

立信會計叢書

成本會計

下 冊

LAWRENCE 著

潘序倫 譯

商務印書館發行



正 加 密 行 密 書

成 本 會 誌

第 一 卷

上海商務印書館
經 售 處

商務印書館發行

中華民國二十四年一月初版
中華民國二十四年五月再版

(65582平)

立信會計叢書
成本會計 二冊

Cost Accounting

平裝 每部定價大洋叁元 本號減去售價二角

外埠酌加運費匯費

原著者 W. B. Lawrence

譯述者 潘序倫

發行人 王雲五

印刷所 商務印書館

發行所 商務印書館

版權所有
翻印必究

(本書校對者胡達聰)

第二十章 特殊成本問題

在成本會計中，常遇各種特殊情形，其會計處理方法，自與通常應用之方法有相當之差別。各種特殊情形，可依其性質分為二類，其一為某種工業所特有。其二則為一般工業所共有。前一類特殊情形之會計處理方法，頗為困難，蓋不但因廠而異，且尤須對於此種工業有豐富經驗者，方能應付適當。本章所論列者，則為一般之特殊情形。學者一隅三反，即可連帶解決與此相關連之問題也。

次等工作 關於處理次等工作成本之方法，為特殊成本會計問題中最普通之問題。所謂次等工作(defective work)，指因工作上之原因，致使產品不能達到所需要之完美程度，而須另加修補者而言。所謂工作上之原因者，舉如(1)原料粗劣，(2)預備原料者之疏忽，(3)設計工程者之疏忽，(4)不適宜之工具，(5)工人施工時之疏忽，(6)工人在工作時未能遵照規定之辦法或工頭之指導等情形皆是也。總之，此類造成次等工作之原因，可概稱之為疏忽。疏忽之免除，係管理方面之責任。因此處理次等工作之會計原理，亦祇在確定應負此項次等工作損失之責任者為誰，並設法記載其損失成本數額，使工廠當局，可隨時加以注意而已。

次等工作之損失成本，即係一種修補費用。此種修補費用之支出，可使次等工作於修補後恢復所需要之完美程度，但並不因此加工而增

加此項產品之價值。其效用祇能將不完全之工作，變成一完全之工作。故凡因修補不完全之工作而付出之修理費，不應加入此項產品之成本內，而應由製造部全體負擔之。其方法將次等工作之損失成本，記作一種製造費用，加入一般製造費用內，以分配於全體產品之上。

處理次等工作之適當方法，應於每一製造部之製造費用單內，添設一欄，以記其損失成本。但若每部中所發生之次等工作，其原因不一，則製造費用單內，可以多添數欄。而將次等工作之損失成本，依照其所發生之原因，分別記入各欄之中。故凡有次等工作發生後，工廠管理員，即應檢查其發生之原因，及其發生之處所。假如查得此項次等工作，係由於某製造部工人施工時之疏忽所致，則凡因修補此項次等工作之成本，應立即記入該部製造費用單內之疏忽工作損失欄中。至每月月底，則將各欄加結之，而求得各種次等工作之損失成本。管理人員可藉此得悉其廠內何部工作，最為疏忽，何種疏忽，最易發生，因而知改良工作之道焉。

損壞工作 關於處理損壞工作成本之方法，亦為特殊成本會計問題中常見之一問題。損壞工作者 (spoiled work)，工作之殘缺，已達於不能修補之地步者也。換言之，即此種損壞工作，已無製成品價值。故其成本，不應計入製成品之成本內，而宜即從在製品成本單所原積之成本中減去之，使製成品成本，不致多計也。損壞工作，雖無製成品之價值，但因猶可作為原料或廢料賣出，故每有殘餘價值。此項殘餘價值，可於損壞工作成本內扣除。故損壞工作上所已耗去之原料，人工，製造費用等成本，應即記入在製品成本單之貸方，以抵銷其借方數額，同時應記入製造費用單之借方，作為工廠費用之一項，即損壞工作成本是也。

第二十三式 損壞工作報告單

損壞工作報告單		
在製品成本單號數 _____	號數 _____	
損壞工作之人工及製造費用計如下列：		
直 接 人 工	小 時 數	工 資
部		
部		
部		
部		
借 製造費用單號數 _____		貸 在製品成本單號數 _____
製 造 費 用		總 額
部		
部		
部		
部		
借 製造費用單號數 _____		貸 在製品成本單號數 _____
損壞原因 _____		
簽字 _____		

