

大專學校教材 各種考試用書

成本會計概要

童 綽 著

三民書局印行

人文科學概要叢書編刊序言

近年我國學術日趨進步，教育日趨發達，用人行政亦漸步入正軌，諸如大專學校林立，出版事業振興，各種考試經常舉辦，是其明徵，誠屬國家社會發榮滋長之新氣象。

惟一般大專學生及各種應試人員，在修習課業或準備考試之際，常苦**乏內容簡明而水準高超**之書籍可讀，甚至社會人士之有志研求學問者，亦常感無進修之階梯，故日前對於**瞭解全般（概）而又把握重點（要）**之概要讀物，實有迫切而普遍之需要。

本書局有鑒於此，爰先就人文科學方面，敦請著名學者教授撰著各科概要，彙為叢書，次第梓行，期能**為治學立基礎，為應試作引導**，聊盡出版服務之責；尚祈國內宏達賜予匡助，各方讀者廣予支持，出版同業惠予協作，俾本叢書得益見其充實與擴展，無任感幸之至。

三民書局編輯委員會 謹識

中華民國五十二年八月

自序

除了獨佔性之事業以外，企業家要想在同等的生產條件、額定的消費市場，去爭得一立足之地，必須隨時準備參加投標比價不可，然產品價格之厘定，有賴於成本的計算。不僅如此，欲求經營改善，更須分析成本，控制成本。於是成本會計乃成為企業管理重要的一環。在今日工商企業發達之社會裏，成本會計也就因需要而日趨繁複、日趨重要。因此，大專有關工商之各系科均將成本會計列為一必修課程，以適應現代經濟社會之需要。著者自從前年由大中國圖書公司出版之會計學問世以來，承各方藻飾，認為尚屬簡明扼要，堪作各大學及專科教學之用。今又承三民書局邀約撰擬「成本會計概要」一書，以作大專教材。著者仍本「簡」「賅」之原則，對成本會計作淺易之介紹，納入三民書局「人文科學概要叢書」之行列。

本書為概要叢書之一，雖無高深理論的探討，却務使初學者對於基本原則有一正確之概念，實務技術能適用於現代企業。本書共分十章：第一章緒論，對成本會計之定義、功用、本質以及其與普通會計之關係等，逐一詮釋，俾使讀者對成本會計首先獲一清晰

之概念。第二章至第四章分析成本三大要素——材料、人工及製造費用之處理程序與方法。第五章至第九章專論成本會計制度，其中分批成本制及分步成本制是為實際成本制度，又稱歷史成本制（Historical Cost System）；估計成本制與標準成本制是為預計成本制度，又稱計劃成本制（Projection Cost System）。此外對於聯產品與副產品之成本制度亦作簡單的說明。最後第十章則以損益平衡點之取決及利潤差異之分析，作為管理者追求利潤、分析利潤的指針。

成本會計為應用科學的一種，學習者貴乎實務之作業，故本書於每章之後附以問題及習題，讀者果能悉心研究與習作，必能對此課程有更進一層的領悟與心得。

本書之成，係以著者在政大所授成本會計概要一科之講義為藍本，加以增刪修訂。此外，又承外子陳本林先生以工程界對成本會計之觀點，指示此書編成，特此誌謝。稿件整理雖經度寒暑，其疏漏之處在所難免，懇望海內外同道不吝指教。

童 鈔 民國五十七年四月二十二日誌於國立臺灣大學

成本會計概要 目錄

第一章 基本概念	1
第一節 成本會計之性質與功能	1
第二節 成本會計與普通會計之區別	4
第三節 成本之分類及成本計算之基本公式	7
第四節 成本會計制度之意義與分類	12
第二章 材料成本	16
第一節 材料之管理與管理機構	16
一、材料管理之原則	16
二、材料之管理機構	17
三、材料記錄有關之憑證帳簿及統制科目	17
第二節 材料購進之處理	18
一、材料購進與驗收程序	18
二、材料購進之帳務處理	20
三、到貨不符之處理	22
四、進料成本之確定	23
第三節 材料耗用之處理	25
一、發料計價之方法	25
二、材料領用之處理	28
三、材料退回之處理	30
四、廢料及壞料之處理	33
五、材料盤盈盤損之處理	36

