

控制会计学

翟文莹 主编

北京农业大学出版社



中财 B0010122

控制会计学

翟文莹 主编

1234/6

中央财经金融学院图书馆藏书章

总号 364768

书号

北京农业大学出版社

责任编辑：汪春林

封面设计：郑 川

控制会计学

翟文莹 主编

北京农业大学出版社出版发行
(北京市海淀区圆明园西路二号)

北京丰华印刷厂印刷

新华书店经销

850×1168毫米 32开本 8.25印张 204千字
1990年5月第1版 1990年5月第1次印刷
印数：1—11000

ISBN 7-81002-122-2/F·123

定 价：3.50元

控制会计学内容概要

一、控制会计学是一门新兴学科，是现代会计的新发展，它在企业内部执行控制职能，通过控制会计的核算和监督，对会计对象资金运动进行约束和调节，使社会主义企业的经济活动按照既定目标进行，达到强化内部管理，提高经济效益的目的。

二、厂内银行会计核算与控制会计的好形式，本书吸收西方责任会计的特点，总结我国工业企业中厂内经济核算制、经营承包责任制和厂内银行的产生与发展写成的，作者妥善处理了吸收外国科学技术与总结本国实际经验的关系，克服了单纯介绍西方东西，生搬硬套，不适合中国国情的弊端。该书的特点：

1. 首先论述了控制会计的概念，同时论述了西方责任会计学的特点，然后联系中国实际情况总结了我国厂内经济核算制和厂内银行的新经验。

2. 该书以厂内银行单轨制为线索写成，即厂内银行会计核算与工业会计核算融为一体，实现了会计改革的总体目标，数出一门，资料共享，既有核算又有管理，在核算过程中进行管理，核算为管理服务。

3. 该书资料丰富具体，除正文外还附有最早实行厂内经济核算办法的大庆石油管理局的成功经验和镇海石油化工总厂厂内银行核算实例，并附有练习题。

前 言

随着我国经济体制改革的深入发展，企业内部经营承包责任制的实行，急需将原来主要服务于计划产品经济的会计模式转变为适应有计划商品经济的会计模式。这种会计模式是建立在强化内部管理，考核经济责任、提高经济效益基础上的控制型会计模式。它的产生使会计学形成了完整的学科体系，实现了会计对生产过程的控制职能。正如马克思所说：“过程越是按社会的规模进行，越是失去纯粹个人的性质，作为对过程的控制和观念总结的簿记就越是必要……”。^①由此可见，对生产过程控制是会计的重要职能。所谓控制，就是对客观对象活动进行约束和调节，使之按照既定的目标进行。控制会计就是对会计对象资金运动进行约束和调节，从而达到提高经济效益的目的。控制会计是历史发展的产物，是会计职能发展、完善和具体化的结果。它是在预测、决策基础上进行事中控制的会计管理活动。目前我国各企业推行的厂内银行是控制会计的好形式。

“厂内银行”核算形式实际上是把企业经济核算制原则，应用于企业内部，按照会计核算的特点和专门方法，对企业内部各核算单位实行以收抵支，自计盈亏，借以评价企业内部各单位的业绩。它是落实企业内部经济核算制，经济责任制的有效措施。

“厂内银行”与企业财务相结合，构成了企业财务工作的重要组成部分。通过“厂内银行”办理企业内部各单位的结算业务，使各单位间的经济往来由原来无偿供应变成了买卖关系，生产过程中的物资转移和劳务供应，都以等价交换的形式，置于“厂内银

^① 《资本论》第2卷，1975年版，第152页。

行”的控制和监督之下，弥补了企业财务工作中只能事后反映，不能进行事中控制的弊端，从而促进了全面经济核算，改善了企业管理。

本书吸收了西方责任会计的优点。在西方，责任会计执行事中控制的职能，有许多值得我们借鉴的经验。按照“洋为中用”的原则，学习研究西方责任会计的原理、方法和技术，并结合我国企业开展经济核算制、经济责任制和“厂内银行”的新鲜经验写成。作者力图阐明社会主义企业控制会计的新特点，为改善企业经营管理提供经验和依据。

本书可作为财经院校教材，亦可作为财会人员业务进修参考书。该书共分七章，为了便于读者学习，特附有“厂内银行”会计核算实例和练习题。

本书由翟文莹主编，参加编写的同志有：翟文莹（第一、五、六、七章）王晓伟（第二章）张翠荷（第三章）卢济芳（第四章）

本书编写过程中，镇海石油化工总厂姚文汉同志，大庆石油管理局第五采油厂张志丹同志，天津电缆厂刘廷波同志在收集资料，提供实例方面给予了大力支持，天津财经学院会计系领导和全体同志也给予了关怀和支持，同时还得到了新蕾出版社副编审张继质同志的审订和修研，在此，仅表示诚挚的谢意。

