

附件3：

## 管理会计应用指引第300号——成本管理

### 第一章 总 则

第一条 为了促进企业加强成本管理，提高企业成本管理水平，促进企业降本增效，提升竞争能力，根据国家有关法律法规和《管理会计基本指引》等，制定本指引。

第二条 成本管理，是指企业营运过程中实施成本预测、成本决策、成本计划、成本核算、成本分析和成本考核等一系列管理活动的总称。

第三条 企业应用成本管理工具方法时，应遵循以下原则：

（一）业本融合原则。成本管理工具方法实施应与企业业务优势互补和相辅相成，实现成本管理责任到人、控制到位、考核严格、目标落实。

（二）适应性原则。成本管理工具方法实施应与生产经营特点和成本管理的目标要求相适应，尤其是要与企业发展战略或竞争战略相适应。企业还应根据经营特点、组织类型和成本管理要求，选择恰当的成本计算对象，确定不同的成本计算方法。

（三）成本效益原则。成本管理工具方法实施应权衡成本管理的收益，避免投入的成本大于其获得的收益。

(四)重要性原则。成本管理工具方法实施应重点管理对成本有重大影响的项目，力求精确，从简处理那些不太重要的琐碎项目。

第四条 成本管理工具方法，主要包括标准成本法、目标成本法、变动成本法、作业成本法等。

第五条 企业应结合自身的成本管理目标和实际情况，将不同成本管理工具方法综合运用，以便更好地实现成本管理的目标。

不同成本管理工具方法在综合应用时，应以各成本管理工具方法具体目标的兼容性、资源共享性、适用对象的差异性、方法的协调性和互补性为前提，确保成本管理工具方法结合运用效益。

## 第二章 应用环境

第六条 企业应根据企业内外部环境，选择适合的成本管理工具方法。

第七条 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完整。

第八条 企业应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。

第九条 企业应建立健全成本管理工具方法应用的相关规章制度，一般包括费用申报制度、定额管理制度、责任成本制度等。

### 第三章 应用程序

第十条 成本管理一般可以划分为以下三个阶段：

（一）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，包括成本预测、成本决策和成本计划三个步骤；

（二）事中成本管理阶段，主要是对运营过程中发生的成本进行干预与控制，即成本控制步骤；

（三）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，包括成本核算、成本分析和成本考核三个步骤。

第十一条 成本预测是以现有条件为前提，在历史成本资料的基础上，根据未来可能发生的变化，利用科学的方法，对未来的成本水平及其发展趋势进行描述和判断的成本管理活动。

第十二条 成本决策是在充分利用已有资料的基础上，对运营过程中与成本相关问题的各个方案，运用定性和定量的方法，综合经济效益、质量、效率和规模等指标，进而确定运营过程中与成本相关的最优方案的成本管理活动。

第十三条 成本计划是以运营计划和有关成本资料为基础，根据成本决策所确定的目标，通过一定的程序，运用一定的方法，进行的针对计划期企业的生产耗费和成本水平具有约束力筹划的成本管理活动。

第十四条 成本控制是成本管理者根据预定的目标，对成本发生

和形成过程以及影响成本的各种因素条件施加主动的影响或干预,使成本按照预期方向发展的成本管理活动。

第十五条 成本核算是根据成本计算对象,按照法规制度和企业管理的要求,利用会计核算体系,采用适当的成本计算方法,对运营过程中实际发生的各种耗费按照规定的成本项目进行计算、归集与分配,取得不同成本计算对象的总成本和单位成本并将其传递给有关使用者的成本管理活动。

第十六条 成本分析是在成本核算提供的实际成本及其他有关资料的基础上,运用一定的方法,揭示成本变化情况,进一步查明影响成本变动的各种因素、产生的原因,明确相应的责任单位和责任人的责任,并提出建设性的建议,以采取有效措施控制成本的成本管理活动。

第十七条 成本考核是对成本计划及其有关指标实际完成情况进行定期总结和评价,并根据考核结果和责任制的落实情况,进行相应奖励和惩罚,以监督和促进企业加强成本管理责任制,提高成本管理水平的成本管理活动。

#### 第四章 附 则

第十八条 本指引由财政部负责解释。

# 管理会计应用指引第301号——目标成本法

## 第一章 总 则

第一条 目标成本法，是指企业从市场需求出发，在产品开发与设计时，便设定出符合顾客需求的产品功能、质量、价格等，并根据目标售价及目标利润倒推目标成本，利用源流管理，达成各部门、各环节乃至与供应商的通力合作，共同实现倒推出产品目标成本的一种成本管理方法。

第二条 目标成本法主要适用于成熟制造业企业产品改造以及产品开发设计中的成本管理。

## 第二章 应用环境

第三条 应用目标成本法所需要的主要外部条件：

（一）一般应处于比较成熟的买方市场，且其设计、性能、质量、价值等呈现出较为明显的多样化特征；

（二）能够及时、准确地提供产品售价、成本、利润以及性能、质量、工艺、流程、技术等方面的信息。

第四条 应用目标成本法所需要的主要内部条件：

(一)以创造和提升顾客价值为前提,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;

