



## 坚守会计职业道德的重要性 会计信息披露中

广东汕头 来爱梅

### 一、会计职业道德的基本内容

会计职业道德是从事会计职业的人员所必须具备的素质，它是会计人员在会计工作中正确处理会计事项的行为规范，是调整会计人员职权与职责关系的思想武器。在会计这个古老而又充满活力的行业里，会计职业道德已成为现代会计理论体系中的重要组成部分。在我国，一般认为会计职业道德应包含以下四方面的内容：

**1. 会计的公正性。**会计的公正性就是指会计工作不应该受权势和偏见的影响，会计报表不应专门为任何特定个人或集团服务，而应当考虑所有相关者的利益。会计人员尤其不应屈从于企业的管理当局或业主——他们可能对会计程序的选择有更显著的影响。

会计是一个信息系统，但处于这个信息系统两端的

信息提供者和信息使用者的地位具有很大的不对称性。在市场经济越来越发达的今天，信息提供者和信息使用者应该处于平等的地位。但事实上会计信息使用者只能处于被动接受的地位，他们所获取会计信息的多少、会计信息质量的好坏都取决于企业会计信息提供者。所以，会计人员作为中介人首先要做到的就是公正，不要因为本身受雇于企业而忽视了广大外部信息使用者的利益要求。

**2. 会计的真实性。**真实性就是指会计人员应该把企业经营过程中的所有信息如实地、及时地提供给信息使用者，以便他们做出正确、及时的决策。

真实性是会计的生命，是会计存在的价值所在。不真实的会计信息不仅会阻碍资本的趋利性流动，影响资本市场的发展，甚至还会引起社会的动荡。因而，保持会计信息的真实性就成为了会计应遵守的信条，也成为社会公认的会计职业道德的构成内容。

**3. 会计的忠诚性。**忠诚就是“尽心竭力”。之所以对会计人员有此道德要求，是因为会计人员有双重受托责任，扮演着委托人和代理人之间的中介角色。因此，忠诚性也是双面的：其一是对管理当局的忠诚，即内忠诚，表现为完成管理当局所委托的责任，如实反映经营状况，直言不讳地指出企业存在的问题，提出合理化建议，严守商业秘密。然而这种忠诚并不是丧失独立性和人格，任由管理当局操纵摆布，而是在坚持客观、公正的立场和坚持会计原则的条件下忠心耿耿。其二是对企业委托人的忠诚，即外忠诚，表现为客观、公正地反

映受托责任的履行情况，为委托人决策提供相关的信息。外忠诚并不能给会计人员带来明显的经济利益，“忠诚”的会计人员还很可能会为了保护企业利益而冒犯管理当局。正是这一点，高尚的人格魅力，让会计人员的自我价值得到了最大限度的体现。

**4. 会计的勇敢性。**会计职业道德中的勇敢是指会计人员要有正义感，坚持原则，不畏强权，不谋私利，敢于直言，勇于披露真实信息。它是实现会计公正性、真实性、忠诚性的必要条件。正如美国著名会计学家利特尔顿在《会计理论结构》中所述：“我希望从事本职业的人们要有清醒的头脑和不屈不挠的勇气，去探求和说明真相。我们的职业一直有一个信念，即探求和说明真相。我们必须坚持这一信念，并为其实现而持续奋斗。”

### 二、会计信息披露过程中应坚守会计职业道德

**1. 会计职业道德能弥补会计法律规范的不足，保证会计信息的真实性。**会计人员在企业中既是自然人又是中介人。在信息提供过程中，如果他完全以中介人的身份履行会计职责，他的行为就与会计目标相一致。但如果他作为自然人以谋求经济利益最大化为行为动机，一味迎合管理当局的需要，他就会随心所欲地对会计事项进行加工，导致会计信息严重失真。

综观财务会计的发展史，财务会计刚一产生，为保证信息真实性而对财务会计行为加以规范的制度也随之产生了。会计法律规范是对会计行为进行的外部规范，使会计行为与会计目标相一致，是一种他律，但并不是会计行为的每一个环节都能从法律上进行规范，尤其是会计人员的深层次心理行为，法律通常无法顾及。事实上，随着市场经济关系的日趋复杂，会计实践中所需要的会计职业判断也越来越多，而这种职业判断又直接影响着会计信息的质量。而且由于市场经济的不断完善，经济领域中出现了很多模糊事项，对这些模糊事项进行计量就需要会计人员的主观判断，此时的会计信息披露就更需要会计职业道德的约束，以保证信息的真实可靠。

**2. 坚守会计职业道德能保证会计信息公正披露、不受歪曲，有效调节各方会计关系。**一名优秀的会计人员不仅要有丰富的会计实践经验，扎实的会计理论知识，更应该具备良好的职业道德。只有这样才能为复杂的会计事项找到最合适的会计反映手段，把企业最真实的财务信息传递给信息使用者，处理好内部委托人和外部委托人之间的会计关系。

**3. 坚守会计职业道德能促使会计人员行为不断优化，保证会计信息披露的充分性和及时性。**会计行为优化是指会计行为为效益最大化，即提供的信息具有很大的相关性和可靠性，信息效益大于信息成本。会计人员在处理数据时，应按照规定程序，遵循一般会计原则，使得出的会计数据和提供的信息具有可验证性，这样的信息可以认为是可靠的。但信息披露中的很多问题并不是会计核算上的问题，而是因企业管理当局和会计人员不主动披露真实信息而引发的。

