

〔日〕 神戸大学会计学研究室编

张登钊 译 董 镛 校

标准成本会计



青海人民出版社

标准成本会计

*

[日] 神户大学会计研究室编 张登钊译
董 镛校

青海人民出版社出版

(西宁市西关大街96号)

青海省新华书店发行 青海西宁印刷厂印刷

*

开本: 787×1092毫米 1/32 印张: 6.25 字数: 140,000

1987年2月第1版 1987年2月第1次印刷

印数: 0,001—2,360

统一书号: 4097·40 定价: 1.00元

ISBN 7-225-00027-6

F · 1

前 言

本书是根据日本神户大学会计学研究室编的《成本计算手册》（一九七七年五月初版）的第三编“标准成本计算”翻译的。全书共分八章，第一章由松本雅男教授编写；第二章由冈本清教授、板垣忠教授和会田义雄教授编写；第三章由三浦和夫教授编写；第四章由两颈正明副教授编写；第五章由本田利夫教授编写；第六章和第七章由丰岛义一教授编写；第八章由沟口一雄教授编写。

标准成本会计亦称“标准成本制度”、“标准成本计算制度”，它是预先制定标准成本，据以控制实际成本的发生，用标准成本与实际成本相比较，并记录和分析成本差异以衡量生产工作效率的一种成本会计。由于它不仅是计算制造成本的方法，而且是实行成本控制和差异分析的方法，故又可以比较贴切地称之为“标准成本法”。在许多资本主义国家中，由于标准成本法在成本计算和成本管理中的明显优点，现已与实际成本法一起，被官方正式规定为两种成本计算制度。

标准成本法，是在泰罗制的直接影响下产生和发展的，它与泰罗制等资本主义先进管理科学一样，“有两个方面，一方面是资产阶级剥削的最巧妙的残酷手段，另一方面是一系列的最丰富的科学成就。”（《列宁选集》第3卷第511页）资本家应用它强化成本管理，千方百计降低资本

耗费，攫取更多的利润。社会主义企业也可以结合自己的实情学习、借鉴和应用它，以提高我们的成本管理水平，不断挖掘降低成本的潜力，为社会创造更多的物质财富。特别在我们进行管理体制改革和在企业中推行经营责任制的今天，用科学方法制定标准成本，落实成本责任，考核经济效果和搞好收益分配，有着明显的现实作用。由于本书对标准成本法的产生、发展、具体实施办法，以及与簿记的有机结合，作了全面系统地介绍，所以也可作为大中专财经院校师生的参考书。

译者学识浅薄，水平有限，错误难免，尚希读者多多批评指正。

译 者

一九八三年三月十八日

目 录

第一章 标准成本法的意义	(1)
第一节 标准成本法的意义和程序	(1)
第二节 标准成本法的作用	(4)
第二章 标准成本法的发展	(11)
第一节 美国标准成本法的发展	(11)
第二节 西德标准成本法的发展	(17)
第三节 日本标准成本法的发展	(23)
第三章 标准成本法的种类	(29)
第一节 基准标准成本和现行标准成本	(29)
第二节 理想标准成本、现实标准成本和正常标准成本	(33)
第三节 在《成本计算基准》中标准成本的种类	(35)
第四章 标准成本法的前提	(37)
第一节 作业标准化	(37)
第二节 组织准备	(39)
第三节 成本意识	(40)
第五章 标准成本的算定	(42)
第一节 标准成本的计算程序	(42)
第二节 标准直接材料费的算定	(43)
第三节 标准直接劳务费的算定	(46)
第四节 标准间接制造费的算定	(50)
第五节 成本分解法	(58)

