

# 銷貨成本和存貨的分析

鄧全

## 壹、銷貨成本和存貨的關係

買賣業所買進來就可以賣出去而還沒有賣出去的商品，這就是存貨(Inventories)；從會計期間來說，有所謂期初存貨和期末存貨之分。無論期初存貨或期末存貨，却都是來自商品。當商品買進時，存貨就增加；商品賣出時，存貨就減少。但這種增減，平時並不直接紀錄於存貨帳戶，而分別的以購貨和銷貨兩個帳戶來加以紀錄，待期末結算時，才轉存貨帳戶。

商品賣出以前所花費的成本，在賣出時來說就是所謂銷貨成本(Cost of Goods Sold)。所以銷貨成本，就是商品成本。但平時的會計處理，並不設置銷貨成本帳戶，而和存貨一樣，也是分別紀錄在購貨和銷貨兩個帳戶，待期末結算時，存貨自購貨裏轉出後，才可以從購貨裏查得。

當期的銷貨成本，在損益表上作爲銷貨淨額的減項處理，以配合當期的收入。期末存貨，在資產負債表中，列示在流動資產項下；這一部份，也是後期銷貨成本的一部份，以配合後期一部份的收入。但這樣，銷貨成本和期末存貨，就非要予以算出來不可，否則，不但當期的損益表和資產負債表無從編出，就是前後期的報表編製，也會受到影響。因爲上期的期末存貨，不但是本期的期初存貨，也同時是本期的銷貨成本的一部份。

期初存貨，是本期以前所買進來的商品，這和本期所買進來的商品，都要在本期賣出，就都構成本期商品成本的一部份。如果把期初存貨和當期的購貨相加，就可以得到本期可賣商品成本的總額。可賣商品成本總額減去已經賣出部份的商品成本，這剩餘部份的商品成本，就是期末存貨。反之，可賣商品成本總額減去還沒有賣出部份的商品成本，剩餘部份的商品成本，就是銷貨成本。

依照這種計算，如果可賣商品可以決定，銷貨成本和存貨，只要任何一項已知，另一項也就可以求出。從而可以知道，銷貨

成本和期末存貨，通常都是在期末時，才從可賣商品成本總額裏予以分化出來的。這也就是說，當期的可賣商品，在期末時要做兩個決定：一在決定把已經賣出去部份的商品成本，變成當期的銷貨成本；一在決定把還沒有賣出部份的商品成本，構成當期的期末存貨。（註一）

這種計算，可以列成算式如下：

$$\text{可賣商品} = \text{銷貨成本} + \text{期末存貨}$$

$$\text{期末存貨} = \text{可賣商品} - \text{銷貨成本}$$

$$\text{銷貨成本} = \text{可賣商品} - \text{期末存貨}$$

相關算式中的三項相關因素，只要兩項一經決定，其餘的一項也就可以決定。尤其銷貨成本和期末存貨，在可賣商品裏更是彼此消長，相互增減的。銷貨成本如果增加，期末存貨就會減少。期末存貨如果增加，銷貨成本也就會減少。一在先行確定列入當期損益裏的商品成本數額，而後決定應該留存的存貨資產數額。一在先行決定應該留存的存貨資產數額，而後推定列入當期損益的商品成本數額。只要確定一方面的金額，也就決定另一方面的價值。

商品買進時除非就採用永續盤存紀錄，否則銷貨成本和存貨這兩者，就都無法從原有的商品帳戶裏來隨時獲悉的。因為永續盤存紀錄，對於每一種商品隨時有着詳細的紀錄；隨時紀錄着買進、賣出和現存的數量、單價和金額，就也隨時可以決定銷貨成本和存貨成本。不過買賣業為了簡化手續起見，就很少採用永續盤存紀錄，而做成了上述的會計處理，這就是所謂實地盤存紀錄。

在實地盤存紀錄下，就只有經由實際去盤點現有商品的數量，乘以商品的單位成本，以決定存貨的成本，再推算出銷貨成本來。於是銷貨成本和存貨這兩個問題就都可以解決，結果和永續盤存紀錄一樣。但這種紀錄，盤點存貨，是一個非常重要的手段，更是計算銷貨成本的一個重要步驟。這就是說，這樣的來計算銷貨成本，存貨却變成了是必要的因素。

這樣說來，決定銷貨成本和存貨的辦法有二：一是實地盤存法（Physical Inventory Method）或定期盤存法（Periodical

Inventory Method)，1是永續盤存法(Perpetual Inventory Method)或帳面盤存法(Book Inventory Method)。(註1)

## 貳、實地盤存法的決定

買賣業大多數都採用實地盤存法來決定當期的銷貨成本和存貨。

實地盤存法對於商品的買、賣、存等會計事項，可以只設立一個單一的商品帳戶來記載，也可以從區別有關商品會計事項的性質分開設立成幾個帳戶來記載。

如果按照商品成本和商品賣價只設立一個單一的商品帳戶來記載，這帳戶被看做是資產和損益的混合帳戶。買進時以成本記在商品帳戶的借方，賣出時以賣價記在商品帳戶的貸方。表面看來，買進商品是資產的增加，賣出商品是資產的減少。但細加觀察，商品買賣的價格並不一定相等。通常商品賣出價格高於買進價格，有時想急於賣去，賣出價格等於買進價格，甚或低於買進價格。這樣，如果來比較商品帳戶，借貸兩方的金額顯然就不一定相等的。這樣所記載出來的商品帳戶，並不單純的代表資產，而可能會有毛利或毛損在內。如果買進來的商品果能如數賣出，就可能已經有了買賣損益在內，借方各項所表示的是成本數額，是這個企業買賣損失的一種。貸方各項所表示的是收入數額，是這個企業收益的來源。成本和收入相配合，借貸來互相抵銷，如果餘額在借方，這是成本大於賣價，那就是買賣的損失。餘額在貸方，那是賣價高於成本，這也就是買賣的利益。只是，這企業在繼續經營的期間，所買進來的商品，不一定就在這定期間裏如數的賣去；反之，多少往往還會有着沒有賣出去的商品存在。這樣，商品帳戶所表示的，有時會是還沒有賣出的商品。既然還有着沒有賣出的商品存在，自然這所表示的就有着企業的資產。然而這樣一來，只要買進的商品有了賣出的事實，當然也就可能有了損益在內，假如同時還有着沒有賣出的商品這事實。這時的商品帳戶，實在是資產和損益的二重性帳戶。這種按照商品成本和賣價兩方面來記帳的商品帳戶，如果商品進出的次數一多，商品的種類又極不一致時，對於還沒有賣出的商品資產，既經賣出的商品成本，以及已經賣出的商品可能發生的利益或損失等，都無從去加以計算。而賣出多少，買進多少，退回多少，退出多少，這些個別的總計數字，固然這個商品帳戶不能表示出來，就

是所表示的這借貸兩方的總數和餘額，也含混不清。因爲沒有賣出的商品究竟有多少還不知道，自然這買賣損益就也無從計算。餘額所表示的，究竟是高價的銷貨所致，還是廉價的購貨所致，或者是由於銷貨退回或購貨退出的原故，實在很費稽考。果如欲去求得，就非得要從這千百筆數字記載中依照商品的種類和帳戶的性質來分門別類去尋覓加算不可，這該是多麼的不便。更何況這樣的記載，已失去帳戶必須分門別類設置的原則。