由于现行会计信息披露制度不规范，制定上市公司信息披露法规的机构较多，导致上市公司会计信息披露缺乏统一性和稳定性。会计的这种非主动性披露行为严重影响了会计



# 采购成本管理:TCO 模型及其应用



湖南大学会计学院 龚光明(教授) 唐宾彬

## 一、传统采购成本管理的重大缺陷

采购是企业经营活动中的基本环节,其目的在于提供企业经营所需的设备、材料和服务。从内容上来看,企业采购管理包括时间管理、质量管理、成本管理三个方面。在时间和质量得以保证的前提下,以往的采购决策只是按照采购物品或服务的价格(狭义的采购成本)来选择供应商。

这是一种以“价格”为导向的采购成本管理观念。这种观念不是从企业各经营环节的相互联系入手来分析成本管理,而是过分强调局部和短期的利益,使得采购成本管理不仅缺乏“生命周期”和“全面成本”观念,更缺乏战略成本管理思想。

## 二、TCO 理念与 TCO 分析

针对传统采购成本管理的缺陷,又由于供应链和战略管理思想的出现,西方国家会计界于 20 世纪 80 年代提出了所有权总成本(TCO)概念。准确地说,TCO 分析首先是一种理念,然后才是一种工具。

### 1.TCO 理念。

之所以说 TCO 分析是一种理念,是因为 TCO 分析方法要求企业管理者在进行采购决策时有一个观念的转变,即从价格导向的观念转变为所有权总成本导向的观念。

从字面上理解,这种方法要求企业管理者在进行采购决策时,要考虑与所采购物品或服务相关的所有成本,不仅要考虑采购时所发生的支出,还要考虑采购前和采购后所发生的各种与之相关的支出。

### 2.TCO 的构成要素。

TCO 可以应用于任何形式的采购,包括生产物资采购(如固定资产)、经营物资采购(如办公设备)、备品备件

信息披露的充分性和及时性。要保证会计信息披露的充分性和及时性,就要完善政策、健全制度,但我们首先需要的是会计职业道德的回归。如果会计人员在职业道德的约束下自觉履行会计职能,会计行为就会更加优化,信息使用者就能更及时地获得与其决策相关的真实信息。

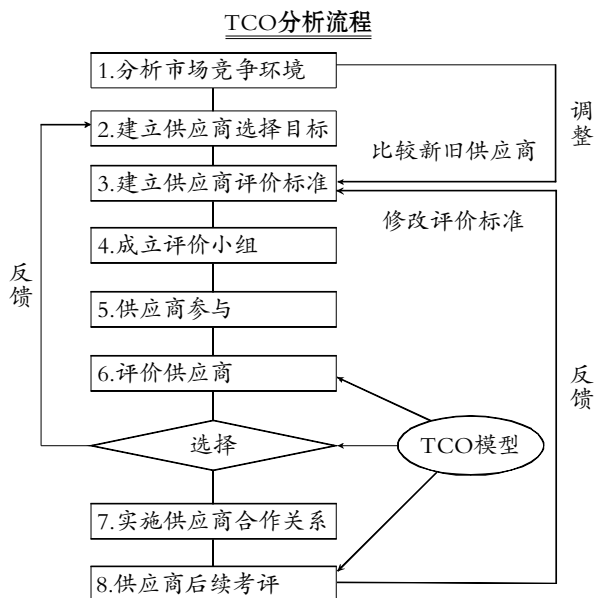
4. 坚守会计职业道德是实现会计诚信的重要前提,能促进会计信息披露的良性循环。在当前普遍存在的会计信息披露问题中,许多问题并不是会计人员主观故意的行为造成的。事实上,上市公司的管理层最后披露的信息需要经过注册会计师验证,如果注册会计师能够严格把关,会计信息披露中的很多问题就能够解决。所以,加强会计职业道德的建设(尤其是加强注册会计师的职业道德教育)是现阶段的首要任务。□

(MRO)的采购、原材料采购和服务采购等。由于 TCO 的应用范围十分广泛,针对不同的采购项目设计出来的 TCO 模型所包含的成本项目也会各不相同。

一般而言,TCO 模型大体上都应该包括以下三类成本:①采购时支付的价款;②与购买相关的基本作业成本,包括订购、运输、检查、接收、入库、支付货款等相关作业的成本;③由于供应商的过失而引起的额外作业成本,如由于商品运送不及时而引起的生产延迟、由于商品质量不合格而引起的退货、返工、停工等成本。

### 3.TCO 分析流程及其优点。

TCO 分析方法主要用于以下三个方面:供应商选择、供应商后续考评及内部业务流程重构(如对物料的自制、采购或外包进行决策)。以供应商选择为例,TCO 分析的具体流程如右图所示:



TCO 分析流程的优点是非常明显的,归纳起来如下:①能够提供一个连续的供应商评估工具,通过与其他供应商的不断比较来变动特定供应商的评估数据;②帮助企业设计出令企业和供应商都满意的特定供应商榜样;③能够观察到什么情况下供应商的表现是最好的,并且把握机会为企业节约成本;④能够使企业更好地了解供应商的经营情况和成本结构;⑤为企业与供应商谈判提供必要而准确的数据;⑥有利于企业节约成本和提高产品质量,从而为企业带来更多的利润;⑦通过 TCO 分析,不再像过去那样对价格予以过多的关注,能够