

工业企业成本学 参考资料 (下册)

中南财经大学会计系资料室编

一九八六年六月

第八章 事中控制——定额成本核算

定 额 法 探 讨

陈 邦 宁

做任何工作，首先要有一个明确的目标，再根据目标确定适当的手段。反过来，评价一种手段的好坏与是否有效，也必须与它达到的目标联系起来才有实际意义。成本核算的定额法是一种手段，那么用它来究竟要解决什么问题、达到什么目标呢？有人认为它主要是为了事前控制成本，有人认为它主要是为了事前控制成本，有人认为它主要是核算产品实际成本，有人则认为二者兼而有之。由于认识上的着重点不同，在实际做法上就有出入。我们认为定额法的主要目标是成本的事前控制，至于简化成本核算则是它的附带目标。定额法之所以产生，就是想把产品成本从事后核算，转移到生产费用的事前或适时控制上来，以便及时反映脱离定额差异的发生地点、数额、原因和责任，以利于为降低成本、促进增产节约、提高经济效益及时采取有力的措施。从这个主要目标出发，下面就与定额法有关的几个问题谈几点看法。

一、定额与定额成本

实行定额法必须有定额，并据以编制定额成本。定额成本的作用，大体有以下四个方面：1. 用于成本考核与评价；2. 用于成本控制；3. 用于厂内定价；4. 用于核算产品实际成本。如果有一种定额成本能同时起这四个方面的作用，当然最好。但实际上这些作用之间是有矛盾的。企业每年应当编制年度成本计划，考核成本应当以成本计划的指标为准，厂内定价，不宜经常变动，至少也应以年度计划成本为基础。据此，定额成本最好就是计划成本。实践中，年度成本计划的编制采用的是计划定额，即计划年度内加权平均的定额。而计划定额不一定就是当时实际正在执行的现行定额，但从控制角度来看，又必须以当时的现行定额为基准才能起到控制作用。这就发生了矛盾：按现行定额编制的定额成本，有利于进行日常的成本控制，而不能用于成本考核和厂内定价；按计划定额编制的定额成本，可用于成本考核和厂内定价，但不能用于日常的成本控制。从而涉及到定额法的主要目标问题。很明显，我们是主张以现行定额为根据来编制定额成本的，但采用的既然是现行定额，就有可能经常变动，这样如果仍采用正规的定额法，编制定额成本等工作将不胜其繁，所以我们主张采用简化的定额法，或者叫做部分的定额法，具体作法在后面的举例中说明。

二、成本控制

任何一种成本核算方法，都应加强成本控制工作，采用

定额法，更应特别强调做好成本控制工作。

成本控制与成本核算对象的概念分不开。所谓成本核算对象，指的就是成本的归类对象，而成本的归类对象，又是与产品这个概念相联系。按成本与产品的关系来分类，成本可分为两大部分：一是与产品直接有关的成本；一是与产品不直接相关，而要经过中间环节和分配手段才能进入产品的成本。前者可统称为直接成本，后者可统称为间接成本。根据我国现状，在多品种生产厂，当前能直接按产品计算的直接成本，一般只有原材料（包括外购的协作件、元器件、配套件等）一项，这部分成本也可叫做产量成本，即随产量的增减成正比例增减的成本。间接成本虽然不能或不便直接与产品联系，但它的发生又是与发生地点和时间直接相关，所以也可叫做时期成本。如能源动力消耗，与产品直接联系有困难，但可通过设备或使用部门（地点）间接与产品联系。计件工资是直接成本，但我国主要实行计时工资，所以现在人工成本，绝大多数也是一种分配成本。管理费用更明显，是典型的分配成本。直接成本直接计入、间接成本通过中间环节进行分配，要进行成本控制，就不能不考虑成本的发生和归类的这种特性。

直接成本，现在主要是原材料，控制应从严从细，手段除了控制产量以外，主要是利用定额和原始凭证，在定额方面要求：1. 原材料定额要齐全。2. 制定的要比较详细和正确，应尽量采用技术计算方法。3. 原材料定额所含的内容，行业不同可以有所不同。如机械加工行业，可制定分产品、部件、零件的消耗定额；铸造、冶炼、橡胶等行业，可制定配料或配方比例；化工行业可根据化学反应方程式制定投料定额；有些行业也可先制定材料利用率或成品收得率，再据

