

也谈固定制造费用差异分析方法

江苏工业学院 余兴无



《财会月刊》2004年第9期刊登了郭晓、刘庆华、黄俊三位同志的《对固定制造费用差异分析方法的剖析》一文(以下简称《郭文》)。笔者认为,《郭文》在对固定制造费用差异分析方法进行剖析时,并没有认识到这种差异是标准成本法与完全成本法结合应用时产生的,而简单地认为计算该差异就是为了对固定制造费用预算进行考核和控制,因此得出了“财务管理学上所建立的固定制造费用总差异算式是错误的”这一结论。下面,笔者对此进行如下阐述。

一、标准成本法与完全成本法结合应用的简介

标准成本法是在泰勒的生产过程标准化思想影响下产生的,是泰勒科学管理思想在成本会计中的具体体现。标准成本法可以同完全成本法结合使用,也可以同变动成本法结合使用。在实务中,西方国家的企业一般是将其与完全成本法结合使用,我国的《成本会计学》、《管理会计学》、《财务管理学》等所介绍的标准成本法也都是与完全成本法相结合的。与完全成本法结合,先要制定出产品的标准完全成本以作为衡量工作业绩的尺度。对产品实际成本与标准成本的差异进行分析和考核,就必须将其在直接材料、直接人工、变动制造费用和固定制造费用四个方面进一步分解为各影响因素的差异。而《郭文》不考虑标准成本法与完全成本法相结合这一成本核算方法的要求,仅仅从成本性态角度去理解固定制造费用的差异(也就是下面的耗费差异,也称为开支差异),即:固定制造费用实际数-固定制造费用预算数。

在完全成本法下,产品的生产成本 $TC=N\times VC+FC$ 。其中,N表示实际产量,VC表示单位产品变动成本,FC表示固定制造费用。单位产品成本 $=VC+FC\div N$ 。显然,单位产品成本中

营业利润、营业所得税和营业利润净额。

(2)在原利润表的“利润总额”项目前增加“非核心业务税前利润”、“非核心业务所得税”和“非核心业务利润净额”三个项目。“非核心业务税前利润”是指企业非经常性的、偶发的、与其生产经营无直接关系或非企业主观可控的业务或事项所产生的损益。具体地,它不仅包括现行报表中“投资收益”、“补贴收入”、“营业外收入”等项目的内容,还包括原本应列入利润表但因各种原因在资产负债表“资本公积”项目下核算的部分内容。

(3)取消原利润表的“利润总额”和“所得税”项目,但调整后利润表的最后一项仍是“净利润”项目,其金额应等于“营业

是包含固定制造费用的,且固定制造费用与产量N成反比例关系。与标准成本法相结合,要求在调查、分析和技术测定的基础上,首先制定出单位产品的标准成本 VC_0+S_0 ,即:VC的标准为 VC_0 ,FC÷N的标准为 S_0 。单位产品标准成本=单位产品标准直接材料成本+单位产品标准直接人工成本+单位产品标准变动制造费用+单位产品标准固定制造费用。然后,再确定出实际产量的产品标准成本,即:实际产量×单位产品标准成本 $=N\times(VC_0+S_0)$,作为控制成本开支、评价实际成本、衡量工作效率

的依据和尺度。显然,实际产量的产品标准成本中所含固定制造费用=实际产量×单位产品标准固定制造费用 $=N\times S_0$ 。

但是,我们不能否定固定制造费用不随产量而变动的成本属性,就像将实际发生的固定制造费用FC表示为 $N\times(FC\div N)$ 时,并不能说固定制造费用FC与N成正比一样。设定 $FC\div N$ 的标准为 S_0 ,实际产量的产品标准成本中的标准固定制造费用 $FC_0=N\times S_0$ 也仅是一个与 $FC=N\times(FC\div N)$ 相仿的数学式而已。假如我们不制定单位产品固定制造费用标准 S_0 ,就不能制定出完全成本法下的单位产品标准成本 VC_0+S_0 ,就不能实现标准成本法与完全成本法的结合。又假如我们只制定出单位产品的标准变动成本,再用固定制造费用的预算去控制实际固定制造费用的发生,这就不是标准成本法与完全成本法的结合,而是与变动成本法的结合。

二、总成本差异的分解与固定制造费用差异的简要分析

本期生产产品的总成本差异的产生和分解可以通过以下步骤得到:

第一步:实际产量的产品标准成本=实际产量×(单位产品标准直接材料成本+单位产品标准直接人工成本+单位产品标准变动制造费用+单位产品标准固定制造费用)
“非核心业务利润净额”和“非核心业务利润净额”之和。

2.披露内容和结构调整。

在利润表后增加一个附表——非核心损益明细表,该表主要披露利润表中非核心利润的来源及构成,其主要内容是:减值准备调整影响、自然灾害损失、关联方交易损益、资产重组损益、会计政策变更影响、会计估计变更影响、非货币性交易损益、外币折算调整、未实现证券利得(损失)、处置固定资产净损益、处置无形资产损益、资产盘点损益等。通过增加非核心损益明细表,可以弥补利润表中营业外收支这类科目核算内容太过笼统的不足,减小企业粉饰报表的可能性,提高利润表的完整性和透明度。☐

品标准变动制造费用+单位产品标准固定制造费用)=标准直接材料成本+标准直接人工成本+标准变动制造费用+标准固定制造费用。产品生产发生的实际成本=实际直接材料成本+实际直接人工成本+变动制造费用实际数+固定制造费用实际数。

第二步:总成本差异=产品生产发生的实际成本-实际产量的产品标准成本=(实际直接材料成本-标准直接材料成本)+(实际直接人工成本-标准直接人工成本)+(变动制造费用实际数-标准变动制造费用)+(固定制造费用实际数-标准固定制造费用)=直接材料成本差异+直接人工成本差异+变动制造费用差异+固定制造费用差异。

