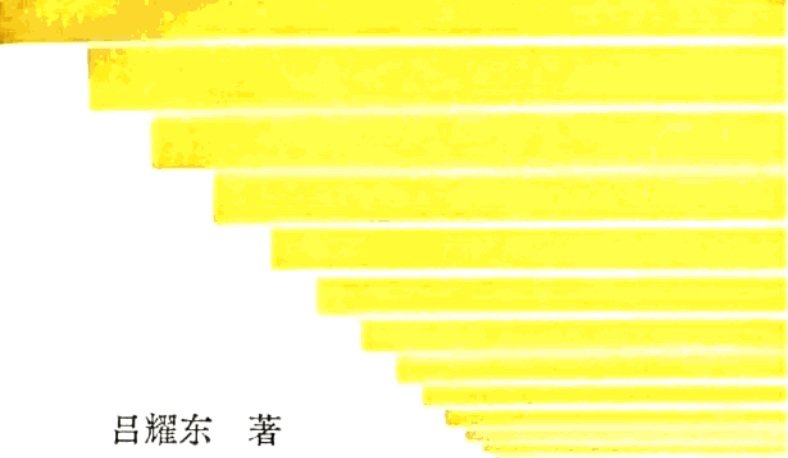
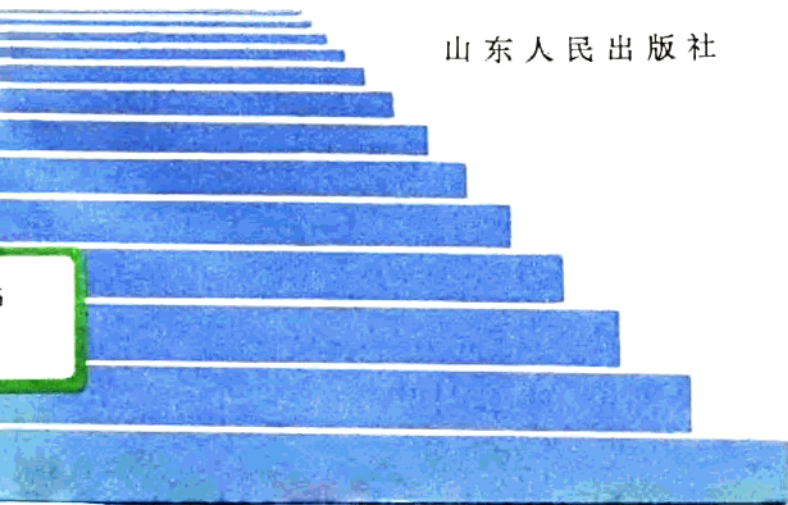




吕耀东 著

商业实用责任会计



山东人民出版社

前 言

随着企业经营机制改革的深化,会计工作如何适应经济责任制的客观要求,成为近几年会计理论工作者研究和探索的一个重要课题。目前,我国已引进了西方责任会计理论,并与中国的实践有机结合,不少企业已经建立起具有中国特色的责任会计,它适应我国经济责任制的特点和客观要求,是完善我国经济责任制管理的一项势在必行的配套措施。责任会计在我国的推行和发展,既是经济责任制不断完善、发展和科学化重要标志,也是用现代科学技术、管理知识充实我国传统会计,进行会计改革的客观必然。

本书是从我国商业、供销社企业实际出发,吸收理论界最新研究成果,本着求实、创新、实用、易行的精神,为使中国式责任会计“商业化”、“实用化”所进行的探索性创作。本书内容通俗易懂,其技术方法来自于实践,具有较强的实用性。它可作为各级商业、供销职工学校培训会计管理人员用书,以及商业、供销社企业推行责任会计的工具书,也可作为中等专业学校的辅助教材。

本书初稿完成后,曾敬请王志勤、郝伦才、李春明、李长春、王世润、邓爱芝、陈同胜、许国华、任广庆、关立民、佟惠廷、王世珍、刘吉耘、孙成义、杨德义等财会前辈和财会同仁审阅,最后由山东省供销社财会处娄智慧、黑培金、矫红同志审改修正。在编写过程中,还得到了尚希志、胡德祥

