

注册会计师

财务成本管理

精讲班

第十六章 短期经营决策

考情分析

本章难度不大，主要考查客观题，偶尔年份也会出现在主观题中。预测分值 2 分。

第一节 短期经营决策概述

一、短期经营决策的含义与成本分类

| | |
|------|--|
| 含义 | 短期经营决策是指对企业一年以内或者维持当前的经营规模的条件下所进行的经营活动决策。 |
| 特点 | 主要特点是在既定的规模条件下决定如何有效地进行资源的配置，以获得最大的经济效益。 通常不涉及固定资产投资和经营规模的改变。 |
| 成本分类 | 相关成本和不相关成本。 |

二、相关成本与不相关成本

(一) 相关信息的特点

第一，相关信息是面向未来的；

第二，相关信息在各个备选方案之间应该有所差异。

【提示】决策的相关信息应该同时具备上述两个特点

(二) 相关成本

含义：指与决策相关的成本，在分析评价时必须加以考虑，它随着决策的改变而改变。

| | | |
|------|-------|--|
| 表现形式 | 边际成本 | 产量增加或减少一个单位所引起的成本变动。 |
| | 机会成本 | 实行本方案的一种代价，即失去所放弃方案的潜在收益。 |
| | 重置成本 | 指目前从市场上购置一项原有资产所需支付的成本，也可以称之为现时成本或现行成本，它带有现时估计的性质。 |
| | 付现成本 | 指需要在将来或最近期间支付现金的成本，是一种未来成本。 |
| | 可避免成本 | 当方案或者决策改变时，这项成本可以避免或其数额发生变化。酌量性固定成本就属此类。 |
| | 可延缓成本 | 指同已经选定、但可以延期实施而不会影响大局的某方案相关联的成本。 |
| | 专属成本 | 指可以明确归属于某种、某批或某个部门的固定成本。 |
| | 增量成本 | 通常指两个备选方案的预期成本之间的差异数，亦称差别成本或差额成本。 |

(三) 不相关成本

含义：是相关成本的反义，它是指与决策没有关联的成本。

| | | |
|----|------|--------------------------------------|
| 表现 | 沉没成本 | 是指过去已经发生的，现在和未来的决策无法改变的成本。与“历史成本”同义。 |
|----|------|--------------------------------------|

| | | |
|----|--------|---|
| 形式 | 不可避免成本 | 是指不能通过管理决策行为而改变数额的成本。【提示】约束性固定成本就属此类。 |
| | 不可延缓成本 | 是相对于可延缓成本而言的，它是指即使财力有限也必须在企业计划期间发生，否则就会影响企业大局的已选定方案的成本。 |
| | 共同成本 | 是指那些需由几种、几批或者有关部门共同分担的固定成本。具有共享性、基础性等特征。 |
| | 无差别成本 | 是指两个或两个以上方案之间没有差别的成本。 |

第二节 生产决策

一、生产决策的主要方法

(一) 差量分析法

| | | | |
|--------|---|-----|------------|
| 方案 | 方案一 | 方案二 | 差量 |
| 相关收入 A | A1 | A2 | A1-A2=差额收入 |
| 相关成本 B | B1 | B2 | B1-B2=差额成本 |
| 决策指标 | 差额利润=差额收入-差额成本 | | |
| 决策原则 | 差额利润>0，选方案一 差额利润<0，选方案二 差额利润=0，方案一和方案二无差别 | | |

(二) 边际贡献分析法

| | |
|------|--|
| 含义 | 是通过对比各个备选方案的边际贡献额的大小来确定最优方案的决策方法。 |
| 决策原则 | 选择 边际贡献总额最大的方案为优 。 |
| 适用条件 | 生产能力不变、固定成本总额稳定不变。 【提示】若有专属成本发生，需从边际贡献总额中扣除专属成本得到相关损益，选择相关损益最大的方案。 相关损益=相关收入-相关成本 =相关收入-(变动成本+专属成本) |

(三) 本量利分析法

| | |
|------|---|
| 决策指标 | 利润 |
| 计算公式 | $\text{利润} = \text{销售收入} - \text{变动成本} - \text{固定成本}$ $= (\text{单价} - \text{单位变动成本}) \times \text{销量} - \text{固定成本}$ $= (P - V) \times Q - F$ |
| 决策原则 | 选择利润高的方案为优 |

