



专业·领先·增值

# 成本管理及差异分析



更多资讯请关注  
肆大CMA微信

胡威

肆大会计资深培训师

# 成本管理及其差异分析

## 成本管理 及差异分 析

### 产品成本 分类及计 算

- 产品成本概念
- 产品成本的分类
- 产品成本计算基本步骤
- 产品成本计算制度
- 例外管理

### 产品成本 归集与分 配

- 直接费用的归集
- 间接费用的归集
- 完工产品和在产品的成本分配

### 标准成本的 差异分析

- 标准成本的种类
- 标准成本的差异分析

# 产品成本

## ➤ 成本的概念及分类

成本是为了达到特定目的所失去或放弃资源的价值牺牲，它可以用货币单位加以衡量。

### ● 成本与费用的区别：

- ✓ 成本有特定的对象，费用没有特定的对象，而与时期相联系
- ✓ 成本可以定义为对象化了的费用，费用也可以定义为耗费了的资本成本

### ● 产品成本的分类

- ✓ **按经济用途分类**：生产经营成本分为生产成本、销售费用和管理费用。其中生产成本包括4个成本项目：直接材料、直接人工、燃料和动力费、制造费用
- ✓ **按转为费用的方式分类**：可分为产品成本和期间成本。产品成本是指可计入存货价值的成本，包括按特定目的分配给一项产品的成本总和。期间成本是指不能经济合理地归属于特定产品。

# 产品成本

## ➤ 产品成本计算制度的类型

产品成本制度是为了加强企业产品成本核算工作，保证产品成本信息真实、完整。

### ● 实际成本与标准成本制度

- ✓ **实际成本制度**：计算产品的实际成本，是资产负债表“存货”和利润表“销售成本”的依据。
- ✓ **标准成本制度**：计算产品的标准成本，将产品标准成本和成本差异列入财务报表中

### ● 完全成本与变动成本制度

- ✓ **完全成本制度**：把生产制造过程的全部成本（直接材料、直接人工、制造费用）都计入产品成本
- ✓ **变动成本制度**：把变动成本计入产品成本（直接材料、直接人工、变动制造费用）计入产品成本，而将固定制造成本列为期间费用。

# 产品成本

## ➤ 产品成本计算制度的类型

### ● 产量基础成本与作业基础成本制度

- ✓ **产量基础成本制度**：以产量作为分配间接费用的基础，这种成本计算制度往往会夸大高产量产品的成本，而缩小低产量产品的成本，并导致决策错误。适合产量是成本主要驱动因素的传统加工业。
- ✓ **作业基础成本计算制度**：建立众多的间接成本集合，这些成本集合应具有“同质性”，即被同一个成本动因所驱动；间接成本的分配应以成本动因为基础；适合于新兴的高科技领域

# 产品成本的归集和分配

## ➤ 间接费用的归集与分配

- 通用分配公式：间接费用分配率 =  $\frac{\text{待分配的间接费用}}{\text{分配标准合计}}$
- 某产品应分配的间接费用 = 间接费用分配率 × 某产品的分配标准

辅助生产费用的主要分配方法：直接分配法、交互分配法、计划分配法

### ● 直接分配法

- ✓ 特点：不考虑辅助生产内部相互提供的劳务量，直接将各辅助生产车间发生的费用分配给辅助生产成本以外的各个受益单位或产品

- ✓ 计算公式：辅助生产的单位成本 =

$$\frac{\text{辅助生产费用总额}}{\text{辅助生产的产品或劳务总量（不包括辅助生产车间相互提供的产品或劳务）}}$$

- ✓ 各个部门应分配的费用 = 辅助生产的单位成本 × 该部门的耗用量

# 产品成本的归集和分配

## ➤ 间接费用的归集与分配

### ● 直接分配法

- ✓ 优点：各辅助生产费用只是对外分配，计算工作简便。当辅助生产车间相互提供产品或劳务量差异较大时，分配结果往往与实际不符。
- ✓ 适用范围：只适用在辅助生产内部相互提供产品或劳务不多、不进行费用的交互分配对辅助生产成本和产品制造成本影响不大的情况