以制定消耗定额等等。在原始凭证方面，应当切实做到根据原始凭证来核实耗用量，这就要求：1.切实进行点数、检斤、计量。2.组织好各种领料或用料凭证，包括份数、实际数量、传送、审核签证手续以及加工整理、计价等。3.实行定额法的企业，应当把材料差异凭证也组织起来，以便及时反映差异和严格审批签证手续。4.下料的车间、班组，应组织好下料凭证，并进行下料核算。5.投料的车间、班组，应作好投料记录，并进行投料核算。6.结存材料应有人负责，并按期提出盘存报告。7.废料和边角余料，要与好料分开放置，并有人负责。8.从下料、投料的毛坯到成品、半成品的完成，其实物数量，应进行投入产出的平衡核算，保证数量完整实在，质量可靠，如有短缺或损失变质，应查明原因、责任，认真作出交待或处理。

间接成本是分配成本，现在加工成本的绝大部分是分配成本，它具有很大的相对性。控制的严细宽简，要根据必要性、可行性和经济性的权衡来作出决策。如能源动力，在国民经济中占有极其重要的地位，从严控制很有必要，但控制也得切实可行和具备控制的条件。就是说对能源动力的控制应当：1.控制只能按设备或使用地点结合产量或时间来进行。2.需要具备计量仪表和完备的原始记录。3.能源动力现在主要是煤、焦、油、气、电、水六项，如果企业能源动力消耗量不大，那末控制就是堵塞跑、冒、漏、撒、防止和消灭看得见的浪费，从挖浮财方面加以控制。如果企业能源动力消耗量很大，那就不仅要挖浮财，还要从设备上和工艺上进行改造和革新，向技术要能源动力，从技术上进行控制。人工成本和管理费用，一般可按车间、部门进行控制。实行班组核算的班组，班组直接费用可以按班组控制。对于间接

成本控制的手段，一方面是控制分配标准的数量，再一方面是进行预算控制。其中能源动力，可实行弹性预算控制，允许根据产量大小有一定幅度的伸缩，其他则实行预算限额控制，不让超支。

从上述可见，对于产品成本是采取分割控制的办法，即：1.产量要控制在不低于任务产量；2.直接成本即原材料，实行定额控制，不使突破；3.间接成本实行预算控制，不使超支；4.在成本发生的时间和地点内就进行控制。只要这四方面都控制了，产品的总成本和单位成本肯定会受到控制。完成降低成本任务就有了保证。

三、差异处理

定额法的差异，包括脱离定额的差异和定额变更的差异。如何处理这些差异，也是实行定额法应解决的重要问题之一。在此我们想先介绍一下美国标准成本对于差异的处理，以供研究比较。美国标准成本，差异分得比我们细，材料分为价差（购入材料的价差）和量差（使用差异），人工也分为价差（工资率差异）和量差（效率差异）。间接费用的差异，总的是实际发生的费用与已分配费用（按标准分配率计算）的差异，在帐务处理上细分为数量（效率）差异和预算差异。他们的在产品、产成品和销货成本，均按标准成本计价，所以基本上不计算各种产品的实际成本。他们主要是控制差异的发生和分析发生的差异。发生差异时，分别记入各个差异帐户，月度编制损益表时，差异帐户不转帐结平，只是在损益表（他们叫最终帐户）上进行表结，会计年度终了时，才将差异帐户转入销货成本或损益汇总帐户进行结帐。

如果差异数额不大（有利不利差异可抵销），就这样在损益表中销货成本下单独列示，用以调整销货成本，如果年度差异数额超过规定限度，则在会计年度终了时，按在产品最后余额、产成品最后余额和本年销货成本总额的比例，分别调整其成本。可见他们差异分得细，但处理很简单。还有一点，他们将本期发生的差异，全部与本期利润直接挂钩，本期发生多少差异，本期利润也随着增减多少，这一点我认为很值得我们借鉴与考虑。多少年来，我们老是苦于本期增产节约的成果难于在本期利润中直接反映，这对于促进增产节约的开展和进行经济活动分析工作很不利。如果我们也这样做，把本期发生的差异，全部调整本期销货成本，我看也没有什么大问题，因为如果差异过大，年终时还可以进行调整。但这样做与现行会计制度的规定有抵触，这个问题很有探讨的必要，本文只说到这里。

