

2019 | 01

总第236期

中國注册會計師

The Chinese Certified Public Accountant

深刻总结改革开放行业发展经验 不断把行业高质量发展推向前进 赵鸣骥

中国注册会计师行业党委2019年工作要点



ISSN 1009-6345

9 771009 634545

全国中文核心期刊

CN11-4552/F ISSN1009-6345 / 定价: 6.00元

中国注册会计师协会 主办
Journal of The Chinese Institute of
Certified Public Accountants



中国注册会计师

The Chinese Certified Public Accountant



2019年01期 [总第236期]

主办	中国注册会计师协会
编委会主任委员	陈毓圭
委员 (以姓氏笔划为序)	于延琦 文武兴 王世定 方春生 方 中 田高良 刘晓莲 刘 峰 吴 溪 张连起 张俊民 杨雄胜 陆建桥 林倩丽 周 艳 赵旭东 梁立群 郭道扬 蔡晓峰 潘永和 戴 琼
主编	刘晓莲
副主编	周 艳
主管单位	中华人民共和国财政部
出版单位	中国注册会计师编辑部
发行单位	《中国注册会计师》编辑部
通讯处	北京市海淀区西四环中路16号院2号楼 中国注册会计师协会 100039
设计制作	北京枫之杨企业策划有限公司
印刷单位	鸿博昊天科技有限公司
国际刊号	ISSN 1009-6345
国内刊号	CN11-4552/F
国内定价	6.00 元
编辑电话	010-88250287
投稿邮箱	edit@cicpa.org.cn
征订电话	010-88250286

目录

CONTENTS

要闻

- 07 | 习近平主持中央全面深化改革委员会第六次会议：审议通过设立科创板试点注册制方案
- 07 | 李克强：提高金融服务实体经济水平 有效缓解企业融资难融资贵问题
- 08 | 国务院办公厅印发《关于推广第二批支持创新相关改革举措的通知》
- 08 | 财政部发布新修订《会计师事务所执业许可和监督管理办法》
- 09 | 两部门印发《深化会计人员职称制度改革的指导意见》

行业建设与发展

- 11 | 深刻总结改革开放行业发展经验 不断把行业高质量发展推向前进 | 赵鸣骥
- 15 | 在天职国际品牌升级全球发布仪式暨天职国际“一带一路”协同服务平台发布会上的致辞 | 陈毓圭
- 16 | 坚守职业理想 朝着行业发展的更高目标砥砺前行 | 梁 春
- 17 | 中国注册会计师行业党委 2019 年工作要点
- 20 | 中国注册会计师行业党委决定 2019 年为行业“职业化建设年”
- 21 | 会计师事务所党组织建设经验交流材料摘编
- 26 | 关于组织推报 2017—2018 年度全国青年文明号和评选全国注册会计师行业青年文明号的通知
- 28 | 中国注册会计师协会关于做好上市公司 2018 年年报审计工作的通知
- 30 | 证券资格会计师事务所审计培训班在京举办
- 31 | 关于 2019 年注册会计师全国统一考试报名时间和考试时间的公告

行业信息化专题

- 32 | 中小型会计师事务所管理云平台建设研究 | 袁庆 魏硕 朱怡豪
- 38 | 新时代行政事业单位内部控制信息化落地的分析和建议 | 唐大鹏 滕双杰 常语萱 武威

会计师事务所治理与管理

- 44 | “互联网+”会计师事务所转型问题研究 | 李 玥
- 48 | 会计师事务所合伙治理：基于知识基础观视角 | 唐衍军 蒋煦涵

学术研究

- 59 | 分析师跟进、外部审计质量与盈余管理方式——来自外部治理互动效应与微盈余视角的经验证据 | 许汝俊
- 68 | 财务灵活性、产权性质与企业技术创新投入——来自高新技术企业上市公司的经验证据 | 朱明秀 文娅
- 73 | 高管法律背景特征影响了审计收费：“提升”还是“降低”？ | 池玉莲 张刘锋
- 78 | 国际公共部门会计准则执行质量对政府治理水平影响的跨国实证分析 | 马浚洋 赵晓雨 夏雨飞
- 85 | 专利权质押融资价值评估研究 | 何金开

审计与鉴证

- 91 | 从公司治理看新三板挂牌公司审计风险 | 王小宝
- 93 | 关于某企业搬迁停工损失补偿评估基数专项审计若干问题的思考 | 韦新安

会计

- 95 | 会计计量概念和理论探讨——基于《财务报告概念框架（2018）》的思考 | 赵嘉禾 田琳
- 100 | IASB 财务报告概念框架的新发展与展望 | 左锐 朱晓亮
- 105 | 新租赁准则对航空公司的影响 | 聂琳
- 110 | 基于“业财融合”的新收入准则实施策略研究——以软件企业为例 | 郑红
- 114 | 应收账款与合同资产的区别探析——基于合同履行角度的分析 | 吕新建 胡小东 于海玉
- 118 | 融资性售后租回准则解读及其在合并报表中的应用 | 袁慧敏

管理与咨询

- 121 | 基于政府会计信息披露的内部控制问题探析 | 胡景涛 侯一凡
- 127 | 区块链与会计供给侧变革 | 黄晓波 王英婷 胡晓馨
- 133 | 责任成本管理提升勘察企业盈利能力的实践探索——基于X勘察企业的项目工程队模式 | 张晓风

案例研究

- 136 | 风电企业在建工程转固的案例探析 | 毛颖

行业信息

- 53 | 中注协工作
- 55 | 地方注协工作
- 9、14、27、31、37、43、47、72、84、89、117 | 简讯
- 139 | 财经信息

73

Impacts of Legal Background of Executives on Audit Fees: Increasing or Decreasing?

With the A-share listed companies in Shanghai and Shenzhen stock markets from 2010 to 2017 as the research sample, this article investigates the impacts of legal background of executives on the audit fees. It shows that the executives with legal background can significantly increase audit fees, namely, the more executives with legal background the management team has, the more audit fees accounting firms can charge. When further distinguishing the property rights of enterprises in empirical research, it shows that such legal background can significantly increase audit fees in SOEs, while cannot produce substantial impacts in non-SOEs

118

Interpretation of Standard on Sale-Leaseback for Financing Purpose and Its Application in Consolidated Financial Statements

In recent years, due to its combination of financing with retaining the assets, the business of sale-leaseback for financing purpose has been developed rapidly in China, which has played a very positive role in broadening the financing channels, relieving the capital pressure and improving the efficiency of resource allocation in companies. At the same time, stimulated by the national policies of supporting innovation and entrepreneurship, various enterprises have developed rapidly and many of them have been involved in M&A, which poses challenges for the accounting treatment of the sale-leaseback transactions in the context of business combinations and ensuring the quality of accounting information. Based on the analysis of the real cases in practice, this article explores the ideas and methods for the presentation of such transactions (with various legal entities in one group being involved) in consolidated financial statements with a view to providing some reference and suggestions.

133

Practical Explorations of Improving Profitability of Prospecting Enterprises with Responsibility Cost Management

As an important means of modern enterprise management, responsibility cost management has been widely applied in various industries and become increasingly mature. However, there has been little effective experience for reference in the process of cost management by the prospecting enterprises. Based on the key points in responsibility cost management and the need of such enterprises in managing and controlling costs, with the model of a project team as the example, this article constructs a responsibility cost management system. Such a system, with project budget as the basis, with expense control as the means and with rewards and punishments on basis of evaluation as the enhancing mechanism, achieves whole-process control before, amid and after the projects and fundamentally improves economic benefits of the prospecting enterprises. To a certain degree, it can act as the reference for the prospecting enterprises to improve cost management.

01 要闻

HIGHLIGHT



习近平主持中央全面深化改革委员会第六次会议： 审议通过设立科创板试点注册制方案

中共中央总书记、国家主席、中央军委主席、中央全面深化改革委员会主任习近平1月23日下午主持召开中央全面深化改革委员会第六次会议并发表重要讲话。

会议审议通过了《在上海证券交易所设立科创板并试点注册制总体实施方案》、《关于在上海证券交易所设立科创板并试点注册制的实施意见》、《关于深化教育教学改革全面提高义务教育质量的意见》、《关于政法领域全面深化改革的实施意见》、《关于统筹推进自然资源资产产权制度改革的指导意见》、《国

家生态文明试验区（海南）实施方案》和《中央全面深化改革委员会2019年工作要点》等。

会议指出，在上海证券交易所设立科创板并试点注册制是实施创新驱动发展战略、深化资本市场改革的重要举措。要增强资本市场对科技创新企业的包容性，着力支持关键核心技术创新，提高服务实体经济能力。要稳步试点注册制，统筹推进发行、上市、信息披露、交易、退市等基础制度改革，建立健全以信息披露为中心的发行上市制度。

李克强：提高金融服务实体经济水平 有效缓解企业融资难融资贵问题

1月4日，中共中央政治局常委、国务院总理李克强到中国银行、中国工商银行、中国建设银行考察，并在银保监会主持召开座谈会。

李克强说，稳就业主要靠千千万万小微企业，小微企业发展离不开普惠金融支持。普惠金融是利国利民的大事业，前景无限。他勉励几家国有大型银行要带头为民营、小微企业提供细致周到的服务，借鉴国际经验，打造普惠金融金字招牌，促进市场主体活力的普遍增强，提振企业发展的信心。

李克强充分肯定金融系统广大员工贯彻党中央、国务院部署所做的卓有成效工作。他说，去年以来，面对复杂严峻形势，在以习近平同志为核心的党中央坚强领导下，我们坚持实施稳健的货币政策，不搞“大水漫灌”，运用定向降准等多种工具，适时预调微调，尤其是出台一系列针对性措施，着力解决小微企业融资难融资贵等问题，强监管、防风险取得阶段性成效，宏观杠杆率总体趋稳。今年经济发展面临新的下行压力和诸多挑战。要坚持以习近平新时代中国特色社会主义思想为指导，按照中央经济工作会议部署，坚持稳中求进工作总基调，保持宏观政策的连续性稳定性，注重加强宏观政策逆周期调节，实行普惠性减税和

结构性减税，适时运用好全面降准、定向降准和再贷款、再贴现等政策工具，加大对实体经济特别是民营、小微企业的支持，为保持经济平稳健康发展提供支撑。

李克强指出，金融服务实体经济，关键是要适应经济运行保持在合理区间、稳定就业的需要。只有经济好了，金融才能稳定和发展。要保持稳健的货币政策松紧适度、流动性合理充裕，着力疏通传导渠道，优化信贷结构，打通资金到达实体经济的“最后一公里”。要用更大力度解决融资难融资贵问题，着力做到小微企业贷款扩量降本，国有大型银行要带头。对遇到暂时困难的好企业也要给予合理支持，不能盲目抽贷断贷。坚决制止存贷挂钩等不合理行为。积极发展直接融资，促进资本市场健康发展。要把握好金融服务实体经济和防范化解风险的平衡，提高综合监管效能，坚决守住不发生系统性、区域性风险的底线。

李克强说，要确保落实支持普惠金融发展的相关政策，完善银行小微企业贷款考核办法，细化尽职免责规定，建立银行发展普惠金融的有效激励机制。加强金融与其他宏观政策协同配合，支持扩大有效投资、促进国内消费，提高金融服务实体经济水平。

国务院办公厅印发《关于推广第二批支持创新相关改革举措的通知》

国务院办公厅1月8日印发《关于推广第二批支持创新相关改革举措的通知》（以下简称《通知》）。

《通知》要求，各地区、各部门要以习近平新时代中国特色社会主义思想为指导，全面贯彻党的十九大和十九届二中、三中全会精神，进一步深刻领会和把握推广支持创新相关改革举措的重大意义，将其作为深入贯彻落实新发展理念、推进经济高质量发展、建设现代化经济体系的重要抓手。要着力推进构建与创新驱动发展要求相适应的新体制、新模式，深化简政放权、放管结合、优化服务改革，加快打造国际一流、公平竞争的营商环境，推动经济社会持续健康发展。

《通知》提出，将在全国或京津冀、上海、广东（珠三角）、安徽（合芜蚌）、四川（成德绵）、湖北武汉、陕西西安、辽宁沈阳等8个区域内，推广第二批支持创新相关改革举措。具体内容如下：

一是知识产权保护方面，推广“知识产权民事、刑事、行政案件‘三合一’审判”“省级行政区内专利等专业技术性较强的知识产权案件跨市（区）审理”“以降低侵权损失为核心的专利保险机制”“知识产权案件审判中引入技术调查官制度”“基于‘两表指导、审助分流’的知识产权案件

快速审判机制”等举措，进一步健全知识产权保护机制，激发创新主体活力。

二是科技成果转化激励方面，推广“以事前产权激励为核心的职务科技成果权属改革”“技术经理人全程参与的科技成果转化服务模式”“技术股与现金股结合激励的科技成果转化相关方利益捆绑机制”“‘定向研发、定向转化、定向服务’的订单式研发和成果转化机制”等举措，通过制度创新推动更多科技成果转化为现实生产力。

三是科技金融创新方面，推广“区域性股权市场设置科技创新专板”“基于‘六专机制’的科技型企业全生命周期金融综合服务”“推动政府股权基金投向种子期、初创期企业的容错机制”“以协商估值、坏账分担为核心的中小企业商标质押贷款模式”“创新创业团队回购地方政府产业投资基金所持股权的机制”等举措，拓宽科技型企业融资渠道，推动各类金融工具更好服务科技创新活动。

四是管理体制创新方面，推广“允许地方高校自主开展人才引进和职称评审”“以授权为基础、市场化方式运营为核心的科研仪器设备开放共享机制”“以地方立法形式建立推动改革的决策容错机制”等举措，营造激励创新的良好氛围和政策环境。

财政部发布新修订《会计师事务所执业许可和监督管理办法》

1月2日，财政部公布了《财政部关于修改〈会计师事务所执业许可和监督管理办法〉等2部部门规章的决定》（财政部令第97号）。其中，《会计师事务所执业许可和监督管理办法》修改6条。

2018年9月27日，国务院发布《国务院关于在全国推开“证照分离”改革的通知》（国发〔2018〕35号），要求会计师事务所及其分支机构设立审批采取推广网上业务办理、压缩审批时限、精简审批材料、在线获取核

验营业执照等“优化准入服务”改革举措；涉及修改法律、行政法规、国务院决定及相关规章的，要按法定程序修改后实施，做好相关规章和规范性文件立改废工作。据此，财政部对《会计师事务所执业许可和监督管理办法》与改革要求不符的有关内容进行了修改。

一是精简申请材料，将会计师事务所及其分支机构申请执业许可材料中的“营业执照复印件”、“书面合伙协议或者公司章程

复印件”、“经营场所产权证明或者使用权证明复印件”等修改为“统一社会信用代码”，同时删除了会计师事务所备案材料中的“营业执照复印件”，改为由审批机关通过在线政务平台核实。

二是简化了会计师事务所跨省迁移程序，将会计师事务所由原来向迁入地和迁出地两个省级财政部门办理手续修改为只需要向迁入地省级财政部门办理有关手续，符合“最多跑一次”的办理要求。

两部门印发《深化会计人员职称制度改革的指导意见》

1月11日，人力资源社会保障部、财政部印发《关于深化会计人员职称制度改革的指导意见》（以下简称《意见》），部署会计人员职称制度改革工作。

《意见》指出，深化会计人员职称制度改革，完善符合会计工作职业特点的评价机制，对于提高会计人员专业能力，加强会计人员队伍建设，服务经济高质量发展具有重要意义。要通过健全评价体系、完善评价标准、创新评价机制、促进职称制度与会计人员培养、使用相结合等措施，建立科学化、规范化、社会化的会计人员职称制度。

《意见》强调，要健全评价体系，增设会计人员正高级职称，形成层次清晰、相互衔接、体系完整的会计人员职称体系。要完善会计人员评价标准，突出评价会计人员职业道德，要求会计人员廉洁自律、不做假账，对学术不端、弄虚作假行为实行“一票否决”。充分体现会计人员职业特点，破除“四唯”倾向，注重评价会计人员能力素质和实际贡献，论文不作为会计人员职称评审的限制性条件，进一步淡化学历、奖项和任职年限要求。向优秀会计人员和艰苦边远地区会计人员倾斜，长

期在艰苦边远地区工作的会计人员，适当放宽学历和科研能力要求。要创新评价机制，丰富评价方式，建立同行专家评审制度，加强评审委员会建设，健全评审委员会工作程序和评审规则，科学界定、合理下放职称评审权限。要促进职称制度与会计人员培养、使用相结合，实现与高端会计人才培养、会计专业学位研究生教育等有机衔接，探索建立会计与审计、经济等属性相近职称系列（专业）的衔接措施，财经领域职业资格考试的相同或相近科目实行互认互免。

《意见》指出，会计人员职称制度改革政策性强，涉及面广，改革工作比较复杂，社会高度关注，要按照国家统一部署，加强组织领导，抓好贯彻落实，各地、各有关部门和单位要抓紧制定具体实施方案和配套办法。要加强政策衔接，稳妥有序推进，妥善做好新老人员过渡和新旧政策衔接工作，不得随意降低评价标准，不得擅自扩大评审范围。要加强宣传引导，推动社会参与，引导会计人员积极参与会计人员职称制度改革，引导社会各方面支持会计人员职称制度改革，营造有利于推进改革的良好氛围。

简 讯

唐建华当选国际会计师联合会理事会理事

2018年11月1日，国际会计师联合会(IFAC)会员大会在澳大利亚悉尼召开，大会选举了新任理事会理事，中国注册会计师协会专业标准与技术指导部唐建华博士当选。

IFAC成立于1977年，是会计行业的国际组织，由130多个国家和地区的175个职业组织组成，代表着全球近300万在会计师事务所、教育、政府和企业等领域工作的职业会计师。其宗旨为：推动制定高质量的职业准则；引导、促进职业准则的采用和实施；加强会计职业组织的能力建设，提升会计师的职业价值。

自1997年加入后，中注协持续向IFAC理事会及专业理事会和委员会成功推荐任职代表，以积极参与重大国际会计审计事务的决策，发挥行业在促进国际会计审计发展中的作用。

02 行业建设与发展

DEVELOPMENT OF THE
PROFESSION



深刻总结改革开放行业发展经验 不断把行业高质量发展推向前进

■ 中国注册会计师协会会长 赵鸣骥 （2018年12月21日）

同志们：

今年是改革开放40周年，也是注册会计师行业恢复重建第40个年头。40年来，伴随着改革开放和社会主义市场经济体制建设的历史进程，注册会计师行业得到恢复重建并不断发展壮大。40年来行业发展历程大体经历了四个阶段：

一是恢复重建阶段（1979—1991年）。1979年，顺应改革开放需要，国家颁布《中外合资经营企业所得税法》并在施行细则中明确，合营企业向当地税务机关报送所得税申报表和会计决算报表，应“附送在中华人民共和国登记注册的公证会计师的查账报告”，为注册会计师行业的恢复重建奠定了基础；1980年12月，财政部印发《关于成立会计顾问处的暂行规定》，标志着中国注册会计师制度正式恢复重建；1986年，国务院颁布《注册会计师条例》，明确了注册会计师的法律地位和业务范围；1988年11月15日，中国注册会计师协会成立，今年正值30周年。

二是规范发展阶段（1991—1998年）。1991年，为规范行业人才选拔方式，举办首次注册会计师全国统一考试；1993年，《中华人民共和国注册会计师法》颁布，进一步将注册会计师行业的管理与发展纳入了法制化、规范化轨道；1995年，中国注册会计师协会与中国注册审计师协会联合，对社会审计行业实行规范统一管理；1993—1998年底，以“清师、清所、清业务”为主要内容，对行业进行清理规范。

三是体制创新阶段（1998—2004年）。1998年启动并于1999年率先在社会中介行业完成会计师事务所的脱钩改制；2003年，中注协制发《关于加强协会自律管理体制建设的指导意见》，推动协会管理体制创新；2004年，中注协发布《会计师事务所执业质量检查制度（试行）》，改革创新行业监管方式。

四是国际发展阶段（2004年以来）。顺应我国加入WTO、企业“走出去”以及中国经济与世界经济日益融合的需要，2004年中注协召开的“四代会”和2010年召开的“五代会”，围绕行业国际化发展确立实施了行业发展五大战略；2009年10月，国务院办公厅转发财政

部《关于加快发展我国注册会计师行业的若干意见》，为行业中长期发展提供了有力指导；2018年6月，中注协“六代会”确立了推进行业高质量发展的目标任务。

回顾40年历程，注册会计师行业的恢复重建是改革开放的产物，得到了党中央、国务院的高度重视与关怀。上个世纪90年代初期，朱镕基同志就指出，我们改革的目标，就是要使我们国家的经济与世界经济接轨，没有注册会计师这个行业，没法与世界经济接轨，要开放，就要发展注册会计师事业；培养注册会计师，是千秋万代的事情，是为社会主义市场经济奠基。中注协的成立、注册会计师与注册审计师的联合合并等，都是在国务院的直接关心下实现的。

回顾40年历程，注册会计师行业的成长发展与我国社会主义市场经济的发展壮大相伴而行，始终得到党中央、国务院的重视与关怀。习近平同志曾亲临注册会计师行业调研党建工作，多次作出批示。习近平总书记关于注册会计师行业要“紧紧抓住服务国家建设这个主题和诚信建设这条主线”的重要论述，为行业科学发展指明了方向，成为新时代行业发展的根本遵循。

经过40年努力，注册会计师行业已经建立了以服务经济社会为导向的鉴证和专业服务体系，以诚信道德和执业质量为导向的监督检查体系，以做强做大为导向的行业发展战略体系，以服务监督管理协调为导向的行业组织体系。目前，全国会计师事务所已达8847家，具有注册会计师资质的人员超过30万人，全行业从业人员近40万人，年业务收入规模超过900亿元。注册会计师行业的服务对象由最初的“三资”企业扩展到民营企业、国有企业、上市公司等各类市场主体和行政事业单位，服务对象超过420万家；专业服务的种类已由最初的验资、审计扩展到审计鉴证、管理咨询、税务筹划、债务重整、破产清算、绩效评价、战略规划等各类专业服务，并为企业实现传统产业更新、低碳经济设计、经营战略调整、管理流程再造等提供综合解决方案。40年来，注册会计师行业为维护资本市场秩序和社会公众利益、服务国有企业改革和政府职能转变、提升

会计信息质量和经济运行效率等做出了重要贡献，在社会主义市场经济体系建设和改革开放事业中发挥了重要作用，注册会计师行业的地位作用和职业价值日益提高。

行业建设成果的取得，是党中央、国务院重视关怀的结果，是各级财政部门党组正确领导的结果，是各级注协和行业广大从业人员共同努力的结果。在此，我代表中注协，向长期以来关心和支持注册会计师事业的各级各部门和各界朋友表示衷心的感谢！向全行业近40万从业人员和各级各届注协同志们表示诚挚的敬意！

同志们：

习近平总书记在庆祝改革开放40周年大会上指出，改革开放是党和人民大踏步赶上时代的重要法宝，是坚持和发展中国特色社会主义的必由之路，是决定当代中国命运的关键一招，也是决定实现“两个一百年”奋斗目标、实现中华民族伟大复兴的关键一招。注册会计师行业伴随改革开放应运而生，紧跟改革开放步伐不断走向前进。总结好行业发展与注协建设的经验，不仅是对改革开放艰辛探索和实践的最好庆祝，而且能够为行业更好地服务新时代国家建设提供强大动力。回顾改革开放行业发展历程，我们应当总结和发扬的经验主要有：

第一，始终坚持围绕中心、服务大局，为改革开放和国家建设贡献专业力量。注册会计师制度是市场经济的产物，也是市场监管体系重要的制度安排。围绕中心、服务大局，既是行业的使命所在，也是行业发展的力量源泉。顺应改革开放和社会主义市场经济发展不同阶段的需要，行业不断拓展专业服务的领域和方式、丰富注册会计师职业的内涵和价值。比如，按照国际通行做法，恢复重建注册会计师制度，为“三资”企业提供验资、查账和清算等审计服务，成为我国改革开放初期改善投资环境、吸引外资的必要条件和生动实践；为服务全面深化改革，我们紧跟政府职能转变、财税体制改革、医药卫生体制改革等工作对行业专业服务的新需求，加强业务拓展、技术指引制订和会计服务示范基地建设，发挥对产业转型升级和各项改革的促进和保障作用，等等。实践证明，注册会计师行业只有始终坚持围绕中心、服务大局的立场方向，顺应并满足经济社会发展不同时期的不同需求，才能在与经济社会发展的互生互动中增进和实现行业的价值。

第二，始终坚持诚信建设这条主线，将诚

信理念贯穿到行业发展的始终。诚信是社会主义核心价值观的道德要素，也是注册会计师行业生存发展的基石。多年来，我们把诚信建设作为行业建设的主线来坚守，建立完善行业诚信机制和制度建设，大力加强诚信教育和宣传引导，增进市场和公众对行业的专业倚重和道德信赖。比如，发布实施《注册会计师行业诚信建设纲要》《会员诚信档案管理暂行办法》《中国注册会计师职业道德守则》，建立以“注册”为枢纽的行业诚信信息监控体系；通过开展行业“诚信文化建设年”主题活动、发布事务所综合评价信息、引导注册会计师签署诚信自律公约、开展诚信宣誓等措施，夯实行业诚信文化的基础。我们相信，坚持诚信建设这条主线，将诚信理念贯穿到行业发展的全过程和各个环节，以诚信建设覆盖行业建设各领域工作，一定能够使行业发展走得更稳、更远。

第三，始终坚持顺应市场经济规律和改革发展需要，不断推动体制机制创新。改革开放40年的成功经验表明，只有顺应历史潮流，积极应变，主动求变，才能与时代同行。社会主义市场经济体系中建设注册会计师行业，没有固定模式可以照搬，唯有积极把握市场经济规律，努力探索行业发展规律，以体制机制的创新和突破，激发行业科学发展的活力。比如，为消除事务所挂靠体制存在的独立性缺失、执业责任不清等弊端，行业通过事务所脱钩改制，实现了事务所从官办到自我发展、自主经营的体制创新，极大解放了生产力；面对资本市场发展对高质量会计信息日益迫切的需要和行业规范健康发展的需要，我们持续推进注册会计师考试制度改革、执业监管改革以及人才培养等方面的制度创新，特别是在实践中逐步建立起包括注册会计师年检制度、上市公司年报监管制度、谈话提醒制度、执业质量检查制度、惩戒制度等在内的行业监管体系，在提升上市公司会计信息质量方面取得显著成效。这些改革创新的宝贵经验，不仅要在行业工作中一以贯之长期坚持，更要在新时代新形势下不断完善、不断创新，才能确保行业在全面深化改革的道路上不断取得新突破。

第四，始终坚持对外开放，充分利用国际资源推动行业发展。会计是国际通用商业语言，会计领域是我国最早对外开放的市场之一。短短40年，注册会计师行业能够取得如此健康快速的发展，也得益于我们积极主动并不断坚持对外开放和科学借鉴，充分利用国际资源推动行业发展。比如，积极借鉴吸收国际准则有益经验，推进准则国际趋同战略，建立起了一套既适应市场经济发展要求，又顺应国际

趋同大势的专业标准体系，得到国际审计与鉴证准则理事会、世界银行的高度认可，“为发展中国家和经济转型国家树立了典范”；我们支持会计师事务所加入国际会计网络，在世界范围内吸收最先进的审计理念、技术、方法和事务所管理经验，同时支持国内会计师事务所创建自主品牌的国际会计网络，事务所国际服务能力日益提升；我们坚持采取“请进来”“走出去”的方式，加强与各国各地区以及国际会计师职业组织的交流合作，积极参与国际会计准则制定和国际事务，行业国际形象和国际影响力显著提升。

第五，始终坚持以发展战略统领行业建设全局，以钉钉子的精神，一张蓝图绘到底。战略是统领性的、全局性的、左右成败的长期规划，能够赋予发展以正确的目标、工作以科学的规划、资源以有效的利用。针对行业发展的不同阶段、不同形势，我们集中精力对带有全局意义的战略进行重点突破，适时推进以会计师事务所做强做大战略为统领的五大发展战略。目前，行业发展战略体系实施的效果已经显现，涌现了一批有实力为大型企业集团提供全方位综合服务、具有国际影响力的会计师事务所，涌现了一批能够满足不同市场、特定专业服务需求的中小事务所，涌现了一批政治性强、素质过硬、诚信执业、业务精专、声誉良好的注册会计师高端人才，行业服务经济社会发展的能力显著增强。行业做强做大非一日之功，需要我们不动摇、不松劲，以钉钉子的精神，持续实施行业发展战略体系，推动行业发展不断取得新成效。

第六，始终坚持发挥注协在行业发展中的引领作用，构建既借鉴国际经验又符合我国实际的行业治理模式。国际经验和我国实践表明，强大的市场经济离不开强大的注册会计师行业，强大的注册会计师行业需要有强有力的注协。在财政部门党组的领导下，通过注协履行对行业的服务、监督、管理、协调职能，引领行业的科学发展，是我国注册会计师行业管理与发展的一大政治优势、制度优势。30年前，我们借鉴国际经验成立了中注协，开启了行业管理体制建设的序幕。30年来，经过我们不断探索形成的党的领导、法律授权、政府监督、民主管理“四位一体”的行业治理结构，是符合我国实际的、行之有效的行业治理模式，也是我国对全球会计师行业治理模式丰富发展的一大贡献。基于这个模式探索形成的“条块结合，充分发挥行业党委作用”的行业党建体制，也为社会组织党建提供了样板，得到了中央领导和中组部的高度肯定。

同志们：

行业发展历程充分证明，改革开放是推动行业恢复重建的决定性力量，是行业在服务国家建设中实现科学发展的重要法宝，也是推进新时代行业发展的强大动力。40年来，行业发展取得了巨大进步，但是行业发展与经济社会发展需要之间依然存在不平衡、不充分的矛盾，行业建设仍然有不少亟待解决的问题，推进行业高质量发展是化解矛盾和解决问题的关键所在，也是新时代对行业建设的新要求。正是基于对当前行业面临形势和发展状况的判断，在今年6月召开的中注协“六代会”上，程丽华副部长代表财政部对行业提出了推进行业高质量发展、更好服务新时代国家建设的任务目标。在此，我重点针对推进行业高质量发展，提几点希望和要求：

一是要深化对行业高质量发展重要性的认识。党的十九大作出了我国经济转向高质量发展的重大判断。习近平同志在庆祝改革开放40周年大会上的重要讲话中强调，必须坚持以为发展为第一要务，毫不动摇坚持发展是硬道理、发展应该是科学发展和高质量发展的战略思想。推进行业高质量发展，是行业建设贯彻总书记和党中央关于高质量发展决策部署的具体体现，也是行业工作践行“主题主线”、服务经济高质量发展的客观需要。全行业要把思想统一到中央精神上来，提高政治站位，保持深入践行“主题主线”的自觉和定力，充分把握新形势下改革开放的时代性、系统性、全局性，积极对标对表深化改革开放的新要求，积极投身行业高质量发展的生动实践，在更高起点、更高层次、更高目标上服务改革开放各项事业，服务“五位一体”总体布局和“四个全面”战略布局。

二是要着力解决制约行业高质量发展的难题。当前行业发展的总体态势是好的，在服务国家建设中发挥的作用是显著的，但行业发展也面临高端人才相对缺乏、综合服务能力还须提升、会计师事务所治理体系尚不健全、质量控制体系还存有薄弱环节、执业环境还有待进一步优化等问题，同时地区之间、大中小事务所之间也存在发展不平衡、不充分的问题。这些都属于行业发展中的问题、成长中的问题。这些问题不解决，将制约行业服务国家建设作用的充分发挥，是行业建设要啃的“硬骨头”。发展中出现的问题，要用更高质量的发展来解决；发展中遇到的难题，要通过更坚定更深入的改革创新来破解。要发扬改革创新精神，把更多精力聚焦到重点难点问题上来，把发展重点放到解决实际问题上来，把更大力气投

入到抓落实上来，着力解决人才队伍、执业质量、内部管理、竞争环境等制约行业高质量发展的重点问题，更加有效地促进行业的高质量发展。

三是要充分发挥行业的主体精神。会计师事务所和广大从业人员是行业40年来取得巨大发展进步的主体力量，也是实现行业高质量发展的主力军，要继续发扬自信、自立、自强的主体精神。会计师事务所要科学找准发展定位，自觉厘清发展路径，立足实际，突出特色，创新拓展专业服务的领域、方式和内容，持续加强质量控制和风险防范，不断加强人才培养和内部治理，加快提升信息化建设水平，努力实现事务所的创新发展、转型发展；要坚持两手抓、两促进，加强事务所党的建设，促进和保障事务所的持续健康发展。广大从业人员特别是注册会计师要牢固树立职业化发展理念，着力加强专业能力和职业精神建设，始终将诚信执业作为职业发展的生命线，牢牢坚守，一以贯之。行业上下要加强职业精神的培育塑造，大力宣传推广行业价值，坚定全行业高质量发展的信心，以更大决心、更大勇气、更大力度把高质量发展推向深入。

四是各级注协要强化履职担当、主动作为。注协是行业改革和高质量发展的“领头

者”，做好注协工作责任重大。希望各级注协切实履行好法律和章程赋予的各项职能，紧紧围绕行业践行“主题主线”的要求和高质量发展的任务，加强对社会需要的、广大会员关心的、关系到行业长远发展的重大问题的研究，科学谋划、主动推进行业建设各项工作。要持续加强和不断完善注协在考试、培训、监管、标准拟订、技术指导、行业党建和诚信建设等方面的职能作用，充分运用现代管理方法和信息技术手段，进一步提高行业管理和服务质量。要积极沟通协调内外部关系，特别是针对关系行业发展的法律法规修订、政策措施出台等事项，积极反映行业诉求，为行业高质量发展提供支持和保障。

同志们：

对历史的最好纪念，就是创造新的历史。让我们振奋精神，团结一致，在财政部党组的领导下，一如既往地努力工作，把行业发展好，把注协建设好，在新时代改革开放的征程中，不断把行业高质量发展推向前进！

谢谢大家！

（赵鸣骥会长在中注协第六届常务理事会第一次会议上的总结讲话）

简 讯

中注协举办“2018年地方注协财务人员培训班”



2018年12月12-13日，中注协“2018年地方注协财务人员培训班”在厦门国家会计学院举办。来自全国31个省区市地方注协的财务工作负责人和财务人员共60余人参加了培训。中注协副秘书长蔡晓峰出席开班式并讲话，中注协财务部负责人孙国红主持开班式。

蔡晓峰代表中注协对注协系统财务人员过去一年所做的工作、付出的努力和取得的成果给予肯定，并对财务工作如何更好地服务协会建设和行业高质量发展提出要求。一是贯彻全面从严治党的要求，严肃财经纪律，进一步提高财务收支管理质量；二是严格落实事务所业务收入统计口径政策，

进一步提高数据填报质量；三是充分利用系统数据资源，进一步提高行业发展状况及趋势分析和决策的质量；四是积极发挥统筹作用，进一步提高协会预算和执行工作质量。

培训班围绕行政事业单位内部控制建设、财务舞弊及其防范、最新个税及社保政策以及最新财务报表子系统功能修订等方面内容进行了详细讲解和培训。同时，总结交流了2018行业财务管理和注协机关财务管理工作，研究讨论了2019年行业财务管理重点工作。

学员们表示，通过此次培训，提高了对财务工作的风险防范意识和廉政意识，强化了对内部控制体系建设重要性的认识，提升了政策水平和业务能力。要将学习成果充分运用到工作中去，更好地推动行业高质量发展和注协建设。

在天职国际品牌升级全球发布仪式暨天职国际“一带一路”协同服务平台发布会上的致辞

■ 中国注册会计师协会常务副会长、秘书长 陈毓圭（2018年12月7日 北京）

各位来宾，朋友们：

天职国际今天在这里举行品牌升级全球发布仪式，同时举办“一带一路”协同服务平台发布会，我代表中注协表示祝贺。

今年是中国改革开放40年，正好也是中国注册会计师行业恢复重建第40个年头、中注协成立30年，还是中国注册会计师行业创建100年。我欣喜地知道，今年也分别是天职国际和天职国际中国创建30年。同贺同喜。

昨天下午，天职国际CEO Mr. Ted Verkade 访问中注协，我们进行了很好的交流。我问Mr. Ted Verkade，是什么力量使天职国际用30年这样一个不算太长的时间，进入国际会计网络前10名的行列。Mr. Ted Verkade告诉我，天职国际坚持走诚信之路，走创新之路，走合作之路，把客户的需求放在第一位，同时十分重视品牌建设。我听了很受启发。天职国际的国际化发展道路，无疑给致力于国际化的中国注册会计师们以更多的信心。方向选对了，顺势而为，认真地去，就一定能够做出为市场和公众所认可的成绩。

今天，天职国际发布品牌升级的信息，公布全球全新标识。在这里，我想谈几点有关品牌的体会。

——品牌是公众对商品和服务的认知。品牌成长是供给与需求之间互动互信的过程。发布会就是供给与需求之间通过互动实现互信的有效形式之一。

——品牌是商品和服务的内容与形式的统一。要想建立品牌，既要把商品和服务做好，也离不开商品、服务以好的表现形式进行展示。标识，也就是LOGO，就是品牌重要的表现形式。

——品牌是一个持续成长、不断更新的过程。需求变化了，商品和服务的内涵变化了，标志商品和服务的形式也要变化。这就是我理解的，天职国际进行品牌升级的意义所在。

同时，天职国际还要发布“一带一路”协同服务平台的信息。这与品牌升级相比貌似

是两件不同的事情。但在我看来，其实是一件事，都是品牌推广活动，是形式与内容的统一，也是具有重要意义的。“一带一路”协同服务平台承载着天职国际这个品牌的新内容，而新标识则是天职国际这个品牌的新形式。

各位来宾，朋友们：

中国注册会计师行业在2005年启动会计师事务所做强做大战略，今年是第14个年头了。在这个过程中，我们把品牌建设作为会计师事务所做强做大的具体措施来办，中注协还在2016年发布了《会计师事务所品牌建设指南》，越来越多的会计师事务所投入品牌建设。经过这些年的努力，行业成长了一批在国内和国际上为市场和公众所熟悉的会计师事务所品牌，成为中国注册会计师行业改革开放以来取得巨大成就的重要标志。

我们不能满足于已有的成就，要看到中国会计师事务所品牌存在的差距，要深化理解品牌成长规律，总结品牌建设实践，在持续推进做强做大的进程中不断实现品牌的升级和升华。

——我们要认真研究国际会计行业发展新形势。特别是要按照构建对外开放新格局的新部署，按照实现高质量发展的新要求，紧紧盯住创建国际品牌这个目标，把传递职业精神和高质量服务的信息作为会计师事务所品牌建设的核心工作。

——我们继续支持中国的会计师事务所建设国际品牌的努力。加入国际会计网络的中国会计师事务所既要善于利用国际会计网络的品牌价值，更应当为国际会计网络品牌注入中国元素、作出中国贡献。

——我们也支持国际会计网络在中国进行品牌宣传的努力。让我们一起努力，共同增进公众对注册会计师职业价值的认知，共同推介注册会计师职业文化，共同服务于中国经济的发展，共同服务于中国经济的国际合作。

谢谢各位！

坚守职业理想 朝着行业发展的更高目标砥砺前行

■ 梁 春

在改革开放40周年，行业恢复重建30年之际，大家共同回顾发展历程、总结经验教训、对于明确下一步的前进方向，时刻铭记初心、坚守职业理想、朝着行业发展的更高目标砥砺前行，具有十分重要的意义。

下面我结合本人的一些主要经历，谈谈对行业发展的一些切身体会和感悟。

在改革开放的伟大实践中，我所在的机构实现了从无到有，从小到大，从弱到强的发展。到如今，大华会计师事务所的品牌无论是在行业内，还是在相关的社会各界都具有较大的知名度和认可度，事务所的内部治理逐步完善，服务能力大幅提高，综合排名日趋上升，行业地位日趋提高。我本人也从一个初涉世事的热血青年历练成一名还算资深的专业人员，一个有一定规模事务所的牵头人。可以说，职业发展三四十年取得的进步，就是无数改革开放事业参与者、建设者在个人身上的真实写照。

回首自己的从业经历和所在机构的发展历程，我概括为三个“没想到”：

第一个没想到是——没想到注册会计师这个行业会成为我的终身职业。我是1986年参加工作到了内蒙古财政厅会计处工作。两年后，开始兼任内蒙古注册会计师协会的副秘书长。1992年在邓小平南巡讲话鼓舞下，改革开放进入到一个全新的发展阶段，特别是著名的“三个30万”论断的提出，即当时的国家领导人提出的中国市场经济体制的建立和完善，需要建立30万人的注册会计师队伍，30万人的律师队伍和30万税务师队伍，简称三个30万。极大的鼓舞着我们这一批会计从业人员，受这个精神的号召鼓舞，我服从组织决定进入内蒙古会计师事务所工作，当时该事务所年收入仅9万元，工作人员基本是离退休人员，是个很小的所。此时正处于注册会计师行业恢复重建、起步发展的时期。从此与注册会计师职业结缘，一直干到现在。

第二个没想的是一——没想到我会伴随注册会计师事业走出内蒙，“转战”深圳、扎根北京。起初，内蒙古事务所的市场很小，人员老化、专业力量薄弱，从业经验不足。

为了寻求内地特别是少数民族地区会计事务所发展的经验，我倡导在改革开放的前沿设立一个窗口，于1993年在深圳创办了兴蒙会计师事务所。1998年全行业脱钩改制，又有中国加入世界贸易组织的背景，可以说当时全行业前景一片大好。因为在深圳四年的磨练，眼界进一步开阔，对注册会计师行业逐步产生兴趣，当年毅然辞掉已是内蒙财政厅处级干部的公职，来到北京亲手组建跨地经营的执业机构。经过努力于2000年联合内蒙古、深圳、北京、武汉的四家会计师事务所成功创立了中天华正会计师事务所，经过三年的快速发展，在2003年中注协百强会计师事务所综合评价排名中排到了第22位，当时已经是中等规模的会计师事务所。接着在2006年，随着“做大做强”战略的实施，又积极参与了由当时的“立信长江”牵头，北京中天华正、广州羊城参与，组建了立信会计师事务所管理公司。这为弘扬民族会计品牌，事务所做大做强摸索和总结了宝贵的经验，这期间正处于行业整体快速发展的时期。

第三个没想到的是——没想到我能够成为全国前十大大型会计师事务所的首席合伙人，同时还兼任内蒙古注册会计师协会的会长。国办发【2009】56号文件的出台指明了注册会计师行业的发展方向，全行业进入规范化发展的时期。特别是以启动内地大型会计师事务所承做香港H股业务为契机，我们又一次抓住机遇，于2009年联手深圳大华德律等国内9家机构实质性合并，扛起了“大华”这一本土知名会计师事务所品牌，并于2010年成功取得H股审计资格，并首批完成特殊普通合伙转制。规模进一步扩大，从2011年开始，进入全国会计师事务所综合排名前十。

以上三个没想到，归结到一点，就是创业之初，没想到改革开放后的中国会取得如此巨大的发展进步，没想到改革开放会给注册会计师行业带来如此巨大的发展空间。自己能够走到这一步，只能是感谢这个时代给了我们这一代人施展才能的舞台。

从业近30年来，回顾自己的从业经历，有以下三点体会：

中国注册会计师行业党委2019年工作要点

2019年是新中国成立70周年，是决胜全面建成小康社会第一个百年奋斗目标的关键之年。中国注册会计师行业党委（以下简称全国行业党委）工作总体要求是：在财政部党组领导下，全面贯彻习近平新时代中国特色社会主义思想，对标对表中央对党建工作的部署要求，聚焦聚力行业党建工作突出问题和薄弱环节，坚持改革创新，以政治建设为统领，以加强行业党的组织体系建设为重点，以制度机制创新为保障，着力提升行业党建工作质量和事务所党组织组织力，凝聚行业优秀人才，开展“职业化建设年”主题活动，促进行业高质量发展，努力开创新时代行业党建工作新局面，使行业党建继续走在社会组织党建工作前列，以优异成绩庆祝新中国成立70周年。

一、加强思想政治建设，发挥政治功能

1. 提高行业党组织的政治能力。全国行业党委带头提高政治站位，旗帜鲜明讲政治，把政治建设作为根本性建设，把“两个维护”作为第一位的政治要求，坚决在思想上政治上行动上同以习近平同志为核心的党中央保持高度一致。带头落实理论中心组学习制度，指导省级行业党委建立健全理论中

心组学习制度，推进学习制度化、规范化。注重思想建设，用习近平新时代中国特色社会主义思想武装头脑、指导实践、推进工作。以理论上清醒保持政治上坚定，坚持和加强党对行业工作的全面领导，保证党的路线方针政策在行业的落实和行业发展的正确方向。

2. 发挥事务所党组织政治功能。探索推行事务所党支部主题党日，将主题党日与事务所管理难题、重点任务、“三会一课”有机融合，谋划、开展主题党日，提升事务所党组织政治生活质量，促进发挥政治功能。推动事务所党组织发挥战斗堡垒作用和党员先锋模范作用，宣传贯彻党的路线方针政策，教育引导广大职工群众增强政治认同，汇聚推进发展的正能量，保证事务所发展的正确方向。

3. 加强党员思想政治教育。教育引导行业广大党员牢固树立“四个意识”，坚定理想信念，牢记党的宗旨。抓好主题教育，根据上级党组织部署，组织行业开展“不忘初心、牢记使命”主题教育；指导行业各级党组织结合纪念新中国成立70周年等重大活动，开展主题教育。推进党员思想政治教育常态化长效化，不断改进行业“互联网+”党

第一，顺势。把个人发展、机构发展融入到行业发展的大局中，融入到新时代中国特色社会主义事业建设中，才能保持洞察力、感悟力和决断力，顺应形势的发展变化，适应发展环境的要求，不断把握发展的机遇，做到行稳致远。

第二，专注。干一行爱一行，心无旁骛。我自己参加工作时的初始目标并非是从事注册会计师行业。也许是命运的安排，却一步一步，自然而然的走了进来。始终是在坚持，既然选择了，就要倾注热情，努力付出，竭尽全力干好，结果也是越来越好！

第三，坚韧。执着坚韧，永不放弃。这些年虽然也总是不断碰到磕磕绊绊，沟沟坎

坎，特别是这一两年，更感觉到发展的压力和阻力巨大。既然改革进入深水区 and 攻坚期，就得有啃硬骨头的信心和决心。我坚信前途是光明的，坚持到底一定会柳暗花明，这是我永远的座右铭。

习近平总书记说，“建成社会主义现代化强国，实现中华民族伟大复兴，是一场接力跑，我们要一棒接着一棒跑下去，每一代人都要为下一代人跑出一个好成绩。”艰难困苦、玉汝于成，我们会继续秉持这一份责任和担当，把我们的这一棒跑好，交上一份让自己满意的答卷！

作者单位：大华会计师事务所

员教育方式；支持事务所党组织采取线上线下相结合方式，灵活开展党员教育，提高行业党员政治学习的可及性、实效性。

二、落实行业党建责任机制，加强行业党的组织体系建设

4. 巩固和完善全国、省、市行业党组织工作指导机制。巩固“省级抓、抓省级”工作机制。落实全国行业党委直接联系点制度，加强调查研究工作，积极组织研究行业



党的组织体系建设中的重大问题，梳理各级行业党组织的职责任务，进一步探索全国行业党委指导省级行业党组织的工作机制，修订省级行业党组织党建工作统计指标和年度考核评价办法，进一步落实落细行业党建工作责任，对省级行业党组织党建工作继续实行季度统计通报和年终全面考核评价。深入落实“书记抓、抓书记”的工作机制，采取书面和现场相结合方式，开展省级行业党组织书记述职评议考核工作。指导省级行业党组织结合实际创新方式方法，落实好地市级行业党组织年度考核、书记述职评议等工作，层层落实行业党建工作指导机制，压实党建工作责任制。

5. 指导完善行业党组织对事务所党组织管理机制。坚持与行业管理职能和管理手段相结合，立足行业管理优势和行业自身特点，指导探索创新事务所党组织管理的制度机制，推进行业党建工作与注册、综合评价、信息化建设等工作的衔接，将“注册时同步采集党员信息、年检时同步检查党建工

作、评价时同步纳入重要指标”的“三同步”要求落到实处。督导地方行业党组织建立健全事务所党建工作动态数据库，动态掌握事务所党组织和党员变化信息。推动地方行业党组织对事务所党组织书记人选进行考察、审批和任前谈话，开展事务所党组织书记向上级党组织述职，对违规违纪党员及党组织及时作出调查处理。

6. 推进行业内监督制度机制建设。探索建立行业党内监督体制机制，制定实施加强行业党内监督的指导性文件，推进行业党组织建立健全行业纪检机构、事务所党组织设立纪检机构或纪检委员。贯彻落实《中国共产党纪律处分条例》，推动地方行业党组织紧扣行业实际，履行监督责任，探索运用监督执纪的“四种形态”，重点在前两种形态上把功夫下足，将行业党内监督执纪问责落到实处，强化纪律执行。

三、加强事务所党组织标准化、规范化建设，提升组织力

7. 推动完善事务所党组织发挥作用的机制。完善党组织在事务所决策管理中发挥作用的工作机制，继续推进事务所党组织班子成员与管理层“双向进入、交叉任职”，指导探索党组织和管理层联席会议制度，明确事务所党组织在注册会计师选聘、跟踪培养、评优推荐、表彰奖励、合伙人晋升和职业道德建设等工作中的具体职责。指导地方行业党组织探索事务所党务工作者职务变动报告制度，党务工作者因坚持原则遭受不公正待遇时，上级行业党组织应及时了解情况，给予帮助和支持。

8. 巩固和提高行业“两个覆盖”质量。持续巩固和扩大行业党的组织覆盖率。指导各地调整优化事务所党组织设置。大力支持和指导符合条件的事务所适时成立党委或党总支，合理设置党支部；按照地域相邻、有利于开展活动和发挥作用的原则适当划小联合党组织组建单元，联合党组织中具备单独组建条件的事务所，要及时单独建立党组织，指导探索设立流动党员党支部；对软弱涣散的联合党组织，要及时进行整顿，配齐配强党组织书记。发挥好党建工作指导员作用，指导事务所通过建立工会、共青团组织等途径开展党的工作，为建立党组织创造条件。

9. 提高事务所发展党员质量。落实好中组部部署要求,进一步夯实统计、通报、督办等工作,跟踪落实好中组部分配给行业发展党员指导性计划指标。督导地方行业党组织坚持把政治标准放在首位,把好入口关,把优秀人才及时吸纳到党员队伍中来。坚持推进实施“双培工程”,重点在主任会计师、合伙人、骨干注册会计师、青年注册会计师中发展党员,同时要有意识地把党员培养成骨干和合伙人。加大在没有或仅有个别党员的事务所中发展党员的力度。指导地方行业党组织着力抓好入党积极分子培养工作,健全入党积极分子接续培养、预备党员接续考察工作机制。进一步指导规范党费收缴工作。

10. 提高事务所党支部建设和组织生活质量。贯彻落实《中国共产党支部工作条例(试行)》,编发会计师事务所党建工作手册,聚焦基本组织、基本队伍、基本活动、基本制度、基本保障,大力推进事务所党支部工作标准化、规范化建设,提升事务所党组织工作和党内政治生活水平。

11. 加强事务所党务工作者队伍建设。全国行业党委继续做好省级行业党组织党务工作者、事务所党组织书记和党员骨干培训。指导行业各级党组织按照政治过硬、本领高强的要求,分类分层开展事务所党组织书记和党务工作者培训,不断提高其政治觉悟和政治能力,增强推进科学发展和群众工作等本领,适应新时代党建工作要求。

四、开展“职业化建设年”主题活动,促进行业科学发展

12. 加强对主题年活动的组织指导。坚持党建与业务融合起来、统筹推进,围绕贯彻落实党的十九大精神,以及《注册会计师行业发展规划(2016-2020年)》和中注协“六代会”提出的目标任务,部署开展“职业化建设年”主题活动,研究制定“职业化建设年”主题活动实施方案,加强调查研究督导和交流,指导推进主题年活动有序开展。

13. 发挥党的思想政治和组织优势,推进活动深入开展。指导发挥党的思想政治优势,通过党的组织生活,开展知识竞赛、宣传先优典型和警示教育等活动,促进行业党员和从业人员职业价值观、职业道德和职业态度的养成,增强对职业精神认同,自觉养

成和坚守职业精神。发挥党的组织优势,动员行业党组织和注协、事务所党组织和管理层、行业广大党员和从业人员投入到主题年活动之中,推进主题年活动深入开展。

14. 发挥党员先锋模范作用,示范带动提升专业精神和专业能力。指导发挥党员在推进职业化建设中先锋模范作用,创新活动形式,通过技能竞赛、评比表彰、结对帮扶等活动,引领党员带头发扬“工匠精神”,带头把专业能力的培育作为重中之重,自觉提高和保持专业胜任能力,示范带动广大注册会计师把专业精神融合到职业精神中,使追求和实践职业精神成为每一个注册会计师的自觉行动。

五、持续加强行业统战群团工作

15. 做好行业统战工作。贯彻落实全国新的社会阶层人士统战工作会议精神,抓好行业代表人士深入学习贯彻习近平新时代中国特色社会主义思想和党的十九大及历次全会精神工作,举办行业代表人士培训班,提高其政治把握能力、参政议政能力。进一步规范行业统战工作,做好行业代表人士的动态管理和梯队建设培养工作,继续完善代表人士数据库建设。密切行业党委委员与行业代表人士联谊交友和联系服务,组建行业代表人士服务团并开展相关活动,为其履行职责、发挥作用提供支持。加强与有关部门沟通协调,做好行业代表人士参政议政推荐工作。

16. 指导行业群团工作。加强对群团工作领导。指导行业团组织加强青年思想政治教育,推进行业团的组织和工作覆盖。支持行业团组织开展行业青年专家服务团活动,开展技能竞赛、青年婚恋交友等活动。指导行业团组织继续开展行业“五四”评优表彰、“全国青年文明号”和“注册会计师行业青年文明号”创建活动,组织举办省级行业团组织书记培训班,提高其团建工作能力。指导省级行业党组织加强行业工会和妇女工作。

中国注册会计师行业党委决定2019年为行业“职业化建设年”

中国注册会计师行业党委近日印发《中国注册会计师行业党委2019年工作要点》（以下简称工作要点），对2019年行业党建工作作出安排。2019年工作总体要求是：在财政部党组领导下，全面贯彻习近平新时代中国特色社会主义思想，对标对表中央对党建工作的部署要求，聚焦聚力行业党建工作突出问题和薄弱环节，坚持改革创新，以政治建设为统领，以加强行业党的组织体系建设为重点，以制度机制创新为保障，着力提升行业党建工作质量和事务所党组织组织力，凝聚行业优秀人才，开展“职业化建设年”主题活动，促进行业高质量发展，努力开创新时代行业党建工作新局面，使行业党建继续走在社会组织党建工作前列，以优异成绩庆祝新中国成立70周年。

工作要点明确提出了5个方面、16条具体任务。五个方面包括，加强思想政治建设，发挥政治功能；落实行业党建责任机制，加强行业党的组织体系建设；加强事务所党组织标准化、规范化建设，提升组织力；开展“职业化建设年”主题活动，促进行业科学发展；持续加强行业统战群团工作。

工作要点强调，加强思想政治建设，着力发挥好行业各级党组织政治功能。提高行业党组织的政治能力，把提高政治站位、强化“四个意识”，坚决做到“两个维护”作为政治建设的首要任务。全国行业党委带头落实理论中心组学习制度，指导省级行业党委建立健全理论中心组学习制度，推进学习制度化、规范化，提高理论创新成果指导工作实践的能力，坚持和加强党对行业工作的全面领导，保证党的路线方针政策在行业的落实和行业发展的正确方向。发挥事务所党组织政治功能，索推行事务所党支部主题党日，将主题党日与事务所管理难题、重点任务、党组织“三会一课”有机融合，提升事务所党组织政治生活质量，促进发挥政治功能。加强党员思想政治教育，结合纪念新中国成立70周年等重大活动开展主题教育，教育引导行业党员，坚定理想信念，牢记党的宗旨。

工作要点要求，落实行业党建责任制，加强行业党的组织体系建设。巩固和完善全国、省、市行业党组织工作指导机制，修订省级行业党组织党建工作统计制度和年度工作考核评

价办法，开展省级行业党组织述职评议考核工作，指导省级行业党组织落实好地市级行业党组织年度考核、书记述职评议等工作，层层落实行业党建工作指导机制，压实党建工作责任制。指导完善行业党组织对事务所党组织管理机制，督导地方行业党组织建立健全事务所党建工作动态数据库，推动地方行业党组织对事务所党组织书记人选进行考察、审批和任前谈话，开展事务所党组织书记向上级党组织述职。推进行业党内监督制度机制建设，制定实施加强行业党内监督的指导性文件，探索建立行业党内监督体制机制，将行业党内监督执纪问责落到实处。

工作要点强调，加强事务所党组织标准化、规范化建设，提升组织力。贯彻落实《中国共产党支部工作条例（试行）》，编发会计师事务所党建工作手册，大力推进事务所党支部工作标准化、规范化建设，提高事务所党支部建设和组织生活质量，巩固和提高行业“两个覆盖”质量，提高事务所发展党员质量，加强事务所党务工作者队伍建设，完善党组织在事务所决策管理中发挥作用的工作机制。

工作要点明确，2019年在全行业开展“职业化建设年”主题活动，促进行业科学发展。坚持党建与业务融合起来、统筹推进，围绕贯彻落实党的十九大精神，以及《注册会计师行业发展规划（2016-2020年）》和中注协“六代会”提出的目标任务，部署开展“职业化建设年”主题活动，指导发挥行业党的组织思想政治优势，发挥党员先锋模范作用，推进主题年活动深入开展，促进行业党员和从业人员发扬“工匠精神”，提升专业精神和专业能力，自觉养成和坚守职业精神，以职业化建设推进行业高质量发展。

工作要点要求，持续加强行业统战群团工作。做好行业统战工作，密切行业党委委员与行业代表人士联谊交友和联系服务，组建行业代表人士服务团并开展相关活动，为其履行职责、发挥作用提供支持。指导行业群团工作，指导行业团组织加强青年思想政治教育，推进行业团的组织和工作覆盖，支持行业团组织开展行业青年专家服务团活动，指导行业团组织继续开展青年文明号创建活动。指导省级行业党组织加强行业工会和妇女工作。

编者按

2018年11月20日上午，中组部组织二局局长、全国基层组织建设协调小组办公室副主任石军一行到中注协调研注册会计师行业党建工作。财政部党组成员、副部长、中国注册会计师行业党委书记程丽华同志陪同调研，并主持调研座谈会。调研座谈会上，致同会计师事务所党委书记、首席合伙人徐华，毕马威华振会计师事务所党委委员、合伙人郭成专，天职国际会计师事务所第一支部书记、合伙人闫磊，中泽永诚会计师事务所党支部委员、主任会计师崔学军，分别围绕发挥事务所党组织政治功能、“互联网+”党建、如何在青年中做党的工作、思想政治工作与业务管理相融合以党建促发展，作了汇报发言。现将发言材料摘编刊发，供学习交流。

致同会计师事务所党委探索发挥党组织政治核心作用 促进事务所全面健康发展

致同会计师事务所目前在全国24个城市设有办公室，2017年业务收入19亿元，全国排名第9，员工近4000人，其中党员969人。北京办公室于1986年成立党组织，现有党员167人。多年来，致同党委围绕建强一个班子、带好一支队伍、紧扣业务发展这一条主线探索发挥事务所党组织政治核心作用，促进了事务所全面健康发展。

一、建强领导班子，打造发挥政治核心作用的机制

习近平总书记提出，领导班子是一个地方、一个单位的“火车头”。在事务所这样的专业服务机构里，党组织班子不仅要政治素质过硬，也要业务本领高强，才能发挥好政治核心作用。在组建党组织班子过程中，致同党委坚持三个原则：一是党委书记与首席合伙人“一肩挑”，这样便于把方向、统筹工作；二是落实“双向进入、交叉任职”要求，推动党委班子成员进入事务所管委会，致同管委会15名委员中6人同时为党委委员；三是各支部书记由部门主管合伙人或业务骨干担任，如北京办公室党委所属9个支部中，目前有5个支部的书记为该部门主管合伙人或事务所管理合伙人，4个支部的书记由党员业务骨干担任。同时，致同党委也始终按照民主推荐、征求意见、组织考核、会议讨论、民主选举的程序，确保将大家信赖、组织放心、服务意识强的人选拔到岗位上来。为了更好推动党建工作，致同设立了党委办公室，与行政办公室合署办

公，促进了党务业务协调衔接。通过以上这些措施，在组织架构上保证了党组织能够参与事务所的管理决策，发挥政治引领作用。

二、紧扣“安全前行”战略实施，发挥党的优势作用

致同始终把牢固可靠的执业质量品质，作为事务所做强做大的基础。2017年，致同再次明确了“安全前行”的战略方针，以确保事务所业务收入有质量的增长。围绕落实这一战略方针，致同党委发挥党组织和党员作用，从理念、能力、行为不同方面支持配合事务所管理层，推动战略方针的落地。

为保证“安全前行”，结合行业“质量提升年”主题活动，事务所党组织组织党员并带动群众学习中央关于高质量发展的重要精神，学习贯彻程丽华副部长在中注协六代会上提出的“推进行业高质量发展，更好服务新时代国家建设”要求，开展行业审计失败案例警示教育，促进高质量发展理念深入人心。

为保证“安全前行”，将重要项目交给党员合伙人负责。事务所审计、税务、咨询服务线的管理合伙人均为党员，致同坚持将上市公司、国有企业等重大审计项目，交给党员合伙人牵头负责，促进党员合伙人发挥模范作用，保证了审计准则的有效执行，控制了项目风险。

为保证“安全前行”，积极发挥党员先锋模范作用和示范引领作用。致同党委要求各个岗位的党员在工作中都要自觉践行“安全前

行”的承诺，勤勉尽责，走在工作前列。在实际工作中，党员普遍能够高标准要求自己，走在了员工前列。例如审计合伙人、支部书记李力，作为高龄产妇，在生产前后，克服困难，回应客户需要，带领团队勤奋工作，得到客户好评和团队一致认可。

三、带好队伍成长，凝聚发展合力

习近平总书记反复强调人才工作必须坚持党的领导和党管人才原则。致同党委立足事务所实际，积极探索，发挥党的育才引才优势，为事务所实施人才成长计划提供了有力的支撑。

一是按照“双培”要求，致同党委优先在业务本领高的员工中发展党员，积极把合伙人和业务骨干培养为党员；重视锻造党员员工的业务本领，把党员培养为合伙人和业务骨干。通过党员和骨干的“双培”转化，引领他们思想业务共同提升，勇挑工作重担。例如将党员员工从一名打字员培养成档案专家。2010年以

来，致同党委先后在合伙人、业务骨干中发展党员24名，数十名党员员工得到越级晋升。

二是创造良好的人才成长环境，致同党委向事务所管理层提出合理化建议，推动开展师傅带徒弟一对一、制定员工成长规划，多种方式帮助员工挖掘潜力，与事务所共同成长。致同党委还积极为党员搭建对外施展才华的平台，经考察推荐，2017年2人当选北京注协党代会代表、2018年1人当选北京注协副会长、2018年6月1人当选中注协副会长。

三是以企业文化凝聚员工。在致同党委的统一领导下，事务所团委、工会成立多个文体兴趣小组，开展丰富多彩的员工文娱健身活动；实施人文关怀，节假日前慰问退休、常年病假员工，对困难员工主动了解情况，予以问候捐助；回应员工意见建议，在装修办公室时增设了母婴室、员工休息区。多年来，致同基本上未发生过劳动纠纷，员工人数持续增长，曾入选中国年度最佳雇主100强。

毕马威华振会计师事务所党委紧扣国际会计公司性质和特点 探索加强事务所党的建设

毕马威1983年在北京设立首家办事处，1992年获准在国内合资开业，2012年成为“四大”中第一家获批改制为特殊普通合伙制的国际会计师事务所。目前，毕马威在中国19个城市设有办公室，总所设在北京，全国有员工约12000名。其中，北京办公室员工2645人，党员510人，2010成立党总支，2012年升级为党委，是“四大”中较早成立党组织的会计师事务所。

在管理层的支持下，毕马威党建工作得到了有关方面的肯定。全国多个办公室的党组织曾获得全国行业党委、属地组织部门和省级行业党委的表彰，北京办公室党委“互联网+党建”经验被北京市委社会工委评为“优秀党建活动品牌”。2017年，上海办公室党委书记杨洁同志当选党的十九大代表。2018年，北京办公室团委书记管伟铭同志当选全国行业团委书记。

在实际工作中，北京办公室党委充分考虑

国际会计公司的性质特点，创建“互联网+党建”，保证党的活动有序开展，通过团结凝聚群众、促进事务所文化建设和履行社会责任发挥党组织功能作用。

一、探索创新，打造“互联网+党建”品牌

事务所人员流动大、工作地点分散，党员队伍年轻、集中学习难，这些都是推进事务所党建工作的难点问题。针对这些问题，毕马威党委立足事务所覆盖全体员工的内部网络沟通和信息分享平台，积极探索“互联网+党建”工作模式。

一是通过网络开展学习教育。利用毕马威内部可自由分享、评论、提问和阅读的个性化网络环境，定期推送党建新闻、党的重要文件解读、社会热点问题评析、党员先进典型事迹等内容，开展习近平新时代中国特色社会主义思想、党的十九大精神、新党章等知识竞赛，打造“全天候、开放式”的党员学习教育新模

式，方便党员随时随地参加学习。

二是探索利用网络开展组织生活。利用事务所视频音频接入通道，探索开展网络组织生活；开发网络投票系统，采用现场和在线相结合方式对党组织可以网络表决的有关事项进行投票；通过网络公开党务信息，打造党员发表意见建议平台，党组织根据收集到的意见建议改进工作，实现了党员与党组织的互动，拓宽了党内民主渠道。

通过网络开展党建工作，能有效化解传统现场活动方式所涉及的空间和时间的限制，方便党员参与到党组织活动中来，实现党员对事务所党建工作广泛参与和有效监督，增强了事务所党组织凝聚力和号召力。

二、主动服务，团结凝聚群众

在“四大”这样的专业服务机构，党组织发挥作用最关键的是要团结凝聚群众，最方便的是党员和群众同在一个团队共事联系密切，最难的是找到解决群众实际问题与管理层的意愿结合点。为此，毕马威党委从关心维护员工合法权益入手，帮助员工解决实际问题。比如，党委了解到，有少数员工因工作出差，未及时了解北京积分落户政策，耽误了个人办理在京落户。为此，事务所党组织及时与管理层沟通，请事务所出具因工作原因未及时办理落户证明，同时主动协调北京注协帮助完成行业人才积分落户的申报工作，最终为有需求的员

工解决了实际困难，得到了事务所管理层、广大员工的普遍赞誉，增强了党组织在事务所管理层和员工中的影响力。此外，毕马威党委还抓住事务所注重团队建设和人文关怀的特点，推动所里建立育婴室、开展文体兴趣活动。要求党员带头参加文体活动，在活动中与员工进行谈心交流，了解员工诉求，帮助化解矛盾，增强做群众工作的本领。

三、相互支持，共担社会责任

毕马威管理层深知党员是一个优秀的群体，在业务骨干中党员的比例相对较高，遵纪守法的意识强，积极支持事务所党建工作。2013年起，北京办公室设立专职党务专员岗位，具体负责党委日常工作，保证了党务工作有专人干。事务所党委也积极支持事务所履行社会责任。毕马威把崇尚公益作为文化建设的核心内容，党委推动、鼓励党员积极做好事务所履行社会责任工作。毕马威慈善基金成立10年以来，共捐赠了超过5300万元人民币。党委协助联系捐建四所希望小学，自2010年每年开展两次支教，年均受益学生超1400人。目前正在筹备设立第五所希望小学。此外毕马威的公益事业还包括义务审计和咨询服务、全球气候响应、外来务工人员项目等。在这些活动中，毕马威党委大力支持，推动党员带头参加，主动承担相关组织协调工作，发挥党员先锋模范作用。

天职国际会计师事务所第一党支部在国际交往中为党旗增色添彩

天职国际会计师事务所总部在北京，是全球排名前十的国际会计网络Baker Tilly（以下简称BTI）中国地区唯一成员所，在全国设有26个办公室，拥有4000多名员工，其中党员805名，2017年业务收入11.9亿元。天职国际北京办公室2005年成立党支部，2017年成立党委。事务所党委把支部建设和发挥党员特别是支部委员先锋模范作用摆在突出位置，以此带动在工作一线将党建工作与业务工作结合起来，以党建促发展。我作为国际业务部的主要负责人和第一党支部书记，紧扣部门员工年青

