



第八章 成本管理

考情分析

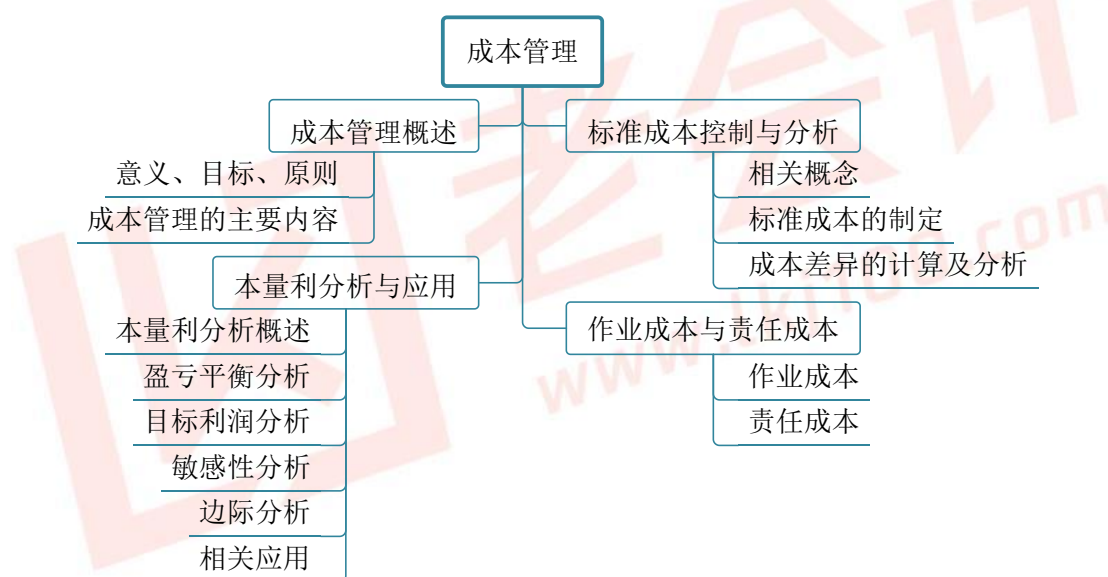
本章是重点章，需掌握成本管理的主要内容，标准成本的制定及差异分析，责任成本；需熟悉本量利分析技术；了解作业成本，成本管理的意义与目标。

从历年考试情况来看，主观题和客观题都会涉及，最近三年考分 12 分左右，预测 2022 年分值 12 分左右。

2022 教材变动讲解

1. 新增“本章要求”、“本章主要内容”及“本章思考题”
2. 第二节“本量利分析与应用”的产品组合盈亏平衡分析中，新增了边际贡献和边际贡献率对优化决策或投产决策的运用、边际分析法的优缺点
3. 第三节中增加了标准成本法的优缺点
4. 新增作业成本法的应用目标、作业成本法的应用程序、作业成本法的优缺点

章节框架导图



第一节 成本管理概述

【知识点 1】成本管理的意义

- (一) 降低成本，为企业扩大再生产创造条件
- (二) 增加企业利润，提高企业经济效益
- (三) 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 2】成本管理的目标

总体目标	(1) 成本管理总体目标要服从企业的整体经营目标； (2) 成本领先战略：追求成本水平的 绝对降低 ； (3) 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
------	--



老会计-用心传递温度

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； 2. 成本控制目标—— 降低成本水平
具体目标——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
具体目标——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 3】成本管理的原则

- (一) 融合性原则
- (二) 适应性原则
- (三) 成本效益原则
- (四) 重要性原则

【知识点 4】成本管理的主要内容

成本预测	以现有的条件为前提，在历史成本资料的基础上描述和判断成本管理活动；成本管理的第一步， 是组织成本决策和编制成本计划的前提 。
成本决策	不仅是成本管理的重要职能，还是企业营运决策体系中的重要组成部分。
成本计划	成本计划属于成本的事前管理，是企业营运管理的重要组成部分，
成本控制	关键是选取适用于本企业的成本控制方法，它决定着成本控制的效果。
成本核算	分为财务成本核算和管理成本核算，前者采用历史成本计量，后者则既可以用历史成本，又可以用现在成本或未来成本。成本核算的关键是核算方法的选择。
成本分析	成本分析的方法主要有对比分析法、连环替代法和相关分析法等
成本考核	关键是评价指标体系的选择和评价结果与约束激励机制的衔接。

【多选题】(2020 年) 成本管理是一系列成本管理活动的总称。下列各项中，属于成本管理内容的有 ()。

- A. 成本预测 B. 成本计划 C. 成本控制 D. 成本考核

【答案】ABCD

【解析】成本管理的内容包括成本预测、成本决策、成本计划、成本控制、成本核算、成本分析和成本考核等七项内容。



第二节 本量利分析及应用

【知识点 1】本量利分析概述

1. 本量利分析的含义	本量利分析是指以成本性态分析和变动成本法为基础，运用数学模型和图式，对成本、利润、业务量与单价等因素之间的依存关系进行分析，发现变动的规律性，为企业进行预测、决策、计划和控制等活动提供支持的一种方法。其中，“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”一般指营业利润。本量利分析主要包括盈亏平衡分析、目标利润分析、敏感性分析、边际分析等内容
2. 基本假设	(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，即单价不变； (3) 产销平衡（生产量与销售量一致）； (4) 产品产销结构稳定

3. 本量利分析的基本原理

- (1) 利润 = 销售收入 - 总成本 = 销售收入 - (变动成本 + 固定成本)
 = 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

(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

【例题】某企业生产甲产品，售价为 60 元/件，单位变动成本 24 元，固定成本总额 100000 元，当年产销量 20000 件。试计算单位边际贡献、边际贡献总额、边际贡献率及利润。

【答案】

单位边际贡献 = $60 - 24 = 36$ (元)；边际贡献总额 = $36 \times 20000 = 720000$ (元)

边际贡献率 = $36 \div 60 \times 100\% = 60\%$ ；利润 = $720000 - 100000 = 620000$ (元)

【判断题】(2019 年) 不考虑其他因素，固定成本每增加 1 元，边际贡献就减少 1 元。()

【答案】×

【解析】边际贡献是销售收入减去变动成本之后的余额。如果销售收入和变动成本不变，则边际贡献不变。固定成本每增加 1 元，息税前利润就减少 1 元。

【知识点 2】盈亏平衡分析

原理：通过计算企业在利润为零时处于盈亏平衡的业务量，分析项目对市场需求变化的适应能力等。

一、单一产品盈亏分析

1. 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



老会计-用心传递温度

本量利分析基本关系式：

利润=销售量×（单价-单位变动成本）-固定成本

（1）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

【提示1】通过盈亏平衡点销售量计算的公式可以看出，降低盈亏平衡点销售量的途径有三个：**降低固定成本总额；降低单位变动成本；提高销售单价。**

（2）当利润=0时，求出的销售额就是盈亏平衡点的业务额，即

盈亏平衡销售额=盈亏平衡销售量×单价

或盈亏平衡销售额=固定成本/边际贡献率=固定成本/（1-变动成本率）

2. 盈亏平衡作业率

企业通常按照正常的销售量安排产品的生产，在合理库存的条件下，产品生产量与正常的销售量应大体相同所以，该指标也可以提供企业在盈亏平衡状态下对生产能力利用程度的要求。

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

【教材例题】某企业销售甲产品，单价为100元/件，单位变动成本为50元，固定成本为130000元，假定该企业正常经营条件下的销售量为5000件。要求计算甲产品的边际贡献率、盈亏平衡销售量、盈亏平衡销售额以及盈亏平衡作业率。

【答案】边际贡献率=（100-50）/100=50%

盈亏平衡销售量=130000/（100-50）=2600（件）

盈亏平衡销售额=130000/50%=260000（元）

盈亏平衡作业率=2600/5000×100%=52%

【多选题】（2021年）在边际贡献为正的前提下，某产品单位变动成本和单价均降低1元。不考虑其他因素，下列说法正确的有（ ）。

边际贡献率不变

单位边际贡献不变

盈亏平衡点销售额不变

盈亏平衡点销售量不变

【答案】BD

【解析】单位边际贡献=单价-单位变动成本，单价和单位变动成本同时减少，单位边际贡献不变，选项B是答案；边际贡献率=单位边际贡献/单价，单位边际贡献不变，单价减少，边际贡献率变大，选项A不是答案；盈亏平衡点销售量=固定成本/单位边际贡献，固定成本不变，单位边际贡献不变，盈亏平衡点销售量不变，选项D是答案；盈亏平衡点销售额=盈亏平衡点销售量×单价，盈亏平衡点销售量不变，单价变小，盈亏平衡点销售额变小，选项C不是答案。