胡守华、赵金源、张凤联、何凤岐等领导同志的支持,孙秀红、吕雁飞参与了材料的整理工作,吴建国、毛允学等同志参加了初稿的讨论,在此一并表示感谢。

在本书的研究、创作和修改过程中,学习参阅了近百篇文章和数十本书籍,恕不一一列出,对此特致谢意。

由于我国的责任会计理论尚在探索中,责任会计实践还处在推行的草创阶段,其理论、技术方法的成熟和完善还需要有一个努力的过程,加之时间仓促,作者水平有限,本书缺点错误在所难免,敬请读者批评指正。

作 者

一九九〇年十一月

目 录

上 篇

责任会计综述

第一章 责任会计的特征、原则和对象·····	(1)
第一节 责任会计的概念和基本特征·····	(1)
第二节 责任会计的原则·····	(7)
第三节 责任会计的对象·····	(13)
第四节 责任会计的产生与发展·····	(15)
第五节 建立责任会计的意义·····	(20)
第二章 责任会计的基本内容·····	(24)
第一节 划分责任层次确定责任单位·····	(24)
第二节 制定责任目标建立指标体系·····	(27)
第三节 确定核算形式实行责任核算·····	(45)
第四节 提供业绩报告进行责任考评·····	(55)

中 篇

双轨制责任会计核算

第三章 零售业务的责任控制和核算·····	(59)
第一节 零售商品购进的责任控制和核算·····	(59)
第二节 零售商品销售的责任控制和核算·····	(117)
第三节 零售商品储存的责任控制和核算·····	(147)
第四节 商品流通费的责任控制和核算·····	(170)

第五节	税金的责任核算.....	(187)
第六节	营业外收支的责任核算.....	(192)
第七节	责任利润的核算.....	(200)
第四章	批发业务的责任控制和核算.....	(212)
第一节	批发商品购进的责任控制和核算.....	(212)
第二节	批发商品销售的责任控制和核算.....	(230)
第三节	批发商品储存的责任控制和核算.....	(237)
第四节	批发环节商品流通费、营业外收支、税金和 责任利润的核算.....	(248)
第五章	农副产品收购业务的责任控制和核算.....	(254)
第一节	收购责任站组核算的特点和方法.....	(254)
第二节	农副产品收购的责任控制和核算.....	(256)
第三节	农副产品清选整理的责任控制和核算.....	(269)
第四节	农副产品调拨销售的责任控制和核算.....	(275)
第五节	农副产品储存的责任控制和核算.....	(277)
第六章	业绩报告和责任考评.....	(285)
第一节	业绩报告的作用.....	(285)
第二节	业绩报告的种类、格式、内容和编制方法.....	(287)
第三节	业绩报告的审核.....	(293)
第四节	责任考评的意义与原则.....	(297)
第五节	责任考核与联责计酬.....	(301)
第六节	业绩评价.....	(319)

下 篇

单轨制责任会计核算

第七章	单轨制责任帐簿的设置和登记.....	(345)
第一节	责任帐簿的设置原则.....	(345)

第二节 责任帐簿的种类、格式和登记方法.....	(346)
第八章 商品购进的单轨制责任会计核算.....	(358)
第一节 批发商品购进的责任核算.....	(358)
第二节 零售商品购进的责任核算.....	(368)
第三节 农副产品购进的责任核算.....	(373)
第九章 商品销售的单轨制责任会计核算.....	(377)
第一节 批发商品销售的责任核算.....	(377)
第二节 零售商品销售的责任核算.....	(385)
第三节 农副产品调拨销售的责任核算.....	(392)
第十章 商品储存的单轨制责任会计核算.....	(397)
第一节 批发商品储存的责任核算.....	(397)
第二节 零售商品储存的责任核算.....	(402)
第三节 农副产品储存的责任核算.....	(405)
第十一章 费用、税金和利润的单轨制责任会计 核算.....	(408)
第一节 商品流通费的责任核算.....	(408)
第二节 税金和利润的责任核算.....	(411)
附录一 基层供销合作社供应零售商品拨货计价实物负责制 办法(修订本).....	(416)
附录二 基层供销社群众核算试行办法(草稿)	(437)
附录三 基层供销社定额管理试行办法	(442)

