

李继斌

工业会计学

GONGYE KUAIJI XUE

2

GONGYE KUAIJI XUE
云南人民出版社

F406.72
150
3

工业会计学

主 编 李继斌

副主编 孔凡文

云南人民出版社



B 590190

责任编辑：金 季

封面设计：彭欧嘉

工 业 会 计 学

主 编 李 继 斌

副主编 孔 凡 文

云南人民出版社出版发行 (昆明市书林街100号)

云南国防印刷厂印装

开本：787×1092 1/32 印张：11.5 字数：240000

1989年6月第1版 1989年6月第1次印刷

印数：1—5000

ISBN 7-222-00475-0/F·49 定价4.00元

前 言

为适应工业会计学科学研究和教学需要，我们结合近年来工业会计学理论和实践的发展，在吸收现代会计学研究成果的基础上，依据1989年财政部颁发的国营工业企业会计制度编写了本书。

本书在编写时考虑到目前经济体制改革中涉及工业会计学的许多新问题；原有工业会计学内容的局部更新问题；对国外现代会计学的理论和方法加以吸取和借鉴的问题。因此，本书对内容和体系都作了一些新的尝试。如将工业会计的方法全部编入第一章总论之中。在成本核算上，将生产费用的归集与分配、在产品的核算和完工产品的结转，统一设例编写，避免课程之间、章节之间内容重复和雷同。同时，还适当介绍了一些国内外对会计学基本理论的不同认识和看法，增加了工业会计报表分析等有关章节。在层次安排上，注意了相关问题和前后问题的联系和衔接，对某些难点，力图从理论上予以说明，并设例进行解释。

本书由李继斌同志任主编，孔凡文同志任副主编。具体分工如下：刘丽华同志编写第二章；孔凡文同志编写第八章；饶师清同志编写第九章；其余各章由李继斌同志编写并进行总纂。本书在编写过程中曾得到有关会计学专家的热情支持，并根据他们的意见作了修改，在此表示谢意。

编 者

1989年4月

目 录

第一章 总论	(1)
第一节 工业会计的内容	(1)
第二节 工业会计的方法	(23)
第三节 工业会计的组织	(43)
第二章 货币资金和结算业务的核算	(48)
第一节 货币资金的核算	(48)
第二节 结算业务的核算	(55)
第三节 货币资金和结算款项的清查	(64)
第三章 工资的核算	(66)
第一节 职工的分类和工资总额的组成	(66)
第二节 工资的计算和发放	(68)
第三节 工资的总分类核算	(74)
第四节 工资附加费的核算	(79)
第四章 固定资产的核算	(82)
第一节 固定资产的性质和特点	(82)
第二节 固定资产的分类和计价	(84)
第三节 固定资产增加和拨出的核算	(87)
第四节 固定资产折旧的核算	(91)
第五节 固定资产修理的核算	(102)
第六节 固定资产清理和清查的核算	(104)
第五章 材料的核算	(109)
第一节 材料的分类和计价	(110)
第二节 按实际成本计价的材料采购收发核算	(116)
第三节 按计划成本计价的材料采购收发核算	(122)
第四节 委托加工材料和包装物的核算	(128)

第五节	低值易耗品的核算	(135)
第六节	材料清查的核算	(138)
第六章	成本核算原理	(141)
第一节	工业企业的生产费用和产品成本	(141)
第二节	成本计算	(151)
第三节	成本核算的会计科目及一般程序	(158)
第四节	生产费用的归集和分配	(166)
第七章	产品成本核算方法	(191)
第一节	产品成本计算的品种法	(191)
第二节	产品成本计算的分批法	(197)
第三节	产品成本计算的分步法	(204)
第四节	产品成本计算的分类法	(222)
第五节	产品成本计算的定额法	(225)
第八章	产成品、销售和财务成果的核算	(228)
第一节	产成品的核算	(228)
第二节	销售的核算	(237)
第三节	财务成果的核算	(246)
第九章	工业企业资金来源的核算	(269)
第一节	固定基金和流动基金的核算	(269)
第二节	银行借款的核算	(273)
第三节	专用基金的核算	(285)
第十章	会计报表	(303)
第一节	资金平衡表	(305)
第二节	成本报表	(318)
第三节	利润报表	(330)
第四节	工业会计报表的分析	(339)

