

变动成本法

学习目标

通过本章的学习,掌握变动成本法的概念;掌握变动成本法的计算程序;理解变动成本法与完全成本法的区别;能够分析变动成本法与完全成本法在计算税前利润时产生差异的原因。

第一节 变动成本法的概念

一、变动成本法的基本概念

变动成本法是指在产品成本的计算中,只包括产品生产过程中所消耗的直接材料、直接人工和制造费用中的变动性部分,而不包括制造费用中的固定部分。制造费用中固定性部分被视为期间成本而从相应期间的收入中全部扣除。

二、变动成本法的应用案例

【例 3-1】 美伦公司生产一种产品,连续 3 个月,每月生产 10 000 件,每月生产水平相同,单位产品的变动成本为 10 元,生产环节的固定成本为 40 000 元,销售环节的固定成本每月为 30 000 元,该产品销售数量,第 1 个月为 9 000 件,第 2 个月为 10 000 件,第 3 个月为 11 000 件,产品单价为 20 元,期初无库存产品。

根据以上内容,分别采用完全成本法和变动成本法确定其税前利润(见表 3-1)。

表 3-1 采用两种方法计算税前利润

单位:元

项 目	按完全成本法计算				按变动成本法计算			
	第 1 个月	第 2 个月	第 3 个月	合 计	第 1 个月	第 2 个月	第 3 个月	合 计
产品销售收入	180 000	200 000	220 000	600 000	180 000	200 000	220 000	600 000
生产环节的变动成本	100 000	100 000	100 000		100 000	100 000	100 000	
生产环节的固定成本	40 000	40 000	40 000		40 000	40 000	40 000	
销售产品的生产成本	126 000	140 000	154 000		90 000	100 000	110 000	
期末库存产品的成本	14 000	14 000	0		10 000	10 000	0	
毛利	54 000	60 000	66 000		90 000	100 000	110 000	



续表

项 目	按完全成本法计算				按变动成本法计算			
	第 1 个月	第 2 个月	第 3 个月	合 计	第 1 个月	第 2 个月	第 3 个月	合 计
销售环节的固定成本	30 000	30 000	30 000		70 000	70 000	70 000	
税前利润	24 000	30 000	36 000	90 000	20 000	30 000	40 000	90 000

分析：第 1 个月，按完全成本法确定的税前利润为 24 000 元大于变动成本法计算的利润 20 000 元。其原因在于前者的期末库存产品的生产成本中含有 4 000 元的固定成本，而变动成本法计算的库存产品成本中则不含有这 4 000 元的固定成本，它作为期间成本已经在本月的销售收入中扣除。

第 3 个月，按完全成本法计算的税前利润为 36 000 元，小于按变动成本法所计算的税前利润 40 000 元，前者少 4 000 元。其原因在于前者的销售产品生产成本中含有前期期末库存而转入本期销售的产品成本中的固定成本 4 000 元。

三、变动成本法的特点

1. 以成本性态分析为基础计算产品成本

变动成本法将产品的制造成本按成本性态划分为变动性制造费用和固定性制造费用两部分，认为只有变动性制造费用才构成产品成本，而固定性制造费用应作为期间成本处理。换句话说，变动成本法认为固定性制造费用转销的时间选择十分重要，它应该属于为取得收益而已然丧失的成本。

2. 强调不同的制造成本在补偿方式上存在着差异性

变动成本法认为产品的成本应该在其销售收入中获得补偿，而固定性制造费用与产品的销量无关，只与企业是否经营有关，因此不应该将其纳入产品成本，而应在发生的当期确认为费用。

3. 强调销售环节对企业利润的贡献

由于变动成本法将固定性制造费用作为期间成本，所以在一定产量条件下，本期间发生的固定性制造费用全部计入当期成本，导致损益对销量的变化更为直接、敏感，这在客观上有刺激销售的作用。产品销售收入与变动成本（包括变动性制造成本和其他变动成本）的差量是管理会计中的一个重要概念，即贡献毛益。以贡献毛益减去期间成本（包括固定性制造费用和其他固定性制造费用）就是利润。由贡献毛益这个概念不难看出，变动成本法强调的是变动成本对企业利润的影响。