單一商品帳戶既然有缺點，商品的進出，實在有分開設置成幾個帳戶來記載的必要。因爲用一個帳戶的借貸兩方來表示兩種性質不同的帳戶，如果遇上會計事項繁複，筆數衆多的場合，這樣紀錄的結果，似乎有失諸正確明瞭的意義。再說，一個企業在繼續不斷的營業過程中，企業的資產負債，並不是每期結清而常常須要轉入下一個營業年度裏來的，所以商品帳戶裏往往會有上期轉入的商品，稱做上期存貨或期初存貨，應該要記在商品帳戶的借方。買進來的商品有時會因不合銷路而退還給賣主或供應商的，稱做購貨退出，這是屬於買進商品的抵銷數額，應該要記在商品帳戶的貸方。有時賣出去了的商品會因顧客不合用而退回來的，這是屬於賣出商品的抵銷數額，應該要記在商品帳戶的借方。其他還有：商品買進來時的運費、附加費用等，買賣雙方都可能發生的讓價或尾數的減除，現金折扣的獲得或給與，以及買賣利益或損失等，在在都是這個商品帳戶所要記載的事項。如果依照這些事項的性質從商品帳戶借貸兩方來獨立地一一分開設立成許多個帳戶記載，對於這些有關買賣利益或損失的各種計算因素，這樣就都有了分別的記載，當然比較單一商品帳戶要來得清楚適用多了。但對於銷貨成本這費用和現存商品這資產兩項，仍然和單一商品帳戶一樣，也是無法隨時知道的。

不管是設立單一商品帳戶來記載，或是按照商品會計事項性質設立幾個帳戶來記載，都是記載的每次買賣的總金額，而不做其他的明細紀錄。這樣，對於商品進出的數量和單價都並沒有記載，而要想知道銷貨成本和存貨，那就只有從實地去盤點商品存量，乘以商品單價，求出期末存貨，以推算銷貨成本。

此一方法對於銷貨成本和存貨的決定程序如下：

一、當需要決定或在期末時，就對現有商品實地去一一清查盤點，算出每一項商品的存量。

二、就每一項商品的存量，乘以每一項商品的單價，算出每一項商品的價值。再就每一項商品的價值相加，就可以得到當期的期末存貨。

三、就期初存貨和期中購貨相加，就可以得到本期可賣商品總額。

四、就可賣商品減去期末存貨，就可以得到當期的銷貨成本。

此一方法所以要這樣的來決定銷貨成本和存貨，是因為這所根據並賴以求得的資料，直接、現成、確實、簡捷，而又控制在手的原故。但對於此一方法，仍須瞭解如下：

一、實地盤存方法，以設置購貨和銷貨帳戶爲主。總分類帳裏雖然也有存貨帳戶的設置，那只是供以紀錄期初及期末存貨而已，有關於銷貨成本和存貨這兩者的補助分類帳，並沒有設置。

二、這方法對於商品的進出，平時既沒有設置銷貨成本帳戶紀錄，也不直接紀錄在存貨帳戶。到期末時必須盤點存貨，做計算銷貨成本和期末存貨的紀錄。除借銷貨成本貸期初存貨和購貨外，尚須借期末存貨和購貨退出貸銷貨成本，來加以調整。

三、銷貨成本的計算，雖然是在期末時辦理，但銷貨成本的發生，却是在每次銷貨的當時。如果當時已經有了紀錄，銷貨成本就用不着要這樣地來紀錄和計算。存貨的情形，也是如此。

四、銷貨成本和存貨計算的基本性質，在把期初存貨和購貨兩個混合資產和損益的帳戶來加以分解。屬於資產部份，劃分到當期的資產負債表；屬於損益部份，劃分到當期的損益表。

五、這樣所求得的銷貨成本，在理論上說不一定正確。因爲這是假定不存在的商品都已經賣了出去，都構成了銷貨成本的一部份。事實上不存在的商品不一定都賣了出去，偷竊、毀損、計量差誤等，都可以使商品不存在的。這種存貨少計，銷貨成本多計，導致實際純益較帳面爲高，而稅負却可減輕。

六、採用此一方法的企業，對於已經賣出的商品成本多少，現存手上的商品成本多少，平時既然沒有紀錄資料足資查考，也就無法隨時知道。因而也就不能隨時來計算損益。如需要編製財務報告表，就必須實地盤點以求得。

七、實地盤存的處理方法，以實際清點為手段；重在明瞭商品的實存數量，以及盤存日那天商品的實況。此一方法對於商品現存數量的計算比較容易，但對於現存商品單價的確定却比較困難。因為買進來的商品，由於時間的不同而單價可能極不一致，究竟要採用那一次的單價為宜，這在比較上難下決定。這種盤存商品的適當計價，在以實際清查商品的數量做基礎。由於沒有存貨明細帳的設置，對於各種商品的每批買進成本，不容易查考；尤其當商品種類繁多時，像百貨公司、五金行等，事實上也無法就每一種商品來詳細地加以估價。所以這種計價，就只有多採比照或推算的方法做為基礎，加成總數來予以估計。如有成本資料可尋的，當然也可以適用成本或市價孰低基礎來進行估價。（註三）因而這樣所估計出來的存貨價值，當然就不盡確實可靠。

八、盤點工作的進行，盤點手續的繁重，勢必會引起營業上的不便，促使日常業務遭受影響，甚且還須要停業或停工，以致不可能經常舉行，當然更不適用規模較大的企業。

九、盤點工作的進行，很容易發生錯誤。這種錯誤發生後，更不容易被發現。因為沒有紀錄可資核對，假如有偷漏、毀損、計量差誤等情事，就也不容易發現和查對。

十、在此種方法下，總分類帳存貨帳戶上所表示的價值，並不能代表其他時日的存貨價值。因而在此種方法下的試算表，除一月一日在還沒有購貨和銷貨的情形下，或十二月三十一日在已經調整過了的以外，試算表上所列示的存貨，並不是製表日那天的實際存貨。

十一、實際盤存所得的存貨，除代表盤存日那天的實存數額，以及供做計算損益時的依據外，當再轉做下期的期初存貨後，非到下期期末調整時，這一存貨數額仍然列在總分類帳的存貨帳上。而事實上這僅表示那天的靜態結果，一遇有購貨或銷貨等事實的發生，這就不足以表示存貨的實際數額。所以這存貨帳上僅記期初和期末存貨的發生和結轉，以致這兩者有時常會使人割分不清，事實上也的確很容易使人發生誤解。

十二、此一方法下的損益表，對於銷貨成本部份，必須加以詳細的排列並予以計算出來。而這種計算，是以期末存貨做為必要的條件。

十三、因為沒有設置存貨分類帳，這方法下的紀錄、計算工作比較簡單。但這種盤點工作的實施和進行，費力耗時，相當繁重。萬一與應有的實存數額不符，如果沒有其他紀錄來予以核對，就也無從去加以驗證。如果要隨時查知存貨的實際情況，就更相當的困難。

