



■ 秦文祥

一项大额订单在价格比较低的情况下到底能不能承接？这个问题一般涉及的是非常规产品。回答这个问题要从几个方面分析：一是公司目前的订货情况和保本销售量之间的关系；二是该价格低到什么程度，有多大的边际贡献，其他的条件怎么样；三是与该用户合作有什么战略意义。

控制现在与筹划未来 ——谈管理会计的即时性与前瞻性作用

在当今时代，粗犷式的管理及仅凭感觉和经验进行决策的做法再也无法维持下去了。决策者迫切需要会计人员提供有效的管理会计支持，通过有效的成本管理和内部控制来降低成本；迫切需要通过即时性、阶段性的数据分析发出预警警告，防范风险；迫切需要会计人员提供具有前瞻性的数据分析模型作为决策的依据。在管理会计的核心理念中，价值的创造与维护是最为重要的两点，成本的性态分析和计算资金的时间成本是管理会计考察问题的基本立场。下面笔者以所在的南通万达锅炉有限公司（下称万达锅炉）在产品定价和成本管控这两个方面的实践为例，谈谈如何发挥管理会计的即时性与前瞻性作用。

一、产品定价的科学性与灵活性

对企业经营者而言，经营管理中最基本也是最重要的业绩目标就是销售和利润，销售取决于获得的市场订单，利润则取决于销售总量和产品售价与成本的差额。通常情况下，销售量和销售政策（包括产品定价、付款条件、合同关键条款等）是一对矛盾，如何平衡这一对矛盾？一项大额订单在价格比较低的情况下到底能不能承接？经营者经常要对这些问题作出判断和决策。

要回答上面提出的问题，需要会计人员首先测算出公司的盈亏平衡点和目前的安全边际。我们每年要根据上年度的历史资料计算企业的固定成本和变动成本，并在此基础上进行盈亏平衡点和安全边际测算：首先，导出完工产品成本按成本项目反映的汇总表、期间费用按二级科目反映的汇总表。

其次，对成本费用进行成本性态分析，分出固定成本、变动成本（应注明据产量还是销量）和半变动成本，对半变动成本选择最高产量和最低产量的月份进行考察，采用高低点法计算半变动费用的变动部分b值和固定部分a值，然后计算出固定成本和单位变动成本。最后，计算保本销售量和安全边际。

由于装备制造业的特点，今天的销售取决于昨天的订单，因此，在经过以上测算后，我们主要分析目前的订货情况，根据订货额与保本销售量的比较分析，就可以对销售政策是否需要调整以及如何调整进行判断，作出决策。一般情况下，我们按前三个月的订货总量作为参照，如果安全边际率大于20%，就不需要调整，否则应对销售政策进行及时的修正。在原材料价格变动很小的情况下，一般对付款条件适当放宽；在原材料价格有一定下浮的情况下，要根据主要竞争对手的变化作出选择，即不主动降价以免引起竞争对手降价，防止造成恶性竞争，但如果主要竞争对手在降价，我们也必须降价，否则会失去市场。

在实际工作中应注意两个问题：一是如果企业产品结构比较复杂，不同的产品应按照一定的系数折算成标准产品，从而计算出标准产品产量。二是根据不同行业技术和产品发展变化的不同，对安全边际测算需要以年度、半年度、季度等不同节律进行。

一项大额订单在价格比较低的情况下到底能不能承接？这个问题一般涉及的是非常规产品。回答这个问题要从几个方面分析：一是公司目前的订货情况和保本销售量之间的关系；二是该价格低到什么程

度,有多大的边际贡献,其他的条件怎么样;三是与该用户合作有什么战略意义。一般而言,对大额订单在决策上要采取“不轻易放弃”的态度,因为大额订单一般是大客户,有可能发展成为公司长期的战略合作伙伴,提供源源不断的订单。因此,我们对于大额订单会综合考虑,采取特殊的销售政策(如确定价格和付款方式的底线),并在此基础上进行充分的沟通洽谈。对该项合同的决策,需要利用量本利数据模型予以支持,但管理会计提供的数据分析只是作为决策的参考。

