

变动成本法、完全成本法下 运用比较法分析税前利润差异

彭少梅

(桂城职业技术学校 广东佛山 528200)

【摘要】 变动成本法和完全成本法在理解上和实际应用中均存在一定的难度。本文试利用比较法来分析这两种方法的差别。

【关键词】 税前利润差异 变动成本法 完全成本法

比较就是抓住事物的本质特征,从表面上差异很大的事物间找出它们本质上的共同点,或从表面上极为相似的事物间找出它们本质上的差异,即通过事物间相同特征的比较,认清事物的本质。管理会计中,有必要采用比较法来揭示变动成本法和完全成本法下计算税前利润所产生差异的原因。然而在实务中人们接触的只是按经济成分分类形成的完全成本概念,而管理会计却把所有成本按成本习性分为变动成本和固定成本两部分。这样,概念上的转变和成本组成的不同,给初学者带来了诸多困惑。本文通过表格来比较两者的异同,可以比较清楚地找出其产生差异的原因。

一、用比较法解释变动成本法与完全成本法的定义

变动成本法就是计算产品成本时,只计入为生产产品而耗用的直接材料、直接人工和变动制造费用,而将固定制造费用同产品的销售费用、管理费用、财务费用一样,作为期间费

用在当期全部转销。

采用完全成本法计算产品成本时,把直接材料、直接人工和制造费用(包括变动制造费用和固定制造费用)都计入产品成本。

两种成本方法的比较如表1所示。

变动成本法下的期间成本包括全部的固定成本(固定制造费用+固定销售费用+固定管理费用+固定财务费用);完全成本法下的期间成本则包括全部的销售及管理费用(变动销售费用+变动管理费用+变动财务费用+固定销售费用+固定管理费用+固定财务费用)。

二、变动成本法和完全成本法下计算税前利润的方法和步骤

为了说明变动成本法和完全成本法计算税前利润的过程,笔者仍列表对两者进行比较,具体见表2、表3。

因而,在变动成本、固定成本这两种纯粹的成本类型之外,还有另外两种成本类型:阶梯成本和混合成本。它们是并列的,而非从属关系。

四、本量利分析图的改进

本量利分析图是进行本量利分析时所采用的一种比较直观有效的工具。它是在以下几个假设前提下应用的:费用要分为变动成本和固定成本两类,所有的变动成本都随作业水平的变化而直接发生变化,而所有的固定成本则保持不变;收入和费用的性态可被准确描绘,并且在相关范围内是线性相关的;效率和生产率保持不变;销售组合不变;期初和期末存货水平的差异忽略不计。

在管理会计教学和应用中,通常采用的本量利分析图如图1所示。图1容易使人产生错觉,即“数量相关范围”可应用于整个本量利分析图,所有本量利分析图中的收入线和成本线都可以延伸到纵轴。而这最终有可能产生误导,因为图1中所表示的关系只在使用图表结构的数量相关范围内才有效。

因此,应对传统本量利分析图进行修正(如图2),一方面可以体现本量利分析图的假设条件,另一方面可以避免产

生误解。

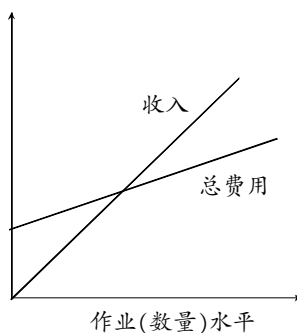


图1 传统本量利分析图

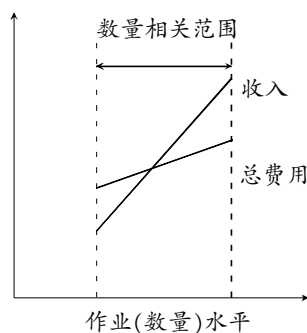


图2 修正后的本量利分析图

主要参考文献

1. 查尔斯·亨格瑞等著,潘飞等译.管理会计教程.北京:人民邮电出版社,2006
2. 张一贞.管理会计学.北京:中国物价出版社,2001
3. 吴大军,刘淑莲.管理会计.大连:东北财经大学出版社,2007

表 1 两种成本方法的比较

变动成本法(按成本习性划分)	完全成本法(按经济用途划分)
变动成本 <ul style="list-style-type: none"> 变动生产成本 <ul style="list-style-type: none"> 直接材料 直接人工 变动制造费用 变动非生产成本 <ul style="list-style-type: none"> ——变动销售及管理费用 产品成本	生产成本 <ul style="list-style-type: none"> 直接材料 直接人工 全部制造费用 产品成本
固定成本 <ul style="list-style-type: none"> 固定生产成本 <ul style="list-style-type: none"> ——固定制造费用 固定非生产成本 <ul style="list-style-type: none"> ——固定销售及管理费用 期间成本	非生产成本——销售及 管理费用 <ul style="list-style-type: none"> 期间成本