(二)设立由研究与开发、工程、供应、生产、营销、财务、信息等有关部门负责人组成跨部门组织,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;

(三)能及时、准确取得目标成本计算所需要的各种财务和非财务信息。

### 第三章 应用程序

第五条 目标成本法的应用需要经过目标成本的设定、分解、达成到再设定、再分解、再达成的多重循环的方法流程,以实现产品方案的反复、连续的改进。

其应用程序一般包括:确定应用对象、成立跨部门团队、收集相关信息、计算市场驱动产品成本、设定可实现目标成本、分解可实现目标成本、落实目标成本责任、考核成本管理业绩以及持续改善等九个环节。

第六条 企业应根据目标成本法的应用目标及其应用环境和条件,综合考虑产品的产销量和盈利能力等因素,确定应用对象。

企业一般应将拟开发的新产品作为目标成本法的应用对象,或选择那些功能与设计存在较大的弹性空间、产销量较大且处于亏损状态

或盈利水平较低、对企业经营业绩具有重大影响的老产品作为目标成本法的应用对象。

第七条 目标成本法的应用需要企业设立由研究与开发、工程、供应、生产、营销、财务、信息等有关部门负责人组成的跨部门团队。在该团队之下，企业可以建立成本规划、成本设计、成本确认、成本实施等小组，由业务主管负责，由管理层授权，开展目标成本法相关工作。

成本规划小组由业务主管及财务人员组成，负责设定目标利润，制定新产品开发或老产品改进方针，考虑目标成本等。该小组主要负责收集相关信息、计算市场驱动产品成本。

成本设计小组由技术及财务人员组成，负责确定产品的技术性能、规格，负责对比各种成本因素，考虑价值工程，进行设计图上成本降低或成本优化的预演等。该小组主要负责可实现目标成本的设定和分解。

成本确认小组由有关部门负责人、技术及财务人员组成，负责分析设计方案或试制品评价的结果，确认目标成本，进行生产准备、设备投资等。该小组主要负责可实现目标成本的设定与分解的评价和确认。

成本实施小组由有关部门负责人及财务人员组成，负责确认实现成本策划的各种措施，分析成本控制中出现的差异，并提出对策，对整个生产过程进行分析、评价等。该小组主要负责落实目标成本责任、考核成本管理业绩等工作。

第八条 目标成本法的应用需要企业的研究与开发、工程、供应、生产、营销、财务和信息等部门收集与应用对象相关的信息。这些信息一般包括：

- （一）产品成本构成及料、工、费等方面的财务和非财务信息；
- （二）产品功能及其设计、生产流程与工艺等技术信息；
- （三）材料的主要供应商、供求状况、市场价格及其变动趋势等信息；
- （四）产品的主要消费者群体、分销方式和渠道、市场价格及其变动趋势等信息；
- （五）本企业及同行业标杆企业产品盈利水平等信息；
- （六）其他相关信息。

第九条 市场驱动成本的计算一般包括目标售价的确定、目标利润的设定以及容许成本的计算等程序。

目标售价的设定必须考虑顾客感知的产品价值、竞争产品的预期相对功能和售价，以及企业针对该产品的战略目标等因素。

目标利润的设定应综合考虑利润预期、历史数据、竞争地位分析等因素。

容许成本，是指目标售价减去目标利润之后的余额。

第十条 企业应将容许成本与新产品设计成本或老产品当前成本进行比较，确定二者的差异及成因，设定可实现的目标成本。

企业一般应在保证产品的功能和质量的前提下，采取价值工程、拆装分析、流程再造、全面质量管理、供应链全程成本管理等各种可



能的措施和手段，寻求消除当前成本或设计成本脱离容许成本差异的措施，使容许成本转化为可实现的目标成本。

第十一条 企业应按主要功能对可实现的目标成本进行分解，确定产品所包含的每一零部件的目标成本。在分解时，首先应确定主要功能的目标成本，然后寻求实现这种方法，并把主要功能分解到零件，将主要功能级的目标成本分配给零件，形成零件级目标成本。同时，企业应将零件级目标成本转化为供应商的目标售价，将企业所面临的竞争压力传递给供应商的设计者。

第十二条 企业应按照可控性原则、责权利统一原则和可行性原则，将设定的可实现目标成本、零件级目标成本和供应商目标售价进一步量化为可控制的财务和非财务指标，落实到各责任主体，形成各责任主体的责任成本和成本控制标准，并辅之以相应的权限，将达成的可实现目标成本落到实处。

第十三条 企业应遵循目标一致性原则、全面性原则、层次性原则、差异性原则和动态性原则，以各责任主体的责任成本和成本控制标准为依据，依据业绩考核制度和办法，定期进行成本管理业绩的考核与评价，为各责任主体和人员的激励奠定基础。

第十四条 企业应定期将产品实际成本与设定的可实现目标成本进行对比，确定二者的差异及其性质，分析差异的成因，探求消除各种重要不利差异的可行途径和措施，进行可实现目标成本的重新设定、再达成，推动成本的持续改善。