十四、此一方法只能計得現有存貨的價值，應有多少，既然無法知道，自然偷竊、損耗、計量差誤等，就也不能發覺。而在盤點以前應有多少，也屬無法知道。

十五、此種方法的盤點工作，通常每年至少舉行一次。或在期末，或在期中，或以輪流，總以存量較少，查點容易，而不妨碍業務進行為原則。

十六、盤點時如發現過時、陳舊或損毀等存貨，以致不能賣出，應予以摒除於存貨之外。如尚可減價賣出，應按可實現的淨銷價來計算，以便將這項損失計算在所發生的會計期間裡。對於短缺數量，也應如此。如有膨脹或計量盈溢，亦應做為當期的其他收入項下來處理，以符成本收入配合之原則。

十七、此種方法所提供的成本資料不夠詳盡，不能做為業務控制的有效基礎。

十八、實地盤存方法所決定的順序：是先決定存貨，後決定銷貨成本。

### 叁、永續盤存法的決定

製造業大多數都採用永續盤存法來決定當期的銷貨成本和存貨。

製造業對於銷貨成本和存貨的決定，要從產品的製造過程來看。產品的製造程序，雖然繁簡不一，但就大體來說，複雜的比較多，簡單的比較少。因而製造業所要採用的會計，特別注意這製造方面產品成本的紀錄和計算。早期的製造業會計重心，可以說就在製造過程中各項成本的紀錄，以及製成品成本的計算。製造業會計所以叫做成本會計，原因就在這裡。製造業會計通常又叫做工業會計。這是因為製造業會計可以採用複雜的成本會計制度的原故。一般來說，普通的製造業會計，通常都適用規模比較

小，生產方式比較簡單的企業。這種企業爲了節省手續，減輕費用起見；通常也都不採用複雜的成本會計制度，只就普通商業或買賣業會計制度，酌量增加一些製造業所應用的特殊科目來應付。這種會計方法，沒有詳細的成本紀錄。有關這些原料，在製品和製成品等的存貨，並不一定要採用永續盤存制。到期末來辦理結算時，只須把各種存貨逐一地加以實地盤點，來計算出製成品的成本，因而推算出銷貨成本，所以手續比較簡單。

至於能適用任何工業的所謂工業會計的這種製造業會計，那就完全的採用了成本會計制度。一切原料，在製品和製成品等都要有詳細的成本紀錄，所有存貨數額也採用永續盤存制，對於原料等的管理，製造費用的計算和分攤，都有嚴密的整套制度。這種製造業會計，由於要把原料加工變成產品，在產品製造時所耗用的一些人工和費用，連同耗用的原料成本等的製造成本，計算起來非常地繁複。但買賣業的會計方法和程序，同樣的可以適用。不過，爲了方便於表達和控制製造成本起見，還需要酌量的增加一些會計工作。爲了配合實際上的需要，這種製造業對於銷貨成本和存貨的記載，特別地在分類帳中增設一些帳戶如原料、在製品、產品等，以及從銷貨帳中分設一個銷貨成本帳戶，來記載這些製造成本和存貨成本，達到計算的任務。當買進原料和物料時，可以分別的借記原料和物料帳戶，也可以合併的借記在原料或材料帳戶。當發出原料、物料到達製造部門時，就以成本記錄於原料、物料或材料帳戶，同時借記在製品帳戶。當然，在製造產品時所支付的工資和一切製造費用，也要先借記在工資或製造費用等帳戶，而再轉記於在製品。製造產品時，就以這些成本貸記在製品。待銷貨會計事項發生時，就再以製成品借方成本貸記在製品，而轉記在銷貨成本的借方。同時，依照買賣業的會計方法和程序，再以銷貨賣價貸記在銷貨帳戶，而借記在應收帳款或現金。這樣一來，原料和物料或材料帳戶裡的餘額，就可以隨時表示原料和物料的存貨數額。在製品帳戶的餘額，就可以隨時表示在製品的存貨數額。製成品帳戶的餘額，就可以隨時表示製成品的存貨數額。而銷貨成本帳戶的餘額，也就可以隨時表示銷貨成本的數額。

這種製造業會計，除了增設有關的存貨和銷貨成本帳戶外，並且另外還設立存貨分類帳，就其有關每次收入、發出和結存的這些原料、在製品、產品的數量、單價和金額的增減，逐一地做成明細紀錄。就帳面上的紀錄，隨時留存在着還沒有發出的原料、

製造中的在製品、已製成的產品等的數量、單價和金額。而已經賣出的產品數量和成本，也都可以都在賣出的當時從這些帳冊或補助帳簿中轉出。對於任何一種存貨的結存數額，隨時都可以在存貨分類帳中查出，而無須經過實地盤點的手續。由於這樣所紀錄的收發或增減的數額，可以永遠地繼續着來予以推算或表示出每日應有的存貨數量和價值，所以就稱做永續盤存法。

此種方法所決定的銷貨成本和存貨，尚須瞭解如下：

一、在此種方法之下，可以隨時的明瞭任何一種產品的收入、發出和結存的數量；尤其存貨數量，既可從帳面上隨時確實的知道，又可和實地結存數量相互核對，這對存貨的控制和紀錄，可以說是最為理想。

二、此種方法，不僅在總分類帳裡設有存貨、銷貨和銷貨成本這三個帳戶，同時還就每一種產品另外設立存貨和銷貨成本的補助分類帳，分別的來予以詳細的紀錄着收、發、存產品數量和成本。在存貨簿中，對於每一種產品的製造成本，可以隨時有着詳細的紀錄。在銷貨簿中，對於每一種產品的銷貨成本，也可以隨時有着詳細的紀錄。因而可以計算每批或每種產品的成本，求出銷貨損益，針對有利的產品，予以繼續製造或增加生產，而對於無利或受損的產品，予以改良或竟淘汰之。可以比較各種產品或各期產品的成本，以察看生產情形有無進步。可以查察原料和物料的有無偷漏、人工的有無浪費、製造費用的分攤是否適當，以減少浪費而降低產品成本。對於產品成本和數量，可以和市場的供需情形做一比較計算，以決定一個適當而有利的賣價。可以根據這些紀錄和計算以確定應付的廣告費、佣金和銷貨折扣等數額；更可以藉以預計將來財政上的需要，考核各製造部門的工作效能。

三、此一方法所設立的存貨帳戶所表示的存貨價值，是存貨所應有的數額，實際所存的是不是和帳面所表示的應有數額完全相符合，應有待於進一步的去查驗。假如經過實地的盤點，並不與帳面相符，就應該設立存貨短溢帳戶來予以調整，期能符合實情。

四、永續盤存法的紀錄、計算都相當繁複，尤其種類過多時，逐一的來設置帳戶，將不勝其煩，常為事實困難所限制。而每次製造成本不一定相同時，發出及結存的單價，無論採用那一種計價方法，都不簡單，假如稍一不慎竟而發生錯誤，勢必便以後的計算，都會連續地發生錯誤。這時改正起來既多困難，而存貨成本，更易趨於混亂。

