

内部资料 免费交流

云南云计



2016②

总第74期

努力实践“诚信、责任、严谨、务实”办学理念

——河南工程学院教学活动纪实



与中南财经政法大学会计学院教师开展
教学经验交流活动



与澳大利亚堪培拉大学签订合作办学协议



省注册会计师协会首届会长奖学金颁奖暨注册
会计师(后备)人才培养基地挂牌仪式



《政府购买服务促进注会行业发展问题研
究》项目鉴定会



参加2016年全国高校商业精英挑战赛暨第三届
会计与商业管理案例竞赛



参加河南省会计信息化经验交流会



与河南省金凯元财务顾问有限公司签订产学合作协议



校外实习基地挂牌仪式

以科研促进教学 提高会计人才培养质量

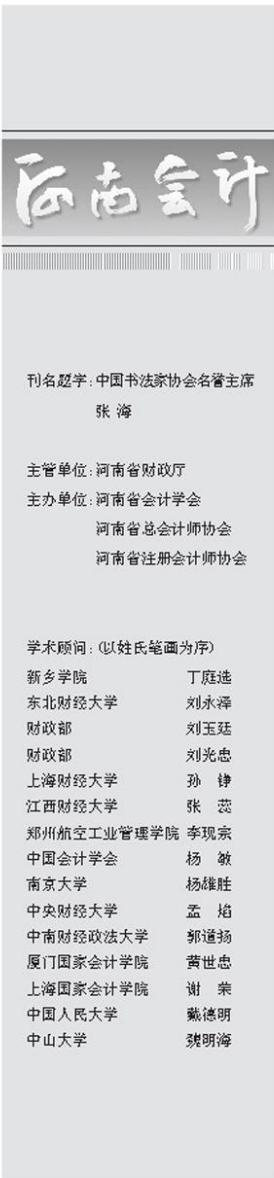
□河南工程学院会计学院院长 王保林

科研是提高教师学术水平的重要途径。提高教师学术水平除了靠书本知识和教学经验积累外，教师的科研创新能力和水平更为重要。“科研是源，教学是流”，“源”远才能“流”长。教师只有通过科学的研究，才能及时掌握会计学科的发展动态和发展趋势，更准确地理解和把握会计学科的特点、研究方法以及与其他学科之间的关系，完善知识结构，更新知识体系，培养创新能力，提高学术水平，为提高教学质量奠定坚实的基础。

科研是提高教学质量的重要手段。教学必须有科研的支持，科研也必须服务于教学，教学与科研的结合是提高会计人才培养质量的关键。教师科研项目选题一般都会涉及会计专业领域前沿问题或当前热点问题，科研项目申报需要老师对会计专业当前研究现状和趋势有较深的把握。教师可将最新的科研成果、会计科研前沿问题、与会计专业相关的实践问题及时写进教材、融入课堂，渗透到会计专业建设、课程建设之中。传统的教学内容融入最新会计前沿问题和实践知识保证了会计教学内容的科学性、新颖性、实用性和通俗性。

科研是提高会计人才培养质量的重要载体。会计本科教育的目标是培养学生“不仅要掌握扎实的会计基础理论知识，还要具有学习新知识的能力、创新能力和实践能力”。老师可以把科研项目与实践教学结合，将科研项目转化为学生课程设计题目、毕业论文的选题。将学生的毕业论文选题与教师的科研项目结合起来，既为科研项目注入新的活力又能提高毕业论文的质量。同时，学生在教师指导下参加科研，从课堂被动的接受会计知识到以探索、研究、发现为基础的主动学习，能够有机会涉足会计学科前沿领域，经历发现问题、分析问题、解决问题的全过程，增强学生的动手能力和应用会计理论知识解决实际问题的能力，不断提高学生的创新素质。

教学与科研相结合是培养会计高质量人才、出高水平科研成果的根本途径，是推动高等学校发展的源动力。高校应建立教学与科研相互融合、互动发展的机制。要以学科建设为龙头，以人才培养为核心，以学术交流为补充，促进会计教学与科研相互推进，协同发展。全面提高教学质量，培养出社会需求的高质量的会计人才。



河南工程学院会计学院科研论文专辑

卷首语

- 001 以科研促进教学 提高会计人才培养质量 王保林

理论研究

- 004 我国会计理论研究轨迹综述及评价 张 悅

内部控制

- 013 基于 ERP 的集团企业动态预算管控模式构建 汪诗怀
017 上市公司内部监督机制的创新 刁慧丽
020 新常态下加强农村集体财务公开与监督的措施 陈 劳

财务管理

- 024 基于 ABC 成本法理念的高校支出预算编制 范廷森
033 集团公司融资战略体系的优化
——以绿水集团为例 孙 萍
037 高等学校财务制度与会计制度的协调 韩 光
040 完善中小企业融资体系的思考 童东坡
044 众筹融资模式下中小企业的融资问题 杨凌云

目录 MULU

税收改革

- 049 “营改增”对交通运输业纳税筹划的影响 王云
053 “营改增”对建筑企业的影响和应对措施 张玉辉

注册会计师

- 056 政府购买会计审计服务的绩效评价 王生文
062 政府购买注册会计师服务的现状、问题及对策 刘丽丽
067 会计师事务所内部治理优化及评价指标建议 王晓燕
070 会计师事务所分类综合评价指标体系及计分方法的探讨 黄胜华

教学管理

- 074 构建会计学与法学跨学科人才培养模式的探讨 孙长峰
076 基于 B learning 模式的本科精品课程保障体系构建 张华

080 诚信、责任、严谨、务实

——河南工程学院会计学院简介 河南工程学院会计学院

封二:努力实践“诚信、责任、严谨、务实”办学理念

——河南工程学院教学活动纪实

封三:河南工程学院会计学院专家风采

封四:河南工程学院校门 河南工程学院宣传部供稿



编者按：

《河南会计》2014、2015 连续两年先后以专辑的形式刊发了河南财经政法大学和郑州航空工业管理学院教师撰写的会计科研论文。之后，读者反映强烈，一致认为这些研究成果对我省会计科研起到了积极的推动作用，也对会计人员的工作实践起到了有益的指导作用。河南工程学院多年来十分重视科研工作，并取得了丰硕的成果，现再次推荐给大家，以期激发广大会计人员进一步参与会计科研的热情。

我国会计理论研究轨迹综述及评价

□张 悅

一、我国会计理论研究的发展轨迹

建国以来，我国的会计研究大致经历了引进和学习前苏联模式、“文化大革命”的研究停滞和扭曲、复苏和改革开放的起步、社会主义市场经济会计理论与实务的发展这四个阶段。中国会计理论的长足发展，是在改革开放以后的事情。因此研究中国会计理论的发展应从这一时期开始。

中国人民大学的杜胜利、赵西博、李梅等学者对《会计研究》进行百期回顾（1980 年至 1996 年已发行百期）并对我国会计理论研究进行透视，将我国的会计理论研究分为四个阶段：1980 年至 1982 年为我国会计理论的起步阶段；1983 年至 1986 年为我国会计理论的目标确定与战略规划阶段；1987 年至 1991 年是我国社会主义市场经济会计理论的发育与成长阶段；1992 年至今为我国会计理论研究繁荣发展阶段。

在这个基础上，我们将其第四个阶段（1992 年以后）做进一步详细划分，我们把 1992 至 1993

年称为第四个阶段，1994 年至 1996 年称为第五个阶段，1997 年至 2001 年称为第六个阶段，2002 年至 2006 年称为第七个阶段，2007 年至 2012 年称为第八个阶段，2013 年以后称为第九个阶段。

（一）第一阶段（1980—1982）以 1980 年中国会计学会成立和《会计研究》创刊为标志，中国的会计理论研究冲破思想禁锢与束缚开始起步。

新中国第一本会计学术期刊是一本名为《新会计》的月刊，创刊于 1951 年 1 月，是由财政部主办的新中国第一本全国性会计期刊，创刊目的是为了介绍苏联的会计经验、传达政府会计法规、给大众学习会计以辅导、对疑难会计问题做解答。改革开放以后，1979 年 1 月，财政部率先创办了《财务与会计》杂志，紧接着 1980 年 1 月，刚成立不久的中国会计学会创办了新中国第一本以会计理论研究为核心的学术期刊《会计研究》，历经三十多年，迄今在中国会计学术界赢得了很高的权威地位。这一时期的主要研究论题如下：

会计基本概念和基本理论,如会计的本质、职能、地位和作用;经济核算制问题;会计学科体系问题;成本核算与成本管理问题;会计电算化问题;会计管理活动论;中美比较会计研究;引进和介绍西方财务管理和管理会计理论和方法;西方审计介绍及建立我国审计制度问题;翻译国际会计准则;社会主义会计原则问题;会计立法问题;会计监督问题;会计史问题;会计核算方法指标体系问题;经济效益问题;经济责任制与会计问题;会计名词规范化讨论。

我国会计理论在这一时期的突破性进展是冲破“管理工具论”理论束缚,提出“会计管理论”新思维。认为会计是经济管理的重要组成部分,会计是一种重要的经济管理活动,具有管理职能。这一理论成果迅速为广大会计工作者接受,并用以指导会计工作。会计在加强经济管理,提高经济效益中发挥重要作用,日益受到社会各界的重视,并在政府的有关文件中明确予以体现。这是我国会计理论研究的第一次突破。

这一时期的另一个特征是以“管理活动论”为代表的多种学术流派的形成及其理论的产生。我国会计学界第一次形成了以“管理活动论”和“信息系统论”为代表的会计学术流派。并大量引进西方会计理论与方法,开始运用比较研究方法进行中外会计比较研究。

(二)第二阶段(1983—1986)以1983年中国会计学会年会上正式确立我国会计理论研究的总体目标是“创立具有中国特点的、以讲求经济效益为中心的会计理论和方法体系”为标志,中国的会计理论研究进入了目标确定与战略规划阶段。

这一时期的主要研究论题有:会计与经济效益;会计改革;会计法;管理会计;质量会计;责任会计;注册会计师;社会会计;宏观会计;银行会计;会计理论建设;会计教育;会计研究方法;物价变动会计;司法会计;会计与社会环境;成本控

制;财务会计;财务管理;中外合资会计。

这一时期,会计理论研究的主要特征之一,是提出会计以讲求经济效益为中心,促使传统的记账算账报账型会计向现代的管理控制经营型会计的历史性转变。另外,财务与会计的关系有了突破性发展。即紧密结合企业财务研究会计问题,打破了就会计论会计的框框,为会计理论研究紧密结合会计实际工作开辟了新的广阔途径,拓展了会计理论研究领域,丰富了会计理论内容。再者,以1985年《会计法》颁布与实施为标志,开始了会计组织与管理和会计法规体系的会计理论研究,形成了以《会计法》为纲的宏观会计组织与管理的会计法规制度体系。

(三)第三阶段(1987—1991)以1987年中国会计学会正式发布“中国会计学会科研规划”(“七五”科研规划)确定50个重点研究课题,成立七个专题研究组为标志,中国会计理论研究进入了以社会主义市场经济为出发点和归宿的发育与成长阶段。

这一时期主要的研究论题有:深化会计改革;责任会计的理论与实践;破产会计;会计史研究;会计准则;资产计价与评估;会计监督;物价变动会计;财务改革与财务管理;国际会计;税务会计;12三式记账法;人力资源会计;承包制与利润分配;教育成本;会计核算制度改革;货币时间价值;会计电算化;总会计师及微观会计组织与管理;企业集团财务管理;会计核算基本前提和基本原则;比较会计。

这一时期会计理论研究的特征之一,是以中国经济责任制(承包制、利税分流)为基础,以西方管理会计为借鉴,以企业实践经验总结为依据的责任会计理论和方法的形成和发展。另外,“会计原则专题理论讨论会”的召开和“中国会计学会会计理论与会计准则研究组工作任务说明书”的制定,标志着中国会计理论研究向会计准则理论研究深层次迈进,开始有组织地系统研究会计

准则问题。再者，是中国人民大学举办的“国际会计理论研讨会”，揭开了我国会计国际化研究的序幕，使我国的会计理论研究上了一个新台阶。另外，“会计史研讨会”、“物价变动会计研究会”、“会计电算化研讨会”的举行，以及会计基础理论和方法、会计教育以及特种会计等问题的研究，使我国的会计理论逐渐发育和成长。

(四)第四阶段(1992—1993)以1992年中国会计学会“八五”科研规划纲要的发布和财政部在深圳举办的“会计准则国际研讨会”为标志，中国的会计理论研究进入了以规范会计核算标准、制定中国的会计准则为主体的繁荣发展阶段。

这一阶段理论研究的深层次背景是1992年我国确立了市场经济体制改革的目标模式，适应新经济环境的要求，确立了与市场经济相适应，并与国际惯例初步协调的准则与制度相结合的会计模式。会计理论研究的论题主要有：会计基本理论的研究；会计准则的比较研究；市场经济与会计改革关系的研究；企业财务制度的研究；企业成本控制理念与制度的研究；注册会计师责任与职业的研究；会计课程设置的研究等。

这一时期会计研究的主要特征是：以1993年在全部企业实施《企业会计准则》和新的行业会计核算制度为标志，中国会计理论与实务步入了与社会主义市场经济要求相适应的轨道。我国的企业会计发生根本性改革，这是我国会计理论向国际化、应用化迈出的实质性一步。虽然会计研究的注意力较为集中于财务会计研究，但会计研究已从概念性的理论性研究开始转向基本准则、具体准则的应用研究。

(五)第五阶段(1994—1996)以我国于1993年11月明确规定企业改革方向、建立现代企业制度为标志，为中国会计学会“九五”科研计划提供了依据。

涉及的主要研究论题有：具体会计准则研

究；非营利组织会计准则研究；集团公司会计研究；合并会计报表研究；会计与现代企业制度关系研究；国际财务管理研究；宏观会计研究；财务管理理论与方法研究；资产负债问题研究；资产评估与评估研究；国有资产保全研究；产权界定理论研究；制造成本研究；资金短缺问题研究；会计报表研究；会计信息研究等。

这一时期，大部分会计研究是围绕国有企业改革展开的，但大多还属于会计理论研究领域。1995年中国会计教授会在上海宣告成立并举行了首届年会，与以前各种学术会议有所不同的是，此次会议的参加者几乎全来自国内外的会计学术界，而不是政府部门或实务界，讨论的议题也主要限于会计理论研究方面，这一时期的会计理论研究为中国会计学会“九五”科研计划的顺利奠定了一定基础。

(六)第六阶段(1997—2001)以1996年底中国会计学会“九五”科研规划的发布为标志，针对公司治理、会计信息失真以及由此引发的会计法规体系、会计人员管理体制、业绩评价体制等多个问题进行探讨与研究。

涉及的主要研究论题有：中国与西方发达国家会计差异的比较分析；中国会计特色问题研究；完善中国企事业单位会计准则体系和会计制度的理论与实务问题；探索和研究会计人员管理体制问题；进一步完善和实践《会计法》的有关理论问题；加强会计监督问题的研究；会计人员道德与自律机制问题研究；有关会计信息失真成因与对策的研究；会计信息分析利用问题的研究；上市公司信息披露与证券市场变动关系研究；注册会计师制度研究；国有企业资本运营问题研究；法人治理结构研究；企业经营业绩评价与财务诊断问题研究；管理会计应用与发展研究；管理会计典型案例研究；衍生金融工具相关问题研究；知识经济条件下新兴会计问题研究等。

1999年修订的《会计法》规定要建立健全单

位内部会计监管、国家监督和社会监督三位一体的会计监督体系，关于这一问题的研究，在会计信息失真问题浮上水面后逐渐为人们所重视。在执行“九五”计划的关键时刻，朱镕基总理提出了要大力整顿会计工作秩序，是对我国会计工作秩序再次紊乱、会计信息失真现象的有力的放矢，要求各级领导和广大经济工作者要重视和加强会计工作，以保证“九五”计划的顺利实施，使中国经济保持快速、健康的发展势头进入21世纪。自2000年12月29日财政部颁发了《企业会计制度》，以及2001年中国加入WTO后，人们在更广阔的领域内剖析与会计有关的各种问题，开始关注会计新领域理论与实务的探索，为新时期经济发展提供会计支持。

(七)第七阶段(2002—2006)以美国出现的安然、环球破产事件以及我国的琼民源、蓝田股份丑闻事件为标志，针对公司治理、会计信息失真、内部控制、会计信息披露法律责任和诚信机制、政府监管与行业自律、会计职业道德等多个问题进行探讨与研究。

涉及的主要研究论题有：财务报告准则；投融资决策；企业内部控制；会计信息披露与信息质量；政府监管、行业自律与独立审计；公司治理与会计信息质量；资本结构与公司业绩；报表收益与现金流；企业合并会计、企业价值评估；风险导向审计；价值链会计；资产减值、盈余管理；会计信息化；政府会计等。

这一时期，针对美国出现的诸如“安然”事件、美国环球电讯、宝丽莱公司、伯利恒钢铁公司、太平洋煤气电力公司、美国环球航空等会计舞弊，以及我国出现的“琼民源”、“蓝田股份”、“银广夏”、“猴王股份”等会计丑闻，在会计伦理、会计监督、会计信息分析利用、企业内部控制、政府监管、注册会计师审计等领域的研究不断涌现。另外，发生在这一期间的“蛇吞象”即联想集团收购IBM，使得会计界大量学者开始研究企业

合并会计、企业价值评估等有关话题。

(八)第八阶段(2007—2012)以财政部发布包括一项基本准则和三十八项具体准则的新会计准则体系，于2007年1月1日起在上市公司中执行为标志，表明与国际会计准则趋同、适应我国市场经济发展需求的企业会计准则正式建立，我国的会计改革已达到一个全新的阶段和较高的水平。

涉及的主要研究论题有：公允价值计量属性；信息透明度、会计稳健性；新准则下的规范化、理论建模；企业会计政策选择、资产减值、盈余管理；资本配置；智力资本、人力资源会计；会计准则执行情况及完善问题；税务会计理论与实务问题；金融危机下企业经营业绩评价；利益分配、财务困境、风险预警、全面风险管理；股权分置改革与资本市场效率；政府会计改革；高管薪酬、股权激励；绿色会计、环境会计、社会责任信息披露；会计信息化；内部控制的应用与评价；高校教育成本预算、核算管理、高校财务风险评价；会计人才需求与会计教育改革；国家审计、注册会计师审计若干问题等。

这一时期，可谓是风雨沧桑、风云变幻，历史舞台上上演了一幕幕惊天动地的大片。会计研究在之前很多老生常谈的话题上，涉足到了更多新的领域并进行了深度研究。对新准则实施后出现的问题进行探讨、分析、评价和改进。围绕增值税转型，所得税、房产税改革也出现了一大批研究成果。围绕大股东行为、高管薪酬问题，在股权激励、股权分置改革、资本市场效率方面也有了大量研究成果。针对美国的金融危机以及对我国的波及影响，大量有关风险预警、风险管理、财务困境化解的成果不断涌现。2010年4月26日，财政部、证监会、审计署、银监会、保监会联合发布了《企业内部控制配套指引》，之后有关内部控制的研究开始活跃起来。另外，发生在这一时期的汶川地震、大连新港泄漏事件、三聚氰胺事件、瘦肉

精事件、环境污染、全球变暖等,使有关绿色会计、环境会计、社会责任会计的研究开始星火燎原,这也是对传统会计的补充和挑战。2012年财政部修订发布了新版《事业单位财务规则》,学校、科学、文化、体育等各行业事业单位财务制度都需要根据新《规则》的规定进行修订完善,有关事业单位财务会计的研究由此迈进了一个新的时期。

(九)第九阶段(2013—)以2012年底财政部发布《事业单位会计准则》和《事业单位会计制度》为标志,这些政策的出台将为全面提升事业单位财务、预算和绩效管理水平,夯实财政科学化精细化管理基础、服务事业单位改革与发展提

供有力支撑。

迄今为止涉及的主要研究论题有:环境会计;企业社会责任信息披露、非财务信息披露、慈善组织财务信息披露;内部控制环境、质量,行政事业单位内部控制;公允价值研究;内部审计;企业集团、资本市场;所得税会计;职工薪酬与会计稳健性;股权控制、股利政策等。

以《会计研究》近十年来所刊登的学术论文为样本,按照论题不同对这些文章进行分类,未观测研究者们的研究重点所在,以及研究发展变化的方向,希望能够以小见大,折射出我国会计理论研究的现状和趋势。如表1所示。

表1 2002年至2013年《会计研究》所涉及的领域

	02年	03年	04年	05年	06年	07年	08年	09年	10年	11年	12年	13年	合计
综合类	13	3	6	4	10	6	1	6	8	8	10	8	75
中国会计与改革开放							16	9					25
基本理论	15	29	38	22	15					11	10	130	
企业会计准则						9	10	14	10	12	7	11	62
财务会计	16	33	32	33	25	31	32	45	20	27	29	29	323
会计监管	23												23
会计舞弊案例研究	10												10
国外会计研究和动态	10	17	12	15	16	10	15	6					101
会计教育	4	5	6	6	1	1	3	3				4	29
注册会计师制度及审计	7	11	13	16	18	12	9	19	9	13	15	18	142
会计信息化		5	6	6	5				4	3	3	6	32
财务管理与管理会计	25	38	55	55	69	68	49	46	47	71	45	48	568
政府及非营利组织会计	3		16	2	8	4	6	5	6	5	11	6	66
环境会计	10								5	2	6	5	23
会计新领域			8	10	2	10	8	3					41
内部控制									11	20	13	11	44
合计	136	141	192	169	169	151	149	156	120	161	150	156	1850

由表1可以看到,2002年至2013年这十多年来,我国会计理论研究的现状和趋势有以下特征:

(1)研究领域大多分布在财务管理与管理会计、财务会计方面;(2)在新企业会计准则出台前,有关

会计基本理论的研究白热化，但在新准则出台以后，研究热点转向了新会计准则的实施与应用方面；(3)有关会计舞弊案例研究、国外会计的研究逐渐淡化；(4)会计教育研究、会计信息化研究经历了黯淡期以后，又被逐步提上日程；(5)注册会计师制度及审计、政府及非营利组织会计、环境会计、内部控制研究是当前的研究热点。

二、我国会计研究方法的简要梳理

会计研究方法的研究作为会计理论研究的主要内容之一，其作用和地位不言而喻，因此对会计研究方法的发展轨迹进行梳理具有重要的理论价值和现实意义。

与西方会计界相比，我国的会计方法研究起步较晚且又多受干扰。有学者将我国会计研究方法的研究历程划分为三个阶段：即会计研究方法的朦胧期（1978年以前）、会计研究方法的破题期（1978—1990年）和会计研究方法的发展期（1990年以后）。20世纪70年代以来，我国会计研究方法的主要特点可描述如下：

（一）20世纪70年代末期前，会计理论研究内容尚未涉及此类问题

在此之前，人们较多关注的是会计技术方法的运用性问题，而会计理论研究方法则大多纳入学者个人的学术修养范畴，还没有作为会计理论的一个重要内容提到议事日程。

（二）20世纪70年代末到80年代初，会计研究方法关注度不够

十一届三中全会以后，会计理论研究的气氛开始趋于活跃，突出地表现为对会计基本理论中会计本质、会计职能、会计对象和会计目标等问题的研究，但会计研究方法问题也随之引起会计学界的注意，一些学者按照马克思主义认识论的观点，提出要更新和发展传统的会计研究方法，并主张运用辩证逻辑和系统的方法来研究会计理论，但这一时期有关会计研究方法的论文并不

多。80年初期开始，杨时展教授运用控制论研究会计的本质，提出了会计控制论的观点；孙宝厚博士运用系统论研究会计的本质，完成了其博士论文《会计系统论》；裘宗舜教授运用信息论研究会计的本质，出版了《会计信息论》一书。1988年裘宗舜、王平在《会计改革若干问题——一张有意义的社会问卷调查表》第一次引入实证研究方法，可以说1988年以前，我国会计研究基本上采用的是传统的规范研究方法，直到1996年会计研究运用实证研究的文章还是很少。

（三）20世纪80年代中期，开始进行会计研究方法的专门研究

有学者认为建国以来在会计理论研究中广泛运用的方法论有归纳与演绎、政策规范、调查分析、广泛联系、比较研究等五种；随着科技的发展，会计理论研究应该引入一些新的方法论，如社会和经济价值方法论、行为论、系统论、信息论和控制论等；会计理论研究的方法论要解决如何正确认识方法论、传统方法论与新方法论如何结合，以及发展与完善会计理论研究的方法论等三个问题。

（四）20世纪90年代初期，会计研究方法引起会计学界的普遍关注

众多学者陆续发表了有关会计研究方法的文章，有学者明确提出：探讨会计研究方法具有重要意义，它是会计基础理论的重要组成部分，具有现实必要性；会计科学研究方法与会计科学的发展相辅相成；会计研究的主要方法由哲学方法、经验方法、实证方法、历史方法、逻辑方法、比较方法、数学方法、系统科学方法、移植方法和开拓方法等十个部分所构成。有学者提出，会计研究方法的选择取决于研究的目的与需要、对研究对象本质的认识程度、对研究方法本质的认识程度、研究者本人的思维定式和兴趣爱好等四个因素的影响。

（五）20世纪90年代中期，倡导召开会计研究

方法的专题研讨会

1996年8月,由天津财经大学的博士生导师于玉林教授发起并在长春税务学院召开了“全国首届会计方法学研讨会”。会上主要探讨了会计研究方法及其实体系的建设问题。会后,从提交给本次会议的30多篇论文中,选出17篇有关会计研究方法的论文,发表在长春税务学院主办的《税务与经济》1996年第2期“全国首届会计方法研讨会专辑”中,从而构成了国内会计学者较为集中的研究会计研究方法的一次直接成果。

