

项目三 变动成本法

- 一、 变动成本法概述
- 二、 变动成本法与完全成本法的比较
- 三、 变动成本法与完全成本法分期营业利润

差额的变动规律

- 四、 变动成本法的优缺点及应用

一、 变动成本法概述

- （一）变动成本法的历史沿革
- 美国《柯勒会计词典》
- 20 世纪 50 年代美国
- 20 世纪 60 年代美国
- 我国 20 世纪 80 年代

（二）变动成本法的概念

- 变动成本法是一种将直接材料，直接人工和变动性制造费用作为产品成本，将固定性制造费用作为期间成本计算方法，在管理会计中，产品生产成本只包括变动成本，不包括固定成本，把固定成本当作期间费用，从当期的销售收入中一次性扣除，当然，变动成本法下的存货成本中也不包括固定成本，变动成本法又被称为直接成本法或边际成本法。

（三）变动成本法理论依据

- 1、产品成本是随着产量增减而增减的变动成本。
- 2、固定性制造费用只能作为期间成本，从当期的销售收入中一次性扣除。

二、 变动成本法与完全成本法的区别

- 完全成本法（全部成本法）

是一种将直接材料、直接人工和全部的制造费用作为产品成本的计算方法。

- 变动成本法

是一种将直接材料，直接人工和变动性制造费用作为产品成本，将固定性制造费用作为期间成本计算方法。

（一）理论依据不同

- 变动成本法：固定制造费用主要是企业提供一定的生产经营条件而发生的，这些生产经营条件一旦形成，不管其实际利用程度如何，有关费用照样发生，他们与产品的实际产量没有直接联系。
- 完全成本法：只要与产品的生产有关的成本都应该作为产品成本

(二) 应用的前提条件与成本构成内容不同

- 1、完全成本法：不需要划分固定成本和变动成本之间的界限。
- 2、变动成本法：有其严格的应用前提，必须把全部成本分为固定成本和变动成本。

（三）产品成本、期间成本的构成内容不同

- 1、产品成本的构成内容不同

主要区别在于如何处理固定性制造费用。

- 2、期间成本的构成内容不同

- 完全成本法将非生产成本——推销成本和管理成本，直接作为期间成本；

- 变动成本法将固定性制造费用，固定性推销成本，固定性管理成本，三者合计为期间成本。

（四）存货成本和销货成本的水平及成本流程不同

- **1、存货成本的内容不同**
- 两种方法的区别是：存货中是否应该包含固定性制造费用。
- **2、销货成本的内容不同**
- 变动成本法下的销货成本是“变动成本”所包含的内容；完全成本法下的销货成本是“生产成本”所包含的内容。

- 完全成本法下的销货成本
- = 直接材料 + 直接人工 + 全部制造费用

- 变动成本法下的销货成本
- = 直接材料 + 直接人工 + 变动性制造费用
- + 变动性推销成本 + 变动性管理成本

（五）确定税前净利的程序以及税前净利

的结果可能不同

- 在变动成本法下：
 - 销售收入 - 变动成本 = 边际贡献
 - 边际贡献 - 固定成本 = 税前净利
- 其中：
 - 变动成本 = 变动生产成本 + 变动非生产成本
 - 固定成本 = 固定生产成本 + 固定管理费用 + 固定销售费用
- 由上式可以看出：贡献毛益超过固定成本越多，企业的盈利越大。

（五）确定税前净利的程序以及税前净利的结果可能不同

- 在完全成本法下：
- 销售收入－销货成本＝销售毛利
- 销售毛利－期间成本＝税前净利
- 其中：
- 销货成本＝期初存货成本＋本期生产成本－期末存货成本
- 期间成本＝非生产成本＝管理费用＋销售费用＋财务费用
- 从以上分析得出：两种方法对期末存货的计价不同，税前净利不同
- 例题：见教材 P₃₄ 例 3－2

(六) 利润表的编制不同

- 1、完全成本法下的损益确定程序
- 首先，确定销售毛利总额：
- $\text{销售毛利总额} = \text{销售收入总额} - \text{已销售的产品生产成本总额}$
- 其次，确定税前利润：
- $\text{税前利润} = \text{销售毛利总额} - \text{推销成本} - \text{管理成本}$

