CHAPTER

2 成本名詞與成本目的介紹

學習目標

1. 定義並舉例說明成本標的
2. 區別直接成本與間接成本
3. 解釋變動成本與固定成本
4. 謹慎地解釋單位成本
5. 區分存貨成本與期間成本
6. 闡釋存貨成本與期間成本的流程
7. 解釋何以在不同目的下，需以不同方式計算產品成本
8. 描述成本會計與成本管理之架構

著作權所有 侵害必究

「成本」一詞對您的意義為何？

是不是你為了取得某種價值（如手機），所付出之價格？是一種現金流出（如每月的租金）？有時它是會影響獲利能力的東西（如薪資）？組織（如個人）面對各種不同類型的成本，在不同的時點下，組織對它們的強調程度也會變化。當時機好時，企業通常關注於銷售之盡可能提升，而較不考慮成本。但是當時機艱困時，關注之重點就轉移到刪減成本。不幸地，當時機變得非常糟糕時，企業可能意識到刪減成本的速度跟不上，以致宣告破產，就像 Hostess Brands 的案例。

高固定成本迫使 Twinkie 生產商破產[1]

在 2012 年，旗下擁有知名休閒零食品牌 Twinkie 的 Hostess Brands 宣告將停業並清算資產。不斷下滑的銷售與健康零食的消費趨勢，壓垮了這間有著高固定成本（此成本不會隨著其 Twinkie 和 Ho Hos 零食銷售數量的減少而降低）的公司。

1 資料來源：David A. Kaplan, "Hostess is Bankrupt... Again," *Fortune* (July 26, 2012); Rachel Feintzing, Mike Spector, and Julie Jargon, "Twunkie Maker Hostess to Close," *The Wall Street Journal* (November 16, 2012); "Hostess Brands Obtains Court Authority to Wind Down All Operations, Liquidate Assets, Hostess Brands press release (Irving, TX, November 21, 2012).

華泰文化 HWA TAI PUBLISHING



Hostess 在 2009 年接手歷經破產的公司，其管理階層試圖藉由創新與工作效率來扭轉公司不佳的營運狀態。儘管在減少變動成本的努力獲得初步成果，Hostess 生產所需的原物料（玉米、糖和麵粉）價格在不景氣之際依舊上漲。不幸的是，Hostess 絕大比例的營運成本為固定成本，因為工會契約的約束，使公司無法輕易關閉工廠、合併配送路線或減少退休金支付等。

到 2011 年下半年，Hostess 每星期損失達 $200 萬。公司無法再承受負債的壓力，於隔年 1 月再次提出破產保護申請。公司企圖進一步縮減成本的計畫依舊受阻，與工會的談判亦引發爭議，導致數千名員工在 11 月份展開罷工。不到幾天時間，Hostess 被龐大的固定成本壓垮，申請清算資產，導致關閉 33 間烘焙廠、565 間配送中心、大約 5,500 條配送路線及 570 間零售商店，裁撤 18,500 名員工。

Hostess Brands 的故事說明了管理人員必須了解成本，以對會計資訊進行解釋並採取行動。許多組織（如聯合勸募 (United Way)、梅約診所 (Mayo Clinic) 與索尼）提出之報告中提到不同之成本觀念與名詞，這些都是管理人員在掌管其業務時所發生的。了解這些觀念和名詞之管理人員能夠對所提供之資訊做最佳運用。本章將討論企業內部與外部報告中，作為會計資訊基礎之成本觀念與成本名詞。

著作權所有 盜書必究

成本與成本名詞

學習目標 1

定義並舉例說明成本標的

……成本標的之舉例為產品、勞務、作業、程序與顧客

會計人員將**成本** (cost) 定義成為了達到特定目標，所犧牲或放棄之經濟資源。成本（如人工或廣告成本）通常是以為了獲得財貨或勞務所必須支付之貨幣數額來衡量。**實際成本** (actual cost) 為已發生之成本（歷史或過去成本），此與**預算成本** (budgeted cost) 為一預測或預計之成本（未來成本）有別。

