

普通高等教育会计学专业系列教材

# 管理会计学

王福胜 主编



机械工业出版社  
CHINA MACHINE PRESS



普通高等教育会计学专业系列教材

# 管 理 会 计 学

主 编 王福胜  
副主编 陶 萍  
参 编 王晓魏 韩东平 周鲜华  
刘 凌 赵志刚



机 械 工 业 出 版 社

本书重点阐述了现代管理会计的基本理论和基本方法。内容包括变动成本法, 本量利分析方法, 经营预测理论与方法, 短期经营决策理论、方法及其应用, 长期投资决策理论、方法及其应用, 全面预算理论与方法, 标准成本制度, 责任会计, 作业成本法及其应用原理, 战略成本管理理论与方法, 平衡计分卡业绩考核体系, 目标成本管理和质量成本决策方法等。

本书可作为高等院校会计学专业及其他相关专业研究生或本、专科生教材, 也可供财会工作者, 财经类专业函授、电大、夜大、自学考试学员使用。

## 图书在版编目 (CIP) 数据

管理会计学/王福胜主编. —北京: 机械工业出版社, 2004.2

普通高等教育会计学专业系列教材

ISBN 7-111-13761-2

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

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2003) 第 123695 号

机械工业出版社 (北京市百万庄大街 22 号 邮政编码 100037)

策划编辑: 曹俊玲

责任编辑: 常爱艳 版式设计: 张世琴 责任校对: 李秋荣

封面设计: 陈 沛 责任印制: 路 琳

北京机工印刷厂印刷·新华书店北京发行所发行

2004 年 2 月第 1 版·第 1 次印刷

1000mm×1400mm B5·12.375 印张·481 千字

定价: 29.00 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) 68993821、88379646

封面无防伪标均为盗版

## 编 者 的 话

会计学科是工商管理一级学科之下的二级学科。就目前国内会计学科发展来看,分为财经院校和理工科院校两大阵营。会计学专业博士点和教育部确定的会计学重点学科主要分布在厦门大学、上海财经大学、东北财经大学、中国人民大学等财经类院校或综合性大学。理工科院校和一些综合性大学创办会计学专业是在1985年以后,这些院校绝大部分是国内名牌大学,有明显的优势,诸如踏实严谨的校风和学风、雄厚的理工科基础、所在学校的名牌效应、其他学科的配套支持、频繁的国际学术交流与合作、吸引和培养人才的便利条件、高起点、高标准和国际化的学科发展思路等。事实上,理工科院校的会计学科近几年的确有了长足的发展,即使是国内一流财经院校的会计学科也已经感觉到来自理工科阵营的强有力的竞争压力。哈尔滨工业大学是在理工科院校中最早建立会计学专业的院校之一,目前是中国会计学会的会员单位,中国会计教授会和中国中青年财务成本研究会的理事单位,在本科教育、会计电算化、成本管理前沿理论研究等方面处于国内领先地位,综合实力目前处于理工科院校前列。会计学专业多年来逐步形成了“以理工为依托,注重多学科交叉和实践技能培养”的专业特色,创办以来向社会输送了大批高质量的会计学专业人才。哈尔滨工业大学自创办会计学专业以来一直致力于专业课程体系和教材体系的建设,目前正在编写的这套会计学专业系列教材是在校内讲义反复多次使用,不断完善的基础上,经进一步锤炼、升华,组织哈尔滨工业大学会计系有丰富教学经验和实验经验的教师编写的,是我们多年教学实践的结晶。

本套系列教材基本包括了会计学专业全部主干课程,有《会计学基础》、《中级财务会计》、《成本会计学》、《管理会计学》、《财务管理》、《审计学》,共六本。另外,《会计电算化》教材已由高等教育出版社出版,并列入“十五”国家级规划教材,《高级财务会计学》由于不够成熟,故未列入本次系列教材编写计划。

