管理体系认证费用的会计处理

石家庄铁道学院　郝成林　刘世英

管理体系是指企业根据自身生产经营的特点,按照国际标准化组织或国家有关机构制定的质量管理体系(ISO9000)、环境管理体系(ISO14000)以及职业健康安全管理体系(OHSAS18000)等标准建立、实施、保持并持续改进的一套文件化的系统管理制度。企业通过国家认可的认证机构的审核后,取得相应的管理体系认证证书。笔者拟对管理体系认证费用的会计处理作以下探讨。

一、现有管理体系认证费用会计处理方法的局限性

第一,未被列入无形资产确认范围。企业通过管理体系的认证,既可以促使企业的管理水平不断提高,又能向社会公众传达企业良好的社会形象,所以多数企业认为适应本企业生产经营实际情况的管理体系也是企业一项重要的无形资产。但《企业会计准则——无形资产》将管理体系排除在无形资产确认范围之外。

第二,对支出直接进行确认。由于目前的会计制度和会计准则对于管理体系建立、认证以及后续支出的会计处理并没有做出明确的规定,管理体系认证费用在计量上也存在较大难度,因而企业往往简单地采用费用化处理方法,直接将支出作为确认依据和计量结果。

第三,会计报表附注的披露方式五花八门。已通过认证的企业往往只披露该企业通过认证的过程,而对建立和实施过程中发生的费用、企业在管理体系的保持和持续改进方面取得的绩效避而不谈。

二、管理体系认证的相关费用

管理体系认证费用具有多样性。企业获取管理体系认证证书,一般要经过咨询和认证两个阶段。

咨询阶段由企业聘请经国家认可的咨询机构辅导企业建立并实施管理体系,包括:制定一套完善的文件化的管理制度;对企业的管理层、普通员工进行培训;指导企业有关部门和员工熟悉并掌握有关管理体系的要求等。咨询过程主要发生以下费用:①咨询合同费;②咨询人员的差旅费、食宿费;③企业内部人员的工资、加班费;④文件编制、印刷费;⑤员工培训费(包括内审员培训费用);⑥为达到标准要求而购建的设备设施费等。

认证阶段由企业聘请经国家认可的认证机构对企业建立和实施的管理体系进行审核,以验证企业的管理体系的符合性、有效性,并颁发认证证书。该阶段会发生的费用主要有:①认证合同费。虽然各个认证机构所规定的合同内容有较大的差别,但在认证合同中一般都会包括认证申请费、审核费、年金以及监督审核费等内容。认证申请费为一次性发生的费用,审核费根据管理体系审核要求的不同可以分为一次费用和两次费用,年金是认证机构每年度向获证企业收取的管理费用,监督审核费则是在认证证书有效期内的定期审核费用。②审核人员的差旅费、食宿费。③陪同人员的差旅费、食宿费。在审核过程中受审核方需要指定专人陪同审核员到相关现场或部门审核,主要起到联络、向导和见证的作用。④不符合项整改费用。审核员在审核结束后会根据所发现问题的严重程度判定不符合项,一般分为严重不符合项和一般不符合项。受审核方要按照规定的整改时间要求进行整改,期间发生的各种费用即为不符合项整改费用。⑤资料印刷、邮寄费。⑥为达到标准要求而购建的设备设施费等。

三、管理体系认证费用资本化和费用化的选择

以上这些费用究竟哪些可以作为无形资产确认、哪些可以作为当期费用确认涉及到资本化和费用化的选择问题。

资本化处理方法的合理性在于遵循了配比原则。管理体系的建立和实施是为了提高企业的管理水平、创造更高的收益。因此,按配比原则,可将影响管理体系正常运行的支出作为资本性支出,在未来收益期内分摊。如果不实行资本化,则对企业未来拥有的超额获利能力难以解释,也会对信息使用者产生误导。资本化的主要缺点是不符合稳健性原则。因为管理体系的运行有赖于组织的执行人、管理制度和外界环境,所以管理体系虽与未来的收益有一定的关系,但这种收益能否取得具有高度的不确定性。

费用化处理方法的合理性在于遵循了稳健性原则。另外,这种方法也易被会计人员所掌握。但是,费用化的处理方法同样会暴露一些无法回避的问题:①不符合配比原则。企业在会计核算时,收入与其成本、费用应当配比,同一会计期间的各项收入与其相关成本、费用,应当在该会计期间内确认。费用化的处理方法会严重低估无形资产的价值,不符合配比原则。②不符合真实性原则。真实性原则要求企业会计核算以实际发生的交易或事项为依据,如实反映企业的财务状况、经营成果和现金流量。我国会计准则规定将管理体系认证费用作为当期损益,显然歪曲了企业的财务信息。

所以,可以根据管理体系认证费用的性质确定哪些作为无形资产予以资本化,哪些作为当期损益予以费用化。根据目前会计制度和会计准则的规定,咨询费、员工的培训费、差旅费和食宿费等纳入管理费用核算。因此笔者建议,将企业管理体系咨询费、员工的培训费纳入管理费用核算。为便于核算,可以在管理费用各相关明细科目下设立“管理体系”三级明细科目,即设立“管理费用——咨询费——管理体系”、“管理费

用——职工教育经费——管理体系”、“管理费用——公司经费——管理体系”、“管理费用——业务招待费——管理体系”科目等。这样,既有利于企业进行会计核算,也便于统计企业在质量、环境和职业健康安全方面的投入。

企业向内部员工支付的工资及加班费等计入应付工资。加班费按照加班工时和每工时单价计算确定。

另外,为通过认证购建的各种设施设备,根据其使用期限和单位价值计入低值易耗品或固定资产。例如:购置的个人劳动防护用品等计入低值易耗品;购建的水污染处理设备、安全专用设备以及检测设备等则计入固定资产。为清晰地反映每个管理体系的固定资产投入情况,可以分别设置“质量”、“环境”、“职业健康安全”等明细科目进行核算。其折旧或摊销以及减值等的核算按照《企业会计准则——存货》和《企业会计准则——固定资产》进行。

