

21世纪高职高专会计专业
主干课程
教材

管理会计

(第二版)

GUANLI KUAIJI

于树彬 王忠民 刘萍 主编

FE 东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press

21 世纪高职高专会计专业主干课程教材

CAIWUGUANLI

管理会计

(第二版)

于树彬 王忠民 刘 萍 主编

大连
东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press

© 于树彬等 2005

图书在版编目 (CIP) 数据

管理会计 / 于树彬, 王忠民, 刘萍主编. —2 版. —大连: 东北财经大学出版社, 2005. 8 (2006. 1 重印)

21 世纪高职高专会计专业主干课程教材

ISBN 7-81084-710-4

I. 管… II. ①于… ②王… ③刘… III. 管理会计-高等学校: 技术学校-教材 IV. F234.3

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2005) 第 088769 号

东北财经大学出版社出版

(大连市黑石礁尖山街 217 号 邮政编码 116025)

总编室: (0411) 84710523

营销部: (0411) 84710711

网址: <http://www.dufep.cn>

读者信箱: dufep@dufe.edu.cn

大连海事大学印刷厂印刷 东北财经大学出版社发行

幅面尺寸: 186mm × 230mm 字数: 278 千字 印张: 12 3/4

印数: 50 001—58 000 册

2002 年 7 月第 1 版

2005 年 8 月第 2 版

2006 年 1 月第 8 次印刷

责任编辑: 孙晓梅

责任校对: 齐欣

封面设计: 张智波

版式设计: 孙萍

定价: 20.00 元

第二版出版说明

东北财经大学出版社是教育部职业教育教材出版基地，自建社以来一直担负着出版各层次财经教育用书的重任，先后出版过大量专业水平高、实用性强、富有特色、得到广泛采用的教学用书，其中包括财政部、中国农业银行、中国人民银行、中国工商银行、中国建设银行、国家税务总局、国家统计局和辽宁省教育厅等主持编写的数百种教材，积累了丰富的出版资源和出版经验。

近年来，随着高等教育结构的调整，高等专科和高等职业技术教育蓬勃发展。我们系统地研究了国内外高职高专教育的特点，总结了全国部分高职高专学校的教学经验，特别是在研究总结国家教育部设在东北财经大学职业技术学院的全国高等职业教育师资培训基地的教学经验基础上，于2001年下半年出版了本套供高职高专教学使用的教材新系。这些教材使用广泛、影响深远，深受用书单位好评。在此基础上，我们组织长期从事教育实践、业务水平高的教师，在继承原教材长处的前提下，吸收我国改革和财经管理的最新成果，着眼于21世纪经济、技术、社会发展和世界经济一体化的历史趋势对人才的需求，对公共课、财务会计、证券投资、会计电算化等系列教材进行了修订。这些系列教材在内容、结构和形式上都有很大提高，具有很强的适用性和前瞻性。

在新版教材出版之际，谨向原版教材和新版教材的编写人员以及用书单位的师生表示衷心的感谢，并欢迎读者就本系列教材的有关问题多多赐教。

东北财经大学出版社

2005年7月

第二版编写说明

管理会计是一门新兴的学科，它是自20世纪初到20世纪50年代随着科学技术和现代管理方法的迅速发展，从传统的会计学科体系中分离出来的，并成为财会专业的主干课。它的日趋成熟和迅速发展，是在20世纪70年代以后。现代管理科学的发展对管理会计的形成和发展起奠基和指导作用，赋予它现代化的管理方法和技术，从而使它可以比传统的会计履行更加广泛的职能，即它不仅能详细地分析过去、控制现在，更重要的是能科学地筹划未来，使之按既定的目标运行。所以，管理会计已远远不是原始意义上的以记账、算账、报账为主要特征的会计学科了，它广泛吸收了管理经济学、预测学、经济决策分析等的研究成果，并引进、应用到会计中来，形成了一个新的、相对独立的理论和方法体系。这个体系表现为多种学科的相互渗透和结合，成为一门综合性的边缘学科。

