

工业分步成本新法



平行结转定额差异法

崔羽白 著
高峰

辽宁人民出版社

工业分步成本新法
平行结转定额差异法

崔羽白 高 峰 著

辽宁人民出版社
一九八一年·沈阳

前 言

这本小册子是根据我国新时期总任务，加快“四化”步伐的要求，和工业企业推行两级成本核算的需要而编写的。书中简略介绍了成本管理，而重点是研究分步成本核算问题。适于实际成本工作者和院校讲学参考。

这里介绍的新的分步成本计算法，是经一些企业实践检验过的，效果较好。从一九七八年底开始，在沈阳自行车厂、大连手表厂、本溪缝纫机厂、辽宁手表厂、沈阳手表厂、鞍山自行车厂和沈阳缝纫机厂等企业试行。沈阳自行车厂、大连手表厂和本溪缝纫机厂三个企业还在一九七九年九月青岛全国自行车、缝纫机和手表成本财务会议上，分别在大会或行业会议上介绍了经验，与会各部门的领导和成本工作者都很感兴趣，纷纷帮助起名。经过研究，一致同意定名为“平行结转定额差异法”。实践过的企业，由于生产组织和工艺特点不同，具体做法不尽相同，也不一定都很完善，所以，这里又作了一些补充。

在编写过程中，承蒙辽宁会计学界的前辈、我们的老师黄克定同志给予启发指导和提供部分资料并慨允编入本书；在初稿完成后，承蒙辽宁省会计学会副理事长、辽宁大学王文元同志审阅并提出许多宝贵的意见；我们还得到沈阳自行车厂和沈阳手表厂成本工作同志的大力协助，谨此一并表示衷心感谢。

作 者

目 录

第一章	加强成本管理的意义	1
第一节	成本的构成.....	1
第二节	成本的作用.....	4
第三节	降低成本的意义.....	5
第二章	成本管理的主要内容	7
第一节	编制先进可行的成本计划.....	7
第二节	正确及时地计算产品成本.....	9
第三节	有效地控制成本的支出.....	11
第四节	深入地分析成本，制订降低成本的措施	12
第五节	开展车间成本核算.....	14
第三章	做好成本计算工作的前提条件	16
第一节	搞好原始记录，成本才能正确.....	16
第二节	正确划分“步”，才能搞好分步成本计算	18
第三节	选择成本计算方法，应力求适当.....	22
第四章	应用过的几种分步成本计算法	26

第一节	逐步综合结转法	27
第二节	还原法	28
第三节	逐步分项结转法	29
第四节	平行结转法	30
第五章	介绍一种新的分步成本算法	32
第一节	“平行结转定额差异法”的由来和发展	32
第二节	“平行结转定额差异法”的结构和特点	34
第三节	“平行结转定额差异法”的计算程序和 举例	40
第四节	辅助部门如何应用“平行结转定额差异 法”	56
第五节	关于成本差异处理方法的若干说明	59
第六节	定额成本的编制与成本指标的考核	60
第七节	“平行结转定额差异法”应用于三级成 本核算	62
第八节	食品、纺织、化工等企业如何应用“平 行结转定额差异法”	64
第九节	应用“平行结转定额差异法”，怎样设置 成本账	73

第一章 加强成本管理的意义

产品成本管理是工业企业降低成本的组织工作。它是从价值方面，监督和控制企业生产过程中的劳动耗费，保证实现劳动的节约，从而得到以尽可能少的劳动耗费，来取得尽可能大的经济效果。

第一节 成本的构成

什么是产品成本？它是以货币表现的、为生产产品所耗费的全部物化劳动转移的价值和活劳动中职工“为自己劳动”的部分所创造的价值，这两者的总和。通俗点说，成本就是工业企业生产产品所花费的本钱。

我们所说的物化劳动包括劳动资料和劳动对象两部分，它们的耗费全部计入成本。我们所说的活劳动包括职工“为自己劳动”和“为社会劳动”两部分，其“为自己劳动”的部分是指以工资形态计入成本这部分；而“为社会劳动”的部分，则是指为社会提供的税金、利润等。