第一章 责任会计的特征、 原则和对象

第一节 责任会计的概 念和基本特征

一、责任会计的概念

责任会计理论源于西方管理会计学，是以行为科学作为理论依据，适应分权化管理体制而产生的。我国的责任会计吸收西方责任会计精华，以经济责任制理论为基础，因此，它适应我国经济责任制的客观要求，是贯彻落实经济责任制的重要手段，是完善我国经济责任制管理的一项势在必行的配套措施。可见，内部经营承包责任制是责任会计生存的前提，所以有人称之为“企业经济责任制会计”。实施责任会计，主要是为了控制企业内部的经济活动，考核责任单位的工作业绩，故理论界还把责任会计叫做“控制会计”或“业绩会计”。

什么是责任会计？目前众说不一，但对以下几点认识是比较统一的：（1）责任会计是管理会计中的一项重要内容，属于管理会计的范畴，目前正在逐渐完善，自成学科。

(2)责任会计是以责任单位为会计主体，与经济责任制有着血缘关系。(3)责任会计的核算对象是责任单位可控的、可计量的经济活动过程和结果。(4)建立责任会计要根据中国的具体情况，体现中国特色。因此，我们可以把责任会计的概念归纳为：责任会计是为了适应经济责任制的要求，以现代会计学和行为科学为理论基础，以责任单位为主体，借助多种量度，对责任单位的经济活动进行规划、核算、控制、考评的一种内部会计管理形式。

二、责任会计的基本特征

具有中国特色的责任会计，不仅仅是一项会计管理制度，而是包括整个企业在内的一个完整的管理控制体系，是企业内部经济责任制配套改革系统的重要组成部分。因此，它具有以下基本特征。

1. 责任会计以责任单位为会计主体，与经济责任制有着血缘关系。责任会计产生于西方分权化管理体制，适应于我国企业“两权分离”的经济责任制形式。经济责任制是为了加强企业经营管理，提高经济效益而建立起来的责、权、利相结合的经营管理制度。经济责任制关键是“责”，以责定权、定利，并分责核算，分计成果。虽然各个企业由于生产经营、组织结构、制约条件、管理素质等不同，经济责任制的形式也多种多样，但它们具有共同的特点，即：明确划分责任单位；各责任单位都有明确的责任内容；企业给予责任单位履行经济责任所必要的权限；对责任单位有一定的评价、奖惩办法等。经济责任制的内容、要求和目的，决定了责任会计的内容、要求和目的，因此，较完善的企业内部经

营责任制，是建立责任会计的基础，是责任会计生存的前提。而责任会计的建立，又是完善经济责任制的重要条件，是经济责任制的配套改革措施，它促使经济责任制的内容具体化、层次化，经济责任的指标化、定量化，以便对各层次经营责任者进行业绩考核和评价。责任会计是经济责任的表现形式，离开责任会计，内部经营承包责任制就难以充分发挥其应有作用；而内部经营承包责任制的不断完善，将促进责任会计的不断发展。由此可见，责任会计与企业内部经济责任制，具有必然的内在联系，具有不可分割的血缘关系。

2. 责任会计是全企业、全员、全过程的责任会计，是一个综合性的内部控制管理体系，具有广泛的群众性。

责任会计涉及企业生产经营的全过程，企业管理的各个方面，也涉及企业内部各个层次的责任单位，直至责任人，具有责任指标的广泛性。因此，责任会计不仅仅是财会人员的专业性管理，而且是广大职工参与的全员性管理。

(1) 我们的经济责任制，实行的是层层承包，层层分权，层层委托责任直至落实到人，形成了多层次的经济责任制体系。责任会计适应经济责任制的要求，按层次划分责任单位，核算各层次责任单位（或责任人）的责任目标。责任会计的对象和内容涉及到各个层次的所有成员，渗透到生产经营的各个环节，核算的结果与每个成员的责任和利益休戚相关。这就需要实行群众性的责任会计核算，不仅使上一级了解情况，决定奖惩，而且使每个责任单位或责任者随时了解责任目标的实现程度和相应的应得利益，以便对责任目标执行中出现的偏差主动纠正，自觉加大实现责任目标的措