【判断题】（2021年）基于本量利分析模型，其他因素不变，目标利润的变动会影响盈亏平衡点的销售额。（ ）



老会计-用心传递温度

【答案】×

【解析】盈亏平衡点的销售额=固定成本/(1-变动成本率)=固定成本/边际贡献率，盈亏平衡点的销售额计算与目标利润无关，因此不受目标利润的影响。

【单选题】(2019 年) 根据本量利分析原理，下列各项，将导致盈亏平衡点销售额提高的是()。

- A. 降低单位变动成本 B. 降低变动成本率 C. 降低边际贡献率 D. 降低固定成本总额

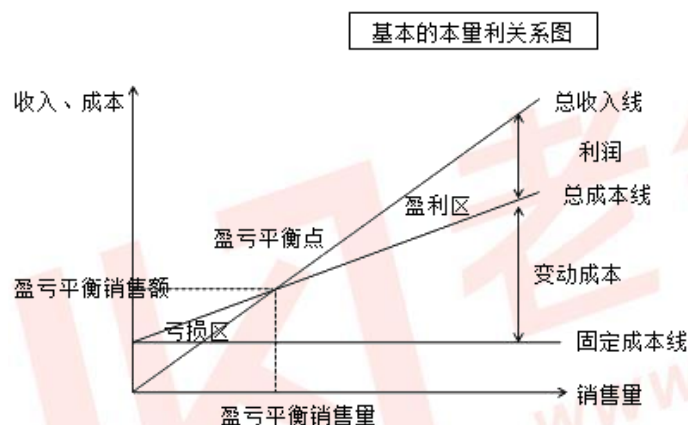
【答案】C

【解析】盈亏平衡点销售额=固定成本总额/边际贡献率，因此降低边际贡献率，会提高盈亏平衡点销售额。

3. 本量利关系图

在进行本量利分析时，不仅通过数据计算达到盈亏平衡状态时的销售量和销售额，还可以通过绘制本量利关系图的方法进行分析。

(1) 传统式本量利关系图

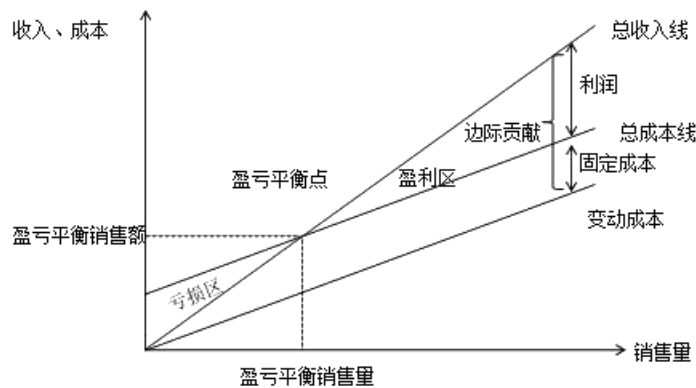


传统式本量利关系图表达的意思有：

- ① 固定成本与横轴之间的区域为固定成本值。
- ② 总收入线与总成本线的交点是盈亏平衡点。
- ③ 在盈亏平衡点以上的总收入线与总成本线相夹的区域是盈利区，盈亏平衡点以下的总收入线与总成本线相夹的区域是亏损区。

(2) 边际贡献式本量利关系图

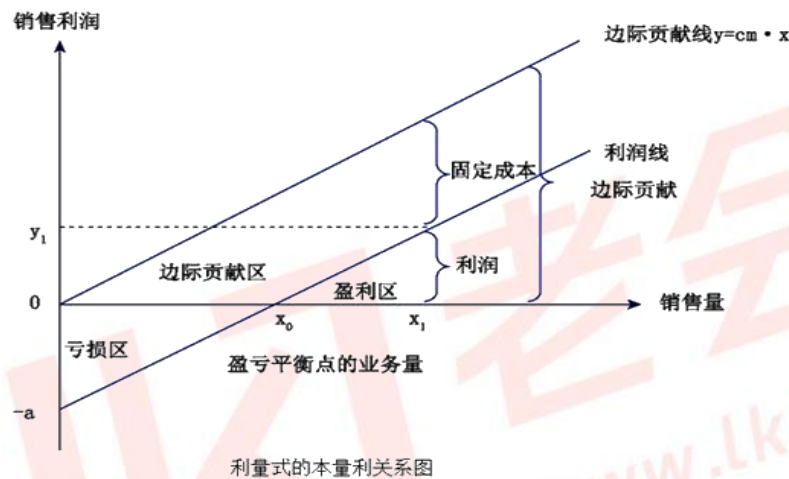
边际贡献式本量利反映销售收入减去变动成本后形成的边际贡献，而边际贡献在弥补固定成本后形成利润。主要优点是可以表示边际贡献的数值。边际贡献随销量增加而扩大，当达到固定成本时，即为盈亏平衡点，企业处于盈亏平衡状态；当边际贡献超过固定成本后企业进入盈利状态。



边际贡献式的本量利关系图

(3) 利量式本量利关系图

利量式本量利关系图反映利润与销售量之间依存关系的图形。



利量式的本量利关系图

二、产品组合盈亏平衡分析

在市场经济环境下，企业可能有多种产品，各种产品的销售单价、单位变动成本、固定成本不一样，而使得各产品的边际贡献或边际贡献率不一致。目前，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

在各种产品边际贡献的基础上，以各种产品的预计销售收入占总收入的比重为权数，确定企业加权平均的边际贡献率，进而分析多品种条件下盈亏平衡点销售额的一种方法。

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。

【例题】某公司生产销售 A、B、C 三种产品，销售单价分别为 20 元、30 元、40 元；预计销售量分别为 30000 件、20000 件、10000 件；预计各产品的单位变动成本分别为 12 元、24 元、28 元；预计固定成本总额为 180000 元。

要求：按加权平均法进行多种产品的本量利分析。

【解析】A、B、C 三种产品边际贡献率分别为 40%、20% 和 30%。



老会计-用心传递温度

A 产品的销售比重 = $600000 / 1600000 \times 100\% = 37.5\%$

B 产品的销售比重 = $600000 / 1600000 \times 100\% = 37.5\%$

C 产品的销售比重 = $400000 / 1600000 \times 100\% = 25\%$

综合边际贡献率 = $40\% \times 37.5\% + 20\% \times 37.5\% + 30\% \times 25\% = 30\%$

或：综合边际贡献率 = $480000 / 1600000 = 30\%$

综合盈亏平衡销售额 = $180000 / 30\% = 600000$ (元)

A 产品盈亏平衡销售额 = $600000 \times 37.5\% = 225000$ (元)

B 产品盈亏平衡销售额 = $600000 \times 37.5\% = 225000$ (元)

C 产品盈亏平衡销售额 = $600000 \times 25\% = 150000$ (元)

用每种产品的盈亏平衡销售额分别除以该产品的单价，就可以求出它们的盈亏平衡销售量：

A 产品盈亏平衡销售量 = $225000 \div 20 = 11250$ (件)

B 产品盈亏平衡销售量 = $225000 \div 30 = 7500$ (件)

C 产品盈亏平衡销售量 = $150000 \div 40 = 3750$ (件)

2. 联合单位法

联合单位，是指固定实物比例构成的一组产品，例如，企业同时生产甲、乙、丙三种产品，且三种产品之间的产销量长期保持固定的比例关系，产销量比为 1: 2: 3。那么，1 件甲产品、2 件乙产品和 3 件丙产品就构成一组产品，简称联合单位。

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。

【例题】某公司生产销售 A、B、C 三种产品，销售单价分别为 20 元、30 元、40 元；预计销售量分别为 30000 件、20000 件、10000 件；预计各产品的单位变动成本分别为 12 元、24 元、28 元；预计固定成本总额为 180000 元。要求：按联合单位法进行多种产品的本量利分析。

【解析】产品销量比 = A: B: C = 3: 2: 1

联合单价 = $20 \times 3 + 30 \times 2 + 40 \times 1 = 160$ (元)

联合单位变动成本 = $12 \times 3 + 24 \times 2 + 28 \times 1 = 112$ (元)

联合盈亏平衡点销售量 = $180000 / (160 - 112) = 3750$ (件)

各种产品盈亏平衡销售量计算：

A 产品盈亏平衡销售量 = $3750 \times 3 = 11250$ (件)

B 产品盈亏平衡销售量 = $3750 \times 2 = 7500$ (件)

C 产品盈亏平衡销售量 = $3750 \times 1 = 3750$ (件)

3. 分算法

将全部固定成本按一定标准在各种产品之间进行合理分配，确定每种产品应补偿的固定成本数额，然后再对每一种产品按单一品种条件下的情况分别进行本量利分析的方法。

在分配固定成本时，对于**专属**于某种产品的固定成本应直接计入该产品的固定成本；

对于应由多种产品共同负担的公共性固定成本，则应选择适当的分配标准（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。鉴于固定成本需要由边际



老会计-用心传递温度

贡献来补偿，故按照各种产品的边际贡献比重分配固定成本的方法最为常见。

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

【例题】某公司生产销售 A、B、C 三种产品，销售单价分别为 20 元、30 元、40 元；预计销售量分别为 30000 件、20000 件、10000 件；预计各产品的单位变动成本分别为 12 元、24 元、28 元；预计固定成本总额为 180000 元。要求：按分算法进行多种产品的本量利分析。

【解析】假设固定成本按边际贡献的比重分配：

固定成本分配率 = $180000 / 480000 = 0.375$

分配给 A 产品的固定成本 = $240000 \times 0.375 = 90000$ (元)

分配给 B 产品的固定成本 = $120000 \times 0.375 = 45000$ (元)

分配给 C 产品的固定成本 = $120000 \times 0.375 = 45000$ (元)

或：分配给 A 产品的固定成本 = $180000 \times 240000 / 480000 = 90000$ (元)

分配给 B 产品的固定成本 = $180000 \times 120000 / 480000 = 45000$ (元)

