



第八章 成本管理

【高频考点 1】本量利分析与应用 (★★★★)

一、本量利分析的基本原理

1. 本量利分析的基本关系式

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

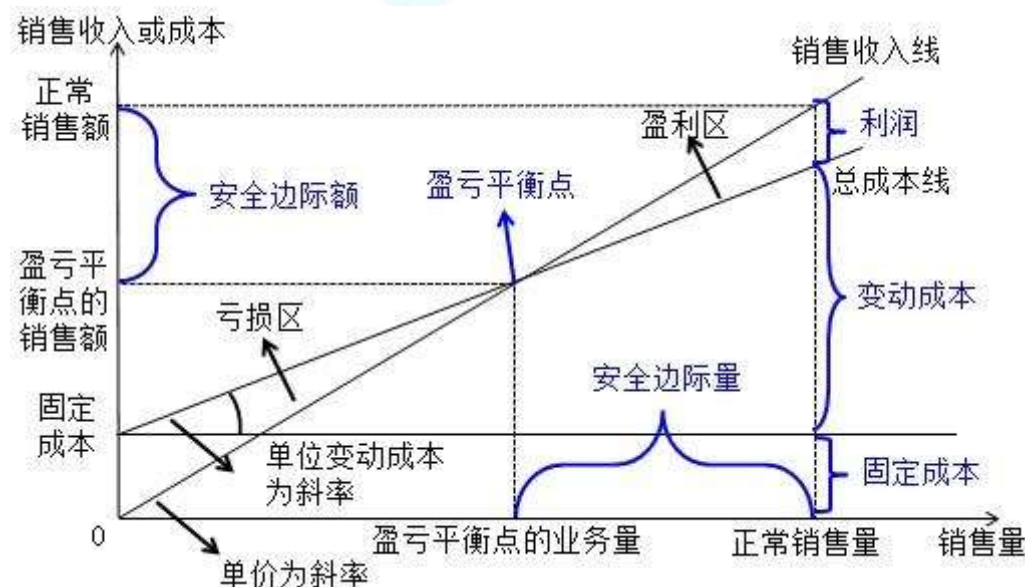
二、单一产品盈亏平衡分析

(一) 盈亏平衡点

含义	又称保本点，是指企业达到盈亏平衡状态的业务量或销售额，即企业一定时期的总收入等于总成本、利润为零时的业务量或销售额
盈亏平衡点	单一产品的盈亏平衡点有两种表现形式： 一种是以实物量来表现，称为盈亏平衡点的业务量； 另一种以货币单位表示，称为盈亏平衡点的销售额。
计算	盈亏平衡点的业务量 = 固定成本 / (单价 - 单位变动成本) = 固定成本 / 单位边际贡献 盈亏平衡点的销售额 = 盈亏平衡点的业务量 × 单价 = 固定成本 / 边际贡献率
【提示】降低盈亏平衡点的途径：一是降低固定成本总额（降低幅度相同）；二是降低单位变动成本；三是提高销售单价（降低幅度不一致）。	
【辅助性指标】盈亏平衡作业率 = 盈亏平衡点的业务量 / 正常经营业务量（额）（实际业务量（额）或预计业务量（额））	

