

會計成本紹寧康

第四版 上册

原著者 Crowningshield/Gorman

譯者 鄧清璠

曉園出版社

康寧紹成本會計

(原理及管理之應用)

上 冊

原 著 : Gerald R. Crowningshield
Kenneth A. Gorman

譯 者 : 鄧 清 璠

曉 園 出 版 社

版權所有・翻印必究

中華民國六十九年九月初版

康寧紹成本會計

上冊定價：新台幣 150 元

下冊定價：新台幣 170 元

原著者：Crowningshield

譯著者：鄧 清 璿

發行人：黃 旭 政

發行所：曉 國 出 版 社

臺北市永康街12巷2-3號

電話：341-9702 351-4513

郵撥：一九四五三號

印刷所：遠 大 印 刷 廠

臺北市武成街36巷16弄15號

出版登記：局版台業字第 1244 號

著作執照：台內著字第 號

序 言

“成本會計：原則與管理運用”一書已編寫完成，可充為講授成本會計及管理會計兩課程一學期或一學年教本之用。研讀本書應先修習財務會計入門課程，該入門課程並不需包括有關製造業帳戶的介紹，此乃成本會計研究之內容。本書編寫對主修或非主修會計之讀者均適用。

論及成本會計之編寫，必須契合兩大目標，其一，乃累積成本資料，以供外部報告之用；其二，則提供管理當局從事規劃、決策及控制所需內部使用數量性資料之累積。欲符合第一個目標，主要是使產品計價事宜應根據一般公認會計原理原則；至於第二個目標，則在提供適當解決某特定問題之成本資料，當然這得運用很多不同的觀念及數學或統計性之工具。為達成以上目標，本書內容分三篇討論：第一篇引用原則，強調存貨計價及損益計算方面之觀念及程序，以為外部財務報告之基石。第二篇和第三篇則專注於提供管理者使用訊息之觀念及數量方法。

第一篇，乃圖在基本原則與程序間，對成本會計之內容建立一個強而有力的架構，本篇凡十二章，可細分為下列數個單元：

第一、二、三章，提出基本成本觀念並述及分批與分步兩種成本制度之運作。

第四、五兩章，考慮分步成本制下較複雜之問題——在製品存貨及多種產品計價。

第六、七、八、九凡四章，詳細討論構成製造成本之三大因素——原料、人工及間接製造成本。

第十、十一兩章，提出標準成本制，並特別強調成本控制方面之差異分析。

第十二章，除討論直接成本法外，並作轉入第二篇之準備。

雖則第一篇主要強調成本計價問題，但有關管理上之運用，在每

章中亦均涉及。

第二篇計有八個獨立單元，專注於會計方面資料在管理上之應用。本篇論及有成本習性分析、成本 - 數量 - 利潤分析、編製預算、責任會計、評估利潤績效、推銷成本分析、決策成本和規劃資本支出等。

歸屬第三篇之八章，則提出在規劃與控制方面有用且簡易的數學或統計上之工具。例如：線性規劃、統計及機率、抽樣、統計性品質管制、存貨規劃、迴歸及相關分析、計劃評核術（PERT）和等候理論等。

本書於第四版中，做了大幅度的修訂，諸如：修訂第一篇及第二篇大部份章節；重寫直接成本及推銷成本兩章；將原料及人工分兩章詳論；對經濟採購量及學習曲線，提前於第一篇討論及將 CVP 分析濃縮為一章，此外尚增加數個新主題，如零基預算與產出差異之整體分析等。

本版對於第三篇亦做徹底的審查，有關簡易法及學習曲線不再列入重點，而新增有關迴歸與相關分析，PERT，和等候理論等主題，蓋這些常於 CMA 及 CPA 試題中出現。除了以上所述外，第三篇還修正並進一步申論機率與抽樣。

本書講授之章節可視需要作彈性變更。對於主修會計者，本書凡廿八章足供兩學期課程之用。若僅修一學期，則取第一篇並酌選第二、三篇數章以為講授之重點。至於對管理會計一學期課程言，可選第一篇中第一、二、三、八、九、十和十二章，並選第二、三篇數章，即已足夠。總而言之，本書可依指導教授之需要而作廣泛之抉擇。

