

会计

控制理论与实务

胡良才 著

云南人民出版社

序

“强化会计管理、转换企业经营机制，搞好国营大中型企业”是中国会计学会八五科研规划的重大课题之一。也是目前会计理论界和实际工作者共同关心的热门课题之一。胡良才同志根据多年的实践经验，参阅了大量的国内外会计管理资料，在科学分析西方管理会计和我国会计实践中流行较广的定额成本、厂内银行等会计管理方法的优缺点后，按照中央关于转换企业经营机制的方针，提出财会工作加强控制，参与决策、服务经营，提高效益的具体途径和方法，理论上有一定的深度和独到见解，特别可取的是紧密结合实际，为企业内部进行有效的会计控制设计了简便易行的方法，把财务会计和管理会计融为一体，形成了具有中国特色的会计管理理论与方法。

会计学是一门应用经济学科，会计控制在企业中是一种综合性的控制，它不仅需要专业人员具体运用，而且需要广大职工共同遵循和运用，因此必须具有较强的可操作性，这本专著充分注意到了这一特殊要求，对此倾注了大量心血，并且在云南省昆明机床厂等几所大中型企业广泛征求了意见，获得较好的评价。与我国已出版的《责任会计学》、《厂内银行》等著作相比，本书不仅在控制内容方面更为全面（从投入与产出两方面，纵向和横向的网络等），而且在可操作性方向更具特色。只要按照本书的内容对有关人员稍加培训，会计控制就可在企业中实施。

当然，“会计控制”这一重大课题，需要研究的内容是多方面的，本书阐述的内容，重在对企业过程控制的方法，在理论概括方面，还可以进一步思索，在方法上也还有需通过实践进一步

完善的地方，但总体来看，这是一本具有鲜明特色的专著，如能及时推广，对于提高我国的企业管理水平，提高经济效益将起重要作用，因此我乐于作序向广大读者推荐本书。

莫国强

1993年7月于昆明

前 言

《全民所有制工业企业转换经营机制条例》和《企业财务通则》、《企业会计准则》的颁发，要求企业内部会计管理与之相适应，会计核算怎样加强内部管理，内部会计制度怎样设置才能起到管理的作用，这就需要将现有的报帐型会计转换成管理型会计。

我国的会计理论与实务，既要与西方会计接轨，也要适应我国的国情和经济发展水平，具有自己的特色，还要推动会计理论和实务向前发展。因此，一方面要吸收西方好的理论与实务，在财务会计上，西方有一套适应市场经济的成功的做法，我们应该引进。然而西方会计在对内管理上，虽有一套完整的预决策会计和责任会计，在控制环节上做到事先与事后控制，但作为控制过程来说，应有事先、事中、事后三个环节。事先控制是事中控制的标准，也是事后控制评价考核的标准；事后控制是事中控制的继续和下一控制过程的起点，事中控制是达到事先控制目的的手段，所以在控制过程中，事中控制是关键的一环，没有事中控制，事先控制和事后控制都是纸上谈兵。西方的管理会计在事中控制方面还是一个薄弱环节，需要向前发展。

《会计控制理论与实务》是根据我国国情，在吸收国外预决策会计和责任会计的基础上，把传统的财务会计与管理会计水乳交融地结合在一起，成为有机整体，通过会计核算，使控制形成了一个完整的过程。它把传统的财务会计从报帐型变为管理型，既能做到满足企业内部管理的需要，又能满足对外报表的需要，这是企业会计核算的一个新型模式。

此书做到理论与实践紧密结合，特别注重实用性和可操作性。把班组、车间、财会部门的核算融为一体，实行单轨制核算，对核算程序进行了详细讲解，对车间和财会部门的核算关系都一一列示了图表和业务处理方法。全书意在加强企业管理，提高企业经济效益，做到会计核算与企业责任制紧密结合。

此书在写作过程中，承蒙云南财贸学院会计学系莫国强教授的精心指导；初稿完后，昆明大学李楠教授、云南大学经济学院和建元副教授、云南财贸学院副院长吴探学教授和杨文芝副教授进行了审阅并提出了宝贵意见；在昆明机床厂进行可行性试验时，得到余艾青、毛晓红两位处长的大力协助和支持；在撰写过程中，昆明机床厂黄云仙总会计师和云南财贸学院图书馆的王芬和杨青女士提供了有关资料，在此表示衷心的感谢。

