

# 管 理 会 计

张卿 主编

Mo  
n indexes

**DIARY**

**DIARY**  
ow Jones Industrial Average



**机械工业出版社**  
CHINA MACHINE PRESS

**机械工业出版社**  
CHINA MACHINE PRESS



高职高专规划教材

# 管 理 会 计

国家机械职业教育管理类专业教学指导委员会 组编

主 编 张 卿

副主编 秦国华

参 编 杨 瑜 付智勇

主 审 林秀清

机 械 工 业 出 版 社

本书系统讲述了管理会计的基本理论、方法和技术,全书分为八章,包括:总论、变动成本理论、预测与规划、经营决策、投资决策、全面预算、成本控制、责任会计。内容注重实用性和完整性,在体系和内容上进行了大胆创新,舍弃了传统教材中不必要的理论阐述,补充了传统教材中缺乏的大量案例,使教材内容更实用、完善,更适合职业教育的要求。每章后附有复习思考题及习题,便于教学使用。

### 图书在版编目(CIP)数据

管理会计/张卿主编. —北京:机械工业出版社,  
2002.9

高职高专规划教材

ISBN 7-111-10956-2

I. 管… II. 张… III. 管理会计—高等学校:技  
术学校—教材 N. F234.3

中国版本图书馆CIP数据核字(2002)第070827号

机械工业出版社(北京市百万庄大街22号 邮政编码100037)

责任编辑:孔文梅 商红云 曹俊玲

版式设计:霍永明 责任校对:魏俊云

封面设计:陈 沛 责任印制:洪汉军

北京京丰印刷厂印刷

2006年1月第1版·第2次印刷

1000mm×1400mm B5·7印张·270千字

4 001--7 000册

定价:18.00元

凡购本书,如有缺页、倒页、脱页,由本社发行部调换

本社购书热线电话(010)68326294

封面无防伪标均为盗版

# 前 言

本书是国家机械职业教育管理类专业高职高专规划教材。本教材对传统内容体系进行了改进，填补了传统教材中的漏洞，对不合理的地方进行了改革，使教材内容更完善、更科学、更实用。

教材讲述了以变动成本理论为基础的预测与规划、经营决策、投资决策、全面预算、成本控制、责任会计等管理方法。内容逻辑性强，简明易懂，适合中国国情。本书适用于高职高专管理类各专业，也可作为企业管理干部和财会人员培训和自学用书。为了有利于教学和自学，每章后附有复习思考题和实践性较强的习题，对学生的能力培养很有帮助。

本书由张卿任主编，秦国华任副主编。第一、八章由重庆工业职业技术学院杨瑜编写，第二、三章由西藏民族学院秦国华编写，第四、五章由陕西省机电工程学校高职部张卿编写，第六、七章由陕西工业职业技术学院付智勇编写。张卿对全书进行了总纂，福建工业职业技术学院林秀清任主审。

书中疏漏不当之处在所难免，恳请读者批评指正，以便不断完善。

编者

# 目 录

## 前言

|                         |     |
|-------------------------|-----|
| <b>第一章 总论</b> .....     | 1   |
| 第一节 管理会计概述 .....        | 1   |
| 第二节 管理会计的目标、内容和职能 ..... | 4   |
| 复习思考题 .....             | 6   |
| <b>第二章 变动成本理论</b> ..... | 7   |
| 第一节 成本性态和分类 .....       | 7   |
| 第二节 混合成本的分解 .....       | 15  |
| 第三节 利润计算方法 .....        | 21  |
| 复习思考题 .....             | 27  |
| 习题 .....                | 27  |
| <b>第三章 预测与规划</b> .....  | 29  |
| 第一节 预测与规划概述 .....       | 29  |
| 第二节 销售预测 .....          | 32  |
| 第三节 成本预测 .....          | 43  |
| 第四节 利润规划与预测 .....       | 47  |
| 复习思考题 .....             | 66  |
| 习题 .....                | 66  |
| <b>第四章 经营决策</b> .....   | 68  |
| 第一节 决策概述 .....          | 68  |
| 第二节 经营决策的内容与方法 .....    | 71  |
| 第三节 经营决策的应用 .....       | 72  |
| 复习思考题 .....             | 94  |
| 习题 .....                | 95  |
| <b>第五章 投资决策</b> .....   | 100 |
| 第一节 投资决策的内容与特点 .....    | 100 |
| 第二节 投资决策的决定因素 .....     | 101 |
| 第三节 投资决策的方法 .....       | 110 |
| 第四节 投资决策专题 .....        | 120 |
| 第五节 投资决策的敏感因素分析 .....   | 126 |
| 复习思考题 .....             | 128 |
| 习题 .....                | 128 |