化、业务国际化特点，积极探索在青年中做好党的工作，并形成了一些认识和做法。

一是练就过硬本领，才能彰显共产党员的先进性。习近平总书记强调事业要靠本领成就。青年要求真学问，练真本领。天职国际的国际业务部员工多有海外留学或工作背景、思维活跃、视野开阔，业务活动经常要与外国组织机构打交道，要求具备过硬的语言和专业服务能力。我作为支部书记，要求支委带头做到“懂语言、通技术、擅商务、会沟通”，带动党员和员工勤学语言，掌握国际准则变化，了

解有关国家法规制度和文化特点,努力成为精通语言、精通国际业务的综合型人才。在这其中,我努力打拼,以过硬的技能本领,赢得了同事、海外合作伙伴、客户的信任,成为事务所最年轻的合伙人,入选财政部首届国际化高端会计人才培养的30人名单,在2017年荣膺首届BTI全球网络“最佳国际业务合伙人”称号,今年5月又荣获共青团中央“全国青年岗位能手”称号。

二是把党的工作融入日常,让党的教育能够走进青年心里。天职国际第一党支部有48名党员,其中90后党员占70%,大家每年三分之一的时间在境外出差。如何因地制宜、因人制宜地开展党建工作,成为摆在面前的现实问题。经过几年的探索,我感到党建工作不是一个孤立系统,应根据不同的对象、不同的时机,采取合适的方法,把党建与业务结合起来,才能达到润物细无声的效果。

用轻快的方式引导青年党员承担急难险重任务。我与青年党员一起出差时,用自己的亲身经历,以轻快的方式向刚入职的年轻党员介绍赴境外出差,特别是去艰苦国家承做项目时曾经遇到的困难和应对办法,引导年轻党员树立艰苦奋斗精神,激励大家立足岗位吃苦耐劳、奋力拼搏。

启发青年党员提升对重大事件的分析辨别能力。国际交往中,有时会遇到意识形态的冲突。对年轻同志有些偏颇的观点,我不是简单驳斥,而是启发思考,引导年轻同志树立正确的观点。项目组2016年在法国巴黎出差期间,正好赶上巴黎年轻人举行罢工游行,抗议政府将每周工作时间从35小时增加至38小时。同行的年轻员工最初的感觉是,国外年轻人为待遇想抗议就抗议,实在是痛快。对此,我及时进

行引导,从内心说人都希望钱多事少、生活无忧、自由自在,但历史赋予人们不同阶段的不同责任,想想改革开放四十年前父辈的工作生活状态,正是因为有了一代代人不断的勤奋努力,中国才取得了如此大的成就,我们才有机会出来协助中国企业走向全球,我们这代人需要在纷纷扰扰的外部环境中,清醒的认识我们的责任和际遇,继续埋头脚踏实地的干事情。设身处地地沟通,得到同事的认同,激发起他们发自内心的责任感。

三是牢记使命,在服务事务所发展和国家战略中放飞梦想。目前,天职国际的国际业务部已有近百名员工,党员都立足岗位奋勇争先。2017年,我们部门业务收入近5,000万元,已成功为走出去的中国企业在近80个国家的投资提供了专业服务。

在直接提供专业服务的同时,天职国际的国际业务部和第一党支部积极宣传国家“一带一路”倡议。在国内,举办“走出去·新常态”境外投资系列论坛,邀请不同国家成员所来华分享境外投资的经验;在国外,联合当地成员所举办论坛,在津巴布韦、德国等国家为当地中资企业举办专业论坛,为当地中资企业出谋划策;在BTI网络内部,成功将服务“一带一路”倡议写入BTI的发展战略。

针对“一带一路”倡议提出后,一些外国客户受所谓“中国威胁论”的影响和对中国意识形态的质疑,我带领支部党员在尊重对方的同时,积极稳妥地用合作互利共赢的事实,说明“一带一路”倡议的目的是通过参与国共商、共建、共享,最终实现全球共赢,构建人类命运共同体。通过做好专业工作,不忘党员本色,运用一点一滴的努力解释中央的大政方针,搭建中外之间沟通理解的桥梁。

北京中泽永诚会计师事务所党支部坚持思想政治工作与业务管理相融合 以党建促进事务所科学发展

北京中泽永诚会计师事务所成立于2004年2月,经过14年的发展,已由单一的会计师事务所业务发展为具有资产评估、工程造价咨询、工程项目管理等业务的综合型专业服务机构。目前,有员工150余人,2017年实现业务

收入近5000万元,其中会计师事务所收入超过2000万元。中泽永诚管理团队大多有党政军工作经历,特别感恩党的教育培养,始终坚定跟党走理想信念,事务所2012年成立党支部,积极推进思想政治工作与业务管理工作有机结

合，以党建促进事务所发展。

一、紧扣客户特点，持续开展“讲政治”教育

中泽永诚的客户群体主要是中直机关事务管理局、财政部、科技部、人社部、农业部等行政事业单位和驻京部队单位，其中农口资金专项检查、人社部薪酬审计检查、社会保险缴费审计等业务在全国名列前茅，近三年还接受了纪委巡视组委托参加相关审计工作。这些业务政策性强、保密要求高、纪律要求严，为此事务所从成立之初时就坚持开展“讲政治”教育。

一是在全体员工中开展“讲政治”教育，按照上级党组织部署，开展党的群众路线教育实践活动、“两学一做”学习教育等，组织学习习近平新时代中国特色社会主义思想 and 党的十九大精神，以及党中央国务院作出的重大决策部署。建立党员活动室，设立图书角，订阅多种党政报刊，不定期采购时事政治书籍，方便党员和员工学习查阅。

二是结合项目开展“讲政治”教育，项目团队在进场前，有针对性的开展纪律教育，强调工作要求。对于特殊项目、首次承接的新项目等，请客户讲解政策，明确工作要求，让项目团队在执行任务之初绷紧“讲政治”的弦。

三是将“讲政治”要求落实到人，所有政府类项目交由党员牵头负责。项目组所有人员进行承诺，保证在执业过程中，将职业道德放在工作首位，遵守谨慎原则，保持廉洁自律。

通过持续开展“讲政治”教育，在全所上下竖起了高线，划出了底线，较好满足了客户需要，赢得了良好的口碑，也促进了这一领域业务的持续拓展。

二、将党的传统优势融入事务所管理之中，促进事务所规范发展

我们党的理念和工作方式方法，蕴含着丰富管理思想。在工作中，事务所党支部将党的传统优势融入事务所管理之中，克服中小事务所发展的瓶颈，促进事务所规范发展。

一是借鉴“三会一课”制度，事务所坚持举行月度、季度、年度党建业务联席会，总结工作成绩、分析存在不足、提出改进意见，将业务工作与党建工作同研究同部署同推进，保证事务所正确发展方向。

二是借鉴组织生活会批评和自我批评方法，实施“每项目一小结、每项目一点评、每

项目一推进”的项目考核评价制度，组织项目的所有参与人员自我小结、相互点评，督促执业人员发现问题、改进提升。将查摆出的风险点，整理汇总至事务所管理层，管理层讨论后组织专家集体研究，之后向员工公示，切实推动整改。

三是发挥党员先锋模范作用，设立党员示范岗、党员模范项目，通过党员对自己高标准、高要求，示范带动员工诚信执业，不断提高专业胜任水平。

四是注重思想沟通，落实沟通谈话机制，事务所管委会成员、党支部委员经常与员工进行谈心谈话，及时掌握员工思想动态，疏导心理疙瘩，帮助解决实际困难。根据谈心谈话中掌握的情况，党支部推动事务所管理层，制定了执业“四不准”要求，即不准向被服务单位提出工作以外的任何要求、不准接受礼品礼金、不准参加宴请娱乐活动、不准利用工作之便要求被服务单位办私事。

三、坚持党建带群团，有力凝聚事务所全体员工

事务所150名员工中，35岁以下青年超过90人，是事务所发展的中坚力量。如何把他们团结凝聚在党的旗帜下，是事务所党支部重点考虑的问题。为此，在2014年党支部推动成立了事务所团支部，以团支部接长党的工作手臂，增强工作力量，更好团结凝聚事务所团员和青年。

在党支部的领导下，团支部抓好青年员工的政治思想引领，引导他们学习践行习近平新时代中国特色社会主义思想；组织开展职业技能培训，帮助提高工作能力；发挥团支部联系青年广泛的优势，开展知识竞赛、娱乐体育、革命教育等活动，营造积极向上的和谐氛围；发挥桥梁纽带作用，征求员工合理化建议、开展员工满意度调查，推动事务所优化办公环境，修订员工考勤、带薪年假制度，得到了事务所管理层和员工的普遍肯定。

关于组织推报2017—2018年度全国青年文明号和评选全国注册会计师行业青年文明号的通知

■ 会行团〔2018〕8号

各省、自治区、直辖市注册会计师行业（协会）团组织：

根据全国创建“青年文明号”活动组委会办公室发布的《青年文明号活动管理办法》（青文字〔2016〕1号）和中国注册会计师行业团委发布的《注册会计师行业青年文明号

必须已创建成为“市级青年文明号”（包括各省级行业青年文明号、各地市团委授予的市级号），且按要求完成了2017、2018两个年度的网络创建报备工作。

二、组织实施

1. “全国青年文明号”推报工作由中国注册会计师行业团委在团中央指导和行业党委领导下组织实施，各省级行业团组织按照本通知要求向中国注册会计师行业团委推报符合条件的申报集体，中国注册会计师行业团委经审核后集中向团中央推报，最终由团中央评选产生。

2. “全国注册会计师行业青年文明号”评选工作由中国注册会计师行业团委组织实施，各省级行业团组织向中国注册会计师行业团委推报符合条件的申报集体，由中国注册会计师行业团委评选产生，并向团中央报备集体名单。各省级行业团组织推报集体的数量原则上不超过本地区开展青年文明号创建活动集体数量的20%。

3. 鼓励重大项目中做出突出贡献的青年集体，在境外业务中有典型性和代表性的青年集体申报，且不受申报条件限制。

三、工作要求

1. 各省级行业团组织需高度重视、严格审核、认真遴选，确保推报集体质量；要通过查阅台账、实地考察、征询意见等途径，全面了解集体工作业绩、日常创建、社会评价、团建工作等情况；鼓励采用公开竞争、差额推报等评选机制。

2. 各省级行业团组织要按照本通知要求指导申报集体提交纸质申报材料的同时，完成“青年文明号网络办公协同系统”的“申报材料”的填报。

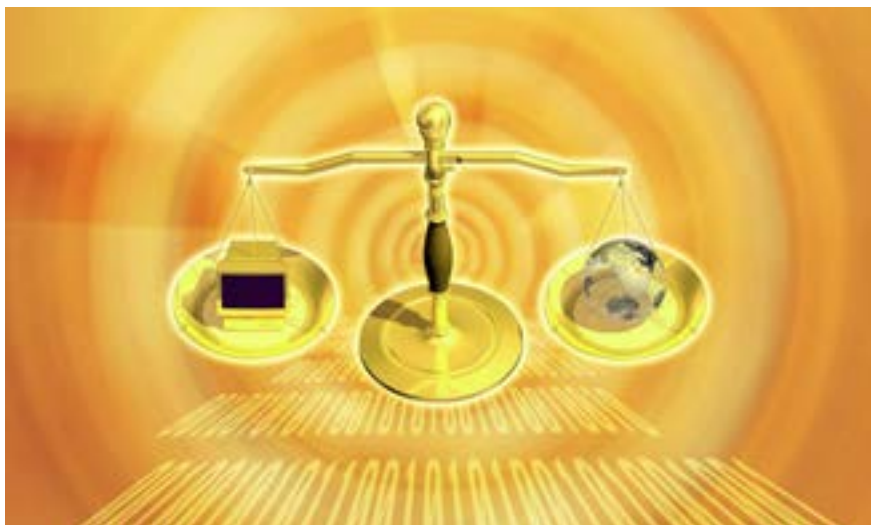
3. 各省级行业团组织审核产生候选集体后，须将候选集体名单、监督举报等信息进行不少于5个工作日的社会公示，方可向中国注册会计师行业团委推报。

活动管理办法（试行）》（会行团〔2016〕1号）规定，中国注册会计师行业团委现就开展2017—2018年度“全国青年文明号”推报工作和“全国注册会计师行业青年文明号”评选工作有关事项通知如下：

一、申报条件

1. “全国青年文明号”的申报集体必须符合全国创建“青年文明号”活动组委会办公室发布的《青年文明号活动管理办法》的相关规定（见附件6），同时必须已创建成为“省级青年文明号”（包括全国注册会计师行业青年文明号、各省区市团委授予的省级号），且按要求完成了2017、2018两个年度的网络创建报备工作；

2. “全国注册会计师行业青年文明号”的申报集体必须符合中国注册会计师行业团委发布的《注册会计师行业青年文明号活动管理办法（试行）》的相关规定（见附件7），同时



4. 各省级行业团组织须在2019年1月15日前报送“全国青年文明号”申报材料；2019年2月22日前报送“全国注册会计师行业青年文明号”申报材料。

5. 申报材料包括，集体名单（加盖公章）、集体申报表（加盖公章）、集体创建材料（文字材料2000字以上、反映创建工作的图片2-3张）、注册会计师行业青年文明号创建标准打分表（加盖事务所和省级行业团委公章）；以上材料均以电子版本报送（盖章后的扫描版本和可编辑的电子版本）。

各省级行业团组织可遵照中国注册会计师行业团委发布的《注册会计师行业青年文明号活动管理办法（试行）》评选命名“省级行业青年文明号”，并向中国注册会计师行业团委报备集体名单。

附件：

1. 申报全国青年文明号集体名单；（略）
2. 申报全国注册会计师行业青年文明号集体名单；（略）
3. 2017-2018年度全国青年文明号申报表；（略）
4. 2017-2018年度全国注册会计师行业青年文明号申报表；（略）
5. 注册会计师行业青年文明号创建标准打分表；（略）
6. 全国创建“青年文明号”活动组委会办公室发布的《青年文明号活动管理办法》；（略）
7. 中国注册会计师行业团委发布的《注册会计师行业青年文明号活动管理办法（试行）》。（略）

中国注册会计师行业团委联系方式：

中注协统战群工部，江医；

电话：（010）88250031；

传真：（010）88250141；

电子邮箱：547942499@qq.com

邮寄地址：北京市海淀区西四环中路16号院2号楼，100039。

中国注册会计师行业团委

2018年12月20日

简 讯

湖北省注册会计师行业持续开展“恒爱行动”系列公益活动

冬日的寒冷挡不住传递爱心的热情。12月18日，湖北省注册会计师行业党委、湖北省注册会计师行业妇委会赴咸宁市崇阳县铜钟乡中心小学开展了“恒爱行动暨结对帮扶助学活动”。这是自2013年开始，湖北省注册会计师行业持续响应省直机关妇委会“恒爱行动”——为贫困儿童编织爱心毛衣活动的号召，在全省行业内发起的第六次大型爱心公益活动。

捐赠活动现场，湖北省注册会计师行业爱心人士代表将棉衣、棉被送到孩子们的手中。同时，中勤万信湖北分所、武汉正浩事务所、中证天通湖北分所、天健湖北分所、大信湖北分所、天职国际武汉分所爱心人士与结对帮扶的60名贫困学生进行了交心谈心，仔细询问了孩子们的生活、学习等情况，并当场向每名贫困学生捐助了1000元。

“是您们在我们最困难的时候给了我们物资、金钱上的帮助，雪中送炭，给了我们信心，再多的语言无法表达，只有承诺刻苦学习，用优异的成绩报答您们。长大以后，我也要做爱心人士，去帮助更多的人，用实际行动回报社会。”受助的六年级学生代表赵敏激动的说到。

湖北省注册会计师行业党委副书记、注册会计师协会会长黄光松表示：富有知识才是我们国家的财富、国家的力量，同学们肩负着国家的未来和希望。省注册会计师协会将积极搭建桥梁和纽带，引导会员在专业服务国家经济建设的同时，积极投身社会公益事业。希望同学们好好学习、健康成长，长大后为社会贡献自己的力量！

湖北省注册会计师行业党委副书记、省财政厅注册会计师管理处处长沈自力说：少年强则中国强，希望孩子们好好学习，天天向上，无论遇到什么困难都要向善，学会感恩，把爱心传播到四面八方。

中国注册会计师协会关于做好上市公司2018年年报审计工作的通知

各省、自治区、直辖市注册会计师协会，各证券期货相关业务资格会计师事务所（以下简称事务所）：

现就做好上市公司2018年年报审计工作通知如下：

一、总体要求

2018年年报审计工作要以党的十九大和十九届二中、三中全会会议精神为指导，认真落实实现经济高质量发展和打赢防范化解重大风险攻坚战的部署，切实担负起资本市场财务信息质量“看门人”职责，巩固拓展行业“质量提升年”主题活动成果，深入运用风险导向审计理念与方法，保持职业怀疑与职业谨慎态度，勇于直面问题，敢于坚持原则，为进一步提高上市公司年报质量作出新的贡献。

二、严格遵守职业道德要求

独立性是注册会计师执业的灵魂，注册会计师要在年报审计工作中，保持独立性和应有的职业关注，准确识别影响独立性的各种情形，采取有效防范措施，确保职业判断客观、公正。

专业胜任能力是高质量审计工作的基础，事务所要综合考虑业务复杂程度、审计资源、胜任能力、工作时间要求等因素，统一全所的项目管理和人员委派，确保项目组成员具备胜任能力和必要素质并承诺遵守职业道德要求。

三、强化新客户承接与业务执行

事务所要高度重视新客户的承接，严格执行风险评估。对于“炒鱿鱼 接下家”的上市公司，要向前任注册会计师了解上市公司变更事务所的真正原因，尤其应关注前任注册会计师与上市公司管理层在重大会计审计问题上的意见分歧、上市公司管理层是否存在正直和诚信方面的问题；前任注册会计师应当按照审计准则的规定予以必要的配合。

项目合伙人要严格按照准则要求指导、监督与执行审计业务，确保项目组按照事务所复

核政策和程序，实施项目组内部复核。事务所要强化高风险业务的项目质量控制复核，重点关注项目组对复杂交易或重大事项等作出的判断及结论；要关注项目质量控制复核问题的解决情况，确保质量控制复核不走过场。

四、严格执行新审计报告准则

注册会计师要严格按照新审计报告准则的要求，强化与上市公司治理层关于关键审计事项的沟通，做到披露的事项完整、描述详略适当。要识别、沟通和披露真正的关键审计事项，避免避重就轻；要通过关键审计事项体现审计项目的个性化特点和注册会计师有针对性的审计应对，防止千篇一律、模板化；要避免将关键审计事项与持续经营相关的重大不确定性、强调事项和其他事项相混淆。在审计报告中沟通关键审计事项不能代替注册会计师按照有关审计准则要求发表非无保留意见。

五、防范化解年报审计风险

注册会计师要密切关注经济环境变化对上市公司经营情况可能产生的影响，严格贯彻风险导向审计理念，充分识别和评估可能存在的重大错报风险，特别是舞弊导致的重大错报风险。

（一）关注审计风险较高的上市公司

一是面临股票暂停交易和退市风险的上市公司。注册会计师要关注可能触发股票暂停交易和退市条件的各种情形，尤其应关注涉嫌重大违法和年报造假行为、净利润连续为负值、期末净资产为负值、营业收入低于1000万、上年被出具无法表示意见审计报告的上市公司；对被交易所实施风险警示的上市公司，应重点关注该类公司涉及非无保留审计意见相关事项是否可以得到妥善解决。注册会计师还要关注控股股东高比例质押上市公司股票情况，分析判断实际控制权变动的可能性，以及对上市公司持续经营能力和财务报表的影响。

二是近3年发生重大资产重组的上市公司。注册会计师要关注近3年重大资产重组业

绩承诺完成情况及其相关的补偿安排，关注交易完成后重组标的业绩表现，对于业绩承诺未达标的，应关注差异原因及原估值的公允性；对于业绩承诺“精准达标”的，应充分关注重组标的年度内出现的异常交易和经营活动的真实性、成本费用的完整性。注册会计师还要关注上市公司收购或转型进入互联网、网络游戏、影视等新兴业态的情形，针对特殊行业设计、实施更具针对性的审计程序。

三是发生重大非常规交易的上市公司。注册会计师应当保持应有的职业怀疑，关注上市公司是否利用缺乏商业实质的交易，或通过变更会计政策和会计估计操纵利润；关注交易定价的公允性、关联交易非关联化的异常情形和潜在的利益输送；关注各项财务数据及其与非财务数据的异常关系，有针对性地设计和实施审计程序。

注册会计师还要关注存在业绩常年处于盈亏临界点、业绩剧烈波动以及临近年报披露日期更换事务所等情况的上市公司。

（二）关注高风险审计领域

一是关注持续经营能力。注册会计师应重点关注公司的融资能力、未来经营状况和现金流量预期，评价管理层对企业持续经营能力的评估是否全面、恰当；与管理层和控股股东进行充分沟通，获取未来的详细经营计划，结合对市场情况的分析，评价管理层相关改善措施能否实质性消除对持续经营能力的重大疑虑；特别关注持续经营能力评价结果对审计意见的影响。

二是关注资产减值测试。注册会计师应充分考虑上市公司年度经营状况和未来盈利能力，综合判断相关资产是否存在减值迹象，检查减值准备计提的合理性和准确性；了解管理层是否聘请专家协助执行资产减值测试，并对其专业胜任能力、独立性以及评估采用的估值方法和基础数据进行评价，既要防止出现减值迹象不减值，也要防止超额计提减值；对于报告期末大额商誉，要关注管理层是否定期或及时进行商誉减值测试，是否将商誉合理分摊至资产组或资产组组合进行减值测试，并关注商誉减值的会计处理及信息披露。

三是关注结构化主体的会计处理。注册会计师应重点关注公司设立或投资的合伙企业、投资基金等结构化主体，检查相关合伙协议、投资协议、产品说明等相关文件，结合交易各方背景、交易实质、可变回报，以及相关主体

财务和经营决策、决策人员权力限制、利润分享或损失承担机制等因素，就上市公司对结构化主体是否具有实质性控制，是否应纳入合并范围，以及相关资产和负债的计量进行综合判断。

注册会计师还要关注信息系统审计、股份回购、股份支付、关联方关系及关联方交易、集团审计、境外业务等审计领域。

六、及时做好年报审计业务信息报备

上市公司变更财务报表审计机构或内部控制审计机构的，前后任事务所均要在变更发生之日（董事会通过变更审计机构的决议之日）起5个工作日内，以网上报备的形式在中国注册会计师行业管理信息系统（网址：<http://cmis.cicpa.org.cn>）中填报变更信息。若报备后信息变化的，应当在5个工作日内登录系统予以更正，并告知我会。

我会将根据《上市公司年报审计监管工作规程》的要求，对2018年上市公司财务报表审计和内部控制审计情况进行全程监控，重点关注年报审计期间更换审计机构和“炒鱿鱼 接下家”情况，并将及时启动年报审计监管约谈。对涉嫌违反执业准则和职业道德相关规定的事务所和注册会计师，我会将在2018年度执业质量检查中予以重点关注。

2018年12月27日

证券资格会计师事务所审计培训班在京举办

2018年11月29日—12月1日，中国注册会计师协会与中国证监会会计部在北京国家会计学院联合举办2018年证券资格会计师事务所审计培训班。中国证监会首席会计师兼会计部主任贾文勤、中注协常务副会长兼秘书长陈毓圭在开班式上讲话。

贾文勤表示，改革开放四十年来，注册会计师行业在服务国家经济建设、完善国家治理体系、服务资本市场改革发展等方面发挥了重要作用，是资本市场倚重的专业机构。贾文勤就证监会从严监管理念、行政许可实施程序规定、证监会与财政部、中注协的监管协作、审计违法违规行为的处理处罚标准、案件处理中机构责任和个人责任的认定与区分、会计责任和审计责任的划分等行业关注的热点问题作了回应。并表示，证监会将继续贯彻依法全面从严监管理念，做好各项监管与服务工作，推动证券资格会计师事务所更好地发挥财务信息“看门人”作用，共同努力，加快建设富有国际竞争力的会计师事务所和中国特色资本市场。贾文勤强调，当前国内外经济形势稳中有变，企业经营困难较多，上市公司长期积累的风险有所暴露，各会计师事务所要在2018年年报审计工作中进一步增强风险防范意识，保持足够的职业怀疑，充分关注商誉减值、资金占用、对外担保、并购重组、重大非常规交易等领域的审计风险，切实强化风险评估、函证、监盘、分析性复核等关键审计程序的执行，确保审计质量。

陈毓圭表示，改革开放四十年来，注册会计师行业快速发展，收入规模、人员规模不断扩大，业务范围不断拓展，保障资本市场稳定与提升会计信息质量作用不断提升。他指出，行业发展也面临社会公众日益增长的高审计质量需求，以及较高的法律责任和监管压力，这是不平衡不充分发展在行业的具体表现。他强调，各证券所一方面要着手解决问题，另一方面要对问题根源作出深层次思考，特别是要着力解决行业担负的执业责任和执业能力不相适应的矛盾、公众认知与行业巨大价值不相适应的矛盾、行业制度安排与专业服务规律不相适应的矛盾，以及执业标准国际化与当前中国执业环境不够完善的现状不相适应的矛盾。他要求各证券所做好2018年年报审计工作，正确认识行业发展面临的阶段性问题，加强职业精神、职业知识和职业技能的培养，坚守职业道

德，严格遵守执业准则规则，不断提升执业质量，实现行业高质量发展。

证监会稽查总队吴玲艾以“会计师事务所证券中介服务机构稽查执法案例分析”为题，介绍了证监会稽查执法体系，结合对《证券法》相关条款的解读，重点分析了会计师事务所在证券中介服务机构中的行政责任，对相关案例进行了讲解。

证监会会计部卢博以“资本市场会计监管”为题，介绍了资本市场会计监管体系和监督检查工作，重点分析了检查发现证券所在内部管理、质量控制体系、独立性等方面的问题，结合案例，指出了会计师事务所在重要实质性审计程序和审计领域中存在的常见问题。

深圳证券交易所胡丹以“上市公司年报相关问题分析”为题，介绍了深市上市公司年报事后审查方案，介绍了2017年年报事后审核发现的会计处理问题和典型案例、风险表征及相关监管措施，并结合信息披露相关法规、规则的修订情况，提示2018年年报注意事项。

证监会上市部王昊宇以“上市公司并购重组财务审核要点”为题，介绍了上市公司并购重组主要审核流程和财务审核基本要求，重点讲解了对标的资产财务状况和业绩情况、标的资产定价、交易方案等方面的财务审核要点，以及并购重组相关政策法规的最新修订情况。

证监会会计部夏文贤以“资本市场会计问题与审计风险”为题，重点讲解了上市公司在企业合并与股权投资、金融工具分类与确认、收入确认与计量和资产减值等会计监管口径，分析了上市公司改变交易安排或业务模式的动机、做法及其影响。

证监会发行部赵媛媛以“首发财务审核监管政策及关注问题解读”为题，介绍了首次公开发行财务审核规则制度和发行条件，结合案例讲解了主板、中小板上市公司发行条件，通报了日常审核中发现的发行人在会计处理和信息披露方面的常见问题，以及现场检查中发现的主要问题，分析了首发审核中的突出问题和提升申报质量的具体措施。

中注协殷德全以“中注协2018年证券所检查发现问题及2018年年报审计工作提示”为题，介绍了中注协执业质量检查工作思路和开展情况，结合2018年证券所检查发现的典型案例，讲解事务所在质量控制体系建设和业务项目执行中存在的问题，提示证券所在2018年年

报审计工作中,严格遵守独立性和职业道德要求,强化质量控制体系,贯彻落实好新审计报告相关准则。

中注协唐建华以“新审计报告准则实施情况”为题,在分析研究2017-2018年新审计报告相关准则执行情况的基础上,梳理了关键审计事项的数量和内容,总结了新审计报告准则实施的积极效果,讲解了新审计报告准则实施中存在的问题,提示证券所恰当确定关键审计事项,做好个性化披露,提升审计报告信息含量。

财政部会计司应唯以“企业会计准则实施中的问题”为题,介绍了企业会计准则和一般企业财务报表格式修订情况,重点讲解了持有待售资产、政府补助、长期股权投资、联营企业与合营企业、企业合并、投资性房地产、“三去一降一补”、乘用车企业双积分等会计实务中常见问题和会计处理思路。

各证券资格会计师事务所首席合伙人、技术和质量控制主管合伙人,各地方注协分管监管工作的秘书长,以及证监会系统和注协干部共计216人参加培训。

关于2019年注册会计师全国统一考试报名时间和考试时间的公告

■ 通告〔2018〕12号

经财政部注册会计师考试委员会批准,现将2019年注册会计师全国统一考试报名时间和考试时间公告如下:

一、报名时间

网上报名时间为2019年4月1-4日、8-30日。具体安排请关注中国注册会计师协会网站(<http://www.cicpa.org.cn>)发布的《2019年注册会计师全国统一考试报名简章》。

二、考试时间

2019年8月24日举行综合阶段考试。
2019年10月19-20日举行专业阶段考试。
2019年10月26-27日欧洲考区考试。
特此公告。

财政部注册会计师考试委员会办公室
2018年12月10日

简 讯

牢记使命 依法履职 助推注册会计师行业发展 ——湖南省注协党委举办行业人大代表 政协委员培训班

为提高湖南省注册会计师行业各级党代表、人大代表、政协委员履职能力,更好地发挥行业代表委员在服务经济社会发展的积极作用,2018年11月16日,湖南省注协党委举办湖南省注册会计师行业代表委员培训班。湖南省市县的行业党代表、人大代表、政协委员等参加了培训。湖南省财政厅巡视员、省注协党委书记胡良安出席培训班并作总结讲话。培训班还邀请了湖南省财政厅监督检查局、会计处、办公室有关负责同志参加。培训班由湖南省注协党委常务副书记、省注协副会长兼秘书长王顺虎主持。

培训班邀请湖南省人大常委会联工委议案建议处处长文显科向行业代表委员作了《代表如何提出议案和建议》的专题辅导,并组织行业代表委员就如何提升素质,认真履职,进行交流讨论。

最后,胡良安向行业代表委员介绍了2018年全省财政运行情况、省财政厅办理人大代表、政协委员建议提案情况,并就行业代表委员如何更好履职提出三点希望。一要提高政治站位,切实增强履行职能的使命感和责任感。牢固树立“四个意识”,坚定“四个自信”,要围绕中心、服务大局,切实增强历史使命感和时代责任感,为建设富饶美丽幸福新湖南贡献智慧和力量。二要发挥好三个作用,切实彰显代表委员履职风采。要发挥行业诚信建设示范引领作用,争做行业诚信建设排头兵。要发挥行业高质量发展的开路先锋作用,积极做高质量发展的探路者。要发挥桥梁纽带作用,积极反映会员心声和行业诉求,积极宣传、推介行业,做好行业联络员。三要处理好三种关系,切实履行好参政议政的职能。要处理好荣誉与责任的关系,要以高度的政治责任感,维护荣誉和形象。要处理好“台上”与“台下”的关系,深入学习和调研,不断提升参政议政水平。要处理好代表职责与本职工作的关系,严格遵守规章制度,强化“双主业”意识,履职尽责。

行业信息化专题

中小型会计师事务所管理云平台建设研究

■ 袁庆 魏硕 朱怡豪

一、引言

中小型会计师事务所在信息化建设方面，综合实力以及信息化普及程度与大型会计师事务所相比都有一定差距，主要体现在以下几个方面：

1. 信息化与业务管理融合存在碎片化。中小型事务所受限于资金以及业务开展等因素，未将信息化建设列入事务所发展战略，信息化应用“散乱杂”，管理系统滞后，无法全面支撑业务拓展。

2. 系统一体化整合力度不够。中小型会计师事务所内部管理系统与行业协会公共服务信息系统、审计作业系统互联互通以及功能整合程度低，导致数据交换、协同作业、流程再造、信息共享方面不够充分，增加了工作量，降低了工作效率。

3. 系统部署周期长。由于业务需求的变化和差异，导致现有系统扩容或上线新的业务系统，从硬件准备、系统部署、业务上线、审计人员运用等过程，周期相当长。

4. 系统建设运行成本高。如果各事务所都单独建立数据中心，在安排资金、人员配备上，势必加大对软硬件和运营的投入，增加事务所运行成本。

因此，中小型会计师事务所亟需一个部署在行业内，为所有从业人员服务的公共管理平台，其不需额外的硬件投资，能将业内各业务系统连接起来，且能够根据事务所需求动态分配计算、存储等资源，提高现有软硬件资源的利用率。

二、云计算在会计师事务所的应用

(一) 云计算概述

云计算是互联网技术下的产物，在互联网技术的作用下可以顺利完成资源访问，是一种共享的网络交互信息服务模式，是一种新兴的商业模型，具有超大规模、虚拟化、高可靠性、高可扩展性、高性价比等特点。将硬件、软件和数据资源都封装成服务提供

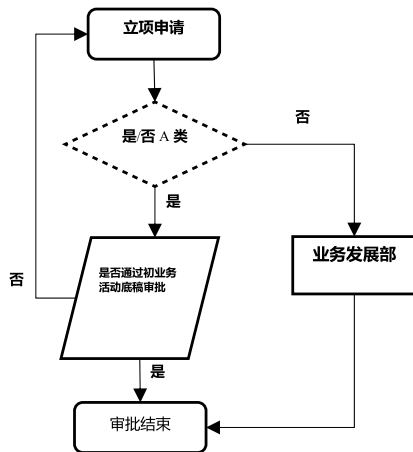


图1 立项管理流程

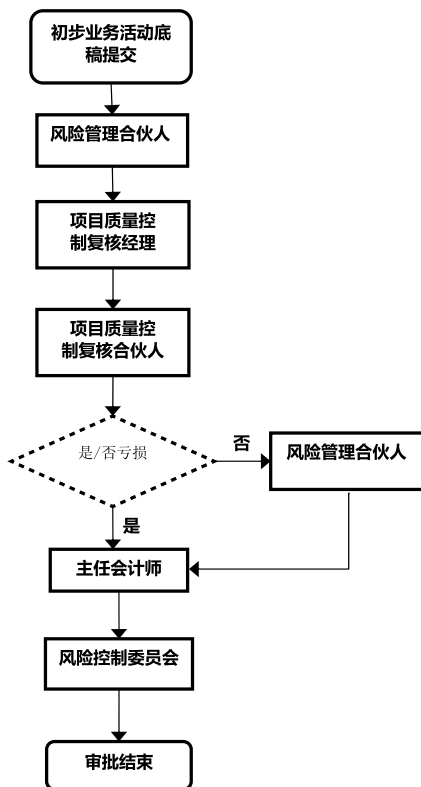


图2 初步业务活动底稿审批流程

给用户，用户通过高速网络按需访问和使用

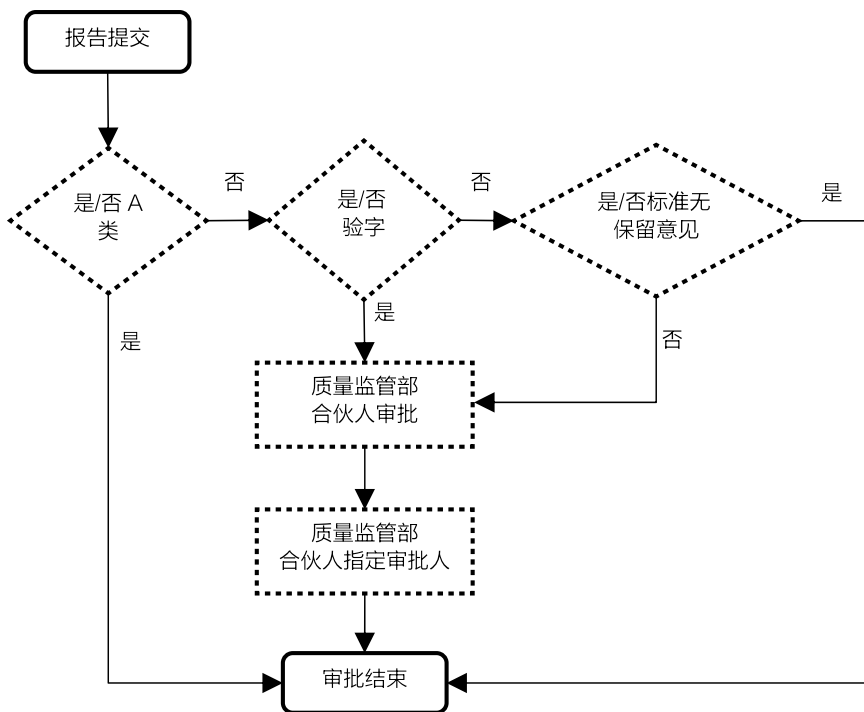


图3 报告审批流程

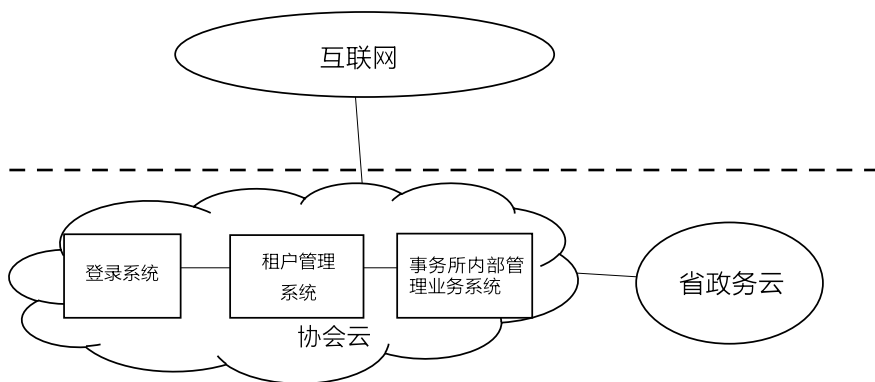


图4 云平台总体架构图

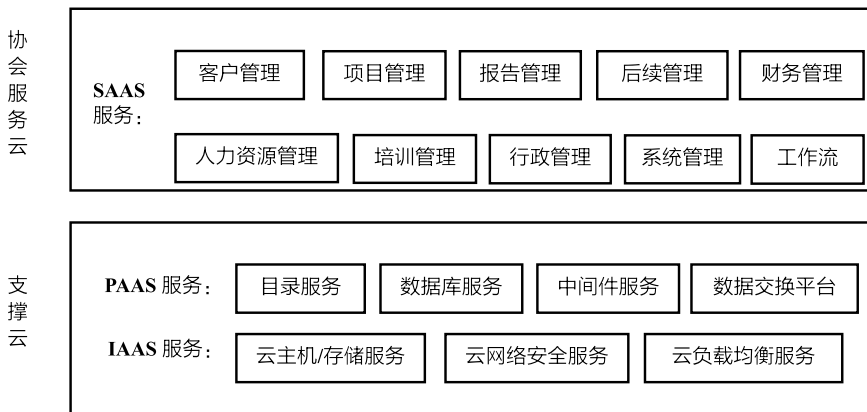


图5 广东省注协云支撑平台架构图

(1)基础设施即服务(IaaS)，是将包括主机、存储、网络及其他硬件在内的硬件设备，通过虚拟化技术进行整合，对外提供数据存储、备份容灾及运行环境等基础服务。

(2)平台即服务(PaaS)，在基础设施层之上提供统一平台化系统软件支撑服务。

(3)软件即服务(SaaS)，是对电子政务、电子商务系统应用提供终端服务，对已经建设完成和正在建设的系统都可通过统一的应用部署方式，在云架构平台上实现灵活的扩展和应用管理。

(二) 云计算的核心技术

1. 虚拟化

虚拟化以透明的方式提供抽象了的底层资源，这种抽象方法不受实现地理位置或底层资源的物理配置所限，能够有效整合数据中心所有的硬件资源、虚拟服务器和其他基础设施，并通过高效的管理和调度为上层应用提供动态、可伸缩、灵活的基础设施平台，从而满足云计算按需扩展、按需部署、即需即用的需求。

2. 海量数据处理

海量数据处理指的是对TB甚至PB级规模数据的计算和分析。单台计算机往往不能满足海量数据处理在性能和可靠性等方面的要求，因此，并行处理是最直接和有效的计算方式，而良好的编程模型就显得特别重要，它将直接影响海量数据处理、分析和挖掘的效率。

3. 分布式存储

分布式存储指的是利用多台服务器的存储资源来满足单台服务器所不能满足的存储需求。它要求存储资源能够被抽象表示和统一管理，并保证数据读写操作的安全、可靠和高性能。

4. 智能化管理

云计算资源规模庞大，服务器数量很多并且都分布在不同的地点，同时运行着几百种应用，有效管理这些服务器，保证整个系统提供不间断的服务。

(三) 基于云计算SaaS的信息化方案优势

对于中小型会计师事务所信息化过程中出现的各种挑战，通过传统信息化的思路去解决，只能起到修剪边角，细枝末叶的作用。而采用能给行业信息化带来变革的云计算技术，原有的挑战将得到很大的程度的简

用。当前云计算服务可分为3个层次，分别是：

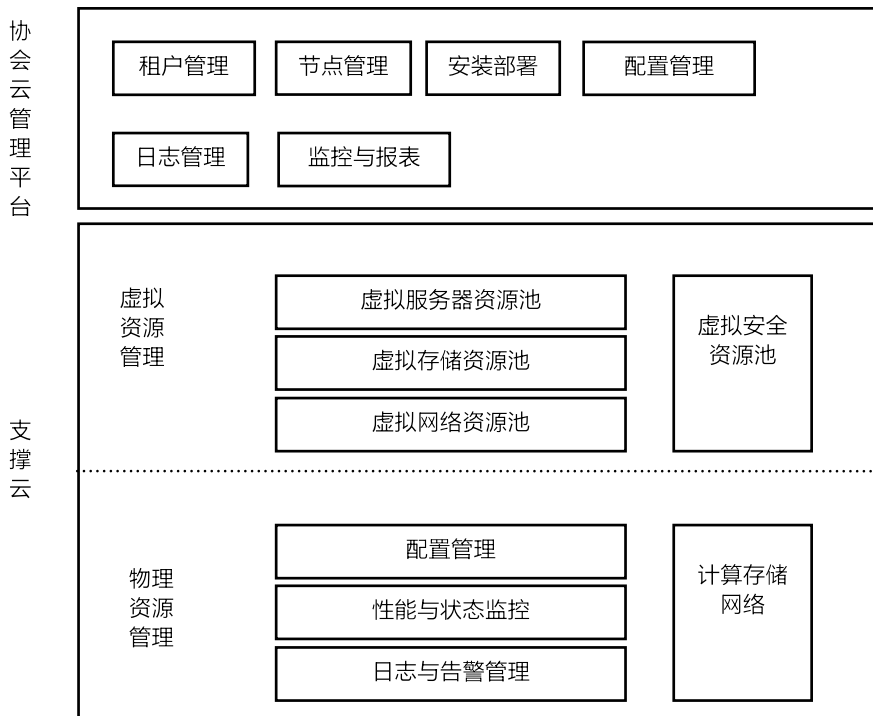


图6 云管理平台架构图

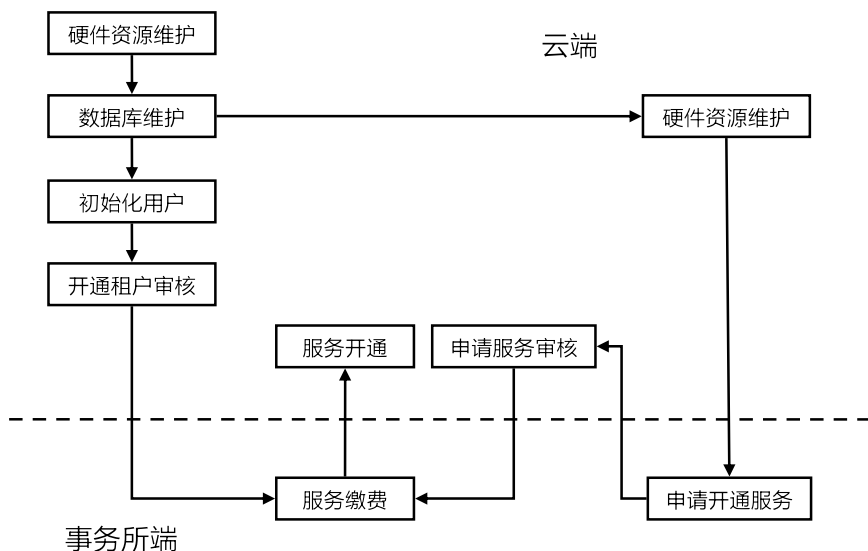


图7 事务所申请服务流程

化，真正实现快速响应，按需所求，同时能有效实现节能减排。通过云计算改造和优化传统的信息化架构的同时，事务所信息化将在管理安全和扩展性等方面获得以下优势：

（1）快速部署和灵活扩容。信息资源将统一部署到数据中心，因为业务扩展需要新的服务器资源来支撑新的业务系统上线，实现快速业务部署，实现对资源的按需申请灵活扩容。

（2）安全增强。所有信息资源统一部署到数据中心，进行统一的资源调度和集中化管理，根据服务器间的负载情况进行自动负载均衡，有效提高数据中心资源的利用率。自动监控业务负载，自动调配资源，集中的安全策略，统一的数据备份。

（3）实时监控。日常运营实时监控资源使用情况，及时掌握信息资源的动态使用情况。实时监控设备运行状态并及时上报预警。

（4）绿色节能。经过整合物理服务器数量大大降低，降低了电力消耗，减少大量运营成本。

（四）中小型会计师事务所内部管理系统功能和流程框架

事务所内部管理信息化需要针对事务所日常业务等设计多种功能，应包括以下基本功能框架：

1. 客户管理

客户资料管理：实现客户信息记录、客户信息查询、客户资料上传、客户信息维护、客户信息分类设置等功能。

客户关系管理：可进行联系人管理、客户联系记录、客户咨询与服务、客户接洽管理、客户回访、合同台账等客户关系管理。

招投标管理：对事务所参与的招投标项目信息进行综合管理，对招投标的过程进行管理与控制，实现招投标客户管理、投标书管理、投标后续管理等功能。

2. 项目管理

业务承接管理：实现业务项目承接的全过程管理，加强项目的风险控制，实现业务承接评价、项目承接、合同签约、合同查看等功能。

项目排程管理：对项目进度进行合理的工作日程安排和任务安排，保障项目的顺利实施，实现项目任务排程、项目工作安排等功能。

工时管理：可实现项目工时预算、项目工时填报、其他工时填报、工时审批、我的日程安排、工时汇总及分析等功能。

项目流程管理：实现项目进度监控、项目立项、现场实施、完成阶段、后续审计等流程化管理功能。

项目管理主要流程如下：

立项管理流程如图1所示。

初步业务活动底稿审批流程如图2所示。

3. 报告管理

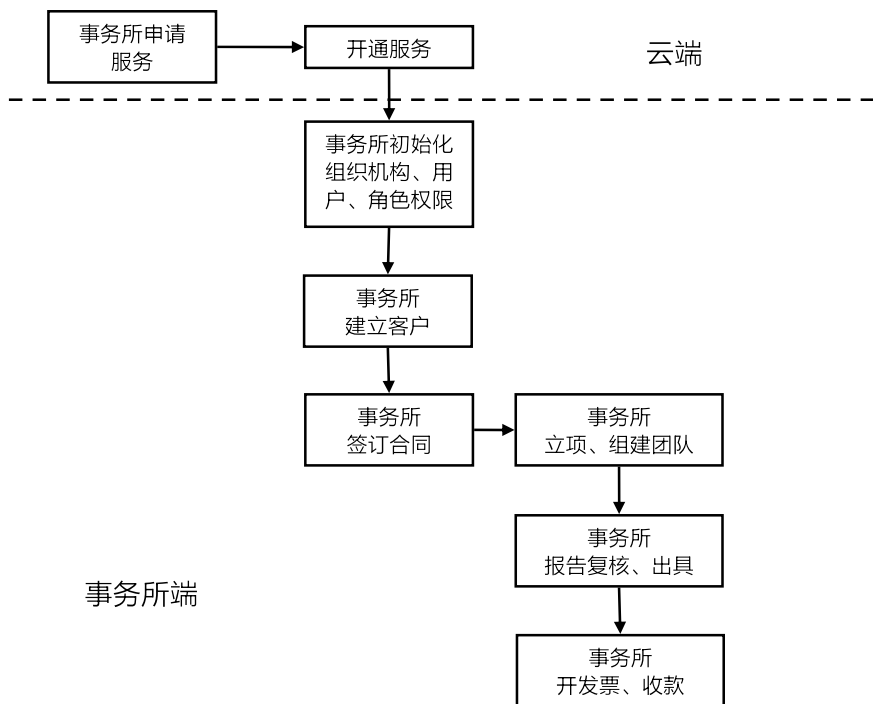


图8 事务所业务需求

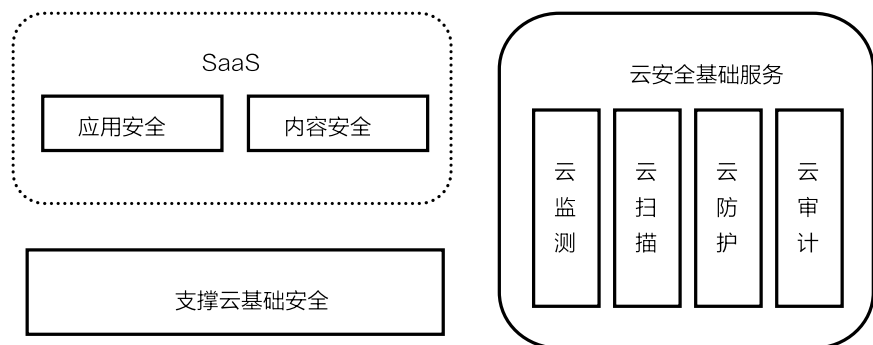


图9 云安全体系框架图

报告号管理包括：报告号管理功能，可按事务所各项业务报告分类、连续编号原则进行编制与管理。

报告复核与出具：通过三级质量复核机制有效控制审计报告质量，并对报告出具的流程进行严格管理，实现报告发起、报告审核、排版与用印、报告用印管理、报告贴标管理等功能。

报告查询管理：提供报告贴标修改、报告修改、报告作废、报告查询等多种报告的查询与管理功能。

详见图3。

4. 后续管理

报备管理：项目负责人依监管意见和签发意见对报告和底稿进行修正后，出具正式

审计报告，并通过财政报备、行业报备、其他报备等功能完成业务报备和监管部门报备。

档案管理：对项目及其他业务所产生的电子文档或扫描的电子文档进行全面的标准化、自动化、规范化的档案归档和档案资料管理，实现归档申请发起、档案管理、档案借阅申请、档案借阅审批、档案查询等功能。

5. 财务管理

协议及发票管理：可对项目协议进行管理与维护，同时通过协议内容对相关发票的开具时间、金额、内容等进行控制，防止虚开发票等行为，实现协议管理、协议调整申请、开票申请、发票查询等功能。

收费管理：通过项目协议的关联查看，可对项目的收款进度等进行及时的管理，实现收费管理、收费查询等功能。

费用管理：通过关联项目协议，可以对项目的成本费用进行有效管理与控制，可实现项目费用结算、费用分摊、部门费用管理、借款管理、个人领用资产管理等。

6. 人力资源管理

工作日历管理：实现员工日历、休假申请、销假申请、加班申请等日程管理功能。

人事档案管理：通过人事档案、合同管理、奖惩管理、考核档案、职称评定、学习经历、工作经历、工作技能等功能，实现人事档案的全面综合管理。

薪酬和绩效管理：全面的薪酬管理功能，可实现工资、业务奖金、部门奖金的记录、计提、统计查询等功能。

岗位管理：可对入职、人事调动、离职、复职等人员岗位情况进行管理。

7. 培训管理

针对事务所参加或组织的培训活动，进行综合的培训信息录入、培训档案入库、培训结果跟踪等管理，做到对培训管理周期的覆盖，满足事务所对于培训管理电子化的要求。

8. 行政服务

日常办公管理：满足固定资产（卡片式）、办公用品（采购、入库、领用及结余）、内部邮件、车辆管理（公车、私车的用车管理）、文件资料柜（知识类文档管理）、公告管理等配套业务需求。

信息发布管理：在日常行政事务处理时，可对内部重要信息进行发布与查询。

通知发布管理：可对日常行政事务涉及

到的通知事项进行通知发布与查询。

收发文管理：通过发文管理、发文查询、收文管理、收文查询等功能，实现行政事务的收发文管理。

学习园地发布与查询：提供学习园地功能，供事务所的业务人员进行业务交流与学习。

9. 系统管理

机构及人员管理：包括单位设置、部门设置、人员设置、角色设置、审计对象设置等功能。

系统参数及其他设置：包括系统参数设置、记录级数据导入、统计口径、在线用户查看等系统设置及维护功能。

系统初始化：可对审批 workflow 定制、协议规则、业务类型、收费标准、签字人员、工资项目等功能初始化设置及模版进行定制与维护。

10. 统计报表管理

行业定制化、机制灵活化、方式多样化统计表，可以保证领导决策的独创性，让其多层次、多角度、全方位地进行分析。

三、中小型会计师事务所管理云平台建设方案

针对上述中小事务所内部管理存在的问题，按照云计算及其相关技术的应用可行性，广东注协搭建了中小型会计师事务所内部管理云平台建设方案，即采用 SaaS 模式将数据中心的服务器、存储等设施虚拟化为计算力和存储资源，以服务形式提供给事务所。

1. 建设目标

建设统一存储、规范应用、安全可靠的事务所内部管理云平台，从软件服务层面支撑多家中小型事务所内部管理系统有效运行，形成互联化、移动化、智能化云服务。

2. 建设原则

一是高可靠性：平台不间断、持续可用；二是可扩展性：可以动态伸缩，满足应用和用户规模增长的需要；三是资源灵活分配：根据业务需求可进行灵活的资源动态分配；四是信息安全：明确的数据安全访问、存储、备份机制；五是开放共享：支持跨平台统一管理，支持多种虚拟化技术的统一管理。

3. 总体架构

云平台总体架构包括登录管理、租户管理和事务所内部业务管理三个子系统，如图4所示。

云业务平台由云计算、云运维、云安全三个部分组成：云计算包括SaaS以及支撑这些服务的支撑云底层平台；云安全包括云服务层安全和云安全基础服务；云运维包括云运营管理和云资源管理。具体又由物理资源层、资源抽象与控制层和云服务层三部分来提供支撑，如图5所示。

云服务层：云服务层构建在支撑云之上，提供SaaS云服务。在支撑云的基础之上，提供公用的行业应用服务，包括协同办公应用、工作流、业务系统、事务所内部管理系统、移动办公等。

支撑云服务层：提供统一的云数据库、海量非结构化数据、负载均衡、数据交换等通用功能组件。功能上要求支持数据库高并发高性能配置、创建和访问，数据库的管理、备份和恢复，向云应用能提供PB级以上数据存储与实时访问服务。

4. 云运维

云运维包括云运营管理和云资源管理平台，如图6所示。

（1）云运营管理平台：实现本租户组织内的用户管理和权限分配、资源配额等。各租户的资源相互隔离，每个租户都拥有各自的管理员，即为事务所提供租户信息管理、服务管理、开通服务、延续服务、增加用户数等功能。事务所申请服务及运用流程如图7、8所示。

（2）云资源管理：通过云计算自动化功能，方便、迅速地在资源池中定制化地选择应用系统需要的计算资源数目，对各租户的云资源使用情况进行监控，根据业务的应用类型进行资源分配，对使用数据自定义输出相应的报表。

5. 云安全

云平台应满足信息系统安全等级保护三级（含）以上要求，主要包括协会云网络和其他网络互访的边界安全防护，以及协会云网络内部的安全防护。如图9所示。

（1）云监测：对来自云网络外部和云网络内部的应用安全事件进行实时监测和预警。

（2）云扫描：部署扫描系统，对网络、主机、应用提供漏洞扫描服务。

（3）云防护：应在云网络边界处提供云防火墙，对来自云网络外部实现对主机和应用的访问进行控制。自定义备份策略和数据库加密服务。

(4) 云审计：提供针对协会云平台的安全审计服务。

SaaS解决方案可以实现软硬件资源共享，避免了每家事务所都需要购买相关软件和硬件的费用，同时能够快速支持事务所逐步加入使用，在数据库和文件存储上，每个事务所都有单独数据库或者是存储空间，从物理上进行了隔绝，也是最大程度保证数据的安全性。

四、结语与展望

中小型事务所内部管理信息化云平台建设要实现突破和跨越，应制定并落实综合保障策略，切实解决存在的短板问题。以行业协会牵头建设实施，事务所积极响应部署，选择优质云服务商提供服务。

(1) 加强云平台建设组织管理。强化行业协会在云平台建设中的领导作用，发挥顶层设计对行业云平台建设工作的战略推进和政策指导作用，切实发挥其审议云平台建设的未来发展规划、研究开发实施建设总体方案以及确定工作重点等工作的指导职能。

(2) 健全云平台建设激励机制。将云平台建设专项经费纳入战略考虑和年度经费预算，先行由行业协会牵头对接云服务商推动云平台建设启动工作，对云平台建设需求明、措施强、推进快、成效好的事务所予以

奖励，为中小型会计师事务所云平台基础设施、软件部署，以及人才的引进和培养提供强有力的保障。

(3) 壮大云平台人才队伍建设。进一步加强云平台和信息化培训，在各类主体培训班课程增加云平台专题培训内容，加强事务所业务部门的复合型人才队伍建设，提高以注册会计师为核心的审计队伍的信息技术和数据技术应用能力。

(4) 夯实云平台安全运维。进一步强化云平台安全防范措施和安全检查，依托信息安全机构加强对网络、服务器等硬件设备安全测评监控和软件系统的安全审计，不断提高应对网络攻击、病毒入侵、网络失窃密的防范能力，确保安全稳定、持续高效运行。

云平台在中小型会计师事务所内部管理上的应用，未来将对行业发展提供新技术支撑，有效规范事务所内部管理流程，优化事务所资源配置，提高事务所执业质量，进而带动整个行业管理水平的提高，也为监管层决策、事务所决策提供大数据支持，推进注册会计师行业高质量发展，维护社会公众利益，更好服务新时代国家建设使命。

本文是广东省2017-2018年度会计科研课题（课题编号：2017A28）研究成果。

作者单位：广东省注册会计师协会

简 讯

毕马威青年专家团赴云南开展支教活动

2018年年底，毕马威华振会计师事务所全国各办公室的24位青年员工组成毕马威青年专家团，来到云南忙笼村毕马威苗圃希望小学和放牛场村毕马威苗圃希望小学，为贫困山区的孩子们展开了为期一周的支教活动。

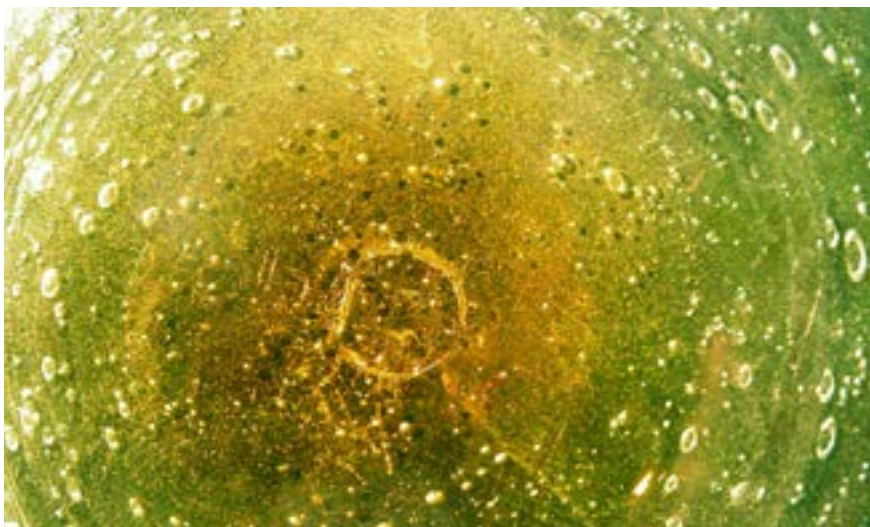
从2010年开始至今，毕马威每年两次组织青年员工组成青年专家团，深入当地学校开展支教活动，到2018年底，累计600多名毕马威青年员工参与了支教活动。支教活动在事务所内部形成了青年专家团的品牌效应，提升了事务所以及员工对社会责任担当，同时塑造了青年注册会计师承担社会义务的积极形象。

在云南支教活动中，毕马威青年专家团成员为当地的孩子准备了各种课程和活动，如集体游戏、图书阅读、体育课程、艺术和手工艺作坊、音乐班等。支教活动不但拓宽了学生的视野，更令参与本次支教活动的青年得到一番难忘的经历。一位来自上海的青年团员表示，“在这段支教活动中，不仅能够向大山里的孩子们分享知识和技能，甚至可以帮助孩子们树立自信心，建立正确的人生观、价值观，同时对自己的发展道路而言，同样也是增长见识，丰富阅历的机会。”“与来自全国不同办公室的同事交流合作，作为青年专家团的代表，共同把来自毕马威哥哥姐姐的关怀传递给孩子们，把爱带给孩子们之余，还能收获一群在毕马威的好朋友，这段经历成为我事务所生涯的一笔浓墨重彩。”一位来自广州的毕马威青年如是说。

2008年汶川地震后，毕马威华振会计师事务所一直致力于社会公益活动，2008年为汶川地震灾民捐款800万元人民币，之后在四川建立了一个社区中心，在甘肃和云南重建了四所希望小学，其中三所学校于2010年5月投入使用，2018年6月，在云南重建的第四所毕马威希望小学投入使用。

新时代行政事业单位内部控制信息化落地分析和 建议

■ 唐大鹏 滕双杰 常语萱 武威



建立健全行政事业单位内部控制制度是落实全面依法治国和推进依法行政的具体方法。单位内部控制建设能够以流程固化权力运行路径，以关键节点明确权力运行标准，并通过制度优化逐步减少管理盲区，保障单位行政运行合规合法以及业务履职效率效果，而制度落地的有效手段就是信息化。从单位建设的实践看，内部控制信息化的实施进度及推进深度已成为检验内部控制制度设计和执行效果的最优方法和手段。

一、新时代单位内控信息化落地的背景要求

第一，国家治理体系要求内控信息化落地。一方面，从组织架构层面，内控信息化系统整合是机构改革的重要保障。十九大报告提出要善于运用互联网技术和信息化手段开展工作，增强驾驭风险本领，健全各方面风险防控机制。十九届三中全会要求加快推进机构、职能、权限、程序、责任法定化，全面推行政府部门权责清单制度，规范和约束履职行为，让权力在阳光下运行。因此，机构改革和信息化手段的充分结合是内控工作的新任务。另一方面，从业务流程层面，

内控信息化的落地实施是财政体系的重要支撑。十九大报告提出要加强建立现代财政制度，建立权责清晰、财力协调、区域均衡的中央和地方财政关系，要建立全面规范透明、标准科学、约束有力的预算制度，全面实施绩效管理。这也要求建立预算管理和绩效管理相融合的内控信息化程序。

第二，制度规范体系引导内控信息化落地。一方面，通过固化制度及流程设计，从“人控”转变为“机控”。《行政事业单位内部控制规范（试行）》提出“单位应当充分运用现代科学技术手段加强内部控制，对信息系统建设实施归口管理，将经济活动及其内部控制流程嵌入单位信息系统中，减少或消除人为操纵因素，保护信息安全。”而流程固化和控制偏差只能通过信息化手段完成。《全面推进行政事业单位内部控制建设的指导意见》中强调“单位主要负责人应当充分利用信息化手段，组织、推动本单位内部控制建设，并对建立与实施内部控制的有效性承担领导责任。”这也明确强调了单位领导对内控信息化的应有的重视。

第三，内控评价报告倒逼内控信息化落地。一方面，以评促建，将内控体系信息化建设纳入基础评价范围，从业务和单位层面明确提出内控信息化落地的具体要求和评分规则，并赋予较高权重，并将内部控制管理信息系统功能进一步细化为覆盖主要业务控制及流程、系统设置关键岗位账户并体现其职权两大方面。另一方面，以报促建，2016和2017年行政事业单位内部控制报告都赋予内控信息化落地很高权重，凸显出信息化落地的未来方向。

二、单位内控信息化落地情况和问题

（一）单位内控信息化落地情况

从全国范围来看，建立内控信息系统的单位数为229531个，占比为47.91%。这说明

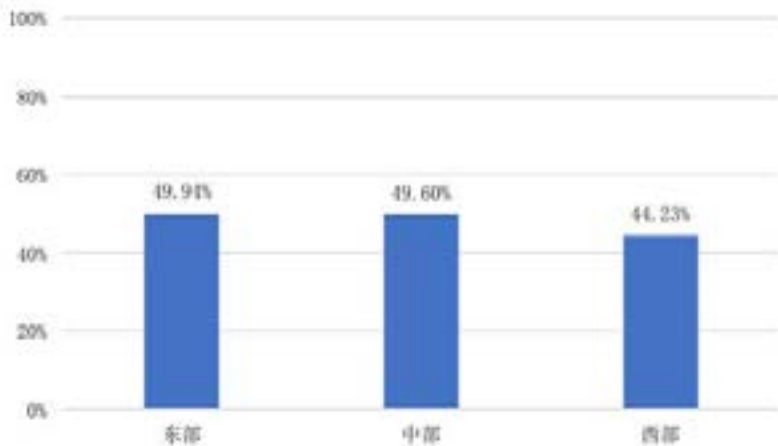


图1 东、中、西部区域单位内控信息系统建立情况

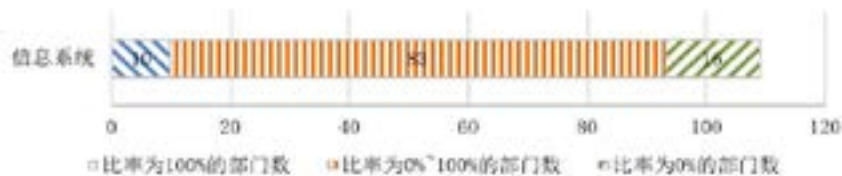


图2 中央部门内控信息系统建立情况

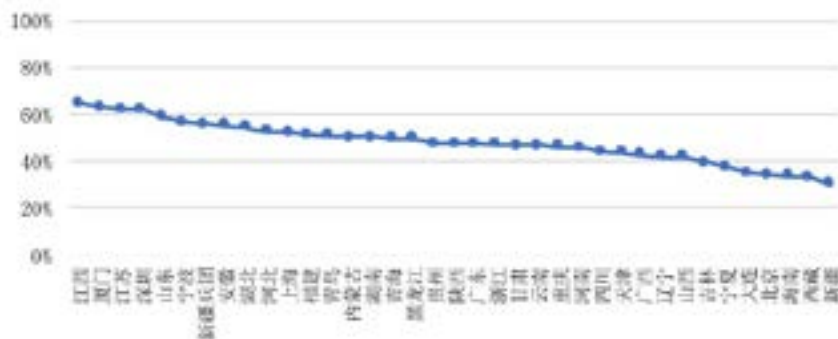


图3 各地区单位内控信息系统建立情况

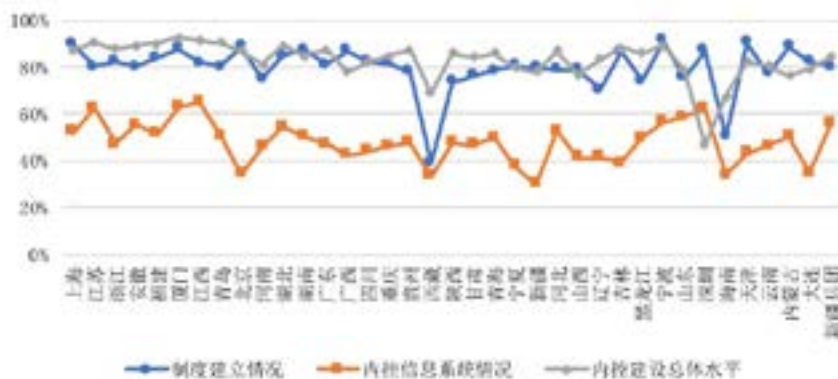


图4 制度建设情况、内控信息系统情况与内控建设总体水平

单位内控信息系统建立尚处于起步阶段，内控信息化水平较低。从以下几个维度来分析比较：

第一，从区域分布看，按照国务院关于东部、中部和西部地区分类，三类地区呈现降序排列，且西部区域单位内控信息化系统建设水平与东部、中部差距较为明显。这一定程度上反映了该数据受区域经济发展水平的影响。如图1。