由于水平所囿，书中难免存在一些缺点和错误，恳请读者批评指正。

著 者

1993年7月

目 录

第一章 会计职能与会计理论和实践	(1)
第一节 会计职能和会计工作现状.....	(3)
第二节 管理会计和会计职能.....	(8)
第三节 定额成本计算方法未解决的问题.....	(13)
第四节 厂内银行与会计职能及其性质.....	(14)
第二章 生产经营实施过程会计核算的控制	(27)
第一节 工业企业生产经营实施过程会计核算控制的组 织体系.....	(27)
第二节 生产经营实施过程会计核算控制的方法.....	(30)
第三节 班组和个人的控制方法.....	(44)
第四节 生产经营实施过程控制的层次和结算方式.....	(53)
第五节 内部资金的调节.....	(67)
第三章 成本计算	(71)
第一节 业绩考核对成本计算的要求及其特点.....	(72)
第二节 车间核算.....	(74)
第三节 企业完工产品制造成本的计算.....	(102)
第四章 生产经营实施过程控制的会计业务处理	(115)
第一节 企业内部会计科目的设置.....	(115)
第二节 主要会计事项处理.....	(147)
第三节 厂部会计核算与各内部单位核算之间 的衔接.....	(172)
第五章 业绩考核与分析	(198)
第一节 业绩考核的原则.....	(198)

第二节 业绩考核内容.....	(199)
第六章 财务计划指标及其分解.....	(201)
第一节 财务计划指标体系.....	(201)
第二节 计划指标的纵横分解.....	(208)
第七章 会计控制的准备工作.....	(219)
第一节 清查财产, 核实资金.....	(219)
第二节 制定内部计划价格.....	(220)
第八章 会计控制的基础工作.....	(225)
第一节 制定定额.....	(225)
第二节 健全各项原始记录.....	(227)
第三节 做好检测计量工作.....	(231)
第四节 建立健全各项规章制度.....	(232)

第一章 会计职能与会计理论和实践

为适应我国经济体制改革的需要，我国会计理论工作者和实际工作者，根据国外会计理论、技术和方法，结合我国特点，对会计理论和实践进行了多方面探索，如划小核算单位、指标层层分解、厂内银行等的问世，在企业内部分清了责任，初步解决了企业内部各单位吃企业大锅饭的问题。随着经济体制改革的深化，国务院于1992年7月23日颁发了《全民所有制工业企业转换经营机制条例》。随着企业经营机制的转换，会计机制必须转换，否则将影响企业机制的转换。如《全民所有制工业企业转换经营机制条例》中的“企业享有生产经营决策权”，需要会计提供准确详细的核算资料；“企业享有产品、劳务定价权”，需要会计提供准确的成本资料；“企业享有工资、奖金分配权”，需要会计提供内部单位以至个人工作效率的资料；企业应负盈亏责任，需要会计加强对生产经营全过程的管理。随后，为使我国会计工作适应市场经济的需要和与西方会计接轨，于1992年11月30日颁发了《企业财务通则》和《企业会计准则》，对原有会计制度进行了改革，目前只是过渡性改革，将来要在目前改革的基础上进一步深化，国家对企业不规定任何会计制度，而是企业根据自身特点和管理需要，按会计准则要求，制定本企业的会计制度。这给会计理论工作者和实际工作者提出了新的研究课题，企业怎样根据自身特点及管理、准则要求，制定出既能满足市场经济的需要加强内部管理，又能满足对外报表即对社会提供信息的会计制度。要做到这一点，必须通过两个转换。首先是根据对外会计报

