



河南财经学院会计系列教材

控制会计

Control Accounting

吕育康 劉存敬 陳華亭主編



河南人民出版社

序

人类最初的控制会计思想是内部控制思想。内部控制的历史长河可追溯到古代社会。正如美国著名的会计史学家迈克尔·查特菲尔德指出：“古代世界所遇到的记帐、控制和检查之类的问题，在许多方面与现代有共同之处。……无论哪个政府，均须正确地记录收入和支出，其余是征税，经常受到严格的控制。私人财富的积累导致了受托责任会计的产生。这种会计不仅应保护物质财产的安全，而且应证明管理这些财产的人是否适当地履行了他们的职责。调查受托者的诚实性和可靠性的需要，使内部控制成为所有古代簿记制度的主要特征。”“在内部控制、预算和审计程序等方面，周代在古代世界是无与伦比的。”

19世纪末和20世纪初，随着现代成本会计的兴起，成本管理的重点由事后的成本归集转移到通过实际经营成果与事先设立标准的比较来进行的成本控制。因此，标准成本制度就成了弗雷德里克·泰勒(Fredrik Taylor)及其追随者开发生产标准和作业规范化的自然结果。此外，随着管理会计的兴起，与分权制相适应的责任会计和资本预算均发展起来。

简要地回顾控制会计发展史,可以发现:尽管控制会计历来受到人们的重视,尽管控制会计的内容是在漫长的发展过程中形成的,但并没有形成完整、系统、科学的控制会计理论和方法体系。在我国,尚未有系统、完整的控制会计专著。《控制会计研究与改革》课题组针对我国社会主义市场经济实际,系统总结国内外控制会计研究成果,吸收了系统科学、质量管理科学、行为科学、企业管理科学的内容,创造性地完成了研究课题,撰写成了《控制会计》一书,填补了会计学科的一项空白。这是该课题的理论贡献和社会意义。

该课题作为河南省软科学计划研究项目,还有更重要的决策和应用价值。该课题的完成,有助于我国现代企业制度的建立和企业经济效益的提高。

党的十四届三中全会通过的决定提出:“以公有制为主体的现代企业制度是社会主义市场经济体制的基础”,并将现代企业制度的基本特征概括为:(1)产权关系明晰,企业中的国有资产所有权属于国家。企业拥有包括国家在内的出资者投资形成的全部法人财产权,成为享有民事权利,承担民事责任的法人实体。(2)企业以其全部法人财产,依法自主经营,自负盈亏,照章纳税,对出资者承担资产保值的责任。(3)出资者按投入企业的资本额享有所有者的权益,企业破产时,出资者只以投入企业的资本额对企业债务负有限责任。(4)企业按照市场需求组织生产经营,以提高劳动生产率和经济效益为目的。政府不直接干预企业的生产经营活动。企业在市场竞争中优胜劣汰;长期亏损,资不抵债的应依法破产。(5)建立科学的企业领导体制和组织管理制度,调节所有者、经营者和职工之间的关系,形成激励的经营机制。从现代企业制度的基本特征

看,控制会计无疑与建立现代企业制度有密切的关系。控制会计是与分权管理和加强内部控制而相适应的。实施控制会计,必须划分责任单位,明确责任目标,确定考核标准,测定工作业绩,形成激励和约束机制,使经营者、职工的物质利益与工作业绩挂钩,从而加强企业内部控制,全面推行质量管理,提高职工素质,整顿基础工作,提高经济效益,使企业在激烈的市场竞争中生存和发展。我希望该项研究成果能迅速推广,产生更大的社会效益。

夏清成

1994年11月28日

PREFACE

The initial control accounting of mankind was internal control thinking, which could be traced back to the ancient society. As "The problems of bookkeeping, control and check met across in the ancient world have a lot in common in various aspects with modern ones.....And income, expenditures and tax need records and must be controlled restrictly no matter for what governments. The accumulation of private treasures led to the appearance of entrusted responsibility accounting, which was not only needed to safeguard the material wealth but guarantee those who managed the wealth to be qualified for their duties. Needs of investigation of the entrustee's honesty & reliability made internal control become the main characteristics of the ancient bookkeeping system" said Mickle Chartfield, the American famous accounting historian.

With the development of modern cost accounting at

the end of 1800's and the early 1900's, the key point of cost management switched from cost transfer overall to cost control compared between practical operation achievements and previously set standards. Thus the cost system became Fredrik Taylor and his followers' natural result of developing production standard and work regulations. In addition, with the rise of management accounting, both the responsibility accounting and capital budget agreeable to decentralization have been growing up.

A brief review of control accounting history shows that it has not yet constructed its complete, systematic and scientific theory and methods though the control accounting has been thought highly of and its content has been formed in a long developing process. And in China, a complete and systematic monograph of control accounting has not been found. Based on the reality of our socialism market economy, having concluded systematically the research results of control accounting home and abroad, and absorbed contents of system science, quality management science, behavior science and business management science, the subject group of "Research and reform on control accounting" creatively fulfilled the project and wrote a book named "Control Accounting", which filled a gap in accounting sciences. I think that is the theoretical contribution and social point of the subject group.

