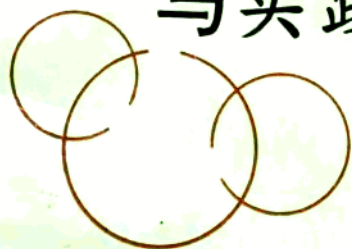


责任会计

ZERENKUAJI
LILUNYUSHIJIAN

理论与实践



张兆国著

武汉大学
出版社

序 言

在我国,建立社会主义市场经济体制,发展社会主义市场经济,必然要求深化企业改革,使企业真正成为独立的经济实体和利益主体。企业作为独立的经济实体和利益主体,要在激烈的市场竞争中求得生存和发展,就其内部而言,必须切实转换企业经营机制,不断增强企业活力。而要做到这一点,企业就必须夯实基础,强化内部管理,完善内部经济责任制,建立起能够适应社会主义市场经济发展需要的,具有自我发展、自我激励、自我调控、自我约束的内部经营机制。而这种内部经营机制的建立和运行,必须依赖于科学的会计管理,才能建立起来,才能巩固,才会向前发展。

当然,这仅仅依赖于传统的财务会计,是难以奏效的。这是因为,传统的财务会计存在着它自身无法克服的弊端,主要有:由于它是以“物”为核算对象,因而不可能划清经济责任,是一种“吃大锅饭”的会计;由于它是在事后核算,因而其时效性和控制性较差,是一种事后算帐的会计;由于它主要是向外界有关单位或部门提供反映企业财务状况方面的信息,因而不能很好地满足企业经营者加强内部管理的需要,是一种对外报告的会计。所有这些表明,需要在企业财务会计的基础

上,开拓会计管理的新领域,建立和实施责任会计,以适应企业强化内部管理的需要。

责任会计是适应企业内部权化管理的客观需要而逐步形成和发展起来的一种新型的会计管理形式。其基本内容是:根据企业内部权管理的要求,划分责任单位;把企业的各项经济责任数量化、指标化,以编制责任预算的形式落实到各级责任单位;制订内部结算价格,建立内部结算中心,办理内部结算,划清各责任单位之间的经济责任;以各责任单位为责任会计主体,核算其责任预算的执行情况;控制其责任预算的执行过程;考核其责任预算的执行结果,并同经济利益相结合。通过责任会计的这一系列管理行为,就能把责、权、效、利有机地结合起来,充分调动企业内部各责任单位及职工的主观能动性,保证企业总目标和总任务的顺利实现,不断提高企业的经济效益。实践证明,企业建立和实施责任会计,是企业贯彻落实内部经济责任制,完善内部经营机制的有效管理办法。否则,再好的内部管理体制和方式,也无济于事,难以奏效。

内部银行是我国企业在实践中总结创造出来的,将国家银行管理经济的职能和方法引进并应用于强化企业内部管理的一种内部管理方式。其职能作用主要是:办理企业内部各责任单位之间产品或劳务交易的结算;通过控制资金定额和利用利息杠杆的作用等办法,对资金的使用进行控制。而内部银行要发挥这些职能作用,必须具备一个必要条件,这就是在企业内部要有一套科学、完整的责任会计管理体系,包括划分责任单位、核定资金定额、编制责任预算、办理内部结算、组织责任核算、进行责任控制、开展责任考评、实行合理奖惩等内容。这些内容彼此之间是相互联系、相互制约的。可见,内部银行

是责任会计的组成部分,因而不能孤立地进行,孤立地进行是不可能充分发挥其职能作用的。实践也证明了这一点。目前,我国许多企业都建立了内部银行,但由于孤立地开展,因而大都是流于形式,成为“空架子”,应付上级检查。所以,只有把内部银行作为责任会计的有机组成部分,内部银行才能真正地充分发挥其职能作用,才能在责任会计发展的过程中得到同步发展。

综上所述可见,在我国企业里建立和实施责任会计已势在必行,具有十分重要的意义。但这需要有科学的理论作指导,正如列宁所说,“没有革命的理论,就不会有革命的运动”(列宁的《怎么办》)。我们会计理论研究工作者应该担负起这一历史责任。为此,作者撰写了《责任会计理论与实践》一书,以尽自己微薄之力,起抛砖引玉之作用。

作者从1986年开始研究责任会计,并发表了10余篇论文。本书就是在这些论文的基础上,加工、改造、扩充而成的,同时也参考了有关责任会计的大量文献资料。在此,向这些文献资料的作者表示感谢!在本书撰写和出版过程中,得到了武汉大学出版社常务副总编扬小岩教授、武汉大学经济管理学院会计系主任李守明教授、书记罗昌宏副教授的大力支持,在此一并表示感谢!

