

第八章 成本管理

本章教材架构

成本管理概述	目标	总体目标	①成本领先战略—成本水平的绝对降低； ②差异化战略—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	①成本计算的目标是为所有内、外部信息使用者提供成本信息。 ②成本控制的目标是降低成本水平。
	主要内容	规划（第一步）、核算（基础）、控制（核心）、分析、考核	

本章教材架构

量本利分析与应用	基本假设	①总成本由固定成本和变动成本两部分组成； ②销售收入与业务量呈完全线性关系； ③产销平衡； ④产品产销结构稳定；
	基本公式	$\begin{aligned} \text{利润} &= \text{销售收入} - \text{总成本} \\ &= \text{销售收入} - (\text{变动成本} + \text{固定成本}) \\ &= \text{销售量} \times \text{单价} - \text{销售量} \times \text{单位变动成本} - \text{固定成本} \\ &= \text{销售量} \times (\text{单价} - \text{单位变动成本}) - \text{固定成本} \\ &= \text{销售量} \times \text{单位边际贡献} - \text{固定成本} \\ &= \text{边际贡献总额} - \text{固定成本} \\ &= \text{销售收入} \times \text{边际贡献率} - \text{固定成本} \end{aligned}$

本章教材架构

量本利分析与应用	边际贡献	边际贡献总额	$\begin{aligned} &= \text{销售收入} - \text{变动成本} \\ &= \text{销售量} \times \text{单位边际贡献} \\ &= \text{销售收入} \times \text{边际贡献率} \end{aligned}$
		单位边际贡献	$\begin{aligned} &= \text{单价} - \text{单位变动成本} \\ &= \text{单价} \times \text{边际贡献率} \end{aligned}$
		边际贡献率	$\begin{aligned} &= \text{边际贡献总额} \div \text{销售收入} \\ &= \text{单位边际贡献} \div \text{单价} \end{aligned}$
		变动成本率	$\begin{aligned} &= \text{变动成本总额} \div \text{销售收入} \\ &= \text{单位变动成本} \div \text{单价} \end{aligned}$
		$\text{边际贡献率} + \text{变动成本率} = 1$	

本章教材架构

量本利分析与应用	单一产品量本利分析	保本分析	保本点	保本量	$\begin{aligned} &= \text{固定成本} \div (\text{单价} - \text{单位变动成本}) \\ &= \text{固定成本} \div \text{单位边际贡献} \end{aligned}$
				保本额	$\begin{aligned} &= \text{保本销售量} \times \text{单价} \\ &= \text{固定成本} \div \text{边际贡献率} \end{aligned}$

			保本作业率	$=\text{保本点销售量(额)} \div \text{正常经营销售量(额)}$
--	--	--	-------	--

本章教材架构

量本利分析与应用	单一产品量本利分析	安全边际分析	安全边际量	$=\text{实际或预计销售量}-\text{保本点销售量}$
			安全边际额	$=\text{实际或预计销售额}-\text{保本点销售额}$ $=\text{安全边际量} \times \text{单价}$
			安全边际率	$=\text{安全边际量(额)} \div \text{实际或预计销售量(额)}$
			保本作业与安全边际	$\text{保本销售量} + \text{安全边际量} = \text{正常销售量}$ $\text{保本作业率} + \text{安全边际率} = 1$
			安全边际与企业利润	$\text{利润} = \text{安全边际额} \times \text{边际贡献率}$ $\text{销售利润率} = \text{安全边际率} \times \text{边际贡献率}$

本章教材架构

量本利分析与应用	多种产品量本利分析	加权平均法	加权平均边际贡献率	
			综合保本点销售额	
			某产品保本额	$\text{综合保本点销售额} \times \text{该产品的销售额占总销售额的比重}$
			某产品保本量	$=\text{该产品保本额} \div \text{单价}$
		联合单位法	联合保本量	$\text{固定成本总额} \div (\text{联合单价}-\text{联合单位变动成本})$
			某产品保本量	$\text{联合保本量} \times \text{该产品的销售量比重}$

本章教材架构

量本利分析与应用	多种产品量本利分析	分算法	专属固定成本	直接计入某产品成本
			公共固定成本	按照各种产品的边际贡献比重分配
		顺序法	①按照各种产品边际贡献率的高低来确定各种产品的销售顺序； ②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，边际贡献率低的产品后出售、后补偿； ③悲观排序：与乐观排序相反；	
		主要产品法	以边际贡献为标准确定主要产品，视同单一品种。	

本章教材架构

量本利分析与应用	目标利润分析	$\text{目标利润} = (\text{单价}-\text{单位变动成本}) \times \text{销售量}-\text{固定成本}$ $\text{目标利润销售量} = (\text{固定成本} + \text{目标利润}) \div \text{单位边际贡献}$ $\text{目标利润销售额} = (\text{固定成本} + \text{目标利润}) \div \text{单位边际贡献率} =$
----------	--------	--

		目标利润销售量×单价
	利润敏感性	敏感系数=利润变动百分比÷因素变动百分比

本章教材架构

标准成本控制与分析	基本公式	直接材料标准成本	=材料用量标准×材料价格标准
		直接人工标准成本	=工时用量标准×标准工资率 =工时用量标准×标准工资总额/标准总工时
		制造费用标准成本	=工时用量标准×标准制造费用分配率 =工时用量标准×标准制造费用总额/标准总工时

