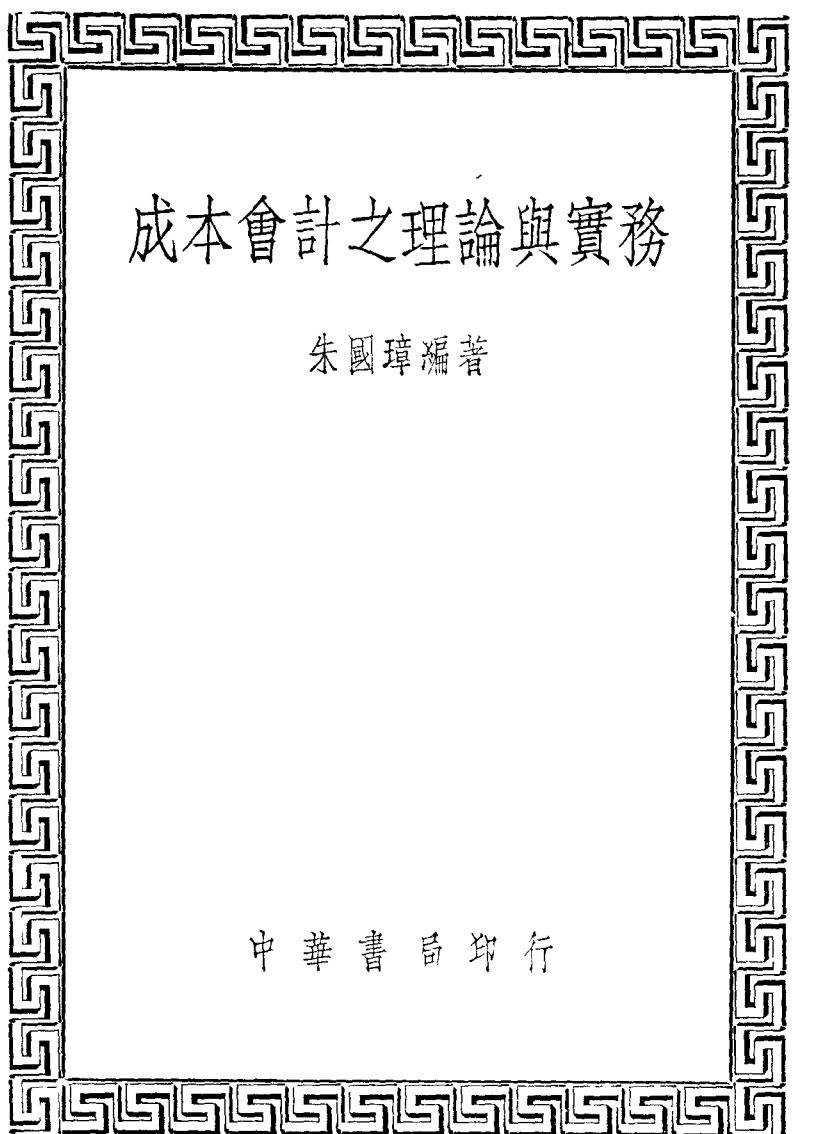


# 成本會計之理論與實務



# 成本會計之理論與實務

朱國璋編著

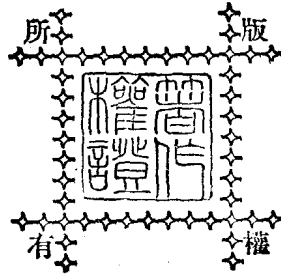
中華書局印行

民國三十七年七月初版  
民國三十七年七月初版

大學成本會計之理論與實務（全一冊）

定價國幣十二元

（郵運匯費另加）



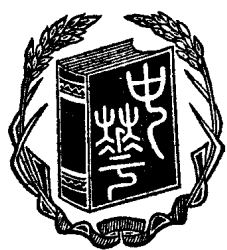
編著者 朱國璋

發行人 李虞杰  
中華書局股份有限公司代表

印刷者 中華書局永寧印刷廠  
上海澳門路八九號

發行處 各埠中華書局

（一三九五六〇中）



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

## 勘 誤 表

| 頁數  | 行 數 | 原 文                                                                       | 改 正 文                                                                     |
|-----|-----|---------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------|
| 5   | 8行圖 | 間接成本——→部份成本<br>(Indirect cost) (Departmental cost)                        | 間接成本——→部份費用<br>(Indirect cost) (Departmental expense)                     |
| 10  | 圖   | 部份成本                                                                      | 部份費用                                                                      |
| 15  | 表   | 乙產品欄下管理費用 \$100,000                                                       | 應改為 \$10,000                                                              |
| 26  | 23  | ……至少產若干產品                                                                 | ……至少產銷若干產品                                                                |
| 39  | 6   | Marketing method                                                          | Market price method                                                       |
| 49  | 7   | ……儲料室之費用為\$55,000,收貨部費用為\$45,000,                                         | ……儲料室費用為\$25,000,收貨部費用為\$25,000,                                          |
| 49  | 23  | 製成品存貨所分攤之收儲費用為<br>$\$0.75 \times 20,000 = \$15,000$                       | 應刪除                                                                       |
| 50  | 28  | 銷貨成本虛增數為                                                                  | 銷貨成本虛減數為                                                                  |
| 60  | 13  | ……最高儲量規定為六百七十件                                                            | ……最高儲量規定為六百二十件                                                            |
| 79  | 第二表 |                                                                           | 乙部費用攤於各部一行中乙部(直行) \$600下應加一\$600                                          |
| 79  | 第二表 | 丙部份費用攤於各部                                                                 | 甲部份費用攤於各部                                                                 |
| 97  | 20  | 工作時間欄內423,100小時                                                           | 應改為423,000小時                                                              |
| 123 | 分錄  | 借 在製製造費用 \$195,000<br>貸 甲生產部費用 \$60,000<br>乙生產部費用 55,000<br>丙生產部費用 80,000 | 借 在製製造費用 \$180,000<br>貸 甲生產部費用 \$50,000<br>乙生產部費用 60,000<br>丙生產部費用 70,000 |
| 125 | 14  | 則報告成本部每月……                                                                | 則根據成本部每月……                                                                |
| 136 | 26  | 附表四為製造費用明細表                                                               | 部份費用明細表                                                                   |
| 139 | 表   | 餘額欄內數量總計項下倒第三行 3,000                                                      | 應改為2,000                                                                  |
| 150 | 圖   | 原始傳票                                                                      | 原始單據                                                                      |
| 156 | 18  | @ \$ 6 375 = \$255                                                        | @ \$ 6.375 = \$2550                                                       |
| 157 | 2   | 前部成本 \$1300                                                               | 前部成本 \$13,000                                                             |

