

# 关于变动成本法应否取消的思考

牛彦秀

随着对适时生产系统(JIT)和作业成本法(ABC)的肯定,有观点认为“进行变动成本计算将会完全失去意义”,“变动成本法必将退出历史舞台”。变动成本法应否取消,这一问题值得探讨。

## 一、变动成本法的显著特征

与完全成本法相比,在单价、单位变动成本、固定成本保持不变的前提下,变动成本法能够正确地反映销售量与利润的关系,即销售量上升,利润上升,销售量下降,利润下降;销售量不变,利润不变这一客观规律;而完全成本法则不具有这一特点,该法有时会得出使人难以理解的结论:销售量上升,利润却下降,销售量下降,利润却上升;销售量不变,利润却变动。

变动成本法之所以能够揭示销售量与利润之间的客观变化规律,是因为变动成本法下的利润计算建立在成本性态分析的基础上,计算公式如下:

$$\text{利润} = (\text{单价} - \text{单位变动成本}) \times \text{销售量} - \text{固定成本}$$

显然,当前后期单价、单位变动成本、固定成本保持不变时,销售量是决定利润高低的惟一因素。而在完全成本法下,利润的计算建立在经济用途分类的基础上,计算公式如下:

$$\text{利润} = \text{销售量} \times \text{单价} - \text{销售成本} - \text{非生产成本}$$

其中:

$$\begin{aligned} \text{销售成本} = & \frac{\text{期初}}{\text{存货量}} \times \frac{\text{上期单位}}{\text{产品成本}} + \frac{\text{本期}}{\text{生产量}} \\ & \times \frac{\text{本期单位}}{\text{产品成本}} - \frac{\text{期末}}{\text{存货量}} \times \frac{\text{本期单位}}{\text{产品成本}} \end{aligned}$$

可见,在完全成本法下,利润与销售量没有直接的联系,利润主要取决于当期生产量、期初存货量与期末存货量的变动。由于利润与销售量相关性的缺失,因此二者之间的客观变化规律也无法反映。

## 二、主张变动成本法应取消的原因

变动成本法退出历史舞台观点的提出主要基于以下两方面的原因:

一方面,变动成本法不符合公认会计准则对外报告披露成本信息的要求,因此20世纪80年代理论界与实务界的大部分人赞同变动成本与完全成本法的结合,即日常采用变动成本法核算,期末将变动成本法的计算结果调整为完全成本法的结果,以满足对外报告的需求。研究表明:(1)两种方法下利润之所以产生差异其根本原因在于二者计入当期利润表的固定生产成本的水平出现了差异,这种差异又具体表现为完全成本法下期末存货吸收的固定生产成本与期初存货释放的固定生产成本之间的差异。用公式表示

为:利润差额=完全成本法下期末存货吸收的固定生产成本-完全成本法下期初存货释放的固定生产成本。(2)借助于变动成本法与完全成本法的利润差额可以进行期末调整,从而达到二者结合的目的。

另一方面,进入20世纪90年代,适时生产系统和作业成本法在我国企业实践中得到应用。如果采用适时生产系统,意味着企业会实现或力求达到零存货,在存货为零或极低的情况下,两种方法下的利润差异等于零或接近于零,这自然而然地消除了完全成本法下利润的实现与销售量二者之间的不相关性;另外,如果实施作业成本法,需要变革传统制造费用的分配方法,而这种分配方法的变革建立在完全成本法的基础上,由此导致“作业成本法的倡导者不赞同变动成本法”。

## 三、如何看待变动成本法

与完全成本法相比,变动成本法的优势不仅体现在正确反映销售量与利润的关系上,更体现在其预测、决策、规划、控制和责任评价上。虽然零存货下,变动成本法与完全成本法的利润相等,但它们的计算公式不同,反映的经济意义不同,其作用也不同。变动成本法为加强企业内部管理服务,它可以用于保本、保利预测;企业进行的生产决策、定价决策都离不开变动

成本法所提供的固定成本、变动成本和贡献边际这三个指标，企业的控制以全面预算为核心，而预算的编制必须区分变动成本和固定成本，控制中的差异计算也必须区分变动性制造费用与固定性制造费用计算差异，只有这样才能寻找问题，采取改进措施，而对不同层次的利润中心的考核建立在不同性质的贡献边际基础上，“分部报告的编制建立在变动成本法的基础上，而不是完全成本法的基础上，这样的报告编制有助于更好地评估业绩和制定决策”。显然，变动成本具有的这些功能不是完全成本法所能代替的。

