

2024年MPAcc复试

——成本管理会计



第三章 成本分析与成本管理

第一节 成本性态分析

一、成本性态的含义

成本性态，也称为成本习性，是指成本总额与业务量（如产品产量、销量等）之间的内在关系。



二、成本分类

(一) 变动成本

特定产量范围内变动成本总额随产量增加而成正比例增加，单位变动成本不变。生产成本中单耗稳定的直接材料、工资率稳定的直接人工和制造费用中随产量成正比例变动的物料用品费、燃料费和动力费等；销售费用中按销售量支付的销售佣金、装运费和包装费等。

第三章 成本分析与成本管理

第一节 成本性态分析

1. 约束性变动成本

(1) 含义：约束性变动成本是指在单位成本受客观因素决定、消耗量由技术因素决定的那部分变动成本。

(2) 特点：该部分成本无法改变，只有通过改进技术、提高工艺技巧、进行技术革新等方式才能降低该类成本。

(3) 举例：直接材料。

2. 酌量性变动成本

(1) 含义：酌量性变动成本是指在单耗受客观因素决定，其单位成本主要受企业管理部门决策影响的那部分变动成本。

(2) 举例：按销售额一定百分比开支的佣金、技术转让费等。

第三章 成本分析与成本管理

第一节 成本性态分析

(二) 固定成本

特定业务量范围内固定成本总额不变，单位固定成本随业务量增加而降低。固定成本一般包括房屋设备租赁费、保险费、广告费、管理人员薪酬和固定资产的折旧费等。

1. 约束性固定成本（承担固定成本）

(1) 含义：提供和维持生产经营所需设施、机构而支出的成本。

(2) 特点：①不能通过当前的管理决策行动加以改变的固定成本；②约束性固定成本属于企业“经营能力”成本，是企业为了维持一定的业务量所必须负担的最低成本；③要想降低约束性固定成本，只能从合理利用经营能力，降低单位固定成本入手。

(3) 举例：厂房、机器设备折旧费、不动产税、保险费、管理人员的薪酬等。

第三章 成本分析与成本管理

第一节 成本性态分析

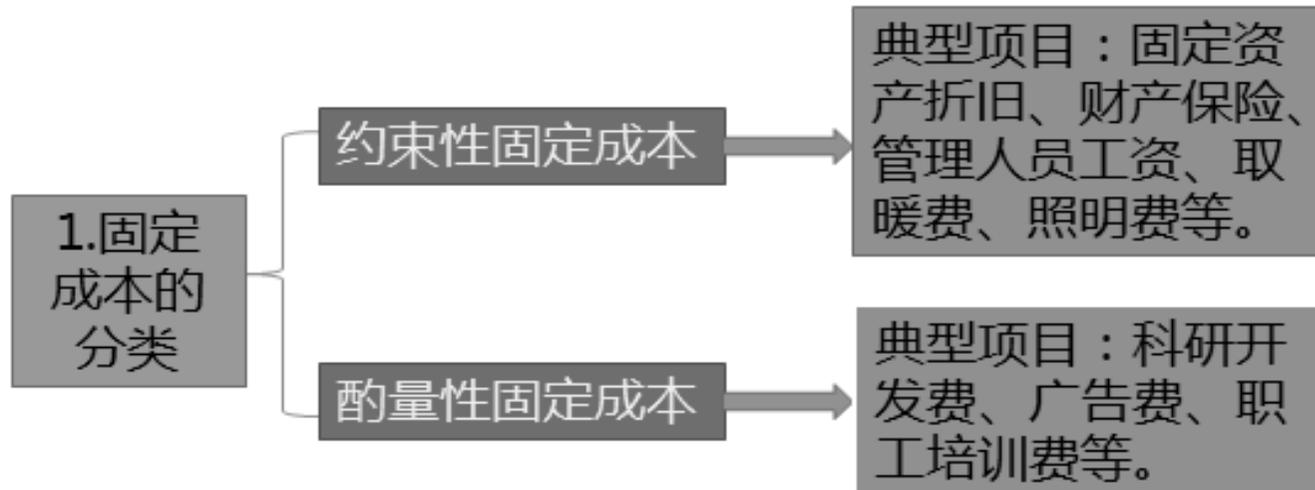
2.酌量性固定成本

- (1) 含义：为完成特定活动而支出的固定成本，其发生额是根据企业的经营方针由经理人员决定的。
- (2) 特点：①可以通过管理决策行动改变其数额的固定成本；②酌量性固定成本关系到企业的竞争能力，也是一种提供生产“经营能力”的成本。
- (3) 举例：根据企业的经营方针确定的在一定预算期内需要支出的广告费、职工培训费、新产品开发费和经营性租赁费。

第三章 成本分析与成本管理

第一节 成本性态分析

(三) 固定成本分类总结:



第三章 成本分析与成本管理

第一节 成本性态分析

【例3-1·单选题】单位固定成本在相关范围内的变动规律为（ ）。

- A. 随着业务量的增加而减少
- B. 随业务量的减少而减少
- C. 随业务量的增加而增加
- D. 不随业务量的变动而变动

第三章 成本分析与成本管理

第一节 成本性态分析

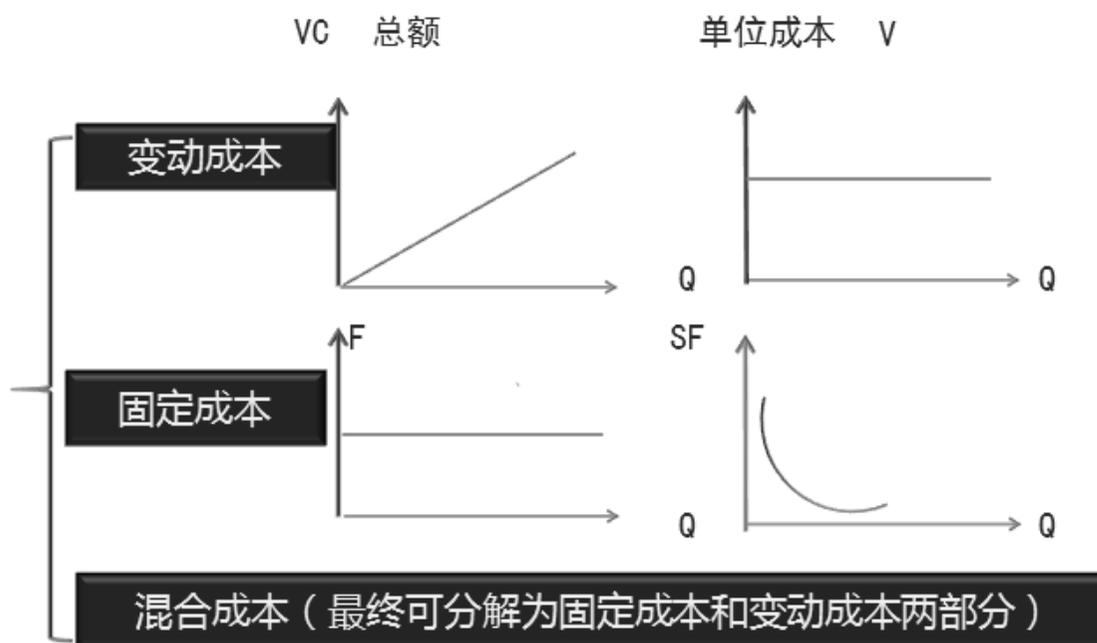
【答案】A，固定成本总额不随业务量的变动而变动，但是单位固定成本会随着业务量的增加而降低。

