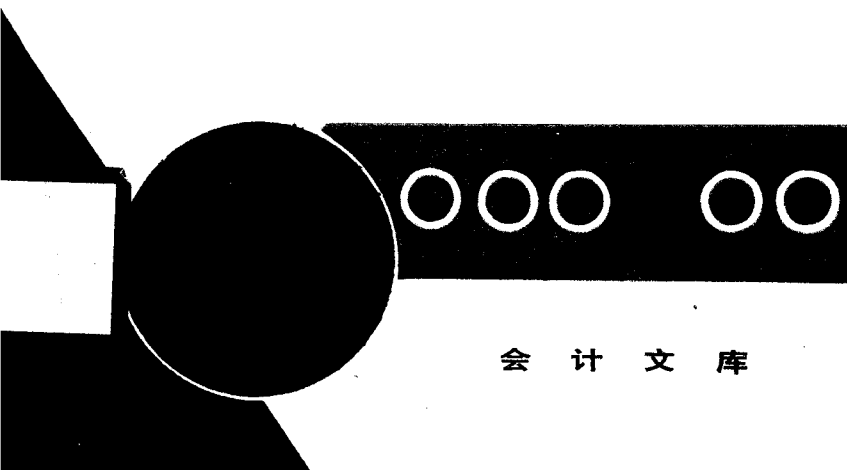


● 阎达五 龙 涛

责任会计 的理论与实践



会 计 文 库

责任编辑：安 远

封面设计：习亚薇

责任校对：段小青

责任会计的理论与实践

阎达五 龙 涛

•

经济科学出版社出版 新华书店北京发行所发行

北京经济科学印刷厂印刷

•

787×960毫米 32开 6印张 103000字

1987年8月第一版 1987年8月第一次印刷

印数：0001—9000册

统一书号：4312·210 定价：1.15元

ISBN 7—5058—0028—0/F·27

《会计文库》序

经济体制的改革和社会主义现代化建设的发展，迫切需要广大会计理论工作者和实际工作者不断更新知识，努力提高专业水平。适应这一要求，我们组织出版一套具有中国特色的、力求反映会计科学和会计工作新水平的《会计文库》。

《会计文库》是一套小型化的会计知识丛书。它的内容要求集中精练，具有科学性、知识性和通俗性，兼顾普及与提高。不论对理论工作或实际工作，不论对国民经济哪一部门，均有参考价值。

《会计文库》是一套长期出版下去的会计知识丛书。它将向我国会计界的所有同志提供出版的园地。

《会计文库》是一套体现党的“百家争鸣、百花齐放”方针的会计知识丛书。这套丛书将汇集各家所长。凡会计界的各种流派，不同观点，只要确有见地，言之成理，经编委会审定后，均可纳入《会计文库》。

《会计文库》目前还是一株幼苗，但它是属于我们大家的。我们殷切希望我国会计界的同志共同爱护它，关心它，支持它，使它茁壮成长，有可能逐步地成为名符其实的一个会计知识的宝库。

《会计文库》编委会

《会 计 文 库》

主 编	葛家澍	杨纪琬
	娄尔行	阎达五
副主编	杨时展	余绪缨
	黄寿宸	阎金锬

目 录

绪 论.....	1
责任会计的基本理论.....	8
一、责任会计的含义	8
二、我国责任会计的特点.....	15
三、责任会计的地位和作用.....	17
四、责任会计的原则.....	29
五、从系统科学的角度看责任会计.....	37
责任会计的实务.....	45
一、建立责任会计核算控制体系.....	45
二、责任会计控制流程.....	117
三、实践中应注意的几个问题.....	175

