

试论煤矿企业 采用定额成本的几个问题

山西煤炭管理干部学院 宋才玄

采用定额法计算成本的优点很多。主要是能及时发现产品成本脱离定额的差异，分析原因、采取对策来降低成本。这对于巩固企业内部经济责任制、提高企业经济效益都具有重要的作用。

山西省煤矿企业近年来在部分局、矿中制订定额成本的工作已经告一段落，有待于进一步核实审定，少数煤矿企业已开始在本成本核算中采用定额成本，并取得一定的经济效益。不久前召开的全国煤矿定额成本会议对山西的做法和经验，作了充分肯定，并准备在全国煤矿推广和应用。因此，如何正确认识和制订定额成本、在制订定额成本以后如何考核原煤成本，以及会计制度方面应做哪些修改来适应成本计算方法的这一变革，这是大家都关心的问题。本文拟就此提出一些粗浅的看法，供进一步研究参考。

一、正确认识定额成本，妥善地制订定额成本

十二届三中全会指出：中国式的社会主义计划经济是在公有制基础上的有计划的商品经济。煤炭工业企业是计划经济的一部分，它通过生产技术财务计划体现企业与国家的经济关系，其中包括企业向国家承担的上交利润、应完成的生产任务和成本计划指标。同时，煤炭工业生产也属于商品生产范畴，必须采用先进合理的定额成本作为控制煤炭生产耗费的标准，来尽可能地降低原煤成本。因此，计划成本是反映企业与国家关系的指标，而定额成本则是企业内部用来控制产品成本、确保国家计划任务完成的手段。具体说，计划成本是由国家审定的，一般情况下在一年内保持不变，而定额成本则由企业自行制订，年度内可以根据实际情况予以调整；计划成本以国家下达的各项技术经济指标为依据，而定额成本则以企业掌握的各项消耗定额为基础；计划成本是企业生产技术财务计划指标体系的组成部分，而定额成本则是编制企业

生产经营预算的基础；计划成本是与国家下达利润指标挂钩的，而定额成本则是与企业的增产节约任务密切联系的。一般情况下，计划成本应为定额成本的最高限额，定额成本不仅应低于当年的计划成本，而且应低于企业已经达到的成本水平。否则，定额成本就失去控制产品成本准绳的作用，也无法保证完成煤矿企业利润的包干任务。

在制订定额成本时，首先要从企业的实际情况出发，实事求是，各项消耗定额最好都要经过现场查定，以先进可行的消耗定额为基础，考虑到技术发展和职工的主观能动性合理确定。对上级下达各项技术经济定额要有分析，不能完全以此为依据。有的矿已达到更先进的水平，仍按上级下达的各项技术经济定额订入定额成本；有的单位过多地考虑成本的增长因素，而忽视了企业发展生产，降低消耗的潜力，把各项消耗定额订得过高；还有少数单位把制订定额成本作为向国家要求核减利润指标的依据，这些都是目前已制订的定额成本偏高的主要原因。其次，要认识到制订定额成本是一项技术性很强、牵扯面很广的工作，单靠财务部门的力量是很难完成的。经验告诉我们，只有在局、矿统一领导下、集结生产技术、经营管理各方面的力量，采取认真、慎重的科学态度，才可能制订出合理可行的定额成本。

二、按成本性态来考核定额成本

成本性态 (Cost behavior) 即成本费用与产量的关系。如果在成本管理中，我们忽视了各个成本项目在成本性态上的区别，将固定成本、半变动成本也按变动成本的办法，同样地按吨煤制订定额，并且按吨煤定额进行考核，就会因产量的变动而虚增虚减成本总额，使半变动成本和固定成本得不到适当的控制。例如，矿管理部门的工资、办公费，并不因产

量增加而相应增加，固定资产的中、小修理费用也不会由于产量的减少而正比例地减少。而且，这种做法掩盖了固定费用，半变动费用超支的原因，助长了某些煤矿领导重视产量，忽视经营管理的倾向。因此，原煤成本要根据成本性态分别制订定额，并应采用不同的方式来进行控制：

