

2021 年中级会计职称考试

财务管理

第八章 成本管理

蒋雪韵

一、成本管理的目标

总体目标	成本领先战略	成本管理的总体目标是追求成本水平的 绝对降低 。	
	差异化战略	成本管理的总体目标是在保证实现产品、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 。	
具体目标	成本计算的目 标	内部	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 ；
		外部	通过向管理人员提供成本信息，提高人们的成本意识； 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； 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。
	成本控制的目 标	实施成本领先战略	在保证一定产品质量和服务的前提下，最大限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 。
		实施差异化战略	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 。

二、本量利分析

(一) 本量利分析概述

基本原理	基本关系式	利润 = 销售量 × (单价 - 单位变动成本) - 固定成本
	边际贡献	$\text{单位边际贡献} = \text{单价} - \text{单位变动成本}$ $\text{边际贡献总额} = \text{销售收入} - \text{变动成本}$ $\text{边际贡献率} = \text{单位边际贡献} / \text{单价} = \text{边际贡献总额} / \text{销售收入}$ $\text{变动成本率} = \text{单位变动成本} / \text{单价} = \text{变动成本总额} / \text{销售收入}$ $\text{边际贡献率} + \text{变动成本率} = 1$

(二) 单一产品盈亏平衡分析

盈亏平衡分析	盈亏平衡点	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	
		降低盈亏平衡点途径	1. 降低固定成本总额；2. 降低单位变动成本；3. 提高销售单价
	盈亏平衡	盈亏平衡作业率 = 盈亏平衡点的业务量 (销售额) / 正	

	作业率	常业务量（销售额）
本量利关系图	1. 传统式本量利关系图	(1) 固定成本与横轴之间的区域为固定成本值，它不因产量增减而变动，总成本线与固定成本线之间的区域为变动成本，它随产量而呈正比例变化
		(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为盈利区，盈亏平衡点以下的总收入线与总成本线相夹的区域为亏损区	
2. 边际贡献式本量利关系图	优点是可以表示边际贡献的数值。边际贡献随销售增加而扩大，当其达到固定成本值时(即在盈亏平衡点)，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	
3. 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	
安全边际分析	安全边际	1. 安全边际量 = 实际或预期销售量 - 盈亏平衡点的业务量
		2. 安全边际额 = 实际或预期销售额 - 盈亏平衡点的销售额 = 安全边际量 × 单价
	3. 安全边际率 = 安全边际量 / 实际或预期销售量 = 安全边际额 / 实际或预期销售额	
	安全边际或安全边际率越大，该企业经营风险越小	
保本作业率与安全边际率	<u>保本作业率 + 安全边际率 = 1</u> （“保安”率）	
提高销售利润率的途径	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	
	提高销售利润率的途径	1. 扩大现有销售水平，提高安全边际率；2. 降低变动成本水平，提高边际贡献率

(三) 产品组合盈亏平衡分析

加权平均法	综合边际贡献率 = Σ (某种产品销售额 - 某种产品变动成本) / Σ 各种产品销售额 × 100%	
	盈亏平衡点的销售额 = 固定成本 / 综合边际贡献率	
联合单位法	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) ①	
	某产品盈亏平衡点的业务量 = ① × 一个联合单位中包含的该产品的数量	
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量本利分析的方法。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	
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

	序	
	也可以按照市场实际销路是否顺畅确定（顺序的确定缺乏统一的标准，存在一定的主观性）	
主要产 品法	视同于单一品种	

（四）目标利润分析、利润敏感性分析

目标利润分析	目标利润 = 销售量 × (单价 - 单位变动成本) - 固定成本	
	实现目标利润措施	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
利润敏感性分析	敏感系数 = 利润变动百分比 ÷ 因素变动百分比	
	结论 1：某一因素的敏感系数为负号，表明该因素的变动与利润的变动为反向关系；反之亦然	
	结论 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	

三、标准成本控制与分析

（一）标准成本及其分类

分类	一是理想标准成本。
	二是正常标准成本
注意	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。

（二）成本差异的计算及分析

直接材料成本差异	数量差异 = (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)	
直接人工成本差异	效率差异 = (实际工时 - 实际产量下标准工时) × 标准工资率	
	工资率差异 = 实际工时 × (实际工资率 - 标准工资率)	
变动制造费用成本差异	效率差异 = (实际工时 - 实际产量下标准工时) × 标准分配率	
	耗费差异 = 实际工时 × (变动制造费用实际分配率 - 标准分配率)	
固定制造费用成本差异	两差异	耗费差异、能量差异
	三差异	耗费差异、产量差异、效率差异

实际产量 × 实际工时 × 实际分配率

预算产量 × 标准工时 × 标准分配率

实际产量 × 实际工时 × 标准分配率

实际产量 × 标准工时 × 标准分配率

四、作业成本

（一）作业成本相关概念

作业耗费资源，产出耗费作业

作业类型	主要作业	被产品、服务或顾客等最终成本对象消耗的作业
	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

(二) 作业成本法计算步骤

1. 资源识别及资源费用的确认和计量		
2. 成本对象的选择		
3. 作业认定	作业认定的具体方法有调查表法和座谈会	
4. 作业中心设计	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。如产品加工、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。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 （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。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（或服务）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		
6. 作业成本汇集	基本原则：对于为支持 某种作业直接消耗的资源，直接追溯到该作业中心；对于为执行两种或两种以上作业共同耗用的资源，按照各种作业中心的资源动因量比例分配到各作业中心	
7. 作业动因选择与计量		
8. 作业成本分配		

(三) 作业成本管理

增值成本与非增值成本	增值成本	高效增值作业产生的成本
	非增值成本	增值作业中因为低效率发生的成本
		执行非增值作业发生的全部成本
降低成本的途径	作业消除、作业选择、作业减少、作业共享	
作业业绩考核	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

五、责任成本

(一) 成本中心

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。3. 责任成本 是成本中心考核和控制的主要内容
考核指标	1. 预算成本节约额 = 实际产量 预算责任成本 - 实际 责任成本（正值为节约，负值为超支） 2. 预算成本节约率 = 预算成本节约额 / 实际产量预算责任成本

(二) 利润中心

考核指标	边际贡献	销售收入总额 - 变动成本总额
	可控边际贡献	边际贡献 - 该中心负责人可控固定成本
	部门边际贡献	可控边际贡献 - 该中心负责人不可控固定成本

(三) 投资中心

投资收益率	投资收益率 = 息税前利润 / 平均经营资产	
	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	会引起 短期行为 的产生
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

(四) 内部转移定价

种类	确定方法	说明
价格型内部转移定价	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
成本型内部转移定价	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
协商型内部转移定价	通过协商机制制定	适用于分权程度较高的情形，上限是市场价格，下限是单位变动成本