施，保证其责任目标的实现。

(2)企业内部各层次的经济责任，体现在诸多的经济技术指标上，就商业企业来说，不但体现在销售、利润、费用、资金等价值指标上，而且还体现在劳动效率、安全、库存有效率、服务质量、经营品种、文明店组等工作质量指标上。这些指标涉及企业内部各个职能部门和店组，这就需要有关的职能部门和店组提供核算资料，参与责任会计核算工作。

(3)由于责任会计要划分责任单位，确定责任目标，对经济责任有争议时要进行调解和仲裁，以及进行业绩考核和奖惩等工作，这些都超越了传统会计的范围，同一般的会计工作有着质的不同。而这些工作是整个企业的管理活动，需要企业领导负责，三总师配合，各职能部门、各店组、全体职工共同努力才能完成。

(4)根据行为科学中的支持关系理论，在建立各层次的责任会计时，企业的管理者必须以职工为中心，采用参与式的民主管理方式，让职工参与责任目标的制定与分解落实工作，并充分考虑职工的意见。在责任目标的执行过程中，应相信和尊重职工的自我控制和管理能力，充分发挥职工各自的潜力和主观能动性，使职工能够按照自身的个性和期望进行自我设计，达到内在动机与组织目标的统一，产生对企业整体目标的责任感。只有使责任同行为有效地结合，去谋求实现自我目标的可行性办法和具体措施，才能使全体职工为实现企业的总体目标而努力工作。

3. 责任会计是企业的内部控制体系，由于地区、行业、企业的具体情况不同，责任会计也具有形式上的多样性，技术方法上的灵活性。

就商业、供销合作社来说，内部有各种不同类型的企业，各有不同的特点，责任会计也不能搞一个模式。就是同一行业、同一类型的企业，责任层次不同，责任指标有多有少，人员素质也有差别，在技术方法上也要灵活运用。只有根据本企业的特点、条件和具体情况确定责任会计形式，灵活运用技术方法，才能达到对内部生产经营活动过程进行管理控制的作用。如对基层社这一层次的责任单位，由于财务会计核算体系比较健全，在核算方法上就可以采用“单轨制”，利用财务会计核算资料，经过充实加工，核算其经营责任的执行情况，不再另行建立责任会计帐簿体系，以避免重复劳动。对店组这一层次的责任单位，在仍执行“拨货计价，实物负责制”办法，实行报帐制，其财务成果由企业财务会计统一核算的情况下，可按“双轨制”模式建立严密的“店组责任会计”核算体系，核算其经济活动和责任指标，考核和评价其工作业绩。

在会计方法上，要根据不同的责任会计形成，灵活运用会计核算方法和现代管理方法。可以运用复式记帐法，也可以运用单式记帐法，可以编制记帐凭证登记帐簿，也可以用原始凭证直接登记，可以经过必要的改制直接应用一些财务会计凭证，也可以设计一些必要的责任会计专用凭证，可以利用财务会计帐簿，也可以设计一些责任帐簿。总之，要以满足责任会计的需要为前提，但必须根据责任会计形式来确定会计方法，坚持科学、合理、实用、简便、易行的原则。

三、责任会计与财务会计的关系

责任会计本身是从传统的财务会计内部孕育、生长和逐

步形成的，成为企业会计中既相互依赖，又相对独立，既有联系，又有区别的财务会计和责任会计两个会计子系统。它们之间的联系表现在以下几点：

1. 人们通常把以编制对外报告为主要目的的会计称为财务会计，而把用于分权管理，控制资源利用的会计称为责任会计。显而易见，两者都对经营活动进行记录、计算，都是企业会计的重要组成部分，并在经营管理活动中互相渗透，密切联系。

