



苏州工业园区会计服务外包示范基地
苏州工业园区会计学会
<http://www.sipkj.org>

苏州工业园区会计服务外包示范基地

苏州工业园区会计学会

电子期刊-双月刊

第 17 期
2011/12/24



期刊首页

基地动态

媒体报道

学会活动

行业速递

财税动态

法规信息

企业服务

实务探讨

税收筹划

有问必答

会计人生

- [实务探讨] 浅议医院固定资产管理
- [实务探讨] 浅议行政事业单位财务集中核算管理存在的问题及对策
- [实务探讨] 浅析重要性原则在成本会计中的运用
- [实务探讨] 浅析新会计准则公允价值运用对会计信息的影响及对职业判断的要求
- [实务探讨] 浅析县级国有企业的会计监督的问题与对策
- [实务探讨] 浅析民营企业内部审计存在的问题及对策
- [实务探讨] 浅析成本会计的发展趋势
- [实务探讨] 浅析“代征税款手续费”会计、税务的处理方法
- [实务探讨] 浅谈现代社会的会计电算化的发展
- [实务探讨] 浅谈审计在地方政府性债务管理中的作用
- [实务探讨] 资产计量几个基本原则
- [实务探讨] 资源流成本会计探讨

主 编： 郭纲

副 主 编： 姚青 陶洁
金大荣

责任编辑： 黄波 万彪

主管单位： 苏州工业园区财政局

主办单位： 苏州工业园区会计服
务外包示范基地、
苏州工业园区会计学
会

网 址： www.sipkj.org

联系邮箱： shangw@si pac.gov.cn

master@sipkj.org



期刊首页

基地动态

媒体报道

学会活动

行业速递

财税动态

法规信息

企业服务

实务探讨

税收筹划

有问必答

会计人生

资产计量几个基本原则

2011-12-21 作者：尉然 来源：中华会计网校 阅读：1次

摘要：财务会计本质是反映而不是预测，因此资产计量目的就是要客观、真实地反映资产在某一时点市场价格。基于以上认识，资产计量应遵循以下原则：资产计量应反映现行市价、准确地反映企业整体资产价值、资产价值变动对所有者权益不产生影响、资产计量应考虑资产时点性及价值属性、资产减、升值的判断及其标准等。

关键词： 资产计量， 计量方法， 原则

资产是会计最基本的要素之一，与负债、所有者权益共同构成现行的会计等式，成为财务会计理论基础。因此，企业资产计量是否准确，不仅影响企业资产价值，而且还决定其提供相关会计信息是否有用，因此，资产计量目标就是要客观、真实地反映企业在某一时点下的资产价值。

资产的概念是会计学最重要概念之一，资产是指企业过去的交易或者事项形成，由企业拥有或者控制的、预期会给企业带来经济利益的资源。它具有以下特征：第一，资产预期会给企业带来经济利益；其次，资产应为企业拥有或者控制的资源；最后，资产是由企业过去的交易或者事项形成的。从会计发展历程来看，资产定义主要有四种观点：1. 未消逝成本观。美国会计学家佩顿和利特尔顿在《公司会计准则绪论》中认为成本可以分为两部分，其中已消耗的成本为费用，未消耗的成本为资产，将企业的资产概括为“未消逝的成本”；2. 借方余额观。资产定义的借方余额观是由美国会计师协会（美国执业会计师协会的前身）所属的会计名词委员会在其颁布的第1号《会计名词》（1953）中提出来的；3. 经济资源观。经济资源观是关于资产定义颇具影响的一种观点。1957年，美国会计学会发表的《公司财务报表所依恃的会计和报表准则》中明确指出：“资产是一个特定会计主体从事经营所需的经济资源，是可以用于现在或有益于未来经营的服务潜能总量”；4. 未来经济利益观。1980年，美国财务会计准则委员会（FASB）发布的财务会计概念公告第3号《财务会计报表的要素》认为：“资产是可能的未来经济利益，它是特定个体从已经发生的交易或事项中所取得的或者加上控制的”。国际会计准则委员会在《编制财务报表的框架》中采用未来经济利益观，并指出：“资产是指作为以往事项的结果而由企业控制的、可向企业流入未来利益的资源”。

我国的会计准则与国际会计准则基本一致，采用未来经济利益观，因此将一项资源

主 编： 郭纲
副 主 编： 姚青 陶洁
金大荣
责任编辑： 黄波 万彪
主管单位： 苏州工业园区财政局
主办单位： 苏州工业园区会计服务外包示范基地、
苏州工业园区会计学会
网 址： www.sipkj.org
联系邮箱： shangw@sipac.gov.cn
master@sipkj.org

确认为资产需要符合资产定义，应同时满足以下两个条件：首先，与资源有关的经济利益很可能流入企业；其次，该资源的成本或者价值能够可靠地计算。所谓计量，是指会计要素量化的过程和方法。也就是对资产加以量化表述的理论依据与具体方法。它涉及到计量属性与量度单位的选择。现行的会计计量属性包括：1. 历史成本；2. 重置成本；3. 可变现成本；4. 现值；5. 公允价值；6. 摊余成本。由于现行会计准则采用混合计量，从而造成同一资产在不同计量方法下存在较大的价值差异，从而不能真实地反映企业资产价值，因此，我们认为，对于资产计量应遵循以下几个基本原则。

一、资产计量应客观、真实地反映企业整体资产价值为原则

现行会计计量越来越强调会计信息相关性，以便决策、服务。那么，反映企业整体资产价值的会计信息应该比现行会计计量反映企业不包括商誉价值的会计信息更为有用。因此，财务会计计量必然是以完整、真实地反映企业整体资产价值为前提。一般认为，企业资产包括有形资产和无形资产，无形资产有包括自购无形资产和自创无形资产。而现行资产观认为，资产都应该是企业因为过去的交易或事项所取得的。即使企业拥有了某项未来经济利益，如果没有明确的交易或事项，也不能确认为资产，这就使得自创商誉被排除在企业资产之外，从而使企业整体资产未能得到真实反映。也就是说，现行会计报表仅反映有形资产价值或企业整体资产的一部分。因此，其提供的会计信息基本无用。

21 世纪今天，知识经济时代已经到来，企业的类型具有多样性的特点，传统企业主要制造业为主，以生产、销售商品为经营方式赚取利润，资产形式主要是有形资产，也就通常说的“硬资产”，知识类型、高科技企业主要以提供高附加值的服务获得利益，一般不进行生产、制造，因此，资产方式主要以无形资产为主要形式，表现在：品牌、经营理念、管理制度、营销方式、人力资源等，也就通常说的“软资产”，以微软、思科、搜狐、网易等信息技术为代表企业，其无形资产是企业的核心资产，并且随着社会经济的发展，无形资产的价值日趋重要，如按传统会计理论计量这类企业资产价值大打折扣，使知识型企业整体资产价值未能得到完全、真实反映。因此，笔者认为，从企业整体资产角度考虑，企业自创无形资产（商誉）必须予以计量，否则，不能真实、客观反映企业整体资产价值。

二、资产计量应该采用现行市价为原则

一般认为，任何会计计量方法都应该是对企业整体资产价值最真实的反映，因此企业的整体价值不应该因使用会计计量方法的不同而出现较大差异，换言之，如果企业整体价值未变化，不同的计量方法的结果大致相同。事实上，情况却并非如此，由于不同会计计量方法其实反映不同资产价值属性，表现在价值量上存在很大的差异性，因此不同会计计量方法计量资产价值不具有可加性、可比性。

根据现行资产定义，资产的本质特征是未来的经济利益，那么其相应的计量方法应该是现值计量，并不是现行公允价值计量，因为只有现值计量反映企业未来产出和经济利益。实践中现值之所以未得到广泛运用，究其原因：

第一、与财务会计职能冲突。财务会计职能是反映还是预测。会计框架理论的逻辑起点是会计目标还是会计环境目前还存在较大争议，笔者认为，会计逻辑起点既不应该是会计目标也不是会计环境，应该体现为：会计本质或者会计职能。会计最基本问题——会计是干吗的，一直成为困扰着会计理论研究者的难题，会计是否真的要去研究资产的价值或者资产价值形成，资产价值与价格关系之间是否一致，如果真的去探寻的话，会计变成投资计量经济学范畴。纵观会计发展历程，会计始终反映资产价格而非价值，无论历史成本、重置成本、现行市价、现行成本均反映资产价格而非价值。事实上，价

格具有可计性、价值由于存在价值观不同，不具有可计性。例如：马克思劳动价值观同西方经济学的资产效用论存在明显不同，笔者认为，对于拥有未来经济利益资产，当然是资产的未来收益决定资产价值，对于未来没有经济利益的资产，如：消耗品、原材料并不是由未来收益决定，而是由生产成本及货币因素所决定的，因此资产本质并不能完全体现为未来经济利润，其计量方法也不应该是现值计量。显然，财务会计最基本的职能应该是反映而不是预测资产未来价值，因此采用现行市价计量可以准确、客观反映企业整体资产价值，其提供会计信息更真实、可靠，相关性强；

第二、现值计量主观性强，并因此影响了它的可靠性。在确定某项资产的贴现值时，必须先确定以下四个因素：资产尚可使用年限、资产可能产生预计净现金流量、净现金流量流入企业具体时间以及折现率。这些因素都存在一定不确定性，一般情况下，只能靠人们的主观预计，预计净现金流量多少、何时流入，很难找到客观的、令众人信服方法，因此其主观随意性可想而知，并且不同会计人员主观估计也会产生很大差异。由于，现金流量事实上都是在未来期间均匀地发生，而计算现值时预计净现金流量又只能按照时点来表述，于是通常只能假设净现金流量发生在期末，从而导致现值偏小；

第三、现值计量相关性也值得怀疑。现值计量需要对未来尚未实现的经济利益进行预测，具有很大不确定性。由于，会计信息的相关性是建立在可靠性基础之上，没有很好的可靠性保证，其相关性也值得怀疑；

第四、采用现值计量使资产与负债关系难以辨认。由于现值计量不是以企业现有的资产为基础，也不认可投入成本，而取决于未来持续的现金流及盈利能力。对于未来现金流为负的资产，用现值计量是负债而不是资产，同样，对于未来现金流为正的负债，现值计量是资产而不是负债。对于现时净资产为负的企业，如果它具有可持续的现金流入和盈利能力，它的整体价值可能为正；对于一个净资产为正的企业，如果没有未来持续经营能力，那么其整体资产将会大幅贬值，甚至是负资产，因此，采用现值计量好比是“魔术师”，现行会计原则诸如客观性原则、真实性、历史成本原则等都与现值计量属性相斥。

三、资产持续期间不应该计提折旧或摊销，只存在资产升值或者减值为原则

现行的会计理论认为，企业固定资产长期参加生产经营而仍保持其原有实物形态，但其价值将随着固定资产的使用而逐渐转移到产品成本中，构成了企业费用。所以，随着固定资产价值转移，以折旧形式在产品销售收入中应该得到补偿。因此折旧也是一种费用，只不过这一费用没有在计提期间付出实实在在的货币资金，但这种费用是先期已经发生支出，而这种支出的收益在资产投入使用后的有效使用期内予以体现，无论在权责发生制还是收付实现制，都应该计提固定资产折旧！因此如果不计提固定资产折旧或不正确计提折旧的话，都将影响企业产品成本或营业成本、损益的计算。同时，固定资产的磨损分为有形磨损和无形磨损。其依据是固定资产在生产经营中有损耗，并且将成本、费用发生流转到产品当中，实现收入、费用配比，对转移到产品那部分损耗应该进行补偿。

笔者认为，如果该固定资产不是用于生产产品，则不能发生转移，那又如何配比呢？如果该固定资产在存续期间未发生损耗，哪来的成本、费用呢？如果该固定资产在存续期间，不但没有损耗且发生升值，还计提折旧的话。显然，固定资产计提折旧缺乏理论依据。实事求是讲，资产在后续计量存在升值或者贬值，不应该存在折旧的问题。摊销指对除固定资产之外，其他可以长期使用的经营性资产按照其使用年限每年分摊购置成本的会计处理办法，与固定资产折旧类似，摊销费用计入管理费用中减少当期利润，但对经营性现金流没有影响。同样，对类似无形资产也一样存在升值或者贬值，不存在摊销。由于土地使用权未来存在较大的升值预期，就更不应该出现摊销的问题，因

此资产在持续期间要么升值要么减值，不存在折旧或者摊销的问题。

四、资产减值判断依据以企业整体资产计量方法为原则

现行会计准则规定，资产减值是指资产的可收回金额低于其账面价值。这里的资产，除了特别规定外，包括单项资产、资产组。资产组，是指企业可以认定的最小资产组合，其产生的现金流入应当基本上独立于其他资产或者资产组产生的现金流入。资产减值会计的核心问题是可收回金额的计量。新准则借鉴了国际准则的做法，引入公允价值。要求资产的可收回金额应当按照资产的公允价值减去处置费用后的净额与资产预计未来现金流量的现值两者之间较高者确定。一般认为：资产减值的确认标准有三种：

（一）永久性标准即对在可预见的未来不能恢复的资产减值给予确认。这个标准虽然避免了确认暂时价值波动形成的损失，但需要会计人员对暂时减值与永久减值进行判断。

（二）经济性标准即资产负债表日若资产账面价值低于可回收金额则确认其减值。它能如实反映资产负债表日资产的价值，避开了采用职业判断区分资产减值类型的难题，便于操作。

（三）可能性标准即要求对可能的资产减值予以确认，其目的主要在于与历史成本保持一致，避免对不必要减值损失的确认。

笔者认为，判断资产减、升值标准应依据企业整体资产计量方法、价值属性来确定。1.如果计量、核算资产交换价值，那么资产的升、减值由资产市场价格高低来确定；2.如果反映资产在用价值，资产的升、减值，要通过未来经济利益来确定，即现值比账面价值高则资产升值，否则资产减值；3.采用混合计量资产减值必然导致会计信息失真。由于企业资产形态各异，如果对企业资产计量不采用统一的计量方法，必然导致对资产不同价值属性的计量，因此从理论上讲无法进行可比。

目前，我国的《企业会计制度》和企业会计准则采用混合计量，但未明确各项资产减值的确认标准，导致在会计实务中可操作性差。实践中基于资产核算重要性原则以及核算中的简化处理，更多地对不同种类资产采用不同的确认标准。例如：短期投资与委托贷款流动性和变现能力较强，企业一般不会长期持有，采用永久性或可能性标准确认其减值没有实际意义，所以可以用某一时点的价值为标准来衡量，即采用经济性标准。而对存货、固定资产宜采用永久性标准。因为会计人员对此类资产一般相对容易区分暂时性或永久性减值，此类资产一般数量大、品种多，由于采用永久性标准不需要确认大多数资产的暂时性减值，因而大大减少了需要确认减值的资产数量和种类，减少了工作量，符合成本效益原则。长期投资在一段时间内其价值变动较大，信息使用者对其关注已不再是历史成本或现时价值，而是其未来的获利能力，只有发生价值变动性大的投资才会影响收益，在各种资产相关信息不充分，确定减值标准时也应侧重于经济性标准。笔者认为，考虑到我国目前会计人员职业素质较低，各种资产相关信息不充分，在确定减值标准时应侧重于经济性标准，特别是对金融资产来说，资产减、升值是由市场价格高低决定，而不是依据所谓的资产定价模型，在没有市价情况下，应该通过市场比较法等技术手段确定资产市场价格。否则，会计计量的真实性、客观性从何而来。

五、资产价格的变动对所有者权益不产生影响为原则采用公允价值计量，将公允价值变动视为利得或者损失计入损益

为此，笔者提出不同看法：

第一、资产价格的变动的利得损失不应计入利润。1、价值变动并没有具体的交易行为，不产生收入、费用，且具有未来不确定性，无法进行计量确认；2、现行成本并没有节约，因采取某种行动而没有采取其他行动所带来的机会利得，当采取行动后就没了，一旦购买资产，其成本就变成现实，唯一选择出售或继续使用，因此，现行成本法采取的财务资本观的持有利得缺乏理论基础；3、资产价格变动不反映已实现的或预期的现金流量，那么计入利润是没有依据；

第二、资产价格变动利得损失也不应计入资本公积。1、实物资本观认为，只有资产经营能力保持在期初水平之上，才能获取利润，如果资产价格变化不影响资产的经营能力，则企业内在价值也未发生变化，对企业不产生现金流入、流出的影响，因而对权益也不产生影响；2、这种利得、损失属于未来事项，尚未确认，即使是预期权益在权责发生制的原则下，也不应该归属于当期；3、在现行市价计量下，资产、负债价值变动不是所有者权益自身价值变动。对于上市公司来讲，所有者权益变动来自市场交易结果，而不是由企业资产、负债所决定。对非上市公司来讲，所有者权益来自股本、留存收益、未分配利润。其中未来盈利能力是最为核心因素。因此，资产、负债价格变动对所有者权益不产生影响。其变动差异应计入“资产、负债、所有者权益价值变动差异”科目或者“商誉”科目。

