



标准成本法

魏 振 雄

目前,一些资本主义国家的工业企业广泛地采用标准成本法。标准成本法出现于二十年代,最初是由美国会计学会提出来的。由于采用标准成本法,企业内部管理必须首先实行标准化,因此推行比较缓慢。五十年代以后,资本主义国家生产迅速发展,企业管理日趋完善,标准成本法才被广泛采用,目前已成为管理会计的一项重要内容。

标准成本法是对成本进行控制的一种方法。控制的基础是事先制订产品的标准成本,也就是根据已经达到的生产技术水平,事先预测在相当优良工作条件下产品应当发生的各项成本,然后再计算脱离标准成本的各项差异,通过对成本差异的分析,就可以查明节约或浪费的原因,明确经济责任,从而为降低消耗、节约开支、提高经济效果指明方向。由此可见,标准成本法是把产品成本计划、核算和分析工作有机结合起来,用以控制生产耗费,加强成本管理的有力工具。

标准成本法种类繁多,内容各异,但其核算程序基本相同,大致可以归纳为以下五个方面:①制订单位产品的标准成本;②按产品成本计算的一般方法,如分批法、分步法等,计算各种产品实际发生的直接材料、直接人工和制造费用;③按产品实际投产量计算各种产品的直接材料、直接人工和制造费用的标准成本;④将产品各项标准成本与实际发生数相比较,确定各项成本差异,并对成本差异进行分析;⑤通过有利差异和不利差异相互抵销的方法,计算成本差异净额,并对差异净额进行处理。

在帐务处理方法上,比较正规的标准成本法除了“制造费用”帐户按实际费用记帐外,“在产品”、“产成品”和“销售成本”等帐户,都按标准成本记帐,实际费用与标准成本之间的差额,则另行记入有关成本差异帐户。

由于在计算成本差异和进行帐务处理时已涉及到产品各项实际费用和标准成本的计算方法,因此本文着重介绍①④⑤三项核算程序,第②和第③项不再单独介绍。

(一) 制订单位产品的标准成本

采用标准成本法必须事先制订单位产品的标准成本,以便同实际成本进行对比。单位产品标准成本是各单位产品应耗用的直接原材料、直接人工和制造费用。它是根据材料和人工的标准用量、材料价格标准、人工工资率标准以及制造费用分配率标准等计算出来的。一般每年制订一次,有的随标准变动而随时修订。标准成本必须合乎实际,标准太高或太低都不能起到控制成本的作用。一般是按实际可以完成的标准来制订,也就是把不可避免的损耗和可能发生的低效率列入标准之内。标准成本的内容及其制订的方法如下:

1. 直接材料标准:

①材料用量标准(即材料消耗定额)。就是在一定生产技术条件下,制造单位产品(零件)需要的材料数量,包括裁料、切料和加工时所必需的加工余量,以及不能利用的废料等。按产品耗用的各种原材料分别计算。

②材料价格标准(即计划价格)。就是各种材料的标准价格,包括买价和运杂费。按各种材料分别计算确定。

2. 直接人工标准:

①标准工作时间(即工时定额)。就是单位产品(零件)所消耗的时间,包括在现有技术水平的条件下,还无法避免的休闲时间和停工损失。按零件及其经过的车间、工序分别计算,然后按产品汇总。

②工资率标准。在计件工资形式下,就是单位产量应支付的工资;在计时工资形式下,就是每一标准工作时间应分配的工资。计算公式为:

$$\text{工资率标准} = \frac{\text{预计支付的直接人工工资}}{\text{标准总工时}}$$

3. 制造费用标准:

①产能(即生产能力)标准。为了计算由于超过或未达到生产能力标准而产生的产量差异,需要制订产能标准。产能标准是企业现有生产组织条件下,可能实现的最高生产能量(即产量)。例如,某水泥厂每月

最高标准产量可以达到5万吨,这就是产能标准。但由于大多数企业不止生产一种产品,用生产数量来表示产能,计量单位不同,无法综合。因此产能标准通常是以直接人工小时或机器小时表示。例如,某企业月标准产能订为6万直接人工小时,它代表每月所生产的产品产量,如果实际完成了6万小时,说明生产能力已达到标准,如未完成,则表示生产能力还没有充分利用,是企业的一种损失。