本书全面、系统地介绍了当代管理会计的基本原理和方法，使读者对它的基本内容和主要特点有一个较全面的了解。同时，在编写过程中，也十分注意我国的实际，结合社会主义市场经济理论的基本要求，对管理会计的内容进行了适当的调整。为便于读者阅读和学习，书中还运用了大量的图表和例解来具体阐述较为复杂的问题。本书的主要特点是由浅入深、循序渐进、理论联系实际，适合于高职高专教学使用。本书配有《管理会计习题与解答》及电子课件，后者可通过东北财经大学出版社网站（www.dufep.cn）索取。

本书由哈尔滨商业大学于树彬、王忠民、刘萍主编，魏占坤参加编写。具体分工如下：于树彬副教授执笔第一、六、七章，王忠民副教授执笔第二、五、八章，刘萍副教授执笔第三、九、十章，魏占坤讲师执笔第四章，最后由于树彬副教授对全书内容进行总纂。

此次修订，时间紧、任务重，加之编者水平有限，书中难免存在不足与疏漏之处，恳请读者给予批评指正。

编 者

2005年7月

目 录

第一章 绪论	1
第一节 管理会计的形成过程	1
第二节 管理会计的特点	3
第三节 管理会计的基本内容	5
第二章 成本性态分析与变动成本计算	7
第一节 成本的分类	7
第二节 成本性态分析	12
第三节 成本性态分析的应用	16
第四节 变动成本计算法	20
第三章 成本—业务量—利润依存关系分析	28
第一节 本量利依存关系分析的基本模式	28
第二节 本量利依存关系分析的应用	39
第三节 本量利的因素分析	46
第四节 利润敏感性分析	49
第四章 预测分析	54
第一节 预测分析概述	54
第二节 销售预测的基本方法	58
第三节 成本预测分析	67
第四节 资金需要量预测分析	71
第五章 决策分析的相关指标	75
第一节 决策分析所涉及的特殊成本概念	75
第二节 现金流量的计算	77
第三节 货币时间价值的计算	81
第六章 短期经营决策分析	89
第一节 决策分析概述	89
第二节 短期经营决策分析的常用方法	90
第三节 生产决策分析	94
第四节 定价决策分析	105
第五节 存货决策分析	109

第七章 长期投资决策分析	123
第一节 长期投资决策分析方法.....	123
第二节 固定资产更新的决策.....	136
第八章 全面预算	140
第一节 生产经营全面预算的基本体系.....	140
第二节 全面预算编制的基本方法.....	142
第三节 全面预算编制的其他方法.....	151
第九章 标准成本法	157
第一节 标准成本的制定.....	157
第二节 成本差异分析.....	160
第三节 成本差异的账务处理.....	166
第十章 责任会计	171
第一节 责任会计理论.....	171
第二节 责任中心的划分.....	173
第三节 内部转移价格.....	178
第四节 责任报告与业绩考核.....	179
附表	185
附表一 复利终值系数表.....	185
附表二 复利现值系数表.....	189
附表三 年金终值系数表.....	191
附表四 年金现值系数表.....	195

第一章 绪 论

内容提要

管理会计是一门新兴学科，是一套以会计学和管理科学为基础，以加强企业内部管理为目的，对企业经营过程进行规划、控制和考评的管理方法。本章主要介绍管理会计的由来与发展、管理会计和财务会计的区别与联系，以及管理会计的主要内容。