## 第四章 应用评价

第十五条 目标成本法以市场为导向，突出成本的源流管理，有助于提高成本管理的效率和效果。

第十六条 目标成本法强调产品寿命周期成本的全过程和全员管理，有助于提高顾客价值和产品市场竞争力。

第十七条 目标成本法谋求成本规划与利润规划活动的有机统一，有助于提升产品的综合竞争力。

第十八条 目标成本法的应用不仅要求企业具有各类所需要的人才，更需要各有关部门和人员的通力合作，技术要求较高。

## 第五章 附 则

第十九条 本指引由财政部负责解释。

# 管理会计应用指引第302号——标准成本法

## 第一章 总 则

第一条 标准成本法，是指企业以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，核算和分析成本差异、揭示成本差异动因、实施成本控制、评价经济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。

成本差异，是指实际成本与相关标准成本之间的差额。当实际成本大于标准成本时，形成超支差异；当实际成本小于标准成本时，形成节约差异。

第二条 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。

第三条 标准成本法一般适用于产品及其生产条件相对稳定，或生产流程与工艺标准化程度较高的企业。

## 第二章 应用环境

第四条 应用标准成本法所需要的主要外部条件是市场经营环境及市场对产品的需求均相对稳定。

第五条 应用标准成本法所需要的主要内部条件：

- (一) 产品的生产工艺过程相对稳定；
- (二) 企业的标准化管理水平较高；
- (三) 能够取得标准成本制定所需要的各种财务和非财务数据资料，且比较准确、可靠。

### 第三章 应用程序

第六条 企业应用标准成本法，应设计制定合理的应用流程。

标准成本法的应用流程一般应包括如下五个步骤，即：确定应用对象、制定标准成本、实施过程控制、成本差异计算与动因分析以及标准成本的修订与改进。

第七条 为了实现成本的精细化管理，企业应根据标准成本法的应用环境，结合内部管理要求，确定应用对象。标准成本法的成本对象可以是不同种类、不同批次或不同步骤的产品。

第八条 制定标准成本时，企业需要设立由采购、生产、技术、营销、财务、人事、信息等有关部门组成的跨部门临时性组织，采用“自上而下，自下而上”的模式，经由企业管理层审批后，制定出产品的标准成本。

第九条 在制定标准成本时，企业一般应结合经验数据、行业标杆或实地测算的结果，运用统计分析、工程试验等方法，首先就不同的成本或费用项目，分别确定消耗量标准和价格标准；然后，确定每一成本或费用项目的标准成本；最后，汇总不同成本项目的标准成本，确定产品的标准成本。

第十条 产品标准成本通常由直接材料标准成本、直接人工标准成本和制造费用标准成本构成。每一成本项目的标准成本应分为用量标准（包括单位产品消耗量、单位产品人工小时等）和价格标准（包括原材料单价、小时工资率、小时制造费用分配率等）。

第十一条 直接材料成本标准，是指直接用于产品生产的材料成本标准，包括标准用量和标准单价两方面。

在制定直接材料的标准用量时，一般由生产部门负责，汇同技术、财务、信息等部门，按照以下步骤进行：

（一）根据产品的图纸等技术文件进行产品研究，列出所需的各种材料以及可能的代用材料，并要说明这些材料的种类、质量以及库存情况；

（二）通过对过去用料经验记录进行分析，采用平均值，或最高与最低值的平均数，或最节省数量，或实际测定数据，或技术分析数据等，科学地制订标准用量。

在制定直接材料的标准单价时，一般由采购部门负责，汇同财务、生产、信息等部门，在考虑市场环境及其变化趋势、订货价格以及最佳采购批量等因素的基础上综合确定。

直接材料标准成本的计算公式如下：

直接材料标准成本 = 单位产品的标准用量 × 材料的标准单价

材料按计划成本核算的企业，材料的标准单价可以采用材料计划单价。

第十二条 直接人工成本标准，是指直接用于产品生产的人工成本标准，包括标准工时和标准工资率。

在制定直接人工的标准工时，一般由生产部门负责，汇同技术、财务、信息等部门，在对产品生产所需作业、工序、流程工时进行技术测定的基础上，考虑正常的工作间隙，并适当考虑生产条件的变化，生产工序、操作技术的改善，以及相关工作人员主观能动性的充分发挥等因素，合理确定单位产品的工时标准。

在制定直接人工的标准工资率时，一般由人事部门负责，根据企业薪酬制度以及国家有关职工薪酬制度改革的相关规定等制订。

直接人工标准成本的计算公式如下：

直接人工标准成本 = 单位产品的标准工时 × 小时标准工资率

第十三条 制造费用成本标准应区分变动制造费用项目和固定制造费用项目分别进行。

第十四条 变动制造费用，是指通常随产量变化而成正比例变化的制造费用。变动制造费用项目的标准成本包括标准用量和标准价格。

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。

变动制造费用的标准价格可以是燃料、动力、辅助材料等标准价格，也可以是小时标准工资率等。制定方法与直接材料的价格标准以及直接人工的标准工资率类似。

变动制造费用的计算公式如下：

变动制造费用项目标准成本 = 变动制造费用项目的标准用量 ×  
变动制造费用项目的标准价格

第十五条 固定制造费用，是指在一定产量范围内，其费用总额不会随产量变化而变化，始终保持固定不变的制造费用。固定制造费用一般按照费用的构成项目实行总量控制；也可以根据需要，通过计算标准分配率，将固定制造费用分配至单位产品，形成固定制造费用的标准成本。