绪 论

在西方现代管理会计中，责任会计是其重要的组成部分。责任会计的产生和发展，要追溯到19世纪末、20世纪初。这个时期，随着工业革命后资本主义经济的迅速发展，成本会计有了飞速的进展，因而被称之为“成本计算的文艺复兴”时期。这一时期成本会计的主要发展包括：开始应用间接费用分摊法；工厂成本记录并入了财务会计体系；出现了标准成本计算法。但是，成本会计的这些发展并不能满足资本主义经济管理的需要。当时，垄断已在主要资本主义国家经济中占了统治地位，大公司越来越多，规模越来越大，生产的社会化程度越来越高，企业间的竞争也越来越激烈。在这种形势下，企业要想生存下去并得到发展，一个重要的条件就是必须不断加强内部管理，首先要使会计管理进一步科学化。但从当时的情况看，尽管成本会计有了很大的发展，会计管理从整体上讲却并不能适应这种要求。不少大企业由于组织庞大，管理层次众多而大伤脑筋。成本、资金、利润等的管理很难深入下去，企业内部各部门、各单位的经济责任不清。例如，当时有人调查了192个不同企业的1,000个领班人员，对成本记录重视的领班人员不

到10%。在大多数小企业，管理当局甚至对成本资料保守秘密，不让领班人员了解创造了多少利润。这些问题，直接威胁到企业的生存和发展。传统的财务会计由于本身各方面的条件所限无法从根本上解决这些问题，会计管理已处于非创新不可的境地。在这种情况下，责任会计应运而生了。

1924年，在伦敦召开的第三届成本计算年会上，希金布特姆（W·H·Higgenbotham）在一篇论文中谈到：“我们制定了一项计划，使得人们能够对其由成本表示出来的行动负责。人们在某种限度之下被赋予控制这一成本的机会，……必须使人们将自己处于被授权控制成本的某一部分的地位。”切斯特·E·韦格（Chester E·Weger）在1926年发表的一篇题为《预算的建立和管理》的文章中，谈到了对各部分预算建立责任的重要性，他同时还谈到了调整预算并以反映不可控的因素变化。所有这些都表明了责任会计已经诞生，虽然还很成熟。但毫无疑问，这是责任会计的初始状态，它为后来责任会计进一步向业绩评估发展并成为以评价每个主管人员的决策权为基础的控制系统奠定了基础。

责任会计之所以产生，就是要通过解决企业内部会计管理上责任不清的问题，来提高企业的经营管理水平和经济效益。责任会计的理论基础，最初是以泰罗为代表的所谓“科学管理理论”。后来，随着责任会计的进一步发展，又添入了所谓“行为

科学理论”。

责任会计虽然诞生于本世纪20年代，但在初期，它并没有受到人们的普遍重视。尽管如此，责任会计的发展仍然很快。到了本世纪40年代，责任会计作为管理会计的一个分支，其理论、方法都已经成熟起来。

责任会计真正在实践中起重大作用，是在第二次世界大战后，特别是本世纪60年代后。第二次世界大战后，科学技术的发展突飞猛进，大大地推动了生产力的发展，促进了生产社会化程度的进一步提高。在新的形势下，大公司林立，竞争越来越激烈，越来越残酷。因此，除了其他条件，企业的发展，竞争的成败在越来越大的程度上取决于包括利用信息在内的经营管理水平的高低，它成了决定企业盛衰的重要因素。企业对经营管理水平的重视，推动了内向管理进一步向纵深发展，许多大公司实行了分权化管理。在分权化管理中，责任会计受到极大的重视，所谓事业部制，就是在分权化管理中出现的根据责任会计原则设置的新的公司组织体系。对事业部制企业的管理控制，在会计方面，主要地就是依靠责任会计。事业部制的核算、控制、考核等，无一不是采取责任会计的方法进行的。责任会计已成为企业管理中必不可少的重要组成部分。

我国是否存在责任会计，人们有不同的看法。我们认为，我国有无责任会计的关键，要看有无责

任会计的实践，而不在于是否使用责任会计这一名称。根据这一点，我国存在责任会计是毫无疑问的。回顾建国以来我国会计工作的发展历史，我们认为，我国的责任会计经历了两个阶段。