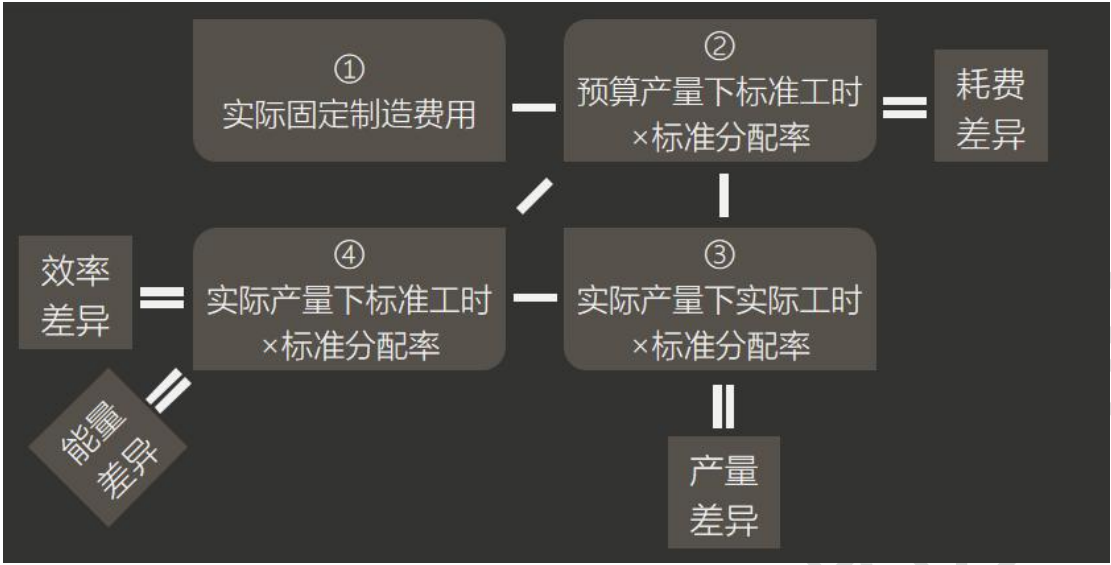
本章教材架构

标准成本控制与分析	成本差异	基本概念	实际>标准：超支 实际<标准：节约
		直接材料成本差异	用量差异=(实际用量-实际产量下标准用量)×标准价格 价格差异=(实际价格-标准价格)×实际用量
		直接人工成本差异	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 工资率差异(价格差异)=(实际工资率-标准工资率)×实际工时

本章教材架构

标准成本控制与分析	成本差异	变动制造费用差异	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 耗费差异(价格差异)=(变动制造费用分配率-变动制造费用标准分配率)×实际工时	
		固定制造费用差异	两差异法	耗费差异、能量差异
			三差异法	耗费差异、产量差异、效率差异

本章教材架构



标准分配率=固定制造费用预算总额÷预算产量下标准总工时

本章教材架构

作业成本	基本原理	作业耗用资源，产品耗用作业	
	作业中心	产量级作业	使单个产品受益
		批别级作业	使该批组产品受益的作业
		品种级作业	该种产品的每个单位都受益
		顾客级作业	为服务特定客户所实施的作业
		设施级作业	使所有产品（或服务）都受益，但与产量或销量无关

本章教材架构

作业成本	成本动因	资源动因	引起作业成本变动的驱动因素，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	引起产品成本变动的驱动因素，根据作业动因可以将作业成本分配给有关产品。
		成本动因是成本分配的依据。	
	作业中心	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。	
	作业成本法与传统成本法区别	直接料、工	直接归集到产品
		制造费用	传统：按直接人工工时或机器工时分配； 作业：按照成本动因直接分配；

本章教材架构

作业成本	作业成本管理	成本分配观	资源→作业→成本对象
		流程观	成本动因→作业→业绩计量
		成本动因是成本分配的依据。	
	流程价值分析	增值作业	①该作业导致了状态的改变； 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	一项作业不能同时满足增值作业的三个条件，可断定其为非增值作业。

		增值成本	高效增值作业产生的成本
		非增值成本	①低效增值作业产生的成本 ②非增值作业产生的成本

本章教材架构

责任成本	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； ③当期发生的所有可控成本之和就是其责任成本。
		评价指标	预算成本节约额=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÷预算成本

本章教材架构

责任成本	利润中心	分类	自然利润中心、人为利润中心
		特点	不仅要降低绝对成本，还要寻求收入的增长使之超过成本
		评价指标	①边际贡献=销售收入总额-变动成本总额（反映该中心盈利能力） ②可控边际贡献=边际贡献-该中心负责人可控固定成本（评价管理者业绩） ③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（评价部门业绩）

本章教材架构

责任成本	投资中心	特点	①属于企业中最高层次的责任中心 ②一般具有独立法人资格 ③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
		评价指标	①投资报酬率=息税前利润÷平均经营资产 =息税前利润÷（期初经营资产+期末经营资产）÷2 ②剩余收益=息税前利润-（平均经营资产×最低投资报酬率）
		内部转移价格	市场价格、协商价格、双重价格、以成本为基础的转移定价

【例题·单选题】在竞争性经济环境中，成本管理系统的总体目标主要依据竞争战略而定，则下列说法中正确的是（ ）。

- A. 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
- B. 成本领先战略中，成本管理的总体目标是实现成本水平的持续降低
- C. 差异化战略中，成本管理的总体目标是追求成本水平的绝对降低
- D. 差异化战略中，成本管理的总体目标是追求成本水平的相对降低

【答案】A

【解析】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；差异化战略中，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。