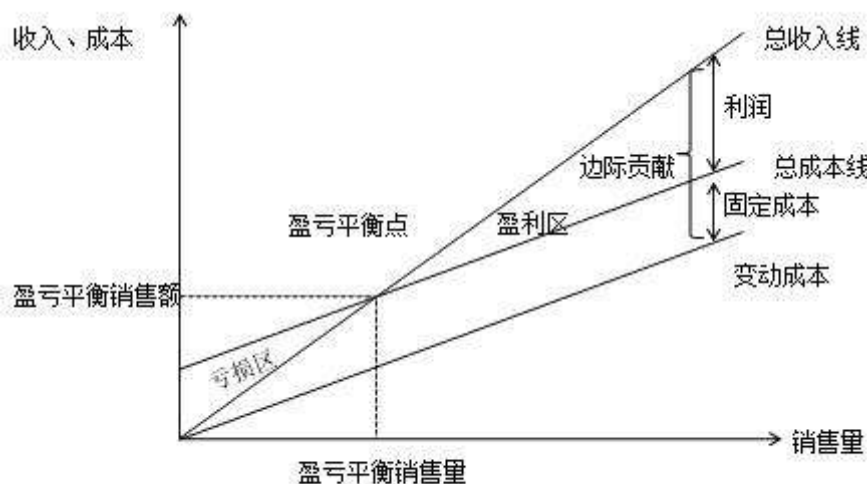
(二) 本量利分析图

1. 传统式本量利分析图



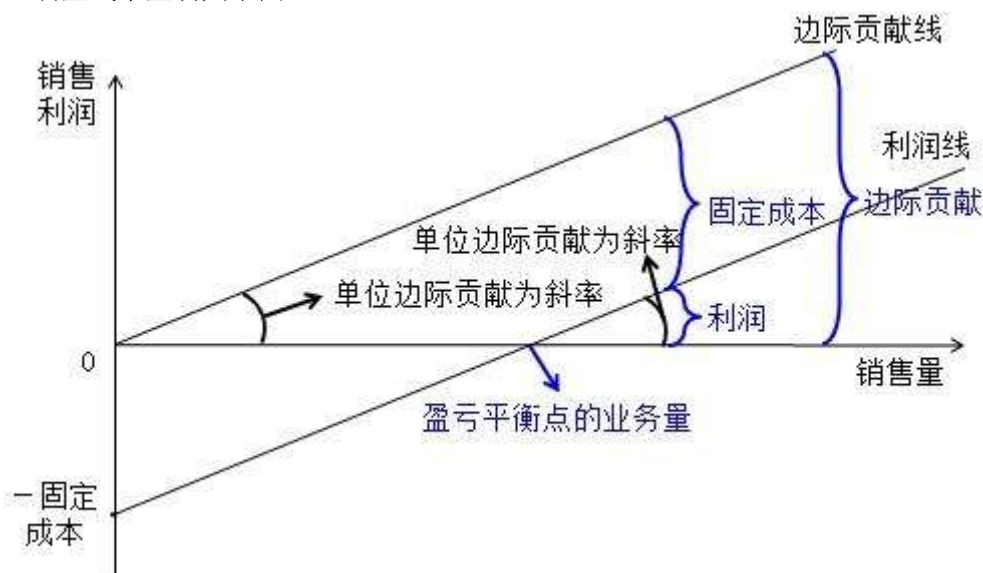
2. 边际贡献式本量利分析图





边际贡献式的本量利关系图

3. 利量式本量利关系图



三、产品组合盈亏平衡分析

(一) 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。

综合边际贡献率 = \sum (某种产品的销售额权重 \times 该种产品的边际贡献率)

综合盈亏平衡点的销售额 = 固定成本总额 / 综合边际贡献率

思路：①计算综合边际贡献率；②计算综合盈亏平衡点销售额；③分别计算各产品盈亏平衡点销售额和销售量。

(二) 联合单位法

所谓联合单位，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。





联合盈亏平衡点的业务量 = 固定成本总额 / (联合单价 - 联合单位变动成本)

某产品盈亏平衡点的业务量

= 联合盈亏平衡点的业务量 × 一个联合单位中包含的该产品数量

思路：①组建联合单位，求出相关产量（联合单位的单位边际贡献和单位变动成本）；②计算盈亏平衡点联合单位的数量；③分解联合单位，计算各产品盈亏平衡点的销售量和销售额。

（三）分算法

该方法的关键是要合理地进行固定成本的分配。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在各产品之间进行分配。

（四）主要产品法

①确定主要品种应以边际贡献为标志，并只能选择一种主要产品。

②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，则可以按该主要品种的有关资料进行本量利分析，即主要产品法计算方法与单一品种的本量利分析相同。

四、目标利润分析

计算公式如下：

目标利润 = (单价 - 单位变动成本) × 销售量 - 固定成本

$$\text{目标利润销售量} = \frac{\text{固定成本} + \text{目标利润}}{\text{单位边际贡献}}$$

税前利润 + 利息 = 税后利润 / (1 - 税率) + 利息

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

目标销售量公式只能用于单种产品的目标利润管理；而目标销售额既可用于单种产品的目标利润管理，又可用于多种产品的目标利润管理。

【注意】上述公式中的目标利润一般是指息税前利润。其实，从税后利润来进行目标利润的规划和分析，更符合企业营运的需要。如果企业预测的目标利润是税后利润，则上述公式应作如下调整。

