

第八章 成本管理

一、成本管理概述

(一) 成本管理的意义

1. 降低成本, 为企业扩大再生产创造条件;
2. 增加企业利润, 提高企业经济效益;
3. 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。

(二) 成本管理的目标

1. 总体目标

- (1) 成本领先战略: 追求成本水平的绝对降低;
- (2) 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。

2. 具体目标

| | | |
|--------|--------|--|
| 成本计算目标 | 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通过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 |
| 成本控制目标 | 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 |

(三) 成本管理的原则

1. 融合性原则
2. 适应性原则
3. 成本效益原则
4. 重要性原则

(四) 成本管理的主要内容

1. 成本预测; 2. 成本决策; 3. 成本计划; 4. 成本控制; 5. 成本核算; 6. 成本分析; 7. 成本考核

二、本量利分析与应用

(一) 本量利分析概述

1. 本量利分析的含义

| | |
|---|--|
| 本 | 经营成本 (不含 利息费用 等筹资活动产生的成本), 包括固定成本和变动成本 |
| 量 | 业务量, 一般指销售量, 并假设产销平衡 |
| 利 | 营业利润, 通常是指 息税前利润 |

2. 本量利分析的基本假设

- (1) 总成本由变动成本和固定成本两部分组成 (成本按性态分类)
- (2) 销售收入与业务量呈完全线性关系 (单价不变)

- (3) 产销平衡
 (4) 产品产销结构稳定
 3. 本量利分析的基本原理
 本量利分析的基本关系式:

$$\begin{aligned} \text{利润} &= \text{销量} \times (\text{单价} - \text{单位变动成本}) - \text{固定成本} \\ &= \text{销售收入} - \text{变动成本} - \text{固定成本} \\ &= \text{销量} \times \text{单价} - \text{销量} \times \text{单位变动成本} - \text{固定成本} \end{aligned}$$

(二) 盈亏平衡分析

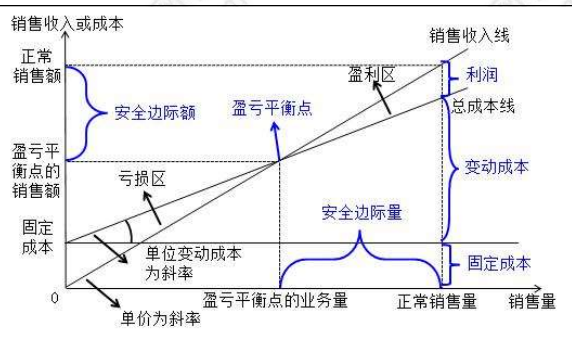
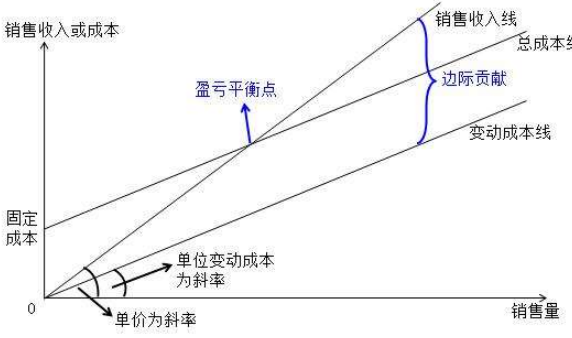
1. 单一产品的本量利分析
 (1) 盈亏平衡点

