

注册会计师

财管

教材精讲班

第二节 标准成本的差异分析

【知识点一】变动成本差异分析的通用公式

成本差异=实际成本-标准成本 实际产量
价差=实际数量×（实际价格-标准价格）=Q 实×（P 实-P 标）
量差=（实际数量-标准数量）×标准价格=（Q 实-Q 标）×P 标

【2017 年·单选题】甲公司生产销售乙产品，当月预算产量 1200 件，材料标准用量 5 千克/件，材料标准单价 2 元/千克，当月实际产量 1100 件，购买并耗用材料 5050 千克。实际采购价格比标准价格低 10%。则当月直接材料成本数量差异是（ ）元。

A.-900 B.-1100 C.-1060 D.-1900

【答案】A

【解析】直接材料成本数量差异=（5050-1100×5）×2=-900（元）

1. 直接材料成本差异分析

（1）价差：

直接材料价格差异=实际数量×（实际价格-标准价格）

（2）量差：

直接材料数量差异=（实际数量-标准数量）×标准价格

【教材例 14-1】本月生产产品 400 件，使用材料 2500 千克，材料单价为 0.55 元/千克；直接材料的单位产品标准成本为 3 元，即每件产品耗用 6 千克直接材料，每千克材料的标准价格为 0.5 元。根据上述公式计算：

直接材料价格差异=2500×（0.55-0.5）=125（元）（U）

直接材料数量差异=（2500-400×6）×0.5=50（元）（U）

直接材料价格差异与数量差异之和，应当等于直接材料成本的总差异。

直接材料成本差异=实际成本-标准成本=2500×0.55-400×6×0.5=1375-1200=175（元）（U）

直接材料成本差异=直接材料价格差异+直接材料数量差异=125+50=175（元）（U）

2. 直接人工成本差异分析

（1）价差：

工资率差异=实际工时×（实际工资率-标准工资率）

（2）量差：

人工效率差异=（实际工时-标准工时）×标准工资率

【教材例 14-2】本月生产产品 400 件，实际使用工时 890 小时，支付工资 4539 元；直接人工的标准成本是 10 元/件，即每件产品标准工时为 2 小时，标准工资率为 5 元/小时。按上述公式计算：

直接人工工资率差异=890×（4539/890-5）=890×（5.10-5）=89（元）（U）

直接人工效率差异=（890-400×2）×5=（890-800）×5=450（元）（U）

直接人工工资率差异与直接人工效率差异之和，应当等于人工成本总差异，并可据此验算差异分析计算的正确性。

直接人工成本差异=实际直接人工成本-标准直接人工成本=4539-400×10=539（元）（U）

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=89+450=539（元）（U）

3. 变动制造费用的差异分析

(1) 价差:

变动制造费用**耗费**差异=实际工时×(变动制造费用实际分配率-变动制造费用标准分配率)

(2) 量差:

变动制造费用**效率**差异=(实际工时-标准工时)×变动制造费用标准分配率

命名规律提示	
“耗费”	与物料相关的，在实际联系在一起
“效率”	与工时相关的，和标准数联系在一起

提示：直接材料的量差**不是绝对**由生产部门负责，如采购材料质量差导致材料数量差异或工作效率慢是采购部门责任。

【教材例 14-3】本月实际产量 400 件，使用工时 890 小时，实际发生变动制造费用 1958 元；变动制造费用标准成本为 4 元/件，即每件产品标准工时为 2 小时，标准的变动制造费用分配率为 2 元/小时。对变动制造费用差异进行分析。

【答案】

变动制造费用成本差异=实际变动制造费用-标准变动制造费用=1958-400×4=358（元）（U）

变动制造费用耗费差异=890×(1958/890-2)=890×(2.2-2)=178（元）（U）

变动制造费用效率差异=(890-400×2)×2=90×2=180（元）（U）。

(二) 变动成本项目差异分析的责任归属

	用量差异			价格差异		
	直接材料数量差异	直接人工效率差异	变动制造费用效率差异	直接材料价格差异	直接人工工资率差异	变动制造费用耗费差异
主要责任部门	主要是生产部门的责任 【提示】但也不是绝对的（如采购材料质量差导致材料数量差异或工作效率慢是采购部门责任）			采购部门	一般由人力资源部门负责	部门经理负责