The subject being a projective study item of soft sci-

ence of Henan Province has more important values in policy — making and application. Its accomplishment is of great help in the establishment of modern enterprise system and the improvement of business economic benefits.

The resolution adopted in the Third Plenary Session of the Fourteenth Central Committee put forward: "The modern enterprise system based on public ownership is the foundation of socialism market economy system" and basic characteristics of the modern enterprise system are concluded as follows: 1). A clear property right, meaning the property rights of the state — owned assets in business belong to the state. The business has all the corporate property rights constructed from investments of investors including the state, and becomes the corporation of sharing the civil rights and bearing the civil responsibilities. 2). With all their corporate properties, the business operates autonomously by law, assumes sole responsibility for its profits and losses, pays tax by rule and undertakes responsibilities for the investors of their assets value guaranteed. 3). The investors share owner's equity based on their capital volume done in the business, and are only responsible for their invested capital volume to the business's liabilities. 4). The business should aim at the improvements of labour productivity and economic benefits, organize production and operation accordance with market de-

mands. The government doesn't directly intervene in the operation activity of the business. And it would go bankrupt by law if it has a long term loss and can't pay out its debts with its assets. 5). To establish the scientific business leading system and organizing administrative system, adjust the relationship of the owners, operators and workers, and form the operating mechanism of inspiration. According to the basic characteristics of modern enterprise system, control accounting has no doubt a close relationship with it. Control accounting is also available to separation administration and strengthening of internal control. To carry out control accounting, we must carve out the responsibility units, identify the responsibility target, determine the testing standard, evaluate the operation performance, construct the mechanism of inspiration and constraint, so as to connect the operators' and workers' material benefits with their performance and thus strengthen the internal control, spread the overall quality control, better the workers' quality, readjust the introductory work, promote economic benefits and make the business survive and develop in the keen competitive market. I hope the research achievements of the subject is able to spread rapidly and produce even greater social and economic benefits.

Xia Qingcheng

November 28, 1994

前 言

1993年受河南省科学技术委员会的委托,河南财政税务高等专科学校、郑州工学院、河南省财政厅工交处、济源市财政局等单位联合承担了河南省软科学计划研究项目——《控制会计研究与改革》(计划编号 945250000)。目前,该项目的理论研究与应用研究工作已基本结束,本书即是该研究项目的一个综合性成果。

控制会计是一门新兴的充满生机与活力的会计分支,在加强企业内部管理,提高经济效益等方面具有特殊功能,引起了国内外会计理论与实际工作者的关注,但尚未形成系统的科学的理论与方法体系。我们撰写本书的目的主要有两个:一是通过大量调查分析和在借鉴国内外现有研究成果的基础上,结合我国社会主义市场经济的特点和我国企业的客观实际,多学科、全方位、创造性地构建和阐述控制会计的理论和

方法体系,为控制会计学科的理论建设尽微薄之力;二是通过理论和方法研究及有关企业应用实例,促进该学科实现理论到实践的飞跃,以释放其巨大潜能,改善经营控制,提高经济效益,为社会主义市场经济的发展和现代企业制度的建立服务。本书由吕育康、刘存敏、陈华亭任主编,牛芳喜、乔荣欣、王博、牛媛、李南平、白协建、王秀安任副主编。研究和撰写分工为:吕育康、田沛、牛媛、杜明甫(总论),陈华亭、王博(控制会计的理论基础),吕育康(责任会计原理和方法),李南平(责任会计核算的单轨制),王秀安(责任会计核算的双轨制),吕育康(标准成本系统),贾振奇、徐华中(质量会计),肖瑞利、崔鑫(内部控制),陈华亭、刘喆(存货控制),刘存敏、牛芳喜、乔荣欣、张晓光、白协建、杨晓光、张存桂、臧希昌、范文亮、张作敏、陈海霞、任文艺、汤继涛、毕治军、张春云、李久平、葛久爱、袁晓兵、李谨宇(控制会计设计实例),吕育康(附录),杜明甫还负责汉译英的翻译工作。

由于我们学术水平、科研水平和文字水平有限,书中难免有疏漏和不当之处,恳请读者和同行专家不吝指教和批评。

作者

1994年11月于郑州

目 录

1 总论	1
-------------	----------

1·1 控制	1
1·2 控制会计的概念和系统特征	9
1·3 控制会计的理论结构	12

2 控制会计的理论基础	24
--------------------	-----------

2·1 概述	24
2·2 哲学、数学、经济学与控制会计	24
2·3 系统论、信息论、控制论与控制会计	27
2·4 耗散结构论、协同论、突变论与控制会计 ..	38
2·5 其他理论基础	42

3 责任会计原理和方法	47
--------------------	-----------

3·1	经济责任制与责任会计	47
3·2	责任中心	53
3·3	企业组织体制和责任会计	69
3·4	责任中心的转帐和内部转移价格	77
3·5	责任报告和内部经济仲裁	83
3·6	责任分析	89
3·7	奖酬分配形式	124
3·8	责任会计中的行为科学	131

