



第八章 成本管理

【知识点一】成本管理概述

1. 成本管理的目标

1) 总体目标——依据竞争战略而定

①成本领先战略：成本水平的绝对降低

②差异化战略：对产品全生命周期成本进行管理，实现成本的持续降低

2) 具体目标：成本计算目标、成本控制目标

2. 成本管理的主要内容：成本规划（起点）、成本核算、成本控制（核心）、成本分析、成本考核

【例题 1·单选题】成本管理工作的核心是（ ）。

A. 成本核算

B. 成本控制

C. 成本分析

D. 成本规划

【答案】B

【解析】成本控制是成本管理的核心，选项 B 是答案。

【知识点二】本量利分析

1. 基本关系式

息税前利润 = 销售量 × (单价 - 单位变动成本) - 固定成本

2. 单一产品量本利分析

1) 盈亏临界点——越低、盈利水平越高、经营风险越低

①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

②盈亏平衡销售额 = 固定成本 / 边际贡献率

③盈亏平衡作业率 = 盈亏平衡销售量 (额) / 正常 (实际或预计) 经营销售量 (额)

【示例 2】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：

盈亏平衡点的业务量 = $1200 / (10 - 6) = 300$ (件)

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

盈亏平衡点的销售额 = $1200 / 40\% = 3000$ (元)

盈亏平衡作业率 = $300 / 800 \times 100\% = 37.5\%$

2) 安全边际——越高、盈利水平越高、经营风险越低

①安全边际量 = 正常 (实际或预计) 销售量 - 保本点销售量

②安全边际额 = 正常 (实际或预计) 销售额 - 保本点销售额

③安全边际率 = 安全边际量 (额) / 正常 (实际或预计) 销售量 (额) = $1 - \text{保本作业率} = 1 / \text{经营杠杆系数}$

④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



老会计，用心传递温度

【例题 3·多选题】下列各项指标中，与盈亏平衡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

【答案】CD

【解析】盈亏平衡销售量=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盈亏平衡点呈同向变化关系，单价与盈亏平衡点呈反向变化关系，预计销量与盈亏平衡点无关。所以本题答案为选项 CD。

3. 多种产品保本分析

1) 加权平均法

加权平均边际贡献率

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

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

综合保本销售额=固定成本总额 / 加权平均边际贡献率

【例题 4·多选题】已知某企业生产销售甲乙两种产品，2010 年销售量分别为 20 万件和 30 万件，单价分别为 40 元和 60 元，单位变动成本分别为 24 元和 30 元，单位变动销售费用和管理费用分别为 20 元和 25 元，固定成本总额为 200 万元，则下列说法正确的有（ ）（计算结果保留两位小数）。

- A. 加权平均边际贡献率为 56.92%
- B. 加权平均边际贡献率为 46.92%
- C. 盈亏平衡销售额为 426.26 万元
- D. 甲产品盈亏平衡销售量为 3.28 万件

【答案】BCD

【解析】单位变动成本=单位变动生产成本+单位变动销售费用和管理费用，本题中已经给出了单位变动成本，所以不用考虑单位变动销售费用和管理费用。加权平均边际贡献率= $[20 \times (40-24) + 30 \times (60-30)] / (20 \times 40 + 30 \times 60) \times 100\% = 46.92\%$ ，盈亏平衡销售额= $200 / 46.92\% = 426.26$ （万元），甲产品盈亏平衡销售额= $20 \times 40 / (20 \times 40 + 30 \times 60) \times 426.26 = 131.16$ （万元），甲产品盈亏平衡销售量= $131.16 \div 40 = 3.28$ （万件）。

2) 联合单位法

联合单位：固定实物比例（如销量比）构成的一组产品

固定成本总额

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) 分算法

4) 顺序法

5) 主要产品法

4. 各因素对利润的敏感系数=利润变动百分比/因素变动百分比



老会计，用心传递温度

【例题 5·单选题】某企业生产和销售单一产品，该产品 2017 年的销售量为 20 万件，单位边际贡献为 10 元，固定成本为 10 万元，假设 2018 年销售量增长 10%，其他条件均不变，则销售量的敏感系数是（ ）。

