

成本會計學

原理與應用

林朝彬◎編著



COST ACCOUNTING

成本會計學

原理與應用

林朝彬◎編著

COST ACCOUNTING

國家圖書館出版品預行編目資料

成本會計學原理與應用／林朝彬編著－初版－
臺北縣中和市 新文京開發,民 94
面, 公分

ISBN 986-150-166-5 (平裝)

1. 成本會計

495.71

94003354

成本會計學原理與應用

(書號：H114)

編 著 者 林 朝 彬
出 版 者 新文京開發出版股份有限公司
地 址 台北縣中和市中山路二段 362 號 8 樓(9 樓)
電 話 (02) 2244-8188 (代表號)
F A X (02) 2244-8189
郵 撥 1958730-2
初 版 中華民國 94 年 4 月 25 日

有著作權 不准翻印

建議售價：650 元

法律顧問：蕭雄淋律師

ISBN 986-150-166-5

編者序

筆者從民國 67 年研讀會計，直到民國 74 年踏出社會從事會計相關工作，至今已將近 28 個年頭，深深了解初學成本會計學之讀者，不僅會感到困難而且相當「痛苦」，歸納其原因，不外乎下列各點：

1. 課本內容艱深而且涵蓋範圍太廣，無法提昇讀者之學習動機。
2. 課後習題冗長、雜亂且不易解題，導致讀者產生挫折感。
3. 課文內容之編排平淡無味，無法突顯課文之重點。
4. 編寫文章過於文言，不夠簡單流暢，不容易看懂。
5. 課文之例子說明不夠完整，使讀者無法掌握全盤概念。

有鑑於此，筆者於撰寫「成本會計學原理與應用」一書時，心中便一直惦記著如何將此本成本會計學書籍用心寫好，使之成為一本「簡單且易懂的成本會計工具書」，除了考慮學生學習上之問題外，亦將減輕任課老師教學上的負荷列入考慮的重點。綜合上述，茲將本書的特色列述於下：

1. 於課本內容加註說明，以釐清讀者的觀念，更可以加深讀者的成本會計觀念。
2. 就課本內容之編排，仍採基本成本會計觀念為主，儘可能排除較為艱深的管理會計學觀念。
3. 課文中之例題，儘量涵蓋該小節的相關內容，使讀者容易吸收。
4. 課後習作之應用題部份其題目內容儘量簡化，並且按課文順序加以編排，且均是各章之重點部份，藉以加強讀者勤作題目的動機。
5. 課後習作之選擇題部份，均是筆者精心設計的題目，若讀者爾後要參加證照考試、高普考試或插大考試，將有所幫助。



6. 本書所撰寫之用字遣詞，儘量淺顯易懂，期使讀者儘快瞭解課文含意。

由於筆者才疏學淺，雖費時多年之資料搜集整理，但難免有疏漏之處，本書於完稿後若仍有缺失，當然仍是筆者無可推卸的責任，敬請學界先進不吝指正，更希望本書之完稿，能夠使讀者學習容易，教師教學愉快。

最後，本書能夠付梓承蒙文京出版機構黃嘉慧小姐及陳俊堯先生之協助，亦一併致謝！當然，我也要感謝愛妻玉珠於筆者這段寫作期間無怨無悔的照顧愛女—子瑄及愛子—韋丞，使得筆者無後顧之憂，亦致上最大的謝意。

林朝彬 謹識

2005 年 4 月

目 錄

第一章 成本會計的基本觀念 1

第一節 成本會計的基本概念	2
第二節 成本的分類	7
第三節 成本會計與管理會計、財務會計之比較	15
第四節 製造業產品成本彙集流程及銷貨成本表	17

第二章 成本觀念及成本習性分析 29

第一節 成本觀念	31
第二節 產品成本與期間成本	34
第三節 成本習性分析	38
第四節 混合成本之分析方法	44

第三章 材料的規劃、控制與會計處理 59

第一節 材料請購、訂購、驗收、倉儲及領用流程	60
第二節 材料的會計處理	69
第三節 材料的規劃及管理控制	84

第四章 人工成本的控制與會計處理 109

第一節 人工成本之控制	110
第二節 薪工成本之計算與會計處理	115
第三節 員工獎勵計畫	122
第四節 學習曲線	126

第五章 製造費用的控制與會計處理 137

第一節 製造費用的基本概念	138
第二節 預計分攤率的計算	140
第三節 製造費用的會計處理	146

第六章 分批成本制度 157

第一節 分批成本制度的性質	158
第二節 分批成本制度之成本流程與帳務處理	160
第三節 廢料、損壞品及瑕疵品之會計處理	167
第四節 服務業之分批成本制度	176

