



揭阳职业技术学院

经济管理系

《管理会计》 教案

(54 课时)

教师姓名: 黄娉婷

所授专业: 大数据与会计

第一单元 认识管理会计

教学目标：

能说出现代企业会计系统的两大分支

能解释管理会计的定义与目标

教学重点难点：

能写出管理会计的职能与原则

能列举管理会计的四要素

课程思政：1. 了解管理会计的发展历史，是“四个自信”的体现

教学方法：讲授 案例分析

教学学时：4

教学内容：

【引导案例】

小张、小赵今年大学毕业，同时参加了远华公司会计岗位的应聘。考官对她俩问了同一个问题：“公司现有财务会计岗位和管理会计岗位各一个，请谈谈你对财务会计和管理会计的认识以及求职意向。”

小张是这样回答的：财务会计与管理会计均属于会计工作，都是对企业日常业务进行事后的记账、算账和报账。但是管理会计主要面向企业的管理部门服务，是属于管理工作。因此，愿意从事管理会计岗位。

小赵是这样回答的：财务会计与管理会计虽然均属于会计工作，但是它们的工作重心是不一样的。财务会计侧重于反映过去，向企业外部发布会计信息；而管理会计侧重于面向未来，主要是对财务会计提供的信息进行加工、整理、延伸，为企业内部管理部门提供相关信息。因此，财务会计岗位是基础性工作岗位，自己愿意从基础工作干起。

假定您是该公司的 HR，谈谈您对两位应聘者回答的认识。

1.1.1 现代企业会计的两大分支——财务会计与管理会计

第一层次	第二层次	第三层次
会计	财务会计	成本会计
	管理会计	
财务管理		

财务会计

收入-费用=利润

销量×单价-费用=利润

$10 \times 10 - 60 = 40$

备注：分析过去

管理会计（不考虑变动成本和固定成本）

保本分析（假如利润为 0，销量至少应为多少）：

销量 × 单价-费用=利润

$\text{销量} \times 10 - 60 = 0$

销量 = 6

备注：预测未来

【提问】

财务会计与管理会计从传统会计中分离的主要原因是什么？

【提问】

财务会计与管理会计从传统会计中分离的主要原因是什么？

【答】

1、社会发展

2、内部管理的需要

1.1.2 管理会计的发展历程

世界管理会计的发展历程	
20 世纪 20 年代	起源
20 世纪 50 年代：	迅速发展
1952 年	在世界会计学会年会上正式通过了“管理会计”这个专有名词
20 世纪 70 年代	管理会计风靡世界

中国管理会计的发展历程	
20 世纪 70 年代末 80 年代初	起源
21 世纪（2013 年）	迅速发展
	1、制定法规:2017、2018 管理会计应用指引
	2、人才培养： （1）管理会计师证书（到 2020 年培养 30 000 名管理会计人才） （2）管理会计技能大赛（首届：2017 年）

1.2.1 管理会计的定义

管理会计是会计与管理的有机结合，以加强企业内部经营管理和提高经济效益为目的，利用财务会计资料和其他有关信息，采用会计、统计、数学等特定技术和方法，对企业的经营管理活动进行预测、决策、规划、控制和考核的一种管理活动。

1.3.1 管理会计的目标

管理会计指引体系

时间	2014 年 10 月	2016 年 6 月	2017 年 9 月、2018 年 8 月	暂未出台
指引体系	指导意见	基本指引	应用指引	案例库

1.3.2 管理会计原则

举例：ST 乳品公司薪酬体系设计

在为 ST 乳品公司设计薪酬体系时发现，营销部门是制约其进一步发展的战略瓶颈。数月后，该公司生产能力可望达到现时实际销量的 4-5 倍。彼时生产部门能否开足马力，几乎完全取决于营销部门的市场开拓能力。无论从公司现时还是从长期发展看，均有必要为营销部门吸纳与滞留高素质员工，充分激发员工营销潜力提供必要的薪酬激励。

1. 3. 2 管理会计原则

1、战略导向原则：

采取有重点、有区别的薪酬政策，以更好地实现公司的发展战略。

2、融合性原则：

ST 乳品公司的牛奶送货上门，因而从终端营销到后勤保障等有相对庞大的营销队伍。

3、适应性原则：

通过制订向营销部门倾斜的薪酬体系，再辅之以“竞争上岗”，ST 乳品公司从其他部门及公司外部选聘了更强的营销管理干部。

4、成本效益原则：

权衡营销部门薪酬的提高与预期利益

1. 4. 1 管理会计四要素

管理会计信息包括管理会计应用过程中所使用和生成的财务信息和非财务信息，是管理会计报告的基本元素。管理会计报告按期间可以分为定期报告和不定期报告，按内容可以分为综合性报告和专项报告等类别。

一、管理会计与财务会计的联系

- 1. 源于同一母体
- 2. 服务对象交叉
- 3. 基本信息同源
- 4. 指标相互渗透
- 5. 总体目标相同

二、管理会计与财务会计的区别

项 目	财务会计	管理会计
服务对象	侧重向企业外部相关利害集团提供（如股东及潜在的投资者、银行及其他债权人等）信息服务，属于外部会计	侧重向企业内部各级管理人员提供信息服务，属于内部会计
工作重点	主要反映过去，提供历史信息	面向未来，能动地利用有关信息来预测前景、参与决策、规划未来、控制和评价企业的经济活动
会计程序	比较固定，凭证、账簿、报表有规定的格式	不固定，有较大的选择自由，各种报告没有固定的格式，根据管理人员的需要自行设计
法律责任	报表要对外公开发表，具有法律责任	报表不需要对外公开发表，不具有法律责任

第二单元 战略管理

教学目标：

战略管理概述的专业能力：

能解释战略管理的概念

能简述战略管理的应用程序

教学重点难点：

能对企业战略管理内外环境进行分析

战略地图的专业能力：

能解释战略地图的概念

能绘制企业的战略地图

能运用战略地图进行战略管理

课程思政：

1. 工欲善其事，必先利其器——重视“工具”的重要性

2. 全局观的形成

教学方法：讲授 案例分析

教学学时：4

教学内容：

【引导案例】

2. 1. 1 战略管理的形成与发展

形成

企业战略管理这一词最初是由安索夫在《从战略规划到战略管理》中提出的，他认为企业战略是企业为适应外部环境，对目前从事或将来所要从从事的经营活动所进行的决策。

包括传统战略理论阶段、竞争战略理论阶段、动态竞争战略理论阶段。

发展

2. 竞争战略理论阶段

3. 动态竞争战略理论阶段

动态能力论主要是针对基于创新的竞争、价格或行为竞争、增加回报以及打破现有的竞争格局等领域的竞争进行的。

首先，它研究处于竞争状态的企业之间的竞争作用，这种竞争作用产生的原因，以及竞争作用发生的可能性；第二，它研究和分析影响企业竞争或对竞争进行反应的能力要素；第三，它还对不同条件下的竞争结果进行了分析和对比。

2. 1. 2 战略管理的概念、原则与特征

1、战略管理的概念

战略管理，是指对企业全局的、长远的发展方向、目标、任务和政策，以及资源配置作出决策和管理的过程。

2、战略管理的原则

3、战略管理的特征

应变性

企业战略是对未来环境作出的一种应对。

长期性

企业战略应从企业的长期生存和发展为出发点，研究众多战略问题。

全局性

局部决策和行动是企业总体决策的有机组成部分，企业应谋求短期效率和长期效能的结合。

风险性

企业战略的制定是建立一种能够对风险的程度作出某种判断，并对风险的后果作出评价，然后作出是否参与冒险的决策。

创新性

只有“创造性的毁灭”贯串于企业战略管理的全过程，企业才能在激烈的市场竞争中不断地重塑自己的未来。

竞争性

企业在激烈的市场竞争中，必须参与两极对抗或多极对抗，企业战略的竞争性就是非常显著的特征。

【例】下列不属于战略管理的特征的是（ ）。

- A. 不变性
- B. 创新性
- C. 长期性
- D. 全局性

解：A

解析：战略管理的特征有长期性、全局性、竞争性、创新性、风险性、应变性。

2. 1. 3 战略管理领域应用的管理会计工具方法与应用程序

包括战略地图、价值链管理等。战略管理工具方法，可单独应用，也可综合应用，以加强战略管理的协同性。

2、企业应用战略管理工具方法

一般按照战略分析、战略制定、战略实施、战略评价和控制、战略调整等程序进行。

一个规范性的、全面的战略管理过程可大体分解为三个阶段：战略分析阶段、战略选择及评价阶段、战略实施及控制阶段（如图表示）

战略管理程序图

战略分析包括外部环境分析和内部环境分析。企业进行环境分析时，可应用 SWOT 分析、波特五力分析和波士顿矩阵分析等方法。

1、战略分析

2、战略选择及评价

在战略选择阶段，主要任务是依据企业的战略目标制定具体的经营战略。

3. 战略实施与控制

企业的战略方案确定后，必须通过具体化的实际行动，才能实现战略及战略目标。一般来说可在三个方面来推进一个战略的实施：

3. 战略实施与控制

在战略的具体化和实施过程中，为了达到预期目标，要对战略进行控制。这就

是说将经过信息反馈回来的实际成效与预定的战略目标进行比较，如二者有显著的偏差，就应当采取有效的措施进行纠正。

【例】战略管理程序包括（ ）。

- A. 战略分析
- B. 战略制定
- C. 战略实施
- D. 战略评价和控制
- E. 战略调整

解：ABCDE

解析：战略管理程序包括战略分析、战略制定、战略实施、战略评价和控制、战略调整

2.1.4 战略管理应用环境

现代企业的生产经营活动日益受到内外部环境的作用和影响，应关注宏观环境（包括政治、经济、社会、文化、法律及技术等因素）、产业环境、竞争环境等对其影响长远的外部环境因素，尤其是可能发生重大变化的外部环境因素，确认企业所面临的机遇和挑战；同时应关注本身的历史及现行战略、资源、能力、核心竞争力等内部环境因素，确认企业具有的优势和劣势。

【例】战略管理应用的外部环境包括（ ）。

- A. 政治环境
- B. 竞争环境
- C. 行业环境
- D. 法律环境

解：ABCD

解析：宏观环境（包括政治、经济、社会、文化、法律及技术等因素）、产业环境、竞争环境等对其影响长远的外部环境因素

2.2.1 战略地图的概念

战略地图是指为描述企业各维度战略目标之间因果关系而绘制的可视化的战略因果关系图。通常以财务、客户、内部业务流程、学习与成长等四个维度为主要内容，通过分析各维度的相互关系，绘制战略因果关系图。

战略地图的概念

【例】战略地图的维度包括以下几个层面（ ）。

- A. 财务
- B. 客户
- C. 内部业务流程
- D. 学习与成长

解：ABCD

解析：战略地图以财务、客户、内部业务流程、学习与成长等四个维度为主要内容

2.2.2 战略地图设计

战略地图设计的基本步骤

（2）确定业务增长路径

企业应根据已设定的战略目标，对现有客户（服务对象）和可能的新客户以及新产品（新服务）进行深入分析，寻求业务改善和增长的最佳路径，提取业务和财务融合发展的战略主题。

（1）确定战略财务目标 （2）确定客户价值主张

企业战略管理部门根据企业宗旨和经营目的、使命，结合经营环境分析的结果，制定企业层的战略目标。并将其具体化为一套包括利润、资源、生产、市场与

员工激励在内的财务关键指标的目标值。

企业应对现有客户进行分析，从产品（服务）质量、技术领先、售后服务和稳定标准等方面确定、调整客户价值定位。对现有的客户进行分析后，就可以根据需要调整你的客户价值主张，选择能够支持你实现增长目标的价值主张。

（4）确定内部运营主题

采用 SWOT 分析行业成功要素和内部营运矩阵分析，进行内部运营主题归纳。企业应根据业务提升路径和服务定位，梳理业务流程及其关键增值（提升服务形象）活动，从内部业务流程的管理流程、创新流程、客户管理流程、遵循法规流程等角度确定战略主题，并将业务战略主题进行分类归纳，制定战略方案。企业内部流程层面的关键绩效领域设计必须与企业所确定的价值定位保持一致。

（5）确定战略资产准备

企业应根据业务提升路径和服务定位，分析创新和人力资本等无形资产在价值创造中的作用，识别学习与成长维度的关键要素，并相应确立激励制度创新、信息系统创新和智力资本利用创新等战略主题，为财务、客户、内部业务流程维度的战略主题和关键业绩指标（Key Performance Indicator，简称 KPI）提供有力支撑。

【例】战略地图绘制的基本步骤包括（ ）。

- A. 确定战略财务目标
- B. 确定业务增长路径
- C. 确定客户价值主张
- D. 确定内部运营主题
- E. 确定战略资产准备

解：ABCDE

解析：企业设计战略地图，一般要经历确定战略财务目标；确定业务增长路径；确定客户价值主张；确定内部运营主题；确定战略资产准备等五大步骤进行。

2. 战略地图编制应用——海王星辰为例

（1）海王星辰公司概况

20 世纪 90 年代中期，“连锁”的概念注入中国的商业零售领域。1995 年 6 月 28 日，深圳市海王星辰医药有限公司成立，瞄准了空白的中国医药连锁零售领域。2000 年，海王星辰开始跨省经营，逐渐在珠江三角洲、长江三角洲、环渤海及西南地区的重点城市取得领导地位。目前，海王星辰在深圳、杭州、宁波、苏州、大连、潍坊等城市已经取得绝对领先的市场占有率。2007 年，中国海王星辰连锁药店在纽约证券交易所成功上市，成为中国连锁药店行业首家境外上市公司，募集资金超过 3.8 亿美金，为当年中国医药行业上市公司募集资金之冠。海王星辰连锁药店已成为目前中国大陆领先的药店连锁，分布在全国 70 多个城市。在 2006—2012 年，海王星辰连续七年直营门店数排名全国第一。海王星辰到底如何利用战略地图这一工具，在激励的市场竞争中获得成功，并成为行业领头羊呢？

（2）海王星辰战略地图绘制

①财务视角目标图

【例】下列选项不属于海王星辰财务战略主题的是（ ）。

- A. 扩大收入规模
- B. 改善客户关系

C. 加强资金链

D. 提升盈利能力

解：B

解析：海王星辰财务战略主题是扩大收入规模、提升盈利能力、加强资金链。

②客户视角目标图

③内部流程视角目标图

④学习与成长视角目标图

按四个视角的战略目标和主题，业务路径的逻辑顺序，整合成如下图一、图二的公司战略地图。

海王星辰战略地图一

海王星辰战略地图二

根据企业战略目标，设计一套可以使各部门主管明确自身责任与战略目标相联系的考核指标，即进行战略 KPI 设计。

企业应对战略 KPI 进行分解，落实责任并签订责任书。

具体可按以下程序进行：

①将战略 KPI 分解为责任部门的 KPI。

②签订责任书。

企业应以责任书中所签任务为基础，按责任部门的具体人员和团队情况，对任务和 KPI 进一步分解，并制定相应的执行责任书，进行自我管控和自我评价。

战略执行报告一般可分为以下三个层级：

战略层（如董事会）报告，包括战略总体目标的完成情况和原因分析；

经营层报告，包括责任人的战略执行方案中相关指标的执行情况和原因分析；

业务层报告，包括战略执行方案下具体任务的完成情况和原因分析。

企业应在对战略执行情况进行分析的基础上，进行持续改善，不断提升战略管控水平。

企业应按照《管理会计应用指引第 100 号——战略管理》中战略评价的有关要求，对战略实施情况进行评价，并按照《管理会计应用指引第 600 号——绩效管理》的有关要求进行激励，引导责任人自觉地、持续地积极工作，有效利用企业资源，提高企业绩效，实现企业战略目标。

【例】战略执行报告包括以下几个层级（ ）

A. 战略层（如董事会）报告

B. 经营层报告

C. 业务层报告

D. 客户层报告

E. 财务层报告

解：ABC

解析：战略执行报告包括三个层级战略层（如董事会）报告，经营层报告，业务层报告，

第三单元 预算管理

教学重点：

能解释预算管理的概念

能说出预算管理应遵循的原则、管理会计工具方法、内容

能运用预算管理领域常用的管理会计工具方法

能解释经营预算、专门决策预算和财务预算

教学目标：

能编制经营预算、专门决策预算和财务预算

思政目标：理解整体思维、整体目标与局部目标

教学方法：讲授 案例分析

教学学时：4

教学内容：

【引导案例】

赵某开办了一家洁具生产公司，注册资金 150 万。由于该公司生产的洁具美观大方，加上价格便宜，生意一直比较红火。2016 年末，财务主管把本年度的会计报表拿给他看，利润表显示本年亏损 20 万。赵某很不理解，明明生意红火，怎么会亏损？于是，赵某请来从事财务工作的叔叔来想办法。

赵某的叔叔对该公司过去的财务成本资料深入分析后，提出如下建议：首先，加强资金的收支预算管理，要求各部门编制季度、月度资金使用计划；其次，实行现金流量周报制度，及时反映企业的营运、投资和融资情况；再次，完善成本核算体制，强化目标成本管理；最后，在建立预算管理制度的同时，建立各项费用的授权管理制度。2017 年，该公司实施预算管理，成本大大降低，利润也有明显的增长。

【引例分析】

预算管理为何如此行之有效，其奥秘何在？

俗话说：“凡事预则立，不预则废”。对于追求主体价值最大化的经济组织而言，资源的稀缺性特质要求它们以尽可能少的资源投入获得尽可能多的产出。而企业想以有限的资源取得尽可能多的经济效益，就必须事先编制预算。

3.1.1 预算管理的概念与原则

1. 预算管理的概念

1. 战略导向原则。预算管理应围绕企业的战略目标和业务计划有序开展，引导各预算责任主体聚焦战略、专注执行、达成绩效。
2. 过程控制原则。预算管理应通过及时监控、分析等把握预算目标的实现进度并实施有效评价，对企业经营决策提供有效支撑。
3. 融合性原则。预算管理应以业务为先导、以财务为协同，将预算管理嵌入企业经营管理活动的各个领域、层次、环节。
4. 平衡管理原则。预算管理应平衡长期目标与短期目标、整体利益与局部利益、收入与支出、结果与动因等关系，促进企业可持续发展。
5. 权变性原则。预算管理应刚性与柔性相结合，强调预算对经营管理的刚性约束，又可根据内外环境的重大变化调整预算，并针对例外事项进行特殊处理。

原则

3.1.2 预算的分类

1. 按预算涉及期限长短分为长期预算和短期预算

长期预算包括长期销售预算和资本预算,有时还包括长期资金筹措预算和研究与开发预算。短期预算是指年度预算,或者时间更短的季度或月度预算。如直接材料预算、现金预算等。通常长期和短期的划分以一年为界限,有时候把二到三年期的预算称为中期预算。

2. 按预算涉及内容分为总预算和专门预算

总预算是指利润表预算和资产负债表预算,他们反映企业的总体状况,是各种专门预算的综合。专门预算是指其他反映企业某一方面经济活动的预算。

3. 按预算涉及业务活动的领域分为经营预算、专门决策预算和财务预算。

《管理会计应用指引第200号——预算管理》第三条指出:预算管理的内容主要包括经营预算、专门决策预算和财务预算。经营预算(也称业务预算)是指与企业日常业务直接相关的一系列预算。经营预算主要包括:销售预算、生产预算、采购预算、费用预算、人力资源预算等。专门决策预算是指企业重大的或不经常发生的、需要根据特定决策编制的预算,包括投融资决策预算等。专门决策预算主要包括:根据长期投资决策结论编制的与购置、更新、改造扩建固定资产决策有关的资本支出预算,与资源开发、产品改造和新产品试制有关的生产经营决策预算等。财务预算是指与企业资金收支、财务状况或经营成果等有关的预算,包括资金预算、预计资产负债表、预计利润表等。

3.1.3 预算管理领域应用的管理会计工具方法与程序

企业预算管理构成内容比较复杂,进行预算管理需要采用适当的管理会计工具方法,一般包括滚动预算、零基预算、弹性预算、作业预算等。企业可根据其战略目标、业务特点和管理需要,结合不同工具方法的特征及适用范围,选择恰当的工具方法综合运用。企业可整合预算与战略管理领域的管理会计工具方法,强化预算对战略目标的承接分解;整合预算与成本管理、风险管理领域的管理会计工具方法,强化预算对战略执行的过程控制;整合预算与营运管理领域的管理会计工具方法,强化预算对生产经营的过程监控;整合预算与绩效管理领域的管理会计工具方法,强化预算对战略目标的标杆引导。

企业应用预算管理工具方法,一般按照预算编制、预算控制、预算调整、预算考核等程序进行。

1. 零基预算法与增量预算法

编制预算的方法按其出发点的特征不同,可分为零基预算法与增量预算法两大类。

(1) 零基预算法。零基预算法亦称零底预算法,其全称为“以零为基础编制预算的方法”,是指企业不考虑历史期预算及实际经济活动的项目及金额,以零为起点,一切从实际需要和可能出发,分析预算期经济活动的合理性,进而在综合平衡的基础上形成企业整体预算的预算编制方法。

零基预算法的主要优点:一是以零为起点编制预算,剔除历史期经济活动中的不合理因素,科学分析预算期经济活动的合理性,预算编制更贴近预算期企业经济活动需要;二是强调全员参与,有利于达成预算期企业运营共识,提高企业管理水平。零基预算法的主要缺点:一是预算编制工作量较大、成本较高;二是预算编制的准确性受企业管理水平和相关数据标准准确性影响较大。

零基预算法适用于所有企业各类预算的编制。

(2) 增量预算法。增量预算法亦称调整预算法，是指以基期成本费用水平为基础，结合预算期业务量水平及有关影响成本因素的未来变动情况，通过调整有关原有费用项目而编制预算的一种方法。

这种预算方法比较简单，但它是以前期的水平为基础，实际上就是承认过去是合理的，无需改进，因此往往不加分析的保留或接受原有的成本项目，或按照主观臆断平均消减，或只增不减，这样容易造成预算的不足，或者是安于现状，造成预算不合理的开支。

2. 固定预算法与弹性预算法

编制预算的方法按其业务量基础数量特征不同，可分为固定预算法和弹性预算法两大类。

(1) 固定预算法。固定预算法亦称静态预算法，是把企业预算期的业务量固定在某一预计的水平上，以此为基础来确定其他项目预计数的预算方法。也就是说，在编制预算时，只根据预算期内正常的、可实现的某一固定业务量(如生产量、销售量)水平作为唯一基础来编制预算的一种方法。显然，只有预计业务量与实际业务量相一致(或者相差很小)，以固定预算法编制预算才比较适合。但是，实际工作中，当预计业务量与实际业务量相差比较远时，各预算项目的实际数与预算数就失去了可比的基础，此时，实际数脱离预算数的差异包括了因业务量增减变化而产生的差异，而业务量差异对成本分析毫无意义。所以，固定预算方法存在过于机械呆板和可比性差的缺点。

固定预算方法一般只适用于业务量水平较为稳定的企业或非营利组织。

(2) 弹性预算法。弹性预算法是指企业在分析业务量与预算项目之间数量依存关系的基础上，分别确定不同业务量及相对应的预算项目所耗资源，进而形成企业整体预算的预算编制方法。业务量，是指企业销量、产量等与预算项目相关的弹性变量。

弹性预算法的主要优点：考虑了预算期可能的不同业务量水平，更贴近企业经营管理实际情况，从而扩展了预算管理的适用范围，有利于企业进行经营管理。

弹性预算法的主要缺点：一是编制工作量大；二是企业很难对市场及其变动趋势做出准确预测，对预算项目与业务量之间依存关系的判断还受到数据积累、分析深度等的制约，这些因素都会影响弹性预算的合理性。

弹性预算法适用于市场、产能等存在较大不确定性的企业。

企业通常采用公式法或列表法构建弹性预算编制模型，形成基于不同业务量的多套预算方案。

①公式法

公式法下弹性预算的基本公式为：

预算项目的弹性预算 = 固定基数 + Σ (与业务量相关的弹性定额 $\times$ 预计业务量)。

公式法的优点是便于计算任何业务量的预算成本。但是，阶梯成本和曲线成本只能用数学方法修正为直线，才能应用公式法。必要时，还需在“备注”中说明适用不同业务量范围的固定费用和单位变动费用。所以，运用公式法编制弹性预算时，相关弹性定额可能仅在一定业务量范围内准确。当业务量变动超出

