

定额法与成本控制

王有枚 编著

重 庆 出 版 社

一九八五年·重庆

特约编辑：赵述清

封面设计：王庆伦

定额法与成本控制

王有枚 编著

重 庆 出 版 社 出 版 (重庆李子坝正街102号)
新 华 书 店 重 庆 发 行 所 发 行
重 庆 印 制 一 厂 印 刷

*

开本850×1168 1/32 印张6.375 插表8 字数169千
1985年1月第一版 1985年1月第一次印刷

印数 1—69,000

书号：4114·21

定价：1.18元

前 言

胡耀邦同志在党的十二大报告中指出：今后必须“把全部经济工作转到以提高经济效益为中心的轨道上来”。任何经济工作都应立即行动起来，认真贯彻这个指示。在成本核算上采用定额法事前控制成本，是能够提高经济效益的。

成本会计的目的随着国家生产建设的发展，也在不断发展。成本会计的一个目的是计算产品实际成本，另一个目的是控制成本。过去以前者为主，后者为副，只订一个总的成本降低率作为控制的依据。目前已发展到以控制成本为主，要以最新的技术成就和已达到的管理水平为依据，预计产品成本并进行控制，以提高经济效益。另外，最近几年受外国管理会计的影响，科学地预计产品成本也将是进行各种经济决策不可缺少的工作之一。从这样的发展趋势看，核算产品成本的定额法有加以重视和推广的必要。

控制成本与企业贯彻经济责任制有着密切的关系。要加强成本控制工作，必须把控制成本的责任落实到各生产经营单位和有关的个人，使每个单位、每个个人在实际生产经营活动中都重视成本控制工作，并勇于承担经济责任。也只有这样，企业的经济责任制才能得到巩固和发展。因此采用定额法，科学地制订产品定额成本，把它具体落实到有关的生产经营单位和个人，既是企业加强成本控制的一项有效措施，也是企业贯彻经济责任制的重要工作之一。

为了进一步明确定额法与加强成本控制、提高经济效益的关

系，与贯彻企业经济责任制的关系，有三点必须加以简要说明：

(1) 定额成本是根据最近达到的技术水平和管理水平制订，以之作为控制成本的依据，在技术上如有重大新的成就时，月中也将调整定额成本；由此足见用定额法控制成本，其要求高而严的程度。但是它根据的是已取得的技术成就和已达到的管理水平，所以只要认真执行，控制工作是可以达到这样严格要求的。定额法是一种比较先进的科学的控制成本的方法。

(2) 特别要指出的是，定额法不是一般的成本计算方法。任何工业企业，任何生产类型，不管原来用什么方法计算产品成本，都可以结合使用定额法。结合使用后，都可以把成本控制工作由事后控制改为事前控制，提高成本控制的作用。

(3) 结合使用定额法后，当然仍然需要计算产品成本。但不是再另搞一套资料，而是利用平时揭露出来的成本差异（比定额成本节约或浪费的数额），加上定额成本计算的。只要成本差异资料平时整理好，月底计算产品成本工作反比不结合前简单。为此，从计算成本的目的看，定额法也是值得推广的。

外国标准成本会计制度与定额法性质相同，它也是与其他成本计算方法结合使用后，把成本控制工作由事后改为事前进行的一种方法。本着以总结本国经验为主的精神，本书主要介绍定额法，最后一章则介绍标准成本会计制度中有关加强成本控制的一些经验。

本书是按照贯彻企业经济责任制和加强成本事前控制的要求编写的。前面从第二章到第五章，用神州机器厂一个例子说明用定额法控制成本和计算产品成本的整个核算过程。为了使例子尽可能简单起见，各车间的在产品成本待产品完工入库后才平行结转为产成品成本。末了也简单地说明，如果在部门、车间之间半成品转移用企业内部结算价格进行结算，或按定额成本结转成本，也可以随着半成品的转移，采用顺序结转的方法。定额法结