第七章 分步成本制度 189

第一節 分步成本制的意義、特性及成本流程	190
第二節 分批成本制與分步成本制比較	192
第三節 成本記錄	194
第四節 約當產量	197
第五節 生產成本報告	203
第六節 後續部門增設材料	212
第七節 分步成本制與損壞品	215

第八章 成本分攤 243

第一節 成本分攤之基本概念	244
第二節 作業部門之類別	248
第三節 服務部門成本之分攤	250
第四節 作業基礎成本制（簡稱 ABC 制）	255

第九章 副產品與聯產品成本之計算 265

- 第一節 有關聯產品之問題 ----- 266
- 第二節 有關副產品之問題 ----- 274
- 第三節 出售或繼續加工決策 ----- 282

第十章 預算制度 295

- 第一節 預算的基本概念 ----- 296
- 第二節 整體預算 ----- 300
- 第三節 彈性預算 ----- 316
- 第四節 零基預算 ----- 320

第十一章 標準成本制度（一） 329

- 第一節 標準成本制度之基本觀念 ----- 330
- 第二節 標準之設定 ----- 334
- 第三節 變動製造成本差異 ----- 336
- 第四節 直接材料成本差異 ----- 338
- 第五節 直接人工成本差異 ----- 343

第十二章 標準成本制度（二） 353

- 第一節 變動製造費用差異 ----- 354
- 第二節 固定製造費用差異 ----- 357
- 第三節 製造成本差異之處理 ----- 362
- 第四節 製造費用之分析模型—另類分析法 ----- 368



第十三章 直接成本法 385

第一節	直接成本法	386
第二節	直接成本法與全部成本法之比較	388
第三節	實際成本、正常成本及標準成本下 之直接成本法	391

第十四章 銷貨毛利差異分析 409

第一節	銷貨毛利差異分析	410
第二節	邊際貢獻差異分析	418

第十五章 成本數量利潤分析 429

第一節	成本－數量－利潤分析的意義與基本假設	430
第二節	損益兩平分析的方法	431
第三節	安全邊際分析與利量分析	437
第四節	價格、成本、數量變動對利潤之影響	444
第五節	成本－數量－利潤分析之應用	449

第十六章 決策成本分析 461

第一節	決策成本概述	462
第二節	決策種類、攸關因素及程序	465
第三節	決策成本之應用	467
第四節	制定決策時常犯之錯誤	477

第十七章 資本支出預算分析 485

第一節	資本支出預算概述	486
第二節	現金流量之內容	492
第三節	資本支出之評估方法	498

1

Chapter



成本會計的基本觀念

學習目標

讀完本章，你（妳）應該可以了解：

- 一、成本會計的基本觀念。
- 二、成本的分類及各項成本的意義。
- 三、成本會計與管理會計、財務會計之相異點。
- 四、製造業產品成本彙集流程及銷貨成本表。

前言

近年來，由於自由化與國際化的關係，導致國際貿易與企業間之競爭越來越激烈，管理人員對於成本會計資訊的需求更為殷切。一般人購買貨物的習慣，都講求「物美價廉」，而「物美價廉」的實質效益就生產面而言，即是以「最低的成本創造出同品質的產品」，或者是「以相同的成本創造更優良品質的產品」，而這些都是成本會計的精神所在。

本章主要探討成本會計的一些基本觀念，將分別說明成本會計的基本概念、成本的分類及成本會計與管理會計、財務會計之比較及其他相關問題的探討。

第一節 成本會計的基本概念

一、成本會計的意義

所謂「成本會計」係指運用財務會計的原理、原則，記錄、分類、彙總及分析產品在製造及銷售過程中的相關成本，以確定產品的總成本及單位成本，並且供管理人員釐訂各項決策之用（例如：訂價決策），以協助管理當局衡量績效、控制與抑減成本，暨規劃分析未來成本，以訂定將來營運策略。

由於成本會計係管理人員管理決策的主要工具，所以成本會計不僅須對產品成本（即總成本及單位成本）的確定，尚須將各項相關的產銷量數據提供給各管理部門作為決策的依據。成本會計所提供的各項數據資料可以相當詳細，甚至可以不拘任何型式，而且所提供的對象係直接參與企業的管理人員所需的會計資訊，故屬於內部報告，這與財務會計屬於外部報告有明顯的差異。

