

管理会计

(第2版)

● 主 编 王振海 于 蕾

 **北京理工大学出版社**
BEIJING INSTITUTE OF TECHNOLOGY PRESS

管 理 会 计

(第2版)

主 编 王振海 于 蕾
副主编 孔晓玲 韩 芳 李 莉
张 伟
参 编 彭 倩 杨晓星 范 珂
张 帆 王世伟

 北京理工大学出版社

BEIJING 1

RESS

图书在版编目（CIP）数据

管理会计 / 王振海，于蕾主编. —2 版. —北京：北京理工大学出版社，2018.7
ISBN 978-7-5682-4447-3

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

中国版本图书馆 CIP 数据核字（2017）第 181850 号

出版发行 / 北京理工大学出版社有限责任公司

社 址 / 北京市海淀区中关村南大街 5 号

邮 编 / 100081

电 话 / (010) 68914775 (总编室)
(010) 82562903 (教材售后服务热线)
(010) 68948351 (其他图书服务热线)

网 址 / <http://www.bitpress.com.cn>

经 销 / 全国各地新华书店

印 刷 / 北京国马印刷厂

开 本 / 787 毫米×1092 毫米 1/16

印 张 / 13

字 数 / 310 千字

版 次 / 2018 年 7 月第 2 版 2018 年 7 月第 1 次印刷

定 价 / 54.00 元

责任编辑 / 施胜娟

文案编辑 / 施胜娟

责任校对 / 周瑞红

责任印制 / 李 洋

前 言

管理会计是为了满足企业加强经营管理和提高经济效益而产生的,是现代管理科学理论和方法应用于会计领域的结果,是向企业或管理当局提供与计划、控制、决策、考核等有关信息的会计学科。随着我国经济的深入发展和现代企业制度的不断完善,管理会计的应用越来越广泛,作用也越来越重要。编写人员通过对不同行业企业的深入调研,在总结多年来教学改革经验的基础上,与企业合作开发了本教材。

本教材以《财政部关于全面推进管理会计体系建设的指导意见》(财会〔2014〕27号)、《管理会计应用指引》等为理论指导,基于管理会计的工作过程设置教材结构,构建了六个项目。每个项目由若干典型的工作任务构成,都是按照“任务情景—任务描述—任务实施”进行序化组织,重视对学生职业能力的培养,具有很强的实践性。

本教材具有以下特点:

1. 教材内容的选取紧紧围绕项目任务完成的需要来进行,理论简洁、透彻,注重实务操作。选取典型案例,利用 Excel 软件的强大计算功能解决复杂的管理会计计算问题,提高了数据处理的准确性和效率,体现了现代信息技术在管理会计中的应用。

2. 采用任务驱动的编排方式,实现了体例结构一定程度的创新。按照工作过程序化课程内容,每一任务都是以“任务情境”导入,通过“任务描述”使学生明确本部分内容要完成的实际工作任务,在“任务实施”中完成了理论知识的学习和实践技能的培养。设计了“想一想”“知识链接”“名言名句”等栏目,每个项目后面附有“项目训练”,便于学生巩固所学知识。注重培养学生的学习能力、实践能力、创新能力和可持续发展能力。

3. 教材吸收职业资格证书考试的内容,实现了课证深度融合。将初级会计职称考试、中级会计职称考试、注册会计师考试的内容融入了教材。

本教材由王振海、于蕾担任主编。王振海负责拟定大纲,王振海、于蕾总纂定稿。具体编写分工如下:项目一由于蕾编写,项目二由孔晓玲编写,项目三由韩芳编写,项目四由于蕾、李莉编写,项目五由张伟、范珂、张帆编写,项目六由王振海、彭倩编写。杨晓星完成了典型案例的 Excel 数据处理。梁山中集东岳车辆有限公司财务总监、高级会计师王世伟参与了项目五、项目六的编写工作,并对“任务情境”“做中学”部分进行了修改。

本教材既可作为高等院校财经类和相关专业教学用书,也可作为在职会计人员培训及相关人员的自学用书。

在教材的编写过程中,我们参考了大量的著作和教材,在此向所有参考文献的作者和编者表示感谢。由于编者水平所限,书中难免有疏漏和不妥之处,恳请同行、读者不吝赐教,以使本教材日臻完善。

