

# 直接成本法

譚海鳴

## 一、直接成本法的意義

直接成本法 (Direct Costing) 乃以所發生的成本歸屬於產品及勞務的一種方法。在直接成本法下，僅以主要成本（直接原料與直接人工）和變動製造費用作為產品的成本，而將固定製造費用作為期間成本。

### 1. 定義

美國會計學者寇拉 (Eric L. Kohler) 編著，一九五二年出版的會計辭典，已列有「直接成本法」一詞，其解釋為：「只將差額成本 (marginal cost) 或變動成本歸屬於一項業務，一個部門或存貨。」(註一) 此外，他在製造費用 (overhead) 一詞下，另列有直接成本法的有關資料。以現在的眼光來看，寇拉所下的定義是難以令人滿意的，但無論如何，他總算替直接成本法下了一個正式的定義，而在一本會計辭典裏加以發表了。但在一九五七年印行的會計辭典第二版，對直接成本法就有了詳細的解釋，他將直接成本法分為兩點加以說明：

「(1) 以所發生之成本歸屬於產品及勞務的方法。

(2) 以直接成本作產品計價基礎的原則。在企業中，直接成本法需要將帳目分類，認為：①可將直接或變動成本析出，並歸屬於產品，其金額係隨產量而變動者，及②不予歸屬的固定及定期成本，乃為準備製造及銷售所需的維持費用，比較上不因產銷量的變動而變。本概念內通常包括以存貨按直接成本計價。銷貨減除銷貨的直接成本，稱為差額收益 (marginal income) ……………」

在一九六三年印行的第三版會計辭典，對直接成本法的解釋和第二版沒有多大差別，從這本會計辭典中，我們就可以看出直接成本法雖在一九三六年已被會計人員採用並提出討論，但直至一九五二年以後才普遍受到重視，和有迅速的發展。

一九五三年四月，美國成本會計學會出版了一本「直接成本法」的第二三號研究公報（註二），其對直接成本法所下的定義，是引自該會一九五一年一月份公報所刊載尼克（W. W. Nekirk）的「直接成本法如何幫助管理」一文（註三），其說明如下：

「直接成本法為將製造成本劃分為固定成本及與數量有直接關係的變動成本二種。僅以主要成本及變動製造費用作為存貨及銷貨成本的計價，其餘的固定製造費用則列為當期損益。直接成本法的主要重點在於費用的劃分，其次才是存貨評價方法，職是之故，在直接成本法下，全部注意力均集中在對損益表及其他營業報表的影響。」這是較為成熟的一個定義。因為它表明直接成本法並不僅是一種存貨的評價方法，它將一般人的誤解加以澄清。

一九六一年一月美國成本會計學會所出版的第三七號研究公報，對直接成本法又下了一個定義（註四）：「直接成本法和歸納成本法一樣，是一種使成本與收入配合，從而決定每期利益的一種方法，……：在直接成本法下，直接成本與期間成本的區分，是於成本與收入配合時決定，直接成本是歸屬入產品中與出售該等產品的收入相配合。而期間成本則於該等成本發生的期間與收入相配合。生產的期間成本，是由於提供生產能力及維持這種能力預備生產而發生的。在某一生產限度內，期間成本不受生產量的變更而有所增減。因為利用此種生產能力的機會將因時日的經過而消失，故為提供該種生產能力的成本亦應同時沖銷。」

這是一個較為詳盡，亦為多數會計人員所接納的定義。

## 2. 直接成本法抑或變動成本法

看了上述的定義，我們也許要問：「直接成本法」是不是這一觀念的適當名詞？在英國，通稱為「差益成本法」（Marginal Costing）。但是我們瞭解此一觀念的內容後，就明白直接成本法所強調的是變動成本（variable cost）和固定成本（fixed cost）的劃分。因此，變動成本法（Variable Costing）似乎是一個更為正確的名詞。事實上，現在已有不少會計人員採用變動成本法這一名詞了，但直接成本法依然是最流通的名詞，故本文仍沿用之。

## 二、直接成本法的歷史背景及其發展過程

我們要了解直接成本法，首先必須了解成本會計的發展過程。

成本會計的發展，大概可以劃分為三個階段：

1. 計算成本階段——分配歷史成本於產品。
2. 控制成本階段——控制當期成本。
3. 計劃成本階段——計劃成本作管理之南針。

每一個階段的成本會計，其責任都是累積的。因此，現在的成本會計人員，可說從事於計算過去成本，控制目前成本，及計劃未來成本的工作。

**第一階段**——早期的成本會計只考慮到歷史的成本，故成本會計人員的工作，只是計算過去的成本，將之分歸於產品中，而作存貨的計價及計算當期利益的依據。在這一期間內所發展的方法，即為我們現在所稱的歸納成本法（Absorption Costing）（註五），所以歸納成本法之定義應為：「將全部固定成本及變動成本分歸於產品，使成本與收入配合，而計算當期利益的方法。」

成本的主要用途是以之作爲決定價格的依據，這點在成本會計的早期發展上更爲重要，因爲初期的產品成本，是以實際成本爲基礎，將所有已知道的實際成本分歸於已知道的實際產品數量，後來發覺以這種方法來計算產品的單位成本是不適當的，因爲獲悉產品的單位成本過遲，對管理沒有幫助，尤以對新定單的接受爲然。而且，這樣來計算單位成本會受到生產量變更的影響，當產量高時，單位成本低，產量低時，單位成本高，這是不合邏輯的，以之作爲決定價格的依據，更難令人滿意。

**第二階段**——成本會計發展過程中的第二階段是成本控制階段。這是由於泰勒（Frederick Taylor）等人提倡科學管理所引導出來的，會計人員此時會利用由工程人員擬定的物質標準來作爲分配成本的依據。並以此一方法來衡量工作效果。因而發

展了成本標準化，這些成本標準提供了成本控制活動一個良好的基礎。其時成本會計人員採用了正常製造費用分攤率（normal burden rate）分攤製造費用。此一方法，直至現在，仍被普遍採用。設定分攤率的第一步是決定業務的程度（level，如產品單位，人工時數或機器時數），此一程度即為該企業希望維持多年的正常或平均業務程度，第二步是估計下一年度在此正常產量下所需要之間接製造費用，第三步是將間接製造成本除以正常產量，求得正常製造費用分攤率。

