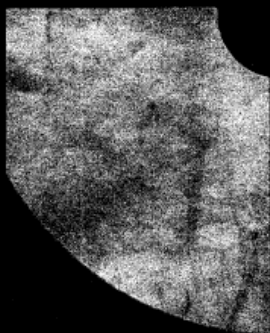


责任会计学

刘开瑞 著

陕西人民出版社



责任会计学

刘开瑞 著

陕西人民出版社 出版发行
(西安北大街131号)

渭南市印刷厂印装

850 × 1168 毫米 32开本 14.375印张 351千字

1991年3月第1版 1991年3月第1次印刷

印数: 1—3000

ISBN 7-224-01724-8/F · 182

定价: 5.95元

前 言

财政部《会计改革纲要》(讨论稿)提出:“以责任会计为主要形式,完善内部经营机制,是我国微观领域会计改革的总体目标。”笔者认为,实行责任会计实乃我国当前经济体制改革的需要。把它作为会计改革的突破口,无疑是一种最佳选择。

承包经营责任制和利改税的实行,从总体上理顺了企业对国家的经济责任关系,而实行企业内部经济责任制,对处理好企业内部的经济关系,提高企业经济效益,则至关重要。在我国,企业责任会计是责任会计管理与企业内部经济责任制相结合的产物,是承包责任制的组成部分。但从各地实行责任会计的情况来看,方法很多,措施不少,但多感收效甚微,或操作不便。究其实,非责任会计之不可行,乃因缺乏理论的系统性和方法的科学性所致。有鉴于此,笔者在昔日硕士论文的基础上,综合本人近几年发表的100多篇有关责任会计论文的主要内容,联缀成书(唯第十三章为高晓林同志之稿),以期于此有所裨益。

本书的理论基础由下列五个方面构成基本框架:

第一,全书按照责任会计是一个经营管理控制信息系统这一指导思想组织体系进行论述,因此,章节安排上明显有别于其他责任会计著作。笔者非敢标新立异,实为体现责任会计的特点和反映责任会计全貌之需要。

第二,理论与实践相结合是本书的基本结构特点,考虑到不同读者的需要,在论述过程中分为理论探讨部分和实务说明部分。理论探讨中,除对主要学术观点进行评介外,对涉及到责任会计学的基础理论,则进行广泛深入地论证。实务部分尽量提供可资直

接参考的经验和方法,并考虑到工业、商业、交通运输等不同行业,力争面广而不乱,例多而不繁。

本书着力于定性描述,意在弥补当前责任会计著作之不足,并体现经济责任制对责任会计的制约作用。

第三,根据时代的经济背景去触摸时代发展变化的脉搏,是各种思辨方法中最可靠的一种。本书正是按照这种思维方法以“单轨制”(责任会计与内部银行单轨制,责任会计与财务会计单轨制)为主线展开论述,力求符合我国企业管理现状,有广泛的适应性。

第四,本书忠实于感受和经验,侧重于现实的描述,而对历史只作概括性的说明。因为先贤留给我们的财富,具有可资借鉴和造成包袱两重性。一切新的思想、理论、方法,虽然离不开历史的滋养,但总是从现实的土壤中萌生,在严酷的现实检验中发展。

第五,概念不仅是哲学家注意和争论的重点,也是一切科学研究中必须首先明确的命题。本书中使用的“责任会计”与西方会计学中的“责任会计”(Responsibility Accounting)以及宏观责任会计并非完全相同的概念。除特别说明者外,笔者所谓的“责任会计”是指与我国现行所有制相适应的,受承包责任制制约的企业责任会计的理论与方法。

随着承包责任制的全面实行,责任会计学已日渐为人们所重视。许多经济管理方面的专业,已将责任会计学列入学生必修或选修课目,实行责任管理企业的会计工作者,也迫切需要具有现实指导作用的和可操作性的理论和方法。所以,本书在内容方面既充分注意到作为一门学科的理论系统性,也十分注重对我国责任会计实践中提出的诸多实务问题的研讨,特别是操作程序和方法的叙述。

