

成本會計之理論與實務

成本會計之理論與實施

朱國璋編著

中華書局印行

一九五〇年二月再版

大學用書

成本會計之理論與實務（全一冊）

◎基價十八元

（郵運匯費另加）

編著者 朱國璋

發行者 上海河南中路二二一號
中華書局股份有限公司

印刷者 上海澳門路四七七號
中華書局永寧印刷廠

發行處 各埠中華書局

印翻得不・權作著有

・總目編號・（一三九五六）

印數1—2000

自序

成本會計，爲研究會計及管理者之主要科程，以其內容繁瑣，兼之方法不一，學者時感困難。著者研究此門，十數寒暑；主講此課，亦復八載。積歷年來講授之經驗，深感此課講授之關鍵，在如何就繁複之方法，作扼要之說明，而不失之於呆滯，故於研究之餘，對於此點，作縝密之思考，歷年結果，差堪自慰。三十四年著者重返重大，接長商院，以此課之重要，乃親自主講，而以謝文釗講師擔任閱卷工作。謝君者，重大商學院第一屆畢業生，思想週密，文筆暢達，經渠數度建議，乃由著者上堂口授，而由渠隨班筆錄，俾著者能貫注精神於本書之內容，而由渠負文字記錄之工作，整理校繕，往返達四、五次之多，謝君工作，至爲繁重，本書之成，實得渠之助力不少；而重大同學畢世雄黃文玉吳孔修鄭德如李育成諸君，均分別代爲抄寫，殊爲可感。

關於本書內容，應予說明之點有五：

一、本書以充大學教本及研究者之參考爲目的，故就各家理論及方法，作綜合性之說明，絕不囿於一家之言，或一書之說，并以客觀之立場，評述各說之得失，以說明著者之意見，務使本書內容充實，俾便參考研究之用。

二、若干問題之討論，著者就拙見所及，提出一己之意見，以供研究者之參考，舉舉者如分類消滅法之用於分攤廠務部費用，反對收儲費用攤入料價之六大理由，再生產成本之計算等，均係初次提出，愚者一得，尙祈海內賢達，有以教之。

三、書後所附表格，係就各書所載者爲之介紹，故同一表格，往往有數種不同之式樣，俾便學者之瀏覽，而不爲一式所囿。

四、書後所附習題，係著者歷年來授課所用，每擬一題，頗費思考，尙少呆板單純之弊。練習時，必須將書中有關各節，融會貫通，前後呼應，方能解答，此非著者故弄玄虛，實因大學學生之求學，應有想像力、

理解力及分析力，背誦式之需求，非有期於最高學府之學子也。

五、全書編製及敘述，以便於講授爲目的，海內賢達，如有意見，請多多賜教。

三十六年十一月著者誌於上海商學院

成本會計之理論與實務

目 次

自 序

第一編	總論	1
第一章	成本、成本會計、成本會計制度之意義及分類	1
第一節	成本之意義	1
第二節	成本之分類	2
第三節	成本會計之意義	7
第四節	成本會計制度之意義與分類	7
第五節	成本會計之基本公式	9
第二章	成本會計之特徵	14
第一節	成本會計之六大特徵	14
第二節	詳細分析成本之內容	14
第三節	單位成本之決定	16
第四節	月結制度之施行	17
第五節	帳面結存制之廣用	18
第六節	內部牽制制度之廣用	19
第七節	統馭帳戶之廣用	19
第二編	成本因素	28
第三章	材料	28
第一節	處理材料之基本原則	28
第二節	處理材料之有關問題組織與憑證	29

第三節	普通購料之定貨與收貨程序	31
第四節	特殊購置之定貨收貨程序	34
第五節	材料之儲藏	35
第六節	耗用材料之程序	37
第七節	退料廢料壞料之處理	44
第八節	關於材料之特殊問題	47
第四章	人工	62
第一節	人工之基本原理	62
第二節	人工之有關部份帳冊與單據	62
第三節	人工雇用程序	66
第四節	人工動態與靜態記錄	67
第五節	工資單之編製	71
第六節	部份工資	73
第五章	製造費用	76
第一節	處理費用之基本原則	76
第二節	部份費用之確定——第一步分攤手續	77
第三節	廠務部費用之分攤——第二步分攤手續	78
第四節	結轉帳戶之運用	88
第五節	製造費用之帳務處理	88
第六章	銷售成本及管理成本	99
第一節	銷管成本之重要性	99
第二節	銷管成本分析之標準	100
第三節	銷管成本分析之方法	101
第四節	銷管成本之帳務處理	102
第三編	制度	106
第七章	分批成本會計制度	106