我们要利用定额成本及其差异来计算产品的实际成本，即： $\text{实际成本} = \text{定额成本} \pm \text{定额差异} \pm \text{定额变更}$ ；所以差异处理就比较复杂，这就不能不迫使我们研究能达到同样目的的简化方法。为此，可从两方面考虑：首先，对产品成本的真实性需要有个清醒的估计。我们主张产品成本应当真实，坚决反对违反财经纪律的乱挤成本、或者弄虚作假、随意调整成本等搞人造成本；但排除这些不正常的情况以后，在正常情况下计算出来的产品实际成本，也只能具有相对的真实性。姑且不论现在宏观上存在着企业自身不能控制、但使企业成本不实的因素，就企业而论也有许多因素，如固定资产折旧的计提、低值易耗品的摊销、间接费用的分配、完工产品与在产品成本的划分等等，都不能不带有一定的假定性，就是说都不能使产品的实际成本绝对真实。所以产品实

际成本的真实，应当与成本控制联系起来，成本能控制到多大程度，就要求产品成本相对真实到多大程度，否则就会脱离实际，失去要求的严肃性。其次，差异处理与产品实际成本核算，应当讲究实效，而不是追求形式。根据上述考虑，可以试用下述最简便的方法。这种方法概括地说就是：只计算原材料的定额成本和定额差异，不计算原材料的定额变更；间接成本只计算实际成本，不计算定额成本及其差异。原材料成本，控制从严，也有条件算得细些，所以要核算定额成本和定额差异，而且要按产品别直接核算，即哪一种产品的定额差异，就直接增减哪一种产品的成本。原材料定额变更，并不影响实际成本，所以不予核算，如果需要定额变更数字，可以通过约当量进行推算。间接成本，正规定额法也要核算定额成本及其差异，但多是事后核算，实际意义并不大，简化定额法省去这一道工序，直接核算实际成本，就不发生差异的处理问题。间接成本主要是掌握住分配标准的数量和费用发生的实际金额，一般能按车间、部门别进行核算就可以了。如果需要核算得更细一些，那就要看分配标准和发生费用能不能划细来定，如能不能按更小单位采用不同的分配标准，发生费用能不能按更小单位直接汇集等。间接成本的分配标准一定要合适，要慎重选择，务使分配结果能比较符合实际或接近实际。可以采用一种分配标准，也可以不同车间采用不同的分配标准，或不同的费用类别采用不同的分配标准。分配标准的数量，还有一个采用实际数量或定额数量的问题。简化定额法采用的是定额数量，如工时用的是定额工时。定额数量是完成的任务的数量或完成的工作量，因此采用定额数量为分配标准，就便于与生产任务的完成直接挂钩，使得控制了任务完成数，就控制了分配标准的数

量。而且采用定额数量为分配标准，对于完工产品与在产品成本的划分，亦会带来很大的方便。

四、简化定额法产品实际成本核算举例

1. 定额成本表

简化定额法不编制产品、部件、零件的定额成本表（卡），而只编定额资料表。定额资料表按产品别编制，其中原材料部分是定额成本表，要分零件一一列明定额数量和定额成本，并进行部件和产品定额成本的汇总。间接成本部分，也要分零、部件或分配环节一一列明用作分配标准的定额数量，并进行汇总，但不计算定额成本。这种表在表中还应留有一定数量的空栏，以备几次定额变更时作调整和计算之用。

2. 原材料成本核算

简化定额法与正规定额法一样，在材料方面都要组织差异凭证，即组织两类凭证：定额凭证和差异凭证。所以原材料定额成本和定额差异，基本上是根据原始凭证按产品别直接汇总求得的。简化定额法在帐上不反映定额变更，需要数字时是通过约当量推算。假设有甲、乙两种产品，其原材料期初结转成本和本期根据凭证汇总的发生成本现分别摘抄如下：

约当量 = 该期定额总成本 ÷ 该期定额单位成本；算出累计约当量单位成本以后，本期完工产品成本就按此成本计算结帐。需要定额变更数字，可根据上表约当量推算。如甲的定额变更为 $900 \times 140 - 126,600 = -600$ ，表示为：定额成本 - 600，定额变更 + 600；乙的定额变更为 $280 \times 240 - 67,600 = -400$ ，表示为：定额成本 - 400，定额变更 + 400。均对实际成本无影响。