四、管理体系认证费用纳入无形资产核算的建议

根据《企业会计准则——无形资产》的规定,无形资产是指企业为生产商品、提供劳务、出租给他人,或为管理目的而持有的、没有实物形态的非货币性长期资产。管理体系认证证书是为管理目的而持有的,其有效期通常为3年,因此管理体系符合无形资产的定义。

管理体系在满足以下两个条件时,企业应将其确认为无形资产:①管理体系能够起到提高企业管理水平的作用,能够产生经济效益和社会效益;②为建立、实施、保持和持续改进管理体系的成本能够可靠地计量。

如果将管理体系确认为无形资产,则其计量方法是个难点问题。为此笔者建议,企业为建立、实施、保持和持续改进管理体系所支付的认证申请费、注册费、年金、审核费纳入无形资产核算。同时,企业为保持管理体系的正常运行,内部审核是一个关键环节。对内审员的资质目前虽然没有硬性规定,但内审员一般都是由专门的培训机构培训并颁发合格证书。认证审核时需要对内审工作进行评价,因此内审员的能力就显得非常重要。所以,应将企业内审员培训费用纳入无形资产核算。

在计量该项无形资产价值时应本着可靠、易确认的原则进行。因此,可以采用以下两种方法:

第一种方法:将直接与获得管理体系认证证书有关的费用和维持管理体系正常运行的费用纳入无形资产核算。管理体系无形资产入账价值=认证申请费+年金(3年)+审核费+监督审核费(3次)+内审员培训费。管理体系无形资产摊销方法:每年摊销额=管理体系无形资产入账价值÷3。在该种方法下,无形资产的摊销额就是无形资产各年列入管理费用的金额。

第二种方法:将直接与获得管理体系认证证书有关的费用纳入无形资产,而将后续支出在发生时确认为当期费用。管理体系无形资产入账价值=认证申请费+年金(当年)+审核费+内审员培训费。管理体系无形资产摊销方法:每年摊销额=管理体系无形资产入账价值÷3。在该种方法下,每年计入管理费用的金额=无形资产当年摊销额+当年年金+当年监督审核费。

例:某建筑施工企业进行质量、环境和职业健康安全管理体系认证工作,培养了10名内审员以维护管理体系的正常运行,培训费为4万元。其中:质量内审员培训费为1万元;环境内审员培训费为1.5万元;职业健康安全内审员培训费为1.5万元。聘请国内某认证公司进行审核,认证合同中约定:认证申请费为0.1万元,每年每个管理体系的年金为0.2万元,质量管理体系审核费为2万元,环境和职业健康安全管理体系审核费各为3万元,以后每次监督审核费为1万元,在证书有效期内共计需要监督审核3次。证书的有效期为3年。

第一种方法:管理体系无形资产入账价值=0.1×3+0.2×3×3+2+3×2+1×3×3+4=23.1(万元)。其中:质量管理体系无形资产入账价值=0.1+0.2×3+2+1×3+1=6.7(万元);环境管理体系无形资产入账价值=0.1+0.2×3+3+1×3+1.5=8.2(万元);职业健康安全管理体系无形资产入账价值=0.1+0.2×3+3+1×3+1.5=8.2(万元)。借:无形资产——管理体系——质量6.7万元、——环境8.2万元、——职业健康安全8.2万元;贷:银行存款23.1万元。

各年管理体系无形资产的摊销额 单位:万元

项目 年度	质量管理体系	环境管理体系	职业健康安全管理体系	合计
第一年摊销额	2.23	2.73	2.74	7.7
第二年摊销额	2.23	2.74	2.73	7.7
第三年摊销额	2.24	2.73	2.73	7.7
合　计	6.70	8.20	8.20	23.1

注:按照公式计算各管理体系会出现0.1万元的差额,本例为均衡起见,每年调整0.1万元。

第二种方法:管理体系无形资产入账价值=0.1×3+0.2×3+2+3×2+4=12.9(万元)。其中:质量管理体系无形资产入账价值=0.1+0.2+2+1=3.3(万元);环境管理体系无形资产入账价值=0.1+0.2+3+1.5=4.8(万元);职业健康安全管理体系无形资产入账价值=0.1+0.2+3+1.5=4.8(万元)。借:无形资产——管理体系——质量3.3万元、——环境4.8万元、——职业健康安全4.8万元;贷:银行存款12.9万元。

各年管理体系无形资产的摊销额 单位:万元

项目 年度	质量管理体系	环境管理体系	职业健康安全管理体系	合计
第一年摊销额	1.1	1.6	1.6	4.3
第二年摊销额	1.1	1.6	1.6	4.3
第三年摊销额	1.1	1.6	1.6	4.3
合　计	3.3	4.8	4.8	12.9

各年计入管理费用的金额 单位:万元

项目 年度	质量管理体系	环境管理体系	职业健康安全管理体系	合计
第一年计入额	1.1+1	1.6+1	1.6+1	7.3
第二年计入额	1.1+0.2+1	1.6+0.2+1	1.6+0.2+1	7.9
第三年计入额	1.1+0.2+1	1.6+0.2+1	1.6+0.2+1	7.9
合　计	6.7	8.2	8.2	23.1

以上两种方法在计入管理费用的总量上是一致的,第一种方法可以做到每年均衡,而第二种方法则不能做到。

如果在管理体系认证证书有效期内发生了认证暂停、认证撤销或认证注销等情况,则企业应该根据具体情况对管理体系无形资产价值作减值或转销处理。○