

增量分析法在短期经营决策中的应用

赵静 李露

(辽宁对外经贸学院 会计学院, 辽宁 大连 116052)

摘要: 随着时代的进步与发展, 管理会计在企业经营中占有越来越重要的地位。决策分析是经营管理的核心内容, 关系到企业的兴衰成败。本文将简单介绍用增量分析法, 针对企业在短期经营决策中的相关实例进行决策分析。同时阐述了一些有关使用增量分析法时需注意的问题, 希望有助于其理论的完善和应用性的提高。

关键词: 短期经营决策; 增量分析法; 增量收益

中图分类号: F740

文献标识码: A

文章编号: 1671-1009 (2015) 20-0039-02

管理会计作为现代会计学的一个分支, 是会计信息系统中的决策支持系统的重要组成部分。决策分析是管理会计中经营管理的核心内容, 是指对企业未来经营管理活动所面临的问题, 有关人员通过对各种备选方案成本、利润等方面的比较, 最终确定出一个最佳的决策方案。企业的经营决策按决策规划的时间长短可分为短期经营决策和长期经营决策, 其中短期经营决策是指企业对于工作期间在一年内的某一生产经营活动所进行的决策分析。

短期经营决策分析 (Short-run Decision) 基本的分析方法涵盖以下四种: 边际贡献分析方法、增量分析法、相关成本分析法和成本平衡点分析法。增量分析法, 是管理会计学中进行短期经营决策分析的最常用的方法, 它比系统的分析方法更为简便。

一、增量分析法的概述

(一) 增量分析法的基本理论

企业在进行决策分析时, 本着充分掌握不同方案的相关信息时, 需要在诸多不同备选方案中选择能为企业创造更大价值的最优方案。增量分析法则通过比较备选决策方案之间增量收益的一种方法, 它根据比较两者之间的增量收入和增量成本, 以求出增量收益。即: 增量收益=增量收入-增量成本。增量收入是分析过程中两方案的收入之差; 增量成本是互相比的两方案的成本之差。注意, 在求得差异过程中选择其中一个方案作为减数, 另一方案则做被减数。

(二) 增量分析法遵守的原则

1、企业中已取得的收入和已消耗的成本, 只有当它们对预测未来收入和未来成本有影响时, 才可以看做为有关成本。

2、沉没成本即所谓的已经付出的不可收回的成本, 不会因任何的现实和未来的某些行为而发生改变, 永远是无关成本; 只有增量收入和增量成本才与决策选择有关。

3、在进行方案计算时, 只有在“增量收入”与“增量成本”的差大于零时, 此方案可以采用。

4、短期经营决策中, 企业只为谋求利益最大化, 所以在选择方案时应以利润最高的方案为最佳。

二、增量分析法的应用

(一) 是否接受特殊订货的决策

特殊订货行为是指其订货价格低于产品的单位完全成本。若用增量分析法来决策此问题, 则两方案为互斥型“接受”和“拒绝”。

1、特殊订货量超过企业生产能力范围

如果企业接受的追加订货量大于剩余生产能力时, 此行为必然会有碍于正常业务量的完成, 则在使用决策分析时, 需将由于接受追加订货而导致损失的正常收入, 作为追加订货的机会成本。在企业剩余生产能力能够转移时, 转产所能产生的收益也被视为追加方案的机会成本。如果追加订货需要增加专门的固定成本, 则应将其作为追加订货方案的专属成本。企业应考虑接受或拒绝时, 用增量分

析法对比两者间的增量收益进行决策。

2、特殊订货量小于企业生产能力

在企业竞争极为严峻的情况之下, 企业若要拥有更多胜券, 市场占有率无疑成为其关键因素之一。所以企业可以利用剩余生产力完成追加订货的生产, 此行为不会对企业的正常生产能力产生影响。在企业剩余生产能力无法转移时, 接受追加订货不追加专属生产成本, 只要订货的单价大于该产品的单位变动成本时, 就可以选择接受方案。(见表1)