本书论述的重点是责任会计在实行过程中比较突出、比较集中、带有理论性和普遍性的问题。它们是:责任会计学的基本理论;责任中心和责任指标;责任资金管理;责任成本管理;责任利润

管理;责任会计报表和责任会计报告。

在本书即将付印的时候,首先要感谢恩师杨宗昌教授。他多年对笔者的教诲、鼓励和关心,不仅给了我知识和力量,也给了我探寻会计学新领域的信心和勇气。

赫淑云教授欣然为本书作序,这是对学生的鼓励和鞭策。毛伯林教授、颜如渊副教授、颜祥斌副教授,在本书写作过程中都给了许多指教。在此,笔者对诸位师长表示衷心地感谢。

责任会计学是一门新学科,它将随着经济责任制的深化而发展。笔者自己才疏学浅,不敢以一家言自居,渴望诸位师长和同行指教。

1990年9月10日

于古城西安

序

责任会计是推行经济责任制,处理好企业内部经济关系,提高企业经济效益的中心环节,是我国微观领域会计改革的制,也是会计改革的方向。

作者结合当前经济体制改革的深入发展,不断探讨、研究和借鉴有关部门的实践而著了《责任会计学》一书。这是一本具有中国特色的创新的会计教材,具有现实意义和实用价值。

这本书与一般《责任会计》教材不同,从作者的写作动机、写作方法、本书提要、章节安排上都有别于其他责任会计著作,这本教材的主要标志是在作者撰写百余篇有关责任会计论文的基础上,从理论方面加以概括提高,从实践方面进行案例描述的;其次从教材逻辑体系来分析,安排新颖富有特色,全书共计包括六篇十三章五十六节并附有参考书目,既有理论探讨、又有实务举例;再次本教材内容有所突破,做到重点突出,兼顾一般,不仅阐明责任会计的基本理论、责任中心、责任资金、责任成本、责任利润等管理,而且比较具体阐述内部结算理论、结算实务和结算价格,基本解决了推行责任会计的重点和难点问题,作者表述清晰用语确切;最后从这本教材的使用价值来分

析,适用面广而不乱,内容多而不杂,例多而不繁,字多而不重。总之,本教材体现、应用、发展了会计理论并结合中国企业的实际特点,这对建立具有中国特色的会计理论方法体系具有重要的作用。

《责任会计学》一书,对财经系统的实际工作者、科研工作者和教学工作者,将会有所启迪和帮助。因此,特为此书作序,以资介绍。

赫淑云

1990年10月

目 录

第一篇 责任会计学概论	(1)
第一章 责任会计的借鉴和确认	(1)
第一节 责任会计的借鉴	(1)
第二节 责任会计的确认	(7)
第二章 责任会计基本理论(上)	(16)
第一节 责任会计的“责任”和基础	(16)
第二节 责任会计对象	(24)
第三节 责任会计学科的性质和目的	(26)
第四节 责任会计特点	(31)
第五节 责任会计职能	(37)
第六节 责任会计概念	(42)
第三章 责任会计基本理论(下)	(48)
第一节 实行责任会计应着手的方面	(48)
第二节 责任会计的内容和方法	(52)
第三节 责任会计的原则	(66)
第四节 责任会计的意义	(72)
第五节 责任会计其它有关问题	(75)
第二篇 责任中心与责任指标	(92)
第四章 责任中心	(92)
第一节 划小核算单位	(92)
第二节 责任中心概述	(97)
第三节 责任中心划分	(104)