第二节 变动成本法与完全成本法的比较

由于变动成本法与完全成本法对固定性制造费用的处理方法不同，因而使得上述两种方法存在着一系列的差异。主要表现在产品成本构成内容不同、对存货估价不同、分期



损益不同三个方面。

(一) 产品成本构成内容不同

如前所述,变动成本法是将制造成本按成本性态分为变动性制造费用和固定性制造费用两类,其中计入产品成本的只有变动性制造费用。而完全成本法则将所有的制造成本完全计入产品成本,如表 3-2 所示。

表 3-2 两种成本法的成本构成

完全成本法下的产品成本	变动成本法下的产品成本
直接材料	直接材料
直接人工	直接人工
变动性制造费用	变动性制造费用
固定性制造费用	

【例 3-2】 假设美伦公司只生产一种产品,有关资料如下。

年生产量	5 000 件
单位直接材料	5 元
单位直接人工	3 元
变动性制造费用	2 元
年固定性制造费用	20 000 元

分别采用两种成本计算方法计算单位产品成本,如表 3-3 所示。

表 3-3 分别采用两种成本计算方法计算单位产品成本

项 目	变动成本法	完全成本法
直接材料	5	5
直接人工	3	3
变动性制造费用	2	2
固定性制造费用	—	4
单位成本	10	14

从表 3-3 中的数字可以看出,完全成本法下的单位成本比变动成本法下的单位成本多了 4 元,就是由于前者的每件产品多吸收了固定性制造费用 4 元所致。这种产品成本构成内容上的区别,是变动成本法与完全成本法的主要区别,其他方面的区别均由此产生。

(二) 对存货估价不同

在完全成本法下,各会计期间发生的固定性制造费用同其他生产成本(直接材料、直接人工、变动性制造费用)一样,在产成品和在产品之间进行分配,产成产品在销售时,全部成本还需在已销产品和未销产品之间进行分配。这样,已销产品、库存产成品、在产品均“吸收”了一部分固定性制造费用,也即各会计期末的产成品和在产品都是按全部成本计价,既包括变动成本,也包括一部分的固定性制造费用。



而在变动成本法下,产品成本只包括变动成本,无论是在产品、库存产成品还是已销产品成本,其成本只包括变动成本。因此,期末存货是按变动成本计价的,并不包括固定成本。

本例中,假定该企业当年生产的 5 000 件产品中,已销售了 4 500 件,尚有 500 件作为期末存货。在采用完全成本法时,资产负债表上的产品存货与利润表中的销售成本一样,每件均按 14 元计价。而在采用变动成本法时,资产负债表中的 500 件产成品存货只按每件 10 元计价。全年发生的 20 000 元固定性制造费用则将全额从利润表的销售收入中扣减。

(三) 分期损益不同

如前所述,变动成本法下的产品成本包括变动成本,而将固定性制造费用当作期间成本,也就是说固定成本的补偿由当期销售的产品承担。而完全成本法下的产成品既包括变动成本,又包括固定成本。它对固定成本的补偿由当期所生产的产品承担,期末未销售的产品和当期已销售的产品按比例承担份额。这个特点,使得两种计算方法下的损益计算和产量与销量的均衡程度紧密联系。产销越均衡,两种方法所计算出的损益相差就越小;反之则越大。

【例 3-3】 如果美伦公司只生产一种甲产品,其产销量及有关成本资料如表 3-4 所示。

表 3-4 甲产品成本资料

基 本 资 料		成 本 资 料	
本年生产量	2 000 件	直接材料	70 000
期初存货量	0 件	直接人工	40 000
本年销售量	1 800 件	制造费用	40 000
期末存货量	200 件	其中:变动性制造费用	10 000
销售单价	100 元	固定性制造费用	30 000
		销售费用	30 000
		其中:变动性销售费用	10 000
		固定性销售费用	20 000
		管理费用	10 000