五、此種方法如果不設購貨和購貨退出這兩個帳戶，對於有關這兩個帳戶足以影響存貨增減的數額，就要記在存貨統制帳戶和有關的存貨明細分類帳戶裏。而銷貨時，必須要在同時做成兩個分錄。一個分錄和實地盤存法的一樣，借記現金或其他而貸記銷貨；另一個分錄，按產品製造的成本，借記銷貨成本而貸記存貨，來表示這存貨的因銷貨原故而減少，而用這個減少了的數額來做為銷貨成本，必定要這樣地來紀錄着，才能達成存貨帳戶帳面盤存的任務。

六、此一方法在運用上，是以存貨帳的紀錄為重心；依據帳上所記載的資料，連續地來予以計算，並不需要經過實際的查點工作，就可以查明銷貨成本和存貨。

七、此一方法因為平時已經隨時紀錄了銷貨成本和存貨，所以期末沒有銷貨成本和存貨的調整紀錄。

八、此種方法所編製的試算表，表上所列示的存貨，就是製表日那天的存貨實際數值；所列示的銷貨成本，也是製表日那天實際上已經賣了出去的成本。

九、此種方法所編製的財務報表，有關於銷貨成本和存貨的數額，都是依照帳面上所紀錄的數額來抄列。銷貨成本在損益表裏，並沒有計算的表示。至於期末存貨，也只是列示在資產負債表裏，在損益表裏也僅止於列示，而沒有計算的表示。

十、偷竊、損耗的數字，在實地盤存法裏被看做是銷貨成本。但採永續盤存法，此等項目，在帳面上，仍然屬於存貨，要待實地盤存發現後，才能經過調整做為費用來處理。

十一、此種方法設置了存貨補助分類帳，記錄了每一種產品收、發、存的數量和成本。凡有關購貨（料）、銷貨（製造）成本和存貨等的計算，都不能脫離成本的因素。因此，此一方法的存貨計價，就也應該要以帳面上所記載的成本來做基礎。有時為了穩健，也可以適用低價基礎，採用成本或市價孰低法。

十二、買賣貴重商品的企業，多半採用這方法，原因在能夠隨時從帳面上可以查出已經投入在商品上的資金數額。更由於每種商品都設立存貨分類帳予以詳細紀錄來備查，自然還有着防止偷竊和控制存貨等功能。採用成本會計制度的企業，由於必須控制製造成本，就必須要採用這方法不可。但一般商品種類繁多，價值又不很貴的企業，如果也採用這方法來為每種商品設立存貨

分類帳戶加以詳細紀錄，縱為事實所許可，然而所耗費的太多，也會得不償失，而以採用實地盤存法的為適宜。

十三、此種方法的優點在使手存商品或產品的數量一目瞭然，可以加強存貨的控制；不需要經過實地的盤點和計算，隨時可以從帳上查出銷貨成本來。但缺點是當期買進或製造了多少商品或產品，帳上並沒有這種現成的紀錄可供參考。

十四、永續盤存方法所決定的順序：是先決定銷貨成本，後決定存貨。

## 肆、銷貨成本的計算

現代企業種類繁多，如果從這些企業所經營的主要業務來看，要不外是提供服務的服務業和供應商品或產品的買賣業或製造業。如銀行、醫院，是服務業。如冰箱、汽車，是買賣業或製造業。

無論是服務業、買賣業或製造業，經營的最終目的在如何獲得收益，更在如何以最小的費用來爭取最大的收益，這應該是所有企業的一致願望和經營原則。

企業通常的經營活動，大都是從服務或銷貨業務來開始的。為了服務，服務業必須花費以取得工具或場地，以供為人服務；為了銷貨，買賣業必須購貨以取得待銷之商品；製造業必須購料，以便加工或製造產品，來向市場銷售。這就是說，企業經營的目的在獲得收益；但爭取收益，却必須支付代價，這代價就是所支付的費用或成本。不論服務業、買賣業或製造業，所使用的手段或方法雖有不同，目的都在營利却一致。服務業的利益來自服務；買賣業或製造業的利益，來自商品的買賣或產品的製銷。從理論上說，買賣業不過是製造業的延伸，所買賣的利得，原是分沾着這生產的利潤而來。因為製銷的程序，原本就是包括着銷售這一階段在內的。一種產品一旦生產出來以後，如果不經過賣出這一程序，這利潤是無法實現的。而這製造和賣出，不過是一個過程的兩個階段，這中間原有着不可分割的關係。就製造業說，產品的產銷過程要等到賣出以後才算完成，生產的利潤才能實現。就買賣業說，這份買賣利益，原本分沾一部份生產的利潤；但也得等待着這生產的利潤實現後，才能取得。因此，製造業或買賣業利潤的取得，不但產品或商品要能夠賣出；而賣出去的價格所謂賣價，更要能夠高出於成本。這就是說，製造產品或買進商

品的成本價格要低，賣出產品或商品的賣價要高，賣價必須要能夠抵償所已經支付的代價。這代價包括產品或商品的原始成本、各項營業費用，以及合理的利潤，才算是真正的獲得了利益。所以成本和賣價這兩者間的關係，是決定收益的重要因素。

純粹的服務業，僅僅是單純的向顧客提供某種程度的服務，在計算營業損益時，主要收入只有服務收入一項，和服務收入相配合的成本，也只有營業費用這一類；比較這營業收入和營業費用，就可以決定這營業損益。至於買賣業或製造業，却沒有這麼簡單。買賣業或製造業的主要業務，在商品的買賣或產品的製銷。這就是說，買賣業或製造業經營的標的物，重在商品或產品。主要收入雖也只有商品或產品的賣出，所謂銷貨收入這一項；但和銷貨收入相配合的成本，除了營業費用這一類以外，還有着另一個重要因素，所謂銷貨成本這最主要的成本。因而買賣業或製造業的營業損益計算，就要比服務業來得複雜些。先要從營業的銷貨收入淨額中，減去這銷貨成本，求算銷貨毛利或毛損；然後再就這銷貨毛利或毛損，來減計或加計營業費用，才能決定營業損益。所以，無論買賣業或製造業的營業損益計算，比較服務業要多了一個銷貨成本；而這個銷貨成本，是構成損益的一個重要而特有的因素。

買進來的商品或原料，照原樣或經過加工製造變成了產品以後再賣出去；當賣出去的時候，這就叫做銷貨。銷貨成本，就是這已經賣出去的商品或產品原來所花費的成本。此項成本，包括買價或製造過程中所花費的，以便使商品或產品到達可銷狀態（含可使用狀態），像採購、運輸、保險、稅捐、倉貯、登記等費用，這些都是成本的構成因素。

買賣業買進待銷的貨品，就是商品。這種商品銷貨成本的計算，還比較簡單。製造業買進來的是原料，賣出去的是產品；這買進賣出的中間，必須要經過製造的手續。雖然，買進來的原料，也是商品性質；但在變成產品來賣出去以前，已經改變了原來的品質或式樣，這與原來所買進來的有所不同。更由於要經過加工的手續，或製造的過程，才能再賣出去。凡是自生產或製造而來的，叫做生產品、產成品或製成品，簡稱做產品或成品。這種產品，不但銷貨成本的計算要繁複得多，而且也特別着重在產品成本的計算。