(一) 对于变动成本，如原煤成本中的计件工资、维简费，造林基金等，当然应该而且可以按吨煤制订定额，并根据吨煤定额计算当期定额总成本，按照吨煤定额考核其超、降情况。

(二) 对于固定成本，如原煤成本中的计时工资，大修理基金提存、办公费、旅差费等管理费用，则应先编制费用预算，然后按产量和预算金额计算吨煤定额成本。在成本考核时仍应按费用预算总额进行考核，以成本绝对节约额作为企业降低成本的实绩。

(三) 关于煤矿企业的半变动成本，如某些消耗材料，固定资产中的小修理费用、运输费用等，可以采取先编弹性预算，确定不同产量下的费用额，然后据以确定吨煤定额成本。在考核定额时，要根据与实际产量相适应的定额成本来进行考核，这种控制半变动成本的方法比较简便实用。有的同志光采用高低点法 (High—Low Points method)，回归分析 (Regression analysis) 等方法对半变动成本进行分析，然后再分别按固定成本和变动成本制订定额进行控制。这种方法手续复杂，而且囿于资料的局限性，计算结果不一定符合实际情况，用来控制和考核成本难以收到满意的效果。

目前，有的煤矿企业对某些生产费用，采取吨煤成本包干的做法，几乎所有费用都以吨煤成本为考核标准，而忽视了对成本性态的分析，因而不能很好地控制吨煤成本中的固定成本和半变动成本。例如，有的单位实行吨煤工资包干后，并不能体现劳动生产率的提高，产量上升，吨煤工资并没有相对下降，这种经济上的反常现象是值得重视的。

三、要重视对原煤成本差异的核算

众所周知，定额成本与计划成本同属于目标成本 (或称成本目标)，其主要的区别在于计划成本一经确定，在年度内一般不得随意变更，它只作为事后分析，考核计划完成的尺度和标准，在成本核算工作中，一般不设置“成本差异”帐户，用以反映实际成本脱离计划成本的程度。而采用定额法计算产品成本时，在年度内可以根据实际情况，修订或选择适当的定额，并要求在产品的形成过程中，及时起到控制开支的作用。例如随时用定额成本来衡量比较，控制生

产费用的支出是否遵守定额，经常分析超、降原因，追究其超支与浪费的责任。因此，采用定额成本法在成本核算中，必然要求在有关费用凭证中有反映其脱离定额程度及原因的栏目；在生产费用帐户体系中，必然要求设置《成本差异》帐户，以便及时反映实际成本脱离定额成本的情况。为了充分发挥《成本差异》帐户的作用，在其明细帐户设置方面要注意以下几个问题：

(一) 要按成本项目来反映原煤成本差异，以便了解成本超降重点之所在，以利于分析与采取措施。

(二) 要按成本差异形成的原因来反映各个成本项目的差异，以便于区别主、客观因素，划清经营性亏损与政策性亏损的界限，使企业能及时总结经验，吸取教训。

(三) 要按部门 (工序) 来反映原煤成本差异，以便于明确经济责任，采取措施，及时处理。

在实际工作中，原煤成本差异的明细分类核算可以参考下列表格形式 (可根据有关生产费用凭证汇总填列)：

编制单位：××矿

原煤成本差异明细表 ××年×月×旬

产 量		计划		合 计				
		实际						
项 目	部 门	回采1队		回采2队		合 计		
		超支额	节约额	原因	超支额	节约额	超支额	节约额

