



财经商贸类专业创新型精品教材
“互联网+教育”新形态一体化教材

财经商贸类职业技能大赛参考教材

管理会计
(第三版)

管理会计

第三版

主 编 熊素宣 朱佳骅

主 编 熊素宣 朱佳骅

北京出版集团
北京出版社



北京出版集团
北京出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

管理会计 / 熊素宜, 朱佳骅主编. -- 3 版. -- 北京 : 北京出版社, 2024.6

ISBN 978-7-200-18586-7

I. ①管… II. ①熊… ②朱… III. ①管理会计—高等学校—教材 IV. ① F234.3

中国国家版本馆 CIP 数据核字 (2024) 第 030003 号

管理会计 (第三版)

GUANLI KUAIJI (DI-SAN BAN)

主 编: 熊素宜 朱家骅

出 版: 北京出版集团

北京出版社

地 址: 北京北三环中路 6 号

邮 编: 100120

网 址: www.bph.com.cn

总 发 行: 北京出版集团

经 销: 新华书店

印 刷: 定州启航印刷有限公司

版 印 次: 2024 年 6 月第 3 版 2024 年 6 月第 1 次印刷

成品尺寸: 185 毫米 × 260 毫米

印 张: 17

字 数: 372 千字

书 号: ISBN 978-7-200-18586-7

定 价: 52.00 元

教材意见建议接收方式: 010-58572341 邮箱: jiaocai@bphg.com.cn

如有印装质量问题, 由本社负责调换

质量监督电话: 010-82685218 010-58572341 010-58572393

目 录



项目一 管理会计基础 / 1

任务一 管理会计基本知识 / 3

任务二 管理会计和财务会计的比较 / 7

思考与练习 / 11

项目二 变动成本法 / 13

任务一 成本及其分类 / 14

任务二 混合成本分解 / 20

任务三 变动成本法概述 / 25

任务四 变动成本法与完全成本法的比较 / 26

任务五 变动成本法的评价 / 32

思考与练习 / 35

项目三 本量利分析 / 41

任务一 本量利分析的基本模型 / 43

任务二 边际分析 / 45

任务三 盈亏平衡分析——公式法 / 46

任务四 盈亏平衡分析——图解法 / 55

任务五 敏感性分析 / 58

思考与练习 / 65



项目四 营运管理 / 69

任务一 生产决策 / 71

任务二 定价决策 / 86

思考与练习 / 92

项目五 投融资管理 / 96

任务一 投融资管理基础 / 98

任务二 投资决策分析评价方法 / 109

任务三 典型长期投资决策分析 / 116

思考与练习 / 121

项目六 标准成本 / 125

任务一 标准成本法概述 / 126

任务二 标准成本的制定 / 127

任务三 标准成本差异的计算分析 / 130

思考与练习 / 139

项目七 预算管理 / 141

任务一 预算管理的基本内容 / 144

任务二 全面预算 / 146

任务三 预算编制的其他方法 / 155

思考与练习 / 163



项目八 绩效管理 / 166

- 任务一 绩效管理概述 / 168
- 任务二 责任会计 / 172
- 任务三 关键绩效指标法 / 186
- 任务四 经济增加值法 / 189
- 任务五 平衡计分卡 / 195
- 思考与练习 / 200

项目九 风险管理 / 204

- 任务一 风险管理概述 / 205
- 任务二 风险矩阵 / 209
- 任务三 风险清单 / 215
- 思考与练习 / 217

项目十 战略管理会计与作业成本法 / 220

- 任务一 战略管理理论与战略管理会计 / 221
- 任务二 战略成本动因分析 / 225
- 任务三 作业成本法 / 226
- 思考与练习 / 239

附录一 / 242

附录二 / 248

参考文献 / 260

项目二 变动成本法



学习目标

知识目标

掌握成本性态的含义、分类和分解方法
掌握变动成本法的含义和计算
掌握变动成本法与完全成本法的区别

能力目标

能对企业经营中的各种成本进行性态划分
能运用变动成本法对企业经营进行分析

理论基础

传统成本知识

关键词

成本性态 Cost Behavior

变动成本 Variable Cost

变动成本法 Variable Costing

期间成本 Period Cost

固定成本 Fixed Cost

混合成本 Mixed Cost

完全成本法 Full Costing

产品成本 Product Cost



项目引例

经济的发展让企业的经营环境日益复杂，例如，为了计划经营和编制预算，海尔的经理需要对不同生产量和销售量水平上的成本进行预测；7天连锁酒店为了控制提供服务的成本，决策层需要了解酒店在不同客流量水平的成本；为了判定是否增加冰激凌机与饮料机以便开设一个便利窗口的决策，麦当劳的管理者需要预测在不同客流量水平下的相关成本。这些管理工作中都包含一个重要的问题：若某一特定的业务活动水平或业务量发生波动，财务状况会受到什么影响？

张扬在城市东部经营着一家汽车养护店，而李军则在城西拥有一家汽车美容店，两位好朋友在汽车后服务行业都深耕多年。但在最近一次聚会上，两人却对未来的经营思路发生了分歧。张扬认为，未来是智能化的时代，因此，他决定投资10万元购入全自动机器，尽量降低人力成本。而李军则认为，智能化应用还未成熟，但日益增长的工资开支额也同样让他开始头疼，因此，他的应对措施是减少全职工人，繁忙时段则增加兼职人手。从成本的角度看，两人的战略有何区别？



知识阐述

任务一 成本及其分类

成本是企业生产经营过程中发生的各项耗费，是对象化了的费用，是综合反映企业生产经营绩效的一项重要经济指标。

一、管理会计中的成本概念

在管理会计学中，成本及其分类不仅属于最基本的概念，而且往往被赋予与传统的财务会计学和成本会计学截然不同的含义。管理会计并没有如财务会计那样强调历史成本的概念，也没有对成本发生的时间做严格的规定，在管理会计中，成本可以是过去、现在发生的，也可以是将来可能发生的。

因此，从管理会计的角度看，成本是指企业在生产经营过程中对象化的，以货币形式表现的为达到一定目的而应当或可能发生的各种经济资源的价值牺牲或代价。

二、成本按经济用途分类

成本可以按不同的标志进行分类：按其发生时间分类，可以分为历史成本和未来成本；按其相关性分类，可以分为相关成本和无关成本；按其可控性分类，可以分为可控成本和不可控成本；按其经济用途分类，可以分为生产成本和非生产成本等，这种

分类方式是财务会计中传统产品成本构成的重要基础。

在财务会计中，成本的概念是单一的，即生产成本和非生产成本。

（一）生产成本

生产成本，也称为制造成本，是指企业为生产产品或提供劳务而发生的成本，具体包括直接材料、直接人工和制造费用三个项目。

（1）直接材料：在生产过程中直接构成产品主要实体的原材料成本。

（2）直接人工：在生产过程中直接改变原材料的性质或形态所耗用的人工成本。

（3）制造费用：在生产过程中发生的不能归入上述两个项目，而需要采用分摊方式归集到相关产品中的其他支出。

一般而言，直接材料与直接人工被视为生产成本构成中的直接成本，而制造费用则被视为间接成本。

（二）非生产成本

非生产成本，也称为期间成本，主要包括管理费用、销售费用和财务费用。

（1）管理费用：制造成本和销售费用以外的所有办公和管理费用，包括公司的董事会和行政部门发生的各种费用，如行政管理人员工资、办公费、固定资产的折旧费、保险费等。

（2）销售费用：销售产品所发生的各项成本，如广告费、展销费、运输费以及专设销售机构的人工费等费用。

（3）财务费用：企业为筹集生产经营所需资金而发生的费用。

成本按其经济用途划分形成的传统成本构成内容，也是财务会计中的完全成本法的成本结构。

（三）成本按经济用途分类的缺陷

成本按经济用途分类，能够清楚地反映产品成本结构，便于成本结构的分析与考核。但由于这种分类没有同企业的生产能力相结合，所以不利于经营决策，也不能解释成本与业务量之间的变动关系。因此，基于企业内部管理的需要，管理会计必须建立新的成本划分标准。