第一章 总 论

第一节 工业会计的内容

工业会计的内容是指工业会计所要反映和监督的内容。为了研究工业会计的内容，应先明确什么是会计和工业会计。

一 什么是会计

会计的概念，无论是国内还是国外，迄今还没有一个统一的提法，主要有以下五种代表性的观点：

第一种观点认为，“会计是以货币为主要计量单位，对企业、机关、事业单位和其他经济组织的经济活动或预算执行过程及其结果，连续地、系统地进行核算，并根据核算资料进行分析和检查，是管理经济的一种重要工具。”（《辞海》1979年版，缩印本，第316页）。

第二种观点认为，“会计是旨在提高企业和各单位活动的经济效益，加强经济管理而建立的一个以提供财务信息为主的经济信息系统。”（《会计研究》1983年第五期，葛家澍、唐予华《关于会计定义的探讨》）。

第三种观点认为，“会计这一社会现象属于管理范畴，是人的一种管理活动。”（《会计研究》1982年第六期，杨纪琬、阎达五《论“会计管理”》）。

第四种观点认为，“会计是一种艺术，旨在将具有或至少部分具有财务特征的交易事项，以有意义的方式且以货币来表示，予以记录、分类及汇总并解释由此产生的结果。”（丁文拯译自《美国会计公认财务会计标准》第648页）。

第五种观点认为，“所谓会计，就是根据经济事项发生原

因记录经济主体的资产、负债的增减，对登记过的数值进行必要的计算和加工，并将其结果作为情报传达给利用者的技术。”

（司徒淳译〔日〕番场嘉一郎主编《会计学大辞典》第494页）。

从上述国内外有代表性的观点可以看出，虽然对会计的涵义说法不一，但大体可归纳为：管理工具、信息系统、管理活动、艺术和应用技术五种观点。我们认为会计同其他任何事物一样，都是不断发展和变化的，会计作为管理经济的一项重要工作，是随着生产的发展和人们管理经济的需要而产生和发展并日趋完备的。为此，应从会计的产生和发展出发，首先了解人们为什么和怎样运用会计来管理经济，进而探讨会计的性质，才能正确地说明什么是会计。

会计的历史悠久。早在上古洪荒时代，人们就有结绳记事的传说，它主要是记事，也记数，即所谓“事大，大结其绳，事小，小结其绳”。当然，这很难称之为会计的萌芽。但它可以说明，无论任何社会形态下，人们对生产中的耗费与成果关心都是共有的。正是由于这种关心才产生了会计。根据马克思的考证：“在远古的印度公社中，已经有一个农业记帐员。在那里，簿记已经独立为一个公社官员的专职”。会计最初作为“生产职能的附带部分”，即在“生产时间之外附带地把收支，支付日等记载下来。”现今被保存上来的世界上最早的借贷复式簿记文献是公元1211年佛罗伦萨的银行帐簿和15世纪初威尼斯的商业帐簿，它是由德国经济史学家西夫金（sieveking）发现并报告会计学界的。这些会计历史文献与那些作为原始文字资料、数学资料和处于萌芽状态的原始会计资料被珍藏下来的伊拉克算板，古埃及“纸草”记录，以及古代印度的贝多罗

