



医院财会书系

YIYUAN YUSUAN GUANLI YU CAIWU JUECE

医院预算管理与财务决策

费 峰 编著

上海财经大学出版社



中国财政经济出版社

中国财政经济出版社出版 (北京) 中国财政经济出版社发行

医院预算管理理论与实务

作者：王 强

中国财政经济出版社

医院财会书系

医院预算管理与财务决策

费 峰 编著

 上海财经大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

医院预算管理与财务决策/费峰编著. —上海:上海财经大学出版社,
2008.12

(医院财会书系)

ISBN 978-7-5642-0342-9/F·0342

I. 医… II. 费… III. ①医院-预算-财务管理 ②医院-财务管理-经营决策 IV. R197.322

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2008)第 152025 号

☐ 责任编辑 张小忠

☐ 封面设计 周卫民

YIYUAN YUSUAN GUANLI YU CAIWU JUECE

医院预算管理与财务决策

费 峰 编著

上海财经大学出版社出版发行
(上海市武东路 321 号乙 邮编 200434)

网 址: <http://www.sufep.com>

电子邮箱: webmaster@sufep.com

全国新华书店经销

上海华业装璜印刷厂印刷装订

2008 年 12 月第 1 版 2008 年 12 月第 1 次印刷

700mm×960mm 1/16 19.5 印张 371 千字

印数: 0 001—2 000 定价: 39.00 元

总 序

医院经济管理是现代医院正常运营和科学管理的重要组成部分,而医院财会活动及其管理则是影响医院生存与发展的核心环节,自然越来越得到各级医院管理和医疗服务人员的重视,同时也受到广大患者及其亲属的关注。各级各类医院通过精湛的技术、温馨的服务、合理的价格来满足患者的需求,进而为患者和医院创造更大价值的时代要求,催促着医院财会人员以更主动、更积极的姿态去深化医院改革,开拓财务领域各项工作。医院财会工作除了按照公认的会计原则,客观、真实地反映医院经营状况,揭示对国有资产受托经营责任,促进国有资产保值、增值外,更需要开展预算管理、保证经营有序、实行成本核算、提供财务信息、制定成本标准、强化成本控制、实施分权管理、明确经营责任、分析投资计划、保证科学决策、吸收先进理念、推行作业管理、接轨外部市场、优化目标管理、拓展管理视野、开展价值链管理等方面进行管理创新。费峰先生多年从事医院财务管理,深入研究国内外相关文献,认真总结实际工作经验,编撰了这套《医院财会书系》,为广大医院财会工作者了解医院财会领域的前沿理论,掌握相关的实用技术与方法,提供了一把很好的入门钥匙。

《医院财会书系》主要涉及医院成本核算的理论与方法、财务管理的观念与技术、财务会计的核算业务、医院新的会计事项及其处理方法等内容。本书系以医院财务会计核算为基础,以成本核算为主线,辅之以成本分析、成本规划,进而推演至预算与责任管理、作业管理、价值链管理等诸方面,使医院财务会计、成本会计和管理会计的各项内容、各个环节相互呼应,融成一个有机的整体。

本书系有若干鲜明的特点:

其一,以战略为主导。当今的时代是一个战略制胜的时代,战略是医院发展成长的基础,也是医院财务管理的基石。从战略的角度看,医院就是一个关于战略的PDCA(制定、执行、检查、修正)无限循环系统。从成本管理的角度看,医院成本管理活动必须围绕提升综合竞争能力这一战略目标来开展,成本管理会计与其说是一种会计学的方法,还不如说是为实现医院整体战略目标服务的一种

管理控制系统。本书系力求跳出就成本论成本的桎梏,将成本管理会计置于医院战略管理的框架之下,以战略定位为起点,经过战略基础管理(作业成本)、战略执行(经营决策、资本决策、质量管理等)、战略控制(全面预算、标准成本、目标成本),直到战略业绩评价(责任会计、平衡记分卡),构建一个以患者与医院价值最大化为导向的,着眼于培养医院长期竞争成功的,立足于对关键成功因素的信息能及时、准确地确认、分析与决策的,注重全面与长效的财务管理系统。

