

第八章 成本管理

【考情分析】

本章为重点章，主要介绍成本管理概述、量本利分析、标准成本管理、作业成本管理以及责任成本管理。本章客观题与主观题都可能出现，特别是与其他章节（如预算管理、收入管理等）合并考综合题，预计 2019 年分值在 12 分左右。

本章近三年题型、分值分布

年份	单选题	多选题	判断题	计算分析题	综合题	合计
2018A	2 分	2 分	2 分	5 分	—	11 分
2018B	1 分	—	—	5 分	6 分	12 分
2017A	4 分	2 分	1 分	—	4 分	11 分
2017B	3 分	2 分	1 分	5 分	6 分	17 分
2016	4 分	2 分	1 分	—	6 分	13 分

【主要考点】

1. 成本管理概述
2. 量本利分析及应用
3. 标准成本管理
4. 作业成本管理
5. 责任成本管理

第一节 成本管理概述

知识点：成本管理的意义

1. 降低成本，为企业扩大再生产创造条件
2. 增加企业利润，提高企业经济效益
3. 帮助企业取得竞争优势，增强企业的竞争能力和抗风险能力

知识点：成本管理的目标

（一）总体目标——依据**竞争战略**而定

1. 成本领先战略：追求成本水平的**绝对**降低；
2. 差异化战略：在保证实现产品、服务等方面差异化的前提下，对产品全生命周期成本进行管理，实现成本的**持续**降低。

（二）具体目标

1. 成本计算目标——为所有**内、外部**信息使用者提供成本信息

外部	按照成本会计制度的规定计算成本，满足编制会计报表的需要
内部	①向管理人员提供成本信息，提高人们的成本意识； ②通过成本差异分析，评价管理人员的业绩，促进管理人员采取改善措施； ③通过盈亏平衡分析等方法，提供成本管理信息，有效地满足现代经营决策对成本信息的需求

2. 成本控制目标——**降低成本水平**

成本领先战略	保证一定产品质量和服务的前提下，最大程度地降低企业 内部 成本，表现为对生产成本和经营费用的控制
差异化战略	在保证企业实现差异化战略的前提下，降低产品 全生命周期 成本，实现持续性的成本节省，表现为 对产品所处生命周期不同阶段发生成本的控制 ，如对研发成本、供应商成本和消费成本等的控制

知识点：成本管理的主要内容

（一）成本规划：成本管理的第一步，主要是指成本管理的战略制定。

（二）成本核算

【提示】成本领先战略对成本核算精度的要求比差异化战略要高。

（三）成本控制：成本管理的核心。

（四）成本分析

（五）成本考核

【例题·单项选择题】（2014年）在企业的日常经营管理工作中，成本管理工作的起点是（ ）。

A. 成本规划

B. 成本核算

C. 成本控制

D. 成本分析

『正确答案』A

『答案解析』成本规划是进行成本管理的第一步，主要是指成本管理的战略制定。

第二节 量本利分析与应用

知识点：量本利分析概述

（一）量本利分析（本量利分析、CVP分析）的含义

在成本性态分析和变动成本计算模式的基础上，通过研究企业在一定期间内的成本、业务量和利润（通常是指“息税前利润”）三者之间的内在联系，揭示变量之间的内在规律，为企业预测、决策、规划和业绩考评提供必要的财务信息的一种定量分析方法。

（二）量本利分析的基本假设

1. 总成本由固定成本和变动成本两部分组成（成本按性态分类）

2. 销售收入与业务量呈完全线性关系（单价不变）

3. 产销平衡

4. 产品产销结构稳定

【例题·单项选择题】（2015年）下列关于量本利分析基本假设的表述中，不正确的是（ ）。

A. 产销平衡

B. 产品产销结构稳定

C. 销售收入与业务量呈完全线性关系

D. 总成本由营业成本和期间费用两部分组成

『正确答案』D

『答案解析』量本利分析主要假设条件包括：（1）总成本由固定成本和变动成本两部分组成；

（2）销售收入与业务量呈完全线性关系；（3）产销平衡；（4）产品产销结构稳定。

（三）量本利分析的基本原理

1. 量本利分析的基本关系式

利润=销售收入-总成本

=销售量×单价-销售量×单位变动成本-固定成本

=销售量×（单价-单位变动成本）-固定成本

【示例】M公司生产一种产品，单价为10元，单位变动成本为6元，每月固定成本为1200元，本月正常销售量为800件，则：

利润=800×（10-6）-1200=2000（元）

2. 边际贡献（边际利润、贡献毛益）

(1) 形式

① 边际贡献总额 = 销售收入总额 - 变动成本总额

② 单位边际贡献 = 单价 - 单位变动成本

③ 边际贡献率 = 边际贡献总额 / 销售收入总额 = 单位边际贡献 / 单价 = 1 - 变动成本率

其中：变动成本率 = 变动成本总额 / 销售收入总额 = 单位变动成本 / 单价

(2) 边际贡献方程式

① 利润 = 边际贡献总额 - 固定成本

= 销售量 × 单位边际贡献 - 固定成本

= 销售收入 × 边际贡献率 - 固定成本

② 边际贡献 = 固定成本 + 利润

该公式表明边际贡献的用途，**首先用于补偿固定成本，剩余部分形成企业利润。**

【示例】M 公司生产一种产品，单价为 10 元，单位变动成本为 6 元，每月固定成本为 1200 元，本月正常销售量为 800 件，则：

单位边际贡献 = 10 - 6 = 4 (元)

边际贡献率 = 4 / 10 × 100% = 40%

变动成本率 = 6 / 10 × 100% = 60% = 1 - 40%

边际贡献 = 8000 - 4800 = 3200 (元)

或者：边际贡献 = 800 × 4 = 8000 × 40% = 3200 (元)

利润 = 3200 - 1200 = 2000 (元)

(3) 边际贡献的意义

① **形成利润的基础**，边际贡献补偿固定成本之后形成企业的利润；

② 在其他因素不变的条件下，边际贡献的变动额代表**销售量变动引起的利润变动额**。

知识点：单一产品量本利分析

(一) 保本分析

1. 保本点 (盈亏临界点)

企业达到**保本状态**，即企业一定时期的“总收入 = 总成本”、“边际贡献 = 固定成本”、“利润 = 0”时的**业务量或金额**。

2. 保本点的意义——**越低越好**

(1) **盈利基础**：在正常销售水平一定的情况下，**保本点越低，盈利水平越高**——利润是保本点**以上**的销量 (安全边际) 创造的；

(2) **经营风险程度** (或经营的安全程度)：在正常销售水平一定的情况下，**保本点越低**，发生亏损的可能性越小，**经营风险越低**。

3. 单一产品保本点计算

$$(1) \text{保本销售量} = \frac{\text{固定成本}}{\text{单价} - \text{单位变动成本}} = \frac{\text{固定成本}}{\text{单位边际贡献}}$$

$$(2) \text{保本销售额} = \frac{\text{固定成本}}{\text{边际贡献率}} = \frac{\text{固定成本}}{1 - \text{变动成本率}}$$

$$(3) \text{保本作业率} = \frac{\text{保本点销售量}}{\text{正常经营销售量 (或实际销售量、预计销售量)}} \times 100\%$$
$$= \frac{\text{保本点销售额}}{\text{正常经营销售额 (或实际销售额、预计销售额)}} \times 100\%$$

保本作业率表明企业**在保本状态下对生产能力利用程度的要求**。

【示例】M公司生产一种产品，单价为10元，单位变动成本为6元，每月固定成本为1200元，本月正常经营销售量为800件，则：

保本点销售量 = $1200 / (10 - 6) = 1200 / 4 = 300$ （件）

边际贡献率 = $(10 - 6) / 10 \times 100\% = 40\%$

保本点销售额 = $1200 / 40\% = 3000$ （元）

保本作业率 = $300 / 800 \times 100\% = 37.5\%$

4. 降低保本点的途径——与提高利润的途径一致

(1) 提高单价

(2) 降低固定成本总额或单位变动成本

【例题·多项选择题】（2013年）下列各项指标中，与保本点呈同向变化关系的有（ ）。

A. 单位售价

B. 预计销量

C. 固定成本总额

D. 单位变动成本

『正确答案』CD

『答案解析』保本销售量 = 固定成本 / (单价 - 单位变动成本)，可见，固定成本总额和单位变动成本与保本点呈同向变化关系，单价与保本点呈反向变化关系，预计销量与保本点无关。