编 者

目 录

项目一 管理会计认知	(1)
任务一 初步认识管理会计	(2)
任务二 变动成本法	(7)
任务三 本量利分析	(23)
项目二 预测分析	(39)
任务一 了解预测分析	(40)
任务二 销售预测	(43)
任务三 利润预测	(48)
任务四 成本预测	(53)
任务五 资金需要量预测	(56)
项目三 决策分析——短期经营决策	(65)
任务一 认识决策分析	(66)
任务二 短期经营决策的方法	(69)
任务三 生产决策	(75)
任务四 定价决策	(84)
任务五 存货决策	(92)
项目四 决策分析——长期投资决策	(105)
任务一 认识长期投资决策	(106)
任务二 投资项目的评价分析	(116)
任务三 长期投资决策方法的应用	(125)
项目五 全面预算	(134)
任务一 认识全面预算	(135)
任务二 全面预算的编制方法	(138)

任务三 全面预算的编制	(144)
项目六 责任会计	(164)
任务一 认识责任会计	(165)
任务二 责任中心的业绩评价	(168)
任务三 责任报告的编制	(181)
附录	(191)
附表一 复利终值系数表	(191)
附表二 复利现值系数表	(193)
附表三 年金终值系数表	(195)
附表四 年金现值系数表	(197)

管理会计认知

案例导读

华新公司的会计人员林强刚接手管理会计工作,他对于管理会计岗位的知识不是太了解。以下就是他的一些个人观点:

- (1) 管理会计与财务会计的基本内容是一样的,都是记账、算账和报账。
- (2) 管理会计与财务会计是截然分开的,它们相互之间无任何关系。
- (3) 管理会计报告要在会计期末以报表的形式上报。
- (4) 管理会计与其说是会计,还不如说是企业管理的定量化方法。
- (5) 评价一个投资方案的优劣要用到管理会计方法。
- (6) 管理会计服务于企业外部,受到法规的约束。
- (7) 管理会计的职能主要是满足企业各项管理的需要。
- (8) 管理会计的信息质量特征与财务会计的信息质量特征完全不同。
- (9) 在提供管理会计信息时可以完全不用考虑成本效益原则。

请问:

以上观点正确与否?你所了解的管理会计是怎样的?

学习目标

● 知识目标

1. 了解管理会计的产生和发展,理解管理会计的概念、职能和内容,管理会计与财务会计的区别与联系;
2. 理解成本性态的含义,掌握成本性态分析的方法;
3. 理解变动成本法的定义及其特点,掌握贡献式利润表的编制方法;
4. 掌握本量利分析的基本原理。

● 技能目标

1. 能够进行成本性态分析;
2. 能够编制贡献式利润表;

3. 能够运用本量利分析的基本原理,进行本量利分析。

任务一 初步认识管理会计

任务情景

某集团总裁在《利用信息技术来改造传统企业,加速实现管理创新》一文中提到:“原来我们比较熟悉的是财务会计,那么实际上企业内部在发生变化的时候,企业现代化用财会这个外部概念描述就没有意义。我不知道‘管理会计’这个概念大家都熟不熟悉,它有两个基本的职能:一是预算规划;二是控制评价。预算规划是对未来说的,控制评价是对当前说的。而财务会计是事后会计,是到月底做出的整体结算。我们实际上是把管理会计的预算与规划的哲理运用到我们的战略中去。我们的战略恰恰是利用计算机技术,解决了高度变化的市场与我们制定的相对比较稳定的目标和企业战略之间的矛盾。”

想一想:

1. 你所理解的管理会计是什么?它与财务会计有什么关系?
2. 在中国企业中,如何将管理会计与财务会计结合运用?
3. 为什么说计算机技术为管理会计的发展提供了条件与可能?