第一节 管理会计的形成过程

一、管理会计的形成过程

管理会计是社会化大生产和科学管理的必然产物，它的产生经历了一个由简单到复杂的不断完善的过程。

20 世纪初，自由资本主义经济向垄断资本主义经济过渡，手工业作坊发展为较大的企业，生产规模不断扩大，生产过程也越来越复杂，竞争十分激烈。在这种情况下，单凭业主个人的主观意志很难适应现代化企业发展，需要有一些专门的经理人员按照股东的意志采取科学的方法进行管理。科学管理的代表人物是美国的泰罗，他根据自己多年对劳动过程和作业成果的研究提出，在工厂（企业）管理中，单凭个人的直接经验和传统的管理方法不行，必须在对劳动过程进行具体的记录、计算的基础上，科学地安排各道工序，制定严格的作业效率标准，确定标准工时定额，推行计件工资制，实行科学管理。这些内容集中地体现在他的专著《科学管理原理》一书中。科学管理的结果是大大缩短了劳动过程，节约了劳动时间，增强了工作责任，提高了工作效率，促进了生产的发展。与此相适应，会计要从价值方面进行记录、计算、分析、计划，科学地考核评价经营成果、劳动效率和生产消耗，于是，“标准成本制度”、“预算控制制度”和“差异分析制度”等就产生了，这些内容在以后都构成管理会计体系中的重要部分。

第二次世界大战以后，资本主义经济进入战后发展阶段，生产规模越来越大，机械化程度越来越高，资本不断集中，市场竞争更加激烈，失业率提高，经济危机频繁发生。企业的兴衰，在很大程度上取决于企业应变能力的大小。决策正确，企业就兴旺；对市场形势预测不准，不能及时调整产业结构，企业就会衰落。如果仍然恪守泰罗科学管理阶段的那一套办法，不注意对整个企业的未来进行规划，忽视调动人的能动性、积极性，就很难维持企业的生存与发展。这种形势迫使企业管理当局逐渐把工作重心转向企业内部经营管理，广泛推行职能管理和行为管理，调动各方面的积极因素，充分发挥人力、物力、财力的作用，特别是注重对未来和经营目标的决策。管理当局采用各种数学和技术方法，对企业的未来进行预测分析，对各种方案进行比较筛选。在此基础上，对决策目标进行科学筹划和全面预算，并通

过责任预算、标准成本控制加以执行。许多成本、利润预测分析方法,如“成本—业务量—利润分析”、“责任会计”就是在推行职能管理过程中形成和发展起来的。

20世纪50年代以后,科学技术发展突飞猛进,新兴产业大量涌现,资本高度集中,通货膨胀,银根紧缩,股份公司应运而生。在股份公司内部,股东和债权人一般不直接从事生产经营活动,而是委托专门的管理人员、经理进行管理,财产所有权与经营权逐渐分开。经理人员为了获得更多的利润,千方百计对企业进行运筹规划,使企业增强活力,使之在市场竞争中立于不败之地。股东考虑的是股利,债权人考虑的是利息以及本金的安全,因此,他们需要的是事前了解投资环境、资本回收和资本利润率的高低。企业管理者不仅需要对企业生产经营活动进行科学的决策和控制,而且需要充分利用投资,加速资金周转,以便获得更多的利润,并向与外部发生利害关系的部门报告。管理当局的这些活动,使得会计的职能向两个方向发展:一是正确、及时地核算资本周转,并按照一定的准则提供可靠的会计信息资料,以满足企业外部有关部门的需要;二是进行预测、决策活动,准确地预测未来,科学地规划现在,严格地控制目标执行。

为了科学地预测和决策企业的经济活动,各种数学的、技术的数理统计方法逐渐与会计科学结合起来,使会计的管理职能不断扩大和延伸,逐渐形成侧重于企业内部管理的会计方法体系。这就是管理会计从会计中分离出来的经济基础和历史原因。1922年,美国学者魁因斯坦所著的《管理会计:财务会计入门》一书,首先提出“管理会计”这个名词,以后管理会计专著相继问世,内容不断丰富。1952年,世界会计年会正式通过了“管理会计”这个专有名词,传统的会计部分就被称为财务会计。20世纪70年代以后,管理会计师协会在美国成立,出版了专门的管理会计刊物,教科书开始走上讲台,管理会计与财务会计的区别开始明朗化、规范化。1980年,在巴黎召开了世界各国管理会计人员联合会,专门研究管理会计的应用和推广问题。就是在那时,管理会计得到广泛发展并传入我国。首先将“管理会计”引入我国的是厦门大学余绪缨教授,他还使“管理会计”在我国广泛传播,如今已正式成为财务会计专业主要课程。