(二) 安全边际分析

1. 安全边际的形式

(1) 安全边际量 = 正常销售量（实际或预计销售量） - 保本点销售量

(2) 安全边际额 = 正常销售额（实际或预计销售额） - 保本点销售额

$$\begin{aligned} (3) \text{安全边际率} &= \frac{\text{安全边际量}}{\text{正常销售量 (实际或预计销售量)}} \times 100\% \\ &= \frac{\text{安全边际额}}{\text{正常销售额 (实际或预计销售额)}} \times 100\% \\ &= 1 - \text{保本作业率} \\ &= 1 / \text{经营杠杆系数} \end{aligned}$$

【提示】安全边际率与经营杠杆系数的关系可推导如下：

由“息税前利润 = 安全边际率 × 边际贡献”，可得：

安全边际率 = 息税前利润 / 边际贡献 = $1 / \text{经营杠杆系数}$

【示例】M公司生产一种产品，单价为10元，单位变动成本为6元，每月固定成本为1200元，本月正常销售量为800件，保本点销售量为300件，则：

安全边际量 = $800 - 300 = 500$ （件）

安全边际额 = $8000 - 3000 = 5000$ （元）

安全边际率 = $500 / 800 \times 100\% = 5000 / 8000 \times 100\% = 62.5\%$

$$\text{经营杠杆系数} = \frac{800 \times (10 - 6)}{800 \times (10 - 6) - 1200} = 1 / 62.5\% = 1.6$$

2. 安全边际的意义——越高越好

(1) 表明经营的安全程度（或经营风险程度），即销售量（额）下降多少企业仍不至亏损：

安全边际率	40%以上	30%~40%	20%~30%	10%~20%	10%以下
经营安全程度	很安全	安全	较安全	值得注意	危险

(2) 表明企业的盈利能力——利润是安全边际创造的。

① 利润 = 销量 × (单价 - 单位变动成本) - 固定成本

$$\begin{aligned}
&= \text{销量} \times (\text{单价} - \text{单位变动成本}) - \text{保本点销量} \times (\text{单价} - \text{单位变动成本}) \\
&= (\text{销量} - \text{保本点销量}) \times (\text{单价} - \text{单位变动成本}) \\
&= \text{安全边际量} \times \text{单位边际贡献} \\
&= \text{安全边际额} \times \text{边际贡献率} \\
&= \text{安全边际率} \times \text{边际贡献}
\end{aligned}$$

【示例】M 公司生产一种产品，单价为 10 元，单位变动成本为 6 元，每月固定成本为 1200 元，本月正常销售量为 800 件，保本点销售量为 300 件，则：

$$\text{安全边际量} = 800 - 300 = 500 \text{ (件)}$$

$$\text{安全边际额} = 8000 - 3000 = 5000 \text{ (元)}$$

$$\text{安全边际率} = 500/800 \times 100\% = 5000/8000 \times 100\% = 62.5\%$$

$$\text{利润} = 500 \times 4 = 5000 \times 40\% = 62.5\% \times 3200 = 2000 \text{ (元)}$$

$$\text{②销售利润率} = \frac{\text{利润}}{\text{销售收入}} = \frac{\text{安全边际额} \times \text{边际贡献率}}{\text{销售收入}} = \text{安全边际率} \times \text{边际贡献率}$$

③企业的销售量分成两部分：

保本点销售量创造的边际贡献为企业补偿固定成本；

安全边际量创造的边际贡献形成企业的利润。

$$\begin{array}{ccccc}
\text{销售量} & = & \text{保本点销售量} & + & \text{安全边际量} \\
\downarrow & & \downarrow & & \downarrow \\
\text{边际贡献} & = & \text{固定成本} & + & \text{利润}
\end{array}$$

【例题·多项选择题】（2017 年）根据单一产品的量本利分析模式，下列关于利润的计算公式中，正确的有（ ）。

- A. 利润 = 保本销售量 × 单位安全边际
- B. 利润 = 安全边际量 × 单位边际贡献
- C. 利润 = 实际销售额 × 安全边际率
- D. 利润 = 安全边际额 × 边际贡献率

『正确答案』BD

『答案解析』利润 = 安全边际量 × 单位边际贡献 = 安全边际额 × 边际贡献率 = 安全边际率 × 边际贡献。

【例题·综合题】（2014 年改编）戊公司只生产销售甲产品，该产品全年产销量一致。2013 年固定成本总额为 4800 万元，该产品生产和销售资料如表 1 所示；

表 1 2013 年甲产品生产和销售资料

项目	产销量（万台）	单价（元）	单位变动成本（元）
甲产品	17	500	200

经过公司管理层讨论，公司 2014 年目标利润总额为 600 万元（不考虑所得税）。假设甲产品单价和成本性态不变。为了实现利润目标，根据销售预测，对甲产品 2014 年四个季度的销售量做出如下预计，见表 2。

表 2 2014 年分季度销售量预测数 单位：万台

季度	一	二	三	四	全年
预计销售量	3	4	5	6	18

每季末预计的产成品存货占下个季度销售量的 10%，2014 年末预计的产成品存货数为 0.2 万台。各季预计的期初存货为上季末预计的期末存货。2013 年第四季度的期末存货为 0.2 万台。根据以上

资料。戊公司编制 2014 年生产预算如表 3 所示：

表 3 2014 年生产预算表 单位：万台

季度	一	二	三	四	全年
预计销售量	*	4	5	6	*
加：预计期末产成品存货	(A)	0.5	*	0.2	0.2
合计	*	4.5	*	6.2	*
减：预计期初产成品存货	0.2	*	(C)	*	*
预计生产量	*	(B)	*	*	*

表中*表示省略的数据。

要求：

- (1) 计算甲产品 2013 年的边际贡献总额和边际贡献率；
- (2) 计算甲产品 2013 年保本销售量和保本销售额；
- (3) 计算甲产品 2013 年的安全边际量和安全边际率，并根据企业经营安全程度的一般标准，判断公司经营安全与否；
- (4) 确定表 3 中英文字母代表的数值（不需要列示计算过程）。

『正确答案』

(1) 2013 年边际贡献总额 = $17 \times (500 - 200) = 5100$ (万元)

2013 年边际贡献率 = $(500 - 200) / 500 \times 100\% = 60\%$

(2) 2013 年保本销售量 = $4800 / (500 - 200) = 16$ (万台)

2013 年保本销售额 = $4800 / 60\% = 16 \times 500 = 8000$ (万元)

(3) 2013 年安全边际量 = $17 - 16 = 1$ (万台)

2013 年安全边际率 = $1 / 17 \times 100\% = 5.88\%$

安全边际率小于 10%，经营安全程度为危险。

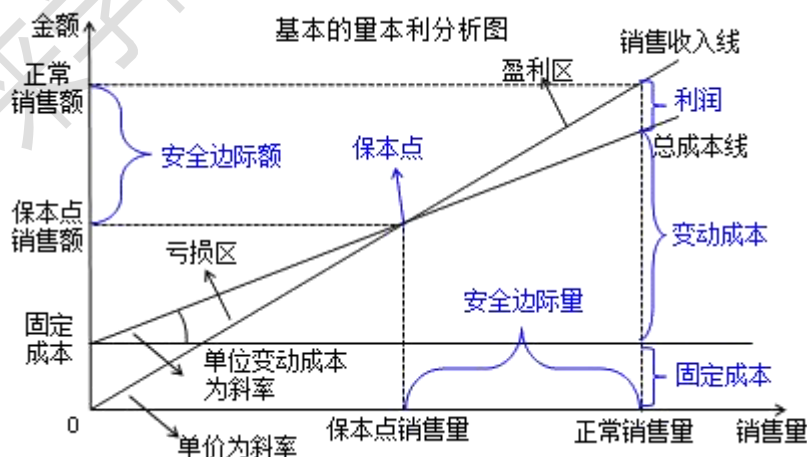
(4) $A = 4 \times 10\% = 0.4$ (万台)， $B = 4 + 0.5 - 0.4 = 4.1$ (万台)

$C = 0.5$ (万台)

(三) 量本利分析图

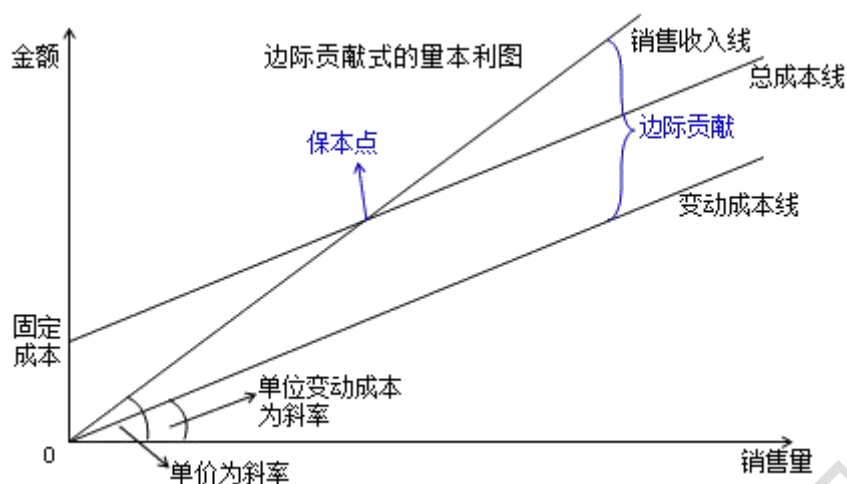
1. 基本的量本利分析图

- (1) 横轴表示销售量，纵轴表示成本、收入和利润金额；
- (2) 以原点为起点，以单价为斜率做总收入线；
- (3) 在纵轴上找出固定成本总额的数值，以该点为起点，做平行于横轴的水平直线，即固定成本线；
- (4) 以点 (0, 固定成本值) 为起点，以单位变动成本为斜率，做总成本线。



