

第 3 章

变动成本法

【内容提要】

传统的产品成本计算即完全成本法,是按照经济用途将各种费用归集、分配于产品之间,以确定各种产品的实际成本,进而计算企业的期间损益,根本没有考虑决策的需要。为了使日常的会计核算资料能满足企业预测、决策、规划、控制和业绩评价的要求,就需要采用一种新的成本计算方法,即变动成本法。本章将从变动成本法的概念、特点、理论依据着手,通过对变动成本法与完全成本法的比较分析,系统介绍变动成本法的主要内容。

【知识目标】

- (1) 掌握变动成本法的概念;
- (2) 掌握两种成本计算法下营业利润的变动规律;
- (3) 熟悉变动成本法的理论依据和特点;
- (4) 熟悉变动成本法与完全成本法的主要区别;
- (5) 熟悉变动成本法的核算程序;
- (6) 熟悉变动成本法的应用;
- (7) 了解完全成本法的优点及局限性;
- (8) 了解变动成本法的优缺点及局限性。

【能力目标】

- (1) 能够分别采用两种成本计算法计算产品的总成本和单位成本;
- (2) 能够分别采用两种成本计算法计算单个会计期间的营业利润并分析营业利润产生差异的原因;
- (3) 能够分别采用完全成本法与变动成本法计算多个会计期间的营业利润并分析营业利润产生差异的原因;
- (4) 能够熟练应用变动成本法。

【引导案例】

某公司生产一种家用小电器,年产量最多 22 000 件。平均每生产一件要消耗原材料 100 元、计件工资 30 元、折旧费 20 元、水电费 15 元。该公司 2008 年年初已接到订单 20 000 件,年末接到客户临时订单 2 000 件,客户只肯出价 160 元,而该厂通常售价 200 元。请问,该公司负责洽谈的订货人员是否应该接受该订单?为什么?

3.1 变动成本法概述

3.1.1 变动成本法的产生与发展

变动成本法是美籍英国会计学家乔纳森·N. 哈里斯于1936年首先提出来的。他改变了完全成本法所确定的税前利润要受存货变动的影响的观点,但当时并没有引起社会上的广泛关注,也很少被企业在实际工作中采用。直到20世纪50年代管理会计体系正式形成以后,预测分析、决策分析、预算控制日益受到人民的普通重视,企业管理当局迫切要求会计部门提供更广泛、更有用的管理信息,以便加强对经济活动的事前规划和日常控制。于是变动成本法就不胫而走,被广泛应用于美国、日本、加拿大、澳大利亚和西欧各国的企业内部管理,成为管理会计的一项重要内容。

3.1.2 变动成本法的概念

在传统的财务会计学中,计算产品成本的主要方法是完全成本法。完全成本法,也称全部成本法或吸收成本法,是指在计算生产成本时,只计入产品的全部生产成本,即直接材料、直接人工和制造费用,而把非生产成本作为期间成本处理的一种成本计算方法。

为了适应预测、决策、规划、控制和业绩考评的需要,管理会计采用变动成本法计算产品成本。变动成本法也称直接成本法,是指在产品成本计算过程中,以成本性态分析作为前提,将变动生产成本作为产品成本,将固定生产成本及非生产成本作为期间成本的一种成本计算法。

在这种成本计算方法下,计算产品生产成本时,只计入和产品生产量直接有关的变动成本,即产品的直接材料、直接人工和变动制造费用。而把与期间有关的固定制造费用和销售费用、管理费用等非生产成本作为期间成本在当期全部转销。

3.1.3 变动成本法的理论依据

变动成本法与完全成本法在成本归属上的区别是对固定制造费用的处理方法不同。按后者,固定制造费用归属于产品,是产品成本的一部分;按前者,固定制造费用不归属于产品,而是作为期间成本,全部计入当期损益。两种方法都有各自的理论依据。

