

福建省政幹團課本

成本會計

福建公訓服務社發行

管理會計科課程本

成本會計

新豐合興圖書社發行

成本會計講義

第一章 成本會計之概念

成本會計釋義 就普通商業之販賣貨品交易，自購入貨品時至決定售出時，照一般通常的交易方式：

從全部貨品計算：各種貨品原價 + 各項經營費用 + 利益（或一虧損） = 各種貨品總賣價。

從每種或每批貨品計算：原價 + 分攤各項經營費用 + 利益（或一虧損） = 貨品賣價。

再計算每種貨品原價之由來，除不加製造手續之原料的貨品外，凡是須經製造手續的工業貨品（普通稱為產品），其計算之方式：

原料價值 + 製造時用的人工工資 + 製造用費 = 貨品原價（即產品價）。

茲將一工業製造廠，製造各種貨品，自購入原料時，經製造完成後，至決定售價時，其計算之方式：

從全部製造品計算：各種原料價值 + 各項製造人工工資 + 各項製造費用 + 各項經營費用 + 利益（或一虧損） = 各種貨品總賣價。

從每種或每批貨品計算：原料價值 + 分攤製造人工工資 + 分攤各項製造費用 + 分攤各項經營費用 + 利益（或一虧損） = 貨品賣價。

照上述各項計算方式，除利益或虧損，僅就出售時之供需行

成本會計講義

情決定外，所有計算出貨品之原料、人工、製造經營等費用，于該貨品之實值價值，謂之「成本」(Cost)。因普通商業貨品之成本，僅貨品之原價及經營費用，就普通會計即可處理。至工業貨品經過製造手續較為繁曠，其與工廠內之各部份，又均有密切的關連，則須於應用普通會計之外，尚須加用特種之計算記錄及一切分析綜合的法則，以處理之，故於會計學中，定名為「成本會計」(Cost Accounting)。在實用時，因為是處理工廠製造工業之會計有稱為「工業會計」(Industrial Accounting)有稱為「工廠會計」(Factory Accounting)，但于會計原理之分系，均稱為成本會計。

應用成本會計之企業 自近百年來工業日漸發達，機器生產大量，代替人工後而出品陡增，事業之規範愈大，出產品類愈多，製造之手續愈繁，而競爭日烈，故企業家欲求勝利，必賴深謀遠算，務使其生產經營之方法，合乎最經濟之原則，以期獲得最大之利益，於是成本會計之應用，亦隨之日趨重要，而普遍必要應用者，首推製造工業，次為礦業，次要應用者為公共事業，有時商業之一部份，亦需要之。茲分述如下：

(甲)必要應用者計製造業及礦業，依其製造之不同，可分為兩種：

(一)連續製造式(製造業及礦業)

原料

第一製造程序

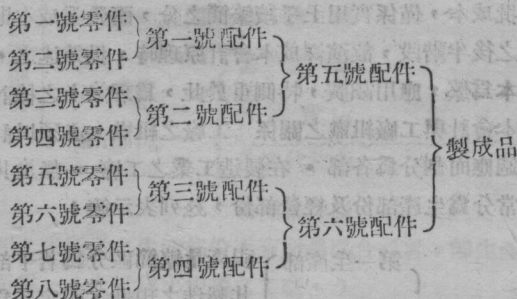
第二製造程序

最後製造程序

成本會計講義

產品經最後製造程序後，即成製成品。

(二) 裝配製造式 (製造業)



照 (一) 連續製造式，即依程遞進製造之事業，如製糖，製紙，造紙，罐頭食品，紡織及化學物品等，暨開採煤、鐵、金、銀、銅、錫、鎢、鉬等礦業，應用分步成本制度 (Proceco cost system)。

照 (二) 裝配製造式，即係一部製造或生產物品之每一批為基礎，如製造機械，器皿及規模較大，或製造複雜之工業，應用分批成本制度 (Job cost system) 以此應用為最廣。