第一阶段时间大致从第一个五年计划（1953—1957年）起至1978年止。在第一个五年计划期间，我国的社会主义建设取得了巨大的成就。五年内，新建成了500多个大中型工矿企业，使得我国的工业初具规模。在新的形势下，加强企业内部管理成为企业迫切需要解决的大事。从国家的角度，开始推行企业的经济核算制度；在企业内部，则相应地开展了班组经济核算。班组经济核算的产生，可以说是我国责任会计的萌芽，它主要涉及的是以班组为责任单位、以责任成本为核心的管理问题。1958年，我国进入了第二个五年计划时期。在这一时期，经济核算制的进一步发展，促进了责任会计的发展。在财务方面，企业实行了流动资金统一计划、分口分级管理的制度。流动资金统一计划、分口分级管理，实质上就是按职能部门和不同的管理层次进行的责任会计的责任资金管理。在班组核算方面，则进一步发展为群众“干什么，算什么，管什么”，发动广大群众共同参加管理。这种群众核算，实质上就是以个人为基础的责任单位的责任会计管理。而且，这一管理是民主化的、形式与内容相统一的管理，只有我们社会主义国家，才有可能实行这样广泛的群众管理。发动广大群众共同参加

责任会计管理，可以说是我国责任会计管理的一大特点和优势，这是任何资本主义国家所无法比拟的。尽管这一时期的群众核算存在许多不足之处，也很不成熟，但其闪烁出的民主化管理的光芒，却是永存的。60年代初，我国企业还实行了岗位责任制，这实质上就是责任会计分责思想的具体体现。鞍钢财务处总结了他们“贯彻分级管理责任制进行成本核算”的作法，对我国责任会计的发展起了一定的促进作用。十年动乱时期，在所谓“反对管卡压”极“左”思潮的干扰下，使得我国责任会计的发展一度陷于停顿状态，直到1977年才重新提出整顿和加强班组核算和企业经济核算的问题。

回顾这一阶段我国责任会计的发展，可以说，这是我国责任会计处于产生和发展的初级阶段。在这一阶段，西方责任会计的理论尚未介绍进来，人们对这方面的研究也很不够，但由于管理实践的需要，我们还是进行了许多有益的探索，为以后责任会计的发展提供了许多宝贵的经验。在这一阶段，企业实行的班组核算，资金、成本的分级分口管理等制度都是成功的经验，应当说是具有中国特点的责任会计管理的雏形。

第二阶段时间大致从1979年起至今。党的十一届三中全会拨乱反正，使中国大地重新展现出勃勃生机。随着全国范围内的“调整、改革、整顿、提高”方针的贯彻，加强企业内部管理的问题被提到议事日程上来了。责任会计由于对加强企业内部的

管理具有特殊的重要地位，受到人们的普遍重视。许多会计界学者对责任会计进行了理论上的探讨和研究。西方责任会计也被介绍了进来。在实践上，由于经济责任制的普遍推行，企业也纷纷地根据责任会计的原则对原有的会计进行改革；新的方法、新的模式不断出现，呈现出可喜的局面。诸如厂内目标管理，指标层层分解与落实，包、保、核的经验及建立厂内银行，实行厂内经济合同制以及效益与奖励挂钩的办法等，都是富有创造性的好经验。这些经验丰富了我国责任会计的内容，使得我国责任会计成为在国家计划指导下以提高经济效益为中心，突出责任核算、责任控制、责任考核并与分配制度相结合的新型的会计管理形式，从而为我国的会计管理开辟了新领域，提供了新方法，标志着会计管理的控制职能有了进一步的发展和加强。实践证明，责任会计在我国有着强盛的生命力和广阔的发展前景。随着生产的发展和经济责任制的完善，责任会计的发展将会以更快的速度向前推进。可以预言，在不久的将来责任会计在理论上将会自成体系，并日益完善，责任会计理论在我国会计理论体系中一定会占有重要一席。在实践中，责任会计的实行与否将成为我国会计能否在企业中充分发挥控制作用的关键。责任会计必将在全国范围内予以制度化，责任会计管理将对整个会计管理的发展产生重大影响。