此一方法被採用後，對計價及控制稍有裨益時，却發覺實際的銷售數量及生產數量與正常數量發生偏差時，却歪曲了收益的決定。於會計年度終了和編製期中報表時，時常產生了大量的多吸納或少吸納製造費用額（over-or underabsorbed overhead），這些多吸納或少吸納製造費用表達於損益計算時，說不定銷貨增加，成本依舊（因按已分配數計算），但利益却減少了；反之，銷貨減少，成本依舊，利益反而增加。因此以正常業務為基礎，將製造費用分攤入產品成本中的辦法，對成本、數量、利潤的相互關係仍無法作滿意的解決，因而促使成本會計人員發展了變動或彈性預算（variable or flexible budget），由於這一發展，預算成爲一項有效的成本控制工具，會計人員知道了有關成本的習性（behavior）——成本隨數量而變動——已將之應用於成本控制的工作上，特別在彈性預算方面。

**第三階段**——成本會計的進化，發展到第三階段，自然地脫離了第二階段。爲了成本控制工作的需要，會計人員必須瞭解成本習性——了解數量改變時對成本的影響——會計人員乃處於預計成本中的地位，以供應管理當局用作規劃和決策所需之資料。這是成本會計近年來發展最快的一部份，亦因此而使會計人員躋身於高級管理人員之列。

成本會計發展至此一階段，直接成本法的興起已經到了成熟的時機，因爲管理當局對過去、現在、及未來的成本資料關係的瞭解發生了困難，因而時常引起了誤解。結果乃促使會計人員開始嘗試修訂成本計算的方法，其中一部份發覺將變動成本及固定成本加以單獨的區分，對於成本規劃及控制、以及對於使成本與收入相配合兩方面甚有用處，因而促使直接成本法的產生，以應實際之需。

在觀念上，直接成本法緣起甚早；而在實務上，早在一九〇八年已有公司將變動成本和固定成本劃分，供作計價之需；其

後亦有公司以直接成本計算存貨價值，及將成本制度由歸納成本法改為直接成本法（註六）。哈里士（Jonathan N. Harris）於一九三四年在美國麻省劍橋的 Dewey and Almy Chemical Company 實施直接成本法，而哈里遜（G. Charter Harrison）約一年後在 Coats and Clark Thread Company 亦同樣實施此種制度（註七）。

第一篇介紹直接成本的論文，為哈里士所作，題目為「上一個月我們獲利多少？」（What Did We Earn Last Month?），刊載於一九三六年一月十五日出版的美國成本會計學會會刊（NACA Bulletin），直接成本法一詞亦為哈里士所創。從那時起，直接成本法即引起了會計界的注意。一九四七年英國的羅倫士（F. C. Lawrence）與韓富利士（E. N. Humphrys）聯合出版了一本名為「差益成本法」（Marginal Costing）的書，他們在序言裏宣稱：「差益成本法係成本會計及財務會計中計算成本的一種改進方法。」其理論完全與直接成本法一樣。

一九五三年四月，美國成本會計學會出版了一本名為「直接成本法」的第二三號研究公報（註八），這一公報的內容為根據哈里士那篇論文所提出的觀念，調查美國各公司實施直接成本法的經驗和辦法。自從這一公報發表後，更引起會計界的熱烈討論，研討直接成本法的文章，不斷在會計學術雜誌上發表，其中贊成者固不乏人，反對者亦復不少。雙方均詳列優劣，亦有不少會計從業人員，將實施直接成本法的成果，加以發表，無論在理論探討或實際施行上，反應均甚熱烈。

一九六一年，該會復調查美國各公司施行直接成本法的情形，發表了第三七號研究公報（註九），益引起會計界對此法之重視與興趣。直至今日，各會計學術雜誌，仍不時有討論直接成本法的論文發表，各會計團體亦不時舉辦「直接成本法研究會」。由此足徵會計界人士對直接成本法的興趣與重視。

### 三、直接成本法與歸納成本法的比較

直接成本法將製造費用分為固定及變動兩大類，認為固定製造費用係期間費用，將之在收益中減去。根據此一不同的處理程序，直接成本法和歸納成本法計算得的存貨價值不同，損益亦因之而異。此外，當產銷量不一致時，因歸納成本法對固定成

本有多吸納及少吸納的情形，結果亦使兩種方法計算得的損益發生差異。

茲列舉三個不同的例子，說明採用不同的成本計算方法，對損益所發生的影響。

1. 例一：

資料：(註十)

(1) 例中所列成本，係以季為基礎。

(2) 在歸納成本法下，歷史成本是以預先決定的製造費用分攤率作為固定製造費用分攤的依據，變動製造費用直接受生產數量的影響。

(3) 在直接成本法下，固定製造費用作為期間成本處理。

每季預算 (歸納成本法，固定成本及變動成本分列)

	合 計	每 單 位
銷 貨 (30,000 單位)	\$ 30,000	\$ 1.00
銷貨成本：		
變動成本	\$ 19,500	.65
固定成本	6,000	.20
合 計	\$ 25,500	.85
差 額	\$ 4,500	.15
銷售及管理費用 (固定)	2,100	.07
營業利益	\$ 2,400	.08

實際生產及銷售單位

	第一季	第二季	第三季	第四季	全年
期初存貨	—	—	6,000	2,000	—
生產	30,000	34,000	28,000	30,000	122,000
銷售	30,000	28,000	32,000	32,000	122,000

圖表一：

(固定製造費用之分攤，是以產量及製造費用預算數算得之固定製造費用分攤率，以每單位 \$ 0.20 為依據。)

(1) 歸納成本法每季及全年損益表

	第一季	第二季	第三季	第四季	全年
銷貨	\$ 30,000	\$ 28,000	\$ 32,000	\$ 32,000	\$ 122,000
製造成本	25,500	28,900	23,800	25,500	103,700
加：期初存貨	—	—	5,100	1,700	—
可供銷售商品成本	25,500	28,900	28,900	27,200	—
減：期末存貨	—	5,100	1,700	—	—
銷貨成本	25,500	23,800	27,200	27,200	103,700
少或(多)吸納製造成本	—	(800)	400	—	(400)
合計	25,500	23,000	27,600	27,200	103,300
毛利	4,500	5,000	4,400	4,800	18,700
銷售及管理費用	2,100	2,100	2,100	2,100	8,400
營業淨利	\$ 2,400	\$ 2,900	\$ 2,300	\$ 2,700	\$ 10,300

