



## 第八章 成本管理

### 【考情分析】

本章内容涉及了成本管理的意义、目标、原则；本量利分析中盈亏平衡分析、目标利润分析、敏感性分析和边际分析；标准成本制定下的成本差异计算；作业成本；责任成本包括成本中心、利润中心和投资中心。预测 2021 年分数在 12 分左右，主观题和客观题都会涉及。

### 第一节 成本管理概述

#### 【知识点 1】成本管理意义、目标

1. **成本管理意义**：降低成本；增加企业利润；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

2. **成本管理目标**：

- (1) 总体目标：服从企业整体经营目标之下，追求成本水平的绝对降低
- (2) 具体目标：成本计算（内外部均考虑）从而降低成本水平

#### 【知识点 2】成本管理的原则

融合性原则；适应性原则；成本效益原则；重要性原则

#### 【知识点 3】成本管理的主要内容

成本预测；成本决策；成本计划；成本控制；成本核算；成本分析；成本考核

### 第二节 本量利分析及应用

#### 【知识点 1】本量利分析概述

“本”是指成本，包括固定成本和变动成本；

“量”是指业务量，一般指销售量；

“利”一般指息税前利润。

**利润=销售量×（单价-单位变动成本）-固定成本**

#### 【知识点 2】边际贡献相关公式

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

边际贡献率=边际贡献总额/销售收入=单位边际贡献/单价

变动成本率=变动成本总额/销售收入=单位变动成本/单价

边际贡献率+变动成本率=1

#### 【知识点 3】单一产品盈亏平衡分析

盈亏平衡点（两种表现形式）

盈亏平衡销售量	实物量表现，也称保本销售量
盈亏平衡销售额	货币单位表示，也称保本销售额

**当利润=0 时**，求出的销售量就是盈亏平衡点的业务量，即



$0 = \text{销售量} \times (\text{单价} - \text{单位变动成本}) - \text{固定成本}$

盈亏平衡销售量 = 固定成本 / (单价 - 单位变动成本) = 固定成本 / 单位边际贡献

盈亏平衡销售额

= 盈亏平衡销售量 × 单价 = 固定成本 / 边际贡献率 = 固定成本 / (1 - 变动成本率)

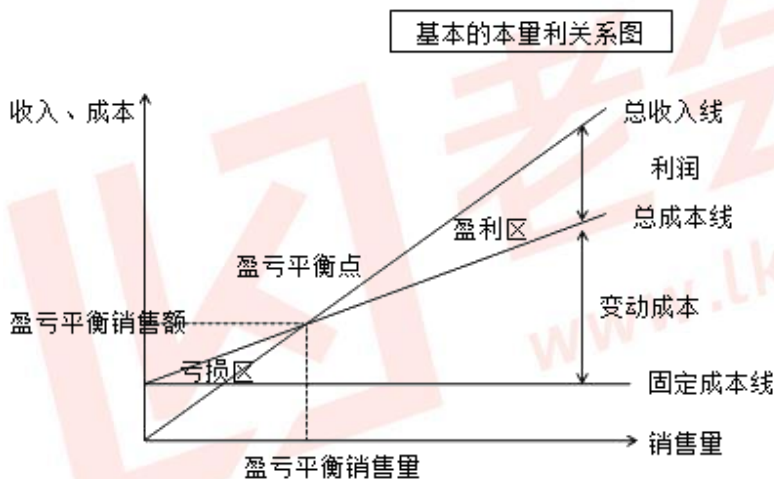
**【提示】**通过盈亏平衡点计算的公式可以看出，降低盈亏平衡点的途径有三个：降低固定成本总额；降低单位变动成本；提高销售单价。

