



# 谈完全成本法与 变动成本法的结合应用



山东理工大学管理学院 杨化峰 郭景先

**【摘要】** 本文首先对完全成本法与变动成本法的差异进行了分析,然后介绍了两种成本法的三种应用方式,即单轨制、双轨制、结合制。通过比较分析,笔者认为采用结合制即将完全成本法与变动成本法结合应用是较好的选择,并提出结合制应用的具体步骤。

**【关键词】** 完全成本法 变动成本法 结合制

目前关于完全成本法、变动成本法理论的探讨比以前少了,但笔者认为它们在我国相当长一段时间内还会有很大的发展空间,因此大力推广这两种行之有效的成本核算和管理方法是非常必要的。

## 一、两种成本计算方法对税前利润计算的影响

### 1.产量稳定、销量变动情况下。

(1)如果期末存货大于期初存货,即产量大于销量时,按变动成本法计算的税前利润小于按完全成本法计算的税前利润。这是因为一部分固定性制造费用随着存货的转移而被转入下一期,其差额等于单位固定性制造费用乘以期末存货比期初存货增加的数量。

(2)如果期末存货等于期初存货,即产销平衡时,则两种成本计算方法下的税前利润相等。这是因为在产量稳定和成本消耗水平不变的情况下,各年按完全成本法计算的单位产品成本是相等的。这样一来,当期末存货与期初存货相等时,期末存货与期初存货中包括的固定性制造费用也相等。所以,在完全成本法下,当年发生的固定性制造费用也全部在当年的销售收入中扣除,其利润也就和按变动成本法计算的税前利润相等。

(3)如果期末存货小于期初存货,即销量大于产量时,按变动成本法计算的税前利润大于按完全成本法计算的税前利润。这是因为变动成本法仅承担本年发生的固定性制造费用,而完全成本法除了承担本年的固定性制造费用外,还需承担以前年度的固定性制造费用,这部分固定性制造费用就是期末存货比期初存货减少的数量乘以单位固定性制造费用。

2.销量稳定、产量变动情况下。由于此前已经详述了产量稳定、销量变动情况下两种成本计算方法对税前利润的影响,道理相同,在此不再赘述,只是将销量稳定、产量变动情况的特点作如下说明。这种情况的特点是:销量稳定意味着各年的销售收入相同;而产量变动则意味着在完全成本法下各年的单位成本不同。因为各年的固定性制造费用总额相等,而产量不同,单位固定性制造费用就不同。

## 二、两种成本法的具体应用方式

1.单轨制。即以变动成本法完全取代完全成本法,最大限

度地发挥变动成本法的优点。虽然用变动成本法来否定完全成本法是成本会计的进步,但就目前我国的实际情况来看,用变动成本法来替代完全成本法是不现实的。目前,我国成本会计核算大都使用完全成本法,变动成本法的应用在我国还处于研究探索阶段,我国的财政部、税务总局、证监会等也都不允许以变动成本法核算。而且变动成本法不符合会计准则的要求,不能用来编制对外反映的会计报表,此种方法目前我国还是不能够实现的。

2.双轨制。即在完全成本法核算之外,另外设置一套变动成本法的核算系统,提供两套平行的成本核算资料,以满足不同的需要。这种核算方法的优点在于将发生的成本费用分别用完全成本法和变动成本法进行核算,使得经济业务同时在两个不同的成本会计核算体系内得以反映,既能满足对外报告的要求,又能方便、快捷地对内提供所需的资料。但双轨制的应用有一个十分明显的弊端,即这种方法不符合成本效益原则,双轨制的设立会增加企业运行成本和会计人员的核算工作。企业的核算应符合成本效益原则,在遵循原有成本核算系统框架的前提下,通过对核算账户的巧妙设计,利用两种成本计算方法的内在联系来实现对内对外的资源共享。正是基于这一考虑,才要找到两种成本计算方法的内在联系并建立统一的成本核算体系,以其中一种成本计算方法为基础,通过对基础成本计算方法的调整来得到另一种成本计算方法,所以也就有了两种成本计算方法应用的第三种方法,即结合制。

3.结合制。即将变动成本法与完全成本法结合使用,日常核算建立在完全成本法的基础上,以满足企业对外报告的需要;期末对需要按变动成本法反映的有关项目予以调整,以满足企业内部经营管理的需要。完全成本法和变动成本法结合应用的可行性如下:两种方法都是为了对企业生产耗费水平进行考核和评价,核算内容除固定性制造费用外,其余项目都相同;两种方法具有明显的互补性,且都是企业经营管理不可缺少的。其中最主要的差别是对固定性制造费用的处理不同,在完全成本法下,固定性制造费用是产品的生产成本,作为存货成本的一部分;而在变动成本法下,固定性制造费用是作为期间费用。但对于直接材料、直接人工、变动性制造费用,在两种方法下都列入产品成本中;对于管理费用、财务费用、销售

费用,在两种方法下都是作为期间费用处理的。因此,很容易得出以下结论:完全成本法和变动成本法虽然在成本划分、存货计价、损益表的编制等方面有较大的差异,但对于具体成本项目的处理大体一致,只对个别项目的处理存在差别。上述这些都为两种方法的结合提供了条件和可能,需要时可将完全成本法下的成本进行简单变化得到采用变动成本法核算的成本信息,得出的结果可直接为企业内部经营管理所用,而不需要再费时费力地进行两种成本计算方法的平行核算。

