

管 理 会 计 初 阶

——责任会计

上海财经学院 娄 尔 行

贯彻责任制是管理的一条基本原则。据此,实施责任会计,为企业管理贯彻执行责任制提供数据,进行考核,不能不是管理会计的一个核心问题。

要贯彻责任制,就需要具备以下几个条件:

(1) 确定对一定的工作负责的责任者。责任者可以大至企业内部的分厂、分公司、分店,以至车间、部门,小至工段、班组、柜组、施工队、个人。原则应当是所负的经济责任和其他责任者的经济责任界限分明。

(2) 为责任者确定一个可以计量的目标和标准。

(3) 有一个完整的计算、记录,和报告责任者工作成绩的制度,可据以将目标和成绩相对比,使责任者明白其功过。

(4) 分析功过的原因,找出巩固成绩、纠正缺点的办法,制订出不同的改进方案加以比较,然后采取切实有效的措施。

以上这几个条件,除第一条属于管理负责方面判断决策的范围外,其余都可以有效地利用会计这一管理工具。

应当指出,健全的会计制度,它本身就含有对一部分经济责任归口考核的涵义。例如,现金帐反映出出纳员保管现金的责任,材料帐分别反映各仓库保管各种材料的责任等等。但是,这不是责任会计。责任会计的涵义是正确反映责任者的工作成绩,至于查明财产物资的保管责任,则只是作为责任者工作成绩的一部分来进行考核的。为此,在会计处理上要求按

责任者的经济责任分设帐户,或至少是帐户的设置,便于把责任者的经济责任划分清楚。

(一) 责任者工作成绩的核算和考核

责任者工作成绩的核算和考核指标,按其经济内容来分,可依次分为三级。分述如下:

第一, 成本。

就是按成本划分责任。它的适用范围最广,因为不管企业管理处于较高阶层或较低阶层的单位,成本总是需要、而且有条件核算、考核。某些工段、班组、甚至个人,即便不能核算其全部成本,但有些单项成本或少数几项主要的成本总是可以核算、考核的。

对成本负有责任的单位称为成本中心。工厂里的一个车间、一个部门是一个成本中心,车间、部门又组成工厂的成本中心。

通常所称的成本会计,算的是产品(或劳务)的成本,而这里要算的则为责任成本。产品(或劳务)成本和责任成本有时是一致的,有时则并不一致。因为产品(或劳务)成本是按客体归类的,谁受益,谁承担;而责任成本则是按责任者归类,谁负责,算在谁帐上。所以,计算责任成本,中心问题是成本的可控性,要把成本区分为可控成本和不可控成本。把一笔成本定为可控成本要符合以下三个条件:

1. 责任者有办法知道发生什么耗费;
2. 责任者有办法计量其耗费;
3. 责任者在发生偏差时有办法加以调

节。

符合这三个条件的为可控成本,不符合的为不可控成本。责任成本则由各项可控成本构成。

计算责任成本时,往往有这样的情况,一个责任者的不可控成本,却是另一个责任者的可控成本。例如,电机厂冲压砂钢片,因不能套裁落料而超定额耗用的材料成本,在生产车间是不可控的,在供应部门(在材料正常供应情况下)则是可控的。于是需要进行责任成本的转帐。这项材料成本,在产品成本计算中列为生产车间成本,但在责任会计中,则应转记为供应部门的成本。

总起来说,实施责任成本会计,就是要向责任者确定并下达责任成本指标,就是要归集记录责任者一定期内的责任成本,然后考核评价责任者成本管理的成绩。实行奖励制度时,还以考核结果作为评功授奖的一个条件。

我国华北油田,从1979年1月开始试行成本包干,超产节约提成奖励制度,把“每打一口井的直接成本,一次全部包给钻井队”。^①以三二六九钻井队为例,这一年“实行成本包干、单井核算以后,这个队连续打了三口井都没有领新的吊钳、吊卡和卡瓦,各项材料消耗普遍降低,每口井的成本一般都比包干前下降百分之十左右。”^②这就生动地说明了落实成本责任的经济效果。

第二,成本和收益。

就是责任者除成本而外,还要对相应地应当取得的收益负责。它适用于企业管理中处于较高阶层、具有独立收益来源的单位,例如分厂、分公司等。此时责任者又称利润中心。在美国的企业经营管理中,把企业内部条件成熟的辅助车间、部门建立为利润中心,常常是企业向分散经营、跨业经营方向发展的第一步,由此扩大经营范围,成为大规模的企业。

