改革与相关实践，有一定的阻碍。要想彻底改革传统的监管模式，在推行改革的过程中就必然会受到我国各级行政事业单位领导及其工作人员的抵触，这样就会延缓改革进度。对此，可以由财政部门亲自牵头，部门内各个领导分管会计核算中心建立的各个部分工作，亲自带头进行改革，参与改革活动；与此同时，监察部门也要随时监督管理，与财务部门相互配合，共同完成会计核算中心的建立和监管体系改革的推进工作。

(三)会计核算中心的业务规范

1.单一账户管理。会计核算中心建成以后就要对财政资金的收付实行统一管理，其中关键的一步就是建立一个单一的国家财政资金账户对财政资金的统一拨付与缴纳进行管理。这样，会计核算中心就会根据各个行政事业单位的年度预算对单位所需资金进行审批，并且，在审批合格后就直接将资金拨付至每个单位在会计核算中心中设置的会计账户中，这样更便于资金的集中管理。

2.统一处理会计业务。实行会计核算中心制度后，各个行政事业单位的会计岗位都会逐一取消，只留下一个会计用来报账和相互联系。各个单位的会计业务统一交由会计核算中心进行处理，会计核算中心会统一进行会计信息记录、整理与核算，并最终统一财务公开，这样更加方便社会监

督，也便于会计核算中心的管理。

三、行政事业单位财政资金监管完善建议

(一)完善会计核算中心的运行机制

1. 转化职能，正确定位。建立会计核算中心不是降低各个行政事业单位的会计处理权限，也不是剥夺各个单位会计部门的财政权力，而是要优化行政事业单位的会计管理，统一运作，加强会计监督，完善财政资金的拨付审批流程，加强管理，提高财政资金的使用效率。因此，会计核算中心也要转化职能，从单一的核算模式向支付管理模式过渡，完善财政资金的拨付管理体系，加强监督与管理。同时，还要加强对会计核算中心工作人员的业务培训，帮助他们重新定位在会计核算中心的职能与责任，提高会计业务水平。

2. 加强预算管理。会计核算中心的建立可以帮助行政事业单位强化资金预算的编制与管理，同时促进财政资金监管体系的完善。由于会计核算中心是对财政资金实行统一账户管理，由行政事业单位提出下一年度的预算申请，会计核算中心进行审核后，从统一的资金账户中下拨给行政事业单位在会计核算中心的专用账户，这样既提高工作效率，又能对财政资金进行实时监管，同时，也加强了行政事业单位的预算观念，降低了财政资金审批的随意性。

3. 加强对国有资产的管理。目前，我国行政事业单位或多或少都会拥有一部分国有资产，并且都会进行一定数额的银行借贷。实行会计核算中心制度后，各个行政事业单位就在会计核算中心对其会计业务进行统一处理，这样就避免了各自为政，将国有资产和各个单位债务管理进行专人管理，这样就能有效防止国有资产的严重流失，以及行政事业单位债权债务成本的提高，保障债务按时清偿，债券及时收回，提高财政资金的使用效率，减少行政事业单位的呆账和坏账。

4. 完善考评体系，接受社会监督。会计核算中

心的顺利运行需要事前建设，以及运行过程中财政部门和各个行政事业单位的大力支持，更需要加强对会计核算中心会计处理后的事后监督工作，并虚心接受社会各界的监督和指导，完善会计核算中心的考评体系建设，并结合社会定期监管意见，完善会计核算中心的相关会计工作，健全监督体系，听取多方意见，构建完善的会计核算中心工作流程。最后，加强会计核算中心与社会各界的交流与沟通，共同促进会计核算中心工作的正常进行，以提高财政资金的使用效率。

(二)加强审计监督和管理

建立会计核算中心后，各个行政事业单位的会计业务实行统一核算，集中管理，便于审计部门对行政事业单位的财政资金使用的集中审计和监督。此时，审计部门要根据会计核算中心运行的具体工作流程对原有的审计工作程序进行相应更改，结合会计核算中心工作实情，调整审计工作的职责和具体内容。

1. 调整审计主体。在实行会计核算中心之前，审计部门的审计对象是各个行政事业单位，在进行审计工作时，由审计部门及其工作人员对各个行政事业单位的财务收支情况、会计信息情况进行审计，审查其是否符合真实性、准确性等会计原则。而在建立了会计核算中心后，审计部门还要对会计核算中心进行审计，因为此时的会计核算中心里集合了各个行政事业单位的会计信息和财务资料，对会计核算中心进行审计和监督可以强化行政事业单位的财政管理，促进审计监督职能的更好实施。

2. 改进审计目标。在对审计主体进行调整后，也要对相应的审计工作目标进行改进，调整审计工作的重点。建立会计核算中心的主要目的是为了进行会计集中核算，强化监督管理，提高财政资金的使用效率，降低财政资金使用不合理的现象。因此，审计部门进行审计工作的主要目标也要合乎上述目的。首先，对会计核算中心会计工作中的空白地带进行监督管理，避免监管死角的产生。其次，不

不仅要对行政单位的内控制度和会计信息的完整性和真实性进行审查，还要对财政资金的来源、支出情况以及使用情况进行实时监督，加强管理。

3. 优化审计流程。对我国行政事业单位进行财政资金监管体系改革，主要是由于经济的发展使得现有的监管体系不再适用于对当前财政资金使用的监督和管理要求了。类似的，在建立会计核算中心后，以往的审计流程也变得不再适用，此时，就需要更新现有审计流程，结合会计核算中心运行的情况，细化审计程序、优化审计流程、规避审计风险、提高审计效率，从而更好的实现审计目标。不仅如此，针对审计工作还应当建立一个专门的科室直接进驻到会计核算中心，以便审计部门和工作人员在审计过程中能对会计核算中心的会计核算事项随时进行监督和管理。

(三) 强化行政事业单位内部管理

虽然建立了会计核算中心，各行政事业单位将会计人员派驻到会计核算中心进行统一会计核算，并且只保留了少数会计岗位进行基本会计管理，但

行政事业单位仍然不能忽视内部管理工作的重要性，仍要加强内控措施，优化财政资金监管体制。

1. 健全审批机制和内控制度。虽然建立了会计核算中心，企业的财务工作人员仍然要提高工作警惕，不能认为自身的财务职责已然被削弱，更不能抱着得过且过的心态散漫的对待财务工作。建立了会计核算中心后，对于各行政事业单位而言，更要加强内部控制，优化财务审批流程，加强审批工作建设，严格预算编制规范，按照会计核算中心的要求统一进行会计核算与会计管理。

2. 加强培训，提高会计人员的业务水平。建立会计核算中心后，各行政事业单位要加强对单位内财务人员的业务培训，使其能顺利配合会计核算中心的会计工作和审计工作，加快会计核算中心的建设和财政资金监管体系改革的推进。另外，还要让员工加强预算意识，学会正确处理会计核算中心与行政事业单位财务部门之间的关系，准确明晰自己的责权范围，处理好本职工作。

(作者单位：南阳市第二人民医院)

(上接 45 页)

为加强各工厂销售业务人员的责任意识，公司制定了奖罚并举的管理办法，一方面对账款回收较好的销售人员要进行奖励，另一方面对出现逾期账款、逾期账款时间较长的销售责任人员进行不同程度的处罚，目的是提高业务人员的风险防范意识，提高回款积极性，并按应收账款账龄与账款的难易程度，制定相应的回款考核奖惩制度，加速应收账款的回收。公司人事部门对人员奖罚的情况进行监督和兑现。奖罚制度覆盖各工厂总经理到基层销售人员，强化整体风险防控，领导及普通业务员既有压力也有动力，使销售部门的客户管理水平走上规范化轨道。

公司通过上述三个阶段的过程控制，基本实现了从选择客户、客户授信的事前管理、履约担保及发货审核货款跟踪的事中管理到欠款回收、危机处理的事后管理的控制模式。经过逐步的完善和运行，促使公司有效控制客户信用风险，规避了资金周转不良的状况，光伏玻璃调整加大海外客户销量，客户向优质大客户集中，应收账款得到有效控制，为公司的可持续发展提供了保障。随着互联网+的快速发展，传统的工业制造企业面临着巨大的冲击，特别是商业模式的重新构建颠覆了传统的销售模式，进而对客户信用和应收账款管理、资金管理提出了新的要求。

(作者单位：河南安彩高科股份有限公司)

完善财政扶贫资金绩效审计的对策

□崔君玉

财政扶贫资金是国家为改善贫困地区人民生产和生活质量而设立的专项资金。但多年来,在一些地方一直存在着资金使用效率不高、损失浪费严重甚至挤占、挪用和虚报冒领等问题。已成为当地党委、政府和人民群众高度关注的热点、难点问题。为此,加强对财政扶贫资金绩效审计,不仅能有效促进国家扶贫开发政策的贯彻落实,提高扶贫资金管理使用的经济性、效率性和效果性,而且有利于促进生态、环境保护和经济社会的和谐发展。

一、财政扶贫资金绩效审计的现状

根据中共中央、国务院颁布的《中国农村扶贫开发纲要(2001—2010)》要求,国家审计署于2003年对全国21个省(区、市)592个国家扶贫开发工作重点县进行了审计,并向全国人大报告了审计中发现的问题,一时成为热点,引起了社会公众的高度关注。2004年审计署等四部委联合出台了《关于进一步做好扶贫资金审计、监督工作的意见》,首次提出各级审计机关应积极探索效益审计,逐步建立效益评价标准和体系,力求从经济、生态和社会效益等方面深刻揭示存在的问题,深入分析影响效益的因素,为扶贫工作决策和扶贫规章制度建设服务。

经过十年来的实践探索,一些审计机关在广泛借鉴国内财政专项扶贫资金绩效考核和国际绩效审计经验的基础上,初步建立了扶贫资金绩效审计评价指标体系及评价办法,并收到了一定成效,得到了当地政府和被审计单位的认可,为下一步我国统一制定扶贫资金乃至公共资金绩效审计

准则、指南奠定了基础。但由于扶贫项目点多面广,扶贫资金使用分散,扶贫资金管理涉及众多部门,扶贫目标审计难以实现,以及缺乏统一的指标评价体系、评价方法等因素的影响制约,一些地方审计机关也产生了畏难情绪;加之受审计机关人员编制、经费及专业技能、素质等影响,在不少地方特别是基层审计机关,真正意义上的扶贫绩效审计还没有开展起来,致使财政扶贫资金绩效审计,仍停留在资金是否被挤占挪用、虚报冒领、滞留闲置和是否改变资金用途等真实性、合法性审计方面,而对国家扶贫政策的执行和贯彻落实情况、扶贫目标的实现情况,以及扶贫资金的投入与取得的效益等情况,则揭示和反映的不够,严重影响制约了财政扶贫资金绩效审计在宏观经济决策中建设性作用的发挥。

二、完善财政扶贫资金绩效审计的对策

财政扶贫资金绩效审计涉及发改、财政、农业、水利、交通等多个部门和行业领域,是一项专业性、技术性、综合性都很强的审计工作,尤其是在目前绩效审计法规、准则和相关规范尚未出台的情况下,更需要从实际出发加大探索力度,方能收到预期的审计效果。

(一)突出绩效审计重点内容

按照审计署等部门《意见》要求,财政扶贫资金绩效审计,应突出以下几个方面:一是以贯彻落实国家扶贫政策情况审计为重点。通过对重点部门、重点资金项目实施审计和专项审计调查,检查相关