二、成本管控的刚性与弹性

按照成本性态分析,成本可以分为固定成本和变动成本。由于装备制造业零部件多、工序复杂,在成本计算和成本管理方面不同于一般简单产品,笔者认为分别按固定成本和变动成本进行管理控制更为实际。

(一) 固定成本

固定成本应分为约束性固定成本和酌量性固定成本。约束性固定成本是企业维持正常生产经营能力所必须负担的最低固定成本,其支出的大小只取决于企业生产经营的规模与质量,因而具有很大的约束性,企业一般不能改变其数额,但这并不表示企业对约束性固定成本就不加管理。一般来讲,企业应当对一项固定资产存在的经济合理性运用管理会计进行评价。比如,一项工序需要价值较高的设备,但其利用率很低,开工严重不足,附近又有较丰富的社会资源,会计人员就要了解加工费的情况,对这项工序存在的合理性进行评估。经济全球化使得社会分工越来越细,一般而言,专业化生产的效率要远远高于大而全企业的非主要工序,某些非主要工序如果经常是“三天打鱼两天晒网”,是很不经济的,完全可以用服务外包或委托加工的方式解决这类问题。当然,到

底是保留还是削减,需要会计人员通过测算用数据讲话。

对于约束性固定成本控制的第二个方面就是如何控制非经营性固定资产的投入,如何加强在建固定资产的成本控制。这方面,会计人员可以通过数据分析提醒公司领导:今天的固定资产投入不仅需要资金投入,而且会增加明天的固定成本(折旧和利息),由公司领导据此做出相关决策。

对于约束性固定成本控制的第三个方面就是如何精简机构,尽量减少管理和服务人员中的闲散人员,减少固定成本中的工资性支出。现在国有企业机构臃肿、人浮于事的现象比较普遍,行政、党群、后勤服务分工太细,机构、人员太多,增加了企业的固定成本支出。会计人员可以以行业先进企业用工比例作为标杆进行测算,向管理层提出分析意见和建议。

酌量性固定成本是指企业在年度开始前,根据经营、财力等情况确定的费用预算而形成的固定成本,它不可能不发生,但金额应当可以得到适当的控制。因此,削减不必要的预算、强化对费用预算的执行和考核是管理会计的工作重点之一。

(二) 变动成本

变动成本是指在一定范围内成本发生总额随业务量的变动呈正线性关系的成本,由于变动成本与业务量的正线性关系,因此如果降低了单位变动成本,对降低企业总成本的贡献是非常之大的。变动成本主要包括直接材料、直接人工和其他变动成本,其他变动成本包括水电费用、机物料消耗以及与销售量挂钩的销售费用等。

直接材料是生产产品和提供劳务过程中所消耗的、直接用于产品生产、构成产品实体的各种主要材料、外购半成品以及有助于产品形成的辅助材料。变动成本中的直接材料取决于两个因素:

一是单位产品的材料消耗量,二是材料的库存单价。

产品的材料消耗量主要依据产品的设计而定,可以讲,一个产品设计定型后,其材料消耗就固定化了。因此,在产品的设计定型过程中,就要灌输给设计人员经济性理念和市场化意识,在产品的性能和材料耗用之间平衡好关系,要将相关材料的市场价、采购的难易度定期备份给设计人员,使其知晓并在产品的耗用材料总量、选用材料规格种类及档次、零部件的标准化之间寻求经济合理的设计方案。一个产品的设计方案出来以后,公司应进行技术和经济审查评价,会计人员、市场销售人员应从制造成本和市场竞争的角度进行论证,企业也可以设计一种对设计人员联产计酬的分配方案,鼓励设计人员设计出质优价廉、适销对路的产品。恰当的工艺标准和材料消耗定额可以提高材料的利用率。会计人员不仅要做好成本的分析工作,还要深入生产一线了解材料利用率的情况,及时纠正工艺标准中一些只讲质量不计成本的极端行为。

