

華岡商學叢書之一

變動成本法

在短期利潤規劃上的價值

劉炳吉 編著

華岡商學叢書之一

變動成本法 在 短期利潤規劃上的價值

劉炳吉 編著

版權所有
不許翻印

華岡商學叢書

變動成本法

在短期利潤規劃上的價值

定價：每冊新臺幣 60 元整

編著者：劉炳吉

出版者：華岡出版有限公司

登記證：行政院新聞局局版臺業字第 1082 號

出版日期：中華民國 67 年 9 月

發行者：華岡出版有限公司

地址：臺北市陽明山華岡于正路 1 號

電話：8610923

郵政劃撥：101425 號帳戶

經銷處：中國文化學院企業管理學系

地址：臺北市陽明山華岡大成館二樓

電話：8610511—236

印刷者：豪年印刷有限公司

地址：臺北市重慶南路二段 124 巷 9 號 3 樓

電話：3019272 · 3122613

序言

目前，為會計界與企業界所普遍接受的產品成本計算法，稱為傳統成本法（ Traditional Costing ）。這種方法，將所有的製造成本，無論直接的或間接的，全部歸納於產品成本之中，所以，傳統成本法乃指全部成本法（ Full Costing ），或歸納成本法（ Absorption Costing ）而言。

但成本就其與生產量之間的關係而言，具有某種特殊的基本習性。變動成本，其總額隨着產量的變動而正比的變動，具有變動的習性；固定成本，在短期內，其總額保持一定數額，與產量不發生關係，具有不變的習性；半變動成本，或稱混合成本，則具有變動與固定的兩種習性，不過這種成本，在從事規劃、控制與分析時，必須劃分為變動與固定兩部分。

傳統成本法，在成本計算上，不僅包括了變動的製造成本，而且包括了固定的製造成本，後者乃提供生產能量所需的成本，其發生多為整體的與大額的，傳統會計人員採用預定的單位

分攤率，硬性地將這種固定的能量成本，攤配到產品成本之中，如此一來，一期間的固定生產成本之總額，固屬不變，但其單位成本，却與產量呈相反方向的變動，即產量愈多，單位固定成本愈小；反之，產量愈小，單位固定成本愈大，同時，由於預定產量與實際產量不相符合，於是產生了有利的或不利的數量差異（Volume Variance）；更因為做為計算固定製造成本單位分攤率基礎的產能觀念，具有數種，致使在不同產能觀念下所計得的數量差異，又有所不同。由於固定製造成本之計入產品與存貨成本之中，導致了成本、數量與利潤之間的關係，含糊不清，因而使得企業之管理當局，在從事利潤規劃活動時，不易捉摸，至感困擾。是故，會計界與企業界不得不尋求其他的方法，以求解決。

變動成本法，最早稱為直接成本法，自 1936 年 Jonathan N. Harris 首次公開提出後，發展甚速，目前，雖未成為一種普通接受的成本計算法，但根據統計，在企業內部報告上使用斯法者，已在快速增加中，其地位已日形重要。

變動成本法乃將固定的製造成本，排除於產品成本之外，只有變動的製造成本，做為產品及存貨成本計算之唯一基礎。正因如此，在變動成本法下，不需計算固定製造成本之單位分攤率，因而，數量差異亦無由產生，如此一來，使得成本、數

量與利潤間的關係，保有直接而合理的現象，頗有助於企業內部管理與利潤規劃之應用。

變動成本法乃以邊際貢獻觀念為中心，用損益兩平點為規劃與分析的利器，施展其優異的功能，在企業管理與利潤規劃上，建立了莫大的功勞。但，變動成本法乃基於短期觀點，企業經營者必須同時兼顧企業現在與將來的利益，配合長期與短期經營之要求，以謀企業的均衡發展。職是之故，傳統成本法與變動成本法應適當地配合使用，以應付企業內部及外部之需要，而達成利潤與發展之目標。

本文僅就變動成本法在利潤規劃上的貢獻，加以說明並舉例。作者在國內習經濟，在美國攻會計，才疏學淺所知有限，且利用一月餘暑假期間，完成此書，如有乖誤疏漏之處，敬請讀者及專家學者們指正。

劉 炳 吉 謹識

民國六十七年八月十八日於華岡

變動成本法在短期利潤規劃上的價值

(目 錄)

1. 前 言.....	1
2. 傳統成本法在短期利潤規劃上之缺點.....	7
2 — 1 固定製造費用之攤進產品成本.....	7
2 — 2 固定製造費用單位分攤率之計算與分配.....	10
2 — 3 傳統成本法在利潤規劃上之缺點.....	17
3. 變動成本法在利潤規劃上之貢獻.....	27
3 — 1 變動成本法之特質.....	27
3 — 2 變動成本法與利潤規劃.....	28
3 — 3 邊際貢獻觀念與利潤規劃.....	43
3 — 4 損益兩平點與利潤規劃.....	49
4. 變動成本法在利潤規劃上之舉例.....	59
4 — 1 在銷售量變動時之利潤規劃.....	59
4 — 2 在售價變動時之利潤規劃.....	62
4 — 3 在變動成本變動時之利潤規劃.....	67