该适用范围时，应及时修正、更新上述弹性定额。

【例 3-1】某公司制造费用中修理费用与修理工时密切相关。经测算，预算期修理费用中固定修理费用为 5 000 元，单位工时变动修理费用为 3 元；预计预算期内的修理工时为 2 000 小时。

要求：采用公式法测算预算期的修理费用总额。

解：根据资料，固定基数为 5000 元，与业务量相关的弹性定额为 3 元，预计业务量为 2 000 工时，所以，采用公式法，测算预算期内修理费用总额为： $5\,000+2\,000\times 3=11\,000$ （元）。

②列表法

列表法是指企业通过列表的方式，在业务量范围内依据已划分出的若干个不同等级，分别计算并列示该预算项目与业务量相关的不同可能性下的预算方案。列表法的优点是：不管实际业务量多少，不必经过计算即可找到与业务量相近的预算成本；混合成本中的阶梯成本和曲线成本，可按总成本性态模型计算填列，不必用数学方法修正为近似的直线成本。但是，运用列表法编制预算，在评价和考核实际成本时，往往需要使用插补法来计算“实际业务量的预算成本”，工作量较大。

【例 3-1】某公司生产和销售甲产品，2018 年预计可以生产 200 件至 400 件产品。单位产品消耗定额：直接材料 26 元，直接人工 12 元，变动制造费 12 元，固定制造费用总额 3200 元。

要求：分别以 180 件、240 件、300 件及 360 件为预计产量编制“产品成本预算表”。

解：根据资料，编制“产品成本预算表”如表 3-1 所示。

表 3-1 产品成本预算表

项目	单位变动成本	预计生产量			
		180 件	240 件	300 件	360 件
直接材料（元）	26	4 680	6 240	7 800	9 360
直接人工（元）	12	2 160	2 880	3 600	4 320
变动制造费用（元）	12	2 160	2 880	3 600	4 320
变动成本合计（元）		9 000	12 000	15 000	18 000
固定制造费用（元）		3 200	3 200	3 200	3 200
生产成本合计（元）		12 200	15 200	18 200	21 200

【想一想】弹性预算为什么能够克服固定预算的编制缺陷？

3. 定期预算法与滚动预算法

编制预算的方法按其预算期的时间特征不同，可分为定期预算法和滚动预算法两大类。

(1) 定期预算法。定期预算法是指在编制预算时以不变的会计期间(如日历年度)作为预算期的一种预算编制的方法。其优点是能够使预算期间与会计期间相配合，便于考核和评价预算的执行结果；其缺点是远期指导性差、灵活性差和连续性差。

(2) 滚动预算法。滚动预算法是指企业根据上一期预算执行情况和新的预测结果，按既定的预算编制周期和滚动频率，对原有的预算方案进行调整和补充，逐期滚动，持续推进的预算编制方法。预算编制周期，是指每次预算编制所涵盖的时间跨度。滚动频率，是指调整和补充预算的时间间隔，一般以月度、季度、年度等为滚动频率。

滚动预算一般由中期滚动预算和短期滚动预算组成。中期滚动预算的预算编制周期通常为3年或5年，以年度作为预算滚动频率。短期滚动预算通常以1年为预算编制周期，以月度、季度作为预算滚动频率。

滚动预算法的主要优点是：通过持续滚动预算编制、逐期滚动管理，实现动态反映市场、建立跨期综合平衡，从而有效指导企业营运，强化预算的决策与控制职能。

滚动预算法的主要缺点是：一是预算滚动的频率越高，对预算沟通的要求越高，预算编制的工作量越大；二是过高的滚动频率容易增加管理层的不稳定感，导致预算执行者无所适从。

4. 作业预算法

作业预算法也称作业基础预算，是指在传统预算方法的基础上，结合全面质量管理、作业成本法和作业管理的理念设计的一种新的预算管理方法。作业管理是指通过作业分析和改造组织的作业和业务流程，以更好的满足顾客和其他外部利益相关者的要求。作业预算则是在作业管理的基础上确保资源和资本的分配与作业管理的要求相一致而编制的预算。作业预算是对组织预期作业的数量表达，反映完成战略目标所需进行的各项工作及相应的各种财务、非财务资源需求，同时还反映为提高业绩所做的各种改进。

作业预算的基本原理就是根据要做的事情，即作业或业务流程来编制预算，它不同于传统预算以成本元素为依据。作业预算中的资源需求(成本耗费)必须来自预期的作业或业务流程和工作量。工作量是指预计单位作业的数量。

【想一想】

各种预算方法有何区别与联系？

3.1.4 预算管理的应用环境

单位应用管理会计，应充分了解和分析其应用环境。管理会计应用环境，是单位应用管理会计的基础，包括内外部环境。企业实施预算管理的基础环境包括战略目标、业务计划、组织架构、内部管理制度、信息系统等。企业应按照战

略目标，确立预算管理的方向、重点和目标。企业应将战略目标和业务计划具体化、数量化作为预算目标，促进战略目标落地。

企业可设置预算管理委员会等专门机构组织、监督预算管理工作。该机构的主要其职责包括：审批公司预算管理制度、政策，审议年度预算草案或预算调整草案并报董事会等机构审批，监控、考核本单位的预算执行情况并向董事会报告，协调预算编制、预算调整及预算执行中的有关问题等。

预算管理的机构设置、职责权限和工作程序应与企业的组织架构和管理体制互相协调，保障预算管理各环节职能衔接，流程顺畅。

企业应建立健全预算管理制度、会计核算制度、定额标准制度、内部控制制度、内部审计制度、绩效考核和激励制度等内部管理制度，夯实预算管理的制度基础。企业应充分利用现代信息技术，规范预算管理流程，提高预算管理效率。

概念

经营预算（也称业务预算），是指与企业日常业务直接相关的一系列预算，包括销售预算、生产预算、采购预算、费用预算、人力资源预算等。

1. 销售预算

销售预算是用来规划预算期各主要产品的销售量与销售额，即安排预算期销售规模的计划。它是整个预算的编制起点，其他预算的编制都以销售预算为基础。

（1）编制依据及方法。销售预算需要在销售预测的基础上，根据企业年度目标利润确定的预计销售量和销售价格等参数进行编制。销售预算的主要内容是销量、单价和销售收入。销量是根据市场预测或者销售合同并结合企业生产能力确定的；单价是通过价格决策确定的；销售收入是两者的乘积，在销售预算中得出。在实际工作中，产品销售往往不是现购现销的，可能产生较大数额的应收账款。所以，销售预算中通常还包括预计现金收入的计算，其目的是为了编制现金预算提供必要的资料。

（2）具体应用。销售预算通常要分品种、分月份、分销售区域、分推销员来编制，为了简化，本单元均按季度编制销售。

【例 3-3】某公司生产和销售甲产品，为编制 2018 年销售预算，收集的有关数据资料如下：公司下一年预计销售产品 9 000 件，其中，第一季度 1 500 件，第二季度 2 250 件，第三季度 3 000 件，第四季度 2 250 件。产品销售单价 450 元。收款条件为当季收现占销售货款 40%，其余部分在下季度收取，假定不考虑坏账因素，2017 年第四季度的销售货款为 360 000 元。

要求：编制 2018 年度 “销售预算表”。

解：根据资料，编制 2018 年度 “销售预算表” 如 3-2 所示。

表 3-2 2018 年度销售预算表

项目	1 季度	2 季度	3 季度	4 季度	全年
预计销售量（件）	1 500	2 250	3 000	2 250	9 000
预计单位售价（元）	450	450	450	450	450
预计销售金额	675 000	1 012 500	1 350 000	1 012 500	4 050 000

(元)			500	000	500	000
预计现金收入	期初应收账款(元)	216 000				
	1 季度销售收入(元)	270 000	405 000			675 000
	2 季度销售收入(元)		405 000	607 500		1 012 500
	3 季度销售收入(元)			540 000	810 000	1 350 000
	4 季度销售收入(元)				405 000	405 000
	现金收入合计(元)	486 000	810 000	1 147 500	1 215 000	3 658 500

编表说明：

1 季度的现金收入由两部分组成，计算如下：

上年应收账款本季度收回数 $360\ 000 \times 60\% = 216\ 000$ (元)

1 季度销售款当季收回部分 $675\ 000 \times 40\% = 270\ 000$ (元)

共计：486 000 元

2 季度、3 季度及 4 季度的计算方法同上。

【想一想】进行销售预测时，应该考虑哪些影响销售的因素？

【技能训练一】

某公司是一家以加工定制零件为主业的小型机械加工企业。2018 年该公司预备为一大客户生产 4 600 件某种专用备件。公司经理估计，如果接下这份订单，公司将再无剩余生产能力生产其他产品。根据合同规定，该专用备件的价格是每件 1 200 元，公司需按季度向客户交货，四个季度的供货量分别为 800 件、1 100 件、1 500 件和 1 200 件。合同规定的付款方式为：各季度的货款应在当季支付 60%，其余 40%在下季付讫。目前，该客户尚欠本公司 50 万元货款，预计将在 2019 年第一季度付清。

要求：编制 2018 年度的销售预算表。

(2) 具体应用。

【例 3-4】承【例 3-3】资料，该公司希望能在每季度末保持相当于下季度销售

量 10%的期末存货,上年末期末存货为 150 件,单位成本为 210 元,共计 31 500 元。预计下年第一季度销售量为 1 650 件。

要求:编制 2018 年度“生产预算表”。

解:根据资料,编制 2018 年度“生产预算表”如表 3-3 所示。

表 3-3

2018 年度生产预算表

单位:件

项目	1 季度	2 季度	3 季度	4 季度	全年
预计销售量	1 500	2 250	3 000	2 250	9 000
减:预计期初存货	150	225	300	225	150
加:预计期末存货	225	300	225	165	165
预计生产量	1 575	2 325	2 925	2 190	9 015

编表说明:

①预计销售量数据来源于“销售预算表”(表 3-2)。

②1 季度期末存货:2 季度销货量 $\times$ 10%=225 (件)

2 季度期末存货:3 季度销货量 $\times$ 10%=300 (件)

3 季度期末存货:4 季度销货量 $\times$ 10%=225 (件)

4 季度期末存货:2019 年 1 季度销货量 $\times$ 10%=165 (件)

③1 季度期初存货:150 (件)(例题中已知条件,数据来源于上年度资产负债表)

2 季度期初存货:1 季度期末存货=225 (件)

3 季度期初存货:2 季度期末存货=300 (件)

4 季度期初存货:3 季度期末存货=225 (件)

【想一想】:编制生产预算时如何合理地估计存货数量?

【技能训练二】

承【技能训练一】资料,该公司预计,为保证供货的连续性,预算期内各季度的期末产品库存量应达到下期销售量的 20%。同时,根据与客户的长期合作关系来看,下年第一季度销售量大约为 1 000 件。该公司期初存货为 200 件。要求:编制 2018 年度生产预算表。

(2) 具体应用。

【例 3-5】承【例 3-4】资料,假设生产甲产品只耗用一种材料,该公司期望 2018 年末材料库存量为 1 380 千克。上年末库存材料 1 260 千克。每件产品消耗材料定额为 4 千克,材料单价为 30 元。每一季度的期末存量按下一季度的生产用料量的 20%安排。材料采购的货款有 50%在本季度内付清,剩下部分在下季度付清。该公司期初应付账款为 54 000 元。

要求:编制 2018 年度直接材料预算表。

解:根据资料,编制 2018 年度直接材料预算表如表 3-4 所示

表 3-4

2018 年度直接材料预算表

项目		1 季度	2 季度	3 季度	4 季度	全年
预计生产量（件）		1 575	2 325	2 925	2 190	9 015
单耗（千克）		4	4	4	4	4
材料用量（千克）		6 300	9 300	11 700	8 760	3 6060
加：预计期末存料 量（千克）		1 860	2 340	1 752	1 380	1 380
减：预计期初存料 量（千克）		1 260	1 860	2 340	1 752	1 260
预计材料采购量 （千克）		6 900	9 780	11 112	8 388	36 180
单价（元）		30	30	30	30	30
预计采购金额 （元）		207 000	293 400	333 360	251 640	108 5400
预计现 金支出	期初应 付账款 （元）	54 000				54 000
	1 季度 购料 （元）	103 500	103 500			207 000
	2 季度 购料 （元）		146 700	146 700		293 400
	3 季度 购料 （元）			166 680	166 680	333 360
	4 季度 购料 （元）				125 820	125 820
	现金支 出合计 （元）	157 500	250 200	313 380	292 500	1 013 580

编表说明：

①预计生产量数据来源于生产预算表（见表 3-3）。

②单件产品材料消耗定额来源于例题中的已知条件。

③1 季度预计期末存料量=2 季度用料量×20%=9 300×20%=1 860（千克）

2 季度预计期末存料量=3 季度用料量×20%=11 700×20%=2 340（千克）

3 季度预计期末存料量=4 季度用料量×20%=8 760×20%=1 752（千克）

4 季度预计期末存料量=1 380（千克）（例题中的已知条件）

- ④1 季度预计期初存料量=1 260 (千克) (例题中的已知条件)
 2 季度预计期初存料量=1 860 (千克) (1 季度期末存料量)
 3 季度预计期初存料量=2 340 (千克) (2 季度期末存料量)
 4 季度预计期初存料量=1 752 (千克) (3 季度期末存料量)
 ⑤采购单价来源于例题中的已知条件。
 ⑥1 季度的现金支出由两部分组成, 计算如下:
 上年应付账款本季度支付数: 54 000 元 (例题中的已知条件)
 1 季度采购材料货款当季度支付部分: $207\ 000 \times 50\% = 103\ 500$ (元)
 共计: 157 500 元
 2 季度、3 季度及 4 季度的计算方法同上。

【技能训练三】

承【技能训练二】资料, 该公司生产该备件主要使用一种合金材料。根据以往的加工经验来看, 平均每件产品需用料 5 公斤。这种合金材料一直由公司以每公斤 200 元的价格跟一位长期合作的供应商订购, 并且双方约定, 购货款在购货当季和下季各付一半。目前, 重庆利达公司尚欠该供应商货款 400 000 元, 预计将在 2018 年第一季度付清。公司为保证生产的连续性, 规定预算期内各期末的材料库存量应达到下期生产需要量的 10%, 同时规定各年末的预计材料库存应维持在 600 公斤左右。

要求: 编制 2018 年度直接材料预算表。

4. 直接人工预算

(1) 编制依据及方法。直接人工预算是为直接从事产品生产工人的人工耗费编制的预算, 用来规划预算期各类工种的人工工时的消耗水平和人工成本。编制直接人工预算应根据已知的标准工资率、标准单位直接人工工时、其他直接费用计提标准和生产预算中的预计生产量等资料编制。

(2) 具体应用。

【例 3-6】承【例 3-4】资料, 该公司直接人工小时工资率为 12 元, 单位产品工时定额为 5 小时。

要求: 编制 2018 年度直接人工预算表。

解: 根据资料, 编制 2018 年度直接人工预算表如表 3-5 所示。

表 3-5

2018 年度直接人工预算表

项目	1 季度	2 季度	3 季度	4 季度	全年
预计生产量 (件)	1 575	2 325	2 925	2 190	9 015
单耗 (小时)	5	5	5	5	6
人工总工时 (小时)	7 875	11 625	14 625	10 950	45 075

每小时人工成本(元)	12	12	12	12	12
人工总成本(元)	94 500	139 500	175 500	131 400	540 900

编表说明:

- ①预计生产量数据来源于生产预算(见表 3-3)。
②产品定额工时、工时工资率来源于例题中的已知条件。

【技能训练四】

承【技能训练二】资料,该公司根据以往的加工经验预计,生产一件备件大约需要 7 个工时。而依据公司与工人签订的劳动合同规定,每工时需要支付工人工资 10 元。

要求:编制 2018 年度直接人工预算表。

5. 制造费用预算

(1) 编制依据及方法。制造费用预算亦称工厂间接费用预算,包括生产成本中除直接材料和直接人工以外的一切费用明细项目的预算,必须按成本性态分为变动费用和固定费用两类。

在变动成本法下,制造费用预算可按变动制造费用和固定制造费用两部分内容分别编制。其中,变动制造费用可根据单位产品预定分配率和预计的生产量进行预计;固定制造费用可在上年的基础上根据预期变动加以适当修正进行预计。对于变动费用项目,一般情况下,以计划期的一定业务量为基础,规划其具体的预算数量;对于固定费用项目,则根据基期的实际开支水平结合上级下达的成本降低率,折算填入预算表。

为了便于以后编制现金预算,需要预计现金支出。制造费用中,除折旧费用外都须支付现金。因此,根据每个季度制造费用数额扣除折旧后,即可得出现金支出的制造费用。

(2) 具体应用。

【例 3-7】承【例 3-6】资料,该变动制造费用分配率为 12 元/小时,其中,间接人工为 2 元/小时、间接材料为 2.4 元/小时、变动修理费用为 1.6 元/小时、水电费为 2.8 元/小时、其他费用为 3.2 元/小时。全年固定制造费用为 540 000 元,其中,修理费 96 000 元,折旧 135 000 元,管理人员工资 84 000 元,保险费 120 000 元,其他费用 105 000 元。除了当期计提的固定资产折旧外,制造费用均用现金支付。

要求:编制 2018 年度制造费用预算表。

解:根据资料,编制 2018 年度制造费用预算表如表 3-6 所示。

表 3-6 2018 年度制造费用预算表 单位:元

项目	小时费	1 季度	2 季度	3 季度	4 季度	全年
----	-----	------	------	------	------	----

		用率					
变动制造费用	间接人工	2	15 750	23 250	29 250	21 900	90 150
	间接材料	2.4	18 900	27 900	35 100	26 280	108 180
	修理费	1.6	12 600	18 600	23 400	17 520	72 120
	水电费	2.8	22 050	32 550	40 950	30 660	126 210
	其他费用	3.2	25 200	37 200	46 800	35 040	144 240
	小计	12	94 500	139 500	175 500	131 400	540 900
固定制造费用	修理费		24 000	24 000	24 000	24 000	96 000
	折旧		33 750	33 750	33 750	33 750	135 000
	管理人员工资		21 000	21 000	21 000	21 000	84 000
	保险费		30 000	30 000	30 000	30 000	120 000
	其他费用		26 250	26 250	26 250	26 250	105 000
	小计		135 000	135 000	135 000	135 000	540 000
总计			229 500	274 500	310 500	266 400	1 080 900
减：折旧			33 750	33 750	33 750	33 750	135 000
现金支出			195 750	240 750	276 750	232 650	945 900

编表说明：

①人工总工时来源于直接人工预算（见表 3-5）。

②间接人工=人工总工时×间接人工小时费用率

③间接材料=人工总工时×间接材料小时费用率

④变动修理费=人工总工时×修理费小时费用率

⑤水电费=人工总工时×水电费小时费用率

⑥其他变动费用=人工总工时×其他费用小时费用率

【想一想】

制造费用预算的编制采用什么方法？

【技能训练五】

承【技能训练四】资料，该公司变动制造费用分配率为 7 元/小时，其中间

接材料为 3 元/小时，水电费为 2 元/小时，修理费为 2 元/小时；每季度固定费用为 40250 元，其中，车间管理人员工资为 10 000 元，设备折旧费为 15 250 元，设备维护费为 15 000 元。

要求：编制 2018 年度制造费用预算表。

6. 产品成本预算

(1) 编制依据及方法。产品成本预算，既可以用于计算预算期的销售成本，供编制利润表之需，又可以据以计算期末产成品存货成本，供编制资产负债表之需。产品成本预算通常以生产预算、直接材料预算、直接人工预算和制造费用预算为基础进行编制。

(2) 具体应用。

【例 3-8】承【例 3-5】至【例 3-7】资料，该变动制造费用定额为 5 小时/件，且该公司采用变动成本法核算产品成本。

要求：编制 2018 年度 单位产品生产成本预算表。

解：根据资料，编制 2018 年度单位产品生产成本预算表如表 3-7 所示。

表 3-7 2018 年度单位产品生产成本预算表

项目	定额（标准）	单价（元）	单位成本（元）
直接材料	4 千克	30	120
直接人工	5 小时	12	60
变动制造费用	5 小时	12	60
合计			240

【想一想】

采用完全成本法编制产品成本预算与采用变动成本法编制产品成本预算有何区别？

【技能训练六】

承【技能训练三】至【技能训练五】资料。

要求：编制 2018 年度单位产品成本预算表。

7. 期末存货预算

(1) 编制依据及方法。期末存货预算是指为规划一定预算期末的产成品预计成本水平而编制的一种日常业务预算。为了计算产品的销售成本必须先对期末存货计价。期末存货可以采用加权平均法或先进先出法计价。

(2) 具体应用。

【例 3-9】承【例 3-4】及【例 3-8】资料。

要求：编制 2018 年度期末存货预算表。

解：根据资料，编制 2018 年度期末存货预算表如表 3-8 所示。

表 3-8 2018 年度期末产成品预算表

季度	期末库存量 （件）	单位成本（元）	金额（元）
----	--------------	---------	-------

1 季度	225	240	54 000
2 季度	300	240	72 000
3 季度	225	240	54 000
4 季度	165	240	39 600

编表说明：

①期末库存量项目来源于生产预算表（表 3-3）；

②单位成本项目来源于单位产品生产成本预算表（表 8-7）；

8. 销售成本预算

（1）编制依据及方法。以生产成本预算为基础，加上期初存货成本，减去期末存货的成本，即可以编制销售成本预算。

（2）具体应用。

【例 3-10】承【例 3-4】至【例 3-7】资料。

要求：编制 2018 年度生产成本及销售成本预算表。

解：根据资料，编制 2018 年度生产成本及销售成本预算表如表 3-9 所示。

表 3-9 2018 年度生产成本和销售成本预算表

单位：元

项目	1 季度	2 季度	3 季度	4 季度	全年
直接材料	189 000	279 000	351 000	262 800	1 081 800
直接人工	94 500	139 500	175 500	131 400	540 900
变动制造费用	94 500	139 500	175 500	131 400	540 900
生产成本合计	378 000	558 000	702 000	525 600	2 163 600
加：期初存货成本	31 500	54 000	72 000	54 000	31 500
减：期末存货成本	54 000	72 000	54 000	39 600	39 600
销售成本合计	355 500	540 000	720 000	540 000	2 155 500

编表说明：

① 直接材料= 材料用量(表 3-4) × 材料单价(表 3-4)。

1 季度直接材料：6 300 × 30 = 189 000（元）

2 季度直接材料：9 300 × 30 = 279 000（元）

3 季度直接材料：11 700 × 30 = 351 000（元）

4 季度直接材料：8 760 × 30 = 262 800（元）

②直接人工和变动制造费用数据分别来源于表 3-5 和表 3-6。

③1 季度期初存货成本为【例 3-4】中所给已知材料，2、3、4 季度的“期初存货成本”是以表 3-3 中预计期初存货乘以单位产品成本 210 元求得。

9. 销售及管理费用预算

(1) 编制依据及方法。销售费用预算是指为了实现销售预算所需支付的费用预算。它以销售预算为基础，分析销售收入、销售利润和销售费用的关系，力求实现销售费用的最有效使用。

管理费用是搞好一般管理业务所必须的费用，多属于固定成本，一般以过去的实际开支为基础，结合预算期可能发生的变化进行调整。

(2) 具体应用。

【例 3-11】承【例 3-3】资料，该公司单位变动销售费用为 30 元，每季度的固定销售及管理费用为 120 000 元，其中包含的折旧费用为 25 500 元。

要求：编制 2018 年度销售及管理费用预算表。

解：根据资料，编制 2018 年度销售及管理费用预算表如表 3-10 所示。

表 3-10 2018 年度销售费用和管理费用预算表

项目	1 季度	2 季度	3 季度	4 季度	全年
预计销售量（件）	1 500	2 250	3 000	2 250	9 000
单位变动销售费用（元）	30	30	30	30	30
变动销售费用小计（元）	45 000	67 500	90 000	67 500	270 000
固定销售及管理费用（元）	120 000	120 000	120 000	120 000	480 000
合计	165 000	187 500	210 000	187 500	750 000
减：折旧	25 500	25 500	25 500	25 500	102 000
现金支出	139 500	162 000	184 500	162 000	648 000