合分步法的使用方法掌握了，结合其他成本计算方法也就容易了。在第五章末了，对其他方法怎样结合使用定额法也作了简要的说明。

另外，为了贯彻企业经济责任制，划清部门之间、车间之间的经济责任，在神州机器厂的例子中，生产部门耗用的材料是按计划价格核算的，企业内部提供的劳务是按计划分配率分摊成本的。最后，将产品定额成本、定额差异和定额变动分别进行汇总，并相加计算出产品实际成本后，才再调整为按实际价格、实际分配率计算的 actual 成本。

本书是我在上海财经学院会计专业讲课录音的基础上编写而成的，其中所用资料，有济南柴油机厂的和沈阳自行车厂的；最近几年，在上海向上海自行车三厂和上海无线电二十三厂进行了调查，也搜集了不少资料。至于所介绍的有关标准成本会计制度的经验，则主要是根据国外有关成本会计资料编写的。

由于对上述这许多资料和经验理解不深，本书一定有许多内容不切实际，有的甚至是错误的。请读者批评指正。

本书在定稿前，承不少同志提了宝贵意见，承赵述清同志进行审阅，特此一并表示感谢。

作 者

1983年5月

目 录

第一章 定额法的作用和特点·····	(1)
第二章 定额成本的制订和修订工作·····	(6)
第一节 定额成本及其制订方法·····	(6)
第二节 制订定额成本怎样贯彻经济责任制的要求···	(18)
第三节 定额的修订和定额成本变动的计算·····	(23)
第三章 直接费用的控制·····	(31)
第一节 原料及主要材料的控制·····	(31)
第二节 生产工人工资的控制·····	(50)
第三节 其他直接费用的控制·····	(68)
第四章 间接费用和各项损失的控制·····	(80)
第一节 间接费用的控制·····	(80)
第二节 废品损失和停工损失的控制·····	(89)
第五章 生产费用的归集以及在产品和产成品的成本 核算·····	(102)
第一节 期末在产品的盘存及其定额成本的计算·····	(102)
第二节 生产费用的归集·····	(111)
第三节 生产费用的分配·····	(121)
第四节 产品实际成本的核算·····	(128)
第六章 标准成本会计制度及其可以吸取的经验·····	(142)

第一节	标准成本会计制度与定额法的简单比较.....	(142)
第二节	间接变动费用的控制.....	(152)
第三节	固定费用的性态及其控制技术的发展和.....	(161)
第四节	管理和供销部门控制费用的经验.....	(170)
第五节	固定费用的除数差异.....	(178)
第六节	固定费用成本差异的分析与控制.....	(188)

第一章

定额法的作用和特点

在实际工作中计算成本的各种方法，如品种法、分批法、分步法、分类法都是事后计算产品成本，在成本管理上能起到一定作用，但作用不是最大，成本算出来往往要产品入库后半个月，最快也要等生产任务结束以后。为了在生产过程中事前控制成本，保证成本计划的完成，在长期实践中创造了一种方法，这就是定额法。

任何企业只要与原来所使用的成本计算方法结合使用定额法，就可以把原来以实际成本为基础的成本管理工作，改变为用定额成本作标准，一边生产，一边揭露用料、用工的节约浪费情况，各项费用的超支节约情况，事前控制成本，并利用积累起来的资料，加强成本预测工作，保证成本计划的完成和超额完成。定额法的优越性即在此。任何企业都应该创造条件采用它，这是成本会计工作发展的一个方向。

定额法既然比其他成本计算方法有这样大的优越性，那么为什么采用这种方法的企业仍很少呢？这是因为定额法要求比较高，一般企业目前在技术上和管理上一时还达不到这样高的要求。下面是采用定额法的要求，

首先，技术管理和定额管理要健全。采用定额法后，要用材料、工时等定额随时检查生产过程中的每一项工作是否达到了最新的技术水平、管理水平的要求。这就需要在技术有什么新的成就，生产组织、劳动组织等有什么改进的时候，及时修订有关定额，使根据它所计算的定额成本真正能反映最新技术水平和管理水平的要求，作为揭露生产费用节约浪费的工具。