产品成本的基本内容包括以下三个方面：

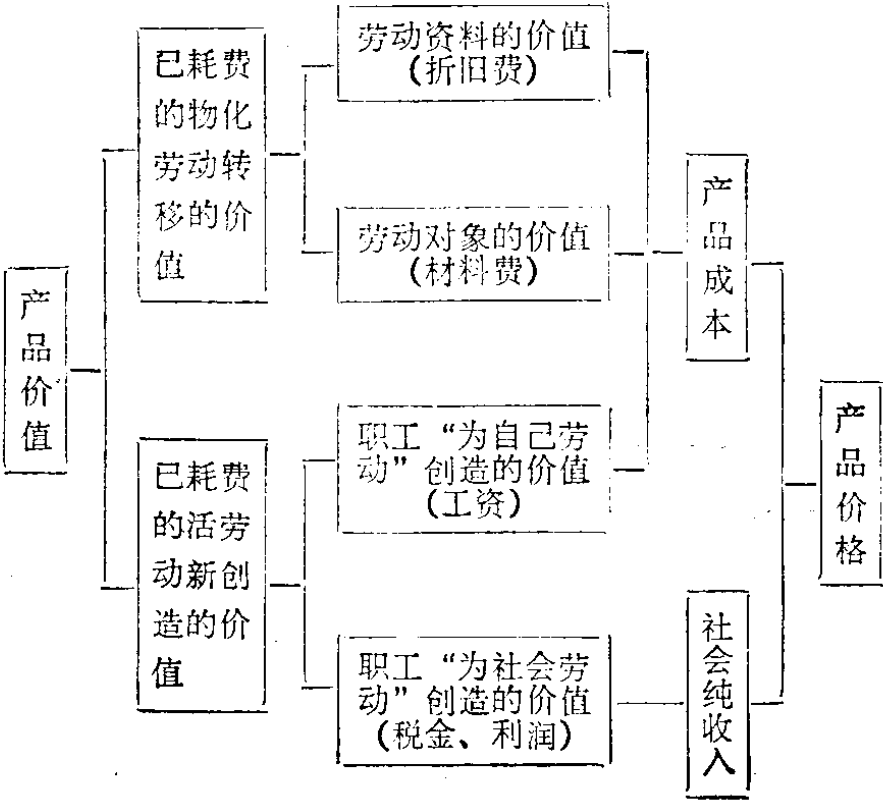
1. 劳动资料的耗费。企业在生产产品时，厂房、机器会逐渐损耗，它们的价值逐渐地一部分一部分地转移到产品中去。如一个工厂的厂房、机器共值 1,000 万元，使用期限二十五年，则这个工厂为生产产品每年就要损耗二十五分之

一，即每年要损耗40万元。如果这个工厂只生产一种产品，年产10万件，那么每件产品就要分摊（折旧费）4元。这4元钱就是生产一件产品在厂房、机器方面所花费的本钱。

2. 劳动对象的耗费。这里包括原材料、燃料、动力等。生产产品时，它们的价值一次全部转移到产品中去，制造一件产品要消耗多少，就是生产产品在这方面要花费的本钱。

3. 活劳动的耗费。这里指的是耗费本企业职工“为自己劳动”的部分，包括支付给工人、技术人员、管理人员的工资。这些工资也是一次全部地转移到产品中去，制造一件产品要支付多少，就是生产产品在这方面所花费的本钱。

我们从产品价值、产品成本和产品价格的关系中，可进一步看清成本的构成内容。其图式如下（这是假设以价格不背离价值为前提的）：



应当说明，在实际工作中，为了适应经济核算和企业管理的要 求，国家财政部门规定的成本内容，还包括一些附加因素，如将本来属于社会纯收入再分配范畴的工资附加费、利息、罚金等支出以及某些不能形成产品价值的废品损失、停工损失等纯属损失性的费用，也列为成本的一部分。所以实际工作中的成本和理论上讲的成本是不完全相同的，理论上讲的只是基本部分，实际成本则包括基本的和附加的两部分。这是人们对产品成本这一经济范畴的自觉运用，可以使产品成本计算工作更好地为促进企业经营管理服务。

根据现行制度规定：成本开支范围包括：①为制造产品而耗用的各种原材料和外购半成品；②为制造产品而耗用的燃料和动力；③生产工人、管理人员的工资和按照工资总额提取的工资附加费；④按照规定提取的固定资产折旧费、大修理费和固定资产的中小修理费；⑤按规定应计入产品成本的低值易耗品购置费；⑥经企业主管部门批准的每平方米造价不超过二十元的简易料棚费；⑦管理费、运输费、产品的包装和销售费用；⑧废品损失；⑨按照规定应当列入产品成本的停工费用；⑩材料、产品盘盈盘亏的净额和利息支出等其他费用。