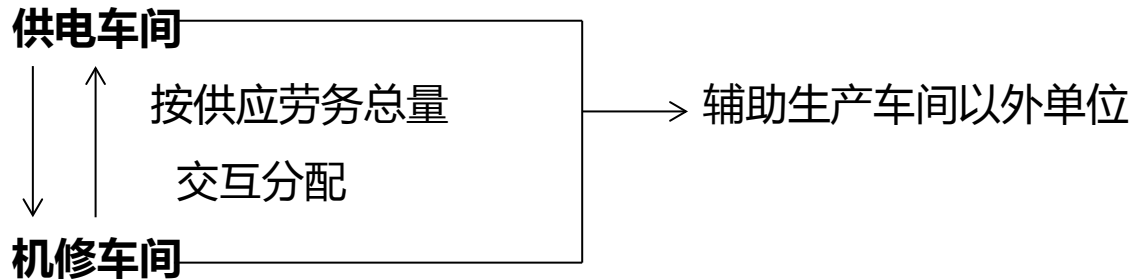
### ● 交互分配法

- ✓ 特点：进行两次分配：首先，在各辅助生产车间之间进行一次交互分配；然后将各辅助生产车间交互分配后的实际费用，对辅助生产车间以外的各受益单位进行分配。
- ✓ 对外交互分配率=辅助生产费用总计/辅助生产提供的总产品或劳务总量
- ✓ 对外分配率=（交互分配前的成本费用+交互分配转入的成本费用-交互分配转出的成本费用）/对辅助生产车间以外的其他部门提供的产品或劳务总量

# 产品成本的归集和分配

## ➤ 间接费用的归集与分配

### ● 交互分配法



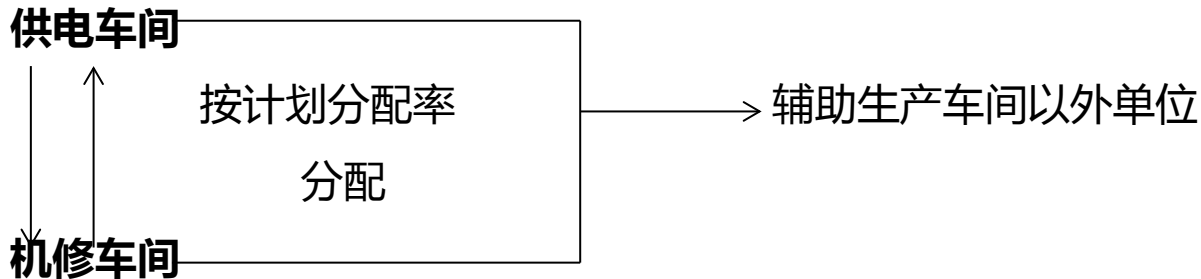
- ✓ 优缺点：辅助生产内部相互提供产品或劳务全都进行了交互分配，从而提高了分配结果的正确性。但各辅助生产费用要计算两个单位成本（费用分配率），进行两次分配，因而增加了计算工作量



# 产品成本的归集和分配

## ➤ 间接费用的归集与分配

### ● 计划分配法



- ✓ 辅助生产为各受益单位提供的劳务，都按照劳务的计划单位成本进行分配。辅助生产车间实际发生的成本与按计划单位分配转出的费用之间的差额全部计入管理费用。
- ✓ **实际成本 = 辅助生产成本归集的费用 + 按计划分配率分配转入的费用**
- ✓ **成本差异 = 实际成本 - 按计划分配率分配转出的费用**

# 完工产品和在产品成本分配方法

## ➤ 分配原理

月初在产品+本月发生生产费用=本月完工产品成本+月末在产品成本

### ● 分配方法

#### 1. 倒挤法

本月完工产品成本=月初在产品成本+本月发生生产费用-月末在产品成本

#### 2. 分配法

统一公式

$$\left\{ \begin{array}{l} \text{分配率} = \frac{\text{待分配的费用}}{\text{完工产品分配标准} + \text{月末在产品分配标准}} \\ \text{本月完工产品成本} = \text{分配率} \times \text{完工产品的分配标准} \\ \text{月末在产品成本} = \text{分配率} \times \text{月末在产品的分配标准} \end{array} \right.$$

# 完工产品和在产品成本分配方法

## ➤ 约当产量法（适用月末在产品数量变动较大，原材料费用在产品成本中所占比重不大）

### ● 计算公式

✓ 月末在产品约当产量 = 月末在产品数量 × 完工程度

✓ 分配率（单位成本） =  $\frac{\text{月初在产品成本} + \text{本月发生生产费用}}{\text{产成品产量} + \text{月末在产品约当产量}}$