其次，定额要求制订得精细，核算工作也要求搞得细致。因为只有定额细，每一道加工都有材料消耗定额、工时定额，才能把成本管理工作与有关的生产经营管理工作结合起来，把降低成本的经济责任落实到生产经营基层单位，具体落实到每个工作人员。这样才能揭露每个工序、每台机床、每个工人生产上的问题、有关的节约浪费情况，以便责成他们采取措施改进工作。可是要这样做，成本计算工作也要求搞得细致，这与目前的计算技术条件有矛盾。为了解决这个矛盾，是否可以揭露成本差异工作细一些，而计算实际成本工作则略为粗一些，也就是说，不是按零件，而是按产品或部件汇总成本差异，计算实际成本，使月终的成本计算工作可以减轻一些。采用定额法后，再积极创造条件，逐步提高。

另外，还有一点必须指出的是，除了定额管理要健全，成本管理的其他基础工作，如材料的计量、收发、领退、工时耗用的记录和统计，以及产成品的报废和入库，都要有严格的手续和制度。虽然其他成本计算方法也有这样的要求，而定额法的要求更高、更严，否则就难以达到正确，及时揭露成本差异的目的，发挥不了定额法的作用。

采用定额法的条件既然要求比较高，在具体控制成本上，计算成本上它究竟有些什么特点呢？

从下面三条定额法的会计原则可以理解这个问题。

一、用“现行定额”揭露“成本差异”。这就是对成本进行

事前控制，是采用定额法的主要目的。所谓定额差异，就是揭露实际成本比定额节约或超支的数额。例如某种产品1件，材料的定额成本是10元，实际用了材料11元，多用的1元就是定额差异。在用料之前，如果能利用定额成本发现问题，立即采取措施那就可以避免这1元的浪费。即使已经用了，也应立即把浪费情况揭露出来。这1元差异说明材料耗用上存在问题，需要立即采取措施，否则将会继续发生浪费。这样就在生产过程中加强了成本控制工作。

为了尽可能降低成本，节约生产费用，所以定额法用最先进而又科学的定额来揭露成本差异。每当技术上有什么新的进步，管理上采用什么新的方法，企业就得修订定额。定额一般在月底进行修订，下月一日开始执行；有时生产技术有什么大的突破，即使月中也进行修订。由此可见定额法对成本控制要求高的程度了。不管什么时候修订，以后就根据它揭露成本差异，所以称为“现行定额”，它反映已达到的最新技术水平的要求，也代表目前最高管理水平的要求。它不同于计划定额。编制企业计划所采用的定额，是整个季度或年度，为完成计划在技术上、管理上要达到的平均水平。

二、一律按月初定额制订的定额成本，用它作为计算产品实际成本的基础。定额法的作用主要是控制成本，但是与其他方法结合使用后，仍须按分批、分步等要求，利用日常核算过程中积累的“成本差异”加上“定额成本”计算产品的实际成本。仍用上面这个例子，某种产品1件的实际材料成本应为：

$$\begin{aligned}\text{产品的实际成本} &= \text{定额成本} + \text{定额差异} \\ &= 10\text{元} + 1\text{元} = 11\text{元}\end{aligned}$$

用这个公式计算实际成本容易理解，但会出现矛盾。这是因为控制成本的要求比较高，要根据最新修订的定额揭露差异，而

生产费用发生的时期不同，为了避免由此而产生的各种混乱现象，计算产品实际成本都一律用月初定额成本作为基础。例如，上面例子中的材料，假定是八月份耗用的，九月一日，该种产品的材料定额成本调整为9元。定额差异仍根据上月耗用时揭露的为1元。如果仍按上面公式计算，则该产品的实际材料成本到九月份将变为10元，即月初的定额成本9元，加上上月揭露的定额差异1元。而实际耗用的材料却是11元，显然这10元实际成本与客观事实不符。如果月中调整定额，此后曾领用材料，在计算材料实际成本时也会出现同样情况。下面即说明如何解决这个矛盾。