因作者水平有限,加之把责任会计作为一门独立的会计学科来研究还是一个新而难的课题,所以书中难免有不妥之处,望前辈及同仁批评指正。

作 者

1994年7月

目 录

序 言	(1)
第一章 责任会计的基本理论	(1)
一、责任会计的产生和发展	(2)
二、责任会计的对象	(8)
三、责任会计的职能	(12)
四、责任会计的目标	(19)
五、责任会计的方法	(22)
六、责任会计的管理程序	(23)
七、责任会计的原则	(28)
八、责任会计的定义和特点	(33)
小 结	(52)
第二章 责任会计的基础工作	(55)
一、责任会计基础工作的意义	(55)
二、清查财产,核定资金	(56)
三、制定定额,实行定额管理	(60)
四、做好原始记录和计量检验工作	(67)
五、建立健全必要的规章制度	(69)
六、建立健全责任会计工作组织	(69)

小 结	(74)
第三章 划分责任单位	(76)
一、责任单位的概念	(76)
二、划分责任单位的原则	(77)
三、责任单位的确定	(77)
小 结	(79)
第四章 编制责任预算	(81)
一、责任预算的特点	(81)
二、编制责任预算的作用	(82)
三、编制责任预算的原则	(84)
四、编制责任预算的程序	(86)
五、编制责任预算的方法	(91)
六、责任单位的责任指标	(94)
小 结	(96)
第五章 办理内部结算	(98)
一、制定内部结算价格	(98)
二、内部银行核算	(107)
小 结	(125)
第六章 责任会计的日常核算	(127)
一、责任会计的核算模式	(127)
二、各责任单位的责任会计核算	(130)
三、厂部财会部门的财务会计核算	(151)
四、对建立多元成本核算模式的初探	(158)
小 结	(166)
第七章 责任会计的日常控制	(169)
一、责任会计日常控制的意义	(169)

二、责任成本的日常控制	(171)
三、责任资金的日常控制	(186)
四、责任收入的日常控制	(188)
小 结.....	(189)
第八章 责任会计的责任考评.....	(191)
一、责任会计责任考评的意义	(191)
二、编制责任会计报告	(195)
三、确定责任归属	(209)
四、实行合理奖惩	(212)
小 结.....	(219)
综 述.....	(221)

第一章 责任会计的基本理论

责任会计的基本理论,是人们长期积累起来的关于责任会计实践普遍本质和一般规律性的理性知识体系。它对责任会计实践的发展起着巨大的指导和推动作用。

责任会计的基本理论是由哪些理论要素构成的呢?马克思说:“观念的东西不外是移入人的头脑中改造过的物质的东西而已”(马克思:《资本论》第1卷第23—24页)。理论和实践虽然是两个不同层次的问题,但彼此之间却存在着密切的联系,即理论来源于实践,又指导和推动实践的发展。根据马克思主义的这一认识论原理,我们认为,构成责任会计基本理论的诸要素,应由责任会计实践的一般规定性和构成要素来界定。责任会计实践的一般规定性,一般是指责任会计的本质和职能作用;责任会计实践的构成要素,一般包括:责任会计实践的主体——责任会计人员和工作组织、责任会计实践的客体——责任会计对象、责任会计实践的目的——责任会计目标或任务、责任会计实践的手段——责任会计方法、责任会计实践的规则——责任会计原则、责任会计实践的程序——责任会计管理程序等。与此相适应,构成责任会计基本理论的诸要素也应包括:责任会计本质理论、责任会计职能理论、责任会计行为主体理论、责任会计对象理论、责任会计目标理论、

责任会计方法理论、责任会计原则理论、责任会计管理程序理论等。

排列上述各个理论要素的逻辑顺序是什么呢？根据人们认识事物的一般规律即“感性的具体→抽象→理性的具体”，以及这些理论要素之间的逻辑关系，我们按下列顺序排列：责任会计对象→责任会计职能→责任会计目标→责任会计方法→责任会计管理程序→责任会计原则→责任会计定义和特点。至于责任会计行为主体，属于“会计行为管理学”研究的范围，因此本章不作专题研究。

一、责任会计的产生和发展

随着商品经济的发展、企业生产经营规模的扩大，客观上要求企业在其内部进行合理的分工与协作，实行分权管理。所谓分权管理，就是企业明确地规定其内部各组织单位所应承担的“经济义务”或者说“经济责任”，并赋予它们相应的管理权力，以调动各级管理人员的积极性和主动性的一种内部管理方式。如，美国著名的科学管理专家泰勒所提出的“职能分工”组织理论、第二次世界大战以后在西方企业普遍实行的“事务部制”、目前我国企业普遍推行的内部经济责任制等等，都是企业实行分权管理的具体形式。