第二，从中央部门看，在2016年内控报告覆盖的109家中央部门中，大多数单位内控信息系统建设情况不理想，处于系统建设的初级阶段。仅有10个部门完成内控信息系统初步建立工作，占比9.17%；83个部门正处在初步建设阶段，占比76.15%；16个部门甚至尚未开展初步内控信息化建设，占比14.68%。如图2。

第三，从地区内控信息化实施看，各地区单位内控信息系统建立情况差异较大，内控信息化整体水平较低，内控信息系统建设有待加强。其中，江西、厦门、江苏、深圳内控信息系统建立情况较好，而西藏、新疆等地区建立情况稍差，这从另一个侧面印证了经济发展和财政保障的重要作用。如图3。

第四，从地区风险防控来看，内部控制制度设计和信息化运行作为单位风险防控的主要方式，仍然处于初步制度设计阶段，即制定手册阶段。内控信息化建设情况远远低于内控制度设计和整体建设情况。如图4。

第五，从中央与地方单位对比看，中央部门内控信息系统建立情况优于地方单位，内控信息化水平相对较高。数据显示，中央部门建立内控信息系统的单位数为7033个，占比58.46%；地方单位建立内控信息系统的单位数为222505个，占比47.67%。这不但体现了财力保障，更说明了对党中央关于运用信息化手段部署保持一致性的程度。如图5。

（二）单位内控信息化落地过程中的问题

第一，整体进展不容乐观。从全国范围看，单位无论是在组织架构、运行机制、岗位职责和胜任能力等单位层面，还是在预算管理、收支管理、政府采购管理、合同管理、工程建设项目管理和资产管理等业务层面，大都按照内控建设的要求积极推进，形成了“对财政资金分配使用、国有资产监管、政府投资、政府采购、公共资源转让、公共工程建设等权力集中的部门和岗位

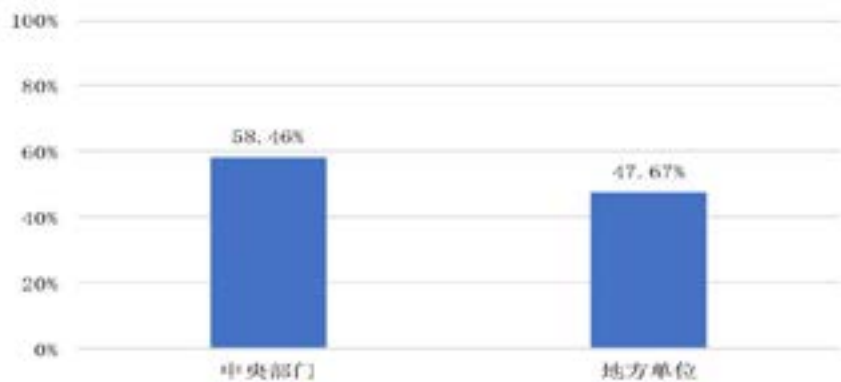


图5 中央部门与地方单位内控信息系统建立情况

实行分事行权、分岗设权、分级授权，定期轮岗，强化内部流程控制”的基本格局。但内控制度执行依然依靠约定俗成或者文本印发，程序化的内控信息化水平相对滞后（占比仅为47.9%），即使是在信息化水平较高的地区，单位内控信息化的一贯有效性也受到经济发展水平、地区内控建设环境和系统模块互联互通等因素的制约。

第二，纵深推进后续乏力。纵观近几年内控建设的情况，各单位对内控工作的重视程度、支持力度、关注热度上都发生了一定变化。2016年的初期建设阶段一度出现“内控热”，各部门各单位纷纷启动内控制度建设工作，此后有部分单位误认为内控建设已完成，内控建设投入逐步减弱。从这两年内控指标评价结果看，单位信息化模块得分不高的现象继续存在，且存在指标距离继续拉大的倾向。内控信息化是一个系统工程，非朝夕建成，效果由各个模块整合程度决定，且投入较大，这都对后续工作带来了不利影响。

第三，模块设计难以协同。不同业务部门尚未从单位内控整体和顶层来设计和介入，很多单位将预算、国库、资产等财政管理统计和报送软件作为单位内部内控系统，把会计核算软件作为内控信息化软件，内部流程依然仅仅采用会议决定和手工表单形式进行，将内控管理粗放地等同于记账和财政数据统计。在对单位信息化系统的实际评价中。个别单位甚至没有任何内控信息化各个模块的本地化设计和应用，就直接从网上拷贝其他单位和软件公司产品说明书充数，搞“说明书内控”，完全背离了信息化系统建设的初衷。内部控制制度体系中的三定方案、运行机制、业务规范、操作规程都需要整合到各个业务模块中，内控信息化建设的

设计，不仅考核是否覆盖六大业务，还要对六大业务之间的管理衔接和关联程度进行考核。目前各模块协同主要依靠单位领导及干部的主观重视程度和遵从意愿，缺乏固化机制。

第四，信息孤岛较为普遍。相互衔接的模块设计最终要通过信息互联互通来实现大数据管理，形成绩效目标控制预算编制，预算编制控制收支预算执行，支出预算执行控制政府采购，政府采购控制合同管理，合同管理控制工程项目、服务项目和商品购置，工程项目和商品购置管理控制资产管理，资产管理控制下年预算编制，实现财政管理和单位财务管理一体化。但实践中，一些单位对内部控制信息化和信息关联的理解还停留在纸面上，有时甚至出现专门为了应对巡视或审计相关检查和监督而定制的内部控制信息互联互通的规划方案，检查之时摆在桌上、拿在手上，检查过后挂在墙上、装进柜里，导致内控制度无法通过信息化落地。有的单位虽然进行内部控制个别经济活动模块的信息化建设，但是没有打破部门利益藩篱，信息关联被人为破坏，无法最大化发挥效能。

第五，成功经验尚未应用。企业内控先行一步，从探索逐步走向成熟。行政事业单位内控建设起步晚，加上在体制机制、发展目标、动力机制、单位文化、业务分类等多个方面存在与企业的差异，不同于企业目标实现股东价值最大化，单位主要遵循国家诸多法律法规，不能追求单位内部人价值，而应致力于社会价值。根据《我国上市公司2016年执行企业内部控制规范体系情况分析报告》的数据显示，截至2016年12月31日，沪、深证券交易所共有上市公司3050家，基本全部上市公司都按照企业内部控制基本规范及应用指引建立了内部控制信息系统。优秀的上市公司在企业ERP信息系统中覆盖了五大要素及十八个业务指引，实现了制度设计和系统应用相结合。总体而言，企业内控信息化水平较高，但成功经验尚未应用于行政事业单位。

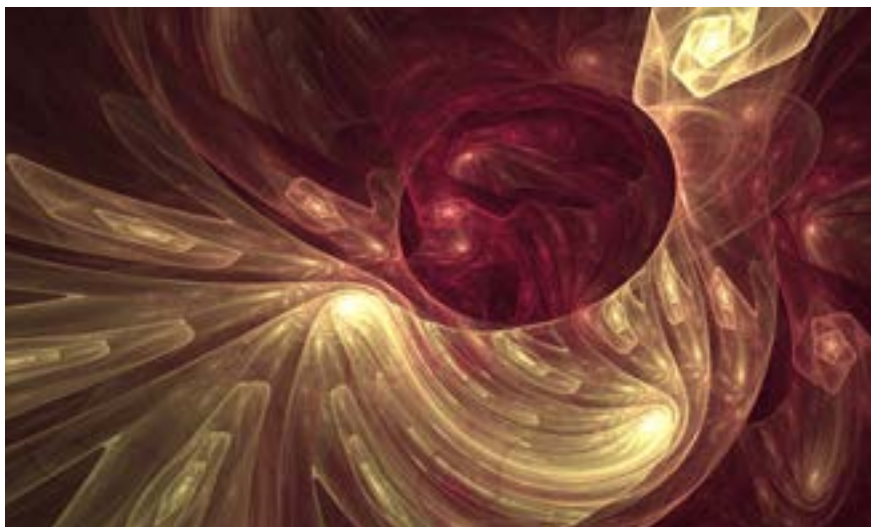
三、单位内控信息化落地问题的原因分析

（一）宏观层面——信息化建设外部环境尚未达到最优

行政事业单位受制于内控基础、政策要

求、资金投入、资源环境等方面限制，对其内控信息化实施产生不利影响。

第一，国家整体内控基础处于起步阶段。企业内控从1992年市场经济体系建立之时，就逐渐引入COSO内控制度建设要求，开始进行上市公司内控信息化建设，在很大程度上实现了内部控制的五大目标。经过近20年的探索总结，企业内控信息化体系日趋完



善。行政事业单位内部控制起步较晚，而针对原有六大基础业务的信息化模块的整合更是刚刚启动。因为单位资金都是公共资金，且必须在党中央国务院的战略部署下使用，无法与上市公司信息披露基础上的运营自主性相比，单位内控的基础应当是对党中央、国务院战略部署和国家法律法规的解构和本地化制度落地。

第二，国家内控政策推动力度有待强化。财政部对上市公司内部控制信息化建设的政策要求虽然并不是强制性，但是由于内部控制评价报告和审计报告是强制披露的，因此内控信息化建立健全中的问题将作为重大缺陷进行披露，间接产生强大的外部压力。单位内控信息化建设的动力主要来自于财政部文件和主管部门工作文件，但是缺乏刚性条款和考核问责制度，且单位风险防控意识较弱，创新管理方式的探索意识不强，导致在推进内控信息化建设的步伐节奏偏慢、偏小。这就要求财政部门要出台更加细致的内控信息化考核和报告要求，巡视、监察和审计也要把内控信息化作为单位内部管理水平的评价依据进行监督。

第三，内控建设缺乏社会资源有效支持。国内外各软件公司、专家资源集中于起步较早的企业内控信息化，对企业内控信息化的效率性建设认识较深。相比之下，社会中介力量或专业机构对于单位财政财务管理信息化的关注不足，对内控信息化建设所必须的国家法律法规、上级工作部署和单位工作规范的专业研究较少，照搬COSO管理咨询问卷模式做风险评估数据分析，基本无法满足全面合规合法解构和业务流程运行的大数据建设，更是缺少必要的财务专业指导、行业数据分析、软件技术支持和研发力量投入。

第四，内控系统建设受到资金约束较大。企业内控信息化建设虽然资金投入大，但是信息化的投入带来了实实在在的经济效益的提升，在此前提下，企业愿意将部分资金再次投入到不断优化的系统建设中，如此正向循环，系统得以更新换代。而行政事业单位受制于预算管理所限，投入带来的社会效益不好量化，个别领导没有完全践行“功成不必在我”的政绩观，忽略了信息化建设的规划性和长期性，无力或不愿继续加大对内控建设的投入以推进工作。

（二）微观层面——信息化建设内部准备尚未完全齐备

行政事业单位在职能目标、行政管理、组织文化和机制设计等四个方面与企业的巨大差异对内控信息化实施产生了重大影响。

第一，公共服务职能目标尚未完全明确。企业设置的职能和目标即经济效益最大化，而内控信息化通过职能分工、责任岗位和业务流程等方面的平台线上管理，在企业效率效益上的贡献则是毫无疑问的。而单位设置的职能目标就是完成党中央国务院的战略部署，实现社会效益最大化。单位往往更加注重公众服务的业务平台系统，而忽略了过程中与业务活动匹配的经济活动内部控制系统，没有充分重视财政财务管理的“以政控财、以财行政”的理念，缺乏业财融合基础和资金管理保障的信息系统，也就没法真正保障公共服务职能目标的实现。

第二，行政管理组织架构有待精简优化。企业管理架构要求全部业务垂直化管理并实现信息化，内控体系采用决策制衡机制，赋予审计委员会独立职责，并对ERP系统进行全方位的信息监控。而单位则是条块化管理的首长负责机制，内控体系的机构大多

是要求成立领导小组并由单位一把手挂帅，内控信息化牵头部门往往由财务部门设计，信息化部门落地，但业务部门的信息化系统配合度不够，与内部审计部门和信息化部门的职责还有不少交叉，降低了效率。

第三，单位组织文化建设仍需持续深入。企业发展追求并鼓励创新，这一目标要求内部控制信息化要实现机控，淘汰人控，



并投入大量人力物力财力去进行产品科学技术、经济管理活动的创新，不断提高效率。单位则往往追求稳定发展的目标，但稳定的标准有时并不是制度的稳定，而是单位领导意志的稳定，很多决策管理程序在一定程度上还是依靠领导意愿，而不是根据上位法和集体决策的科学内控程序，导致领导对于内控信息化的程序固化这一科学组织文化并不是非常重视，并没有把信息化建设作为一项政治任务和党建文化来完成。

第四，预算绩效评价机制有待持续完善。企业会根据效率效果的实现制定绩效薪酬激励机制，依据就是ERP内控管理系统中的数据，计算出工作投入产出比和管理效率效果。单位尤其是公益属性较强的单位往往按照完成上级工作任务和社会服务的效率效果，制定职务职级晋升和淘汰机制，这一过程主要依靠工作汇报和人工考核，内控信息化建设受到的种种限制导致无法提供相关信息，不但没有凸显内控信息化在绩效管理中的大数据收集和应用作用，也造成绩效评价的数据缺乏客观性。

四、对策与建议

结合上面的分析，本文拟从国家政策环境引导和支持、单位层面管理平台建设和共享两个方面提出相关对策与建议。

（一）国家层面强化内控政策环境建设

第一，落实国家战略部署，应用现代信息技术。党中央、国务院等一系列文件都强调信息化和互联网手段对于行政管理的重要支持作用。2018年7月，中央通过了全面实施绩效管理的相关意见，要求各单位对提供的公共产品和服务都要实施绩效管理，这要求行政管理的效率和效果不仅要在公众服务平台方面投入，更要在投入产出、成本效益等方面进行平台建设，在单位打造经济活动、业务活动和权力运行的内部控制信息化系统。根据纪委监委和国家审计的监督要求，不断完善单位内部管理留痕和电子档案机制，通过信息系统实现全方位、全流程和全覆盖的国家层面监督体系。

第二，强化贯彻内控政策，加大资金支持力度。内控工作开展以来，财政部及各部委结合形势任务和单位实际相继出台了多个文件宣传推动内控工作，强化内控信息化建设重要意义。未来的信息化落地过程中，财政部门应给予更大的支持，尤其是对实施较好的单位，应通过政策引导来促进内控建设持续推进。对于行政事业单位，应尽可能在内控建设工作中积极反映问题，并争取各方支持，同时，要在有限的预算范围内编制内控信息化建设专项预算，以保障内控建设不停步、不断档。

第三，结合政府会计改革，优化顶层框架设计。财政部及各部委在推进工作过程中，应当充分借鉴企业内控信息化建设过程中的有效经验，取优秀企业内控信息化建设经验所长，补行政事业单位所短。借助于全面实施的政府会计制度改革契机，将内控理念嵌入系统设计之中，加强对全国信息化工作的统一领导和资源统筹，避免系统重复开发和资源交叉，实现全国内控信息系统整体大跨步前进。

第四，强调理论服务实践，引导社会智库支持。内控建设需要理论引领，但更需要实践探索，国家应进一步发挥高校和科研机构等社会智库的作用，鼓励理论研究下沉到单位实际业务中，推进理论成果转换应用到具体单位中，促进转型到内控信息化建设的

实践中,投入更多的时间精力开展对党中央国务院战略部署、国家法律法规和单位内部制度的解构和对标,并将优化的内部制度作为信息系统的设计蓝图,建立内控信息化的理论研究体系和数据应用体系。

(二) 单位层面加强管理协同平台建设

第一,明确公共服务目标,打造业财融合平台。业务管理信息化平台,也属于业务事项管理,单位应当将事项管理与经济活动管理相结合,实现对工作规划制定、三重一大决策、工作任务分解、预算绩效目标、预算指标分解、工作过程控制、预算绩效评价的全面管理,真正将单位业务与财务活动相结合,行政事项与财政财务相一致,尽可能做到每个业务事项对应每笔预算支出,再通过本次政府会计改革最终实现政府、部门、项目的资金、资产、成本和绩效管理。

第二,落实国家机构改革,动态优化三定方案。单位应当借助于本次国家机构改革的春风,根据新的三定方案,重新规划组织架构、内控建设和信息化系统,形成工作职能、岗位分工、业务流程和信息系统的有效衔接,在扁平化管理的同时运用内控信息化手段实现管理制度化、制度流程化、流程岗位化、岗位标准化、标准表单化、表单程序化、程序信息化、信息系统化的八个转化。

第三,完善组织领导文化,促进单位作风建设。单位应当将党中央国务院战略部

署、国家法律法规和上级工作规划在内控信息系统中解构落地,并建立大数据信息和管理平台,在决策过程中引入科学程序,在管理过程中引入流程机制,在监督过程中引入信息平台,切实降低人为干扰因素,并在反对乱作为的同时反对不作为,树立“不积极作为就是渎职失职”的先进政绩观。

第四,全面实施绩效管理,落实单位建设责任。单位应当将内控信息化建设工作本身和记录业务工作的信息作为相关绩效考核的标准,明确内控信息化建设岗位的职责和要求,让信息平台全面覆盖单位各个业务运行的全过程,将内控信息化工作作为财务部门、审计部门、信息化部门和其他业务部门共同受益的一项工作。

作者单位:东北财经大学会计学院
中国财政科学研究院应用经济学博士后流动站
工业和信息化部财务司

主要参考文献

1. 唐大鹏,李俊仪.推进财政管理内部控制信息系统建设的经验及启示——以辽宁省财政厅为例.中国财政.2018(02)
2. 唐大鹏,常语萱.政府内部控制、政府财务信息与政府公信力.财政研究.2018(01)
3. 唐大鹏,王璐璐,常语萱.国家治理体系下审计结果公告信息披露质量的影响因素——基于2012~2015年省级数据分析.审计研究.2017(06)
4. 唐大鹏,王璐璐.政府内部控制多维分析:国家治理、财政治理和财务治理.会计与经济研究.2017(06)
5. 滕双杰,唐大鹏.全面推进行业系统内部控制建设——基于国家部委案例经验.财政监督.2017(03)
6. 周卫华.行政事业单位内部控制信息化探究.财务与会计.2016(15)

简 讯

天职国际全球首席执行官一行访问中注协



2018年12月6日,中国注册会计师协会常务副会长兼秘书长陈毓圭(右二)会见来访的天职国际全球(Bakertilly International)首席执行官泰德·维可(Mr. TedVerkade,左二)一行。

会计师事务所治理与管理

“互联网+”会计师事务所转型问题研究

■ 李 玥

摘 要

“互联网+”的发展模式使得传统行业与互联网产生了深度融合的可能。会计师事务所必须紧紧抓住“互联网+事务所”的发展机遇,积极采取行动加快对转型升级的战略部署。本文基于“互联网+”背景下会计师事务所发展现状,阐述了其在规模扩张、技术变革、服务以及素质提升四个层面的转型需求,并在深入分析会计师事务所转型发展面临挑战的基础上,有针对性地提出转型发展思路。

关键词 “互联网+” 会计师事务所 转型

一、问题的提出

“互联网+”即互联网与其他各个传统行业的联合。然而,这种联系并非是简单意义上的连接,而是利用信息通信技术以及互联网平台,让互联网与传统行业进行深度融合,创新发展形态。“互联网+”通过充分调动社会所拥有的资源,让市场中的各个生产要素与互联网进行深度结合,达到资源配置最优化。互联网技术可以整合企业的内部资源,实现企业内部的重组与创新,提高社会整体生产率和创新力度。“互联网+传统行业”,即通过利用互联网信息传递的便利,加快传统行业的转型发展,为传统行业构建一个紧密且系统的联系网络,实现信息共享,进一步改善信息交流困难的现状。

2016年12月,中注协发布《注册会计师行业发展规划(2016—2020年)》。《规划》围绕贯彻指导思想、实现发展目标,提出了未来五年的八项主要任务,其中包括推动实施“互联网+注册会计师”行动计划、改革完善行业监管、不断完善行业组织治理、持续加强行业党的建设。而从目前会计师事务所信息化水平来看,依然在沿用传统的业务流程,信息化投入成本有待提高,大量的审计工作仍需要审计人员亲赴被审计单位并依靠自身职业素质自行判断完成。此外,从信息

安全上看,事务所利用数据挖掘和分析等技术获取商业价值的同时,数据被盗用、数据泄露和数据篡改等现象时有发生,信息安全保障措施仍待完善。

二、“互联网+”背景下会计师事务所转型的需求分析

(一) 规模扩张的需求

“互联网+”的发展,是信息技术发展的趋势所在,也是企业自身转型和业务扩张的新契机。过去,会计师事务所大多以传统财务报表审计为主,事务所的“信息化”基本等同于审计软件的使用,缺乏对于行业大数据的捕捉和利用。随着信息化技术深入事务所工作的方方面面,事务所需要通过实务广泛进行数据收集,通过对行业发展、客户需求的敏锐认知,开拓业务类型,推动税务、咨询等非审业务的发展,打通事务所对企业的整条服务链,优化业务结构,扩张业务规模,壮大自身实力。

(二) 技术变革的需求

商业模式的每一次重大变革,都必然伴随着相应技术的重大改进。一方面,“互联网+”的浪潮下,数据的储存和分析不再是实务难题,数据抽取和判断成为业务核心,这对信息系统的筛选和判断机制提出了进

一步要求。另一方面，信息系统的安全问题日益突出，加固系统基础建设，完善数据管理制度，加大系统运维投入，提高应对突发事件的能力成为新时期事务所信息化建设的重要需求。

（三）质量控制的需求

“互联网+”带来了理念和模式的改变，打破了以往束缚会计师事务所内部质量控制



的人力和技术障碍。面对“互联网+”的浪潮，会计师事务所必须审时度势，利用互联网技术开展全方位质量控制，利用信息、数据和人员共享，加强对风险的分析预判，减少人力资源的浪费，提高客户满意度。

（四）素质提升的需求

随着会计电算化、人工智能财务分析及会计信息大数据建设进程的加速，审计的普通职能已经能够被机器取代，这对审计人员在信息化时代运用当代互联网技术提升自身业务能力提出了要求。事务所应强化队伍建设，通过各种培训使审计人员尽快适应时代发展所带来的各种新技术，顺应转型的需要。此外，会计师事务所应建立人员储备库，定期审核，重点培养，使能够顺应信息化潮流的优秀员工涌现出来，反哺事务所的信息化建设。

三、“互联网+”背景下会计师事务所转型面临的挑战

（一）信息化程度较低

当前，会计师事务所的信息化程度较

低，相关的系统建设和技术建设跟不上业务发展的需要。大多数会计师事务所将信息化简单地等同于传统审计过程中的数据搜集和软件使用，缺乏对于整个业务流程的信息化把控，缺乏以点带面的全方位信息化制度建设。同时，事务所目前的硬软件设施虽较以前有所进步，但与业务需求相比仍有较大差距。硬件设施建设上，设备的昂贵价格和管理人员的保守倾向，使得事务所信息化硬件水平提升缓慢；软件技术应用上，相对于现在广泛使用的审计软件，审计人员已在实践中对技术支持提出了更高期待。例如，很多事务所现有的审计软件在数据的采集方面，只能录入结构化数据，相关的非结构化或半结构化数据难以进入系统，这将导致数据的处理和分析缺乏全面性，从而影响审计决策的质量。

（二）传统运营模式惯性较大

就运营模式而言，当前会计师事务所大多以传统财务审计为主，业务流程和范围并未突破以往模式，仅利用互联网作为传播工具进行线上推广，缺乏对大数据的有力搜集、整合和再利用。从收入构成来看，大部分事务所的多数业务收入都来自于传统财务审计业务，管理咨询服务类项目收入占比较低。从业务开展来看，会计师事务所的主要审计方法仍然是传统的风险导向审计，尚未结合互联网思维进行转变，提供的审计报告较为单一，难以满足不同利益主体的个性化需求。这种传统的运营模式惯性较大，短时间难以完成由“传统的第三方审计机构”至“互联网大数据的建设和使用者”的灵活转变。

（三）市场拓展品牌建设难度较大

由于行业的特殊性，事务所广告宣传的自由度较低，大多数事务所经营模式相似，服务差异化较小，业务承接严重依赖个人关系，严重限制了自身的品牌营销和市场拓展。一方面，事务所以人脉拉拢客户，业务承接前缺乏专业的沟通和交流，容易造成审计工作的失误，影响自身口碑；另一方面，人脉带来的业务红利容易让事务所在发展中忽略品牌建设，舍本逐末，丧失人际关系以外的市场竞争力，给事务所建设的长期发展带来不利影响。

（四）质量控制体系不健全

当前时期，我国的会计师事务所在审计

质量控制方面存在着诸多问题。事前控制中，事务所普遍信息共享欠缺、项目分级不清、风险评估不足，并直接导致了审计风险的增加和人力资源的外流和浪费。事中控制方面，存在着人才流失严重、人员素质差异、独立复核不受重视等问题，导致部门经理、项目经理及工作人员的压力不断增大，长期超负荷工作；而助理审计员在还未



受到充分的培训和培养时，就需要承担一部分过重的业务压力，最终导致了会计师事务所审计质量的下降。事后控制上，由于会计师事务所内对上一年工作的审计业务质量的审查基本是流于形式，根本不能起到监督的作用，因此事后控制也完全不能发挥其真正效用。

（五）大数据技术应用难度大

事务所工作实务中，数据的获取和分析困难成为大数据应用难以深入开展的关键。由于注册会计师采集被审计单位电子数据缺乏法规、政策依据，被审计单位不愿意审计人员拷贝或采集其财务数据，或者被审计单位信息系统较为复杂、会计师事务所数据采集技术不足，都可能导致事务所难以获取所需数据。同时，由于信息化投入不足，缺乏相关专业人才，现阶段大多数事务所的数据分析方式还停留在单机版审计软件和电子表格分析阶段，并不具备对复杂数据的分析、挖掘能力，也不具备独立设计审计分析模型工具的技术实力。即使取得了被审计单位的全部财务信息，多数会计师事务所也无法针

对这些数据进行充分分析和有效利用。

四、“互联网+”背景下会计师事务所转型发展思路

（一）结合互联网提高信息化程度

“互联网+”背景下，会计师事务所应通过对整个业务流程的信息化整合及针对硬软件的技术建设，提高自身信息化水平。整合后的信息系统应包含管理和员工两个平台，涵盖事务所业务流程管理和运营管理的各个方面，通过整合人力资源管理、项目管理、客户管理等多个模块，实现内部资源的集中整合和跨区域审计项目的统一管理，实现管理系统与业务系统的互联共通，提升业务处理效率和质量。同时，管理人员应重视信息化建设，加大相关领域投资，更新硬件设备，将移动互联网、大数据、云计算等信息技术运用于办公管理系统建设、信息化咨询服务以及信息管理系统建设中来，提高资源利用效益，把握“互联网+事务所”时代的新机遇。

（二）运用互联网思维开发市场及品牌营销

互联网时代的到来，为事务所利用大数据开展品牌营销提供了契机。会计师事务所可以建立专门的客户管理系统，挖掘数据、分析数据，归纳不同类型的特征和需求，绑定老客户，发展新客户。利用信息系统，事务所可定期与客户进行互动，根据企业偏好提供个性化服务，有针对性地开展品牌营销，拓展业务市场。此外，事务所还可以借助新媒体平台进行宣传，展示业务流程和亮点，分享行业知识，塑造专业的品牌形象，吸引目标客户群体，发展新客户、承接新任务。

（三）利用互联网完善服务体系

除审计报告外，会计师事务所可将审计过程中采集、挖掘、分析和处理的大量资料和数据提供给被审计单位，帮助企业调整组织结构，加强内部控制，促进审计成果的综合应用。审计人员还可以将审计成果进行智能化留存，将问题数据化并固化到信息系统中，帮助企业对未来发展状况进行预判和预警。通过对搜集被审单位数据，事务所可以建立自己的数据库，挖掘行业信息，深化行业认知，拓展咨询服务类业务，形成针对客户的“审计-咨询”完整服务链，实现事务所

业务的信息化、多样化发展。

“互联网+”时代，企业高效运转，会计师事务所应结合时代特点，转变审计方法和理念，提高自身效率，及时评价企业日益频繁和复杂的经营管理活动的真实性和合法性，提高服务质量。

（四）借助互联网加强质量控制

事前，会计师事务所应建立规范的风险评估预警系统，通过分析比对自身项目和数据库信息，监控和限制风险因子，及时消除重大风险影响因素。事中，事务所应建立完善的业务系统，电子化监控整个业务流程，减少业务期间的遗漏和缺漏，降低项目风险，减轻项目经理的工作压力。事后，事务所应建立有效的质量控制系统，抽检已签字项目，对各项目后期质量进行严格复查，使事后控制不再流于形式。

（五）借助互联网建立大数据平台

会计师事务所可以通过彼此合作，搭建共享数据资源的大数据平台，增加事务所可获取的信息数量，提高自身服务质量。事务所应广泛培养适应大数据时代要求的审计人员，使他们可以有效利用大数据平台开展审计工作，提高工作效率，降低业务风险，更好地应对大数据时代带来的挑战。

五、结语

随着注册会计师行业迈入“互联网+”时代，“互联网+事务所”已成为审计行业不可逆转的趋势。其带来的不仅是挑战，更多的是创造价值和获取价值的机遇。面对“互联网+”的发展浪潮，会计师事务所需转变思维方式，顺应时代发展趋势，掌握新知识、新技术，以数字工具实现自身转型发展。

作者单位：天津鑫锐铭会计师事务所

主要参考文献

1. 张朝辉. “互联网+”背景下云审计的发展之路. 国际商务财会. 2016(7)
2. 刘洪柏. 会计师事务所的信息化管理. 财会学习. 2018(4)
3. 贾小鹤. 信息化建设在会计师事务所建设中的应用. 商业会计. 2018(2)
4. 秦荣生. 大数据、云计算技术对审计的影响研究. 审计研究. 2014(06)
5. 刘蓓. 会计师事务所审计质量控制浅探——基于“互联网+”的视角. 新会计. 2017(4)

简 讯

中注协发布指引 对注册会计师执行中央财政科技计划项目（课题）结题的审计业务作出规范

2018年12月17日，中注协印发《中央财政科技计划项目（课题）结题审计指引》（以下简称指引），对注册会计师执行中央财政科技计划项目（课题）结题的审计业务进行规范。该指引将于2019年1月1日起施行。

注册会计师开展中央财政科技计划项目（课题）结题审计工作，是中央财政科研项目资金管理的重要一环，有利于促进科研项目资金的合理使用。2017年3月3日，财政部、科技部、教育部、发展改革委联合印发《关于进一步做好中央财政科研项目资金管理等政策贯彻落实工作的通知》（财科教〔2017〕6号），其中要求“中国注册会计师协会制定科研项目财务审计操作指引，明确会计师事务所从事科研项目财务审计工作要求和技术规范”。根据科研项目财务审计工作实际，中注协随即启动了指引的起草工作，并于2017年12月4日发布征求意见稿。

为认真贯彻落实2018年5月两院院士大会精神和7月国务院发布的《关于优化科研管理提升科研绩效若干措施的通知》（国发〔2018〕25号）精神，中注协多次与有关部门沟通，就指引的相关内容进行优化修改和论证，完成了指引的制定工作。

指引以国家有关财政法律法规和中央财政科技计划相关管理规定为依据，以中央财政科技计划项目主管部门的需求为导向，在审计准则的总体框架下，按照风险导向审计思路，着重突出中央财政科技计划项目（课题）结题审计工作的特殊要求，对中央财政科技计划项目（课题）结题审计工作的承接、制定审计计划、风险评估、设计和实施审计程序、形成审计结论和出具审计报告等各个环节作出了规范，为注册会计师开展这项工作提供指导。指引体现了积极服务科技体制改革创新的要求，对会计师事务所从事该项业务具有较强的指导作用。

会计师事务所合伙治理：基于知识基础观视角

■ 唐衍军 蒋煦涵

摘 要

知识基础观是将知识资本视为一种关键性资源，来解释企业竞争优势来源的理论。会计师事务所是典型的知识资本密集型专业服务企业，知识资本在审计服务过程中扮演着关键角色，审计师的执业特征与知识基础观相吻合。本文基于知识基础观视角，提出了会计师事务所完善以知识资本为中心的合伙治理机制的如下路径：（1）加强对审计师知识资本的档案管理与有效运用；（2）通过关键业务授权实现高知识资本审计师留任；（3）通过授权与监督强化高知识资本审计师的作用；（4）提高审计师知识资本在事务所收益分配中的比重；（5）完善审计师之间的风险分担与共同监督机制；（6）发挥晋升机制对高知识资本审计师的激励效果。

关键词 会计师事务所 内部治理 合伙 知识基础观 知识资本

一、引言

中国注册会计师行业自1980年恢复重建后经历了两次具有里程碑意义的重大变革：一次是以1999年“脱钩改制”为标志的产权明晰改革，一次是以2009年国办56号文件颁布实施为起点、以大中型会计师事务所特殊普通合伙转制为主要内容的组织形式变革。在财政部和中国注册会计师协会的大力推动下，国内大中型会计师事务所在2013年年底陆续完成工商注册，组织形式主要由原来的有限责任公司制转变为特殊普通合伙制。然而登记注册为特殊普通合伙制并不等同于自然形成合伙治理（李晓慧，2011）。当前会计师事务所内部治理的结构优化设计仍面临障碍，亟待对治理机制进行结构优化和完善（黄琳琳和张立民，2018）。

会计师事务所属于典型的知识密集型企业，知识是其战略性的核心资源，也是其立足之本和服务之源（陈高才等，2013）。会计师事务所的组织形式选择及其变更，从本质上来说是由其本身的知识资本密集性所决定的。在全球范围内，随着知识经济时代的到来，知识资本的战略地位日益凸显，大量涌现出的知识密集型的“新型企业”引发了学者们对现有企业及企业治理理论的反思。由Barney等人所首倡的知识基础观为解决

治理问题与知识过程、知识与企业之间存在的间隙等方面的研究提供了理论基础（Foss等，2013）。因此，基于知识基础观视角对会计师事务所治理问题进行理论探讨，是一个重要的研究方向。本文首先对知识基础观及其发展做出简要回顾，随后分析该理论与审计师执业特征的吻合性，最后探讨会计师事务所基于审计师知识资本的合伙治理机制。

二、知识基础观及其在专业服务企业治理中的应用

知识基础观是将知识资本视为一种关键性资源，来解释企业在市场上竞争优势来源的理论，是对资源基础理论的深化和扩展。Wernerfel（1984）认为，企业的竞争优势并不能简单地归结为所处的市场结构和市场机会，而是来自于各种不同的、不能转移和模仿的组织资源，并基于企业之间资源异质性的假设将企业资源分为有形资产和无形资产，解释了由内部资源所决定的企业可持续竞争优势，进而提出了资源基础理论。Demsetz（1991）进一步指出，企业是一个知识的集合体，知识资本在企业价值创造中发挥着关键作用，应对对知识资本的治理和管理纳入企业治理机制。

Barney（1991）提出了确定企业竞争优势

资源的酸性测试指标：客户价值创造性、资源的相对稀缺性、不可完全模仿性、不可替代性，为知识基础观的创立奠定了基础。Roos和Roos（1997）研究发现，“知识”是能够通过Barney所提出的“酸性测试”的唯一资源，知识资本概念是对企业资源基础观的提炼，因而知识基础观的理论观点可以建立在资源基础观的理论基础之上。Grant（1996）从知



识可转移性、知识整合能力、知识专用性、知识获取的专门化以及生产所需的知识类型等方面分析知识的性质，对知识基础观进行了系统阐述。知识基础观的理论观点可以概括为：知识资本是企业竞争优势的根源，企业内部的隐性知识难以被竞争对手模仿，并且由当前知识资本存量所形成的知识结构也决定了企业发现未来机会、有效配置资源的方式（Beckman，1999）。

企业存在的原因之一就是要实现市场机制所无法达成的知识整合工作（Demsetz，1988），当前由资源基础理论所衍生出的知识基础理论是基于静态的假设来解释企业是如何获取并保持竞争优势的，忽略了企业内部知识资本之间的集成和整合（Teece等，1997）。基于企业所处环境的动态变化性特点，Teece（1998）进一步提出了动态的企业知识基础理论。Verona和Ravasi（2003）指出，对知识资本的创造和吸收能力以及对知识资本进行重新配置的能力是企业能力的内在基础，对知识资本进行获取、吸收、创造、整合所形成的动态能力支

撑着企业的竞争优势。Adams和Lamont（2003）认为员工对知识资本的动态管理和运用，是促进企业重新配置资源的动力，对于企业能力的获得和保持起到重要的支撑作用。

会计师事务所等知识资本密集型专业服务企业在过去三十年间快速发展，已成为当今全球经济发展的主要驱动力量（Empson等，2015）。随着对知识密集型企业研究兴趣的不断增长，知识基础理论逐步被应用到有关专业服务企业治理与绩效的研究领域。专业服务企业的核心问题在于知识资本的生产、分享和运用（Brivot，2012），不断获得新的知识以及整合知识实现产品创新和工艺创新的动态过程是企业竞争力的主要来源（Wu，2012）。Suseno和Pinnington（2017）将知识基础观与动态能力理论相结合，论证了专业服务企业中专业人员通过发挥对专业知识的运用能力而有助于企业动态能力的提高，同时也论述了专业人员在知识资本运用过程中所面临的挑战。

三、知识资本：会计师事务所的关键资源

知识基础观认为知识资本在企业发展过程中扮演着关键性角色，是企业获得竞争优势的关键资源。在审计执业过程中，审计师利用自身的专业知识和技能为客户提供审计鉴证或其他类型的非审计服务，这类审计服务所获得的报酬是会计师事务所获得收入和利润的主要来源。审计师知识资本是会计师事务所的关键资源，对于审计服务质量的提高有着重要的促进作用。

（一）知识资本：知识基础观与审计师执业特征的吻合

知识基础观在会计师事务所运营以及审计师执业过程中有着深刻体现：第一，知识资本是企业中极为重要的生产性资源。专业人员在服务市场上运用不同类型的知识为客户提供解决方案，从事“知识套利”行为（Seabrooke，2014）。在这一点上审计师与其他类型的专业人员是一致的，即利用自身的专业知识和技能为客户提供审计鉴证和其他类型的非审计服务，这类业务是会计师事务所收入和利润的主要来源。第二，知识可以分为显性知识和隐性知识两类，前者由于可以被“编码”而转移成本较低，后者仅能在应用中被体现因而较难转移。审计师的知识资本既有通过学历教育取得的显性专业

知识，也有在执业过程中通过“干中学”所逐步获得和积累的执业经验和客户知识等隐性知识。第三，知识还可以分为通用性知识与专用性知识，前者可以被广泛理解因而容易聚集起来完成某些生产活动，后者与特定时间和特定环境相关因而散落在各处难以聚集，知识转移的难度取决于接受者的知识学习能力。审计执业活动既需要通用性审计知识，也需要行业专门化或者客户专用性的知识。第四，大多数知识尤其是显性知识具有规模和范围经济性，一旦被创造则其被使用的边际成本很低。审计活动往往以项目团队的形式开展，知识资本的这个特征有利于团队知识的集成和运用。第五，个人是知识的主要创造者，也是隐性知识的主要储存地。这一点在会计师事务所等专业服务企业中体现的更为明显，高知识资本审计师在执业过程中发挥的作用往往更大。第六，高知识资本者具有较强的学习能力和连续不断地获取、积累、利用和创造知识的能力。高知识资本审计师不仅拥有较多的专业知识和技能，更拥有卓越的职业判断能力，是会计师事务所提高审计服务质量进而在市场竞争中获得动态优势的关键性资源。

（二）审计师知识资本的类型及作用

审计服务的提供过程即是审计人员对专业知识的加工、利用和创造过程。审计师在受聘于事务所之前通过学历教育所具有的专业知识，或者在受聘事务所之后在持续执业过程中通过总结经验等方式获得的专业技能，都有助于提高其发现客户财务报表中存在问题的能力（刘笑霞和李明辉，2012）。审计人员在受聘于事务所之前一般需要接受系统性专业教育。对于会计人才的成长来说，大学教育是起步的阶段又是十分重要的打基础的阶段（陈毓圭，2015）。通过正规学历教育所获得的专业知识和技能一般在整个注册会计师行业都能适用，根据知识资本作用的划分标准应归类于通用性知识资本。另外，根据Polanyi（1958）的观点，通过正规教育途径而获得的知识和技能均属于显性知识。接受过高度专业化教育从而具有较高水平显性知识资本的审计师，一般都具有较强的学习和获取知识的能力，能够在审计执业过程中不断地获取、积累、发挥和创造新的知识，这不仅使得审计师自身知识资本的水平得到提高，更重要的是提高了他们运用

知识资本解决审计问题的能力。接受系统化的专业教育还有助于审计师形成良好的知识结构，从而形成良好的审计职业能力结构，使得他们在审计质量生产过程中发挥关键性作用。

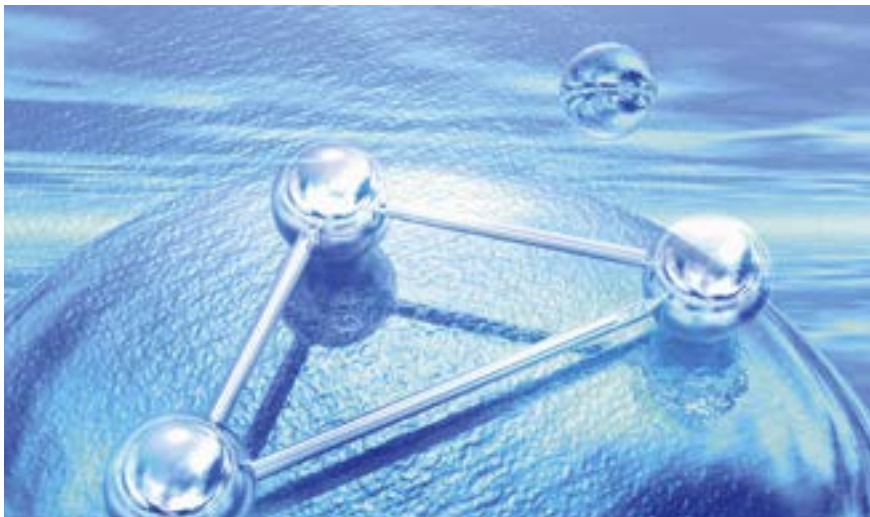
审计师知识、经验和能力的获取和积累过程，是在特定行业或事务所内长期进行“干中学”的过程（唐衍军，2017）。审计人员一般最初是以助理人员的身份参与审计执业活动的，他们在长期的业务实践过程中逐步获得和积累适应审计工作需要的专业知识。这类专业知识难以被书面化或程序化，难以在事务所内广泛传播，只能为个体审计人员所掌握和运用，因而可以被视为审计师的一种内隐性知识资本。审计服务提供过程需要与客户密切合作，有关特定客户的专用性知识就成为了企业的一种重要投入要素。审计师在长期的“干中学”过程中能够获得和积累一种对审计执业活动至关重要的客户知识。审计师关于特定行业客户的知识是其在长期执业过程中，通过“干中学”进行经验总结而形成的特殊知识与能力。根据知识资本作用的划分标准，审计师的行业经验以及对特定客户的个人经验应归类于专用性知识资本。审计师在执业过程中所积累的个人经验是其专业胜任能力的重要构成部分之一（Christopher等，2008），丰富的执业经历不仅有助于审计师执业经验的积累、专业胜任能力的发挥（Chi等，2010），还有助于审计师保持应有的独立性，确保审计服务质量（Kaplan等，2008）。因此，审计师所拥有的以执业经验为代表的隐形知识资本也对会计师事务所的审计服务质量产生正面影响。

四、以知识资本为中心的会计师事务所治理机制

审计师自身的知识资本在审计服务质量提高中扮演了重要角色，是有助于会计师事务所获取竞争优势的关键资源。会计师事务所作为知识密集型组织，自身没有一个行之有效的知识管理系统是不合时宜的（陈高才等，2013）。在完成特殊普通合伙组织形式变革的基础上，国内会计师事务所仍需要进一步探索以知识资本为中心的合伙治理机制，以促进注册会计师审计供给侧的治理优化。

（一）加强对审计师知识资本的档案管理 与有效运用

具有特定专业技能和专门经验的高知识资本审计师，是会计师事务所最具关键性的资源。高知识资本审计师无论是在对合伙事务进行重大战略决策时，还是在具体审计业务的执行过程中，都发挥着关键性的作用。因此，在会计师事务所内部，建立健全人才档案并绘制专门技术人才地图，对具有特定知识或专门经验的审计师进行动态管理显得尤为重要。人才档案的建设需要根据审计



师知识资本维度与水平的不同确定分类或分级，其中尤其要关注审计师的教育水平、执业经验、行业专长、职业道德遵守以及诚信情况，有必要的话还可以建立专门的审计师诚信档案。审计师知识资本分类档案与人才地图的建设，有助于会计师事务所根据具体的审计业务类型，配置具备差异性 or 互补性的审计师，通过合理调配审计师资源来确保团队工作质量，避免事务所资源的浪费，从而提高事务所的执业绩效与市场竞争力。

（二）通过关键业务授权实现高知识资本审计师留任

专业服务企业的治理关键在于对高流动性专业人员的保留和激励（Greenwood等，2005），然而国内会计师事务所普遍存在着高素质人员流失等问题（赵辉文等，2018）。高知识资本审计师若从原事务所分化出来，可能会带走一部分关键资源，离职后很可能成为竞争对手的业务骨干，或者他们自身就成为原事务所的有力竞争者。为防止审计师离职所可能导致的损失，对于关键审计业务或重点岗位需要建立分工与合作机制。

比如对重要客户的审计业务应由多个审计师或项目团队协作完成。关键任务的分工与合作机制设计，使得个体审计人员不能够完整地掌握执行关键业务所需的全部资源。由于关键资源掌握不足以及自身知识和能力的欠缺，个体审计师不能够独立地从事有关业务活动，这使得审计师的离职动机或利用所掌握的资源牟取私利的动机都将减弱。分工与合作机制不仅有利于高知识资本审计师的留任，还有助于审计师之间知识和能力的优化组合，进而促进审计师团队整体执业能力的提升。

（三）通过授权与监督强化高知识资本审计师的作用

审计师是审计执业活动的主体，在会计师事务所运营与价值创造中居于核心地位。会计师事务所一般不存在外部出资人身份的股东，对重大合伙事务由全体合伙人共同决策，对于具体业务的决策权则需要授予从事执业活动的审计师。中国注册会计师协会发布的《会计师事务所内部治理指南》明确提出：“事务所内部治理应当以‘人合’为基础，尊重注册会计师的智力劳动和专业价值，充分发挥专业知识在事务所内部决策和管理中的主导作用。”鉴于个体审计师在知识、能力以及拥有和掌握资源等方面存在差异，需要将更多的决策权赋予高知识资本审计师，以提高事务所治理和运营效率。为了减少在授权与执行过程中所产生的代理成本，特殊普通合伙制会计师事务所在合伙人委员会之外，还需要设立监事会以对权力的行使进行监督。

（四）提高审计师知识资本在事务所收益分配中的比重

审计师知识资本是会计师事务所的关键性生产要素，知识资本水平代表着审计师未来对于审计质量提升的可能贡献程度。在收益分配机制设计中，应将审计师知识资本及其业绩和贡献纳入考量范围。中国注册会计师协会发布的《会计师事务所特殊普通合伙协议范本》规定了三种收益分配方式：按出资比例分配、平均分配或者按照约定比例进行分配。在第三种分配方式中，可以以合伙人的教育水平、执业年限、专业胜任能力、业务开拓能力、业务质量等因素作为约定比例的基准。非合伙人的管理人员薪酬应与其业务拓展能力、业务质量、管理水平等挂

钩,采用高浮动的计酬方法。非合伙人的专业技术人员应以职业品德、胜任能力等因素为基础,辅以完成工作量和差错率等指标,采用低浮动加特殊奖励的方法,以更好地激发知识型员工的工作积极性。

(五) 完善审计师之间的风险分担与共同监督机制

特殊普通合伙会计师事务所内部治理需要在共同决策与公平分配的基础上建立风险分担机制。风险分担机制要求事务所内的全体合伙人对于由于个别人员工作漏失所造成的损失联合承担责任。合伙人承担联合责任的范围,既包括由于员工工作失误所造成的财产或声誉损失,也包括由于潜在的法律诉讼所带来的风险。在风险与责任的约束下,审计师将更加有动机提高执业审慎性,努力工作并通过“干中学”提高职业胜任能力。风险分担机制可以使得审计师在增加自身努力的同时,也有很强的动机监督其他审计师的执业行为,从而有助于形成同事监督的氛围。建立作为合伙事务监督人的合伙事务监督委员会以及对项目团队进行纵向监督等,是共同监督机制的主要构成部分。完善的风险分担与共同监督机制,能够向客户传递高质量审计服务的信号,有利于事务所业务的开展,是维护事务所声誉、实现合作共赢目标的重要保障。

(六) 发挥晋升机制对高知识资本审计师的激励效果

高知识资本审计师不仅接受过良好的教育,更可能拥有卓越的经验 and 职业判断能力,是事务所执业中价值创造的中坚力量。审计师的诚实、公正、有合作精神等良好品

德,在把好审计质量关、维护项目团队团结等方面也起着关键作用。应该将合伙人资格赋予知识资本水平较高且品行端正、业务能力突出的审计师。给予高知识资本审计师晋升为合伙人的机会,有助于其主观能动性的发挥,从而激发其潜力与创新能力。合伙人资格遴选机制可通过对专用性投资的激励作用而加深审计师对事务所的依赖,实现对高知识资本审计师的深度套牢。审计人员所掌握的知识和技能各有侧重,具有一定程度上的互补性。审计人员在执业过程中通过不断交流,能够互相了解对方的优势和特点。合伙人遴选的推荐机制能够使得有较高知识资本水平和卓越经验的审计师进入合伙人队伍,有利于提高事务所的运营效率与执业质量。

基金项目: 本文是自然科学基金项目“会计师事务所合并、智力资本与审计质量”(批准号: 71362008)和江西省教育厅科学技术研究项目“审计师知识资本集成、进入权激励与审计质量”(批准号: GJJ180330)的阶段性研究成果。

作者单位: 华东交通大学经济管理学院
江西财经大学会计学院

主要参考文献

1. Empson L., Muzio D., Broschak J. and Hinings B. Researching Professional Service Firms: An Introduction and Overview[R]. NBER Working Paper CPSF-012: 2015.
2. Foss N J, Lyngsie J, Zahra S A. The role of external knowledge sources and organizational design in the process of opportunity exploitation[J]. Strategic Management Journal, 2013, 34(12): 1453~1471.
3. Greenwood R. Li S.X. Prakash R. and Deephouse D.L. Reputation, Diversification and Organizational Explanations of Performance in Professional Service Firms[J]. Organizational Science, 2005, 19(6): 661~673.
4. Seabrook, L. Epistemic arbitrage: Transnational professional knowledge in action[J]. Journal of Professions and Organization, 2014, 13(1): 49~64.
5. Suseno, Y., & Pinnington, A. H. The war for talent: human capital challenges for professional service firms[J]. Asia Pacific Business Review, 2017, 23(2): 205~229.
6. 陈高才, 吕建玲, 王忠谦等. 会计师事务所知识管理问题的解析和模式创新研究. 会计研究, 2013 (7)
7. 陈毓圭. 大力提升会计人才的胜任能力. 中国注册会计师. 2015 (7)
8. 黄琳琳, 张立民. 注册会计师审计供给侧治理优化: 理论框架构建——基于会计师事务所内部治理的述要. 中国注册会计师. 2014 (12)
9. 李晓慧. 四大合作所合伙治理的框架、经验及其启示. 中央财经大学学报. 2011 (7)
10. 刘笑霞, 李明辉. 会计师事务所人力资本特征与审计质量——来自中国资本市场的经验证据. 审计研究. 2012 (2)
11. 唐衍军. 原型理论视角的会计师事务所治理研究. 中国注册会计师. 2017 (2)
12. 赵辉文, 戴其林, 李丽华等. 中小型会计师事务所如何做好内部治理. 中国注册会计师. 2018 (1)

中注协工作 CICPA NEWS

注册会计师考试

12月10日，2018年注册会计师全国统一考试成绩正式发布，同时启动成绩复核、合格证发放等工作。

行业培训

11月12日至16日，在上海国家会计学院，举办全国会计领军（后备）人才培养工程第十三次联合集中培训，注册会计师类七个在训学员约260人参加培训。

11月14日，在上海国家会计学院，举办全国会计领军（后备）人才培养工程第十三次联合集中培训毕业典礼，梁立群副书记出席相关活动。

11月11日至15日，委托厦门国家会计学院，举办“2018年最美乡村建设研讨班”，会计师事务所经理级别以上人员约80人参加培训。

11月29日至30日，在湖南省平江县，作为财政部精准扶贫项目，中国注册会计师协会、中国财会资产评估人才交流开发中心联合举办“平江县中小企业创新发展公益培训班”，平江县中小企业代表120余人参加培训。

12月4日至6日，在上海国家会计学院，举办2018年行业人才工作培训班，教育培训委员会委员，各地方注协分管培训工作的秘书长、主任和相关人员，三所国家会计学院主管面授、网络培训工作的主任和相关人员，证券所培训或人力资源负责人共155人参加。

行业监管

11月15日，中注协惩戒委员会召开2018年第二次会议。会议充分听取了拟惩戒当事人的申辩意见，综合考虑了2018年执业质量检查发现问题的整体情况，以及事务所对上一轮检查结果的整改情况等，经过深入讨论、充分审议、投票表决，作出了正式惩戒决定。

11月29日至12月1日，与证监会会计部在北京国家会计学院联合举办2018年证券资格会计师事务所审计培训班。

行业研发

12月3日，调研武汉光谷自主创新会计服务示范基地建设情况。

12月10日至14日，召开全国会计服务示范基地工作培训班。期间，召开基地工作座谈会，调研厦门中小事务所发展情况。

12月14日，召开在京部分会计师事务所负责人当前行业发展问题座谈会。

12月20日，调研北京中小事务所发展情况。

行业统战

12月20日，印发中国注册会计师行业青年文明号评选的通知。

12月27日，参加新的社会阶层专业人士庆祝改革开放40周年主题研讨会。

国际及港澳台交往

11月19日，美国管理会计师协会（IMA）研究总监奇普·克鲁姆维耶德先生（Mr. Kip Krumwiede）访问中注协。

11月20日，澳大利亚公共会计师协会（IPA Australia）课程与学历总监加利·普夫鲁格拉特教授（Prof. Gary Pflugrath）访问中注协。

中注协工作 CICPA NEWS

11月22日，英格兰与威尔士特许会计师协会（ICAEW）商业与共享服务执行总监甘莎伦女士（Ms. Sharron Gunn）访问中注协。

12月2日至7日，中注协代表赴美国参加国际会计师职业道德准则理事会（IESBA）会议。

12月6日，陈毓圭秘书长会见了天职国际全球会计公司（Baker Tilly）首席执行官兼总裁泰德·维可先生（Mr. Ted Verkade）一行。

12月7日，陈毓圭秘书长应邀出席天职国际全球会计公司（Baker Tilly）“天职国际品牌升级全球发布仪式暨天职国际‘一带一路’协同服务平台发布会”并致辞。

地方注协工作 UPDATES OF LOCAL CPA INSTITUTES

北京

11月18日，北京注协第一、二、三期专家型管理人才继续教育第一次集中培训在厦门国家会计学院开班，这是首次将三期学员集中起来进行后续教育培训。该项目旨在培养集专业技术、创新意识、管理水平于一身的复合型人才，促进行业队伍整体素质的全面提高。

12月10日至18日，北京注协惩戒委员会、财务报表审计专业技术委员会、非鉴证服务专业技术委员会、专项审计专业技术委员会和行业发展战略委员会相继召开2018年度总结会，同时对2019年的重点工作进行了部署和展望。

12月24日，北京、天津、河北三家注协在天津召开行业监管工作研讨交流会，围绕行业监管工作和惩戒重点问题，以及执业质量检查工作中的实际问题和工作创新点进行讨论。

天津

11月9日，天津市注协召开2018年度专业技术研究结题会议。各专业技术研究项目负责人分别就各自负责的专业技术研究问题的相关情况向评审专家做了汇报，评审专家针对研究项目的具体内容提出意见和建议。

山西

11月23日至27日，山西省注协在山西财经大学举办省行业青年人才培养基地第六期应届毕业生培训班。山西财经大学党委常委、纪委书记王新淮，省注协秘书长张志祥、副秘书长高玉荣和山西省17所高等院校的会计学院（系）领导出席开班仪式，17所院校通过考试选拔的645名毕业生参加培训。

12月18日，山西省注协党支部开展“纪念改革开放40周年”主题党日活动，观看《庆祝改革开放40周年大会》现场直播，和中央党校科研部教授、博士生导师洪向华所作的题为《改革开放之路——纪念改革开放40周年》辅导报告视频讲座，共同回顾并讨论祖国改革开放40年取得的伟大成就和伟大变革。

上海

12月5日，上海市注协举办2018年行业团干部培训班，共有来自全市会计师事务所的近60名团干部参加培训。本次培训班邀请团市委基层工作部部长杨莉萍，以“深化学习习总书记7-2重要讲话精神”为主题进行授课，系统介绍了共青团的历史，深入浅出地讲解了企业共青团如何开展工作。

12月13日，上海市注协组织召开2018年上海市检查工作总结会，近300家会计师事务所和全体执业质量检查人员参加会议。会议通报了2018年执业质量检查工作和事务所分类管理考核评审工作情况，2家事务所及检查人员代表作交流发言。

浙江

11月28日，浙江省财政厅厅长徐宇宁赴浙江同方会计师事务所调研，与公司负责人和注册会计师行业新的社会阶层党外代表人士、省政协委员陈露霞座谈，听取意见建议，谋划财政工作思路。

近日，浙江省财政厅副厅长、省注册会计师行业党委书记沈磊先后赴浙江正健会计师事务所、台州中天会计师事务所、立信会计师事务所浙江分所调研，走访注册会计师行业新的社会阶层党外代表人士、省人大代表张敏华，台州市政协委员金冠兴，杭州市政协委员沈建林，听取意见和建议，帮助协调解决实际困难，为新的社会阶层党外代表人士发挥作用创造有利条件。

安徽

近日，安徽省注协根据财政厅2018年学雷锋志愿服务主题活动安排和“青春志愿行进社区”活动

地方注协工作 UPDATES OF LOCAL CPA INSTITUTES

安排，联合厅内相关处室，共同开展“国际志愿者日”主题学雷锋志愿服务活动，走进合肥市水西门社区，送服务、送关怀、送温暖。

江西

11月10日，江西财经大学会计学院与江西省注协联合举办第十届CFO论坛暨2019届毕业生就业专场招聘会。学界、商界知名人士、专家以及来自江西财经大学、省审计厅、省注协的相关负责同志出席论坛开幕式。

山东

11月8日，山东省注协第二期高端人才班毕业典礼在上海国家会计学院举办，上海国家会计学院副院长卢文彬、山东省财政厅会计处处长刘焕平、山东省注协副会长梁仕念出席典礼并讲话。本期学员包括59名来自省内会计师事务所的优秀注册会计师，经过六次集训学习，历时三年顺利毕业。

湖北

12月4日，中共湖北省注册会计师行业第二次代表大会和省注协第五次会员代表大会在武汉召开，182名党员代表和264名会员代表参会。中注协行业党委副书记梁立群、省财政厅、省民政厅等10多个省直部门的负责人出席大会。

湖南

12月7日，湖南省注协党委召开2018年第八次全体委员会议。全体委员审议通过了《关于进一步加强我省注册会计师行业统战工作的指导意见》、新发展党员和转正预备党员名单，并就2019年行业党费收缴、重点党建工作、文体活动等进行讨论。会议还集体学习了《习近平扶贫论述摘编》等。

广东

11月28日，广东省注协秘书长袁庆一行到珠海国睿信达会计师事务所调研，国睿信达事务所所长及相关合伙人向袁庆秘书长汇报了支部党建和业务发展情况，双方就行业存在的问题和未来的发展进行交流。

12月14日，广东省粤港澳合作促进会在广州召开第四届会员代表大会，选举产生广东省粤港澳合作促进会新一届领导机构。广东省注协秘书长袁庆当选第四届理事会常务理事。

12月25日，广东省中小型会计师内部管理云平台宣讲会在广州召开，省注协秘书长袁庆出席宣讲会并讲话。宣讲会邀请相关软件公司技术人员对事务所内部管理云平台产品进行宣讲，共150余位主任会计师、合伙人及相关管理人员参加活动。

深圳

11月27日，深圳注协秘书长刘雪生、副秘书长孙洪军等一行10人受邀赴广东省注册会计师协会分享深圳地区行业大数据管理经验，推进全省报备一体化进程。广东省注册会计师协会副会长兼秘书长袁庆、副秘书长葛芸及相关部门代表、广州市注册会计师协会代表及软件公司的技术专家等参加会议。

12月4日，“深港法律服务深度合作区”共建启动签约仪式暨第一次联席会议在深圳前海举办。深圳

地方注协工作 UPDATES OF LOCAL CPA INSTITUTES

市注册会计师协会与来自深港两地39家法律专业组织作为40家首批签约机构现场签署了“深港法律服务深度合作区”战略框架协议。深圳市司法局副局长徐鹏、前海管理局副局长田敏、深圳市前海一带一路法律服务联合会会长杜春、等深港两地法律行业领导专家参加签约仪式。

广西

11月27日，广西第四期“十百千”拔尖会计人才（注册会计师类）培训班在上海国家会计学院开班。广西注协秘书长黄中一、上海国家会计学院院长助理易宏勋出席开班仪式并发表讲话。

四川

11月19日至20日，四川省注协第五次会员代表大会在成都召开。大会由省财政厅总会计师黎家远主持，省民政厅、省社科联有关领导出席会议并致辞，来自省财政厅机关党办、四川财经职业学院等相关单位和黑龙江等兄弟省（市、自治区）行业协会的特邀嘉宾，以及全省各市（州）的会员代表和行业外代表共计410人参会。

11月29日，由四川省、市两级注册会计师行业党委牵头组织，行业同心团绵阳分团和游仙区财政局承办的“两新联万村·党建助振兴”四川省注册会计师乡村行百村财会人员培训活动——游仙专场，在绵阳市游仙区举办。来自游仙区各乡镇、街道、经济试验区财务负责人和会计人员共计200余人参加活动。

12月25日，四川省委非公经济和社会组织工委专职副书记尹显耀、主任科员梁毅一行到省注册会计师行业党委、省注册会计师协会就省行业党建及业务开展等有关问题进行专题调研。

重庆

近日，重庆市注协以“新审计报告准则”为主题举办研讨会，行业专业技术委员会委员、部分证券机构和中小机构代表以及市财政局监督处同志共30余人参加研讨会。

陕西

11月18日，陕西省注协在西安体育学院举办“2018年陕西省注册会计师行业趣味运动会”，主题是“团队、协作、拼搏、健康、快乐”。运动会针对行业特点量身打造了会计大力士、财源滚滚、运转乾坤等12个比赛项目，来自全省各市注册会计师行业管理机构、各会计师事务所的39支代表队750余人参加比赛。

甘肃

12月8日，由甘肃省注协主办，甘肃广合会计师事务所有限公司、北京中瑞诚会计师事务所甘肃分所承办的甘肃省首届绩效评价高峰论坛在兰州举办。论坛邀请了全国知名专家代表、高校学者、省各级财政部门预算绩效管理工作者、省会计高端人才和30多家会计师事务所负责人及专业人员共140余人参加。

03 学术研究

ACADEMIC RESEARCH

59 分析师跟进、外部审计质量与盈余管理方式——来自
外部治理互动效应与微盈余视角的经验证据 | 许汝俊

68 财务灵活性、产权性质与企业技术创新投入——来自
高新技术企业上市公司的经验证据 | 朱明秀 文娅

73 高管法律背景特征影响了审计收费：“提升”还是“降
低”？ | 池玉莲 张刘锋

78 国际公共部门会计准则执行质量对政府治理水平影
响的跨国实证分析 | 马浚洋 赵晓雨 夏雨飞

85 专利权质押融资价值评估研究 | 何金开

分析师跟进、外部审计质量与盈余管理方式

——来自外部治理互动效应与微盈余视角的经验证据

■ 许汝俊

摘要

本文以战略要素市场理论及资源依赖理论为基础,结合应计盈余管理指标及修正的真实盈余管理总指标,引入微盈余状态探讨了分析师跟进治理效应及其与外部审计质量治理互动效应。研究发现:(1)分析师跟进对应计盈余管理抑制作用存在方向性,即正向应计盈余管理较负向应计盈余管理会有明显的分析师跟进治理效应,且存在分析师跟进及高跟进量对正向应计盈余管理抑制作用更大,但并未发现微盈余状态对以上关系的影响;(2)分析师跟进决策与强度对真实盈余管理具有明显的抑制效应,且非微盈余状态下分析师跟进对真实盈余管理的治理效应更明显;(3)高审计质量公司对真实盈余管理与分析师跟进决策、强度间关系的敏感性显著高于低审计质量公司。

关键词 分析师跟进 外部审计 盈余管理方式 互动效应 微盈余

一、引言

近年来,作为新兴资本市场逐渐兴起的重要职业,金融分析师一职得到学术界及实务界的普遍关注,学术界有关其跟进、预测及评级行为研究也逐渐显现。从投资者角度而言,金融分析师拥有相关专业知识和独特信息优势,通过定期对相关上市公司的盈余预测及评级报告来为投资者提供有价值的投资决策参考,具有显著降低公司信息不对称的重要作用(Cang et al., 2014; Luo et al., 2015)。与此同时,从分析师自身声誉及发展而言,其盈余预测精度及相关的综合预测能力将影响其在每年度《新财富》明星分析师评选中的排名。鉴于以上两点,金融分析师在资本市场尤其是新兴资本市场的作用及角色发展尤显重要。此外,分析师跟进决策及强度也是一把“双刃剑”,一方面,从公司治理理论来看,分析师跟进已被证实不论是在融资成本、盈余管理还是股票同步性上都具有外部监督治理效应(Bowen et al., 2008; Lan et al., 2013; 朱红军等, 2007);另一方面,从信息不对称与迎合理论来看,分析师跟进伴随而来的可能是公司管理

层的相关迎合进而引致分析师预测真实价值存在偏误,给投资者造成不实判断,这种跟进所形成的监督效应为公司管理层带来了一定压力,管理层是否会通过改变盈余管理方式来调控盈余达到甚至超过分析师盈余预测水平,从而为投资者提供更多利好公司的信息,是当前分析师跟进研究的重要课题。而在与分析师跟进同为治理机制的外部审计监督模式下,理论上均认为高审计质量提高了企业盈余管理的成本,而审计质量与分析师跟进对盈余管理的作用究竟是存在明显的替代效应还是具有互为促进的强化作用,现有文献鲜有涉及。故本文通过相关研究来分析分析师跟进与审计质量对不同盈余管理方式的影响程度及两者治理效应的关系,并考察微盈余环境对分析师跟进效应及其与外部审计质量的治理互动效应的影响。

二、理论分析与研究假设

国内外研究均表明分析师具有明显的治理效应,其往是公司舞弊的揭发者(Dyck et al., 2010),有关分析师相关治理效应的研究也主要集中于对盈余管理的因果关系研

表 1 变量释义与计算方法

变量类型	变量符号	变量释义及计算
被解释变量	AM+	正向应计利润操控
	AM-	负向应计利润操控
	RM1	真实盈余操控总程度1
	RM2	真实盈余操控总程度2
	RMp	异常生产成本
	RMc	异常经营现金净流量
	RMd	异常酌量性费用
解释变量	analyst	是否存在分析师跟进，存在取1
	analystfollow	分析师跟进强度1，用ln（1+分析师跟进人数）表示
	auditquality	审计质量代理变量，以中国注册会计师协会（CICPA）网站公布的2008-2015年会计师事务所综合评价前百强资料为依据选取前八大事务（含国际四大）作为高审计质量公司组，属于前八大取1
	meda	分析师跟进强度2，以中位数对样本进行划分（无分析师跟进时记为0），中位数以上为高跟进组，用于后续内生性处理
	MP	微盈余状态指标，借鉴Roychowdhury（2006）和Zang（2012），以异常项目前盈余除以总资产平减后的数据表示，范围在（0，0.05%）取值为1
控制变量	NAC	实际控制人性质，国有性质取1
	seperation	两权分离度
	TTA	总资产周转率
	ROA	总资产报酬率
	MS	高管持股比例
	growth	营业收入增长率
	lev	资产负债率
	size	公司规模（总资产对数表示）