编 者

## 前 言

管理会计是为适应企业内部管理上预测、决策、规划、控制和考核的需要而产生的。它把会计信息处理和管理学的理论方法结合起来,为加强企业内部管理、提高经济效益服务。有关管理会计的知识最初是从西方介绍引进到国内的,通过结合广大财会人员多年的积极探索、吸收、消化、创新和实践,已逐步形成了与我国国情相适应的理论体系,管理会计成为一门受我国会计界普遍重视的学科。系统学习管理会计知识,有助于会计人员开拓视野、更新知识结构和借鉴先进的管理经验,有助于提高会计人员现代会计理论方法的应用水平。

本书是哈尔滨工业大学管理学院会计学专业系列教材之一。它是在哈尔滨工业大学出版社1993年版《管理会计学》和2000年版《管理会计学》的基础上,经修改、充实、完善编写而成的。为了反映管理会计理论方法的最新发展,本书与前两版相比,除了全面系统阐述管理会计的传统经典内容之外,修改、充实了作业成本计算一章,增补了作业成本法的应用、战略成本管理、平衡计分卡、目标成本管理和质量成本决策等最新内容。从而使本书无论在内容上还是在体系上都较前两版更充实、更新颖、更具前瞻性,充分反映了管理会计的最新研究成果。在论述中,本书既关注本学科的理论前沿性,又考虑到我国企业的管理现状,从一般到特殊,从抽象到具体,由浅入深,循序渐进,符合教学和一般读者的认知规律。

本书由王福胜教授任主编,负责提出编写思想、编写提纲和编写要求,并对全书进行修改和总纂。陶萍同志任副主编,协助主编进行书稿修改和总纂。本书具体编写分工如下:第一章、第二章、第十二章、第十三章、第十五章由王福胜编写,第三章、第四章、第十六章由陶萍编写,第五章、第六章由王晓魏编写,第七章、第八章由韩东平编写,第九章、第十一章由周鲜华编写,第十章由刘凌编写,第十四章由王福胜和赵志刚共同编写。

由于编者理论水平和实践经验所限,书中难免会有疏漏失误之处,欢迎读者批评指正。

编 者

# 目 录

编者的话

前言

|                        |    |
|------------------------|----|
| <b>第一章 总论</b> .....    | 1  |
| 第一节 管理会计的概念 .....      | 1  |
| 第二节 管理会计与财务会计的关系 ..... | 2  |
| 第三节 管理会计的基本内容 .....    | 4  |
| 思考题 .....              | 5  |
| <b>第二章 变动成本法</b> ..... | 6  |
| 第一节 成本性态分析 .....       | 6  |
| 第二节 变动成本法及其特点 .....    | 12 |
| 第三节 变动成本法的优缺点 .....    | 16 |
| 思考题 .....              | 18 |
| 练习题 .....              | 19 |
| <b>第三章 本量利分析</b> ..... | 20 |
| 第一节 本量利分析概述 .....      | 20 |
| 第二节 保本点及相关指标 .....     | 24 |
| 第三节 确定保本点的图解法 .....    | 28 |
| 第四节 多品种的本量利分析 .....    | 31 |
| 第五节 实现目标利润的本量利分析 ..... | 36 |
| 思考题 .....              | 40 |
| 练习题 .....              | 40 |
| <b>第四章 经营预测</b> .....  | 41 |
| 第一节 经营预测概述 .....       | 41 |
| 第二节 销售预测 .....         | 42 |
| 第三节 成本预测 .....         | 51 |
| 第四节 利润预测 .....         | 56 |
| 第五节 资金预测 .....         | 58 |
| 思考题 .....              | 71 |
| 练习题 .....              | 72 |