变动成本法的理论依据是:第一,产品成本只包括变动生产成本。在管理会计中,产品成本是指在产品生产过程中发生的,应与产品产量密切相关,随产量的变动而变动的成本。据此,只有直接材料、直接人工、变动制造费用是在产品生产过程中发生的并随产量变动的成本,所以产品成本只包括这三部分成本。第二,固定制造费用应当作为期间成本处理。在管理会计中,固定制造费用主要是为企业提供一些的经营条件而发生的,它与产品产量的关系并不密切,在一定范围内,产量的变动与固定制造费用数额的多少无关;反之,固定制造费用与会计期间的关系更为密切,不同时期的经营条件不同,相应的固定制造费用的数额就有

所不同,所以固定制造费用不应计入产品成本,而应归属于会计期间,计入期间成本。

完全成本法的理论依据是:凡是因产品生产而发生的耗费都应归属于产品,计入产品成本,固定制造费用的发生尽管与产品产量没有直接的联系,但如果没有其所提供的生产经营条件,就不可能有产品的生产,同时,产品的生产过程不仅是一定的直接材料、直接人工、变动制造费用的消耗过程,也是一定生产经营能力的消耗过程,所以固定制造费用也应归属于产品,作为产品成本的一个组成部分。

3.1.4 变动成本法的特点

变动成本法下的产品成本,具有以下两个明显的特征:第一,同产品的实际形成直接相关;第二,同产量的增减变动直接相关。至于固定制造费用,虽然也是在产品生产过程中发生的,但并不计入产品成本,而是将其作为与产量变动无关而同特定期间流逝相连的期间成本,最后从该期间的销售收入中予以全额扣除。

变动成本法下的期间成本也具有两个明显的特征:第一,同企业生产经营能力的形成与正常维护紧密相连;第二,与生产经营持续期的长短与流逝紧密相连。由于变动成本法将固定制造费用视为期间成本摒弃于产品成本之外,并认为这类费用只能在某一特定会计期间内发挥作用,其效益不会因时间推移而递延到相邻的下一会计期间,因而,这部分费用必须用某一特定会计期间销售收入进行补偿,即从当期所取得的边际贡献额中全部予以扣除。

3.2 变动成本法与完全成本法的区别

为了深刻认识变动成本法的特点,应将其与传统的完全成本法加以比较。概括起来两种成本计算方法区别如下。

3.2.1 应用的前提条件不同

变动成本法应用的前提条件首先要进行成本性态分析,把全部成本划分为变动成本和固定成本两部分,尤其要把混合成本性质的制造费用按生产量分解为变动制造费用和固定制造费用两部分。

完全成本法应用的前提条件则是把全部成本按其经济用途分为生产成本和非生产成本。凡在产品生产过程中发生的成本全部归入产品生产成本;凡由于产品销售或进行日常行政管理及资金筹集而发生的成本归入非生产成本。

3.2.2 产品成本、期间成本的构成内容不同

在变动成本法下,产品成本只包括变动生产成本,固定生产成本和非生产成本则全部作为期间成本处理。

在完全成本法下,产品成本则包括全部生产成本,只有非生产成本作为期间成本处理。

上述两点区别如表 3-1 所示。

表 3-1 变动成本法与完全成本法在应用的前提条件和成本构成内容方面的区别

项 目	变动成本法	完全成本法
应用的前提条件	以成本性态分析为基础	以成本按经济用途分类为基础
成本划分的类别	变动成本 { - 变动生产成本 { 直接材料 直接人工 变动制造成本 - 变动非生产成本 { 变动销售费用 变动管理费用 变动财务费用	生产成本 { 直接材料 直接人工 制造费用 非生产成本 { 销售费用 管理费用 财务费用
产品成本包含的内容	变动生产成本 { 直接材料 直接人工 变动制造费用	生产成本 { 直接材料 直接人工 制造费用
期间成本包含的内容	变动非生产成本 { 变动销售费用 变动管理费用 变动财务费用 固定成本 { 固定制造费用 固定销售费用 固定管理费用 固定财务费用	非生产成本 { 销售费用 管理费用 财务费用

【技能训练 3-1】 M 公司只生产一种产品。2009 年有关的业务量、售价与成本资料如表 3-2 所示。

表 3-2 M 公司相关生产资料

期初存货量	0 件	直接材料	24 000 元
本年生产量	4 000 件	直接人工	12 000 元
本年销售量	3 000 件	变动制造费用	4 000 元
期末存货量	1 000 件	固定制造费用	10 000 元
单价	20 元	变动销售费用	600 元
		固定销售费用	1 400 元
		变动管理费用	300 元
		固定管理费用	2 700 元