|     |       |                                                           |                                               |
|-----|-------|-----------------------------------------------------------|-----------------------------------------------|
| 158 | 3     | 其原料殘價尚值 \$300.00                                          | 其原料殘價尚值 \$200.00                              |
| 180 | 23    | ……「銷貨成本」三科目，                                              | ……「銷貨成本」「成本差異」四科目，                            |
| 190 | 12    | 間接人工 18,000單位@\$11.0                                      | 間接人工 1,800小時@\$110                            |
| 191 | 21    | 間接人工 18,000小時@\$110                                       | 間接人工 1,800小時@\$110                            |
| 192 | 第一表   |                                                           | 間接人工欄內實際及標準費用兩項下18000小時均應改為1,800小時            |
| 193 | 11    | 丙生產部 12小時@\$ .50 6.50                                     | 丙生產部 12小時@\$ .50 6.00                         |
| 195 | 28    | 總計 \$10.76 \$10.97                                        | 總計 \$10.76 \$10.76                            |
| 199 | 21-22 |                                                           | 丑部工作步驟 604 工資率.025應改為.05 605 工資率.01應改為.025    |
| 213 | 表14   | 實際價值欄內第十三行 $(20,000 \times \frac{1}{2})$<br>@.25小時=1250小時 | $(20,000 \times \frac{1}{2})$ @.125 小時=1250小時 |
| 214 | 表15   | 標準成本欄內第15行 10,000 產品@<br>\$2025=20,205                    | 10,000 產品@\$2.025=20,250                      |
| 215 | 8     | 160,000件料 /150,000件產品                                     | 160,000件料 /15,000件產品                          |
| 221 | 表18   | 成本因素欄內乙產品總計項下<br>2,666,750                                | 應改為 2,066,750                                 |
| 223 | 15    | (甲)銷貨成本 \$1,403,375                                       | (甲)銷貨成本 \$4,054,125                           |
| 223 | 16    | (乙)製成品存貨 4,054,125                                        | (乙)製成品存貨 1,403,375                            |
| 250 | 24    | 甲、借 副產品收入 10,000                                          | 甲、借 副產品 10,000                                |
| 250 | 27    | 貸 材料 5,000                                                | 貸 副產品 5,000                                   |
| 252 | 17-19 | 貸 丙生產部原料<br>丙生產部人工<br>丙生產部製造費用                            | 貸 寅生產部原料<br>寅生產部人工<br>寅生產部製造費用                |
| 251 | 5     | 丁、借 副產品 10,000                                            | 丁、借 副產品收入 10,000                              |
| 255 | 圖     | 統馭總帳                                                      | 普通總帳                                          |
| 280 | 7     | 80,000單位@\$100=\$800,000                                  | 8,000單位@\$100=\$800,000                       |
| 285 | 第一表   | 第三欄領用月份                                                   | 應改為領用部份                                       |



# 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,為助甚大,以其綱目之排列,係以上項分類標準為基礎故耳。

**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,須有若干設備為之協助,此種設備之供應,所需甚鉅。今若以製造所需各種因素為分類標準,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,為計算成本之基本概念,學者宜加注意焉。

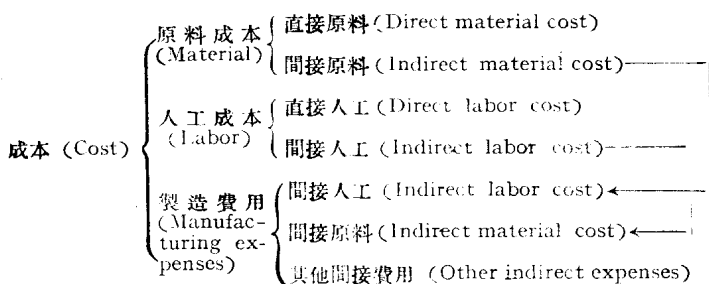
**三、根據成本與產品關係分類** 成本與產品之關係,有為直接者,有為間接者,據此可將成本分為:

- (1)直接成本 成本與產品發生直接關係,能確知其為某項產品所耗用者,如成衣之布,布即為製衣之直接原料成本,織布之人工,人工即為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,但仍為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,但仍為製造所必須之成本。

按直接成本與間接成本之劃分,為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,為助亦大。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：

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

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：

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

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

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

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