第三章 成本分析与成本管理

第一节 成本性态分析

(三) 混合成本

成本总额随产量变动而变动，但不成正比例关系

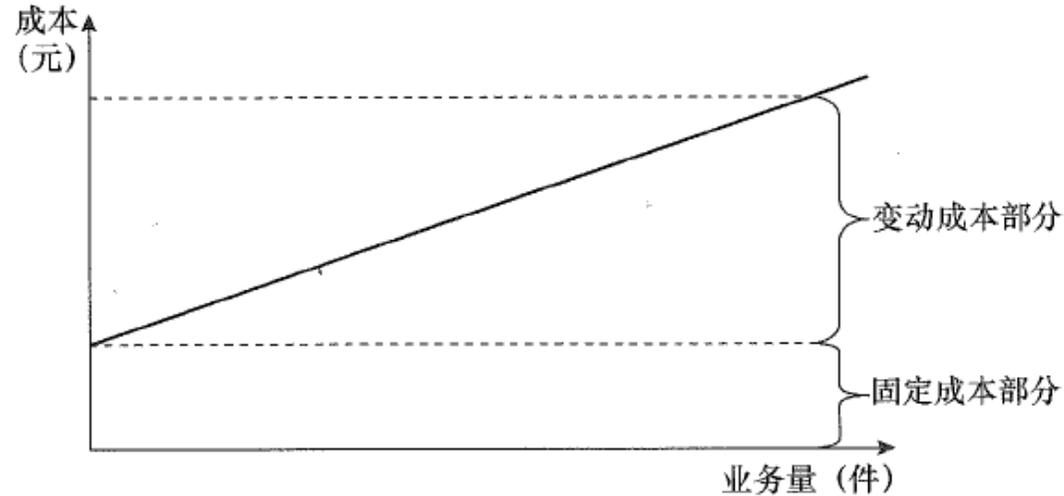


第三章 成本分析与成本管理

第一节 成本性态分析

1. 半变动成本

指在初始基数的基础上随产量正比例增长的成本。通常有一个初始量，类似于固定成本，在这个初始量的基础上随产量的增长而正比例增长，又类似于变动成本的一种混合成本。

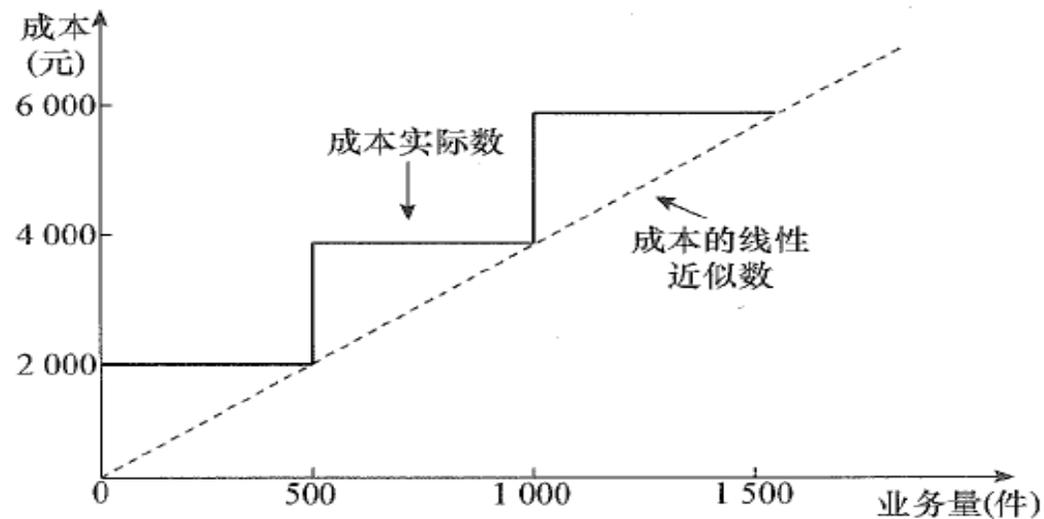


第三章 成本分析与成本管理

第一节 成本性态分析

2. 阶梯式成本（半固定成本）

指成本总额随业务量呈阶梯式增长的成本。也称为步增成本或半固定成本。这类成本随产量的变化而呈阶梯式增长，产量在一定限度内该类成本总额不变，当产量增长超过一定限度后，这种成本就跳跃到一个新的水平，并在新的限度内保持不变。如质检员、化验员的工资。

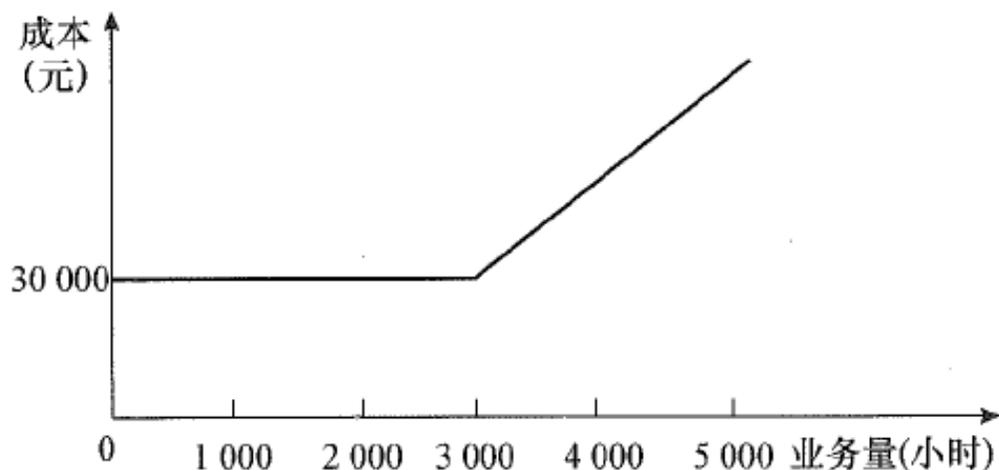


第三章 成本分析与成本管理

第一节 成本性态分析

3.延期变动成本

指在一定业务量范围内总额保持稳定，超过特定业务量则开始随业务量比例增长的成本。这一类型的成本主要包括固定工资加超产量的工资，为了更好地理解，可以理解为是支付给加班人员的工资。



第三章 成本分析与成本管理

第一节 成本性态分析

(一) 成本性态分析的含义

成本性态分析是指在明确各种成本的性态基础上，按照一定的程序和方法，最终将全部成本区分为固定成本和变动成本两大类，并建立相应成本函数模型 $y=a+bx$ 的过程。

(二) 成本性态分析的基本假设

1. 相关范围假设

由于相关范围的存在，使得成本性态具有暂时性，因此在研究成本性态分析时，必须假设固定成本和变动成本总是处在相关范围之内，即假定时间和业务量因素总是在不改变成本性态的范围内变动。

2. 一元线性假设

成本可能会受到多个业务量的影响，如果按实际情况分析，要花费很多的时间和精力，从成本—效益分析的角度来看，是不合算的。如何建立反映成本与业务量之间关系的数学模型就变得尤为关键，通常来讲，在进行成本性态分析时，采用简便的方法来对它们二者之间的关系进行界定，也就是用一元线性方程来对二者的关系进行描述。

第三章 成本分析与成本管理

第一节 成本性态分析

【例3-3·单选题】将全部成本分为固定成本、变动成本和混合成本所采用的分类依据是（ ）。

- A.成本的核算目标
- B.成本的可辨认性
- C.成本的经济用途
- D.成本的性态

【答案】 D

第三章 成本分析与成本管理

固定：积（平方-交互，前X后Y） / （平方和-和平方）

第一节 成本性态分析

变动：[(n-1)和之积] / (n平方和-和平方)

(三) 成本性态分析的方法 \longrightarrow 掌握概念即可，复试不考察计算题

1. 回归直线法

(1) 含义：

根据一系列历史成本资料，用数学上的最小平方方法原理，计算能代表平均成本水平的直线截距和斜率，以其作为固定成本和单位变动成本的一种成本估计方法。

(2) 计算公式

总计算公式： $Y = a + bx$

$$\text{固定成本 (a)} = \frac{\sum X_i^2 \sum Y_i - \sum X_i \sum X_i Y_i}{n \sum X_i^2 - (\sum X_i)^2}$$

$$\text{变动成本 (b)} = \frac{n \sum X_i \sum Y_i - \sum X_i \sum Y_i}{n \sum X_i^2 - (\sum X_i)^2}$$