基于既能享受到变动成本法计算的好处,又能满足当前对会计核算的统一要求的考虑,企业应以一种核算方法为基础,同时提供另一种方法下相关的成本资料,这样既可兼顾成本效益原则,又不会使企业增加额外运行成本或增加会计人员的工作负担。通过统一成本核算体系,到需要时通过简便的转换就能很容易地得出完全成本法下或变动成本法下完整的成本信息,从而使企业会计核算兼顾内部和外部两方面的要求。

综上所述,两种成本计算方法结合应用的关键就在于如何调整两者对于固定性制造费用不同的处理方法,除此之外,其他各成本项目几乎相同。由于两种成本计算方法之间不同之处很少,十分有利于两者的结合和转化,处理也比较简单,因此两者的结合应用是可行的。

### 三、结合制应用的初步设想

1.核算体系以完全成本法为主、变动成本法为辅。企业结合运用两种成本计算方法对内对外提供信息时,为了不重复地平行提供两套成本计算资料,应当以一种成本计算为基础,通过适当调整使之能达到结合运用的目的。鉴于企业不仅要编制对外会计报表,还要接受各种审计检查,加之多数会计人员比较熟悉完全成本法,因此核算体系适宜以完全成本法为主、变动成本法为辅。这样安排有三大优点:一是既能满足企业及时编制对外报告会计报表的需要,又能提供变动成本计算方法所需的变动成本、边际贡献等主要资料,便于企业进行预测、决策和控制,使会计信息真正对企业的经营管理有用;二是不与现行财经法规、会计制度等相抵触;三是易为会计人员所接受,有利于节约人力、物力、财力。

2.为适应变动成本法要求,需增设相关账户。

(1)“变动生产成本”账户。该账户属于成本类账户,其内容是归集发生的变动费用。借方用来核算产品生产过程中所消耗的直接材料、直接人工和变动性制造成本;贷方核算期末结转到“产成品”账户中的完工产品成本。期末若有借方余额,表示在产品的变动生产成本。

(2)“固定性制造费用”账户。该账户属于成本类账户,其内容是归集发生的固定性生产费用,核算固定资产折旧等固定性制造费用。借方核算会计年度内提取的折旧额等,期末完工产品应分摊的固定性制造费用应从其贷方结转到“产成品”账户。期末若有借方余额,表示期末未完工产品应分摊的固定性制造费用。制造费用中的维修费、低值易耗品等混合成本可由会计人员根据成本性态,结合职业经验或采用成本分解法,分解为固定成本和变动成本两部分,分别计入固定性制造费用和变动生产成本。

(3)除以上两个新建账户外的其他账户,如“生产成

本”、“产成品”、“管理费用”、“营业费用”、“主营业务成本”等账户与原来的用法保持一致。

3.按照两种成本计算法编制损益表。按完全成本法编制的收益表称为职能式损益表。它是在产品销售收入的基础上,扣除已销产品的销售成本后,把管理费用、销售费用、财务费用等期间费用从当期损益中扣除。

税前净利润=产品销售收入-已销产品的全部生产成本-期间费用。

按变动成本法编制的损益表称为贡献式损益表。它是在产品销售收入的基础上,扣除已销产品的变动生产成本,计算出贡献毛益,然后把固定性制造费用和管理费用、销售费用及财务费用等期间费用从当期损益中扣除。

税前净利润=产品销售收入-已销产品的变动生产成本-固定性制造费用-期间费用。

两个损益表的主要区别在于:从当期收益中扣除的固定性制造费用不一样。在职能式损益表中,扣除的固定性制造费用只是已销产品所分摊的部分;而在贡献式损益表中,扣除的固定性制造费用是当期所发生的全部成本,从而导致用两种成本法计算的税前净利润可能不一致。当本期生产量等于本期销售量时,两种成本法计算的税前净利润相同;当本期生产量大于本期销售量时,按完全成本法计算的税前净利润大于按变动成本法计算的税前净利润;当本期生产量小于本期销售量时,按完全成本法计算的税前净利润小于按变动成本法计算的税前净利润。相比较而言,变动成本法能更真实地提供产品的生产盈利能力资料,更有利于企业做出正确的生产经营决策。如果企业同时有若干种产品准备投产,可通过变动成本法下的核算资料,分别计算各种产品的贡献毛益,以选择最优产品进行生产。

### 四、结合制应用中的注意事项

结合制的应用不仅要求其能被企业管理者接受,而且也对强化企业内部管理、不断提高企业经济效益提出了更高的要求,这就需要在具体工作中应对其不断完善。

1.应根据企业的实际情况合理开展工作。应当做好各项基础工作,在条件成熟时再逐步实施并不断改进、充实和完善。在企业管理较薄弱时,可采用一些较直观、易于接受的方法;在企业管理逐步深化时,则需通过细致、深入的研究,应用较为复杂的方法。

2.综合运用财务会计以及管理会计中的理论和方法,如财务会计中制造费用的归集及分摊方法等。

3.有针对性地开展工作的,如在制定产品销售价格时可以运用变动成本法和完全成本法及其他方法提供的资料进行对比分析,提出比较有价值的意见。

### 主要参考文献

- ①李劲,胡文君.变动成本法的历史沿革、意义与作用.科技创业月刊,2005;11
- ②李彩莲.论变动成本法的优缺点.甘肃科技纵横,2004;6
- ③孙超,张钟瑛,刘子先.完全成本法的局限性及改革设想.现代财经,2004;5
- ④王瑞华,刘荣梅,关开澄.变动成本法与完全成本法的结合应用.辽宁经济,2003;12