六、资产计量必然考虑资产价值属性为原则

计量是指会计要素量化的过程和方法，也就是对资产加以量化表述的理论依据与具体方法。它涉及到计量属性与量度单位的选择。由于不同的会计计量方法体现出资产的不同价值属性及价值形成，表现在价值量上存在很大的差异性。因此，根据资产的价值属性选用恰当计量方法计量资产价值就尤为重要，它不仅仅在于是否能真实地反映资产价值，而且还影响到其提供会计信息是否真实、有用。现行的会计计量属性包括：1. 历史成本；2. 现行成本；3. 可变现成本；4. 现值；5. 公允价值；6. 摊余成本。目前，主要运用的会计计量模式主要有五种：历史成本、现行成本、公允价值、现行市价、现值。

第一、历史成本法体现资产的属性是资产投入价值，即过去形成资产投入的成本或者费用作为资产的价值。其弊端是随着社会经济发展，生产率的提高，名义货币发生变化的话，从根本上动摇历史成本计量属性的基础；

第二、现行成本法计量法表现出资产的属性是资产重置价值，即资产按照现在购买相同或者相似资产所需支付的现金或者现金等价物的金额计量；

第三、公允价值计量法理论上资产属性是资产交换价值，即按照在公平交易中熟悉情况的交易双方自愿进行资产交换或者债务清偿的金额计量，实践采用混合计量方法，体现是一种混合价值属性；

第四、现行市价体现是资产、负债、所有者权益的交换价值，即按照会计核算当日的会计要素市场价格进行计量；

第五、在现值计量法下的资产属性是资产在用价值，指资产按照预计从其持续使用和最终处置中所产生的未来净现金流入量折现的金额。从现行的资产定义来看，现值计量模式最符合资产的定义及属性。

显然，采用不同会计计量方法，体现资产不同价值属性，表现在价值量上存在很大差异性。即同一资产在投入成本、交换价值、在用价值、现行成本等价值属性下，由于价值属性不同，表现在价值量计量上存在很大差异性，从而不能将这些不同价值属性资产进行替代、相加、可比。因此，对于企业资产计量只有在同一价值属性下才具有可加

性、可比性，不同价值属性的资产不具有可加性、可比性。

七、资产计量必然考虑时点性为原则

现行会计计量理论基础是不考虑时间这一因素对会计计量影响。事实上，企业经营活动是动态的，处于不断变化之中，如果会计计量是静态的话，那么其计量依据是否符合科学逻辑，其提供的会计信息是否真实、有用呢。比如，1. 往来帐会计处理：年初发生一笔应收账款1000万，年底还款，会计账务处理是平衡的。也就是说年初1000万与年末1000万价值相等。不仅如此，由于会计计量并不考虑时点性，因此表现在会计计量上任何时点1000万价值永远相等，说起来这种会计计量真是不可思议，然而现实会计就是这样做的；2. 股本计量：由于会计计量不考虑时点性，股本计量是将不同时点上资本投入进行累积形成了实收资本，也就是说，10前投入股本1000万和现在投入1000万价值、每年分期投入100万形成1000万三者会计计量上价值相等，真的让人匪夷所思；3. 在建工程核算：建设周期影响工程质量和成本，时间越长，成本越高，投入越大，反之，工期缩短，节约投入成本。这种简单的道理，谁都明白，但现行的会计计量由于不考虑时间因素对资产价值影响，因此不同建设周期上价值量相同的在建工程会计计量最终结果是相等的，而实际情况却并非如此。因此现行会计计量不考虑时间这一因素对会计影响，必然导致其提供会计信息失真。

历史成本反映是过去投入价值，即过去形成资产投入的成本或者费用作为资产的价值，从时间序列角度来说过去式；现行市价计量资产的现在市场价格，从时点上讲是反映现在的事情；现值计量体现是资产在用价值，指资产按照预计从其持续使用和最终处置中所产生的未来净现金流入量折现的金额，反映是资产未来经济利益即未来将要或者可能发生的事情；因此在表现会计计量上，我们不能讲过去、现在、未来将要或者可能发生的事情进行相加、比较。

八、结语

总之，资产计量原则不仅影响企业资产价值，而且关系其提供会计信息是否有用。毫无疑问，对于企业资产计量，应以现行市价计量，真实反映企业整体资产价值为前提。从会计信息的可靠性、相关性两方面考虑，可靠性是基础，相关性是可靠性的体现。采用现行市价计量能很好满足上述要求，给报告使用者提供进行决策时所需要的真实、可靠的相关信息，有效解决现行会计准则存在诸多缺陷和弊端。



期刊首页

基地动态

媒体报道

学会活动

行业速递

财税动态

法规信息

企业服务

实务探讨

税收筹划

有问必答

会计人生

浅析民营企业内部审计存在的问题及对策

2011-12-22 作者：黄淑敏 来源：中华会计网校 阅读：1 次

摘要：本文对目前我国民营企业内部审计方面存在的问题从提高认识、加强独立性和客观性、转变内审职能等几个方面进行了论述，提出积极的思考对策。

关键词：内部审计 独立性和客观性 胜任能力 内部审计职能

随着我国社会主义市场经济的发展和经济体制改革的不断深化，民营经济在社会主义市场经济中的地位日益上升。随着民营企业的发展壮大，在公司管理上也不断地提出更高的要求，公司管理的难度也随之增大。一些较大规模民营企业已经意识到：单纯地依靠传统的职能机构对公司各部门的业务活动与其整体运营有机结合进行控制和监督，不仅管控乏力、效率低下，而且效果不尽人意。于是基于委托代理关系的内部审计就成为企业的内在需求，它在加强公司治理、风险管理和控制方面发挥着重要作用。

一、目前我国民营企业内部审计存在的问题

1、企业管理人员普遍缺乏对内部审计的认识

在现代民营企业中，不少人对内审工作很不理解，轻视内审工作，对内部审计持有戒备心理和怀疑态度，在思想上有抵触情绪，行动上不积极配合，甚至认为内审工作可有可无。部分大型民营企业建立了内审部门，但只是有其形而无其实——内审人员从事非内审工作。许多初具大规模的企业舍不得投入人力资本，内审人员在从事本职工作的同时，还承担着部分管理和运营职责。这已成为司空见惯的现象。高层管理者对企业内部审计性质、作用与职能认识不足，未将内部审计看成是公司治理的重要组成部分，企业一旦遇到职能机构调整，内审部门往往成为精减的对象。还有部分高层管理者片面地认为内部审计就是检查、监督内部经济问题，查处员工是否存在贪污舞弊、以权谋私行为，从而影响员工的合作与团结；有的甚至认为：内部审计妨碍、限制了自己的经营自主权，削弱了自己的权威。这些错误认识使得企业的高层管理者对内审工作很不重视，削弱了内审工作的地位和职能，使其难以发挥作用。

2、内部审计缺乏独立性

即内审独立性得不到有效保障。

主 编：郭纲
副 主 编：姚青 陶洁
金大荣
责任编辑：黄波 万彪
主管单位：苏州工业园区财政局
主办单位：苏州工业园区会计服务外包示范基地、
苏州工业园区会计学会
网 址：www.sipkj.org
联系邮箱：shangw@sipac.gov.cn
master@sipkj.org

按照国际IIA“标准”的规定：独立性是指内审部门公正无偏地履行其职责，免受任何威胁其履职能力的情况影响。它包括组织的独立性和人员的独立性。组织的独立性是指内审部门在一个特定的组织中，享有经费、人事、内部管理、业务开展等方面的相对独立性，不受来自管理层和其他方面的干扰和阻挠，独立地开展内部审计活动。人员的独立性是指内部审计人员在审计活动中不受任何来自外界的干扰，独立自主地开展审计工作。衡量是否独立的标准是内部审计活动的开展是否受到干扰，内审部门在确定内部审计范围、开展工作和报告结果时，必须免受干预。但从目前来看，首先由于现行管理体制的滞后和内部审计的定位不准确，使得内审部门及其人员在行使审计职能的过程中独立性较弱。实践中很多内审机构是作为企业的下设职能机构，需要服从高层管理，使得内审部门在企业中的地位和权威性得不到保证；其次由于内审人员的工作安排、薪资福利等受单位有关负责人的支配，这使得他们在履行其检查和评价职能时会产生顾虑。当企业领导授权、批准的经营行为违反有关法律法规，或不符合经济效益原则时，出于自身利益的考虑，内审人员往往表现得无法作为。同时内审人员往往由管理人员兼任，这种状况导致内审人员在制定审计计划、实施审计程序、出具审计报告时受到各方利益的牵制，难以开展独立的审计活动。再次，高层管理者的片面认识，内部审计活动往往局限于财务活动的领域，或者内审活动被不切实际的删减，内部审计过程的独立性受到严重影响。

3、内审活动范围受到限制，内审人员工作缺乏客观性

独立性的缺失导致内审活动范围受到限制，也影响到内审人员开展内部审计活动的客观性。按照国家审计署的有关规定：内部审计是对企业的经营管理活动、财务会计活动和内部控制制度的综合审计。而目前实践中，内部审计大多局限于财务会计方面，这使得内部审计仅履行了在财务会计信息的真实性、完整及合法性方面的检查、评价职能，职能行使范围过窄。同时内审人员归属于财务部门领导，使得财务与审计之间职能界限不明、职责不清。按照国际IIA《标准》的规定：客观性是指内审人员一种公正、不偏不倚的态度，也是内审人员进行审计工作时必须保持的一种精神状态。客观性要求内部审计人员进行审计工作时，要避免任何利益冲突。而实际日常工作中，企业出于人力成本的考虑，内审人员往往承担着部分运营及管理职责，这极大限制了内审职权的行使。因此，工作范围是否足够广泛，在很大程度上影响到内审业务是否能够独立于经营活动。内审活动开展较好的民营企业，即使在范围广泛的经营活动审计领域中，内部审计人员也经常面临与其职责相冲突的职业或个人利益的情况，这些相冲突的职业或个人利益影响了内审人员公正地履行其职责，并损害内审人员客观地履行其能力，导致个人开展内部审计活动的客观性受到严重影响。

4、内审职能范围狭窄，职能定位与转换亟待提高

所谓内审职能是指内部审计本身所固有的内在功能，并反映出内部审计的本质。内部审计的职能随着审计目标的变化而变化，并为实现审计目标服务。从国际IIA的定义：内部审计是一种独立、客观的确认与咨询活动，旨在增加价值和改善组织的运营。它通过应用系统的、规范的方法，评价并改善风险管理、控制及治理过程的效果，帮助组织实现其目标。可以看出，国际内审已经转向以风险管理为基础的审计工作。而目前我国民营企业的内审工作基本上还停留在账项基础审计阶段，内审职能主要就是查错防弊。内审人员将精力放在财务数据的真实性、合法与完整性的查证及经营资产完整性的监督上，其审计实施工作主要是围绕着财务信息的真实性与完整性，政策法规的遵循及财产的安全与完整等方面展开，而缺乏对风险管理、经济效益等进行审计评价，没有对管理结构、内部控制状况、业务经营状况等经营管理方面做出分析、评价和提出建议，因此无法发现和客观地评价企业经营中存在的风险，也无法对高层管理者提出实质性的管理建议。随着现代企业制度的建立，企业经营情况不断发生变化，而内部审计实务却

发展迟缓，没有适应客观环境的变化，导致内部审计在治理、风险和控制中的作用没有体现出来。内部审计职能的转换与重新定位势在必行。

5、内审人员的综合素质参差不齐，观念陈旧、方法落后，专业技能水平需要提高

内部审计活动开展的如何，很大程度上来自于内审人员的职业判断与专业能力。这也是对内审人员所具备的知识及胜任能力的基本要求。目前民营企业内审人员的素质参差不齐，直接影响到内部审计活动的质量。按照国际IIA标准的规定：内审人员应熟练应用内部审计实务标准、程序和技术，理解管理原则，深入领会会计学、经济学、商法、税收、金融、量化方法和信息技术。因此，内审部门作为一个整体，应拥有包括会计、经济学、信息技术、工程等各种专业人才，以保证参与审计的人员具备完成任务所需的知识、技能和能力。而目前，内审人员大多财务出身，缺少专业的审计知识，也缺少其他专业知识，不熟悉具体的业务操作，特别是对计算机信息技术缺乏专业了解。在审计手段上，主要依赖于手工查账，计算机审计技术运用得很少，因此，审计效率低下。在审计技术方法上，大多根据个人经验判断，较少使用统计抽样的方法，导致无法根据审计抽样结果来推断总体，无法提出有效的审计意见或建议，很大程度制约了内部审计在管理中的效用。内审人员的审计理念和意识仍停留在账项及制度基础审计方面，风险审计还没有普遍开展。因此，简单、陈旧的审计方法和工作理念禁锢了内审人员的思想和分析思路，不能给决策者、经营管理者提供科学的审计建议。

二、对于完善我国民营企业内审工作的思考

1、重新确定内部审计地位，提高和加强对内部审计的认识

随着企业内部控制基本规范和内部审计准则的颁布，内部控制现代企业管理中发挥越来越重要的作用。而在内部控制的监督过程中，内部审计发挥着越来越重要的作用。因此，在企业文化和经营管理理念建设和宣传过程中，大力开展内部审计相关知识背景与文化的宣讲活动，结合当前的企业管理实际，说明内部审计在企业风险管理、治理和控制中的作用。同时在政策上、资金上加大对内审工作的支持；在机构设置、人员配置、工作安排等方面重视内审工作，将内审工作的结果作为决策和考核的重要依据。实践中，大部分较具规模的民营企业内审部门的设置基本上与其他职能部门平行，有些甚至还没有独立的内审部门。这严重削弱了内审机构在企业中的独立地位和权威性。因此内审机构的设置至少应高于其他各职能部门。同时企业的发展壮大，客观上需要有健全的审计监督机制，监督企业所属各经济责任承担者按既定的目标、方针、政策、计划等要求履行其承担的经济责任。因此，进一步健全企业内审工作机制，拓宽审计范围，把审计目标从过去的财务审计，转向企业管理控制的各个环节，使之贯穿于经营管理的全过程；在工作方面，要从检查财务数据信息、查处违规违纪审计转向内控制度审计、绩效审计及管理审计，全面提高和加强对内部审计的认识。

2、保证内部审计的独立性和客观性

内部审计的独立性包括内审部门的独立性和内审人员的独立性。人员的独立性也可理解为精神上的独立。组织上的独立是指在组织结构中要给内部审计提供一个良好的工作环境，精神上的独立要求内部审计人员保持客观性。客观性要求内部审计人员进行审计工作时，要避免任何利益冲突。

（1）保证组织上的独立性

要保持内审机构的独立性，内审部门必须取得权力、相关治理机构的支持，才能独立地开展工作。内审机构怎样设置，置于谁的领导之下，直接影响到内审工作的独立

性，关系到树立内审评价的权威性和监督力度。按照国际IIA《标准》“1110-组织的独立性”规定：内审部门负责人必须向组织内部能够确保内审部门履行职责的层级报告。实务公告中，内审部门负责人必须至少每年一次向董事会确认内审部门在组织中的独立性。因此，内审部门只有置于董事会的直接领导之下，其机构独立性才是最充分的。

确定内审部门是否正确设置并且获得独立性，可从以下几个方面考虑：

①、内审部门的设置是否在经董事会、审计委员会、相关治理机构和高级管理层批准或认可的内部审计章程中作出规定。

②、内部审计人员是否取得高级管理层和董事会的支持，向拥有充分权力的人员或机构负责。这一要求可以通过建立双重报告关系来实现，即内审部门负责人应该对审计委员会、董事会或其他相关治理机构报告业务工作，向组织的首席执行官报告行政工作。

③、内审部门负责人能否直接且无限制地与高级管理层和董事会接触，与董事会直接沟通和互动，能否与董事会、审计委员会或其他相关治理机构直接交流和沟通信息，能否定期参加有关财务报告、机构治理和控制系统的监督职责的会议。

④、内审部门负责人的任免应由董事会或审计委员会等其他治理机构一致同意后确定，这会使其具有更强的独立性。

⑤、应保证内审部门负责人向有足够权力的人报告工作。即考虑报告对象有无充分权力，能否保证审计工作的有效性。

（2）保证内审人员的客观性

客观性是指内审人员进行审计工作时必须要保持一种客观的精神状态，即要保持一种公正、公平的态度。依照国际IIA《标准》的要求及《实务公告》提供的一些政策指南，通过参照执行来增进内审人员的客观性。为此，内审机构及所在单位可以联合从以下几个方面作出努力：

