



## 第三章

# 变动成本法

### 【学习目标】

成本计算是企业经营管理的一项基本工具，也是企业成本管理的重要组成部分。通过学习，能够理解成本计算系统的一些重要概念，完全成本法的基本原理、分类及优缺点，在此基础上重点掌握变动成本法的相关理论及其现实应用。

### 【导入案例】

#### 多家上市公司现大幅度亏损 彩电行业寒冬来了

除了财报周期不同、尚未公布数据的创维之外，彩电企业中只有海信电器今年前三季度实现了利润的增长。根据其公布的数据，2015年1~9月，公司实现营业收入221.30亿元人民币，同比增长4.91%，实现归属于上市公司股东的净利润9.28亿元，同比增长0.96%。其他多家彩电上市公司先后发布公布的三季报都出现了较大幅度的亏损，业绩数据并不怎么乐观。

根据TCL多媒体公布的三季报，尽管期内营业额增长了7.7%，但截至9月底的第三季度亏损4.38亿元，上年同期为盈利5868.4万元，受第三季度亏损的影响，TCL多媒体今年前九个月亏损3.02亿元，与上年同期的盈利2.28亿元形成鲜明对比。

就在差不多时间四川长虹披露的三季报也显示，前三季度长虹营收459.58亿元，同比增长11.13%；净利润为亏损4.95亿元，亏损幅度比去年同期增加近2亿元，比上半年增加3亿元。

而更早些时候，深康佳A发布的2015年前三季度的业绩预告则显示，今年其前三季度将出现8.3亿~8.8亿元的巨额亏损，与上年同期的盈利4757.93万元相差甚远，其中仅第三季度的亏损就在5.3亿~5.8亿元，而上年同期净利润为221.91万元。

康佳财报中分析自己前三季度亏损的原因，包括了退回节能补贴资金事项减少约2.2亿元，今年前三季度不含大额非经常性收益，去年同期类似收益为4.05亿元，以及公司管理层频繁变动等之外，提到的互联网企业挑起的市场竞争和汇率变动造成的汇兑损失则是行业共同面临的问题。TCL多媒体也在三季报中表示，为应对市场竞争，集团采取了更为积极主动的竞争策略，却导致毛利率下跌，另外，人民币兑美元贬值引起汇兑损失及成本上升。长虹虽未详述近5亿巨亏的原因，但此前曾在上半年公告中也指行业增速放缓、行业竞争加剧导致产品均价下行、毛利空间收窄是其亏损的主要因素。



行业的统计数据也佐证了彩电企业面临的竞争压力,中怡康截至9月27日的报告显示,今年中国整体平板电视机零售量同比下跌了14%。TCL集团董事长李东生此前接受记者采访时也坦言,今年不管是国内还是全球市场的经济环境和产业环境都比较严峻,全球主要市场的表现都不尽如人意。行业资深观察人士刘步尘则认为,除了与经济大环境有关外,彩电行业形势严峻也与手机等移动互联网产品快速崛起有关,移动互联网的崛起,弱化了电视存在的价值,挤压了利润空间。

彩电行业的整体低迷影响的不仅是整机企业,也波及了上游面板产业。行业调查机构 IHS Display Search 的数据显示,今年全球前15大彩电制造商的液晶电视总出货量预计为1.85亿台,比年初预计的1.999亿台减少了7.3%,尤其是中国彩电消费市场的低迷,使得中国品牌厂商需求疲弱,这些都给上游面板产业带来巨大压力。

这一趋势在面板厂商的三季报中已有所体现。行业巨头 LG Display 刚刚发布了第三季度业绩报告,尽管其营收一直呈现环比及同比增长的态势,但盈利能力已经开始受到影响。今年7~9月, LG Display 营收7.16万亿韩元,环比第二季度增长7%,同比上年增长9%,但3329亿韩元的营业利润和1987亿韩元的净利润,环比分别下滑32%和45%,同比上年则分别下滑30%和44%。

