

實用成本會計

高扶青 編著

西北書店發行

有所權版
印翻准不

朱瑞砲兵學校印刷廠

自序

本書係繼余前著之『高級簿記學』一書，講述於雞西工校會計班之原稿。客冬歸瀋後，應西北書店之約及各關係方面之催促，匆整原稿而印行。

關於本書之編製內容應以說明者有下列二點：

一、本書說明淺顯週到，且所舉實例頗多。以不厭求詳之循環方式反覆講述。故無論採作教本仰作參考之用，均無不便。

二、本書共分二十六章，各章順序由淺入深由簡入繁。首論成本，其次論成本會計之定議及應用範圍，單位成本之應用，且帳戶之分類編號及成本記錄等次論成本因素及銷管成本之統制，最後分述各種成本制度，似此排列順序以著者一度講述經驗看來，尙稱允當。

三、本書之參考書籍，有勞氏成本會計，陀氏成本會計，成本會計理論與實務，及長谷川著之原價計算各書。

惟扶青所學有限，經驗亦少。書中材料之簡陋及錯誤之處，當不可免，尙望各界有以教之。

本書之成幸得王濶民同志之助力及校對。附誌於此，略表謝意。

一九五〇年三月高扶青於瀋陽

目 錄

第一章 成本、成本會計之意義及其主要目的

第一節 成本之意義	1
第二節 成本會計之定義	2
第三節 成本會計之主要目的及普通會計方法之改進	3

第二章 成本會計之重要及其動用

第一節 成本會計之重要	4
第二節 成本會計制度	4
第三節 成本會計之動用	5
第四節 成本會計員應具之資格	6
第五節 成本會計中之詳細統制	7
第六節 成本會計統制推銷之實例	7
第七節 成本會計統制成本之實例	9
第八節 成本會計統制費用之實例	10

第三章 成本制度及成本之分類

第一節 製造業之種類	14
第二節 成本制度之種類	15
第三節 成本之分類	16

第四章 單位成本及其應用

第一節 單位成本之定義及其重要	25
-----------------	----

第五章 實地盤存制度下之決算表

第一節 販賣業銷貨成本之計算	31
第二節 製造業之銷貨成本	31
第三節 損益計算書及製造成本表	33
第四節 銷貨毛利之估計	35
第五節 資產負債表上列示存貨之必要	35
第六節 不經實地盤點手續所編之決算表	38

第六章 成本會計之目標

第一節 成本報表及其應用	40
第二節 主要財務決算表	40
第三節 主要製造報告表	46

第七章 帳戶之分類及編號

第一節 總分類帳之作用及帳戶間之關係	50
第二節 帳戶之編號及其方法	51
第三節 帳戶分類編號法舉例	52
第四節 成本會計分錄表之例解	61

第八章 補助分類帳及成本記錄

第一節 統制帳戶之意義及動用	63
第二節 成本會計中應用之統制帳戶及必須設置之補助分類帳	64
第三節 應付憑單登記簿	76
第四節 成本單據及成本通知單	79

第九章 材料之管理與會計

第一節 概況	81
--------	----

第二節	材料管理與會計之基本原理	81
第三節	處理材料之基本原則	82
第四節	處理材料之各項步驟及組織與憑證	83
第五節	核准之發貨單及帳單在會計上處理	84

第十章 材料之儲藏及耗用

第一節	材料儲藏之重要	96
第二節	材料棧之組織及設備	96
第三節	材料棧之日常工作及材料之記帳	98
第四節	材料之記載及統制	104
第五節	材料分類帳中有關各項材料之記錄	104
第六節	存貨整理手續及盤存報告單	105
第七節	總分類帳上關於材料之記錄	107
第八節	耗用材料彙總表之格式及其編製	107
第九節	耗用材料之記帳	111

第十一章 材料之計價

第一節	概況	116
第二節	處理材料之購入及耗用成本之原則	116
第三節	材料計價法	116

第十二章 材料會計之特殊問題

第一節	購貨運費之處理	125
第二節	用料予知單之使用	127
第三節	微數或未定量及耗用材料之領取	128
第四節	材料之聯合成本	129

第五節	製成零件之成本	130
第六節	點收材料與貯藏材料之費用	131

第十三章 人工成本

第一節	處理人工成本之基本原理	133
第二節	計算工資之兩種制度	134
第三節	處理人工成本之有關部門	135
第四節	記錄人工成本之格式	137
第五節	工資帳戶之結算	140