三、成本性态分类

（一）成本性态的含义

成本性态是指在一定条件下成本总额与特定业务量之间在数量方面的依存关系，又称为成本习性。

这里的成本总额是指为取得营业收入而发生的营业成本费用，包括全部生产成本和销售费用、管理费用及财务费用等非生产成本。

特定业务量（成本动因）是指企业在一定的生产经营期内投入或完成的经营工作量的总称，既可以用产品的单位数表示，也可以用生产工作量的直接人工小时或机器

工作小时等表示。特定业务量可以使用多种计量单位表现，包括绝对量和相对量两类。其中，绝对量具体又可细分为实物量（包括投产量、产出量和销售量）、价值量（包括销售收入、产值和成本）和时间量（包括人工小时和机器小时）三种形式；相对量也可以用百分比或比率（如开工率或作业率）等形式反映。

一定条件则是指在一一定的期间与一定的业务量水平，也即相对范围。

（二）成本按其性态分类

按照成本性态，可以将成本划分为固定成本、变动成本和混合成本三种类型。

1. 固定成本

（1）固定成本的定义与特性。

固定成本是指在一定时期和一定业务量范围内，成本总额不随业务量的增减而变动的成本。固定成本性态如表 2-1 所示。

表 2-1 固定成本性态分析表

	固定成本总额 a	单位固定成本
成本性态	固定成本总额保持不变	单位固定成本随着业务量的变动呈反比例变动
成本性态公式	$y = a$	$y = \frac{a}{x}$

【例 2-1】新华科技公司为了加速科研人员的成长，决定以 10 000 元从某大学聘请两位专家为科研人员进行授课。根据双方培训合同的约定，专家将为新华科技公司培训不多于 50 人次的科研人员。相关分析模型如图 2-1 和图 2-2 所示。

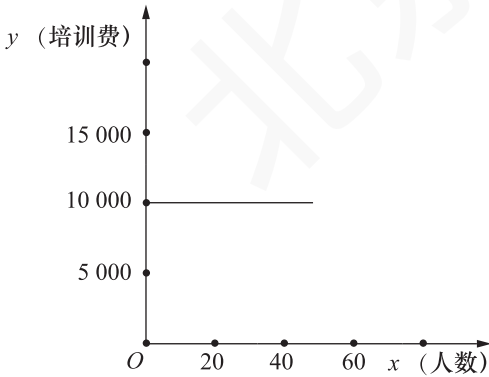


图 2-1 固定成本总额性态模型

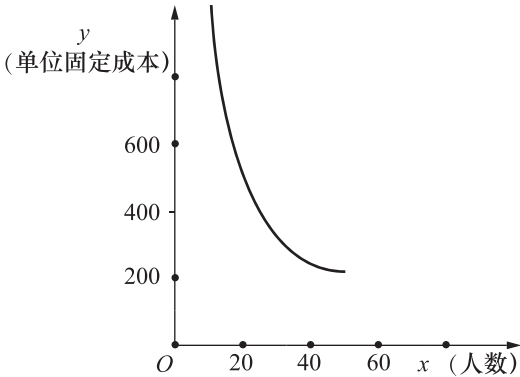


图 2-2 单位固定成本性态模型

（2）固定成本的分类。

在实际工作中，为加强对固定成本的管理和控制，可按其是否受企业短期决策行为的影响，进一步细分为约束性固定成本和酌量性固定成本两类。细分的意义在于寻求降低固定成本的正确途径。



成本性态函数

约束性固定成本,又称为经营能力成本,是指管理当局的决策行为无法改变其数额的固定成本,包括厂房和机器设备的折旧费、财产税、保险费、管理人员工资等内容。这些成本是维持企业生产经营能力必须负担的最低成本,具有极大的约束性。如果稍加削减,势必影响企业的盈利能力和长远目标。因此,约束性固定成本属于经营能力成本。降低此项成本,应通过经济、合理地利用企业的现有生产能力,提高产品产量,降低其单位成本来实现。

酌量性固定成本,又称为选择性、随意性固定成本,是指通过管理当局的决策行为可以改变其数额的固定成本,包括研究开发费、广告费、职工培训费等内容。酌量性固定成本的大小由企业根据生产经营方针确定。这类成本尽管在一定的预算执行期内固定不变,但在编制下期预算时,可由企业根据未来的实际需要和财务负担能力进行调整。

实务知识

在西方会计实务中,固定成本一般包括以下内容:房屋设备租赁费、保险费、广告费、不动产税、管理人员薪金和按使用年限计提的固定资产折旧费等。

在我国的工业企业中,可以作为固定成本看待的项目包括:生产成本中列入制造费用中不随产量变动的办公费、差旅费、折旧费、劳动保护费、管理人员工资和租赁费等;销售费用中不受销量影响的销售人员工资、广告费和折旧费等;管理费用中不受产量或销量影响的企业管理人员工资、折旧费、租赁费、保险费和土地使用税等;财务费用中不受产量或销量影响的各期发生额、稳定的利息支出等。

酌量性固定成本着眼于总量上进行控制,而约束性固定成本则要求企业要经济合理地利用生产能力,提高产品产量,相对地降低其单位成本,以取得更大的经济效益。酌量性固定成本与约束性固定成本均与企业的业务量水平无直接关系。

2. 变动成本

(1) 变动成本的定义与特性。

变动成本是指在一定时期和一定业务量范围内,成本总额随业务量的增减而呈正比例变动的成本。变动成本性态如表 2-2 所示。

表 2-2 变动成本性态分析表

	变动成本总额	单位变动成本 b
成本性态	变动成本总额随着业务量的变动呈正比例变动	单位变动成本不受业务量增减变动的影响,保持不变
成本性态公式	$y = bx$	$y = b$

【例 2-2】新华科技公司经过市场调研决定投资生产 2 000 个车载小冰箱,每个小冰箱需要外购压缩机一台,价格为 100 元。相关分析模型如图 2-3 和图 2-4 所示。