国内面板企业的情况也是如此,但得益于运营产线的增加,京东方1~9月营收364.2亿元,净利润19.92亿元,分别同比增长44.02%和7.42%,但是第三季度京东方净利润同比大幅下降了94.93%,仅有4121.67万元,除了行业大势的影响外,这其中还有人民币贬值导致的7.28亿元汇兑损失。

投行美银美林在一份最新研报中指出,中国市场需求放缓,电视机出货量疲弱,定价受压,短期难见复苏,最快需等到2016年奥运会前,才会有明显改善。华星光电董事长薄连明在本月早些时候的北京2015国际显示产业高峰论坛上也曾表示,面板行业未来两年供过于求的大势,“不要指望过去两年中面板产业短缺情况下的好日子”。业界有观点认为面板行业开始迎来寒冬,上周TCL公告华星光电将发行不超过10亿元的企业债券,也被认为是为储粮过冬。

资料来源:钱玮珏. 多家上市公司现大幅度亏损 彩电行业寒冬来了[E]. 南方日报, 2015-10-29.

## 第一节 成本计算系统

### 一、成本计算系统的概念及内容

成本计算是企业经营管理的一项基本工具,也是企业成本管理的重要组成部分。一般而言,成本管理包括成本预测、成本计划、成本核算、成本控制、成本考核等一系列相关工作。成本计算系统越完善,企业的经营管理也就会越好。

成本计算有狭义和广义之分。其中,狭义的成本计算是指一般意义上的成本核算,即一种归集和分配实际成本费用的过程;广义的成本计算是指现代意义上的成本管理系统,由成本核算、成本计划、成本控制和成本考核等子系统有机结合而成。管理会计采用广义的成本计算概念,其内容如图3-1所示。

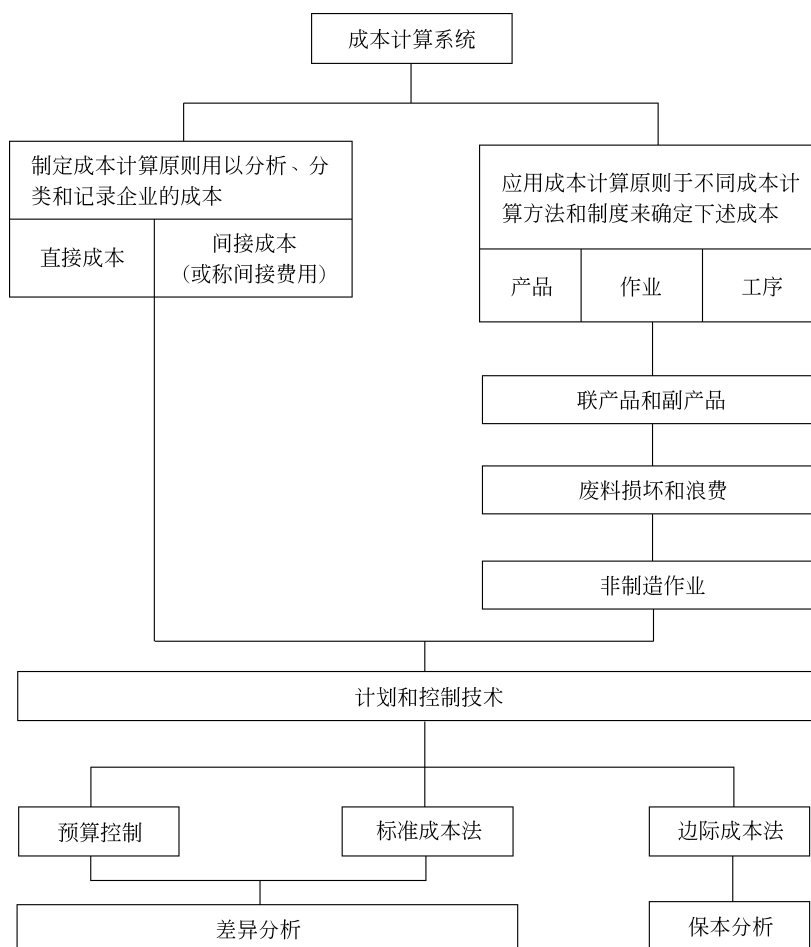


图 3-1 成本计算系统的基本内容

为满足不同管理目的的需要，产生了不同的成本计算方法。其中，变动成本法提供的信息更多地用于预测、决策、计划、控制和业绩考核。完全成本法提供的信息更多地用于存货计价、损益计算、报表编制等目的。对企业管理者来说，了解、掌握成本计算原理以及各种成本计算方法非常重要，这样他们就可以在其管理范围内有效利用成本计算系统，或对改进成本计算制度提出有益的建议。