责任会计为的是开源节流。分散经营和跨业经营不是我国企业发展的方向,但是扩大企业经营管理自主权的某些规定,理应同样适用于企业内部相对独立经营的单位。特别是在企

业规模较大的时候,这样可以调动企业充分利用资源,充分利用生产能力,扩大收益的积极性。

核算和考核责任者的成本和收益,责任单位要进行完整的、独立的会计核算。责任单位之间要实行等价交换,彼此视同外界企业一样。凡不属某个责任单位的成本或收益,纵然由它开支了或收得了,还是应当剔除,转给其它责任单位。

因此,以成本和收益作为责任会计的内容时,要组织责任单位往来的核算。除了为每一单位定期编制反映收益的报表而外,还要为整个企业编制合并的收益表。

实践证明,划清成本和收益的责任,有利于调动积极性,提高生产经营的经济效果。上钢五厂实行厂部、车间利润二级核算,1979年上半年产值增长9.3%,而实现利润却比上年同期增长41.74%之多。^③

第三,成本、收益和资金。

就是联系责任者占用的资金,核算和考核它的成本和收益。很明显,占用一定的资金是降低成本,取得收益的物质条件。占用资金越多,物质条件越优厚,原则上就应当产生较大的经济成果,作出较大的贡献。

象整个企业的核算一样,可以核算资金利润率,可以核算投资回收期,借以考核分厂、分公司生产经营的成绩。

我国许多企业有实行车间经济核算和班组经济核算的经验。我们既已说明了责任会计的经济内容,不妨把责任会计和车间经济核算,班组经济核算作一对比。

第一个问题,实行了车间经济核算,或同时还实行了班组经济核算,是否就是实施了责任会计?笔者认为,可以是,但不一定是。车间经济核算和班组经济核算无疑是实施责任会计的良好形式,积累了这方面的经验无疑为实

① 《运用经济手段,加强企业经营管理》,《人民日报》1979年5月6日第二版。

② 同注①

③ 程其履、张海龙:《实行利润二级核算》。上海市会计学会1979年年会论文。

施责任会计打下了坚实的基础。但是否就等于实施了责任会计,则要看成本、收益、资金等经济责任是否分得清责任者而定。分得清,是;分不清,不是;部分分得清,则部分是。

第二个问题,以车间或班组核算的形式实施责任会计,核算的结果,能否与企业会计制度融为一体的问题。例如,以各车间的车间成本累加起来,能否得出企业所产产品的生产成本?以各班组的成本累加起来,能否得出车间成本?笔者认为,作为责任会计的一种形式,无论是车间核算还是班组核算,主要是为了落实经济责任,以考核责任为管理手段,至于能否和企业会计制度融为一体,则是居于第二位的问题。大体说来,能融合,则简化了核算工作,自然是可取的,但不宜强求。凡属企业管理中处于高阶层的责任者,如分厂、分公司、分店等,涉及供、产、销的经济活动越完整,独立性越强,则核算的结果,就越容易和企业会计制度融为一体。

(二) 经济责任的转帐

实施责任会计,要划清责任成本,要正确考核责任单位的成本和收益,就要进行经济责任的转帐。

先讲责任成本。责任成本的转帐,要根据具体情况区别对待。常见的有两种情况:

一是,成本发生地点和它的责任地点不一致。要转帐的成本大多是单项责任成本,如前述矽钢片的例子,要把生产车间的材料耗量差异转由供应部门承担。

二是,成本发生地点和责任地点虽然一致,但责任成本在发生地点显示不出,要在继续加工中才能发现。许多由于产品质量原因而发生的责任成本属于这一类。某些由后道工序发现的前道次品,要经过筛选、整理,甚至补救加工,其所耗的材料、加工费用,都要转由前道责任工序承担;其降格、报废的损失,则要分析原因,分别转到责任者帐上。原因不止一个、责任者不止一个时,则要作深入细致的

分析,才能分清责任。

核算考核利润时,以及结合资金考核利润时,凡企业内部责任单位(分厂、分公司)间相互提供的产品和劳务,都要计价转帐。于是就要解决结算价格的问题。结算价格一般有下列三种:

1. 以生产单位的全部成本作为结算价格。这种结算办法简单易行,在编有计划成本时,更有现成的计价标准可用。但按全部成本结算,则生产单位无利可得,无助于调动生产单位精心管理、降低成本的积极性。

2. 以生产单位成本加成作为结算价格:加成比例要和加工难易的程度和投入劳动的数量相当。这种结算价格虽然保证了生产单位有利可得,但仍旧不足以充分调动其节约成本的积极性。

3. 参考市价,以双方协商一致的价格为结算价格,同时还允许耗用单位外购,以资督促比较。这种结算办法,虽较妥善,但企业内部单位相互提供的产品或劳务,如果是特定规格、专门生产的,就无可供参考的市价了。

