

第八章 成本管理

蒋雪韵

考情分析

本章是财务管理的重要章节。题型可以出客观题、计算分析题、综合题。分值 12—15 分。本章学习难度不大，关键把握教材基本内容及例题，重视本章历年真题。

核心考点

1. 本量利分析
(基本原理、单一产品盈亏平衡分析、产品组合盈亏平衡分析)
2. 目标利润分析
3. 敏感性分析
4. 标准成本差异分析
(料、工、费差异分析、两差异分析法、三差异分析法)
5. 作业成本相关概念与计算
6. 责任成本种类、特点及考核指标
(成本中心、利润中心、投资中心)

第一节 成本管理概述

本节是理论基础，考试中易考察客观题，分值为 2 分左右。

一、成本管理的意义

- (一) 通过成本管理降低成本，为企业扩大再生产创造条件
- (二) 通过成本管理增加企业利润，提高企业经济效益
- (三) 通过成本管理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

从成本管理活动所涉及的层面来看，成本管理的目标可以区分为总体目标和具体目标两个方面。

(一) 总体目标

在竞争性经济环境中，成本管理的总体目标主要依据竞争战略而定：

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。

(二) 具体目标

成本管理的具体目标是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。

1. 成本计算目标：提供成本信息

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	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。

2. 成本控制目标：降低成本水平

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

三、成本管理的原则

融合性原则	应以企业业务模式为基础，将成本管理嵌入业务的各领域、各层次、各环节。
适应性原则	应与企业生产经营特点和目标相适应，尤其要与企业发展战略或竞争战略相适应。
成本效益原则	应用相关工具方法时，应权衡带来的收益和付出的成本。
重要性原则	应重点关注对成本具有重大影响的项目，对于不具有重要性的项目可以适当简化处理。

四、成本管理的主要内容

成本预测	是进行成本管理的第一步，也是组织成本决策和编制成本计划的前提。
成本决策	不仅是成本管理的重要职能，还是企业营运决策体系中的重要组成部分。
成本计划	成本计划属于成本的事前管理，是企业营运管理的重要组成部分。
成本控制	关键是选取适用于本企业的成本控制方法，它决定着成本控制的效果。
成本核算	分为财务成本核算和管理成本核算，前者采用历史成本计量，后者则既可以用历史成本，又可以用现在成本或未来成本。成本核算的关键是核算方法的选择。
成本分析	成本分析的方法主要有对比分析法、连环替代法和相关分析法等。
成本考核	关键是评价指标体系的选择和评价结果与约束激励机制的衔接。

第二节 本量利分析与应用

本节是考试重点，各种题型都有可能考察，分值为 8 分左右。

一、本量利分析概述

(一) 含义	是指以成本性态分析和变动成本法为基础，运用数学模型和图式，对成本、利润、业务量与单价等因素之间的依存关系进行分析，发现变动的规律性，为企业进行预测、决策、计划和控制等活动提供支持的一种方法。 本量利分析主要包括盈亏平衡分析、目标利润分析、敏感性分析、边际分析等内容
(二) 假设	<ol style="list-style-type: none"> 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 即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 假设产销平衡，主要是在盈亏平衡分析时不考虑存货的影响。 4. 产品产销结构稳定

(三) 本量利分析的基本原理

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

这个方程式是明确表达本量利之间数量关系的基本关系式,它含有五个相互联系的变量,给定其中四个变量,便可求出另外一个变量的值。

二、盈亏平衡分析

(一) 边际分析

(二) 单一产品盈亏平衡分析

(二) 产品组合盈亏平衡分析

所谓盈亏平衡分析(也称保本分析),是指分析、测定盈亏平衡点,以及有关因素变动对盈亏平衡点的影响等,是本量利分析的核心内容。

(一) 边际分析

边际贡献,又称为边际利润、贡献毛益等。

边际贡献分析,是指通过分析销售收入减去变动成本总额之后的差额,衡量产品为企业贡献利润的能力。

边际贡献分析主要包括边际贡献和边际贡献率两个指标。

边际贡献总额是产品的销售收入扣除变动成本总额给企业带来的贡献,进一步扣除企业的固定成本总额后,剩余部分就是企业的利润。

相关计算公式:

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

$$\text{边际贡献率} = \frac{\text{边际贡献总额}}{\text{销售收入}} \times 100\% = \frac{\text{单位边际贡献}}{\text{单价}} \times 100\%$$

$$\text{变动成本率} = \frac{\text{变动成本总额}}{\text{销售收入}} \times 100\% = \frac{\text{单位变动成本}}{\text{单价}} \times 100\%$$

变动成本率+边际贡献率=1

边际贡献率,是指边际贡献在销售收入中所占的百分比,表示每1元销售收入中边际贡献所占的比重。

根据本量利基本关系,利润、边际贡献及固定成本之间的关系可以表示为:

利润=销售收入-变动成本总额-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

【结论】

企业的边际贡献与营业利润有密切的关系：边际贡献首先用于补偿企业的固定成本，只有当边际贡献大于固定成本时才能为企业提供利润，否则企业将亏损。

（二）单一产品盈亏平衡分析

1. 盈亏平衡点
2. 盈亏平衡作业率
3. 本量利关系图
4. 安全边际分析

1. 盈亏平衡点

盈亏平衡分析的关键是盈亏平衡点的确定。

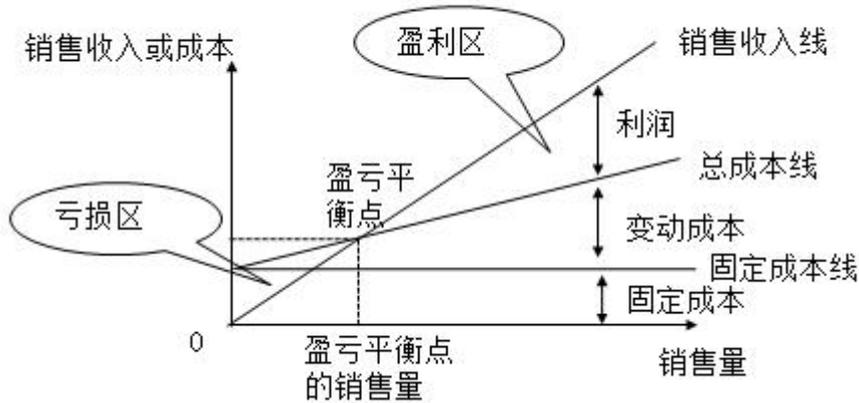
含义	盈亏临界点，又称保本点，是指企业达到盈亏平衡状态的业务量或销售额，即企业一定时期的总收入等于总成本、利润为零时的业务量或销售额。
表现形式	单一产品的盈亏平衡点有两种表现形式： (1) 以实物量来表现，称为盈亏平衡点的业务量（也称保本销售量）； (2) 以货币单位表示，称为盈亏平衡点的销售额（也称保本销售额）。
关系式	$\text{利润} = \text{销售量} \times \text{单价} - \text{销售量} \times \text{单位变动成本} - \text{固定成本}$ 当利润=0时，求出的销售量就是盈亏平衡点的业务量，即： $\text{盈亏平衡点的业务量} = \frac{\text{固定成本}}{\text{单价} - \text{单位变动成本}} = \frac{\text{固定成本}}{\text{单位边际贡献}}$ $\text{盈亏平衡点的销售额} = \text{盈亏平衡点的销售量} \times \text{单价} = \frac{\text{固定成本}}{\text{边际贡献率}}$
降低保本点方法	(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。

