

233 网校中级会计师网址: [www.233.com/zhongji](http://www.233.com/zhongji) /

中级会计师资料下载: <http://www.233.com/forum/zhongji>

中级 QQ 学习群: 236715484

加小编微信: sustalks

## 2019 年《财务管理》学习笔记

### 第八章成本管理

#### 第一节 成本管理概述

##### 一、成本管理的意义

- (1)通过成本管理降低成本, 为企业扩大再生产创造条件。
- (2)通过成本管理增加企业利润, 提高企业经济效益。
- (3)通过成本管理能帮助企业取得竞争优势, 增强企业的竞争能力和抗压能力。

##### 二、成本管理的目标

###### (一) 总体目标

成本管理的总体目标服从于企业的整体经营目标。

在竞争性经济环境中, 成本管理=的总体目标主要依据企业竞争战略制定:

- ①成本领先战略中, 成本管理的总体目标是追求成本水平的绝对降低;
- ②差异化战略中, 成本管理的总体目标则是在保证实现产品、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。

(二) 具体目标对总体目标的进一步细分, 主要包括成本计算的目标和成本控制的目标。



扫码下载 233 网校题库  
一刷就过, 千万人掌上题库!

成本计算的目标: 为所有内、外部信息使用者提供成本信息

成本控制的目标: 降低成本水平

### 三、成本管理的主要内容

#### (1) 成本规划

成本规划是进行成本管理的第一步, 主要是指成本管理的战略制定。

#### (2) 成本核算

成本核算是成本管理的基础环节, 是指对生产费用发生和产品成本形成所进行的会计核算, 它是成本分析和成本控制的信息基础。

#### (3) 成本控制

成本控制是成本管理的核心, 是指企业采取经济、技术、组织等手段降低成本或改善成本的一系列活动。成本控制的原则主要有以下三方面: 一是全面控制原则; 二是经济效益原则; 三是例外管理原则。

#### (4) 成本分析

成本分析是成本管理的重要组成部分, 是指利用成本核算, 结合有关计划、预算和技术资料, 应用一定的方法对影响成本升降的各种因素进行科学的分析和比较, 了解成本变动情况, 系统地研究成本变动的因素和原因。

## 第二节 量本利分析与应用

### 一、量本利分析概述

#### (一)量本利分析的基本假设



扫码下载 233 网校题库  
一刷就过, 千万人掌上题库!

1. 总成本由固定成本和变动成本两部分组成, 按成本性态划分成本是量本利分析的基本前提条件

2. 营业收入与业务量呈完全线性关系: 即表明当销售量在相关范围内变化时, 产品的单价不会发生变化。

3. 产销平衡

假设当期产品的生产量与业务量相一致, 不考虑存货变动对利润的影响。即假定每期生产的产品总量总是能在当期全部售出, 产销平衡。

假设产销平衡, 主要是在保本分析时不考虑存货的影响。

4. 产品产销结构稳定

假设同时生产销售多种产品的企业, 其销售产品的品种结构不变。

这是因为在产销多种产品的情况下, 保本点会受到多种产品贡献和产销结构的影响, 只有在产销结构不变的基础上进行的保本分析才是有效的。

## (二) 量本利分析的基本原理

1. 量本利分析的基本关系式

计算公式:

$$\begin{aligned} \text{利润} &= \text{单价} \times \text{销售量} - \text{单位变动成本} \times \text{销售量} - \text{固定成本} \\ &= (\text{单价} - \text{单位变动成本}) \times \text{销售量} - \text{固定成本} \\ &= P \times Q - V \times Q - F = (P - V) \times Q - F \end{aligned}$$

2. 边际贡献

边际贡献总额 = 营业收入 - 变动成本 = (单价 - 单位变动成本) \* 销售量

单位边际贡献 = 单价 - 单位变动成本



扫码下载 233 网校题库  
一刷就过, 千万人掌上题库!