## 二、成本计算对象、成本单元与成本中心

成本计算对象是指归集、分配生产费用的对象，它与企业的生产组织形式与工艺特点密切相关。按不同的生产组织形式与工艺特点，产品成本计算对象分为品种、工序或步骤、批别或定单以及类别，所以传统成本会计中的成本计算方法分为品种法、分步法、分批法、分类法等。通过成本计算对象，企业可以计算当期为生产一定数量的产品而发生的生产成本总额。

成本计算对象的一个单位，即能与成本相联系的一个产品或一个劳务单位通常被称为成本单元。毫无疑问，成本单元的性质也取决于产品或劳务的类型。在任何企业，成



本单元都不外乎是企业试图销售的产品或提供的劳务。在确定成本单元的基础上,企业可以计算当期所生产产品的单位成本或平均成本。

成本中心就是企业中与成本相联系的某个独立可识别的部门。之所以定义成本中心,主要原因在于企业在生产经营过程中发生的许多成本不能直接分配到某个成本单位上,因为这些成本可能同时与几个成本单位相关。因此,成本中心是将共同成本按某个公平基础进一步分配给成本单位之前的一个成本归集点。成本中心可能是生产性成本中心(如家具制造厂的上光车间),也可能是与生产相关的辅助成本中心(如制造企业的维修车间),或管理成本中心(如会计部门),或销售成本中心(如地区销售部)。不同的企业有不同的成本中心,因此可以举出无数个成本中心的例子。但许多企业一般都会有下列成本中心:会计部门、人事部门、包装部门、维修车间、计算机部门、营销部门、常务董事办公室、工厂食堂、运输部门等。

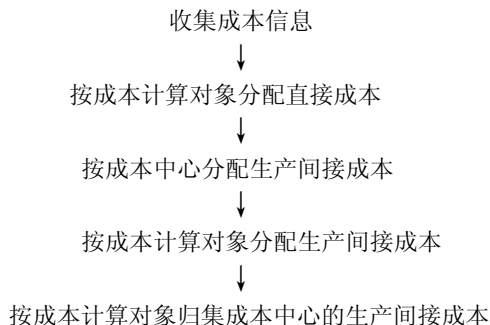
### 三、成本分配基础与成本动因

成本计算过程实际上是成本的收集和分配过程。前者是指生产产品或提供劳务发生的材料成本、人工成本与间接制造费用的发生、归集过程;后者是指按照一定的成本分配基础(cost-allocation base)或标准将各项间接费用分配到成本计算对象或成本单位上去。传统的成本计算系统中,间接费用的分配基础或标准包括生产工人工时、生产工人工资、机器设备实际工时、机器设备定额工时、年度计划分配率等。

在生产过程中提高先进技术的使用程度,通常一方面会使企业直接人工成本下降;另一方面间接成本(包括通常较大的先进技术成本和操作先进技术的非直接生产人员成本)增加,这使得间接成本成为企业生产成本中占比重最大的成本。如果按照传统成本计算系统中的间接费用分配基础或标准,就会歪曲成本计算的数据,结果会对企业的业绩产生不利影响。因此,在采用先进生产技术的企业中,企业的生产间接成本,应该以产生间接成本的原因为基础,分配给各个不同的成本单位。这些产生间接成本的原因被称作“成本动因”。例如,材料处理成本通常是签发领料单引起的,因此签发领料单是材料处理成本动因。

### 四、成本计算的基本程序

企业成本计算必须按照下列五个步骤进行:



收集成本信息是企业管理信息系统的基本功能之一。在设计企业管理信息系统时，必须注意准确而高效地记录所有成本信息，并易于为企业管理者所理解。收集成本信息的方法取决于相关成本单位的特点（是订单成本计算法还是分步成本计算法）。

直接成本的归集和分配没有什么问题，因为根据定义，直接成本和成本单位之间的关系清晰明了。

将生产间接成本分配到成本中心时，成本计算有些复杂。所有生产间接成本（不包括非生产间接成本），按管理当局确定的合理基础，分配给不同的成本中心。然后，再根据管理当局的判断，将辅助成本中心的间接费用按辅助生产劳务使用量分配给生产性部门。间接成本的分配，实务上要比理论上困难得多。

随着先进生产技术的采用，产生了一种新的间接成本分配方法，即作业成本法。作业成本法力图按更能实际反映间接成本发生情况的基础分配间接成本。在作业成本法下，间接成本的分配基础是成本动因。成本动因是管理当局认为引起相关成本发生的最主要因素。

然后将归集在各个生产性部门的间接成本，按某些公平基础分配给与该成本中心有关的成本单位。分配率是根据预计数量和预计间接成本事先确定的。当利用预定分配率分配间接成本并记载在管理会计记录时，分配额和实际发生额的差额就是少分配或多分配的间接成本。

直接成本加上分配到的间接成本，就是企业当期生产产品和提供劳务的总成本。

为了保证计算结果的准确性，企业成本计算必须正确划分五个界限，具体包括：

（1）生产经营管理费用与非生产经营管理费用的界限；（2）生产费用与经营管理费用的界限；（3）各个月份的费用界限；（4）各种产品的费用界限；（5）完工产品与在产品的费用界限。

## 第二节 完全成本法

### 一、完全成本法的定义

完全成本法（full costing）是指在组织常规的产品成本计算过程中，以成本按其经济用途分类为前提，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，按传统式损益确定程序计量损益的一种成本计算模式，在英国也被称为“吸收成本法”（absorption costing）。我国在 1993 年改革会计核算制度时，为区别原有的成本核算模式，将此法称为“制造成本法”。

### 二、完全成本法的分类

为适应各种类型生产特点、生产组织形式以及管理的要求，在产品成本计算工作中，应当区别三种不同的成本计算对象，采用不同的产品成本计算方法。按照不同的生产组织形式与工艺特点，工业企业产品或劳务的成本计算对象分为品种、工序或步骤、批别或订单以及类别等。因此，我国传统的成本计算方法分为品种法、分批法、分步法和分



类法。

### （一）品种法

品种法是指按照产品的品种计算产品成本的方法。这种方法既不要求按照产品批别计算成本，也不要求按照产品的生产步骤计算成本。它适用于大量大批生产的单步骤生产或者管理中不要求按照生产步骤计算成本的多步骤生产。例如，供水、供汽、供电以及采煤等属于单步骤大量生产，小型水泥厂生产的水泥、冶金厂的熔炼与铸造以及玻璃制品的熔制等虽然属于多步骤生产，但一般采用品种法计算成本。

### （二）分批法

分批法（job costing）也称订单法，是指按照产品的批别（分批、不分步）计算产品成本的方法。这种方法适合于小批量或单件生产，例如，精密仪器、专用设备、重型机械和船舶的制造，新产品的试制和机器设备的维修，以及辅助生产的工具模具制造等。在小批量或单件生产的企业中，产品的品种和每批产品的批量往往根据需用单位的订单确定，因而按照产品的批别计算产品的成本，往往也就是按照订单计算产品的成本。

在小批量或单件生产的加工厂或车间中，同一月内投产的产品批数往往很多，有的多至几十批，甚至几百批。如果各种间接费用在各批产品之间按月进行分配，其工作量就会极其繁重。为简化核算工作，采用不分批计算在产品成本的简化分批法。

### （三）分步法

分步法（process costing）是指按照产品的生产步骤（分步、不分批）计算产品成本的一种方法。它适用于大批大量，而且管理上要求分步骤计算成本的多步骤生产。冶金、纺织、造纸以及大量大批生产的机械制造等产品生产一般按照多个步骤进行，因而一般采用分步法计算产品成本。应当明确的是，产品成本计算的分步与实际的生产步骤不一定完全一致。根据各生产步骤成本结转方式的不同，分步法分为逐步结转分步法和平行结转分步法两种。