表 2 描述性统计结果

变量	mean	median	sd	min	max
AM+	0.0860	0.0620	0.0830	0	0.432
AM-	-0.0730	-0.0500	0.0730	-0.331	0
RM ₁	-0.109	-0.0940	0.228	-0.924	0.595
RM ₂	-0.0730	-0.0660	0.167	-0.657	0.519
RMp	-0.0820	-0.0640	0.162	-0.726	0.407
RMc	0.0470	0.0320	0.0950	-0.289	0.435
RMd	0.0270	0.0290	0.109	-0.366	0.351
analyst	0.720	1	0.449	0	1
analystfollow	1.857	1.792	0.803	0.693	3.434
MP	0.0960	0	0.294	0	1
NAC	0.475	0	0.499	0	1
auditquality	0.0400	0	0.197	0	1
seperation	5.405	0	7.804	0	28.80
TTA	0.685	0.569	0.493	0.0440	2.764
ROA	0.0390	0.0340	0.0620	-0.224	0.239
MS	0.0600	0	0.138	0	0.597
growth	0.200	0.100	0.617	-0.647	4.666
lev	0.472	0.469	0.226	0.0500	1.223
size	12.69	12.56	1.251	9.811	16.37

究上。分析师在不同投资者保护程度下其跟进对应计盈余管理的影响表现出一定差异（赵玉洁，2013），表明应计盈余管理抑制程度具有一定的法律制度约束效应。而在区分产权性质后分析师跟进对应计盈余管理的敏感度，呈现出产权性质差异性，即非国有产权性质在分析师跟进对盈余管理的抑制影响更为敏感（苏春江，2015）。分析师行业及其相关研究虽然在我国处于起步状态，但发展态势较好，其治理效应也逐渐显现，所以理论上其对更易出现的正向盈余管理会有更为明显的抑制作用，即不同方向的应计盈余管理程度在分析师跟进时预期会有明显不同的反应。

与此同时，国外学者均认为如果分析师和股东等利益相关者对经理人行为存在监督效应，那么真实盈余管理应该被考虑在内（Irani et al., 2013; Chen et al., 2015），所以学者们开始探索分析师跟进与真实盈余管理及盈余管理方式差异的影响。由于真实盈余管理更难察觉且具有较小的个人成本，所以经常被作为管理层应计盈余管理的“替代品”（Cohen et al., 2008；Zang, 2012），国内研究表明，具有较高隐蔽性的真实盈余管理会弥补应计盈余管理下降对盈余的影响进而迎合分析师跟进（李春涛等，2016），但该研究使用了将发布盈余预测报告的机构数作为分析师跟进数量，并非以单个具体分析师发布预测作为分析师跟进数量，这与研究单个分析师发布盈余预测作为跟进数进行研究存在一定差异，且国外学者研究发现运用真实盈余管理计算时采用的综合指标存在一定缺陷（Cohen and Zarowin, 2010; Zang, 2012），即不能将异常经营现金净流量和异常生产成本结合起来计算，因为相同活动可能同时造成高生产成本和低经营现金净流量，导致重复计算问题，进而提出现有真实盈余管理相关研究结论可能存在偏误，并提出了真实盈余管理总量的新指标，即用异常生产成本与异常酌量性费用之差（RM1）和异常经营现金流减少量与异常酌量性费用减少量之和（RM2）来代表总体真实盈余管理程度。所以从分析师跟进的治理效应来看，其可能对真实盈余管理起到抑制作用，也可能存在管理层应对分析师跟进的迎合效应。鉴于以上分析，本文提出如下假设：

表3 分析师跟进决策与应计盈余管理（全样本）

变量	(1) AM+	(2) AM-
analyst	-0.005** (-2.22)	0.001 (0.07)
MP	0.022*** (2.36)	-0.014 (-0.84)
analyst×MP	0.007 (1.02)	0.009* (1.67)
auditquality	-0.013*** (-2.75)	-0.012*** (-2.62)
NAC	-0.010*** (-4.69)	0.003 (1.14)
seperation	-0.000 (-1.43)	-0.000 (-0.09)
TTA	-0.013*** (-5.72)	-0.011*** (-5.11)
ROA	0.337*** (17.78)	0.189*** (11.99)
MS	-0.002 (-0.25)	-0.002 (-0.20)
growth	0.025*** (17.64)	-0.025*** (-17.00)
lev	0.043*** (8.30)	-0.046*** (-9.38)
lnassets	-0.004*** (-4.49)	0.011*** (11.46)
industry	控制	
year	控制	
Constant	0.109*** (7.00)	-0.197*** (-13.60)
Observations	8,268	5,509
Adj R²	0.174	0.198
F	19.75	15.65

注：*** p<0.01, ** p<0.05, * p<0.1

假设1：存在分析师跟进及跟进强度增大时，应计盈余管理会明显下降且呈现应计方向的高敏感性（治理效应）；

假设2a：存在分析师跟进及跟进强度增大时，真实盈余管理明显抑制；

假设2b：存在分析师跟进及跟进强度增大时，真实盈余管理明显增大。

国内外研究均证实审计质量一定程度上影响了企业舞弊及盈余管理的操控成本。从内部审计角度分析发现盈余管理在高内部审计质量下明显被抑制（蔡春等，2009），而

将外部注册会计师审计与内部控制结合研究发现，审计质量作为外部监督模式，在对盈余管理的抑制作用上与内部控制治理具有互补的关系，且呈现出产权及市场化程度差异（张嘉兴等，2014）。与此同时，以会计师事务所审计作为外部审计质量替代变量对盈余管理方式及程度的影响研究也逐渐显现，四大事务所审计的上市公司对正向应计盈余管理及真实盈余管理均呈现出较高的抑制效应，而对负向的应计盈余管理并无显著影响（曹琼等，2013；刘文军等，2016；林永坚等，2013；郭照蕊等，2015）。此外，相关研究也表明会计师事务所对真实盈余管理的防范体现在审计定价上（蔡利等，2015），具有行业专长的会计师事务所具备发现真实盈余管理的能力（钟希余等，2017），这也一定程度上说明了高外部审计对真实盈余管理成本的提升具有一定作用。以上研究均提供了外部审计质量对不同盈余管理方式治理效应的证据，这也与国外Graham et al.（2005）的研究分析相一致。目前对分析师跟进强度、审计质量对不同盈余管理方式影响程度的互动研究尚为鲜见，理论上两者可能在盈余管理控制上存在替代或者共同促进的治理效应，鉴于相关分析，本文提出如下对立假设：

假设3a：分析师跟进强度与外部审计质量对不同盈余管理方式的作用程度呈现相互促进的强化效应；

假设3b：分析师跟进强度与外部审计质量对不同盈余管理方式的作用程度呈现相互补充的替代效应。

国外研究表明，相关财务经理绝大部分倾向于报告较为正向的盈余，且零盈余阈值是管理者追求正向盈余的一个重要水平（Roychowdhury，2006；Zang，2012），且为了达到轻微的报告正向盈余，管理者通常通过应计盈余管理和真实盈余管理来实现（Granham et al.，2005；Roychowdhury，2006；Zang，2012），所以理论上来看，轻微正向盈余状态与盈余管理密切相关，那么在我国上市公司中微盈余状态下盈余管理会更多吗？分析师治理效应及其与外部审计的治理互动效应是否能够在公司微盈余状态下表现更为明显？这对于理解分析师治理效应及其与外部审计的治理互动效应充分发挥的条件与环境提供了新的视角。理论上来看，一方面，如果公司在微

表 4 分析师跟进决策与真实盈余管理（全样本）

变量	真实盈余操控总体指标		真实盈余操控分类指标		
	(1) RM1	(2) RM2	(3) RMp	(4) RMc	(5) RMd
analyst	-0.026*** (-5.53)	-0.015*** (-4.27)	-0.023*** (-6.76)	0.013*** (6.83)	0.002 (1.02)
MP	-0.026*** (-3.18)	-0.006 (-0.96)	-0.020*** (-3.38)	0.002 (0.64)	0.003 (0.80)
analyst×MP	0.015 (1.27)	0.005 (0.52)	0.015* (1.73)	-0.005 (-1.05)	0.002 (0.27)
auditquality	-0.048*** (-5.13)	-0.030*** (-4.37)	-0.028*** (-4.16)	0.008** (2.22)	0.021*** (4.43)
NAC	0.003 (0.67)	-0.004 (-1.18)	0.003 (0.93)	0.003* (1.74)	0.000 (0.19)
seperation	0.000 (0.71)	-0.000 (-0.99)	0.000 (0.58)	0.000** (2.11)	-0.000 (-0.06)
TTA	-0.012*** (-2.90)	-0.008*** (-2.68)	-0.019*** (-6.01)	0.016*** (9.25)	-0.006*** (-3.00)
ROA	-1.111*** (-32.87)	-0.517*** (-20.98)	-0.707*** (-29.06)	0.094*** (6.86)	0.412*** (24.43)
MS	0.042*** (2.74)	0.018 (1.63)	0.015 (1.42)	0.012* (1.92)	-0.026*** (-3.41)
growth	0.010*** (3.61)	-0.027*** (-13.00)	0.004* (1.87)	0.031*** (27.04)	-0.005*** (-3.57)
lev	0.068*** (6.83)	0.035*** (4.76)	0.043*** (5.92)	-0.010** (-2.41)	-0.025*** (-4.94)
lnassets	0.014*** (7.15)	0.000 (0.03)	0.012*** (8.88)	0.001* (1.78)	-0.002** (-2.01)
industry	控制				
year	控制				
Constant	-0.283*** (-9.54)	-0.089*** (-4.12)	-0.205*** (-9.60)	0.010 (0.81)	0.084*** (5.68)
Observations	13,777	13,777	13,777	13,777	13,777
Adj R ²	0.241	0.243	0.222	0.278	0.177
F	47.60	48.12	42.70	57.31	32.48

注：*** p<0.01, ** p<0.05, * p<0.1

盈余状态下，分析师虽然会通过调研等方式对公司盈余等相关信息进行搜寻，但并未直接对盈余管理产生影响，但外部审计则可能会直接对盈余管理产生影响，并将相关盈余管理成本直接反映到审计定价上，若分析师通过与审计师互动接触到相关信息并予以识别，则其对微盈余状态下的治理边际效应会更大；另一方面，如果公司在微盈余状态下，分析师并不能够识别出审计师对微盈余状态下盈余管理的相关信息，则两者的治理

互动效应会有所减弱，基于外部审计信息的分析师互动边际效应会相对较弱。鉴于以上分析，本文提出如下对立假设：
假设4：微盈余状态会影响分析师治理效应及其与外部审计的治理互动。

三、研究设计

（一）样本选择与数据处理
选取2008-2015年盈余管理数据、分析师数据及当期控制变量数据，并进行如下删除与处理：（1）剔除金融行业与数据缺失样本；（2）剔除ST特殊处理的样本；（3）计算应计利润操控时对当年度行业年数据不足15个样本的进行剔除；（4）不同券商的同名分析师本文作为多个分析师予以对待，即不考虑分析师跳槽等因素；（5）对所有连续变量进行上下1%的异常值缩尾处理（winsorize）。所有分析师数据来自WIND数据库，其他数据均来自CSMAR数据库及公司年报。

（二）变量定义
1. 分析师跟进的衡量。通过是否存在跟进及跟进强度分别进行衡量，考虑单个分析师发布多次报告与单次报告的影响差异性及部分同券商不同分析师对同一上市公司发布盈余预测报告，本文在跟进强度衡量上采用单个具体的分析师对某上市公司发布盈余预测报告作为分析师跟进强度指标值，即只要固定年份存在分析师对该上市公司发布盈余预测就将其作为分析师跟进，但对于不同券商的同名分析师本文视为多个分析师跟进数量进行处理，即未考虑分析师跳槽的特殊情况。
2. 应计盈余管理的衡量。本文依然借鉴（Dechow et al., 1995）做法，使用修正琼斯模型分年度行业回归，根据估计系数计算应计盈余管理：

$$TA_{it}/A_{i,t-1} = \alpha_1/A_{i,t-1} + \alpha_2 \Delta REV_{it}/A_{i,t-1} + \alpha_3 PPE_{it}/A_{i,t-1} + e$$
$$AM = TA_{it}/A_{i,t-1} - [\alpha_1 \times 1/A_{i,t-1} + \alpha_2 \times (\Delta REV_{it} - \Delta REC_{it})/A_{i,t-1} + \alpha_3 \times PPE_{it}/A_{i,t-1}]$$

其中TA_{it}表示公司i在t年的总应计项目，用公司营业利润与经营活动产生现金流净额之差表示，ΔREV_{it}、ΔREC_{it}和PPE_{it}分别表示营业收入差异、应收账款差异及固定资产。变量均经过滞后一期资产归一化处理，并将AM划分为正向应计AM⁺和负向应计AM⁻。

表 5 分析师跟进强度与盈余管理（分析师跟进样本）

变量	应计盈余操控	真实盈余总体指标		真实盈余分类指标		
	(1) AM+	(2) RM1	(3) RM2	(4) RMp	(5) RMc	(6) RMd
analystfollow	-0.005*** (-3.28)	-0.027*** (-8.93)	-0.021*** (-9.50)	-0.021*** (-9.51)	0.016*** (12.27)	0.005*** (3.53)
MP	0.014 (1.18)	-0.066*** (-3.32)	-0.025* (-1.68)	-0.044*** (-3.09)	0.006 (0.66)	0.022** (2.23)
analystfollow×MP	-0.006 (-0.79)	0.024* (1.81)	0.010 (1.01)	0.018* (1.87)	-0.004 (-0.72)	-0.008 (-1.11)
auditquality	-0.012** (-2.51)	-0.047*** (-5.00)	-0.034*** (-4.91)	-0.027*** (-3.93)	0.013*** (3.28)	0.021*** (4.33)
NAC	-0.010*** (-3.93)	-0.003 (-0.55)	-0.007* (-1.87)	0.002 (0.47)	0.002 (0.90)	0.005* (1.84)
seperation	-0.000 (-0.88)	0.000 (0.67)	-0.000 (-0.34)	0.000 (0.53)	0.000 (1.07)	-0.000 (-0.13)
TTA	-0.015*** (-5.69)	-0.006 (-1.28)	-0.010*** (-2.68)	-0.015*** (-4.17)	0.021*** (9.79)	-0.011*** (-4.13)
ROA	0.363*** (15.04)	-1.457*** (-32.00)	-0.656*** (-19.50)	-0.908*** (-27.68)	0.080*** (4.18)	0.570*** (24.76)
MS	0.005 (0.67)	0.065*** (3.95)	0.051*** (4.16)	0.025** (2.08)	-0.006 (-0.87)	-0.040*** (-4.83)
growth	0.029*** (16.09)	0.019*** (5.25)	-0.030*** (-11.26)	0.010*** (3.93)	0.035*** (23.65)	-0.008*** (-4.55)
lev	0.043*** (6.35)	0.031** (2.29)	0.011 (1.09)	0.015 (1.51)	0.002 (0.31)	-0.013* (-1.95)
size	-0.003** (-2.51)	0.022*** (9.00)	0.009*** (4.95)	0.019*** (10.74)	-0.006*** (-6.00)	-0.003*** (-2.61)
industry	控制					
year	控制					
Constant	0.081*** (4.32)	-0.315*** (-8.69)	-0.152*** (-5.69)	-0.243*** (-9.28)	0.082*** (5.34)	0.077*** (4.21)
Observations	6,226	9,948	9,948	9,948	9,948	9,948
Adj R ²	0.191	0.315	0.301	0.290	0.330	0.224
F	16.83	49.74	46.54	44.27	53.04	31.51

注：*** p<0.01, ** p<0.05, * p<0.1

3. 真实盈余管理的衡量，根据Roychowdhury（2006）、Cohen et al.（2008）和Zang（2012）衡量真实操控的三个方面：通过异常销售、生产及酌量性费用操控带来的异常生产成本、异常经营现金净流量及异常酌量性费用，计算如下：

CF0it/Ai,t-1=a11/Ai,t-1+a2SALESit/Ai,t-1+b3ΔSALESit/Ai,t-1+ε

(1)

异常经营现金流量为实际经营现金流量

与用（1）估计出的系数计算的正常经营现金流之差。

COGSit/Ai,t-1=b11/Ai,t-1+b2SALESit/Ai,t-1+ε

(2)

ΔINVit/Ai,t-1=c11/Ai,t-1+c2ΔSALESit/Ai,t-1+c3ΔSALESi,t-1/Ai,t-1+ε

(3)

ΔPRODit/Ai,t-1=d11/Ai,t-1+d2SALESit/Ai,t-1+d3ΔSALESit/Ai,t-1+d4ΔSALESi,t-1/Ai,t-1+ε

(4)

ΔDISXit/Ai,t-1=e11/Ai,t-1+e2SALESit/Ai,t-1+ε

(5)

本文用产品销售成本（2）与当期存货变动额（3）计算产品总成本，并据（4）式计算正常产品总成本，以管理费用和销售费用计算的酌量性费用则用（5）式来估计，分别计算（1）（4）（5）的拟合值代表三项真实盈余操控RMp、RMc和RMd，为了更好地反映真实盈余操控总额，本文借鉴Cohen and Zarowin（2010）的做法，提出两项新综合指标来衡量真实盈余管理：

RM1=RMp-RMd

RM2=-RMc-RMd

高真实盈余管理必将带来高生产成本、低经营现金流量与低酌量性费用，故RM1，RM2值越大表明真实盈余管理程度越大。

结合前期文献选择控制变量（Cohen，2010；Yu，2008；Zang，2012；Roychowdhury，2006；徐宗宇等，2016；李增幅，2011），所有变量释义见表1。

（三）模型设计

通过以上分析选取如下模型进行实证检验：

AM(AM+/AM-)it/RM(RM1/RM2)it=β0+β1analystit+β2MP+β3analystit×MP+ΣControlVariablesit+ε

(1)

AM(AM+/AM-)it/RM(RM1/RM2)it=β0+β1analystfollowit+β2MP+β3analystfollowit×MP+ΣControlVariablesit+ε

(2)

AM(AM+/AM-)it/RM(RM1/RM2)it=β0+β1analystit+β2auditqualityit+β3analystit×auditqualityit+ΣControlVariablesit+ε

(3)

AM(AM+/AM-)it/RM(RM1/RM2)it=β0+β1analystfollowit+β2auditqualityit+β3anal

表 6 审计质量差异下分析师跟进治理效应互动

变量	跟进决策敏感性差异			跟进强度敏感性差异		
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)
	AM+	RM1	RM2	AM+	RM1	RM2
analyst	-0.005**	-0.022***	-0.013***			
	(-2.28)	(-4.88)	(-4.08)			
analystfollow				-0.005***	-0.025***	-0.020***
				(-3.48)	(-8.22)	(-9.08)
auditquality	-0.030*	0.005	0.008	-0.012**	-0.043***	-0.031***
	(-1.74)	(0.17)	(0.36)	(-2.33)	(-4.16)	(-4.16)
analyst ×auditquality	0.018	-0.059*	-0.042*			
	(1.02)	(-1.81)	(-1.75)			
analystfollow×auditquality				0.001	-0.013**	-0.007*
				(0.21)	(-2.23)	(-1.87)
NAC	-0.010***	0.003	-0.004	-0.010***	-0.003	-0.007*
	(-4.65)	(0.60)	(-1.20)	(-3.91)	(-0.60)	(-1.90)
seperation	-0.000	0.000	-0.000	-0.000	0.000	-0.000
	(-1.46)	(0.79)	(-0.99)	(-0.91)	(0.74)	(-0.31)
TTA	-0.013***	-0.011***	-0.008***	-0.015***	-0.006	-0.010***
	(-5.82)	(-2.67)	(-2.60)	(-5.70)	(-1.15)	(-2.62)
ROA	0.335***	-1.108***	-0.517***	0.362***	-1.444***	-0.652***
	(17.74)	(-32.94)	(-21.09)	(15.04)	(-31.82)	(-19.45)
MS	-0.002	0.043***	0.018*	0.005	0.068***	0.051***
	(-0.31)	(2.86)	(1.65)	(0.62)	(4.11)	(4.23)
growth	0.025***	0.010***	-0.027***	0.030***	0.017***	-0.030***
	(17.92)	(3.38)	(-13.12)	(16.31)	(4.91)	(-11.47)
lev	0.044***	0.062***	0.033***	0.044***	0.024*	0.009
	(8.63)	(6.33)	(4.66)	(6.50)	(1.79)	(0.86)
lnassets	-0.004***	0.015***	0.000	-0.003***	0.024***	0.010***
	(-4.75)	(7.68)	(0.17)	(-2.65)	(9.56)	(5.24)
industry	控制					
year	控制					
Constant	0.111***	-0.298***	-0.093***	0.084***	-0.335***	-0.160***
	(7.24)	(-10.16)	(-4.33)	(4.48)	(-9.28)	(-6.00)
Observations	8,268	13,777	13,777	6,226	9,948	9,948
Adj R ²	0.174	0.241	0.243	0.191	0.314	0.301
F	19.94	48.00	48.67	16.99	50.03	47.00

注：*** p<0.01, ** p<0.05, * p<0.1

$$\text{ystfollowit} \times \text{auditqualityit} + \sum \text{Control Variablesit} + \varepsilon \tag{4}$$

模型（1）（2）用于检验分析师跟进决策、跟进强度对不同盈余管理是否具有明显的治理效应以及微盈余状态是否对这种效应具有一定影响；模型（3）（4）用于检验分析师跟进决策、跟进强度与外部审计质量对不同盈余管理程度的影响关系，尝试从盈余

管理视角探索分析师跟进与外部审计质量在公司治理绩效上的关系。此外，通过（3）（4）进一步以上市公司微盈余状态进行分组为前提，研究微盈余状态对分析师跟进决策、跟进强度与外部审计质量在不同盈余管理绩效关系上的敏感性差异，以期分析微盈余状态对分析师跟进与外部审计在公司治理互动关系的影响。

四、实证结果分析

（一）描述性统计

对所有主要连续变量的描述性统计分析显示（表2），不论是正向、负向应计盈余管理还是真实盈余管理，均值和中位数差异并不大，说明盈余管理数据分布趋于正态。分析师跟进人数经过对数及异常值处理后差异略微缩减。总资产周转率最大与最小值之间差异较大，说明样本在营运能力上差异较大。而ROA也表现出最大值与最小值较大差距，说明样本在盈利能力差异明显。高管持股比例均值为6%但最大值超过了50%，说明样本中高管持股差异也较为明显。

（二）治理效应回归分析

本文对应计盈余管理进行分析（表3），通过实证结果不难发现，首先，在正向应计盈余管理方面，公司盈余管理程度与是否存在分析师跟进系数为-0.005，且在5%水平上显著，说明存在分析师跟进的公司其正向应计盈余管理程度会更低，一定程度上验证了分析师跟进的确有益于控制正向应计盈余管理。与此同时，微盈余状态与正向应计盈余管理系数为正但并不显著，而被八大事务所审计的公司其盈余管理程度较低，这与林永坚等（2013）的研究相类似。实际控制人为国有性质的公司其正向应计盈余管理程度较低，高成长性、高资产负债率公司更倾向于正向应计盈余管理，大公司正向应计盈余管理程度更低，因为其发展具有一定规模效应，不需要更多盈余管理来实现。其次，从负向应计盈余管理来看，公司盈余管理程度与是否存在分析师跟进虽为正向（负向盈余管理目的在于调低利润），但并未呈现显著因果关系，说明分析师跟进决策仅对正向应计盈余管理起作用，故以下针对分析师跟进及其强度进一步分析仅考虑正向应计盈余管理，基本验证了假设1。最后，从微盈余状态的调节作用来看，正向应计盈余管理上并未表现出

表7 微盈余对两者互动治理效应关系的影响

变量	跟进决策差异						跟进强度差异					
	非微盈余组			微盈余组			非微盈余组			微盈余组		
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)	(11)	(12)
	AM+	RM1	RM2	AM+	RM1	RM2	AM+	RM1	RM2	AM+	RM1	RM2
analyst	-0.005**	-0.019***	-0.011***	0.003	-0.021	-0.015						
	(-2.06)	(-4.00)	(-3.32)	(0.27)	(-1.44)	(-1.42)						
analystfollow							-0.005***	-0.023***	-0.020***	-0.019	-0.008	-0.005
							(-3.19)	(-7.61)	(-8.68)	(-1.55)	(-0.44)	(-0.39)
auditquality	-0.026	0.004	0.015	-0.119	0.069	0.014	-0.012**	-0.037***	-0.031***	-0.027	-0.089*	-0.029
	(-1.49)	(0.12)	(0.63)	(-1.25)	(0.73)	(0.20)	(-2.19)	(-3.51)	(-4.01)	(-0.67)	(-1.72)	(-0.81)
analyst ×auditquality	0.015	-0.187*	-0.049*	0.099	-0.053	-0.040						
	(0.84)	(-1.75)	(-1.95)	(0.97)	(-1.53)	(-0.53)						
analystfollow ×auditquality							0.001	-0.016*	-0.028**	0.048	0.063	0.018
							(0.10)	(-1.77)	(-2.16)	(0.70)	(1.12)	(0.46)
NAC	-0.011***	-0.000	-0.006*	-0.007	0.015	0.009	-0.010***	-0.005	-0.008**	-0.009	0.038*	0.020
	(-4.92)	(-0.07)	(-1.81)	(-0.72)	(0.98)	(0.87)	(-3.86)	(-1.04)	(-2.25)	(-0.53)	(1.66)	(1.23)
seperation	-0.000	0.000	-0.000	-0.000	-0.001	0.000	-0.000	0.000	-0.000	-0.002**	-0.003*	-0.000
	(-1.53)	(0.59)	(-1.40)	(-0.02)	(-0.67)	(0.34)	(-0.50)	(0.83)	(-0.45)	(-2.16)	(-1.87)	(-0.44)
TTA	-0.013***	-0.009**	-0.007**	-0.006	-0.015	-0.006	-0.014***	-0.006	-0.008**	-0.019	0.003	-0.021
	(-5.77)	(-2.08)	(-2.02)	(-0.58)	(-1.01)	(-0.55)	(-5.33)	(-1.12)	(-2.19)	(-1.17)	(0.14)	(-1.30)
ROA	0.306***	-1.337***	-0.646***	0.505***	-0.252***	-0.056	0.353***	-1.558***	-0.720***	0.558***	-0.433**	0.017
	(15.08)	(-35.47)	(-23.33)	(7.75)	(-3.02)	(-0.94)	(14.27)	(-32.75)	(-20.39)	(3.95)	(-2.58)	(0.14)
MS	-0.000	0.045***	0.020*	-0.028	0.119	0.076	0.008	0.066***	0.050***	-0.023	0.149	0.081
	(-0.03)	(2.93)	(1.74)	(-0.53)	(1.43)	(1.28)	(1.08)	(4.01)	(4.08)	(-0.35)	(1.37)	(1.06)
growth	0.026***	0.013***	-0.025***	0.020***	0.000	-0.036***	0.029***	0.018***	-0.027***	0.019**	0.007	-0.051***
	(15.78)	(4.11)	(-10.57)	(5.31)	(0.04)	(-7.52)	(14.81)	(4.81)	(-9.59)	(2.53)	(0.66)	(-6.88)
lev	0.039***	0.051***	0.020**	0.064***	0.083***	0.063***	0.044***	0.029**	0.001	0.054	0.053	0.102***
	(6.97)	(4.56)	(2.41)	(3.68)	(3.16)	(3.38)	(6.23)	(2.06)	(0.12)	(1.49)	(1.08)	(2.97)
lnassets	-0.004***	0.015***	0.002	-0.005	0.010	-0.012***	-0.003***	0.023***	0.010***	0.002	0.005	-0.014*
	(-4.21)	(7.51)	(1.56)	(-1.33)	(1.57)	(-2.67)	(-2.75)	(8.75)	(5.45)	(0.24)	(0.49)	(-1.96)
industry	控制											
year	控制											
Constant	0.109***	-0.279***	-0.108***	0.145**	-0.282***	0.033	0.085***	-0.310***	-0.163***	0.104	-0.180	0.064
	(6.66)	(-8.71)	(-4.60)	(2.48)	(-3.23)	(0.54)	(4.35)	(-8.21)	(-5.82)	(1.05)	(-1.34)	(0.68)
Observations	7,708	12,486	12,486	560	1,291	1,291	5,998	9,427	9,427	228	521	521
Adj R ²	0.167	0.270	0.262	0.267	0.082	0.140	0.186	0.333	0.312	0.342	0.201	0.280
F	17.79	50.55	48.64	3.908	2.494	3.728	15.90	51.57	46.88	2.816	2.790	3.774

注：*** p<0.01, ** p<0.05, * p<0.1

微盈余状态对分析师跟进决策与盈余管理间的关系影响，而负向应计盈余管理上由于分析师跟进决策对盈余管理的不敏感，故后续分析本文仅针对正向应计盈余管理。

本文对真实盈余管理也进行了统计与检验（表4），结果表明，首先，从真实盈余

操控总体指标来看，RM1和RM2系数为-0.026和-0.015，且均在1%水平上显著，表明具有分析师跟进的公司真实盈余具有较为明显的下降，而微盈余状态、审计质量也与RM1和RM2间呈现显著的负向关系，说明了微盈余状态真实盈余管理较少，被八大事务所审计

的公司真实盈余具有明显的下降，体现出了事务所效应带来的审计监督效力，一定程度上支持了大事务所带来的外部治理效应较高的证据，高资产负债率也必将伴随着整体较高的真实盈余管理水平。其次，从真实盈余操控分类指标来看，存在分析师跟进、被八大事务所审计的公司与异常生产成本回归系数为负，而与异常经营现金净流量和异常酌量性费用呈现正向关系，且均在1%水平上显著，表明分析师跟进和高审计质量的确有利于抑制生产操控并保持较高的经营现金净流量和酌量性费用，以上结论也部分验证了假设2a，说明了分析师跟进与否对真实盈余管理实质上同样具有治理效应。最后，从微盈余状态来看，在真实盈余管理上也并未表现出明显的调节作用，说明微盈余状态对分析师跟进与否和真实盈余管理间关系影响不明显。此外，本文还发现非微盈余能力公司更不倾向于使用真实盈余管理，高资产负债率的确带来了高生产操控、低销售操控及低酌量性费用操控。

为了进一步分析盈余管理方式差异对分析师跟进强度的敏感性，鉴于负向应计盈余管理并未呈现分析师跟进带来的治理效应，所以本文对正向应计盈余管理和真实盈余管理进行了分析师强度影响的深入分析（表5）。结果表明，一方面，分析师跟进强度与正向应计盈余管理、两类真实盈余管理总指标间系数为-0.005、-0.027及-0.021，表明随着分析师人数的增加，分析师跟进带来的边际效应会越高，正向应计盈余管理与真实盈余管理总量会降低。另一方面，从真实盈余分类指标来看，高跟进强度与异常生产成本呈现负向显著关系，而与异常现金净流量与异常酌量性费用正向显著，说明随着分析师跟进人数的上升，对真实盈余管理各方面的治理具有明显作用，进一步验证了假设2a。与此同时，从外部审计质量来看，高声誉事务所具有明显识别并抑制正向应计盈余管理和真实盈余管理的作用，这与蔡丽等（2015）和钟希余等（2017）的研究结论基本一致；而从微盈余状态样本来看，微盈余状态上市公司的真实盈余管理相对较小，在真实盈余管理的RM1下分析师跟进强度与微盈余交乘项系数在10%水平上显著为正，一定程度上说明了分析师跟进强度的增加在非微盈余状态的上市公司中会发挥更高的治理效应，且相关效应

集中在真实活动而非账面应计盈余，部分验证了假设4。此外，其他指标符号及显著性与分析师跟进决策样本结果基本一致。

（三）进一步证据及分析（治理效应互动分析）

审计质量作为盈余管理成本的重要方面，能够有效约束管理层盈余管理程度，为了验证其与分析师跟进强度在盈余管理间的互动关系影响，本文以中国注册会计师协会（CICPA）2008-2015年会计师事务所综合评价前百强资料为依据选取前八大事务（含国际四大）作为高审计质量公司组，回归结果表

最后，从微盈余状态来看，在真实盈余管理上也并未表现出明显的调节作用，说明微盈余状态对分析师跟进与否和真实盈余管理间关系影响不明显。此外，本文还发现非微盈余能力公司更不倾向于使用真实盈余管理，高资产负债率的确带来了高生产操控、低销售操控及低酌量性费用操控。

明（表6），跟进决策指标、跟进强度指标在审计质量程度差异下对不同盈余管理方式的影响程度有所差异。首先，从正向应计指标来看，交乘项系数为0.018和0.001，且两者在统计上均不显著，说明分析师跟进决策和强度对正向应计盈余管理的抑制作用在不同外部审计质量之间差异不明显。其次，从真实盈余管理来看，分析师跟进决策和强度与真实盈余管理RM1、RM2系数分别在5%和10%水平上显著为负，一定程度上说明了存在分析师跟进的公司与未存在分析师跟进的公司、高跟进人数的公司与低跟进人数的公司之间对真实盈余管理的影响在不同审计质量下确实存在显著的强化关系，支持了假设3a。

本文进一步引入微盈余状态尝试研究分析师与外部审计质量对公司治理效应互动是否会在微盈余状态下有所变动。实证结果表明（表7），首先，从分析师跟进决策上来看，分析师跟进与否与外部审计质量交乘项对不同盈余管理的影响在微盈余组并未表现

出明显的因果关系,但是在非微盈余组该交乘项系数为0.015、-0.187及-0.049,且后两者在10%的水平上显著,一定程度上表明在真实盈余管理治理效应上,分析师跟进决策与外部审计质量的互动在非微盈余状态下更为明显,即在高外部审计质量存在时,存在分析师跟进的公司真实盈余管理程度较不存在分析师跟进的公司真实盈余管理程度低,且这种现象在公司较高盈余水平下更为明显。其次,从分析师跟进强度来看,与分析跟进决策相似,在微盈余组并未表现出明显的因果关系,但是在非微盈余组该交乘项系数为0.001、0.016、0.028,且后两者分别在10%和5%水平上显著,表明了存在分析师跟进时,针对真实盈余管理治理效应上,分析师跟进强度与外部审计质量的互动在非微盈余状态下较为明显,部分验证了假设4。

(四) 稳健性检验

为了结果的稳健性,本文做了进一步分析:

1. 改变匹配变量选择方法。为了检验结果稳健性,本文通过ROC分析AUC指标和综合解释度进行匹配变量测试,并最终得到主要匹配变量模型(模型5),重复以上检验后发现结论数据符号和显著性基本保持不变,说明结果较为稳健。

2. 改变审计质量指标界定。本文将八大事务所审计样本调整为十大事务所审计样本,重新进行上述回归操作后,发现其主要结果与以上结果保持一致,表明相关研究结论较为稳健。

五、研究结论

本文以战略要素市场理论及资源依赖理论为基础,结合应计盈余管理指标及修正的真实盈余管理总指标,基于盈余管理视角引

入微盈余状态探讨了分析师跟进治理效应及其与外部审计质量治理互动效应。研究发现:(1)分析师跟进对应计盈余管理抑制作用存在方向性,即正向应计盈余管理较负向应计盈余管理会有明显的分析师跟进治理效应,且随着分析师跟进人数增加,对正向应计盈余管理抑制作用越大,但并未发现微盈余状态对以上关系的影响;(2)分析师跟进对真实盈余管理具有明显的抑制效应,且随着分析师人数增加所表现出的治理效应更为明显,且非微盈余状态下分析师跟进强度的增加对真实盈余管理治理效应更为明显;(3)高审计质量公司对真实盈余管理与分析师跟进决策、强度间关系的敏感性显著高于低审计质量公司,表明审计质量和分析师跟进强度在真实盈余管理上的治理效应具有互为促进的强化关系,且非微盈余状态下这种治理互动效应更为明显。

基金项目:国家社会科学基金项目(项目批准号:13BJY014)、中南财经政法大学优博培育项目(项目批准号:2018Y1147)

作者单位:中南财经政法大学会计学院

主要参考文献

1. Cang, Y., Chu, Y. and Lin et al.. An Exploratory Study of Earnings Management Detectability, Analyst Coverage and the Impact of IFRS Adoption: Evidence from China[J]. Journal of Accounting and Public Policy, 2014, 33 (4): 356-371.
2. Luo, X., Wang, H. and Raithel, S. et al.. Corporate Social Performance, Analyst Stock Recommendations, and Firm Future Returns[J]. Strategic Management Journal, 2015, 36: 123-136.
3. Bowen, R. M., Chen, X. and Cheng, Q.. Analyst Coverage and the Cost of Raising Equity Capital: Evidence from Underpricing of Seasoned Equity Offerings[J]. Contemporary Accounting Research, 2008, 25 (3): 657-700.
4. 朱红军, 何贤杰, 陶林. 中国的证券分析师能够提高资本市场的效率吗?——基于股价同步性和股价信息含量的经验证据. 金融研究, 2013 (2)
5. 陈宋生, 刘青青. 外部审计师与卖方分析师相互影响及治理效应. 审计研究, 2017 (1)
6. 许汝俊, 袁天荣. 审计师感知分析师行为的新解释——一个关于分析师调研行为的探索. 审计研究, 2018 (2)
7. 蔡春, 蔡利, 陈幸. 内部审计质量与盈余管理. 上海立信会计学院学报, 2009 (6)
8. 张嘉兴, 傅绍正. 内部控制、注册会计师审计与盈余管理. 审计与经济研究, 2014 (2)
9. 郭照蕊, 黄俊. 国际“四大”与高质量审计的再检验——基于真实活动盈余管理的分析. 山西财经大学学报, 2015 (3)

财务灵活性、产权性质与企业技术创新投入

——来自高新技术企业上市公司的经验证据

■ 朱明秀 文姬

摘 要

企业创新离不开财务政策的支持,财务灵活性是影响企业技术创新投入的重要因素。本文以2012—2016年我国A股高新技术企业为样本,研究财务灵活性、产权性质与企业技术创新投入之间的关系。研究表明:财务灵活性与企业技术创新投入显著正相关,即财务灵活性能显著提升企业的技术创新投入,且该现象在非国有企业更为突出。

关键词 财务灵活性 产权性质 技术创新

一、引言

创新是推动社会发展的不竭动力。党的十九大报告提出,创新是引领发展的第一动力,是建设现代化经济体系的战略支撑。报告中10余次提到科技、50余次强调创新,深刻阐释了创新对于进入新时代的中国经济和社会的关键引领地位。企业作为市场经济的主体,创新对于其生存和发展尤为重要。科学技术是第一生产力,技术创新是企业创新的核心。先进的技术能够帮助企业抢占市场,不仅可以节约产品成本支出,更重要的是能提高企业的核心竞争能力。

创新离不开财务政策的支持,不同的财务政策会对企业的创新投入产生不一样的影响。财务灵活性(财务柔性、财务弹性)是指企业动用闲置资金和剩余负债能力应对紧急情况并把握投资机会的能力(姜英冰,2002)。企业可以通过持有较多现金并且维持一个较低的负债比率提高财务灵活性,从而提升调动财务资源的能力。高新技术企业在技术创新的过程中时刻都面临着众多不确定的因素,这种不确定性会使企业面临各类风险。财务灵活性的大小体现了企业应对风险能力的强弱,对企业的市场竞争能力具有不容忽视的影响力。另外,由于我国特殊的制度背景,相比国有企业,非国有企业在融资成本以及融资难度上都更高,即产权性质会影响企业对于财务政策的选择。所以本文将加入产权性质这一因素,研究财务灵活性与企业技术创新投入之间的关系,为提升企业技术创新能力提出相关建议。

二、文献综述与假设提出

创新是企业保持竞争优势的重要途径,企业只有把核心技术掌握在自己手中,才能真正掌握竞争和发展的主动权。依赖其他企业的技术成果,只能永远跟在其他企业后面亦步亦趋。技术创新投入体现了企业的技术创新水平,影响企业技术创新投入的因素很多,目前文献研究多数集中于内部影响和外部影响两个方面。冯根福、温军(2008)研究发现国有持股比例与技术创新存在负相关关系,董事会中独董占比越高,企业对与技术创新的投入越多。白艺昕、刘星、安灵(2008)证实了企业的研发投资受到企业现金流状况的显著影响。宋敏、李春涛(2010)通过研究所有制结构不同的制造业企业经理人薪酬激励对创新的影响,得出经理人的薪酬激励机制能促进企业创新的结论。郑阳飞、卢馨、李建明(2013)研究发现高新技术企业存在的融资约束现象会限制企业的研发投资,其研发投资所需的资金主要来源于企业的内部。魏长升、蒋琳(2017)以信息技术行业为对象,分析政府补助、政治关联与技术创新投入的关系,发现两者均对技术创新投入有正向显著作用。

财务灵活性主要从投资效率和资金来源两方面对企业技术创新投入产生影响。Marchica、Mura(2010)认为保持财务灵活性的政策能够提高企业投资能力,财务越灵活的企业不仅投资更多,投资效率也会更好。邬晓婧和郭淑娟(2016)从财务灵活性的角度考察和分析了高管过度自信对企业技术创新

表1 变量名称及定义

变量名称	变量符号	说明
企业技术创新投入	RD	研发支出/营业收入
财务灵活性	FF	现金柔性=企业现金持有率-行业现金持有率
		负债柔性=Max(同行业的平均负债比率-公司的负债比率, 0)
		财务灵活性=现金柔性+负债柔性
产权性质	STATE	国有=0, 非国有=1
独董比例	Dir	独立董事人数/董事总人数
经营性净现金流	CF	年度经营性现金流量净额/年末资产总额
企业规模	Size	Ln(年末总资产)
企业年龄	Age	样本年限-企业注册年限
高管货币薪酬激励	Mpay	Ln(金额最高的前三名高管的薪酬总额)

表2 各变量描述性统计

变量	样本数量	最小值	最大值	均值	标准差
RD	2446	.0000	137.4500	5.4639	5.9056
FF	2446	-.2423	.9506	.0722	.1882
Dir	2446	.2	.625	.3768	.0551
CF	2446	-.3573	.6612	.0455	.0648
Size	2446	19.1987	26.0469	21.7553	1.0157
Mpay	2446	12.4987	17.0031	14.2336	.6423
Age	2446	3.0	36.0	14.552	5.2793

表3 国有和非国有控股上市公司主要变量的描述性统计

变量	类别	样本数量	最小值	最大值	均值	标准差
RD	0	153	.00	36.86	4.9721	4.6206
	1	2293	.0000	137.4500	5.4967	5.9808
FF	0	153	-.1993	.7899	.0425	.1580
	1	2293	-.2423	.9506	.0742	.1899

表4 Pearson相关性检验

变量	RD	FF	STATE	Dir	CF	Size	Mpay	Age
RD	1	.210**	.022	.044*	-.041*	-.113**	.046*	-.112**
FF		1	.041*	-.029	.188**	-.271**	-.012	-.139**
STATE			1	.015	.032	-.168**	-.085**	-.109**
Dir				1	-.028	-.095**	-.107**	-.065**
CF					1	.067**	.223**	.035
Size						1	.492**	.247**
Mpay							1	.106**
Age								1

注：*、** 分别表示在 5%、1% 的水平上显著。

关系的影响。范圣然、陈志斌、沈磊（2018）研究发现企业在利用财务灵活性政策时，充分利用低成本获取资金的能力能显著提升企业的创新效率，且综合的财务灵活性政策对创新效率的提升更为显著。总之，保持较高的财务灵活性能使企业保证充足的资金来源和投资能力，从而一定程度上促进企业加大技术创新的投入。基于此，本文提出如下假设：

H1：在其他条件不变的情况下，财务灵活性与企业技术创新投入正相关。

由于我国特殊的制度背景，与非国有企业相比，国有企业的管理者和所有者存在较为严重的代理问题，这会对企业的创新行为产生影响。企业创新投入的同时风险也增大，管理者可能不愿意承担风险进行创新活动。另外，国有企业大都是行业中的佼佼者，较多处于垄断地位，这可能会导致国有企业失去创新的动力。创新活动所需的资金必须充足，具有一定的连续可获得性。高雷、张杰（2008）分别从内外部角度研究了上市公司影响现金持有行为的因素，发现产权性质会对企业现金持有量产生影响，不受政府控制的企业相比之下会持有较多现金。刘星、白艺昕、安灵（2008）发现国有上市公司的研发投资强度不如非国有上市公司。赵卫斌、王玉春（2009）研究表明产权性质不同的企业影响现金持有量的因素也不同。刘名旭、向显湖（2014）发现企业特征会影响企业的财务灵活性水平，非国有企业会保持较高的财务灵活性。董晓庆、赵坚、袁朋伟（2014）认为，相比民营企业，国有企业的创新效率普遍偏低。郭玥（2018）研究发现创新补助会显著促进企业研发投入，且对民营企业的研发创新有显著激励作用。基于以上分析，本文提出以下假设：

H2：相比国有企业，非国有企业强化了财务灵活性与企业技术创新投入之间的正相关关系。

三、研究设计

（一）变量定义

1. 企业技术创新投入

对于高新技术企业，技术创新能力是其核心竞争力所在，技术创新投入是衡量其技术创新能力的重要指标。技术创新投入包括研发投入、无形资产投入和技术改造投入，基于数据的可获得性，本文选取研发投入衡

投入的影响，并进一步将行业分成高新技术行业和非高新技术行业进行研究。邵剑兵、朱芳芳（2017）从财务灵活性的视角验证不同地区上市公司对CTO股权激励和创新投入之间

表5 模型1的回归结果

项目	未标准化系数		标准化系数	T值	P值	共线性统计	
	B	标准误差	Beta			容差	VIF
(Constant)	-587.772	170.844		-3.440	.001		
FF	5.996	.657	.191	9.126	.000	.865	1.157
Dir	4.544	2.112	.042	2.152	.032	.977	1.024
CF	-8.651	1.857	-.095	-4.658	.000	.913	1.096
Size	-.609	.140	-.105	-4.348	.000	.653	1.530
Mpay	1.128	.213	.123	5.293	.000	.705	1.417
Age	-.094	.023	-.084	-4.049	.000	.887	1.128
Year	.293	.085	.070	3.440	.001	.905	1.106
Adj-R2	.073						
F值	28.572						
样本量	2446						

注：***、**、* 分别表示在 1%、5%、10% 的水平上显著，下同。

表6 模型2的回归结果

项目	未标准化系数		标准化系数	T值	P值	共线性统计	
	B	标准误差	Beta			容差	VIF
(Constant)	-592.798	171.233		-3.462	.001		
STATE*FF	5.671	.669	.177	8.479	.000	.870	1.150
Dir	4.259	2.115	.040	2.014	.044	.978	1.022
CF	-8.484	1.863	-.093	-4.555	.000	.911	1.097
Size	-.644	.140	-.111	-4.559	.000	.657	1.523
Mpay	1.162	.213	.126	5.443	.000	.707	1.415
Age	-.096	.023	-.086	-4.161	.000	.888	1.127
Year	.296	.085	.071	3.464	.001	.904	1.106
Adj-R²	.069						
F值	26.868						
样本量	2446						

量企业的技术创新投入，因为“研发投入”是一个绝对数指标，受企业规模等因素的影响，不方便比较。因此，本文借鉴朱乃平等（2014），选取研发支出与营业收入的比值作为企业技术创新投入的衡量指标。

2. 财务灵活性

刘名旭、向显湖（2014）认为为了应对环境的不确定性，企业需要不同的融资方式和渠道来达到财务灵活性水平。财务灵活性可以通过增发新股或债券、银行借款、销售资产、扩大销售等方式获得（葛家澍等，2008）。本文借鉴曾爱民、傅元略、魏志华(2011)对财务灵活性的度量方法，用企业剩余负债与现金流的规模之和来衡量。财务灵活性用负债柔性 with 现金柔性之和表示，现金柔性用企业现金持有率与同行业平均现金持有率之差

衡量，负债柔性用同行业的平均负债比率与公司的负债比率之差衡量，若差为负数，则为0。

参照邬晓婧(2016)、俞雪芳（2016）、张玉娟和汤湘希（2018）的研究成果，本文选取独董比例（Dir）、经营性净现金流（CF）、企业规模（Size）、企业年龄（Age）、高管货币薪酬激励（Mpay）作为控制变量。以上各变量名称及定义如表1所示。

（二）模型设计

本文建立如下多元线性模型来研究财务灵活性、产权性质与企业技术创新投入之间的关系：

模型1：RD=β 0+β 1FF+β 2Dir+β 3CF+β 4Size+β 5Mpay+β 6Age+ε

模型2：RD=β 0+β 1STATE*FF+β 2Dir+β 3CF+β 4Size+β 5Mpay+β 6Age+ε

模型1主要研究财务灵活性与企业技术创新投入之间的关系，用来检验H1。

模型2主要研究产权性质对财务灵活性与企业技术创新投入之间关系的调节作用，用来检验H2。

（三）样本选择与数据来源

根据《高新技术产业统计分类目录的通知》以及《上市公司行业分类指引》，本文选取A股上市制造业门类下的计算机、通信和其他电子设备制造业、仪器仪表制造业、医药制造业及电气机械及器材制造业四个行业作为高新技术企业的研究样本。样本区间为2012—2016年，为使数据可靠性和有效性得到保证，按如下标准对数据进行筛选：（1）剔除样本区间内出现过ST、*ST的企业；（2）摒弃数据缺失及异常的企业。经过筛选后，最终选取593家高新技术企业，其中计算机、通信和其他电子设备制造业226家，仪器仪表制造业30家，医药制造业164家，电气机械及器材制造业173家，共形成2446个样本观察值。本文数据均来自于国泰安数据库，数据处理所使用的统计分析工具为SPSS 23.0和Excel 2016。

四、实证结果与分析

（一）描述性统计与分析

各变量的描述性统计结果如表2所示。由表2可知，企业技术创新投入（RD）均值为5.4639，总体而言，高新技术企业技术创新投入较高，研发支出是营业收入的5.5倍；然而，样本企业之间技术创新投入差异很

大, RD最小值为0, 最大值为137.45, 标准差为5.9056。可能由于财务灵活性及产权性质的差异, 各个企业的技术创新投入程度有所不同, 这为本文的研究提供了支持。

企业财务灵活性(FF)的最小值为-0.2423, 最大值为0.9506, 均值为0.0722, 标准差为0.1882。说明样本企业的财务政策存在较大差异, 这也进一步说明本文的研究意义。

金额最高的前三名高管货币薪酬的对数在各样本企业差异不太明显, 最大值为17.0031, 最小值为12.4987, 均值为14.2336, 标准差只有0.6432。

表3对国有企业(国有=0)和非国有企业(非国有=1)的企业创新投入和财务灵活性分别进行了描述性统计, 在高新技术企业中, 国有企业和非国有企业的技术创新投入的均值分别为4.9721和5.4967, 即从技术创新投入这一方面看, 非国有上市企业的技术创新投入要高于国有企业。而财务灵活性的均值也是非国有控股上市公司更高(非国有企业为0.0742, 国有企业为0.0425), 非国有企业面临的融资环境相对严峻, 外部融资成本更高, 为了把握新的机会更愿意采取较高的财务灵活性政策。

(二) 相关性分析

在描述性统计分析的基础上, 本文对各变量间的相关性进行了检验, 如表4所示。

从表4可以看出, 企业技术创新投入与财务灵活性在1%的水平上显著正相关, 初步支持了假设H1。产权性质与企业技术创新投入未通过相关性检验, 但产权性质与财务灵活性在5%的水平上显著正相关, 这说明财务灵活性与产权性质之间具有一定的联系, 很有可能是由于国有企业与非国有企业受融资约束的影响, 采取的财务政策不同。控制变量基本在1%或5%的水平上与产权性质、财务灵活性呈显著相关的关系, 证明了控制变量选取的恰当性。

(三) 回归结果与分析

表5是对模型1进行回归的结果, 检验财务灵活性对企业技术创新投入的影响。从表中可以发现, 方差膨胀因子(VIF)均接近1, 远小于10, 说明各变量之间不存在多重共线性问题。财务灵活性与企业技术创新投入在1%的水平上显著正相关, H1得到支持, 说明企业的财务灵活性越大, 即剩余负债能力强且持有的超额现金多, 企业会加大对于技术创

新的投入。

表5还显示, 企业规模、年龄、经营性净现金流、高管货币薪酬激励在1%的水平上显著影响企业技术创新投入, 独董比例在5%的水平上对企业技术创新投入具有显著影响。企业的规模和年龄对企业技术创新投入具有显著的负向作用, 这可能是因为随着企业规模的扩大和年龄的增长, 对于技术创新投入的热情递减, 更倾向于维持企业现状。高管货币薪酬激励和独董比例对企业技术创新投入具有显著的正向影响, 可能是高管获得的货币薪酬激励越多, 越有动力支持企业技术创新活动的开展, 推进企业的可持续发展。独立董事监督职能的有效行使, 对企业创新投入发挥了积极的促进作用。

产权性质对于财务灵活性与企业技术创新投入间关系的调节作用的回归结果如表6所示。

模型2的回归结果很好地支持了本文的H2。在产权性质的调节下, 此时交叉项(STATE*FF)与企业技术创新投入的系数为5.671, P值为0.000, 在1%的显著水平下正相关。说明通过产权性质这一变量调节后, 使得企业财务灵活性与企业技术创新投入之间的正相关关系更加显著, 即非国有企业由于受融资约束的影响, 会倾向于调整相关财务政策改善财务灵活性, 从而加大对于企业技术创新的投入。

此外, 企业规模、年龄、经营性净现金流对企业技术创新投入具有显著的负向作用, 高管货币薪酬激励和独董比例对企业技术创新投入具有显著的正向影响, 这也与模型1的回归结果相类似。

五、研究结论与启示

(一) 研究结论

本文以我国A股2012—2016年593家高新技术企业上市公司为研究对象, 验证了财务灵活性、产权性质对企业技术创新投入的影响, 实证结论如下:

1. 财务灵活性对企业技术创新投入具有明显的正向影响, 较高的财务灵活性会导致企业技术创新投入的增加。财务灵活性越高, 即财务杠杆水平越低、现金持有量越高, 则企业调动资源的能力也就越强。创新活动的开展离不开财务政策的支持, 财务灵活性政策可以通过充分利用以较低交易成本

及机会成本获取资金的能力,为企业的创新活动奠定财务基础。现金充足且获得债务资金较易的情况下,更能促进企业对于技术创新的投入。

2. 相比国有企业,非国有企业的财务灵活性更能促进企业技术创新的投入。受我国产权制度特殊性的影响,国有企业与非国有企业在代理问题及融资约束方面存在较大差异。国有企业由于所有者缺位而存在的严重代理问题可能会造成管理者突破道德约束而为自己谋取私利,从而不为企业的长远可持续性发展考虑。非国有企业由于比国有企业更难获得相关政府的补助支持与银行借款,进行外部融资的成本与困难程度都更大。因此为了应对不确定性的环境带来的风险,企业更有可能持有较多现金并保持较高的财务灵活性,企业能充分调动内部资源应对突如其来的危机,也更有可能在技术创新方面投入更多的资源。

(二) 启示

本文的研究表明,企业的财务政策及产权性质都会影响企业的技术创新投入水平。研究结论对于高新技术企业从财务政策视角

提高企业对技术创新的投入,合理安排资本结构、优化财务资源具有重要的现实意义。

首先,企业应当充分考虑内外部环境决定自身的财务灵活性水平,保持合理的现金持有量和资产负债率,不断完善公司内部治理机制,使财务灵活性的效用能够得到最大程度的发挥。

其次,优化国有企业的激励和监督机制,缓解国有企业的代理问题,激发管理者创新投入的积极性。

再次,高管货币薪酬激励对企业技术创新投入具有显著的正向影响,企业可以通过健全高管薪酬激励机制,提高管理层对于技术创新投入的重视程度,促使管理层合理运用财务灵活性来加大企业对于技术创新的投入。

第四,独董比例对企业技术创新投入具有显著的正向影响,企业应健全独立董事制度,充分发挥独立董事在董事会中的作用,使公司有关创新活动的政策得到独立董事的支持与协助。

作者单位:南京审计大学会计学院

主要参考文献

1. Maria - Teresa Marchica, Roberto Mura. Financial Flexibility, Investment Ability, and Firm Value: Evidence from Firms with Spare Debt Capacity[J]. Financial Management, 2010, 39 (4).
2. 曾爱民, 傅元略, 魏志华. 金融危机冲击、财务柔性储备和企业融资行为——来自中国上市公司的经验证据. 金融研究. 2011 (10)
3. 曾爱民, 张纯, 魏志华. 金融危机冲击、财务柔性储备与企业投资行为——来自中国上市公司的经验证据. 管理世界. 2013 (4)
4. 葛家澍, 占美松. 企业财务报告分析必须着重关注的几个财务信息——流动性、财务适应性、预期现金净流入、盈利能力和市场风险. 会计研究. 2008 (05)
5. 李春涛, 宋敏. 中国制造业企业的创新活动:所有制和CEO激励的作用. 经济研究. 2010 (05)
6. 卢锐. 企业创新投资与高管薪酬业绩敏感性. 会计研究. 2014 (10)
7. 卢馨, 郑阳飞, 李建明. 融资约束对企业R&D投资的影响研究——来自中国高新技术上市公司的经验证据. 会计研究. 2013 (05)
8. 邵剑兵, 朱芳芳. 地域因素、CTO股权激励与创新投入——基于财务灵活性视角. 现代财经(天津财经大学学报). 2017 (05)
9. 张玉娟, 汤湘希. 股权结构、高管激励与企业创新——基于不同产权性质A股上市公司的数据. 山西财经大学学报. 2018 (09)

简 讯

陈毓圭在京调研中小会计师事务所发展情况 听取行业工作意见



2018年12月20日,中国注册会计师协会党委书记秘书长陈毓圭在北京调研中小会计师事务所发展情况,听取行业工作的意见。北京注册会计师协会秘书长汪宁,中注协中小会计师事务所委员会副主任委员张华滨、张文丽参加调研。

高管法律背景特征影响了审计收费：“提升”还是“降低”？

■ 池玉莲 张刘锋

摘要

本文选取2010—2017年沪深上市的A股公司为样本，研究了高管法律背景特征对审计收费产生的影响。研究表明：具有法律背景特征的高管会显著增加审计收费，即高管团队中拥有法律背景的人数越多，会计师事务所对企业的审计收费相应会更高。在进一步对企业产权性质进行了区分后，实证结果表明，在国有企业中高管法律背景特征对审计收费的影响显著，而在非国有企业，审计收费受到高管法律背景特征的影响则不显著。

关键词 法律背景特征 审计收费 产权性质 审计风险

一、引言

在当今互联网兴盛的时代，信息传播速度十分迅猛，企业所处的商业环境越来越复杂，其面临的经营风险尤其是法律风险更大。因此，企业为了降低风险通常会聘用专业的律师事务所获取法律咨询以及设立风险合规部等部门来降低和解决法律风险。除此之外，面对当前的挑战，越来越多的公司选择在高管团队中选配更多具有法律背景特征的高层管理者，从内部决策层角度控制并降低经营风险发生率。在我国新经济发展趋势下，上市公司的管理者团队中具有法律背景特征的高管人数比例发生了明显的上升。那么，在现代企业治理中，为什么上市企业会越来越多聘请具有法律背景特征的高管？而具有法律背景特征的高管又给予公司怎样的帮助呢？

目前，只有较少的文献研究了高管的法律背景特征以及影响力。Morse et al. (2016) 通过实证研究了具有法律背景特征的高管在企业经营管理过程中的决策作用。陈冬华等 (2017) 通过实证研究发现具有法律背景特征的高管能够降低企业中高管的职务犯罪率。刘巍等 (2017) 实证分析了具有法律背景特征的独立董事对企业价值的作用。但是，现有的研究中出现的问题并没有全部被解决：第一，没有明确的有关高管的法律背景特征的定义。Morse et al. (2016) 把高管的法律背景特征定义为具有律师资格的高管，而学

者陈东华等 (2017) 将高管的法律背景特征定义为具有律师背景、法学研究背景或者公检法司背景。第二，只是关注了高管团队中独立董事的法律背景特征的作用 (全怡、陈冬华, 2017)，并没有聚焦于高层管理者团队整体。第三，目前有关学者对高管法律背景特征的研究范围相当窄，主要集中在与其直接相关高管犯罪或公司违法违规等方面，并未拓展到更多领域。因此，本文可能做出的贡献主要是，将研究视角集中于管理者团队的法律背景上，并将其经济后果的研究拓展至审计收费这一新的领域中。本文从高管的法律背景特征出发，研究其对审计收费的影响，这样不仅将高管法律背景特征的经济后果拓展到了全新的领域，而且从客户特征角度出发，丰富了影响审计收费因素的研究。

二、理论分析与研究假设

(一) 高管法律背景特征与审计收费

“高阶梯队理论”指出，企业高管的不同特质对公司的治理效果产生的影响程度是不相同的 (Hambrick & Mason, 1984; Hambrick, 2007)。因此，与企业利益有关联的各利益主体的行为以及决策同样也受到不同程度的影响。Bamber et al. (2010) 实证结果表明，当高管具有法律、会计背景以及从军经历时，上市公司会更加稳健地主动披露信息。邱兆祥与史明坤 (2012) 实证研究结果表明，具备法律背景特征的

表 1 变量定义一览表

变量符号	变量名称	变量说明
LnFee	审计收费	LnFee为会计师事务所当年对上市公司收取的审计费用的自然对数。
Law	高管法律背景特征	Law为高管法律背景特征的虚拟变量，如果公司的高管团队中有成员拥有高管法律背景特征时，Law赋值为1，否则Law赋值为0。
Big4	事务所的声誉	Big4是会计师事务所的声誉虚拟变量，为国内“四大”时，取值为1，否则为0
Switch	事务所的变更	如果当年上市企业的会计师事务所发生变更，取值为1，否则为0
Lev	资产负债率	资产负债率为总负债除以总资产
Roa	资产收益率	资产收益率=（本期净利润+利息支出利润）/期末资产总额
OP	审计意见	当审计意见是标准无保留意见时，取值为1，否则为0。
Lnta	企业规模	Size为总资产的自然对数，衡量企业规模
Seg	子公司数量	上市公司纳入合并报表的子公司数量的平方根
Loss	盈利状况	如果当年净利润为负，取值为1，否则为0
IR	业务复杂度	（存货+应收账款）/期末资产
TobinQ	企业成长性	上市公司市场价值/资本重置成本
Zone	地区虚拟变量	地区虚拟变量，其中，Zone3表示东部地区，Zone2表示中部地区，Zone1表示西部地区
Industry	行业	控制了不同行业虚拟变量
Year	年度	控制了不同年份的虚拟变量

表2 各个变量的描述性分析

变量	样本量	均值	中位数	标准差	最小值	最大值
LnFee	13258	13. 571	13. 423	0. 7445	12. 355	16. 578
Law	13258	0. 911	1	0. 886	0	1
Big4	13258	0. 0615	0	0. 256	0	1
Switch	13258	0. 287	0	0. 465	0	1
Lev	13258	0. 486	0. 492	0. 231	0. 059	0. 992
Roa	13258	0. 079	0. 078	0. 141	-0. 592	0. 485
OP	13258	0. 971	1	0. 1894	0	1
Lnta	13258	22. 013	21. 897	1. 285	19. 583	26. 235
Seg	13258	0. 261	0	0. 535	0	2. 645
Loss	13258	0. 097	0	0. 298	0	1
IR	13258	0. 284	0. 256	0. 181	0. 005	0. 792
TobinQ	13528	2. 375	1. 872	1. 598	0. 901	9. 865
Zone	13258	2. 523	3	0. 792	1	3
Industry	13258	控制	控制	控制	控制	控制
Year	13258	控制	控制	控制	控制	控制

独董能显著提高公司经营管理的绩效。全怡和陈冬华（2017）通过实证研究发现，具有法律背景特征的独立董事在公司治理过程中能显著地抑制高管进行职务犯罪，降低企业风险。何威风和刘巍（2017）通过研究发现，诉讼风险高的、资产并购活动等比较多的上市企业会有更强的意愿聘请具有法律背景特征的独立董事，从而提升企业的影响力。刘启亮（2014）研究发现，公司的诉讼风险对审计

收费的影响是正相关关系而且是显著的。当企业面临较高的诉讼风险时，事务所为补偿高审计风险可能带来的潜在损失以及增加审计成本来降低审计可能失败的概率，从而审计收费会相应地提高。除此之外，企业中具有法律背景特征的高管偏好于低风险，会使企业选择高声誉的事务所进行审计，提升审计收费。同时，由于高管会在企业的避税活动等方面存在自利行为，具有法律背景特征的管理者可能会默许管理层进行更多的避税等高风险活动，降低了企业的会计质量，提高了审计收费。因此，基于以上分析，本文提出以下的假设：

H1：高管的法律背景特征能显著提升审计收费。

（二）高管法律背景特征和审计收费：基于产权性质不同的角度

众多研究结论表明：企业的产权性质往往会在多种情况下对审计收费产生影响（如张天舒和黄俊，2013；李越冬等，2014）。相较于非国有企业而言，国有企业由于其产权的特殊性以及其影响作用的重要性，会更加注重对企业风险的控制。当国有企业管理层中存在更多的具有法律背景特征的高管时，风险控制意识会得到提升，尽可能地降低风险，从而提升了审计收费。戴文涛等（2017）通过实证研究发现，当企业为国有企业、聘请Big4为审计事务所、位于市场化程度更高的地区或处于景气度较低的行业等情况下，审计收费增加更加显著。刘笑霞等（2017）探究了产权性质是否会影媒体负面报道对审计收费的关系，研究发现，当上市公司为国有企业时，媒体负面报道对审计收费的正向影响关系会被强化。由假设1分析可知，具有法律背景特征的高管在国有企业中的作用更加明显，法律背景的管理者会促使国有企业主动提高审计师的审计努力程度，同时，也会促使国有企业聘用声誉较高的会计师事务所规避审计风险，从而审计收费增加。因此，在国有企业中，管理者的法律背景特征对审计收费的提高作用可能占据主导地位。与之相比，非国有企业对风险的管控要求则不是那么突出与明显。因此，不同于国有企业中具有法律背景特征的高管对审计收费可能存在的主导影响路径，非国有企业中具有法律背景特征的管理者在企业中扮演多种可能的角色，此时审计收费既可能提高，也可能降低，还可能因提高和降低两种相反的路径产生抵消效应，从而导致管理者法律背景特征和审计收费之间并不存在显著关系。基

表3 各个变量的 Pearson 相关性分析

变量	LnFee	Law	Big4	Switch	Lev	Roa	OP
LnFee	1						
Law	0.107***	1					
Big4	0.423**	0.075**	1				
Switch	-0.132***	-0.126***	-0.045**	1			
Lev	0.253**	0.084***	0.0046**	0.052***	1		
Roa	0.116***	0.024**	0.074***	-0.024**	-0.133***	1	
OP	0.073***	0.074***	0.021**	-0.043***	-0.193**	0.183**	1
Lnta	0.463**	0.082**	0.381***	-0.084**	0.382***	0.185***	0.172**
Seg	0.362***	0.361**	0.033***	-0.081**	0.125**	0.032***	0.022**
Loss	-0.054**	0.013***	-0.032**	0.061**	0.205***	-0.127**	-0.273**
IR	-0.032***	0.001**	-0.072***	0.001**	0.242***	0.074***	0.052**
TobinQ	-0.282***	-0.013**	-0.112**	-0.064***	-0.272**	0.103***	-0.202***
Zone	0.14**	-0.043**	0.091***	-0.034***	-0.081**	0.053**	0.042**
Lnta	1						
Seg	0.352***	1					
Loss	-0.123***	-0.021**	1				
IR	0.014**	-0.042***	-0.123**	1			
TobinQ	-0.491***	-0.132***	0.033**	-0.084**	1		
Zone	0.051**	0.087***	-0.053***	0.112**	-0.024**	1	