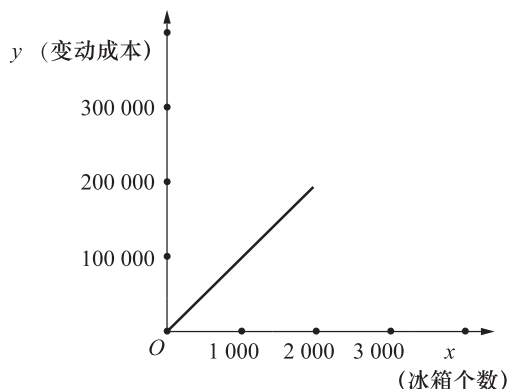


图 2-3 变动成本总额性态模型

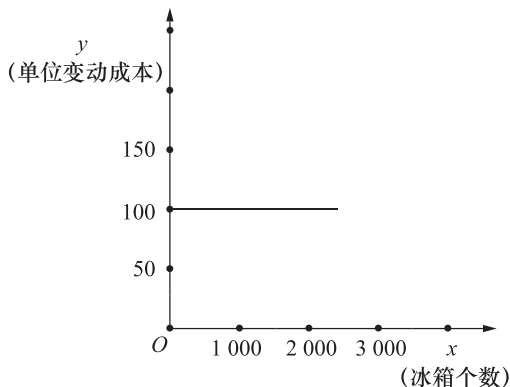


图 2-4 单位变动成本性态模型

（2）变动成本的分类。

变动成本可根据其发生的原因进一步划分为技术性变动成本和酌量性变动成本两大类。

技术性变动成本是指其单位成本受客观因素影响，消耗量由技术因素决定的变动成本。例如，生产某款式衣服需要 5 个标准工时，在生产工艺不变的情况下，工资和福利费就属于受设计工序影响的、与衣服产量成正比例关系的技术性变动成本。这类成本不受企业决策的影响，而是与产量有明确的技术关系，通常表现为企业所生产产品的直接人工或物耗成本，以直接人工或材料成本最为典型。

酌量性变动成本是指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变动成本，如按照企业销售收入的一定比例支付的销售佣金、技术转让费等。这些支出的比例或标准取决于管理当局根据当时的市场情况所做出的决策，若要降低此类成本，需要通过科学的决策，严格控制开支来实现。

实务知识

在西方会计实务中，变动成本一般包括下列内容：生产成本中单耗稳定的直接材料、工资率稳定的直接人工；制造费用中随产量呈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。

在我国工业企业中，可以作为变动成本看待的项目包括：生产成本中直接用于产品制造的，与产量成正比的原材料、燃料及动力、外部加工费、外购半成品、按产量法计提的折旧费和单纯计件工资形式下的生产工人工资；销售费用、管理费用和财务费用中与销售量成正比例的费用项目等。

研究成本性态有一个前提，就是必须在一定的期间与一定的业务量水平下进行，也即相关范围。只要在相关范围内，不管时间多长、业务量变化幅度多大，固定成本总额的不变性和变动成本总额的正比例变动性均存在。但一旦超出相关范围，相应的成本性态也会发生改变。例如，在【例 2-1】中，当该公司租用了一个可容纳 50 人的

教室培训时,在50人之内,固定成本总额是保持不变的;但当人数超出50人时,就必须另外租用教室,固定成本总额随之发生变化,变动成本性态同理也受相关范围的制约。

3. 混合成本

(1) 混合成本的定义与特性。

混合成本是指成本总额随业务量的变动而变动,但变动的幅度与业务量不保持严格比例关系的成本。

把企业的全部成本,根据成本习性划分为变动成本和固定成本两大类,是管理会计规划和控制企业经济活动的前提条件。但是,在实务中,往往有很多成本项目不能简单地将其归类于固定成本或变动成本,一些成本明细项目同时兼有变动成本和固定成本两种不同的特性。它们既非完全固定不变,也不随业务量呈正比例变动,不能简单地把它们列入固定成本或变动成本,因而就统称为混合成本。

(2) 混合成本的分类。

混合成本按其变动部分与业务量的依存关系,可以分为以下四种类型:半固定成本、半变动成本、延期变动成本和曲线变动成本。

①半固定成本。通常这类成本在其相关范围内,其成本总额不随业务量的增减而变动,但一旦业务量超出相应的范围,成本总额便会发生跳跃式的变化。继而在新的业务量范围内保持相对稳定,直到业务量超出新的范围,成本总额出现新的跳跃为止。半固定成本性态模型如图2-5所示。

②半变动成本。这类成本由两部分组成:一部分是一个固定的基数,一般不变,类似于固定成本;另一部分是在此基数之上随着业务量的增长而增加的成本,类似于变动成本。这种成本又称典型的混合成本,可直接写成 $y = a + bx$ 。半变动成本性态模型如图2-6所示。

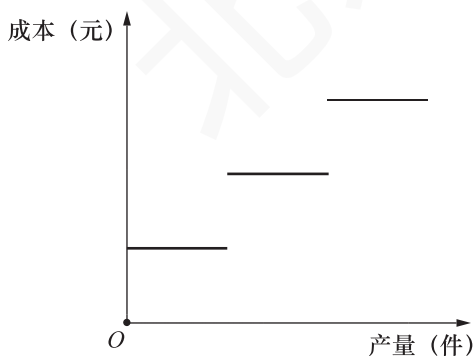


图 2-5 半固定成本性态模型

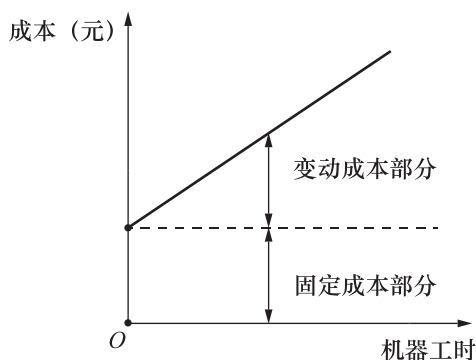


图 2-6 半变动成本性态模型

③延期变动成本。这类成本是指在一定范围内成本总额不随业务量的增减而变动,但当业务量超出这一范围后,成本总额将随业务量的变动而发生相应增减变动的成本项目。延期变动成本性态模型如图2-7所示。

④曲线变动成本。这类成本通常有一个初始量，一般不变，相当于固定成本，但在这个初始量的基础上，随着业务量的增加成本也逐步增加，不过两者不呈正比例的直线关系，而呈非线性的曲线关系。

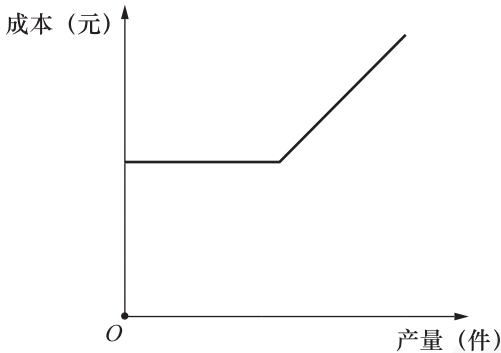


图 2-7 延期变动成本性态模型

任务二 混合成本分解

在实际工作中，大部分成本都是以混合成本的形式出现，这样并不利于规划和控制企业的经济活动，必须对其进行成本性态分析，将成本区分为固定成本和变动成本，并建立相应的成本模型。

成本性态分析（Analysis of Cost Behavior）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，并建立相应成本函数模型 $y = a + bx$ 的过程。

成本性态分解方法有很多，如高低点法、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，后三种方法可通过直接分析认定。

一、高低点法

高低点法是根据一定期间内高低点业务量及其对应的混合成本资料，将混合成本分解为固定成本和变动成本的一种方法。

高低点法的分解步骤如表 2-3 所示。

表 2-3 高低点法分解步骤表

序号	目的	分解步骤
1	计算单位变动成本 b	$b = \frac{\Delta y}{\Delta x}$

续表

序号	目的	分解步骤
2	计算固定成本总额 a	$a = y_h - bx_h$
3	确定混合成本分解公式	$y = a + bx$

【例 2-3】某企业 2024 年 1—6 月的设备维修费用如表 2-4 所示，请确定混合成本分解公式。

表 2-4 2024 年企业设备维修费用表

月份	1	2	3	4	5	6
业务量（机器小时）	1 600	2 600	2 000	2 800	2 400	3 200
设备维修费用（元）	320	420	360	440	400	480

