

标准成本法

——应用指引第302号

主讲人：沈怀龙

📌 课程主要内容：标准成本法的含义，料、工、费标准成本的制定，成本差异与动因分析

📌 课程适宜对象：初、中级人员



1. 理解标准成本的含义以及实施标准成本的优缺点
2. 熟悉料、工、费标准成本的制定
3. 掌握成本差异计算与动因分析

目录CONTENTS

- 一、标准成本法框架
- 二、标准成本法内容
- 三、案例讲解
- 四、要点回顾





01

标准成本法框架

A医药公司同时从事医药分销和零售，分销核算是按成本加成法；零售店统一管理，核算是按进销差价法（35%），2019年末库存商品明细表（单位：万元）

名称	进货成本	零售价格	进销差价	备注
总部仓库	1200	***	***	
零售药店	325	500	175	

1. 公司内部调拨

借：库存商品--零售店 500

贷：库存商品--总部 325

商品进销差价 175

2. 药店出售（不考虑税的问题）

借：银行存款 500

贷：主营业务收入--零售店 500

3. 结转成本

借：主营业务成本--零售店 500

贷：库存商品--零售店 500

4. 调进销差价

借：商品进销差价 175

贷：主营业务成本--零售店 175

成本管理

应用指引第300号---成本管理

应用指引第301号---目标成本法

应用指引第302号---标准成本法

应用指引第303号---变动成本法

应用指引第304号---作业成本法

标准成本法

---应用指引302号

第一章 总则

第二章 应用环境

第三章 应用程序

第四章 工具方法评价

第五章 附则



02

标准成本法内容



标准成本法含义

企业以预先制定的标准成本为基础，通过标准成本与实际成本的比较，计算和分析成本差异，揭示成本差异动因，进而实施成本控制，评价经营绩效的成本管理方法

- 标准成本，在正常的生产技术和有效的经营管理条件下，企业经过努力应当达到的产品成本水平
- 成本差异，指实际成本与相应标准成本之间的差额

总则 (第一章)

标准成本法种类

- **理想标准成本**：以现有生产经营条件处于**最优**状态为基础确定的最低水平的成本。这种标准太高，很难实现，可以作为成控制的战略目标，不宜作为日常成本控制的标准。
- **正常标准成本**：是以现有生产经营条件处于**正常状态**为基础确定的标准成本。经过努力可达到的成本，可以作为日常成本控制的标准。
- **基本标准成本**，是以某一特定年份的生产经营条件为基础制定的标准成本，可以作为各期成本比较的基础，不宜作为日常控制和考核标准。

总则 (第一章)

标准成本法目标

通过标准成本与实际成本的比较，揭示和分析标准成本与实际成本之间的差异，并按例外管理原则，纠正不利差异，保持有利差异，以提高工作效率，不断改善产品成本

标准成本法适用对象

一般适用于产品及生产条件相对稳定或生产流程与工艺标准化程度较高的企业（非生产企业参考）

应用环境 (第二章)

一般要求

《成本管理指引》的一般要求

个性化要求

- 稳定的外部市场环境，市场对产品的需求相对稳定
- 建立跨部门团队，负责标准成本的制定，充分体现“业财融合”思维
- 及时、准确获得相关信息，企业能够取得标准成本制定所需要的各种财务和非财务信息（生产型/非生产型）

1.确定应用对象

2.制定标准成本

3.确定直接材料
标准成本

4.确定直接人工
标准成本

5.确定制造费用
标准成本

应用程序
(第三章)

6.实施过程控制

7.进行成本差异
计算与动因分析

8.关注重点差异
并提出改进措施

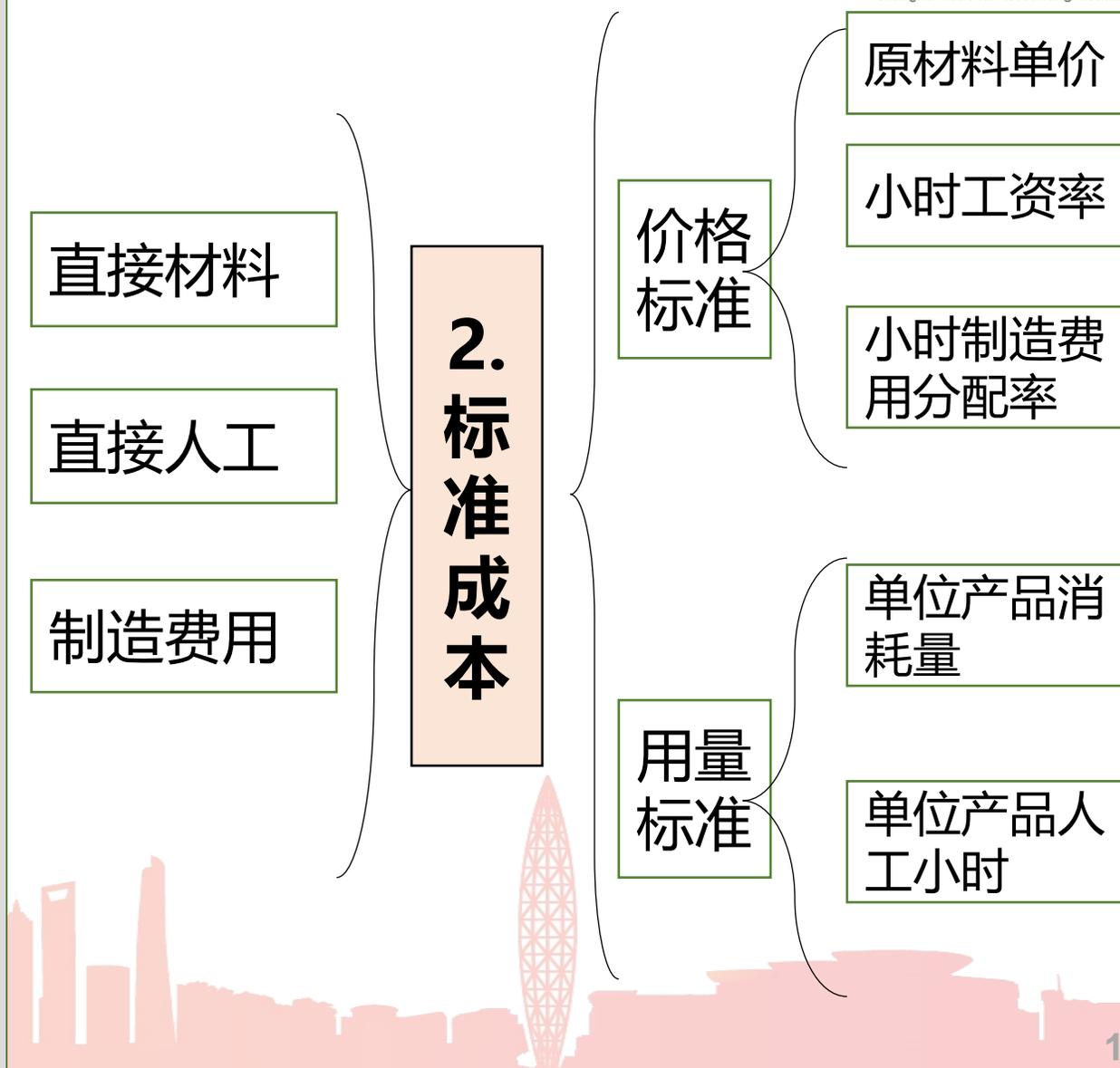
9.修订与改进标
准成本

● 制定标准成本依据

- 企业经验数据
- 市场上的行业标杆
- 实地测算的结果 (适合自己的)