#### 【知识点 4】盈亏平衡作业率

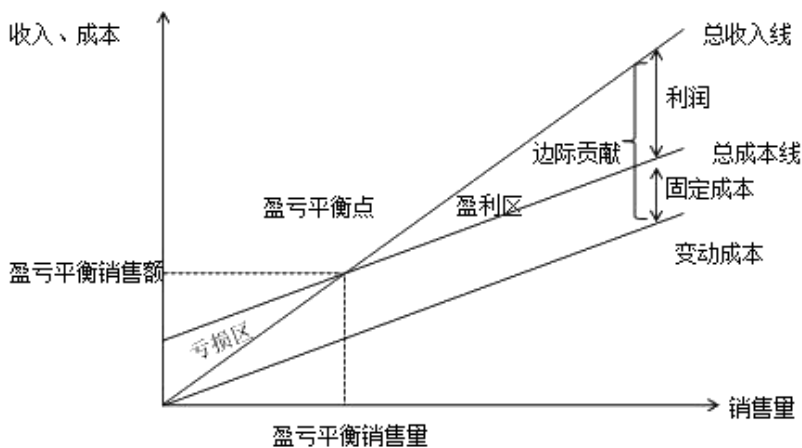
$$\begin{aligned} \text{盈亏平衡作业率} &= \frac{\text{盈亏平衡点的业务量}}{\text{正常经营业务量}} \times 100\% \\ &= \frac{\text{盈亏平衡点销售额}}{\text{正常经营销售额}} \times 100\% \end{aligned}$$

#### 【知识点 5】本量利关系图

##### (1) 传统式本量利关系图



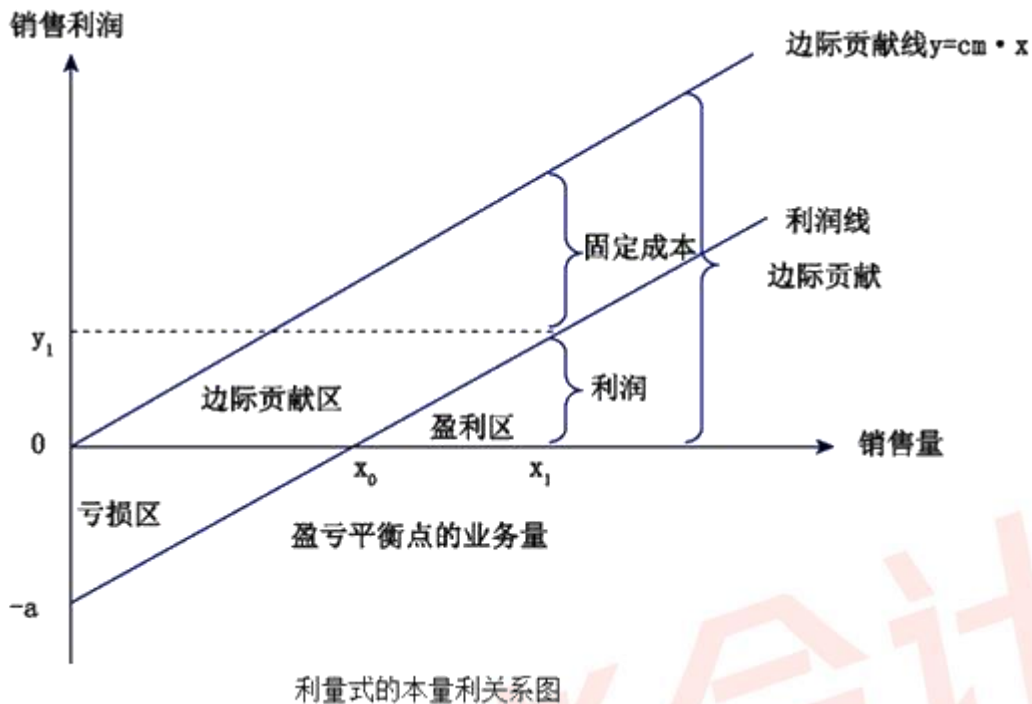
##### (2) 边际贡献式本量利关系图



边际贡献式的本量利关系图



## (3) 利量式本量利关系图



## 【知识点 6】产品组合盈亏平衡点分析

进行多种产品盈亏平衡分析的方法包括加权平均法、联合单位法、分算法、顺序法、主要产品法等。

## 1. 加权平均法

计算步骤：

- (1) 计算加权平均边际贡献率；
- (2) 综合盈亏平衡点销售量
- (3) 分别计算各产品盈亏平衡点销售额和销售量。

## 2. 联合单位法

计算步骤：

- (1) 组建联合单位，确定相关的联合单位单价和单位变动成本；
- (2) 计算盈亏平衡点联合单位数量
- (3) 分解联合单位，求出个产品盈亏平衡点的销售量和销售额。