解：（1）计算单位变动成本 b 。

$$b = \frac{\Delta y}{\Delta x} = \frac{480 - 320}{3\,200 - 1\,600} = \frac{160}{1\,600} = 0.1 \text{（元 / 机器小时）}$$

（2）计算固定成本总额 a 。

$$a = 480 - 0.1 \times 3\,200 = 480 - 320 = 160 \text{（元）或 } a = 320 - 0.1 \times 1\,600 = 320 - 160 = 160 \text{（元）}$$

（3）确定混合成本分解公式。

$$y = 160 + 0.1x$$

二、回归分析法

回归分析法是根据一定期间业务量和混合成本的历史资料，运用最小二乘法的原理确定一条最能反映业务量与混合成本关系（与全部观察值的误差平方和最小）的直线——回归直线 $y = a + bx$ ，以此来分解混合成本的方法。

采用历史成本进行成本分解时，必须强调业务量与成本应具有相关性，如果两者之间不存在线性相关，分析就失去意义，而业务量与成本之间线性关系的程度可通过计算相关系数 r 判断。

相关系数 r 的值一般在 $(-1, 1)$ 之间，当 $r=1$ 时，说明两者完全正相关，即可以用 $y = a + bx$ 来描述；当 $r=0$ 时，说明两者之间不存在相关关系，为零相关；当 $r=-1$ 时，说明两者完全负相关。在 r 接近于 1 时，说明两者之间基本正相关，可近似地写成 $y = a + bx$ 的形式。

回归分析法的分解步骤如表 2-5 所示。

表 2-5 回归分析法分解步骤表

序号	目的	分解步骤
1	列表求值	求 n 、 $\sum x$ 、 $\sum y$ 、 $\sum xy$ 、 $\sum x^2$ 、 $\sum y^2$
2	计算相关系数 r	$r = \frac{n\sum xy - \sum x \sum y}{\sqrt{[n\sum x^2 - (\sum x)^2][n\sum y^2 - (\sum y)^2]}}$
3	计算回归系数 a 和 b 的值	$b = \frac{n\sum xy - \sum x \sum y}{n\sum x^2 - (\sum x)^2},$ $a = \frac{\sum y - b\sum x}{n}$
4	建立成本性态模型	$y = a + bx$

【例 2-4】将【例 2-3】用回归分析法分解混合成本。

解：(1) 列出相关数据如表 2-6 所示。

表 2-6 回归分析法计算表

月份	业务量(机器小时)(x)	设备维修费用(元)(y)	x^2	y^2	xy
1	1 600	320	2 560 000	102 400	512 000
2	2 600	420	6 760 000	176 400	1 092 000
3	2 000	360	4 000 000	129 600	720 000
4	2 800	440	7 840 000	193 600	1 232 000
5	2 400	400	5 760 000	160 000	960 000
6	3 200	480	10 240 000	230 400	1 536 000
合计	14 600	2 420	37 160 000	992 400	6 052 000

(2) 计算相关系数 r 。

$$r = \frac{n\sum xy - \sum x \sum y}{\sqrt{[n\sum x^2 - (\sum x)^2][n\sum y^2 - (\sum y)^2]}}$$

$$= \frac{6 \times 6\,052\,000 - 14\,600 \times 2\,420}{\sqrt{(6 \times 37\,160\,000 - 14\,600^2)(6 \times 992\,400 - 2\,420^2)}} = \frac{980\,000}{980\,000} = 1$$

(3) 计算回归系数 a 和 b 。

$$b = \frac{n\sum xy - \sum x \sum y}{n\sum x^2 - (\sum x)^2} = \frac{6 \times 6\,052\,000 - 14\,600 \times 2\,420}{6 \times 37\,160\,000 - 14\,600^2} = 0.1$$

$$a = \frac{\sum y - b \sum x}{n} = \frac{2\,420 - 0.1 \times 14\,600}{6} = 160$$

(4) 建立成本性态模型： $y = 160 + 0.1x$ 。

三、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。

例如，“管理费用”账户内各项目发生额的大小在正常产量范围内与产量变动没有明显关系，就将管理费用全部视为固定成本；“制造费用”账户中的车间管理部门办公费、按折旧年限计提的设备折旧费等，虽与产量的关系比管理费用密切一些，但基本特征仍属“固定”，所以也应视为固定成本；而“制造费用”账户内的燃料动力费、维修费等，虽然不像直接材料费那样与产量呈正比例变动，但其发生额的大小与产量变动的关系很明显，因而可以将其视为变动成本。

【例 2-5】某企业的第一生产车间 10 月份成本数据如表 2-7 所示，请进行成本分解。

表 2-7 成本数据

账户	总成本
生产成本 —— 材料	240 000
—— 工资	30 000
制造费用 —— 燃料、动力	12 000
—— 修理费	4 000
—— 工资	8 000
—— 折旧费	20 000
—— 办公费	6 000
合计	320 000

解：成本分解如表 2-8 所示。

表 2-8 成本分解表

账户	总成本	固定成本	变动成本
生产成本 —— 材料	240 000		240 000
—— 工资	30 000		30 000
制造费用 —— 燃料、动力	12 000		12 000
—— 修理费	4 000		4 000
—— 工资	8 000		8 000
—— 折旧费	20 000	20 000	
—— 办公费	6 000	6 000	
合计	320 000	26 000	294 000

分解理由如下：直接材料和直接人工（即“生产成本”账户项目）通常为变动成本；燃料动力费、修理费、间接人工费虽然不与产量成正比例变动关系，但有明显的变动关系，所以也确定为变动成本；折旧费和办公费与产量变动没有明显关系，因而确定为固定成本。不难看出，上述分解过程是在一定的假设条件下进行的：如果生产工人的工资实行计件工资制，那么直接人工就是变动成本；如果生产设备的折旧额不是按加工量或加工时间计算的，那么折旧费就属于固定成本。若假设条件不是这样，分解结果当然就不一样了。不过，相对于特定的分解对象而言，相应的假设条件由于经常使用而约定俗成成为既定前提了，所以对于一些常见的成本费用，如折旧费、直接材料、直接人工等，可以依据前述的既定前提，直接将其确定为固定成本或变动成本。

根据表 2-8，该车间总成本可分解为固定成本和变动成本，

固定成本 $a=26\,000$ （元）

假设该车间当月产量为 1 000 件，那么

$$b = \frac{294\,000}{1\,000} = 294 \text{（元/件）}$$

以数学模型来描述该车间的总成本，即

$$y = 26\,000 + 294x \text{（元）}$$

四、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。该方法的关键是将成本与业务量进行对比分析，确定单位产品的消耗定额，并把与业务量有关的部分汇集为单位变动成本，与业务量无关的部分汇集为固定成本。例如，热处理电炉设备在预热过程中的耗电成本，可划归为固定成本；预热后对产品进行热处理的耗电成本，可划归为变动成本。

五、合同确认法

合同确认法是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。

学习要点

高低点法计算简便，便于应用，但由于只选用两点数值，因此误差较大。回归分析法与前两种方法相比较为准确、科学，但计算量较大，而且在计算过程中， b 的数值应该尽量保留尾数，否则误差会因不断累积而过大。账户分析法较为简便易行，但比较粗糙且带有主观判断。技术测定法仅适用于投入成本和产出数量之间有规律性联系的成本分解。合同确认法一般要配合账户分析法使用。