第三章 人工成本	42
第一節 人工處理之原則及管理機構	42
第二節 人工記錄有關之憑證帳簿及統制科目	43
第三節 人工之會計處理	47
第四章 製造費用	52
第一節 製造費用之意義與處理原則	52
一、製造費用之意義及其分類	52
二、製造費用之處理原則	53
三、製造費用之分部	53
第二節 製造費用之發生與隸屬	54
一、製造費用之發生	55
二、製造費用之隸屬	56
三、製造費用發生隸屬帳務處理之圖解	57
第三節 製造費用之集中	59
一、分攤順序	59
二、分攤基礎	59
三、分攤步驟	60
四、分攤之各種方法	60
第四節 製造費用之歸宿	68
一、分配之程序	68
二、分配率之製定	69
三、部別分配率之應用	69
四、分配之方法	70

五、多分配與少分配之會計處理	72
第五章 分批成本會計制度	79
第一節 分批成本制度之性質	79
第二節 分批成本制度之統制科目與帳簿組織	81
第三節 分批成本制度製造成本之會計處理	84
第四節 產品之完成與銷售	93
第五節 月終結帳之實施與財務報表	100
第六章 分步成本會計制度	111
第一節 分步成本制度之性質	111
第二節 分步成本制度之統制科目與帳簿組織	113
第三節 分步成本制度之處理程序	117
第四節 分步成本之計算方法	120
第五節 分步成本制度會計釋例與月終結帳	125
第六節 損壞工作之處理	131
第七節 按批分步制與按類分步制	133
第七章 估計成本會計制度	141
第一節 估計成本制度之性質	141
第二節 估計成本制度有關之科目及表單	142
第三節 估計成本制度之帳務處理	145
第四節 成本差異之處理	150
第八章 標準成本會計制度	161
第一節 標準成本制度之性質	161

第二節	標準成本之製定.....	162
第三節	差異分析及功過歸宿.....	165
第四節	標準成本制度之帳務處理及釋例.....	170
第九章	聯產品與副產品之成本制度.....	185
第一節	聯產品與副產品之性質.....	185
第二節	聯產品成本之處理.....	186
第三節	副產品成本之處理.....	196
第十章	損益平衡點及利潤分析	203
第一節	損益平衡點之取決.....	203
第二節	計劃利潤之處理.....	206
第三節	利潤差異之分析.....	208

成本會計概要

第一章 基本概念

第一節 成本會計之性質與功能

(一)緒言：

成本 (Cost) 一名詞，其涵義甚廣，得因觀念之不同，而有不同的界說。經濟學者與成本會計學者，對成本之觀念，認識不同，故詮釋成本之觀點，亦欠一致：前者係從社會觀點闡明成本；而後者乃從財務觀點詮釋之。吾人姑稱前者為社會成本 (Social Costs)，後者為財務成本 (Financial Costs)。就社會成本而言，凡失業、疾病以及工業道德等因素皆應包括在內，而此等因素又不能完全直接以貨幣價值表示之，且其範疇超越了企業領域以外。所謂財務成本者，純係以貨幣價值為出發點去衡量成本，故其範圍較狹，僅及於企業領域之內。吾人立於企業管理之立場，當以後者為討論之對象。

就一般概念而言，所謂成本，乃為獲取另一價值所為之價值之犧牲也，其範圍與內容易於變遷，而其性質尤富彈性，並視環境不同而異，倘環境有所變遷或使用目的有所更易時，則成本觀念之界說亦必隨之而異。因此欲了解成本所含之項目或內容若何？吾人首須對成本資料應用之目的以及衡量成本之條件有所認識。

成本會計人員從技術觀點對成本曾作如下之解釋：所謂成本，乃費用之化身，換言之，將一期間之費用經過重分類與再分配程序計入單位產品上，求出單位成本，以適應各種目的之需要。因此，成本會

計人員心目中之成本，純屬費用之一部份，只不過依特定之產品、地區或管理功用或其他成本單位加以分配而已。既然為產品製造所發生之一切費用視為製造過程之全部犧牲，故此類費用悉應依各種基準分配於成本單位上，由其負擔之。此項理論十分健全。因此，凡以上分配於某一成本單位上各類費用之總和，即為該成本單位之成本。

(二)成本會計之意義：

勞倫氏 (W. B. Lawrence) 定義：成本會計云者，係應用普通會計之原理原則，詳記一工廠製造與推銷產品時所發生之一切費用，並求得各種產品之單位成本及總成本，以供工廠管理當局決定經濟的、有效的及有利的製銷政策時參考之謂也。