---

|                               |     |
|-------------------------------|-----|
| <b>第五章 短期经营决策的原理和方法</b> ..... | 75  |
| 第一节 短期经营决策的相关概念 .....         | 75  |
| 第二节 短期经营决策的方法 .....           | 79  |
| 思考题 .....                     | 86  |
| 练习题 .....                     | 86  |
| <b>第六章 短期经营决策方法的应用</b> .....  | 88  |
| 第一节 品种决策 .....                | 88  |
| 第二节 产品组合决策 .....              | 95  |
| 第三节 生产组织决策 .....              | 98  |
| 第四节 定价决策 .....                | 105 |
| 思考题 .....                     | 116 |
| 练习题 .....                     | 116 |
| <b>第七章 长期投资决策原理</b> .....     | 120 |
| 第一节 长期投资决策的特点 .....           | 120 |
| 第二节 现金流量及其估算 .....            | 122 |
| 第三节 净现金流量的确定 .....            | 126 |
| 第四节 风险及风险价值 .....             | 131 |
| 第五节 长期投资决策评价指标及其运用 .....      | 134 |
| 思考题 .....                     | 151 |
| 练习题 .....                     | 151 |
| <b>第八章 长期投资决策原理的应用</b> .....  | 152 |
| 第一节 旧设备是否更新的决策 .....          | 152 |
| 第二节 旧设备大修还是更新的决策 .....        | 154 |
| 第三节 设备租赁还是借款自购的决策 .....       | 157 |
| 第四节 风险投资决策 .....              | 159 |
| 思考题 .....                     | 167 |
| 练习题 .....                     | 167 |
| <b>第九章 全面预算</b> .....         | 169 |
| 第一节 全面预算概述 .....              | 169 |
| 第二节 全面预算的编制内容和程序 .....        | 171 |
| 第三节 全面预算的编制方法 .....           | 173 |
| 思考题 .....                     | 189 |
| 练习题 .....                     | 189 |

|                               |     |
|-------------------------------|-----|
| <b>第十章 标准成本制度</b> .....       | 193 |
| 第一节 标准成本制度和标准成本概述 .....       | 193 |
| 第二节 标准成本的制定 .....             | 195 |
| 第三节 成本差异的计算和分析 .....          | 198 |
| 第四节 成本差异的账务处理 .....           | 205 |
| 思考题 .....                     | 208 |
| 练习题 .....                     | 208 |
| <b>第十一章 责任会计</b> .....        | 210 |
| 第一节 责任会计概述 .....              | 210 |
| 第二节 责任中心 .....                | 213 |
| 第三节 责任中心的业绩衡量 .....           | 217 |
| 第四节 责任预算与业绩报告 .....           | 225 |
| 第五节 内部转移价格 .....              | 232 |
| 思考题 .....                     | 235 |
| 练习题 .....                     | 235 |
| <b>第十二章 作业成本计算</b> .....      | 237 |
| 第一节 生产经营环境的变化及其对管理会计的冲击 ..... | 237 |
| 第二节 作业会计的形成、发展及研究现状 .....     | 246 |
| 第三节 作业成本计算 .....              | 253 |
| 思考题 .....                     | 265 |
| 练习题 .....                     | 265 |
| <b>第十三章 作业成本法的应用</b> .....    | 267 |
| 第一节 成本层次理论和边际贡献概念的扩展 .....    | 267 |
| 第二节 基于 ABC 的成本性态分析 .....      | 270 |
| 第三节 基于 ABC 的本量利分析方法 .....     | 274 |
| 第四节 ABC 对成本决策方法的影响 .....      | 280 |
| 第五节 基于 ABC 的生产决策 .....        | 283 |
| 第六节 基于 ABC 的销售决策 .....        | 297 |
| 思考题 .....                     | 304 |
| 练习题 .....                     | 304 |
| <b>第十四章 战略成本管理</b> .....      | 309 |
| 第一节 战略成本管理概述 .....            | 309 |
| 第二节 价值链及价值链分析 .....           | 317 |
| 第三节 战略定位分析 .....              | 330 |