编表说明：① 预计销售量来源于销售预算表（表 3-2）。

【技能训练七】

承【技能训练一】资料，该公司预计单位变动销售费用为 20 元；2018 年度的销售费用为每季度支付 13 000 元；管理费用包括管理人员工资、办公费和房租三项，均属于固定成本，每季支出额分别为 6 000 元、4 000 元、10 000 元。

要求：编制 2018 年度销售及管理费用预算表。

10. 预计其他现金支出预算

(1) 编制依据及方法。企业除了上述经营方面现金支出外,还包括其他方面现金支出,如利息支出、分配股利支出、缴纳所得税支出和购买固定资产支出等。

(2) 具体应用。

【例 3-12】承【例 3-3】资料,该公司每季度应付股利为 18 000 元,每季度预交所得税为 36 000 元,第二季度购买固定资产支出 144 000 元。

要求:编制 2018 年度其他现金支出预算表。

解:根据资料,编制 2018 年度其他现金支出预算表如表 3-11 所示。

表 3-11 2018 年度其他现金支出预算表

单位:元

项目	1 季度	2 季度	3 季度	4 季度	全年
应付股利	18 000	18 000	18 000	18 000	72 000
应交所得税	36 000	36 000	36 000	36 000	144 000
购买固定资产	-----	144 000	-----	-----	144 000
合计	54 000	198 000	54 000	54 000	360 000

3.2.2 财务预算的编制

1. 现金预算

(1) 编制依据及方法。现金预算是用来反映企业在预算期内现金收支、余缺及其筹集和运用情况的预算。编制现金预算的目的在于为资金不足时如何筹措资金、资金多余时怎样运用资金提供依据,并且提供现金收支的控制限额,以便发挥现金管理的作用。

(2) 具体应用。

【例 3-13】承【例 3-3】至【例 3-12】资料,该公司每季度末应保持现金余额为 96 000 元至 150 000 元之间,且要求第三季度期末现金余额为 96 260 元,该公司与某银行签订的信贷协议额度为第一季度可以借款 182 250 元,第二季度可以借款 177 525 元,第三季度和第四季度均可以借款 180 000 元,借款年利率为 12%,借款于每季度初借入,每季度末偿还,还款时支付累计利息,已知上年度末现金余额为 108 000 元。

要求:编制 2018 年度现金预算表。

解:根据资料,编制 2018 年度现金预算表如表 3-12 所示。

表 3-12 2018 年度现金预算表

单位:元

项目	1 季度	2 季度	3 季度	4 季度	全年
期初现金余额	108 000	135 000	132 075	96 260	108 000
加:销货	486 000	810 000	1 147 500	1 215 000	3 658 500

现金收入					
可供使用的现金	594 000	945 000	1 279 575	1 311 260	3 766 500
减：各项支出					
直接材料	157 500	250 200	313 380	292 500	1 013 580
直接人工	94 500	139 500	175 500	131 400	540 900
制造费用	195 750	240 750	276 750	232 650	945 900
销售及管理费用	139 500	162 000	184 500	162 000	648 000
应付股利	18 000	18 000	18 000	18 000	72 000
应交所得税	36 000	36 000	36 000	36 000	144 000
购买固定资产	-----	144 000	-----	-----	144 000
支出合计	641 250	990 450	1 004 130	872 550	3 508 380
现金多余或不足	-47 250	-45 450	275 445	438 710	258 120
向银行借款	182 250	177 525	0	0	359 775
归还银行借款	0	0	152 131	207 644	359 775
借款利息	0	0	27 054	6 229	33 283
期末现金余额	135 000	132 075	96 260	224 837	224 837

编表说明：

- ①第 1 季度期初现金余额来源于例题中的已知条件；
- 第 2 季度期初现金余额为第 1 季度期末现金余额；
- 第 3 季度期初现金余额为第 2 季度期末现金余额；
- 第 4 季度期初现金余额为第 3 季度期末现金余额。
- ②销货现金收入项目来源于销售预算表的现金收入合计项目（表 3-2）。
- ③直接材料项目来源于直接材料预算表的现金支出合计项目（表 3-4）。
- ④直接人工项目来源于直接人工预算表的人工总成本项目（表 3-5）。
- ⑤制造费用项目来源于制造费用预算表现金支出项目（表 3-6）。
- ⑥销售及管理费用项目来源于销售及管理费用预算表现金支出项目（表 3-10）。
- ⑦应付股利、应交所得税及购买固定资产项目来源于其他现金支出预算表（表 3-11）。
- ⑧向银行借款项目来源于例题中的已知条件。
- ⑨第 3 季度借款利息： $182\,250 \times 12\% \times 9/12 + 177\,525 \times 12\% \times 6/12 = 27\,054$ （元）。

第 4 季度借款利息： $(182\,250-152\,131) \times 12\% \times 3/12 + 177\,525 \times 12\% \times 3/12 = 6\,229$ (元)。

【想一想】

现金预算在企业财务管理中有何地位？

【技能训练八】

承【技能训练一】至【技能训练七】资料，该公司财务部门根据公司的经营特点和现金流转状况，确定公司的最佳现金持有量是 10 000 元。当预计现金收支净额不足 10 000 元时，可申请短期银行借款来补足。公司已和银行商定了为期 1 年的信贷额度，公司随时可按 6% 的年利率向银行借款，借款为 1 000 元的整数倍。该公司期初现金余额为 10 000 元。

除了日常经营活动所引起的各项现金收支外，公司估计 2018 年还会发生如下现金支付业务：

- (1) 公司的一台专用机床必须在一季度更新，预计需要支出购置及安装等费用共计 130 000 元。
- (2) 公司将在 2018 年初向股东派发 2017 年度的现金股利 20 000 元。
- (3) 估计公司每个季度需要缴纳所得税款 5 600 元。

要求：编制 2018 年度现金预算表。

2. 预计利润表

(1) 编制依据及方法。预计利润表是指以货币形式综合反映预算期内企业经营活动成果(包括利润总额、净利润)计划水平的一种财务预算。

预计利润表中的数据主要来源于：销售收入数据来源于销售预算表；销货成本数据来自于生产成本和销售成本预算表；毛利是前两项的差额；销售及管理费用的数据来自于销售及管理费用预算表；利息数据来源于现金预算表。所得税来源于其他现金支出预算表。

预计的利润表与实际的利润表内容、格式相同，只不过数字是面向预算期的。通过编制该表，可以了解企业的预期盈利水平。

(2) 具体应用。

【例 3-14】承【例 3-3】至【例 3-13】资料。

要求：编制 2018 年度预计利润表。

解：根据资料，编制 2018 年度预计利润表如表 3-13 所示。

表 3-13

2018 年度预计利润表

单位：元

项目	1 季度	2 季度	3 季度	4 季度	全年
----	------	------	------	------	----

销售收入	675 000	1 012 500	1 350 000	1 012 500	4 050 000
变动成本：					
销售成本	355 500	540 000	720 000	540 000	2 155 500
销售费用	45 000	67 500	90 000	67 500	270 000
小计	400 500	607 500	810 000	607 500	2 425 500
边际贡献	274 500	405 000	540 000	405 000	1 624 500
固定成本：					
制造费用	135 000	135 000	135 000	135 000	540 000
销售及管 理费用	120 000	120 000	120 000	120 000	480 000
小计	255 000	255 000	255 000	255 000	102 000
营业利润	19 500	150 000	285 000	150 000	604 500
减：利息 支出			27 054	6 229	33 283
税前利润	19 500	150 000	257 946	143 771	571 217
减：所得 税	36 000	36 000	36 000	36 000	144 000
净利润	-16 500	114 000	221 946	107 771	427 217

【技能训练九】

承【技能训练一】至【技能训练八】资料。

要求：编制 2018 年度预计利润表。

利润分配表是在利润表的基础上，根据企业实现利润的情况预计进行分配。预计利润分配表是企业财务预算中重要组成部分。

【例 3-15】承【例 3-3】至【例 3-14】资料，该公司 2017 年末未分配利润为 52 870 元。法定盈余公积的提取比例为 10%，任意盈余公积提取比例为 5%。

要求：编制 2018 年度预计利润分配表。

解：根据资料，编制 2018 年度预计利润分配表如表 3-14 所示。

表 3-14

2018 年度预计利润分配表

单位：元

项目	金额
一、净利润	427 217
加：年初未分配利润	52 870
二、可供分配的利润	480 087
减：提取法定盈余公积	42 722
提取任意盈余公积	21 361

三、可供投资者分配的利润	416 004
减：优先股股利	0
普通股股利	72 000
四、未分配利润	344 004

编表说明：

- ①净利润项目来源于预计利润表（表 3-13）。
 ②年初未分配利润来源于例题中的已知条件。
 ③提取法定盈余公积=净利润×10%=427 217×10%≈42 722（元）；
 提取任意盈余公积=净利润×5%=427 217×5%≈21 361（元）。
 ④普通股股利来源于其他现金支出预算表（表 3-11）。

3. 预算资产负债表

（1）编制依据及方法。预计资产负债表主要反映企业在预算期期末预计的各项有关资产、负债和所有者权益项目的预算执行结果。预计资产负债表与实际的资产负债表内容、格式相同，只不过数据是反映预算期末的财务状况。该表是利用本期期初资产负债表并根据销售、生产、资本等预算的有关数据加以调整编制的。

（2）具体应用。

【例 3-16】承【例 3-3】至【例 3-15】资料，该公司 2017 年 12 月 31 日资产负债表如表 3-15 所示。

要求：编制 2018 年 12 月 31 日预计资产负债表。

资产负债表

表 3-15

2017 年 12 月 31 日

单位：元

资产	金额	负债和权益	金额
现金	108 000	应付账款	54 000
应收账款	216 000	应交所得税	144 000
库存材料	378 000	负债小计	198 000
库存产成品	315 000	普通股股本	360 000
流动资产小计	393 300	盈余公积	370 430
固定资产	900 000	资本公积	0
减：折旧	312 000	未分配利润	52 870
固定资产净值	588 000	股东权益小计	783 300
资产合计	981 300	负债及权益合计	981 300

解：根据资料，编制 2018 年 12 月 31 日预计资产负债表如表 3-16 所示。

预计资产负债表

表 3-16

2018 年 12 月 31 日

单

位：元

资产	金额	负债及所有者 权益	金额
现金	224 837	应付账款	125 820
应收账款	607 500	应交所得税	144 000
库存材料	41 400	负债小计	269 820
库存产成品	39 600	普通股股本	360 000
流动资产小计	913 337	盈余公积	434 513
固定资产	1 044 000	资本公积	0
减：折旧	549 000	未分配利润	344 004
固定资产净值	495 000	股东权益小计	1 138 517
资产合计	1 408 337	负债及权益合 计	1 408 337

编表说明：

- ①固定资产原值： $900\ 000+144\ 000=1\ 044\ 000$ （元）；
- ②累计折旧： $312\ 000+102\ 000+135\ 000=549\ 000$ （元）；
- ③盈余公积： $370\ 430+42\ 722+21\ 361=434\ 513$ （元）。

编制预计资产负债表的目的在于判断预算反映的财务状况的稳定性和流动性。如果通过预计资产负债表的分析，发现某些财务比率不佳，必要时可以修改预算，以改善财务状况。

【想一想】

什么是现金预算？现金预算与预计现金流量表预算有何区别？

【知识拓展】

预计现金流量表是反映企业一定期间现金流入与现金流出情况的一种财务预算。它是从现金的流入和流出两个方面，揭示企业一定期间经营活动、投资活动和筹资活动所产生的现金流量。

预计现金流量表是按照现金流量表主要项目编制的，反映企业预算期内一切现金收支结果的预算。它以业务预算、资本预算和筹资预算为基础，是其它预算有关现金的汇总，主要作为企业可用资金调度和调控管理的依据，它是企业能否持续经营的基本保障预算。

预计现金流量表的编制可以弥补编制现金预算的不足，有利于了解预算期内企业的资金流转状况和企业经营能力，而且能突出表现一些长期的资金筹集与使用的方案对预算期内企业的影响。

预计现金流量表

经典案例阅读

张矿集团的“两级”全面预算协同管理

据《财务与会计》2016年第1期“‘两级’全面预算协同管理在张矿集团的应用”介绍，张矿集团通过健全组织制度、预算分解、预算编制、预算审批和预算分析考核这五大体系，打造全面预算管理长效机制；通过深度应用全面预算管控信息平台，实现“一协同、三对接、全考核”的核心目标；并建立了集团级与矿厂级“两级”的预算目标管控机制与预警机制。其主要特点是：经典案例阅读

一是充分考虑了经营预算、投资预算与资金预算的协同关系，以资金为主线进行控制，全部经营活动必须在资金保障下开展。

二是依据单位成本标准模型编制矿厂级成本预算。通过分析当前生产经营状态下与理想状态下成本消耗差异的影响因素，量化成本因素的影响，进而确定成本控制目标，使得企业成本预算的编制更加准确和科学化。

三是在矿厂级预算中把占据原煤成本1/3以上的材料成本预算落实到工作面的单笔材料预算，并在生产矿井单位推行矿厂级井上零库存管理，对接全面预算管控平台与物资管控平台，实时领用，实时结算，从而实现了集团对各下属单位从采购到结算的全过程管控。

四是从各单位最小单元——区队、车间、部室发起预算编制，突出全员责任目标精细管理。

五是开发了全面预算信息管控平台，实现了集团级与矿厂级预算的两级衔接，提高了管理效率。

(北京元年科技股份有限公司元年管理会计研究院协助供稿)

【职业资格与技能同步训练】

一、单项选择题

1. 相对于固定预算而言，弹性预算的主要优点是（ ）。
A. 机动性强 B. 稳定性强 C. 连续性强 D. 远期指导性强
2. 在基期成本费用水平的基础上，结合预算期业务量及有关降低成本的措施，通过调整有关原有成本项目而编制的预算，称为（ ）。
A. 弹性预算 B. 零基预算 C. 增量预算 D. 滚动预算
3. 可以保持预算的连续性和完整性，并能克服传统定期预算缺点的预算方法是（ ）。
A. 弹性预算 B. 零基预算 C. 滚动预算 D. 固定预算
4. 不属于预算管理内容的是（ ）。
A. 财务预算 B. 生产预算 C. 经营预算 D. 专门决策预算
5. 以预算期正常的、可实现的某一业务量水平为唯一基础来编制预算的方法称为（ ）。
A. 零基预算 B. 定期预算 C. 固定预算 D. 流动预算
6. 在下列预算编制方法中，基于一系列可预见的业务量水平编制的、能适应多

种情况的预算是（ ）。

A. 弹性预算 B. 固定预算 C. 增量预算 D. 零基预算

7. 某公司预计 2017 年三、四季度销售甲产品分别为 220 件、350 件，单价分别为 2 元、2.5 元，各季度销售收现率为 60%，其余部分下一季度收回，则某公司第四季度现金收入为（ ）元。

A. 437.5 B. 440 C. 875 D. 701

8. 企业的直接材料、直接人工和制造费用预算编制的根据是（ ）。

A. 销售预算 B. 现金预算 C. 销售费用预算 D. 生产预算

9. 定期预算的优点是（ ）。

A. 远期指导性强 B. 连续性好 C. 便于考核预算执行结果 D. 灵活性强

10. （ ）是只使用实物量计量单位的预算。

A. 产品成本预算 B. 生产预算 C. 管理费用预算 D. 直接材料预算

11. 某公司编制“直接材料预算”，预计第四季度期初存量 600 千克，该季度生产需用量 2400 千克，预计期末存量为 400 千克，材料单价（不含税）为 10 元，若材料采购货款有 60%在本季度内付清，另外 40%在下季度付清，增值税税率为 17%，则该企业预计资产负债表年末“应付账款”项目为（ ）元。

A. 8800 B. 10269 C. 10296 D. 13000

12. 某公司编制 2018 年第一季度“销售预算”，已知 2017 年第三季度销售收入为 600 万元，2017 年第四季度销售收入为 800 万元，预计 2018 年第一季度销售收入为 1000 万元。某公司的收账政策为，销售收入的 20%于当期收现，60%于下期收现，20%于下下期收现，假设不考虑其他因素，则 2018 年第一季度期末应收账款的余额为（ ）万元。

A. 760 B. 860 C. 660 D. 960

二、多项选择题

1. 弹性预算编制方法的优点不包括（ ）。

A. 预算范围宽 B. 可比性强 C. 及时性强
D. 透明度高 E. 一切从实际出发

2. 滚动预算的优点包括（ ）。

A. 透明度高 B. 及时性强 C. 连续性好
D. 完整性突出 E. 预算范围宽

3. 下列（ ）是在生产预算的基础上编制的。

A. 直接材料预算 B. 直接人工预算 C. 产品成本预算
D. 管理费用预算 E. 销售预算

【职业资格与技能同步训练】

4. 下列关于本期采购付现金额的计算公式中错误的是（ ）。

A. 本期采购付现金额=本期采购金额（含进项税）+期初应付账款-期末应付账款

B. 本期采购付现金额=本期采购金额（含进项税）+期初应收账款-期末应收账款

C. 本期采购付现金额=本期采购本期付现部分（含进项税）+以前期赊购本期付

现的部分

D. 本期采购付现金额=本期采购金额(含进项税)-期初应付账款+期末应付账款

E. 本期采购付现金额=本期采购金额(含进项税)+期初应付账款+期末应付账款

5. 预算管理的内容不包括()。

A. 现金预算

B. 预计资产负债表

C. 预计利润表

D. 生产预算

E. 财务预算

6. 固定预算编制方法的致命缺点是()。

A. 过于机械呆板

B. 可比性差

C. 计算量大

D. 可能导致保护落后

【职业资格与技能同步训练】

三、判断题

1. 滚动预算,是指在编制预算时,将预算期与会计年度脱离,随着预算的执行不断延伸补充预算,逐期向后滚动,使预算期永远保持为一个固定期间的一种预算编制方法。()

2. 增量预算与零基预算相比能够调动各部门降低费用的积极性。()

3. 生产预算是预算编制的起点。()

4. 现金预算中的现金支出包括经营现金支出、分配股利的支出以及缴纳税金的支出,但是不包括资本性支出。()

5. 在财务预算的编制过程中,编制预计财务报表的正确程序是:先编制预计资产负债表,然后再编制预计利润表。()

【职业资格与技能同步训练】

四、计算分析题

1. 某公司生产和销售甲产品,预计2018年4月份销售6 000件,5月份销售6 000件,6月预计销售5 000件,7月预计销售5 600件。产品售价26元/件(不含税),根据经验,商品售出后当月可收回货款的50%,次月收回50%,3月底应收账款余额为75 000元。

要求:编制2018年4-6月销售预算表。

2. 承第1题资料,某公司编制预算时,月底产成品存货为次月销售量的10%。3月底实际产成品存货为600件,7月预计销售5 600件。

要求:编制2018年4-6月生产预算表。

3. 承第1-2题资料,某公司材料采购成本为1元/千克,单位产品消耗定额为6千克;材料采购货款当月支付50%,下月支付50%。3月底应付账款余额为16 000元。3月底的材料库存量为3 600千克,预计6月末的材料库存量为3 120千克。

要求:编制2018年4-6月直接材料预算表。

4. 承第1-3题资料,某公司单位产品定额工时为5工时,单位工时工资率为2元。

要求:编制2018年4-6月直接人工预算表。

5. 承第1-4题资料,预计某公司2018年4-6月份制造费用如下:间接材料分配率为0.4元/工时,间接人工1元/工时;折旧费1 000元,维修费1 000元,其他费用1 500元。

要求:编制2018年4-6月制造费用预算表。

6. 承第 1-5 题资料, 某公司预计 4-6 月发生的销售及管理费用如下: 销售佣金占销售收入的 1%, 管理人员薪金 5 000 元, 广告费 1 000 元。

要求: 编制 2018 年 4-6 月销售及管理费用预算表。

7. 承第 1-6 题资料, 某公司预计 4-6 月每月支付所得税 3 000 元, 支付股利 3 000 元, 预计 6 月份将购置设备一台, 支出 20 000 元, 须当月付款。某公司 4 月 1 日的现金余额为 10 000 元。

该公司财务部规定预算期间最低库存限额为 10 000 元, 该现金不足时可从银行借入, 借款额为 10 000 元的倍数, 利息在还款时支付。

要求: 编制 2018 年 4-6 月现金预算表。

第四单元 成本管理

教学目标:

能解释成本管理的概念

能说出成本管理应遵循的原则、管理会计工具方法

能解释成本性态的概念

能说出成本性态的类别

教学难点:

能分解混合成本

能计算边际贡献

思政目标: 理解底层逻辑, 从根本原因(成本)解决问题

教学方法: 讲授 案例分析

教学学时: 12

教学内容:

小李开办了一家以经营汽车饰品为主的门市部。由于地理位置不错, 加上小李为人厚道, 能吃苦, 生意一直比较红火。正当他初尝创业成功喜悦之时, 营业额却开始大幅下降。这是什么原因呢?