二、管理会计的概念

关于管理会计的概念,正如美国人约瑟夫·G.路德巴克等人所说:“管理会计可以从很多方面来下定义,但是没有一个合理简明的表述可以概括它所有的方面。”

结合管理会计的形成过程,这里也可以给管理会计下一个定义,使管理会计的概念尽量合理、简明,并能概括出其基本特征:管理会计是以现代管理科学和会计学为基础,以加强企业内部管理为目的,运用科学的方法,通过对企业经营活动过程进行规划、决策、控制和考核评价,为企业内部管理人员提供有用信息的一种管理方法。

通过这样一个概念描述,可以清楚地认识到,管理会计是适应管理理论的发展,从会计学科体系中分离出来的,并且利用大量的会计资料和其他有关资料,结合现代技术方法,为企业内部管理人员服务;其目的是加强企业内部管理,为内部管理服务;管理会计分析考核的内容是企业的生产经营活动。可以说,管理会计是比较年轻的学科,还有发展的潜力,对管理会计的定义,也会随着管理会计的进一步发展而有所发展和变化。

第二节 管理会计的特点

管理会计适应科学管理理论的发展,从会计学科体系中分离出来,主要为企业内部管理人员服务,形成了与财务会计不同的方法体系,但它与财务会计还有一定的联系。本节主要介绍管理会计与财务会计的联系与区别,并从与财务会计的区别中,总结出管理会计的主要特点。

一、管理会计与财务会计的联系

(一) 管理会计与财务会计信息同源

管理会计与财务会计都是以生产经营活动过程或资金运动过程为其核算对象。财务会计以资产、权益变动为原始资料,按照经济业务发生的先后顺序,进行全面的记录、计算、记账和报账,形成比较系统的核算资料。管理会计则直接利用这些核算资料进行加工、改制、调整并延伸,一般不需要单独编制记账凭证。管理会计依据对这些资料的分析,预测发展趋势;依据这些资料进行决策分析、确定目标、编制预算和进行成本控制。

(二) 管理会计和财务会计报表内容往往交织在一起

管理会计工作和财务会计工作双方都需要向企业内部管理部门报告情况,一个侧重于管理方面,一个侧重于财务方面,一般都是采取报表的形式。管理会计的内部报表有时也列入对外报告的内容;财务会计又时常将实际成本、实际利润和标准成本、目标利润进行比较,列入同一个表内说明财务状况。