职能部门在财政扶贫资金投向和管理方面是否执行国家扶贫开发的相关政策，切实规范财政扶贫资金的使用管理。二是以扶贫项目的经济效益审计为重点。通过对财政性扶贫资金、信贷扶贫资金、利用外资扶贫项目资金、国内外捐赠扶贫资金等进行审计，检查扶贫资金在投入、使用、管理等环节是否存在管理不善和损失浪费等问题；项目实施后是否达到了预期的目标，并依次作为经济效益评价的依据。三是以生态环境效益审计为重点。通过对项目运行后周围生态环境的勘察、检测，监督该项目是否对林、地、山、河以及大气等构成不良影响，是否存在高耗能、高污染和严重扰民等损害生态环保要求的问题，并依次作为生态环境效益评价的依据。四是以社会效益审计为重点。通过实地走访和民意调查，了解项目建成后农民的交通出行或饮水安全、增产增收等情况，是否得到了较大改善和提高，并依次作为社会效益评价的依据。

(二)科学确定绩效审计评价范围

财政扶贫资金绩效审计的评价不能仅限于损失浪费的范畴，应在真实性、合法性审计的基础上，重点突出对项目管理、实施情况和项目取得的社会、经济、生态环保效益等情况进行审计评价。

1. 对项目管理情况进行绩效评价。主要包括：项目计划安排是否按照中央和省市规定的重点范围投入资金，是否逐年加大预算和投入比例；立项是否符合中央、省市规定要求，是否按人大批准的项目计划组织实施；项目要求配套的资金是否按标准及时到位；项目调整是否经过充分论证，是否按规定程序报批；项目年度计划完成情况；项目资金监管机制建设情况，是否实行报账制管理和分账核算，项目管理费是否被挤占挪用，以及落实责任追究制等。

2. 对项目实施情况进行绩效评价。主要包括：项目资金是否存在被挤占、挪用、贪污、私分现象，是否实行国库统一管理、集中报账；产业扶贫到户资金除执行政府采购规定外，是否直接汇入农民

“一折统”账户；项目节余资金是否按期收回，追加资金是否按程序报批；项目变更是否存在设计缺陷变更或人为变更等情况；项目年度资金使用计划和用款情况是否在本级媒体、网站上公告、公示；财政专项扶贫资金对扶贫对象补助等，是否在所在行政村公告、公示。

3. 对项目实施效果进行绩效评价。主要包括：项目实施后增加的就业岗位情况；农民增产、增收情况；贫困人口脱贫情况；项目周围生态环境改善情况（含废弃物的处理效果），是否存在高耗能、高污染和严重扰民等问题；项目固定资产利用情况，是否存在资产闲置和管理不善及人为损坏等。

(三)探索绩效审计评价方法

有效的评价方法，是提升审计时效和质量的保证。其评价方法包括：一是目标评价法。即将扶贫资金审计结果与国家政策规定、上级审定的相关指标、标准等进行对比，评价扶贫资金项目管理和项目实施结果是否实现预期的目标。二是效益评价法。即将被审计项目结果与以往自身情况及国内、国际同类先进指标、数据等进行比较，评价扶贫资金项目在实施、管理中取得的效益和存在的差距。尤其对一些专业性较强的扶贫项目，还应通过聘请相关专家参与审计等方法，以保证审计评价质量和评价的权威性。同时，为使扶贫资金绩效审计评价结果更符合实际，还应注意搞好两个结合，即中央、省市有关政策规定与当地政府出台的相关文件和绩效考核办法相结合；国家有关财政、财务收支绩效评价标准及有关行业性技术指标与本级财政投入、人员、技术保障等相结合，才能比较真实、全面地反映财政扶贫资金的管理和使用效益。

(四)加强法规体系和人才队伍建设

一是加强绩效审计法规体系建设。建议在《审计法》中增加“公共资金绩效审计”等相应的条文；在《审计法实施条例》中，对绩效审计的范围、评价、报告等内容作出明确规定；（下转 54 页）

完善村级财务管理模式的建议

□郭春林

在我国农村，村级财产是归属于全体村民所有的，就治理结构而言，全体村民是所有者也就是委托人，而对全村各项事务进行实际管理的村委会则是代理人。这种实质上的委托代理关系必然存在委托人与代理人二者的目标是否一致的问题：村集体的目标是实现集体资产的保值增值，而村委会成员会有个人的利益，比如享受特殊待遇、获得更多财富等等。因此，村级财务管理所要解决的最根本问题是划分各利益主体之间的经济利益关系、界定各方权力与责任，并进行有效监督。本文就进一步完善村级财务管理模式谈点看法。

一、村级财务管理模式

(一)村账村管

在改革开放初期，我国农村财务管理最早出现的是“村账村管”模式。该模式下村委会受全体村民委托聘请村财务人员，对村集体经济组织的财务进行管理，村财务人员对村委会负责，乡镇农经站（或财政所）对他们进行业务上的指导监督。这种产权明晰的模式在我国广大农村地区实行了很多年，充分体现了村民自治的宗旨，为村级财务管理工作发挥了重要作用。但此模式在长期实践中也凸显出很多问题：村会计人员对村干部有很强的依附性、业务素质无法保证，难以有效发挥其监督职能，造成广大农民对集体资产真实情况知之甚少，甚至出现少数会计人员与村干部合谋侵占集体财产的现象，给基层农村增加了诸多不稳定因素。

(二)村账乡审、村账乡管

村账乡审、村账乡管在保证村集体资产所有权、资金管理使用权、审批权和收益权这“四权”不变的前提下，将账务的审查或管理权分离到乡镇里，较村账村管模式能够解决村级财务人员素质欠缺的问题，对农村财务有一个较强的监督，但是这两种模式在实践中容易导致账务脱离实际财务收支、会计职能被架空，且仅仅形成事后监督，并不能充分发挥会计的监督核算作用，甚至影响村委会的主体地位、导致农村经济缺乏活力。

(三)村账“双代管”

村账“双代管”制实际上是比照现行的行政组织财务管理模式：村里平时只有部分备用金，村集体经济组织的资金和账目都交由乡镇政府委托经管站实行统一管理，村里每项经济业务都由乡镇审批并按时入账。这种记账代理、资金代理的“双代管”模式能够实现事前、事中、事后的全过程监督，从而增加村级财务管理的透明度和村干部公正廉洁的自觉性，确保集体资产的保值增值，从源头上控制了农村腐败问题的产生，在我国农村财务管理中发挥了较大的作用。我们始终要确保任何农村财务管理模式都必须建立在集体资金所有权、使用权、审批权和收益权不变的基础上，但“双代管”在实践中往往带有强制性，难以明确把握作为村级财务管理主体的村集体和作为村财务的会计核算受托方的乡政府之间的关系。乡镇政府往往会对村级资金实行“严管”，甚至侵占、挪用或平调村级资金的现象，严重削弱了村集体对村级资金的审批权、管理权等，难以保证村集体对村资产的合法权益不受损害。

(四)村会计委派制

村会计委派制是指农村会计统一由乡、镇有关部门公开选聘、委派，他们的任免、管理、考核由乡政府负责的一种模式。该模式使会计人员在体制上与村集体经济组织分离，为其客观公正地进行会计核算工作提供了环境，强化了村会计的监督职能，加强了乡镇对农村财务的监督，最终有利于财经法规在村基层得到严格贯彻执行。但是，由于被委派的村会计往往非本村村民，与村委会关系不易协调，或者是易陷于村镇“两头管理”的窘迫情况，不易取得理想的工作实效。

(五)村级会计委托代理制

村级会计委托代理制是指将村集体经济组织账务管理工作委托乡(镇)会计委托代理服务机构完成的模式。这一模式的前提是代理之前必须召开村民会议或村民代表大会，由村民自己决定是否实行会计代理，只有投票通过后，村委会才能代表村民与乡(镇)委托代理服务机构签订委托协议。在我国推进依法治国的进程中，这种模式较“村账乡管”模式是一种进步，是建立在恪守法律的基础上，对村集体自主权的尊重。在这种模式下，村级财务工作能够规范地进行，便于上级和村民的监督。

由于委托代理关系的存在，形成有效的监督、制衡机制是当前农村财务管理工作中首要解决的问题，同时这种监督必须建立在维护村民和村委会的合法权利的基础之上。因此，村会计委派制和村级会计委托代理制这两种模式较为适应目前的农村财务管理现实。村会计委派制模式能够解决村级财务人员依附于村干部、难以独立开展财务管理工作的问题，实质上是对“村账村管”的一种财务人员任用制度改革。而在村级会计委托代理制下村民授权委托代理机构统一记账、统一管理农村集体资金、统一审核村级财务收支、统一公开村级账目，从而规范农村财务管理。这两种模式都保证了村集体在村级财务管理中的主体地位，依法形成有效监督。

二、完善村级财务管理模式的建议

(一)提高村级财务人员素质

村级财务人员(包括委派的村会计和会计委托代理机构人员)是村级财务管理工作的具体实施者，他们素质的高低和工作积极性大小关系着农村村级财务管理是否规范、有效。要建立和维持一个高素质、稳定的农村财务人员队伍需要在“选”、“用”、“留”三个层次做到位。

1.“选”是指农村财务人员的选拔任用必须摒弃以前由村干部随意任用的模式，村级财务人员要由乡或县进行统一的公开招聘，择优录取。可以比照近几年国家实行的选聘高校毕业生到村任职工作，以确保村财务人员的基本素质和财务知识，从根本上改善农村财会人员的素质结构。录取、培训后让他们分别到各村组从事财务工作，但其人事关系、组织关系和工资福利待遇等均由乡镇政府负责，以确保村级财务人员的独立性，从而更好地履行财务核算和监督职能，在源头上预防和治理村级财务管理出现的问题。

2.“用”是指要使村级财务人员人尽其用。一方面，要对现有和新进村财务人员进行培训使其掌握村级财务管理应具备的专门知识，包括农村业务、职业道德、法律知识，熟悉村级财务管理工作的特点。另一方面，乡镇和村干部需要为选拔出的村财务人员参与村组的内部管理创造条件，包括让村财务人员尽快了解和熟悉本村的基本情况特别是财务状况，使他们的知识尽快地运用到实际财务管理中来，最终保证其工作成果能客观地反映村集体资产的经营核算、成本费用等经济状况。

3.“留”是指要保持高素质的村级财务人员的稳定性。如果变动频繁，工作不稳定，那么村级财务人员难以积极主动学习、提高业务素质和工作能力。选拔培养出来的村级财务人员要想留得住，首先要保证他们有一个稳定的工资待遇，无

正当理由,不能随意撤换会计人员,更不能再出现过去“一届村干部,一个村财务”的情况;其次要建立财务人员的长效培训机制,在提高业务能力的同时培养他们的进取心、责任心和荣誉感。

(二)培养村干部的法制意识

对于村干部,一方面要通过长期、深入、多渠道的培训,转变农村基层干部的观念,增进他们对财经法规、政策的了解以及对村级财务管理重要性的认识,自觉遵守财经法纪和农村财务管理制度;另一方面要完善村干部报酬和奖惩机制。各地应基于本地的实际经济发展水平,对村干部制定合理的报酬制度,可以包括基础报酬和弹性报酬,弹性报酬中应考虑村干部对农村财经法规的遵守情况。另外,对村干部的违反财务管理制度的行为要规定追究办法。