在制定固定费用标准时，一般由财务部门负责，汇同采购、生产、技术、营销、财务、人事、信息等有关部门，按照以下步骤进行：

（一）依据固定制造费用的不同构成项目的特性，在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；

（二）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；

（三）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来进行确定。

其中，预算总工时，是指由预算产量和单位工时标准确定的总工时，可以依据相关性原则在直接人工工时或者机器工时之间做出选择。

固定制造费用项目标准成本的计算顺序及公式如下：

固定制造费用项目标准成本 = 固定制造费用项目预算

固定制造费用总成本 = 固定制造费用项目标准成本

固定制造费用标准分配率 = 单位产品的标准工时 ÷ 预算总工时

固定制造费用标准成本 = 固定制造费用总成本 × 固定制造费用标准分配率

第十六条 在制定标准成本的基础上，企业应基于可控性原则、责权利相统一和归口管理等原则，将产品成本及其各成本或费用项目的标准用量和标准价格层层分解，落实到部门及相关责任人，形成成本控制标准。各部门（或成本中心）应根据相关成本控制标准，控制费用开支与资源消耗，监督成本的形成过程，及时揭示脱离标准的差异并分析其成因，并迅速采取措施加以改进。

第十七条 在标准成本法的实施过程中，各相关部门（或成本中心）应对其所管理的项目进行跟踪分析。生产部门一般应根据标准用量、标准工时等，实时跟踪和分析各项耗用差异，从操作人员、机器设备、原料质量、标准制定等方面寻找差异原因，采取应对措施，控制现场成本，并及时反馈给人事、技术、采购、财务等相关部门，共同实施事中控制；采购部门一般应根据标准价格，按照各项目采购批次，揭示和反馈价格差异形成的原因，控制和降低总采购成本。



第十八条 企业应定期将实际成本与标准成本进行比较和分析，以确定差异数额及性质，揭示差异形成的动因，落实责任主体，寻求可行的改进途径和措施。

第十九条 成本差异的计算与分析一般按成本或费用项目进行。

第二十条 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，直接材料实际价格脱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脱离标准消耗量所形成的差异。有关计算公式如下：

$$\begin{aligned} \text{直接材料成本差异} &= \text{实际成本} - \text{标准成本} \\ &= \text{实际耗用量} \times \text{实际单价} - \text{标准耗用量} \times \text{标准单价} \end{aligned}$$

$$\text{直接材料成本差异} = \text{直接材料价格差异} + \text{直接材料数量差异}$$

$$\text{直接材料价格差异} = \text{实际耗用量} \times (\text{实际单价} - \text{标准单价})$$

$$\text{直接材料数量差异} = (\text{实际耗用量} - \text{标准耗用量}) \times \text{标准单价}$$

第二十一条 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，是指实际工资率脱离标准工资率形成的差异，计算时按实际工时计算确定；人工效率差异，是指实际工时脱离标准工时形成的差异，计算时按标准工资率计算确定。有关计算公式如下：

$$\begin{aligned}\text{直接人工成本差异} &= \text{实际成本} - \text{标准成本} \\ &= \text{实际工时} \times \text{实际工资率} - \text{标准工时} \times \text{标准} \\ &\quad \text{工资率}\end{aligned}$$

$$\text{直接人工成本差异} = \text{直接人工工资率差异} + \text{直接人工效率差异}$$

$$\text{直接人工工资率差异} = \text{实际工时} \times (\text{实际工资率} - \text{标准工资率})$$

$$\text{直接人工效率差异} = (\text{实际工时} - \text{标准工时}) \times \text{标准工资率}$$

直接人工成本的差异分析应从直接人工工资率差异和直接人工效率差异两个维度进行分析。

第二十二条 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。

变动制造费用项目的价格差异，是指燃料、动力、辅助材料等变动制造费用项目的实际价格脱离标准价格的差异；变动制造费用项目的数量差异，是指燃料、动力、辅助材料等变动制造费用项目的实际消耗量脱离标准用量的差异。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。

第二十三条 固定制造费用项目成本差异，是指固定制造费用项目实际成本与其标准成本之间的差额。其计算公式如下：

$$\text{固定制造费用项目成本差异} = \text{固定制造费用项目实际成本} - \text{固} \\ \text{定制造费用项目标准成本(预算)}$$

企业应根据固定制造费用项目的性质，分析差异的形成原因，并将之追溯至相关的责任主体。

第二十四条 在成本差异的分析过程中，企业应关注各项成本差异的规模、趋势及其可控性。对于反复发生的大额差异，企业应进行重点分析与处理。

企业可将生成的成本差异信息汇总，定期形成标准成本差异分析报告，并针对性地提供成本改进措施。

第二十五条 为保证标准成本的科学性、合理性与可行性，企业应定期或不定期对标准成本进行修订与改进。

第二十六条 一般情况下，标准成本的修订工作由标准成本的制定机构负责。企业应至少每年对标准成本进行一次定期测试，通过编制成本差异分析报表，确认是否存在因标准成本不准确而形成的成本差异。当该类差异较大时，企业应按照标准成本的制定程序，对标准成本实施修订。