✓ 产成品 = 分配率 × 产成品产量

✓ 月末在产品成本 = 分配率 × 月末在产品约当产量

### ● 完工程度的计算

✓ 分配工资、制造费用完工程度（累计工时法）：

✓ 某道工序完工程度 =  $\frac{\text{前面各道工序工时定额之和} + \text{本道工序工时定额} \times \text{本道工序平均完工程度}}{\text{完工产品分配标准} + \text{月末在产品分配标准}}$

✓ 分配原材料完工程度

✓ 若原材料在生产一开始时一次投入，在产品无论完工程度如何，都应和完工产品同样负担材料费用，即在产品原材料完工程度为100%。

# 产品成本计算方法

## ➤ 产品成本三种基本方法

- 根据不同的企业，其生产过程有不同的特点，其成本管理的要求，对成本计算的具体方法带来了的影响。也就是说，只有根据企业生产的特点和成本管理的要求，选择不同的成本计算方法，才能正确地计算产品成本。
- 不同的企业，按生产工艺过程和生产组织的不同，可以分为不同的类型，产品成本可以分为：品种法、分批法、分步法。

# 产品成本计算方法

## ✓ 产品成本三种基本方法

基本方法	适用范围	成本计算对象	成本计算期	完工在产品划分
<b>品种法</b>	大量大批的单步骤生产计算产品成本的多步骤生产	产品品种	一般定期计算产品成本，成本计算期与会计核算报告期一致	如果月末有在产品，要将生产费用在完工产品和在产品之间进行分配
<b>分批法</b>	单件小批类型的生产	产品的批别	成本计算期与产品生命周期基本一致，而与会计核算报告期不一致	一般不存在完工产品与在产品之间分配费用的问题
<b>分步法</b>	大量大批的，管理上要求按照生产步骤计算产品成本的多步骤生产	各种产品的生产步骤	一般定期计算产品成本计算期与会计核算报告期一致	月末需将生产费用在完工产品和在产品之间进行分配；

# 标准成本

## ➤ 标准成本的定义

- 标准成本是通过精确的调查、分析与技术测定而制定的，用来评价实际成本、衡量工作效率的一种目标成本。
  - ✓  $\text{成本标准} = \text{单位产品标准成本} = \text{单位产品标准消耗量} \times \text{标准单价}$
  - ✓  $\text{标准成本总额} = \text{实际产量} \times \text{单位产品标准成本}$
- 标准成本的种类
  - ✓ 按其制定所根据的生产技术和经营管理水平：最优的生产条件下的理想标准成本和效率良好的条件下的正常标准成本。
  - ✓ 按适用期：现行的标准成本和基本标准成本

# 标准成本

## ➤ 标准成本的制定

- 制定标准成本，通常首先确定直接材料和直接人工的标准成本，其次确定制造费用的标准成本，最后确定单位产品的标准成本。制定时，无论是哪一个成本项目，都需要分别确定其用量标准和价格标准，两者相乘后得出单位产品的标准成本。

成本项目	用量标准	价格标准
直接材料	单位产品材料消耗量	原材料单价
直接人工	单位产品直接人工工时	小时工资率
制造费用	单位产品直接人工工时	小时制造费用分配率

# 标准成本的差异分析

## ➤ 差异是管理层评估实际结果与计划数不同的分析起点

- 组织内部的效益或效果可能导致差异。没有差异的计算，预测就没有意义，因为它无法对后续的预算进行调整。

---

差异 = 实际收益 - 计划收益或者 ( 实际成本 - 计划成本 )