从实践来看，西方“超过半数的美国大公司在编制内部报告时使用变动成本法，而近1/4的公司将其作为主要的内部报告格式。”从企业的实际状况来看，无论是西方还是我国，特别是我国多数企业一时还难以实施JIT，因为零存货实质上是一种理想的境界。虽然一些管理先进的特殊行业(如汽车制造等)几乎实现了此目标，但对于大部分行业来讲实施会很困难，在这种情况下，完全成本法与变动成本法的利润差异仍然存在。

综上，由于变动成本法可以用于加强企业内部管理，因此当今实施变动成本法仍然具有现实意义。

#### 四、变动成本法的变革

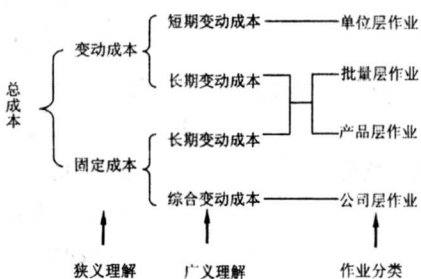
自从1988年美国哈佛大学的库珀教授和卡普兰教授提出作业成本法后，其先进的作业管理理念日益为企业事业单位所接受，从成本核算来讲，作业成本法与完全成本法相结合：从内部管理来看，人们试图加入作业因素，进行预测、决策、规划、控制和评价。作业因素的加入并不意味着对变动成本法的完全否定，为适应信息时代对作业分析的信息需求，应该变革变动成本法，这种变革表现在以下三方面：

##### 1、变革变动成本法的基础

变动成本法以成本性态分析为基础，要跟上时代的步伐，必须对成本性态及成本性态分析重新进行诠释。笔者认为成本性态有广义和狭义之分。广义的成本性态是指成本动因与成本之间的依存关系。这里的成本动因可以是业务量，也可以是批次、产品等。如果成本动因是业务量实质就是传统意义上的成本性态，即狭义的成本性态。同样，建立在成本性态基础上的成本性态分析，也有广义和狭义之分。广义的成本性态分析是指依据成本动因，将全部成本划分为短期变动成本、长期变动成本和综合变动成本三大类的分析过程。

短期变动成本是指传统意义上的变动成本概念，即随业务量变动而成正比例变动的成本，如直接材料、直接人工等；长期变动成本是指在较长时期内，与活动量成正比例变动的成本，如与批次相关的生产准备成本、与检验时数相关的检验成本等，综合变动成本是指其变动既不与业务量相关，也不与活动量相关而变动的成本。这类成本的显著特征是，变动所需时间较长，但没有明确的成本动因，如人事成本等。根据卡普兰和库珀教授对作业等级不同的分类，单位层作业应该归为短期变动成本，批量层作业和产品层作业可以归为长期变动成本，公司层作业则归为综合变动成本。

狭义的成本性态分析仍然保持传统意义上的界定，广义的成本性态分析是在新时期对传统意义上的成本性态分析内涵的拓展，二者之间的内在联系以及与作业之间的关系如图所示。



2、变革变动成本法的利润计算公式  
建立在广义成本性态分析基础上的变动成本法，其利润计算公式变为：

$$\text{利润} = \text{销售收入} - \text{短期变动成本} - \text{长期变动成本} - \text{综合变动成本}$$

上述公式适用于实施了作业成本法的企业。如果某企业不仅实施了作业成本法，而且还采取了适时生产系统，则批量是归集单位，批量层长期变动成本消失，利润计算公式变为：

$$\text{利润} = \text{销售收入} - \text{短期变动成本} - \text{产品层变动成本} - \text{综合变动成本}$$

如果某企业既没有采用作业成本法，更没有进行适时生产系统的变革，在这种情况下，仍然维持传统意义上的利润计算公式。

##### 3、变革变动成本法的研究内容

肯定变动成本法的存在，并不意味着否定完全成本法，完全成本法仍有存在的价值和空间，理论中也不应片面强调变动成本法与完全成本法在产品成本以及存货计价方面的区别。随着计算机的广泛使用，信息共享成为现实，这大大降低了变动成本法实施的额外成本。实际中，只要建立起良好的会计信息系统，就可以实现变动成本法与完全成本法的信息共享并满足各自的报告需求。鉴于此，变动成本法的研究应该着眼于两个问题：一是变动成本法下的盈利分析；二是变动成本法与完全成本法利润差异的变化规律及其优势。对于前者，应该区分狭义成本性态分析下的盈利计算以及广义成本性态分析下的盈利计算，对于后者，应该在揭示两种方法下利润差异简算公式的基础上，说明变动成本法的应用范围。而当变动成本法用于本量利分析、短期决策分析、全面预算、成本控制和责任会计时，都应该围绕变动成本法不同情况下的利润计算公式展开分析。

(作者单位：东北财经大学会计学院)

责任编辑 张智广