至于材料的库存单价,目前的财务会计核算主要包括进价、运杂费、运输途中的合理损耗、入库前的挑选整理费用,而采购人员的差旅费、仓储费、资金占用费均没有考虑。这其中,最主要的是材料进价,企业除了要通过不相容职务分离、适当的采购业务流程(比价采购、招标采购)等内部控制设计防止采购业务中的舞弊行为外,还要注重两方面的问题:一是分析预测原材料市场的变化走势。预期会涨价,要提前采购,增加库存;预期会跌价,就即用即买尽量压低库存。二是在市场平稳的状态下,会计人员要与采购部门一起分析某些主要材料对生产的影响程度、从订货到交货的周期以及采购、仓储的综合成本,通过数据资料,对要不要保留库存、安全库存量为多少以及采购的经

济批量进行测算,以降低材料的综合库存成本。

对变动成本中的直接人工成本企业要加以控制,但这并不意味着要降低工人的工资,相反,随着物价的上涨,企业应当考虑如何合理增加员工的工资收入。企业只有通过提高单位时间的劳动产出,才能达到既保证员工的工资稳定增长同时又兼顾到成本控制这两个目标。要达到这两个目标的措施主要有两条:一是降低非直接生产人员比重,压缩车间二、三线人员编制;二是通过工艺革新、工艺装备提高自动化,会计人员可以通过测算为该类问题提供决策支持。

对于其他变动成本,企业可以按主要项目分类制订各生产车间的单位产品消耗考核指标,建立对生产车间的预算指标考核体系。

管理会计主要服务于企业经营决策和内部管理,与传统的财务会计相比具有更强的技术性。目前,管理会计对企业经营管理的决策支持作用正越来越得到企业界的认可,管理会计在我国的发展也受到会计理论和实务界越来越多的关注。但是,在肯定管理会计即时性、前瞻性作用的同时,也要注意其局限性:一是管理会计的数据来源是建立在财务会计提供的各项核算数据的基础上,是对历史核算数据的重新归纳、分类、整理,因此,管理会计发挥作用受财务会计信息是否真实、准确的影响;二是管理会计对成本性态的分析受会计人员职业判断的限制,主观性较强,有一定的误差;三是在进行经营决策和管理决策时,有很多变量相互影响,需要决策者统筹考虑。因此,在充分发挥管理会计作用的同时,要注意与财务会计相互配合,协调发展,共同为企业降本增效服务。■

(作者单位:南通万达锅炉有限公司)

责任编辑 刘良伟



■王丹妮

作为企业战略、业务、财务一体化最有效的工具,管理会计发展的核心来源于企业的内部管理需求。在日益严峻的经济压力下,企业战略转型和精细化管理需求更加迫切,管理会计应用于实践必将在推动企业技术创新、管理创新、资源优化配置等方面发挥越来越重要的作用。

当前,国家宏观调控和产业导向不断优化,市场竞争从主要依靠数量扩张和价格竞争逐步转向以质量型、差异化为主。如何提高企业价值创造能力、资源利用效率和管理效能,为企业财务管理带来了新的挑战与机遇。作为企业战略、业务、财务一体化最有效的工具,管理会计发展的核心来源于企业的内部管理需求。在日益严峻的经济压力下,企业战略转型和精细化管理需求更加迫切,管理会计应用于实践必将在推动企业技术创新、管理创新、资源优化配置等方面发挥越来越重要的作用。我认为,运用管理会计推动我国企业财务管理向价值创造转型,要结合企业自身实际,重点实现以下几方面的突破:

1. 梳理企业财务管理职能,拓展管理会计职能。企业财务管理的过程实际上就是一个对企业价值造成影响的过程。企业财务管理的核心就是通过财务决策来实现企业价值最大化的理财目标。企业财务管理提升企业价值主要体现在三方面:创造企业价值的活动,包括税收筹划、集中化管理(尤其是资金)、盈余管理、融资管理、投资并购、成本控制等;支持企业价值的活动,包括全面预算管理、财务流程再造、运营资本管理、利润管理、绩效管理、薪酬管理、风险管理等;保持企业价值的活动,包括财务管理系统建设、会计管理、会计信息管理、会计制度与组织管理等。

在运用管理会计推动企业财务管理