

小议经营杠杆系数的应用

黑龙江齐齐哈尔 孙永军

经营杠杆系数(DOL)是指在其他条件不变的情况下,由于产品固定成本的存在而导致息税前利润变动率大于销售量变动率的杠杆效应,它是实践工作中衡量经营风险的重要指标。其公式表示为: $DOL = \frac{\text{基期息税前利润变动率}}{\text{销售量变动率}}$ [公式(1)];还可以表示为: $DOL = \frac{\text{基期边际贡献}}{\text{基期息税前利润} - \text{基期固定成本}}$ [公式(2)]。

可见,只要存在固定成本,就会有经营风险。但同时要注意,在没有固定成本的情况下也存在经营风险,只是这时的经营杠杆系数为1。因此,正确认识与衡量经营风险十分重要。

按照公式(1)与公式(2),经营杠杆系数的表达与衡量口径应当是一致的。但是,笔者在实际运用中发现,上述两个公式都忽略了对固定成本的约束性条件,即固定成本在特定范围内的不变性。依据成本习性原则,任何成本都是变化的,没有绝对不变的固定成本。当固定成本变化时,上述公式的计算就存在着差异。

例:某企业只生产一种产品,2004年销售量为5 000件,每件售价为240元,成本总额为850 000元。其中,固定成本为235 000元,变动成本为495 000元,混合成本为120 000元(混合成本的分解公式为 $Y = 40\,000 + 16X$)。2005年计划销售量为5 600件,预计固定成本可以降低5 000元,其他成本和单价不变。要求计算2005年的经营杠杆系数。

2004年:边际贡献 $= 5\,000 \times [240 - (495\,000 \div 5\,000 + 16)] = 625\,000$ (元),息税前利润 $= 625\,000 - (235\,000 + 40\,000) = 350\,000$ (元)。2005年:边际贡献 $= 5\,600 \times [240 - (495\,000 \div 5\,000 + 16)] = 700\,000$ (元),息税前利润 $= 700\,000 - (235\,000 + 40\,000 - 5\,000) = 430\,000$ (元)。

由公式(1):2005年 $DOL = \frac{[(430\,000 - 350\,000) \div 350\,000]}{[(5\,600 - 5\,000) \div 5\,000]} = 1.91$ 。而由公式(2):2005年 $DOL = \frac{625\,000}{350\,000} = 1.78$ 。公式(1)与公式(2)的计算结果并不相同,原因是2005年的固定成本节约了5 000元。如果不考虑这一变化,两个公式的计算结果是相同的。显然,对于经营杠杆系数的表达在理论上欠严谨。

另外,2005年该企业产品固定成本变化是既定事实,那么企业应当选择哪一个公式的计算结果来衡量经营风险呢?笔者认为:第一,如果固定成本在下一年度仍在既定范围内并保持相对稳定,那么有两个公式可以选择,即:经营杠杆系数 $= \frac{\text{基期边际贡献}}{\text{基期息税前利润} - \text{基期固定成本}}$,经营杠杆系数 $= \frac{\text{基期息税前利润变动率}}{\text{销售量变动率}}$ 。第二,如果固定成本在下一年度不在既定范围内发生变化,那么,经营杠杆系数 $= \frac{\text{基期息税前利润变动率}}{\text{销售量变动率}}$ 。☐

企业在申请 ISO 产品质量体系认证过程中,发生的费用主要包括认证申请费、人员培训费、整改费、审核准备及报告费、审核费、跟踪验证费、审核注册费、年审费等。对于这些支出,会计上应如何进行核算呢?问题主要集中在三个方面:①认证过程中的相关支出是应该资本化,还是应该在企业的当期费用中列支;②如果将该项认证作为无形资产,应如何核算、如何摊销;③认证后的后续支出应如何进行会计处理。

为了在资产负债表上直接地反映企业由于 ISO 认证活动而发生的支出,企业应设置“认证项目”科目归集认证过程中发生的支出,同时设置“认证失败准备”科目作为备抵科目,在期末估计企业通过认证的可能性,以此计提失败准备金,以反映企业不能通过认证的风险。期末在资产负债表上以认证项目的账面价值减去认证失败准备后的净额列示。另外,企业还应设置“认证费用”科目,以区别于企业的其他费用。

对于认证通过后的后续支出,主要是每年的年审费、跟踪验证费和整改费等。如果将这部分支出资本化,则会增加会计核算的工作量。出于简化核算的目的,可以将这部分后续支出作为企业的当期费用处理。

按照以上思路,可以将企业 ISO 认证费用做如下会计处理:①认证过程中发生支出时,借记“认证项目”科目,贷记“银行存款”、“应付工资”等科目;②期末时,根据认证项目的账面价值和估计不能通过认证的概率计算出应计提的认证失败准备,借记“认证费用”科目,贷记“认证失败准备”科目;③如果企业通过认证获得 ISO 产品质量体系认证证书,则将这些认证费用从“认证项目”科目转入“无形资产——ISO 认证”科目,同时冲减本年度计提的认证失败准备,并对以前年度计提的认证失败准备进行调整,借记“无形资产——ISO 认证”科目,贷记“认证项目”科目,同时借记“认证失败准备”科目,贷记“认证费用”、“以前年度损益调整”等科目;④如果企业未能通过认证,则冲销以前已计提的认证失败准备,将认证项目账面净值转作长期待摊费用,在以后期间进行摊销,借记“认证失败准备”、“长期待摊费用”等科目,贷记“认证项目”科目;⑤期末对已经确认的无形资产进行摊销,由于 ISO 产品质量体系认证证书的有效期限为三年,所以摊销年限也应确定为三年,摊销时,借记“管理费用”科目,贷记“无形资产”科目;⑥认证通过后,每年的后续支出则直接计入当期管理费用,借记“管理费用”科目,贷记“银行存款”科目。☐

ISO 认证费用会计核算刍议

石家庄 魏光