2. 盈亏平衡作业率

含义	盈亏平衡作业率（保本作业率），是指盈亏平衡点的业务量（或销售额）占正常经营情况下的业务量（或销售额）的百分比。
公式	$\text{盈亏平衡作业率} = \frac{\text{盈亏平衡点的业务量}}{\text{正常经营业务量（或实际业务量、预计业务量）}} \times 100\%$ $\text{盈亏平衡作业率} = \frac{\text{盈亏平衡点销售额}}{\text{正常经营销售额（或实际销售额、预计销售额）}} \times 100\%$

3. 本量利关系图

(1) 传统式本量利关系图

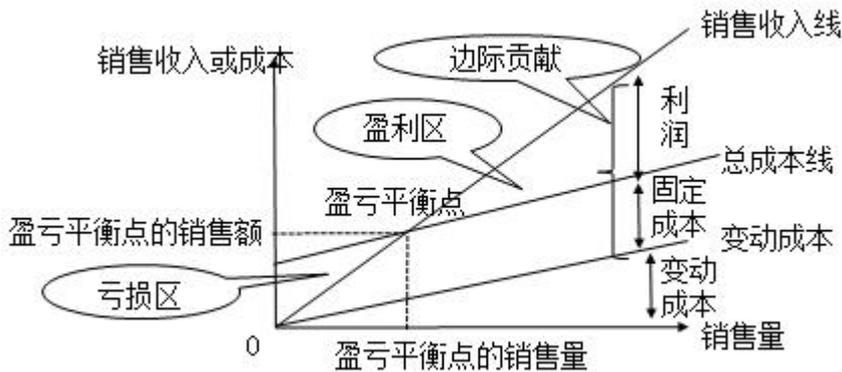


传统式本量利分析图表达的意义有：

- ①固定成本与横轴之间的区域为固定成本值。
- ②销售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是盈利区，盈亏平衡点以下的总收入线与总成本线相夹的区域是亏损区。