总结

短期经营决策的基本思路：

(1) 总额法：

相关收入-相关成本=相关利润

选择相关利润最大的方案。

(2) 差量分析法：

增加相关收入-增加的相关成本=增加的利润

若增加利润大于0，可以改变方案。

二、生产决策方法的运用

(一) 亏损产品是否停产的决策

决策指标：边际贡献

决策原则：如果企业的亏损产品能够提供正的边际贡献，就不应该立即停产。

【教材例 16-1】假定某企业生产甲、乙两种产品，两种产品的相关收益情况如下表 16-1 所示。

| 项目 | 甲产品 | 乙产品 | 合计 |
|-------|--------|--------|--------|
| 销售收入 | 10 000 | 50 000 | 60 000 |
| 变动成本 | 6 000 | 30 000 | 36 000 |
| 边际贡献 | 4 000 | 20 000 | 24 000 |
| 固定成本 | 2 000 | 25 000 | 27 000 |
| 息税前利润 | 2 000 | -5 000 | -3 000 |

【要求】由于乙产品的营业利润为-5 000 元，即亏损 5 000 元，因此，企业的管理层需要考虑是否应该停止乙产品的生产。

(1) 假设停产乙产品的剩余生产能力无法转移

【答案】(1) 乙产品虽然亏损，但是提供的边际贡献仍然为正，所以不应停产。

【解析】不停产：相关收入=60000

相关成本=36000+27000=63000 相关损益=60000-63000=-3000 (元)

停产：相关收入=10000

相关成本=6000+27000=33000 (元) 相关损益=10000-33000=-23000 (元)

所以：不停产的相关损益大，所以不应该停产。

【扩充】

(2) 假设停产乙产品的剩余生产能力可以转移，能够生产其他产品并能产生 25000 元的边际贡献。

| | 甲产品 | 乙产品 | 合计 |
|------|--------|--------|--------|
| 销售收入 | 10 000 | 50 000 | 60 000 |
| 变动成本 | 6 000 | 30 000 | 36 000 |
| 边际贡献 | 4 000 | 20 000 | 24 000 |
| 固定成本 | 2 000 | 25 000 | 27 000 |
| 营业利润 | 2 000 | -5 000 | -3 000 |

(2) 不停产：相关收入=60000

相关成本=36000+27000=63000

相关损益=60000-63000=-3000 (元)

停产：相关收入=10000+25000=35000

相关成本=6000+27000=33000 (元)

相关损益=35000-33000=2000 (元)

所以：停产的相关损益大，所以应该停产。

【2017 年·综合题节选】甲公司是一家空气净化器制造企业，共设三个生产部门，分别生产 X、Y、Z 三种空气净化器，最近几年该行业市场需求变化较大，公司正进行生产经营的调整和决策。

公司预计 2018 年 X 净化器销量 3 万台，单位售价 10000 元，单位变动成本 6000 元，固定成本 3375 万元；Y 净化器销量 3 万台，单位售价 6000 元，单位变动成本 3000 元，固定成本 2025 万元；Z 净化器销量 4 万台，单位售价 3000 元，单位变动成本 2625 元，固定成本 1350 万元。总部管理费用 4500 万元，按预测的销售收入比例分摊给 X、Y、Z 三种净化器的生产部门。

要求：(1) 分别计算 X、Y、Z 三种净化器的边际贡献、营业利润，分别判断是应继续生产还是停产，并说明理由。

【答案】

(1) X 净化器应分配的管理费用=4500×3×10000/ (3×10000+3×6000+4×3000) =2250 (万元)

Y 净化器应分配的管理费用=4500×3×6000/ (3×10000+3×6000+4×3000) =1350 (万元)

Z 净化器应分配的管理费用=4500×4×3000/ (3×10000+3×6000+4×3000) =900 (万元)

①X 净化器: 边际贡献=3× (10000-6000) =12000 (万元)

营业利润=12000-3375-2250=6375 (万元)

②Y 净化器: 边际贡献=3× (6000-3000) =9000 (万元)

营业利润=9000-2025-1350=5625 (万元)

③Z 净化器: 边际贡献=4× (3000-2625) =1500 (万元)

营业利润=1500-1350-900=-750 (万元)

X、Y 净化器部门营业利润为正数, 不应停产。由于 Z 净化器部门营业利润为负数, 则应判断是否停产 Z 净化器。Z 净化器虽是亏损产品, 但能够提供正的边际贡献, 所以不应该停产。

【2018 年·单选题】甲公司生产销售乙、丙、丁三种产品, 固定成本 5 万元, 除乙产品外, 其余两种产品均盈利, 乙产品销售 2000 件, 单价 105 元, 单位成本 110 元 (其中, 单位直接材料成本 20 元, 单位直接人工成本 35 元, 单位变动制造费用 45 元, 单位固定制造费用 10 元), 假设生产能力无法转移, 在短期经营决策时, 决定继续生产乙产品的理由是 ()。