第一節	分批成本會計制度之性質	106
第二節	分批制度有關成本之科目	107
第三節	分批制度之帳簿組織	110
第四節	製造命令之發佈	112
第五節	原料及人工成本之計算	112
第六節	製造費用之計算	115
第七節	產品及配件之完成	124
第八節	產品之銷售及配件之領用	127
第九節	銷管成本之計算	128
第十節	銷貨退回	129
第十一節	月結制度之實施及財務報告之編製	130
第八章	分步成本會計制度	144
第一節	分步制度之性質特徵及優劣	144
第二節	分步制度之種類	146
第三節	分步制度之成本科目	147
第四節	分步制度之帳簿組織	149
第五節	成本之蒐集及記錄	150
第六節	在製品估價及損壞之處理	153
第七節	產品之完成銷售及銷管費用之分攤	158
第八節	部份成本計算表之編製及月結制度之實施	159
第九節	多種產品之分步處理	164
第九章	估計成本會計制度	170
第一節	估計制度之性質	170
第二節	產品成本之估計	171
第三節	估計成本之帳務處理	171
第四節	估計成本會計制度釋例	175
第十章	標準成本會計制度	182

第一節	標準制度之性質	182
第二節	標準制度應用之範圍	184
第三節	標準之取決	185
第四節	差異之分析及功過之歸宿	188
第五節	標準成本會計制度之表格	196
第六節	標準制度之帳務處理	197
第七節	標準制度釋例	197
第八節	標準制度下之報表編製	234
第四編	專論	239
第十一章	再生產成本	239
第一節	再生產成本之起源	239
第二節	再生產成本之計算時期	240
第三節	再生產成本之計算	241
第四節	再生產成本之帳務處理	243
第十二章	副產品與聯產品	246
第一節	副產品與聯產品之性質	246
第二節	聯產品成本之計算	246
第三節	副產品會計之處理	248
第十三章	聯立制度、投資利息及差異成本	255
第一節	聯立制度	255
第二節	投資利息	257
第三節	差異成本	261
附錄一	表格	268
二	參考書籍	326

成本會計之理論與實務

第一編 總 論

第一章 成本、成本會計、成本會計制度之意義 及分類

第一節 成本之意義

考經濟學界對於成本(Cost)一詞，有真實成本(Real cost)與貨幣成本(Money cost)二種解釋。劍橋學派鼻祖馬歇爾(Marshall)氏，於其所著經濟學原理一書中，對此點曾詳加闡述(註一)，氏謂任何物品之製造，均須人工與資本，此種人工之勞務，及因積蓄資本所受之節慾與等待，是為真實成本，真實成本之以貨幣價值表示者，是為貨幣成本。會計學為數字科學，真實成本之抽象解釋，殊難作為計算之依據，當以貨幣成本為立論基礎，是故成本會計學中所謂成本者，係指一種物品，於其製造與銷售過程中，所發生之收益性或費用性支出之總和也。

成本與費用 成本之意義，既如上述，然成本與費用之間，究有無區別，當為吾人所應探討者。按此二詞之意義，頗為相似，難於明白劃分，故會計學者，每不加區別，然苟欲為之區別，則有下述兩點：

(1) 觀點上之差異 成本與費用二詞，每因運用時觀點之不同而有差異，如工廠中之廠房租金、水電雜費，就工廠本身言，則為費用，就所製產品言，則為生產成本。

(2) 時間上之差異 成本計算，以月為主，普通結帳，以年為主。若干支出，就全年觀之，則為費用，就某一月觀之，則未必盡能視作該月成本。如一月一日付出常年法律顧問費一百二十萬元，迨一月終，一月份

之生產成本中，固已攤轉該月之律師費十萬元，然其餘十一月之律師費，則因尚未耗費，故不能視作一月份所製產品之成本。惟此項區別，關係至微，因成本會計制度，除按會計年度作總結算外，並於每月小結，故未攤派之律師費，於月結時，即作為資產，而已攤派之部份，則作為收益性之支出，是故就月結觀點言，則成本與費用之間，實為二而一者也。