任务三 变动成本法概述

变动成本法又称为直接成本法 (Direct Costing) 或边际成本法 (Marginal Costing), 由美籍英国学者哈里斯 (Jonathan N.Harris) 于 1936 年在《全国会计师联合会公报》中首先撰文提出, 并在第二次世界大战后, 被欧美和日本等国家的企业逐渐重视, 并广泛应用于企业的内部管理方面。变动成本法改变了完全成本法中将固定性制造费用在本期销货和期末存货间进行分配的传统做法, 为管理者提供了产品边际贡献等重要信息, 在管理会计的各项方法运用中发挥了重要的作用, 是管理会计基础知识中的一项重要内容。

变动成本法产生以后, 为与之相区别, 我们将财务会计中传统的成本计算方法称为完全成本法, 这两种方法各有其适应性。一般而言, 变动成本法比较适合企业内部经营管理的要求, 但不符合对外报告和纳税申报要求; 而完全成本法则相反。

变动成本法是指企业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作为产品成本的构成内容, 而将固定生产成本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管理方法。与变动成本法相对应的是完全成本法, 也就是目前普遍使用的传统成本法。这种方法在产品成本的计算上, 不仅包括产品在生产过程中所消耗的直接材料、直接人工, 还包括全部的制造费用 (变动性制造费用和固定性制造费用)。由于完全成本法的特点是将所有的制造成本, 不论是固定的还是变动的, 都归到单位产品上, 因而也被称为吸收成本法 (Absorption Costing)。

一、变动成本法的理论依据

变动成本法与完全成本法的最大差异在于它改变了将固定性制造费用在本期销货与期末存货之间进行分配的传统做法, 完全由当期负担。其理论依据可以表述为: 固定性制造费用主要是为企业提供一些的生产经营条件而发生的, 这些经营条件一经形成, 不管其实际利用程度如何, 有关费用照样发生, 同产品的实际生产直接联系, 不随业务量的增减变化, 因而不应把它计入产品成本, 而应作为期间费用处理。这一部分的费用是按期间发生的, 它是一种与企业生产经营活动持续期间的长短相联系的成本, 随着时间的推移而消失, 其效益不应递延到下一个会计期间, 而应在其发生当期, 全额列入损益表, 作为该期间收入的一个递减项目, 因此期末资产负债表上的在产品、产成品的计价, 自然也应排除这一部分。

我们可以将以上理论依据归纳为以下两点。

(1) 产品成本是指产品在生产过程中发生的各种耗费, 所以, 它应该随产量的变动而变动, 产量增加, 产品成本总额增加; 产量减少, 产品成本总额减少; 产量为零, 则无成本发生额。在这一标准下, 产品成本就应当只包括直接材料、直接人工和变动性制造费用三项。

(2) 固定性制造费用是为了提供和维持企业产品设计生产能力而发生的, 与产品的实际生产没有直接联系。在相关范围内, 不论利用程度如何, 固定性制造费用照样发

生，其总额不受实际产量变动的影响，因此不应计入产品成本，而应列入当期期间成本进行处理。

二、变动成本法的主要特点

与传统的完全成本法相比，变动成本法有以下几项主要特点。

（一）以成本性态分析为基础进行产品成本计算

变动成本法是建立在将全部成本划分为变动成本和固定成本的基础之上的，而产品的制造费用也按成本性态划分为变动性制造费用和固定性制造费用两部分。变动成本法将变动性制造费用列入产品成本，而将固定性制造费用作为期间成本处理。

（二）强调销售环节对企业利润的贡献

变动成本法将固定性制造费用列入当期损益，所以在一定产量条件下，当期损益对销量的变化更为直接，这令企业在客观上更重视销售环节所起的作用。变动成本法引入了一个管理会计中的重要概念，即贡献毛益。贡献毛益是产品销售收入与变动成本（包括变动性制造成本和其他变动成本）的差量。为便于取得该指标信息，变动成本法使用贡献式收益表进行表示，格式如下：

销售收入
减：销售产品变动成本
贡献毛益
减：期间成本
税前利润

（三）主要用于企业内部的经营管理

经过多年企业的实际应用，变动成本法已成为一种比较成熟的成本计算方法，但由于有关的会计准则仍要求企业以完全成本法为基础确定利润和对外报告，因此变动成本法主要在企业内部使用，以满足企业经营管理需要。

任务四 变动成本法与完全成本法的比较

如前所述，变动成本法和完全成本法对固定性制造费用的处理方法有所不同，正是由于这个不同带来了这两种方法一系列的差异。差异主要体现在成本划分的标准和成本构成方面的不同、对营业成本和存货成本计算的不同以及各期损益不同三个方面。

一、在成本划分的标准和成本构成方面的不同

在变动成本法中，产品成本只包括变动生产成本中的直接材料、直接人工和变动性制造费用，固定性制造费用和非生产成本全部作为期间费用处理。而完全成本法下，

产品成本包括全部生产成本，只有非生产成本作为期间费用处理。

这两种方法在产品成本构成上的主要区别，就在于变动成本法没有像完全成本法那样把固定性制造费用也列入产品成本之中。

【例 2-6】蓬莱电子厂只生产和销售一种产品，假设该产品当期期初存货数量为零，2024 年度 4 月份产品投产并全部完工，当月该产品共生产 1 000 件，销售 800 件，月末结存 200 件。有关产品生产资料如表 2-9 所示。

表 2-9 企业产品生产资料表

单位：元

成本项目	单位成本项目	总成本项目
直接材料	160	160 000
直接人工	40	40 000
变动性制造费用	20	20 000
固定性制造费用		30 000
管理费用		40 000
销售费用		20 000
合计		310 000

解：从表 2-9 数据可知，在变动成本法中，单位产品成本计算公式为：

单位产品成本 = 直接材料 + 直接人工 + 变动性制造费用 = 160 + 40 + 20 = 220（元）

在完全成本法下，单位产品成本计算公式为：

单位产品成本 = 直接材料 + 直接人工 + 变动性制造费用 + 固定性制造费用

$$= 160 + 40 + 20 + \frac{30\,000}{1\,000} = 250 \text{（元）}$$

使用完全成本法得到的单位产品成本较变动成本法下的单位产品成本要多出 30 元，这就是由于前者的每件产品“吸收”了 30 元的固定性制造费用所致。

二、对营业成本和存货成本计算的不同

由于变动成本法与完全成本法下产品成本构成内容不同，那么它们对存货成本的估价当然也就不同。在完全成本法中，各会计期间所发生的固定性制造费用在完工产品销售时，需要在已销产品和未销产品之间进行分配。这样已销产品和存货均“吸收”了一部分固定性制造费用。与此相对，在变动成本法中，无论已销产品还是存货，其成本仅包括变动成本，将固定性制造费用作为期间费用反映。由此可知，两种成本计算方法中完全成本法下的存货计价必然较高。

如【例 2-6】，在完全成本法下，期末存货的成本为 50 000 元（即 250×200）；而在变动成本法下，期末存货的成本则为 44 000 元（即 220×200）。两者之间存在差异 6 000 元（即 30×200），这 6 000 元就是完全成本法下存货所“吸收”的部分固定性制造

费用，这部分固定性制造费用将会随着存货而流转。

三、各期损益不同

由于变动成本法中的产品成本只包括变动成本，而将固定成本全数列入期间费用处理，所以将固定成本作为当期销售收入的一个扣减项目处理；而完全成本法则把变动成本和固定成本都列入产品成本中，期末将产品成本在已销产品和存货之间进行分配。因此，当出现产销不平衡的情况时，以两种成本计算为基础所确定的各期损益必然不同。现举例说明如下。