注：***，**，*分别表示在1%，5%，10%的置信水平下显著。

表4 高管法律背景特征与审计收费

变量	全样本		国有		非国有	
	LnFee		LnFee		LnFee	
	系数	T值	系数	T值	系数	T值
Law	0.0132***	2.98	0.028***	4.12	-0.008	-1.01
Big4	0.741***	41.40	0.712***	33.27	0.752***	20.18
Switch	-0.057***	-5.17	-0.057***	-3.91	-0.049***	-3.92
Lev	0.084***	3.71	0.084**	2.37	0.085	2.91
Roa	-0.123***	-3.39	-0.123***	-2.38	-0.164**	-3.33
OP	-0.116***	-5.15	-0.142***	-4.42	-0.079***	-2.62
Lnta	0.386***	83.52	0.413***	-63.69	0.351***	50.58
Seg	0.093***	11.71	0.102***	10.28	0.037**	2.48
Loss	0.054***	3.36	0.037	1.54	0.056***	2.71
IR	-0.017*	-0.54	-0.027*	-0.59	0.035*	0.88
TobinQ	0.034***	11.44	0.048***	8.38	0.028***	7.22
Zone	0.082***	16.31	0.092***	12.64	0.066***	9.21
constants	4.789***	42.89	4.334***	27.64	5.648***	35.27
Industry	控制	控制	控制	控制	控制	控制
Year	控制	控制	控制	控制	控制	控制
观测值	13258	13258	7487	7487	5771	5771
R ²	0.711	0.711	0.734	0.734	0.595	0.595

注：***，**，*分别表示在1%，5%，10%的置信水平下显著。

于此，本文提出以下假设：

H2：在国有企业中，高管的法律背景特征能显著提高审计收费；而在非国有企业中，高管法律背景特征对审计收费的影响则不显著。

三、研究设计

（一）数据来源与样本选择

本文选取2010—2017年沪深上市的A股公司为样本，来探究高管法律背景特征如何影响审计收费的。本文对样本开展了以下筛选：

（1）剔除了高层管理团队中数据短缺的样本；（2）剔除了ST、ST*以及PT样本；（3）除了删除金融行业上市企业以外，为了消除个别极端值对结果的分析，本文同时对连续型的变量展开了1%和99%的winsorize处理。最后，本文得到13258条观测值。同时，本文也对行业 and 年度效应进行了相应的控制。本文采用的高管法律背景特征的数据源自于国泰安数据库中企业管理者的个人特征数据库，同时，为了完善研究数据，进行了手工收集和整理研究数据。本文中样本企业的财务数据和公司治理数据都选自于国泰安数据库以及万德数据库。同时，本文通过Stata 14软件进行数据处理，从而获得最后的回归结果。

（二）变量定义

1. 被解释变量

LnFee为审计收费变量，是当年会计师事务所对上市公司收取的审计费用的自然对数。

2. 解释变量

Law为高管法律背景特征的虚拟变量，如果公司的高管团队中成员拥有高管法律背景特征时，Law赋值为1，否则Law赋值为0。其中，借鉴陈冬华（2017）对高管法律背景特征的定义，本文研究的高管法律背景特征是指：（1）律师、法务以及法律顾问等法律工作背景特征；（2）获得法学学位；（3）具有公检法司背景特征。

3. 控制变量

本文选取的控制变量包括：会计师事务所声誉（Big4）、事务所变更（Switch）、资产负债率（Lev）、资产收益率（Roa）、审计意见（OP）、企业规模（Lnta），子公司数量（Seg）、盈利状况（Loss）、业务复杂程度（IR）、企业成长性（TobinQ）、企业注册地（Zone）以及虚拟变量行业（Industry）与年份（Year）。

（三）模型设置

$$LnFee = \alpha_0 + \alpha_1 Law + \alpha_i Controls$$

$$(1) + \beta_1 Industry + \beta_2 Year + \varepsilon$$

表5 高管法律背景特征与审计收费的PSM检验

变量	全样本		国有		非国有	
	LnFee		LnFee		LnFee	
	系数	T值	系数	T值	系数	T值
Law	0.017***	3.23	0.033***	4.16	0	-0.03
Big4	0.718***	32.42	0.692***	26.39	0.663***	13.21
Switch	-0.047***	-3.48	-0.049***	-2.62	-0.047***	-2.73
Lev	0.119***	4.09	0.131**	3.02	0.088***	2.31
Roa	-0.143***	-3.35	-0.152***	-2.34	-0.175**	-3.34
OP	-0.125***	-4.37	-0.161***	-3.83	-0.052*	-1.54
Lnta	0.382***	65.41	0.408***	50.08	0.343***	38.87
Seg	0.095***	10.69	0.108***	9.37	0.019**	1.04
Loss	0.032***	1.71	0.006	0.26	0.057*	2.24
IR	-0.04	-0.87	-0.028	-0.49	0.036	0.84
TobinQ	0.038***	9.09	0.046***	6.47	0.026***	5.68
Zone	0.087***	13.55	0.096***	10.44	0.071***	8.03
constants	4.849***	34.23	4.439***	22.13	5.715***	28.42
Industry	控制	控制	控制	控制	控制	控制
Year	控制	控制	控制	控制	控制	控制
观测值	8737	8737	4869	4869	3868	3868
R ²	0.703	0.703	0.729	0.729	0.595	0.595

注：***，**，* 分别表示在 1%，5%，10% 的置信水平下显著。

四、实证研究结果与分析

（一）描述性统计与相关性分析

表2展示了样本分布，通过表格不难发现，审计收费（LnFee）的均值和中位数分别为13.571和13.423，表明样本企业的审计收费分布比较均匀。然而，管理者团队中具备法律背景的人数（Law）的均值是0.911，标准差是0.886，表明企业的管理者团队中是否拥有法律背景特征的高管人数差异较大。事务所声誉指标（Big4）均值为0.0615，说明雇佣国内四大会计师事务所的企业较少，也说明企业中具有法律背景特征的高管人数占比较少。除此之外，样本中企业的子公司数量（Seg）的均值是0.261，存在较大的差异性。在本文选取样本的研究年度区间中，被出具的审计意见是标准无保留审计意见（OP）的企业是多数。同时，多数企业并没有进行会计师事务所（Switch）的更换。通过所选指标的均值与中位数的分析，发现样本企业的资产负债率（Lev）、资产收益率（Roa）、企业规模（Lnta）、以及业务的复杂程度（IR）分布相对是均匀的。另外，企业经营时获得的净利润（Loss）是不小于0的。而公司的成长性（TobinQ）的分布则是不均匀，因为其均值2.375明显大于中位数1.872。同时，公司的注册地大多数是在东部经济发达地区（Zone），

较少数企业在西部。

从表3中可以看到，在以管理者团队中法律背景人数（Law）的Pearson相关性分析中，自变量与因变量之间的相关系数为0.107，控制变量之间相关系数的绝对值也保持在0.5以下，说明本文的数据之间自相关问题是不明显的。

（二）实证结果分析

表4列示了高管法律背景特征与审计收费之间关系的实证分析结果。表4第1列为管理者团队中法律背景特征人数（Law）与审计收费（LnFee）的回归结果。可以看到，高管法律背景特征的回归系数是0.0132，而且在1%的水平下与审计收费正相关。同时，证明了本文的假设H1：高管团队的法律背景特征与审计收费显著正相关。

进一步地，对选取的上市企业进行区分产权性质后，分为国有企业和非国有企业。同样地，分别对目标样本开展了多元回归。表4第2列为国有企业的回归结果，第3列则为非国有企业的回归结果。从回归结果中可以看出，在对国有企业进行多元回归时，具有法律背景特征的高管人数与审计收费是正相关关系（0.028，4.12），在1%的水平下显著。这也验证了本文提出的假设2：在国有企业中，高管的法律背景特征会显著提升审计收费。在以非国有企业展开的回归中，不难发现，具有法律背景特征的高管的人数与审计收费二者之间的回归系数虽然是-0.008，但是在相应设定水平下两者相关性是不显著的。这同样也证明了本文提出的假设2。由上文假设分析可得，基于产权差异的原因，国有企业会更加注重对企业风险的管控。当国有企业中具有法律背景特征的高层管理者越多，其更加明显地趋向于更低的审计风险，并在影响审计收费的作用路径中居于主导地位。另外，在严格监管和考核的要求下，国有企业会有更大的概率去选择外部路径降低审计风险，即促使公司在开展审计业务时选择行业声誉高的会计师事务所或者主动提出审计师增加审计努力程度的要求。因此，会计师事务所对国有企业的审计收费显著增加。所以，在国有企业中，高管的法律背景特征与审计收费是显著正相关的关系。与之相比，非国有企业并没有像国有企业执着追求更低的经营风险和审计风险。所以，在非国有企业中，具有法律背景特征的管理者可能通过提升和降低两种截然相反的路径作用于审计收费。然而，当这两种效应互相抵消持平时，高管的法律背景特征与审计收费之

间显然不会有显著相关性。

（三）内生性检验

上文进行的回归分析中，考虑到可能存在内生性问题。因此，为了消除内生性对于回归结果以及结论的影响，综合考虑多种因素，最终选择倾向评分匹配（PSM）的方法进行检验。从表5中发现，高管法律背景特征（Law）与审计收费（LnFee）在1%水平上是显著正相关关系（0.017，3.23）。倾向评分匹配后的多元回归结果与前文基本回归结果一致，进一步验证了本文提出的相关假设。

（四）稳健性检验

为了进一步检验高管法律背景特征对于审计收费影响结论的稳健性，本文还进行了以下检验。通过改变高管法律背景特征的定义，即把高管法律背景特征定义为具有法律背景特征的高管在高管团队总人数的占比（LawP），多元回归结果表明LawP的预估系数不仅是正而且是显著的（0.123，1.782），表明高管法律背景特征与审计收费的正相关关系显著，本文得出的结论依然成立。同时，在区分企业产权性质后，回归结果也和假设2的内容相一致，即在国有企业中，高管的法律背景特征能显著提高审计收费；而在非国有企业中，高管法律背景特征对审计收费的影响则是不显著的。

五、研究结论与启示

拥有着公司的经营决策权的高层管理者团队会显著影响企业的经营绩效和公司治理效果，因此，企业想要在当今激烈的市场竞争中获得优胜，就必须重视对管理者的聘用和培养。公司高管拥有法律背景这一特征在我国经济改革和公司治理过程中是一个特色。本文考察管理者的法律背景对审计收费的影响，得出以下结论：第一，高管的法律背景特征与审计收费之间是显著正相关关系，即高层管理者团队中具有法律背景的人数越多，会计师事务所对企业的审计收

费就会越高。第二，区分产权性质后，本文发现管理者的法律背景特征对审计收费的正向效应只存在于国有企业中，而在民营企业中，两者之间并不存在显著相关性。本文认为可能的原因在于，相较于民营企业，国有企业更加注重对风险的控制，当其管理层中法律背景者人数越多时，管理层会聘请高声誉的事务所或要求审计师提升审计努力程度以降低审计风险的可能性加大，并在管理者法律背景特征影响审计收费的路径中占据主导地位，因此审计收费显著增高。而在非国有企业中，管理者法律背景特征对审计收费的作用可能因存在提高和降低两种相反路径而相互抵消，从而导致两者之间并不存在显著相关性。

同时，本文获得了以下启示：首先，对企业而言，需要聚焦于高管背景特征的经济后果，在聘请企业高管时认真评估其专业背景及职业背景特征可能对企业经营管理活动产生的影响。其次，对企业利益相关者而言，需要聚焦于企业中因委托代理产生的问题，考虑公司聘请高层管理者的目的与动机，考虑具有不同专业背景和职业背景特征的高层管理者对企业经营行为的影响。最后，对会计师事务所和审计师而言，需加强对高管不同背景特征的聚焦，重点关注那些对审计结果和审计收费有决定性影响的高管背景特征。

作者单位：石河子大学经济与管理学院

主要参考文献

1. 陈冬华，胡晓莉，梁上坤等. 宗教传统与公司治理. 经济研究. 2013（9）
2. 陈娇娇，周芳竹. 管理者背景特征、内部控制与审计收费. 山西财经大学学报. 2016（6）
3. 程璐，陈宋生. 审计市场供需不平衡、事务所选聘与审计收费. 会计研究. 2016（5）
4. 池国华，杨金，邹威. 高管背景特征对内部控制质量的影响研究——来自中国A股上市公司的经验证据. 会计研究. 2014（11）
5. 何威风，刘巍. 企业管理者能力与审计收费？. 会计研究. 2015（1）
6. 刘笑霞，李明辉，孙蕾. 媒体负面报道、审计定价与审计延迟. 会计研究. 2017（4）
7. Morse A, Wang W, Wu S: Executive Lawyers: Gatekeeper or Strategic Officers? [J], Journal of Law & Economics, 2016, (4): 847—888.
8. Bamber L S, Jiang J, Wang Y: What's My Style? The Influence of Top Managers on Voluntary Corporate Financial Disclosure [J], Accounting Review, 2010, 84（4）1131—1162.

国际公共部门会计准则执行质量对政府治理水平影响的跨国实证分析

■ 马浚洋 赵晓雨 夏雨飞

摘要

在制度经济学理论的基础上,本文提出了用于分析国际公共部门会计准则(IPSAS)执行质量后果的“行船理论”假说。在此分析框架下,IPSAS执行质量被拆分为是否执行、执行年限和执行差异三个部分。本研究利用2006–2016年的跨国面板数据,采用动态与静态面板,区分全样本、发达国家与发展中国家,实证分析了IPSAS执行质量对政府治理的影响。同时,对因果性、内生性和数据选择进行了稳健性检验。研究表明:无论是发达国家还是发展中国家,政府治理均受上一期的显著影响;IPSAS执行质量较高有利于提升政府治理水平;同时,对于已执行IPSAS的国家,IPSAS执行时间越长、差异越小,政府治理水平越高。

关键词 IPSAS 执行质量 政府治理 行船理论

一、引言

当今世界,不管是发达国家还是发展中国家,都没有统一的公共部门会计准则改革的进程和具体步骤。即便是使用了完全的权责发生制的公共部门会计准则的国家(美国、澳大利亚和新西兰等),也没有完全一致的核算准则与模式。为了增强不同国家之间公共部门会计核算的可比性、规范公共部门会计核算方法以及为全球公共部门会计准则的改革指明方向,国际会计师联合会(IFAC)于2004年将其原有常设单位公共部门委员会(PSC)正式更名为IPSAS理事会(IPSASB),专门制定和发布IPSAS(国际公共部门会计准则)。IPSAS的基本思想就是遵循权责发生制,制定目的是提升公共部门财务管理水平、提高财政透明度、完善受托责任业绩等。近年来,IPSAS理事会发布了一系列IPSAS的具体准则,虽然没有强制各国执行此准则,但是由于其较为权威和完善的准则体系,受到世界各国的青睐,各国纷纷采用IPSAS或与此准则趋同。同时,国际货币基金组织、世界银行、经济合作与发展组织等几个国际及地区组织已明确表示支持其管理下的国家执行IPSAS。可见,IPSAS的执行俨然已经成为各国公共部门改革实践中的热点问题。

然而,不少国家在执行或与IPSAS趋同时,遇到了很多难以预料的难题。比

如:IPSAS与一国的国库储备核算、货币政策、经济发展水平和政策法规等不协调(Pina & Torres, 2003);IPSAS与一些国际及地区组织的统计口径、核算方法等不兼容(Benito et al., 2007);IPSAS要求效率较高、技术完备的会计核算计算机网络系统,而一些国家尚不具备这些软硬件条件等(Adhikar & Mellemvik, 2010)。实践中,这些问题导致了一些国家在执行IPSAS时受挫,执行质量不高。在这些问題中存在着一个突出的技术性问题:IPSAS执行质量的后果难以估量。因此,找出并量化IPSAS执行质量的后果就变得越来越重要。遗憾的是,目前这方面的研究仍然较少。有限的研究既没有明确给出IPSAS执行质量的定义和量化方法,也没有系统地分析IPSAS执行质量与政府治理水平的关系。

二、文献综述

制度经济学主要研究制度对经济行为的影响。该理论认为,一种制度执行的后果从根本上讲是其制度本身的固有属性衍生出来的。IPSAS执行质量的不同将会造成不同的后果。若IPSAS的执行质量较高,除了改善准则本身的制度缺陷等问题,对部分利益主体产生了正外部性,政府作为国际公共部门的主要成员,受益最大。IPSAS的执行对其影响主要体现在治理水平上。

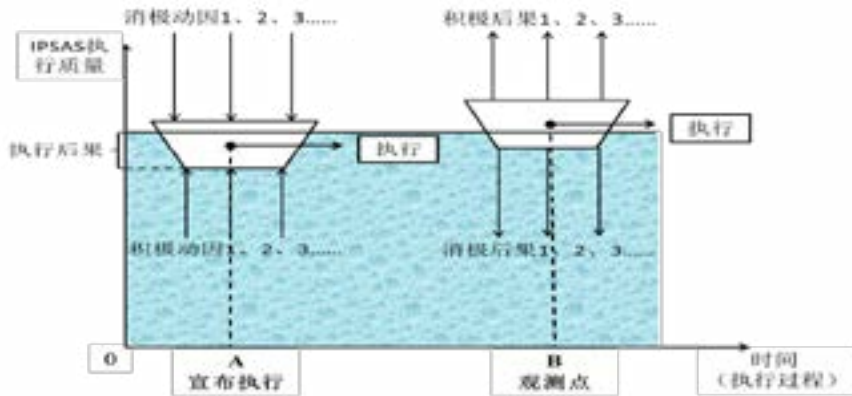


图1 行船理论示意图

国外有关IPSAS执行质量后果的文献主要是研究某项准则执行后的影响。比如：Wisniewski（2005）认为美国GASB推行新的权责发生制基础的政府会计准则对州政府执行退休人员医疗福利有重要影响。Brusca et. al（2016）以拉丁美洲为例，探讨了IPSAS在实施过程中遇到的难题，如在组织层面无法评估是否能够改进决策等。Atuilik（2013）利用跨国数据实证检验了IPSAS的执行对公民腐败感知度的影响，结果发现：在发展中国家，IPSAS的执行可以降低腐败水平，但在发达国家效果并不明显。国外现有研究多是从定性角度分析某国的某项公共部门准则的执行质量给该国带来的影响。大多数研究既没有以全球视角探讨IPSAS执行质量的后果，也没有系统地量化分析IPSAS执行治理与政府治理的关系。

国内有关IPSAS执行质量后果的研究主要是围绕政府会计改革的经济后果。这些研究多集中在以下两个方面：一是政府会计改革后果的规范分析。程向阳和付达院（2006）认为权责发生制下的政府会计改革能提升财政透明度和政府绩效预算。陈志斌和李敬涛（2015）分析了政府会计对政府治理的促进作用。二是实证研究政府会计改革的后果。孙琳和方爱丽（2013）利用跨国数据分析了政府会计制度对政府绩效的影响。刘子怡和陈志斌（2015）认为政府会计改革对于提升政府绩效、政府治理效率、地方政府投资行为和财政透明度起到了积极的促进作用。阮卓婧（2015）采用59个国家的数据分析政府会计改革对政府治理的影响。国内关于政府会计改革的经济后果的成果虽不是基于IPSAS的执行质量，但政府会计依然在公共部门会计的框架下，对本文研究有一定借鉴意义。

三、理论分析与假设提出

（一）用行船理论分析IPSAS执行质量对政府治理的影响

IPSAS的执行质量是一个受多种因素驱动的策略选择过程（陈志斌和刘子怡，2016），而在不同国家IPSAS的执行质量差异又造成了不同程度的后果。为了梳理IPSAS执行质量后果的影响程度，本文建立了“行船理论”的分析框架（见图1），分别在IPSAS执行质量的“后果轴”和“时间轴”两个维度观测一国“宣布执行”一段时间后的经济后果。

在行船理论的示意图中，存在着两个重要的时间点，分别是一国宣布执行IPSAS的时间点（A点）和选取观测其执行质量的时间点（B点）。在选取好B点（可移动并选取多个）后，可以得到该国宣布执行IPSAS到观测点的一段时间（B-A）。船在向右行驶过程中，不仅发生了水平移动，也会因为船受到垂直的作用力而改变其吃水深度（船升降）。对应地，在这段时间内，准则执行的质量可好可坏。定义船的吃水深度（坐标系的垂直方向）为IPSAS执行质量的评价标准。若准则在向右执行过程中，船上浮，吃水深度减少，则执行质量提高；若准则在向右执行过程中，船下降，吃水深度增加，则表示执行质量变差。船向右行驶的过程中（由A至B），船的吃水深度表示IPSAS执行质量的高低，而其执行质量对其他方面（如政府治理）的影响为执行质量的后果。由于公共部门主要指政府，因而本文仅考虑对于政府的外部性作用。

（二）IPSAS执行质量对政府治理影响的假设提出

基于收付实现制的公共部门会计准则仅披露“收支两条线”，反映预算完成情况，尤其存在较大的盈余管理空间，不利于了解公共部门的资产和负债。对政府而言，高质量地执行IPSAS加强了对政府财务信息的披露，核算政府的“家底”以及负债情况，有利于做出正确的决策。具体影响路径如下：一是IPSAS执行质量较高，为政府管理人员提供更为有效的财务信息。上级政府可以更好地利用这些信息对下级政府官员进行经济责任审计，加强腐败的监控和治理。此外，政府管理人员可以利用这些信息及时掌握资源，更好地增强政府有效性和政府规制质量。二是IPSAS执行质量较高为公众提供更为有效的财务信息。公众希望通过政府披露的财务信息参与到公共事务的决策，他们可以利用这些信息增强话语权，通过社会舆论对政府经济

表1 变量定义

变量类型	变量名称	符号	具体定义
被解释变量	政府治理	WGI_{it}	全球治理指数，由世界银行定期发布
解释变量	IPSAS是否执行	$IPSAS_{it}$	虚拟变量，执行为1，否则为0
	IPSAS执行年限	EXE_{it}	已执行IPSAS的年份数
	IPSAS执行差异	GAP_{it}	由1-现行公共部门会计准则的等级化打分（1, 0.75, 0.5, 0.25）计算可得
控制变量	经济发展水平	$PGDP_{it}$	人均国内生产总值
	政府规模	$SIZE_{it}$	中央政府支出占GDP的比值
	政治体制	POL_{it}	政治体制所属议会制或总统制，议会制为1，总统制为0
	公众监督	$DEMO_{it}$	社会民主指数，由英国经济学者智库披露

表2 描述性统计

变量	均值			标准差			最小值			最大值		
	全样本	发达	发展中	全样本	发达	发展中	全样本	发达	发展中	全样本	发达	发展中
$IPSAS_{it}$	0.544	0.622	0.467	0.503	0.491	0.492	0.000	0.000	0.000	1.000	1.000	1.000
EXE_{it}	2.446	2.782	2.133	3.132	3.280	2.951	0.000	0.000	0.000	10.000	10.000	10.000
GAP_{it}	0.317	0.271	0.369	0.315	0.289	0.337	0.000	0.000	0.000	0.750	0.750	0.750
WGI_{it}	0.641	1.280	0.031	0.768	0.420	0.470	-1.190	0.187	-1.190	1.907	1.907	1.121
$PGDP_{it}$	2.189	3.749	0.677	2.367	2.371	0.954	0.018	0.140	0.018	11.661	11.661	4.790
$SIZE_{it}$	0.263	0.323	0.253	0.129	0.125	0.105	0.002	0.122	0.018	0.944	0.944	0.496
POL_{it}	0.618	0.879	0.371	0.486	0.327	0.484	0.000	0.000	0.000	1.000	1.000	1.000
$DEMO_{it}$	7.048	8.320	5.848	1.809	1.045	1.536	2.530	5.880	2.530	17.000	17.000	8.280

表3 相关性分析

变量	$IPSAS_{it}$	EXE_{it}	GAP_{it}	WGI_{it}	$PGDP_{it}$	$SIZE_{it}$	POL_{it}	$DEMO_{it}$
$IPSAS_{it}$	1							
EXE_{it}	0.366***	1						
GAP_{it}	-0.125***	-0.112***	1					
WGI_{it}	0.118**	0.158***	-0.255***	1				
$PGDP_{it}$	0.131**	0.127***	-0.106***	0.638***	1			
$SIZE_{it}$	0.021	0.056***	0.076	0.326***	0.498***	1		
POL_{it}	0.005*	0.171**	-0.124**	0.454***	0.423*	0.107	1	
$DEMO_{it}$	0.129	0.229**	-0.195*	0.359***	0.551***	0.371	0.324*	1

注：**代表回归系数在5%的水平上显著，***代表回归系数在1%的水平上显著。

表4 解释变量和控制变量的VIF检验

指标	$PGDP_{it}$	$SIZE_{it}$	POL_{it}	$DEMO_{it}$
VIF	1.26	1.24	1.23	1.42

责任进行问责，从而推进法治制度的不断完善。同时，政府为了维护自身形象和维持政治稳定性，会对个别官员进行问责处理。此外，民众也可以利用这些财务信息为政府建言献策，增强政府决策的科学性。综上，高质量地执行IPSAS所导致的政府有效性、政治稳定性、规制质量、法治指标、话语权和问

责制以及反腐败的增强可以概括为政府治理水平的提升。

基于上述分析，提出如下假设：

假设1：相对于不执行IPSAS，执行IPSAS会促进政府治理水平的提升。

假设2：IPSAS执行年限越长，政府治理水平越高。

假设3：IPSAS执行差异越小，政府治理水平越高。

四、研究设计

（一）变量定义

被解释变量：政府治理。 WGI_{it} 代表i国在第t年的政府治理水平，用全球治理指数代替，具体包括考察其政府有效性、政治稳定性、规制质量、法治指标、话语权和问责制以及反腐败，取值范围是[-2.5, 2.5]。

解释变量。（1）IPSAS是否执行。Atuilik（2013）认为，判别一国是否执行IPSAS可以被近似为在IPSASB官方网站的文件中是否披露该国已宣布执行IPSAS。假设 $IPSAS_{it}$ 代表i国在第t年执行国际公共部门会计准则的情况，若该国在第t年已执行IPSAS，则 $IPSAS_{it}$ 为1，否则为0。（2）IPSAS执行年限。 EXE_{it} 代表i国在第t年已执行IPSAS的年限，特别地，若某国尚未执行IPSAS，则该值为0（Hamisi，2010）。（3）IPSAS执行差异。 GAP_{it} 代表i国在第t年执行的公共部门会计准则在记账基础方面与国际公共部门会计准则的差异，简称为“IPSAS执行差异”。按照记账基础进行分类，一国在某年执行的公共部门会计准则可以分为完全的权责发生制、修正的权责发生制、修正的收付实现制、完全的收付实现制，对应设定等级化打分为1, 0.75, 0.5, 0.25。改进后的IPSAS作为完全权责化的会计准则（等级化打分为1），那么该国在某年现行的公共部门会计准则与IPSAS的差距可以用（1-现行公共部门会计准则的等级化打分）近似代替。

（二）模型设计

为了验证IPSAS执行质量对政府治理的影响，分别建立如下模型。其中， α_i 表示常数项， β_i 均为回归系数， $Control_{it}$ 为控制变量， ε_{it} 为随机误差项。由于因变量受到上一期的相同指标的影响，因此在动态模型中分别引入它们的滞后期一期项。

$$WGI_{it} = \alpha_1 + \beta_1 * WGI_{it-1} + \beta_2 * IPSAS_{it} + \beta_3 * Controls_{it} + \varepsilon_{it}$$

(1)

$$WGI_{it} = \alpha_2 + \beta_4 * WGI_{it-1} + \beta_5 * EXE_{it} +$$

表5 政府治理的静态面板模型回归结果

变量	模型（1）			模型（2）			模型（3）			模型（4）		
	全样本	发达国家	发展中国家	全样本	发达国家	发展中国家	全样本	发达国家	发展中国家	全样本	发达国家	发展中国家
IPSAS _{it}	0.054***	0.029*	0.091***							0.048***	0.026**	0.068***
EXE _{it}				0.006***	0.004**	0.014***				0.003**	0.004*	0.012***
GAP _{it}							-0.042**	-0.007**	-0.070***	-0.001**	-0.032**	-0.054***
PGDP _{it}	0.031***	0.026***	0.210***	0.038***	0.024***	0.246***	0.040***	0.021***	0.273***	0.029***	0.026***	0.170***
SIZE _{it}	0.075**	-0.028	0.245***	0.104**	-0.043	0.269*	0.071	-0.022**	0.363**	0.086*	-0.059***	0.146
POL _{it}	0.022**	0.002	0.106*	0.047**	-0.044	0.156**	0.029	-0.012**	0.132	0.032	0.100***	0.092*
DEMO _{it}	0.043***	0.055**	-0.078	0.035**	0.027***	0.028*	-0.011	0.032***	-0.098**	0.073**	-0.012	0.203
_cons	0.520***	1.211	-0.206***	0.513***	1.125***	-0.222***	0.545***	1.205***	-0.207***	0.517***	1.237***	-0.154***
Country	控制	控制	控制	控制	控制	控制	控制	控制	控制	控制	控制	控制
Year	控制	控制	控制	控制	控制	控制	控制	控制	控制	控制	控制	控制
R-sq:within	0.092	0.042	0.328	0.06	0.039	0.286	0.045	0.023	0.22	0.098	0.005	0.382
F	20.47***	4.29***	50.79***	12.91***	3.92***	41.67***	9.63***	2.34*	29.37***	13.24***	3.33***	38.33***
N	748	363	385	748	363	385	748	363	385	748	363	385

表6 政府治理的系统GMM回归结果

变量	模型（1）			模型（2）			模型（3）			模型（4）		
	全样本	发达国家	发展中国家	全样本	发达国家	发展中国家	全样本	发达国家	发展中国家	全样本	发达国家	发展中国家
WGI _{it-1}	0.719***	0.722***	0.701***	0.744***	0.711***	0.738***	0.776***	0.731***	0.712***	0.776***	0.733***	0.754***
IPSAS _{it}	0.006*	0.004*	0.012**							0.003*	0.011*	0.007**
EXE _{it}				0.012***	0.004***	0.008***				0.009**	0.002**	0.004***
GAP _{it}							-0.013**	-0.009*	-0.022*	-0.002*	-0.015**	-0.012*
PGDP _{it}	0.009***	0.042***	0.031***	0.113***	0.132***	0.098***	0.023***	0.116***	0.016***	0.074***	0.005***	0.003
SIZE _{it}	0.081***	-0.122	0.098	0.039***	-0.073	0.167	0.215***	-0.152	0.033	0.132***	0.001	0.251
POL _{it}	0.033***	-0.044***	0.072***	0.082***	0.014***	0.186***	0.028***	0.005***	0.118***	0.005***	0.023***	0.032
DEMO _{it}	0.022***	0.012	0.143	0.122***	-0.023	0.007	0.001***	-0.002	0.004	0.201***	0.022	0.035
_cons	0.103***	0.041***	0.009**	0.002***	-0.354***	-0.065**	-0.006**	0.036***	-0.004*	0.143***	0.001***	-0.077**
Country	控制	控制	控制	控制	控制	控制	控制	控制	控制	控制	控制	控制
Year	控制	控制	控制	控制	控制	控制	控制	控制	控制	控制	控制	控制
Chi2	1786.43***	2213.32***	1884.12***	3654.13***	1966.21***	1276.01**	3466.72***	1703.44***	1975.00***	3868.52***	1774.33***	1262.30**
N	748	363	385	748	363	385	748	363	385	748	363	385
P-AR(1)	0.007	0.008	0.003	0.001	0.001	0.002	0.005	0.007	0.007	0.002	0.004	0.005
P-AR(2)	0.334	0.719	0.452	0.359	0.223	0.896	0.213	0.667	0.305	0.655	0.343	0.267
Hansen Test	291.34***	141.01***	189.21***	226.74***	254.22***	304.44***	82.52***	17.26***	33.65***	87.54***	154.11***	42.37***

$$\beta 6 * Controls_{it} + \varepsilon_{it}$$

(2)

$$WGI_{it} = \alpha 3 + \beta 7 * WGI_{it-1} + \beta 8 * GAP_{it} + \beta 9 * Controls_{it} + \varepsilon_{it}$$

(3)

$$WGI_{it} = \alpha 4 + \beta 10 * WGI_{it-1} + \beta 11 * IPSAS_{it} + \beta 12 * EXE_{it} + \beta 13 * GAP_{it} + \beta 14 * Controls_{it} + \varepsilon_{it}$$

(4)

(三) 样本与数据

自2004年初到2005年末，IPSAS理事会（IPSASB）对IPSAS进行了改进，增强了IPSAS的协调性和可操作性。本文样本中所统计的IPSAS是改进后的IPSAS。自2006年开始，各国为了深化公共部门会计改革，纷纷开始宣布执行IPSAS，因此，本文所统计的数据样本的时间始于2006年。但由于迄今为止2017年的许多经济数据尚未公布，因而本文将样本的时间范围定为2006年-2016年。根据数据的可获得性，最终得到样本国家68个，共748

表7 政府治理的进一步回归结果

变量	模型 (5)			模型 (6)			模型 (7)		
	全样本	发达国家	发展中国家	全样本	发达国家	发展中国家	全样本	发达国家	发展中国家
WGI _{it-1}	0.694***	0.711***	0.703***	0.688***	0.698***	0.743***	0.715***	0.709***	0.776***
EXE _{it}	0.011***	0.008**	0.007***				0.012**	0.011**	0.008***
GAP _{it}				-0.004***	-0.009**	-0.015***	-0.032**	-0.075**	-0.018***
PGDP _{it}	0.033***	0.015***	0.073***	0.017***	0.004***	0.067***	0.007***	0.031***	0.098
SIZE _{it}	0.115***	-0.008	0.003	0.037***	-0.022	0.075	0.114***	0.022	0.131
POL _{it}	0.009***	0.012***	0.043***	0.134***	0.013***	0.097***	0.103***	0.004***	0.087
DEMO _{it}	0.021***	0.033	0.091	0.035***	0.033	0.132	0.019***	0.165	0.192
_cons	0.009***	0.102***	-0.024**	-0.125**	0.017***	0.087*	-0.018***	0.002***	-0.047**
Country	控制	控制	控制	控制	控制	控制	控制	控制	控制
Year	控制	控制	控制	控制	控制	控制	控制	控制	控制
Chi2	2788.28***	2122.34***	1085.20**	1788.30***	1922.16***	2098.11***	3476.37***	1923.44***	1335.01***
N	404	225	179	404	225	179	404	225	179
P-AR(1)	0.004	0.003	0.008	0.009	0.004	0.004	0.001	0.001	0.005
P-AR(2)	0.862	0.276	0.773	0.546	0.228	0.587	0.309	0.443	0.597
Hansen Test	299.21***	202.44***	347.27***	94.01***	27.00***	44.52***	94.67***	215.32***	67.95***

个国家-年度观测值，其中包括发达国家样本（33个国家）和发展中国家样本（35个国家）。数据来源于世界银行数据库（<http://data.worldbank.org.cn>）、国际货币基金组织（<http://www.imf.org/external/index.htm>）、国际统计年鉴、国际会计师联合会官网（<http://www.ifac.org>）等。本文采用统计软件STATA13.0进行数据处理。

五、实证结果分析

（一）描述性统计

表2可知，在748个国家-年度样本数据中，全样本中约有54.4%的国家执行IPSAS，IPSAS平均执行年限为2.446年，IPSAS平均执行差异为0.317。各分组样本三类指标的标准差/均值都在1左右，说明各国IPSAS执行质量差异并不大。整体来看，各国IPSAS平均执行质量较好。全样本国家平均全球治理指数为0.641，平均人均GDP为2.189万美元，平均政府规模为0.263。总体来看，IPSAS执行质量与政府治理的均值及标准差的普遍规律是：发达国家样本>全样本>发展中国家样本。

（二）相关性分析

表3为相关性分析。政府治理与IPSAS是否执行、IPSAS执行年限显著正相关，与IPSAS执行差异显著负相关，与假设相符。IPSAS是否执行与IPSAS执行年限显著正相关，与IPSAS

执行差异显著负相关，说明解释变量之间的相关关系也符合假定。结果还表明解释变量相互之间的相关系数均小于0.5，但显著性较高（多数在1%水平上显著）。进一步通过方差膨胀因子（VIF）检验变量之间的相关性（表4），确保回归结果不会受到多重共线性的重大影响。解释变量和控制变量的VIF检验值均远小于10，说明它们之间的共线性问题较小，回归结果不会受到多重共线性的重大影响。

（三）回归结果分析

1. 静态面板回归结果分析

首先，不考虑因变量受上期指标的影响，建立静态面板回归结果分析。通常运用Hausman检验来判断选择随机效应面板模型还是固定效应面板模型更为合适。全样本模型Hausman检验结果表明，chi2(8)=13.75，P值等于0.089<0.1，表明在10%的显著性水平上拒绝了原假设，因而选用固定效应模型。同理检验其他两组样本，也得到了相同的结论。

模型（1）检验了IPSAS是否执行与政府治理的关系。由于固定效应的面板模型中，对于拟合优度，主要考察组内拟合优度。由表5可知，在全样本模型中，模型的组内拟合优度为0.092，F值为20.47，且在1%的水平上显著，模型拟合较好。IPSAS是否执行的系数为0.054，且该参数的显著性水平为1%，说明IPSAS是否执行与政府治理显著正相关，即相对于不执行IPSAS，执行IPSAS会促进政府治理水平的提升。在发达国家的模型中，模型的组内拟合优度为0.092，F值为4.29，且在1%的水平上显著，模型拟合较好。IPSAS是否执行的系数为0.029，该参数在10%的显著性水平上显著，说明在发达国家，IPSAS是否执行与政府治理之间存在显著的正相关关系。在发展中国家的模型中，模型的组内拟合优度为0.328，F值为50.79，且在1%的水平上显著，模型拟合较好。IPSAS是否执行的系数为0.091，且该参数的显著性水平为1%，说明在发展中国家，IPSAS是否执行与政府治理显著正相关。综上，相对于不执行IPSAS，IPSAS执行会促进政府治理水平的提升，假设1得到初步验证。同理，模型（2）和模型（3）分别检验了IPSAS执行年限、执行差异与政府治理的关系。由表5可知，假设2和假设3得到初步验证。

模型（4）检验了IPSAS是否执行、IPSAS执行年限、IPSAS执行差异与政府治理的关系。在全样本的模型中，模型的组内拟合优度为0.098，F值为13.24，且在1%的水平上显

著,模型拟合较好。IPSAS是否执行和IPSAS执行年限分别在1%和5%的显著性水平上与政府治理显著正相关,IPSAS执行差异在5%的显著性水平上与政府治理显著负相关。在发达国家的模型中,模型的组内拟合优度为0.005,F值为3.33,且在1%的水平上显著,模型拟合较好。IPSAS是否执行和IPSAS执行年限分别在5%和10%的显著性水平上与政府治理显著正相关,IPSAS执行差异在5%的显著性水平上与政府治理显著负相关。在发展中国家的模型中,模型的组内拟合优度为0.382,F值为38.33,且在1%的水平上显著,模型拟合较好。解释变量IPSAS是否执行和IPSAS执行年限均在1%的显著性水平上与政府治理显著正相关,IPSAS执行差异在1%的水平上与政府治理显著负相关。综上,在静态面板回归中,假设1、假设2和假设3均得到验证。

2. 动态面板回归结果分析

考虑到因变量往往具有粘性,即前一期的指标往往会影响本期的指标,需要建立动态回归模型,考虑这些指标的动态变化。同时,在回归模型中加入被解释变量的滞后项,可以在一定程度上减少因遗漏变量导致的内生性。为此,采用广义矩估计法(GMM)得到动态面板模型的回归结果。

从表6可知,在模型(1)至(4)各三组样本共12组检验结果中,Hansen统计量的P值均在1%的水平上显著,说明工具变量是合理的。AR(1)的P值均小于0.01,AR(2)的P值均大于0.1,说明随机误差项只存在一阶自相关而不存在二阶自相关。综上,样本数据采用系统GMM方法回归的结果是有效的、可靠的、稳健的。

在模型(1)和模型(4)中,三组样本的政府治理的滞后一阶项(WGIit-1)均与政府治理显著正相关,证实了其存在一阶粘性,受到上一期的显著影响。在全样本和发达国家,IPSAS是否执行的系数为正且显著性水平为10%,在发展中国家,IPSAS是否执行的系数为正且显著性水平为5%。综合来看,在10%的显著性水平上,说明IPSAS是否执行与政府治理显著正相关,即相对于不执行IPSAS,IPSAS执行会促进政府治理水平的提升,假设1得到验证。在模型(2)和模型(4)中,三组样本的政府治理的滞后一阶项(WGIit-1)均与政府治理显著正相关,证实了其存在一阶粘性,受到上一期的显著影响。IPSAS执行年限的参数均为正且在5%的水平上显著,说明IPSAS执行年限越长,政府治理水平越高,假设2得到验证。在模型(3)

和模型(4)中,三组样本的政府治理的滞后一阶项(WGIit-1)均与政府治理显著正相关,证实了其存在一阶粘性,受到上一期的显著影响。IPSAS执行差异的参数均为负且在10%的水平上显著,说明IPSAS执行差异与政府治理在10%的水平上显著负相关,说明IPSAS执行差异越小,政府治理水平越高,假设3得到验证。

综上,无论是发达国家还是发展中国家,政府治理都受到上一期的显著影响。IPSAS是否执行、IPSAS执行年限与政府治理呈现显著正相关关系,IPSAS执行差异与政府治理呈现显著负相关关系,即政府治理是IPSAS执行质量的一个经济后果,IPSAS执行质量较高有利于提升政府治理水平。

六、稳健性检验

(一) 格兰杰因果检验

通过对政府治理和IPSAS执行质量进行格兰杰因果检验的结果显示,IPSAS执行质量是政府治理的格兰杰原因,但政府治理并不是IPSAS执行质量的格兰杰原因,所以只存在单向的影响关系,不存在互为因果的问题。

(二) 差分变量的滞后项

在上文中,动态面板回归模型中加入了被解释变量的滞后项,可以在一定程度上减少因遗漏变量导致的内生性,采用差分变量的滞后项作为水平值的工具变量,增加了可用的工具变量,增加了估计的可靠性和稳健性。

(三) 进一步回归分析

为了检验结果的稳健性并进一步验证IPSAS执行质量对政府治理的影响,本文对已执行IPSAS的样本单独进行回归,并考虑IPSAS执行年限、执行差异对政府治理的影响,分别建立如下模型:

$$WGIit = \alpha_5 + \beta_{15} * WGIit - 1 + \beta_{16} * EXEit + \beta_{17} * Controlsit + \varepsilon_{it}$$

(5)

$$WGIit = \alpha_6 + \beta_{18} * WGIit - 1 + \beta_{19} * GAPit + \beta_{20} * Controlsit + \varepsilon_{it}$$

(6)

$$WGIit = \alpha_7 + \beta_{21} * WGIit - 1 + \beta_{22} * EXEit + \beta_{23} * GAPit + \beta_{24} * Controlsit + \varepsilon_{it} \quad (7)$$

从表7可知,在模型(5)至(7)各三组样本共9组检验结果中,Hansen统计量的P值均在1%的水平上显著,说明工具变量是合理的。AR(1)的P值均小于0.01,AR(2)的P值均大于0.1,说明随机误差项只存在一阶自相关而不存在二阶自相关。对于已执行IPSAS的样

本,无论是发达国家还是发展中国家,IPSAS执行年限与政府治理都在5%的水平上显著正相关,IPSAS执行差异与政府治理都在5%的水平上显著负相关,进一步验证了之前的假设。

七、结论与建议

一是本文建立了一个新的理论假说,即“行船理论”,将IPSAS执行质量的动因与后果纳入统一的分析框架中,以动态视角从时间维度和后果维度观测IPSAS执行质量的后果。同时,给出了IPSAS执行质量的基本定义和量化方法,将IPSAS执行质量拆分为IPSAS是否执行、IPSAS执行年限和IPSAS执行差异三个部分。

二是各国执行IPSAS质量较高,且有质量继续提高的趋势。近十年执行IPSAS的国家较多,且各国已经认识到权责发生制下的公共部门会计准则更适合当今世界的实际情况,同时各国正在稳步推进执行或趋同于IPSAS,以此提高IPSAS执行质量。

三是IPSAS平均执行质量与平均政府治理的普遍规律是,世界平均值小于发达国家,但大于发展中国家。无论是发达国家还是发展中国家,政府治理受上一期的显著影响,IPSAS执行质量较高有利于提升政府治理

水平,同时对于已执行IPSAS的国家,IPSAS执行时间越长、执行差异越小,政府治理水平越高。

基于以上结论本文提出如下建议:各国应稳步推进执行或趋同于IPSAS,并建立本国IPSAS执行质量的动态评价体系;准确核算提高IPSAS执行质量的各项成本,并与其后果进行对比分析,在执行成本可控范围内努力提高IPSAS执行质量,从而更为理性地把握本国公共部门会计准则改革的进程。

基金项目:国家自然科学基金青年项目“我国政府会计准则制定的动因、路径、内容与效果研究”(71302164);国家社科后期资助项目“政府财务信息披露质量提升研究”(17FGL007)

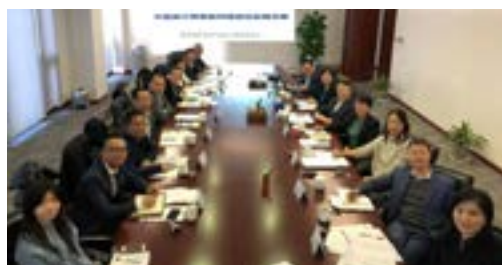
作者单位:国防科技大学 北京科技大学 中国人民大学

主要参考文献

1. Adhikari P, Mellemvik F. The adoption of IPSASs in South Asia: a conoarative study of seven countries[J]. Research in Accounting in Emerging Economies, 2010, 10(1):171-201.
2. Atuilik W A. The relationship between the adoption of international public sector accounting standards (IPSAS) by governments and perceived levels of corruption. Dissertations & Theses - Gradworks, 2013.
3. Benito B, Brusca I, Montesinos V. The harmonization of government financial information systems: The role of the IPSASs[J]. International Review of Administrative Science, 2007, 72(2):293-317.
4. 陈志斌,李敬涛.政府善治目标的实现与政府会计治理效应.会计研究.2015(05)
5. 陈志斌,刘子怡.政府会计准则执行的驱动研究.会计研究.2016(06)
6. 程向阳,付达院.财政透明度与财政绩效.湖北经济学院学报(人文社会科学版).2006(03)
7. 刘子怡,陈志斌.政府治理效率、财政透明度与政府会计治理工具:信息需求的视角.北京工商大学学报(社会科学版).2015(06)
8. 阮卓婧.政府会计改革、政府审计完善与政府治理绩效.浙江大学.2015
9. 孙琳,方爱丽.财政透明度、政府会计制度和政府绩效改善——基于48个国家的数据分析.财贸经济.2013(06)

简 讯

会计师事务所信息化建设路径研究课题论证会召开



2018年12月13日上午,中注协在京召开会计师事务所信息化建设路径研究课题论证会。

专利权质押融资价值评估研究

■ 何金开

一、引言

伴随着社会经济体制改革的不断深入，我国市场经济建设已经取得了阶段性的成果，其中微观市场主体特别是中小型科技企业的活跃程度大为提高。科学技术是第一生产力，我国超过80%的企业创新源于初创型的中小科技企业，但这些企业普遍面对着有技术、无资金的窘境。初创中小型科技企业具有人才方面的优势，在技术创新等方面也表现得极为活跃，具有十分巨大的市场潜力，但初创型企业的经营稳定性不足，很难获得银行等金融机构的资金支持，因此缺乏用于企业日常运营和周转的资金。中小型企业要想生存下去，就必须利用自身的优势条件，利用各种融资方式去筹措资金，度过企业的困难阶段。中小型科技企业自身融资条件很难达到银行等金融机构的标准，并且这些中小企业没有价值相当的固定资产抵押物。但科技型中小企业大都具有技术方面的优势，掌握着大量的知识产权及实用新型专利权。尽管这些专利权在转化为生产力的过程当中存在一定的风险性，但还是有相当一部分的专利权具有明显的未来价值和潜力，因此这些中小型科技企业可以利用自身在专利权方面的优势，使用专利权进行融资。

使用专利权进行质押融资与其他物质质押融资具有明显的差异性。这种差异性首先表现在融资质押物价值的评估方面。以类似于票据、仓单、提单、股票等作为标的物质押，其价值都可以通过一定的方式进行判定和计量；对于专利权来说其当前的内在价值及未来能创造多少价值都很难准确地判定，正是如此才使专利权价值评估变得异常困难，限制了专利权质押融资业务的开展。

与其他质押方式相比，专利权质押的风险程度更高，即使以股票作为标的物进行质押活动，股票的价格也会围绕其价值进行上下波动，不会偏差过大。股票价格波动的不确定性也会远低于专利权所带来的风险。此外，以专利权进行质押融资一般可以进行标

的权利的转移，这些都增加了以专利权作为质押融资标的物的风险。以专利权为代表的无形资产市场价格会受到外在和内在因素的影响，具体表现为价格的波动性。本文对专利权质押融资机制的演化博弈过程进行了系统分析，并构建了演化博弈分析模型，分析和研究专利权质押融资的各种风险因素。

二、专利权质押融资机制的特征

专利权质押融资是指以中小企业代表等资金筹措人，以其掌握的专利权为质押物，向银行等金融机构借款，如果借款人到期不履行还款义务，银行等金融机构有权自行处理质押物。专利权人以专利权质押的方式来获取资金，开创了知识产权融资的新模式，专利权质押融资具有区别于传统有形物质押的特征。

1. 专利权质押融资的非物质性和期限性

专利权质押融资的客体是一种无形资产，与其他实物性标的物相比，专利权是一种知识产权，这种标的物的非物质性，使其明显不同于传统的融资方式。由于知识产权具有显著的时效性，因此专利权质押融资也具有明显的期限性，一般低于十年。所有的专利权都具有明确的法律期限，因此采用专利权进行融资也需要具有一个恰当的期限。当专利权到达指定的期限后，就不再受到法律的保护，专利权也就随之成为了全社会共有的公共信息财产。

2. 专利质押融资标的物的可转移性

一般的物质质押融资过程中，专利权人在出质后就丧失了对质押物的使用权；然而专利权却明显不同，专利权具有较强的市场应用性，如果短时间内得不到及时的应用，无法转化为生产力，专利权就会迅速贬值。既然借款方能够放贷给中小型科技企业，就是相信这些专利技术可以为其他企业带来较大的市场价值和利益，并且推动其他企业的发展，因此专利权质押融资还具有一定的可转移性。

目前我国的《担保法》和《物权法》对于专利权质押的规定和保护仅停留在表层上,也就是说仅仅承认质押权的合理存在。一些对于专利权质押融资活动具体的细节规定,并没有体现在这两部法律当中,具体质押融资实践业务也缺乏统一的标准和模式。在我国现行的专利权质押融资机制中,具体

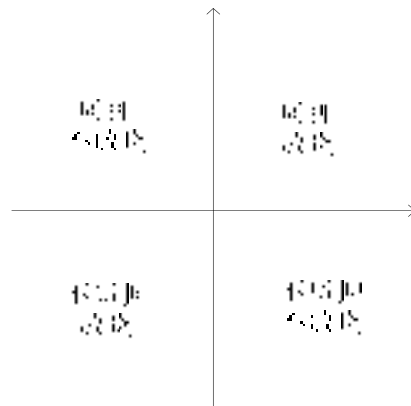


图1 演化博弈可能性分析

的操作模式也各不相同。就目前而言,我国主要有三种专利权质押融资机制模式:第一种模式是金融机构+担保公司+专利权融资企业担保、第二种模式是金融机构+专利担保+政策性公司担保、第三种模式是金融机构+专利担保+保险公司。诚然,更多、更有效的专利权融资模式还在不停地探索和实践当中,如何准确地评估出专利权的价值,既保护金融机构的切身利益又能够满足中小型科技企业的需求,是摆在经济学专家和学者面前亟待解决的难题。

三、专利权质押融资评估体系

(一) 专利权质押融资机制演化博弈模型的构建

专利权质押融资活动中的质押物价格具有随机波动的特点,增加了对专利权质押融资机制演化博弈过程分析的难度,本文构建了一种适用于中小型科技企业和银行等金融机构的专利权质押融资机制演化博弈模型。假定参与博弈演化的双方都是理性的风险规避者,由于专利权转化为收益具有很大的不确定性,因此中小型科技企业在演化博弈过程中处于明显的劣势,分析结果可以分为4种组合(图1)。

为了博弈演化模型构建的需要,假定中

小型科技企业以专利权质押获得融资贷款的概率为 p_1 ($0 < p_1 < 1$)、那么该企业不能活动金融机构贷款的概率为 $1-p_1$;银行等金融机构给中小型科技企业发放贷款的概率为 p_2 ($0 < p_2 < 1$),因此拒绝贷款的概率为 $1-p_2$ 。

令 S_1 为中小型企业没有获得专利权质押融资的企业收益、 S_2 为金融机构未放贷而取得的年度收益、 C_1 为中小型科技企业获得专利权质押融资后所付出的成本、 S_3 为中小型科技企业获得贷款后的收益、 χ 为该企业的还款概率、 $(1-\chi)$ 为金融机构的风险损失概率、 κ 为金融机构的放款总金额、 i 为企业的贷款利息金额、 η 为专利权的处置收益。

由上述假设可知,中小型科技企业期望的质押融资金额为 $\chi(\kappa+i)$ 、银行等贷款机构的风险损失预期为 $(1-\chi)(\kappa+i)$,因此该中小型科技企业的融资支付矩阵可以表示为如表1所示。

中小型科技企业的质押融资收益 ξ_1 为:

$$\begin{aligned} \xi_1 = & p_2 [S_1 + S_3 - c_1 - \chi(\kappa + i)] \\ & + (1 - p_2)(S_1 - S_3) \end{aligned} \quad (1)$$

此时该企业的平均期望 $\xi_2 = S_1$ 。而此时金融机构的放款收益 ξ_3 可以表示为:

$$\begin{aligned} \xi_3 = & p_1 [S_2 + S_3 - c_1 - \chi(\kappa + i)] \\ & + (1 - p_1)(S_1 - \kappa) \end{aligned} \quad (2)$$

此时该金融机构拒绝放款平均期望 $\xi_4 = S_2$,而此时两者的平均期望收益 ξ 可以表示为:

$$\xi = p_2 \xi_1 + (1 - p_2) \xi_2 \quad (3)$$

中小型科技企业和银行等金融机构的复制动态方程,可以分别表示为:

$$\begin{aligned} \frac{dp_1}{dt} = & p_1 \times (\xi_1 - \xi) = p_1 (1 - p_1) \\ & [p_2 S_3 - p_2 \chi(\kappa + i) - S_3] \end{aligned} \quad (4)$$

$$\begin{aligned} \frac{dp_2}{dt} = & p_2 \times (\xi_3 - \xi) = p_2 (1 - p_2) \\ & [p_1 S_3 - p_1 \chi(\kappa + i) + p_1 \eta + p_1 \kappa - \kappa] \end{aligned}$$

表1 企业融资支付矩阵

企业/金融机构	发放贷款	不发放贷款
可以质押融资	$S_1 + S_2 - c_1 - \chi(\kappa + i);$ $S_2 + i - (1 - \chi)(\kappa + i) + \eta$	$S_1 - S_3; S_2$
不可质押融资	$S_1; S_2 - \kappa$	$S_1; S_2$

表2 矩阵稳定性分析结果汇总

均衡点	矩阵迹符号	行列式的符号	结果
$p_1 = 0, p_2 = 0$	+	-	ESS
$p_1 = 0, p_2 = 1$	-	不确定	鞍点
$p_1 = 1, p_2 = 0$	-	不确定	鞍点
$p_1 = 1, p_2 = 1$	+	-	ESS

表3 专利权质押融资机制风险控制体系

目标(A)	准则(B)	方案(C)
专利权质押融资机制演化博弈	评估风险 w_1 (0.16)	评估师对该产业的熟悉程度 w_{11} 0.14
		评估师风险态度 w_{12} 0.21
		评估结果合理性分析 w_{13} 0.19
		评估师专业能力 w_{14} 0.31
		政策环境的稳定性 w_{15} 0.09
		未来经济发展趋势 w_{16} 0.07
	变现风险 w_2 (0.29)	技术成熟度 w_{21} 0.18
		技术更新程度 w_{22} 0.15
		技术需求程度 w_{23} 0.30
		技术活跃程度 w_{24} 0.26
		总体经济状况 25 0.11
	信用风险 w_3 (0.21)	管理团队 w_{31} 0.16
		财务状况 w_{32} 0.10
		盈利能力 w_{33} 0.15
		发展能力 w_{34} 0.32
		品牌商誉 w_{35} 0.28
	法律风险 w_4 (0.34)	专利权范围 w_{41} 0.35
		所属类型 w_{42} 0.11
		侵权判定 w_{43} 0.35
		技术授权 w_{44} 0.11

(5)

在中小型融资企业和金融机构的演化博弈过程中,若设 $\frac{dp_1}{dt}=0$, 且 $\frac{dp_2}{dt}=0$, 可以获得5个均衡点分别为: $(0,0)$ 、 $(0,1)$ 、 $(1,0)$ 、 $(1,1)$ 、 (p_1^*, p_2^*) , 且满足条件 $p_1^* \in [0,1]$, $p_2^* \in [0,1]$, p_1^*, p_2^* 可以分别表示为:

$$\begin{cases} p_1^* = \frac{\kappa}{\chi(\kappa + i) + \eta} \\ p_2^* = \frac{S_3}{c_1 - \chi(\kappa + i)} \end{cases}$$

(6)

运用Jacobian矩阵对中小型科技企业和金融机构的博弈行为进行分析,上述5个均衡点的稳定性可以由Jacobian矩阵的局部稳定性予以体现,那么Jacobian矩阵公式可以表示为:

$$\begin{bmatrix} (1-2p_1)[p_2c_1 - p_2\chi(\kappa+i) - S_3] & p_1(1-p_1)[c_1 - \chi(\kappa+i)] \\ p_2(1-p_2)[i - (1-\chi)(\kappa+i) + \eta + \kappa] & (1-2p_1)[p_1i - p_1(1-\chi)] \\ 0 & (\kappa+i) + p_1\eta + p_1\kappa - \kappa \end{bmatrix} \quad (7)$$

对上述矩阵的稳定性进行分析,当 $p_1 = 0$ 、 $p_2 = 0$ 时矩阵满足条件 $\begin{bmatrix} -S_3 & 0 \\ 0 & -\kappa \end{bmatrix}$, 此时矩阵迹的符号为负,行列值符号为正;当 $p_1 = 0$ 、 $p_2 = 1$ 时,满足条件 $\begin{bmatrix} \kappa - \chi(\kappa+i) - S_3 & 0 \\ 0 & -\kappa \end{bmatrix}$, 此时矩阵迹的符号无法确定,行列值的符号为负;当 $p_1 = 1$ 、 $p_2 = 0$ 时矩阵满足如下的已知条件 $\begin{bmatrix} 0 & -[i - (1-\chi)(\kappa+i) + \eta] \end{bmatrix}$, 此时矩阵迹的符号无法确定,行列值的符号也为负;当 $p_1 = 1$ 、 $p_2 = 1$ 时,满足矩阵条件

$$\begin{bmatrix} -[c_1 - \chi(\kappa+i) - S_3] & 0 \\ 0 & -[i - (1-\chi)(\kappa+i) + \eta] \end{bmatrix}$$

此时矩阵迹的符号为负,行列式的符号为正,汇总矩阵稳定性的分析结果如表2所示。

中小型科技企业与金融机构的博弈图,如图2所示为。

如图2所示,图中有两个ESS点 $O(0,0)$ 和 $C(0,0)$, 而A点和B点为不稳定点。其中C点表示中小型科技企业专利权能够质押及金融机构能够发放贷款的均衡点。如图显示曲线收敛于点O, ACBF区域代表帕累托最优的状态,是专利权质押融资双方的一种最优均衡状态。

(二) 专利权质押融资评估体系的定量分析

由于无形资产转化为生产力的风险较高,在中小型科技企业融资的过程中,还要基于专利权质押融资机制演化博弈模型,对质押融资的风险因素及质押融资评估体系做定量分析。本文从评估风险、变现风险、信用风险和法律风险四个角度对中小型科技企业的专利权质押行为的风险性进行综合性研究。

专利权质押活动的风险源于融资主体的差异性 & 融资过程中的各种不确定因素。专利权作为知识产权的一种,本身就具有很强的专业性,还有专利权在向生产力转化的过程中带有很大的不确定性,并不是所有的专

利权都能够转化为价值。由于专利权较大的波动性影响了其市场价值的评估。对专利权质押融资行为的评估与实物资产评估存在很大的差异,因此不同的评估方法、参与者立场、模型参数的选择都会影响专利权的质押评估。影响专利权质押融资价值评估的因素主要有该项专利权所在的技术领域、该专利权未来的变现能力及评估专家的技能。

专利权质押融资贷款还需要特别关注贷款人的切身利益需求。由于专利权在处置过程中的不确定性,造成其交易方式、方法和交易场所都有特殊的要求。因此,对质押物变现影响较大的因素包括专利权市场的需求程度、专利权市场的活跃程度、产品市场的技术成熟程度和该产品领域各项技术更新程度等。影响中小企业专利权质押融资成功与否主要问题包括中小企业的履约能力、盈利能力等。此外中小型科技企业的现有资源配置情况和经营管理能力也会决定其专利权的价值。目前,我国以专利权为代表的知识产权的立法体系还不是十分健全,缺乏对专利权质押融资双方的法律保护,这也客观上增加了专利权质押融资的风险。受专利权本身所具有的特征影响,有时会产生法律方面的争议,因此能够选取的代表法律风险的指标包括权利的保护范围、专利权类型及技术使用权限等。

建立专利权质押融资的风险评估体系,并对其进行定量分析,准确地描述出质押权融资机制的演化博弈模型,首先构造影响专利权质押融资的评估矩阵。令风险评估体系的指标因子数量为 n ,基于风险指标中的重要程度,得出判定矩阵 $A=(a_{ij})_{n \times n}$,其中 $a_{ij} \times a_{ji} = 1$, a_{ij} 代表指标 i 和指标 j 相比较的重要程度比值,结合 k 名专家评估求解出其平均值 $\bar{a}_{ij}$,可以表示为:

$$\bar{a}_{ij} = \sum_{i=1}^k \left(\frac{a_{ij}}{k} \right) \quad (8)$$

为提高对专利权质押融资演化博弈分析过程研究的科学性,需要对专利权质押融资风险评估体系进行进一步分析,计算出判定矩阵 $\bar{a}_{ij}$ 对应特征向量 ζ 和特征值 ζ :

$$\begin{aligned} A \cdot \zeta &= \zeta \cdot \zeta \\ \zeta &= (\zeta_1, \zeta_2, \dots, \zeta_n)^T, \zeta_i > 0 \end{aligned} \quad (9) \quad (10)$$

具体的操作细节可以表示为:

$$\begin{cases} (a_{11} - \zeta) \zeta_1 + \dots + a_{1n} \zeta_n = 0 \\ \dots \\ a_{n1} \zeta_1 + \dots + (a_{nn} - \lambda) \zeta_n = 0 \end{cases} \quad (11)$$

对特征向量 ζ 进行标准化处理,能够得出各个风险指标的相对权重:

$$\begin{cases} W = (w_1, w_2, \dots, w_n)^T \\ w_i = \frac{\zeta_i}{\sum_{i=1}^n \zeta_i} \sum_{i=1}^n w_i = 1 \end{cases} \quad (12)$$

(三)案例分析

Z企业是一家专业从事半导体存储芯片制造的科技企业,该企业已经申请了国家专利136项,其中发明专利有76项,包含12项国际发明专利。Z企业用一项专利权质押在S商业银行融资500万元,用于企业的研发、技术改造和扩大再生产。基于专利权质押融资机制演化机制模型对Z企业的质押融资机制演化过程进行具体的分析并建立与其相对应的指标体系。

在综合考虑Z企业的相关情况基础之上,聘请金融专家进行打分,将总体目标及相关的融资决策方案分为目标层、准则层和方案层,得到相应的方案及其权重比例,分析过程如表3所示。

基于专利权质押融资演化机制模型的综合评估和专家的综合评定,得到风险评估判定矩阵如下所示:

$$W = \begin{bmatrix} W & w_1 & w_2 & w_3 & w_4 \\ w_1 & 1 & 1/2 & 1 & 1/2 \\ w_2 & 2 & 1 & 2 & 1/2 \\ w_3 & 1 & 1/2 & 1 & 1 \\ w_4 & 2 & 1 & 1 & 1 \end{bmatrix} \quad (13)$$

影响因素 $w_1 - w_4$ 可以分别表示为(14) - (17)的矩阵:

$$w_1 = \begin{bmatrix} 1 & 2 & 1/2 & 1/3 & 2 & 1 \\ 1/2 & 1 & 1/5 & 1/5 & 1 & 1/2 \\ 2 & 5 & 1 & 1/2 & 3 & 1 \\ 3 & 3 & 2 & 1 & 3 & 1 \\ 1/2 & 1 & 1/2 & 1/3 & 1 & 1/2 \\ 1 & 2 & 1 & 1 & 2 & 1 \end{bmatrix}$$

$$w_2 = \begin{bmatrix} 1 & 3 & 2 & 1 & 2 \\ 1/3 & 1 & 2 & 1/2 & 2 \\ 1/2 & 1/2 & 1 & 1 & 1 \\ 1 & 1 & 1 & 1 & 3 \\ 1/2 & 2 & 1 & 1/3 & 1 \end{bmatrix}$$

$$w_3 = \begin{bmatrix} 1 & 2 & 2 & 1/2 & 1/3 \\ 1/2 & 1 & 1/2 & 1/2 & 1/3 \\ 1 & 2 & 1 & 1/2 & 1/2 \\ 2 & 1 & 1 & 1 & 1 \\ 3 & 2 & 2 & 1 & 1 \end{bmatrix}$$

$$w_4 = \begin{bmatrix} 1 & 1/3 & 1/3 & 1/2 \\ 3 & 1 & 1 & 2 \\ 3 & 1 & 2 & 1 \\ 2 & 1/3 & 1/2 & 2/3 \end{bmatrix}$$

(14) 经过矩阵计算得到的结果可以表示为:

$$W = (0.16, 0.29, 0.21, 0.34) \quad (18)$$

计算得出的不同 W 值均小于 0.1, 从而验证模型对中小型科技企业进行演化分析的有效性。

四、小结

(15) 专利权质押融资方式与传统的实物质押方式具有显著的不同, 由于质押物价格的波动性, 造成了专利权质押融资的风险较高、稳定性较差。本文构建了一种适用于质押融资机制演化博弈分析的模型, 从不同的角度分析了影响质押风险评估的因素, 实证研究结果证明了模型的有效性, 能够实现中小型科技企业与金融机构的双赢。

(17) 作者单位: 武汉城市职业学院

主要参考文献

1. 朱国军, 许长新. 完全市场模式下银行专利质押融资质押率决策模型研究. 科研管理. 2012 (12)
2. 韩国钢, 李随成. 高科技中小企业专利技术质押融资业务的信贷合约设计. 科技进步与对策. 2012 (6)
3. 张珂. 论中小企业专利权质押融资法律风险的防范. 企业经济. 2014 (9)
4. 丁宇峰. 论我国专利权质押融资制度之完善——基于对融资现状的实证考量. 社会科学家. 2014 (8)
5. 杨健. 企业专利权质押融资中价值评估问题的解决思路. 理论探索. 2015 (5)
6. 夏铁群, 李志鹏. 基于模糊VIKOR法的专利质押融资优质质押专利选择研究. 科技管理研究. 2016 (12)

简 讯

中注协个人会员超过25万人

截至2018年12月31日, 中注协有执业会员(注册会计师)106798人, 非执业会员143812人(其中国外及港澳台地区非执业会员601人), 个人会员超过25万人, 达到250610人。