## 3. 分算法

计算步骤：

- (1) 按照边际贡献比重分配固定成本；
- (2) 计算各产品盈亏平衡点的销售量和销售额

## 4. 顺序法

乐观排序	按照各种产品的边际贡献率由高到低排列，边际贡献率高的产品先销售、先补偿，边际贡献率低的后出售、后补偿
悲观排序	假定各品种销售顺序与乐观排列相反

## 5. 主要产品法

确定主要产品应以边际贡献为标志，并只能选择一种主要产品，视同于单一品种。



### 【知识点 7】目标利润分析

#### （一）目标利润分析基本原理

目标利润 = 销售量 × (单价 - 单位变动成本) - 固定成本

$$\text{目标利润销售量} = \frac{\text{固定成本} + \text{目标利润}}{\text{单价} - \text{单位变动成本}}$$

$$\text{目标利润销售额} = \frac{\text{固定成本} + \text{目标利润}}{\text{边际贡献率}}$$

#### （二）实现目标利润的措施

目标利润 = (单价 - 单位变动成本) × 销售量 - 固定成本

通常情况下企业要实现目标利润，在其他因素不变时，销售数量或销售价格应当提高，而固定成本或单位变动成本则应下降。

### 【知识点 8】敏感性分析

假设其中一个变量发生变化，其余变量保持不变，此时的利润变化与该因素变化的比为敏感系数，公式如下：

$$\text{敏感系数} = \frac{\text{利润变动百分比}}{\text{因素变动百分比}}$$

【提示 1】敏感系数为负，表明该因素的变动与利润的变动为反向关系；若敏感系数为正，该因素的变动与利润的变动为正向关系。

【提示 2】判断敏感性因素的依据是敏感系数的绝对值，绝对值越大，分析指标对该因素越敏感。

### 【知识点 9】边际分析

安全边际（量）= 实际销售量或预期销售量 - 盈亏平衡点的业务量

安全边际额 = 实际销售额或预期销售额 - 盈亏平衡点的销售额 = 安全边际量 × 单价

安全边际率 = 安全边际量 / 实际或预计销售量 = 安全边际额 / 实际或预计销售额

【总结】安全边际或安全边际率越大，则该企业的经营风险越小。

西方国家企业经营安全程度评价标准

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

### 【知识点 10】盈亏平衡作业率与安全边际率的关系

盈亏平衡销售量 + 安全边际量 = 正常销售量

盈亏平衡作业率 + 安全边际率 = 1

利润 = 边际贡献 - 固定成本

= 销售收入 × 边际贡献率 - 盈亏平衡点的销售额 × 边际贡献率

= 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

【提示】提高销售利润率的途径：一是扩大现有销售水平，提高安全边际率；二是降低变动



成本水平，提高边际贡献率。

### 第三节 标准成本控制与分析

#### 【知识点 1】理想和正常标准成本

理想标准成本	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	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。

【提示 1】通常来说，理想标准成本小于正常标准成本；正常标准成本具有客观性、现实性和激励性等特点，在实践中得到广泛应用。

【提示 2】企业应用标准成本法的主要目的，是通过标准成本与实际成本的比较，揭示与分析标准成本与实际成本之间的差异，对不利差异予以纠正，以提高工作效率，不断改善产品成本。

#### 【知识点 2】标准成本制定

每一成本项目的标准成本	用量标准	单位产品耗用量、单位产品人工小时等
	价格标准	原材料单价、小时工资率、小时制造费用分配率

【提示 1】产品标准成本=直接材料标准成本+直接人工标准成本+制造费用标准成本

【提示 2】制造费用成本标准应区分变动制造费用项目和固定制造费用项目分别进行。前者随着产量的变动而变动；后者相对稳定，不随产量波动。则制定制造费用标准时，也应分别制定变动制造费用和固定制造费用的标准成本。