(2) 边际贡献式量本利关系图

主要反映销售收入减去变动成本后形成的边际贡献，而边际贡献在弥补固定成本后形成利润。

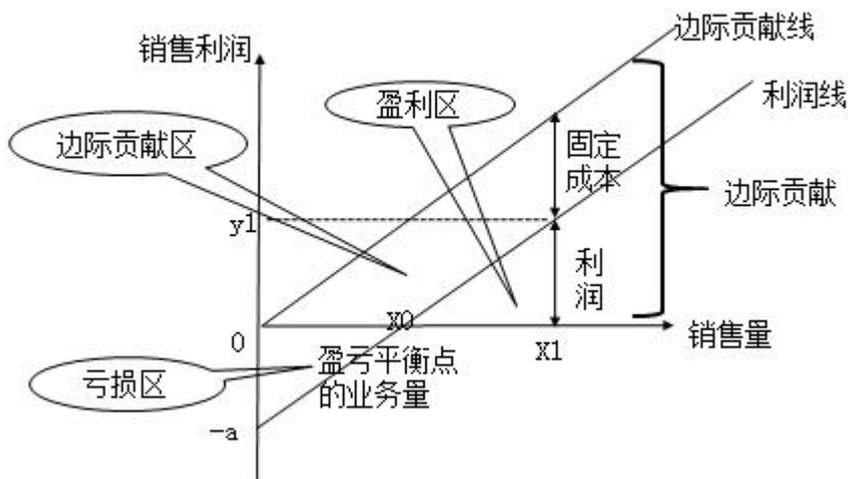


边际贡献式分析图意义：

此图的主要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

利量式本量利关系图，是反映利润与销售量之间依存关系的图形。



4. 安全边际分析

(1) 安全边际

(2) 盈亏平衡作业率与安全边际率的关系

(1) 安全边际

盈亏平衡点是企业经营成果允许下降的下限，作为经营者，总是希望企业在盈亏平衡的基础上获得更多利润。

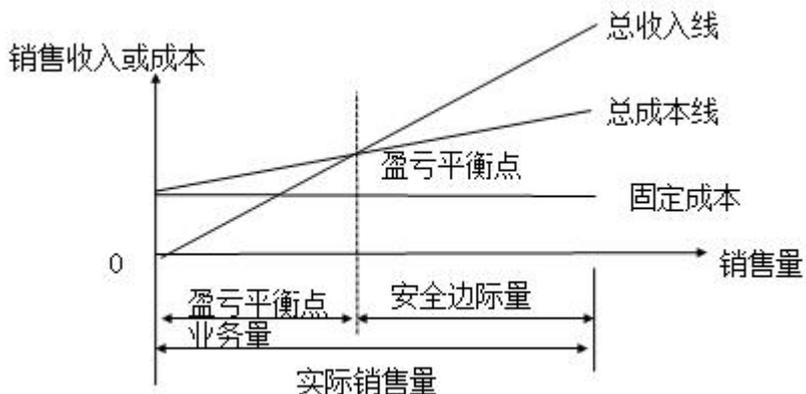
在企业经营活动开始前，根据企业的具体条件，通过分析制订出实现目标利润的销售量（或销售额），形成安全边际。

含义	安全边际是指实际销售量或预期销售量超过盈亏平衡点销售量的差额，或正常（或实际、或预计）销售额与保本销售额之间的差额，体现企业营运的安全程度。它表明销售量、销售额下降多少，企业仍不至于亏损。
安全边际分析指标	①安全边际；②安全边际率
公式	安全边际=实际销售量或预期销售量-盈亏平衡点的业务量 $\text{安全边际率} = \frac{\text{安全边际}}{\text{实际销售量或预期销售量}} \times 100\%$
提示	一般来讲，安全边际体现了企业在生产经营中的风险程度大小。预计销售量或实际销售量与盈亏平衡点的业务量差距越大，安全边际或安全边际率的数值越大，企业发生亏损的可能性越小，抵御营运风险的能力越强，盈利能力越大；反之则相反。

西方国家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

(2) 盈亏平衡作业率与安全边际率的关系



关系式	①盈亏平衡点的业务量+安全边际量=实际销售量 ②上述公式两端同时除以销售量，便得到： 盈亏平衡作业率+安全边际率=1
提示	只有安全边际才能为企业提供利润，而盈亏平衡点的销售额扣除变动成本后只为企业收回固定成本。安全边际销售额减去其自身变动成本后成为企业利润，即安全边际中的边际贡献等于企业利润。
拓展公式	$\begin{aligned} \text{利润} &= \text{边际贡献} - \text{固定成本} \\ &= \text{销售收入} \times \text{边际贡献率} - \text{盈亏平衡点的销售额} \times \text{边际贡献率} \\ &= \text{安全边际额} \times \text{边际贡献率} \end{aligned}$ 若将上式两端同时除以销售收入，便得到： $\text{销售利润率} = \text{安全边际率} \times \text{边际贡献率}$

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

在市场经济环境下，企业可能有多种产品，大多数企业都同时进行着多种产品的生产和经营。各产品的边际贡献或边际贡献率并不一致，需要对多种产品进行盈亏平衡分析，在遵循单一产品的盈亏平衡分析的基础上，具体问题具体分析。

1. 加权平均法
2. 联合单位法
3. 分算法
4. 顺序法
5. 主要产品法

1. 加权平均法

含义	加权平均法是指在掌握每种单一产品的边际贡献率的基础上，按各种产品销售额的比重进行加权平均，据以计算综合边际贡献率，从而确定多产品组合的盈亏平衡点。
----	---

计算公式	$\text{综合边际贡献率} = \frac{\sum(\text{某种产品销售额} - \text{某种产品变动成本})}{\sum \text{各种产品销售额}} \times 100\%$ $\text{盈亏平衡点的销售额} = \frac{\text{固定成本总额}}{\text{综合边际贡献率}}$
------	--