注意： 此損壞工作報告單必與第十五式壞料報告單並用。

由上所述，吾人可知會計方法上處理損壞工作與處理次等工作之區別，即在所計損失數額，及記帳方法之不同。損壞工作發生後，會計員應根據報告單上所載數額記入在製品成本單之貸方。此項損壞工作數額，包括原料損失，(根據壞料報告單見第十五式)及人工與製造費用損

失之數，(根據損壞工作報告單，見第二十三式)。惟須減除損壞原料之殘餘價值。在次等工作，則無須將其損失數額，貸入在製品成本單。因此種工作，祇須施以相當之修補，即可使其成為完美之產品。故祇須將修補次等工作之費用，逕行記入製造費用單內可矣。

在所減除之損失數額及記帳方法上，損壞工作與次等工作之處理，雖有上述之異點。然在實際上則此二種之損失，因某製造部工作之疏忽所釀成，則無二致。故亦不妨記在製造費用單同一疏忽工作損失欄中，以明示該部應負擔之疏忽責任及費用。假如某號在製品成本單造一零件，但於製造程序中，因某一製造部工作疏忽而損壞，故須另造一件，斯時工廠內之成本會計員，應即製一壞料報告單(見第十五式)，詳細記載原料發出製造時之價值，與工作損壞後退回貨棧之殘餘價值，以及其損失之價值。更應製一損壞工作報告單(見第二十三式)，將使用於此損壞工作上之直接人工及製造費用數額記入之。成本會計員乃進而根據此兩種報告單，於在製品成本單之貸方，記入此三種損壞成本，以減除其成本。同時在應負此損壞工作責任之部份之製造費用單內，記載此三項損壞成本總數，作為製造費用，由該部或全廠之產品負擔之。

為使學者格外明瞭上述之處理方法起見，試更以實例表示如下：某工廠於某日接到定單，開始造一零件。在在製品分清帳內，開立第5086號(係假定之號數)在製品成本單。設於製造程序中，此零件因丁製造部之疏忽，(記載此項疏忽損失之製造費用假定為第2326號)竟不復再有完美造成之希望。故此零件，遂被廢棄，而另行製造一新者交貨。根據壞料報告單及損壞工作報告單，藉悉此零件上已經銷耗之成本如下：

原料	\$97.30
直接人工	88.40
製造費用	67.10
原料殘餘價值	17.30

此時應爲分錄如下：

借 製造費用(製造費用單上井2326欄內)	\$235.50
材料	17.30
貸 在製原料	\$97.30
在製人工	88.40
在製製造費用	67.10
(在製品成本單井5086)	

此項損壞工作之成本，係工廠之損失，應由丁部產品或全廠產品之全部負擔，不應使該一零件獨自負擔。故上項分錄，將其借入製造費用統馭帳戶，以便將來分配於該部或全廠之產品上。至於貸入三項在製品統馭帳戶之理由，則爲將此三個帳戶內之數額，結轉於製造費用統馭帳戶內，作爲損失，因在此項損壞工作之製造程序中，吾人曾爲如下之記錄故也。

借 在製原料	\$97.30
在製人工	88.40
在製製造費用	67.10
貸 材料	\$97.30
應付工資	88.40
已分配製造費用	67.10

假如某廠接受一製造許多零件之定單後，於製造時，有一二零件，因某製造部之疏忽而損壞，並未另行補製時，則損壞工作與完美工作之

各項成本 頗難分配。吾人必須詳細分析此在製品成本單上成本之種類，然後將每項成本，均按某種工作及某部工作之多寡比例，加以分析。方能求得損壞成本，而後依上法記載也。

尚有一種情形，亦為吾人所常見者。即此許多零件中，有一二零件，因某部工作疏忽而損壞，工廠方面，因須按照合同所定件數交貨，故立即趕造新零件，以代替此損壞工作。在此情形之下，其會計處理方法，較為簡單。凡新工作上自開始製造時起，直至與損壞工作在損壞時之相當程度為止，所費去之成本，應作為損壞工作之成本，記入製造費用單疏忽工作損失欄中。至此後各項成本，則應照常借入該號在製品成本單。損壞工作上之原料殘餘價值，則可貸入製造費用單，俾自疏忽工作損失欄中減去之。