4	责任会计核算的单轨制	138
---	------------	-----

4·1	概述	138
4·2	责任会计核算的帐务处理	155
4·3	责任会计核算例释	173
4·4	责任中心的会计报表	190

5	责任会计核算的双轨制	204
---	------------	-----

5·1	概述	204
5·2	厂内银行的会计核算	206
5·3	开户单位的会计核算	209

6	标准成本系统	227
---	--------	-----

6·1	概述	227
-----	----------	-----

6·2	标准成本的类型和制定·····	228
6·3	成本差异分析·····	233
6·4	标准成本系统例释·····	246
6·5	标准成本系统与定额法比较·····	256

7	质量会计	260
----------	-------------	------------

7·1	质量与质量会计·····	260
7·2	质量会计的基础工作·····	265
7·3	质量会计设计·····	276

8	内部控制	293
----------	-------------	------------

8·1	概述·····	293
8·2	内部会计控制制度设计原理和方法·····	302
8·3	具体会计业务控制制度的设计·····	309

9	存货控制	331
----------	-------------	------------

9·1	概述·····	331
9·2	订货方式·····	332
9·3	经济订购批量的数学模型·····	336
9·4	ABC 分类控制法 ·····	348
9·5	看板管理与存货控制·····	354

10 控制会计设计实例	361
--------------------	------------

10·1 责任会计核算设计实例	361
-----------------------	-----

10·2 质量会计设计实例	371
---------------------	-----

10·3 内部会计控制设计实例	383
-----------------------	-----

11 附录	392
--------------	------------

总论

1.1 控制

一、管理循环

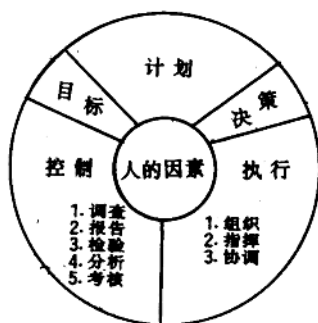
管理循环是指有顺序的管理过程和职能。

不同学派对管理循环的划分是不同的。

有些管理学者将管理职能划分为计划和控制两大过程。计划职能包括目标、政策、程序、预测、决策、预算等。控制职能包括监督、报告、内部审核、信息反馈、考核、分析等。

有些管理学者把管理过程和内容划分为计划、执行、控制三个阶段。在计划阶段,主要是确定目标,制定计划方案,进行决策;在执行阶段,主要是组织、指挥、协调,使工作有效地进行;在控制阶段,主要是通过调查、报告、检验、分析、考核等,保证计划的完成。这三个阶段相互衔接,形成管理循环,如图表 1—1 所示:

图表 1—1



也有人把管理循环分为五个步骤：(1)决策指决定要做什么及其达成的主要程序；(2)设计指预先考虑一切可能发生的情况和各种有关因素，然后据以提出达成目的的一系列有秩序的详细步骤；(3)准备是介于设计和执行之间的一个步骤，为执行阶段所需的人、事、物预先筹划，以便利工作的执行；(4)执行包括决策的下达、实地工作和计量成果三个项目；(5)考核指把执行成果与原定目标进行比较分析，对已完成的工作作出公平的评价，如发现偏差，应分析原因，并采取措施纠正。

美国学者古利克把管理职能划分为七个过程：(1)计划指为实现企业所设定的目标，制定出要做的事情、纲要，以及如何做的方法；(2)组织指建立权力的正式机构和组织体系，并规定各级的职责范围和协作关系；(3)人事指有关职工的选择、训练、培养和恰当安排等；(4)指挥包括对下属的领异、监督和激励；(5)协调指为了使企业各部门之间工作和谐，步调

一致,共同实现企业的目标;(6)报告指下级对上级的报告和上级对下级的考绩、调查和审核;(7)预算包括财务计划等。

总之,无论是西方管理过程学派,还是我国管理学术界,对管理过程及职能的划分很不一致。西方管理过程学派对管理过程和职能的划分的各种见解,如图表 1-2 所示:

图表 1-2

年 代	管理学者	管 理 职 能 的 划 分									
		计划	组织	指挥	协调	控制	激励	人事	调整	通讯	决策
1916	法约尔	○	○	○	○	○			○	○	
1934	戴维斯	○	○			○					
1937	古利克	○	○	○	○	○		○		○	
1947	布朗	○	○	○		○			○		
1947	布雷克	○			○	○	○				
1949	厄威克	○	○			○					
1951	纽曼	○	○	○	○	○			○		
1955	孔茨和奥唐奈	○	○			○		○			
1961	艾伦	○	○			○					
1961	梅西	○	○			○		○			○
1961	米	○	○			○	○				○
1966	希克斯	○	○			○	○			○	○
1970	海曼和斯科特	○	○			○	○				
1972	特里	○	○			○	○				

说明:1. 圆圈表示各个管理学者所划分的管理职能。2. 计划包括预测。3. 指挥包括命令、指导。4. 控制包括预算控制。5. 激励包括鼓励、促进。6. 通讯联系包括报告。