【例 2-7】仍采用【例 2-6】所提供的数据和条件，假设每件产品销售单价为 400 元，且销售费用中变动性销售费用为 8 000 元，固定性销售费用为 12 000 元，管理费用全部为固定性费用。

要求：分别采用变动成本法和完全成本法进行当期税前利润的计算。

解：计算结果如表 2-10 所示。

表 2-10 变动成本法与完全成本法计算对比表

单位：元

项目	变动成本法	完全成本法
销售收入（800 件，400 元 / 件）	320 000	320 000
销售成本		
期初存货	0	0
当期产品成本		
1 000 件，220 元 / 件	220 000	
1 000 件，250 元 / 件		250 000
期末存货成本		
200 件，220 元 / 件	44 000	
200 件，250 元 / 件		50 000
销售成本		
800 件，220 元 / 件	176 000	
800 件，250 元 / 件		200 000
贡献毛益（制造部分）或毛利	144 000	120 000
销售与行政管理费用		
销售费用		20 000
变动性销售费用	8 000	
管理费用		40 000

续表

项目	变动成本法	完全成本法
合计	8 000	60 000
贡献毛益（最终）	136 000	
固定成本		
固定性制造费用	30 000	
固定性销售及管理费用	52 000	
小计		
税前利润	54 000	60 000

由表 2-10 可知，两种成本计算方法下所计算出的税前利润有所不同，采用变动成本法与采用完全成本法计算出来的税前利润额相差 6 000 元（即 60 000-54 000）。这 6 000 元的差额就来自完全成本法下由期末存货“吸收”的固定性制造费用部分。这 6 000 元被完全成本法列入“资产负债表”中作为资产项目中的“存货”处理，而在变动成本法中，则被列入“损益表”中作为当期损益。

【例 2-8】仍采用【例 2-6】【例 2-7】所提供的数据和条件，假定蓬莱厂 2024 年度第二季度的相关资料如表 2-11 所示。

表 2-11 第二季度成本及产销量数据表

项目	4 月	5 月	6 月
期初存货（件）	0	200	200
本期生产量（件）	1 000	1 000	1 000
本期销售量（件）	800	1 000	1 200
期末存货量（件）	200	200	0
销售单价（元/件）	400	400	400
销售收入（元）	320 000	400 000	480 000
产品成本			
单位变动成本（元）	220	220	220
固定性制造费用（元）	30 000	30 000	30 000
变动性销售及管理费用（元）	8 000	8 000	8 000
固定性销售及管理费用（元）	52 000	52 000	52 000

注：单位变动成本 = 直接材料 + 直接人工 + 变动性制造费用 = 160+40+20=220（元）

要求：分别采用变动成本法和完全成本法计算各期损益，并编制损益表。

解：编制的损益表如表 2-12、表 2-13 所示。

表 2-12 变动成本法损益表

单位：元

项目	4 月	5 月	6 月
1. 销售收入	320 000	400 000	480 000
减：变动成本	176 000	220 000	264 000
变动性销售及管理费用	8 000	8 000	8 000
2. 贡献毛益	136 000	172 000	208 000
减：固定性制造费用	30 000	30 000	30 000
固定性销售及管理费用	52 000	52 000	52 000
3. 营业利润	54 000	90 000	126 000

注：变动成本 = 单位变动成本 × 销售量

表 2-13 完全成本法损益表

单位：元

项目	4 月	5 月	6 月
1. 销售收入	320 000	400 000	480 000
2. 销售成本			
期初存货成本	0	50 000	50 000
加：本期产品生产成本	250 000	250 000	250 000
可供销售产品成本	250 000	300 000	300 000
减：期末存货	50 000	50 000	
销售成本合计	200 000	250 000	300 000
3. 销售毛利	120 000	150 000	180 000
减：固定性销售及管理费用	52 000	52 000	52 000
变动性销售及管理费用	8 000	8 000	8 000
4. 营业利润	60 000	90 000	120 000

注：销售成本 = 单位变动成本 × 销售量 + 固定性制造费用

销售毛利 = 销售收入 - 销售成本

综上所述，变动成本法与完全成本法对各期损益计算的影响，依照产量与销量之间的相互关系，可以归纳为以下三种情况。

(1) 当产量大于销量时，按完全成本法计算的损益大于按变动成本法计算的损益。表 2-12 与表 2-13 中的 4 月均属于这种情况，生产量为 1 000 件，销售量为 800 件。计算结果显示，使用完全成本法计算的营业利润为 60 000 元，而使用变动成本法计算的营业利润为 54 000 元。这是因为，完全成本法下当期的期末存货会负担一部分固定性制造费用，并在资产负债表中表现为流动资产的价值，不会体现在损益计算程序中。而变动成本法下，固定性制造费用被作为期间成本全部在本期损益中扣除。

(2) 当产量等于销量时，按两种成本法计算的损益完全相同。表 2-12 与表 2-13 中的 5 月就属于这种情况，生产量和销售量都是 1 000 件。在这种情况下，固定性制造

费用是作为固定成本还是作为产品成本,对损益计算来说没有影响,因为它已全额被作为收入的减少额进入了损益。

(3) 当产量小于销量时,按变动成本法计算的损益大于按完全成本法计算的损益。表 2-12 与表 2-13 中的 6 月就属于这种情况,生产量为 1 000 件,销售量为 1 200 件。计算结果显示,使用完全成本法计算的营业利润为 120 000 元,而使用变动成本法计算的营业利润为 126 000 元。销量大于产量表明期初存货也会在本期被销售出去,在完全成本法下,以前的存货在本期销售,意味着这部分存货所负担的以前时期的固定性制造费用在本期被释放出来,从而增加了本期的成本总额,相应就降低了本期利润。

如果各期产销量时多时少,但从较长的时期看,各期产销量的差额相抵后又能保持基本稳定,则两种方法计算出的各期损益在较长的时期内可完全平衡或基本平衡。

重点提示

完全成本法与变动成本法损益计算公式对比。

在变动成本法下,营业利润按贡献式损益确定。步骤和公式如下:

第一步:计算贡献毛益。

贡献毛益 = 营业收入 - 变动成本总额

其中:变动成本总额 = 变动生产成本 + 变动销售费用 + 变动管理费用 + 变动财务费用

变动生产成本 = 直接材料 + 直接人工 + 变动性制造费用

第二步:确定营业利润。

营业利润 = 贡献毛益 - 固定成本总额

其中:固定成本总额 = 固定性制造费用 + 固定销售费用 + 固定管理费用 + 固定财务费用
在完全成本法下,营业利润的结算步骤和公式如下。

第一步:计算销售毛利。

销售毛利 = 营业收入 - 营业成本

其中:营业成本 = 期初存货成本 + 本期发生的生产成本 - 期末生产成本

第二步:确定营业利润。

营业利润 = 销售毛利 - 期间费用

其中:期间费用 = 销售费用 + 管理费用 + 财务费用

两种成本计算方法在收益计算上产生差异的原因在于两者的服务对象不同。变动成本法侧重于为内部管理提供事前的规划、决策资料,它所关注的重点是贡献毛益。在成本和价格水平不变的情况下,销售量的变动将引起边际贡献额正比例的变动,由于固定成本不受销售量变动的影响,边际贡献额的增减意味着盈亏的增减。完全成本法则更侧重于对外服务,它所提供的信息应该反映出企业经过一定时期经营之后的成果,因此它的重点在于最终收益的确定。



变动成本计算法与完全成本计算法的对比

任务五 变动成本法的评价

一、变动成本法的优点

变动成本法突破了传统的成本观念，以其突出的优点从一开始不为人们所认识到被普遍重视并且被广泛应用，为强化管理、提高效益提供了新的思路。变动成本法的优点具体可以归纳为以下四个方面。