其二,以作业为工具。财务管理的创新离不开对本学科前沿问题的重视、梳理与吸收。人类社会在经济、技术、文化诸方面都正在发生剧烈的变化,在医院管理领域主要表现在:更重视为患者提供价值,提供全面质量管理,对人本思想的重视……变化的内在驱动力是医院创造并保持综合竞争能力、赢得患者信任的需要,这导致了以“作业成本计算与管理”为代表的新的管理哲学与技术应运而生。作业成本法强调对引起成本发生的根本原因的分析,通过资源、作业、成本对象之间的因果关系来分配成本;根据准确的成本信息,进一步改善医院的各项作业和价值链,进而提高综合竞争力。它关注会计的管理本质,重视挖掘成本信息的管理内涵。本书系把握这个发展新动向,认定作业成本计算与管理是实现医院战略管理的有效工具,竞争优势=合理的战略模式+成本优势+恰当的作业流程,而作业成本法则居中贯穿,作为全书系的核心内容。从成本的概念与特点,到成本的分配与计算,再到成本的分析与管理,直到预算管理、责任控制、经营决策、质量成本、环境成本、目标成本、标准成本等各个方面,都融入了作业成本的元素,各书章节之间始终以战略和作业为纽带保持逻辑联系,通过作业成本与战略性活动的有机结合,提供提高绩效的新思路、新方法。我国医疗行业尚处于对作业成本的概念引进、消化阶段,本书系已跨进应用研究,无疑具有现实意义。

此外,本书系视野开阔,兼收并蓄。当今世界已越来越开放,会计准则和惯例的国际趋同已露出端倪。本书系的财务会计部分,既联系中国实际,又反映国外进展,既立足当前,又放眼未来,有分析地借鉴国际公立单位会计准则及相关研究报告、美国联邦政府财务会计概念与准则、若干发达国家企业会计准则,以及国内外专家研究成果,并结合我国新近公布的事业会计准则(征求意见稿),比较异同,取长补短,深化对医院财务会计基础理论的认识,促进对国际主流实务惯例的把握,以提高现实管理事务中处理层出不穷的新问题、新情况的能力。

总之,本书系在理论上有一定的前瞻性,在实务上有较强的可操作性。而欠缺之处自然难免,某些见解尚欠严谨,个别方法不够成熟。祈愿广大医院财会工作者和社会各界人士批评指正、切磋探讨,共同推进医院财会理论方法和现代化运营管理的进步、发展。

学习医院财会知识犹如探寻桃花源,初始也许枯涩乏味,但一旦入门,当会豁然开朗,别有洞天,绚烂多彩。

深为《医院财会书系》作者辛勤笔耕感动,是为序。

蔡仁华

2008年5月10日

序

医院内部的资源配置效率是决定医院竞争力和发展的一个重要因素。在信息技术高速发展的环境下,面对市场、政府和社会的各种动态变化,如何及时有效地整合医院内部各项经济资源是对现代医院管理的一个挑战,它不仅是医疗市场竞争的客观强制,而且也直接决定着医院经营的成败,因此,预算管理的理论和方法也有了显著的发展。

预算管理在当今发达国家的各类经济组织中已经得到了广泛的运用,我国的医院管理者对“预算”一词也不陌生,但和前者相比,无论在认知上还是在操作上都仍存在着若干误区。主要表现在:

把预算管理当作一项纯财务行为。认为预算就是财务部门把以前年度发生的收入、成本等数据,运用某些计算公式,经过一番加减乘除后得出的结果;把预算的执行仅局限在财务部门在费用报销时的严格把关上;将预算的分析简单等同于财务报表数据与预算数据的对比计算。

联系战略目标不够。在编制预算时较少考虑医疗业务发展的驱动因素,不太关注医疗市场的变化和竞争对手的行为,缺乏站在战略的高度来通盘审视医院内部资源许可、发展期望和外部市场竞争需求的战略意识,其编制出的预算势必与市场 and 战略脱节。

忽视人的因素在预算管理中的重要作用。对由不同的预算目标水平、编制过程、执行机制、反馈模式、激励形式等引起的责任中心和员工的需求、动机和反应方式缺乏认真的分析与了解,从而引发“预算松弛”现象和道德危机问题,最终使得预算管理的效果大打折扣。

时至今日,全面预算管理已成为一项融合了战略管理、组织行为、财务控制等诸多学科理论与方法的综合管理机制,它在战略推进、资源配置、管理控制、业绩改进等各个方面正发挥着积极的作用。有鉴于此,费峰同志在广泛参阅国内外相关文献的基础上,结合自己从事预算工作的经验与教训,撰写了这本《医院预算管理与财务决策》。作者在书中强调,医院预算管理是一项涉及预算的编