第三章 成本分析与成本管理

第一节 成本性态分析

【例3-4·计算题】某公司的业务量以直接人工小时为计量单位，其业务量在7万~14万小时范围内变化。该公司维修成本的历史资料如下表所示：

月份	直接人工 (千小时) X	实际成本 (千元) Y	$X \times X$	$X \times Y$
1	120	90	14400	10800
2	130	91	16900	11830
3	115	84	13225	9660
4	105	87	11025	9135
5	90	82	8100	7380
6	79	73	6241	5767
7	70	72	4900	5040
8	80	78	6400	6240
9	95	75	9025	7125
10	111	89	12321	9879
11	125	95	15625	11875
12	140	93	19600	13020
合计	1260	1009	137762	107751

第三章 成本分析与成本管理

第一节 成本性态分析

【答案】

用回归直线法预计：

代入：

$$\text{固定成本 (a)} = \frac{\sum X_i^2 \sum Y_i - \sum X_i \sum X_i Y_i}{n \sum X_i^2 - (\sum X_i)^2}$$

$$\text{变动成本 (b)} = \frac{n \sum X_i \sum Y_i - \sum X_i \sum Y_i}{n \sum X_i^2 - (\sum X_i)^2}$$

解得：a=49.37 (元) ， b=0.3306 (元)

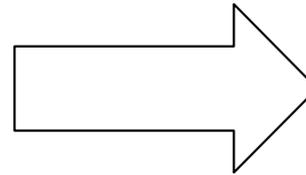
维修成本的一般方程式为：

$$Y = 49.37 + 0.3306X$$

用全年总产量来验证：

$$Y = 49.37 \times 12 + 0.3306 \times 1260 = 1008.996$$

$\sum Y_i = 1009$ ，预测值 $Y = 1008.996$ ，两者基本一致。



(3) 方法优缺点

优点：在理论上比较健全，计算结果精确。

缺点：计算过程比较繁琐。

第三章 成本分析与成本管理

第一节 成本性态分析

2.工业工程法

(1) 含义

运用工业工程的研究方法，逐项研究决定成本高低的每个因素，在此基础上直接估算固定成本和单位变动成本的一种成本估计方法。

(2) 适用范围

这种方法可以在没有历史成本数据、历史成本数据不可靠或者需要对历史成本分析结论进行验证的情况下使用。建立标准成本和制定预算时，使用工业工程法比历史成本分析更加科学。（数据模糊时）

第三章 成本分析与成本管理

第一节 成本性态分析

【例3-5·计算题】选择某车间的燃料成本作为研究对象。燃料用于铸造工段的熔炉，具体分为点火（耗用木柴和焦炭）和熔化铁水（耗用焦炭）两项操作。对这两项操作进行观测和技术测定，寻找最佳的操作方法。按照最佳的操作方法，每次点火要使用木柴0.1吨、焦炭1.5吨，熔化1吨铁水要使用焦炭0.15吨；每个工作日点火一次，全月工作26天，点火燃料属固定成本；熔化铁水所用燃料与产量相联系，属变动成本。木柴每吨价格为100元，焦炭每吨价格为180元。求燃料总成本为 y 与产量 x 之间的关系式。

思路：固定+变动；固定成本每日——每月

第三章 成本分析与成本管理

第一节 成本性态分析

【答案】

根据上述资料计算：

每日固定成本 = $0.1 \times 100 + 1.5 \times 180 = 280$ (元)

每月固定成本 = $280 \times 26 = 7280$ (元)

每吨铸件变动成本 = $0.15 \times 180 = 27$ (元)

设燃料总成本为 y ，产量为 x 吨铸件，则每月燃料总成本为 $y = 7280 + 27x$

第三章 成本分析与成本管理

第二节 变动成本法

综述：变动成本法是相对于完全成本法而提出的一种成本归集的方法，因此在本节的学习中，主要需要掌握的内容就是两种成本法的对比，包括二者含义、内容、优缺点之间的对比，本小节主要出題的点也是集中在这里，主要出題的題型是选择题与简答题。

一、含义

变动成本法，也称直接成本法、边际成本法。在此方法下，产品成本只包括直接材料、直接人工和变动制造费用，即变动生产成本，变动生产成本随生产量的变化呈正比例变化。

第三章 成本分析与成本管理

第二节 变动成本法

【例3-6·单选题】如果企业采用变动成本法核算产品成本，产品成本的计算范围是()。

- A.直接材料、直接人工
- B.直接材料、直接人工、间接制造费用
- C.直接材料、直接人工、变动制造费用
- D.直接材料、直接人工、变动制造费用、变动管理及销售费用

【答案】C，变动成本法核算产品成本，产品成本的计算范围只包括变动制造成本。

第三章 成本分析与成本管理

第二节 变动成本法

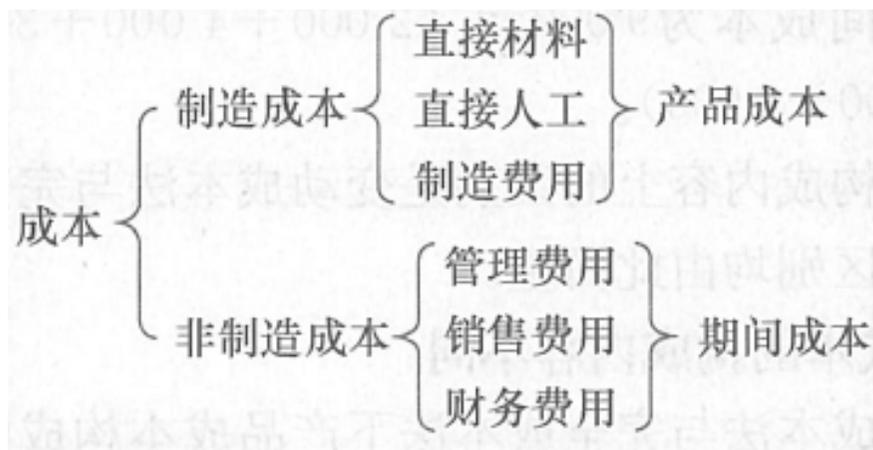
二、与完全成本法的区别

	完全成本法	变动成本法
成本基本区分	制造成本与非制造成本	变动成本与固定成本
产品成本内容	全部制造成本(包括固定和变动)	制造成本中的变动部分, 包括直接材料、直接人工和变动制造费用。
期间费用的内容	全部非制造成本(管理费用、销售费用、财务费用)	制造成本中的固定成本(固定制造费用)和全部非制造成本。
存货估价	在产品 and 产成品存货中既有变动制造成本也含有固定生产成本。	在产品 and 产成品存货中只有变动制造成本, 存货计价低于完全成本法。

第三章 成本分析与成本管理

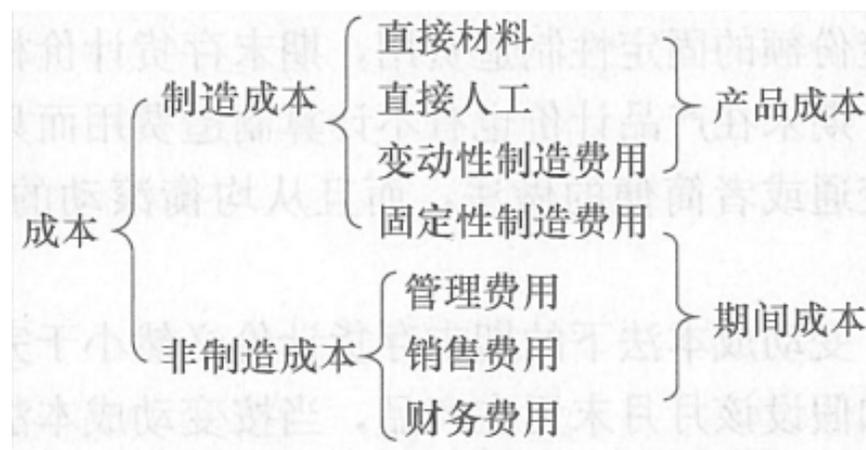
第二节 变动成本法

为了更好地对比两种方法的差异，我们可以通过下图来对比两种成本法下成本的构成：



完全成本法下成本的构成

VS



变动成本法下成本的构成

第三章 成本分析与成本管理

第二节 变动成本法

【例3-7·计算题】某企业最近3年新生产一种产品，销售单价为10元，单位变动生产成本为4元，固定生产成本为24000元/年。最近连续3年的销售量均为6000件，产量分别为6000件、8000件和4000件。销售和管理费用为5000元/年。