陀爾氏 (James L. Dohr) 定義：成本會計者，乃會計學上之一分系，用以記錄及分析一特定企業之各項支出，研究及解釋其所得之資料，並藉以作為經營及管理企業之指針也。

由以上二學者之定義，可知成本會計為會計學之一分支，乃應用普通會計原理，以有系統之程序，敏捷之過程及明晰之方法，對一企業或一事業之各項支出，加以記錄、分析、歸納研究及解釋其所得之資料，並藉以供作經營及管理企業時之參考者也。就狹義而言，所謂成本會計，乃指製造業在產品製造過程中應用一般之會計原理及特殊之成本技術，求出產品之單位成本之會計方法也。就廣義言，成本會計並不以製造成本為限，即發售及財務之會計亦包括在內，且其應用之範圍亦不限於製造企業，其他若販賣、建築、採礦、銀行及公用事業均可應用，即不以營利為目的之機關、學校、醫院亦可適用之。

(三)成本會計之功能——管理者的工具：

從前有人說過：「會計是靠企業生存，而非企業靠會計生存」。這自然是無可否認的。但是，迄於現代，任何企業，如果缺乏可以控

制成本的適當會計制度，縱不直接威脅其生存，而其無法保證管理的成功，則可斷言。

成本會計包括簿記與成本處理兩方面。其主要任務有三：

1. 成本的記錄 (cost recording)
2. 成本的分析 (cost analysis)
3. 成本的控制 (cost control)

成本會計，是詳細記載一企業在製造與銷售產品之過程中所發生的一切費用，決定產品的總成本與單位成本，進而加以分析，作為管理當局控制成本的參考，以達到加強效率抑低成本的目的。過去成本會計，多限於成本的記錄，僅包括成本計算與成本取決；現代趨勢，都認為成本會計是最高管理的一環，本「透過會計加強管理」Management through Accounting的論據，必須於記錄成本之外，進而分析成本與控制成本。從管理者的觀點言，成本資料，是企業決策所憑藉的指針，否則便不值得去勞力傷財以求獲致。然而，只是蒐集了有關的資料，依然不够完成成本會計之任務。還應區別資料之重要與不重要？切當與不切當？知道做些什麼？怎樣去做？及如何據以推斷、表現與解釋其結果；這才有其大的價值可以貢獻管理當局。所以，凡負責施行成本會計的，要一半是會計人員，而一半是管理者，應熟悉企業的財務結構及其製造與銷售的方法與程序，否則冗長的記錄，只是一堆不切實際的廢料。因此，現代的成本會計，要進而衡量經營的績效，使之監視每一支出的用途。支出必與成果相比較，與過去比較是好是壞？與經常所期望的是好是壞？及與原來估計的是好是壞？工作不能從其本身衡量，必須有其比較。資料獲得，事實呈現，用比較的尺度顯示其距離，然後才能採取矯正的行動；這就是分析與控制的作用。

第二節 成本會計與普通會計之區別

成本會計，對普通會計言，乃一特種會計，可說是普通會計之一分支。普通會計，通常稱為財務會計 Financial accounting，實成本會計之先導。故成本會計，乃就財務會計，加入成本憑證、成本科目、及成本應有的帳簿，以顯示全部資料。以此，成本會計與普通會計，不徒其原理原則相同，其構成因素，如會計憑證、會計科目、帳簿組織及財務報表，亦復相同；只須根據成本記錄，利用成本計算方法，以彌補普通會計的缺陷而達成其特別目的之要求。今綜合說明成本會計與普通會計之重大區別如下：

(一)會計事項範疇有異：

財務會計所涉及之事項不外資產、負債與資本三大部份，此等事項，多來自外界，故謂財務會計之範疇，着重於企業之外部活動。反之成本會計所涉及之事項，不外產品之製造、推銷等行為，此類事項，概發自內部，故謂成本會計之範疇，着重於企業之內部活動。

析言之，財務會計所處理之交易事項，有下列諸項：

- | | |
|-----------|----------------|
| (1)資本之輸納。 | (2)資產之添置。 |
| (3)資產之處分。 | (4)債務之籌舉。 |
| (5)債務之償還。 | (6)費用之支付。 |
| (7)產品之銷售。 | (8)向顧客收取債權或現款。 |