(六) 利润表的编制不同

- 2、变动成本法下的损益确定程序
- 首先，计算边际贡献总额：
$$\text{边际贡献总额} = \text{销售收入总额} - \text{已销售产品变动生产成本} - \text{变动性推销成本} - \text{变动性管理成本}$$
- 其次，计算税前利润：
$$\text{税前利润} = \text{边际贡献总额} - \text{期间成本总额}$$

（七）适应性不同

- 变动成本法提供的会计信息，主要用于编制企业内部报表，方便管理者加强企业的预测、决策、控制和分析工作；
- 完全成本法提供的会计信息，主要用于编制企业对外报表，以符合传统的成本概念、存货估价、计税基础和利益者收益的及时性、最大化。

三、 变动成本法与完全成本法分期营业利润

差额的变动规律

- (一) 变动成本法与完全成本法下期间利润的差异及分析

- 1、两种计算方法下利润表的基本结构存在差异：

完全成本法下传统式利润表

销售收入
减：销售成本
期初存货成本
加：本期生产成本
可供销售的产品成本
减：期末存货成本
 销售成本合计
销售毛利
减：期间费用
销售费用
管理费用
税前净利

变动成本法下贡献式利润表

销售收入
减：变动生产成本
贡献毛益（制造过程）
减：期间成本
固定制造费用
销售费用
管理费用
期间费用合计
税前净利

（一）变动成本法与完全成本法下期间利润的差异及分析

- **2、两种计算方法下得出的分期损益不同**
- **（1）各期产量稳定，销量变动**
- **A、若存货量不变，期末存货 = 期初存货，两种方法所确定的税前净利是相同的。**
- **B、若存货量增加，期末存货 > 期初存货，则按全部成本法确定的税前净利，比按变动成本法确定的税前净利大，其差额为：单位固定制造费用 × 存货增加量。**
- **C、若存货量减少，期末存货 < 期初存货，则按全部成本法确定的税前净利，比按变动成本法确定的税前净利小，其差额为：单位固定性制造费用 × 存货减少量。**
- **D、若从长期来看，两种成本法计算的税前净利总额是相等的。**
- **例题：见教材 P₃₇ 例 3 - 4**

2、两种计算方法下得出的分期损益不同

- **(2) 各期销量稳定，产量变动**
- **A、采用变动成本法，不管生产量如何变动，只要销售量稳定不变，其各期的税前净利都一样。**
- **B、采用全部成本法，由于产量不同，各年的单位固定费用就不一样，其各期的税前净利就不一样。**
- **例题：见教材 P₃₉ 例 3 — 5**

3、两种计算方法计算的税前净利产生差异的原因

- 主要原因在于：
 - 两种成本法下计入当期利润表的固定性制造费用水平出现差异
 - 这种差异表现为完全成本法下期末存货吸收的固定性制造费用与期初释放的固定性制造费用之间的差异

4、两种计算方法计算的税前净利的互相转换

- (1) 将变动成本法下的税前净利转换为完全成本法下的税前净利
- 变动成本法下的税前净利
- 减：完全成本法期初存货中的固定性制造费用
- 加：完全成本法期末存货中的固定性制造费用
- 得：完全成本法下的税前净利

4、两种计算方法计算的税前净利的互相转换

- (2) 将完全成本法下的税前净利转换为变动成本法下的税前净利
- 完全成本法下的税前净利
- 加：完全成本法期初存货中的固定性制造费用
- 减：完全成本法期末存货中的固定性制造费用
- 得：变动成本法下的税前净利

（二）两种成本法期间利润差异的一般规律

- 1、若完全成本法期末存货吸收的固定生产成本等于完全成本法期初存货释放的固定生产成本，则期间利润差额必然为零。
- 2、若完全成本法期末存货吸收的固定生产成本大于完全成本法期初存货释放的固定生产成本，那么完全成本法从当期收入中扣除的固定制造费用比变动成本法下扣除的要少，则期间利润差额必然大于零。
- 3、若完全成本法期末存货吸收的固定生产成本小于完全成本法期初存货释放的固定生产成本，则期间利润差额必然小于零。

（三）两种成本法期间利润差异的特殊规律

- 1、当期末存货不为零，而期初存货为零时，完全成本法所确定的营业利润必然大于变动成本法下的营业利润。
- 2、当期末存货为零，而期初存货不为零时，完全成本法所确定的营业利润必然小于变动成本法下的营业利润。
- 3、当期末存货和期初存货都为零时，完全成本法所确定的营业利润必然等于变动成本法下的营业利润。
- 4、当期末存货和期初存货都不为零时，可以用一般规律来分析期间利润的差异。