综上所述,管理会计与财务会计依据的资料是同源的,而核算和控制的内容、方法又是从两个不同渠道进行的。从两者最终反映的结果看,又是合流的,形成有机的结合体。

二、管理会计与财务会计的区别

(一) 目的不同

财务会计是对外报告会计,其目的是提供信息,反映情况;管理会计是内部会计,其目的是加强管理,参与决策。

(二) 主体不同

财务会计着重于整体,以整个经济核算制企业或财务收支单位等作为主体;管理会计则着重于部分,个别产品、个别部门、个别责任中心均可作为会计主体。

(三) 计算依据不同

财务会计的计算,必须依据公认的会计准则和法定的会计制度;管理会计的计算依据,则是经济决策理论和管理的需要。

(四) 资料时效不同

财务会计反映已发生的经济活动;管理会计则预计将要发生或者评价应当发生的经济活动。

(五) 计量单位不同

财务会计以货币为主要计量单位;管理会计除了货币单位外,还包括实物量、比例数、

指数等。

(六) 信息特征不同

财务会计提供的经济信息是全面的、系统的、连续的和综合的；管理会计提供的经济信息则是特定的、部分的和有选择性的。

(七) 数据特征不同

财务会计的报表数据是实际的资金运用的结果；管理会计的报告则往往是仅供选择的多种可能的预测、若干决策方案或弹性计划。

(八) 精确程度不同

财务会计的各项指标都要力求精确；管理会计只需计算近似的数值。

(九) 核算程序不同

财务会计的核算程序固定，带有强制性，它所使用的账、证、表都有规定的格式；管理会计的核算程序不固定，可自由选择，它所使用的账、证、表均可根据需要自行设计。

(十) 方法体系不同

财务会计具有填制凭证、货币计价、会计科目、复式记账、成本计算、登记账簿、财产清查、编制报表等一整套处理经济信息的方法体系；管理会计则大量采用数学方法，如连环替代法、回归分析法、线性规划法、函数极值、矩阵代数、决策分析和网络计划技术等。

(十一) 编表时间不同

财务会计的报表一般都是定期编制的；而管理会计的报表是视管理需要不定期编制的。

(十二) 成本结构和计算方法不同

财务会计把生产费用根据计入产品成本的程序不同，划分为直接成本和间接成本，采用全部成本法计算产品成本；管理会计把生产费用根据成本与产量的关系，划分为固定成本和变动成本，并采用直接成本法计算产品成本。

三、管理会计的主要特点

通过管理会计与财务会计的对比，我们可以总结出管理会计的如下特点：

1. 侧重于为企业内部的经营管理服务；
2. 方式、方法更为灵活多样；
3. 同时兼顾企业生产经营的全局与局部两个方面；
4. 面向未来；
5. 广泛应用数学方法。

四、管理会计的目标

管理会计的目标是指管理会计活动应达到的境地或标准，它是管理会计职能的具体化。在确立管理会计目标的研究过程中，必须解决三个问题：第一，管理会计为谁提供信息；第二，管理会计提供何种信息；第三，管理会计如何提供信息。

管理会计的目标在管理会计理论与方法体系中处于最高层次，它是管理会计的本质、对象、假设、原则、要素和方法的基础。管理会计的目标可以分为两个层次：第一层次为管理会计的基本目标，即提高企业的经营管理水平和经济效益；第二层次为管理会计的具体目

标,即采用各种专门方法向企业内部各级管理人员提供有利于实现管理会计基本目标的各种有用信息,并参与企业的经营管理过程。

管理会计的具体目标主要包括以下几个方面:

(一) 正确规划未来

在科学的经营预测基础上进行正确决策,并通过方案优选来实现企业资源的合理配置。将选定的最优方案进行分工落实,形成企业的全面预算,全面预算的落实和具体化又形成了责任预算,从而使各部门明确各自的目标和任务,共同努力,保证企业总目标和任务的实现和完成。

(二) 有效控制现在

根据企业总体目标制定各责任中心的控制目标和标准,记录各责任中心的执行情况,并将实际执行情况与具体目标相对比,计算分析产生差异的原因,通过信息反馈及时纠正偏差或防止偏差的可能发生,这是实现基本目标的重要保障。

(三) 合理考核评价业绩

依据责、权、利相统一的原则,合理划分各部门的责任,形成不同的责任中心,并给予相应的权力,正确制定各中心考核指标,定期考核各责任中心的业绩与效果,进行合理的奖惩,以使各部门挖掘潜力,不断改善经营管理,促进企业整体效益的提高。

第三节 管理会计的基本内容

现代管理会计从20世纪初到50年代正式产生以来,内容上变化比较大,具有不确定性和不断发展变化的特征。这是因为,第一,作为一门科学,它总是随着科学技术和科学管理方法的不断变化而有所变化的。第二,外界或企业内部管理人员对企业内部有关信息状况的了解内容也是不断变化的。第三,管理会计作为一种方法,也有其自身需要完善的一面。

但到目前,管理会计的基本内容主要包括如下几个方面:

第一是在成本方面,着重介绍标准成本制度,这是管理会计最基本的方法。它既是计划目标,又是成本控制、分析的依据。其他各种管理会计方法几乎都跟成本有关,所以有时也称为核心部分。因为管理会计是建立在成本按性态划分的基础之上的,所以成本性态和变动成本算法也是管理会计的基本内容之一。