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

实现目标利润的措施：

目标利润是本量利分析的核心要素，它既是企业经营的动力和目标，也是本量利分析的中心。

如果企业在经营中根据实际情况规划了目标利润，那么为了保证目标利润的实现，需要对其他因素作出相应调整。

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。

五、敏感性分析

基于本量利分析的利润敏感性分析主要应解决两个问题：一是各因素的变化对最终利润变化的影响程度；二是当目标利润要求变化时允许各因素的升降幅度。





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

六、边际分析

(一) 边际贡献分析

$$\begin{aligned} \text{单位边际贡献} &= \text{单价} - \text{单位变动成本} \\ \text{边际贡献总额} &= \text{销售收入} - \text{变动成本} \end{aligned} \quad \left. \vphantom{\begin{aligned} \text{单位边际贡献} &= \text{单价} - \text{单位变动成本} \\ \text{边际贡献总额} &= \text{销售收入} - \text{变动成本} \end{aligned}} \right\} \text{关系?}$$

$$\text{边际贡献率} = \frac{\text{单位边际贡献}}{\text{单价}} = \frac{\text{边际贡献总额}}{\text{销售收入}}$$

$$\text{变动成本率} = \frac{\text{单位变动成本}}{\text{单价}} = \frac{\text{变动成本总额}}{\text{销售收入}}$$

关系?

$$\text{边际贡献率} + \text{变动成本率} = 1$$

$$\begin{aligned} \text{息税前利润} &= \text{销售量} \times (\text{单价} - \text{单位变动成本}) - \text{固定成本} \\ &= \text{边际贡献总额} - \text{固定成本} \end{aligned}$$

(二) 安全边际分析

1. 安全边际

安全边际量	实际销售量或预期销售量 - 盈亏平衡点销售量
安全边际额	实际销售额或预期销售额 - 盈亏平衡点销售额 = 安全边际量 × 单价
安全边际率	$\frac{\text{安全边际量}}{\text{实际销售量或预期销售量}} = \frac{\text{安全边际额}}{\text{实际销售额或预期销售额}}$

【提示】安全边际或安全边际率越大，反映出该企业经营风险越小

通常用安全边际率这一指标来评价企业经营是否安全：

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

(三) 盈亏平衡作业率与安全边际率的关系

$$\text{盈亏平衡点销售量} + \text{安全边际量} = \text{正常销售量}$$

上述公式两端同时除以正常销售量，便得到：

$$\text{盈亏平衡作业率} + \text{安全边际率} = 1$$

【公式扩展】

$$\text{息税前利润} = \text{安全边际量} \times \text{单位边际贡献} = \text{安全边际额} \times \text{边际贡献率}$$

$$\text{销售利润率} = \text{安全边际率} \times \text{边际贡献率}$$

【提示】提高销售息税前利润率的途径：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。

七、本量利分析在经营决策中的应用



【高频考点 2】标准成本分析 (★★★★)





一、标准成本及其分类

概念	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水平	
类型	理想标准成本	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	指在正常情况下，企业经过努力可以达到的成本标准 【提示】考虑生产中不可避免的损失、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 ②正常标准成本具有客观性、现实性和激励性等特点，所以，正常标准成本在实践中得到广泛应用 ③企业应用标准成本法的主要目标是，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，并按照例外管理的原则，对不利差异予以纠正，以提高工作效率，不断改善产品成本	

二、标准成本法的优缺点

1. 优点

(1) 能够及时反馈各成本项目不同性质的差异，**有利于考核相关部门及人员的业绩**；

(2) 标准成本的制定及其差异和动因的信息可以使企业预算编制更为科学和可行，**有助于企业的经营决策**。

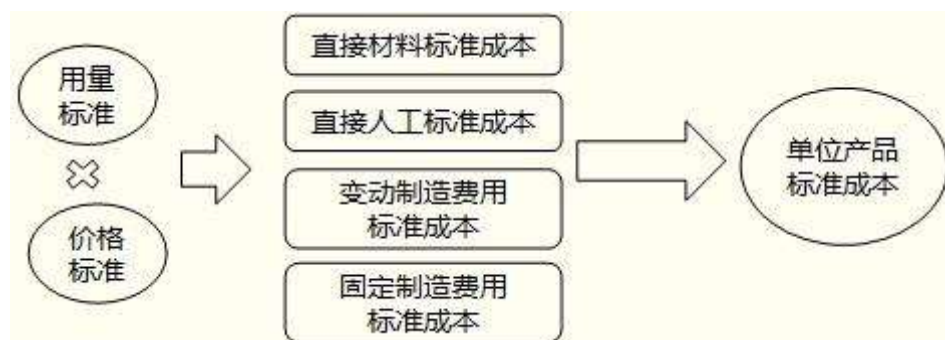
2. 缺点

(1) 要求企业产品的成本标准比较准确、稳定，在使用条件上存在一定的**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。

