



# 谈差异分析的发展

广西财经学院 张红云

**【摘要】** 本文主要探讨了差异分析的发展过程:在内容上,从成本差异分析向经营差异分析、价值差异分析发展;在因素分解上,从数量差异、质量差异分解向标准差异、经营差异分解发展;在手段与工具上,从成本差异分析表向分析框架图、预算或计划差异计算分析表发展。差异分析的发展为经营管理者提供了更加有效、全面的信息。

**【关键词】** 差异分析 经营差异 标准差异

差异分析是指通过差异揭示成绩或不足,做出评价,并找出差异产生的原因,为企业改进经营管理、实现价值创造指引方向的一种分析方法。在标准成本法下,差异分析主要是对企业的直接材料、直接人工和制造费用的差异进行分析研究,通过比较实际成本与标准成本为企业成本管理提供依据。对于差异分析,企业在经营管理和价值管理过程中,可以通过拓展其分析内容、完善其分解因素、改进其分析手段与方法等使其发挥更大的作用。

## 一、差异分析内容体系的发展

在标准成本法下,差异分析是以标准成本为基准,用实际成本数据从数量差异和质量差异两个方面分析材料成本、人工成本、变动制造费用和固定制造费用的差异及其形成的原因。为了充分发挥差异分析的作用,可以用预算或计划及其他标准作为基准,从经营角度对实际经营成果及其影响因素进行差异分析,为改善企业经营管理提供依据;也可以企业目前的经营成果与财务状况为基准,从价值创造的角度对经营改进、战略调整预期形成的价值增长及其影响因素进行差异分析,为企业实现价值创造提供依据。

1. 从成本差异分析到经营差异分析。成本差异分析以成本最小化为目标,而经营差异分析以利润最大化为目标。经营差异分析以利润差异或边际贡献差异为核心,在标准成本差异分析的基础上,增加销售差异和其他成本费用差异的分析,从而形成对企业整个经营过程的分析。

利润差异是指在完全成本法下实际利润与预算利润(或计划利润、标准利润)的差异,边际贡献差异则是指在边际成本法下实际边际贡献与预算边际贡献(或计划边际贡献、标准边际贡献)的差异。利润差异分析是通过销售差异分析和成本差异分析来展开的。销售差异分析是通过比较实际销售实现的经营成果与预算的经营成果来分析销售状况对企业经营成果的影响,衡量企业的经营成果时根据企业采用的是完全成本法还是边际成本法分别选择利润指标或边际贡献指标来计算。销售差异分析可从销售价格差异和销售数量差异两个方面展开。由于大多数企业经营、销售多种产品,销售数量差异还应进一步分解为结构性差异和纯销量差异,从而分别分析

两者对销售结构变动和纯销售数量变动的影响。结构性差异和纯销量差异可以按下面的公式进行计算。

$$\text{结构性差异} = \sum_{i=1}^n [(\text{实际销量} - \text{标准结构下的实际销量}) \times \text{标准单位利润或边际贡献}]$$

$$\text{纯销量差异} = \sum_{i=1}^n [(\text{标准结构下的实际销量} - \text{预算销量}) \times \text{标准单位利润或边际贡献}]$$

或:纯销量差异=(实际销量-预算销量)×加权平均标准单位利润或边际贡献。其中, $i=1,2,3,\dots,n$ ,表示不同的产品。

成本费用差异分析在直接材料、直接人工、制造费用等标准成本差异分析的基础上充分考虑了企业经营中发生的其他成本费用,如管理费用、销售费用、财务费用、研发费用等,研究它们的差异及其对企业经营的影响。对于某些企业特别是技术型企业来说,这些成本费用对企业经营的成败起着举足轻重的作用。

2. 从经营差异分析到价值差异分析。价值差异分析是以企业价值最大化为目标,以企业目前的经营成果和财务状况为基准,通过分析经营改进、战略调整所实现的企业价值及其与现有企业价值的差异,探寻企业价值创造的途径与方式。

成本差异分析和经营差异分析讨论的对象是实际成本与预算的差异,而价值差异分析讨论的对象是未来预期与目前实际的差异。前两者反映存在的问题、需改善的方面,后者反映改进的结果、价值创造的程度,对企业经营管理更加具有指导作用。

价值差异分析可通过经营改进差异分析、业务调整差异分析、财务调整差异分析以及三者依次组合形成的差异分析来展开。价值差异分析是从战略的角度研究分析企业价值创造的途径,并将结果直接导向企业价值的变化上。以上差异分析内容体系的发展变化可用图1表示。

## 二、差异分析因素分解的发展

差异分析是通过对差异产生的原因进行因素分解来研究差异的形成及其影响,进而对企业经营成效予以评价,对经营者业绩予以评定。在企业经营过程中,差异产生的原因有很多,归集起来主要有计划或预算不切实际、对经营状况的衡量

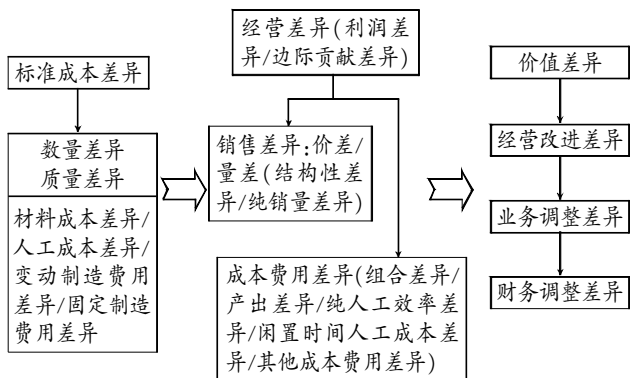


图 1

和记录不准确,以及随机性因素、经营性因素等。只有将它们进行有效的分离,才能合理地评价哪些是真正的成绩,哪些是客观必然的结果,哪些是真正可以挖掘的潜力,哪些是必须面对的现实。