三、用“定额变动”解决用“现行定额”揭露差异而以“月初定额成本”计算实际成本之间的矛盾。所谓“定额变动”是月初定额成本与费用发生时揭露成本差异所用的现行定额成本之间的差异。它也是实际成本与月初定额成本存在差异的一部分，但由于是调整定额造成的，有别于耗用上节约浪费造成的差异，所以另外称它为“定额变动”，也有称它为“定额变更”的。这样的划分有利于成本控制工作，可以集中注意力在“成本差异”上。而且还可以利用它统一上述控制成本与计算成本之间的矛盾。不过，计算产品实际成本的公式应补充、修改如下：

产品的实际成本 = 定额成本 ± 定额变动 ± 定额差异

仍用上面耗用材料的例子，在九月份它的实际成本应该计算如下：

该产品的实际材料成本 = 9元 + 1元 + 1元 = 11元

这样，11元的材料实际成本与客观实际一致了。由于上月耗用材料时，定额成本是10元，本月初调低1元，以致使以月初定额成本计算的 actual 成本少了1元，现在这调低的1元，用“定额变动”名称补足它，使矛盾得到了解决，成本符合了实际。我们

社会主义企业，技术不断发展，管理水平不断提高，定额成本一般总是由高调低的。本月初比上月调低定额成本，为了补足调低的差额，因此应将“定额变动”加到“定额成本”上去。如果有时为了提高产品质量或者由于改变产品设计，而将月初的定额成本调高，则在计算产品实际成本时，应将调高的差异数从月初定额成本中减去。

如果月中曾调整定额成本，调整后又发生生产费用，也会发生同样的矛盾。假定该种产品所用材料的定额成本月中又调整为8元，调整后又投产1件，耗用材料8.5元。根据调整后的定额成本揭露差异，定额差异为0.5元，月初定额成本为9元。如果只将定额成本与定额差异相加，实际成本将为9.5元，比实际耗用的材料多出1元。要与实际费用相符，它的成本应该计算如下：

$$\begin{aligned}\text{产品的实际材料成本} &= \text{定额成本} - \text{定额变动} + \text{定额差异} \\ &= 9\text{元} - 1\text{元} + 0.5\text{元} = 8.5\text{元}\end{aligned}$$

其中引人注意的是定额变动前为负号。月初定额成本比上月调低，揭露差异时用的定额成本比计算产品成本时用的定额成本高，因此应补足两者的差额，现在相反，月初定额成本高，揭露差异用的定额成本低，所以两者的差额应从月初定额成本中减去，才使计算出来的成本符合费用实际发生情况。从这里可以得出这样一个结论：计算产品实际成本公式，任何情况下不应该有所不同，只须弄清定额变动性质，当揭露成本差异所用的定额成本比月初定额成本高时，定额变动应为正数，相反，则定额变动应为负数。

懂得上面三条定额法的会计原则，也就掌握了用定额法控制成本和计算成本的基本理论。下面将根据这些理论详细阐述定额法有关制订定额成本，揭露定额差异和计算产品实际成本等问题。

第二章

定额成本的制订 和修订工作

第一节 定额成本及其制订方法

制订定额成本就是根据现行材料消耗定额、工时定额和费用等定额计算产品定额成本，编制定额成本卡片。如技术上有重大突破，成本能显著降低时，有时月中也调整定额成本，但这种情况实际上很少，一般多在月初进行调整。由于月初、月中制订和调整定额成本的方法是一样的，所以下面多以月初来说明这个问题。