制、执行(控制)、分析、评价、激励、改进等环节的无限循环的系统性的管理活动。医院必须把年度预算同它的战略目标联系起来,注重短期经营指标与长期战略目标的匹配,兼顾内部能力与外部市场,将各项资源围绕业务发展的要求进行合理配置。应强调整个医院范围内的责任分派与权力制衡,医院的全体员工都有参与预算制定和为预算执行承担责任的职责。医院通过全面预算把年度绩效目标分解给各个责任中心,借助预算目标促使责任中心进行自我控制、自我约束,通过对预算的有效执行来保障战略目标的稳步实现。

综观全书,我认为本书在以下三个方面具有特色:

第一,全面性。本书对全面预算管理的所有重要环节和内容都进行了阐述,涵盖了预算的功能与特征,预算管理的组织体系,预算的编制、控制、调整、预警、考核与激励,以及与预算管理密切相关的成本分解、标准成本系统、经营决策和资本预算(决策)等诸多内容,构成了一个完整的体系。

第二,前沿性。本书除了对通行的预算管理方法作了细致的介绍外,还把目光投在近年来国际上最新的预算管理理论与实践成果上,花了大量篇幅介绍了作业基础预算、超越预算等内容,对预算管理中人的博弈行为以及“预算松弛”等问题作了较为深入的探讨,对资本预算的定性分析等内容作了较全面的描述,并结合作业成本法,对传统的短期经营决策分析方法进行了拓展。

第三,实用性。全书运用了大量的图表和实例,对各种计算方法与过程都作了详细的交代,有利于读者在工作中的应用。

目前,我国许多医院在预算管理及其财务决策方面还处在形成、摸索和发展阶段,以该方面内容为主题的专著更是很少见,相信本书的出版对帮助广大医院管理者系统学习、掌握预算管理与财务决策的理论、方法是会有较大裨益的。

“书山有路勤为径,学海无涯苦作舟”,希望费峰同志在医院财会研究的道路上不断探索、永不停息,也期望《医院财会书系》的其他分册能早日与读者见面。

俞 卫

2008年7月10日

目 录

总序	1
序	1
第一章 成本性态与本量利关系	1
第一节 成本分解	1
第二节 本量利分析的基本概念	18
第三节 本量利分析在收入和成本计划中的运用	34
第二章 预算管理	49
第一节 预算概述	51
第二节 预算编制	85
第三节 预算控制	133
第三章 标准成本	164
第一节 标准成本的制定	165
第二节 成本差异的分析	174
第三节 标准成本制度的发展	196
第四章 经营决策	209
第一节 经营决策概述	209
第二节 几种常见的经营决策	224
第五章 资本决策	247
第一节 资本投资决策评价指标	247

第二节 设备投资决策.....	280
附录 现金流量.....	288
参考文献.....	296
跋.....	298

第一章 成本性态与本量利关系

成本性态是指成本发生额与业务(作业)量之间的依存关系。将成本区分为变动性和固定性之后,有助于管理当局更好地把握业务量变化对成本水平的影响,从而作出科学的决策。

本量利分析是指在成本性态分析的基础上,运用数量化的模型揭示医院一定期间内服务项目的单价与成本、业务量和利润之间的相互影响、相互制约关系的一种定量分析方法。

本量利分析能帮助医院进行短期的经营决策,如在提供医疗服务量一定的情况下,预计的利润水平是多少,为达到期望利润水平还需要增加多少额外的业务量或者业务量的增长会如何影响利润水平,单位变动成本降低一定比例会带来多少收益的增长,为维持现在的收益水平需要增加多少业务量来弥补价格的下降,预计医院的扩建、购入新设备带来的额外的固定费用,需要增加多少业务量才能弥补,部分业务需要自行完成还是外包等。

第一节 成本分解

一、成本性态

(一)固定成本

固定成本是指在一定的业务量(作业量)范围和一定时期内,成本总额不随业务量(作业量)变动而发生增减的成本。当然随着业务量(作业量)的增加,单位作业分摊的固定成本将会相应减少。固定成本的“固定”属性是有条件的、相对的,超出相关范围,固定成本仍会发生变动。固定成本虽然不会因业务量(作业量)变动而变动,但却可能会因为其他因素的影响而变动,并且随着相关范围的变化,成本会固定在一个更高或更低的水平上。根据形成原因的不同,固定成本又可进一步分为:

1. 酌量性固定成本。这是为完成特定活动而支出的成本。其发生额的大小取决于管理当局根据医院的经营方针而作出的判断。在预算年度过去以后,

管理人员可以视需要对其重新决策(是否继续支出、支出额的增减)。当然,这并不意味着酌量性固定成本是可以任意增减的,它往往直接关系到医院未来竞争力的大小,只不过这种关系比较隐蔽,难以量化描述罢了,如人才培养费、科研课题费等。通常,医院根据所执行的相关作业对于实现长短期目标的意义、下阶段的预期经营水平和预算过程中的上下管理层之间的协商来预计酌量性成本。在医院里没有哪项具体业务的成本总是酌量成本。

由于从酌量性成本发生到有产出可能要经过相当长的时间,并且投入和产出之间常常具有不确定的因果关系(以科研活动为例),所以这类成本创造的效益不太可能被准确估计出来,只能主观地将部分或所有成本的效果看成是一种结果(酌量性固定成本的产出结果一般不能用货币来衡量。医院只可以设计替代的方法来衡量该类成本的产出,但是,有时甚至用替代的方法也很难准确衡量产出)。当利润下滑时,这些业务常常被列为第一个剔除的项目,但这样做也许很危险。如预防性维修成本的减少可能会引发质量下降。虽然维修成本是一种效益不能被量化的酌量成本,但是让维修成本低于预算额并不是一种正确的成本控制方法。事实上,假定能获得具有积极意义的结果(例如质量缺陷减少),那么支出就是必要的,这种情况也说明了成本控制是一个长期的过程,而不是一项短期策略。当收入、利润或现金流量减少时,削减酌量性业务的支出要看业务的优先次序。如果医院面临医疗技术滑坡、医疗质量下降的问题,减少职工培训的酌量性预算成本是不合理的应对之策;与此相反,增加职工培训预算,减少旅游预算支出可能是一个更合理的选择。

2. 约束性固定成本。约束性成本一般是和医院经营能力(规模)的形成以及正常维护直接相关的成本,它通常是由长期的管理决策和预期的经营水平来决定的。这类成本一经确立在短期内将无法改变,甚至在规模暂时缩小时也不行。如设备折旧费就属此类。

酌量性固定成本与约束性固定成本之间并没有绝对的界限,一项固定成本究竟应归属哪一类,取决于医院管理层特定的管理方式,若该医院的管理层倾向于经常性地分析大多数固定成本的可行性,则其固定成本中的酌量性固定成本的比重将会比较大,反之则比较小。

3. 直接固定成本。这是指成本尽管在业务量的相关范围内是固定的,或者管理层已经为其确定了固定的支出规模,但它随着某项特定业务的开展或取消而发生或消失(减少)。

4. 间接固定成本。这是指那些不受增加或减少经营规模决策影响的固定成本。例如,分摊的固定成本。

(二)(短期)变动成本

在一定相关范围内,随着业务量(作业量)的变动而呈正比例变动的成本(当然单位变动成本的数额一般不受业务量影响,始终保持在同一特定水平上)。

(短期)变动成本又可进一步分为:

1. 技术性变动成本。这是指与业务量之间存在明确的技术或实物关系的变动成本,如每一次肌肉注射要消耗一支一次性针筒。往往只有通过改进技术、提高生产率等手段才能降低这类成本。

2. 酌量性变动成本。这是指可以通过管理决策而改变的变动成本,如按业务量一定比例提取的奖金。虽然酌量性变动成本和酌量性固定成本都可以通过决策行为予以消除,但一定要考虑其经济合理性,如提奖比例过低会影响职工的积极性。

(三)(长期)作业成本

在一定相关范围内,随着作业量的变动而呈正比例变动的成本,包括批次级成本、项目级成本。作业成本与医院医疗项目的多样化和复杂性相关。减少作业成本需要经过一定的时间和专门的管理行为才能实现。

