

责任会计与高校内部会计控制

徐四星

(湖南理工学院 湖南岳阳 414006)

【摘要】 本文在论述责任会计与内部会计控制关系的基础上,提出高校应执行责任会计,建立与市场经济体制相适应的责、权、利相结合的内部会计控制制度和财务运行机制。

【关键词】 责任会计 高校 内部会计控制

一、责任会计与内部会计控制的关系

责任会计是将会计信息同经济责任、会计控制同业绩考评相结合,对内部各单位的经济责任和工作成绩进行计量、检查和考核的内部控制制度。高校要增强市场竞争能力,解决好与市场的关系,成为市场竞争主体,必须围绕提高办学效益这一总体目标,对教育业务活动进行科学的预测、决策、控制和分析。责任会计在这方面能发挥很好的作用,因为责任会计需要将单位总体目标中的价值指标进行分解,按照确定的经济指标进行事前、事中控制,事后分析考核,做到经济责任、经济权利与经济效益相结合,并把资源的使用、经营、管理落实到每个员工,充分发挥其积极性,从而保证资产的保值增值、效益的持续增长。从实质来看,责任会计是所有对管理者实施监督的控制机制。实行责任会计的最终目的是促使责任中心最大努力地完成任务,从而保证总体目标的实现。

内部控制是企事业单位为了提高效益,充分有效地获取和使用资源,达到既定目标,在内部实施各种制约和调节的组织、计划、方法和程序。内部会计控制是指单位为了提高会计信息质量,保护资产安全、完整,确保有关法律法规和规章制度的贯彻执行而制定和实施的一系列控制方法、措施和程序。在内部控制系统中,内部会计控制是最具有连续性和全面性的子系统。提高效益是内部会计控制的主要目标。

可以看出,责任会计和内部会计控制的目标都是提高效率。责任会计是在行为科学的理论上产生的,本质上是一种“人本管理”。“人本管理”是现代管理的核心,其基本内容是,首先设置各责任中心,然后确定责任指标和适当的奖惩标准,在经营或提供服务的过程中仔细地进行记录,最后通过业绩报告,反映实际与责任指标的差异,分析差异形成的原因,对员工按奖惩标准进行奖惩,这样就能极大地激发员工的主动性、创造性。

责任会计和内部会计控制之间是相辅相成、相互促进的关系,两者之间有高度的相关性,一个健全的内部控制机制要有责任会计作支撑,而内部会计控制的创新和深化,也将促使责任会计进一步完善。高校可以借助责任会计,建立内部会计控制制度,形成高效的管理体制和财务运行机制。

二、从责任会计出发健全高校内部会计控制

1. 建立责任会计组织,完善内部组织控制。依据高校组织结构形式,按照分层负责的原则,明确各层次的责任负责人,建立责任会计组织控制体系。学校总负责人是校长,对全部业务活动行使总体调节和控制的权力,对收入、费用、资金和效益等全面承担责任。学校下属各部门负责人,依据可控性原则,在责任者的责任范围内承担一定的经济责任,完成相应的工作任务。

2. 划分责任中心,确定内部会计控制单位。责任中心是内部会计控制的基层单位,它是指具有一定经济责任,并拥有一定管理权力的内部组织。依据高校管理和组织结构特点,责任中心可以分为三个层次。

(1) 校级责任中心。它是以校长为负责人并对全校整体性责任目标承担主要责任的实体。校级责任中心是集投资、收入和费用的控制为一体的责任中心。

(2) 二级责任中心。它是高校内部隶属于校级责任中心的次级责任中心。根据高校业务特性可划分为教学科研、职能管理、后勤集团校办产业三个责任单位。①教学科研单位分别以承担教学、科研任务的学院(系、部)为核算对象,确定责任目标,核算收支。由于教学科研责任中心一般只发生费用不取得收入,其责任目标主要是控制费用,因此可将其归于费用中心。②职能管理各责任单位以学校管理部门为核算对象,由于该中心只发生费用,不直接取得收入,其责任目标主要是控制费用,因此也应将其归于费用中心。③后勤集团校办产业责任中心应采用企业财务管理模式,进行会计核算和财务管理。在后勤集团中,对于那些能够控制成本和收入的单位,可界定为非严格意义上的利润中心,即人为利润中心,而其他后勤服务单位可归为费用(成本)中心。校办产业可归于严格意义上的利润中心。

(3) 三级责任中心。指从属于二级责任中心的责任单位。二级责任中心下属的各系(部、教研室)、科室、车间(分厂)都可以作为三级责任中心。三级责任中心一般只作为费用(成本)中心,个别有独立获取收入能力的单位,也可作为利润中心。

3. 编制责任预算,确定内部会计控制责任目标。预算控

制是内部会计控制的一个重要方面,预算也是现代管理制度下规范责任会计的一项制度保障。预算的编制要在充分调查研究的基础上进行,大型项目的预算还要进行可行性论证。

责任目标就是责任单位预定应当完成的经济任务。确定责任目标,首先应贯彻总体性原则,各责任单位的责任目标应与学校发展总目标一致。学校年度经济总目标就是执行年度总预算。在年度总预算审定后进行预算分配,确定各责任单位收入、费用指标即责任目标,这是各责任单位在整个学校实现经济总目标中所承担的具体任务,并作为年度控制和考核经济活动的主要依据。学校计财处将全年所有收支预算一次性地分配到各部门,细化到项目,由计财处的计划科把指标输入微机,严格实行指标控制。责任目标一经确定,就应保持其严肃性,任何部门都要努力完成责任目标任务。