除定期测试外，当组织机构、外部市场、产品品种、生产工艺等内外部环境发生较大变化时，企业也应该及时对标准成本进行修订与补充。

#### 第四章 应用评价

第二十七条 标准成本法能及时提示实际成本偏离预定标准的差异，反馈各成本项目不同性质的差异，同时还可作为计量业绩的尺度，有利于考核各项成本的形成与管理业绩。

第二十八条 标准成本的制定及其差异和动因的信息可以使企

业预算的编制更为科学和可行，有助于企业的经营决策。

第二十九条 标准成本法在实际应用中需要企业标准管理水平较高，产品的成本标准比较准确、稳定，在使用条件上存在一定的局限性，系统维护成本较高。

## 第五章 附 则

第三十条 本指引由财政部负责解释。

# 管理会计应用指引第303号——变动成本法

## 第一章 总 则

第一条 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。

成本性态，是指按照成本与业务量之间的相互依存关系，将全部成本划分为固定成本、变动成本和混合成本。

混合成本，是指总额随业务量变动但不成正比例变动的那部分成本。

变动成本，是指业务量在一定范围内增减变动，其总额发生相应的正比例变动，而单位成本不受业务量变动的影响而保持不变的成  
本。

固定成本，是指业务量在一定范围内增减变动，其总额保持不变，而单位成本则随着业务量的增加而相对减少的成本。

单位边际贡献，是指产品的单位售价与其单位变动成本之间的差  
额。

边际贡献总额，是指产品的销售收入总额与其变动成本总额之间

的差额。

第二条 变动成本法通常用于在准确分析各种产品的盈利能力、正确制定经营决策、科学进行成本计划、成本控制和成本评价与考核等工作提供决策有用的资料。

第三条 变动成本法主要适用于同时具备下列特征的企业：

- (一) 企业市场竞争环境激烈，需要频繁进行短期经营决策；
- (二) 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；
- (三) 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。

## 第二章 应用环境

第四条 应用变动成本法所需要的主要外部条件：

- (一) 在外部环境相对稳定，产品差异化程度不大的外部环境下，企业进行价格等短期决策。
- (二) 在行业产能过剩的环境下，企业开展新产品是否投产、新产品产量规模等短期决策。

第五条 应用变动成本法所需要的主要内部条件：

- (一) 成本基础信息记录完整，财务会计核算基础工作完善。
- (二) 建立了较好的成本性态分析基础，具有划分固定成本与变

动成本的科学标准，以及划分标准的使用流程与规范。

（三）要求企业能及时、全面、准确地收集与提供有关产量、成本、利润以及成本性态等方面的信息。

（四）成本管理人员胜任成本性态分析工作。

### 第三章 应用程序

第六条 企业应按照一定程序应用变动成本法。其应用程序一般包括成本性态分析、变动成本计算、损益计算等步骤。

第七条 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。

第八条 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（又称会计分析法）、技术测定法（又称工业工程法）、合同确认法。其中，后三种方法可通过直接分析认定，而前两种需要借助数学方法进行分解。

（一）高低点法：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业务量最低点，将总成本进行分解，得出成本模型。计算公式如下：

$$\text{单位变动成本} = \frac{\text{最高点业务量的成本} - \text{最低点业务量的成本}}{\text{最高点业务量} - \text{最低点业务量}}$$

$$\text{固定成本总额} = \text{最高点业务量的成本} - \text{单位变动成本} \times \text{最高点业务量}$$

或： $\text{最低点业务量的成本} - \text{单位变动成本} \times \text{最低点业务量}$

高低点法计算较简单，只采用了历史成本资料中的高点和低点两组数据，故代表性较差。

(二) 回归分析法：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方法。计算公式如下：

假设混合成本符合总成本模型，即： $Y=a+bX$

式中： $a$  为固定成本部分； $b$  为单位变动成本。

$$b = \frac{n \sum x_i y_i - \sum x_i \sum y_i}{n \sum x_i^2 - (\sum x_i)^2}$$
$$a = \frac{\sum y_i - b \sum x_i}{n}$$

回归分析法的计算结果较为精确。

(三) 账户分析法：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，判断其比较接近哪一类成本，将其视为哪一类成本。

账户分析法较为简便易行，但比较粗糙且带有主观判断。

(四) 技术测定法：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。

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。

(五) 合同确认法：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。

合同确认法一般要配合账户分析法使用。

第九条 在变动成本法下，为加强短期经营决策，按照成本性态，企业的生产成本分为变动生产成本和固定生产成本，非生产成本分为变动非生产成本和固定非生产成本。其中，只有变动生产成本才构成产品成本，其随产品实体的流动而流动，随产量变动而变动。