---

|                                 |            |
|---------------------------------|------------|
| 第四节 战略成本动因分析 .....              | 336        |
| 思考题 .....                       | 338        |
| <b>第十五章 平衡计分卡 .....</b>         | <b>339</b> |
| 第一节 平衡计分卡概述 .....               | 339        |
| 第二节 平衡计分卡业绩衡量的指标体系 .....        | 341        |
| 第三节 平衡计分卡的优点 .....              | 351        |
| 第四节 平衡计分卡应用的前提和步骤 .....         | 353        |
| 思考题 .....                       | 356        |
| <b>第十六章 目标成本管理和质量成本决策 .....</b> | <b>357</b> |
| 第一节 目标成本法 .....                 | 357        |
| 第二节 产品功能成本管理 .....              | 363        |
| 第三节 质量成本决策 .....                | 369        |
| 思考题 .....                       | 373        |
| <b>附录 .....</b>                 | <b>375</b> |
| 附录 A 复利终值系数表 .....              | 375        |
| 附录 B 复利现值系数表 .....              | 378        |
| 附录 C 年金终值系数表 .....              | 381        |
| 附录 D 年金现值系数表 .....              | 384        |
| <b>参考文献 .....</b>               | <b>387</b> |

# 第一章 总 论

## 第一节 管理会计的概念

尽管管理会计的理论与实践最先产生于西方社会，但迄今为止，在西方尚未形成统一的管理会计定义。

20 世纪 50 年代末至 60 年代，美国会计学会（AAA，American Accounting Association 的缩写）对管理会计下的定义是：“管理会计是指在处理企业历史的和计划的经济资料时，运用被认为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，并作出能达到上述目的的明智的决策。”

从以上定义可以看出，管理会计同传统的会计不同，它是提供经过特别处理的会计资料，主要为内部管理人员作好决策、计划、控制服务的会计。管理会计是对内报告会计，是向企业经营者、管理者提供决策所需的信息，并帮助企业经营者、管理者对某些一次性的重大问题作出专门的决策分析。

美国斯坦福大学会计学教授、曾任美国会计学会主席的 C·T·霍格伦在其所著《成本管理会计》一书中说：“成本会计和一般所谓‘管理会计’或‘经营会计’很难区别，它的基本目的是协助经理制定大量的决策。会计领域可以分成两大部分：财务会计和管理会计。二者的差别主要在于两类不同决策者的不同用途。财务会计部分主要涉及到会计怎样才能适应外部决策，诸如股东、债权人、政府机构及其他方面的需要。管理（成本）会计部分主要涉及会计怎样适应内部决策者（如经理）的需要。”

C·T·霍格伦关于管理会计是“协助经理制定大量的决策”的观点，同前面谈到的关于管理会计的定义是一致的。在这里他还提出了管理会计同成本会计很难区别的看法。

国际会计师联合会（IFAC）的管理会计委员会前主席朗·科顿的观点同美国会计学会的观点有所不同。他说：“管理会计就是以某种方式来表达数据，它能够帮助管理部门来促使效率最优化、制定和协调未来的计划，以及最终对实际执行的情况进行评价等。管理会计比财务会计涉及的面更广……（它）包括了财务会计……”可见，朗·科顿把管理会计的领域过分地夸大了。

管理会计的定义，尽管有多种表述，但从其客观实质上看，主要是指现代会计体系中区别于财务会计，能更集中更明显体现会计预测经济前景、参与经济决策、规划经营方针、控制经济过程、考核责任业绩等职能的那部分内容。

20 世纪 80 年代初,西方管理会计学的理论被介绍到中国。我国会计学者在宣传、研究管理会计问题时,对管理会计的定义的表述也不尽相同。有的认为管理会计就是决策会计;有的认为管理会计是向管理部门或管理人员提供信息,帮助有关人员改进经营管理的对内报告会计。我们认为,管理会计的定义应概括地表述管理会计的以下几个特征:

第一,管理会计理论方法的运用,旨在加强企业内部管理,完善企业内部经营机制,最终达到提高经济效益的目的。

第二,管理会计的研究对象分为两个层次,即直接对象和间接对象。其直接对象是与企业经济活动密切相关的财务信息以及其他信息资料。管理会计的理论方法,就是对这些资料进行搜集、整理、分类、加工、分析、报告的一整套理论方法体系。其间接对象则是企业客观的经济活动。管理会计通过完整的信息系统,描述、分析企业经济活动历史的和现实的运动轨迹,规划其未来走向,控制其运行过程,预测其运行结果,使其达到预定的目的。

第三,管理会计要进行信息处理和经济活动的规划、控制,必须运用一系列专门方法作为手段。

综合上述特点,不难归纳出管理会计的定义:管理会计是指在提高企业经济效益,并通过一系列专门方法,对财务会计提供的资料及其他资料进行加工、整理和报告,使企业各级管理人员能据以对日常发生的各项经济活动进行规划与控制,并帮助决策者作出各种专门决策的一种信息处理技术。

## 第二节 管理会计与财务会计的关系

### 一、管理会计与财务会计的区别

管理会计与财务会计的区别,主要体现在以下几个方面:

(1) 服务对象。管理会计的服务对象是企业内部使用者,而财务会计则是以企业外部使用者为服务对象。这是由于管理人员往往需要比对外财务报表更为详细、包含内容更多的信息。他们沉浸在日复一日的业务之中,更需要利用各种信息去规划未来、组织资源、指导行动和评价业绩。与计划、组织、指导和评价有关的会计信息对于企业外部使用者如股东来讲则是没有什么意义的,因为后者并不参与企业每日的事务。

(2) 时间范围。管理会计强调着眼于未来,而财务会计报告的则是过去已经发生的结果。管理会计在应用过程中,对于过去业绩的评价主要是用来作为预测未来的依据。诸如经济现状、技术、竞争、产品寿命周期和社会责任等环境的变化,都可能使历史的资料变为无效。

(3) 约束标准。管理会计相对财务会计更具有弹性。因为经营权与所有权

相分离,财务会计对外报告必须严格地遵守会计准则和会计制度的规定,会计准则和会计制度限定了财务会计在对外提供报告时,应当做些什么以及应该怎么做等。管理会计则把注意力集中于对管理人员的有用性上,在操作过程中可能会违背会计准则、制度约定的一些会计模式,如存货计价、收益确认以及成本分配等。

(4) 会计个体。管理会计根据需要把企业的整个业务划分为便于理解的个别部分,而并不遵循财务会计的会计个体概念,业绩报告是为车间、部门、办公室、分厂、产品线和销售区域等而编制的。而财务会计则必须将整个企业视为统一的会计主体,进行统一核算,提供反映企业整体情况的财务信息。

(5) 报告的频次。与财务会计的会计期间假设不同,管理会计的报告期是根据管理上的选择而定。对管理会计来讲,因需要而编制的不定期的特别报告,或者定期编制的短期报告(如日报),是常见的报告形式。

(6) 精确度。在财务会计中,精确度是很受重视的,其目的无非是使会计信息不受任何人为偏见的干扰。由于管理会计偏重于未来,而且又不影响企业外部的有关方面,所以与财务会计相比,精确度对于管理会计就变得不那么重要了,其结果便使管理会计信息的精确度降低。管理决策的及时性要求管理人员在几乎不可能取得完整的、可核实性的信息之时,就立即进行决策。他们的决策行为必须依赖良好的预测和规划,而不是等到取得更完整的信息时才进行。

(7) 其他学科。与财务会计不同,管理会计在方法上遵循的是自我选择的原则,为了取得管理上需要的信息,它在应用其他学科的方法上更为开放。管理会计的技术,汇集了经济学、财务管理学、管理学、数学、市场学、决策科学、统计学和行为科学等方法。