根据上述材料,分别按变动成本法和完全成本法计算的产品成本与期间成本如表 3-3 所示。

本例计算结果表明,按完全成本法确定的产品总成本与单位成本要比变动成本法的相应数值高,而它的期间成本却低于变动成本法,这种差异的形成主要源于两种成本计算方法对固定制造费用的处理方法不同,它们共同的期间成本是销售费用和管理费用。

表 3-3 产品成本及期间成本计算表

单位: 元

项 目		完全成本法		变动成本法	
		总成本	单位成本	总成本	单位成本
产品成本	直接材料	24 000	6	24 000	6
	直接人工	12 000	3	12 000	3
	制造费用	14 000	3.5		
	变动制造费用	10 000		4 000	1
	合 计	50 000	12.5	40 000	10
期间成本	固定制造费用			10 000	
	销售费用	2 000		2 000	
	管理费用	3 000		3 000	
	合 计	5 000		15 000	

3.2.3 销售成本及存货成本的水平不同

在期末存货和本期销货均不为零的条件下,本期发生的产品成本最终要表现为销售成本和存货成本。因为在变动成本法下固定生产成本被作为期间成本直接计入当期损益,不可能转化为存货成本或销售成本,而在完全成本法下固定生产成本被计入产品成本,并要在存货和销货之间进行分配,使一部分固定生产成本被期末存货吸收递延到下期,另一部分固定生产成本被计入当期损益,这必将导致两种成本计算法所确定的期末存货成本及销售成本的水平不同。

【技能训练 3-2】 仍以技能训练 3-1 所示的表 3-2 资料为例。

要求: 分别按变动成本法和完全成本法确定产品的期末存货成本和本期的销售成本,并分析造成差异的原因。

根据上述材料,分别按变动成本法和完全成本法计算的期末存货成本与本期销售成本如表 3-4 所示。

表 3-4 期末存货成本与本期销售成本的比较

单位: 元

项 目	完全成本法	变动成本法	差 额
期初存货成本	0	0	0
本期产品成本	50 000	40 000	+10 000
可供销售商品成本合计	50 000	40 000	+10 000
单位产品成本	12.5	10	+2.5
本期销售量	3 000	3 000	0
期末存货量	1 000	1 000	0
期末存货成本	12 500	10 000	+2 500
本期销售成本	37 500	30 000	+7 500

本例计算结果表明,按完全成本法计算的期末存货成本比变动成本法下的期末存货成本多了2 500元,是由于按变动成本法确定的期末存货成本只包括了变动生产成本10 000元;而按完全成本法确定的12 500元期末存货成本中,除了包括10 000元变动生产成本外,还包括了2 500元(2.5元/件 $\times$ 1 000件)的固定生产成本。同理,因为完全成本法下的本期销售成本37 500元包括30 000元变动生产成本和7 500元(2.5元/件 $\times$ 3 000件)的固定生产成本,而变动成本法下的30 000元销售成本全部是由变动生产成本组成的,所以导致两种成本计算方法的销售成本出现了7 500元的差异。这一切都是因为完全成本法将固定生产成本10 000元计入了产品成本,而在变动成本法下这种成本则被全额计入期间成本。

3.2.4 销售成本的计算公式不同

在实务中,完全成本法一般按以下理论公式计算销售成本:

$$\begin{aligned}\text{本期销售成本} &= \text{期初存货成本} + \text{本期产品成本} - \text{期末存货成本} \\ &= \text{可供销售的产品成本} - \text{期末存货成本}\end{aligned}$$

