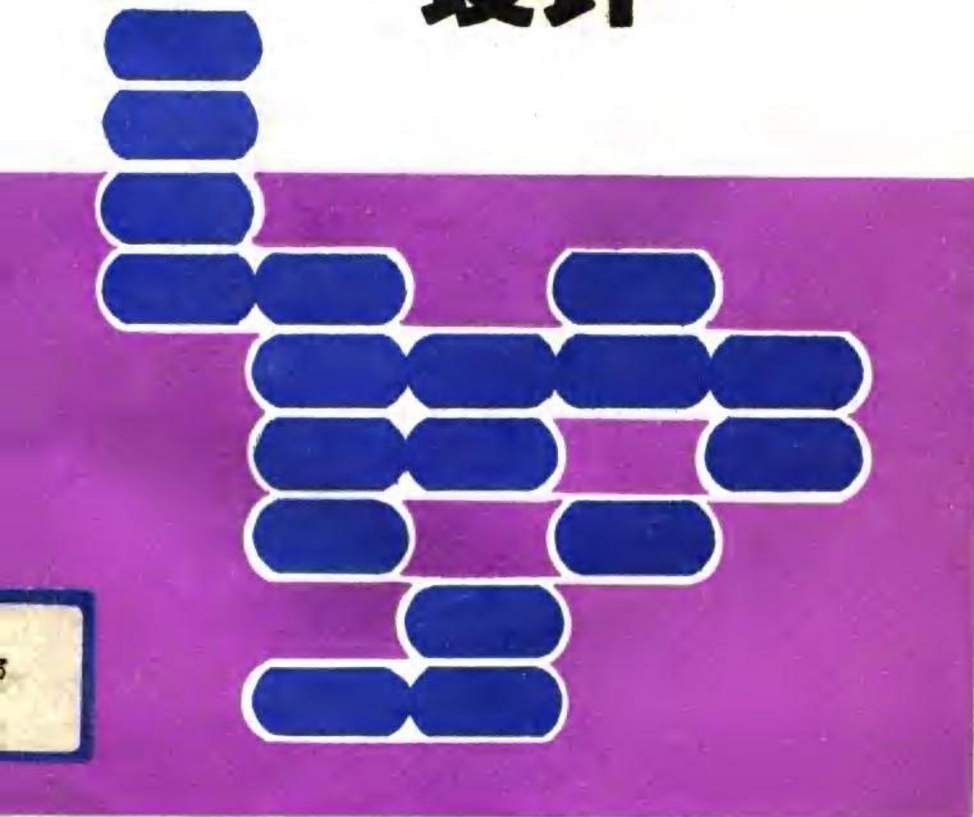


蔡柏林等 编著

责任 会计制度 设计



北京经济学院出版社

F234.3
16
2

责任会计制度设计

蔡柏林 张喜柱 编著
谢兴海 赵 岩

北京经济学院出版社

1992年·北京

(京)新登字211号

责任会计制度设计

Zeren Kuaiji Zhidu Sheji

蔡柏林等 编著

北京经济学院出版社出版

(北京市朝阳区红庙)

北京市通县永乐印刷厂印刷

新华书店北京发行所发行

787×1092毫米 32开本 11印张 247千字

1992年7月第1版 1992年7月第1版第1次印刷

印数: 00 001—8 000

ISBN 7-5638-0321-1/F·189

定价: 5.20元

前 言

为了使责任会计的实施更有效，为了适应和促进会计法制建设的配套改革，我们编写了《责任会计制度设计》这本书。本书以工商企业“单轨制”核算为对象，对责任会计的核算形式、核算方法、核算体制、责任划分、凭证帐簿、内部控制、内部结算、内部核算、成本核算、责任考评等制度的设计，提出了设计原则、设计方法和模拟制度应用举例。

本书虽然没有涉及工商企业以外的其他部门，但我们认为交通运输、建筑施工与工业企业无甚差异，供销、服务、医药等部门与商业企业在核算上区别亦不甚大，可以参考使用。

至于“双轨制”和“单轨制”的差别，只不过是企业内部会计业务分工的不同。如果把单轨制企业中责任核算部分交由专职部门单独管理和核算，也就变成“双轨制”了。

本书由河北经济管理干部学院蔡柏林副教授总纂，由蔡柏林、张喜柱、谢兴海、赵岩共同编著，袁志同志参加编写了第八章。希望本书能给实行责任会计的企业和本专业的有关教师一点启示。