分配给 C 产品的固定成本 = $180000 \times 120000 / 480000 = 45000$ (元)

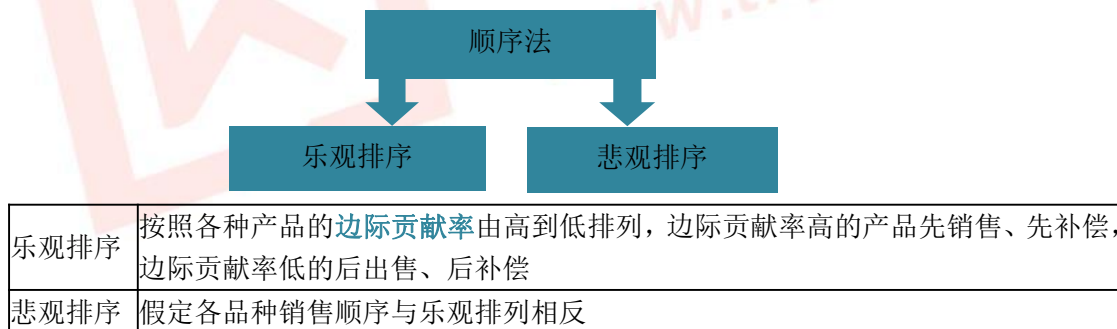
A 产品的盈亏平衡销售量 = $90000 / (20 - 12) = 11250$ (件)

A 产品的盈亏平衡销售额 = $11250 \times 20 = 225000$ (元)

同理，B 产品和 C 产品的盈亏平衡销售量分别为 7500 件、3750 件，它们的盈亏平衡销售额分别为 225000 元、150000 元。

4. 顺序法

按照事先确定的各品种产品销售顺序，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，从而完成本量利分析的一种方法。



【例题】某公司生产销售 A、B、C 三种产品，销售单价分别为 20 元、30 元、40 元；预计销售量分别为 30000 件、20000 件、10000 件；预计各产品的单位变动成本分别为 12 元、24 元、28 元；预计固定成本总额为 180000 元。要求：按顺序法进行多种产品的本量利分析。

【解析】

(1) 顺序法中乐观排序：A、B、C 三种产品边际贡献率分别为 40%、20%和 30%。

要想达到盈亏平衡状态，A 产品的销售额（量）需达到：

销售额 = $180000 \div 40\% = 450000$ (元)

销售量 = $450000 \div 20 = 22500$ (件)

当 A 产品销售额达到 450000 元，即销售 22500 件时，企业盈亏平衡。

企业的盈亏平衡状态与 B、C 产品无关。



老会计-用心传递温度

(2) 顺序法中悲观排序：业要想达到盈亏平衡状态，B 产品的销售量需达到 20000 件，此时销售额为 600000 元。C 产品的销售额（量）需达到：

销售额 = $60000 \div 30\% = 200000$ （元）

销售量 = $200000 \div 40 = 5000$ （件）

当 B 产品销售额达到 600000 元，即销售 20000 件，同时，C 产品销售额达到 200000 元，即销售 5000 件时，企业盈亏平衡。企业的盈亏平衡状态与 A 产品无关。

5. 主要产品法

在企业产品品种较多的情况下，如果存在一种产品是主要产品，它提供的边际贡献占企业边际贡献总额的比重较大，代表了企业产品的主导方向，则可以按该主要品种的有关资料进行本量利分析，视同于单一品种。**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。**

【计算分析题】甲公司有 ABC 三种产品，全年销量如下，全年固定成本 270000 元。

产品	销量	单价	边际贡献率
A	15000	30	40%
B	10000	45	20%
C	5000	60	30%

要求：

(1) 加权平均边际贡献率。

(2) 综合盈亏平衡点销售额。

(3) 使用顺序法进行本量利分析，顺序为边际贡献率从大到小，计算盈亏平衡点时各产品补偿的固定成本的数额。

【答案】

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

边际贡献总额 = $15000 \times 30 \times 40\% + 10000 \times 45 \times 20\% + 5000 \times 60 \times 30\% = 360000$ （元）

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

或：加权平均边际贡献率 = $15000 \times 30 / 1200000 \times 40\% + 10000 \times 45 / 1200000 \times 20\% + 5000 \times 60 / 1200000 \times 30\% = 30\%$

(2) 综合盈亏平衡点销售额 = $270000 / 30\% = 900000$ （元）

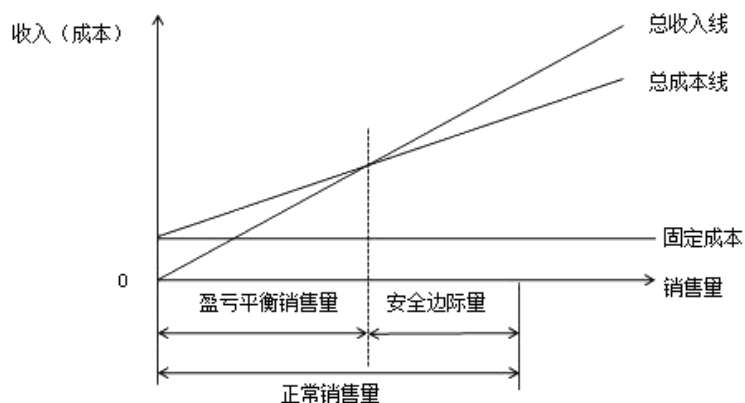
(3) 边际贡献率从高到低依次为 A、C、B。

由于 A 产品的边际贡献总额 = $15000 \times 30 \times 40\% = 180000$ （元）小于 270000 元，所以，盈亏平衡点时，A 产品补偿的固定成本为 180000 元。还有 $270000 - 180000 = 90000$ （元）的固定成本未弥补。

由于 C 产品的边际贡献总额 = $5000 \times 60 \times 30\% = 90000$ （元），所以，盈亏平衡点时，C 产品补偿的固定成本数额为 90000 元。B 产品补偿的固定成本数额 = 0。

【知识点 3】边际分析

(一) 安全边际分析



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

（二）盈亏平衡作业率与安全边际率的关系

1. 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

上述公式两端同时除以销售量，此时

盈亏平衡作业率+安全边际率=1

【提示1】只有安全边际才能为企业提供利润，而盈亏平衡点的销售额扣除变动成本后只为企业收回固定成本。安全边际销售额减去其自身变动成本后成为企业利润，即安全边际中的边际贡献等于企业利润。

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

所以：利润=安全边际额*边际贡献率

两端同时除以销售收入，便得到：

销售利润率=安全边际率*边际贡献率

【提示2】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。

2. 边际分析法的优缺点——新增

优点：直观反映营运风险，促进提高营运效益；

缺点：决策变量与相关结果之间关系较为复杂。

【例题】某企业销售甲产品，单价为100元/件，单位变动成本为50元，固定成本为130000元，若本期销售该产品5000件，计算甲产品的安全边际及安全边际率。

【答案】

盈亏平衡销售量=130000/(100-50)=2600（件）

安全边际量=5000-2600=2400（件）

安全边际额=2400×100=240000（元）

安全边际率=2400/5000×100%=48%



老会计-用心传递温度

【单选题】(2021 年) 某公司产销一种产品, 变动成本率为 60%, 盈亏平衡点作业率为 70%, 则销售利润率为 ()。

- A. 28% B. 12% C. 18% D. 42%

【答案】B

【解析】销售利润率=安全边际率×边际贡献率=(1-盈亏平衡点作业率)×(1-变动成本率)=(1-70%)×(1-60%)=12%

【多选题】(2020 年) 关于本量利分析模式, 下列各项中能够提高销售利润率的有 ()。

- A. 提高边际贡献率 B. 提高盈亏平衡作业率
C. 提高安全边际率 D. 提高变动成本率

【答案】AC

【解析】销售利润率=安全边际率×边际贡献率, 盈亏平衡点作业率+安全边际率=1, 边际贡献率+变动成本率=1, 所以提高销售利润率的措施有提高安全边际率、降低盈亏平衡点作业率, 提高边际贡献率、降低变动成本率。所以选项 AC 正确。

【多选题】(2019 年) 在单一产品本量利分析中, 下列等式成立的有 ()。

- A. 盈亏平衡作业率+安全边际率=1
B. 变动成本率×营业毛利率=边际贡献率
C. 安全边际率×边际贡献率=销售利润率
D. 变动成本率+边际贡献率=1

【答案】ACD

【解析】边际贡献率=(单价-单位变动成本)/单价=1-单位变动成本/单价=1-变动成本率, 所以选项 B 错误。

【知识点 4】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

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

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

【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, 则有:

目标利润销售量=(50000+40000)/(50-25)=3600 (件)

目标利润销售额=3600×50=180000 (元)

【提示 1】上述公式中, 目标利润指息税前利润, 若目标利润为税后净利润, 则需要调整成为息税前利润, 再测算目标销售量

税后利润=(息税前利润-利息)×(1-所得税税率)

因此,



$$\text{实现目标利润的销售量} = \frac{\text{固定成本} + \frac{\text{税后目标利润}}{1 - \text{所得税税率}} + \text{利息}}{\text{单位边际贡献}}$$

$$\text{实现目标利润的销售额} = \frac{\text{固定成本} + \frac{\text{税后目标利润}}{1 - \text{所得税税率}} + \text{利息}}{\text{边际贡献率}}$$