边际贡献率=边际贡献总额/营业收入

变动成本率=变动成本总额/营业收入

边际贡献率+变动成本率=1

## 二、单一产品量本利分析

### (一)保本分析

保本分析又称盈亏临界分析, 是研究当企业恰好处于保本状态时量本利关系的一种定量分析方法, 是量本利分析的核心内容。

1. 保本点: 保本点, 又称盈亏临界点, 是指企业达到保本状态的业务量或金额。

降低保本点的途径主要有三个:

一是降低固定成本总额;

二是降低单位变动成本;

三是提高销售单价。

### 2.保本作业率

以保本点为基础, 还可以得到另一个辅助性指标, 即保本作业率, 或称为盈亏临界点作业率。保本

作业率是指保本点销售量(额)占正常经营情况下的销售量(额)的百分比, 或者是保本销售

量(额)占实际或预计销售量(额)的百分比。

### (二)量本利分析图

(1)基本的量本利分析图: 横坐标代表销售量, 纵坐标代表收入和成本, 则营业收入线和总成本线的交叉点就是保本点。



扫码下载 233 网校题库

一刷就过, 千万人掌上题库!

(2) 边际贡献式量本利分析图的优点是能表示出边际贡献的数值。

### (三) 安全边际分析

#### 1. 安全边际

安全边际是指企业正常销售量 (或实际销售量、预计销售量) 与保本销售量之间的差额, 或正常销售额 (或实际销售额、预计销售额) 与保本销售额之间的差额。

通常采用安全边际率这一指标来评价企业经营是否安全。

#### 2. 保本作业率与安全边际率的关系

保本销售量 + 安全边际量 = 正常销售量

保本作业率 + 安全边际率 = 1

要提高企业的销售利润率水平主要有两种途径:

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。

安全边际与利润的关系

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

注意: 只有安全边际才能为企业提供利润, 盈亏临界点所提供的边际贡献等于固定成本, 安全边

际所提供的边际贡献等于企业利润。

### 三、多种产品量本利分析

#### (一) 加权平均法



扫码下载 233 网校题库  
一刷就过, 千万人掌上题库!

加权平均法是指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重, 确定企业加权平均的边际贡献率, 进而分析多品种条件下保本点销售额的一种方法。

## (二) 联合单位法

联合单位法是指在事先确定各种产品间产销实物量比例的基础上, 将各种产品产销实物量的最小比例作为一个联合单位, 确定每一联合单位的单价、单位变动成本, 进行量本利分析的一种分析方法。

## (三) 分算法

分算法是在一定的条件下, 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。

## (四) 顺序法

顺序法是指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, 从而完成量本利分析的一种方法。

## (五) 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量本利分析, 视同于单一品种。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。

## 四、目标利润分析

### (一) 目标利润分析



扫码下载 233 网校题库  
一刷就过, 千万人掌上题库!

含义: 将目标利润引进量本利分析的基本模型, 在单价和成本水平既定、确保目标利润实现的前提下, 揭示成本、业务量和利润三者之间的关系。

计算公式:

目标利润销售量 = (固定成本 + 目标利润) / 单位边际贡献

目标利润销售额 = (固定成本 + 目标利润) / 边际贡献率

注意: 目标利润一般是指息税前利润。

## (二) 实现目标利润的措施

目标利润是量本利分析的核心要素, 它既是企业经营的动力和目标, 也是量本利分析的中心。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, 需要对其他因素做出相应调整。

已知目标利润倒求单价、销售量、固定成本、单位变动成本。实质还是量本利基本公式的运用。

## 五、利润敏感性分析

### (一) 各因素对利润的影响程度

#### 1. 敏感系数的计算

敏感系数 = 利润变动百分比 / 因素变动百分比

#### 2. 敏感与非敏感因素的区分

如有些因素虽然只发生了较小的变动, 却导致利润发生很大的变动, 利润对这些因素的变化十分敏感, 称这些因素为敏感因素。与之相反, 有些因素虽然变动幅度很大, 却有可能只对利润产生较小的影响, 称之为不敏感因素。



扫码下载 233 网校题库  
一刷就过, 千万人掌上题库!