買賣業的成本，除營業費用外，多了一個銷貨成本，這和服務業有所不同，但和製造業却一樣。不過，買賣業所賣出去的商

品所謂銷貨成本，只要從所買進來的商品所謂購貨這一總成本中來減除尚未賣出的商品所謂存貨這一部份成本，就可以獲得。列成算式如下：

$$\text{銷貨成本} = \text{購貨} - \text{存貨}$$

新開的企業，多在期末結帳時才有存貨。但在開設既久，通常在一年以上而且還正在繼續經營中的企業，上期期末盤存的存貨（期末存貨），也就是本期期初的存貨（期初存貨）。所以，如果有期初的存貨，也必須要把這期初的存貨成本，加在本期的購貨成本裏來一起計算，才可以得到本期的購貨成本。這算式也就要改正如下：

$$\text{本期銷貨成本} = \text{期初存貨} + \text{本期購貨} - \text{期末存貨}$$

製造業所賣出的產品，由於原料既然原本是屬於商品的性質，這成本的計算，就自然的也應該要和商品一樣。但製造業產品銷貨成本的計算，必須要把發生在這製造過程中的各項成本全部加進去以後，才能求得這製成品的成本。要有了這些成本數字，才好進一步地去計算銷貨成本。製造過程中所發生的各項成本，稱做製造成本。這製造成本的計算，可以只計算所製造待出賣這產品個別的單位成本，也可以計算一個會計期間裏所製產品的總成本。一個會計期間裏所投下的各項成本，並不就等於這個會計期間裏製成品的全部成本。因為，如果期末有了已經加工製造但尚未完成的部份所謂在制品，還必須要從這製造總成本裏來減除的。如果期初有着在製品的存在，又必須要加進去來一起計算的。所以，如果仿照買賣業銷貨成本的算式，把期初製成品盤存和本期製造完成的製成品相加，然後再減去這期末製成品盤存，不就也可以得到這製造業的本期銷貨成本了。列成算式，就也應如下面所示：

$$\text{本期銷貨成本} = \text{期初製成品盤存} + \text{本期製成品成本} - \text{期末製成品盤存}$$

把這算式和前面買賣業算式來做比較，可以看出兩式的不同點，在以本期製成品成本代替本期購貨。但本期製成品成本，是由下列算式而來：

$$\text{本期製成品成本} = \text{期初在製品盤存} + \text{本期製造成本} - \text{期末在製品盤存}$$

銷貨成本和存貨的分析

這本期製造成本，又是由下列算式而來：

$$\text{本期製造成本} = \text{原料成本} + \text{直接人工} + \text{間接生產費用}$$

但原料成本，是由下列算式而來：

$$\text{本期耗用原料成本} = \text{期初原料盤存} + \text{本期購進原料} - \text{期末原料盤存}$$

人工沒有存貨，凡是屬於本期裏所雇用從事生產的人工，就是直接製造產品的人工，因而所支付的工資，也就是在製品的直接人工成本。至於間接生產費用或製造費用，包括一切開支（如動力、電話費等）、固定費用（如折舊、保險費、房租、稅捐等）、間接人工（如工頭、監工等）和物料（如動力部所用煤、石油等）等四項。前三項都是隨時買進或耗用的，也就隨時都是在製品的製造費用成本。不過物料一項是有存貨的，物料成本應計算如下：

$$\text{本期耗用物料成本} = \text{期初物料盤存} + \text{本期購進物料} - \text{期末物料盤存}$$

實務上由於物料的價值有限，多半不另外設立帳戶，而合併記載在原料帳戶中，或記載在材料（原料和物料）帳戶裏。那麼物料成本也就併合於原料或材料成本帳戶，而用不着單獨的來予以計算。

這樣一來，這製成品成本的計算，包括的項目很多，但在計算上却都是很重要的。計算起來雖然比較的緩慢，步驟雖然也比較的複雜，然而却是一步一步的來，一點也不能紊亂。

從上面的算式看來，無論買賣業或製造業的銷貨成本，就實地盤存方法來說，在計算上都少不了存貨這個因素。但就永續盤存方法來說，在銷貨的當時，從帳上查悉數量和單價後，雖然單價不只一個，只要選定一個適當的單價，以單價乘數量，就可以算出當期的銷貨成本來。

## 伍、存貨成本的計算

存貨科目在買賣業，通常只設立一個存貨帳戶來應用；有時加設在途或運途中存貨和寄銷品等帳戶。在製造業，通常設有製

成品、在製品、以及材料或原料和物料等盤存科目。

存貨原是從買賣業的商品和製造業的產品而來。買賣業的商品，在買進來的當時原就準備要來賣出的。製造業的產品，在原料買進來的當時原就準備製成產品後也要來賣出的。因此，凡買進來不準備賣出或不準備製成產品後來賣出，就都不是這裏所謂的商品、產品。而是商品或產品，判定的唯一標準，就在看是不是準備要來賣出的。這就是說，買賣業的商品固然在以賣出為目的，就是製造業的產品也在以賣出為目的。這種以賣出為目的的商品，在還沒有賣出以前來說，就叫做存貨，或者叫做商品盤存。製造業的原料等，在還沒有製成產品一如商品來賣出以前，也就分別叫做原料盤存、物料盤存、在製品盤存、製成品盤存。製成品盤存，在買賣業也就是商品盤存。這就是說，製造業手上的產品到了買賣業手裏就變成了商品，而商品原也就是產品，是經由生產而來的。因此，所謂存貨，在買賣業是商品還沒有賣出去，在製造業是原料等正在生產或已經完成生產，但和商品一樣還沒有賣出的。這些商品或產品等，都是指的為了要賣出來說的。假如是不要賣出，縱然有着實質上的存在和經濟上的價值，就也都不得叫做存貨。土地、房屋，如果旨在供應自己使用，不得叫做存貨；如果目的在賣出，就得算做存貨。

買賣業爲了賣出而買進商品，所買進賣出的都是同樣的商品，這中間並不變更商品的性質和形式，直接的可以用來賣出。一般來說，還要把商品買着來貯存準備，一方面在於有着商品可以供應，另方面在於有着商品來供應選擇，甚至於藉以誘惑或升高需求的慾望，來達到賣出的目的。因此，在數量上往往是要多一些。國外的商店或百貨店有叫做「士多」(Store)的，這「士多」的原意也就是貯存；就在利用貯存的功能，以達到賣出的目的。在繼續經營的企業，買來供應賣出的商品，很少在期末就如數賣罄，即使快要賣罄，也必須補足來供應下期，以符營業的目的。這就是說，買賣業可能隨時都有着商品的存在。而這也就是買賣業存貨所以發生的原因。

製造業爲了製銷而製造產品。所買進來的是原料，而賣出去的是產品。這中間需要經過加工的手續或製造的過程，使原料不變質就變形，或既變質又變形，才能達到賣出的目的。在這變化的過程，在這賣出以前，不僅會出現着許多種存貨的形態，如原料、物料、在製品、製成品；在特種製造業裏，還有着特種存貨的形態，如農產品、礦產品、未完或在建工程等；而且在產銷的