变动成本计算与完全成本计算损益如表 3-5 所示。

表 3-5 变动成本法与完全成本法的利润表

单位:元

项 目	变动成本法	完全成本法
销售收入 1 800(件)×100	180 000	180 000
销售成本		
期初存货成本	0	0
期末存货成本		
200(件)×60	12 000	
200(件)×75		15 000



续表

项 目	变动成本法	完全成本法
销售成本		
1 800(件)×60	108 000	
1 800(件)×75		135 000
贡献毛益(制造部分)或毛利	72 000	45 000
管理费用		10 000
销售费用		30 000
变动销售费用	10 000	
贡献毛益(全部)	62 000	
固定成本		
固定性制造费用	30 000	
固定性管理费用和销售费用	30 000	
小计	60 000	
税前净利	2 000	5 000

在本例中,完全成本法求得的税前净利,比变动成本法计算出来的结果要多 3 000 元(5 000—2 000)。这是因为完全成本法把期末存货 200 件中每件包含的固定制造费用 15 元,从销售成本内转到下一个会计年度,共计转出 3 000 元(15×200)。正是由于它的销售成本少了 3 000 元,销售毛利就多了 3 000 元。而变动成本法因为已把全部固定成本列入期间成本,作为当期的费用从销售收入中开支掉了,故其期末存货只包含变动生产成本,不存在固定制造费用转入下一个会计年度的问题。两者对比,按变动成本法算出的税前净利,当然就比按全部成本算出的税前净利少 3 000 元。总之,两种方法计算出来的税前净利有差别,主要是因为它们从销售收入中扣除的固定成本金额不同:变动成本法不管产销量怎样,总是把本期发生的固定成本总额全部扣除;而完全成本法所扣除的固定成本,则是期初存货中的固定制造费用加上本期发生的固定成本总额,再减去期末存货中的固定制造费用。

在企业期初没有存货的情况下,两种方法在编制收益表方面无差别。但在实际中,销量和产量是很难做到统一的,所以很可能在某个或某段会计期间内,出现销量大于产量的情况,即销售了以前会计期间没有销售出去的存货。为了全面地说明这个问题,下面再列举两种情况进行分析。

【例 3-4】 假设销售量逐年变动而生产量维持不变。

假设美伦公司最近 3 年只生产一种产品,资料如表 3-6 和表 3-7 所示。

表 3-6 美伦公司产品资料(3 年只生产一种产品)

单位: 件

摘 要	第 1 年	第 2 年	第 3 年	合 计
期初存货量	500	500	1 500	—
本期生产量	8 000	8 000	8 000	24 000



续表

摘 要	第 1 年	第 2 年	第 3 年	合 计
本期销售量	8 000	7 000	9 000	24 000
期末存货量	500	1 500	500	—

表 3-7 两种成本法的成本计算

单位：元

基 本 资 料	变动成本法	完全成本法
每件售价 12	单位变动生产成本 5	单位变动生产成本 5
生产成本：		单位固定生产成本
单位变动成本 5		$24\,000 \div 8\,000 = 3$
固定成本总额 24 000		
单位产品成本	5	8

按变动成本法编制的利润表如表 3-8 所示。

表 3-8 利润表(变动成本法)

单位：元

摘 要	第 1 年	第 2 年	第 3 年	合 计
销售收入	96 000	84 000	108 000	288 000
销售成本	40 000	35 000	45 000	120 000
贡献毛益	56 000	49 000	63 000	168 000
固定成本				
固定性制造费用	24 000	24 000	24 000	72 000
销售及管理费用	25 000	25 000	25 000	75 000
期间费用总额	49 000	49 000	49 000	147 000
税前净利	7 000	0	14 000	21 000

按完全成本法编制的利润表如表 3-9 所示。

表 3-9 利润表(完全成本法)

