

立信會計叢書

標準成本會計

Cecil M. Gillespie 著

鄒
紀

曾
洪

侯
天

譯

(一九五二年初版)

立信會計圖書用品社出版

立信會計叢書

標準成本會計

Cecil M. Gillespie 著

鄒會侯 紀洪天 譯

(一九五二年初版)

立信會計圖書用品社出版

立信會計叢書
標準成本會計

Accounting Procedure for Standard Costs

原 著 者

Cecil M. Gillespie

原 著 版 次

1947年重印本

原著出版者

Ronald Press

譯 者

鄒 曾·侯 紀 洪 天

出 版 者

立信會計圖書用品社

上海河南中路三三九號

重慶小什字立信大樓

天津建設路一號

總發行所

中國科技圖書聯合發行所

上海中央路二四號三〇四室

一九五二年一月初版

(滬)

0001—3000(蔚)

譯者序言

這本書的原名是 *Accounting Procedure for Standard Costs*，爲美國西北大學會計學教授 C. M. Gillespie 所著，於 1935 年出版，我們是根據 1947 年重印本而翻譯的。在我們所見到的標準成本會計文獻中，這本書似乎是比較完備而詳盡的。譯者以前講授成本會計時，嘗部份地摘譯本書作爲補充教材。今年春間我們學習中央人民政府重工業部 1951 年所頒行的“暫行統一成本計算規程”，及東北人民政府工業部 1951 年施行的“統一成本會計制度”時，覺得此書對於我們學習計劃成本會計，頗有幫助。幾個看過摘譯稿的朋友們也有同感，便極力慫恿譯者將此書全部譯出，以餉國人。譯者遂於今年暑假中邀同紀洪天先生合作將全書本文部份譯出，原書所附的五個實例(Cases)對於本書論述的系統上無關重要，譯文中便把它們刪掉了。

誠如蘇聯會計學者日布拉克所說：『現代生產核算實踐中存在的缺點之一，是它的分析不够詳盡，……，爲了使產品成本的分析能够成爲及時影響生產過程的工具，就必須這樣來組織生產費用的核算，在這種核算組織下，成本變化的原因，不是在研究報告期的成本計算之後，而是逐日地，在完成計劃的同一過程中，根據經常核算的記錄和原始憑證揭發出來』（註¹）標準成本會計的特徵之一就是分析詳盡而報告及時。就會計技術而言，標準成本會計不失爲一種進步的會計程序。不過資本主義的會計理論與實務都具有先天的缺陷，就是它是服從資本主義剝削制度的，爲了掩護剝削制度就不惜違反科學和真理而瞎說亂來。所以，我們讀這本書要帶批判性的眼光，『我們對於它底科學的增加生產力的部份，必須加以採用加以發展；對於它底服從於剝削制度而來的，削弱和阻礙生產力的部份加以否定』（註²）實施標準成本會計的先決條件是物價穩定和企業的經濟活動有計劃和定額等。這兩個先決條件在資

本主義經濟下是無法具備的，而在社會主義經濟下則是必然具備的。所以標準成本會計祇有在社會主義經濟中才有廣泛利用和充分發展的可能。(註3)

原書有少數筆誤刊誤的地方，譯文都替它更正了，幾點可以改進的地方，如牽涉的範圍不廣泛，便用附註指出。譯者學識淺陋，課務繁忙，譯文中定有不少錯誤或欠妥之處，切盼讀者不吝指教，俾得於再版時修正。

本書的大部份由紀洪天先生譯成初稿而由譯者逐句加以校訂。本書之譯成受着潘序倫先生的鼓勵最大，謹此誌感。

鄒曾侯

1951年11月30日，上海。

(註1) 工業簿記教程，210頁，中國人民大學1951年出版。

(註2) 黃逸峯先生的話，見經濟核算制52頁，人民出版社1951年版。

(註3) 定額核算法底基本觀念——爲了在動用國家資金上能預防可能的過度，而逐日地表現出和生產費用底現有定額發生差異的各種原因——祇能在我們計劃經濟底條件下才能發生。——日布拉克：工業簿記教程，221頁。

作者原序

這本新著的目的，一方面是要解釋明白運用標準成本的三種主要方法的各項原則，同時也要說明如何把這些原則運用到實際經營情況中去。這是一本教科書，適宜於高級班次之用，也可供有此項研究興趣者作為參考。

本書共計十五章和五個實例。各章從最簡單的方法開始，順次說明運用標準成本的三種方法。各章的例示都根據着同樣一全套假定的製造情況來說明；從設定各種標準開始，一直到記帳編表為止，整個程序都據以解釋。這樣配合題材的方法，容易使讀者瞭解同一方法中各步手續之間的連繫；也便於幾種方法的相互比較。實務上不採用的各種複雜的差異公式，這裏都不列入。爭論未決的問題仍略有提出，以供研討。