如果各期成本水平不变、产量相同,即各期单位产品成本相同,可直接按以下简化公式计算销售成本:

$$\text{本期销售成本} = \text{本期销售量} \times \text{单位产品成本(即单位完全生产成本)}$$

在变动成本法下,同样可以采用上述理论公式计算销售成本。如果在前后期生产成本水平不变(即单位变动生产成本不变,固定生产成本不变)的条件下,由于期初单位存货成本、本期单位产品成本和期末单位存货成本三者完全相等,所以可直接按以下简化公式计算销售成本:

$$\text{本期销售成本} = \text{本期销售量} \times \text{单位产品成本(即单位变动生产成本)}$$

3.2.5 损益确定的程序不同

在完全成本法下损益确定程序为:首先用销售收入补偿本期实现销售产品的生产成本,从而确定销售毛利,然后再用销售毛利补偿非生产成本,以确定当期损益。其具体步骤和计算公式如下。

(1) 计算销售毛利

$$\text{销售收入} - \text{销售成本} = \text{销售毛利}$$

其中:

$$\begin{aligned}\text{销售成本} &= \text{期初存货成本} + \text{本期生产成本} - \text{期末存货成本} \\ &= \text{可供销售的产品成本} - \text{期末存货成本}\end{aligned}$$

(2) 计算营业利润

$$\text{销售毛利} - \text{非生产成本} = \text{营业利润}$$

其中:

$$\text{非生产成本} = \text{销售费用} + \text{管理费用} + \text{财务费用}$$

在变动成本法下损益确定程序为:首先用销售收入补偿本期实现销售产品的变动成本,从而确定边际贡献,然后再用边际贡献补偿固定成本,以确定当期损益。其具体步骤和

计算公式如下。

(1) 计算边际贡献

$$\text{销售收入} - \text{变动成本} = \text{边际贡献}$$

其中:

$$\begin{aligned} \text{变动成本} &= \text{销售产品的变动生产成本} + \text{变动非生产成本} \\ &= \text{单位变动生产成本} \times \text{销售量} + \text{单位变动非生产成本} \times \text{销售量} \end{aligned}$$

(2) 计算营业利润

$$\text{边际贡献} - \text{固定成本} = \text{营业利润}$$

其中:

$$\begin{aligned} \text{固定成本} &= \text{固定生产成本} + \text{固定非生产成本} \\ &= \text{固定制造费用} + \text{固定销售费用} + \text{固定管理费用} + \text{固定财务费用} \end{aligned}$$

【技能训练 3-3】 仍以技能训练 3-1 所示的表 3-2 资料为例。

要求: 分别按两种成本计算法编制损益表。

按完全成本法和变动成本法编制的损益表如表 3-5 所示。

表 3-5 损益表

单位: 元

完全成本法		变动成本法	
销售收入(20×3 000)	60 000	销售收入(20×3 000)	60 000
销售成本:		变动成本:	
期初存货成本	0	变动生产成本(10×3 000)	30 000
本期生产成本	50 000	变动销售费用	600
可供销售的生产成本	50 000	变动管理费用	300
减: 期末存货成本(12.5×1 000)	12 500	变动成本合计	30 900
销售成本	37 500	边际贡献	29 100
销售毛利	22 500	减: 固定成本	
减: 非生产成本		固定制造费用	10 000
销售费用	2 000	固定销售费用	1 400
管理费用	3 000	固定管理费用	2 700
非生产成本合计	5 000	固定成本合计	14 100
营业利润	17 500	营业利润	15 000

3.2.6 提供的信息用途不同

完全成本法是为适应企业内部事后将间接成本分配给各种产品,反映生产产品发生的全部资金耗费,确定产品实际成本和损益,满足对外提供报表的需要而产生的。由于它提供的成本信息可以揭示外界公认的成本与产品在质的方面的归属关系,有助于促进企业扩大生产,能刺激增产的积极性,因而能广泛地被外界所接受。

变动成本法是为满足面向未来决策,强化企业内部管理的要求而产生的。由于它能够提供科学反映成本与业务量之间、利润与销售量之间有关量的变化规律的信息,因而有助于加强成本管理,强化预测、决策、计划、控制和业绩考核等职能,促进以销定产,减少或避免因

盲目生产而带来的损失。

3.3 对完全成本法与变动成本法的评价

3.3.1 对完全成本法的评价

1. 完全成本法的优点

完全成本法是目前国际上通用的对外提供财务信息所使用的成本计算方法,与主要对内提供管理信息所使用的变动成本法相比,其主要优点是:

(1) 产品成本反映了产品生产的全部耗费,是企业制定价格和确定盈亏的基础。

(2) 完全成本法更符合公认财务会计的要求,能够满足企业对外部提供财务会计报告的需要,并为人们所熟悉和掌握。目前国际会计准则和我国会计准则都采用的是完全成本法即传统的成本计算法。

(3) 采用完全成本法计算产品成本,可以鼓励企业提高产品生产的积极性,充分利用生产能力。因为在生产能力范围内,产量越大,单位产品分摊的固定成本就越少,则单位产品成本也随之降低,当产品的售价不变时,单位产品利润就越高。

2. 完全成本法的局限性

按照这种方法为基础所计算的分期损益难以为管理部门所理解。这是因为在产品售价、成本不变的情况下,利润的多少理应和销售量的增减相一致,也就是销售量增加,利润也应增加;反之,销售量减少,利润也应减少。可是按完全成本法计算,由于其中掺杂了人为的计算上的因素,使得利润的多少和销售量的增减不能保持相应的比例,因而不易为管理部门所理解,不便于为决策、控制和分析直接提供有关的资料。

3.3.2 对变动成本法的评价

1. 变动成本法的优点

(1) 更符合“收入与费用相配比”的会计原则。“收入与费用相配比”原则要求会计记录的、在一定期间内所发生的收入和费用,必须属于这一会计期间,也就是在一定的会计期间内,应当以产生的收入为根据,把有关的费用同所产生的收入配合起来。变动成本法按成本性态划分成本,将与产品制造过程直接相关的变动生产成本列入产品成本,随着产品的出售或结存分别转入销售成本或存货成本,而将与各期经营活动能力和管理需要有关、不受产品生产量变动影响的固定制造费用列入期间成本,并随时间的消逝而一次全部转销,这样做,比完全成本法更符合“收入与费用相配比”的会计原则。

(2) 能够提供强化预测、决策、规划职能的内部管理信息。变动成本法在产品成本的组成内容、成本的划分标准和损益确定程序上的特点,清晰地揭示成本、业务量和利润三者之

间的内在联系,为应用量本利分析模式奠定了基础,通过分析变动成本法所提供的相关指标,有利于经营管理中的预测、规划和短期经营决策。

(3) 便于分清各部门的经济责任、有利于成本控制和业绩评价。采用变动成本法,产品成本不受固定成本和产量的影响,而取决于各项变动费用的多少,因此可直接分析因成本控制工作本身的好坏而造成的成本升降;同时,采用变动成本法,有助于将固定成本和变动成本指标分解给各个责任单位,分清各部门的责任。一般说来,变动生产成本的高低最能反映出生产部门和供应部门的工作业绩。例如,在直接材料、直接人工和变动制造费用方面有节约或超支,就会立即从产品的变动成本指标上反映出来,它们可以通过事前制定标准成本和建立弹性预算进行日常控制。至于固定成本的高低,责任一般不在生产部门,通常应由管理部门负责,可以通过制定费用预算的办法进行控制。另外,变动成本法所提供的信息还能把由于产量变动所引起的成本下降,同由于成本控制工作好坏而造成的升降清楚地区分开来。这就不仅有利于在事后进行科学的成本分析,以采用正确的方法进行成本控制,还能对各责任单位的工作业绩进行客观的评价和考核。

(4) 促进企业重视销售,防止盲目生产。采用变动成本法,在销售单价、单位变动成本、销售组合不变的情况下,产量高低与存货增减对净利润都没有影响,决定净利润大小的主要因素是销售量。只要销售量相同,所确定的净利润就相同,净利润同销售量同方向变动(尽管不是正比例变动)。可见,在变动成本法下,利润真正成了反映企业经营状况好坏的晴雨表,有助于促使企业树立市场概念,努力开发市场,重视销售,搞好销售预测和以销定产,防止因盲目生产而带来的损失。而完全成本法下,有可能出现一方面销售量下降,另一方面生产量上升,造成产品大量积压,而产量增加会降低单位成本中的固定成本比重,从而使净利润在销售量下降的情况下反而有所增加。