第五章 责任指标	(116)
第一节 责任指标体系理论解说	(116)
第二节 责任指标体系建立的方法	(123)
第三节 责任指标体系的具体划分及分解	(129)
第四节 责任指标控制	(146)
第三篇 责任资金管理	(150)
第六章 责任资金管理	(150)
第一节 责任资金管理的基本理论	(150)
第二节 责任资金控制的基本思想和基本环节	(161)
第三节 责任资金控制的具体内容	(165)
第四节 责任资金管理的帐表设置	(188)
第五节 责任资金管理指标核算	(191)
第七章 内部结算理论	(195)
第一节 内部结算考核形式的模式选择	(195)
第二节 内部银行的有关理论	(198)
第三节 内部银行的意义	(213)
第四节 应不断巩固和完善内部银行	(218)
第八章 内部结算实务	(221)
第一节 内部结算的基础工作	(221)
第二节 几个典型厂的经验	(239)
第三节 厂部(财务科)会计核算	(246)
第四节 供应科的会计核算	(262)
第五节 基本生产车间的会计核算	(270)
第六节 销售科的会计核算	(276)
第七节 厂内银行会计报表	(279)
第九章 内部结算价格	(290)
第一节 内部结算价格的有关理论	(290)

第二节	对国内外内部结算价格的述评	(297)
第三节	内部结算价格目标模式及有关问题	(302)
第四节	内部结算价格的现实模式	(312)
第四篇	责任成本管理	(316)
第十章	责任成本管理基本原理	(316)
第一节	责任成本及测定原则	(317)
第二节	责任成本管理概述	(325)
第十一章	责任成本管理实务	(351)
第一节	责任成本与财务成本“单轨制”	(351)
第二节	汽运企业“单轨制”责任成本核算	(366)
第三节	责任成本核算举例	(373)
第四节	责任成本差异分析	(381)
第五篇	责任利润管理	(387)
第十二章	责任利润管理	(387)
第一节	责任利润的基本理论	(389)
第二节	责任利润的控制	(392)
第三节	责任利润管理指标核算	(403)
第四节	责任利润中心业绩考评	(406)
第六篇	责任会计报表和责任会计报告	(416)
第十三章	责任会计报表和责任会计报告	(416)
第一节	责任会计报表编制的基本理论	(416)
第二节	责任成本报表	(422)
第三节	责任资金报表	(429)
第四节	责任利润报表	(436)
第五节	责任会计报表其它问题	(439)

第六节 责任会计报告编制	(441)
主要参考文献、书刊	(444)

第一篇 责任会计学概论

第一章 责任会计的借鉴和确认

历史是稳定凝固了的现实,现实是运动变化着的历史。因此,任何一门学科在探讨其具体问题以前适当地拓宽我们的视野去回顾一下历史,对现实经济生活中几个相关概念进行辨析则是完全必要的。温故而知新,借鉴是为了明察,确认是为了发展,在责任会计的探讨中同样是如此。

第一节 责任会计的借鉴

一、西方责任会计的产生和发展

(一) 责任会计的产生

责任会计(Responsibility Accounting)这个名词虽然是在1952年由美国当时在国际上有名的大会计事务所之一的安德逊联合事务所的主持人海琴氏(John A Higgins)首先提出的,但它的产生可以追溯到更早一些时候。

早在本世纪20年代以前,西方一些较大的公司实行集权管理,既使科学技术不断进步,经济迅速发展,又使企业规模不断扩大,管理层次增多,组织机构日益复杂,造成决策迟缓,工作效率低落,费用增加。这样尽管19世纪末,20世纪初出现的“成本计算

的文艺复兴”时期,在成本会计中开始应用了间接费用分配法,工厂成本记录也并入了财务会计体系,标准成本计算法也出现了。但成本、资金、利润等的管理仍然很难深入下去。究其主要原因是各部门、各单位之间的经济责任不清。据当时对 192 个不同企业的 1000 个领班人员的调查表明:真正重视成本记录的领班人员不到 10%。这就迫切需要下放一部分权力,提倡决策民主化、科学化以分清责任。正是基于这种需要,在本世纪 20 年代至 30 年代,美国少数学者根据 F·泰罗、H·埃墨森和 H·甘特等人创导的“科学管理”理论,首先提出了“管理上的会计”的名词。