當提及成本一詞，您一定會想到是將「某特定物」冠上一個金錢數字。我們將此「某特定物」稱之為**成本標的** (cost object)，並將其定義為希望加以衡量成本之任何東西。假設你是 BMW 在南卡羅萊納州 Spartanburg 汽車製造工廠的管理人員，你能辨認出幾個該工廠的成本標的？請參閱釋例 2-1。

華泰文化
HWA TAI PUBLISHING

BMW 之管理人員想要了解各種產品之成本，例如：BMW X6 運動休旅車；以及其他如勞務、方案、顧客與部門之成本。管理人員利用這些成本之知識協助指引決策，如產品創新、品質與顧客服務。

BMW 的管理人員可能也需要知道一成本標的之預算成本或是實際成本；管理人員在制定決策時，總是需要知道這兩種成本。例如，比較預算成本與實際成本，可協助管理人員評估過去之績效與學習如何在未來表現得更好。

成本制度如何決定數種成本標的之成本？我們通常將成本分為兩大階段處理：「累積」與隨後之「指派」。**成本累積** (cost accumulation) 係指經由會計制度，以某種有系統方式將成本資料加以收集。例如，在 Spartanburg 工廠，BMW 蒐集（累積）不同類別之成本，例如：不同類型的材料、不同類別之勞工與監工成本。然後管理人員與管理會計人員指派這些累積成本至選定之成本標的中，例如 BMW 在工廠製造之各種車款汽車。而 BMW 的管理人員採兩個主要方式來使用這些成本資訊：

1. 當制定決策時，例如，如何決定不同車款之價格或是在研發與行銷上應投資多少金額；
2. 影響與激勵員工以執行決策，例如以獎金鼓勵員工降低成本。

釋例 2-1 BMW 成本標的之舉例

成本標的	舉例說明
產品	BMW X6運動休旅車
勞務	電話專線提供資訊與協助BMW的經銷商
方案	加強BMW汽車之DVD系統之研發方案
顧客	Herb Chamber Motors為BMW之經銷商，購買許多類型的BMW汽車
作業	整備製造機器或是維修製造設備
部門	環境、健康與安全部門

著作權所有 侵害必究

現在我們明白何以指派成本如此有用，接著看看一些可以幫助我們的觀念。試想我們剛討論過的各種成本類型，如材料、人工與監工。你可能已經想到，有些如材料成本，會比監工成本容易指派至成本標的中；你將在本章稍後看到的確如此。