本書搜集問題，凡 428 題，各題內容、長短、難度不一，其中 70% 以上之問題在本版中均予新增或修正。與舊版重複之典型問題，乃專為主修會計學生應考，以取得公認或管理會計師之用。

吾人相信絕大多數學生均樂意接受此等挑戰，很多問題均須認真研習，方能獲致解答。就整體言，吾人已嘗試減少人工計算和簿記性之工作。再者，除以上問題外，本書還搜集 505 個簡答題及 192 個

練習題，以供課後復習之用。再者，承蒙A I C P A 及 C M A 允諾，得以引用其歷年試題，在此特致謝忱。

特別感激的是Karl Herde, Jr, Brigham Young University; Richard S. Roberts, The University of Akron; Fred W. Schaeberle, Western Michigan University; and Ralph E. Skelly, University of Missouri - Columbia 等教授，對本書提出寶貴的建議及評論。

期望本書完美無缺是我們的理想，因此疏忽之處，還希學者方家不吝指正，無任感荷。

G. R. C

K. A. C

上 冊 目 錄

第一部份 基本原則和程序

第一章	管理會計之範疇及基本成本觀念	3
第二章	製造成本表和有關製造類科目	23
第三章	單位成本的決定（Ⅰ）：分批成本制度和分步成本制度	57
第四章	單位成本的決定（Ⅱ）：在製品存貨	85
第五章	單位成本的決定（Ⅲ）：多種產品成本計算	123
第六章	原料的控制和計價	157
第七章	人工控制和成本計價	179
第八章	間接製造成本（Ⅰ）：間接製造成本的預算與分配	205
第九章	間接製造成本（Ⅱ）：間接製造成本之記錄、分析及少分配、多分配之處理	253
第十章	標準成本（Ⅰ）：基本觀念及差異分析	287
第十一章	標準成本（Ⅱ）：標準成本之會計處理	333
第十二章	直接（變動）成本法	367

第一部份

基本原則和程序

觀察成本會計的基本觀念、原則和程序，
主要強調成本資料的累積，而非對成本資
料的使用。

第一章

管理會計之範疇及基本成本觀念

今日，會計部門負維持資料庫之職責，目的在使該資料庫能供給所有關心某企業發展的團體可靠的財務資料。會計部門因此必須對各種對象提供服務。例如，業者須得到所投資資本的成果；所得及社會安全稅申報書須予編製；證券交易委員會之報告必須填製；債權人要求該公司償債能力的資料以及管理當局需要數量資料以助於了解逐日操作經營情形等等。

由於不同的團體有各種不同的需要，因此對所需會計資料的內容與格式亦不相同。如資產負債表和損益表，係為股東編製，故對解決管理上所遭遇的產銷問題殊少價值，因為管理的眼光是在未來應如何做，而非過去已經做過的事實。

在本書中，我們將考慮成本會計於會計結構中所扮演的角色。本書計分為三部份：第一部份主要強調財務報告中，成本資料的累積；第二部份專注於運用成本資料以適應管理上特殊的要求；第三部份，則介紹一些數學上和統計的方法，蒐集會計資料以供管理之用。

管理會計之範疇 (The field of management accounting)

在會計範疇中，累積財務資料，有兩種不相同的目的：(1)對外報告 (External reporting) 方面，係滿足與企業本身有關，但並不參與企業經營管理人士之需要；(2)內部報告 (Internal reporting)，係提供資料以滿足實際從事經營企業人士的需要。

對外報告與內部報告（External and internal reporting）

對外報告，通稱為財務會計（Financial accounting）係累積編製定期報表和報告所需的財務資料，以供企業股東、債權人和政府代理人使用。其主要著眼點在評價資產與負債並決定損益；而內部報告則不然，它係提供為解答管理上問題所需使用的財務資料的報告。像這類解答問題所需資料，與編製外部使用財務報表，是極不相同。

由於對外報告與內部報告的迥異，因此資料亦需依不同觀念來蒐集。對外報告所需資料須與一般公認會計原則（Generally accepted accounting principles）相契合，如此才能為要求公允性的查帳人員所接受。而內部報告資料則不需要嚴格遵行所設定的規則，且任何可運用的觀念或工具，無論來自會計、經濟、數學或統計等，均可能被套用進去。此種資料不需客觀、保守或可驗證性。他們可能是實值、估計值、相似值或計劃。簡言之，管理所需資料僅需透過一簡單的測試即：“這些資料能適合所欲達到目的之需要嗎？”。