第十条 在变动成本法下，利润的计算通常采用贡献式损益表。该表一般应包括营业收入、变动成本、边际贡献、固定成本、利润等项目。其中，变动成本包括变动生产成本和变动非生产成本两部分，固定成本包括固定制造费用和固定非生产成本两部分。贡献式损益表中损益计算包括以下两个步骤：

（一）计算边际贡献总额。

$$\begin{aligned}\text{边际贡献总额} &= \text{营业收入总额} - \text{变动成本总额} \\ &= \text{销售单价} \times \text{销售量} - \text{单位变动成本} \times \text{销售量} \\ &= (\text{销售单价} - \text{单位变动成本}) \times \text{销售量} \\ &= \text{单位边际贡献} \times \text{销售量}\end{aligned}$$

（二）计算当期利润。

$$\text{利润} = \text{边际贡献总额} - \text{固定成本总额}$$

#### 第四章 应用评价

第十一条 变动成本法为企业内部管理提供成本决策依据，其预

期积极效应体现在下列方面：

（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各部门成本管理和业绩评价。

（二）保持利润与销售量增减相一致，有利于促使企业重视销售工作，实现以销定产，防止产品大量积压。

（三）揭示了销售量、成本和利润之间的依存关系，结合本量利分析，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。

第十二条 变动成本法存在下列可能的困难及产生的不利影响：

（一）计算的单位产品或服务成本，并不是完全的产品或服务成本，不能反映产品生产过程中发生的全部耗费。

（二）不能适应长期决策的需要。

（三）变动成本法一般会降低期末存货估价，降低营业利润总额，对所得税有一定影响。

## 第五章 附 则

第十三条 本指引由财政部负责解释。

# 管理会计应用指引第 304 号——作业成本法

## 第一章 总 则

第一条 作业成本法，是指企业将资源费用准确分配到产品、服务等成本对象的一种成本计算方法。

第二条 作业成本法以“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过程。

资源费用，是指企业在一定期间内开展经济活动所发生的各项资源耗费。资源费用既包括各种房屋及建筑物、设备、材料、商品等各种有形资源的耗费，也包括信息、知识产权、土地使用权等各种无形资源的耗费，还包括人力资源耗费以及其他各种税费支出等。

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。一项作业既可以是一项非常具体的任务或活动，也可以泛指一类任务或活动。

按消耗对象不同，作业可分为主要作业和次要作业。主要作业是指被产品、服务或顾客等最终成本对象消耗的作业。次要作业是被原材料、主要作业等介于中间地位的成本对象消耗的作业。

成本对象，是指企业追溯或分配资源费用、计算成本的对象物。

成本对象可以是工艺、流程、零部件、产品、服务、分销渠道、客户、作业、作业链等需要计量和分配成本的项目。

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。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。

第三条 作业成本法的应用目标包括：

（一）通过追踪所有资源费用到作业，然后再到流程、产品、分销渠道或客户等成本对象，提供全口径、多维度的更加准确的成本信息；

（二）通过作业认定、成本动因分析以及对作业效率、质量和时间的计量，更真实地揭示资源、作业和成本之间的联动关系，为资源的合理配置以及作业、流程和作业链（价值链）的持续优化提供依据；

（三）通过作业成本法提供的信息及其分析，为企业更有效地开展决策、规划、控制、考核、激励等各种管理活动奠定坚实基础。

第四条 作业成本法主要适用于作业类型较多且作业链较长、产品、顾客和生产过程多样化程度较高以及间接或辅助资源费用所占比重较大的企业。

## 第二章 应用环境

第五条 应用作业成本法所需要的主要外部条件包括：

(一) 客户个性化需求较高，市场竞争激烈；

(二) 产品的需求弹性较大，价格敏感度高。

第六条 应用作业成本法所需要的主要内部条件包括：

(一) 基于作业观，即企业是一个为最终满足顾客需要而设计的一系列作业的集合体，进行业务组织和管理；

(二) 一般成立专题领导小组，并设立由管理、生产、技术、销售、财务、信息等部门的相关人员构成的设计小组和实施小组，由管理层授权，负责作业成本系统的开发设计与组织实施工作；

(三) 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；

(四) 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。

### 第三章 应用程序

第七条 作业成本法的应用一般包括资源识别及资源费用的确认与计量、成本对象选择、作业认定、作业中心设计、资源动因选择与计量、作业成本汇集、作业动因选择与计量、作业成本分配、作业成本信息报告等九个步骤。

第八条 资源识别及资源费用的确认与计量，是指识别出由企业拥有或控制的所有资源，遵循相关会计制度的规定，合理选择会计政策，确认和计量全部资源费用，编制资源费用清单，为资源费用的追

溯或分配奠定基础。

第九条 资源识别及资源费用的确认与计量应由企业的财务部门负责，在基础设施管理、人力资源管理、研究与开发、采购、生产、技术、营销、服务、信息等部门的配合下完成，并编制资源费用清单。