2. 边际贡献式的量本利图

- (1) 以原点为起点，以单位变动成本为斜率做变动成本线；
- (2) 以点（0，固定成本值）为起点，做变动成本线的平行线，即总成本线；
- (3) 能直观反映边际贡献。



【例题·判断题】（2013年）根据基本的量本利分析图，在销售量不变的情况下，保本点越低，盈利区越小、亏损区越大。（ ）

『正确答案』×

『答案解析』根据基本的量本利分析图，在销售量不变的情况下，保本点越低，盈利区越大，亏损区越小。

知识点：多种产品保本分析

（一）加权平均法

1. 加权平均边际贡献率

$= \sum \text{各产品的边际贡献率} \times \text{各产品的销售收入比重}$

$= \sum \text{各产品的边际贡献} / \sum \text{各产品的销售收入}$

2. 综合保本点销售额 = 固定成本总额 / 加权平均 边际贡献率

3. 各产品保本点销售额 = 综合保本点销售额 × 各产品的销售收入比重

4. 各产品保本点销售量 = 各产品保本点销售额 / 各产品的单价

【例题·计算分析题】（2018年考生回忆版改编）甲公司生产和销售A、B、C三种产品，全年固定成本总额为270000元。三种产品的有关资料如下：

产品	销量（件）	单价（元）	单位变动成本（元）	边际贡献率
A	15000	30	18	40%
B	10000	45	36	20%
C	5000	60	42	30%

要求：

- （1）计算甲公司的加权平均边际贡献率。
- （2）计算甲公司的综合保本点销售额。
- （3）计算A产品的保本点销售额及保本点销售量。

『正确答案』

（1）销售收入总额 = $15000 \times 30 + 10000 \times 45 + 5000 \times 60 = 450000 + 450000 + 300000 = 1200000$ （元）

边际贡献总额 = $450000 \times 40\% + 450000 \times 20\% + 300000 \times 30\% = 180000 + 90000 + 90000 = 360000$ （元）

加权平均边际贡献率 = $360000 / 1200000 \times 100\% = 30\%$

或者：

A 产品的销售比重 = $450000 / 1200000 \times 100\% = 37.5\%$

B 产品的销售比重 = $450000 / 1200000 \times 100\% = 37.5\%$

C 产品的销售比重 = $300000 / 1200000 \times 100\% = 25\%$

加权平均边际贡献率 = $40\% \times 37.5\% + 20\% \times 37.5\% + 30\% \times 25\% = 30\%$ (2) 综合保本销售额 = $270000 / 30\% = 900000$ (元)

(3) A 产品的保本点销售额 = $900000 \times 37.5\% = 337500$ (元)

A 产品的保本点销售量 = $337500 / 30 = 11250$ (件)

【例题·多项选择题】(2017 年) 如果采用加权平均法计算综合保本点, 下列各项中, 将会影响综合保本点大小的有 ()。

- A. 固定成本总额
- B. 销售结构
- C. 单价
- D. 单位变动成本

『正确答案』ABCD

『答案解析』综合保本点销售额 = 固定成本总额 / 加权平均边际贡献率; 销售结构、单价、单位变动成本都会影响加权平均边际贡献率。

(二) 联合单位法

1. 联合单位: 固定实物比例 (产品销量比) 构成的一组产品

(1) 联合单价: 一个联合单位的全部收入 (每组产品的单价)

(2) 联合单位变动成本: 一个联合单位的全部变动成本 (每组产品的变动成本)

2. 联合保本量 = $\frac{\text{固定成本总额}}{\text{联合单价} - \text{联合单位变动成本}}$

3. 某产品保本量 = 联合保本量 \times 一个联合单位中包含的该产品数量

【示例】以前例甲公司数据为例, 采取联合单位法计算甲公司的联合保本量及 A 产品的保本点销售量如下:

产品销量比 = A:B:C = $15000:10000:5000 = 3:2:1$

联合单价 = $30 \times 3 + 45 \times 2 + 60 \times 1 = 240$ (元)

联合单位变动成本 = $18 \times 3 + 36 \times 2 + 42 \times 1 = 168$ (元)

联合保本量 = $270000 / (240 - 168) = 3750$ (联合单位)

A 产品的保本点销售量 = $3750 \times 3 = 11250$ (件)

(三) 分算法

1. 分配固定成本

(1) 专属固定成本: 直接计入产品成本;

(2) 公共性固定成本: 按分配标准 (如销售额、边际贡献、工时、产品重量、长度、体积等) 在各产品之间进行分配, 最常用的标准为边际贡献 (因固定成本需要由边际贡献来补偿)。

2. 每一种产品按单一品种的方法计算保本点。

【示例】以前例甲公司数据为例, 假设固定成本按边际贡献的比重分配, 采取分算法计算甲公司 A 产品的保本点销售量如下:

固定成本分配率 = $270000 / 360000 = 0.75$

分配给 A 产品的固定成本 = $180000 \times 0.75 = 135000$ (元)

A 产品的保本点销售量 = $135000 / (30 - 18) = 11250$ (件)

(四) 顺序法

按照事先确定的各品种产品销售顺序 (如按边际贡献率由高至低或由低至高排序), 依次用各种产品的边际贡献补偿整个企业的全部固定成本, 直至全部由产品的边际贡献补偿完为止。

【示例】以前例甲公司数据为例，分别按照边际贡献率由高至低和由低至高的顺序计算该公司各产品的保本点销售量如下：

(1) 边际贡献率从高到低依次为 A、C、B，其边际贡献总额依次为 180000 元、90000 元、90000 元。

可见，固定成本总额 270000 元按顺序刚好由 A、C 两种产品的边际贡献（180000 元+90000 元）补偿完毕。

即：A 产品的销售量为 15000 件、C 产品的销售量为 5000 件，甲公司达到保本状态，保本状态与 B 产品无关。

(2) 边际贡献率从低到高依次为 B、C、A，其边际贡献总额依次为 90000 元、90000 元、180000 元。

可见，固定成本总额 270000 元按顺序首先由 B、C 产品的边际贡献合计（90000 元+90000 元）补偿，剩余“270000-180000=90000 元”的固定成本应由 A 产品的一部分边际贡献补偿。A 产品的销售量需要达到 $90000 / (30 - 18) = 7500$ （件）。

即：B 产品的销售量为 10000 件、C 产品的销售量为 5000 件、A 产品的销售量为 7500 件，甲公司达到保本状态。

(五) 主要产品法

以边际贡献为标志，选择某一种产品作为主要产品，按单一品种的方法计算保本点。

知识点：目标利润分析

$$\begin{aligned} 1. \text{目标利润销售量} &= \frac{\text{固定成本} + \text{目标利润}}{\text{单位边际贡献}} = \frac{\text{目标边际贡献总额}}{\text{单位边际贡献}} \\ 2. \text{目标利润销售额} &= \frac{\text{固定成本} + \text{目标利润}}{\text{边际贡献率}} = \frac{\text{目标边际贡献总额}}{\text{边际贡献率}} \end{aligned}$$

其中，若目标利润为税后利润，则需要调整成为息税前利润，再测算目标销售量，即：

税后利润 = (息税前利润 - 利息) × (1 - 所得税税率)

息税前利润 = 税后利润 / (1 - 所得税税率) + 利息

【示例】M 公司生产一种产品，单价为 10 元，单位变动成本为 6 元，每月固定成本为 1200 元，债务利息费用为 500 元，适用的所得税率为 25%。如果 M 公司将目标税后利润定为 1500 元，在其他条件不变的情况下，应实现的目标销售量为：

目标息税前利润 = $1500 / (1 - 25\%) + 500 = 2500$ （元）

目标利润销售量 = $(2500 + 1200) / (10 - 6) = 925$ （件）

知识点：利润敏感性分析

$$\text{各因素对利润的敏感系数} = \frac{\text{利润变动百分比}}{\text{因素变动百分比}}$$

【提示】1. 销售量和单价的敏感系数为**正数**，表明利润变动与销售量和单价的**变动方向一致**，单位变动成本和固定成本的敏感系数为**负数**，表明利润变动与单位变动成本和固定成本的**变动方向相反**。