表1 增量分析表

	接受	拒绝	差异额
相关收入	TR1=追加订货量*特殊价格	TR2=受影响的正常订货量*正常销售价格	TR1-TR2
相关成本	TC1= SC1+ ZC1	TC2= SC2+ ZC2	TC1- TC2
生产成本	SC1=剩余生产力之内的订货量*单位变动成本+受影响的正常订货量*单位完全成本	SC2=影响到的正常订货量*单位完全成本	
专属成本	ZC1=追加订货所需承担的额外成本	-	

根据表2可得出结论, 增量收益=(TR1-TR2)-(TC1-TC2), 如果最终的增量收益大于零, 则应该接受特殊; 反之, 则不能以牺牲正常订货为代价满足特殊订货的需求。

(二) 有关亏损产品停产或转产的决策

1、亏损产品是否停产的决策分析

亏损产品按性质分为两类: 一、实亏产品即销售价格低于该产品的变动总成本, 不能为企业带来利润; 二、虚亏产品即销售价格低于完全成本法下的单位产品总成本, 但是高于单位变动成本法下的产品总成本, 此时企业尚可获取一丝薄利。

针对于此决策要分析三种情况: 企业具有继续生产亏损产品的能力, 但该能力不可转移, 只要产品的售价高于单位变动成本。在企业仍具有生产亏损产品的能力的情况下, 该生产能力可以转移, 如果转产其他产品比该亏损产品产生的贡献毛益大, 则企业可把该生产能力用于转生产其他产品; 反之则应继续生产亏损产品。企业不具有该生产力的情况下, 在考虑销售价格和变动成本时, 也需要考虑在增产的情况下, 其所含的固定成本的多少。

例如: 假设某企业同时生产A、B、C三种容量不同的集装箱, C集装箱的单价为20元, 单位变动成本为15元。有关三种集装箱的损益情况如图表4-1所示:

表2 相关损益分析

单位: 万元

	A	B	C	合计
销售收入	8000	6000	4000	18000
变动成本	4200	5200	3000	12400
固定成本	2200	600	1120	3920
利润(亏损)	1600	200	(120)	1680

表2-1说明C集装箱亏损120万元, 直观法看起来不

应继续生产。但事实上C集装箱可以产生1000万元的边际贡献,如果企业停产C集装箱会造成边际贡献的损失,并且其固定成本也要由A、B两种集装箱分担。企业的利润由原来 $(8000+6000)-(4200+5200-2200+600)$ 变为 $(8000+6000)-(4200+5200-2200-600-1120)$ 此时严重影响了企业的获利水平,所以企业不应停产C集装箱。

2、亏损产品是否转产的决策分析

经过市场调查并结合企业自身的实际生产能力,分析企业转产其他型号产品是否可行。

以上述案例资料为例,假设该公司选择了停止生产C种集装箱,转换生产了D种集装箱,D的销售收入为6000万元,变动成本为4000万元。

表3 差量分析表

单位: 万元

	继续生产亏损产品	转产D产品	相关差量
相关收入	4000	6000	2000
相关成本	3000	4000	1000
相关差量	-	-	1000

从表2-2 中可以看出,企业生产D种集装箱的边际贡献为2000元,C边际贡献为1000元。相比之下D产品比C产品多获取1000元的边际利润。在不影响其他产品生产能力的情况下,则企业可以选择转产D种集装箱。

(三) 新产品开发品种的决策

开发新品种的决策,是指企业利用剩余生产力去开发新产品的过程。它属于互斥方案,应考虑是否追加专属成本来讨论。在追加专属成本的情况下,用差量分析法进行决策分析。

(四) 零部件取得方式的决策

企业在生产过程中所需的零部件可分为两种来源:一是企业内部自制零部件;二是可以从外部购进零部件。对于企业来说无论是自制零部件或是外购零部件,只需考虑相关的成本,无需考虑销售收入因为他们的预期收入是相同的。然而对于外购的零部件,必然会产生买价和运费,亦或会产生部分人员的差旅费等一系列的管理费用和财务费用。自制零部件的同时也会有一些相关的材料费和人工费用的发生。

1、所用零部件数量明确

在企业对所需的零部件数量明确,且企业具有零部件自制的生产能力下,我们利用差量分析法进行相关的损益计量。

例:某企业常年利用500件A零部件进行生产甲产品,该零部件可以由企业自制也可以外购。在完全成本法下自制零部件的单位成本为50元,包括变动制造费用3元,固定制造费用5元,直接材料30元,直接人工费12元。A零部件的公允价值为47元。