第十四章 人工成本之特殊問題

第一節	分部工資帳戶之設立	147
第二節	處理工資方法之例解	148
第三節	人工移借及移轉之處理	150
第四節	一部代他部工作時之處理方法	152
第五節	加工時間之處理	153
第六節	工資備用金之設置	153

第十五章 製造費用

第一節	名詞之分析	155
第二節	製造費用之要素	155
第三節	會計上之處理方法	156
第四節	記帳方法	159
第五節	間接材料人工費用之會計	160
第六節	固定費用	160
第七節	各製造部分配費用之轉帳	165

第八節 廠務部費用之分配及其應爲之分錄	166
---------------------	-----

第十六章 廠務部費用之分配

第一節 分配之先決條件	169
第二節 勞務之種類	169
第三節 組成廠務部費用之各項要素	170
第四節 動力部	173
第五節 修理部	175
第六節 膳食部	176
第七節 職工俱樂部	167
第八節 醫藥部	176
第九節 房屋部	177
第十節 雜費	177
第十一節 分配之順序	178
第十二節 廠務部費用分配計算表	178
第十三節 轉帳分錄	181
第十四節 直接分配廠務部費用於生產部之方法	183

第十七章 製造費用之分配

第一節 分配製造費用之必要	185
第二節 經常分配率 (Normal Rates) 之採用	185
第三節 經常分配率與月製造費用之關係	186
第四節 製造費用之分配方法	187
第五節 計件工資制與分配費用之關係	191
第六節 各部分配率之計算	193
第七節 分配各部費用之記帳方法	195

第十八章 銷售費用及管理費用之統制

第一節	統制銷管費用之重要	198
第二節	統制銷管費用之方法	198
第三節	統制之原則	200
第四節	三種不同之銷貨情形	200

第十九章 銷售費用及管理費用之統制（續）..... 209

第二十章 月終之結帳記錄

第一節	月終結帳記錄之意義	222
第二節	結帳之要點	222
第三節	耗用材料之成本	223
第四節	廠務費用之分配	224
第五節	製成品成本	225
第六節	製成零件之成本	226
第七節	在製品成本	226
第八節	銷貨成本	226
第九節	銷貨	226

第二十一章 分析決算表之編製

第一節	分析總分類帳各帳戶之必要	229
第二節	編製決算表之原則	229
第三節	決算表之種類	230
第四節	編製決算表之方法	230
第五節	簡明損益計算書	231

第六節 資產負債表及其附表	234
---------------	-----

第二十二章 分批成本會計制度

第一節 分批成本會計制度之意義	244
第二節 在製成品之本單之開立	244
第三節 直接原料成本之記帳	244
第四節 直接人工成本之記錄	246
第五節 製造費用成本之記錄	247
第六節 已分配製造費用之記帳	249
第七節 分批成本會計制度下成本三要素記帳程序之圖示	250
第八節 銷售及管理費用	252
第九節 月終各項成本之匯總及轉帳	252
第十節 月終結帳及決算表	252

第二十三章 分步成本會計制度

第一節 分步成本制度之原則	253
第二節 分步成本制度之方法	254

第二十四章 分步成本會計制度（續）

第一節 產品之計價	265
第二節 產品需用原料之各種情形	268
第三節 期初有在製品盤存時所應用之成本計算表	269
第四節 損壞工作與產品成本之關係	274
第五節 分類帳中各部帳戶之取銷	274
第六節 產品不止一種時之成本計算法	274
第七節 權數比例法之應用	275

第二十五章 估計成本會計制度

第一節 估計制度之性質	276
第二節 產品成本之估計	277
第三節 估計成本之帳務處理	277
第四節 估計成本會計制度釋例	281

第二十六章 標準成本會計制度

第一節 標準制度之性質	287
第二節 標準制度應用之範圍	288
第三節 標準之取決	289
第四節 差異之分析及功過之歸宿	292
第五節 標準成本會計制度之表格	300
第六節 標準制度之帳務處理	301
第七節 標準制度例解	302

第一章 成本、成本會計之 意義及其主要目的

第一節 成本之意義

致成本 (Cost) 一詞，有真實成本與貨幣成本兩種解釋。因任何物品之製造，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，則有下述二點：

(1) 觀點上之差異 成本與費用兩詞，每因運用時觀點之不同而有差異，如工廠中之廠房租金，水電費，雜費等，就工廠本身言之，則為費用，就所製產品而言，即為生產成本。

(2) 時間上之差異 成本計算，以月為主，普通結帳以年為主，若干之支出，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，如一月一日付出水電費一百二十萬元，迨一月終，一月份之生產成本中，因已攤轉該月份之水電費十萬元，然其餘十一月之水電費，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，故未攤派之水電費，於月結時作為資產，而已攤派之部份，則作為收益性之支出也，是故就月結觀點言，則成本與費用之間，實為二而一者也。