- A. 乙产品单价大于 20 元
- B. 乙产品单价大于 80 元
- C. 乙产品单价大于 55 元
- D. 乙产品单价大于 100 元

【答案】D

【解析】乙产品单位变动成本=20+35+45=100 (元)。在短期内, 如果企业的亏损产品能够提供正的边际贡献, 就不应该停产。因此只要乙产品的单价大于单位变动成本 100 元, 就应该继续生产。

(二) 零部件自制与外购的决策

| | | |
|-------------|-----------|---|
| 决策指标 | | 相关成本 |
| 决策依据 | | 因相关收入为零, 故选择 相关成本小 的方案即可 |
| 相关成本 | 外购 | 外购成本 |
| | 自制 | 需要分情况分析, 相关成本包括自制的变动成本、转产的机会成本、专属成本以及租金等。 |

【例 16-2】兴达公司是一家越野用山地自行车制造商, 每年制造自行车需要外胎 10000 个, 外购成本每条 58 元, 企业已有的轮胎生产车间有能力制造这种外胎, 自制外胎的单位相关成本资料如表 16-2 所示:

| | |
|--------|----|
| 直接材料 | 32 |
| 直接人工 | 12 |
| 变动制造费用 | 7 |
| 固定制造费用 | 10 |
| 变动成本 | 51 |
| 生产成本 | 61 |

【要求】结合下列各种情况下, 分别作出该自行车外胎是自制还是外购的决策。

(1) 如果公司现在具有足够的剩余生产能力, 且剩余生产能力无法转移, 即该生产车间不制造外胎时, 闲置下来的生产能力无法被用于其它方面。

【答案】

(1) 由于有剩余生产能力可以利用, 且无法转移, 所以自制外胎的相关成本仅包含自制的变动成本。

自制的单位变动成本=32+12+7=51 (元/条)

自制相关成本=51×10000=510000 元

外购的单位购置成本=58（元/条）

外购相关成本=58×10000=580000 元

由于自制方案比外购方案每年节约成本 70000 元，这种外胎应采用自制方案。

【要求】（2）如果公司现在具备足够的剩余生产能力，但剩余生产能力可以转移用于加工自行车内胎，每年可以节省内胎的外购成本 20000 元。

【答案】

外购相关成本=58×10 000=580 000 元；自制相关成本=51×10 000+20 000=530 000 元

由于自制相关成本小，所以应选择自制。

差额成本分析表

| 项目 | 自制成本 | 外购成本 | 差额成本 |
|--------|--------|--------|--------|
| 变动成本 | 510000 | 580000 | -70000 |
| 机会成本 | 20000 | | 20000 |
| 相关成本合计 | 530000 | 580000 | -50000 |

从上表中可知，自制成本低于外购成本 50000 元，公司应该自制该外胎。

【要求】（3）如果公司目前只有生产外胎 5000 条的生产能力，且无法转移，若自制 10000 条，则需租入设备一台，月租金 4000 元，这样使外胎的生产能力达到 13000 条。

【答案】

外购相关成本=58×10000=580000 元

自制相关成本=51×10000+4000×12=558000 元

自制外胎的年成本低于外购成本，差额成本为 22000 元，公司应该选择自制该外胎。

差额成本分析表

| 项目 | 自制成本 | 外购成本 | 差额成本 |
|--------|---------------|--------|--------|
| 变动成本 | 510000 | 580000 | -70000 |
| 专属成本 | 4000×12=48000 | | 48000 |
| 相关成本合计 | 558000 | 580000 | -22000 |

从上表中可知，自制外胎的年成本低于外购成本，差额成本为 22000 元，公司应该选择自制该外胎。

【要求】（4）如果公司目前只有生产外胎 5 000 条的能力，若自制 10000 条，则需租入设备一台，月租金 4000 元。可以采用自制和外购外胎两种方式的结合，既可自制一部分，又可外购一部分。

【答案】

外购相关成本=58×10000=580000 元

自制相关成本=51×10000+4000×12=558000 元

“自制+外购”=51×5000+58×5000=545000 元

这样，企业应该自制 5000 条，同时外购 5000 条外胎。

【解析】公司应先按现有生产能力自制外胎 5000 条，因为其自制成本低于外购成本，超过 5000 条的部分，则应该比较外购成本与自制成本的高低。对于超过 5000 条部分的外胎，如果自制，单位成本为 60.6 元（=51+48000/5000），超过了外购的单位成本，因此，超过部分应该选择外购。这样，企业应该自制 5000 条，同时外购 5000 条外胎。