4. 确定内部转移价格,实施责任会计核算。高校要将费用(成本)管理放在市场竞争的大背景下来考虑,充分认识全员费用(成本)管理的重要性,重视费用(成本)的事前、事中、事后管理。在内部结算中,可以运用内部转移价格。内部转移价格有市场价格、协商价格、计划变动成本价格、平均价格、成本加成和标准成本加成价格等多种形式。高校究竟采用哪种内部转移价格更合适,需要就某一种劳务服务的性质以及学校管理的要求来确定。

一般认为,社会提供的劳务服务,采用市场价格较为合适,如责任成本中的水电费、通讯费、低值易耗品费用等;学校内部提供的服务,如后勤、教务等部门提供的维修服务,车队提供的用车服务等应采用成本加成价格比较合适。如果服务人员的工资是由学校提供的,不在责任成本范围内,导致内部转移价格中所包含的管理费用较低,则采用成本加成价格应比市场价格低。为了加强内部会计控制,防止服务单位将成本升高的因素全部转嫁给被服务单位,内部转移价格的确定必须经有关部门的核准。

高校责任会计核算可以在运用原财务会计核算体系的基础上,通过分单位、分项目实施预算指标控制以及编制调整计算表等方式完成责任会计核算工作,以便同时为学校常规财务管理和责任预算管理提供会计信息服务。为了搞好责任会计核算,可设置内部结算中心,为内部各责任中心办理转账结算,并监督和引导各责任中心合理使用资金。通过资金存贷业务合理调剂资金,利用内部利息杠杆促使各责任中心提高资金使用效益。

5. 明确权责范围,强化责任控制。内部经济责任制是实施责任会计的重要制度前提,而责任会计是经济责任制的基础和支柱。明确权责范围就是要明确各个责任中心应承担的责任,同时赋予相应的权利。明确权责范围要注意责、权、利相结合,注意各责任中心只对其可以控制的业务活动负责。其具体做法是:将经费收支按目级、节级科目划分若干项目,再按各责任单位的工作职责,将相应的收入、费用划归其管理,即将这些收入、费用指标下达各责任中心,各责任中心位按照指标完成收入任务,同时对划归该责任中心的费用指标有权支配使用,并对经费的使用效益负责。

在责任预算执行过程中要加强对责任预算执行的控制。责任预算执行过程的控制,主要包括来自上级责任中心的外部控制和责任中心的自我控制两个方面。学校对教学科研、职能管理责任中心进行控制的对象主要是责任收入和责任费用(成本)。对教学、科研责任中心,应实行“指标考核,财权下放,经费包干使用”的责任费用管理方式。对于后勤服务责任中心,可视具体情况分别采用“资产租赁”、“服务项目承包”、“专项补贴、全额承包”、“目标管理”等责任费用(成本)控制方式。对校办企业责任中心按现代企业的管理方法进行控制。各级责任中心应建立经常性的检查制度及定期的评估制度,采用量化指标对其职责的履行、工作任务的完成、经济目标的实现、经费预算的执行等加以检查和督导,及时修正责任预算执行过程中出现的偏差。通过定期检查,及时发现预算执行过程中的差距和问题,为绩效考评提供依据。

6. 利用责任会计指标,进行绩效考评。业绩考评是责任会计的重要环节,也是内部会计控制的主要手段。业绩考评可以利用责任会计指标,以责任预算为依据,通过责任会计的记录、计算,定期编制责任报告,将实际完成情况与责任预算相比较,以评价各责任中心的业绩,据以进行奖惩。一般情况下,费用中心业绩考评的主要指标是责任费用,考评的主要内容是将实际费用与责任费用进行比较,计算差异数额,分析差异形成的原因,据此对各责任中心进行奖惩。利润中心既要对费用(成本)负责,又要对收入和利润负责,其业绩考评的主要指标是边际贡献和税前利润,应以责任报告的业绩为依据来衡量实际收入与费用(成本)是否达到了目标水平。校级责任中心考评的主要指标除费用(成本)、收入、利润外,还有投资效益、经济效益和社会效益,投资效益是通过实际建设投资规模与预算规模进行比较,看其资金来源、使用方向是否按预算执行,是否符合国家有关政策规定,从而对投资做出整体评价。经济效益是通过计算出实际收入与支出,进行实际效益与预期效益的对比,进而做出评价。社会效益通过对一些非价值指标的完成情况进行考评,如就业率、考研率等,做出评价。

为了确保责任预算目的的实现,发挥责任会计在高校管理中的控制作用,各责任中心编制的预算执行情况的责任报告应逐级上报,以便于信息沟通、业绩衡量。由于高校各责任中心的性质和业务特点不同,其责任报告的内容、形式和时间要求等也应有所差别。总的原则是:各责任中心责任报告的指标体系要与其预算指标体系、核算指标体系及考核指标体系紧密衔接;能够充分反映各责任中心预算执行的过程和结果;责任报告的格式及填制方法应尽量简化并体现重要性原则。通过责任报告,结合各部门的责任目标,可以考核各责任单位有关指标的完成情况,进行奖惩,并从中发现问题,及时采取措施,充分有效地利用高校的人力、财力,严格控制费用支出,降低成本费用水平,提高资金的使用效率,增加办学效益。

主要参考文献

1. 孙茂竹,文光伟,杨万贵.管理会计学.北京:中国人民大学出版社,2006
2. 林钢.责任会计学.北京:中国人民大学出版社,1994