

關於“出版物成本核算暫行辦法”

主要問題的介紹

沈俊元 王潤生
楊紀唐 楊邦春

出版企業的主要產品是出版物，即書籍、課本、雜誌等。這些出版物的生產是不同於其他商品產品的生產，它在生產過程上有一定的特殊性，所以在成本核算上也產生若干特有的問題。文化部和財政部吸收了北京各出版單位幾年來的工作經驗，又經過了反復的研究討論，現已制發了“出版物成本核算暫行辦法”。這一暫行辦法的推行，無疑地對今後加強出版企業成本核算工作和鞏固經濟核算制將起一定的作用。

在暫行辦法里明確了兩個基本問題，即出版物成本核算的對象問題和出版物成本核算的單位問題，劃清了直接成本項目和間接成本項目，以及規定了間接成本的分攤辦法。另外尚解決了出版物成本核算中幾個特有的問題。所有這些問題的明確和解決，從理論階段各個方面來看，是比較切合實際的。因此，也有必要就這些問題向讀者作些簡單的介紹。

一、關於出版物成本核算的對象問題

在暫行辦法里明確了一般書籍、課本、雜誌成本核算的對象問題，它指出出版物成本是按照“分類、分段、分版”進行核算的。在過去，出版物的成本核算對象，一般都是按照每種出版物的每次印刷來進行核算的，實質上就是分批成本核算辦法。在這種核算的對象下，由於計劃出版物與實際出版物的變動，紙張質量規格的變動，以及開本、頁數、字數、裝幀、印刷等等的千變萬化，使計劃成本和實際成本無從進行比較，一種出版物成本和另一種出版物成本亦無比較的可能。特別是正文、插頁、封面等成本混在一起核算，像“一鍋粥”一樣，看不出成本升降的所在，沒有辦法來進行成本的分析。

現在，按照“分類、分段、分版”作為核算出版物成本的對象後，首先在分類核算的情況下，它不再

把每種出版物的每次印刷作為核算對象，而是作為核算的過程，而後按照一般書籍、課本、雜誌定價的分類項目進行歸類。計劃成本是這樣，實際成本也是這樣。因而它不受出版物變動的影響，相反的它還可以監督和反映計劃的執行情況，揭示出版物成本提高和降低的原因及其所在，因為它們已成為可比的东西了。同時，分類核算，不僅在一個出版企業內對同類的出版物可以進行比較和分析，而且在所有的出版企業間對同類的出版物也可以進行比較和分析。這樣，就可以吸取人家的先進經驗來改進自己工作，提高企業管理水平。其次，在分段核算的情況下，它按照出版物本身各個不同組成部分，分別進行成本核算，即按照正文、插頁、封面等分別來核算成本。很明顯的，這三個部分的單位成本是不同的，甚至個別出版物的封面成本比正文成本高得多，插頁成本和封面、正文等成本也是不同的，所以分開來核算後，可以消除出版物成本“一鍋粥”的現象，並顯出成本變動因素的所在和脫離計劃的所在。再次，在分版核算的情況下，由於出版物的重版成本一般都比初版為低，如果在計劃年度中以重版代替初版或重版超額完成時，成本就很自然的會下降，與此相反，成本就會上升。但這些都不是成本提高或降低的真實情況，而是一種虛假的現象。經過初版和重版分別核算後，才能揭示成本升降的真實狀況。

由於出版物的成本經過分類、分段、分版核算後，反映出計劃成本與實際成本的差異，就可以進一步分析出發生差異的原因，從而可以知道：哪些出版物的成本是高了，利潤是低了；哪些出版物的成本是低了，定價是高了；哪些出版物是超過了計劃和哪些出版物是低於計劃的。所有這些，還都可以作為下年度編造成本計劃的參考。特別是出版物的分類、分

段核算对象，与一般書籍、課本、雜誌定价标准的分类是取得一致的，所以它又可以作为出版物改進定价的参考。

二、关于出版物成本核算的單位問題

在暫行办法里明确了出版物不同核算对象的不同核算單位問題。它規定了正文以每一印張为核算單位，插頁以每頁为核算單位，封面以每个为核算單位，以适应出版物成本計算和進行考核的要求。

过去出版物成本的核算單位，有些是按“冊”或按“頁”；但由于冊和頁的变化很大，沒有实际的效用，所以在实际工作中都沒有得到应用。在目前，也有用“印張”來進行核算的，并兼有作为核算对象的作用。但由于出版物成本中包括着封面的和插頁的成本，所以把它作为核算單位，或者作为核算对象，都不能起什么作用。也有个别單位已經采用印張進行核算，并再分类、分段，虽然沒有划分核算对象和核算單位，但在实际上起了应有的作用，獲得了相当的成效。

