

中国人民大学会计系列教材

责任会计学

● 林 钢 主 编 ● 中国人民大学出版社

中国人民大学会计系列教材

责任会计学

林钢 主编

中国人民大学出版社

(京)新登字156号

图书在版编目 (CIP) 数据

责任会计学/林钢主编. —北京: 中国人民大学出版社, 1994

中国人民大学会计系列教材

ISBN 7-300-01906-4/F · 547

I. 责…

I. 林…

II. 会计-职责

IV. F233

中国人民大学会计系列教材

责任会计学

林钢 主编

出版发行: 中国人民大学出版社

(北京海淀路 175 号 邮码 100872)

经 销: 新华书店

印 刷: 中国人民大学出版社印刷厂

开本: 850×1168 毫米 1/32 印张: 11.875

1994 年 12 月第 1 版 1996 年 2 月第 4 次印刷

字数: 294 000 册数: 47 001-58 000

定价: 13.40 元

中国人民大学会计系列教材
编审委员会

主 任	阎达五			
副主任	朱小平	王化成		
委 员	王庆成	王景新	阎金锴	王俊生
	李相国	顾志晟	马英麟	侯志刚
	贺南轩	温 坤	肖镜元	黎文珠
	于富生	刘志涛	荆 新	林 钢
	孙茂竹	谢德平	戴德明	卢春泉

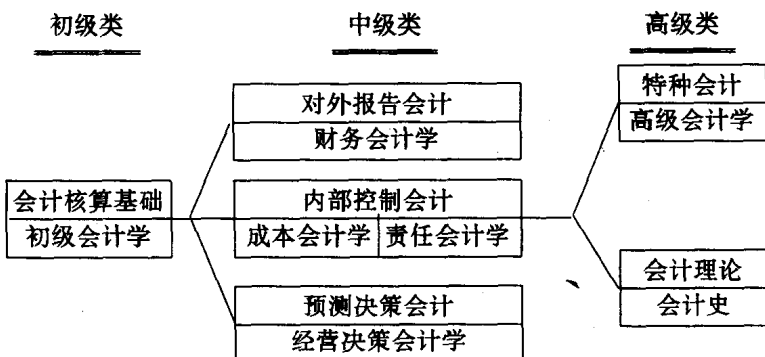
中国人民大学会计系列教材

总 序

去年年底，财政部颁布了《企业会计准则》、《企业财务通则》以及作为过渡措施的新的行业会计制度和财务制度，并定于今年7月1日正式实施。我国会计改革进程中的这一重大举措，将去年上半年出现的会计热推向了新的高潮。在我们这样一个长期以来受“重农轻商”、“重义轻利”传统思想的影响，不少人视会计为雕虫小技、无学识可言的国度里，会计竟然为举国上下、朝野人士所重视，而且成为当今中国经济生活中众所瞩目的大事，应该说这是社会进步的一种表现，实在是令人高兴的事情！商品经济、市场经济和会计有着天然的联系。搞商品经济，就要讲究市场运作，讲究经济效益，讲究将本求利，讲究公平交易、平等竞争，而这一切都是和会计工作分不开的。市场与价格、质量、法治和信息有着密切的关系，也可以说它们是市场经济的四大支柱。搞好市场经济，一要放开价格，二要控制质量，三要加强法治，四

要做好信息导向，而这些都和会计工作有关。正因为如此，我国的会计改革终于冲破财政、财务、税收、金融等方面的制约，迎着确立社会主义市场经济体制的呼唤，大步走向改革开放的主战场，以大幅度的动作改变着实施了 40 多年的会计核算法规体系、宏观会计管理模式、会计核算的重要原则和一些主要的会计核算方法。尽管人们对这次重大改革深远意义的认识可能不完全一致，但对广大财会人员来说，都有一个更新会计观念，学习新的业务，调整知识结构，掌握操作技能的现实问题；对各级各类财会专业学校的广大师生来说，则有一个如何按照我国会计改革的总体思路以及遵循制定和实施会计准则模式的要求，推动会计教育改革特别是学科体系、课程设置和教学内容改革向纵深发展的问题。