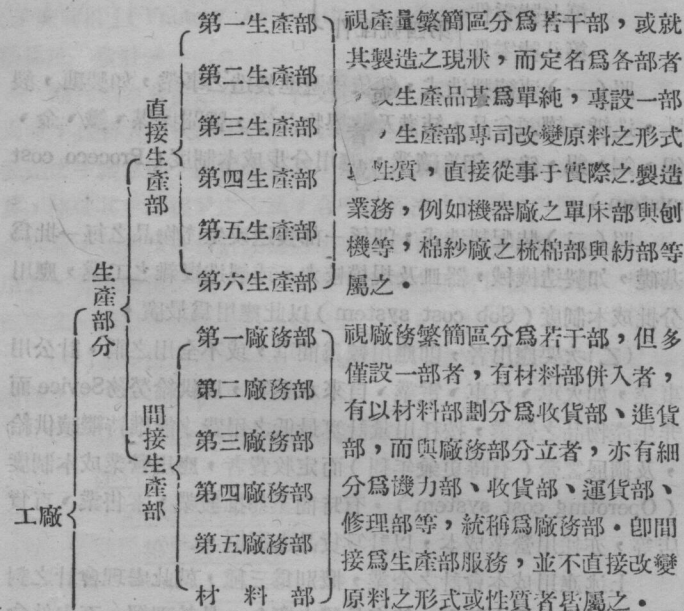
(乙) 次要應用者，即應用較為簡單，或不全用之謂。計公用事業，如火車、汽車、電業、自來水業等，以供給勞務 Service 而非生產物品之營業，按耗用量計算最低之用費才能維持繼續供給，及擴展經營 (有時更兼年利) 而定收費者，應用營業成本制度 (Operating cost system)。有時商業如批發業、零售業、百貨店等，亦採用營業成本，以計算貨品之實價。

上述應用成本會計之企業，概別為三種，就此處理會計之對象，在制度上為之類別，俾有具體之概念，易於理解。至中外會

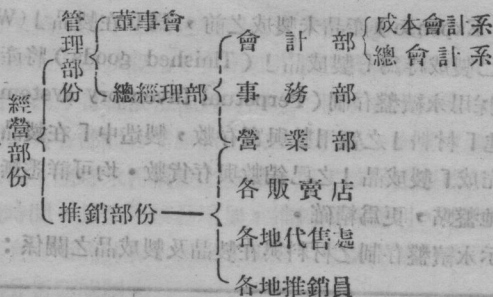
成本會計講義

計學家，對於應用成本制度之區分各有不同。應用之企業，亦不僅上指各業而已，惟在理論上，三種均為一共通之原理，分步成本與分批成本，僅係實用上手續繁簡之分，而營業成本則係適用前二者之後半階段，故演譯成本會計原理時，仍綜述之。其中以分批成本為繁，應用頗廣，特側重於此，為理論上之檢討。

成本會計與工廠組織之關係 工廠之組織，必須以計算成本準確，適應而劃分為各部。在製造工業之工廠，無論其規模大小，通常分為生產部份及經營部份，茲列表示範：



成本會計講義



(照上表所示之生產部份，有所謂混合部者，即生產部與廠務部合而為一，大抵為小規模之工廠。)

工廠組織必須劃清部份者，蓋用費分配于產品，其所應分攤之數，求其精確，而為計算成本，俾能切實。而各部劃分不清楚，則影響到產品應分攤之用費數不精確，以致於產品成本不切實，例如甲種產品銷場很廣，乃因分配費用之不精確，使成本故為昂價，致不能暢銷，獲利致少；又或乙種產品亦因分配費用之不精確，使成本價低，因而受無形虧損，是故工廠組織與成本會計之關係至為密切。