## (二) 目标利润要求变化时允许各因素的升降幅度

当目标利润有所变化时, 只有通过调整各因素现有水平才能达到目标利润变动的要求。因此, 对各因素允许升降幅度的分析, 实质上是各因素对利润影响程度分析的反向推算, 在计算上表现为敏感系数的倒数。

## 六、量本利分析在经营决策中的应用

在经营决策中应用量本利分析法的关键在于确定“成本分界点”。所谓“成本分界点”就是两个备选方案预期成本相同情况下的业务量。

### (一) 生产工艺设备的选择

企业进行生产经营活动的最终目的是获取利润, 企业管理者的各种经营决策也应围绕着这个目标, 在分析时应考虑哪个方案能够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。

### (二) 新产品投产的选择

【注意】若新旧设备所生产的产品一致时:

- 1.销量大于成本分界点的销量时, 选择固定成本高, 但单位变动成本低的方案
- 2.销量小于成本分界点的销量时, 选择固定成本低, 但单位变动成本高的方案

## 第三节 标准成本控制与分析

### (一) 标准成本及其分类

标准成本, 是指在正常的生产技术水平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。



扫码下载 233 网校题库  
一刷就过, 千万人掌上题库!



企业在确定标准成本时, 可以根据自身的技术条件和经营水平, 在以下类型中进行选择:

一是理想标准成本;

二是正常标准成本。通常来说, 理想标准成本小于正常标准成本。

## (二) 标准成本控制与分析

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。

标准成本法的流程一般应包括如下五个步骤, 即: 确定应用对象、制定标准成本、实施过程控制、成本差异计算与动因分析以及标准成本的修订与改进。

## 二、标准成本的制定

单位产品的标准成本=直接材料标准成本+直接人工标准成本+制造费用标准成本

= $\sum$ (用量标准 $\times$ 价格标准)

## 三、成本差异的计算及分析

成本差异是指一定时期生产一定数量的产品所发生的实际成本与相关的标准成本之间的差额。

凡实际成本大于标准成本的称为超支差异; 凡实际成本小于标准成本的则称为节约差异。

### (一) 变动成本差异分析

#### 1. 变动成本差异计算的通用公式

价差=(实际价格-标准价格) $\times$ 实际用量

量差=标准价格 $\times$ (实际用量-实际产量下标准用量)

#### 2. 变动成本差异责任归属的分析



扫码下载 233 网校题库

一刷就过, 千万人掌上题库!

价格差异: 采购部门 (直接材料价差)、劳动人事部门 (直接人工价差)

用量差异: 生产部门

## (二) 固定制造费用成本差异分析

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。

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。

### 1. 两差异分析法

两差异分析法是指将总差异分为耗费差异和能量差异两部分。

### 2. 三差异分析法

三差异分析法是将两差异分析法下的能量差异进一步分解为产量差异和效率差异, 即将固定制造费用成本差异分为耗费差异、产量差异和效率差异三个部分。

## (三) 分析结果的反馈

标准成本差异分析是企业规划与控制的重要手段。在成本差异的分析过程中, 企业应关注各项成本差异的规模、趋势及其可控性。对于反复发生的大额差异, 企业应进行重点分析与处理。

## 第四节 作业成本与责任成本

### 一、作业成本管理

#### (一) 作业成本计算法的相关概念

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



扫码下载 233 网校题库

一刷就过, 千万人掌上题库!

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。

要正确理解作业成本法, 需要明确以下几个概念:

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。

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。

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。

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。

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。

## (二) 作业成本法的计算

作业成本法的具体步骤为:

1. 资源识别及资源费用的确认与计量
2. 成本对象选择
3. 作业认定
4. 作业中心设计
5. 资源动因选择与计量
6. 作业成本汇集
7. 作业动因选择与计量



扫码下载 233 网校题库  
一刷就过, 千万人掌上题库!

## 8. 作业成本分配

### (三) 作业成本管理

作业成本管理是基于作业成本法的, 以提高客户价值、增加企业利润为目的的一种新型管理方法。它通过对作业及作业成本的确认、计量, 最终计算产品成本, 同时将成本计算深入到作业层次, 对企业所有作业活动进行追踪并动态反映。此外还要进行成本链分析, 包括动因分析、作业分析等。

作用: 为企业决策提供准确的信息, 指导企业有效地执行必要的作业, 消除和精简不能创造价值的作业, 以达到降低成本、提高效率的目的。

#### 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。

#### 2. 作业分析

作业分析的主要目标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。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。

所谓增值作业, 就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。

非增值作业, 是指即使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。

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, 主要有以下四种形式:

(1) 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。



扫码下载 233 网校题库

一刷就过, 千万人掌上题库!

