# 变动成本法和完全成本法下税前利润差异分析

郭焕书　袁志忠

（石家庄经济学院　石家庄　050031）

【摘要】变动成本法和完全成本法作为两种不同的成本计算方法各有其优缺点，而在实务中可以将两者结合应用，以减轻会计人员的工作量，所以了解两种方法的不同尤为重要。其中，两种方法下税前利润的差异较难理解，本文拟对此作一分析。

【关键词】变动成本法　完全成本法　税前利润　成本习性

## 一、变动成本法和完全成本法的定义不同

变动成本法是指以成本习性分析为前提，在计算产品成本时只包括直接材料、直接人工和变动制造费用，而把固定制造费用以及非生产成本全部作为期间成本处理的产品成本计算方法。完全成本法是指按经济用途分类，将全部生产成本作为产品成本的构成内容，而将非生产成本作为期间成本的一种成本计算方法。两种方法最大的不同在于产品成本的构成内容不同以及对固定制造费用的处理方式不同。变动成本法下，产品成本包括直接材料、直接人工和变动制造费用，而固定制造费用计入期间成本；完全成本法下，产品成本包括全部生产成本，即直接材料、直接人工和全部制造费用。两种方法的定义比较见表1：

**表1　变动成本法和完全成本法的定义比较**

| 变动成本法（按成本习性划分成本） | | | | 完全成本法（按成本经济用途划分成本） | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 变动成本 | 变动生产成本 | 直接材料 | 产品成本 | 生产成本 | 直接材料 | 产品成本 |
| | | 直接人工 | | | 直接人工 | |
| | | 变动制造费用 | | | 全部制造费用 | |
| | 变动非生产成本 | 变动销售及管理费用 | 期间成本 | | | |
| 固定成本 | 固定生产成本 | 固定制造费用 | | 非生产成本 | 销售及管理费用 | 期间成本 |
| | 固定非生产成本 | 固定销售及管理费用 | | | | |

## 二、两种方法下税前利润的计算过程不同

变动成本法下，产品损益的确定程序是贡献式损益确定程序，也就是说产品的利润是通过边际贡献来体现的。其计算步骤如下：

销售收入－变动成本＝边际贡献

边际贡献－固定成本＝税前利润

而完全成本法下，产品损益的确定是通过销售毛利来体现的，即首先从销售收入中扣除本期已销售产品的成本计算出销售毛利，然后从销售毛利中扣除期间成本计算出税前利润。其计算步骤如下：

销售收入－销售成本＝销售毛利

销售毛利－期间成本＝税前利润

两种方法下税前利润的具体计算过程如表2、表3所示：

**表2　变动成本法下税前利润的计算过程**

| 序号 | 项　目 | 计　算　过　程 | 金额 |
|---|---|---|---|
| 1 | 销售收入 | 销售单价×销售数量 | － |
| 2 | 减：变动成本 | 3+4 | － |
| 3 | 变动生产成本 | 销售数量×单位变动生产成本 | － |
| 4 | 变动销售费用及管理费用 | 销售数量×单位变动销售及管理费用 | － |
| 5 | 边际贡献 | 1－2 | － |
| 6 | 减：固定成本 | 7+8 | － |
| 7 | 固定制造费用 | 本期发生的全部固定制造费用 | － |
| 8 | 固定销售及管理费用 | 本期发生的全部固定销售费用、管理费用和财务费用 | － |
| 9 | 税前利润 | 5－6 | － |

**表3　完全成本法下税前利润的计算过程**

| 序号 | 项　目 | 计　算　过　程 | 金额 |
|---|---|---|---|
| Ⅰ | 销售收入 | 销售单价×销售数量 | － |
| Ⅱ | 减：本期销售成本 | Ⅲ+Ⅳ－Ⅴ | － |
| Ⅲ | 期初存货成本 | 期初存货量×（单位变动生产成本+单位固定制造费用） | － |
| Ⅳ | 本期生产成本 | 本期生产量×（单位变动生产成本+单位固定制造费用） | － |
| Ⅴ | 期末存货成本 | 期末存货量×（单位变动生产成本+单位固定制造费用） | － |
| Ⅵ | 销售毛利 | Ⅰ－Ⅱ | － |
| Ⅶ | 销售及管理费用 | 本期发生的全部销售费用、管理费用和财务费用 | － |
| Ⅷ | 税前利润 | Ⅵ－Ⅶ | － |