【例题·多选题】关于成本管理的主要内容，下列说法正确的有（ ）。

- A. 成本核算是成本管理的基础环节
- B. 成本控制是成本管理的核心
- C. 成本分析是成本管理的重要组成部分

D. 成本考核的指标可以是财务指标，也可以是非财务指标

【答案】ABCD

【例题·多选题】下列各项，属于成本控制原则的是（）。

- A. 全面控制原则
- B. 因地制宜原则
- C. 经济效益原则
- D. 例外管理原则

【答案】ACD

【解析】成本控制的原则包括：全面控制原则；经济效益原则；例外管理原则。

【例题·多选题】下列各项中，属于成本管理意义的是（）。

- A. 通过成本管理降低成本，为企业扩大再生产创造条件
- B. 通过成本管理增加企业利润，提高企业经济效益
- C. 通过成本管理减少环境污染
- D. 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

【答案】ABD

【解析】成本管理的意义包括：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。

【例题·多选题】下列关于量本利分析的基本假设的说法中，正确的是（）。

- A. 产销平衡
- B. 产品产销结构稳定
- C. 销售收入与业务量呈非线性关系
- D. 总成本由固定成本和变动成本两部分组成

【答案】ABD

【解析】量本利分析主要基于以下四个假设前提：①总成本由固定成本和变动成本两部分组成；②销售收入与业务量呈完全线性关系；③产销平衡；④产品产销结构稳定。

【例题·多选题】下列各种中，属于量本利分析的内容的有（）。

- A. 保本分析
- B. 安全边际分析
- C. 多种产品量本利分析
- D. 目标利润分析

【答案】ABCD

【解析】量本利分析主要包括保本分析、安全边际分析、多种产品量本利分析、目标利润分析、利润的敏感性分析等内容。

【例题·多选题】下列计算息税前利润的公式中，正确的是（）。

- A. 销售量×（单价－单位变动成本）－固定成本
- B. 销售收入×单位边际贡献－固定成本
- C. 边际贡献－固定成本
- D. 销售收入×（1－变动成本率）－固定成本

【答案】ACD

【解析】

息税前利润＝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。

【提示】公式总结

1. 基本公式

利润=销售收入-总成本

=销售量×单价-销售量×单位变动成本-固定成本

=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. 边际贡献与变动成本

边际贡献率=单位边际贡献÷单价=边际贡献总额÷销售收入

变动成本率=单位变动成本÷单价=变动成本总额÷销售收入

边际贡献率+变动成本率=1

单位边际贡献=单价-单位变动成本=单价×边际贡献率

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

3. 保本销售量（额）与安全边际量（额）

保本销售量=固定成本÷单位边际贡献

安全边际量=正常销售量-保本销售量

保本作业率=保本销售量÷正常销售量=保本销售额÷正常销售额

安全边际率=安全边际量÷正常销售量=安全边际额÷正常销售额

保本作业率+安全边际率=1

保本销售额=保本销售量×单价=固定成本÷边际贡献率

安全边际额=正常销售额-保本销售额=安全边际量×单价

4. 安全边际与企业利润

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

5. 敏感性分析

敏感系数=利润变动百分比÷因素变动百分比

【例题·多选题】根据单一产品的量本利分析模式，下列关于利润的计算公式中，正确的有（）。

- A. 利润=保本销售量×单位安全边际
- B. 利润=安全边际量×单位边际贡献
- C. 利润=实际销售额×安全边际率
- D. 利润=安全边际额×边际贡献率