①、在为内部审计活动分配工作任务和指派审计人员时，应避免潜在的或实际出现的利益冲突和偏见，尽量定期轮换内审人员的工作。

②、内审人员不应承担公司的运营责任，不能参与内部控制系统的的设计、安装和执行，而只应承担与检查、评价和建议相关的审计责任。若是进行非审计工作，则应明确他们不是执行内审人员的职能。

③、对于借调或临时聘用的人员，应在借调或聘用一段合理的时间之后（至少一年），内审部门才能分配他们参与审计其以前曾经负责的运营领域，否则将损害审计的客观性。

④、不履行设计、安装和经营系统的职责，但可以在控制系统实施前进行审查和评价，并且提出建议。

⑤、不接受公司员工、客户、供货商或者有工作关系的人的酬金或礼物。但价值极小的宣传性小礼物可以接受（如钢笔、年历等）。

内审人员进行审计工作时，应当最大限度地表现出其具有的专业客观性。在专业

判断过程中，不应受个人喜好左右，也不应受他人不适当的影响。

3、加快内审职能转变，突出内审重要职能。

从内部审计的发展历程看：先有管理、管理控制，后有内部审计，内部审计是管理和控制管理的组成部份。内部审计职能随着审计目标的变化而改变。随着现代企业制度的建立，内审目标已发生了重大变化，内部审计传统的检查（监督）和评价职能也面临着新的挑战。内审目标从传统的财务、会计范畴，转向评价和改进风险管理、控制和治理过程的范畴。内审工作职能也转向开展以风险管理为基础的经营审计评价职能和咨询服务职能。

加快内审传统职能的转变，突出内审咨询服务职能。首先要加快剥离传统职能，实施内部审计外部化。所谓内部审计外部化是指企业决策层或内审部门聘请外部审计人员来执行内审工作。从原来单一依靠内审人员转向与外部审计相结合的方向发展。众所周知，传统的内审工作包括对财务会计信息真实性、合法性的审计和对企业经营管理的评价及建议等内容。对于传统的财务会计信息审计，企业可以完全委托外部审计人员按照内审目的来完成，这样既能保证资源有效配置，还能保证会计信息的真实、合法及完整。内审工作的重点将转移到企业的内部经营管理上来，集中有效利用资源，大大提高内审工作效率。

其次，突出内审重要的风险管理评价和咨询服务职能，就要扩大内审服务领域。随着现代企业制度的建立，外部市场机制的加强，企业内部管理水平的提高，内部审计职能也必然在客观上从传统的查错纠弊转向现代的风险管理评价和咨询服务职能。因而内部审计的工作范围也将由对会计信息和财务报表的检查、评价，扩展到对企业经营、质量、生产等管理领域及其潜在的风险进行咨询和评价。通过内审的检查和评价职能，为企业的经营业绩、管理水平考核提供客观和准确的数据依据。在现代公司管理机制下，内部审计应对企业的会计核算系统、经营系统、成本控制系统、质量管理体系等进行咨询服务，促进企业改善经营管理，完善公司内部控制系统；重点开展经营效益评价和咨询服务，为企业内部资源的优化配置及其科学决策发挥内审参与顾问咨询的作用。

除此之外，加快内审人员职业化队伍建设，努力提高内审人员全面综合素质，从传统的监督、检查职能转向服务、增值职能。现代内部审计人员已不再是具有单一知识结构的单一人才，而是具有多学科教育、具备多种专业技能的复合人才。同时努力提高内审人员风险管理意识和风险管理知识及能力，及时发现企业面临或潜在的各种风险因素，协助防范和控制各种风险，真正体现内审工作的价值。



期刊首页

基地动态

媒体报道

学会活动

行业速递

财税动态

法规信息

企业服务

实务探讨

税收筹划

有问必答

会计人生

浅议医院固定资产管理

2011-12-22 作者: 史芳 来源: 中华会计网校 阅读: 1 次

摘要: 固定资产是医院资产的重要组成部分,如何加强固定资产管理,提高资产使用效率,是医院资产管理一项重要内容。本文分析了医院固定资产管理现状,并提出相应的完善措施。

关键词: 医院固定资产管理;现状;完善措施

医院固定资产管理是医院持有的一些单位价值较高,使用期较长的有形资产。具有高价值,移动较多,损耗大,更新快、品种繁杂、各部门共享的特点。单位价值虽然不能达到规定的标准时间一年以上,但大量的同类物资,也作为固定资产管理。固定资产作为医院资产的重要组成部分,如果管理不善,还将成为阻碍医院稳定、健康、可持续发展的障碍,容易导致国有资产流失。医院固定资产的价值的真实性,形态完整和资产安全,业务活动直接影响医院的评价和财务分析。加强医院固定资产管理,提高医院的发展,使医院资产科学化,规范化,信息化。增强固定资产管理的生命力,已成为医院管理者日益重要的一个问题。

一、医院的固定资产管理现状

(一) 固定资产管理系统不健全,责任不明确

医院固定资产管理制度不健全是问题的根源。资产使用部门与资产管理职能,权限不明确,管理制度,相互制约的缺乏,导致购买、领用、资产的保管等各个方面的脱节问题。对医院项目的购买和效益分析不够重视使一些设备造成闲置和使用低效低,之前没有重视可行性分析。医院核算方法难以准确、客观地反映医院的运行成本和固定资产的现状。由于医院日益突出的社会性质,医院会出现接受社会捐赠的现象,医院将收到的社会捐款,其中有些资产是特定时期内固定资产的捐赠,但医院并没有列入固定资产,使这些资产的利用率和社会性无法得到发挥,容易造成浪费的资产。在医院的管理上不及时报销,而不是长期对账,财务部门和科室很难做到定期检查库存,甚至不设立二级明细账。这些现象将导致账帐不相符和帐实不符,而且还逐年增加,使账面价值与实际价值背离,形成失真的财务报表。

(二) 固定资产报废不严格

主 编: 郭纲

副 主 编: 姚青 陶洁
金大荣

责任编辑: 黄波 万彪

主管单位: 苏州工业园区财政局

主办单位: 苏州工业园区会计服务外包示范基地、
苏州工业园区会计学会

网 址: www.sipkj.org

联系邮箱: shangw@si pac.gov.cn

master@si pkj .org

部分个别医院的财务部门实施固定资产折旧和减值准备，固定资产年末库存未进行核实，不按照总分类账，明细账，相互对照，这影响了固定资产价值的真实性。发生有些固定资产处置不应该被报废、一些房屋等基础设施项目已被拆除，但医院内的固定资产帐面仍然包含购买时的原始值，报废不及时处理，使账面价值固定的资产大于实际总资产，夸大医院的总资产规模和经营业绩。有些固定资产无人保管，使财产损失或视为丢弃废物，盘亏了部分固定资产。

（三）存在在购置固定资产的盲目性，财务处理不规范

医院为了适应市场经济，提高竞争力，也有缺乏有责任感和利益驱使，在市场研究和可行性研究缺少的情况下，购买固定资产不断扩大自身规模。高投入，低回报，购买的设备使用率偏低，导致没有回报，后而忽视管理的现象时有发生。占有大量资金的同时，它们不能产生任何经济效益，使医院的固定资产资源没有充分利用。还有的大量固定资产未年检而不能投入使用，造成大量的浪费，导致无法真正控制固定资产，致使传递给管理决策信息的使用不准确。有的医院固定资产分布空间更为分散，长期使用状况和资产的整体价值是未知，对管理人员和决策产生巨大影响。许多医院的老房屋装修或翻新的建筑物，在房屋装修费用中不计入固定资产账户，根据财务制度，变价收入重新固定资产定价，但许多单位将被直接列支维修费。上下级之间的调整，转出转移手续的缺乏，也有挪用严重现象，对这种随意处置管理影响固定资产的真实性。

（四）固定资产减值时不能合理地反映

随着与国际的会计准则接轨，固定资产计提减值准备的方法在企业中已被广泛使用。目前，国有医院运作有福利、生产和两重属性，既作为计划经济为人民承担一半，又提供低成本的福利的医疗服务，并被动的面对在市场调节的材料，设备采购市场承担减值风险，医疗服务是政府指导价格，药品定价是企业市场的调控。各部门内部实行企业全成本核算，工资和奖金都按收支结余提取，根据预算会计核算方法组织医疗收入，进行会计核算，财务报表的编制。因此，在医院购买了各种用品和资产减值，不能引用到企业核算方法计提减值准备，仍然按照历史成本的核算，不能反映会计谨慎性和客观性原则，而且提交的财务报表财务信息不具有真实性，降低了财务报表在经济决策中的作用主要参考作用。

二、医院固定资产管理措施改进

（一）加强固定资产管理意识，建立和完善资产管理制度

固定资产也是一个医院的经济实力的重要指标，通过制度的完善，转变观念，提高认识。提高设备利用率，延长固定资产的使用寿命，消除了管理漏洞，防止国有资产流失。在实践中，明确了管理的责任和权限，建立固定资产卡片，登记固定资产维护、维修情况。每个部门都要有一个专门的管理人员应定期检查。提供固定资产的价值变动，增设的“折旧”科目作为备抵固定资产科目反映在资产负债表中，增设的“固定资产减值准备”账户，以反映资产减值的价值。同时通过计算机网络建设建立固定资产网络管理系统，固定资产的验收、入库，各管理部门都能通过网络转入资产使用部门，两个部门定期核对。资产使用部门定期盘点，使账帐相符，也可以配条码扫描仪，在固定资产入库时贴条形码，清查时，只需要扫描下就行了。帐实相符同时在资产管理所有员工中推广，增值保值固定资产的任务真正落实到个人，加强对医院固定资产管理的重要性和必要性的大众化教育。

（二）加强对固定资产报废的管理

加强固定资产管理的报废,使资产存量与实际价值一致。人员变动或装修、库存搬迁时部门及时盘点,使帐实相符,固定资产盘盈、盘亏的账务处理要及时,对利用率低的闲置固定资产进行内部调拨。固定资产报废办理手续要提前鉴定,定期清理报废的固定资产,向上级主管部门批示后在对固定资产进行处理,从而降低了存放成。同时,会计部门的帐务进行调整,以确保医院资产的真实性的。

(三) 固定资产的核算方法要科学运用

医院的固定资产占了医院的总资产比例较大,医院应借鉴企业对固定资产的会计核算方法,在购置固定资产,医院应借鉴企业对固定资产的核算方法直接进入费用类科目,而不是通过购买基金---维修基金,该基金为净资产科目,提高固定资产折旧的核算方法,可以参考企业计提固定资产折旧方法计提折旧,医院对高科技医疗设备固定资产折旧,采用加速折旧方法可以用来满足价值的高的科技医疗设备更新较快的特点,而在年底对固定资产计提减值准备,有利于对医院的固定资产价值的真实反映。

(四) 财务管理选择最优方案运用机会成本

设备采购入库后,使用部门应注意设备的维修保养,应考虑建立包括设备修理、收入和支出在内的台账,按时登记设备维修次数和费用,使设备保修卡和收支台账各一本,清楚地反映了设备维护使用,成本效益,即累计实现收入、总支出、维修、保养费用和预期收入。重新购置固定资产时投资决策进行机会成本分析和收支效益对比分析,放弃的次优方案可能提供的利益作为最优方案的机会成本,及时向医院部门提供的数据和分析结论,不做无效益维修。

随着我国市场经济的快速发展,市场经济在中国的经营模式的改变,我们的医疗卫生事业向着现代化企业管理模式积极前进。加强固定资产管理,提高资产利用率是保证医院持续发展的有效途径,确保医院在高速走可持续发展道路上不断前进。

苏州工业园区会计学会 版权所有

苏ICP备10202726号-1



期刊首页

基地动态

媒体报道

学会活动

行业速递

财税动态

法规信息

企业服务

实务探讨

税收筹划

有问必答

会计人生

浅析成本会计的发展趋势

2011-12-22 作者：刘洪焘 来源：中华会计网校 阅读：1 次

成本会计是会计学科中的一个重要分支，是由成本计算和复式记账相结合而产生的。成本会计是社会经济和管理理论发展到一定历史阶段的产物，随着商品经济的发展而逐步形成。成本会计作为会计的一个重要分支，有着同会计一样的基本职能，即反映和监督。从成本会计产生和发展的历史看，随着生产过程的日趋复杂，生产、经营管理对成本会计不断提出新的要求，成本会计向着更深的层次发展。

一、成本会计的发展阶段

其一，早期成本会计阶段（1880～1920年）。随着英国产业革命完成，用机器代替了手工劳动，会计人员为了满足企业管理上的需要，用统计的方法来计算成本。此时，成本会计出现了萌芽。

其二，近代成本会计阶段（1921～1945年）。标准成本制度产生，预算控制进一步完善，成本会计形成了独立学科，应用范围不断扩大。从工业企业扩大到各行业，并深入到应用到企业内部的各个主要部门，特别是应用到企业经营销售方面。

其三，现代成本会计阶段（1945～1980年）。1950年以后，西方国家的社会经济进入了高速发展的时期。随着成本会计中广泛应用现代化管理、系统工程和电子计算机等各种科学技术成果，成本会计发展侧重点已经由先前的对成本进行事中控制、事后计算和分析转移而转变为如何预测、决策和规划成本，新的符合发展需求的现代成本会计应运而生。

其四，战略成本会计阶段（1981年以后）。20世纪80年代以来，随着科学技术的发展，尤其是计算机技术的发展进步，生产方式得到了巨大改变，不断加剧的全球化的竞争，大大改变了产品成本结构与市场竞争模式。此时，战略相关性成本管理信息已成为成本管理系统不可缺少的部分。

二、现代成本会计的职能

现代成本会计的主要职能是成本预测、成本决策、成本核算、成本分析、成本计划、成本控制和成本考核。居于成本会计中心地位的成本决策是成本会计的重要环节，

主 编：郭纲
副 主 编：姚青 陶洁
金大荣
责任编辑：黄波 万彪
主管单位：苏州工业园区财政局
主办单位：苏州工业园区会计服务外包示范基地、
苏州工业园区会计学会
网 址：www.sipkj.org
联系邮箱：shangw@sipac.gov.cn
master@sipkj.org

成本决策是成本计划的依据，成本预测是成本决策的前提，成本控制是实现成本决策既定目标的保证。成本核算是成本决策预期目标是否实现的最后检验，成本分析和成本考核是实现成本决策目标的有效手段。现代成本会计职能归根到底是一种行为职能。

三、现代成本会计发展的原因

第一，网络的普及以及电子商务日益流行，是成本会计核算改变的根本。

第二，在新的经济环境中，知识是经济发展的第一要素，它超越了传统意义上的劳动力与资本两大生产要素，因此企业之间竞争的关键不是看现有的资本资源，主要依靠的是知识资源是否强大。

第三，新的制造环境对成本会计的冲击。如果用很低的直接人工去分配较高的制造费用时，就会使会计信息分配不合理，进而导致经营决策的失误。

第四，产品生命周期缩短，更需要成本精确计算。由于技术的飞速发展，新产品中如果发现成本计算错误时，由于产品的生产周期很短，企业根本没有时间调整成本计算，这就需要企业高度对待企业成本计算。

第五，由于跨国企业的进入，加快了经济全球化的步伐，进而使国内的众多公司面临激烈竞争，因此管理者更为迫切希望在竞争中得到准确的成本信息。

四、成本会计内容的发展

其一，环境成本。可持续发展已成为世界各国人民共同的主张，重视环境保护，追求可持续发展成为企业的共同使命和责任。企业在进行经营决策时，应充分考虑环境问题，协调经济发展与环境的关系。

其二，社会责任成本。作为社会的有机组成部分，企业必须要承担相应的社会责任，如维护社会公众利益，保护生态平衡。支持社区文化教育和福利事业的发展。这样，既有助于企业实现其经营目标，也有助于其在社会大众中树立良好的形象，更有助于其自身和社会的发展。

其三，人力资源成本。知识资源在知识经济时代成为企业生存和发展的首位资源。人力资源可以极大地为企业未来提供经济效益，并为企业所拥有或控制。因此，正确地开发投资、运用与产出进行核算与管理非常必要。

其四，时间成本。知识经济社会信息、科技、市场的发展变化都在加快，市场竞争不仅比价格，比质量，比服务，更要比速度，赢得先机有时比什么都重要。时间成本将会越来越显现它的特殊重要性。

