

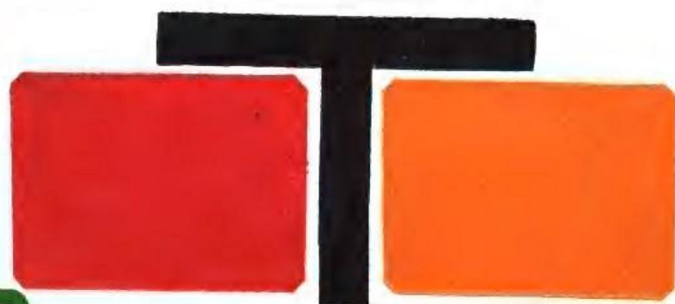
最新

· 谢国新 储一昀 总主编

企业会计丛书 第五辑

责任会计

潘 飞 王 红 编著



航空工业出版社

75.2

内 容 提 要

本书是在我国会计制度进行重大改革,并与国际惯例接轨之际,向广大会计人员奉献的一本实用读物。

本书根据我国社会主义市场经济建立与完善对企业提出增强竞争能力的新要求,结合国际会计惯例,详细介绍了成本中心、利润中心、投资中心等各类责任中心的核算与考核的基本原理和实际应用办法,以及内部结算的价格与方式,并模拟例举了大量实际例子及解答,便于读者理解与应用。

本书可供各种所有制形式、各个行业的企业会计人员作为会计业务处理的实用指导手册;又可作为财会、审计、经济与管理干部培训教材与自学读物;也可供各类中、高等院校财会、审计、管理等经济专业师生参考使用。

图书在版编目(CIP)数据

企业会计丛书 第五辑/谢国新,储一昀总主编.

—北京:航空工业出版社,1995.7

ISBN 7-80046-897-6

I. 企… II. ①谢… ②储… III. 企业管理-会计-丛书

IV. F275.2-51

中国版本图书馆 CIP 数据核字(95)第 01276 号

航空工业出版社出版发行

(北京市安定门外小关东里 14 号 100029)

北京医科大学印刷厂印刷

全国各地新华书店经售

1995 年 12 月第 1 版

1995 年 12 月第 1 次印刷

开本:787×1092 毫米 1/32 印张:4.75 字数:106 千字

印数:1—3000

定价:本辑 36.00 元 本册 6.00 元

序

《企业会计准则》的颁布实施是我国会计管理体制的一项重大改革。它与同时颁布的《企业财务通则》，对于我国建立社会主义市场经济体系、扩大对外开放、以及加速与国际会计惯例接轨，均具有十分重要的意义。也正是由于这一重大改革，广大会计实务工作者和理论研究者都存在一个知识更新的迫切需要。

在这一改革之际，很高兴地看到由谢国新、储一昀两位年轻学者主编的《企业会计丛书》的正式出版。纵观这套丛书，我感觉到有几个显著的特色：一是内容上的新颖性，丛书以《企业财务通则》、《企业会计准则》及新近颁布的大行业财务制度、会计制度为编写依据，同时结合了国际会计惯例进行阐述，反映了现代会计的先进理论和方法；二是体系上的独创性，丛书突破了过去以行业会计为线条的编写方法，而是以企业会计的业务内容为编写主线，并兼顾各种行业会计的特点，使整套丛书具有较为系统全面的涵盖面，能够适应在今后企业经营活动多面性和综合性情况下，进行会计管理的需要；三是写法上的务实性，丛书编写注重切合企业的会计实务，强调可操作性，将理论阐述融于实际业务处理的说明之中，叙述精炼，行文流畅；四是出版时间上的及时性，丛书的出版弥补了目前有关会计改革的读物奇缺的状况，使读者能及时地学到新的会计方法，以适应开展工作的需要。因此，这套丛书不失为大会计实务工作者的良好读物。

爰为之序，并乐于向会计工作者推荐。

徐政卫

前 言

我国的会计制度正进行着一场重大改革。《企业会计准则》的颁布与实施迈出了这一改革奠基性的第一步。而大行业会计制度的出台,则为会计制度改革的顺利进行提供了过渡阶段的保障。会计制度改革的目标是要建立跨所有制、跨行业、跨经营方式、跨国内外的,并包括基本准则和应用会计准则在内的会计准则体系。