由于作者水平有限，书中会有不少疏漏和不足之处，衷心希望读者批评指正。

编 者

1992年3月

目 录

第一章 总论	(1)
第一节 责任会计制度设计的对象和内容.....	(1)
第二节 责任会计制度设计的原则和要求.....	(6)
第三节 责任会计制度设计的任务.....	(9)
第二章 责任会计核算方法的总体设计	(13)
第一节 记帐方法设计.....	(13)
第二节 责任会计核算形式的设计.....	(16)
第三节 成本计算方法设计.....	(19)
第三章 责任会计报告制度设计	(24)
第一节 设计责任会计报告的意义、原则和 要求.....	(24)
第二节 责任会计报表指标设计.....	(27)
第三节 报表格式设计.....	(33)
第四节 责任会计核算体制和会计组织制度 设计.....	(37)
第四章 责任会计责任划分设计	(42)
第一节 企业内部责任者的划分.....	(42)
第二节 工业企业责任指标设计.....	(48)
第三节 商业企业责任指标设计.....	(54)
第五章 责任会计科目设计	(65)
第一节 责任会计科目设计的原则.....	(65)

第二节	责任会计科目设计的步骤和方法.....	(73)
第三节	责任会计科目编号的设计.....	(89)
第六章	责任会计内部结算、核算制度设计.....	(94)
第一节	内部结算制度设计.....	(94)
第二节	责任核算制度设计.....	(113)
第三节	厂部财会部门调整方法设计.....	(158)
第四节	责任会计和财务会计结合实务.....	(173)
第五节	商业企业责任会计内部核算举例.....	(179)
第七章	责任会计专用凭证、帐簿设计.....	(186)
第一节	责任会计专用凭证的设计.....	(186)
第二节	责任会计专用帐簿的设计.....	(207)
第八章	责任会计内部控制制度设计.....	(217)
第一节	责任会计内部控制制度概述.....	(217)
第二节	供应责任单位内部控制制度设计.....	(224)
第三节	销售责任单位内部控制制度设计.....	(231)
第四节	资金责任单位内部控制制度设计.....	(237)
第五节	责任成本内部控制制度设计.....	(261)
第六节	定额控制.....	(272)
第九章	责任考评制度设计.....	(283)
第一节	责任考评制度设计的意义及原则.....	(283)
第二节	责任考核制度设计.....	(287)
第三节	责任奖惩制度设计.....	(296)
第四节	责任指标评价方法的设计.....	(315)
附录		(336)

第一章 总 论

第一节 责任会计制度设计的对象和内容

1990年11月在全国会计工作会议暨“双先”表彰会议上通过的会计改革纲要(草案)中规定:“以责任会计为主要形式,完善单位内部责任核算和监督体系。企业应适应内部经营机制的转变和落实经济责任的多种形式,建立以责任单位和责任人为核算对象,实行责、权、利、效紧密结合的责任会计体系,……。各单位都应力求将商品货币关系引入内部核算,根据内部经营特点和管理要求,采用或创立包括内部银行在内的各种内部核算模式,使各责任单位之间的经营往来实行计价核算,促进各责任单位增强价值观念和效益观念,强化经济责任。”这一段话概括地论述了责任会计的职能、对象和形式。责任会计实质上是核算与控制企业内部各级责任者责任履行情况的会计,它包括划分责任实体、编制责任预算、控制责任运行、核算责任履行、评价责任绩效、联责计酬等环节。按信息论而言,则是责任信息输入、责任信息转换、责任信息输出、信息反馈。这个程序称为责任会计循环,每一次循环都使企业内部管理达到一个新水平,登上一个新台阶,有一个新的发展,使权、责、利、效相结合的经济责任制更加完善,更加具有生命力。企业内部的价值运动就是企业内部的资金运动,企业内部资金运动是企业再

生产过程全部资金运动的中间环节。要使运动按照预想的目的有序地运行，达到较高的层次，就需要有一套规则、方法、程序去规划、控制和监督，这一套处理会计事务的规则、方法、程序和控制系統就是会计制度。会计制度设计旨在使整个会计工作过程按严密的程序进行。责任会计是会计学的分支，责任会计制度设计也是会计制度设计的分支。策划和制定会计制度的工作称为会计制度设计，有时也把这一专门知识叫会计制度设计。