要求分别用完全成本法和变动成本法计算：

(1) 各年的单位产品成本。

(2) 存货采用先进先出法计价，计算各年的期末存货成本及各年的销售利润。

第三章 成本分析与成本管理

第二节 变动成本法

【答案】

(1) 完全成本法下单位产品成本 = 单位变动生产成本 + 固定制造成本/产品产量(理解为单位固定成本)

第一年产品单位成本 = $4 + (24000 \div 6000) = 4 + 4 = 8(\text{元})$

第二年产品单位成本 = $4 + (24000 \div 8000) = 4 + 3 = 7(\text{元})$

第三年产品单位成本 = $4 + (24000 \div 4000) = 4 + 6 = 10(\text{元})$

变动成本法下单位产品成本 = 单位变动生产成本

第一年产品单位成本 = 4(元)

第二年产品单位成本 = 4(元)

第三年产品单位成本 = 4(元)

第三章 成本分析与成本管理

第二节 变动成本法

(2) 完全成本法下的各要素计量

答案:

项目	第1年	第2年	第3年	合计
销售收入	60000	60000	60000	180000
销售成本	48000(6000*8)	42000(6000*7)	$2000 \times 7 + 4000 \times 10 = 54000$	144000
期间费用	5000	5000	5000	15000
营业利润	7000	13000	1000	21000
期末存货成本	0	14000	0	

先进先出：优先使用先入库的存货，计算使用的成本同样是对应的入库成本（完全成本法下：8,7,10）

第三章 成本分析与成本管理

第二节 变动成本法

(2) 变动成本法下的各要素计量

答案:

项目	第1年	第2年	第3年	合计
销售收入	60000	60000	60000	180000
销售成本	24000	24000	24000	72000
期间费用	29000	29000	29000	87000
销售利润	7000	7000	7000	21000
期末存货成本	0	8000	0	

变动成本法下，产品制造成本（存货成本，销售后转化为销售成本）只考虑变动部分，固定成本未归集进入产品成本，而进入期间费用（固定进期间）

第三章 成本分析与成本管理

第二节 变动成本法

三、变动成本法的特点

(1) 总结：通过此前的知识点与例题学习，对比完全成本法与变动成本法两种方法，可以清晰地看到，完全成本法下确定的利润受产成品存货变动的影晌，往往出现每年销售量相同，但利润却明显不同，甚至出现销售多而利润少，或者销售少反而利润多的现象。

(2) 变动成本法的特点

变动成本法能在管理会计实践中获得应用，一个关键的原因是以成本性态的分解为基础，由此延伸出如下特点：

第三章 成本分析与成本管理

第二节 变动成本法

(一) 以成本性态分析为基础计算产品成本。变动成本法将产品的制造费用按成本性态划分为变动制造费用和固定制造费用两部分，认为只有变动制造费用才与产品制造决策相关，应构成产品成本，在产品销售收入中获得补偿。而固定制造费用是短期内经营决策无法改变的成本，与产品的销售量无关，只与企业是否生产有关，因此不应列为产品制造成本，而是作为期间费用处理。或者说，变动成本法认为固定制造费用属于为取得收益而丧失的资产。

(二) 强调销售环节对企业利润的贡献。变动成本法将固定制造费用作为期间费用，产品只包含变动成本，这使得存货部分不再负担固定制造费用。于是，当销售品种构成、销售价格、单位变动成本不变时，企业利润将只随销售数量的变化而变化，销售量大则利润高，这导致变动成本法下的经营损益对销售量的变化更为敏感。这一点在买方市场中(即供应量大于需求量的环境)对企业经营有指导意义。

第三章 成本分析与成本管理

第二节 变动成本法

(三)变动成本法是管理会计开展本-量-利分析的基础。

产品销售收入与产品成本(变动成本)的差额对应管理会计的一个重要概念-贡献毛益，因此变动成本法提供的信息可以直接应用于企业的经营决策分析，促使企业关注成本性态对利润的影响。

由此可见，变动成本法提供的损益信息、贡献毛益信息对销售量变化更敏感，促使企业在经营决策中更重视销售环节，将注意力更多地集中在分析市场动态、开拓销售渠道、搞好售后服务方面，符合竞争市场环境下企业经营决策的要求。

第三章 成本分析与成本管理

第二节 变动成本法

四、变动成本法的作用

- 1.消除了完全成本法下，销售不变但可通过增加生产、调节库存来调节利润的问题，可以使企业内部管理者更加注重销售，更加注重市场；（产量增加，摊薄固定成本）
- 2.能够揭示利润和业务量之间的正常关系；
- 3.便于分清各部门经济责任，有利于进行成本控制和业绩评价；
- 4.可以简化成本计算，便于加强日常管理。

第三章 成本分析与成本管理

第三节 成本管理的方法

一、成本管理及方法的定义

在以往的成本与管理会计的教材中，成本管理方法一般不单独成节，对于“成本管理”目前还没有一个完整的定义，财政部2016年下发的47号文件《管理会计应用指引第300号——成本管理（2016）》对“成本管理”是这样定义的：成本管理，是指企业营运过程中实施成本预测、成本决策、成本计划、成本核算、成本分析和成本考核等一系列管理活动的总称。另外，对于成本管理方法，47号文做了这样的定义：成本管理工具方法，主要包括标准成本法、目标成本法、变动成本法、作业成本法等。

变动成本法和作业成本法已经在本章的第二节以及第二章的第六节进行了详细的讲述，另外目标成本法在本科阶段考察得较少，因此不作详细的讲解，重点讲解的内容为标准成本法

第三章 成本分析与成本管理

第三节 成本管理的方法

二、目标成本法

(一) 目标成本法的定义

目标成本法是一种以市场为导向，对有独立的制造过程的产品进行利润计划和成本管理的方法。目标成本法以给定的竞争价格为基础决定产品的成本，以保证实现预期的利润。即首先确定客户会为产品、服务付多少钱，然后再回过头来设计能够产生期望利润水平的产品、服务和运营流程。

目标成本法的核心工作是制定产品目标成本，并通过各种方法不断地改进产品与工序设计，确保产品成本小于或等于目标成本。这一工作需要包括营销、开发与设计、采购、工程、财务与会计甚至供应商与顾客在内的设计小组或工作团队来进行。

第三章 成本分析与成本管理

第三节 成本管理的方法

(二) 目标成本法遵循的原则

1.可行性原则

目标成本必须是企业经过主观努力可以达到的，应立足于企业现有的资源条件和生产技术水平。

2.先进性原则

目标成本必须能够反映企业在现有条件下挖掘内部潜力，加强管理，应该能够达到的成本水平。

3.群众性原则

目标成本要反映广大职工的意愿和信心。

4.科学性原则

目标成本必须广泛收集和整理一切必要的资料，以可靠的数据作为依据，运用科学方法加以测定。

目标成本要有一定的弹性，能随客观条件的变化而随时调整。同时目标成本要便于分解，以利于开展成本指标归口分级管理。

第三章 成本分析与成本管理

第三节 成本管理的方法

(三) 目标成本法的特点

目标成本法是一种以市场为导向、对有独立的制造过程的产品进行利润计划和成本管理的方法。它的出发点是以大量市场调查为基础，根据客户认可的价值和竞争者的预期反应，估计出在未来某一时点市场上的目标售价，然后减去企业的目标利润，从而得到目标成本。

总结：目标售价-目标利润=目标成本（倒挤思想）

目标成本法的特点是改变了成本管理的出发点，即从生产现场转移到产品设计与规划上，从源头抓起，具有大幅度降低成本的功效。

第三章 成本分析与成本管理

第三节 成本管理的方法

(四) 目标成本法的表现形式

1. 基于价格的目标成本法

这种方法最适用于契约型供应链关系，而且供应链客户的需求相对稳定。在这种情况下，供应链企业所提供的产品或服务变化较少，也就很少引入新产品。目标成本法的主要任务就是在获取准确的市场信息的基础上，明确产品的市场接受价格和所能得到的利润，并且为供应链成员的利益分配提供较为合理的方案。（契约：合同约束，有明确的履约与激励条款，具有相对稳定性与长期性的合作关系）