【答案】BD

【例题·多选题】降低保本点的途径有（）。

- A. 降低固定成本总额
- B. 降低单位变动成本
- C. 提高销售单价
- D. 提高单位变动成本

【答案】ABC

【解析】降低保本点的途径包括：降低固定成本总额（降低幅度相同）；降低单位变动成本；提高销售单价（降低幅度不一致）。

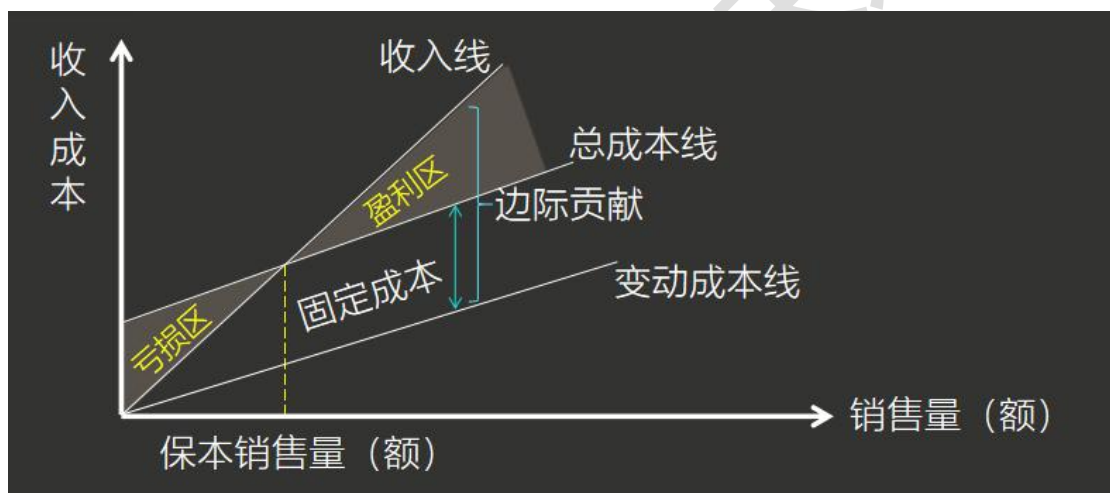
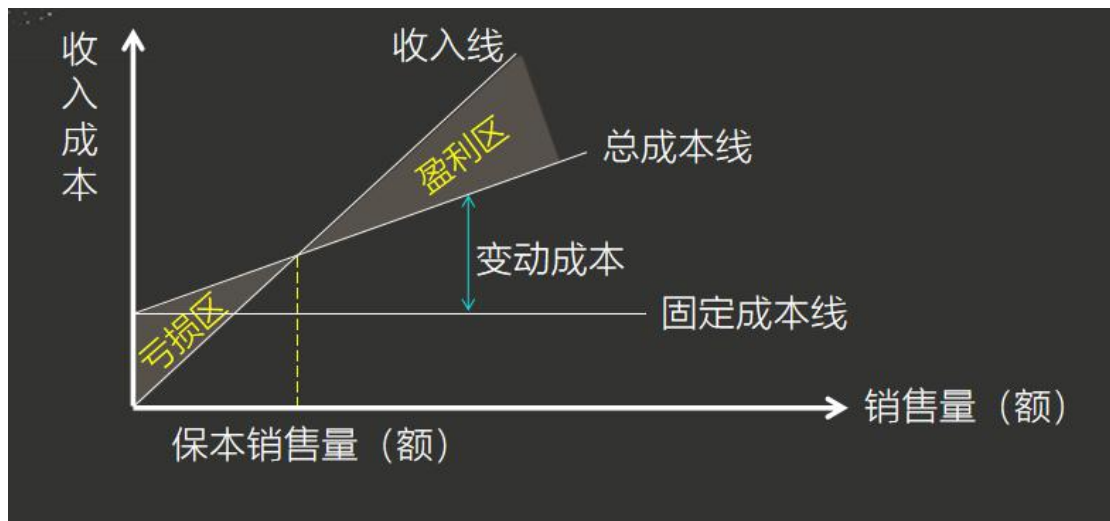
【例题·多选题】下列关于量本利分析图的表述中，正确的有（）。

- A. 边际贡献式量本利分析图主要反映销售收入减去变动成本后形成的边际贡献
- B. 基本的量本利分析图是根据量本利的基本关系绘制的
- C. 在基本的量本利分析图中，总收入线与总成本线的交点是保本点

D. 在基本的量本利分析图中，在保本点以上的总收入线与总成本线相夹的区域为亏损区

【答案】ABC

【解析】在基本的量本利分析图中，在保本点以上的总收入线与总成本线相夹的区域为盈利区。



【例题·单选题】某生产单一产品的企业，在固定成本不变、单价和单位变动成本等比例上升的情况下，保本销售量将（ ）。

- A. 上升
- B. 下降
- C. 不变
- D. 三种情况都可能出现

【答案】B

【解析】保本销售量 = 固定成本 / (单价 - 单位变动成本)，单价和单位变动成本等比例提高导致分母变大，整个分式变小。所以保本销售量会降低。

【例题·单选题】产品的销售单价为 8 元/件，单位边际贡献是 4 元/件，固定成本为 10000 元，税后目标利润（假设利息为零）为 22500 元，所得税税率 25%，则实现目标利润的销售额为（ ）元。

- A. 60000
- B. 80000
- C. 50000

D. 40000

【答案】B

【解析】目标利润=22500/(1-25%)=30000(元), 实现目标利润的销售额=(10000+30000)/(4÷8)=80000(元)。

【例题·单选题】某企业本月固定成本 10000 元, 生产一种产品, 单价 100 元, 单位变动成本 80 元, 本月销售量为 1000 件。如果打算使下月比本月的利润提高 20%, 假设其他的资料不变, 则销售量应提高()。

A. 12%

B. 10%

C. 8%

D. 15%

【答案】B

【解析】本月的利润=1000×(100-80)-10000=10000(元), 提高后的销售量=[10000+10000×(1+20%)]/(100-80)=1100(件), 即销售量提高 10%。

【例题·单选题】若保本作业率为 60%, 变动成本率为 50%, 安全边际量为 1200 台, 单价为 500 元, 则实际销售额为() 万元。

A. 120

B. 100

C. 150

D. 无法计算

【答案】C

【解析】安全边际率=1-60%=40%, 实际销售量=1200/40%=3000(台), 实际销售额=3000×500=1500000

【例题·单选题】某企业只生产一种产品, 当年取得的销售利润为 500 万元, 总成本为 1500 万元, 其中变动成本占总成本的比重为 75%, 计算该企业的边际贡献率()。

A. 40.25%

B. 25.75%

C. 43.75%

D. 50.25%

【答案】C

【解析】销售收入=利润+成本=500+1500=2000(万元),

变动成本=1500×75%=1125(万元),

边际贡献率=(销售收入-变动成本)/销售收入=(2000-1125)/2000=43.75%。

【例题·多选题】某企业只生产一种产品, 单价为 20 元, 单位变动成本为 12 元, 固定成本为 2400 元, 正常生产经营条件下的销售量为 400 件。以下说法中, 正确的有()。

A. 保本销售量为 120 件

B. 在保本状态下, 该企业生产经营能力的利用程度为 75%

C. 安全边际中的边际贡献等于 800 元

D. 安全边际率为 25%

【答案】BCD

【解析】保本销售量=2400/(20-12)=300(件);