(六)20世纪90年代中期以后,会计研究方法的研究与应用进入新的发展时期

第一,《会计研究》等主流专业会计期刊开始关注会计研究方法问题。1996年沈培峰的《会计信息披露和我国股票市场半强式有效性的实证分析》开始了我国会计界“真正意义上”的实证研究。1997年,《会计研究》在第7期专门发表了一组会计研究方法的论文,这些论文除了介绍相应的会计研究方法外,着重对中国会计研究方法的取舍问题进行了讨论。

第二,实证会计研究方法开始比较广泛地运用到会计研究领域。这一状况主要得益于1995年开始每年举办的中国会计教授会与中国会计学博士生联谊会的努力。在部分海外华人会计学者的强烈呼吁和积极推动下,强调研究会计理论时问题要小、方法要精和证据要实等理念,这些基本理念对会计研究方法的研究与运用产生了一定的导向与影响。自此之后,上海财经大学的会计学博士论文写作方式率先向实证研究方法过渡,清华大学、北京大学、吉林大学和重庆大学等高校会计学系对实证会计研究方法的研究与运用也起到了重要的推进作用。此外,《经济研究》和《管理世界》等高端期刊也开始刊登学者们运用实证方法研究资本市场文章。

按照不同标准,实证研究方法的分类不是惟一的。从广义角度来讲,按研究对象可分为个体

研究和总体研究,按实证过程可分为观察描述、统计分析和假设检验,按数据来源可分为档案研究、实验研究、调查问卷、案例研究和实地研究。

1. 档案研究方法

档案研究是一种重要的经验研究方法,和国外一样,在我国会计理论界采用档案研究方法的实证成果也是最多的。一般意义上的实证研究就是档案研究。

纵观国内外档案研究的具体应用,一般包括下面的步骤:研究背景(文献回顾)与研究问题是 研究假设 研究设计(样本选择和数据来源、研究方法、变量与模型选择等) 实证结果及分析 结论、建议和局限性;中间三个部分是档案研究中兼核心的部分。

2. 调查问卷研究方法

调查问卷研究是通过统计抽样技术来获取某方面数据的一种实证研究方法。调查的方法主要包括邮寄问卷调查、面对面采访以及电话采访等,是我国各学科研究者应用比较多的方法。这种方法在会计领域也得到了长足的发展,我国最早的会计实证研究就是以问卷调查形式出现的。

一项成功的问卷调查研究需要花费大量的时间和精力,从问卷的设计、发放、回收到统计分析的结束一般都要历时半年以上,所以通常都是合作或以课题小组形式来进行的。

3. 实地研究

实地研究也叫现场研究,是以现场为样本进行数据收集和研究的方法,主要用于管理会计方面。实地研究方法在我国管理会计界已有初步的应用,研究成果主要以ABC法研究、预算管理、责任成本等为主。实地研究中要综合运用多种其他研究方法,如同地调查、案例分析等,所以一项成功的实地研究花费的代价是很大的,需要花费研究人员大量的时间和心血,决非“纸上谈兵”,一朝一夕所能完成的。

4. 案例研究

我国学者十分重视案例研究在会计领域的应用，随着资本市场的不断完善和发展，证券市场的典型案例为研究者提供了很好的素材。案例研究往往需要第一手的资料，且对实际案例分析时不能有过多的主观判断或偏见，应致力于实务解释和理论验证，使人们对案例中的问题及其所处的社会环境有更深层次的理解。所以，成功的案例研究需要研究者很高的理论造诣和分析判断能力。

5. 实验(室)研究

近年来随着行为科学和心理学理论在会计学中的不断应用，实验(室)研究成为西方会计研究

中的一个相对主流的方法。实验研究的实施需要精心的安排和巧妙的设计，除了具备经济学、管理学、会计学、金融学等专业知识外，还需要心理学的理论指导；要求足够大的实验参与群体，以及计算机联网的实验室环境等。目前，我国会计理论界实验研究文章凤毛麟角，其应用前景是十分广泛的，需要研究者去大胆尝试。

仍然以《会计研究》近十年来所刊登的学术论文为样本，按照研究方法的不同对文章进行分类，未观测研究者们所采用的会计研究方法，以及研究方法变化的趋势，希望能够以小见大，折射出我国会计研究方法的现状和动向。如表2所示。

表2 2002年至2013年《会计研究》所采用研究方法篇数统计

	02年	03年	04年	05年	06年	07年	08年	09年	10年	11年	12年	13年	合计
规范研究(A)	89	89	163	113	85	85	70	89	97	86	79	52	1097
实证研究	观察描述	6	9	1	8		4	5	5	5	5		9 57
	实证分析	6	6	19	21	31	21	30	17	25	27	37	40 280
	假设检验	3	6	1	8	17	22	23	17	10	24	11	41 183
	小计	15	21	21	37	48	47	58	39	40	56	48	90 520
	调查问卷	2	8	2	9	5	5	3	3	4	6	5	6 58
	案例研究	13	13	3	8	7	4	2	7	10	8	10	3 88
	实地研究											2	1 3
	实验(室)研究								1		2	2	
实证研究合计(B)	30	42	26	54	60	56	63	50	54	72	67	100	674
B/(A+B) (%)	25	32	14	32	41	40	47	36	36	46	46	66	1771

由表2可以看出，2002年至2013年这十多年来，我国会计研究方法的现状和动向有以下特征：(1)整体来看，实证研究方法的运用越来越普及，甚至超越了规范研究，成为主流研究方法；(2)在实证研究方法中，实证分析、假设检验方法的运用较多，观察描述、调查问卷、案例研究等方法的使用相对较少；(3)近三年来在会计研究领域

开始采用实地研究、实验研究，这是我国会计研究方法方面的显著变化。

三、总结及评价

不难发现，我国会计理论的长足发展，是从改革开放以后开始的。综观我国会计理论研究35年来的发展历程，总体上是一个由摸索至清晰、

由感性至理性、由偏误至正确、由拿来主义至自我创新的过程。中国的会计理论研究已转入并行进在一个正确的轨道上，会计理论研究 35 年来所发生的改变也是有目共睹的。

(一) 由时间研究到协同创新

改革开放之前，我国的会计理论研究以政治需要为导向，所有的研究议题都紧跟政治形势，并不考虑经济发展的要求和实际经济管理工作的需要，也不关注国外的学科发展趋势，理论研究具有明显的封闭性。1978 年改革开放之后，开始把国外先进的会计理论成就引进到中国来，这期间大量有关会计理论和会计准则论著的翻译出版。中国会计理论研究开始从原来闭门造车转向引进、吸收、创新的研究路径上来。国外先进会计理论的引入大大加快了我国会计理论研究与国际先进水平的对接速度，能更及时了解国外会计理论研究的最新成果，为我国会计理论研究的创新提供了借鉴，开阔了思路。

(二) 由基础理论研究到应用研究

改革开放以前，直至 20 世纪的整个 90 年代，我国会计理论研究的重心集中在基础理论领域，研究的核心问题是会计定义、会计学科属性、会计职能、会计对象等。90 年代以后，我国会计理论界开始根据经济管理需要求研究问题，逐步转向了实用主义，以解决实际问题为使命，更好的服务于经济发展。所研究的问题都是经济发展中会计领域迫切需要解决的现实问题，比如：财务舞弊、筹资投资管理、财务风险管理、企业内部控制等，甚至有些问题直至今天还没有寻找到理想的解决方案。但从发展趋势上来看，这是我国会计理论思想成熟的一个标志，是一个里程碑意义的转折点，表明理论研究来源于现实的需要，再高深的理论，只有回到实践中，解决实际问题，才能具有生命力并发光发热。

(三) 由传统规范研究方法到多方法并用

20 世纪 90 年代以前，我国会计理论研究所采

用的方法是以归纳、演绎为主体的传统规范研究方法。90 年代以后，这一现状得到了改善，逐步发展为比较研究法、实证研究方法和规范研究方法等各种研究方法的并用。尤其是实证研究方法得到了大力发展，档案研究(观察描述、实证分析、假设检验)、调查问卷、案例研究等实证研究方法近十年来发展的如火如荼，令人欣喜的是，近两年来在会计研究领域开始采用实地研究、实验研究，这可谓是我国会计研究方面取得的显著进步之一。

(四) 由单一学科研究到多学科综合研究

如今，我国会计理论研究日趋和国际接轨，出现了多学科综合性研究的新气象。会计理论研究的学科宽度不断增加，领域不断扩广，和制度经济学、计算机技术、信息系统、哲学、数学、心理学、法学、社会学、环境学等学科不断融合，产生了会计信息化、人力资源会计、司法会计、绿色会计、智力资本、社会责任会计、环境会计、预会计等新的研究领域，从而使会计理论研究变得丰富多彩，而且研究视角不断拓宽，产生了不少新的、有实用意义的研究结论和成果。

(五) 由事后研究到事前研究

长时间以来，我国会计理论研究是按照自上而下的思路进行的，即上传下达，针对上级的政策进行事后的解释和阐述，具有很强的行政导向，随着社会日新月异，新的经济问题层出不穷，越来越多的学者开始摆脱政策的干扰，从会计学科建设的角度、解决实际问题的需要求研究会计理论，通过实践调查、实验、实证研究来分析基层社会会计领域中存在的问题，通过政策建议或研究报告等形式来影响决策者，从而使我国会计政策的制定更加规范化和科学化，在这种氛围和形势下，研究者、学者成为了会计政策的参与者和引导者，其建议可以在事前融入到会计政策的制定过程中，由此会计理论研究的价值和意义便有了显著的彰显和提升。

(作者系河南工程学院会计学院讲师)

基于 ERP 的集团企业 动态预算管控模式构建

□汪诗怀

集团企业经营的全球化和市场的全球化特征，决定了集团企业组织结构复杂、管理流程繁多、管理链条延长，为了实现集团利益的最大化，集团企业必须提高管理水平，提升国际竞争力。而预算管理作为一种较为成熟有效的企业内部控制方法和提高核心竞争力的主要管理工具之一，越来越受到集团企业的重视。但是目前集团企业由财务部门主导的预算编制关注点和方法不符合业务实际，集团往往投入大量成本和时间却收不到很好的效果，主要体现在：集团和成员单位缺乏有效的预算监控方法与手段，预算与实际执行情况偏差大，集团预算执行结果失真，无法进行有效的绩效考核等。特别是近年来企业面临的经营环境具有典型的动态复杂性、多样性的特点，使得传统预算管理模式的缺陷日渐突出。

随着信息技术的发展和企业管理的实际需要，ERP 系统作为一种经过实践证明的先进的现代企业管理模式，已经在我国集团企业得到了广泛应用，这为集团企业以 ERP 系统为基础，构建全新的预算管控模式创造了条件。本文以提高集团企业预算管控效率、提升国际核心竞争力为目标，对集团企业传统预算管理存在的问题进行了分析，充分考虑集团企业管理特点和

内外部环境因素，构建了基于 ERP 系统的动态预算管控模式。

一、集团企业传统预算管理存在的问题

预算管理是一套内部关系复杂、关联层面繁多的体系，该体系涉及采购、生产、销售、资金、成本费用等业务方面；每一业务方面的预算程序又包括事前预算模拟、事中控制与反馈、事后考核与业绩评价等环节。预算管理自身的特点，伴随着近年来集团企业内外部环境的变化，决定了传统预算管理的实现方式和手段具有无法突破的局限性。

（一）预算目标与集团企业的战略目标脱节

预算编制过程是对集团资源的配置过程，因此预算目标的确定至关重要，集团预算目标包括短期目标和长期规划，两者都要与集团的战略目标相适应。而在传统预算管理条件下，管理意识、工具、技术手段等使集团企业的预算目标与战略目标相脱节，造成集团企业的资源配置、战略规划和管理控制等活动无法与预算管理活动有机结合。在预算执行的过程中，集团内部各责任主体易发生目标认识错位，易将集团的总体战略目标误认为是本责任主体的目标，无法认识自身的行为对集团企业总体战略目标的影响，从而导致

一些短期行为，使得预算管理无法保证战略目标的实现。

(二) 预算编制效率低、周期长、成本高

预算管理是一项多部门、多层次参与的管理工作，具有涉及面广、沟通环节多、数据调整量大、数据之间勾稽关系复杂等诸多特点。在传统预算管理环境下，集团企业往往需要在上一年度的第四季度开始编制预算，时间跨度较长；多数集团企业采用手工或者传统工具如Word、Excel等对预算进行管理，不可避免地会出现预算编制效率低、准确性差、编制周期长、分析和控制难以进行等缺点。

(三) 预算数据与预算分析静态化

受预算分析技术支持手段的限制，预算数据散落在企业的各部门和业务链条上，预算管理人员的主要精力都耗费在数据的收集、检查、审核、汇总等繁琐工作中，工作效率较低。大量低效细节工作使得很多集团的全面预算管理变成了一个相对静态的管理过程，预算分析滞后，无法实现多角度、灵活、实时地分析预算数据，不能满足动态预算管理的需求，预算分析的准确性差、周期长，难以适应外部市场环境迅速变化对企业响应速度的要求，无法满足控制和激励要求。

(四) 集团企业未能建立起一套有效的考评和激励体系

实施全面预算管理必须建立公平公正的内部业绩评估和考核体系，有助于发挥绩效评价的战略导向功能。但由于很多集团企业内部没有制定出与预算执行结果相对应的考核体系和奖惩措施，使得员工对完成预算和获得奖惩之间的关系认识不足，最终使得预算管理的激励职能无法实现。

二、基于 ERP 系统的集团动态预算管控模式构建

(一) 动态预算管理与 ERP 系统融合优势分析

动态预算管理是指按照“事前编制预算、事中控制与调整、事后考核评价”的控制原则建立的，通过先进的信息技术、管理方法等，动态实时更新预算信息、业务信息等相关信息，从经营目标的确定决策到预算的编制、预算的执行与控制，再到预算执行结果的综合评价与考核等各环节实施动态的控制与预警，从而有效应对动态复杂的企业经营环境对预算管理的挑战[9]。

近年来，国内 ERP 系统供应商面向集团型企业纷纷推出了高端 ERP 产品，如用友公司的 ERP NC、浪潮的 ERP GS、金蝶 EAS 等，面向集团的 ERP 系统倡导“集中管理、协同商务”的先进管理理念，集成化、网络化、动态化是其典型的特征，为集团企业构建动态预算管控模式提供了重要基础。集团企业动态预算管控模式与集团 ERP 系统的核心理念都是合理配置集团资源，提升市场竞争力；两者的根本目标都是为集团提供决策、计划、控制与评价集团经营业绩的全方位管理平台。两者的融合、集成具有得天独厚的优势：全面预算管理是集团 ERP 系统的重要组成部分，从预算编制、预算实施到预算执行动态分析与评价无不体现了 ERP 的“事前计划、事中控制”思想，ERP 需要借助预算来实现其功能目标和管理职能，而预算管理需要 ERP 信息平台和其提供的业务数据来实现实时、动态的预算管理。

(二) 基于 ERP 系统的集团预算管控模式构建思路

集团企业构建基于 ERP 系统的动态预算管理模式是一项系统工程，构建的基本思路是：打造融入集团管理理念的 ERP 信息系统，重构集团组织架构，推行责任预算管理，强化责任预算考核。

集团企业资金、人才等实力雄厚，建立面向集团的 ERP 信息系统并不是难事，但如何将集团的管理理念、管理模式融入 ERP 系统使之成为一体非常重要，因此，集团企业要下功夫理顺集团的管理流程，与 ERP 供应商充分沟通，将集团管

理理念、管理思想融入 ERP 系统中,这是构建基于 ERP 系统的动态预算管理模式的重要基础。重构集团组织架构就是以集团现有的组织结构为基础,以能对集团及其各子公司实施有效控制为原则,以能最大限度调动经营管理者的积极性为目标,对集团的组织结构进行重新划分、调整,为集团建立各级预算中心打下基础。推行责任预算管理是动态预算管理模式的前提,首先要以集团的组织机构为基础划分责任中心;其次要编制各责任预算,根据集团总体经营目标确定总预算,并将总预算进行合理分解,落实到各级责任中心,实施集团全面预算责任管理。强化责任预算考核就是在预算编制、执行过程能动态进行监控、随时进行调整,同时将责任预算的履行结果纳入绩效考核系统,以确保责任的履行和集团总预算的严肃性。

(三) 基于 ERP 系统的集团预算管控模式架构

根据集团企业预算管理的特点和基于 ERP 系统的集团动态预算管理模式构建思路,设计了集团企业动态预算管理模式架构模型,如图 1 所示。

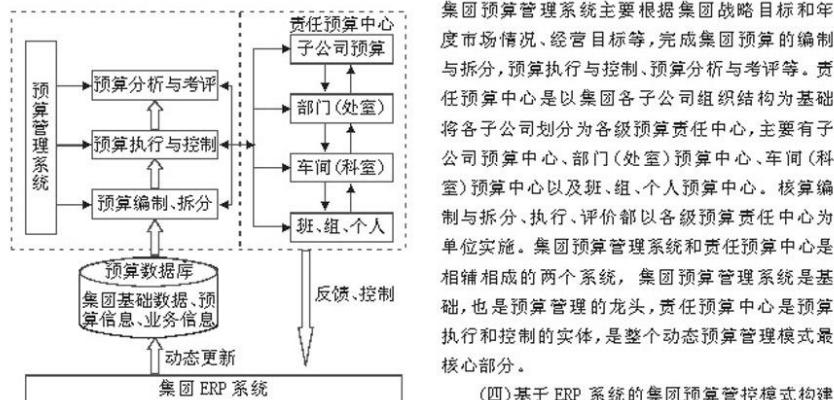


图 1 基于 ERP 系统的集团企业动态预算
管控模式架构

基于 ERP 系统的动态预算管理模式构架,将预算管理单独分离出来作为 ERP 系统相对独立的子系统,与 ERP 其它子系统通过预算数据库紧密、实时地连接在一起,实现集团业务集成和数据集成,从而在加强 ERP 系统的事前计划、事中控制功能的同时,实现了集团预算的动态管理和实时控制。

该架构从下到上依次为系统基础层、数据组织层和预算系统层。系统基础层就是集团及其各子公司已经整合为一体的 ERP 系统,一方面能为预算数据库提供不断更新的基础数据、业务信息,另一方面接收来自于预算系统层的预算评价反馈信息,以便能实时改善业务处理,提升系统效率;数据组织层主要实现企业资源、基础数据、业务信息收集和动态存储功能,就是从集团 ERP 系统自动获取企业各项资源信息、预算信息、业务信息,包括历史的、现实的各项基础数据和市场数据,为集团企业预算目标的制定提供需要的参考资料;预算系统层是整个架构的核心,它包括了集团预算管理系统和责任预算中心两部分,集团预算管理系统主要根据集团战略目标和年度市场情况、经营目标等,完成集团预算的编制与拆分,预算执行与控制、预算分析与考评等。责任预算中心是以集团各子公司组织结构为基础将各子公司划分为各级预算责任中心,主要有子公司预算中心、部门(处室)预算中心、车间(科室)预算中心以及班、组、个人预算中心。核算编制与拆分、执行、评价都以各级预算责任中心为单位实施。集团预算管理系统和责任预算中心是相辅相成的两个系统,集团预算管理系统是基础,也是预算管理的龙头,责任预算中心是预算执行和控制的实体,是整个动态预算管理模式最核心部分。

(四) 基于 ERP 系统的集团预算管控模式构建步骤

1. 构建融动态预算管理理念的 ERP 信息系统

ERP 信息系统是动态预算管理系统的基础，要利用先进的网络信息技术、数据库和 ERP 管理软件，在将集团资源进行整合、理顺集团管理链条、再造集团业务流程的基础上，搭建一个以预算管理与集团其它业务系统全面集成，具有实时动态控制特点的 ERP 信息系统。

2. 重构预算组织体系

构建集团高效、合理的预算组织体系是预算目标实现的基础，也是集团预算控制体系的核心部分。集团预算组织体系包括集团预算管理组织和集团预算执行组织两个层面，集团预算管理组织是指负责集团及各级预算责任中心预算的编制、审核、协调、调整和反馈的组织机构和人员；集团预算执行组织是指预算执行过程中的具体责任单位，即各层级责任预算的执行主体。集团预算管理组织和集团预算执行组织是一种相互协调、配合的关系，它们都具有预算管理和执行的双重身份。

3. 建立动态预算管理系统

基于 ERP 系统的集团动态预算管理系统与传统预算管理系统有着很大的区别，系统的建立需要充分考虑网络信息技术、数据挖掘技术等，系统总体设计方案可采用：集团总预算管理、职能系统预算管理和各子公司（二级单位）预算管理的三级预算管理模式；集团、职能系统、子公司、部门、车间、岗位六个核算层次。管理环节分为四个方面：预算编制与拆分、预算执行与控制、预算调整和预算分析与考核。管理保障分为集团、子公司（二级单位）两方面。围绕管理层次，管理环节和保障体系，要分别制定具体的操作流程和具体规定。

4. 建立动态预算监控与分析系统

动态预算监控系统是作为一种管理机制而建立的，动态预算监控的目的就是建立有效的集团预算预警系统，包括建立预算内事项预警和预算外事项预警，预算内事项预警是在其实际发生额接近预算时给出及时预警提示，提醒各相关部门、责任中心和有关人员注意预算的执行情况，以便提前采取措施；对于预算外事项预警，主要是提醒相关人员按照预算管理制度进行分析和审核，以决定是否应该发生及如何分配资源等。动态预算分析是在 ERP、数据库、数据挖掘等信息技术支持下对预算执行情况的实时系统分析，为集团经营管理、绩效考核提供决策依据，并根据考核的结果进行奖励和惩罚。动态预算分析需要贯穿于集团动态预算管理的目标确定、预算编制与拆分、预算执行与控制、预算调整与考核的各个环节。

总之，基于 ERP 系统的集团动态预算管控模式的构建是一项系统工程，核心在于通过预算管理与集团 ERP 系统的有效融合，来整合先进的管理方法和信息技术并为预算管理所用，从而提高预算管理的动态性和有效性，增强集团企业对资源有效配置能力，提升集团企业的核心竞争力。针对集团企业目前预算管理存在的问题，以动态管理的视角为着力点，围绕动态复杂环境下集团企业如何实现动态预算管理这一中心问题，运用先进管理理论、信息技术等，构建了基于 ERP 系统的集团企业动态预算管控模式，对集团企业进行动态、高效的预算管理，提高集团企业竞争力具有重要意义。

（作者系河南工程学院评估督导处长、教授）



上市公司内部监督机制的创新

□刘慧颖

从 20 世纪 80 年代以来,在全球范围内就起了多次的公司治理浪潮,其中对公司内部监督模式的探索从无间断,因为它是公司治理的核心环节。我国上市公司大多是国有企业和家族企业改制而来的。我国 1978 年经济体制改革促使计划经济向市场经济的转变;1992 年公司化改革引入了“现代企业”的概念,采用了彻底所有权和控制权的分离,并且授予公司经理控制权。然而,增加的管理自主权和约定不明财产权利,诱发了比较严重的中国经理人的代理问题。因此,有效的内部监督机制的建立成为亟待解决的问题。随着我国独立董事制度的全面推行,进而确立了董事会制度与独立董事制度并存的体系,但其发挥的效果并不理想。例如,我国名噪一时的“ST 张铜”的陨落,还有上市公司不断传出的丑闻事件,都暴露出了上市公司内部监督机制的缺陷,所以建立更为合理的内部监督机制成为上市公司讨论的永恒话题。

一、上市公司内部监督机制产生的理论基础

(一) 公司内部监督机制的内涵

公司内部监督机制,是指“监督主体属于公司组织系统内部的一种自我监督机制,是对发生在公司内部机关之间或公司机关人员之间的监督制约机制的总称。”一个公司内部的制衡监督主要是由内部监督机制来体现的,每一个公司都存在内部部门间的相互合作与制衡,没有监督的权力必然会导致腐败。只有各个部门各司其职,做好分内的工作,并且相互之间配合得当才能保证公司的正常稳步发展。正如我国上市公司内部设有专门的监事会来监督管理层的经营管理,因此良好的

内部监督机制必须把握好内部监督机制的主体、客体和公司内部监督机制这三要素的关系。我国同国外相比,证券市场、经理人市场都不成熟稳定,因而外部监督对于上市公司的监督效果收效甚微。相比之下公司的内部监督机制更能凸显其监督效果,因而公司更加重视内部监督机制的作用,也希望通过建立较为完善的内部监督机制来达到公司内部的监督制衡,进而更好的为公司的长治久安、兴旺发达做好内部基础。

(二) 内部监督机制产生的理论基础

1. 委托代理理论

所有权和经营权相分离是现代公司的特点,这一特点在上市公司中也显的尤为突出。尽管股东作为公司所有权的拥有者,但是由于他们处于分散状态,并且大多数成员不具有经营公司的专业知识、专业能力和专业素养,无法对公司进行有效经营。为了降低成本,提高效率,他们选择委托专业的管理人才来经营管理公司,因而股东作为委托者和作为代理人经营者之间形成了委托代理关系。委托人关心自己的财产的保值、增值能力和财产的安全状况,而代理人则为了追求自身利益最大化,不滥用职权、中饱私囊、损害牺牲公司和委托人的利益。由于双方利益目标的偏离和信息的不对称可能导致上述的嫌隙,委托人为了保护自身的利益,就需要付出一定的代价同代理人之间制定严密的契约和监督来制衡双方关系,进而产生了代理成本。代理成本主要由激励成本和监督成本组成,良好的激励机制和高效的监督机制能够在一定程度上降低代理成本,提高经营效率。如果公司治理想要实现低成本、高收益的目标,那么良

