

第五章 企业成本管理

序号	考点	考频
考点一	变动成本法	★
考点二	作业成本法的核算程序	★
考点三	作业成本信息与作业基础管理	★★★★
考点四	目标成本法	★★★★
考点五	环境成本管理	★

考点一

2023《高级会计实务》高频考点：变动成本法

我们一起来学习 2023《高级会计实务》高频考点：变动成本法。本考点属于《高级会计实务》第五章企业成本管理第三节变动成本法的内容。

【内容导航】

1. 变动成本法概述
2. 变动成本法在短期经营决策中的应用

【考频分析】

考频：★

复习程度：掌握本考点。2015 年有考核。

【高频考点】变动成本法

1. 变动成本法概述

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，当产品更新换代的速度较快时，分摊计入产品成本中的固定成本比重大，采用变动成本法可以正确反映产品盈利状况；（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。

变动成本法的主要优点是：一是区分固定成本与变动成本，有利于明确企业产品盈利能力和划分成本责任；二是保持利润与销售量增减相一致，促进以销定产；三是揭示了销售量、成本和利润之间的依存关系，使当期利润真正反映企业经营状况，有利于企业经营预测和决策。

变动成本法的主要缺点是：一是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；二是不能适应长期决策的需要。

2. 变动成本法在短期经营决策中的应用

在变动成本法下，固定制造费用视同期间成本全额计入当期损益，只有变动生产成本才构成产品成本，即：

产品成本 = 直接材料成本 + 直接人工成本 + 变动制造费用

完全成本法下：产品成本 = 直接材料成本 + 直接人工成本 + 全部制造费用。

(1) 是否接受追加订单的决策。

决 策 方 法	<p>①完全成本法下，如果特殊订单的单价低于单位生产成本，企业就会放弃该订单。</p> <p>②在变动成本法下，如果追加订单量在企业剩余生产能力范围内，且剩余生产能力无法转移，同时不需追加投入专属成本，那么只要追加订单能够产生边际贡献，即追加订单的单价大于该产品的单位变动成本，就应当接受该追加订单。如果追加订单需追加投入专属成本，则接受追加订单的条件应该满足追加订单所带来的边际贡献大于追加投入的专属成本；如果剩余生产能力可以转移，则需把剩余生产能力转移所带来的可能收益作为追加订单的机会成本，当追加订单所带来的边际贡献大于该机会成本时，追加订单方案可以接受</p>
------------------	--

(2) 是否继续生产亏损产品的决策。

决 策 方 法	<p>①在完全成本法下，对于亏损产品往往会作出停止生产的决策。</p> <p>②在变动成本法下，如果剩余生产能力无法转移，只要亏损产品的边际贡献大于零，就应当继续生产；如果剩余产能力可以转移，只要亏损产品的边际贡献大于剩余生产能力转移有关的机会成本，也应当继续生产</p>
------------------	--

(3) 零部件自制或外购的决策。

决 策 方 法	<p>①在企业自制能力无法转移的情况下，自制方案的相关成本只包括按零部件全年需用量计算的变动成本；如果自制能力可以转移，则还需考虑自制能力转移有关的机会成本。</p> <p>②比较自制零部件相关成本和外购单价的大小，选择成本较低的方案</p>
------------------	---