资源费用清单一般应分部门列示当期发生的所有资源费用，其内容要素一般包括发生部门、费用性质、所属类别、受益对象等。

第十条 在作业成本法下，企业应将当期所有的资源费用，遵循因果关系和受益原则，根据资源动因和作业动因，分项目经由作业追溯或分配至相关的成本对象，确定成本对象的成本。

企业应根据财务会计制度的相关规定并考虑预算控制、成本管理、营运管理、业绩评价以及经济决策等方面的要求确定成本对象。

第十一条 作业认定，是指企业识别由间接或辅助资源执行的作业集，确认每一项作业完成的工作以及执行该作业所耗费的资源费用，并据以编制作业清单的过程。

第十二条 作业认定的内容主要包括对企业每项消耗资源的作业进行识别、定义和划分，确定每项作业在生产经营活动中的作用、同其他作业的区别以及每项作业与耗用资源之间的关系。

第十三条 作业认定有以下两种形式：

- （一）根据企业生产流程，自上而下进行分解；
- （二）通过与企业每一部门负责人和一般员工进行交流，自下而上确定他们所做的工作，并逐一认定各项作业。

企业一般需要将两种方式相结合，以保证将全部作业一一识别出

来，并加以认定。

第十四条 作业认定的具体方法一般包括调查表法和座谈法。

调查表法，是指通过向企业全体员工发放调查表，并通过分析调查表来识别和确定作业的方法。

座谈法，是指通过与企业员工的面对面交谈，来识别和确定作业的方法。

企业一般应将两种方法相结合，以保证正确识别和确定员工所执行的作业。

第十五条 企业对认定的作业应加以分析和归类，按顺序列出作业清单或编制出作业字典。作业清单或作业字典一般应当包括作业名称、作业内容、作业类别、所属作业中心等内容。

第十六条 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，作为资源费用的追溯或分配的对象的过程。

作业中心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。

第十七条 企业可按照受益对象、层次和重要性，将作业分为以下五类，并分别设计相应的作业中心：

（一）产量级作业，是指明确地为个别产品（或服务）实施的、使单个产品（或服务）受益的作业。

该类作业的数量与产品（或服务）的数量成正比例变动。包括产品加工、检验等。

（二）批别级作业，是指为一组（或一批）产品（或服务）实施的、使该批该组产品（或服务）受益的作业。

该类作业的发生是由生产的批量数而不是单个产品（或服务）引起的，其数量与产品（或服务）的批量数成正比变动。包括设备调试、生产准备等。

（三）品种级作业，是指为生产和销售某种产品（或服务）实施的、使该种产品（或服务）的每个单位都受益的作业。

该类作业用于产品（或服务）的生产或销售，但独立于实际产量或批量，其数量与品种的多少成正比例变动。包括新产品设计、现有产品质量与功能改进、生产流程监控、工艺变换需要的流程设计、产品广告等。

（四）顾客级作业，是指为服务特定客户所实施的作业。

该类作业保证企业将产品（或服务）销售给个别客户，但作业本身与产品（或服务）数量独立。包括向个别客户提供的技术支持活动、咨询活动、独特包装等。

（五）设施级作业，是指为提供生产产品（或服务）的基本能力而实施的作业。

该类作业是开展业务的基本条件，其使所有产品（或服务）都受益，但与产量或销量无关。包括管理作业、针对企业整体的广告活动等。

第十八条 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。

第十九条 企业应识别当期发生的每一项资源消耗，分析资源耗用与作业中心作业量之间的因果关系，选择并计量资源动因。

企业一般应选择那些与资源费用总额呈正比例关系变动的资源动因作为资源费用分配的依据。

第二十条 作业成本归集，是指企业根据资源耗用与作业之间的因果关系，将所有的资源成本直接追溯或按资源动因分配至各作业中心，计算各作业总成本的过程。

第二十一条 作业成本汇集应遵循以下基本原则：

（一）对于为执行某种作业直接消耗的资源，应直接追溯至该作业中心；

（二）对于为执行两种或两种以上作业共同消耗的资源，应按照各种作业中心的资源动因量比例分配至各作业中心。

第二十二条 为便于将资源费用直接追溯或分配至各作业中心，企业还可以按照资源与不同层次作业的关系，将资源分为如下五类：

（一）产量级资源。包括为单个产品（或服务）所取得的原材料、零部件、人工、能源等。

（二）批别级资源。包括用于生产准备、机器调试的人工等。

（三）品种级资源。包括为生产某一种产品（或服务）所需要的专用化设备、软件或人力等。

（四）顾客级资源。包括为服务特定客户所需要的专门化设备、软件和人力等。

（五）设施水平资源。包括土地使用权、房屋及建筑物，以及所保持的不受产量、批别、产品、服务和客户变化影响的人力资源等。

对产量级资源费用，应直接追溯至各作业中心的产品等成本对象。对于其他级别的资源费用，应选择合理的资源动因，按照各作业中心的资源动因量比例，分配至各作业中心。

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。

第二十三条 作业动因是引起作业耗用的成本动因，它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。

第二十四条 当作业中心仅包含一种作业的情况下，所选择的作业动因应该是引起该作业耗用的成本动因；当作业中心由若干个作业集合而成的情况下，企业可采用回归分析法或分析判断法，分析比较各具体作业动因与该作业中心成本之间的相关关系，选择相关性最大的作业动因，即代表性作业动因，作为作业成本分配的基础。