財務報表上的成本很少可供計劃、決策或控制所使用，因為，財務會計和管理會計，對一問題，總有不同的看法。茲舉置換工廠現用機器之例以說明之。此時，財務會計人員所面臨的問題是，處理機器帳面價值和殘值間的差異，連帶的稅捐方面變動問題，以及是否因置換而發生特定支出；但管理會計人員，則關心此種改變所引起的未來流入，和這些流入是否可以評估新設備投資的允當與否。

成本會計（Cost accounting）

成本會計係會計系統之一特殊分支，為對外和內部報告提供服務。在對外報告方面，成本會計人員計算財務報表及申報稅捐所需的成本；而於內部報告方面，他們搜集成本資料以供特定管理問題解答之用。成本會計部門所從事業務十分廣泛，範圍從例行財務報表所需成本資料的搜集到為解答某特定問題之特別成本研究。在日常例行成本計價中，成本會計人員由總分類帳中，獲取某些已記帳的資料如：原料發出成本、工廠薪工、和雜項工廠支出等，將他們加以分類追蹤或分配這些成本入部門或產品中。最後，將這些成本資料退回總分類帳，成

爲存貨或銷貨成本。在特殊成本研究上，會計人員則選擇適於該問題的資料，並調整這些資料，使配合該特定問題。最後，再加以安排成某表示，以對問題有所解釋。

晚近成本會計亦常稱之爲管理會計，此一名詞較能對現行成本會計部門所執行職能，有較佳說明。

管理會計 (Management accounting)

管理會計係最近會計範疇中新發展形成的名詞。係用以說明會計在管理企劃上，擴大其所扮演的角色。也因此使得會計人員，在管理小組中成爲活躍的一員。管理會計專重於資料的蒐集和表現，以有利於公司逐日業務經營之用。

就會計發展歷史言，管理會計只不過扮演著次要的角色，且一般內部使用的資料極少，就如同財務報告的副產品一樣。過去，會計人員僅限其職能，就如同財務史學家一般紀錄財務資料，他們集中精力去蒐集對外報告所需的成本資料，以致於會計資料潛在的分析能力，無法充分發揮。然而，從二次大戰以來，情況有了改變。管理當局尋求數理或統計之數量分析方法以代替以往之預感與直覺。爲了順應時勢，會計人員已逐漸擴大其領域，且將原所重視的資產負債評價與損益決定，移轉爲提供管理上所需的數量資料。可以預見的是，由於電腦及電子資料處理的廣泛使用，將加速此種變動的速率。如今，很多公司藉電腦處理日常簿記工作；打孔卡代替了正式日記帳分錄；分類帳亦爲電腦記憶所取代。

“會計”正處於一過渡時期，我們由以下即可得到證實。例如很多會計師事務所增設管理服務部門；過去幾年來 CPA 考題強調數量方法的重要性；NAA 成立管理會計師委員會 (Institute of Management Accounting) 並負責管理會計師方案 (CMA Program) 之執行。綜合以上種種，可以顯見管理會計的地位逐漸確定，它已不再只是財務會計的一個分支矣。

管理範疇中會計人員所扮演的角色

（Accountant's role in management）

有關管理職能，可大別為三類：(1)整體計劃(2)控制(3)下決策。會計人員均參與此三項職能之執行。

在整體計劃方面，會計可以幫助確立未來行動的方針，如編製預算時，幫助決定銷售產品的名稱，市場和價格，並評估資本支出計劃。由過去經驗以推測未來，會計人員有非常豐富的資料可供抉擇。

會計引入控制方面，可由以下幾點說明：

- 1 建立預定的標準，以爲判斷績效之基礎。
- 2 報告預計與實際間之績效，並指出應注意的錯誤。
- 3 協助部門畫分計劃責任，以便從事改正行動。

至於在決策方面，可形容爲問題的解答。大部份的事實，是在不同行動方案中選擇最適當的行動方案。這些問題時常發生且有極大差異。例如，是否應推出某一新產品？於生產線上的某一產品是否應予剔除？是否應置換現有設備？設備是否購買或租用？等等問題。雖然會計人員並無立可適用的答案，但無可否認的，獲益性將是每一個案例均應考慮的重要因素，故適當地累積並運用會計資料，將於最後答案中，佔有極重要的地位。

