

责任会计学



责任编辑：梁 洪

封面设计：潘令宇

责任会计学

西南财经大学出版社出版 (成 都 市 光 华 村)
四川省新华书店发行 绵竹县教育印刷厂印刷

787×1092毫米 1/32 印张11.25 字数245千字

1988年7月 第一版 1988年7月 第一次印刷

印数：1—20000

书号：ISBN7—81017—073—2/F·56

定价：3.10元

前 言

为了探索具有中国特色的责任会计，提高我国会计管理水平，促进经济体制改革，四川省会计学会组织西南财经大学会计系的教授和有丰富实践经验的专家们撰写了这本《责任会计学》。

本书总结了我国会计管理的实践经验，吸收了管理会计的有关成份，比较系统地讲述了责任会计的基本概念、发展历史、基本原则和责任实体及其指标体系、指标分解、指标控制、核算和考评等理论、方法，这对建立中国特色的会计理论方法体系具有重要的作用。因此，本书对理论工作者和实际工作者有重要的参考价值。

全书共分八章。第一章由四川省会计学会副会长兼秘书长、高级会计师张永盛同志编写，第二章由高级审计师陈光汉同志编写，第三章由副教授林奇、张齐新同志编写，第四章由副教授张齐新同志编写，第五章由会计学硕士王自评编写，第六章由注册会计师陈历贵同志编写，第七章由总会计师何世君、会计师舒伯鸾同志编写，第八章由会计学硕士李国盛同志编写。主编张永盛、副主编陈历贵。总纂李国盛。

本书在编写过程中，承蒙中国人民大学财政系王庆成教授、西南财经大学会计系主任毛伯林教授大力帮助，提出不

少修改意见。在此，致以衷心地感谢！

中国式的责任会计学尚在探索之中。由于水平有限，不当之处在所难免，敬请各位专家、教授和广大读者指正。

编 者

1987年12月

目 录

第一章	总论	(1)
第一节	责任会计的产生和发展.....	(3)
第二节	责任会计在我国的运用、发展和展望.....	(8)
第三节	责任会计的基本概念.....	(15)
第四节	建立责任会计的基本原则.....	(24)
第五节	责任会计与经济责任制、财务会计、 决策会计的关系.....	(28)
第二章	责任实体	(33)
第一节	确定责任实体的理论基础.....	(33)
第二节	横向责任实体.....	(39)
第三节	纵向责任实体.....	(45)
第三章	责任指标体系	(51)
第一节	责任指标体系概述.....	(51)
第二节	建立经济责任指标体系的基本方法.....	(56)
第三节	企业一级经济责任指标体系.....	(77)
第四节	按责任中心设计责任实体的责任指标 体系.....	(83)

第四章 责任指标的纵向分解..... (95)

- 第一节 责任指标纵向分解的意义..... (95)
- 第二节 责任指标纵向分解的基本原则和方法 (99)
- 第三节 车间经济责任指标.....(102)
- 第四节 班组和个人经济责任指标.....(112)

第五章 责任指标的横向分解.....(116)

- 第一节 责任指标横向分解的意义.....(116)
- 第二节 责任指标横向分解的步骤和方法.....(126)
- 第三节 职能责任实体的责任指标.....(138)

第六章 责任指标的控制.....(156)

- 第一节 责任指标控制的概念.....(156)
- 第二节 固定资金责任指标的控制.....(162)
- 第三节 流动资金责任指标的控制.....(172)
- 第四节 专项资金责任指标的控制.....(182)
- 第五节 产品成本责任指标的控制.....(187)
- 第六节 企业盈利责任指标的控制.....(200)

第七章 责任指标核算.....(208)

- 第一节 完善责任指标核算的基础工作.....(208)
- 第二节 建立完善的数据系统.....(216)
- 第三节 内部转移价格.....(239)
- 第四节 内部结算.....(242)
- 第五节 成本责任指标核算.....(273)
- 第六节 盈亏责任指标核算..... (281)
- 第七节 资金责任指标核算..... (287)

第八章 责任实体的考评.....(296)

