

職業教科書委員會審查通過

成本會計學

汪育春編著



商務印書館發行

(65585)

職業學校
教科書 成本會計學

★版權所有★

編著者 汪 育 春

發行者 商務印書館
上海河南中路二一號

印刷者 商務印書館
上海及各地

發行所 商務印書館

1948年10月初版
1950年7月4版 基價 9 元

復

凡 例

一 本書編著，在供高級職業學校三年級教科書之用。

二 本書目標，在使學生明瞭成本會計學之大意，內容着重會計實務，稍涉理論，解釋務求顯豁，俾學生畢業後，得以所學，從事會計職業。

三 本書體制，先述工業普通會計之處理程序，繼述分步成本制，再論分批成本制，估計成本制，標準成本制，最後殿以預算統制，循序而進，由淺入深，由程序相同而逐步進入程序不同之境域，使初學者無生畏難厭倦之感。

四 本書共分十六章，以每學期二十週計，除去期中及期終考試或假期等三四週外，正式上課不過十六週。設每週教授一章，足供一學期之用。

五 本書每章之末，附有習題，以供學生實習，及業餘自修之用。

六 本書大綱，經編者試教多年，尚稱允當。惟以抗戰期中，生活勞人，未暇握管。最近始於百忙中編著成書，錯誤之處，自知難免，尚希高明有以教之。

一九四八年仲夏編者識於上海

目次

第一章 成本與成本計算..... 1

1 成本之意義 2 成本之構成要素 3 成本之分類 4 單位成本與綜合成本 5 成本之計算 6 製造成本表

第二章 工業普通會計.....12

1 工業普通會計之特點 2 成本賬戶之設置 3 在製品之估計 4 製造成本與製成品成本之區別 5 製成製品盤存與估價 6 會計報表 7 實際盤存估計與永續盤存 8 工業普通會計之實例

第三章 成本會計之目的與功能.....41

1 產品之類型 2 生產之方法 3 成本與費用之分配 4 分批及分步成本之計算 5 普通會計制度之缺點 6 成本會計之目的 7 成本會計之功能 8 成本會計之缺點

第四章 分步成本會計.....49

1 普通會計與分步成本會計之比較 2 廠務部賬戶之設置 3 生產費用與其他費用之區別 4 分步成本會計之實例

第五章 分批成本會計.....76

1 分批成本會計與分步成本會計 2 成本之搜集與分配 3 製造通知單之應用 4 製造通知單之種類與格式 5 分批成本單

第六章 成本帳戶與成本資料之處理.....90

1 統制賬戶設置之重要 2 材料賬戶與物料賬戶 3 單帳戶制與三帳戶制 4 製成品帳戶 5 製造費用帳戶 6 例解

第七章 財務表報與成本表報..... 106

- 1 表報編製之重要 2 資產負債表 3 製造成本表 4 製造費用分析表 5 損益表 6 各種比較表

第八章 原始紀錄簿..... 119

- 1 普通日記簿 2 應付憑單登記簿 3 現金收入簿及支票登記簿
4 領料記錄 5 製成品記錄 6 銷貨記錄簿 7 退料記錄簿 8 銷貨退回記錄

第九章 材料與物料..... 134

- 1 材料管制制度 2 材料之採購 3 材料之分類與編號 4 材料之領發 5 材料會計之處理 6 材料分類帳 7 領用材料之計價
8 材料統制帳戶與材料分類帳之牽制作用

第十章 人工會計..... 149

- 1 人工會計之資料收集 2 計時卡與工場出入卡 3 計時卡之分類與彙總 4 工資單 5 直接人工會計之牽制作用 6 間接人工會計

第十一章 製造費用..... 163

- 1 製造費用分配問題 2 平均成本實際成本與理論成本 3 製造費用分配法 4 分配率之決定與使用 5 實際製造費用與分配製造費用之差異 6 多分配與少分配費用之會計處理 7 年度中分配率之變更

第十二章 廠務部製造費用之分配..... 179

- 1 製造費用之統制 2 生產部與廠務部 3 部分製造費用分類帳
4 廠務部分製造費用分配之基礎 5 分配實例 6 各部製造費用分配後之處理

第十三章 估計成本制..... 193

- 1 估計成本之意義及其實施之程序 2 估計成本制所必須採用之

表式 3 估計成本制之舉例 4 估計成本差異之處理 5 損益之編製 6 估計成本制實施之限制

第十四章 標準成本制..... 209

1 標準成本制與估計制之異同 2 標準成本之制定 3 標準成本卡之設置 4 標準成本舉例 5 標準成本差異之分析 6 標準成本差異之處理 7 標準成本與實際成本彙總比較表