在介绍定额成本制订方法之前，有一些问题需要加以说明。

一、现行定额与月初定额成本

关于定额成本，在上一节把“现行定额”与“月初定额”严加区别，这是必要的。因为只有明确这两者的区别，才能弄清楚定额法中控制成本与计划成本之间的矛盾，从而掌握定额法的基本理论。但是，在实际应用上，也有把月初定额成本称为现行定额成本的。这也是因为实际上月中调整定额的很少，揭露成本差异经常用月初定额成本的缘故。同时还应明白，定额法中的定额不同于计划定额。计划定额是计划期内希望达到的平均定额水

平，而“现行”定额则是根据目前最新技术水平和最高管理水平制订的意思，即使月初的定额也是如此。本书有时也在月初定额成本上加“现行”两字，亦即表示这种含义。

根据月初现行定额制订或修订定额成本后，如果月中不进行调整，那么这个月就以它作为揭露差异的根据，并据以计算产品实际成本。当然控制成本要求尽可能在技术上有所创新，工艺上有所改进，管理上有所提高，使产品实际成本能比定额成本大幅度地降低；但一个月时间比较短，要在上述三方面取得显著成绩不容易，所以控制成本一般的要求是不超出定额成本，如果实际成本超出定额成本，即表示有关工作存在问题，以致费用发生了浪费。也就是说，只要定额成本制订得正确，控制又比较严格，在正常情况下，实际成本与定额成本应该基本上取得一致。如果发生差异，负的为节约，正的为超支。所以用月初定额成本作为计算产品实际成本的基础，与以定额成本控制成本是同一事物的两方面，两者是一致的。

二、制订定额成本的方法

制订定额成本，有条件的企业，应该自下而上，从小到大，先制订材料消耗定额、工时定额等定额。所谓“自下而上”，就是先由群众自己制订有关的定额，然后由生产、技术和劳动工资等部门进行修订和汇总。所谓从小到大，以平行加工装配式生产企业举例来说，就是先制订每只零件在每道工序上用料、用工的定额，然后由每道工序的定额汇总成零件的定额，再由零件定额汇总为部件定额，最后由部件定额汇总为产品定额。把每种零件、部件和产品的月初现行定额确定以后，然后据以计算它们的定额成本，编制定额成本卡片。

比较简单的办法，是由生产、技术和劳动工资部门估工、估料制订有关的定额；一般不从零件、部件的定额制订起，而是直接制订产品定额。这样做，往往由于对实际情况了解不具体，因

此制订的定额不完全切合实际，执行时也缺乏群众基础。而且直接制订产品定额，没有零件和部件的定额，很难把定额落实到有关的班组和个人，揭露出来的成本差异也比较粗，很难追究经济责任。这不符合当前贯彻企业经济责任制的要求。

下面用神州机器厂名称举个具体例子，这个例子以下各章将连续用下去。例子中假定甲种零件经过下料车间下料，机工车间加工，加工完成后，由装配车间用外购的一只乙零件，四只丙零件，与一只甲零件装配成一件子产品。3月份甲零件和子产品在各车间的产量情况如下：

零件或产品	车 间	期初在产品	本期投入	本期入库	废 品	期末在产品
甲零件	下料	10件	30件	30件	1件	9件
甲零件	机工	10件	26件	30件	1件*	5件
子产品	装配	5台	30台	30台	0	5台
*废品1件加工到机工车间第4工序发现，责任在机工车间。						

例子中各种材料的计划价格为：合金钢每公斤1.40元；废钢每公斤0.10元；钢屑每公斤0.015元。

下面说明制订定额成本的各步工作：

（一）分车间建立零件定额成本卡

零件定额成本卡应分车间编制。象例子中甲零件经过下料和机工两个车间加工，就需要为这两个车间各编制一张。这两张卡见图表 2-1 和图表 2-2。此卡根据工资和材料消耗定额文件、计划价格目录以及工艺卡片等编制。也即上面例子中提供的各项资料，在编制此卡时必须先把它们搜集好，才能开始编制。此卡只列入有关直接成本项目的定额和定额成本。各种零件第一次生产时为它设立一张新卡，以后有关定额变动时，则根据通知修订定额成本，及时注入卡内，使该卡随时能反映各项直接成本的现行定额成本。