◀ 決策重點
何謂成本標的？

◀ 學習目標 2
區別直接成本……直接追溯至成本標的之成本與間接成本……分攤至成本標的之成本

直接成本與間接成本

我們現在說明如何將成本區分為直接與間接成本，以及指派這些成本至成本標的的方法。

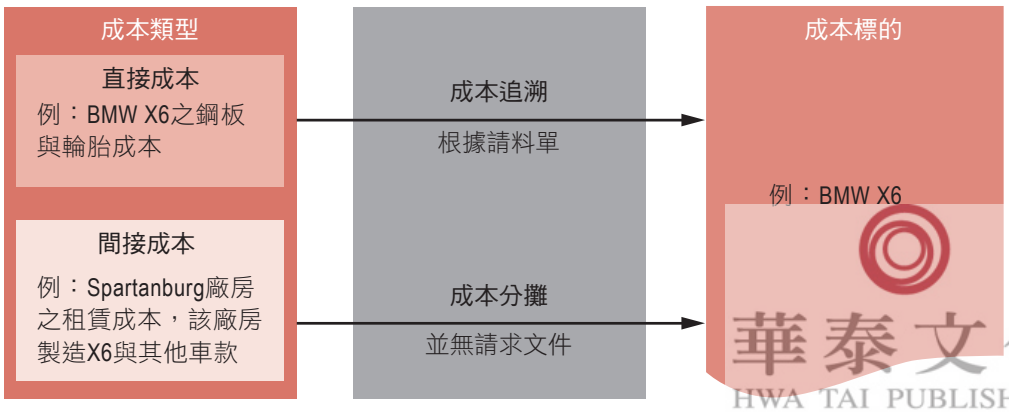
華泰文化 HWA TAI PUBLISHING

- **成本標的之直接成本** (direct costs of a cost object) 與某成本標的有關，並可採經濟可行（成本有效性）之方法追溯至成本標的之成本。例如，鋼板或輪胎之成本是 BMW X6 之直接成本。鋼板或輪胎之成本可以輕易地追溯至 BMW X6 中。在 BMW X6 生產線之工人向倉庫請料，請料單確認材料的成本屬 BMW X6。同樣地，每一位工人在 BMW X6 生產線上工作的時間記錄在工時卡中，因為人工成本也可以輕易地追溯至成本標的中，因此也屬直接成本。**成本追溯** (cost tracing) 係指將直接成本指派至選定之成本標的中。
- **成本標的之間接成本** (indirect costs of a cost object) 為與某成本標的有關，但不可以經濟可行（成本效益）之方法歸屬至成本標的之成本。例如，在 Spartanburg 廠房監工（包含工廠經理）之職責係監督許多不同車款汽車之製造，故其薪資為 BMW X6 之間接成本。廠房行政成本是間接成本，因為他們也必須監督其他產品（例如跑車 Z4 Roadster）之生產。與鋼板、輪胎之成本不同，X6 生產線的監工並沒有具體要求廠房行政服務，也幾乎不可能將廠房行政成本追溯至 X6 產品生產線上。**成本分攤** (cost allocation) 一詞係指將間接成本分配至選定之成本標的。**成本指派** (cost assignment) 是通用名詞，包含 (1) 追溯直接成本至成本標的；與 (2) 分攤間接成本至成本標的。茲以釋例 2-2 說明直接與間接成本以及成本指派之兩種形式（成本追溯與成本分攤），該釋例以 BMW X6 為例。

成本分攤之挑戰

管理人員希望能精確地指派成本至成本標的中。不正確的產品成本會使管理人員誤判不同產品之獲利力，造成管理人員在不知情下努力促銷利潤較低之產品，而非高獲利之產品。一般而言，管理人員會對成本標的中直接成本之精確性較有信心，例如 X6 的鋼板與輪胎成本。

釋例 2-2 指派成本至成本標的



著作權所有 侵害必究
華泰文化 HWA TAI PUBLISHING

考量 Spartanburg 廠房的租賃成本，這項成本是 X6 的間接成本，因為並無單獨針對製造 X6 的使用空間簽定的租賃契約。BMW 將整棟廠房之租賃成本，依製造 X6 占用之樓地板面積相對於製造所有車款之總樓地板空間百分比，來分攤租賃成本至 X6。以此法可合理且精確地衡量每一款汽車所使用之建築物資源，占用愈多空間者就需指派愈多的租賃成本。然而，要精確地分攤其他間接成本（例如廠房行政成本至 X6）可能就沒有這麼容易，這些成本應該依各車款工人的人數作為基礎分攤嗎？還是用各車款之製造量分攤？要衡量各車款使用之廠房行政的比例，可能並不容易。

影響直接／間接成本分類之因素

若干因素影響了直接成本及間接成本之分類：

- **成本問題之重要性。**當成本之金額愈小，也就是愈不具重要性，則愈不可能採經濟可行之方法將該成本追溯至某特定成本標的中。試以郵購商品公司（如 Lands' End）為例，將配送包裹之郵資費用直接追溯至顧客中，可能具經濟合理性；相反地，配送給顧客包裹中之發票成本可能分類為間接成本，因為要將紙張成本追溯至顧客之程序並不具經濟合理性。知道每個包裹發票紙張之確實成本（設為 $0.5）所能增加之利益，通常無法超過要追溯此成本至每一包裹中所需增加之資料處理與行政成本。與其花時間在追溯紙張成本，一位年薪 $45,000 的業務人員應將工作時間用在整理顧客資料以協助聚焦行銷工作。
- **資訊蒐集技術之可用性。**資訊蒐集技術之改進增加了將更多成本歸類為直接成本之可能性。例如，條碼系統可令許多工廠將以前歸類為間接成本之低成本材料（如晶片與螺絲釘），現可直接追溯至某產品中成為直接成本。在戴爾 (Dell) 電腦公司中，目前許多有條碼之零件（如晶片與 DVD 光碟機）在每個生產點程序中都會被掃描。藉著移動掃描器，可將條碼讀入製造成本檔中，就如同超級市場收銀櫃檯將讀入購買項目成本般地快速及效率。
- **作業之設計。**若組織之設備（或其中一部分）只專供某一特定成本標的（如特定產品或特定顧客）使用，則有助於將此成本歸類為直接成本。例如，通用化學 (General Chemicals) 之某設備只供製造碳酸氫鈉用，則其為碳酸氫鈉之直接成本。