2. 敏感程度的大小，要比较敏感系数的**绝对值**大小，绝对值大的，敏感性强。

【例题·单项选择题】（2015 年）某公司生产和销售单一产品，该产品单位边际贡献为 2 元，2014 年销售量为 40 万件，利润为 50 万元。假设成本性态保持不变，则销售量的利润敏感系数是（ ）。

A. 0.60 B. 0.80 C. 1.25 D. 1.60

『正确答案』D

『答案解析』假设销售量增长 10%，则：利润增加额 = 边际贡献增加额 = $40 \times 2 \times 10\% = 8$ （万元），利润增长率 = $8 / 50 \times 100\% = 16\%$ ，销售量的利润敏感系数 = $16\% / 10\% = 1.60$ 。

【例题·判断题】（2018 年考生回忆版）在企业盈利状态下进行利润敏感性分析，固定成本的敏感系数大于销售量的敏感系数。（ ）

『正确答案』×

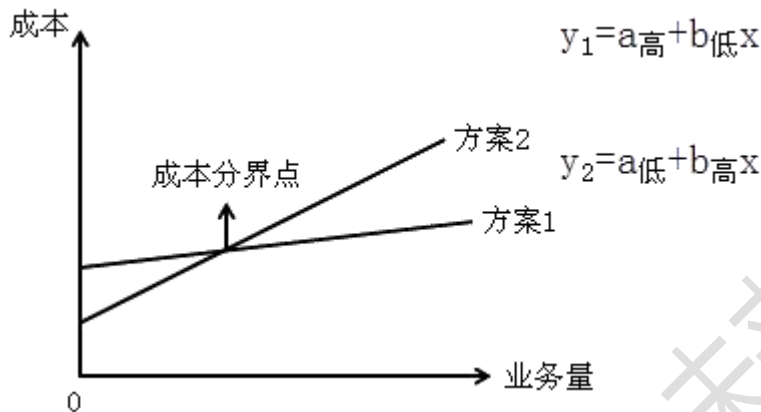
『答案解析』固定成本的敏感系数是负数，销售量的敏感系数是正数。

知识点：量本利分析在经营决策中的应用

（一）生产工艺设备的选择——成本分界点法

1. 成本分界点：两个备选方案预期成本相同情况下的业务量。

（1）存在条件：两个备选方案的固定成本总额和单位变动成本此消彼长，如图所示：



（2）决策规则

若预计业务量水平超过成本分界点，则应选择固定成本较高、单位变动成本较低的方案（增量成本较少），但经营风险可能较大（保本点可能较高、经营杠杆可能较高）。

【示例】某公司在原有生产线使用年限到期之后，面临着更换生产线的选择。可以选择购买与原来一样的生产线，也可以购买一条自动化程度较高的生产线。原有生产线的价格为 150000 元，而新的生产线的价格为 300000 元，两种生产线的使用年限均为 5 年，无残值。两种生产线生产出来的产品型号、质量相同，市场售价为 50 元。有关数据下：

项目	原生产线	新生产线
直接材料（元/件）	15	15
直接人工（元/件）	12	10
变动制造费用（元/件）	10	10
固定制造费用（假设只包括折旧）（元）	30000	60000
年销售费用	固定部分（元）	10000
	变动部分（元/件）	5
年管理费用（假设全部为固定费用）（元）	10000	

根据上述资料，为企业选择适当的生产线如下：

（1）两种生产线的保本点

	原生产线	新生产线
单价（元）	50	50
单位变动成本（元）	15+12+10+5=42	15+10+10+5=40
固定成本总额（元）	30000+10000+10000=50000	60000+10000+10000=80000
保本点销售量（件）	50000/（50-42）=6250	80000/（50-40）=8000

（2）两种生产线的成本分界点

设成本分界点业务量水平为 X，令两种生产线的预期相关成本总额相等，可得：

$$42X + 50000 = 40X + 80000$$

则： $X = (80000 - 50000) / (42 - 40) = 15000$ （件）

即：预计年产销量超过 15000 件，应选择新生产线，其成本总额更低，能为企业带来更多的利润，但是经营风险也同时加大（保本点更高）。

（二）新产品投产的选择

1. 通过比较不同备选方案的增量利润来决定方案的取舍。

增量利润 = 增量边际贡献 - 增量机会成本 - 增量专属固定成本

2. 不同备选方案之间无差别的成本项目，属于决策无关成本，不纳入考虑范畴。

【示例】沿用前例资料，假设该公司通过对产销量的估计决定采用新的生产线，并对原有的产品进行了研发，开发出新产品 A 和新产品 B。原有产品的产销量为 20000 件。企业面临投产决策，有以下三种方案可供选择：

方案一：投产新产品 A，A 产品将达到 9000 件的产销量，并使原有产品的产销量减少 20%；

方案二：投产新产品 B，B 产品将达到 4000 件的产销量，并使原有产品的产销量减少 15%；

方案三：A、B 两种新产品一起投产，由于相互之间的影响，产销量将分别为 10000 件和 2000 件，并使原有产品的产销量减少 50%。

另外，投产新产品 B 还需要增加额外的辅助生产设备，这将导致每年的固定成本增加 10000 元。其他有关资料如下：

项目	原有产品	新产品 A	新产品 B
年销售量（件）	20000	9000	4000
售价	50	60	75
单位变动成本	40	45	50
单位边际贡献	10	15	25
年固定成本	80000	—	10000

根据上述资料，为该企业选择应投产的产品如下：

方案一的增量利润 = $9000 \times 15 - 20000 \times 20\% \times 10 = 95000$ （元）

方案二的增量利润 = $4000 \times 25 - 20000 \times 15\% \times 10 - 10000 = 60000$ （元）

方案三的增量利润 = $10000 \times 15 + 2000 \times 25 - 20000 \times 50\% \times 10 - 10000 = 90000$ （元）

由于方案一增加的利润最多，因此，企业应该选择方案一。

第三节 标准成本控制与分析

知识点：标准成本控制与分析的相关概念

1. 标准成本的含义

在正常的生产技术水平和有效的经营管理条件下，企业经过努力应达到的产品成本水平。

【提示】

标准成本主要用于产品成本（直接材料、直接人工、制造费用）的控制与分析。

2. 单位产品的标准成本与实际产量下标准成本

（1）单位产品的标准成本——适用于标准成本制定

单位产品的标准成本 = 直接材料标准成本 + 直接人工标准成本 + 制造费用标准成本
= Σ （用量标准 × 价格标准）

（2）实际产量下标准成本——适用于成本差异分析

实际产量下标准成本 = 实际产量 × 单位标准成本
= 实际产量 × 用量标准 × 价格标准
= 实际产量下标准用量 × 价格标准

3. 标准成本的分类

类型	含义	特点
理想标	在现有条件下所能达到的 <u>最优</u> 成本水平，即在生产过程无	理论标准

准成本	浪费、机器无故障、人员无闲置、产品无废品的假设条件下制定的成本标准	
正常标准成本	在正常情况下，企业经过努力可以达到的成本标准，这一标准考虑了生产过程中 <u>不可避免</u> 的损失、故障和偏差等	大于理想标准成本；具有客观性、现实性和激励性，在实践中得到广泛运用

4. 标准成本控制与分析（标准成本管理）

以标准成本为基础，将实际成本与标准成本进行对比，揭示成本差异形成的原因和责任，进而采取措施，对成本进行有效控制的管理方法。

【例题·判断题】（2014年）理想标准成本考虑了生产过程中不可避免的损失、故障和偏差，属于企业经过努力可以达到的成本标准。（ ）

『正确答案』×

『答案解析』正常标准成本是指在正常情况下，企业经过努力可以达到的成本标准，这一标准考虑了生产过程中不可避免的损失、故障和偏差等。

知识点：标准成本的制定

1. 直接材料标准成本 = Σ （单位产品的材料标准用量 × 材料的标准单价）

标准用量	一般由生产部门负责，会同技术、财务、信息等部门制定
标准单价	企业编制的计划价格，通常是以订货合同的价格为基础，并考虑到未来物价、供求等各种变动因素后按材料种类分别计算

2. 直接人工标准成本 = 单位产品的标准工时 × 小时标准工资率

其中：小时标准工资率 = 标准工资总额 / 标准总工时

【提示】

标准总工时通常根据一定时期的预算产量确定，即“预算产量下标准总工时”，或称“预算总工时”。

标准工时	由 <u>生产部门</u> 负责，会同技术、财务、信息等部门，在对产品生产所需作业、工序、流程工时进行技术测定的基础上，考虑正常的工作间隙，并适当考虑生产条件的变化，生产工序、操作技术的改善，以及相关工作人员主观能动性的充分发挥等因素合理确定
标准工资率	一般由 <u>人事部门</u> 负责，根据企业薪酬制度以及国家有关职工薪酬制度改革的相关规定等制定