(2) 直接成本法每季及全年損益表  
(固定製造費用作期間成本處理)

	第一季	第二季	第三季	第四季	全年
銷 貨	\$ 30,000	\$ 28,000	\$ 32,000	\$ 32,000	\$ 122,000
製造成本	19,500	22,100	18,200	19,500	79,300
加：期初存貨	—	—	3,900	1,300	
可供銷售商品成本	19,500	22,100	22,100	20,800	
減：期末存貨	—	3,900	1,300	—	
銷貨成本	19,500	18,200	20,800	20,800	79,300
差額收益	10,500	9,800	11,200	11,200	42,700
固定成本：					
製造費用	6,000	6,000	6,000	6,000	24,000
銷售及管理費用	2,100	2,100	2,100	2,100	8,400
合 計	8,100	8,100	8,100	8,100	32,400
營業淨利	\$ 2,400	\$ 1,700	\$ 3,100	\$ 3,100	\$ 10,300

從上列釋例中，我們可以看出直接成本法和歸納成本法編製的損益表，其不同之處有下列三點：

(1) 「毛利」對「差額收益」(Gross Profit versus Marginal Income)



採用歸納成本法編製之損益表，銷貨成本及期末存貨包括變動和固定製造成本，故將銷貨成本從銷貨減除後即得毛利。但採用直接成本法編製之損益表，其銷貨成本及期末存貨不包括固定製造成本，故將所有製造及銷售商品的變動成本從銷貨收入項下減除後，其差額即為差額收益。因此，直接成本法算出之差額收益與歸納成本法計算出之毛利是不同的，銷貨成本及期末存貨是否包括固定成本在內，使毛利額和差額收益額相差頗鉅。但直接成本法之差額收益必定大於歸納成本法之毛利。

(2) 存貨價值不同

根據上列釋例，兩法算出各季之存貨價值如下：

	存 貨 額			
	第一季	第二季	第三季	第四季
歸納成本法	—	\$ 5,100	\$ 1,700	—
直接成本法	—	3,900	1,300	—
相 差 額	—	\$ 1,200	\$ 400	—

在直接成本法下，存貨價值較低，乃由於固定製造費用不包括在存貨中，在歸納成本法下，固定製造費用是以預先決定的分攤率分攤入存貨中，因此其價值較高。

(3) 淨利不同

對淨利的影響乃由於下列兩種原因：①在直接成本法下，存貨不包括固定製造費用，故其價值較低，在歸納成本法下，存貨包括固定製造費用，故其價值較高。②在歸納成本法下，多吸納或少吸納固定製造費用遞延而生的影響。

採用直接成本法及採用歸納成本法對淨利取決的關係，說明如下：

在此例中，每期的利益變化，可歸因於銷售及生產數量的變動，因為其他影響利益的因素是假定不變的。在歸納成本法下

，我們可以看出第二季的銷貨較第一季為少，其營業淨利却較第一季為多。第三季的銷貨較第一、二兩季均多，但營業淨利却較前兩季都少，第三季和第四季的銷貨相等，但其淨利數額却不一致。

在直接成本法下，我們就可以看到利益的大小與銷貨是成正比的。如第二季的銷貨比第一季少，故利益少，第三季和第四季的銷貨相等，且較第一、二兩季為多，故第三、四兩季的營業淨利相等，亦較第一、二兩季為多。

從上述按照兩種不同方法所編製之每季及全年損益表釋例中，我們可以看到直接成本法及歸納成本法每季之損益相差額。這些差額是由於兩法對固定製造費用處理不同所致。在直接成本法下，全部固定製造成本，均作期間費用，在每期之收益減去。而在歸納成本法，則將固定製造成本分攤入存貨及銷貨成本中，因此，當一個會計期間的生產量超過銷售量，存貨量增加時，部份固定製造成本乃遞延在存貨中，因而從收益減去的固定成本較少；當一個會計期間的銷售量超過生產量，存貨量減少時，從收益減去的固定成本較分攤於產品之數量額為多。

任何期間，直接成本法與歸納成本法計算利益之差額，可以下列公式計算得之：

$$\text{利益相差額} = \frac{\text{固定製造成本總額}}{\text{標準生產量}} \times (\text{已生產數量} - \text{已銷售數量})$$

使用上列公式，計算上列釋例各季不同之損益額如下：

	第一季	第二季	第三季	第四季	全年
歸納成本法之利益	\$ 2,400	\$ 2,900	\$ 2,300	\$ 2,700	\$ 10,300
直接成本法之利益	2,400	1,700	3,100	3,100	10,300
相差額	—	1,200	(800)	(400)	—
生產單位	30,000	34,000	28,000	30,000	122,000
銷售單位	30,000	28,000	32,000	32,000	122,000
存貨增減量 (單位)	—	+ 6,000	— 4,000	— 2,000	—
存貨所含固定製造成本之增減額 (註十一)	—	+\$1,200	— \$ 800	— \$ 400	—

上例中，直接成本法及歸納成本法每季產生不同之利益，係由於每季從收益減去之固定製造費用額不同所致，而兩法之全年利益，却是相等的，因為此例假定沒有期初存貨和期末存貨，故當年所發生之全部固定成本均已從收益減去。

採用直接成本法或歸納成本法對損益之影響彙述如下：

(1) 在標準數量下，當銷售量與生產量相等時，直接成本法與歸納成本法計算出的利益完全相同，因兩法均將當期發生的全部固定成本，從當期的收益中減去（如上例第一季），因為歸納成本法將固定成本計入產品成本中，當期產品既已全部出售，則當期的固定成本即全部轉入銷貨成本，在銷貨項下減去，而直接成本法亦將固定成本作期間成本處理，全部在差額收益項下減去，故兩法計算得的利益相等。