（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。

【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，正常销售量为 3600 件，现在假定该公司将目标利润定为 58000 元，问：从单个因素来看，影响目标利润的四个基本要素该做怎样的调整？

【答案】

- (1) 实现目标利润的销售量 = (50000 + 58000) / (50 - 25) = 4320 (件)
- (2) 实现目标利润的单位变动成本
= 单价 - [(固定成本 + 目标利润) / 销售量] = 50 - [(50000 + 58000) / 3600] = 20 (元)
- (3) 实现目标利润的固定成本
= 边际贡献 - 目标利润 = (50 - 25) × 3600 - 58000 = 32000 (元)
- (4) 实现目标利润的单价 = 单位变动成本 + [(固定成本 + 目标利润) / 销售量]
= 25 + [(50000 + 58000) / 3600] = 55 (元)

【单选题】(2021 年) 某公司生产和销售一种产品，产销平衡，单价为 60 元/件，单位变动成本为 20 元/件，固定成本总额为 60000 元。假设目标利润为 30000 元，则实现目标利润的销售量为 () 件。

- A. 1500 B. 4500 C. 1000 D. 2250

【答案】D

【解析】实现目标利润的销售量 = (固定成本 + 目标利润) / (单价 - 单位变动成本) = (60000 + 30000) / (60 - 20) = 2250 (件)

【知识点 5】敏感性分析

（一）各因素对利润的影响程度

各相关因素变化都会引起利润的变化，但其影响程度各不相同。如有些因素虽只是发生较小的变动，却导致利润很大的变动，利润对这些因素的变化十分敏感，称此因素为敏感因素。

利润 = 销售量 × 单价 - 销售量 × 单位变动成本 - 固定成本

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：

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



老会计-用心传递温度

【例题 8-7】某企业生产和销售单一产品，计划年度内有关数据预测如下：销售量 100000 件，单价 30 元，单位变动成本为 20 元，固定成本为 200000 元。假设销售量、单价、单位变动成本和固定成本均分别增长了 10%，要求：计算各因素的敏感系数。

【答案】

预计的目标利润 = $(30 - 20) \times 100000 - 200000 = 800000$ (元)

预计的目标利润 = 800000 (元)

(1) 销售量的敏感程度

销售量 = $100000 \times (1 + 10\%) = 110000$ (件)

息税前利润 = $(30 - 20) \times 110000 - 200000 = 900000$ (元)

利润变动百分比 = $(900000 - 800000) / 800000 = 12.5\%$

销售量的敏感系数 = $12.5\% / 10\% = 1.25$

可见，销售变动 10%，利润就会变动 12.5%，当销售量增长时，利润会以更大的幅度增长，这是由于企业固定成本的存在而导致的。对销售量进行敏感性分析，实质上就是分析经营杠杆现象，利润对销售量的敏感系数其实就是经营杠杆系数。

(2) 销售单价的敏感程度

单价 = $30 \times (1 + 10\%) = 33$ (元)

利润 = $(33 - 20) \times 100000 - 200000 = 1100000$ (元)

利润变化的百分比 = $(1100000 - 800000) / 800000 = 37.5\%$

单价的敏感系数 = $37.5\% / 10\% = 3.75$

可见，单价对利润的影响很大，从百分比来看，利润以 3.75 倍的速率随单价变化。涨价是提高盈利的有效手段，反之，价格下跌也将对企业构成很大的威胁。经营者根据敏感系数分析可知，每降价 1%，企业将失去 3.75% 的利润，必须格外予以关注。

(3) 单位变动成本的敏感程度

单位变动成本 = $20 \times (1 + 10\%) = 22$ (元)

利润 = $(30 - 22) \times 100000 - 200000 = 600000$ (元)

利润变化的百分比 = $(600000 - 800000) / 800000 = -25\%$

单位变动成本的敏感系数 = $-25\% / 10\% = -2.5$

由此可见，单位变动成本对利润的影响比单价小，单位变动成本每上升 1%，利润将减少 2.5%。但是，敏感系数绝对值大于 1，说明单位变动成本的变化会造成利润更大的变化，仍属于敏感因素。

(4) 固定成本的敏感程度

固定成本 = $200000 \times (1 + 10\%) = 220000$ (元)

利润 = $(30 - 20) \times 100000 - 220000 = 780000$ (元)

利润变化的百分比 = $(780000 - 800000) / 800000 = -2.5\%$

固定成本的敏感系数 = $-2.5\% / 10\% = -0.25$

说明固定成本每上升 1%，利润将减少 0.25%，两者成反比例变动

【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。



老会计-用心传递温度

【单选题】(2020 年) 基于本量利分析模式, 各相关因素变动对于利润的影响程度的大小可用敏感系数来表达, 其数值等于经营杠杆系数的是 ()。

- A. 利润对单价的敏感系数
- B. 利润对单位变动成本的敏感系数
- C. 利润对销售量的敏感系数
- D. 利润对固定成本的敏感系数

【答案】C

【解析】经营杠杆系数 = 息税前利润变动率 / 销售量变动率 = 利润对销售量的敏感系数。

【单选题】(2019 年) 某公司生产和销售某单一产品, 预计计划年度销售量为 10000 件, 单价 300 元, 单位变动成本 200 元, 固定成本为 200000 元, 假设销售单价增长了 10%, 则销售单价的敏感系数 (即息税前利润变化百分比相当于单价变化百分比的倍数) 为 ()。

- A. 3.75
- B. 1
- C. 3
- D. 0.1

【答案】A

【解析】目前的息税前利润 = $10000 \times (300 - 200) - 200000 = 800000$ (元), 销售单价增长 10% 导致销售收入增加 $10000 \times 300 \times 10\% = 300000$ (元), 息税前利润增加 300000 元, 息税前利润增长率 = $300000 / 800000 \times 100\% = 37.5\%$, 所以, 单价敏感系数 = $37.5\% / 10\% = 3.75$ 。

【计算分析题】(2020 年) 甲公司 2019 年 A 产品产销量为 3 万件, 单价为 90 元/件, 单位变动成本为 40 元/件, 固定成本总额为 100 万元。预计 2020 年 A 产品的市场需求持续增加, 甲公司面临以下两种可能的情形, 并从中作出决策。

情形 1: A 产品单价保持不变, 产销量将增加 10%。情形 2: A 产品单价提高 10%, 产销量将保持不变。

要求:

- (1) 根据情形 1, 计算: ①利润增长百分比; ②利润对销售量的敏感系数。
- (2) 根据情形 2, 计算: ①利润增长百分比; ②利润对单价的敏感系数。
- (3) 判断甲公司是否应当选择提高 A 产品单价。

【答案】

(1) ①2019 年利润 = $3 \times (90 - 40) - 100 = 50$ (万元)

产销量增加后利润增长额 = $[3 \times (1 + 10\%) \times (90 - 40) - 100] - 50 = 15$ (万元)

利润增长百分比 = $15 / 50 \times 100\% = 30\%$

②利润对销售量的敏感系数 = $30\% / 10\% = 3$

(2) ①利润增长额 = $\{[90 \times (1 + 10\%) - 40] \times 3 - 100\} - 50 = 27$ (万元)

利润增长百分比 = $27 / 50 \times 100\% = 54\%$

②利润对单价的敏感系数 = $54\% / 10\% = 5.4$

(3) 应该提高。理由: 因为单价提高, 引起的利润变动率更高, 利润更高, 所以应当选择提高 A 产品单价。

【知识点 6】本量利分析在经营决策中的应用

在经营决策中应用本量利的关键在于确定成本分界点。成本分界点: 两个备选方案预期成本相同情况下的业务量。

(一) 产品生产和定价策略

任何一个企业为了预测利润, 从而把目标利润确定下来, 首先要预测盈亏平衡点, 超过盈亏平衡点再扩大销售量或增加销售额才谈得上利润。



老会计-用心传递温度

【例 8-10】某企业生产 A 产品，每月固定成本为 150000 元，销售单价为 300 元，变动成本为 60 元，假设每月正常销售量为 700 件。

要求：

- (1) 若计划销售 800 件，计算预期的利润；
- (2) 计算该企业目前的单位边际贡献和盈亏平衡点销售量；
- (3) 计算目前的安全边际额；
- (4) 其他条件不变下，计算目标利润为 50000 元时的固定成本；
- (5) 计算单位变动成本的敏感系数；
- (6) 如果计划目标税前利润达到 200000 元且销售量达到 1000 件，计算可接受的最低售价。

【答案】

(1) 预期利润=800×(300-60)=42000 (元)

(2) 单位边际贡献=300-60=240 (元)

盈亏平衡点销售量=150000÷240=625 (件)

(3) 安全边际量=700-625=75 (件)

安全边际额=75×300=2250 (元)

(4) 目标利润下的固定成本=700×(300-60)-50000=118000 (元)

(5) 正常的利润=700×(300-60)-150000=18000 (元)

设单位变动成本增长 10%时，利润=700×(300-60×1.1)-150000=13800 (元)

利润变动百分比=(13800-18000)÷18000=-23.33%

单位变动成本的敏感系数=-23.33%÷10%=-2.33

(6) 可接受的最低售价=(200000+150000)÷100+60=410 (元)