### 有利差异：

- 实际收益大于计划收益
- 实际成本低于计划成本

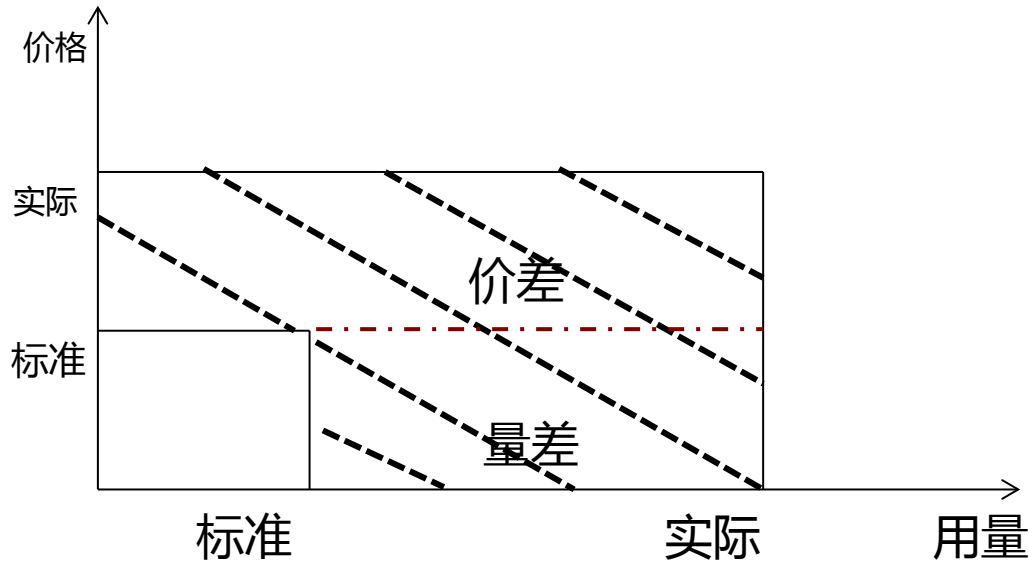
### 不利差异：

- 实际收益小于计划收益
- 实际成本高于计划成本



# 标准成本的差异分析

## ✓ 变动成本差异分析



- 价格差异是反映由于直接材料、直接人工和变动性制造费用等要素实际价格水平与标准价格水平不一致而产生的成本差异。价差=实际数量×（实际价格-标准价格）
- 用量差异是反映由于直接材料、直接人工和变动性制造费用等要素实际用量消耗与标准用量消耗不一致而产生的成本差异。量差=（实际数量-标准价格）×标准价格

# 标准成本的差异分析

## ✓ 直接材料、直接人工、变动成本差异

### 直接材料差异：

价格差异 = 实际投入量 × ( 实际价格 - 预算价格 )

数量 ( 效率 ) 差异 = 预算价格 × ( 实际投入 - 预算投入 )

### 直接人工差异：

价格差异 = 实际工时 × ( 实际工资 - 预算工资 )

效率差异 = 预算工资 × ( 实际工时 - 预算工时 )

### 变动成本差异：

变动间接费用开支(或价格)差异 = 实际变动间接费用 - (成本动因的实际数量 × 标准变动间接费用分摊率)

变动间接费用效率差异 = (成本动因的实际耗用量 × 标准成本动因分配率) - (成本动因的标准耗用量 × 标准成本动因分配率)

# 标准成本的差异分析

## ✓ 固定间接费用差异

固定间接费用的计算需要知道三个量：

- 本期实际发生的固定间接费用。
- 预算的固定间接费用，预算的固定间接费用使用的是静态预算中设置的准量。
- 固定间接费用的标准成本。

固定间接费用的**开支差异**和**固定间接费用的能量差异**

- **固定间接费用的开支差异**=实际的固定间接费用-预算的固定间接费用
- **固定制造费用能量差异**=固定制造费用预算数-固定制造费用标准成本
- 固定间接费用开支差异表明预算程序有缺失或有失误，以致未能预测到某些固定成本的变化。不利开支差异也可能源于对部门开支的控制不当，或源于事故和预期外的检修

# 标准成本的差异分析

【例题】甲公司上个月预算生产30,000件产品，成本部门预计需要15,000吨原材料，原材料价格为0.74元/磅。最终，甲公司实际生产31,000件产品，每件用0.48磅原材料，原材料价格0.76元/磅。那么，直接材料效率差异是( )

- A. 580,不利差异
- B. 459, 有利差异
- C. 1,040, 不利差异
- D. 2,185, 有利差异

【答案】 B

直接材料效率差异= ( 31,000×0.48-30,000×0.5 ) ×0.74=-458.8

# 标准成本的差异分析

## ➤ 固定间接费用差异（三因素分析法）

- 开支差异的计算与二因素分析法相同。不同的是将二因素法中的“能量差异”进一步分为两个部分：一部分是实际工时未达到生产能量而形成的闲置能量差异；另一部分是实际工时脱离标准工时而形成的效率差异。公式如下：

- ✓ 固定间接费用的**效率差异**=预算的固定间接费用-分摊的固定间接费用
- ✓ 固定间接费用**产量差异**=固定间接费用开支差异-分摊的固定间接接费用

# 肆大会计互动平台

- 肆大官方网站：<http://cpa.staracc.net/>
- 肆大CMA网校：<http://www.gfedu.cn/cma>
- 肆大CMA微博：注册管理会计师-CMA
- 肆大CMA微信：肆大CMA

肆大CMA官方微信



肆大CMA官方微博



肆大官方网校