標準成本在和其他成本方法相對比下的優點和限制，以及三種標準成本方法相互間的比較，本書都有說明。投資的正常報酬、計價的問題、寫算工作的簡化、標準成本在銷售交貨方面的應用、以及其他種種高深的題目，也有所論述。每章附有習題、問題若干則，藉以訓練讀者將標準成本的原則應用到各種工業中去。

* * * * *

本書是在西北大學作為“標準成本”一科的教材的。它的編制完全根據現在一般熟知的西北大學的“單元講授法”，而且也採取了最近二十年來一切會計科學的進步教學法的觀點。對於那些沒有把“標準成本”作為獨立學程的學院來說，這本書的編制也適宜於當作“高級成本會計”一科的教材。本書內關於題材、參考書目和課外作業等的編排，對於典型的高級成本會計學程中的題材，都已具有討論的機會和指導。

(下 略)

吉賓斯畢 (Cecil Gillespie)

目 錄

譯 序

作者原序

第一章 標準成本的發展 1

成本會計概說

I 事後成本和預定成本

事後成本和預定成本的區別 標準成本和預定成本

II 分步(作業)成本和分批成本

作業成本和分批成本概要 成本方法的交互應用 作業成本的一個簡例 作業成本的一個繁例 作業成本會計的優點 作業成本制的有效範圍

III 標準成本和預定的作業成本

定義 設定標準成本的概略 用途 標準成本在實用上的限度 標準成本單 標準成本的類型 標準成本的報表和例外原則 標準成本原理的其他應用

本章要點

習題及問題

第二章 甲法：在製品帳戶中借記實際數貸記標準數 21

標準成本的記帳方法 甲法概說 記錄例解 分錄：在製品戶的借項是實際數，貸項是標準數 標準差異的公式 差異的分錄 分類帳戶 損益表 在製品和其他存貨的盤存和計價 其他分析差異的方法

本章要點

習題及問題

第三章 乙法：在製品帳戶借貸兩方都記標準數 37

概說 分錄示例 過帳後的帳戶 損益表 生產統制對於運

用標準成本制度的影響 特定命令生產統制下會計資料的來源 材料人工浪費報告的及時性 重覆命令生產統制下會計資料的來源 乙法下的實地盤存 乙法要點 甲法和乙法的比較 材料依標準計價的優劣點 實際分步分批成本和標準成本制度的比較
習題及問題

第四章 標準成本的設定：材料和人工……………53

綱要

I 物質的標準

定義 成本會計員對於物質標準的責任 實際產量和標準產量的比較：物質單位

II 標準成本類型的選擇

標準價格對於單位成本和差異的影響 人工和材料的標準數量問題

III 標準成本單

標準成本單、或標準成本卡中材料成本的記錄 標準成本單：單純的結構 標準成本單的修改 標準成本單：複雜的結構 連續式生產中產品標準單位成本的設定

IV 間接人工和間接材料

直接計算和間接計算的比較 直接處理的意義和優點 人工的直接處理 材料購儲費用的直接處理 材料購儲費用：標準的設定 購儲費用的分錄 材料的重置成本計價法
本章要點
習題及問題

第五章 彈性預算和製造費用標準分攤率……………73

概說 服務部門的彈性預算：作用 基本例題和公式 計算生產部費用分攤率的原理 根據彈性預算計算製造費用分攤率 預期實際數產品標準成本的計算 製造費用中心 每月的分錄 過帳後的各部費用帳戶和在製品帳戶 依標準分攤率負擔服務費用的優點 另一方法：單純的變動因素 複雜的變動因素 開工程度對產品單位成本的影響 對於停工時間差異的影響 標準成本所根據的各種開工程度

本章要點

習題及問題

第六章 乙法中減少分類帳工作的方法.....98

減少工作的方法

I 統制帳戶

存貨統制帳戶的合併 分錄示例:有關統制帳戶的部份 過帳後的帳戶 明細記錄 明細分類帳的驗證 裝配部門的分錄 單戶式統制的缺點 製造費用的統制:製造費用分類帳

II 材料依市價計價

標準成本中材料的計價基礎 材料依市價計價的帳務處理
習題及問題

第七章 乙法中給管理人員的報告和資料的來源 113

給管理人員各項報告的編製

I 材料

材料帳戶的運用:複習 對標準的差異:材料價格部份 對標準的差異:材料數量部份

II 人工差異

彙計人工差異的概說 特定命令生產統制下的差異 差異的分析(小時工資率) 重複命令的生產中人工差異的計算(小時工資制)