(二) 生产工艺设备的选择

企业进行营运活动的最终目的是获取利润，分析时应考虑哪个方案能为企业提供更多的边际贡献，能够在最大程度上弥补发生的固定成本，从而使企业获得更多利润。

【例题 8-11】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/件。有关数据如下表所示。

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

两条生产线盈亏平衡点计算分析过程

项目	原来生产线	新生产线
单位产品售价	50	50



老会计-用心传递温度

单位变动成本	$15+12+10+5=42$	$15+10+10+5=40$
单位边际贡献	8	10
年固定成本	$30000+10000+10000=50000$	$60000+10000+10000=80000$
保本（盈亏平衡）点销量	6250	8000

假设年产销量为 X ，则两种生产方式下的年利润分别为：

原生产线利润 $=8X-50000$

新生产线利润 $=10X-80000$

由 $8X-50000=10X-80000$ ，得到 $X=15000$ 。

这说明当年产销量为 15000 件时，使用两种生产线时的年利润相等；当年产销量低于 15000 件时，采用原来的生产线所获得利润较多；当年产销量高于 15000 件时，采用新的生产线所获得的利润较多。虽然采用新的生产线后，保本点变大了，风险增加了，但是如果年产销量能够超过 15000 件的话，采用新的生产线会比使用原来的生产线创造更多的利润。因此，如何选择取决于对产销量的估计。

【总结】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（盈亏平衡点及经营杠杆可能较高）。

（三）新产品投产的选择

【例题】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

计算分析过程

项目	投产新产品 A	投产新产品 B	投产新产品 A 和 B 视为联合单位，A 和 B 的比为 5:1
年销售量	9000	4000	2000
单位边际贡献	15	25	100
边际贡献总额	135000	100000	200000
原有产品减产损失	40000	30000	100000



老会计-用心传递温度

增加的固定成本	0	10000	10000
投产新产品增加的息税前利润	95000	60000	90000

因为新产品的投产减少了原有产品的产销量,所以原有产品因此而减少的边际贡献为投产新产品的机会成本,在决策时应予以考虑。

方案一:若投产 A 产品原有产品减产损失 $=20000 \times 10 \times 20\% = 40000$ (元)

方案二:若投产 B 产品原有产品减产损失 $=20000 \times 10 \times 15\% = 30000$ (元)

方案三:若两种产品一起投产原有产品减产损失 $=20000 \times 10 \times 50\% = 100000$ (元)

只投产新产品 A 产品带来的利润较多,因此,该公司应选择投产 A 产品。





第三节 标准成本控制与分析

【知识点 1】标准成本控制与分析的相关概念

（一）标准成本概念及其分类

标准成本，是指在正常的生产技术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。

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	在正常情況下，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。

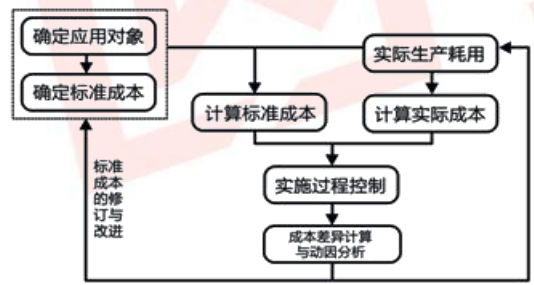
【判断题】（2014 年）理想标准成本考虑了生产过程中不可避免的损失、故障和偏差，属于企业经过努力可以达到的成本标准。（ ）

【答案】×

【解析】正常标准成本是指在正常情況下，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）标准成本控制流程

标准成本控制与分析，又称标准成本管理，是以标准成本为基础，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。



（三）标准成本法的优缺点

- 1. 优点
 - （1）及时反馈成本差异，有利于考核相关部门及人员的业绩；
 - （2）使企业预算编制更为科学可行，有助于经营决策
- 2. 缺点
 - （1）要求企业产品的成本标准比较准确、稳定，在使用条件上存在局限性；
 - （2）对标准管理要求较高，系统维护成本较高；
 - （3）标准成本需要根据市场价格波动频繁更新，导致成本差异可能缺乏可靠性，降低成本控制效果

【知识点 2】标准成本的制定



老会计-用心传递温度

制定标准成本时，采用“自上而下，自下而上”的模式，经由企业管理层审批后，制定出产品的标准成本。

产品标准成本通常由直接材料、直接人工标准成本和制造费用标准成本构成。

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

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

一、直接材料标准成本的制定

直接材料标准成本，是指直接用于产品生产的材料标准成本，包括标准单价和标准用量两方面。

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）

其中：**材料标准用量**通过对过去用料的经验记录进行分析，采用平均值；或最高值与最低值的平均数；或最节省数量；或实际测定数据或技术分析数据等，科学制定；

材料标准单价通常采用企业编制的计划价格。

【教材例 8-11】假定某企业 A 产品耗用甲、乙、丙三种直接材料，其直接材料标准成本的计算如下表所示。

A 产品直接材料标准成本

项 目	标 准		
	甲材料	乙材料	丙材料
价格标准 ①	45 元/千克	15 元/千克	30 元/千克
用量标准 ②	3 千克/件	6 千克/件	9 千克/件
标准成本	135 元/件	90 元/件	270 元/件
单位产品直接材料标准成本	495 元		

二、直接人工标准成本的制定

直接人工标准成本，是指直接用于产品生产的人工标准成本，包括标准工时和标准工资率。

直接人工标准成本=单位产品的标准工时×小时标准工资率

小时标准工资率=标准工资总额/标准总工时

其中：**单位产品标准工时（用量标准）**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；

小时标准工资率（价格标准）一般由**人事部门**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。

【例题】沿用上述例中的资料，A 产品直接人工标准成本的计算如下表所示。

A 产品直接人工标准成本

项 目	标 准
月标准总工时 ①	15600 小时
月标准总工资 ②	468000 元
标准工资率 ③=②÷①	30 元/小时
单位产品工时用量标准 ④	1.5 小时/件
直接人工标准成本 ⑤=④×③	45 元/件



老会计-用心传递温度

三、制造费用标准成本的制定

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。

制造费用	概念	标准成本
变动制造费用	通常随产量变化而成正比例变化的制造费用	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，也可以是小时标准工资率等。
	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	
固定制造费用	在一定产量范围内，其费用总额不会随产量变化而变化，始终保持固定不变的制造费用	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。
	固定制造费用项目标准分配率=固定制造费用预算总额/预算总工时 固定制造费用标准成本总额=标准工时*标准分配率	

【知识点3】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

企业应定期将实际成本与标准成本进行比较分析，确定差异数额及性质，揭示差异形成的动因，落实责任中心，寻求可行的改进途径和措施。

差异的计算公式为：

总差异=实际产量下实际成本-实际产量下标准成本

=实际用量*实际价格-实际产量下标准用量*标准价格

=实际用量*实际价格-**实际用量*标准价格+实际用量*标准价格-实际产量下标准用量*标准价格**

=（实际用量-实际产量下标准用量）*标准价格+实际用量*（实际价格-标准价格）

=用量差异+价格差异

用量差异=（实际用量-实际产量下标准用量）*标准价格

价格差异=实际用量*（实际价格-标准价格）

（一）直接材料成本差异的计算分析

直接材料成本差异=实际成本-标准成本

=实际用量*实际单价-实际产量下标准用量*标准单价

=直接材料数量差异+直接材料价格差异

数量差异	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；主要由生产部门承担责任
价格差异	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；主要由采购部门承担责任



老会计-用心传递温度

直接材料数量差异=（实际用量-标准用量）*标准单价

直接材料价格差异=实际用量*（实际单价-标准单价）

【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。其直接材料成本差异计算如下：

直接材料成本差异=32000×40-8000×3×45=200000（元）（超支）

其中：材料用量差异=（32000-8000×3）×45=360000（元）（超支）

材料价格差异=32000×（40-45）=-160000（元）（节约）

【判断题】（2020年）在标准成本控制与分析中，产品成本所出现的不利或有利差异均应由生产部门负责。（ ）

【答案】×

【解析】例如，直接材料价格差异主要应由采购部门负责。

（二）直接人工成本差异的计算分析

直接人工成本差异，是指直接人工实际成本与标准成本之间的差额，该差异可分解为工资率差异和人工效率差异。

直接人工成本差异=实际成本-标准成本

=实际工时*实际工资率-标准工时*标准工资率

=直接人工工资率差异+直接人工效率差异

直接人工效率差异	实际工时脱离标准工时形成的差异，按标准工资率计算。
	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
工资率差异	实际工资率脱离标准工资率形成的差异，按实际工时计算。
	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）

【例题】A产品的标准工资率为30元/小时，标准工时为1.5小时/件，工资标准为45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350000元。则人工差异分析：

直接人工成本差异=350000-8000×45=-10000（元）（节约）

其中：直接人工效率差异=（10000-8000×1.5）×30=-60000（元）（节约）

直接人工工资率差异=（350000÷10000-30）×10000=50000（元）（超支）

【单选题】（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

【答案】B

【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。



老会计-用心传递温度

（三）变动制造费用成本差异的计算分析

变动制造费用项目的差异，是指变动制造费用项目的实际发生额与变动制造费用项目的标准成本之间的差额，该差异可分解为变动制造费用项目的价格和数量差异。

变动制造费用成本差异=总变动制造费用-标准变动制造费用

=实际工时*实际变动制造费用分配率-标准工时*标准变动制造费用分配率

=变动制造费用效率差异+变动制造费用耗用差异

变动制造费用效率差异	数量差异，是指燃料、动力、辅助材料等变动制造费用项目的实际消耗量脱离标准用量的差异 (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	燃料、动力、辅助材料等变动制造费用项目的实际价格脱离标准价格的差异。 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)