根据现行制度规定，按照经济业务的用途和发生地点分类，一般企业设置如下六个成本项目：

1. 原材料：指构成产品实体的原料及主要材料。
2. 辅助材料：指有助于产品形成的辅助材料。
3. 燃料和动力：指直接用于产品生产的外购和自制的燃料和动力。

4. 工资及附加费：指直接参加生产的工人工资（按劳动部门规定的构成工资总额的费用）及按规定计入的工资附

加费。

5. 车间经费：指基本生产车间为管理和组织车间生产所发生的一切费用。

6. 企业管理费：指为管理和组织全厂生产而发生的一切费用。

企业根据需要还可以增设项目，如连续加工大批大量组装式企业，一般可增设下列项目：

7. 外购件：指由外单位购入的直接用于组装产成品而基本上不需要再加工的各种零部件。

8. 外部加工费：指企业将零、部件委托外单位进行工艺性加工的费用。

9. 废品损失：指由于在生产过程中因技术或责任原因产生的废品所发生的不可修复的料工费损失。

此外，企业内部根据实行两级成本核算的需要，还可增设“自制半成品”项目；实行三级成本核算的企业，对“自制半成品”还要细分为“本车间自制半成品”和“外车间自制半成品”两个项目。

第二节 成本的作用

产品成本主要有三个作用：

1. 产品成本起着补偿企业生产耗费的尺度的作用。在实行经济核算的条件下，企业生产耗费必须用自己的生产成果来补偿。产品成本表现着这一补偿份额的大小。只有在销售产品所得的收入（净收入，扣税）可以弥补产品成本的情况下，企业才能收回产品生产中所耗费的资金，使企业资金以原有的规模实现周转，从而保证企业再生产的顺利进行。

2. 产品成本起着反映和监督劳动耗费的工具的作用。在社会主义制度下，用于生产产品的劳动量，还不能直接以耗费于产品上的时间（钟点）数量来计算，而需要凭借价值及其他各种形式来计算。由于产品成本是反映劳动耗费的工具，可以间接地相对地表现耗费劳动量的多少，与各项指标都有联系，所以产品成本就成为表明企业工作质量的一个重要的综合指标。人们常把它叫做一面镜子，对促进企业改善生产经营管理、降低劳动耗费有着异常重要的作用。

3. 产品成本对制定产品价格起着重要的参考作用。产品价格是产品价值的货币表现。产品价格的制定，应当大体上符合于产品的价值。但现在人们还不能直接计算产品的价值，而只能计算产品的成本，通过成本大体上掌握产品的价值。所以，产品成本就成为制定价格的一项重要依据。

第三节 降低成本的意义

加强成本管理，不断地降低产品成本，对实现新时期的总任务具有极其重大的意义。

降低产品成本是增加社会主义积累的重要来源。我国要实现“四化”，需要大量的建设资金，其来源，主要靠工业企业的利润。在规定的价格下产品成本越低，企业的利润就越高，对国家的贡献就越大。

降低产品成本，意味着生产中人力、物力和财力的节省。降低成本主要靠提高劳动生产率，节约材料物资消耗，提高设备利用率，减少废品损失和节约管理费用。降低了成本，就意味着这些方面有了成绩。

降低产品成本可以促进企业改善经营管理，提高管理水

平。由于产品成本是反映企业各方面工作质量的综合指标，所以在正常情况下，成本低就意味着企业各方面工作好；成本高就意味着企业各方面工作存在着缺点，必须加以改进。

降低产品成本，可以为降低产品价格提供有利条件。产品成本是价值的组成部分，是国家订价的重要参考和依据。生产同类产品的大多数企业都降低了成本，则该类产品的价格就有可能逐步降低。工业降低了出厂价，商业就有可能降低零售价，就有助于繁荣市场，改善人民生活。

降低产品成本，企业增加利润以后，便给改善职工集体福利事业和增加职工个人收入创造了条件。根据国家财政部门的规定，企业降低成本增加了利润，所得到的增长利润留成额，其百分之六十用于企业发展生产，百分之四十用于职工福利设施和奖金。这就在企业增加积累后的收益分配上，把国家、企业和个人三者利益正确结合起来。

第二章 成本管理的主要内容

企业成本管理的主要内容包括编制先进可行的成本计划；正确及时地计算产品成本；有效地控制成本的支出；深入地分析成本，进一步制订降低成本的措施；开展车间成本核算，把降低成本任务落实到基层。这五项工作做好了，就会充分发挥成本管理工作的积极作用。