任务描述

企业会计有财务会计和管理会计两个分支。财务会计主要服务于企业外部的利益相关者,而管理会计主要为企业内部的管理者服务。托马斯·约翰逊、罗伯特·卡普兰在所著的《管理会计兴衰史——相关性的遗失》一书中写道:“管理会计对企业的长期计划是非常关键的。”那么,什么是管理会计?管理会计如何为企业内部管理者服务?本任务主要讲述管理会计的内容与基本特点、管理会计的职能以及管理会计与财务会计的区别。通过学习,使我们对管理会计有一个总体的概念,为后续学习奠定基础。

任务实施

一、管理会计的概念

管理会计,顾名思义,是“管理”与“会计”的有机结合,管理会计的产生与会计的发展以及管理科学的发展密不可分。管理会计(Management Accounting)是从传统会计中分离出来的,为适应企业不断加强和完善经营管理的要求而产生的一门新兴的会计学科,是现代管理科学理论和方法应用于会计领域的结果。

美国会计学会(AAA)下属的管理会计委员会于1958年对管理会计做了如下定义:管理会计是指在处理企业历史和未来的经济资料时,运用适当的技巧和概念来协助经营管理人员拟订能达到合理经营目的的计划,并做出能达到上述目的的明智的决策。在这一定义中,重点突出了管理会计计划与决策的核心内容,是从微观角度来解释管理会计的。

1988年,国际会计师联合会(IFAC)所属的财务和管理会计委员会将管理会计解释为:

在一个组织中,管理当局用于计划、评价和控制的(财务和经营)信息的确认、计量、收集、分析、编报、解释和传输的过程,以确保其资源的合理使用并履行相应的经营责任。这一定义使管理会计更能适应目前正在逐渐形成和发展的宏观管理会计和国际管理会计的需要。

我国学者结合中国的情况,对管理会计的定义也提出了许多不同观点,但较有代表性的定义是:管理会计是通过一系列专门方法,利用财务会计及其他有关资料进行整理、计算、对比和分析,使企业各级管理人员据以对日常发生的一切经济活动进行预测、规划与控制,并帮助企业领导做出各种专门决策的信息处理系统。

二、管理会计的产生与发展

管理会计萌芽于20世纪20年代,正式形成于第二次世界大战期间,20世纪70年代后在世界范围内得到迅速发展。先后经历了传统管理会计和现代管理会计两个发展阶段。

(一) 传统管理会计阶段

这一阶段的时间跨度为20世纪初至20世纪50年代,管理理论的代表人物是被西方誉为“科学管理之父”的泰罗(F.W.Taylor)。1911年,美国人泰罗发表了著名的《科学管理原理》,开辟了企业管理的新纪元。泰罗的科学管理思想给企业管理理论和实践带来了深刻的影响和变革。会计领域内相继出现了诸如“标准成本”“差异分析”“预算控制”等同泰罗制的科学管理方法直接相联系的新的观念和新的技术方法,企业通过制定标准成本,进行预算控制和差异分析,改进企业管理与成本控制,使会计由单纯的记账、算账、报账,发展到事前预算、事中控制和事后分析相结合,并参与企业内部管理,为提高经济效益服务。随着各种数理统计方法与会计学科的结合,会计的管理职能不断扩大和延伸,逐步形成侧重于企业内部管理的会计方法体系。1922年,美国会计学者奎因斯坦在其专著《管理的会计:财务管理入门》中首次提出了“管理会计”术语。1924年,麦金西出版了专著《管理的会计》。这些专著的问世,为管理会计的形成奠定了理论基础。标准成本制度与预算控制制度在美国的推广,标志着管理会计的理论体系已初具雏形。

(二) 现代管理会计阶段

这一阶段的时间跨度为20世纪50年代至今。第二次世界大战后,资本主义生产力迅速发展,企业规模不断扩大,跨国公司大量涌现,国内、国际市场竞争加剧。这种形势迫使企业家将管理的重心转向改进经营管理和对市场的开发上。企业为增强竞争力,不得不广泛推行职能管理、行为科学管理,想方设法调动员工的积极性,同时注重市场调研,加强科学的预测和决策,逐步形成了一个能与市场竞争环境相适应的预测、决策、控制、考核、评价的管理会计体系。于是,企业内部的管理科学化、现代化就发展了,现代管理科学也随之产生和发展。现代管理科学的创立及其在企业管理中的应用,不仅极大地提高了现代企业的经营管理水平,而且有力地推动了会计科学的发展。因此,在会计领域中逐渐形成了一整套相对独立的会计方法体系和理论——管理会计。1952年国际会计师联合会上正式通过了“管理会计(Management Accounting)”这一专有名词,标志着管理会计体系正式形成。美英等发达国家陆续将管理会计学课程作为高等院校会计专业和其他财经管理专业的主干课程。20世纪80年代以来,随着科学技术领域中新技术的不断涌现,经济结构、产业结构和产品结构都发生了巨大的变化,使管理理论和实践受到极大的冲击与挑战,国外学者率先提出了战略管理的