会计制度改革对于广大会计实务工作者和理论研究者来讲,既是一个时机,同时也是一种挑战。会计制度作为经济领域的国际通用“语言”,其重要意义在改革开放的我国已越来越为人们所重视。而另一方面,会计人员正面临着与国际会计惯例接轨的客观要求,否则将难以适应会计制度改革的迫切需要。

也正是这一重大改革,以往出版的众多有关企业会计的教材、书籍,由于是根据原有的会计制度,按所有制按行业而编写的,随着准则的出台和施行,已失去其实用价值。全国几百万会计实务工作者亟需新的会计读物,各类中高等院校经济类专业,尤其是会计专业的学生也亟需新的会计教材。相对来说,前者显得尤为迫切重要。

就此,我们组织编写了这套《企业会计丛书》。这一丛书,以会计制度改革的目标模式为依托,突破了以所有制、以行业为界限的编写思路,而是以企业会计的业务类型为基础进行分册编写。同时既兼顾不同行业的特点,又能适应越来越多的企业跨行业经营的需要。整套丛书共分五辑,各辑之间相对独

立,自成体系。在内容安排上由初级向高级递进。以常用业务为主要内容,辅以其他业务的介绍,以满足经济发展的要求。每辑丛书共分六册,各册以企业会计的业务内容为划分界限,使之与《企业会计准则》以及应用会计准则的体系相呼应。在编写方法上,以实务操作为主要重点,力求通俗易懂,避免教材式的抽象,将理论融于实际应用之中。并按各类会计业务的具体情况,配以各种实际例子的说明,体现其可操作性。

会计改革为我国改革开放,走向世界迈出了可喜的一步。我们认为,目前更为重要的是宣传普及会计准则,使广大会计人员理解、接受,并运用于实际工作之中。这是一项意义重大而又十分艰巨的工程,它关系到会计制度改革目标的顺利实现。我们希望《企业会计丛书》的编写出版,能为这一项工程的圆满完成贡献出我们的一份力量。

在本丛书的编写过程中,我国著名的会计、审计学家、博士生导师徐政旦教授为我们提供了许多建设性的宝贵意见和指导,并在百忙之中为丛书作序推荐,在此我们谨表衷心的感谢。同时感谢上海财经大学校长、博士生导师汤云为教授对本丛书的大力支持和关心。对参加这套丛书编写的人员,以及为编写工作提供帮助的许多热心朋友,为这套丛书出版发行作了大量工作的航空教育图书服务中心的李德英、张德云、王战航等老师,表示我们的真挚的谢意。

谢国新 储一昀

目 录

序

前言

1 概 述	(1)
1.1 责任会计的历史发展	(1)
1.2 责任会计的核算对象	(3)
1.3 责任会计的职能	(5)
1.4 责任会计的实质	(7)
1.5 责任会计的内容	(8)
1.6 责任会计的原则	(9)
2 成本中心	(13)
2.1 成本中心概述	(13)
2.2 成本中心的核算	(20)
2.3 成本中心的考核	(31)
2.4 成本中心核算简例	(41)
3 利润中心	(45)
3.1 利润中心概述	(45)
3.2 利润中心利润指标的选择	(51)
3.3 转移价格的制订	(55)
3.4 利润中心的考核	(67)
4 投资中心	(72)
4.1 不同考核指标的评价	(72)
4.2 投资所包含的内容	(79)
4.3 投资中心的业绩报告	(84)
5 内部结算价格	(93)

5.1 内部结算价格的意义	(93)
5.2 几种不同的内部结算价格	(98)
5.3 内部结算价格存在的问题	(118)
6 内部结算方式	(124)
6.1 内部结算方式概述	(124)
6.2 内部转帐结算方式	(128)
6.3 内部银行	(135)
后记	(142)
编者简介	(143)