第一节 编制先进可行的成本计划

成本管理的第一步就是编制既先进又切实可行的成本计划。企业根据国家的计划任务，编制生产技术财务计划，作为自己进行经济活动的指针。成本计划是生产技术财务计划的一个组成部分，它的作用在于动员职工努力发掘企业内部的潜在力量，不断降低产品成本和增加企业利润。在成本计划里，要规定每件产品的计划成本是多少。有了计划成本，成本管理工作就有了依据，职工努力也有了目标。

成本计划包括生产费预算、产品计划成本、成本降低计划三部分。生产费预算，是企业为了生产产品所需一切费用的总预算。在计划期内不管什么费用，不管是物资的消耗还是现金的支出，只要是生产而支出的，便一律计算在内。生产费预算，按照费用的性质分为原材料、辅助材料、外购燃料和动力、折旧费及其他支出等要素。这种分类方法的好处

是可以和国民经济计划结合起来。由于是按照费用的性质分类，所以就可以清楚地看出物质消耗的费用（原材料、折旧费等）有多少，活劳动消耗的费用（工资）有多少。这种分类方法也便于确定流动资金的需要数。生产费预算是指纯本期需要量，而把它减除非工业性作业的需要量，再加上期初在产品的生产费，减去期末在产品的生产费，就与产品工厂成本衔接起来了；如果再加上销售费，就等于全部成本。

编制产品计划成本和编制生产费预算，两者的目的是不同的。编制产品计划成本是要计算出各种产品的单位成本，即每一种产品的计划成本。其用处是：①检查各种产品的单位成本是否比上期降低，研究从哪些方面来设法降低成本；②编制了产品计划成本就可以和同类企业同种产品的成本进行比较，看计划成本水平是否先进；③在计划执行中，计划成本和实际成本进行对比，可以知道本企业降低成本主要应从哪种产品着手，还可以看出产品盈利的变化，看出哪种有利，哪种赔钱；④产品计划成本是国家制订产品价格的基础。

编制计划成本的方法与编制生产费预算的方法也不相同。生产费要素是按费用性质分类的，而成本项目则是按照费用的发生地点和用途分类的。编制计划成本，一般是先编制生产费预算，由辅助部门、企业管理部门和基本生产车间编起，经过计算、分配后，形成计划成本。这个计划成本不是按生产费要素，而是按成本项目列示的，其内容不仅包括全厂的总成本，也包括每一种产品的单位成本。

编出了计划成本，知道了每一种产品的单位成本，但还没有达到目的，目的是确定降低成本指标。这就要求把计划成本和上期的实际成本对比，看成本有没有降低，降低多

少，是不是达到国家交给的降低成本任务。这就要求编制降低成本计划。我们说降低成本是指降低可比产品的成本，可比产品就是指可以拿来比较的产品，也就是在计划期内要生产的产品，在上一年度是正常生产过的。计划期内要生产而上年并没有正常生产过，就叫做不可比产品。在降低成本计划里，就是确定可比产品的成本降低额和降低率。在实际衡量时以降低率为准。不可比产品只编制计划成本，在衡量计划完成情况时，连同可比产品一起，以实际与计划对比，看是否完成了成本计划，依此全面衡量成本计划执行的成绩。

第二节 正确及时地计算产品成本

在确定产品成本计划之后，重要的工作就是要在执行计划过程中及时计算产品的实际成本。只有这样，才能反映企业经营管理方面的实际成绩，才能发挥成本这面镜子的作用。计算实际成本的基本要求是，必须正确、及时。为了达到这个要求，就必须合理确定成本计算对象，正确运用成本项目和采取比较科学合理的成本计算方法，并做好有关基础工作。成本计算对象是产品，按最终产品确定的计算对象，分为按品种、按批次和按类别三种；以中间性产品或生产加工步骤确定的计算对象，主要是指零部件或其他中间产品。各种类型的企业，在成本计算中一般都要计算产成品、半成品、在产品和劳务的成本。但随行业不同，按各自的需要，也有些特殊规定。在成本计算时不能全厂只算一笔账，因为这样做就是“吃大锅饭”，成本高低不便于分析，原因不清，责任不明，不利于组织降低成本的工作。

正确运用成本项目，严格按照费用用途分类，把成本构成的内容确切地反映出来，这是成本计算工作中不可忽视的一个重要方面。成本项目的多少应当按照需要规定，不能随意增删，如对某些技术低、废品多的企业，为了集中反映废品损失的情况，有助于改进产品质量工作，就应当单独核算废品损失。如果为了省事，把废品损失混在合格品的料、工、费项目中，就容易导致分析失灵，掩盖了废品的损失。在成本计算中，还必须维护各行业对成本项目以及若干计算环节的统一规定，以利于开展成本评比，找差距，挖潜力，赶先进。