理念。与战略管理相适应的战略管理会计(Strategic Management Accounting)成为各国学者研究和探索的新课题。目前西方战略管理会计主要关注以下四个领域:战略成本分析、目标成本法、产品生命周期成本法以及平衡计分卡。

【想一想】

松下幸之助是日本著名的企业家,被称为日本的“经营之神”,他曾提出“ $1\%=100\%$ ”的著名公式。即等号左边是从企业的角度来看,说明生产1%的次品不算多;等号右边是从消费者的角度来看,表明买到任何一件次品就会感到沮丧,因为它是100%的次品。因此,松下幸之助认为,产品的任何瑕疵都不允许存在,发现瑕疵就应千方百计地加以消灭,并提出“消灭一个瑕疵就是创造一笔财富”的口号,要求做到“零瑕疵,高质量”。

想一想:你怎样运用战略管理会计的知识来评价“ $1\%=100\%$ ”的著名公式?

三、管理会计的目标

管理会计是为了适应企业加强内部经营管理,提高竞争力的需要而产生和发展起来的,因此,管理会计的最终目标是提高企业的经济效益。为实现提高经济效益的最终目标,管理会计应实现以下两个分目标。

(一) 为管理和决策提供信息

管理会计应向管理当局提供以下经选择和加工的信息。其一是与决策、计划、控制和评价企业经营活动有关的各类信息,包括历史的信息、现在的信息和未来的信息。这些信息有利于各级管理者加强对经营过程的控制,实现最佳化经营。其二是与维护企业资产安全、完整及资源有效利用有关的各类信息。其三是与股东、债权人及其他企业外部利益关系者的决策有关的信息,这些信息将有利于投资、借贷及有关法规的实施。

(二) 参与企业的经营管理

在现代管理理论的指导下,管理会计正在以各种方式积极参与企业的经营管理,将会计核算推向会计管理。从实践角度看,管理会计以制定各种战略、战术及经营决策,帮助协调组织企业工作等方式参与管理,不仅有利于各项决策方案的落实,而且有利于企业在总体上兼顾长期、中期和短期利益的最佳化运行。

四、管理会计的职能

管理会计的职能是指管理会计实践本身客观存在的必然性所决定的固有的内在功能。管理会计是管理科学与会计科学相结合的产物,因此,管理会计的职能与管理职能和会计职能密切相关。管理会计的职能可概括为以下几个方面。

(一) 规划职能

规划是在对企业的历史资料和企业现状进行分析以及对企业未来经济活动进行预测的基础上,对企业未来经济活动所做出的策划。规划是在预测数据和资料的基础上进行的更高层次的分析和判断,具有筹划或策划的作用。管理会计的规划功能是通过编制各种计划和预算

实现的，它要求在最终决策方案的基础上，将事先确定的有关经济目标分解落实到各有关预算中去，从而合理有效地利用单位各项资源，并为控制和责任考核创造条件。本一量一利分析、经营预测、全面预算等内容，都是管理会计规划职能的体现。

（二）决策分析职能

决策分析是指管理会计根据规划的资料，制定出供企业管理当局进行决策的若干可行方案，并对这些方案的可行性、方案编制的假设条件及限制条件、方案实施的前提条件、方案实施中应注意的问题以及该方案的优点及不足之处等，进行全面的分析及说明。管理会计提供的是决策方案以及对这些方案的分析。企业管理当局根据管理会计提供的决策方案及相关的分析资料，选出最合理方案。短期经营决策分析、长期投资决策分析是管理会计决策分析职能的具体体现。

（三）控制职能

控制是判断目标是否正在完成的过程，如果不是正在完成，则应考虑如何修改目标或设法完成已定的目标。控制的目的在于使实际的经济活动严格地按照目标进行，或通过调整目标使实际的经济活动与目标相协调。控制既是管理的一个重要环节，也是会计的一个重要职能。标准成本、责任会计是管理会计控制职能的体现。