|                       |     |
|-----------------------|-----|
| <b>第六章 全面预算</b> ..... | 132 |
| 第一节 全面预算概述 .....      | 132 |
| 第二节 全面预算的编制 .....     | 139 |
| 复习思考题 .....           | 149 |
| 习题 .....              | 149 |
| <b>第七章 成本控制</b> ..... | 153 |
| 第一节 成本控制概述 .....      | 153 |
| 第二节 事前成本控制 .....      | 157 |
| 第三节 标准成本差异分析 .....    | 167 |
| 复习思考题 .....           | 173 |
| 习题 .....              | 173 |
| <b>第八章 责任会计</b> ..... | 174 |
| 第一节 责任会计概述 .....      | 174 |
| 第二节 责任中心及其业绩考评 .....  | 179 |
| 第三节 内部转移价格 .....      | 194 |
| 复习思考题 .....           | 199 |
| 习题 .....              | 200 |
| <b>附录</b> .....       | 201 |
| 附表 A 复利终值系数表 .....    | 201 |
| 附表 B 复利现值系数表 .....    | 205 |
| 附表 C 年金终值系数表 .....    | 209 |
| 附表 D 年金现值系数表 .....    | 213 |
| <b>参考文献</b> .....     | 217 |

# 第一章 总 论

管理会计是管理科学和会计科学相结合的产物，它的形成与发展是会计发展史上一个重要的里程碑。本章拟对管理会计的定义，管理会计的形成和发展，管理会计的目标、内容和职能进行论述。

## 第一节 管理会计概述

### 一、什么是管理会计

“管理会计”这个名词是 1952 年世界会计学年会通过的，但对其定义中外著作众说纷纭，其中比较有代表性的提法包括：

美国会计学会（AAA）管理委员会 1958 年发表的定义：“管理会计是指为了协助经营管理人员拟定能达到合理经营目的的计划，并作出能达到上述目的的明智的决策，在处理本企业历史和计划的经济资料时所运用的被认为是适当的技术和概念。”

英国成本和管理会计师协会（ICMA）在 1992 年发表了广义的管理会计定义，把审计以外的各个会计组成部分都作为管理会计的范围，认为管理会计是“对管理当局提供所需要的那一部分会计工作，使管理当局得以确定方针政策，对企业的各项活动进行计划和控制，保护财产的安全；向企业外部人员反映财务状况，向职工反映财务状况；对各个行动的备选方案作出决策。为此，需要编制长期计划，确定短期经营计划；对实际业务进行记录；采取行动纠正偏差，将未来的实际业务纳入轨道；获取并控制各种资金。”这种广义的管理会计定义及其解释得到了国际会计师联合管理会计委员会（IFAC）的赞同。

20 世纪 70 年代末，管理会计开始传入我国，关于其定义也有多种说法。有的认为管理会计就是决策会计；有的认为管理会计就是向企业领导部门提供资料或信息，以帮助企业进行经营活动的会计分支。

结合西方会计学者的观念，我们认为：管理会计是根据现代管理的要求，利用专门的方法，对财务会计资料和其他资料进行加工，为管理者的决策、计划提供有效信息的管理信息系统。

