



第八章 成本管理

第一节 量本利分析与应用

一、量本利分析的基本关系式

利润 = 销售量 × 单价 - 销售量 × 单位变动成本 - 固定成本

【提示】这个方程式是最基本的关系式，要求给定其中 4 个，能够求出另一个变量的值。

二、边际贡献（边际利润、贡献毛益）

1. 边际贡献：边际贡献总额 = 销售收入 - 变动成本
单位边际贡献 = 单价 - 单位变动成本
2. 边际贡献率：边际贡献总额 / 销售收入
单位边际贡献 / 单价

3. 边际贡献表示的量本利关系式

利润 = 销售量 × 单位边际贡献 - 固定成本

4. 边际贡献率表示的量本利关系式

利润 = 销售收入 × 边际贡献率 - 固定成本

三、保本分析

（一）保本的表示方法

1. 保本销售量（适用单一产品企业）
固定成本 ÷ 单位边际贡献
2. 保本销售额（适用多品种企业）
固定成本 ÷ 边际贡献率
3. 保本作业率
保本点销售量（额） ÷ 正常销售量（额）

（二）安全边际与安全边际率

安全边际量（额） = 正常销售量（额） - 保本点销售量（额）

安全边际率 = 安全边际量（额） ÷ 正常销售量（额）

保本作业率 + 安全边际率 = 1

利润 = 安全边际额 × 边际贡献率

销售利润率 = 安全边际率 × 边际贡献率

四、目标利润分析

（一）目标利润的销售水平确定

利用量本利的基本模型，已知目标利润，倒求销量或销售额。

【提示】

目标利润一般是指息税前利润，若已知目标税后利润：

目标利润 = 目标税后利润 / (1 - 所得税率) + 利息

【例题】某企业生产和销售单一产品，产品的单价为 50 元，单位变动成本为 25 元，固定成本为 50000 元，如果将目标利润定为 40000 元。要求：计算实现目标利润的销售量和销售额。

【答案解析】



老会计-用心传递温度

实现目标利润的销售量
 $= (50000 + 40000) / (50 - 25) = 3600$ (件)

实现目标利润的销售额
 $= (50000 + 40000) / 50\% = 180000$ (元)

第二节 标准成本控制与分析

一、标准成本控制与分析的相关概念

含义	标准成本是指通过调查分析、运用技术测定等方法制定的，在有效经营条件下所能达到的目标成本。	
种类	理想标准成本	这是一种理论标准，是指在现有条件下所能达到的最优成本水平，即在生产过程无浪费、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	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。

二、标准成本的制定

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

$= \Sigma$ (用量标准 \times 价格标准)

成本项目	用量标准	价格标准
直接材料	单位产品材料用量标准	材料价格标准
直接人工	单位产品工时用量标准 (单位产品耗用的标准工时)	工资率标准 (每小时的工资率)
制造费用	单位产品工时用量标准 (单位产品耗用的标准工时)	制造费用分配率标准 (每小时的制造费用分配率)

三、成本差异的计算与分析

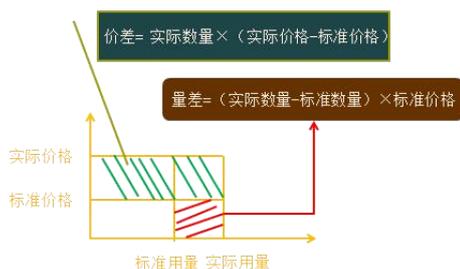
(一) 变动成本差异分析

直接材料、直接人工和变动制造费用都属于变动成本，其实际成本高低取决于实际用量和实际价格，标准成本的高低取决于标准用量和标准价格，所以其成本差异可归结为价格脱离标准造成的价格差异与用量脱离标准造成的用量差异两类。