成本準確性 於此，吾人對於成本之準確性，擬加討論。一般觀念，認為產品成本，一經求得，即具絕對準確性，實則成本會計之進展，尚未達此盡善盡美之境地，其故有二：

(1) 計算方法未能一致 計算成本之方法頗多，由不同方法所得結果，自不能盡同。如原料成本之計算方法，即有多種，常見者亦有：先進先出法 (First-in first-out method)、後進先出法 (Last-in first-out method) 及平均法 (Average method)，由各法所計算之原料成本，自不相同。他如資本之利息，是否計入成本，均足以影響成本之結果。

(2) 計算成本難離估計之法 成本因素中，如製造費用之分攤，固定資產之折舊，應收帳款之呆帳等，均出於估計之途，是故成本計算，無論其精確性如何，其中亦含有若干項目，係由估計而得者。

雖然成本之計算，每因所用方法不同，或估計數字不一，而有軒輊，惟各法所得之結果，自有其相對之準確性，此吾人所宜注意者。

第二節 成本之分類

成本分類之標準 成本分類之目的，在於便利成本之研究及計算，分類標準大別有四：

- (1) 根據業務機能分類，
- (2) 根據成本因素分類，
- (3) 根據成本與產品關係分類，
- (4) 根據成本發生之性能分類。以下分論之：

一、根據業務機能分類 考製造企業之業務機能，不外製造、管

理、銷售及財務(Manufacturing, Selling, Administrative and Financial function)四種機能。就此種機能所發生之費用分類,則有:

- (1)製造成本,
- (2)管理成本(註二),
- (3)銷售成本,
- (4)財務成本(註三)。

上項分類,便於確定各機能所發生之成本,對於損益表及其附表之編製,爲助甚大,以其綱目之排列,係以上項分類標準爲基礎故耳。

二、根據成本因素分類 製造物品,首須原料,既得原料,方可施工,施工之時,自非赤手空拳所能濟事,須有若干設備爲之協助,此種設備之供應,所需甚鉅。今若以製造所需各種因素爲分類標準,則有下列三種成本:

- (1)原料成本,
- (2)人工成本,
- (3)製造費用。

上項分類,爲計算成本之基本概念,學者宜加注意焉。

三、根據成本與產品關係分類 成本與產品之關係,有爲直接者,有爲間接者,據此可將成本分爲:

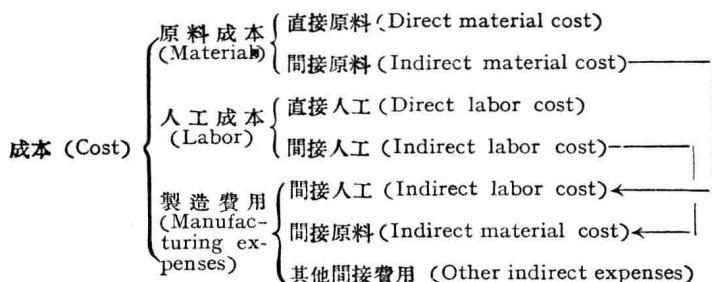
(1)直接成本 成本與產品發生直接關係,能確知其爲某項產品所耗用者,如成衣之布,布即爲製衣之直接原料成本,織布之人工,人工即爲織布之直接人工成本。

(2)間接成本 成本與產品發生間接關係,雖不能確知其屬於某項產品,但仍爲生產過程中所不可缺少者,如製造甲乙二種產品時所耗用之水電費,實難於直接確定其屬於何種產品,但仍爲製造所必須之成本。

按直接成本與間接成本之劃分,爲計算分批成本時之重要關鍵,其於分步成本之計算,影響雖小,然明確劃分,爲助亦大。此學者所宜注

意者。

上述二三兩項分類，復可合併為下表：



四、根據成本發生之性能分類 考成本發生，有為固定性者，有為變動性者，據此可分成本為：

(1) 固定成本 (Fixed cost) 在特定範圍內，成本之發生，不因生產及銷售數量增減而有所變動者，謂為固定成本，如房租。

(2) 變動成本 (Variable cost) 在特定範圍內，成本之發生，隨產品之產量及銷售量成比例之增減者，謂為變動成本，如原料。

惟在上述二者之間，尚有半變動成本 (Semi-variable cost) 存在，即成本之增減，雖受產量及銷售量之影響，然其變動不成比例升降者，如機器之折舊，此種性質之費用，就理論言，為數甚多，因純粹之固定費用，實屬少有，純粹之變動費用，亦復不多，惟此種費用之變動程度，頗難確定，故實際計算時運用較少耳（註四）。