### （四）分类法

在一些工业企业中，生产的产品品种或规格繁多，如果按照产品的品种归集费用、计算成本，计算工作就极为繁重。产品成本计算的分类法，就是在产品品种繁多，但可以按照一定的标准分类的情况下为了简化计算工作而采用的一种成本计算方法。

产品成本计算分类法的特点是：按产品类别归集费用，计算成本；同一类产品内不同品种产品的成本采用一定的分配方法分配确定。在采用这种方法时，先要根据产品的结构、所用的原材料和工艺过程的不同，将产品划分为若干类，按照产品的类别设立产品成本明细账，归集产品的生产费用，计算各类产品成本；然后选择合理的分配标准，在每类内的各种产品之间分配费用，计算每类产品内各种产品成本。

同类产品内各种产品之间分配费用的标准，有定额消耗量、定额费用、售价，以及产品的体积、长度和重量等。选择分配标准时，应当考虑分配标准是否与产品成本的大小之间存在密切的联系。各成本项目既可以采用同一分配标准，也可以按照成本项目的性质，分别采用不同的分配标准，以使分配结果更加合理。例如，原材料费用可按照定

额原材料消耗量比例分配，工资及福利费等其他费用可按定额工时比例分配。

### 三、完全成本法的优缺点

#### （一）完全成本法的优点

采用完全成本法计算产品成本，具有以下优点。

（1）鼓励企业管理当局提高产品产量的积极性。采用完全成本法，在产量越高的情况下，单位产品分摊的固定制造成本越少，使整个产品单位成本下降，从而大大激励企业提高产品产量的积极性。第二次世界大战后，即 20 世纪 50 年代中叶至 70 年代中叶，西方企业为努力降低产品成本、增强企业竞争能力，大量采用新工艺、新设备，对固定资产投资猛增。最近 20 年，由于采用自动化机器设备生产，许多人工已被机器所取代，机器人、计算机辅助设计、计算机辅助制造等日趋普及，从而使固定成本占总成本比例大幅度增加。单位产品固定制造成本的降低与提高产量之间形成了密不可分的关系。

（2）产品成本计算和存货计价完整。尽可能客观地计算、确定产品的实际成本是理论与实务中必须着重解决的一个重大问题。现行成本会计或财务会计将成本定义为“成本是为了达到一个特定的目的而已经发生或可能发生的以货币计算的耗费”。产品成本包括了为生产产品而发生的所有变动成本和固定成本。依据完全成本法计算的产品成本符合人们的传统成本概念。

（3）便于直接编制对外财务报表。企业财务报表的使用者，如投资人、债权人等都是以一种长期的观点来衡量一个企业的。为了满足他们的要求，企业应当提供产品及其存货的全部成本资料，保证他们制定长期决策的需要。完全成本法提供的成本资料可以直接用来编制对外的财务报表，不需要进行任何加工处理。

#### （二）完全成本法的缺点

完全成本法的缺点主要表现在以下几个方面。

（1）不利于成本控制和考核。完全成本法所计算的单位产品成本，包括了变动制造成本和固定制造成本，因此单位产品成本的高低不仅受成本控制好坏的影响，而且也受产量多少的影响。

（2）完全成本法所确定的分期损益，难以为管理部门所理解。在产品的售价、变动成本和固定成本都不变的情况下，利润的多少和销售量增减不能保持相应比例，有时销售量增加，税前净利反而减少；有时即使销售量相同，由于产量增加，期末存货量增加，也可能导致营业利润增加。

（3）固定制造费用的分摊十分烦琐。在完全成本法下，对于固定制造费用要采用不同的分摊方法和分摊标准，在不同的产品中进行摊销，不仅工作量很大，而且分摊的方法及分配结果，不可避免地要受主观臆断的影响。

