

变动成本法与完全成本法下 税前利润差异的计算

夏红雨

(云南经济管理职业学院 昆明 650106)

【摘要】在用变动成本法和完全成本法分析税前利润差异的时候,有四个假设条件。本文逐步放宽假设条件,并分析其变化,以建立一个更准确的税前利润差异的计算公式。

【关键词】固定制造费用 税前利润差异 先进先出法

现行《管理会计》教材在用变动成本法和完全成本法分析税前利润时,有四个假设条件:①每年的产量指当年投产且全部完工的产量,没有期初、期末在产品;②每年销售量中不存在销售退回、销售折让和折扣的问题;③各期成本水平(单位变动成本和固定成本总额)、售价不变;④存货计价采用先进先出法。教材中的税前利润差异的计算公式便是根据这四个假设条件得出的。而在现实中,完全满足这四个假设条件的情形并不多见,因此教材中推导出的公式的现实价值不大,很难解释现实中的税前利润差异。本文试图逐步放宽假设条件,以推导出一个准确的计算税前利润差异的公式。

一、在既定的四个假设条件下,变动成本法和完全成本法下税前利润的关系

根据变动成本法和完全成本法下税前利润的计算方法,可以知道两种方法的主要区别体现在固定制造费用的处理方式上:变动成本法把固定制造费用作为固定费用看待,认为固定制造费用是固定的,与产量没有多大的关系;而完全成本法把固定制造费用看成是产品成本的一部分,计入产品成本当中。这使得两种方法下的税前利润的计算公式有所差异。

变动成本法下税前利润的基本计算公式为:

$$\text{税前利润} = \text{销售收入} - \text{变动成本} - \text{固定成本} \quad (1)$$

完全成本法下税前利润的基本计算公式为:

$$\text{税前利润} = \text{销售收入} - \text{销售成本} - \text{期间费用} \quad (2)$$

(1)-(2),得:

$$\text{变动成本法下的税前利润} - \text{完全成本法下的税前利润} = \text{售出产品的固定制造费用} - \text{当期全部固定制造费用} \quad (3)$$

从式(3)可以看出,两种方法下的税前利润差异等于售出产品的制造费用和当期全部固定制造费用的差。再仔细分析一下,会发现售出产品的制造费用与完全成本法中的期初、期末存货的固定制造费用有密切关系。那么,根据固定制造费用的来源与去向,在计算售出产品的固定制造费用时,会得出如下公式:

$$\text{售出产品固定制造费用} = \text{期初存货的制造费用} + \text{本期生产所发生的固定制造费用} - \text{期末存货的固定制造费用} \quad (4)$$

把式(4)代入式(3),可得:

$$\text{变动成本法下的税前利润} - \text{完全成本法下的税前利润} = \text{期初存货的制造费用} - \text{期末存货的固定制造费用} \quad (5)$$

由以上公式可知,当在满足以上四个假设条件的情况下,变动成本法和完全成本法下的税前利润差异,完全取决于期初存货和期末存货的固定制造费用,与其他任何因素无关。

二、逐步放宽假设条件,变动成本法和完全成本法下的税前利润差异的变化

1. 放宽第一个假设条件,设当年生产的产品并没有全部完工,有期初、期末在产品。如果企业当期生产的产品没有完全完工,那么企业必然存在未完工产品即企业存在期末在产品。在变动成本法当中,在计算企业的完工产品和在产品的成本时,只计算直接材料、直接人工和变动制造费用,发生的固定制造费用都在固定成本中计算;而在完全成本法下,在计算企业完工产品和在产品成本时,包括了固定制造费用。那么,计算变动成本法下的税前利润的公式如下:

$$\text{变动成本法下的税前利润} = \text{销售收入} - (\text{售出产品的变动生产成本} + \text{当期全部变动非生产成本}) - (\text{当期全部固定制造费用} + \text{当期全部固定非生产成本}) \quad (6)$$

在式(6)当中,没有期初、期末在产品的成本信息,说明变动成本法下的税前利润与期初、期末存货没有任何联系。而计算完全成本法下的税前利润的公式为:

$$\text{完全成本法下的税前利润} = \text{销售收入} - (\text{售出产品的变动生产成本} + \text{售出产品的固定制造费用}) - (\text{当期全部变动非生产成本} + \text{当期全部固定非生产成本}) \quad (7)$$

在式(7)当中,有“售出产品的固定制造费用”,而在式(6)中有“当期全部固定制造费用”,正是由于这两部分的不同,造成了变动成本法和完全成本法下的税前利润的不同。当期全部固定制造费用比较好处理,只需要把当期的固定制造费用累计到一起就可以,它与期末在产品、期初在产品没有任何联系。而售出产品的固定制造费用与期初、期末在产品有密切联系。用公式表示如下:

$$\text{期初在产品的固定制造费用} + \text{本期全部固定制造费用} =$$

完工产品的固定制造费用+期末在产品的固定制造费用(8)
期初存货的固定制造费用+完工产品固定制造费用=售出产品的固定制造费用+期末存货的固定制造费用 (9)

从式(8)可以得出公式:

完工产品的固定制造费用=期初在产品的固定制造费用+本期全部固定制造费用-期末在产品的固定制造费用 (10)

将式(10)代入式(9),得:

售出产品的固定制造费用=期初存货的固定制造费用+期初在产品的固定制造费用+本期全部固定制造费用-期末在产品的固定制造费用-期末存货的固定制造费用 (11)

把式(11)代入式(7),得出:

完全成本法下的税前利润-变动成本法下的税前利润=期末在产品的固定制造费用+期末存货的固定制造费用-(期初存货的固定制造费用+期初在产品的固定制造费用)(12)

从式(12)中可以看出,完全成本法与变动成本法下的税前利润的差异与期初、期末在产品 and 期初、期末存货的固定制造费用有密切关系,在数值上等于期末在产品的固定制造费用与期末存货的固定制造费用之和减去期初存货的固定制造费用与期初在产品的固定制造费用之和。

2. 放宽第二个假设条件,假设企业存在销售折扣、销售折让、销售退回的情况。当企业存在销售退回、销售折扣、销售折让等情况时,会计处理会有所不同。我们分三种情况讨论:

(1)存在销售折扣的情况。《企业会计制度》和《企业会计准则》中均规定,销售商品涉及商业折扣的,应当按照扣除商业折扣后的金额确定商品销售收入。这也就是说,商业折扣对会计核算不产生任何影响,应当以实际成交价格确定销售收入。那么当企业存在销售折扣的时候,只会影响企业的销售收入,而不会影响销售成本,更与固定制造费用没有任何关系。因此,变动成本法与完全成本法下的税前利润差异的计算公式还是式(12)。

(2)存在销售折让的情况。销售折让是指企业销售商品后,由于商品的品种、质量与合同的要求不符或其他原因,而给予购货方价格上的优惠。《企业会计准则第14号——收入》规定,企业已确认销售收入的售出商品发生销售折让的,应当在实际发生时冲减当期销售收入,但销售折让属于资产负债表日后事项的,适用《企业会计准则第29号——资产负债表日后事项》,销售折让的会计处理与销售退回的会计处理相同。当企业存在销售折让的时候,只会影响企业的销售收入,而不会影响销售成本,因此也不会对两种方法下的税前利润差异产生任何影响,那么税前利润差异的计算公式仍为式(3)。

(3)存在销售退回的情况。关于销售退回的会计处理,《企业会计制度》和会计准则的规定是一致的,即销售退回应当在实际发生时直接冲减退回当期的销售收入和销售成本等。当企业存在销售退回的情况时,会影响到企业的销售收入和销售成本,从而应该做相反的会计分录,那么在计算两种成本计算方法下的税前利润差异时,销售收入的减少不会对两种成本计算方法下的税前利润差异产生影响,而销售成本的减少

会对两种成本计算方法下税前利润差异产生重大影响。我们来分析一下销售退回情况下的税前利润差异。

设销售退回的比例为a%,那么本期销售成本中的固定制造费用也应该退回a%,应计入本期税前利润的本期售出产品的固定制造费用为1-a%。

结合式(11)和式(12),可得:

完全成本法下的税前利润-变动成本法下的税前利润=[期末在产品的固定制造费用+期末存货的固定制造费用-(期初存货的固定制造费用+期初在产品的固定制造费用)]×(1-a%)-a%×本期发生的固定制造费用 (13)

3. 放宽第三个假设条件,假设单价、单位变动成本、固定成本总额可以改变。当单价、单位变动成本、固定成本总额可以改变时,我们可以看到,这种改变对某一固定时期变动成本法和完全成本法下的税前利润有影响,但是对两种方法下的税前利润差异没有影响,因为这种改变同时对两种方法下的税前利润产生同向、同数量的影响。因此,税前利润差异的计算公式仍为式(3)。

4. 对于第四个假设条件,由于现行企业会计准则规定存货计价只能采用先进先出法,这里就不必探讨了。

三、结论

1. 如果只改变存货的计价方法,税前利润差异的计算公式不会发生变化,但是在具体应用中,不同的计价方法计算出来的税前利润差异是不同的。

2. 如果单价、单位变动成本、固定制造费用可以随意改变,税前利润差异的计算公式也不会发生改变,但是每期的税前利润差异会和单价、单位变动成本、固定成本不变时的税前利润差异有所不同。

3. 当有期初、期末在产品的时候,那么税前利润差异的计算公式会发生变化,公式当中会增加两个变量:期初在产品的固定制造费用和期末在产品的固定制造费用,如式(12)所示:完全成本法下的税前利润-变动成本法下的税前利润=期末在产品的固定制造费用+期末存货的固定制造费用-(期初存货的固定制造费用+期初在产品的固定制造费用)。

4. 当销售产品时存在销售折让、折扣和销售退回的情况时,计算税前利润差异的公式会有不同情况:销售折让和大部分的销售折扣不会对公式有任何影响,但是在销售退回的情况(包含销售折让属于资产负债表日后事项的情况)下,由于它会对销售成本的核算产生影响,进而改变了当期计入销售成本的固定制造费用,因而计算税前利润差异的公式发生了变化,变化以后的公式如式(13)所示。

最后的结论为:在放宽上面四个假设条件的情况下,我们可以得出一个更加准确也更加全面的计算税前利润差异的公式,那就是式(13)。

主要参考文献

1. 费文星.西方管理会计的产生和发展.沈阳:辽宁人民出版社,1997
2. 胡玉明.21世纪管理会计主题的转变.外国经济与管理,2001;3