

# 变动成本法特点及应用可行性分析

李梅芳 杨晓杰 岳桂云

(中国农业大学烟台研究院 山东烟台 264670)

**【摘要】**变动成本法是适应企业内部经营管理的需要而产生的,本文首先对变动成本法与传统成本核算方法进行了比较,探讨了变动成本法在理论与核算方法上的优势,其次通过实例对变动成本法的具体应用进行了可行性分析,为管理会计的理论发展及实务应用提供参考。

**【关键词】**管理会计 变动成本法 固定性制造费用 配比原则

在市场竞争日益激烈的今天,企业为了求得长期的生存和发展,不断增加技术投入和加强内部管理,致使企业固定性制造费用比重不断上升。固定性制造费用是导致传统成本核算不合理的因素。变动成本法能够真实反映企业的成本核算状况,提供科学的成本资料,满足企业短期经营决策和管理要求,从而在实务中得到了广泛运用和发展。

在会计实务中,作为会计两大分支之一的管理会计发挥着不可估量的作用,管理会计渗透在企业的方方面面,它根据企业的经济实力和方向,对其经营目标进行预测、决策,通过编制预算,对企业经营活动进行全方位、全过程的价值控制,并考核评价企业各方面的经营业绩,为企业内部管理服务,所以管理会计处于企业价值管理的核心地位。为此,我们通过与传统财务会计的比较,深入了解管理会计的核算方法——变动成本法,并对变动成本法的应用进行可行性分析,以更好地指导会计实践。

## 一、变动成本法的特点

1. 变动成本法与传统会计核算方法的不同。变动成本法是现代管理会计的基本核算方法,它是只将变动生产成本作为产品成本的构成内容,而将固定生产成本及非生产成本作为期间成本,按贡献式损益确定程序计量损益的一种成本核算模式。变动成本法与传统会计核算方法最主要的区别有以下两个方面:

(1)产品成本的构成。变动成本法对生产中发生的制造费用进行分解,分为变动性制造费用和固定性制造费用,只把变动性制造费用计入产品的生产成本,而把固定性制造费用归入期间成本,计入当期损益。这样做的理由是:固定性制造费用是因为企业提供一定的生产经营条件而发生的,此经营条件一经形成,不管其利用程度如何,有关费用照常发生,比如按直线法计提折旧的固定资产的折旧费,此费用不因产量在相关范围内的增减而改变,故不应递延到下期。这样以变动成本法核算的产品成本及销货成本、存货成本中均不包含固定性制造费用,这与传统会计核算方法有很大的不同。

(2)损益确定程序上提供的中间指标。变动成本法下总成

本分为变动成本和固定成本,销售收入减变动成本为贡献边际,然后从贡献边际中减去固定成本得到本期利润。在企业成本水平即单位变动成本与固定成本总额稳定的情况下,贡献边际是评价企业盈利能力的重要指标。而传统成本法下总成本根据其经济用途或发生领域分为生产成本和非生产成本(即期间费用),销售收入先减去销售成本计算出销售毛利,再从销售毛利中扣除期间成本计算出当期税前利润,提供的中间评价指标是销售毛利。

2. 变动成本法在理论与核算方法上的优势。

(1)变动成本法能更好地反映企业利润与销售量之间的关系。变动成本法下的企业利润受销售量的影响,与企业生产量无关,这在当今市场竞争激烈的环境下,更有助于促使企业管理者重视市场,以销定产,通过加大销售力度来提高企业的经济效益,避免出现传统成本核算方法下受前期固定性制造费用影响当期销售量增加利润反而减少的不正常现象。

(2)变动成本法更符合配比原则。配比原则是指将收入与产生收入的费用进行配比以正确计算损益,它是确定损益的一项重要原则,其基本涵义实质上包含了两方面的内容:期间配比和因果配比。变动成本法下的销售收入与销货中的变动成本相配比,生产中的固定成本视为保持企业生产经营能力而发生的成本,将其全部归入期间成本,与本期收入相配比,这样更符合配比原则,提高了企业经营管理的真实性,使对外提供的财务信息更真实、公允。

(3)变动成本法提供的信息能更好地为企业的预测、决策及业绩考评等服务。变动成本法揭示了业务量与成本之间的内在规律性,找出了生产、销售、成本与利润之间的依存关系,为企业进行风险分析、生产与定价决策以及责任的正确划分与评价等提供了指导。比如单位变动成本和固定成本总额在相关范围内不受产销量变动影响,其变动主要反映成本控制工作的好坏,便于确定成本责任的归属。通常变动生产成本发生在生产过程中,其变化属于生产部门;固定生产成本的发生不受生产部门的控制,应由管理部门负责;变动非生产成本主要受销售量的影响,故责任归属于销售部门;固定非生产成本