- 第一节 建立考评制度的意义及方法.....(296)
 - 第二节 成本责任实体的考评.....(309)
 - 第三节 利润责任实体的考评.....(331)
 - 第四节 投资责任实体的考评.....(337)
 - 第五节 横向责任实体费用指标的考评.....(342)
 - 第六节 各责任实体P、Q、C的考评..... (344)
 - 第七节 绩效奖惩.....(350)
-

第一章 总 论

1980年以来,我国根据党的十一届三中全会确定的路线、方针和政策,进行了一系列的经济体制改革,扩大了企业的自主权,减少了国家机关对企业的行政干预。我国的国营企业正在逐步走向“自主经营,自负盈亏”的道路,成为相对独立的经济实体。通过这场深刻的经济体制的改革,企业向国家承担的经济责任越来越具体和明确,企业吃国家“大锅饭”的局面正在打破,因而企业面向市场机制的压力越来越大,经营管理的任务也越来越繁重。在这种形势下,企业领导人——厂长(经理)面临着一个十分严峻的问题,那就是如何才能把企业向国家承担的经济责任具体落实到企业内部的各个执行单位或者个人,以加强和改善企业的经营管理,保证各项经济任务的圆满实现。解决这个问题的关键,在于必须企业内部建立起一套比较完整的经济责任管理制度,以提高企业的管理水平,消除无人负责的现象。为了适应企业内部经济责任管理制度的建立和发展,许多企业正在逐步建立和完善责任会计,这是经济体制改革和经济迅速发展的必然趋势。

但是,从我国目前企业管理的情况来看,与发达的资本主义国家相比,水平还比较低,管理方式也比较落后,满足不了经济形势进一步发展的迫切需要。大量事实表明:在许多企业内部无人负责的现象大量存在,工作效率低、资金周转

慢、税利积累率不高、可比产品成本大幅度上升的现象比较普遍。有的企业搞责任制，但许多经济责任却没有落到实处；有的企业在改革中主观上想多盈利，但经济效益却没有增加，甚至下降；还有的企业大搞扩建和改建，投资不少，但产品产量和质量却并没有很大提高。这是什么原因呢？应当说，这是企业管理水平低所带来的严重后果。而企业经济效益不理想，又必然给社会主义经济建设带来一系列的困难，目前反映出建设资金不足就是其中的一个。我国的社会主义建设资金主要不是依靠国外借债，只能是由劳动者在生产劳动中创造出来。在我国目前的劳动效率和工作效率本来就低，创造的社会财富本来就不丰富的情况下，许多单位对国家拨给的有限资金却又不能有效地加以运用，使之产生应有的经济效果，甚至还要吃掉老本。因此，认真总结和推广先进企业加强经济管理，特别是加强科学的会计管理的先进经验，改变企业管理上的落后面貌。实行精打细算、增产节约、增收节支，提高企业的经济效益，是解决我国经济困难的根本出路。

会计管理是企业管理中一项具有综合性质的管理工作。它的根本任务和突出特点是采用货币价值形态，综合管理企业的财产和物资，反馈企业经营资产的活动情况，严格按照国家的方针、政策和市场变化提供决策根据并控制各项劳动资料和劳动力的消耗，以达到提高经济效益的目的，归纳起来会计管理在企业经济管理中具有四个方面的重要作用：一是向投资者和债权人（包括国家、集体和个人）提供可靠的财务信息；二是向企业经营管理者提供全面的经济活动和变化信息，帮助经营管理者作出正确的决策，实现预定的经济目标；三是通过严格的会计核算，有效地控制各种物质消耗。

降低成本费用；四是保护财产的完整性，使社会主义生产资料不受侵犯。所以，人们在长期的经济管理实践中，越来越清楚地认识到：“经济越发展，会计越重要”。离开会计讲经济管理，实际上经济管理的任务和目的不可能实现的。目前，由于经济和科学技术的发展，会计已逐步发展形成财务会计和管理会计两大体系。财务会计侧重于企业外部经济关系，管理会计则侧重于企业内部经济关系，而责任会计是管理会计中不可缺少的内容，在我国实行多种形式的经营责任制的条件下，责任会计在企业管理中已越来越显示其重要性。没有比较完整的责任会计体系，许多经济责任制是无法落到实处的，调动人们的积极性和提高经济效益的任务也不可能实现。因此，深入地、系统地探讨和研究责任会计，把它运用到我国社会主义的企业经济管理中去，无疑是非常必要的。