由于作者水平有限，书中有不当之处，恳请广大读者批评指正。

目 录

第一章 概 论	1
第一节 控制会计学概述	1
第二节 经济核算制	14
第三节 厂内经济核算制	18
第四节 工业企业经济责任制	21
第五节 厂内银行的形成与发展	25
第六节 厂内银行的性质和作用	29
第二章 控制会计核算的基础工作	33
第一节 清查财产核实资金	33
第二节 健全原始记录和计量检测工作	38
第三节 加强定额管理	43
第四节 建立企业内部结算价格和各项规章制度	51
第五节 计划指标的分解和落实	55
第六节 核定资金定额	61
第七节 内部经济合同	67
第三章 厂内经济核算	70
第一节 厂内经济核算的组织	70
第二节 科室经济核算	73
第三节 车间经济核算	78
第四节 班组经济核算	86
第四章 厂内银行的工作程序	94
第一节 厂内银行的任務	94
第二节 建立银行存款帐户	97

第三节	厂币核算形式	101
第四节	厂内银行支票核算形式	105
第五节	厂内银行结算程序	108
第五章	厂内银行的会计核算	112
第一节	厂内银行会计核算的内容	112
第二节	厂内银行会计核算的主要经济业务	114
第三节	厂内银行所设置的会计科目、帐簿和报表	117
第四节	厂内银行(财会科)会计核算	125
第六章	厂内银行各开户单位的会计核算	145
第一节	确定内部核算单位	145
第二节	基本生产车间的会计核算	148
第三节	辅助生产车间的会计核算	163
第四节	供应科的会计核算	174
第五节	销售科的会计核算	183
第六节	企业管理费主管部门的会计核算	193
第七节	厂内银行(一、二级核算单位)的帐务调整	198
第八节	厂部(财会科)编制本期发生额资金汇总 平衡表	201
	厂内银行练习题	203
第七章	厂内银行双轨制会计核算的特点	207
第一节	双轨制的特点	207
第二节	厂内银行双轨制会计核算	208
	厂内银行会计核算实例	228
一、	镇海石油化工总厂炼油厂“内部结算中心”的 核算办法	228
二、	大庆石油管理局“内部结算证”管理与使用的 规定	246

第一章 概 论

第一节 控制会计学概述

控制会计学是一门新兴学科，是现代会计学的新发展，它在企业内部执行控制职能，通过控制会计的核算与监督，对会计对象资金运动进行约束和调节，使社会主义企业的经济活动按照既定的目标进行，达到强化内部管理，提高经济效益的目的。

一、控制会计的概念

会计就其本质来说是一种管理活动，它产生于管理的需要，最原始的会计就是对客观经济活动进行记录和计算，使人们能够简单地对比和评价生产和交换中的得失，以便使生产者或管理者做到心中有数。原始的会计就是这样简单地对经济活动进行反映，属于生产职能的附带部分。随着生产力的发展，会计慢慢演变成一种独立的职能，会计管理的内容和方法也发生了变化，由原来简单地记录和计算发展成为对客观经济活动进行主动地管理——会计的控制职能随之产生了。会计的控制职能表现为以最小的劳动耗费达到既定的经济目的。

所谓控制，就是对客观对象活动进行约束和调节，使之按照既定目标进行。控制论产生于40年代，1948年美国著名的数学家维纳出版了《控制论》一书，标志着控制论的诞生。进入50年代，国外已有人应用科学原理论述会计的控制职能，我国会计界也有人利用控制论的原理来解释马克思所说的“过程控制”。控制论是建立在可能性空间之上的，即客观事物在可能性空间有几种发

展的可能，控制论就是研究如何使客观事物在可能性空间中按照既定目标发展和延伸，以达到管理上最优化的要求。

控制论原理在会计学界的研究和运用，使人们逐渐认识到会计的控制职能对企业管理的重要作用，认识到要想进行现代化管理，必须事先对未来经济活动进行预测、决策，确定决策目标，然后进行事中控制。西方管理会计中的责任会计就是执行会计控制职能的，它是在预测、决策的基础上，对已确定的决策目标进行事中管理的控制会计。这种会计，从它反映的内容来看，是经济责任的完成情况，从它在企业管理中所起的作用来看，是对企业经济活动进行控制和调节，故本书称之为控制会计。

