

276868

部定大學用書

成本會計

國立編譯館大學用書編審委員會主編

蔣友文編著



國立編譯館出版
正中書局印行

23
2021

港台書室

276868

部定大學用書
成本會計

國立編譯館大學用書編審委員會主編

蔣友文編著



90094655

國立編譯館出版
正中書局印行



版權所有

翻印必究

中華民國五十一年八月臺初版
中華民國六十七年十一月臺十三版

部定大書
學用書

會計

全一冊 基本定價三元二角

(外埠酌加運費滙費)

主編者	國立編譯館
編著者	大學用書編審委員會
出版者	國友文館
發行人	黎立編譯館
發行印刷	正中書局

(臺灣臺北市衡陽路二十號)

海外總經銷 集成圖書公司

(香港九龍油麻地北海街七號)

海風書店

(日本東京都千代田區神田神保町一丁目五六番地)

東海書店

(日本京都市左京區田中門前町九八番地)

新聞局出版事業登記證 局版臺業字第〇一九九號(4449)成
(1000)

自序

本書為著者就近十年來所授是科積累之講義經最後修刪整理而成，作為大學學校教本及備從事會計實務者自修及參考之用。

成本會計在會計史上最為晚出，但其發展特速，且繼此方興未艾，是殆由於機械發明，大量生產，企業界之突飛猛進使然。尤自美國所謂「成本會計之父」Father of Cost Accounting 之倪可遜 Nicholson 以後，作者接踵而起，諸如勞倫斯 Lawrence 陀爾 Dohr 之力學大轟，壁壘一新；施納德 Schlatter 吉利壁 Gillespie 之條理井然，循循善誘；最近白洛克 Blocker，雷德爾 Reittel 牛羅 Neuner，狄凡 Devine，馬曲 March 等，名流輩出，雄據一壇；遂使成本會計蔚然成為會計學中最新最盛之一科，光彩四溢。然各著者取材不同，新義迭起，雖皆各有所長，亦不免各有所蔽，任何原本移植我國，均未能視為適當的教材。本書之作，不拘一家之言，亦不廢人所長，特本“簡”“賅”“新”“淺”四義，為初學循序漸進以日入於堂奧之階梯。蓋技術欲簡，內容求賅，理論尚新，說明務淺；雖未敢盡如所期，然已心嚮往之。

本書計分五篇。第一篇導論，說明成本會計之重點及其最新趨向；讀者可略略涉及，窺其梗概，俟將本書學習竣事後，不妨重予覆按，當更可得其要領。故導論亦可作結論看。

第二篇為實際成本會計制度，再分上下兩篇，上篇專述分批成本，計列十章。良以實際成本，實為成本會計之基礎，而分批制度又為實際成本中之最完備與最複雜之會計制度。故特不厭求詳，自成本因素之形成，以迄產品完成其銷售狀態為止之整個會計循環，條分縷晰，佐以圖說，最後殿以聯立成本會計制度，使初學瞭然於成本會計之全貌，及其在普通會計中之地位，如何配合與其分立之運用。經此一番詳盡研習之後，對於其他成本會計制度，只須指出其異同所在，即不難一言而解。故下篇之分步成本，其篇幅已大為節縮。

成 本 會 計

第三篇為預計成本會計制度，其重心在於標準成本，而以估計成本附麗之。但估計成本原為標準成本之先導，先習估計成本，則對於標準成本較易瞭解。篇中對於標準成本之差異分析，闡明特詳，至其各種會計記錄方法，更廣為介紹而略指示其取舍之途徑，俾初學有所遵循。

次為美國新起之直接成本法特闢專篇，而以利潤分析，損益平衡點，邊際成本，及差異成本等先為說明，以示所謂直接成本法之並非偶然突起之事，而終之以直接成本之如何與標準成本配合應用。蓋本書篇次，即本過去成本，現在成本，及將來成本之時間因素，以為先後次序之骨幹；直接成本法，已進入成本設計階段，亦可謂為標準成本制度之補充，逕視為一種會計制度，亦無不可。

第五篇指出“管理者的行動”實為成本會計中之重要部份，從控制成本以至設計成本，及如何平衡利潤採用現時成本，以求表現其在貨幣購買力下降之真實的財務狀況與營業成績，均為管理者之最大責任。必須配合管理者與會計人員之密切合作，始可完成成本會計之最高任務。

本書習題為臺大重綽助教所擬，並代負全書校勘之責，特此誌謝。

本書共廿四章，平均分兩學期授畢，其中未盡愜意之處自尚不少，倘荷諸君及會計界賢達惠予賜教，尤深企幸！

蔣友文

於國立臺灣大學法學院

49年9月1日

再版自序

本書刊於民國四十九年雙十節，瞬已告罄。茲經國立編譯館大學用書編審委員會審定為“部定大學用書”由國立編譯館出版，爰將原書略予修正；尤其初版手民之誤太多，有負讀者，深用歉然，今得逐一勘定，免於魯魚亥豕之訛，差堪引以自慰。