我国当前进行的会计改革，一个显著特点是国家会计管理部门改变了建国以来一直沿用的通过制定和审定分部门、分所有制的统一会计制度来规范各基层单位会计工作的模式，而代之以制定所有企业均适用的会计准则来指导会计核算工作的模式。这一变革直接冲击了我国现行的分部门分所有制设科的会计学科体系。实践迫使我们不得不进行改革。尽管人们对如何改革现行学科体系尚未取得共识，但是有一点是肯定的，即必须改变分部门、分所有制设科的传统做法，而代之以按其他标准设科。改革学科体系是一项难度甚大的科学研究，涉及到会计领域的方方面面，诸如理论观点、目标导向、历史总结、现状分析和未来展望等等，需要经过长期不懈的努力才能完成。根据认识来源于实践这一原理，改革会计学的学科体系，我想有一种思路是可以考虑的，即废除按行业、所有制设科的做法，而以会计的目标和作用为导向，以会计业务的简繁和易难为标准，本着由简到繁、由易到难和先传统学科后新兴学科、先通用业务后特殊业务的逻辑顺序，设置若干门与会计实践相呼应的会计学科。譬如，可供选择的一种学科体系是：



体系图中中级类会计也可以称为通用类会计，主要涵盖各种共性业务会计处理的理论与方法，即不分行业、所有制和经营方式，凡是以盈利为目的的单位或组织均会发生的经济业务，而且在会计处理与方法上基本相同的会计事项均可归入此类，学科门类的划分主要体现了会计管理的时间序列（同时也就是会计业务简繁易难的逻辑顺序）。特种会计是指通用类会计涵盖不了的各种会计业务，可以考虑包括特殊业务会计（如物价变动会计等）、特殊行业会计（如我国的农业会计等）和特殊经营方式会计（如股份制会计等）。在主张财务管理与会计管理分别设科的情况下，初级学科类可增设“财务管理原理”学科，中级学科类可增设“财务管理实务”学科，高级学科类可增设“财务管理理论专题”学科；也可以合三为一，只设立“财务管理”学科。另外，我还主张将审计纳入会计学科系列，单独设立“审计学”学科，或者再加“注册会计师审计理论与实务”学科。以上学科体系是仅就微观领域盈利组织会计而言的，如果考虑宏观领域和政府及非盈利组织的会计，则还需要增设相应的学科。上述是我对规范会计学科体系的一些看法，是否可行，还有待于进一步研究与实践。

中国人民大学会计系建系以来，随着客观形势的变化，曾经对现行的会计学科体系和会计课程设置作了不断的改革。但是迄

今为止，我们采取的基本做法是“双轨运行”，即在保持原学科体系不变的情况下，采取增加新课、改造老课的办法分中西两条线设课。这样做的结果是，课程越开越多，重复越来越大，学生负担越来越重，实际上走了一条事倍功半之路。会计准则的公布与实施，既冲破了分行业、分所有制设科的框框，也否定了分中西两条线设课的必要性，这就为彻底改革现行的会计学科体系、大幅度调整会计专业的课程设置，以及重新安排每门课程的结构和内容提供了广阔的余地。经过反复研讨，多数同志认为我对建立会计学科体系的上述看法基本上是可以成立的，并主张付诸实施以总结经验，这套新编我校会计系列教材就是在这一背景下产生的。本系列教材由初、中、高三类共九本组成，即：初级类一本，定名为《初级会计学》，主要讲解会计核算的基础知识，或者叫会计确认、计量、记录、报告的基本原理和方法；中级类七本，分别定名为《财务会计学》、《成本会计学》、《责任会计学》、《经营决策会计学》、《财务管理学》、《审计学》、《计算机会计》，主要讲解通用类会计、审计、财务管理理论与方法的具体应用，理论性与实务性结合、全面性与通用性兼顾、现实性与超前性并存、继承性与开拓性同在是其特点。在此类学科的设置中，我们还强调了以下几点：

1. 尽量减少学科之间的重复，办法是明确划分每门学科的论述范围。譬如为了解决管理会计与财务管理两门学科的重复，我们严格限定财务管理课主要讲解筹资决策、投资决策（含对外投资和内部资金的分配）和收益分配决策；原包含在管理会计中的责任会计单独成科，管理会计则主要讲解短期经营决策及日常管理，并更名为《经营决策会计学》。又譬如，为了解决成本管理内容的合理安排，我们商定，财务会计课程只是作为会计要素之一对费用的确认、计量作一般性原则说明，成本计算则由单独成科的《成本会计学》专门论述，成本的预测、决策以及日常管理则

由《经营决策会计学》和《责任会计学》两门学科分别论述,《财务管理学》基本不涉及成本问题。

2. 对被取消的原有学科要尽量保留其有用内容,办法是将这部分内容分别并入各有关学科。譬如新的学科体系取消了《经济活动分析》学科,但《财务会计学》、《经营决策会计学》、《责任会计学》和《财务管理学》学科中则要增加相应的分析内容,并要求在《财务会计学》学科中对各种分析方法作总体性论述。