(2) 當生產量超過銷售量時（即在製品及製成品存貨增加），歸納成本法計算得之利益較直接成本法為多，其理由為在歸納成本法下，一部份當期的固定製造費用，係包含在存貨內而遞延至下期，因而從當期收益減去的固定成本總額，較當期所發生的固定成本額為少（如第二季）。

(3) 當銷售量超過生產量時（即在製品及製成品存貨減少），歸納成本法計算得的利益較直接成本法為少，其理由為將以前遞延在存貨之固定成本，從售出商品期間的收益減去。因而從收益減去的固定成本總額，超過當期所發生的固定成本額（如第三季）。

(4) 當銷售量不變，而生產量變動時，直接成本法計算得的利益不變，因為利益不受存貨變更的影響。在同樣情況下，歸納成本法計算得的利益，隨生產量增減而增減（如上例第三、四兩季）。

(5) 如生產量不變，直接成本法及歸納成本法兩者計算得的收益，均與銷貨成正比。利益數額將作同方向的變動。但金額却並不相等（如第四季和第一季生產量不變，而銷售量增加）。

(6) 直接成本法與歸納成本法計算得每期利益的差額，長期間會較短期間為小，因為生產量及銷售量的差額，經過一個長期間後會趨向於相等，因此，兩種方法計算得每年利益的相差額，通常較每月利益的相差額為小，經過幾年後，大致兩法的結果

會相同，因為銷售量趨向於與生產量相等。

上列各點是美國成本會計學會於一九五三年四月出版的第三號研究報告「直接成本法」所列出。

但存貨的計價方法對損益亦發生影響，上述第(2)點所述「當生產量超過銷售量時（即在製品及製成品存貨增加），歸納成本法計算得的利益較直接成本為多。」及第(3)點所述「當銷售量超過生產量時（即在製品及製成品存貨減少），歸納成本法計算得的利益較直接成本為少。」這兩點均着重於生產數量和銷售數量兩者間的變動關係，雖然經常是對的，却不完全正確。

在採用先進先出法及平均法計算期末存貨價值，當期末存貨增加時，直接成本法及歸納成本法計算得的損益可能相同，或者直接成本法算得的利益較歸納成本法算得的利益為多，相反的，在採用先進先出法及平均法計算期末存貨價值，而期末存貨減少時，直接成本法計算得的利益較歸納成本法計算得之利益為少，與上面第(3)點所述者剛好相反。兩者相差的原因，乃為將固定成本分配於存貨之金額多寡的關係。此一金額不僅受生產數量的影響，同時亦受所採存貨計價方法的影響。美國成本會計學會於第二三號研究報告中所列各點，沒有包括存貨計價方法所發生的影響。

茲舉例說明如下：

	五三年	五四年
固定製造成本	\$ 50,000	\$ 50,000
期末存貨量	5,000 單位	10,000 單位
生產量	50,000 單位	100,000 單位
銷貨	(無關連)	95,000 單位

採用先進先出法時，五四年的期初存貨含有固定製造成本 \$5,000 [(\$50,000/50,000) × 5,000 單位]，五四年的期末存貨亦含有固定成本 \$5,000 [(\$50,000/100,000) × 10,000 單位]，雖然存貨數量增加（即生產量超過銷售量），但直接成本法及歸納成本法計算得的利益相同。乃由於期初存貨及期末存貨所含有之固定成本額相同之故。這種情形，在採用先進先出法作

期末存貨計價，只要在存貨數量與生產數量成正比例的增加時，都會發生。

現在假定五四年各因素不變，但五三年之生產量為 100,000 單位而不是 50,000 單位，則五四年期初存貨含有之固定成本僅為 \$2,500，而五四年期末存貨含有之固定成本為 \$5,000，在這種情況下，歸納成本法算得的利益較直接成本法多出 \$2,500。

但是，如果五三年之生產量為 25,000 單位時，五四年期初存貨含有之固定成本為 \$10,000，而五四年期末存貨含有之固定成本為 \$5,000，在這種情況下，直接成本法算得的利益較歸納成本法多 \$5,000。根據上述釋例所表達者，可能有三種不同的結果，然而每種情況均為五四年的生產數量超過銷售數量。

採用不同的存貨計價方法，對歸納成本法及直接成本法發生的利益相差額，可以數學公式表達如下：（註十二）

採用歸納成本法及直接成本法對利益發生之差額

存貨計價方法

平均法

$$PA - PD = \frac{ws}{w+s} \left( \frac{MN}{s} - \frac{BN}{w} \right)$$

先進先出法

$$s \geq w^-$$

$$w \left( \frac{MN}{q} - \frac{BN}{w} \right)$$

先進先出法

$$s \leq w^-$$

$$s \left( \frac{MN}{s} - \frac{BN}{w} \right)$$

後進先出法

$$s \leq q$$

$$\frac{(w-w^-)}{q} \frac{MN}{q}$$

後進先出法

$$s \geq q$$

$$\frac{(w-w^-)}{w} \frac{BN}{w}$$

標準法

$$a^* (w-w^-)$$

PA = 歸納成本法算得之利益。

PD = 直接成本法算得之利益。

直接成本法

MN = 當期製造成本之固定成本部份。

BN = 期初存貨含有之固定成本。

w = 期末存貨量。

w<sup>-</sup> = 期初存貨量。

s = 當期銷售量。

q = 當期生產量。

a\* = 每單位標準固定成本。

## 2. 例一：

直接成本法與歸納成本法在不同的生產量及銷售量下，因歸納成本法對固定費用有多吸納或少吸納的情形，故會產生不同的影響。試看下列釋例。（註十三）

資料：

- (1) 存貨計價採用先進先出法，每單位售價 \$10，變動成本每單位 \$6，固定成本總額 \$120,000，無非製造成本。
- (2) 期初存貨 40,000 單位，其成本係依 60,000 單位之生產量計算。
- (3) 存貨變動額計算方法：
  - ① 40,000 @ \$8—400,00 @ \$7.50
  - ② 40,000 @ \$8—60,000 @ \$7.50
  - ③ 40,000 @ \$8—80,000 @ \$7.50
  - ④ 40,000 @ \$8—20,000 @ \$8
  - ⑤ 40,000 @ \$8—60,000 @ \$8
  - ⑥ 40,000 @ \$8—0