時間上也要多花費一些，更何況爲了產銷經營的繼續，和買賣業一樣，隨時都可能有着存貨，這存貨的形態因此也較多。如直接用來製造產品的原料，和間接用來幫助生產的物料，都需要先貯存以備用，所以就也隨時都有着原料和物料的存在。在原料上施以人工，同時並加以種種的費用；這樣因而就成了在製品，但只要製造的工作一日不停，那就無時無刻無不有在製品的存在。至於在製品完成以後的製成品，更因爲常常需要貯存較多一些來供應銷售，更隨時有着這製成品的存在。這就是製造業存貨所以發生的原因。

存貨的發生原因如此，存貨的形態隨着企業的性質不同而異。

不管買賣業或製造業的存貨形態如何，也不管存貨是買進來還是須要經過製造的手續，但最後必須要能夠賣出，這才算是存貨，才能達成原有的目的。然而是否所有買進或製造並都準備要來賣出的，就都是存貨？

一個企業的存貨內容，通常都是以這存貨所有權或主權的歸屬爲限，且不管存貨放置的場所或地點。只要企業持有所有權，不管是買進或製造，只要是準備賣出的，這就是存貨；否則，就都不是存貨。

當買賣成交以後，主權就由賣主移歸到買主，不管存貨尚在運輸途中或所置放的場地，只要買主準備賣出，這存貨就屬於買主。買賣成交如果有條件，當然要依所附條件來履行。條件完成的，當然買賣也成交了，主權也就轉讓，而存貨也就確定了。不過主權的轉讓，要從法律或物權方面來看，動產以已經交付爲要件，不動產以完成法定登記爲要件。

近代經濟發展，盛行分期付款買賣。這種分期付款的買賣，是在分期支付買賣標的物價款的一種買賣形態。這種買賣形態，可以說是現金買賣的延長，也可以說是賒賬買賣的一種變形。在信用買賣制度尚未廣泛地建立以前，這無疑是一種最具經濟價值的買賣形態，但也是一種附有條件的買賣形態。這種附有條件的買賣，一方面在讓買方來分期支付價款，在價款尚未完全清付以前，可以提前享受占有、使用和收益這標的物的權利；一方面在令賣方仍然保留着所有權，用以擔保這標的物價款的能夠獲得如期如數清償。要待買方完全清付了這項價款，或完成了所附的特定條件，買賣才算完成，主權才從賣方移轉到買方手上。這種買賣的方式很多，條件也不盡相同。如果約定所附條件是必須要待付清所有價款後，買賣標的物（動產）的所有權才從賣方歸屬於買方，就理論上說，這種銷貨是尚未完成的。賣方應該要把這買賣標的物列做存貨，直到價款能夠全部收清時爲止。但實務上却

常看做是一項一般性質的賒帳買賣來處理，把分期付款買賣的標的物，看做所附的所有權，也已經隨同標的物一起移轉，因而對這尚未收清的價款，竟而看做是一筆普通的應收帳款來處理。這樣的處理雖說屬於例外，但却符合民法的規定。因為民法所規定的，動產所有權的取得，就在以交付為要件。既然已經交付了，所有權自然就發生了移轉的效力。因而價款的是否償付，這僅屬於另一種所謂債權的關係，對於標的物的物權關係，已不生影響。

存貨的期限，應該要劃分清楚。上期的期末存貨和本期的期初存貨，或本期的期末存貨和下期的期初存貨，雖說是有期初和期末之分，但內容全屬一樣，只是期間的區別而已。然而却必須分開處理，否則會影響到銷貨成本和存貨兩方面的計算。

存貨的發生，既然是在商品買進或產品製造準備來賣出但還沒有賣出的這一段期間，存貨的成本，就應該要以這一段期間裏所發生的所有支出來計算。這些成本，有商品的買價，或產品的製造成本（實際耗用的直接材料、直接人工和製造費用），還應該包括使這些商品或產品到達可銷狀態（含原料等到達可以使用狀態）所支付的任何額外或附屬成本，如採購、運輸、保險、裝置、試驗、稅捐、倉貯、登記等費用，甚至佣金、利息、保管等負擔。

附屬成本，往往因為買進（或製造）的條件不同，有時直接包括在買價（或製造成本）裏，已經經由銷貨人代為支付過了；有時並沒有包括在買價裏，而須歸由購貨人來直接支付。此一情形可以說常不一定。如果屬於前者，可能已包括在買價裏；如果屬於後者，就構成了商品或產品成本的一部份。如果屬於後者還沒有支付，當支付後，就應該列做商品或產品成本的一部份。因此，如果能夠予以加進去一起計算時，就要直接地予以加進去一起計算；不能夠直接的予以加進去一起計算時，就應該要和購貨等帳戶分開，另外設立有關的附屬成本等帳戶來予以記載，做為購貨成本的一部份。在計算損益來編製損益表時，就把這一部份列做是購貨等成本的增加。所以，不論是買主或賣主來支付，這些附屬成本，都是因為購買商品或製造產品所實際發生和必要的成本。

我國營利事業所得稅結算申報查核準則規定：（註四）商品的購貨成本，應該要以實際成本為準。所謂實際成本，就是在以取得商品時實際所發生和因取得商品時實際所附帶發生的一切必要費用為成本。這也足以證明稅法所規定的商品成本，除買價外

，也尚須要加上這些附屬成本。

只是，商品的買價，只要一查賣主所開的發票就可以知道，而這些應該分攤的附屬成本，有時很難確定。

有些企業，查出了單價和數量後，直接以單位買價來乘數量，就可以據以算出存貨的原來買價或成本金額，再按照一個適當的比例來分攤這些附屬成本，藉以算出存貨的成本，已經參有了人爲的因素在內，不是絕對的正確。有些企業，爲了計算上的麻煩和避免這種不正確的結果，乾粹把這些附屬成本全部當做當期的費用來處理。自然，這種費用，也就是當期的銷貨成本的一部份。這樣的做法，如果這些附屬成本所佔的比例或數量很微小時，雖然銷貨成本會略有增加，雖然存貨成本會略有減少，但對於整個報表來說，影響還不算很大。因爲，攤算得極端準確的結果，縱然報表的正確性可能會增進，但是，分攤時所耗費的可能會太多，而所收的效果却會有限，這樣反而得不償失，倒不如略而不計。

以上是就實地盤存法來說的。如果企業採用的是永續盤存法；這些商品的附屬成本，在購貨發生的當時，就應該已經分攤在當期的銷貨成本和存貨裏。換句話說，在銷貨成本和存貨的詳細紀錄裏或存貨卡的單價裏，就已經包括有這些附屬成本在內，存貨成本就隨時有着決定的了。

存貨所發生的附屬成本，如果數目不太大，因爲分攤的不易，自然以不分攤爲是。如果數目實在太大，而且分攤標準或方法有適當的足資依循時，就應該要予以分攤。不過，附屬成本的應否分攤，要視個別情形決定，不必綜合來解決。運費較大，應該分攤；保險費較小，可不分攤。有時很多筆小數額，有如一筆大數額。標準一旦決定，就應該要貫澈始終，求其一致，以便日後比較。在實際處理時，這些都應該要注意到。