表的科目，转换成内部各单位的会计核算科目。这里关键是转换科目的设置问题，转换科目设置好了，就能通过会计业务处理对生产经营全过程进行控制，这种控制，是与生产经营过程紧密结合在一起的。生产经营供、产、销三个环节的经营活动，只要与货币物资发生关系的，都要进行会计业务处理，在进行会计业务处理时，按内部单位分清责任，根据控制指标和实际需要进行调节控制；如供、产、销三个环节所作的计划和鉴定的合同，通过财务预算和计划进行控制，这时的控制就是控制指标，是会计核算时的控制指标，这样把会计核算与管理紧密结合在一起，通过会计核算，实现预测决策所提出的目标，取得理想的经济效益。这里的转换科目，实质就是对内部资金控制的控制科目和加强内部管理的调节科目。其次，要将内部各单位的科目，转换成对外报表的统一科目，它是通过内部单位的会计报表来完成的。通过两次转换之后，就能把原来的报帐型会计变成管理型会计，满足市场经济的需要，为达此目的，还必须使管理会计和财务会计紧密结合、只有这样，才能真正考核内部各单位甚至每个人的业绩和成果，真正做到企业内部各单位不吃企业的大锅饭，个人不吃企业内部单位的大锅饭；才能使车间核算与厂部核算有机地结合在一起，使会计资料既能满足宏观管理的需要，又能满足微观管理的需要；才能使企业的管理机构形成一个有机的整体，组成一个多层次，多环节的网络体系，这种体系既能激发每个职工的积极性，又能发挥人们团结互助的精神，这就需要会计理论和会计实务对目前存在的问题进行探索。为弄清楚这个问题，首先我们对会计职能进行一下研究。

会计职能既是一个老问题，也是一个新问题，它是会计理论的基础，只有弄清它，才能建立完整的会计理论体系，指导会计实践真正完成会计工作肩负的任务，发挥它应有的作用。

第一节 会计职能和会计工作现状

众所周知，会计的职能，马克思在《资本论》里早已作了精辟的阐述，即对过程的“控制和观念总结”。但对马克思这一阐述到底怎样理解，包括哪些内容，各家所言不尽相同。到目前为止，对会计职能的提法多种多样，有一职能者，二职能者，也有多职能者。一职能者认为会计只有反映职能；二职能者认为除反映职能外，还有监督职能；多职能者把预测和参与决策，分析经济情况，核算经济效益等都列入了会计职能。到底会计有多少职能？要弄清这个问题，我们还是要回到马克思的论述上来，到底怎样理解过程的“控制和观念总结”。

在一些教科书里，把“观念总结”理解成反映，而把过程“控制”理解为监督，那么会计的职能理所当然就是：反映和监督。这样理解不太准确和全面，下面谈谈我对过程的“控制和观念总结”的理解。

对过程的“控制”就是对生产经营过程的控制。生产经营过程随着经济、生产不同发展阶段，有着不同范围，在商品经济不发达，商品生产规模不大，整个社会处在卖方市场的阶段时，生产经营过程所包括的范围仅限于企业内部，即包括企业的供应、生产、销售三个内部环节，这就是我们工业会计中的三个环节的核算。随着商品经济的发展，生产规模的扩大，社会物资的丰富，商品的增多，整个社会由卖方市场变为买方市场，在这种前提下，企业生产的产品，假如是社会上不需要的，就卖不出去，即使企业内部控制得再好也是枉然。这就需要在生产之前，了解掌握市场动态，再根据市场情况，决定生产什么、生产多少、是否需要重新投资、投资结果将是怎样等等，这就是预测、决策，它成为生产经营过程不可缺少的组成部分。然而了解、掌握市场的动态，对企业来说，是一种外在的条件，企业不能只是机械地适

应，而是要能动地把握它，这就需结合企业的具体情况，对过去的生产经营情况进行总结分析，否则，只根据市场情况，是不能作出最佳决策的。因此，总结分析，也是生产经营过程不可缺少的组成部分。综上所述，现阶段生产经营过程应包括产品生产前的预测、决策、产品生产的全过程以及生产后的总结分析。

以上解释了过程包括的环节和内容，那么什么是控制？控制是通过管理活动保证组织达到既定目标的过程。它可以定义为：在一定的约束条件下，为达到某一既定目标而采取的一系列有组织的活动。因此，控制本身是一个过程而不是一个事件。进一步地说，控制可以看作是修正、影响、操纵和调节的同义词，而不是强制的同义语，即监督。控制的特点并不是详细地研究过去的错误，而是集中注意现在的活动，尤其是将来的活动，以保证通过某种方法实现既定目标。