(三)健全村民小组监督机制

召开村民大会选举出那些具有一定威望、一定财务知识、公正热心的村民组成民主理财小组,村民小组对全体村民负责。同时,必须在法律法规和政策上为村民理财小组树立一定的权威性,规范监督程序,并进行定期培训小组成员以明确自己的权力与职责,提高参与理财和监督的

能力以对本村的经济事项进行有效的民主监督。

(四)建立健全的财务管理制度

一是要有收入及时收缴制度。伴随着城市化进程的加快,很多村集体在包括土地、集体合作社在内的多方面都有大量收入。要保证村集体的各项收入应足额、及时入账,就需要建立严格的收缴程序,使用统一的标准票据。二是要有支出严格管理制度。在农村各项补助、收入增加、经济状况渐好的大形势下,要坚决避免随意开支、肆意浪费、职位消费的情况,要建立严格的支出管理制度和各项支出标准,特别是针对近年来开支较大的项目确立严格公务费用制度等。例如,可以建立支出会签制度,即超出一定金额的支出必须经过经办人、村级财务人员、村民理财小组、村主任、村支书等组成的会签小组成员签字,并强调谁签字谁负责。三是要有集体资产管理制度。建立健全包括货币资金管理制度、资产处置制度在内的各种资产管理制度,核查以前的资产、负债,防止集体资产流失,了解村集体的财务现状,提高资源配置效率,确保集体资产保值增值和经济效益的提高。

(作者单位:信阳农林学院财经系)

(上接 51 页)在《审计准则》中,对绩效审计实施各环节作出程序性的规定,并尽快出台国家财政专项资金绩效审计指南,以促进绩效审计全面开展。二是加快扶贫资金绩效审计队伍建设。一方面采取措施加大扶贫绩效审计培训力度,广泛普及公共财政管理、政府绩效管理和公共绩效审计等方面的知识,培养一批既有宏观经济思维,又具备各专业绩效审计技能的复合型人才。一方面向社会广揽人才,尽快建立完善绩效审计专家队伍人才库系统,其中包括法律、经济、农业、水

利、环境保护、金融投资、工程评估、资产管理等方面的专业技术人才。一旦工作需要,由上述人员与审计人员进行资源整合,即可开展绩效审计工作。目前,在大多数基层审计机关尚不具备开展绩效审计的情况下,可尝试运用政府购买服务的办法,向社会招聘专业中介机构和评估咨询公司,协助审计机关开展绩效审计,但应同时建立完善相应的考核、奖励机制,以确保绩效审计质量。

(作者单位:郑州市地方税务局)

浅析事业单位 结转和结余的核算

□王留根

为适应公共财政体制深化改革和事业单位改革发展的要求，财政部分别对《事业单位财务规则》（财政部令第8号）和《事业单位会计制度》（财预字[1997]288号）进行了修订，重新发布了《事业单位财务规则》（财政部令第68号）和《事业单位会计制度》（财会[2012]22号）。本文结合新规则和新制度中关于加强结转和结余资金管理的相关规定，深入分析了事业单位财政补助和非财政补助结转和结余的核算。

一、事业单位结转和结余的分类

《事业单位财务规则》（财政部令第68号）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。按照资金的性质不同，结转和结余分为财政补助结转和结余与非财政补助结转和结余。

1. 财政补助结转和结余

财政补助结转是指结转到下一年度按原用途继续使用的财政补助资金，包括基本支出结转和项目支出结转。财政补助结余是指事业单位年

度财政项目补助收支差额中，符合财政补助结余资金性质的数额。

2. 非财政补助结转和结余

非财政补助结转是指事业单位财政补助资金以外的各项专项资金收支相抵后的差额。它不属于财政补助资金，但属于专项资金。非财政补助结余是指事业单位除财政补助收支以外的各项专项资金收入与各非专项资金支出相抵后的余额。包括经营结余和事业结余。

二、财政补助结转和结余的核算

（一）财政补助结转的核算

1. 科目设置。事业单位应当设置“财政补助结转”科目，核算事业单位滚存的财政补助结转资金。本科目应当设置“基本支出结转”、“项目支出结转”两个明细科目，并在“基本支出结转”明细科目下按照“人员经费”、“日常公用经费”进行明细核算，在“项目支出结转”明细科目下按照具体项目进行明细核算；本科目还应按照《政府收支分类科目》中“支出功能分类科目”的相关科目进行明细核算。本科目期末贷方余额反映事业单位财政补助结转资金数额。

2. 会计处理。期末，将财政补助收入本期发生额转入“财政补助结转”科目，借记“财政补

助收入——基本支出、项目支出”科目，贷记“财政补助结转”科目（基本支出结转、项目支出结转）；将事业支出（财政补助支出）本期发生额转入“财政补助结转”科目，借记“财政补助结转”科目（基本支出结转、项目支出结转），贷记“事业支出——财政补助支出（基本支出、项目支出）”或“事业支出——基本支出（财政补助支出）、项目支出（财政补助支出）”科目。

年末，按照有关规定将符合财政补助结余性质的项目余额转入财政补助结余，借记或贷记“财政补助结转”科目（项目支出结转——××项目），贷记或借记“财政补助结余”科目。

按规定上缴财政补助结转资金或注销财政补助结转额度的，按照实际上缴资金数额或注销的资金数额，借记“财政补助结转”科目，贷记“财政应返还额度”、“零余额账户用款额度”、“银行存款”等科目。取得主管部门归集调入财政补助结转资金或额度的，做相反会计分录。

（二）财政补助结余的核算

1. 科目设置。事业单位应当设置“财政补助结余”科目，核算事业单位滚存的财政补助项目支出结余资金。本科目应当按照《政府收支分类科目》中“支出功能分类科目”的相关科目进行明细核算。本科目期末贷方余额反映事业单位财政补助结余资金数额。

2. 会计处理。年末，按照有关规定将符合财政补助结余性质的项目余额转入财政补助结余，借记或贷记“财政补助结转——项目支出结转（××项目）”科目，贷记或借记“财政补助结余”科目。

按规定上缴财政补助结余资金或注销财政补助结余额度的，按照实际上缴资金数额或注销的资金数额，借记“财政补助结余”科目，贷记“财政应返还额度”、“零余额账户用款额度”、“银行存款”等科目。取得主管部门归集调入财

政补助结余资金或额度的，做相反会计分录。

三、非财政补助结转和结余的核算

（一）非财政补助结转的核算

1. 科目设置。事业单位应当设置“非财政补助结转”科目，核算事业单位除财政补助收支以外的各专项资金收入与其相关支出相抵后剩余滚存的、须按规定用途使用的结转资金。本科目应当按照非财政专项资金的具体项目进行明细核算。本科目期末贷方余额反映事业单位非财政补助专项结转资金数额。

2. 会计处理。期末，将事业收入、上级补助收入、附属单位上缴收入、其他收入本期发生额中的专项资金收入结转入“非财政补助结转”科目，借记“事业收入”、“上级补助收入”、“附属单位上缴收入”、“其他收入”科目下各专项资金收入明细科目，贷记“非财政补助结转”科目；将事业支出、其他支出本期发生额中的非财政专项资金支出结转入“非财政补助结转”科目，借记“非财政补助结转”科目，贷记“事业支出——非财政专项资金支出”或“事业支出——项目支出（非财政专项资金支出）”、“其他支出”科目下各专项资金支出明细科目。

年末，将已完成项目的项目剩余资金区分以下情况处理：缴回原专项资金拨入单位的，借记“非财政补助结转”科目（××项目），贷记“银行存款”等科目；留归本单位使用的，借记“非财政补助结转”科目（××项目），贷记“事业基金”科目。

（二）非财政补助结余的核算

1. 经营结余

（1）科目设置。事业单位应当设置“经营结余”科目，核算事业单位一定期间各项经营收支相抵后余额弥补以前年度经营亏损后的余额。“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，“经营结余”科目一般无余额；如为借方结余，反映事业单位累计发生的经营亏损。

(2)会计处理。期末，将经营收入本期发生额转入“经营结余”科目，借记“经营收入”科目，贷记“经营结余”科目；将经营支出本期发生额转入“经营结余”科目，借记“经营结余”科目，贷记“经营支出”科目。

年末，如“经营结余”科目为贷方余额，将“经营结余”科目余额结转入“非财政补助结余分配”科目，借记“经营结余”科目，贷记“非财政补助结余分配”科目；如“经营结余”科目为借方余额，为经营亏损，不予结转。

2. 事业结余

(1)科目设置。事业单位应当设置“事业结余”科目，核算事业单位一定期间除财政补助收支、非财政专项资金收支和经营收支以外各项收支相抵后的余额。“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，“事业结余”科目应无余额。

(2)会计处理。期末，将事业收入、上级补助收入、附属单位上缴收入、其他收入本期发生额中的非专项资金收入结转入“事业结余”科目，借记“事业收入”、“上级补助收入”、“附属单位上缴收入”、“其他收入”科目下各非专项资金收入明细科目，贷记“事业结余”科目；将事业支出、其他支出本期发生额中的非财政、非专项资金支出，以及对附属单位补助支出、上缴上级支出的本期发生额结转入“事业结余”科目，借记“事业结余”科目，贷记“事业支出——其他资金支出”或“事业支出——基本支出(其他资金支出)、项目支出(其他资金支出)”科目、“其他支出”科目下各非

专项资金支出明细科目、“对附属单位补助支出”、“上缴上级支出”科目。

年末，将“事业结余”科目余额结转入“非财政补助结余分配”科目，借记或贷记“事业结余”科目，贷记或借记“非财政补助结余分配”科目。

3. 非财政补助结余分配

非财政补助结余按照国家规定可以进行结余分配。包括有企业所得税缴纳义务的事业单位应缴纳的企业所得税；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。

(1)科目设置。事业单位应当设置“非财政补助结余分配”科目，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，“非财政补助结余分配”科目应无余额。

(2)会计处理。年末，将“事业结余”科目余额结转入“非财政补助结余分配”科目，借记或贷记“事业结余”科目，贷记或借记“非财政补助结余分配”科目；将“经营结余”科目贷方余额结转入“非财政补助结余分配”科目，借记“经营结余”科目，贷记“非财政补助结余分配”科目。

有企业所得税缴纳义务的事业单位计算出应缴纳的企业所得税，借记“非财政补助结余分配”科目，贷记“应缴税费——应缴企业所得税”科目。按照有关规定提取职工福利基金的，按提取的金额，借记“非财政补助结余分配”科目，贷记“专用基金——职工福利基金”科目。

年末，按规定完成上述处理后，将“非财政补助结余分配”科目余额结转入事业基金，借记或贷记“非财政补助结余分配”科目，贷记或借记“事业基金”科目。

四、举例

[例 1] 假设某事业单位 2013 年 6 月份的各项收支科目的发生额明细情况见表 1，要求进行期末结账。

表 1

收支科目明细表

2013 年 6 月

单位:万元

支出类	金额	收入类	金额
事业支出	5905	财政补助收入	4220
其中:财政补助支出——基本支出	3150	其中:基本支出	3500
——项目支出	585	项目支出	720
非财政专项资金支出	180	事业收入	2660
其他资金支出	1990	其中:专项资金收入	0
上缴上级支出	450	非专项资金收入	2660
对附属单位补助支出	650	上级补助收入	760
经营支出	70	其中:专项资金收入	120
其他支出	35	非专项资金收入	640
其中:非财政专项资金支出	18	附属单位上缴收入	150
其他资金支出	17	其中:专项资金收入	0
		非专项资金收入	150
		经营收入	130
		其他收入	60
		其中:专项资金收入	28
		非专项资金收入	32
支出合计	7110	收入合计	7980