保本作业率=300/400×100%=75%;

安全边际量=400-300=100(件), 安全边际中的边际贡献=100×20×(20-12)/20=800(元);

安全边际率=100/400×100%=25%。

【例题·多选题】在单价大于单位变动成本时，关于敏感系数下列说法中正确的有（ ）。

- A. 敏感系数为负值的，表明该因素对利润不够敏感
- B. 敏感系数为正值的，表明该因素与利润同向增减
- C. 敏感系数=因素变动百分比/利润变动百分比
- D. 单价的敏感系数一般是最大的

【答案】BD

【解析】敏感系数为负值，表明该因素与利润是反向变动的关系；敏感系数为正值，表明该因素与利润是同向变动的关系；敏感系数=利润变动百分比/因素变动百分比。

【例题·单选题】已知销售量的敏感系数为2，为了确保下年度企业不亏损，销售量下降的最大幅度为（ ）。

- A. 50%
- B. 100%
- C. 25%
- D. 40%

【答案】A

【解析】企业利润降低为0时，利润下降的幅度为100%，因为销售量的敏感系数=利润变动百分比/销售量变动百分比=2，所以，销售量变动百分比=100%/2=50%。

【例题·单选题】假设A企业只生产和销售一种产品，单价200元，单位变动成本120元，每年固定成本800万元，预计下年产销量为20万件，则单价对利润影响的敏感系数为（ ）。

- A. 1
- B. 5
- C. 3
- D. 3.6

【答案】B

【解析】预计下年利润=（200-120）×20-800=800（万元）。

假设单价提高10%，即单价变为220元，则变动后利润=（220-120）×20-800=1200（万元），

利润变动百分比=（1200-800）/800×100%=50%，

单价的敏感系数=50%/10%=5。

【例题·多选题】如果采用加权平均法计算综合保本点，下列各项中，将会影响综合保本点大小的有（ ）。

- A. 固定成本总额
- B. 销售结构
- C. 单价
- D. 单位变动成本

【答案】ABCD

【解析】综合保本点销售额=固定成本总额/加权平均边际贡献率
销售结构、单价、单位变动成本都会影响加权平均边际贡献率。

【提示】多种产品量本利分析

加权平均法	①加权边际贡献率=各产品边际贡献之和/各产品销售收入之和 ②综合保本额=固定成本总额/加权边际贡献率 ③某产品保本额=综合保本额×该产品销售收入比重
联合单位	①联合保本量=固定成本总额÷（联合单价-联合单位变动成本） ②某产品保本量=联合保本量×该产品的销售量比重

法	联合单价等于一个联合单位的全部收入，联合单位变动成本等于一个联合单位的全部变动成本。
---	--

【提示】多种产品量本利分析

分算法	①专属成本：直接计入产品成本 ②公共成本：按照各种产品的边际贡献比重分配
顺序法	①按照各种产品边际贡献率的高低来确定各种产品的销售顺序； ②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； ③补偿顺序：乐观、悲观
主要产品法	以边际贡献为标志确定一种主要产品，按单一产品量本利分析。

【例题·单选题】某企业生产销售甲、乙两种产品，已知甲产品销售收入 100 万元，乙产品销售收入 400 万元，固定成本 100 万元，实现利润 200 万元，则该企业的加权平均边际贡献率为（ ）。

- A. 40%
- B. 50%
- C. 60%
- D. 无法确定

【答案】C

【解析】边际贡献总额=100+200=300（万元），加权平均边际贡献率=300/（100+400）×100%=60%。

【例题·单选题】在顺序法下，用来补偿整个企业的全部固定成本的是（ ）。

- A. 各种产品的边际贡献
- B. 各种产品的销售收入
- C. 各种产品的经营利润
- D. 各种产品的税后利润

【答案】A

【解析】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。

【例题·多选题】某公司生产销售 A、B、C 三种产品，销售单价分别为 20 元、25 元、10 元；预计销售量分别为 3000 件、2000 件、1500 件；预计各产品的单位变动成本分别为 12 元、14 元、8 元；预计固定成本总额为 245 万元。按联合单位法（产品销量比为 A：B：C=6：4：3）确定各产品的保本销售量和保本销售额。下列说法中正确的有（ ）。

- A. 联合单价为 250 元
- B. 联合单位变动成本为 152 元
- C. 联合保本量为 2.5 万件
- D. A 产品的保本销售额为 300 万元

【答案】ABCD

【解析】联合单价=6×20+4×25+3×10=250（元）；

联合单位变动成本=6×12+4×14+3×8=152（元），

联合单位边际贡献=250-152=98（元），

联合保本量=245/98=2.5（万件），

A 产品的保本销售量=2.5×6=15（万件），

A 产品的保本销售额=15×20=300（万元）。

【例题·判断题】因为安全边际额是正常销售额（或实际、预计销售额）超过保本销售额的差额，并表明销售额下降多少企业仍不至亏损，所以安全边际部分的销售额也就是企业的利润。（）

【答案】×

【解析】安全边际部分的销售额减去其自身变动成本后才是企业的利润。

【例题·单选题】下列关于理想标准成本和正常标准成本的说法中，正确的是（）。

- A. 理想标准成本考虑了生产过程中不可避免的损失、故障和偏差等
- B. 正常标准成本要求异常严格，一般很难达到
- C. 正常标准成本具有客观性、现实性、激励性等特点
- D. 理想标准成本是在正常情况下，企业经过努力可以达到的成本标准