2. 联合单位法

含义	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。该方法将多种产品盈亏平衡点的计算问题转换为单一产品盈亏平衡点的计算问题。
计算公式	$\text{联合盈亏平衡点的业务量} = \frac{\text{固定成本总额}}{\text{联合单价} - \text{联合单位变动成本}}$ <p>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的数量</p>

3. 分算法

含义	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本量利分析的方法。
提示	该方法的关键是要合理地进行固定成本的分配。 分配标准可以是销售额、边际贡献、工时、产品重量、长度、体积等。鉴于固定成本需要由边际贡献来补偿,故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。

4. 顺序法

含义	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,从而完成本量利分析的一种方法。
按照人们对风险的态度不同出现的结果	<p>(1) 乐观的排列: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。</p> <p>(2) 悲观的排列:假定各品种销售顺序与乐观排列相反。</p>
提示	产品的销售顺序也可按照市场实际销路是否顺畅来确定。但这种顺序的确定缺乏统一的标准,存在一定的主观性。

三、目标利润分析

含义	盈亏平衡分析是假定企业在盈亏平衡、利润为零的状态下进行的量本利分析。但是盈亏平衡并不是企业经营的最终目的。 在本量利分析方法的基础上,计算为达到目标利润所需达到的业务量、收入和成本的一种利润规划方法。
计算公式	$\text{目标利润} = (\text{单价} - \text{单位变动成本}) \times \text{销售量} - \text{固定成本}$ $= \text{单位边际贡献} \times \text{销售量} - \text{固定成本}$ $= \text{销售额} \times \text{边际贡献率} - \text{固定成本}$

	$\text{盈亏平衡点的销售量} = \frac{\text{固定成本}}{\text{单位边际贡献}}$ $\text{实现目标利润销售量} = \frac{\text{固定成本} + \text{目标利润}}{\text{单位边际贡献}}$ $\text{实现目标利润销售额} = \frac{\text{固定成本} + \text{目标利润}}{\text{边际贡献率}} = \text{目标利润销售量} \times \text{单价}$
提示	<p>①目标利润销售量公式只能用于单种产品的目标利润管理；而目标利润销售额既可以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。</p> $\text{实现目标利润销售额} = \frac{\text{固定成本} + \text{综合目标利润}}{\text{综合边际贡献率}}$ $\text{实现目标利润率的销售额} = \frac{\text{固定成本}}{1 - \text{综合变动成本率} - \text{综合目标利润率}}$ <p>②上述公式中的目标利润一般是指息税前利润。 税后利润 = (息税前利润 - 利息) × (1 - 所得税税率)</p>
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。

四、敏感性分析

本量利分析的基本内容是确定企业的盈亏平衡点，并规划目标利润。因此，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，用敏感系数来衡量；
- 二是当目标利润要求变化时允许各因素的升降幅度。

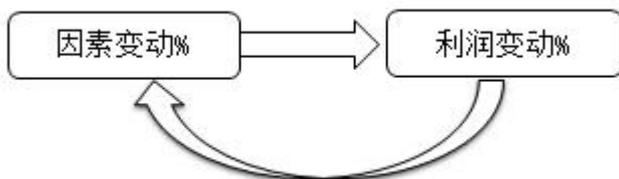
(一) 各因素对利润的影响程度

含义：各相关因素变化都会引起利润的变化，但其影响程度各不相同。如有些因素虽然只发生了较小的变动，却导致利润很大的变动，利润对这些因素的变化十分敏感，称这些因素为敏感因素。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。

敏感系数	<p>反映各因素对利润敏感程度的指标为敏感系数，其计算公式为：</p> $\text{敏感系数} = \frac{\text{利润变动百分比}}{\text{因素变动百分比}}$
------	---

(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。



五、本量利分析在经营决策中的应用

本量利分析在经营决策中得到大量的应用。它可以根据各个备选方案的成本、业务量与利润三者之间的相互依存关系，在特定情况下确定最优决策方案。

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

决策原则：利润最大化

利润=收入-变动成本-固定成本

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，从而使企业获得最大的利润。