副產品 所謂副產品 (by-product) 者，因製造某種產品，而順便產生之物品也。其成本之處理方法，頗有多種，故常易引起混亂。副產品恆產生於採用分步成本法之工廠內，而在採用分批成本法之工廠，則殊鮮發現。蓋其產生，每在某製造時期，始行發現。故在其未經產出以前，所有原積之成本，當為正副產品所共有。副產品自正產品上分離之後，有時即行完成，可以出售，有時尚須經過其他製造程序，始行完成。因此，副產品成本之處理問題，即為：(1) 副產品產生前，原積成本應如何分配，(2) 副產品出售後，其所得價值應如何處理是也。

欲確定副產品之真正成本，在事實上幾屬難能。因工廠製造之目的，原在正產品之製造，事前並不顧到有無副產品之產生。故在副產品產出前之原積成本，吾人祇知其為正副產品所混有，而不能將其劃分，

並決定其何部應屬於副產品，何部應屬於正產品也。如須將此項原積成本，強加劃分，則亦僅能憑各人之任意估計，爲之決定耳。

副產品成本之明白確定，在事實上既屬難能，故普通每假定副產品之產生，無需成本。將所有在副產品產出前所費去之總成本，全歸正產品負擔，但有數種工業，仍有設法劃分正副產品成本之必要者。其劃分標準，大概由工程上之估計得之。如以化學分析法(chemical analysis)，確定正副產品上所費化學成份(chemical components)之多寡，作爲劃分成本之標準是也。又有數種工業，可以正副產品之重量容積或市價之比率，作爲劃分成本之標準者。

副產品之產生，既通常假定爲無需成本，則其出賣所得之收益，究應如何處理？於此乃有兩個勢均力敵之原則焉。其一認工廠之原來目的，僅爲正產品之製造及推銷，故凡因出售副產品之所得，應自正產品成本內扣除，其二則認副產品之銷貨所得，係工廠之一種額外收益，故不應影響於正產品之成本，而使之減低。凡此兩種理論，均承認副產品之銷貨所得，應全部屬諸工廠，所爭論不決者，即在處理此項收益之方法而已。至在實際設計成本會計制度時，究應採用何種理論，則視工業習慣及設計者之判斷，以爲取捨可也。

假如吾人採用第一說，即認副產品銷貨所得，須自正產品成本內減除，則應在製成品分清帳內設立某種副產品帳戶，並於製造費用單內添一貸方欄。在副產品發現後，應即按照該項副產品之市價，記入副產品戶之收入欄及製造費用單之貸方欄。至月終，該項製造費用單貸方欄內之數額，應自正產品之製造成本(cost to manufacture)內減去。此數

額之所以不在製造費用內減去者，為避免製造費用與其他成本要素間比率上之因副產品時價有異而發生變動。故此項製造費用單貸方欄內之數額，不為製造費用統馭帳戶所統馭，而於總清帳中特設一“副產品抵償”帳戶 (by-product recovery) 以統馭之。記入製成品分清帳之市價，如與實售之價稍有參差，則此差額可逕行結入損益帳戶內。若其差額過大，則應記入副產品抵償帳戶，以改正其原記之數額。

〔例〕設某工廠於某月內產生副產品一宗，按當時市價計值 \$500。
嗣後副產品之半數以 \$275 之價售出，其分錄應如下列：

(1)

借 製成品——某副產品	\$500
貸 副產品抵償	\$500
產生副產品一宗按照市價計值	

(2)

借 應收帳款	\$275
貸 副產品銷貨	\$275
副產品之半數以\$275售出	

(3)

借 副產品銷貨成本	\$250
貸 製成品——某副產品	\$250
副產品之半數自棧取出，按原記市價計 \$250	

(4)

借 副產品銷貨成本	\$25
貸 損益(或副產品抵償)	\$25
副產品之原記價值與實價相差\$25 結入損益戶或副產品抵償戶	

當月底編製決算報告表時，副產品抵償統馭帳戶之貸方餘額 \$500 或 \$525，應自正產品之製造成本內減除之。

設將副產品之賣價，視為工廠之一種額外收益，則在副產品產生後，應即按照盤存價值，記入製成品統馭帳戶之借方，及副產品抵償統馭帳戶之貸方。副產品售出後，即按其原記價值，（即盤存價值）將上述分錄反記之，以為沖銷，至其賣價，則在損益計算書內，列入財務收益項下。試仍以前例數字，示其分錄如下：

(1)

借 製成品——某副產品	\$500
貸 副產品抵償	\$500
本日產生副產品一宗，按照市價計值 \$500	

(2)