于是, 小李找来了长期从事财务工作的父亲商量对策: 为了争取更多的客户, 赢得更大的利益空间, 决定在价格和售后服务质量上下工夫。

【引导案例】

固定成本

变动成本

4.1.1 成本管理的概念与原则

1. 成本管理的概念

成本管理, 是指企业在营运过程中实施成本预测、成本决策、成本计划、成本控制、成本核算、成本分析和成本考核等一系列管理活动的总称。

2. 成本管理的原则

企业进行成本管理时, 一般应遵循以下原则:

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。

4.1.2 成本管理领域应用的管理会计工具方法与程序

标准成本法

目标成本法

管理会计工具方法

作业成本法

变动成本法

企业应结合自身的成本管理目标和实际情况，在保证产品的功能和质量的前提下，选择应用适合企业的成本管理工具方法或综合应用不同成本管理工具方法，以更好地实现成本管理目标。综合应用不同成本管理工具方法时，应以各成本管理工具方法具体目标的兼容性、资源的共享性、适用对象的差异性、方法的协调性和互补性为前提，通过综合运用成本管理的工具方法实现最大效益。

企业应用成本管理工具方法，一般按照事前管理、事中管理、事后管理等程序进行。

事后成本管理阶段

事中成本管理阶段

事前成本管理阶段

事前成本管理阶段，主要是对未来的成本水平及其发展趋势所进行的预测与规划，一般包括成本预测、成本决策和成本计划等步骤。

事中成本管理阶段，主要是对营运过程中发生的成本进行监督和控制，并根据实际情况对成本预算进行必要的修正，即成本控制步骤。

事后成本管理阶段，主要是在成本发生之后进行的核算、分析和考核，一般包括成本核算、成本分析和成本考核等步骤。

4.1.3 成本管理应用的环境

应用环境

成本管理的应用环境包括管理制度、流程以及相关外部环境等。为确保成本管理的有序开展，企业应建立健全成本管理的制度体系，包括费用申报制度、定额管理制度、责任成本制度等，加强存货的计量验收管理，建立存货的计量、验收、领退及清查制度。

企业应建立健全成本相关原始记录，加强和完善成本数据的收集、记录、传递、汇总和整理工作，确保成本基础信息记录真实、完整。此外，企业还应充分利用现代信息技术，规范成本管理流程，提高成本管理的效率。

4.2.1 成本性态概述

1. 成本性态的概念

成本性态亦称成本习性，是指成本与业务量之间的相互依存关系。这里的业务量是对企业在一定的生产经营期内投入或完成的工作量的统称。如投产量、产出量、销售量、销售收入、人工工时、机器工时等。

成本与业务量之间的相互依存关系表现为成本的变动与其相应的业务量的变动之间具有一定的关联性。开展成本性态分析，就是要明确成本与业务量之间的内在联系，借以把握业务量变动对各类成本变动的影响，它是管理会计对成本进行预测、决策、控制和考核的先决条件。

2. 成本性态分类

成本按成本性态分类，可以分为固定成本、变动成本和混合成本三大类。

(1) 固定成本

固定成本是指在一定范围内，其总额不随业务量变动而增减变动，但单位成本随业务量增加而相对减少的成本。如广告费、房屋租金、管理人员薪金、按直线法计提的折旧费等。其特点是：在相关范围内，固定成本总额保持不变；在相关范围内，单位固定成本与业务量反比例变动。

【4-1】某公司采用直线法计提折旧，第一生产车间生产甲产品，每月计提折旧 6 000 元，最大生产能力为 600 件。其产量在一定范围内变动对固定成本（月折旧额）的影响如表 4-1 所示。

表 4-1 固定资产折旧与甲产品产量的关系

产量（件）	固定资产月折旧额（元）	单位产品负担的折旧额（元）
100	6000	60
200	6000	30
300	6000	20
400	6000	15
500	6000	12
600	6000	10

根据上表所列资料，产量变动对固定成本总额和单位固定成本的影响分别如图 4-1 和图 4-2 所示。

从图 4-2 可以看出，当甲产品产量在 0 至 600 件范围内变动时，随产量的增加而单位产品负担的折旧成本随之下降，从 60 元逐渐下降到 10 元。

从图 4-1 可以看出，当甲产品产量在 0 至 600 件范围内变动时，固定资产每月折旧额不受产量增减变动的影响，一直保持在 6000 元水平上。

图 4-2 单位固定成本与业务量的关系

图 4-1 固定成本总额与业务量的关系

固定成本按其受约束的程度不同，可进一步细分为约束性固定成本与酌量性固定成本。

(2) 变动成本

变动成本是指在一定范围内，其总额随业务量变动发生相应的正比例变动，而单位成本保持不变的固定成本。如直接材料、直接人工等。其特点是：在相关范围内，变动成本总额与业务量正比例变动；在相关范围内，单位变动成本固定不变。

(3) 混合成本

混合成本是指总额随业务量变动但不成正比例变动的成本。它兼具固定成本和变动成本双重属性。混合成本的构成比较复杂，可以进一步分为半变动成本、半固定成本、延期变动成本和曲线变动成本四种类型。

【4-2】某公司生产甲产品，单位产品消耗的直接材料为 10 元，最大生产能力为 600 件。其产量在一定范围内变动对变动成本的影响如表 4-2 所示。

表 4-2 直接材料费用与甲产品产量的关系

产量（件）	直接材料费用总额（元）	单位产品负担的直接材料费（元）
100	1000	10
200	2000	10
300	3000	10
400	4000	10
500	5000	10
600	6000	10

根据上表所列资料，产量变动对变动成本总额和单位产品变动成本的影响分别如图 4-3 和图 4-4 所示。

从图 4-4 可以看出，当甲产品产量在 0 至 600 件范围内变动时，单位产品负担的直接材料费用不随产量的变动而变动，始终保持在 10 元/件的水平上。

从图 4-3 可以看出，当甲产品产量在 0 至 600 件范围内变动时，直接材料费用总额随产量的变动而呈正比例变动。二者变化方向一致，变动幅度相同。

图 4-3 变动成本总额与业务量的关系

图 4-4 单位变动成本与业务量的关系

半变动成本：当业务量为零时，成本总额有一个初始量（表现为一个固定的基数），体现出固定成本特性；当业务量不断增加时，成本总额相应正比例增加，呈现出变动成本特性。

半固定成本：亦称阶梯式变动成本，是指在一定业务量范围内，其成本总额是固定的；当业务量超过一定限度，其发生额就突然跳跃到一个新的水平，并在业务量增长的一定限度内又保持不变，直到出现另一个新的跳跃为止，从而形成类似阶梯状的变动轨迹。

图 4-5 半变动成本性态模型

图 4-6 半固定成本性态模型

延期变动成本：延期变动成本是指成本总额在一定业务量范围内保持不变，当业务量超过这一范围，成本总额随业务量正比例变动，呈现出变动成本特性。如职工的加班工资（正常工作时间内的工资是固定的，若超过正常工作时间，企业需根据加班时间长短支付加班工资）。

图 4-7 延期变动成本性态模型

曲线变动成本：当业务量为零时，成本总额有一个初始量（表现为一个固定的基数），呈现出固定成本特性；当业务量不断增加时，成本总额随业务量呈非线性增加（抛物线上升）。根据曲线斜率变动的趋势不同，曲线变动成本可进一步分为递增曲线变动成本（如累进计件工资）和递减曲线变动成本（如热处理的电炉设备的耗电成本）。

图 4-9 递减曲线变动成本性态模型

图 4-8 递增曲线变动成本性态模型

3. 总成本公式

为便于开展变动成本计算、本量利分析等，按成本性态将成本分为固定成

本和变动成本两部分，总成本计算公式为：

$$\begin{aligned}\text{总成本} &= \text{固定成本总额} + \text{变动成本总额} \\ &= \text{固定成本总额} + \text{单位变动成本} \times \text{业务量}\end{aligned}$$

若设：y 表示总成本，a 表示固定成本总额，b 表示单位变动成本，x 表示业务量，则总成本计算公式可以表示为： $y = a + bx$

4.2.2 成本性态分析

成本性态分析是指企业基于成本与业务量之间的关系、运用技术方法将业务范围内发生的成本分解为固定成本和变动成本的过程。

混合成本的分解方法主要包括：高低点法、回归分析法、账户分析法（也称会计分析法）、技术测定法（也称工业工程法）、合同确认法。前两种方法需要借助数学方法进行分解，后三种方法可以直接分析认定。

1. 高低点法

高低点法是指企业以过去某一会计期间的总成本和业务量资料为依据，从中选取业务量最高点和最低点，将总成本进行分解，得出成本模型。

采用高低点法来分解混合成本，需要利用混合成本公式，即 $y = a + bx$ 来进行。其中，y 表示混合成本总额，a 表示混合成本中的固定成本，b 表示单位变动成本，x 表示业务量。

【4-3】某公司 2017 年 7-12 月机器工作时间与设备维修费的历史数据资料如表 4-3 所示。

表 4-3 设备维修费与机器工作时间的历史资料

月份	机器工作时间（小时）	设备维修费（元）
7	580	2 760
8	500	2 500
9	660	3 200
10	700	3 450
11	780	3 300
12	900	3 700
合计	4 120	18 910

要求：（1）采用高低点法对该公司的设备维修费进行分解并建立混合成本模型；

（2）假设 2018 年 1 月机器工作时间为 860 小时，预测设备维修费将达到多少？

解：（1）确定该企业 2017 年 7-12 月份中工作时间最高和最低的月份，以及相应的成本。最高点确定在 12 月份，此时的工作时间为 900 小时，维修费为 3 700 元；最低点在 8 月份，此时的工作时间为 500 小时，维修费为 2 500 元。

代入 a、b 值，建立混合成本模型：

（2）将 2018 年 1 月机器工作时间 860 小时代入混合成本模型：

2. 回归分析法

回归分析法是指企业根据过去一定期间的业务量和混合成本的历史资料，应用最小二乘法原理，计算最能代表业务量与混合成本关系的回归直线，借以

确定混合成本中固定成本和变动成本的一种方法。

回归分析法的基本步骤：①找到 n 期的历史数据资料；②用列表法对历史资料加工，求出 n ， $\sum x$ ， $\sum y$ ， $\sum xy$ ， $\sum x^2$ ， $\sum y^2$ ；③按照公式求值；④建立混合成本模型。其中， a 、 b 值的计算公式为：

【4-4】承 [例 4-3] 资料。要求：采用回归分析法对该公司的设备维修费进行分解并建立混合成本模型。

解：首先将表 4-3 中资料进行整理如表 4-5 所示。

表 4-5 资料整理表

月份	x	y		xy	
7	580	2 760	336 400	1 600 800	7 617 600
8	500	2 500	250 000	1 250 000	6 250 000
9	660	3 200	435 600	2 112 000	10 240 000
10	700	3 450	490 000	2 415 000	11 902 500
11	780	3 300	608 400	2 574 000	10 890 000
12	900	3 700	810 000	3 330 000	13 690 000
n=6	=4 120	=18 910	=2 930 400	=13 281 800	= 60 590 100

解：将各项整理的数据代入计算公式中，得：

代入 a 、 b 值，建立混合成本模型：

3. 账户分析法

账户分析法是指企业根据有关成本账户及其明细账的内容，结合其与产量的依存关系，判断其比较接近的成本类别，将其视为该类成本。

4. 技术测定法

技术测定法是指企业根据生产过程中各种材料和人工成本消耗量的技术测定来划分固定成本和变动成本。

5. 合同确认法

合同确认法指企业根据订立的经济合同或协议中关于支付费用的规定，来确认并估算哪些项目属于变动成本，哪些项目属于固定成本。

4. 2. 3 边际贡献

1. 边际贡献概述

(1) 边际贡献的概念及表现形式

边际贡献亦称边际利润或贡献毛益，是指产品销售收入与变动成本的差额。边际贡献有两种表现形式：一是边际贡献总额和单位边际贡献（绝对数指标）；二是边际贡献率（相对数指标）。

(2) 边际贡献的性质

在产品销售活动中实现的边际贡献首先是用来弥补企业生产经营活动所发生的固定成本总额。在弥补企业所发生的全部固定成本后，如有剩余，才能形成企业的利润。因此，边际贡献的实质就是产品为企业盈利所能作出的贡献大小。

2. 边际贡献相关指标的计算

(1) 边际贡献总额和单位边际贡献

边际贡献总额是销售收入总额与变动成本总额之间的差额。其计算公式为：边际贡献总额 = 销售收入总额 - 变动成本总额

销售量

= (单价 - 单位变动成本) × 销售量

单位边际贡献是产品销售单价与单位变动成本之间的差额。其计算公式为：单位边际贡献 = 单价 - 单位变动成本

(2) 边际贡献率与变动成本率

边际贡献率亦称边际利润率、贡献毛益率，是边际贡献与销售收入的比率。它以相对数的形式反映各种产品的盈利能力。其计算公式为：

变动成本率是变动成本与销售收入的比率。其计算公式为：

变动成本率是与边际贡献率互为补充的指标。变动成本率越高，边际贡献率就越低；变动成本率越低，边际贡献率就越高。它们之间的关系表现为：

4.3.1 变动成本法概述

1. 完全成本法与变动成本法的概念

完全成本法亦称吸收成本法，是指以成本按经济职能划分为基础，在计算产品成本时，将生产过程中发生的全部生产成本（包括直接材料、直接人工、制造费用，下同）计入产品成本，而只将非生产成本（包括管理费用、销售费用和财务费用，下同）作为期间成本在当期损益中扣减的一种成本计算方法。完全成本法是一种传统的财务会计计算产品成本的方法。

1. 完全成本法与变动成本法的概念

变动成本法亦称直接成本算法，是指以成本性态分析为前提条件，仅将生产过程中消耗的变动生产成本（包括直接材料、直接人工和变动制造费用，下同）作为产品成本的构成内容，而将固定生产成本（即固定制造费用，下同）和非生产成本作为期间成本，直接由当期收益予以补偿的一种成本计算方法。

2. 变动成本法的理论依据

变动成本法下的产品成本只包括变动生产成本，而将固定制造费用作为期间成本，主要是基于以下两点理由：

固定制造费用应当作为期间成本处理

产品成本只应该包括变动生产成本

固定制造费用是为企业创造一定的生产经营条件，以便形成并保持企业的生产能力。生产能力一旦形成之后，不管是否使用、使用程度如何，费用始终要发生并且其数额固定不变。因此，它与企业的实际生产数量没有直接联系，不会

因企业产量的增减而发生变化。

管理会计认为，企业的生产能力形成后，管理者更关注企业生产适销对路的产品以及在生产产品的过程中与产量直接相关的费用（即变动生产成本），而不会关心因形成生产能力而产生的固定制造费用。为了谋求企业效益最大化，只有降低变动生产成本才能增强产品的盈利能力，最终实现企业的经营目标。

3. 变动成本法的成本流转模式

在变动成本法下，固定制造费用与产品生产无直接联系，而是与管理费用等作为期间成本在当期损益中全部扣除，产品成本只包含变动生产成本。因此，存货成本中也只有变动生产成本。在产品出售前，变动生产成本随存货数量的变化而增减变动；在产品出售后，将已销存货成本转入销售成本，通过销售收入进行补偿。

4. 变动成本法的应用环境

4.3.2 变动成本法与完全成本法的区别

1. 应用前提条件不同

完全成本法是以成本的经济职能作为划分标准，将全部成本划分为生产成本和非生产成本两部分。其中，在产品生产过程中所发生的各项耗费均由产品承担，计入产品成本（即生产成本）；而将企业管理、销售等非生产环节所发生的费用作为期间成本（即非生产成本）直接计入当期损益。

变动成本法是以成本性态分析为基础，将全部成本划分为固定成本和变动成本两部分。其中，生产成本又划分为变动生产成本和固定生产成本（即固定制造费用，下同），只有变动生产成本计入产品成本；非生产成本划分为固定管理及销售费用和变动管理及销售费用。

2. 产品成本与期间成本的构成内容不同

	完全成本法	变动成本法
产品成本的构成项目	生产成本：	变动生产成本：
	直接材料	直接材料
	直接人工	直接人工
	制造费用	变动制造费用
期间成本的构成项目	期间成本：	期间成本：
	管理费用	变动管理费用
	销售费用	变动销售费用
		固定管理费用
		固定销售费用
		固定制造费用

【4-6】 某公司只生产一种产品，2017 年成本、单价、业务量有关资料如表 4-7 所示。要求：采用两种成本计算法分别计算总成本和单位成本。

表 4-7 成本、单价、业务量资料

解：为便于分析和理解，将两种成本计算方法所计算的产品成本如表 4-8 所示。

表 4-8 总成本和单位成本计算表

单位：元

从表 4-8 可以看出，按变动成本法计算的单位产品成本是 110 元，比按完全成

本法计算的单位产品成本减少 20 元。二者产生差异的原因是：在变动成本法中，固定制造费用没有计入产品成本，总成本降低 120000 元，导致单位产品成本减少 20 元。

3. 期末存货成本水平不同

在变动成本法下，固定制造费用作为期间成本处理，无论期末是否有存货，均不影响期末存货成本水平，而是在当期实现的边际贡献中全部一次性扣除。

在完全成本法下，固定制造费用需计入产品成本。如果期末存货不为零，则固定制造费用需要在本期销货和期末存货之间进行分配，其中一部分固定制造费用转化为本期的销售成本抵减本期的利润，而另一部分固定制造费用被期末存货吸收而递延至下期。因此，这必然导致二者销售成本与期末存货成本水平的不同。

【4-7】 承 [例 4-6] 资料。

要求：采用两种成本计算法分别计算本期销售成本和期末存货成本。

解：两种成本计算法所计算的本期销售成本和期末存货成本如表 4-9 所示。

表 4-9 本期销售成本和期末存货成本计算表 单位：元

	完全成本法	变动成本法
期初存货成本	0	0
本期生产成本	780 000	660 000
本期可供销售成本	780 000	660 000
产品单位成本	130	110
期末存货成本	260 000	220 000
本期销售成本	520 000	440 000

解：从表 4-9 可以看出，按完全成本法计算的期末存货成本比按变动成本法计算的期末存货成本多 40000 元，而按完全成本法计算的本期销售成本比按变动成本法计算的本期销售成本多 80000 元。

二者产生差异的原因是：变动成本法下的本期可供销售成本比完全成本法减少 120000 元（即固定制造费用没有计入产品成本），完全成本法中的本期可供销售成本则包含了固定制造费用 120000 元，单位产品成本增加 20 元。

因此，完全成本法下的固定制造费用 120000 元可分解为两部分，一是增加了本期销售成本 $4000 \times (130 - 110) = 80000$ （元）；二是增加了期末存货成本 $2000 \times (130 - 110) = 40000$ （元）。

4. 税前利润的计算程序和公式不同

(1) 完全成本法下税前利润的计算程序和公式

销售收入—销售成本=销售毛利；销售毛利—期间成本=税前利润

(2) 变动成本法下税前利润的计算程序和公式

销售收入—变动成本=边际贡献； 边际贡献—固定成本=税前利润

5. 利润表的编制方法不同

①第一年，两种成本计算方法计算确定的税前利润相等，均为 110000 元。这是因为本期生产量与销售数量相同，期初、期末存货数量相等，则采用完全成本法不必将固定制造费用随期初存货转入当期或计入期末存货结转至下期。它与变动成本法一样，本期内发生的固定制造费用均在当期结转，只是顺序不同，计算结果相同。因此，若期初、期末存货量不增不减，则两种成本计算方

法计算的税前利润相等。

②第二年，完全成本法下的税前利润大于变动成本法下的税前利润，差额为 30000 元。这是因为本期生产量为 8000 件，销售量为 7000 件，期末存货量增加了 1000 件，而每件产品单位成本中完全成本法比变动成本法多 30 元（240000 元 ÷ 8000 件 = 30 元 / 件）。因此，按完全成本法计算，本期已销产品 7000 件只负担了 240000 元固定制造费用中的 210000 元，必然将期末增加的 1000 件存货所负担的 30000 元固定制造费用转入下一会计年度。在变动成本法下，无论产销量如何变化，固定制造费用 240000 元均在当期全部扣除，按完全成本法计算的税前利润就比按变动成本法计算的税前利润高 30000 元。

解：（3）将表 4-13 和表 4-14 对比分析如下：

因此，若期末存货量大于期初存货量（即期末存货量增加），按完全成本法计算的税前利润大于按变动成本法计算的税前利润，二者的差额 = 单位产品固定制造费用 ×（期末存货量 - 期初存货量）。

③第三年，完全成本法下的税前利润小于变动成本法下的税前利润，差额为 30000 元。这是因为本期生产量为 8000 件，销售量为 9000 件，期末存货量减少了 1000 件，而单位产品成本完全成本法比变动成本法多 30 元（240000 元 ÷ 8000 件 = 30 元 / 件）。因此，按完全成本法计算，本期已销产品 9000 件负担了 270000 元的固定制造费用（包括本年度固定制造费用 240000 元和上一年度转入本年度的 1000 件存货所负担的 30000 元固定制造费用）。在变动成本法下，在本期仍然只扣除固定制造费用 240000 元，按完全成本法计算的税前利润就比按变动成本法计算的税前利润少 30000 元。

解：（3）将表 4-13 和表 4-14 对比分析如下：

因此，若期末存货量小于期初存货量（即期末存货量减少），按完全成本法计算的税前利润小于按变动成本法计算的税前利润，二者的差额 = 单位产品固定制造费用 ×（期初存货量 - 期末存货量）。

④从连续三个会计年度来看，两种成本计算方法计算确定的税前利润总和相等，均为 330000 元。我们可以把三年看做是一个营业周期，在这一个营业周期内，生产总量与销售总量相等，期初、期末存货量平衡，固定制造费用总额不需要流转，在两种成本计算法中均是全额扣除。所以，两种成本计算方法计算确定的税前利润总和相等。

1. 完全成本法、变动成本法编制利润表

（2）连续几个会计期间产销量平衡（各期产量变动，销量不变）【4-10】某公司只生产一种产品。过去连续三年的成本、单价以及产销量资料如下：单价 100 元；单位产品直接材料 20 元，直接人工 10 元，变动制造费用 10 元，每年固定制造费用总额 240 000 元；单位变动管理及销售费用 0 元，每年固定管理及销售费用总额 60 000 元。产销量资料如表 4-15 所示。

表 4-15 产销量情况表

单位：件

项目	第一年	第二年	第三年	合计
期初存货量	0	0	2 000	0
本期生产量	6 000	8 000	4 000	18 000

本期销售量	6 000	6 000	6 000	18 000
期末存货量	0	2 000	0	0

要求：分别按完全成本法和变动成本法计算税前利润并进行分析。

解：（1）计算单位产品成本。

完全成本法下，产品成本由直接材料、直接人工和制造费用组成。虽然固定制造费用总额在相关范围固定不变，但是三年的产量各不相同，故单位产品固定制造费用每年不相等。单位产品成本计算如下：

变动成本法下，只有直接材料、直接人工和变动制造费用计入产品成本，固定制造费用作为期间成本在边际贡献中扣除。单位产品成本计算如下：

单位产品成本=20+10+10 =40（元）

解：（2）按完全成本法和变动成本法计算税前利润如 4-16 和表 4-17 所示。

表 4-16 利润表（按完全成本法编制） 单位：元

表 4-17 利润表（按变动成本法编制） 单位：元

解：（3）将表 4-16 和表 4-17 对比分析如下：

①第一年，两种成本计算方法计算确定的税前利润相等，均为 60 000 元。这是因为本期生产量与销售量相同，期初、期末存货数量及其所包含的固定制造费用都相等，则无论是采用完全成本法还是变动成本法，固定制造费用都不会从上期转入或结转至下期，而是在本期全部扣除，所以计算结果相同。因此，若期初、期末存货量不增不减，则两种成本计算方法计算的税前利润相等。

②第二年，完全成本法下的税前利润大于变动成本法下的税前利润，差额为 60 000 元。这是因为本期生产量为 8 000 件，销售量为 6 000 件，期末存货量增加了 2 000 件。因此，按完全成本法计算，本期已销产品 6 000 件只负担了 240 000 元固定制造费用中的 180 000 元，必然将期末增加的 2 000 件存货所负担的 60 000 元固定制造费用转入下一会计年度。在变动成本法下，无论产销量如何变化，固定制造费用 240 000 元均在当期全部扣除，按完全成本法计算的税前利润就比按变动成本法计算的税前利润高 60 000 元。因此，若期末存货量大于期初存货量（即期末存货量增加），按完全成本法计算的税前利润大于按变动成本法计算的税前利润。二者的差额 = 单位产品固定制造费用 ×（期末存货量－期初存货量）。

解：（3）将表 4-16 和表 4-17 对比分析如下：

③第三年，完全成本法下的税前利润小于变动成本法下的税前利润，差额为 60 000 元。这是因为本期生产量为 4 000 件，销售量为 6 000 件，期末存货量减少了 2 000 件。因此，按完全成本法计算，本期已销产品 6 000 件负担了 300 000 元的固定制造费用（包括本年度固定制造费用 240 000 元和上一年度转入本年度的 2 000 件存货所负担的 60 000 元固定制造费用）。在变动成本法下，在本期仍然只扣除固定制造费用 240 000 元，按完全成本法计算的税前利润就比按变动成本法计算的税前利润少 60 000 元。

因此，若期末存货量小于期初存货量（即期末存货量减少），按完全成本法计算的税前利润小于按变动成本法计算的税前利润，二者的差额 = 单位产品

固定制造费用 × (期初存货量 - 期末存货量)。

解：(3) 将表 4-16 和表 4-17 对比分析如下：

④从连续三个会计年度来看，两种成本计算方法计算确定的税前利润总和也相等，均为 180 000 元。我们可以把三年看做是一个营业周期，在这一个营业周期内，生产总量与销售总量相等，期初、期末存货量平衡，固定制造费用总额不需要流转，在两种成本算法中均是全额扣除。所以，两种成本计算方法计算确定的税前利润总和相等。另外，从表 4-16 可以看出，完全成本法各年计算的税前利润不相等。这是因为三年产量不同，各年单位产品所负担的固定制造费用也不相同，导致单位产品成本就有差异。即使是各年销量相同的情况下，已销产品的销售成本水平也不一样，各年税前利润不相等。从表 4-17 可以看出，变动成本法各年计算的税前利润相等。这是因为每年销量相同，且每年单位变动成本的水平没有变化，每年实现的边际贡献总额相等。虽然各年产量不相同，但是固定制造费用在各期都是全额一次扣除，所以各年税前利润均相等。

2. 完全成本法与变动成本法税前利润产生的原因

从 [例 4-9] 和 [例 4-10] 可以看出，即便在连续几个会计期间成本、单价和存货发出计价方法等因素均无变化的情况下，两种成本计算方法计算的税前利润水平可能相同，也可能不同。造成这种情况的原因是什么呢？其主要原因是两种成本计算方法计入当期利润表的固定制造费用水平是否存在差异以及差异的大小。

在完全成本法下，计入当期利润表的固定制造费用水平取决于当期的生产量大小和期末存货量的变化。生产量越大，单位产品负担的固定制造费用就越小；期末存货量增加，意味着结转至下期的固定制造费用就越多。