2. 它们所依据的原始资料很多是相同的，责任会计所需要的原始资料很多来源于财务会计，并结合运用一些财务会计的基本方法，来完成责任会计核算的任务。

3. 目标是一致的，都是为了促进商品生产和商品流通，改善经营管理，提高经济效益，具有目标的同一性。

4. 责任会计的一些主要指标与财务会计相同，两者实际上存在着互相间的渗透性。

5. 在生产经营过程中，发生在各责任单位内可控的收益和支出以及资金占用，同为财务会计和责任会计进行归集与核算的内容，两者存在着客观上的可溶性。

它们的区别表现在以下不同点：

1. 会计主体不同。责任会计的主体是企业内部的责任单位，财务会计的主体是整个企业。

2. 指导原则不同。责任会计的指导原则是企业经营管理上的需要，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，一切按国家规定的财务会计制度、原则办事。

3. 侧重点不同。责任会计的侧重点是加强企业内部的

经营管理和控制，处理企业内部经济利益；财务会计的侧重点是反映企业全部经济业务，处理企业与国家的经济利益。

4. 对象不同。责任会计的对象是责任单位可控的，可计量的经济活动过程和结果。财务会计的核算对象是企业再生产过程中的全部资金及其运动。

5. 职能不同。财务会计的主要职能是核算和监督(狭义的控制职能)；责任会计的主要职能除核算和监督之外，还具有预测、控制和考核职能，它的控制职能大大超过了财务会计控制职能的范围。

责任会计同财务会计，两者既有原则区别，又有密切联系，它们相互渗透，互相补充，在企业管理中各自发挥作用。责任会计的主要任务是起着计划与控制的作用，它促进财务会计功能在广度和深度上的延伸和发展；而财务会计所提供和反映的核算资料，则是责任会计赖以计划、控制、考核和决策的依据。财务会计是责任会计的基石，责任会计是财务会计在控制功能上的补充，因而，在实行责任会计的实践过程中，财务会计工作只能加强，不能削弱。

第二节 责任会计的原则

责任会计原则是建立责任会计、进行责任控制和核算工作的规范和准则。责任会计原则一般包括：责权利相结合原则，可控性原则，目标一致性原则，信息反馈原则，例外管理原则。

一、责权利相结合原则

责、权、利相结合，是实行责任会计的最根本原则，也是实行经济责任制的基本要求。所谓责、权、利相结合，就是指企业对各责任单位和责任者赋予的权力，应与其承担的责任相对应，相一致，有多少责就给多少权，并根据其责任目标的完成情况给予一定的经济利益或惩罚。通过责、权、利的紧密结合，有利于增强各责任单位和职工的责任感，充分激发职工的工作热情，使整个企业充满生机和活力。

贯彻责、权、利相结合的原则应注意以下几方面的问题：

1. 责任单位或责任者应当具有相对独立地承担一定经济责任的能力，使责任与能力相适应。同时，要根据行为科学中的目标管理理论，使“责任”目标化，“目标”责任化，以“责任目标”代替单纯的“责任”或“目标”，达到责任会计与目标管理的有机结合。

2. 根据西方管理会计中代理人理论关于分权化管理体制要求，较大的企业需要层层分权，层层委托责任，形成一个各负其责，分权管理的系统。这在我国承包经营责任制的过程中，叫做“层层下放权力”。但“放权”要适当，既要改革集权管理时的“有权经营，无权决策”的僵化管理办法，又要避免“一切权力归农会”的倾向，确立“以责定权，有责有权，权责相当”的放权原则。如果放权不足，上级管的过死，就会束缚经营责任者的手脚，难以发挥其经营潜力；如果放权过度，就会管理失控，损害企业的整体利益。另外，放权不等于不管，因为上级仍有一部分管理权，企业领导应采取参与式管理方式和例外管理原则，对责任单位进行有效的管理和监督。只有

坚持“以责定权，有责有权，权责相当”的放权原则，采取参与式管理方式和“例外”管理原则，才能做到管而不死，放而不乱，充分调动各层次责任单位和人员的经营积极性，保证企业的整体利益。

3. 利益分配要坚持“按劳分配”的社会主义分配原则。责任单位的利益与其经营成果相联系；职工的利益与其劳动成果相联系，要避免分配不公，注意不要挫伤职工的积极性。职工不仅把自己现在付出的劳动和所得的报酬同推行责任会计以前进行历史比较，还要同他人进行社会比较。如果发现不平衡，就会认为受到不公平的待遇，造成心理上的压抑和行动上的消极，甚至造成人际矛盾。因此，要做好各责任单位之间责任指标和责任报酬两个方面的平衡工作。有的责任指标和责任奖励标准还需要在执行中逐步调整，纠正偏差，达到公平合理。更重要的一点，是要发扬民主，依靠群众，把利益分配方案报经职代会讨论通过，使方案尽量接近实际，为广大职工所接受，以求最大限度地调动和发挥全企业职工的积极性、主动性、创造性。