成本會計之特質 計特點有二：

(一)工業產品之原素為原料 (Raw material) 及物料 (Indirect material) 統名之曰「材料」 (Materials)。原料直接用以製造產品，如紡紗業所用之棉花，織絹業所用之蠶絲是。物料間接用以幫助生產，如動力上所用之煤，機器上所用之油等是。工廠中所用之材料，大半先行由材料部購進，存儲於材料間，以待領用。生產部向材料部領取原料後，施以人工 (Labor) 間時又繼續取用發動力等之物料，並陸續由各部支付種種製造費用 (man-

成本會計講義

ufacturing Expense) 產品未製成之前，爲「在製品」(Working Process) 已製成時爲「製成品」(Finished goods) 將產品分爲三階段，採用永續盤存制 (Perpetual Inventory system) 隨時計算購進「材料」之領用數與實存數，製造中「在製品」之在製數，已完成「製成品」之已銷數與存貨數，均可詳悉無遺，再加定期實地盤點，更爲精確。

茲列示永續盤存制之材料與在製品及製成品之關係：

材 料	在 製 品	製 成 品
原料		
上期結存各原料盤存數 + 本期購進數		
各原料總額		
- 本期領用各原料	+ 上期在製品盤存數	
結存原料	本期在製品總額 (包括製造所需 人工工資)	
物料	- 本期製成品	+ 上期製成品盤存數
上期結存各物料盤存數 + 本期購進數		
各物料總額		總額
- 本期領用各物料	(消耗之總值計入 該日在製品內)	本期製成品 (包 括分配製造費用)
結存各物料		- 本期銷售數
		結存已製品

成本會計講義

(二)工業產品，無論連續製造式或裝配製造式，凡屬分批製造，所需原料人工及費用（費用即指製造費經營費用，又物料費用亦包括在內）每批或每種因時間之不同，其數額有增減。同批而分部製造其各部間各需原料，人工及費用，亦常有參差。此中須加以比較，隨時求得最優之產品，所需較為低廉成本，較為經濟之製造時間，且產量較易增加，推銷較易獲利，欲達此目的，成本計算有詳晰的計算與紀錄之法則，可以計算各產品之單位成本，乃能分析與統制。

單位成本	分析	產品需要原料之數量及價值	比較	各批間製造需要原料人工及費用之多寡	可以	採辦適宜原料	統制	改良產品
		產品需要人工之量數及價值		各部間製造需要原料人工及費用之多寡		僱用相當人工		
		產品應分攤之費用		各批間定價漲跌		確定產成品總市情定實價		
		產品定價之因素		各售出之定價漲跌		確品本參場確價		
		產品製造所需之時間與產量		各批間製造所需時間之長短與產量之多少		承受訂貨供給市場需要		
								增加產量
								推銷盡利

第二章 成本之分類

直接成本與間接成本 依產品之直接或間接負擔成本而言，則原料人工及製造費用三項成本要素，復有直接成本 (Direct cost) 與間接成本 (Indirect cost) 之分。凡成本可得確定其應由何種產品直接負擔者，謂之直接成本。反之，凡為推行工廠全部業務所發生之一切成本，不能確定應由何種產品直接負擔者，則謂之間接成本。原料成本，有直接原料成本與間接原料成本，人工成本有直接人工成本與間接人工成本，而製造費用成本，亦有直接製造費用成本與間接製造費用成本。茲為明瞭起見，分述如下：

(甲) 原料成本

1. 直接原料成本——所謂直接原料，即是特種產品所領用之原料，因此種原料，直接計入特種產品之成本內，故名之曰直接原料成本。例入製鞋業所用之皮料，傢具業所用之木料，裁縫業所用之布料綢料等均屬之。

2. 間接原料成本——所謂間接原料，即係製造產品時所領用，而不能直接計入特種產品成本內之原料。例如動力部領用之煤或汽油，製造機器上領用之機器油，工廠中領用之零星物料等屬之。

(乙) 人工成本

1. 直接人工成本——所謂直接人工，即指改變原料之形式或性質所需之人工，而又得直接計入特種產品之成本內者而言。例如鋸木廠鋸木所需之人工，冶鐵廠冶鐵所需之人工等均屬之。