在变动成本法下，计入当期利润表的固定制造费用水平不受生产量和存货量增减变动的影响，在当期全部一次扣除。

在其他因素不变的情况下，如果期初期末存货量不增不减，那么完全成本法与变动成本法在当期补偿的固定制造费用水平相同，计算的税前利润相等；

如果期初期末存货量发生变化，那么完全成本法与变动成本法在当期补偿的固定制造费用水平不相同，计算的税前利润不相等，其差异的大小应等于期末存货与期初存货所负担的固定制造费用数额的差额。

两种成本计算方法税前利润的差额 = 完全成本法下期末存货单位产品固定制造费用 × 期末存货量 - 完全成本法下期初存货单位产品固定制造费用 × 期初存货量

4.3.4 完全成本法、变动成本法的评价及适用范围

1. 完全成本法的评价及适用范围

(1) 完全成本法的评价

完全成本法的优点：

- ①刺激企业提高产品产量的积极性
- ②符合传统的成本概念
- ③满足对外报送财务报表的要求

完全成本法的缺点：

- ①难以说明企业经营实绩
- ②不适应企业预测、短期决策和编制弹性预算的需要
- ③计算繁琐

(2) 完全成本法的适用范围

完全成本法是财务会计中广泛采用的一种成本计算方法。

2. 变动成本法的评价及适用范围

(1) 变动成本法的评价

变动成本法的优点：

- ①有利于明确企业产品盈利能力和划分成本责任
- ②保持利润与销售量增减相一致，促进以销定产
- ③有利于企业经营预测和决策

变动成本法的缺点：

①计算的单位成本并不是完全成本，不能反映产品生产过程中发生的全部耗费

②不能适应长期决策的需要

(2) 变动成本法的适用范围

变动成本法一般适用于同时具备以下特征的企业：①企业固定成本比重较大；②企业规模大，产品或服务的种类多，固定成本分摊存在较大困难；③企业作业保持相对稳定。

4. 4. 1 标准成本法概述

1. 成本控制概述

(1) 成本控制的**概念**。

成本控制有广义和狭义之分。狭义的成本控制主要是指对生产阶段产品成本的控制，将各项实际耗费限制在预先确定的预算、计划或标准的范围内，并通过分析实际脱离计划或标准的原因，积极采取对策，以实现全面降低成本目标的一种会计管理行为。广义的成本控制不仅要控制产品生产阶段的成本，而且要控制产品设计阶段的成本、试制阶段的成本和售后阶段的成本；不仅要控制产品成本，而且要控制产品成本以外的成本，如质量成本、环境成本和全生命周期成本。

(2) 成本控制的**分类**。

成本控制可以按不同的标准分为不同的类别：

①按控制时间的不同可以分为事前成本控制、事中成本控制和事后成本控制。

②按控制手段的不同可以分为绝对成本控制和相对成本控制。

③按控制对象的不同可以分为产品成本控制和质量成本控制。

④按控制层次的不同可以分为集中控制、分散控制和分级控制。

⑤按控制成本内容的不同可分为直接材料控制、直接人工费用控制和制造费用控制。

(3) 成本控制的**原则**

2. 标准成本法的概念

标准成本法是指企业已预先制定的标准成本为基础,通过比较标准成本与实际成本,计算和分析成本差异、揭示成本差异动因,进而实施成本控制、评价经营业绩的一种成本管理方法。

标准成本是指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。

3. 标准成本法的应用环境

企业应用标准成本法,要求处于较稳定的外部市场经营环境,且市场对产品的需求相对平稳。企业所处的内部环境一般应具备以下特点:

企业应成立由采购、生产、技术、营销、财务、人力资源、信息等有关部门组成的跨部门团队,负责标准成本的制定、分解、下达、分析等;

企业能够及时、准确地取得标准成本制定所需要的各种财务和非财务信息。

5. 标准成本控制系统

标准成本控制的核心就是建立标准成本控制系统,即标准成本制度。一个完整的标准成本控制系统包括标准成本的制定、成本差异的计算和分析以及成本差异的处理三部分。

实施标准成本系统一般有以下几个步骤:①制定单位产品标准成本;②根据实际产量和成本标准计算产品的标准成本;③汇总计算实际成本;④计算标准成本与实际成本的差异;⑤分析成本差异的产生原因,如果标准成本纳入账簿体系,还要进行标准成本及其成本差异的账务处理;⑥成本负责人提供成本控制报告。

4.4.2 标准成本的制定

标准成本包括直接材料标准成本、直接人工标准成本和制造费用标准成本三部分内容。制订标准成本,首先确定直接材料和直接人工的标准成本,其次确定制造费用的标准成本,最后确定单位产品的标准成本。在制定标准成本时,无论是哪个成本项目,都需要分别确定其用量标准和价格标准,两者的乘积就是该项目的成本标准。

成本标准=用量标准×价格标准

1. 直接材料标准成本的制定

直接材料的用量标准是在现有生产技术条件下生产单位产品所需要的材料数量。其用量标准中应当包括废品损失、产品整理挑选损耗等。直接材料的价格标准是事先确定的,是指购买材料应当支付的标准价格,包括买价、运杂费、保险费、包装费、检验费和运输途中合理损耗等成本费用。其计算公式为:

直接材料标准成本=单位产品的标准用量×材料的标准单价

【4-11】 某公司生产 A 产品,消耗甲、乙、丙三种材料,其直接材料标准成本计算及结果如表 4-18 所示。

表 4-18 直接材料标准成本

2. 直接人工标准成本的制定

直接人工标准成本的制定体现了对人工成本的控制,在具体实务中,需要

根据企业所采取的工资形式而运用不同的方式。

直接人工标准成本的制定需要确定直接人工的用量标准和价格标准。其中：用量标准是单位产品的标准工时，它是按产品的加工工序所需直接人工工时汇总而得的，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和必要的间歇与停工两部分；价格标准是指标准工资率，即单位小时工资费用标准分配率。

【4-12】 承[例 4-11] 资料，假设 A 产品经过两个车间的生产，每人每月工作 22 天，每天工作 8 小时，其直接人工标准成本计算及结果如表 4-20 所示。

表 4-20 直接人工标准成本

3. 制造费用标准成本的制定

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。它们都是按部门分别编制的，然后将同一产品涉及的各部门制造费用标准成本加以汇总，得出整个产品的制造费用项目标准成本。

(1) 变动制造费用项目标准成本。变动制造费用的标准用量可以是单位产量的燃料、动力、辅助材料等标准用量，也可以是产品的直接人工标准工时，或者是单位产品的标准机器工时。标准用量的选择需考虑用量与成本的相关性，制定方法与直接材料的标准用量以及直接人工的标准工时类似。

【4-13】 承[例 4-11] 至[例 4-12] 资料，该公司生产 A 产品，经过两个车间生产，其变动制造费用项目标准成本的计算及结果如表 4-22 所示。

表 4-22 变动制造费用项目标准成本

(2) 固定制造费用项目标准成本。制定固定费用标准，一般由财务部门负责，会同采购、生产、技术、营销、财务、人事、信息等有关部门，按照以下程序进行：

①依据固定制造费用的不同构成项目的特性，充分考虑产品的现有生产能力、管理部门的决策以及费用预算等，测算确定各固定制造费用构成项目的标准成本；

②通过汇总各固定制造费用项目的标准成本，得到固定制造费用的标准总成本；

③确定固定制造费用的标准分配率，标准分配率可根据产品的单位工时与预算总工时的比率确定。

【4-14】 承[例 4-11] 至[例 4-13] 资料，该公司生产 A 产品，经过两个车间生产，其固定制造费用项目标准成本的计算及结果如表 4-23 所示。

表 4-23 固定制造费用项目标准成本

表 4-24 A 产品单位产品标准成本卡

将以上确定的直接材料、直接人工和制造费用的标准成本按产品加以汇总，就可得出 A 产品标准成本卡。

4.4.3 标准成本差异的计算与分析

在标准成本法下，由于种种原因，企业在一定时期生产一定数量的产品所发生的实际成本与其标准成本可能不一致，它们之间的差额就是成本差异。

成本差异是指实际成本与相应标准成本之间的差额。当实际成本高于标准成本时，形成超支差异；当实际成本低于标准成本时，形成节约差异。企业应用标准成本法的主要目标，是通过标准成本与实际成本的比较，揭示与分析标准成本与实际成本之间的差异，并按照例外管理的原则，对不利差异予以纠正，以提高工作效率，不断改善产品成本。

标准成本差异分为直接材料成本差异、直接人工成本差异和制造费用差异，这一分类如图 4-11 所示。

1. 直接材料成本差异的计算与分析

直接材料成本差异是指直接材料实际成本与标准成本之间的差额，该项差异可分解为直接材料价格差异和直接材料数量差异。直接材料价格差异是指在采购过程中，直接材料实际价格偏离标准价格所形成的差异；直接材料数量差异是指在产品生产过程中，直接材料实际消耗量偏离标准消耗量所形成的差异。

直接材料成本差异 = 实际成本 - 标准成本

$$= \text{实际耗用量} \times \text{实际单价} - \text{标准耗用量} \times \text{标准单价}$$

【4-15】公司本月生产 M 产品 200 件，使用材料 2 000 千克，实际单价为 2.5 元，每件产品的材料标准用量为 4 千克，标准价格为 2.8 元。则：

直接材料价格差异 = $2\,000 \times (2.5 - 2.8) = -600$ (元)

直接材料用量差异 = $(2\,000 - 200 \times 4) \times 2.8 = 3\,360$ (元)

由此可得，直接材料成本差异等于价格差异与用量差异之和，即： $(-600) + 3\,360 = 2\,760$ (元)，而直接材料成本差异又等于实际成本减去标准成本，即： $2\,000 \times 2.5 - 200 \times 4 \times 2.8 = 2\,760$ (元)。因此，直接材料价格差异与用量差异之和，应当等于直接材料成本的总差异。

2. 直接人工成本差异的计算与分析

直接人工成本差异是指直接人工实际成本与标准成本之间的差额，该差异可分解为工资率差异和人工效率差异。

工资率差异是指实际工资率偏离标准工资率形成的差异，按实际工时计算确定；人工效率差异是指实际工时偏离标准工时形成的差异，按标准工资率计算确定。有关计算公式如下：

直接人工成本差异 = 实际成本 - 标准成本

$$= \text{实际工时} \times \text{实际工资率} - \text{标准工时} \times \text{标准工资率}$$

【4-16】承 [例 4-15] 资料，该公司本月生产 M 产品的标准工时为 3 小时 / 件，标准人工工资率为 2 元 / 小时，本月生产产品 200 件，实际工时总额为 550 小时，该月支付的工资总额为 1 430 元。则：

工资率差异 = $550 \times (1\ 430 / 550 - 2) = 330$ (元)

人工效率差异 = $(550 - 200 \times 3) \times 2 = -100$ (元)

由此可得, 直接人工成本差异等于工资率差异与人工效率差异之和, 即: $330 + (-100) = 230$ (元), 而直接人工成本差异又等于实际成本减去标准成本, 即: $1\ 430 - 200 \times 3 \times 2 = 230$ (元)。因此, 直接人工的工资率差异与人工效率差异之和, 应当等于直接人工成本的总差异。

3. 变动制造费用项目差异的计算与分析

变动制造费用项目的差异是指变动制造费用项目的实际发生额与变动制造费用项目的标准成本之间的差额, 该差异可分解为变动制造费用项目的价格差异和数量差异。

变动制造费用项目成本差异的计算和分析原理与直接材料和直接人工成本差异的计算和分析相同。其计算公式为:

变动制造费用项目的价格差异 = 实际工时 $\times$ (变动制造费用实际分配率 - 变动制造费用标准分配率)

变动制造费用项目的数量差异 = (实际工时 - 标准工时) $\times$ 变动制造费用标准分配率

【4-17】承 [例 4-15] 至 [例 4-16] 资料, 该公司本月生产 M 产品的标准工时为 3 小时/件, 变动制造费用标准分配率为 1.5 元/小时, 本月生产产品 200 件, 实际发生的人工工时为 550 小时, 该月发生的变动制造费用总额为 1 595 元。则:

变动制造费用项目的价格差异 = $550 \times (1\ 595 / 550 - 1.5) = 770$ (元)

变动制造费用项目的数量差异 = $(550 - 200 \times 3) \times 1.5 = -75$ (元)

由此可得, 变动制造费用成本差异等于变动制造费用项目的价格差异加上变动制造费用项目的数量差异, 即: $770 + (-75) = 695$ (元), 而变动制造费用成本差异又等于实际成本与标准成本的差额, 即: $1\ 595 - 200 \times 3 \times 1.5 = 695$ (元)。因此, 变动制造费用项目的价格差异与数量差异之和, 应当等于变动制造费用的总差异。

4. 固定制造费用项目差异的计算与分析

固定制造费用不随产品数量的增加而增加, 属于非变动成本。它与变动制造费用的差异分析不同, 其分析方法有“二因素分析法”和“三因素分析法”两种。

(1) 二因素分析法

二因素分析法是指将固定制造费用项目差异分为耗费差异和能量差异。耗费差异是指固定制造费用的实际总额与固定制造费用预算总额之间的差额;

固定制造费用耗费差异 = 固定制造费用实际总额 - 固定制造费用预算总额

能量差异是指固定制造费用预算总额与固定制造费用标准成本的差额, 即实际业务量的标准工时与生产能量的差额用标准分配率计算的金额。其计算公式为:

固定制造费用能量差异 = 固定制造费用预算总额 - 固定制造费用标准成本

$$= \text{生产能量} \times \text{固定制造费用标准分配率} - \text{实际产量标准工时} \times \text{固定制造费用标准分配率}$$

$$= (\text{生产能量} - \text{实际产量标准工时}) \times \text{固定制造费用标准分配率}$$

【4-18】 承 [例 4-15] 至 [例 4-17] 资料，该公司本月生产 M 产品，实际产量 200 件，发生固定制造费用 2 150 元，实际工时为 550 小时，企业生产能量为 1 800 小时，每件产品固定制造费用标准成本为 6 元，每件产品标准工时为 3 小时，标准分配率为 2 元/小时。则：

固定制造费用耗费差异 = $2\ 150 - 1\ 800 \times 2 = -1\ 450$ （元）

固定制造费用能量差异 = $1\ 800 \times 2 - 200 \times 3 \times 2 = 3\ 600 - 1\ 200 = 2\ 400$ （元）

验算：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
 $= 2\ 150 -$

$200 \times 6 = 950$ （元）

固定制造费用成本差异 = 耗费差异 + 能量差异 = $(-1\ 450) + 2\ 400 = 950$ （元）

由以上计算可知，该公司本月 M 产品的固定制造费用超支 950 元，主要原因是生产能力利用不足，实际产量小于计划产量所致。产生固定制造费用成本差异，一般都应由相关的管理部门负责。

（2）三因素分析法

三因素分析法，是将固定制造费用成本差异分为耗费差异、闲置能量差异和效率差异三部分。耗费差异的计算与二因素分析法相同，不同的是将二因素分析法中的“能量差异”进一步分为两部分：一部分是实际工时未达到标准能量而形成的闲置能量差异；另一部分是实际工时脱离标准工时而形成的效率差异。其计算公式如下：

固定制造费用耗费差异 = 固定制造费用实际总额 - 固定制造费用预算总额

固定制造费用闲置能量差异 = $(\text{实际能量} - \text{实际工时}) \times \text{固定制造费用标准分配率}$

固定制造费用效率差异 = $(\text{实际能量} - \text{实际产量标准工时}) \times \text{固定制造费用标准分配率}$

【4-19】 承 [例 4-18] 资料。则：

固定制造费用耗费差异 = $2\ 150 - 1\ 800 \times 2 = -1\ 450$ （元）

固定制造费用闲置能量差异 = $(1\ 800 - 550) \times 2 = 2\ 500$ （元）

固定制造费用效率差异 = $(550 - 200 \times 3) \times 2 = -100$ （元）

由以上计算可知，三因素分析法的闲置能量差异（2 500 元）与效率差异（- 100 元）之和为 2 400 元，与二因素分析法中的“能量差异”数额相同。闲置能量差异的责任一般在于管理部门，而效率差异的责任则往往在于生产部门。因此，采用三因素分析法能够清楚地说明企业生产能力利用程度和生产效率高低所导致的成本差异情况，并且便于分清责任。

4.4.4 标准成本差异的账务处理

1. 标准成本差异的核算账户

会计科目	金额
直接材料	2 240

直接人工	1 200
变动制造费用	900
固定制造费用	1 200
合计	5 540

根据以上会计资料，编制会计分录：

借：库存商品 5 540

贷：生产成本 5 540

(6) 产品销售时：

借：应收账款 20 000

贷：主营业务收入 20 000

(7) 结转本期已销售标准成本的会计分录：

借：主营业务成本 5 540

贷：库存商品 5 540

(8) 采用“结转本期损益法”结算成本差异时：

借：主营业务成本 4 635

直接材料价格差异 600

直接人工效率差异 100

变动制造费用项目的数量差异 75

固定制造费用耗费差异 1 450

固定制造费用效率差异 100

贷：直接材料数量差异 3 360

直接人工工资率差异 330

变动制造费用项目的价格差异 770

固定制造费用闲置能量差异 2 500

4.4.5 标准成本法的评价及适用范围

1. 标准成本法的评价

2. 标准成本法的适用范围

4.5.1 作业成本法概述

1. 作业成本法的概念

作业成本法是指以“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成本管理方法。

2. 作业成本法中有关的概念

(1) 作业

作业成本法的首要工作就是作业的认定。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。

作业可以根据不同的标准从不同的角度进行分类：

①按消耗对象不同，作业可分为主要作业和次要作业。

②按对顾客价值的贡献，作业可分为增值作业和非增值作业。

③按受益对象、层次和重要性，作业可分为产量级作业、批别级作业、品种级作业、客户级作业、设施级作业五类。

(2) 资源

执行任何一项作业都要耗费一定的资源，企业作业活动系统所涉及的人力、物力、财力都属于资源。一个企业的资源包括直接材料、直接人工、间接的制造费用。

在作业成本法下，资源就是作业成本法下的分配对象，资源被分配给作业，作业再分配给产品，企业为执行每一种作业所消耗的资源费用的总和，构成该种作业的总成本。

(3) 作业中心设计

作业中心设计是指企业将认定的所有作业按照一定的标准进行分类，形成不同的作业中心，作为资源费用追溯或分配对象的过程。作业中心（又称成本库）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。

(4) 成本动因

成本动因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，成本动因通常以作业活动耗费的资源来进行度量。

在作业成本法下，成本动因是成本分配的依据，按其在资源流动中所处的位置和作用，成本动因可分为资源动因和作业动因。

①资源动因是引起资源耗用的成本动因，它反映了资源耗用与作业量之间的因果关系。资源动因选择与计量为将各项资源费用归集到作业中心提供了依据。

资源动因分配率=资源费用÷各作业消耗的资源动因数量；

分配到某作业成本库中的该项资源=该成本库各作业消耗的资源动因数量×资源动因分配率；

某作业成本库耗用的资源费用=Σ（该成本库各作业消耗的资源动因量×资源动因分配率）

【4-21】某公司8月份人工费支出为100 000元，其主要作业可以划分为采购、生产、销售和管理，从事上述四项作业的人数分别为3人、9人、5人、3人。要求：计算每项作业的人工成本。

解：上述的资源消耗为100 000元，资源动因为作业人数，则：

资源动因（人工费）分配率=100 000÷(3+9+5+3)=5 000(元/人)

采购作业分配的人工费用=3×5 000=15 000(元)

生产作业分配的人工费用=9×5 000=45 000(元)

销售作业分配的人工费用=5×5 000=25 000(元)

管理作业分配的人工费用=3×5 000=15 000(元)

②作业动因是引起作业耗用的成本动因，反映了作业耗用与最终产出的因果关系，是将作业成本分配到流程、产品、分销渠道、客户等成本对象的依据。

作业动因分配率=作业成本÷该作业动因总量

分配到某产品的该项作业成本=该产品耗用的作业动因量×该作业中

心作业动因分配率

某产品耗用的作业成本=Σ (该产品耗用的作业量×作业动因分配率)

【4-22】 承[例 4-21] 某公司 8 月份人工费支出为 100 000 元，其中采购支出为 15 000 元，该企业生产甲、乙、丙三种产品，分别的采购次数为 1 次、2 次、3 次。

要求：计算甲、乙、丙三种产品分配的采购作业成本。

解：作业动因为采购次数，成本计算对象为甲、乙、丙三种产品，则：

作业动因分配率=15 000÷(1+2+3)=2 500 (元/次)

甲产品分配的采购作业成本=1×2 500=2 500 (元)

乙产品分配的采购作业成本=2×2 500=5 000 (元)

丙产品分配的采购作业成本=3×2 500=7 500 (元)

3. 作业成本法的应用环境

企业应用作业成本法所处的外部环境，一般应具备以下特点之一：一是客户个性化需求较高，市场竞争激烈；二是产品的需求弹性较大，价格敏感度高。

企业所处的内部环境一般应具备以下特点：(1) 企业应基于作业观，即企业作为一个为最终满足客户需要而设计的一系列作业的集合体，进行业务组织和管理；(2) 企业应成立由生产、技术、销售、财务、信息等部门的相关人员构成的设计和实施小组，负责作业成本系统的开发设计与组织实施工作；(3) 企业应能够清晰地识别作业、作业链、资源动因和成本动因，为资源费用以及作业成本的追溯或分配提供合理的依据；(4) 企业应拥有先进的计算机及网络技术，配备完善的信息系统，能够及时、准确提供各项资源、作业、成本动因等方面的信息。

4.5.2 作业成本法的基本原理及应用

1. 作业成本法的基本原理

作业成本法下，费用的分配与归集是基于以下认识来进行的：

- (1) 作业消耗资源，产品消耗作业；
- (2) 生产导致作业的发生，作业导致成本的发生。

作业成本法对直接材料、直接人工等直接成本的核算与完全成本法一样，都采用直接追溯法计入产品成本。其区别主要体现在制造费用的分配上，作业成本法下对制造费用的分配采用动因追溯的方式进行分配。

2. 作业成本法应用举例

【4-23】 某制造公司设有一个车间，有多台设备同时运转，生产甲、乙二种产品。其中甲产品的工艺较为简单，乙产品的工艺相对复杂，该公司过去一直采用传统成本计算法计算甲、乙产品的成本。由于市场竞争的压力，企业决定对车间制造费用按照作业成本的原理进行归集和分配，在此基础上，计算甲、乙产品的成本。2017 年 9 月甲、乙产品月初、月末均无在产品，产品相关资料如表 4-27 所示。

表 4-27 产品相关资料表

项目	甲产品	乙产品
----	-----	-----

产量（件）	4 000	1 000
直接人工工时（时/件）	2.5	6
小时工资率（元/时）	25	25
直接材料成本（元/件）	150	200
制造费用总额（元）	500 000	

经对形成制造费用的资源耗费进行分析，将其归为：人工费（直接人工以外的工资）、电费、折旧、办公及其他费用。形成制造费用的各项资的金额如表 4-28 所示。

表 4-28 资源项目及其金额表 **单位：元**

项目	金额
人工费	150 000
电费	50 000
折旧	200 000
办公费及其他费用	100 000

经作业分析将形成制造费用的作业划分为设备调试、生产流程监控、产品包装、产品检验、工厂管理五项。将各月各项资源耗费向各项作业成本库分配的依据，即资源动因是：人工费用按作业人员的人数比例分配；电费按每项作业的耗电度数分配；车间的折旧费按作业所用设备机器小时数分配；办公费及其他费用按作业人员的人数比例分配。本月各项作业的资源动因数量如表 4-29 所示，本月甲、乙两种产品消耗的各项作业数量如表 4-30 所示。

表 4-29 资源动因及其数量表

资源类别	资源动因	资源动因数量					
		合计	设备调试	生产流程监控	产品包装	产品检验	工厂管理
人工费	工人人数	40	6	10	13	7	4
电费	用电度数	25 000	2 500	5 500	12 000	3 000	2 000
折旧	机器小时	2 000	200	400	1 000	250	150
办公费及其他费用	工人人数	40	6	10	13	7	4