## 二、管理会计的形成和发展

任何一门学科都有其产生和发展的背景，其理论和技术方法都是在实践中逐渐形成的，管理会计的发展也是同商品经济和管理理论的发展紧密联系在一起的。

### （一）以成本控制为基本特征的传统阶段（20 世纪初～50 年代）

20 世纪初，西方国家的社会经济进入了一个新的发展时期，在新的经济技术条件下，经营者只凭经验和惯例进行管理，已不能满足要求，以先进的科学管理代替落后的传统管理已成必要。

1911 年，被西方誉为“科学管理之父”的泰罗发表了《科学管理原理》这一重要文献，他科学地分析了人在劳动中的机械动作，省出了多余的笨拙的动作，为工人的劳动制定了最精确的工作方法，实行最完善的计算和监督制度。泰罗制的实施提出了这样的问题：“会计如何为提高企业的生产和工作效率服务？”

与泰罗同时代的埃默生利用泰罗创立的精确计算方法对劳动工资制度进行了改革，首先在成本管理上实行了标准人工成本法。美国的甘特又把标准人工成本法推广到材料和制造费用的成本管理中，产生了标准成本会计。在当时，企业提高利润的关键就在于降低成本，美国的卡特系统地论述了预算控制问题，并对实际与预算的对比进行了差异分析。总之在科学管理理论的影响下，会计理论和会计实践得到空前的丰富和发展。“标准成本”、“预算控制”、“差异分析”等专门方法被引进会计体系，这些新的概念和方法都是后来管理会计的有机组成部分，沿用至今。

1922 年，麦金斯的《预算控制》，奎因斯坦的《管理会计》、《财务管理入门》相继问世，首次提出“管理会计”的概念。

1924 年，麦金斯的《管理会计》和布利斯《通过会计进行经营管理》都主张会计服务的重心要在加强内部管理上。

综上所述，可以说以泰罗的科学管理理论为基础，以标准成本和预算控制为主要支柱的早期执行性管理会计，在 20 世纪的二三十年代已初步形成。

### （二）以预测、决策为基本特征的现代管理会计阶段（20 世纪 50 年代～70 年代）

二战以后，20 世纪 50 年代，生产力发展迅速，资本进一步集中，资本主义企业规模不断扩大，跨国公司不断出现，国际市场的竞争越来越激烈，要求企业具有灵活多变的反应能力和适应能力，预测和决策工作越来越受到企业管理者的重视，早期的执行性管理会计已不能满足管理工作的需要。吸收数量管理的专门方法，对企业的生产经营活动进行事前的规划和日常的控制，借以取得最大限度的利润，是摆在管理者面前急待解决的问题。

在这种情况下，管理科学理论和决策理论应运而生，管理会计中有关决策的



理论和方法,也得到丰富和发展。预测和决策分析成为管理会计的一部分,各种数学模型的建立与应用,包括一般代数模型、数学分析模型、数学规划模型、概率模型,使预测与决策的正确性大大提高。电子计算机在管理会计中的应用,使大量的、快速的信息处理变为可能。

现代管理科学则广泛吸收自然科学、管理科学的研究成果,形成了以运筹学、行为科学为主要支柱,包括系统科学、电子计算机技术在内的一整套方法和理论。

运用运筹学的有关理论和技术,建立了经营决策会计和投资决策会计。

在行为科学理论的影响下,管理会计中增加了目标管理和责任会计,特别是责任会计,它是行为科学理论在管理会计中的成功运用。

20世纪60年代,管理会计的基本内容和体系已初步确定,管理会计的各种专门方法已经成型且辅之以电子计算机应用技术。一些发达国家及国际会计师协会的组织里相继出现了单独的管理会计协会,管理会计作为独立的会计学科,开始得到承认。