（4）提供的成本资料不便于预测、决策。采用完全成本法，不按成本习性将变动成本和固定成本分开，计算的产品成本包括了固定成本、变动成本和混合成本，提供的成本资料不能把成本——业务量——利润之间的内在关系有机地联系起来，不便于进行预测、决策分析及编制弹性预算，管理人员在规划和控制企业的经营活动时，还需要进行



加工整理。

### 第三节 变动成本法

#### 一、变动成本法的定义

变动成本法 (variable costing), 又称“直接成本法” (direct costing)、“贡献毛益法” (contribution approach), 在英国称“边际成本法” (marginal costing), 是指在组织常规的产品成本计算过程中, 以成本习性分析为前提, 只将变动生产成本作为产品成本的构成内容 (变动性销售费用以及变动性行政管理费用等属于总变动成本的构成内容, 而不属于产品的变动生产成本的构成内容), 而将固定生产成本及非生产成本作为期间成本, 按贡献式损益确定程序计量损益的一种成本计算模式。

进入 20 世纪 50 年代以后, 随着企业环境的改变、竞争的加剧, 决策意识的增长, 人们逐渐认识到传统的完全成本法提供的会计信息越来越不能满足企业内部管理的需要, 必须重新认识变动成本法, 充分发挥其积极作用。美国的一些会计师和经理又重新开始并在实务中试行变动成本法, 并将变动成本法中的边际贡献概念用于本量利分析及其他方面。实践使人们认识到, 变动成本法不仅有利于企业加强成本管理, 而且对制订利润计划、组织科学的经营决策也十分有用。从此, 变动成本法开始受到人们的普遍重视。到 20 世纪 60 年代, 变动成本法风靡欧美。

#### 二、变动成本法的理论依据

##### (一) 产品成本只应该包括变动生产成本

在管理会计学中, 以成本习性分析作为产品成本计算的基础或前提, 产品的成本大小应与产品产量密切相关。在生产工艺没有发生实质性变化、成本水平不变的条件下, 所发生的产品成本总额应当随着完成的产品产量成正比例变动。若不存在产品这个物质承担者, 就不应当有产品成本存在。在变动成本法下, “产品成本是指那些随产品实体的流动而流动、当产品实现销售时与相关收入实现配比、并得以补偿的成本”, 只有变动生产成本才能构成产品成本的内容。

##### (二) 固定生产成本应当作为期间成本处理

在管理会计学中, 期间成本是指那些不随产品实体的流动而流动、只能于发生的当期计入损益表、并由当期收入补偿的成本。期间成本随企业生产经营持续期间的长短而增减, 其效益随期间的推移而消逝, 不能递延到下期, 只能于发生的当期直接转作本期费用。按照变动成本法的解释, 在生产过程中所发生的固定性制造费用只是定期地创造了可供利用的生产能量, 因而与期间的关系更为密切, 即在相关范围内与各期的实际产量无关。在这一点上它与销售费用、管理费用和财务费用等非生产成本只是定期地创造了维持企业经营的必要条件一样具有时效性, 不管这些条件是否在当用被利用或被利用得是否有效, 这种成本发生额都不会受到影响, 其效益随着时间的推移而逐渐丧失, 不





能递延到下期。因此，固定性制造费用（即固定生产成本）应当与非生产成本同样作为期间成本处理。

### 三、变动成本法与完全成本法的区别

变动成本法是相对于传统的完全成本法而言的。通过二者的比较分析，可以更进一步掌握变动成本法的特点，从而在企业管理中更好地运用此方法。变动成本法与完全成本法相比，在以下六个方面存在着明显的区别。

#### （一）成本计算目的不同

变动成本法主要在于满足企业内部经营管理的需要，主要适用于管理会计系统，用于编制对内管理会计报告，提供服务于预测、决策、规划、控制和业绩考核等内部管理工作的信息。完全成本法依据公认会计原则汇集企业在一定期间内所发生的成本，主要适用于财务会计系统，提供用于存货计价、损益计算、报表编制等相关信息。

