

总顾问:刘鹤章 阎达五
总主编:朱永宏 张新民



编:苗俊美

制造业会计

中国审计出版社

制造业务会计

主 编 苗俊美

副主编 潘茂权 秦团结 杨仲林

中国审计出版社

图书在版编目(CIP)数据

制造业务会计/苗俊美主编. —北京:中国审计出版社,
1995.9

ISBN 7-80064-386-7

I. 制… I. 苗… II. 工业会计 N. F406.72

中国版本图书馆 CIP 数据核字(95)第 15875 号

制造业务会计

主编:苗俊美

*

中国审计出版社出版

(北京市海淀区白石桥路甲 4 号)

北京市密云县印刷厂印刷

新华书店总店科技发行所发行 各地新华书店经销

*

850×1168 毫米 32 开 13 印张 326 千字

1995 年 9 月北京第 1 版 1995 年 9 月北京第 1 次印刷

印数:1—10000 册 定价:12.00 元

ISBN 7-80064-386-7/F·252

前 言

《当代企业会计》丛书适应现代企业制度的客观需要，针对现代企业的全球型经营战略和多元化经营模式的特点，突破了以往的会计书籍按行业划分的某些局限性，大胆尝试着将企业会计按业务特点分类而不是按行业性质分类。

具体构想是：首先，将行业企业会计的共性部分集中起来，形成《企业会计通论》，以避免以往行业会计书籍中相当一部分内容的重复；然后，在《企业会计通论》的基础上建立《制造业务会计》、《内贸业务会计》、《涉外业务会计》和《税务会计》等业务会计及《企业会计报表的编制及应用》。为满足现代企业电算化管理和国际间经营的需要，在丛书中特意安排了《计算机会计》、《国际商务计算》和《简明英汉会计词典》等内容。此外，将《破产会计》包括在内，使丛书的内容更加丰富。

丛书紧跟会计、税务、金融、外贸和外汇管理体制改革的步伐，密切联系现代企业的会计实务，具有理论性、系统性、合理性和实用性为一体的特点。

丛书作者多为高等院校副院长、教授、副教授、会计系主任、高级翻译及教学第一线的青年学者和富有实践经验的业务骨干。

中华人民共和国审计署副审计长刘鹤章、中国会计学会副会长，中国人民大学教授阎达五担任该丛书的总顾问。

《当代企业会计》丛书编委会

1995 年 9 月

《当代企业会计》丛书编委会

总顾问：刘鹤章 阎达五

顾问：赵连栋 韩笃明

总主编：朱永宏 张新民

副总编：刘仁伍 郭建平

编委（按姓氏笔画排列）：

于明静 王艳葛 朱永宏

刘仁伍 刘志鸿 刘鹤章

张新民 苗俊美 赵连栋

钟传家 徐爱桃 郭建平

阎达五 蒋金森 韩连生

韩笃明 嵇鸿隽

编写说明

作为《当代企业会计丛书》之一,本书详细讨论了制造业务会计的理论与实务问题。

本书的主要特点在于:

第一,在结构上,完整地体现了制造业务从产品生产至销售、分配的全部内容,从而使读者对成本会计的内容有全面、系统的了解;

第二,在内容处理上,对制造业务会计的核心内容——成本计算方法作了重点讨论,并对各种计算方法均给出了详尽的实例;

第三,为突出会计的管理属性,我们专门讨论了制造业务的管理问题,以使读者对成本预测、成本控制、成本差异分析等方法有一具体了解。

本书由苗俊美任主编。参加编写的人员有:苗俊美、潘茂权、秦团结、杨仲林。

限于作者水平,书中肯定存在不足之处,恳请读者批评指正。

编 者

1995年7月

目 录

第一章 制造业务会计概述	(1)
第一节 制造业务会计的对象.....	(1)
第二节 制造业务会计的任务.....	(5)
第三节 制造业务会计工作的组织.....	(8)
第二章 制造业企业存货的核算	(16)
第一节 材料的核算	(16)
第二节 低值易耗品和包装物的核算	(58)
第三节 自制半成品和产成品的核算	(70)
第三章 制造业产品成本的核算(上)	(79)
第一节 制造业产品成本与费用概述	(79)
第二节 制造业产品成本核算的程序	(91)
第三节 要素费用的分配	(99)
第四节 辅助生产费用的汇集和分配.....	(115)
第五节 制造费用的汇集和分配.....	(125)
第六节 生产费用在完工产品和月末在产品之间的分配	(130)
第四章 制造业企业成本的核算(下)	(143)
第一节 产品成本计算方法的确定.....	(143)
第二节 品种法.....	(148)
第三节 分批法.....	(166)
第四节 分步法.....	(182)
第五节 分类法.....	(219)
第六节 定额法.....	(230)

