

管理会计应用指引第303号 – 变动成本法



01

变动成本法的概念和意义

02

变动成本法和完全成本法的差异

03

变动成本法的优缺点

01

变动成本法的概念和意义

02

变动成本法和完全成本法的差异

03

变动成本法的优缺点

案例 – 经理的困惑

2016年3月，三清制药财务经理根据本公司各企业的会计年报及有关文字说明，写了一份公司年度经济效益分析报告送交经理室。经理对报告中提到的两个企业情况颇感困惑：一个是专门生产输液原料的江西制药厂，另一个是生产制药原料的杭州制药厂。

江西工厂2014年产销不景气，库存大量积压，贷款不断增加，资金频频告急，2015年该厂对此积极努力，一方面适当生产，另一方面则想方设法广开渠道，扩大销售，减少库存，但报表上反映的利润2015年却比2014年下降。

杭州工厂情况则相反，2015年市场不景气，销售量比2014年下降，但年度财务决算报表上几项经济指标除资金外都比上年好。

被经理这么一提，公司财务经理也觉得有问题，于是他将这两个厂交上来的有关报表和财务分析拿出来进行进一步的研究。

江西制药厂

江西工厂工资和制造费用每年分别为288,000元和720,000元销售成本采用后进先出法。该厂在分析其利润下降原因时，认为这是生产能力没有充分利用、工资和制造费用等固定费用未能得到充分摊销所致。

	2014年	2015年
利润表		
销售收入	1,855,000	2,597,000
减：销售成本	1,272,000	2,234,162
销售费用	85,000	108,000
净利润	498,000	254,838
库存资料（单位：瓶）		
期初存货数	16,000	35,000
本期生产数	72,000	50,400
本期销售数	53,000	74,200
期末存货数	35,000	11,200
期末在产品		
单位售价	35	35
单位成本	24	30
其中：		
材料	7	7
工资	4	6
燃料和动力	3	3
制造费用	10	14

杭州制药厂

杭州工厂的有关资料如表所示工资和制造费用两年均约为180,000元，销售成本也采用后进先出法。该厂在分析其利润上升的原因时，认为这是在市场不景气的情况下，为多交利润、保证国家利润不受影响，全厂职工一条心，充分利用现有生产能力，增产节支的结果。

	2014年	2015年
利润表		
销售收入	1,200,000	1,100,000
减：销售成本	1,080,000	964,700
销售费用	30,000	30,000
净利润	90,000	105,300
库存资料（单位：瓶）		
期初存货数	100	100
本期生产数	12,000	13,000
本期销售数	12,000	11,000
期末存货数	100	2,100
期末在产品		
单位售价	100	100
单位成本	90	88
其中：		
材料	50	50
工资	15	14
燃料和动力	10	10
制造费用	15	14

思考：

- 1.江西工厂和杭州工厂的分析结论对吗?为什么?
- 2.如果你是公司财务经理，你将得出什么结论?如何向总经理解释?



变动成本法核算

江西制药厂

	2014年	2015年
利润表		
销售收入	1,855,000	2,597,000
减：销售变动成本	530,000	742,000
工资	288,000	288,000
制造费用	720,000	720,000
销售费用	85,000	108,000
净利润	232,000	739,000
库存资料（单位：瓶）		
期初存货数	16,000	35,000
本期生产数	72,000	50,400
本期销售数	53,000	74,200
期末存货数	35,000	11,200
期末在产品		
单位售价	35	35
单位变动成本	10	30
其中：		
材料	7	7
燃料和动力	3	3

杭州制药厂

	2014年	2015年
利润表		
销售收入	1,200,000	1,100,000
减：销售变动成本	720,000	660,000
工资	180,000	180,000
制造费用	180,000	180,000
销售费用	30,000	30,000
净利润	450,000	410,000
库存资料（单位：瓶）		
期初存货数	100	100
本期生产数	12,000	13,000
本期销售数	12,000	11,000
期末存货数	100	2,100
期末在产品		
单位售价	100	100
单位变动成本	60	60
其中：		
材料	50	50
燃料和动力	10	10

变动成本法与完全成本法 概念

➤ 变动成本法

变动成本法，又称为直接成本法、边际成本法，是指在计算产品成本时，只包括生产过程中所消耗的**直接材料、直接人工和变动制造费用**，而把**固定制造费用**列入**期间成本**的成本计算方法

➤ 完全成本法

完全成本法，又称为吸收成本法，是指在计算产品成本时把发生的**直接材料、直接人工、制造费用**（包括变动制造费用和固定制造费用）都包括在内的成本计算模式，这是财务会计中所采用的**传统做法**。成本会计中的品种法、分步法、分批法等都是在完全成本法的前提下所采用的具体成本计算方法

变动成本法的意义

- 固定制造费用是为企业提供一定的生产经营条件而发生的费用，同产品的实际生产量没有数量上的直接联系，不会随产量的增加而增加，也不会随产量的减少而减少。
- 随会计期间的到来而发生，随会计期间的消逝而结束，所以它与会计期间有直接联系，**当期发生的固定制造费用实际上是当期的期间费用**，不应该递延到下一个会计期间
- 当期发生的固定制造费用列入期间成本，作为当期实现收益的减除项目，**更符合“收益与费用相配合”的会计原则**，更能准确地评价企业当期的经济效益。