表 2 按变动成本法计算税前利润

序号	项目	计算步骤	金额
(1)	销售收入	=销售数量×单价	
(2)	变动成本		
(3)	变动生产成本	=销售数量×按变动成本法计算的单位产品成本	
(4)	变动销售及管理费用	=销售数量×单位产品变动销售及管理费用	
(5)	变动成本总额	=(3)+(4)	
(6)	边际贡献总额	=(1)-(5)	
(7)	减:固定成本		
(8)	固定制造费用	本期全部发生的固定制造费用	
(9)	固定销售及管理费用	本期全部发生的固定销售费用、管理费用、财务费用	
(10)	固定成本总额	=(8)+(9)	
(11)	税前利润	=(6)-(10)=(1)-(5)-(10)=(1)-(3)-(4)-(8)-(9)	

表 3 按完全成本法计算税前利润

序号	项目	计算步骤	金额
A	销售收入	=销售数量×单价	
B	销售成本		
C	期初存货成本	=期初存货数量×(变动成本法下单位产品成本+单位固定制造费用)	
D	本期生产成本	=本期生产数量×(变动成本法下单位产品成本+单位固定制造费用)	
E	减:期末存货成本	=期末存货数量×(变动成本法下单位产品成本+单位固定制造费用)	
F	已销产品成本	=C+D-E=销售数量×(变动成本法下单位产品成本+单位固定制造费用)	
G	销售毛利	=A-F	
H	减:营业费用	本期全部固定和变动的销售费用、管理费用、财务费用之和	
I	销售及管理费用		
J	税前利润	=G-H=A-F-H	

三、用比较法分析税前利润产生差异的原因

按变动成本法计算的税前利润=(1)-(3)-(4)-(8)-(9);而按完全成本法计算的税前利润=A-F-H。

经两表比较得:(1)=A=销售收入;(4)+(9)=H=本期全部固定和变动的销售费用、管理费用、财务费用之和。剔除相同部分后,产生差异的原因只能是(3)、(8)和F了。继续分析如下:

变动生产成本=销售数量×按变动成本法计算的单位产品成本。

已销产品成本=销售数量×(变动成本法下单位产品成本+单位固定制造费用)=销售数量×按变动成本法计算的单位产品成本+销售数量×单位固定制造费用。

再抵销相同部分后剩下变动成本法下的(8)和完全成本法下的“销售数量×单位固定制造费用”。

变动成本法下的(8)表示本期全部发生的固定制造费用。

完全成本法下的销售数量×单位固定制造费用=(期初存货量+本期生产量-期末存货量)×单位固定制造费用=期初存货量×单位固定制造费用+本期生产量×单位固定制造费用-期末存货量×单位固定制造费用=期初存货量承担的固定制造费用+本期全部发生的固定制造费用-期末存货量承担的固定制造费用。

这样比较下来,完全成本法比变动成本法就多减了“期初存货量承担的固定制造费用-期末存货量承担的固定制造费用”部分。从而得出两种成本法所计算的税前利润有以下三种变动规律:

1. 当期初存货量承担的固定制造费用=期末存货量承担的固定制造费用时,说明按完全成本法计算多出来的部分为零,这时两种方法计算出来的税前利润没有差异。

2. 当期初存货量承担的固定制造费用>期末存货量承担的固定制造费用时,则说明按完全成本法计算比按变动成本法计算其费用多减了“期初存货量承担的固定制造费用-期末存货量承担的固定制造费用”部分,所以按完全成本法确定的税前利润一定小于按变动成本法确定的税前利润。

3. 当期初存货量承担的固定制造费用<期末存货量承担的固定制造费用时,则说明按完全成本法计算比按变动成本法计算其费用少减了“期末存货量承担的固定制造费用-期初存货量承担的固定制造费用”部分,所以按完全成本法确定的税前利润一定大于按变动成本法确定的税前利润。

通过公式推导和比较分析可看出,变动成本法和完全成本法下的税前利润存在的差异与期初、期末存货成本中所含的固定制造费用有关。

主要参考文献

1. 王平心.作业成本计算理论与应用研究.大连:东北财经大学出版社,2001
2. 毛付根.管理会计.南昌:江西人民出版社,1995
3. 胡玉明.21世纪管理会计主题的转变.外国经济与管理,2001;1
4. 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