单位：元

摘 要	第 1 年	第 2 年	第 3 年	合 计
销售收入	96 000	84 000	108 000	288 000
销售成本				
期初存货成本	4 000	4 000	12 000	4 000
当期产品成本	64 000	64 000	64 000	192 000
可供销售的产品成本	68 000	68 000	76 000	196 000
期末存货成本	4 000	12 000	4 000	4 000
销售成本	64 000	56 000	72 000	192 000
毛利	32 000	28 000	36 000	96 000
销售及管理费用	25 000	25 000	25 000	75 000
税前净利	7 000	3 000	11 000	21 000



第 1 年两种方法求得的税前净利是相同的。这是因为当年的生产量等于销售量,本期发生的固定性制造费用无论是作为变动成本法下的固定成本还是作为完全成本法下的产品成本,均被列为当期损益的减项,从收入中得到补偿,故两种方法算出的税前净利相同。

第 2 年按完全成本法算出的税前净利较变动成本法高 3 000 元。这是因为该年的生产量大于销售量,使期末存货增加 1 000 件,每件存货成本按完全成本法要比变动成本法高 3 元,即单位固定生产成本的数额。因此,按完全成本法就必然要把期末存货 1 000 件所包含的固定生产成本 3 000 元转入下一年度,其销货成本比变动成本法减少 3 000 元,故计算结果,它的税前净利要比变动成本法高 3 000 元。

第 3 年按完全成本法计算出的税前净利较变动成本法低 3 000 元。这是因为该年的生产量小于销售量,使期末存货减少 1 000 件。采用完全成本法就必须把第 2 年年末转来的期初存货减少 1 000 件中所包含的固定生产成本 3 000 元转入本期作为销货成本。这样一来,第 3 年按完全成本法计算的销货成本,不仅包括第 3 年的固定生产成本,而且要加上第 2 年年末转来的 3 000 元固定生产成本。因此,它的销售成本比变动成本法的销售成本多 3 000 元,其税前净利也就必然要比变动成本法少 3 000 元。

如果从较长的时期看,由各期产量与销量之间的关系所决定的两种成本法下税前净利的差异可以相互抵消。如本例中由于连续 3 个会计年度生产量和销售量的总和相同,故两种方法计算出来的税前净利的总数也是相等的。

【例 3-5】 产量逐年变动而销售量维持不变。

假设美伦公司最近 3 年只生产一种产品,资料如表 3-10 和表 3-11 所示。

表 3-10 美伦公司近 3 年产品资料

单位: 件

摘 要	第 1 年	第 2 年	第 3 年	合 计
期初存货量	0	0	2 000	—
本期生产量	6 000	8 000	4 000	18 000
本期销售量	6 000	6 000	6 000	18 000
期末存货量	0	2 000	0	—

表 3-11 美伦公司产品成本计算

单位: 元

基 本 资 料		变动成本法			完全成本法		
每件售价	10	第 1 年	第 2 年	第 3 年	第 1 年	第 2 年	第 3 年
生产成本		单位变动生产成本 3 年均为 4			单位变动生产成本 3 年均为 4		
单位变动成本	4				单位固定生产成本		
固定成本总额	24 000						
销售及管理费用					4	3	6
单位变动成本	0	单位产品成本			单位产品成本		
固定成本总额	6 000	4	4	4	8	7	10



按变动成本法编制的利润表如表 3-12 所示。

表 3-12 利润表(变动成本法)

单位：元

摘 要	第 1 年	第 2 年	第 3 年	合 计
销售收入	60 000	60 000	60 000	180 000
销售成本	24 000	24 000	24 000	72 000
贡献毛益	36 000	36 000	36 000	108 000
固定成本				
固定性制造费用	24 000	24 000	24 000	72 000
销售及管理费用	6 000	6 000	6 000	18 000
期间费用总额	30 000	30 000	30 000	90 000
税前净利	6 000	6 000	6 000	18 000

按完全成本法编制的利润表如表 3-13 所示。

表 3-13 利润表(完全成本法)