● 制定标准成本程序

- 就不同的成本或费用项目，分别定消耗量标准和价格标准
- 确定每个成本或费用项目的标准成本
- 汇总不同成本项目的标准成本，确定产品的标准成本



● 直接材料标准成本含义

- 直接用于产品生产的材料标准成本
- 标准用量（生产、技术、**财务**、信息）
- 标准单价（采购、**财务**、生产、信息）

● 制定直接材料标准成本程序

- 根据产品图纸等技术文件列出所需的各种材料以可能的替代材料，说明材料种类、质量以及库存情况
- 在对过去用料经验记录分析基础上，采用过去用料的平均值、最高值与最低值的平均数、最节省数量、实际测定数或技术分析数据等，制定标准用量

● 直接材料标准成本计算公式

- 直接材料标准成本 = 单位产品的标准用量 × 材料的标准单价

直接材料标准成本制定过程

H公司
产品需
要耗用
A、B
两种原
料，需
要确定
标准成
本

	A材料	B材料
用量标准（千克）		
单位产品耗用量	5.00	4.00
材料正常损耗	0.50	0.30
预计废（次）品耗用料量	0.30	
标准用量（千克）	5.80	4.30
价格标准（元）		
发票价格	3.00	4.00
运杂费及其他相关费用	0.60	0.90
减：现金折扣	-0.09	-0.06
标准价格	3.51	4.84
直接材料标准成本（元）	20.358 (5.80×3.51)	20.812 （4.30×4.84）
单位产品直接材料标准成本	41.17	

●直接人工标准成本含义

- 直接用于产品生产的人工成本标准
- 工时标准（生产、技术、**财务**、信息）
- 标准工资率（HR部门）

●直接人工标准成本计算公式

- 直接人工标准成本=单位产品的标准工时X小时标准工资率

直接人工标准成本制定过程

单位产品标准工时 (小时)	2.00
其中：单位产品直接耗用工时 (小时)	1.50
预计员工所需休息时间 (小时)	0.10
预计设备故障维修停工时间 (小时)	0.40
标准工资率 (元/小时)	6.00
单位产品直接人工标准成本 (元)	12.00 (2.00 × 6.00)

● 变动制造费用含义

- 指通常随产量变化而成正比例变化的制造费用
- 标准用量，选择需考虑用量与成本的相关性
- 标准价格，可以是燃料、动力、辅料等标准价格，也可是小时标准工资

● 变动制造费用项目标准成本计算公式

- 变动制造费用项目标准成本 = 变动制造费用项目的标准用量 × 变动制造费用项目的标准价格

变动制造费用弹性预算

生产量水平（直接人工小时）	10,000	12,000	14,000
变动制造费用（元）			
间接人工	10,000	12,000	14,000
物料用品	2,800	2,690	3,190
设备维修	920	1,060	1,270
其他费用	300	450	520
合计	14,020	16,200	18,980

假设A公司的制造费用分配基础为直接人工小时。基于12000小时的生产量水平：

变动制造费用分配率=16200÷12000=1.35（元/小时）

如果生产单位产品耗用的标准工时数为2.00小时，则有：

变动制造费用标准成本=2.00×1.35=2.70元

● 固定制造费用含义

- 在一定产量范围内，费用总额不随产量变化而变化，保持固定不变
- 一般按费用构成的项目实行总量控制
- 通过计算标准分配率，将固定制造费用分配至单位产品，形成标准成本

● 固定制造费用的确定程序

- 依据项目构成特性，测算确定各固定制造费用构成项目的标准成本
- 汇总各固定制造费用项目的标准成本，得到固定制造费用的标准总成本
- 确定固定制造费用的标准分配率（单位产品工时÷预算总工时）。预算工时，指由预算产量和单位工时标准确定的总工时

固定制造费用标准成本=总成本×标准分配率

固定制造费用弹性预算

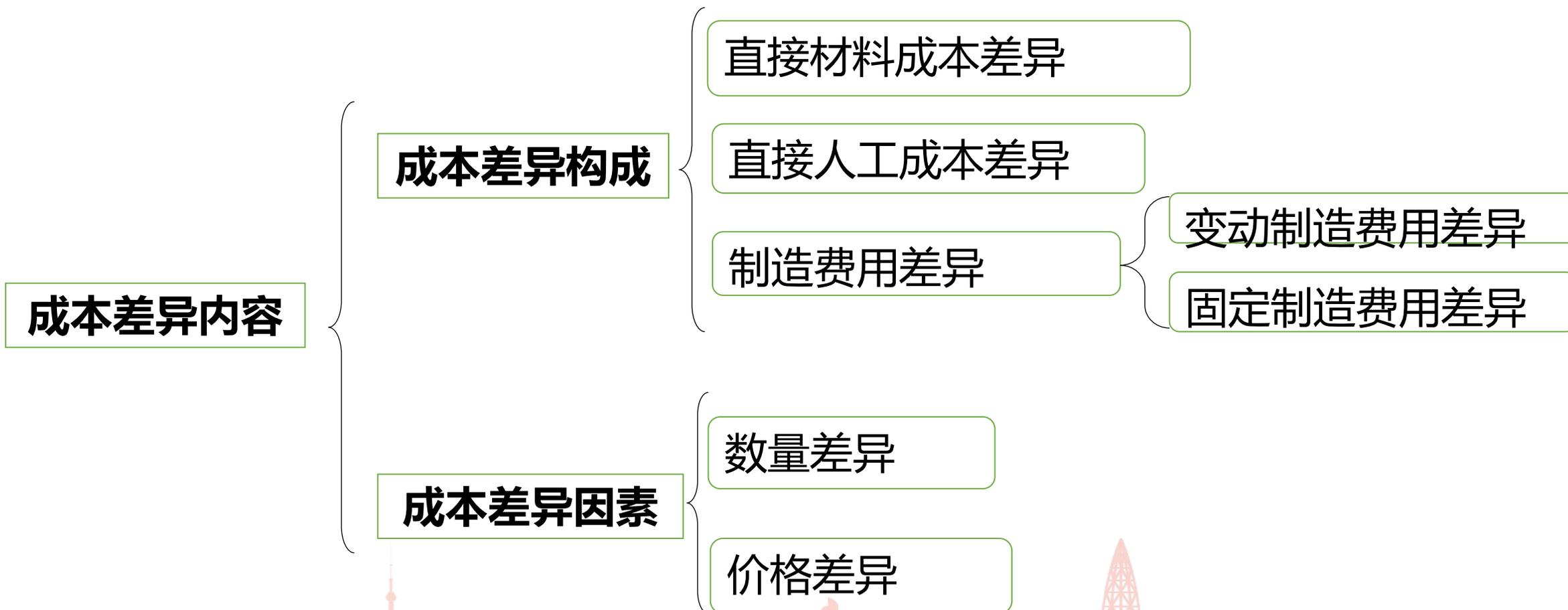
固定制造费用	金额（元）
管理人员工资	6,350
保险费	1,500
设备折旧	940
税金	260
厂房折旧	790
合计	9,840