## 二、管理会计与财务会计的联系

管理会计虽从财务会计中分离出来而成为一个独立的分支,但是它们都是企业会计的有机组成部分。比较确切地说,不论管理会计还是财务会计,都是企业会计,都是为企业内外有关人员服务的,只是工作的侧重面不同。财务会计以整个企业作为一个整体,提供集中、概括性的资料,它所提供的数据比较全面、完整和系统。因此,一般把财务会计看做管理会计的基础,管理会计不能无视财务会计所提供的信息。实际上管理会计经常应用财务会计的记账、算账和报账的资料,并对其中某些方面进行必要的加工、改制和延伸,使这些资料能更有效地用于企业内部经营管理。同时,财务会计也根据企业外部的需要,把原属内部管理用的报表,公开对外陈报。例如从 20 世纪 70 年代开始,原用于内部管理的“财务状况变动表”,已成为国际通行的对外报表。

### 第三节 管理会计的基本内容

管理会计所包括的内容具有不确定性和不断发展变化的特征，这是因为：

第一，百花齐放、百家争鸣，各家说法不尽一致，各有千秋，他们都是在不同的角度上解释管理会计，因此，也各有理由和根据。

第二，外界需要了解企业经营管理状况的具体内容，是随着整个经济的变化而变化着的。

第三，管理会计本身的内容在不断地发展充实，管理会计还正处在发展的过程中。

通常说来，一般是把编制对外的三种财务报表（资产负债表、收益表、财务状况变动表）的工作，称为财务会计，其余那些应用于经营管理的会计工作，都属于管理会计。

美国现在的会计学专业大学课程设置中，学生前两年学“财务会计”，第三年学“管理会计”。“管理会计”课程从成本会计讲起，内容包括把会计资料应用于经营管理的各种方法。也有的学校仍设“成本会计”课程，而把成本会计以外的管理会计内容，放在“管理会计”课程中讲授。它们的“管理会计”课程一般包括下列内容：

(1) 在成本会计方面，着重讲标准成本，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标准成本有关，所以，有人称它为核心部分。成本会计中的变动成本法（直接成本计算法），因其对企业经营决策分析有相当重要的作用，也是管理会计中的一个内容。

(2) 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方法（包括风险投资决策）。决策也是管理会计的重要内容，不少西方的会计学者认为管理职能的核心问题就是对各种不同方案进行合理的抉择，也就是正确地进行决策。而决策的范围很广，涉及到管理的整个过程，举凡预算的编制、预算的执行，以及在执行当中对实际发生的经济活动所采取的各种控制，都要作出决策。因此，他们认为会计决策是管理会计的基本内容。

(3) 在预算控制方面，着重讲营业预算、间接费用的弹性预算和经营管理费用的零基预算。整个企业的年度财务计划（不包括固定资产投资计划），称为营业预算，它是总括一切的计划。间接费用的弹性预算和经营管理费用的零基预算，则是各有特色的两种实行预算控制的方法。

(4) 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度的会计方法，称为责任会计；与责任会计关系最密切的，是内部转移价格制度。

(5) 在财务成本分析方面, 包括用比率分析的方法分析企业的财务状况以及进行本量利分析。近二三十年以来, 又发展了成本效益分析等。

本书所研究的内容是在借鉴西方管理会计内容, 结合我国实际情况的基础上确定的。大体分为四大部分:

第一部分为基础理论, 包括管理会计的基本概念以及管理会计区别于财务会计的特点、变动成本法、本量利分析等。

第二部分为决策或规划会计, 包括短期经营决策的原理和方法及其应用、长期投资决策原理及其应用。

第三部分为控制会计, 包括预算、标准成本制度、责任会计等。

第四部分为管理会计新拓展的一些新领域, 诸如作业成本计算、作业成本管理、目标成本管理、战略成本管理、平衡计分卡等。

### 思 考 题

1. 如何理解管理会计的含义?
2. 管理会计和财务会计有何关系?
3. 管理会计的基本内容有哪些?