成本差异 = 实际产量下的实际成本 - 实际产量下的标准成本

$=$ 实际用量 \times 实际价格 - 实际产量下标准用量 \times 标准价格

$=$ 实际成本 - 标准成本 = 价格差异 + 用量差异





$$\begin{aligned} & \text{标准用量} \times \text{标准价格} && (1) \\ & \text{实际用量} \times \text{标准价格} && (2) \\ & \text{实际用量} \times \text{实际价格} && (3) \\ & (2) - (1) \text{量差} = (\text{实际用量} - \text{标准用量}) \times \text{标准价格} \\ & (3) - (2) \text{价差} = \text{实际用量} \times (\text{实际价格} - \text{标准价格}) \end{aligned}$$

1. 直接材料成本差异分析

直接材料成本差异 = 实际产量下的实际成本 - 实际产量下的标准成本

(1) 直接材料价格差异 = (实际价格 - 标准价格) × 实际用量

(2) 直接材料数量差异 = (实际用量 - 实际产量下标准用量) × 标准价格

【例题】A产品甲材料的标准价格为45元/千克，用量标准为3千克/件。假定企业本月投产A产品8000件，领用甲材料32000千克，其实际价格为40元/千克。要求：计算直接材料成本差异。

【正确答案】

直接材料成本差异 = $40 \times 32000 - 45 \times 3 \times 8000 = 200000$ (元)

其中：

材料用量差异 = $45 \times (32000 - 8000 \times 3) = 360000$ (元)

材料价格差异 = $(40 - 45) \times 32000 = -160000$ (元)

2. 直接人工成本差异

直接人工成本差异 = 实际总人工成本 - 实际产量下标准人工成本

(1) 价差

直接人工工资率差异 = (实际工资率 - 标准工资率) × 实际人工工时

(2) 量差

直接人工效率差异 = (实际人工工时 - 实际产量下标准人工工时) × 标准工资率

【例题】A产品工资率标准为10.8元/小时，工时标准为1.5小时/件，工资标准为16.2元/件。假定企业本月实际生产A产品8000件，用工10000小时，实际应付直接人工工资110000元。要求：计算直接人工成本差异。

【正确答案】直接人工成本差异 = $110000 - 8000 \times 16.2 = -19600$ (元)

其中：直接人工效率差异

= $10.8 \times (10000 - 1.5 \times 8000) = -21600$ (元)

直接人工工资率差异

= $(110000 \div 10000 - 10.8) \times 10000 = 2000$ (元)

3. 变动制造费用差异

(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 - 实际产量下标准工时) × 变动制造费用标准分配率

【例题】A产品标准变动制造费用分配率为3.6元/小时，工时标准为1.5小时/件。假定企业本月实际生产A产品8000件，用工10000小时，实际发生变动制造费用40000元。要求：计算变动制造费用成本差异。

【正确答案】变动制造费用成本差异 = $40000 - 8000 \times 1.5 \times 3.6 = -3200$ (元)



老会计-用心传递温度

其中：变动制造费用效率差异 = $(10000 - 8000 \times 1.5) \times 3.6 = -7200$ (元)

变动制造费用耗费差异 = $(40000 \div 10000 - 3.6) \times 10000 = 4000$ (元)

(二) 变动成本差异责任承担分析

项目	价格差异			用量差异		
	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	直接材料用量差异	直接人工效率差异	变动制造费用效率差异
主要责任部门	采购部门	劳动人事部门	生产部门	生产部门责任		
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是采购部门责任。		

第三节 责任成本管理

一、责任成本管理的含义

责任成本管理，是指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。

责任中心具体包括成本中心、利润中心和投资中心三类。

二、责任中心及其考核

(一) 成本中心

1. 成本中心的含义与特点

含义	成本中心是指有权发生并控制成本的单位。 【提示】1. 成本中心一般不会产生收入，通常只计量考核发生的成本。 2. 成本中心是责任中心中应用最为广泛的一种形式，只要是对成本的发生负有责任的单位或个人都可以成为成本中心。
特点	(1) 成本中心不考核收益，只考核成本； (2) 成本中心只对可控成本负责，不负责不可控成本； (3) 责任成本是成本中心考核和控制的主要内容。 【提示】成本中心当期发生的所有可控成本之和就是其责任成本。