考点二

2023《高级会计实务》高频考点：作业成本法的核算程序

我们一起来学习 2023《高级会计实务》高频考点：作业成本法的核算程序。本考点属于《高级会计实务》第五章企业成本管理第四节作业成本法的内容。

【内容导航】

1. 两步制分配程序
2. 作业成本法的核算

【考频分析】

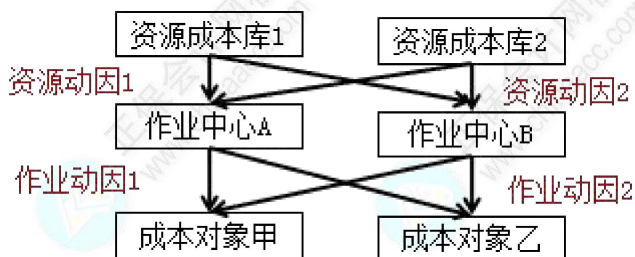
考频：★

复习程度：掌握本考点。2021 年、2020 年有考核。

【高频考点】作业成本法的核算程序

1. 两步制分配程序

作业成本法的核算分两步：一是根据资源动因把资源分配给作业形成作业成本；二是根据作业动因把作业成本分配给最终成本对象。



2. 作业成本法的核算

(1) 按工作内容区分不同类型的作业。如材料整理准备、机器设备调整准备、机器设备维修保养、产品质量检验等。

(2) 分析成本与作业间的关系以确定各项作业的作业动因。如材料整理数量是材料整理准备作业的作业动因、机器调整工时就是机器调整作业的作业动因、产品检验次数(时间)就是产品质量检验作业的作业动因。

(3) 设置成本库并归集资源耗费到作业中心。①按照资源动因把资源的消耗一项一项地分配到作业；②把具有相同作业动因的作业合并形成作业中心，再将作业中心中各项作业的资源耗费合并加总在一起。

(4) 基于作业成本动因确定各作业成本库的成本分配率并分配成本。①把各作业成本库中的作业成本除以作业动因的单位数，计算出以作业动因为单位的作业成本分配率；②根据成本对象耗用的作业量和作业成本分配率，将作业成本分配到产品或服务。

考点三

2023《高级会计实务》高频考点：作业成本信息与作业基础管理

我们一起来学习 2023《高级会计实务》高频考点：作业成本信息与作业基础管理。本考点属于《高级会计实务》第五章企业成本管理第四节作业成本法的内容。

【内容导航】

1. 完整的作业分析过程的四个步骤
2. 作业分析的具体做法
3. 作业改进的方法
4. 作业成本信息与企业经营决策

【考频分析】

考频：★★★

复习程度：掌握本考点。2020 年、2018 年、2017 年、2015 年有考核。

【高频考点】作业成本信息与作业基础管理

1. 完整的作业分析过程的四个步骤

(1) 区分增值作业和非增值作业。增值作业是指企业生产经营所必需的，且能为顾客带来价值的作业。

(2) 分析确认重要性作业。根据重要性和成本效益原则，选择那些相对于价值创造来说比较重要的作业并对其分析。

(3) 对标及有效性分析。即通过与同业最佳实践进行比较，分析某项作业资源耗费的多少，判断该作业的人数、时间、效率是否最佳等，以寻找作业效率改进机会。

(4) 关联性分析。即分析作业之间的联系以形成有序作业链。理想的作业链应该使作业完成的时间最短、重复次数最少。

2. 作业分析的具体做法

- (1) 资源动因分析：评价作业的有效性。

资源动因分析的程序包括：首先，调查产品从设计、试制、生产、储备、销售、运输直到客户使用的全过程，在熟悉产品生命周期的基础上识别、计量作业，并将作业适当合并，建立作业中心；其次，归集资源费用到各相应的作业；最后，分析执行作业消耗资源的情况，确定作业的有效性。

- (2) 作业动因分析：评价作业的增值性。

一般来说，增值作业必须同时满足以下条件：

- ①该作业的功能是明确的；
- ②该作业能为最终产品或劳务提供价值；
- ③该作业在企业的整个作业链中是必需的，不能随意去掉、合并或被替代。

注意：非增值作业是企业作业成本控制的重点。

(3) 作业链的综合分析。

理想的作业链应保证作业与作业之间环环相连，不存在重叠、作业之间的等待、延误等情形。

3. 作业改进的方法

- (1) 消除不必要作业以降低成本；
- (2) 在其他条件相同时选择成本最低的作业；
- (3) 提高作业效率并减少作业消耗；
- (4) 作业共享；
- (5) 利用作业成本信息编制资源使用计划并配置未使用资源。