第一节 责任会计的产生和发展

责任会计是本世纪初以来，在发达的资本主义国家中，资本家为了加强企业内部控制管理和预测、决策的需要，以获取最大限度的利润而建立和发展起来的一种内向型会计信息体系。它的产生和发展大体经历了三个阶段。

一、初创阶段

19世纪70年代到20世纪初期，自由资本主义逐步向垄断资本主义发展、资本主义国家逐步变成帝国主义国家。在这个时期，资本主义经济的发展是比较快的。据资料统计，在19世纪的最后30年里，世界钢产量从52万吨上升到2830万吨；

石油产量从80万吨增长到2000万吨；铁路长度从21万公里扩展到79万公里，工业生产总共增长了2.2倍。而在自由资本主义发展较快的1850年至1870年的20年间，也只大约增长1倍。同时，到20世纪初，主要资本主义国家的生产和资本的集聚与集中已达到很高的程度。在美国，年产值在100万美元以上的企业，在1909年有3060户，只占企业总数的1.1%，而它们雇用的工人却占工人总数的30.5%，产值占43.8%。由于生产的集中，过去那种小企业之间的竞争，便让位于大企业之间的竞争，竞争的破坏性和危险性越来越大。为了防止这种破坏性所造成的巨大经济损失，以便获取高额利润，资本家一方面不得不互相达成妥协，形成庞大的垄断资本。另一方面又不得不千方百计地寻求加强企业内部经济控制管理和对市场进行预测决策的科学方法，以便使企业在竞争中获胜。在资本主义经济迅猛发展的形势下，美国企业家 F·泰罗首先提出和制定了一套科学的管理理论和方法，即所谓“泰罗制”。“泰罗制”的特点是用秒表记录工人的操作时间，并据以制定生产的规范和标准定额。在实耗低于定额标准的工人，可以获得工资及一定奖金；在实耗高于定额标准的工人，则只能按大大降低的计件单价获得工资。列宁把泰罗的这种生产组织和工资制度称之为“榨取血汗的‘科学’制度”。根据泰罗提出的管理理论和方法，本世纪20年代初，美国少数会计学者提出了“供管理上用的会计”这个新概念。比较广泛的运用了标准成本和预算管理制度。1920年，美国会计学家J·O·麦金西（J·O·Mekinssey）在芝加哥大学主讲“管理会计”，1924年正式出版世界上第一部《管理会计》书籍。与此同时，美国通用汽车公司对企业管理进行了改革，A·斯隆等人又把“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科学管理原则和方法运用于会计领域，侧重对责任中心的成本管理业绩进行控制、核算和考核，于是责任会计开始萌发起来。由此可见，责任会计是在资本主义生产发展，竞争激烈，需要加强企业经营管理的历史条件产生的，它绝不是一种偶然的现象。

二、发展阶段

垄断资本的广泛发展，给资本主义经济带来了深刻的经济危机。在本世纪30年代初期（1929—1933年）发生的一次经济危机中，资本主义世界的工业生产平均下降40%，美国的股票下跌79%，破产和倒闭的企业达13万家以上。由于经济危机的爆发和袭击，帝国主义国家之间的矛盾和国内阶级矛盾日益加剧，终于导致了第二次世界大战的发生，使资本主义企业的生存和发展处于困难境地。为了摆脱困境，寻求出路，资本家努力扩大企业规模，发展国际性垄断公司，并采取各种手段战胜竞争对手，争取更大的盈利。为达此目的，企业一方面拼命加强内部管理，提高劳动生产率降低成本，使自己处于有利的竞争地位；另一方面则采用科学方法对市场进行科学的预测，及时掌握市场变化信息和作出正确决策，使生产的产品适应市场的发展需要。在这种情况下，管理会计仅仅运用泰罗的传统理论，单纯地控制和管理成本的作法已经不够了。于是，企业在管理体制上逐步向事业部制（即分权管理制度）发展，在核算体系上逐步向控制目标利润和资本利润率的方向发展。企业内部的责任管理以目标利润的实现为依据；而目标利润的制定则以企业内部的经济责任的管理为基础和条件，两者互相依赖，相辅相成，形成了一整套