此種成本分類，便於生產銷售政策之取決，普通以固定成本少，變動成本大為佳，以其富有彈性，便於伸縮產量，以應市場需求故耳。

各種成本名詞之解釋 吾人於深究成本會計之先，對於有關各種成本名詞之詮釋，首應了解，今請分項述之：

一、部份成本與部份費用 苟欲知部份成本與部份費用 (Departmental cost and Departmental expenses) 之意義，首應了解部份 (Department) 一詞，在成本會計中之涵義。考成本會計中，所謂部份者，實有別於一般所稱之部份。乃限於工廠中用同類性質之機器，作同

類性質之工作，發生同類性質之費用，而由單獨人員負責主持之部門，在此四項條件中，前三者較為重要，後一者則為次要，實則前三者為同一內容，因同類性質之工作，必用同類之機器，故必發生同類之費用。凡此四點，所以必須相同者，旨在便於計算與產品不發生直接關係之成本也。在分批制度下，間接成本，難於明白確定其究係發生於何項產品，無法直接歸納於產品項下，僅能用過渡方法為之計算，即將製造費用先行攤入各部份，然後再設法計入成本中，其法後當詳論，茲以圖示如下：

$$\text{成本 (Cost)} \left\{ \begin{array}{l} \text{直接成本 (Direct cost)} \\ \text{間接成本} \rightarrow \text{部份費用} \\ \text{(Indirect cost) (Departmental expense)} \end{array} \right\} \rightarrow \text{產品 (Product)}$$

苟不以上述四條件為分部標準，則其成本計算，必不準確，茲設例以說明之：

設有 A、B 二機器，置於 S 部 (Department)，生產 X、Y 二種產品，A 機器耗費九萬元，共工作三百小時，B 機器耗費三萬元，亦工作三百小時，而 X 產品使用 A 機器二小時，Y 產品使用 B 機器四小時，其成本計算如下：

$$\$90,000 + \$30,000 = \$120,000$$

$$300 \text{ 小時} + 300 \text{ 小時} = 600 \text{ 小時}$$

$$\$120,000 \div 600 = \$200 \dots\dots\dots \text{每工作一小時之成本。}$$

$$\$200 \times 2 = \$400 \dots\dots\dots \text{X 產品使用機器二小時之成本}$$

$$\$200 \times 4 = \$800 \dots\dots\dots \text{Y 產品使用機器四小時之成本}$$

此種計算，顯失公平，因 X 產品所使用之 A 機器，耗費甚巨，Y 產品所使用之 B 機器，耗費較少，今以耗用大小不同之二種成本，相等視之，其計算結果，自不正確。若將二種成本，分別計算，則如下式：

$$\$90,000 \div 300 = \$300 \dots\dots\dots \text{使用 A 機器每小時之成本}$$

$$\$300 \times 2 = \$600 \dots\dots\dots \text{X 產品使用 A 機器二小時之成本。}$$

$$\$30,000 \div 300 = \$100 \dots\dots\dots \text{使用 B 機器每小時之成本。}$$

$$\$100 \times 4 = \$400 \dots\dots\dots \text{Y 產品使用 B 機器四小時之成本。}$$

二者相較，出入甚大，前法實欠公平，難稱正確。考其原因，在以二種耗費不同之機器，併置一部所致。是知上述四種分部條件，實甚重要，且分步制度下，不論直接或間接成本，均以部份為計算對象，對部份之確切劃分，尤為必需也。

何謂部份成本及部份費用 上述部份之意義既明，則每一部份所發生之製造費用，即名之為部份費用，而在分步制度下，每一生產部所發生之原料成本，人工成本及製造費用之總和，即名之為部份成本（註五）。

二種部份費用 部份費用復可分為：

(1)直接部份費用(Direct departmental expenses)

(2)分攤部份費用(Apportioned charge)

考工廠中所謂部份，大別可分為二類，一類直接從事生產，另一類間接協助生產，前者稱為生產部(Producing department)，後者稱為廠務部(Service department)，如紗廠中之清花、前紡、後紡、搖紗等部，是為生產部，而廠中工具部、動力部、醫務室、人事部、儲藏室、廠長室、設計部、成本部等，均不直接從事於產品之製造，是為廠務部。生產部直接製造產品，廠務部雖不直接製造產品，但為便利生產協助生產計，必須配合之方能從事製造，故其費用，仍為生產過程中所必須，自應分配於產品成本項下，方稱允當。其分配方法，乃先將廠務部之費用，攤入各生產部，然後再由生產部計入產品成本中，故各部份本身發生之費用，為直接部份費用，由他部攤入之費用，為分攤費用，直接費用加上分攤費用，即為部份總費用(Total departmental expenses)。