第二是在决策方面,主要介绍预测方法、经营决策方法以及投资决策。决策也是管理会计的重要内容,主要包括决策基本因素预测、短期经营决策和长期投资决策等。

第三是在预算控制方面,主要介绍经过决策确定目标的全面预算和存货控制。

第四是责任会计和内部转移价格,在一个企业内部实行经济责任制的会计方法称为责任会计,与责任会计执行关系最密切的是内部转移价格。

总之,本书所研究的内容是在借鉴西方管理会计内容的基础上,结合我国具体情况而定的,主要安排了下列章节:

第一章绪论,主要介绍管理会计的产生与发展、主要特点、目标和基本内容。

第二章成本性态分析与变动成本计算，主要介绍管理会计对成本的特殊认识——成本性态问题以及结合成本性态而产生的成本计算方法——变动成本计算法。

第三章成本—业务量—利润依存关系分析，主要介绍成本、业务量、利润三者间的变量关系，以及结合三者间变量关系而产生的有关指标和分析方法。

第四章预测分析，主要介绍预测分析的原理、原则、基本方法、基本内容及一般程序。

第五章到第七章为决策分析，主要介绍决策分析的相关指标、短期经营决策和长期投资决策的基本原理和应用。

第八章全面预算，主要介绍根据决策所确定目标的具体落实实施计划，及各项目计划之间的关系。

第九章标准成本法，主要介绍标准成本的制定、实际成本与标准成本的差异分析和处理。

第十章责任会计，主要介绍责任中心的建立、考核与评价，内部转移价格的种类和应用。

第二章 成本性态分析与变动成本计算

内容提要

企业为了实现其经营目标，在预测、决策、规划和控制等各个环节，都必须对成本进行认真分析和研究。我国传统会计学认为，成本是在一定条件下企业为生产一定产品所发生的各种耗费的货币表现。现代管理会计则认为，成本是指企业在生产经营过程中对象化的、以货币表现的、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。显然，在管理会计中，将对成本进行更广泛的研究，以发挥管理会计的预测、决策、规划、控制和责任考核评价等职能。

第一节 成本的分类

在实际工作中，为了适应经营管理上的不同需要，成本可从不同的角度按不同的标准进行分类。

一、成本按经济职能分类

在西方传统的财务会计中，通常把产品总成本按其经济职能划分为两大类：制造成本、非制造成本。

（一）制造成本

制造成本是在产品制造过程中发生的，它由三种基本要素所组成，即直接材料、直接人工和制造费用。

1. 直接材料：是指在产品生产过程中用来构成产品实体的那部分材料的成本。
2. 直接人工：是指在生产过程中对材料进行直接加工使它变成产品而所耗用的人工成本。
3. 制造费用：是指除了直接材料和直接人工以外的所有制造成本。这个项目还可以再细分为间接材料、间接人工、其他制造费用。
 - （1）间接材料：是指在生产中发生的但不便归入某一特定产品的材料成本，如机器设备维修用的材料等。
 - （2）间接人工：是指为生产服务而不直接进行产品加工的人工成本，如维修人员、警卫人员等的工资。
 - （3）其他制造费用：是指不属于上述两种的其他各种间接费用，如厂房、机器设备的折旧、维修和修理费等。