树叶记录等，成为后世会计学者研究会计发展史的极为珍贵的史料。

随着经济的不断发展，人们对生产耗费和成果的关心更迫切了，从而促使会计从生产职能中分离出来，逐渐形成了独立的管理职能。会计就由简单到复杂，由不完善逐渐完善起来。

我国在封建领主制阶段的西周，就设立了专门管理钱粮赋税的官员，总管王朝财政的官员称“大宰”，掌握王朝计政的官员称“司会”。司会是官厅的总管，执掌会计事务，在执行综合管理，集中监督方面有很高的权威，并规定了“日成”、“月要”和“岁会”一种定期的报表制度。从西周开始，官厅会计的组织、制度和方法，已经初具规模，虽然还同土地、户籍、赋税等方面的统计工作混在一起，但计算、记录和考核的作用已初露端倪。到了西汉时代，部分属于统计核算的内容从会计核算的内容中分离出来，把记录会计事项的简册称为“簿”和“计簿”。“簿”是我国会计帐簿的雏形，“计簿”则是我国会计报告的雏形。唐宋两代，我国又创建和运用了“四柱结算法”，并运用“四柱结算法”编制会计报告，称为“四柱清册”。

我国自原始计量记录时代，到单式簿记方法体系发展完善时期的唐宋两代，一直位于世界先进之列。《周礼》财计制度和方、汉代的“上计”制度和方、隋唐和宋代的“比部”制度和方以及举世闻名的“四柱结算法”等，这些对于世界会计的发展均有重要影响。美国会计学者密切尔·查特费尔（Michael chatfield）在《会计思想史》一书中对此作了这样的评价：“在国内管理程序方面，周朝的预算、审计在古代世界几乎是无与伦比的。”

然而，由于我国延续二千余年封建经济关系的制约和封建伦理思想的束缚，中式会计之法，既无专师授业，亦无专书问世，古代研究会计历史者极为少见。其史料仅有先秦时代的《周礼》、唐代的《国计簿》、宋代的《玉海》、《太平经国书》和《会计录》，以及历代正史中的《食货》、《职官》部分。明末清初，为了适应商品经济发展的需要，我国会计工作者又设计了一种比较完善的会计核算方法，称为“龙门帐”。后来，随着商品经济的进一步发展，资本主义经济关系开始萌芽，我国民间商业界又建立和运用了“四脚帐”。但是，这些比较先进的帐法，不仅未笔之于书，而且未曾推行运用于世。1905年我国的第一部会计著作即蔡锡勇的《连环帐谱》一书问世，标志着我国会计理论研究之开端。1907年我国著名会计学者谢霖和孟森合编《银行簿记学》一书刊行。为推动中式会计的改良创造了条件。本世纪三十年代，以著名会计学家潘序伦、徐永祚为代表的会计学前辈，创办会计刊物，译著会计书籍，并先后发表了一些研究中外会计史的论文。徐永祚在二十年代执行会计师业务中，根据中式簿记与西簿式记的优缺点，从会计原理与方法的科学性出发，提出改良中式簿记的设计，并在近三十家公司实践中取得成效。主要有《四柱结算方法及其理论与效用》等著作。三十年代杨汝梅所著《商誉及其他无形资产》一书，对无形资产的估价问题作出了肯定问答，蜚声中外。潘序伦主编立信会计丛书，不仅内容丰富，而且也能对当时有关问题进行研讨。

