

基于成本习性分析的边际成本法应用研究

——某公司亏损产品应否停产案例分析

易青(高级会计师)

(吉林中航航空发动机维修有限责任公司, 吉林柳河 135301)

【摘要】 边际成本法作为管理会计的一种方法,在企业短期经营决策中运用较多,但基于成本习性的边际成本分析一直是实务工作中的难点。企业要结合自身实际,对所有成本项目进行科学分析,按成本习性准确区分变动成本和固定成本,才能做出正确判断和决策,使企业总体利益最大化。

【关键词】 边际成本; 边际利润; 成本习性

一、边际成本的概念

在经济学中,边际成本是指企业在一定产量水平下,每一单位新增生产的产品带来的总成本的增量,即产量变化带来总成本的影响。它表明每一单位产品的成本与总产品数量之间的关系。一般而言,当实际产量未达到一定限度时,随着产量的增加,总成本递减式地增加,从而边际成本下降。当产量超过一定限度时,边际成本反而随产量的扩大而递增。影响边际成本的重要因素就是产量超过一定生产能力限度后的不断扩大所导致的总的固定成本的阶段性增加。

边际成本也是管理会计中常用的一个名词,在企业短期经营决策中经常使用,特别是用来判断企业产品的投产或停产在经济上是否合算。当增加一个单位产量所增加的收入高于边际成本时,产品生产是合算的;反之,就是不合算的。所以,任何产品增加一个单位产量的收入不能低于边际成本,否则必然会出现亏损;只要增加一个产量的收入能高于边际成本,即使低于总的平均单位成本,也会增加利润或减少亏损。

二、完全成本法与边际成本法的区别

传统财务会计强调的是对企业过去生产经营活动的总结,核算产品成本运用的是完全成本法。完全成本法将总成本按可盘存性分为产品成本和期间成本。产品成本是指全部的生产成本(包括变动和固定的生产成本),包括直接材料、直接人工、制造费用等。企业发生的管理费用、销售费用、财务费用等作为期间成本(期间费用)直接在当期营业利润中扣除。生产成本中直接材料、直接人工是直接计入产品成本,制造费用是通过一定的方法分摊计入各产品成本。因此,企业的利润在一定程度上取决于生产水平而不是销售水平。因为如果产量大于销量,一部分固定成本就会作为存货资产推延到下一个会计期,从

而增加本期的销售利润。

管理会计侧重于对企业未来经营活动的决策,成本计算分析运用的是边际成本法,也叫变动成本法。在边际成本法下,企业所有的成本按成本习性都要划分为固定成本和变动成本两大类。成本习性是指一定条件下成本总额的变动与业务量之间的依存关系。固定成本指不随产量变化而变化的成本,变动成本是指那些成本的总发生额在相关范围内随着业务量的变动而呈线性变动的成本。如直接人工、直接材料都是典型的变动成本,在一定期间内它们的发生总额随着业务量的增减而成正比例变动,但单位产品的耗费则保持不变。与完全成本法不同的是,对于制造费用的处理,变动成本法将变动性的制造费用计入变动成本,而把固定性制造费用作为当期的期间成本,与非生产成本一样列入当期损益,从当期营业利润中予以扣除。其理论依据是:每生产一件产品,变动成本都会起变化,而固定成本是企业为提供生产经营条件而发生的,无论当期生产量多少,费用一样会发生,不随产品实体流动而流动,与产品实际生产无关,所以不应计入产品成本而应作为期间成本在当期全部摊销。在变动成本法下,存货成本或销货成本不包括任何固定性的制造费用。

边际成本法的生产成本仅包括变动成本,由于不像固定成本受产量分摊的影响,从而可以准确反映企业实际产品生产成本是如何发生的。与完全成本法相比,销售量与利润直接相关,能更准确反映实际利润的多少。由于固定成本与产量无关,在企业进行产品增、减产决策时,不必考虑固定成本因素,从而利用边际成本法进行相关分析和生产的短期决策具有更加重要的指导作用。边际成本法在管理会计中常用于本量利分析和保本点预测,包括接受追加订货或亏损产品应否停产决策等。

三、边际成本法的应用

边际成本法在制定产品决策中使用得较为普遍,也很简单,当产量增至边际成本等于边际收入时,为企业获得其最大利润的产量。通过研究成本变化规律,配合边际收入,计算边际利润来确认方案的可行性。当边际收入-边际成本=边际利润 >0 时,方案可行;当边际收入-边际成本=边际利润 <0 时,方案不可行。