二、成本會計的功能

(一) 對外功能

用於計算產品成本，以利於存貨評價及損益取決。

(二) 對內功能

1. 規劃

協助管理當局釐訂計畫以達成營運目標的各項活動。

2. 控制

協助管理當局評估各部門績效，以了解是否符合既定的組織目標。

3. 決策

協助管理當局從各種替代方案中，選擇最佳的策略。

綜上所述，成本會計可以提供管理當局以下各項目的：

1. 計算產品成本及各會計期間的損益概況。

2. 決定存貨的成本。

 **說明** 製造業的存貨可分為以下三大類：

- (1) 原料。
- (2) 在製品。
- (3) 製成品。

3. 提供詳細的成本記錄，俾作為釐訂售價的依據。

4. 成本控制與成本抑減。

5. 提供詳細的成本分析資訊，俾作為管理當局釐訂各種決策的依據。

三、成本、費用與損失之基本概念

(一) 成本 (cost)

所謂**成本**，係為取得財貨或勞務而發生的支出或即將支付的支出，並且能以貨幣加以衡量者。

(二) 費用 (expense)

所謂**費用**，係於創造收益過程中所消耗的成本，亦即已消耗的成本而有相對的收益產生者。

(三) 損失 (loss)

所謂**損失**，係已消耗的成本，而並無相對收益產生者。

茲將以上三者，以圖示如下：

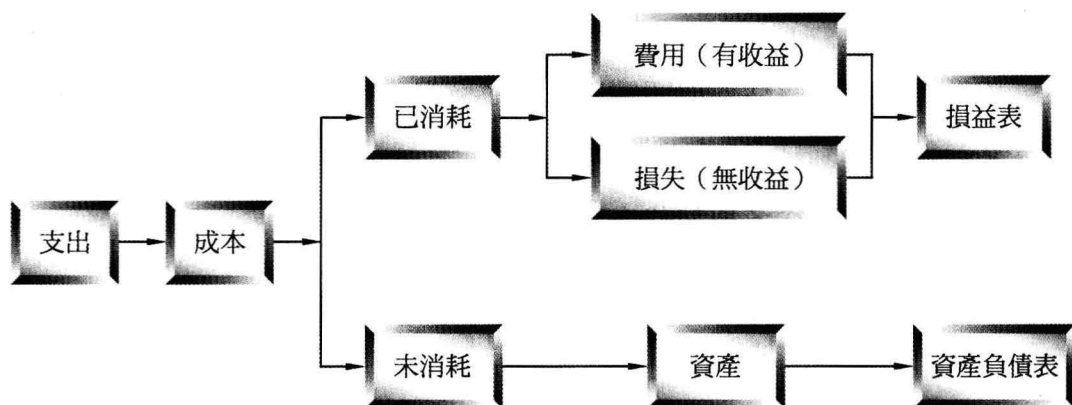


圖 1-1 成本、費用與損失之關係

說明：三者之區別、比較如下：

1. 成本與費用之區別：

當資源已消耗，且於當期即完全耗盡者稱為**費用**，例如：銷貨費用，若尚有部份效用可於未來期間繼續消耗者稱為**成本**，例如：存貨成本。

2. 費用與損失之區別：

當資源已消耗，但是有相對收益產生者，稱為**費用**，反之，若無相對收益產生者，則稱為**損失**。

四、成本會計的理論體系

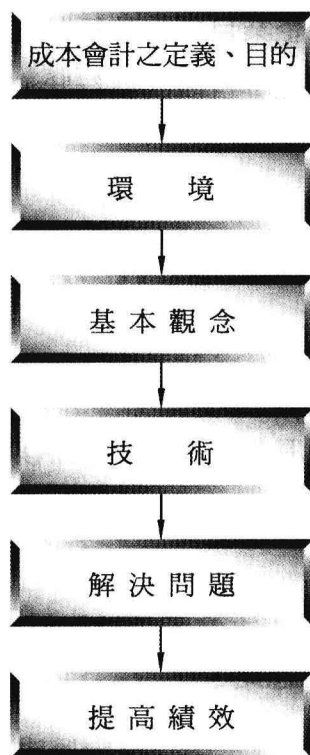


圖 1-2 成本會計理論體系

以下分別說明：

(一) 成本會計之定義、目的

提供攸關資訊給企業內部管理當局，供其釐訂各項決策及績效評估。

(二) 環 境

係由一群目標分歧而又面臨外在不確性之個人、群體與組織所組成。

(三) 基本觀念

1. 標準觀念：

一般企業所設定的標準，其型態可能有以下三種：

- (1) 企業歷史標準：即將企業某段期間實際執行的狀況與企業過去同時期的狀況相比較。
- (2) 企業預算標準：即將企業目前的執行狀況與所設定的預算相比較。
- (3) 同業一般標準：即將企業目前的執行狀況與同業相比較。