较易为企业管理部门理解

01

变动成本法的概念和意义

02

变动成本法和完全成本法的差异

03

变动成本法的优缺点

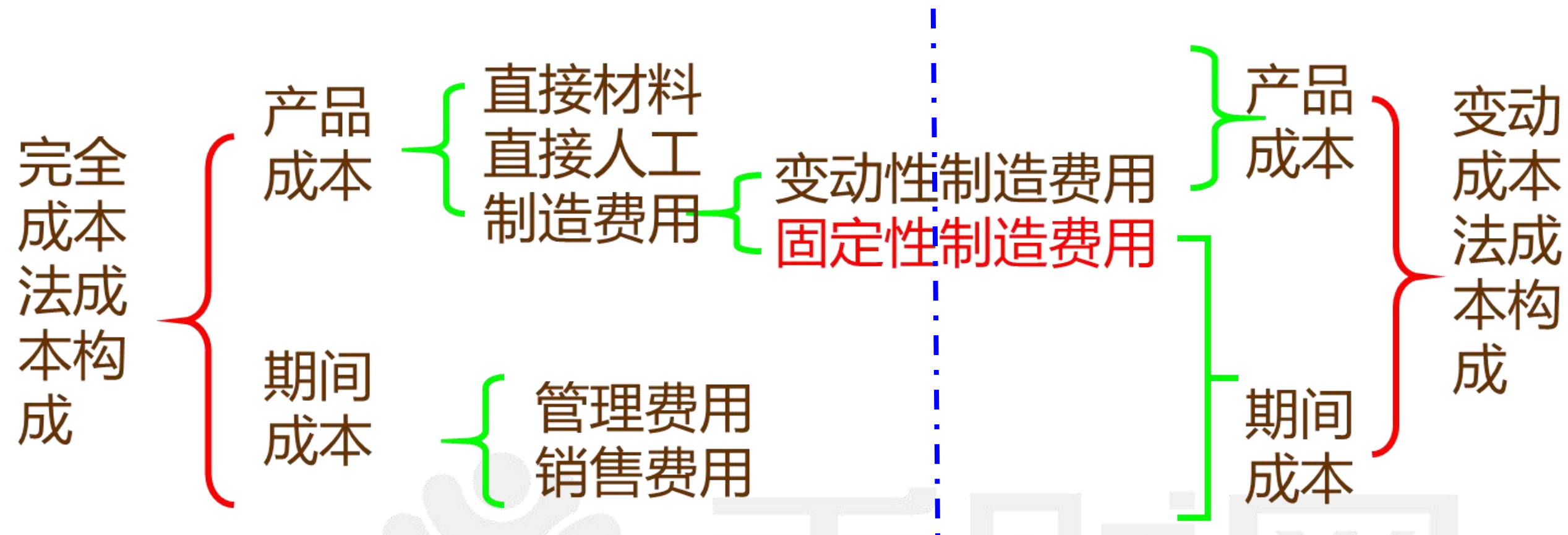
变动成本法与完全成本法的比较

总成本				
制造成本			非制造成本	
直接材料	直接人工	全部制造费用	销售费用	管理费用
产品成本			期间成本	

完全成本法

总成本							
变动成本				固定成本			
变动制造成本			变动非制造成本		固定制造成本	固定非制造成本	
直接材料	直接人工	变动性制造费用	变动销售费用	变动性管理费用	固定性制造费用	固定性销售费用	固定性管理费用
产品成本			期间成本				

变动成本法



变动成本法将**固定性制造费用**处理为**期间成本**

单位产品成本

变动成本法 < 完全成本法

期间成本

变动成本法 > 完全成本法

两种方法计算税前净利差异产生的原因

两种方法下的税前净利差额可通过下式计算：

$$\text{差额} = (\text{期末存货单位固定生产成本} \times \text{期末存货量}) - (\text{期初存货单位固定生产成本} \times \text{期初存货量})$$

- 差额 = 期末存货 - 期初存货 = 0 ,
完全成本法税前净利润 = 变动成本法税前净利润
- 差额 = 期末存货 - 期初存货 > 0
完全成本法税前净利润 > 变动成本法税前净利润 (期末存货递延了本期固定生产成本)
- 差额 = 期末存货 - 期初存货 < 0
完全成本法税前净利润 < 变动成本法税前净利润 (期末存货减少并释放了上期转入的固定生产成本)