四、成本会计基本目标与具体目标

成本会计的基本目标是指成本会计的长期性、根本性、终极性目标，公认的观点是经济效益。成本会计正是从费用成本的计量、记录、计算及监督等方面着手，为提高经济效益服务，并以经济效益为最高目标。成本会计的产生、发展，正是基于对费用成本的反映与监督，基于对经济效益的关注和追求，与经济效益具有密不可分的关系。

随着市场经济的发展，企业的生产经营规模日益扩大。在激烈的市场竞争中，企业的经营范围日益突破单一的界限，而成为从事多种产品经营和从事多种经营业务活动的

综合经营体。

成本会计的具体目标是指成本会计实践中向谁提供会计信息、提供哪些会计信息、怎样提供会计信息。

第一，通过成本会计报告，可以更好地评估企业的风险和报酬。在市场经济条件下，企业需要准确地评估自身的经营风险和报酬，这对企业经营者、投资者以及社会各相关方面进行决策都具有重大意义。要准确地了解企业的风险和报酬情况，就必须借助成本会计报告提供的收入、费用、经营成果等较为详细的成本信息。通过成本会计报告提供信息的分析，可以掌握各种产品或业务所处的发展阶段、报酬的高低、风险大小等。

第二，通过成本会计报告，可以更好地理解企业以往的业绩。企业生产经营业绩，是企业各项经营活动的综合结果，是由企业生产的各种产品，或提供的各种劳务的盈亏综合而成的。从企业生产经营的地区来说，企业整体的生产经营是由各生产经营地的经营业绩所组成的，要了解和把握企业取得的经营业绩，则需要分析各生产经营地的经营业绩，分析各生产经营地的资产占用情况、销售情况等，从而才能准确把握企业经营业绩。

五、成本会计发展亟待解决的问题

第一，加强成本理论的研究，提高我国成本会计水平。要建立具有中国特色的会计理论研究方法体系，理论研究者必须冲破传统会计观的束缚，解放思想，勇于开拓新的研究领域和研究课题；广泛开展案例分析，从理论高度提炼成功经验，同时，理论研究应针对我国成本会计实际问题致力于将理论研究成果转化为生产力。

第二，推进成本会计电算化。利用以计算机技术为中心的信息管理手段已成为现代成本会计的一种必然发展趋势。企业成本会计工作以电子计算机为手段，大大加快了信息反馈速度，增强了业务处理能力，对于及时、准确地进行成本预测、决策和核算，有效地实施成本控制，全面地考核、分析成本，都有重要意义。

第三，学习国外先进经验与方法。西方成本会计是一门历史悠久且富有生机的学科。为了完善发展我国的成本会计，借鉴西方成本会计理论与方法是非常必要的。但是这种学习要有创新，而创新只能与我国国情相结合，从而探索并形成一套具有中国特色的现代成本会计体系。

第四，总结完善和推广我国行之有效的成本会计方法。我国企业在长期实践中，积累了许多行之有效的成本会计经验，如编制成本计划阶段的项目测算法，成本指标归口分级管理等。这些经验实际上都是强调“以人为本”的理念，进而充分调动广大职工管理和控制成本的积极性、创造性，这些都是值得总结和学习的。



苏州工业园区会计服务外包示范基地
苏州工业园区会计学会
<http://www.sipkj.org>

苏州工业园区会计服务外包示范基地

苏州工业园区会计学会

电子期刊-双月刊

第 17 期
2011/12/24



期刊首页

基地动态

媒体报道

学会活动

行业速递

财税动态

法规信息

企业服务

实务探讨

税收筹划

有问必答

会计人生

浅议行政事业单位财务集中核算管理存在的问题及对策

2011-12-22 作者: 赵天祥 来源: 中华会计网校 阅读: 1 次

全面实施行政事业单位会计集中核算制,建立财政单一账户符合新时期财政改革的方向,是国库集中收付制度转轨的初级形式,为部门预算奠定基础,也是会计改革的一项重要举措。笔者结合自身工作实践,就行政事业单位财务实行集中核算管理中出现的新问题、新对策,谈谈自己的认识及见解:

一、会计集中核算存在的问题

实行会计集中核算的效果是十分明显的,但是预算单位的财务管理、财产管理、理财机制、年度预算收支计划的编报等都没有改变,会计核算职能和资金的管理权又移至到会计核算中心,在现有的条件下最大程度地约束了单位的支出行为。同时,造成了会计与单位和报账员之间不协调的地方,其暴露出来的弊端问题也不少。主要表现在以下几个方面:

1、会计岗位主体与现行法规不协调

会计责任主体不明确。《会计法》第四条规定:“单位负责人对本单位的会计工作和会计资料的真实性、完整性负责”;第三十六条、第三十七条规定:“各单位应当根据会计业务的需要,设置会计机构或应当建立稽核制度”。这以法律形式确定了单位负责人是本预算单位会计行为的责任主体,明确要求预算单位设置会计机构和建立稽核制度。会计集中核算制从理论上改变了预算单位的会计监督权、改变了预算单位的会计责任主体地位。“会计核算中心”万一出现会计责任问题,责任主体难予界定。不仅阻碍了会计管理制度改革,也不利于工作团结。

2、会计定位不清,职责不明

按照会计核算中心目前的运行机制看,其会计人员的职责不分明,任务不具体,矛盾突出。如预算单位在转账、提取现金时,凭单位报账员向核算中心主任盖章后任意提取,而支票上的印鉴没有单位负责人、会计、出纳的印章,一旦发生贪污、挪用或资产流失等违法违纪行为时,核算中心与预算单位势必相互推诿扯皮,难以明确谁是谁非,责任大小难以界定,无法追究责任主体。

主 编: 郭纲
副 主 编: 姚青 陶洁
金大荣
责任编辑: 黄波 万彪
主管单位: 苏州工业园区财政局
主办单位: 苏州工业园区会计服务外包示范基地、
苏州工业园区会计学会
网 址: www.sipkj.org
联系邮箱: shangw@sipac.gov.cn
master@sipkj.org

3、强化了核算效果，淡化了监督职能

按核算中心现行管理模式，从凭证录入、会计核算、会计资料装订、存档等方方面面，都是比较规范完整的，故意行为产生错误少见。实行集中核算后，会计人员与预算单位无直接经济责任利益关系，预算单位在用款前，要向“会计核算中心”开具用款通知及取款凭证，“会计核算中心”借此就可对资金使用的合法、合规性进行有效监督。从理论而言，整个核算监督过程无可挑剔。而实际工作中，核算中心不可能全面清楚地掌握单位的每一项经济业务活动和经费开支情况，它的监督是依靠对原始单据的审核来进行事后监督的。与原来的单位会计核算监督相比，不难得出“核算效果加强，监督职能削弱”的结论。

4、财政监督“重内轻外”，部门之间出现资金分配不公

长期以来，由于财政部门只重视对预算内资金使用的监督，忽视对预算外资金支出的有效管理，使部分行政事业单位的预算外资金长期脱离于财政监督，这些单位形成一种“共识”，片面认为单位的人员经费及正常的公务费用开支有财政预算内经费拨款作保障，单位组织的预算外资金收入属于单位自己的收入，不属财政性资金，对预算外资金支出随意性很大，往往把预算外资金用于发放奖金和解决个人福利待遇，致使部门与部门之间形成严重的分配不公。

5、会计集中核算难保会计资料的真实性、完整性

会计集中核算，实际上只是对预算经费集中。在对县直单位及乡（镇）财务检查中发现，部份单位除了预算经费核算外，单位或以工会名誉或以专项资金名誉设置账外账，将工会费、福利费、房租费等非税收入纳入该账簿中核算，甚至有将预算内经费转入该账簿中，借以发钱、发物。《会计法》第十六条规定：各单位发生的各项经济业务事项应当在依法设置的账簿上统一登记、核算，不得违反本法和国家统一的会计制度的规定私设账外设账。账外设账，是滋生“小金库”不正之风的温床，是产生虚假会计资料的根源，而且也直接影响到会计资料的真实、完整。显见账外设账，是一种极为严重的行为，是会计集中核算后带来的新的管理死角，难保核算中心账务真实性和完整性。

6、“转嫁科目”列支逃避财政监督

按照规定，除少数单位财政核拨业务招待费外，多数单位财政并没有核定这项开支。而在实际执行中，没有核定业务招待费的单位为了支出“符合”规定标准，领导常常授意财务人员把不属于业务招待费支出的费用转在会议费、专项资金支出或预算外暂存款科目中列支，致使其他科目支出增大，逃避财政监督。

7、预算内外收支合并核算不规范

行政事业单位的各项收支在一定程度上很难正确划分预算内和预算外，主要表现为：一是预算外收入和管理分散于各部门、各单位，客观上实行“收支两条线”，但支取过勤，今天缴存进去，明天申请拨转支取，使预算外收入财政专户成了过度账户，管理职能十分弱化；二是机构设置不合理，同一个行政机关单位有两种编制即行政编制和事业编制，行政编制有正常的财政预算经费保证，而事业编制却实行自收自支或差额预算经费，导致事业单位以收费为目的，扩大收费范围和标准，造成乱收费、乱罚款等问题屡禁不止；三是预算内外收支合并核算，单位的各项支出很难正确划分预算内和预算外，出现了本应该在预算内支出的挤入预算外支出，造成单位包干经费结余过大，有的可以在预算外支出的，但单位又向财政申请专款，造成单位预算外资金结余多，单位又理所当然的投资建房，购置交通工具等；四是通过预算内与预算外两块资金的错位，骗

取财政补助资金，把预算内不好列支的费用如接待费、公款出国（境）福利费等消费性支出，列入预算外或列支在财政拨款的专项经费中，助长了腐败分子不良行为。

8、资产配置不均衡，会计核算与资产管理相脱节

资产配置出现严重的不均衡，好的单位不仅有豪华的办公楼及轿车，而且全部实现办公自动化；但一些小部门，不要说办公楼和车辆，就连好一点办公设备都没有，从而在一定程度上造成单位与单位之间分配不公、苦乐不均的问题。实行集中核算后，记账、算账、报账等工作全部集中到了核算中心，其资产、实物等需要反映的经济事项又分散在各单位管理，核算中心无法掌握资产如实物、库存材料等处置信息，造成有账无物、有物无账，账实不符的现象。撤销单位会计机构，取消会计岗位，等于取消了会计工作的基础，给财政的会计管理工作带来很大的管理难度，使核算与资产管理脱节。

二、加强行政事业单位财务管理的对策

1、建立健全高效的健康的财务管理机制

各行政事业单位必须建立一把手负总责的财务管理机制，一把手负责宏观调控和监督、总揽财务但不主管财务，正科级及以上单位党政一把手一律不得亲自主管财务工作。并邀请纪检监察部门相关人员适时加强督查，对仍然主管财务的单位一把手要限期纠正。同时各单位必须加强内部监督管理，根据《会计法》的有关规定，合理配置有资质出纳人员持证上岗，明确工作职责。会计核算中心要顺应财政改革的权责关系，积极探索出一条适应全县社会经济发展和行政事业单位财务管理的新路子。

一是不断完善部门预算编制，规范收支行为。在编制预算的过程中，尽可能细地摸清单位家底，帮助单位强化自主理财观念，精打细算，少花钱多办事。结合国库集中支付改革，建立科学的支出标准和预算定额，严格按进度拨付单位经费，将勤俭节约措施落实到资金筹集、分配和使用的每一个环节。

二是有收费许可的单位部门，必须建立单位财务内部审计和控制制度，实行监管分离，规范本单位部门内部财务管理，提高管理水平和效率。其他部门和单位亦须根据各自的实际情况，加强对本单位的财务监管。在此基础上，财政、审计部门要加强对各行政事业单位的财务收支、会计信息质量和执行财政财务政策法规情况进行务实有效的监督检查，及时发现和纠正财务管理中的问题，对违法违规问题要从严处理。

三是各单位所有资金必须统一集中到会计核算中心的统一账户进行核算和管理。严禁单位内部以专款、代管资金和间隙资金的名义设账，更不得以任何理由和借口搞账外设账。对法定账册外设账或有账外收支行为、私设“小金库”转移财政资金的，除全额收缴国库外，还必须追究直接责任人和单位领导的责任。

四是加强国有资产管理，提高资产使用效率。各行政事业单位要强化资产管理意识，进一步加强单位固定资产日常管理，规范资产核算，确保国有资产保值升值。对购进的固定资产要及时入账，按规定设置明细账核算或卡片登记册；及时结转在建工程项目和核销已减少的固定资产。对本单位的在建工程项目应在工程竣工交付使用后，及时办理有关工程竣工手续，将在建工程结转入固定资产核算并管理，使资产管理和资产配置尽快走入正规化、法治化轨道。

2、进一步规范银行账户管理

财政部门要加强对预算单位银行账户的管理，建立严格的审批及备案制度，完善银

行账户管理信息系统，强化对银行账户的日常监管。凡单位必须新设财政性资金银行账户，必须由财政部门同意，人行审批。未经同意审批擅自开设银行账户的，一经查出，除撤销违规设立的账户外，还须依法从严处理。财政部门和各开户银行之间要加强协作，对各单位资金流向和现金定期或不定期地进行跟踪检查，对大额资金流动要建立长效的跟踪问效和监控机制。

3、加强国有资产管理，提高资产使用效率

各行政事业单位要强化资产管理意识，进一步加强单位固定资产日常管理，规范资产核算，确保国有资产保值增值。对购进的固定资产要及时入账，按规定设置明细账核算或卡片登记册；及时结转在建工程项目和核销已减少的固定资产。对本单位的在建工程项目应在工程竣工交付使用后，及时办理有关工程竣工手续，将在建工程结转入固定资产核算并管理，使资产管理和资产配置尽快走入正规化、法治化轨道。

苏州工业园区会计学会 版权所有

苏ICP备10202726号-1



期刊首页

基地动态

媒体报道

学会活动

行业速递

财税动态

法规信息

企业服务

实务探讨

税收筹划

有问必答

会计人生

资源流成本会计探讨

2011-12-21 作者：黄晓梅 来源：中华会计网校 阅读：1 次

一、引言

循环经济作为一种新的发展理念，是上世纪90年代开始在国外推广的，并且随着我国经济增长与资源、环境矛盾的日益突出而引入到我国，循环经济是指通过资源的循环利用和节约，实现以最小的资源消耗、最小的污染获取最大的发展效益，以资源的高效利用和节约为核心，以“减量化、再循环、资源化”

为原则的一种经济增长模式。企业作为发展循环经济的微观基础，在发展循环经济中发挥着至关重要的作用。很多企业环保意识不断编辑。提高，并通过发展废弃物循环利用和追求零排放等方式来减少对环境的压力。不可否认，废弃物的循环使用是提高资源有效利用率的一种重要手段，但必须清醒地认识到，在循环的过程中，又需要新的材料、能源和间接费用的投入，在此过程中，还会产生新的浪费。因此，最根本的解决办法就是降低废弃物本身。而资源流成本会计通过反映生产过程中废弃物的全部成本（包括材料、能源成本和间接费用），帮助找到废弃物的产生源头，从而通过降低废弃物本身来直接减少资源的投入，将改善企业环境管理和降低制造成本融为一体，最终实现保护环境和改善经济效益之双重目的，其基本思想与循环经济理念相一致，是发展循环经济的重要支持者。

资源流成本会计是我国会计学界借鉴德国材料流转成本会计发展起来的。目的是针对国内制造企业对资源大量需求的严峻形势，通过对生产流程的精确核算和控制，在提高资源利用率的同时降低对环境的影响，达到经济效益和环保效益相互协调发展的一种新型成本会计核算方法。资源流成本核算是基于企业制造过程中材料、能源的投入、生产、消耗及转化为产品的流量管理理论，是跟踪资源实物数量变化，提供资源全流程物量 and 价值信息的核算。其核算原理如图1所示：由图1可知，资源流成本会计将企业的内部资源流转视为成本分析的中心，按照资源的输入输出平衡原则（原材料+新投入=输出端正制品+输出端负制品），将一个企业划分为几个物量中心，按材料、能源流向进行分流计算，依次在不同的物量中心间移动，分别核算各物量中心输出的正制品（合格产品）和负制品（废弃物）。它帮助企业从数量和金额两方面计算企业生产过程的资源投入、消耗、废弃等流量与存量信息，跟踪资源在企业生产流程中的移动轨迹，反映各环节废弃物与合格产品的比率，由此找出负制品比例过大的物量中心，作为挖掘改善潜力的重点对象，然后深入分析负制品中成本的构成，找到负制品产生的源头，改善设