单位：元

摘 要	第 1 年	第 2 年	第 3 年	合 计
销售收入	60 000	60 000	6 000	180 000
销售成本				
期初存货成本	0	0	14 000	0
当期产品成本	48 000	56 000	40 000	144 000
可供销售的产品成本	48 000	56 000	54 000	158 000
期末存货成本	0	14 000	0	0
销售成本	48 000	42 000	54 000	144 000
毛利	12 000	18 000	6 000	36 000
销售及管理费用	60 000	6 000	6 000	18 000
税前净利	60 000	12 000	0	18 000

第 1 年两种方法算出来的税前净利是相同的。这是因为当年的生产量等于销售量，本期发生的固定性制造费用，均补列为当期损益的减项，从收放中得到补偿，故两种方法算出的税前净利相同。

第 2 年按完全成本法算出的税前净利，大于变动成本法。这是因为该年的生产量大于销售量，使期末存货增加了 2 000 件，而每件存货的成本按完全成本法要比变动成本法高 3 元。因此，按完全成本法就必然要把期末存货 2 000 件所包含的固定生产成本 6 000 元转入第 3 年，其第 2 年的销售成本就要比变动成本法减少 6 000 元，故按完全成本法算出的税前净利要比变动成本法多 6 000 元。

第 3 年按完全成本法求得的税前净利，比变动成本法少 6 000 元，这是因为该年的生产量比销售量少 2 000 件，使期末存货减少 2 000 元。采用完全成本法就必须把第 2 年年末转来的期初存货 2 000 件中所包含的固定成本 6 000 元转入本期作为销售成本。这样，第 3 年年末按完全成本法计算的销售成本中不仅包含第 3 年的固定成本，而且要加上第 2 年年末转来的 6 000 元固定生产成本。因此，它的销售成本就要比采用变动成本计



算的销售成本多 6 000 元,它的税前净利也就必然要比变动成本法减少 6 000 元。

另外,由于各年的税前净利相同,所以在变动成本法下计算出的各年的税前净利相等。这是因为尽管各年的产量不同,但各年的固定性制造费用全部计入当期损益,所以当其他条件未变时,税前净利也不会变。换句话说,当采用了变动成本法以后,产量高低与存货增减对税前净利毫无影响,决定税前净利大小的主要因素就是销售量。

第三节 变动成本法的评价及相关问题

一、变动成本法的优缺点

(一) 变动成本法的优点

从前面的叙述中可以知道,变动成本法的诞生,突破了传统的、狭隘的成本观点,为强化企业的内部管理,提高经济效益开辟了新路。

1. 变动成本法最符合“费用与收入相配比”的公认会计准则

从理论上来说,变动成本法最符合“费用与收入相配比”这一公认会计准则的要求。所谓费用与收益相配比的原则,就是要求会计所记录的在一定期间所发生的收益和费用,必须属于这一会计期间。也就是说,在一定的会计期间内,应当以产生的收益为根据,把有关的费用同产生的收益配合起来。变动成本法的基本原理就是把转作本期费用的成本,按成本性态分为两大类:一部分是与产品数量有直接联系的成本,即变动成本,如直接材料、直接人工,以及变动性制造费用。它们需要按产品销售量的比例,将其中已销售的部分转作当期费用,同本期销售收入相配比,另外将未销售的产品成本转作存货成本,以便与未来预期获得的收益相配比。另一部分是同产品生产数量没有直接联系的成本,即固定成本。它们是为了保持生产能力并使其处于准备状态而引起的各种费用。这类成本与生产能力的利用程度无关,既不会因产量的提高而增加,也不会因产量的下降而减少;它们与期间相联系,并随着时间的消逝而逐渐丧失,故全部列作期间成本,同本期的收益相配比。

