

**【案例分析五】**（10分）

甲公司是一家集空调技术开发、产品制造、市场销售和服务为一体的大型企业，产品远销160多个国家和地区。为进一步提升公司产品的国际市场渗透力，发力高端市场，优化产品结构，甲公司于2024年1月召开降本提质量、助力国际业务大发展专题会议，有关资料如下：

- （1）中东市场：甲公司A产品打入中东市场，但未能实现有效突破。销售部门反馈……
- （2）北美市场：甲公司在北美市场销售B产品和C产品……
- （3）欧洲市场：2023年欧盟公布“碳边境调解机制”……

不考虑其他因素。

要求：（1）根据资料（1），结合甲公司确定的中东市场战略指出①项是否存在不当之处，并说明理由。

【参考答案】存在不当之处。

理由：如果企业执行的是差异化和目标集聚战略，全生命周期成本管理的目标就是实现在一定成本水平下的收益最大化，应该充分考虑收益和成本之间的关系，使净收益最大化，而不是简单追求成本最低化。资料中甲公司实施的是差异化战略，所以不应该以产品全生命周期成本最低为决策依据。

【点评】本题考核“全生命周期成本管理”知识点。该题目所涉及知识点在下列正保会计网校（www.chinaacc.com）2024年高级职称《高级会计实务》辅导中均有体现：2024年高级会计实务《应试指南》P226；2024年高级会计实务《案例分析》P188。

2024年高级会计实务《应试指南》P226。



(2) 全生命周期成本管理的目标。

产品全生命周期成本管理的目标要与企业的战略目标一致。低成本战略下，全生

226

第五章 企业成本管理

命周期成本管理的目标就是追求成本最低化。而差异化和目标集聚战略下，全生命周期成本管理的目标就是实现在一定成本水平下的收益最大化，即应充分考虑收益和成本之间的关系，使净收益最大化，而不是追求成本最低化。

2024 年高级会计实务《案例分析》P188。

(一) 全生命周期成本管理

1. 全生命周期成本的概念

广义的全生命周期成本包括产品研发成本、产品生产成本、产品营销成本、消费者购买后的使用成本以及产品废弃成本。

2. 全生命周期成本管理

产品全生命周期成本管理的目标要与企业的战略目标一致。若企业执行的是低成本战略，则全生命周期成本管理的目标就是追求成本最低化。若企业执行的是差异化和集中化战略，则全生命周期成本管理的目标就是实现在一定成本水平下的收益最大化，应充分考虑收益和成本之间的关系，使净收益最大化，而不仅仅追求成本最低化。

要求：(2) 根据资料(1)，结合价值链分析，指出②项是否存在不当之处，并说明理由。

【参考答案】存在不当之处。

理由：价值链分析及价值识别的功能，在于如何通过诸如外包、战略联盟等方式，将那些对企业自身没有价值增值的作业从企业价值链中剔除，以突出企业的核心能力与竞争优势。资料中，甲公司是以顾客价值为基础分析有效作业和无效作业不正确。

【点评】本题考核“价值链分析”知识点。该题目所涉及知识点在下列正保会计网校(www.chinaacc.com)2024年高级职称《高级会计实务》辅导中均有体现：2024年高级会计实务《应试指南》P201。

2024年高级会计实务《应试指南》P201。



业其实就是研发、设计、生产、营销和售后服务的一系列价值活动的集合。从价值形成过程看，价值链就是从价值角度所反映的作业链。

(1)企业的各项作业活动之间存在紧密关联，如“供应—生产—销售”等环节之间存在上、下游间的作业联动关系。

(2)每项价值活动都“可能”给企业创造有形或无形的价值，这就意味着企业需要通过成本信息等鉴别出哪些作业是有价值的(即增值作业)、哪些作业对企业价值增值作用不大(即非增值作业)，有竞争力的企业不需“自己包办”从原材料到终端销售的所有环节，对企业没有价值增值的作业可以采用诸如外包、战略联盟等方式，从而使企业各项作业活动达到价值增值的最大化。

要求：(3)根据资料(1)，指出③体现的战略成本动因类型。

【参考答案】中的产品设计合理化。

【点评】本题考核“战略成本动因的分类”知识点。该题目所涉及知识点在下列正保会计网校(www.chinaacc.com)2024年高级职称《高级会计实务》辅导中均有体现：2024年高级会计实务《应试指南》P204；2024年高级会计实务《案例分析》P169。

2024年高级会计实务《应试指南》P204。

2. 执行性成本动因概念与强化

(1)执行性成本动因概念。

即影响企业战略成本态势与执行价值活动程序有关的驱动因素，具体包括：员工参与、全面质量管理、资源和管理能力利用、产品结构、产业价值链的联结关系等。执行性成本动因所要求的战略性强化，针对最佳的效果目标。