間接人工成本——所謂間接人工，即指製造產品時所需之人

成本會計講義

工，不能直接計入特種產品之成本內者而言。例如工廠中之工頭，打掃夫及成本會計科之簿記員等工作均屬之。

(丙) 製造費用成本

1. 直接製造費用成本 —— 所謂直接製造費用，即指因製造特種產品而支出，並可直接計入各該種產品成本內之費用。然實際上，各項費用成本，大都為間接性質。因各種費用開支，泰半製造一般產品而發生，是以不能指定其究為製造何種產品而支出也。

2. 間接製造費用成本 —— 所謂間接製造費用，即指為製造一般產品而支出，不能直接計入各種產品成本內之費用。例如折舊、保險費、稅捐等均屬之。

雖然，如此將二項成本要素，各分別其為直接或間接，乃為理論上之分類法。以實際而言，惟直接原料方稱為原料成本，間接原料，即歸入製造費用，人工成本亦然，即直接人工方稱為人工成本，間接人工即歸入製造費用也。

此種直接成本與間接成本之分類法，不獨應用於製造成本，即對於推銷及管理成本，亦無不適用之。不過直接成本在推銷及管理成本中，較之在製造成本中為少。蓋推銷與管理兩部所支出之材料人工及費用等項成本，多為推行全部製造業務而支出，不能直接計入各種產品之成本內者也。

生產部成本與廠務部成本 依工廠中各製造成本之性質而分，則製造費用一項，又有生產部成本(Producing Department cost)與廠務部成本(Service Department cost)二種。按工廠中製造部份之性質，大別有二：其一為生產部，專司改變原料之形式或性質，直接從事于實際之製造業務。例如機器廠之車床部及

成本會計講義

創機部，棉紗廠之梳棉部及紡織部等均屬之，其二為廠務部，間接為各製造部服務，至不直接改變原料之形式或性質，例如普通工廠之動力部、進貨部、修理部等均屬之。凡製造費用，其屬於生產部者謂之生產部成本，其屬於廠務部者，謂之廠務部成本。

工廠中當計算製造費用時，應先知費用發生於何部，既知費用發生之部份，即可將其計入該部份之成本內。例如工廠中某部之機器發生折舊，即為該部所應負擔之費用。又如工廠中某部雇用工頭工人，則其工資即為該部成本中之一項。

俟求得各生產部與各廠務部之費用後，乃須將各廠務部費用，適當分配於各生產部，良以各廠務部所發生之費用，原為服務各生產部而支出，理應由各生產部所出之產品分別負擔，乃能求知各生產部產品之確實成本。