2. 長期與短期決策觀念：

其不同之處如下：

- (1) 期間長、短不同。
- (2) 金額大小不同。
- (3) 長期決策較重視貨幣之時間價值，而短期決策則否。
- (4) 成本涵蓋範圍不同：長期決策重視整個期間的全部成本，而短期決策則僅重視變動成本。

3. 例外管理觀念：

對於所產生的差異較具重大性者予以追蹤考核並加以列管，而對於差異較不具重大性者，則予以忽略。

4. 可控制成本觀念：

- (1) 就管理階層而言：其階層愈高，可控制成本項目愈多，反之，階層愈低，可控制成本項目愈少。
- (2) 就期間長短而言：所規劃的期間愈長，可控制成本項目愈多，反之，所規劃的期間愈短，可控制成本項目愈少。

(四) 技 術

成本會計運用統計、作業研究及數學等技術為基礎作為分析之工具。

- (1) 統計學方面：可採「最小平方法」判斷成本習性。
- (2) 作業研究方面：例如採用「產品行銷技巧」安排產品銷售通路。
- (3) 數學方面：例如利用 EOQ（經濟採購量）公式計算材料最適採購數量，以降低材料成本。

(五) 解決問題

利用所獲取的成本資訊以解決所面臨的問題。

(六) 提高績效

利用成本資訊可以評估績效。



第二節 成本的分類

學習成本會計最困難之處，即在於往往對於各種相關的名詞產生混淆，本節為使讀者對於成本會計領域中各項成本有一初步了解及認識，將成本依各種不同的分類標準加以分類說明如下：

一、按與產品之關係區分

可分為以下三大類：

(一) 直接原料 (direct material)

所謂「直接原料」，係指製成品外觀上可實際辨認，且可依經濟可行之方法歸屬至製成品之一切材料成本。亦即為構成產品的主要部份，通常稱為原料，於計算產品成本時可以直接包括在該產品的製造成本者。例如：木製傢俱的直接材料為木頭；書本的直接材料為紙張。

(二) 直接人工 (direct labor)

所謂「直接人工」，係指對產品製造有直接貢獻的人工成本，亦即企業支付該項人工之薪資費用。例如：工廠生產線上之作業員薪資即為直接人工成本。



說明：判斷人工成本是否為直接人工成本，與其「職稱」無關，而係視該人工是否直接從事於產品製造。

(三) 製造費用 (manufacturing overhead)

所謂「製造費用」，係指直接原料及直接人工以外，而與製造過程有關之其他一切成本，並且將其列入製造成本中，故又稱為「間接製造成本」，通常包括間接原料(indirect material 亦稱為物料)、間接人工(indirect labor)及其他製造費用。例如，工廠領班或倉管人員的薪資、廠房折舊費用、機器燃料等。

即：
$$\text{製造費用} = \text{間接材料} + \text{間接人工} + \text{其他製造費用}$$

說明

- ① 材料成本 = 直接材料 + 間接材料
- ② 人工成本 = 直接人工 + 間接人工
- ③ 所謂「其他製造費用」，係指間接材料及間接人工以外，且為製造過程中所必須發生之廠務費用，例如：工廠廠房之折舊費用、租金支出等。
- ④ 須特別注意的是列入製造費用的項目，除了必須是直接材料及直接人工以外，並且必須是工廠內所發生的成本，若不屬於工廠內所發生的成本則不應列入製造費用，而應改列入營業費用（或稱為期間成本）之管理費用或推銷費用。例如：辦公室折舊則列為管理費用，而銷售人員薪資則必須列入推銷費用。

直接材料、直接人工及製造費用為組成產品的三大成本要素，因此，該三者亦可合稱為「製造成本」(manufacturing cost)。

即：
$$\text{直接材料} + \text{直接人工} + \text{製造費用} = \text{製造成本}$$

說明

在成本會計領域中，常將直接材料、直接人工及製造費用三者另外歸類，茲列述如下：

- ① 直接材料 + 直接人工 = 主要成本 (prime cost)
原因⇒因為直接材料及直接人工係構成產品成本的主要部份。
- ② 直接人工 + 製造費用 = 加工成本 (conversion cost)
原因⇒因為直接人工及製造費用為產品製造過程中，由於施工作業所發生的各項成本。
- ③ 直接人工既為構成產品之主要部份，亦為產品加工時之必要成本之一，因此，直接人工成本同時為主要成本的一部份，亦為加工成本的一部份。