在基于价格的目标成本法的实施过程中，供应链成员企业之间达成利益水平和分配时间的一致是最具成效和最关键的步骤：应该使所有的供应链成员都获得利益，但利益总和不得超过最大许可的产品成本；而且，达成的价格应能充分保障供应链成员企业的长期利益和可持续发展。

第三章 成本分析与成本管理

第三节 成本管理的方法

2. 基于价值的目标成本法

通常，市场需求变化较快，需要供应链有相当的柔性和灵活性，特别是在交易型供应链关系中，往往采用这种方法。为了满足客户的需要，要求供应链企业向市场提供具有差异性的高价值产品，这些产品的生命周期多半不长，这就增大了供应链运作的风险。因此，必须重构供应链，以使其供应链成员企业的核心能力与客户的现实需求完全匹配。有效地实施基于价值的目标成本法，通过对客户需求的快速反应（1），能够实质性地增强供应链整理竞争能力。然而，为了实现供应链成员企业冲突的最小化以及减少参与供应链合作的阻力（2），链上成员企业必须保持公平的合作关系。（交易：偏重短期性）

基于价值的目标成本法以所能实现的价值为导向，进行目标成本管理，即按照供应链上各种作业活动创造价值的比例分摊目标成本。这种按比例分摊的成本成为支付给供应链成员企业的价格。进一步的变化需要重构供应链为止。

第三章 成本分析与成本管理

第三节 成本管理的方法

3.基于作业成本管理的目标成本法

这种方法适用于紧密型或一体化型供应链关系，要求供应链客户的需求是一致的、稳定的和已知的，通过协同安排实现供应链关系的长期稳定。为有效运用这种方法，要求供应链能够控制和减少总成本，并使得成员企业都能由此而获益。因此，供应链成员企业必须尽最大的努力以建立跨企业的供应链作业成本模型，（方法）并通过对整体供应链的作业分析，找出其中不增值部分，进而从供应链作业成本模型中扣除不增值作业，以设计联合改善成本管理的作业方案，实现供应链总成本的合理化。

目标成本法的作用在于激发和整合成员企业的努力，以连续提升供应链的成本竞争力。（目的）因此，基于作业成本管理的目标成本法实质上是以成本加成定价法的方式运作，供应链成员企业之间的价格由去除浪费后的完成供应链作业活动的成本加市场利润构成。（定价方式）这种定价方法促使供应链成员企业剔除基于自身利益的无效作业活动。（目的）

第三章 成本分析与成本管理

第三节 成本管理的方法

(五) 目标成本法的优势分析

与传统的成本管理相比，目标成本法具有以下优势：**(三点优势——初始阶段、顾客导向、更广边界)**

1.在产品生命周期的初始阶段即注重成本的降低

传统的成本管理主要控制在生产阶段的耗费，即产品投产后的制造阶段，属于事后管理。而目标成本法主要在产品的研究、开发、规划与设计阶段实施，即在产品生命周期的初始阶段，就进行充分透彻的分析，有助于避免后续生产过程的大量无效劳动，耗费无谓的成本，从而实现成本降低的目的。

第三章 成本分析与成本管理

第三节 成本管理的方法

2.以顾客为导向谋求竞争优势

传统的成本管理以生产为中心，难以适应复杂多变的外部环境。目标成本法是以顾客认可的价格、功能、需求量等因素为出发点，起始于对产品价格的估算。而产品价格综合考虑了多种因素的影响，包括产品的功能、性质及市场竞争力等。而对于价格和功能的权衡选择也反映了企业的战略和对产品发展的需要。

第三章 成本分析与成本管理

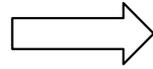
第三节 成本管理的方法

3.拓宽了企业成本管理的范围

传统的成本管理在过程上重视控制生产阶段的耗费，在范围上局限于企业的内部。而目标成本法则超越了这一局限：在过程上，成本管理在产品的整个价值链，从产品的设计、原材料的采购、生产加工、产品的销售和售后服务的全过程进行成本控制；在范围上，超越了企业的边界，构建了包括上游和下游的产品成本价值链，使供应商在满足产品性能水平的基础上提供成本最低的零部件。

第三章 成本分析与成本管理

第三节 成本管理的方法



TIPS:两种概念在区分时候, 遵循以下原则:
讨论标准成本制定时, "标准成本"是指单位产品标准成本;
讨论成本差异分析时, "标准成本"是指实际产量下的标准成本。

三、标准成本法

标准成本法是为了克服实际成本计算系统的缺陷（尤其是不能提供有助于成本控制的确切信息的缺陷），而研究出来的一种会计信息系统和成本控制系统。

（一）标准成本的定义

“标准成本”在实际工作中有两种含义：

1.成本标准

根据单位产品的标准消耗量和标准单价计算得出，表示的是“单位”的概念。

成本标准=单位产品标准消耗量×标准单价

2.标准成本

根据实际产品产量和单位产品标准成本计算得出，表示的是“总额”的概念。

标准成本=实际产量×单位产品标准成本

第三章 成本分析与成本管理

第三节 成本管理的方法

(二) 标准成本的种类

1.标准成本按其制定所根据的生产技术和经营管理水平划分，可分为理想标准成本与正常标准成本

(1) 理想标准成本

理想标准成本，是指在最优条件下，利用现有的规模和设备能够达到的最低成本。理论上的业绩标准；生产要素的理想价格；可能实现的最高生产经营能力利用水平。揭示实际成本下降的潜力，不宜作为考核的依据。

(2) 正常标准成本

正常标准成本，是指在效率良好的条件下，根据下期一般应该发生的生产要素消耗量、预计价格和预计生产经营能力利用程度制定出来的标准成本。考虑了生产经营过程中难以避免的损耗和低效率。在标准成本系统中广泛使用正常标准成本。（向后看概念）

正常标准成本从具体数量上看，它应大于理想标准成本，但又小于历史平均水平，是要经过努力才能达到的一种标准，因而可以调动职工的积极性。在标准成本系统中，广泛使用正常的标准成本。

第三章 成本分析与成本管理

第三节 成本管理的方法

【例3-8·单选题】以资源无浪费、设备无故障、产出无废品、工时都有效的假设前提为依据而制定的标准成本是（ ）。

- A.基本标准成本
- B.理想标准成本
- C.正常标准成本
- D.现行标准成本

关键词：三“无”一有（过于理想的情况——最优条件）

第三章 成本分析与成本管理

第三节 成本管理的方法

【答案】B，理想标准成本是指在最优的生产条件下，利用现有的规模和设备能够达到的最低成本。

第三章 成本分析与成本管理

第三节 成本管理的方法

2.标准成本按其适用期划分

标准成本按其适用期（持续期间）划分可分为现行标准成本与基本标准成本

（1）现行标准成本

现行标准成本，是指根据其适用期间应该发生的价格、效率和生产经营能力利用程度等预计的标准成本。应该发生的价格、效率和生产经营能力利用程度可以作为评价实际成本的依据，也可以用来对存货和销货成本进行计价。（灵活性较高）

第三章 成本分析与成本管理

第三节 成本管理的方法

(2) 基本标准成本

基本标准成本，是指一经制定，只要生产的基本条件无重大变化，就不予变动的一种标准成本。生产的基本条件无重大变化，与各期实际成本进行对比，可以反映成本变动的趋势；但不宜用来直接评价工作效率和成本控制的有效性。（标准化）

注释：生产基本条件的重大变化是指产品的物理结构变化，重要原材料和劳动力价格的重要变化，生产技术和工艺的根本变化等。只有这些条件发生变化，基本标准成本才需要修订。由于市场供求变化导致的售价变化和生产经营能力利用程度变化，由于工作方法改变而引起的效率变化等，不属于生产的基本条件的重大变化。（最根本的条件变化才能定义为重大变化——物理属性、核心组成）