责任会计和责任会计制度设计是两门不同的学科，好似并蒂莲。责任会计中虽然也有具体的凭证、帐簿格式和方法，但这仅是现成的制度，是由别人规划好的。当影响现有制度的因素发生变化时，就还需要由别人再重新设计。如果学会和掌握了责任会计制度设计，不但能给会计工作者以现成的制度，而且能取得制定会计制度的钥匙，致使不论发生什么变化都能自觉地、主动地设计一套合理的、能进行核算和控制的程序和方法。责任会计制度设计的目的是建立企业内部责、权、利、效合理结合的保证体系；责任会计制度设计的对象是企业内部经济活动的管理和控制。责任会计制度设计的内容主要有五个部分：一是责任确定方法设计，包括责任单位和责任人的设计，责任指标的设计；二是内部核算制度设计，包括核算形式、记帐方法设计，凭证、帐簿、报表制度设计，内部结算制度的建立；三是责任考评制度设计，包括考评指标、考评方法、绩效确认方法和奖惩制度设计；四是内部控制制度设计，包括内部控制组织制度、分级控制制度、反馈控制制度、自动调节制度及控制方法体系；五是责任会计、财务会计和决策会计相结合的制度，包括责任资金、责任成本、责任利润调整为实际资金、财务成本、实际

利润的方法，以及决策指标转为责任指标的设计等。每一部分都应包括设计原则、设计标准、设计要求、设计方法以及与其他部分的关系。

会计制度设计是一门科学，责任会计制度设计和一般会计制度设计的区别在于范围不同，责任会计制度仅限于企业内部，并且具有较大的灵活性。

设计是一种行为，是筹措、策划。会计制度设计是根据会计基础、会计准则、会计法、会计理论规划出核算、监督、分析、控制的程序、方法和措施，使会计管理在国家不再给予具体制度的情况下不致发生紊乱。

在我国有很多企业试行了“内部银行”，有偿转让产品或劳务，划分和落实经济责任，并进行核算和考评，在二级核算的基础上推行和完善了责任会计制度，在一定程度上推动了经济责任制的发展。但责任会计仍处于较低水平，多数实行责任会计的企业没有真正起到反馈信息、协调关系、激励积极性、控制消耗、提高效益的作用。主要表现在：①责任会计的内部控制职能尚未充分发挥。很多企业并没有一套完整的控制标准和措施，不重视、不善于进行过程控制和反馈控制，只对核算感兴趣，热衷于“算”，数字信息却未被充分利用，在管理决策中未起到应有作用。②制定和分解责任指标的方法科学性不强，多采用以基期为基础的比例法，很少进行动态分析和因素分析，不运用或很少运用技术测定法，对社会环境、市场情况不下功夫调查研究，所以定额、指标严重脱离实际，没有先进性。③在核算上多运用传统的财务会计方法，对现代会计管理方法，如标准成本法、目标管理、定额成本、质量成本、管理效益分析等方法兴趣不大，或者懂得甚少、实际应用更少，因而会计信息质量不

高。④责任会计的各个环节不够完善，特别是控制、考评、计酬环节不配套，很多企业只有核算没有控制，考评不认真、计酬不合理，造成“空洞”区域，使一些人钻空子，过程效益和最终效益、个别效益和企业效益、企业效益和社会效益挂不起钩来。

造成以上问题的原因主要是没有一套科学的、合理的责任会计制度，更没有指导制定会计制度的知识和能力。书本上的东西并不等同于实际的东西，执行者需要把理论和企业的实际情况结合起来，有一个消化吸收的问题，如果执行者具备了制定会计制度的能力和必要的知识，掌握了制定会计制度的原则、标准和方法，就可以将从理论到实际的过渡缩短，就能及时的校正工作中出现的偏差和混乱，就能使责任会计的推行成为自觉的行为，就会少走弯路，有条不紊地、有组织地，由低级阶段向高级阶段发展，所谓高级阶段就是责任全面控制阶段。

实践先于理论，有了工人运动才有了马克思主义，有了意大利威尼斯银行的借贷活动和记帐实践才有了巴氏借贷记帐法，有了我国责、权、利相结合的经济责任制才给我国责任会计的发展创造了条件，而责任会计的实践活动又给责任会计制度设计提供了场所。我国责任会计和西方责任会计在形式和方法上有很大区别，我们要按中国的国情建立具有自己特色的责任会计及其制度设计。但是，责任会计是企业内部会计，不直接与国家及外界部门、单位发生关系，国家现在不会，将来更不会为企业制定责任会计制度，要靠企业自己设计和安排。我们倡导责任会计制度设计，不是为某个企业制定一套具体的、恰如其分的制度方案，而主要是给出“怎样”制定这样的制度。