成本之準確性 成本之計算須力求其正確與精密，不可抑之使低，亦不可縱之使高。如將其應行負擔之成本，略而不計，則足以抑低其成本。反之如將不應負擔之費用，

一併計入，則足以虛張其成本。是故，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，惟目前成本會計之進展，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，常見者如：先購先用法 (First-in first-Out) 平均成本法 (Average Cost) 及後購先用法 (Last-in first-Out) 等三種，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，應收帳款之壞帳準備等，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，此吾人所宜注意之處也。

第二節 成本會計之定義

成本會計 (Cost Accounting) 者，為會計之一分支，應用普通會計之原理原則，記錄及分析一特定製造企業產品之各項費用支出，並求得各種單位成本及總成本以研究及解釋所得之資料，供為企業經營管理當局決定經濟的、有效的、有利的，製銷政策時之參考之謂也。

由上述定義觀之，可知成本會計，不僅適用普通會計之原理原則，且其適用程度更為精詳。例如在普通會計中關於製造上所發之一切費用，以及存貨，銷貨成本，銷售費用，及損益等項，常僅示其全廠之總數。而成本會計對於上述各帳項，均當求得每種或每批應行負擔之數額。又成本會計中所記各項費用，在尚未記入每種或每批產品之前，通常應能分別計算每一部份所發生數額。即此一點而論，較之普通會計僅示吾人以每類費用之總額者，優劣已判然矣。至論現金，應收票據，應收帳款，固定資產及各項負債及資本項目之處理方法，則成本會計與普通會計，無所區別也。

是以就狹義而言，所謂成本會計，專指製造企業之會計，且其帳目，尤重於各製造企業內會計事項之記載。惟就廣義言之，成本會計乃泛指一切製造推銷以及財務方面之

會計，並不限於製造企業，凡販賣，建築、採礦，銀行及公用事業等會計亦屬之。即不以營利爲目的之機關，如政府、醫院、學校、公會等，亦可適用。然爲便利起見，本書所討論，則以製造企業爲限。

第三節 成本會計之主要目的及 普通會計方法之改進

成本會計之主要目的 成本會計之主要目的，在供給經營管理當局以充足之資料，以爲經營業務之幫助。是故成本會計本身並非一種目的，不過爲達到某種目的之工具而已。由是可知，成本會計之價值，全在其能對於所屬企業有相當之貢獻，而成本制度之重要部份，亦爲管理當局對於所求得之資料將如何加以利用也。

普通會計方法之改進 成本會計即應用於普通會計原理原則，吾人可知實不爲普通會計方法之改進而已。論其改進之點約有三端，茲分述如下：

- (一) 成本會計較之普通會計，對於各項費用有更嚴密之分類，及分析與研究。
 - (二) 成本會計設法求得正確之單位成本，
 - (三) 成本會計不賴實地盤點存貨方法，而可隨時編製資產負債表及損益計算書。
- 關於此三端，將於第二、第三、及第四等章中評論之。

第二章 成本會計之重要及其功用

第一節 成本會計之重要

成本會計之所以重要，實由於製造業之發展有以致之。近百年來，製造業有長足之進步，工廠之規模既大，產品之數量又多，而製造方法，益臻複雜。工廠之規模日益擴大，因而管理當局，遂不克事必躬親。社會之需要各有不同，因而產品之種類數量及式樣日益歧異。產品之銷路逐漸推廣，因而大規模之生產事業，隨之發生，在此種生產情形之下，工廠管理當局，理繁治劇，責任綦重，於是爲易於推行工廠管理起見，不能不有賴於成本會計中各種精詳報告矣。

且我新中國誕生，爲早達社會主義社會，則非發展經濟不可，經濟之發展首賴工業建設，及擴展製造企業。是以各生產部門，必須力求製造方法之經濟，以避免浪費，俾合加強經濟核算，及減低成本，提高質量之經濟政策。欲達此目的非假手於精確會計方法莫辦，尤以關於產品製造成本及推銷與管理成本之計算法等，最爲重要。

第二節 成本會計制度

成本會計制度者，即應用普通會計之原理原則，以明示成本會計中所應供給各種資料之一種方法也。成本會計中所應供給之資料，包括各種及各批產品之費用，銷貨成本、銷售費用、銷貨數額及損益等項之記錄，各種產品之存貨記錄及生產數量記錄，以及標準成本及實際成本之比較等記錄。