第六节 标准产品成本的算定.....	(62)
第六章 标准成本法的差异分析.....	(63)
第一节 成本差异分析的意义.....	(63)
第二节 产出法和投入法.....	(67)
第三节 直接材料费差异的分析.....	(69)
第四节 直接劳务费差异的分析.....	(78)
第五节 间接制造费差异的分析.....	(84)
第七章 标准成本法与簿记处理.....	(100)
第一节 分记法和单记法	(100)
第二节 分记法的簿记处理举例	(103)
第三节 单记法的簿记处理举例	(115)
第八章 标准成本法与预定成本法的关系.....	(125)
附录一 日本企业会计原则	(130)
附录二 日本企业会计原则注解	(141)
附录三 日本成本计算基准	(153)

第一章 标准成本法的意义

第一节 标准成本法的意义和程序

1、标准成本法的意义

实际成本法是依次按项目、按部门、按产品的顺序计算实际成本的；而标准成本法则是在“成本流程”的某阶段上，把实际成本分别按标准成本和标准成本差异进行计算。

标准成本法大体可区分为两大部分：一部分是与财务会计制度有机结合的标准成本计算；另一部分是在财务会计制度范围以外的标准成本分析。

在《成本计算基准》中，由于把估算成本称之为预定成本，并把它看作标准成本的一种，所以也把估算成本法当作标准成本法。这种混淆不仅表现在一般的称谓上，而且今天在实务中仍然混为一谈。但是估算成本是“把认为要发生的实际成本加以预计的成本”，设计估算成本法的主要目的是为了克服实际成本法“在计算上的迟延现象”。因此，在理论上估算成本法应当区别于“理应发生的成本”，即纳入成本计算制度中的标准成本法。看来，估算成本法与标准成本法或可统称为预定成本法。

2、全部标准成本法的程序

根据是否按全部制造成本计算标准产品成本，可把标准

成本法区分为全部标准成本法和直接标准成本法。先说全部标准成本法的程序。

(1) 成本标准的确定

实际成本法是在产品生产以后，按产品分别归集实际成本，再除以各该产品的实际产量，以计算单位产品的实际成本。而标准成本法则要首先预定出单位产品的标准成本，即产品成本标准和变动预算，再结合产品实际产量计算标准成本。

标准成本有标准产品成本和作为成本业绩评价基准的管理型标准成本。用于计算前者的，是产品成本标准。用于计算后者的是：直接费是产品直接费标准；间接费是变动预算。用于成本管理的产品直接费标准，历来都是根据理想值或平均值加以计算，而近年来则仿照产品质量管理办法，在预计平均成本的管理标准之外，还根据标准差原理同时预计了成本管理的上限和下限。

(2) 标准成本的计算

标准成本是使用产品成本标准或变动预算表，根据以下公式进行计算：

$$\text{①标准产品成本} = \text{产品成本标准} \times \text{产品实际产量}$$

②管理标准成本

$$\text{(i) 标准直接费} = \text{直接费标准} \times \text{产品实际产量}$$

$$\text{(ii) 标准间接费} = \text{从变动预算表中查求的与产品实际产量相应的间接制造费预算}$$

(3) 实际成本的计算

实行标准成本法，在“成本流程”的某阶段如有成本差异，就要以标准成本取代实际成本，就要从该阶段起分别按标准成本和成本差异加以计算。可见，实行标准成本法也是

要计算实际成本的。

(4) 标准成本差异的计算和分析

实行标准成本法，只要标准成本与实际成本不一致，就会发生成本差异。成本差异首先可以分为购入材料价格差异、直接材料费差异、直接劳务费差异、直接经费差异、间接制造费差异等等。其次，可以把直接材料费差异分为价格差异和数量差异；把直接劳务费差异分为工资率差异和作业时间差异；把间接制造费差异分为预算差异、效率差异和生产能量差异等。为了调整成本差异，按前述差异进行分析就可以了，但要修订成本标准以及获得有用的成本管理情报，则还要进一步分别按各种不同的原因，深入地分析成本差异。