在我国,有些部门正在试行企业化的专业公司,由专业公司管辖若干生产工厂。在这种组织形式下,怎样分级管理考核,用什么价格在企业内部进行结算,这些都是实践中已经提出,需要我们予以探讨解决的问题。

经济责任转帐,不可避免会引起一些争议事项。这些事项,应由企业内领导和群众相结合的权威性机构负责调查研究,听取各方面意见,仲裁解决。经济仲裁是实行责任会计不可缺少的一项工作。

建国三十年来,有一种居统治地位的看法,认为在我国这样一个社会主义国家里,全民所有制的企业财务,是国家财政职能在企业里的体现,因而是从属于国家财政的一部分。认为财务与会计不分,会计是实现财务目标的一种方法。因此,我们现在的企业会计,实际上仅止于“为财务的会计”,即理财会计。在相当多的财会人员的心目中,似乎只要完得成

(下转第7页)

料和数据的取得以及程序的控制等，是要依靠仪器仪表、设备、工具和必要的专管人员来进行的。没有必要的计量仪表，企业对水、电、风、汽、气就无法计量，因而只好吃“大锅饭”，责任不明，浪费很大；没有必要的设备和仪器，企业对原料、材料、半成品、产品就不能进行严格的质量检验，只能“碰运气”，盲目性很大，使国家遭受不必要的损失；等等。因此，在整顿基础工作中，如果只埋头规定这个制度、那个手续，而不研究解决各种各样的实际问题，是不可能把整顿工作抓好的。在这方面花一些投资，添置一些必要的设备和工具等是完全应该的、必要的。

第四，要把对于基础工作的要求纳入劳动竞赛和进行奖励的考核条件。

整顿会计工作秩序，也要从实际出发，针对存在的问题，一个一个地认真解决。要从会计工作本身做起。会计人员一定要模范地遵守和执行财经纪律和有关的方针政策，一定要按照《会计人员职权条例》，以及主管部门和地区的有关规定办事。会计的记帐凭证要按照规定的内容填写清楚，按照规定的程序和要求进行审查、复核，做到有根有据、手续完备；无论制证、记帐、结帐和编表，都不能违反规则乱涂、乱改、乱划，不准弄虚作假；对于作为会计核算依据的各种原始凭证、原始记录、统计资料、有关技术经济资料、经济合同和各种单、表，都要认真进行查对、核实，做到准确可靠。

在整顿会计工作秩序中，关键是按照国家的政策制度的要求，安排使用好各项资金。从当前的情况来看，要较好地解决这个问题，必须认真建立以总会计师为首的经济责任制。总会计师不能形成虚设，也不能使他们成为“大财务处（科）长”，而要使他们能够按照国务院颁布的《会计人员职权条例》的规定，充分行使职责和权限。要让他们参预企业生产、经营、管理的重要决策，行使核准和运用各项资金的权限，使他们能够对各项资金使用的经济

效果负责。在企业经济管理中充分发挥总会计师的作用，保障总会计师行使国家赋予的职责、权限，是经济管理工作的一项重要改革，可能会遇到各种阻力和障碍。对此，一方面要进行广泛的宣传教育，另一方面要加快经济立法工作的进程，用国家法律来保障会计人员的职责权限和会计工作的正常秩序。

几年来整顿会计工作的经验证明，各级主管部门和财政部门加强对这项工作的组织领导和督促检查，十分重要。有的部门、有的省、市、自治区组织了企业会计工作的检查，或者结合检查财经纪律，检查和整顿了会计工作，都收到了较好的效果。他们的经验说明，各级主管部门和财政部门在抓会计工作的整顿中，要深入下去，在调查研究的基础上，对所属单位进行分类排队，针对不同情况拟定整顿的具体内容、要求和时间，并且深入一两个单位具体指导，组织检查、评比和验收。这是一项十分具体和细致的工作，决不能停留于一般号召，一定要花力量、下功夫，扎扎实实地做工作。

当前，经济工作的形势对于抓好会计工作的整顿十分有利。我们一定要抓住这个有利时机，脚踏实地，把会计工作整顿好，更好地为经济调整 and 四化建设服务。

（上接第14页）

成本计划降低任务，只要完得成上缴税、利计划任务，会计工作就做到了家，会计的目的也就达到了。现在，我国正在进行经济管理体制的改革，提倡用经济办法管理经济，扩大企业的自主权。为了进一步加强会计在管理经济，特别是在企业管理上的作用，提倡和实施管理会计，是很有必要的。

管理会计和理财会计之间，并无不可逾越的鸿沟。两者是互相依存，而绝不是互相对立、互相排斥的东西。提倡和强调管理会计，可以有力地促进理财会计，更好地完成会计所能够完成的任务。