（四）考核职能

考核又称业绩考核，就是将预算或标准与实际业绩进行比较，对企业各个部门或人员的工作做出评价。考核的目的不在于奖惩，而在于激励。考核职能在管理会计职能中，是按时间序列排列的最后一个环节，鉴于此，这个职能履行的好坏，对管理会计其他职能能否正常发挥着十分重要的作用。全面预算、标准成本、责任会计等内容都是管理会计考核职能的体现。

五、管理会计的基本内容

管理会计的基本内容是指与管理会计职能相适应的工作内容。根据前述的管理会计职能，可以把管理会计的基本内容大致归纳为两个方面，即“规划与决策会计”和“控制与业绩评价会计”。

（一）规划与决策会计

规划与决策会计是管理会计系统中为企业管理当局规划未来的生产经营活动服务的子系统，是为企业管理当局预测前景、参与决策和规划未来服务的。主要包括预测分析、决策分析和全面预算三个部分。

（二）控制与业绩评价会计

控制与业绩评价会计是管理会计系统中为企业管理当局分析、评价和控制过去、现在和未来的生产经营活动服务的子系统。主要包括成本控制和责任会计两个部分。它通过制定标准、划分责任、测量结果、考核成就等，实施决策，执行计划，全面考核工作成绩。

【注意】

管理会计上述两个方面的内容并不相互孤立，而是紧密联系的。规划与决策会计阶段

所形成的全面预算和责任预算,既是最终工作成果,又是以后阶段控制经济活动的依据,同时也是对责任单位进行业绩考评的标准。责任会计是管理会计两大部分的“结合部”,将两者联系在一起:划分责任单位、编制责任预算等属于决策与规划会计的内容;而日常核算、定期业绩报告、差异分析、实施反馈控制和业绩评价等则属于控制与评价会计的内容。

六、管理会计的特点

管理会计的特点是指管理会计特有的本质属性,是管理会计区别于其他学科的主要标志。管理会计从传统的会计中分离出来以后,与财务会计并列存在,构成现代会计的两大分支,它们之间既有联系又有区别。

(一) 管理会计与财务会计的联系

1. 起源相同

管理会计与财务会计都是在传统会计中孕育、发展和分离出来的,作为会计管理的重要组成部分,标志着会计学的发展和完善。

2. 目标相同

管理会计和财务会计共同服务于企业管理,其最终目的都是提高企业的经济效益,使企业价值最大化。

3. 原始资料基本同源

管理会计所使用的信息主要来源于财务会计的账务处理记录或报表资料,经过整理和加工延伸,为企业的内部管理服务。

4. 主要指标相互渗透

管理会计中确定的预算、标准等数据是财务会计日常核算的基本前提。财务会计提供的成本、利润等指标,既是管理会计进行长、短期决策分析的重要依据,又是分析、评价和业绩考核的主要资料。

(二) 管理会计与财务会计的区别

1. 主要目的不同

财务会计的主要目的是对企业的经济活动进行核算,主要为企业外部各方面提供反映企业财务状况和经营成果的财务信息。管理会计的主要目的是通过收集、加工、处理有关信息,为企业内部各管理层提供所需的管理信息。

2. 遵循的公认会计原则不同

财务会计必须严格遵循“公认会计原则”,我国的企业会计准则具有统一性。管理会计则不受“公认会计原则”的约束,其处理方法根据企业管理的实际情况和需要而确定,具有较大的灵活性,当然在某些方面仍然要受其约束。例如,费用摊销方法、折旧计提方法等方面。

3. 工作对象的范围不同

财务会计工作对象的范围主要是企业整体,以整个企业为对象,提供集中、概括的财务会计信息,据以对企业的财务状况和经营成果做出综合的评价与考核。管理会计虽然也服务于整个企业的经营管理,但其重点在于企业的各个局部。例如,各车间、各部门甚至各种产

品、各个职工等。

4. 工作的着眼点不同

财务会计注重反映过去已经发生的经济活动，着眼点是过去，注重进行事后记账；管理会计则在分析过去、控制现在的同时，更注重规划未来，即进行事前的预测、规划和决策分析。

【想一想】

泰迪公司针对目前的主要产品 w 的生产、研制及开发急需做出一份管理计划书。现在如果不考虑 w 产品的研究、开发及生产中发生的详细数据，仅从管理会计理论上考虑，你认为有哪些最新的管理理论可以帮助你构架该管理计划书的基本格局？应当如何正确使用财务会计和成本会计的相关数据来服务于管理会计？