#### 【知识点 3】总成本成本差异的计算及分析

成本差异，是指实际成本与相应标准成本之间的差额。

当实际成本<标准成本时，形成节约差异

当实际成本>标准成本时，形成超支差异

总差异

=实际产量下实际成本-实际产量下标准成本

=用量差异+价格差异

#### 【知识点 4】各项成本差异计算

直接材料价格差异	实际用量*(实际单价-标准单价)
直接材料数量差异	(实际用量-标准用量)*标准单价
直接人工效率差异(量)	(实际工时-实际产量下标准工时)×标准工资率
工资率差异(价)	实际工时×(实际工资率-标准工资率)
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
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)

#### 【知识点 5】固定制造费用成本差异分析

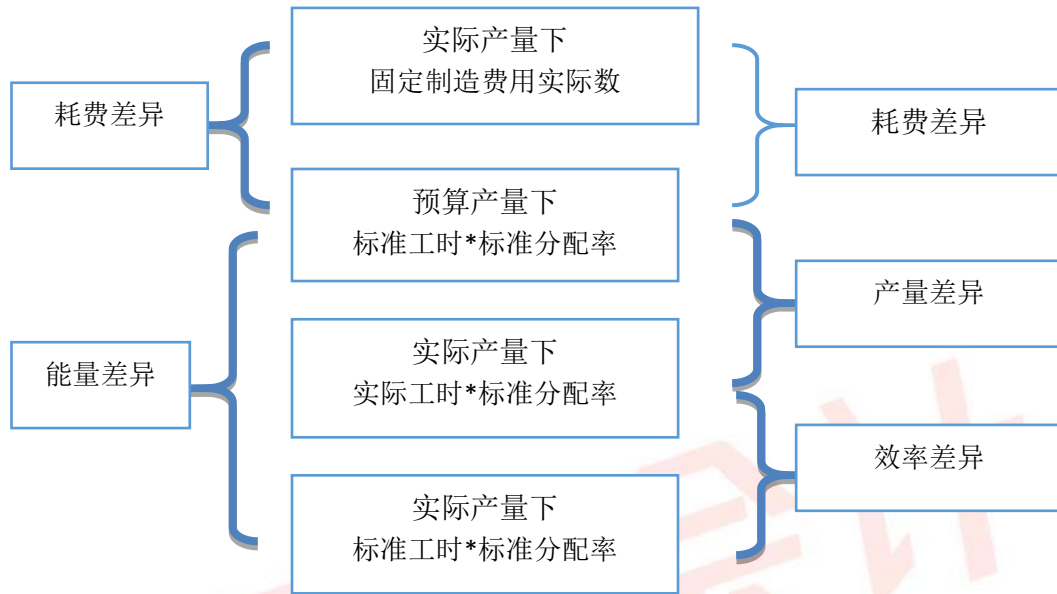
固定制造费用项目成本差异

=固定制造费用项目实际成本-固定制造费用项目标准成本



标准分配率=固定制造费用标准成本总额（预算总额）/预算总工时

【提示】由于固定制造费用相对固定，实际产量与预算产量的差异会对单位产品所应承担的固定制造费用产生影响，所以固定制造费用成本差异的分析有其特殊性，分为两差异分析法和三差异分析法。



#### 第四节 作业成本与责任成本

##### 【知识点 1】作业成本法概念



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。

##### 【知识点 2】作业中心设计分类

作业中心类型	特点	例子
产量级作业	明确地为个别产品（或服务）实施的、使单个产品（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、对每件产品进行检验等
批别级作业	为一组（或一批）产品（或服务）实施的、使该组（该批）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、使该产品（或服务）的每个单位都受益的作业，其数量	新产品设计、现有产品质量与功能改进、生产流程监控、工



	与品种的多少成正比例变动	艺变换需要的流程设计、产品广告等
顾客级作业	为服务特定客户所实施的作业，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）的基本能力而实施的作业，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

### 【知识点 3】作业动因选择与计量

交易动因	用执行频率或次数计量的动因成本，包括接受或发出订单数、处理数据等。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，包括产品安装时间、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直接衡量每次执行所需资源的动因，包括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