企业实行分权管理具有以下优点（见云南科技出版社出版的《实用各业责任会计》中，孔祥祯教授撰写的《责任会计概论》）：

（1）由于企业所属单位的管理者对本单位的情况最了解，赋予他们一定的权力，有利于作出最佳决策；

(2)由于基层管理者,承担了一定的责任,这就会促使他们经常关心外部市场的变化情况,改善自身的经营管理,加强对影响业绩因素的控制;

(3)可以减少企业上层领导许多日常事务工作,以便集中精力,研究制订整个企业的发展战略,协调所属单位的工作;

(4)可以使企业管理人员得到锻炼与提高,有利于培养高质量的经营管理人才。

在企业实行分权管理中,责任的确定、划分、核算、控制、考核等等,均无一不是采用会计的方法。于是,责任会计便应运而生。

所以,责任会计是适应企业内部权化管理的客观需要而逐步形成和发展起来的一种新型的会计管理形式。它既是现代会计的重要分支,同时又是现代企业管理不可缺少的重要组成部分。

(一)西方责任会计的产生和发展

西方责任会计是管理会计的重要组成部分,其产生和发展,大致可分为如下两个阶段:

第一阶段,大致从本世纪初到40年代。在这个时期,垄断已在西方国家经济中占了统治地位,大公司越来越多,规模越来越大,生产社会化程度越来越高,企业间的竞争越来越激烈。在这种形势下,传统的经验管理即以个人经验和直觉为核心的管理已不能与之相适应,于是,泰罗和法约尔等人建立了所谓“科学管理理论”。“科学管理理论”的基本内容是:

(1)企业一切经济活动的目标,无论是长远的目标还是眼前的目标,都是为了追求利润的最大化。这就决定了企业管

理的根本任务,就是要在企业外部市场环境和内部技术设备条件下,努力取得最大限度的利润。

(2)在具有一定规模的企业里,其组织结构应由横向的各职能管理部门和纵向的各执行单位构成。与此相适应,企业要把其总目标加以分解,落实到其内部各职能管理部门和各执行单位,只要它们各自能出色地完成自己的小目标,企业的总目标便能得到圆满的完成。

(3)企业要提高劳动生产效率,必须从两个方面着手:一是,对下级组织单位直至职工个人都要施加管理,并赋予他们必要的经济责任和相应的经济权力;二是,上级领导人必须能够操纵对所属单位的经济利益的分配。

“科学管理理论”的产生和发展,有效地促进了会计的发展。主要表现在:与“科学管理理论”直接相联系的管理方法如“预算控制”、“标准成本”和“差异分析”等在会计中的引进与应用,形成了标准成本会计系统和对成本费用管理建立责任制等新型的会计理论和方法。所有这些都已表明责任会计已经诞生。但是,这时的责任会计主要是侧重于对企业内部各单位的成本管理业绩进行核算和考核。

第二阶段,大致从第二次世界大战以后到至今。第二次世界大战以后,特别是本世纪 60 年代以后,西方国家进入了战后经济大发展时期,其主要特点是:一方面,现代科学技术突飞猛进并大规模地应用于生产领域,使生产力获得了十分迅速的发展;另一方面,资本高度集中,企业规模进一步扩大,生产经营日趋复杂,企业外部的市场情况瞬息万变,竞争更加剧烈。这些新的条件和环境,对企业管理提出了更新的要求,主要有:一方面,强烈要求企业的内部管理要更加合理化、科学

化；另一方面，还要求企业对外部环境具有灵活反映和高度适应的能力。否则，企业将会在激烈的市场竞争中被淘汰。因此，在这种新的条件和环境下，“科学管理理论”被“现代管理科学”所取代，便成为历史的必然。

“现代管理科学”的基本理论主要有：目标管理理论、管理决策理论、系统管理理论和行为科学管理理论等。随着这些管理理论在会计领域中的引进与应用，责任会计得到了更进一步的发展。主要表现在：把企业内部各个单位划分为成本中心、利润中心和投资中心；利用成本指标、利润指标和投资效益指标分别对这三个责任中心进行考核；制订内部结算价格，进行内部结算，划清各责任中心之间的经济责任；重视企业的总目标、整体协调人际关系，强调内部团结，激发企业职工的事业心和责任感。所有这些都已表明，一个较为完整的责任会计体系已经形成，成为西方管理会计的一个独立的分支。

