



石家莊鐵道大學
SHIJIAZHUANG TIEDAO UNIVERSITY

在线开放课程

变动成本法

管理的视角

主讲：李晓斌

管理视角：产销平衡

固定制造费用处理的不同对两种成本计算方法下的损益有影响，影响的程度取决于产量和销量的均衡程度，即产销越均衡，两种成本计算法下所计算的损益相差就越小，反之则越大。只有当实现所谓的“零存货”即产销绝对均衡时，损益计算上的差异才会消失。

完全成本法与变动成本法下的收益表——石钢公司



在线开放课程

基本资料					
单位销售价格					20
单位变动制造费用					7
每年固定制造费用					150000
单位产品销售和管理费用					1
每年固定销售和管理费用					90000
年 份	1	2	3	4	
期初存货数量	0	0	5,000	0	
生产数量	25,000	25,000	25,000	75,000	
销售数量	25,000	20,000	30,000	75,000	
期末存货量	0	5,000	0	0	
单位产品成本：（各年份）			1	2	3
变动成本法下（仅变动制造成本）			<u>7</u>	<u>7</u>	<u>7</u>
完全成本法下：					
变动制造成本			7	7	7
固定制造费用（150,000，按每年生产的产品数量分摊）			6	6	6
完全成本法下单位产品成本			<u>13</u>	<u>13</u>	<u>13</u>

第一年

第二年

第三年

三年合计

	第一年	第二年	第三年	三年合计
完全成本法				
销售收入	500,000	400,000	600,000	15000000
减: 销货成本				
期初存货成本	0	0	0	0
加: 生产成本 (25,000×13)	<u>325,000</u>	<u>325,000</u>	<u>325,000</u>	<u>975,000</u>
可供销售产品成本	325,000	325,000	390,000	975,000
减: 期末存货成本 (5000×13)	<u>0</u>	<u>65,000</u>	<u>0</u>	<u>0</u>
销货成本	325,000	260,000	390,000	975,000
毛利	175,000	140,000	210,000	525,000
减: 销售和管理费用	<u>115,000*</u>	<u>110,000*</u>	<u>120,000*</u>	<u>345,000</u>
营业净收益	<u>60,000</u>	<u>30,000</u>	<u>90,000</u>	<u>180,000</u>



在线开放课程

*销售和管理费用: 第一年: $25,000 \times 1 + 90,000 = 115,000$; 第二年: $20,000 \times 1 + 90,000 = 110,000$; 第三年: $30,000 \times 1 + 90,000 = 120,000$

第一年

第二年

第三年

三年合计

	第一年	第二年	第三年	三年合计
变动成本法				
销售收入	500,000	400,000	600,000	15000000
减: 变动成本				
变动销货成本				
期初存货成本	0	0	35,000	0
加: 变动生产成本 (25,000×7)	<u>175,000</u>	<u>175,000</u>	<u>175,000</u>	<u>525,000</u>
可供销售产品成本	175,000	175,000	210,000	525,000
减: 期末存货成本 (5,000×7)	<u>0</u>	<u>35,000</u>	<u>0</u>	<u>0</u>
变动销货成本	175,000*	140,000*	210,000*	525,000
1) 变动销售和管理费用 (销售每件产品)	<u>25,000</u>	<u>20,000</u>	<u>30,000</u>	<u>75,000</u>
边际贡献	<u>200,000</u>	<u>240,000</u>	<u>360,000</u>	<u>600,000</u>
减: 固定费用	150,000	150,000	150,000	450,000
固定制造费用	<u>90,000</u>	<u>90,000</u>	<u>90,000</u>	<u>270,000</u>
固定销售和管理费用	60,000	60,000	60,000	180,000
营业净收益	<u>60,000</u>	<u>90,000</u>	<u>120,000</u>	<u>270,000</u>

*变动销售成本: 第一年: $25,000 \times 7 = 175,000$; 第二年: $20,000 \times 7 = 140,000$; 第三年: $30,000 \times 7 = 210,000$

从资料中可知：石钢公司每年生产的产品维持在25,000件稳定的水平，不同的是，每年的销售量在发生变化。第一年，产量与销量相等；第二年，产量超过了销量；第三年，销量回升又超过了产量。因此，第一年期初和期末存货量没有变化，第二年的存货量增加，第三年的存货量又减少了。这些年度存货量的变化是理解完全成本法不同于变动成本法的关键所在。当第二年的存货量增加时，完全成本法下的营业净收益超过了变动成本法的营业净收益；当第三年的存货量减少时，则相反——变动成本法下的营业净收益超过了完全成本法下的营业净收益。并且还知道，当第一年的期初和期末存货量没有发生变化时，两种方法下计算的营业净收益没有差异，这是为什么？

比较收益结果——完全成本法与变动成本法

某一期间产量与销量之间的关系	存货的影响	完全成本法与变动成本法下营业净收益之间的关系
产量=销量	存货不变	完全成本法下营业净收益=变动成本法下营业净收益
产量>销量	存货增加	完全成本法下营业净收益>变动成本法下营业净收益
产量<销量	存货减少	完全成本法下营业净收益<变动成本法下营业净收益