- ⑦ 40,000 @ \$8—20,000 @ \$9
- ⑧ 40,000 @ \$8—40,000 @ \$9

圖表二

	高產量 (80,000 單位)		正常產量 (60,000 單位)		低產量 (40,000 單位)	
	直接成本法	全部實際成本法	直接成本法	全部實際成本法	直接成本法	全部實際成本法
銷貨——高單位 (@ \$10)	\$ 800,000	\$ 800,000	\$ 800,000	\$ 800,000	\$ 800,000	\$ 800,000
變動銷貨成本	\$ 480,000		480,000		\$ 480,000	
固定成本	120,000		120,000		120,000	
生產成本		600,000		480,000		360,000
存貨變動額		20,000 <sup>①</sup>		160,000 <sup>②</sup>		320,000 <sup>③</sup>
正常銷貨或本 (@ \$8)				640,000		640,000
能量損益 (Capacity loss or gain)				(40,000)		40,000
利益	\$ 200,000	\$ 180,000	\$ 200,000	\$ 160,000	\$ 160,000	\$ 120,000
銷貨——正常單位 (@ \$10)	\$ 600,000	\$ 600,000	\$ 600,000	\$ 600,000	\$ 600,000	\$ 600,000
變動銷貨成本	\$ 360,000		\$ 360,000		\$ 360,000	
固定成本	120,000		120,000		120,000	

直接成本法

生產成本		600,000						360,000	
存貨變動額		130,000 <sup>②</sup>			0			140,000 <sup>⑦</sup>	
正常銷貨成本 (@ \$8)				480,000 (4,000)		480,000	0		480,000
能量損益									40,000
利 益	\$ 120,000	\$ 130,000	\$ 160,000	\$ 120,000	\$ 120,000	\$ 120,000	\$ 100,000	\$ 80,000	\$ 80,000
銷貨——低 (40,000 表位 @ \$10)			\$ 400,000						\$ 400,000
變動銷貨成本	\$ 400,000	\$ 400,000	\$ 400,000	\$ 400,000	\$ 400,000	\$ 400,000	\$ 400,000	\$ 400,000	\$ 400,000
固定成本	\$ 240,000			\$ 240,000	\$ 240,000			\$ 240,000	
生產成本	120,000			120,000		480,000		\$ 360,000	
存貨變動額		600,000			480,000			40,000 <sup>⑧</sup>	
正常銷貨成本 (@ \$8)		280,000 <sup>③</sup>		160,000 <sup>⑤</sup>					
能量損益			320,000 (40,000)		320,000	0			320,000
利 益	\$ 40,000	\$ 80,000	\$ 120,000	\$ 40,000	\$ 80,000	\$ 80,000	\$ 40,000	\$ 80,000	\$ 40,000



圖表三 使用不同方法計算得之利益

直接成本法

銷售量	生產量		
	高	正常	低
高	200,000	200,000	200,000
正常	120,000	120,000	120,000
低	40,000	40,000	40,000

全部實際成本法

銷售量	生產量		
	高	正常	低
高	180,000	160,000	120,000
正常	130,000	120,000	100,000
低	80,000	80,000	80,000

全部正常成本法

銷售量	生產量		
	高	正常	低
高	200,000	160,000	120,000
正常	160,000	120,000	80,000
低	120,000	80,000	40,000

直接成本法

圖表二是以直接成本法，全部實際成本法及全部正常成本法，在生產量高、正常、低及銷售量高、正常、低九種情況下編成的損益表。

圖表三將這三種方法對損益的影響加以彙集，我們可以觀察到，在直接成本法下，生產量雖然變動很大，但對利益毫無影響，因此生產量之多寡，並非企業所得利益之來源，當期利益之大小，乃決定於銷貨額之大小，銷貨多，獲利多，銷貨少，則獲利少。在全部實際成本法下，當低銷售量時，不論生產量為高、正常或低，其利益均為 \$80,000 外（註十四），在銷售量高及正常時，利益之多寡係依生產量高低而定，即生產量高，獲利多，生產量低，獲利少。在全部正常成本法下，當生產量及銷售量均高時，其利益最大，當生產量及銷售量均低時，其利益最低，只有在此法下，對生產能量（productive capacity）的利用與消耗才有所區分。

### 3. 例三：

有關討論直接成本法的文章，大多數的舉例，均列舉存貨及銷貨的變動很大，現在另舉一釋例，假定銷貨數額稍有變動，對原料、人工及間接製造費用，都小心地設置標準成本，亦能切實推行標準單位成本，唯一會發生偏差的原因，係由於不能在正常產能經營下而發生，以觀察其對損益之影響如何，釋例如下：（註十五）

資料：

(1) 每單位標準成本：

原料	\$ 1
直接人工	2
變動製造費用	1
固定製造費用	2 (以正常產能每年 100,000 單位為分配基礎)

(2) 產銷量：

	第一年	第二年	第三年
銷貨 (每單位 \$10)	\$ 60,000	\$ 90,000	\$ 120,000
生產量	80,000 單位	100,000 單位	110,000 單位

(3) 第一年無期初存貨。歸納成本法的存貨，是採用先進先出法計價。

圖表四

第一年

銷貨 (60,000 單位)

\$ 600,000

\$ 600,000

\$ 600,000

銷貨成本：

本年變動成本 (原料、人工及變動製造成

本) (80,000 單位 @ \$4)

\$ 320,000

\$ 320,000

\$ 320,000

固定製造費用

200,000

160,000

—

合計

\$ 520,000

\$ 480,000

\$ 320,000

期末存貨 (20,000 單位)：

變動成本 (@ \$4)

80,000

80,000

80,000

固定成本

50,000

40,000

—

\$ 130,000

\$ 120,000

\$ 80,000

銷貨成本 (未調整數)