- A. 1.05 B. 1.5 C. 2.5 D. 1

【答案】A

【解析】2017 年的利润=20×10-10=190（万元），2018 年的利润=20×（1+10%）×10-10=210（万元），利润变动百分比=（210-190）/190×100%=10.53%，销售量的敏感系数=10.53%/10%=1.05。

5. 本量利分析在经营决策中的应用

1) 生产工艺设备的选择

若预计业务量水平超过成本分界点（两个备选方案预期成本相同情况下的业务量），则应选择固定成本较高、单位变动成本较低的方案，但经营风险可能较大（保本点较高、经营杠杆较高）。

2) 新产品投产的选择

增量利润=增量边际贡献-增量机会成本-增量专属固定成本

【知识点三】标准成本管理

1. 标准成本的类型：理想 VS 正常（考虑生产中不可避免的损失、故障和偏差）

2. 标准成本的制定：用量标准×价格标准

3. 变动成本差异分析（因素分析法）——用量先替代、价格后替代

1) 用量差异=（实际用量-实际产量下标准用量）×标准价格

①直接材料用量差异=（实际用量-实际产量下标准用量）×标准价格

②直接人工效率差异=（实际工时-实际产量下标准工时）×标准工资率

③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
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均主要由生产部门负责。

2) 价格差异=实际用量×（实际价格-标准价格）

①直接材料价格差异=实际用量×（实际价格-标准价格），主要是采购部门的责任

②直接人工工资率差异=实际工时×（实际工资率-标准工资率），主要是劳动人事部门的责任

③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）

【示例 6】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：

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）

4. 固定制造费用成本差异



老会计，用心传递温度

1) 两差异分析法

- ① 耗费差异 = 实际固定制造费用 - 预算产量下标准固定制造费用 (即固定制造费用预算)
- ② 能量差异 = 预算产量下标准固定制造费用 - 实际产量下标准固定制造费用 = (预算产量下标准总工时 - 实际产量下标准工时) × 标准分配率

2) 三差异分析法

- ① 耗费差异 = 实际固定制造费用 - 预算产量下标准固定制造费用 (即固定制造费用预算)
- ② 产量差异 = (预算产量下标准总工时 - 实际工时) × 标准分配率
- ③ 效率差异 = (实际工时 - 实际产量标准工时) × 标准分配率

其中：产量差异 + 效率差异 = 能量差异

【例题 7 • 单选题】下列关于固定制造费用能量差异的说法中，正确的是 ()。

- A. 预算产量下标准固定制造费用与实际产量下的标准固定制造费用的差异
- B. 实际产量实际工时未达到预算产量标准工时而形成的差异
- C. 实际产量实际工时脱离实际产量标准工时而形成的差异
- D. 实际产量下实际固定制造费用与预算产量下标准固定制造费用的差异

【答案】 A

【解析】 固定制造费用能量差异 = 预算产量下标准固定制造费用 - 实际产量下标准固定制造费用，所以 A 选项正确。

【知识点四】作业成本管理

1. 基本观念：作业消耗资源、产出消耗作业
2. 作业：产量级作业、批别级作业、品种级作业、顾客级作业、设施级作业
3. 成本动因——成本分配的依据
- 1) 资源动因：反映作业量与耗费之间的因果关系；
- 2) 作业动因：反映产品产量与作业成本之间的因果关系。
4. 作业动因的类型：交易动因 (用执行频率或次数计量)、持续时间动因 (用执行时间计量)、强度动因 (直接衡量每次执行所需资源，适用于特别复杂产品的安装、质量检验等)

【例题 8 • 单选题】 甲公司主要生产甲产品和乙产品，2015 年 1 月发生质量检验成本 4000 元，检验总次数为 20 次，其中甲产品 5 次，乙产品 15 次。甲产品和乙产品的产量均为 200 件。采用作业成本法，则 2015 年 1 月甲产品分配的质量检验成本为 () 元。