我国在封建社会与半封建和半殖民地社会，商品经济还很不发达，农业和手工业又是分散经营，生产规模较小，各级官府主要是通过贡赋租税等形式剥夺劳动人民的大量财物。表现

在管理经济的会计工作是以记录、计算和考核钱物收支的官厅会计为主。但是，随着经济的不断发展，会计的方法也随之不断发展，并为近代会计的出现作出了重大的贡献。

资本主义社会，由于生产日益社会化，生产规模也日趋扩大。这就对会计提出了更高的要求，它不仅要求会计记录生产耗费的结果和财产物资的收支，而且更需要运用会计来反映和监督生产过程；不仅要求记录和反映生产过程中人与物的关系，而且还要反映生产过程中人与人之间的关系。由于资本主义生产是以企业为中心进行的，而每个企业都要运用会计来管理经济，因此，近代的会计是以企业会计为中心，并有了进一步的发展。这种发展不仅表现在以企业会计代替了官厅会计，更主要的是在会计工作中广泛地运用了货币计价和复式记帐法。其间会计的理论也有了进一步的发展。1801年会计学者凯利所著《簿记原理》(Kelly; The Elements of Bookkeeping)一书；1818年会计学者克罗赫尔幕所著《从单式分录到复式分录》(crohelm; Double Entrg by single, a New Method of Bookkeeping)，1852年英国会计学者福斯特所著《簿记的生产和发展》(Eroster; origin and progress of Bookkeeping)一书。上述著作对近代会计的发展起到了积极作用，但对会计史料的介绍依然停留在一般水平上。其后，各国会计学者围绕着复式簿记的产生发展史展开了深入研究，他们力求从专题研究入手，解决会计史中的疑难问题。其中影响较大的著作有1876年德国约格所著《卢卡斯·帕乔利和西蒙·斯帝文》(Toger; Lucas paccioli and simon stevin)；1887年日本学者海野力太郎所著《簿记学起源考》；1898年意大利会计学者卢基尼所著《意大利会计史》(Lucchini; storia

della Ragioneria Italiana)。这些专著不仅把分散于各国的会计史料汇集起来，而且通过这些著作的出版广泛传播于世、把各洲、各国乃至各地区的会计史融为一体，为后来学者系统研究世界会计史奠定了良好的基础。

20世纪以来，资本主义从自由竞争阶段发展到垄断阶段，生产的社会化程度不断提高，整个社会生产的分工更加精细，协作关系更加复杂，市场具有举足轻重的作用。同时，资本家为了在愈来愈激烈的竞争中求得自己的生存和发展，获取最大限度的利润，又推动了会计的发展。主要表现在：按照公认的会计准则，编制向企业外部提供的财务报告，并进行审计。资本主义企业运用会计，不仅是为了向外部提供财务报告，而且要加强内部管理。由于资本主义企业之间的剧烈竞争，资本家为了战胜对手，垄断市场，必须降低成本，增强竞争能力。同时，还必须分析市场行情，预测经济前景，确定经营目标，以获取最大限度的利润。因此，要运用会计加强对生产过程的控制，并为企业管理当局提供会计资料，以便对经营管理进行决策。于是，在资本主义企业会计中分离出了管理会计，而传统的企业会计则称为财务会计。管理会计学是运用现代管理科学，研究计划和控制内部经济活动的理论与方法的一门新兴的会计学科，是当代会计学的一大分支。它由计划和决策会计、执行会计两部分组成。计划和决策会计主要是运用运筹学和一系列定量化技术方法，对企业的经济活动进行计量、分析、预测和决策，为其制定正确的经营目标，并科学地规划未来一定时期的经济活动。其基本内容一般包括：成本性态分析 (Cost Behavior Analysis)；变动成本计算 (Cost variable Costing)；成本——产量——利润分析 (Cost—volume—profit

Analysis)；财务成本预测 (Financialcost Eorecosting)；短期经营决策 (short Range Business Decision)；长期投资决策 (Long Range Investment Decision) 等等。执行会计主要是根据预测、决策所确定的企业经营目标的需要，通过制定实施计划，确定行动规范，落实经济责任，考核工作成绩等控制手段，对企业经济活动的全过程进行计量、跟踪、检查和调节，以便圆满地完成既定的各项经营目标。执行会计的基本内容一般包括：标准成本 (Standard Cost)，预算控制 (Budgetary Control)；责任会计 (Responsibility Accounting)；存货管理 (Inventory Management)。管理会计学起源于美国，早在1907年，美国人克利夫兰就提出了“管理会计”一词，但因当时条件限制，他并未建立起真正意义上的管理会计学，直到本世纪二十年代以后，由于资本主义企业规模不断扩大，生产经营活动的日趋复杂和市场竞争的空前激烈，使以成本会计为核心的标准成本、弹性预算和差异分析等等，随着泰罗制在工业企业的普遍推行而相继出现，从而有力地推动了传统会计学的变革，致使初期阶段的管理会计得以正式形成。第二次世界大战后，由于科学技术的突飞猛进和现代管理科学的迅速发展，以及二者在工业生产和企业管理中的广泛应用，使管理会计学随着资本主义经济的高涨和现代管理水平的提高而大大超越了原有成本会计的范畴，得到了前所未有的丰富和发展。当今的管理会计学全面地吸收了成本会计学、财务会计学、经济学、数学、统计学，以及社会学、心理学等知识，使多种学科渗透，融化其中，因而成为一门涉及面较广，综合性较强的边缘科学。随着管理会计的出现，会计在分析和预测方面广泛地应用了数学方法，在计算技术方面，也由人工操作发展到广泛地应用电子