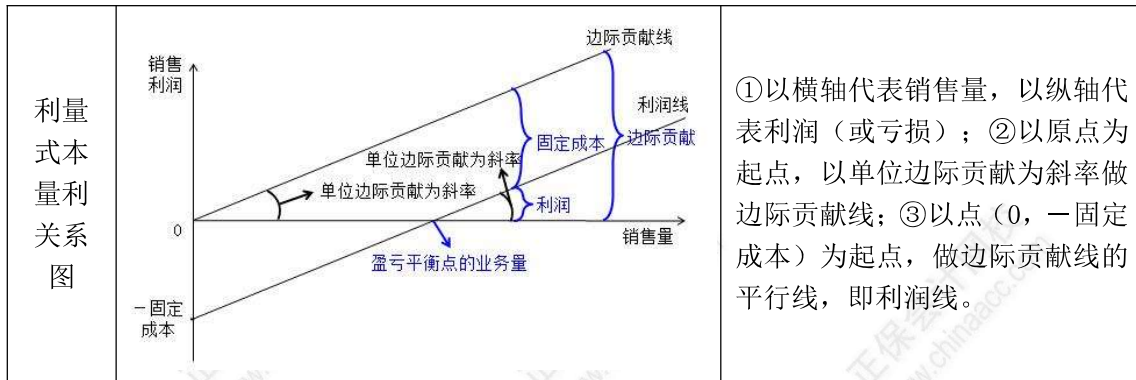
$$\begin{aligned} \text{盈亏平衡点的业务量} &= \frac{\text{固定成本}}{\text{单价} - \text{单位变动成本}} \\ &= \frac{\text{固定成本}}{\text{单位边际贡献}} \end{aligned}$$

$$\text{盈亏平衡点的销售额} = \text{盈亏平衡点的业务量} \times \text{单价} = \frac{\text{固定成本}}{\text{边际贡献率}}$$

- (2) 盈亏平衡作业率 = 盈亏平衡点销售量 / 正常经营 (或实际、预计) 销售量 $\times 100\%$
 = 盈亏平衡点销售额 / 正常经营 (或实际、预计) 销售额 $\times 100\%$

- (3) 本量利关系图

| 分类 | 图形 | 总结 |
|-------------|---|--|
| 传统式本量利关系图 |  | <p>①以原点为起点，以单价为斜率做销售收入线；②在纵轴上找出固定成本总额的数值，以该点为起点，做平行于横轴的水平直线，即固定成本线；③以点 (0, 固定成本) 为起点，以单位变动成本为斜率，做总成本线。</p> |
| 边际贡献式本量利关系图 |  | <p>①以原点为起点，以单位变动成本为斜率做变动成本线；②以点 (0, 固定成本) 为起点，做变动成本线的平行线，即总成本线。</p> |



2. 产品组合盈亏平衡分析

| | |
|--------------------------|---|
| 加权平均法 | 综合边际贡献率（加权平均边际贡献率） $= \sum \text{各产品的边际贡献率} \times \text{各产品的销售收入比重}$ $= \sum \text{各产品的边际贡献} / \sum \text{各产品的销售收入}$ $= 1 - \text{综合变动成本率}$ |
| 联合单位法 (固定实物比例构成的一组产品) | 联合盈亏平衡点的业务量 $= \frac{\text{固定成本总额}}{\text{联合单价} - \text{联合单位变动成本}}$ 某产品盈亏平衡点的业务量 $= \text{联合盈亏平衡点的业务量} \times \text{一个联合单位中包含的该产品的数量}$ |
| 分算法 | (1) 分配固定成本 ① 专属 固定成本： 直接计入 产品成本； ② 公共性 固定成本：按 分配标准 在各产品之间进行分配。 (2) 每一种产品按 单一品种 的方法计算盈亏平衡点。 |
| 主要产品法 | 以边际贡献为标志，选择某一种产品作为主要产品，按 单一品种 的方法计算盈亏平衡点。 |

(三) 目标利润分析

$$1. \text{实现目标利润的业务量} = \frac{\text{固定成本} + \text{目标利润}}{\text{单价} - \text{单位变动成本}}$$

$$= \frac{\text{目标边际贡献}}{\text{单位边际贡献}}$$

$$2. \text{实现目标利润的销售额} = \frac{\text{固定成本} + \text{目标利润}}{\text{边际贡献率}}$$

$$= \frac{\text{目标边际贡献}}{\text{边际贡献率}}$$

3.同时生产和销售多种产品的情况下:

(1) 实现目标利润的销售额

$$= \frac{\text{固定成本} + \text{综合目标利润}}{\text{综合边际贡献率}} = \frac{\text{固定成本} + \text{综合目标利润}}{1 - \text{综合变动成本率}}$$

(2) 实现目标利润率的销售额

$$= \frac{\text{固定成本}}{\text{综合边际贡献率} - \text{综合目标利润率}}$$

$$= \frac{\text{固定成本}}{1 - \text{综合变动成本率} - \text{综合目标利润率}}$$

(四) 敏感性分析

各因素对利润的影响程度:

敏感系数 = 利润变动百分比 ÷ 因素变动百分比

1. 销售量和单价的敏感系数为正数, 表明利润变动与销售量和单价的变动方向一致, 单位变动成本和固定成本的敏感系数为负数, 表明利润变动与单位变动成本和固定成本的变动方向相反。

2. 敏感程度的大小, 要比较敏感系数的绝对值大小, 绝对值大的, 敏感性强。

(五) 边际分析

1. 边际贡献分析

边际贡献总额 = 销售收入 - 变动成本 = 销售量 × 单位边际贡献 = 销售收入 × 边际贡献率

单位边际贡献 = 单价 - 单位变动成本 = 单价 × 边际贡献率

$$\text{边际贡献率} = \frac{\text{单位边际贡献}}{\text{单价}}$$

$$= \frac{\text{边际贡献总额}}{\text{销售收入}}$$

$$= 1 - \text{变动成本率}$$

变动成本率 = 变动成本总额 / 销售收入 × 100% = 单位变动成本 / 销售单价 × 100%

边际贡献率 + 变动成本率 = 1

利润 = 边际贡献 - 固定成本

= 销售量 × 单位边际贡献 - 固定成本

= 销售收入 × 边际贡献率 - 固定成本

2. 安全边际分析: 是指企业实际(预期)销售量超过盈亏平衡点销售量的差额。

安全边际量 = 实际(预期)销售量 - 盈亏平衡点的业务量

安全边际额 = 实际(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

$$= \frac{\text{安全边际量}}{\text{实际或预计销售量}} \times 100\%$$

$$= \frac{\text{安全边际额}}{\text{实际或预计销售额}} \times 100\%$$

3. 盈亏平衡作业率与安全边际率的关系

盈亏平衡作业率 + 安全边际率 = 1

销售利润率 = 安全边际率 × 边际贡献率

4. 边际分析法的优缺点

优点：有效分析业务量、变动成本和利润之间关系；通过定量分析，直观反映企业营运风险，促进提高企业营运效益。

缺点：决策变量与相关结果之间关系较为复杂，所选取的变量直接影响边际分析的实际应用效果。

(六) 本量利分析在经营决策中的应用

1. 产品生产和定价策略

2. 生产工艺设备的选择

三、标准成本控制与分析

(一) 标准成本控制与分析的相关概念

1. 标准成本的含义

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。

2. 标准成本的分类

| 类型 | 含义 | 特点 |
|--------|---|--|
| 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 | 理论标准 |
| 正常标准成本 | 在正常情况下，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 | 大于理想标准成本；具有 客观性、现实性和激励性 ，在实践中得到 广泛运用 |

3. 标准成本法的优缺点

| | |
|----|---|
| 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 |
| 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 |

(二) 标准成本的制定

1. 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)

| | |
|------|------------------------------------|
| 标准用量 | 一般由 生产部门 负责，会同技术、财务、信息等部门制定 |
| 标准单价 | 企业编制的计划价格，通常是以订货合同的价格为基础计算的 |

2. 直接人工标准成本 = 单位产品的标准工时 × 小时标准工资率

| | |
|-------|--|
| 标准工时 | 一般由 生产部门 负责，会同技术、财务、信息等部门确定 |
| 标准工资率 | 一般由 人事部门 负责 小时标准工资率 = 标准工资总额 / 标准总工时 |

3. 制造费用标准成本 = 工时用量标准 × 标准制造费用分配率

(1) 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

(2) 固定制造费用项目标准成本 = 固定制造费用项目预算

固定制造费用标准分配率 = 固定制造费用标准总成本 ÷ 预算总工时

固定制造费用标准成本 = 单位产品工时标准 × 固定制造费用标准分配率

(三) 成本差异的计算及分析

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

= 用量差异 + 价格差异

1. 直接材料成本差异的计算分析

直接材料数量差异 = (实际用量 - 实际产量下标准用量) × 标准单价

直接材料价格差异 = 实际用量 × (实际单价 - 标准单价)

= 实际材料成本 - 实际用量 × 标准单价

| | |
|------|---|
| 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 |

2. 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

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)