1921 年美国通用汽车公司(G·M)前执行副总裁 A·斯隆(Alfred.Sloan)在实行改革时首创了“联邦分权制”。其基本思想是通过在公司内设立独立自主的部门实行分权管理和职能管理,强调各部门之间的职责分明、权力统一,相互协调,从而保证企业整体利益的实现等。同时,把一些科学管理的原则和方法——如“直线—职能”组织制度、“例外管理”原则、劳动定额管理和计件工资制度等——运用于会计领域,侧重于对责任中心(即分权后的内部单位^①)成本管理业绩的控制、核算和考核。于是在实践过程中,考虑责任与权限相适应的经营管理控制信息系统^②——责任会计便产生了。

自“联邦分权制”创立以来,西方国家的许多大公司纷纷效仿。40 年代到 50 年代,特别是第二次世界大战以后,由于科学技术的迅速发展和竞争的日益激烈,促使企业组织机构不断扩大,股份公司、多级公司、跨国公司大量涌现,使所有权与经营权日益分离。在此情况下,求生存、求发展的欲望近使企业提高工作效率,降低产品成本,追逐最大利润。为达到此目的,企业领导人就

① 也有称为“责任范围”的。

② 有些人认为,“责任会计是一种制度”,也有人认为是一种“方法体系”,我们不以为然。

要想法调动各级管理人员的积极性和主动性,于是纷纷实行分权管理,从而分权管理的各种形式,如事业(务)部制^①、模拟分权制等纷纷涌现出来。

在实行分权管理的条件下,就必须及时了解、评价和考核各级和各部门的工作情况,包括责任的承担、权利的行使等,这都要间接地通过价值形式来实现,责任会计正是为了解决这个问题而产生的,并成为实行分权管理的必要条件^②。

1924年,希金布特姆(W·H·Higgenbotham)给在伦敦召开的第三届成本计算年会的论文中写到:“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。”时隔两年,即1926年,切斯特·E·韦格(Chester E·Weger)在一篇题为《预算的建立和管理》的论文中也谈到了对部分预算建立责任的重要性。所有这些责任会计的萌芽,为今天责任会计的发展和完善奠定了基础。

西方责任会计产生的理论基础总的来讲是管理理论^③。具体讲有四个:一是美国人F·泰罗等人的“科学管理”理论;二是法国人亨利·法约尔的“管理五要素”和十四条“管理原则”;三是梅约的行为学派理论;四是代理理论。

泰罗的“科学管理”主要是从车间着眼,以工作管理为重点,以时间研究、动作研究为手段,以提高生产效率和工作效率为核心;它对责任会计的启示是责任体(以车间为主)的划分和业绩的

① 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。

② 陈今池编《国外财务会计文选》第二辑,第143—144页。

③ 西方管理理论一般分为三个学派:古典学派、行为科学学派和管理科学学派。

考核。法约尔的“管理五要素”，包括计划、组织、指挥、协调、控制。其中“计划”对责任会计的推行起着指导作用；“组织”是责任会计实施的必要条件；“指挥”是现代管理会计（包括责任会计）的重要特征之一。“一切规模较大的直接社会劳动或共同劳动，都或多或少地需要指挥，以协调个人的活动，……”^①责任会计管理中同样如此。“协调”是统一企业内各责任中心的行动，要求各责任中心目标一致，做到内部协调；“控制”是保证责任目标实现的有效活动，也是责任会计的本质职能。另外，法约尔提出的十四条“管理原则”中还强调了权力与责任的结合，认为责任是权力的必然结果和重要对等物，行使权力就必然产生责任，要承担责任就必须有权力保证，“委以责任而不授予相应的权威是组织上的缺陷。”^②权力与责任是相辅相成的。这一点也正是责任会计的重要原则。行为学派理论主要强调人际关系和内部团结，激励职工士气。代理理论是，一个总公司作为一个主体，其分支机构则是这个主体的个别代理者。取得企业经济效益最优化的动机使各个别代理者要能按总目标的要求开展工作，而这些活动是否与总目标相一致，需要用一定的方式、方法，采取一定的措施加以控制，这些正是责任会计的内容。