注意：某一特定成本可能同時為一成本標的之直接成本及另一成本標的之間接成本。也就是說，直接／間接之分類乃視成本標的之選擇而定。例如，BMW 公司裝配部門監工之薪資乃為該裝配部門之直接成本，但是為產品（如 BMW X6 運動休旅車）之間接成本，因為裝配部門有許多不同種類之汽車產品。一個有用之經驗法則為，如果成

◀ 決策重點
管理人員如何決定某成本為直接或間接成本？

著作權所有，侵害必究
華泰文化 HWA TAI PUBLISHING

本標的之定義愈廣（如裝配部門而不是 X6 運動休旅車），則其總成本中就有愈大之比例為直接成本，管理階層也對此等成本金額之精確性會愈有信心。

成本習性類別：變動成本與固定成本

學習目標 3

解釋變動成本與固定成本……為成本習性的兩種基本類型

成本制度記錄取得資源之成本（如材料、人工與設備）並追蹤它們後續如何使用於製造產品、銷售產品或勞務。記錄這些成本之取得與使用，有助於管理者明瞭此等成本之習性。考慮兩種存在於許多會計系統中之基本成本習性類別。**變動成本** (variable cost) 係指成本總額會隨相關產出的總作業或數量水準之變化，而呈等比例變化之成本。**固定成本** (fixed cost) 係指成本總額不會因相關產出的總作業或數量水準之變化而變化，在某既定期間內保持不變之成本。成本是根據某特定作業與某既定期間，而定義為變動或固定成本。企業實務調查指出，辨識成本為變動或是固定，有助於制定許多管理決策與評估績效時之重要投入因素。我們以位於南卡羅萊納州 Spartanburg 之 BMW 工廠之成本為例，說明此兩種基本類型之成本。

1. **變動成本**：若 BMW 為其每輛 BMW X6 車款購買單價 $600 之方向盤，因此方向盤之總成本等於 $600 乘上所製造之車輛數目。如下表所示：

X6 之製造數量 (1)	每個方向盤之變動成本 (2)	方向盤之總變動成本 (3) = (1)×(2)
1	$600	$ 600
1,000	600	600,000
3,000	600	1,800,000

方向盤成本為變動成本之一例，因為其總成本會隨著製造汽車之數量呈等比例變動，每單位變動成本則是相同的。請注意上表，不管 X6 的生產數量是 1,000 輛或是 3,000 輛，第 2 欄之每單位方向盤之成本是相同的。因此，第 3 欄方向盤之總變動成本則隨著第 1 欄 X6 之製造數量呈等比例變動。當考量變動成本時，要以總成本之觀念思考。

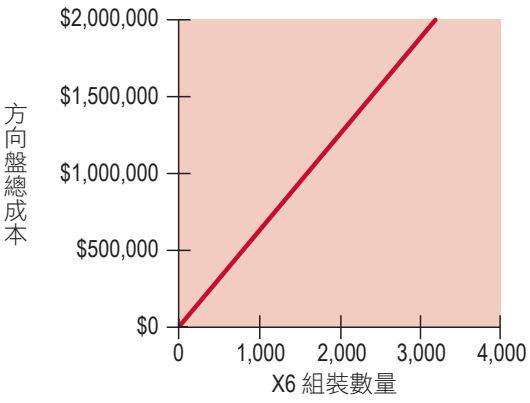
釋例 2-3 之 A 部分，以圖形表達方向盤之總成本，成本係由左下至右上爬升之直線，「完全地變動」或「呈比例地變動」時常用以描述釋例 2-3 的 A 部分所代表之變動成本。

試看另一作業的變動成本——支付 Spartanburg 廠整備機器之員工每小時 $20 的工資。對於整備小時而言，整備人工成本為變動成本；因為整備成本會隨著整備小時數而等比例變動。