- 结合变动制造费用弹性对算数据，基于12,000小时的生产量水平，固定制造费用分配率= $9,840 \div 12,000 = 0.82$ （元/小时）
- 固定制造费用标准成本=单位产品标准工时×固定制造费用分配率= $2.00 \times 0.82 = 1.64$ 元
- 所以，基于直接人工为12,000小时的生产量，H公司单位产品制造费用标准成本= $2.7 + 1.64 = 4.34$ 元
- 综上，H公司单位产品标准成本为57.51元，具体见下表

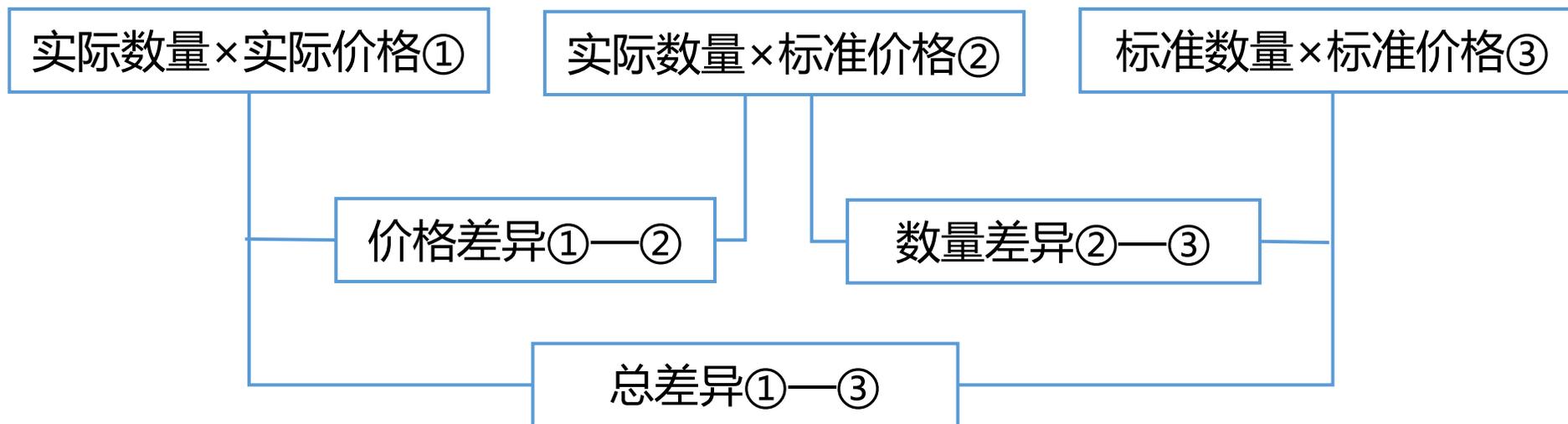
H公司单位产品标准成本汇总

成本项目	金额（元）
直接材料	41.17
直接人工	12.00
制造费用	
变动制造费用	2.70
固定制造费用	1.64
合计	57.51

H公司单位产品标准成本为57.51元



成本差异计算分析的一般模式



①-②为价格差异，即： $\text{价格差异} = \text{实际数量} \times \text{实际价格} - \text{实际数量} \times \text{标准价格}$
 $= \text{实际数量} \times (\text{实际价格} - \text{标准价格})$

②-③为数量差异，即： $\text{数量差异} = \text{实际数量} \times \text{标准价格} - \text{标准数量} \times \text{标准价格}$
 $= (\text{实际数量} - \text{标准数量}) \times \text{标准价格}$

- **直接材料成本差异** = 实际成本 - 标准成本
= 实际耗用量 × 实际单价 - 标准耗用量 × 标准单价
- 直接材料成本差异 = 直接材料价格差异 + 直接材料数量差异（价差与量差）
- 直接材料价格差异 = 实际耗用量 × (实际单价 - 标准单价)（当期量 × 价差）
- 直接材料数量差异 = (实际耗用量 - 标准用量) × 标准单价（量差 × 基期价）

假设M公司只生产和销售Y产品一种产品。2019年3月直接材料成本差异分析如下：

	用量（千克） ①	单价（元） ②	金额（元） ③=①×②	备注
标准成本	15,000	4.00	60,000	
实际成本	14,740	4.05	59,697	
直接材料成本差异	$59,697 - 60,000 = -303$			成本节约303元
直接材料价格差异	$14,740 \times (4.05 - 4.00) = 737$			不利差异
直接材料用量差异	$(14,740 - 15,000) \times 4.00 = -1,040$			有利差异
直接材料成本差异	$-1,040 + 737 = -303$			有利差异

- **直接人工成本差异** = 实际成本 - 标准成本
= 实际工时量 × 实际工资率 - 标准工时量 × 标准工资率
- 直接人工成本差异 = 直接人工工资率差异 + 直接人工效率差异（价差与量差）
- 直接人工工资率差异 = 实际工时量 × (实际工资率 - 标准工资率)（当期量 × 价差）
- 直接人工效率差异 = (实际工时量 - 标准工时量) × 标准工资率（量差 × 基期价）

假设M公司只生产和销售Y产品一种产品。2019年3月直接人工成本差异分析如下：

	工时数（小时） ①	工资率（元/小时） ②	金额（元） ③=①×②	备注
标准成本	5,200	11.80	61,360	
实际成本	5,000	12.60	63,000	
直接人工成本差异	$63,000 - 61,360 = 1,640$			成本超1,640
直接人工工资差异	$5000 \times (12.6 - 11.80) = 4000$			不利差异
直接人工效率差异	$(5000 - 5200) \times 11.80 = -2,360$			有利差异
直接人工成本差异	$4000 + (-2360) = 1,640$			不利差异

- **变动制造费用项目差异**=实际成本-标准成本

- =实际产量下实际变动制造费用 - 实际产量下标准变动制造费用

- =实际工时×变动制造费用实际分配率 - 标准工时×变动制造费用标准分配率

- = (实际工时 - 实际产量下标准工时) ×变动制造费用标准分配率+ (变动制造费用实际分配率 - 变动制造费用标准分配率) ×实际工时

- =**变动制造费用效率差异** (量差) +**变动制造费用耗费差异** (价差)