第七节	产品成本计算方法的应用·····	(245)
第五章	产品销售损益的核算·····	(249)
第一节	产品销售损益的构成·····	(249)
第二节	产品销售收入和销售成本的核算·····	(255)
第三节	产品销售费用、税金及附加的核算·····	(264)
第四节	其他销售业务的核算·····	(269)
第五节	损益的核算·····	(272)
第六章	制造业会计报表·····	(293)
第一节	制造业会计报表的分类·····	(293)
第二节	制造业企业通用会计报表·····	(296)
第三节	制造业企业内部会计报表·····	(323)
第四节	制造业会计报表分析·····	(333)
第七章	制造业务会计管理·····	(350)
第一节	制造业务会计管理的主要内容·····	(350)
第二节	成本预测与成本计划·····	(357)
第三节	成本控制·····	(381)
第四节	成本差异分析与考核·····	(391)

第一章 制造业务会计概述

第一节 制造业务会计的对象

经济管理离不开会计，经济愈发展，会计愈重要。马克思曾指出：“生产过程越是按社会的规模进行，越是失去纯粹个人的性质，作为对过程控制和观念总结的簿记就越是必要，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，对公有生产，比对资本主义生产更为必要”^①。这里的簿记就是会计。

制造业企业是采掘自然物质资源和对原材料进行加工的社会物质生产组织。它为国民经济其他部门和科学技术现代化提供先进技术设备和物质资料，为人民生活提供生活资料，在国民经济中居于主导地位。

在社会主义市场经济体制下，制造业企业是以商品生产者的地位，从事物质产品的生产和销售活动的。物质产品的生产过程既是物化劳动和活劳动耗费的过程，同时也是产品价值的形成过程。制造业企业生产的物质产品是以商品的形式提供给社会，其自身价值通过销售过程才得以实现。

制造业企业的经营管理者，不仅关心其生产的耗费和补偿，更关心盈利的多少，而且想方设法降低耗费提高盈利，这就需要对耗费和盈利的过程与结果进行反映和监督，而这种反映和监督的承担者就是制造业务会计。

^① 《资本论》第二卷，人民出版社，1975年版 第152页。

制造业务会计是会计学原理应用于制造业企业中的一种专业会计，它是以货币为主要量度，通过会计核算的固有职能，利用会计核算的特有方法，对制造业务的生产经营活动进行连续地、系统地、综合地反映和监督，以期提高经济效益的一种管理活动，是制造业务经营管理的重要组成部分。制造业务会计对促使制造业企业加强经济核算，改善经营管理，提高劳动生产率，维护财经纪律，保护社会主义财产，为有关方面提供会计信息等都有着重要的意义。

随着市场经济体制的改革，制造业企业必须遵循市场经济规律，参与市场公平竞争，增强预见性，争取主动，开拓前进。因此，制造业务会计不能仅停留在反映过去和事后监督的状况，还应扩大其管理和控制的职能，为企业提供有关经济前景的预测数据和经营决策的最佳方案，使制造业务会计在事前和事中控制中也发挥更大的作用。制造业企业的基本经济活动是生产产品，生产过程是制造业企业经营过程的中心环节。企业的经营过程，即企业的再生产过程，就是指以生产过程为中心的供应、生产和销售过程的统一。生产过程是劳动者借助于劳动工具对劳动对象进行加工、制造产品的过程。因而，要保证企业生产的正常进行，在生产中就要配备一定的人员和设备，储备一定数量的材料物资，并且要消耗一定的人力和物力，把产品生产出来，然后销售出去，其销售的成果还要进行分配。这就是说，在制造业企业的经营过程中，除了要加强生产过程的经营管理外，还要合理地组织供应过程和销售过程，加强供销过程的经营管理。只有以生产为中心，把供应、生产和销售工作紧密地结合起来，才能保证完成企业的任务。