二、經常成本(Normal cost)——產品成本，每因製造時間之不同，而有軒輊，此蓋由於生產數量之大小，成本因素之變遷，及其他種種問題之影響，吾人苟欲得一概括性之成本，則惟有求之於各時期成本之平均數字，此即經常成本是也。故經常成本，乃正常情形下，不受臨時性或季節性變化之影響，製造某種產品所須之成本，其計算法多取全年平

均數字，此種成本，對於售價之厘訂，同業之比較，爲用甚大。

三、標準成本 (Standard cost)——標準成本，即工廠中對於產品成本所預定之標準，但此項標準，非爲過份之妄想，而係接近事實之理想。因所定標準過高，不易達到，反不足以鼓勵工作之努力；所定標準過低，甚易達到，每使工作人員發生自滿現象，難求上進，此爲規定標準時所必須留意者。其法雖亦由估計而來，然不以目前情形爲標準，而以理想爲依歸，此標準成本之別於估計成本者也。

四、估計成本 (Estimate cost)——估計成本，即工廠中對於產品成本之估計數字，此項數字，乃預計製造時實際之耗費，而非樹立其應有之標準，故與標準成本有別。

五、主要成本 (Prime cost)——直接原料成本，加直接人工成本，即爲主要成本，以其佔成本中之大宗耳。

第三節 成本會計之意義

成本會計，爲普通會計之一支系，應用普通會計之原理原則，變化之，使成適應之方法與步驟，以詳細記載並分析一企業經營時所發生之各項費用，藉以求得產品之單位成本及總成本，以爲管理當局決定生產及銷售政策時之依據是也。

由此定義，可知成本會計爲普通會計之一支流，並非脫離普通會計而獨立者，其基礎仍爲普通會計之原理原則，人多誤爲成本會計僅能適用於製造業，實則成本會計之方法，可應用於任何性質之企業，故以行業而言，則成本會計可分爲：製造成本會計、販賣成本會計、運輸成本會計、銀行成本會計等，惟本書旨在專論製造成本，故其他企業之成本，當不在本書論述範圍。

第四節 成本會計制度之意義與分類

成本會計制度，爲一有系統有組織之帳冊與記錄，配合成本會計之

方法，以達到成本會計之要求。

成本會計之要求 有下列二點：

一、製造、管理、銷售所發生之各項收益性支出，應詳細分析，並適當記錄，俾便明瞭每種產品應行負擔之成本，從而決定每種產品所獲之利益，藉作經營之方針。

二、生產數量與銷售數量，應詳細記載，存貨數量，亦應力求明確，俾便確定產品之單位成本。

成本會計制度之分類 分類標準有三：

一、按帳簿組織分類 此復可分為三類：

(1)參考成本會計制度 在此種制度之下，成本計算與記錄，僅作參考及統計資料，有關成本之單據帳冊，均不列入正式會計制度中，惟此制已成過去，以其耗費既大，成果甚小故耳。

(2)聯立成本會計制度 此制係成本會計與普通會計各自分立，而以聯繫帳戶(Interlocking-accounts)聯繫其間，此種制度採用者甚少，以其記載實多重複，但如工廠與管理部份各在一處時，亦可採用。

(3)合一成本會計制度 此制度係成本記錄與普通會計聯一體繫，普通會計應用統馭帳以控制成本帳，成本帳則為統馭帳之補助帳，本書以次所論，當以此制為主，以其為今日最廣用之制度故耳。

二、按產品性質分類 可分為三大類：

(1)分批成本會計制度 此制要點，在按批計算產品成本。

(2)分步成本會計制度 此制要點，在依產品製造步驟，按步計算其成本。

成本計算，所以有分批分步之區別者，實因產品性質，各有不同，有為連續性(Continuous process type)之製造者，大率採用分步制度，如紗廠、水泥廠、磚瓦廠等是。有為裝配性(Assembly type)之製造者，通常採用分批制，如機器廠、汽車廠等是。

(3)分批分步混合制度 此制係兼採分批分步二制之長，按廠中環