控制使得管理人员可以随时知道组织的现状处于既定的未来目标的哪一点上。这要求组织的经营过程能够被观测和计量，并且，当实际状况与预定目标发生偏离时，能予以修正。

在实现控制的过程中，主要的障碍是社会经济与社会技术系统的不确定性和内在复杂性。因为未来事件的发生，背后都隐藏着各种不同的因素，要做到控制，就必须消除隐藏的这些因素。假如你对复杂的组织系统的运行方式有充分的了解，同时能对该组织系统的营运进行科学可靠的预测，那么，从预测所得的信息将会使你能够控制组织的行动。因此要控制必须掌握信息。

控制是一个过程，它包括三个环节，首先是制定控制依据即计划指标，而计划指标又是根据预测、决策和目标制定的；其次是在生产经营过程中，根据计划指标进行投入和产出控制，在实施中，如有不利于生产经营的情况，不管是主观或客观造成的都应及时调节；再其次就是对生产经营的内部单位进行考核，考核是控制的动力，它是对实施结果的计算。

这三个环节必须有机结合，缺一不可。如果只有预测、决

策、目标、计划指标，没有按计划指标进行实施，控制只能是纸上谈兵；如果只对实施进行控制，而没有计划指标，控制没有标准，即使有计划指标，而此计划指标不是根据预测、决策、目标制定的，这种计划指标既没有客观基础，也没有奋斗方向，因此，它不能作为控制标准。如果只有前两个环节的控制，没有考核，这种控制，不能调动职工的积极性，也就不能坚持下来；假如只有考核，没有前两个环节的控制，或者前两个环节控制不彻底，是为考核而控制，不是为控制而考核，考核也就不能成为控制的动力，最终不能产生经济效果和经济效益。因为为考核而控制只是对控制结果进行分析和计算，所关心的只是考核，这种分析、计算能力的提高和加强，不能提高控制组织的能力。如果考核能形成控制，那么当考核展示出不利结果时，人们就可以采取有效行为，改变其结果，然而人们对结果不能作出任何有效反映。但是，考核结果的展示，把控制中的复杂性和不确定性暴露出来了，要使控制有效，必须理解过去，根据过去的信息对未来进行预测，把过去和未来的情况联系起来，以便我们通过参予外部变化并适应这些变化，或是改变这些变化，采取适应性措施。因此，控制包括了考核，只有这样，考核才能有助于“控制”。

以上分别对生产经营过程和“控制”进行了阐述。生产经营过程包括三个大的阶段，“控制”有三个环节，三个阶段与三个环节是相对应的，生产经营过程的第一个阶段与控制的第一个环节，不仅对应，而且说法完全一致；生产经营的第二阶段与控制的第二环节相对应，生产经营实施过程阶段，既有投入，又有产出，控制环节相应地按投入和产出指标对实施过程进行控制，如有不当之处，及时进行调整；生产经营的第三个阶段是事后分析总结，目的是为下一次更好地组织生产经营活动，它与控制的考核阶段相对应。然而，生产经营实施过程的每一个小阶段以及每一个控制层次，都渗透着控制的三个环节，否则，对实施过程的每一个小阶段以及每个层次，不能进行真正的控制。这就是控制。

的内容和范围。是否这三个大阶段的所有经济内容都是会计控制的范围，为搞清这一问题，我们再看“观念总结”这一职能。

“观念总结”就是用观念形态的货币对生产经营过程进行综合归纳、汇总。我们知道，生产经营过程投入的实物形态是多种多样的，产出也有不同的实物形态，如果以每种实物的计量单位来反映生产经营过程的投入和产出量，就无法计算出投入总量和产出总量，必须以货币作为计量单位进行综合反映。而这种货币，不是现实的货币，它只是存在于人们的观念之中，即使材料按照实际成本计价，它也是过去的实际成本，这个成本，对于现在来讲，只是存在于人们观念中的一个实际成本，而不是现实的实际货币。对于产出也是如此，产品成本也是观念形态货币综合、归纳、汇总而成；产品的价格，当销售没有实现，它只是存在于人们头脑中的一种货币形态；当销售实现后，从整个销售过程考察，总是收到的现金与应收销货款交织在一起，所以它仍然是一种观念形态的货币。