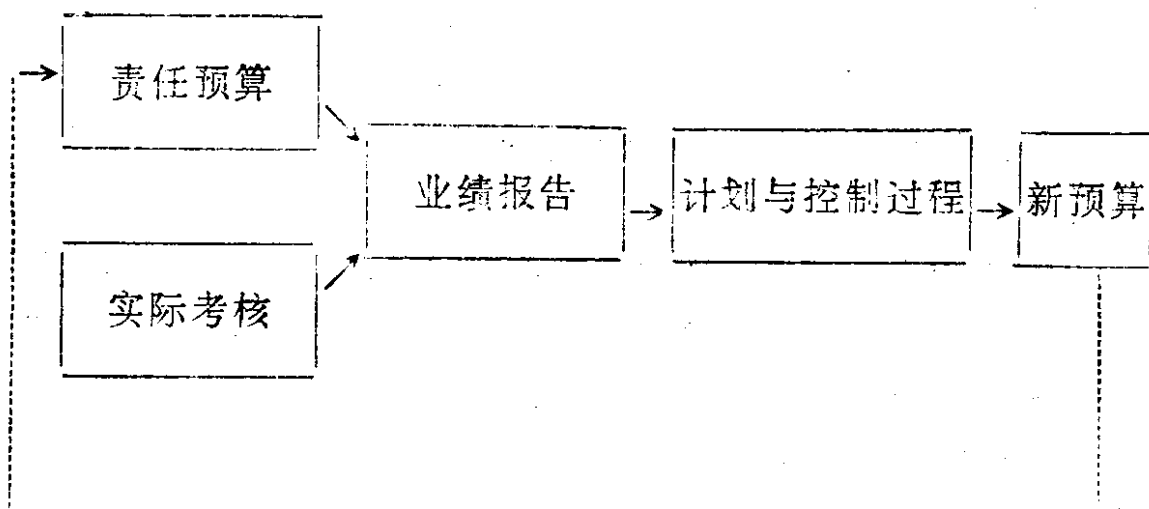
为了对控制会计进行研究和应用，按照“洋为中用”的原则，学习、研究西方责任会计学的基本原理、方法和技术，结合我国四化建设的实际情况，逐步建立起适合我国社会主义企业的执行内部控制职能的会计学——控制会计学，具有十分重要的意义，为此首先介绍一下西方责任会计学的主要特点。

二、西方责任会计的特点

（一）西方责任会计主要内容。

（1）建立责任中心，赋予责权。根据管理的需要，将企业各级、各部门、各单位划分为若干责任中心，如成本中心、利润中心、投资中心，并规定各责任中心的经济责任，向最高管理部门负责；（2）编制责任预算。将企业总预算进行分解，落实到各责任中心，作为控制各中心经济活动的主要依据和考核各中心业绩的标准；（3）编制业绩报告。各责任中心分别将预算执行结果进行记录，并定期编制业绩报告，以评价和考核各责任中心的业绩；（4）差异分析。根据预算和实际执行情况进行对比，找出差异，分析差异及其原因，发现问题，及时调整经济活动，达到控制经济业务的目的。

责任会计控制经济活动过程见下图。



责任会计的控制循环

（二）责任会计应遵循的原则。责任会计是根据企业的总预算分解到各责任中心的经济责任指标进行核算与考核的，因此责任会计是为企业内部组织机构设计的一种能够计划、积累、报告和控制成本、费用的会计制度。通过这种会计制度能够把企业在生产、销售等各个过程所发生的成本归属到各个责任中心，并且能够使各中心领导人以及企业领导人从成本报告中了解到他们在该中心成本发生中所负的经济责任。建立责任会计制度，应遵循以下原则：

（1）实现总体目标的原则。建立责任会计的目的，是有效地促进企业各部门、各级管理人员和工人努力工作，为企业的总体目标而奋斗。要达到这一目的，就要合理地制定各责任中心的小目标和考核标准，在制定各责任中心目标和考核标准时，应注意使它符合企业总体目标的要求，树立全局观念；（2）可控制原则。对各责任中心所赋予的经济责任，应以其能够控制为前提，即各责任中心只能对可控制的因素和指标负责。因此，在考核、评价业绩报告中，只应包括能够控制的因素，对于不能控制的因素，则应排除在外，以保证责、权、利的紧密结合；（3）

及时反馈的原则。在责任预算指标执行过程中，必须让各责任中心和责任者及时了解其工作进展情况，通过实际与预算对比分析，掌握责任预算的执行情况，发现问题，采取措施，调整其行动；（4）例外管理原则。在管理中管理者应抓着主要问题加以解决。