【2018 年·单选题】零部件自制与外购决策中，如果有剩余产能，需要考虑的因素有（ ）。

A. 变动成本 B. 专属成本 C. 机会成本 D. 沉没成本

【答案】ABC

【解析】在零部件自制与外购的决策中，如果企业有剩余生产能力，不需要追加设备投资，那么只需要考虑变动成本即可；如果没有足够的剩余生产能力，需要追加设备投资，则新增加的专属成本也应该属于相关成本。同时还需要把剩余生产能力的机会成本考虑在内。

(三) 特殊订单是否接受的决策

决策指标:

接受订单增加的相关损益=订单所提供的边际贡献-该订单所引起的相关成本

决策原则:

增加的相关损益大于 0, 可接受订单。

【教材例 16-3】某企业 A 产品的生产能力为 10000 件, 目前的正常订货量为 8000 件, 销售单价 10 元, 单位产品成本为 8 元, 成本构成如表 16-5 所示。

表 16-5: 成本构成资料

| | |
|--------|---|
| 直接材料 | 3 |
| 直接人工 | 2 |
| 变动制造费用 | 1 |
| 固定制造费用 | 2 |
| 单位产品成本 | 8 |

现有客户向该企业追加订货, 且客户只愿意出价每件 7 元, 如果有关情况如下, 请分别针对下述不同情况, 分析企业是否应该接受该订单。

【要求】

- (1) 追加订货 2000 件。若无该追加订单, 剩余生产能力无法转移。若接受该订单, 不需要追加专属成本。
- (2) 追加订货 2000 件。若无该追加订单, 剩余生产能力无法转移。若接受该订单, 需要追加专属成本 1000 元。
- (3) 追加订货 2500 件。若无该追加订单, 剩余生产能力无法转移。若接受该订单, 不需要追加专属成本。

【提示】由于接受追加订货而使正常价格的订单减少的边际贡献应视为机会成本

- (4) 追加订货 2500 件。若无该追加订单, 剩余生产能力可以对外出租, 可获租金 3000 元。若接受该订单需要追加专属成本 1000 元。

【答案】

(1) 增加的相关收入=2000×7=14000 元

增加的相关成本=2000×6=12000 元

增加的相关利润=2000 元

接受该订单可以增加利润 2000 元, 应该接受该订单。

(2) 增加的相关收入=7×2000=14000 元

增加的相关成本=6×2000+1000=13000 元

增加的相关利润=14000-13000=1000 元

订货可以增加利润 1000 元。因此应该接受该订单。

(3) 增加的相关收入=7×2500=17500 元

增加的相关成本=变动成本+丧失正常订单的机会成本=6×2500+500×(10-6)=17000 元

增加的相关利润=17500-17000=500 元

订货可以增加利润 500 元。因此应该接受该订单。

【提示】接受订单会影响到正常的销售, 企业的剩余生产能力能够生产 2000 件。其余的 500 件要减少正常的订货量, 因此 500 件正常销售所带来的边际贡献应该作为接受订单的机会成本。

(4) 增加的相关收入=7×2500=17500 元

增加的相关成本=变动成本+丧失的租金成本+减少的正常销售的边际贡献+专属成本

=6×2500+3000+500×(10-6)+1000=21000 元

增加的相关利润=17500-21000=-3500 元

接受订单带来的差额利润为-3500 元, 即减少利润 3500 元, 显然此时企业不应该接受该订单。

| | |
|---------|--------------|
| 项目 | 接受追加订货 |
| 增加的相关收入 | 7×2500=17500 |

| | |
|---------------|------------------------------|
| 增加的变动成本 | $6 \times 2500 = 15000$ |
| 增加的边际贡献 | 2500 |
| 减：专属成本 | 1000 |
| 机会成本（减少的正常销售） | $500 \times (10 - 6) = 2000$ |
| 机会成本（租金收入） | 3000 |
| 增量收益 | -3500 |

【2017年·单选题】甲公司生产乙产品，生产能力为500件，目前正常订货量为400件，剩余生产能力无法转移。正常销售单价80元，单位产品成本50元，其中变动成本40元。现有客户追加订货100件，报价70元，甲公司如果接受这笔订货，需要追加专属成本1200元。甲公司若接受这笔订货，将增加利润（ ）元。

- A. 800 B. 2000 C. 1800 D. 3000

【答案】C

【解析】增加利润 = $100 \times (70 - 40) - 1200 = 1800$ （元）。