- 例题：见教材 P₄₃ 例 3 — 6

四、 变动成本法的优缺点及应用

- (一) 完全成本法的优缺点
- 1、完全成本法的优点
- A、完全成本法有利于调动企业生产的积极性
- 例题：见教材 P₄₅ 例 3 — 7
- B、完全成本法符合传统的成本概念

(一) 完全成本法的缺点

- 1、采用完全成本法计算的单位产品成本不仅不能反映生产部门的真实成果，反而掩盖或扩大了它们的生产业绩。
- 2、采用完全成本法来确定各期的税前净利，其结果往往令人费解，甚至企业片面的追求高产量、高产值，造成仓库积压，财政虚收。

例题：见教材 P₄₆ 例 3—8、例 3—9

- 3、完全成本法不便于进行预测、短期决策和编制弹性预算
- 4、完全成本法计算繁琐

(二) 变动成本法的优缺点

- 1、变动成本法的优点
- A、更符合“费用与收益相配合”这一公认会计准则的要求
- B、有利于科学地进行成本分析和控制
- C、可促使企业经营管理者重视销售工作
- D、简化了成本计算程序
- E、为短期决策提供了重要的前提和标准

例：

甲企业只生产一种背包，2001年1月1日并无库存。下表是

其2001年与生产背包有关的数据。假设固定成本按产品产

量分配。假设2001年销售了4000个背包，单价为10元，

除了发生上述成本外，当年发生的变动性销售和管理费用为1元/个，固定性销售和管理费用总额为2000元。要求采

年生产量（个）	5000
单位变动制造成本（元）	
直接材料	1
直接人工	1
变动性制造费用	2
年固定性制造费用（元）	10000

甲企业变动成本法编制的 2001 年度损益表

销售收入	40000
减：销售成本	16000
其中：期初存货	0
本期生产	20000
期末存货	4000
变动性销售和管理费用	4000
边际贡献	20000
固定成本	12000
其中：固定性制造费用	10000
固定性销售和 管理费用	2000
税前利润	8000

甲企业完全成本法编制的 2001 年度损益表

销售收入	40000
减：销售成本	24000
其中：期初存货	0
本期	30000
生产	
期	6000
未存货	
毛利	16000
销售和管理费用	6000
其中：变动性	4000
固定性	2000
税前利润	10000