借 應收帳款	\$275
貸 副產品銷貨	\$275
副產品之半數以 \$275 售出	

(3)

借 副產品抵償	\$250
貸 製成品——某副產品	\$250
售去副產品半數之沖銷記錄	

上述第一法，係將副產品之銷貨所得，自正產品成本內扣去之，其結果，直接使正產品之成本減輕，間接即為增加工廠利益，正與第二法之將副產品銷貨所得，逕行轉入利益內者，並無二致。故將副產品之賣價，由正產品成本內減去之方法，並無若何價值，徒多耗時間耳。

假如將副產品賣價之一部份，作為減低正產品成本之用，而另一部

份則作為工廠之額外收益時，則其記錄應如下法。(1)將作為減低正產品成本之副產品成本數額，借入製成品統馭帳戶，貸入副產品抵償帳戶，(2)於副產品售出後，將其賣價貸入副產品銷貨帳戶，同時將上記之副產品成本數額，借入副產品銷貨成本帳戶。副產品銷貨額減去副產品銷貨成本數後之餘額，即屬工廠之額外收益。茲仍以前例示其記帳方法，惟假定自正產品成本內應減去 \$400 作為副產品之成本，其分錄如下：

(1)

借 製成品——副產品	\$400
貸 副產品抵償	\$400
副產品成本定為\$400應自正產品成本內減去	

(2)

借 應收帳款	\$275
貸 副產品銷貨	\$275
副產品之半數以\$275售出	

(3)

借 副產品銷貨成本	\$200
貸 製成品——某副產品	\$200
副產品之半數自棧取出，應記作副產品成本	

依上記載，工廠之額外收益，當為\$75(\$275-\$200)。

前論各節，均假定於推銷副產品時，無須另付管理及推銷費用。假如推銷副產品時，另有管理及推銷費用之付出，則此項費用應自出售副產品所得之收益內扣除之。

又前論各節，均假定副產品不復再經任何製造手續。若副產品與正

產品劃分以後，尚須加用原料，人工，及製造費用，方能完成時，則此項原料，人工，及製造費用，應直接記入副產品成本帳內（即爲此批副產品另立一在製品成本單），以增加其成本數額。

包皮及裝箱成本 包皮及裝箱成本（containers and packing costs），究應視作製造成本，抑應視作推銷費用，須視包裝之目的而定。假如製成品缺少此項包皮及裝箱之設備，即不能出售。換言之，即製成品必須置在包皮及箱匣內，始能出售者，則此項包皮及箱匣之成本，應作爲製造成本之一部。若包皮及裝箱等件，並非爲該項製成品出售時之必要設備，其目的僅在謀運輸中之安全與便利者，則此項成本，不應作爲製造成本之一部，而應作爲推銷費用之一部也。茲設一例，以示此兩種處理方法之異點。

設有工廠，製造麥片。此項食物，必需裝入紙匣，方能出售。此時麥片如無紙匣之設備，即不能作爲製成品。故其紙盒成本，應作爲製造成本之一部份。但將此項食品運往國外時，爲運輸上之安全與便利計，更將紙匣麥片，裝入木箱，則其木箱成本，即不能作爲製造成本，而應作爲推銷費用之一項，以其爲推銷上之必需品，而非製造上之必需品也。

工人及機器之停工時間 各種工人及機器，在工作時間內，因各種原因，不能無停止工作之時間。在停工時間（idle time）內，產品數量，當然減少。但工廠內所有固定費用，如房租稅捐保險費等等，則仍因時間之過去，而照常負擔。停工時間，實爲工廠製造上之一種損失，不過此種損失，亦爲製造程序中所無可完全避免者。故在相當限度以內，可以視爲製造費用之一項。易言之，以數額一定之固定費用，分配於數量減少

之產品上，單位成本遂生高漲之現象。此項增加之成本，係由於停工時間之費用損失，即稱為停工時間成本。惟停工時間成本，並不限於固定費用一項，在停工時間內，日工工資，仍須照付。又半固定費用如電燈動力等，亦不能完全停止，此項成本，亦須由縮短生產時間所少產之產品負擔之。