期末结账的会计处理为:

(1) 结转财政补助收支

借: 财政补助收入——基本支出 3500

——项目支出 720

贷: 财政补助结转——基本支出结转 3500

——项目支出结转 720

借: 财政补助结转——基本支出结转 3150

——项目支出结转 585

贷: 事业支出——财政补助支出

(基本支出) 3150

——财政补助支出

(项目支出) 585

(2) 结转非财政专项资金收支

借: 上级补助收入——专项资金收入 120

其他收入——专项资金收入 28

贷: 非财政补助结转 148

借: 非财政补助结转 198

贷: 事业支出——非财政专项资金支出

180

其他支出——非财政专项资金支出

18

(3) 结转非财政非专项资金收支

借: 事业收入——非专项资金收入 2660

上级补助收入——非专项资金收入

640

附属单位上缴收入——非专项资金收入

150

其他收入——非专项资金收入 32

贷:事业结余 3482	借:经营收入 130
借:事业结余 3107	贷:经营结余 130
贷:事业支出——非财政专项资金支出 1990	借:经营结余 70
上缴上级支出 450	贷:经营支出 70
对附属单位补助支出 650	[例 2] 假设某事业单位年终结账前有关结转
其他支出——非财政专项资金支出 17	和结余科目的余额见表 2。

表 2 结转和结余科目余额表

2013 年 12 月 31 日

单位:万元

财政补助结转和结余科目	金额	非财政补助结转和结余科目	金额
财政补助结转	390	非财政补助结转	127
其中:基本支出结转	160	事业结余	136
项目支出结转	230	经营结余	58
财政补助结余	86	非财政补助结余分配	0

对财政补助各明细项目执行情况进行分析,符合财政补助结余性质的甲项目余额 170 万元。按照规定注销丙项目财政补助结转额度 27 万元,上缴财政补助结余资金 43 万元。

对非财政补助专项结转资金各项目情况进行分析,已完成乙项目的剩余资金 40 万元,按照规定缴回 40%,留用 60%。

假设该事业单位经营结余按 25% 的税率缴纳所得税,按年度非财政补助结余的 20% 提取专用基金。

要求进行年终结账。

(1) 结转符合财政补助结余性质的项目余额

借:财政补助结转

 (项目支出结转——甲项目) 170

贷:财政补助结余 170

(2) 按照规定注销财政补助结转额度

借:财政补助结转

 (项目支出结转——丙项目) 27

贷:财政应返还额度 27

(3) 按照规定上缴财政补助结余资金

借:财政补助结余 43

贷:零余额账户用款额度(银行存款) 43

(4) 按照规定处理已完成非财政补助的乙项目的项目剩余资金

借:非财政补助结转(乙项目) 40

贷:银行存款 16

事业基金 24

(5) 结转事业结余和经营结余

借:事业结余 136

经营结余 58

贷:非财政补助结余分配 194

(6) 计算应缴所得税

借:非财政补助结余分配 14.5

贷:应缴税费——应缴企业所得税 14.5

(7) 计算提取专用基金

借:非财政补助结余分配 38.8

贷:专用基金——职工福利基金 38.8

(8) 结转未分配非财政补助结余

借:非财政补助结余分配 140.7

贷:事业基金 140.7

(作者单位:郑州航空工业管理学院会计学院)

内部交易的土地增值税 筹划失败案例分析

□王晓敏

一、案例介绍

某集团下属房地产开发企业甲公司,2009年5月以每亩135万元的成本取得一宗90亩土地使用权,共计12150万元,规划容积率不大于2.0。甲公司计划用该土地使用权开发普通标准住宅,设计建筑面积12万平方米,预计房地产开发成本(不含土地取得成本)2500元/平方米,其中,(1)计入房地产开发成本的主体工程单方造价为1275元/ m^2 ,为按施工图计算的定额预算价1386元/ m^2 下浮8%;(2)景观绿化造价按成本价计入房地产开发成本,景观绿化单方成本价为800元/ m^2 ,景观绿化面积为2.4万平方米,按施工图计算的定额预算价为1333.33元/ m^2 。期间费用3600万元,预计平均售价6500元/平方米。

为简化计算,(1)假设购买土地使用权环节的契税已包含在土地取得成本中;(2)假设可售面积等于建筑面积;(3)假设不存在企业所得税纳税调整事项,企业所得税应纳税所得额等于利润总额。

(一)筹划前开发该项目应缴的各项税费及净利润

销售额 -6500 元 / 平方米 ×12 万平方米
-78000 万元

1. 应缴的各项税费
(1) 应缴营业税为: 78000 万元 ×5%-3900 万

元
(2) 应缴城建税为: $3900 \times 7\% = 273$ 万元
(3) 应缴教育费附加: $3900 \times 3\% = 117$ 万元
(4) 应缴地方教育费附加: $3900 \times 2\% = 78$ 万元
(5) 土地增值税:

扣除项目 $-12150 + 12 \times 2500 + (12150 + 12 \times 2500) \times 30\% + 3900 + 273 + 117 + 78 - 59163$ 万元
增值额 $-78000 - 59163 = 18837$ 万元
增值率 $-18837 / 59163 = 31.84\%$, 因 $20\% < 31.84\% < 50\%$, 故适用的增值税税率为 30%, 速算扣除率为 0。

应缴土地增值税 $-18837 \times 30\% = 5651.10$ 万元
(6) 企业所得税

利润总额: $78000 - 3900 - 273 - 117 - 78 - 12150 - 12 \times 2500 - 3600 = 22230.90$ 万元
应缴企业所得税: $22230.90 \times 25\% = 5557.725$

各项税费合计 -10108.50+825.6+528.384-
11462.484万元

净利润为:17221.50+2174.4+1391.616-20787.516
万元

与筹划前相比,通过筹划降低税费4114.341万元(15576.825 11462.484),同时,增加净利润4114.341万元(20787.516 16673.175),其中,甲公司增加净利润548.325万元,乙公司增加净利润2174.4万元,丙公司增加净利润1391.616万元。因该筹划方案能为该集团降低税费,增加净利润,甲公司接受该筹划方案并付诸实施。

(三)筹划失败

2011年项目开发完毕,税务机关于2012年6月对甲公司进行税务稽查,稽查人员发现,甲公司的主体工程和绿化的造价明显高于其他房地产公司,通过深入调查,发现甲公司与为其施工的乙公司和丙公司是受同一控制人控制的关联方,且合同价格明显高于市场水平,不符合独立交易原则。税局机关按照非关联企业的独立交易原则,按市场平均价格水平,按定额预算价下浮8%核定主体工程单方造价1275元,按定额预算价下浮10%核定绿化工程单方造价1200元,共核减房地产开发成本3960万元,按核定成本计算需补交土地增值税款5276.7万元,并加收滞纳金和相应罚款等其他处罚。

二、案例分析

为什么看似可行的筹划方案却遭到税务处罚呢?问题出在关联方交易定价不符合独立交易原则。案例中甲公司通过关联方不合理的定价,增大土地增值税扣除项目,将原增值率(增值额与扣除项目金额之比)为31.84%,应缴纳5651.10万元土地增值税的项目,通过不合理的关联方定价,使增值率降低至18.98%,利用“纳税人建造普通标准住宅出售,增值额未超过扣除项目金额20%的,免征土地增值税”税收政策,达到免征土地增值税的目的。

目的。

三、案例启示

这一税收筹划失败案例,我们得出以下启示:

第一,在集团税收筹划中,关联方交易的定价一定要符合独立交易原则。在案例中,主体工程和绿化的市场正常价格一般是定额预算价下浮8%~10%,而甲公司为了增大土地增值税扣除项目,却在定额预算价的基础上上浮10%,严重偏离了正常交易价格。试想,如果施工单位乙公司、绿化公司丙公司均为非关联公司,甲公司一定不会在施工和绿化质量不变的情况下,为了免征土地增值税,提高交易价格,拱手白白将利润让给别人。

第二,要想享受普通标准住宅增值税不超过扣除项目金额20%的免征土地增值税政策,房地产开发企业可以通过两个途径解决:一是降低销售价格,二是提高开发成本。

(1)降低销售价格会降低营业税等多项税费,同时一般也会降低企业的净利润,大多数企业不愿意采用降价这一降低税负的方案。但是,在符合普通标准住宅的条件下,预测的增值率略大于20%时,如果筹划得当,适当降低售价,不但不会降低净利润反而会使净利润增加。另外,适当降价会促进销售,提高资金周转率,从而增加企业价值和股东价值。

(2)提高房地产开发成本,一般企业会担心丧失企业利润不愿采用,而会像案例中情形一样采用在不提高产品质量的情况下利用关联方转移利益,盲目提高工程成本,在降低税负的同时还“肥水不流外人田”。却不知,采用提高房屋的建筑品质、提高绿化档次营造环境提高成本的办法,不仅有利于促进销售,如果符合普通标准住宅的条件,在开发成本提高的同时净利润也会增加。案例中,假设甲公司采用提高所用材料材质如塑钢窗改为断桥铝,(下转66页)

例解存货跌价准备转销 对所得税差异的影响

□胡亚兰

存货的期末计量原则为成本与可变现净值孰低，即期末按照成本与可变现净值中两者较低者进行计量。当期末可变现净值低于成本时，相当于预计从该存货上获得的收益低于该存货的成本，预计会发生损失。基于谨慎性原则，为避免资产和收益被高估，该预计损失需要作为存货跌价准备登记入账。由此产生相应的所得税差异，需要进行纳税调整并对差异进行会计处理。存货跌价准备的计提和转回业务对所得税差异影响较易分析，关键是存货跌价准备的转销，《会计准则》中相关的具体规定很少，实务中容易忽视存货跌价准备转销对所得税纳税调整的问题，也存在一些账务处理的误区。

根据存货跌价准备转销的具体情况，可分为直接影响当期损益的转销和影响资产入账价值的转销，第二种转销不影响当期损益。

一、期末对存货计提存货跌价准备

例 1：甲企业（增值税一般纳税人），假设该企

业每年的利润总额均为 1000 万元，使用 25% 的所得税税率，不考虑其他因素的所得税差异。20×3 年 12 月 31 日库存的 A 材料的账面成本为 100 万元，可变现净值为 90 万元，则应对该存货计提 10 万元的存货跌价准备。20×3 年 12 月 31 日计提存货跌价准备的账务处理为：

借：资产减值损失 100000
贷：存货跌价准备 100000

由于计提了存货跌价准备，A 材料的账面价值为 90 万元，而其计税基础为其实际成本 100 万元，产生可抵扣暂时性差异 10 万元，应确认 2.5 万元的递延所得税资产。该差异 10 万元计入了损益类账户资产减值损失，在计算利润总额时被扣除；而纳税时计算的应纳税所得额只允许抵扣实际的支出，因此需要调增应纳税所得额 10 万元，应纳税所得额为 1010 万元，应纳所得税额为 252.5 万元，所得税费用为 250 万元。20×3 年 12 月 31 日所得税的会计分录为：