好的公司内部监督机制是最好的选择。

2. 分权制衡理论

分权制衡理论也是上市公司内部监督机制的设计原理之一。早在18世纪法国著名的思想家孟德斯鸠就提出了“立法、司法、行政”三者相分离的分权制衡理论。该理论在历史的长河中发挥着其独有的魅力，许多机制都借鉴其精华，通过改变形式来灵活运用。其合理性不言而喻，公司的内部治理发展同样也需要分权和制衡，使得公司能够更为稳健的发展壮大。绝对的集权必然会导致腐败的滋生，所以权力间的相互制约是公司治理的重要环节。通过分权之道来明确分工、划清界限、各司其职，同时通过制衡之术来进行相互的控制，使得上市公司内部监督机制更加的完善。

二、上市公司内部监督机制存在的问题

(一) 内部人控制问题

现代公司的两权分离给公司管理注入了新的血液，但同时也带来了不少的并发症，最为显著的表现便是“内部人控制”问题，该问题最早是由美国斯坦福大学教授雷木昌彦提出来的：“所谓内部人控制，是指在现代公司所有权与控制权两权分离条件下，企业经理人员事实上或法律上掌握了公司的控制权，他们的利益在公司的战略决策中得到充分体现，从而损害所有者利益的行为。”随着上市公司股权的日趋分散化，对专业经理人的需求和依赖性也更是同步增加，公司更多的实质性权力都掌控在了专业的经理人手中，甚至会出现操控股东的局面，进而产生了“内部人控制”问题。2010年闹得沸沸扬扬的“国美之争”把中国上市公司的内部人控制问题推到了风口浪尖，经理人的逼宫之举让人们不禁思考万千。从国际上来看，此类事例不胜枚举，苹果教父乔布斯曾被董事会踢出公司；美国通用汽车职业经理人斯隆取代创业老板杜兰特；迪士尼大股东聘请CEO却让董事会反过来“驱逐”了20年。高级管理人员的权力

没有得到良好的限制，小股东的声音更得不到支持，使得管理层的权力一度超过东家的实力，掌握着公司的大权。

(二)一股独大问题

如今我国的上市公司中大股东的持股比例依旧奇高，直接占有公司的半壁江山，这种不合理的现象是导致“一股独大”问题的根源所在。有的上市公司家族股东持股达70%以上，在这种情况下，独立董事根本无法发挥其作用。而在美国的上市公司里，前500家持股的比例，比尔盖茨算大的，也只占到16%。以在香港联交所和上海证交所两地上市的重庆钢铁股份有限公司（下称重庆钢铁）为例，仅在2013年业绩预报披露和预亏公告披露后的短短一个月时间内，连爆重量级人事的频繁变动，成为业界和社会高度关注的“人事地震”。这是近年来重庆钢铁做出的重大高层人事调整，尽管高管人事变动给出外界的解释是因“业绩亏损严重”，但透过现象发现，重庆钢铁股权结构单一、治理结构缺乏制衡等公司治理存在的问题才是“震源”所在。

三、我国上市公司内部监督机制的完善及创新

(一)法律法规的完善和细化

任何体制的良好实施都离不开制度的保障，详尽且完善的制度在一定程度上能够对实施者产生行为约束，是他们更为尽职尽责的完成任务。任何制度所具备的约束性都没有法律制度所具备的约束性强烈，因为法律是靠国家强制力来实施的，对全体社会成员有着普遍的约束力，这就是法律的特性。因而必要且完善的法律规定能够更好的让人们更加遵纪守法的实施行为。在公司治理方面同样适用，我们必须从立法上进行规范。

1. 监事会制度的法律完善

我国大多数专家学者都对监事会的监督效果持否定态度，更有甚者提议取消监事会，这充分的反应了监事会效率的低下和存在的严重问题。不论怎样，监事会制度现在仍存在如今的公司治

理模式体制中，所以我们尽可能的从法律方面对其进行调整，使其发挥应有的作用。

法律中应明确规定监事会的监督职责，赋予监事会更多的职权，以增加其独立性及地位。我国现有的法律对监事会的职责规定大都空洞，有的在现实中无法实际操作。因而使得监事会一职都处在“架空”的位子。我国法律应该借鉴德国模式，赋予监事更多的权力，如：直接召集临时股东大会的权利，这有利于防止损害公司的利益的情况出现，可以及时采取补救措施将公司的损失风险降到最低。只有提高监事会的地位，且让其拥有实质的权力，才能保证其监督职能的真正履行。

法律中应明确规定监事的薪金报酬的独立性。该独立性是指独立于“被监督”机关，我国监事的薪金报酬是由其监督对象的董事会发放的，这种受制于人的薪金制度根本无法使监事独立的行使职权。我国法律中应该规定与监事无关联的部门设置专款，专门负责监事报酬的管理与发放，经济独立才能权力独立。

2. 独立董事会制度的法律完善

独立董事制度在英美国家得到了很好的发展，被人们所看好，但是我们不能生搬硬套，必须结合我国实际进行吸收和完善。

法律中应明确规定独立董事的任职标准。我国的独立董事大都是股东请来的人情董事，其专业素养不符合要求，使独立董事无法发挥预期效果。我们应该借鉴国外经验，使独立董事行业化，使他们成为一种行业群体，具备专业的职业素养和知识储备。通过对职业化的考核、评价，形成标准，使公司能根据该标准进行目的的选择人员。法律中应该对独立董事的身份、职业能力等任职标准进行明细化规定，提高职业能力水平。

法律中应明确独立董事的独立权的行使范围。我国的独立董事与监事会存在重叠职能，这种不良现象源于法律的冲突规定，所以应对其行法律修正，明确划分各自职能。独立董事应该是完全独立

于公司的人员，他们的身份应该是一个外部监督者的身份，未监督内部监督者，不论从职能的行使权上还是从薪金报酬的独立权上，都应明确的独立于公司，使独立董事不受制于董事们或者大股东。

(二)重构监事会和独立董事会制度

1.“单层制”模式下的公司内部监督机制

(1)单一的监事会制度

如果在我国上市公司治理中仅存在单一的监事会制度，为了使其有效的发挥监事作用，则应该效仿德国模式，将监事会的职权凌驾于董事会之上，让监事会拥有绝对的监督权力，这样才能更好的去监督董事的经营活动。

(2)单一的独立董事制度

效仿美国独立董事制度，完善我国上市公司董事会内部专门委员会的建设。让独立董事成为唯一的监督部门，拥有充分广泛的监督权限。完善内部专门委员会，设立执行委员会、薪酬委员会、提名委员会、审计委员会等，从各个方面专业的细化管理，职权分离、相互牵制，形成一个完善的监督制衡体系。

2.“双层制”模式下的公司内部监督机制

如果依旧采取如今的双层制模式，需要对监事会和独立董事进行改良细化。

(1)明确划分两者职能

例如两者在财务检查权、聘用或解聘会计事务所的提议权、召开临时股东大会的提案权、召开董事会的提议权、独立聘请外部审计机构和咨询机构权、对公司董事、CEO等尽职情况的监督权等方面，职权中存在着双重管理，我们应对此进行明确的划分，加强各自职能的专业化和独立性。

(2)完善监事会和独立董事的问责机制

明确两者分工职责，促使他们各自用心且负责任地完成应有的任务。必要而清晰的问责机制能够增强各自的强制监督意识，以避免出现有不良后果发生时，相互推诿的现象。明确责罚，才能形成更好的权力制约。

(作者系河南工程学院会计学院教授)

新常态下加强农村集体财务公开与监督的措施

□陈芳

新常态是习近平总书记关于目前我国新形势经济社会发展的重要论述，其内涵丰富、高屋建瓴对当前我国各项工作都具有理论价值和现实指导意义，特别是对于解决“三农”问题，加快推进社会主义新农村建设，建成小康社会实现百年梦都会起到巨大的推动作用。

一、存在的问题

农村集体财务公开和监督是新形势下，新的历史时期农村工作的重点，是群众关心的重点和特点问题。目前我国农村集体财务公开和监督制度建立和执行还不够完善，农村财务人员素质和专业技能还有待提高，农村财务的信息化专业化水平还较低，群众监督积极性不高，上级监督渠道不畅，这些因素严重制约了农村集体财务管理，对农村稳定经济发展产生了不可估量的影响。

(一)农村财务公开中存在的问题

1. 对财务公开重视不足，公开不及时

一些村干部对财务公开在思想认识上不重视，对财务公开还有抵触情绪，认为是村里的事情没有必要人人知道，对财务收支公开随意，对重大财务事项进行选择式公开，对需要专门公开的没有及时公开，这些现象严重损害的群众对财务公开的知悉权，不利于干群之间合理沟通容易产生矛盾升级。

2. 财务公开内容存在不真实、不明细现象

一是财务公开方式不具体，有些村干部会

在公示栏上做文章，将公示栏尽量做的小一些，在公示时就有借口将公示内容尽量缩小，涉及到的具体内容和实际支出就可以不用具体进行公示，一笔带过，贴出来的都是笼统账目。二是公开的内容不真实，有些村干部出于各种目的，对账务进行变更伪造，群众看的账务表面上没有问题，实际上真实账务并没有呈现在群众面前。

3. 财务公开程序不规范

有些村集体村干部为了自身便利考虑将公开窗口或者公开栏设置在离村委会所在地附近，一些地方并不是群众经常聚集的地方，只有群众到村委会办理事情才能见到，而大部分群众对财务公开更是一年都见不到一次。另外，在公开程序上也存在一定程度上的问题，部分村集体未按照规定严格履行，有时在没有经过村民理财小组审核盖章，或是未经相关负责人监督小组审核盖章的情况下就擅自进行公示，一方面村民对这种缺乏公信力的公示持怀疑态度，长此以往会影响政府和村集体在群众中的威信；另一方面，会造成村集体内部职权混乱，相互推诿扯皮，影响内部团结和工作开展。

4. 对财务公开的后果认识不清

一些村集体对财务公开的认识水平还停留在，财务公开只是村集体的权利，我想公开就公开，想怎么公开就怎么公开，对群众提出的建议和意见置若罔闻，对群众发现的财务公开的问题多采取回避态度，能不直接回复的就不回复，能往后

尤其在新常态下要健全制度、强化职能、完善措施，切实推进农村集体财务公开与监督迈向新台阶。

（一）加强农村民主管理机制建设

监督委员会要负起监督责任，行使监权利，参与到农村集体财务的监督中来。民主管理机制的完善包括对农村集体财务的民主决策、民主管理和民主监督。以尊重村民的意愿为前提，坚持集体资产所有权不变，保障集体财务审批等活动由村级组织行使。加强民主管理机制的建设要做到：其一，严格遵照民主决策程序，保障村民享有决策权。改变当前少数地区存在的村级事务由少数人说了算的局面，坚决维护农民群众的决策权，履行民主决策程序。其二，加强民主理财制度建设，保障村民享有监督权。对于农村集体财务，农民应充分发挥监督权，对于村级选用的民主理财人员予以监督，如发现不作为或乱作为现象及时进行调整。其三，实施财务公开，保障村民享有知情权。对财务公开的具体时间、内容与形式做详细说明，定期公开财务信息，对农村集体财务的去向和用途做详细说明，同时要确保公开信息简洁明了，能够让老百姓看懂。针对农村集体财务管理中出现的管理不善、公开不到位等现象要坚决追究责任。

具体而言，首先，要做到对农村集体财务开支逐项公开，对资金用途做详尽说明，如计划生育罚金、贫困家庭补贴等。财务公开要与农村实际情况结合，依据法律要求，切实让村民了解集体财务状况；其次，要做到定期公开，每季度至少要进行一次财务公开活动，如果条件允许也可每月公开一次。再次，在公开的形式与流程方面，应通过财务报表等直观形式与非财务专业信息相结合的形式加以展现。既要考虑审计人员的需要，同时也要估计村民的需要。财务公开可选择宣传展板，官方网站，广播电视等平台，同时只要本着实用的原则还可不断创新的农村集体财务公开形式。

（二）丰富农村集体财务监督模式

农村集体财务监督的模式有村民代表大会、民主监督机构以及上级主管部门选用的监督模式等。其一，民主监督机构。民主监督机构与村民代表大会的区别在于，监督机构的成员由具有一定财务业务知识基础，且深得村民信任的人构成。民主监督机构应独立于农村集体经济组织之外，且财务公开小组具有清查与监督农村集体经济组织的权力，同时还应参与财务事项的研究，发现问题及时予以纠正。其二，上级主管部门监督模式。上级主管部门对农村集体财务的监督主要是借助外部单位进行，监督管理中可选择在村镇设立审计部门，加强对农村集体财务的审核与监督，也可以选择在乡镇政府部门设立审计机构，且这种审计模式具有较高的独立性。

新常态下，农村财务公开与监督发挥着更为重要的作用，为保证社会主义新农村建设的顺利进行，我们必须加强审计监督，丰富监督模式，结合农村地区和村民的事情，采取多方位、多角度的全面监督模式，确保农村集体财务的公开与透明。

（三）规范农村集体财务管理

从规范的方法上看，为避免当前农村集体财务管理的不规范，程序和操作等方面随意性问题，促进农村集体财务管理的规范化。首先，完善村级会计委托代理服务。以尊重村民意愿为前提，同时不可强行代理或随意扩大代理范围，对集体资金的支配使用等要尊重集体经济组织的自主权；其次，加强对集体资金的管理。设立单独的银行账户，不可将农村集体资金与乡镇财政资金等混淆，坚决防止挪用农村集体资金的行为；再次，鼓励农村自管账。农村集体经济的发展中，村民是最具发言权的，农村集体财务应逐渐实现村集体自管账，对于村民素质能力较弱的地区，应不断代理服务的水平，逐渐过渡。总之，农村集体财务的管理应由村自己管理，由专职的财会人员定期做账，既避免了为上级管理机构带来的麻烦，还能够

让村民群众满意。

从规范的内容上看，农村集体财务的规范管理，应加强村级内部控制，发挥村级财务监管的作用，保护农村集体财产。首先，进一步完善村级债务债权管理。实施责任追究制度，对于违法举借新债等行为予以严厉打击，追求法律责任。其次，规范票据管理。农村集体财务的管理必须制定明确的规范和要求，完善货币现金和票据管理制度。严禁设立小金库，严禁出现公款挪用的现象；完善现金收支审批制度，将农村集体资金存入银行管理，及时更新入账；票据的填写方式要统一，票据管理要严格，一经发现伪造票据行为，定要严厉打击。再次，规范资产、资金、资源管理，定期查实账目，年底要进行清查。村集体对集体资产要如实登记，确保集体资源的公开化。

（四）提升村级财务管理人才综合素质

农村集体财务管理的规范化，财会人才队伍建设是重要保障。因此，我们应注重农村财务管理工作人员的素质和技能。专业性是村级财会人员的基础和必备技能，不仅要求具有较高的职业道德操守，还要具备一定的财会专业知识和技能。然而，目前我国多数农村地区缺少综合素质高的财会人才，这也成为限制农村财务管理规范化发展的一个重要因素。

为提高村级财会人员的综合素质，应考虑：一是要加强对现有财会人员的培训。定期开展培训活动，聘请具有农村财会管理经验的专家，提高从业人员的专业素质。培训后要进行考核，对表现优秀的工作人员予以物质和精神奖励，对表现较差的工作人员予以惩罚。培训的内容要尽量做到全面，应包含财会专业知识、职业道德操守、法律法规、信息化建设、计算机操作、会计软件使用等多方面。尤其在“互联网+”时代，会计电算化、会计软件的使用为农村集体财务规范化管理提供了新思路，工作人员应不断提高自身素质，推动农村财务管理的网络化和规范化发展。二是要引进专业

会计人才。在人才的选用上，本着公开公平公正的原则，严格聘用标准。可考虑在高校建立人才储备库，定向培养和引进专业会计人员，逐渐实现农村地区财务管理整体水平的提高，从而实现业务质量的提升。

（五）明确工作人员职责

除了建设专业的人才队伍外，为进一步加强农村集体财务的公开与监督，应建立财务岗位责任制，明确财会人员的工作权利与义务，加强财务监管。首先，要坚持职务分离原则。财务管理中必须始终坚持这一原则，发挥会计内部的互相牵制作用，合理设计会计、出纳、审计等岗位，尤其避免出现“一岗多责”、“权责不分”等现象。如会计的职责在于日常开支的登记、票据管理等；出纳的职责在于管理集体资金、银行存款等；审计的责任在于申请项目等开支、资金的审核等。加强农村集体财务的公开与监管，必须要明确各岗位的职责和权力，明确“一人一职”制度，这样既能保证工作效率和质量，还能互相监督，有利于规范管理的实现。其次，为充分调动工作人员的积极性，农村集体财务管理过程中也应建立奖惩机制。为确保工作人员的工作质量，检验其工作能力是否达到工作任务的要求，应定期对工作人员进行考核，并辅以相应的奖惩办法。同时，针对财会人员中出现的违法违纪行为，定要严格依法处理。

综上所述，新常态下，加强农村集体财务的公开与监督，应不断加强农村民主管理机制建设、创新农村集体财务监督模式、促进农村集体财务的规范化管理、为农村集体财务管理培养专业人才、建立完善的奖惩机制，对财会人员出现的违法违纪等行为严肃依法处理。总之，社会主义新农村的建设，应以加强农村财务管理为立足点，以尊重人民群众的意愿为前提，保证村民的知情权、监督权，实施公开监管、民主监管。

（作者系河南工程学院会计学院讲师）

基于 ABC 成本法理念的高校支出预算编制

□燕廷森

高校支出预算编制，就是指高校按照相关法规制度和政策要求制定分配预算资金计划的预算活动。近些年未，随着经济改革的深度发展，我国法治国家的意识正日益增强。在国家财政预算管理改革持续推进的同时，新版《预算法》亦已颁行，与原版相比，新版逐渐显露其“经济宪法”的威严。在此社会和经济环境中，作为以公共财政为主要经费来源的高校，其支出预算如何编制值得研究与思考。借鉴 ABC 成本法的基本思想，来指引支出预算的编制，不仅有助于高校实现预算管理的目标，而且还有助于解决现行制度推行过程中所遭遇到的操作层面上的瓶颈问题。

一、制度环境及其要求

所谓制度环境就是指一系列用来建立生产、交换与分配基础的基本的政治、社会和法律基础规则。作为以公共财政为主要经费来源的高校，预算法、财会制度是其运行与发展过程中十分重要的环境因素。

(一) 新《预算法》及其要求

经过近十年修订的新《预算法》，已于 2015 年 1 月 1 日实施。新《预算法》第四十六条规定，报批的预算草案应当细化，细化预算科目至功

能类的项和经济类的款。第六十三条规定，“各部门、各单位应当加强对预算收入和支出的管理，不得截留或者动用应当上缴的预算收入，不得擅自改变预算支出的用途。”第十四条规定，“经本级政府财政部门批复的部门预算、决算及报表，应当在批复后二十日内由各部门向社会公开，并对部门预算、决算中机关运行经费的安排、使用情况等重要事项作出说明。”此外，第三十二条关于编制预算的规定还涉及到绩效管理问题。

应当说，这是在市场经济环境中，为使预算资金“用在所用之所”，新《预算法》所提出的十分具体的操作规定。细化支出以明细用途，确定所用方向；考评绩效以重视效果，督促预算质量；公开信息使公众知情，便于社会监督。事实上，这也正是教育管理机构和社会公众对高校教育经费管理的期望。目前，高校预算方面的实务操作各行其是，预算管理尚需完善，尚缺乏一套行之有效的操作规范。

(二) 高校财会制度及其要求

1. 高校财务制度的新规定

《高等学校财务制度》第五十六条规定：“高等学校应当根据事业发展需要，实行内部成本费用管理。”第五十七条至第六十二条，还对成本费

用管理的其他方面进行了规定,如对“教育费用、科研费用、管理费用、离退休费用和其他费用”进行基本界定等等。此外,该制度的第四十三条、第四十七条还分别对固定资产折旧和无形资产摊销的具体操作做出了规定。

上述制度条文,首次对高校提出了进行成本管理的规定与要求。这既是一种制度突破,又是高校管理的现实所需。

2. 高校会计制度的新规定

《高等学校会计制度》在“第一部分总说明”规定,“高等学校会计核算一般采用收付实现制,但部分经济业务或者事项的核算应当按照本制度的规定采用权责发生制。”同时,在“第二部分会计科目名称和编号”中,又设置有“累计折旧”和“累计摊销”会计科目。新会计制度的这些设计与安排,为高校核算成本提供了制度支持。

总之,由高校财会制度的创新突破可知,高校进行成本核算既是其本身管理所内生之需,又是公共财政“预算法治”的体现与要求。但事实上,制度虽早已颁布实施,而制度所期望的成本核算与管理仍然是镜中之花。究其因,至今尚无调和预算会计与财务会计矛盾的有效之法,在现有制度框架下,从实务操作层面上还无法取得成本核算所需要的基础信息。

(三) 财政预算管理改革与发展趋势

目前,我国财政预算管理改革正在持续推进。《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》启动了“权责发生制政府综合财务报告制度改革”。可以预见,伴随着政府会计核算体系、财务报告体系,以及财务报告分析应用体系的逐步健全,高校预算管理必然受其影响。毕竟,高校预算是财政预算的重要组成部分。高校预算的重点在支出预算,研究高校支出预算的科学方法,使预算数据在操作层面上充分发挥其在各项管理中

的功用,也是顺应环境所需、改革所趋的当然之举。

二、ABC 成本法的基本理念

ABC 成本法又称作业成本法,或作业成本核算法。其指导思想是:成本对象消耗作业,作业消耗资源。由此可见,实行作业管理特别重要。这里的作业就是指企业为提供一定量的产品或劳务所消耗的人力、技术、原材料、方法和环境等的集合体。

实行作业管理即以作业管理为基础的管理:企业管理深入到作业水平,有利于溯本求源,设法消除非增值作业,尽可能改进增值作业,减少其资源消耗,在持续改进中,最大限度地提高企业从顾客收回的价值。

作业管理是现代企业观下的一种新思维。现代企业观认为,企业是为最终满足顾客需要而设计的一系列作业的集合体,是一个由此及彼、由内到外的作业链。既然如此,企业一切价值都由这条作业链创造,那么企业管理的着眼点就应放在这条作业链上,对构成作业链的各作业进行分析。

通过对作业执行以至完成所耗资源,以及这些消耗对产品向顾客提供价值所做贡献进行动态分析,可以促进企业不断改进产品设计,或流程再造,提高作业完成的效率和质量水平,在所有环节上减少浪费并尽可能降低资源消耗,并将企业置于不断改进的环境中,以促进企业生产经营水平的不断提高。

三、高校作业管理

尽管高校与企业不一样,高校主要提供的是教育培养和科研技术服务,但高校实现目标的运行与发展过程,同样是一系列作业执行以至完成的过程。在深度市场化的社会经济环境中,尽可能消除非增值作业、改进增值作业,在所有环节上减少浪费并尽可能降低资源消耗,也是高校必

须正视的现实。因此，高校实行作业管理很有必要。

(一)科学实施“三定”

无论是为了教育科研事业的发展还是经济组织的持续经营，高校都应该科学地实施定机构、定岗位和定人员(简称“三定”)工作。

1. 高校应根据本校事业运行发展需要设置内部机构。坚持精简高效原则，一个内部机构就是一个部门，部门设置既不能重叠又不能缺口。每一个部门都应有明确且独一无二的部门职责，以表明其存在的必要。

2. 每一个部门应根据部门职责，因事或按需设置岗位，岗位设置，既不能产生岗位重叠、人浮于事的现象，也不应出现任务不均或有事无人管理等问题。

3. 每一个部门内的每一个岗位，应根据岗位的职责所需，配备合适的人员，或一岗多人，或一人多岗。核心问题是达到工作量饱满、工作高效优质。

(二)确定责任中心

所谓责任中心就是指根据部门职责管理不同作业并对作业成果及其耗费负责的主体。一般情况下，一个部门就是一个责任中心。但有些责任中心不是一个部门，而是一个临时机构，也可能是个跨部门组织。

从利于实践操作和充分发挥责任中心作用出发，依据作业的性质，划分责任中心为四类，即：

教学责任中心，指承担教学任务的各院(系)部门。一般情况下，这类责任中心往往又细分为两小类，即有学生的教学责任中心和无学生的教学责任中心。

职能责任中心，指教学辅助部门、业务管理部门、后勤服务部门。

决策责任中心，指决策或咨询机构，包括各个校级领导。

公共责任中心，指学校层面上的费用支出事

项，该项作业的管理主体多为临时性组织或跨部门组织机构。如，“人才引进”，按业务性质归人事部门，似乎属职能责任中心，但人事部门对该事务不具有可控性，它受制于学校的决策及学校人才管理规划。再如，“×周年校庆”，系典型的临时性公亊务，往往由学校成立的校庆工作组负责。为便于管理，一个公亊务视作一个公共责任中心。

通常，在前两类责任中心中，包涵多项作业。在后两类责任中心内，每一个决策责任中心或公共责任中心，其作业相对单一，作业用途单一。

(三)划分作业

由前述可知，作业可以理解为各种耗费的集合体，也可以理解为行为或事项。高校在运行过程中，所发生各种各样的活动，或教育服务于学生，或管理服务于学生，或进行科研工作，或从事生产经营等等，这些实现大学职能的活动都可以理解为作业。詹姆斯·L·布林逊和约翰·安多斯在《作业成本管理服务行业手册》中指出，“职能是具有共同目的的所有作业集合”，而“作业是企业为了完成这项职能的所作所为”。这是从另一个角度对作业所作的解释。

就高校而言，如何划分作业呢？划分作业时，必须结合高校特点实施，学校的教学等业务不是“流程式”的纵向结构，而是“职能式”的平行结构。只有贴合高校实际的划分，才便于相关管理事务的实施，划分才显示其意义。