2、变动成本法的局限性

- A、变动成本法不符合传统的成本概念
- B、不利于长期决策
- C、具有相对性，近似性，计算不精确
- D、改用变动成本法时会影响有关方面的利益

(三) 变动成本法的应用

1、变动成本法与完全成本法的整合

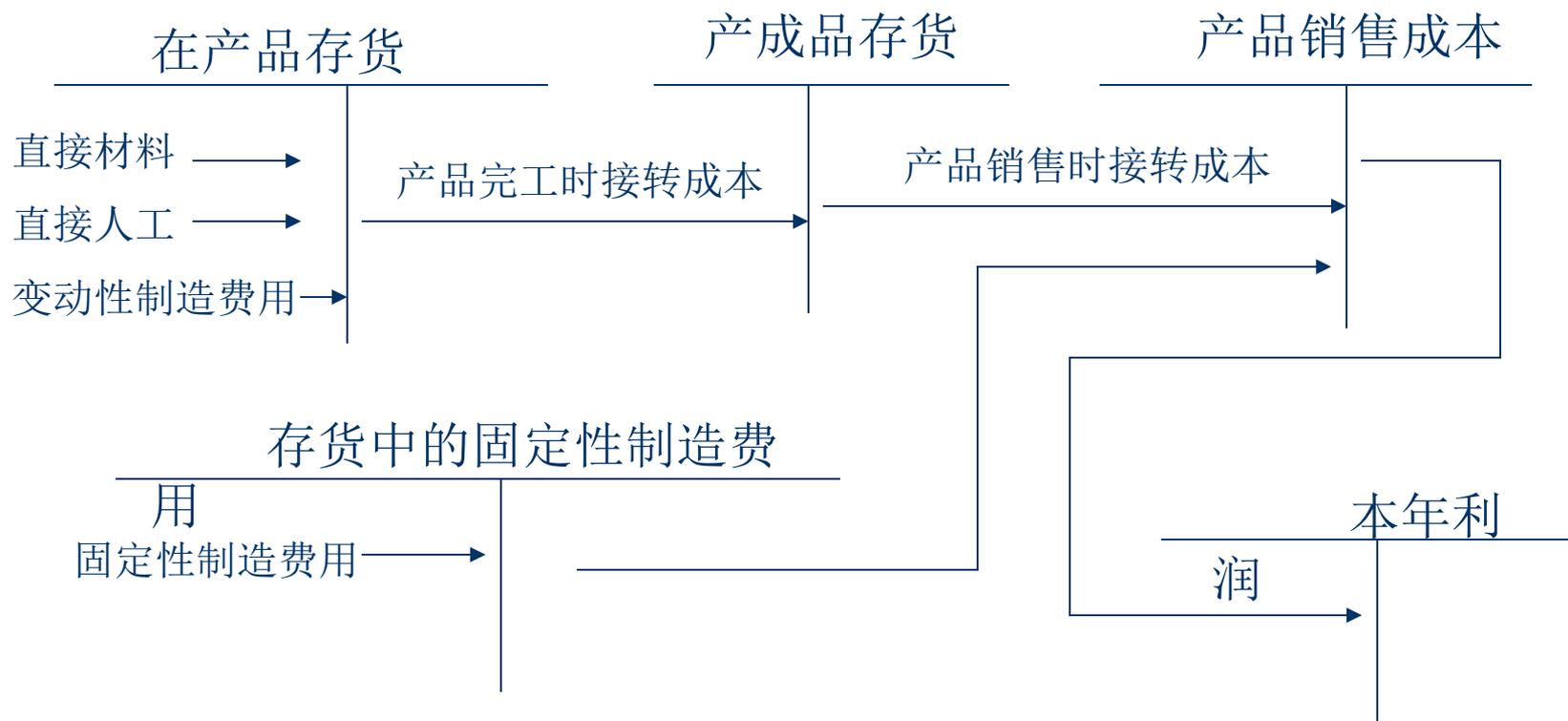
双轨制

单轨制

2、两种成本法整合的会计核算方法

- (1) 日常核算建立在变动成本法上，将生产成本按习性分类。
- (2) 变动成本记入“生产成本”科目。
- (3) 增设“变动制造费用”科目。
- (4) 期末将“固定性制造费用”，“管理费用”，“财务费用”和“销售费用”的本期发生额作为期间成本，编制变动成本法下的收益表。
- (5) 将“固定性制造费用”按比例分配，应由本期销售产品负担的部分转入“销售成本”，编制全部成本法下的收益表。
- (6) 将应由存货负担的固定性制造费用按比例分配计入“产成品”和“在产品”科目，用来正确地编制资产负债表。
- **例题：见教材 P51 例 3 — 10**

3、变动成本法与完全成本法的统一



习题：

- 童趣公司是一家玩具制造商，过去一直保持多年的盈利记录。但是，由于市场竞争的加剧，而公司的产品设计更新较慢，价格较高，失去了几分重要的订单。从**2003**年开始，公司的销售量与利润开始下降，并且一直没有好转的迹象。到**2004**年**6**月，公司董事会限令总经理杨广必须在下半年内扭转局面。

习题：

- 杨广采取了各种改进措施，却没有收到很好的成效。从目前的情况看，生产能力只利用了 50 %，而成本已降到了最低限度，但是销售量和利润仍然没有显示出增加的迹象。眼看董事会的要求是没办法完成了。有一天，杨广突然想到，公司的会计核算采用的是完全成本法。于是，杨广下了新的指令：将产量扩大一倍，使生产能力得到完全利用。这一措施连续实施几个月后，奇迹出现了。尽管公司的销售情况并无改善，但 2004 年下半年的收益却显著增加。杨广顺利完成了董事会交给的任务，得到了一笔丰厚的奖金，并获得了到澳大利亚度圣诞节的机会。不过，杨广深知这种利润无法长久，所以在来年递交了辞呈，另谋高就了。

要求讨论：

- ☹️ （1）分析为什么杨广所采取的措施能使公司的收益大幅增加？
- ☹️ （2）杨广所采取的措施为什么无法长久？这种做法将给公司带来什么样的负面影响？