$$\text{完全成本计算法下的税前净利} = \text{变动成本法下的税前净利} + \text{差额}$$

01

变动成本法的概念和意义

02

变动成本法和完全成本法的差异

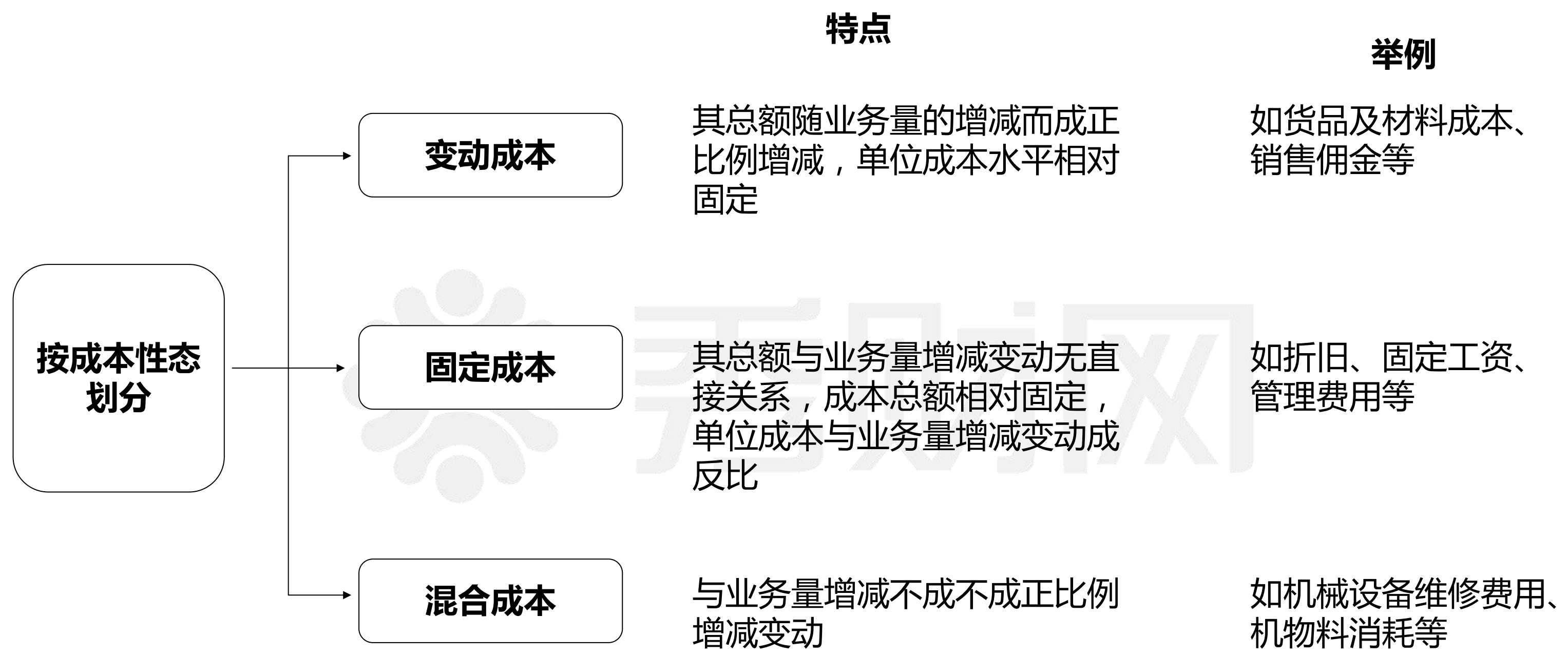
03

变动成本法的优缺点

变动成本法的特点

- ✓ 以**成本性态分析**为基础计算产品成本
- ✓ 强调不同的制造成本在**补偿方式**上存在着差异性
- ✓ 强调**销售环节**对企业利润的贡献
- ✓ 成本信息主要服务于企业**内部**管理

成本性态



变动成本法的优缺点

优点：

(1) 能为企业内部管理提供较有用的信息，有利于强化企业管理职能，提高经济效益。

(2) 有利于正确评价企业管理部门的经营业绩

完全成本法：销售量大时，不一定利润高，不能合理的评价经营业绩。

变动成本法：则销售量大，利润一定高。

(3) 当销售情况不佳时，容易将问题暴露出来

完全成本法：企业存货增加时（积压）固定制造成本都作为存货成本而列作企业的资产。因而销售不佳情况不易暴露。

变动成本法：把固定制造费用当作期间费用计入当期损益计算，所以销售不好时，问题较易暴露。

变动成本法的优缺点

缺点

- (1) 由于存货计价不正规而引起对资产计量和收益计量影响。**
- (2) 变动成本法只包括变动成本，而假定固定成本不变，故只能应用于短期的预测、决策。**
- (3) 不符合会计准则，无法作为对外报表的依据。**

思考：

财务会计领域仍然广泛采用完全成本计算法。美国执业会计师协会(AICPA)、美国证券交易委员会(SEC)、国内税务局(IRS)等机构都主张采用全部成本计算法计算产品成本，并据以确定存货成本和利润。我国会计准则、财务通则亦采取了同样的立场。

为什么对外编制报表必须使用完全成本法？而变动成本法不被承认？

变动成本与固定成本都是产品生产所必须支付的费用，而存货成本主要反映一种物品达到可使用状态所发生的一切适当支出，其中包括直接、间接支出。所以，变动成本与固定成本均应列入产品成本中。



谢谢观看