1. 划分作业的基础、依据与标准

划分作业的基础，就是明确责任中心。只有责任中心确定，才能明确该责任中心的职责任务，方可划分作业。

划分作业的依据，就是责任中心的职责任务。有了职责任务，才有作业存在的必要。

划分作业的标准，就是作业的用途。要划分作业，必须围绕管理目的来确定划分标准。为了便于预算管理、成本管理，按照作业用途进行划

高等学校 财务制度与会计制度的协调

□程光

2012年开始,财政部先后修订下发了《事业单位财务规则》(下称财务规则)和《事业单位会计准则》(下称会计准则)。在此基础上,于2012年12月修订印发了《高等学校财务制度》(下称财务制度),于2013年12月修订印发了《高等学校会计制度》(下称会计制度)。这两个制度的修订,反映了科学化精细化管理的需求,强化了对高等学校会计信息质量的要求。然而,两种制度相比,财务制度侧重于对高等学校财务行为的管理和监督,会计制度则偏重于对经济业务的核算和记录,两者之间既有联系又有区别,相互影响又相互促进。因此,能否处理好两者之间的关系,直接影响高等学校财务和会计制度的贯彻和落实,进而影响学校财务与会计工作的协调发展。

一、高等学校财务制度与会计制度的关系分析

(一) 财务制度与会计制度的关系

财务制度和会计制度相互联系、相互影响。财务规则(制度)先于会计准则(制度)发布,会计制度在制定(修订)时又结合考虑财务制度的相关内容。财务制度关注相关财务活动的管理,重点是决策;会计制度关注经济业务或事项的核算,重点是为决策提供符合质量要求的信息支持。两者始终是在紧密协同的前提下进行的。与此同时,两者之间存在许多不同。

一是基本原则不同。财务制度的基本原则是执行国家有关法律、法规和财务规章制度;坚持

勤俭办学的方针;正确处理事业发展需要和资金供给的关系,社会效益和经济效益的关系,国家、学校和个人三者利益的关系。而新高等学校会计制度取消了原会计制度中的一般原则,取而代之的是会计准则中的会计信息质量特征即可靠性原则、全面性原则、可比性原则、相关性原则、可理解性原则。

二是侧重点不同。财务制度和会计制度都是用以规范高等学校与资金有关的经济活动,但前者侧重于对资金的筹集、使用和分配有关的经济活动的管理,后者侧重于会计核算,确保及时、准确地提供会计信息。

三是对实务工作的规范不同。财务制度从规范财务行为的角度,规定了高等学校的预算、收入、支出、资产、负债等方面管理,提出了编制财务报告的总体要求,会计制度则从提供会计信息的角度,对以上经济业务按照涉及的会计要素在不同的会计科目中分别进行核算,在期末按照规定编制具体财务报表和财务情况说明书。

(二) 财务制度和会计制度的不协调

1. 管理目标不协调

财务制度的制定依据是财务规则,但两者都一直没有明确的财务管理目标。而作为会计制度修订依据之一的会计准则中明确指出,事业单位会计核算的目标是向会计信息使用者提供与事业单位财务状况、事业成果、预算执行等有关的会计信息,反映事业单位受托责任的履行情况,

有助于会计信息使用者进行社会管理、做出经济决策，即赋予事业单位会计核算应满足反映受托责任和决策有用性的双重目标。但财务规则（制度）的目标本应是决策，却没有明确指出其目标，甚至通篇全文没有提及“决策”二字。财务准则（制度）的这一缺陷使会计准则中的会计目标无法在制度层面上与财务规则（制度）实现协调。

2. 部分会计要素概念不协调

一是在建工程概念不一致。财务制度规定，在建工程是指“已经发生必要支出，但尚未达到交付使用状态的建设工程，而会计制度中，在建工程是指“高等学校已经发生必要支出，但尚未完工交付使用的各种建筑（包括新建、改建、扩建、修缮等）和设备安装工程”。然而，“尚未达到交付使用状态”和“尚未完工交付使用”在高等学校实际工作中并不是同一个概念，而且“建筑工程”和“建筑和设备安装工程”的含义也不一致。相比之下，会计制度中在建工程的概念更为准确。

二是无形资产定义相同。财务制度规定，无形资产是指“不具有实物形态而能为使用者提供某种权利的资产，包括专利权、商标权、著作权、土地使用权、非专利技术以及其他财产权利”。而会计制度中，无形资产是指“高等学校持有的没有实物形态的可辨认非货币性资产，包括专利权、商标权、著作权、土地使用权、非专利技术等”。财务制度中的“某种权利的资产”所体现的是无形资产的权利观，强调无形资产的功能，但不足以涵盖全部无形资产。而会计制度则强调无形资产是一种“可辨认非货币性资产”，更加强调其本质。相比之下，会计制度对无形资产的定义更加准确。

3. 财务报告（报表）界定不协调

财务制度规定了财务报告的定义和内容，即财务报告是反映高等学校一定时期财务状况和事业成果的总结性书面文件，包括资产负债表、收入支出表、财政拨款收入支出表、固定资产投资决算报表等主表，有关附表以及财务情况说明

书等。但制度中没有提及财务报表的概念。而会计制度则正好相反，全文没有提及财务报告，而在第一部分“总说明”中规定，高等学校的财务报表由会计报表及其附注构成。会计报表包括资产负债表、收入支出表和财政补助收入支出表。由此看出，财务制度和会计制度在这一问题上存在不协调。财务制度中的财务报告定义既包括财务信息也包括预算信息。而会计制度中的财务报表更多地反映高等学校的会计信息。两者在内容界定上存在较大差异。

二、高等学校财务制度与会计制度不协调的原因分析

（一）制定目的不同

财务制度的制定目的是“为了进一步规范高等学校财务行为，加强财务管理监督，提高资金使用效益，促进高等教育事业发展”，而会计制度的制定目的是“为了规范高等学校的会计核算，保证会计信息质量”，两者目的的出发点显然有所差别。财务制度偏重于监督和管理，会计制度侧重于会计信息质量要求。

（二）制定依据不同

财务制度的制定依据是《中华人民共和国预算法》、《事业单位财务规则》和国家有关法律制度，并结合高等学校特点。而会计制度的制定依据是《中华人民共和国会计法》、《事业单位会计准则》，并结合《高等学校财务制度》规定。可以看出，两者的制定依据不同，前者更侧重于资金管理，因此其制订依据不仅包括财务规则，还包括预算管理、国库集中收付、政府采购、国有资产管理等相关法律法规，相比之下，会计制度则偏重于会计信息处理的规范，其制定依据主要是会计相关法律法规。

（三）制定部门不同

财务制度是由财政部会同教育部制定发布，财政部教科文司是本次制度修订的牵头部门。会

计制度是由财政部会计司牵头修订并发布。在本次财务制度修订过程中,教科文司从部门职能出发,从某种程度上来说,更多考虑预算管理和财务管理的要求,而不是高等学校会计核算的需要。而在本次会计制度修订过程中,会计司从本部门职能出发,更多从规范高等学校会计业务处理的角度出发,考虑满足高等学校会计核算的需要。在这种情况下,两种制度之间的不协调也就成为必然。

三、进一步加强财务制度和会计制度协调的建议

虽然从制度层面来说,财务制度的对象是财务活动,会计制度的对象是经济业务或事项,二者的表述方法不同,但就本质而言,高等学校的财务活动就是经济业务或事项的货币表现形式,高等学校对财务活动的动态管理及效果将通过会计信息的形式表现出来。从这个角度考虑,笔者认为很有必要制度制定者和实务部门的角度采取以下措施加强两种制度之间的协调,发挥协同效应。

(一) 加强制度功能定位的协调
制度制定者应当从确保高等学校财务活动

正常运行以及保证会计信息相关可靠的角度出发,加强两种制度的功能定位协调,而不是仅站在政府管理角度,从各自部门职能出发进行制度的制定。具体来说,财务制度旨在对单位财务行为进行动态管理,会计制度重在指导会计核算提供静态信息,为财务决策提供支持,二者密不可分。因此,制度制定者应从功能定位做好财务制度和会计制度的协调,财务制度要在明确的财务管理目标的指导下制定财务活动规则,会计制度要在会计目标的框架下确保会计信息质量,从而保证财务管理与会计目标协同一致。

(二) 做好制度内容分工的协调

在做好功能定位协调的基础上,财务制度和会计制度的制定者应当做好内容分工的协调。在具体制度内容方面,涉及到会计业务有关的内容(包括会计要素的定义、确认、计量、记录和报告等),应当由会计准则(制度)做出规定,财务规则(制度)从其规定,涉及预算管理、收支管理、财务监督内容的,应由财务规则(制度)做出规定,会计准则(制度)依照使用即可。这样可以改变目前两种制度在一些内容上各行其是、互相矛盾的现状。

(作者系河南工程学院会计学院副书记、副教授)

(上接 36 页)

资本成本的控制不是一项孤立的工作,在融资规模的确定、融资方式的选择上就要考虑成本因素。融资风险是资金的来源无法满足资金的需求给企业带来的损失,可能导致企业出现债务逾期、支付危机或者丧失良好的投资机会。企业的资本结构决定了财务风险,提高权益融资的比重是降低财务风险的重要手段,但是并不是唯一的方法,扩大资金来源渠道,增加企业的财务弹性

才是控制融资风险最有效的手段。

正确的融资战略和高效的融资管理会对企业的发展起到强力地推进作用。绿水集团从单一产业发展到四大主业,从成立之初的注册资本 1400 万元,发展到现在资产总额 33 亿元,年销售收入 20 亿元,固然公司在经营和投资方面有独到之处,融资战略也起到了关键的作用。

(作者系河南工程学院会计学院副院长、副教授)

完善中小企业融资体系的思考

□黄东坡

一、存在问题

(一)直接融资对中小企业支持力度受到局限

1. 股权融资

直接融资方式中，吸收直接投资是中小企业筹资的重要方式。根据中国人民银行研究局对2001年、2002年和2003年中小企业融资渠道的比较研究所得出的结论，吸收直接投资和留存收益形成的自有资金分别占企业全部资金的55.4%、48.7%、45.9%。我国中小企业大部分处于创业期或成长期，很难满足《证券法》的规定在主板市场上市筹集资金。2004年开通的中小企业板为中小企业通过证券市场融资开辟了一条新渠道。但是，由于中小企业板的上市条件、上市程序等基本与主板市场相同，并不能真正解决有限的上市资源和庞大的上市需求之间的矛盾。2009年开通创业板，在创业板上市的主要具有较高成长性的科技型中小企业，这就把大部分的生产类、服务类等劳动密集型中小企业排除在外。另外，持续萎靡的股票市场导致股市扩容放缓。创业板和中小企业板2011年仅有243家企业完成IPO，同比下降24.3%，募集资金1687.23亿元，同比下降40.21%；2012年，仅有129家中小企业完成IPO，同比下降46.91%，募集资金700.74亿元，同比下降58.49%。

虽然引进创业投资和战略投资可以为中小企业获得稳定的资金来源，但是由于创业投资和战略投资会分散中小企业的控制权，且融资成本很高，再加上中小企业业主对控制权存在偏好，

因此中小企业很少引进创业投资和战略投资来解决自身的融资问题。另外，创业投资者和战略投资者更偏好的是发展前景良好的企业。目前的很多中小企业由于原材料价格高涨、人工成本上升等原因生存都存在困难，发展前景更是惨淡，所以很多中小企业也很难得到创业投资者和战略投资者的垂青。

2. 债权融资

发行债券所筹集的资金不会分散中小企业业主对企业的控制权，但是，《企业债券管理条例》对企业发行债券有严格的发行规模控制和融资额度控制，大部分的中小企业规模小、信用风险大，很难通过债券的发行进行直接融资。2007年，我国试点发行中小企业集合债，允许中小企业集合发行债券，使得中小企业获得了进入债券市场的新通道。但是，经过几年的发展，中小企业集合债券融资成本高、发行周期长、匹配度差等缺陷不断暴露。发债主体的高门槛，导致可以选择其他融资方式的优秀中小企业对其敬而远之，而真正需要资金的中小企业又被排除在外，这使得集合债券处于一种尴尬的境地。截止到2012年年底，共成功发行中小企业集合债券12只，合计为97家中小企业募集资金48.02亿元。和2009年起步但发展迅速的中小企业集合票据相比，中小企业集合债券融资能力相对偏低，但融资成本偏高。

(二)间接融资不能满足其融资需求

根据中国人民银行研究局所做的中小企业

(二)金融机构贷款制度不利于中小企业融资

目前，我国的四大国有商业银行是自主经营、自负盈亏的现代型企业，为了追求利润最大化，它们不愿意为中小企业贷款。第一，中小企业资金需求量小、贷款频率高导致单位融资成本提升，中小企业融资费用率比规模企业融资费用率平均高出 35%以上。国有商业银行出于盈利性需求更倾向于为大型国有企业服务。第二，与大型国有企业相比，中小企业信用度低、前景不明确、自身财务制度不健全、信息不透明度更高。因此，银行为了降低自身风险不愿意为中小企业提供融资服务。第三，由于为中小企业融资风险大且收益低，银行内部专门为中小企业服务的部门、人员相对较少，专门为中小企业提供的金融产品就少。第四，商业银行实行的资信评级制度、授权授信制度等主要是针对国有大中型企业，对中小企业基本不适合。

(三)中小企业信用担保体系发展滞后

首先，我国担保机构担保放大倍数较低，担保能力有限。由银监会等七部委发布的《融资性担保机构管理暂行办法》规定担保机构的信用放大倍数不超过该担保机构净资产的十倍。由于我国信用环境较差，担保机构实力有限，以及银行和担保机构合作中的许多限制，我国担保机构的担保放大倍数仅为 3 倍左右。按照国际惯例，担保放大倍数通常为 18 倍。其次，担保机构风险控制能力有限。我国担保机构发展历史较短，缺乏有效的风险管理机制，从保前调查、保中审查到保后监管缺乏具体的风险管理实施细则。由于开展业务时间有限以及资金实力不足，很多担保机构不能足额提取风险准备金，缺乏风险补偿机制。最后，担保机构和协作银行合作渠道不畅通，双方地位不平等。中小企业信用担保机构被银行的认可度较低，双方没有真正形成互利共赢、风险共担的合作关系。银行出于自身利益考虑，通常要求担保机构对担保项目提供全额担保，银行不承担任何风险。

三、几点思考

(一)完善直接融资的补充作用

1.建立多层次资本市场

根据中国企业家调查系统提供的 4256 家企业的数据，2009 年—2011 年中型企业和小型企业的融资渠道主要集中在“长期银行贷款”和“民间借贷”。有 7.5%的小型企业拟上市或已上市，而大型企业达到 52.6%。由此可以看出，目前中小企业很难通过上市这一直接融资方式获得资金。因此，需要发展多层次的资本市场(包括债券市场)，为中小企业发展提供直接融资，完善中小企业融资方式中直接融资的补充作用。直接融资资金的增多，不仅可以使中小企业募集大量的发展资金，而且新加入的债权人和股东还可以改善中小企业的公司治理。

一是凸显中小企业直接融资的中小企业板和创业板的地位。目前，深圳证券交易所以主板市场为主，同时开设中小企业板和创业板市场。建议将上海证券交易所和深圳证券交易所的两个主板市场合并，由上海证券交易所管理。深圳证券交易所仅为中小企业板和创业板市场服务，这两个板块的对象是发展前景较好、规模较大的中小企业和从主板市场退市的上市公司。这有利于改变当前深交所市场层次过多，不利于管理的现状。而且，变更后的深交所可以把主要精力用于完善中小企业板和创业板的上市条件，加强对上市中小企业的监管，大力支持中小企业的发展。

二是合并代办股份转让市场和场外交易市场。代办股份转让市场和场外交易市场的服务对象均为中小企业，它们是中小板和创业板市场的孵化器，为众多非上市企业与资本市场的对接提供了跳板，属于三板市场。可以考虑将这两者合并为场外交易市场。合并后的场外交易市场要突出为中小企业直接融资服务的职能，广泛吸引包

括民间资本和机构投资者在内的所有投资者，积极扶持广大中小企业的成长。

三是建立专为中小企业服务的区域性证券市场。区域性证券市场应选择地理条件优越、证券交易方便、基础设施先进的直辖市和省会城市。中小企业大部分属于家族企业，属性地高于大型企业，既不能在中小企业板和创业板上市，又不能进行场外交易的中小企业，可以选择在区域性证券市场发行集合债券或集合股票筹资。

2. 积极争取创业投资和战略投资的支持

资本的逐利性以及中小企业较高的投资风险必然导致创业投资者和战略投资者要求较高的回报率。很多中小企业在发展的过程中，缺乏战略规划，前景不明晰，为了确保自身资金的安全性和盈利性，创业投资者和战略投资者要求对中小企业掌握一定的控制权在所难免。另外，如果中小企业不能公开上市，创业投资者和战略投资者的退出渠道非常狭窄。中小企业要想获得自身发展，就要尽可能的放弃一定程度的控制权换取充裕的资金支持。而且，创业投资和战略投资的加入，有助于中小企业改善公司治理结构，制定适当的战略规划，有助于中小企业的做大做强。

(二) 强化间接融资的主导作用

1. 发挥中小金融机构的主力军作用

一是要改善中小金融机构的发展环境。建立存款保险制度，营造公平公正的竞争环境，迎接市场化率化的挑战，促进中小金融机构的培育和发展，形成竞争、多元、开放的金融体系；放松金融业准入体制，尽快出台民间资本投资各类中小金融机构的具体规定和政策，大力发展民间资本为主体的内生型中小金融机构，真正打破民间资本遇到的“玻璃门”和“弹簧门”；重视发展中小型准金融机构，明确小额贷款公司的性质，加快典当行业立法进程，适当降低融资租赁公司的设立门槛。

二是对中小金融机构实施差异化监管。对于

中小银行，在保证有效性的前提下简化监管，降低监管成本；对于小额贷款公司、典当行、融资租赁公司等准金融机构，实施相对灵活、宽松的非审慎监管，既能规范其发展，又不制约其发展活力；确定对中小金融机构的监管边界，在遵循法律的前提下发挥内生型金融机构自我管理的能动性，避免过度监管带来的高成本。

三是扩大中小金融机构资金来源。放松中小金融机构进入金融市场融资的限制，为其提供合理的资本补充渠道和稳定的债务资金来源；加强非正规金融机构与国有商业银行等正式金融机构的合作与联系，扩充其融资渠道；适度提高小额贷款公司的融资杠杆，进行分级管理，实施差异化的融资比例，将经营绩效优良的小额贷款公司融资杠杆从0.5倍提高到1.3倍；由财政出资设立小微企业贷款基金，为一定资产规模以下的中小金融机构提供融资，激励中小金融机构加大对小微企业的信贷支持力度。

2. 激发国有商业银行对中小企业贷款的积极性

一是辩证处理小型、中型、大型企业之间的关系。国有商业银行为了降低风险倾向于为大型企业服务，不愿意为小型企业服务。但是，所有大型企业都是从小型、中型企业发展而来，大型企业也可能逐渐走向衰退，退化为中小型企业。所以，国有商业银行为了自身利益，要有战略眼光，不能紧盯着眼前利益而忽略长远利益，要善于寻找发展前景良好的中小企业。

二是逐步扩大无形资产抵押贷款的比例。很多中小企业研发能力强，产品受欢迎，发展前景良好，但是可供抵押的有形资产很少。对于这样的中小企业，银行不应拘泥于有形资产抵押贷款的局限，应该建立无形资产评估体系，对中小企业的商标、专利、专有技术等无形资产进行评估并提供相应的贷款支持。

(下转 48 页)

众筹融资模式下 中小企业的融资问题

□杨凌云

我国自从改革开放以来，中小企业发展迅速，在促进国民经济增长、增加政府财政税收、安排人员就业、科学技术创新等方面发挥着巨大作用。截止到2014年11月，全国工商部门登记注册的中小企业数量已经达到1788.3万户，全部注册资本金达到120.71万亿元，生产商品和提供服务的价值占国内生产总值的60%，为国家上缴税收占税收总额的50%。但是中小企业融资难融资贵的问题已经成为其发展壮大过程中的一个瓶颈，因此必须创新融资方式。

一、中小企业融资困境形成原因

1. 宏观经济环境方面

我国目前资本市场发育不够完善，中小企业在采用发行债券、发行股票方式进行融资时受到诸多限制，进入门槛高，同时也受到我国法律法规和政策导向制约，中小企业只能依靠间接融资，不能采用直接融资方式。目前许多中小企业缺乏贷款抵押能力，很多担保公司对需要担保的中小企业要求苛刻，使得中小企业不能满足银行抵押要求和第三方担保要求，无法顺利获得银行贷款。

2. 金融机构方面

金融机构给中小企业贷款时，缺乏科学有效、针对性强的信用评级系统，导致金融机构对中小企业的信用状况不甚了解，不能全面掌握中

小企业的实际运营情况，中小企业和金融机构二者之间信息不对称，使得银行等金融机构提供贷款时，需要进行的调查相对比较多，投入的人力物力成本高，增加了金融机构的管理成本，所以，对中小企业贷款，银行普遍存在“惜贷”现象。

3. 中小企业方面

中小企业生产规模小、产业比较单一，资金来源主要依靠内部融资，而企业内部资金主要依赖于企业经营水平和获利能力，融资数量有限。另外，因为与银行等金融机构信息不对称，导致有些企业为了顺利获得贷款，往往提供一些虚假财务报表，在资金借贷过程中，使得银行承担风险遭受损失，也打击了银行贷款的积极性。

二、创新型融资方式——众筹融资模式

1. 众筹融资的概念

众筹是大众筹资的简称，指的是通过借助互联网平台将大量投资者手中的小额度资金汇集在一起，为某个项目、事业或是个人贷款进行融资的活动。有学者认为，众筹的概念来源于众包，一定程度上可以看作是微型金融和众包的结合。

目前理论界普遍接受 Ethan Mollick 对众筹的定义：融资者不需要通过传统的财务投资人，直接借助互联网平台，向数量广泛的投资者寻求融资，每个投资者以相对较小的额度提供资

金支持，从而获得实物或股权回报的商业模式。

众筹融资是互联网金融的一种重要方式，主要包括三方主体：第一是项目发起人，即需要筹资的中小企业，或筹资者；第二是众筹平台，即中介机构；第三是项目支持者，即广大社会公众，或出资者。

众筹是以互联网技术或平台为基础，小额的投资者或是捐赠人抱着营利或是非营利的不同目的，对一个有创意、耕耘或是公益的合法项目进行融资，且双方达成一致共识，规定投资的到期时间、到期收益及其他相关信息，使投资者双方及第三方平台共同获益的一种融资模式。众筹平台从筹资资金总额中抽取一定比例的服务费用，如果在规定期限内没有达到目标金额，筹资者无法提取资金，所筹到的资金由众筹平台退给出资人。如果此次筹资宣告失败，需要开始新一轮筹资活动。在众筹融资活动中，资金来源于很多人，每个人所投资的金额数目不是很大，所投资项目通常有一个固定的筹集期限，并且投资者和潜在投资者可以及时了解项目募集资金的进度，这是与中小企业一般筹资活动的区别之处。

2. 众筹融资的基本流程

(1) 提出申请。需要筹资的中小企业做为项目发起人向众筹平台提出融资申请，并且提交相关项目资料，按照规定在众筹平台上详细展示该项目信息。

(2) 项目审核。出于降低风险和避免中小企业恶意欺诈行为的考虑，众筹平台在接受中小企业的融资请求后，会仔细审查项目资料，确保申请项目资料的完整性、真实性和可行性，并决定是否通过标准予以公布展示。

(3) 项目展示。众筹平台审核通过的项目会在众筹网络平台进行预先展示，根据社会大众对项目的反响情况获取市场反馈，众筹平台会综合市场反馈信息，建议中小企业适当调整项目，适应大众需求，保证此次融资顺利完成。中小企业

对项目进行调整修正后，众筹平台会正式向社会大众展示，正式进行募集资金。募集资金的过程主要通过众筹平台、社会大众和第三方基金管理机构共同协调完成。

(4) 资金分配。项目规定的融资期限后，众筹平台需要对资金进行分配，如果在融资期限内的筹资额已经达到中小企业预先设定额度，这意味着此次众筹融资顺利完成，众筹平台会将筹到的资金及时转交中小企业，众筹平台会按照约定分到规定比例的手续费。如果在融资期限内的筹资额没有达到中小企业预先设定额度，这意味着此次众筹融资失败，众筹平台会及时退还社会大众的投资款，并且众筹平台不能收取任何手续费。

(5) 项目经营与监管。项目经营是中小企业融资成功后的关键环节，也是通过众筹融资的最终目的。为了保证该项目顺利实施，项目支持者即出资者需要对项目进行监管，定期或不定期与中小企业进行沟通，中小企业也必须向项目支持者定期发布项目经营状况的相关信息。

(6) 成果分配及收账回报。成果分配是中小企业向项目支持者即出资者按照某种形式发放回报实现承诺的环节。项目经营成功后，中小企业一定要在预先约定的时间分配成果兑现承诺。如果中小企业没有在约定的定时间兑现承诺，这意味着项目经营失败。中小企业后期就不会进行成果分配，收账回报是投资人参与众筹最终收益的表现。目前，众筹融资为了区别于非法集资，不以盈利或者红利等形式作为回报的形式，大多采用分配实物资产的形式，例如分配给出资者项目的最终产品等。

三、众筹融资模式对中小企业融资的优势

1. 众筹融资拓宽了融资来源

我国众筹融资模式主要包括股权众筹、债权众筹、捐赠众筹和奖励众筹四种模式，这四种模

式是根据出资者获取回报方式不同进行的分类，中小企业可以根据自身项目特点及项目成果分配的方式进行选择。众筹融资模式下拓宽了中小企业的融资渠道。在传统筹资模式下中小企业依赖于采用银行借贷的方式，银行在发放贷款时对中小企业限制过多，导致中小企业在融资数量和融资方式上不能满足银行的标准，不能顺利融通资金。

