

责任会计与财务会计一体化模式的探讨

刘 琪 何洪斌 范业骏

近几年,在改革实践中,责任会计不但在理论研究方面,而且在实际应用上,都迈出了一大步。如何正确处理责任会计与财务会计的关系,确立以责任会计为中心的现代会计管理体系已成为现行会计理论和应用研究的着力点。许多企业在这方面进行了大胆尝试,河南省南阳防爆电机厂就是一例。该厂作为国家大型重点骨干企业,自1984年以来,从试行双轨制“内部银行”结算办法开始,到建立“内部银行与责任成本的产品成本”相结合的单轨制责任会计核算,直至推出“责任会计、内部银行与财务会计”三位一体的会计模式,逐步摸索出一条责任会计与财务会计相结合的新路子。

一、“三位一体”会计模式的特点

1. “三位一体”的核算体系。1984年该厂试行厂内银行,1985年该厂又建立了责任中心,实行责任会计核算。如何摆正责任会计、厂内银行与财务会计核算的关系,以形成适应企业新的经济运行机制的核算体系,成为必须解决的问题。该厂根据本身的特点,

然后根据“内部利润”的大小,“联利计奖”,以激发责任单位的主动性和积极性。建立了以财务会计为基础,以责任会计为中心,以厂内银行结算为手段,以成本核算为重心的责任会计与财务会计相结合的核算方法体系,并与责任单位利益分配挂钩,初步实现了责、权、利在核算手段上的结合。为了适应责任会计核算与管理的需要,相应调整了“企业管理费”、“材料采购”、“销售”、“基本生产”等会计科目的核算内容,将现行会计制度规定的供销部门人员的工资、办公费、差旅费及仓库经费由企业管理费开支,改为分别计入材料采购责任成本 and 产品销售责任成本,净化了企业管理费的内容,以便于进行责任考核。同时,相应增设了几个内部使用的会计科目,如“内部银行存款”、“内部银行贷款”、“内部销售”、“内部利润”和“拨入资金”等,并征得地方财政、审计等部门的认可。这种做法减少了实行双轨制核算时比较繁重的工作量,并使帐簿组织和记帐程序更为紧凑、严谨,会计核算的内容更全面、完整,从根本上解决了该厂以往“三套帐三张皮”的问题,在核算方法体系上,由单纯的报帐型会计向核算管理型会计迈出了实质性的第一步。

2. 改变了成本差异和企业管理费的分配标准和方法。该厂一体化会计模式按照责任会计可控制原则,确定材料成本差异不互转,企业管理费不下分车间,全部留在厂部统一核算。运用变动成本法,把差异和企业管理费视为期间费用,除以完工产品和在产品的约当产量的定额成本,以此求出分配率,乘以销售产品的定额成本,摊入产品销售成本。这样做,客观上保证了企业内部各责任单位的经济责任和效益不受不可控因素影响,责任界限容易划清。这里也充分地体现了在一体化模式下,如何解决变动成本与完全成本相互结合的问题。采用这种按销售产品定额成本分摊差异和企业管理费的办法,简化了产品成本的分配计算工作,省掉了传统成本法对差异和企管费要在库存材料和发出材料之间,完工产品和在产品之间,库存产成品和销售产成品之间的分摊手续,形成了一套以定额成本为基础,以责任成本为中心,借鉴变动成本法的分摊方法,最终调整计算产品完全成本的计算办法。这种方法基本上还是属于完全成本法,只是简化了对差异和企管费的分配过程。

3. 把内部银行作为责任会计的一个结算手段,有利于责任会计控制体系的形成。该厂通过内部银行结算,企业内部各责任单位之间的经济往来实行计价核算,对明确经济责任起了重要作用。内部各责任单位相互结算,增强了职工的价值观念,有利于企业对资金、费用的控制,为实现责任控制奠定了一个好的基础。

按供应、生产、销售各生产经营环节,按层次划分了责任单位,把过去单纯以产品为对象的成本核算,改为先以责任单位作为对象来归集可控费用,在按费用发生区域计算责任成本的基础上再按产品调整计算产品成本。由于企业生产费用按责任归属划分,企业经营成本分解为:材料采购责任成本、产品生产责任成本、产品销售责任成本,划清了成本责任。同时制定责任单位的定额成本,实际成本与定额成本相比较,其差异作为“内部利

4. 实行了质量成本责任核算。该厂在一体化模式中,把质量成本纳入了责任会计核算的范围。设立了“质量成本”、“三包损失费”等内部会计科目,实行厂部和分厂(车间)、处室两级管理,并按质量责任归属质量成本,进行包括内部损失成本、外部故障成本以及鉴别成本、预防成本在内的质量责任成本核算。这对于提高广大职工产品质量意识,使质量成本达到最佳值,提高社会效益和企业经济效益都起到了很好的促进作用。

