

立信會計叢書

成本會計教科書

潘序倫編譯

立信會計圖書用品社發行

立信會計叢書

成本會計教科書

潘序倫編譯

立信會計叢書

成本會計教科書

元 兩

(外埠酌加郵費運費)

此書有著作權翻印必究

編 輯 者：潘 序 倫

發 行 人：潘 序 倫

發 行 所：立信會計圖書用品社
重慶保安路九號

經 售 者：全國各大書局

印 刷 者：合興印刷廠

中華民國三十一年八月渝第二版

中華民國三十二年十月渝第三版

序

余譯美國勞倫斯(W. B. Lawrence)氏成本會計一書既竟。頗覺其內容過豐，不合高中商科及職業補習學校教科之用；即各工廠程度較淺之會計員，亦恐其陳義過深，引證過繁，難易瞭解。因再將原譯全稿，摘要拘元，刪繁就簡，而成本編；其中編製次序，亦較原書頗多改進，總期全書一氣呵成，學者易於習爾而已。

再本書編纂裁剪之役，由施君仁夫分任其其勞，於此附誌謝忱。

民國二十三年六月潘序倫序於上海立信會計師事務所

修訂再版附言

本書自二十三年編行以來，經八載承國內各中級商業學校及會計補習學校會計短期訓練班等採作教本，行銷至廣。惟以我國會計名辭，近來更正者甚多，此書所用各項名辭，多屬陳舊，尤有改正之必要。茲特根據拙著會計名辭彙譯最新版中所定名辭一一加以照改，重付剞劂，以利讀者云。

民國三十年四月潘序倫註於立信會計師重慶分事務所。

成本會計教科書

目 錄

第一章 成本會計之概念	1
第一節 成本會計與普通會計之比較	1
第二節 成本會計之紀錄	4
第三節 成本會計之詳細統制	4
第四節 成本會計之決算表	10
第五節 成本會計之功用	11
第六節 成本會計之重要	12
第二章 成本之意義及其分類	16
第一節 成本之釋義	16
第二節 製造成本推銷成本及管理成本	16
第三節 原料成本人工成本及費用成本	17
第四節 直接成本與間接成本	18
第五節 生產部成本與廠務部成本	20
第六節 實際成本正常成本及標準成本	22
第七節 成本之公式及分類表	23

第八節	單位成本之必要	23
第三章	成本會計之制度	27
第一節	成本會計制度之種類	27
第二節	成本會計制度之應用	28
第四章	分步成本會計制度	31
第一節	分步成本制度之特點	31
第二節	分步成本制度之方法	32
第三節	分步成本制度之舉例	34
第四節	分步成本制度之特殊問題	40
第五節	分步成本制度之缺點	41
第五章	分批成本會計制度	46
第一節	分批成本制度之方法	46
第二節	原料成本之記帳法	48
第三節	人工成本記帳法	49
第四節	製造費用之記帳法	51
第五節	分批成本制度之會計組織	53
第六章	成本紀錄之應用	55
第一節	主要成本紀錄之種類	55
第二節	應付憑單登記簿	56
第三節	材料分類帳	59
第四節	在製品分類帳(在製品成本單)	61

第五節	製造費用分類帳(製造費用單).....	64
第六節	成本通知單.....	66
第七節	推銷及管理費用分析表.....	67
第七章	材料——購進及收入	71
第一節	材料管理與會計之重要及其原則.....	71
第二節	購貨部之組織.....	72
第三節	購貨手續之圖解及其應用之單據.....	73
第四節	購貨請求單.....	74
第五節	購貨定單.....	75
第六節	購貨之點收.....	76
第七節	收貨報告單.....	77
第八節	發票之核准.....	79
第九節	發票之更正.....	80
第十節	購進材料之成本.....	82
第十一節	購貨運費之處理.....	83
第十二節	購進材料之記帳.....	85
第八章	材料——存儲及領用	88
第一節	材料棧之組織及設備.....	88
第二節	收發材料之程序及其應用之單據.....	89
第三節	領料單.....	91
第四節	退料報告單.....	92