个人会员数量前五的地区分别为北京、上海、广东(含深圳, 下同)、江苏和浙江, 人数分别为35564人、29088人、26911人、16377人、14909人。

执业会员(注册会计师)数量前五的地区分别为北京、广东、四川、上海和山东, 分别为13064人、9781人、6728人、6568人和6510人。

非执业会员数量前五的地区分别为上海、北京、广东、江苏和浙江, 分别为22520人、22500人、17130人、10539人和8407人。

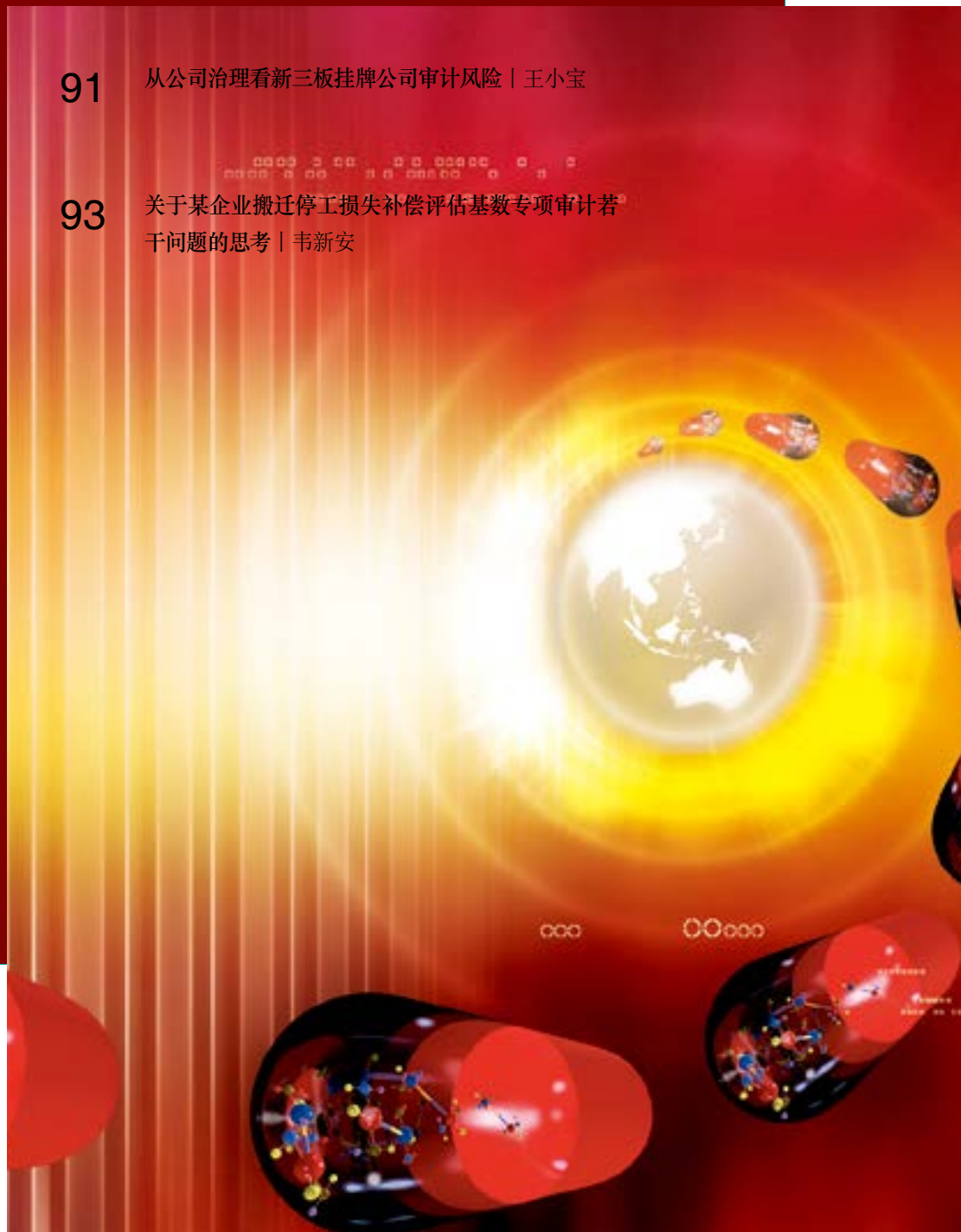
到2018年底, 全国注册会计师比上一年度净增加1228人, 非执业会员比上一年度净增加12179人。

截至2018年12月31日, 全国共有会计师事务所9005家, 其中总所7875家, 分所1130家。事务所数量比上一年度增加400家。

04 审计与鉴证 AUDITING & ASSURANCE

91 从公司治理看新三板挂牌公司审计风险 | 王小宝

93 关于某企业搬迁停工损失补偿评估基数专项审计若干问题的思考 | 韦新安



从公司治理看新三板挂牌公司审计风险

■ 王小宝

我国新三板挂牌公司目前存量约11000家，其中607家公司未按时披露2017年度报告，57家未按时披露2018年半年报，多家公司因关联交易、资金占用未及时披露等问题被实施自律监管措施和纪律处分。究其原因，均与新三板挂牌公司的公司治理有关，相关审计风险应引起注册会计师的充分重视。

一、新三板挂牌公司存在的治理缺陷

1. 股东组成多为家族成员或为家族所控制

新三板挂牌公司多数规模小，股东少，家族企业或者夫妻店众多，即使一些公司在挂牌前突击引入外部投资机构或者公司员工持股，也不能改变家族控股的事实。

2. 监董高人员多为凑数，不能实际履职

很多挂牌公司在有限公司阶段，股东既是企业的创始人，也是企业的经营者，身兼数职，企业也体现出人员少、管理结构简单等组织特点。股份制改造成为股份有限公司后，应《公司法》要求须设立股东会、董事会、监事会，完善法人治理结构，需要至少8个人来填满这些岗位。在人员不足的情况下，公司从外部聘请相关人员或者突击提拔以填充岗位需求。这种方式产生的董事和监事，多为控股股东所左右，在履职中起不到法人治理所要求达到的作用。

3. 挂牌前内部机构不健全

多数公司在挂牌前内部机构设置简单，侧重业务，轻视财务，甚至不设财务部门。很多财务是报账财务，不参与企业经营决策，业务与财务脱离严重。

4. 监董高人员知识结构和从业经历不足

通过部分挂牌公司的《公开转让说明书》发现，挂牌公司披露的人员呈现几个特点：学历低、年龄小、从业经历复杂、缺乏法律和财务专业基础。这与民营企业生存环境和自身发展阶段密切相关。其中，财务人员缺乏且技能不够，反映出财务人员的成长环境。许多财务人员无法获得到大企业接受锻炼的机会，一直在小规模企业工作，成长缓慢，同时国内目前的会计培训集中在高端培训和考试培训，工作中需要的技能培训缺乏，也影响了人才成长。

二、公司治理缺陷引发的企业风险

新三板挂牌公司经过多年发展，会遇到瓶颈期，即由某个人影响带动公司发展走向必须靠团队才能完成蜕变的发展期，团队建设成为公司发展的关键，管理能力差将导致企业面临较大的运营风险。

首先，公司发展需要团队的分工负责，从外部引进的人才具有不同的风格、行为方式等，需要不断磨合。这个过程可能会产生冲突，消耗企业内力，影响企业运营效率，带来运营风险。

其次，公司管理层法律知识匮乏法律知识淡漠，带来法律风险。主要表现为：（1）税务违法风险。公司挂牌前往往存在少缴税款、虚构成本等行为，这种惯性不会因挂牌而消失；（2）经济风险。合同文本签订缺乏专业的法律部门及人员审核把关。（3）证券监管风险。实务中发现，很多挂牌公司的监董高人员不熟悉《证券法》和监管要求，甚至对公司纲领性文件的《公司章程》都不熟悉。

第三，公司主要人员财务知识缺陷，使得对公司经营缺乏规划和诊断能力，带来财务风险。挂牌公司的主要经营人员并非财务领域出身，多数对财务不熟悉。而能够胜任的财务管理人员可遇而不可求，导致公司治理层和管理层对公司面临的财务困境找不出原因和解决办法。例如：目前挂牌企业报表中突出反映应收账款高企，账龄长，影响企业流动性和利润，很多公司仍然以赊销为主要销售手段，不注意改变销售策略及加强回款力度，或者不知道调整客户结构，开拓回款好的客户。

三、带来的审计风险

挂牌公司法人治理结构及管理团队是影响公司发展的最大因素，法人治理结构缺陷所引发的经营风险会成为审计风险的最大诱导因素。

1. 内控失效

公司岗位虚设，职责有分工但不能履职，内部牵制不能形成，导致内部控制制度不能有效运行。

2. 会计核算不规范，业务财务不衔接

公司挂牌前的财务缺陷不会随着挂牌而完成，以前工作的惯性会在相当长的时间内

存在。虽然多数公司挂牌后设立财务总监岗位，但财务人员依然难以参与到公司经营决策中，财务与业务脱节的问题普遍存在。财务人员不了解公司业务及进展、不了解公司资源消耗、收入形成的时间及环节，就不能准确核算公司业务。财务业务不衔接还引起原始凭证缺失、记账依据不充分，导致财务人员难以在规定时间内编制完成财务报表。

3. 关联交易或关联交易非关联化

大股东或实际控制人对公司的资金占用是三板公司常见的不规范行为，而公司治理结构的缺陷、家族公司背景下家企不分的经营理念及财务管理薄弱等因素，导致公司在经营过程中不能对这些关联交易进行必要的制衡。更有甚者，有些公司为了掩盖关联交易或资金占用，通过设置跳板公司或不关联第三人进行粉饰。这些行为都在无形中加大了审计风险。

例如，常见的资金占用问题因外部监管乏力而屡禁不绝。大股东的资金占用行为多通过关联公司甚至个人占用，从法人人格混同角度，实际上构成了职务侵占，应该以犯罪行为进行追究，但现实中多以民商冲突解决，即使公司股东通过诉讼赢得了官司也难以挽回财务损失。另一方面，股转系统对资金占用的行政处罚根本起不到威慑作用，我行我素者依然存在。

4. 公司经营中形成的熟人圈子使造假更容易

虽然股转系统对挂牌公司业绩无要求，但挂牌公司造假现象不可避免。主要原因在于：（1）一些挂牌公司签有对赌协议，目的是为了融资，在心里作用下一般都会高估业绩，当业绩不能完成时，会触发回购义务；（2）公司挂牌的主要目的是融资，数据好看会吸引投资者；（3）一些公司挂牌前默默无闻，挂牌后公司实际控制人戴上了人大代表、政协委员等政治光环，公司业绩需要与光环相辉映；（4）公司挂牌后信息公开，同行业或同地域公司会相互比较，因高管面子需要而造假。

公司有造假的冲动，完成造假也非常容易。新三板挂牌公司的客户、供应商圈子等多数在公司创始人开发市场的过程中形成，在多年的交往中已经不是单纯的生意伙伴，而是相互参股、一起投资的合作者。这种紧密的关系使公司造假变得异常容易。

四、应对措施

新三板挂牌公司的特点会给经营和审计

带来较大风险。尽管公司法人治理结构的缺陷会随着公司规模扩大、团队建设的加强以及外部股东的加入逐渐得到改善，但在现阶段，注册会计师必须重视法人治理结构缺陷带来的审计风险，提出合理的应对措施，保证审计质量。

1. 合伙人要在思想上和执业能力上高度重视

近年来出现的审计失败案例大多集中在收入、货币资金等科目，因函证、盘点等审计程序执行不到位而导致。究其原因，在于审计人员缺乏职业敏感度，没有从一定高度认识执行这些审计程序的重要性。比如股转系统在问询函中多次提到，公司披露的客户信息在工商系统查询不到，依然不能引起审计人员对公司往来科目进行工商信息查询的重视。

由于市场竞争压力逐年加大，很多合伙人从专业审计人员演变成市场营销人员，甚至出现挂靠事务所出报告的现象。他们投入专业领域的时间越来越少，是审计失败案例持续出现的主要原因。项目合伙人必须亲自跟踪业务，检查审计工作底稿，处理审计问题，化解审计风险。只有对审计质量的严格要求，才能打造具有高度职业素养的团队，从而保证审计质量。

2. 面对审计风险要不计成本

面对出现的审计风险，必须适时调整审计计划，完善审计策略，必要时调整项目组人员和审计时间，以获取进一步审计证据。为了化解审计风险，可能会付出额外的成本，甚至影响其他项目，审计机构不能因为成本原因忽略审计风险，尤其在当前严监管及承担连带赔偿责任的情况下，更要重视审计质量。

3. 解除业务约定书

当出现有违注册会计师职业道德及其他相关专业职责、适用的法律法规或其他任何法定要求的情况，注册会计师认为不适宜继续为委托人提供已签订的业务约定书中约定的审计服务，则应当依据规定，解除业务约定书。

完善法人治理结构是公司制度的核心，是公司面临的重大任务和最大难题，科学的法人治理结构能够促进企业的发展，有缺陷的法人治理结构将使公司走向失败，注册会计师需要在审计中对公司法人治理给予充分关注，以正确评估审计风险，提高审计质量。

作者单位：利安达会计师事务所山西分所

关于某企业搬迁停工损失补偿评估基数专项审计若干问题的思考

■ 韦新安

某制造业上市公司（以下简称Z公司）总部地处某市三环以内。按照当地市政府的城市建设规划要求，所有工业企业一律迁出三环以内，因此，Z公司需要限期搬迁并按照规定取得市财政的搬迁停工损失补偿。为了确定此搬迁停工损失补偿评估基数（搬迁前三年月平均净利润），Z公司委托某会计师事务所（以下简称A所）进行专项审计。A所在从接受审计委托到出具审计报告的过程中，与Z公司及其委托的搬迁补偿评估机构（以下简称Y公司）就相关问题进行了争论和探讨。现将情况介绍如下：

一、Z公司的基本情况及审计涉及数据的复杂性

Z公司作为上市公司（民营资本占大股），主要从事传统产品和新产品两大类产品的生产，设有两大厂区，生产经营正常，经济效益良好。其中，传统产品的生产和经营集中在三环以内的厂区，即总部所在的厂区（以下简称N厂区），占地1000余亩；新产品的生产集中在三环以外的厂区（以下简称W厂区）。由于新产品品类较多，分别由专门对应成立的多个分公司负责，分公司人员主要从事生产及生产管理，原材料采购和产品销售以及人力资源管理和财务等工作均由总部负责。Z公司的会计报表数据不仅包括N厂区，也包括W厂区，不仅包括传统产品，也包括新产品。

问题是，要搬迁并补偿的仅仅是N厂区，而N厂区及其生产的传统产品并没有单独的会计报表，W厂区各分公司及其生产的新产品也没有单独的会计报表，它们的财务数据均包括在Z公司统一的会计报表内。

很显然，要确定搬迁补偿的评估基数，就要对Z公司现有的搬迁前三年的会计报表——利润表（已经过上市公司年报审计）进行调整，编制出新的、特定的利润表（以下简称特定利润表）。而调整的因素，不仅包括W厂区各分公司及其生产的新产品，还包

括利润表中公允价值变动损益、投资收益、其他收益、营业外收入、营业外支出等非生产经营项目。

二、Z公司会计报表——利润表调整方案应由谁负责编制

Z公司会计报表既然要调整，那么，应由谁负责调整呢？对此问题，在签订《审计业务约定书》阶段，A所与Z公司和Y公司出现了争论。Z公司和Y公司认为，会计报表——利润表的调整应由A所负责，并确定“调整方案”。A所坚决不予认同。

A所认为，按照审计准则的分类，首先这是一项“对按照特殊目的编制基础编制的财务报表进行审计”的项目，而此会计报表——利润表的“调整方案”实际上就是审计准则中所讲的“特殊目的编制基础”。

按照中国注册会计师审计准则第1601号《对按照特殊目的编制基础编制的财务报表审计的特殊考虑》第9条的规定，此“特殊目的编制基础”（即对现有财务报表——利润表的调整方案）应由Z公司管理层按照相关规定合理编制，然后与当地市政府相关部门充分沟通、达成共识，并形成书面文字，以此作为A所的审计基础。因为，特定利润表的编制目的是取得市政府的搬迁补偿，特定利润表的预期使用者主要是市政府和Y公司，与市政府和Y公司的充分沟通就是审计准则第1601号第9条中所讲的“管理层为确定财务报表编制基础在具体情况下的可接受性所采取的措施”之一。

另外，A所认为，假如由A所来编制“特殊目的编制基础”，然后再对依据这一编制基础编制的特定利润表进行审计，则相当于自己审自己。同时，依据中国注册会计师审计准则第1101号《注册会计师的总体目标和审计工作的基本要求》的规定，应当在审计中分清企业管理层的责任与注册会计师的责任这一重要原则，这是注册会计师执行审计工作的基本前提。

依据上述理念，为了防范风险，A所在《审计业务约定书》中说明管理层对财务报表的责任时，专门注明“甲方及甲方管理层对此协议中特定利润表的编制基础以及审计对象中涉及的计算、分类、剔除和分摊事项等调整事项及结果负责”这些文字。经耐心而充分的沟通，业务约定书得到了Z公司的盖章认可。

三、“特殊目的编制基础”的妥善处理

经反复沟通，Z公司虽然同意了A所的主张，但据了解，由于财务报表调整涉及的因素很多，情况也很复杂，预计需要补偿的金额巨大，Z公司管理层不愿出具任何形式的书面文件或说明，其在与市政府有关部门沟通时，虽然依据有关规定各方达成了口头共识，但出于身份的敏感性和规避责任的考虑没有形成任何可以作为“特殊目的编制基础”的书面文字。那么，在应取得而未取得作为特定利润表编制基础的“特殊目的编制基础”的情况下，等于审计没有依据，怎么办呢，是知难而退还是灵活处理？A所项目负责人依据执业经验在与Z公司财务负责人认真沟通的基础上，采取变通的方法——根据掌握的情况和Z公司财务部门提供的多份说明代Z公司拟出“特定利润表编制说明”，经Z公司财务负责人认可后，请Z公司盖章确认，从而解决了这一棘手问题。“特定利润表编制说明”的框架如下：

Z公司本部（N厂区）20××-20××年特定利润表编制说明

1. 特定利润表的编制目的和用途

本表的编制是在与××市政府有关部门等相关方充分沟通并达成共识的基础上进行的，编制目的和用途是为Z公司本部（N厂区）搬迁事宜中确定Z公司本部20××-20××年三年月平均净利润服务。

2. 特定利润表的编制方法

为了满足编制目的和用途的需要，在Z公司公开披露的公司本部20××、20××、20××三年利润表的基础上，剔除××家分公司的影响因素，同时剔除公允价值变动损益、投资收益、其他收益、营业外收入、营业外支出等非生产经营项目之后编制的，直接反映报表各项目三年月平均金额的利润表，简称特定利润表。

其中：… …

3. 以上内容构成了特定利润表的编制基础。

××××股份有限公司

××年××月××日

四、关于审计报告意见

由于评估机构Y公司是专项审计报告的预期使用者之一，出于自身利益的考虑，Y公司联合Z公司要求按照年度财务报表审计意见的表述方式发表审计意见，并要求确认“三年月平均净利润××××万元”金额准确无误。A所认为不妥。因为审计目的不是年度财务报表审计，而是专项审计。最后，A所经斟酌和妥协后出具的审计意见是：

“经审计，我们认为，贵公司的特定利润表已经按照特定的编制基础编制，按照特定编制基础编制的特定利润表20××-20××年三年月平均净利润为××××万元，编制过程在所有重大方面未发现异常。”

经多次激烈争论，并请有关专家参与讨论，最后Y公司和Z公司认可了A所出具的审计意见，市政府有关部门也未提出异议。

五、总结

1. 很多审计项目的财务报表编制基础、编制方法、审计目的、审计思路、审计方法、审计意见的表述等并非都是现成的，并非都象年度财务报表审计那样简单清晰，注册会计师要根据审计项目的具体情况做出职业判断，合理规避审计风险，审慎处理。

2. 在审计的很多方面，由于委托方以及其他相关方并非审计专业人士，往往会对审计误解甚至存在一些不合理要求，在这种情况下，注册会计师应多加解释和引导，顺势而为，对一些关键问题，比如审计基础的处理、业务约定书的处理、审计意见的处理等，既要有原则性，也要有灵活性，否则很容易导致放弃接受委托或者接受委托后项目无法继续进行。

作者单位：河南广发联合会计师事务所

会计计量概念和理论探讨

——基于《财务报告概念框架（2018）》的思考

■ 赵嘉禾 田琳

摘 要

IASB 2018版财务报告概念框架已经正式发布,在多个方面对现有会计概念和理论进行了发展。本文沿着2018版财务报告概念框架的逻辑,从会计目标和信息质量出发对会计计量的相关内容进行梳理并与我国现行企业会计准则比较;从计量的概念、目标、基础、方法等方面进行再认识,提出基于价值“估计”的计量理论框架,认为会计计量是最优化地满足财务报告目标和信息质量特征,追求价值最佳估计的过程。根据这一计量框架,本文进一步分析了实现最佳估计的计量基础和计量方法的选择,并提出未来完善会计计量概念框架和在我国应用的建议。

关键词 财务报告概念框架 会计计量 计量基础 公允价值

一、引言

“财务报告概念框架”这一概念由FASB（美国财务会计准则委员会）于1974年首先提出。此后成为FASB和IASB（国际会计准则理事会）及一些会计理论研究者的研究重点。2018年3月,IASB新版财务报告概念框架（Conceptual Framework for Financial Reporting,以下简称“概念框架2018”）正式发布。IASB此次的概念框架研究始于2004年,当时IASB与FASB为制定统一的概念框架启动联合项目,并于2010年发布了征求意见稿。2012年,IASB单独重启了概念框架修订项目,并相继在2013年和2015年发布了讨论稿和征求意见稿。

会计计量在会计活动中具有重要价值。概念框架2018对会计计量的相关表述与我国现行《企业会计准则——基本准则》（2014修订版,以下简称“2014基本准则”）存在一定差异,对系统地研究和优化会计计量具有较大价值。在我国会计准则国际趋同的背景下,从实现财务报告目标和会计信息质量要求的角度出发,沿着概念框架2018的逻辑路径,通过与我国企业会计准则比较,分析会计计量的目标、基础和方法,进而对会计计量的内涵、目标、基础、方法进行再认识,对于探索会计计量基础和方法的完善具有重要意义。

二、概念框架2018相关内容

概念框架2018涵盖财务报告的各个方面,

包括财务报告目标、信息质量特征要求、报告主体、报表要素、确认、计量、披露报告等内容。除会计计量本身外,财务报告目标和信息质量特征也与会计计量的要求密切相关。

（一）财务报告目标与信息质量特征要求

财务报告目标是财务报告各环节的总体要求。概念框架2018将财务报告目标定义为“提供关于报告主体的财务信息,该信息对当前和潜在投资者、贷款方和其他债权人进行为主体提供资源的相关决策有用”。与我国现行会计准则相比,概念框架2018的财务报告目标更加强调建立报告主体现状和未来预期之间的联系,为使用者未来决策提供有用信息。

信息质量特征是上述决策有用信息的标准和要求。概念框架2018将质量特征分为基础质量特征（Fundamental qualitative characteristics）和提高质量特征（Enhancing qualitative characteristics）。在提供决策有用信息的过程中,优先满足基础质量特征,提高质量特征起到对基础质量特征的加强作用。基础质量特征包括“相关性”和“如实反映”。相关性是指“会计信息通过帮助使用者评估过去、现在、将来的交易或事项对公司未来现金流量可能引起的的影响”,重点强调帮助预测现金流量或盈利能力的预测价值和证实或更正先期期望的证实价值。如实反映是指“如实反映真实世

表1 概念框架2018和2014基本准则计量基础对比表

概念框架2018		《企业会计准则——基本准则》（2014）
历史成本	现时价值	历史成本 公允价值 重置成本 可变现净值 现值
	公允价值	
	在用价值和实现价值 现行成本	

界的经济现象”，重点强调无重大差错，无偏地反映交易或事项的经济实质，并兼顾重要性和完整性。提高质量特征主要包括可比性、可验证性、及时性和可理解性。

概念框架2018在信息质量特征部分与我国现行会计准则相比主要有以下几方面变化：一是将信息质量特征分为基础质量特征和提高质量特征两个层次；二是将“如实反映”作为一项基础质量特征，替代了“可靠性”，更倾向于提供有助于使用者决策的经济活动真实信息，而非“可靠性”中会计信息本身的准确性，三是将“可验证性”作为“提高质量特征”独立出来。

(二) 会计计量框架

会计计量在全部采用历史成本计量的年代受重视程度较低，但在基于决策有用观的会计目标下重要性大幅增加。美国注册会计师协会认为，会计活动重要的作用是为经济决策提供关于经济实体的、具有财务性质的有用的数量化信息（AICPA, 1970, 9段）。概念框架2018重点在计量基础的概念、作用、分类和适用条件等多个方面完善了会计计量的框架。

1. 会计计量基础

概念框架2018中，会计计量基础分为历史成本（Historical Cost）和现时价值（Current Value）两个层次。基于历史成本的计量提供交易时有关资产、负债、收入和费用的货币信息。现时价值计量基础提供关于资产、负债、收入和费用在计量日的货币信息，可以反映与之前计量日的增减变化。现时价值又具体包括公允价值（Fair Value）、在用价值（Value in use）和实现价值（Fulfilment Value）、现行成本（Current Cost）。其中，公允价值是市场参与者的期望，资产或负债采用与市场参与者相同的假设进行计量；在用价值和实现价值是特定实体自身的期望，表示实体本身而非市场参与者预期继续使用或履行责任以及最终处置资产获取现金流的现值，需要使用一定的估值技术来确定；现行成本是获得等量资产支付的金额或者承担等量义务收取的金额。

选择计量基础时，概念框架2018要求考虑

计量基础的不同选择对会计信息质量特征的影响，特别是计量基础选择的一致性和不同计量基础导致的计量不确定性对基础质量特征和提高质量特征的影响。

2. 与我国2014基本准则的对比

我国企业会计准则中，会计计量一般应当采用历史成本，如采用重置成本、可变现净值、现值、公允价值计量，应保证会计要素金额能够取得并可靠计量。相比而言，概念框架一是将计量基础区分为历史成本和现时价值两个大类，从逻辑和时间维度上更清晰；二是将公允价值视为一种现时成本，与在用价值和实现价值、现行成本并列；三是计量基础选择不具有倾向性，要求根据具体情况综合判断。具体对比情况如表1所示：

三、会计计量再认识

概念框架2018与我国现行准则相比，对会计计量的重视程度有所提升，在多个方面取得了理论创新。通过对会计计量本质和逻辑框架进行再认识，有助于进一步认识和优化会计计量的概念框架，促进我国会计准则与国际趋同。

(一) 会计计量内涵的再认识

计量，是指在财务会计中对会计对象的内在数量关系加以衡量、计算并予以确认，使其转换为可以用货币表现的信息（葛家澍, 1999）。根据货币计量假设，会计计量的主要工作应是以货币为单位定量确定会计要素的价值。William R.Scott（1997）认为在理想环境下，当企业未来现金流入和折现率确定时，报告时点资产负债的价值是确定的，即为企业未来现金流量的折现值，可称为“无偏现值”。此时企业仅需要披露资产负债表，投资者可以通过资产负债和折现率信息推算利润等其他信息。但现实中，由于未来现金流入和折现率信息在报告日难以准确取得，资产负债价值不能和未来现金流入充分关联，只能根据现有信息估计报告时点资产负债的货币量价值，这也是现实会计中会计计量的重点工作。伍中信等（2002）曾提出可以在会计理论上构建资产评估的理论体系，认为二者在目标、信息质量特征和计量上具有高度的相似性，这也在一定程度上体现了会计计量的估值内涵。

(二) 会计计量目标的再认识

会计计量目标是描述会计计量向使用者提供信息的方向和要求。根据美国著名会计学家Hendriksen（1992）提出的会计概念框架，会计整体可分为会计目标、会计质量特

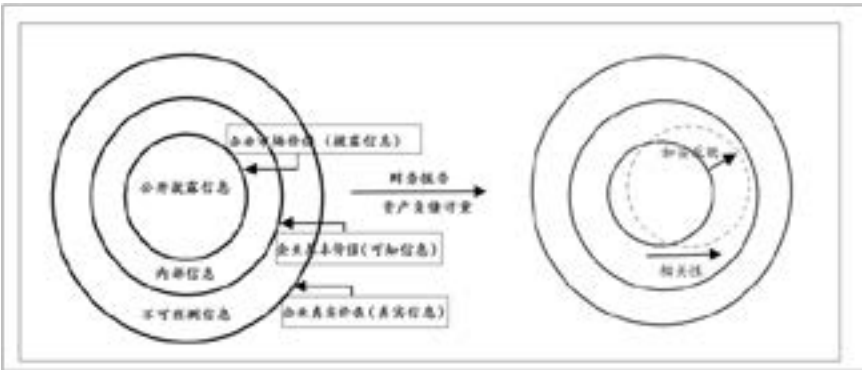


图1 会计计量的基本目标



图2 基于价值“估计”的资产负债计量再认识框架

征和会计基础概念三个层次，会计计量属于第三层次，是在会计信息质量特征要求下实现财务报告目标的具体过程。

现实中，受信息不充分不对称的影响，估值结果可能存在偏差，不能充分提供关于未来现金流量的信息。会计信息质量特征是对结果信息的要求和约束，以减少这种偏差的影响，力争实现价值的最佳估计。概念框架2018体系下，会计计量信息应首先满足相关性和如实反映两个基础质量特征。其中，相关性要求“估计”价值尽可能提高对未来现金流估计的贡献性（contribution）和稳定性（certainty）；“如实反映”要求尽可能减少“估计”价值过程中的误差，提高信息真

实性。

实质上，会计信息应当提供一个连接本期财务报告和未来状况及回报的信息系统，帮助投资者形成有关未来回报的预期（William R.Scott,1997），尽可能减少信息不充分和信息不对称对信息使用者的影响，提供更多决策有用信息，这样可以视为在现实条件下实现了公允地价值估计，得到了最佳估计值。如图1所示，最外环表示由资产负债价值决定的真实价值（真实信息下的价值），最内环表示根据市场信息计算的市场价值（披露信息下的价值），中环表示基于全部现有信息的基本价值（可知信息下的价值）。会计计量的目标是提供信息，最小化内部信息和不可预测信息对使用者的影响，实现市场价值在使用者所需的方面趋近于真实价值，即实现报告时点资产负债价值的最佳估计。在这一过程中，可以将估计值趋近于真实价值（公开披露信息的圆圈扩大），还可以根据对使用者决策有用的目标方向寻求最优的估值方法（公开披露信息的圆圈向决策相关方向平移）。

（三）会计计量要素的再认识

在现实环境中，报告主体的会计计量过程通常根据可获得的计量基础，按照一定方法计算被计量对象价值的估计值，一般需要完成“选择计量基础，选择计量调整方法，计算账面价值”三个步骤，其中计量基础和计量方法是关键。

1. 计量基础

（1）计量基础内涵与类别

计量基础是估值的起点。IASB使用的“计量基础（Measurement Basis/Bases）”与美国、澳大利亚、韩国及我国会计准则更倾向于使用的“计量属性（Measurement Attribute）”，均指被计量对象的识别特征（feature），内涵基本相同。笔者认为“计量基础”一词在一定程度上更能体现其作为会计计量的起点和后续计量过程中基础数据的作用，而非会计计量本身的特征。

概念框架2018将计量基础分为历史成本和现时价值两大类，但只通过现时价值中的在用价值和实现价值强调了对未来现金流入折现的估计。事实上，资产的价值即为所有者带来未来现金流入，历史成本和现时价值都可以看作对资产未来现金流入折现价值的一种估计。对于有效市场下的公平交易，历史成本、公允价值和现行成本（现行成本可能也是公允价值）、在用价值和实现价值分别反映市场或报告主体对资产在交易时点、现

在时点和未来时点资产流入现金流折现值的估计。

从哲学角度,价值是真实的,但存在不同主体在不同时点的估计值。计量基础实质上也是一系列估计值。概念框架2018将计量基础分为历史成本和现时价值的依据主要是计量基础数据产生的时间点。但事实上,计量基础可以从过去、现在和未来三种时间维度获取,公允价值和现行价格基于现在时点的资产价格,在用价值和实现价值基于未来时点的可实现价值。陈朝琳(2014)也认为会计计量的对象是价格或金额,它们可以在不同时间(过去、当前、未来)、从不同角度、以不同技术来获取。如果按照价值获取时点分类,未来可实现价值也可以成为计量基础之一。会计计量则是将这些可获得的不同时点估计值作为计量基础,按照相应方法估算被计量对象在报告时点价值的最佳估计值的过程。

(2) 公允价值与其他计量基础

公允价值(fair value)是美国证券交易管理委员会(SEC)为应对历史成本计量衍生金融工具的缺陷,在1990年作为金融工具的计量基础首次提出的(黄世忠,1997),并被FASB认为是金融工具最相关的计量基础(曲晓辉等,2013)。我国2006年新会计准则也将公允价值列为计量基础之一,并允许在一些资产负债的计量中使用。但是公允价值引入我国会计准则以来,其内涵和使用范围一直存在较大争论。

我国会计准则将“fair value”翻译为“公允价值”,但“公允”一词恰巧与财务报告公允反映报告主体财务状况的要求一致,使得公允价值计量似乎更满足财务报告的要求,也导致部分学者认为应尽可能适用“公允价值”计量。但根据前面的分析,各种计量基础都是一类估计值,公允价值(fair value)只是其中的一种估计值,未必是会计计量追求的最佳估计值。2000年,SFAC No.7《在会计计量中使用现金流量信息和现值》一文研究了公允价值与其他计量基础之间的关系,大致认为历史成本、现行市价、现行成本在一定意义上都属于公允价值,公允价值仍然是一类计量基础,也是一些对被计量对象的估计值。谢诗芬等(2003)也认为公允价值,包括现行成本、现行市价和短期的可变现净值是现值的良好替代,体现了公允价值是无偏现值估计值的特征。

更进一步来看,概念框架2018将公允价值定义为“在计量日,市场参与者之间按照

有序交易出售资产或转移负债所能得到的可能价格”,是一种市场交易的价格。在英文中,fair一词的含义除作为形容词“公平的,公正的,恰当的”含义外还有名词“市场、集市、交易会”等含义;value一词的含义也包括价值,交易价格等多个含义。从概念框架2018中的概念和分类方法来看,“fair value”的内涵贴近于将一种公平市场环境下达成的交易价格,是规模化市场对被计量对象的估计价格。陈朝琳(2014)在“《企业会计准则第39号——公允价值计量》解读”中也认为,“‘公允价值’并非某种‘价值’,而是在虚拟的环境下所获取的某种市场交易的结果,因此,用‘价格’比用笼统的‘金额’来定义它更为确切”。综合来看,公允价值作为现时价值的一种,其实质仍然是现在时点对真实价值的一种估计值,目前也尚未有大量实证研究证明公允价值的相关性和如实反映程度显著高于其他计量基础。

(3) 计量基础的选择

多种计量基础并用是财务会计基于市场经济新发展而产生的必然结果(葛家澍,1999)。因此,计量过程中必须选择合适的计量基础以平衡相关性和如实反映两项基本质量特征要求。在实际应用中,笔者认为资产负债计量信息的相关性可以参考持有目的,结合未来现金流入方式判断,如实反映程度可以关注估值过程中数据和方法的准确性。例如,以持有、长期使用为目的的资产,应重点考虑未来可实现价值;而一项准备交易的资产,则不应再选择未来持有的现金流入作为计量基础(夏冬林等,2003)。此外,提高质量特征信息也需要在计量基础选择时综合考虑。

目前,公允价值较其他现时价值计量基础使用范围更加广泛,主要因为公允价值由市场参与者共同估值,大群体的共同决策准确率高(Surowiecki,2004),更可能给出接近于无偏的估计。Landsman(2007)也指出,大部分实证研究发现公允价值信息的披露和确认具有显著的价值相关性。公允价值仍具有进一步扩大使用范围的基础。

2. 计量方法

计量基础确定后,还需要使用恰当的计量方法将计量基础的估值调整为报告日估值(账面价值),完成计量过程。计量方法需要与不同的计量基础相配合。资产评估中,资产评估方法一般分为成本法、市场法和收益法三大类,这三类方法的基础正好与历史、现时、未来三类计量基础大致对应。

总体而言,会计计量中历史成本主要使用折旧、摊销、实际利率等摊余法;现时价值计量基础下大量使用类比法,调整可观察到的相同或相似对象的价格;而将未来价值估计作为计量基础时,通常使用折现法计算最终估值。此外,对金融衍生产品等特殊资产负债还采用期权模型法,通过微分方程等方式推导估算公允价值。

四、结论和建议

(一) 结论

根据最新公布的概念框架2018,梳理了概念框架中关于会计计量的相关表述,对信息质量特征和计量基础两个方面与我国现行会计准则进行了对比;从会计理论的角度,沿着资产负债观的路径,从财务报告目标和信息质量特征要求出发,对会计计量的目标、计量基础和计量方法进行了再认识,重点针对资产负债的计量提出了以下三点认识:一是在非理想的现实环境下,会计计量通常无法准确反映资产负债的真实价值,实际上是对资产负债真实价值的一种估计。二是计量基础是会计计量的起点,其实质也是一种估计值。不同计量基础是从不同时间点对被计量对象未来可实现价值的估计,通过选择合适的计量方法将不同时点的估计值调整为报告时点的估计值。根据估计价值获取时间点的不同,提出可以探索将概念框架2018中历史成本和现时价值两大类计量基础进一步划分为历史时点价格、现在时点价格和未来可实现价值三大类。三是在现实会计计量过程中,为实现财务报告目标,需要结合信息使用者的需求,遵循信息质量要求兼顾各项特征,通过选择适当的计量基础和计量方法,力争找到符合会计目标的最佳估计值(整体架构如图2所示)。

(二) 建议

根据上述分析,未来会计计量还可以从以下方面进一步探索,并结合我国会计发展环境,推动我国会计计量不断向前发展。

1. 进一步加强理论研究,优化会计计量概念框架

概念框架2018虽然在会计计量上取得了诸多进展,但仍然存在进一步优化的空间。一方面可以继续加强对计量基础和计量方法的分类和选择运用的探索,包括针对不同会计环境、持有目的和项目特征的计量基础和估值方法选择。另一方面,概念框架2018仍未给出平衡相关性和如实反映的具体原则和方法,建议未来可以根据具体问题,沿着这一思路进一步研究,为计量基础和计量方法的选择提供更多理论基础。

2. 立足我国会计环境,强化我国会计计量与新概念框架的趋同

国际会计准则趋同,是我国当前会计发展的主要趋势。概念框架2018对会计概念和理论框架进行了发展,有助于提供更高质量的决策有用的会计信息。对于我国会计计量的发展,建议一方面在会计计量领域加强与概念框架2018趋同,研究会计信息质量特征、会计计量基础层级优化和计量方法等方面的趋同,同时研究各类计量基础特别是公允价值的适用范围,优化估值方法和技术,提高价值估计水平;另一方面以提高信息质量为目标,追求与相关性和如实反映相配合的“公允”估值,根据会计环境和资产负债的不同持有目的,选择合适的计量基础和计量方法,实现相关性和如实反映特征相对平衡下的总和最优,得到最佳估值。

作者单位:国家开发银行 中国财政科学研究院研究生院

主要参考文献

1. 陈朝琳.《企业会计准则第39号——公允价值计量》解读.财会月刊.2014(3)
2. 葛家澍,徐跃.会计计量属性的探讨——市场价格、历史成本、现行成本与公允价值.会计研究.2006(9)
3. 葛家澍,樊家春,陈朝琳.财务会计计量模式的必然选择:双重计量.会计研究.2010(2)
4. 葛家澍.关于在财务会计中采用公允价值的探讨.会计研究.2007(3)
5. 黄世忠.公允价值会计:面向21世纪的计量模式.会计研究.1997(12)
6. 曲晓辉,黄霖华.投资者情绪、资产证券化与公允价值信息含量——来自A股市场PE公司IPO核准公告的经验证据.会计研究.2013(9)
7. 威廉R.斯科特.《财务会计理论》第7版.中国人民大学出版社.2018(5)
8. 伍中信,吴战旄.在会计理论基础上构建资产评估理论体系.财会通讯.2002(10)
9. 谢诗芬.公允价值、现值和现行价值关系辨析.财务与会计.2001(9)
10. 谢诗芬,戴子礼.会计理论研究的百年回顾:——会计计量视角.财会通讯.2003(9)
11. 支晓强,童盼.公允价值计量的逻辑基础和价值基础.会计研究.2010(1)
12. Wolk, H. I., Dodd, J. L., Rozycki, J. J. 2012. Accounting theory: conceptual issues in a political and economic environment. Accountancy, 40(4):2515-2522.
13. Zeff, S. A. 1999. The evolution of the conceptual framework for business enterprises in the united states. Accounting Historians Journal, 26(2):89-131.

IASB财务报告概念框架的新发展与展望

■ 左锐 朱晓亮

财务报告概念框架是“财务会计与报告的概念框架”(Conceptual framework for Financial Accounting and Reporting)的缩写,通常称之为CF。随着经济全球化和信息技术在财务领域的运用,1989年发布的概念框架逐渐不能适应财务理论和实务发展的需要,很难继续向信息用户提供有用资源信息来支持他们的决策。基于上述原因,IASB与FASB于2004年决定联合修订CF。

当2008年金融危机爆发时,IASB(国际会计准则理事会)和FASB(美国财务会计准则委员会)的联合概念框架工作暂时中止,其重心转移到具体准则的制定上。之后,IASB开始独立修订CF,并发布DP(CF讨论草案)及ED(CF征求意见稿)。新CF于2018年3月完成修订,新CF具有里程碑意义。本文对近年来的CF建设成果进行总结,对比新旧CF的主要变化,从出现的新变化中把握框架可能对准则制定产生的影响,以便提高会计信息质量,从而为管理者深层次把握经济新常态提供理论依据与制度支撑。

一、CF的修订动机和过程

1. 修订动机

从CF(1989)颁布到现在近30年的时间,各主体的业务和经营环境发生了巨大变化,如互联网、大数据的进步、商业模式的变革以及全球经济一体化等。与此同时,利益相关者更多地参与到公司治理当中,并且要求制定通用国际会计准则以指导经济活动。但是由于各种原因,IASB没能提出一个较为完善的CF,旧CF存在一些与现实不相符合的情况。例如由于信息不对称等因素的存在,稳健性原则可能会与真实性、可比性原则发生冲突(任永平、巩满霞,2017),这就要求CF需要适应环境进行调整。另外,金融危机之后,股东和债权人越来越关注财务信息的质量问题,如何提高财务信息的质量成为管理者急需解决问题。他们认为,财务信息质量的参差不全会加大风险管理的难度,进而诱发金融危机。CF旨在提高财务信息的质量,根据经济形势的变化制定新的CF是不可避免的。

2. 修订过程

2004年IASB联合FASB启动CF修订计划。2010年9月28日,IASB与FASB联合发布了

CF工作第一阶段成果—通用财务报告的目标和有用财务信息的质量特征,分别编为第一章和第三章。根据该计划,IASB与FASB将逐步完成其余的CF,即:报告的主体、有用的财务信息的质量特征、财务报表的要素、确认与计量、报告和披露,其中将报告主体编为第二章。然后开展下一步工作逐渐替代现有的CF。之后CF项目曾短暂停止。

2012年,委员会决定重启项目,计划在2015年底完成项目的修订。但是,由于双方没能在相关问题方面达成一致意见,IASB决定单独推进CF项目。经过多次研究和讨论,IASB于2013年7月发布了一份文件,即《财务报告概念框架的复审与评论》(A Review of the Conceptual Framework for Financial Reporting)。2015年5月,IASB发布ED(CF征求意见稿)。2018年3月29日,IASB发布修订版CF,与旧框架相比其内容发生重大变化,具有里程碑意义。表1是CF修订的主要过程。

二、2018版CF的最新变化

(一) 总体框架的变化

葛家澍(2006)将CF分为三个层次,他认为第一层次财务报告目标和信息质量特征为实务指引方向,同时稳定了财务信息的质量;第二层次报表要素每一份财务报表的组成部分;第三层次确认计量、列报和披露是一种处理财务信息的方法。CF总体框架图如图1所示。

2010年CF联合项目的第一阶段完成。第一章通用目的财务报告目标和第三章有用财务信息的质量特征,其联合项目的具体内容与“目标和质量特征”有关。CF(2013)包括介绍、财务报表要素、支持资产和负债的额外指引、确认和终止确认、权益的定义以及负债和权益要素的区分、计量、列报和披露、合并利润表的列报以及其他问题。CF(2013)突出体现了关于“终止确认”、“列报和披露”、“综合收益列报”等金融危机后人们普遍关注的问题(汪祥耀、唐滢滢,2013)。

CF(2018)则全面包含了财务报告的一系列基本概念。它将财务报表和报告主体、资本和资本保值添加到CF的总体框架中。第三章财务报表和财务报告的主要部分解释了财务报告的目标和范围。因为财务报告主体与

表1 报告主体概念变化过程

时间	相关文件	修订机构	报告主体概念
1989		IASB	报告主体是指存在依赖财务报表作为主要财务信息来源的用户群体 (IASB Framework, 1989)
2010		FASB&IASB	报告主体是一个特定的经济活动领域, 其财务信息对现有和潜在的股权投资者、借款人和其他债权人都很有用, 同时, 他们无法直接获得有关为主体提供决策所需资源的信息
2013	CF (讨论稿)	IASB	现有和潜在投资人、贷款方及其他的资源提供者感兴趣的特定经济活动领域, 而这些资源提供者无法直接获得有关他们是否需要向主体提供资源以及管理层是否有效利用这些资源的有用信息 (沈灵奕、汪祥耀, 2014)
2015	CF (征求意见稿)	IASB	选择或者被要求编制一般财务报表的主体
2018	CF (2018)	IASB	报告实体是需要为财务报表使用者准备财务报表的实体。报告实体可以是单个实体或整个实体的一部分, 也可以包括多个实体



图1 CF总体框架图



图2 CF (2018) 框架图

财务报表要素共同构成了财务报告的基础，报表要素确定了报告的形式，报告主体明确了财务报告的目标和范围，所以将财务报告主体与报表要素同归于第二层次。资本保全有利于保护利益相关者的利益，第四层次资

本保全明确了企业利润的确认前提。新版CF框架图如图2所示。

(二) 具体内容变化

1. 新增部分

(1) 新增财务报告主体

2018年3月IASB发布的新版CF将报告主体及其范围的界定单独列为一章。报告主体正式列入CF之中，这是概念框架根据财务理论和实务界不断出现的新情况而做出的顺应潮流之举，对世界各国结合自身特点构建具备本土特征的CF具有重要的指导意义。表1是报告主体概念变化过程。

报告主体概念的形成过程是一个动态发展的过程，由于客观的市场环境在不断地发生变化，报告主体的内涵和外延同样也会发生变化。葛家澍（2011）认为所有的报告主体都是经济活动的领域，但现在它的界限和范围都是由潜在的投资方、借款方和其他债权人所需要的信息决定的。CF (2018)指出如果主体不是法律主体，则在确定报告主体的界限方面存在一定的困难。在这种情况下，边界需要考虑主体财务报表用户的经济信息需求。这些用户需要相关且真实反映其意图的信息。这一表述从侧面反映了此次CF框架关于报告主体的界定更加侧重经济层面。

(2) 列报和披露

CF (2018)在第七章列报和披露中包含了列报和披露的概念，以及将收益和费用纳入损益和其他综合收益表的指引。“列报”（presentation）是指在主要主体财务报表中披露财务信息。“披露”（disclosure）的含义比列报的含义更为广泛，它是指向财务报表使用者提供有用财务信息的过程。本章的目的是加强财务报表信息沟通的有效性，促进财务信息质量的提升。CF (2018)对报告和披露的介绍有助于报表用户对何时在财务报表中列示相关项目以及何时在财务报表附注中披露这些项目等问题加深理解。从根本上来讲，它的目标仍然是为了提高财务信息的质量，并提高投资者、贷款方和其他债权人财务信息的有用性和决策的科学性。

(3) 选择计量属性时应该考虑的因素

与旧版CF相比，CF (2018)阐述了计量基础提供的信息，并解释了在选择历史成本计量或者现行价值计量时应当考虑的因素。因为组织选择计量属性的目的是为财务报表用户提供有用的信息，所以CF (2018)更多地从相关性和忠实陈报两个方面确定了选择计量基础应该考虑的因素。此外，成本限制也很可能影响不同的资产、负债、收益和费用选择

表2 会计要素变化对比

会计要素	现存的要素概念	新概念框架
资产	资产是由企业过去的交易或者事项形成的资源，由企业拥有或控制，预期将为企业带来经济利益	资产是由过去事项形成并由企业控制的当下经济资源 经济资源是有可能产生经济利益的权利
负债	负债，是指企业过去的交易或者事项形成的当前义务，这些交易或者事项可能会导致经济利益流出企业	负债是由过去事项形成并由企业所承担的会让经济资源转移的现时义务
所有者权益	所有者权益是指企业资产扣除负债后由所有者享有的剩余权益	所有者权益是公司资产减去负债的剩余权益
收入	收入是指公司在日常活动中形成的经济利益的流入总量，这将会导致所有者权益的增加，无论所有者投入的资本如何	收入是与所有者权益增加相关的资产的增加或负债的减少，而与所有者贡献不相关
费用	费用是指企业在日常活动中形成的经济利益的流出总量，这将会导致所有者权益减少，与向所有者分配利润无关	费用是由于所有者权益减少导致的资产的减少或负债的增加，与向所有者分派利润项目不相关

不同的计量基础。

(4) 终止确认

CF (2009) 指出，如果企业收取金融资产现金流量的合同权利到期或者因事项终止；或者企业转让了金融资产并且没有继续参与；或者企业转让金融资产并且持续参与，但受让方具有为自身利益转移该金融资产的实际能力，企业应终止该金融资产的确认。CF (2018) 增加了资产、负债终止表内确认的指南。CF (2018) 所采用的终止确认的方法与此前有所不同，它更加侧重于从资产和负债两面对一项交易或者事项进行终止确认。增加终止确认指南有利于如实反映交易活动终止时剩余的资产和负债，以及该交易导致的相关主体的资产、负债的变动情况 (IASB, 2018)。

2. 更正和修订部分

(1) 重新定义财务报表要素

会计要素的重新定义是CF (2018) 的一大主要变化。变化主要集中在资产、负债的定义上。新定义具有以下特征：负债定义保留了“现时”的限定，它的关键在于报告日时是否存在一项义务；资产定义增加了“现时”的限定；资产和负债定义保留“由过去事项而形成（或由过去的事件引起导）”的定义，它表明，对过去交易或事项进行会计处理将导致对实体控制的资源或者实体承担的义务。表2是财务报告五个要素的变化对比。

CF (2018) 中资产和负债要素的定义发生了重大变化，突出强调了要素定义时的资产负债观，并根据资产和负债的定义来间接确定收入和费用。值得注意的是，虽然收入和

费用定义基于资产和负债的变化，但收入、费用信息的重要性与资产、负债处于同等地位。

3. 澄清部分

CF (2018) 第二章提供了有用财务信息的质量特征，其中主要澄清了信息评价的谨慎性、计量中的不确定性以及实质重于形式的影响。

IASB审慎性要求与传统的谨慎性不同（任永平、巩满霞，2017）。CF (2010) 曾经将谨慎性从信息质量特征中排除，委员会认为，谨慎性的存在影响中立性原则的发挥。谨慎性原则的取消引起了各国委员会的广泛讨论。CF (2015) 在信息质量特征方面增加了审慎性原则，但此时的IASB审慎性已和原有的传统谨慎性不一致。CF (2018) 认为审慎性原则为实现中立发挥重要作用（邓永勤等，2016；于李胜等，2018）。传统谨慎性意味着当存在不确定情况时，管理者在做出判断时需要尽职调查保持谨慎，不要高估资产和收入，低估负债和费用。国际会计准则理事会的审慎意味着，当存在不确定性时，管理者需要审慎做出判断，并且应客观地、中立地对待资产与负债。由此可见IASB审慎性更加体现中立性原则。IASB审慎性原则将如何影响会计信息质量仍有待观察。

IASB认为，计量的不确定性并不直接影响信息的有用性。通用目的的CF无法指定特定的计量单位。在对计量单元的界定计量基础的选择方面，组织在具体准则制定时，根据为财务信息使用者所提供的财务信息的质量要求，秉承如实反映和相关性原则，以此来确定计量单元和计量基础。

关于实质重于形式的原则，IASB认为实质重于形式原则是会计核算一项基本原则。企业会计制度明确规定企业在进行会计核算时应遵循这一原则，这将有助于提高企业会计信息质量。“实质重于形式”原则强调，当交易或事项的经济实质与其外部表现不一致时，会计人员应当有更好的专业判断能力，以便在会计核算时更加注重经济实质，保证会计信息的可靠性。

三、评述

IASB基于目标、基础、运行三方面对CF进行了全面的修订。通过仔细分析各位学者的观点，发现不同的评论者对于框架有不同的看法。陆建桥 (2016) 重点关注会计要素的识别。他认为会计要素的确认应该有一定的标准，否则会存在如何考虑不确定、应该考虑

到什么程度等问题。戴明德(2016)主要关注CF中决策有用观在财务报告中的作用,他认为无法从权责发生制的角度解释公允价值,决策有用观拓展了财务报告的预期功能,决策有用性不容否认,同时决策有用性也不容高估。从微观和宏观两方面来讲,CF(2018)成果丰硕,但也存在一定风险和隐患。

1. 修订概念框架的思路发生重大变化

在IASB重新启动CF修订项目之后,IASB一改以往谨慎的风格,由框架“逐项推进”改



为各部分的“整体推进”。以往旧框架在会计要素定义方面更加体现的是经济利益流入或者流出,而新框架在修订思路更为重视权利和义务的平衡。这种变化从会计要素的定义变化当中可以体现出来。最后,受金融危机的影响,CF重构越来越向实际操作层面靠拢,逐渐具体化,这种趋势一方面可以更好地指导各国具体准则的修订,提高全球范围内会计信息质量的接受程度;另外,这种具体化同样会影响框架整体的前瞻性,面对日益复杂的经济社会环境,各国准则制定者须根据本国实际情况,选择建立具有本土特性的概念框架,以更好地表达经济实质,提高对外开放水平。

2. 新概念框架更加完整,具有一定的前瞻性

新版概念框架更新了原来框架中过时的部分,包括新增财务报告主体概念,重新定义财务报表要素,引入计量单元,增加了终止确认指南,即确定了基于控制权的终止确认的新方法。总的来说,新财务报告概念框架原则的主要变化将对各要素在财务报表内

进行确认和终止确认的方式和时点产生影响。其中,有些章节(例如,计量及列报与披露)仅重点列举了理事会在制定准则时可采用的选项,而其他章节(例如,资产及负债)就理事会如何作出相关选择提供了更多指引。财务报告内某些具有争议的领域(例如,负债与权益的区分)已从修订后的CF内移除并将通过单独的项目解决,这些改变适应了外部经济形势的变化,对准则的制定和实务操作具有指导意义。

3. CF中存在一些值得商榷的问题

首先,CF(2018)提出一般财务报告的目标是为管理者的决策提供有用的信息,这充分反映了决策有用的观点。决策有用观和受托责任观在旧版CF中都有反映。换言之,反映受托责任情况,同样是为决策者提供决策相关的信息。因此,在某些情况下,“受托责任观”的概念包含在“决策有用观”概念之中。仅以“决策有用观”为目标的CF会在今后的理论与实务中产生何种影响,还需进一步观察和总结。

其次,理论界和实务界当下仍然缺乏通用的财务报告质量的评价工具。CF(2018)指出财务信息质量特征包括基本特征和改进性质量特征。基本特征包括相关性和忠实反映,经过改进后的质量特征包含可比性、可验证性、及时性和可理解性。然而,建立通用的财务报告质量评估工具仍存在一定的难度。怎样选取评价指标,如何确定不同的质量特征优先顺序以及在各质量特征出现冲突时如何取舍等都是目前急需解决的问题。

最后,CF(2018)中“忠实反映”代替了“可靠性”(reliability),这种变化的原因是什么?“实质重于形式”原则与“中立性”特征是否存在内在联系?CF(2018)中关于信息质量特征中,为何取消“谨慎性”要求?这些问题在体现了财务理论与实务的阶段特征,值得我们进一步思考。同时,这一系列问题也为今后的研究提供了广泛的空间。

四、结论与启示

综上所述,与之前CF相比,CF(2018)内容上更为全面。有助于确保准则在概念上保持内在的一致,同时也确保同样的交易以同样的方式进行处理,为投资者和债权人提供有价值的信息。CF(2018)涵盖了从财务报告的目标到列报与披露等准则制定的各个方面,但是涉及的大多数概念并不陌生。修订后的CF中很多概念是理事会在近几年框架修

审稿中已经公布和经过实践证明了的观点。新框架汇集和整理了IASB在近期准则中采纳的观点,例如《收入准则》中,企业与客户签订的销售合同成为收入确认的重要依据,而旧准则的收入确认基础更多集中在与收入相关的一系列活(例如货物的交割,服务的完成等)。这些新的确认思路因企业而异,对企业管理者、财务人员、监管机构无疑都会是一种挑战。根据CF(2018)的出台过程以及出现新变化,有如下几点启示:

最后,CF(2018)中“忠实反映”代替了“可靠性”(reliability),这种变化的原因是什么?“实质重于形式”原则与“中立性”特征是否存在内在联系?CF(2018)中关于信息质量特征中,为何取消“谨慎性”要求?这些问题在体现了财务理论与实务的阶段特征,值得我们进一步思考。同时,这一系列问题也为今后的研究提供了广泛的空间。

第一,CF(2018)为各国理事会制定新的准则奠定了基础,为制定适合本国实际情况的会计准则提供了基本依据。对于我国来讲,企业会计准则基本发挥了CF的作用。我国应依据国内外经济形势所出现的新情况,基于新概念框架,参考国际财务报告准则的变化,及时对我国的《企业会计准则》进行调整。鉴于新框架已经发布,我国应尽快启动《企业会计基本准则》的修订工作,对我国企业会计中的会计要素定义、确认计量等

方面进行补充修订,以解决相关的欠缺和不足,使其更为有效地指导我国会计理论与实践,进一步提高会计信息质量和决策的科学性。

第二,顺应时代潮流,促进国际趋同。会计准则国际趋同是不可逆转的。随着国际合作与沟通的进一步加深,“一带一路”等合作机制已在全球范围内推出,CF(2018)的引入成为必然。对于具体国家来说,CF(2018)具有重大的指导意义。在本国框架建设不健全时可参考新框架来选择会计政策,保证会计政策选择的一致性和国际标准与国家现实的有机结合。

第三,CF(2018)没有明确反映出新兴技术对会计信息理论与实务的影响。随着全球经济一体化的加速和大数据、区块链等新兴科技的快速发展,会计实务和理论界将会面临更多新的问题。IASB在接下来的工作过程中,应当以提高财务信息质量出发点,充分考虑技术变革带给财务理论与实务的利弊,制定更具有适应性的CF。我国开展CF修订工作时,应借鉴IASB与FASB的实践经验,考虑新技术带来的利与弊,在保证财务信息的质量的同时,平衡各利益相关方的诉求。

与此同时,自IASB改组之后,美国取得IASB的主导地位。CF(2018)更多地反映了美国这样发达国家的情况,这些年全球其他国家也制定并实施了符合国情的CF,取得不少成绩。但是,发展中国家的发言权始终不足。笔者建议,在后续框架趋同的过程当中,能够更多地考虑大多数国家特别是发展中国家的特点,吸收已有的成果,制定出真正能适应全球不同类型组织的CF。

基金项目:全国统计科学研究计划项目(2016LY16)、国家自然科学基金青年项目(71602123,71502040)、陕西省教育厅人文社科研究计划项目(18JK0310)、陕西省自然科学基金面上项目(2018JM7011)和广东省自然科学基金面上项目(2016A030313265)

作者单位:西安财经学院商学院

主要参考文献

1. IASB. Conceptual Framework for Financial Reporting 2018 [R]. 2018.
2. IASB. Exposure Draft: Conceptual Framework for Financial Reporting [R]. 2015.
3. 任永平, 巩满霞. 传统谨慎性, 抑或IASB谨慎性——基于IASB概念框架征求意见稿的思考. 财会月刊. 2017(23)
4. 沈灵奕, 汪祥耀. 财务报告概念框架“报告主体”部分的最新进展及评述. 财会学习. 2014(02)
5. 任永平, 巩满霞. IASB会计信息质量特征修订: 国际争论与思考. 上海大学学报(社会科学版). 2018(01)
6. 任永平, 蔡宇欣, 李伟. 试评IASB、FASB财务会计概念框架的趋同性. 商业会计. 2016(19)
7. 马旋灵. IASB财务报告概念框架重构的影响分析. 财会研究. 2017(06)
8. 葛家澍. 论财务会计概念框架中的报告主体概念. 会计研究. 2011(06)

新租赁准则对航空公司的影响

■ 聂琳

2016年1月,国际会计准则理事会(IASB)发布了《国际财务报告准则第16号——租赁》(IFRS 16,新租赁准则),取代现行《国际会计准则第17号——租赁》(IAS 17,现行租赁准则),并于2019年1月1日起生效,允许提前采用。2018年1月,为保持企业会计准则与国际财务报告准则的持续趋同,财政部发布了《企业会计准则第21号——租赁(修订)(征求意见稿)》。新租赁准则要求承租人不再区分经营租赁和融资租赁,采用单一模型,确认使用权资产和租赁负债。对出租人而言,新准则基本延续了现行的会计处理。

一、新租赁准则的主要内容

(一) 租赁准则修订背景

现行租赁准则要求承租人和出租人将租赁分为融资租赁和经营租赁,并对这两类租赁采用不同的会计处理。承租人不确认经营租赁形成的资产和负债,而是在租赁期内各个期间计入相关资产成本或当期损益,而对于融资租赁则要求确认租入资产和租赁负债。然而,该确认方式未能满足财务报表使用者需求:

1. 经营租赁信息缺乏透明度。由于经营租赁未确认相关资产和负债,未能在财务报表中体现经营租赁实际上带来的融资影响,导致财务报表使用者利用财务报表信息做出相关决策受到影响。

2. 对类似交易采用了不同的租赁会计模型。经营租赁和融资租赁在经济意义上类似,却采用了不同的会计处理方式,降低了财务报表的可比性,并导致实务中为实现特定会计结果而构建交易。

此外,对于不可撤销的经营租赁,不确认相关资产和负债与《财务报告概念框架》(以下简称“概念框架”)存在矛盾与冲突。不可撤销的经营租赁已经满足了概念框架中资产和负债的相关定义和确认条件,却未在财务报表中予以体现。

(二) 新租赁准则修订的主要内容

1. 租赁的识别、分拆和合并

租赁是在一定期间内,出租人将资产的使用权让与承租人以获取对价的合同。确定合同是否为租赁或包含租赁需要对已识别资产、主导已识别资产的使用、获得因使用已识别资产所产生的几乎全部经济利益三要素进行评估。存在下列情况之一的,可认为客户有权主导已识别资产的使用:(1)客户有权在整个使用期间主导已识别资产的使用目的和使用方式;(2)已识别资产的使用目的和使用方式已预先确定,但是客户有权在整个使用期间自行或主导他人按照其确定的方式运营该资产;(3)已识别资产由客户设计,设计时已预先确定了该资产在整个使用期间的使用目的和使用方式。

合同中同时包含多项单独租赁的,承租人和出租人应当将合同分拆至各项单独租赁。合同中同时包含租赁和非租赁部分的,承租人和出租人应将租赁和非租赁部分进行分拆,按照适用的准则进行会计处理。一项单独租赁应同时满足两项条件:承租人可从单独使用该资产或将其与易于获得的其他资产一起使用中获利,且租赁资产与合同中其他资产不存在高度依赖或高度关联关系。同时,为承租人提供了简化处理方法,即承租人可以按照租赁资产的类别选择是否分拆合同包含的租赁和非租赁部分。承租人选择不分拆的,应当将各租赁部分及与其相关的非租赁部分分别合并为租赁,按照本准则进行会计处理。

企业与同一交易方或其关联方在同一时间或相近时间订立的两份或多份包含租赁的合同,在满足下列条件之一时,应当合并为一份合同进行会计处理:(1)该两份或多份合同基于总体商业目的而订立并构成一揽子交易,若不作为整体考虑就无法理解其总体商业目的。(2)该两份或多份合同中的某份合同的对价金额取决于其他合同的定价或履行情况。(3)该两份或多份合同让渡的资产使用权合起来构成一项单独租赁。

新租赁准则规范了租赁识别的模型,并新增租赁分拆与租赁合并的指引。新租赁准则基于是否存在由客户控制的已识别资产

表1 各上市航空公司截至2018年6月30日运营飞机情况（单位：架）

航空公司	自有	经营租赁	融资租赁	飞机合计	经营租赁飞机占比（%）
南方航空	267	291	228	786	37%
东方航空	250	143	249	642	22%
海航控股	154	223	43	420	53%
春秋航空	40	39	1	80	49%
中国国航	283	201	178	662	30%
吉祥航空	37	42	4	83	51%

表2 四家航空公司截至2018年6月30日经营租赁承诺情况（单位：元）

项目	经营租赁承诺			
	南方航空	海航控股	春秋航空	中国国航
1年以内（含1年）	9,161,000,000	9,020,925,000	1,021,132,017	7,096,154,000
1-2年（含2年）	9,170,000,000	8,530,882,000	1,028,930,639	6,322,846,000
2-3年（含3年）	7,840,000,000	8,185,332,000	940,341,035	5,749,464,000
3年以上	41,047,000,000	42,838,305,000	3,031,153,588	30,395,995,000
合计	67,218,000,000	68,575,444,000	6,021,557,279	49,564,459,000

来区分租赁与服务，引入了“已识别资产”、“主导已识别资产的使用”等概念。而新租赁准则中“单独租赁”、“租赁合并”概念与新收入准则的“单项履约义务”、“合同合并”概念有异曲同工之处。其中，“单独租赁”是新租赁准则运用的起点，除了将作为对价分摊的基础，也将用于对低价值租赁的判断等领域，预期将会引起较多关注。

2. 承租人的会计处理

(1) 初始计量

承租人需要就支付租赁款的义务初始确认租赁负债，并就在租赁期内使用租赁资产的权利确认使用权资产：

租赁负债按照租赁期开始日尚未支付的租赁付款额的现值进行初始计量；租赁付款额是承租人向出租人支付的与在租赁期内使用租赁资产的权利相关的款项，包括：固定付款额及实质固定付款额，扣除租赁激励；取决于指数或比率的可变租赁付款额；购买选择权的行权价格，前提是承租人合理确定将行使该选择权；行使终止租赁选择权需支付的款项，前提是租赁期反映出承租人将行使终止租赁选择权；根据承租人提供的担保余值预计应支付的款项。

使用权资产按租赁负债的金额进行初始计量，并针对租赁预付款、已取得的租赁激励措施、承租人的初始直接费用（例如，佣金）以及对复原、搬迁和拆除成本的估计进

行调整。

(2) 后续计量

对于租赁负债，采用固定的周期性利率计算租赁期各期间的利息费用，计入当期损益，同时增加租赁负债，减少负债以反映已支付的租金；对于使用权资产，按照IAS 16中的折旧规定，对相关使用权资产进行折旧。某些事项发生时（例如，租赁期变化、基于指数或利率的可变租金变动），承租人将重新计量租赁负债，并调整使用权资产。

新租赁准则中承租人会计处理发生了重大变化，不再区分经营租赁与融资租赁，并引入使用权资产和租赁负债的概念，针对所有租赁确认资产和负债（除了短期租赁和低价值租赁的有限例外情况）。

3. 出租人的会计处理

新租赁准则对于出租人的处理并未发生重大变化，但将融资租赁区分为一般融资租赁和生产商或经销商出租人的融资租赁，两者在处理方面存在差异。生产商或经销商作为出租人的融资租赁，应按照租赁资产公允价值与租赁收款额按市场利率折现的现值两者孰低确认收入；按照租赁资产账面价值扣除未担保余值的现值后的余额结转销售成本；且初始直接费用在租赁期开始日计入当期损益。新租赁准则明确了生产商或经销商作为出租人的融资租赁，可以确认收入。

4. 售后租回交易

与现行租赁准则不同，新租赁准则对于售后租回交易的判断，起始于资产转让是否满足收入确认条件，而非经营租赁或融资租赁的判断。卖方（承租人）和买方（出租人）使用IFRS 15中对销售的定义来确定售后租回交易中是否发生了销售。若租赁资产的转移满足IFRS 15中对销售的认定，则承租人和出租人双方均将该交易作为一项销售及一项租赁进行会计处理，将原资产账面价值中与租回获得的使用权有关的部分计入售后租回所形成的使用权资产，仅就转让至出租人的权利确认相关利得或损失。反之，卖方（承租人）和买方（出租人）双方均将该交易作为融资按照IFRS 9进行会计处理。

5. 简化会计处理规定

新准则为租赁期在一年以内的短期租赁和租赁资产价值较低的小额资产租赁的确认和计量提供了简化处理方法，即允许承租人对于短期租赁和低价值租赁采用类似于现行

表3 东方航空截至2018年6月30日经营租赁承诺情况（单位：元）

项目	东方航空
1年以内	4,074,000,000
1-5年	11,056,000,000
5年以上	8,641,000,000
合计	23,771,000,000

表4 各上市航空公司预计使用权资产和租赁负债变动情况

航空公司	预计使用权资产/租赁负债变动额	资产变动率	负债变动率
南方航空	67,218,000,000	29%	41%
东方航空	19,663,122,530	8%	11%
海航控股	68,575,444,000	37%	61%
春秋航空	6,021,557,279	23%	44%
中国国航	49,564,459,000	20%	34%
吉祥航空	6,886,669,897	33%	59%

