

第二節 有關成本分攤及計算方式之原則

成本分攤 (cost allocation) 在會計中是一個非常普遍之課題。因此，本研究整理了成本分攤之一般性原則並簡介如下：

一、成本之分類

成本可依我們需要的不同，而有不同的分類，在我們要計算一項產品的成本時，首先最重要的是要瞭解產品和成本之間的關係。通常在製造業計算一樣產品的成本時，可分為製造成本和營業費用，製造成本是指所有因製造活動而產生的成本，營業費用是指在製造完成後到賣出產品所需的成本及運作整個組織所需的成本，現在我們先將討論的重點放在製造成本上。

製造成本一般是指直接材料、直接人工及製造費用的總合

直接材料：是指構成成品的主要部分，且可直接計入產品成本之所有材料。

直接人工：將直接材料轉變為成品所耗用之人工，主要由特定產品的員工工資所組成。

製造費用：間接材料、間接人工及其他所有不能直接攤入特定產品的製造成本，及直接材料、直接人工以外的所有製造成本。

而營業費用通常分為行銷和管理費用，也屬於較難歸屬於特定產品的一種成本，因為其對特定產品的貢獻有多少很難界定出來，且在

財務會計上常不被認為是產品的成本。

當我們對成本的組成有了基本的認識，便進一步需探討這些成本如何轉到我們所要計算的產品之上，以製造成本來說，直接材料及直接人工因為可直接歸屬到特定產品之上，所以不成問題，但製造費用則是較為複雜的問題了，這就是成本分攤所要探討的主題。

所謂的成本分攤就是指將共同成本或間接成本，按某種分攤基礎比例，歸屬到成本標的的過程；若以學校為例來說明，我們要計算學校各個學院所耗用收發室的人事成本，此時收發室的人事成本就為一個共同成本，若我們決定以每個學院的學生人數來分攤共同成本，每個學院學生的人數就是分攤的基礎，而各個學院就是成本標的。由以上的說明我們可以看出，如果要知道一個產品或部門所耗用的資源，成本分攤的正確性是很重要的，但成本要如何分攤才正確？便需慎選成本分攤的基礎，這也是我們所要討論的重點。

二、傳統成會的成本分攤

在要開始進行成本分攤時，首先就是要先尋找成本分攤基礎，又稱為成本動因，因為這是導致成本發生的因素或作業，傳統上常用的分攤基礎有：產品數量、人工小時、機器小時、員工人數及樓板面積等，通常選擇不同的分攤基礎計算出的成本也會有很大的差異，加上這些分攤基礎一旦確定，通常就不再改變，所以如何選擇一個理想的分攤基礎對成本之計算非常重要的。

在選擇成本分攤基礎時，通常先參考以下四個規則，以訂立出適當的分攤基礎：

1. 因果關係：如果可以確定成本與成本標的間的因果關係，就可依此來分攤成本，這也是最可靠的分攤方法。
2. 受益大小：如果難以確認因果關係，可以利用成本標的所獲得的利益作為分攤基礎，例如以銷售量來分配行銷成本。
3. 公平允當：如果無法找到反映以上兩者的分攤基礎時，可能就需要找到一個各個部門或產品都覺得公平的分攤方法，例如以樓板面積來分攤折舊費用。
4. 負擔能力：如果找不到以上任一個分攤方法，可能就要以每個部門或產品對成本的負擔能力來分攤了。

另一方面來說，在設計分攤基礎時還有一個重點，就是要考慮成本及效率原則，不要雖然找出精密正確的分攤基礎，但其成本卻高於其所可能產生的效益，而無法實際的應用。

找到成本分攤的基礎之後，接下來就是如何將成本分攤到產品之上，通常來說傳統的成本分攤可分為兩個步驟，第一階段是將一些間接成本或共同成本分攤至生產部門（例如製造業的組部、切割部或服務業中銀行的放款部、百貨業的收銀部等），接下來第二個步驟就是將生產部門所累積的間接成本分攤到最終產品上。

首先我們要看的是如何將共同成本分攤到生產部門中，除了使用上面所說的分攤基礎之外，通常來說有兩種不同的分攤方法，可計算共同成本：

1. **增額成本 (incremental cost) 分攤法**：是將某一生產單位視為主要使用者，而將另一單位視為額外使用者，額外使用者只需負擔因其加入使用後所增加的共同成本，若同時有兩個以上的使用者，此時就需要將各個使用者排序，並依此順序分攤共同成本，但若額外使用者加入後共同成本並無改變，額外使用者就不必負擔任何共同成本，這種算法對主要使用者來說是不公平的，但對企業中新成立的部門來說，因為其通常是扮演額外使用者的角色，所以可較易維持下去。
2. **獨支 (stand alone) 成本分攤法**：是按個別單位獨支成本的相對比例，來分攤共同成本，因為此一作法反映了該產品另行製造之機會成本，一般認為此種方法較為公平，但有時其個別生產成本的多少和共同成本的耗用沒有一定相當的關係。

把成本分攤到各個生產部門之後，我們現在要看的是，如何將各個生產部門的成本分攤到最終產品之上，通常這種叫部門別分攤法，不同的部門按照實際情形，依其作業的特性，按照上面所說的四個原則找出其分攤的基礎，例如勞力密集的部門以直接人工小時來分攤製造費用，而一些自動化生產的部門則以機器小時來分攤製造費用；所以可以看出是把每一個部門視為一個成本庫，將所有的共同費用到這個成本庫之後，在依各個不同成本庫的特性，訂立不同的製造費用分攤率，再將所有的製造費用依分攤率分攤到各個成本上。