第十五章 廢料副產品聯產品及損壞工作..... 222

1 廢料之會計處理 2 副產品與聯產品 3 副產品之會計處理 4 聯產品之會計處理 5 損壞工作之會計處理

第十六章 預算統制..... 232

1 成本會計為管理統制之工具 2 預算統制之意義 3 工業之預算統制 4 預算編造之程序與預算之方式 5 預算數與實際數額之比較 6 預算之記帳 7 預算與成本會計制度之聯合

成本會計學

第一章 成本與成本計算

一 成本之意義

企業之目的，在營利。利的發生，由於企業銷售商品，或提供勞務 (Service) 所獲得之代價，超過其在銷售商品，或提供勞務之過程中所花去的費用。換句話說，一切企業必在收益總額減去各種費用後，尚有剩餘的時候，始有利可言。上述各種費用，廣義言之，就是會計上所謂成本 (Cost)。

工業與商業不同。商業業務，是以較低廉的代價，購進貨物，再仍其原狀售出，以期獲取較高的收益。工業則不然，購進原料，必須加上人工，費用，改變其形態或性質，然後售出，以獲取收益。前者購進貨物的代價，及直接用於購貨的費用，叫做銷貨成本 (Cost of Sales)；後者在製造過程中的原料成本及所花去的人工費用，叫做製造成本 (Manufacturing Cost, Factory Cost)。本書討論，以工業為對象，所云『成本』，亦專指製造成本而言。

二 成本之構成要素

製造成本一詞，包括產品在製造以至完成送入倉庫包裝備售之過程中所有費用的支出。此類支出，不管是以現金支付的費用；或是應該支付而實際未及支付的費用；或是提供相當準備，以爲抵補資產損失的費用，一律叫做製造成本。

產品是以原料的形態開始，再加以人工製造或改造；但在製造或改造期中，又不能沒有有關於製造方面之各項開支，如機器動力，潤滑油，擦油紗頭，修理，機器設備折舊等等。歸納言之，製造成本應包括下列三種要素：

1. 原料或材料 (Raw Material or Material)
2. 人工 (Labor)
3. 費用 (Expense)

因爲產品性質的不同，製造方法的各異，這三種要素，有能直接計入產品成本的，也有不能直接計入產品成本的。前者如製造桌椅的木料，及直接從事製造桌椅之人工，是可以立即確定應由何種產品負擔的。後者如工場的房租，電燈，電力，以及機器工具等折舊，除非用估計方法分配由產品適當地擔負，是不容易正確計入產品成本的。凡是能直接計入產品成本的，叫做直接成本 (Direct Cost)；反之，不能確定應由何種產品擔負的費用，叫做間接成本 (Indirect Cost)。這二種成本之與原料，人工，費用三者的關係，可以下圖表示出來：

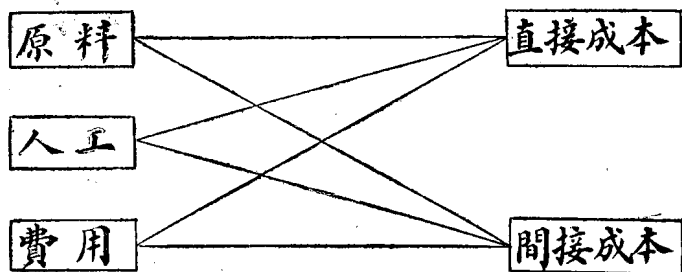
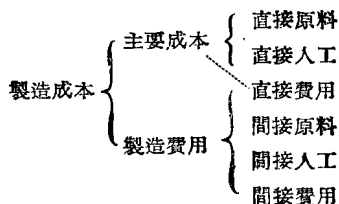
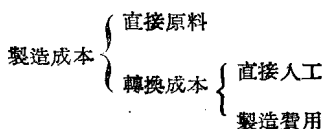


圖1 直接成本與間接成本

在製造成本中，最主要的為直接成本——直接原料 (Direct Material) 與直接人工 (Direct Labor) 二種，故又稱主要成本 (Prime Cost)。他如間接原料 (Indirect Material)，間接人工 (Indirect Labor)，間接費用 (Indirect Expense)，統稱為製造費用 (Manufacturing Expense) 至直接費用一項，通常很少發生，且為數亦不大，故一般會計人員多以之納入製造費用裏；但在會計程序中，亦有以之與主要成本同樣處理者，惟不多觀。茲列表表示明如下：



此外，更有作下列的劃分，但迄今仍不為一般會計人員所注意：



直接人工與製造費用是發生於工廠內的成本，管理人員有權較能充分控制。此項成本的大小，足以表示管理方面之效率如何，故另行歸為一類，叫做轉換成本（Conversion Cost）。直接原料乃購自外面，廠家控制較難。不過，能否充分控制，或屬相對的，則如是劃分，無補於成本會計實務，亦至顯然。