2. 众筹融资降低了融资门槛

银行为了降低自身贷款的风险，在发放贷款前会对中小企业的资产总量、资产负债率和信用情况进行严格限制，在发放贷款时对贷款额度和贷款期限也设定了严格标准，导致很多中小企业不能顺利获得贷款或不能获得足额贷款。但是在众筹融资模式下，中小企业作为项目发起人和筹资人，只需要在众筹网络平台进行融资申请，提供项目创意并展示项目，提供项目可行性资料和项目风险评估预测，一旦通过众筹平台审核通过，中小企业即可作为项目发起人在网络平台面向广大社会公众即投资人进行公开的融资。融资过程简单便捷，融资门槛低，符合广大中小企业融资的需求。

3. 众筹融资降低了融资成本

《小微企业融资发展报告 2013》中的数据显示，在接受调查的中小企业中，有 59.4% 表示其融资成本在 5% 至 10%，有 40.6% 表示其融资成本已经超过 10%。

中小企业融资成本高的主要原因是国有银行信贷量受限，中小企业的负债绝大部分不是来自银行贷款，而是信托公司及其他类型的高利贷借款，必然导致融资成本提高。但是在众筹融资模式下，中小企业可以避开多项税费，同时因为出资者众多，所以可以有效分摊社会公众面临的资金风险，更有效降低了中小企业的融资成本。

4. 众筹融资模式提高了融资效率

银行等金融机构在审批贷款时，要求中小企

业提供大量详细资料，进行层层审核把关，历时较长，最终仍有拒绝贷款的可能，这样会使中小企业失去最佳的投资机会。但是在众筹融资模式下，只有众筹平台进行项目审核把关，通过审核后的项目即可在众筹平台上展示，接受社会公众的出资，与银行等金融机构层层审核相比，众筹平台审核速度更快。并且众筹模式降低了投资和筹资双方信息不对称的程度，面向的投资对象更加广泛，投资人可以利用网络平台随时随地详细了解项目进而投资，大大提高了中小企业的融资效率。

四、中小企业采用众筹融资模式存在问题

1. 众筹融资缺少专门的法律法规保护

众筹融资是一种新兴的创新型融资模式，我国尚未出台专门的法律法规对这种融资模式进行规范管理和立法保护。我国《公司法》规定，单位或者个人未依据法定程序，不得以发行股票、债券、彩票、投资基金证券或者其他债权凭证的方式向社会公众募集资金，并且承诺在一定期限内以货币、实物或其他方式向出资人给予回报。因此，众筹融资因为缺少相应法律保护，在运行中处于法律模糊区，很可能被当做非法集资。

2. 众筹融资中存在信息不对称风险

项目发起人即中小企业和投资人通过网络平台连接，同时也意味着被网络平台隔离开来，投资人对于中小企业及其项目了解不够充分，从而可能会盲目决策投资。众筹融资成功后，在项目实施的过程中，如果双方缺乏有效沟通和信息披露机制，投资人对项目具体实施情况也是很难掌握。中小企业作为项目的发布者和经营者，对项目最了解，但是有时为了能够顺利在众筹平台筹集资金，很可能不披露或少披露项目风险，或者尽管众筹平台了解风险存在，但是在高额利润（众筹项目成功后，众筹平台抽取项目资金 5% 作为中介费）的驱使下仍将项目放在网站上进行融

资，导致投资人因为过于依赖项目发起人和众筹平台提供的信息，出现投资失误，受到欺诈。

3. 众筹融资中存在信用风险

信用风险主要指的是项目进行过程中出现的欺诈风险和违约风险。欺诈风险是指项目发起人在项目初始筹资时就动机不纯，通过众筹平台筹集资金后携款潜逃，对投资人造成欺诈，带来资金损失。或者项目发起人在筹集资金后，后期经营管理不善导致资金运转不善，使得投资人无法收回资金。或者众筹平台和项目发起人有共同利益时，联合对投资人进行欺诈，投资人因为缺少相应专业知识和对信息掌握不充分，受到欺诈却浑然不知，这些都属于欺诈风险。在发起人筹集资金后，项目实施过程中，发起人没有按照原先和投资人的约定实施，在没有征求投资人同意的前提下擅自改变项目资金的使用用途和方向，这些都属于违约风险。

4. 众筹融资中存在知识产权风险

中小企业在众筹平台发布项目进行筹资，经验表明，那些创新性强创意新颖的项目非常容易成功。中小企业即项目发起人通过公布有创意的项目，在众筹平台进行展示，吸引投资人进行投资，项目得以成功运行，三方获益。项目发起人为了提高融资成功率，顺利通过众筹平台审核进行展示，进而获得广大社会公众即投资人的认可和资金支持，会竭尽所能开发一些有创意、创新能力强的项目。同时，这些项目在众筹平台展示期间也会给盗版商可乘之机，有可能会对项目创意进行剽窃抄袭，增加了项目发起人知识产权受到侵害的风险，给项目发起人后期项目运营中设置障碍，影响项目的顺利经营。

五、完善众筹融资模式的具体措施

1. 严守法律界限

为了区别非法集资行为，大多数众筹平台都明文规定筹资项目的回报形式不能为股权或者

资金，可以采用该项目的最终实物产品进行收益分配，这样项目出资者对该项目进行的资金支持就属于购买行为，不属于投资行为。建议我国各级政府应借鉴国外先进经验，结合我国实际情况，尽快制定出台众筹融资的相关法规，有力规范管理众筹融资行为，立法确定众筹融资的合法性。在我国政府出台专门的法律法规之前，中小企业在采用众筹融资时必须严守法律界限。

2. 完善信息披露制度和沟通机制

我国政府应该明确制定众筹平台运行规则中的信息披露制度，对发行人的法律状况、项目大额投资者、发行人未来业务描述和未来商业计划、发行人财务状况等信息进行披露，而且要特别强调众筹平台在信息披露中的义务，积极收集发起人的信息，向监管机构和投资人及时进行披露。除了进行完善的信息披露，还要加强现实中项目发起人和投资人之间的交流和沟通，众筹平台应该建立起可供双方随时交流的机制，便于双方及时沟通，减少信息不对称造成的不良影响。

3. 建立众筹平台审批机制和投资者风险提示机制

投资者权益保护应该是众筹融资的出发点和基本原则。建立众筹平台审批机制，这是从源头上避免欺诈项目进入众筹平台，众筹平台应该对每一个申请项目进行详细的专业的审查，不得随意不负责任的把项目放在平台上进行筹资，如果众筹平台没有履行合理的审批义务导致欺诈投资人的行为，应该对投资人的损失程度负责；对缺乏专业知识的投资者，众筹平台有义务对投资人进行专业培训和教育，让投资人具备必要知识以及风险意识，众筹平台也应该建立风险提示机制，在每个项目的醒目位置提醒投资人风险的存在，甚至在投资人进行投资的每一个环节都设置提醒窗口，发挥专业精神帮助投资人冷静决策。

4. 保护知识产权

高等学校 财务制度与会计制度的协调

□程光

2012年开始,财政部先后修订下发了《事业单位财务规则》(下称财务规则)和《事业单位会计准则》(下称会计准则)。在此基础上,于2012年12月修订印发了《高等学校财务制度》(下称财务制度),于2013年12月修订印发了《高等学校会计制度》(下称会计制度)。这两个制度的修订,反映了科学化精细化管理的需求,强化了对高等学校会计信息质量的要求。然而,两种制度相比,财务制度侧重于对高等学校财务行为的管理和监督,会计制度则偏重于对经济业务的核算和记录,两者之间既有联系又有区别,相互影响又相互促进。因此,能否处理好两者之间的关系,直接影响高等学校财务和会计制度的贯彻和落实,进而影响学校财务与会计工作的协调发展。

一、高等学校财务制度与会计制度的关系分析

(一) 财务制度与会计制度的关系

财务制度和会计制度相互联系、相互影响。财务规则(制度)先于会计准则(制度)发布,会计制度在制定(修订)时又结合考虑财务制度的相关内容。财务制度关注相关财务活动的管理,重点是决策;会计制度关注经济业务或事项的核算,重点是为决策提供符合质量要求的信息支持。两者始终是在紧密协同的前提下进行的。与此同时,两者之间存在许多不同。

一是基本原则不同。财务制度的基本原则是执行国家有关法律、法规和财务规章制度;坚持

勤俭办学的方针;正确处理事业发展需要和资金供给的关系,社会效益和经济效益的关系,国家、学校和个人三者利益的关系。而新高等学校会计制度取消了原会计制度中的一般原则,取而代之的是会计准则中的会计信息质量特征即可靠性原则、全面性原则、可比性原则、相关性原则、可理解性原则。

二是侧重点不同。财务制度和会计制度都是用以规范高等学校与资金有关的经济活动,但前者侧重于对资金的筹集、使用和分配有关的经济活动的管理,后者侧重于会计核算,确保及时、准确地提供会计信息。

三是对实务工作的规范不同。财务制度从规范财务行为的角度,规定了高等学校的预算、收入、支出、资产、负债等方面管理,提出了编制财务报告的总体要求,会计制度则从提供会计信息的角度,对以上经济业务按照涉及的会计要素在不同的会计科目中分别进行核算,在期末按照规定编制具体财务报表和财务情况说明书。

(二) 财务制度和会计制度的不协调

1. 管理目标不协调

财务制度的制定依据是财务规则,但两者都一直没有明确的财务管理目标。而作为会计制度修订依据之一的会计准则中明确指出,事业单位会计核算的目标是向会计信息使用者提供与事业单位财务状况、事业成果、预算执行等有关的会计信息,反映事业单位受托责任的履行情况,

“营改增” 对交通运输业纳税筹划的影响

□王云

一、“营改增”对交通运输业纳税的影响

(一) 对交通运输业税收征管的影响

“营改增”之前，交通运输企业提供运输劳务只能开具普通发票。为了降低企业的税收压力，企业可以将发票金额的一部分按规定扣除，从而使企业少缴增值税的税款。这样我们会发现，运输企业的活动会涉及两个不同的税种。两个不同的税种，使政府的税收出现了问题，就是所谓的税收漏洞，不利于征收管理。当企业看到了这个问题，就会利用这个漏洞做出虚开发票的非法行为。企业就达到了少交税的目的，政府的财政收入也会同样的减少，给征收管理带来了很大的难题。

“营改增”之后，改革的企业不再缴纳营业税。这样，以前的运输发票将不存在抵扣的问题了。企业可以直接运用手里的专用发票。这样增值税的减少进项税的程序较之前就容易多了，漏洞就没有了，征收工作也得到了简化。企业的混合销售行为的出现也不再是难题了。企业只缴纳一种税，交税的各个方面都得到了简化，也

使企业少缴税的目标实现了。

(二) 对交通运输业会计核算和财务报告的影响

1. 对交通运输业会计核算的影响

人员方面。营业税的计税方法是比较简单的。从增值税的核算来看，从发生到交税都是需要一定的技术要求的。这就要求企业的员工必须对增值税从里到外部了解的清清楚楚。例如员工要知道什么时候要交税，发生了什么义务要交税。进项税的扣除是什么时候，该不该减少，能不能减少进项税等等。要做到这些，就要求企业要定期的不定期的对员工进行知识的传达。

核算程序方面。一般大型企业的各个方面都是比较完善的，但是小型企业就不同了。营改增之前，有很大一部分小型企业没有企业的具体的记账凭证。还有的企业虽然有，但是企业的各个项目是混乱的。企业在缴纳增值税时根本不知道怎么核算，也就无法缴税。增值税里企业的进项税额可以抵扣。但是如果上面的情况，企

业就要全额缴纳增值税，这样就会给企业带来不必要的损失，使企业的成本变相的增加。为了不使这样的情况出现，企业就会设立专门的财务部，聘请专业的财务人员，以此来完善会计核算程序，减少不必要的损失。

2. 对交通运输业财务报告的影响

固定资产的原始价值里含有进项税，在买入的当期是不能够扣除，只能每年对其进行折旧，然后将折旧额转入企业的成本费用中去，并作为企业的所得税的抵减项目。在变革之后，在买入的当期，固定资产的进项税就可以扣除了，企业的成本就降低了，每年的折旧额就减少了，固定资产的原始价值也相应地减少了。在其他税前可抵扣的项目没有变化的情况下，企业的税增加了。假设新买的固定资产计提折旧的年限是N年，会计折旧年限和税法相同，固定资产以后每年计提的折旧的减少就会使得企业所得税的增加。

营改增之前，交通运输业的主营业务收入比较简单，就是企业从第三方实际收到的全部价款，不存在抵扣问题。营改增后，我们知道增值税的特性，交通运输业的主营业务收入就没有那么简单了，企业不能按照实际收入全部计入，收回的全部价款，按企业适应的税率，进行价税分离，扣除了税后的金额计入收入。可见，企业的营业收入金额会降低。

营改增前，企业的成本是直接按企业实际支出未记账的。营改增之后，对企业的部分成本也要进行相应的扣除，再拿扣除后的金额来确认。如企业购买的商品，我们可以将成本中应扣除的税款扣除，之后再来确认真正的成本，这样也会使企业的成本项目减少。

利润表中，除了营业收入和营业成本的影响外，还涉及到别的项目。例如营业税金及附加的金额会减少。当影响所得税费用的这三个项目都有所变动时，我们的所得税也会有影响

的。具体的变动，还要看营改增对企业的利润总额的影响。且企业的所得税费用与企业的利润总额是正相关的关系，但是企业也不能说就把企业利润的影响完全的归到改革的影响中去。

(三) 营改增对交通运输业税负的影响

1. 对交通运输业税收负担率的影响

假定 P 为营业成本，C 为含税营业成本。

(1) 营改增前交通运输企业的流转税税收负担率： $3\% \times P \times (1 + 3\% + 7\%) / P$

营改增后交通运输企业的增值税额 D 为：

$$\frac{P}{(1 + 11\%)} \times 11\% - \frac{C}{(1 + 17\%)} \times 17\%$$

(2) 营改增后交通运输企业的流转税税收负担率： $D \times (1 + 7\% + 3\%) / P$

令 (1) = (2)，可解得 $C \approx 0.476P$ 。即：当营业成本大于 0.476 倍的营业收入时，营改增后的税收负担率小，即流转税负下降；反之，流转税负上升。可知，营业收入不变，成本占收入的大小是税负变化的关键。

2. 交通运输业成本项目中进项税的抵扣

由税率来看，纳税人缴纳的增值税税额比较多营业。但是考虑到增值税的计算方法，进项税额的多少，对实现营改增减税目标至关重要。

(1) 外购固定资产的进项税抵扣

固定资产一般来说占用资金较高，企业在购买固定资产时需要缴纳的税就比较高，相应的固定资产总的价款也是比较高，设施的使用年数也相对较长。交通运输业的运输设备能耗都比较高，设施的资金占用量大，使用年数比较高，有的是五年，还有的是十年等等。固定资产的使用时间比较长，交通运输业的设备使用周期要大于别的行业。我国的营改增又是开展时间短，大部分的企业会出现暂时没有想要购进资产的需要。这样就会出现，企业以前购买的固

定资产的成本不能抵扣，企业缴纳的是税率比以前高的税款。这样很明显的就会给企业带来很大的税收压力，企业的税负短期内会较以前上升。

(2)燃油费、修理费和汽配费的进项税抵扣

交通运输业主要涉及到各种的运输工具，运输工具在使用过程中，会出现燃油费、修理费用等，这些在企业的成本项目中占的比重较大。

营改增后交通运输业为了方便会事先在大型的正规企业未购买加油卡。在消费之后，企业会按照实际的情况未要求开具增值税发票，这样就会使企业的税款得到抵扣。但是在实际生活中，我们会遇见不同的情况。例如我们在半路需要加油，或者到了偏远的地区，这样我们的员工就无法使用预先购买的卡片，员工就不得不去附近的方便的地方加油，不然就无法完成运输任务。这些加油的地方往往没有资格开具增值税的发票。按规定，企业的燃油费用就得不到抵扣。换个角度看，企业就算是实现了用卡加油，企业的员工也做到了索要发票，但是企业事先的资金支付也使得企业的资金得到了限制，无形中也增加了企业的成本。

关于企业的修理费和汽配费。运输企业的运输线路是全国各地的，这样就会使得企业的突发事件的发生地点是不可以提前预料的。在企业的运输过程中，如果我们的运输工具出现了毛病，企业的员工要做的就是找到最近的也是最方便的经营机构进行检查修理。小型的企业没有资格，大型的费用较高，并且就算都符合条件，我们的员工可能也会因为一路上太疲惫，也是为了缩短时间，就做不到拿到专用发票。企业的可抵扣金额减少，税收压力比较大。

(3)其他不可进行进项税抵扣的成本项目

不能抵扣的一种是因为该项目本身就不是增值税的覆盖面里面的东西。另一种就是企业

是小规模纳税人。根据小规模纳税人的特性，我们知道这种情况也不能抵扣。

第一，没有纳入范围的成本项目。企业购买企业必须的物品，卖东西的一方不给开票。这样就会因为没有抵扣的相关证据，使企业多缴税。再有，我国的营改增不是全部适用的。当企业购买了不是营改增企业的商品，交通运输企业就只能从对方手里获得无法抵扣的发票。这样的发票是没有任何用处的。这样的是与不是的差错就并不能进行抵消的。企业的员工劳动费也是企业的成本。同样的也不能抵扣。

第二，本身这个企业就是小规模纳税人。他们的体系不健全。本身对自己的业务就做不到这项要求。更不用说对别的企业。

通过对进项税方面的分析可以看出，对于一般纳税人来说，本身他就是比较完美的。在现实的实际运作中就会因为种种的不管什么原因，不能完成营改增的理想目标。如增值税发票的得到，增值税的覆盖面积是不是涉及到企业相关的项目等等。这些都是影响企业的。企业本身就不能抵扣的和企业无法实现造成的不能。这都会使企业的可扣除的部分较少，企业的税收压力也会来自与这些地方。

二、“营改增”后交通运输业的纳税筹划

(一)利用纳税人身份进行纳税筹划

偶尔发生需要交税的企业、公民自己经营的企业、不是为了赚取利润的单位可以按小规模纳税人进行缴税。即应税服务年销售额超过500万元时，纳税人身份在一定条件下可以自行选择。

交通运输业的纳税人提供应税服务：一般纳税人，增值税额等于销项减进项税。企业缴税的多少不仅受税率影响，我们还要考虑进项税的影响。但小规模纳税人，应缴税款为应税销售额乘征收率，企业只受征收率影响。若其他条件不

变，企业的可抵扣进项税多，企业成为一般纳税人要占优势，小规模纳税人交的税多，企业可以选择成为一般纳税人。但是，当企业不存在大量的可以扣除的税费，企业成为小规模纳税人就占据了优势，企业就可选择成为小规模纳税人。因此，我们可以寻找无差别平衡点抵扣率，即抵扣额占销售额的比重，使两种纳税人缴纳的税款相等。

假设无差别平衡点抵扣率为 Y ，企业的增值税税率11%，销售收入为100万元。所以 $100 \times 11\% - 100 \times Y \times 17\% = 100 \times 3\%$ ， $Y \approx 47.1\%$ 。因此，47.1%就是无差别平衡点。若 Y 大于无差别平衡点抵扣率时，则小规模纳税人的税负较高，“特定企业”应选择成为一般纳税人；反之，“特定企业”应选择成为小规模纳税人。

(二)利用运输工具进行纳税筹划

交通运输业的资产由于其行业的特性可以忽略厂房等，主要是运输工具，企业交纳的税费跟交通工具有着不可忽视的关系，我们可以将其纳入税收筹划的范围中。就拿一般纳税人来说。企业在改革之前，购买的资产的进项是可以减掉的。改革之后，因为不是当期的，不能减少。以前的不可以，当期的可以。企业就可以利用这个点，将已经购买的东西转手卖给别的企业，我们再重新买进这些资产，买入以后就变成当期的了，企业的进项税费可以减去。如果，企业手里的钱不够买新的，企业也可以采用别的办法。企业可以租资产，这样也可以抵扣的。企业一定记得要选择可以开专用发票的企业。不然，所做的一切都是浪费力气。企业也要在保证正常运转的情况下，考虑上述筹划方法。毕竟固定资产的变动是会影响企业的生产的。

(三)兼营不同税率的纳税筹划

企业不会说就简简单单的经营单一的业务。这样，不同税率的业务就同时存在。如交通运输业的运输(11%)与物流辅助服务(6%)。营改增后，企业应将他们分开进行处理。要不然，就要按照高的交税。举例：公司的当月运输服务收入是346万元，经营的物流辅助业务的收入是254万元。企业分开处理，当月缴纳的税款为53.3万元($346 \times 11\% + 254 \times 6\%$)。企业没有分开处理，当月缴纳的税款为66万元($346 \times 11\% + 254 \times 11\%$)。分开后少交了12.7万元的税。

(四)充分利用税收优惠政策

营改增试点后，大部分企业的税负下降。但也有上升的，政府对这些企业给予了一定的补助。出台了一些暂时性的措施。如营改增后，试点地区的企业，之前享受的税收优惠，可以延续至结束，即按规定继续享受优惠政策，企业也可以充分利用税收优惠政策进行纳税筹划。

(五)通过加强财务内部控制进行纳税筹划

交通运输企业在缴纳营业税时计算比较简单，不需要考虑企业的抵扣金额、抵扣票据等内容。很多交通运输企业也没有意识去考虑，这样就会导致企业在改革之后增值税的缴纳存在混乱。营改增后，企业要加强内部控制，以纳税筹划为企业的动力，对企业的财务人员要进行增值税的相关的培训，使员工从里到外的明白增值税各个方面的内容，在法律的范围内，进行纳税筹划。

(作者系河南工程学院会计学院讲师)

“营改增” 对建筑企业的影响和应对措施

□张玉辉

“营改增”作为结构性减税的重要举措旨在完善我国增值税制度，将增值税制引入营业税领域，通过打通上下游企业之间的增值税抵扣链条，减轻企业整体税收负担。此外，“营改增”有助于推动企业“主辅分离”，促进现代服务业发展和产业结构升级，实现经济发展方式。

2011年3月，“十二五”计划纲要明确提出“扩大增值税征收范围相应调减营业税等税收”。2011年11月，国务院批准营改增试点方案。财政部、国家税务总局针对上海试点同时印发了一个办法和两个规定。2012年1月1日，上海地区对交通运输业和部分现代服务业开始试点。2012年9月至12月，北京等十省市对交通运输业和部分现代服务业也开始试点。2013年8月1日，交通运输业和部分现代服务业在全国范围开展试点。2014年1月1日铁路运输业和邮政服务业在全国范围进行营改增试点。2014年6月1日，电信业开始营改增。计划于2015年下半年，完成建筑业和不动产营改增，因为经济形势而一再延迟。在2015年底召开的全国财政工作会议上，财政部部长楼继伟表示，2016年将全面推开营改增改革，将建筑业、房地产业、金融业和生活服务业纳入试点范围。

一、建筑业“营改增”的意义

建筑业最作为一项传统行业，在我国国民经济体系中占据具足轻重的单位，同时，由于其具

备有些传统行业的特性以及建筑业独有的管理难点，使得其在税制改革的大背景下，面临着企业管理体制、发展模式、经营方式等多方面的改革动力和改革压力。

(一)“营改增”有助于企业提高管理水平，推动“主辅分离”，实现转型升级

建筑业是传统产业，也是国家经济和社会发展的支柱产业和富民产业。目前建筑行业竞争激烈，利润空间有限。为提升竞争能力，一些大型企业纷纷采取多元化经营战略。如中建总公司拥有从产品技术研发、勘察设计、工程承包、地产开发、设备制造、物业管理等完整的建筑产品产业链条。中国中铁业务范围除了涵盖了几乎所有基本建设领域，还从事勘察设计与咨询、工业设备和零部件制造、房地产开发、矿产资源开发、高速公路运营、金融等方面的业务。经营范围涵盖工商业、服务业、建筑业，流转税涉及增值税和营业税两大税种。

目前建筑业征收营业税，其外购的原材料、研发服务、产品设计服务、物流服务所负担的进项税额不能抵扣，如果建筑行业营改增，那么这些问题就迎刃而解。外购研发服务、产品设计服务等进项税额可以抵扣，企业就可以委托其他专业研发设计部门或者成立专业研发中心实现企业，通过将部分劳务剥离经营等筹划方式实现“主辅分离”，从而推动现代服务业发展，促进经济转型升级。

(二)“营改增”有助于建筑业及其上下游产业的融合,促进行业规范健康发展

建筑业是我国重要的物质生产部门,与其它生产、制造、服务等相关产业具有很大的关联性。建筑业上游主要工业、制造业、运输业,下游与其他建筑行业、房地产行业、现代服务业、交通运输业及仓储业等主要产业有很大的关联性。建筑业上游是生产企业,下游还涉及到生产企业。处于中间的建筑业缴纳营业税,使上游的生产企业的增值税和下游的生产企业的增值税的抵扣链条中断,从而导致两次重复征税,导致税负加重。针对建筑业税负过重和重复征税问题,必须通过建筑业营改增来解决。继而促进第二产业和第三产业融合发展,合理调整建筑业在产业链条上的分工,促进行业规范健康发展。

(三)“营改增”有助于建筑业产业链条上的发票管理,促进发票的规范化、合法化

目前建筑业征收营业税,在征收管理上采取按营业额全额征税的方法,计算简便,方便纳税。增值税采取凭发票抵扣制度,纳税人只有取得增值税专用发票才能抵扣进项税额,增值税凭票抵扣机制使上下游企业之间形成相互监督,制约企业不开具发票情况。当期建筑业征收营业税,破坏了增值税抵扣链条的完整性。“营改增”有助于建筑业产业链条上企业重视发票管理,促进发票的规范化、合法化。