二、“三位一体”会计模式的“五性”

1. 目标性。责任会计的目标与整个企业经营的目标是完全一致的。在实行经济责任制条件下,企业的经营目标就是企业经营责任者的责任目标,责任会计系统就是通过其反映、控制职能为企业责任目标的实现提供服务。企业的经营责任目标确定后,责任会计就要按具体的责任目标制定全面计划,也就是预算,将目标具体化。在实行责任会计制度的情况下,需要进行全面责任预算管理。要制定企业生产经营的总责任预算,并进一步按责任层次进行指标分解,形成各个责任层次的责任预算。责任指标是责任目标内容和数值的具体体现。一体化模式的目标性就表现在根据企业经营责任目标,明确责任会计核算指标,包括责任会计的总指标,如资金利润率、利润总额等,也包括根据总指标分解的分指标,如销售生产成本中的企业管理费、成本差异指标及其再分解的各费用项目指标。要形成一套比较完整的有利于考核评价责任绩效的责任核算指标体系,为企业经营目标的实现奠定一个可比的核算基础,使各个责任层次在完成企业总的经营目标任务中,明确责任及量度,借以实现全局和局部目标的统一。

2. 整体性。整体性是指会计管理系统的全局性和综合性。责任会计作为企业内部的价值信息管理控制系统,尤为突出地表现了整体循环、有序控制的系统性特点。从静态来看,责任会计体系是一种分层分级管理的有序结构,包括组织结构和信息通道(传递)结构以及使系统保持相对稳定的有关制度;从动态来看,责任会计是一种价值管理循环,包括从编制责任预算到责任核算、责任控制、责任结算和考核、责任评价和激励等几个环节,这几个环节紧密相联构成了一个责任会计的整体循环。在诸多环节中,责任控制是关键的一环。要求必须按可控制原则,划分可控指标(包括成本、资金、利润各类指标),明确责任单位的责任指标和责任范围,以便进行责任控制及考核。

3. 层次性。层次性是指会计管理系统整体的结构性。在责任会计与财务会计相结合的情况下,会计系统

应该是由整个企业各组成部分按一定的责任范围划小核算单位,独立进行经济核算的多级递进有机整体。在这个整体内部,有一定的层次结构,一般表现为高低层次系统和并列层次系统两种形式,并且相互依存,相互包含。责任中心就是各个责任层次能够严格进行控制的活动区域。一体化模式要求必须按责任单位控制的区域和责任范围建立成本中心、费用中心、利润中心和资金中心等各类责任中心。不同层次责任中心进行分层次的决策。财务会计核算应在较高层次上进行,要从整体出发,兼顾局部利益,综合调整企业内部单位和个人的利益分配关系,协调处理内部与外部的关系,包括企业与国家、企业与外部投资者(债权人)的利益分配关系及其他经济关系。

4. 规范性。规范性是指会计管理系统运行规范的制定、完善和执行,是法规化和制度化的结果。一体化模式的会计制度,包括会计科目及其核算内容、会计报表及内部报告、内部牵制、分级核算、内部价格制订、责任转移及结算、厂内银行管理、责任考核以及奖惩等制度都必须建立和健全。会计科目的设置,可以从一体化模式的要求加以增删或调整,但一般应保持与会计制度协调一致。如果属于方法上不相一致的情况,核算过程中可以有所差异,但在对外报告上必须按照财务会计的原则加以最后调整。这里讲的规范化也包括会计基础工作的规范。会计工作组织程序、会计科目的使用、各种会计凭证的填制、会计帐簿的格式和登记、会计报表(包括业绩报告)的编制、会计档案资料的保管及管理 etc 都必须按会计工作规范化的要求进行。

5. 有效性。实行一体化模式必须体现其有效性。除了紧紧抓住责任控制环节外,在责任结算、责任考核以及审计监督等方面也不能放松。有效经营的前提是必须实行责、权、利相结合,有效挂钩,激励责任中心自我控制,完成责任目标,借以提高企业的经济效益。必须确立厂内银行结算中心的地位,以保证责任结算的可靠性。在真实客观的基础上,进行责任考核和评价,才可能有一定的准确性,责、权、利才能真正结合起来。责任会计管理循环的各个环节完全体现了责、权、利相结合的原则,抓住了每一个环节,并将各环节有机结合起来,体现了一体化模式的有效性。