二、可控性原则

可控性原则是调节各责任单位经营者及职工心理承受能力，充分调动其积极性的一项重要原则。所谓可控性原则，是指各责任单位只对其可以控制的责任目标负责，排除对其不可控因素的影响。如果将不可控因素强加给一个责任单位，就会使其经营者难以承受由此产生的心理压力，伤害他们的积极性。因此，在制定责任目标时，必须按可控性原则，充分考虑其可控程度，如在制定商品流通费（成本）责

任目标时，就应首先按其可控性程度，划分为可控费用（成本）和不可控费用（成本）。在一般情况下，直接费用具有可控性，间接费用不具有可控性。当然，在实际工作中，有些费用既有可控性，也没有可控性；有的费用项目，在这个责任单位有可控性，在那个责任单位就没有可控性。这就需要具体情况具体分析，按其可控性程度大小去划分，原则上以不影响责任单位的积极性为前提。不可控费用（成本）一般具有三个条件，即：（1）无法知道发生什么费用；（2）无法掌握它的耗费；（3）无法控制和调节它的开支。反之，则属于可控费用。再如，政策性调价增减值，具有不可控性，应由企业统一按国家规定处理，不应计入责任单位盈亏。可控性原则与责任单位或责任人的责任有着密切的关系，因此，它是实行责任会计的必要条件。

除了制定的责任目标具有可控性外，责任单位在执行责任目标过程中还要必须始终处于自控状态。美国著名质量专家 JM·朱兰博士认为：“当工作是以这样的方式来组织，使一个人对实现计划的成果能完全掌握，那个人可以说是处于自控状态，而且对成果能完全负责”（自我控制是个普通概念，它既适用于人，也适用于每个层次的责任单位）。从上面的阐述中可以看出，责任单位处于自控状态的重要条件是：责任单位对其“实现计划的成果”能完全掌握，完全负责。具体地说有四个方面：（1）能准确地理解责任单位应该实现的目标，各责任目标之间的相关性；熟练掌握为实现责任目标应采取的各种方法和措施，明确之所以采取这些方法和措施的依据，并具备相应的管理组织能力。（2）能够充分了解和掌握责任单位“正在做”的事是否符合责任目标

要求，符合的程度如何，实现责任目标的进度怎样。(3)当出现异常情况时，有权力和能力调节“正在做”的事，纠正工作上的偏差，以保证目标的实现。(4)对自身的生产经营工作结果有充分的认识。包括完成规定的责任指标应得的工资、奖金、福利及政治待遇和精神享受，完不成规定的责任指标应扣的工资、奖金、福利、罚款及精神上、政治上的处罚；明了指标失控可能会给企业带来的内外故障损失，特别是外部故障损失，如信用损失、索赔损失等。

如果制定的责任目标是可控的，但责任单位不是始终处于自控状态，照样不能完成责任目标，影响企业的整体效益。因此，责任单位在执行责任目标过程中，始终处于自控状态也是非常重要的。

三、目标一致性原则

目标一致性原则是指在实行责任会计时，要把各责任单位的经营目标，统一到整个企业的经营总目标上来，实现经营目标的一致性。要实现经营目标的一致性，就要使责任单位同企业整体在动机上保持一致，以消除各责任单位过分强调其局部利益而损害企业整体利益的行为。这就要求企业最高管理部门，将企业的经营总目标逐级进行分解，分别落实到各责任单位，形成一个严密的目标网络体系，并使各责任单位对其所落实的目标直接承担起经济责任，真正做到责任层层有，责任人人负，但必须保证其所负责任具有可控权，尽责者奖、失职者罚。这样，通过向各责任单位明确责任化的目标，激发各责任单位的正确动机，引导其行为向努力完成各自责任目标的方向发展，从而保证企业经营总目标的实现。