(二)我国责任会计的产生和发展

我国是否存在责任会计，在我国会计学界有不同的看法。我们认为，在我国有无责任会计，其关键要看有无责任会计的实践，而不在于是否使用过责任会计这一名字。基于这一认识，我国存在责任会计是毫无疑问的。回顾我国建国以来会计工作的发展史，我们把我国责任会计的产生和发展划分为三个阶段：

第一阶段，大致从建国到1978年。在建国后的一段时间里，由于受原苏联高集中经济管理体制的影响，无论在宏观经济管理方面还是在微观经济管理方面，其管理权都是过于集中。随着企业产销规模的扩大和业务内容的复杂化，这种权力

高度集中的管理体制使企业缺乏活力,使职工缺乏积极性。为了解决这一问题,国家对企业实行了经济核算制;企业在其内部也相应地开展了班组核算。所谓班组核算,就是以班组为核算对象,把班组的产品产量、产品质量、产品成本同班组的工作业绩联系起来进行考核。通过开展班组核算,在一定程度上调动了企业职工参加生产核算、生产管理的积极性,激发了他们的劳动热情。不足的是:班组核算与专业核算的联系不够密切;没有赋予班组应有的责任和相应的权力,核算体系不够严密、核算方法不够科学,是一种事后算帐,不易及时发现问题;工作业绩没有同劳动报酬挂钩。尽管如此,但班组核算已是我国责任会计的雏形。1958年,我国进入了第二个五年计划时期。在这个时期,经济核算制得到了巩固和发展,在企业里还实行了资金、成本分级归口管理和岗位责任制等内部管理方式。所有这些责任会计分责思想的具体体现,为后来我国责任会计的发展起到了一定的促进作用。到了十年动乱时期,在所谓“反对管卡压”极左思潮的干扰下,企业只算“政治帐”,而不算“经济帐”,致使我国责任会计的发展一度处于停顿甚至倒退的状态,直到1977年才重新提出整顿和加强企业经济核算的问题。

第二阶段,大致从党的十一届三中全会到1981年。党的十一届三中全会以后,经济体制改革的春风吹遍了祖国大地,给企业带来了生机和朝气。随着经济体制改革的进行,高度集中的计划经济体制正在被打破,企业吃国家“大锅饭”、职工吃企业“大锅饭”的被动局面也正在被改变,随之而来,企业的权力和责任得到了扩大和增强。在这种新的形势下,企业必须重视其内部管理。于是,许多企业在开展班组经济核算的基础

上,推行了厂内全面经济核算。厂内全面经济核算的基本特点是:厂部统一核算盈亏,部门和单位进行二级核算,班组核算是厂内全面经济核算的基础;企业对内部各单位之间的物资或劳务交易实行统一计价和结算,有的企业还创建了内部银行,作为办理内部结算的机构,这样就能较好地划清内部各单位之间的经济责任;实行层层核算,层层考核,把经济责任的履行同劳动报酬的取得相结合。这些新的特点表明,我国责任会计已有了一定的发展。但不足的是,仍然是一种事后帐帐。

第三阶段,大致从1982年到现在。1982年中共中央2号文件,把完善经济责任制作为企业全面整顿五项工作的首要任务,而其重点又放在建立和健全企业内部经济责任制上,以加强企业内部经营管理,挖掘企业内部潜力。在这个文件精神指导下,我国绝大多数企业都推行了内部经济责任制,并在实践中总结和创造了许多行之有效的内部经济责任制的形式,如个人承包、集体承包、项目承包、主要技术经济指标承包等。把这些形式综合起来,企业内部经济责任制具有以下特点:把企业的总目标和总任务层层分解,落实到企业内部各单位及个人,以确定他们对企业所应承担的经济责任;根据内部各单位及个人所承担的经济责任,赋予他们相应的经济权力,根据他们的贡献大小,支付合理的报酬,实行责权效利相结合;对内部各单位及个人所承担的经济责任,按照规定的标准进行严格的控制和考核。企业内部经济责任制的推行和完善,使责任会计受到了人们前所未有的重视。许多会计学者撰文著书,把西方责任会计的理论和方法介绍进来,并结合我国企业的实际情况,对我国责任会计进行了理论上的研究和在实践中的推广,使之得到了更进一步的发展和完善。主要表现