【答案】C

【提示】正常标准成本和理想标准成本

理想标准成本	正常标准成本
要求异常严格，很难达到	①考虑了生产过程中不可避免的损失、故障和偏差等。 ②具有客观性、现实性和激励性，在实践中得到广泛应用。 ③正常标准成本大于理想标准成本。

【例题·多选题】确定直接材料的标准成本的因素包括（）。

- A. 用量标准
- B. 标准工时
- C. 价格标准
- D. 以上都正确

【答案】AC

【解析】直接材料的标准成本，是由材料的用量标准和价格标准来确定的。

【例题·多选题】变动制造费用效率差异的形成原因与（）的形成原因基本相同。

- A. 直接材料用量差异
- B. 直接材料价格差异
- C. 直接人工效率差异
- D. 变动制造费用耗费差异

【答案】C

【解析】变动制造费用效率差异的形成原因与直接人工效率差异的形成原因基本相同。

【例题·单选题】假定某企业生产一种产品耗用甲、乙两种直接材料，其中甲、乙材料的价格标准分别为 40 元/千克和 20 元/千克，用量标准分别为 3 千克/件和 5 千克/件；该产品的月标准总工时为 10000 小时，月标准总工资为 110000 元，单位产品工时用量标准为 1.5 小时/件，则下列各项中，正确的有（）。

- A. 该产品的单位产品直接材料标准成本为 220 元
- B. 该产品的单位产品直接材料标准成本为 640 元
- C. 该产品的直接人工标准成本为 16.5 元/件
- D. 该产品的直接人工标准成本为 18.5 元/件

【答案】AC

【解析】单位产品直接材料标准成本=40×3+20×5=220（元）；

标准工资率=110000÷10000=11（元/小时），

直接人工标准成本=11×1.5=16.5（元/件）。

【例题·单选题】下列变动成本差异中，可以从生产过程分析中找出产生原因的有（）。

- A. 直接人工效率差异
- B. 变动制造费用耗费差异
- C. 变动制造费用效率差异
- D. 直接材料价格差异

【答案】ABC

【解析】用量差异的主要责任部门是生产部门；直接材料的价格差异一般由采购部门负责，直接人工的价格差异一般由人事部门负责，制造费用的价格差异一般由生产部门负责。

【例题·单选题】某企业本月生产产品 1200 件，实际使用工时 2670 小时，支付工资 13617 元；直接人工的标准成本是 10 元/件，每件产品标准工时为 2 小时。则直接人工效率差异是（）元。

- A. 1617
- B. 240
- C. 1350
- D. 267

【答案】C

【解析】直接人工效率差异 = $(2670 - 1200 \times 2) \times 10 / 2 = 1350$

【例题·多选题】下列关于变动制造费用的相关计算公式中，正确的有（）。

- A. 变动制造费用成本差异 = 实际总变动制造费用 - 实际产量下标准变动制造费用
- B. 变动制造费用成本差异 = 变动制造费用效率差异 + 变动制造费用耗费差异
- C. 变动制造费用效率差异 = 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)
- D. 变动制造费用耗费差异 = (实际工时 - 实际产量下标准工时) × 变动制造费用标准分配率

【答案】AB

【解析】变动制造费用成本差异 = 变动制造费用效率差异 + 变动制造费用耗费差异；
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；
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)。

【例题·单选题】甲企业生产一种产品，该产品的标准变动制造费用分配率为 3 元/小时，标准工时为 1.5 小时/件，假设甲企业本月实际生产该产品 10000 件，耗费的总工时为 12000 小时，实际发生的变动制造费用为 48000 元。在标准成本法下，当期变动制造费用效率差异是（）元。

- A. 节约 9000
- B. 超支 9000
- C. 节约 12000
- D. 超支 12000

【答案】A

【解析】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 = $(12000 - 10000 \times 1.5) \times 3 = -9000$ (元)。

【例题·单选题】在两差异法分析下，固定制造费用的差异可以分解为（）。

- A. 价格差异和产量差异
- B. 耗费差异和效率差异
- C. 能量差异和效率差异
- D. 耗费差异和能量差异

【答案】D

【解析】在固定制造费用的两差异法分析下，把固定制造费用成本差异分为耗费差异和能量差异两个部分。

【提示】

1. 三差异法：

①耗费差异=实际固定制造费用-标准产量标准工时×标准工时分配率

②产量差异=（标准产量标准工时-实际产量实际工时）×标准工时分配率

③效率差异=（实际产量实际工时-实际产量标准工时）×标准工时分配率

2. 两差异法：

①耗费差异

②能量差异=产量差异+效率差异

【例题·单选题】某公司生产单一产品，实行标准成本管理。每件产品的标准工时为3小时，固定制造费用的标准成本为6元，企业生产能力为每月生产产品400件。7月份公司实际生产产品350件，发生固定制造成本2250元，实际工时为1100小时。根据上述数据计算，7月份公司固定制造费用效率差异为（ ）元。