计算机。

在垄断资本主义阶段，各国会计学者对会计学理论的研究得到进一步发展。不仅对会计处理原则和程序的理论研究和建立作出了贡献，而且从会计方法和会计学说两个方面来研讨会计的产生发展史，取得了重要的成果。

1912年英国著名会计学者伍尔夫所著《会计师和会计简史》(Woolf A short History of Accountants and Accountancy)，是最早研究世界会计史的代表作。在会计方法方面，该书系统地研究了古代埃及、巴比伦和希腊人的会计；奴隶制和封建制时代罗马人的会计；11至15世纪英国的会计；以及15世纪以前欧洲主要国家的会计。在会计学说方面，该书分作三章较为系统地论述了全世界公开出版的簿记文献，即世界最初出版的簿记文献，帕乔利以后世界各国出版的主要簿记文献，以及英国的簿记文献。此外，这部著作还较为系统地考察了世界审计的起源和发展，以及会计师事业的兴起和发展。这部以历史时代为经，以会计、审计问题为纬，以诸国会计在世界会计史上所处地位为研究次序的世界会计史专著，对促进世界会计史学科发展作出较大贡献，被世界会计学者誉称为会计史名著。

1923年发表的英国会计学者哈特菲尔德的著名论文《簿记之历史性辩护》(Hatfield, An History Defence of Bookkeeping)，被会计学界推崇为会计史论之佳作。该文以史实为据，对簿记发展中一系列理论问题展开了精辟论述，对于世界会计史学研究作出了新的尝试。这种尝试把会计学的研究以侧重于历史事实、事件的叙述，转向运用会计史料对会计中的理论问题进行研究方面。这种写史论史的基本方法对世界会计史学科的发展产生了明显的影响。

1933年出版的美国著名会计学教授A·C利特尔顿《1900年前会计的演变》(A·C Littleton; Accounting Evolution to 1900)这部世界会计历史名著便是直接受到哈特菲尔德史论思想影响的。全书为二编。前编所列十章,着重论述簿记的“尊严”和社会地位,复式记帐要素、特征和产生发展史,以及对帕乔利以前的簿记方法分设专题,详细论说。后编十章则着重论述世界由簿记到会计的历史演进过程,以及审计、成本会计的产生发展史,对资本主义会计学说的产生发展过程作了较为精采的议论。利特尔顿力求从簿记的变革中寻找它的发展规律和预测它的发展趋势,企图通过这部著作给人类开辟一个新的知识领域。尽管利特尔顿的眼光还停留在资本所有权与簿记关系上,以至于使他的这部著作具有阶级的局限性。然而,从他对世界会计发展史系统而比较生动的描绘方面和写史论史的水平方面考察,他比他的先驱者都高明得多。他的这部著作被会计学界公认为世界会计史学的最佳之作,具有较大的史学价值和较为广泛的影响。这部著作把世界会计史的系统研究推进到一个新的阶段。