任务二 变动成本法

任务情景

利润升降的迷惑

丽江公司是一家生产电子配件的企业，由于市场竞争激烈，造成库存积压严重，利润微薄。该公司经理沈耀将要在 2015 年 3 月初离任，他很想在他离任前干出一点名堂，提高利润。2015 年伊始，沈经理亲自抓市场销售，跑客户、疏通各种渠道，千方百计扩大市场份额，同时加强企业产品成本的管理，将各项成本尽力控制在原有水平上。经过一个月的努力，销量提高了，库存下降了。沈经理满心欢喜，以为利润肯定得到了提高，但出人意料的是，财务科长提供的 1 月份的利润数字竟然低于 2014 年 12 月份，这令沈经理大惑不解。正在此时，有一位自称熟悉财务的李成顾问给沈经理出了一个主意：要想提高 2 月份的利润，其实是很容易的事，你不要管销售，只要把产量提上去，最好提高 1 倍或 2 倍。沈经理如法炮制。果然，2 月份的产量大大提高了，虽然 2 月份的销量没有变化，库存也大大增加，但 2 月底的财务报表反映的利润却大幅度提高了。沈经理纳闷：是不是财务部门把利润算错了？李成顾问笑了笑，说出了其中的秘密。

请问：你是怎样看待这件事的？说说你的看法。

任务描述

成本性态从管理会计的角度对成本进行了新的划分，它突破了传统财务会计的成本分类，对于企业管理好变动成本，从而降低总成本提供了可能性。变动成本法以成本性态为基础计算产品成本，主要用于对成本进行规划和日常控制，是企业内部管理的一种重要方法。本任务主要讲述成本性态分析和变动成本法的特点及应用。通过学习，要求理解成本性态分析的含义、方法及应用；掌握变动成本法的特点并能够编制贡献式利润表。

任务实施

一、成本性态分析

成本性态又称成本习性，是指成本总额与业务总量（产量或销售量）之间的依存关系。成本性态分析是根据成本与业务量之间的依存关系对成本进行分类，从数量上把握成本和业务量之间的规律，是企业进行正确决策与实施有效控制的常用工具之一。成本按性态可以分为固定成本、变动成本和混合成本三类。

（一）固定成本与变动成本

1. 固定成本

（1）固定成本的概念。

固定成本是指在一定期间和一定业务量范围内，其总额不受业务量变动的影响而保持固定不变的成本。其主要特点是在一定业务量范围内成本总额保持不变，而单位成本随着业务量的增加而不断下降。例如，当以产量作为业务量时，按直线法计提的厂房和机器设备的折旧费、行政管理人员的工资、办公费、财产保险费、广告费、职工培训费、不动产税等，均属于固定成本。在管理会计中，固定成本的水平通常是以总额表现的。

【注意】

固定成本总是与一定的期间及某一特定的业务量相联系的。对不同的期间，其固定成本水平并不一定相同；对不同的业务量，也不一定属于固定成本。因此，在研究固定成本时，必须首先明确相应的时间范围和业务量的具体形式。

【做中学 1-1】新华机械厂生产用的一台设备年最高生产能力为 25 000 件产品，按直线法计算，每年折旧费为 10 000 元。生产量与折旧费之间的关系如表 1-1 所示。

表 1-1 产量与成本资料表

年生产量/件	年总成本（折旧费）/元	单位成本/元
5 000	10 000	2
10 000	10 000	1
20 000	10 000	0.5
25 000	10 000	0.4