3. 关于审计课,我们倾向于按照以审计原理和民间审计为主、国家审计为辅的原则进行安排,可以设一门课——《审计学》,也可以分设两门课——《审计学原理》(含国家审计)和《注册会计师审计理论与实务》,这是由在市场经济条件下,民间审计具有举足轻重的作用这一客观现实决定的。

4. 关于电算化会计与审计课,我们主张加大分量,可以考虑的途径除加强会计控制系统、会计决策支持系统和电算化审计子系统的论述外,还需要增加电子计算机软件知识与会计、审计业务知识之间的“接口知识”,为此应改革现有课程的体系和内容,增加授课时数。

5. 在编写本套教材时,我们还要求作者把握以下精神:(1) 中外相同的业务按照国际惯例写,中外不同的业务,先按国际惯例写,然后写中国特点;(2) 国外有国内没有的业务,按照国际惯例写,反之则只介绍国内做法;(3) 主要参照物是国际会计、审计准则和美国先后公布的财务会计准则;(4) 重视实务操作,具体业务要写全写透,抽象内容要概括、提炼好;(5) 提倡用自己的语言写,写出特色。

6. 关于《高级会计学》的编写,我们将作为重点研究课题对待,组织强有力的班子从事此项工作,在确保质量的前提下争取尽早出书。

7. 关于政府及非营利组织会计学科的改革,我们将视我国预

算会计改革的情况而定，并积极争取参与此项工作。

为了满足教学需要，这套系列教材的编写受时间限制较大，加上改革伊始，缺少实践经验，不当和错误之处肯定不少，恳切希望读者多提意见，以备来日修改使用。

阎达五

1993 年 7 月

前 言

随着我国经济体制改革的不断深化和现代企业制度的建立，企业逐渐成为真正的独立自主、自负盈亏的经济实体。面对激烈的市场竞争，如何加强企业内部管理，提高经济效益，增强竞争力，已经为越来越多的企业管理者所关注。本书正是针对上述问题和相应的教学需要而编写的。本书的主要特点是：

1. 以我国企业内部经济核算制为基础，吸收西方责任会计的有益经验，提出了建立具有中国特色的责任会计体系的理论与方法。

2. 以责任会计核算为主线，说明了在不同核算方法基础上责任预算编制、责任控制和责任考核的不同方法，使责任会计的各个环节相互呼应，融为一个有机整体，其中既有较全面的理论阐述，又有较强的可操作性。

3. 将经营决策会计、责任会计、财务会计和成本会计有机地结合起来，使现代企业会计形成一个有机整体。即以经营决策会计编制的企业预算为依据进行分解，落实到各责任中心，形成各责任中心的责任预算；各责任中心对各自责任预算执行过程进行控制与核算；企业对各责任中心的责任预算完成情况进行考核；在责任会计核算中，同时考虑财务会计的要求，为财务会计编制企业会计报表提供所需数据，也为企业进行预算完成情况分析提供所需数据，并能够分清企业预算完成好坏的责任归属；成本会计

讲述的核算方法则是责任会计核算方法的主要基础。

本书是中国人民大学会计系列教材之一，也可以作为兄弟院校和财会干部培训的教材。

本书由林钢主编并总纂。各章编写分工如下：林钢：第一、八、九章；杨万贵：第二、四、五章；胡航：第三、六、七章。贺南轩教授和李相国教授审阅了全部初稿，并提出了宝贵的意见，在此表示感谢。

由于编者水平有限，书中难免存在缺点与不足，恳请广大读者批评指正。

编者

1993年12月

目 录

第一章 总论.....	1
第一节 责任会计的产生和发展.....	1
第二节 责任会计的主体和对象	17
第三节 责任会计的原则	19
第四节 责任会计的职能	21
第五节 责任会计的任务	23
第二章 责任中心的建立	26
第一节 责任中心建立的原则	26
第二节 成本中心的建立	29
第三节 利润中心的建立	37
第三章 内部结算和内部银行	45
第一节 内部结算价格	45
第二节 内部结算方式	50
✓第三节 内部银行	53
第四节 责任转帐和责任仲裁	85
第四章 责任预算的编制	89
第一节 责任预算的种类和编制程序	89