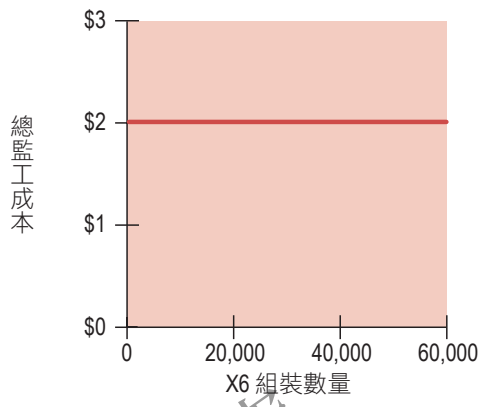
著作權所有 侵害必究
華泰文化 HWA TAI PUBLISHING

釋例 2-3 變動成本與固定成本之圖示

A部分：每個BMW X6的方向盤成本$600之變動成本



B部分：BMW生產線之監工成本（單位：百萬美元）



2. **固定成本**：假設 BMW 每年花費 $2,000,000 的監工成本，專門負責 X6 生產線之監工。這些成本總額在某一既定時間範圍內製造一既定範圍數目之車輛，是保持不變（參閱釋例 2-3 的 B 部分）。但每單位之固定成本會隨組裝車輛數目之增加而減少，如下表所示：

X6 生產線之每年總監工成本 (1)	X6 之製造數量 (2)	每輛 X6 之固定監工成本 (3) ＝ (1)÷(2)
$2,000,000	10,000	$200
$2,000,000	25,000	80
$2,000,000	50,000	40

由上表可清楚知道總生產線監工成本是固定金額 $2,000,000，而每單位 X6 之固定監工成本會隨著 X6 製造數量之增加而減少，因為相同之固定成本會分配到更多之 X6 數量上。不要受到每單位固定成本會變動的影響，當考量固定成本時，請以總成本思考之。固定成本之總成本會保持不變，儘管總作業水準或數量產生重大的變化。

為何有些成本是變動，而有些是固定？請記住，成本通常是以為了取得該商品或勞務而支付之貨幣代價衡量。方向盤總成本之所以會變動，是因 BMW 是在需要方向盤時才會購進。如果生產愈多輛 X6，就必須等比例地購買更多之方向盤，也因此會等比例地增加成本。

相反的，BMW 每年 X6 生產線之監工成本 $2,000,000 是固定成本。在 BMW 生產 X6 前，以及在該公司尚未知道將會使用多少產能前，這監工數目之使用就已經決定。如果我們假設這些監工每年可以監工 X6 之 60,000 輛的製造量，如果需求

著作權所有 侵害必究
華泰文化

只有 55,000 輛，則將會出現閒置產能。在 X6 生產線的監工可以監督製造 60,000 輛之 X6，但是因較低的需求量，僅需監工製造 55,000 輛。然而，BMW 對此閒置監工產能也須付費，因為在短期內監工成本並不會降低。就算需求量降到更低（如 50,000 輛），生產線之監工成本也不會有所改變，仍然會是 $2,000,000，且閒置產能增加。

不像變動成本般，固定成本（如生產線監工）無法快速且輕易地改變，來配合資源之需要與使用。當然若由較長之期間觀之，管理人員仍可以採取降低固定成本之行動，例如，若 X6 的需求量降低，使得生產線僅需較少運作時數，BMW 汽車可以裁減部分監工或將其轉至其他生產線。不像變動成本會在未使用資源時自動停止，固定成本則需要管理人員的主動介入。

不要認為某些個別成本項目，本質上就是變動成本，或本質上就是固定成本。以人工成本為例，若工資係以按件計酬方式支付（以他們製造的每單位成品），此乃一純粹變動成本之例，如某些紡織廠之員工，係按其縫紉之件數作為計算薪資之基礎，因此，該工廠的人工成本則為變動成本，亦即該成本取決於每位員工縫製的衣服件數；相較之下，有些公司會與工會溝通協調訂定薪資為採年薪制且無臨時解雇條款的合約，在這類的公司，人工成本就較適合歸類為固定成本。日本公司長期以來對員工存有終身雇用政策，雖然此種政策會有較高之固定人工成本，但卻有增進員工忠誠度、願為公司奉獻及生產力較高之優點。然而在經濟低迷造成收入衰退時，公司如果收入減少，而由於固定成本維持不變，將會面臨虧損的風險。最近的全球經濟危機已使企業警覺，必須謹慎地看待固定成本。本章的觀念應用：「Zipcar 協助 Twitter 降低固定成本」則說明汽車分享服務 (car-sharing service) 提供企業需要時才承租汽車之選擇，可將公司公務車之固定成本轉換成變動成本。