3. 制造费用标准成本 = 工时用量标准 × 标准制造费用分配率

其中：标准制造费用分配率 = 标准制造费用总额 / 标准总工时

（1）变动制造费用项目标准成本 = 变动制造费用项目的标准用量 × 变动制造费用项目的标准价格

标准用量	可以是单位产量的燃料、动力、辅助材料等标准用量，也可以是产品的直接人工标准工时，或者是单位产品的标准机器工时
标准价格	可以是燃料、动力、辅助材料等标准价格，也可以是小时标准分配率等

（2）固定制造费用标准成本的制定

固定制造费用一般按照费用的构成项目实行总量控制；也可以根据需要，通过计算标准分配率，将固定制造费用分配至单位产品，形成固定制造费用的标准成本。

【提示】

固定制造费用标准分配率=固定制造费用预算总额/预算产量下标准总工时
其中：固定制造费用预算总额亦称“预算产量下标准固定制造费用”。

知识点：成本差异的计算及分析

(一) 成本差异的含义

成本差异=实际产量下实际成本-实际产量下标准成本
=实际产量下实际成本-实际产量下标准用量×标准价格

1. 超支差异：实际成本>标准成本，成本差异表现为正数

2. 节约差异：实际成本<标准成本，成本差异表现为负数

(二) 变动成本差异分析的基本公式——因素分析法（差额分析法）（参见“财务分析与评价”）

1. 用量差异=（实际产量下实际用量-实际产量下标准用量）×标准价格
=（实际产量下实际用量-实际产量×用量标准）×标准价格

2. 价格差异=实际产量下实际用量×（实际价格-标准价格）
=实际产量下实际成本-实际产量下实际用量×标准价格

【提示】分析顺序：数量因素在先、价格因素在后。

(三) 直接材料成本差异的计算分析

1. 直接材料数量差异=（实际用量-实际产量下标准用量）×标准单价

(1) 有生产部门原因，也有非生产部门原因。如产品设计结构、原料质量、工人的技术熟练程度、废品率的高低等。

(2) 责任需要通过具体分析才能确定，但主要往往应由生产部门承担。

2. 直接材料价格差异=实际用量×（实际单价-标准单价）=实际材料成本-实际用量×标准单价

(1) 形成原因包括：市场价格、供货厂商、运输方式、采购批量等的变动。

(2) 主要由采购部门承担责任。

【示例】

甲公司采用标准成本制度核算产品成本。本月实际产量为 225 件产品，生产实际领用原材料 32000 千克，其实际成本为 20000 元。该产品直接材料的标准消耗量为 200 千克 / 件，标准单价为 0.6 元 / 千克，则：

知识点：成本差异的计算及分析

直接材料实际产量下标准成本=225×200×0.6=27000（元）

直接材料成本差异=20000-27000=-7000（元）（节约）

直接材料数量差异=（32000-225×200）×0.6
=-7800（元）（节约）

直接材料实际单价=20000/32000=0.625（元/千克）

直接材料价格差异=32000×（0.625-0.6）
=2000-32000×0.6
=800（元）（超支）

(四) 直接人工成本差异的计算分析

1. 直接人工效率差异（用量差异）=（实际工时-实际产量下标准工时）×标准工资率

(1) 形成原因包括：工人技术状况、工作环境和设备条件的好坏等。

(2) 主要责任在生产部门。

2. 直接人工工资率差异（价格差异）=实际工时×（实际工资率-标准工资率）
=实际工资总额-实际工时×标准工资率

(1) 形成原因包括：工资制度的变动、工人的升降级、加班或临时工的增减等。

(2) 责任不在生产部门，劳动人事部门更应对其承担责任。

【示例】甲公司本月实际产量为 225 件产品，生产该产品本月消耗实际工时 1500 小时，实际工资额为 12600 元，该产品直接人工的工时标准为 5 小时 / 件，标准工资率为 8 元/小时，则：

直接人工实际产量下标准成本 = $225 \times 5 \times 8 = 9000$ (元)

直接人工成本差异 = $12600 - 9000 = 3600$ (元) (超支)

直接人工效率差异 = $(1500 - 225 \times 5) \times 8 = 3000$ (元) (超支)

直接人工实际工资率 = $12600 / 1500 = 8.4$ (元/小时)

直接人工工资率差异 = $1500 \times (8.4 - 8) = 12600 - 1500 \times 8 = 600$ (元) (超支)

【例题·单项选择题】(2016 年) 下列因素中，一般不会导致直接人工工资率差异的是 ()。

- A. 工资制度的变动
- B. 工作环境的好坏
- C. 工资级别的升降
- D. 加班或临时工的增减

【正确答案】B

【答案解析】工资率差异是价格差异，其形成原因比较复杂，工资制度的变动、工人的升降级、加班或临时工的增减等都将导致工资率差异。工作环境的好坏影响的是直接人工的效率差异。

(五) 变动制造费用成本差异的计算和分析

1. 变动制造费用效率差异 (用量差异)

= (实际工时 - 实际产量下标准工时) \times 变动制造费用标准分配率

形成原因与直接人工效率差异 **基本相同**。

2. 变动制造费用耗费差异 (价格差异)

= 实际工时 \times (变动制造费用实际分配率 - 变动制造费用标准分配率)

= 实际变动制造费用总额 - 实际工时 \times 变动制造费用标准分配率

【示例】甲公司本月实际产量为 225 件产品，生产该产品本月消耗实际工时 1500 小时，实际变动制造费用发生额为 6450 元，该产品变动制造费用的工时标准为 5 小时 / 件，标准分配率为 4 元/小时，则：

实际产量下标准变动制造费用 = $225 \times 5 \times 4 = 4500$ (元)

变动制造费用成本差异 = $6450 - 4500 = 1950$ (元) (超支)

变动制造费用效率差异 = $(1500 - 225 \times 5) \times 4 = 1500$ (元) (超支)

变动制造费用实际分配率 = $6450 / 1500 = 4.3$ (元/小时)

变动制造费用耗费差异 = $1500 \times (4.3 - 4) = 6450 - 1500 \times 4 = 450$ (元) (超支)

【例题·计算分析题】(2014 年) 乙公司生产 M 产品，采用标准成本法进行成本管理。月标准总工时为 23400 小时，月标准变动制造费用总额为 84240 元。工时标准为 2.2 小时/件。假定乙公司本月实际生产 M 产品 7500 件，实际耗用总工时 15000 小时，实际发生变动制造费用 57000 元。

要求：

- (1) 计算 M 产品的变动制造费用标准分配率。
- (2) 计算 M 产品的变动制造费用实际分配率。
- (3) 计算 M 产品的变动制造费用成本差异。
- (4) 计算 M 产品的变动制造费用效率差异。
- (5) 计算 M 产品的变动制造费用耗费差异。

【正确答案】

(1) M 产品的变动制造费用标准分配率 = $84240 / 23400 = 3.6$ (元/小时)

(2) M 产品的变动制造费用实际分配率 = $57000 / 15000 = 3.8$ (元/小时)

(3) M 产品的变动制造费用成本差异 = $57000 - 7500 \times 2.2 \times 3.6 = -2400$ (元)

(4) M 产品的变动制造费用效率差异 = $(15000 - 7500 \times 2.2) \times 3.6 = -5400$ (元)

(5) M 产品的变动制造费用耗费差异 = $15000 \times (3.8 - 3.6) = 57000 - 15000 \times 3.6 = 3000$ (元)

（六）固定制造费用成本差异的计算分析

固定制造费用成本差异 = 实际固定制造费用 - 实际产量下标准固定制造费用 = 实际固定制造费用 - 实际产量下标准工时 × 固定制造费用标准分配率

【示例】甲公司本月预算产量为 304 件，工时标准为 5 小时 / 件，预算产量下标准工时 = $304 \times 5 = 1520$ （小时）。实际产量为 225 件产品，实际产量下标准工时 = $225 \times 5 = 1125$ （小时），生产该产品本月消耗实际工时 1500 小时。预算固定制造费用（预算产量下标准固定制造费用）为 15200 元，固定制造费用标准分配率 = $15200 / 1520 = 10$ （元/小时），实际固定制造费用发生额为 16000 元。

甲公司本月固定制造费用成本差异 = 实际固定制造费用 - 实际产量下标准固定制造费用 = $16000 - 225 \times 5 \times 10 = 16000 - 11250 = 4750$ （元）