(5) 标准成本情报的传送

通常，标准成本法由会计人员实施，所以要让他们编制成本情报，并及时妥当地传送给企业内部的经营管理人员和企业外部的利害关系者进行决策。

(6) 标准成本差异的调整

用标准成本法所算出的产品标准成本并非全都是“真实成本”。例如，理想标准成本只不过是在例外情况下才可能达到的标准成本，不能看作“真实成本”。因此，实施标准成本法如采用理想标准，为了使之对编制和公布财务报表真正有用，还必须把它修正为公认的“真实成本”。

(7) 成本标准和变动预算表的修订

管理型成本标准必须经常适应现实的状况。因为这种成本标准虽是尽可能用科学方法预测未来，并结合现状进行预计，但有时由于意外使情况变化，也可能发生大的成本差异。这就必须究明差异发生的原因，予以修订以适应现状。

3、直接标准成本法的程序

(1) 把制造成本和销售费及一般管理费全部分为直接成本(变动费)和期间成本(固定费)两大类。

(2) 关于直接成本,先预定出制造成本标准和销售费标准,再用预定的制造成本标准乘以产品实际产量以计算标准产品成本;用预计的销售费标准乘以产品实际销售量以计算标准销售费。关于期间成本,则分别按管理责任部门作成变动预算表。

(3) 分别按费用项目并区分直接成本和期间成本,以计算实际成本。

(4) 分别把直接标准产品成本和直接标准销售费同各该实际成本比较,计算出标准成本差异并分析产生的原因。分别按管理责任部门从变动预算表中,找出与实际产量或实际销售量相对应的期间成本预算,把它同实际成本比较以计算出成本差异并分析产生的原因。

(5) 把某期间的销售额与该期间所售的产品在生产及销售中所需直接标准总成本相对比,算出标准限界利润,在此基础上加减标准成本差异,即可算出实际限界利润,再扣除该期间实际发生的期间总成本,就是营业利润。

(6) 成本情报的传送,标准成本差异的调整,以及成本标准的修订,均与全部标准成本法相同。

第二节 标准成本法的作用

标准成本法可以为各种各样的用途提供成本情报,现分述如下:

1、为成本管理提供成本情报

成本管理包括降低成本和成本控制两个方面。所谓降低成本，就是成本责任单位为了降低成本，将几种方案加以比较，从中选择一种成本最低的方案；所谓成本控制，就是根据这个所选择的方案，规定成本要达到的目标，并在成本的发生过程中，为达成该目标进行指导和控制。

实际成本法也能把当期的实际成本和过去的实际成本及其他同行业的实际成本进行比较，计算成本差异，利用差异分析为成本管理服务。但是，标准成本法比实际成本法，对于成本管理有着更大的作用，主要有：

第一，由于实际成本法只不过是随着产品生产、销售的进行归集实际成本而已，所以要在成本计算期的开头就使各级管理人员做到经营合理化，采纳降低成本的办法，可以说不可能有这种热情。

与之相反，标准成本法是在成本发生以前设想出尽可能多的方案并加以比较，选择其中最佳方案，规定出单位产品的理应发生的成本，即成本标准。所以它能促使各级管理人员采纳成本下降的方法。

第二，实际成本法往往以前期的实际成本作为评价成本业绩的标准。可是众所周知，前期和当期的条件往往很不相同。如把前期实际成本作为当期的完成目标，不可能促使人们为完成这个目标而热情高涨。另外，在前期的实际成本中，由于往往包含着只要经过一般努力便能避免的浪费，所以，把它作为当期的达到目标也是错误的。至于估算成本法，由于只是在期初预测当期的各种条件而算出单位产品的估算成本，故对于促进合理化的作用仍然不大。

标准成本法是根据可以信赖的科学方法，在期初预测该期间的各种条件而制定的，是经过一般努力能够达到的“理应发生的成本”。由于它能够使有关人员理解达到目标的可能性和科学性，所以人们就会产生要完成这个成本标准的积极性。