成本會計所處理之事項，則有下列諸項：

- (1)產品製造所耗用之材料、人工與間接成本之彙集與分配。
- (2)產品推銷所發生之各項費用之彙集與分配。
- (3)銷貨成本之計算與結轉。
- (4)在製品與製成品盤存價值之計算。

財務會計與成本會計之活動領域雖不同，但二者最後之歸宿則一：前者對業務經營結果之損益，以總額表示之。後者對損益之由來，以細數說明之。

(二)詳細分析成本內容：

詳細分析成本之內容，為成本會計之第一特徵，因成本會計之目的，在決定及控制成本二點，就決定成本言，必須將所發生之成本，詳為分析，然後始能確定某項成本，屬於某種產品，因而作適當之歸納。就控制成本言，亦必須詳細分析實際成本與標準成本間差額之所在，而後方能確定功過之歸宿，作為改進之張本，故實施成本制度時，非詳細分析成本內容不為功。

工廠之中，如採用普通會計時，則每屆結算之時，吾人能根據期初期末存貨數字及本期所耗用之工料及費用，求得其成本之總額，如該廠僅從事一種產品之製造，則以產量總額除成本總額，即能求得其每件產品之成本，如該廠從事多種產品之製造，則因產品種類之不同，耗用工料之各異，平均計算，即失其作用，單位成本，遂無由而求得，惟如採用成本會計時，則能利用成本分析為手段，求出每種產品之單位成本，因單位成本為釐訂售價，決定產銷政策，及不同期間與各同業間比較分析的根據，故應精密加以計算。

(三)月終結帳永續盤存：

成本會計與普通會計，其最顯著不同之點，是在何時可以確知其出售產品的成本。普通會計多為每一年或半年結算一次。在製造業完成其產品時，如必俟之半年以後或年終結算，則其所得結果，已成歷史上的陳跡，無法可作管理當局的參考。故月終結帳 Monthly closing 為成本會計之一要素。

因成本帳冊，在整個帳簿組織中，處於輔助帳之地位，此種帳冊

，隨產品製造過程之進展，一步一趨，隨時記載其所發生之成本，而總帳上各有關統馭科目，為避免過度繁瑣起見，對於成本帳內所記載之日常成本事項，平時不一一為之入帳，迨月終時根據成本部及其他有關各部門之報告，始作彙總之記載，並據此以編製財務報表，此項彙記編表之工作，即屬於月結制度之範圍，故成本會計制度下之每月結帳辦法，與普通會計之結算，稍有不同之處，惟採用成本會計制度時，在會計年度終了之際，仍應按照普通結帳辦法，辦理決算，以示年度之總結。

所謂永續盤存 Perpetual inventory，是對各種原料、物料、在製品及製成品逐一設立帳戶，在帳面上詳細記載其收發數量與單位價格，俾可隨時就帳面上查知其餘額，故又名帳面盤存 Book inventory。此與普通會計之實際盤存 Physical inventory，於決算日始將所有存貨一一盤點以確定其數量並估計其價格者有所不同。各種材料與產品之數量及價格，應隨生產之進展逐步記錄，俾可隨時考查其實際情況，在結算時毋須臨時盤點，其餘額即可從帳面上表現。以製造業材料與產品之複雜，臨時盤點，實為一不可能之事。正由於永續盤存制度之實施，成本會計之按月結算，乃始有其實現的可能。

效率測驗加強管理：

成本會計對於企業管理上，具有特殊之職能，茲分別述之如次：

1. 成本帳戶與帳簿之設置能供給詳細成本資料，如生產部之按部門、步序或產品劃分；發售成本之按產品單位、產品類別或銷售區域劃分；管理成本之按部門或管理職能劃分。
2. 對材料之購儲及領發均有適當之控制，其結果則材料之浪費、損毀及殘廢等情事即可減免。
3. 對人工成本按其工作、步序或部門等為適當之控制，並應用工

