

适应商品经济需要 健全和 发展责任会计

魏克发

随着经济体制改革的深入发展，以责任会计为主要形式，完善企业内部会计核算体系，实现企业会计职能的转变，已成为企业会计改革的重要目标。

责任会计是一种对企业内部经济活动按责任归属进行核算与监督的管理会计，是一种加强企业内部经营机制的有效管理方法。由于推行责任会计，加强了企业会计参与经营管理的职能，促使会计工作从单纯的记帐、算帐型向经营管理型转变；由于责任会计要求有较好的基础工作，要求有及时、准确、范围更为广泛的信息，要求有更先进的核算手段以及更灵活的核算方式，因而也大大提高了整个会计工作的水平。所以，建立、健全、发展责任会计不仅是深化改革、搞活企业的需要，也是会计自身发展的需要。

（一）责任会计的概念

我国会计工作者在长期实践中，创造了许多会计工作的好形式、好办法。早在50年代初，围绕产量、质量、原材料消耗、人工、机器维修等五个指标进行核算，后来发展为全国范围的班组经济核算。1957年建设武钢的施工企业，就曾采用过本票制度。60年代，大庆油田所属各二级核算单位以及一级核算单位之间的经济往来，曾采取买卖方式进行核算，设立内部银行，计算内部成本、利润，形成了一套完整的内部帐户体系和科学结算方法。当时，大多数企业实行了指标分解、资金分级归口管理、划小核算单位等等。80年代以来，由于推行内部经济责任制，责任会计形成了初步的理论和实务体系，也可称之为“企业经济责任制的会计”，是企业按生产经营组织系统，确定经济责任组织系统，划分经济责任层次，建立经济责任考核单位，并按经济责任归属传递、控制、考核、报告经济信息，从而把经济责任落实到各部门、各层次直至执行人，按照经营决策所规定的目标，进行控制和业绩考核的内部经济责任制度。其基本点是：经济活动责任化，责任归属层次化，层次连锁体系化，责任考核定量化，责任报告人格化，经济核算行为化。

责任会计属于管理会计范畴，与现行财务会计（或称制度会计）比较，具有如下不同点：1. 责任会计的指导原则是企业经营管理上的要求，实行责任原则；财务会计的指导原则是国家对企业会计核算的要求，一切按国家规定的制度、原则办事；2. 责任会计的目的是加强企业内部经营管理，处理企业内部经济利益；财务会计的目的是反映企业全部经济业务，处理企业与国家的经济利益；3. 责任会计核算对象是责任者的经济责任；财务会计的核算对象是产品、劳务的耗费和收益；4. 责任会计的报告目的是为了对内进行控制、考核，格式由企业自行决定；财务会计的报告是为了对上报告、对外报告，格式由全国统一规定；5. 责任会计考核内容广泛，指标多样，资料来

源多渠道，收集信息的面广泛而灵活，手段也可以多样化；财务会计主要考核成本、利润、资金等指标，而且形成一套凭证、帐簿、报表等固有的信息反映渠道和传递系统。责任会计则与财务会计有所不同，责任会计是加强企业经营机制、服务于搞活企业的会计，而不是向国家“报帐”的会计。这应该成为设计责任会计的指导思想。

（二）责任会计的基本内容

目前，责任会计考核单位大体有六种类型：（一）大型企业中相对独立的分厂或车间，所有企业中自成体系的封闭式的车间或单位可以实行内部独立核算性质的责任会计；（二）有部分销售自主权的企业所属单位，可以实行内部利润与工资、奖励挂钩的责任会计；（三）销售权全部集中厂部或生产连续性强的企业所属单位，只宜实行单位责任成本考核的责任会计；（四）生产任务不饱满的所属单位，宜于实行总费用控制的责任会计；（五）没有具体生产经营指标的管理和服务性质的所属单位，除控制费用总额以外，可以实行百分计奖或工作项目挂钩、坐船（依据全厂平均数）办法进行考核计奖；（六）尽可能把一切经济指标层层落实到最小单位直至个人，实行班组核算、柜组核算、台车核算、单机核算、单项核算。上述六种类型，在一个企业中，可能兼而有之，也可能只有一种或几种。总之，责任会计的特点之一就是灵活多样，不可能一个模式。无论哪种类型，其基本内容都包括如下四个方面：

1. 责任归属，即确定责任会计单位。根据生产经营组织形式划分经济责任归属层次，按照分层负责原则明确各层责任划分，组成一个上下左右纵横连锁的责任会计体系。也就是根据“分权原理”和“授权办法”，确定责任会计的目标层次、层次联系、层次运用等三个方面的内容；

2. 责任考核，即确定责任单位的考核内容或称责任目标。在经营决策和全面预算总目标下，按照责任单位的责权范围、生产经营活动内容，确定责任单位可以衡量的责任目标和考核范围，从会计管理角度形成以经济指标为标志的责任考核单位。