### (三) 战略管理阶段(20世纪70年代~现在)

为了增强企业的市场竞争能力,管理会计不但参与企业的日常管理,而且还在协助最高管理层确定战略目标、进行战略规划、评价企业管理业绩方面发挥作用。因此,20世纪70年代后管理会计呈现出以下特征:

(1) 管理会计更趋精密化和科学化。在大量引入不确定性条件和代理理论的情况下,使现代管理会计在预测和决策的能力与准确性上更精密化和科学化。

(2) 管理会计和财务会计开始趋向一体化。财务会计和管理会计运用的原始数据都是相同的,现在借助电子计算机,人们可以建立起集中存储数据、共享数据资源、统一提供财务会计与管理会计数据的信息系统,财务会计与管理会计实现资源共享已成为可能,两者的界限也会日渐模糊。

(3) 现代管理会计的视野已开始从微观转向宏观。随着国家对经济生活的干预日渐加深,宏观政策对企业的外部生存环境和内部管理的影响力日渐加大,现代管理会计如果仅仅关注企业内部经营管理很难使企业在竞争中处于优势,特别是在进行决策时,必须综合考虑多方面的因素。其中宏观经济政策也是必须考虑的因素,关注宏观经济环境,利用其为企业的发展创造机会,这也是现代管理会计的重要内容。

管理会计是多种学科相互渗透的结晶,具有很强的综合性,因此随着其他学科特别是管理理论的丰富发展,它的基本理论和技术方法也会日渐成熟和完善。

## 第二节 管理会计的目标、内容和职能

### 一、管理会计的对象

管理会计是管理与会计相结合的产物,企业管理的对象是企业的经营活动,而会计的对象是资金运动,因此,管理会计的对象就应该是生产经营活动中的价值运动,即以价值指标来反映企业生产经营活动的情况。

目前,对管理会计对象的论述主要有三种观点:

(1) 现金流动论。持这种观点的人认为,企业的生产经营活动最终都表现为现金在企业的流入和流出(管理会计中的成本性态分析、变动成本计算、保本点分析、本量利分析、经营决策分析、资本支出决策、标准成本系统、责任会计等方法都重在控制企业的现金流动)。对于企业而言,保持适量的随时可供使用的现金是增强竞争力、抵御市场风险的重要手段,但现金的持有成本会降低企业的赢利水平,因此确定合理的现金持有水平就是管理会计要解决的问题。

(2) 价值差量论。持这种观点的人认为,管理会计主要是通过对经营活动中出现的差异进行分析来控制企业的生产经营活动,纠正偏差,保证目标的实现。全面预算、标准成本、责任会计等方法都重在差异进行分析。

(3) 资金总运动论。持这种观点的人认为,企业生产经营活动都可以通过价值指标反映为资金运动。管理会计通过控制资金的总运动就可以控制企业的生产经营活动。

### 二、管理会计的目标

管理会计是企业管理的一种方法,它的目标和企业管理的目标是一致的,都是为了提高企业的经济效益。

管理会计是为企业内部管理服务,它不受财务通则和会计准则的约束,可以按企业管理的需要来处理会计信息,为企业的管理和决策提供信息服务,参与企业的经营管理。通过编制全面预算和各级责任预算,按照各项经济目标的要求合理配置资源,引导资源在企业内部合理流动。通过标准成本、责任会计等方法,分析差异,调节控制经济活动,考核和评价企业各部门的业绩。

### 三、管理会计的内容

由于管理会计是一门新兴的尚待完善的学科,所以其内容在会计界也尚未有定论,但对管理会计的基本内容而言,较为一致的看法是:与管理的基本职能相适应,基本内容分为决策与计划会计以及控制与考核会计两大部分。

### （一）决策与计划会计

管理会计中的决策重在决策分析,即利用会计提供的财务信息及其他信息,运用管理会计中的专门方法,对未来行动的各种备选方案进行决策分析,为决策者的决策提供依据。

管理会计中的计划重在计划的编制,即在对各备选方案进行决策分析的基础上,将决策涉及的目标用数量形式具体化,编制成各种预算,作为日常控制的基础。

因此,作为决策与计划会计,它包含了三个方面的内容:

#### 1. 预测分析

利用财务会计信息和其他有关信息,按照成本、数量、利润间的依存关系,运用本量利分析法和统计方法,对市场、销售、成本、利润、资金进行科学的预测分析,为决策分析提供必需的资料。

#### 2. 决策分析

利用预测分析得出数据资料,利用各种决策分析方法,对各个备选方案进行比较,为决策者决策提供依据。

#### 3. 预算编制

将决策分析确定的目标用数量形式具体化,编制成各种预算,作为日常控制的目标。

### （二）控制与考核会计

管理会计中的控制是指提供有用信息,协助管理当局及时纠正经济活动中的偏差,使经济活动按预定的目标和计划进行,控制是以预算和标准成本为依据。

管理会计中的考核是利用会计报告,通过实际和预算标准的对比来分析差异形成的原因,并确定责任人的经济责任,对执行者进行评价的过程。以此协调企业各局部的活动,使整体效益达到最佳。

控制与考核会计的具体内容包括:

#### 1. 成本控制系统

通过价值分析,制定标准成本,进行事先控制,并作为事中、事后控制的依据。将实际成本与预算的标准相比较,找出差异,分析差异形成原因和性质。

#### 2. 责任会计

通过责任会计的评价体系来确定各责任人的业绩与责任,对预算执行情况进行评价,调节经济活动,使之按预定计划进行,通过考核来促进各责任单位改进经济活动。

### 四、管理会计的职能

管理会计是管理与会计两门学科相互结合、相互渗透后出现的新兴学科,它

应该兼具管理和会计的双重职能。管理的职能有多种说法，但就其最基本的职能而言，就是计划与控制。计划是利用现有资源，对未来的经济活动进行安排，以期取得最佳效果；控制是指在计划的实际执行过程中，检查实际执行情况与计划是否相符，并采取措施纠正偏差，以达到预期目标的过程。关于会计的基本职能，较一致的看法为反映和监督。反映是对已经发生的或已经完成的经济活动的记录；监督是对已经发生和正在进行的经济活动实行监督。结合管理的职能和会计的职能，我们认为，管理会计应具有以下职能：

### （一）参与经营决策

管理会计借助于各种数学模型和定量分析，对未来行动的各个方案进行评价，就能为各项决策方案提供有用的经济信息，评价各项备选方案的优劣，帮助企业领导人作出正确的决策，就是参与了各项经营决策。

### （二）规划经济活动

在决策目标确定后，管理会计通过编制全面预算，将确定的目标用数量形式具体化。在实行责任会计制度的企业，还要把全面预算进行分解，制定各个责任部门的各种责任预算。把整个企业的经营目标、政策、计划用数字反映出来，为计划具体执行过程中的控制与考核提供依据。

### （三）控制与业绩考核

计划与预算一经实施，控制就已经开始。有关生产经营活动的预算目标确定之后，管理会计通过标准成本制度、责任会计等手段，使实际的经济活动始终处于计划和预算的控制之下。通过将实际完成情况与责任目标进行对比分析，找出存在的差异，并分析差异产生的原因，评价有关责任者的业绩，明确经济责任，不断改善经营活动，提高经济效益。

## 复习思考题

1. 什么是管理会计？
2. 管理会计的对象和目标是什么？
3. 管理会计的内容和职能有哪些？

## 第二章 变动成本理论

### 第一节 成本性态和分类

#### 一、成本按职能分类

成本是指企业在生产经营过程中以货币表现的为达到一定目的而发生或可能发生的价值牺牲。财务会计对成本是按其职能分类的，在制造业企业中，成本按其在生产中的职能分类可分为生产成本和非生产成本两类。