对制造成本中的上述三个主要项目，若再按照不同的方式进行组合，可以得到如下不同的成本概念，如将直接材料和直接人工两者合在一起，称为主要成本；将直接人

工和制造费用加在一起,则称为加工成本,因为这两者都是将直接材料加工为产成品的手段。

(二) 非制造成本

非制造成本是指销售与行政管理方面发生的费用,一般可以细分为行销或销售成本、管理成本两类。

行销或销售成本:是指企业在产品销售过程中发生的费用,具体包括广告费、展销费、保险费,以及为销售本企业产品而专设的销售机构的职工工资、福利费、业务费等经常费用。

管理成本:是指企业行政管理部门为组织和管理生产经营活动而发生的各项费用支出,具体包括工资和福利费、折旧费、办公费、邮电费和保险费等。

在我国财务会计中,非制造成本通常包括销售费用、管理费用和财务费用。

二、成本按其性态分类

成本性态是指成本总额与特定业务量之间的依存关系。这种关系是客观存在的,又称成本习性。成本按其性态分类可以避免成本按经济职能分类的缺陷,将成本同企业的生产能力联系起来,便于事前控制成本并进一步挖掘企业的内部潜力,以达到增产节约、增收节支的目的。因此,在管理会计中,为了企业实行优化管理,提高经济效益,对成本进行的最重要的分类就是将其按性态进行分类。这也是管理会计其他内容的重要前提。

成本按其性态分类可分为固定成本、变动成本和混合成本三大类。

(一) 固定成本

固定成本是指在一定时期、一定业务量范围内,其总额保持不变的有关成本,如厂房、建筑物按直线法计提的折旧,机器设备租金,管理人员工资等。其主要特点是:

1. 在一定时期、一定产量范围内,固定成本总额不受产量变动影响,固定不变。
2. 在一定时期、一定产量范围内,随着产量的变动,单位固定成本反比例变动。

[例2—1] 某企业生产过程中所用的A设备是租用的,其月租金为1 000元,该设备每月的最大生产能力为500件。当该企业每月的产量在500件以内时,其租金总成本不随产量的变动而变动,固定为1 000元。但当企业每月的产量分别为100件、200件、500件时,其单位固定成本将随产量的增加而反比例下降,分别为10元、5元、2元。固定成本的特点如图2—1所示。

在西方会计中,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、按使用年限法计提的固定资产折旧费等。在我国工业企业生产成本中的固定成本则主要指制造费用中不随产量变动的办公费、折旧费等;销售费用中不受产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、土地使用税等。

固定成本还可进一步划分为约束性固定成本和酌量性固定成本。(1) 约束性固定成本也称经营能力成本,是企业根据生产能力确定的一定期间的固定成本总额,一般不受管理当

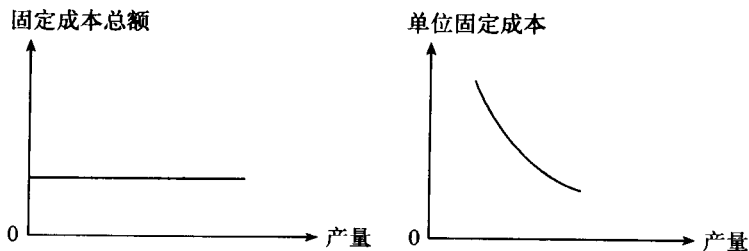


图 2—1 固定成本性态

局短期决策的影响。由于企业的经营能力一旦形成，短期内一般不轻易改变，由此确定的固定成本也具有很大的约束性，在管理中往往不能采取降低这部分成本总额的措施，因为降低这类固定成本总额等于降低生产能力，所以对这类固定成本只能通过充分利用生产能力，提高产品的产量，降低其单位固定成本。例如，厂房、机器设备的折旧费，不动产税，财产保险费，管理人员工资等就属于约束性固定成本。（2）酌量性固定成本也称可调整固定成本，是指受管理当局短期决策行为影响，可以在不同时期改变其数额的那部分固定成本。这类成本是企业管理当局根据经营方针确定的固定成本预算额，在预算额编制时可根据实际需要和财务负担能力进行调整。对这类固定成本，在不影响生产经营的前提下，可以酌量减少其预算总额。例如，广告费、职工培训费、新产品开发费和经营性租赁费等就属于酌量性固定成本。