3. 间接成本核算

简化定额法间接成本的核算，与普通采用实际成本核算的方法一样，首先是按发生地点汇集实际间接成本，然后再依一定标准分配给各种产品。可能有点不同的是分配标准采用定额数量，这实质上也是一种定额比例法。下面举一个最简单的不分车间、部门的例子来作说明（如分车间、部门甚至更小单位，只要有分配标准数和费用发生数可一样进行核算）。

成本分配表

产品	定额工时 (时)	分配率 (元/时)	金额 (元)
甲	18,000		30,870
乙	12,000		20,580
合计	30,000	1.715	51,450

产品成本单（加工费部分）

项 目	甲：间接成本			乙：间接成本		
	定额 工时	分配率	实际 成本	定额 工时	分配率	实际 成本
期 初 余 额	3,840		7,872	4,300		8,820
单 位 定 额	32			86		
约 当 量	120			50		
本 期 发 生	18,000	1.715	30,870	12,000	1.715	20,580
本期单位定额	30			80		
约 当 量	600			150		
累计：成 本	21,840	1.774	38,744	16,300	1.804	29,405
约当量	720			200		
累计约当量单 位成本	30.33		53.81	81.5		147

简化定额法采用的是现行定额，每期的定额可能有变更，因此需要进行约当量计算。间接成本核算的是实际成本，帐上不反映定额成本及其差异。如果需要这方面的数字，可用分析方法求得。假设本期任务定额工时数为26,000小时，其中产品甲15,000小时，产品乙11,000小时，本期间接成本预算为46,800元，算得每定额工时分配率为1.8元；甲间接成本预算为27,000元，乙间接成本预算为19,800元，根据甲本期完成定额工时18,000小时，实际间接成本30,870元，乙本期完成定额工时12,000小时，实际间接成本20,580元，可分析如下：

甲

定额成本

$$18,000 \times 1.8 = 32,400$$

" 差异 - 1,530

其中: 数量差异 $(15,000 - 18,000) \times 1.8$
 $= - 5,400$

" 预算" $30,870 - 27,000 = + 3,870$

实际成本 30,870

乙

$12,000 \times 1.8 = 21,600$

$- 1,020$

$(11,000 - 12,000) \times 1.8$

$= - 1,800$

$20,580 - 19,800 = + 780$

20,580

上面计算的是本期数, 加上前期分析数, 即可求得累计数。

定额变更也同样可根据约当量推算。假设前期每定额小时的定额分配率为2元/时, 则甲的定额变更计算为 $(720 \times 30 \times 1.8) - (3,840 \times 2 + 18,000 \times 1.8) = - 1,200$ 元。即甲定额成本 - 1,200 元、定额变更 + 1,200 元; 乙的定额变更计算为 $(200 \times 80 \times 1.8) - (4,300 \times 2 + 12,000 \times 1.8) = - 1,400$ 元, 即乙定额成本 - 1,400 元、定额变更 + 1,400 元。多数应与直接计算的数字相同:

	甲	乙
	定额 成本	定额 成本
期初 余额	$3,840 \times 2 = 7,680$	$4,300 \times 2 = 8,600$
约当 量	120	50

按变更后的现行	$120 \times 30 \times 1.8$	$50 \times 80 \times 1.8$
定额成本计算	$= 6.480$	$= 7.200$
定额变更	$- 1,200 + 1,200$	$- 1,400 + 1,400$

至于本期完工产品成本的结转，只要算得累计约当量数以后，从中转出多少个完工产品的数量，自然不会困难。转出约当量的成本，举例拟按加权平均成本计算，也可按先进先出法或后进先出法计算。

五、小 结

定额法是一种较好的成本核算方法，有条件的企业应当采用。实行定额法的主要目的是：于生产费用发生时就进行事前的或过程中的控制。控制是在切实掌握实物数量（产量和消耗）的基础上，利用定额、预算和原始凭证等来进行。对于原材料应实行定额控制，对于间接成本应实行预算控制。从总体上说，控制应从严，但控制有的是以产品为对象，有的是以发生地点和时间对象。在成本受控的条件下，产品实际成本核算可适当简化。应当充分利用定额法的现成资料和有利条件，而注意防止定额法可能带来的繁琐。

（选自《会计研究》1982年第6期）

略谈成本核算定额法

翟文莹

(一)