结合甲公司固定制造费用管理中存在的问题，对甲公司本月制造费用成本差异分析如下：

（1）固定制造费用实际发生额（16000 元）超过预算（15200 元），由此产生“耗费差异”（即实际脱离预算的差异）：

耗费差异 = 实际固定制造费用 - 预算固定制造费用（预算产量下标准固定制造费用）
= $16000 - 15200 = 800$ （元）（超支）

（2）存在剩余生产能力（实际产量 < 预算产量），按标准工时计算（即不考虑实际工时脱离标准工时产生的效率差异的影响）的剩余生产能力为：预算产量下标准工时（1520 小时） - 实际产量下标准工时（1125 小时） = 395 小时，由此产生“能量差异”：

能量差异 = （预算产量下标准工时 - 实际产量下标准工时） × 标准分配率
= 预算固定制造费用 - 实际产量下标准固定制造费用
= $(1520 - 225 \times 5) \times 10 = 3950$ （元）（超支）
= $15200 - 11250 = 3950$ （元）（超支）

【总结】

两差异分析法下，固定制造费用成本差异 = 耗费差异 + 能量差异，推导如下：

耗费差异 + 能量差异
= （实际固定制造费用 - 预算固定制造费用） + （预算固定制造费用 - 实际产量下标准固定制造费用）
= 实际固定制造费用 - 实际产量下标准固定制造费用
= 固定制造费用成本差异

（3）实际工时（1500 小时）超过实际产量下标准工时（1125 小时），由此产生“效率差异”：

效率差异 = （实际产量下实际工时 - 实际产量下标准工时） × 标准分配率
= $(1500 - 225 \times 5) \times 10 = 3750$ （元）（超支）

（4）按标准工时计算的剩余生产能力 395 小时中，375 小时（实际工时 1500 小时 - 实际产量标准工时 1125 小时）因效率低下被浪费，即形成“效率差异”；其余 20 小时（预算产量下标准工时 1520 小时 - 实际工时 1500 小时）是真正闲置的工时，由此产生“产量差异”：

产量差异 = （预算产量下标准工时 - 实际产量下实际工时） × 标准分配率
= $(1520 - 1500) \times 10 = 200$ （元）（超支）

【总结】

（1）能量差异 = 产量差异 + 效率差异，推导如下：

产量差异 + 效率差异
= （预算产量下标准工时 - 实际产量下实际工时） × 标准分配率 + （实际产量下实际工时 - 实际产量下标准工时） × 标准分配率
= （预算产量下标准工时 - 实际产量下标准工时） × 标准分配率
= 能量差异

（2）三差异分析法下，固定制造费用成本差异 = 耗费差异 + 产量差异 + 效率差异。

【例题·判断题】（2017 年）在标准成本法下，固定制造费用成本差异是指固定制造费用实际

金额与固定制造费用预算金额之间的差异。（ ）

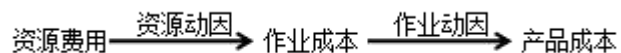
『正确答案』×

『答案解析』在标准成本法下，固定制造费用成本耗费差异是指固定制造费用实际金额与固定制造费用预算金额（按照预算产量计算）之间的差异，固定制造费用项目成本差异是指固定制造费用项目实际成本与其标准成本之间的差额。

第四节 作业成本与责任成本

知识点：作业成本管理

作业成本法以“**作业消耗资源、产出消耗作业**”为原则，按照资源动因将资源费用追溯或分配至各项作业，计算出作业成本；然后再根据作业动因，将作业成本追溯或分配至各成本对象，最终完成成本计算的过程，即：



（一）作业成本计算法的相关概念

1. 资源费用

资源费用是指企业在一定期间内开展经济活动所发生的各项资源耗费，包括有形资源耗费、无形资源耗费、人力资源耗费以及其他各种税费支出等。

2. 作业

作业是指企业基于特定目的重复执行的任务或活动，是**连接资源和成本对象的桥梁**。作业贯穿产品**生产经营的全过程**，从产品设计、原料采购、生产加工，直至产品的发运销售。在这一过程中，每个环节、每道工序都可以视为一项作业。

按消耗对象不同，作业可分为：

- （1）主要作业：被产品、服务或顾客等**最终成本对象**消耗的作业；
- （2）次要作业：被原材料、主要作业等介于**中间地位的成本对象**消耗的作业。

3. 成本对象

成本对象是指企业追溯或分配资源费用、计算成本的对象物。

4. 成本动因

成本动因亦称成本驱动因素，是指诱导成本发生的原因，是成本对象与其直接关联的作业和最终关联的资源之间的中介。按其在资源流动中所处的位置和作用，成本动因可分为：

（1）资源动因：引起作业成本变动的驱动因素，反映作业量与耗费之间的因果关系，用于计量各项作业对资源的耗用，是将**资源成本**分配给各有关作业的依据；

（2）作业动因：引起产品成本变动的驱动因素，反映产品产量与作业成本之间的因果关系，用于计量各种产品对作业耗用的情况，是将**作业成本**分配给各种产品的基础，也是沟通资源消耗与最终产出的中介。

5. 作业中心（成本库）

作业中心是指构成一个业务过程的相互联系的作业集合，用来汇集业务过程及其产出的成本。

（二）作业成本法的具体步骤

- 1. 资源识别及资源费用的确认与计量
- 2. 成本对象选择
- 3. 作业认定
- 4. 作业中心设计

作业中心类型	特征	示例
--------	----	----

产量级作业	明确地为个别产品（或服务）实施的、使 <u>单个</u> 产品（或服务）受益的作业，其数量与产品（或服务）的数量成正比例变动	产品加工、检验等
批别级作业	为一组（或一批）产品（或服务）实施的、使 <u>该批该组</u> 产品（或服务）受益的作业，其数量与产品（或服务）的批量数成正比例变动	设备调试、生产准备等
品种级作业	为生产和销售某种产品（或服务）实施的、使 <u>该种</u> 产品（或服务）的每个单位都受益的作业，其数量与品种的多少成正比例变动	新产品设计、现有产品质量与功能改进、生产流程监控、工艺变换需要的流程设计、产品广告等
顾客级作业	为服务 <u>特定客户</u> 所实施的作业，其本身与产品（或服务）数量独立	向个别客户提供的技术支持活动、咨询活动、独特包装等
设施级作业	为提供生产产品（或服务）的 <u>基本能力</u> 而实施的作业，使所有产品（或服务）都受益，但与产量或销量无关	管理作业、针对企业整体的广告活动等

5. 资源动因选择与计量——为将各项资源费用归集到作业中心提供依据

【示例】

“产品质量检验作业”需要消耗电力资源，可以选择“消耗的电力度数”作为资源动因，将电力成本（资源库价值）分配给产品质量检验作业（作业中心）。假设“产品质量检验作业”消耗 1000 度电（资源动因数量），每度电的成本是 0.55 元（资源动因分配率），则可以确定“产品质量检验作业”中所含的“电力成本”为 550 元。

6. 作业成本汇集——根据资源耗用与作业之间的因果关系，将所有的资源成本直接追溯或按资源动因分配至各作业中心

7. 作业动因选择与计量

作业动因类型	含义	示例	适用情况
交易动因	用执行 <u>频率</u> 或 <u>次数</u> 计量的成本动因	接受或发出订单数、处理收据数等	每次执行所需要的资源数量相同或接近
持续时间动因	用执行时间计量的成本动因	产品安装时间、检查小时等	每次执行所需要的时间存在显著的不同
强度动因	不易按照频率、次数或执行时间进行分配而需要 <u>直接衡量</u> 每次执行所需资源的成本动因	特别复杂产品的安装、质量检验等	作业的执行比较特殊或复杂

8. 作业成本分配——将各作业中心的作业成本按作业动因分配至产品等成本对象

（1）分配次要作业成本至主要作业，计算主要作业的总成本和单位成本；

（2）分配主要作业成本至成本对象，计算各成本对象的总成本和单位成本。

【示例】

假设某厂商主要生产书柜、桌子和椅子，作业成本汇集如下：

作业中心	消耗的资源费用或次要作业	作业类别
------	--------------	------

断料成木板	木材、人力人工	次要作业
切割玻璃	玻璃、人力人工	次要作业
生产书柜	木板、切割的玻璃、人力人工、辅料	主要作业
生产桌子	木板、人力人工、辅料	主要作业
生产椅子	木板、人力人工、辅料	主要作业

假设该厂商消耗木材总额 100000 元，发生人工总成本为 250000 元，假设各个作业平均分摊人工费用（ $250000/5=50000$ 元），将原木材断料成为木板以用于生产书柜、桌子和椅子，共获得 2000 立方米木板，其中 1000 立方米木板用于生产书柜、600 立方米木板用于生产桌子、400 立方米木板用于生产椅子，共生产出 500 把椅子（假定本题中辅料成本忽略不计）。