生产成本又称制造成本，是指在生产过程中为制造产品而发生的成本。包括：直接材料、直接人工和制造费用三个成本项目。

直接材料是指直接构成产品实体的原材料成本；直接人工是指在生产中对原材料进行直接加工，使之变成产品所耗用的人工成本；制造费用又称间接制造费用，是指在生产中发生的不能归入上述两个成本项目的其他成本支出，包括：间接材料、间接人工和其他间接费（如生产使用的固定资产折旧费、设备保险费、不动产税金、机器维护修理费等）。

非生产成本又称非制造成本，是指生产成本以外的成本。在财务会计中包括：推销成本和行政管理成本，二者合称为期间费用。

推销成本是指在流通领域为推销产品而发生的各项成本，又称销售费用或营业费用，包括：广告宣传费、送货运杂费、销售佣金、销售员工资以及销售部门的其他费用（办公费、差旅费、修理费）等；行政管理成本是指企业行政部门为组织企业生产经营所发生的成本，包括企业的管理费用和财务费用。

这种分类是财务会计按完全成本法进行成本核算的基础。

#### 二、成本按性态分类

成本按性态分类，是管理会计中变动成本理论的基础，是应用于管理的一种成本分类，对于预测、决策有着十分重要的意义。

成本性态是指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。

这里的业务量（以下用  $x$  表示）是指企业在一定的生产经营期内投入或完成的经营成果量的统称。业务量可以使用多种计量单位表现，可分为实物量、价值

量和工作量三种形式。业务量的不同计量单位在一定条件下可以互相换算，具体使用什么计量单位应视管理要求和现实可能而定。在最简单的条件下，业务量通常是指生产量或销售量。

这里的成本总额主要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。

全部成本按其性态分类可以分为固定成本、变动成本两大类。下面分别讨论这些成本。

### （一）固定成本

固定成本是指在一定条件下，其总额不随业务量变化的那部分成本。它具有以下两个特点：

（1）固定成本总额（用  $a$  表示）的不变性。这一特点是其概念的再现，在平面直角坐标图上，固定成本线就是一条平行于  $x$  轴的直线，其总成本模型为  $y=a$ 。如图 2-1 所示。

（2）单位固定成本（以下用  $a/x$  表示）的反比例变动性。由于上一个特点，单位产品负担的固定成本必然随着业务量的变动成反比例变动，其单位成本模型为  $y=a/x$ ，反映在坐标图上是一条反比例曲线。如图 2-2 所示。

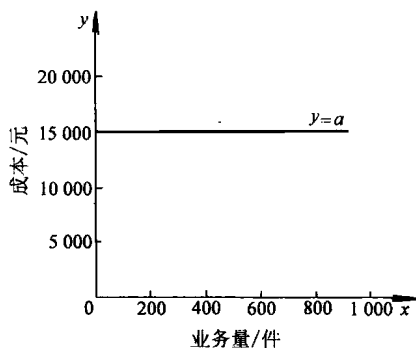


图 2-1 固定成本总额性态模型

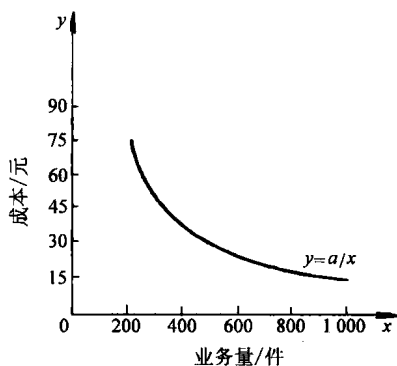


图 2-2 单位固定成本性态模型

〔例 1〕 甲企业为加工某种特殊零件，向租赁公司租入一台设备，每月租金 15 000 元，租期一年。该设备每月最大加工能力为 1 000 个零件，200×年上半年各月零件加工量与租金资料如表 2-1 所示。

根据上述资料，可将租金总额、单位租金及各月加工量的关系用图 2-1 和图 2-2 表示。从图中可以看出，该企业每月支付的租金总额与业务量毫无关系，而其单位租金却随着业务量的不断增长而呈现反比例变动的趋势。