我们可据此分析,由于此类型决策只需考虑相关的零部件成本即可,无需考虑其销售收入。所以只对其成本进行比较分析:自制方式下相关成本为 $45 \times 500 = 22500$ 元;外购方式下相关成本为 $47 \times 500 = 23500$ 元。由于自制零部件的相关成本更低廉,企业应选择自制的方式获取零部件。

2、零部件需求数量不确定

当企业对于所需的零部件数量不确定时,在外购的情况下供应商会随着采购数量的多少给予买方优惠,例如销售折让与折扣。此时我们就应考虑在外购情况下价格的变动,可以给企业节约更多的成本。

例如:企业自制零部件的情况下,单位变动成本15元,每年固定成本为3000元。如外购零部件数量在1000以内时,每件21元;当企业所需购货量大于1000件时,每件17元。

分析:由于企业所需的零部件数量不确定,所以此时不适合继续用差量分析法进行决策分析。此时我们更推荐使用成本无差别点分析法,具体过程如下:

自制成本: $C_1 = 3000 + 15X$ (假设X表示订货量)

外购成本: $C_2 = 21X$ (数量在1000件以内)

$C_2 = 17X$ (数量大于1000件)

成本无差别点业务量:

$X_1 = (3000 - 0) / (21 - 15) = 500$ (件)

$X_2 = (3000 - 0) / (17 - 15) = 1500$ (件)

由上分析可知当该零件的年需求量小于500件时企业应采用外购的方式为最佳;当购货量在500-1000件之间时,企业应采取自制的方式;当年需求量在1000-1500件之间时,企业应采取外购的方式为最佳;当年需求量大于1500时,企业采取自制的方式为最佳。

三、差量分析法的利弊分析

(一) 差量分析法的优点

在企业经营的方法中,虽然差量分析法有其自身的局限性,但由于其原理通俗易懂,运用过程简便,差量分析法的运用是最为普遍。该方法在运用过程中,并没有限制因素。无需像边际贡献分析法那样在运用时需要考虑专属成本和固定成本。

(二) 自身局限性

通过上述的应用展示,我们发现并不是所有的企业决策都可以应用差量分析法进行决策分析。它同时具有自己的局限性:第一差量分析法仅适合两种方案之间进行差量损益计算,如果企业提供两种以上的决策方案则需要进行比较,经过多层筛选最终得出一个最佳方案。

(三) 短期经营决策考虑的因素

1、相关业务量 (Relevant Volume)

决策者在分析方案时必须要考虑的决策方案相关的产量和销量。相关业务量在短期经营决策中是一个不容忽视的重要因素。

2、相关收入 (Relevant Revenue)

相关收入是指收入的多少与特定的决策方案相联系、在短期经营决策中所必须考虑的收入。差量收入就是指两个备选方案的相关收入的差额。差量收入不等于零的收入才称为相关收入。

3、相关成本 (Relevant Cost)

相关成本是指与特定的决策相联系、能影响企业的决策分析,在进行决策时所必须考虑到成本。该成本与其对应的方案是同时存在的,即当放弃某一方案时对应的成本随即消失。

四、结束语

经过对差量分析法运用的分析,可知其显著的特点是运算简便、应用广泛,该方法是企业经营管理的重要内容,同时也是企业短期经营决策的重要工具。对企业管理人员能够科学有效的进行生产经营决策具有很大的帮助。在一个企业中管理是重中之重,唯有高效的管理才能使企业不断进步、不断壮大。高效的管理将有助于企业做出正确的判断与决策,能促使企业获得更大的经济效益,更早的达到企业既定目标。

参考文献:

[1]程平,王晓江.大数据时代基于云会计的中小企业短期经营决策[J].会计之友,2015,14:111-114.

[2]李秀英.浅析亏损产品的出路[J].现代商业,2014,04:186-187.

[1]孟焰,孙健,卢闯,刘俊勇.中国管理会计研究述评与展望[J].会计研究,2014,09:3-12,96.