三 成本之分類

原料，人工，費用三者，為構成製造成本之三要素。

原料，普通分為二類——直接原料與間接原料。直接原料是直接投入產品，而為產品的物質成分之全部或一部，通常僅稱『原料』或『材料』，而不用冠以形容詞——『直接』兩字。例如製造木器之木料，木板，油漆等，均為木器工廠的直接原料。原料的成本，不僅包括原料購進的原價，他如原料運費，保險費，堆棧費，一概計入。間接原料一如直接原料所具有之形質，但不直接呈現於產品的物質中。有時，如草帽製造廠所用之線，製鞋廠所用之銅眼，實際上不易劃分計算，或為數過小，雖為直接原料，也視為間接原料。間接原料通常也叫做物料，(Supplies) 如潤滑油，煤，柴油等，應歸入製造費用，而為構成成本的第三個要素。

人工也和原料一樣，可分為直接與間接兩種。直接人工是直接加在原料上的工作，使達成所要求的形式，或配合製成產品的人工。直接人工，有時叫做生產人工，或亦不冠以形容詞而直呼之曰『人工』。間接人工乃非直接加於原料上之人工，如加油工，火夫，司閘，司庫，工頭，工廠監督，成本會計人員都是。這類人工不能與進行製造的任何特定工作視為同一，在帳戶上必須與直接人工分別處理者，故應歸入製造費用。

製造費用一詞，在英文方面，有名為工廠間接費用 (Factory Overhead)，有名為負擔 (Burden)，有名為外加成本 (Oncost)，有名為不生產成本 (Non-Productive Cost)，更有名為工廠勞務 (Factory Service) 者，可見其意義之複雜。簡言之，凡一切維持工廠在良好工作狀態上所必要的費用，均屬於製造費用，如廠租，保險，捐稅，修理，折舊等費以及間接原料與間接人工。因為製造費用屬於間接性質，所以，如何分攤於各批，各步，各部門或各種產品之上，乃為成本會計上最重要，且最感麻煩的問題。

直接費用不常發生，且為數亦不太大，故通常視為製造費用。如證章之銅模費，某種產品之實驗費等均屬之。

製造成本以外，尚有推銷費用 (Selling Expense)。二者相加，即為製銷成本，推銷費用，如廣告費，樣品費，佣金，推銷員薪金，旅費，及營業所之各項開支均屬之。

製銷成本再加上管理費用 (Administrative Expense)，即構成製銷總成本 (Total Cost)，例如高級職員薪金，董事公費，法律顧問費，以及事務所，或管理處之辦公費用均屬之。

成本會計雖着重在製造成本，但成本的分類，務須審慎從事。設若帳戶名稱紛煩，內容龐雜，必須編製科目，詳示其內容與用法，使成本會計人員得有所遵循。

四 單位成本與綜合成本

單位成本者，即在計算成本時，以產品，或其他項目的每單位為基礎之成本。設若大量生產之工業，其所製造者，只是一種均勻劃一的產品，如水泥，麵粉，釀酒，造紙等工業，個別求其單位成本殆不可能，惟有利用各製造部門為中間的計算對象，以求出其綜合成本，然後再以該期間之總產量除之，即為此期間之單位成本。不過，這只是平均成本，而非實際單位成本。

無論何種工業，欲求出其產品之單位成本，先決問題，就是採用何種單位，方為適當。範圍愈廣，求出的成本，愈難正確；過狹，則又增重會計上之不必要工作。例如鉛筆廠於鉛筆製成後，通常以六枝或十二枝裝入一小長方形紙匣內，或以十二枝為一紮，再以十二打裝入二方形紙匣裏，稱為一羅。運銷時，更裝以木箱，便於運輸。在此種情形之下，究以何種單位為最適當之計算標準？一枝呢，一打呢，或一箱呢？一枝，或一打，範圍似嫌過

小，一箱又未免過大，故通常以一羅爲會計上的單位。他如電力之以千瓩，汽車之以公里，呢絨之以碼，都是便於計算而設的單位。

五 成本之計算

成本之概念與分類，既於以上各節詳予說明；但成本計算方法，除於下章分別解釋外，本節僅將工業普通會計的成本計算法分步詳示，以予初學者之淺顯的認識。工商業性質不同，商業存貨較工業爲單純，其決定利益之銷貨成本亦自較單純。茲示明工業之銷貨成本計算法如下：

