

營業支出 — 成本及費用

文 / 彭達均

隨著網路時代的成熟發展，商業型態不限於傳統的行銷手法，消費者對於「東市買駿馬、北市買長鞭」的採購流程已不再買單，也讓單一平台的多角化經營發展逐漸成為主流；同時伴隨而來的，是維護以及眾多的雜沓支出，因此「如何評估費支，以確保適當利潤」，成為轉型後的首要挑戰。

在取得進貨時，首要即是釐清「進貨價格」並非完全等同於「存貨成本」，引用《商業會計處理準則》第 15 條第 2 項、第七款第 1 目之「存貨成本」定義，列為存貨第一要件，係指：

『所有購買成本、加工成本及為達到目前之地點及狀態所發生之其他成本』，而其中並不包含『購買貨物或勞

務時，依規定支付之營業稅額。』按《營業稅法》，正式名稱為『進項稅額』。

因此依照貨品的性質，進貨價格可能包含『進項稅額』，必須將其與「存貨成本」分離，方得知確切的損益情形。本文將循《漁會財務處理辦法》之科目順序，協助讀者了解相關會計處理方式。

在《漁會財務處理辦法》附表一中，與貨品相關之「流動資產」項目為 1115 至 1118，筆者佐以前述《商業會計處理準則》對於「存貨」之定義進行參照，如表一。為方便閱覽及敘明，以下所敘「存貨」均指「1115 存貨」科目，並以『庫存品』指稱《商業會計處理準則》廣義中的「存貨」。

表一、庫存品項目一覽表 (廣義存貨)

科目代碼	科目名稱	釋義	商業會計處理準則
1115	存貨	購入、加工完成的「完成品」，可直接出售	持有供正常營業過程出售者
1116	原料	購入後尚需加工、包裝、貼標的「商品主要部分」	製造過程或勞務提供過程中消耗之原料
1117	物料	配合原料使用的「相關其他部分」，多數 不包含 「加工程序」	製造過程或勞務提供過程中消耗之物料
1118	在製品	由原料、物料組合而成，尚未成為存貨的「過渡科目」，得 包含 「加工程序」	正在製造過程中以供正常營業過程出售者

※ 註：釋義欄為筆者自行解譯，以利讀者了解，並非法規條文。

傳統上，針對取得貨品的會計處理，通常以「存貨」記錄；然而，除非該品項無需任何加工，可直接作為出售商品，亦即銷售部門僅作〔轉售〕的動作，否則皆不應視為「完成品」、逕入「存貨」。尤其漁會以生鮮食材為大宗商品，分切、真空包裝等流程，大多無可避免，建議利用「原料」表達初始進貨，方能區分〔可供出售商品〕與〔待加工貨品〕的金額及數量。

同屬『庫存品』項目的尚有「物料」，其包含為產出商品所購入的相關用料，與上述「原料」共同組成『庫存品』的一部分，舉凡真空袋、標籤紙、紙盒、打包帶、品牌貼紙、保麗龍箱……等直接送至消費端的消耗品均可計入。

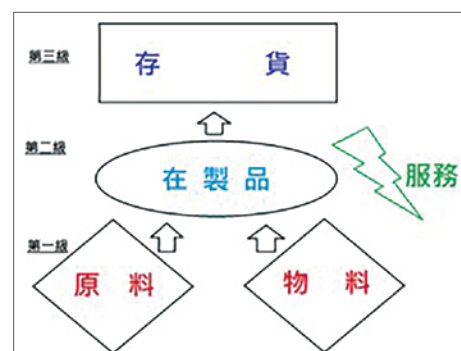
至於生產過程中所耗用的「臨時人員鐘點工資」、「特定商品上架費」……等，能夠明確辨別有正相關的支出，建議逕入「在製品」，待「原料」及「物料」轉入後，視盤點情形，將該餘額一同轉列「存貨」。此類處理流程，便為基礎【成本會計】的運作概念。流程及科目關係如表二。

由表二的概念得知，「存貨」中所包含的成本為〔可歸屬關係〕者，將支出【資產 / 成本化】，方能在出售時點認列其費用，減小對當期損益的衝擊；其他如生產過程中所使用的膠帶、加工人員工作服裝、加工環境清消用具……等支出，由於無法確認〔可歸屬關係〕，按《漁會財務處理辦法》現行規定，循往常計入『物資供銷成本』即可。

綜前所述，相關會計處理流程舉例如表三、表四、表五。
(單位：新臺幣千元)

※ 註：以下所提皆為『總帳科目』

表二、盤點各級剩餘庫存，推出應轉入下一級的金額



表三、【第一級】

情境 (支出)	借方		貸方	
	科目	金額	科目	金額
(1) 進貨 \$900 的某魚片 (300kg)	原料	900	應付帳款 (行庫)	900
(2) 採購 \$85 的真空袋	物料	85		85
(3) 購買 \$3 的橡膠手套	物資供銷成本	3		3
(4) 當期運費請款 \$110	物資供銷成本	110		110
(5) 進貨 \$240 的休閒食品	存貨	240		240
(6) 投放廣告宣傳全系列產品 \$70	物資供銷成本	70		70
(7) 特約商家上架某魚片收取 \$150	在製品	150		150
(8) 某魚片依規定需加驗藥物殘留 \$40	在製品	40		40

表四、【第二級】

情境 (盤點)	借方		貸方	
(9) 某魚片原料未使用之庫存為 60kg	在製品	720	原料	720
(10) 真空袋剩約 1/5	在製品	68	物料	68
(11) 橡膠手套剩約 50%	X			
(12) 休閒食品剩約 9 成	物資供銷成本	24	存貨	24
(13) 2.4kg 的某魚片已真空未貼標	X			
(14) 完工的某魚片剩餘庫存為 11.88kg	暫不處理			

表五、【第三級】

情境 (轉列)	借方		貸方	
(15) 在製品總金額為 \$978 ; → 2.4kg/(300-60)kg 的某魚片 未完工，因此不得轉列存貨	存貨 (完成品 237.6kg)	968.22	在製品 (237.6/240)kg*\$978	968.22
(16) 接續(14)，假定皆無耗損， 完成銷貨總計為 225.72kg → (237.6-11.88kg/ 237.6kg*\$968.22	物資供銷成本	919.809	物料	919.809

表六、期末資產負債表 (部分)

存貨	264.411
休閒食品	216
某魚片	48.411
原料	180
物料	17
在製品	9.78

上述的會計處理方式，同時需要倉管人員及進銷存系統的全面配合與協助，筆者僅針對《漁會財務處理辦法》相關規定作解譯及介紹，由於現行處理辦法未硬性要求採用【成本會計】的處理方式，若漁會先進在實務面認為窒礙難行，仍應以現行之一致性作業為要。

根據《商業會計處理準則》第 34 條及第 35 條，分別指出『營業成本』及『營業費用』之差異，前者係指『本期內因銷售商品或提供勞務等而應負擔之成本。』，而後者為『本期內因銷售商品或提供勞務應負擔之費用』；且營業成本及營業費用不能分別列示者，得合併為營業費用。

因此有關附加費支，如檢驗費、上架費，常見作法為統一系列入『費用』，於報表中「物資供銷成本」綜合表達，性質上屬於『營業費用』。此類方式概念簡易，亦能概略計算〔毛利率〕，惟無法允當展示個別品項的獲利能力，意味著無法扶強汰弱、著重發展體質優良的商品；如能利用【成本會計】，將費支進一步分層規劃，相信決策人員對於商品狀況能有更高的掌握度。