（三）西方责任会计中的几个主要问题。为了较深入地对西方责任会计进行分析，掌握它的本质特征，达到洋为中用的目的，下面就几个主要问题进行阐述。

1. 建立责任中心。建立责任中心是西方责任会计的重要特点之一。在西方，进行责任会计核算，是围绕责任中心进行的。为了有效地进行内部控制，通常都采用统一领导，分级管理的原则，至于分级管理的具体形式，则因企业的组织机构不同而各有差异。实行责任会计制度必须明确规定每个责任中心进行经济活动的责任范围，即各个责任中心能够严格进行控制的活动区域。责任中心按其控制区域和责任范围的性质不同，一般可分为成本中心，利润中心和投资中心。

成本中心（Cost Center）

成本中心是成本发生的区域，它只能控制成本，只对成本负责，成本中心的应用范围最广，任何对成本负有责任的单位都是成本中心。车间是基本的成本中心，除车间外，工段、班组甚至个人也是成本中心。至于企业中不进行生产的部门如会计部门，人事部门、法律部门、总务部门等，则可称为“费用中心”，其实质也属于广义的成本中心。成本中心所计算与考核的是责任成本（Responsibility Cost），而不是产品成本（Product Cost）。产品成本是按承担的客体（产品）进行计算的，哪种产品受益，就由哪产品承担。而责任成本则是按责任中心进行计算的，应该谁负责，就算在谁的头上。因此，计算责任成本必须首先把成本按其可控性分为“可控成本”（Controllable Cost）与“不

可控成本” (Uncontrollable Cost) 两类。

“可控成本”即为该责任中心的“责任成本”，是该成本中心能够负责与控制的。责任中心能够事先知道将发生什么费用，并有办法进行计量、控制、调节的费用称为可控成本；凡是该中心不能计量、控制、调节的费用称为不可控成本。某个成本中心的各项可控成本之和，就构成该中心的责任成本。

每个成本中心只对能直接控制的成本负责，该成本中心工作实绩好坏，必须以它的可控制成本作为评价与考核的依据。其考核与评价的标准，应以计划期开始前编制的责任预算为根据。平时对责任成本的实际发生数进行记录，定期编制执行报告，并进行逐级汇总，都应以此成本中心的可控成本为限，而不可控成本，因为成本中心对其无能为力，故通常在实绩报告中不予反映，一般可作为参考资料列示。

应该指出的是，一个成本中心的不可控成本往往是另一个成本中心的可控成本；下一级成本中心的不可控成本，对于上一级成本中心则往往是可控的。对于一个企业来说，既要计算产品成本，又要计算责任成本，它们的区别和联系是什么呢？怎样使二者结合为一体呢？这是目前国内学术界有争议的问题，也是会计改革中急需解决的问题之一。

产品成本是按照谁受益，谁承担的原则把成本归集到各种产品的基本生产明细帐上，即可计算出产品成本。而责任成本是按照谁负责，谁承担的原则把成本归集到负责控制的各成本中心帐户上，称责任成本。就一定时期来说，全厂产品总成本与全厂责任成本的总和还是相等的。

基于以上原则，责任成本与产品成本核算，是能够结合起来，融为一体的，关键在于如何结合，采用什么方法结合，使其融为一体，应根据各企业的生产特点和企业内部组织机构的具体情况确定。一般在车间一级进行责任成本核算，同时应考虑结合

计算产品成本。即可先分产品汇集责任成本，然后各种产品责任成本相加即为车间的责任成本，向厂部汇总上报。这样，责任成本核算与产品成本核算是一套资料，一个体系，融为一体，就能达到会计改革的总体要求，即数出一门，资料共享，改变了数出多门，各自为政的现象。

利润中心 (Profit Center) 利润中心是既对成本负责，又对收入和利润负责的区域。该区域既能控制成本，又能控制收入。利润中心主要适用于较高层次，如分公司、分厂等。目前我国企业内部把生产车间或部门建立为利润中心，计算内部利润，实行内部结算，就是仿照西方国家建立利润中心的作法，只不过我国企业计算的是内部利润，而不是最终经管成果，与西方利润中心不同。我国企业计算的内部利润，就多数企业来看，是成本降低额，以此来表示各责任中心的业绩。

为了计算、评价与考核各利润中心的经济效益，每个利润中心必须进行完整的、独立的变动成本计算，以便计算出收入与成本的差额，收入减去可控成本后的差额，即为贡献毛益（边际利润）。