第三章 成本分析与成本管理

第三节 成本管理的方法

【例3-9·多选题】甲公司制定产品标准成本时采用现行标准成本。下列情况中，需要修订现行标准成本的有（ ）。

- A.季节原因导致材料价格上升
- B.订单增加导致设备利用率提高
- C.采用新工艺导致生产效率提高
- D.工资调整导致人工成本上升

回顾：现行标准成本，是指根据其适用期间应该发生的价格、效率和生产经营能力利用程度等预计的标准成本。应该发生的价格、效率和生产经营能力利用程度可以作为评价实际成本的依据，也可以用来对存货和销货成本进行计价。（灵活性较高）

第三章 成本分析与成本管理

第三节 成本管理的方法

【答案】 ABCD，现行标准成本指根据其适用期间应该发生的价格、效率和生产经营能力利用程度等预计的标准成本。在这些决定因素变化时，现行标准成本需要按照改变了的情况加以修订。

第三章 成本分析与成本管理

第三节 成本管理的方法

(三) 标准成本的制定

制定标准成本，通常首先确定直接材料和直接人工的标准成本（1）；其次确定制造费用的标准成本（2）；最后确定单位产品的标准成本。在制定时，无论是哪一个成本项目，都需要分别确定其用量标准和价格标准，两者相乘后得出成本标准。

表：各种成本项目的用量标准及价格标准

成本项目	用量标准	价格标准
直接材料	单位产品材料消耗量	原材料单价
直接人工	单位产品直接人工工时	小时工资率
制造费用	单位产品直接人工工时（或台时）	小时制造费用分配率

第三章 成本分析与成本管理

第三节 成本管理的方法

各部门的制造费用标准成本分为变动制造费用标准成本和固定制造费用标准成本两部分。固定制造费用的用量标准与变动制造费用的用量标准相同，包括直接人工工时、机器工时、其他用量标准等，并且两者要保持一致，以便进行差异分析。

无论是价格标准还是用量标准，都可以是理想状态的或正常状态的，据此得出理想的标准成本或正常的标准成本。（根据题目不同选择方法）

第三章 成本分析与成本管理

第三节 成本管理的方法

在考试中经常测试正常标准成本的内容：（重点）

1.直接材料的价格标准，是预计下一年度实际需要支付的进料单位成本，包括发票价格、运费、检验和正常损耗等成本，是取得材料的完全成本；直接材料的标准消耗量是现有技术条件生产单位产品所需的材料数量，包括必不可少的消耗以及各种难以避免的损失；（记住均包含必要损耗、损失）

2.标准工时是指在现有生产技术条件下，生产单位产品所需要的时间，包括直接加工操作必不可少的时间，以及必要的间歇和停工，如工间休息、调整设备时间、不可避免的废品耗用工时等；直接人工的价格标准是指标准工资率。它可能是预定的工资率，也可能是正常的工资率；

3.固定制造费用的用量标准与变动制造费用的用量标准相同，包括直接人工工时、机器工时、其他用量标准等，并且两者要保持一致，以便进行差异分析。

第三章 成本分析与成本管理

第三节 成本管理的方法

【例3-11·单选题】甲公司是制造业企业，生产W产品，生产工人每月工作22天，每天工作8小时，平均月薪13200元，该产品的直接加工必要时间每件3小时，正常工间休息和设备调整等非生产时间每件0.2小时，正常的废品率8%，单位产品直接人工标准成本是（ ）。

A.244.57元

B.240元

C.259.2元

D.260.87元

关键思路：直接人工标准成本=价格标准*用量标准

第三章 成本分析与成本管理

第三节 成本管理的方法

【答案】D, 价格标准= $13200 / (22 \times 8)$, 用量标准= $(3 + 0.2) / (1 - 8\%)$, 单位产品直接人工标准成本= $[13200 / (22 \times 8)] \times [(3 + 0.2) / (1 - 8\%)] = 260.87$ (元)。

第三章 成本分析与成本管理

第三节 成本管理的方法

【例3-12·单选题】甲公司是一家化工生产企业，生产单一产品，按正常标准成本进行成本控制。公司预计下一年度的原材料采购价格为13元/公斤，运输费为2元/公斤，运输过程中的正常损耗为5%，原材料入库后的储存成本为1元/公斤。该产品的直接材料价格标准为（ ）元。

- A.15
- B.15.75
- C.15.79
- D.16.79

关键思路：直接材料的价格标准包含发票价格、运费、检验费和正常损耗等成本

第三章 成本分析与成本管理

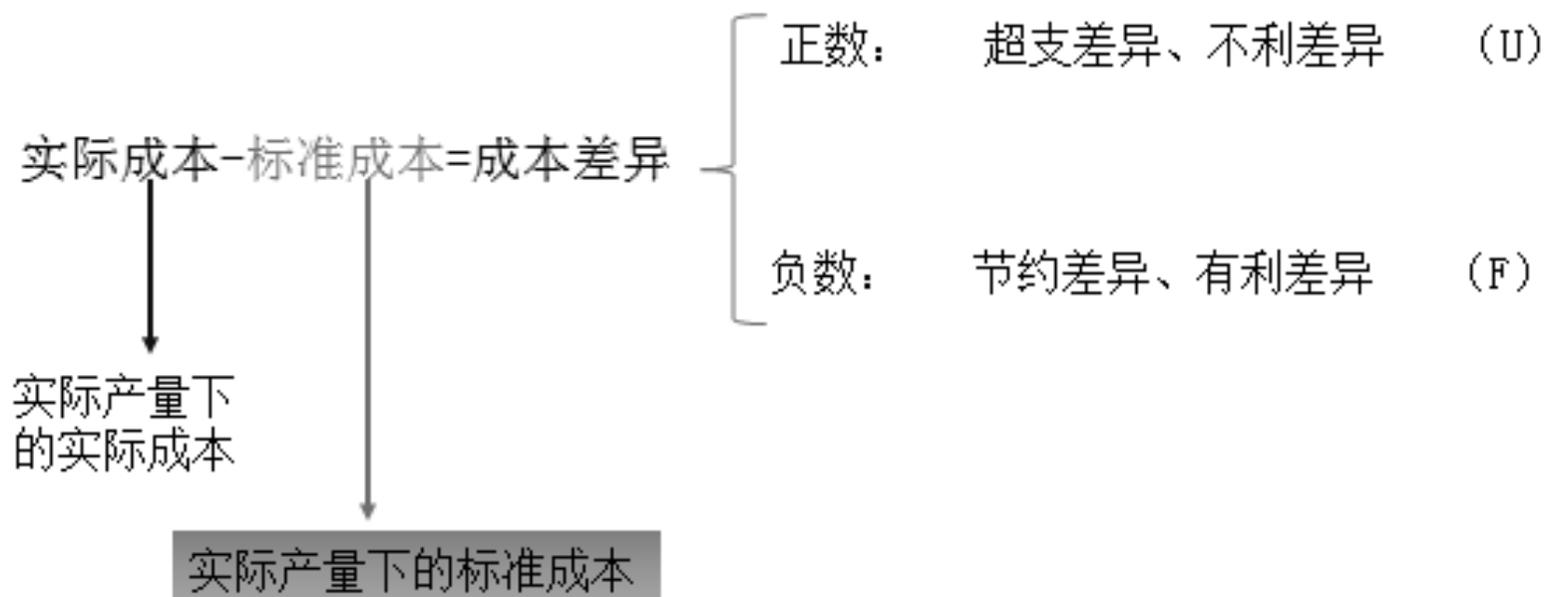
第三节 成本管理的方法

【答案】 C，直接材料的价格标准包含发票价格、运费、检验费和正常损耗等成本。所以本题该产品的直接材料价格标准= $(13 + 2) / (1 - 5\%) = 15.79$ (元)。