A. 100

B. 150

C. 200

D. 300

【答案】A

【解析】固定制造费用效率差异=（实际产量下实际工时-实际产量下标准工时）×固定制造费用标准分配率=（1100-350×3）×6/3=100（元）。

【例题·单选题】作业成本法下间接成本分配的路径是（ ）。

A. 资源-产品

B. 资源-部门-产品

C. 资源-作业-产品

D. 作业-产品

【答案】C

【解析】作业成本法下间接成本的分配路径是“资源-作业-产品”。

【例题·多选题】下列有关作业成本计算法的说法正确的有（ ）。

A. 作业成本法与传统的成本计算方法对间接费用的分配相同

B. 作业成本法与传统的成本计算方法对直接费用的分配相同

C. 作业成本法是以作业为基础计算和控制产品成本的方法

D. 采用作业成本法，制造费用按照成本动因直接分配，避免了传统成本计算法下的成本扭曲

【答案】BCD

【解析】作业成本法与传统的成本计算方法的主要区别在于对间接费用的归集和分配不同，选项A错误。

【例题·单选题】下列关于增值成本和非增值成本的说法中错误的是（ ）。

A. 增值成本是企业以高效率执行增值作业所发生的成本

B. 非增值成本是执行非增值作业所发生的成本

C. 对于一项非增值作业来讲，执行它所发生的成本全部是非增值成本

D. 增值成本是高效增值作业产生的成本

【答案】B

【解析】执行非增值作业发生的全部成本和增值作业中因为低效率所发生的成本都属于非增值成本。

【例题·多选题】在某制造企业的下列作业中，属于非增值作业的有（ ）。

- A. 零件组装作业
- B. 产品检验作业
- C. 次品返工作业
- D. 产品运输作业

【答案】BCD

【提示】1. 增值作业/成本与非增值作业/成本

增值作业	可同时满足： 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。	高效作业	增值成本
		低效作业	非增值成本
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。一项作业不能同时满足增值作业的三个条件，可断定其为非增值作业。	非增值成本	

2. 成本节约的途径

作业消除	消除非增值作业或不必要的作业，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。

3. 作业中心分类

产量级作业	明确地为个别产品（或服务）实施的，使单个产品受益的作业。该类作业的数量与产品的数量成正比例变动。包括产品加工、检验等。
批别级作业	为一组产品实施的，使该批组产品受益的作业。如设备调试，生产准备等。该类作业的发生是由生产的批量数而不是单个产品引起的，其数量与产品的批量数成正比例变动。包括设备调试、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。其数量与品种的多少成正比例变动。包括新产品设计、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	是指为服务特定客户所实施的作业。该类作业保证企业将产品销售给个别客户，但作业本身与产品数量独立。包括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	是指为提供生产产品（或服务）的基本能力而实施的作业。该类作业是开展业务的基本条件，其使所有产品（或服务）都受益，但与产量或销量无关包括管理作业、针对企业整体的广告活动等

【例题·单选题】在作业成本计算法中，使某种产品的每个单位都受益的作业是（ ）。

- A. 顾客级作业
- B. 产量级作业
- C. 品种级作业
- D. 批别级作业

【答案】C

【解析】品种级作业是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。。

【例题·单选题】在作业成本管理中，利用规模经济来提高增值作业效率的是（）。

- A. 作业消除
- B. 作业选择
- C. 作业减少
- D. 作业共享

【答案】D

【解析】作业共享是指利用规模经济来提高增值作业的效率。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。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。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。

【例题·单选题】某车间为成本中心，生产甲产品，预算产量为 5000 件，单位成本为 200 元，实际产量为 6000 件，单位成本为 195 元，则预算成本节约率为（）。

- A. 17%
- B. -2.5%
- C. 2.5%
- D. 6%

【答案】C

【解析】预算成本节约额=实际产量预算责任成本-实际责任成本=200×6000-195×6000=30000（元）

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%=30000/（200×6000）×100%=2.5%

【例题·多选题】在下列各项中，属于可控成本必须同时具备的条件有（）。

- A. 该成本的发生是成本中心可以预见的
- B. 该成本是成本中心可以计量的
- C. 该成本是成本中心可以调节的
- D. 该成本是成本中心可以控制的

【答案】ABCD

【解析】可控成本是指成本中心可以控制的各种耗费，它应具备三个条件：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。

【提示】各责任中心评价指标

成本中心	预算成本节约额=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÷预算成本		
利润中心	①边际贡献=销售收入总额-变动成本总额（评价中心盈利能力）		
	②可控边际贡献=边际贡献-该中心负责人可控固定成本（评价中心管理者业绩）		
	③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（评价部门业绩）		

【提示】各责任中心评价指标

投资中心	投资	息税前利润÷平均经营资产	
	报酬率	优点	①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		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

【例题·单选题】下列关于利润中心考核指标的说法中，正确的有（）。

- A. 可控边际贡献是考核利润中心盈利能力的指标
- B. 部门边际贡献是评价利润中心管理者业绩的理想指标
- C. 可控边际贡献=边际贡献-该中心负责人可控固定成本
- D. 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

【答案】CD

【解析】选项 A，考核利润中心盈利能力的指标是边际贡献；选项 B，评价利润中心管理者业绩的理想指标是可控边际贡献；部门边际贡献是评价部门业绩。

【例题·单选题】某公司某部门的有关数据为：销售收入 50000 元，已销产品的变动成本为 30000 元，可控固定成本 2500 元，不可控固定成本 3000 元。那么，该利润中心部门边际贡献为（）元。

- A. 20000
- B. 17500
- C. 14500
- D. 10750

【答案】C

【解析】利润中心部门边际贡献=50000-30000-2500-3000=14500（元）。

【例题·判断题】剩余收益指标难以在不同规模的投资中心之间进行业绩比较。（）

【答案】√

【解析】剩余收益指标弥补了投资报酬率指标会使局部利益与整体利益相冲突这一不足之处，但由于其是一个绝对指标，故而难以在不同规模的投资中心之间进行业绩比较。

【例题·单选题】在制定内部转移价格时，希望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，则应采用的是（）。