上面分别谈了我们对过程的“控制和观念总结”的理解，那么会计是怎样对生产经营过程进行控制的呢？会计是运用观念形态的货币，对生产经营过程参与预测、决策、提出目标，作出预算和各种控制指标，作为生产经营实施过程控制的标准。在生产经营实施过程中，为了保证预算和指标的完成，需要用观念的货币形态进行记录、计算，把生产经营过程的投入情况反映出来，并把这些资料提供给有关领导了解情况、决定对策、采取措施，并定期计算经济成果，分析情况，适时控制，使之达到预定目标。

会计的两个职能是一个有机整体，缺一不可。至于过程控制中的参与预测、决策、预算指标、记录、计算、反映、提供信息、计算经济成果、分析情况都只是对过程“控制”的一些具体方法，组成对过程“控制”的环节而已，不形成独立的职能。假如把以上控制的内容和环节说成是职能，那么对过程的“控制”就

变成了没有内容的职能了，这种职能也就变成了不可实现的职能，再者，把控制包含的具体内容说成是职能，也不符合控制的定义。

这里应注意的是：会计在生产经营过程中，只参予预测、决策，这是因为预测决策的面很广，不仅仅是能用货币表现出来的方面，还有其他经济方面的内容，并且在决策时，也不仅只考虑经济方面的因素，还要考虑政治方面的因素。因此，它只能提供有关资料，参与预测和决策。

从以上对会计职能的分析，理论界无论持一职能者、两职能还是多职能者，都基本上没有违背马克思的对过程的“控制和观念总结”的职能。多职能者，是随着经济的发展，生产经营过程的延伸，会计职能得到了充分的发挥而有新的认识，而决不是提出了新的会计职能。如果把参予决策、提供信息等说成是新的会计职能，那就把对过程的控制理解得太狭窄了。如果把计算、记录、核算经济成果当作会计的职能，那对过程的“控制”就无内容了，也就实现不了控制。如果把会计的职能认为只是反映，会计就无多大意义。

会计的职能既然是对过程的“控制和观念总结”，那么应在实际的会计工作中充分发挥出来，然而现实情况怎样呢？

众所周知，我国会计多年来都处在报帐型阶段，没有参与预测和决策，也没有很好地切实地对生产经营实施过程进行控制，即不是管理型会计。有些企业的财务计划指标，没有进行科学的预测，脱离实际甚远，因而难以执行，不能很好地指导或控制生产、经营过程。即使有对生产经营过程按财务计划进行控制，那也只是行政上的或制度上的，而没有会计方法上的控制。企业的会计人员只是在办公室内进行帐务处理，根据原始单据，作记帐凭证，记帐、算帐，他们的工作是为了算帐而记帐，为报帐而算帐。这样的会计工作，它虽然能对生产、经营过程进行反映，但这种反映是一种机械的反映，不能发挥会计人员在反映过程中的

能动作用，因而不能通过会计工作给企业带来经济效益。正因如此，会计工作不受到单位领导的青睐，只是在资金周转紧张时，领导才来抓一下。

自改革开放以来，广大的实际工作者和理论工作者根据国外的现代会计理论和我国的具体情况，进行了很多创举性的改革，如“厂内银行”就是一例，为会计改革和建立具有中国特色的会计理论和实践，开辟了一条新路。然而“厂内银行”也未在我国全面进行推广，有的单位虽有“厂内银行”这一机构，但起不到应有的作用，如同虚设，处在名存实亡的地位。究其原因何在，我们还是要从会计理论上去探讨。因为没有切实可行的、能指导实践的理论，也就不能有真正的、正确的实践。为使会计理论和实践前进一步，我们必须对现有的会计理论和实践进行剖析。

第二节 管理会计和会计职能

人们对真理的认识是随着社会实践向前发展逐步认识的，对会计的职能的认识也是如此。长期以来，资本主义国家的会计理论，一直认为“会计是反映经济（财务）信息的一种技术和方法”，否认会计具有管理职能。但在实际工作中，会计对经济活动的日常管理作用，是不容抹煞的。在我国，也有这样一种观点，认为自从会计成为一个专职工作以后，会计的职能，主要是“观念总结”，即反映，向领导提供信息；另一职能即对过程的“控制”，主要指监督，至于对经济活动过程的计划、调节、安排、控制等，则是领导根据会计提供的信息进行的，不是会计的职能。随着企业管理理论的发展，泰罗制度在实际中的广泛应用，会计如何为提高企业的生产和工作效率服务，开始提到议事日程上来。于是“标准成本”、“差异分析”和“预算控制”等与泰罗的科学管理直接联系的计划、控制方法引进到会计中来，