与固定成本一样,变动成本与作业量之间的线性依存关系也是有条件的,超出相关范围时,变动成本发生额可能呈非线性变动。事实上成本可能同时受多项成本动因的影响,例如,运货人工成本受货物重量和数量的影响。一项成本是不是真的“不变”,在很大程度上取决于相关范围、计划期长度和特定的决策环境。随着组织规模的扩大,成本的可变性越来越强;当组织规模缩小时,成本的固定性越来越强。成本性态与期间范围也有关,在一个长期的范围内所有的成本都是变动的(与那些为每单位或每批次支付的成本相比,固定成本仅仅代表了更大作业所引致的成本。当某项大型作业完成后,就会实施另外一项大型作业),在一个短期的范围内至少有一项成本是固定的。不过期间的长短在一定程度上取决于管理判断和评价成本性态的目的。材料成本一般被认为是变动的,但是如果材料已经入库,那么你可以认为其成本是固定的,因为短期内材料成本不会发生变化。固定资产折旧通常被认为是一项固定成本,但从长期来看,由于需求的变化资产被购入或售出,折旧又像是一项变动成本。因此,虽然存在成本性态的一般模式,但多数成本仍受管理行为的影响。譬如,为了有效管理固定成本,有些医院将作业外包,避免了许多基础设施方面的固定成本,将该固定成本转换为每作业单位的变动成本。固定成本与变动成本特征见表1-1。

表 1-1 固定成本与变动成本特征

成本类型	如果成本动因作业水平提高(或降低)	
	总成本	单位成本
固定成本	在相关范围内不变	在相关范围内与作业量呈相反变动
变动成本	与作业量的变动有直接比例关系	在相关范围内不变

在分析成本类型时,通常将固定成本视为成本总额,不管成本动因作业水平如何变化,固定成本总额不变;将变动成本视为单位成本,不管成本动因作业水平如何变化,单位变动成本不变。

将成本的追溯性与成本性态结合,可以产生以下四种组合,如表 1-2 所示。

表 1-2 成本的追溯性与成本性态关系

成本性态	成本追溯性	
	直接	间接
变动(以病人为成本对象)	放射科 X 光片子	放射科照明用电
固定(以放射科为成本对象)	X 光机折旧	财务科利用 HIS 系统收集放射收入的成本

(四) 产能

从严格意义上讲,成本性态与作业产出有关,作业产出指标称为成本动因,如医院清洗被褥的作业动因可以是清洗物的重量。作业动因可分为:

- 业务量水平动因,如床日、人次等。
- 非业务量水平动因,包括与批量有关的、与特定项目有关的。

资源的价值表现即为成本,资源可分为:

● 弹性资源。当医院可以在需要时自由购买的资源,因而提供的资源数量等于需要的数量。一般认为弹性资源的成本是变动成本。

● 约束性资源。作业能力成本是指在医院获得作业能力时产生的成本。获得既定的作业能力意味着必须固定占用或签约既定数量的资源量,这些资源在短期内是不会发生变化的,故称为约束性资源。与之相联系,作业能力成本也可以称为约束性成本。约束性成本的大小是和计划水平相关的,它不依赖于在这个时期实际使用了多少约束性资源。如医院购入设备时并不十分清楚它的实际使用效率,与设备相关的成本(折旧)就被定义为约束性资源成本。例如人员工资是“以防万一”的约束性资源成本,这些员工的全部产能在组织对他们所提供的服务产生需求前就先签收了,即使他们并不是一直都在工作,医院仍要为这些闲置产能付款。

约束性资源也可能超出人们对利用量的需要,进而产生未利用能力(为实施作业所提供的资源和所用资源间差异)。如一名医生日工资为 100 元,每天最多可诊治 50 个病人。但假定这一天他只诊治了 30 名病人,那么实际使用的成本 $= 30 \times 100 \div 50 = 60$ 元,未使用的成本 $= 100 - 60 = 40$ 元。所以下面公式成立:

(约定)可利用的作业能力=实际使用作业能力+未使用(剩余)的作业能力

可用资源,即费用(现金支出);已用资源,即成本(提供给患者);未用资源,即损失(由结余弥补)。

提供的作业成本=实际使用的作业成本+未利用的作业成本

未利用的作业成本的形成是由于一些资源只能以整块的方式取得而不可分割,如不可购入 0.5 台设备。

当实际使用作业能力 $\leq$ (约定)可利用的作业能力,未使用的作业能力并不能消除,从而使(约定)可利用的作业能力表现出固定不变的特性。

已用作业能力成本和未用作业能力成本是对所供应资源成本执行状态的一种度量,作业的执行引起所供应资源的耗费称为已用作业能力成本。由于业务量不可能维持在一个固定的水平上,有些资源也不可能持续保持满负荷运转,这样资源就会出现未被利用的现象,这就是所谓的“未使用(剩余)作业能力”。当管理者试图通过降低作业量来降低资源成本时,尽管已使用的资源成本会下降,但未使用的资源成本也会上升同等数额,因此要削减成本,就必须双管齐下,既要控制作业量,也要尽量地削减资源的供应量。