制造业企业为了正常地进行生产经营活动，必须拥有一定的经济资源（财产物资），如机器设备、厂房等劳动资料以及原材料、燃料等劳动对象，这些经济资源构成了制造企业的资产。企业资

产的取得和形成有两个方面：一是借入资金和应付债务，借入资金包括从金融机构、非金融机构和其他单位借入的各种短期借款和长期借款，以及通过发行债券和补偿贸易借入资金，应付债务包括结算过程中应付款项，预收款项和应交款项等。二是投资者投入资本，包括国家、其他单位、外商及个人（包括内部职工）投入的资金。前者在会计上称负债，后者称所有者权益。制造业企业取得和形成的这些资产，在企业的生产经营过程中，随着供、产、销过程不断进行，经常会改变其形态，概括地说就是：从货币资金开始，顺次通过供应过程、生产过程和销售过程，分别表现为货币资金、储备资金、生产资金、成品资金、结算资金等各种不同的形态，然后又回到货币资金。从货币资金开始又回到货币资金这一运动过程，称为经营资金的循环。由于再生产不断进行所引起的连续不断的资金循环，则称为经营资金的周转。制造业企业经营资金的周转，是制造业企业再生产过程的综合货币反映。

供应过程，是指材料的采购过程，即以货币资金购买材料的过程。在这个过程中，由于采购材料的经济活动，一方面制造业企业要按照等价交换的原则与供货等单位办理结算，支付货款和各项采购费用；另一方面还要取得材料物资，以备生产领用。这时，资金则从货币资金形态转化为材料的储备资金形态。在采购过程中，支付给供货单位的货款和发生的各项采购费用，就构成了购入材料的全部采购成本。供应过程是制造业企业生产经营活动的第一个阶段，即生产的准备阶段，又称储备过程。

生产过程，是指产品的制造过程，即劳动者与劳动对象相结合——工人使用工具对原材料进行加工，生产出产品的过程。在这个过程中，一方面制造出产品，另一方面要发生各种各样的耗费。生产过程的耗费，概括地说来就是：劳动资料与劳动对象的物化劳动耗费和活劳动耗费两大部分。其中房屋、机器设备等劳动资料，在生产过程中长期发挥作用，保持其原有实物形态，但

其价值则随着固定资产的磨损，通过折旧的形式，逐渐地、部分地转移到产品中去，构成产品成本的一部分；原材料、燃料等劳动对象，在生产过程中一次被消耗掉，其价值也随之一次全部地转移到新产品中去，构成产品成本的另一部分；劳动者是生产力的决定因素，通过劳动者利用劳动资料对劳动对象的加工，才能改变原有劳动对象的使用价值，并且创造出新的价值，其中劳动者为自己劳动所创造的那部分价值，则以工资的形式支付给劳动者，用于个人消费，因此，工资也就构成产品成本的另一个部分。具体来说，在生产过程中发生的各项生产性的支出，主要包括原材料及主要材料、辅助材料、燃料等支出，固定资产的折旧，职工的工资以及其他一些货币支出。所有这些支出，就构成了制造业企业生产过程的全部生产费用，形成产品的生产成本。在生产过程中，由于劳动者的生产活动，随着各项生产费用的支出，经营资金就从原材料的储备资金形态转化为在产品的生产资金形态；当产品制造出来以后，经营资金又从在产品的生产资金形态转变为产成品的成品资金形态。由此可见，产品的生产过程，既是产品的制造过程，又是物化劳动和活劳动的耗费过程，也是价值的转移和新价值的创造过程。生产过程是制造业企业生产经营活动的第二个阶段，也是最重要的阶段。

销售过程，是指产成品从完工到发出售给购货单位和收取货款的过程。在这一过程中，一方面要组织产成品的发运，并且支付一些包装、运输等销售费用；另一方面还要办理与购货单位的货款结算，按照销售价格收回货款。因此，销售过程，既是产品价值的实现过程，又是生产耗费取得补偿并实现积累的过程，它是制造业企业生产经营活动的第三个阶段，即最后一个阶段。

在销售过程中收取的货款，就是制造业企业的产品销售收入。企业应该将取得的销售收入进行分配。其中相当于产品成本和期间费用的部分，由企业扣除继续参加资金周转；其余部分首先应