## 第二章 变动成本法

### 第一节 成本性态分析

为了便于进行成本的事前规划、预测和事中控制，将成本信息有效地用于成本决策过程，更好地加强企业内部管理，必须将成本按其性态进行分类。

所谓成本性态，也称成本习性，是指成本变动与产量（业务量）变动之间的内在联系，这种联系具体表现为产量的某种变动，与其相应的成本的某种变动之间具有一定的依存性。

所谓成本性态分析，就是研究成本与产量之间的依存性，分析考察不同类别的成本和产量之间的特定的数量关系，把握产量的变动对各类成本变动的影响。

由此可见，成本性态分析实际上就是将成本按其同产量的相互关系进行适当的分类，它是进行成本预测、成本计划、成本控制和成本决策的前提。成本按性态可分为以下三类：

#### 一、固定成本

固定成本是指在一定时期、一定产量（业务量）范围内，其总额保持不变的有关成本，如厂房、建筑物折旧费，机器设备租金，管理人员工资等。这就是说，作为固定成本，只要产量不突破某一特定范围，其数额将会稳定在某一既定水平上。

固定成本的主要特点是：

- (1) 在一定产量范围内，固定成本发生总额不受产量变动影响。
- (2) 在一定期间内，随着产量的增减，单位产品固定成本将相应降低或升高。

企业在一定期间内的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”。“约束性固定成本”也叫“经营能力成本”，指同企业生产经营能力的形成及其正常维护相联系的有关固定成本，如车间、厂房和机器设备的折旧费、保险费、财产税、企业管理人员的基本工资等，这类成本的发生及其数额的多少，直接受企业已经形成的生产、销售能力和已经建立的基本组织机构所制约，在短期内不会轻易改变。因而，它可在企业生产经营的较长时期内继续存在和发挥作用。“酌量性固定成本”也叫“随意性固定成本”，是指由企业高层的管理者按照经营方针的特殊要求，经确定未来某一期间的预算额

所形成的有关固定成本,如开发研究费、广告宣传费、职工培训费等。这类成本的发生及其数额的多少服从于不同期间生产经营的实际需要,取决于管理者本人对不同费用项目所做的具体预算。因而,它可伴随经营方针的改变而相应改变,只能在某一特定预算期间内暂时存在和发挥效益。

## 二、变动成本

变动成本是指随着产量的增减变动,其总额也发生相应的正比例变动的有关成本,如直接材料费、直接人工费、产品包装费等。这就是说,作为变动成本,只要产量发生某种变动,其总额也随之发生某种变动,且变动的方向和幅度都与产量相同。

变动成本的主要特点是:

- (1) 变动成本发生总额直接受产量变动的影响,与产量成正比例关系。
- (2) 单位产品变动成本不因产量变动而发生相应的变动,其数额始终保持在某一特定水平上。

## 三、混合成本

混合成本是指随着产量的增减变动,其总额将发生与之相应的、幅度不等的变动的有关成本,如设备维修费、机械动力费、检验人员工资、行政管理费等。

这就是说,作为混合成本,它的增减变动要受产量变动的影响:产量增加,混合成本总额也将增加;产量减少,混合成本总额也将减少。但是,混合成本的这种变动并不完全取决于产量的变动,它还要受到生产经营过程中某些特定因素的影响和制约,因而,其总额的变动与产量变动通常保持同一方向,但不保持同一比例。

混合成本还可以进一步区分为“半固定成本”和“半变动成本”。

半固定成本是指总额依次在不同产量水平上保持相对固定的有关成本,如产品检验人员和货运人员的工资等。这就是说,作为半固定成本,当产量在某一特定范围内增减变动时,其总额固定不变;当产量一旦突破该特定范围而进入另一新的范围时,其总额即发生阶梯式变动,随后又在这一新的范围内保持不变,直到产量再次突破这一新的特定范围之后,才再一次发生阶梯式变动。半固定成本的这种特点可用图 2-1 说明。