现在，明确了正文以“印張”为核算單位，并規定了三种规格标准。这样，正文的計劃單位成本可与实际單位成本進行比較了，進一步扣除价格差異变动因素后，就可以反映出出版物成本的真实情况，是提高还是降低了。其次，明确了封面以“个”为核算單位，并規定了三、四种规格标准；明确了插頁以“頁”为核算單位，也規定了三、四种规格标准。它們將如正文核算單位所起的作用一样，可以計算成本、比較成本和分析成本，从而反映出成本的真实情况來。

核算單位的明确，不僅对出版物成本計劃編制、成本核算、成本分析等方面都是需要的，而且由于这些核算單位与出版物定价标准的計算單位是一致的，它們还可以作为核算定价的参考。

三、关于直接成本項目和間接成本項目的划分，以及間接成本的分攤問題

在暫行办法里明确了七个直接成本項目，三个間接成本項目，另外一个有条件的直接成本項目。对間接成本的分攤办法，也規定了按照年度計劃分攤數進行分攤，年度終了时再調整全年出版物的間接成本。

在过去，直接成本項目中“稿費、校訂費”是包括作者、譯者的稿酬和審稿、校訂、改稿等費用，它容納了著作和編輯加工等兩個过程的費用。另外在間接成本項目中有“編輯加工費”，內容是編輯、校

对、設計等人員的工資和工資附加費用，它也是編輯加工过程的費用。這兩個成本項目的內容与名称是不一致的，有时还混淆不清，影响核算工作的質量。現在，在暫行办法里划分出兩個直接成本項目，即“譯作者稿酬”和“審稿、校訂、改稿費”，另外一个間接成本項目即“編輯、校对、設計等人員工資及工資附加費”，从成本項目的名称上和內容上是取得一致了。其次，由于“譯作者稿酬”和“審稿、校訂、改稿費”在編制成本計劃时，实际上需要逐一進行計算的，特別是“譯作者稿酬”進行單獨核算后，还有助于分析紙張利用率的工作。“編輯、校对、設計等人員工資及工資附加費”項目，是与劳动工資計劃中的一部分相對照的，它可以反映計劃執行情况和衡量編輯加工力量的所在和对比关系。成本項目經過这样划分分后，是比过去明确了，而且也合适了。

在直接成本列入出版物成本方面，它不同于其他產品的直接成本，如“稿費、校訂費”和“制版費”等。在过去，它們是直接成本項目，但是按照印數進行分配的。暫行办法中規定“譯作者稿酬”和“制版費”都是一次計入出版物成本，另規定本年度初版的出版物進行重版时，仍列作初版的成本內，以正确初版成本和克服財產、盈虧的虛假現象。

对間接成本分攤方面，在过去，有很多的分攤办法，比如“編輯加工費”一項就有四种：有的按照出版物的單位印張進行分攤；有的按照出版物的碼洋（即定价）進行分攤；有的以90%攤入租型成本，以10%攤入初版成本內；有的先分別圖書編輯室、雜誌編輯室、總編輯室、技術設計人員和校对人員等工資及工資附加費，再按照發稿字數、付型字數、出版物種數等等進行分攤。所有这些分攤办法，手續上比較簡單的，不够合理；手續比較複雜的，也有問題。

再以“企業管理費”來說，在过去，也有很多分攤办法，有的按單位印張分攤；有的按單位定价分攤；有的按總印張分攤。問題是企業管理費用不是隨同單位印張、單位定价或總印張的多少而發生的，而且費用支付，有时候多一些，有时候又少一些。这样分攤費用都有些不够合理。暫行办法中規定三个間接成本的分攤，是按照年度計劃分攤數進行分攤的，即“編輯、校对、設計等人員工資及工資附加費”和“企業管理費”兩項，是按照年度計劃每千字應分攤的費用數，以实际字數分攤入正文成本內。“非生產支出”按照年度出版物定价每千元應分攤的費用數，以实际已銷售的出版物定价分攤入出版物的全部成本內。这样，以字數來分攤編輯、校对、設計等人員工

資及工資附加費，無疑的是比較合適的，因為他們的工作量是字數，字數越多，工作量越大，所以分攤的費用也多，這是合理的。其次，以字數來分攤企業管理費用也是比較合適的，因為各個部門的工作主要圍繞着編輯部門，企業管理費用也就主要為編輯工作而服務，所以應當用字數來分攤費用。以已銷售的出版物定價來分攤非生產支出，按一般情況來說，非生產支出中主要費用是銷售費，它與出版物的銷售有一定的關係，故以銷售的出版物定價分攤費用是合理的。特別是所有這些費用，都按照計劃年度計劃分攤數進行分攤的，它不受費用發生的先後或大小的影響，使出版物成本發生虛假的增減；它不受費用結算的影響，隨時可以計算成本，加速了帳務處理；它比目前多種多样的分攤辦法較為簡單，並能提高工作的質量。