4 — 4	在固定成本變動時之利潤規劃.....	72
4 — 5	在產銷多種產品時之利潤規劃.....	77
4 — 6	在接受特殊訂貨時之利潤考慮.....	81
5	結論與建議.....	87

1 前言

關於產品成本之計算，就存貨成本中是否包括固定成本在內而言，可分爲兩種基本的方法：即會計上所稱的歸納成本法（Absorption Costing）與變動成本法（Variable Costing）。前者又稱爲全部成本法（Full Costing）或傳統成本法（Conventional 或 Traditional Costing），後者又稱爲直接成本法（Direct Costing）或邊際成本法（Marginal Costing）。

傳統成本法將企業成本，分爲兩大類：即生產成本（Production Costs）與非生產成本（Nonproduction Costs）。前者包括材料（Materials）、人工（Labor）及製造費用（或稱間接製造成本或間接製造費用）（Factory Overhead）等成本，後者乃指推銷（Selling）、管理（Administrative），與財務（Financial）等成本而言

。傳統成本法的維護者認為，所有的生產成本，無論是直接生產成本(Direct Production Costs)或間接生產成本(Indirect Production Costs)，都是產品成本之構成要素，所以，必須將這些成本計入產品成本之中，換言之，「所有的生產成本，都屬於產品成本(Product Costs)所有的非生產成本，都屬於期間成本(Period Costs)」(註一)。

變動成本法，將企業成本亦分為兩大類，但，不是生產成本與非生產成本，而是變動成本(Variable Costs)與固定成本(Fixed Costs)。前者係指成本的總額，隨產量的變動而成比例變動的成本，後者則指成本的總額，不隨產量的變動而變動的成本。變動成本法的支持者認為，只有變動的生產成本(Variable Production Costs)或變動的製造成本(Variable Manufacturing Costs)，才是產品成本的構成要素；固定的生產成本(Fixed Production Costs)，或固定的製造成本(Fixed Manufacturing Costs)為期間成本而非產品成本，所以，「產品成本中，只計入變動的生產成本，而排除每年做為期間成本的固定生產成本」。(註二)

基於上述，可以瞭解：在產品成本計算上，有兩個完全不同的觀念，即傳統成本法與變動成本法「前者認為固定製造費用(Fixed Factory Overhead或Fixed Manufactu-

ring Costs) 做爲存貨成本，而後者則主張，固定製造費用不做爲存貨成本」（註三），這兩種成本觀念，由於理論根據與計算方式之不同，在會計報告上，會產生何種影響與結果呢？讓我們概括地來討論下。

財務會計（Financial Accounting）的重心，在於資產的評價（Valuation of Assets）和損益的衡量（Measurement of Income），產品成本之計算與評價，這一課題，乃深深影響到財務會計上的這兩大任務，申言之，當產品出售時，產品成本便轉化爲銷貨成本，形成損益衡量的主要部份；當產品製成而待銷時，產品成本便是存貨成本，構成資產評價之中心部分，凡具有會計上一般知識的讀者，都會知道：一家公司，若期末存貨的金額多計，這一錯誤，一方面導致期末資產負債表上的資產與股東權益，均形高估；他方面亦會引起當期損益表上的銷貨成本之低估，與淨利之高估；翻過來說：這家公司，若期末存貨的金額少計，這一錯誤，一方面會導致期末資產負債表上的資產與股東權益，均形低估，他方面亦會引起當期損益表上的銷貨成本之高估，與淨利之低估，由此可知，產品成本計算方法之選擇，對於資產評價與損益衡量——財務會計之兩大中心任務——其間關係之密切與影響之深鉅了。

是故，三十年來，變動成本法，因主張將固定生產成本，或固定製造費用，排除於產品成本之外，致引起傳統會計人士強烈的抨擊與反對，他們認為變動成本法使得存貨評價低估且收入與成本配合不當。今節錄美國著名的會計職業團體之部份意見，做為引證。

美國會計師公會（American Institute of Certified Public Accountants），於1953年，在其所發佈的第43號會計研究報告（Accounting Research Bulletin）中說：

「存貨會計之主要基礎，在於成本，成本之一般定義，乃取得資產所支付的代價。成本應用於存貨上的定義，原則上，乃指維持各種存貨項目之現存狀況與位置所發生的一切直接，或間接支出之總和。」（註四）