III 製造費用報告

各種開工程度下製造費用的分部統制 生產部的費用差異報告 服務部的費用差異報告 編送給總經理的費用差異報告 機器空閒時間成本的報告

IV 廢料和代用品等

概說 材料代用差異 廢料 損壞工作 預算期中標準成本的變更

本章要點

習題及問題

第八章 實際毛利和預算毛利間差異的分析:差異的處理 136

概說

I 一種產品時的分析

總差異 數量差異 售價差異 成本差異 差異的驗證

II 有幾種產品時的分析

概說 總差異 售價差異 成本差異 數量差異 配合差異
差異的驗證 其他報告方式

III 差異的處理和列入資產負債表的存貨

差異的處理 資產負債表中的各種存貨的調整

本章要點

習題及問題

第九章 投資的報酬 148

概說 包含機器投資正常報酬的標準製造費用分離率 分錄

損益表上正常報酬的表示 存貨中的投資“利息”準備 包括投資報酬的標準租金率 材料投資報酬 標準成本單 寫算方面的困難和正常報酬的另外一種計算基礎 需要科學地攤計報酬數的幾種情況

本章要點

習題及問題

第十章 倉儲和收帳工作的彈性預算 160

概說 儲運工作彈性預算綱要 職能和職能性單位 帳戶的職能性分類 費用彈性預算的本體 某一期的預算和費用分離率的制訂 倉儲和裝運標準費用對於產品的分離 將倉儲和裝運標準費用借入損益戶 月結差異 統制儲運費用的另一方法 事務成本和收帳成本等處理原則 產品別成本計算和顧客別成本計算的差別和例示 發售職能的產品成本計算和它的實施可能性

本章要點

習題及問題

第十一章 銷售和交貨標準成本 182

倉儲和收帳的標準單位成本述要 銷售和交貨職能的單位成本:用途

I 顧客別成本計算

職能的辨認和衡量單位的選擇 計算職能單位成本,以憑預定分區的銷售和交貨成本 標準職能單位成本對於各區的應用 個別顧客的銷售成本 職能單位成本對於個別定單的應用 預定成本與發售方法的選擇 邊際成本 購入服務的邊際水準

II 產品別成本計算

實務上的困難 把銷貨薪金和費用依“佣金”的方式計算

III 預算與標準職能成本

編製按期的費用預算 實際費用和預算費用間差額的報告

IV 實際發售支出的成本分析

幾個實用上的例子 分析實際發售成本的程序 分析實際發售成本的例子 依照產品別分攤:雜貨批發業 依照各線(行車路線)顧客來分攤:肉類產品 依照各“組”(定單和帳款的大小)顧客來分攤:肉類產品 依定單分攤:藥物批發業

本章要點

習題及問題

第十二章 丙法:在製品帳戶借貸雙方均記實 際數和標準數 209

概說 全能量基準預算和標準成本單 分錄示例 過帳後的帳戶 會計資料來源的圖解 損益表 產品別的差異百分比 分部的預算差異百分比 把產品的基準性成本改為實際成本 三種方法所得結果的比較 反對把實際製造費用加入產品中的意見

本章要點

習題及問題

第十三章 丙法:在製品帳戶借記正常數和標準數:分部製造費用分攤率 232

製造費用記入在製品帳戶的方法 在製品帳戶中借記正常數和標準數 正常數預算和正常分攤率:逐月服務成本轉攤工作的省略 按期的製造費用預算:固定費用和其他費用 預算數的分攤和製造費用正常分攤率的計算 所需要的製造費用帳戶 按月分攤正常費用的分錄:省略服務費用的轉攤 未吸收製造費用的分析和報告 耗用報告和正常數預算在製品帳戶的安排