主 编：郭纲

副 主 编：姚青 陶洁
金大荣

责任编辑：黄波 万彪

主管单位：苏州工业园区财政局

主办单位：苏州工业园区会计服务外包示范基地、
苏州工业园区会计学会

网 址：www.sipkj.org

联系邮箱：shangw@si pac.gov.cn

master@si pkj .org

备和流程，提高正制品比率，以达到节约资源、降低污染、削减成本的目的。

二、资源流成本会计支持循环经济的优势

（一）提高资源利用与损失的信息透明度，满足循环经济决策与评价需要

循环经济要求会计能合理确定各生产环节的资源有效利用成本与废弃物损失成本，以满足决策与评价的需要。众所周知，传统产品成本核算是将生产现场发生的所有费用，包括废品损失、资源浪费等均计入合格品产品成本，由消费者来承担，并不反映废弃资源及不合格品所发生的成本损失。而且传统成本会计的逐步结转法也仅以车间或分厂的半成品为标准确定流转成本，无法单独划分和核算各流程点上废弃物带走的资源价值损失。与此相反，资源流成本会计认为废弃物应该作为一种“负制品”进行单独反映，它将输出端资源分为正制品和负制品两部分。其中，生产的合格品称为“正制品”，其成本称为正制品成本或资源有效利用成本，包括可销售产品的成本或流向下一工序的资源流成本及承担的间接费用；产生的废弃物称为“负制品”，其成本称为负制品成本或资源损失成本，包括该环节的废弃物成本及其承担的间接费用。

这种成本划分及分配方法使企业从数量和金额上明确了资源的有效利用成本和废弃物的损失成本，使所有损失更加可视化，促使企业自觉自愿提高资源利用率，从而提高信息的透明度，满足循环经济决策与评价的需要。

（二）全面系统反映资源消耗及浪费，实现资源节约与环境保护协调发展

循环经济追求资源节约与环境保护的协调发展，要求会计能同时提供企业内部资源消耗、损失与外部环境损害成本。目前许多企业之所以缺乏自我约束其环境行为和控制其环境影响的内在动因，是因为当今的环境成本核算范围过窄，考虑的大多只是内部环境成本，不能提供废弃物排放的外部损害价值，从数量上来说，只占总成本的一小部分，从范围上讲，也仅代表企业环境措施整合成本的一小部分，大量与材料、能源、系统相关的成本部分并未涉及。这样，一方面导致对成本的描述失于片面，另一方面也未能具体分析成本形成的原因和节点，故不能提供足够和准确的信息供企业环境管理决策所用，容易导致企业的外部不经济行为。实际上，环境成本内涵丰富，包括许多环节，分布在不同阶段。资源流成本会计按照企业资源消耗以及对环境影响的不同，将成本项目划分为四大类，即材料成本、系统成本、能源成本和废弃物处置成本，在每个物量中心分别对各类成本进行核算。负制品成本中既包括材料损失成本也包括为负制品服务的能源成本和加工费、制造费等间接成本。这种完全成本核算充分揭示了在传统成本核算法下被掩藏起来的各项浪费，细化了资源损失结构，也有利于企业从技术、工艺、管理对象等不同角度考虑如何降低成本和改善管理效果。同时资源流成本会计还突破了现行成本会计忽略外部环境损害成本的状况，通过资源消耗及废弃物排放对环境的影响来确定外部环境损害成本。而基于内部资源流成本会计中将废弃物作为“负制品”从数量和价值两方面的反映，正好为外部环境损害成本的确认和计量提供了物量分析的基础。如果将外部环境成本控制在法律允许的范围内，使内部资源流成本最小化，就可达到企业的经济效益和环境效益最大化，从而实现循环经济所要求的资源节约和环境保护协调发展的目标。

（三）及时反映与分析循环经济实施前后的价值流信息，有利于企业挖掘潜力

循环经济要求及时跟踪反映和分析其实施前后的价值流信息。资源流成本会计迎合循环经济的发展要求，通过设置物量中心和全流程核算方式识别各流程不同物量中心的资源消耗与废弃成本信息，明确各环节的有效利用价值与损失价值，帮助企业寻找废弃物的产生源头及生产管理过程的控制盲点，有助于企业实施技改措施和挖掘潜力。通过

内部资源流成本与外部损害成本的相互融合,在进行企业内部损失评估的同时评估对环境的外部影响,得出较准确的效益数据,不仅可以为确定整改的优先顺序提供强有力的信息支持,还为评估改善后的环保经济效果提供较为有效的依据。另外,利用资源流成本会计的计算结果进行同行业间的对比分析,不仅能看出企业与行业领先者的差距,还能激励企业管理层在产品开发、包装设计、材料选择、工艺加工等环节减少资源的浪费,使企业的经济性和环境性真正结合起来。同时,资源流成本会计的价值流分析弥补了循环经济仅有物质流分析的不足,使其更具信息含量和决策价值,从而满足循环经济评价的要求。

目前,中低端制造业仍将是我国未来很长一段时期内的主导重点产业,是经济发展的重要部分,而我国整体的资源利用率还处于较低的水平,环境污染的问题仍很突出。为了实现可持续发展,我国早已将建设低碳经济、循环经济纳入工作日程,将开展循环经济作为落实科学发展观、转变经济发展方式、实现节能减排目标的重要措施。资源流成本会计作为环境管理会计的一种最重要的方法,改变了传统的资源成本核算模式,从财务管理的角度,建立起一种更加环保、更能适应新形势的会计体系,既适应了微利时代企业实施低成本战略的思想和精细化成本管理的要求,也符合现阶段我国开展循环经济、实现可持续发展的政策和要求。

三、资源流成本会计实施局限性的影响因素

(一) 资源价格偏离其价值影响了结论的准确性

资源流成本会计是从数量和金额两个方面计量企业生产过程中的资源投入、消耗、废弃等的流量与存量信息。但从目前来看,其分析的资源成本是建立在偏离其价值的资源价格基础之上的。究其原因,一是由于长期以来,环境与自然资源被严重忽视,使其价格远远不能反映其价值。二是经济学中的外部性效应造成私人成本或收益与社会成本或收益的不一致,导致实际价格不同于最优价格。价格机制受到扭曲,使得价格体系不能有效传递资源稀缺的信号,致使资源无法实现有效配置,达不到帕累托最优。三是公共物品的非排他性和非竞争性特征,使得每个个体追求编辑。

自身利益最大化的结果导致集体行动的低效甚至无效也影响到资源价格的真实性。

最后,资源的产权问题也成为资源价格偏离价值的一个重要原因。因为产权的缺失会增加资源流动的交易成本,降低资源的再配置效率,从而导致资源价值下降。

尽管资源流成本会计这种方法理论上逻辑严密,可以得出准确的数据,但作为数据基础的资源价格与价值偏离必然导致核算结果与现实情况产生差异,从而导致结论不够客观、准确。所以应用该方法核算的前提应是保证资源价格的生态真实,否则再完美的方法也失去了其应用的意义。

(二) 企业内部沟通与政府的主导作用尚待加强

在很多企业包括日本、德国参与资源流试点项目的企业,不同部门的职员之间很少交流,不能沟通和相互理解。行政管理者了解很多会计和市场知识,但他们不能理解包括资源流在内的技术生产过程的复杂情况;技术人员对资源流的透明度有较深的理解,但仅限于实物方面,而不是货币量度方面;环境管理部门的人员又试图激励员工遵守 ISO 标准,但他们很少有成本或技术支持等方面的信息。再加上成本核算过程本身比较复杂,收益短时期内不能体现,势必影响到资源流成本会计的具体实施和未来发展。而这时,政府所起的主导作用就显得尤为重要。

（三）信息数据取得的准确性与及时性亟待提高

如果一个企业想有效率地利用资源，就必须拥有其资源的流量和存量的确切信息。资源流成本会计需要大量的基础性数据和成本数据，目前获取数据主要有两种方式，一种是实地搜集，一种是运用ERP系统搜集。显然后者提高了搜集和计算的准确性。因此，信息获取及处理的方式将直接影响到资源流成本会计的运用和推广。构建一体化信息系统，实现资源流数据的即时处理和分析是资源流成本会计必须要解决的问题。

（四）核算对象与物量中心的确定

有一定的技巧资源流成本核算虽然适用于全部产品生产线，但最好是在单一产品线上实施，因为产品品种过多，会增加人工费和设备折旧费等间接费用的分配难度。相反，若生产线上产品单一，就可以直接按照产品的数量或体积、重量在正、负制品间分配，大大减少工作量，提高工作效率。当发现了高废品损失率的环节，并想要通过完善流程和改进设备来提高资源使用效率时，对于单一产品生产线，设计改进方案时更有针对性，但如果产品复杂，则很难知道究竟是哪种产品造成高废弃率，从而影响了改进的效果。

目前，日本和德国等国一般都在单一产品线上实施资源流成本会计。而对于物量中心的确定则要求数量要适度，位置要恰当。设定过多，虽然得到的信息会更加精确，但计算量大，实施成本高，不符合成本效益原则；设定过少，则会使物量计算过于粗略，不能提供充分的数据信息。可见，核算对象和物量中心的确定如果不恰当，会影响到资源流成本核算的有效性。

四、资源流成本会计实施的建议

（一）明确反映生态真实的资源价格，实现循环经济的目标

循环经济的一个主要特征就是资源的节约和高效利用。而节约的一个基本动机便源于较高的资源成本，这就要求通过价格和成本进行引导和约束。

资源价格向价值的回归，可以限制资源被滥用。当然资源价格向价值的回归不可能一蹴而就，因为资源要素的价格变化是有成本的，有时甚至成本会很大，当资源价格从较低的水平突然变到较高的水平时，可能对整个社会的冲击过大。所以，理性的选择应是“有控制、有步骤”地稳步推进资源价格改革，以尽可能减少改革带来的震荡与影响。总之，明确资源真实价格，反映资源价格的生态真实性不仅是资源流成本核算的基础前提，也是我国经济实现可持续发展的基本保障。

（二）充分发挥政府主导作用，加强部门间交流与沟通

政府应该充分发挥主导作用，从宏观角度提供制度要求，将监管与激励最优结合，并且在群众间宣传环境保护的本质及意义，实现一个双向推动体系。同时，为了保障资源流成本核算的统一性、规范性，一方面要从立法上明确环境成本在企业管理中的重要地位和特殊作用，保证其制度化；另一方面要对其核算范围、形式、内容、方法等诸多问题做出详细规定，使核算有科学的法律依据和规章制度可以遵循。而对于企业而言，资源流成本会计可通过分层次的流程图使整个企业的资源流达到清晰的可视化。利用这一工具，企业将资源流作为共同的交流沟通核心，将来自各个部门、各个生产流程的人员聚集在一起通过讨论资源流这一共同问题加强交流和沟通。当然，要使这一沟通工具能有效使用，需要根据资源流流程对各个功能部门进行重组，以实现其通畅的对话和交流。

（三）设计一体化的信息系统，实现资源流数据的即时处理与分析

根据资源流成本会计的流程图设计一体化的信息系统，该信息系统要能追踪资源流从供应商—入库—生产—包装—出库—消费者等各个环节的流动，将所有的资源成本和损失即时列示并计算出来。运用这种流程图技术可以将产品生命周期的每个环节连接起来，甚至可以与消费者联系起来，在整合整个产品生命周期的资源流成本会计基础上实现供应链系统的资源流成本会计的核算。企业可将其与自身ERP 系统进行整合，有效提高资源流价值的核算效率和精度，同时还可详细揭示资源在各生产环节的移动情况并实时监控。最后还要考虑构建此基础上的分析系统，通过创建分析模型，将已收集和处理的数 据自动进行分析，并形成各个决策部门所需的相关报告以供决策。

（四）合理设定核算对象与物量中心，重视相关人才的培养

一般而言，企业应在保证一定计算精度的条件下，选择最少的物量中心，以达到成本效益最大化。

但如果考虑到设备的能耗和 新旧程度问题，对一些产生废弃物多且和设备密切相关的工序，也可依据不同设备的运行状况，以设备为标志对该工序的物量中心进行细分，而在装配工艺流程中，几乎不发生废弃物，基本无改善空间，就可将所有的装配车间捆绑为一个物量中心。对于核算对象的确定，可行的做法是先在信息较易收集的生产线试 行，然后再在其他生产线推广。企业最好聘请相关专家指导绘制本企业的成本效益图，据此确定核算对象和物量中心的位置与数量，并根据行业特征、企业特点及其需要增设的会计科目，进行确认、计量和披露。同时，企业也应重视对相关人才的培养，为资源流成本会计的高效实施和稳步推进做好人才准备。

发展循环经济是转变经济增长方式、走新型工业化道路、建设资源节约型和环境保护型社会，从根本上缓解经济社会发展面临的资源约束矛盾和环境压力，促进人与自然和谐发展的战略举措。因此，从循环经济的战略思想出发，引进资源流成本会计这一种新的成本核算体系，具有十分重要的现实意义。



苏州工业园区会计服务外包示范基地
苏州工业园区会计学会
<http://www.sipkj.org>

苏州工业园区会计服务外包示范基地

苏州工业园区会计学会

电子期刊-双月刊

第 17 期
2011/12/24



期刊首页

基地动态

媒体报道

学会活动

行业速递

财税动态

法规信息

企业服务

实务探讨

税收筹划

有问必答

会计人生

浅谈审计在地方政府性债务管理中的作用

2011-12-22 作者: 张善恩, 郭凤芝 来源: 中华会计网校 阅读: 1 次

摘要: 地方政府性债务形成已久, 而且规模逐渐扩大, 债务的风险也在逐渐攀升。从国家十二五规划看, 整体经济结构性的转型将是经济发展的重点, 在此背景下地方政府的投资驱动将使得其负债水平进一步上升。本文从地方政府债务管理存在的问题出发, 谈谈审计在地方政府债务管理中的作用, 旨在与广大审计工作者相互交流, 彼此借鉴, 促进审计更好地服务于地方政府债务的管理。

关键词: 审计 地方政府债务 管理 作用

地方政府性债务形成已久, 而且规模逐渐扩大, 债务风险也在逐渐攀升。从国家十二五规划看, 整体经济结构性的转型将是经济发展的重点, 在此背景下地方政府的投资驱动将使得其负债水平进一步上升。加强地方政府债务管理, 维护经济秩序, 促进债务资金的有效利用, 已是当务之急。3月5日, 国务院总理温家宝在十一届全国人大四次会议上作政府工作报告时指出, 对地方政府性债务进行全面审计, 实施全口径监管, 研究建立规范的地方政府举债融资机制。可见, 加强地方政府债务管理, 审计责无旁贷。那么, 如何做好地方政府债务审计工作? 笔者认为, 审计应当围绕加强地方政府债务管理这个核心, 从以下两个方面着眼: 第一, 认清当前地方政府债务管理存在的问题, 第二, 针对存在的问题充分发挥审计的建设性作用。

一、当前地方政府性债务管理中存在的问题

目前, 我国地方政府债务统一管理机制尚未形成, 多头管理的局面、管理缺失等现象普遍存在, 导致地方政府债务的基础数据不实、举借债务行为缺乏约束、债务风险管理缺失。

(一) 地方政府债务等基础数据不实

由于地方政府对举借债务缺乏法制观念, 从而对债务管理不到位, 多渠道举债、虚报债务数据, 掩盖真实债务状况, 造成地方政府债务的总体规模、债务结构、资金投向等基础数据不实, 使各债务管理部门, 包括高层债务研究机构很难掌握全面、真实的地方政府的债务数据。

主 编: 郭纲
副 主 编: 姚青 陶洁
金大荣
责任编辑: 黄波 万彪
主管单位: 苏州工业园区财政局
主办单位: 苏州工业园区会计服务外包示范基地、
苏州工业园区会计学会
网 址: www.sipkj.org
联系邮箱: shangw@sipac.gov.cn
master@sipkj.org

一是统计口径不一致。2004年，国务院发展研究中心地方债务课题组的一次摸底显示，目前我国地方政府债务至少在1万亿元以上；财政部经济建设司的报告显示，按照平均数推测，2004年全国地级以上城市的负债总额为10800亿~12000亿元。2009年，央行的统计显示，截至2009年5月末，全国地方政府的负债超过5万亿元；财政部财政科学研究所所长贾康的估算是，目前我国地方投融资平台负债超过6万亿元，其中地方债务总余额在4万亿元以上。由于统计口径的不一致造成总体规模不清楚。

二是债务结构不清晰。上报的债务数据中，没有准确划分政府负有偿还责任的债务和负有担保责任的债务、举债主体和部门、债务资金来源和种类等详细信息，不利于细化债务和管理。