图 2-1 说明,当某产品的产量不断增加时,成本总额一方面在不同产量点上(200 件、400 件、600 件…)呈垂直式增长,此时具有“变动”性质;另一方面,它又在不同产量范围内(0~200 件、200~400 件、400~600 件…)分阶段地保持稳定,此时具有“固定”性质,全部成本呈阶梯状上升趋势。

半变动成本是指其总额在无产品产出时为某一定值,而当有产品产出时则比例于产量的增减作相应变动的有关成本,如机器设备维修费、热处理设备能

源耗费等。这就是说,作为半变动成本,当产量为零时也有某些成本发生,其数额一般比较固定;当产品开始产出后,成本总额即在原相对固定的某一基数上,伴随产量的增减而发生相应的等幅度的上升。半变动成本的这种特点可用图 2-2 说明。

图 2-2 说明,当某产品的生产(制造)尚未正式开始时,成本总额已为 300 元,明显地,产量对其不发生影响,此时的成本具有“固定”性质;而当产量增加时,成本总额也相应地成比例增加,此时的成本具有“变动”性质,全部成本从某一截点开始呈直线上升趋势。

从半固定成本和半变动成本的说明可知,混合成本实际上是一种既包含固定成本因素,又包含变动成本因素的成本,同时具有“固定”和“变动”两种性质。其主要特点是:

(1) 混合成本的变动只是在一定程度上受产量变动的影响。具体表现为:混合成本总

额尽管伴随产量的增减而升降,但二者之间并非保持同等的比例关系。

(2) 混合成本通常有一“初始量”。具体表现为:无论是半固定成本还是半变动成本,它们的增减变动往往都以某一特定的成本基数开始。

(3) 在一定期间内,单位混合成本随着产量的增加或减少而相应地下降或上升,但其升降幅度却小于单位固定成本的升降幅度。

混合成本实际上既含不受产量影响而保持相对稳定的成本因素,又含比例于产量增减而相应增减的成本因素,是一种同时具有固定成本和变动成本双重特性的成本。这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,同产量之间的相互关系不甚清晰,人们无法据以对成本与产量的依存性问题作出正确的分析和判断,因而,也就不能满足企业内部管理的需要,不能成为企业管理者规划、控制生产经营活动所需要的有价值的资料。为此,必须采用一

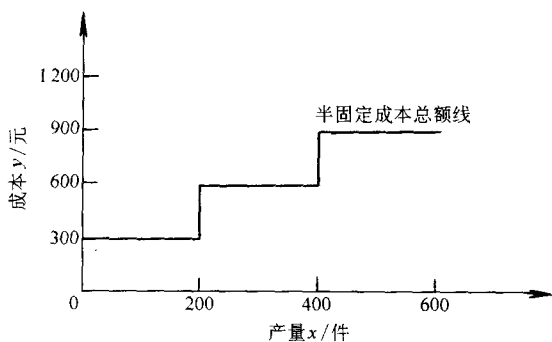


图 2-1 半固定成本示意图

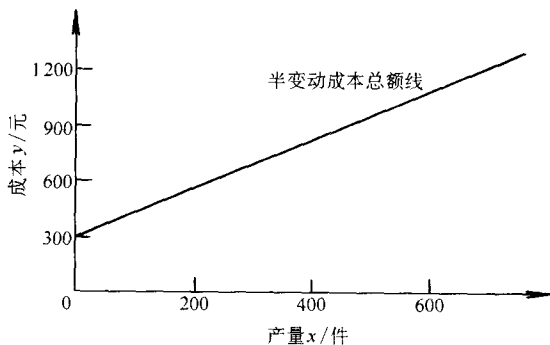


图 2-2 半变动成本示意图