各廠務部之成本，既適當分配於各生產部，於是各生產部所負擔之成本，包括其直接發生之費用及由各廠務部中分配所得之費用。此二項費用之合計，即為各生產部之製造費用總數。

成本之公式及分類表 吾人如將各種成本，歸納言之，則可得下列三項成本公式：

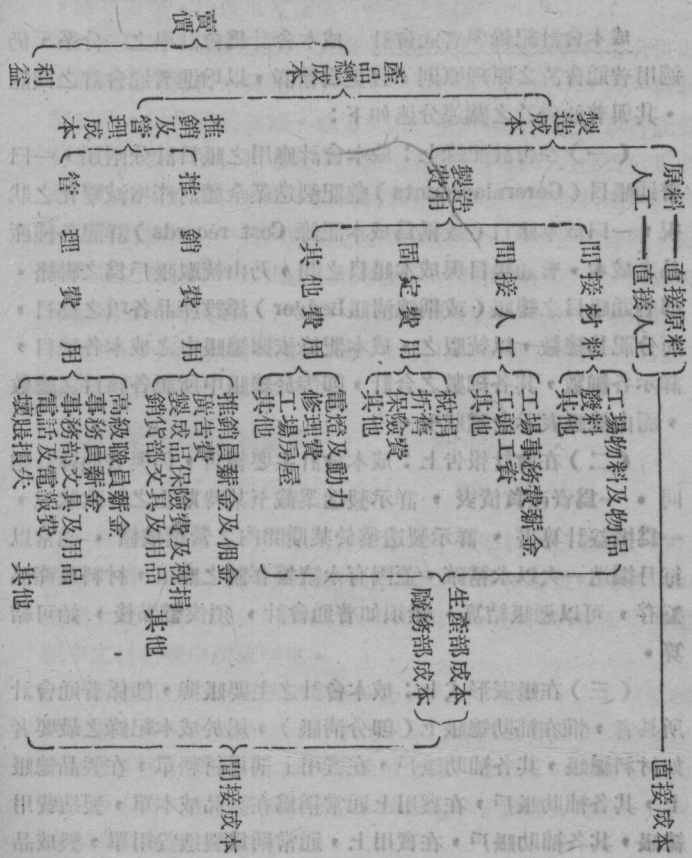
(1) 直接原料 + 直接人工 + 製造費用 = 製造成本 (亦稱工廠成本)

(2) 製造成本 + 推銷及管理成本 = 產品總成本 (亦稱製造與推銷總成本)

(3) 產品總成本 + 利益 (或 - 虧損) = 賣價。

茲再根據此項公式，作一成本之分類表，以資讀者之參考：

各項成本分類表



第三章 成本會計基本紀錄原理

成本會計紀錄與普通會計 成本會計爲會計學之一分系，仍適用普通會計之原理原則，且更爲精詳，以增進普通會計之機能。其與普通會計之關連分述如下：

(一) 在會計記錄上：成本會計應用之賬目計分兩類，一曰普通賬目 (General accounts) 彙記製造業全體財產增減變化之狀況，一曰成本賬目 (或稱爲成本記錄 Cost records) 詳記各種產品之成本。普通賬目與成本賬目之間，乃由統馭賬戶爲之聯絡。即普通賬目之總賬 (或稱總清賬 Ledger) 添設產品各項之總目，而分記其總數，以統馭之。成本記錄依據總賬中之成本各總目，詳示各細數，其各細數之合計，即等於總賬中所記各該目之總數，而由總賬表示全體狀況。

(二) 在會計報告上：成本會計主要報告，仍與普通會計相同。一爲資產負債表，詳示製造業截至某時期止之財政狀況，一爲損益計算書，詳示製造業於某期間內之營業成績。通常以每月編造一次以求精確。蓋因有永續盤存制之應用，材料及產品盤存，可以憑賬結算。無須如普通會計，須俟盤點後，始可結算。

(三) 在賬表形式上：成本會計之主要賬簿，即係普通會計所具者，惟在補助總賬上 (即分清賬)，屬於成本紀錄之最要者如材料總賬，其各補助賬戶，在實用上稱爲材料單，在製品總賬上，其各補助賬戶，在實用上通常稱爲在製品成本單，製造費用總賬，其各補助賬戶，在實用上，通常稱爲製造費用單，製成品總賬，其各補助賬戶，在實用上通常稱爲製成品單。又因便利紀

成本會計講義

錄與查閱，大都是活葉式之帳單，至計算分析比較分配上之表單，較為繁夥，均就事實需要有特殊之規定。

原料成本之記帳法 工廠中對於原料，恆與物料等合併處理，而統之曰材料。其記帳方法，一方由普通總帳中，設一材料統馭帳戶，以彙記某總額。他方又設一材料補助總帳，以詳記各項材料之細數。故材料總帳中，應依各種原料物料之性質分為若干戶。當購進原料物料時，借入材料總帳中之各該原料物料帳戶。至每月月終則存一月內購進之原料及物料，從原始帳簿內，為材料所設之專欄中，結出總數轉帳過入材料統馭帳戶中，例如大中華製造公司於民國二十三年一月內，共購進甲種原料 \$5,400 乙種原料 \$3,000 及物料 \$1,100。則其月結，應在普通分錄簿內作關於購進材料之分錄如下：

