

特殊价格追加订货决策与企业经营成果之间的关联

浙江温州 林慧

管理会计的核心内容是在按成本性态分类的基础上进行本量利分析、预测分析和决策分析。成本性态是指在一定条件下成本总额与特定业务量之间的依存关系。成本按性态可分为固定成本、变动成本和混合成本。在此基础上,对成本、业务量、利润三者之间的依存关系所进行的分析即为本量利分析。经营决策分析就是在本量利分析的基础上,根据确定的目标,依据对过去、现状的分析,按一定的科学方法计算、比较各方案的优劣,从中选择最优方案,对未来行动做出决定的过程,包括生产决策、定价决策和存货决策等,主要解决如何最有效地利用现有资源的问题。

特殊价格是指低于正常价格甚至低于单位产品成本的价格。特殊价格追加订货决策,是指在企业尚有一定剩余生产能力的情况下,当其他企业要求以较低的价格追加订货时,企业决定是否接受这种追加订货的行为。当追加订货量大于剩余生产能力时,接受追加订货必然会妨碍正常订货的完成,因此在进行决策分析时,应将因接受追加订货而减少的正常收入作为追加订货方案的机会成本。当企业剩余生产能力能够转移时,转产所能产生的收益也应作为追加订货方案的机会成本。当追加订货量小于或等于剩余生产能力时,企业可利用剩余生产能力完成追加订货,不会妨碍正常订货的完成,而且在接受追加订货不需追加其他成本、剩余生产能力又无法转移时,只要追加订货的产品单价大于该产品的单位变动成本,就可以接受该追加订货。下面举例分析特殊价格追加订货决策与企业经营成果之间的关联。

例:某制鞋厂生产一种室内拖鞋,年生产能力为100 000双,根据销售预测编制的计划年度利润表(简表)如下:

单位:元		
项 目	单位成本	总成本
生产成本	8.125	650 000
其中:直接材料	4.025	322 000
直接人工	0.975	78 000
制造费用	3.125	250 000
销售管理费用	1.500	120 000
其中:门市部销售计件工资	0.500	40 000
其他销售管理费用	1.000	80 000
息税前利润	0.375	30 000

该厂当年预测销售量为80 000双,每双售价10元。年

初,一客户直接来厂订货30 000双,但每双只愿出价7.50元,而且必须一次全部交货,否则不要。此项业务不会影响该厂所生产的拖鞋的正常市场需要量。同时,不管是生产销售80 000双还是100 000双,该厂固定成本总额是不变的,即等于按年生产能力100 000双计算的全部固定成本。

对这个客户的订货,厂长认为其出价7.50元/双,低于企业成本费用,而且会影响10 000双的正常销售,可能造成亏损,不应接受。生产科长认为即使减少正常销售量10 000双,按7.50元/双的价格接受30 000双订货对企业还是有利的,应该接受。销售科长认为正常的销售应该保证,不能减少,可以接受30 000双订货,其中10 000双可采取加班的方法来完,但加班费每双要支付1.80元,其他费用不变。生产科长对销售科长的建议竭力反对,认为这10 000双肯定亏本。

财务科长根据资料,就生产科长和销售科长的建议分别分析如下:

1. 对成本按照性态进行分类,将制造费用和其他销售管理费用分为变动制造费用、固定制造费用、变动其他销售管理费用和固定其他销售管理费用,变动成本占20%,固定成本占80%。每双拖鞋的单位变动制造费用为0.625元,单位固定制造费用为2.5元,单位变动其他销售管理费用为0.2元,单位固定其他销售管理费用为0.8元。因此,该产品的单位变动成本为6.325元 $(4.025+0.975+0.625+0.5+0.2)$,固定成本总额为264 000元 $[(2.5+0.8) \times 80 000]$,此即是生产80 000双的固定成本总额,也是生产100 000双的固定成本总额。生产销售80 000双时的单位固定成本为3.3元 $(2.5+0.8)$ 。根据是否接受特殊价格追加订货的理论要求,该厂还有20 000双的剩余生产能力,在这个范围内只要对方给予的单价高于单位变动成本6.325元,该厂就可以接受订单。

2. 客户所下订单虽然单价为7.50元,高于单位变动成本6.325元,但订单数量30 000双大于该厂剩余生产能力20 000双。如果接受订单,就会影响到原来80 000双的正常生产和销售,因此在确定是否接受该订单时,应该根据各科科长所提建议分别计算利润,然后选择利润最高的方案。

3. 根据生产科长所提建议,新增加的20 000双不用通过门市部销售,因此单位变动成本降到了5.825元/双,因此增加的利润为33 500元 $[(7.5-5.825) \times 20 000]$ 。同时,因为接受的订单是30 000双,还有10 000双会影响正常生产销售,因此在利润中应该扣除这10 000双降价出售的损失。降价损