（二）变动成本

变动成本是指在一定时期、一定业务量范围内，随着业务量的变动，其总额成正比例变动的有关成本，如直接材料、直接人工等成本。其主要特点是：

1. 变动成本总额随产量变动成正比例变动。
2. 单位变动成本不受产量变动影响，固定不变。

〔例 2—2〕某企业生产甲产品，单位产品直接材料费为 10 元，当产量为 100 件、200 件、500 件时，直接材料费总成本分别为 1 000 元、2 000 元、5 000 元，与产量成正比例变动。而单位变动成本保持 10 元不变。

变动成本的特点如图 2—2 所示。

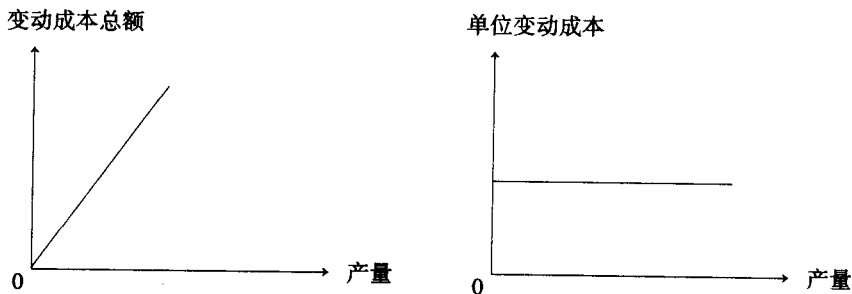


图 2—2 变动成本性态

在西方会计中,变动成本的内容一般包括:直接材料、直接人工和制造费用中随产量成正比例变动的物料用品费、燃料费、动力费,以及按销售量支付的销售佣金、装运费、包装费等。我国企业可将那些直接用于产品制造的、与产量成正比例变动的原材料费、燃料费及动力费、外部加工费、外购半成品费用、按产量法计提的折旧费和计件工资形式下的生产工人工资以及与销售量成正比例的销售费用等列入变动成本。

变动成本可进一步划分为技术性变动成本和酌量性变动成本。(1)技术性变动成本是指单位成本受客观因素决定、数额由技术因素决定的那部分变动成本。例如,生产某种数控机床必须配套用外购的某种自动控制系统,在外购价格一定的情况下,其成本就是由设计技术决定的、与机床产量成正比例变动的技术性变动成本。这类成本只能通过技术革新或提高劳动生产率等来降低。(2)酌量性变动成本是指单位成本不受客观因素决定、企业管理当局可以改变其数额的那部分变动成本。例如,在达到质量要求的情况下,企业可以采购价格水平不同的原材料,其原材料成本就属于酌量性变动成本。降低这类成本可以通过合理决策,控制开支,降低材料采购成本,优化劳动组合来实现。

(三) 混合成本

混合成本是指随业务量的变动而变动,但又不成正比例的那部分成本。混合成本的特点是区别于固定成本和变动成本,成本随业务量的变动而变化又不成正比例,如设备维修费、机械动力费、检验人员工资、行政管理费等。

混合成本可以进一步划分为半固定成本、半变动成本、延期变动成本和曲线式成本四类。

1. 半固定成本。半固定成本是在一定业务量范围内,其发生额是固定的;当业务量增长到一定程度时,其发生额跳跃式增加,并在新的业务量范围内保持不变。例如,设备修理费、化验员及检验人员的工资等。其成本性态如图 2—3 所示。

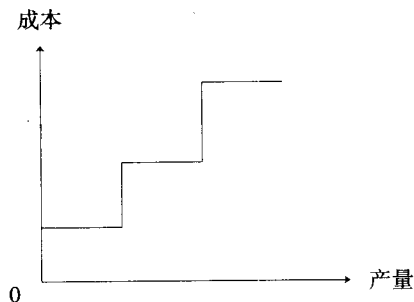


图 2—3 半固定成本性态

2. 半变动成本。半变动成本是指在没有业务量的情况下仍发生一定的初始量,当有业务量发生时,其发生额随业务量成正比例变化。如电费、水费、煤气费、电话费等公共事业费用。其成本性态如图 2—4 所示。