表 4-30 产品消耗作业数量表 **单位：元**

作业	作业成本动因	甲产品	乙产品
设备调试（批别级）	调整次数/次	3	5
生产流程监控	监控小时/时	30	50

(作业)			
产品包装(客户级作)	包装次数/次	35	65
产品检验(产量级业)	检验小时/时	25	40
工厂管理(设施级业)	直接人工/时	4 000	6 000

要求：分别采用完全成本法和作业成本法计算产品成本。

解：（1）完全成本法下的产品成本计算。

① 分配制造费用如表 4-31 所示。

表 4-31 甲、乙两种产品应分摊的制造费用 单位：元

项目	甲产品	乙产品	合计
直接人工工时/时	10 000 (4 000 × 2.5)	6 000 (1 000 × 6)	16 000
分配率	500 000 ÷ 16 000 = 31.25		
制造费用	312 500	187 500	500 000

② 计算总成本和单位成本如表 4-32 所示。

表 4-32 完全成本法下的产品成本计算表 单位：元

成本项目	甲产品		乙产品	
	单位成本	总成本	单位成本	总成本
直接材料成本	150	600 000	200	200 000
直接人工成本	62.5 (25 × 2.5)	250 000	150 (25 × 6)	150 000
制造费用	78.125 (31.25 × 2.5)	312 500	187.5 (31.25 × 6)	187 500
合计	290.625	1 162 500	537.5	537 500

在完全成本计算法下，制造费用分配通常以数量（直接人工）为依据，简单的以直接人工为依据分配制造费用，很可能导致成本信息的歪曲，从而在很大程度上失去决策的相关性。而作业成本法是根据同类作业构成的成本库归集制造费用，并根据成本动因将之分配至各成本计算对象，从而使成本计算的准确性大大提高。

（2）作业成本法下的产品成本计算。

① 根据表 4-28、4-29 资料，计算编制资源耗费分配表如表 4-33 所示。

表 4-33 资源耗费分配表 单位：元

资源类别	资源费用	资源动因	资源动因合计	分配率	作业成本库				
					设备调试	生产流程监控	产品包装	产品检验	工厂管理

人工费	150 000	工人人数	40	3 750	22 500	37 500	48 750	26 250	15 000
电费	50 000	用电度数	25 000	2	5 000	11 000	24 000	6 000	4 000
折旧	200 000	机器小时	2 000	100	20 000	40 000	100 000	25 000	15 000
办公费及其他费用	100 000	工人人数	40	2 500	15 000	25 000	32 500	17 500	10 000
作业成本合计	500 000	--	--	--	62 500	113 500	205 250	74 750	44 000

② 根据表 4-30、4-33 资料，计算编制作业成本分配率表如表 4-34 所示。

表 4-34 作业成本分配率计算表 单位：元

作业成本库(中心)	作业成本(元)	作业动因	作业量			作业动因分配率
			甲产品	乙产品	合计	
设备调试	62 500	调整次数/	3	5	8	7 812.5
生产流程监控	113 500	监控小时/时	30	50	80	1 418.75
产品包装	205 250	包装次数/	35	65	100	2 052.5
产品检验	74 750	检验小时/	25	40	65	1 150
工厂管理	44 000	直接人工/	4 000	6 000	10 000	4.4
合计	500 000	--	--	--	--	--

③ 根据表 4-30、4-34 的资料，计算编制产品作业成本（产品应负担的制造费用）如表 4-35 所示。

表 4-35 产品作业成本计算表（产品应负担的制造费用） 单位：元

作业成本库(作业)	作业动因分配率	甲产品		乙产品		作业成本(制造费)
		作业量	作业成本	作业量	作业成本	
设备调试	7 812.5	3	23 437.50	5	39 062.50	62 500
生产流程	1 418.75	30	42 562.50	50	70 937.50	113 500
产品包	2 052.5	35	71	65	133	205 250

装			837.50			
产品检验	1 150	25	28 750	40	46 000	74 750
工厂管理	4.4	4 000	17 600	6 000	26 400	44 000
合计	--	--	184 187.50	--	315 812.50	500 000

④ 根据表 4-27、4-35 资料，计算总成本和单位成本如表 4-36 所示。

表 4-36 作业成本法下的产品成本计算表 单位：元

成本项目	甲产品（4000 件）		乙产品（1000 件）	
	单位成本	总成本	单位成本	总成本
直接材料成本	150	600 000	200	200 000
直接人工成本	62.5 (25×2.5)	250 000	150 (25×6)	150 000
制造费用	184 187.5 ÷ 4000=46.05	184 187.5	315 812.5 ÷ 1000=315.81	315 812.50
合计	258.55	584 187.50	665.81	665 812.50

通过对比可以发现，相对于作业成本法，高产量、生产过程简单的甲产品在完全成本法下计算的单位成本被高估，而批量较小、工艺复杂的乙产品的单位成本被低估，究其原因主要在于，完全成本法下全部制造费用均按照直接人工小时分配，但事实上并非所有的制造费用的成本动因均为直接人工小时。

4.5.3 作业成本法的评价及适用范围

第五单元 营运管理

教学目标：

能解释营运管理的概念

能说出营运管理应遵循的原则、管理会计工具方法

能解释本量利分析的概念

能理解本量利分析的基本假设

思政目标：从不同角度理解成本、理解人生

教学重点难点：

能开展保本、保利分析与敏感性分析

能运用边际分析法进行生产决策等

教学方法：讲授 案例分析

教学学时：8

教学内容：

【引导案例】

5.1.1 营运管理的概念与原则

1. 营运管理的概念

营运管理，是指为了实现企业战略和营运目标，各级管理者通过计划、组织、指挥、协调、控制、激励等活动，实现对企业生产经营过程中的物料供应、产品生产和销售等环节的价值增值管理。

2. 营运管理的原则

企业进行营运管理时，一般应遵循 PDCA 原则：

1. 计划(Plan)；2. 实施(Do)；3. 检查(Check)；4. 处理(Act)。

5.1.2 营运管理领域应用的管理会计工具方法与程序

敏感性分析

本量利分析

管理会计工具方法

标杆管理

边际分析

营运管理领域应用的管理会计工具方法，一般包括本量利分析、敏感性分析、边际分析和标杆管理。企业应根据自身业务特点和管理需要等，选择单独或综合运用营运管理工具方法，以更好地实现营运管理目标。

5.1.2 营运管理领域应用的管理会计工具方法与程序

营运管理一般按照营运计划的制定、营运计划的执行、营运计划的调整、营运监控分析与报告、营运绩效管理程序进行。

4. 营运监控分析与报告

1. 营运计划的制定

2. 营运计划的执行

3. 营运计划的调整

5. 营运绩效管理

- 营运绩效管理是指各级管理者和员工为了达到营运管理目标共同参与营运绩效计划制定、沟通、评价、绩效结果应用、绩效目标提升的持续循环过程。
- 营运计划是指企业根据战略决策和营运目标的要求，从时间和空间上对营运过程中各种资源所做出的统筹安排，主要作用是分解营运目标，分配企业资源，安排营运过程中的各项活动。
- 企业应逐级分解营运计划，按照横向到边、纵向到底的要求分解落实到各所属企业、部门、岗位或员工，并且还应分解到季度、月度，形成月度的营运计划。
- 营运计划一旦批准下达，一般不予调整。宏观经济形势、市场竞争形势等发生重大变化，导致企业营运状况与预期出现较大偏差的，企业可以适时对营运计划做出调整，使营运目标更加切合实际。
- 营运监控分析是指以本期财务和管理指标为起点，通过指标分析查找异常，并进一步揭示差异所反映的营运缺陷，追踪缺陷成因，提出并落实改进措施，不断提高企业营运管理水平。

5.1.3 运营管理应用的环境

应用环境

运营管理的应用环境包括组织架构、管理制度和流程、信息系统以及相关外部环境等。为确保营运管理的有序开展，企业应建立健全营运管理组织架构，明确各管理层级或管理部门在营运管理中的职责，有效组织开展营运计划的制定审批、分解下达、执行监控、分析报告、绩效管理等日常营运管理工作。

企业应建立健全营运管理的制度体系，明确营运管理各环节的工作目标、职责分工、工作程序、工具方法、信息报告等内容。此外，企业还应建立完整的业务信息系统，规范信息的收集、整理、传递和使用等，有效支持管理者决策。

5.2.1 本量利分析概述

1. 本量利分析的概念

本量利分析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。其中，“本”是指成本，包括固定成本和变动成本；“量”是指业务量，一般指销售量；“利”一般指营业利润。

本量利分析主要用于企业生产决策、成本决策和定价决策，也可广泛地用于投融资决策等。

5.2.1 本量利分析概述

2. 本量利分析的基本假设

5.2.1 本量利分析概述

3. 本量利分析的基本公式

开展本量利分析时主要考虑的相关因素包括单价、单位变动成本、固定成本、销售量和利润，它们之间的数量关系可以用公式表示为：

销售收入-变动成本-固定成本=利润

单价×销售量-单位变动成本×销售量-固定成本=利润

(单价-单位变动成本)×销售量-固定成本=利润 (5-1)

上述公式是本量利分析中所有数学模型建立的基础，因此，在管理会计中将该公式称为本量利分析的基本公式。

5.2.1 本量利分析概述

3. 本量利分析的基本公式

根据边际贡献的相关知识，本量利分析的基本公式可以进一步拓展为：

单位边际贡献×销售量-固定成本=利润

销售收入×边际贡献率-固定成本=利润 (5-2)

5.2.2 保本分析

1. 保本分析的概念

保本是指企业经营正好处于不盈不亏的状态，此时，企业的销售收入正好补偿销售成本，即利润为零。

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。

它是本量利分析的基础，也亦称盈亏平衡分析、盈亏临界分析、损益两平分析等。保本分析的原理是通过计算企业利润为零时处于盈亏平衡的业务量，分析项目对市场需求变化的适应能力等。

保本点是指企业处于不盈不亏即利润为零时的销售量或销售额。

5.2.2 保本分析

2. 单一产品的保本分析

单一产品的保本点的计算主要有公式法和图式法。下面主要介绍公式法。

如前所述，当利润为零时，意味着企业达到了保本点。其计算公式为：

企业的业务量等于保本点的业务量时，企业处于保本状态；企业的业务量高于保本点的业务量时，企业处于盈利状态；企业的业务量低于保本点的业务量时，企业处于亏损状态。

5.2.2 保本分析

2. 单一产品的保本分析

〔例 5-1〕某公司 2017 年只经营 A 产品，预计单价为 20 元，单位变动成本为 12 元，固定成本总额为 240 000 元，预计产销量为 40 000 件。

要求：计算 A 产品的保本销售量和保本销售额。

解：

保本销售额 = $30\,000 \times 20 = 600\,000$ （元）

5.2.2 保本分析

3. 多种产品的保本分析

多种产品的保本点的计算方法主要有：主要品种法、分算法、加权平均边际贡献率法和边际贡献保本率法。

（1）主要品种法

如果企业生产经营的多种产品有一种是主要产品，它提供的边际贡献在整个企业边际贡献总额中占的比重很大，其他产品的边际贡献比重极小，或为不足轻重的副产品。在这种情况下，为了简化计算，可将它们视为单一产品，按单一品种的保本点计算方法确定保本点。

5.2.2 保本分析

3. 多种产品的保本分析

（2）分算法

分算法的基本原理是：先将企业发生的全部固定成本按照一定的标准在各种产品之间进行分配，再根据各种产品的销售及成本资料逐一计算其保本点，最后汇总成企业全部产品的保本销售额。

这种方法的关键是如何正确分配企业发生的全部固定成本。专属固定成本属于某种产品所特有，直接计入该种产品的固定成本总额中；共同固定成本属于几种产品或全部产品所共有，需要选择适当的分配标准在有关产品之间进行分配

5.2.2 保本分析

3. 多种产品的保本分析

（3）加权平均边际贡献率法

加权平均边际贡献率法，是计算多种产品保本点最常用的方法。其计算程序是：

首先根据各种产品的销售及成本资料计算出加权平均边际贡献率；其次，运用加权平均边际贡献率计算出企业综合保本销售额；最后，将综合保本销售额进行分解，分别计算出各种产品的保本销售额。其计算公式为：

5.2.2 保本分析

3. 多种产品的保本分析

(4) 边际贡献保本率法

前已述及，企业的销售收入减去变动成本后的余额，称为边际贡献。企业的边际贡献总额正好等于固定成本总额就是保本；若补偿固定成本后还有余额，则为企业利润。边际贡献率也是如此，其中一部分是用来补偿固定成本的，这部分叫做“边际贡献保本率”；另一部分是补偿固定成本后用来创造利润的，可称为“边际贡献创利率”。其计算公式为：

5.2.2 保本分析

3. 多种产品的保本分析

[例 5-2] 某公司生产销售 A、B、C 三种产品，有关资料如表 5-1 所示。

表 5-1 销售量、单价、成本资料

项目	A 产品	B 产品	C 产品
预计销售量 (件)	100 000	25 000	10 000
单价(元)	10	20	50
单位变动成本 (元)	8.5	16	25
固定成本(元)	300 000		

要求：计算三种产品的保本销售额和保本销售量。

5.2.2 保本分析

解：为计算方便，将资料整理如表 5-2 所示。

表 5-2 资料整理表

产品	单位边际 贡献	边际贡献 率	销售收入	边际贡献	销售比重
A 产品	1.5	15%	1 000 000	150 000	50%
B 产品	4	20%	500 000	100 000	25%
C 产品	25	50%	500 000	250 000	25%
合 计			2 000 000	500 000	100%

(1) 计算加权平均边际贡献率。

①总额计算法：

5.2.2 保本分析

②边际贡献率总和法：

③比重法：

5.2.2 保本分析

(2) 计算综合保本销售额。

(3) 计算各种产品的保本销售额。

(4) 计算各种产品的保本销售量。

5.2.2 保本分析

3. 多种产品的保本分析

[例 5-3] 承 [例 5-2] 资料。

要求：(1) 采用边际贡献保本率法计算三种产品的保本销售额和保本销售量；

(2) 若三种产品均按计划期产量出售，则各实现多少利润？

解：(1) 计算三种产品的保本销售额和保本销售量。

第一步，计算边际贡献保本率和边际贡献创利率。

第二步，计算综合保本销售额。

5.2.2 保本分析

第三步，计算各种产品的保本销售额。

第四步，计算各种产品的保本销售量。

5.2.2 保本分析

(2) 计算三种产品按计划期产量出售实现的利润

5.2.2 保本分析

4. 与保本点相关的指标

(1) 安全边际

进行保本分析，除了计算保本点外，还要考虑企业经营的安全程度，确定安全边际指标。

安全边际是指实际或预计业务量超过保本业务量的差额，体现企业营运的安全程度。它有两种表现形式：绝对数指标（安全边际量和安全边际额）、相对数指标（安全边际率）。其计算公式为：

5.2.2 保本分析

4. 与保本点相关的指标

[例 5-4] 承 [例 5-1] 资料。

要求：计算安全边际指标并对企业经营安全性进行评价。

解：(1) 计算安全边际指标。

安全边际量 = $40\ 000 - 30\ 000 = 10\ 000$ （件）

安全边际额 = $20 \times 40\ 000 - 600\ 000 = 200\ 000$ （元）

(2) 企业经营安全性评价。

通过查表 5-4 得知，安全边际率在 20% ~ 30% 之间，企业经营状况是比较安全的。

5.2.2 保本分析

4. 与保本点相关的指标

(2) 保本作业率

保本作业率是指保本业务量与实际或预计业务量的比率。其计算公式为：

这一比率表明，企业达到保本点时的工作量在企业正常生产经营能力中所占比

重。

该指标是一个反指标，数值越小，表明企业经营越安全。

通过以上分析可以发现：

(1) 安全边际率+保本作业率 = 1。

(2) 保本销售额是用来保本的，只有安全边际才能为企业提供利润。

(3) 由于企业的全部固定成本已由保本销售额得到补偿，所以安全边际所含的边际贡献实际上就是利润。

5.2.2 保本分析

4. 与保本点相关的指标

[例 5-5] 承 [例 5-1] 资料。

要求：计算保本作业率、销售利润和销售利润率。

5.2.3 保利分析

保利分析（亦称目标利润分析）是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。该方法应反映市场的变化趋势、企业战略规划目标以及管理层需求等。保利分析包括单一产品的保利分析和产品组合的保利分析。单一产品的保利分析重在分析每个要素的重要性，产品组合的目标利润分析重在优化企业产品组合。

注：这里的利润不是实际利润，而是在未来经过努力应该或必须达到的目标利润。

5.2.3 保利分析

1. 实现目标利润的业务量计算

前已述及，本量利分析的基本公式为：

$$(\text{单价} - \text{单位变动成本}) \times \text{销售量} - \text{固定成本} = \text{利润}$$

根据上式推导，实现目标利润的业务量计算公式为：

5.2.3 保利分析

例 5-6] 某公司 2017 年只经营 B 产品，预计单价为 30 元 / 件，单位变动成本为 18 元 / 件，固定成本总额为 120 000 元，计划期目标利润为 60 000 元。

要求：计算实现目标利润的销售量和销售额。

解：

$$\text{实现目标利润的销售额} = 30 \times 15\,000 = 450\,000 \text{ (元)}$$

5.2.3 保利分析

2. 实现目标利润的单价计算

如果其他条件已知，实现目标利润的单价的计算公式为：

5.2.3 保利分析

[例 5-7] 承【例 5-6】资料，假设预计销售量为 20 000 件，单位变动成本、固定成本和目标利润不变。

要求：计算实现目标利润的单价。

5.2.3 保利分析

3. 实现目标利润的单位变动成本计算

如果其他条件已知，实现目标利润的单位变动成本的计算公式为：

5.2.3 保利分析

【例 5-8】承【例 5-6】资料，假设预计销售量为 20 000 件，单价、固定成本和目标利润不变。

要求：计算实现目标利润的单位变动成本。

5.2.3 保利分析

4. 实现目标利润的固定成本计算

如果其他条件已知，实现目标利润的固定成本的计算公式为：

5.2.3 保利分析

【例 5-9】承【例 5-6】资料，假设预计销售量为 20 000 件，单价、单位变动成本和目标利润不变。

5.2.4 敏感性分析

敏感性分析是指对影响目标实现的因素进行量化分析，以确定各因素变化对实现目标的影响极其敏感程度。敏感性分析分为单因素敏感性分析和多因素敏感性分析。

单因素敏感性分析是指每次只变动一个因素而其他因素保持不变时所做的敏感性分析。敏感系数反映的是某一因素变动对目标值变动的的影响程度，绝对值越大，该因素越敏感。其计算公式为：

$\text{某因素敏感系数} = \text{目标值变动百分比} \div \text{因素值变动百分比}$ 。

多因素敏感性分析是指假定其它因素不变时，分析两种或两种以上不确定性因素同时变化对目标的影响程度所做的敏感性分析。

5.2.4 敏感性分析

1. 单价变动的敏感性分析

在其他因素不变的条件下，单价的增减与保本点的升降呈反向变动，与利润的升降呈同向变动。即单价提高，保本点降低，盈利增加；反之，单价降低，保本点升高，盈利减少。

【例 5-10】承【例 5-1】资料，假设单价提高 10%，其他条件不变。

要求：计算单价变动后的保本点和利润。

解：根据前面计算的结果，保本销售量为 30 000 件，保本销售额为 600 000 元，利润为 80 000 元。

5.2.4 敏感性分析

2. 单位变动成本变动的敏感性分析

在其他因素不变的条件下，单位变动成本的增减与保本点的升降呈同向变动，与利润的升降呈反向变动。即单位变动成本下降，保本点降低，盈利增加；反之，单位变动成本上升，保本点升高，盈利减少。

【例 5-11】承【例 5-1】资料，假设单位变动成本下降 10%，其他条件不变。

要求：计算单位变动成本变动后的保本点和利润。

5.2.4 敏感性分析

3. 固定成本变动的敏感性分析

在其他因素不变的条件下，固定成本的增减与保本点的升降呈同向变动，与利润的升降呈反向变动。即固定成本下降，保本点降低，盈利增加；反之，固定成本上升，保本点升高，盈利减少。

〔例 5-12〕承〔例 5-1〕资料，假设固定成本下降 10%，其他条件不变。

要求：计算固定成本变动后的保本点和利润。

5.2.4 敏感性分析

4. 产品品种结构变化的敏感性分析

当企业生产多种产品时，由于各种产品的边际贡献率不一样，所以产品结构的变动必然要对整个企业的保本点产生影响。一般来说，边际贡献率高的产品的销售比重上升，边际贡献率低的产品的销售比重下降，则加权平均边际贡献率提高，综合保本销售额也就随之下降；反之，边际贡献率低的产品的销售比重上升，边际贡献率高的产品的销售比重下降，则加权平均边际贡献率下降，综合保本销售额也就随之上升。

5.2.4 敏感性分析

5. 各种因素综合变动的敏感性分析

以上介绍了在其他因素不变时，单纯某一个因素变动对保本点和利润的影响。然而，在现实生活中，各有关因素并不是孤立存在的，往往一个因素的变动会导致其他因素的变动。为了如实反映客观情况，就需要综合计算各有关因素同时变动对保本点和利润的影响。

〔例 5-14〕承〔例 5-1〕资料，假设企业扩大经营规模后，固定成本总额增加至 276 000 元（增长 15%），单位变动成本降到 11.64 元（下降 3%），单价降至 19 元（下降 5%），预计产销量增加至 48 000 件。

要求：计算各有关因素同时变动后的保本点和利润。

5.2.4 敏感性分析

计算结果表明，由于各有关因素同时变动，使保本销售量从原来的 30 000 件增加到 37 500 件（增长 25%），保本销售额从原来的 600 000 元增加到 712 500 元（增长 18.75%），利润从原来的 80 000 元减少到 77 280 元（下降 3.4%）。

5.3.1 边际分析

边际分析是指分析某可变因素的变动引起其他相关可变因素变动的程度的方法，以评价既定产品或项目的获利水平，判断盈亏临界点，提示营运风险，支持营运决策。

概念

边际分析涉及边际收入、边际成本和边际利润三个因素。边际利润=边际收入-边际成本。

内容

边际分析工具方法主要有边际贡献分析、安全边际分析等。

5.3.2 短期营运决策概述

短期营运决策概述

5.3.3 短期营运决策中常用的成本概念

(1) 差量成本差量

成本

差量成本亦称差别成本，有广义和狭义之分。广义的差量成本是指两个备选方案之间预计成本的差额。如：零部件是自制还是外购的决策，是否接受特殊订货等，广泛采用差量成本这一重要的成本概念。狭义的差量成本是指不同产量水平的两方案形成的成本差异。

5.3.3 短期营运决策中常用的成本概念

(2) 机会成本

机会成本是指在两个备选方案中因选择一个方案而放弃另一个方案所丧失的潜在的收益，这种被放弃的潜在收益叫做所选方案的机会成本。如果在两个以上方案中选择一个最优方案，所选方案的机会成本就是所放弃次优方案的预期收益。

企业资源的运用是以牺牲该资源在其他投资上所可能取得的利益为代价的。机会成本就是计量这种代价。

5.3.3 短期营运决策中常用的成本概念

想一想

- 生活中存在机会成本吗？举例说明。

5.3.3 短期营运决策中常用的成本概念

(3) 沉没成本

沉没成本也叫历史成本，是指已经发生的、不能回收的成本。它们不会因现在或未来的行为而发生改变，因而，它们是决策无关成本。

5.3.3 短期营运决策中常用的成本概念

(5) 付现成本

5.3.3 短期营运决策中常用的成本概念

(6) 边际成本差量

成本

边际成本是指产量或业务量每增加或减少一个单位所导致的成本变动量。当某种产品的边际收入与边际成本相等时，也就是边际贡献净增额为零时，企业实现的利润最多，属于相关成本。

5.3.3 短期营运决策中常用的成本概念

(7) 专属成本和共同成本差量

成本

专属成本是指可以明确归属于某种产品或某个部门的固定成本。该成本的发生仅与这些特定的产品或者部门相关，属于相关成本。共同成本是指为多种产品的生产或为多个部门的设置而发生的，应由这些产品或部门共同承担的成本，属于无关成本。