投资中心 (investment center) 投资中心是既对成本、收入、利润负责，又对投入资金负责的区域。不但要能控制成本与收入，同时也能控制其所占用的全部资金。

2. 对责任中心业绩的评价与考核。评价与考核责任中心的业绩，是责任会计的重要任务。

对成本中心业绩的评价与考核 由于成本中心没有收入，只对成本负责，因而对成本中心的评价与考核应以责任成本为重点，以业绩报告的实际完成数额为依据，和预算数进行比较，分析实际数与预算数的差异，及其产生差异的原因，以确定该成本中心的业绩。

成本中心编制的业绩报告一般只需要按该中心可控成本的各

明细项目列示其预算数、实际数和差异数。至于各成本中心发生的不可控成本，西方国家只作为参考资料列示。

由于各个责任中心是逐级设置的，因而责任预算和业绩报告也是先自上而下下达预算指标，然后，在实际执行中，再自下而上，逐级向上汇总实际责任成本，直至最高管理层次。

下面列表说明责任成本指标的分解和汇总。

1. 自上而下分解责任成本指标

(1) 将全厂成本指标分解下达到各车间。例见表1—1。

表1—1 A型机床全厂责任成本指标分解计算表

成本项目	全 厂	责 任 成 本 指 标			
		一 车 间	二 车 间	三 车 间	厂部管理部门
直接材料	703 500	541 000	2 500	160 000	
直接人工	177 000	53 000	63 100	60 900	
管理人员工资	125 000	38 300	38 100	38 600	10 000
间接费用	51 000	16 700	16 700	16 600	1 000
物 料	10 800	3 400	3 300	3 300	800
其 他	13 500	4 170	4 170	4 160	1 000
合 计	1 080 800	656 570	127 870	283 560	12 800

(2) 将一车间成本指标分解下达到各班组和车间管理部门。例见表1—2。

表1—1是厂部将全厂责任成本指标分解下达到各车间，表1—2是一车间将本车间的责任成本指标再分解下达到各班组和管理部门，用以控制各成本中心实际成本的发生，使各成本中心实际成本不超过下达的责任成本指标。

2. 自下而上汇总责任中心的实际成本

(1) 车间责任中心实际成本汇总。例见表1—3。

表1—2 A型机床一车间责任成本指标分解计算表

成本项目	一 车 间	责 任 成 本 指 标		
		一 班 组	二 班 组	管 理 部 门
直接材料	541 000	256 000	285 000	
直接人工	53 000	25 000	28 000	
管理人员工资	38 300			38 300
间接费用	16 700			16 700
物 料	3 400			3 400
其 他	4 170			4 170
合 计	656 570	281 000	313 000	62 570

由表 1—3 可以看出, 由于实行责任成本核算, A 型机床一车间实际责任成本为 644 240 元, 比预算指标 656 570 元下降了 12 330 元, 是一车间全体职工努力的结果。

(2) 全厂责任成本汇总。例见表 1—4。

由表 1—4 可以看出, 由于实行责任成本核算, A 型机床实际责任成本为 1 063 985, 比预算成本指标 1 080 800 降低 16 815 元, 是实行责任成本核算, 进行成本控制, 调动全厂职工积极性, 努力完成成本指标的结果。

对利润中心业绩的评价与考核 由于利润中心既对成本负责, 又对收入及利润负责, 因而对利润中心的评价与考核, 应以边际利润为重点。

利润中心编制的业绩报告, 首先需列出销售收入的预算数、实际数与差异数, 并进行比较和分析, 以评价利润中心的业绩。例见表 1—5

对投资中心业绩的评价与考核 由于投资中心不仅要对本成本、收入、利润负责, 同时也要对占用的全部投资承担责任, 因

表1—3 A型机床—车间（成本中心）实绩报告

成本项目	责任成本业绩报告汇总											
	一 车 间			一 班 组			二 班 组			管 理 部 门		
	指标	实际	差异	指标	实际	差异	指标	实际	差异	指标	实际	差异
直接材料	541 000	529 000	- 12 000	256 000	248 000	- 8 000	285 000	281 000	- 4 000			
直接人工	53 000	52 860	- 140	25 000	24 910	- 90	28 000	27 950	- 50			
管理人员工资	38 300	38 280	- 20							38 300	38 280	- 20
间接费用	16 700	16 800	+ 100							16 700	16 800	+ 100
物 料	3 400	3 200	- 200							3 400	3 200	- 200
其 他	4 170	4 100	- 70							4 170	4 100	- 70
合 计	656 570	644 240	- 12 330	281 000	272 910	- 8 090	313 000	308 950	- 4 050	6 2570	62 380	- 190