以生产椅子为例，作业成本的分配具体如下：

第一步：次要作业成本分配至主要作业成本

（1）断料作业成本分配率=次要作业总成本/该作业动因量=（100000+50000）/2000=75

（2）生产椅子消耗的断料成本=生产椅子耗用的次要作业动因量×断料作业成本分配率=400×75=30000（元）

（3）生产椅子作业的总成本=生产椅子直接耗用的人工成本+生产椅子断料成本=50000+30000=80000（元）

（4）生产椅子作业单位成本=80000/500=160（元）

第二步：主要作业成本分配至成本对象（椅子只消耗一项主要作业——生产椅子）

（1）根据第一步可知生产椅子作业单位成本为 160 元

（2）椅子消耗的生产椅子作业的成本=160×500=80000（元）

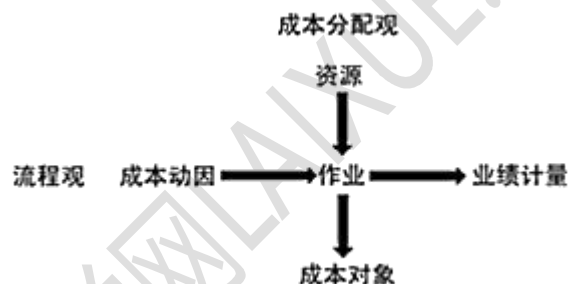
（3）椅子总成本为 80000 元

（4）椅子单位成本=80000/500=160（元）

（三）作业成本管理

1. 含义

作业成本管理是基于作业成本法的，以提高客户价值、增加企业利润为目的的一种新型管理方法，包含两个维度的含义：成本分配观和流程观，如图所示：



成本分配观	①说明成本对象引起作业需求，而作业需求又引起资源的需求； ②成本分配是从资源到作业，再从作业到成本对象——作业成本计算的核心
流程观	①提供引起作业的原因（成本动因）以及作业完成情况（业绩计量）的信息； ②关注的是确认作业成本的根源、评价已经完成的工作和已实现的结果，企业利用这些信息，可以改进作业链，提高从外部顾客获得的价值

2. 流程价值分析

流程价值分析关心的是作业的责任，基本思想是以作业来识别资源，将作业分为增值作业和非增值作业，并把作业和流程联系起来，确认流程的成本动因，计量流程的业绩，从而促进流程的持续改进，具体包括：成本动因分析、作业分析、作业业绩考核。

（1）成本动因分析——找出形成作业成本的根本原因，采取相应的措施改善作业。

每项作业都有投入和产出，作业投入是为取得产出而由作业消耗的资源，作业产出是一项作业的结果或产品。但产出量指标不一定是作业成本发生的根本原因。

【示例】原料搬运作业，搬运到指定地点的材料数量是该作业的产出量，也可以称为作业动因。但原料搬运作业产生的根本原因，可能是车间布局不合理，而不仅仅是有材料需要搬运。

（2）作业分析

①增值作业与非增值作业（对顾客价值所做的贡献）

增值作业	顾客 认为可以增加其购买的产品或服务的有用性，有必要保留在企业中的作业，需同时满足三个条件： （1）该作业导致了状态的改变； （2）该状态的变化不能由其他作业来完成； （3）该作业使其他作业得以进行
非增值作业	即便消除也不会影响产品对顾客服务的潜能，不必要的或可消除的作业

【示例】服装厂的裁剪、缝纫、熨烫、质量检验、不合格品返工等作业中：

裁剪、缝纫、熨烫作业属于增值作业；

以缝纫作业为例：

该作业能够带来加工对象状态的改变——由裁片变成衣服；

该改变只能由该作业实现，不能由其他作业——裁剪、熨烫实现；

该作业使价值链中其他作业——熨烫得以执行。

成品服装的质量检验作业为非增值作业：不能改变加工对象的状态——不符合标准(1)；

不合格品的返工作业为非增值作业：

将不合格品变为合格品，改变加工对象状态，符合标准(1)；

前一项作业（缝纫）可以使加工对象达到合格品状态，不符合标准(2)。

②增值成本和非增值成本

增值成本	以完美效率执行增值作业所发生的成本，即 高效增值 作业的成本
非增值成本	增值作业中因为低效率所发生的成本； 执行非增值作业发生的全部成本

③降低成本的途径

作业消除	消除非增值作业或不必要的作业，降低非增值成本
作业选择	对所有能够达到同样目的的不同作业，选取其中最佳的方案
作业减少	以不断改进的方式降低作业消耗的资源或时间
作业共享	利用规模经济来提高增值作业的效率

（3）作业业绩考核

财务指标	主要集中在 增值成本和非增值成本 上，可以提供增值与非增值报告，以及作业成本趋势报告
非财务指标	主要体现在 效率、质量和时间 三个方面，比如投入产出比、次品率、生产周期等

【例题·单项选择题】（2017年）根据作业成本管理原理，某制造企业的下列作业中，属于增值作业的是（ ）。

- A. 产品运输作业
- B. 次品返工作业
- C. 产品检验作业
- D. 零件组装作业

【正确答案】D

【答案解析】增值作业必须同时满足三个条件，同时满足：①该作业导致了状态的改变；②该

状态的变化不能由其他作业来完成；③该作业使其他作业得以进行。产品运输、检验都不会引起产品状态改变，次品返工作业对其他作业的进行没有影响。

【例题·单项选择题】（2018 年考生回忆版）根据作业成本管理原理，关于成本节约途径的表述中不正确的是（ ）。

- A. 将外购材料交货地点从厂外临时仓库变更为材料耗车间属于作业选择
- B. 不断改进技术降低作业消耗的时间属于作业减少
- C. 新产品设计时尽量考虑利用现有其他产品使用的零件属于作业共享
- D. 将内部货物运输业务由自营转为外包属于作业选择

『正确答案』A

『答案解析』作业消除是指消除非增值作业或不必要的作业，降低非增值成本。作业选择是指对所有能够达到同样目的的不同作业，选取其中最佳的方案。将外购材料交货地点从厂外临时仓库变更为材料耗用车间，可以缩短运输距离，削减甚至消除非增值作业，选项 A 属于作业消除。

知识点：责任成本管理

（一）责任成本管理的内容

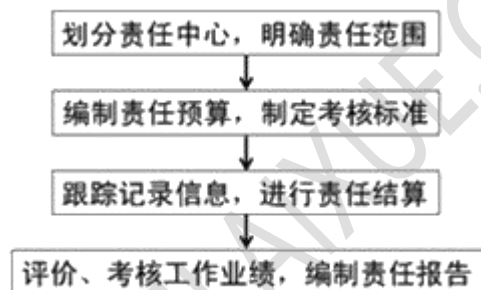
1. 责任成本管理

将企业内部划分成不同的责任中心，明确责任成本，并根据各责任中心的权、责、利关系，来考核其工作业绩的一种成本管理模式。

2. 责任中心（责任单位）

企业内部具有一定权力并承担相应工作责任的部门或管理层次，包括成本中心、利润中心和投资中心。

3. 责任成本管理流程



（二）成本中心及其考核

1. 成本中心的含义

有权发生并控制成本的单位，一般不会产生收入，通常只计量考核发生的成本，是责任中心中应用最为广泛的一种形式。

2. 成本中心的特点

（1）不考核收入，只考核成本

（2）只对可控成本负责，不负责不可控的成本

①可控成本需满足三个条件：可以预见、可以计量、可以调节和控制；

②可控成本和不可控成本的划分是相对的，与成本中心所处的管理层级别、管理权限与控制范围大小有关。

（3）责任成本（可控成本之和）是成本中心考核和控制的主要内容。

3. 考核与控制指标

（1） $\text{预算成本节约额} = \text{实际产量预算责任成本} - \text{实际责任成本}$

（2） $\text{预算成本节约率} = \text{预算成本节约额} / \text{实际产量预算责任成本} \times 100\%$

【例题·多项选择题】（2015 年）根据责任成本管理基本原理，成本中心只对可控成本负责。

可控成本应具备的条件有（ ）。

- A. 该成本是成本中心可计量的
- B. 该成本的发生是成本中心可预见的
- C. 该成本是成本中心可调节和控制的
- D. 该成本是为成本中心取得收入而发生的

『正确答案』ABC

『答案解析』可控成本是指成本中心可以控制的各种耗费，它应具备三个条件：第一，该成本的发生是成本中心可以预见的；第二，该成本是成本中心可以计量的；第三，该成本是成本中心可以调节和控制的。

（三）利润中心及其考核

1. 利润中心含义

既能控制成本，又能控制收入和利润的责任单位，要同时对成本、收入以及利润负责。

2. 利润中心的类型

自然利润中心	自然形成的，直接 <u>对外</u> 提供劳务或销售产品以取得收入
人为利润中心	人为设定的，通过企业 <u>内部</u> 各责任中心之间使用 <u>内部结算价格</u> 结算半成品取得内部销售收入