第三步:直接材料成本差异应进一步分解为材料价格差异和材料数量差异;直接人工成本差异应分解为工资率差异和人工效率差异;变动制造费用差异应分解为变动制造费用耗费差异和效率差异;固定制造费用差异的分解有“二因素分析法”和“三因素分析法”。

下面仅对固定制造费用差异的分解进行探讨。固定制造费用总差异的计算公式是:固定制造费用差异=固定制造费用实际数-实际产量×单位产品标准固定制造费用=固定制造费用实际数-实际产量×单位产品工时标准×固定制造费用标准小时分配率。为了更好地评价实际固定制造费用,具体分析固定制造费用差异形成的原因,就需要将固定制造费用总差异分解为各影响因素的差异。

1.二因素分析法。

将固定制造费用总差异分解为耗费差异和能量差异,其中:耗费差异=固定制造费用实际数-固定制造费用预算数;能量差异=固定制造费用预算数-实际产量×单位产品工时标准×固定制造费用标准小时分配率。由于固定制造费用不因产量而变动,在考核时应直接以固定制造费用预算数作为标准,即通过耗费差异来揭示实际固定制造费用的超支或节约。在《郭文》中,耗费差异1 500元反映出实际固定制造费用大大超支,而能量差异-1 500元则反映出实际产量1 000件大大高于预算产量500件所引起的固定制造费用的相对节约。固定制造费用总差异为0,是因为能量差异-1 500元恰好掩盖了耗费差异1 500元,这就是为什么要对总差异进行分解的原因。

当然,虽然耗费差异为1 500元,但也不能像《郭文》那样简单地认为产品生产存在较大的浪费问题。固定制造费用虽不随产量成正比例变化,但它与企业生产能力的大小直接相关。《郭文》例子中实际产量整整超出预算产量的一倍,若超出了企业现有的生产经营能力,则需要机器设备上追加投入或增加车间管理人员的人数,这时实际固定制造费用的增加就是正常的。

再比如,有两个生产相同质量产品的企业甲和乙。甲企业的产量为5 000件,实际固定制造费用为10 000元;乙企业的产量为3 000件,实际固定制造费用为6 900元。在产销平衡的情况下,甲企业每件产品分摊的固定制造费用为2元(10 000÷5 000),乙企业每件产品分摊的固定制造费用为2.3元(6 900÷3 000),则我们通常会认为甲企业的资产利用率高、经营效益好。乙企业可以通过出售不必要的生产设备、减少

车间管理费用来减少固定制造费用总额;或在有销售潜力的情况下增加产量,以提高企业的资产利用率。但是,若当前乙企业较高的实际固定制造费用是由正确的管理决策引起的,那就属于正常情况。

2.三因素分析法。

将固定制造费用总差异分解为耗费差异、闲置能量差异和效率差异。耗费差异同上,只是能量差异进一步分解为闲置能量差异和效率差异,即:闲置能量差异=固定制造费用预算数-实际工时×固定制造费用标准小时分配率;效率差异=实际工时×固定制造费用标准小时分配率-实际产量×单位产品工时标准×固定制造费用标准小时分配率。在《郭文》中,耗费差异反映出固定制造费用超支1 500元,恰被由预算总工时与实际总工时之间的差异所形成的闲置能量差异-1 470元和由单位产品实际工时与单位产品标准工时之间的差异所形成的效率差异-30元所掩盖。所以,只有对固定制造费用总差异进行分解,才能确定出各影响因素引起的差异,揭示出差异形成的本质,为评价和考核提供依据。

三、标准成本法与完全成本法相结合的账务处理

应设置“在产品(即生产成本)”、“产成品(即库存商品)”科目,分别核算在产品、产成品的标准成本,即标准完全成本。按各种差异的名称分别设置成本差异账户,分别核算各种成本差异。下面仍引用《郭文》中的例子进行说明。

例:某企业的预算产量为500件,每件产品固定制造费用的标准成本为3元(单位产品标准工时为2小时,标准分配率为1.5元/小时),固定制造费用预算数为1 500元(500×3)。假设实际产量为1 000件,实际固定制造费用为3 000元,实际工时为1 980小时。显然,实际产量的产品标准固定制造费用为:1 000×3=3 000(元),并已知实际固定制造费用为3 000元。

若在二因素分析法下,耗费差异1 500元,能量差异-1 500元。月末结转固定制造费用时,借:在产品3 000元(标准数),固定制造费用耗费差异1 500元;贷:固定制造费用能量差异1 500元,固定制造费用3 000元(实际数)。

若在三因素分析法下,耗费差异1 500元,闲置能量差异-1 470元,效率差异-30元。月末结转固定制造费用时,借:在产品3 000元(标准数),固定制造费用耗费差异1 500元;贷:固定制造费用闲置能量差异1 470元,固定制造费用效率差异30元,固定制造费用3 000元(实际数)。

对直接材料成本、直接人工成本和变动制造费用差异的账务处理,这里就不再赘述。至于月末结转完工入库产成品的标准成本,则应按“产品入库量×单位产品标准成本”的金额,借:产成品;贷:在产品。

综上所述,只有结合标准成本法与完全成本法的账务处理要求,才能真正理解“固定制造费用总差异=固定制造费用实际数-实际产量×单位产品工时标准×固定制造费用标准小时分配率”,而不是《郭文》中建议的“固定制造费用总差异=固定制造费用实际数-固定制造费用预算数”。这个总差异是由于结合标准成本法与完全成本法的账务处理所形成的,而不是专门为考核固定制造费用开支情况所设计的。但是,对固定制造费用开支情况的考核和控制,则仍然应该采用固定制造费用的预算额。☐