责任会计制度设计是会计法制建设的配套和补充。会计法制建设是建立、健全国家宏观控制制度的重要内容，在微观方面是建立企业内部自我约束机制和自我发展机制的需要，而责任会计制度设计是自我约束机制建立和健全的基础和途径。我们这样一个大国，国民经济管理形式多种多样，单位大小相差悬殊，管理水平高低不一，全国搞一个模式，一刀切是不行的，必然阻碍积极性的发挥，阻碍生产的发展。而且企业内部核算与管理，各单位、各企业根据自己的实际情况和内部管理需要制定的制度或实施细则，也是会计制度体系的重要组成部分，更不能强求统一。

责任会计的实施是会计管理向企业纵深发展的结果，同时会计制度建设也应随着会计的发展而发展。随着经济体制改革的深入，把会计制度建设作为贯彻权、责、利、效相结合的经济责任制的重要内容是十分必要的。又因为责任会计是企业内部的执行会计，各企业的具体方法可以有所不同，但目的和要求是相同的，有了制定制度的知识和能力，就会使责任会计制度逐渐趋于统一，这有利于宏观管理和会计电算化。

从总体上看，责任会计制度设计是对企业内部控制系统的的设计。它是以企业内部经济活动管理和控制为对象，以建立、提高经济效益的保证体系为目的，以内部控制制度的设计为主要内容的规划，是对责任会计的必要补充，是提高会计理论、会计工作质量的需要。

我国责任会计制度设计要体现有计划商品经济的国情，要体现社会主义公有制的特点，在建设有中国特色的责任会计的同时，也要建设具有中国特色的会计制度设计。

第二节 责任会计制度设计的原则和要求

马克思主义的基本原理告诉我们，法律、制度属于上层建筑范畴，产生于相应的经济基础。会计制度是经济管理制度的组成部分，必然和经济制度相适应，与之同步发展。我国社会主义会计制度，产生于1949年中华人民共和国建国之后，随着社会主义经济制度的完善和发展而逐渐形成了具有中国特色的会计制度体系。会计制度设计的理论和方法先于会计制度的产生，设计的过程是制度形成的过程，确切地说有了记帐、算帐的行为，就有了规则、方法，也就是有了制度，不过这种制度是不成文、不统一的制度罢了。党的十一届三中全会以来，随着我国改革开放的深入发展，对生产关系的某些环节进行了调整 and 改革，维护生产资料公有制为主体的所有制关系，巩固和促进公有制的发展是会计制度建设的根本原则。

我国的责任会计是经济体制改革的产物，是在责、权、利相结合的经济责任制发展过程中应运而生的，它必须符合中国的国情，为改革开放和经济建设服务，适应企业内部责、权、利、效相结合的需要，以节约劳动时间作为责任会计制度建设的出发点和归宿。具体来说责任会计制度设计要遵循以下几项原则：

一、要能保证责任会计内部控制职能的实现

责任会计的基本职能是内部控制，控制是一种必要的限制，规定哪些应该做，哪些不应该做。责任会计制度设计就是要建立一套完整的内部控制体系，保证内部控制职能的发挥，以便完成预算规定的责任指标。它包括对经济活动控制

的组织体系、指标体系、考核体系及方法体系。保证内部控制职能的充分发挥。

二、要遵守分责、分权与责、权相符的原则

所谓分责、分权，就是要使企业及其内部不同层次的责任单位直至个人都要对经济活动及管理负一定的责任，同时赋予一定权利，有多少“责”就要有多大“权”。因此在设计制度时既要分级规定责任内容，又要具体规定相应的权利，使责、权相符。

三、要遵守专业管理和民主管理原则

专业管理就是由专业管理人员所进行的重点管理和常规管理，专业管理与控制可以使管理有一定深度；民主管理即群众管理，可以使管理有一定广度。在设计制度时有些指标，比如产量指标、质量指标及其他一些与群众有直接关系的数量指标及其内部理财制度，可以在专业管理的指导下交群众管理、统计，甚至核算。设计制度时尽量通俗易懂、简便易行，但决不能以“大众化”为由而放弃“科学化”。管理是一门科学，会计是一门业务、技术性很强的工作，尤其是制度其综合性更强，必须达到一定的深度，达到一定的精密度。