第二十五条 作业动因需要在交易动因、持续时间动因和强度动因间进行选择。其中，交易动因，是指用执行频率或次数计量的成本动因，包括接受或发出订单数、处理收据数等；持续时间动因，是指用执行时间计量的成本动因，包括产品安装时间、检查小时等；强度动因，是指不易按照频率、次数或执行时间进行分配而需要直接衡量每次执行所需资源的成本动因，包括特别复杂产品的安装、质量检验等。

企业如果每次执行所需要的资源数量相同或接近，应选择交易动因；如果每次执行所需要的时间存在显著的不同，应选择持续时间动因；如果作业的执行比较特殊或复杂，应选择强度动因。

对于选择的作业动因，企业应采用相应的方法和手段进行计量，以取得作业动因量的可靠数据。

第二十六条 作业成本分配，是指企业将各作业中心的作业成本按作业动因分配至产品等成本对象，并结合直接追溯的资源费用，计算出各成本对象的总成本和单位成本的过程。

第二十七条 作业成本分配一般按照以下两个步骤进行：

（一）分配次要作业成本至主要作业，计算主要作业的总成本和单位成本。企业应按照各主要作业耗用每一次要作业的作业动因量，将次要作业的总成本分配至各主要作业，并结合直接追溯至次要作业的资源费用，计算各主要作业的总成本和单位成本。有关计算公式如下：

次要作业成本分配率 = 次要作业总成本 ÷ 该作业动因总量；

某主要作业分配的次要作业成本 = 该主要作业耗用的次要作业动因量 × 该次要作业成本分配率；

主要作业总成本 = 直接追溯至该作业的资源费用 + 分配至该主要作业的次要作业成本之和；

主要作业单位成本 = 主要作业总成本 ÷ 该主要作业动因总量。

（二）分配主要作业成本至成本对象，计算各成本对象的总成本

和单位成本。企业应按照各主要作业耗用每一次要作业的作业动因量，将次要作业成本分配至各主要作业，并结合直接追溯至成本对象的单位水平资源费用，计算各成本对象的总成本和单位成本。有关计算公式如下：

$$\text{某成本对象分配的主要作业成本} = \text{该成本对象耗用的主要作业成本动因量} \times \text{主要作业单位成本} ;$$
$$\text{某成本对象总成本} = \text{直接追溯至该成本对象的资源费用} + \text{分配至该成本对象的主要作业成本之和} ;$$
$$\text{某成本对象单位成本} = \text{该成本对象总成本} \div \text{该成本对象的产出量} .$$

第二十八条 作业成本信息报告的目的，是通过设计、编制和报送具有特定内容和格式要求的作业成本报表，向企业内部各有关部门和人员提供其所需要的作业成本及其他相关信息。

第二十九条 作业成本报表的内容和格式应根据企业内部管理需要确定。作业成本报表提供的信息一般应包括以下内容：

(一) 企业拥有的资源及其分布以及当期发生的资源费用总额及其具体构成的信息；

(二) 每一成本对象总成本、单位成本及其消耗的作业类型、数量及单位作业成本的信息，以及产品盈利性分析的信息；

(三) 每一作业或作业中心的资源消耗及其数量、成本以及作业总成本与单位成本的信息；

(四)与资源成本分配所依据的资源动因以及作业成本分配所依据的作业动因相关的信息；

(五)资源费用、作业成本以及成本对象成本预算完成情况及其原因分析的信息；

(六)有助于作业、流程、作业链(或价值链)持续优化的作业效率、时间和质量等方面非财务信息；

(七)有助于促进顾客价值创造的有关增值作业与非增值作业的成本信息及其他信息；

(八)有助于业绩评价与考核的作业成本信息及其他相关信息；

(九)上述各类信息的历史或同行业比较信息。

#### 第四章 应用评价

第三十条 作业成本法能够提供更加准确的有关产品、服务、分销渠道、客户以及作业、流程、作业链(或价值链)等方面的成本信息和其他相关信息,这些信息既有助于企业提高定价和资本性决策的正确性,又可使原来无法做出的作业与流程改进、分销渠道、顾客服务等决策成为现实,促进资源配置效率和顾客价值的创造。

第三十一条 作业成本法的应用可以使企业取得对成本习性及其动态与特征以及成本动因的更加全面、深入的认识和理解,有助于改善和强化成本控制,提高成本控制的有效性,促进绩效管理的不断改进和完善。

第三十二条 作业成本法能够提供全口径、多维度、更准确的财务与非财务信息，有助于企业提升其战略规划能力，推进作业基础预算，使预算更加详细和准确，提高作业、流程、作业链（价值链）管理的能力。

第三十三条 作业成本法的应用过程中，部分作业的认识、划分、合并与认定，成本动因的选择以及成本动因计量方法的选择等均存在较大的主观性，操作较为复杂，开发和维护费用较高。

## 第五章 附 则

第三十四条 本指引由财政部负责解释。