（二）责任会计的发展和完善阶段

如前所述，事业部制（模拟分权制可看作是准事业部制）使责任会计由单纯的成本控制^③向测定责任中心的利润和利润率的方

①《马克思恩格斯全集》第23卷，人民出版社1972年版，第367—368页。

②萧南梅：《大系统——预测决策管理方法》广东人民出版社1986年1月版，第337页。

③幸世间：《成本会计之概要》中讲到：责任会计的意义是：“为达到有效地成本控制”。（台）五南图书出版公司中华民国72年10月6日版，第277页。

向发展,把成本责任、利润责任和资本利润率责任三者结合了起来,形成了传统的责任会计体系^①。但到了 50 年代以后,资本主义经济出现了许多新的特点:科学技术迅速发展,跨国公司大量涌现,企业规模的扩大,竞争的激烈,使企业生产经营面临着日益复杂的客观条件。这种形势迫使企业内部管理更加科学化、灵活反应和高度适应的能力要更强。这时泰罗制显然已不能适应形势的要求了。主要表现在:(1)生产的社会化程度越来越高,单纯着眼于企业内部的控制管理,已无法适应经济迅速变动的情况,企业管理必须从内外两个方面着手;(2)过去那种单纯依靠物质刺激调动职工积极性的作法,已不能适应劳动者的要求,企业管理者必须既要考虑使用物质手段,又要考虑精神鼓励;(3)企业过去单纯从微观(企业)出发的做法已受到挑战,为减少盲目性,必须既考虑微观,又考虑宏观。代之而来的是现代管理科学、运筹学和行为科学的应运而生。行为科学的产生激发了人们的积极性、主动性和创造性,增强了人们的责任感。运筹学的运用使企业的规模更加合理,系统论、信息论、控制论的产生把企业的各项计划纳入一个系统,讲求优化,而且易于控制,使企业的目标容易达到,这就把责任会计推向一个新的高度。同时,管理职能的加强推动了责任会计的发展,使责任会计同“标准成本”、“预算管理”、“目标管理”等有机结合了起来,形成了较完整的责任会计体系。这时,责任会计的发展有两个显著的特点:一是对内把行为科学的理论运用在激发人的积极性方面,不仅仅限于物质刺激;二是对外在适应市场竞争方面,运用运筹学等来制定科学的规划和做出正确的决策,保证企业得到预期的经济效果,不仅限于成本、利润等目标的制定。

从时间角度看,1946 年劳伦斯强调把差异归属于责任者,建

^① 张永盛《试论责任会计》,《四川会计》,1987 年第 1 期,第 6 页。

立记录和报告制度,形成了初步的责任会计。60年代以后,责任会计引入变动成本法逐步把标准成本、责任会计、变动成本法,融为一体。同时,把标准成本、行为研究及目标管理引入责任会计,形成了一套从目标分解、责任结算直到业绩考核的责任会计理论与实务。

因此,西方责任会计是基于分工协作的要求、分权管理的需要、商品经济发展、物质利益的分配产生的。它是现代社会化大生产和经济关系发展变化的客观需要和必然产物。企业的管理模式由集权型转向分权型及管理职能的不断强化,是责任会计产生和发展的实践基础。泰罗的“科学管理理论”,法约尔的“管理五要素”和十四条“管理原则”以及梅约的行为学派理论、代理理论是责任会计产生和发展的理论依据。

二、西方责任会计的优缺点

与我国目前的责任会计相比较,西方责任会计具有以下优缺点:

(一) 优点

1. 强调责任归属,突出责任中心,区分责任范围,把履行责任放在突出位置。把责任具体落实到人,从企业的副经理,一直到基层负责人,都列为责任中心,不仅仅满足于对计划指标的分解,重视对标准目标的制定。

2. 突出了贯彻责任制的重点。为达到最终控制成本、节约资金和增加盈利的目的,按照控制范围的大小,建立了成本中心,利润中心和投资中心。

3. 考核指标比较集中。西方国家的责任会计主要考核成本、费用、利润和投资四项指标,只限于货币表现的经济活动。

4. 将成本区分为可控成本与不可控成本,从责任预算开始到责任核算和考核,都以可控指标为限,不可控指标只作参考。

5. 强调例外管理,有利于提高工作效率,提高企业的应变能力