相關範疇（Related fields）

管理會計人員的工作領域，遠超過財務會計的範圍，且與工程師、製造經理、銷貨經理、工業經濟學家、數學家、統計師均有密切關連。爲了面臨這種改變，管理會計人員應具備這些方面的知識；自然地，對這些知識了解愈深，對組織幫助將愈大。會計資料並非僅由會計人員獨立來蒐集，因會計係所有使用會計資料者的共同責任。會計人員必須預想使用資料人的需要，並把這些資料表現爲可令他們了解的形式，而外在人士應當知道他們能期望會計部門提供什麼種類的資料並明白會計人員將如何得到這些資料。假若一會計人員提供銷貨預算資料，則他（她）必須明瞭計價和行銷問題。諸如此類答案是無法從一

般公認會計原則和財務會計人員身上獲得的，蓋因管理成本資料的發展已超越了會計狹小的領域。正如有一作者所說：“管理會計人員必須脫離他自己的部門，而做一些正常工作外的兼職”。

就如同會計人員，必須對業務各方面均有廣泛的認識一樣，那些使用會計資料的人士亦應對會計的理論和工具做一適切的了解。管理當局如欲明智地使用資料，則必需知道會計資料如何搜集，且只有當管理當局明白會計資料本身的限制，才能安全的加以運用。也唯有經適當編製並應用的會計資料方是有用於管理的工具。若錯誤編製或解釋會計記錄，那就不受其利反受其害了。

不幸的是，很多使用會計資料的人常常不能了解紛雜的會計理論和實務，而未能認識會計資料的限制性。比較不幸的事實是會計人員總是不把會計資料攔在心頭。例如將學術性猜測當成事實；依假設所得數字並未與依精密衡量所得數字區分；亦或為某目的（如財務報表）所搜集資料使用到其他目的（如作決策）上。

成本會計準則委員會 (Cost Accounting Standards Board)

今日，AICPA已經建立了FASB，規劃發展一般會計原理原則，以供會計師編製財務報告的指導方針，然而却無專門化的團體，對成本會計進行同樣的任務。在成本會計範疇中，唯一的團體是依1970年國會議案所通過成立的CASB (Cost Accounting Standard Board)，成本會計準則委員會。該會成員包括會計界、工業界和政府人士。成立此委員會，目的在設定標準使其在政府契約成本計價方面求得一致。在此法律之下，承包商與政府協調，必須照該委員會所定規則行事，通常此規則包括有成本限度及可分攤成本外，還有分攤方法等。

CASB所建立之規則，並未要求非政府契約應予依從。私人部門的會計人員可以自由的依他們看法，接受或拒絕該委員會的聲明。

到今日，會計界反應已不再如此狂熱，蓋究意未來是存疑的。此問題是：該委員會於建立成本會計原理，是否可認定為一權威團體或僅如

同政府代理人一般？這問題的答案無疑地將依該委員會的貢獻如何而定。我們可以說該委員會有很好的潛能；而需要亦是存在的。

管理會計師執照 (Certificate in Management Accounting)

NAA 設立管理會計師學會 (IMA) 以頒發管理會計師執照 (CMA) 。會計師唯有通過一連串統一命題的考試，並符合特定之教育和專業水準，方可獲得管理會計師執照。由該學會所發行的一本小冊子中，摘錄一段以說明 CMA 方案的操作與目的。

“企業界內外，已有很多人士業已體會到多年來傳統的會計和會計人員在企業中所佔地位，有了顯著的變動。會計人員已不再是純粹企業歷史的記錄員。如今，彼等在工作決策、規劃，甚至於企業的每方面均扮演了一動態活躍的角色。這種新型式的會計人員，我們稱為“管理會計師” (Management Accountant) 。其所居地位與高階管理人員相當，因為他們主要責任是發展生產及分析資料，以供管理當局做好決策。因而，很多管理會計師，均居於高階管理的職位。

為順應企業和學術界的要求，NAA 已經判定了一項認定具有管理會計專業技能的方案，也因此導致了管理會計師執照的產生。

該項方案，具有下列三目標(1)藉認定管理會計師之學識和研究進展途徑，建立管理會計師的專業性(2)在管理會計範疇中，培育更高的教育水準(3)幫助僱主，學者及學生建立有關個人智識和管理會計方面能力，客觀的評斷標準。