(2)执行性成本动因的强化。

对执行性成本动因进行强化是取得成本优势的重要途径，具体内容包括：①引导员工参与管理，增强员工责任感；②大力推进全面质量管理；③充分利用现有的生产能力；④产品设计合理化；⑤加强与供应商及客户之间的纵向合作。

2024年高级会计实务《案例分析》P169。

2. 强化执行性成本动因

强化执行性成本动因是取得成本优势的重要途径，为实现这一目标，企业须从以下方面入手：

(1)引导员工参与管理，增强员工责任感。

(2)大力推进全面质量管理。

(3)充分利用现有的生产能力。

(4)产品设计合理化。

(5)加强与供应商及客户之间的纵向合作。

要求：(4)根据资料(2)，指出①项甲公司确定B产品竞争性价格的方法类型。



【参考答案】目标份额法。

【点评】本题考核“确定竞争性价格的具体方法”知识点。该题目所涉及知识点在下列正保会计网校（www.chinaacc.com）2024 年高级职称《高级会计实务》辅导中均有体现：2024 年高级会计实务《应试指南》P224 的表 5-23；2024 年高级会计实务《案例分析》P183。2024 年高级会计实务《应试指南》P224 的表 5-23。

表 5-23 竞争性价格的确定方法及影响因素

项目		相关说明
确定方法	市价比较法	即以已上市产品的市场价格为基础，加减新产品增加或减少的功能或特性（特性包括质量、外观等）的市场价值
	目标份额法	即预测在既定预期市场占有率目标下的市场售价
影响因素	可接受价格	是指顾客愿意为他们所要求的功能与特性支付的价格，企业应该根据顾客的价格承受力来设计产品的功能、特性和审美外观，并据此调整产品价格
	竞争对手分析	是指分析竞争对手所提供产品的功能、特性、审美外观和价格，以及由此而发生的成本和顾客满意度的评价等
	目标市场份额	即以什么样的价格可以实现企业特定战略下的目标市场份额

2024 年高级会计实务《案例分析》P183。

（二）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

一般来说，确定竞争性价格需要考虑以下几个因素：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以下两种：①市价比较法；②目标份额法。

要求：（5）根据资料（2），计算 B 产品 2024 年单位目标成本（不考虑销售税费），并根据计算结果判断 B 产品是否可以实现成本管控目标。

【参考答案】B 产品 2024 年单位目标成本=2100×（1-18%）=1722（元/台）。

作业成本法下：

弯折加工作业成本分配率=279000/（4500+500）=55.8

机箱组装作业成本分配率=465000/（5600+400）=77.5

质量检测作业成本分配率=186000/（45000+5000）=3.72

B 产品应分摊的弯折加工作业成本=4500×55.8=251100（万元）

B 产品应分摊的机箱组装作业成本=5600×77.5=434000（万元）



B 产品应分摊的质量检测作业成本 = $45000 \times 3.72 = 167400$ (万元)

B 产品的总成本 = $251100 + 434000 + 167400 + 105500 + 70500 = 1028500$ (万元)

B 产品 2023 年单位生产成本 = $1028500 / 500 = 2057$ (元/台)。

由于 B 产品 2024 年单位生产成本预计比上年同期下降 5%，所以 B 产品 2024 年单位生产成本 = $2057 \times (1 - 5\%) = 1954.15$ (元/台)，大于 B 产品 2024 年单位目标成本 1722 元/台，所以 B 产品不能实现成本管控目标。

【点评】本题考核“作业成本法下单位目标成本的计算”知识点。该题目所涉及知识点在下列正保会计网校 (www.chinaacc.com) 2024 年高级职称《高级会计实务》辅导中均有体现：2024 年高级会计实务《应试指南》P579 的实战热题第 1 题；2024 年高级会计实务《案例分析》P187 的试题回顾第 1 题、P200 案例 4；2024 年高级会计实务《全真模拟试卷》P69 的第 3 题。

2024 年高级会计实务《应试指南》P579 的实战热题第 1 题。

不当之处：在研发设计的各个阶段均以产品性能最优为目标。[0.5 分]

理由：产品设计应立足于产品性能与产品成本之间的平衡(如避免过度设计、产品功能或质量超过顾客预期)。[1 分]

或：研发阶段的成本管理重点是要努力研发出既适应市场需求，又不会生产过剩，功能齐全且具有竞争性的产品。

(2)措施①体现了跨职能合作。措施②体现了价值链参与。措施③体现了生命周期成本削减。[3 分]

(3)X 产品的单位目标成本 = $2 - 2 \times 20\% = 1.6$ (万元)。[1 分]