四、一致性原则

一致性指纵向、横向各级责任单位的责任必须与企业总体责任一致，各级责任要能保证完成总体责任，另外责任会计的各个环节，比如责任划分、责任核算、责任考评、责任奖惩之间互相联系的指标必须口径相同、计算方法相同。上一级的责任不能转移给下一级；一个单位的责任不能转移给另一个单位；下一级单位的责任是上一级责任的一部分，分责任要能保证总责任。使整个企业形成一个统一的责任网

络，而网络的各个节点就是一个责任单位或责任人，各责任单位纵横相接，上下左右相连。

五、理论指导原则

责任会计制度设计要符合会计法、会计准则的基本要求，并以会计理论为指导。会计法是母法，各种会计制度必须在其基础上产生；会计准则（原则）是具体的会计制度应该遵循的客观依据和标准。比如会计法中规定的会计核算和会计监督的有关内容，责任会计制度设计必须保证完成；会计准则中规定的合作性原则、权责发生制原则、内部牵制原则、实际成本原则、配比原则等，在设计制度时必须遵守并将其具体化、制度化。

会计理论是制定会计制度的指导思想，制度体现会计理论，两者有密切的联系。但并不是说所有会计理论都是制度设计的指导思想和依据，比如会计法把会计的性质定为“经济管理的组成部分”，没有体现“工具论”、“信息系统论”。责任会计的概念也有几种说法，如把责任会计定义为“执行会计”、“内部控制会计”，“对企业内部生产经营过程中的耗费、占用和成果进行核算和监督的会计”等等，这些定义仅说明了责任会计的某一个侧面。责任会计的概念应包括其职能、对象、特点、性质和基本方法。所以对会计理论必须进行选择，如果选择不确切、不全面就会影响制度设计的质量。

责任会计制度设计要注意责任会计的特点，注意它与一般会计、其他专业会计的区别和联系。责任会计制度设计要注意以下几个问题：

第一，设计责任会计制度要分层次、分级别，按责任单位的经济内容、特点分别设计。

第二，责任制度要有很强的刚性，不能留有弹性余地。

第三，制度要严密、全面，不要留有空洞区域。

第四，设计时要指出责任范围和责任限度。

第五，责任要量化、明确，不能含糊其词、模棱两可。

第六，处理好各责任单位之间的权责分工和相互联系，排除相互之间的矛盾和不协调。

第七，责任会计制度要与企业内部其他制度互相配合、相互协调，会计指标要与统计指标密切配合、合理分工。

以上原则和要求有着内在的联系，制度设计体现了这些原则也就达到了要求。制度的好坏要由实践来判别，最基本的标准是看其是否能促进生产的发展，是否能激发各方面的积极性。

第三节 责任会计制度设计的任务

责任会计制度设计的任务由其内容所决定，受企业内部管理要求的制约。责任会计工作的任务就是责任会计制度要完成的任务，制度设计是帮助会计工作者建立一套完成任务的制度，是按设计的原则和要求，按设计的内容而进行的设计。因此制度设计的任务与责任会计的任务是一致的，是责任会计内容的具体化、制度化。责任会计制度设计的任务综合为以下几条：

第一，科学地确定和划分各个责任单位的责任，设计出合理的责任归属制度，促使企业摆脱企业内部“大锅饭”和干好干坏一个样的状况。

第二，科学地设计出企业内部的核算形式、核算方法以及会计科目、凭证、帐簿，全面地、准确地、及时地反映各

责任单位的责任履行情况，提供企业管理所需要的信息资料。

第三，根据责任会计的职能及设计的原则和要求，规划出内部控制制度，包括内部控制的组织制度、内部牵制业务制度、过程控制和反馈控制制度以及考评奖惩激励制度，并使各项制度形成内部控制体系。

第四，设计责任考评和联责计酬制度，促进企业责、权、利、效紧密结合，使经济责任制健康发展。

第五，设计内部结算制度，促使企业合理、节约地使用资金，使有限的资金带来更大的经济效果。

第六，设计财务会计、决策会计与责任会计相结合的制度，实现内外结合、管算结合、数出一门、资料共享。

企业要完成以上任务，必须严格遵守已确立的会计制度，制度一旦形成就成为企业内部的法律法规，各级领导者应以身作则、一丝不苟，大力鼓励先进、鞭策落后。各级责任者应认真落实，在自己的权责范围内逐条、逐款的定期检查、分析、对比，发现偏差及时调整改进，专业管理人员要深入实际了解情况、调查研究，研究新问题、总结新情况，随时查明计划、预算是否合适，指标、定额是否先进，各个环节配合的如何，有无脱节、矛盾等问题，定期提出改进意见，推动经济责任制向纵深发展。