2. 可控成本

含义	可控成本是指成本中心可以控制的各种耗费。
应具备的条件	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。 凡不符合上述三个条件的成本都是不可控成本。
应注意的问题	可控成本和不可控成本的划分是相对的。它们与成本中心所处的管理层级、管理权限与控制范围大小有关。对于一个独立企业而言，几乎所有的成本都是可控的。

3. 成本中心考核和控制主要使用的指标



老会计-用心传递温度

预算成本节约额=实际产量预算责任成本-实际责任成本

预算成本节约率=预算成本节约额/实际产量预算责任成本×100%

【例题】某企业内部某车间为成本中心，生产甲产品，预算产量 3500 件，单位成本 150 元，实际产量 4000 件，成本 145.5 元，该成本中心的考核指标计算为：

『正确答案』

预算成本节约额=150×4000-145.5×4000=18000（元）

预算成本节约率=18000/（150×4000）×100%=3%

结果表明，该成本中心的成本节约额为 18000 元，节约率为 3%。

（二）利润中心

1. 含义

利润中心是指既能控制成本，又能控制收入和利润的责任单位。它不但有成本发生，而且还有收入发生。

2. 特点

利润中心与成本中心相比，其权利和责任都相对较大，它不仅要降低绝对成本，还要寻求收入的增长使之超过成本，即更要强调相对成本的降低。

3. 类型

类型	阐释
自然利润中心	它是自然形成的，直接对外提供劳务或销售产品以取得收入的责任中心。
人为利润中心	它是人为设定的，通过企业内部各责任中心之间使用内部结算价格，结算半成品内部销售收入的责任中心。

4. 考核指标

考核指标	公式	特点
边际贡献	边际贡献=销售收入总额-变动成本总额	反映了该利润中心的盈利能力，但它对业绩评价没有太大的作用。
可控边际贡献	可控边际贡献=边际贡献-该中心负责人可控固定成本	是评价利润中心管理者业绩的理想指标。
部门边际贡献（部门毛利）	部门边际贡献=可控边际贡献-该中心负责人不可控固定成本	它更多地用于评价部门业绩而不是利润中心管理者的业绩。

（三）投资中心

1. 含义

投资中心是指既能控制成本、收入和利润，又能对投入的资金进行控制的责任中心，其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，而且还包括投资规模和投资类型等投资决策权。

2. 特点

投资中心是最高层次的责任中心，它拥有最大的决策权，也承担最大的责任。

3. 考核指标

投资报酬率和剩余收益

三、内部转移价格的制定



老会计-用心传递温度

(一) 含义

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。

(二) 作用

可以有效防止成本转移引起的责任中心之间的责任转嫁，便于责任中心的业绩评价；作为价格信号引导下级正确决策，保证局部利益和整体利益的一致。

(三) 内部转移价格的制定

类型	制定依据	特点	应用的前提条件
市场价格	以产品或劳务的现行市场价格作为计价基础。	市场价格具有客观真实的特点，能够同时满足分部和公司的整体利益。	它要求产品或劳务有完全竞争的外部市场，以取得市价依据。
协商价格	以正常的市场价格为基础，定期共同协商确定价格。	协商价格的上限是市场价格，下限则是单位变动成本。 当双方协商僵持时，会导致公司高层的行政干预。	该中间产品存在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。
双重价格	是由内部责任中心的交易双方采用不同的内部转移价格作为计价基础。	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。	
以成本为基础的转移定价	以产品或劳务某种形式的成本为基础而制定价格。	可以选用的成本形式包括：完全成本、完全成本加成、变动成本以及变动成本加固定制造费用。 以成本为基础的转移定价方法具有简便、客观的特点，但存在信息和激励方面的问题。	它适用于内部转移的产品或劳务没有市价的情况。



请关注公众号、听更多免费直播