## 三、两种方法下税前利润的结果不同

通过表2和表3的比较可知：

变动成本法下的税前利润＝5－6＝1－3－4－7－8＝1－3－（4+

# 非货币性资产交换换入存货的计价方法及相关账务处理

李现宗　张永国(教授)

(郑州航空工业管理学院　郑州　450015)

【摘要】非货币性资产交换换入存货的计价具有特殊性,本文拟通过实例,详细说明在不同情况下非货币性资产交换换入存货的计价问题,并进行了总结归纳。

【关键词】非货币性资产　存货　计价

会计准则规定，当非货币性资产交换同时满足两个特定条件(具有商业实质且公允价值能够可靠计量)时,确定换入资产成本的方法有两种:第一种方法,换入资产成本等于该资产的公允价值加上应支付的相关税费（以下称之为“方法一”);第二种方法,换入资产成本等于换出资产的公允价值加上应支付的相关税费,加上支付的补价(减去收到的补价)(以下称之为“方法二”)。显然,当交易双方进行等价交换时,分别采用方法一和方法二确定的结果完全相同。

当非货币性资产交换同时满足两个特定条件、交易双方进行非等价交换时，采用方法一和方法二确定的结果并不相同,那么,应该采用哪一种方法呢?《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》第三条规定“换入资产和换出资产公允价值均能够可靠计量的，应当以换出资产的公允价值作为确定换入资产成本的基础”,在这种情况下,应当采用方法二确定换入资产的成本。显然,方法二既适用于等价交换的情形又适用于非等价交换的情形。

当非货币性资产交换不能同时满足两个特定条件时,换入资产的成本又该如何确定呢？根据《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》第六条和第八条的规定,未能同时满足两个特定条件时，换入资产的成本等于换出资产的账面

8)−7　　(1)

完全成本法下的税前利润=Ⅵ−Ⅶ=Ⅰ−Ⅱ−Ⅶ　　(2)

其中,1=Ⅰ=销售收入;4+8=Ⅶ=本期发生的全部销售费用、管理费用和财务费用。剔除(1)式和(2)式中的相同部分即销售收入和本期发生的全部销售费用、管理费用和财务费用,剩下的即为3、7和Ⅱ,那么这三项就有可能是造成两种方法税前利润差异的原因,进一步分析如下：

3为变动生产成本=销售数量×单位变动生产成本　(3)

7为固定制造费用=本期发生的全部固定制造费用　(4)

Ⅱ为本期销售成本=Ⅲ+Ⅳ−Ⅴ

其中：Ⅲ为期初存货成本=期初存货量×(单位变动生产成本+单位固定制造费用);Ⅳ为本期生产成本=本期生产量×(单位变动生产成本+单位固定制造费用)；Ⅴ为期末存货成本=期末存货量×(单位变动生产成本+单位固定制造费用)。

由此可见：

Ⅱ为本期销售成本=(期初存货量+本期生产量−期末存货量)×单位变动生产成本+(期初存货量+本期生产量−期末存货量)×单位固定制造费用=本期销售量×单位变动生产成本+本期销售量×单位固定制造费用　　(5)

通过比较(3)、(4)、(5)三式,剔除相同部分即“本期销售量×单位变动生产成本”,那么剩下的即为7(本期发生的全部固定制造费用)和“本期销售量×单位固定制造费用”两项,这两项即为两种方法下产生税前利润差异的原因。在变动成本法下计入当期损益的为当期发生的全部固定制造费用，而在完全成本法下计入当期损益的为当期销售的产品应负担的固定制造费用,这样,完全成本法比变动成本法就多减了“期初存货释放的固定制造费用−期末存货吸收的固定制造费用”部分。由此就可以得出两种方法下税前利润变动的规律：

一是当期初存货释放的固定制造费用=期末存货吸收的固定制造费用时,两种方法计算出的税前利润一致。

二是当期初存货释放的固定制造费用>期末存货吸收的固定制造费用时，完全成本法计算出的税前利润小于变动成本法计算出的税前利润。

三是当期初存货释放的固定制造费用<期末存货吸收的固定制造费用时，完全成本法计算出的税前利润大于变动成本法计算出的税前利润。

由此可见，两种方法下税前利润产生差异的根本原因在于对固定制造费用的处理方式不同，具体来说是由于期初存货释放的固定制造费用和期末存货吸收的固定制造费用不同所造成的。

**主要参考文献**

**1.** 高檩,史建梁.管理会计.北京:科学出版社,2005

**2.** 陈艳,姜振丽.管理会计.北京:机械工业出版社,2008

**3.** 毛付根.管理会计.南昌:江西人民出版社,1995