附屬成本的發生，會使存貨成本增加。但購貨折扣的獲得，却可以使存貨成本減少。因爲存貨成本不應大於實際現金支出的數額的。購貨折扣的獲得，是由於購貨帳款在賒欠期限屆滿以前提早付款，根據付款條件所享受到的現金折扣或帳款減數。此種現金折扣所獲的優待利率，通常會遠超過銀行的現行利率。一般管理完善的企業，一定會盡一切可能在規定期限內去付款，以便爭取到比較優厚的現金折扣數額。甚至可能不惜轉向銀行借款來爭取。

一個企業的同一種商品或產品，每次所買進或製造應該分配的原始成本，事實上是很難保持完全一致的。這種原始成本高低不一的現象，既然是無法避免，所以就要從這些成本構成、變動、影響等因素來分析，做為取捨的合理標準。

商品或產品每次買進或製造的原始成本如果能夠確定，那麼商品或產品的單位價格或單位成本也就隨着確定。

買進的商品或製造的產品，假如單位一致，種類相同，單位價格或單位成本也只有一個，無論是已經賣出去的銷貨成本，或是者還沒有賣出的存貨成本，這在計算上都不困難。假如單位不一致，種類不相同，單位價格或單位成本也不只一個時，這在計算上就不簡單。

商品買進或產品製造，單位一致，種類相同，單位買價或單位成本也只有一個，假如數量能夠確定，只須將單價乘以數量，無論是實地盤存法或永續盤存法，無論是銷貨成本或存貨成本，就都可以決定。

商品買進或產品製造，單位一致，種類相同，單位買價或單位成本不只一個時，假如數量能夠確定，選擇單價乘以數量，以決定存貨的方法很多。有實際配屬的個別識別法(Specific Identification Method)和最近進價法(Recent Invoice Price Method)，有平均計算的簡單平均法(Simple Average Method)、加權平均法(Weighted Average Method)、移動平均法(Moving Average Method)和累進平均法(Progressive Average Method)，有貨物流動的先進先出法(First-in First-out Method)，有成本流動的後進先出法(Last-in First-out Method)，以及基本或最低存量成本法(Base or Minimum Stock Cost Method)、標準成本法(Standard Cost Method)、重置成本法(Replacement Cost Method)、直接成本法(Direct Cost Method or Direct Costing)等。除了這些成本基礎以外，有時為了不預計利益而預計一切可能發生的損失的，尚有成本市價孰低法(Cost or Market Which is Lower Method)。有時賣價非常穩定而成本和市價都難以考查或無法決定，而有淨銷價法(Net Selling Price Method)。除標準成本法外，有時成本數字全不可考，或縱屬可考但不方便，只有用毛利測驗法(Gross Profit Test Method)或零售價法(Retail Method)來予以估計的了。

商品買進或產品製造，單位一致，種類相同，單位買價或單位成本不同。但這種不同，不是每次買進或製造的不同，而是1  
銷貨成本和存貨的分析

次從總價買進或總成本製造所攤分的不同。由於個別的成本，已經混進總成本中；所以此項總成本，就也應由這些商品或產品來共同分攤。這種分攤，不是依照單位數量來平均分攤，而要依照適當的單位價格來比例分配。所謂適當的單位價格，不是單位買價，就是單位賣價，兩種價格選擇適當的一個即可。如果已經訂定或標定好賣價的，就要以賣價來比例的計算，比較適合成本與收益配合的這一個原則。

同一個來源的商品或產品，假如重量、長度、體積、面積等單位不一致；或賣價、買價、品級、性質等有着差別率，都可以從這些不同和差別的中間，依照一種可以衡量的共同單位點數（註五），或者依照一種合理的方法，分別選擇兩項或兩項以上的有關因素，先化成一個共同衡量或計算的單位點數，來充做公平合理分攤總成本的標準。然後再按照各級品質的單位數量去計算，就可以比例的來平均分攤這總成本。

商品買進或產品製造的單位買價或成本如果不只一個，選定的方法很多；每一個方法都有利弊，更有它的適應情況。這裏因篇幅所限，不加分析。但如何權衡取捨，這就要參考有關的法令，根據具體的情況，才能決定一個適當的單位價格或成本，來乘決定好的單位數量，分別算出每一種類的存貨成本。把所有算出來的存貨成本相加，就可以決定當期的全部存貨成本。

實地盤存方法下的存貨，是在必要或期末的時候，去實地盤點數量，乘以選定好的單價來求出。永續盤存方法下的存貨，只要有增減的事實發生，根據帳上所紀錄的數量，隨時從所紀錄的單價，選擇一個適當的來和數量相乘，就可以算出；而不必一定要實地去盤點存貨，帳上隨時就都有着存貨的成本價值。

## 陸、結語

銷貨成本和存貨，是買賣業或製造業損益計算的重要因素。

銷貨成本，不但是買賣業或製造業損益計算的一個重要因素；由於現代經濟社會結構轉變的趨勢，企業個體說的假定，會計重心已經從資產價值論轉變到損益取決論，大都以能夠表達一個企業經營每一期的正確損益為第一要務。因此也特別重視這收入

和成本密切配合的原則，以求得正確的銷貨成本為依歸。銷貨成本的數字，更已經成為一個企業經營管理或控制上的一項重要參考資料，對於這項銷貨成本所構成的因素和計算方法，也更特別地加以重視。但在實地盤存方法下，銷貨成本的計算，存貨却是一個必要的因素。

存貨在實地盤存方法下，是銷貨成本計算的必要因素；在流動資產裏，現金、應收帳款和存貨是三個最重要的項目，存貨又是這三者之中數字最大的。在資產總額裏，存貨也是常居於舉足輕重的地位。一般有存貨的企業，依賴着存貨來產生利潤，維持企業的生命，促進企業的成長。尤其工商業特別發達國家的現代企業，都已經認識到這存貨的重要性，進而也特別注意到這存貨的計算，以便能把正確的成本歸入當期的損益裏，藉以衡量企業的經營成績；更在使應有的價值列計在期末的資產裏，據以顯示財務的現狀。這一方面可以左右當期的損益數字，而另方面可以增減期末的資產金額。

從會計的本質來說，紀錄的同時也就是計算，而計算亦必透過紀錄（註六）。存貨既然是這樣的重要，對於存貨的進出，會計上的紀錄、計算和控制就要嚴密，否則很容易導致存貨發生紊亂的現象，迫使存貨在數量和價值都會做着不正確的計算。