成本核算定额法是一种科学的成本核算方法，它不仅对产品成本进行计算，同时还对生产费用的发生和产品成本进行及时地控制和监督。

定额法的基本精神就是用产品的定额成本控制实际生产费用的发生，以达到降低产品成本的目的。在生产过程中，通过计算实际生产费用脱离定额的差异，并分析产生差异的原因，总结经验，挖掘企业在节约生产费用支出和降低产品成本方面的潜力。这样，就把企业成本核算和生产管理紧密地结合在一起，促使企业领导和管理人员既关心生产又关心成本。

社会主义生产关系是建立在生产资料公有制的基础上的，在此基础上所建立的社会主义计划经济，不仅要求国民经济各部门有计划按比例地发展，而且还要求国民经济的各个基层单位，各个工业企业也要按照国家计划的要求进行发展。定额法正是为了加强企业的计划管理和定额管理的需要而产生和发展起来的。早在我国社会主义建设刚刚开始的时候，定额法曾在机械制造行业的工业企业中广泛应用过，并取得了良好的效果。一九五七年第一机械工业部所编制的工业企业成本核算规程中规定的第一个成本核算方法就是定额法。文化大革命以来，林彪、“四人帮”一伙破坏企业管

理，不要成本核算，定额法也被抛弃了。到目前为止，在某些工业企业中，还能隐约地看到定额法的痕迹，如有的企业的材料成本按定额算，一月、数月或一年调整一次差异，这些企业成本的准确程度就可想而知了。由于成本不准，无疑地就会影响到上交利润，影响到国家的财政收入。社会主义企业成本管理的经验证明，定额法是成本管理的一种好方法，应该大力提倡，广泛采用。

(二)

定额法的基本原理就是首先计算产品的定额成本，在定额成本的基础上加、减脱离定额的差异和定额变动的差异，计算产品的实际成本。

在采用定额法进行成本核算的情况下，制订产品的定额成本是计算产品实际成本的基础，没有定额成本就不能采用定额法。定额成本的制订，首先必须积累定额资料，掌握产品的材料和工时消耗定额的发展变化规律，有了科学先进的消耗定额，才能计算产品的定额成本。其次，根据现行消耗定额编制产品定额成本计算表，以反映现行消耗定额的成本水平。主要根据是产品的现行工艺规程，各种产品的消耗定额，如原材料、燃料、动力等消耗定额和工时定额，以及原材料、燃料、动力等计划价格，计划工资率或计件工资单价，车间经费和企业管理费预算等。

定额成本计算表的编制与产品的结构、零部件的多少、企业生产规模的大小、是否实车间成本核算，以及生产费用在车间之间的结转方式都有密切关系。在产品结构简单、零部件较少的情况下，可以先编制零件定额成本计算表，然

后再汇编部件定额成本计算表、产品定额成本计算表；在产品结构复杂、零部件较多的中小型企业中，由于产品结构复杂，零部件多，就无法按产品的零部件编制定额成本计算表，再汇编产品定额成本计算表，而适宜以产品为对象，直接编制产品定额成本计算表；在规模较大，实行两级成本核算的企业里，定额成本计算表的编制不仅按产品品种，而且还要按产品生产所经过的车间来编制。

定额成本表内所反映的成本水平，是企业全体职工应努力去完成的，在日常成本管理中，应以是否超过定额成本为标准来考核生产费用的节约或浪费，通过计算实际成本脱离定额的差异，对生产费用进行控制和监督。定额法能否充分发挥作用，关键问题就是定额差异是否能够及时正确地核算，是否能够坚持经常。文化大革命以前，某些企业采用定额法有始无终，或者流于形式，主要原因就是定额差异的核算不能坚持经常，形成了采用定额法核算的是定额成本，而不是实际成本，当然就更谈不上对生产费用的控制和监督了。今天我们重新研究定额法，首先要解决的问题就是如何正确地、及时地、经常地核算定额差异。关于这一方面的工作，近两年来，在某些定额管理基础较好的企业里，已经进行了一些初步尝试，如天津自行车厂在核算定额差异方面比文化大革命以前前进了一大步。他们采用了定额差异核算与班组“小指标”评比竞赛相结合的办法，克服了文化大革命以前单纯的为了核算差异而核算差异的弊病，从而促使班组内人人关心差异的核算，保证了准确、及时、经常地核算定额差异。以下分成本项目说明定额差异的核算方法。

1. 材料定额差异的核算。在定额差异核算中，材料定额差异的核算是一个重要方面。一般来说，班组核算原材料定