缴纳所得税，然后形成企业的净利润，一部分支付给投资者，另一部分企业留作各种公积。

综上所述，制造业企业的经济活动主要是产品使用价值的创造和价值形成的过程。在价值管理方面则表现为再生产过程中的资金运动。为了加强资金管理，保证再生产的顺利进行，科学、合理、节约地使用资金，必须对制造业资金运动的形态变化和数额增减进行如实反映与严密监督，因此，所有上述在企业再生产过程中发生的，能够以货币表现的经济活动，或者说企业的资金运动，就是制造业务会计的对象。制造业务会计对象的内容具体表现为以下两方面：

第一，制造业企业由于资金的取得、周转和退出所引起的资产、负债和所有者权益的构成及其增减变动情况。

第二，制造业企业在供应、生产和销售过程中资金使用、耗费以及收回所引起的收入、费用和利润形成及其分配情况。

第二节 制造业务会计的任务

制造业务会计的任务是指对其内容进行核算与监督所要达到的目的和要求，它决定于社会主义生产的目的和市场经济的要求，同时也受会计的内容所制约。制造业务会计的任务，可以从以下几方面加以说明：

一、搞好会计核算，提供会计信息

在社会主义市场经济条件下，每个制造业企业为做好经营管理工作，提高经济效益，增加积累，求得发展，都需要取得大量的经济信息，并据以进行分析研究，以便作出正确的经营决策，指导生产经营活动。因此，作为制造业企业经济管理的重要组成部分的制造业务会计，要充分发挥其及时、综合的、独特的优势，采

用一系列会计核算方法，按照会计法规和会计准则的规定，认真做好记帐、算帐和报帐等工作，即认真填制和审核会计凭证，如实登记会计帐簿，正确编制会计报表，真实、及时、综合地反映企业资金的增减变动和结存情况及其财务成果，并通过会计信息的输入、储存、转换、加工、整理、输出，形成一个完整的信息系统为企业财会部门本身和企业领导对生产经营活动进行预测、决策、调节、控制提供依据。

此外，会计工作还必须根据制造业企业会计信息，编制对外会计报表，并逐级汇总，以满足国家宏观经济管理的需要，满足有关各方了解企业财务状况和经营成果的概要。

二、考核经营目标，参与经营决策

在社会主义市场经济条件下，制造业企业作为国民经济的基层环节，既要在国家宏观经济调控下组织生产经营活动，又要按照价值规律，适应市场变化，及时采取灵活的经营决策，这是企业经营成败的关键所在。而决策必须以预测为前提，预测必须以信息为依据。因此，企业财会部门在及时提供会计信息的同时，要认真编制、执行财务计划，积极主动地参与研究制造企业经营目标和业务计划，参与制定各项生产经营指标，参与各项经济合同的管理，参与各种经营管理会议。在执行过程中，通过调查研究，根据会计信息，及时考核经营目标和财务计划执行情况，并提供生产经营决策建议，促进企业经营目标的实现。

三、加强资金管理，提高经济效益

提高经济效益，增加盈利，是制造业企业经济管理的根本目标，为了提高经济效益，要求各企业加强资金管理，加强经济核算，力求以尽可能少的活劳动耗费和物化劳动耗费，取得最大的经济效益，因此财会部门应适应经济管理体制和市场经济的要求，

研究资金运动规律，从有利于发展生产、促进经营、满足社会需要出发，积极筹集资金，保证商品生产和销售的合理需要，促进生产规模不断扩大；同时要不断改进资金管理，节约使用资金，加速资金周转，提高资金使用效益。另一方面，在生产经营过程中，处处事事都要注意精打细算，合理使用人力、物力和财力，节约资金耗费，降低产品成本，减少损失，杜绝浪费，以提高经济效益。此外，还要在财务、成本计划执行过程中，分析预测财务、成本计划完成的趋势，掌握影响财务成本计划的主客观因素，并通过分析，从中总结经验，找出问题，寻求降低成本费用、提高经济效益的途径，以便采取措施，进一步挖掘增产节约、增收节支的潜力，以达到提高经济效益的目的。