= 实际工资总额 - 实际工时 × 标准工资率

| | |
|----------------------|---|
| 效率差异 (工时用量 差异) | 形成原因包括工人技术状况、工作环境和设备条件的好坏等——均导致 工时用量 产生偏差即实际工时偏离标准工时； 主要由生产部门承担责任 |
| 工资率差异 | 形成原因包括工资制度的变动、工人的升降级、加班或临时工的增减等——均导致 工资率 产生偏差即实际工资率偏离标准工资率； 主要由劳动人事部门承担责任 |

3. 变动制造费用效率差异 (用量差异) = (实际工时 - 实际产量下标准工时) × 变动制造费用标准分配率

变动制造费用耗费差异 (价格差异) = 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) = 实际变动制造费用总额 - 实际工时 × 变动制造费用标准分配率

4. 固定制造费用成本差异的计算分析

(1) 两差异分析法 (耗费差异 + 能量差异)

耗费差异 = 实际成本 - 预算成本 = 实际固定制造费用 - 预算产量下标准固定制造费用

= 实际固定制造费用 - 标准工时 × 预算产量 × 标准分配率

能量差异 = 预算成本 - 标准成本

= 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

= 预算产量下标准工时 × 标准分配率 - 实际产量下标准工时 × 标准分配率

= (预算产量下标准工时 - 实际产量下标准工时) × 标准分配率

(2) 三差异分析法 (耗费差异 + 产量差异 + 效率差异)

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

= 实际固定制造费用 - 标准工时 × 预算产量 × 标准分配率

= 实际固定制造费用 - 预算产量下标准工时 × 标准分配率

产量差异 = (预算产量下标准工时 - 实际工时) × 标准分配率

效率差异 = (实际工时 - 实际产量下标准工时) × 标准分配率

四、作业成本与责任成本

(一) 作业成本

1. 作业成本法的相关概念

| | | |
|------|--|--|
| 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 | 是指企业基于特定目的重复执行的任务或活动，是链接资源和成本对象的桥梁。 | |
| 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。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 | 定义 | 即成本驱动因素，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。 |
| | 分类 | (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。 |
| | 作用 | 资源动因作为资源费用的分配标准以计算作业成本；作业动因作为作业成本的分配标准以计算产品成本。 |
| 作业中心 | 概念 | 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。 作业中心可以是某一项具体的作业，也可以是由 若干个相互联系 的能够实现某种特定功能的作业的集合。 |
| | 分类 | (1) 产量级作业 ：是指明确地为个别产品（或服务）实施的、使单个产品（或服务）受益的作业。 (2) 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。 (3) 品种级作业 ：是指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。 (4) 顾客级作业 ：是指为服务特定客户所实施的作业。 (5) 设施级作业 ：是指为提供生产产品（或服务）的基本能力而所实施的作业。 |

2. 作业成本法的应用目标

- (1) 提供全口径、多维度的更加准确的成本信息；
- (2) 真实地揭示资源、作业和成本之间的联动关系，为资源的合理配置及作业、流程和作业链（或价值链）的持续优化提供依据；
- (3) 使企业更有效地开展规划、决策、控制、评价等各种管理活动。

3. 作业成本法的应用程序

- (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（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）；
- (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（交易动因、持续时间动因、强度动因）；
- (8) 作业成本分配；
- (9) 作业成本信息报告

4. 作业成本法的优缺点

| | |
|----|---|
| 优点 | (1) 能够提供更加准确的各维度成本信息，有助于提高产品定价、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 |
|----|---|

| | |
|----|---|
| 缺点 | (1) 部分作业的识别、划分、合并与认定, 成本动因的选择及成本动因计量方法的选择等均存在较大的主观性; (2) 操作较为复杂, 开发和维护费用较高 |
|----|---|

5. 作业成本管理

(1) 成本动因分析——找出导致作业成本发生的动因。

(2) 作业分析

①增值作业与非增值作业(对**顾客价值**所做的贡献)

| | |
|-------|--|
| 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 |

②增值成本和非增值成本

| | |
|-------|---|
| 增值成本 | 以 完美效率执行增值作业 所发生的成本, 即 高效增值作业 的成本 |
| 非增值成本 | 增值作业中因为 低效率 所发生的成本; 执行 非增值作业 发生的全部成本 |