一般来说,对于接受追加订货决策相对分析容易一些,而对亏损产品是否停产的决策稍微要复杂一点。企业某种产品发生亏损,是经常会遇到的问题。亏损产品是否停产?如果按照完全成本法来进行分析,答案似乎很简单,既然产品不能为企业提供盈利,当然应当停产。但是,如果按照变动成本法来进行分析,往往会得出相反的结论。由于亏损产品是否停产的决策并不影响企业的固定成本总额,因此这类决策问题一般采用边际成本进行分析。产品亏损情况可分为两类:一类是实亏产品,即销售收入低于变动成本,边际利润为负数。这种产品生产越多,亏损会越大,必须停止生产,如果是涉及国计民生的产品则另当别论;另一类是虚亏产品,即销售收入高于变动成本,能提供边际利润,这种产品对企业还是有贡献的,不应该停产。因此,对亏损产品应分别不同情况进行决策。

在边际成本法下企业的所有成本都要按成本习性划分为固定成本和变动成本,而这恰恰是企业在实际运用中难以准确划分的。从长期来看,没有什么成本是完全固定的,但边际成本法在计算成本时不承认这一点。一般认为直接人工、直接材料都是典型的变动成本,但约束理论(TOC)方法的一个重要特点就是直接人工被认定为一项固定成本。如上海宝钢,在内部管理中将所有人工成本视同固定成本对待。

实际上在许多企业尤其是国有企业中,直接人工并不是真正意义上的变动成本,原因有三:一是尽管生产工人都是按工时或数量计酬,但工人工资总额的构成中一般都有基本工资、岗位工资、工龄工资等多项内容,有些部分都是相对固定的;二是法律上对最低工资标准也有规定,因此生产工人工资与其劳动量并不是完全成正比;三是直接人工中包含的社保费用相对固定,与生产工人当期工资高低不产生直接的关系。而作为非生产成本的期间费用,则有一些是变动性部分,如包装运输费、市场营销人员工资等,属于变动成本,在边际利润决策中是必须考虑的。

实际上每个企业的成本项目性质不是一成不变的,要根据企业实际对成本习性进行具体分析,如果这些因素考虑不周全,就会给决策带来不利影响。下面以某企业对亏损产品是否停产决策为例,说明运用成本习性分析的边际成本法在企业产品生产决策中的运用。

四、案例分析

某公司隶属于中国航空工业集团公司,主要从事航空发动机的修理业务。由于修理的是面临淘汰的二代发动机,因接近寿命期,翻修次数多,老龄化严重,加上目前部队作训的环境要求高,南方沿海地区高温潮湿,西北地区风沙寒冷,都使发动机修理深度和难度不断加大。因修理价格严重偏低,个别机型甚至出现成本与价格倒挂现象。公司承修的某款发动机,国内有三家企业负责修理,公司在实际修理过程中,得到的信息是修理难度较大,换件多,不合算。公司财务部门提供的财务数据也显示,该型发动机修理的单台制造成本达到了**17.34**万元,而目前的销售价格仅为**14.7**万元,公司面临着是否停产的决策。按传统财务会计完全成本法计算,销售毛利为负数,该产品应该停产。公司决定运用管理会计中的边际成本法进行分析。

财务部门通过分析成本数据发现,该款发动机修理的制造成本是由直接材料、直接燃料、直接人工、制造费用和动力费(由于行业特点,动力费作为生产成本的明细科目单列)等部分组成。由于公司制造费用中已将直接燃料(发动机修理完成进行试车发生的油料消耗)和动力费单独核算,可视为变动成本,其余的制造费用视同为固定成本。这样产品变动成本由直接材料、直接燃料、直接人工、动力费等项目构成。通过财务数据计算得出,单台成本中直接材料**8.2**万元、直接燃料**2.14**万元、直接人工**2.42**万元、动力费**2.54**万元,变动成本合计**15.3**万元,仍高于**14.7**万元的价格水平,即边际利润仍为**-0.6**万元,方案不可行,该产品应该停止生产。

因公司从事军品生产,目前没有别的产品订货,生产能力严重富余,为谨慎起见,公司要求财务部门重新进行分析。财务部门遂按成本习性重新对各成本项目进行辨析和确认。通过分析发现,直接材料是修理发动机中需要更换的部附件,直接燃料是发动机修理后试车油料的消耗,这两块成本是随着发动机修理台数的变化而直接变化的,是真正的变动成本。而直接人工则并非真正意义上的变动成本,公司员工工资由基本工资、岗位工资、工龄工资、绩效工资等部分构成,会计核算中的直接人工成本除生产工人工资外,还包括“五险一金”等社保费用,在一个年度里它是相对固定的,根据公司所有交付发动机的台数进行分摊。而工资结构中除绩效工资是随产量变动的以外,其余部分是固定不变的。公司目前薪酬考核是每修理一台发动机,给的单台绩效工资是**2.08**万元(含公司所有部门),根据边际成本的定义,意味着**2.08**万元的单台绩效作为人工成本才是真正意义上的变动成本。单台动力费**2.54**万元中煤占**60%**,汽(包括蒸汽和空压气)占**25%**,电占**9%**,水占**6%**,是根据总的发生额按一定方法进行分配的,属于半变动成本。其他制造费用**2.04**万元中低