研究责任会计对于加强会计理论建设和推动

会计实践的发展意义很大。责任会计的产生与发展改变了传统会计单纯事后算帐的局面，使会计的控制职能大大加强，会计工作与生产经营活动、日常经营管理结合的更为紧密，会计信息的反馈作用特别是适时反馈得以充分发挥，而这些都使人们对会计工作的认识也有了新的变化——更符合会计作为一种管理活动的客观实际。责任会计是管理工作内向化和科学化的必然产物，它的产生与发展不仅为会计实践开拓了新领域，而且使会计理论与管理理论的结合，与信息论、系统论、控制论的结合，与研究人的思想、行为理论的结合提供了条件；正如作者在本书中所主张的那样，责任会计的进一步发展，很可能成为一种与传统的财务会计同等重要的独立的会计门类，在会计科学中成为一门独立的会计学科。作者编写本书的初衷除了试图向读者比较系统地介绍有关责任会计的知识外，更多地是想探讨一下使责任会计独立成科的理论依据和结构体系，我们恳切地希望读者在这方面多提意见，并开展广泛讨论。如果把会计分为宏观会计和微观会计的话，我们觉得，责任会计是微观会计的主要组成部分。

责任会计的基本理论

一、责任会计的含义

责任会计是企业内部管理控制会计，它是企业会计的重要组成部分。责任会计是一种管理活动，它以企业内部各责任单位为基础，以保证企业计划的顺利执行并不断提高经济效益为目的，主要利用价值形式，通过建立各级责任中心、目标管理、差异分析、责任转帐、编制责任报告和责任报表等方法，对企业内部生产经营活动过程中的耗费、占用和成果进行核算和监督。

上面对责任会计的解释，论及了责任会计的性质、目的、对象、范围、方法等问题，为了进一步说明这些问题，下面分别加以论述。

（一）责任会计的性质

责任会计是会计的重要组成部分，作为人类的一种实践活动，责任会计与会计一样，也是一种管理活动。而且，由于责任会计属于事中管理，是对生产经营活动过程进行的直接的价值管理，因而，责任会计属于一种管理活动的性质就更为明显。如果说，早期的会计只限于事后记帐算帐（且不论这

种看法是否正确)，其属于一种管理活动的性质还不很明显的话，那么，责任会计则从产生的那天起，就明确地带有管理活动的性质。正如我们前面所提到的，责任会计是由于管理的迫切需要而产生而发展的，它的产生与发展，是对管理的进一步发展和深化。

(二) 责任会计的目的

责任会计的目的，在于充分调动企业内部工人群众和管理人员的主观能动性，保证企业计划的顺利执行并不断提高企业的经济效益。

责任会计的目的，是由责任会计的性质所决定的。我们知道，任何经济管理的最终目的，都是为了提高经济效益，作为经济管理活动一部分的责任会计也不例外，它的最终目的是为了企业的经济效益，这一点，通过回顾责任会计发展的历史，就可以清楚地看到。但是还必须看到，责任会计的直接目的，则有其特殊之处。它是旨在通过会计与组织机构相结合的一整套特殊方法，充分调动广大工人群众和管理人员的主观能动性，保证企业生产财务计划等的顺利执行。责任会计实际上是通过重新制定责任计划、执行责任计划并进行责任考核来从组织上、人员上、方法上保证企业计划的完成。