- A. 市场价格
- B. 协商价格
- C. 双重价格
- D. 以成本为基础的转移定价

【答案】C

【解析】采用双重价格，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。

【提示】内部转移价格

市场价格	产品或劳务有完全竞争的外部市场，以取得市价依据；	
双重价格	买卖双方可以选择不同的市场价格或协商价格	
协商价格	适用	中间有非竞争性的市场可以交易，在该市场内双方有权决定是否买卖这种产品。
	特点	协商价格上限是市场价格，下限是单位变动成本

以成本为基础的定价	适用	内部转移的产品或劳务没有市价的情况
	形式	①完全成本；②完全成本加成 ③变动成本；④变动成本加固定制造费用

【例题·计算分析题】甲企业只生产和销售 A 产品，产品的单价为 10 元，2017 年甲企业全年生产 A 产品 20000 件，并且全部售出，变动成本总额为 80000 元，固定成本总额为 60000 元。假设 2018 年 A 产品单价和成本性态保持不变，在 2018 年企业将目标净利润定为 45000 元，预计利息费用为 12000 元，适用的所得税税率为 25%。

要求：

- (1) 计算企业 2018 年的保本点销售量。
- (2) 计算企业 2018 年实现目标净利润时的销售额。
- (3) 计算企业 2018 年实现目标净利润时的安全边际率。

【答案】

- (1) 单位变动成本=80000/20000=4（元/件）
保本点销售量=60000/（10-4）=10000（件）
- (2) 实现目标净利润的销售量=[45000/（1-25%）+12000+60000]/（10-4）=22000（件）
实现目标净利润时的销售额=22000×10=220000（元）
- (3) 实现目标净利润时的安全边际量=22000-10000=12000（件）
实现目标净利润时的安全边际率=12000/22000×=54.55%。

【例题·计算分析题】已知某集团公司下设两个投资中心，A 投资中心息税前利润为 10500 万元，平均经营资产为 85000 万元；B 投资中心息税前利润为 15000 万元，平均经营资产为 94500 万元。该公司要求的平均最低投资报酬率为 12%。

要求：

- (1) 计算该集团公司和各投资中心的投资报酬率，并据此评价各投资中心的业绩。
- (2) 计算各投资中心的剩余收益，并据此评价各投资中心的业绩。

【答案】

- (1) ①集团公司投资报酬率=（10500+15000）/（85000+94500）×100%=14.21%
②A 投资中心的投资报酬率=10500/85000×100%=12.35%
③B 投资中心的投资报酬率=15000/94500×100%=15.87%
B 投资中心业绩优于 A 投资中心业绩
- (2) ①A 投资中心的剩余收益=10500-85000×12%=300（万元）
②B 投资中心的剩余收益=15000-94500×12%=3660（万元）
B 投资中心业绩优于 A 投资中心业绩。

【例题·计算分析题】某产品本月成本资料如下：

(1) 单位产品标准成本

成本项目	用量标准	价格标准	标准成本
直接材料	50 千克/件	9 元/千克	450 元/件
直接人工	A	4 元/小时	B
变动制造费用	C	D	135 元/件
固定制造费用	E	F	90 元/件
合计	-	-	855 元/件

本企业该产品预算产量的工时用量标准为 1000 小时，制造费用均按人工工时分配。

(2) 本月实际产量 20 件，实际耗用材料 900 千克，实际人工工时 950 小时，实际成本如下：

直接材料	9000 元
直接人工	3325 元
变动制造费用	2375 元
固定制造费用	2850 元
合计	17550 元

要求：

- (1) 填写标准成本卡中用字母表示的数据；
- (2) 计算本月产品成本差异总额；
- (3) 计算直接材料价格差异和用量差异；
- (4) 计算直接人工工资率差异和效率差异；
- (5) 计算变动制造费用耗费差异和效率差异；
- (6) 分别采用两差异法和三差异法计算固定制造费用差异。

【答案】

(1) $B=855-450-135-90=180$ (元/件)

$A=180 \div 4=45$ (小时/件)

$C=E=A=45$ (小时/件)

$D=135 \div 45=3$ (元/小时)

$F=90 \div 45=2$ (元/小时)

(2) 本月产品成本差异总额= $17550-855 \times 20=450$ (元)

(3) 直接材料价格差异=(实际价格-标准价格)×实际用量= $(9000/900-9) \times 900=900$ (元)

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= $(900-50 \times 20) \times 9=-900$ (元)

(4) 直接人工工资率差异=实际人工工时×(实际工资率-标准工资率)= $(3325/950-4) \times 950=-475$ (元)

直接人工效率差异=(实际人工工时-实际产量下标准人工工时)×标准工资率= $(950-45 \times 20) \times 4=200$ (元)

(5) 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)= $(2375/950-3) \times 950=-475$ (元)

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= $(950-45 \times 20) \times 3=150$ (元)

(6) 三差异分析法：

①制造费用耗费差异=850 (元)

②固定制造费用效率差异=(实际产量下的实际工时-实际产量下的标准工时)×标准分配率= $(950-20 \times 45) \times 2=100$ (元)。

③制造费用产量差异=(预算产量下的标准工时-实际产量下的实际工时)×标准分配率= $(1000-950) \times 2=100$ (元)

两差异分析法：

①耗费差异=850

②能量差异=100+100=200