(5) 简化了产品成本计算。由于变动成本法把固定制造费用作为期间成本,从边际贡献项下直接扣除,这就大大简化了产品成本计算中间接费用的分配工作,并可减少由于分配标准的多样性而可能产生的主观随意性,从而使会计人员从繁重的成本核算工作中解脱出来。

2. 变动成本法的局限性

(1) 不符合传统的成本概念要求。传统的成本概念,是指为了达到一个特定目的而已经发生或可能发生的,以货币计量的牺牲。在我国,成本(主要指产品成本)是为了生产产品所发生的各项耗费。变动成本法不把固定制造费用计入产品生产成本,而是列作期间成本,显然不符合传统成本概念的要求,更何况成本习性的划分,在很大程度上是假设的结果,不是一种非常精确的计算。

(2) 不能适应长期经济决策和定价决策的需要。变动成本法虽有助于短期生产经营决策,但不能解决诸如增加或减少生产能力,以及扩大或缩小经营规模的长期经济决策问题。从长期看,由于技术进步和通货膨胀等因素,单位变动成本和固定成本总额都会发生变化。对于定价决策,变动成本和固定成本都应该得到补偿,即全部生产成本(制造成本)都应该得到补偿并提供销售毛利。

(3) 改用变动成本法时,当年会影响有关方面的利益。在实际工作中,如改传统的完全成本计算为变动成本计算,一般都要降低期末存货的计价,从而减少企业当期的营业利润,

暂时影响国家的所得税收入和投资者的投资收益。

3.4 变动成本法与完全成本法的结合运用

3.4.1 变动成本法的核算程序

变动成本法在加强企业内部管理方面起着非常巨大的作用,其重要性已为企业管理当局所认识,并成为企业规划、控制经济活动,制定短期决策的重要手段,这一点在理论和实践上都已得到了肯定。但在实际应用中究竟是采用变动成本法还是采用完全成本法,一直是会计理论界研讨的热点话题,对这一问题的看法已形成以下三种观点。

第一种观点:变动成本法虽然有很大的积极作用,但不符合传统成本概念的要求,不符合会计准则对编制财务会计报表的要求。因此,仅宜作为账外会计。

第二种观点:既然变动成本法较完全成本法有许多优点,因此应以变动成本法取代完全成本法。

第三种观点:变动成本法与完全成本法结合使用。

目前,比较普遍的看法是倾向于第三种观点。这是因为变动成本法有其鲜明的优点,这是全部成本法无法比拟的,但是变动成本法也有其局限性,这恰恰是全部成本法的优势所在。如果我们同时搞两套体系来核算同一经济活动过程,显然是不合理的,只有将两种成本计算方法结合运用,才能显示出优势互补的组合效应。为了与传统的全部成本法的核算相区别,我们把两种方法结合运用的核算过程,称为变动成本法的核算程序。其具体核算程序为:

- (1) 日常核算建立在变动成本法基础上,将生产成本按其性态分类;
- (2) “生产成本”、“库存商品”账户均按变动成本记入,在产品和产成品成本只包括变动生产成本;
- (3) 增设“固定制造费用”账户,归集日常发生的固定制造费用;
- (4) 期末将“固定制造费用”、“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损益表;
- (5) 期末将“固定制造费用”按比例分配,应由本期销售产品负担的部分转入“销售成本”,编制完全成本法下的损益表;
- (6) 将应由存货负担的部分按比例分配记入“生产成本”、“库存商品”账户,用来正确地编制资产负债表。

【技能训练 3-4】 某产品本期产量 8 000 件,本期销售 6 000 件,期末存货 2 000 件,全部固定制造费用 24 000 元,产品单位变动成本 4 元,单位售价 10 元,销售及管理费用 5 000 元。变动成本调整为完全成本的程序,具体过程如下。

- (1) 求固定制造费用分配率

$$\text{固定制造费用分配率} = \frac{\text{固定制造费用总额}}{\text{本期已销存货} + \text{期末存货}} = \frac{24\,000}{6\,000 + 2\,000} = 3$$

- (2) 分配固定制造费用

$$\text{已销 6 000 件应分摊固定制造费用} = 6\,000 \times 3 = 18\,000 (\text{元})$$