二、“营改增”对建筑企业的影响

“营改增”对建筑企业影响重大,不仅涉及财税管理方面的管理变革还涉及企业内部管理各个方面 的调整变革。

(一)建筑企业税负的影响

2013年住建部与中国会计学会《建筑业“营改增”税负变化情况的调研报告》显示:如果使用11%的税率,被调查的66家企业,平均税负增

加93%,折合营业税税率是5.8%,增加2.8个百分点,税负增加的原因主要是进项抵扣不足。从理论上讲可以归纳为以下几个方面。(1)部分材料(如砖、灰、砂、石、混凝土等)主要由小规模纳税人或农民提供无法提供增值税专业发票,即是取得了税务局代开专用发票,也只能按3%抵扣税款;(2)“甲供材”问题比较严重;(3)固定资产折旧与设备租金不能抵扣,造成企业税收负担巨大;(4)水、电、汽等能源消耗,施工单位无法取得增值税专用发票;(5)与分包商、供应商结算滞后后导致进项税额不能及时抵扣。此外“营改增”后,人工成本作为新创造的价值需要纳入增值额缴纳增值税。

(二)产值、利润、现金流的影响

“营改增”将使建筑企业营业收入,利润双双下降。营业税是价内税,增值税是价外税,营改增后建筑业产值=营业额:(1+11%)=营业额×90%产值将减少10%。收入方面,在原收入总额不变的前提下,“营改增”后的营业收入将同比下降9.9%左右,成本方面,原成本、费用不变的前提下,“营改增”后的成本、费用也将有所降低,而降低幅度则取决于进项税额的抵扣情况,根据建筑行业现状及数据测算,“营改增”后由于难以抵扣等原因,税负大幅上升,利润必然下降。

例:某公司2015年营业收入11000万元,成本费用9900万元,其中取得增值税发票金额为5500万元。营业税制下,营业税负3%,营业利润=11000-9900=363=737(万元),利润率为6.7%。增值税制下,应缴增值税=11000:(1+11%)×11%
5500:(1+11%)×11%=545(万元)。税负5.5%,营业利润=11000-9900-54.5=590.5(万元),利润率为5.9%。

此外,建筑企业与业主结算滞后后导致纳税由于收款,销项税额提前;而与分包商、供应商结算滞后后导致进项税额不能及时抵扣,进项税额滞后,“营改增”以后由于进项抵扣时限以及按

月申报的增值税纳税义务时间影响，需要对企业确认的收入及时申报并缴纳，这势必使得原本捉襟见肘的建筑企业资金流更加雪上加霜。

(三)对企业内部管理的影响

1.组织结构方面

建筑业“营改增”后，相比原营业税政策，对纳税地点的政策规定将有所改变，同时，由于增值税具有征收管理更加严格以及更加有利于社会实现专业化分工的特点，企业可以考虑从这些角度出发来调整组织构架以适应增值税政策下的经营发展。

业务模式方面，资质共享模式在现行营业税下已经存在一定问题，实行增值税后将带来更大涉水风险和无法抵扣的税务损失，因而需要对现有业务模式进行梳理、研究是否需要对业务模式进行调整。

2.经营管理方面

从工程项目的承接到底采购管理、分包管理、关联交易、以及境外项目管理均将因“营改增”而带来一定影响。如何实现增值税进项充分抵扣，销项合理纳税、规避风险以及如何应对税制转换在业务生产环节中产生的阻力，如：“三流不一致”问题、甲供材问题、集中采购问题、招投标策略等，均将成为建筑企业在“营改增”实施前后重点关注的管理要点。

3.制度流程方面

首先，企业需要考虑对现有的税务管理办法进行修订，并建立集团增值税管控体系；同时，还应及时梳理财务核算办法，建立增值税相应的核算科目，明确增值税试点后各类业务的具体会汁分录；原预算、考核制度在“营改增”后同样需考虑从价内税到价外税的变化，进行相应修订。

4.税务管理方面

“营改增”后，税务管理成本将大幅提高，首先需要购置相应的税控设备以满足增值税征管要求；其次是根据增值税管理有关规定，增值税

专用发票需配备专人管理，且由于增值税计征复杂、管理难度大，企业必然需增设一定数量的税务管理岗位，配备税务管理专业人员，增加管理成本。

三、建筑企业如何应对“营改增”

建筑企业应提前做好应对“营改增”的充分准备，梳理和研究因“营改增”给企业带来的变化和影响，并积极制定应对措施，及时进行调整变革，以减少“营改增”带来的不利影响。

(一)加强增值税的财税管理，着力解决增值税进项税额抵扣问题

建筑业、房地产业之所以未在“十二五”期间纳入营改增范围，原因在于进项税额抵扣不足。营改增后流转税额将上升这是一个不争的事实，关键是如何在现有的制度下实现企业利润最大化，这就要求企业做好财税管理。财税管理主要涉及增值税销项业务管理、增值税进项业务管理、发票管理、核算等管理内容。企业内部需要专人保管专用发票和专用设备，按税务机关的要求存放专用发票和专用设备。集团税务处根据职责定位、营改增管理情况配置人员。各分子公司根据自身成本费用的发生额，测算营改增后增加的税务工作量，选择成立税务处或是设置税务专岗，取得增值税专用发票应在规定的时间内进行认证。

为取得更多的进项税额，企业应对现有供应商进行梳理。按照“综合采购成本最小化，利润最大化”的原则选择供应商，逐步淘汰不能提供发票的供应商。在采购方式的选择上，可以考虑推行分片区、分类别的集中采购的方式，减低采购成本。“甲供材”即为甲方提供的材料，根据项目及业主要求的不同。甲供材分为包含在合同总价和不包含在合同总价中两种情况，多少情况下，业主直接与供应商结算并取得甲供材发票。

(下转 61 页)

政府购买会计审计服务的绩效评价

□王生文

2013年国务院《关于政府向社会力量购买服务的指导意见》中规定,加强政府向社会力量购买服务的绩效管理,严格绩效评价机制。2014年财政部等部委《政府购买服务管理办法(暂行)》中明确,会计审计服务、财务审计成为政府购买服务的主要内容,加强政府购买会计审计服务中的绩效评价成为必然。梳理政府购买服务绩效评价的研究现状,发现国外研究形成了较为完整的理论体系,国内研究尚处于起步和探索阶段,还未形成全面系统的认识,更没有形成理论体系,而涉及政府购买会计审计服务的绩效评价更是少之又少。因此,加强政府购买会计审计服务绩效评价研究,既是绩效评价理论研究的必要补充,又是政府购买会计审计服务实践发展的需要。

一、绩效评价概述

(一)绩效评价内涵

政府绩效是指政府相关活动或项目的投入、产出和结果。政府绩效评价既要考虑政府投入的效率、效益指标,又要考虑社会公正、服务满意等指标。政府购买会计审计服务是政府购买

服务的重要组成部分,其绩效评价应根据预先设定的绩效目标,选择适当的评价标准,设置合理的评价指标,运用科学的评价方法,对购买会计审计服务的投入、运作、产出和效能进行客观公正的综合评价。绩效评价是政府购买会计审计服务的基础性工作,评价指标由定量和定性指标构成,评价结果可直接影响到政府购买会计审计服务等项目的调整、控制和经费投入,对于促进政府购买会计审计服务的健康发展具有积极意义。

(二)绩效评价原则

政府购买会计审计服务绩效评价具有典型的价值导向性,其评价结果将直接影响到政府运行成本和运行效率,以及政府职能的转变;同时,也必将加剧会计审计市场的竞争,推动会计师事务所做大做强,促进注册会计师行业稳步发展。因此,政府购买会计审计服务的绩效评价应坚持下列原则:

1. 科学规范原则。绩效评价应高度重视财政资金使用的经济性、效率性和有效性,严格遵守绩效评价制度,科学运用评价方法,合理设计评价指标体系,简化绩效评价程序,准确反映政府

购买会计审计服务在投入、运作、产出以及效能等方面的实际状况。

2. 公正公开原则。绩效评价应当真实、客观、公正,标准统一、资料可靠,依法公开并接受监督。公开购买第三方绩效评价服务的具体项目和内容,按政府采购规定的程序,择优选择信誉良好、执业规范、专业和管理水平较高的第三方机构,提高评价效率和质量。

3. 绩效相关原则。政府购买会计服务的绩效评价,应当针对投入、产出绩效进行,评价结果应清晰反映投入、产出绩效之间的紧密对应关系,包括过程评价和结果评价。过程评价含购买会计服务和经费使用过程,结果评价含服务效果、经费使用效果及满意度评价。

4. 定性定量原则。定性指标主要由评价主体对政府购买会计服务项目的状况进行评判,综合反映购买会计服务项目的本质和总体情况。定量指标则是通过实地测量和调查,获取政府购买会计服务项目的相关数据。通过定性与定量指标相结合,获得政府购买会计服务项目全面而有效的评价结果。

(三) 绩效评价流程

在政府绩效评价中,大多从政府的角度来确定评价内容和目标,期望构建普适性的绩效评价指标体系。普适性的评价指标体系无法涵盖所有项目,而政府购买会计审计服务的独特性决定了其评价指标体系的特殊性。根据政府购买会计审计服务的实践经验,其绩效评价流程一般为:第一,结合会计服务类型确定评价指标;第二,确定绩效标准,也就是明确每个评价指标不同等级的绩效要求;第三,制定绩效评价方案;第四,实施绩效评价方案;第五,运用绩效评价结果;第六,评估与反馈绩效评价。

(四) 绩效评价意义

对政府购买会计审计服务进行绩效评价是为了促进购买服务的健康发展,保证购买服务的

质量和效果,提升注册会计师行业的地位和公信力,引导政府购买会计审计服务的发展。同时对于加强党风廉政建设,促进政府简政放权,提高政府运行效率,降低政府运行成本,转变政府职能具有重要意义。

1. 降低政府购买会计审计服务成本。政府购买会计审计服务的资金来源于公共财政,以最少的财政资金获得最大的会计审计服务,是政府购买会计审计服务的目的所在。政府购买会计审计服务绩效评价要求政府必须制定合理、合法的购买预算,明确购买服务程序和标准,为社会公众监督购买会计审计服务提供参考标准,有效约束购买会计审计服务的随意性,降低购买会计审计服务的运行成本。

2. 提高政府购买会计审计服务效率。绩效评价为政府购买会计审计服务竞争机制的形成提供了保障。政府通过事先制定购买会计审计服务的内容和目标,确立购买会计服务招标和会计师事务所竞争的基本格局;通过对会计审计服务过程和结果的评价,保证了会计审计服务供给的有效执行;通过政府购买会计审计服务的预期目标与会计师事务所的服务结果进行比较,保证了会计审计服务目标的实现。

3. 实现政府购买会计审计服务的预期效果。购买会计审计服务绩效评价有助于促进政府良治和促进注册会计师行业做大做强。在政府购买会计审计服务绩效评价中,通过合理的标准设计和评价程序,可以使政府更好地将市场竞争机制寓于会计服务当中,有效推动政府职能的转变;也有利于促进注册会计师行业新业务、新领域的拓展,使注册会计师行业全面地渗透到政府绩效管理中,提升注册会计师行业的地位和公信力。

二、绩效评价指标体系的构建

(一) 构建思路

在我国，众多绩效评估专家对政府购买公共服务绩效评估的指标设计进行了相关研究。2011年魏中龙分别从政府、服务供给机构和服务受众三个利益相关方，设计出了评价指标体系。2012年王春婷从政府成本、服务效率、社会公正度与公众满意度等方面分析了政府购买公共服务的构成要素。与此同时，我国地方政府在购买服务实践中纷纷探索设计出了绩效评估指标体系：2012年《安徽省政府购买社会组织服务绩效评估实施办法（试行）》将机构建设、项目管理、服务质量和社会效益作为绩效评价的四个指标；2012年《佛山市政府向社会组织购买服务绩效评价暂行办法》，从前期准备、实施过程和项目绩效三个方面进行评价；2013年上海市《杨浦区政府购买社会组织公共服务项目绩效评估表》，分别从完成情况、服务满意率、财务状况、组织能力、人力资源、综合效能等方面进行评价；2014年《蚌埠市政府购买公共服务项目绩效评估实施办法（试行）》对服务项目的考核评估，从项目完成情况、服务满意率、财务状况、组织能力、人力资源、综合效能等六个方面进行考察、评价；2014年《遼寧市政府购买公共服务绩效评价暂行办法》，规定购买服务绩效评价的内容为前期工作、实施过程、绩效结果和满意度。

上述政府购买服务绩效评价指标体系虽然千差万别，但是并不矛盾，因为每个指标体系构建的原则和依据有所差别，有的指标是基于政府职能的角度设计，有的指标遵循了效率、效果和公平的原则，有的指标是按照项目的发展过程构建。在构建政府购买会计审计服务的绩效评价指标过程中，既要借鉴政府购买服务绩效评价指标设计的共性因素，又要充分考虑到会计审计服务的特性。政府购买会计审计服务的绩效评价，不仅要评价政府的行政绩效，还要评价会计审计服务的质量与效果，因此应当从效率与效果指标出发，以政府投入、服务效率、社

会公正度与服务满意度为基本评价内容。其总体思路是：构建评价指标体系→确定指标体系权重→确定评价标准→建立评价数学模型→进行数据处理→分析评价结果。依据政府购买服务的4E原则，尝试构建政府购买会计审计服务的绩效评价指标体系，推动政府购买会计审计服务的绩效评价工作。

（二）理论依据

西方国家财政支出绩效评价的基本理论是3E评价法。3E评价理念源于1995年T.芬维克提出的经济(Economy)、效率(Efficiency)和效果(Effectiveness)三因素评价法，也就是在政府购买服务绩效评价中应该考虑的三个层面。1997年福林在3E基础上提出了4E评价法，增加了公平(Equality)因素，改善了3E重视经济、效率、效果等硬指标，不太关注公平、民主等软指标的问题。4E按照经济、效率、效果和公平四个层面对政府购买服务的绩效进行评价。对于政府购买会计审计服务的绩效评价来说，经济指标要求政府以尽可能低的资源投入，提供既定的会计审计服务；效率指标是指政府购买会计审计服务过程中的资源利用效率，如提供会计审计服务的数量、质量和单位成本等；效果指标反映了会计审计服务项目实现目标的程度，比如服务对象的满意度、目标的达成度等；公平指标则是会计审计服务的成果在社会中的公平分配等。

三、指标设计

政府改革的主要目标是简政放权，实现小政府大服务，逐步转为服务型政府。随之而来的政府绩效评价，要求以政府为中心转向以公民为中心，以效率为标准转向以效果为标准，以政府利益为重转向以社会利益为重，更加注重社会公众参与和社会效果，以实现政府绩效评价的目标。因此，在设计政府购买会计审计服务绩效

评价指标时，既要重视购买会计审计服务的投入与效率，又要维护社会公共利益和社会公平，通过社会公正度和服务满意度来衡量政府绩效。

的价值取向。基于上述因素，构成政府购买会计审计服务的绩效评价指标有：政府投入、服务绩效、社会公正度与服务满意度。见表 1。

表 1 政府购买会计审计服务绩效评价指标

一级指标	二级指标	三级指标
政府投入	财政资金投入	政府财政资金的保障能力
		政府预算资金到位率
		政府购买会计服务投入增长率
	人力资源投入	人力成本占项目总经费的比例
		购买会计服务人员经费降低率
		专业人员占工作人员的比例
服务绩效	财政资金使用绩效	购买会计服务预算资金的节支额
		购买会计服务预算资金的节支率
		购买会计服务行政效能的提升率
		购买会计服务目标达成率
	承接主体服务绩效	会计师事务所等级类别
		会计师事务所社会信誉
		会计师事务所合同履约率
社会公正度	购买制度公正	政府购买会计服务管理细则
		政府购买会计服务工作机制
		政府购买会计服务年度计划
	购买方案公正	购买方案科学合理、绩效目标明确
		购买方案中验收、督查、评价机制健全
	购买程序公正	政府购买会计服务招标公告发布率
		政府购买会计服务公开招标率
		政府购买会计服务合同签署率
服务满意度 (30%)	购买主体满意度	购买主体对服务数量、质量的满意度
	服务对象满意度	服务对象对服务数量、质量的满意度

(一) 政府投入评价指标

政府投入主要是指政府购买会计审计服务的财政资金和人力资源，分为财政资金投入和人力资源投入两个指标。财政资金投入指标主要考察政府对项目的资金支持力度，包括政府

财政资金的保障能力、政府预算资金到位率和政府购买会计审计服务投入增长率三个指标。财政资金的保障能力越强、预算资金到位率越高，说明政府越加重视购买会计审计服务，政府职能转移也就更加坚决和快速，而政府购买会

计审计服务投入增长率越高，说明政府购买会计审计服务的面越大，购买规模的增加购买效果才能显现，购买会计审计服务对经济运行的影响才会加大。人力资源投入指标主要考察购买会计服务时，在人力资源方面的投入力度，包括人力成本占项目总经费的比例、购买会计服务人员经费降低率、专业人员占工作人员总数的比例三个指标。人力成本指政府购买会计服务过程中发生的工资经费和公共经费，人力成本占项目总经费的比例越小，则说明政府采购越有效率。

(二)服务绩效评价指标

效率就是投入与产出之间的比例，强调的是以最少的投入取得最大的产出，高效率意味着低成本、高回报和高利润。政府效率的评价主要是成本效益分析，关注的重点是投入产出率，也就是购买服务能否取得良好绩效。政府购买会计审计服务的效率，可以从财政资金使用绩效和承接主体服务绩效两方面进行考察。财政资金使用绩效体现在购买会计审计服务预算资金的节支额、购买会计审计服务预算资金的节支率、购买会计审计服务行政效能的提升率和购买会计审计服务目标达成率，政府购买会计审计服务的节支率和节支额表示政府购买服务节约资金的程度，该指标数值越高，则说明政府购买会计审计服务达到了预期的节约目标，但是高节支率并不是政府购买会计审计服务的最终目的，只有同时提升政府行政效能和实现预期会计审计服务目标，才能说明购买会计审计服务的财政资金使用绩效显著。承接主体服务绩效体现在会计师事务所的服务能力和服务质量方面，服务能力指标包括会计师事务所的等级类别和会计师事务所的社会信誉，承接主体应来自财政部门经遴选建立的会计师事务所库，而服务质量指标主要由会计师事务所合同履约率、目标达成率构成，合同履约率越高表明合同

执行越有效，目标达成率也就越高，承接主体的服务质量也就高。

(三)社会公正度评价指标

实现社会公正是政府义不容辞的责任。在实现社会公正方面政府肩负着弥合社会矛盾、维护社会稳定、推动建立公正社会的使命。因此，政府应当以维护公共利益为目标，通过优化配置资源实现社会公正。政府购买会计审计服务时的社会公正度指标主要有购买制度公正、购买方案公正和购买程序公正三项。购买制度公正包括政府购买会计审计服务管理细则、政府购买会计审计服务工作机制和政府购买会计审计服务年度计划，政府只有颁布购买会计审计服务管理制度，建立购买会计审计服务工作机制和制定详细的购买会计审计服务年度工作计划，其制度公正性才能得到社会公众的认可。购买方案公正包括购买方案科学合理绩效目标明确和购买方案中验收、督查、评价机制健全，购买方案考虑越周全、越科学合理，社会公众越认可，其方案公正性也就更显著。购买程序公正体现在政府购买会计审计服务招标公告发布率、政府购买会计审计服务公开招标率和政府购买会计审计服务合同签署率指标。政府购买会计审计服务的公开透明度，直接影响着服务对象心目中的政府形象和对购买服务的满意度，因此政府购买会计审计服务公开招标率越高，则政府行政公开透明的印象就越好，反之对政府的信任度就会下降，其负面效应就会影响到政府的形象，降低政府的公信力。

(四)服务满意度评价指标

以“公众满意度”作为衡量政府绩效的思想源于新公共管理运动。政府购买会计审计服务满意度，是指社会公众对会计审计服务的感知效果与其期望值比较后所形成的一种量化指标。由于社会公众的期望值受诸多因素影响，因此社会公众满意度是一个变量。服务满意度主

要指政府购买主体满意度和服务对象满意度两个指标。购买主体满意度是指购买主体对购买会计服务过程、数量和质量的满意度，购买主体满意度越高，表明认可承接主体在服务过程中的流程、数量和质量，实现了购买会计审计服务的目标；服务对象满意度是指服务对象对服务过程、数量和质量的满意度，这里既有对购买主体在购买过程中的招标、合同签署、资金到位和目标设定的认可，也有对承接主体在服务过程中的规范服务、服务数量和质量的认可。

综上所述，我国对政府购买会计审计服务的绩效评价研究还处于探索阶段，尚未形成全面

系统的认识，更没有形成完整的理论体系，建立适合我国国情、行之有效的政府购买会计审计服务绩效评价体系是必要的。在政府购买会计审计服务绩效评价的内涵、原则、流程和意义基础上，借鉴政府购买公共服务的绩效评价实践，考虑政府购买会计审计服务的特性，依据政府购买服务绩效评价的4E评价法，基于政府投入、服务绩效、社会公正和服务满意四个方面，构建了政府购买会计审计服务绩效评价的指标体系，以其对快速推进的政府购买会计审计服务有所帮助。

(作者系河南工程学院科研处长、教授)

(上接 55 页)

针对“甲供材”建筑企业无法取得进项发票情况，企业可采取“甲供材”变为甲控材料，即甲方指定供应商的选择范围和材料的具体规格、型号及技术标准，或提出限制性条件，乙方按照甲方的具体要求选择供应商，采购相关材料，并向乙方开具增值税专用发票。或者甲方与乙方签订购销合同，将甲供材转变为购销方式，甲方与乙方签订材料销售合同，将其从供应商采购的材料转售给乙方，并向乙方开具增值税专用发票。

(二) 加强企业经营管理，梳理企业的组织结构

“营改增”后，大型建筑企业集团涉税主体众多、管理层级和链条过长、组织架构复杂，不同税率业务混业经营存在从高适应税率的风险。首先，企业集团应重新对组织架构进行设计，推动专业化管理，通过对经营流程的整合来降低税务负。其次，合理运用试点应税服务项

目，通过集团公司间服务平衡税负。此外，企业集团可以适当拆分公司业务，利用小规模纳税人税负水平低的优势降低公司整体税负。

(三) 充分利用税收优惠，做好税务筹划

增值税不重复征税的特点，有利于企业实施专业化管理。专业化管理包括设立专业物资公司、片区设备租赁公司等。专业化管理优势在于，增加流转环节，但不增加税负，可以发挥规模优势，降低采购成本；利用规模优势，对供应商实行优选、扩大增值是专用发票取票率、实现充分抵扣，可以搭建信息管理平台。

对于在营改增试点期间，采购大型设备可以考虑采取先租后买的方式。营改增后，内部交易较多，可以考虑适用不同分公司、不同项目之间的实际税负差异，合理制定关联交易价格。营改增后混业经营比较普遍，企业应分别核算不同税率的业务，充分利用税收优惠政策。

(作者系河南工程学院会计学院讲师)

政府购买注册会计师服务的现状、问题及对策

□刘丽丽

政府购买注册会计师服务是政府购买服务的重要组成部分，起步晚实践少理论尚不成熟，然而植根于西方新公共管理理论，借鉴西方政府购买服务实践经验，逐步发展起来的政府购买公共服务理论，能否适应和支持政府购买注册会计师服务的发展？在西方社会环境和基础之上形成的政府购买服务模式与经验，能否移植到政府购买注册会计师服务中？因此，分析政府购买注册会计师服务的现实状况、外部环境和实现目标，认真思考其购买的可能性及合理性，探究影响购买服务目标实现的深层次因素，为政府完善购买注册会计师服务提供政策建议和技术支撑。

一、现状

随着改革开放的不断深入，转变政府职能的呼声日趋高涨，“小政府、大社会”的改革目标日渐清晰，而庞大的经济总量和国家投资，对政府审计的需求日益增长，现有的政府审计力量严重不足，政府购买注册会计师服务也就应运而生。2005年，成都金牛区政府率先以“计件付费”的方式，将21个政府投资项目交由8家审计中介机构完成，开创了政府购买注

册会计师服务的先河。随后上海、深圳、成都等地的国资、司法、财政、民政等政府部门纷纷尝试购买注册会计师服务，取得了初步成效。在各地政府购买注册会计师服务的试点中，财政部门尤为积极，主动尝试制度化设计，颁发文件进行具体指导；各级注册会计师协会也高度重视、积极配合，促进了注册会计师执业范围的拓展。虽然政府购买注册会计师服务在推动政府职能转变，提高政府运行效率和降低运行成本方面效果显著，但作为新生事物，在实践过程、理论准备、制度设计、监管机制和绩效考核等方面现状堪忧。

（一）购买服务发展不平衡

自2005年政府购买注册会计师服务试点以来，目前正处于全面起步阶段。2011年上海市对市级财政专项资金的使用、部分市级医疗卫生机构和大中专院校的年报审计购买注册会计师服务，2012年购买服务覆盖全部使用财政性资金的市级事业单位审计。2011年深圳市开始对市级财政专项资金购买注册会计师服务。广州、成都等地方政府积极探索购买注册会计师服务，取得了良好的效果和创新。目前，政府购买注册会计师服务正在全国各级政府部门全面启

动。但政府购买注册会计师服务与区域经济发展程度、开放程度、政府治理体系、注册会计师行业发展状况等密切相关，存在着东部快于西部，沿海快于内地的基本格局，经济发达地区推进较快欠发达地区严重滞后的现实，各地发展极不平衡。