借：所得税费用 2500000

递延所得税资产 25000
贷:应交税费——应交所得税 2525000

二、直接影响当期损益的转销

直接影响当期损益的转销，指的是当转销存货跌价准备时，使得当期确认的费用减少或收益增加。这种转销情况包括销售存货、债务人以存货进行债务重组、按换出存货的公允价值计量换入资产的价值的非货币性资产交换等。

如销售存货时，应按照存货的账面价值结转销售成本，若已对存货计提了存货跌价准备，则确认的主营业务成本或其他业务成本将低于存货的实际成本，账面上的净收益将得到提高。债务人用已计提过存货跌价准备的存货进行债务重组也会导致这种结果，债务人在债务重组中转出存货，是以存货的售价抵偿了负债，应将转出的存货按销售处理，确认收入，并结转成本。这种转销的情况，使账面上确认的净收益高于实际收益，需要进行纳税调整，调减应纳税所得额。下面以债务重组为例进行说明。

例 2: 20×4 年甲企业与乙企业进行债务重组，甲以上年结存的 A 材料抵偿前欠乙的 100 万元的货款，A 材料的市价为 80 万元。债务重组时的账务处理为：

借:应付账款 1000000
贷:其他业务收入 800000
应交税费——应交增值税
(销项税额) 136000
营业外收入 64000

同时结转转出存货成本。《企业会计准则》规定：在结转销售成本的同时，应结转相应的存货跌价准备，即应按存货的账面价值结转销售成本。结转销售成本的账务处理为：

借:其他业务成本 900000

存货跌价准备 100000
贷:原材料——A 材料 1000000

转出后，A 材料的账面价值为 0，计税基础为 0，原来因计提存货跌价准备产生的可抵扣暂时性差异 10 万元转回，其相应的递延所得税资产 2.5 万元随之消失，即 2.5 万元的递延所得税资产应予以转回。在此，容易忽视的是转销存货跌价准备对当期应纳税额的影响。20×4 年年末，在计算利润总额时，加上了 A 材料的转出收入 80 万元，减去了计入其他业务成本的 A 材料的账面价值 90 万元。而计算应纳税所得额时应据实扣除，应扣除 A 材料的实际成本 100 万元，则计算利润总额时少减了计入存货跌价准备的 10 万元，纳税调整时需按此 10 万元调减应纳税所得额，应纳税所得额为 990 万元，应纳所得税为 247.5 万元，所得税费用为 250 万元。20×4 年年末所得税的账务处理为：

借:所得税费用 2500000
贷:应交税费——应交所得税 2475000
递延所得税资产 25000

至此，与该存货跌价准备相关的差异得以转回，递延所得税资产也得以转回。

三、影响资产入账价值的转销

当存货的转出是为了取得另外一项资产时，且按转出存货的账面价值来计量取得的新资产的价值时，转销存货跌价准备的时候，存货的暂时性差异得以转回，但这一差异并未真正消失，而是由存货上转移至新资产上面。因为按转出存货的账面价值来计量取得的新资产的价值时，计入新资产的金额低于存货的实际成本，新资产的账面价值低于计税基础，即在新资产上产生可抵扣暂时性差异，与原存货上可抵扣暂时性差异相等。这种转销情况包括在建工程领用存货、按换出资产的账面价值为基础计量换入资产成本的非货币性资产交换等。下面以在建工程领用存货

为例进行分析。

(一) 转销存货跌价准备当期的所得税差异

例 3: 20×4 年 12 月甲企业领用上年结存的 A 材料建造一条生产线。12 月份建造完工, 达到预定可使用状态, 建造总成本 200 万元。预计使用年限为 10 年, 预计净残值为 0, 采用年限平均法计提折旧。

领用材料时, 编制会计分录:

借: 在建工程 900000	
存货跌价准备 100000	
贷: 原材料——A 材料 1000000	

该账务处理不涉及损益类科目, 转销的存货跌价准备对当期损益没有影响, 计算当期应纳所得税时无需进行纳税调整, 当期的利润总额 1000 万元即为应纳税所得额, 应纳所得税为 250 万元。但是, 需要注意的是, 20×4 年年末 A 材料的账面价值为 0, 计税基础为 0, 不存在暂时性差异, 即由于转销存货跌价准备使得 20×3 年末因计提存货跌价准备产生的可抵扣暂时性差异 10 万元得以转回, 相应的递延所得税资产 2.5 万元也应予以转回。

同时需要注意的是: 上个会计分录说明计入在建工程的是材料的账面价值, 而非当初取得材料时发生实际成本。从而生产线的账面价值 200 万元低于其计税基础 210 万元, 产生了 10 万元的可抵扣暂时性差异, 这是 A 材料转移给生产线的。伴随而来的是 2.5 万元的递延所得税资产。

综合来看, A 材料转回的暂时性差异与生产线产生的相互抵消, 当期递延所得税资产为 0, 则递延所得税费用为 0, 当期所得税费用为 250 万元。对所得税的会计处理为:

借: 所得税费用 2500000	
贷: 应交税费——应交所得税 2495000	

(二) 固定资产使用期间的所得税差异

从例 3 的分析可看出, 存货带来的暂时性

差异源于计提了存货跌价准备, 该暂时性差异的减少直至消失为 0 取决于存货跌价准备的转销; 与此同时, 该暂时性差异转移至固定资产上。与固定资产的相关暂时性差异 10 万元的减少直至消失则依赖于固定资产使用期间计提的折旧。

延续例 3, 若会计预计的使用年限、净残值及采用的折旧方法与税法规定一致, 则会计上按照其入账价值 200 万元计提折旧, 每年的折旧额为 20 万元; 而该固定资产的计税基础为 210 万元, 则按税法规定每年应提的折旧额为 21 万。那么该固定资产从使用第 1 年年末至第 10 年年末的账面价值分别为: 180 万元、160 万元、140 万元、……、0; 每年年末的计税基础分别为: 189、168 万元、147 万元、……、0。则在使用 10 年内, 每年暂时性差异减少 2 万元, 意味着每年递延所得税资产减少了 0.5 万元, 应予以转回。若年利润总额为 1000 万元, 不考虑其他因素, 则应纳税所得额为 998 万元 ($1000 - 2$), 应纳所得税额为 249.5 万元, 所得税费用即为当期应交所得税 250 万元 ($249.5 + 0.5$)。年末对所得税的会计处理为:

借: 所得税费用 250000	
贷: 应交税费——应交所得税 2495000	
递延所得税资产 5000	

按此处理, 至第 10 年年末, 生产线的递延所得税资产将全部予以转回。

四、生产经营领用存货

(一) 领用时转销存货跌价准备

1. 生产领用。如生产产品领用 A 材料, 则 A 材料的价值转移至产品上。若领用时按 A 材料的账面价值核算产品的成本, 计入产品的金额低于存货的实际成本, 少计的金额即为转销的存货跌价准备的金额。则产生与在建工程领用存货相同的情况, 即存货的可抵扣暂时性差异、递延所得

税资产将转回，而该差异并未消失，转移至产品时，则需对期末结存的产品核算可抵扣暂时性差异和递延所得税资产。这种情况下转销不影响当期损益，而是影响了产品这项资产的入账价值，产品的这项暂时性差异在产品转出时将得到转回。

2. 管理部门或销售部门领用。领用时若转销存货跌价准备，则计入费用类科目的金额为存货的账面价值，而非实际成本，就使得当期确认的费用较低，收益较高，与税法不一致，需要进行纳税调整，即按转销的准备金额调减应纳税所得额。因转销准备，原存货的可抵扣暂时性差异得到转回，账面上应将转回递延所得税资产。这种情况的转销直接影响当期损益，与销售存货的处理原则相同。

(二)期末转销存货跌价准备

生产经营领用已经计提存货跌价准备的存货，也可以在领用时不结转相应的存货跌价准备，在期末统一调整即可。就如例 1 中的 A 材料

用于生产经营使用，领用时，可直接按其成本借记“生产成本”等科目 100 万，贷记“原材料”科目；至期末时，若不考虑其他存货，因 A 材料已经耗用，其账面价值与可变现净值均为 0，则其存货跌价准备也应为 0，则应转销之前计提的存货跌价准备，即借记“存货跌价准备”10 万元，贷记“资产减值损失”10 万元。这种处理方法很显然属于影响当期损益的情况，则需要按转销金额调减应纳税所得额 10 万元，同时转回递延所得税资产 2.5 万元。

综上所述，存货跌价准备的转销应区分不同情况，对所得税的影响也应分开分析。对于直接影响当期损益的转销，需要按转销金额调减应纳税所得额，同时转回递延所得税资产。对于影响资产入账价值而不影响当期损益的转销，不需要调整应纳税所得额，但由于可抵扣暂时性差异发生转移，则需要在转回原存货递延所得税资产的同时，确认新资产的递延所得税资产。

(作者单位：河南师范大学商学院经管系)



(上接 62 页) 增大绿化投入打造适合人居的环境，选择更好的设计院提高设计品质等途径来增加成本 4920 万元。同样可以将增值税与扣除项目之比降低到 20% 及以下，从而可以享受免征土地增值税的税收优惠政策，可以使净利润增加 548,325 万元。同时，在住宅的所用材料的材质、绿化品质等都提高的情况下，客户会觉得性价比很高，不仅销售速度会加快，加速资金的周转，开发商的美誉度也会提升。

第三，即使不是开发普通标准住宅，或者是普通标准住宅而不符合 20% 的免税政策，提高住

宅的产品质量和品质也会带来税务筹划空间。在房地产开发企业开发普通标准住宅的增值率远高于 20% 的情况下，就没有必要为了利用 20% 的免税政策而大大增加成本，大幅度的增加成本也不现实。这时可以考虑适当提高产品品质增加成本。在本案例中，如果预计售价为 18000 元 / 平方米，其他条件不变，其增值率为 22%，这时如果通过提高住宅的产品质量增加成本 4920 万元，不但不会使净利润下降，反而还会使净利润增加 577,575 万元。

(作者单位：郑州航空工业管理学院会计学院)

企业增资账务处理实例

——以 X 集团公司为例

□刘永丽

一、背景资料

X 集团公司为某省政府一投融资平台，由 A 公司向省政府交纳利润 5 亿元现金出资注册成立。成立后将 A 公司和 B 公司国有资产或股权评估后增资投入集团，其中 A 公司账面净资产 40 亿，评估净资产 100 亿，评估增值 60 亿，A 公司共下属二级单位 13 个。B 公司账面净资产 50 亿，评估净资产 120 亿，评估增值 70 亿，B 公司共下属二级单位 11 个，评估增值部分已经过省财政厅认可。X 集团对 A 公司和 B 公司全额控股，成立后，委托省国资委负责资产监管，委托 Y（原 A 和 B 的上级主管部门）负责行业管理、业务指导和人事管理。集团实施以集团总部为战略决策机构，二级单位实施经营管理，三级单位具体运营的三级管控体系。

省政府批准成立集团公司的时间为 2012 年 6 月 10 日，集团公司设立的工商登记日期

为 2012 年 6 月 20 日，A 公司和 B 公司评估基准日为 2012 年 6 月 1 日，增资结果完成工商登记的日期为 2013 年 5 月 30 日。评估基准日至增资完成日这 12 个月期间，A 公司实现税后利润 5 亿元，B 公司实现税后利润 10 亿元。A 和 B 公司在集团公司增资过程中，自身也完成了相应的改制为股份公司的工作。