责任会计之所以将充分调动广大工人群众和管理人员的主观能动性、保证企业计划的完成作为自己的直接目的，是有其原因的。

从微观管理的角度，企业生产越复杂，组织机

构越庞大，就越需要加强内部的计划管理，企业内部只有严格执行计划，才能做到整个企业各项活动协调一致，不断提高经济效益。相反，若不能严格执行计划，企业内部各单位各部门各行其是，就会给企业的整体利益带来损失。但是，在企业生产经营活动过程中，还必须充分调动广大工人群众和管理人员的主观能动性，而充分调动广大工人群众的主观能动性与严格执行企业计划之间又有一定的矛盾，要解决好这一矛盾，就必须将管理与组织机构结合起来，使企业内部管理真正做到有责、有权，责权相符。这一点，即充分调动企业内部广大群众的主观能动性，并保证企业计划的顺利执行，从价值管理方面说，只有责任会计才能真正做到，这也正是责任会计把上述内容作为自己的直接目的的原因。

（三）责任会计的对象

责任会计的对象是企业内部各级各单位以价值形式表现出来的生产经营活动过程中的耗费、占用和成果。换句话说，责任会计的对象，是企业内部各级各单位的价值运动。

责任会计的对象，是由其本身的特点所决定的。责任会计的特点之一，就是要实行分责、分权的管理，也就是说，要以企业内部各责任单位为基础来进行管理。这就决定了责任会计在对象方面的特殊性：即它不是以整个企业生产经营活动过程中的价值运动为对象，而是以企业内部各级各单位生

产经营活动过程中的价值运动为对象。责任会计反映、核算、控制和考核的，不是以企业为主体的价值运动，而是企业内部各级各单位的价值运动。

当然，并不是说责任会计以企业内部各级各单位的价值运动为对象，它就不能反映企业整体的情况，不能对企业整体进行管理了。相反，责任会计的建立，正是为了加强企业整体的管理，所不同的是，它是通过对企业内部各级各单位实行的系统化的分权分责管理，真正解决企业内部管理吃“大锅饭”的问题，达到整个企业管理优化的目的。责任会计所反映，所核算的虽然是企业内部各级各单位的价值运动，但它并不是将这些单位彼此隔裂，使之成为互不相关的独立部分，而是充分注意这些单位之间的联系，充分注意每一个责任单位在整体中的位置，是把责任单位作为企业大系统中的子系统来看待的。此外，责任会计所反映的企业内部各级各单位的价值运动方面的内容具有可加性，即各责任单位所反映的价值运动方面的内容之和，就构成了企业整体的价值运动方面的内容，可以据此对企业整体实施管理控制。

（四）责任会计的范围

责任会计的范围限于企业内部价值方面的管理控制。

责任会计的范围之所以限于价值方面的管理控制，是因为它是会计的一个有机组成部分，而会计的范围限于价值方面的管理控制，责任会计当然也

不会超出这一范围。

责任会计的范围仅限于企业内部，这是责任会计本身的特殊性。责任会计作为会计的重要组成部分，无论从其产生和发展的历史来看，还是从其地位作用或对象方法来看，都是一种企业内部控制会计，而且，这种内部控制是以责任单位为基础的内部控制。这就与传统的财务会计在范围上存在着一定的差别。

传统的财务会计就其范围来讲，不仅包括企业内部价值方面的管理控制，还包括企业与企业之间财务方面的关系，企业与上级主管部门之间财务方面的关系，以及企业与财政、银行、税收等部门财务方面的关系。责任会计则只包括企业内部价值方面的管理控制。因而，从范围上来讲，责任会计的范围不如传统的财务会计广。但正因为责任会计的范围较小，就更有利于内向管理的进一步深入，从对内管理控制的角度看，较传统的财务会计更有力，更优越。这也正是责任会计能够迅速发展的一個主要原因。

责任会计的范围能否进一步扩大，这是一个值得研究的问题。我们认为，资本主义国家由于其社会制度的局限性，责任会计的范围是不可能进一步扩大的，只能以公司内部为限（虽然公司的规模可以很大）。而我国是社会主义国家，公有制和按劳分配决定了我国责任会计的前景是广阔的，范围是可以超出企业内部的。例如，责任会计的原则就不