固定成本具有以下两个特点：

① 固定成本总额的不变性；② 单位固定成本的反比例变动性。

固定成本的成本性态模型如图 1-1、图 1-2 所示。

（2）固定成本的分类。

企业在一定时期内发生的固定成本按其支出数额大小是否受管理层短期决策的影响可进一步划分为约束性固定成本和酌量性固定成本两类。

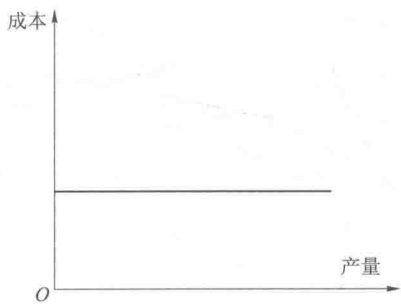


图 1-1 固定成本总额

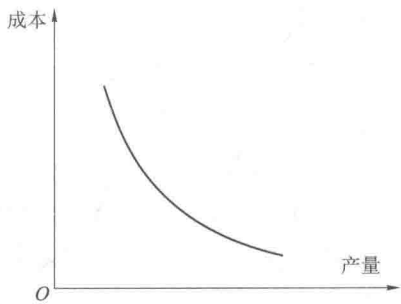


图 1-2 单位固定成本

① 约束性固定成本，又称“经营能力成本”，指支出数额不受管理层的决策行动影响的固定成本。如固定资产折旧费、保险费、管理人员工资等。要降低约束性固定成本，应合理利用现有生产经营能力，提高生产效率。

② 酌量性固定成本，又称“选择性固定成本”，指通过管理层的决策行动能够改变其数额的固定成本。它是由企业管理部门按照经营方针的要求，通过确定未来某一会计期间的有关预算形式而形成的，如企业的开发研究费、广告费、职工培训费等。要想降低酌量性固定成本，只有厉行节约，精打细算，利用编制预算进行严格控制，防止浪费。

2. 变动成本

(1) 变动成本的概念。

变动成本是指在一定期间和一定业务量范围内，其总额随着业务量的变动而成正比例变动的成本。其主要特点是总成本与业务量之间存在着一种稳定的比例关系，即其单位成本不受业务量变动的影响。如直接材料费、产品包装费、按件计酬的工人工资、销售佣金以及按业务量计算的固定资产折旧费等，均属于变动成本。

【注意】

在研究变动成本时，同样必须首先明确业务量的具体形式。因为对于某一特定业务量而言属于变动成本，而对于其他业务量来说，则不一定属于变动成本。

【做中学 1-2】新华机械加工厂生产的某种机器以钢材为原材料，钢材消耗成本是该机器的变动成本，每台机器用钢材 200 元。该厂机器的生产量与钢材消耗成本之间的关系如表 1-2 所示。

表 1-2 产量与消耗成本表

生产量/台	总成本/元	单位成本/元
2 000	400 000	200
3 000	600 000	200
5 000	1 000 000	200
6 000	1 200 000	200

变动成本具有以下两个特点：

- ① 变动成本总额的正比例变动性；② 单位变动成本的不变性。

变动成本的成本性态模型如图 1-3、图 1-4 所示。

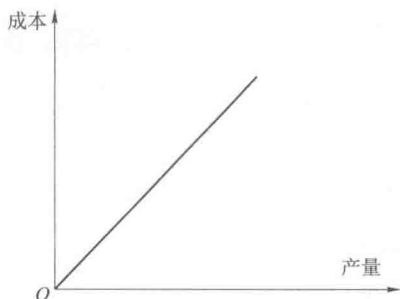


图 1-3 变动成本总额

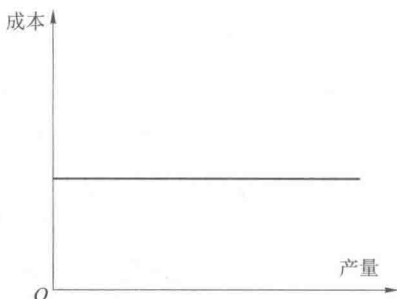


图 1-4 单位变动成本

(2) 变动成本的分类。

变动成本按其发生的原因可以划分为约束性变动成本和酌量性变动成本。

① 约束性变动成本。约束性变动成本是指管理当局的决策不能改变其支出数额的变动成本。这类成本通常表现为企业所生产产品的直接物耗成本，其中，以直接材料成本最为典型。如生产一台电脑需要主板、硬盘等，这些成本与产量有着明确的技术或实物关系，具有一定程度的约束性，这些成本的改变往往意味着企业产品的改型。

② 酌量性变动成本。酌量性变动成本是指管理当局的决策可以改变其支出数额的变动成本。如按产量计酬的职工工资、按销售收入的一定比例计算的销售佣金等。这些支出的比例或标准主要取决于企业管理当局根据当时的市场情况所做出的决策。