(二)理论研究处于探索期

我国实施政府购买注册会计师服务是借鉴西方国家的做法，结合各级政府的实际需要，优先于理论研究而不断实践形成的。国内外研究政府购买公共服务的理论较多，而研究政府购买注册会计师服务的理论少之又少，仅限于在政府购买注册会计师服务的购买范围、特征、模式、流程和绩效监督等微观层面，实证研究较少而基础理论与经验介绍较多，导致购买注册会计师服务实践活动缺少理论指导。虽然2014年颁布的《政府购买服务管理办法(暂行)》对基本原则、购买主体、承接主体、购买范围和绩效监督等有所明确，但对于政府购买注册会计师服务这一特殊内容尚不明确，如购买注册会计师服务的概念、纳入购买序列的服务、绩效考核体系、与注册会计师行业发展的关系等等，人们的认识和理解还比较悬殊。没有成熟理论指导的购买注册会计师服务实践，其持续健康发展必将受到影响。

(三)制度供给处于起步阶段

2010年上海市针对市级事业单位年度财务会计报表和部门决算报表颁布了注册会计师审计暂行办法，2011年深圳市对于市级财政专项资金实施情况发布了注册会计师鉴证制度暂行办法。广州、无锡、北京西城区、成都金牛区等地纷纷出台相关办法，指导各自购买注册会计师服务工作。各地政府颁发的地方规范具有鲜明的地域特色，不具有广泛指导性和可操作性，也不具备全面推广价值，因此，构建一套合理有效的制度，以保证和促进政府购买注册会

计师服务的顺利实施，进而推动政府职能转变、提高政府运行效率和降低运行成本具有重要现实意义。2013年国务院印发了《关于政府向社会力量购买服务的指导意见》，明确要求在公共服务领域更多利用社会力量，加大政府购买服务力度。《政府购买服务管理办法(暂行)》中明确规定会计审计服务、财务审计等为政府购买服务的主要内容，规范了购买注册会计师服务的行为，促进了购买注册会计师服务的发展，为各级政府开展购买注册会计师服务提供了制度保障。

(四)监管机制不健全

在政府购买注册会计师服务的实践中，购买主体与承接主体签订合同后，购买主体对合同的履行情况缺乏有效监督，尤其缺乏实施监管的专业技术人员。由于政府购买注册会计师服务的实践探索长期处于制度缺失，没有统一规定购买的服务领域、质量标准、付费标准和购买模式，各级各地政府购买服务的方式各行其是，实际状况比较混乱，出现了注册会计师协会组织专家评审服务质量的状况。监控标准、监控程序等监控机制的缺失，导致购买主体依据座谈会和报告了解被服务情况；会计师事务所可能通过降低质量和提高价格来追求利润，这与政府购买服务的目标背道而驰。

二、问题

政府购买注册会计师服务起步晚发展快，存在着理论支撑不足，制度规范不够，购买范围、购买模式、承接主体、质量标准、绩效评价等亟待规范的问题，迫切需要进行科学化、规范化和制度化设计。目前，政府购买注册会计师服务存在以下主要问题：

(一)购买服务实践较乱

在政府购买注册会计师服务的实践中，各地政府创新和探索使得购买范围、程序、付费标

准、质量标准和监督评价呈现多元化，全国规范性的制度缺失造成局部购买市场混乱，主要体现在：在服务领域哪些可以购买注册会计师服务，各级政府规定不一，购买方式各行其是；在选聘会计师事务所的环节，不完善、不规范的问题较为突出，能否承接业务，人情关系作用巨大；在付费方面政府部门不顾中介收费标准，使得会计师事务所觉得该项业务是“鸡肋”，食之无味，弃之可惜，影响了提供注册会计师服务的质量。

（二）理论准备严重滞后

起源于西方新公共管理理论的政府购买公共服务，植根于“小政府、大社会”的社会治理环境和充分竞争的市场经济环境，将市场竞争机制引入政府公共事务管理也就水到渠成。反观我国“大政府、小社会”的现状，以及中国特色社会主义市场经济，创新公共管理理论和政府购买服务理论也就更加迫切。虽然我国政府购买公共服务的理论研究促进了购买服务实践的发展，然而购买注册会计师服务的理论研究，由于研究范围的局限和研究成果的滞后，严重制约了购买服务的健康发展。我国现有社会治理体系中，政府职能转变、政府与市场边界、政府财权与事权匹配、政府补偿机制、政府评价机制以及政府活力等诸多理论问题亟待研究，而注册会计师行业发展方向、发展目标，以及承接政府职能转移的程度和业务范围均会影响购买注册会计师服务的公平性、公正性和科学性。

（三）制度供给不足

各级政府在购买注册会计师服务的探索中，主要依据《政府采购法》和《招投标法》。现有《政府采购法》是规范政府购买服务的唯一法律，虽有购买服务的相关规定，但并无政府职能转移而购买服务的条款。在《招投标法》中，关于政府购买服务缺乏统一的招投标方

式、程序、信息发布和评估规则。尽管《政府购买服务管理办法（暂行）》对政府购买服务的基本原则、购买主体、承接主体、购买范围和绩效监督等有所规定，但对购买注册会计师服务涉及较少，各级政府在推进购买服务过程中，以规范性文件为主而相关法律制度缺失。制度滞后给政府购买注册会计师服务带来的阻力和风险，表现在多个方面，比如哪些服务可以向注册会计师购买、购买资金来源如何确立、购买流程如何规范、如何有效监督等。因此，国家层面修订完善相关法律，地方政府依据国家法律法规修订或制订购买注册会计师服务的规章愈加迫切。

（四）购买服务模式不规范

政府购买注册会计师服务的模式，西方国家一般具备制度化、竞争性、独立性等特征，我国则具有制度化与非制度化并存、竞争性与非竞争性并存、独立性与依附性并存的特征，呈现出多元化的发展趋势。从竞争程度上看，竞争性购买模式与非竞争性购买模式并存，以非竞争性模式为主；从购买主体间的关系看，独立性购买模式与依附性购买模式并存，以依附性购买模式为主；从购买服务的制度化方面看，制度化购买模式与非制度化购买模式并存，以制度化购买模式为主。各级政府对购买服务模式的选择，无论购买服务的种类、准入门槛、业务稳定性和重视程度等因素，造就了购买服务模式的多元化和不规范。购买模式的多元化影响着购买流程的规范性，目前政府购买注册会计师服务的流程一般是政府出资、定向购买、契约管理、评估兑现的范式。而政府购买注册会计师服务的流程应如何设定，各地政府的理解与执行并不一致，存在着流程管理不健全的问题。

（五）绩效评价体系尚未建立

在政府购买注册会计师服务的实践中，重购

买服务的流程绩效评价的行为由来已久，出现众多标准各异的评价体系和方法，甚至购买主体与利益相关方携手成立机构，自己购买、自己监督、自己评价，不仅起不到监督作用，反而降低政府公信力，增加腐败的可能性。《政府购买服务管理办法（暂行）》中规定，财政部门应当按照建立全过程预算绩效管理机制的要求，加强成本效益分析，推进政府购买服务绩效评价工作。政府购买注册会计师服务的绩效通过哪些方面未反映，如何构建一个科学完善的绩效评价指标体系，采用什么样的评价方法进行评价等等，这些问题在政府购买注册会计师服务的领域并没有明确的规范。制度完善为政府购买注册会计师服务扫清了部分障碍，给注册会计师行业发展带来了机遇，但在实际操作过程中，建立由购买主体、服务对象及专业机构组成的综合性评价机制，推进第三方评价工作尚未进行。

三、对策

（一）加大理论指导购买注册会计师服务的力度

我国政府购买注册会计师服务借鉴了国内外购买公共服务的做法，目前主要是实践层面的全面启动，理论方面的研究并不深入，实践推动理论向前发展。由于购买注册会计师服务时间较短，相关理论研究缺乏，导致实践缺少理论支持。例如中国特色的公共管理理论、政府治理体系的完善、政府职能转移的数量等；政府购买注册会计师服务的概念、类别、范围、程序、模式，以及相关的注册会计师审计准则；购买注册会计师服务的价格、绩效评价、合适份额等技术性问题，也没有相应的理论为其指导。艰难探索的购买注册会计师服务，虽然形成了众多的购买模式和经验，但未能上升到理论层面，无法支撑非完全市场经济条件下的购

买服务，无法对购买注册会计师服务提供更好的指导。因此，加强对政府购买注册会计师服务的理论研究，从理论上形成比较完整的、符合中国国情的理论体系，加大理论指导购买服务的力度。

（二）健全购买注册会计师服务的制度体系

政府购买注册会计师服务必然要求相应的政策法规和配套措施，在实现购买服务利益最大化的同时，会计市场机制能够有效运行，相关方的利益均可得到保障，会计师事务所有提供高质量会计服务的内在动力。在政府购买注册会计师服务的试点过程中，上海、深圳等地颁布了购买注册会计师服务的管理办法。2013年国务院印发了购买服务的指导意见，2014年财政部等颁发了购买服务管理办法，这些意见和办法有力地促进了政府购买注册会计师服务的发展。然而，初步的制度框架不等于完善的制度体系，修订《政府采购法》，各地政府依据购买服务管理办法制定修订本行政区域的管理办法和细则、注册会计师行业协会制定相应规则、清理整合规范完善相关税收优惠政策、制定科学合理的绩效评价监督体系等等，尽快健全政府购买注册会计师服务的制度体系。

（三）优化政府购买注册会计师服务的模式

政府购买注册会计师服务是在学习、借鉴发达国家或地区经验的基础上，结合各地代理模式、试点范围、购买服务内容等逐渐发展起来的一种购买服务，其操作流程各不相同，购买模式发展呈现多元化，主要有竞争性 独立性 制度化模式、竞争性 独立性 非制度化模式、竞争性 依附性 制度化模式、竞争性 依附性 非制度化模式、非竞争性 依附性 非制度化模式等六种主要购买模式。现有六种购买模式的形成与我国政府职能的逐步转移有关，更与我国注册会计师行业的发展有关，尤其是依附于政府

机构诞生并发展壮大的会计师事务所有关。现有六种购买模式中，采用主体间独立关系的竞争性购买并予以制度化模式，不仅有利于提高购买注册会计师服务的质量，而且有助于降低政府运行成本，提高政府运行效率，提高政府治理水平。

(四) 加强会计师事务所建设, 提高会计服务质量

1. 完善会计师事务所分类评价机制

财政部《关于引导企业科学规范选择会计师事务所的指导意见》中, 要求“大中型企业, 应当选择与自身规模、行业地位和社会影响相适应的大中型会计师事务所提供相关服务。”鼓励省级财政部门会同注册会计师协会建立省级会计师事务所分级分类管理制度和优胜劣汰制度的, 应当严格遵循公开透明、动态调整的原则, 充分考虑全国会计师事务所综合评价排名情况和本省注册会计师行业发展实际。因此, 科学合理设计会计师事务所的规模、执业素质、内部治理、审计业务质量及职业道德等指标体系及其权重, 定量定性分析会计师事务所, 完善会计师事务所分类评价机制, 不仅有助于会计师事务所加强人力资源管理, 提升审计业务质量和品牌建设, 而且有助于促使会计师事务所做大做强, 引导企业科学规范的选择会计师事务所。

2. 提高会计师事务所购买服务的核心竞争力

会计师事务所的核心竞争力体现在专业能力和服务水平, 政府购买注册会计师服务就是购买注册会计师的专业特长和服务水平, 因此其核心竞争力最终体现为人才。会计师事务所应加强引进和培养具有战略眼光的管理人才, 具有国际化视野的专业人才和综合运用财务、会计、审计、经济、金融、技术等方面知识的复合型人才, 以提高其核心竞争力。优秀的

管理人才站得高看得远, 能够谋划未来, 能够带领事务所做大做强; 国际化视野的专业人才, 能够进行国际交流, 承接跨国业务, 处理繁杂的涉外经济活动; 复合型人才可以处理政府购买会计、财务服务, 也可以承接管理咨询业务。

(五) 完善监督评价机制, 提高服务满意度

政府监管机制的建立和实施, 推动着购买注册会计师服务的健康发展。政府购买注册会计师服务, 应依法同行业协会或会计师事务所签订合同, 并有效监督合同的履行情况。监管和评价合同的履行是政府应尽的职责, 只有通过规范的政府监管才能实现购买注册会计师服务的目标, 推动政府职能的转变。建立健全监管机制, 调动政府相关部门、第三方评审机构、服务对象、社会公众等力量, 共同参与对购买注册会计师服务的监管, 确保财政资金不滥用、会计服务低成本高质量, 让服务对象满意、让竞争对手无话可说。政府相关部门的监督, 应以财政部门为主, 纪检、监察部门为辅, 主要针对购买过程的监管和财政性资金使用的监督。财政部门对承接主体的监督, 主要从财政资金的使用情况和对提供服务数量及质量的监管; 购买主体的监督应该是全方位的, 倾重于对承接主体行为的全面监督。接受注册会计师服务的对象也有对承接主体提供服务进行监管的责任。而社会公众的监督, 更能促进政府购买服务的客观、公正和平。预算编制、购买方式的选择、承购方的选择、契约的履行、购买的结算等环节属于购买注册会计师服务监管的重点。在上述各环节中, 任何环节出现问题, 或者贪污受贿情况, 抑或违反购买契约的情况, 都应该及时进行处理。通过建立事前、事中、事后的全过程监管机制, 提高政府购买注册会计师服务的绩效。

(作者系河南工程学院会计学院教授)

会计师事务所 内部治理优化及评价指标建议

□王晓燕

根据现代契约理论分析，内部治理的本质是一个关于企业所有权的契约，治理的功能是权、责、利的分配。会计师事务所可以看做是一组契约的联合体，其内部治理是指以市场定位为基础，以事务所章程或协议为核心，以建立、健全各项内部管理制度为有效补充和扩展而形成的一整套管理体制。内部治理是否科学，是否优化，直接反映事务所的管理水平，更是制约着事务所做大做强，形成可持续发展目标的实现。会计师事务所内部治理的相关文献大多集中在理论分析，对其评价指标涉及较少，本文在对事务所内部治理优化选择探讨的基础上，提出相应的评价指标，以期作为有益的补充。

一、内部治理现状

20世纪80年代初，财政部门创办了“会计顾问处”，成为我国会计师事务所恢复时的最初形态，后逐渐改名为会计师事务所。1999年末注册会计师全行业脱钩改制，事务所的内部治理走向现代化和规范化。目前，我国的会计师事务所在组织形式上以有限责任制和普通合伙制为主，普遍设立了股东会（合伙人会议）、董事会（管理委员会）和监事会，大部分股东会议上表决权的分配方式及利润的分配方式是按出资比

例，还有一些按出资比例和业务量相结合或其他方式。事务所的人员构成一般分为三类：一是退休人员，有着丰富的实践经验；二是中青年骨干，是事务所发展的核心力量；三是刚参加工作的大学生，有充实的理论知识。在业务承接上主要依靠竞标、其他事务所介绍、客户找上门、员工拉客户等途径，业务分配主要采用统一分配模式，还有部分采用“谁拉谁负责”的方式。在信息化建设上，大中型事务所取得了积极成效，基本实现利用信息化手段实施财务报告审计、内部控制审计和提供其他相关服务等。

我国会计师事务所经过十多年的现代化发展，在内部治理方面已取得了令人瞩目的成就，然而其总体状况距离高质量高标准还有一定的差距，主要表现在：首先，事务所的内部治理在发展过程中存在对过去的路径依赖，章程或协议内容难以真正落实，领导方法常带有机关作风，决策方式缺乏民主，合伙人或股东以个人为主体实施管理，相互之间易产生矛盾，引发质量纠纷。其次，薪酬机制不合理，利润分配重合伙人，轻员工。员工薪酬主要是固定工资加提成、固定工资加奖金的形式，但多数事务所员工固定工资较低，定期考核及晋升制度不完善或未有效实施，缺乏激励性。再次，事务所市场定

位不清，缺乏长远规划。大部分事务所都把业务重点放在审计市场上，不考虑自身的特点与优势，盲目争夺有限的审计资源而忽视其他，结果产生恶性压价等不正当竞争现象。

二、内部治理的优化选择

(一)组织形式

组织形式对内部治理的建设影响深远，不同的组织形式要求与之相适应的治理结构和治理机制，会计师事务所应依法选择与其规模大小、发展战略和业务特点相融合的组织形式。

目前我国事务所组织形式主要有合伙制和有限责任制，另外《合伙企业法》又新增加了“特殊的普通合伙”。对于合伙制，其基本特点是合伙人共同出资，共同经营，共享收益，共担风险，但合伙人需对合伙债务负无限连带责任。这种形式较适合于小型或初创期的事务所，突出合伙人的责任约束，鼓励开拓市场，创造收益，并强化风险意识。对于有限责任制，全体所有者对事务所的债务以出资额承担有限责任，可以避免在合伙制下一些无过错合伙人无法规避过度责任的问题，但《公司法》规定其股东人数不得超过50人，从而限制了事务所的规模发展，这种形式较适合于中型或小型事务所。对于特殊普通合伙制，吸收了前两种形式的优点，有过错的合伙人承担无限责任，其他合伙人则以其财产份额为限承担责任，体现了会计师事务所人和的特点和控制风险的需要，较适合于大型事务所，有利于做大做强。

(二)机制运行

内部治理的机制运行是决定事务所经营绩效的关键因素之一，内部股权结构合理，产权边界清晰，决策科学民主是降低事务所内部交易成本的重要方面。事务所首先应订立完善的章程或合伙人协议，约定合伙人的权利和义务、合伙人出资、会议表决权分配、合伙人进退条件

等，在情况发生变化时及时修订，保持时效性，制定之后要严格执行，照章办事，不能只是成为“写在纸上，挂在墙上的东西”。另外，在机构设置上除了股东会、董事会、监事会或监事之外，还可设立“员工代表会”，保持其独立性，不受领导人控制，反映一般执业人员的心声、利益、要求，充分尊重注册会计师的个性特征，在经营方针、人员聘任、利益分配等重大问题上，需倾听各部门的意见，防止因主观、个人因素导致决策失误或决策不公。在加强民主的基础上保持股权的适度集中，从而将事务所的健康运行和员工的自我引导统一起来，达到和谐的状态。

(三)市场战略

自然界存在完整的食物链，各种生物各取所需，差异化发展，才能共生共荣。同样，众多会计师事务所面对同一个广阔的会计市场，也要实行细分定位，寻找适合自己的客户群和业务群。目前事务所的业务主要有财务会计报告审计、资本验证、涉税鉴证等项目，而一个人的知识结构无论多么专业，总是具有外溢价值的，即其专业知识会外溢到相关领域，在相关领域创造新的增值价值。因此，对于大型事务所可为上市公司和大型公司服务，除常规业务外，积极向内部控制、并购重组、投资决策、专项审计、政府购买服务等领域延伸，实现业务的转变和升级；而中小型事务所要突出服务特色，面向小规模企事业单位、个人和农村市场，从事工商代理、税务代理、管理咨询、个人理财等，从而避免过度竞争，形成大中小型会计师事务所协同发展。

(四)薪酬激励

薪酬政策要体现对注册会计师的专业尊重，同时考虑市场开发与业务因素，一般包括以股份为基础和以绩效为基础两类。科学合理的分配制度应是两者的混合基础，但是也需有所侧重，即“绩效优先，兼顾股份”。可参考美国的一些做法，规模较大的事务所可设立全权合伙人

和权益合伙人两类，各自的收益分享额不同，合伙人的薪酬还要与所负责的部门、团队的工作绩效密切相关。对于一般员工的薪酬主要取决于其岗位职责和工作业绩，同时考虑其他激励、职业规划因素，与之相配套的业绩评价标准要尽量客观、公正、全面，充分调动全所人员的积极性和创造性。

(五) 事务所文化

国外一些会计师事务所从建立至今已走过了百年历程，无论规模大小、法律形式如何，核心合伙人怎么变更，事务所都能保持勃勃生机，这不能不说得益于其内部文化的一脉相传。建设事务所文化，可以树立良好的职业形象和事务所品牌，使事务所以承担社会责任为己任，转变唯利是图的纯粹商业思想，在内部治理中有一个正确的理念予以指导。具体来说，可以提出一些格言警句或目标作为“所训”，对员工有着无形的激励作用，为管理层和员工提供沟通的长效平台，为员工和员工之间提供信息共享、生活交流的平台；定期进行职业文化培训、业务专题讨论会；在工作之余举办有意义的文体活

动；召开各种形式的客户联谊会等等。通过事务所文化，让员工有归属感和认同感，培养高尚的职业精神和良好的执业道德，提高事务所的向心力和凝聚力。

三、内部治理的评价指标建议

(一) 指标选取原则

1. 定性与定量相结合原则

对事务所内部治理的评价有些可以量化表示，有些则是简单数据无法说明的，需用描述性语言表述，以保证所提供信息的全面性和可靠性。

2. 可操作性原则

选取指标内容应简明扼要，指向明确，既考虑事务所能够提供资料的可能性，又能进行有效的分析与评价。

3. 重要性原则

内部治理包括很多内容，事务所加强和实施内部治理需要消耗资源，但事务所的管理控制资源是有限的，因此应考虑重要性原则选取有代表性的指标，以降低成本提高效益。

(二) 指标建议

内容	定量指标	定性指标
管理层	第一大股东持股比例	章程订立及执行情况
	近3年“三会”年均召开次数	股东会表决权分配方式
	轮换签字注册会计师的期限	重大事项决策的民主化程度
员工层	学历及年龄结构比	人才晋升机制的合理性及落实情况
	年度人均培训天数	业绩考核标准的客观性与全面性
	员工周转率	员工社保的缴纳及管理情况
市场与业务	市场占有率	从事业务种类及客户群
	收入增长率	执业质量控制制度的执行情况
	3年及以上老客户比例	业务来源及分配方式
其他	事务所运营年限	事务所信息化建设
	分所数量	事务所文化建设
	近3年受惩罚次数等	对分所的检查方式等

(下转 73 页)

会计师事务所分类综合评价指标体系 及计分方法的探讨

□黄胜华

从河南省会计师事务所的发展现状来看，会计师事务所主要存在如下问题：组织形式及体系制度不完善；事务所数量多、规模小，激烈竞争降低了对高质量审计服务的追求；人力资源建设落后；行业监管机制不健全等。如何对会计师事务所进行科学、客观、公正的分类综合评价，是河南省注册会计师行业探讨多年而没有形成共识的问题。

由于在设计评价指标时，很难正确解决诸如规模与诚信、收入与质量的关系。例如：具有 20 名注册会计师的会计师事务所的诚信度，未必就高于具有 10 名注册会计师的会计师事务所；年收入 500 万元的会计师事务所的执业质量，未必高于年收入 200 万元的会计师事务所，等等。在此大的社会背景下，本文在中注协发布的综合评价办法的基础上，大胆尝试对会计师事务所分类综合评价的研究，试图

尽量化解评价中的规模与诚信、收入与质量等诸多矛盾，构建一套科学合理的评价指标体系，以期对河南省会计师事务所进行客观有效的评价。

一、分类综合评价指标体系的构建原则

综合评价指标体系是评价的依据，科学合理的评价指标体系有助于促进会计师事务所综合实力的提高。选择和确定事务所综合评价指标体系时，力求做到系统、科学、客观、相关，既要考虑理论的必要性，又要考虑实际的可行性。因此，综合评价指标体系的设计应当遵循以下原则：

(一)科学性与全面性相结合的原则

科学性原则是一切科学研究工作的共同原则。在设计会计师事务所综合评价指标体系时，这一原则体现在把握评价内涵的正确性、指标

体系设计的全面性、数学处理方法的逻辑严密性以及因素分析的准确性等几个方面。

(二) 可比性和可操作性相结合的原则

可比性，就是评价指标应具有普遍的统计意义，使评价结果能够实现业内间的横向比较和时间上的纵向比较。可操作性是指在满足评价目的需要的前提下，从会计师事务所的实际情况出发，在设计评价指标时力争达到概念清晰，表达方式简单易懂，数据来源易于采集。只有使二者有机结合，才能使会计师事务所综合实力评价指标体系真正满足市场经济条件下，加强行业监管的客观需要。

(三) 相对性与绝对性相结合的原则

评价指标有相对指标和绝对指标。由于绝对指标反映整体水平但不能反映资源使用的真水平，掩盖了其投入产出效益，而相对指标反映投入产出的真实水平但不能反映整体水平。因此，评价指标体系的定量指标以构建科学、完整的评价体系为出发点，根据各指标对实现评价目的的重要程度，同时考虑各类指标在评价指标体系中的合理构成，以及指标间的勾稽关系和逻辑关联度，采取相对指标和绝对指标相结合的原则，对指标进行合理取舍，达到评价指标既能突出重点，又能保持相对的均衡统一，实现评价体系的最优化。

(四) 定量与定性相结合原则

定量指标较为具体、直观，评价时可以计算实际数值，而且可以制定明确的评价标准，通过量化的表述，使评价结果给人以直接、清晰的印象。会计师事务所综合实力评价是一个多维的复合系统，不是所有的评价因素都能量化，那么就需要设计定性指标予以反映。这些定性指标所含信息量的宽度和广度，要远大于定量指标，不但可以弥补定量指标的不足，还可以纠正过于强调定量指标对其长远利益所带来的负面影响，使评价结果更具综合性和导向性。

二、分类综合评价指标体系的构建思路

国外对会计师事务所的信用评价制度源于美国，起因是 20 世纪 70 年代，美国多家上市公司接连周转不灵或倒闭，而由注册会计师鉴证的财务报表，经查有严重不实，使公众投资者蒙受巨额损失。在美国，信用评价以事务所整体为对象，评价结果公开存放供公众阅览，但评价只列举重大缺陷而不评分或评等级。我国台湾也开展注册会计师的信用评价工作，主要抽查个别审计案件的工作内容，以判定注册会计师的信用好坏，这种评价方法主要与台湾注册会计师多，单独执业且事务所规模不大有关。