第五節	廢料報告單.....	93
第六節	壞料報告單.....	94
第七節	退料廢料及壞料之記帳.....	95
第八節	永續盤存制.....	95
第九節	材料盤存報告單.....	96
第十節	耗用材料彙總表.....	98
第十一節	領用材料之計價.....	100
第十二節	耗用材料之記帳.....	104
第九章	人工	111
第一節	處理人工之基本原理.....	111
第二節	處理人工之機關及其應用之單據.....	112
第三節	上下工記時片.....	114
第四節	工作時間日報表.....	115
第五節	工資單.....	121
第六節	支付工資之記帳.....	123
第七節	月終之應付工資額.....	124
第八節	事務員及高級職員薪金之記帳法.....	126
第十章	製造費用	129
第一節	製造費用之釋義及其要素.....	129
第二節	處理製造費用之步驟.....	131
第三節	製造費用之記帳法.....	131

第四節	固定費用之計算及其記帳法	132
第五節	製造費用分配於各部之轉帳	137
第六節	廠務部費用之性質及其分配	133
第七節	生產部費用之分配	143
第八節	多分配與少分配費用之會計處理方法	144
第十一章	製造費用之分配法	147
第一節	正常分配率	147
第二節	直接人工成本法	149
第三節	直接人工時間法	149
第四節	直接人工成本法與直接人工時間法之比較	150
第五節	機器工作時間法	152
第六節	分部工作時間法	153
第七節	各部分配率之重要及其計算	153
第十二章	製造及推銷成本	160
第一節	求得銷貨總成本之必要	160
第二節	推銷費用之分析	161
第三節	管理費用之分析	163
第四節	推銷及管理費用之記帳法	164
第五節	推銷及管理費用之分配法	168
第六節	成本會計中各項主要紀錄之表解	169
第十三章	決算表之編製	178

成本會計教科書

第一節	決算表之種類及其編製方法	178
第二節	簡明損益表	180
第三節	製造成本及銷貨成本明細表	182
第四節	推銷及管理費用明細表	183
第五節	財務收益及費用明細表	183
第六節	製造費用明細表	184
第七節	資產負債表及其附表	184
第十四章	成本之比較及標準成本	199
第一節	成本比較之意義	199
第二節	決算表之比較	200
第三節	各項成本之比較	200
第四節	標準成本之應用	204
第五節	標準成本之設立	205
第十五章	成本會計之特殊問題	209
第一節	次等工作與損壞工作成本	209
第二節	停工時間成本	211
第三節	包皮及裝箱成本	211
第四節	未分配製造費用	212
第五節	購貨折扣與銷貨折扣	212
第六節	其他財務收益及費用	216
第七節	投資利息	216
實習題		217

第一章 成本會計之概念

第一節 成本會計與普通會計之比較

成本會計者，製造業用以紀錄並計算其產品成本之特種會計也。依照此種會計方法，不必經過實地盤點存貨之手續，隨時可以算出產品之精確成本以及各項盤存貨之價值。成本會計與普通會計最不相同之點，亦即在此。

在普通會計制度之下，凡購進貨物，以成本入帳，售出貨物，以賣價入帳，賣價之中，含有利益在內，故銷貨收入，減去銷貨成本，即得銷貨毛利，是銷貨成本，實為計算損益之根據。但普通會計對於每次銷貨成本，因不易逐項決定其數額，故多略而不記；每屆期末，又常積有存貨，期內所購貨物，未必即為售出之數，故欲計算銷貨成本，惟有憑藉實地盤存之一法，即將各項存貨，逐一盤點，以求悉其數量，然後估定其價值，從上期存貨及本期購貨之總價值中減去之，此即所謂實地盤存之成本計算法，茲舉例以說明之如下：

• 期初存貨	\$2,000
加：本期購貨	<u>10,000</u>
總額	\$12,000
減：期末存貨	<u>3,000</u>
本期銷貨成本	<u>\$9,000</u>

上式中之期末存貨一項，普通會計中，並無具體紀錄，故必須用實地盤存之法以決定之。

但此乃就販賣業之情形而言，至若製造工業，則其存貨，非止一類，故其計算成本之方法亦較繁。蓋製造業所售出者為產品，而非既

爲購入之原料與物料，故其銷貨存本，應由製成品計算而得，其算式如下：

期初製成品盤存	\$4,000
加：本期製成品成本	20,000
總額	\$24,000
減：期末製成品盤存	6,000
本期銷貨成本	<u>\$18,000</u>