三、标准成本的制定



成本项目	用量	价格
直接材料	单位产品材料用量	原材料单价
直接人工	单位产品工时用量	标准工资率
制造费用	单位产品工时用量	小时制造费用分配率

四、成本差异的计算及分析

成本差异	成本差异是指实际成本与相应标准成本之间的差额。 成本差异 = 实际成本 - 标准成本	
类型	超支 差异	实际成本大于标准成本



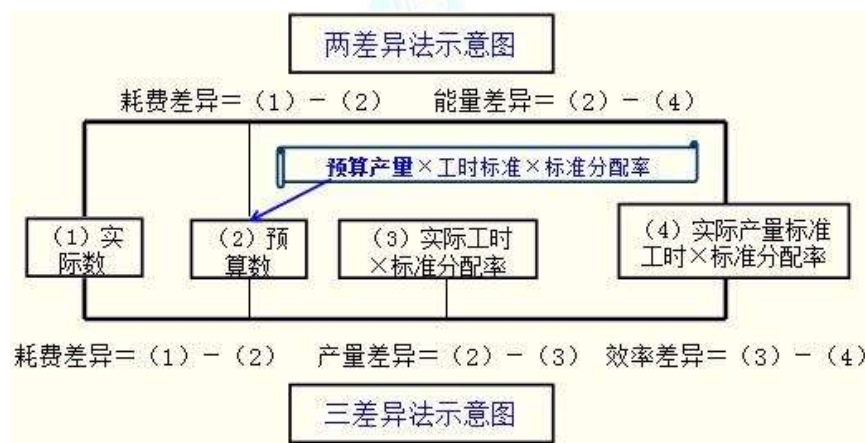


	节约 差异	实际成本小于标准成本
--	--------------	------------

【变动成本差异计算】

	价格 差异	数量 差异
直接材料	价格差异 = (实际单价 - 标准单价) × 实际用量	数量差异 = (实际用量 - 实际产量下标准用量) × 标准单价
直接人工	工资率差异 = (实际工资率 - 标准工资率) × 实际工时	效率差异 = (实际工时 - 实际产量下标准工时) × 标准工资率
变动制造费用	耗费差异 = (实际分配率 - 标准分配率) × 实际工时	效率差异 = (实际工时 - 实际产量下标准工时) × 标准分配率

【固定制造费用的差异分析】



【高频考点 3】作业成本 (★★★)

一、作业成本法的相关概念

作业成本法	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
特点	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

相关概念：

资源费用	既包括各种房屋及建筑物、设备、材料、商品等各种有形资源的耗费，也包括信息、知识产权、土地使用权等各种无形资源的耗费，还包括人力资源耗费以及其他各种税费支出等	
作业	作业是指企业基于特定目的的重复执行的任务或活动，是连接资源和成本对象的桥梁	
作业类型	主要 作业	是指被产品、服务或顾客等最终成本对象消耗的作业
	次要 作业	是被原材料、主要作业等介于中间地位的成本对象消耗的作业
成本对象	指企业追溯或分配资源费用、计算成本的对象物。可以是工艺、流程、零部件、产品、服务、分销渠道、客户、作业、作业链等需要计量和分配成本的项目	
成本动因	亦称成本驱动因素，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。	



	作业量的多少决定着资源的耗用量，但资源耗用量的高低与最终的产品数量没有直接关系	
成本动因类型	资源 动因	是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。 根据资源动因可以将资源成本分配给各有关作业
	作业 动因	是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。根据作业动因可以将作业成本分配给有关产品
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	

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

识别出由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. 成本对象的选择

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

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。

【提示】作业认定的具体方法有**调查表法**和**座谈法**。

4. 作业中心设计

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。

企业可按照受益对象，层次和重要性，将作业分为如下五类：

产量级 作业	明确地为个别产品（服务，下同）实施的，使单个产品受益的作业。 如产品加工、检验等
批别级 作业	为一组产品实施的，使该组（该批）产品受益的作业。如设备调试，生产准备等
品种级 作业	为生产或销售某种产品实施的，使该种产品的每个单位都受益的作业。 如新产品的的设计、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。如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	为提供生产产品的基本功能而实施的作业，包括管理作业、针对企业整体的广告活动等

5. 资源动因选择与计量

资源动因选择与计量为**将各项资源费用归集到作业中心**提供了依据。

具有专属性	所消耗的资源部分的价值可直接计入到该作业的作业中心
不具专属性	需要确定资源动因，将资源消耗分配给各项作业



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，将所有的资源费用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。