对企业会计准则中几项业务处理的分析

广州 王贇智

一、投资性房地产出租收入及处置收益的会计处理

《企业会计准则第3号——投资性房地产》(CAS 3)将为赚取租金或资本增值,或两者兼有而持有的房地产称为投资性房地产。较之原会计准则,CAS 3实际上是将有特定使用目的的固定资产中的房屋建筑物、无形资产中的土地使用权剥离出来,组成投资性房地产。它与企业自有房地产的区别在于创造经济收益的方式不同:前者是直接的,因为它的租金收入及转让收益都是真实的现金流入;后者是间接的,利用它来生产商品、提供劳务或经营管理,最终通过获得销售产品收入或提供劳务收入体现其价值。所以,这种区分有利于更好地衡量企业房地产的构成,评价不同房地产的盈利能力。

但笔者认为,在具体的会计处理方面,将出租房地产、转让土地使用权视为经营活动,将其收入计入其他业务收入或主营业务收入(某些房地产投资业务属于日常经营活动的企业)并缴纳营业税无可厚非,但在处置投资性房地产时亦将其处置收入计入其他业务收入似有不妥。因为投资性房地产属于非流动资产,对一般企业而言,处置非流动资产不是企业的日常经营活动,形成的收益应作为利得来处理。出租房地产可以被认为是一项经营活动,但处置房地产大多属于偶发性经济业务,如将两者产生的收益均计入其他业务收入,则违背了经济业务实质。

因此笔者认为,应将投资性房地产的处置收益或损失同固定资产、无形资产等非流动资产一样,记入“营业外收入”或“营业外支出”科目。下面以按公允价值计量的投资性房地产为例说明具体的会计处理过程。

失=10 000×(10-7.5-0.5)=20 000(元)。根据生产科长的建议可以计算得出企业接受该订单增加的利润为13 500元(33 500-20 000)。

4. 根据销售科长的建议,增加生产30 000双拖鞋所增加的利润为50 250元[(7.5-5.825)×30 000],同时增加生产10 000双的加班费为8 250元[(1.8-0.975)×10 000](0.975元为单位直接人工,因为支付了加班费,所以应扣除单位直接人工)。企业因接受该订单增加的利润为42 000元(50 250-8 250)。

从以上计算结果可以看出,接受该订单不但不会造成企业亏损,还会给企业带来利润。按照销售科长的建议计算得到的利润比按照生产科长的建议计算得到的利润要多,因此应该选择按照销售科长的建议来安排生产。

例1:A企业2008年3月1日将其拥有的一栋厂房出租给甲公司,租期半年,已确认为投资性房地产,转换日该厂房的公允价值为500 000元,甲公司每月支付租金8 000元给A企业。6月30日,该厂房的公允价值为520 000元,租期届满后A企业将该厂房出售,取得价款收入525 000元。

A企业的账务处理为(转换日账务处理略):①每月收到租金时,借:银行存款8 000元;贷:其他业务收入8 000元。②公允价值变动时,借:投资性房地产——公允价值变动20 000元;贷:公允价值变动损益20 000元。③出售时,借:银行存款525 000元;贷:投资性房地产——成本500 000元、——公允价值变动20 000元,营业外收入5 000元。

二、可供出售金融资产减值的会计处理

《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》(CAS 22)规定了交易性金融资产、贷款及应收款项、持有至到期投资、可供出售金融资产等金融资产减值的相关会计处理。笔者认为,这其中最难以理解和掌握的是可供出售金融资产减值的相关规定。

CAS 22将可供出售金融资产的减值和公允价值下跌作为两项业务来处理:当其公允价值下跌时,借记“资本公积——其他资本公积”科目,贷记“可供出售金融资产——公允价值变动”科目;当其出现减值时,一方面要将原直接计入所有者权益中的因公允价值下跌形成的累计损失予以转出,计入资产减值损失,另一方面要将当期公允价值较上期公允价值的下跌额计入资产减值损失。对于已确认减值损失的可供出售债务工具,在随后会计期间公允价值已上升且客观上

这个案例中的金额虽然不大,但从中可以得出特殊价格追加订货决策与企业经营成果之间的联系。如果不接受该订单,企业在正常情况下生产销售80 000双,能获得30 000元的经营利润。在接受该订单的情况下,假设厂长是理性的,那么他应该会采纳销售科长的建议,在保证正常生产销售的前提下接受30 000双拖鞋的追加订单,多余的10 000双用加班的方式来生产。在这种情况下,企业能获得72 000元的总利润,比原来的30 000元增加了42 000元。72 000元的总利润中包括100 000双正常生产能力所带来的利润,以及超出正常生产能力的10 000双所带来的利润。从这个结果看,接受特殊价格追加订货会使企业经营成果发生变动,其变动会带来增加利润或减少利润的结果。如果是增加利润就应该接受,否则,应该予以拒绝。○