以提高企业内部经济效益为宗旨的责任会计及其设计，把宏观、微观、内部、外部、国家和企业有机地连接起来，它们的关系如图1-1所示。

会计制度设计的顺序要从公司一级的最终会计产品（会计报表）开始，即资金平衡表、利润表、成本表及其他财务报告，设计工作逐级向下进行，在公司之后是子公司、分

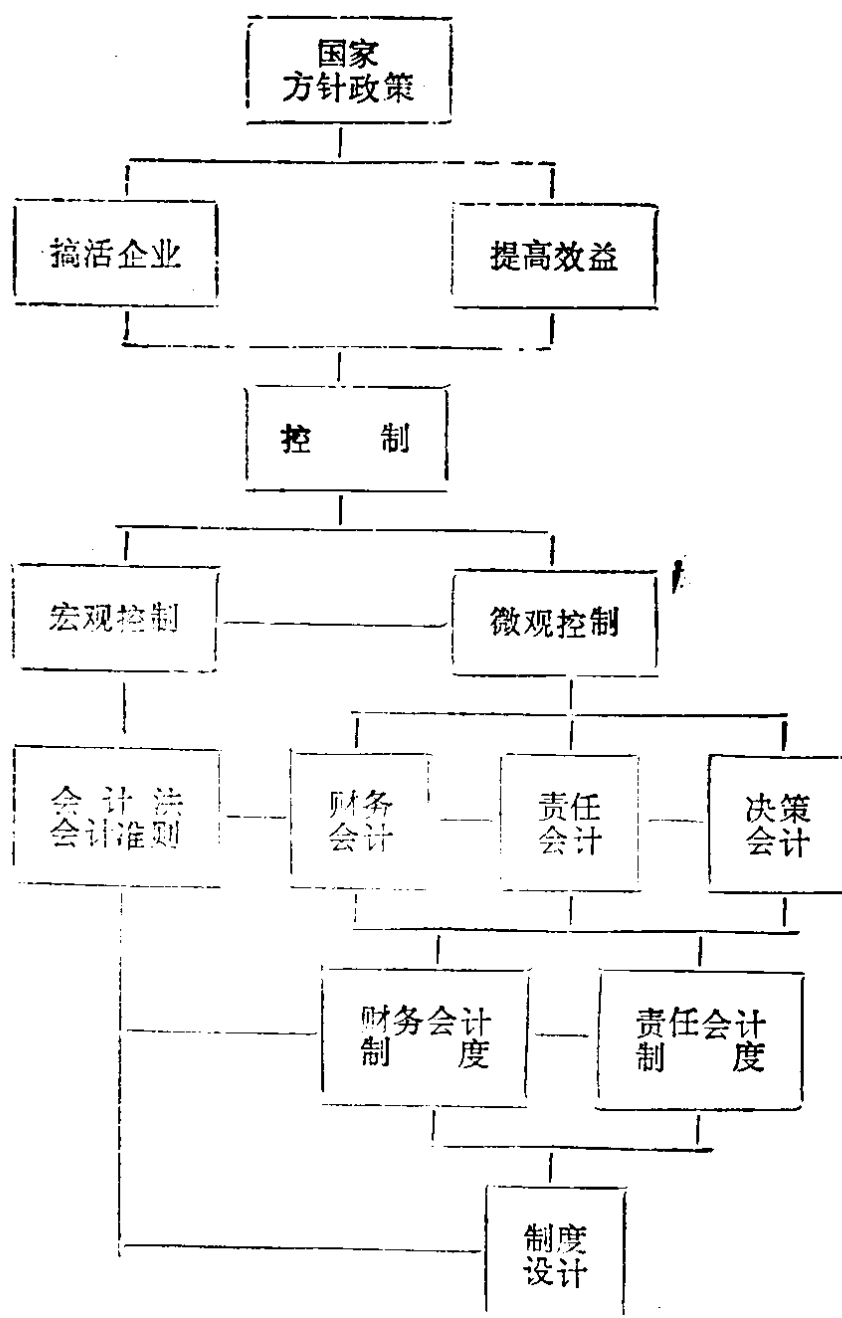


图1-1

厂、车间、责任单位或个人。企业是作为一个整体，企业以下的各个分支机构都可以按投入产出的原则划分为利润中心、投资中心、成本中心、费用中心，每个中心都有自己的会计最终产品——财务报告。先从会计报告设计开始，提出报告的指标和形式，根据报告的指标设计提供这些指标的会计科