三是债务资金的用途不真实。由于地方政府举债只能用于基础性和公益性资本项目支出，不能用于弥补地方政府经常性预算缺口。但一些地方政府隐瞒债务资金的真实投向，用于非合同约定用途，导致违规使用债务资金和损失浪费问题。

（二）地方政府举债行为缺乏约束

地方政府债务的形成和膨胀原因是多方面的，除了宏观经济政策因素外，还有一个主观因素不能忽略，即地方政府管理者的短期行为，导致盲目举债。主要表现以下几个方面：

一是举债主体多元化。有的项目举债权在发改委，有的分散在各项目主管部门，有的则是举债单位自行掌握和管理。在地方政府的债务中，政府以财政收入担保的融资平台的长期贷款是政府债务的主体，同时，财政部门本身还管理一部分债务。另外交通、教育、乡镇等单位 and 部门的债务也占有相当大的比重。这种多元化的负债主体使债务管理权限分散，管理失控。

二是举债程序不规范。地方债务的主要问题之一是缺乏科学合理的规划和严格的项目可行性论证，举债时往往不考虑偿债能力和财政承受能力，致使举债的规模缺乏限制，而一些政府管理者的在政绩和利益驱动下，对债务的需求是多多益善。同时，政府没有严格的举债审批程序，监督弱化，也是导致地方政府超财力盲目举债的重要因素。

三是违法违规举债。我国《预算法》、《担保法》均有规定，地方政府无权对外举债，政府部门也不得对外提供担保和反担保。而实际上，地方政府广泛举债已经违反了上述法律规定，如，政府的融资公司融资平台的董事长等法人是由政府主要领导兼任的，这本身就是违法的。但是，从地方经济发展角度看，地方政府通过举债，补充预算资金的不足和基础设施建设是可行的。因此，审计应当客观反映这一问题，从完善法律，强化预算管理，方面提出建议，使地方债务既受到法律的约束又得到法律的保护。

（三）债务风险管理缺失

地方政府债务，是地方政府在当期财政收入无法满足自身履行职能需要时，以自身的信誉担保所形成的一种当期财政收入，需要政府用未来的财政收入偿还债务资金。当前地方政府对债务缺乏风险意识，导致债务风险管理缺失。

一是债务偿还未保障。地方政府没有根据债务情况设立偿债基金，许多地方政府的债务规模增长过快，超过地方可用财力增长速度。财政部财政科学研究所所长贾康表示，2009年地方债务总余额在4万亿元以上，约相当于2008年GDP的16.5%，财政收入的80.2%，地方财政收入的174.6%。2010年地方债总额逾10万亿元，债务率逾150%，债务偿还难度凸显。

二是没有健全的债务风险评估机制。由于各级政府均缺乏统一的债务数据和专门的债务管理机构，地方政府和中央政府对债务风险的监控基本是空白，无法通过债务负担率、债务偿债率、新增债务违约率、债务余额弹性、偿债收入弹性、违约债务收入弹性、地方外债比例、直接显性债务比例、违约债务比例等反映风险的指标来对债务实行动态监控。

三是对债务风险的危害认识不足。地方政府由于对没有对债务风险产生足够的重视，债务在促进地方经济发展产生的同时，其产生的负效应更是不可忽略的，债务过重或不能期偿付，将导致地方政府偿债压力过大而难以正常运转、政府威信下降、债务危机和财政危机向中央财政转移。

二、针对当前债务管理中存在的问题，充分发挥审计建设性作用

通过前面的分析，我们已经清楚看到，地方政府债务管理存在的诸多问题，这也正是审计地方政府债务所必须面对的挑战。审计要针对当前债务存在的问题，发挥免疫功能和建设性作用，促进债务资金的有效利用、防范债务风险、维护经济的健康运行。

（一）全面开展审计调查，摸清地方政府债务的现状，为建立规范的债务管理机制提供可靠数据

目前地方政府债务数据存在着统计内容不全面、统计口径不一致的缺陷，地方政府无法对债务进行统筹规划，加大了债务的统计难度，各级地方政府难以准确把握债务的总体情况。因此，全面开展审计调查，用审计的专业技术解决地方政府债务数据统计的缺陷，获取口径统一、分类详细的债务数据是首要的工作。

一是审计地方政府债务的总体规模和结构。在准确把握债务总额的情况下，分清政府负在偿还责任的债务和负有担保责任的债务；按部门分清举债主体结构；按债务资金来源分清债务种类，如，银行贷款、国债转贷等；按年度分，选择重要时间段，搞清各年度余额和新增债务情况。

二是审计债务资金投向。对照借款约定用途和资金的实际投向，要对债务投入交通、工业、市政、教育、环境、保障性住房等方面的比例进行分析，分析债务资金使用的科学合理性。对债务资金是否实现了缓解地方政府的财政压力、改善地方政府调控经济的水平、提高地方政府公共产品和服务的供给水平的目的作出评价。

三是分析债务资金的增长情况和趋势。财政部调查显示，地方债务规模增长过快，增长率过高，远超过经济增长和财政收入增长的速度。因此，审计有必要对债务的增长情况和趋势进行专业的分析，一方面为债务风险管理提供依据，同时充分披露债务的增减变化情况，增加透明度，有利于地方政府对债务的重视，强化管理债务的责任。

（二）加大审计力度，监督地方政府债务资金使用情况，促进债务资金效益的提高

审计的职能是监督和服务，在服务经济大局的前提下把监督落实到位是十分必要的。揭示债务资金使用中存在的各种违纪违规问题不仅对腐败和违法乱纪行为起到警示作用，也是强化服务的基础。

一是财务收支审计与绩效审计并举。一方面实现真实、合法、合理性的审计目的，检查被审计单位债务资金收支及其所提供的资料的真实、合法、合规。在此基础上开展绩效审计，对当地政府在债务资金使用中的经济活动和管理活动的效益、效率、效果进行评价，提高债务资金使用效益。绩效审计是财务收支审计深化和发展，它是在利用财

务收支审计的资料的基础上，结合政府对债务管理的总目标，围绕债务的风险检查、分析，对债务进行评估和提出建议。在这方面瑞典国家审计局对债务资金审计的做法是值得借鉴。

二是事前审计与事中审计结合。审计应当在举借债务部门进行可行性论证、提交报告这一阶段，参与了进来，开展事前审计，围绕借贷规模、筹措资金的成本、市场的风险等方面进行审计。尤其是《预算法》修订将赋予地方政府自主发债的权利后，审计的事前参与更为重要，对债务发行程序、合法性、可靠性报告进行监督。一方面充分发挥了审计事前监督，把可能出现的问题消灭在萌芽中，另一方面，也为以后的事中、事后审计提供了资料，更重要的是把借、用、还全部纳入了审计监督的范围，不留监督的盲区或空白点，使审计发挥了全过程、全方位的监督作用。

三是把债务审计融入预算执行审计和经济责任。把债务资金作为预算执行审计和经济责任审计的一项重要内容，是审计工作向全部政府性资金转型重要之举。在预算执行审计中要对债务的发行计划、资金投向、资金管理和使用进行跟踪审计，把债务作为财政收入的一个组成部分，在审计报告中评价政府债务情况，并向人大报告审计结果，提高债务的透明度。在经济责任审计中，重点任职期间债务的增减、余额和举债审批程序的合规性以及债务资金使用的效益性，查处和披露截留、虚报、挤占挪用债务资金问题，并作为评价领导干部任职期间经济责任的重要内容，纠正领导干部“要政绩不要后果”的行为，强化其债务风险意识。

（三）客观评价地方政府债务的问题，为建立规范的债务管理机制提供合理建议

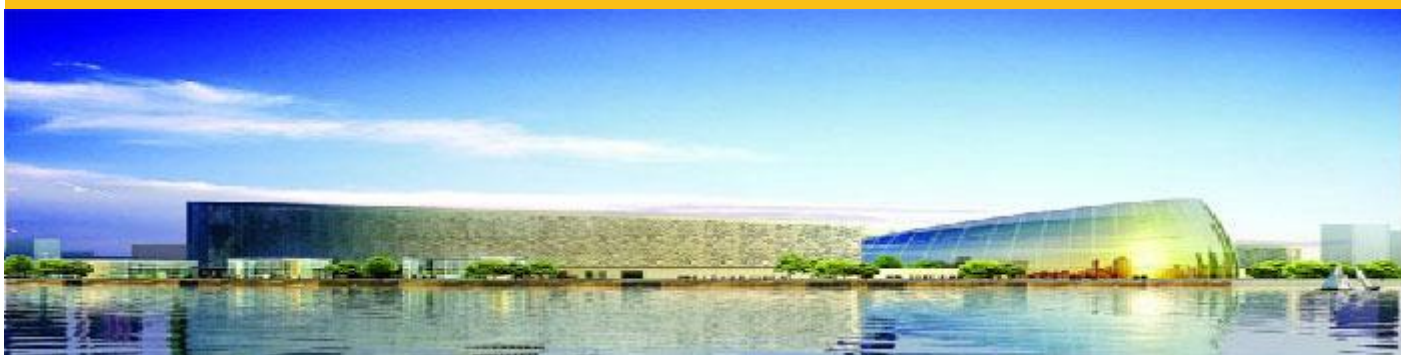
地方政府债务的存在具有双重效应，即正效应和负效应。地方债务如果管理利用的好，将有利于缓解地方政府的财政压力、有利于改善地方政府调控经济的水平、有利于改善地方政府调控经济的水平，这是显而易见的。相反，如果债务管理缺失、使用不合理，将导致地方政府偿债压力过大而难以正常运转、地方政府威信下降、地方债务危机和财政危机转移。后果是不可忽略的。因此，审计必须客观评价债务问题，从发展地方经济的高度提出建议。

一是评价债务的管理和制度建设情况。对审计发现的多头负债、多头管理、各自为政的现象，要建议财政部门不仅要向上级财政部门借债和国债的还款管理，应当对其他部门的债务也纳入预算进行统一管理，这样有利于政府对债务规模的控制和债务资金的统筹使用；对偿还债务机制不健全、风险预警体系是否建立了债务风险预警分析体系不完善问题，建议由债务管理机构对债务定期汇总，分析债务的状况、构成及投向、变动趋势、偿还能力等，控制债务风险，确保财政良好运行。

二是评价债务的合理性和效益性。要按照“适度举债、控制风险”的原则，评价地方政府债务是否有计划、有预算、有管理；是否把风险作为控制债务规模的一个重要因素，强化风险管理，促进健全的监控、纠错和问责制度的建立。同时，要加大债务资金使用效益的审计，重点评价资金投向是否符合地方经济社会发展需要，资金使用是否存在损失浪费情况，债务资金项目的经济效益、社会效益、功能作用以及偿债能力等。促进地方政府加强对项目建设和资金使用的监管。

三是评价债务资金使用的合法性。债务资金是地方建设的主要资金来源，其使用范围相当广泛，涉及基础设施建设、农业、教育等方方面面。审计要针对相关部门在资金使用中是否存在违法违纪问题，特别是基础设施建设项目过程中存在的招投标、监理、资金结算拨付、工程建设质量与安全等方面的问题，进行全面评价。揭示截留、虚报、挤占挪用债务资金的违纪问题以及污、受贿、渎职等违法问题。为建立健全监控、纠错和问责制度提出建议。

苏州工业园区会计学会 版权所有
苏ICP备10202726号-1



期刊首页

基地动态

媒体报道

学会活动

行业速递

财税动态

法规信息

企业服务

实务探讨

税收筹划

有问必答

会计人生

浅谈现代社会的会计电算化的发展

2011-12-22 作者: 岳建宾 来源: 中华会计网校 阅读: 1 次

世纪是以信息技术为主导的信息时代, 计算机成为处理和传递信息的主要手段。在会计领域同样如此, 要摒弃原有的手工操作手段, 代之以计算机操作。在工业时代, 会计核算主要以手工为主, 成本高, 效率低; 而在信息时代, 必须以计算机为主要手段, 再辅之以财务软件, 只有这样, 才能极大地提高工作效率和工作质量。另外, 随着网络技术的日趋成熟, 应建立一个全国性的信息网络系统, 从而便于各企业之间进行信息交流, 同时, 外部使用者也可以便捷地获取财务信息。

1 运用会计电算化手段促进会计改革

会计电算化是会计发展的一个历史性的飞跃, 而会计电算化的普及和应用, 不仅仅是会计核算工作。实现会计电算化的过程, 也是促进会计工作标准化、制度化、规范化的过程, 是促进会计、会计工作改革和发展的过程。

1.1 会计数据处理更加准确快速。在手工条件下, 会计核算工作要由许多人共同完成, 实现电算化后, 输入一张会计凭证, 会计电算化系统可自动进行记账、汇总、转账、结账、出报等一系列工作: 对于大量重复出现的业务, 系统可以按模式凭证自动生成记账凭证。对于编制会计报表、运用移动平均法进行成本计算等非常复杂和时间性要求很高的会计核算工作, 会计电算化也可以按照一定的程序, 由计算机及时抽取数据, 随时输出报表, 复杂的会计核算工作不仅仅变得简单、迅速。而且大大提高了会计资料的准确性。实现会计电算化后, 利用计算机可采用手工条件下不愿采用甚至无法采用的复杂、精确的计算机方法, 从而使会计核算工作做得更细、更深, 更好地发挥其参与管理的职能。

1.2 提高会计信息质量的精准度。会计信息必须有用, 能够满足决策者的需要, 这就是会计信息的质量属性, 包括相关性、可靠性、重要性、及时性等, 使会计信息向多种量度发展。同时, 随着处理数据的增加, 单位信息成本将越来越低, 效益更大。

1.3 改革会计数据的修改技术与内部控制制度。会计电算化后, 手工条件下对账簿记录错误的划线更正将不再适应, 取而代之的是修改权限、修改标志、凭证冲销等方法, 对于经过审核、记账, 甚至结账后发现的错误记录, 还可以利用电算化系统提供的反结账取消审核等功能进行修正, 这在手工条件下是不可想象的。而手工内部控制制度

主 编: 郭纲
副 主 编: 姚青 陶洁
金大荣
责任编辑: 黄波 万彪
主管单位: 苏州工业园区财政局
主办单位: 苏州工业园区会计服务外包示范基地、
苏州工业园区会计学会
网 址: www.sipkj.org
联系邮箱: shangw@sipac.gov.cn
master@sipkj.org

则一部分保留，一部分更正，还有部分将转化为计算机程序控制。

1.4 为建立定期报告和实时报告结合的财务报告制度提供技术支持。传统的会计是按月、年编制的定期报告，这种报告在经济生活较为稳定的情况下决策是有用的，信息使用者可以较准确地预测企业下一年度甚至今后几年的业绩。但在以竞争为核心的知识经济时代，产品寿命周期不断缩短，创新不断加速，经营活动的不稳定性日趋显著，竞争越来越激烈，这时仅仅依靠定期报告是难以准确把握企业命脉的。因此，建立一套既能提供定期报告又提供适时信息的财务报告制度是非常必要的，会计电算化为此提供了技术上的支持。

2 加强会计电算化的策略

2.1 逐步完善会计电算化的相关法规政策。目前，我国颁布的有关法规中存在着阻碍其发展的规定。例如，有些涉及软件技术开发上的具体细节规定，不能起到推动的作用，反而因规定的太死抑制了软件自我发展，影响了会计电算化的普及。随着会计电算化的普及与财务软件功能的不断增加，针对会计电算化工作出现的新问题，对现有的相关法规进一步补充和完善，通过准则法规对会计电算化进一步约束，使会计电算化工作走上规范化的道路。同时，对实现会计电算化的单位内部也应根据财政部的有关规章，结合单位的实际建立单位内部会计电算化的管理制度，以确保会计电算化的正常运作。

2.2 加大对会计电算化人才的培养力度。会计电算化的应用，对会计人员提出了更高的要求。既要求会计人员要掌握一定会计专业知识，还要掌握相关的计算机知识，财务软件的使用技术、保养和维护、管理等多方面的专业知识。所以要积极推进会计电算化进程，就必须大力加强人才培训的力度，提高会计人员综合业务素质。对电算化管理人员的培训工作要经常进行，并结合经验交流，使培训收到实效。只有普及型的速成人才培训，难以提高会计电算化的水平。在吸纳高校会计电算化毕业新生的同时，还应选拔具有一定计算机知识的会计业务骨干到高校进修计算机专业。这样新老结合，高中低结合的会计电算化人才队伍就会形成，必将推动会计电算化工作的进一步提高。

2.3 会计软件信息系统的开发。会计电算化的有序发展离不开会计软件信息系统的开发，由于目前实施电算化还属初级阶段，会计软件的开发应立足于会计人员素质的现状，尽力开发“傻瓜型”软件，简化操作和去掉不必要的功能。建立起完善的会计软件服务体系，对用户使用中存在的问题及时解决，并针对用户反馈的意见和要求对软件进行修改和完善。