【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，则变动制造费用成本差异分析为：

变动制造费用成本差异=40000-8000×1.5×3.6=-3200（元）（节约）

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

变动制造费用耗费差异=(40000÷10000-3.6)×10000=4000（元）（超支）

【单选题】(2021年)某产品标准工时为2小时/件，变动制造费用标准分配率为3元/小时。如果实际产量3000件，实际工时6300小时，实际变动制造费用20160元，变动制造费用效率差异为（ ）元。

A. 2160

B. 1260

C. 900

D. 630

【答案】C

【解析】变动制造费用效率差异=(6300-3000×2)×3=900（元）

【判断题】(2019年)在标准成本法下，变动制造费用成本差异指实际变动制造费用与预算产量下的标准变动制造费用之间的差额。（ ）

【答案】×

【解析】变动制造费用成本差异分析，都是基于实际产量进行分析的。

【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。

【答案】



老会计-用心传递温度

- (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 = $15000 \times (3.8 - 3.6) = 3000$ (元)

【计算分析题】(2019 年) 甲公司是一家生产经营比较稳定的制造企业, 假定只生产一种产品, 并采用标准成本法进行成本计算与分析。单位产品用料标准为 6 千克/件, 材料标准单价为 1.5 元/千克。2019 年 1 月份实际产量为 500 件, 实际用料 2500 千克, 直接材料实际成本为 5000 元。另外, 直接人工成本为 9000 元, 实际耗用工时为 2100 小时, 经计算, 直接人工效率差异为 500 元, 直接人工工资率差异为 -1500 元。

要求: ①计算单位产品直接材料标准成本。

②计算直接材料成本差异、直接材料数量差异和直接材料价格差异。

③计算该产品的直接人工单位标准成本。

【答案】

①单位产品直接材料标准成本 = $6 \times 1.5 = 9$ (元)

②直接材料成本差异 = $5000 - 500 \times 9 = 500$ (元)

直接材料数量差异 = $(2500 - 500 \times 6) \times 1.5 = -750$ (元)

直接材料价格差异 = $2500 \times (5000/2500 - 1.5) = 1250$ (元)

③直接人工总差异 = $500 - 1500 = -1000$ (元)

实际成本 - 标准成本 = -1000, 得出标准成本 = 实际成本 + 1000 = $9000 + 1000 = 10000$ (元)

该产品的直接人工单位标准成本 = $10000/500 = 20$ (元)

(四) 固定制造费用成本差异的计算分析

固定制造费用在一定的范围内是固定的, 由于生产量的不足, 会造成生产能力的“浪费”, 所以在分析的时候需要考虑实际产量和生产能力的差距问题。

公式:

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 (预算)

= 实际工时 * 实际分配率 - 标准工时 * 标准分配率

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。



【例题】A 产品固定制造费用标准分配率为 12 元/小时，工时标准为 1.5 小时/件。假定企业 A 产品预算产量为 10400 件，实际生产 A 产品 8000 件，用工 10000 小时，实际发生固定制造费用 190000 元。

固定制造费用的成本差异（两差异分析）计算如下：

固定制造费用成本差异 = $190000 - 8000 \times 1.5 \times 12 = 46000$ （元）（超支）

其中：耗费差异 = $190000 - 10400 \times 1.5 \times 12 = 2800$ （元）（超支）

能量差异 = $(10400 \times 1.5 - 8000 \times 1.5) \times 12 = 43200$ （元）（超支）

通过以上计算可以看出，该企业 A 产品固定制造费用超支 46000 元，主要是由于生产能力不足，实际产量小于预算产量所致。

固定制造费用的成本差异（三差异分析）计算如下：

固定制造费用成本差异 = $190000 - 8000 \times 1.5 \times 12 = 46000$ （元）（超支）

其中：耗费差异 = $190000 - 10400 \times 1.5 \times 12 = 2800$ （元）（超支）

产量差异 = $(10400 \times 1.5 - 10000) \times 12 = 67200$ （元）（超支）

效率差异 = $(10000 - 8000 \times 1.5) \times 12 = -24000$ （元）（节约）

通过上述计算可以看出，采用三差异分析法，能够更好的说明生产能力利用程度和生产效率高低所导致的成本差异情况，便于分清责任。

【多选题】（2019 年）在标准成本差异的计算中，下列成本差异属于价格差异的有（ ）。

- A. 直接人工工资率差异
- B. 变动制造费用耗费差异
- C. 固定制造费用能量差异
- D. 变动制造费用效率差异

【答案】AB

【解析】直接人工工资率差异、变动制造费用耗费差异是价格差异，变动制造费用效率差异是用量差异。固定制造费用成本差异不区分为用量差异或者价格差异。

【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。（ ）

【答案】×

【解析】在标准成本法下，固定制造费用耗费差异是指固定制造费用实际金额与固定制造费



老会计-用心传递温度

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。

【计算分析题】（2021 年）甲公司生产某产品，预算产量为 10000 件，单位标准工时为 1.2 小时/件，固定制造费用预算总额为 36000 元。该产品实际产量为 9500 件，实际工时为 15000 小时，实际发生固定制造费用 38000 元。公司采用标准成本法，将固定制造费用成本差异分解为三差异进行计算与分析。

要求：

- （1）计算固定制造费用耗费差异。
- （2）计算固定制造费用产量差异。
- （3）计算固定制造费用效率差异。
- （4）计算固定制造费用成本差异，并指出该差异属于有利还是不利差异。

【答案】

- （1）固定制造费用耗费差异 = $38000 - 36000 = 2000$ （元）
- （2）固定制造费用标准分配率 = $36000 / (10000 \times 1.2) = 3$ （元/小时）
固定制造费用产量差异 = $(10000 \times 1.2 - 15000) \times 3 = -9000$ （元）
- （3）固定制造费用效率差异 = $(15000 - 9500 \times 1.2) \times 3 = 10800$ （元）
- （4）固定制造费用成本差异 = $2000 - 9000 + 10800 = 3800$ （元）
属于不利差异。



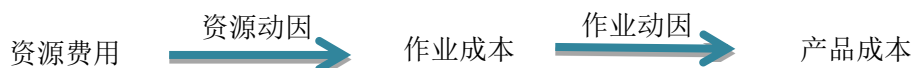
第四节 作业成本与责任成本

【知识点 1】作业成本

(一) 作业成本法的概念

作业成本法不仅是一种成本计算方法，更是成本计算与成本管理的有机结合。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。

流程图：



相关概念阐述

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。特征：作业是投入产出因果联动的实体；作业贯穿产品**生产经营的全过程**，从产品设计、原材料采购、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；作业应当可量化。

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。

按其资源流动中所处的位置和作用，成本动因可分为资源动因和作业动因。

(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。作业中心，又称成本库，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。

【判断题】(2020 年)在作业成本法下，一个作业中心只能包括一种作业。()

【答案】×

【解析】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。

【单选题】(2020 年)作业成本法下，产品成本计算的基本程序可以表示为()。

- A. 资源—作业—产品
- B. 作业—部门—产品



老会计-用心传递温度

C. 资源—部门—产品

D. 资源—产品

【答案】A

【解析】作业成本法基于资源耗用的因果关系进行成本分配：根据作业活动耗用资源的情况，将资源耗费分配给作业；再依照成本对象消耗作业的情况，把作业成本分配给成本对象。

（二）作业成本法的应用程序

1. 资源识别及资源费用的确认和计量

资源识别及资源费用的确认和计量，是指识别出企业拥有或控制的所有资源，遵循相关会计制度的规定，合理选择会计政策，确认和计量全部资源费用，编制资源费用清单，为资源费用的追溯或分配奠定基础。

2. 成本对象选择

企业应将当期所有的资源费用，遵循因果关系和受益原则，根据资源动因和作业动因，分项目由作业追溯或分配至相关的成本对象，确定成本对象的成本。

3. 作业认定

作业认定，是指企业识别由间接或辅助资源执行的作业集，确认每一项作业完成的工作以及执行该作业所耗费的资源费用，并据以编制作业清单的过程。作业认定的具体方法有调查表法和座谈会。

作业认定有以下两种形式：1. 根据生产流程，自上而下分解；2. 通过与部门负责人和一般员工交流，自下而上确定他们的工作，并逐一确定各项作业。

4. 作业中心设计

作业中心设计，是指企业将认定的所有作业按照一定的标准进行分类，形成不同的作业中心，作为资源费用的追溯或分配的对象的过程。企业可以按照受益对象、层次和重要性，将作业分为以下五类，并分别设计相应的作业中心：

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、使该种产品（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



老会计-用心传递温度

【多选题】（2021 年）在作业成本法下，下列属于批别级作业的有（ ）。

- A. 生产准备作业
- B. 厂房维修作业
- C. 设备调试作业
- D. 管理作业

【答案】AC

【解析】批别级作业，是指为一组（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。该类作业的发生是由生产的批量数而不是单个产品（或服务）引起的，其数量与产品（或服务）的批量数呈正比例变动。包括设备调试、生产准备等。

5. 资源动因选择与计量

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

例如电力资源可以选择“消耗的电力度数”作为资源动因。然后，根据各项作业所消耗的资源动因数，将各资源库的价值分配到各作业中心。如：“产品质量检验”作业消耗了 1000 度电，而每度电的成本为 0.55 元。那么，“产品质量检验”作业中所含的“电力成本”为 550 元。