出现管理会计。

管理会计的出现，除了理论基础之外，还有客观的需要。第二次大战以后，资本主义经济有了新的变化：企业规模越来越大，跨国公司大量涌现，生产经营日趋复杂，战争中发展起来的科学技术，大量转移到民用产品上去。新产品层出不穷，产品更新换代快，市场竞争十分激烈。企业领导为了避免在竞争中被淘汰，迫切要求会计不仅是事后反映，更重要的是对企业未来的经营管理提出多种方案，事先预测其效果作为企业经营决策的依据，以便取得理想的经济效益。由于客观的需要，促进了管理会计的发展，会计理论和实践工作者运用现代管理学科的新成就——运筹学，对会计资料进行加工，预测未来，参与决策。运筹学与会计相结合，形成了决策会计，奠定了管理会计的基础。

企业有了正确的决策之后，根据决策，提出总的奋斗目标，为使总目标变为现实，需要企业全体职工的努力，为调动全体职工的积极性，促使现代企业管理中的行为科学理论大为发展。行为科学主要运用心理学、社会学等原理，来探讨所谓调整和改善人与人之间的关系，引导、激励职工在生产经营中充分发挥主观能动作用，为企业出谋划策，争取实现最大的经济效益。按照行为科学确定的原理和方法来管理企业，首先要规定企业在一定时期内必须实现总目标。企业内部各管理层次成为各种责任中心，并制订与总目标相适应的各自的具体目标，实行“目标管理”。各管理层次有权自行安排人力、物力、财力来保证目标的完成，只有出现例外的情况企业才进行干预，即“例外管理”。这样，企业必须掌握各管理层次和有关工作人员完成目标的情况，以便据以给予合适的、包括物质的和名誉、地位的奖励。因此，企业领导不仅要求会计反映整个企业的经济成果，更重要的是要控制和考核各责任部门和有关工作人员的工作业绩。会计与责任的控制、考核相结合，形成了管理会计另一重要内容——责任会计。

从上述管理会计的产生来看，它的内容包括决策会计和责任

会计两大部分。具体内容是：管理会计从预测开始，根据短期预测和长期预测的资料，作出经营决策和投资决策。经营决策包括销售订价决策、产品生产决策、产品成本决策等内容。在经营决策中，主要运用本、量、利分析的方法，而投资决策，则以现值法为基础。根据经营决策和投资决策的资料，就可制定出企业的目标利润。然后根据目标利润，编制全面预算和进行控制。因为经营决策中本、量、利分析方法，是将产品成本分为变动成本和固定成本，根据这两种成本的属性与销售量的关系，计算出盈亏平衡点和盈利区，然而变动成本只说明随产量的变动而变动，在本、量、利分析时，只是一种理想和过去的现实相结合的一种决策，要将这一决策变为将来的现实，需要进行预算。编制出预算总指标，然后根据预算总指标，进行控制，方能使决策中的变动成本成为事实，固定成本也是如此。管理会计中的控制主要包括成本控制和存货控制等，成本控制一般采用标准成本制度进行，存货控制是计算最佳批量。根据预算、控制资料，运用责任会计方法，定期进行业绩考核。

管理会计从内容上来说，已经发挥了对过程的“控制”职能，特别是它发展到今天，吸收了现代管理科学和系统论、信息论、控制论等各方面的研究成果，把经济学、运筹学、统计学和行为科学等学科的知识 and 最新研究成果融为一体，使它的内容逐步丰富、完善起来，已趋于成熟。管理会计在预测、决策、预算有了一套可行的方法，并正在向深度发展，为生产经营实施过程控制提供了标准。然而对生产经营实施过程的控制来说，它虽是对过程“控制”的重要组成环节，但不是最有效的环节，最有效的环节是对生产经营活动的投入和产出的控制，这种控制是和生产经营活动同时进行紧密结合，对这一环节的控制，管理会计在理论上和实践上没有一套具体可行的方法。因为西方的管理会计与财务会计是分开的，管理会计提出的标准，只是责任单位本身控制的依据和企业领导考核评价责任单位的依据，财会部门不能