這段話，很明顯的說明，存貨成本，在原則上，是包括了直接與間接成本之兩部分。該會最後又表示：

「將所有間接製造成本，排除於存貨成本之外的任何會計程序，是不應當接受的」（註五）

美國會計學會（American Accounting Association），於1957年，正式反對變動成本法說：

「製造產品之成本，可合理的追溯到產品取得成本之總和。此項成本應包括直接與間接要素。省略任何製造成本要素，是不能接受的。」（註六）

由於美國這些著名的會計職業團體，對於變動成本法，抱有反對的立場，美國的國稅局（Internal Revenue Service），及證券管理委員會（The Securities and Exchange Commission），亦均採取不接受的態度。

儘管，變動成本法，在對外會計報告上，受到強烈的反對，迄今未能成為一般所接受的一種會計程序，但，在對內會計報告上，由於它本身具有獨特的及優越的性能，却贏得了企業界與會計界廣大的支持和歡迎，甚至對變動成本法反對最強烈的那些從事對外報告的會計師們，在為企業內部管理上服務時，亦一直積極地從事變動成本法會計制度之建立（註七）。美國會計學家Crowningshield和Gorman 在其合著的成本會計（1974年版）一書中說：「經實地調查結果，顯示自傳統成本法改用變動成本法的企業，已在快速的增加著。」這些事實，充分證明變動成本法，在企業內部管理上之重要地位。利潤規劃（Profit Planning），乃企業經營之基本目標與中心工作，傳統成本法，在短期利潤規劃方面，顯示著它天賦的缺點與弱點，不能直接協助企業管理當局，解決這類問題。本文，

僅就短期之觀點，論述變動成本法在利潤規劃上的價值與貢獻

2 傳統成本法在短期利潤規劃上之缺點

2-1 固定製造費用之攤進產品成本

傳統成本法，係以「全部成本觀念」(Full-Cost Concept) 爲中心，來計算產品成本的一種成本法，因此，會計學家稱之爲「全部成本法」或「全額成本法」。在這種成本法下，工廠內，那些可以直接衡量的成本，如直接材料和直接人工等主要成本(Prime Costs)，固然必須計入產品成本內，而那些無法直接加以衡量的間接性的製造費用(Indirect Manufacturing expenses 或 Factory Overhead) 如廠房租金、機器折舊、廠長及監工人員薪資、工廠水電費，及生產設備之維護修理費等，也都必須依照某項基礎或標準，運用分攤方法，將之分配到產品成本之中，所以，在傳統成本法下，工廠內，所有的成本，不論直接支出，或間接支出，都必

須納入並歸屬於產品之中，據以計算產品之總成本與單位成本，由此決定存貨價值，並計算損益。

就成本與產品數量間的關係來分析，成本可分為兩大類與三種基本習性（Behavior）。

成本之兩大類，乃指變動成本與固定成本之分類。

成本之三種基本習性，係指變動、固定，及半變動等三種基本之成本習性型態（Cost Behavior Patterns）而言。所謂變動成本之習性，乃成本之總額，隨着產品數量的變動而成正比的變動；所謂固定成本之習性，乃成本之總額，在短期內，保持不變，即不隨產量的變動而變動。所謂半變動成本（Semi-Variable Costs）之習性，乃成本的總額，雖隨着產量的變動而變動，但，並不成比例，「這種具有變動與固定兩者屬性的成本，通常也稱為混合成本（Mixed Costs）」。（註八）在從事規劃、控制與管理決策之活動時，半變動成本必須劃分為變動成本與固定成本。其劃分的方法，通常有高低點法（High - Low Point Method），散佈圖法（Scatter - Graph Method），及最小平方法（Method of Least Squares）。這幾種劃分法，並非本文所討論的中心，故，略而不述。

傳統成本法中的成本要素之一：製造費用，或稱間接製造

成本，或稱間接製造費用，乃以所支付的全部金額登帳，並不劃分為變動成本與固定成本兩部份。但，事實上，許多製造費用，含有變動與固定之混合性質。其中變動部份，乃隨產量的變動而正比的變動，其中固定部份，則保持一定金額，並不隨產量的變動而變動，故，傳統的製造費用，乃包括兩部分，即變動的製造費用（Variable Factory Overhead）與固定的製造費用（Fixed Factory Overhead）。

變動的製造費用，為變動成本之一，自然具有變動成本之習性，其與產量有正比變動的關係，即當產量增加時，其成本，亦隨之比例增加；反之，當產品減少時，其成本亦隨之比例減少，這種成本與產量間的變動趨向，頗為合理。

但，固定的製造費用，其總額，雖保持不變，與產量之變動無關，然而，其單位成本，却隨着產品數量的變動，呈相反方向之變動；即當產量增加時，其單位固定製造費用却減少；反之，當產量減少時，其單位固定製造費用却增加。這種成本與產量間的變動趨向，頗不合乎邏輯。在傳統成本法下，產品成本中，因為包括了這種由分攤而配進的固定製造費用在內，致使企業經理，在從事利潤規劃活動時，產品數量與其利潤間的關係，含糊不清，至感困擾。