③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 |

(3) 作业业绩考核

①财务指标: 增值成本和非增值成本。

②非财务指标: 效率、质量、时间, 如投入产出比、次品率、生产周期。

(二) 责任成本

1. 责任成本管理的含义

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。

2. 责任中心及其考核

责任中心指企业内部具有一定权力并承担相应工作责任的部门或管理层次, 包括**成本中心、利润中心和投资中心**。

(1) 成本中心

①含义: 指有权发生并控制成本的单位。

②特点: 不考核收入, 只考核成本; 只对**可控成本**负责, 不负责不可控的成本; **责任成本(可控成本之和)**是成本中心考核和控制的主要内容。

③考核与控制指标:

$$\text{预算成本节约额} = \text{实际产量预算责任成本} - \text{实际责任成本}$$

$$\text{预算成本节约率} = \text{预算成本节约额} / \text{实际产量预算责任成本} \times 100\%$$

(2) 利润中心

①含义: 既能**控制成本**, 又能**控制收入和利润**的责任单位。

②类型:

| | |
|--------|---|
| 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 |

| | |
|--|-----------|
| | 品取得内部销售收入 |
|--|-----------|

③特点：处于企业内部的**较高**层次；不仅要降低绝对成本，还要寻求收入的增长使之超过成本的增长，即**更要强调相对成本的降低**。

④业绩考核指标：

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**

(3) 投资中心

①含义：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**。

②特点：**最高层次**的责任中心，如事业部、子公司等，拥有最大的决策权，也承担最大的责任；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**（利润中心的权利），而且还包括投资规模和投资类型等**投资决策权**。

③业绩考核指标：

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； (2) 可用于 部门之间，以及不同行业之间 的比较； (3) 可以促使经理人员关注经营资产的运用效率； (4) 有利于资产存量的调整，优化资源配置 |
| 缺点 | 引起短期行为 ，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，例如，当新投资项目的预期投资收益率大于企业所要求的最低水平、但低于某投资中心当前水平时，尽管该投资可以提高企业整体的投资收益率，但仍可能被该投资中心放弃，因为接受该项目会降低该投资中心的投资收益率 |

剩余收益=息税前利润-平均经营资产×最低投资收益率
 =平均经营资产×（投资收益率-最低投资收益率）

| | |
|----|---|
| 优点 | 弥补了投资收益率会使局部利益与整体利益相冲突的不足，只要新增投资的预期收益率大于企业所要求的最低水平，就 可以使投资中心和企业整体的剩余收益都增加 |
| 缺点 | (1) 绝对数 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，单纯使用该指标也会导致投资中心管理者的 短视行为 |

3. 内部转移价格的制定

(1) 内部转移价格的含义

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) 内部转移价格的意义

①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；

②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。

(3) 企业应用内部转移定价工具方法应遵循的原则

①**合规性原则**

②**效益性原则**

③**适应性原则**

(4) 内部转移价格的类型

| 类型 | 含义 | 特点 |
|-----|---|--|
| 价格型 | 以市场价格为基础制定的、由成本和毛利构成内部转移价格的方法，一般 适用于内部利润中心 | ①外销价或活跃市场报价：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。 ②参照外部市场价或预测价制定模拟市场价：适用于一般不对外销售且外部市场没有可靠报价的产品（或服务），或企业管理层和有关各方认为不需要频繁变动价格的情况。 ③在生产成本基础上加一定比例毛利：适用于没有外部市场但企业出于管理需要设置为模拟利润中心的责任中心 |
| 成本型 | 以 标准成本 等相对稳定的成本数据为基础，制定内部转移价格的方法，一般 适用于内部成本中心 | ①适用情况：内部转移的产品或劳务没有市价； ②形式：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； ③特点： 简便、客观 ，但 存在信息和激励方面的问题 |
| 协商型 | 企业内部供求双方为使双方利益相对均衡，通过协商机制制定内部转移价格的方法 | ①主要 适用于分权程度较高 的情形； ②前提是中间产品存在 非完全竞争 的外部市场； ③ 上限是市场价格，下限是单位变动成本 |