第二节	责任利润预算的编制	96
第三节	责任成本预算的编制	106
第四节	责任资金预算的编制	127
第五章	责任预算执行过程的控制	136
第一节	责任控制的形式和内容	136
第二节	责任资金预算执行过程的控制	138
第三节	责任成本预算执行过程的控制	144
第四节	责任利润预算执行过程的控制	153
第六章	财务会计与责任会计“双轨制”的核算与考核	159
第一节	财务会计的核算与考核	159
第二节	责任会计的核算与考核	164
第三节	“双轨制”核算与考核的优缺点及应用条件	181
第七章	责任会计与财务会计“单轨制”的核算和考核 (上)	184
第一节	<u>生产车间责任成本与产品制造成本相结合</u> 的核算	184
第二节	职能管理部门的核算	202
第三节	企业会计部门及其内部银行的核算	208
第四节	<u>责任预算与企业预算执行结果的考核</u>	220
第五节	<u>“两结合”成本核算与考核的优缺点及应</u> 用条件	231
第八章	责任会计与财务会计“单轨制”的核算和考核 (中)	234

第一节	<u>责任成本与产品变动成本、产品制造成本相结合的核算</u>	234
第二节	<u>生产车间责任成本与产品变动成本相结合的核算</u>	238
第三节	职能部门部门的核算.....	270
第四节	企业会计部门及其内部银行的核算.....	283
第五节	<u>责任预算与企业预算执行结果的考核</u>	306
第六节	<u>“三结合”成本核算与考核的优缺点及应用条件</u>	328

第九章 责任会计与财务会计“单轨制”的核算和考

核 (下)		331
第一节	<u>内部利润核算的特点</u>	331
第二节	人为利润中心内部利润的会计核算.....	335
第三节	会计部门对会计核算的内部利润的调整.....	345
第四节	内部利润的统计核算.....	350
第五节	<u>责任利润预算执行结果的考核</u>	353
第六节	<u>内部利润核算的优缺点及应用条件</u>	361

第一章 总 论

“责任会计”一词，来源于西方国家的“Responsibility Accounting”一词的直译。在实行“改革、开放”政策以后，我国会计学科引入了“责任会计”的概念。在此之前，尽管没有使用“责任会计”的概念，但从 50 年代开始逐步实行的企业内部经济核算制，体现了责任会计的思想，可以说是我国责任会计的初级阶段。在经济体制改革不断深化的今天，如何总结我国企业内部经济核算制的经验，并在此基础上，吸收西方责任会计的有益经验，建立具有中国特色的责任会计体系，成为会计学科研究、解决的重点课题之一。

第一节 责任会计的产生和发展

一、西方责任会计的产生和发展

西方责任会计是西方现代管理会计的重要分支，是西方企业将庞大的组织机构实行分而治之的一种内部控制会计。它的产生和发展是与西方企业管理理论的演变密切相关的。一般来说，西方企业管理经历了经验管理、科学管理和现代管理三个发展阶段。

（一）经验管理阶段萌生了责任会计思想

从 18 世纪下半叶到 19 世纪末期，西方国家相继开始了工业

革命。在这一期间，企业间的竞争日趋激烈，扩大企业规模成了这一时代的特色。然而，由于管理方法的落后和管理人才的匮乏，使得企业规模的扩大受到了阻碍。当时企业管理的方法主要是沿用了小生产的传统管理方法，即管理者凭着自己的经验管理企业，工人则是凭着自己的经验进行操作。当时的管理人员大多是从工人队伍中提拔出来的。这些人通常掌握了较高的技术，但是没有系统地学习过管理知识，对于需要解决的问题，完全凭自己的经验或想法加以处理。例如，19 世纪初期的罗伯特·欧文（Robert Owen），在进行管理时，主要靠对每一个部门的每一个工人的工作进行监察。他每天早晨同第一批工人一起来到工厂，晚上最后把工厂的大门锁上，对发现的问题及时加以解决。又如，19 世纪末期的美国汽车工业大王亨利·福特，在企业管理中也是主要采用到各部门巡视的方法，将发现的问题摘记在笔记本上，再采取适当的措施加以解决。这一阶段的管理特征，主要是依靠经验办事，因此称之为经验管理阶段。尽管如此，已有一些企业管理者意识到科学管理的重要性。

例如，19 世纪中期，美国的丹尼尔·克雷格·麦卡勒姆（Daniel Craig McCallum），在担任伊利铁路公司总监这一职务的期间，倡导了责任管理，他认为：良好的管理是要以严格的纪律，具体和详细的职务说明，经常准确地报告任务完成情况，根据成绩确定工资和提升，明确规定上下级权力层次以及在整个组织机构中贯彻个人责任和下级对上级报告的责任等为基础的。^① 他所倡导的管理原则是：（1）适当的职责划分；（2）授予充分的权力，以便能够充分履行其责任，使责任名副其实；（3）能够了解是否切实承担起责任；（4）迅速报告一切玩忽职守的情况，以便立即

^① 参见[美]丹尼尔·A. 雷恩著：《管理思想的演变》，中国社会科学出版社1986年版，第94页。