- **变动制造费用效率差异**

= (实际产量下实际工时 - 实际产量下标准工时) ×变动制造费用标准分配率

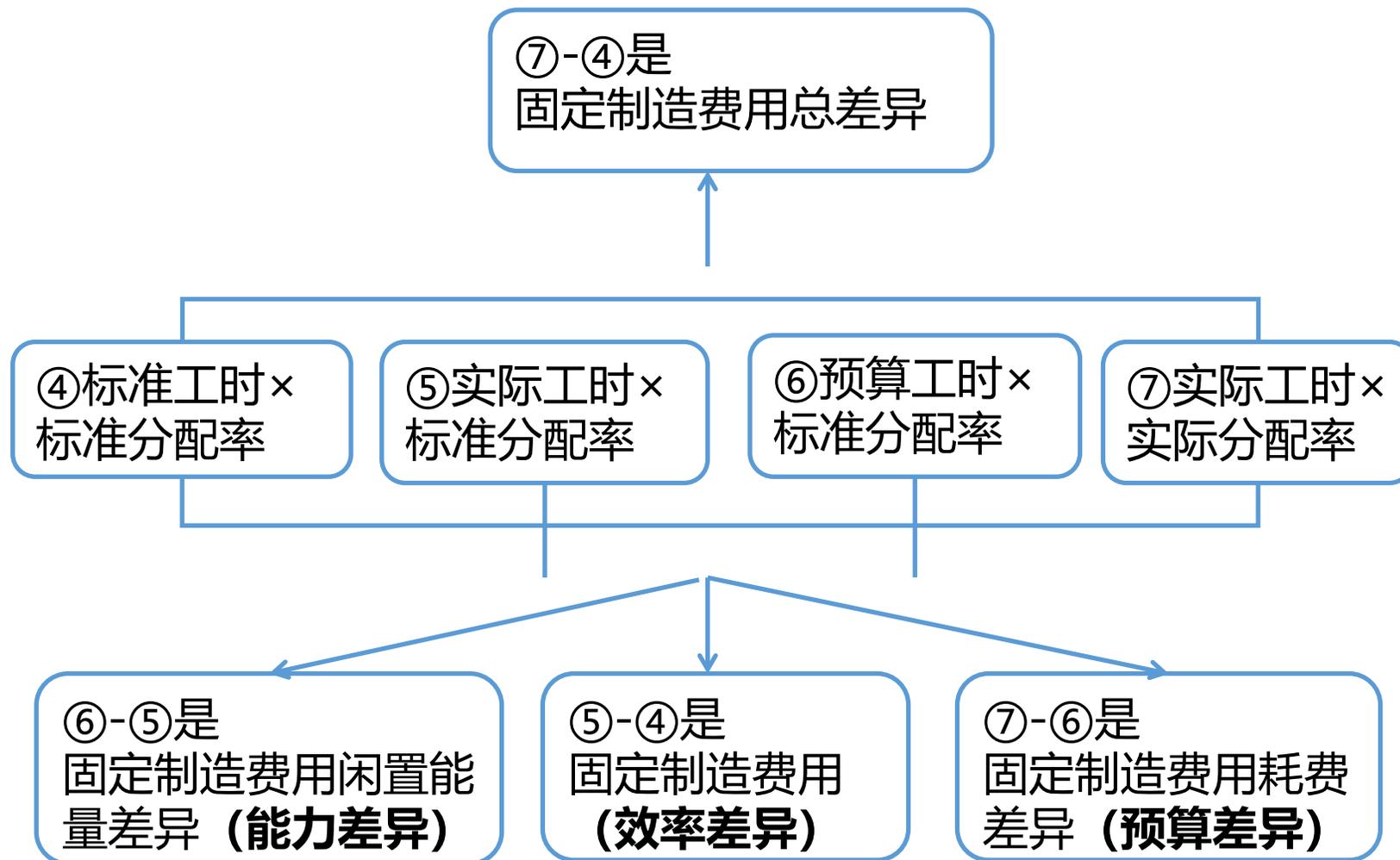
- **变动制造费用耗费差异**

= (变动制造费用实际分配率 - 变动制造费用标准分配率) ×实际产量下实际工时

假设M公司只生产和销售Y产品一种产品。2019年3月变动制造费用差异分析如下：

	工时数（小时） ①	分配率（元/小时） ②	金额（元） ③=①×②	备注
标准成本	1,200	6.00	7,200	
实际成本	1,300	5.80	7,540	
变动制造费用差异	$7540 - 7200 = 340$			成本超340
变动制造费用耗费差异	$1300 \times (5.80 - 6.40) = -260$			有利差异
变动制造费用效率差异	$(1300 - 1200) \times 6.00 = 600$			不利差异
变动制造费用差异	$-260 + 600 = 340$			不利差异

- **固定制造费用差异分析**，是指实际发生的固定制造费用与标准固定制造费用的差额。
- 固定制造费用是一个固定的数额，单位产品成本中负担的固定制造费用恰与产量的增减呈反比例变动，一般是用固定预算进行控制。
- 在**完全成本法**（变动成本法区别）下制定标准成本时，对于固定制造费用，应根据预算额和预算工时定出一个固定制造费用标准分配率。
- 固定制造费用标准分配率=预算固定制造费用÷预算工时
- 预算工时是根据企业或车间的正常生产能力，人为确定的工时总数
- 因生产能力的利用程度而使固定预算制造费用相对地超支或节约的数额称为**固定制造费用生产能力利用差异**。因此，在固定制造费用差异中，不仅包括像变动制造费用一般的耗费差异和效率差异，还包括**生产能力利用差异**，这三种差异的关系如下：



在上述关系中，预算工时是在编制预算时，根据企业正常生产情况，人为设定的工时总数；而标准工时是根据单位产品应耗用的工时标准计算得出的全部产品的工时标准。

标准工时=单位产品工时标准×产品实际产量

由上面的关系可以写出固定制造费用差异分析的公式如下：

(1) 固定制造费用效率差异 = 实际工时 × 标准分配率 - 标准工时 × 标准分配率
= (实际工时 - 标准工时) × 标准分配率 (**效率差异**)

(2) 固定制造费用生产能力利用差异 = 预算工时 × 标准分配率 - 实际工时 × 标准分配率
= (预算工时 - 实际工时) × 标准分配率 (**能力差异**)

(3) 固定制造费用耗费差异 = 实际工时 × 实际分配率 - 预算工时 × 标准分配率
= 实际固定制造费用 - 预算固定制造费用 (**预算差异**)

(4) 固定制造费用总差异 = 实际工时 × 实际分配率 - 标准工时 × 标准分配率
= 实际固定制造费用 - 标准固定制造费用
= 固定制造费用效率差异 + 固定制造费用生产能力利用差异 + 固定制造费用耗费差异

- 标准成本制度是通过“标准”来控制成本
- **标准成本报告**即是通过实际成本与标准成本的比较，并将其差异进行报告与信息反馈的以促使有关部门及时采取措施，控制成本，力求使实际费用支出不超过成本目标，达到降低产品成本的目的报告。
- 由于标准成本在核算之前制定，核算过程中其增减变动金额已清晰地将标准成本和成本差异分别列示，当某一项产品完工时，只需对高于或低于标准的各项差异做出相应处理，即可算出产品的实际成本。

- **假设M公司只生产和销售Y产品一种产品。2019年3月固定制造费用差异分析如下：**

➤ 固定制造费用预算成本	30,000元
➤ 固定制造费用实际发生成本	28,700元
➤ 预算直接人工小时	1,000小时
➤ 单位产品标准工时	0.01小时
➤ 固定制造费用标准分配率	30元/小时
➤ 预算产量	100,000件
➤ 实际产量	90,000件