\$ 390,000

\$ 360,000

\$ 240,000

固定製造費用能量差異

—

40,000

—

調整後成本

390,000

400,000

240,000

差額收益

\$ 210,000

\$ 200,000

\$ 360,000

減：固定製造費用

—

—

200,000

銷售差額收益

\$ 210,000

\$ 200,000

\$ 160,000

直接成本法

111九

第二年

銷 貨 (90,000 單位)  
 銷貨成本：  
     期初存貨 (20,000 單位)  
     本年變動成本 (100,000 @ \$4)  
     固定製造費用  
     合 計  
     期末存貨 (30,000 單位)  
     變動成本  
     固定成本  
 銷貨成本 (未調整數)  
 固定製造費用能量差異  
 調整後成本  
 差額收益  
 減：固定製造費用  
 銷售差額收益

	歸 納 成 本 法	標 準 成 本 法	直 接 成 本 法
	\$ 900,000	\$ 900,000	\$ 900,000
	\$ 130,000	\$ 120,000	\$ 80,000
	400,000	400,000	400,000
	200,000	200,000	—
	\$ 730,000	\$ 720,000	\$ 480,000
	\$ 120,000	\$ 120,000	\$ 120,000
	60,000	60,000	—
	\$ 180,000	\$ 180,000	\$ 120,000
	\$ 550,000	\$ 540,000	\$ 360,000
	—	—	—
	550,000	540,000	360,000
	\$ 350,000	\$ 360,000	\$ 540,000
	—	—	200,000
	\$ 350,000	\$ 360,000	\$ 340,000

第三年

銷 貨 (120,000 單位)

銷貨成本：

期初存貨 (30,000 單位)

本年變動成本 (110,000 @ \$4)

固定製造費用

合 計

期末存貨 (20,000 單位)：

變動成本

固定成本

銷貨成本 (未調整數)

固定製造費用能量差異

調整後成本

差額收益

減：固定製造費用

銷售差額收益

	歸 納 成 本 法	標 準 成 本 法	直 接 成 本 法
	\$ 1,200,000	\$ 1,200,000	\$ 1,200,000
	\$ 180,000	\$ 180,000	\$ 120,000
	440,000	440,000	440,000
	200,000	220,000	—
	\$ 820,000	\$ 840,000	\$ 560,000
	\$ 80,000	\$ 80,000	\$ 80,000
	36,364	40,000	—
	\$ 116,364	\$ 120,000	\$ 80,000
	\$ 703,636	\$ 720,000	\$ 480,000
	—	(20,000)	—
	703,636	700,000	480,000
	\$ 496,364	\$ 500,000	\$ 720,000
	—	—	200,000
	\$ 496,364	\$ 500,000	\$ 520,000

將上表各年之期末存貨及銷售差額收益彙列如下：

	歸納成本法	標準成本法	直接成本法
第一年期末存貨	\$ 130,000	\$ 120,000	\$ 80,000
第二年期末存貨	180,000	180,000	120,000
第三年期末存貨	116,364	120,000	80,000
第一年銷售差額收益	210,000	200,000	160,000
第二年銷售差額收益	350,000	360,000	340,000
第三年銷售差額收益	496,364	500,000	520,000

上述釋例說明了下列情形：

(1) 關於存貨計價方面：

① 歸納成本法——對相同數量存貨之計價，其波動視乎該年度之生產量而定。如 20,000 單位之計價在第一年為 \$130,000，而在第三年則為 \$116,364。

② 標準成本法——不管生產數量之多寡，相同數量的存貨，將作相同之計價（表示其生產成本係於充份經營下），因此，20,000 單位在第一年及第三年底，其計價均為 \$120,000。

③ 直接成本法——與標準成本法一樣，20,000 單位在第一年及第三年之計價同為 \$80,000。但是，我們應留意，這裏的存貨價值，僅為標準成本法的三分之二。

(2) 關於差額收益方面：

① 歸納成本法——銷貨增加可使差額收益增加，但低於或高於正常產能經營的影響却掩蔽在一個數額中，而存貨數量及成本的不同，可使人曲解銷貨成本的數字。

②標準成本法——銷貨增加亦同樣可使差額收益增加，但此一差額收益會受到低於正常營運能量固定期間成本的影響，如例中第一年是。及高於正常營運能量固定期間成本的影響，如第三年是。但對銷貨成本沒有曲解，因為前期累積之存貨，已使用於本期。標準成本法在這一方面強調了管理當局必須使企業在充分營運中，才能增加其利潤，上例第一年的利益少了\$40,000，即係由於工廠設備的利用只為正常能量之80%，因此，本應分配於未製造之20,000單位的固定成本，則作為期間成本處理，而未列入存貨中，在低於正常能量營運的期間，即會產生這種情形。相反的，企業於第三年是在高於正常能量100%的營運情況下，此時固定製造費用的生產成本，實際發生仍為\$200,000，但依生產量計算却為\$220,000。此超過實際成本的\$20,000，即為固定製造費用能量差異，沒有計入存貨中，而作為該發生年度的成本的減項，因為企業是在超過標準的營運中。

③直接成本法——差額收益的多寡，全視銷貨額的大小而定，此亦為直接成本法倡導者的目的。銷貨、成本、數量三者的關係，在直接成本法下極為明確。

從此一釋例中，我們可以得悉在歸納成本法對直接成本法的爭論外，尚有標準成本法，在標準成本法下，使用適當的固定費用分攤率，可以提供有用的資料，及真實的存貨和損益表價值。毫無疑問的，在直接成本法對歸納成本法的爭論中，直接成本法是很明顯地較為有用，對內部管理而言，甚至比標準成本法都較為有用，但在對外報告及其他內部管理目的，標準成本法或能在資產負債表中表示較有關連及有用的存貨價值，同時亦對損益表予以強調。

#### 四、直接成本法的優點和缺點

##### 1. 直接成本法的優點：

(1) 為規劃盈利所需的成本、數量、利潤三者關係的資料，易於從平常的報表獲得，因此，無須分別準備兩套有關資料。

(2) 一個期間的盈利，不受存貨增減而對固定費用有多吸納或少吸納的影響，若其他因素（如售價成本等）不變，則盈利與銷貨同趨一方向，即銷貨多，盈利多；銷貨少，盈利少；這種銷貨與營利的一定關係，明顯地表達出來，對管理當局作決策時適，甚有裨助。