第三章 成本分析与成本管理

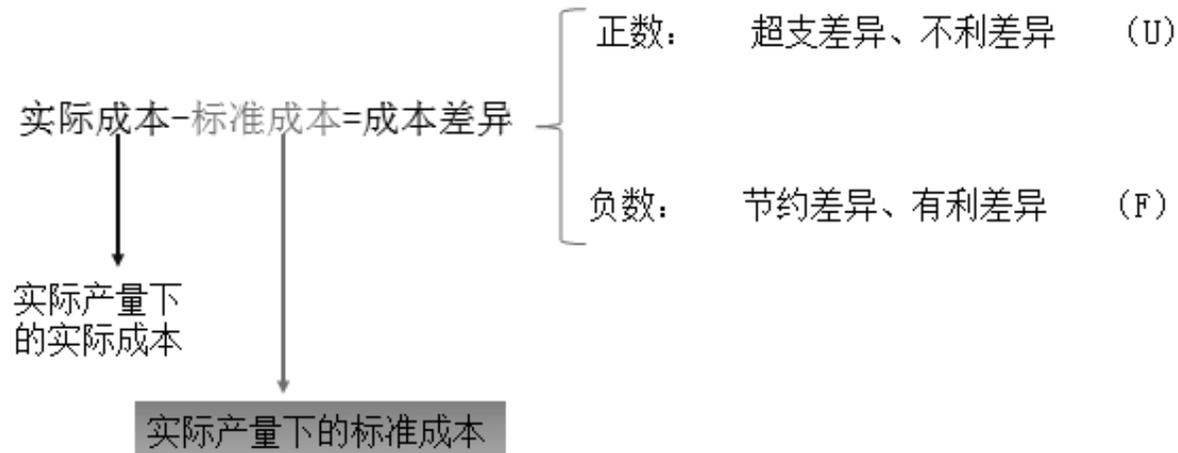
第三节 成本管理的方法

(四) 标准成本的差异分析



第三章 成本分析与成本管理

第三节 成本管理的方法



1. 变动成本的差异分析

变动成本差异分析的通用公式：**成本差异 = 实际成本 - 标准成本 (实际 - 标准)**

价差 = 实际数量 × (实际价格 - 标准价格) = $Q_{实} × (P_{实} - P_{标})$

量差 = (实际数量 - 标准数量) × 标准价格 = $(Q_{实} - Q_{标}) × P_{标}$

第三章 成本分析与成本管理

第三节 成本管理的方法

【例3-13·单选题】在成本差异分析中，数量差异的大小是（ ）。

- A.由用量脱离标准的程度以及实际价格高低所决定的
- B.由用量脱离标准的程度以及标准价格高低所决定
- C.由价格脱离标准的程度以及实际用量高低所决定
- D.由价格脱离标准的程度以及标准数量高低所决定

第三章 成本分析与成本管理

第三节 成本管理的方法

【答案】 B，在成本差异分析中，数量差异的大小是由用量脱离标准的程度以及标准价格高低所决定的。

第三章 成本分析与成本管理

第三节 成本管理的方法

(1) 直接材料成本差异分析

①价差：材料价格差异=实际数量×(实际价格-标准价格)

②量差：材料数量差异=(实际数量-标准数量)×标准价格

【例3-14·计算题】本月生产产品400件，使用材料2500千克，材料单价为0.55元/千克；直接材料的单位产品标准成本为3元，即每件产品耗用6千克直接材料，每千克材料的标准价格为0.5元。对直接材料差异进行分析。

第三章 成本分析与成本管理

第三节 成本管理的方法

【答案】

直接材料价格差异=2500×(0.55-0.5)=125(元)

直接材料数量差异=(2500-400×6)×0.5=50(元)

直接材料价格差异与数量差异之和，应当等于直接材料成本的总差异。

直接材料成本差异=实际成本-标准成本=2500×0.55-400×6×0.5=1375-1200=175(元)

直接材料成本差异=价格差异+数量差异=125+50=175(元)

第三章 成本分析与成本管理

第三节 成本管理的方法

(2) 直接人工成本差异分析

①价差：工资率差异=实际工时×(实际工资率-标准工资率)

②量差：人工效率差异=(实际工时-标准工时)×标准工资率

【例3-15·计算题】本月生产产品400件，实际使用工时890小时，支付工资4539元；直接人工的标准成本是10元/件，即每件产品标准工时为2小时，标准工资率为5元/小时。对直接人工差异进行分析。

第三章 成本分析与成本管理

第三节 成本管理的方法

$$\text{工资率差异} = 890 \times (4539/890 - 5) = 890 \times (5.10 - 5) = 89 \text{ (元) (U)}$$

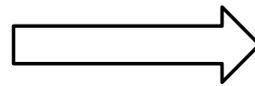
$$\text{人工效率差异} = (890 - 400 \times 2) \times 5 = (890 - 800) \times 5 = 450 \text{ (元) (U)}$$

工资率差异与人工效率差异之和，应当等于人工成本总差异，并可据此验算差异分析计算的正确性。

$$\text{人工成本差异} = \text{实际人工成本} - \text{标准人工成本} = 4539 - 400 \times 10 = 539 \text{ (元) (U)}$$

$$\text{人工成本差异} = \text{工资率差异} + \text{人工效率差异} = 89 + 450 = 539 \text{ (元) (U)}$$

}	正数：	超支差异、不利差异	(U)
	负数：	节约差异、有利差异	(F)



U代表超支差异、不利差异

第三章 成本分析与成本管理

第三节 成本管理的方法

(3) 变动制造费用的差异分析

①价差：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)

②量差：变动制造费用效率差异=(实际工时-标准工时)×变动制造费用标准分配率

【例3-16·计算题】本月实际产量400件，使用工时890小时，实际发生变动制造费用1958元；变动制造费用标准成本为4元/件，即每件产品标准工时为2小时，标准的变动制造费用分配率为2元/小时。对变动制造费用差异进行分析。

第三章 成本分析与成本管理

第三节 成本管理的方法

【答案】

变动制造费用成本差异=实际变动制造费用-标准变动制造费用=1958-400×4=358 (元)

变动制造费用耗费差异=890×(1958/890-2)=890×(2.2-2)=178 (元)

变动制造费用效率差异=(890-400×2)×2=90×2=180 (元)

第三章 成本分析与成本管理

第三节 成本管理的方法

(4) 变动成本项目差异分析的责任归属

变动成本项目差异分析的责任归属表

	用量差异			价格差异		
	材料用量差异	人工效率差异	变动制造费用效率差异	材料价格差异	人工工资率差异	变动制造费用耗费差异
主要责任部门	主要是生产部门的责任，但也不是绝对的（如采购材料质量差导致材料数量差异或工作效率慢是采购部门责任）			采购部门	由人事劳动部门管理	部门经理负责

第三章 成本分析与成本管理

第三节 成本管理的方法

【例3-17·多选题】在进行标准成本差异分析时，通常把变动成本差异分为价格脱离标准造成的价格差异和用量脱离标准造成的数量差异两种类型。下列标准成本差异中，通常应由生产部门负责的有（ ）。

- A.直接材料的价格差异
- B.直接人工的数量差异
- C.变动制造费用的价格差异
- D.变动制造费用的数量差异

参考内容：第68页ppt中表格

第三章 成本分析与成本管理

第三节 成本管理的方法

【答案】BCD，材料价格差异是在采购过程中形成的，不应由耗用材料的生产部门负责，而应由采购部门对其作出说明，选项A错误；直接人工的数量差异，它主要是生产部门的责任，选项B正确；变动制造费用的价格差异是部门经理的责任，他们有责任将变动制造费用控制在弹性预算限额之内，选项C正确；变动制造费用数量差异，是由于实际工时脱离了标准，多用工时导致的费用增加，因此其形成原因与人工数量差异相同，选项D正确。

第三章 成本分析与成本管理

第三节 成本管理的方法

2. 固定制造费用的差异分析

固定制造费用总差异 = 实际固定制造费用 - 实际产量的标准固定制造费用

(1) 二因素分析法

① 固定制造费用耗费差异 = 固定制造费用实际数 - 固定制造费用预算数

② 固定制造费用能量差异 = 固定制造费用预算数 - 固定制造费用标准成本

第三章 成本分析与成本管理

第三节 成本管理的方法

【例3-18·计算题】本月实际产量400件，发生固定制造成本1424元，实际工时为890小时；企业生产能力为500件即1000小时；每件产品固定制造费用标准成本为3元/件，即每件产品标准工时为2小时，标准分配率为1.50元/小时。对固定制造费用进行二因素分析。