5.3.3 短期营运决策中常用的成本概念

(8) 可避免成本和不可避免成本差量

成本

可避免成本是指直接与某一方案相联系，其发生与否取决于该方案是否被采纳的成本。如企业决定是否投产某项新产品的决策，如果投产，则需要增加一台设备，该设备的成本必然发生，属于可避免成本。如果该设备无论是否投产新产品都需要购买，那么设备的成本就属于不可避免成本。

5.3.3 短期营运决策中常用的成本概念

(9) 可延缓成本和不可延缓成本 成本

可延缓成本是指在财力负担有限的情况下，可以延期实施，不会对企业有很大影响的已经选定方案的成本。

不可延缓成本是指对已经选定的某方案必须立即实施，否则将会对全局产生重要影响的成本。

5.3.3 短期营运决策中常用的成本概念

(10) 相关成本和无关成本 成本

相关成本是指与特定方案相关，在决策时必须充分考虑的未来成本。相关成本通常随决策的产生而产生，它影响着决策方案的取舍。如：增量成本、机会成本、付现成本、边际成本、重置成本、专属成本、可避免成本等均属于相关成本。

无关成本是指与特定方案无关的成本，决策时可以不考虑。沉没成本、共同成本和不可避免的成本等均属于非相关成本。

5.3.4 短期营运决策的基本方法

1. 边际贡献分析法

在固定成本不变的情况下，通过比较不同备选方案所提供的边际贡献的大小来确定最优方案的方法，就称为边际贡献分析法。

边际贡献指标一般包括边际贡献总额、单位边际贡献、边际贡献率、剩余边际贡献和单位资源边际贡献。

5.3.4 短期营运决策的基本方法

1. 边际贡献分析法

想一想？

是不是只要比较两个备选方案的单位边际贡献的大小就可以作出正确的决策？

5.3.4 短期营运决策的基本方法

2. 差量分析法

差量分析法是通过比较两个备选方案间的差量收入和差量成本的大小进行最优方案选择的决策方法。

差量收入是指两个备选方案预期收入之间的差异

差量成本是指两个备选方案预期成本之间的差异

若差量收入大于差量成本，则前一个方案为优，反之，则后一个方案为优。

5.3.4 短期营运决策的基本方法

2. 差量分析法

想一想

若有两个以上的备选方案，如何利用差量分析法进行决策？

5.3.4 短期营运决策的基本方法

3. 成本无差别点分析法

成本无差别点是指两个备选方案的预期总成本相等时的业务量。成本无差别点分析法是指通过确定两个备选方案的成本无差别点来确定在什么业务量范围内选择哪个方案最优的一种决策方法。

5.3.4 短期营运决策的基本方法

3. 成本无差别点分析法

- 假设有甲、乙两个备选方案，甲方案的固定成本大于乙方案的固定成本，甲方案的单位变动成本小于乙方案的单位变动成本。
- 设甲方案的固定成本为 ，单位变动成本为
- 设乙方案的固定成本为 ，单位变动成本为

5.3.4 短期营运决策的基本方法

3. 成本无差别点分析法

- 假设成本无差别点的业务量为 ，则：
- 当预期业务量低于成本无差别点业务量时，乙方案的总成本低于甲方案的总成本，乙方案为优；当预期业务量高于成本无差别点业务量时，甲方案的总成本低于乙方案的总成本，选择甲方案有利；当预期业务量等于成本无差别点业务量时，乙方案的总成本等于甲方案的总成本，选择甲方案或乙方案均可。
-

5.3.5 短期营运决策基本方法的应用

生产何种产品的决策是指在企业现有的生产能力和生产技术组织条件下，利用一定的方法，对企业能够生产的不同产品进行比较、分析，选择经济效益最好的产品进行生产。

决策方法：边际贡献分析法

5.3.5 短期营运决策基本方法的应用

1. 生产何种产品的决策

【例 5-15】某公司准备利用剩余生产能力 10 000 机器小时开发新产品 B 和 C。老产品 A 及新产品 B 和 C 的有关资料如表 5-5 所示。

表 5-5 A、B、C 产品有关

资料

项目	A 产品	B 产品	C 产品
单价（元）	220	120	200
单位产品变动成本（元）	180	80	120
单位产品边际贡献（元）	40	40	80

单位产品定额 机器小时（小 时）	80	40	100
固定成本总额 （元）	2 000		

要求：分析该企业是否应开发新产品。若开发新产品，应开发哪种新产品？

5.3.5 短期营运决策基本方法的应用

1. 生产何种产品的决策

分析：由于企业是利用剩余的生产能力开发新产品，并不需要增加固定成本，因此，原来的共同的固定成本则属于无关成本，决策时不必考虑。本例中，是否开发新产品 可采用边际贡献分析法，比较新产品所获得的边际贡献总额是否超过 A 产品，边际贡献总额最大者为最优方案。计算如表 5-6 所示：

表 5-6 计算结果表

项 目	A 产品	B 产品	C 产品
每种产品增加 的最大生产量 （件）	125	250	100
单位产品机器 小时边际贡献 （元）	40	40	80
单位小时边际 贡献（元）	0.5	1	0.8
增加的边际贡 献总额（元）	5 000	10 000	8 000

5.3.5 短期营运决策基本方法的应用

1. 生产何种产品的决策

作出决策

从表 5-6 的计算结果可以看出，B 产品和 C 产品的边际贡献总额分别为 10 000 元、8 000 元，均超过了 A 产品的边际贡献总额 5 000 元，所以应开发新产品。因为 B 产品的边际贡献总额最大，所以应选择开发 B 产品的决策方案。

5.3.5 短期营运决策基本方法的应用

1. 生产何种产品的决策

【例 5-15】中，除了用边际贡献总额来评价方案的优劣外，还可以采用什么评价标准来作出生产何种产品的决策？

5.3.5 短期营运决策基本方法的应用

2. 亏损产品是否停产的决策

在企业生产的产品中，有时会出现亏损产品，针对这种情况，企业是停止亏损产品的生产呢？还是继续生产亏损产品呢？或是转产其他产品呢？

5.3.5 短期营运决策基本方法的应用

2. 亏损产品是否停产的决策

亏损产品的含义

亏损产品是指收入小于成本的产品。

亏损产品分实亏产品和虚亏产品，实亏产品是指销售收入小于变动成本，边际贡献为负数；虚亏产品是指提供的边际贡献虽为正数，但不足以弥补全部的固定成本。

5. 3. 5 短期营运决策基本方法的应用

2. 亏损产品是否停产的决策

[例 5-16] 某公司 2017 年 9 月生产甲、乙、丙三种产品，其有关资料如表 5-7 所示。

表 5-7 利 润 表 1

项 目	甲产品	乙产品	丙产品	合计
月销售量 (件)	10 000	15 000	20 000	
单价(元)	100	80	90	
单位产品变动成本(元)	60	50	70	
销售收入 (元)	1 000 000	1 200 000	1 800 000	4 000 000
变动成本总额(元)	600 000	750 000	1 400 000	2 750 000
边际贡献总额(元)	400 000	450 000	400 000	1 250 000
月固定成本 (元)	250 000	300 000	450 000	1 000 000
税前利润 (元)	150 000	150 000	(50 000)	250 000

要求：采用差量分析法作出是否停产丙产品的决策。

5. 3. 5 短期营运决策基本方法的应用

2. 亏损产品是否停产的决策

分析如下：

- 方案一：不停产丙产品。
- 方案二：停产丙产品。
 - 差量收入=不停产丙产品的收入－停产丙产品的收入
 - =4 000 000—2 200 000=1 800 000 元
 - 差量成本=不停产丙产品的成本－停产丙产品的成本
 - =2 750 000—1 350 000=1 400 000
 - 差量利润=差量收入－差量成本
 - =1 800 000—1 400 000=400 000>0

- 即：差量收入大于差量成本，应该选择方案一。不能停产丙产品。停产丙产品会使企业减少利润 400 000 元。

5.3.5 短期营运决策基本方法的应用

2. 亏损产品是否停产的决策

- 如该企业计划当年要使月税前利润达到 300 000 元，有人提出停产丙产品即可实现，那么事实是否如此呢？
- 分析如表 5-8 所示：

5.3.5 短期营运决策基本方法的应用

2. 亏损产品是否停产的决策

表 5-8 利润表 2 单位：元

项 目	甲产品	乙产品	合计
销售收入	1 000 000	1 200 000	2 200 000
减：变动成本	600 000	750 000	1 350 000
固定成本	454 500	545 500	1 000 000
税前利润	54 500	95 500	150 000

5.3.5 短期营运决策基本方法的应用

2. 亏损产品是否停产的决策

作出决策

- 1、不能停产丙产品；
- 2、停产丙产品不但不能实现目标利润 300 000 元，反而还会使整个企业亏损 150 000 元。

5.3.5 短期营运决策基本方法的应用

2. 亏损产品是否停产的决策

想一想

- 亏损产品在什么情况下不能停产？在什么情况下可以停产？在什么情况下可以转产？

5.3.5 短期营运决策基本方法的应用

3. 零部件是自制还是外购的决策

5.3.5 短期营运决策基本方法的应用

3. 零部件是自制还是外购的决策

- （1）零部件年需要量确定的情况
- 在零部件年需要量确定的情况下，
- 决策思路是：只要比较两个备选方案
- 的相关成本，选择成本较低的方案即可。

5.3.5 短期营运决策基本方法的应用

3. 零部件是自制还是外购的决策

- （1）零部件年需要量确定的情况

- **【例 5-17】**某公司生产 A 产品，每年需要耗用甲零件 10 000 件。该企业目前的剩余生产能力可以制造甲零件，自制甲零件的单位完全生产成本为：直接材料 20 元，直接人工 13 元，变动制造费用 2 元，单位固定制造费用 5 元。若外购，甲零件的单价为 32 元，运费为 40 000 元，试问：
- ①若企业的剩余生产能力不能转移，用于自制甲零件时，需要追加专属设备 30 000 元，这时企业应自制还是外购甲零件？
- ②若企业的剩余生产能力可以用于出租，年租金收入为 5 000 元，那么企业是自制还是外购甲零件？

5.3.5 短期营运决策基本方法的应用

3. 零部件是自制还是外购的决策

- 分析：①若企业自制甲零件，需要追加专属设备，其专属固定成本属于决策相关成本，应加以考虑。
- 自制甲零件的单位变动生产成本 $=20+13+2=35$ （元）
- 自制甲零件的成本 $=35 \times 10\ 000 + 30\ 000 = 380\ 000$ （元）
- 外购甲零件的成本 $=32 \times 10\ 000 + 40\ 000 = 360\ 000$
- 外购成本 < 自制成本
- 所以应选择外购甲零件，外购比自制节约 20 000 元的成本。

5.3.5 短期营运决策基本方法的应用

3. 零部件是自制还是外购的决策

- 分析：②若企业的剩余生产能力不用来自制甲零件则可用于出租而获取 5 000 元的年租金，这 5 000 元的年租金就是该企业自制甲零件的机会成本，它属于决策相关成本，应加以考虑。
- 自制甲零件的成本 $=35 \times 10\ 000 + 5\ 000 = 355\ 000$ （元）
- 外购甲零件的成本 $=32 \times 10\ 000 + 40\ 000 = 360\ 000$ （元）
- 自制成本 < 外购成本
- 所以应选择自制甲零件，自制比外购节约 5 000 元的成本。

5.3.5 短期营运决策基本方法的应用

3. 零部件是自制还是外购的决策

- （2）零部件年需要量不确定的情况
- 在零部件年需要量不确定的情况下，决策思路是：通过计算两个备选方案的预期总成本相等时的业务量来确定在什么业务量范围内选择哪个方案最优，从而作出企业是自制还是外购零部件作出决策。

5.3.5 短期营运决策基本方法的应用

3. 零部件是自制还是外购的决策

- （2）零部件年需要量不确定的情况
- **【例 5-18】**某公司生产 C 产品需要丙零件，年需要量不确定。如自制，单位变动生产成本为 16 元，每年将发生相应的固定成本为 30 000 元；若外购，购买量在 10 000 件以内，外购单价为 20 元。
- 要求：作出丙零件是自制还是外购的决策。

5.3.5 短期营运决策基本方法的应用

作出决策

- 当零部件的需求量小于 7500 件时，乙零件外购成本低于自制成本，因此，应选择外购方案；当零部件的需求量大于 7500 小于 10000 件时，乙零件外购成本高于自制成本，因此，应选择自制方案。

5.3.5 短期营运决策基本方法的应用

4. 半成品是否进一步加工的决策

决策思路：在这种决策中，进一步深加工前所发生的成本，都是无关的沉没成本。相关成本只应该包括进一步深加工所需的追加成本，相关收入则是加工后出售和直接出售的收入之差。对这类决策通常采用差量分析法。如果深加工后出售，其增加的销售收入大于追加的加工成本，应进一步加工后出售，否则应直接出售。

5.3.5 短期营运决策基本方法的应用

4. 半成品是否进一步加工的决策

【例 5-19】某公司生产 C 半成品 10 000 件，单价为 40 元，单位变动成本为 20 元，全年固定成本总额为 100 000 元。若把 C 半成品进一步深加工为 D 产品，则每件产品需追加变动成本 20 元，产品的单价也提高为 70 元。企业已经具备进一步加工 10 000 件 C 半成品的能力，该生产能力无法转移，且需要追加专属固定成本 30 000 元。问：该企业是直接出售 C 半成本品，还是进一步加工成 D 产品后出售？

5.3.5 短期营运决策基本方法的应用

4. 半成品是否进一步加工的决策

解：生产半成品所发生的单位变动成本 20 元和固定成本总额 100 000 元属于沉没成本，与决策

无关，而进一步加工追加的专属固定成本则是决策的相关成本。差量分析如表 5-9 所示。

表 5-9 差量利润表 单位：元

项目	进一步加工	直接出售	差量
相关收入	$70 \times 10\,000 = 700\,000$	$4 \times 10\,000 = 400\,000$	300 000
相关成本	230 000	0	230 000
其中：变动成本	$20 \times 10\,000 = 200\,000$	0	
专属成本	30 000		
差量利润			70 000

企业应该选择进一步深加工后再出售的方案，可多获利 70000 元。

5.3.5 短期营运决策基本方法的应用

5. 生产工艺不同方案的决策

- 企业在生产某种产品时，可能面临不同工艺方案的选择。一般情况下，采用先进工艺生产时，所用的设备价值较高，日常的维护成本也较高，因此固定

成本相对较高。但由于先进工艺的生产效率高、材料消耗低等特点，变动成本也较低。而采用普通工艺生产时则固定成本较低，但变动成本部分相对较高。

● 决策方法：成本无差别点法

5.3.5 短期营运决策基本方法的应用

5. 生产工艺不同方案的决策

【例 5-20】某公司生产 S 产品，有三种加工方案可供选择，分别为手工加工、机械加工、自动化设备加工。有关资料如表 5-10 所示。

表 5-10 相关成本数据 单位：元

工艺方案	固定成本	单位变动成本
手工加工	700	25
机械加工	1 200	20
自动化设备加工	3 700	10

要求：企业作出选择何种加工方案的决策。

5.3.5 短期营运决策基本方法的应用

5. 生产工艺不同方案的决策

作出决策：

当产量小于 100 件时，企业应该选择手工加工，因为这时手工加工的总成本最低；当产量在 100~200 件之间时，企业应选择机械加工方案，因为这时机械加工的总成本最低；当产量大于 250 件时，应采取自动化生产方案，因为这时自动化加工的总成本最低。

5.3.5 短期营运决策基本方法的应用

6. 接受特殊订货的决策

在实际工作中，企业在满足正常渠道的销售后，生产能力尚有剩余，有时也会生产一些价格低于正常水平的产品。有的企业产品在销售上比较困难，这时也会遇到低价订货的情况。由于这些订单的出价往往接近甚至低于产品的生产成本，在财务会计看来，这种价格往往是不会被接受的，但在管理会计看来，这种订价不一定就不能接受。

5.3.5 短期营运决策基本方法的应用

6. 接受特殊订货的决策

一般来说，只要特殊订货的价格大于变动成本，能提供边际贡献，该项订货就能接受。

(1) 利用剩余生产能力而不影响正常销售量的特殊订货

决 策
思 路

●

- 只要特殊订货价格在补偿单位变动成本以及正常销售的边际贡献损失之后
- 还有剩余，该项订货就能接受。

(2) 利用剩余生产能力而暂时减少部分正常销售的特殊订货。

5.3.5 短期营运决策基本方法的应用

6. 接受特殊订货的决策

(1) 利用剩余生产能力而不影响正常销售量的特殊订货

【例 5-21】某公司生产 A 产品的生产能力为 10 000 件，目前的正常订货量为 8 000 件，单价为 10 元，单位产品完全成本为 8 元，成本构成如下：

直接材料	3 元
直接人工	2 元
变动制造费用	1 元
固定制造费用	2 元

现有客户要向该企业追加订货，其价格为每件 7 元。有以下几种情形：

(1) 订货 2 000 件，剩余生产能力无法转移，且追加订货不需要追加专属成本。

(2) 订货 2 000 件，剩余生产能力无法转移，追加订货需追加专属成本 1 000 元。

(3) 订货 2 000 件，剩余生产能力可以用于出租，可获取租金收入 3 000 元，且追加订货不需要追加专属成本。

要求：针对上述不同的情况，企业是否应接受该批订货。

5.3.5 短期营运决策基本方法的应用

6. 接受特殊订货的决策

(1) 利用剩余生产能力而不影响正常销售量的特殊订货

分析：(1) 特殊订货的单价为每件 7 元，单位变动成本为 6 元，特殊订货单价 > 单位变动成本，接受该批订货可增加边际贡献 2 000 元。因此可以接受该批订货。

(2) 订货可增加边际贡献 2 000 元，扣除追加专属成本 1 000 元，可以增加利润 1 000 元，则特殊订货的边际贡献 > 追加的专属成本，因此，也应该接受订货。

(3) 订货可增加边际贡献 2 000 元，接受订货就意味着放弃出租，由此而失去的租金 3 000 元就是接受订货的机会成本，由于特殊订货的边际贡献 < 机会成本，企业可增加的利润为 -1 000 元，故不应该接受订货。

5.3.5 短期营运决策基本方法的应用

6. 接受特殊订货的决策

(2) 利用剩余生产能力而暂时减少部分正常销售的特殊订货。

【例 5-22】某公司生产 D 产品，正常生产能力为 5 000 件，正常销售量为 4 500 件，尚有剩余生产能力。固定成本总额为 400 000 元，正常单价为 350 元，单位变动成本为 250 元。这时有一外商前来订货 1 000 件，最高出价为 310 元。

要求：作出是否接受该项特殊订货的决策。

5.3.5 短期营运决策基本方法的应用

6. 接受特殊订货的决策

解：若要接受该订货，必须使正常销量减少 500 件，由此而失去的 500 件的边际贡献就是接受特殊订货 1 000 件的机会成本。因此：要接受特殊订货必须满

足：

而特殊订货价格 310 元>300 元，故可以接受这批订货。接受订货可获得的增量利润 10000 元。计算如表 5-12 所示。

5.3.5 短期营运决策基本方法的应用

6. 接受特殊订货的决策

表 5-12 接受订货的增量利润计算表 单位：元

项 目	接受追加订货
增加的相关收入	$310 \times 1\,000 = 310\,000$
增加的变动成本	$250 \times 1\,000 = 250\,000$
增加的边际贡献	60 000
减：机会成本	$500 \times (350 - 250) = 50\,000$
增量利润	10 000

5.3.5 短期营运决策基本方法的应用

6. 接受特殊订货的决策

(2) 利用剩余生产能力而暂时减少部分正常销售的特殊订货。

[例 5-23] 某公司生产 A 产品的生产能力为 10 000 件，目前的正常订货量为 8 000 件，单 价为 10 元，单位产品完全成本为 8 元，成本构成如下：

直接材料	3 元
直接人工	2 元
变动制造费用	1 元
固定制造费用	2 元
单位产品完全成本	8 元

现有客户要向该企业追加订货 2 500 件，其价格为每件 7 元。剩余生产能力可以对外出租， 可获取租金 3 000 元，同时追加订货有特殊要求，需要增加专属设备 1 000 元。

要求：针对上述情况，分析企业是否应接受该批订货。

5.3.5 短期营运决策基本方法的应用

6. 接受特殊订货的决策

解：若要接受该订货，必须使正常销量减少 500 件，由此而失去的 500 件的边际贡献 2 000 元就是接受特殊订货 2 500 件的机会成本；若接受订货，势必放弃剩余生产能力的对外出租，由此而失去的租金 3 000 元就成了接受特殊订货的机会成本；追加订货所追加的专属成本 1 000 元 也是属于决策必须考虑的相关成本。要接受特殊订货必须满足：

特殊订货价格 $= 7 < 6 + (1\,000 + 2\,000 + 3\,000) \div 2\,500 = 8.4$ (元)

故不应接受特殊订货。企业如果接受特殊订货，会使企业减少 3 500 元的利润。其计算如 表 5-13 所示。

5.3.5 短期营运决策基本方法的应用

6. 接受特殊订货的决策

表 5-13 接受订货的增量利润计算表 单位：元

项 目	接受追加订货
增加的相关收入	$7 \times 2\,500 = 17\,500$
增加的变动成本	$6 \times 2\,500 = 15\,000$
增加的边际贡献	2 500
减：专属成本	1 000
机会成本（减少的正常销售）	$500 \times (10 - 6) = 2\,000$
机会成本（租金收入）	3 000
增量利润	-3 500

第七单元 绩效管理

教学目标：

能解释绩效管理的概念
 能说出绩效管理应用的管理会计工具方法
 能解释平衡计分卡的概念
 能说出平衡计分卡的框架
 能理解战略地图的制定

教学重点、难点：

能应用构建平衡计分卡指标体系的具体方法
 能解释关键绩效指标法的概念
 能应用关键绩效指标法

思政目标：善用理论解决问题

教学方法：讲授 案例分析

教学学时：12

教学内容：

【引导案例】

【引例分析】

上述案例可以看到，大型企业拥有复杂的业务，其绩效考核指标也非常庞杂，运用关键目标进行分类是非常有价值的。企业需要选择适合的绩效管理工具，结合企业的目标与愿景分维度设立目标，将目标层层剥离，分清主次，最终实现以激发企业员工动力和增强价值创造力的绩效管理目标。

7.1.1 绩效管理的概念与原则

概念

绩效管理，是指企业与所属单位（部门）、员工之间就绩效目标及如何实现绩效目标达成共识，并帮助和激励员工取得优异绩效，从而实现企业目标的管理过程。

绩效管理的核心是绩效评价和激励管理。

核心原则

7.1.2 绩效管理领域应用的管理会计工具方法与程序

1. 绩效管理领域应用的管理会计工具方法

2. 一般程序

1. 制定绩效计划与激励计划

〔例 7-3〕某公司设计 A、B、C、D 四项绩效指标，其相关资料如表 7-4 所示，用功效系数法计算该公司绩效得分如表 7-5 所示。

〔例 7-2〕某企业设计了 A、B、C 共 3 项业绩评价指标，利用层次分析法确定指标权重过程如下：

1. 建立评价量化等级表

评价者要对 3 项业绩评价指标进行两两比较，指标之间比较的结果进行等级量化如表 7-2 所示。

〔例 7-1〕某公司设计了 A、B、C、D、E 共 5 项业绩评价指标，聘请了 5 位专家利用德尔菲法采用打分方式确定指标权重。5 位专家提出个人判断，经过三次反馈得到结果如表 7-1 所示。

在预测时，最后一次判断是综合前几次的反馈作出的，因此在预测时一般以最后一次判断为主。5 个指标最后一次判断权重的平均值分别为 0.38、0.19、0.16、0.1、0.17。

①构建指标体系

2. 填写比较结果表

评价者对指标进行两两比较，比较结果如表 7-3 所示。

如果认为 B 比 A 介于稍重要与明显重要之间时，则在 B 行 A 列交叉处给 B 记 4，在 A 行 B 列交叉处给 A 记 1/4。A 的权重，其余以此类推。