1

概 述

现在一般认为,责任会计最早是在 1952 年由美国当时在国际上有名的八大会计事务所之一的安德逊联合事务所的主持人哈琴屯(John A Higgins)率先提出的。而责任会计的实际应用则可追溯到本世纪 20 年代以前。当时西方一些大公司纷纷实行集权管理。由于科学技术不断进步,经济发展迅猛,而造成企业规模日益庞大,管理层次越来越复杂,沿用旧的管理方式已不能适应它的需要。从会计核算的角度来讲,首先迎接这一挑战的是成本会计的变革,出现了间接费用分配法。在这同时,又相继出现了标准成本计算法。会计上的这一变革从理论上讲是适应了企业发展的客观要求,但从实务上来看却很难实施。例如资金、成本、利润的管理效率十分低下,其主要原因是各部门、各单位之间经济责任不清。为了改变这一状况,美国一些管理学派的创始人把科学管理的原则和方法,例如职能组织、例外管理、劳动定额管理以及计件工资制度等引入到会计领域,试图对责任中心的成本管理业绩进行控制、核算与考核。在这一基础上,便产生了责任与权限相适应的管理控制系统,责任会计由此而产生。

1.1 责任会计的历史发展

从本质上讲,责任会计是企业的分权管理在会计上的体现。我们知道,在实行分权管理的条件下,企业管理部门必须及时了解、评价和考核各责任部门的工作业绩,将它们的责任范围、权利以及相应的义务结合起来,而要真正对各个责任部

门的最终业绩进行考核,就必须借助于价值的形式。由此可见,实行责任会计是企业分权管理的前提条件。

1.1.1 西方责任会计的历史沿革

由前所述,西方责任会计产生的理论基础是管理科学论。其代表是美国的泰罗所提出的“科学管理”理论,以后又逐渐发展到“代理理论”。

“科学管理”其管理的重点是以车间为基础,着重研究生产人员的时间、动作,以达到提高生产效率的最终目的。这就在会计上提出了责任范围的划分以及业绩的评价。由于科学管理侧重于企业的内部管理,因而在初期阶段,只是抓成本管理。因为当初只是按成本来划分责任范围,并以成本作为评价、考核指标。

“代理理论”认为,一个企业是一个主体,而其各责任部门作为企业的分支机构可看成是这一主体的个别代理人,主体的总目标是为了取得企业经济效益的最大化。这就需要用一定的方法、措施对个别代理人的行为加以控制,使他们能够与企业的总目标保持一致。这就形成了责任指标的分解与控制,从而使责任会计的内容逐步地走向规范化、系统化。

第二次世界大战后,资本主义经济飞速发展,科学技术大量地运用于生产领域,跨国公司大量涌现,企业规模也不断地扩大,市场竞争更加激烈。企业的生产经营正面临一个十分复杂的外界环境。主要表现在生产的社会化程度越来越高,单纯的企业内部管理已不能适应外界发展的需要。这就迫使企业的管理从企业内部发展到外部市场,企业在抓好内部管理的同时,应随时掌握市场动态,以市场的变化作为内部管理的导向。这时就产生了现代管理科学、运筹学以及行为科学。在会计领域,人们开始将单纯的成本管理与利润管理、投资管理相

结合,并将责任会计同标准成本、预算目标、决策控制等有机地结合在一起,形成了较为完整的责任会计体系。

总而言之,西方责任会计是分权管理的产物,是商品经济发展的客观要求,它以现代科学管理作为其理论基础及实践基础,提高了企业管理的科学性。

1.1.2 我国责任会计的历史回顾

早在 50 年代,我国就推行了车间、班组的成本核算,资金的归口管理,指标分解,限额领料,计件工资等。它是在不同层次、不同地点将产品的产量、产品质量、成本消耗等同劳动者的责任相联系,将个人的劳动成果与个人的工资报酬紧密结合,这可以看成是我国推行责任会计的基础。

进入 80 年代以后,随着我国经济体制的改变,企业开展了各种类型的经济责任制。主要表现在划分核算单位,明确经济责任,进一步贯彻按劳分配的原则,将企业职工的工资奖金与企业的经济效益挂钩等方面,并在不同程度上开展了现代化的目标管理、价值工程及多种管理会计的方法,从而使我国责任会计逐步地发展起来。

以上分析说明,我国在 50 年代的一些具体做法可以看成是责任会计的萌芽,而 80 年代可以看成是责任会计在我国初步建立。从建设这门学科的角度来看,现在还缺乏权威性的观点。这是因为责任会计作为一门独立的学科是否存在还有争议,因而其他有关问题就很难下一个结论。本文主要就目前存在的或已经发展起来的一些问题展开讨论。

