

核心能力和长期目标密切配合。

3. 技术——企业经营所做的每件事都包含着某种技术,一种或几种技术可能对某项产品或某个生产过程至关重要,并影响竞争优势。因此,要有效地实施 TCM,需要了解技术在决定相对成本或差异时的作用。

4. 适时奖赏——一旦倡导者发起 TCM,不仅要为 TCM 承担义务,而且必须建立一套奖励制度来认可那些实施 TCM 的员工的功绩。为了增强创新的重要性和它们在发展一种健康的成本文化中的作用,企业必须对创新给予承认并加以奖赏。物质和非物质的奖励都应采用。一般来说,与企业盈利挂钩的奖金是一种非常有效的物质奖励方法。

5. 文化——为了实施 TCM,高层管理部门还必须开发一种有成本意识的企业文化。成本文化的首要目标是通过积极创新以不断提高质量、缩短时间和降低成本。在这种文化氛围下,员工愿意改变或淘汰他们自己的工作,因为这些员工相信,创新后他们将被分派到挑战性更强、报酬更高的工作岗位上。

6. 继续教育——企业承诺继续教育对有效实施 TCM 有着双重的重要意义。首先,继续教育通过不断调整改进,有利于管理文化的发展;其次,TCM 要求员工具有创新精神,而继续教育可帮助他们具备这种本领。

7. 监督与控制——应设计并执行若干控制措施以便提高连续改进的速度,同时还必须开发一种用以监督企业成本文化进展的方法。

8. 变革的机制——技术和组织机构变化的能力是决定一个企业能否成功实施 TCM 的最重要的因素之一。因为任何事情肯定会遇到阻力,所以 TCM 意味着对我们所做任何事情进行挑战与变革。成功的变革机制需要信得过的管理,使得人们能够充分信赖 TCM 所传递的信息。

9. 责任义务——TCM 要求高层管理部门和每位员工不断改进完善,从而培养一种管理观念。责任义务并不是 TCM 的终结,事实上,从承诺继续教育到高层管理有一条反馈循环通道,高层管理接收到反馈信息,通过采用适时奖赏和监控手段,开发出一种健康的成本文化。

TCM 是高科技、新市场需求和现代管理三者综合作用下的必然产物,它代表着企业成本管理思想和方法的发展方向。随着 TCM 的不断发展与完善,它将会对成本管理和成本会计带来一场变革。

责任编辑 温彦君

# 破产会计与正常经营会计的时间界定

牛彦秀

刘适生

由于破产会计与正常经营会计(即破产前的财务会计)存在显著的差异,因此它成为一门独立的、新兴的会计学科并吸引着众多的学者对其理论结构进行探索。然而,纵观近年来有关该方面的论文及著作,不难发现人们对于破产会计与正常经营会计界定问题的认识尚不一致。有的人将破产会计的空间范畴与破产程序的空间范畴保持一致;有的人以人民法院宣告企业破产之日作为划分破产会计与正常经营会计的时间标志,究竟两者的划分以谁为界定标志,需进行深入研究,这对于补充和完善破产会计的理论结构是不可缺少的一项内容。

将破产会计的空间范畴与破产程序的空间范畴保持一致的观点,显而易见是将破产会计的空间范畴限定于企业破产法中的法律程序之内,从而使破产会计与破产程序的空间范畴混为一谈。实质上,如果认真研究企业破产法会发现两者的空间范畴是不同的。

与西方破产法比较,我国企业破产法的显著特点之一是具有破产与破产预防的兼容性。它包括了破产申请、和解整顿和破产清算三个阶段。它们是依序进行的,但有时也可越序进行。如果被申请破产企业的上级主管部门不申请对该企业进行整顿,则被申请破产的企业可以不经过和解整顿阶段直接进入破产清算阶段;有时也可中止破产程序(如果企业经过整顿,经济状况明显好转,并且能够

按照和解协议清偿债务,此时,人民法院就可终结破产程序,企业就可免除破产宣告而继续从事正常经营)。虽然破产从其法律程序来看包括了破产处理的三个阶段,但实质性的破产程序却发生在第三阶段,即破产清算阶段。