在某一水準之作業下，某特定成本項目可能為變動成本，但在另一水準下又成為固定成本。以某家航空公司擁有機隊的每年註冊與執照成本為例，若以所擁有之飛機數量而言，每年的註冊與執照成本為變動成本。但對於某一架飛機在 1 年內所飛行之哩程數而言，該成本則變為固定性質。

有些成本會同時具備固定與變動之成分，此成本被稱為混合或半變動成本。例如，企業之電話費可能每月需要支付一固定月費另加計依通話分數計算之成本。我們將於第 10 章說明混合成本之觀念與如何將混合成本分為固定與變動成本。

成本動因

成本動因 (cost driver) 係指一變數，諸如作業水準或數量，該變數在某段時間中，對成本具因果之影響關係。作業是指活動、任務或有著特定目的工作單位，例如，設計產品、整備機器或測試產品。如果作業或數量之變化與總成本之變化間

著作權所有 侵害必究
華泰文化 HWA TAI PUBLISHING

存在有因果關係，作業或數量之水準為成本動因。例如，如果產品設計成本會因產品所包括之零件數量變動而變動，則零件數量就是產品設計成本之成本動因。同樣地，駕駛之哩程數通常是配送成本之成本動因。

變動成本之成本動因係指導致變動成本等比例變動之作業水準或數量。例如，組裝車輛數目為方向盤成本之成本動因。如果整備工人之薪資是按時薪計算，則整備小時數就是總（變動）整備成本之成本動因。

在短期間內，固定成本雖然沒有成本動因，但長期而言還是有成本動因的。以惠普廠房生產之彩色印表機測試成本（假定為 0.1% 之產品）為例，這些成本包括測試部門中無法變動之設備與員工成本，因此這些成本在短期內，是不隨生產數量變化而變動之固定性質。在此情況下，短期內生產數量並非測試成本之成本動因。然而，長期來說，惠普公司可增加或減少測試部門之設備與員工，以配合未來生產數量所需。因此，長期而言生產數量乃為測試成本之成本動因。可辨認每一項活動成本，例如，測試、設計或整備之成本制度，稱為**作業基礎成本系統** (activity-based costing systems)。

決策重點

管理人員如何決定某成本為變動或固定成本？

著作權所有 侵害必究

觀念應用 Zipcar 協助 Twitter 降低固定成本



在許多北美與歐洲城市，安維斯 (Avis) 租車公司旗下子公司 Zipcar 的出現，提供企業降低公務用車的加油、保險及停車等花費。Zipcar 提供一個「隨選租車」服務，為城市之企業與個人，可以週計價、以日計價，甚至以小時計價的方式租車，期租車費用通常從每小時 8 元至每天 75 元（包含汽油、保險與每天 180 英哩之哩程限制）。

讓我們思考 Zipcar 的服務對企業的意義。許多小型企業擁有一部或兩部汽車，為了到達會議場所、運輸與公務。相似地，許多大型企業有多部汽車，以接送來訪的高階主管與客戶，往返於會面地點、午餐聚會與機場之間。傳統上，擁有這些汽車已經涉及高額的固定成本，包含購買一項資產（汽車）、維修成本與數名司機的保險。

現在，企業如 Twitter 可使用 Zipcar 作為隨選之交通工具服務，以降低企業之運輸成本與費用。位於舊金山市區的 Twitter，管理人員使用 Zipcar 拜訪創投公司及位於矽谷的夥伴，以及長途商務旅行至紐約和波士頓。「我們想要節省經常搭計程車的成本，或搭乘大眾交通工具造成時間的耽誤。」微網誌服務共同創辦人 Jack Dorsy 這麼說道，「使用 Zipcar 是在城市裡四處辦事，最快速且最簡單的方法。」

華泰文化 HWA TAI PUBLISHING