二、企业会计准则中关于企业合并、长期股权投资和企业改制的规定

《企业会计准则第 20 号——企业合并》规定：企业合并分为同一控制下的企业合并和非同一控制下的企业合并。参与合并的企业在合并前后均受同一方或相同的多方最终控制且该控制并非暂时性的，为同一控制下的企业合并。合并方在企业合并中取得的资产和负债，应当按照合并日被合并方的账面价值计量。合并方取得的净资产账面价值与支付的合并对

价账面价值（或发生股份面值总额）的差额，应当调整资本公积；资本公积不足冲减的，调整留存收益。企业合并形成母子关系的，按照规定确定的合并方取得资产和负债价值是指母子公司编制合并日财务报表应列示的金额。参与合并的各方在合并前后不属于同一或相同的多方最终控制的，为非同一控制下的企业合并。其中在购买日取得对其他参与合并企业控制权的一方为购买方，参与合并的其他企业为被购买方。其中，一次交换交易实现的企业合并，合并成本为购买方在购买日为取得对被购买方的控制权而付出的资产、发生或承担的负债以及发行的权益性证券的公允价值。通过多次交换交易分步实现的企业合并，合并成本为每一单项交易成本之和。购买方在购买日对作为企业合并对价付出的资产、发生或承担的负债应当按照公允价值计量，公允价值与其账面价值的差额，计入当期损益。企业合并中形成母子关系的，母公司应当设置备查簿，记录企业合并中取得的子公司各项资产、负债等在购买日的公允价值，期末编制合并财务报表时，应当按照购买日确定的资产和负债的公允价值为基础对子公司的财务报表进行调整。其中，合并日或购买日是指合并方或者购买方实际取得对被合并方或被购买方控制权的日期，即被合并方或被购买方的净资产或生产经营决策的控制权转移给合并方或购买方的日期。

《企业会计准则第2号——长期股权投资》第3条规定：同一控制下的企业合并中，在合并日取得被合并方所有者权益账面价值的份额作为长期股权投资的初始投资成本。非同一控制下的企业合并中，购买方在购买日应当按照《企业会计准则第20号——企业合并》确定的合并成本作为长期股权投资的初始投资成本。

《企业会计准则解释第1号》第10条规定，企业引入新股东改制为股份有限公司，相应资产、负债应当按照公允价值计量，并以改制时确定的公允价值为基础持续核算的结果并入控股股东的合并财务报表。改制企业的控股股东在确认对股份有限公司的长期股权投资时，初始投资成本为投出资产的公允价值及相关费用之和。《企业会计准则解释第2号》第2条规定，企业进行公司制改制的，应当以经评估确认的资产、负债价值作为认定成本，该成本与其账面价值的差额，应当调整所有者权益，企业的子公司进行公司制改制的，母公司通常应当按照《企业会计准则解释第1号》的相应规定确定对子公司长期股权投资的成本，该成本与长期股权投资账面价值的差额，应当调整所有者权益。

三、关于集团公司账务处理的几个问题

（一）如何确定长期股权投资的初始成本

按照企业合并准则第5条和第10条规定，合并日或购买日是指合并方或者购买方实际取得对被合并方或被购买方控制权的日期，因此集团公司的合并日应为增资完成日即2013年5月30日。评估基准日2012年6月1日至增资完成日这12个月期间，A公司实现税后利润5亿元，B公司实现税后利润10亿元，在净资产未发生其他变化的情况下，A和B公司因为税后利润的增加导致净资产共增加15亿元。则集团公司长期股权投资的初始成本应该为多少呢？对于上述情况，可以分为两种方法进行选择：

一是这部分期后收益不再计入集团公司长期股权投资的初始投资成本。按照这种处理方法，则集团公司初始计量时，应做分录：

借：长期股权投资 2200000000
贷：实收资本 2200000000

二是这部分期后收益计入投资集团长期股权投资的初始投资成本及资本公积中，可提请国资委进行期后审计。按照这种处理方法，则集团公司初始计量时，应做分录：

借：长期股权投资 23500000000
贷：实收资本 22000000000
资本公积 1500000000

(二) 应该按何种方式编制合并财务报表

如果按照同一控制下企业合并编制集团公司的合并报表，则集团公司在合并中取得的资产和负债，需要按照合并日被合并方（A公司和B公司）的账面价值计量，集团公司取得的净资产账面价值与发生的股份面值总额的差额，应当调整资本公积。被合并方A和B公司所有者权益账面价值合计为90亿元，集团账面的长期股权投资和实收资本都是220亿元，集团公司应做分录为：

借：资本公积 13000000000
所有者权益 9000000000（A和B公司净资产账面价值部分）
贷：长期股权投资 22000000000

抵消后，集团公司合并报表净资产为90亿，其中实收资本220亿，资本公积130亿。根据企业会计准则规定，因合并方的资本公积余额不足，被合并方在合并前实现的留存收益中归属于合并方的部分在合并资产负债表中未予全额恢复的，合并方应当在报表附注中对这一情况进行说明。所以，上述合并方法及结果需要在集团公司会计报表附注中进行说明。而A和B公司按照要求，报送按账面价值计量的报表即可。

如果按照非同一控制下企业合并编制集团公司的合并报表，则集团公司在合并中取得的资产和负债，需要按照合并日被合并方（A公司和B公司）的公允价值计量。被合并方A和B的所有者权益公允价值合计为220亿元，集团账

面的长期股权投资和实收资本都是220亿元，集团公司应做分录为：

借：所有者权益 22000000000
贷：长期股权投资 22000000000

抵消后，集团公司合并报表净资产为220亿，其中实收资本220亿。根据规定，A和B公司需提供按公允价值计价的会计报表（自身也为合并会计报表，以其下属的二级单位为基础），且需将评估增值数60亿和70亿分期在各自合并报表中结转损益，集团公司以此为依据编制合并会计报表。因此，A和B公司从2012年6月1日起，除了按账面价值设立帐套外，需另外再设立包含资产增值部分帐套。随着时间推移，所评估资产全部报废或者退出企业后，评估增值部分与历史成本之间的差额会全部消除。

四、关于集团公司账务处理的建议

(一) 关于长期股权投资的初始成本

鉴于省财政厅已经确认了A和B公司评估后的净资产，且A和B公司在集团公司增资前后的所有权并没有实质性的变化，评估基准日至增资完成日实现的收益均为国有，则采用会计处理一比较合理简单。

(二) 关于编制财务报表方式

采用同一控制下的企业合并的处理方法相对简单可行，符合“准确、真实、简便”的会计核算原则。从X集团设立的目的、合并范围来看，合并方在对被合并方在行业管理、业务实质等方面合并前后均能够实际控制，另外，合并过程中X集团并没有支付对价，表明这种合并更多的是行政主管部门即国资委的一种安排，从实质重于形式上考虑，确实具备同一控制下的企业合并的特点。其下属A和B单位也不需要编制另外的报表，从具体从事核算的会计人员角度，采用这种方法易于被

接受，能减轻很多工作量。资产评估增值部分只对合并资产负债表产生影响，而对合并损益没有影响。

不过，会计准则规定与合并方资本公积相抵的是被合并方在合并前实现的留存收益中归属于合并方的部分，A公司的账面净资产和评估增值增加的净资产在集团公司增资时，已经全部作为出资人的出资体现在了集团公司的实收资本中，如果按照同一控制下的企业合并，则会计处理就与会计准则的相关规定(如改制规定)不相符合。再者，A和B公司以后实现的留存收益均可以通过合并会计报表在集团公司权益中得到体现，则资本公积的负数难以恢复，该事项须一直在合并报表中进行披露。最为重要的是，合并后集团公司净资产变为90亿元(不包含最初成立时的5亿元)，与集团公司最初评估增值的目的相违背。

采用非同一控制下企业合并的会计处理方法，合并后集团公司净资产为220亿(不包含最初成立时的5亿元)，集团净资产规模越大，从作为投融资平台的角度考虑，未来在投融资领域就会拥有更强的话语权和融资能力，符合集团成立的初衷。比如发改委规定，企业发债规模不能超过净资产的40%。还比如，在债券融资中，举债者的净资产规模代表了企业的偿债

能力和信用水平，专业的信用评级机构会将净资产210亿元以上的企业评定为AA+或者AAA级的水平。另外，同受国家控制的企业之间发生的合并，不应仅仅因为参与合并各方在合并前后均同受国家控制而将其作为同一控制下的企业合并。根据这些规定，则集团公司和A公司B公司之间在合并前后不是受同一方控制，可以采用非同一控制下的企业合并。资产评估增值对资产负债表的影响小很多，但对每一期的合并损益均有影响。

不过，采用这种会计处理方法相对复杂繁琐。需要A公司和B公司另设公允价值帐套，在编制历史成本报表的基础上，按照财务制度规定详细核算各项评估增值、减值资产对各期的影响。并且其各自下属的二级单位均需做账务调整，这对会计人员的工作量及职业能力均属于挑战。

企业合并等会计准则规范了不同的企业合并的会计处理，但企业合并的形式是多种多样的，按哪种规则进行会计处理更符合准则规定和集团公司的实际情况，能够更准确的反映企业的会计信息，就需要会计人员做出对比、判断和选择。除了符合会计准则的规定外，还需结合集团公司成立的背景、目的、战略等内容。

(作者单位：郑州航空工业管理学院会计学院)



财政部征集管理会计案例

全国上下大力推行管理会计的步伐正在加快。近日，财政部下发通知，决定在全国范围内开展管理会计案例征集活动。此次案例征集活动要求，在主题鲜明的基础上，突出先进性、具备借鉴性。

活动通知要求，各省、自治区、直辖市、计划单列市财政厅（局）及新疆生产建设兵团财务局负责本地区管理会计案例征集和初选工作，应于2016年9月30日前，向财政部择优报送单一工具方法案例至少4个，综合类案例至少1个。案例应既包括企业案例，也包括行政事业单位案例。案例应具有广泛性，避免集中在某一行业或某一类别的行政事业单位。

案例征集的要求包括：一是观点正确。案例要坚持党的基本理论、基本路线、基本纲领和基本经验，坚持正确政治方向，主题鲜明，观点正确。二是真实性。案例要真实可信，描述要客观、中立，能如实反映案例的真实情况。三是授权要求。案例申报应取得案例单位和案例作者授权。对案例中不宜公开的事项，可作必要的技术处理，确保不泄露国家秘密、商业秘密和个人隐私。四是先进性。案例要能够反映管理会计方面有益的方法和经验，为管理会计实践创新总结经验。五是借鉴性。案例所提供的问题解决方式对类似问题的解决有参考、借鉴和启发作用，具有推广价值。

在此次拟征集的管理会计案例中，单一工具方法案例包括但不限于战略地图、全面预算管理、滚动预算管理、目标成本法、标准成本法、作业成本法、本量利分析、敏感性分析、贴现现金流法、价值链分析、关键业绩指标法、经济增加值、平衡计分卡、标杆管理等单一管理会计工具方法应用案例。综合类案例包括但不限于管理会计工具方法的系统化应用案例，既可以是多项管理会计工具方法在战略管理、预算管理、成本管理、经营管理、投融资管理、绩效管理等某一领域的综合应用，也可以是在多领域或整个单位的整体化、集成化应用；管理会计信息化建设案例；管理会计报告体系构建案例。