資之獎金制度，以鼓勵工人之工作情緒。

4. 對間接成本按性質加以劃分，並依部別為適當之控制。

5. 材料之耗用，人工及間接成本之發生，均有完善之標準制度，用以衡量各級從業人員在某一期間之產銷成果。

6. 對產品製造與推銷所發生之成本資料，能隨時獲得並有效的供給有關主管參考，以為改進業務之依據。

7. 對於製造與銷售政策之確立，可提供過去之可靠歷史資料及未來之計劃資料，以便有所依循。

8. 對企業擴充或緊縮時所擬之計劃是否有利，維護成本是否過高，各項設備效率之差別若何，均可提供有效之資料，以為適當之評價與比較。

凡以上各端，皆為普通會計所不可完成之職能，而為成本會計所獨特具備者。

第三節 成本之分類及成本計算之基本公式

一、成本之分類

成本會計人員不僅要找到成本，並且還須知道某種成本作某種用途。成本會計的進步，已經克服了许多困難，倘能再明白瞭解其工作之性質、意義與目的，將更可促進其進步。因此，吾人把成本劃分為許多類別，是完全為了配合研究的目的，而使之適用於各種用途。以下為成本按各種不同標準的分類：

(一)以業務機能為標準之分類：

1. 製造成本 Manufacturing cost 或 Factory cost：製造成本乃產品製造時所發生之成本，包括原料、人工及製造費用。

2. 銷售成本 Selling cost：銷售成本乃產品推銷時所發生之成本

：包括推銷員薪金、佣金、旅費、廣告費、製成品保險費、製成品捐稅、樣品等。

3. 管理成本 Administrative cost：乃企業經營過程中所發生之一般性管理成本；包括職員薪金、辦公用品、電報電話、租金、設備折舊、財產稅、法律費、壞帳等。

4. 財務成本 Financial cost：乃資金調撥運用時所發生之成本，如利息費用等。

(二)以成本因素為標準之分類：

1. 原料成本 Material
2. 人工成本 Labour
3. 製造費用 Manufacturing expense

製造產品，首須購取原料，然後施以人工，但在製造過程中，須有各種設備與之配合，因此連帶發生許多在原料人工以外的各種費用，名曰製造費用。此種分類為成本會計中之基本概念，原料、人工及製造費用三者，相互為用，缺一即無法着手製造，故又稱為製造成本三要素。

(三)以成本與產品間之關係為標準之分類：

1. 直接成本 Direct cost：凡某種成本，與產品之間，具有直接關係，能確知其因製造某項產品而發生，因而能直接歸納於產品成本項下者，謂之直接成本，如織布之紗、從事紡織工作之人工等是。

2. 間接成本 Indirect cost：凡某種成本，與產品之間，並無直接關係，無法確知其因製造某項產品而發生，因而不能直接歸納於產品成本項下，然又為製造時所必需發生者，是謂之間接成本，如廠中所耗用之物料、所支付之水電費、所攤提之廠房機器折舊等是。

此種分類，對於成本之計算，具有極大之影響，一般言之，凡直

接成本愈大者，其成本之計算必愈準確，此蓋由於直接成本，能直接歸納故耳。

(四)以成本發生之性能為標準之分類：

1. 固定成本 Fixed cost：固定成本，在某特定範圍內，不因生產數量之多寡而增減，如機器設備、房租及租稅等。

2. 變動成本 Variable cost：變動成本則在特定範圍內隨產品之產量及銷售量作比例的增減，如原料及直接人工等。

3. 半變動或半固定成本 Semi-variable or semi-fixed cost：半變動或半固定成本，雖也受產量及銷售量的影響，但並不依比例升降，如監工工資及以工作時間計算折舊等。

直接成本皆為變動成本，間接成本則多為固定成本或半固定成本。一般以固定成本小變動成本大，為最容易伸縮產量，而其成本正確性的程度亦比較高。故一企業，多根據此項分類，作為決定產銷政策及接受定貨與否之分析資料。

(五)以成本之實際與否為標準之分類：

1. 實際成本 Actual cost：實際成本，乃製造某種產品實際所耗用之成本。

2. 經常成本 Normal cost：經常成本係在正常情形下，不受臨時性或季節性之影響時，製造某種產品所需之成本，多以全年之平均數字為準，對於釐訂售價及同業間比較有甚大的效用。

3. 估計成本 Estimated cost：估計成本，為工廠中對於產品成本之預估數字，以與實際發生之成本比較。

4. 標準成本 Standard cost：標準成本則為對於一種產品所預定的標準數字，懸為企業當局力求達到之目標。

(六)以管理目的為標準之分類：