国外学者对会计师事务所综合评价指标主要侧重于事务所规模、行业专长、组织形式、是否被诉讼、独立性、品牌声誉、风险意识等几个方面。国内学者对事务所综合评价问题也进行了深入的研究，根据相关文献，评价指标主要侧重于营业收入、注册会计师人数、从业人员数量、事务所成立时间的长短等几个方面。

本着理论联系实际，理论为实践为决策服务的初衷，在参考国内外相关学者研究成果的基础上，结合本省会计师事务所的具体情况，根据本研究是进行会计师事务所微观评价的评价目的，在中注协会计师事务所综合评价办法的理论指导下，有针对性的选取了会计师事务所规模、执业素质、内部治理、审计业务质量等四个方面来构建会计师事务所综合评价指标体系，同时，影响这四个方面的因素又非常复杂，相互交错。

三、分类综合评价指标体系的构建

根据以上原则，结合中注协和各省注协关于会计师事务所的综合评价办法，会计师事

所综合评价指标体系采取多因素、多层次、定量指标和定性指标相结合的评价指标递进修正的方法进行设计。我们在设计评价指标时，在吸收原有其优点的基础上又增加了指标以弥补其不足。我们所设计的会计师事务所综合评价指标体系见下表所示，主要包括以下几部分的内容：

第一，定量指标。定量指标是对会计师事务所综合实力的量化评价，是综合评价中最重要、最基础的指标，是评价指标的第一层次，关系到整个评价体系的科学性和规范性。第二，定性指

标。由于定量指标不能反映事务所的经营管理行为和管理过程等非定量指标，而这些指标在评价过程中又十分重要，直接影响被评价对象的经营和发展，因此设计的评议指标还应包括定性指标部分。第三，备抵指标。备抵指标是指会计师事务所以及注册会计师在执业过程中的执业行为违反相关规定而受到行业协会、行政管理部门和司法机关的各种惩戒或处罚的结果。备抵指标作为基本指标分数的减项。备抵指标是用以对定量和定性指标的内容进行校正的辅助指标。

评价内容	评价指标(共 19 项)	指标性质	指标权数
事务所规模 (60)	从业人员人数	定量指标	10
	注册会计师人数	定量指标	10
	评价年度总收入	定量指标	30
	评价年度审计收入	定量指标	10
执业素质 (10)	注册会计师比重	定量指标	2
	注册会计师学历结构	定量指标	3
	注册会计师年龄结构	定量指标	3
	职业道德建设情况	定性指标	2
内部治理 (10)	合伙人协议(章程)	定性指标	2
	“三会”设置及运转	定性指标	2
	财务管理制度	定性指标	2
	业务档案管理	定性指标	2
	质量控制制度的设置和执行情况	定性指标	2
审计业务质量 (20)	因业务质量受到行政处罚情况	备抵指标	3
	因业务质量受到中注协惩戒情况	备抵指标	4
	因业务质量受到省注协惩戒情况	备抵指标	3
	因职业道德受到行政处罚情况	备抵指标	3
	因职业道德受到中注协惩戒情况	备抵指标	4
	因职业道德受到省注协惩戒情况	备抵指标	3

会计师事务所分类综合评价指标体系表

四、分类综合评价的计分方法
对事务所分类综合的量化考评，采用权数百

分制。即对各考核内容均以百分制打分，然后再乘以各部分赋予的权重，就得出该事务所的最

后评价得分。

(一) 基本指标计分方法

基本指标总得分 = Σ 单项基本指标得分

1. 定量指标的计分方法

在权重系数已定的情况下, 定量指标的评价计分根据指标的实际值对照相应的标准值, 计算各项定量指标实际得分。计算公式为:

单项定量基本指标得分 = 本档基础分 + 调整分

本档基础分 = 指标权数 × 本档标准系数

调整分 = $[(\text{实际值} - \text{本档标准值}) / (\text{上档标准值} - \text{本档标准值})] \times (\text{上档基础分} - \text{本档基础分})$

上档基础分 = 指标权数 × 上档标准系数

2. 定性指标的计分方法

定性指标计分方法是根据评价工作需要, 首先由评价主体制定出指标的参考标准。其次依据此标准, 由会计师事务所的管理部门根据日常管理所掌握的情况对评价客体的定性指标所对应的档次进行赋值, 即对评价客体按评价参考标准从五档中选取一档。再次向有关专家以及事务所服务的客户发放调查问卷和参考标准进行方式, 最后形成评价客体各项定

性指标值, 然后计算定性指标得分。计算公式

为:

单项定性基本指标分数 = Σ (单项指标权数 × 每位定性者选定的等级所对应的标准系数) / 定性人员总数

(二) 备抵指标得分

为了规范注册会计师执业行为, 提高执业质量, 严惩违法、违规执业行为, 备抵指标得分 = Σ 单项备抵指标得分

评价客体备抵指标的实际情况是既成事实, 由行业监管部门从其诚信档案中提取。

(三) 综合评价分数的计算方法

综合评价分数 = 基本指标总得分 + 备抵指标分数

总之, 利用上述评价指标体系和计分方法, 可以对不同规模的会计师事务所进行评价, 通过从基础数据采集到综合评价结果形成的全过程, 未对我们综合评价指标体系进行检验。即通过综合评价, 实际评价结果与管理部门日常监管所掌握的情况相比对, 以确定是否相吻合, 是否能够客观地反映事务所的整体情况。

(作者系河南工程学院会计学院副教授)

(上接 69 页)

总之, 会计师事务所的内部治理及其相应的评价指标是一项系统工程, 涉及方方面面, 此处一家之言只是管中窥豹, 以后还需继续关注

内部治理的最新进展、评价指标的实施、效果评估及修订完善等, 从而推动我国会计师事务所内部治理朝着规范化、科学化、国际化前进。

(作者系河南工程学院会计学院副教授)

构建会计学与法学 跨学科人才培养模式的探讨

□孙长峰

会计学与法学相结合而形成的法务会计最早产生于美国，它是适应当时政府查账时发生的内部股票舞弊案及储蓄信贷行业丑闻的需要而产生的。随着经济活动多元化与复杂化，随之而来的是系列的经济纠纷与经济犯罪，而传统的会计人才与司法人才已不能很好地处理这类复杂的经济案件。社会亟需一批既精通会计知识，又了解法律审判程序的跨学科的复合型人才。

一、构建会计学与法学跨学科人才培养模式的必要性

(一)有利于推动法务会计专业的发展，完善会计学科体系

构建会计学与法学跨学科的人才培养模式，建立法务会计专业是一个复杂的工程，需要在探讨、研究许多理论的基础上，通过不断反复地实践解决新问题的过程中得到发展。因此，为了适应社会主义市场经济的发展，将有关会计法律内容结合于会计技术规范中，加强会计学和法学跨学科人才培养模式的理论研究和开设法务会计专业进行会计学与法学跨学科人才培养模式的实践，是完善会计学科体系的需要，是我

国会计界的一项重要任务。

(二)有利于建设特色会计专业，提升学生就业竞争力

随着我国社会主义市场经济的快速发展和深入，普通财务人员数量激增，到目前为止，我国从事会计工作的人员有1200多万，注册会计师、总会计师和财务总监等财务管理人员较少，特别是高级财务管理人员数量更少，而社会对高级财务管理人员则求贤若渴。然而，目前我国许多高校在培养会计人才方面，往往只注重对学生进行会计专业理论知识的教学和会计专业技能的训练，忽视了将法学等相关课程的融合教育以提升学生的综合素质和综合能力，导致会计学专业毕业生就业难，从而引发供给和需求错位的现实问题。随着我国社会主义市场经济快速发展和进一步完善，对财会人员的综合素质和综合能力提出了更高的要求，高校进行会计专业教学改革，建设特色鲜明的会计专业已是当务之急，把会计学与法学相结合设置法务会计专业，培养法务会计人才，提升学生就业竞争力，是高校会计专业教学改革的一项新举措。

(三)有利于保证会计信息质量，实现公司治理目标

会计信息失真不能真实正确地反映企业的财务状况、经营成果和现金流量等,一方面影响企业进行正确的经济决策,另一方面影响国家进行宏观调控。随着企业经济活动的日益复杂和社会竞争力的加大,涉及法务会计的业务内容逐渐增多。企业都希望在遵守法律的前提下实现股东利益最大化,并在自身利益受到侵犯时,能够运用法律武器维护自身的正当权益。由于会计学与法学相结合培养的法务会计人才既熟知财务会计,又精通相关法律知识,与其他传统财务人员和企业管理人员相比更具有优势。在实际工作中,法务会计人员能够运用其拥有的综合知识和技能,对公司的经济行为和财务事项进行事中监督,规范企业的经济活动和会计核算,以其独立的主体地位来保障会计信息的质量以及公司治理目标的实现。

(四)有利于提供适当的财务证据,增强司法案件定性的准确性

近几年来,世界各国经济领域中的会计舞弊和经济腐败现象呈现出多元化的特征,对社会经济秩序造成了严重的影响,给相应的司法案件的侦破也带来了很大的困难。如何界定虚假会计信息、如何判断虚假会计信息对报表使用者造成的损失、如何对造成的损失进行定量、如何对司法案件定性等问题都需要在法律上进一步明确。因为会计舞弊案件中的证据搜集技术性很强,远远超出了法官做出合理判断的能力,因此举证责任由谁承担也是一个疑难问题。将会计学与法学相结合培养的法务会计人才是融会计、审计、法律、管理、金融等多个领域为一体的复合型人才,既了解会计工作中涉及的法律事项,也熟悉法律事务中涉及的会计知识和会计资料性质。因此,在会计舞弊等经济案件中法务会计人员利用自身的优势在对有关财务事项进行分析评价的基础上做出合理判断,为法院提供适当的财务证据,从而增强司法案件定

性的准确性。

二、会计学与法学跨学科人才培养模式的切入点

法务会计的学科定位问题一直是理论界探讨和争议的问题,这对构建法务会计理论和实践框架体系产生着极大的影响,从而影响法务会计人才的培养进度。对于法务会计的学科属性,国内外学者是众说纷纭,主要有会计学科论、双重学科论、法学学科论等三种观点:。会计学科论认为法务会计是一门新兴的会计学科;双重学科论认为法务会计是一门集会计学与法学的交叉性学科;法学学科论认为法务会计是法学的一个分支。因此,法务会计的学科定位成为解决法务会计归属之争的关键问题。会计学科被国家社会科学基金委员会定位在应用经济学中,被国家自然科学基金委员会定位在管理学中(工商管理)。法学被定位为国家一级学科。而法务会计作为一门融会计学、法学及其相关学科为一体的新兴会计学科,是会计学延伸到司法领域后的产物,其研究对象和目标都是围绕会计领域,从业人员主要是法务会计师,因此,应将法务会计定位在会计学科中。

三、构建具有中国特色的会计学与法学跨学科人才培养模式

(一)重视法务会计学历教育

1. 将法务会计作为独立的专业立足于本科学历教育

以河南工程学院为例,原财务会计专业为国家级高职高专示范专业,为进一步提高教学质量,为社会培养复合型人才,曾对在高校开设法务会计专业进行过充分的论证,曾经向省教育厅提交过开设申请,因体制本身原因未能成功。因此,只能在会计学专业下设立“法务会计”专业方向。为了培养法务会计人才,(下转 79 页)

基于 B-learning 模式的 本科精品课程保障体系构建

□张维

一、精品课程建设与 B-learning 模式

自教育部启动精品课程建设工程以来，经过近年的努力推行，全国各高校都在精品课程建设上投入了较大的精力，而精品课程工程也在推进教育创新、深化教学改革、推动学科建设、推广优秀教材、培养高素质人才等方面取得了显著的成效，很好地提高了高等教育教学的质量，提升了我国高等教育的综合实力。

B learning，即“Blending Learning”或“Blended learning”，意为“混合式学习”或“结合式学习”，即各种学习方法、学习手段的结合。这种方式以前也不鲜见，如多媒体学习与传统黑板粉笔方式结合、独立学习与协作学习结合等。近年来，信息科技与数字技术发展迅猛，计算机与网络在高校的教育中日益普及，于是数字化学习(E Learning)这一概念在教育领域得到了认可并广泛应用，更推动了教育革新。但 E Learning 虽然会改变课堂教学的目的和功能，但不能代替传统的学习方式，此时，B learning 再被提及，且被赋予了新的含义：所谓 B learning 就是要把传统学习方式的优

势和 E Learning 的优势结合起来，也即是，既要发挥教师引导、启发、监控教学过程的主导作用，又要充分体现学生作为学习过程主体的主动性、积极性与创造性。数字化学习和传统学习方式的优势互补才能得到最佳的学习效果。

从精品课程的建设初衷来看，其根本目的在于实现优质资源共享，促进信息技术的应用，拓展学习时空，使学生不受时间和地点限制自主学习。可以说，精品课程是优质教学资源与现代教育手段和电子信息技术完美结合的产物，为 B learning 的开展提供了一个良好平台。而 B learning 模式的应用，开拓了精品课程教学内容建设的空间，更新了师生的教学、学习理念，改变了传统的课堂教学模式，丰富了教学方法、教学手段，二者互为补充，相辅相成。

二、精品课程建设与应用中的误区

从近年精品课程建设的情况来看，各高校都非常重视，但在投入极大热情的同时，在精品课

程建设和应用中也出现了一些误区和问题，和教育部初衷并不完全一致，甚至有急功近利、为建设精品课程而建设的情况发生，使精品课程失去了本身的意义。

(一) 教学 学习模式创新不足

在精品课程教学上，往往仍遵循传统的“以教师为中心”的模式，或者是简单的精品课程网络资源的应用。这样，教师发挥主导作用时往往忽视了学生主体地位的体现，或者是以学生为中心利用精品课程资源学习，而忽视了教师的主导作用，二者未能有效的结合，即未能采用B learning模式，实现“主导 主体”相结合，从而造成效率的低下。

(二) 过于注重精品课程建设形式，建设成果较少用于日常教学

在精品课程的整个建设过程中，将相当大的精力放在构建网站的外观设计与显示特效上，而对精品课程内涵建设重视不够。课程的各项建设成果较少应用于日常教学和服务广大师生，精品课程网站的利用率较低，在线学习和自测题库等网站资源使用较少。这样，忽视了精品课程的指导思想，远离了精品课程建设的初衷。

(三) 重视理论，实践不足

精品课程建设不单单是从理论上进行建设，丰富实践环节、提高学生的实践能力也是精品课程建设的重要环节。而在精品课程建设中，重理论研究、轻实践应用的现象依然存在，加之大学教师中较大一部分直接来自于高校毕业生，没有或很少参加过相关专业的实践工作，动手能力不强，对实践环节的关注自然不足。

(四) 缺乏整体规划和资源整合

精品课程的建设整体规划不足，只注重个体，即某一门课。各院系较为独立，或同一院系内各课程之间较为独立，建设资源零散堆砌，同

时缺乏资源整合和推广平台，未能形成有规模、系统的精品课程体系或精品课程群，导致资源利用率低下，运作效率不高。

(五) 精品课程保障措施不够完善

对于多数高校的精品课程建设来说，精品课程的建设只是一个阶段，过了这个阶段，对精品课程的关注度就会有所下降，直接反应就是精品课程后续保障措施不足，建设完成后即停滞不前。如：课程资源长期未能更新或更新较为缓慢；精品课程建设时期形成的教学团队待建设完成后归于松散，同时激励不足导致教师们积极性不高；缺乏有效的精品课程管理机制，缺乏对精品课程建设和应用过程的有效监管和后期支持。

三、构建基于B-learning模式的本科精品课程保障体系

(一) 更新教学理念

精品课程建设本身就包括了教育理念和教育思想的更新，B learning模式既传承了传统课堂教学的优点，又包含了现代教育技术的新理念和多媒体技术。B learning模式下，教师首先要改革教学理念，跳出传统的微观层面的“课堂”视野，采取宏观全面的教学思路，加强自身能力的培养。同时，通过对学生宣讲、教学环节体验等，使学生也要转变传统的被动学习方式，逐步适应混合式学习。教学过程中，教师要有意识地锻炼学生的思维能力、自学能力、应用能力和创新能力，要让学生对课堂中尚未详细解释的内容，在实践中学习、在互联网上查询相关资料自学、在网络教学平台上和教师互动探讨，通过混合学习方式获得知识信息。

(二) 教学团队保障

从个体来说，首先要培养教师的信息技术素质，提高教师信息化教学能力。B Learning学习模式下，教师必须提高信息化应用技能，

熟练掌握多媒体设备的操作方法,除精心设计多媒体课件外,还要把各种教学资源放在网络教学平台上,搭建一个能即时与学生交流的桥梁,方便教师及时了解学生在学习中的问题并帮助解决。从教学团队的构成来看,必须打造一支由课程教学人员、教学管理人员和教学辅助人员(包括教学设计、资源研发、网络支持、网站维护等人员)共同组成的精品课程建设团队,团队成员层层负责,分工协作。同时,教学团队的构建是个长期的过程,除少数在专业内具有较高学术水平和教学水平的权威、领军人物外,还要着力做好精品课程师资梯队建设。这一方面需要教师团队内部的传帮带,另一方面对年轻教师要着力培养,如职称晋升、学历提升、外出培训、交流等,真正做到教学团队结构完整,年龄、职称、学历、学科等均衡,人才不断层。

(三)课程资源保障

精品课程建设与B Learning模式的结合,对课程资源提出了更高的要求。课程资源的形态也更加丰富,不仅包括教学大纲、教学计划、多媒体课件、教师教学影像资料,还包括各种媒体素材、优秀论文、优秀作品、测验试题、典型案例、文献资料以及课程的相关资源网站等。一般来说,这些资源在精品课程建设阶段都会具备,但教学资源并非一成不变,它应该随着课程改革发展的变化进行及时的补充和更新,这需要学科教师和课程技术人员协作共建,也是一个长期的、动态的过程。

以教材为例,B Learning模式下,教材已不仅仅局限于传统的一本书,线性的教材内容也已经无法满足学生的要求,此时的教材是立体的,网络图书、专业化的数据库、网络课程中的超级链接,是弥补课本教材不足的有效方法。当然,这并不意味着不需要教材,教材的选用既要因材施教、因地制宜,又要根据专业特点,

结合学科发展,积极编写更适合自身的教材和教辅资料,满足学生个性化学习需要,帮助学生实现学习目标。同时,专业化教学软件开发公司的出现,给教材和教学资源的使用提供了更广阔的选择余地。这些教学软件系统,在提供普遍性教材内容的基础上,更注重了教师主观能动性的发挥,教师可以根据学生情况,对原有资源进行变更或将新的资源导入系统,这样更便于B Learning模式下的交互式教学活动的开展。

(四)技术支持保障

有些精品课程建设完成以后,经常处于闲置或故障状态,除了管理问题外,一个重要的原因就是在课程建设时委托校外软件公司或者个人开发精品课程,或者精品课程网站直接设置在软件公司服务器上,公司的技术人员不熟悉课程和教学情况,课程管理人员又不了解课程开发的技术,当遇到突发事件时不会或无法处理,使得教学活动与精品课程资源的管理脱节。因此,一方面精品课程建设团队中要有技术支持人员,最好从专业教师中培养,这样既懂开发技术,又精通业务知识、熟悉教学环节,更有利于精品课程的建设与应用;另一方面,学校最好能为精品课程制作同一开发平台,建立精品课程资源库,变“各自为战”为统一整合,并开展相应技术技能培训,保障网络访问通畅,加强数字化校园建设等,为精品课程的建设与应用提供有力的支撑。

(五)管理制度保障

精品课程建设和应用是一个长期的过程,建设只是前期工作,更重要的是在教学中的运用,不重视运用,就等于违背了精品课程建设的初衷。而要想做到精品课程的常抓不懈、长期完善,就必须有一套严格的精品课程建设、管理制度,做到制度保障。从精品课程的申报、立项、建设,到维护、更新、完善,要做大量细

致、反复的工作，这就需要一套切实有效的人员、经费、激励、评价、监控、反馈机制。一是规范精品课程建设标准，对精品课程的内容设计、学习活动组织、教学资源的制作等给出统一的标准；二是建立精品课程建设项目负责人制度，课程负责人需对课程建设全过程及后续运用情况进行计划、组织、指挥、协调、控制和评价；三是实行资助激励制度，一方面可以设立精品课程建设项目专项基金，进行资金投入

保障，另一方面在科研立项、师资培训、职称评定等方面都给予参与精品课程的人员以政策倾斜，从师资队伍建设层面给予资助激励；四是结合自身实际，建立科学合理的精品课程评审指标体系，实现动态评价，以考评监控建设质量，一旦出现不符合规定的情况，及时通知课程负责人，进行限期整改，营造精品课程持续发展的良好环境。

（作者系河南工程学院会计学院讲师）

（上接 75 页）我国教育部应将法务会计列入国民教育专业目录，以便高等院校能够将法务会计作为独立的专业立足于本科学历教育，开展法务会计学历教育，在基础会计学、法务会计基础、法理学、审计学原理等专业基础课的基础上，开设中级财务会计、税务会计、审计实务、检查会计鉴定学、法务会计实务、刑事诉讼实务等专业主干课程，整合会计学与法学教学资源，积极推动我国高校法务会计专业的发展。

2. 将法务会计作为专业方向融入研究生教育
目前我国高等院校博士研究生学历教育中，法务会计专业人才的培养还几乎是空白，应积极鼓励高等院校借鉴法务会计硕士教育方面有成功经验的院校，在会计学专业硕博研究生教育中开设法务会计专业研究方向，开设法律与审判、税法研究、审计理论与实务、犯罪学研究、高级财务会计学、欺诈审计与法务会计、舞弊调查与舞弊数据分析、经济犯罪案件侦察与法庭辩护等课程，进行理论与实务研究，毕业后可从而使法务会计教学和研究工作。

（二）积极开展法务会计继续教育

首先，法务会计专业老师的培养是当务之急。应对我国高校会计学和法学专业教师进行法务会计理论和实践培训，鼓励我国高校会计学和法学专业教师攻读法务会计硕士研究生，提高法务会计人员素质。其次，对法务会计师从业人员进行继续教育。加强对法务会计人员的教育培训，设置专门的法务会计师委员会，专门负责法务会计师的资格认定和后续教育工作。当前，法务会计的从业人员主要是律师和注册会计师，因此，应积极开展面向注册会计师和律师的法务会计职业培训，这是培养高水平法务会计师的有效途径。

社会对法务会计人才的需求日益增加，高校会计专业教学改革也应与时俱进，将会计学与法学进行整合，进一步优化学科专业结构，办出会计学特色专业，进行错位竞争，通过开展学历教育和继续教育两种模式进行跨学科的人才培养，为社会培养有创新能力的复合型优秀会计人才。

（作者系河南工程学院会计学院教授）

诚信、责任、严谨、务实

——河南工程学院会计学院简介

会计学院是河南工程学院历史最悠久的院部之一。会计专业始创于 1954 年,迄今已有 60 余年的历史,现已成为学校学生人数最多、师资力量较强的学院之一。会计学院始终坚持“诚信、责任、严谨、务实”的办学理念,为社会培养了大量的应用型会计人才,赢得了良好的社会声誉。

学院现有教职工 50 人,其中专任教师 45 人。具有高级职称的 39 人(其中教授 12 人);取得博士学位的 6 人,硕士学位的 39 人。专任教师中获得注册会计师资格的 13 人,注册资产评估师资格的 4 人,注册税务师资格的 2 人;河南省教育厅学术技术带头人 5 人;河南省会计学会理事 3 人,河南省经济团体联合会理事 1 人;河南省高级会计师评审委员 3 人,河南省哲学社会科学规划项目评审专家 1 人;河南省会计领军人才 2 人。

学院还聘请中央财经大学博士生导师余应敏、中南财经政法大学博士生导师张敷力、东北财经大学博士生导师张先治等国内知名学者为客座教授。形成了一支结构合理,教学经验丰富的教师队伍。

学院现有全日制在校生 2579 人,其中本科生 1814 人,专科生 756 人。现设有会计学(含注册会计师方向)、财务管理、审计学三个本科专业和会计电算化、审计实务两个专科专业,其中,会计电算化专业从 2016 年开始与澳大利亚堪培拉大学联合办学,会计学(注册会计师方向)为河南省财政厅和教育厅资助的“急需紧缺专业”,会计学学科为学校“重点扶持学科”,学院被河南省注册会计师协会确定为“河南省注册会计师行业后备人才培养基地”。

学院下设会计、财务管理、审计、信息化四个教研室及资料室、会计实验中心。学院现拥有纸质图书资料 10000 多册,各种经济类、管理类期刊 45 种。会计实验中心设有会计手工模拟实验室、财务管理模拟实验室、会计信息化实验室和审计税务信息化实验室,设备总价值 600 余万元。学院目前已与河南诚裕会计师事务所、河南广发财务管理有限公司、中兴税务师事务所、河南省金凯元财务顾问有限公司等 20 余家单位签订了产学合作协议,形成了稳定的校外实训基地。

学院始终坚持“诚信、责任、严谨、务实”的办学理念,经过多年的发展,建立了较为完善的学科体系,形成了自身特色。目前,学院着力于打造高水平的教学、科研团队,进一步提高教学质量,优化人才培养模式,以培养适应社会经济发展的高级应用型人才。

(河南工程学院会计学院)

河南工程学院会计学院专家风采



省教育厅学术技术带头人、
会计学院院长王保林教授



省教育厅学术技术带头人、
校科研处长王生交教授



省教育厅学术技术带头人、
校财务处长牛吉平教授



省教育厅学术技术带头人、
会计学院副院长上官绪红教授



省会计领军人才、会计学院党
总支副书记程光副教授



省教育厅学术技术带头人
刘慧娟教授



省级文明教师刘丽丽教授



省会计领军人才黄永华博士



何利博士



河南工程学院校门

(河南工程学院宣传部供稿)