【提示】基本原则：某项作业直接耗用，直接追溯到该作业中心；对于多项作业共同耗用的资源，按照作业中心的资源动因量比例分配到各作业中心。

7. 作业动因的选择与计量

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
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
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

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。

第一步：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，

第二步：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。

9. 作业成本信息报告

作业成本信息报告的目的，是通过设计、编制和报送具有特定内容和格式要求的作业成本报表，向企业内部各有关部门和人员提供其所需要的作业成本及其他相关信息。

三、作业成本法的优缺点

1. 优点

(1) 能够提供更加准确的各维度成本信息，有助于企业提高产品定价、作业与流程改进、客户服务等决策的准确性；

(2) 改善和强化成本控制，促进绩效管理的改进和完善；

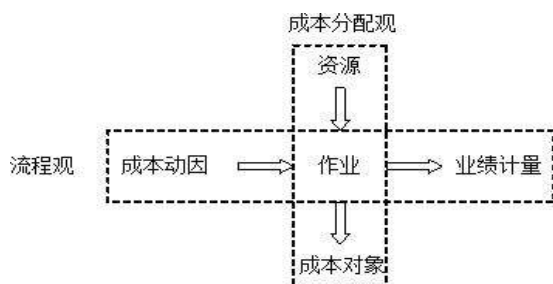
(3) 推进作业基础预算，提高作业、流程、作业链（或价值链）管理的能力。

2. 缺点

部分作业的识别、划分、合并与认定，成本动因的选择以及成本动因计量方法的选择等均存在较大的主观性，操作较为复杂，开发和维护费用较高。

四、作业成本管理





【流程价值分析】

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。

1. 成本动因分析



2. 作业分析

按照对顾客价值的贡献，作业可以分为增值作业和非增值作业。

增值 作业	是那些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 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 <u>状态的变化</u> ； (2) 该状态的变化 <u>不能由其他作业来完成</u> ； (3) 该作业 <u>使其他作业得以进行</u> 。
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。如果一项作业不能同时满足增值作业的三个条件，就可断定其为非增值作业

【提示】增值作业又可分为高效作业和低效作业。

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；执行非增值作业发生的成本全部是非增值成本。

作业成本管理中进行成本节约的途径：

作业 消除	消除非增值作业，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，选择其中最佳的方案
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。 【提示】作业成本包括变动成本和固定成本

3. 作业业绩考核

若要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，以此来评价是否改善了流程。

财务指标	主要集中在 <u>增值成本和非增值成本</u> 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 <u>效率、质量和时间</u> 三个方面，比如投入产出比、次品率和生产





	周期等
--	-----

【高频考点 4】责任成本（★★★）

一、责任中心及其考核

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，责任中心一般可以划分为成本中心、利润中心和投资中心三类。

1. 成本中心

含义	是指有权发生并控制成本的单位。成本中心一般不会产生收入，通常只计量考核发生的成本
特点	1. 不考核收入，只考核成本。 2. 只对可控成本负责，不负责不可控成本。 【提示】可控成本具备的三个条件：（1）该成本的发生是成本中心 <u>可以预见</u> 的；（2）该成本是成本中心 <u>可以计量的</u> ；（3）该成本是成本中心 <u>可以调节</u> 和控制的。 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 × 100%

2. 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	
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的责任中心
	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内部销售收入的责任中心
考核 指标	<u>边际 贡献</u>	<u>销售收入总额 - 变动成本总额</u> 【提示】该指标反映了利润中心的盈利能力，但对业绩评价没有太大的作用
	<u>可控 边际贡献</u>	<u>边际贡献 - 该中心负责人可控固定成本</u> 【提示】也称部门经理边际贡献，是评价利润中心管理者的理想指标
	<u>部门 边际贡献</u>	<u>可控边际贡献 - 该中心负责人不可控固定成本</u> 【提示】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所作的贡献，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

3. 投资中心

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。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。

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

计算公式	<u>投资收益率 = 息税前利润 / 平均经营资产</u> 【提示】平均经营资产 = (期初经营资产 + 期末经营资产) / 2
优点	(1) 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； (2) 有利于资产存量的调整，优化资源配置





缺点	过于关注投资收益率也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

计算公式	剩余收益 = 息税前利润 - (平均经营资产 × 最低投资收益率) 【提示】其中，最低投资收益率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相冲突的不足
缺点	1. 是一个绝对指标，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

二、内部转移价格的制定

目的：

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。

种类	确定方法	说明
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
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
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

【提示】成本型内部转移价格包括完全成本、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。