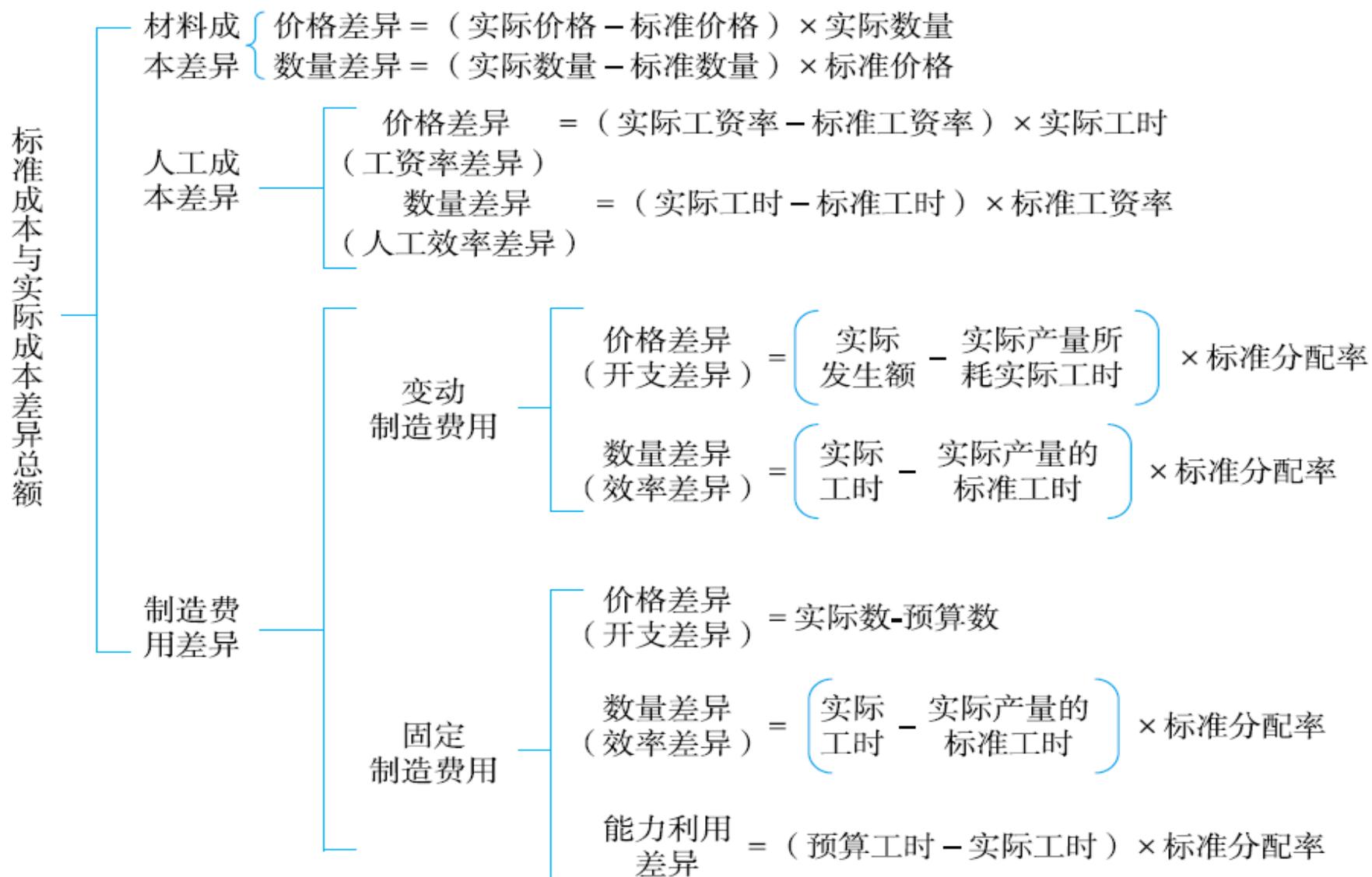
分析2019年3月固定制造费用差异：

- M公司固定制造费用实际发生额低于预算成本1,300元，形成有利差。
- M公司Y产品实际产量水平也低于预算产量，存在3,000元（ $10,000 \times 0.01 \times 30$ ）的固定制造费用无法分配，从而产生不利的能量差异3,000元
- 综合固定制造费用耗费差异与能量差异，固定制造费用差异总额为不利差异1,700元（ $-1,300+3,000$ ）
- 具体差异分析见下表：

M公司固定制造费用差异分析表 单位：元

固定制造费用预算成本	30,000	
固定制造费用实际发生额	28,700	
基于实际产量标准的固定制造费用	27,000 (30×0.01×90,000)	
固定制造费用差异	28,700-27,000=1,700	不利差
固定制造费用耗费差异	28,700-30,000= -1300	有利差
固定制造费用能量差异	30,000-27,000=3,000	不利差
固定制造费用差异	-1,300+3,000=1,700	不利差

成本差异分析基本方法就是将料、工、费差异分别分解为数量差异和价格差异



● 标准成本法优点

- 能够及时反馈各成本项目不同性质的差异，利于考核相关部门及人员的绩效
- 标准成本法的制定及其差异和动因的信息可以使企业预算的编制更为合理和可行，有利于企业的经营决策

● 标准成本法不足

- 要求产品成本标准比较准确、稳定，在使用条件上存在一定的局限性
- 对标准管理水平要求较高，系统维护成本较高
- 需要根据市场价格波动频繁更新，导致成本差异可能缺乏可靠性，降低成本控制效果