3. 责任控制，即确定责任会计的控制信息。按责任归属原则形成一套完整的计算、记录和报告的责任会计帐务处理原则和程序，提供及时、准确、可靠的经济活动责任信息，反映和衡量责任单位的行动是否与预期目标一致，借以考核各有关责任层次在一定期间会计管理工作的成绩和存在的问题，不仅使上一级了解情况，决定奖惩，而且使责任者本身也明确他的功过，从而达到按目标控制的目的。责任会计的控制是一种实时控制。

4. 责任分析，即确定责任功过原因，侧重差异分析。对实际与计划的差异，重点解剖，实行“例外管理”原则，集中注意力于例外，从而实现以绩效评价为中心的目标管理。

（三）责任会计制度的设计原则

所谓设计原则，就是各种责任会计制度在设计时所共同遵守的规律。从实践中初步概括出以下十条原则。

1. 组织要严密。企业没有严密的经济责任组织体系，责任会计体系也无从建立，即使建立也徒有虚名；

2. 责任要划清。凡责任单位的确立，必须划清各个责任者的责任，如果责任划不清，责任会计则将是一笔糊涂帐；

3. 权责要相当。分层负责必须分层授权，责任是权限运用的结果，权限是履行责任的保障。责任必须是可控的，不可控的就无法承担责任，因而权责必须相当；

4. 标准要恰当。责任是用各种可以计量的标准表达的，这些标准必须合理、恰当，能够准确

表达所分担的责任，它是实行责任会计的先决必要条件和重要工具；

5.指标可计量。衡量责任者在生产经营活动中的业绩，绝非单一货币指标。但纳入责任会计考核的指标，无论货币或非货币的指标，都应能够计量；

6.科目要适应。当责任会计形成体系时，必须根据企业特点和责任会计的要求，设计相应的会计科目，以便按责任原则进行帐务处理；

7.费用要分类。为便于追溯责任，费用必须按固定、变动进行分类，或再作进一步的详尽分类，以避免出现推诿的弊病；

8.分摊要客观。对涉及若干责任者的间接费用，在分摊时必须客观，符合得益与责任相符的原则，否则极易引起不平，导致责任会计失败；

9.价格要合理。内部结算价格的制定，是价值规律在企业内部经营活动中的具体运用，必须合理，否则将影响内部利益的分配，也无法进行业绩考核；

10.报告要明确。责任会计的报告重点是在其权力范围内所能控制的各种业绩，因此，可控与不可控、例行与例外必须明确、清晰。

以上十条是否完整、准确，可以研究，通过总结现有的责任会计的实践经验，就能够找到一些规律性的东西，使现行的责任会计不断完善、不断发展。并象成本计算方法那样，总结出如同“品种法”、“分步法”、“分批法”等等简易明了、规律性强、适应范围广的责任会计各种不同类型来。

(四) 如何进一步健全责任会计

随着企业承包经营责任制的推行，责任会计正在企业中广泛展开，但效果很好的不算太多，急需进一步健全和发展。当前应该抓好以下几个方面的工作：

1、认真总结责任会计的实践经验。总结我国30多年特别是近10年来，我国企业在实行经济责任制过程中，会计人员做了哪些工作，有哪些创造，积累了哪些经验，从而总结出适应中国国情的责任会计的理论和方法来。

2、进一步健全基础工作。包括计量、原始记录、定额管理、内部价格等等方面。基础工作做不好，责任帐就算不清，责任会计就会流于形式。财政部最近向全国发出了在企业会计工作进行达标升级活动的通知，开展这一活动的目的，是要通过整顿会计基础工作，全面提高会计工作水平，实现会计工作规范化、科学化和现代化，要把推行责任会计与会计工作达标升级活动结合起来。

3、科学地划分责任单位。有的单位在划小核算单位时，搞财权层层下放，似乎是“核算单位”的财权越多越好，从一个极端走向另一个极端。目前，各个企业都在搞“层层承包”，是不是包一层就是一级责任会计的核算单位，或责任会计就是下放财权，这些都需要研究。

4、合理地设置指标体系。有的承包单位存在指标单一、结构不够合理，导致出现一些短期行为。科学地设置指标体系、规定各个指标之间的恰当比例，从而引导出合理的、持久的、全面提高经济效益的行为，这是一个值得探讨的课题。

5、搞好内部结算，强化责任约束。过去责任会计的一大弊病就是责任“软化”，责任会计算了半天最后却又无人负责了。如何使责任硬化，不仅包盈，而且包亏，无论企业对国家或在企业内部，经济责任制都要兑现，这是责任会计在目前的核心问题。责任追溯、责任结算是强化责任约束的重要环节。可以采用内部银行的形式，但内部银行仅仅是责任会计中进行内部结算的一种好方式，不是唯一的形式。