2.4 重塑电算化人才的培养模式。人才是知识经济的根本，知识经济对于企业的财务信息的加工与输出具有很高的要求，那么对于操纵着硬件与软件的人就具有更高的素质要求。一方面，它要求软件的设计者要具有很高的学科交叉知识。较之现在的会计软件，未来的会计软件要实现更网络化处理与输出信息以及在信息的处理与输出上采用新的更为专业的处理方法，而且还要适应更为复杂的软件和硬件，没有在计算机和会计两个领域的专长是很难胜任的。因此，为了保证软件的质量要求，需要大批的会计软件工程师，要达到这一点，现在就要扩大会计研究生教育中电算化研究方向的教学规模，在财经院校，增设电算化。这样可以从理工科吸收一大批人才从事这一工作。

总之，在信息时代的今天，加强会计电算化已成为时代发展的必然，会计电算化已成为当前会计工作的主要工具，是提高工作效率，运用计算机技术代替手工记帐的基本方式。但它在发展过程中还有待进一步的完善，需要我们不断探索，不断研究。

苏州工业园区会计学会 版权所有

苏ICP备10202726号-1



期刊首页

基地动态

媒体报道

学会活动

行业速递

财税动态

法规信息

企业服务

实务探讨

税收筹划

有问必答

会计人生

主 编：郭纲
副 主 编：姚青 陶洁
金大荣
责任编辑：黄波 万彪
主管单位：苏州工业园区财政局
主办单位：苏州工业园区会计服务外包示范基地、
苏州工业园区会计学会
网 址：www.sipkj.org
联系邮箱：shangw@sipac.gov.cn
master@sipkj.org

浅析“代征税款手续费”会计、税务的处理方法

2011-12-22 作者：刘媛媛 来源：中华会计网校 阅读：1 次

代征税款手续费是指财政、税务部门根据国家税收法律、行政法规的规定，委托其他单位或组织代表财政、税务机关对规定的税款进行征收，财政、税务机关审核且确认代征税款解缴入库后，按照协议书的规定支付给代征人的费用。主要包括代财政部门征收契税手续费、代税务部门征收营业税及附加手续费及代扣代缴个人所得税手续费等。返还比例不得超过代扣、代收和代征税款收入的5%，具体比例由各地方政府自主确定。最近我们在审计中发现，有些部门和单位对代征税款手续费使用管理不严，会计账务核算混乱，具体表现为：

一、将该款项作为单位报销费用的“自留地”。审计某单位时发现，该单位2007年度代地税局征收营业税及其附加569.21万元，地税局按征收额4%的比例予以返还，共计22.77万元。该款项存放在出纳名下的个人存折上，用于列支单位走访、招待、礼品等费用。

二、作为财务人员的“小金库”。返还的手续费领取时，财政、税务部门只要求加盖单位财务章及领取人签字，无需加盖单位公章，这就容易出现该款项只有部分财务人员掌握，而单位领导不知情的问题。如审计某房产开发公司时发现，该单位收到2007年度代税务部门代扣代缴的个人所得税手续费1.75万元，全部用于3位财务人员的奖金支出，人均发放0.58万元。

三、将返还的手续费不作收入，直接在往来科目挂账。有的单位为了逃避预算监管，将返还手续费不作收入，用于弥补经费超支，支取时冲减相关科目。例如，某单位2007年收到财政局返还的代征契税手续费932046.95元，在“其他应付款”科目挂账。支出时直接冲减该科目，主要用于发放职工奖金及列支招待费等。

建议代征税务部门单位加强财经法规的学习，增强依法纳税意识，严格按照法律法规的要求规范代征手续费列支范围及账务处理，并及时足额缴纳各项税款。具体操作方法如下：

一、列支范围的规定。根据财政部、国家税务总局、中国人民银行关于进一步加强代扣代收代征税款手续费管理的通知（财行[2005]365号）规定“‘三代’单位所取得的手续费收入……用于‘三代’管理支出，也可以适当奖励相关工作人员。”因此，代

征手续费只能用于代征管理支出及适当奖励相关工作人员，不准列支招待费、礼品等其他费用。

二、账务处理方法。根据财政部、国家税务总局、中国人民银行关于进一步加强代扣代收代征税款手续费管理的通知（财行[2005]365号）规定“‘三代’单位所取得的手续费收入应该单独核算，计入本单位收入……”代征税款手续费应作收入核算，具体账务处理如下：

（1）收到手续费收入：借记“银行存款”，贷记“其他业务收入—手续费收入”。

（2）计算营业税金及附加：借记“其他业务支出—手续费收入”，贷记“应交税费—营业税”、“应交税费—城建税”、“其他应交款—教育费附加”。

（3）支付相关管理缴费用或奖励代征人员：借记“其他业务支出—手续费收入”，贷记“银行存款”。

（4）期末，转入本年利润：借记“其他业务收入—手续费收入”，贷记“本年利润”；同时，借记“本年利润”，贷记“其他业务支出—手续费收入”。

三、税务处理方法。一是营业税的处理。根据国务院令（1993）第136号《营业税暂行条例》第1条规定：“在中华人民共和国境内提供本条例规定的劳务、转让无形资产或者销售不动产的单位和个人，为营业税的纳税义务人，应当依照本条例的规定缴纳营业税。”企业取得的代征税款手续费收入属于“服务业”征税范围，应按“服务业——代理业”税目征收5%的营业税。另外，《关于代扣代缴储蓄存款利息所得个人所得税手续费收入征免税问题的通知》[国税发（2001）31号]规定，对于储蓄机构取得的手续费收入，应按规定交纳营业税。二是企业所得税的处理。根据国务院令（93）第137号《企业所得税暂行条例》第5条第7款规定：纳税人的收入总额包括其它收入。代征税款手续费收入不属于暂行条例规定的免税范围，应依法缴纳企业所得税。三是个人所得税的处理。根据财政部、国家税务总局《关于个人所得税若干政策问题的通知》[财税（1994）20号]规定，个人取得的代扣代缴税款手续费收入暂免征收个人所得税。同时，对于储蓄机构内从事代扣代缴工作的办税人员取得的扣缴利息税手续费所得，按照《国家税务总局关于代扣代缴储蓄存款利息所得个人所得税手续费收入征免税问题的通知》[国税发（2001）31号]的规定，免征个人所得税。



期刊首页

基地动态

媒体报道

学会活动

行业速递

财税动态

法规信息

企业服务

实务探讨

税收筹划

有问必答

会计人生

浅析县级国有企业的会计监督的问题与对策

2011-12-22 作者: 孙明芬 来源: 中华会计网校 阅读: 1 次

【摘要】随着社会主义市场经济的迅速发展,国有企业在我国国有经济中有着举足轻重的作用,是支持国民经济和社会发展的基础,所以,建立健全国有企业会计监督体系来保障国有企业改革的质量和进程具有重要的意义。国有企业会计因缺乏必要的会计监督机制,会计信息失真现象越来越严重,严重危害了我国社会的稳定和发展,分析会计信息失真的成因,努力研究解决对策与方法,提高会计信息的真实性与完整性,对国有企业发展有着十分重要的意义。

【关键字】县级国有企业;会计监督;原因

对策为确保国有企业会计信息真实、准确,充分发挥会计工作监督管理作用,加大对国有资产的监控力度,内部监督是现代企业管理的重要手段,是确保企业健康发展的重要保证,本文从会计监督的概念入手,结合目前工作实际,分析了县级国有中小企业内控的现状,并就如何完善县级国有中小企业会计监督机制建设,提出自己的浅见。

一、县级国有企业会计监督存在的问题

(一) 县级国有企业公司治理结构存在问题

我国的国有企业改制后,国有企业的公司治理结构已初步建立,但这种新型的管理制度所创立的时间毕竟短暂,再加上传统的管理积习根深蒂固,使得我国国有企业公司治理结构至今还存在诸多问题。企业领导人身兼数职和交叉任职,形成职能替代,主要表现在“两职合一”:董事长、总经理两职合一;甚至还有“三职合一”者:党委书记、董事长、总经理三权集于一身,导致没有约束力的权力膨胀。交叉任职所导致的权利高度集中,权利缺少监督约束机制等问题为领导带头违法埋下了伏笔。

(二) 县级国有企业会计信息失真问题严重

国有企业之所以出现会计信息失真问题,且屡禁不止,其根本原因在于企业经营者出于自身利益而操纵会计工作,屏蔽财务会计真实信息。如以变造虚假的会计报表借以粉饰太平;或在利益的驱动下,通过粉饰会计报表的办法使其达到业绩考核指标的要求;再者是为了得到某些政治待遇,不惜粉饰会计报表以提高其工作业绩。这些虚假的

主 编: 郭纲

副 主 编: 姚青 陶洁
金大荣

责任编辑: 黄波 万彪

主管单位: 苏州工业园区财政局

主办单位: 苏州工业园区会计服务外包示范基地、
苏州工业园区会计学会

网 址: www.sipkj.org

联系邮箱: shangw@si pac.gov.cn
master@si pkj .org

会计信息，导致会计信息严重失真，影响了我国经济市场的健康发展。

（三）会计核算违背真实性原则

财务报销凭证不真实。是某些人将按规定的个人自费项目在开具票据时篡改合法的报销项目（例如，将手机、化妆品等个人开销项目列为单位办公用品、差旅费、招待费等），移花接木，通过欺骗的手段报销列支。而这种现象在国有企业普遍存在。

财务报销凭证不合法。主要是利用过期作废的发票、假发票及收费收据等进行报销。不但使单位（企业）蒙受巨大经济损失。同时也使国家财政与税收遭受严重损失。财务付款手续不全，因公司董事会成员及经营者成员全部都是公司兼职人员，没有完善的公司运行机制，在支付款项上没有确定相应人员的权限和职责，导致财务报销程序一盘散沙，对外支付款项往往手续不全、文不对题。给税务及审计带来很大的风险。

二、 县级国有企业会计监督存在问题的原因分析

（一）政企不分现象严重，存在严重的多头管理当前县级国有企业要对多个政府部门负责，但却没有哪个部门真正对国有资产的保值增值负责任。由于所有者的责任主体不明确，企业缺乏应有的监督和约束，尤其是那些直接归各级政府管理的大企业集团，其产权归政府所有，但政府是由各综合经济管理部门行使管理职能的，由于政府没有授权由哪个部门进行监管，结果是任何一个政府部门都可以管，但都管不了，谁都不负责任。同时，由于政府各个部门目标的多元化，不可避免地出现政出多门、重复指令、企业无所适从的情况，造成监督效率的低下和监督成本的增加。

（二）县级国有企业会计信息失真严重财政部在组织的国有企业会计信息质量抽查的结果表明，每年约有90%以上的企业的会报表不实。有的企业为追求政绩或逃避征税，故意做假凭证、假报表，掩盖真实的财务状况和经营成果；有的会计人员违反职业道德，为违法违纪行为出谋划策，随意利用会计程序进行技术处理，会计报表严重失真。这些方法主要有：① 资金体外循环。资金体外循环为个别业务人员钻管理上的空子，利用利差和时差挪用资金牟取暴利。② 出借银行帐户。出借银行帐户一般是利用出借帐户单位的经济关系，转移资金或进行其他违法违纪活动。③ 利用往来帐户舞弊。企业的有些往来帐户成为隐瞒收入、偷税漏税的防空洞；有些成为转移资产、私设小金库、公款私存的桥梁；有的成为调整盈亏的调节阀。④ 以物易物不入帐。有的企业在采用以物易物交易的业务过程中，不按规定进行帐务处理，而将换回的物品以种种名义发给职工或出售，收入转入小金库。⑤ 公款私存。有的领导为了小集团的利益或自己花钱方便，将隐瞒的销售收入、联营收入以私人名义存入银行。⑥ 私吞回扣。回扣使交易双方取得不正当利益，势必通过假发票或做假帐予以掩饰。

（三）会计人员的专业胜任能力不足，职业道德观念有待加强

会计人员的素质决定着一个企业的会计是否真实、完整的反映了一个企业日常经营状况。因为领导随意任用会计人员，造成了会计质量无法达标，这样内部监督也就成了一纸空文。会计人员受控于企业的领导，国有企业内部控制有名无实。会计人员由企业领导任命，企业领导掌握着会计人员的饭碗，这样会计人员在处理会计事物时就会受到领导的节制，无法独立的进行会计处理，在依据领导意见下进行的会计处理也缺乏真实性。

三、解决县级国有企业会计监督存在问题的对策

（一）完善会计制度、建立内部稽核制度和外部监督机制

在激烈的市场竞争环境下，企业要发展，就一定要切实加强了对内部控制的认识，正确处理好在发展和管理的关系，建立与新形式相适应、强有力的管理制度和监督制约机制，建立内部稽核部门或审计部门，也进一步对日常发生的收支业务其了监督和审核的作用。控制了各种经营风险和财务风险，提高财务管理水平。

外部监督是指主要是指政府监督和社会监督，政府监督即财政、税务、审计、银行等国家机关代表国家和政府，在相关法律及法规范范围内，对相关单位的会计行为进行的监督和管理活动，这也是国有企业的主要监督管理途径，社会监督即会计主体之外的社会组织及个人，依照法律监督相关单位的会计经营活动，对其进行客观评价，如注册会计师事务所等中介机构。

（二）建立健全选拔和激励约束机制，提高会计人员业务素质

任何财务活动都要通过会计人员进行收支与核算，在方针政策和法规制度确定以后，会计人员业务素质决定会计工作质量的高低。因此，要选择政治素质高、事业心强具有会计知识和技能的人从事会计工作。另外还要对会计人员业务知识定期加以培训。对会计人员的监督管理，提高会计人员的整体素质，优秀的会计人员能够保证会计的完整性和真实性，促进企业的良好发展。

（三）完善公司内部治理结构、正确处理各产权主体之间的利益

在县级国有企业组织内部，在各方面还不够成熟的条件之下，管理者应考虑多方面、多层次的激励方法，已结构化的激励模式激励会计信息提供者遵纪守法，约束机制的建立只要通过构建现代化的内部制衡机制和内部财务控制制度，其中，建立内部控制制度的途径主要有，营造内部控制环境，强化会计信息系统控制，以信息技术增强控制，革新考核和评估规则。

因经营权和所有权相分离，企业的经营管理主要以经营者为核心，因此，建立科学合理的激励和约束机制，可以在一定程度上消除经营者的违规动机，减少由于利益矛盾而导致的会计信息失真的现象。

总之、完善企业会计制度建设，健全会计监督机制，加强会计法律法规的建设，严肃财经纪律，加大执法力度是治理会计信息失真的关键。



苏州工业园区会计服务外包示范基地
苏州工业园区会计学会
<http://www.sipkj.org>

苏州工业园区会计服务外包示范基地

苏州工业园区会计学会

电子期刊-双月刊

第 17 期
2011/12/24



期刊首页

基地动态

媒体报道

学会活动

行业速递

财税动态

法规信息

企业服务

实务探讨

税收筹划

有问必答

会计人生

浅析新会计准则公允价值运用对会计信息的影响 及对职业判断的要求

2011-12-22 作者：周家亮 来源：中华会计网校 阅读：1 次

摘要：我国财政部发布的新会计准则重新引入了公允价值计量模式，公允价值计量属性与历史成本计量属性共存，两者共同担负起对会计信息计量的重任，公允价值运用对企业会计信息将产生重大影响。公允价值不同于其他计量属性，它所建立的现行交易只能参照市场的当前交易价格进行估计，这就更加要求会计人员适应会计改革的需要，不断提高职业判断能力。

关键词：公允价值 会计信息 职业判断

1、 引言

我国财政部于2006年2月15日发布的38项具体会计准则中，《投资性房地产》、《非货币性资产交换》、《债务重组》、《金融工具的确认和计量》等具体准则，适当地引入了公允价值的计量模式，成为本次会计准则的一大亮点，标志着公允价值在我国的研究和应用进入了一个崭新的时期。

2、公允价值运用对会计信息的影响

2.1谨慎适度运用公允价值计量模式，有效的提高了会计信息可靠性

我国新会计准则在许多方面实现了历史性的突破，最大的变化之处就是公允价值计量属性的运用。由于我国经济发展的市场化程度不高，很多资产还没有形成活跃的交易市场，采用估值技术和未来现金流折现计算以及公允价值的后续计量难度较大。如果不顾条件地运用公允价值，必然会带来公允价值的滥用，很可能会成为企业调节利润，粉饰报表的又一新的工具。据悉，财政部为此与国际会计准则理事会讨论相关问题。考虑到我国市场发展的现状，此次准则体系中主要在金融工具、投资性房地产、非共同控制下的企业合并、债务重组和非货币性资产交换等方面采用了公允价值。新会计准则中公允价值运用是有条件的，即金额能够取得并可靠计量。在公允价值不能可靠计量或难以取得的情况下，就还是采用历史成本计量。