03

案例讲解

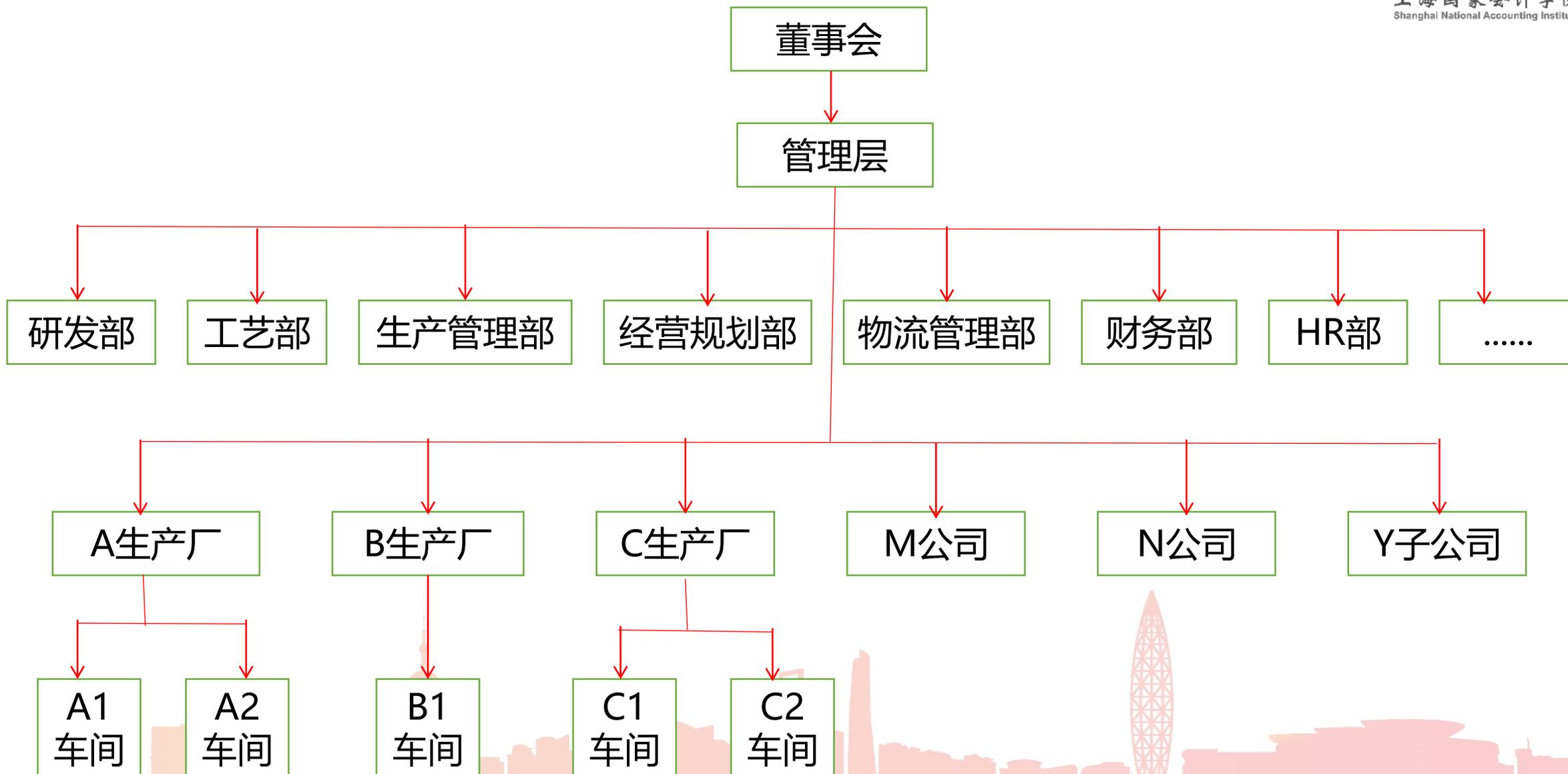


案例公司基本情况：

E公司是一家具有百年历史的制造型国有企业，主要生产中成药，以研发中心为平台，通过产学研结合，与国内30多家科研机构、院校和企事业单位建立了战略伙伴关系，形成了合作对象广泛、合作领域宽、合作层次深的开放型科研开发创新体系。

案例参考：《管理会计案例示范集》（案例示范3-6）

3-案例讲解: E公司组织架构



成本管理存在的主要问题

- 广度深度不够，未实现横向到边，纵向到底。成本中心为生产分厂，没有真正下沉到各车间、班组，各工序，专用工装，能源消耗没建立标准成本
- 标准成本先进性待提高。目前实施标准成本基于历史成本、定额成本制定

成本管理存在的主要问题

- 技术系统数据应用效率低。公司现有的计算机辅助工艺规划软件与标准成本系统不兼容，工艺路线资料在标准成本系统中需要再次手工录入，成本数据仍通过手工产品移转单据，归集。
- 财务部对成本确定“闭门造车”，根据历史成本制定标准成本，成本制定滞后，业财未融合
- 成本管理制度不适应新业务

选择标准成本法原因

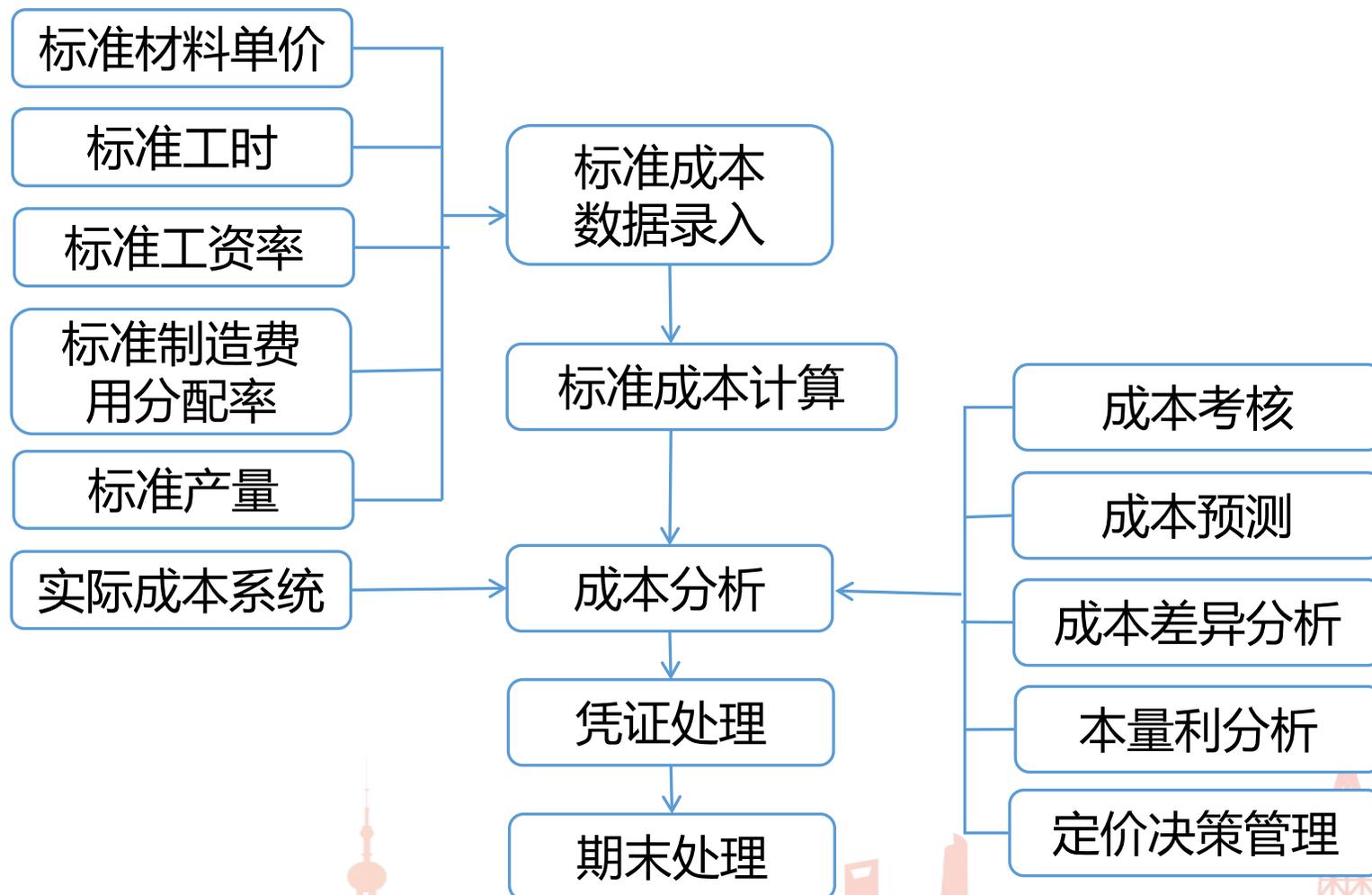
- 公司处于新的快速发展阶段，经济规模持续增长，粗放式成本管理造成资源浪费，公司在快速增长的同时并没有实现质量效益的同步增长
(2015年前后)

选择标准成本法原因

- 受国家宏观经济政策和国内经济下行压力加大影响，公司主要原材料价格上涨，劳动力成本上升，融资成本上升，传统成本管理方式无法适应公司当前发展要求
- 以业财融合，由事后到事前、事中、事后连动，实现对公司价值链的全程管控，实现企业的价值创造

- **标准成本体系的构建--建立组织保障体系**

- **标准成本法实施领导小组**：总会计师为组长，相关部室负责人为组员，审定实施方案，协调推进工作及重大事项决策，对实施进度监督和**考核**
- **成立专工作推进小组**：财务部组织各相关业务部门具体负责标准成本法工作推时
- **制定具体实施方案**：部门职责、确定成本中心、标准化的收集和制定、信息化平台整体构建与实施、标准成本法培训、标准成本法制度建设.....