四、坚持财务监督，维护财经纪律

实行财务监督，维护财经纪律，保护财产安全完整，管好用好财产物资，并充分发挥其作用，是管理社会主义经济的一项基本要求，也是制造业务会计的一项重要任务。制造业企业必须依据有关会计法规、条例、制度、财经纪律，对商品生产经营活动全过程进行监督。通过参与制定经营目标和各项业务计划等，进行事前监督；通过会计核算和财务稽核检查，进行事中监督，监督财务计划的执行情况，监督经济活动的合法性、合理性和有效性，检查财经纪律的遵守情况，抵制乱挤成本，乱摊费用，弄虚作假，假公济私，偷漏税收等错误行为；通过会计提供的信息资料，对照企业和承包单位的经营目标，进行事后监督，找出差异，分析原因，总结经验教训，提出改进建议。通过定期的财产清查，进行帐帐、帐实核对，保护国家财产物资在数量上和质量上安全完整与增值，以维护投资者权益。

五、加强财务分析，改善经营管理

制造业企业的财务状况，是生产经营活动的综合反映。对制造业企业财务状况进行科学分析，是促使企业加强扩大生产规模、加速资金周转、降低产品成本和增加盈利的有效方法。财会部门一方面要反映财务收支计划的执行情况，促使企业完成各项计划；另一方面要为本单位领导制定改善经营管理措施和为编制下期计划提供必要的会计信息。同时还可以利用会计信息资料分析经济活动情况，并结合调查研究，找出差异，查明差异产生的原因，总结经验教训，采取必要措施，改善经营管理，提高管理水平。

上述制造业务会计的各项任务，是相互联系相互促进不可分割的整体。只有搞好会计核算实行计划管理，提供真实的会计信息，才有利于考核经营目标，实行财会监督和财务分析；而通过坚持财会监督，考核经营目标和加强财务分析，才能保证会计核算的正确和发挥计划管理的作用。因此，制造业企业财会部门必须全面完成上述任务，充分发挥制造业务会计在经济管理中的重要作用。

第三节 制造业务会计工作的组织

合理地组织制造业企业的会计工作，是完成制造业务会计任务，发挥制造业务会计作用的基础。组织好会计工作，就是在制造业企业中建立健全会计机构，配备一定的会计人员，制定必要的会计制度。

一、制造业企业的会计机构

制造业企业的会计机构，是由专职会计人员组成，负责组织领导和从事会计工作的职能部门。根据会计法的要求，每个实行

独立核算的企业，都应根据会计业务的需要，单独设置会计机构（在实际工作中，往往将处理会计工作的部门和处理财务工作的部门合并设置财务会计部门，简称财会部门），配备必要的会计人员，在本单位主要负责人领导下从事财务会计工作。

会计机构的设置，应根据制造业企业规模的大小，会计业务的繁简来确定。在实际工作中，通常有两种情况：一种情况是在一些规模不大的企业里，全部会计工作都集中在厂部统一进行。在这种情况下，只需在厂部设置会计机构，配备专职的会计人员。另一种情况是在一些规模较大的企业里，财会业务比较复杂，全部的会计工作不是集中在厂部进行，而是分别由厂部和车间及有关业务部门分工负责。在这种情况下，不仅厂部要设置会计机构，而且在各个车间、部门中也要设置会计机构或专职的会计人员。

为了充分发挥制造业企业会计机构的职能作用，应该建立和健全会计机构内部岗位责任制和会计机构内部稽核制度。在会计机构内部应根据企业规模的大小和业务的繁简，配备必要的会计人员，规定出每个会计人员应该担负的工作任务和应有的职责和权限。对于每一种会计凭证和每一本会计帐簿的填制、登记、审核、保管以及会计报表的编制，都要有明确的分工，指定专人负责。在规模较大的企业会计机构内部，可以按照经济业务的性质，划分为若干个职能小组，分别承担规定的业务工作。下面以大中型企业会计机构的组织和每个职能组所担负的主要会计工作为例说明如下：

财务组。负责办理现金收付和银行结算业务，登记现金和银行存款日记帐。保管库存现金和各种有价证券。负责投入资本和资本公积等所有者权益的核算工作；短期借款，应付票据等流动负债的核算工作；长期借款、应付债券等长期负债的核算工作。

存货组。负责审查汇编材料采购用款计划；会同有关部门制订材料目录；参与制订材料消耗定额；监督材料的收发结存情况