1.2 责任会计的核算对象

如前所述,责任会计至今为止能否成为一门独立的学科还无定论。因而,本节讨论责任会计的核算对象,只能是在会计核算这一大前提下讨论其特定的核算对象,这一对象毫无

疑问也应成为会计核算的对象,只不过侧重点有所不同。

1.2.1 责任会计核算的空间范围

所谓空间范围指责任会计所反映与监督的内容局限在什么范围以内。显然,这一范围与会计核算的范围有所不同。作为会计核算的对象一般认为是价值运动,其核算范围是将一个企业作为一个主体来进行的。而责任会计的空间范围与其责任有着密切的联系,其核算对象必须限定在责任范围内,一旦超出这一范围,就不是责任会计的对象。这一责任范围具有如下特征:

第一,它并不限制于一个会计主体。如果我们将整个企业作为一个责任范围,则责任范围就等同于一个主体。假定我们在一个企业内将企业划分成若干内部责任范围,那么从责任会计的角度来讲,一个企业就划分成了若干会计主体。

第二,划分的依据各不相同。以上所说责任范围一般被称之为责任中心。这一责任中心能够独立地承担相应的责任,独立核算经营业绩,而责任中心的形成却可以多种多样:有成本责任中心、利润责任中心、投资责任中心等。各个责任中心都有其特定的核算对象。

第三,核算对象的特征也不一样,按照上面的责任中心划分,其核算的具体内容分别为成本、利润与投资。它们各自所包含的内容大小不一,总而言之,是指责任中心所能控制的资金运动。

最后必须明确一点,责任会计核算的对象必须是会计核算对象的一个组成部分。尽管从一段时间,或就某一个成本对象而言,两者会有差异,但从一段较长时间来看,两者最终还是统一的。

1.2.2 责任会计核算对象的特征

我们已知责任会计的核算对象是责任中心所能控制的资金运动。那么这一对象与会计核算对象究竟有何区别,有哪些特征:

第一,主体形式多种多样。如上所述,责任会计主体并不局限于会计个体,它可以在一个会计个体内划分成若干主体。例如,一个车间,一个班组,甚至于一个项目,它们都可以成为一个责任主体。

第二,核算对象的目的不同。会计核算对象最终都归为产品的成本或者劳务成本,从而最终计算经营成果。而责任会计核算对象与最终的产品或劳务成本很难相联系,因为它完全是为了内部控制与考核的需要,因而它只核算责任成本。

第三,所采用的计量手段不同。从性质上讲,责任会计也是以货币作为统一的计量单位,但它计量的目的是为了划分各责任中心的经营业绩,调动它们各自的积极性。所以同样的半成品在上下各责任中心之间的转移可分别采用不同的价格。在一般情况下,责任会计普遍采用标准价格而非实际价格对经营业绩进行衡量。

第四,不受会计核算原则的严格制约。我国新近颁布的会计准则规定了会计核算的一般要求,即十二条原则。在责任会计中,它并不受制于这些核算原则。因为责任会计的核算对象是责任成本,而不是产品或劳务成本。因而从核算的时间、计量手段、准确性要求、报告的编制等表现为其特定的一面。

综上所述,责任会计的对象只不过是企业内部管理控制的一个核心,它将这一核心所承担的经济责任与会计方法有机地结合,从责、权、利三方面来激发责任者的积极性,从而达到最佳的控制目标。

1.3 责任会计的职能

以上所述,责任会计的对象是各责任部门或责任中心的资金运动。这一空间范围的限定也指明了责任会计的职能范围。

所谓职能也就是指功能。因而责任会计的职能实质上就是指责任会计的作用及其发挥作用的范围。事实上责任会计与会计一样都要对企业的生产经营活动进行反映和监督,但其职能有其自身的特点,主要表现在以下几个方面。