表 2-1 零件加工量与租金资料表

| 月份 | 加工量/个 | 租金/元   | 每个零件负担的租金/元 |
|----|-------|--------|-------------|
| 1  | 400   | 15 000 | 37.5        |
| 2  | 600   | 15 000 | 25          |
| 3  | 625   | 15 000 | 24          |
| 4  | 750   | 15 000 | 20          |
| 5  | 800   | 15 000 | 18.75       |
| 6  | 1 000 | 15 000 | 15          |

固定成本一般包括下列内容：房屋设备租赁费、保险费、广告费、不动产税金、按使用年限法计提的固定资产折旧费、管理人员薪金等。在我国的工业企业中，生产成本中的固定成本主要指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、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，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。

固定成本按其是否受管理当局短期决策行为的影响，又可进一步细分为约束性固定成本和酌量性固定成本两类。区分这两类成本的意义在于寻求降低固定成本的正确途径。

#### 1. 约束性固定成本

约束性固定成本又称拘束性固定成本，是指不受管理当局短期决策行为影响的那部分固定成本。如厂房、机器设备折旧费、不动产税、保险费、管理人员薪金等。这类成本反映的是形成和维持企业最起码生产经营能力的成本，也是企业经营业务必然负担的最低成本，因此又称经营能力成本。由于企业的经营能力一旦形成，在短期内就不应轻易削减，任何降低这类成本的企图都必须以缩减企业的生产能力为代价，意味着经营能力的破坏，可能影响企业长远目标的实现，降低盈利能力，因此这种成本具有很大的约束性。除非要改变企业的经营方向，否则，不能设想在实务中采取降低这部分成本总额的措施，只能从合理充分利用其创造的生产经营能力的角度着手，提高产品的产量，相对降低其单位成本。

#### 2. 酌量性固定成本

酌量性固定成本又称抉择性固定成本，是指受管理当局短期决策行为的影响，可以在不同时期改变其数额的那部分固定成本。这类成本包括：根据企业的经营方针确定的，在一定预算期内安排开支的广告费、职工培训费、新产品开发费和经营性租赁费等。由于这类成本在一定的预算执行期内固定不变，与当期业务量无关，而在编制下期预算时又可由企业管理当局根据未来的实际需要和财务负担能力进行调整，因此，也有人将其称为可调整固定成本。对于这部分固定成本可

从降低其绝对额的角度予以考虑,即在预算时认真决策,精打细算,在执行中厉行节约,在保证不影响生产经营的前提下尽量减少它们的支出总额。通常我们讲降低固定成本总额就是指降低酌量性固定成本。

在管理会计中,固定成本的水平一般是以其总额表现的。但应当注意的是,固定成本总是与特定的计算期间相联系,一个月的固定成本与一年的固定成本的水平肯定不同;而且某些成本项目只是对某一特定业务量来说属于固定成本,对其他业务量来说则不属于固定成本。所以,在研究固定成本问题时,必须以明确时间范围和业务量的具体形式为前提。

## (二) 变动成本

变动成本是指在一定条件下,其总额随业务量成正比例变化的那部分成本。变动成本具有以下两个特点:

(1) 变动成本总额(用  $bx$  表示)的正比例变动性。这一特点已在其定义中得以反映。将其反映在平面直角坐标图上,变动成本是一条以单位变动成本为斜率的直线。单位变动成本越大,即斜率越大,图上体现的直线坡度越陡。其总成本模型为:  $y=bx$ 。如图 2-3 所示。

(2) 单位变动成本(用  $b$  表示)的不变性。由于变动成本总额的正比例变动性,决定了其单位变动成本不受业务量增减变动的影响而保持不变。将此特点反映在坐标图上,单位变动成本是一条平行于横轴的直线,因此单位变动成本的性态模型为:  $y=b$ 。如图 2-4 所示。