经验证明，搞好成本计算，采用比较科学合理的成本计算方法是十分重要的。成本计算方法是会计业务中技术性较强的工作，在许多企业里都亟待研究改进。根据财政部的规定，目前成本计算有简单法、分步法、分批法、分类法和定额法（包括定额比例法）五种。在分步法中又有综合结转、逐项累计和平行结转等方法。根据多年来的实践体会，采用成本计算方法是否得当，主要看：①计算的成本是否准确；②反映的情况是否及时；③分析的结果能否和工人见面；④计算工作是否简捷。成本计算不能单纯追求快，不准确的成本计算再快也无用。但只顾准确而不顾时间也不行，成本算得虽准，可是反映的情况都是几个月以前的，时过境迁，又有何用？如果成本计算达到了准确和及时，但是不细，不能和工人见面，这也是个很大的缺陷。如果前三条都具备了，但计算工作本身很繁琐，方法不科学，工作量很大，也是不理想的。因此，要多方考虑，不能偏废。搞好成本计算工作还必须做好有关原始记录等项基础工作，要求做到资料提供及时，内容完整，数字准确。不能以“天下没有绝对准确的

成本”为借口，而忽视甚至抵制这些工作。

第三节 有效地控制成本的支出

为了保证成本计划的完成，企业应按照计划，对各项费用的支出实行有效地控制。随着企业管理现代化的发展，成本费用支出日益走向定额化，成本控制工作越来越重要。企业在执行计划过程中，采取一系列措施，严格控制各项支出，就可以随时发觉哪些费用在什么地方有所节约或有所浪费，还需要改进哪些工作。现在企业控制成本支出的主要办法有按定额发料、限额领料、总额控制和成本预报等多种形式。按定额发料，就是按照计划消耗定额和作业计划产量，按时按需送料上门，既搞好后勤服务，又控制了用料；一旦发生超耗需要超定额领料时，则需按照规定的严格的审批手续办理，必要时需由总会计师批准才行，以此作为约束，促进生产者注意节约。限额领料，主要用于一些比较琐碎的辅助材料和消耗材料，可以按车间、班组的需要确定限额，以费用手册或厂币券等形式加以控制。但有助于产品形成的辅助材料还是以按定额发料为宜。总额控制是指一些不受产量变化影响的固定性费用，如办公费、差旅费之类，特别是属于压缩社会集团购买力范围内的各项费用，更应严格控制，不得随意突破。成本预报就是成本的预先测算报告，根据原材料供应、生产品种设计、工艺加工程序以及产量、费用等异常变化，采取预防性措施。通过成本预报，可以事先做到心中有数，可以有针对性地未雨绸缪，这比单靠事后分析要有事半功倍的效果。

第四节 深入地分析成本，制订 降低成本的措施

成本管理工作的一个重要环节是深入地进行成本分析。成本高低，原因何在，如有浪费，谁负责任，要说得合乎事实，令人听来觉得入情入理。这样的成本分析才有说服力，才能起到挖掘降低成本潜力的作用。企业每月算出实际成本以后，都要和计划对比。如果实际成本降低了，就说明工作做得好，实际成本提高了，就说明工作没做好。但这仅是说明一种现象，不能确定其工作真正是做好了还是没有做好。因此，分析成本时，首先要弄清影响成本升降的客观因素，因为客观因素和企业本身工作好坏没有关系，或者关系不大。我们就是要剔除客观因素而看主观因素。如某种产品原料成本五元，计划和实际一样，不超不降。但经过分析，找出两项因素，一是在价格上，计划每公斤一元，实际每公斤是一元二角五分；一是在单位消耗上，计划五公斤，实际是四公斤。分析的结果是，客观因素价格上调影响多花一元；主观努力降低消耗影响成本降低一元。这个结果说明，企业在降低消耗方面的工作成绩还是很大的。

企业成本分析的重点应当是着重真正影响成本高低的主观因素。主观因素很多，包括材料是否充分利用，劳动生产率的升降，产品合格率的高低，以及其他种种的节约或浪费等各个方面。开展成本分析是一件涉及面较广而又复杂的工作，必须很细致，很全面，很深入。成本分析的方法多种多样，在开展综合性分析时，一般采用比较法、结构法和因素法。比较法就是采取对比的方法，比计划、比上年、比历史