(1) 基本职能

基本职能仍然是反映与监督,但责任会计只是对其责任中心所能够控制的资金运动进行反映、监督。它的特点表现为两方面,一是对生产经营过程的全面反映、监督。由于责任部门是按可控性来划分,而所有责任中心的总和就构成了一个企业的整体。从每一个责任中心而言,它所反映监督的是该责任中心的经济活动。但从一个企业来看,由各个责任中心所反映与监督的是企业供、产、销的各个方面。企业通过把责任中心的经营业绩与各自的经济利益直接挂钩,就能够促使它们自觉地控制资金运动的各个方面。二是事前、事中、事后三维一体的反映与监督。责任会计的主要目的是在企业整体目标的前提下,将其指标进行分解,并由各个责任中心独自承担其应尽的责任目标,因而为每一个责任中心具体规定控制目标,就形成了事前的反映、监督。为了控制各责任中心的实际执行情况,就应该对实际的经营活动进行记录,并将其与控制目标进行对比,计算差异及时纠正不利的偏差,这就起到了事中的反映、监督职能。最后,对各责任中心实际执行的结果进行考核,落实奖惩的具体措施,以便带动未来的工作,这就是事后的反映与监督。

(2) 其他职能

责任会计的其他职能可归为控制与考核两大类。在各个责任中心内部,通过对各责任行为的控制与考核以保证责任中心的业绩完成和企业整体目标的实现。控制主要表现为责任部门动用货币计量尺度对其资金、成本、利润、投资等指标进行计算、对比,找出其薄弱环节,实施管理的目标。它包括事前控制、事中控制、反馈控制。考核主要表现为通过对目标与实际的比较进行差异分析,以便对责任中心的经营业绩作出正确的评价。对于差异,应分清是主观原因,还是客观原因,是有利差异,还是不利差异,这有利于考核所引起的实际效果。

1.4 责任会计的实质

如何准确地描述责任会计的基本概念关键在于能否揭示责任会计的本质特征。

从上面的讨论中,我们知道一个企业在确立了未来的预算目标以后,如何才能完成这一目标是责任会计要解决的一个中心课题。为了达到这一总体目标,企业必须从上至下将全体人员很好地组织起来,一个具体的措施就是按照不同的管理层次来划分责任中心。每一个中心的管理人员必须对其制定的目标规划负责,合理地使用人力、物力资源。这些管理人员的行为起着关键作用,因为每一个责任中心的管理者,都要对责任范围的所有经济活动负责,层次越高,其责任范围也就越大。

由此可见,责任会计实际上是一个信息系统,它在分别计量规划目标以及实际执行数据的同时,起到了分部门进行目标控制的作用。一般地讲,我们可划分为四大责任中心:

- ① 成本中心。在这一中心,管理人员只对成本负责。
- ② 收入中心。在这一中心,管理人员只对收入负责。
- ③ 利润中心。在这一中心,管理人员应同时对收入、成本

负责,从而对利润负责。

④ 投资中心。这一中心的范围最大,它既要对本成本负责,也要对收入、利润负责,更要对投资负责。

以上四种责任中心其责任范围由小到大。一般而言,企业的高层可以建立投资中心和利润中心,而对于下层则较多的是建立成本中心。每一种责任中心的建立都必须符合一定的条件,应结合企业实际控制的需要,不能一概而论。具体内容将在本书后面章节作详细介绍。

1.5 责任会计的内容

责任会计的基本内容简单归纳为以下几大部分。

(1) 建立责任中心

企业应根据具体情况以及内部管理的实际需要,将所属的各个部门划分为若干责任中心,同时规定相应的权限与义务。

(2) 编制目标规划

企业应制订总体的目标与任务,并将这些目标层层分解到每一个责任中心,作为每一个责任中心的控制目标,并作为考核的依据。

(3) 建立控制系统

应该为每一个责任中心建立一套监控目标执行情况的控制系统。这一系统主要是对日常的执行情况进行记录,计算,并编制业绩报告。根据各责任中心编制的业绩报告,分析预算差异的原因,及时将这些差异反馈给有关管理人员,督促他们及时采取有效措施,纠正不利的偏差,以确保总体目标的实现。

(4) 考核工作业绩

企业最高层通过对各个责任中心业绩报告的实际数与预

算的对比,从而对每一个责任中心的工作实绩与经营成果作出客观地评价,揭示他们所取得的成绩以及存在的问题,切实有效地提高经济效益。

现用一简例列示如下:

某企业是一家经营快餐的服务性行业,其责任会计的管理体系如图 1-1 所示。

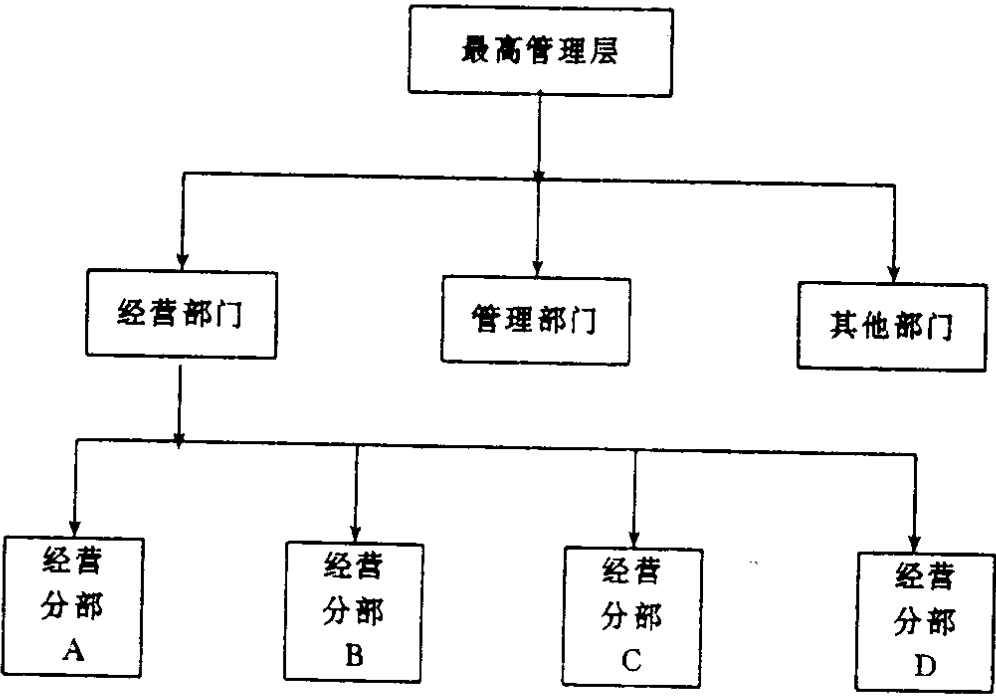


图1- 1 责任会计管理体系图例

该企业上半年的部分经营情况见表 1.1 所示,从中可以计算企业的实际与预算的差异数(表中数据均为假设)。

1.6 责任会计的原则

建立责任会计制度,必须遵循一定的原则。一般来说,有以下几条原则。

(1) 可控性原则

我们知道,责任会计本身是一个信息控制系统。这一系统

表 1.1 某企业责任报告

企业责任报告	预算数		差异数	
	本月数	本年累计数	本月数	本年累计数
经营收益与费用				
经营部门收益	500	3 200	(6)	40
管理部门收益	350	2 500	10	30
其他部门收益	800	4 500	(20)	(50)
企业办公费用	(450)	(2 800)	40	60
总收益	\$ 1 200	\$ 7 400	\$ 240	\$ 80
经营部门责任报告	预算数		差异数	
经营收益与费用	本月数	本年累计数	本月数	本年累计数
分部 A 收益	100	800	9	55
分部 B 收益	200	1 000	15	40
分部 C 收益	150	500	(20)	(35)
分部 D 收益	50	400	(10)	(20)
总收益	\$ 500	\$ 3 200	\$ (6)	\$ 40
分部 A 责任报告	预算数		差异数	
经营收益与费用	本月数	本年累计数	本月数	本年累计数
销售收入	500	3 500	10	80
物料费用	200	1 800	4	10
人工费用	100	600	(3)	(15)
其他费用	100	300	(2)	(20)
经营收益	\$ 100	\$ 800	\$ 9	\$ 55

的实质就是要求对各个责任单位规定其控制的范围,又要从主观与客观上赋予其控制的权限,突出其相对独立的地位。为了做到这一点,在对责任单位规定职责控制范围时,应尽可能对控制指标进行量化,一定要将权力所控制的指标与其经营业绩挂钩,排除那些不可控的因素,使责任会计各项工作建立