表5 各上市航空公司预计资产负债率变动情况

航空公司	资产负债率	
	2018年半年报	调整后数据
南方航空	72%	77%
东方航空	75%	77%
海航控股	60%	70%
春秋航空	53%	61%
中国国航	60%	66%
吉祥航空	56%	67%

租赁准则中经营租赁的简化处理方法。对于短期租赁，应按照租赁资产的类别做出会计处理选择；对于低价值资产租赁，应根据每项租赁的具体情况做出会计处理选择。

二、新租赁准则对航空公司的影响

现行租赁准则下，航空公司作为重资产行业之一，常采用经营租赁以降低资产负债率、提高资产周转率，包括经营租赁飞机、备用发动机、地面支援设备、各类机械、设施及其他设备等。新租赁准则实施后，对承租人会计处理的重大变化预期将对航空公司的财务报表带来较大的影响。

（一）租赁的识别、分拆可能带来的影响

新租赁准则要求对已识别资产、主导已识别资产的使用、获得因使用已识别资产所产生的几乎全部经济利益三要素进行评估，以确定合同是否为租赁或包含租赁。但是，预期租赁定义的变化不会对航空公司正常的飞机租赁业务造成重大影响。

1. 已识别资产的评估。对于飞机租赁而言，由于航空公司租赁飞机都有确定的飞机编号，且外观与内部设施都会统一改装为该航空公司的样式，替换成本较高，飞机租赁公司很难存在实质的替换权，因此，通常存在已识别资产。

2. 主导已识别资产的使用的评估。在运营过程中，通常航空公司有权主导飞机的使用，即使存在飞机可飞行地点的限制规定，或飞机租赁公司负责飞机的操作并使用自己的机组人员，而航空公司不能雇佣其他人员操作飞机或自行操作飞机情况，由于在使用权范围内，航空公司可以决定飞机是否飞行、飞行的时间和地点以及搭载的乘客和货物，即可就租赁期内飞机的使用方式和使用目的做出相关决定，因此，通常航空公司能够主导已识别资产的使用。

3. 获得因使用已识别资产所产生的几乎全部经济利益的评估。通常航空公司有权获得在两年使用期内使用飞机所产生的几乎全部经济利益。在整个使用期内，航空公司拥有飞机的使用权。

由于新租赁准则对于分拆租赁和非租赁部分给承租人提供了简化处理方法，预期航空公司将大量采用该简化处理方法，如对于航空公司既租赁飞机，又接受机组人员操作服务等情形，而对价难以分摊时，预期航空公司将普遍采用该方法。

（二）简化会计处理规定可能带来的影响

除了可能存在首次执行日后12个月内完成的租赁，短期租赁和低价值租赁的简化处理对于飞机租赁业务相关度不高。飞机租赁不适用低价值租赁的简化处理，同时，由于航空公司租赁飞机都有确定的飞机编号，且外观与内部设施都会统一改装为该航空公司的样式，从业务需求及过往经验上看通常租赁期都会大于五年，因此即使签订12个月以内的租赁合同，也很难从业务实质的角度证明不存在能够合理预见的续期安排，因此，也不太可能适用短期租赁的简化处理。

但对于航空公司租赁的其他资产，如IT设备、办公设备、绿植等满足短期租赁和低价值租赁的条件时，可以考虑采用简化会计处理规定，以减轻核算成本。

（三）承租人会计处理变化预期带来的影响

1. 资产和负债将大幅增加

在新租赁准则下,航空公司作为承租人,将不再区分经营租赁和融资租赁,除租赁的办公设备、绿植等,预计可采用租赁豁免规定,不会对财务报表产生影响外,其他几乎所有租赁都会在资产负债表上确认使用权资产和租赁负债。这将导致资产负债表上资产和负债的大幅增加。

本文选取了A股6家上市航空公司,查找分析了2018年半年报租赁的相关数据,具体参见表1-3,其中表1为6家A股上市航空公司截至2018年6月30日运营飞机情况,表2为南方航空、海航控股、春秋航空以及中国国航四家航空公司截至2018年6月30日经营租赁承诺情况,表3为东方航空截至2018年6月30日经营租赁承诺情况。此外,吉祥航空用文字披露了截至2018年6月30日的经营租赁情况,“公司经营性租入飞机44架,发动机1个,租期12年,剩余租赁期5至140月,截至2017年6月30日止未付租金为114,514.23万美元,299,082.57万人民币。剩余租期应付租金合计数若按2018年6月29日中国人民银行公布的美元对人民币中间汇率(6.6166)折算,合人民币785,883.44万元”。

从表1数据来看,各航空公司都存在不同程度的经营租赁飞机的情况,其中海航控股、吉祥航空经营租赁飞机占比超过50%,春秋航空经营租赁飞机占比为49%,南方航空、中国国航经营租赁飞机占比超过30%,东方航空经营租赁飞机占比最低,为22%。

针对上述航空公司的经营租赁承诺,对其做出假设,估算了新租赁准则实施后可能带来的影响,考虑到根据贷款年限不同,贷款基准利率区间在4.35%-4.9%之间,统一假设租赁内含利率为4.5%,并假设表2中四家航空公司3年以上的经营租赁承诺平均租赁年限为5年,表3中东方航空1-5年的经营租赁承诺平均租赁年限为3年,5年以上的平均租赁年限为8年;吉祥航空的经营租赁承诺平均租赁年限为3年,计算出预计使用权资产和租赁负债变动情况如表4所示。

如表4所示,各航空公司资产规模、负债规模都存在不同程度的上升,而上升幅度也与其经营租赁资产规模正相关。

此外,根据新租赁准则,确认相关退租检修义务时应将这些义务相对应的金额纳入使用权资产的计量中,并根据IAS37计提相关退租检修义务负债,这些也将导致航空公司

资产和负债规模增加。

2. 递延所得税发生较大变动

根据《企业所得税法实施条例》第四十七条,企业根据生产经营活动的需要租入固定资产支付的租赁费,按照以下方法扣除:

(1) 以经营租赁方式租入固定资产发生的租赁费支出,按照租赁期限均匀扣除;

(2) 以融资租赁方式租入固定资产发生的租赁费支出,按照规定构成融资租入固定资产价值的部分应当提取折旧费用,分期扣除。

新租赁准则发布后,如果仍然遵循现行税法的相关规定,则原分类为经营租赁的租赁按照现行税法仍然可能被划分为经营租赁,但是按照新租赁准则确认的资产和负债的会计基础与现行税法下的计税基础不同,将形成暂时性差异,需要进行纳税调整,同时账面上确认相应的递延所得税资产或递延所得税负债;而对于原分类为融资租赁的租赁,如仍然划分为融资租赁,则税务处理与现行做法类似。

3. 前高后低的费用确认模式可能导致初期采用新租赁准则时净资产规模下降

由于承租人通常采用直线法对使用权资产进行折旧,而对于租赁负债,新租赁准则要求租赁期内各个期间租赁负债利息应按照固定的周期性利率对租赁负债余额计算确认,随着租赁期内租金的支付,利息费用不断减少,租赁负债不断减少,因此,初期的利息费用较高,后期较低。利息费用的前高后低趋势与使用权资产的直线折旧法导致利润表中确认的费用通常前高后低,进而导致航空公司初期采用新租赁准则时净资产规模下降。

4. 周期性的批量租赁可能会导致利润表发生周期性较大波动

虽然单个租赁对利润表的影响是费用在整个租赁期前高后低,但如果不同租赁的发生时间比较平均,所有租赁对利润表的影响加在一起看就可能比较平均。但是,如果航空公司周期性的批量租入大额资产(例如飞机)的话,那么当期的利润表以及其他财务比率就会发生更大的波动。

5. 售后回租交易可能对财务报表产生重大影响

(1) 售后回租之后形成经营租赁仍然要确认使用权资产和租赁负债,资产和负债将

增加;

(2) 售后回租不再区分融资租赁和经营租赁,但要求确定售后租回交易的资产转让是否属于销售,如果形成销售仅就转让至出租人的权利确认相关利得或损失;如果不形成销售的,承租人应当继续确认被转让资产,并按照IFRS9对金融负债进行会计处理;上述情况可能导致:

首先,是否属于销售,应根据IFRS15有关控制权转移的判断,与之前融资租赁和经营租赁判断标准不同,可能导致按照现行准则作为经营租赁处理的,在新租赁准则下未必认定为形成销售,反之亦然;

其次,新租赁准则下,按照IFRS9对不形成销售的售后回租进行处理,这与现行准则售后租回交易认定为融资租赁,将售价与资产账面价值之间的差额递延作为折旧费用的调整不同,应收或应付租赁款将被金融工具准则下的贷款取代。

6. 经营活动现金流出减少,筹资活动现金流将增加

现行准则要求航空公司将经营租赁费用计入经营活动现金流,而新租赁准则要求除适用豁免规定的短期租赁款、低价值资产租赁以及未纳入租赁负债计量的可变租赁付款额外,偿还租赁负债的本金和利息所支付的现金计入筹资活动现金流出,因此,经营活动现金流出减少,筹资活动现金流出增加。

7. 关键指标可能产生较大变动

(1) 长期偿债能力

航空公司的资产负债率、杠杆比例将增加,原因在于资产、负债增加,而所有者权益在新租赁准则实施初期将下降。

根据上述假定及计算的预计使用权资产/租赁负债变动额,预计各上市航空公司的资产负债率变动情况如表5所示。如表5所示,各航空公司资产负债率将会不同程度上升,其上升幅度也与经营租赁资产规模正相关。

(2) 盈利能力

航空公司的资产周转率将下降。资产负债表上将更多的租赁资产计入总资产中,总资产增加,资产周转率将下降。而使用资本回报率($ROCE = EBIT / \text{所有者权益} + \text{金融负债}$)由于EBIT和金融负债都增加,因此其变动取决于租赁组合的特点。

(3) 短期偿债能力

由于流动负债增加,而流动资产不增

加,因此航空公司的流动比率将下降。

三、航空公司如何应对新租赁准则施行

1. 提早准备调整信息系统,满足新准则的要求

对经营租赁的入表处理,将导致航空公司与租赁业务的系统需要重新调整,其中涉及使用权资产与租赁负债确认、递延所得税资产与递延所得税负债确认、现金流量表中经营现金流量与筹资活动现金流量调整,此外,还应考虑短期租赁和低价值租赁的豁免以及新增的披露内容。系统重新调整涉及项目较多,建议各航空公司提前准备以应对新租赁准则的变化。

2. 优化租赁安排

新租赁准则的实施将导致航空公司的资产负债率、杠杆比例上升,影响航空公司财务报表的不再是租赁交易是经营租赁还是融资租赁,而是租赁期的长短、租金安排条款等。如随利率或通货膨胀率提高租金的条款,在现行租赁准则下可能认定为或有租金,在发生时确认损益,而在新租赁准则下,将作为租赁负债初始计量部分。

3. 优化融资渠道与融资结构

新租赁准则实施后,经营租赁不再是一项优化资产和负债结构的有效方式,考虑其他融资渠道,如贷款,尤其是外币贷款,以及海外发债等融资方式可能成为未来更有效的融资方式,其利息成本往往比租赁低,可能在航空公司调整资产结构,平衡资产、负债规模、利润指标等方面发挥一定的作用。

作者单位:安永华明会计师事务所

基于“业财融合”的新收入准则实施策略研究

——以软件企业为例

■ 郑 红

摘 要

新收入准则的逐步施行将全面影响各行各业,为帮助软件企业应对新收入准则带来的挑战,本文首先观察了旧收入准则在软件企业四类业务应用中空间和时间上的问题;进一步分析了新收入准则在软件企业实施的三大难点步骤;从而提出基于“业财融合”视角的、以合同为中心的、三阶段软件企业新收入准则实施策略。

关键词 收入准则 业财融合 软件企业

一、引言

财政部于2017年7月5日发布了修订后的《企业会计准则第14号——收入》(以下简称新收入准则),要求在境内外同时上市的企业以及在境外上市并采用国际财务报告准则或企业会计准则编制财务报表的企业,自2018年1月1日起施行;其他境内上市企业,自2020年1月1日起施行;执行企业会计准则的非上市企业,自2021年1月1日起施行。新收入准则的施行,不仅是我国会计准则的一次国际趋同,更是我国会计准则规范会计处理、提高会计信息质量以适应经济发展的客观需要。新收入准则改变了现有准则按交易性质分类的确认和计量的原则,取而代之以统一的、以合同为基础的原则导向型收入确认和计量模型。三年内新收入准则的全面施行将给绝大多数企业带来不同程度的影响,这种影响将不仅是报表数字上的,甚至将影响到企业的业务流程和商业模式;新收入准则的施行将给企业会计工作带来挑战,这种挑战不仅是业务层面的会计处理上的,更将影响到会计的职能与定位。本文将软件企业为例,基于“业财融合”的视角,研究企业施行新收入准则的策略。

二、新收入准则在软件企业的实施难点

(一) 新收入准则变化及模型

1. 将各种交易类型纳入统一的收入确认模型

旧收入准则区分销售商品、提供劳务、让渡资产使用权三种交易类型进行收入的确认和计量,并且使用15号准则对建造合同取得的收入进行单独约束。新准则不再区分交易类型和建造合同,而是运用统一的收入确认模型对所有收入合同进行规范。

2. 以“控制权转移”替代“风险和报酬转移”作为收入确认的判断标准

旧准则强调企业在将商品所有权上的风险和报酬转移给客户时确认商品销售的收入,新准则要求在客户取得相关商品(或服务)的控制权时确认收入。取得控制权是指能够主导该商品的使用并从中获得几乎全部的经济利益。

3. 对存在多重交易安排的合同提供了更明确的指引

新准则对存在多重交易安排的合同提供了更明确的指引,要求企业在合同开始日对合同进行评估,识别该合同中所包含的各单项履约义务,按照各单项履约义务所承诺商品(或服务)的单独售价的相对比例,将交易价格分摊至各单项履约义务,最后在履行各单项履约义务时确认相应的收入。

4. 明确规定了某些特定交易(或事项)的收入确认和计量的处理

新收入准则对于某些特定交易(或事项)的收入确认和计量给出了明确规定。例如,附有销售退回条款的销售、附有质量保证条款的销售、区分总额和净额确认收入、

附有客户额外购买选择权的销售、向客户授予知识产权许可、售后回购、预收款销售、无需退回的初始费等。

5. 提出了更高的披露要求

新准则引入了全新的定性及定量披露要求，除了收入确认和计量所采用的会计政策和重要判断，还要求披露与合同相关的系列信息，从而有助于财务报表使用者理解源自客户合同的收入和现金流量的性质、金额、时间及不确定性。

新收入准则摒弃了旧收入准则规则导向的制定理念，不再区分交易类型，而是以合同为基础，从原则导向出发建立了一套统一的收入确认计量体系，实现了我国收入准则与IASB和FASB共同制定的IFRS15的全面趋同。新收入准则提出收入确认计量的“五步法”模型：第一步，识别与客户订立的合同；第二步，识别合同中的单项履约义务；第三步，确定交易价格；第四步，将交易价格分摊至各单项履约义务；第五步，履行各单项履约义务时确认收入。其中，第一、二、五步主要与收入的确认有关，第三、四步主要与收入的计量有关。

（二）新收入准则在软件企业的实施难点

新收入准则的实施使软件企业在确认收入时避免了判断交易类型的困扰，但在应用统一的五步法模型时可能涉及到较多职业判断的难点步骤（如表1）。难点步骤集中在第二步：识别合同中的单项履约义务；第四步：将交易价格分摊至各单项履约义务和第五步：履行各单项履约义务时确认收入。

1. 难点一：识别单项履约义务

新收入准则规定一项单项履约义务必须同时满足2个条件：（1）客户能够从该商品本身或从该商品与其他易于获得资源一起使用中受益；（2）企业向客户转让该商品的承诺与合同中其他承诺可单独区分。准则同时给出了3种情形表明履约义务不可单独区分：

（1）企业需提供重大的服务以将该商品与合同中承诺的其他商品整合成合同约定的组合产出转让给客户。（2）该商品将对合同中承诺的其他商品予以重大修改或定制。（3）该商品与合同中承诺的其他商品具有高度关联性。根据以上规定，软件企业的通用软件销售的后续服务、专用软件开发的后续服务和某些与产品、系统集成相关的技术支持服务是否构成一项单项履约义务，要根据合同条

款和商业惯例来判断。例如，A软件公司与某汽车制造商签订一项合同，向其销售车载软件系统并提供24小时电话技术支持服务。那么24小时的电话技术支持服务是否是一项单项履约义务，要看该服务是保障软件产品符合技术标准的保证型质保服务还是一项额外提供的BPO服务。如果后续服务是保证软件符合技术标准的服务，那么该合同仅有一项履约义务。如果后续服务是对使用该车载系统的车主的支持服务，则应该将该合同区分为销售软件产品和技术支持服务两项单项履约义务。系统集成业务一般不能将硬件销售、软件开发以及系统集成区分为单项履约义务，除非合同有明确的其他约定。例如，A软件公司与某公司签订合同，为其搭建集团ERP系统，包括服务器的购置，网络布局以及A公司自有软件的安装调试，操作人员的培训等一体化解决方案。由于A企业需提供重大服务以将合同中各商品和服务整合成合同约定的组合产出，并且合同中各商品和服务具有高度关联性，所以该合同的各项交易安排应以整体作为一项履约业务。对于版权金+数据服务费的业务模式，如果软件的使用严重依赖后续的数据支持，那么也就是客户不能从版权本身或从版权与其他易于获得资源一起使用中受益，不符合确认为一项单项履约义务的条件，所以应将版权与数据服务确认为一项履约义务。

2. 难点二：将交易价格分摊至各单项履约义务

单项履约义务识别后自然会产生将合同价格分摊给每项履约义务的问题。新收入准则要求合同中包含两项或多项履约义务的，企业应当在合同开始日，按照各单项履约义务所承诺商品的单独售价的相对比例，将交易价格分摊至各单项履约义务。单独售价的最佳证据应该是企业在类似环境下向类似客户单独销售商品的价格。单独售价无法直接观察的，企业应当综合考虑其能够合理取得的全部相关信息，采用市场调整法、成本加成法、余值法等方法合理估计单独售价。各单项履约业务价格分摊还可能存在合同折扣的分摊问题，合同变更可变对价的分摊问题等。

3. 难点三：确定履约时点或进度

新收入准则规定满足下列条件之一的，属于在某一时段内履行履约义务；否则，属

表1 软件企业各业务类型收入确认计量难点

业务类型		步骤1	步骤2	步骤3	步骤4	步骤5
通用软件开发销售	产品					
	产品+后续服务		√		√	
	版权金+数据费		√	√	√	√
专用软件定制开发			√		√	√
系统集成			√		√	√
技术支持与服务			√		√	

于在某一时点履行履约义务：（1）客户在企业履约的同时即取得并消耗企业履约所带来的经济利益。（2）客户能够控制企业履约过程中在建的商品。（3）企业履约过程中所产出的商品具有不可替代用途，且该企业在整个合同期间内有权就累计至今已完成的履约部分收取能够补偿其已发生成本和合理利润的款项。对于在某一时段内履行的履约义务，企业应当在该段时间内按照履约进度确认收入，但是，履约进度不能合理确定的除外。对于在某一时点履行的履约义务，企业应当在客户取得相关商品控制权时点确认收入。根据以上规定，软件企业的版权金+数据费的业务模式属于一段时间内的履约义务。作为单项履约义务的技术服务、后续技术服务一般应在一段时间内确认收入。从合同条款和现实收款情况中能判断，企业有权就累计至今已完成的履约部分收取款项的系统集成业务和专用软件定制开发业务也应在一段时间内确认收入。对于某一时段内履行的履约义务，企业还应当考虑履约义务的性质，选择采用产出法或投入法确定恰当的履约进度。利用投入法时要特别注意系统集成业务中由于硬件设备的购买成本而产生的已发生成本与履约义务不成比例的情况。当履约进度不能合理确定时，企业已经发生的成本预计能够得到补偿的，应当按照已经发生的成本金额确认收入，直到履约进度能够合理确定为止。

三、“业财融合”下的软件企业新收入准则实施策略

通过以上对软件企业实施新收入准则的难点分析，无论是单项履约义务的识别、交易价格分摊还是履约时点和进度的确定，想要依据准则做出符合客观事实的职业判断，都离不开财务人员对企业业务模式、合同条款、商业习惯等业务层面问题的深入理解。

比如某些游戏软件的初始版权，财务人员只有了解该软件的盈利模式，才能判断客户是否能够从该商品本身或从该商品与其他易于获得资源一起使用中受益，从而决定是否将初始版权识别为一项单项履约义务。比如某些软件的售后服务，财务人员只有理解合同条款和熟悉商业习惯，才能判断后续服务是保障软件产品符合技术标准的保证型质保还是一项额外提供的服务，从而决定是否将后续服务识别为一项单项履约义务。再比如某些系统集成服务，财务人员只有结合合同条款和现实收款情况找到充足的证据，才能判断企业履约过程中所产出的商品具有不可替代用途，且该企业在整个合同期间内有权就累计至今已完成的履约部分收取能够补偿其已发生成本和合理利润的款项，从而按履约进度确认收入。单独售价的确定，合同折扣的合理分摊等操作，更是需要财务人员熟悉企业的业务实质和一定的行业情况。总之，财务人员要想将经济事项做符合准则语法的会计语言记录，首先要理解经济事项本身——业务。新收入准则的实施对财务人员的业务理解水平和业务参与程度提出了更高的要求，“业财融合”是新收入准则实施的客观需要。

（一）“业财融合”的理念

财政部2016年发布《管理会计基本指引》指出“管理会计应嵌入单位相关领域、层次、环节，以业务流程为基础，利用管理会计工具方法，将财务和业务等有机融合”。“业财融合”是指业务部门与财务部门通过信息化技术和手段实现业务流、资金流、信息流等数据源的及时共享，从而基于企业价值目标做出规划、决策、控制、评价等管理活动。人们通常将财务与业务活动的有机融合称为“业财融合”，这里的“财”更多的指向管理会计工作，“业财融合”是基于管理会计的理念。

收入的确认与计量是财务会计的传统问题。以往新收入准则的实施研究多以财务会计的视角围绕着会计处理的变化、信息披露的影响等展开。但无论财务会计还是管理会计，存在的根本目的都是向信息使用者提供他们想要的信息，然后才谈到如何利用专门的技术、方法来提供这些信息。当财务会计的信息提供需要更多向业务领域渗透时，不应再拘泥于财务会计、管理会计的划分，

而应该站在为内外会计信息使用者提供符合其要求的信息的高度,以更广阔的视野来搜寻这一问题的解决方案。新收入准则的实施要求财务会计也深入到企业的相关领域、层次、环节,以业务流程为基础,以合同为中心,实现财务会计与管理会计的融合,业务与财务融合。“业财融合”不仅能为新收入准则的实施提供业务信息,同时作为财务会计与管理会计一体的“财”参与到“业”中,也能为企业业务提供财税方面的规范与指导,从而降低企业收入实现过程中的风险。“业财融合”的新收入准则实施也将成为传统财务会计向价值创造型会计转型的契机。

(二) “业财融合”的软件企业新收入准则实施策略

软件企业新收入准则的实施准备可以分为三个阶段:(1)准备阶段——新收入准则正式实施前的第二年,以一般软件企业为例,即2019年。(2)过渡阶段——新收入准则正式实施前的第一年,以一般软件企业为例,即2020年。(3)实施阶段——新收入准则正式实施后,以一般企业为例,即2021年以后。

在准备阶段,软件企业财务人员的路线图如下:第一步,深入学习新收入准则及相关法规,进行培训和考试;第二步,全面梳理本企业收入相关的合同,将合同按企业的业务模式类型进行分类整理,逐条研究合同条款;第三步,依据新收入准则的五步法模型对每一类型的收入展开虚拟的确认与计量;第四步,将虚拟会计处理的总体收入结果与现有情况进行对比,预测新模型对收入、利润等关键指标的影响,从而预测新收入准则的实施对本企业税收遵从、绩效评价、股利政策甚至上市安排等一系列问题的影响;第五步,就第四步问题与企业管理层及相关利益方进行沟通,研究确定与企业目标保持一致的期望收入水平。这一时期,财务人员要与企业的业务人员、法务人员以及事务所等外部专家深入交流。财务人员与业务的接触方式主要是调查、咨询与沟通,是财务人员业务的熟悉过程。

在过渡阶段,软件企业的财务人员要参与到合同签订前的合同设计,与业务人员和法务人员一起重新考虑企业现有的合同条款和商业惯例。这样做的目的,一方面是使合

同安排能尽可能满足管理层对收入水平的特定期望;一方面是使合同条款能更清楚地反映商业实质,从而为财务人员进行收入确认和计量的职业判断提供更有效的书面证据。重新设计的合同条款需要与客户进行反复磋商,从而最终确定。在过渡阶段,财务人员还要致力于推动一套信息系统的建设。新收入准则的实施导致以往从未收集过的信息将增多,这一信息系统以合同为起点并围绕合同展开,以满足财务人员对业务信息的需要,构建财务会计、管理会计、业财一体化的管控平台。这一时期,财务人员更直接地参与到软件企业的合同签订、信息系统建设等业务流程,是与业务的全面融合过程,企业不仅要重构合同条款,甚至需要再造业务流程和商业模式。

在实施阶段,软件企业的财务人员首先要根据新收入准则的衔接规定,做好首次执行工作;除了按新收入准则进行收入的日常确认与计量外,重点关注相关信息在附注中的披露合规性、充分性、适当性;完善信息平台,使其达到数据共享的充分及时;逐渐深化对业务的理解,加强对合同从签订到执行整个过程的参与度,争取为企业业务提供财税方面的规范与指导,从而实现财务的价值创造,做到真正的“业财融合”。

在各阶段,财务人员还要持续关注新收入准则应用指南等相关法规的发展动态、已实施新收入准则软件企业应用中出现的问题以及本企业及软件行业业务模式的创新,以保证新收入准则的顺利实施。

作者单位:大连东软信息学院

应收账款与合同资产的区别探析

——基于合同履行角度的分析

■ 吕新建 胡小东 于海玉

一、前言

2014年5月,国际会计准则理事会(IASB)与美国财务会计准则委员会(FASB)联合发布了《国际财务报告准则第15号》(IFRS15)。2017年7月5日我国财政部修订发布了《企业会计准则第14号—收入》(CAS14),仍然保持了与国际财务报告准则持续全面趋同。CAS14采用了基于控制权转移的收入确认模型,即企业在履行了合同中的履约义务时确认收入。企业应当根据其履行履约义务与客户付款之间的关系在资产负债表中列示合同资产、合同负债或应收款项。合同负债取代原销售形成的预收账款,而合同资产与应收账款的区别准则却并未详细说明。

CAS14明确了与客户之间的合同产生的所有收入的会计处理,其适用于通过签订合同向客户提供商品或服务的绝大多数企业,其核心原则是企业确认的收入应反映其向客户转让已承诺商品或服务,即已履行的合同义务,其金额为预计有权向客户收取的该商品或服务的对价。然而,企业收取对价的权利往往与其履约状态存在一定的错配,为此,CAS14引入了“合同资产”的概念,并与重新定义后的“应收账款”一起对该错配进行恰当的列报及披露。但是对于合同资产和应收账款具体该如何区分,CAS14并未给出详细的指引,实务操作中也是仁者见仁智者见智,甚至很多会计从业人员往往把合同资产与按进度确认收入相联系,认为仅仅在按时段确认收入中才会出现合同资产。究其原因,主要是缺乏对CAS14的收入确认框架及其改革缺乏整体的把握,为此,本文先从CAS14的收入确认框架出发,引入合同资产的概念,在辨析应收账款与合同资产的基础上,结合《合同法》等规定,提出一套具有内在一致性的区分应收账款和合同资产的方法。

二、基于合同履行的收入确认框架

CAS14对于收入的核算,提出了五步法收

入确认模型,如图1所示。

相比于原收入准则,CAS14收入确认以识别合同为出发点,即识别具有商业实质和法律约束力的权利义务的协议。签订合同时,债权债务关系建立且任何一方权利与义务对等,例如,甲与乙签订机器买卖合同,甲负有向乙交付合格机器的合同义务,同时具有交付后按合同规定向乙主张收款的权利;乙具有验收机器的合同权利,同时负有向甲支付货款的义务。当一方履行合同义务,如甲恰当交付机器时,履约义务减少,相应的收入得以确认。

合同履行是一个动态的概念,即按照合同约定或法律规定,全面、适当地履行合同义务,使债权人的债权得以实现。复杂的合同中可能约定买卖双方多项合同权利和义务,其对应多项给付行为,合同的履行状态就显得纷繁复杂。在会计分期核算的假设下必须合理地衡量合同履行的进度。为此,CAS14提出了一套识别履约义务及分摊对价的方法,将合同中约定的多项给付行为识别为收入准则中的履约义务,并在履行单项履约义务时基于控制权的转移确认收入。

笔者认为,相比于原收入准则(包括建造合同准则),CAS14的改革意义绝不仅仅在于以“控制权转移”代替“风险报酬转移”,毕竟风险报酬模型中也有控制权转移(经济利益的实现)的因素,更为重要的意义在其提出的基于合同履行的收入确认框架,且控制权转移也是基于合同履行所作出的具有法律意义的判断。企业的经济活动以合同契约为基础,而会计信息应该充分考虑合同的具体约定。CAS14的收入确认框架正是对交易合同进行会计上核算,使得企业作为一个交易主体的权利与义务得以在资产负债表恰当体现。

三、基于合同履行的收款权利的计量

从CAS14收入确认框架可以看出,收入确认以合同具体义务的履行状态为基础,义务

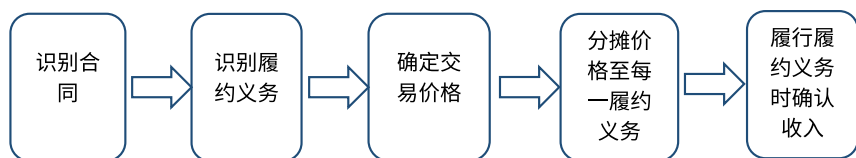


图1 五步法收入确认模型

履行所对应的收款权利也有必要基于合同的约定作出状态上的区分。为此CAS14提出了“合同资产”的概念：指企业已向客户转让商品而有权收取对价的权利，且该权利取决于时间流逝之外的其他因素，并与应收账款作出区分。这一区分十分重要，因为它为财务报表使用者提供了与企业合同权利相关的风险信息，尽管合同资产和应收款均面临信用风险，但合同资产同时面临其他风险。

可能很多实务工作者会质疑“合同资产”存在的必要性，本文在此通过一个建造合同的例子来说明合同资产在CAS14模型下存在的意义。

例1：2×18年1月1日，甲建筑公司与乙公司签订一项大型设备建设工程合同，根据双方合同，该工程的造价为6300万元，工程期限为1年半，每半年与甲公司结算一次；预计2×19年6月30日竣工；预计可能发生的总成本为4000万元。假定该建设工程整体构成单项履约义务，并属于在某一时段履行的履约义务，甲公司采用成本法确定履约进度，不考虑税的影响及其他相关因素。2×18年6月30日，工程累计实际发生成本2000万元，甲公司与乙公司按合同结算了价款1500万元，剩余价款于完工时支付，问甲公司于6月30日已确认收入但尚未结算的部分列示于什么科目？

在原建造合同下，6月30日“工程施工”科目借方余额(3150万元)大于“工程结算”(1500万元)的差额(1650万元)在资产负债表“存货”项目下反映。在CAS14下，合同收入通过“合同结算-收入结转”确认，合同价款通过“合同结算-价款结算”确认，差额(1650万元)在资产负债表“合同资产”项目下反映。

原建造合同下甲公司按照进度确认收入，从合同履行的角度看，收入确认超过价款结算的部分属于已履行且处于乙控制之下但尚未收款的部分，其并不属于甲所持有的存货，列示于存货项目与存货定义相左。在CAS14基于合同履行的收入确认框架下，从

合同具体约定出发判断属于控制权按进度转移，该部分反映了向乙作出的合同给付行为，未来有权向乙主张收款，但该权利可能需要等到合同约定的下一个结算时点或满足一定的条件时才能行使。本例中，收取价款的权利取决于合同剩余义务的顺利履行这一条件因素，条件因素的存在预示着风险的存在，为此CAS14对该受其他条件因素影响的收款权利列为“合同资产”，与重新定义后的“应收账款”相区别。

四、应收账款与合同资产差异辨析与判断

(一) 应收账款与合同资产差异辨析

合同资产与应收账款区别在于，应收账款代表随着时间的流逝即可行使的收款权，而合同资产代表的收款权的行使还取决于其他条件。但何谓时间流逝的因素，准则及准则应用指南并没有提供进一步的解释和说明。实务中的合同约定纷繁复杂，如何进行合理一致的区分合同资产和应收账款成了准则使用者面前的一大难题。本文在此通过一些实务的案例来进行辨析和说明，以期提出笔者的看法和判断的框架。

例2：甲公司与乙公司签订了一项设备出售合同，约定转让价款500万元，合同约定价款必须待乙公司将设备稍加改造出售取得回款后支付，问甲公司在乙收到设备确认收入时的对应科目是应收账款还是合同资产？

该例的合同约定中，从甲确认收入到有权向对方主张债权（具备无条件收取合同的权利）之间，乙公司将设备改造并出售显然构成一个概率事件，即条件事件，而不是一个期限事件。换言之，收款权利的获得不是一个必然的事件，它受乙公司行为的影响，所以确认收入的对方科目应当是合同资产。

例3：合同约定价款在乙公司收到设备10天内支付，其他条件同例2。

该例的合同约定中，从甲确认收入到有权向对方主张债权之间，收到设备后10天显然构成必然到来的事件，是一个期限事件。换言之，权利的到来是一个必然事件，它不受任何条件的影响，所以确认收入的对方科目应当是应收账款。

例4：合同约定价款在乙公司收到设备，并且在三天之内验收合格后支付价款，并且假定甲公司基于自身对设备质量的合格率的估计，验收合格率超过95%，所以甲公司在乙

收到设备时就确认收入，其他条件同例3。

该例的合同约定中，甲公司基于对以往出售设备的合格率的估计于乙收到设备时确认收入并无不妥，然而从甲确认收入到有权向对方主张债权之间，设备验收合格单纯从法律意义上来看，是一个概率事件，针对总体的合格率超过95%的会计估计，即便是近乎99%的客观概率学上的估计，也不能否认该台设备存在验收不合格的可能性，所以它是法律意义上的一种条件事项，应当确认为合同资产。然而，从会计估计的角度考虑时，验收合格又似乎是一个必然会发生的，收款的权利仅仅受时间流逝因素的影响，所以应当确认为应收账款。故而，当判断无条件收款权的影响因素时是否融入会计估计，会得到不同的结论。再举一例：

例5：甲公司与乙公司签订了一项设备出售合同，约定转让价款500万元，另外甲公司应当辅助乙公司完成设备的安装调试作业等，并另外收取服务费50万，安装费近似于市场价，合同约定总价款550万必须待设备调试成功后10天内付款。问甲公司在发出设备确认收入时的对应科目是应收账款还是合同资产？

该例的合同约定中，甲交付设备后，合同中的该项履约义务履行完毕，但从甲确认设备销售收入到有权向对方主张债权之间，甲恰当履行安装义务从法律意义上看，是一个概率事件，应该确认合同资产。然而，一旦融入甲公司的会计估计（预估会顺利完成安装义务），它就成了一个期限事件而确认应收账款。分析同样适用于例1，尚未结算的履约部分都会在下一个结算时点或者合同履行完毕时得到结算，而结算取决于剩余义务的顺利履行，当融入会计估计时，合同顺利履行，价款得到顺利结算基本确定。

综合例4、例5来看，如何判断无条件的收款权、何谓时间流逝的因素，成了合同资产或应收账款列报时亟需解决的一个问题。

笔者认为，基于合同履行的收入确认框架，收入确认是对合同履行状态的会计计量，合同资产与应收账款的分类列报正是对于合同层面的收款权的条件性的一种反映，如果考虑会计估计，收款权会产生一种不必要的混乱，甚至可能都会列示为应收账款而失去了合同资产存在的意义。那如何更好地从合同层面去理解条件因素及时间流逝因

素，下文将从合同法的角度提出一种基本的判断方法。

（二）应收账款与合同资产判断方法

如前文的描述，确认收入到具备无条件收取合同对价的权利之间，如果仅受时间流逝因素的影响，则是一个期限事项，如果受别的因素诸如验收合格、其他履约义务的履行、履约程度达到一定的客观条件（如代建的房子完成封顶）等，则是一个条件事项，所以判断收款权的条件性关键就在合同中约定的付款条款是附条件还是附期限。

笔者认为可以借鉴合同法的相关规定，《合同法》第45条规定：“当事人对合同的效力可以约定附条件。附生效条件的合同，自条件成就时生效。附解除条件的合同，自条件成就时失效。”第46条规定：“当事人对合同的效力可以约定附期限。附生效期限的合同，自期限届至时生效。附终止期限的合同，自期限届满时失效。”就这两条规定的文义观察似乎仅指整个合同的效力附条件或附期限。然而，在实务中整个合同为附条件或附期限固然存在，但大量情形却是整个合同已经生效，所附条件或期限仅仅限制着法律行为项下的某项义务或某几项义务的履行效力。换言之，某项义务或某几项义务的履行效力附加了条件或期限，也可以说是法律行为的某个或某些条款附条件或期限。

《民法总则》虽然没有同时承认合同效力的附条件或附期限与合同条款的附条件或附期限，但实务中会进行大量的类推适用，笔者认为在判断收入确认时的无条件收款权时同样可以类推适用合同法第45条和第46条的规定。

期限与条件都是当事人约定的限制合同效力的方式，二者的区别在于期限为将来确定要发生的事实，是可知的；而所附条件，将来可能发生，也可能不发生，是不确定的事实。时期确定，到来亦确定，为期限，如例3所示；时期确定，到来不确定，为条件，如例4所示；时期不确定，到来确定，为期限；时期不确定，到来亦不确定，为条件，如例2、例5所示。

正是由于合同资产与应收账款所受影响的因素存在差异，合同资产和应收款项相关的风险也不相同，所以在评估二者减值的风险时需要结合企业的会计估计作出适当的评估，而这也正是合同资产与应收账款相区别

的重要意义所在。

五、结语

CAS14的改革意义正是对收入合同的权利义务进行准确与合理的计量,其很多具体规定不可避免的融入了大量《合同法》的思想及内容。本文从合同履行角度对CAS14收入确认框架进行梳理,在介绍合同资产存在意义的基础上,对合同资产与应收账款的区别进行辨析,最后从合同法的角度提出区分应收账款与合同资产的一般方法。笔者认为在判断合同资产与应收账款时应该紧扣合同约

定,而不能融入企业的会计估计,否则将会产生不必要的混乱。合同的具体约定在会计核算信息中显得越发重要,为此,笔者建议企业需要对其现有的商业模式和合同条款进行梳理和调整,并对其配套的信息系统及内部控制流程进行同步调整,以做好恰当的准则适用准备。

作者单位:普华永道中天会计师事务所南京分所
中通服咨询设计研究院有限公司

主要参考文献

1. 时军. 浅析新收入准则的变化及其对会计核算的影响. 财会月刊. 2018(05)
2. 何敏燕, 吴昊芃. 新国际收入准则实施探讨——兼论对我国收入准则国际趋同的启示. 财会通讯. 2015(10)
3. 崔建远. 论法律行为或其条款附条件. 法商研究. 2015(4)

简 讯

中国注册会计师行业党委召开会议 研究谋划2019年行业党建工作

2018年12月25日,财政部党组成员、副部长,中国注册会计师行业党委书记程丽华主持召开中国注册会计师行业党委和理论中心组学习,学习贯彻中央最新精神,通报中组部组织二局调研行业党建工作主要精神,研究2019年行业党建工作。程丽华要求,按照坚持正确政治方向、坚持围绕中心服务大局、坚持改革创新推动、坚持提高行业党建工作质量的要求,谋划推动2019年行业党建工作,努力开创新时代行业党建工作新局面,继续走在社会组织党建工作前列。

会议集体学习了中央最新精神。会议认为,2018年以来,习近平总书记就加强党的政治建设、思想建设、组织建设、作风建设和纪律建设,发表的系列重要讲话,对推动基层党组织建设全面进步、全面过硬,特别是对做好新经济、新社会组织基层党建工作提出了明确要求。中央经济工作会议对做好明年经济工作作出了部署。习近平总书记在庆祝改革开放40周年大会上的重要讲话,回顾改革开放40年党的光辉历程,总结改革开放的伟大成就和宝贵经验,向全党全国各族人民发出了在新时代继续把改革开放推向前进,为实现“两个一百年”奋斗目标、实现中华民族伟大复兴的中国梦不懈奋斗的动员令。中央最新精神为我们进一步深化行业党建工作和推进行业科学发展指明了方向。会议通报了中组部组织二局调研行业党建工作主要精神。

会议研究了2019年行业党建工作。会议指出,明年是新中国成立70周年,是全面建成小康社会关键之年,推进新时代党的建设要求高、任务重,谋划做好2019年行业党建工作十分重要。会议研究提出了中国注册会计师行业党委2019年工作总体要求。

程丽华同志结合学习贯彻中央精神,就谋划推动2019年行业党建工作提出要求。一是要深刻把握行业党建的根本任务,坚持正确政治方向。加强思想理论武装,以党的政治建设为统领,坚持党对行业工作的领导,保证行业发展始终坚持正确政治方向。二是要深刻把握行业党建工作规律,坚持围绕中心服务大局。充分运用行业党建规律和成功经验,特别是在部署推动明年主题年活动时,把行业党建工作与业务工作紧密结合起来,把党的优势转化为科学发展成果。三是要深刻把握行业党建新任务新要求,坚持改革创新推动。对行业党建突出问题和短板,创造性提出解决办法,不能吃老本、要立新功。四是要深刻把握行业党建工作体制特点,着力提高行业党建工作质量。要把提高行业党建质量摆在总体要求上,体现到评价考核细化责任上,推动行业党建工作从有形覆盖向有效覆盖转变,从组织建党向思想建党、制度治党并重转变,从有活动向发挥作用转变,从重形式向规范化、标准化转变。

会议审议了《中国注册会计师行业党委2019年工作要点(审议稿)》,要求根据会议精神尽快修改完善后印发,指导地方研究谋划好2019年行业党建工作。

融资性售后租回准则解读及其在合并报表中的应用

■ 袁慧敏

近年来，融资性售后租回业务因其融资与融物相结合的特点在我国得以迅速发展，其对企业拓宽融资渠道、缓解资金压力、提高资源配置效率起到了非常积极的作用。同时在国家各项支持创新创业的政策红利下，不少企业已进入快速发展期，导致大量企业并购业务的实现。此对企业提升合并背景下融资性售后租回财务核算技能及确保会计信息质量提出了更高的实务要求。本文主要通过实务中真实案例的分析，探讨涉及集团内多方法律主体的融资性售后租回业务在合并财务报表层面的列报思路与方法，希望为企业相关财务工作提供些许参考建议。

一、融资性售后租回相关准则规定

根据《企业会计准则第21号——租赁》第五条的规定：“融资租赁，是指实质上转移了与资产所有权有关的全部风险和报酬的租赁。其所有权最终可能转移，也可能不转移。”同时，该准则第六条对一项租赁业务是否应确认为融资租赁给出了判断依据。

除此之外，对于售后租回交易，该准则第三十条及第三十一条也明示如下：

“第三十条 承租人和出租人应当根据本准则的规定，将售后租回交易认定为融资租赁或经营租赁。

第三十一条 售后租回交易认定为融资租赁的，售价与资产账面价值之间的差额应当予以递延，并按照该项租赁资产的折旧进度进行分摊，作为折旧费用的调整。”

笔者认为，以上规定多以独立法人主体及单体财务报告为业务背景，若一项融资性售后租回业务同时涉及集团内多方法人主体时，是否仍能直接适用上述准则中规定的认定与处理方式呢？

下文中，笔者将选取实务中的案例进行分析。

二、实务案例探讨

（一）案例一分析

1. 各独立法人主体基本情况

A公司：集团内母公司、主要生产与销售自动售货机。

B公司：A公司的控股子公司，A公司对其

持股80%，B公司主要业务内容为运营自动售货机，即将自动售货机作为固定资产，并在机器内投放各种商品用于销售，该等商品的销售收入即为B公司的主营业务收入，同时B公司出租部分从A公司购入的售货机给其他售货机运营商如小超市及楼盘物业公司等，将收取的租金列入B公司其他业务收入（注：B公司所有自动售货机均产自A公司）。

C公司：专业租赁公司。

2. 业务情况

A公司将自动售货机卖给C公司，C公司再将该等设备租赁给B公司，B公司取得设备后对其开展相关运营工作。

3. 会计处理

第1步：判断租赁类型。

通过阅读相关合同资料，买卖及租赁合同的标的物为72套A公司生产的自动售货机，公允价值为92.4万元（含税，母公司成本为50万元，预计使用年限为5年，残值率5%），C公司从A公司购得该等设备后将其出租给B公司，租期为24个月，同时约定租期届满时，C公司将以人民币1元作为对价将该等机器的所有权转让给承租人B公司。

分析：由于机器设备可用5年，因此两年的租期届满时，其公允价值为 $92.4/1.17 - [92.4/1.17 * (1-5\%) / 5] * 2 = 48.96$ 万元，C公司将以人民币1元的对价将该等设备的所有权转让给B公司，因此符合准则第六条中“融资租赁业务判断”的第二条标准，故据此认定B、C两公司间的租赁业务类型为融资租赁。

第2步：B公司单体按融资租赁的方式对上述业务进行会计确认、计量与列报。此处不赘述。

4. 交易属性分析及合并报表层面计量与列报的方法比较

（1）交易属性分析：子公司先与融资租赁公司约定从融资租赁公司租入母公司生产的自动售货机后母公司将指定产品销售给融资租赁公司，以此实现子公司租入该等设备。因此，集团虽然实现了对外销售，但是这与子公司的特殊指定是分不开的，因此这无疑是一项关联交易，需要在合并层面进行抵销。

（2）合并报表层面计量与列报的方法比

较：在合并抵销问题上，有两种观点：其一是将上述业务认定为母子公司组成的整体通过融资租赁公司这个平台实现的一次内部关联购销业务，并由此从融资公司融取资金；其二是将上述业务认定为由母子公司组成的整体与融资租赁公司之间发生的融资性售后租回。

如果视为母子公司间关联交易，则合并报表层面抵销分录为：

借：营业收入 78.97万元
贷：营业成本 50万元
 固定资产原值 28.97万元
注：92.4万元/1.17=78.97万元

同时抵销子公司单体层面原多提的折旧为：

借：累计折旧 5.50万元
贷：销售费用 5.50万元

注：为简化计算假定设备于当年1月开始计提折旧 则 $28.97 \times 95\% / 5 = 5.50$ 万元

若认定为集团与融资租赁公司之间发生的融资性售后租回交易，按《企业会计准则第21号——租赁》第三十一条之规定，抵销分录为：

借：营业收入 78.97万元
贷：营业成本 50万元
 递延收益 28.97万元
同时，每年摊销递延收益：
借：递延收益 5.79万元
贷：销售费用 5.79万元

注：该处无法用28.97元的95%（即折旧年利率）作为递延收益的摊销基数，否则五年后，该批固定资产不再需计提折旧时，递延收益还剩下5%未摊销完。因此，只能采用与折旧计提的方式即直线法进行递延收益的摊销。

上述两种抵销方式导致的结果是：第一种方法下合并层面的利润小于第二种方法，同时其合并资产负债表中的资产与负债比第二种方法金额小，资产部分的初始差异为母公司对该批设备的销售毛利，负债部分的初始差异为方法二中确认的递延收益，这两方面的差异将在该等资产的使用期内，随累计折旧的计提及递延收益的摊销而减小。

（二）案例二分析

1. 各独立法人主体基本情况

同上述案例一。

2. 业务情况

A公司将商定型号的120台自动售货机销售给其控股子公司B公司，销售价为183万元（公允、含税价，母公司成本为107万元）。B公司

取得该等设备后，将其卖给C公司，销售价格为205万元（不含税）。同时C公司将设备出租给B公司，租赁期为三年。

3. 会计处理

第1步：判断租赁类型。

经查看相关合同资料，由于租赁到期后，承租人B公司有优先购买权，且购买价格为人民币0元，且经测算B公司可以行使优先购买权时该等设备的公允价值约为 $183 / 1.17 - [183 \times (1 - 5\%) / 1.17 / 5] \times 3 = 67.26$ 万元，因此可以合理预计B公司将行使优先购买权。此符合《企业会计准则第21号——租赁》第六条第二款判断标准，因此，可以认定B公司从C公司处租入设备的业务为融资租赁业务。同时，由于设备是先由B公司销售给C公司后再从C公司以融资租赁的方式租回，因此该销与租一起购成了B与C之间的融资性售后租回。

第2步：B公司单体按会计准则中对融资性售后租回的相关规定进行会计确认、计量与列报。此处不赘述。

4. 交易属性分析及合并报表层面计量与列报的方法比较

（1）交易属性分析：子公司B先从母公司A购得母公司自产的自动售货机，然后将该等设备出售给C公司，同时约定在出售给C公司后即从C公司以融资租赁的方式将设备租回。因此，该业务实质为先由母子公司进行关联购销后再由子公司与租赁公司进行融资性售后租回。故而合并层面需要进行相关抵销。

（2）合并报表层面计量与列报的方法比较：在合并抵销问题上，有两种观点：其一是将上述业务认定为母子公司组成的整体通过融资租赁公司这个平台实现的一次内部关联购销业务，并由此从融资公司融取资金；其二是将上述业务认定为由母子公司组成的整体与租赁公司之间发生的融资性售后租回。

如果按观点一，则合并报表层面抵销分录为：

借：营业收入 156.41万元
贷：营业成本 107万元
 固定资产原值 49.41万元

同时抵销子公司单体层面确认的递延收益：

借：递延收益 48.59万元
贷：固定资产原值 48.59万元

注：该48.59万元是子公司单体报表中按企业会计准则规定将其售价与售出时设备的账面价值差异确认的递延收益（205-

156.41=48.59万元)。

并调整子公司当年原摊销的递延收益:

借: 销售费用 9.72万元

贷: 递延收益 9.72万元

再抵销子公司单体层面当年多计提的折旧:

借: 累计折旧 18.62万元

贷: 销售费用 18.62万元

注: 在融资性售后租回相关手续完成后, 子公司将以205万元做为融资租入固定资产的入账价值(根据国家税务总局公告2010年第13号“融资性售后回租业务中承租方出售资产的行为, 不属于增值税征收范围, 不征收增值税”相关精神, 该205万元为不含税价格)并以此进行单体财务系统中的折旧计提, 与母公司实际生产设备的成本107万之间的差异扣除预计净残值后的金额即为子公司在设备使用期内多计提的折旧, 因此合并报表层面予以冲回。

如果按观点二, 则合并报表层面抵销分录为:

借: 营业收入 156.41万元

贷: 营业成本 107万元

递延收益 49.41万元

注: 因子公司单体层面已确认48.59万元递延收益, 因此在合并报表层面只需调整母公司未实现内部交易利润即可。

同时对合并报表层面的递延收益进行补充摊销:

借: 递延收益 9.88万元

贷: 销售费用 9.88万元

上述两种抵销方式导致的结果是: 第一种方法下合并层面的利润小于第二种方法, 同时其合并资产负债表中的资产与负债比第二种方法金额小, 资产部分的初始差异为母公司对该批设备的销售毛利及子公司将设备销售给租赁公司时的固定资产处置利润之和, 负债部分的初始差异为方法二中最终在合并报表层面确认的递延收益总额即98万元, 该等差异将在设备的使用期内, 随累计折旧的计提及递延收益的摊销而减小。

三、总结

综上述两案例, 站在由母子公司组成的整体角度而言, 其业务实质是集团自产的一批产品未用于销售而作为自用, 即企业自产固定资产。同时在保留实际使用权的前提下将该固定资产的所有权抵押给租赁公司, 以此从租赁公司取得两年期或三年期长期借款, 在借款期内按月还本付息并于借款期满

后收回资产所有权。根据实质重于形式原则及《企业会计准则第33号—合并财务报表》第三十六条第四款“站在企业集团角度对特殊交易事项予以调整”及《企业会计准则第33号—合并财务报表》应用指南第三章第一条“在编制合并财务报表时应当将母公司和所有子公司作为整体来看待, 视为一个会计主体, 母公司和子公司发生的经营活动都应当从企业集团这一整体的角度进行考虑, 包括对项目重要性的判断……对于某些特殊交易, 如果站在企业集团角度的确认和计量与个别财务报表角度的确认和计量不同, 还需要站在企业集团角度就同一交易或事项予以调整。”及《企业会计准则—基本准则》第二章第十六条“企业应当按照交易或者事项的经济实质进行会计确认、计量和报告, 不应仅以交易或者事项的法律形式为依据。”及第十八条“企业对交易或者事项进行会计确认、计量和报告应当保持应有的谨慎, 不应高估资产或者收益、低估负债或者费用。”笔者认为, 当对整体而言的售后融资性租回(尤其是可以合理预计租赁期末, 承租人将会行使优先购买权的情况下)只涉及到集团中的一个法律主体时, 由于无法通过合并抵销分录进行业务实质还原, 则可以直接采用企业会计准则中具体准则第21号及其指南中对售后租回的处理方式之规定; 但当对整体而言的融资性售后租回业务同时涉及集团内两方及以上法律主体时, 可以借用合并抵销分录这一工具在合并报表层面将业务进行更符合实际情况的还原, 即体现为将自产合格产品转用作固定资产, 按相关自制成本入账固定资产及进行后续计量且无需确认递延收益, 同时视同将相关资产所有权进行抵押取得租赁公司借款披露于财务报表附注, 如此不仅使得合并资产负债表数据更接近其真实财务状况(即资产和负债都不会因租赁公司的融资作用而增加), 而且也使得利润表更准确地体现企业经营成果, 进而让财务会计报告反映的会计信息更加清晰明了, 便于其使用者的理解和使用。

作者单位: 大华会计师事务所湖南分所

基于政府会计信息披露的内部控制问题探析

■ 胡景涛 侯一凡

摘 要

2019年即将全面推行的新政府会计制度对政府会计信息披露提出了更高层次的要求,而政府会计信息的披露有赖于良好的政府内部管理工作支撑。鉴于此,本文着重剖析和厘清了政府会计信息披露与政府内部控制的关系,并分析了政府内部控制存在的问题,进而有针对性地结合政府会计信息披露需求探讨了改进政府内部控制的思路,以期对我国政府会计改革和内部控制建设有所裨益。

关键词 政府会计 信息披露 内部控制 信息化系统

近年来我国政府会计领域的改革进行得如火如荼,尤其是2017年10月财政部新出台的《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》,统一了现行各类行政事业单位会计标准,使政府会计核算范围更广泛,对于提升政府会计信息质量,夯实政府会计主体预算和财务管理基础,强化政府绩效管理具有深远的影响。然而,制度的完善仅仅是开端,政府会计信息披露若要真正实现提质增效,需有良好的政府治理作为支撑。政府内部控制作为政府内部治理的重要手段,其运行情况将直接影响我国政府会计信息披露的质量。我国继2012年发布《行政事业单位内部控制规范(试行)》以来,陆续发布了多项有关指导意见和操作规程,2017年财政部又发布了《行政事业单位内部控制报告管理制度(试行)》,彰显出我国加强政府内部控制的力度和决心。

然而目前,我国政府的内控建设仍存在诸多问题,无法胜任助力政府会计改革的重要角色。因此,在我国政府会计制度改革全面铺开之际,明确政府会计信息披露与内部控制的关系,探讨如何基于政府会计信息披露的需要进行政府内部控制的建设就显得极为必要。

一、政府会计信息披露与内部控制关系梳理

新的政府会计制度改革推行以权责发生制为基础的政府财务报告体系,对政府会计信息披露质量提出了更高的要求。Nasi和Steccolini(2008)认为应计制会计是一个有用的工具,它由内部需要和管理控制系统的支持而存在。由此,探究政府会计信息披露与内部控制之间的作用机理就成为提高我国政府会计信息披露质量和完善政府内部控制建设的首要任务。

(一) 政府会计信息披露需要内部控制支撑

从政府的会计信息披露要求来看,全面、准确和及时是必不可少的。而这些信息质量要求的满足都离不开政府内部控制所能形成的基础管理环境。

1. 全面披露政府会计信息的需求

2019年即将全面推行的新政府会计核算体系实现了从预算会计到财务会计的创新飞跃,按照国务院2014年发布的《权责发生制政府综合财务报告制度改革方案》,我国还将在2018年至2020年研究推行政府成本会计。就目前而言,我国的政府成本会计仍处于探索阶段,至今既没有生成过专门的成本信息披露报表,也较少披露成本信息,即使披露部分政府成本信息,信息质量与目标水准也存在较大差距。这主要是源于政府业务复杂多样,成本信息分布零散,成本项目的划分与

核算难度较大。为配合政府成本精准的归集与分配，有必要加强政府内部控制建设，通过对政府发生的费用按照各自分管部门和机构进行归口管理，全面而详细地记录成本费用发生细节，以利于披露相关成本信息。由此，才能更好地促进我国政府全面披露包括预算会计、财务会计和成本会计在内的综合政府会计信息目标的实现。

2. 准确披露政府会计信息的需求

政府会计信息披露的质量有赖于政府组织内部良好规范的运营和管理，然而我国政府在资产负债管理方面仍存在较多问题，严重影响政府会计信息的准确披露。主要表现为以下两点：一方面，政府资产管理责任不清，管理难度较大。目前在政府单位中，比较多见的问题是同一资产分属不同部门管理，由于各部门职责权限和管理要求存在差异，使得资产管理较为混乱。另外，政府需要管理的资产类型多样，尤其是涉及到无形资产和生物资产等，更是由于其价值评估难度较大，且具有一定的主观性，而给政府资产管理带来许多新的挑战。另一方面，政府债务形式多样，监管手段和力度不足。近年来，政府融资渠道平台呈现愈加复杂、隐蔽的趋势，政府的显性债务可以通过转换为隐性债务的形式减免市场的监管，避开法律的约束。而我国目前尚缺乏较为系统的政府债务管理体系，于是容易出现对债务的统计口径不一、数据不详实的问题。由此一来，目前我国政府会计信息仍然难以反映政府资产的全貌，也无法对政府的负债进行有效的统计约束，难以防范抵御政府的债务风险，与准确披露政府会计信息的目标尚存在差距。唐大鹏等（2017）指出，只有通过推动政府内控建设，才能从根本上保证政府会计反映信息与政府实际运行状况的一致性，确保政府会计改革相关举措的有效落实。因此，从准确披露政府会计信息的需求角度出发，有必要加强政府内部控制，由内及外驱动政府提高治理水平，推动新的政府会计制度的平稳实施。

3. 高效披露政府会计信息的需求

政府会计制度新旧更替，新的政府会计制度的推广尚需时日。新的政府会计制度为实现传统的预算会计信息与财务会计信息的有效衔接，采取了“双基础”、“双报告”的形式。财务会计采用权责发生制，要求

编制的是财务报告；预算会计采用收付实现制，要求编制的是决算报告。尤其是新制度规定对纳入部门预算管理的现金收支要求进行平行记账，由此导致信息处理量成倍增加，会计核算的复杂程度加大，财务工作难度骤增。因此，在信息技术高度发展的今天，迎接政府会计改革的挑战需要有强大的内部控制信息化系统作为技术支撑，通过内部控制协调预算会计与财务会计的关系，提高政府财务工作的效率，确保政府会计信息的及时披露。

（二）政府内部控制影响会计信息披露质量

GAO（1999）指出，内部控制为实体提供了许多好处，促使管理层更具有实现目标的信心，提供关于实体运行效率的反馈，并帮助减少实现主体目标的相关风险。政府内部控制从组织整体架构到具体业务控制深刻改变着政府的内部治理环境和业务处理效率。这对于政府会计信息披露来说，意义也是非比寻常的。政府内部控制的基础理论和实践应用无不体现出对政府会计信息披露质量的重要影响。

1. 基于政府内部控制基础理论的分析

（1）从政府内部控制内涵来看

2006年，审计署《政府部门内部控制研究》课题组对政府内部控制做出了比较权威的界定，指出政府内部控制是内部控制要素与过程的统一。从静态上讲，内部控制是政府为履行职能、实现总体目标而建立的保障系统，体现为行政、管理、财务和会计融为一体的组织管理结构、政策、程序和措施；从动态上讲，内部控制是政府部门履行职能、实现总体目标而应对风险的自我约束和规范的过程。从该理论界定体现的政府内部控制目的和制度安排可以看出，在政府内部控制的作用下，可以使政府能够更加井井有条地处理各方面事务，实现政府各部门协调融合，提升政府治理能力，进而促进政府公共受托责任的有效履行。政府的良好运转和有效管理对于政府会计信息披露而言，无疑是最大的支撑基础，它将极大的提升政府会计信息披露的质量。

（2）从政府内部控制的目标来看

2014年美国审计总署（GAO）修订发布《联邦政府内部控制准则》，将内部控制的目标分为三类，即运营目标、报告目标、合规

目标，明确了政府内部控制的建设方向。而政府内部控制目标同样也关乎会计信息披露目标的实现。

政府内部控制的运行目标是强调要保证政府运行的效果和效率。政府的运行状况对政府各方面的工作开展都是至关重要的。政府各项方针政策的制定与执行均需要高效的政府运转来实现。政府内部控制有助于政府



建立高效顺畅的行政执行机制和监督机制，从而形成环环相扣、规范有序的制度体系和运转机制。在这样的运行环境下，政府各项资产、负债、收入、支出等会计要素才能得以准确披露和报告。因此，政府内部控制的运行目标所要达成的政府运行状态正是保障政府会计信息披露质量的关键所在。

政府内部控制的报告目标是要确保对内对外使用的报告的可靠性。政府对内和对外使用的报告是政府各类信息的主要载体。政府内部管理报告和外部财务报告披露的信息让政府信息使用者既可以了解政府的绩效情况以及受托责任的履行情况，同时也方便据此做出相关的决策。内部控制报告目标体现出政府内部控制的一个重要的工作方向就是致力于保证政府披露的各类信息的可靠性，显然，这也包括政府的会计信息。因此，政府内部控制的报告目标与会计信息披露的目标是不谋而合的。

政府内部控制的遵循性目标要求政府内部控制要尽量确保政府行为遵循相关的法律法规，这就意味着政府的各项活动要在法律法规允许的范围内开展。这对于政府会计信

息披露而言，无论是生成会计信息的具体业务，还是披露会计信息的财务报告都会由政府内部控制的作用下按照各类规范的要求进行业务处理和报告编制，这无疑都是对政府会计信息披露质量的重要保证。刘永泽和张亮（2012）提出，政府部门的合法合规记录会对其社会形象产生巨大影响，对于提高政府部门的执政能力和社会公信力具有重要意义。由此可见，政府内部控制的遵循性目标可以促使政府严格遵守法律法规，完善权力运行的制约监督机制，进而有助于提高政府披露会计信息的质量，体现政府公平公正的行为理念。

2. 基于政府内部控制实际作用的分析

（1）政府内部控制信息化平台的作用

近年来，政府内部控制建设着力通过信息化手段搭建业务流程管理体系，辅以强制性的监督机制作为保障，形成内部约束力，完整、高效的记录政府发生的相关经济业务。由此，借助内部控制信息化平台，政府内部控制一方面可以做到精细化处理每一个业务环节，将具体交易的金额准确入账，实现政府预算信息、财务信息、绩效信息与内控信息的有效沟通，方便各类信息提取，助力政府建立包括预算会计、财务会计和成本会计在内的综合的信息披露体系，从而促进政府会计信息的全面准确披露；另一方面，政府内部控制信息化平台借力高端的技术设备，可以实现流程管理的自动化，减轻政府财务人员因新政府会计制度“双轨制”会计核算所带来的超强工作负担，高效处理各类会计信息，更好地协调预算会计与财务会计的关系，释放由新政府会计制度实行带来的政府会计信息披露工作的巨大压力。

（2）政府内部控制管控机制的作用

政府内部控制的核心是权责制衡。政府内部控制可以针对经济活动中的主要风险设立一套管控机制，涵盖政府所有经济活动，优化管控流程，减少自由裁量权的空间，明确岗位职责，使政府的各项经济活动更加透明。这对于建设政府公开公正的内部控制环境，防范政府公务人员舞弊和预防腐败都具有明显的效果。由此，政府内部控制也将有助于实现政府会计信息披露的公开透明，打造阳光透明政府，树立政府的公信力。

二、政府内部控制亟需解决的问题

尽管我国政府内部控制规范早有设立，但在实践中遵照执行的情况却差强人意。很多政府单位内部控制意识不足，尽管制定了单位的内部控制制度，但却疏于执行，制度形同虚设。如此这般的制度落实状况根本无法实现政府内部控制的预期目标，对于提升政府会计信息披露质量的美好设想更是无从谈起。因此，为实现政府会计信息披露的精准性、高效性，就必须高度重视政府内部控制存在的问题。

政府内部控制的核心是权责制衡。政府内部控制可以针对经济活动中的主要风险设立一套管控机制，涵盖政府所有经济活动，优化管控流程，减少自由裁量权的空间，明确岗位职责，使政府的各项经济活动更加透明。这对于建设政府公开公正的内部控制环境，防范政府公务人员舞弊和预防腐败都具有明显的效果。由此，政府内部控制也将有助于实现政府会计信息披露的公开透明，打造阳光透明政府，树立政府的公信力。

（一）政府内部控制意识薄弱

我国政府内部控制存在的问题主要源于政府内部控制意识较薄弱。具体表现为：一是对政府内部控制重视度不够。部分政府单位负责人认为内部控制无关紧要，以为单位执行的很多政府的规章制度，如预算管理制度等，本身也是对单位内部管理的一种约束。很多政府基层工作人员则认为内部控制与己无关，但实际上政府的资金使用、资产管理和政府采购等具体业务是与每一位政府工作人员息息相关的，而内部控制对于政府具体业务的管控会直接影响到工作人员的工作效率和效果。由此，政府公务人员对于内部控制的疏忽导致目前政府内部控制工作大多浮于表面，未能达成应有的控制效果。二是对政府内部控制认识不足。尽管我国政府

已经发布了多项内部控制规范，但很多政府单位依然没有认识到政府内部控制对于防范风险、提升工作质效的重大意义，忽视了在提供公共服务和履行社会受托责任的过程中面临的大量风险，又因为缺少对于政府内部控制在风险防控方面具体方式和方法的认识，因此，并未建立起风险预警、防范、评估、分析机制。

（二）政府内部控制制度建设与监管不完善

目前我国大多数政府单位的内部控制制度建设流于形式，往往是照搬国家发布的统一的内部控制规范，真正结合自身实际情况制定科学合理的内部控制制度的屈指可数。大多数政府单位多是凭借工作经验或者上级的口头规定处理业务。也有的单位由各个部门、处室各自制定、管理、保管各自的业务管理制度。虽然有些单位有制度汇编，但仅仅是将制度汇总成册，并不是将现有制度进行统一编制，单位的内部管理制度间容易出现交叉、重叠的情况。另外，很多政府单位的管理制度文本格式较为随意，没有按既定的范式统一编制，对新旧制度更替的时间标注也不够明确。由此，政府单位内部控制制度建设的缺失和不足就会导致政府单位岗位设置不合理，工作职责不明确，甚至一人多岗，不相容岗位兼职现象时有发生。出现这一问题的原因很大程度上与政府内部控制监督工作不到位，政府内部控制监督考核机制不够健全有关。监管力度不够，就可能削弱授权审批制度作用的发挥，进而产生大权独揽的现象，于是行政腐败、滥用职权、资金使用效率低下、资源配置不合理等问题就会接踵而来。由此，对于政府会计工作也会产生一系列诸如原始凭证管理不规范、会计核算随意性较大、资产、负债账实不符等不良影响，最终导致政府会计信息披露失真。

（三）政府内部控制信息沟通不畅

信息沟通顺畅是政府各项工作顺利开展的重要保证。陈文川等（2016）指出，信息化已是现代化的重要内容，这就要求政府部门要运用信息技术手段加强内部控制。但目前，大部分政府单位尚未建立信息化内部控制系统，即便有很多单位使用了信息化办公软件，但实际上并未涉及全部业务的流程管理，除收支业务和资产业务外，其他业务活动的信息化处理程度不高，特别是合同管