#### （二）应用的前提条件不同

变动成本法以成本习性分析为前提，把全部成本划分为变动成本和固定成本两大部分，尤其要把混合成本性质的制造费用按生产量分解为变动性制造费用和固定性制造费用两部分。而完全成本法则是把全部成本按照经济用途分为生产成本和非生产成本。凡在生产领域中为生产产品发生的成本就归于生产成本，发生在流通领域和服务领域、由于组织日常销售或进行日常行政管理而发生的成本则归属于非生产成本。变动成本法和完全成本法应用的前提条件如图 3-2 所示。

按成本性态分类			按经济用途分类		
成本	变动成本	变动生产成本	生产成本	直接材料	直接人工
		变动非生产成本			
		变动销售费用	管理费用	财务费用	
		变动管理费用			
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	

图 3-2 变动成本法和完全成本法应用的前提条件

#### （三）产品成本和期间成本的构成内容不同

在变动成本法下，产品成本是指变动生产成本，其内容一般包括直接材料费用、直接人工费用以及变动性制造费用，固定生产成本和非生产成本全部作为期间成本处理。在完全成本法下，产品成本则包括全部生产成本，即产成品成本包括了直接材料、直接人工、变动制造费用和固定制造费用，只有非生产成本才作为期间成本处理。由于变动



成本法计算的产品成本只包括变动生产成本，不包括固定生产成本，而完全成本法计算的产品成本除包括变动生产成本外，还包括固定生产成本，所以变动成本法计算的产品成本小于完全成本法计算的产品成本。这样，用变动成本法反映的期末存货的价值较小。

#### （四）销货成本及存货成本的水平不同

在变动成本法下，固定生产成本被作为期间成本直接计入当期损益表，不可能转化为存货成本或销货成本。而在完全成本法下，固定生产成本被计入产品成本，并要在存货和销货之间进行分配，使一部分固定生产成本被期末存货吸收递延到下期，另一部分固定生产成本作为销货成本被计入当期损益表。这必将导致两种成本计算法所确定的期末存货成本及销货成本的水平不同（如表 3-1 所示）。

表 3-1 两种成本计算方法下的销货成本及存货成本

项目	固定生产成本的处理	
	变动成本法	完全成本法
销货成本	不包括	包括，计入利润表
存货成本	不包括	包括，计入资产负债表

#### （五）销货成本的计算公式不完全相同

从理论上说，如果企业期初存货不为零且采用先进先出法结转存货成本，在当期销售量大于或等于期初存货量时，两种成本计算方法下企业本期销货成本和期末存货成本的通用计算公式为：

$$\begin{aligned}
 \text{本期销货成本} &= \text{期初存货成本} + (\text{本期销售量} - \text{期初存货量}) \times \text{本期单位产品成本} \\
 \text{期末存货成本} &= (\text{期初存货量} + \text{本期生产量} - \text{本期销售量}) \times \text{本期单位产品成本} \\
 &= \text{期末存货量} \times \text{本期单位产品成本}
 \end{aligned}$$

在相关范围内，企业前、后期的成本习性不会发生变化，即单位变动生产成本、固定生产成本是不变的。因此，变动成本法下的期初单位存货成本、本期单位产品成本和期末单位存货成本三者完全相等，即前、后各期单位产品成本都等于单位变动生产成本。这种情况下，企业本期销货成本和期末存货成本可以用下列简化公式计算：

$$\begin{aligned}
 \text{本期销货成本} &= \text{本期销售量} \times \text{单位产品成本} \\
 \text{期末存货成本} &= \text{期末存货量} \times \text{单位产品成本}
 \end{aligned}$$

完全成本法下，如果期初存货不为零，即使前后期存货计价方法不变，产品生产过程中单位变动生产成本和固定生产成本不变，但由于前、后各期产品产量的不同，期初单位存货成本、本期单位完全生产成本和期末单位存货成本必然不同。完全成本法下，只有在前、后各期产量均不变的极特殊情况下，上述三种单位产品成本才相同，才可以直接运用以上简化公式计算销货成本和存货成本，但两种成本法下的单位产品成本水平还是不同的。在多数情况下，完全成本法需要按通用公式而不能按简化公式计算确定本期销货成本和期末存货成本。