医院存在剩余作业能力是正常的,因为当工作需求量发生变动时,要想迅速改变资源供应水平是很难做到的。例如,由于现代医疗知识及技术的快速进步,医疗人员在诊断及治疗过程中经常会借重各种仪器设备,再者对于病人何时需要服务,需要什么样的服务等具有很大的不确定性,故医疗人力、设备必须随时配置齐全,随时待命,因此未使用产能应被视为不可避免的。约束理论认为,多余产能就像润滑剂一样,使得任何近似约束(约束是指整个作业流程中能力最低的那一个环节)保持在安全范围内。近似约束资源就是那些在对产品需求突然增加等情况发生时,可转变为系统可用资源的资源。该理论认为,管理者试图平衡工作任务并调整未用产能的行为很可能弊大于利,当医院的许多资源被同时过度利用而接近最大产能时,就会失去经营的稳定性和控制。如果剩余作业能力太少,会冒降低服务质量,甚至失去患者等风险,但如果剩余作业能力过多,就会产生原本可以节约的成本支出。

在决定如何对待剩余作业能力成本时,医院要考虑的一个重要因素是剩余作业能力是否处于正常水平。

未使用的作业能力成本不应该被分配或至少应合理而不要武断地对剩余作业能力的成本进行分摊。如果剩余生产能力高于行业一般水平,它的成本不应包含在医疗项目成本中(传统成本分配思路是将约定作业能力视作已用作业能力,而并将其除以约定作业能力成本计算成本分配率,那么当实际使用作业能力很低时,成本分配率上升,从而始终将每期的约定作业能力成本与实际使用作业能力成本的差距保持为零,掩盖了未利用作业能力成本),但也不应该被忽略。根据 Kaplan 和 Cooper 的观点(2005):如果向本期提供仅用于满足低谷期需求的资源水平,那么用于应付需求高峰期的额外资源成本应当被全部分摊给需求高峰期的医疗服务。这时如果低谷期所需能力为1 000,而医院也能购入1 000,但为了维持高峰实际购入了1 200,则多出的 200 应计入高峰期产品。如果购入能力的最小单位已是1 200,则低谷期多出的 200 是未用作业能力。

如果获得未使用作业能力是为了满足来自特定患者或特定市场群体的预期需求,则由于实际需求低于预期需求而导致的未使用作业能力成本要分摊给负责那个特定患者或市场群体的部门(如体检中心)。这种成本分摊应当采取一次总付的方法来进行,目的在于不扭曲满足那个特定患者或市场群体所产生的单位成本,同时可向管理者提供关于供求决策的有用反馈信息。

如果未使用作业能力与某类医疗服务有关,譬如说某些资源专用于单类服务项目时,则未使用能力成本可以分摊给负责那类服务项目的个体。成本不应被看做一般成本而由所有服务项目共同分担,因为那样做会使一些项目看起来无利可图,从而产生恶性循环的风险。

假定部门管理层虽然事先就知道资源供应会超过资源需求,但是他们仍想保持现有资源水平,以保证将来的发展和扩张。此时,未使用作业能力成本就可以分摊给决定保留未使用能力的部门。

通常在分析了导致未使用作业能力生产的决策之后,可以通过两种方法实现其合理配置:增加业务量,或减少未利用资源的供给。

同样道理,当实际使用作业能力大于可利用的作业能力时,医院必须在很短时间内获得额外作业资源,从而形成比约束性资源价格更高的成本——超标作业成本(如加班工资)。

因此作业成本由三部分组成:一部分是随预期作业量变动而变动的作业变动成本;一部分是根据预期作业量确定,在一段时间内保持不变的约定作业能力成本;一部分是超出预计的超标作业成本,它的存在只会增加作业成本,最低限度是该类作业成本不增也不减。

产能是指约束性资源的作业能力(资源是产能的惟一决定因素,资源通过人工或设备的生产性工作提供产能),是衡量劳动生产率的一种指标,可以反映组