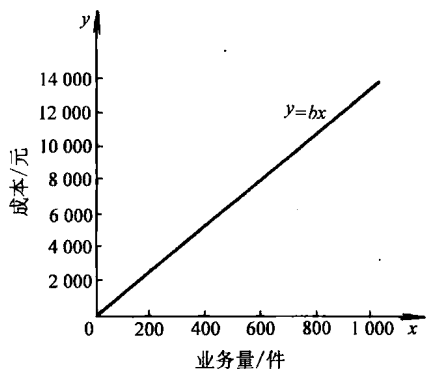


图 2-3 变动成本总额性态模型

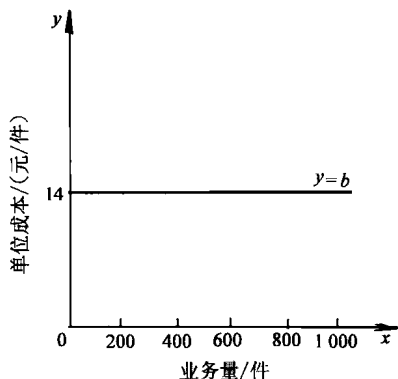


图 2-4 单位变动成本性态模型

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、外部加工费、按工作量法计提的折旧费等,以及按销售量支付的销售佣金、装运费、包装费等。

[例 2] 甲企业生产产品过程中需要外购某种零件,该零件购买成本为14 元/



件，200×年上半年各月产品产量与该零件耗用成本的有关资料如表 2-2 所示。

表 2-2 产品产量与外购零件耗用成本资料表

| 月 份 | 产品产量/件 | 外购零件耗用/元 | 单位外购成本/元 |
|-----|--------|----------|----------|
| 1   | 400    | 5 600    | 14       |
| 2   | 600    | 8 400    | 14       |
| 3   | 625    | 8 750    | 14       |
| 4   | 750    | 10 500   | 14       |
| 5   | 800    | 11 200   | 14       |
| 6   | 1 000  | 14 000   | 14       |

根据资料，将外购零件耗用成本总额与单位外购成本用图 2-3 和图 2-4 表示。可以看出，变动成本总额是随业务量成正比例变化，而单位变动成本是不变的。

变动成本可根据其发生的原因进一步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其单位成本受客观因素决定、消耗量由技术因素决定的那部分变动成本。例如：生产某型号柴油机需要外购配套的油嘴油泵等部件，在外购价格一定的条件下其成本就属于受设计技术影响的、与柴油机产量成正比例关系的技术性变动成本。再如某热电厂的锅炉必须使用由某煤矿生产的燃烧值在一定千焦以上的精煤，在这种情况下，燃料成本就属于随发电量成正比例变动的技术性变动成本。另外，在工资水平不变的前提下，流水作业生产岗位上的工人的工资和福利费也是受工艺流程影响的变动成本。要想降低这类成本，应当通过改进设计、改革工艺技术、实现技术革新和技术革命、提高材料综合利用率、提高劳动生产率和产出率以及避免浪费、降低单耗来实现。

(2) 酌量性变动成本是指在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那部分变动成本。如在质量能够得以保证、单耗不变的前提下，企业可以在不同地区或不同供货单位采购到价格水平不同的某种原材料，其成本消耗就属于酌量性变动成本。再如在分散作业的计件工资制下，由于计件单价受管理当局决策的制约，其工资成本随完工产量成正比例变动，故它也是一种酌量性变动成本。要想降低这类成本，应当通过合理决策、降低材料采购成本、优化劳动组合、严格控制制造费用开支、改善成本-效益关系来实现。

与固定成本不同，变动成本的水平一般用单位额表示比较好，因为在一定范围内，单位变动成本不受业务量变动的影响而能直接反映主要材料、人工成本和变动性制造费用的消耗水平。总之，要节约变动成本就应从降低单位产品变动成本的消耗入手。

与固定成本相似，某些成本项目只是对某一特定业务量来说属于变动成本，而