第三，由于实际成本法只是随着产品生产的进程汇集实际发生的成本费用，不能经常不断地把实际成本与某些评价标准进行比较，所以这种成本情报对于成本管理几乎没有什么作用。估算成本法虽然是随着生产的进行，分别按工序把估算成本与实际成本比较，但其主要目的是检验有没有估算错误以及错误的程度，对于促进成本管理的作用也不大。

与之相反，标准成本法在单项管理中对于特定的制造指令，由于是按工序分别标明单位耗费标准及成本标准，某一工序的作业刚一结束，就能够根据单位耗费标准和成本标准，求出实际生产量的标准耗费量和标准成本。把它们与实际进行比较，就能够提供日常实绩脱离标准到什么程度的成本情报，从而有助于加强日常成本管理。

第四，实际成本法是在成本计算期末，才能把当期的实际成本与前期的实际成本或与其他同行业的实际成本进行比较，并根据对成本差异的分析为成本管理提供某些有用的资料。可是，即便是同种经营，上期和本期之间，同一时期内这种经营与那种经营之间，由于各种条件很不相同，其成本差异受各种因素的影响，要明确区分具体成本管理人员的责任，则必须排除各种外部影响。但是，这种排除谈何容易，几乎不可能正确地进行。估算成本法也是在期末才实行估算成本差异的分析，于成本管理有一定的作用，但它的目的在于检验成本估算的正确与否。

标准成本法在期末计算的标准成本差异，其中除包含有可以按成本管理人员的责任归属的内部影响以外，也包含诸如条件估计错误之类的外部影响。但是，只要成本标准是根据科学方法慎重制定的，分别按标准成本差异的原因进行分析，排除其中的外部影响较之实际成本法要容易得多，可以信赖。所以，在期末根据标准成本差异的分析，能够为成本业绩评价和成本控制提供有用的成本情报。在成本分析中，不只是分析可控成本差异，还要分别按原因分析不可控成本差异。根据这种分析，就能在将来时期排除不利的成本差异，促使增加有利的成本差异，从而为制定下期成本标准和降低成本作出贡献。

这样，标准成本法有着成本降低和成本控制两种作用，在两者之中，一直受到重视的是成本控制作用。可是近年来，由于以下原因，这方面发生了很大的变化。

在标准成本法中，成本标准的预定即使十分慎重，并据需要予以修正，可是由于经济和技术的急剧变动，仍然不能适应现状。这种状况随着成本管理和盘存资产价额决定的需要，随着成本标准的严格程度从理想标准向正常标准转移而变得更加尖锐了。加之管理水准的不断提高，人们越发夸大了这种不足，有的甚至主张不要把标准成本作为评价成本业绩的标准。

结果是标准成本法的成本控制作用被削弱，成本降低作用被重视。以致标准成本差异分析所起的成本控制作用，也被看成是成本下降作用的表现。

2、为公布的财务报表中的盘存资产价额的决定，提供有用的成本资料

在公布的财务报表中，盘存资产的价额必须根据“真实

成本”来确定。真实的产品成本历来都是使用实际成本法计算的实际成本或接近于实际的估算成本。这种见解在今天仍然占主导地位。可是，在实际成本和估算成本中，往往包含有经过一般努力便能避免的浪费，但由于不能确认这种进入产品的无效差异，故只能当作期间成本。另外，由于在实际成本法计算的实际成本中，还往往混入非成本性质的以及不正常发生的财货劳务消费量，所以，即使在理论上把实际成本当作真实成本，而在实务上所计算的实际成本未必就是真实成本。