长期股权投资的税会差异及纳税调整

奚卫华(教授)

(北京经济管理职业学院会计学院, 北京 100102)

【摘要】2014年11月3日,国家税务总局发布2014年第63号公告《国家税务总局关于发布〈中华人民共和国企业所得税年度纳税申报表(A类,2014年版)〉的公告》,对于企业所得税年度纳税申报表作出全面的修订。在新版纳税申报表的填写过程中,长期股权投资部分由于会计核算复杂、税会差异多、纳税调整涉及多张报表,因此引起广大财务人员的关注。本文分别从长期股权投资的投资阶段、持有阶段、处置阶段,详细介绍成本法与权益法下的税会差异及如何进行纳税调整。

【关键词】长期股权投资;成本法;权益法;永久性差异;时间性差异

长期股权投资是指投资方对被投资单位实施控制、重大影响的权益性投资,以及对合营企业的权益性投资。按照《小企业会计准则》的规定,企业对长期股权投资采用成本法核算;而在企业会计准则中则规定,投资方能够对被投资单位实施控制的长期股权投资应当采用成本法核算;而对合营、联营企业的投资则采用权益法核算。

一、成本法下税会差异及纳税调整

在长期股权投资的会计核算中,投资方能够对被投资单位实施控制的长期股权投资应当采用成本法核算。在介绍税会差异时,我们将长期股权投资分为三个阶段:投资阶段(即取得长期股权投资的阶段)、持有阶段、处置

阶段,分别介绍这三个阶段的税会差异以及如何进行纳税调整。

(一)投资阶段

1. 会计规定。采用成本法核算的长期股权投资应当按照初始投资成本计价。追加或收回投资应当调整长期股权投资的成本。

2. 税法规定。企业所得税法所称投资资产,是指企业对外进行权益性投资和债权性投资形成的资产。投资资产按照以下方法确定成本:通过支付现金方式取得的投资资产,以购买价款为成本;通过支付现金以外的方式取得的投资资产,以该资产的公允价值和支付的相关税费

值易耗品和机物料消耗、工装修理费等费用也属于半变动成本,不易完全区分。因此本着稳健性原则,动力费2.54万元中变动成本按50%预计为1.27万元,其他制造费用2.04万元中变动成本按20%预计为0.41万元。期间费用中,管理费用发生额是按一定方法进行分配的,应属于固定成本。销售费用中单台发动机运输装卸费用约为0.3万元,属于变动成本。因公司从事的是军品业务,市场部人员的工资不与业务挂钩,属于固定成本,但外场售后人员发生的差旅费跟发动机的交付量有一定的关联,经过测算,约为0.07万元/台,可视同为变动成本。

对公司产品生产成本和非生产成本按成本习性进行分析和界定后,公司边际成本应包括变动生产成本和变动期间费用。公司真正的变动成本应该是直接材料8.2万元、直接燃料2.14万元、人工绩效2.08万元、变动性的动力费1.27万元、其他制造费用0.41万元、运输装卸费0.3万元、外场售后人员差旅费0.07万元,合计14.47万元,这样计算出来的边际利润约为0.23万元。因此公司在目前

的状况下,仍应考虑继续生产该产品,甚至可以扩大生产规模,产生的边际利润还可以部分弥补公司的固定成本。

可以看出,企业在运用边际成本法制定产品生产的短期决策时,要注意灵活运用,不能生搬硬套,学会进行成本习性分析,要对所有成本费用的构成进行分解,科学区分变动成本和固定成本,才能做出正确判断。此外还要充分考虑企业剩余生产能力是否能转移,能转移的话还要考虑机会成本,这样才能避免盲目决策,使企业利益最大化。

主要参考文献

王颖,刘志华.边际利润在企业经营决策中的应用[J].工业技术经济,1993(1).

肖智怡.探讨基于约束理论的成本控制模式[J].商品与质量,2012(3).

王东清,王煜姣.上市公司成本习性测度与统计分析[J].财会月刊,2013(16).