製成品盤存(×年一月一日)	\$18,000.00
本期製成品成本	<u>40,000.00</u>
總額	\$58,000.00
製成品盤存(×年十二月三十一日)	<u>16,000.00</u>
本期銷貨成本	<u>\$42,000.00</u>

根據上面公式，可知欲決定銷貨成本，必須求知本期之製成品成本。其算式如下：

在製品盤存(×年一月一日)	\$ 6,000.00
本期製造成本	<u>41,000.00</u>
總額	\$47 000.00
在製品盤存(×年十二月三十一日)	<u>7,000.00</u>
本期製成品成本	<u>\$40,000.00</u>

決定製成品成本，先須決定本期之製造成本。其算式如下：

耗用原料	\$18,000.00
人工	14,000.00
製造費用	<u>9,000.00</u>
本期製造成本	<u>\$41,000.00</u>

欲決定本期製造程序中所耗用之原料成本，尚須應用下列的計算法：

原料盤存(×年一月一日)	\$ 8,000.00
本期進料	<u>20,000.00</u>
總額	\$28,000.00
原料盤存(×年十二月三十一日)	<u>10,000.00</u>
本期耗用原料成本	<u>\$18,000.00</u>

製造費用中設有物料一項，其計算法，亦如耗用原料計算法一樣。由此可知利益之大小，決定於銷貨成本之多少；銷貨成本之大小，又決定於製成品成本之多少；製成品成本之大小，又復決定於製造成本之多少；最後，製造成本則決定於成本之三要素。近二三十年來，美國政府對於若干工業，頗有規定其產品賣價之傾向。此項規定，在理論上之根據，謂產品公平價格，應為單位成本加上合法之利潤。且廠商為欲增進其效率，減低其成本起見，實有將自身之單位價格與同業相比較之必要。故成本實為決定市價之標準。今更引(Nicholson與Rohrbach)的圖表，以說明各項成本與售價之關係。

直接原料 25 %		直接人工 50 %		製造費用 50 %		推銷管理費 25 %		利益 25 %	
		主要成本 75 %		製造成本 \$ 1.25		總成本 \$ 1.50		售價 \$ 1.75	

圖2 售價與成本之比較

六 製造成本表

製造成本表(Manufacturing Statement)乃一動態之附表，所以表示本期製成品之成本。此表為工業會計上所特有，編製時，可以併入損益表而為製造損益表(Manufacturing and Loss and Profit Statement)。其單獨編製的製造成本表，又叫做工廠開支表(Factory Expenditure)，或工廠運用表(Factory Operating)。其格式頗不一致，而其內容亦多有詳略不同。茲示明其通用之簡明表式如下：

製 造 成 本 表

民國××年一月一日至十二月三十一日

在製品盤存×年一月一日		\$ 6,000.00
本期製造成本：		
原料：		
盤存×年一月一日	\$ 8,000.00	
本期進料	20,000.00	
總額	\$28,000.00	
盤存×年十二月三十一日	10,000.00	
本期耗用原料	\$18,000.00	
人工	14,000.00	
製造費用	9,000.00	
本期製造成本總額		41,000 00
總額		\$47,000.00
在製品盤存		7,000.00
本期製成品成本		\$40,000.00

問 題 與 習 題

1. 何謂成本之三要素？
2. 直接原料與間接原料有何不同？每種各舉二例。
3. 直接人工與間接人工有何不同？
4. 決定製造費用為何較決定直接原料與直接人工困難？
5. 試將下列各科目，分別何者應列入製造費用，何者應列入推銷費用，何者應列入管理費用：

(1) 貨樣費用

(2) 廠屋房租

- | | |
|--------------|------------|
| (3) 高級職員薪金 | (16) 監工工資 |
| (4) 驗貨費 | (17) 銷貨折讓 |
| (5) 查帳費 | (18) 銷貨運費 |
| (6) 法律費 | (19) 廢棄材料 |
| (7) 廣告費 | (20) 營業稅 |
| (8) 動力費 | (21) 修理費 |
| (9) 工廠物料 | (22) 專利權攤提 |
| (10) 火險費 | (23) 收帳費用 |
| (11) 督工及工頭薪金 | (24) 推銷員薪金 |
| (12) 包紮費 | (25) 模型費 |
| (13) 材料運費 | (26) 壞帳損失 |
| (14) 機器設備折舊 | (27) 稅捐 |
| (15) 試驗費 | (28) 文具用品 |

6. 何謂單位成本?

7. 單位成本對於工廠業務之管理方面, 有何作用? 試討論之。

8. 對於下列各項成本, 試以方程式表示之:

- | | |
|-------------|-----------|
| (1) 耗用原料成本。 | (2) 製造成本。 |
| (3) 製成品成本。 | (4) 銷貨成本。 |