【2014 年试卷 I·多选题】下列各项原因中，属于材料价格差异形成原因的有（ ）。

- A. 材料运输保险费率提高 B. 运输过程中的损耗增加 C. 加工过程中的损耗增加 D. 储存过程中的损耗增加

【答案】 AB

【解析】材料价格差异是在采购过程中形成的，采购部门未能按标准价格进货的原因有许多，如供应厂家价格变动、未按经济采购批量进货、未能及时订货造成的紧急订货、采购时舍近求远使运费和途耗增加、不必要的快速运输方式、违反合同被罚款、承接紧急订货造成额外采购等。

【2018 年·多选题】下列各项中，易造成材料数量差异的情况有（ ）。

- A. 优化操作技术节约材料 B. 机器或工具不合适多耗材料 C. 材料运输保险费提高 D. 工人操作疏忽导致废品增加

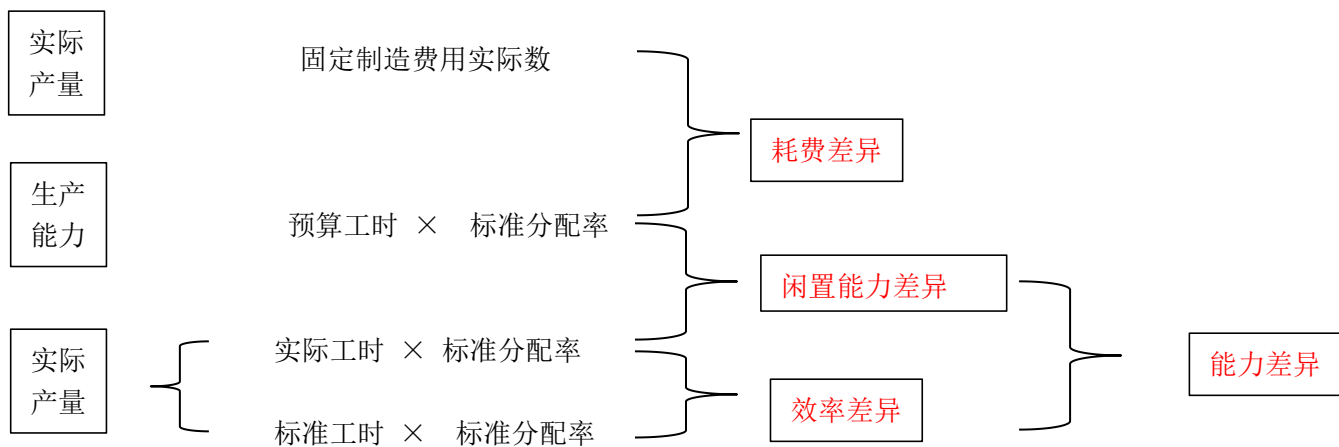
【答案】 ABD

【解析】材料数量差异形成的具体原因有许多，譬如，工人操作疏忽造成废品或废料增加、操作技术改进而节省材料、新工人上岗造成用料增多、机器或工具不适造成用料增加等

【知识点二】固定制造费用差异分析

固定制造费用成本差异=实际固定制造费用-标准固定制造费用

标准分配率=固定制造费用预算总额/直接人工标准总工时



(一) 二因素分析法

(1) 固定制造费用耗费差异=固定制造费用实际数-固定制造费用预算数

(2) 固定制造费用能力差异=固定制造费用预算数-固定制造费用标准成本

$$\text{固定制造费用预算数} = \text{生产能力} \times \text{固定制造费用标准分配率}$$

【教材例 14-4】本月实际产量 400 件，发生固定制造成本 1424 元，实际工时为 890 小时；企业生产能力为 500 件即 1000 小时；每件产品固定制造费用标准成本为 3 元/件，即每件产品标准工时为 2 小时，标准分配率为 1.50 元/小时。对固定制造费用进行二因素分析。