理,基本上不在信息系统里统一处理。因而导致政府单位各部门之间、不同岗位之间由于受到不同业务属性的制约,无法取得与其他岗位工作的有效衔接方式,内部交流存在严重的问题,无法及时传达信息,信息不对称严重,形成信息分割、信息“孤岛”的局面。由此产生的后果就是各部门工作内耗情况突出,政府无法依据各项业务信息即时准确地做出决策,政府的运行效率和效果大打折扣。

三、针对政府会计信息披露需求加强内部控制的改进思路

前已述及,我国的政府会计信息披露质量需要借助内部控制的强有力支撑方能实现全面提升。然而面对目前政府内部控制存在的诸多问题,唯有结合政府会计信息披露需求着力研究和探索改善政府内部控制现状的方法和渠道,方能助力政府会计改革的实施,使披露的政府会计信息能够更为全面、准确和及时。

(一) 进行政府内部控制宣传与学习

政府工作人员内部控制意识不足,就会从主观层面排斥进行相应的内部控制工作,实践效果可想而知。为了提高政府工作人员的内部控制意识,使政府内部控制效能得到最大程度的发挥,有必要从加强对内部控制的认识和了解入手。首先要进行政府内部控制的宣讲活动。目的是使政府工作人员意识到政府运营所面临的各种风险,了解内部控制的内涵、目标、内容和方法等,并通过政府内部控制建设的成功案例的介绍与分析,让政府工作人员切身感受到内部控制所能发挥的作用和达成的效果。其次,要实施政府内部控制的全员培训计划。具体来说,就是对政府领导层及员工定期进行有组织地培训,学习内部控制基本原理和具体实施方式,深化对内部控制的认识,从源头上促进内部控制建设,形成思想先行、行动跟进的局面,进而推动内控制度“落地工作”,为政府会计信息披露营造健康有序的控制环境,从根本上为政府会计信息披露质量提供保证。

(二) 加强政府内部控制制度建设与监管

1. 制定适用的政府单位内部控制制度

政府发布的统一的《行政事业单位内部控制规范》更多的是说明政府内部控制的标

准和要求,没有涉及具体政府单位的特殊业务和具体情况。各政府单位若要使内部控制真正发挥作用,就要在统一的内部控制规范的基础上,结合本单位的实际,量身定制具体适用的单位内部控制制度。如此一来,政府单位才能更好实现对不同类型业务的分类管理,明确单位各部门各岗位的职责权限,为有规律的业务事项建立固定的内部控制运行规则,为临时性业务设计适当的处理机制。政府内部控制制度的设计是否合理关系到内部控制措施能否顺利执行,因此,它是政府内部控制建设中极为关键的一环,在制定过程中必须结合大量的前期调研,摸清政府单位管理存在的主要问题,因地制宜地设计制定本单位的内部控制制度。这样既为政府单位内部控制的良好运行打下了坚实的基础,同时也为政府会计信息披露的规范性和精准性提供了有力保障。

此外,为满足全面披露政府会计信息的需要,政府内部控制除了要助力新政府会计制度实施,保障预算会计和财务会计信息披露质量之外,还要充分发挥内部控制的优势,在政府内部控制建设过程中,格外关注政府成本的构成及分类,并制定相应的成本控制目标。具体体现为在内部控制程序的设计中注重采用各种控制方法对政府资金使用进行管控,细化政府支出的具体内容,方便政府进行成本项目的归集与分配,正确核算政府各项成本的发生数额,进而有针对性的进行政府成本管理,提高政府资金使用效率,增强政府执政能力。这对于我国未来将要进行的政府成本会计核算及信息披露是至关重要的。

2. 完善政府内部控制监督管理

政府内部控制的运行情况和实施效果不仅与制度的科学制定息息相关,同时也离不开政府对于内部控制有效的监管管理。为此,一方面,政府在日常管理中要以“自上而下的标准化管理思路”为出发点,落实明确各个职能部门的职责、权限以及主要负责的业务流程,贯彻执行授权审批程序,力求内部授权批准与集体决策相协同,重大事项由集体讨论决策,并将决策结果公开透明化,降低政府与社会公众之间的信息不对称,增强对会计披露信息质量的信任。在此基础上,政府还可以实行关键岗位轮岗制度,并对业务流程的具体工作环节制定工作

细则，进一步促进政府内部控制的良性运转。另一方面，在对政府内部控制的监督中，要充分发挥政府内部审计的重要作用。政府要建立独立、健全、权威的内部审计部门，并配备专业人才，对内部控制制度的执行情况进行实时监督检查，发现问题及时进行有针对性地整改。同时，政府单位还要积极配合国家审计部门和财政部门的审查，由此形成内外合力，共同监督政府单位内部控制的执行，防止徇私舞弊情况的发生。在对政府内部控制监督过程中尤其要加强对政府会计信息质量的监督检查，及时发现会计信息的疑点及漏洞，力求遏制政绩观下政府会计数据造假情况的发生。

（三）建立政府内部控制信息化系统

信息化系统是减少人为干扰内部控制制度执行的有效手段。在“互联网+”和大数据的时代背景下，只有通过信息化系统才能保证政府内部控制制度真正执行，使预先确定的目标得到贯彻落实。政府内部控制信息化系统将借助人工智能、云计算、通信技术等对接整合原有政府会计信息系统，梳理管控流程，将政府内部控制的目标、风险、措施贯穿其中，固化业务流程，严格设置内部控制权限，进而有效促进政府各部门相互制约监督，杜绝舞弊、滥用权力等现象，达到经济活动的规范化、标准化，确保政府受托责任的有效履行。具体来说，由于政府内部控制信息化系统具有强制性、可追溯性和一致性，因此，可以在这一信息化平台的作用下，将政府各部门联系起来，直接在信息系统中收集、发布、整合、处理信息，促进各部门间横向纵向的沟通交流，加快信息传递，实现资源共享，大大提高工作效率。另外，信息系统可以保留完整的业务记录，包括记载交接任务的时间和人员，以及具体的任务执行和处理情况等，减少人为操纵的因

素，保证信息的安全可靠。

深圳市交通运输委员会是我国较早尝试设计运行内部控制信息化系统的政府单位。其建立的626财务管控模式通过对单位业务的分类管理，实现了对单位资源的有效配置；通过设计经费支出结构，建立经费支出管控规则，实现了财务与业务一体化；通过设计审批权限及审批程序，实现了财权与事权的有效匹配；通过完善预算控制程序，实现了对预算执行全过程的管控。深圳市交通运输委员会内部控制建设的成功经验体现了政府内部控制信息化系统的突出成效，同时也给其他政府单位予以很好的示范作用。从政府会计信息披露的需求来看，政府内部控制信息化系统的建设是具有划时代意义的，它将使财务信息的提取和处理更加方便和快捷，极大地提高政府会计信息披露水平。因此，在新政府会计制度即将全面推行的背景下，加快政府内部控制信息化系统建设刻不容缓。

本文得到辽宁省教育厅项目“基于内部控制的政府会计信息披露研究”（LN2017QN021）和辽宁省社科规划基金项目“基于内部控制的政府成本会计体系构建与实施路径研究”（L17BGL048）的资助。

作者单位：东北财经大学

主要参考文献

1. Nasi, G., Steccolini, I. Implementation of Accounting Reforms. An Empirical Investigation into Italian Local Governments [J]. Public Management Review, 2008, 10(2):175-196.
2. 唐大鹏, 武威, 王璐璐. 政府会计改革与内控建设. 政府会计. 2017 (8)
3. United States. Government Accountability Office. Standards for Internal Control in the Federal Government: 2013 Exposure Draft[S]. Washington D.C.: United States. Government Accountability Office, 1999.
4. 审计署审计科研所. 中国审计研究报告2006[M]. 北京: 中国时代经济出版社, 2007.
5. United States. Government Accountability Office. Standards for Internal Control in the Federal Government[S]. Washington D.C.: United States. Government Accountability Office, 2014.
6. 刘永泽, 张亮. 我国政府部门内部控制框架体系的构建研究. 会计研究. 2012 (1)
7. 田祥宇, 王鹏, 唐大鹏. 我国行政事业单位内部控制制度特征研究. 会计研究. 2013 (3)
8. 陈文川, 余应敏. 国家治理现代化背景下政府内部控制的职能拓展. 审计研究. 2016 (4)

区块链与会计供给侧变革

■ 黄晓波 王英婷 胡晓馨

一、引言

以自动化、信息化为标志的信息技术革命，不仅极大地改变了人类的生产方式和生活方式，而且对会计信息的供给和需求都产生了巨大的影响。信息技术革命促进了工业经济向知识经济转变，催生了电子商务、电子货币、虚拟企业、互联网，以及区块链、比特币等全新的交易方式、结算方式和企业形态，孕育了会计电算化、交互式按需报告、网络财务报告、可扩展企业报告语言等全新的账务处理方式和财务报告模式。特别是近年来区块链和比特币的发明和应用，将会实现从个人信任、制度信任到机器信任的转变，实现从信息互联网到价值互联网的飞跃，颠覆各种中心化的制度体系和交易模式，为人类创造一个更自由、更透明、更公平的经济环境。同时，必然会引起会计供给侧巨变，为长期困扰世界各国会计界难题的解决提供技术手段和可行方案。

二、区块链的核心思想和技术要件

区块链(Blockchain)是区块(Block)链接在一起而形成的区块网络。在区块链中，每一个参与交易的人都是区块网络的一个节点，将每次交易信息记录存放在区块中。存放同一交易主体多次交易记录的区块，以及存放不同交易主体交易信息记录的区块都可以链接在一起，形成一种链状结构网络，即区块链。

(一) 区块链技术的核心思想：去中心化、自信任和共识机制

区块链中的参与者不需要了解其他人的任何信息，也不需要任何中心化的机构提供信用担保，只需要相信区块链中的代码会自动执行就行了。这种对机器的信任实际上是一种自信任，即“无需信任的信任”，建立信任的成本趋近于零。区块链是一个依靠自

信任进行自治的自动化网络，实现了从信任制度到信任机器的转变。

去中心化将给参与者一个更自由、更透明、更公平的环境。在区块链中，任何参与者都可以发起一笔交易，都可以对交易信息进行验证，都可以读取区块链上的所有信息。但去中心化后靠什么来维护交易秩序呢？依靠共识机制，记账需要在整个网络中达成共识。

共识机制是指每个节点都会出于自身利益最大化的考虑，自发地、诚实地遵守预先设定的规则，对每一笔交易的真实性作出正确的判断，并把真实交易的信息记录在区块链中。区块链的共识机制有工作量证明、股份授权证明等。工作量证明机制要求参与者执行一定量的计算工作，通过计算出一个满足规则的随机数获得记账权，向全网发出需要记录的数据，全网所有节点都可以对数据进行验证，并记录到一个区块中，再链接到区块链上，区块链系统中的参与者都可以对数据进行核查。股份授权证明机制与股东大会投票类似。建立一个内置的实时投票系统，就像整个网络随时都在召开一个永不散场的股东大会，采取投票的方式作出决定，维持系统有序运行。

共识机制为参与者的诚信，以及数据的真实性提供了充分的保证。因为链接到区块链条的区块中所记录的信息无法删除或修改，只能不断地增加区块网络的节点，从而保证了历史记录的可追溯。如果一个参与者做了错事或坏事，其他参与者都会知道，而且会被永远地记录在区块链中。所以，在区块链中，做错事或坏事将付出极大的代价或高昂的成本，参与者不得不恪守规则，严格自律。参与者在区块链中受到的约束，比在现实市场交易中受到的约束要大得多。尽管现实市场交易中也有各种规则，但规则是否

得到严格的执行，事后才能知道；对不执行规则交易者的处罚，也是在事后进行的，容易受到人为因素的干扰。而在区块链中，这一切都是由机器即时地、自动地完成的。

共识机制是一种能自动执行的自治机制，是构建机器信任的基础，而机器信任又为共识机制的有效性提供了保证。信任与合作，以及建立在信任与合作基础上的交易，不再依靠个人和制度，而是靠相信机器。机器不会说谎，不会作假，所以，建立在机器信任基础上的交易，以及对交易信息所做的记录都是十分可靠的。

（二）区块链的技术要件

1. 加密算法

区块链用加密算法（哈希算法）实现信息的不可篡改。通过哈希算法对每一个区块记录的所有信息进行加密，并把记账内容压缩成由一串数字和字母组成的字符串。根据输出散列与输入原文一一对应的特性，可以验证记录在区块链上的信息是否被修改。

2. 非对称密钥对

在区块链系统中，利用“非对称密钥对”来保证交易记录的安全性和隐私性。参与者都拥有公钥和私钥，公钥相当于所在单位的信箱地址，私钥相当于自己信箱的钥匙。公布自己的公钥后，别人可以和你通信，但只有拥有私钥，才能打开信箱，阅读信件的内容。公钥是全网公开可见的，私钥只有信息拥有者才知道。所有参与者都可以用公钥对信息进行加密，被加密过的信息只有拥有相应私钥的人才能够解密，从而保证了信息的安全性。可以将私密性和匿名性嵌入参与者自己所控制的权限之中，或者把有关隐私保护的规定变成可以自动运行的代码，从而保证交易过程的隐私性。

3. 智能合约

在契约社会中，人与人之间的借贷，以及企业之间的业务往来都是建立在信用基础之上，都需要签订合同，一般采用纸质合同，合同的条款以法律语言来表述。但由于人的有限理性，以及机会主义行为倾向，这种纸质合同的内容都是不完备的，签约双方都可能不会严格地履行合同。在区块链中，通过设计智能合约，可以从根本上解决合同的签订和执行中存在的问题。

智能合约的条款是用计算机语言编写的程序，满足预先设定的条件之后可以自动执

行。比如，在区块上记录交易信息，可以通过事先编写的程序来完成。任何参与者都不能单独拥有执行智能合约的控制权，无法操纵合约。

智能合约不仅签约成本和执行成本很低，而且有助于实现共享经济和可编程经济。通过智能合约，很容易自动地把所有者与使用者连接起来，从而实现资源共享。通过智能合约设置交易条件或贸易规则，可以使交易自动完成，从而实现可编程经济（Programmable Economy）。智能合约还可以简化交易流程，大大地提升交易效率。

4. 智能资产

任何资产都可以通过被编程的方式记录在区块链上，都可以在区块链上注册，从而成为智能资产。对实物资产编程或用代码表示，类似于建立固定资产卡片。实物资产一旦智能化，就可以利用区块链追踪、检测资产属性、价值等方面的一切变化，并加以记录。

5. 价值传递

网购、支付宝、网上银行、手机银行等新的交易方式和支付方式的飞速发展，使人类财富不断地向互联网转移，不断地远离现实世界中的购物中心和银行网点，而走向虚拟世界。人类社会的网络化趋势已经成为不可否认、不可逆转的事实。

但互联网只能传递信息，本质上是信息的复制和传输。卖方利用互联网传递商品信息，买方通过互联网选购商品。但卖方付款和买方收款还是依赖于银联、支付宝、微信等中心化的机构，卖方发货和买方收货还是依赖于顺丰、圆通、联邦等快递公司或其他物流公司。

在区块链中，利用比特币（Bitcoin）等可编程数字货币，可以随时随地进行货币交易，毫无障碍地进行跨国支付；可以不用通过那些中心化的机构而直接发送比特币等代币（原生数字资产）给任何参与者，包括境外参与者，实现代币的全球性流通。像传递信息一样，方便地、低成本地传递现金、实物资产、无形资产等各种形式的价值，实现从信息互联网到价值互联网的转变，实现信息和价值的共享。时间戳和区块链唯一性签名保证了所交换价值的唯一。

区块链的工作原理和价值传递流程，如图1所示。

区块链中的价值传递不仅改变了支付方式和结算流程,可以提高交易效率,而且会促进代币的发行、流通和消耗,形成各种新的经济形态和金融格局。

三、区块链在会计供给侧变革中的应用前景

区块链具有分布式、自信任、公开透明、不可篡改、集体维护、隐私保护等特性,特别适用于标准化程度高、连续性强、自动化需求大、验证要求多的业务。会计正是具备这些特点的业务,都是区块链大有可为的领域。下面对区块链如何推动会计变革作一个描述性而非技术性、框架式而非具体化的阐述。

(一) 会计环境的变革:从不确定到比较确定

区块链的共识机制、机器信任、智能合约,以及可编程特性,不仅可以把企业的所有利益相关者紧密地联系在一起,而且可以使所有交易及其记录都按既定的规则由机器自动完成,而不再依靠人和制度。在区块链中,会计信息使用者及其信息需求、企业的寿命、固定资产的使用年限、存货的计价方法等都可以通过共识机制确定;购销双方不能按时收付款的现象将不复存在;会计人员的诚信水平将大大提高。前面述及的会计目标、会计主体、会计对象、会计计量、会计人员的不确定性等都将有较大幅度的缓解,财务会计中的假设、估计或判断将会减少,会计信息的客观性、真实性和科学性将会提高。

(二) 会计制度的变革:从中心化到去中心化

区块链的公开透明极大地缓解了信息不对称程度,甚至可能完全消除信息不对称,这为从根本上解决由于信息不对称而产生的信任、监督等各种问题提供了可能。会引起包括会计准则在内的各种会计制度的变革,会计制度的制定和实施将实现从中心化到去中心化的转变。

一切制度从本质上讲都是一种共识。会计制度是人们在会计观念、会计原则、会计处理方法等方面形成的共识,这种共识的形成可能基于会计实践,是归纳法的产物;也可能是基于假设或前提的推理,是演绎法的产物。自从1959年美国注册会计师协会所属的会计原则委员会(Accounting Principles

Board, APB)和会计研究处(Accounting Research Division, ARD)开始运用演绎法制定会计准则之后,演绎法成为世界各国制定会计制度的基本思路或方法,而且各国会计制度都是由财政部或会计准则委员会等中心化的机构制定。由于这些中心化机构的有限理性,以及社会经济环境的不确定性和不可预见性,采取这种方式方法制定的会计准则具有很大的局限性:第一,由于会计准则的制定机构对会计信息使用者及其信息需求缺乏全面的了解,所以,制定的会计准则并不能充分地反映会计信息使用者的共识;第二,会计准则建立在一系列假设的基础上,会计准则的适用性取决于假设是否符合实际;第三,随着会计环境的变化,会计准则需要不断地修订,会计准则的制定或修订总是具有滞后性和不完备性。区块链具有克服或消除这些局限性的潜力。

区块链的开放性、平等性和动态性,可以让每一个参与者对会计制度的制定或修订发表意见,从而使会计制度成为广大参与者智慧的结晶,而不再是少数专家闭门造车的产物。集体决策优于个人决策,大多数人的智慧优于少数人的智慧。所以,大众参与和去中心化必然会提升会计制度制定效率,提高会计制度和会计信息的质量,使会计制度更充分地反映会计信息使用者的共识。

此外,区块链中的自信任将使那些因为缺乏信任而建立起来的内部审计、内部控制、社会审计等制度的必要性和作用大大降低,也会引起公司治理结构的变革,降低代理成本。

(三) 账务处理的变革:从一个主体集中式记账模式到多个主体分布式记账模式

会计电算化,以及会计机器人的出现,把会计人员从复杂的账务处理中解脱出来,大大提高了账务处理的效率和质量。但在原始凭证审核、记账凭证填制、期末账项调整等方面,仍存在一些障碍或不尽如人意的地方。而且,一个主体集中式记账模式下产生的财务报告,必须经过独立审计之后才能对外公布,既增加了费用开支,又影响了会计信息的及时性。

在区块链中,一笔交易公布之后,所有参与者都可以在自己的账簿中按统一的规则进行记录,从而形成一种多个主体分布式记账模式。这种记账模式的优点是显而易见

的：第一，记账的正确性和真实性有充分的保证，并且很容易验证；第二，账簿存放在区块链的各个节点，相当于一本账有若干备份，更加安全；第三，把一直作为机密的账簿公开化，更加透明，更能体现诚信和开放性；第四，因为账簿记录的正确性和真实性毋庸置疑，所以，独立审计的必要性大大降低，可以节约费用开支，提高会计信息的及时性。

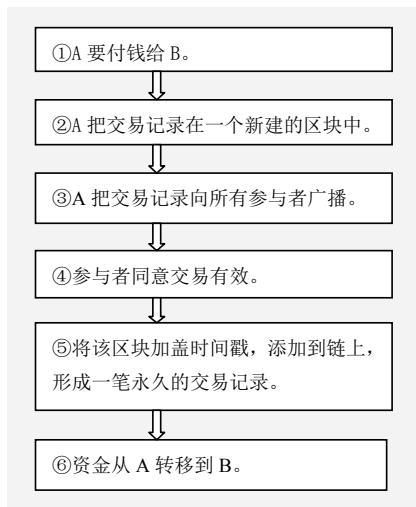


图1 区块链的工作原理和价值传递流程

在区块链中，每一个参与者获得了记账权就意味着原始凭证的真实性得到了确认，没必要再对原始凭证进行审核。根据原始凭证填制记账凭证，以及期末账项调整等，都可以通过智能合约和脚本编程自动地完成，从而实现账务处理的智能化。

（四）财务报告变革：从以价值为基础的 报告模式到以事项为基础的报告模式

在区块链中，每一个参与者都可以提出信息需求，每一项资产都可以同时采用多种计量属性计价，而且可以通过编程成为智能资产。区块链为各种内容不同、结构不同、计量单位不同的财务报告的生成和发布提供了极大的便利，可以克服现行财务报告的局限，将很多改进财务报告的设想变成现实，实现财务报告的一系列变革，包括从以价值为基础的报告模式转变为以事项为基础的报告模式，从通用财务报告转变为交互式按需报告，从股东导向模式转变为利益相关者模式，从单一计量模式转变为多重计量模式，从事后财务报告转变为在线实时财务报告，

从被动财务报告转变为智能化的主动报告。

1. 从以价值为基础的报告模式到以事项为基础的报告模式的转变

现行财务报告建立在货币计量的基础上，假定使用者的信息需求是已知的，假定使用者需要的主要信息是以货币量化的价值量信息，是一种以价值为基础的财务报告。但事实上，使用者的信息需求具有不确定性，使用者也需要那些不能用货币量化的信息。

美国会计学家索特（George H. Sorter, 1969）首次提出并全面阐述了以事项法为基础的会计理论，提出了构建以事项为基础的报告模式的设想。企业负责提供相关经济事项的信息，供各个使用者按照自己需要对经济事项进行处理；对于不同的经济事项，可以采用不同的计量属性，比如历史成本、现行成本、现行市价等，在财务报表的不同栏目中分别列示；像天气预报一样，不直接报告是否会下雨或下雪，而是提供各种概率估计值，由观众或听众自己决定是否带雨伞。

在区块链中，可以建立一个可以供广大的具有不同信息需求的用户共享的数据库。数据库提供有关经济事项的基础性数据，供使用者自己进行数据的加工和组合，更好地满足使用者的信息需求。

2. 从通用财务报告到交互式按需报告的转变

现行财务报告是一种通用财务报告，即给不同的使用者提供一套相同的、标准化的财务报告。通用财务报告本质上是一种大批量生产型的报告模式，建立在使用者的信息需求是已知的、同质的和稳定的基础之上，但事实上，报告主体难以确定每个使用者的信息需求，不同使用者的信息需求存在差异，使用者的信息需求会随着社会经济环境的变化而变化。所以，通用财务报告模式不能充分满足使用者的需求。

在区块链上，可以构建交互式按需报告，让使用者进行双向的、直接的、快速的沟通，更好地满足使用者多样化的信息需求。包括以下基本要素：（1）数据库。建立一个用以保存原始数据的数据库，包括财务数据和非财务数据，以便根据使用者的不同需求生成不同的财务报告。（2）模块化了的会计程序。会计系统由相互联系但又相对独立的

模块构成,包括财务报表项目、非财务报表项目、会计计量模式等,以便根据使用者的要求,对一种交易或事项按不同方法加以处理。(3)报告生成器。为信息使用者提供报告生成器,帮助信息使用者编制其所需要的财务报告。(4)学习机制。设置一个反馈渠道,以便信息使用者就如何及时改进财务报告系统向企业提出建议。(5)记忆单元。设置一个记忆单元,记录使用者及其选择,为改进财务报告准则提供依据。

3. 从股东导向模式转变为利益相关者模式

如前所述,现行财务报告主要反映股东的权益和财富变动,满足股东的信息需要,是一种股东导向模式。20世纪80年代在西方兴起的利益相关者理论认为,企业不仅是股东的企业,也是债权人、经营管理者、职工、供应商、客户等其他利益相关者的企业;并非只有股东投入的股本才是专用性投资,债权人、经营管理者、职工、供应商、客户等的资产都具有专用性。公司治理的目标不是股东财富最大化,而应当是利益相关者总体财富最大化和利益相关者之间利益分配关系的最优化。

利益相关者理论的发展,以及公司治理目标的转变,客观上要求将股东导向的财务报告模式发展为利益相关者导向的财务报告模式,包括双层报告模式、价值增值报告模式、增加值报告、雇员报告、环境报告、社会责任报告、企业整合报告等。(1)双层报告模式是指同时提供两套信息深度不同的财务报告,一套采用价值导向的分块报告模式,满足弱信息需求者的需要;另一套采用数据库报告模式,满足强信息需求者的需要。(2)价值增值报告可以分为企业内部的价值增值报告和整个产业链的价值增值报告。企业内部的价值增值报告包括作业增值表、流程增值表和总体价值增值表,分别反映作业的增值、流程的增值和总体价值增值的形成过程和结果,为加强对作业和流程的管理、改进或优化流程和作业、提高企业的总体价值提供信息。产业链价值增值报告反映供应、生产、销售等环节的价值增值,揭示产业链中利益相关者的价值创造与分享。

(3)增加值报告通过编制增值表,反映企业增加值的形成,以及企业利益相关者对增加值的分享,包括分配给雇员的工资、分配给债权人的利息、分配给股东的股利、分配

给政府的税金,以及企业的留存收益。(4)雇员报告提供雇员方面的信息,包括被雇佣的人数、雇员的职务、长期劳动力的年龄分布、年度工作小时、雇员费用、养老金信息、教育和培训、雇佣比率,以及种族关系、健康等附加信息。(5)环境报告反映企业生产经营活动产生的环境影响,以及企业为减轻或消除有害环境影响所付出的努力和取得的成果。(6)社会责任报告反映企业社会责任的履行情况,包括对股东、债权人、经营管理者、职工、供应商、客户、政府、社区等利益相关者的责任。(7)企业整合报



告对财务信息和非财务信息进行整合,在公布财务信息的同时,也披露了公司治理、社会责任、环境责任等非财务信息。

4. 从单一计量模式到多重计量模式

现行财务报告对每一个会计报表项目只提供一个价值量,是一种单一计量模式。会计报表中金额栏的数据,是各种计量属性计量结果的混合,类似于“苹果+梨子”得到的结果,应用价值有限。多重计量模式通过对金额栏进行分解,把历史成本和公允价值分开列报,可以使含糊的数字变得清晰,提高财务报告的有用性。比如,把财务报表中的金额栏分成三栏,一栏反映历史成本,一栏反映公允价值,一栏反映历史成本和公允价值的合计数。

5. 从事后财务报告到在线实时财务报告的转变

现行财务报告都是在会计期间终了之后编制的,是一种事后财务报告,会计信息的

发布不够及时，影响了会计信息的应用价值。在区块链中，可以实时提供企业发生的各种生产经营活动，并存储在数据库中，供使用者随时查询。信息使用者可以随时了解和掌握企业经营及财务状况，企业管理者也可以随时依据实时的财务信息作出决策。

6. 从被动财务报告到智能化主动报告的转变

现行财务报告只能被动地适应使用者的信息需求及其变化，是一种被动财务报告。在区块链中，可以根据使用者的信息需求，从繁杂、琐碎、无序的财务和非财务信息中自动搜索和挖掘重要事项，并主动、实时、定向地传输给信息需求者，从而将被动报告转变为智能化的主动报告。智能化财务报告充分应用信息挖掘技术及网络平台，可以实现披露实时化、内容个性化和方式多样化，是一种充分体现需求差异的个性化财务报告，提供财务和非财务信息的全面财务报告，注重未来信息的预测性财务报告。

（五）会计国际化的变革：从国界到区块链边界，从国际趋同到链际趋同

会计国际趋同的主要障碍是各国社会经济环境和会计环境的差异，包括各国政治制度、经济制度、法律制度，以及经济发展水平、文化等不同。但在区块链中，参与者的加入就意味着共识的形成，参与者之间的上述差异对于所有交易及其记录都不会产生任何影响。国界不复存在，也没有国际趋同问题。但可能因为共识机制的不同而产生不同的区块链网络，而不是基于一个共识机制的万物互联的庞大的公共网络，从而形成区块链边界，产生链际趋同问题。

除了上述企业会计的变革之外，行政事业单位会计也会发生巨大的变革，特别是在预决算报告和政府信息公开方面。政府信息公开是提高政府透明度和保障公民知情权的重要途径，是遏制和预防腐败的有效手段。

但目前政务信息供给与公众需求之间存在较大的差距，存在公开不及时、内容不具体、形式不规范、缺乏外部监督等突出问题。在区块链中，这些问题都可以得到妥善解决。每一个预算单位都可以成为一个节点，每一笔业务都可以在全网公布，参与者可以获取自己感兴趣的任何信息。

四、结束语

近代以来，中国会计发展建立在吸收、借鉴西方发达市场经济国家会计理论和方法的基础上，一直扮演着追随着的角色。经过40年的改革开放，中国已经成为世界第二大经济体，逐步走向世界舞台的中央，不断地为国际性难题的解决贡献着中国方案。中国会计能否弯道超车，在世界上取得与国家经济相近的地位，成为世界会计的引领者？除了植根于中国制度环境的理论探索和实证检验之外，另一个重要的突破口就是跟踪世界上最新的科学技术，并最大限度地应用于中国的会计实践。

安永、德勤、普华永道等全球性会计师事务所已经进军区块链领域，开始为用户提供基于区块链的专业解决方案和咨询服务。对此，国内会计界应密切关注，并行动起来。财政部、中国证监会应成立联合工作组，并与工信部所属的数据中心联盟可信区块链工作组等联盟性质的组织，以及安永、德勤、普华永道等全球性会计师事务所建立合作关系，对区块链在会计、审计领域的应用进行深入研究。

基金项目：教育部人文社会科学规划基金项目《基于广义资本财务报告的理论与模式研究》（11YJA790054）。

作者单位：湖北大学

主要参考文献

1. 李伟. 中国区块链发展报告（2017）. 社会科学文献出版社. 2017
2. 唐文剑，吕雯，林松祥，黄浩. 区块链将如何重新定义世界. 机械工业出版社. 2016
3. Sorter G.H. An "Events" Approach to Basic Accounting Theory[J]. The Accounting Review, 1969, (1).
4. 肖泽忠. 大规模按需报告的公司财务报告模式. 会计研究. 2000 (1)
5. 兴河，刘艳. 基于利益相关者重分类的双层报告模式研究. 财会通讯（综合）. 2010 (1)
6. 王竹泉，高芳. 基于业务流程管理的价值增值报告模式研究. 会计研究. 2004 (9)
7. 蔡海静，汪祥耀，许慧. 基于可持续发展理念的企业整合报告研究. 会计研究. 2011 (11)
8. 葛家澍，叶丰滢. 双重计量在财务报表中列报的新探索——以一个设想的例子表达我们的建议. 厦门大学学报（哲学社会科学版）. 2010 (1)

责任成本管理提升勘察企业盈利能力的实践探索

——基于X勘察企业的项目工程队模式

■ 张晓风

摘 要

责任成本管理作为现代企业管理的一个重要手段，在诸多行业得到普遍应用且日趋完善，但在勘察企业的成本管理中缺乏行之有效的经验借鉴。本文结合责任成本管理的关键点及勘察企业成本管控的需要，以项目工程队模式为例，构建了以项目预算为基础，以费用控制为手段，以考核奖罚为推手的责任成本管理体系，实现了对勘察项目事前、事中及事后的全流程控制，从根本上改善了企业的经济效益，对勘察企业提高成本管理水平有一定的借鉴意义。

关键词 勘察企业 关键控制点 责任成本管理

勘察企业的项目具有点多、面广、野外作业的特点，且80%以上的成本发生在项目现场，对成本的管控依赖制度设计及职工的自觉性，因此，如何有效控制成本成为如何规范每个人的行为。笔者根据责任成本管理的核心理念，构建了X勘察企业项目工程队的全流程控制体系，将责任成本通过预算管理落实到班组直至个人，将企业经济效益与每个职工的切身利益无缝对接，有效提高了项目的盈利能力。

一、勘察企业责任成本管理的背景

近年，勘察企业逐步加入到市场竞争的浪潮中，一方面个人勘察队伍以很大的成本优势冲击着以公司为载体的勘察企业，另一方面我国GDP逐年增长，勘察项目的人工费、材料费等刚性成本不断上升，而这部分上升的成本既无法转移给业主，又无法转嫁给供应商或分包单位。因此，作为勘察企业，必须引进新的管理理念及方法，充分挖掘各项资源创造价值的潜力，严控项目成本，达到理想的盈利目标。

而责任成本管理倡导的权、责、利统一及全员参与理念提高了企业人、财、物的价值创造力，契合了勘察企业对成本管理的需要，是竞争市场中企业持续健康发展的必然选择。因此，将责任成本管理引入到对勘察项目的控制中具有重大的现实意义。

二、勘察企业责任成本管理的关键点

第一，确定责任中心：应结合项目组织

管理架构、机构设置、职责分工来划分建立责任中心，各责任中心界限必须清晰，无交叉，且可独立核算。

第二，建立规范流程：应建立一套适合自身的、切实可行的流程规范，涵盖项目投标、项目施工、项目验收、项目考核的全过程，细化岗位职责，量化过程控制，强化重点管控内容，将管理固化于制度中，将勘察项目全过程置于有效的监督之下。

第三，严格执行奖罚：应制定明确、全面、公平的考核制度，根据考核结果严格兑现奖罚，维护制度的权威性，同时将考核压力传导，引导员工行为朝着有利于公司实现目标的方向发展。

三、X勘察企业责任成本管理的实践

X勘察企业是一个以测量和地质钻探为主营业务的生产单位。考虑到有些项目自有钻机及人员基本已满负荷运转，无法长途调遣，X企业在全面衡量工期、生产进度及生产成本的前提下，通过对责任成本管理理论核心思想的消化理解及关键点的控制把握，决定在保证安全、质量的基础上采用项目工程队的责任成本管理模式进行钻孔承包，并构建了一套基本的流程体系。

（一）建立项目责任成本的管理组织机构

1. 管理机构的具体人员设置应根据公司的组织机构、各部门的管理权限及项目的具体管理需要来确定，同时需设立责任成本管理办公室或指定具体部门及人员负责责任成本管理的具体工作。

2. X勘察企业责任成本管理机构由公司总经理、副总经理、总会计师、纪委、计划经营部、各生产部门负责人组成。

3. X勘察企业指定计划经营部及财务部为责任成本的管理部门，负责推动各项具体工作的开展。

4. X勘察企业所属生产部门为项目责任成本的执行机构，负责在授权范围内严格执行公司相关制度。

（二）确定责任中心，明确各自的权利与义务

1. 根据划分责任中心的原则，即可控性原则、权责利相结合原则及可核算原则，识别责任中心，划分责任范围，明确权限归属。

2. 项目为独立的责任中心，对具体可控成本费用的发生负责，主要包括严控现场费用及全方位保障施工质量。

3. 项目的责任人：工程队管理小组，负责项目工程队组建及施工等具体事项的落实，由部门负责人、部门总工程师、勘探队队长、项目经理、技术负责人、安全生产监督员、质量管理员组成。

4. 工程队管理人员必须由公司员工担任，明确指定项目工程队管理人员及其职责，负责质量、安全及环境保护，保证最终资料的高标准、高质量。

（三）编制切实可行的责任预算

1. 责任预算的编制按照责任范围进行分解，两者保持高度统一，当责任范围发生变化，须及时调整责任预算。

2. 责任预算由计划人员、财务人员及项目经理等相关人员共同编制，并经责任成本管理组织机构审核批准方可执行。

3. 编制预算包括项目的收入、成本及利润。其中，成本指项目现场费用、税金及该项目应承担的其他间接费用。现场费用包括现场人员费用、材料费、差旅费、设备租赁费、交通费、委外费、雇工劳务费及其他费用；税金按项目收入的一定百分比计算编制；间接费用按项目收入的一定百分比计算编制。

4. 如发生项目工程量变动、突遇自然灾害、采购大型设备等重大临时或偶然事件的，各部门应提出项目预算调整申请。如在实际执行过程中业主增加了工作量，并且现场工作难度超出了预期，则应根据公司规定对相关项目的预算进行调整说明，在责任成本管理机构审核批准后执行。

（四）加强项目实施过程中关键性工作的管控

在勘察项目的施工过程中，责任成本目标能否实现在很大程度上取决于人、材、机等资源的利用是否合理。因此，为促进责任成本管理的顺利实现，应针对人、材、机等费用进行严格管控，通过以下具体方式进行：

1. 劳务的控制与管理

（1）勘察项目主要通过三种劳务方式完成：一是委托给具有相应资质的正规勘察单位；二是选派自有职工进行管理，在项目现场临时雇用一定数量的零散人员完成；三是采用项目工程队的管理模式。

（2）自有职工选择：根据公司职工在手工作量及工作能力的双重考虑，通过协商的方式指定。

（3）项目工程队的选择与管理：

①项目工程队的组建应本着“管理有效，监控有力”的原则，切实满足项目管理和现场作业需要，根据所需工种、数量等进行招用。

②选择范围：长期合作并具有扎实专业技术、踏实工作作风的工程队伍择优选取。

③选择方式：通过电话联系与对方达成意向，并召开会议对承包单价进行评审，形成“项目工程队承包单价评审表”。

④签订《工程勘察劳务承包协议》、《工程勘察安全及环境保护保证协议书》及《工程勘察质量保证协议书》，明确标的物、承包期限、双方责任与义务、付费标准和支付方式、安全生产、职业健康及环境保护的责任要求，明确划分各自的责任归属。

⑤开工前由技术负责人、安全生产监督员进行技术交底、安全环保交底及培训，并做好相关记录。

⑥工程队管理小组要对各个工程队的生产流程进行全方位控制，并做好各种记录。

⑦与各个工程队进行结算。

2. 加强对材料的管控，向节约材料要效益
现场材料的管控分两种模式：一是大宗材料由项目部负责统一采购供应，其他零星材料由工程队自行采购，项目部承包单价；二是由工程队承包，其自行采购使用和控制，超支不补，节约自留。

为促进责任成本目标的顺利实现，应对自购材料费用严加管控。一是在材料采购中，货比三家，充分调研价格信息，且尽量取得增值税专用发票；二是对材料的质量严格把控，防止以次充好；三是在材料的使用过程中，严格执行预算，超支又无合理理由的部分由相关责任人负责，节约部分对责任人进行奖励，促进成本节约目标的实现。

3. 机械设备的控制与管理

机械设备管理的内容包括自有机械设备和租赁设备管理。

(1) 自有设备管理

①原则：统一申请、统一购置、统一折旧、统一调配、统一处置。

②各项目组根据工作量、工期及施工组织安排制定设备使用计划。

③做好设备进场验收，填写交接记录。

④实行定机、定人、定岗，将设备的安全使用、维护、保管工作落实到具体责任人。

⑤合理安排设备的存放场所，维护资产的安全、完整。

⑥建立各类管理台账，完善设备技术档案。

(2) 租赁设备

①租赁设备需各部门相关领导及项目经理签字审批，方可租赁。

②租赁合同中应列明设备名称、型号、数量、价格、付款条件、工作内容、质量标准、安全标准、设备到达时间和地点，优惠条件及使用环境等条款。

③工程队管理小组指定专人负责租赁设备的质量、安全及维护。

④做好租赁设备工作量的登记及费用结算工作。

4. 资金的控制管理

(1) 一定金额以上的资金必须采取银行转账，不允许支付现金。

(2) 劳务承包费用按实际完成工作量并依据工程进度支付。

(3) 劳务承包人按要求提供正规发票。

(4) 自有职工借支备用金、报销差旅费等严格按照规定执行。

(5) 现场成本费用支出，在预算范围内，按相关规定执行。

(6) 对超出预算的支出项目，未履行追加程序的，一律不予支付。

(7) 项目结束，及时与业主互认工作量，确认债权、债务。

(五) 责任成本管理的监督与考核

1. 责任成本监督制度

(1) 责任成本监督主要针对以下内容开展工作：责任预算编制的合理性、各项成本费用支出的必要性、关键工作流程的可控性、技术资料的完整性、项目管理的有序

性等。

(2) 监督的方式主要有：审核批准、访问员工、查阅资料及现场核查等。通过对项目施工全流程的严格把控，实现对项目责任成本管理过程及其效果的全方位监督。

(3) 企业相应管理部门应加强对预算执行的动态监控，严格按照预算做好日常控制，定期就预算的执行情况与责任部门沟通，对超预算又无审批手续的支出，不予列支。

(4) 项目结束之后，相关部门应总结预算执行过程中的经验及不足，分析尚存在压缩空间的成本费用支出，为企业进一步挖潜增效打好基础。

2. 责任成本考核制度

(1) 考核原则：公开、公平、公正，评价结果要能反映员工所得薪酬与工作业绩之间的匹配关系。

(2) 考核方式：分层考核与集中确定相结合。其中，分层考核是从上到下的考核，如项目分管领导考核项目经理，项目经理考核现场施工人员；集中确定是指分层考核完成后，对其考核结果进行最终讨论确定，如项目分管领导对项目经理的考核结果由责任成本管理机构讨论沟通后最终确定。

(3) 奖罚方式：根据责任预算对各勘察项目进行考核，对节支部分全额兑现，超支部分对相应责任人进行处罚。

四、结语

X勘察企业大力推行责任成本管理以来，针对自有设备完成项目采用内部承包制核算，避免了因项目责任人管理水平参差不齐造成的项目利润难以把控的局面，提前锁定了项目利润；将项目工程队置于公司的监管之下，不仅提高了企业的生产规模和能力，还使得有些项目在极其困难的情况下仍能保持略微盈利。

责任成本管理搭建了项目管理与个人权责利的桥梁，唤醒了生产一线职工的积极性和能动性，极大地提高了勘察企业现场成本的管控能力及利润保有能力，为企业的可持续发展奠定了基础。

作者单位：陕西铁道工程勘察有限公司

主要参考文献

1. 徐荣华，但汉平，屈志凤. 施工企业项目成本管理问题初探—基于全过程成本控制理论的思考. 财会通讯. 2018 (23)

风电企业在建工程转固的案例探析

■ 毛 颖



一、引言

在建工程转固定资产（以下简称“在建工程转固”）是企业会计核算中重要的一环，它预示着企业的资产达到了预定可使用或可销售状态，是企业由基建转入运营的标志。对于预定可使用或可销售状态，会计准则规定可从几个方面进行判断：1、符合资本化条件的资产的实体建造（包括安装），或生产工作已经全部完成或者实质上已经完成；2、所购建或者生产的符合资本化条件的资产与设计要求、合同规定或者生产要求相符或者基本相符，即使有极个别与设计、合同或者生产要求不相符的地方，也不影响其正常使用或者销售；3、继续发生在所购建或生产的符合资本化条件的资产上的支出金额很少或者几乎不再发生。与此同时，购建或者生产符合资本化条件的资产需要试生产或者试运行的，在试生产结果表明资产能够正常生产出合格产品，或试运行结果表明资产能够正常运转或者营业时，应当认为该资产已经达到预定可使用或者可销售状态。

企业会计准则规定，自行建造固定资产的成本，由建造该项资产达到预定可使用状态前所发生的必要支出构成。因此，如何确定预定可使用状态的时点、核算必要的支出是在建工程转固核算准确性的关键。

二、案例分析

（一）案例介绍

A公司是一家风电企业，经批准的经营范围为风力发电项目开发、建设、运营、售电的经营管理及提供发电项目开发、建设、运营技术服务。目前A公司辖下有一期（建设容量50 MW）、二期（建设容量40 MW）两期项目，分别于2015年5月、2017年2月正式转入商业运营。本文以二期项目为例，探析风电项目在建工程转固的核算处理。

（二）确定预定可使用状态时点

根据A公司下发的《会计政策与核算办法》的规定，电力行业的新建风电机组在通过试运行并完成与厂家合同约定的试运行小时数且签订预验收证书（或相同性质的书面验收文件）时，即认为达到预定可使用状态。A公司二期项目于2017年2月15日正式与风机厂家签订预验收证书，完成240小时的试运行时长，正式转为商业运营。因此，2017年2月15日即为二期项目达到预定可使用状态时点。

（三）核算在建工程的必要支出

1. 在建工程转固暂估的核算原则

在建工程转固，应该按照以下原则确定转固金额：

（1）一般应以合理预计的工程完工的总支出暂估转固，并以工程概算各类固定资产的金额，将预计总支出计入各类固定资产。

（2）如果财务部门难以取得相关资料预计工程总支出，可用工程概算的金额及类别暂估计入固定资产。

（3）对于有充分依据确定在建工程全部支出金额的，直接按照各类别支出金额转入固定资产，不用进行暂估。

2. 梳理合同，进行资产类别分类

A公司二期项目于2015年7月获得发改委工程核准批复，批准建设容量40MW，设备采用单机容量2,000KW的风力发电机组20台。截止2017年2月15日，20台风机均通过240小时试运行，正式进入商业化运营。

表1 风电行业在建工程分类明细

项目分类	工程名称	工程内容
建筑工程	发电场工程	风电机组、箱变、集电线路基础工程
	升压变电站工程	主变压器、电气设备、配电设备基础工程
	房屋建筑工程	生产建筑工程、辅助生产建筑工程
	交通工程	公路（含进场道路、沥青路面等）
	其他工程	环保工程、水土保持工程等
设备及安装工程	发电设备及安装工程	风机机组、塔筒、变电站、集电线路等
	控制设备及安装工程	监控系统、通信系统
	其他设备及安装工程	照明系统、消防系统、接地、风功率预测等
施工辅助工程	施工交通工程	场内道路
	施工供电工程	供电线路、供电设施
	施工供水工程	水池等
	其他辅助工程	风机安装平台、吊装设备费
其他费用	项目建设用地费	建设用地费（含永久用地、临时用地）
	工程建设管理费	前期费、监理费、咨询费、保险费等
	生产准备费	人员培训、工具购置费、运转费
	勘测设计费	勘测费、设计费、编制费
	其他税费	水土保持设备补偿费

表2 二期主体在建工程转固底稿金额（单位：元）

资产类别	合同总价	进项税额	入账金额
房屋	826507.26	6895.48	819611.78
建筑物及构筑物	20716735.24	302181.92	20414553.32
风力发电机组	179522614.62	23425315.82	156097298.80
配电线路	19661838.65	745320.18	18916518.47
变电配电设备	7375267.82	661636.45	6713631.37
长期待摊费用	10574473.00	0	10574473.00
无形资产	586208.70	0	586,208.70
合计数	239263645.29	25141349.85	214122295.44

表3 调整后的二期在建工程转固金额（单位：元）

资产类别	入账金额	合计数	待摊费用	摊入费用	转固金额
房屋	819611.78	202961613.741	26216773.29	105870.15	925481.93
建筑物及构筑物	20414553.32	202961613.74	26216773.29	2636970.15	23051523.47
风力发电机组	156097298.80	202961613.74	26216773.29	20163258.55	176260557.35
配电线路	18916518.47	202961613.74	26216773.29	2443467.35	21359985.82
变电配电设备	6713631.37	202961613.74	26216773.29	867207.10	7580838.47
长期待摊费用	10574473.00				10574473.00
无形资产	586208.70				586208.70
合计数	214122295.44			26216773.29	240339068.73

根据风电行业的特点，可以将风电的在建工程支出分为建筑工程、设备及安装工程、施工辅助工程及其他费用四个大类，各大类包含的工程明细具体如表1所示。

按照工程支出的类型，梳理所有二期签订的合同，将资产划分为房屋、建筑物及构筑物、风力发电机组、输电线路、配电线路、变电配电设备、通信线路及设备、自动化控制及仪器仪表、检修维护设备、长期待摊费用、生产管理工具、无形资产等11个大类。根据各个合同的具体性质和金额，分别计入不同的资产类别。

3. 核对合同履行金额，确保账务业务相符
财务部与风电场商务人员密切配合，共同完成合同的梳理及合同履行情况的核对，确保账务与业务的一致性。财务部需要从ERP系统内导出总账明细账及试算平衡表，筛选出所有包含二期项目段值的在建工程账面数据；与此同时，风电场商务人员需要提供合同履行台账（包含合同金额、发票开票数据、付款数据）。将合同履行数与账面数进行核对，一方面确保入账金额的准确性，另一方面确定合同未履行完毕尚需暂估的剩余金额。

在筛选完二期项目所有在建工程总账明细账及试算平衡表后，得到截至2017年2月15日的二期在建工程账面数为207418,31.48元，核对合同履行数及账面数，确定合同类在建工程账面数为192435376.88元，非合同类为14983154.60元。根据合同签订金额，尚有32920537.25元不含税合同金额未履行完毕，该部分金额需要以暂估的形式计入在建工程，结转进入固定资产。

4. 确定主体金额与分摊费用，准确核算资产原值

受到行业的限制与影响，风电项目主要以风机、房屋、构筑物、变电配电线路等资产为主体，需要将相关的主体合同全部计入对应的资产原值。对于部分征地合同，长期的合同征地金额计入无形资产分摊，临时的征地合同金额计入长期待摊费用分摊。而针对其他非主体类的合同，如服务合同、设计合同、咨询合同等不能准确划分为某类主体的金额需要汇总计入待摊费用，按照一定的标准摊入主体资产的原值中去。经过对资产合同的梳理，同时暂估未履行完的合同金额，形成二期主体在建工程转固的底稿金额，如表2所示。

由表2可知，二期在建工程账面数为207418531.48元，暂估未履行完毕的合同金额为32920537.25元，本次需要在在建工程转固的

金额为240339068.73元。鉴于主体工程的转固金额为214122295.44元，通过间接法可以得到非主体需要待摊的费用为26216773.29元。另一方面，由于无形资产、长期待摊费用为征地款费用，摊入非主体待摊费用并不合适，需要将该部分从合计数中扣除。因此，经过调整之后，二期主体在建工程的底稿数据发生变化，具体明细如表3所示。

从表3可以看出，主体资产的合计数202961613.74元是入账金额的合计数扣减长期待摊费用与无形资产入账金额之后的结果，摊入费用的金额按照入账金额占合计数的比例摊入待摊费用的，转固金额为入账金额与摊入费用之和，这样在原有主体资产的原值基础上增加了非主体资产的费用，使得转固金额更趋合理。

5. 形成转固方案，进行账务处理

在确认二期各资产的转固金额后，可以形成转固方案并进行账务处理。由于二期项目是在2017年2月15日一次性转固，可以将在建工程期末数一次性全额转入固定资产。如果无法一次性转固，需要按照风电转运营的装机容量与总容量的比例依次结转。

因此，二期在2017年2月15日正式转入商业运营，形成在建工程转固方案具体账务处理过程为：

借：固定资产-房屋及建筑物925481.93
 固定资产-房屋及建筑物23051523.47
 固定资产-机器及仪表-风力发电机组176260557.35
 固定资产-机器及仪表-配电线路21359985.82
 固定资产-机器及仪表-变电配电设备7580838.47
 长期待摊费用-原值-其他 10574473.00
 无形资产-土地使用权586208.70
贷：资产系统中转-增加/调整-固定资产240339068.73
 借：资产系统中转-增加/调整-固定资产240339068.73
 贷：在建工程-其他-转出固定资产-二期

240339068.73

三、案例总结

在建工程转固是企业达到预定可使用状态，正式投产运营的标准，它的准确核算对公允反映业务的实质有重要作用，并在日后的运营中通过折旧影响企业的损益。通过对A公司二期项目在建工程转固的案例分析可以看出，在核算的过程中以下几点尤为关键。

1. 合同的梳理必须全面、完整、准确

企业的发展源于企业与外部单位签订的各种合同，包括财务的账务处理亦是按照合同的条款，进行发票的开具、款项的支付等业务。在整理收集在建工程转固的数据时，务必保证相关项目所有合同的全面、完整、准确，确保入账金额与实际业务的一致性。只有资金流、业务流、发票流形成一致，才能准确的暂估合同未履行完毕的金额，为日后竣工结算少做调整打下坚实的基础。

2. 房屋、无形资产的核算需要重视

在编制在建工程转固的底稿时，相对其他资产，房屋和无形资产的核算更为重要。房屋的价值涉及到房产税的缴纳，它的准确核算关系到企业未来缴纳税款的多少，必须引起重视；另外，无形资产比其他主体资产特殊，它的摊销年限为50年，切忌将原本不属于无形资产的资产划分其中，以免给后期的核算带来困扰。

3. 结合业务做账，切忌闭门造车

在建工程转固的核算看似是财务部核算的工作，但其涉及的知识面远不止财务方面。要想准确做好在建工程的转固底稿和方案，必须对业务有充分了解，才能准确地对每个合同进行资产分类。根据资产分类，将属于该资产的合同进行汇总整理，形成资产金额。只有将业务融入账务，才能更为准确地核算出在建工程的必要支出。

作者单位：华润电力投资有限公司华南分公司

主要参考文献

1. 陈巧波. 新会计准则下在建工程核算研究. 中国乡镇企业会计. 2014(09)
2. 黄瑞华. 在建工程转增固定资产核算技巧与风险防范. 审计与理财. 2016(11)
3. 蒋美春, 龙丹丹. 在建工程结转固定资产风险透视与防范. 财会月刊. 2014(21)
4. 盛华惠. 浅谈在建工程转固定资产相关注意事项. 财经界(学术版). 2014(07)
5. 于水泉. 分析在建工程结转固定资产风险透视与防范. 现代经济信息. 2015(22)

财经信息 FINANCE & ECONOMY

中证协、中基协联合发布债券投资交易业务内控指引

2018年12月25日，中国证券业协会、中国证券投资基金业协会联合发布《证券基金经营机构债券投资交易业务内控指引》。主要内容包括：一是债券投资交易的总内控要求，包括建立相关制度与信息技术管理系统，实现业务统一归集与全程留痕。二是内控体系的构建要求，包括规范业务部门、风控合规部门及后台部门职责划分，禁止关键岗位混同操作，坚持做好各业务条线隔离工作。三是风险、业务与人员管理的具体内控要求，包括要求证券基金经营机构建立风险指标体系、债券库及交易对手库制度；业务管理实施逐级授权管理，对现券、回购、远期及借贷交易等业务进行差异化管理；细化债券投资交易人员资质、信息公示及薪酬递延等方面规定。（摘自中国证券业协会网站）

中国全面实施市场准入负面清单制度

国家发展改革委、商务部2018年12月25日发布《市场准入负面清单(2018年版)》。这标志我国全面实施市场准入负面清单制度。清单主体包括“禁止准入类”和“许可准入类”两大类，共151个事项、581条具体管理措施，与此前的试点版负面清单相比，事项减少了177项，具体管理措施减少了288条。其中，禁止准入类事项4项。分别是法律法规明确设立的与市场准入相关的禁止性规定，《产业结构调整指导目录》中禁止投资和禁止新建的项目，以及“禁止违规开展金融相关经营活动”“禁止违规开展互联网相关经营活动”。许可准入类事项共147项。对于许可准入类事项，由市场主体提出申请，行政机关依法依规作出是否予以准入的决定，或由市场主体依照政府规定的准入条件和准入方式合规进入。（摘自新华网）

22部委联手惩戒会计领域违法失信责任主体

国家发改委、央行、财政部等22部委2018年12月25日联合签署了《关于对会计领域违法失信相关责任主体实施联合惩戒的合作备忘录》。联合惩戒对象主要指在会计工作中违反《会计法》《公司法》《证券法》，以及其他法律、法规、规章和规范性文件，违背诚实信用原则，经财政部门及相关部门依法认定的存在严重违法失信行为的会计人员。联合惩戒措施包括：罚款、限制从事会计工作、追究刑事责任等惩戒措施；记入会计从业人员信用档案；通过财政部网站、“信用中国”网站及其他主要新闻网站向社会公布；实行行业惩戒；限制取得相关从业任职资格，限制获得认证证书；依法限制参与评先、评优或取得荣誉称号；依法限制担任金融机构董事、监事、高级管理人员等。（摘自中国经营网）

财政部印发《地方政府债务信息公开办法》

近日，财政部印发《地方政府债务信息公开办法》。《办法》明确了地方政府债务预决算信息公开、地方政府债券信息公开等要求，强化信息公开监督等。主要内容：一是明确预决算地方政府债务信息公开要求。要求地方结合预决算公开工作，随同预算、调整预算、决算一并公开本地区、本级及所属地区地方政府债务限额及余额，债券发行、安排使用及还本付息等信息。二是规范地方政府债券信息公开内容。明确并细化了地方政府债券发行安排、发行信息、存续期及重大事项信息公开内容。三是强化监督机制。明确将地方政府债务信息公开情况纳入地方政府债务绩效评价范围。（摘自财政部）

港交所全年IPO上市数量和募资额双冠全球

据安永最新发布的报告，港交所全年IPO上市数量和筹资金额双冠全球。券商中国记者统计，2018年香港市场共有205家公司首发上市，创同期历史新高；筹资金额2877.57亿港元，同比增加100.39%。大项目集中在下半年上市，大中型IPO家数和集资金额都较去年显著增长，新股破发，科技、传媒和通信企业上市筹资金额列排名第一，是今年港股IPO的显著特点。安永分析认为，允许拥有同股不同权架构的公司上市，以

财经信息 FINANCE & ECONOMY

及允许未能通过主板财务资格测试的生物科技公司上市，这两大上市新政是港股IPO活跃的政策动力。（摘自中金在线）

国务院发布推广第二批支持创新相关改革举措

国务院办公厅日前印发《关于推广第二批支持创新相关改革举措的通知》提出，将在全国或京津冀、上海、广东（珠三角）、安徽（合芜蚌）、四川（成德绵）、湖北武汉、陕西西安、辽宁沈阳等8个区域内，推广第二批支持创新相关改革举措23项。知识产权保护方面，推广知识产权民事、刑事、行政案件“三合一”审判；省级行政区内专利等专业技术性较强的知识产权案件跨市（区）审理；以降低侵权损失为核心的专利保险机制；知识产权案件审判中引入技术调查官制度。科技成果转化激励方面，推广以事前产权激励为核心的职务科技成果权属改革；技术经理人全程参与的科技成果转化服务模式；技术股与现金股结合激励的科技成果转化相关方利益捆绑机制等。科技金融创新方面，推广区域性股权市场设置科技创新专板等。（摘自经济参考报）

机构普遍预测2019年中国GDP增速在6.3%左右

1月4日，交通银行金融研究中心发布报告《2019年中国宏观经济金融展望》。报告预计，2018年经济增速在6.6%左右，2019年经济增速可能在6.3%左右。在此前的1月3日，北京大学光华管理学院发布报告《2019年中国经济展望》，预测2018全年中国GDP增速应能保持在6.5%以上，2019年中国GDP增长目标在6.0%-6.5%之间，实际增长率为6.3%。此外，记者查询公开数据后发现，10家券商对2019年GDP增速平均预测值为6.3%。其中，国海证券给出了最高的预测，预计2019年中国GDP增速为6.5%，联讯证券、华泰证券、广发证券、平安证券一致预测2019年中国GDP增速为6.3%。交通银行发布的报告认为，2019年中国经济增速可能前低后稳。当前宏观政策已经开始逆向调节，且力度在不断加大。（摘自中国金融信息网）

三部委发文圈定服务外包重点产业

1月10日，《服务外包产业重点发展领域指导目录》率先完成修订并印发。新版目录圈定了服务外包的23个重点领域，相关产业利好将加速释放。据悉，新版目录共涉及软件研发服务、集成电路和电子电路设计服务、人工智能服务、金融后台服务、大数据服务、医药和生物技术研发服务等23个重点发展领域。其中，8个领域属于信息技术外包（ITO）范畴，6个领域属于业务流程外包（BPO）范畴，9个领域属于知识流程外包（KPO）范畴。商务部中国服务外包研究中心服务经济研究部副部长李爱民表示，新版目录增加了人工智能服务、大数据服务、金融后台服务、维修维护等新领域，这将有利于引导更多服务企业“走出去”，广泛参与国际分工，形成服务外包产业可持续发展的新力量，培育产业新的增长点。（摘自经济参考报）

国资委推行职业经理人制度等改革

1月4日，国资委在回复网友互动时表示，下一步，试点企业要深刻领会开展国有资本投资公司试点的重要意义，准确把握改革的关键环节，打造国有资本投资公司升级版。要坚持和加强党的全面领导，加大授权放权力度，最大程度激发各级企业内在活力，同步开展落实董事会职权、推行职业经理人制度等多项改革，充分发挥综合性改革的乘数效应。国资委要求，要按照国有资本授权经营体制改革方向，加大授权放权力度，最大程度激发各级企业内在活力。要发挥市场化运作专业平台作用，优化中央企业国有资本布局结构。要强化集团总部在战略引领、资本运作、风控合规、审计监督等方面的职能，全面提升集团管控能力。要同步开展落实董事会职权、推行职业经理人制度等多项改革。（摘自证券时报）

财经信息 FINANCE & ECONOMY

全面与进步跨太平洋伙伴关系协定正式生效

由11个国家签署的“全面与进步跨太平洋伙伴关系协定”(CPTPP)2018年12月30日正式生效。2018年3月,日本、加拿大、澳大利亚、智利、新西兰、新加坡、文莱、马来西亚、越南、墨西哥和秘鲁在智利签署CPTPP。该协定迄今获得一半以上、即6个签署国(日本、墨西哥、新加坡、加拿大、新西兰和澳大利亚)的立法机构批准,按规定于30日生效。根据这份协定,签署国将撤销或削减工业品和农产品的关税,在贸易和投资领域提供便利措施。另外,各国还将合作降低手机国际漫游资费,取消跨境数据交换限制,共同制订禁止网络交易诈骗行为的法令等。CPTPP覆盖4.98亿人口,签署国的国内生产总值之和占全球经济总量的13%。(摘自新华网)

2018年日本企业并购总额达29万亿日元 刷新历史记录

日本并购咨询公司乐国富(RECOF)1月4日发表统计结果称,2018年日本企业参与的并购案总金额达到29.8802万亿日元(约合人民币1.8929万亿元),是2017年13.4万亿日元的约2.2倍。2018年日本企业海外大型收购案增加,这是自1999年达到18.1041万亿日元以来,时隔19年再次刷新历史记录。据悉,单笔并购案金额最高的是日本武田药品工业以约7万亿日元的价格收购爱尔兰制药巨头希雷公司(Shire)。此外,日本软银集团通过卖出美国移动运营商斯普林特公司(Sprint Corporation)股份,运营和沙特政府等方面共同设立的10万亿日元的“软银愿景基金(SoftBank Vision Fund)”,使与并购相关的交易总额超过了9万亿日元。(摘自人民网)

美联储:对进一步加息抱有耐心 加息立场更为谨慎

美联储公布的2018年12月会议纪要显示,政策制定者在是否进一步加息问题上的立场比政策声明所反映的更为谨慎。许多与会者认为,尤其在通胀压力较小的环境下,美联储可以对进一步的政策紧缩抱有耐心。会议记录显示,投票的官员赞成用“进一步增加一些”来表明他们认为幅度相对有限的渐进加息可能是合适的。官员们一致认为货币政策没有预设轨道。纪要显示,如果未来的信息促使对经济前景和随之而来的风险进行有意义的重新评估,无论是向上还是向下,他们的政策前景都将发生变化。与会者讨论了经济前景的五个明显下行风险,包括:全球增长降幅超出预期;财政刺激措施的更快速消退;贸易紧张局势加剧;金融状况进一步收紧;货币政策紧缩带来的负面影响超出预期。(摘自汇通网)

英国将每年新增逾200亿英镑用于医疗体系改革

英国政府1月7日公布《国民保健制度(NHS)长期计划》,将在2023/2024年度之前每年新增205亿英镑用于英格兰地区NHS改革。英国首相特雷莎·梅曾指出,“脱欧”后,英国无需每年向欧盟输送巨额资金,从而收回对资金的控制权,使公共财政更为强大,对NHS的额外支出承诺也因此成为可能。希望通过该计划使NHS继续成为世界上最好的医疗服务体系之一。这份长达136页的改革计划致力于提升治疗方案的针对性和有效性、加快急诊就医速度、及早发现癌症、推动全民保健、强化社区医疗服务、加大数字技术应用、改善心理健康服务等。英格兰地区NHS首席执行官西蒙·史蒂文斯指出,NHS目前有10万个职位处于空缺状态,新增资金中很大一部分将用于资助未来10年内增加的医生和护士。(摘自中国金融信息网)

德国2018年金融科技风险投资创新高

德国联邦外贸与投资署1月8日援引德国巴尔科咨询公司最新报告说,2018年德国金融科技成为风险投资的“宠儿”,全年吸引投资达11亿欧元,创历史最高纪录。德国联邦外贸与投资署总经理罗伯特·赫尔曼表示,这显示了投资者对德国金融科技的巨大兴趣,也显示了德国金融科技的活力,以及德国作

财经信息 FINANCE & ECONOMY

为高科技投资地的吸引力。报告显示，这是德国金融科技初创企业吸引投资额首次突破10亿欧元，比2017年大幅增长55%。2018年第四季度增长尤为明显，投资额达3.53亿欧元，同比增长一倍。（摘自新华网）

经济弱于预期 欧洲央行难弃宽松政策

1月15日，欧洲央行行长德拉吉在欧洲议会发言时表示，近期欧元区经济发展势头弱于预期，全球风险带来的不确定性仍然突出，仍需要维持货币宽松刺激政策。德拉吉称，“仍然需要大量货币刺激政策来支撑国内物价压力和整体通胀的进一步增长。”欧洲央行可以通过维持目前超低利率（-0.4%），以及对到期债券进行再投资来提供所需的货币刺激。德拉吉还警告说，近期，英国“脱欧”、全球贸易关系紧张以及多边体系遭到挑战，这些事件带来的不确定性正在损害企业和消费者信心。然而，分析人士认为，虽然德国经济已经连续第九年实现增长，但正如德国联邦统计局在报告中指出，增长已失去动力。（摘自经济参考报）

世界经济论坛报告呼吁更多国际合作以应对风险

世界经济论坛1月16日在伦敦发布的《2019年全球风险报告》认为，全球风险和挑战日益增多，但应对挑战的国际合作仍然不足。报告认为，从全球增长放缓、经济不平等、气候变化到地缘政治紧张和第四次工业革命，当今世界面临越来越多复杂和相互关联的挑战，各国若不携手将无法应对所有挑战。报告指出，2019年世界经济增长将持续受到地缘因素影响，经济对抗的风险可能加大，多边贸易规则或将进一步受到侵蚀。报告还说，环境风险依旧是受审者最关切的长期威胁，包括生物多样性受损、极端天气事件、应对气候变化措施失败以及自然灾害等。世界经济论坛总裁博尔格·布伦德表示，鉴于2019年全球贸易和经济增长面临风险，世界比以往任何时候都更需要加强合作。各国需要协调一致、齐心协力来保持增长。（摘自中国金融信息网）

“脱欧”协议遭弃 英金融商界无所适从

英国议会下院1月15日投票否决了此前英国政府与欧盟达成的“脱欧”协议。面对投票前后局势的扑朔迷离，金融市场观望气氛浓重，英镑当天先抑后扬；英国工商界人士呼吁政府立即采取有效行动，尽快拿出新的“脱欧”方案。15日晚投票结果公布后，一小时之内英镑对美元汇率收复当天失地，随后小幅上涨，英镑对欧元汇率则一度上升0.6%。货币分析师卢克·特海瓦耶认为，“脱欧”协议遭否决将让事情变得更加混乱，可能产生一系列不同的“脱欧”结果。对英镑来说，最坏的情况是议员们未批准首相的新“脱欧”方案，英国遭遇“无协议脱欧”。“但如果投资者认为这或许会让‘脱欧’延期或者英国‘不脱欧’，那么对英镑来说是利好。”（摘自中国金融信息网）

2018年印度私募及风险投资大幅增长

安永会计师事务所1月14日发布报告说，2018年印度私募股权和风险投资金额及交易数量均较2017年大幅增长。印度《经济时报》当天援引安永的最新报告报道，并购和创投增加推动2018年印度国内私募股权和风险投资规模扩大。与2017年相比，2018年印度私募股权和风险投资总投资额增长35%至351亿美元，交易量增长28%至761宗。报告还显示，2018年印度私募及风险投资市场资金退出总额为260亿美元，较2017年增长近一倍，几乎相当于之前三年资金退出额的总和。（摘自中国金融信息网）