- **标准成本体系的构建--制定试点产品标准成本（先试点再推广）**
- **试点产品确定：**选取近2年销量稳定，出货量大、价值相对高，原材料成本占整个产品成本的70%以上的4种产品作为标准成本试点产品
- **确定标准成本制定方法：**以定额成本为基础，考虑产品实际制造过程中影响资源耗费的各种因素，结合历史数据与**实际生产条件**来确定直接材料、直接人工、制造费用的标准成本

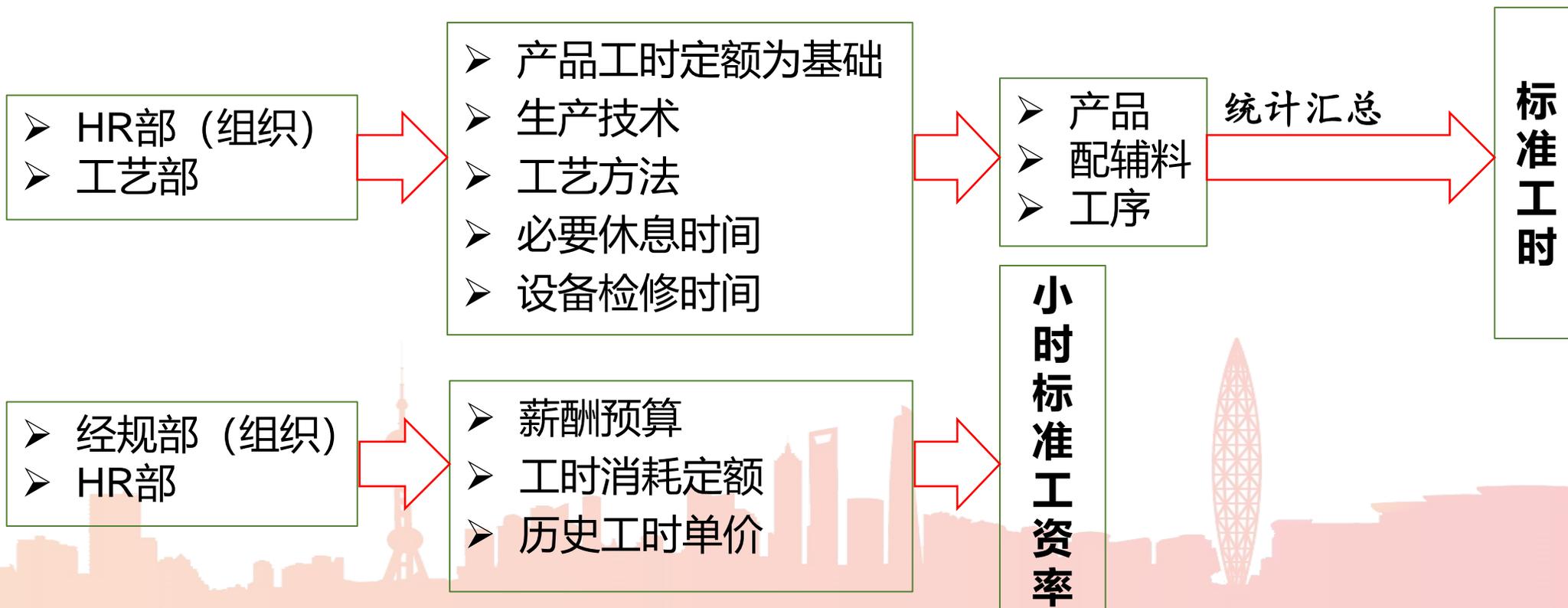
● 标准成本体系的构建--直接材料标准成本的制定

单位产品直接材料标准成本 = \sum 每种材料标准用量 \times 该种材料标准单价



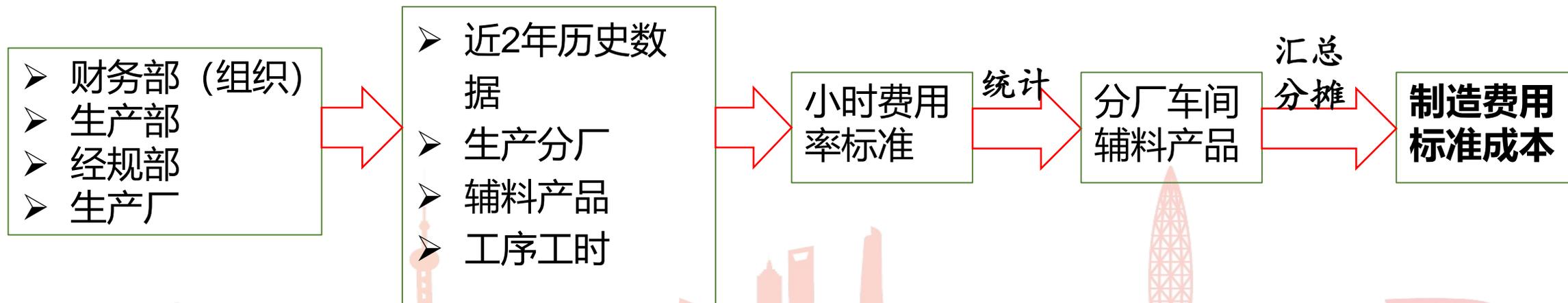
● 标准成本体系的构建--直接人工标准成本的制定

单位产品直接人工标准成本=单位产品的标准工时×小时标准工资率

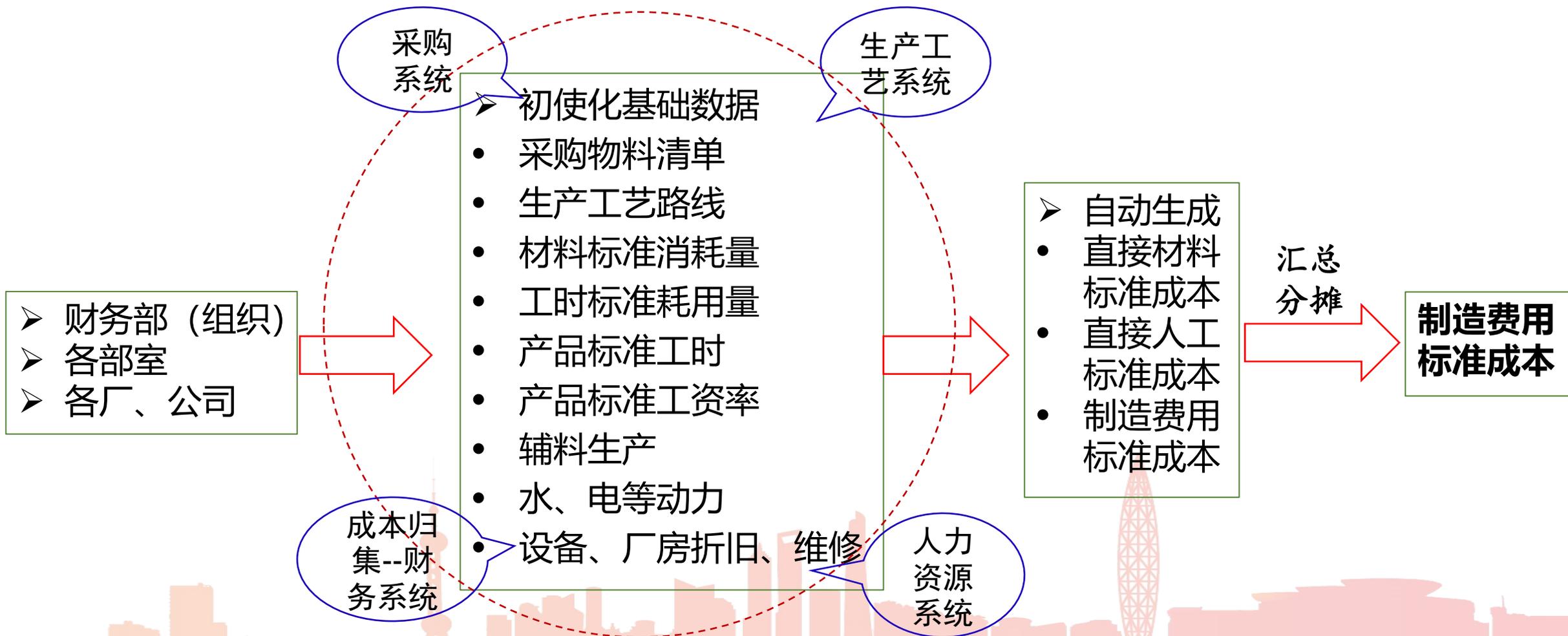


● 标准成本体系的构建--制造费用标准成本制定

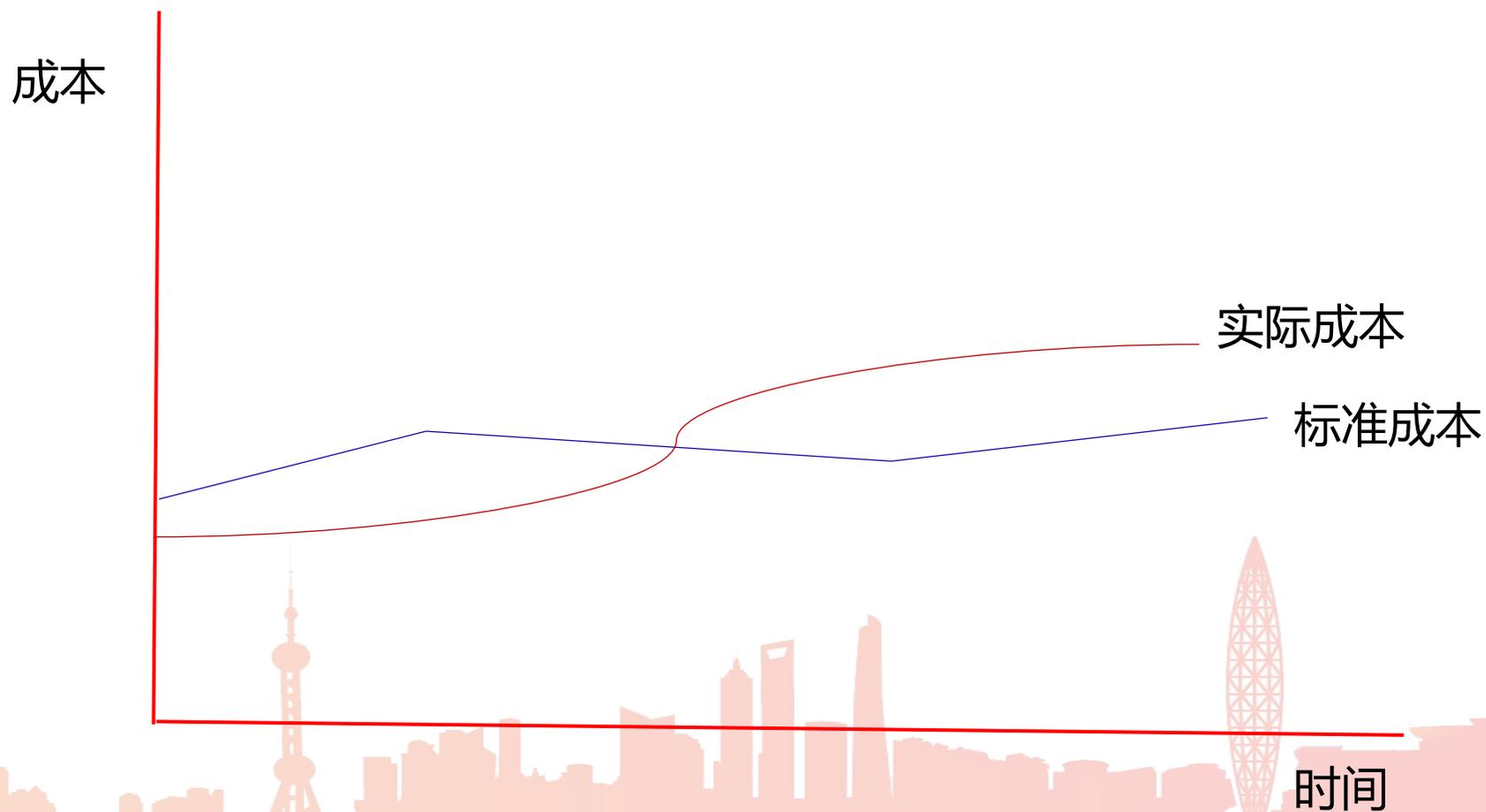
单位产品直接人工标准成本=单位产品的标准工时×小时标准工资率