②制造费用标准,就是制造费用的预算。制造费用按照它与产能标准的关系,分为固定费用和变动费用。固定费用是维持一定生产能力的费用,与产量的增减没有直接的联系,如管理人员工资、折旧费、租金及保险费等,在一定时间和一定产量范围内,其总额不随产量的增减而变动。变动费用是由本期产品所引起的费用,与产量的增减有着直接的联系,如工艺过程用的动力、燃料等,其总额随产量的增减而成比例的变动。此外,还有半变动费用,也随产量的增减而变动,但不是成比例的变动,如车间消耗性材料、工卡具、运输费等。对于半变动费用,可采用适当的方法,分析其中变动和固定因素,然后将其分别归类。固定费用和变动费用预算,根据各项燃料、动力、间接材料和间接人工的标准,以及其他费用项目所需的最低金额分别编制。

③制造费用分配率,就是每一工时标准应负担的固定费用或变动费用。计算公式为:

$$\text{每工时标准分配率} = \frac{\text{标准制造费用(固定或变动)总额}}{\text{标准总工时}}$$

综上所述,产品标准单位成本的计算公式如下:

①直接原材料标准成本

$$= \text{直接原材料单位用量标准} \times \text{直接原材料的标准单价}$$

②直接人工标准成本

$$= \text{某产品单位标准工时} \times \text{直接人工工资率标准}$$

③制造费用(固定或变动)标准成本

$$= \text{某产品单位标准工时} \times \text{制造费用(固定或变动)分配率}$$

把以上三项加以汇总就是产品标准单位成本。

(二) 计算成本差异

产品的标准成本是产品成本预期的目标,此项目标,常常由于种种原因而与实际不相符合,因而产生了成本差异。实际成本超过标准成本的部分,叫不利差异,即负差;反之,实际成本低于标准成本的部分,叫有利差异,即正差。标准成本的任何一个项目都可能发生差异,大致可以计算出八种差异。其计算方法如下:

1. 直接材料差异:

①材料数量差异。就是在原材料成本中,实际用料

数量与标准用料数量之间的差异。计算公式为:

材料数量差异

$$= (\text{标准用量} \times \text{标准单价}) - (\text{实际用量} \times \text{标准单价})$$

其中: 标准用量 = 单位标准用量 × 实际产量

②材料价格差异。就是在原材料成本中,材料实际价格与标准(计划)价格之间的差额。计算公式为:

材料价格差异

$$= (\text{标准单价} \times \text{实际用量}) - (\text{实际单价} \times \text{实际用量})$$

2. 直接人工差异:

①人工效率(工时)差异。就是在人工成本中实际工时与实际产量标准工时之间的差额。计算公式为:

人工效率差异

$$= (\text{标准工时} \times \text{标准工资率}) - (\text{实际工时} \times \text{标准工资率})$$

其中: 标准工时 = 单位标准工时 × 实际产量

②人工工资率差异。就是在人工成本中实际工资率与标准工资率之间的差额。计算公式为:

人工工资率差异

$$= (\text{标准工资率} \times \text{实际工时}) - (\text{实际工资率} \times \text{实际工时})$$

其中: 实际工资率 = $\frac{\text{实际支付的直接人工工资}}{\text{实际总工时}}$

3. 变动费用差异:

①变动费用效率差异。就是以标准工时计算的标准变动费用同以实际工时计算的标准变动费用(即产品应负担的标准变动费用)之间的差额。计算公式为:

变动费用效率差异

$$= (\text{标准工时} \times \text{标准费用率}) - (\text{实际工时} \times \text{标准费用率})$$

②变动费用耗费(预算)差异。就是以实际工时计算的标准变动费用与实际发生的变动费用(即产品应负担的实际变动费用)之间的差额。计算公式为:

变动费用耗费差异

$$= (\text{标准费用率} \times \text{实际工时}) - (\text{实际费用率} \times \text{实际工时})$$

4. 固定费用差异:

①固定费用产量差异,也就是空闲能量差异。固定费用的总额虽不随产量的增减而变动,但单位产品应负担的固定费用却与产量变动有关系。产量越多,单位产品负担的固定费用就越少;反之,产量越少,单位产品负担的固定费用就越多。固定费用产量差异,就是在标准能量下,标准产量工时的标准固定费用与实际产量应摊标准工时下的标准固定费用之间的差额。计算公式为:

固定费用产量差异

$$= (\text{标准产量工时} \times \text{标准费用率}) - (\text{标准工时} \times \text{标准费用率})$$

②固定费用耗费差异(即预算差异)。就是固定费用实际发生数与原预算数之间的差额。计算公式为:

固定费用耗费差异

$$= (\text{标准产量工时} \times \text{标准费用率}) - (\text{实际工时} \times \text{实际费用率})$$

成本控制是标准成本法最主要的目的,而控制成本的方法,则是对成本差异进行分析。因此,通过上述方法计算出来的各种差异,还要进一步分析,找出发生差异的原因,明确责任,为管理决策提供资料。但是,对差异的分析是按“例外管理”原则进行的,也就是说管理者的注意力应集中在较大的脱离标准的差异上,而不是对任何小的差异都要加以分析。

(三) 标准成本法的帐务处理

采用标准成本法,帐务处理有它自己的特点。一般来说,除了制造费用(包括变动制造费用和固定制造费用)帐户是按实际成本记帐外,“在产品”(相当于“基本生产”帐户)、“产成品”、“销售成本”(相当于“销售”帐户的借方)都按标准成本记帐,实际成本与标准成本的差额,则另行记入有关差异帐户。实际成本大于标准成本,记入差异帐户的借方;实际成本小于标准成本,记入差异帐户的贷方。差异帐户的设置根据企业内部管理需要而定。

1. 直接材料成本。直接材料实际成本,根据领料单汇总,按产品成本对象归集确定;而标准成本是以实际投产量乘以单位标准用量和标准单价计算出来的。直接材料的标准成本记入“在产品”帐户的借方,实际成本记入“材料”帐户的贷方,实际成本与标准成本的差额,记入差异帐户的借方或贷方。直接材料成本差异可以分为“材料数量差异”和“材料价格差异”两个帐户。

2. 直接人工成本。直接人工实际成本,根据计工卡(即工资汇总分配表)等凭证按产品成本对象归集确定;而标准成本是以产品标准总工时乘以标准工资率计算出来的。直接人工的标准成本记入“在产品”帐户的借方,实际成本记入“工资”帐户的贷方。实际成本与标准成本的差额记入差异帐户的借方或贷方。直接人工成本差异可以分为“人工效率差异”和“工资率差异”两个帐户。

3. 变动制造费用。变动费用的实际发生数,根据有关凭证记入“变动制造费用”帐户的借方;而变动费用的标准成本是以产品标准总工时乘以变动费用率计算出来的。变动费用的标准成本记入“在产品”帐户的借方,产品应负担的实际变动费用,记入“变动制造费用”帐户的贷方。实际成本与标准成本之间的差额,记入差异帐户的借方或贷方。变动制造费用差异可以分

为“变动费用效率差异”和“变动费用耗费差异”两个帐户。

4. 固定制造费用。固定制造费用的实际发生数,根据有关凭证记入“固定制造费用”帐户的借方;而标准成本是以产品标准总工时乘以固定费用分配率计算出来的。标准成本记入“在产品”帐户的借方,产品应负担的实际固定费用记入“固定制造费用”帐户的贷方,差额则记入差异帐户的借方或贷方。固定制造费用可以分为“固定费用产量差异”和“固定费用耗费差异”两个帐户。

5. 产品完工入库。月份完工产品,按标准成本(即实际完工产量×产品标准单位成本)从“在产品”帐户的贷方转入“产成品”帐户的借方,余额是在产品的标准成本。

6. 结转销售成本。出售的产成品,按销货收入借记“应收款”等帐户,贷记“销售”帐户;按标准成本借记“销货成本”帐户,贷记“产成品”帐户。

最后,将“销售”、“销货成本”帐户的记录转入“损益”帐户,以确定按标准成本计算的利润或亏损。

(四) 成本差异的处理方法

上述各成本差异帐户所反映的数额,有的在贷方,表示差异在有利的方向;有的在借方,表示差异在不利的方向。这些差异应通过借贷双方相互抵销的方法,来确定成本差异的净额。贷方大于借方,反映有利成本差异净额;借方大于贷方,反映不利成本差异净额。

在标准成本法下,成本差异净额一般是列示在供内部使用的月份损益表(见附表)上,作为销货毛利的调整项目,增减销货毛利。在年终结算时,成本差异净额必须全部结清,如果差异净额不大,可全部转入销货成本,即增加或减少销货成本;如果差异净额较大或库存产品较多,应将差异按照比例进行分配,转入“在产品”和“产成品”等帐户,把各帐户的余额由标准成本调整为实际成本。

损益表
年月

| 行次 | 项 目 | 金 额 |
|----|-------------------|-----|
| 1 | 销货收入 | |
| 2 | 减:销货成本(标准) | |
| 3 | 销货毛利(标准)(1-2) | |
| 4 | 加:有利成本差异净额 | |
| 5 | 减:不利成本差异净额 | |
| 6 | 销售利润(实际)(3+4或3-4) | |