### 【知识点 4】作业成本分配步骤

一般按照两步骤进行

- (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。

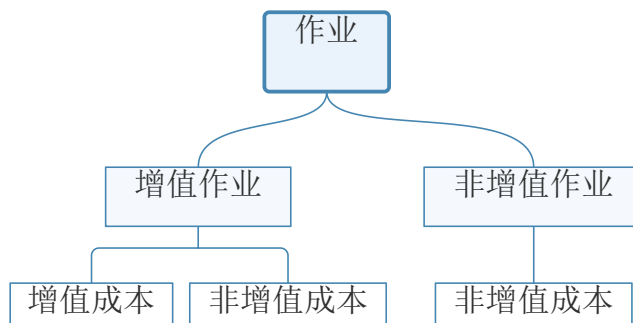
### 【知识点 5】作业成本管理

两个维度的含义：成本分配观和流程观。

### 【知识点 6】作业分析

按照对顾客价值的贡献，作业分为增值作业和非增值作业。

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变化； (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





### 【知识点 7】作业成本管理节约途径

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

### 【知识点 8】责任成本

责任中心，是指企业内部独立提供产品（或服务）、资金等的责任主体。按照企业内部责任中心的权责范围以及业务活动的不同特点，责任中心划分为成本中心、利润中心和投资中心三类。

### 【知识点 9】成本中心

特点	(1) 成本中心不考核收入，只考核成本
	(2) 只对可控成本负责，不负责不可控成本。
	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；凡不符合上述三个条件的成本都是不可控成本。
	(3) 责任成本是成本中心考核和控制的主要内容

考核指标：

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

### 【知识点 10】利润中心

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。要同时对成本、收入以及收入成本差额即利润负责。

利润中心 分类	自然利润中心	自然形成的，直接对外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，通过企业内部各责任中心之间使用内部结算价格结算半成品取得内部销售收入

边际贡献 = 销售收入总额 - 变动成本总额	反映了利润中心的盈利能力，但对业绩评价没有太大作用。
可控边际贡献 = 边际贡献 - 该中心负责人可控固定成本	也称部门经理边际贡献，是评价利润中心管理者业绩的理想指标。
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	又称部门毛利。反映了部门为企业利润和弥补与生产能力有关的成本作出的贡献，它更多的用于评价部门业绩而不是利润中心管理者的业绩。

### 【知识点 11】投资中心

投资中心既能控制成本、收入和利润，又能对投入的资金进行控制的责任中心，如事业部、子公司等。对投资中心的业绩进行评价时，主要有投资收益率和剩余收益等指标。

#### (1) 投资收益率

投资收益率 = 息税前利润 / 平均经营资产

平均经营资产 = (期初经营资产 + 期末经营资产) / 2





优点	(1) 主要说明了投资中心运用公司的每单位资产对公司整体利润贡献的大小 (2) 根据现有的会计资料计算，比较客观，可用于部门之间，以及不同行业之间的比较； (3) 有利于资产存量的调整，优化资源配置
缺点	会引起短期行为的产生，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，

## (2) 剩余收益

剩余收益 = 息税前利润 - (平均经营资产 × 最低投资收益率)

优点	弥补了投资收益率指标会使局部利益与整体利益冲突的不足。
缺点	(1) 绝对指标，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，单纯使用这一指标也会导致投资中心管理者的短期行为。

## 【知识点 12】内部转移定价分类

(1) **价格型内部转移价格**，以市场价格为基础、由成本和毛利构成。一般适用于内部利润中心

(2) **成本型内部转移价格**，以标准成本等相对稳定的成本数据为基础制定。一般适用于内部成本中心。

【提示 1】内部转移的产品或劳务没有市价。

【提示 2】成本型内部转移价格的表现形式包括完全成本、完全成本加成、变动成本以及变动成本加固定制造费用四种形式。

(3) **协商型内部转移价格**，通过内部供求双方协商制定的内部转移价格。适用于分权程度较高的企业，上限是市场价，下限是变动成本。



请关注公众号、听更多免费直播