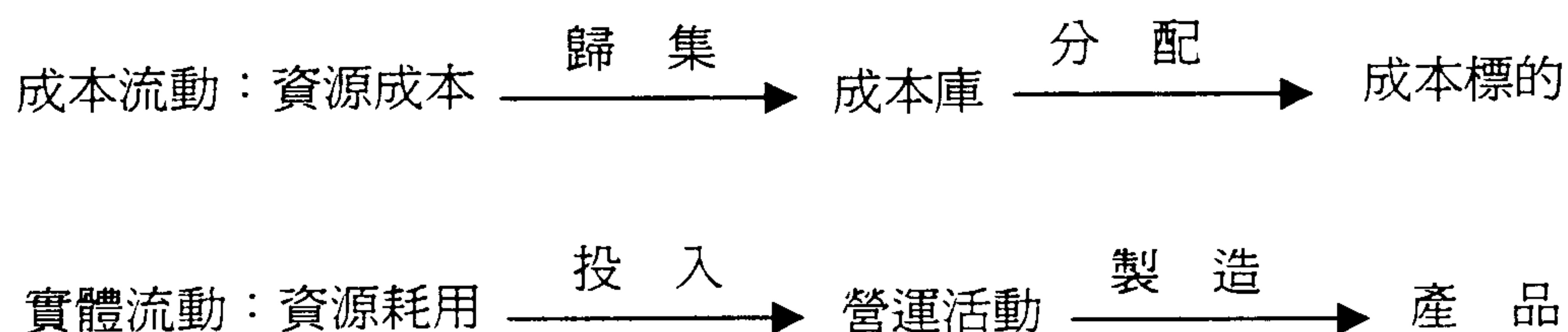
但並不是所有的企業都使用兩個步驟分攤，有些產品種類不多且作業組織單純的小企業，以成本效益的考量採用全廠單一分攤法，即將所有的共同成本及製造費用，使用同一種分攤基礎分攤到最終產品上，舉例來說一家銀行可能將其所有的成本利用其中一種分攤率，分

攤到各個不同的存放款客戶，計算出每個存放款客戶的成本；所以所有部門成本分攤到最終產品只需要一個步驟，這是一種較簡單的分攤方式，計算非常容易，但缺點是十分的不精確。

三、作業基礎成本制 (Activity-based costing, 又稱 ABC)

傳統的成本分攤制度在近年來不斷受到質疑，因為雖然採了兩段式的成本分攤法，但在第二階段採用的分攤基礎有時和製造費用的發生沒有直接的關係，加上通常來說用相同的分攤率，產量較大之普通產品製造成本會被高估，而產量較少的產品則相反，就產生了成本交叉補貼的情形，常常會造成成本的扭曲。

作業基礎成本制的成本和實體流動(林財源—民 84)



由上圖可看出作業基礎成本制的流程，作業基礎成本制是先把產品的製造過程劃分為一系列的作業，並將製造費用歸屬到每一項作業，最後再依每個產品對作業的耗用量為基礎，直接把作業成本分攤到產品，不再利用傳統的兩階段分攤法，以消除不具因果關係的分攤基礎，及產品間交互補貼的問題，以得出較準確的產品成本。

通常在實施作業基礎成本制可分為五個步驟：

1. 確認主要作業

這是實施作業基礎成本制的基礎也是最困難的步驟，首先要了解產品的製造需要哪些作業，通常依重要性及同質性加以找出主要的作業，通常分為四大類：

- (1) 單位層級作業—是指作業量與生產量，或直接人工小時、機器小時等相關的作業。
- (2) 批次層級作業—指作業量和生產批次量相關的作業，而與每一批次的生產數量無關。
- (3) 產品層級作業—用來支援生產和銷售個別產品的作業，和產品線的多寡有直接的關係。
- (4) 廠務層級作業—用來支援整個工廠及企業運作的相關作業。

2. 建立作業成本庫

將所有間接成本歸屬到已經確認的主要作業，例如品質檢查是一項作業，將所有有關檢查品質是否良好的成本都歸到品質檢查項下。

3. 選擇作業成本動因

作業成本動因即所謂的分攤基礎，通常可依上面所提的四個規則來選擇，但最好還是選擇具有因果關係的成本動因為最佳的狀況。

4. 計算每一個成本動因的單位成本

將每個作業成本庫的總成本，除以成本動因的單位數就是作業成本分攤率。

5. 分攤作業成本到最終產品

把各個作業成本分攤率乘上成本動因的數量，就是某產品在此項作業所耗用的成本。

以上就是作業成本制的做法，這種分攤方法較傳統的分攤方法正確許多，但因為其計算及設計較困難，有時效益並不符合成本，所以實務上實行的企業並不多。但是美國有很多企業妥善利用此種科技，不僅計算出較正確的成本，同時也改善其管理會計系統，提供企業經營者更佳的會計資訊以作為決策的依據（林財源、劉維琪、李佳玲，1997）。而作業基礎成本分攤制度也從最初為了更適切的分攤間接成本的所謂第一代，發展到最新的融合價值分析、策略管理、外界因素及長期規劃的所謂第四代 ABC 制度。