發生停工時間之原因，得為分析如下：（1）缺少工作。（2）工作在事前未經預備妥善。（3）缺乏原料。（4）缺少工人。（5）缺乏動力。（6）機器損壞。（7）無人指導工作。（8）缺乏工具等。查發生停工時間之各項原因中，除缺少工作一項外，均可設法防止之。故工作停滯之原因，可概稱之為疏忽。自此點觀察，停工時間之損失，與次等工作之損失，其性質頗相類似。關於處理停工時間之會計方法，亦與處理次等工作之方法相同。即設立一特置之記錄（即在製造費用單內增設一欄），詳記發生停工時間之原因，及所費之成本數額，以便確定該次停工時間之責任，並藉以設法防止其將來之繼續發生也。

缺少工作，常為銷貨市況呆滯之結果，殊難為事前之預防。蓋市場購買力一經減縮，製成品即難暢銷。存貨累積，勢非停頓一部份之工作不可也。缺少工作，亦有因銷貨部之工作不力或能力不足而發生者，則其責任應由銷貨部負之。至於工作，在事前未經預備妥善，或無人指導工作，以致停工，則係工務設計部辦事不力所致。缺乏原料或由於生產部未經預先請購之過失，或由於貨棧職員發料時之疏忽，有時又係進貨部之過失或疏忽，未能按時購辦需用之材料。缺少工人，則每係雇工部之過失，因其未能雇用適當數額之工人故也。缺乏原動力及機器損壞，

則每係修理部 (maintenance dept.) 之疏忽,以其事前昧於檢查,並未及時修理機器之故。至於機器之因特殊原因,或意外事件,而突告損壞者,自屬例外,非可以責諸修理部者。至於缺少工具,原因有二。一係工務設計部之過失,未於事前指定適當之工具,使工具部早為預備。一係工具部之疏忽,於事前不將工具預備妥善,以供工作時之使用。

停工時間發生後,均應依照其發生之原因,將其損失成本數額,記入特置之記錄上。此記錄即係製造費用單中之一欄。每一生產部應為停工時間於製造費用單內設立若干欄。每欄之中,記載該部因某種原因所發生之停工損失。而其記載之根據,則為每日工作報告單。蓋工作報告單內,對於停工部份,停工原因,停工時間及停工時間成本等,均有明白之記載者也。無論何時,一觀各部製造費用單停工時間欄內所記數額,即可察知停工時間之增減趨勢。月終再根據此項製造費用單,結出各種原因之停工時間成本數額,並可確定應負此項停工之責任者為何部何人,以促其注意改良也。

處理機器停工時間之方法,與處理工人停工時間之方法,大致相同。惟其記載之根據,則為機器工作報告單。機器工作報告單上,記載各部機器之停工時間,停工原因,停工時間成本(按照機器率計算)。以便轉入各應負責任部份之製造費用單中。月終並可求得一機器之工作時間與停工時間之比率,以示停工時間所占全部工作時間之百分率。此項百分率,即可表示該項機器停工之程度。

各部應負責任之限度 責任與權限,係互相對待之名詞。如某人受有完成某項工作之權,則對於其工作之完成,應負完全責任。反之,如並

未授以完成某項工作之權，自不能令其對於該項工作，負任何責任。故在一工廠內，應將權限劃分清楚，以之分授於各製造部及各工作人員，使彼等均能對其工作積極負責。

工廠之最高權限，屬於廠長或經理。故廠長或經理應負工廠製造上之全部責任。廠長之下為各部部長，由廠長或經理授以指導及改善各該部工作之權，故應對各該部份之工作負責。各部份間之權限宜有明確之劃分，否則易於發生爭功諉過之現象。各部份之權限，既經明白劃分，則各部長自祇對於其有權管轄之一部份工作負責，而不能使其對於無權過問之他部份工作負責也。

採用各部費用統馭帳戶之主要目的，即在使各部部長，將各該部份之工作成本，為明確之記載，而負其責任。但自權限責任相對待之意義論之，則各部部長祇對於其權力所能管轄之費用負責；凡彼所無權或不能加以節約者，自不應對之負責。故在分析各部製造成本時，應先將成本分為兩類：一為可以統制之成本，二為不可統制之成本。所謂可以統制之成本者，即各部部長有權加以節約之費用是也。所謂不可統制之成本者，即各部部長無權或不能加以節約之費用是也。不可統制之成本，常係因他部之疏忽或過失，而轉加於某部費用之內。此項責任，仍應由該他部負之。

可統制之成本，包括直接人工，間接人工，原料，消耗用品，修理費，及其他種種費用。此等費用，倘有不當的增加，則該部部長，應任其過。倘有額外之減省，則該部部長，應得其功。

不可統制之成本，包括各項固定費用，如折舊稅捐等及由廠務部分