当然，该项作业还会消耗其他资源，将该作业所消耗的所有资源的价值，按照相应的资源动因，分别分配到该作业中心，汇总后就会得到该作业的作业成本。

6. 作业成本汇集

企业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，计算各作业总成本的过程。

7. 作业动因选择与计量

作业动因是引起作业耗用的成本动因，反映了作业耗用与最终产出的因果关系，是将作业成本分配到流程、产品、分销渠道、客户等成本对象的依据。

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

8. 作业成本分配

指企业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，并结合直接追溯的资源费用，计算出各成本对象的总成本和单位成本的过程。

作业成本分配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。

【例题】假设某企业主要生产书柜、桌子和椅子，生产工艺流程如图 8—5 所示，作业成本汇集如表 8—12 所示。

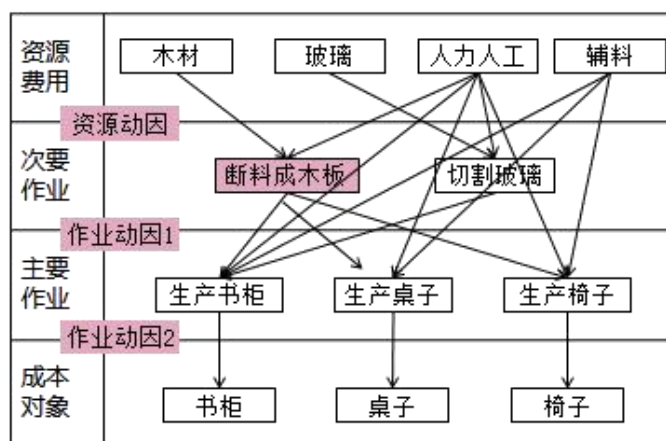


图8-5 作业流程

表 8-12 作业成本汇集

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，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）。

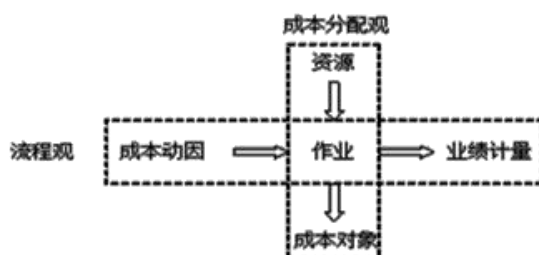
以生产椅子为例，作业成本的分配具体如表 8-13 所示。

表 8-13 作业成本计算分配表

第一步：次要作业成本分配至主要作业成本	第二步：主要作业成本分配至成本对象
(1) 断料作业成本分配率=次要作业总成本÷该作业动因量 $= (100000 + 50000) \div 2000 = 75$	(1) 根据第一步可知生产椅子作业单位成本为 160 元
(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 $= 400 \times 75 = 30000$ (元)	(2) 椅子消耗的生产椅子作业的成本 $= 160 \times 500 = 80000$ (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)	(3) 椅子总成本为 80000 元
(4) 生产椅子作业单位成本 $= 80000 \div 500 = 160$ (元)	(4) 椅子单位成本 $= 80000 \div 500 = 160$ (元)

(三) 作业成本管理

作业成本管理是基于作业成本法，以提高客户价值、增加企业利润为目的，基于作业成本法的新型集中化管理方法。作业成本管理包含两个维度的含义：成本分配观和流程观。



成本分配观	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；成本分配是从资源到作业，再从作业到成本对象，这一流程是作业成本计算的核心
流程观	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；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

流程价值分析关心的是作业的责任，包括成本动因分析、作业分析和业绩考核三个部分。

其基本思想是：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。

1. 成本动因分析

要进行作业成本管理，必须找出导致作业成本发生的动因。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。

【例如】原料搬运，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

作业分析的主要目的是认识企业的作业过程，以便从中发现持续改善的机会及途径。分析和评价作业、改进作业和消除非增值作业构成了流程价值分析与管理的基本内容。

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

【单选题】（2020 年）在作业成本法下，划分增值作业与非增值作业的主要依据是（ ）。

- A. 是否有助于提升企业技能
- B. 是否有助于增加产品功能
- C. 是否有助于增加顾客价值
- D. 是否有助于提高产品质量

【答案】C

【解析】作业根据对顾客价值的贡献分为增值作业和非增值作业。

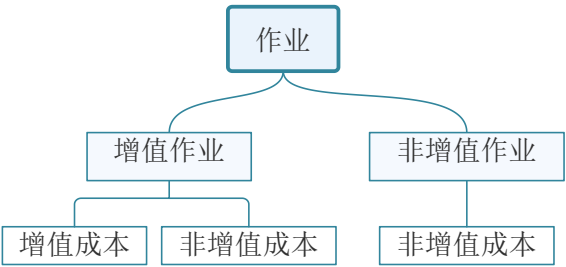


【多选题】下列作业中属于非增值作业的有（ ）。

- A. 检验作业 B. 次品返工作业 C. 印刷厂的装订作业 D. 裁缝厂的裁剪作业

【答案】AB

【解析】非增值作业是指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。检验作业，只能说明产品是否符合标准，而不能改变其形态，属于非增值作业；次品返工作业是重复作业，在其之前的加工作业本就应提供符合标准的产品。因此，也属于非增值作业，所以本题答案为选项 AB。



增值成本即是那些以**完美效率**执行**增值作业**所发生的成本，或者说，是高效增值作业产生的成本。而那些**增值作业中因为低效率所发生的成本则属于非增值成本**。

区分了增值成本与非增值成本之后，企业要尽量消除或减少非增值成本，最大化利用增值作业，以减少不必要的耗费，提升经营效率。作业成本管理中进行成本节约的途径有以下四种：

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

【单选题】(2018 年)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

【答案】A

【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，就可以缩短运输距离，削减甚至消除材料运输这项非增值作业。因此选项 A 属于作业消除。

3. 作业业绩考核

实施作业成本管理，其目的在于找出并消除所有非增值作业，提高增值作业的效率，消减非增值成本。若评价作业和流程的执行情况，必须建立业绩指标，可以是财务指标，也可以是非财务指标。

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，如投入产出比、次品率和生产周期等。



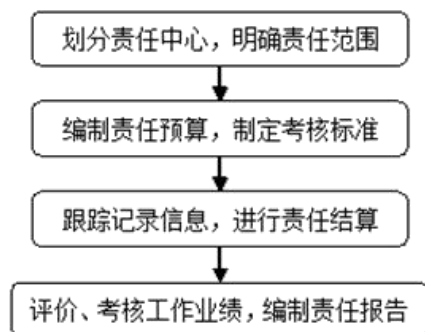
老会计-用心传递温度

【知识点 2】责任成本

（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为不同的责任中心，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。

流程如图所示：



（二）责任中心及其考核

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。

1. 成本中心

成本中心是指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。

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

【教材例题 8-20】某企业内部某车间为成本中心，生产甲产品，预算产量 3500 件，预算单位成本 150 元，实际产量 4000 件，实际单位成本 145.5 元，那么，该成本中心的考核指标计算为：

【答案】

预算成本节约额 = $150 \times 4000 - 145.5 \times 4000 = 18000$ （元）

预算成本节约率 = $18000 / (150 \times 4000) \times 100\% = 3\%$

结果表明，该成本中心的成本节约额为 18000 元，节约率为 3%。

【单选题】（2021 年）责任成本管理中，关于成本中心表述错误的是（ ）。

- A. 责任成本是成本中心考核和控制的主要内容
- B. 成本中心不考核收入，只考核成本
- C. 成本中心需对成本中心的全部成本负责
- D. 成本中心指有权发生并控制成本的单位



老会计-用心传递温度

【答案】C

【解析】成本中心只对可控成本负责，不负责不可控成本。选项C的表述错误。

【单选题】（2020年）对于成本中心而言，某项成本成为可控成本的条件不包括（ ）。

- A. 该成本是成本中心可以计量的
- B. 该成本的发生是成本中心可以预见的
- C. 该成本是总部向成本中心分摊的
- D. 该成本是成本中心可以调节和控制的

【答案】C

【解析】可控成本是指成本中心可以控制的各种耗费，其具备的三个条件为：该成本的发生是成本中心可以预见的，该成本是成本中心可以计量的，该成本是成本中心可以调节和控制的。

【多选题】（2019年）在责任成本管理体制下，有关成本中心说法错误的有（ ）。

- A. 成本中心对边际贡献负责
- B. 成本中心对不可控成本负责
- C. 成本中心对可控成本负责
- D. 成本中心对利润负责

【答案】ABD

【解析】成本中心只对可控成本负责，不负责不可控成本。

2. 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

利润中心采用利润作为考核指标，分为边际贡献、可控边际贡献和部门边际贡献

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。

【单选题】（2019年）在责任绩效评价中，用于评价利润中心管理者业绩的理想指标是（ ）。

- A. 部门税前利润
- B. 可控边际贡献
- C. 边际贡献
- D. 部门边际贡献

【答案】B

【解析】可控边际贡献也称部门经理边际贡献，它衡量了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。



老会计-用心传递温度

【单选题】（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

【答案】A

【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）

3. 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，不仅要使用利润指标，还需要计算、分析利润与投资的关系，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）