存貨如果計算得不正確，在實地盤存方法下，在損益表裏，由於銷貨成本是計算損益的因素，而存貨又是計算銷貨成本的因素，因此銷貨成本、損益也都做了不正確的計算。在資產負債表裏，存貨是流動資產中的最大宗，如果存貨計算得不正確，勢必促成流動資產合計、資產總額、業主（資本主、合夥人或股東）權益合計、負債及業主權益總額等都不正確。存貨如果計算得不正確，不只是會影響當期，還會影響到以後的各期。因為當期的期末存貨，就是下期的期初存貨。當期的期末存貨如果多計或少計，當期的銷貨成本就會少計或多計，當期的損益就也會跟着多計或少計。而下期的期初存貨既然多計或少計，下期的銷貨成本就會多計或少計，下期的損益就也會跟着少計或多計。這種存貨多計或少計的結果，在前後期的損益表上，縱然會出現着「相銷錯誤」（Counterbalancing Errors）（註七）來自動抵銷，好像並沒有發生一樣，但所造成的這一連串的不正確，導致每期的報表都不正確，這影響該是多麼的大。

紀錄並計算銷貨成本和存貨的兩個方法，是實地盤存和永續盤存。兩個盤存方法的目的樣，都在求出當期的銷貨成本和期

末存貨，但所採用的手段並不相同。茲比較兩個方法的算式如下：（註八）

#### 實地盤存方法：

$$\text{期初存貨} + \text{購貨} - \text{銷貨} = \text{期末存貨}$$

(存貨帳戶借方) (購貨帳戶借方) (銷貨帳戶借方)

#### 永續盤存方法：

$$\text{期初存貨} + \text{購貨} - \text{銷貨} = \text{期末存貨}$$

(存貨帳戶借方) (存貨帳戶借方) (存貨帳戶貸方或銷貨成本帳戶借方)

實地盤存方法，在先算出期末存貨，後求出銷貨成本。永續盤存方法，在先算出銷貨成本，後求出期末存貨。一個是先決定資產負債表上的資產價值，再推定損益表上的成本金額；一個是先推定損益表上的成本金額，再決定資產負債表上的資產價值（註九）。一個是在必要或期末時才來予以確定，一個是在增減的當時就要予以確定。但銷貨成本和存貨，只要一方面已經有了決定，另一方面也就隨着獲得了確定。

永續盤存方法既然在先確定銷貨成本，後決定期末存貨，如果銷貨成本的計算，有着多計或少計的錯誤，自然存貨就會少計或多計，跟着損益也會少計或多計，造成一連串的不正確。這種不正確的影響，恰和存貨計算的不正確，在實地盤存方法裡所獲得的結果一樣。

銷貨成本和存貨關係的密切，尤以在實地盤存方法下為最。當計算這些成本時，在實地盤存方法下，是先求出期末存貨，後推定銷貨成本。假如實地盤存發生錯誤，以致所獲的結果不正確，因而銷貨成本也會跟着錯誤而不正確。在製造業裡，存貨不只一種；買進的材料（包括原料、物料）有存貨，正在製造中的在製品也有存貨，而已經製造完成的製成品更有存貨。這三項存貨的中間，實在還有着連鎖的關係存在。如果材料的存貨減少，那麼在製品的成本就必定增加；如果在製品的存貨減少，那麼製品的成本就必定增加；如果製成的存貨減少，那麼銷貨成本就必定增加。所以三種存貨中的任何一種有着增減，就會直接間接影響到銷貨成本的增減。在永續盤存方法下，是先求出銷貨成本，後決定期末存貨。顯然銷貨成本的決定，並不一定要去實地盤

點存貨，所依賴於存貨的關係，不如實地盤存方法的來得密切。但這種帳面上計算所得的存貨數額，同時却還可以隨時和實地盤點所獲的結果來互相核對。因此，這兩個方法比較起來，永續盤存方法就要比實地盤存方法的來得正確。

就決定期末存貨價值的步驟來說，一在確定期末存貨的數量，一在就確定好期末存貨的數量乘以確定好的期末存貨的單價。前者通稱存貨盤存 (Inventory Taking)，後者就是存貨計價 (Inventory Pricing)。(註一〇)

存貨盤存的方法有二：一是實地盤存方法，一是永續盤存方法。前者是在實地盤點獲得存貨的數量以後，乘以選定好的存貨單價，算出存貨的價值。後者是在帳面盤存獲得存貨數量的同時，乘以選定好的存貨單價，求出存貨的價值。所以兩個盤存的方法，只是決定了存貨的數量，並不能決定存貨的價值。

兩個盤存方法，只是完成存貨價值的第一個步驟，要想解決存貨的價值問題，還必須要完成存貨計價這第二個步驟。

存貨計價，就在根據實地盤存或永續盤存方法所得的一定數量，乘以所選定的計價標準來求得。資產應該要以成本來記帳，也就是說資產應該要以成本來做為計價的標準，這是會計上的一個基本原則，這原則當然也適用於存貨。但在一些特殊情形下，如果實地盤存不容易或不能做到，而永續盤存又沒有紀錄或無法實施，以致存貨的成本不可考或不方便時，或者採取成本有失諸穩健時，也可能採用其他的計價標準。一般來說，存貨的計價標準，有成本、成本市價孰低，可實現淨價和其他等。

銷貨成本和存貨成本，既然是來自商品買進或產品製造時所花費的全部成本，那麼這所花費的全部成本，就也是銷貨成本和存貨成本。雖然構成這全部成本的每次買進或製造時單位價格或成本並不一致，沒有賣出的存貨成本，在數量確定後，既然可以用上述的標準來加以選定而求出，已經賣出的銷貨成本，在數量確定後，也可用上述的標準來同樣的加以選定而求出。所以選定存貨單價的標準，就也可以用來選定銷貨成本的單位價格或成本。這在永續盤存方法裡的決定，尤其有其需要。

#### 附 註

(註一) 參閱鮑爾一編著 會計學 三三三頁。

(註二) H. A. Finney and Herbert E. Miller, Principles of Accounting, p. 271.

銷貨成本和存貨的分析

(註三) 參閱高造都著 中級會計學 一五八頁。

(註四) 見民國六十二年度營利事業所得稅結算申報查核準則，關於銷貨成本之核定。

(註五) 見高造都著 中級會計學 一六〇頁。

(註六) 參閱高造都著 中級會計學 七頁。

(註七) 見高造都著 中級會計學 一五一頁。

(註八) 見鮑爾一編著 會計學 一五六頁。

(註九) 參閱盛禮約著 成本會計 一一一—一一四頁。

(註十) 參閱鮑爾一編著 會計學 二二二—二二六頁。

### 本文參考書目

- 1、劉溥仁、鮑亦榮合著 高等會計學 四十四年一月版。
- 2、朱國璋編著 高等會計學 四十七年二月版。
- 3、黃文褒編著 會計學 四九年五月版。
- 4、楊晝家編著 會計學原理 五十一年十一月版。
- 5、楊茂林編著 最新會計學原理 五十三年八月版。
- 6、李祖培編著 會計學原理 五十三年九月版。
- 7、鮑爾一編著 會計學 五十五年二月版。
- 8、高造都著 中級會計學 五十六年四月版。
- 9、盛禮約編著 高級會計 五十九年五月版。
- 10、顧凌雲編著 高級商業簿記 五十九年七月版。
- 11、盛禮約著 成本會計 六十年十月十日。
- 12、H. A. Finney and Herbert E. Miller Principles of Accounting Fifth Edition