(二) 混合成本及其分解

1. 混合成本的概念及类型

混合成本是指随业务量的变动而变动，但又不成正比例变动的那部分成本。混合成本与业务量的关系按其变动形态的不同，基本上可分为四种类型。

① 半固定成本，又称阶梯式混合成本。它的特点是在一定业务量范围内发生额固定不变，当业务量增长超过该范围，其发生额突然跳跃式上升，然后在业务量增长以后的一定范围内又固定不变，直到业务量范围再被突破，发生新的跳跃式变动为止（见图 1-5）。例如设备修理费、化验员、检验人员的工资等。

② 半变动成本，又称标准式混合成本。它的总额由两部分成本组成，一部分为固定成本部分，无论是否有业务量发生，这部分成本总会发生，不受业务量变动影响；另一部分随业务量的变动而发生正比例变动，为变动成本部分（见图 1-6）。例如水电费、煤气费、电话费等公共事业费用。

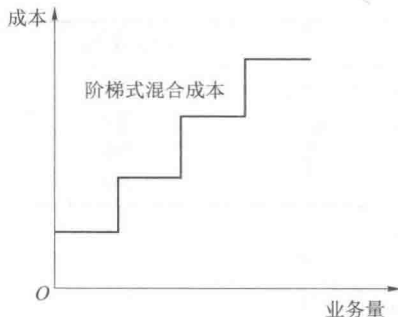


图 1-5 半固定成本

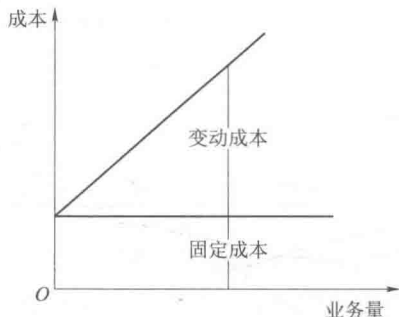


图 1-6 半变动成本

【做中学 1-3】时风运输公司租入一辆货车开展业务。合同规定，该公司支付的租金分为两部分：年基本租金为 2 万元，货车每运行 1 公里（1 公里=1 千米），再支付租金 2 元，货车年运输量与租金支出的关系如表 1-3 所示。

表 1-3 运输量与租金资料表

业务量/公里	成本总额/元
0	20 000
10 000	40 000
20 000	60 000
30 000	80 000

③ 延期变动成本，又称低坡式混合成本。其成本总额在一定的业务量范围内保持稳定，但超过一定业务量后，则随业务量呈正比例变动（见图 1-7）。例如在定额计件的工资制度下，职工完成正常工作定额只能取得基础工资；若超过定额，则除领取基础工资之外，还可取得按超产数额计算的超额计件工资。

【做中学 1-4】新华机械厂规定销售人员的每月薪金由基本薪金和奖励两部分组成。每月产品销售量不超过 200 件的，支付基本薪金 900 元；超过 200 件的，每超过 1 件奖励 2 元。假定该企业某位销售人员某月销售产品 400 件，则该销售人员的月薪金与销售关系如表 1-4 所示。

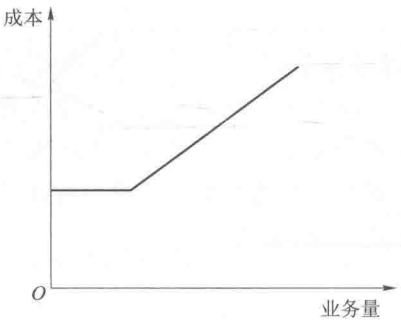


图 1-7 延期变动成本

表 1-4 销售量与月薪金资料表

产品的销售量/（件·人 ⁻¹ ）	销售人员的月薪金/（元·人 ⁻¹ ）
0	900
100	900
200	900
300	1 100
400	1 300

④ 曲线式混合成本。这类成本通常有一个初始量，在一定条件下保持不变，相当于固定成本。在这个初始量的基础上，随着业务量的增加，成本总额呈非线性的曲线式增加。按照曲线斜率的不同变动趋势，这类成本可分为递增型混合成本和递减型混合成本（见图 1-8）。

2. 混合成本的分解

混合成本是一种既固定又不完全固定，既变动又不完全变动的双重性成本。它同业务量之间的依存关系不太清晰，人们无法据以对成本与业务量的依存关系做出正确的分析和判断。所以，必须采用一定的方法将混合成本中包含的固定成本因素和变动成本因素分解开来。分解混合成本最常见的基本方法有高低点法、散布图法、回归直线法和技术测定法。