2. 变动成本法有利于正确进行短期决策和加强经营控制

变动成本法能增强成本信息的有用性,有利于正确进行短期决策和加强经营控制。企业的短期决策一般不考虑生产经营能力即固定资产方面的因素,而是关注成本、产量、利润之间的依存和消长关系。采用变动成本法求得的单位变动成本,贡献毛益总额及其他有关信息,能揭示业务量与变动成本的内在规律,找出生产、销售、成本和利润的依存关系,提供各种产品的盈利能力、经营风险等重要信息。所有这些,能帮助管理当局深入地进行本量利和贡献毛益的分析,用来预测前景,规划未来;有利于正确进行短期经营决策。

3. 变动成本法有利于进行成本控制和业绩评价

变动成本法便于分清各部门的经管责任,有利于进行成本控制和业绩评价。一般来说,变动成本的高低最能反映出企业生产部门和供应部门的工作实绩,完成得好坏应由它们负责。例如,在直接材料、直接人工和变动制造费用方面,如有节约或超支,就会从产品



的变动指标上反映出来,他们可以通过制订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,可通过事先制订标准成本和建立弹性预算进行日常控制。另外,变动成本所提供的信息还能将由于产量的变动所引起的成本升降,与由于成本控制工作的好坏而造成成本的升降,清楚地区别开来。这就不仅有利于进行科学的分析,采用正确的方法进行成本控制,还能对各种责任单位履行经管责任的工作实绩作出恰当的、实事求是的评价。

4. 变动成本法有利于促进企业管理当局重视销售环节

变动成本法有利于促进企业管理当局重视销售环节,防止盲目生产。采用变动成本法时,产量的高低与存货的增减对税前净利都没有影响。在销售单价、单位变动成本、销售组合不变的情况下,企业的税前净利将随销售量同方向变动。这样一来,就会促使企业管理当局重视销售环节,千方百计地加强促销活动,并把主要精力集中在研究市场动态、了解消费者的需求、搞好销售预测和以销定产等方面,以求做到适销对路,薄利多销,防止盲目生产。否则,如采用完全成本法,由于产品的生产会对企业的利润产生影响,很可能出现销量增加,净利反而减少;甚至销量下降,净利反而增加的反常现象,结果必然使企业盲目生产,仓库产品积压。

而且,随着生产力水平的不断提高,资本的有机构成不断上升,设备折旧费在固定性制造费用的比例越来越大。如果采用完全成本法计算,就更容易助长不重视销售的倾向,这是和市场经济的客观要求相背离的。

5. 变动成本法既简化了成本计算,又在一定程度上增强了会计信息的客观性

采用变动成本法,把固定性制造费用列作期间成本,从贡献毛益总额中一笔减除,可以省掉许多间接费用的分摊手续。这不仅大大地简化了产品成本的计算过程,避免间接费用分摊中的一些主观随意性,增强会计信息的准确性和客观性,而且会使会计人员从繁重的计算工作中解脱出来,集中精力于日常管理的深度和广度。

6. 变动成本法为管理会计系统方法的运用奠定了良好的基础

变动成本法所提供的成本与收益资料侧重对管理决策服务,有利于现代管理方法的应用。变动成本法将成本按性态分类,提高了变动成本、固定成本的盈利能力,有利于帮助企业管理人员采用科学的方法预测前景,进行短期经营决策以及加强控制。

首先,利用变动成本法的资料可深入进行本量利分析和日常经营风险分析:预测盈亏临界点、规划目标利润、确定目标销售量、进行敏感分析等。

其次,变动成本法有利于科学的短期决策。由于短期决策一般牵涉的期间较短,变动成本、固定成本和业务量之间的增减变动关系能保持在相关范围内,因此,在短期决策分析中,单位变动成本和固定成本保持固定不变,相应的贡献毛益指标代替利润指标,从而可以采用“贡献毛益法”进行亏损产品处理、是否接受追加订货等问题的分析,或者采用“边际分析”确定最佳售价等。变动成本法所提供的信息资料使短期决策分析更为科学、简单、易于理解。

最后,变动成本法有利于建立弹性预算、制订标准成本、实行责任控制等,它使企业在进行控制时目标成本、目标利润与实际数据具有更强的可比性,对实际执行部门有更好的约束与激励作用。