Y 产品的单位目标成本 = $0.8 - 0.8 \times 20\% = 0.64$ (万元)。[1 分]

Y 产品未达到目标成本控制的标准。[1 分]

2024 年高级会计实务《案例分析》P187 的试题回顾第 1 题、P200 案例 4。

竞争性市场价格 \times 必要利润率。本题中，带入数据计算即可。

◎ 参考答案

(1)措施①跨职能合作；措施②价值链参与；措施③生命周期成本削减。[3 分]

(2)X 产品的单位目标成本 = $2 - 2 \times 20\% = 1.6$ (万元)。[1 分]

Y 产品的单位目标成本 = $0.8 - 0.8 \times 20\% = 0.64$ (万元)。[1 分]

Y 产品未达到目标成本控制的标准。[1 分]

**◎ 参考答案**

(1) 作业成本法的主要优点：一是能够提供更加准确的各维度成本信息，有助于企业提高产品定价、作业与流程改进、客户服务等决策的准确性；二是改善和强化成本控制，促进绩效管理的改进和完善；三是推进作业基础预算，提高作业、流程、作业链(或价值链)管理的能力。

(2) 恰当。

理由：企业应用作业成本法的原因之一是客户个性化需求较高，市场竞争激烈。作业成本法与传统成本核算法相比，操作较为复杂，但是因为其“相关性”提高而大大提升了成本信息的精确度。

(3) X 产品的单位目标成本 = $185 \times (1 - 12\%) = 162.80$ (元)。

Y 产品的单位目标成本 = $320 \times (1 - 12\%) = 281.60$ (元)。

2024 年高级会计实务《全真模拟试卷》P69 的第 3 题。

(4) 单位目标成本 = $5\,000 \times (1 - 25\%) = 3\,750$ (元)。(1 分)

竞争性价格的确定需要综合考虑三个因素：可接受价格、竞争对手分析、目标市场份额。(1 分)

【解析】 本题考查“目标成本的设定”知识点。产品目标成本 = 产品竞争性市场价格 - 产品的必要利润 = 产品竞争性市场价格 \times (1 - 销售利润率)。

要求：(6) 根据资料 (3)，从环境成本形成的角度，分别指出甲公司为实施①和②措施所付出的环境成本类型。

【参考答案】 ① 生产过程间接降低环境负荷的成本。

② 销售及回收过程降低环境负荷的成本。

【点评】 本题考核“环境成本类型”知识点。该题目所涉及知识点在下列正保会计网校 (www.chinaacc.com) 2024 年高级职称《高级会计实务》辅导中均有体现：2024 年高级会计实务《应试指南》P234 的表 5-31；2024 年高级会计实务《案例分析》P191。

2024 年高级会计实务《应试指南》P234 的表 5-31。



分类标准	具体内容
环境成本形成角度	<p>(2) 生产过程直接降低环境负荷的成本。即在企业生产过程中直接减少污染物排放的成本。包括产品废弃物的处理、再生利用系统的运营、对有环境污染影响的材料替代、节能设施的运行等方面的成本；</p> <p>(3) 生产过程间接降低环境负荷的成本。即在生产过程中为预防环境污染而发生的间接成本。包括环保设备的购置、职工环境保护教育费、环境负荷的监测计量、环境管理体系的构筑和认证等方面的成本。</p> <p>(4) 销售及回收过程降低环境负荷的成本。即企业对销售的产品采用环保包装或回收顾客使用后的污染环境的废弃物、包装物等所发生的成本。如环保包装物的采购、产品及包装物使用后的回收利用或处理等方面的营运成本。</p> <p>(5) 企业配合社会地域的环保支援成本。即有助于企业周围实施环境保全或提高社会环境保护效益的成本。如企业周边的绿化成本，对企业所在地域环保活动的赞助成本，与环境信息披露和环境广告有关的成本支出，以及在开征环境税的国家里所支付的环境税成本等。</p> <p>(6) 其他环保支出。即在上述范围以外的各种环境保护费用支出。如由于企业活动而造成对土壤污染、自然破坏的修复成本及公害诉讼赔偿金、罚金等方面的支出</p>

2024 年高级会计实务《案例分析》P191。

(三) 环境成本管理

1. 环境成本的概念

环境成本指本着对环境负责的原则，为管理企业活动对环境造成的影响而被要求采取措施的成本，以及因企业执行环境目标和要求所付出的其他成本。

2. 环境成本的分类及内容

从不同的视角可以对环境成本进行多种分类，具体分类如下：

(1) 环境成本发生时间范围的角度：历史环境成本、运行环境成本、未来环境成本。

(2) 环境成本形成的角度：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和其他环保支出。