通知指出，此举是为了贯彻落实《财政部关于全面推进管理会计体系建设的指导意见》，总结、推广我国管理会计实践经验，加快管理会计案例库建设，推进企事业单位管理会计应用。各省级财政部门可自行组织建设本地区管理会计案例库。同时，鼓励有关部委、中央管理企业、高校等以单位名义，参照通知要求进行报送。

（《中国会计报》记者 韩福恒）

（编者注：省会计学会、省总会计师协会同步开展案例征集活动，拟编辑成册供全省会计人员学习参考，请在报送省财政厅的同时，报送至省会计学会科研部，有关要求与财政部通知相同。）

省注册会计师行业动态二则

省注册会计师行业党委 召开 2015 年度党建工作述职评议会议

为深入贯彻全面从严治党新要求，进一步提高“书记抓党建、党建书记抓”的责任意识，推进行业党组织建设，夯实行业健康发展的政治基础，根据省委省直工委“述职述党建、评议评党建、考核考党建”的部署，1月26日，省行业党委2015年度党建工作述职评议会议在注协会议室召开，20余家事务所党支部参加了会议，瑞华河南分所等6家事务所党支部书记分别向省注册会计师行业党委进行了现场述职并接受评议。

会议通报了省委省直工委对于省注册会计师行业党委抓党建工作述职评议的点评意见及有关要求，并提出了贯彻落实意见。瑞华会计师事务所河南分所、正永会计师事务所、中天运会计师事务所河南分所、亚太（集团）会计师事务所河南分所、中勤万信会计师事务所河南分所、北京中路华会计师事务所河南分所6家事务所党支部书记结合本支部工作实

际，逐一进行了述职，分别报告了2015年度党建活动开展情况、业务开展情况、人才队伍建设情况等，并实事求是地查找了工作中存在的问题和不足，明确了2016年的努力方向。行业党委专职副书记徐东升根据述职人员的履职情况，分别对其支部年度党建工作进行了点评。未进行现场述职的支部均已提交书面述职报告。

行业党委常务副书记张连升作了总结发言，他对此次述职评议进行了充分肯定，指出此次述职评议工作，述前部署周密，述中认识到位，点评触中要害，既是一次党建工作推进会，也是一次直面问题的剖析会。通过此次评议，对行业党建工作也提出了新的要求：一是做大做强不忘初心思想建党，在推动行业科学发展中当好引领者。要深入学习党的十八大、十八届历次全会精神及习近平总书记系列重要讲话，引导行业全体党员干部坚定理想信念，为做大做强提供坚

强的政治保证,为“大众创业、万众创新”做出应有的贡献。二是拓展业务不忘服务大局,在推动行业科学发展中当好先行者。牢牢抓住服务经济社会这个主题,把各级决策部署转化为科学发展的实际成效,在统一思想、凝聚力量上下功夫,在转变发展方式、创新发展体制、提高发展质量、增强发展后劲上发挥出积极的推动作用。三是狠抓诚信不忘改进作风,在推动行业科学发展中当好示范者。注册会计师行业的生命线在于“独立客观公正”,“以诚信建设为主线”不仅是习总书记的批示要求,更是全行业的生命所系,行业要把诚信建设、作风建设作为保证行业科学快速发展的坚强基石,要切实加强《中国共产党廉洁自律准则》和《中国共产党纪律处分

条例》的学习教育,开展党风党纪教育、廉政警示教育和岗位廉政教育,引导党员廉洁从业、依法执业。要注重有效结合,把作风建设与日常管理、行业诚信文化建设结合起来,聚焦行业热点难点问题,认真查,仔细找,立行立改,真抓实做,不断推进行业作风建设常态化长效化。四是行业发展不忘从严治党,在推动行业科学发展中当好实践者。要树立“抓好党建是本职、不抓党建是失职、抓不好党建是不称职”的理念,把行业的党建工作摆上重要位置,在组织设置、人员力量、工作保障等方面给予支持,做到党建与业务工作同部署、同检查、同落实,引导和凝聚广大党员干部在推动行业科学发展、跨越发展中走前头、做表率。

省注协约谈事务所进一步规范投标行为

近日省注协监管部就郑州市住房保障和房地产管理局审计服务招标项目,约谈了多家会计师事务所负责人,提醒各会计师事务所切实遵守行业有关规定,认真做好以投标方式承接审计业务基本情况备案工作,共同维护行业良好的市场竞争秩序,并与各事务所就如何进一步规范事务所招投标行为进行了探讨。

省注协监管部工作人员在约谈中提醒各事务所,应严格按照招标文件要求向招标单位提供无不良执业记录证明,并及时向监管部反馈招标情况。各所负责人也汇报了近期参与招

投标活动的基本情况,总结了招标中存在的主要问题。希望行业协会一方面能够积极协调改善外部环境,同时也迫切要求协会能够尽快规范行业内部竞争秩序。

约谈中省注协监管部还就进一步规范投标行为的具体问题征求了各事务所意见。大家也对进一步改进投标报价信息事后反馈、低价中标事务所跟踪查处等措施提出了相应的意见和建议,并表示要严格按照协会的要求做好配合落实工作,共同改变现行投标活动中不顾执业质量的无序竞争状况。

(省注册会计师协会秘书处)

完善管理制度 助力行业发展

——财政部会计司、国家档案局馆室司有关负责人就发布
《会计师事务所审计档案管理办法》答记者问

2016年1月11日,财政部、国家档案局发布了《会计师事务所审计档案管理办法》(财会[2016]1号,以下简称《管理办法》)。日前,财政部会计司、国家档案局馆室司有关负责人就《管理办法》的有关问题回答了记者的提问。

问:请介绍一下制定《管理办法》的背景和意义。

答:自20世纪80年代恢复重建,特别是2009年国务院办公厅转发财政部《关于加快发展我国注册会计师行业的若干意见》(国办发[2009]56号)以来,我国注册会计师行业的执业环境不断改善、内部治理不断优化、人才队伍不断壮大、执业领域不断拓展、业务收入大幅增长。与此同时,会计师事务所的职业责任和职业风险也不断加大。主要原因有二:一是随着我国市场经济体制的日益完善和资本市场的快速发展,会计师事务所的审计质量与资本市场的信息披露质量越来越紧密关联,越来越广受关注。

二是随着合伙制逐步成为会计师事务所的主体形式,注册会计师的职业责任风险加速显化,职业责任约束空前强化。审计档案作为执业活动全过程的“记录者”和执业质量控制的“见证者”,对会计师事务所、注册会计师防范审计风险、应对法律诉讼、保障合法权益至关重要。加之近年来行业内重组合并等情况较多,由此衍生出审计档案归属和保管等诸多问题,亟需进一步加强和规范审计档案管理工作。然而,由于各方面条件的限制,长期以来我国会计师事务所的审计档案管理缺乏统一的制度规范。另一方面,随着信息技术的革新和审计技术的发展,审计档案电子化方兴未艾,如何顺应时代潮流引导电子审计档案的规范和发展成为亟待解决的迫切问题。

在此背景下,制定发布《管理办法》将发挥以下积极作用:一是在国家层面完善会计师事务所审计档案管理的制度建设,规范会计师事务所的审计档案管理工作,保障审计档案的真实、完整、有效和安全。二是提高会计师事务所

审计档案信息化管理水平。提升审计档案的利用效能，合理降低审计档案的管理成本，切实减轻会计师事务所的负担。三是促进会计师事务所优化内部治理，完善内部管理制度，增强风险抵御能力，实现健康可持续发展。

问：请介绍《管理办法》的制定过程。

答：财政部高度重视会计师事务所审计档案管理制度建设。2014年1月，财政部会计司与国家档案局馆室司就启动会计师事务所审计档案管理制度研究工作达成共识。2014年上半年，财政部会计司、国家档案局档案司和中国注册会计师协会成立联合工作组，先后赴江苏、浙江、湖南、重庆等地进行实地调研，广泛听取地方政府部门、档案管理部门、行业协会和会计师事务所对制定会计师事务所审计档案管理办法的意见和建议。此后，财政部会计司利用在西安组织业务培训的机会，再次就办法起草工作同各省级财政部门进行了深入研讨。2015年7月，财政部办公厅和国家档案局办公室联合发布了《关于就〈会计师事务所审计档案管理暂行办法（征求意见稿）〉公开征求意见的通知》（财办会〔2015〕17号，以下简称《征求意见稿》）。

《征求意见稿》发布后，行业反响积极正面，认为这是一项打基础、利长远的制度建设，有利于推动注册会计师行业的持续健康发展。同时，各地财政部门、档案管理部门和会计师事务所也通过多种形式提出了一些修改建议，主要包括：一是进一步明确审计档案的范围，并加强与注册会计师执业准则的衔接。二是强化审计档案管理的责任体系，特别是首席合伙人（法定代表人）的领导责任。三是进一步完善审计档案的保管要求和保管年限规定。四是增加对会计师事务所转制、分所终止以及交回执业证书但法律实体存续等特定情形下的审计档案管理

规定。五是完善审计档案的鉴定销毁制度和对电子审计档案的管理要求。此外，还提出一些文字性修改意见。

经全面汇总、系统梳理和认真研究收到的反馈意见，我们对《征求意见稿》进行了反复修改和完善，并就重大修改与行业人士进行了多次沟通讨论，最终形成了《管理办法》并按程序报批后正式发布。

问：请问《管理办法》的主要内容有哪些？

答：《管理办法》共三十二条，主要包括以下六方面内容：

（一）总体要求。一是明确审计档案由会计师事务所总所和分所分别集中管理，并接受所在地省财政部门和档案行政管理部门的监督和指导。二是建立会计师事务所审计档案管理三级责任体系，并对审计档案管理人员提出原则性任职要求。三是要求会计师事务所建立健全审计档案管理制度，采用可靠防护技术和措施确保审计档案妥善保管和有效利用。严格遵守境外发行证券与上市审计相关保密和档案管理规定。

（二）归档、保管和利用。一是要求会计师事务所按照法律法规和执业准则的要求及时归档审计业务资料，按程序作出必要变动。二是要求会计师事务所配备适当的保管场所和设施，并明确可向所在地国家档案馆寄存或委托依法设立、管理规范的档案中介服务机构代管审计档案。三是规定会计师事务所应结合审计业务性质和审计风险评估情况等因素合理确定保管期限，最低不得少于十年。四是要求严格执行审计档案利用制度，强调会计师事务所的保密义务。对依法依规调阅利用会计师事务所审计档案提出程序要求。

（三）权属与处置。根据近年来行业发展情

况和先照后证等商事制度改革需要,《管理办法》对审计档案的权属与处置进行了规范:一是明确审计档案所有权归属会计师事务所并由其依法实施管理。二是对合并、分立、终止、组织形式转制、交回执业证书但法律实体存续等情形下的审计档案处置和管理作出规定。三是要求会计师事务所及分所在委托档案中介服务机构代管审计档案时签署书面委托协议。四是会计师事务所及分所终止或会计师事务所交回执业证书但法律实体存续的,应向所在地省级财政部门报备审计档案处置和管理情况。

(四)鉴定与销毁。《管理办法》要求会计师事务所定期开展对保管期满的审计档案的鉴定工作,对不再具有保存价值且不涉及法律诉讼和民事纠纷的审计档案应按程序报批后销毁,仍需保存的审计档案应重新划定保管期限。同时,要求档案管理部门和相关业务部门共同派员监销,电子审计档案需信息化管理部门监销。

(五)信息化管理。一是要求会计师事务所加强信息化建设,运用现代信息技术手段提高审计档案的管理水平和利用效能。二是强化电子审计档案管理,采取有效的存储格式和存储介质归档保存,建立健全防篡改机制,确保电子审计档案的真实、完整、可用和安全。三是建立电子审计档案备份管理制度,定期对电子审计档案的保管情况、可读取状况等进行测试和检查。

(六)监督管理。《管理办法》规定,会计师事务所从业人员转所执业的,不得将属于原所的审计业务资料带至新所;禁止损毁、篡改、伪造审计档案,禁止将审计档案据为己有或委托个人私存。会计师事务所违反本办法规定的,省级以上财政部门可依法采取责令限期改正、通报、列为重点监管对象或其他行政监管措施;

会计师事务所审计档案管理违反国家保密和档案管理规定的,由保密行政管理部门或档案行政管理部门分别依法处理。

问:请介绍《管理办法》的适用范围和突出特点?