上式中之期末製成品盤存一項，倘採用普通會計制度，則帳簿上原亦無此紀錄，故必由實地盤點以決定之。至本期製成品之成本，則由在製品推算而來，其算式如下：

期初在製品盤存	\$5,000
加：本期製造成本	
原料成本	\$9,000
人工成本	7,000
製造費用成本	3,000
	<u>19,000</u>
總額	\$24,000
減：本期在製品盤存	4,000
本期製成品成本	<u>\$20,000</u>

在普通會計制度之下，上式中之本期在製品盤存一項，亦惟有辦實地盤點及估價之法，方得決定。至本期之製造成本，則包括原料成本，人工成本及製造費用成本三項。原料成本，係指製造部領用之原料而言，其成本之算式如下：

期初原料盤存	\$2,500
加：本期購進原料	10,000
總額	\$12,500
減：期末原料盤存	3,500
本期原料成本	<u>\$9,000</u>

人工無存貨之可言，故期內所雇工人，凡直接從事製造產品者，其工資即爲製成品之人工成本。

至製造費用成本，則包括一切開支（如動力，電話費之類）固定費用（如折舊，保險費，房租，稅捐之類）間接人工（如工頭工資之類）及物料等四項。前三項均隨時購入或耗用，隨時即為在製品之製造費用成本，惟物料一項，則有存貨，故應計算如下：

期初物料盤存	\$50
加：本期購進物料	550
總額	<u>\$600</u>
減：期末物料盤存	100
本期物料成本	<u>\$500</u>

上式中之期末物料盤存一項，在普通會計制度之下，亦必須實地盤點後，方得決定。

由上所述，可知製造業之原料，物料，在製品及製成品等項存貨，彼此間實具有連鎖關係。四者之一，其價值稍有增減，即將直接間接影響及於銷貨成本之增減。但普通會計中，平時無存貨之記載，所有各種存貨之價值，全憑實地盤點，以資決定。而當實地盤點時，每易發生錯誤，或估價過高，或錯點數量，致所得結果，極難正確，從而其銷貨成本，亦不能正確。此實為普通會計之一大缺點，亦即其所以不適用於製造工業之最大原因也。

至於成本會計，則對於原料，物料，在製品及製成品等項，無不設有永續盤存之紀錄。即購入原料物料時，借入原料物料帳戶，當將其發至製造部時，則貸入原料物料帳戶，同時又借入在製品帳戶（製造時所支出之工資及一切製造費用，亦隨時借入在製品帳戶中）。產品製成時，則貸入在製品帳戶，借入製成品帳戶。迨發生銷貨交易時，則貸入製成品帳戶，而借入銷貨成本帳戶。如是，原料物料各帳戶中之餘額，即表示原料盤存，物料盤存；在製品帳戶中之餘額，即表示在製品盤存；製成品帳戶中之餘額，即表示製成品盤存；而銷貨成本，亦得隨時表示于帳上。是故，成本會計因採用永續盤存制之結果，不獨計算銷貨成本時，無須將各項存貨作實地之盤點，且其所得之成本數額，亦可較為正確也。

第二節 成本會計之紀錄

成本會計中所應用之帳目，計分兩類，一曰普通帳目（即總分類帳各戶 general accounts），一曰成本紀錄（cost records 即各種成本分類帳），前者彙記製造業全體之狀況，與普通會計制度中所有之帳目相同，後者詳記各種產品之成本，為成本會計制度所獨有。上節中所述原料，物料，在製品及製成品等項之永續盤存紀錄，均為成本紀錄之最主要者。成本紀錄與普通帳目之間，乃由統制帳戶為之聯絡。其法每設一種成本紀錄，即於總分類帳（即普通帳目）中，亦設一同名目之帳戶以統制之。平時將所發生之成本，逐一記入成本紀錄中，至月終或其他相當時期，則將該項成本之總數，一筆由原始紀錄過入總分類帳中之統制帳戶。如是，若欲證明成本紀錄所載各項細文之正確與否，可以其各項細數之合計，是否與統制帳戶中所記之總數相符以為斷。例如材料一項，一方設一材料之成本紀錄，即材料分類帳，他方則於總分類帳中，設一材料帳戶以統制之。平時當購進材料與發出材料時，即逐筆記入材料分類帳中，每至月終，則將其總數，記入材料統制帳戶中，補助分類帳與統制帳戶雙方之餘額，彼此應即相等，此即總分類帳統制成本紀錄之機能也。他如在製品及製成品等之紀錄亦然。