责任单位的绩效考核制度。也就是说，责任会计在这个发展阶段上的重要特征是把成本控制责任、利润管理责任和资本利率责任紧密地结合在一起，明确划分责任中心和责任范围，注重业绩考核和内部结算，在当时管理科学发展的水平上，形成了比较完整的责任会计体系。

三、完善阶段

本世纪50年代以后，资本主义跨国公司大量涌现，企业的生产和经营面临着更加复杂的环境，泰罗制管理理论在许多方面已越来越不适应资本主义生产力和生产关系发展的需要。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，已经不能适应经济迅速变化的情况，企业管理理论必须考虑企业内部和外部两个方面的条件；（2）劳动者的教育程度越来越高，过去那种单纯依靠物质刺激调动工人积极性的作法，已经不能适应劳动者的要求，企业管理理论必须既要考虑使用物质手段，又要考虑精神作用；（3）企业追求的目标要求也越来越高，经济效益受宏观社会经济条件的影响日益深刻和明显，过去那种单纯从微观（企业）经济出发的管理理论，必然受到严重挑战，企业必须既要考虑微观经济的发展，又要考虑宏观经济的制约，以减少盲目性。为了适应客观形势发展的要求，现代管理科学——运筹学和行为科学便应运而生，把责任会计推到了一个新的发展阶段。在这个阶段，责任会计有两个显著特点：一是对内在激发人的积极性方面，不仅限于物质刺激，而且还运用行为科学，发挥人们的团结互助精神，藉以激发人们事业心和责任感；二是对外在适应市场竞争方面，不仅限于成本、利润等目标的制定，而且还运用运筹学制定科学的规

划和作出正确的决策，以保证企业获得预期的成果。

从责任会计的建立、发展和完善过程，我们不难看出：责任会计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。这是因为：经济的发展，生产的社会化，造成了生产资料所有权和经营管理权的分离，并由此而引起了利益分配关系上的变化（投资者要求得到投资收益、经营者要求得到经营利润、土地所有者要求得到地租、劳动者则要求得到较好的劳动报酬）。这种变化在客观上要求企业管理当局必须采取责任控制措施，以保持企业有相当水平的盈利，否则就有被淘汰的危险。为了保证盈利，企业的主要经营管理人员必须考虑对内加强生产的组织和管理，对外作出适应市场变化的正确决策。而解决这两个问题的关键，则是要准确可靠的掌握经济活动的大量信息资料，以便采取有效措施，保证经营管理目标的实现。显然，传统的财务会计不能适应企业这种经营管理上的需要，同时也不能满足鼓励劳动者积极劳动创造剩余价值的需要。不言而喻，责任会计是在企业竞争中产生和发展起来的，具有客观必然性。而责任会计的建立、发展和完善，又为资本主义企业大大增强了适应能力，企业的生产、经营、管理、财务和效益的信息都得到了全面的反馈，投资者、经营者、劳动者的积极性普遍高涨，盈利水平也有较大提高。这是责任会计具有强大生命力的源泉所在，也是它在企业管理中占有重要地位的根本原因。

责任会计是企业加强经营管理的重要一环。它的特点是从经济责任的归属的角度对企业经济活动进行的管理，与其他管理如生产、质量、劳动、物资等管理相比，既有区别又有联系。从价值角度讲，企业的许多管理有赖于责任会计通过定性和定量方法促使其实现。也就是说，各项经济管理需

要责任会计提供资料和信息。责任会计在整个企业管理中起着不可忽视的作用,表现在:(1)落实企业内部的各项经济责任,保证各项任务(目标)的圆满实现;(2)反馈企业经济活动信息,为企业经营决策提供可靠依据;(3)协调企业内部各部门、各环节之间的经济关系,形成总体力量;(4)从物质的和精神的利益上鼓励经营管理者 and 生产劳动者的积极性、创造性,以获取最大经济效益。责任会计的这些作用的发挥,是使企业在激烈的竞争中立于不败之地的重要条件和保证。

第二节 责任会计在我国的运用、 发展和展望

一、责任会计在我国的运用和发展

责任会计在我国的运用和发展大体经历了以下三个阶段:

1. 群众性班、组经济核算阶段

50年代,我国有许多企业为了加强内部管理、提高效率,比较广泛地开展了群众性的班、组经济核算。其主要特点是:指标简单、方法易懂、群众核算、按期考核,把产量、质量、成本消耗等经济责任落实到了生产班组或个人,从这个意义上讲,班组经济核算是具有责任会计的性质的。它的好处是:(1)有利于群众参加企业管理;(2)有利于企业生产任务的完成;(3)有利于劳动耗费的控制。与此同时,还有比较多的企业推行了计件工资制度,把工资同劳动成果在一定的限度内联系起来,实质上也就是把劳动报酬同经济责任联

系起来。推行班组核算和实行计件工资制度，对于生产的发展和积累的增加起了重要作用。从它的实质来看，可以说这是我国责任会计的雏型。当时班组核算存在的主要问题是：（1）群众核算和专业核算联系不紧密；（2）班组核算同奖励制度没有很好挂钩；（3）核算体系也还不够严密和科学，等等。因此，这种核算到60至70年代基本上都消失了。或者是徒有虚名，流于形式，真正坚持下去的不多。

2. 分级核算和管理阶段

党的十一届三中全会以后，许多企业在过去推行班组核算的基础上，进一步推行了“两级核算、三级管理”或者“三级核算、三级管理”的内部经济核算制度。这种核算的显著特点是：厂部统一核算盈亏，分厂、部门和车间成为二级或三级核算单位，班组仍然进行群众性核算和管理；层层核算都与奖惩挂钩，实行部分劳动报酬浮动的办法；实行内部统一计价结算制度、建立“内部银行”。在具体作法上，有的实行“单轨制”，即把全厂的财务会计核算同二级核算单位的会计核算体系紧密地结合起来，企业内按部计划价核算，企业厂部按实际市场价核算，其差额部分由厂部统一调整；有的实行“双轨制”，即把财务会计与二级会计核算分开，在厂部实行统一的财务会计核算，在分厂、车间和部门实行半独立性自计盈亏的核算，两种核算的数据不要求统一。在核算指标方面，有的以利润为牵头指标，有的以成本为牵头指标。内部转移价格的计价方法也很多，有的搞现价分解法，有的搞计划价格法，有的搞成本价格法，等等。

3. 经济责任制会计核算阶段

从1980年开始，我国实行扩大企业自主权，推行承包经营责任制以来，许多企业的责任会计核算工作发生了很大的

变化。主要表现在：（1）在企业内部实行指标分解（主要是生产、财务指标的分解），明确各部门、各单位和个人所应承担的经济责任；（2）把各项指标的完成情况同企业奖金紧密挂钩，实行按劳计分计奖办法调动职工的积极性；（3）推行企业工资总额同经济效益挂钩的办法，逐步试行按劳分配核算（挂钩指标有两种，一是上缴税利，二是企业净收入）；（4）进一步完善和推广“结算”制度，有的运用“厂币”形式明确各经济环节之间的经济往来关系，并进一步建立、健全“内部银行”；（5）许多企业开始学习和运用价值工程、“本—量—利”分析、目标管理等现代管理方法。这个阶段会计管理的显著特点是：传统的财务会计同现代的责任会计正在逐步地有机地结合起来，在会计改革的历史上具有十分重要的意义。明显的成效，首先是基本克服了企业吃国家“大锅饭”、职工吃企业“大锅饭”的现象，企业和职工的积极性都有了较好的发挥；其次是会计核算管理工作越做越细，经济责任越来越明确，损失浪费正在逐步减少，经济效益有所提高；第三是适应市场经济的需要，会计正在由事后算帐转向事前预测和事中控制；由单纯的打打算算转向参与经营决策和加强企业管理；由手工操作劳动转向电算化。但是，这只是责任会计在实际工作中的运用和发展，还并不是完全意义上的责任会计。因为：（1）企业内部的责任实体和责任实体所承担的经济责任并没有按照责任会计的原则和要求，全面地、科学地、明确地加以划分，推行各种不同形式的经济责任制并不能代替责任会计制度的全面建立；（2）责任会计的责任实体体系、指标体系和核算体系并没有全面、系统、完整地建立和完善起来，虽然某些方面具有了责任会计的内容，或者符合了责任会计的要求，