答:在中华人民共和国境内依法设立的会计师事务所管理审计档案,适用本办法。会计师事务所从事审阅业务和其他鉴证业务形成的业务档案参照执行。需要说明的是,《管理办法》规定的审计档案不仅包括按照法律法规和执业准则要求形成的审计工作底稿,而且包括具有保存价值、应当归档管理的与执行审计业务有关的其他历史记录,例如:有关审计师独立性、项目承接与保持等事项的记录;审计业务约定书;被审计单位有关法律文件、组织架构及管理层人员信息;审计报告日后有关事项的记录以及完成审计业务后的工作总结等。

根据近年来行业发展和商事制度改革等新形势,《管理办法》在现有档案管理法规制度和执业准则的基础上,建立了国家层面的会计师事务所审计档案管理统一制度。其突出特点主要表现在以下方面:一是建立了会计师事务所审计档案管理的三级责任体系,即首席合伙人或法定代表人负领导责任,指定的审计档案分管负责人负分管责任,审计档案管理人员负直接责任。二是对会计师事务所合并、分立、终止、组织形式转制、交回执业证书但法律实体存续等情形下的审计档案处置和管理作出了明确规定,有利于解决行业内因重组合并等衍生的档案管理问题。三是对会计师事务所的审计档案管理进行了创新,允许会计师事务所按照法律法规和执业准则的规定,结合审计业务性质和审计风险评估情况等因素合理确定审

计档案的保管期限；允许会计师事务所向所在地国家综合档案馆寄存或委托档案中介服务机构代管审计档案等。四是顺应信息技术革新和审计技术发展的需要，要求会计师事务所加强信息化建设，提升审计档案的管理水平和利用效能；强化电子审计档案管理，采取建立防篡改机制和备份管理制度等措施，确保电子审计档案真实、完整、可用和安全。

问：请问如何做好《管理办法》与现有档案管理法规制度和注册会计师执业准则的衔接？

答：在《管理办法》发布之前，会计师事务所审计档案管理主要遵循一般档案管理法规制度和注册会计师执业准则的相关要求。总体而言，《管理办法》与现有档案管理法规制度和注册会计师执业准则是并行不悖、互相补充、相辅相成的关系。作为统领会计师事务所审计档案管理的基本规范，《管理办法》突出了行业特性，重点对会计师事务所审计档案管理的制度建设、责任体系、管理方式、保管要求、开发利用等作出了原则性规范。在审计档案的整理立卷、分类编号、索引编制等方面，《管理办法》仅作概括性描述，会计师事务所在实务中可遵循档案管理法规制度的一般要求或参照档案管理法规制度制定本所的内部细则。

由于审计工作底稿构成了审计档案的主体，而且注册会计师执业准则对审计工作底稿的具体内容、归档期限、保存期限、查阅权限等已有详细规定，为避免重复规范，《管理办法》对执业准则中已有规定的相关内容仅作概括性表述。在实务中，会计师事务所应当按照《管理办法》制定本所的审计档案管理制度、规范本所的审计档案管理，在涉及审计工作底稿的内容范围、归档期限等具体问题时，应当遵循注册

会计师执业准则。

问：财政部、国家档案局对贯彻实施《管理办法》有哪些要求？

答：《管理办法》的贯彻实施需要会计师事务所与各级财政部门、档案管理部门的共同努力和协调配合。

会计师事务所应当建立健全审计档案管理制度，严格审计档案管理要求，加大信息化建设力度，提升审计档案管理水平。发生合并、分立、终止、组织形式转制、交回执业证书但法律实体存续等事项时，要妥善安排审计档案的处置和管理，并做好向省级财政部门的备案工作。此外，在开展中国内地企业境外上市审计业务时，要依法依规做好保密和档案管理工作。

各省级财政部门和档案行政管理部门要高度重视，按照各自职责切实强化对会计师事务所审计档案管理的监督和指导，促进会计师事务所规范审计档案管理，发挥审计档案的保障作用，推动注册会计师行业持续健康发展。



年前下班回家，我路过工会游园，看见人们正在游园布置，到处都挂上了红红的灯笼，路边的摊位上也摆满了各式各样 的春联，不知不觉间又一年春节来到。

一提到春节，一首民谣瞬间出现在我的脑海：“二十三，过小年；二十四，扫房子；二十五，敲锣鼓；二十六，去买肉；二十七，杀只鸡；二十八，贴花花……”这“二十八贴花花”说的就是贴春联。

在我的记忆深处，贴春联是我们家最为看重的过春节节目。父母左挑右捡，喜欢挑一些愿来年平安幸福的春联。他们早早地就把春联买好，到了农历二十八一大早，父母把我和哥哥叫起来，先把门框上旧春联换掉，再把门和门框擦得干干净净。妈妈则在厨房早早把面糊和上，上锅做成浆糊，然后就开始贴春联了。

我和哥哥找来剪刀把春联剪开，把浆糊抹上，递给父亲。兄妹俩常常为哪个是上联、哪个是下联争得面红耳赤。父亲笑呵呵地看着我们俩，慈爱地说：“呵呵，别争了，左为上联，右为下联，亏你们都是小学生了还不知道这些！”我和哥哥吐了吐舌头，不好意思地笑了。

春联一贴上，顿时整个农家小院过年的气息更加浓郁了。红红的春联带来了满园的喜气。父亲高兴地踱着方步看着自己的劳动成果，脸上乐开



春联情结

□孙利芳

了花。我和哥哥像两只快乐的小鸟，不停地看着各个门户上的春联，一边看一边大声念着：“一年四季春常在，万紫千红永开花；福星高照全家福，春光辉耀满堂春，精耕细作丰收岁，勤俭持家有余年……”

以后慢慢长大了，盼望过年的心情远没有小时候那么强

烈了，但贴春联却成为我们全家雷打不动的期盼。在我的内心深处，唯有春联，才更能表达对新的一年深深的祝愿和浓浓的期盼。那小小的春联里，蕴含的何止是中华民族的传统习俗，那里面蕴藏的是人们对来年平安幸福生活最美好的祝愿，是对国泰民安太平盛世最真挚的赞誉，是对亲情友情爱情最完美的诠释啊！

今年，我准备了三副春联。第一幅送给天下的父母：“父母健康长寿平安在，子女孝顺和美幸福多”。横批是：“家和万事兴”。第二幅送给所有会计战线的同胞们：“日清月结，诚实守信会计人；精打细算，细水长流幸福家”。横批是：“会计之春”。第三幅送给我们心中最神圣的会计职业：“三下五去二，声声珠音脆；十上百进千，字字千金准”。横批是：“为民理财”。

忙碌了一年，有收获有幸福，让我们每个会计人都带上自己最心仪的春联，带上深深的祝愿，过一个红红火火的新年吧！

(作者单位：汝州市地矿局)

忙年

□王保江

忙年，顾名思义就是为了过年而忙活、为了置办年货而忙碌。对忙年的记忆多停留在童年的印象里，就像母亲蒸的年糕一样，吃一口回味无穷，至今仍在我的脑海里萦绕不断，令我难以忘记。

当进入腊月，年以倒计时的脚步临近，忙年由此拉开序幕。男人和女人各有分工，都开始着手准备年货，而放了假的孩子则无忧无虑地疯跑玩耍。

忙年的第一件事就是选一个晴天扫屋。母亲总是在一根长竹竿的顶端绑上笤帚，把屋内各个角落的蜘蛛网和灰尘清扫干净。然后，用抹布把所有的门窗、家具擦干净。经过一番忙碌拾掇，整个屋子窗明几净，心情也显得格外舒畅起来。

过了农历的小年便开始掐指头算日子，盼望新年早一点到来。过年对小孩来说是一件最高兴不过的事，不仅可以穿新衣，还可以串门访亲挣不少压岁钱，更有平日里吃不到的美味佳肴。

接下来的日子，家家户户开始忙着蒸馍。在紧锣密鼓的忙年中，转眼间就到了腊月二十九，这个时候各家都开始宰鸡杀鱼，主妇们在厨房里忙着烹煮煎炸，诱人的香味弥漫在空中，馋嘴的孩子们也趁机跑过来打点牙祭。

到了除夕，每家的门上都贴上了新春联。一张张对联，红得耀眼，更增添了节日的喜庆气氛。除夕夜，在此起彼伏的爆竹声中，忙碌了一年的人们阖家团聚，一边吃着丰盛的年夜饭，一边欣赏着一年一度的春节联欢晚会，欢声笑语辞旧岁，欢天喜地迎新年！

忙年，忙的是亲情，忙的是幸福……

(作者单位：河南省南街村(集团)有限公司)



数字之美

□唐复生

会计之美，美在内容也美在形式。

如果不小心记错了账，会计人员就要在数字上划。小心翼翼地划上红色双横线条，然后再把正确的数字写上去。此时，你突然会发现，在天蓝色的表格和数字上，添上了两条对等红线，就像给一位美丽少女头上扎了一对红头绳，增添了几分妩媚、几份妖娆。

再看那一行行整齐划一的数字，个个都表现出独特的美，又像一串串珍珠，镶嵌在账页上，凝固在历史的档案中。

虽然都是数字，但却有着不同的姿态。1字挺胸昂首，像一名刚强的战士，守卫着国家资产；9字像一名芭蕾舞蹈演员，正在翩翩起舞；7字像一把镰刀，去收割丰收的稻谷；3字像一条弯弯的小河，流向干旱的田间；0字像光滑的鸭蛋，又像婴儿欢笑的脸庞，令人亲近。

1234567 这七个音符，为我们演奏着美妙动听的音乐，为我们唱着沁人心脾的歌。

会计工作虽然单调寂寞，但看着这些可爱的数字是多么的愉快和幸福！也许他人没有什么感觉，但会计人员仿佛每天都在欣赏着美丽的图画，倾听着动人的歌声，生活在美的花园之中……

(作者单位：洛阳市财政局)

123456789

黄河水利职业技术学院财经系举办 “技能竞赛月”活动



“技能竞赛月”总结表彰大会现场



教务处长焦爱萍为优秀指导教师颁奖



系主任宋建涛为优秀指导教师颁奖



院系领导与优秀指导教师合影



院系领导与获得技能大赛一等奖学生合影



指导教师对学生进行赛项辅导



会计技能大赛场景



ERP沙盘模拟大赛场景



郑州文庙

摄影：赵晖（河南省总会计师协会）