（一）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

变动成本法的基本原理，就是将当期所确认的费用，按照成本性态分为变动成本和固定成本两大部分。变动成本法只将直接材料、直接人工和变动性制造费用等直接与产品制造相联系的变动成本部分计入产品成本，将已经销售的部分转化为销售成本，与当期销售收入相配比；未销售产品成本转作存货，与未来的销售收入相配比。而成本中与产品制造无直接联系的固定成本则计入期间费用，一次全部与当期销售收入相配比。这部分成本是企业为维持正常生产能力所必须负担的成本，它们与生产能力的利用程度无关，而与期间相关，随着时间的推延而丧失，所以将其全部列为期间成本并与当期的收益相配比。变动成本法的处理方式，更能体现权责发生制原则，更能如实反映企业生产经营状况。

（二）保持利润与销售增减相一致，促进以销定产

在企业日益重视市场销售状况的今天，以扩大销售得到利润增长点是一种常识，但是在完全成本法下，却会出现一些反常情况，即只要产量大幅度上升，即使销售量下降也会使利润增加。这样的错误信息会导致企业只重生产，不重销售，造成产品积压。由此带来资金周转困难、保管成本上升、产品质量难以保证等一系列问题。而采用变动成本法，产量多寡、存货多少对于税前净利不构成影响。因此，当销售价格、单位变动成本和销售组合不变时，企业的税前利润与销售量的变化成正比。这在一定程度上促使管理当局把注意力更多地集中在分析市场动态，以销定产，减少了盲目生产的可能性。

（三）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

一方面，变动成本法可以结合标准成本和费用预算、考核执行情况、分清责任实施奖惩等一系列有效的管理方法，对企业各部门进行业绩考评，帮助企业进行经营预测和决策。由于固定成本在短期内无法改变，所以变动成本的高低最能分清企业的经济责任，反映出企业各部门的工作业绩。在供应部门，变动成本法的优点最为突出，直接材料、直接人工和变动性制造费用等方面如有节约或超支，会立即从产品的变动生产成本指标上反映出来；在销售部门，由于变动成本法侧重于企业销售情况对利润的影响，所以销售越多则业绩越好。销售部门业绩的好与差只能根据特定时期销售数

量的高低独立进行评价，不会出现上述的完全成本法下违背逻辑的评价结果。

另一方面，变动成本法充分揭示了成本与业务量之间、利润与销售量的变化规律。从前面的例子可以看出，在完全成本法下，多生产即可多得利润，甚至当期增加销售以前生产产品时，不仅不会提高利润，反而会使利润下降，这当然有悖于逻辑。而在变动成本法下，多销售才会多得利润。可见，完全成本法下提供的成本信息有时会对决策起到误导作用，而变动成本法则可以完全避免这些问题的发生。

二、变动成本法的缺点

变动成本法与完全成本法相比，其优点是明显而突出的，但它本身也存在着一定的局限性，主要表现在以下方面。

（一）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

变动成本法所计算的成本只包括直接材料、直接人工和变动性制造费用，不包括固定性制造费用，不能反映产品生产的全部消耗，和传统成本概念中“产品成本是一切可以计入存货的制造成本”的概念不相符。而在目前，企业仍应按照传统的成本概念编制定期的财务报表，因此存货计价和收益决定仍需要以完全成本法作为基础，如果采用变动成本法编制，则不符合通用的对外会计报表编制的要求。

（二）不能适应长期决策的需要

变动成本法所提供的资料对短期经营决策确实很有帮助，但长期投资决策要解决的是生产能力和生产规模的问题。一方面，从长期看，由于企业生产规模变化、技术进步和通货膨胀等因素的影响，价格、成本（如单位变动成本和固定制造成本总额）都会有所变化。另一方面，企业在进行定价决策时，需要掌握产品最完整的成本信息资料，即包括固定性制造费用在内的全部成本信息，因为所有耗费均需要得到补偿。而变动成本计算法提供的产品成本资料不包括固定性制造费用部分，显然是不完整的，因此，不能满足定价决策的需要。

实务知识

随着科技的发展，企业生产自动化程度和生产技术密集程度日益提高，产品成本结构也发生了巨大改变。产品成本构成中直接材料、直接人工项目所占比重逐渐下降，而制造费用份额则日益上升。同时，由于适时生产系统和零库存等科学管理方法的确立及使用，也使许多制造费用由间接费用变为直接费用，这些变化使以直接成本为基础的变动成本法适应性下降，可能导致成本信息失真，造成决策的失误。

育人课堂

南京大学会计学系课题组对中国企业成本性态管理及应用情况的调查报告表明，一部分企业采用了一种以上的方法来进行混合成本分解，而且定性方法占了主导地位，这表明中国企业对成本性态管理尚处于初级阶段，它适用的有效程度还取决于中国企业会计人员素质的提高和执行政策的规范程度。管理会计人员应在岗位上锻炼思想和坚持学习，在开展日常工作时，在履行好相关行为规范的同时，努力提升自身的业务素质。

知识链接

在反倾销调查中，调查当局会要求涉诉企业提供的成本信息区分变动成本和固定成本，这一要求在世界贸易组织和欧美等国家的反倾销法律文件中也有明确说明。例如，在美国调查当局设计的问卷C中就要求被调查企业提供详细的固定成本、变动成本等数据资料。成本性态划分便是通过对成本和业务量之间的关系进行分析来划分固定成本与变动成本，若企业拥有被调查机构认可的成本性态划分体系，则其提供的变动成本信息便会被调查机构选择作为核算产品正常价值的基础数据之一。另外，对于调查机构来讲，合理的成本性态划分除了能为调查提供基础精准的产品数据外，还可以使调查过程中的后续工作更加顺畅，如有助于提高利润估算的准确性。

（资料来源：万肖华. 应诉反倾销结构价格研究——基于成本会计核算方法. 东北财经大学，2015：35）

实训操作

某企业的一台机器设备，其维修费属于混合成本，资料如表2-14所示。请用高低点法进行分解。

表 2-14 企业维修费数据资料

月份	业务量(工作小时)	设备维修费(元)
1	11	320
2	8	250
3	8	260
4	10	310
5	12	340
6	14	400
7	9	300
8	11	330
9	13	350
10	9	290
11	6	200
12	7	220

2. 仍采用题 1 的资料, 请用回归分析法分解该设备的维修费用, 并且预测下年一月份的设备维修费用是多少? 假设下年一月份的机器工时为 18 小时。

思考与练习

一、单项选择题

- 成本按其性态分为()。
 - 生产成本和非生产成本
 - 固定成本、变动成本和混合成本
 - 直接成本和间接成本
 - 可控成本和不可控成本
- 在相关范围内, 当业务量变动时, 单位固定成本将()。
 - 呈正比例变动
 - 成反比例变化
 - 固定不变
 - 降低
- 下列关于固定成本的说法正确的是()。
 - 固定成本总额不随业务量发生变动
 - 单位固定成本不随业务量发生变动