- A. 1000 B. 2000 C. 3000 D. 4000

【答案】 A

【解析】 分配率 = $4000 / (5 + 15) = 200$ (元/次)

甲产品分配的质量检验成本 = $5 \times 200 = 1000$ (元)

【例题 9 • 单选题】 选择作业动因时，如果作业的执行比较特殊或复杂应选择的是 ()

- A. 交易动因 B. 持续时间动因 C. 强度动因 D. 资源动因

【答案】 C

【解析】 作业动因需要在交易动因、持续时间动因和强度动因间进行选择。企业如果每次执行所需要的资源数量相同或接近，应选择交易动因；如果每次执行所需要的时间存在显著的不同，应选择持续时间动因；如果作业的执行比较特殊或复杂，应选择强度动因。



老会计，用心传递温度

5. 增值作业判别标准——顾客角度

- 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。

6. 增值成本 VS 非增值成本

- 1) 增值成本：以完美效率执行增值作业所发生的成本；
- 2) 非增值成本：非增值作业的全部成本、增值作业中因为低效率所发生的成本。

7. 降低成本的途径：作业消除、作业选择、作业减少、作业共享

8. 作业业绩考核：财务指标（增值成本和非增值成本）VS 非财务指标（效率、质量和时间）

【例题 10·多选题】若断定一项作业为增值作业，则必须同时满足的条件有（ ）。

- A. 该作业导致了状态的变化
- B. 该作业导致了位置的变化
- C. 该作业使其他作业得以进行
- D. 该状态的变化不能由其他作业来完成

【答案】 ACD

【解析】一项作业必须同时满足下列三个条件才可断定为增值作业：（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。

【知识点五】责任成本管理

1. 成本中心：有权发生并控制成本的责任单位，对责任成本（可控成本之和）负责。

可控成本的条件：可以预见、可以计量、可以调节和控制

2. 利润中心：既能控制成本，又能控制收入和利润的责任单位。

1) 利润中心类型：自然（对外销售产品）VS 人为（对内提供产品）

2) 利润中心评价指标

边际贡献 = 销售收入总额 - 变动成本总额

可控边际贡献（也称部门经理边际贡献）= 边际贡献 - 该中心负责人可控固定成本
部门边际贡献（又称部门毛利）= 可控边际贡献 - 该中心负责人不可控固定成本

【例题 11·多选题】甲利润中心某年的销售收入 10000 元，变动成本为 4000 元，利润中心负责人可控固定成本 1000 元、不可控固定成本 500 元。则下列计算中正确的有（ ）。

- A. 边际贡献为 6000 元
- B. 可控边际贡献为 5000 元
- C. 部门边际贡献为 4500 元
- D. 部门边际贡献为 5500 元

【答案】 ABC

【解析】 边际贡献 = $10000 - 4000 = 6000$ （元），可控边际贡献 = 边际贡献 - 该中心负责人可控固定成本 = $6000 - 1000 = 5000$ （元），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 = $5000 - 500 = 4500$ （元）。

3. 投资中心：既对成本、收入、利润负责，又对投资及其投资收益负责的责任单位。

1) 投资收益率 = 息税前利润 ÷ 平均经营资产

2) 剩余收益 = 息税前利润 - （平均经营资产 × 最低投资报酬率）



老会计，用心传递温度

=平均经营资产×（投资报酬率－最低投资报酬率）

4. 内部转移价格

类型	要点
市场价格	有完全竞争的外部市场
协商价格	有非完全竞争的外部市场，上限是市场价格，下限则是单位变动成本
双重价格	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	四种形式：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；简便、客观，存在信息和激励方面的问题

【例题 12·单选题】关于内部转移价格，下列说法不正确的是（ ）。

- A. 价格型内部转移定价一般适用于内部利润中心
- B. 成本型内部转移定价一般适用于内部成本中心
- C. 协商价格的下限是单位变动成本
- D. 公司高层不会参与协商型内部转移定价

【答案】D

【解析】协商价格的上限是市场价格，下限是单位变动成本。当双方协商陷入僵持时会导致公司高层的干预。



请关注公众号、听更多免费直播