● 标准成本体系的构建--搭建标准成本信息化平台



● 标准成本体系的构建--成本控制与差异分析



● 实施标准成本法取得成效

- 促进业务与财务融合，业务的规范化和精准化，财务的事前介入，提升价值创造力
- 2015年营业成本占营业收入比重同比降低0.67个百分点
- 近三年利润年均增长率10.52%
- 提升预算编制的准确性和灵活性。以标准成本取代以往的历史成本，充分体现以业务配置资源，显著提高了预算编制的准性，科学性、可行性，真正发挥预算对生产经营的管控功能
- 为公司产品的报价提供合理的成本信息，为制定正确的价格决策提供了依据。

SNAI❤AFDI

04

要点回顾

不做假账

手容基

言月



● 标准成本法含义

是企业以预先制定的标准成本为基础，通过比较标准成本与实际成本，计算分析并揭示成本差异动因，进而实施成本控制、评价经营业绩的一种成本管理方法

● 标准成本的制定与实施

- 直接材料的制定与实施
- 直接人工的制定与实施
- 制造费用的制定与实施（变动/固定）

● 成本差异分析及动因揭示

- 直接材料标准成本差异分析
- 直接人工标准成本差异分析
- 制造费用成本差异分析
 - 变动制造费用成本差异分析
 - 固定制造费用成本差异分析

二分法

三分法



谢谢大家!