第三節 成本會計之詳細統制

成本會計中，不僅將成本紀錄，盡統制於總分類帳而已，且其所記之成本，尤須詳細分析，以供管理人員作統制產品成本之張本。若夫在普通會計制度之下，其所昭示於吾人者，祇為簡略之普通情形，例如各項銷貨之總數，各種費用之總數，及會計年度內損益之總數等。至欲詳知每種產品之銷售額，每種產品之製造與推銷及管理成本，每種產品銷售所得之利益，以及發生各項費用之詳細原因，則在普通

會計中，大概付之缺如。然各項總額所能顯示者，僅屬工廠中之大概情形，其能幫助管理人員改良營業以增進利益者，蓋極淺鮮。是以製造業為確保其盈利起見，非求知業務上一切正確而詳細之情形不可，此則非普通會計所能勝任者矣。惟在成本會計制度，不獨每種產品之成本及數量，各有紀錄，且對於同種產品之各批，更分別記載之。不獨每批產品之總成本，及單位成本，有所紀錄，且復將其單位成本，分析為原料，人工及製造費用等要素。而製造費用一項，則除求得其總數外，對於各項細數，亦無不分別作詳細之記載。總之，凡足以影響工廠利益之因素，均為之細加分析，應有盡有，故工廠中之管理人員，即可據之而對於產品之製造與推銷及管理方面，作詳細之統制也。茲更舉實例以說明之如次：

第一項 成本會計製制推銷之實例

茲先就成本會計統制推銷之功用，舉一實例以明之。設有大中華製造公司，先已採用普通會計制度，民國二十九年度之損益表所示營業成績如下：

銷貨淨額	.....	\$1,700,000
減：銷貨成本	.....	1,449,000
銷貨毛利	.....	\$251,000
減：推銷費用	.....	69,864
銷貨淨利	.....	\$181,136
減：管理費用	.....	44,936
營業淨利益	.....	<u>\$136,200</u>

該公司所售之產品，原有甲乙丙三種；而上述表所示者，祇為二十九年年度三種產品合計之銷貨淨額及銷貨毛利。至每種產品之銷貨淨額及銷貨毛利，則毫無明晰之記載。此項決算表所示之情形，既若是之簡單，公司管理當局，實無法求知何種銷貨為有利，何種銷貨須虧本也。

該公司有鑒於斯，因即改行成本會計制度，於是其損益表上所示者可如下例：

	甲種產品	乙種產品	丙種產品	總 額
銷貨淨額	\$700,000	\$600,000	\$400,000	\$1,700,000
銷貨成本	600,000	349,000	500,000	1,449,000
銷貨毛利(虧損)*	\$100,000	\$251,000	\$100,000*	\$251,000

就上表所示，銷售甲乙兩種產品，均能獲利，獨丙種產品，反受損失。在此種情況之下，公司管理當局，即可據以修正其生產計劃，或改善其推銷政策，使甲乙丙三種產品，均能有利可圖，或將丙種產品，停止製造。

再據上述該公司在普通會計制度下所編製之損益表所示，甲乙丙三種產品之銷貨毛利，共為\$251,000，先減除推銷費用 \$69,861後，計獲銷貨淨利 \$181,136。又從銷貨淨利中，減除管理費用 \$44,936後，計得營業淨利 \$136,200。此項數字，均就甲乙丙三種產品合計而得。至每種產品所負擔之推銷費用與管理費用各有若干，其所淨獲利又各有若干，則均略而不詳。這該公司採用成本會計制度後，可有下列詳細之紀載：

	甲種產品	乙種產品	丙種產品	總 額
銷貨毛利(虧損)*	\$100,000	\$251,000	\$100,000*	\$251,000
推銷費用	32,000	28,000	9,864	69,864
銷貨淨利(虧損)*	\$68,000	\$223,000	\$109,864	\$181,136
管理費用	18,500	15,860	10,576	44,936
營業淨利(虧損)*	\$49,500	\$207,140	\$120,440	\$136,200

該公司管理當局，既有上列詳細之紀錄。即可據以訂定適當之推銷方法。

第二項 成本會計統制成本之實例

夫製造業均以獲利為目的，而其獲利之多寡，每為產品售價及其