1935年美国会计学会宣布把它的活动重点放在会计原则(Accounting Principles)与会计准则(Accounting Standards)的研究与发展方面。其研究的第一个成果是1936年发表的由佩顿提出的《试论公司财务报表基本原理》(A Tentative statement of Accounting underlying Corporat Financial Stasement)论述了当时财务报告的一些重要概念;1937年桑德斯提出了《会计原则述要》(A Statement of Accounting principlss)的研究报告;1940年初,佩顿和利特尔顿合著的《公司会计准则绪论》(An Introductiog to orpo—

rite Accounting Standerds)问世。这两本文献归纳了许多重大的财务会计问题，诸如会计的观念、假设、原则等等，并对它们作了精辟的理论分析，从而使以实际成本为基础，侧重损益表的会计基础理论得到形成，对现代公认会计原则的建立，起了奠基作用。

1965年美国会计学者哈维·特·但译所著《会计思想的发展》(Derelopment of Accounting Thought)一书，是世界系统探讨会计思想产生发展史的第一部著作。接着，1974年又有著名会计学者查特菲尔德的《会计思想史》(A History of Accounting Thought)一书问世，这部名著对于世界会计史学的研究也有较大的影响。在亚洲，日本会计学者对会计史的研究进展也较快，如黑泽清的《日本会计学发展史序说》，田中隆雄的《管理会计发达史》，以及渡边泉的《亏损计算史论》等均为有一定价值的会计史著作。

随着会计学说研究事业的发展，研究会计学的专门组织机构也随之建立，英国成立了“会计学协会”，主办有《会计史》刊物；在美国成立了“会计史学家协会”，其刊物为《会计史家杂志》；法国成立了“法国国立会计史学家协会”，其刊物为《半年公报》。在各国会计史研究专门组织建立的基础上，本世纪六十年代末，欧美的一些国家开始酝酿建立会计国际研究组织，1970年在比利时布鲁塞尔召开了第一届会计史国际会议。1976年起，每四年定期举行一次会议。随着跨国公司，世界金融往来和经济活动的出现和发展，1973年6月，澳大利亚、加拿大、法国、西德、日本、墨西哥、荷兰，英国和美国等九个国家的会计职业团体于伦敦成立了“国际会计准则委员会”，并颁布了一些国际会计准则，以便协调国际经济往

来中各国在财务会计方面的差异。

社会主义社会的生产是以生产资料公有制为基础的社会化大生产。更需要利用会计来管理经济，正如马克思指出：“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越是必要，因此，簿记对资本主义生产，比对手工业和农民的分散生产更为必要，对公有制生产，对比资本主义生产更为必要”。他接着说：“但是，簿记的费用随着生产的积聚而减少，簿记越是转化为社会簿记，这种费用也就越少”。资本主义企业会计所提供的数据资料，只能表现个别企业的财务状况和损益情况，有些企业的财务报告，也只能在一个垄断组织内部加以综合汇总，因而只能局限在个别企业和垄断组织范围内发挥作用。社会主义企业提供的会计资料，则可以按照一定的组织系统加以汇总，为国家进行综合平衡，编制国民经济计划和制定政策服务，它不仅在微观经济管理方面有着重要的作用，而且在宏观经济管理方面也发挥了重要的作用。与此相适应，产生了社会会计学。社会会计学是现代会计学的两大分支之一，即社会会计学（宏观会计学）和单位会计学（微观会计学）。社会会计学是以政治经济学社会再生产原理为理论基础，对整个社会物质财富及其运动过程进行观念总结和有效控制的科学。社会会计学不等于国民经济会计学。国民经济会计学只是社会会计学的一个分支，另外国民经济会计学是一门专业会计学，而社会会计学不但是一种会计制度，同时还是一种观点，渗透于现代会计学的各个领域。社会会计学包括五个环节，即决策、计划、组织、反馈和控制。贯穿于上述各个环节，相应分为：宏观管理会计、宏观财务管理、宏观会计核算、宏观财务分析和宏观审计。人类历史