

为什么有人不喜欢标准成本

四班华东实施部经理 陆炳辉

作者简介：管理学硕士、计算机学士

自从 1995 年开始实施 ERP 系统，1997 年加入 EDS 担任实施顾问，现任四班华东地区实施部经理，先后负责上百个 ERP 项目的实施。对 ERP 的管理精髓、精益生产管理思想方面具有及深刻的研究和丰富的经验。

许多人都认为成本核算是 ERP 中十分重要的部分，正在选型的公司也往往对成本功能非常关注。我也认为其十分重要，甚至认为应该把成本核算能否自动完成作为 ERP 实施是否成功的标志之一。

ERP 软件中一般都有多种成本核算方法可供选择，通常分为两大类：标准成本法和实际成本法。实际成本法中一般再分为移动加权平均法、先进先出法、后进先出法等等。说起来各种方法并无优劣之分，然而为什么顾问常常推荐采用标准成本法？为什么企业中（尤其是国有企业）却总有人不喜欢标准成本法？这就成了不得不解释清楚的问题了。

先说说为什么顾问常常推荐采用标准成本法，原因是外资企业多采用标准成本法，或者说在西方国家多数企业采用标准成本法。我常常听到看到有人这样解释，有时还会加上一句“这是先进管理思想的体现”。更多的人可能是更糊涂了，因为他们不明白标准成本法何处体现“先进”二字。我不认为标准成本先进，实际成本落后，前面说过各种方法无优劣之分。我认为西方多数企业采用标准成本的原因是：

- 标准成本简单
- 标准成本有效

说标准成本简单，对应的就是说实际成本复杂。事实确实如此，假定遇到以下业务：物料 A 库存数量为 0，有两个采购订单，价格分别是 1 元和 1.1 元，数量都是 100 个。两个订单到货后，物料 A 被生产消耗 160 个，库存剩余 40 个。发票收到后，价格略有不同，分别是 1 元和 1.05 元。这样的情景是经常遇到的，来看看标准成本和实际成本是如何进行帐务处理的，假定相关科目的初始余额都为 0。

先看标准成本，首先假定物料 A 标准成本是 1 元。那么在入库时，分录如下：

借：存货 100 — 订单 1
贷：材料采购 100 — 订单 1
借：存货 100 — 订单 2
借：采购价格差异 10 — 订单 2
贷：材料采购 110 — 订单 2

领用时，分录如下：

借：在制品 160
贷：存货 160

收到发票后，分录如下：

借：材料采购 100 — 订单 1
贷：应付款 100 — 订单 1
借：材料采购 110 — 订单 2
贷：应付款 105 — 订单 2
贷：采购价格差异 5 — 订单 2

这时相关科目的余额分别为存货 40, 在制品 160, 应付款—205, 采购价格差异 5, 材料采购 0。

再看一下实际成本, 以移动加权平均法为例。入库时分录如下:

借: 存货 100 — 订单 1
贷: 材料采购 100—订单 1
借: 存货 110 — 订单 2
贷: 材料采购 110 — 订单 2

领用时分录如下:

借: 在制品 168
贷: 存货 168

收到发票后分录如下:

借: 材料采购 100 — 订单 1
贷: 应付款 100—订单 1
借: 材料采购 110 — 订单 2
贷: 应付款 105 — 订单 2
贷: 存货 1
贷: 在制品 4

这时相关科目的余额分别为存货 41, 在制品 164, 应付款—205, 材料采购 0。

比较一下标准成本和实际成本, 入库业务分录, 差不多, 标准成本多出一个价格差异而已, 一看就懂。领用业务分录, 有区别, 标准成本很简单, 不作解释了。移动加权平均法中 168 如何得来? 是 $1.05 \times 160 = 168$ 。单位成本 1.05 如何得来, 是 $(1 \times 100 + 1.1 \times 100) / 200 = 1.05$ 。看起来已经复杂不少了。再看发票业务分录, 标准成本不过是按发票价格调整了价格差异, 很容易理解。移动加权平均法则要根据材料领用的情况调整存货和在制品, 也复杂了不少。

有人会说, 你做的比较很好, 但是实际成本的业务分录我都看得懂, 不觉得复杂。是的, 从上面的例子, 虽然实际成本有些复杂, 但是套上计算公式还能理解。可是事情没完, 在企业的实际业务活动中, 不会总是只有这样的情景。考虑一下如果收到发票时成品加工完毕, 在制品已经转出该怎么办? 如果收到发票时成品已经发货了, 该怎么办? 如果是部分成品完工和发货该怎么办? 如果部分材料退回供应商该怎么办?

采用标准成本法, 成品是否完工, 是否发货, 是部分完工发货还是全部, 以上列出的业务分录都没有变化, 材料退回供应商, 只要把入库分录按退货数量借贷反一下即可。每天的业务有很多也还是这样, 没有什么变化, 很简单。

如果采用实际成本法, 你得考虑追加多少销售成本, 调整成品存货, 在制品存货, 退货时如何还原, 如果是先进先出或后进先出, 还要考虑批次。而且每天的业务不只有两三笔, 多了怎么办? 采用实际成本法的企业, 尤其是采用手工记帐或采用模拟手工记帐的财务软件的企业, 有几个能做到按订单核算成本, 不都是按月汇总吗? 这都是实际成本法中的复杂性造成的。

标准成本有效, 对应的就是说实际成本无效, 什么地方无效? 就是成本控制上无效。有人说我虽然采用实际成本, 可是也设置了计划成本, 一样可以体现出偏差多少。是的, 根据计划成本, 可以知道偏差多少。可是有一个前提, 就是你首先要知道手上的实际成本是如何计算得出的, 然后比较计划成本才可以得出每个需要的控制点一如采购价格、材料用量、人工等等偏差多少。从前面对的叙述可以看出, 你如何知道成品成本与计划成本的偏差多少出于原材料价格差, 多少出于材料消耗差, 由于计算过程的复杂性, 很多企业只能得出每月的总数, 没办法明细到具体的业务, 眉毛胡子一把抓, 所以也没有几个企业能根据计划成本实现真正的控制。

当然, 现在有了计算机系统, 可以部分减轻人工计算的复杂, 但人们对理解分析的过程还是复杂的。管理中, 简单有效的方法, 比复杂有效的方法好, 更比复杂无效的方法好。谁都明白这个道理。为什么还不在实践中应用呢?