企业可单独或综合运用关键绩效指标法、经济增加值法、平衡计分卡等工具方法构建指标体系。

②确定指标权重

指标权重的确定可选择运用主观赋权法和客观赋权法，也可综合运用这两种方法。主观赋权法包括德尔菲法、层次分析法等。客观赋权法包括主成分分析法，均方差法等。

③确定绩效目标值

④选择计分方法

绩效目标值的确定可参考内部标准与外部标准。内部标准有预算标准、历史标准、经验标准等，外部标准有行业标准、竞争对手标准、标杆标准等。

绩效计划制定后，评价主体与被评价对象一般应签订绩效责任书，明确各自的权利和义务，并作为绩效评价与激励管理的依据。绩效责任书的主要内容包括绩效指标、目标值及权重、评价计分方法、特别约定事项、有效期限、签订日期等。绩效责任书一般按年度或任期签订。

⑤确定绩效评价周期

绩效评价周期一般可分为月度、季度、半年度、年度、任期。月度、季度绩效评价一般适用于企业基层员工和管理人员，半年度绩效评价一般适用于企业中高层管理人员，年度绩效评价适用于企业所有被评价对象，任期绩效评价主要适用于企业负责人。

⑥ 签订绩效责任书

① 激励计划的形式

激励计划按激励形式可分为薪酬激励计划、能力开发激励计划、职业发展激励计划和其他激励计划。其中，能力开发激励计划主要包括对员工知识、技能等方面的提升计划；职业发展激励计划主要是对员工职业发展做出的规划。其他激励计划包括良好的工作环境、晋升与降职、表扬与批评等。

薪酬激励计划按期限可分为短期薪酬激励计划和中长期薪酬激励计划。短期薪酬激励计划主要包括绩效工资、绩效奖金、绩效福利等。中长期薪酬激励计划主要包括股票期权、股票增值权、限制性股票以及虚拟股票等。

② 激励计划的制定

激励计划的制定应以绩效计划为基础，采用多元化的激励形式，兼顾内在激励与外在激励、短期激励与长期激励、现金激励与非现金激励，个人激励与团队激励、正向激励与负向激励，充分发挥各种激励形式的综合作用。

绩效计划与激励计划制定完成后，应经薪酬与考核委员会或类似机构审核，报董事会或类似机构审批。经审批的绩效计划与激励计划应保持稳定，一般不予调整，若受国家政策、市场环境、不可抗力等客观环境影响，确需调整的，应严格履行规定的审批程序。

2. 执行绩效计划与激励计划

3. 实施绩效评价与激励

绩效管理工作的机构应根据计划的执行情况定期实施绩效评价与激励，按照绩效计划与激励计划的约定，对被评价对象的绩效表现进行系统、全面、公正、客观的评价，并根据评价结果实施相应的激励。

4. 编制绩效评价与激励管理报告

绩效评价与激励管理报告可分为定期报告和不定期报告。

定期报告主要反映一定期间被评价对象的绩效评价与激励管理情况，每个会计年度至少出具一份定期报告。

不定期报告根据需要编制，反映部分特殊事项或特定项目的绩效评价与激励管理情况。

绩效评价报告通常由报告正文和附件构成。

报告正文主要包括以下两部分：①评价情况说明，包括评价对象、评价依据、评价过程、评价结果、需要说明的重大事项等；②管理建议。

报告附件包括评价计分表、问卷调查结果分析、专家咨询意见等报告正文的支持性文档。

激励管理报告主要包括以下两部分：

- ①激励情况说明，包括激励对象、激励依据、激励措施、激励执行结果、需要说明的重大事项等；
- ②管理建议。可以根据需要以附件形式提供支持性文档。

绩效评价与激励管理报告应根据需要及时报送薪酬与考核委员会或类似机构审批。

7.2.4 平衡计分卡的应用程序

7.2.5 平衡计分卡的应用评价

7.3.1 关键绩效指标法的概念

概念

关键绩效指标法是指基于企业战略目标，通过建立关键绩效指标（Key Performance Indicator，简称 KPI）体系，将价值创造活动与战略规划目标有效联系，并据此进行绩效管理的方法。

关键绩效指标法的应用对象可以是企业，也可以是企业所属的单位（部门）和员工。

适用

7.3.2 关键绩效指标法的应用环境

7.3.3 关键绩效指标法的应用程序

7.3.4 关键绩效指标法的应用评价

指标体系设计不当将导致错误的价值导向和管理缺失。

【知识拓展】

第八单元 管理会计信心系统与管理会计报告

教学目标：

能解释管理会计信息系统的概念

能掌握管理会计信息系统的内容

教学重点、难点：

能编制责任中心视角下的管理会计报告

能编制质量成本报告和质量绩效报告

思政目标：善于利用整体思维解决问题

教学方法：讲授 案例分析

教学学时：8

教学内容：

【引导案例】

8.1 管理会计信息系统

概念

管理会计信息是指融合财务与业务活动，在单位规划、决策、控制和评价等方面发挥重要作用的一系列管理活动中利用到的相关信息。

内容

包括财务信息、非财务信息，两者在经营决策中同等重要。

8.1.2 管理会计信息系统的概念及内容

1. 管理会计信息系统的概念

8.1.2 管理会计信息系统的概念及内容

(3) 绩效管理模块

平衡计分卡是全面评价企业的一种绩效管理工具，化战略为行动的平衡计分卡框架包括学习与成长层面、财务层面、内部流程层面和客户层面。

8.1.2 管理会计信息系统的概念及内容

(4) 投资管理模块

2、企业可以根据实际情况，将项目管理功能集成到投资管理模块中，也可以实施单独项目管理模块来实现项目的管控过程。

1、应与成本管理模块、预算管理模块、管理会计报告模块等进行有效集成和数据交换。

2、投资管理模块应实现对企业投资项目进行计划和控制的系统支持过程，一般包括投资计划的制订和对每个投资项目进行的及时管控等，最终形成投资管理建议。

8.1.2 管理会计信息系统的概念及内容

(5) 管理会计报告模块

8.1.2 管理会计信息系统的概念及内容

【例 8-1】管理会计信息系统模块包括以下哪些模块（ ）。

- A. 管理会计模块
- B. 预算管理模块
- C. 成本管理模块
- D. 绩效管理模块
- E. 投资管理模块

解：ABCDE

8.1.2 管理会计信息系统的概念及内容

3. 管理会计信息系统的建设原则

【例 8-2】企业建设管理会计信息系统的原则有（ ）。

- A. 系统集成原则
- B. 成本效益原则
- C. 数据共享原则
- D. 安全可靠原则
- E. 灵活扩展原则

解：ACDE

8.2 管理会计报告

8.2.1 管理会计报告概述

概念

管理会计报告是运用管理会计方法，根据财务和业务的基础信息加工整理形成的，满足企业价值管理需要或非营利组织目标管理需要的对内报告。

8.2.1 管理会计报告概述

1、管理会计报告信息特性：

管理会计提供的信息与企业决策应相关联，有助于信息使用者提高决策的能力
能在剖析过去分析现在的基础上预测未来

提供给管理人员的信息要及时获得，以助于快速作出正确的决策

8.2.1 管理会计报告概述

8.2.1 管理会计报告概述

【例 8-3】下列不属于管理会计报告的特征的是（ ）。

A. 管理会计报告具有统一的格式和规范

B. 管理会计报告遵循财务目标导向

C. 管理会计报告提供的信息不仅仅包括结果信息，也可以包括过程信息

D. 管理会计报告如果涉及会计业绩的报告，其主要的报告格式应该是边际贡献格式

E. 管理会计报告的对象是管理者

解：AB

8.2.1 管理会计报告概述

管理会计报告体系的分类

8.2.1 管理会计报告概述

【例 8-4】管理会计报告按管理会计功能可分为（ ）。

A. 管理规划报告；

B. 管理决策报告

C. 管理控制报告

D. 管理评价报告

E. 投资中心模块

解：ABCD

8.2.2 责任中心视角下的管理会计报告体系

责任中心也称做战略性业务部门，它是企业的一个组成部分，责任中心的管理者必须对本部门的成本、利润、收入或投资承担起责任。

各责任中心的业绩评价和考核应该通过编制相应的业绩报告来完成。业绩报告也称责任报告、绩效报告，它是反映责任预算实际执行情况，揭示责任预算与实际结果之间差异的内部管理会计报告。

它着重于对责任中心管理者的业绩评价，其本质是要得到一个结论：与预期的目标相比较，责任中心管理者干得怎样。

8.2.2 责任中心视角下的管理会计报告体系

业绩报告中应传递出三种信息：

报告应当与个人责任相联系

实际业绩应该与最佳标准相比较

重要信息应当予以突出显示

8.2.2 责任中心视角下的管理会计报告体系

1. 成本中心业绩报告

成本中心的业绩考核指标通常为该成本中心的所有可控成本，即责任成本。成本中心的业绩报告，通常是按成本中心可控成本的各明细项目列示其预算数、实际数和成本差异数的三栏式表格。

由于各成本中心是逐级设置的，其业绩报告也应自下而上，从最基层的成本中心逐级向上汇编，直至最高层次的成本中心。每一级的业绩报告，除最基层只有本身的可控成本外，都应包括本级的可控成本和下级部门转来的责任成本。本级发生的可控成本按成本项目列示，下级转入的可控成本按成本中心列示。

8.2.2 责任中心视角下的管理会计报告体系

【例 8-5】以某公司为例，编制各责任中心的管理会计报告。其生产部是一个成本中心，下属甲、乙两个车间，每个车间设有三个班组，其成本业绩报告部分资料如表 8-2、8-3、8-4 所示。

要求：分析该生产部业绩完成情况。

表 8-2

生产部甲车间第一班组业绩报告

单位：元

		预算成本	实际可控成本	差异
直接材料		230 000	228 140	有利差异
直接人工		480 000	513 580	不利差异
制造费用	班组长工资	35 000	35 000	0
	折旧费	6 000	5 700	有利差异
	维修费	4 500	4 500	0
	保险费	3 500	2 780	有利差异
	其他杂费	1 200	1 200	0
合 计		760 200	790 900	不利差异 30

8.2.2 责任中心视角下的管理会计报告体系

表 8-3

生产部甲车间

业绩报告

	预算成本	实际可控成本	差异
管理费用	35 500	35 450	有利差异 50
第一班组	760 200	790 900	不利差异 30 700
第二班组	830 700	841 352	不利差异 10 652
第三班组	537 000	528 130	有利差异 8 870
合 计	2 163 400	2 195 832	不利差异 32 432

8.2.2 责任中心视角下的管理会计报告体系

表 8-4

生产部业绩报告

单位：元

	预算成本	实际可控成本	不利差异
--	------	--------	------

管理费用	130 000	117 890	有利差异 12 110
甲车间	2 163 400	2 195 832	不利差异 32 432
乙车间	1 890 500	1 873 413	有利差异 17 087
合 计	4 183 900	4 187 135	有利差异 3 235

8.2.2 责任中心视角下的管理会计报告体系

解：从表 8-2、8-3、8-4 可知，生产部的业绩情况没有完成，实际可控成本大于预算成本，主要原因是甲车间成本超支造成。具体而言，甲车间之所有完成得不好是因为其下属的第一、第二班组都没有完成，产生相对较大的不利差异，其中以第一班组为甚。第一班组没有完成的根本原因是人工费过高，经查究底是因为其引进了新的生产线，聘请了外厂专家造成，不属于长期影响成本事件，有望在未来能降低这部分成本。

8.2.2 责任中心视角下的管理会计报告体系

2. 利润中心业绩报告

利润中心向外部客户出售产品或服务并从中获得收入。其考核指标通常为该利润中心的边际贡献、部门可控边际贡献和该利润中心部门营业利润。

利润中心的业绩报告，分别列出其可控的销售收入、变动成本、边际贡献、经理人员可控的可追溯固定成本、部门可控边际贡献、分部经理不可控但高层管理部门可控的可追溯固定成本、部门营业利润的预算数和实际数；并通过实际与预算的对比，分别计算差异。据此进行差异的调查、分析产生差异的原因。

利润中心的业绩报告也是自下而上逐级汇编的，直至整个企业的息税前利润。由于利润是收入和成本的函数，所以利润中心的经理需负责生产利润、管理收入并控制成本。

8.2.2 责任中心视角下的管理会计报告体系

【例 8-6】某公司本季度利润中心业绩报告如表 8-5 所示，根据报告说明该公司内部管理应注意的问题有哪些？

表 8-5 利润中心业绩报告

单位：万元

项目	预算	实际	差异
销售收入	3 800	3 875.4	有利差异 75.4
减：变动成本	1 300	1 323.5	不利差异 23.5
边际贡献	2 500	2 551.9	有利差异 51.9
减：经理人员可控的可追溯固定成本	450	435.72	有利差异 14.3
部门可控边际贡献	2 050	378.6	有利差异 66.2
减：分部经理不可控但高层管理部门可控的可追溯固定成本	380		有利差异 1.4
部门可控边际贡献		1 737.6	
减：分部经理不可控但高层管理部门可控的可追溯固定成本	1 670		有利差异 67.6

可控但高层管理部门可控的可追溯固定成本 部门营业利润			
-------------------------------	--	--	--

8.2.2 责任中心视角下的管理会计报告体系

解：上述利润中心业绩报告称为贡献式利润表。根据利润中心业绩报告可以看出该公司业绩完成情况比较好，主要原因是收入增加，固定成本保持相对稳定，而即使变动成本增加，但是其变动成本增加的幅度仅仅是收入增加幅度的 1/3。

8.2.2 责任中心视角下的管理会计报告体系

【例 8-7】下列不属于利润中心业绩报告所应披露的业绩考核指标是（ ）。

- A. 中心的边际贡献
- B. 中心的部门可控边际贡献
- C. 中心的部门营业利润
- D. 中心的剩余收益

解：D

8.2.2 责任中心视角下的管理会计报告体系

3. 投资中心业绩报告

投资中心不仅能产生收入，同时也能自主进行投资，因此对投资中心的业绩考核不能仅看利润指标，还得看投资效益、现金流等指标。投资中心不仅需要对成本、收入和利润负责，而且还要对所占的全部资产（包括固定资产和营运资金）的经营效益承担责任。因此，投资中心的业绩评价指标除了成本、收入和利润指标外，主要考核指标是投资报酬率和剩余收益，但还应补充现金回收率和剩余现金流量这两个指标。

投资报酬率是度量业务部门的获利能力指标，其计算是用业务部门的净利润除以该笔净利润相关的资产投资额；剩余收益是从所得额中减去投资的规定回报。

8.2.2 责任中心视角下的管理会计报告体系

【例 8-8】某公司投资中心业绩报告如表 8-6 所示，根据报告说明该公司内部管理应注意的问题有哪些？

表 8-6

投资中心业绩报告

单位：元

项 目	预 算	实 际	差 异
销售收入	685 000	693 000	有利差异 8 000
变动成本	294 000	296 000	不利差异 2 000
边际贡献	391 000	397 000	有利差异 6 000
可控固定成本	111 000	112 000	不利差异 1 000
部门可控利润	280 000	285 000	有利差异 5 000
分配的共同成本	22 000	24 000	不利差异 2 000
本 经营净利润	258 000	261 000	有利差异 3 000
经营资产：	116 000	116 500	超支差 500
货币资金	113 000	145 000	超支差 32 000

应收账款	130 000	137 500	超支差 7 500
存 货	630 000	630 000	0
固定资产（原 值）	989 000	1 029 000	超支差 40 000
总 计			
投资报酬率	26.09%	25.36%	不利差异 0.73%
要求的最低报 酬率	13%	13%	不利差异 2 200
要求的最低投 资收益	128 570	133 770	
剩余收益	129 430	127 230	

8.2.2 责任中心视角下的管理会计报告体系

解：该公司投资报酬率和剩余收益都没有达到预期目标，究其原因是在利润的增长速度及不上资产的增长速度，即投资大于回报。利润增长速度不高是由于该公司成本（包括变动成本、可控固定成本和共同成本）增加而造成，企业应在该报告的基础上结合相关成本报告，找出存在的问题，给出相应的对策以提高投资报酬率。该公司还有一个隐患是收入增加比例和应收账款增加比例不匹配，怀疑企业目前收账政策可能变宽，应重新制订相关的赊销政策。

8.2.2 责任中心视角下的管理会计报告体系

【例 8-9】管理会计报告与一般对外财务报告相比较，其特征没有（ ）。

- A. 报告没有统一的格式和规范
- B. 报告遵循结果导向
- C. 报告提供的信息不仅仅包括财务信息，也包括非财务信息
- D. 报告的对象是一个组织内部对管理会计信息有需求的各个层级、各环节的管理者

解：B

8.2.2 责任中心视角下的管理会计报告体系

【例 8-10】投资中心的业绩报告中披露的考核指标有（ ）。

- A. 现金回收率
- B. 剩余现金流量
- C. 投资报酬率
- D. 剩余收益
- E. 边际贡献

解：ABCD

8.2.3 质量成本报告视角下的管理会计报告体系

1. 质量成本及其分类

质量成本是指企业为了保证和提高产品或服务的质量而支出的一切费用，以及因未达到产品质量标准，不能满足用户和消费者需要而产生的一切损失。其包含了两层含义：

一是设计质量，即顾客对产品或服务的设计的满足程度，解决设计得怎么样的问题。

二是符合性质量，即产品或服务的实际性能与设计性能的符合程度，解决做得

怎么样的问题。

8.2.3 质量成本报告视角下的管理会计报告体系

(2) 鉴定成本

鉴定成本是按照质量标准对产品质量进行测试、评定和检验所发生的各项费用，是在结果产生之后，为了评估结果是否满足要求进行测试活动而产生的成本。如原材料或半成品的检测、作业的鉴定、流程验收、检测设备以及外部批准等方面发生的检验费用。这类成本主要包括：

8.2.3 质量成本报告视角下的管理会计报告体系

(3) 内部失败成本

内部失败成本是指产品进入市场之前由于产品不符合质量标准而发生的成本。

这类成本主要包括：废料、返工、修复、重新检测、停工整修、故障处理费、质量降级损失或变更设计等。

鉴定成本以及内部失败成本都是发生在产品未到达顾客之前的所有阶段。

8.2.3 质量成本报告视角下的管理会计报告体系

(4) 外部失败成本

外部失败成本是指产品和服务发送到顾客以后，由于不符合要求或不能满足顾客需要而发生的成本。

这类成本主要包括：投诉调查、退换货、产品召回成本、赔款、罚款、诉讼，对客户或使用者的安抚以及产品因存在缺陷而错失的销售机会等成本。

8.2.3 质量成本报告视角下的管理会计报告体系

四项质量成本总结如表 8-7 所示。

8-7 四项质量成本总结

成本项目	预防成本	鉴定成本	内部失败成本	外部失败成本
产生时间	生产之前	销售之前	销售之前	销售之后
是否可控	可控	可控	不可控	不可控
提高质量后果	提高质量导致短期内提高	提高质量导致短期内提高	提高质量导致长期内降低	提高质量导致长期内降低
合理的成本结构	占比最高	占比其次	占比再次	占比最低
质量成本=预防成本+鉴定成本+内部失败成本+外部失败成本。				

8.2.3 质量成本报告视角下的管理会计报告体系

【例 8-11】下列成本中属于可控质量成本的有（ ）。

- A. 鉴定成本

B. 预防成本

C. 外部失败成本

D. 内部失败成本

E. 返修成本

解：AB

8. 2. 3 质量成本报告视角下的管理会计报告体系

2. 质量成本报告

质量成本报告是指根据质量成本分析的结果，向有关部门汇报时所作的书面陈述，它可以作为制定质量方针目标、评价质量体系的有效性和进行质量改进的依据。

质量成本报告按质量成本的分类详细列示实际质量成本，并向企业组织的经理人员提供以下两个方面的重要信息：

- (1) 显示各类质量成本的支出情况以及财务影响；
- (2) 显示各类质量成本的分布情况，以便企业组织的经理人判断各类质量成本的重要性。

8. 2. 3 质量成本报告视角下的管理会计报告体系

【例 8-12】某公司是一家生产皮鞋的企业，该企业本年度销售收入为 715 000，其他业务数据如表 8-8 所示。

要求：编制本年度的质量成本报告，分析该公司质量成本控制情况。

表 8-8 质量成本表
单位：元

成本项目	金额
三包费（包修、包退、包换）	10 000
检测人工费	15 000
质量培训费	50 000
返工返修	18 000
检测材料费	20 000
质量工作费	30 000

8. 2. 3 质量成本报告视角下的管理会计报告体系

解：（1）编制质量成本报告。

表 8-9 质量成本报告

	实际成本支出 （元）	占质量成本总 额比例	占销售收入的 比例
预防成本：	50 000	34. 97%	
质量培训费	30 000	20. 98%	6. 99%
质量工作费	80 000	55. 94%	4. 19%
小计：			11. 18%
鉴定成本：	20 000	13. 99%	
检测材料费	15 000	10. 49%	2. 8%
检测人工费	35 000	24. 48%	2. 1%
小计：			4. 9%
内部失败成本：	18 000	12. 59%	

返工返修 小计:	18 000	12.59%	2.52% 2.52%
外部失败成本:	10 000	6.99%	
三包费	10 000	6.99%	1.4%
小计:			1.4%
质量成本合计	143 000	100%	20%

8.2.3 质量成本报告视角下的管理会计报告体系

(2) 分析: 从以上质量成本报告看出, 该公司由于其生产经营的是有售后要求的产品(鞋子), 所以对预防成本和鉴定成本加大投入, 从而减少了失败成本, 有利于企业形成良好声誉。

8.2.3 质量成本报告视角下的管理会计报告体系

(1) 中期报告

中期报告根据当期的质量目标列示质量管理的成效。企业期末编制质量绩效报告时, 将实际质量成本与预算质量成本目标进行比较, 确定其差异, 分析差异产生的原因, 明确应采取的改进措施。中期质量绩效报告简表格式如表 8-10 所示。

表 8-10 中期质量绩效报告

项目	本期预算成本	本期实际成本	成本差异
预防成本合计			
鉴定成本合计			
内部失败成本 合计			
外部失败成本 合计			
质量成本合计			
质量成本占实际 销售额比例			

8.2.3 质量成本报告视角下的管理会计报告体系

(2) 长期报告

长期报告根据长期质量目标列示企业质量管理成效。长期质量绩效报告简表格式如表 8-11 所示。

表 8-11 长期质量绩效报告

质量绩效报告 (长期报告)	实际成本(**年度)	实际成本(**+1 年度)	成本差异
预防成本合计			
鉴定成本合计			
内部失败成本 合计			

外部失败成本合计			
质量成本合计			
质量成本占实际销售额比例			

8.2.3 质量成本报告视角下的管理会计报告体系

(3) 多期质量趋势报告

多期质量趋势报告列示了企业实施质量管理以来所取得的成效。多期质量趋势报告的编制必须以多个期间企业组织的质量成本相关数据为基础，并绘出质量趋势图，趋势图可以采用坐标分析图、柱形比较图等多种方式，旨在帮助企业的经理人员评企业发展趋势是否合理，质量成本控制是否有效，以便作出相应的决策

8.2.3 质量成本报告视角下的管理会计报告体系

【例 8-13】下列选项中，属于预防成本的是（ ）。

- A. 采购物资的质量检验
- B. 新研制产品的质量审核
- C. 检测场所建筑的折旧或维护费用
- D. 包修包退包换费用

解：B

【知识拓展】

管理用财务报表体系

管理用资产负债表区分经营资产和金融资产、经营负债和金融负债，所有者权益不变。经营性资产和负债，是指在销售商品或提供劳务的过程中涉及的资产和负债；金融性资产和负债，是指在筹资过程中或利用经营活动多余资金进行投资的过程中涉及的资产和负债。管理用利润表区分经营损益和金融损益。金融损益是指金融负债利息与金融资产收益的差额，即扣除利息收入、金融资产公允价值变动收益等以后的利息费用；经营损益是指除金融损益以外的当期损益。管理用现金流量表区分经营现金流量和金融现金流量。

管理用报表体系改变了传统杜邦分析体系的局限性，改进了杜邦分析法。改进后的杜邦分析法核心公式为：

权益净利率 = 净经营资产净利率 + (净经营资产净利率 - 税后利息率) × 净财务杠杆