完全成本法下的营业净收益较高，是因为该方法下的固定制造费用作为存货增加，递延到了存货中。

完全成本法下的营业净收益较低，是因为该方法下的固定制造费用作为存货的减少从存货中结转出来

产量变化的影响

在线开放课程	
基本资料	
单位销售价格	25
单位变动制造成本	10
每年固定制造费用	300,000
单位变动销售和管理费用	1
每年固定销售和管理费用	200,000
	第一年 第二年 第三年
期初存货量	0 0 10,000
生产数量	40,000 50,000 30,000
销售数量	40,000 40,000 40,000
期末存货量	0 10,000 0
单位产品成本：	第一年 第二年 第三年
变动成本法下（仅变动制造成本）	<u>10.00</u> <u>10.00</u> <u>10.00</u>
完全成本法下：	
变动制造成本	<u>10.00</u> <u>10.00</u> <u>10.00</u>
固定制造费用（300,000，按每年生产的产品数量分摊）	<u>7.50</u> <u>6.00</u> <u>10.00</u>
完全成本法下单位产品成本	<u>17.50</u> <u>16.00</u> <u>20.00</u>

	第一年	第二年	第三年
完全成本法			
销售收入 (40,000件)	1000000	1000000	1000000
减：销货成本			
期初存货成本	0	0	160,000
加：产品制造成本	<u>700,000*</u>	<u>800,000*</u>	<u>600,000*</u>
可供销售产品成本	700,000	800,000	760,000
减：期末存货成本	<u>0</u>	<u>160,000+</u>	<u>0</u>
销货成本	<u>700,000</u>	<u>640,000</u>	<u>760,000</u>
毛利	300,000	360,000	240,000
减：销售和管理费用			
(40,000件×1+200,000)	<u>240,000</u>	<u>240,000</u>	<u>240,000</u>
营业净收益	<u>60,000</u>	<u>120,000</u>	<u>0</u>

产品制造成本：

 第一年： $40,000 \times 17.50 = 700,000$

 第二年： $50,000 \times 16.00 = 800,000$

 第三年： $30,000 \times 20.00 = 600,000$

 +第二年期末存货成本： $10,000 \times 16 = 160,000$

	第一年	第二年		第三年	
变动成本法					在线开放课程
销售收入(40,000件)		1000000		1000000	1000000
减：变动成本					
变动销货成本					
期初存货成本	0		0		100,000
加：变动制造成本(每生产单位10)	<u>400,000</u>		<u>500,000</u>		<u>300,000</u>
可供销售产品成本	400,000		500,000		400,000
减：期末存货成本	<u>0</u>		<u>100,000*</u>		<u>0</u>
变动销货成本	400,000		400,000		400,000
变动销售和管理费用	<u>40,000</u>	<u>440,000</u>	<u>40,000</u>	<u>440,000</u>	<u>40,000</u>
营业净收益		<u>560,000</u>		<u>560,000</u>	<u>560,000</u>
减：固定费用					
固定制造费用	300,000		300,000		300,000
固定销售和管理费用	<u>200,000</u>	<u>500,000</u>	<u>200,000</u>	<u>500,000</u>	<u>200,000</u>
营业净收益		<u>60,000</u>		<u>60,000</u>	<u>60,000</u>

*第二年的期末存货成本：10,000 × 10 = 100,000

分析

变动成本法下，各期税前利润不变。

完全成本法下，各期税前利润不一定相等。

原因：

1. 产量不等，单位产品分担的固定制造费用不同。
2. 产销不平衡，各期期初和期末存货不同。

如果条件都变化

两种成本法当期

营业利润差额



完法下期末存货吸

收的固定生产成本



完法下期初存货释

放的固定生产成本

利润差额规律总结：

期初期末存货均为零，两种方法下利润相等。

期初存货不为零，期末为零，完法下利润小于变法下利润。

期初存货为零，期末不为零，完法下利润大于变法下利润。

如果期初期末存货均不为零，要看前后期的固定制造费用和产量是否发生变化，如果不变则有规律，否则没规律。

变动成本法的优缺点

优点：

1. 变动成本法能够揭示利润和业务量之间的正常关系，有利于促使企业重视销售工作。
2. 变动成本法可以提供有用的成本信息，便于科学的成本分析和成本控制。
3. 变动成本法提供的成本和收益资料，便于企业进行短期经营决策。
4. 采用变动成本法可以简化成本核算工作。

5. CVP分析所需要的数据可以从贡献式收益表中直接取得, 这些数据是从以完全成本法为基础的传统收益表中无法获得的。

6. 在变动成本法下, 各期间的利润不受存货变化的影响。在其他因素(如销售价格、成本、销售品种结构等)相同的情况下, 在采用变动成本法时, 利润的改变与销售的变化方向相同。

7. 在变动成本法和贡献毛益法下，强调的是固定成本对利润的影响，固定成本总额直截了当地出现在收益表上。但在完全成本法下，固定成本与变动成本混合在一起并且隐含在销货成本和期末存货中。

8. 变动成本法的数据使得对产品获利能力的估计、对客户的预测以及对交易过程中的其他因素的把握变得更容易。但在完全成本法下，企业利润的估计很大程度受到固定成本分配方法的影响。

9. 变动成本法与成本控制方法相关联，如标准成本和弹性预算。

10. 变动成本法下的营业净收益与完全成本法下的营业净收益相比，更接近净现金流量。

缺点：

变动成本法所计算出来的单位产品成本，不符合传统的成本观念的要求。

变动成本法不能适应长期决策的需要。采用变动成本法会对所得税产生一定的影响。

小结

1. 产销平衡

2. 变动成本法的优缺点