传统的标准成本差异分析把差异分为数量差异和质量差异,把生产总成本差异分解为材料成本差异、人工成本差异、变动制造费用差异和固定制造费用差异,并进一步将材料成本差异分解为材料用量差异和材料价格差异,将人工成本差异分解为人工效率差异和工资率差异,将变动制造费用差异分解为耗费差异和效率差异,将固定制造费用差异分解为耗费差异、能力差异和效率差异,为成本管理提供了依据。但这些差异分析对于企业经营管理来说是不够的,有必要对差异因素的分解予以进一步深化与完善。

1. 进行材料成本差异分析时,若企业生产的产品需要两种以上的材料,则会出现实际使用材料的种类与数量和计划的标准不同,因此材料成本差异应进一步分解为组合差异和产出差异。组合差异是指实际使用的材料组合(比例)与计划的材料组合(比例)不同而产生的材料成本差异;产出差异是指实际材料投入的预期产出量与实际产品的产出量不同而产生的材料成本差异。前者反映使用材料的结构变动而产生的差异,后者反映使用材料的产出水平变动而产生的差异。两者可以按下面的公式进行具体计算分析。

组合差异 =  $\sum_{i=1}^n [(实际耗用量 - 标准结构下的实际耗用量) \times 标准单位成本]$ ; 产出差异 =  $\sum_{i=1}^n [(标准结构下的实际耗用量 - 标准耗用量) \times 标准单位成本]$ 。其中,  $i=1, 2, 3, \dots, n$ , 表示不同的产品。

2. 进行人工成本差异分析时考虑到企业生产经营中必然存在的闲置时间,人工效率差异应进一步分解为纯人工效率差异和闲置时间人工成本差异,以划分真正由于工人工作效率的变动产生的人工成本和由于机器、场地、组织安排等客观因素导致的闲置时间人工成本。具体可以按下面的公式进行计算分析。

纯人工效率差异 =  $(实际工作工时 - 实际产出的标准工时) \times 标准工资率$ ; 闲置时间人工成本差异 =  $(实际总工时 - 实$

际工作工时)  $\times$  标准工资率。

3. 进行总差异因素分解时还应该从差异产生的过程与责任对象入手,将差异划分为标准差异和经营差异。差异分析所依据的标准是在过去的经济环境、经营条件下制订的,当这些环境和条件发生变化时以其为基准进行的差异分析就不能满足决策者的需要。因此,要真实反映经营产生的差异,为管理者提供有效的信息,就必须根据经济环境、经营条件的变化修改标准或预算,再通过对初始标准或预算、修改标准或预算、实际结果三者的比较展开差异分析。

实际结果与初始标准或预算的总差异中,修改标准或预算与初始标准或预算的差异即标准差异,反映因经济环境、经营条件的变化而产生的差异,是客观性差异;实际结果与修改标准或预算的差异即经营差异,反映企业经营管理行为产生的差异,是主观性差异,可以通过经营管理的改善与控制进行有效的调整。标准差异按是否可调整可以进一步分解为可避免性标准差异和不可避免性标准差异。例如,由于技术的进步、新材料的出现使材料耗用标准改变而产生的差异是可避免性差异,企业可以通过提高生产技术、采用新材料来消除此差异,而因经济环境的变化产生的差异是不可避免性差异。经营差异的分析可沿用传统的差异分析法来进行。由此形成的差异分析体系如图2所示。

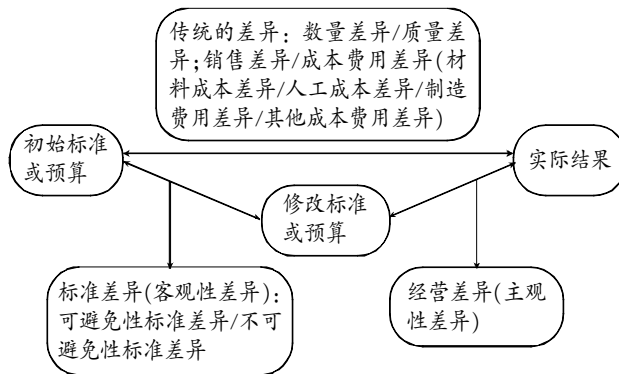


图 2

### 三、差异分析手段与工具的发展

随着差异因素分解的完善、差异内容的丰富,差异分析的手段与工具也不断发展。首先是分析框架图的运用。分析框架图能系统地反映差异的构成情况,为经营管理者提供有效的信息。其次是预算或计划差异计算分析表的运用。预算或计划差异计算分析表在借鉴预算表、战略分析表的基础上,通过各种形式与内容的差异分析真实地反映企业的经营状况,为企业经营者提供全面的信息。当然,具体分析时要根据差异分析的目的和内容正确地选择不同的分析手段与工具。

#### 主要参考文献

- (美)汤姆·科普兰等著,郝绍伦等译.价值评估:公司价值的衡量与管理.北京:电子工业出版社,2002
- 李金秀,黄伟林.新编工业企业经济活动分析.广州:暨南大学出版社,2001