管理會計執照考試，最早舉行於 1972 年 12 月。在這項測試內容中，我們將討論其中兩項：

- 1 為內部和外部目的定期報告。
- 2 決策分析，包括模式建立和資訊系統。

基本觀念與名詞 (Basic concepts and terminology)

在末討論成本會計之原則和程序前，首先我們須對成本觀念做一通盤了解。就如同我們把會計範疇區分兩部份一樣，亦可把成本觀念分成

不相同的兩大類：

- 1 財務會計的成本觀念，著重於適當配合成本與收入以決定損益。
- 2 管理會計的成本觀念，此與配合手續殊少關連，而僅研究改變決策的成本部份。

成本觀念 (Concepts of cost)

“成本”一辭，應用甚廣，若下一簡單定義，恐不能適應每一個人的需要。例如在會計上，成本通常於已完成交易下產生；反之，在經濟上，成本價值則由喪失機會之損失來衡量。例如：獨資企業業主薪資由其為他人工作之所得來衡量；在會計上，成本經常以過去支出來衡量；或者可解釋為目前重置所需要的支出。

就目的言，成本係一種支出形式（減少資產或增加負債）用以獲取經濟利益，一般亦稱為產生收入的來源。這些資源可能為有形物質（如原料、機器）或勞務之提供（如工資、租金、動力）。不管它們是何種形式，均假定支出能於以後各期予以收回。

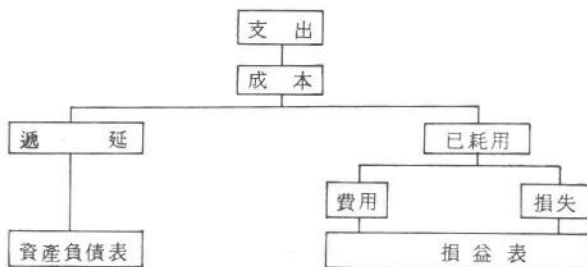
每項支出支付時，均視為獲取經濟利益所作的一項犧牲。有的利益已實現（如已耗租金），也或許有的尚未實現（如未耗租金）。在利益未收到以前，支出均被視為遞延成本——例如，預付保險費、原料存貨、機器設備等等。當收到利益或顯見已無利益將發生，我們稱此為已耗成本（expired），從而轉為當期費用與收入配合。至若成本對產生收益有所貢獻，即稱使用成本（utilized cost）；若於過去或未來，顯可確定無利益之成本，則謂為損失成本（lost cost）。圖

1-1 表示支出在財務報表上流程。

費用與損失之區分 (Expense distinguished from loss)

在產品成本計價中，會計人員常須區分成本為費用或損失。在某些情況下，此兩者涇渭分明，不致含混。例如，絕無人認為被火焚燒的原料應列為產品成本。

圖 1.1
財務報表支出流程



同樣的理由，支付罷工期間留職員工，視為停工損失而非正常製造成本。

比較不清楚的情形，有如：因不良工作導致原料損壞，由於錯誤而高價購買原料，或因不當計劃與機器故障之閒置時間所支付損工工資等。本來在理想狀況下，這些成本固可避免，但常不可得之。蓋任何工廠均會有一些瑕疵產品，機器故障也無法事先預及，加以人類過失所致損失，這些均應視為操作成本的一部份，惟此種損失不可逾越一定的界限。會計人員現在所面臨的問題是：“像損壞或閒置時間所引起損失，何時方謂超越限度而視為不正常呢？”或者說：“何時不再被視為正常成本，而以低效率，管理不良及錯誤控制等理由而列為損失呢？”

在劃分正常和不正常問題時，往往衆說紛紜，意見不一，此不足為異。事實上，在前文我們已舉適例，說明判斷對成本決定之影響。而我們應該知道的事是環繞問題解答的並非只有數字；然而通常却是依數字的解釋，來為成本之決定。

產品成本與期間成本 (Product costs and period costs)

區分成本為產品成本與期間成本，對外部報告言，特別重要；而就內部報告言，却殊少意義。所謂產品成本係依附於產品的成本，於產品銷售期與銷貨收入相配合。在未銷售前，產品成本須予以遞延，而列記為存貨。所謂期間成本則係分配入當期的成本，與生產數量無關。