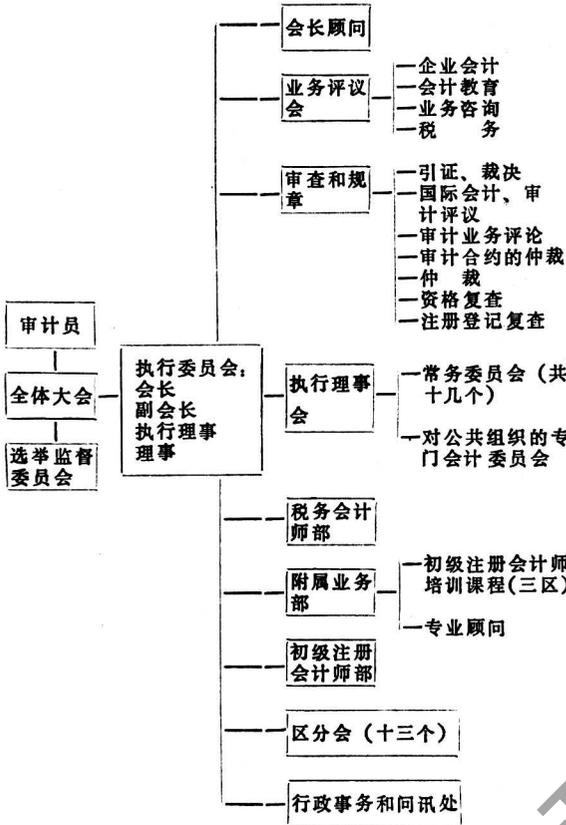
四、要分旬计算原煤成本

为了充分发挥定额成本的及时控制作用，煤矿企业财务部门必须改变以往那种月末进行汇总、分配费用、登记帐目，下月初编制成本报表，报表编妥后再进行成本分析的习惯作法；尤其要改变那种月末一次估量填写领料单的恶习。要做到随时在凭证上分析成本差异，按旬汇总成本、按月分旬计算成本，并编制简明的内部成本报表，以便于领导和各职能部门及时控制成本。在分旬计算成本时，要注意按照权、责发生制的原则，防止漏计或多计费用，以保证本旬成本的真实性。

五、对于原煤成本差异的帐务处理

建议改变我国一直沿用的将全部成本差异 (包括定额差异和定额成本差异) 摊入当期产品成本的办法，而改为将当期成本差异直接计入当期销售利润。这样处理有以下几点理由： (下转第62页)

日本注册会计师协会组织示意图



(上接第48页)

(一) 由于原煤生产不计算“在产品”成本，在运输条件无大变动的情况下，基本上可以达到产销平衡，无“在产品”。而且基于本期原煤成本差异均为本期生产经营的实绩这一理由，因此，将全部成本差异计入本期利润是符合实际的。

(二) 煤矿企业的期末存煤成本中不包括成本差异，只按当月定额成本反映，可以防止个别煤矿利用调整期末存煤成本的方式来调整当期利润。

(三) 将全部成本差异直接在销售利润中进行增、减，不仅大大简化了核算手续，而且可以在内部报表销售利润项目中，清晰地揭示各个部门由于何种原因对本期利润的影响程度，有利于领导对生产经营工作进行了解和检查。

此外，成本差异不作摊销而作为本期销售利润的调整项目，无疑地大大地减化了原煤成本核算工作。

由此可见，成本差异全部增减当期销售利润，期末存煤按当期定额成本计算，不仅适应煤矿企业的实际和特点，而且有利于煤矿正确计算企业利润，明确原煤成本超、降原因和责任所在，对考核和提高煤矿企业的经济效益有重要的现实意义。

* * *

会计教育世界会

议简介

第六届会计教育世界会议将由日本会计研究学会主办，于一九八七年十月七日至十日在日本国立京都国际会馆召开。

会计教育世界会议是探讨会计学教育课程和教育方法的会议，同时也是面向大学会计教师，广泛研究会计学的教学和发展等问题的会议。所以，它又有「国际会计教育者会议」之称。该会的宗旨是通过会计教育的国际交流，来加强世界各国相互间的了解和友谊，为维护世界和平作贡献。

该会议是根据印第安纳大学商业系会计教研室的倡议而成立的。其主要机构是世界会计教育和研究协会，每五年召开一次，会议期限一般为三天，从成立至今已召开过五次这种会议。第一届会议是一九六二年在英国厄巴纳召开的；第二届会议于一九六七年在英国召开；第三届会议于一九七二年在澳大利亚召开；第四届会议于一九七七年在西德召开；第五届会议于一九八二年十月在墨西哥蒙特雷召开。定于明年在日本召开的是第六届。美国亚拉巴马经营管理研究生院名誉院长保尔·加纳(Paul Garner)教授是目前该会的会长。

(文 硕)