与之相反的主张认为，标准成本法中的成本标准，由于其严格程度从固定的理想标准转向现行的正常标准或现实标准，可以把这种经过一般努力就能达到的，较之实际成本更能信赖的事前正常标准成本或预期实际标准成本作为真实的产品成本。其根据是：（1）真实的产品成本应是经过一般努力不再包含无效差异的事后标准成本。事前标准成本是以按单位产品平均计算的事后标准成本为基础，运用任何人均能信赖的科学方法，并结合实际产量计算的；（2）由于企业内外情况发生意外变化，有必要修改成本标准时，要尽可能适应现状予以修订；（3）由于经营情况的不断变化，即使修改成本标准，也不可能完全适应现状。可是，对于成本标准中的某些不正确含量，只要在“重要性原则”所允许的限度内，仍可以把用这种成本标准计算的事前标准成本当作真实成本。

3、有助于加快成本计算和利润管理

在实际成本法中，由于种种原因，单位产品实际成本的计算很迟缓，从而耽误了损益的计算，想在管理工作中运用

它们往往很困难。这个缺陷虽由于估算成本法的运用而有所好转，但从根本上解决问题的是标准成本法的采用。标准成本法是在期末，用成本标准结合实际销售量算出标准销货成本，进而算出标准利润，在此基础上如果加减该期间可能发生的标准成本差异预计额，就能很快地得出估算的实际利润。所以，全部标准成本法能够为利润管理提供有用的情报。至于直接标准成本法，它一方面使用变动制造成本标准计算限界利润，它另一方面把固定费分为不可规划生产成本（或期间成本）和可规划生产成本（或管理控制成本）。由于前者由长期计划控制，后者由年度预算控制，所以更能为利润管理提供有用的成本情报。

4、有助于个别计划的决定

在个别计划的决定中，可能要对 A 计划的预测型预算成本和 B 计划的预测型预算成本进行比较。这时，预测越正确，就越能为个别计划的决定提供可靠的成本情报。前面已经说过，采用标准成本法，为了估算实际利润，要在期末用估算的标准成本差异发生额，与成本差异的实际发生额相比较，以检验估算的正确程度，并弄清估算错误的原因所在。这就可能提高成本工作者的估算能力，从而提高预测型预算成本的准确度。

5、为价格的决定提供基础资料

价格决定当然不单凭成本，但成本是价格决定的重要基础。作为价格决定基础的成本，有实际成本、正常成本或接近于这两种成本的估算成本。可是，在接受个别加工订货的生产企业，其加工价格的决定必须根据科学的方法，首先是

根据标准成本预定。其中应包括通常发生的无效差异的预计额。由于这个预计额是客观可信的，所以与历来一般采用的根据过去实际成本预定的非科学的估算成本比较起来，能够为价格决定提供更可靠的基础。在大量市场性生产企业中，批量产品的价格决定也与此相同。

第二章 标准成本法的发展

第一节 美国标准成本法的发展

1、标准成本法的产生

(1) 标准成本法诞生于二十世纪初

由于实际成本法不能够为成本管理提供确切的情报，为了克服这个缺点，标准成本法大约于一九〇四年至一九一〇年间在美国诞生了。标准成本法的先驱者H·埃默森在美国铁路公司运用标准成本法是一九〇四年。但第一个在纽约大学所作“制鞋工厂的成本计算”的讲课中，明确提出这一概念的是J·惠特曼，时为一九〇八年。G·C·哈里逊开始在工厂中实际指导标准成本法是一九一一年。F·E·韦伯纳在其所著《工厂成本》一书中，论述了“表列百分率登记法”是一九一一年。F·L·史莫尔记述制鞋工厂的成本计算是一九一四年。所有这些都证实了标准成本法在美国诞生于二十世纪初。上述的惠特曼于一九〇六年在纽约大学进行了“关于机械工厂的成本计算”的讲课，他在这次讲课中还没有提到标准成本法。可两年后的一九〇八年二月十九日，在同一个纽约大学他就明确地阐明了制鞋工厂标准成本法这一概念。D·索洛门对这点有如下叙述：“从一九〇七年到一九〇八年是惠特曼设想了标准成本法，或者更具体地说，是他观察了实施标准成本法的工厂，从而形成了要把观察和研究所