本章要點

習題及問題

第十四章 總結 250

標準成本的類型及在製品帳戶的運用方法 適用標準成本的場合 標準成本制度的用途 資產負債表上所需的存貨 各項成績報告 售價 個別產品的毛利 運用的經濟問題

第十五章 總複習及名詞彙釋 258

總複習問題 名詞彙釋

圖 表 目 錄

1. 簡單分步成本會計程序圖.....	第 4 頁
2. 簡單分批成本會計程序圖.....	5
3. 標準成本單.....	10
4. 標準成本單(另一種格式).....	11
5. 標準成本甲法的圖解.....	24
6. 標準差異公式.....	26
7. 作業別標準人工及製造費用累計表.....	31
8. 乙法中材料和材料差異的資料來源.....	44
9. 乙法中人工和人工差異的資料來源.....	46
10. 乙法中製造費用差異的資料來源.....	48
11. 設定材料和人工標準的過程.....	55
12. 標準成本單: 另件及裝配品.....	59
13. 裝配式產品成本單的結構.....	62
14. 費用彈性預算.....	74
15. 費用彈性預算:編製分部預算 並計算預期開工程度下的分攤率.....	76
16. 製造費用標準分攤率的計算.....	77
17. 費用彈性預算: 編製預期開工程度下的部門預算.....	79
18. 不同開工程度下的產品標準成本.....	87
19. 各種存貨的流動過程.....	99
20. 單一統制帳戶(乙法).....	106
21. 材料依市價計算的帳務處理.....	110
22. 裝配部材料價差類別的分析.....	115
23. 裝配部材料量差的類別及原因分析.....	116
24. 裝配部材料量差的類別分析.....	117
25. 記時卡——件工制.....	118
26. 費用差異報告——生產部.....	123
27. 費用差異報告——修理部.....	125
28. 費用差異彙總報告.....	126
29. 機器空閒時間報告.....	127
30. 預算和實際銷售.....	137
31. 本月份銷售預算.....	140
32. 本月份實際銷售數(依實際售價和實際成本數計算).....	140
33. 本月份實際銷售數(依預算售價和預算成本數計算).....	140
34. 製造費用預算.....	150

35. 標準成本單(包括機器投資上的正常報酬)	150
36. 製造成本表(包括機器投資上的正常報酬)	151
37. 損益表	152
38. 場所成本預算	153
39. 分部費用預算和標準成本單(表示投資正常報酬的)	155
40. 倉儲和裝運工作的職能性帳戶分類	162
41. 倉儲和裝運職能的彈性預算	164
42. 倉儲和裝運工作預算及產品的費用分攤率	165
43. 標準成本單(顯示製造和裝運成本)	167
44. 倉儲和裝運職能的差異報告	170
45. 儲運部標準職能分攤率的訂定(第二法)	171
46. 倉儲費用預算	172
47. 倉儲和裝運部份預算費用和實際費用間差額的分析	173
48. 顧客帳戶的分析	175
49. 銷售和交貨費用的職能別分類和職能性單位的選擇	185
50. 銷售、廣告和交貨成本的分析及標準職能單位成本的計算	186
51. 應用標準職能成本以預定各區顧客的銷售費用	189
52. 顧客帳戶的分析	190
53. 應用標準職能成本以編製銷售費用預算	196
54. 甲部全能量預算：服務分攤率的計算和對於受益部門的分攤	210
55. 標準成本單	211
56. 丙法：在製品帳戶借貸雙方均記實際數和標準數	215
57. 丙法：材料的記錄	218
58. 丙法：在製品戶中借項實際數和標準數的記錄	219
59. 丙法：製成品成本的記錄	220
60. 損益表	221
61. 效能比率	221
62. 效能比率的分析	223
63. 生產實際成本，標準成本和預算數的比較	224
64. 平均實際成本的計算	225
65. 在製品帳戶中一併記入正常和標準製造費用	233
66. 製造費用預算	235
67. 製造費用分攤率	238
68. 已分攤製造費用的記錄(把服務費用直接吸收入在製品帳戶)	241
69. 未吸收製造費用的分析	243
70. 耗用報告	244

第一章 標準成本的發展

1—1 成本會計概說 隨同大型企業的興起，成本會計已成為管理上的一種主要的工具；事實上有人說過，成本會計“就是”管理。基本上說來，成本會計是用來決定產品的單位成本的（例如每千度電力的成本，每桶水泥的成本，或每輛汽車的成本）。如果一種產品是由許多另件配合而成的，那末成本會計就要包括各該另件成本的決定工作在內。例如就汽車製造業來說，配成一輛汽車需要另件數百種之多，這就必須計算每一種另件的成本。有些現代化的產品，它的各種另件單位成本的計算工作實在繁重不堪。製造收銀機的工廠所存儲待用的另件約有五萬項之多，電氣用品製造廠所生產的另件竟達五十萬種以上，每一種另件都需要計算出單位成本來。計算單位成本的事務工作包括二點——（1）決定每一另件所應該負擔的材料、人工和製造費用等數額，（2）合併各該另件的成本和其他聯帶耗用的材料、人工、費用等成本，以決定主要產品的成本。

這種計算可用許多方式來完成。可以在生產開始之前來做，也可在實施生產之後來做。換句話說，可以是預定的，也可以是事後的（歷史性的）。有的以工作的批別為計算成本的基礎（分批成本制），有的則以各種生產作業為計算成本的基礎（分步或作業成本制 process or operation costing）。標準成本就是預定的作業成本（predetermined operation costs）。預定成本和作業成本的優點，在標準成本都兼而有之。