但是，按照計劃年度計劃分攤額進行分攤後，它與實際發生費用是有出入的。暫行辦法中規定在年度終了時，要按照全年出版物進行調整，這是一項比較細緻的工作。

此外，暫行辦法中規定廢品損失為有條件的直接成本項目，這是由於出版物的廢品損失不同於其他生產中的廢品損失，一般都無實體存在和一定的殘值留下來，比如解除合同的預付稿費、書刊的勘誤表費用、改版壓版費用等等。不僅如此，而且有些廢品損失是有具體的對象，如勘誤表、改版、壓版等，所以可以直接列入出版物成本內使成本更接近正確，並反映出具體情況；有些廢品損失是沒有具體的對象，如解除合同後的稿費，它與出版物沒有直接的關係，如果要列入成本，只能進行分攤。現在，按照分類、分段、分版來進行核算後，如果再按照平均分攤，在手續上固然比較簡化，但失去了分別核算的意義。所以暫行辦法中規定有對象的廢品損失應直接列入出版物的成本內；沒有對象的廢品損失是分別核算對象，即正文、插頁、封面等，按照字數、頁數、個數進行分攤，不使該項損失“張冠李戴”，影響核算工作的質量。廢品損失在實際上為數並不多，這樣做在手續上並不麻煩，為了正確地核算成本和反映成本的真實情況，分別來進行核算還是適當的。

四、關於其他幾個特有的問題

出版物成本核算有幾個特有的問題。在過去，各有各的做法，問題並沒有完全解決。現在，由於某些問題的解決而不成問題了，也有由此而產生了新的問題了。以下就幾個特有問題作簡單的介紹：

1. 初版、重版的劃分問題。在過去，成本核算對象是每種出版物每次印刷，所以沒有這項問題存在。現在，由於分類的核算和譯作者稿酬、制版費的一次列入成本，於是產生了分版核算的必要。分版核算後，初版和重版的成本是有所不同的，就間接費用的分攤來說，暫行辦法中規定初版的字數按100%計算來分攤費用，重版的字數按20%計算來分攤費用。暫行辦法中又規定重版是過去年度出版的重版，而重版今年度出版的，仍作為初版，這與統計上是一致的。問題是本年度初版的印數，由於發行關係，可能在年度內重印幾版，而且有的還未达到稿酬的定額印數。如果間接費的分攤也要按照初版字數計算，很明顯的是不合理。因此，暫行辦法中規定，重版本年度的出版物，應按照重版字數計算，分攤間接費用，編列表報時仍列入初版內。這樣劃分初版和重版，以及解決費用分攤問題是比較合適的。

2. 樣本的处理問題。出版物產成後，都留有一定數量的版本和贈送給作家的樣書，按照正確的做法應當計入每種出版物的成本內，但在實際工作中由於輾轉的計算成本，在先後的程序上存在着問題。暫行辦法中並未規定這項費用計入成本的做法，是由於企業管理費按照計劃分攤額進行分攤後，已不存在這項問題。這項費用的帳務處理，已屬於基本業務帳務處理的範圍之內，可以通過銷售計入企業管理費。

3. 成本和費用事後發生的補列問題。出版物的某些費用，往往在成本結算後又發生了，比如插圖費、校訂費、審閱費等不是每本書都有的，因此在結算成本時，以為所有費用已經全了，可是在結算後又發生了，這與業務部門的配合是存在着問題。但還有些費用就是業務部門也很難掌握的，特別是廢品損失，在事後發生補列的情況是常有的。因此，在成本結算後補列費用問題，是一個重要的問題，它影響着成本核算的正確性。按暫行辦法中規定，在成本結算後發生以前月份或季度的成本費用時，應在出版物成本單內進行追補記錄，但應單獨彙編成本計算表。這樣是為了便於進行成本分析的。

4. 在產品分攤間接費用問題。從一般的產品來說，在產品是應當分攤間接費用的，但就出版物的生產過程以及實際帳務處理上的可能性來說，間接費用的分攤並無意義存在，相反的還會產生許多虛假的現象。在過去，在產品是不分攤間接費用的。現在，暫行辦法中規定着在產品也不分攤間接費用。這是適合出版物生產的實際情況的。