其中，最低投资收益率是根据资本成本来确定的，一般等于或大于资本成本，通常可以采用企业整体的最低期望投资收益率，也可以是企业为该投资中心单独规定的最低投资收益率。

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。

【教材例题 8-22】某公司的投资收益率如表所示（金额单位：万元）：

投资中心	息税前利润	投资额	投资收益率
A	280	2000	14%
B	80	1000	8%
全公司	360	3000	12%

假设 A 投资中心面临一个投资额为 1000 万元的投资机会，可获利润 131 万元，投资收益率为 13.1%，假定公司整体的预期最低投资收益率为 12%。

要求：评价 A 投资中心的这个投资机会。

【答案】

若 A 投资中心接受该投资，则 A、B 投资中心的相关数据计算如下：

投资中心	息税前利润	投资额	投资收益率
A	280+131=411	2000+1000=3000	13.7%



老会计-用心传递温度

B	80	1000	8%
全公司	491	4000	12.275%

(1) 用投资收益率指标衡量业绩

就全公司而言, 接受投资后, A 投资中心来看, 接受投资后, 投资收益率提高了 0.275%, 应接受这一投资。然而, 由于 A 投资中心的投资收益率下降了 0.3%, 该投资中心可能不会接受这一投资。

(2) 用剩余收益指标衡量业绩

A 投资中心接受新投资前的剩余收益 = $280 - 2000 \times 12\% = 40$ (万元)

A 投资中心接受新投资后的剩余收益 = $411 - 3000 \times 12\% = 51$ (万元)

以剩余收益作为评价指标, 实际上是分析该项投资是否给投资中心带来了更多的超额收入, 所以如果用剩余收益来衡量投资中心的业绩, 投资后剩余收益增加了 11 万元 ($51 - 40$), 则 A 投资中心应接受这项投资。

【单选题】(2020 年) 下列关于投资中心业绩评价指标的说法中, 错误的是 ()。

- A. 使用投资收益率和剩余收益指标分别进行决策可能导致结果冲突
- B. 采用投资收益率指标可能因追求局部利益最大化而损害整体利益
- C. 在不同规模的投资中心之间进行比较时不适合采用剩余收益指标
- D. 计算剩余收益指标所使用的最低投资收益率一般小于资本成本

【答案】D

【解析】计算剩余收益指标所使用的最低投资收益率是根据资本成本来确定的, 一般等于或大于资本成本。所以选项 D 的说法不正确。

【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收益率为 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收益率和剩余收益。
- (3) 根据资料二, 计算甲公司接受新投资机会后的投资收益率和剩余收益。
- (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。

【答案】

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

(2) 投资收益率 = $98 / 700 \times 100\% = 14\%$

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

(3) 投资收益率 = $(98 + 36) / (700 + 300) \times 100\% = 13.4\%$

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。



老会计-用心传递温度

（三）内部转移价格的制定

1. 内部转移价格的定义

内部转移价格是企业内部转移价格的制定和应用方法。企业内部分公司、分厂、车间、分部等**责任中心之间**相互提供产品（或服务）、资金等**内部交易**时所采用的计价标准。

2. 内部转移价格的目的和意义

（1）防止成本转移带来的部门间责任转嫁，使每个责任中心都能作为单独的组织单位进行业绩评价；

（2）作为一种价格机制引导下级部门采取明智的决策，生产部门据此确定提供产品的数量，购买部门据此确定所需要的产品数量。

3. 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**，适用于所提供的产品（或服务）经常外销且外销比例较大或有外部活跃市场可靠报价的情况。

（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**。

【单选题】（2019 年）公司采用协商价格作为内部转移价格时，协商价格的下限一般为（ ）。

- A. 完全成本加成
- B. 市场价格
- C. 单位变动成本
- D. 单位完全成本

【答案】C

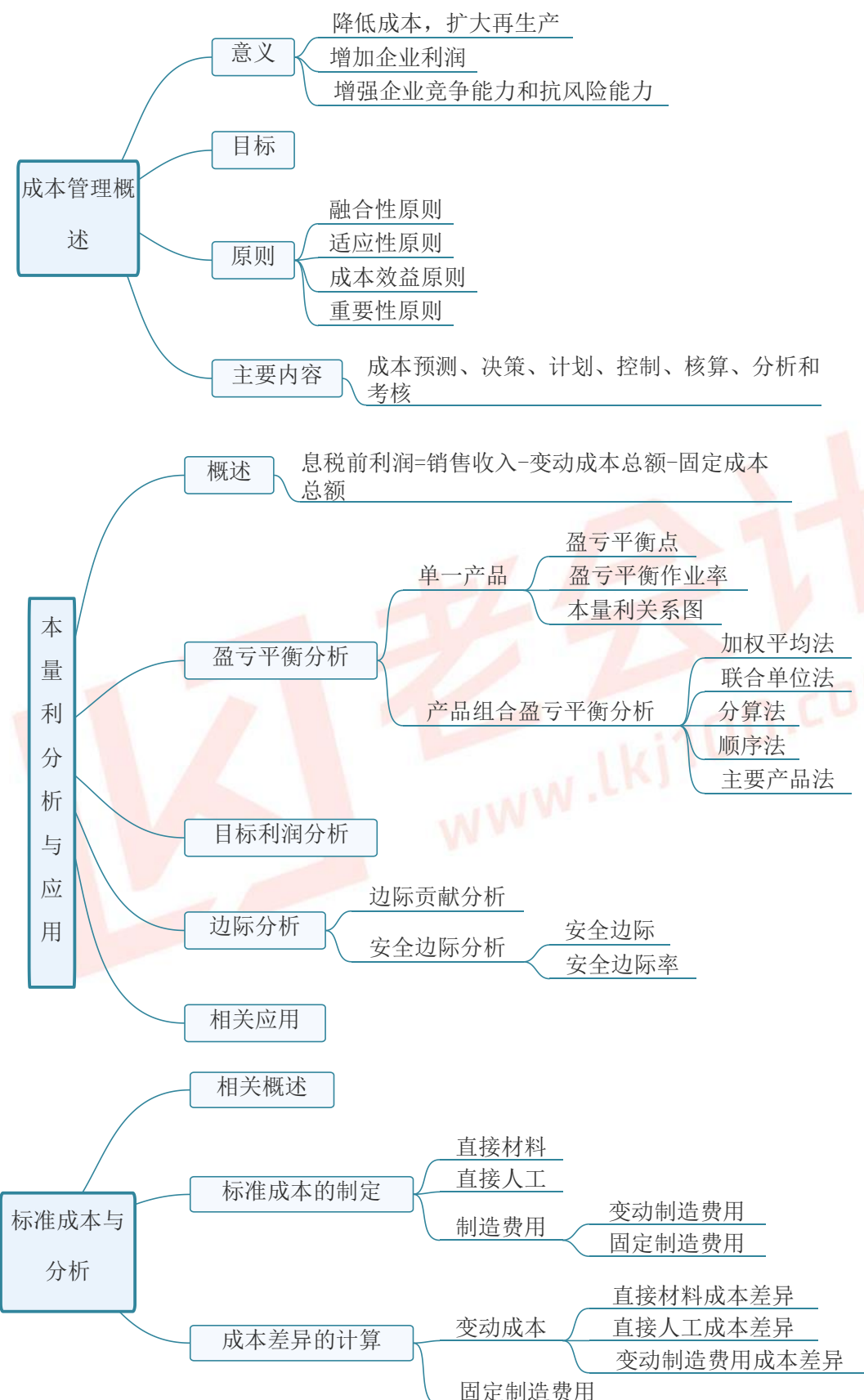
【解析】协商价格的上限是市场价格，下限则是单位变动成本。

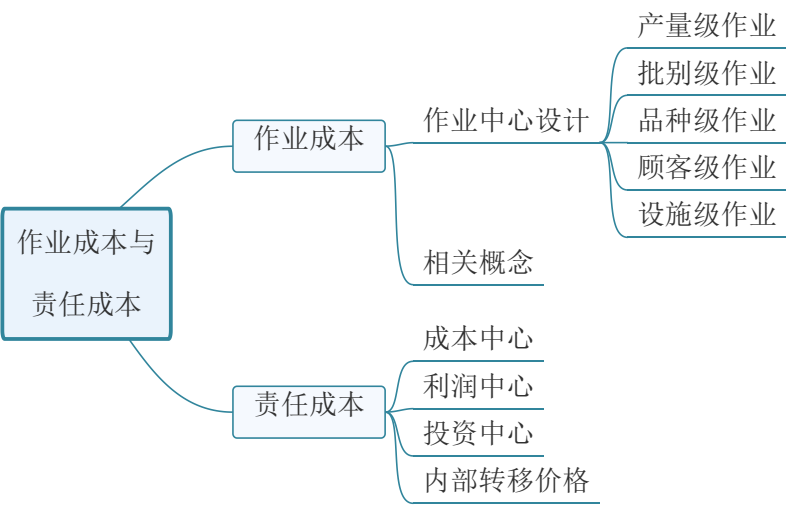
【单选题】（2019 年）以成本为基础制定内部转移价格时，下列各项中，不适合作为转移定价基础的是（ ）。

- A. 变动成本
- B. 固定成本
- C. 变动成本加固定制造费用
- D. 完全成本

【答案】B

【解析】成本型内部转移定价包括完全成本、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。





请关注公众号、听更多免费直播