主要是管理费用和不受销量影响的销售费用,一般由管理部门负责。合理的成本费用划分,有利于绩效考评,能极大地提高各部门的工作积极性。

(4)变动成本法简化了成本核算,更好地贯彻了成本效益原则。成本效益原则是指在会计信息供给与需求不平衡的情况下要保证会计信息供给所花费的代价不能超过由此而获得的效益。变动成本法把当期发生的固定性制造费用全部计入当期损益,简化了传统成本核算中制造费用的分摊工作,节约了核算成本,并且增强了会计信息的准确性和及时性。

## 二、变动成本法应用的案例分析

对于变动成本法的应用,有双轨制、单轨制、结合制三种观点,学术界主张采用结合制,即在企业日常核算中采用变动成本法,以发挥变动成本法的优势,更好地为企业内部管理服务。期末编制会计报表时,按现行会计制度的要求,对按变动成本法计算的销货成本、存货成本及利润等进行调整。

首先,把费用按变动性和固定性分别设置账户,如“变动性制造费用”、“固定性制造费用”、“变动性销售费用”、“固定性销售费用”等。例如,某企业为单品种产品生产企业,且该企业期末无在产品,有关资料如下:

金额单位:元

期初存货(件)	0
当期产量(件)	5 000
当期销量(件)	4 000
期末存货(件)	1 000
单位变动生产成本:	
单位直接材料	10
单位直接人工	6
单位变动性制造费用	4
固定性制造费用	30 000
变动性销售费用	10 000
固定性销售费用	20 000
变动性管理费用	6 000
固定性管理费用	30 000
单位产品销售价格	45

我们以变动成本法为基础设置成本核算系统,具体如下:

(1)投产领用材料、发生直接人工成本和本期发生的变动性制造费用计入产品成本,会计分录为:

借:生产成本	100 000
贷:原材料	50 000
应付职工薪酬	30 000
变动性制造费用	20 000

产品完工入库,会计分录如下:

借:产成品	100 000
贷:生产成本	100 000

(2)现销货款(4 000×45)存入银行及结转产品销货成本时,会计分录为:

借:银行存款	180 000
贷:营业收入	180 000
借:营业成本	80 000
贷:产成品	80 000

(3)结转本年利润,会计分录为:

借:营业收入	180 000
贷:本年利润	180 000
借:本年利润	176 000
贷:营业成本	80 000
固定性制造费用	30 000
变动性销售费用	10 000
固定性销售费用	20 000
变动性管理费用	6 000
固定性管理费用	30 000

按变动成本法计算的本期营业利润为4 000元,期末存货为20 000元。

其次,对外提供报表时,将本期发生的固定性制造费用在本期在产品、已销产品和期末库存产品中按一定方法进行分配,并把期初库存产品本期已销售产品中的固定性制造费用计入已销产品成本。

传统成本法下当期营业利润差额=传统成本法下期末存货吸收的固定生产成本-传统成本法下期初存货释放的固定生产成本=1 000×30 000÷5 000-0=6 000(元)

传统成本法下营业利润=4 000+6 000=10 000(元)

传统成本法下期末存货成本=20 000+6 000=26 000(元)

将期末已销产品负担的固定性制造费用24 000元(4 000×30 000÷5 000)计入产品成本,同时在期间成本中减去固定性制造费用30 000元。

经过调整后的报表已成为传统核算方法下的会计报表,满足了对外报告的需要,所以变动成本法的运用有效地兼顾了对内和对外的需要,简化了成本核算,在我国管理会计的理论以及实务中都有着十分重要的现实意义。

总而言之,采用变动成本法不仅可以为企业利用本量利分析方法创造有利条件,为企业短期经营决策提供重要依据,而且又有利于企业进行成本核算和成本控制。在企业日益重视内部管理、极力完善内部控制机制的环境下,变动成本法将会受到企业管理层的高度重视,其应用领域也必将不断得到扩展。

## 主要参考文献

1. 冯豆.企业成本管理的变动成本法.科技与经济,2005;5
2. 潘飞.管理会计.上海:上海财经大学出版社,2006
3. 葛家澍,余绪缨,侯文铿.管理会计.北京:中国财政经济出版社,2005