(3) 管理當局需要了解在各種不同業務狀況下的成本習性，以直接成本法編成之報表能提供此等資料，故易於瞭解和應用，合管理人員之需。

(4) 採用直接成本法編製的損益表，固定成本全部明顯地列出，可以強調固定成本對損益的影響，因而提醒管理人員謀求節省對策，加強成本控制。

(5) 差額收益 (marginal income) 數字，有利於對各類產品，各銷售區域，各類顧客及其他分類獲利性的研究，以便於選擇顧客對象，因直接成本法沒有將固定成本分攤，故易於觀察，但在歸納成本法下，因將固定成本分攤，故難以發覺。

(6) 直接成本法與標準成本及彈性預算連成一體，均為成本控制的良好工具，事實上，彈性預算乃直接成本法之一面，而有些企業採用直接成本法時，即不使用彈性預算。

(7) 對存貨的表達較為翔實，免於令人對存貨價值有所曲解。

(8) 會計程序較為簡單。

(9) 會計成本較低，可節省費用。

(10) 不將固定成本分攤，免於因分攤而導致錯誤的決策。

## 2. 直接成本法的缺點：

(1) 固定成本的劃分頗為困難——我們知道，在會計實務中，想將成本按性質加以分類，並不是一件容易的事，因為何者為變動成本，何者為固定成本，難以明確地劃分，亦不能適合於任何不同的情況，當然，有些成本很明顯的是變動成本，有些成本很明顯的是固定成本，但有些却介乎兩者之間。譬如一種費用，在某種情況下，其性質是固定的，但在另一種情況下，却可



能是變動的，也因為此類介乎兩者之間的成本，才發生了劃分的困難，因此，將成本單純劃分為變動與固定兩種，與成本的習性亦不完全符合。

再者，直接成本法端賴固定與變動成本間的區別，在應用時，這種區別需要假定，且對介乎固定與變動之間的成本須自行決定如何劃分，而以這種數字作為衡量的尺度時，其精確的程度，自難令人滿意。且在原來的假定不存在時，應即予以修正。例如所決定之固定成本，原預計目前支領薪水之監督人員，其員額將不因產量的變動而有所增減，但如管理當局決定增減監管的人數時，則固定成本必須重定。

(2) 不能表達完整的製造成本——直接成本法並不如歸納成本法一樣能提供完整的成本數字，而完整的成本，却是一個企業作長期策劃時的重要資料，因為將固定成本再分配於產品，對長期間的計價決策是很需要的，直接成本法着重於短期內的決定，蓋短時期內固定成本的金額每保持不變，因而並不影響時期間與抉擇間之比較，若使用同樣的資料，以作長期間的決定依據，可能引至誤入歧途。因此，當有未利用的能量可供使用時，按一定價格另行接受一筆定貨，而其差額收益少於固定間接費用的全份者，仍可云為有利，但如果公司的全部生產，長期間均係如此計算予以定價，則必將引至嚴重的損失。固定製造費用，以統計方法予以分攤，以定生產成本及營利之數字，在定價及銷售方面言，仍有其功績，惟在使用直接成本法時，已不必在帳務過程中，期復一期予以分攤。

(3) 忽略了「當期成本與收入配合」的會計觀念——直接成本法將全部固定費用作為當期費用，易於使人誤解當期的淨利數字，而且違反了當期之成本與收益配合的原理，因為直接成本法沒有將任何固定費用計入產品及存貨，根據此一配合觀念的演繹，產品中應包括固定成本，對收益的衡量才較為正確。

在採用直接成本法時，收益的增減是隨銷貨額的變動而變動，如果一個企業的營業具有高度的季節性，在旺季時，銷貨額甚高，則獲利甚鉅；當淡季來臨時，銷貨額甚低，則獲利甚微。例如某一企業於每年前十個月均製造產品並儲存以備聖誕及新年旺季之需。如此，則該企業前十個月每月的損失額必甚大，而十一、十二兩個月旺季的利益則非常可觀。在此種情況之下，

如採用直接成本法編製損益表，其所表達的真實性，不無懷疑。

(4) 減少表達於資產負債表之營運資金的金額——採用直接成本法時，可能減少表達於資產負債表的營運資金額及業主權益額。這是因為存貨中並沒有包括固定成本的原因，惟一般說來，對存貨金額的影響，胥視在採用直接成本法以前，究係依據何種辦法作存貨之計價而定，況且，若干公司從不將折舊及財產稅計入存貨，因而存貨的價值，在採用直接成本法時，所受影響甚微；而他種存貨計價方法，如後進先出法，其對存貨成本的影響，且可能遠較直接成本法為烈。

(5) 所得稅問題——由歸納成本法改為直接成本法，有時發生若干困難。例如，倘在發生變更之年提出，稅務當局通常不願意批准變更課稅所得的會計方法，在存貨內劃銷相當金額的固定成本。當這種阻礙存在時，若干公司之採用直接成本法，僅作其內部管理目的之用，而於編製對外發表的財務報告之前，將固定成本分別攤配於存貨及銷貨成本內。

也因爲政府稅務當局及部份會計學術團體尙未承認直接成本法，因此對直接成本法的發展有莫大之影響。

## 五、結 語

直接成本法是否健全和有價值，端視這種觀念是否合乎邏輯而定。從前述的定義和釋例中，我們知道直接成本法是將固定製造成本作為期間成本處理，如果這樣處理是合乎邏輯的話，則直接成本法是健全的，反之，如果是不合乎邏輯的，則直接成本法就沒有價值可言了。這是一個基本問題。

假如組織一個企業，其目的只在製造和出售一件產品（如電影界的「一片公司」），或一批產品，而當產品售出後即行結束，則成本的計算當不會如是困難，而很多有關的會計問題也不會發生。如果會計只用來計算總收入與支出之數額而決定企業的損益時，則對資本支出與收益支出之劃分，亦不會這樣重要。

然而，現代的企業規模，並不如是簡單，而是日趨龐大，一間工廠所製造之產品，少則幾種，多則幾十種，幾百種或數以千計，一家大企業，亦有不少的部門和分支機構，而這些企業的大部份工作人員，多數是與銷售及製造無關的。