- C. 单位固定成本与业务量呈正比例变动
- D. 在相关范围内, 固定成本总是一个常数
4. 变动成本法中, 产品成本不包括()。
 - A. 直接人工
 - B. 直接材料
 - C. 固定性制造费用
 - D. 变动性制造费用
5. 某企业一年中产量最高月份的产量为 50 件, 混合成本为 900 元, 产量最低月份的产量为 30 件, 混合成本为 500 元, 则混合成本中的单位变动成本为()元。
 - A. 40
 - B. 35
 - C. 25
 - D. 20
6. 在采用高低点法分解混合成本时, 确定高低点资料的标准是()。
 - A. 业务量
 - B. 成本
 - C. 业务量、成本均可
 - D. 不一定
7. 当业务量增加时, 固定成本会()。
 - A. 增加
 - B. 减少
 - C. 保持不变
 - D. 以上都不是
8. 混合成本分解的高低点法中的“低点”是指()。
 - A. 业务量最小的点
 - B. 单位成本最小的点
 - C. 成本总额最小的点
 - D. 成本与业务量都最小的点
9. 某产品本期按完全成本法计算的本期单位产品成本为 16 元, 本期产量为 500 件, 销售量为 400 件, 固定生产成本为 2000 元, 则按变动成本法计算的本期单位产品成本为()元。
 - A. 12
 - B. 14
 - C. 16
 - D. 18
10. 某产品期初存货为 100 件, 本期产量为 500 件, 销售量为 500 件。按完全成本法计算的期初存货单位产品成本为 13 元, 本期单位产品成本为 12.75 元。则在先进先出法下, 按完全成本法计算的本期销售成本为()元。
 - A. 6 500
 - B. 6 400
 - C. 6 300
 - D. 6 200
11. 变动成本法提供信息的主要用途是()。
 - A. 满足对外提供报表的需要
 - B. 使营业净利润的计算更为科学
 - C. 满足决策、强化企业内部管理的需要
 - D. 使得销货成本及存货成本的计算更为合理
12. 当期末存货量为零, 按变动成本法计算的本期营业净利润大于按完全成本法计算的营业净利润时, 期初存货量必须()。
 - A. 等于零
 - B. 不为零
 - C. 小于零
 - D. 与期末存货量相等
13. 本期产量为 1 000 件, 销售量为 900 件, 本期的固定成本为 8 000 元, 单位变

动生产成本为 10 元，则在完全成本法下，期末存货吸收的固定生产成本为（ ）元。

- A.4 000
C.1 000
- B.2 000
D.800

14. 在完全成本法下, ()。

- A. 变动生产成本构成产品成本，固定生产成本与非生产成本构成期间成本
B. 固定生产成本与变动生产成本构成产品成本，非生产成本构成期间成本
C. 固定生产成本构成产品成本，变动生产成本和非生产成本构成产品成本
D. 固定生产成本、变动生产成本与非生产成本构成产品成本

二、多项选择题

1. 下列成本项目中属于约束性固定成本的有()。

- A. 折旧费
B. 管理人员工资
C. 广告宣传费
D. 融资性租赁费

2. 下列成本项目中属于酌量性固定成本的有()。

- A. 职工培训费
B. 广告宣传费
C. 新产品开发费用
D. 管理人员工资

3. 下列各项在相关范围内保持不变的有()。

- A. 总成本
B. 变动成本总额
C. 固定成本总额
D. 单位变动成本
E. 单位固定成本

4. 下列项目中属于变动成本的有()。

- A. 直接材料
B. 直接人工
C. 广告费用
D. 按销售量支付的销售佣金

5. 混合成本包括()。

- A. 直接材料
B. 直接人工
C. 半变动成本
D. 半固定成本
E. 延期变动成本

6. 完全成本法与变动成本法的明显区别主要有()。

- A. 产品成本的构成不同
B. 对存货成本的估价不同
C. 应用的前提条件不同
D. 各期损益不同

7. 变动成本法是按贡献式损益确定程序计量损益的一种成本计算模式, 它基于的理由是()。

- A. 产品成本只包括变动生产成本
B. 产品成本包括固定生产成本和变动生产成本
C. 固定生产成本应当作为期间成本处理
D. 变动生产成本应当作为期间成本处理

8. 完全成本法下和变动成本法下计算营业净利润的关系是()。
- A. 可能大于 B. 可能小于
C. 可能等于 D. 无规律可循

三、判断题

1. 成本性态是指成本总额与特定业务量之间的依存关系。()
2. 固定成本总额和单位固定成本都不受业务量变动的影响而保持不变。()
3. 在相关范围内, 单位变动成本随着业务量的增减成正比例变化。()
4. 无论业务量如何变化, 固定成本总额永远保持不变。()
5. 企业生产中发生的直接材料、直接人工均属于变动成本。()
6. 两种成本法在编制利润表时所计算的期间成本完全相同。()
7. 当期末存货量不为零, 而期初存货量为零时, 完全成本法确定的营业净利润一定大于变动成本法确定的营业净利润。()
8. 制造费用在两种成本计算法下都是产品成本构成的内容。()
9. 变动成本法充分反映了营业净利润直接与销售量挂钩, 营业净利润的变动趋势直接与销售量的变动趋势相联系这一规律。()
10. 如果某期完全成本法下期末存货吸收的固定生产成本与期初存货释放的固定生产成本的水平相同, 则两种成本法计算的当期营业净利润必然相等。()

四、计算题

1. 某工厂本年 12 个月中最高产量与最低产量的生产成本数据如表 2-15 所示。

表 2-15 工厂产量高低点生产成本数据表

项目	最高点（8月）	最低点（5月）
产量（件）	80 000	50 000
生产成本（元）	201 250	156 250

上述生产总成本包括变动成本、固定成本两大类。最低点(5月)总成本 156 250 元中的成本组成情况为:变动成本总额 75 000 元,固定成本总额 81 250 元。

要求:(1)写出该厂的混合成本分解公式。

(2) 求解最高点(8月)生产成本中的变动成本和固定成本。

(3) 求解下年 1 月份的生产总成本, 假设下年 1 月份产量为 60 000 件。

2. 假设华越公司生产和销售某一种产品，请完成用两种成本计算方法列示的利润表，如表 2-16 和表 2-17 所示。

表 2-16 完全成本法下华越公司利润

单位:元

营业收入	①
营业成本	
期初存货成本	0

续表

加：本期生产成本	②
减：期末存货成本	10 000
营业成本合计	③
营业毛利	④
营业费用	
销售管理费用	30 000
营业净利润	10 000

表 2-17 变动成本法下华越公司利润表

单位：元

营业收入	90 000
营业变动成本	⑤
营业贡献毛益	⑥
期间成本	
固定性制造费用	15 000
销售管理费用	⑦
合计	⑧
营业净利润	⑨

3. 表 2-18 是华越公司采用完全成本法编制的近三年简明利润表。

表 2-18 华越公司利润表（完全成本法）

单位：元

项目	2021 年	2022 年	2023 年
营业收入	85 000	64 000	95 000
营业成本	50 000	30 000	60 000
营业毛利	35 000	34 000	35 000
销售管理费用	18 000	18 000	18 000
营业利润	17 000	16 000	17 000

设该产品的单位变动成本为 3 元，其固定成本按每件 2 元分摊于产品，2021 年期初无存货。产销情况如表 2-19 所示。

表 2-19 华越公司的产销情况

单位：件

项目	2021 年	2022 年	2023 年
生产量	10 000	10 000	10 000
销售量	10 000	6 000	12 000

要求：请利用表 2-18、表 2-19 中的数据，改用变动成本法编制这三年的利润表，如表 2-20 所示。

表 2-20 华越公司利润表（变动成本法）

单位：元

项目	2021 年	2022 年	2023 年
营业收入			
营业变动成本			
营业贡献毛益			
期间成本			
固定性制造费用			
销售管理费用			
合计			
营业利润			