总体上说，新会计准则体系公允价值的运用还是比较谨慎的。新准则采用公允价

主 编： 郭纲
副 主 编： 姚青 陶洁
金大荣
责任编辑： 黄波 万彪
主管单位： 苏州工业园区财政局
主办单位： 苏州工业园区会计服务外包示范基地、
苏州工业园区会计学会
网 址： www.sipkj.org
联系邮箱： shangw@sipac.gov.cn
master@sipkj.org

值，使得企业提供的信息将更有助于未来的决策。

2.2 公允价值运用对债务重组的影响

新准则对现行的债务重组会计处理方法做出了调整，不再把由于债权人让步而导致债务人豁免或者少偿还的负债计入资本公积，而是把债务重组收益计入营业外收入，对于实物抵债业务，引进公允价值作为计量属性，从而也可确认重组收益。如果抵债物资没有活跃的交易

市场，可以通过评估确定其公允价值。如果重组双方是非关联方，双方的协商作价也可视为公允价值。按新规定，对作为债务人的公司而言，新的债务重组准则意味着一旦债权人让步，公司获得的利益将直接计入当期利润。因此，上市公司的控股股东很可能会在公司出现亏损的情况下，出于维持公司业绩的考虑，通过债务重组为上市公司注入优质资产，负债较大可能发生债务重组的公司利润有大幅提升的可能性。

2.3 公允价值运用对投资性房地产的影响

《企业会计准则第3号——投资性房地产》提出，在有确凿证据表明投资性房地产的公允价值能够持续可靠取得的情况下，可以对投资性房地产采用公允价值模式进行后续计量。采用公允价值模式计量的，应当同时满足下列条件：1. 投资性房地产所在地有活跃的房地产交易市场；2. 企业能够从房地产交易市场上取得同类或类似房地产的市场价格及其他相关信息，从而对投资性房地产的公允价值做出合理的估计。采用公允价值模式计量的，不对投资性房地产计提折旧或进行摊销，应当以资产负债表日投资性房地产的公允价值为基础调整其账面价值，公允价值与原账面价值之间的差额计入当期损益。企业对投资性房地产的计量模式一经确定，不得随意变更。从成本模式转为公允价值模式，视为会计政策变更，已采用公允价值模式计量的投资性房地产，不得从公允价值模式转为成本模式。

这就意味着拥有投资性房地产的公司可以在调节利润上可以对这两种模式进行选择。如果采用公允价值计价，拥有投资性房地产的企业当期净利润会有较大程度的提高。另外，由于公允价值确定的方法的不统一，公允价值究竟应该是多少，不同的评估方式会出现不同的结果，公允价值的变化将加大净利润的波动幅度。

2.4 公允价值运用对企业合并的影响

对于同一控制下的企业合并，这可能不是合并方和被合并方双方完全自愿的市场交易行为，合并对价也不是双方讨价还价的结果，难以公允地反映交易的真实情况，因此新准则没有采用公允价值而是以账面价值作为会计处理的基础，以避免企业操纵利润。非同一控制下的企业合并中，合并方和被合并方双方具有彼此独立的市场地位，相应的合并是在公平交易的基础进行的，合并对价是双方自愿交易的结果，交易价格避免了非市场因素的干扰从而成为了双方认可的公允价值，并可确认购买商誉。非同一控制下的企业合并方式下，购买方的合并成本大于确认的各项可辨认资产、负债的公允价值净额的差额，确认为商誉。商誉不进行摊销处理，企业应于每个会计期末，对商誉进行减值测试，对商誉测试的减值部分计入当期损益。如果在购买日购买方的合并成本小于确认的各项可辨认资产、负债的公允价值净额的差额，确认为负商誉，计入当期损益。

2.5 公允价值对金融工具确认和计量的影响

根据《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》的规定，对于交易性金融资产，取得时以成本计量，期末按照公允价值对金融资产进行后续计量，公允价值的变动

计入当期损益，按照这一规定，上市公司进行短期股票投资的，将不再采用原先的成本与市价孰低法计量，而将纯粹采用市价法。也就是说，按照原会计准则规定，上市公司进行短期证券投资时，只要报告期末没有出售证券，即使账面实现了盈利也不能体现为当期收益。而新准则将交易性金融资产按公允价值入账，账面盈利就能直接计入当期收益。新准则还规定衍生金融工具一律以公允价值计量，并从表外移到表内反映。随着我国股改的深化，即将推出股指期货这一交易品种，要求上市银行和证券公司必须考虑表内化将对企业利用衍生金融工具进行风险管理的行为产生重大影响，由此也将对报表产生影响。

2.6 公允价值运用对非货币性资产交换的影响

新准则规定，对于非货币性资产交换，如果具有商业实质，且换入资产或换出资产的公允价值能够可靠地计量，应当以公允价值和应支付的相关税费作为换入资产的成本，公允价值与换出资产账面价值的差额计入当期损益，而不再像原先一样计入资本公积，这将直接影响企业的会计利润。如果上述两个条件不能同时满足，则仍以换出资产的账面价值作为换入成本，不确定损益。上述规定特别指出，若交易双方存在关联关系，可能导致发生的交换不具有商业实质。上市公司的控股股东很可能会在公司出现亏损的情况下，或者出于维持公司业绩或者配股的需要，通过与上市公司以优质资产换劣质资产的非货币性资产交换，来改变上市公司的当期损益，从而达到提升公司利润的目的。虽然新准则增加了非货币性资产交换的限定条件（商业实质），但是非货币性交换中对商业实质的判断存在一定的会计弹性，上市公司如想操纵利润，会想方设法予以规避，将关联交易非关联化。

在新准则中是采用账面价值还是公允价值计价，对交易是否具有商业实质的判断是关键，同时对相关资产公允价值的可靠取得也提出了问题。这对于会计人员的职业素养和职业判断能力形成了新的考验。

3、公允价值运用对会计职业判断的要求

基本准则规定会计五种计量属性：历史成本、重置成本、可变现净值、现值、公允价值。在实际工作中如何选择？如何计量？准则规定：“企业在对会计要素进行计量时，一般应当采用历史成本，采用重置成本、可变现净值、现值、公允价值计量的，应当保证所确定的会计要素金额能够取得并可靠计量。”新准则解决了要不要采用公允价值进行计量的问题，但是公允价值如何操作，我国会计准则规定公允价值的确定原则是：如果该资产存在活跃的市场，则该资产的市价即为其公允价值；如果该资产不存在活跃市场，但与该资产类似的资产存在活跃市场，则该资产的公允价值应比照相关类似资产的市价确定；如果该资产和与该资产类似的资产均不存在活跃市场，则该资产的公允价值可按其所能产生的未来现金流量以适当的折现率贴现计算的现值评估确定。因此，在计量中引入现值技术成为必然。现值技术计量过程中需要解决几个重要问题，诸如对未来现金流量的估算，折现率的确定，估价方法的选择等。这就需要对公允价值计量的理论、程序、参数等方面进行开发，这是企业会计和审计都要解决的问题，也对从业人员的理论水平和实践水平都提出了很高的要求。尤其是对于衍生金融工具来说，由于它不要求初时净投资或要求很少的净投资，历史成本对其无能为力，只有公允价值才能对其进行准确的确认和计量。公允价值不同于其他计量属性，它所建立的现行交易只能参照市场的当前交易价格进行估计。（葛家澍，徐跃，2006）由于是一种估计价格，就更加要求会计人员的职业判断能力，并应避免利用其成为利润操纵的工具。

由于公允价值计量的复杂性和不确定性，增大了会计人员的职业判断空间，而且在会计职业判断的运用上和以往具有明显不同，会更多地体现在对资产（负债）价值的估价上。与历史成本、现行成本、现行市价等计量属性相比较，在计量结果上，公允价值

计量结果会更多地体现会计人员的专业水准和职业判断要素。在某种程度上，会计人员的职业判断能力左右着会计估价的责任风险，也是公允价值计量可靠性的重大影响因素。

对估价方法的恰当使用，需要会计人员具备一定的职业判断能力。不同行业、不同企业、不同资产或负债，所使用的估价方法是有差别的。常用的估价方法如成本法、市场法、收入法。估价方法本身没有好坏之分，关键是使用得是否恰当。公允价值在会计计量上的应用，对会计职业行为的重大影响，需要会计职业人员思想观念的转变。在长期的会计实践中，我国一直沿用行业会计制度来规范会计行为，会计人员只需根据会计制度的明确规定作简单的是非判断。在这种情况下，会计人员缺乏独立判断的意愿和行动，处理会计事项时照搬以前的做法或者请示领导遵照执行。这些会计职业行为，在新的会计环境下，可能会使会计信息与交易或事项的实质相背离，使公允价值的精神实质在会计准则执行过程中因会计报表编制者缺乏相应的职业判断能力而被扭曲。

公允价值的计量离不开基础数据的支持，这些数据有不同的来源，对这些数据的准确性、完整性和相关性、使用的恰当性也需要会计人员做出相应的职业判断。

会计职业判断在会计原则的遵循、会计政策的选择、会计估计等方面都有所体现，而公允价值计量的会计职业判断更多地体现在会计估计上，可以说，公允价值计量属性的应用给会计职业判断带入了一个新领域，使会计准则的执行人不但是会计报表的编制者，而且还应该是估价师，也使会计职业判断在价值评估中有所体现。

总之，会计准则中有关公允价值计量的准确实施，还需要会计人员的专业技术和职业判断的支持。特别是，当市场交易不活跃，缺乏市场价格时，需要利用其他信息和价值计量技术确定公允价值，实际操作上，在对会计人员专业技术水平提出更高要求的同时，也给专业判断增加了困难。在新的会计环境下，不仅需要会计人员掌握新的会计处理方法、程序，能够恰当运用现值技术，而且要提高会计人员的职业判断能力。



期刊首页

基地动态

媒体报道

学会活动

行业速递

财税动态

法规信息

企业服务

实务探讨

税收筹划

有问必答

会计人生

浅析重要性原则在成本会计中的运用

2011-12-22 作者：毕素红 来源：中华会计网校 阅读：1 次

摘要：运用重要性原则可以简化会计核算工作，提高工作效率。本文在论述重要性原则内涵的基础上重点分析了其在成本会计中的运用，并指出运用重要性原则应提高会计人员职业判断能力，增强信息披露。

关键词：重要性原则；成本会计；运用；职业判断

一、引言

重要性是会计、审计理论与实务中的一个基础概念和基本原则，它的运用强化了对关键性问题的核算，简化了核算工作，提高了会计工作效率，因此受到广泛的重视。笔者着重分析重要性原则在成本会计中的运用，以期达到对重要性原则的进一步认识。

二、重要性原则的内涵

1. 重要性的判定

从会计角度看，我国会计准则并没有对重要性原则给出明确的定义，只是要求在会计核算过程中对经济业务或会计事项，应区别其重要程度，采用不同的会计处理方法和程序。那些对资产、负债、损益等有较大影响，并进而影响财务会计报告使用者据以作出合理判断的重要会计事项，必须按照规定的会计方法和程序进行处理，分别核算，单独反映，力求准确，重点说明，并在财务会计报告中予以充分、准确的披露。而对于次要的会计事项，在不影响会计信息真实性和不至于误导财务会计报告使用者作出正确判断的情况下，可适当简化处理，合并反映。在评价某项经济业务的重要性时，应当从质和量两个方面综合进行分析。从性质方面来说，当某一事项有可能对决策产生一定影响时，就属于重要项目；从数量方面来说，当某一事项的数量达到一定规模时，就可能对决策产生影响，因而也是重要的。

2. 对重要性原则的进一步分析

(1) 运用重要性原则是“成本效益原则”的要求。如果对所有会计事项的处理一律不分轻重主次和繁简详略，采取完全相同的处理方法全面详尽进行核算，必将耗费大

主 编：郭纲

副 主 编：姚青 陶洁
金大荣

责任编辑：黄波 万彪

主管单位：苏州工业园区财政局

主办单位：苏州工业园区会计服务外包示范基地、
苏州工业园区会计学会

网 址：www.sipkj.org

联系邮箱：shangw@si pac.gov.cn

master@si pkj .org

量的人力、物力和财力，增加会计核算的成本，抵消会计管理带来的效益甚至让企业得不偿失。在会计核算中坚持重要性原则，能够使会计核算在全面反映的基础上突出重点，加强对经济活动和经营决策有重大影响和有重要意义的关键性问题的核算，有助于简化核算，节约人力，提高工作效率，达到事半功倍的效果。

（2）运用重要性原则，有利于把握住问题的实质，抓住关键点。从会计信息的使用者来说，虽然越详尽的信息越有利于其作出正确的决策，但是如果会计信息不分主次，有时反而会影响使用者对信息的正确理解，影响决策。

三、 重要性原则在成本会计中的运用分析

1. 账户设置

对于制造费用，如果发生在基本生产车间，必须先通过专门的账户“制造费用”进行核算，月末再根据一定的分配标准分配进入“生产成本”账户，而如果发生在辅助生产车间，则可以不用通过“制造费用”账户核算，可以在发生时直接进入“生产成本—辅助生产成本”账户，原因是相对而言，基本生产是重要的必须详细反映，辅助生产是次要的可以简化反映。

在给生产成本账户设置成本项目时可根据重要性原则调整，一般按照“直接材料”“直接人工”“制造费用”设置专栏，但若企业发生的废品损失、停工损失很多，可增设“废品损失”“停工损失”成本项目；若企业耗用的燃料和动力较多，可增设“燃料和动力”成本项目等。

2. 辅助生产费用的分配

（1）直接分配法是指在各辅助生产车间发生的费用，直接分配给辅助生产以外的各受益单位，辅助生产车间之间相互提供的产品和劳务，不互相分配费用。这种方法由于不考虑各个辅助生产车间之间互相提供劳务或产品的情况，导致分配结果的准确性差，主要适用于各辅助生产车间之间相互提供产品或劳务较少的企业。这是因为当各辅助生产车间之间相互提供产品或劳务较少时，不考虑它们之间相互提供劳务或产品的情况，对成本分配结果的影响较小，这时既不会影响会计信息使用者的决策，又可简化辅助生产费用分配工作，符合重要性原则。

（2）计划成本分配法是指根据辅助生产车间提供的产品、劳务数量及其计划单位成本，计算为各车间、部门提供服务的产品和劳务数量应分配的费用。对辅助生产车间发生的实际成本与按计划成本计算的分配额之间的差额，由于对成本计算影响较小，按重要性原则可以简化核算，可不再按受益比例进行分摊，而直接增加或冲减管理费用。

3. 生产费用在完工产品和在产品之间的分配

（1）在产品按所消耗原材料费用计价法。如果企业月末在产品数量较大，而且原材料费用在成本中所占比重较大，加工费用比重小，为简化核算，在产品可以只计算耗用的原材料费用，不计算其他加工费用，产品的加工费用完全由完工产品负担。

（2）在产品按年初固定成本计价法。如果企业月末在产品数量变化不大且各月费用发生较均衡，则月末在产品成本可以按照年初在产品成本确定。因为在这种条件下月末在产品实际成本相差不大，算不算各月在产品成本的差额对完工产品成本计算都影响不大，因而不需费时费力地计算分配，既简化了核算工作，同时又反映出了在产品占用的资金。

4. 制造费用计划分配率分配法

采用这种方法，不论各月实际发生的制造费用多少，每月各种产品成本中的制造费用都是按年度计划确定的计划分配率分配。平时发生制造费用时计入“制造费用”账户的借方，根据计划分配率分配制造费用时，直接计入“制造费用”的贷方，这样“制造费用”借贷方之差，就是已分配和实际制造费用的差额，表现为制造费用的期末余额。对于这一余额，平时就累计留在“制造费用”科目中，年末一般直接将其计入12月份产品的生产成本。在年度制造费用计划分配率接近实际时制造费用账户年末余额不大，对成本核算影响较小，所以可以不必精确分配，简化了核算工作，符合重要性原则的要求。

四、 结束语

重要性原则在成本会计中的运用是非常普遍的，重要性原则在实务中的适度运用依赖于会计人员高度的职业敏感性与良好的职业判断能力，可见提高会计人员的素质，增强职业判断能力已成为新形势下会计发展的紧迫任务。

苏州工业园区会计学会 版权所有

苏ICP备10202726号-1