在:划分责任单位,建立责任指标体系;实行责任预算、责任核算、责任控制和责任考评相结合;实行专业核算和群众核算相结合。所有这些新的发展表明,我国一个较为完整的、科学的责任会计体系已经形成。它标志着我国会计管理已成功地跨入了一个崭新的历史阶段,改变了传统会计单纯事后算帐、报帐的被动局面,使会计管理的职能作用得到了进一步的扩展和发挥。

综上所述,无论在西方还是在我国,责任会计的产生和发展既是由于现代化大生产和社会经济关系的发展变化,必须加强对企业内部管理的迫切需要,也是会计在企业管理中的作用日益重要和会计学科本身的不断发展的必然结果。可以预言,随着商品经济的不断发展和企业内部管理体制的不断完善,责任会计的理论和实践将会得到更进一步的发展。

二、责任会计的对象

科学研究对象,是人们进行科学认识活动的客体。它对科学的分类、科学方法的运用、科学概念和理论的建立和发展都起着决定性的作用。根据科学研究对象在人们科学认识活动中所起到的重要作用,作者认为,无论是从科学研究的程序上,还是从解决实际问题的需要上,都必须把关于科学研究对象的理论作为解决其他理论问题的钥匙。因而,本书将责任会计的对象排在其他责任会计理论要素之前,作为责任会计理论研究的逻辑起点。

责任会计的对象,是责任会计反映和控制的内容。那么,这个内容是什么呢?关于这个问题,我国会计学界有三种观

点：

一是，认为责任会计的对象是责任单位的经济责任。其理由是：责任会计的任务是对责任单位的经济责任进行划分、核算、控制和考核。

二是，认为责任会计的对象是会计的对象，即企业的资金运动。其理由是：责任会计既然是会计，那么它的对象就应该是会计的一般对象。

三是，作者在《会计之友》1989年第3期上发表的《对责任会计对象的探讨》一文，认为责任会计的对象是责任单位的资金运动。其理由是：在社会主义商品经济的条件下，我国会计的一般对象应概括为资金运动，因此责任会计作为会计的一个分支，其对象自然也是资金运动。这样认为，还有一个原因，就是各责任单位的经济责任大都是用价值指标来表示的。但是，由于责任会计是以责任单位为基础所进行的管理，所以责任会计的对象与会计的一般对象在空间上则又所有不同，即前者是针对“责任单位”而言的，而后者是针对“整个企业”而言的。所以说，责任会计的对象是责任单位的资金运动。

把责任会计的对象概括为责任单位的资金运动，还需要从以下几个方面来加深理解：

第一，责任会计的实体，是企业内部各责任单位，而不是整个企业。

这是由责任会计本身的特点所决定的。责任会计的重要特点之一，就是要以企业内部各责任单位为基础来进行管理。企业推行内部经济责任制以后，改变了过去那种责权分离的状态，形成了多层次的责、权、效、利相结合的责任单位。企业为了加强对各责任单位的管理，就必须建立和实施责任会计。

责任会计与企业内部经济责任制之间的这种血缘关系,决定了责任会计的实体不是整个企业而是企业内部的各级责任单位。正确地认识这个问题,有利于我们弄清责任会计在处理各种经济业务时的空间范围和所持的基本立场,从而正确地利用责任会计反映各责任单位的经济活动,提供与落实内部经济责任制有关的经济信息。否则,范围不清,立场不明,就会使责任会计所提供的经济信息不能分清各责任单位之间的经济责任,致使内部经济责任制难以推行。

第二、责任会计的对象也限于资金运动方面。

众所周知,会计的对象是会计反映和控制的内容。若抽去它所依存的特定的社会经济形态,这一内容就可以概括为企业的再生产过程或经济活动过程。这是会计的各个分支在任何社会经济形态中就其对象方面的共性。这一共性,在商品经济的条件下又具体表现为什么呢?在商品经济的条件下,企业的产品是商品,而商品是使用价值和价值的统一体。所以,生产和经营商品的过程,既是使用价值的生产和交换过程,同时又是价值的形成、实现和分配过程。这就决定了对企业的生产经营活动,不仅要通过实物量和劳动时间来进行管理,而且还必须借助于价值形式来进行综合管理。这种综合管理,就是会计管理。其管理的内容就是企业经济活动中能够用货币表现的价值运动。这是在商品经济条件下,“会计对象的最后一般规定”(葛家澍《会计的基本概念》经济科学出版社1989年第25页)。资金是价值在社会主义商品经济条件下特殊的存在形态,因此价值运动在社会主义商品经济条件下就表现为资金运动。这就是我国会计的一般对象。我国责任会计作为我国会计管理的重要分支,其对象自然也限于资金运动方面,即