【答案】

固定制造费用成本差异=实际固定制造费用-标准固定制造费用=1424-400×3=224 (元) (U)

固定制造费用耗费差异=1424-1000×1.5=-76 (元) (F)

固定制造费用能量差异=1000×1.5-400×2×1.5=1500-1200=300 (元) (U)

第三章 成本分析与成本管理

第三节 成本管理的方法

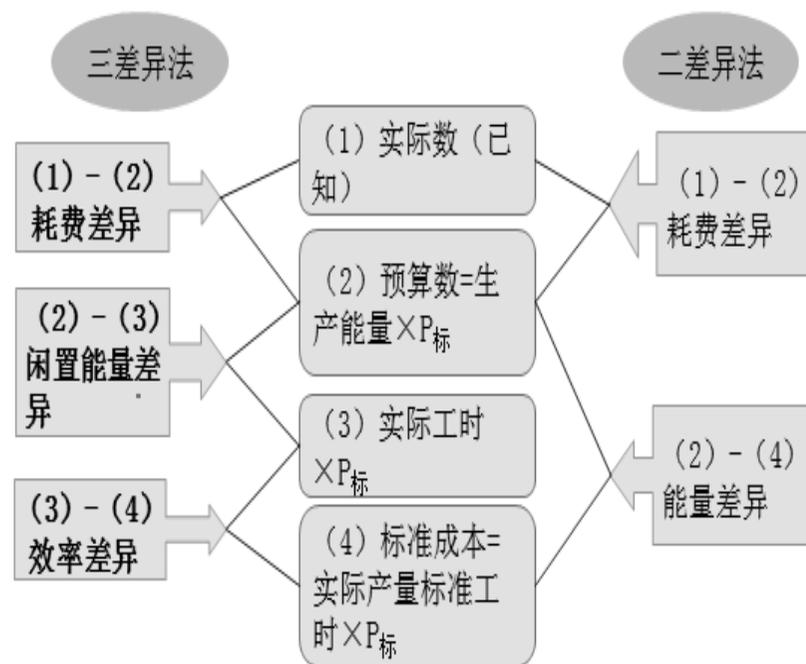
(2) 三因素分析法

① 耗费差异 = 固定制造费用实际数 - 固定制造费用预算数
= 固定制造费用实际数 - 固定制造费用标准分配率 × 生产能量

② 闲置能量差异 = 固定制造费用预算 - 实际工时 × 固定制造费用标准分配率
= (生产能量 - 实际工时) × 固定制造费用标准分配率

③ 效率差异 = (实际工时 - 实际产量标准工时) × 固定制造费用标准分配率

图：二因素分析法与三因素分析法对比示意图



第三章 成本分析与成本管理

第三节 成本管理的方法

【例3-19·计算题】，沿用【例3-18】本月实际产量400件，发生固定制造成本1424元，实际工时为890小时；企业生产能量为500件即1000小时；每件产品固定制造费用标准成本为3元/件，即每件产品标准工时为2小时，标准分配率为1.50元/小时。对固定制造费用进行三因素分析。

【答案】

固定制造费用耗费差异=1424-1000×1.5=-76 (元) (F)

固定制造费用闲置能量差异= (1000-890) ×1.5=110×1.5=165 (元) (U)

固定制造费用效率差异= (890-400×2) ×1.5=90×1.5=135 (元) (U)

三因素分析法的闲置能量差异 (165元) 与效率差异 (135元) 之和为300元，与二因素分析法中的“能量差异”数额相同。

第四章 经营决策分析

第一节 经营决策分析的基本方法

一、差量分析法

(一) 基本原理 (着眼于“差”字, 体现的是经营分析的思想)

差量总成本 = 差量变动成本 + 差量固定成本

差量贡献毛益 = 差量收入 - 差量变动成本

差量损益 = 差量贡献毛益 - 差量固定成本

结论:

差量收入 = A方案收入 - B方案收入

差量成本 = A方案成本 - B方案成本

当差量收入 > 差量成本时, 选择A方案

当差量收入 < 差量成本时, 选择B方案

第四章 经营决策分析

第一节 经营决策分析的基本方法

(二) 应用 (记忆两个最典型应用场景: 停产转产、特殊订单)

1. 零部件自制与外购问题

2. 半成品出售与进一步加工的选择

3. 是否停产或转产亏损产品的问题

(1) 亏损产品是否停产: 在相关范围内 (固定资产不变), 只要亏损产品的贡献毛益为正数, 则不应停产该产品。 (易出单选题, 易迷惑) ——两个要素都得有才可以

(2) 亏损产品是否转产: 结论: 转产无需追加固定成本, 只要转产产品的贡献毛益大于原亏损产品, 就可转产。

第四章 经营决策分析

第一节 经营决策分析的基本方法

4.是否接受特殊订单的问题

(1) 企业有剩余生产能力，(1) 且追加的订货量没有超过剩余生产能力时 (2) ，此时接受订货的条件是：对方出价高于产品单位变动成本，且能超额补偿专属固定成本。（生产能力+价格两个视角）

(2) 企业没有剩余生产能力，或者追加的订货超过剩余生产能力，要将增加的固定资产和压缩正常销量所造成的损失作为机会成本加以考虑。

5.固定资产出售与出租的选择

6.商品是否调价的决策

第四章 经营决策分析

第一节 经营决策分析的基本方法

二、贡献毛益分析法（贡献毛益=收入-变动成本）

（一）基本原理

1.贡献毛益分析法定义：是通过对比各备选方案所提供的贡献毛益总额的大小来确定最优方案的决策方法。

2.理论前提：固定成本总额不变

3.应用条件：各方案的固定成本相同，无专属固定成本。如有专属固定成本，可以从贡献毛益总额中扣除后再比较

第四章 经营决策分析

第一节 经营决策分析的基本方法

(二) 应用

- 1.开发新产品的品种选择问题;
- 2.亏损产品的停产与转产问题;
- 3.产品产量的组合问题;
- 4.商品定价问题;
- 5.是否接受特殊订单的问题：应用前提是不涉及追加固定成本的问题，否则用增量分析法。

结论：只要出价高于单位变动成本，就可以提高企业的贡献毛益总额，因此可接受订货

第四章 经营决策分析

第一节 经营决策分析的基本方法

三、本量利分析法（重点）

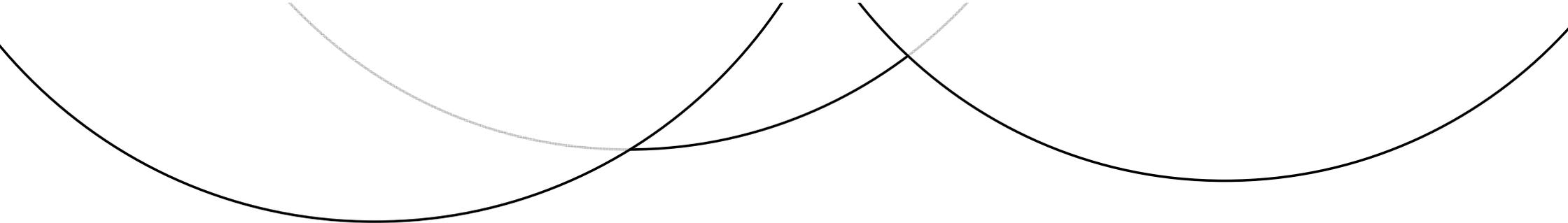
（一）基本原理

1.本量利分析法定义：根据各备选方案的业务量、成本与利润三者之间的依存关系来分析特定情况下哪个方案最优的一种方法。如果不涉及收入，就以总成本最低的方案为优。

2.成本平衡点：两个备选方案预期成本相等时对应的业务量。

（二）应用

本量利分析的应用主要表现在盈亏临界点的预测；确保目标利润实现的销售量和销售额预测；利润预测及利润敏感性分析；生产决策、定价决策；全面预算以及成本控制和责任会计等六个方面。



一起加油