借：材料（統馭帳戶） \$9,500

貸：應付帳款 \$9,500

月中逐筆借入材料補助總帳中，甲種原料帳戶之 \$5,400 乙種原料帳戶之 \$3,000 及物料帳戶之 \$1,100 相加後所得之總和，必與上式中所示之材料總額 \$9,500 相等。故材料總帳為普通總帳中之材料帳中所統馭也。

當發出原料至製造部時，一方貸入材料總帳中之各該原料帳戶，他方借入在製品總帳中分別開立之各種或各批在製品帳戶。至每月月終，則將一月以內所耗用之原料總數，一筆貸入材料統馭帳戶，借入在製品統馭帳戶，例如大中華製造公司於一月內用於各種在製品之原料如下：

成本會計講義

在製品總帳

	<u>第一批在製品</u>	<u>第二批在製品</u>	<u>第三批在製品</u>
甲種原料	\$1.800	\$2.100	
乙種原料			\$2.200

則於月終應在普通分錄簿內作關於原料成本之分錄如下：

借：在製品（統馭帳戶）	\$6.100
貸：材料（統馭帳戶）	\$6.100

上式中貸入材料統馭帳戶之 \$6.100，當與月中逐筆貸入材料總帳中甲種原料帳戶 \$3.900（即 \$1.800 + \$2.100）及乙種原料帳戶 \$2.200 之總和相等。

至月中逐筆轉入在製品總帳各批在製品帳戶之甲種原料 \$3.900 及乙種原料 \$2.200 相加後所得之總和，應與上列分錄式中所示在製品之借項總數 \$6.100 相符，故各批在製品補助帳戶中之原料成本，實為普通總帳在製品帳戶中所記之原料總數所統馭也。

人工成本之記帳法 直接人工成本之性質，略與直接原料成本不同。蓋人工能以逐月工作上所需用之數量，隨時雇用，不若原料之可以預購存棧以待臨時領用，故人工無存貨之可言也。除此點外，兩者之記帳方法無甚差異。故支付工資之期，應借入工資帳戶，貸入現金或應付帳款帳戶，此項分錄，在補助總帳中無庸登記，但當直接人工之施用於某種或某批產品時，則須隨時借入在製品總帳各該批在製品帳戶內。至每月月終則將一月以內之直接人工成本總數，一筆借入普通總帳中在製品統馭帳戶，貸入工資帳戶。茲假定大中華製造公司於一月內，除星期日停工外，

成本會計講義

共作工二十七日，每日工資為\$150，故全月所僱人工共為\$4,050

• 均以現金隨時付訖，則在普通分錄簿內應為如下分錄：

借：工資 \$4,050
貸：應付帳款（或現金） \$4,050

更假定一月以內所雇用之人工\$4,050中，計分間接人工\$710，直接人工\$3,340，直接人工之成本分配如下：

在製品補助總帳		
第一批在製品	第二批在製品	第三批在製品
\$ 960	\$1,120	\$1,260

待至月終，應在普通分錄簿中作關於直接人工成本之分錄如下：

借：在製品（統馭帳戶）	\$3,340
貸：工資	\$3,340

上式中借入在製品統馭帳戶中之\$3,340為一月內所用去之直接人工成本總額，必須與月中逐筆借入在製品總帳第一批在製品帳戶之\$960第二批在製品帳戶中之\$1,120及第三批在製品帳戶中之\$1,260之總和相等。故各批在製品總帳各戶中之人工成本實為普通總帳在製品帳戶所記之人工數額所統馭。

製造費用成本之記帳方法 工業會計中，對於製造費用，亦採用統馭帳戶之方法，即一方於普通總帳中，設一製造費用統馭帳戶，以彙記各項費用之總數，他方另設製造費用補助總帳，以詳示各項費用之細數。當領用間接材料（即物料）時，一方借入製造費用總帳中各項製造費用帳戶而貸入材料補助總帳中各物料帳