4. 作业成本信息与企业经营决策

采用传统变动成本法进行产品生产决策时，往往只注重生产的结果，而忽视了产品的实际生产过程，从而将与该产品生产过程相关的直接成本割裂开，有可能误导企业经营决策。作业成本法不仅考虑产品，而且考虑产品在生产经营过程中消耗的作业量，使得决策更具相关性和科学性。

考点四

2023《高级会计实务》高频考点：目标成本法

我们一起来学习 2023《高级会计实务》高频考点：目标成本法。本考点属于《高级会计实务》第五章企业成本管理第五节目标成本法的内容。

【内容导航】

1. 目标成本法的应用环境
2. 目标成本的设定

【考频分析】

考频：★★★

复习程度：掌握本考点。2021 年、2019 年、2018 年、2017 年、2016 年、2015 年、2014 年、2013 年有考核。

【高频考点】目标成本法

1. 目标成本法的应用环境

(1) 企业应用目标成本法，要求处于比较成熟的买方市场环境，且产品的设计、性能、质量、价值等呈现出较为明显的多样化特征；

(2) 企业应以创造和提升客户价值为前提，以成本降低或成本优化为主要手段，谋求竞争中的成本优势，保证目标利润的实现；

(3) 企业应成立由研究与开发、工程、供应、生产、营销、财务、信息等有关部门组成的跨部门团队，负责目标成本的制定、计划、分解、下达与考核，并建立相应的工作机制，有效协调有关部门之间的分工与合作；

(4) 企业能及时、准确取得目标成本计算所需的产品售价、成本、利润以及性能、质量、工艺、流程、技术等方面各类财务信息和非财务信息。

2. 目标成本的设定

产品目标成本 = 产品竞争性市场价格 - 产品的必要利润

(1) 竞争性价格的确定。

竞争性价格是指在买方市场结构下由顾客、竞争对手等所决定的产品价格。

一般而言，竞争性价格的确定需要综合考虑以下三个因素：可接受价格、竞争对手分析、目标市场份额。

确定竞争性价格的具体方法主要有两种：市价比较法和目标份额法。

(2) 必要利润的确定。

投资者的必要报酬率是指投资者投入资本所要求的收益率，从资本市场角度则体现为企业加权平均资本成本。

考点五

2023《高级会计实务》高频考点：环境成本管理

我们一起来学习 2023《高级会计实务》高频考点：环境成本管理。本考点属于《高级会计实务》第五章企业成本管理第六节成本管理前沿的内容。

【内容导航】

1. 环境成本的分类及内容

2. 环境成本的核算

【考频分析】

考频：★

复习程度：掌握本考点。2022年有考核。

【高频考点】环境成本管理

1. 环境成本的分类及内容

(1) 从环境成本发生时间范围的角度，分为历史环境成本、运行环境成本和未来环境成本。

(2) 按照环境成本形成的角度，分为企业环保系统的研究开发成本、生产过程直接降低环境负荷的成本、生产过程间接降低环境负荷的成本、销售及回收过程降低环境负荷的成本、企业配合社会地域的环保支援成本、其他环保支出等。

(3) 从环境成本空间范围的角度，分为内部环境成本和外部环境成本。

2. 环境成本的核算

目前，主要的环境成本核算方法有四种：传统成本核算法、作业成本法、生命周期成本法和完全成本法。

(1) 传统成本法核算法。传统核算法下，产品成本通常包括直接材料、直接人工和制造费用，环境成本一般列入制造费用项目中，然后采用一定方法分配到各种产品的成本，或将环境成本直接列入“管理费用”“营业外支出”等账户。

(2) 作业成本法。采用作业成本法核算环境成本就是将相关环境成本根据单个产品对这些作业的要求进行分配。

(3) 生命周期成本法。生命周期成本法是一种对产品在整个寿命周期里的所有成本进行确认和计量的方法。

(4) 完全成本法。完全成本法能核算企业的环境会计总成本。即将与企业的经营、产品或劳务对环境产生影响有关的内部成本和外部成本综合起来的会计方法。