(2) 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。

(3) 作业减少, 是指以不断改进的方式降低作业消耗的资源或时间。

(4) 作业共享, 是指利用规模经济来提高增值作业的效率。

### 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, 削减非增值成本。

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。而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、生产周期等。

## 二、责任成本管理

### (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成不同的责任中心, 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。

### (二) 责任中心及其考核

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

概念: 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。



扫码下载 233 网校题库  
一刷就过, 千万人掌上题库!

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

其中, 可控成本是指:

①该成本的发生是成本中心可以预见的;

②该成本是成本中心可以计量的;

③该成本是成本中心可以调节和控制的。

(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

概念: 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。它不但有成本发生, 而且还有收入发生。

考核指标:

①边际贡献

边际贡献=营业收入—变动成本总额

特点: 反映了该利润中心的盈利能力, 但它对业绩评价没有太大作用

②可控边际贡献

可控边际贡献=边际贡献—该中心负责人可控固定成本



扫码下载 233 网校题库  
一刷就过, 千万人掌上题库!

特点: 它衡量了部门经理有效运用其控制力下的资源的能力, 是评价利润中心管理者业绩的理想指标。但忽略了应追溯但又不可控的生产能力成本, 不能全面反映该利润中心对整个公司所做的经济贡献

### ③部门边际贡献

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

特点: 反映了部门为企业利润和弥补与生产能力有关的成本所做的贡献, 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

概念: 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, 如事业部、子公司等。其经理所拥有的自主权不仅包括制定价格、确定产品和生产方法等短期经营决策权, 而且还包括投资规模和投资类型等投资决策权。

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。

考核指标:

### ①投资报酬率

投资报酬率是投资中心获得的利润与投资额的比率, 其计算公式为:

投资报酬率 = 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: 比较客观; 有利于资产存量的调整, 优化资源配置

缺点: 过于关注投资报酬率, 会引起短期行为的产生



扫码下载 233 网校题库  
一刷就过, 千万人掌上题库!

## ②剩余收益

剩余收益是指投资中心的经营收益扣减经营资产按要求的最低投资报酬率计算的收益额之后的余额。其计算公式为:

剩余收益 = 息税前利润 - (平均经营资产 × 最低投资报酬率)

优点: 弥补了投资报酬率指标会使局部利益与整体利益相冲突的不足。

缺点: 是一个绝对指标, 不同规模的投资中心之间难以比较; 仅仅反映当期业绩, 单纯使用也会引起短视行为。

## (三)内部转移价格的制定

### 1. 制定内部转移价格的作用

内部转移价格直接关系到不同责任中心的获利水平, 其制定可以有效地防止成本转移引起的责任中心之间的责任转嫁, 使每个责任中心都能够作为单独的组织单位进行业绩评价, 并且可以作为一种价格信号引导下级采取正确决策, 保证局部利益和整体利益的一致。

### 2. 种类

(1) 市场价格, 即根据产品或劳务的现行市场价格作为计价基础。市场价格具有客观真实的特点, 能够同时满足分部和公司的整体利益, 但是它要求产品或劳务有完全竞争的外部市场, 以取得市价依据。

(2) 协商价格, 即内部责任中心之间以正常的市场价格为基础, 并建立定期协商机制, 共同确定双方都能接受的价格作为计价标准。

(3) 双重价格, 即是由内部责任中心的交易双方采用不同的内部转移价格作为计价基础。采用



扫码下载 233 网校题库  
一刷就过, 千万人掌上题库!



双重价格, 买卖双方可以选择不同的市场价格或协商价格, 能够较好地满足企业内部交易双方在不同方面的管理需要。

(4) 以成本为基础的转移定价, 采用以成本为基础的转移定价是指所有的内部交易, 均以某种形式的成本价格进行结算, 它适用于内部转移的产品或劳务没有市价的情况, 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。

以成本为基础的转移定价方法具有简便、客观的特点, 但存在信息和激励方面的问题。



扫码下载 233 网校题库  
一刷就过, 千万人掌上题库!