3. 利润中心的特点

- （1）处于企业内部的较高层次，如分店或分厂；
- （2）不仅要降低绝对成本，还要寻求收入的增长使之超过成本的增长，即更要强调相对成本的降低。

4. 利润中心的业绩考核指标

（1）边际贡献=销售收入总额-变动成本总额

反映该利润中心的盈利能力，对业绩评价没有太大的作用。

（2）可控边际贡献（部门经理边际贡献）=边际贡献-该中心负责人可控固定成本

- ①衡量部门经理有效运用其控制下的资源的能力，是评价利润中心管理者业绩的理想指标。
- ②难以区分可控和不可控的与生产能力相关的成本。

如果部门经理有权处置固定资产，那么相关的折旧费是可控成本；反之，相关的折旧费用就是不可控成本。

③忽略了应追溯但又不可控的生产能力成本，不能全面反映该利润中心对整个公司所做的经济贡献。

（3）部门边际贡献（部门毛利）=可控边际贡献-该中心负责人不可控固定成本

- ①反映了部门为企业利润和弥补与生产能力有关的成本所作的贡献；
- ②用于评价部门业绩而不是利润中心管理者的业绩。

【例题·单项选择题】（2017年）某利润中心本期销售收入为7000万元，变动成本总额为3800万元，中心负责人可控的固定成本为1300万元，其不可控但由该中心负担的固定成本为600万元，则该中心的可控边际贡献为（ ）万元。

- A. 1900
- B. 3200
- C. 5100
- D. 1300

『正确答案』A

『答案解析』可控边际贡献=销售收入-变动成本-该中心负责人可控固定成本=7000-3800-1300=1900（万元）。

（四）投资中心及其考核

1. 投资中心的含义

既能控制成本、收入和利润，又能对投入的资金进行控制的责任中心。

2. 投资中心的特点

（1）**最高**层次的责任中心，如事业部、子公司等，拥有最大的决策权，也承担最大的责任。

（2）经理所拥有的自主权不仅包括制定价格、确定产品和生产方法等**短期经营决策权**（利润中心的权利），而且还包括投资规模和投资类型等**投资决策权**。

3. 投资中心的业绩评价指标

（1）投资报酬率

①公式：投资报酬率 = **息税前利润** / 平均经营资产

其中：平均经营资产 = （期初经营资产 + 期末经营资产） / 2

②优缺点

优点	（1）根据现有的 会计资料 计算，比较客观； （2）可用于部门之间，以及不同行业之间的比较； （3）可以促使经理人员关注经营资产的运用效率； （4）有利于资产存量的调整，优化资源配置
缺点	引起 短期 行为，追求局部利益最大化而 损害整体利益 最大化目标，导致经理人员为眼前利益而牺牲长远利益，例如，当新投资项目的预期投资报酬率大于企业所要求的最低水平、但低于某投资中心当前水平时，尽管该投资可以提高企业整体的投资报酬率，但仍可能被该投资中心放弃，因为接受该项目会降低该投资中心的投资报酬率

（2）剩余收益

①公式

剩余收益 = 息税前利润 - （平均经营资产 × 最低投资报酬率）

 = 平均经营资产 × （投资报酬率 - 最低投资报酬率）

其中：最低投资报酬率一般**大于或等于资本成本**，通常采用企业整体的最低期望投资报酬率，也可以是企业为该投资中心**单独规定**的最低投资报酬率。

②优缺点

优点	弥补了投资报酬率指标会使局部利益与整体利益相冲突的不足——只要新增投资的预期报酬率大于企业所要求的最低水平，就可以使投资中心和企业整体的剩余收益都增加
缺点	（1） 绝对数 指标，难以在 不同规模 的投资中心之间进行业绩比较； （2）仅反映当期业绩，单纯使用该指标也会导致投资中心管理者的 短视 行为

【例题·计算分析题】（2013年）甲公司为某企业集团的一个投资中心，X是甲公司下设的一个利润中心，相关资料如下：

资料一：2012年X利润中心的营业收入为120万元，变动成本为72万元，该利润中心负责人可控固定成本为10万元，不可控但应由该利润中心负担的固定成本为8万元。

资料二：甲公司2013年初已投资700万元，预计可实现利润98万元，现有一个投资额为300万元的投资机会，预计可获利润36万元，该企业集团要求的最低投资报酬率为10%。

要求：

（1）根据资料一，计算X利润中心2012年度的部门边际贡献。

（2）根据资料二，计算甲公司接受新投资机会前的投资报酬率和剩余收益。

（3）根据资料二，计算甲公司接受新投资机会后的投资报酬率和剩余收益。

(4) 根据 (2), (3) 的计算结果从企业集团整体利益的角度, 分析甲公司是否应接受新投资机会, 并说明理由。

『正确答案』

(1) 部门边际贡献 = $120 - 72 - 10 - 8 = 30$ (万元)

(2) 投资报酬率 = $98 / 700 \times 100\% = 14\%$

剩余收益 = $98 - 700 \times 10\% = 28$ (万元)

(3) 投资报酬率 = $(98 + 36) / (700 + 300) \times 100\% = 13.4\%$

剩余收益 = $(98 + 36) - (700 + 300) \times 10\% = 34$ (万元)

(4) 从企业集团整体利益角度, 甲公司应该接受新投资机会。因为接受新投资机会后, 甲公司的剩余收益增加了。

(五) 内部转移价格的制定

1. 内部转移价格是企业内部有关责任单位之间提供产品或劳务的结算价格。

2. 内部转移价格的作用

(1) 有效地防止成本转移引起的责任中心之间的 **责任转嫁**, 使每个责任中心都能够作为单独的组织单位进行业绩评价;

(2) 作为一种价格信号引导下级采取正确决策, 保证 **局部利益和整体利益的一致**。

3. 类型

(1) 市场价格

计价基础	产品或劳务的现行市场价格
适用条件	产品或劳务有 完全竞争 的外部市场
特点	客观真实, 能同时满足分部和公司的整体利益

(2) 协商价格

计价基础	以正常的市场价格为基础, 上限 是市场价格, 下限 则是单位变动成本
适用条件	中间产品有 非完全竞争 的外部市场, 在该市场内双方有权决定是否买卖这种产品
特点	双方协商僵持时, 会导致公司高层的干预

(3) 双重价格

计价基础	内部责任中心的交易双方采用不同的内部转移价格 (不同的市场价格或协商价格)
特点	较好地满足企业内部交易双方在 不同方面 的管理需要

(4) 以成本为基础的转移定价

计价基础	完全成本、完全成本加成、变动成本、变动成本加固定制造费用
适用条件	内部转移的产品或劳务没有市价
特点	简便、客观; 存在信息和激励方面的问题

【例题·单项选择题】(2017 年) 企业以协商价格作为内部转移价格时, 该协商价格的下限一般是 ()。

- A. 单位完全成本加上单位毛利
- B. 单位变动成本加上单位边际贡献
- C. 单位完全成本
- D. 单位变动成本

『正确答案』D

『答案解析』协商价格的上限是市场价格, 下限则是单位变动成本。

【例题·单项选择题】（2014 年）作为内部转移价格的制定依据，下列各项中，能够较好地满足企业内部交易双方各自管理需要的是（ ）。

- A. 市场价格
- B. 双重价格
- C. 协商价格
- D. 成本加成价格

『正确答案』B

『答案解析』采用双重价格，买卖双方可以选择不同的市场价格或协商价格，能够较好地满足企业内部交易双方在不同方面的管理需要。本题的答案为选项 B。

【本章小结】

一、成本管理的主要内容

重点：成本管理目标

二、量本利分析

- 1. 基本原理：假设、基本关系式及其变形
- 2. 保本分析与安全边际分析
- 3. 量本利分析图：基本式、边际贡献式
- 4. 利润的敏感性分析：敏感系数
- 5. 量本利在经营决策中的应用：成本分界点分析、边际贡献分析

三、标准成本控制与分析

- 1. 标准成本的含义与制定
- 2. 标准成本差异的计算与分析
 - （1）变动成本差异：数量差异、价格差异——数量因素在先、价格因素在后
 - （2）固定制造费用差异：二差异、三差异——实际成本、预算成本、标准成本之间的比较

四、作业成本管理

- 1. 相关概念：资源费用、作业、成本对象、成本动因、作业中心（成本库）
- 2. 作业成本法的具体步骤
- 3. 作业成本管理：流程价值分析（成本动因分析、作业分析、作业业绩考核）

五、责任成本管理

- 1. 责任中心及其考核
- 2. 内部转移价格的制定