从图表 2-1 上, 可以看到甲零件在下料车间耗用合金钢 1 月 1 日的现行定额为每 100 件零件耗用 3,429.21 公斤, 减掉下料时的废料定额 23.31 公斤, 100 件零件的毛重应为 3,405.9 公斤。从图表 2-2 上可以看到毛坯在机工车间加工后, 100 件零件加工的废料定额为 1,360 公斤, 零件净重应该为 2,045.9 公斤。合金钢计划单价为每公斤 1.40 元, 乘上 1 月 1 日的现行定额 3,429.21 公斤, 因此它年初的材料定额成本为 4,800.89 元。加工所产生的废料, 计划单价为每公斤 0.10 元。下料车间的废料定额为 23.31 公斤, 因此可减少材料定额成本 2.33 元, 机工车间的废料定额为 1,360 公斤, 因此可减少材料定额成本 20.40 元。

从图表 2-1 上可以看到, 甲零件在下料车间耗用电 1 月 1 日的现行定额为每 100 件零件 1,671.4 度, 每度电的电费计划分配率为 0.07 元, 定额成本为 117 元; 从图表 2-2 上可以看到, 它在机工车间耗用电 1 月 1 日的现行定额为 5.943 度, 每度也为 0.07 元, 定额成本为 416 元。

从图表 2-1 上可以看到, 甲零件在下料车间只加工一道, 每 100 件零件在该道工序上加工, 1 月 1 日的工时定额为 500 工时, 工资的定额成本为 90 元。在机工车间加工 8 道, 8 道工序 1 月 1 日的累计工时定额为 1,132 工时, 工资的累计定额成本为 320 元。

把上述资料记入车间的零件定额成本卡后, 每个车间每道工序有关甲零件在 1 月 1 日的现行定额和定额成本就随时可以查阅了, 可以用来控制各项直接成本。这里有一点应注意: 如象工资需要和能按工序控制的, 在卡上应按工序制订它们的消耗定额和定额成本。

(二) 编制车间单位产品定额成本卡片

编好零件定额成本卡片之后, 接着应根据它和车间经费等间接费用计划编制车间单位产品定额卡片, 有关甲零件的, 也是下料车间和机工车间各一张, 见图表 2-3 和图表 2-4。所谓“车间

单位产品定额成本”，凡是车间范围内的成本都包括在内。例子中算到工厂成本，由于企业管理费中各项成本车间一般无权控制，所以有的企业不分配下去，卡上只算到车间成本。

在车间单位产品定额成本卡上，各直接成本项目不再详细按工序列入各项耗用定额和定额成本，除了重要的材料、能源需要单独列示外，一般都按成本项目列入总的耗用数和定额成本。各

产品名称：甲零件
车 间：下 料

单位产品定额成本卡片

(图表2-3)

顺 序 号	成 本 项 目	一 月 份		二 月 份		三 月 份	
		数量	金额	数量	金额	数量	金额
1	原材料		47.98		47.98		46.11*
	其中：合金钢	34.29	48.00	34.29	48.00	33.00	46.20
	减：废料						
	其中：废钢	0.23	0.02	0.23	0.02	0.94	0.094
2	燃料及动力	16.714	1.17	16.714	1.17	16.714	1.17
3	生产工人工资	5	1.17	5	1.17	5	1.17
	其中：定额工资	5	0.90	5	0.90	5	0.90
	其他工资		0.18		0.18		0.18
	奖 金		0.09		0.09		0.09
4	生产工人工资附加费		0.20		0.20		0.20
5	车间经费		5.85		5.85		5.85
6	企业管理费		4.68		4.68		4.68
7	工厂成本		61.05		61.05		59.18

*如算至四位小数，应为46.1039元(即合金钢的定额成本46.20元—废钢回收定额0.0941元)