【答案】

固定制造费用成本差异=实际固定制造费用-标准固定制造费用=1424-400×3=224（元）（U）

固定制造费用耗费差异=1424-1000×1.5=-76（元）（F）

固定制造费用能力差异=1000×1.5-400×2×1.5=1500-1200=300（元）（U）。

(二) 三因素分析法

(1) 耗费差异

=固定制造费用实际数-固定制造费用预算数

=固定制造费用实际数-固定制造费用标准分配率×生产能力

(2) 闲置能力差异

=固定制造费用预算数-实际工时×固定制造费用标准分配率

=（生产能力-实际工时）×固定制造费用标准分配率

(3) 效率差异=（实际工时-实际产量标准工时）×固定制造费用标准分配率

续【教材例 14-4】本月实际产量 400 件，发生固定制造成本 1424 元，实际工时为 890 小时；企业生产能力为 500 件即 1000 小时；每件产品固定制造费用标准成本为 3 元/件，即每件产品标准工时为 2 小时，标准分配率为 1.50 元/小时。对固定制造费用进行三因素分析。

【答案】

固定制造费用耗费差异=1424-1000×1.5=-76（元）（F）

固定制造费用闲置能力差异

=（1000-890）×1.5=110×1.5=165（元）（U）

固定制造费用效率差异

=（890-400×2）×1.5=90×1.5=135（元）（U）

三因素分析法的闲置能力差异（165 元）与效率差异（135 元）之和为 300 元，与二因素分析法中的“能力差异”数额相同。

【2015 年·单选题】甲公司本月发生固定制造费用 35800 元，实际产量 2000 件，实际工时 2400 小时。企业生产能力 3000 小时，每件产品标准工时 1 小时，固定制造费用标准分配率 10 元/小时，固定制造费用耗费差异是（ ）。
A.不利差异 5800 元 B.不利差异 4000 元 C.不利差异 6000 元 D.不利差异 10000 元

【答案】A

【解析】固定制造费用耗费差异=固定制造费用实际数-固定制造费用预算数=35800-3000×10=5800（元）。

【2017 年·单选题】甲企业采用标准成本法进行成本控制。当月产品实际产量大于预算产量。导致的成本差异是（ ）。
A.直接材料数量差异 B.变动制造费用效率差异 C.直接人工效率差异 D.固定制造费用能量(力)差异

【答案】D

【解析】变动成本差异分析均在实际产量下进行，只有固定制造费用差异分析涉及预算产量，选项 D 正确。

【2018 年·单选题】使用三因素分析法分析固定制造费用差异时，固定制造费用闲置能量(力)差异是（ ）。
A.实际工时偏离生产能量(力)而形成的差异 B.实际费用与预算费用之间的差异
C.实际工时脱离实际产量标准工时形成的差异 D.实际产量标准工时偏离生产能量(力)形成的差异

【答案】A

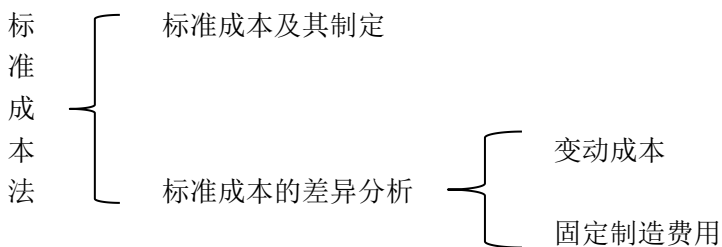
【解析】固定制造费用闲置能力差异=（生产能力—实际工时）×固定制造费用标准分配率，所以选项 A 是答案；选项 B 形成的是固定制造费用耗费差异；选项 C 形成的是固定制造费用效率差异；选项 D 形成的是固定制造费用能力差异。

【2019 年·单选题】甲企业生产能力 1100 件，每件产品标准工时 1.1 小时，固定制造费用标准分配率 8 元/小时。本月实际产量 1200 件，实际工时 1000 小时，固定制造费用 12000 元。固定制造费用标准成本是（ ）。
A.9680 B.10560 C.14520 D.8000

【答案】B

【解析】固定制造费用标准成本=实际产量标准工时×标准分配率=1200×1.1×8=10560（元）。

总结



多做计算题，反复做同一题！