要瞭解標準成本的優點（和它的限度），就必須懂得預定成本和作業成本這二個名辭的意義；這就是本章所要說明的主題。

I. 事後成本和預定成本

1—2 事後成本和預定成本的區別 事後成本和預定成本之間相

對的特性如下：

1. 事後成本是在生產工作開始以後計算的——這裏包括利用領料單或用料報告以搜集材料成本，利用人工記時卡以搜集人工成本；製造費用（監督人員和事務人員的薪金，房租，修理費等）則於費用發生時加以記錄，再根據某種多少帶點牽強性的基礎，如生產產品的人工時數，產品中的人工成本等等，以分攤於各該產品。

2. 預定成本是在生產工作開始以前計算的——某幾種方式的預定成本代表着經理人員認為是將會有的成本，或是應該有的成本，視其計算方法而定。次期出產的數量（這是單位成本的基礎）首先要決定，然後根據市價、用法和數量的預測以計算材料、人工及製造費用等成本。

1—3 標準成本和預定成本 標準成本是預定成本的一種。正因為它是預定的成本，所以標準成本往往優於實際成本。在大量生產的某些條件下，標準成本成為事實上所必需，至少也是極度適宜的。這些條件略舉如下：

1. 事後成本的搜集太不經濟——一個工廠所生產的另件多到幾萬種，要搜集每種另件每批生產的材料、人工和費用成本所需的事務工作實在太多；即使只搜集每週每種另件的平均成本，也不勝其煩。

2. 事後成本不一定具有代表性——成本的波動範圍如果很大，單位成本對於銷貨部訂定售價簡直毫無幫助可言。例如一種產品的實際單位成本為 \$100 → \$110 → \$150 → \$105……這時售價就不可能根據成本來訂定了。

3. 事後成本常覺太遲，不能及時應用——有些工業甚至在着手開工以前，就先要把成本和售價預加訂定。在產品有時式關係的工業，如汽車，服裝等就有此種實情。不單是成本必須預定，而且這種成本事實上是計劃部門在製造季節開始前詳細設計計劃的結果，所以標準成本似屬事所必需了。（以後我們會知道，某種範疇的標準成本是由成本會計員直接根據工程師所定的製造產品的標準工程條件而決定的）。

4. 事後成本有時不足以衡量製造效率——例如某一產品的實際

單位成本從 \$ 100 到 \$ 110 再到 \$ 150，這的確是需要查究的。但是從那裏查究起呢？管理部門怎樣才能確定應該負責的是誰呢？單位成本增高的趨勢究竟是爲了材料、爲了人工、還是爲了費用的緣故呢？究竟是市價高的結果呢，還是耗用得太多了呢？是不是受了生產量縮減的影響呢？對於這些都不能夠立刻搞明白。促使成本波動的因素既多且雜，要想瞭解每個因素對於總結果的影響程度是多少，那簡直是不可能的。

標準成本就極適宜於衡量經營效率。在某種方法下，標準成本顯示出一個產品的成本應該是多少，這樣就可以使管理部門立刻知道成績好不好。我們不必把最近的成本和以往的成本相比較，因爲過去的成本，本身就不一定是令人滿意的成績。標準成本制度就是用來經常發掘和報告任何不合標準的情事的。如果知道每一件產品所應該耗用的材料、人工和各類製造費用的價格是多少，數量是多少，那就很容易把不合理的情形找出來和報告出來。有些企業的成本部常將每一變動因素的“金額差異”計算出來（就是實際成績和標準成績間的差額）；並且把應該對它負責的人員指出來。如果有工人對於它們的作業所使用的時間太多了、或是把工人工資核定得太高了、或是耗用製造費用太多了、等等的類似情形，成本報告上都可指出應該負責的人員來。

II. 分步(作業)成本和分批成本

1-4 作業成本和分批成本概要 標準成本在預定成本一方面的優點已在上節說明。現在將作業成本的意義和標準成本就是作業成本等兩點續加解釋。

分步成本會計是決定某一期內某種產品，某種生產步驟或生產作業等成本的方法（如果生產作業經有系統地決定後，我們就用“作業成本”這個名辭來代替含義較廣的“分步成本”這個名辭）。它是根據一期內的成本開支和該期內的產量而進行計算的。假定分步成本的目標是求得某一月內所製成各產品的平均單位成本，那末它的程序如下：（圖表15）

1. 彙計生產中所耗用的材料、人工和製造費用等成本。