歸納成本法對成本的解釋——一件產品，一個部門或其他單位的成本，是由直接原料、直接人工及其他直接費用所構成，這三種因素，即為構成一產品或一個部門的成本成份。

除了這些可以直接歸屬的成本外，還有其他非直接項目，如管理人員的薪金，服務部門的成本（這些服務部門不生產任何產品，但為其他部門提供服務），及為公司建立永久名譽的廣告費等，均與整個企業有關，而不是單為某一種產品而支付的。

根據歸納成本法的觀念，那些成本的一部份必須包括在每一單位或每一部門的成本中，在實務上，我們可用各種不同基礎的分攤技術以達到此項目的，結果，可以使每一產品包括了全部成本，即直接成本及固定成本的一部份，也就是說，那些並不是直接與任何一件產品有關的成本，亦被認為是產品成本的基本部份之一。

直接成本法對成本的解釋——然則，直接成本法對於成本作何種解釋呢？提倡者認為：如果我們觀察一個企業的成本習性，當會發現所有的成本，可以基本的分為兩類，即直接成本（direct cost）和固定成本（fixed cost）或稱期間成本（period cost）。直接成本係因生產（或銷售、或其他商業活動）而直接發生的，亦僅係由於生產然後發生，如不生產，即不會發生。固定成本則並非由於生產或銷售因素而發生，而係由於經營企業所必然發生的成本。此種成本，係由於時間因素而發生，不受企業生產與否的影響而增減變動。因此，它們應該歸屬於某一期間而不應歸屬於某一件產品或一批產品。

歸納成本法係着重於生產成本與所有其他成本之區分。在歸納成本法的損益表中，生產成本（即銷貨成本額），係由銷貨淨額下減去，算得毛利，再減去其他費用求得淨利。

直接成本法着重於變動成本與固定成本的劃分，變動成本是那些由於受生產數量直接影響而變動的成本，如直接原料、直接工資等，故有時亦稱為直接成本。換言之，變動成本係為了生產或銷售產品而支付的成本，只有生產才會發生的成本，如不製造產品，即不會發生的成本。

固定成本乃指那些不受生產數量變動而有所增減的成本。此種成本的發生，係基於時間因素，而不是生產或銷售數量，如職員薪金、折舊、廣告費及房租等是，通常亦稱為期間成本。因此，直接成本法認為它根本不是一種生產成本，而是一個企業

在繼續經營中，無論生產與否都必須負擔的一種費用，所以主張不把它包括在生產成本中，而作為期間費用處理。在直接成本法下，只有直接製造成本才包括在存貨中，而固定費用是作為當期費用，不列在資產負債表存貨項目下而列在損益表中，因為這些費用係維持一個企業在經營狀態下所必須付出的費用，而不是為了生產某一件或一批產品而付出的。當時間消逝，這種固定費用亦因而失效，這種費用，不管生產與否，必然因時間的因素而再度發生，這種固定製造費用的全部必須歸屬於當期，因為這是此種費用能够配合的唯一收益來源，在直接成本法的損益表中，所有變動成本是由淨銷貨額減去，算得差額收益，再減去固定成本，求得淨利。

直接成本法和歸納成本法主要不同之點，乃是對費用的劃分，因而對存貨評價發生差異而影響到淨利的不同。在直接成本法下，產品成本包括變動的原料成本、工資成本及製造費用成本等，固定製造費用不包括在內，而作為一種期間成本處理。

總之，歸納成本法着重於製造成本與所有其他成本的劃分，而直接成本法則強調固定與變動成本的劃分。歸納成本法着重資產負債表，將能够增加存貨價值的固定製造費用亦包括在存貨內。而直接成本法着重損益表，故存貨的計價不包括固定製造成本，而將之作為期間成本，在當期的收益中減去。從歸納成本法的觀點來看，這些固定製造成本，是可以增加存貨價值的，而在直接成本法的觀點下，則為一種不能遞延的成本。

當一個企業在繼續經營狀態下，那一種方法對成本的解釋較為合理呢？如果我們認為固定製造費用可以當作期間費用的話，那麼直接成本法是合乎邏輯了。否則，它便不是一種良好方法。

#### 附 註

(註 1) Eric L. Kohler, A Dictionary for Accountants, Prentice-Hall, 1952, P. 157.

(註 1) N.A.C.A. Research Series No. 23, "Direct Costing", April, 1953.

(註 3) W.W. Neikirk, "How Direct Costing Can Work for Management," N.A.C.A. Bulletin, January, 1951, P. 525.

(註四) N.A.A. Research Report No. 37, "Current Application of Direct Costing". January 1961, P. 6.

(註五) 即傳統的成本法 (Conventional Costing) · 亦稱總成本法 (Total Costing) · 全部成本法 (Full Costing) · 美國成本會計學會第二十三號研究報告 (N.A.C.A. Research No. 23) · 採用歸納成本法 (Absorption Costing) 一詞 · 目前會計界多通用此一名詞。

(註六) G. R. Growingshield, Cost Accounting, Houghton Mifflin Co. 1962, P. 591.

(註七) Wilmer Wright, "Direct Costing—Profit Measurement" N.A.A. Bulletin, September, 1959.

(註八) 同註七。

(註九) 同註四。

(註十) 本例數字摘自 N.A.C.A. Research Series No. 23, "Direct Costing" April, 1953.

(註十一) 每單位存貨所含固定成本之計算如下：  
$$\frac{\text{每期固定製造成本}}{\text{標準生產量}} = \frac{\$6,000}{30,000} = \$0.20$$

(註十二) 詳細計算方法，見下列兩篇論文：

(1) Jiri, Jaedcke and Livingston, "The Effect of Inventory Costing Methods on Full and Direct Costing", Journal of Accounting Research, Spring, 1965, PP. 63-74.

(2) Gilbert Amerman, "Facts About Direct Costing for Profit Determination," Accounting Research, Vol. 5, April, 1954, PP. 154-66.

(註十三) 本例數字摘自 G. J. Staubus, "Direct, Relevant or Absorption Costing?" The Accounting Review, January, 1963.  
(註十四) 在全部實際成本法下，於低銷售量時，只在當期銷售不超過存貨及使用先進先出法時，對利益之計算，才不受生產量多寡的影響。

(註十五) 本例數字摘自 R. W. "Lentillon, Direct Costing—Either……Or?" The Accounting Review, October, 1964.