破产会计与破产程序不同,企业破产法是建立破产会计的法律依据。我国企业破产法第24条第一款规定:“人民法院应当自宣告企业破产之日起十五日内成立清算组,接管破产企业。清算组负责破产财产的保管、清理、估价、处理和分配。清算组可以依法进行必要的民事活动。”第二款规定:“清算组成员由人民法院从企业上级主管部门、政府财政部门等有关部门和专业人员中指定。清算组可以聘任必要的工作人员。”第三款规定:“清算组对人民法院负责并报告工作。”上述条款的规定是破产会计建立的法律基础。破产会计与正常经营会计的显著不同,具体表现在以下几方面:

1. 会计基本假设不同。清算组接管破产企业,意味着破产企业一切事务的管理或受理权业已易人,正常经营条件下的会计主体假设,持续经营假设以及会计分期假设已不适用于破产清算阶段。企业破产则无从谈及持续经营;破产前的企业法人主体的资格已经完全丧失,会计主体更替为为满足具有不同要求的破产企业、债权人以及人民法院服务的清算组。尽管我国法律没有明确规定清算组作为一个独立的法律主体,但从破产法为清算组设定的权利义务来看,清算组似乎可以作为一个独立的法律主体。从企业被宣告破产之日起至破产清算程序结束,可视为破产会计期间,这一期间具有不确定性,它取决于清算组对破产企业的清算进度。由于破产会计期间的不确定,从而导致中期破产会计报表编制的随机性,如果破产会计期间长,则应在清算的一定阶段编制中期破产会计报表,否则,在破产清算程序结束时直接公布终期清算结果。

2. 核算内容不同。清算组进入企业后,负责对破产企业的全部财产进行保管、估价、变现和债务的清偿,从而使破产会计的核算内容完全有别于正常经营会计的核算内容,主要包括:接管的会计核算、破产财产的会计核算、破产费用的会计核算以及破产债权的会计核算。

3. 会计主体所处的地位不同。接管破产企业的清算组,一般为企业的外部人员,他们不仅为破产企业服务,而且也要为债权人以及人民法院服务,他们既要维护破产企业的利益,同时也要确保债权人的权益,因此清算组具有一定的中立地位。

4. 部分会计原则不同。《企业会计准则》规定了12条会计核算的一般原则,其中的客观性原则、相关性原

则、可比性原则、一贯性原则、及时性原则、明晰性原则,主要是对会计信息质量提出的要求,破产会计的核算内容虽与正常经营会计的核算内容不同,但就会计信息质量来说,要求是相同的,因此这六条原则仍适用于破产会计;至于权责发生制原则、配比原则、谨慎性原则、历史成本原则、划分收益性支出与资本性支出原则、重要性原则,主要是建立在企业持续经营及会计分期假设的基础之上,既然在破产清算阶段持续经营假设已不复存在,而且会计分期假设也已失去了原有的含义,这六条原则也就失去了存在的基础,与破产财产估价、变现相适应的新的核算原则随之产生,即收付实现制原则和重置成本原则。收付实现制原则是指破产清算阶段要以实际收到或实际支付现金做为确定收支的标准;重置成本原则是指清算组对破产财产的估价变现不能以历史成本做为确认的标准,而应以现行市价为标准确认。

破产会计与正常经营会计出现上述区别,是在人民法院宣告企业破产后才出现的,恰恰是这些区别,构成了破产会计特定的理论结构,使其成为一门独立的、新兴的会计学科,因此,人民法院宣告企业破产之日应作为划分破产会计与正常经营会计的时间界定标志。诚然,企业进入和解整顿阶段,会发生与之相应的经济业务,但这些业务的核算依然适用于正常经营会计。可见,破产程序虽从申请破产开始,但破产会计则始于破产宣告,存在于破产清算阶段。从这点来看,破产会计确切地讲应该称为破产清算会计更为恰当。

责任编辑 宋军玲

## · 简讯 ·

### 全国电影专项资金管理工作会议在海口市召开

5月8日至10日,全国电影专项资金管理工作会议在海南省海口市召开。各省(自治区、直辖市)负责电影专项资金管理工作的同志出席了会议。广播电影电视部电影局局长刘建中同志作主题报告;财政部文教司副司长张弘力同志作了书面讲话。会议总结了去年的工作,并对今年的工作作了部署。会议要求各级电影主管部门和财政部门加强协调和配合,严格按照财政部、广播电影电视部颁发的《国家电影事业发展专项资金管理办法》[广发影字(1996)803号]文件精神,共同搞好电影专项资金收缴、使用和管理的工作。

桂王来