成本會計制度所應用之帳目，計分兩類：

一曰總分類帳戶（General Ledger a/c），一曰成本帳戶（或稱成本記錄 Cost records）。前者彙記一製造企業全體之狀況，而後者則詳記各種及各批產品之成本。總分類帳戶與成本帳戶之間，由統制帳戶（Controlling Account）爲之聯絡。除上述兩種帳目而外，尚有各種之表單及補助記錄，以爲登入總分類帳及成本帳之根據。

成本會計制度下之總分類帳，其中大部份之分類方法，與普通會計制度下所分類方

法，係屬相同。祇有一小部份帳戶，如製造費用，銷售費用管理費用三項，在成本會計制度之總分類帳中，常僅各設一統制帳戶。又在成本制度中，因採用永續盤存制度（Perpetual inventory system）與充分應用統制帳戶，故其總分類帳中對於各項存貨及銷貨成本兩項，均於平時開立帳戶，以資記載。此外更有若干帳戶，完全為施行成本制度而添設，而為普通會計中所未見者。

前述成本帳目中之各種成本記錄，無一非總分類帳之補助記錄。成本記錄中所設之帳戶，不外為費用，存貨，銷貨成本，及銷貨等項之詳細分析記錄。亦唯有此項記錄，方足供給管理當局以重要參考資料，俾決定其經濟的，有效的及有利的經濟政策焉。

成本會計制度中所應用之各種成本表單及補助記錄，其重要者有各種通知單，請求單，及工作時間報告單等等。設置此項表單之目的有二：

- 一為總分類帳及成本記錄之記帳根據；
- 二為藉此明證各部辦事人員之職責與功績。

第三節 成本會計之功用

成本會計之功用 自會計員之立場言之，成本會計採用永續盤存方法使各盤存價值，均可隨時於帳面上求得，故可按月編製資產負債表及損益計算書。又會計員若欲求知產品之單位成本，每項工作成本每批產品成本或每種產品成本，並欲分析各部之費用，則若採用成本會計制度，均可達其目的，不致感覺困難，不寧惟是，在成本會計制度之下尚可採實際成本隨時與標準成本相比較，藉以明悉實際與標準間之差無大小，與其所以發生差異之原因。復次因採用成本會計之工廠，無不施行嚴密之內部牽制制度，故吾人在審核工廠帳目時，亦可大感便利並可獲得較為正確之結果。

復自企業於管理當局之立場言之，成本會計人員對管理人員之供獻，更有多端茲可列舉如下：

1. 製造之統制
2. 獲悉何種產品有利可圖，何種產品係屬虧本
3. 銷售之統制
4. 財務預算之確立

上列四大功用，茲再加以解釋，成本會計可以隨時求得各種產品之精詳成本，以與其標準成本相比較，因而各部主管人員或製造部份工作效率之標準，得一確立其功用一也。

工廠管理人員既經得悉何種產品利益最優，當可努力推廣該種產品之銷路，結果將企業之盈餘日見增加，其功用二也。

成本會計之記錄，是供分析銷售費用及銷貨之用，並可以與其標準數相比較，以決定其有利之推銷政策，其功用三也。

成本會計因每月可以編製決算表及其他種種有關業務之詳細報告，故管理當局對於工廠將來財務上之需要可以隨時制定預算，而不致有臨渴掘井之弊，其功用四也。

第四節 成本會計員應具之資格

欲使所設計之成本制度，既切實用，又能獲得完善之結果，則主持其事之成本會計員，必須具備相當資格，方堪勝任。惟成本會計員應具之資格，每因其所處之實際環境大有不同，故難一一列舉。本節所述不過為一般情形之下，良好成本會計員所應具備之若干資格耳。茲將此種資格分為學識與實務兩項分述之如下：

關於學識方面，成本會計員第一應用豐富之常識及科學的分析能力及素養並必具有此等資格，方能在分析觀察成本記錄時，獲得正確之論斷以爲管理人員之參考。其次自身既任成本會計之職務，對於普通會計及成本會計之知識，自應有透澈之瞭解。再次，成本會計員對於職務，欲其擔任愉快，則除應具上述之學識能力而外，尚須輔以與會計有關之各種知識，如對經濟學、工程學及統計學等，均應有相當之研究也。成本會計員對於上述學力方面之資格，雖皆具備，但設其性情粗疏而欠精審，工作草率而不求詳審，則其服務之成績，仍難臻於美滿之境地，是以精細沉着之品性，亦爲良好成本會計員所應具之資格也。

至關於實務方面，成本會計員對於所服務之工廠，凡關於各種產品之製造程序，及其推銷方法，必須完全瞭解焉。