本書問世以來，多承會計界人士之關懷，鼓勵以及建議與諮詢之函件先後不絕，除謬荷讚譽如“博採各名家之長，條理清晰，切於實用”“包括重要問題無遺，尤其前數章扼要精彩”等非所克承外，其他建議及諮詢之處，謹就再版之便，擇要致答，作為補充資料，藉酬雅意。

一、一般成本會計，固多偏於實際成本，然事實上仍多涉及估計數字，第二篇以“實際成本會計制度”命名，殊值考慮。

查實際與預計成本會計制度，係以其產品成本究於製造完工以後計算抑在製造開始以前決定為其分野，實際僅為預計之一對立名詞。會計記錄如存貨之計價及折舊費用之攤提等，固多不免包括估計數字在內，但此為普通會計之所同，仍無害於其大部份成本之為真實 Real 或實在 Actual。實際成本又名歷史成本 Historical Cost，如以歷史成本命名，則可祛除如上所云之疑慮，但又頗嫌過於生疏，反不如實際成本之通俗易解。故“實際成本會計制度”之一詞，已為會計界所習用，並非著者獨創。

二、“現時成本”之計算，頗有裨於實用，可作為管理者之有力參考，似應透過立法程序，以求普遍之承認與應用。

此所期於著者者甚厚，敢不拜嘉。惟“現時成本”目下尚在研究與實驗階段，所望會計界廣為運用以期成熟，透過立法程序，請以俟之異日。

三、所謂企業之八 M 要素，就讀者所知，在美國書籍中尚只有七 M，大著廣其意義為八 M，究竟孰是？

查英文文字中以連續數字之第一字母 Initial 作為術語，始於 3R's (Reading, Writing, Arithmetic) 之應用，其後相習成風，其目的在於加深認識及便於記憶，只須言之成理，其或多或少，似尚無關宏旨。

四、大著分批成本之連鎖法中，其各部門之分攤比例，就原例資料，無論如何計算，無法求得，究係從何而來？

各廠務部費用分攤之百分比，其計算法已如 79 頁之所示。至本例連鎖法之百分比，係假定各部門有如 83 頁之相互分攤情形，請注意連鎖法下之“如上例設臺北製造公司……”之“設”字，其各廠務部之費用數字則仍如上例。因上例各廠務部門並無相互施惠與受益之事實，雖房屋部之分攤比例 2.6%，2.6%，76%，9.8%，9% 仍可引用，但材料棧及動力部則非重新計算不可。且為便於舉例起見，自以取用簡單數字為佳，故其相互分攤比例，並非沿襲上例而來。專問，足徵用心之細。

五、分批成本制度之各生產部已分攤費用，與各生產部費用，分設立帳戶，在一般成本會計書中，認為只係一種習慣及比較明晰。大著解釋為如不另設帳戶，則預計分攤之意義在帳戶上無法表現，此說是否有其根據？

已分攤費用帳戶，僅用於分批成本制度，所以表現預計與實際費用之區別，作較深入之解釋，似屬理所當然，不必盡如前人之所云云。

六、在分步成本中，原書有“施工程度”及“完工程度”之兩名詞，其區別安在？

施工程度，由始迄止，完工程度，自後溯前，兩者並無區別。前者信筆所及，未加注意，茲特一律改用“施工程度”，但“習題”中姑乃其舊。

七、書中第 237 頁之“附麗”與第 316 頁之“折閱”，是否為手民之錯誤？

再版自序

此處尚無手民之錯誤，“附麗”即“附屬”之意，“折閱”即“虧折”之意。在會計教本中，本應不必用此較少習見之字句致滋疑慮。原擬予以修改，但既經說明，自亦無傷大體。

八、第 289 頁差異成本分析圖上端之數字計算，不易瞭解，請予說明。

固定成本究應以若干計入產品，在差異成本中係以其實際運用之生產能量為準，請參閱“六、閒餘生產能量的決定”之一節，自易明瞭。至於超過經常產量 45,000 件而達至 55,000 件時，若仍照經常分攤率每件分攤固定成本 \$.3333，則固定成本總額，將達 \$ 18,334 之多。然實際固定成本只為 \$ 15,000；故其多分攤之 \$ 3,334，即為充分利用生產能量之利益，應予列作淨利。

九、第 385 頁之習題七，係採用“基本標準成本制度”。查原書中並無基本標準成本制度之舉例，請賜指示！

在標準成本制度中，對於各項成本標準的取法，有“理想標準”“經常標準”“基本標準”及“事實標準”等之不同，已於第十七章“決定適當標準”之一節中說明之（第 228 頁）。本題之基本標準成本制度，即指其為一種統計性的標準，於採用“統計法”之標準成本制度時用之，如認為有建立完整標準成本制之必要，亦可記入帳戶，如雙記法及單記法之所示。

十、關於第 389 頁之習題二，查原書中並無此項例題之舉示，其損益表及換算表應如何編製？

直接成本法損益表之編製，只須就傳統歸納法之損益表，將“固定成本”（固定製造費用）之 \$ 42,000，從“銷貨成本”中刪除，改置“銷貨毛利”之下，“能量差異”之 \$ 4,000 亦歸入“固定成本”。至“效率差異”之 \$ 900，應於“標準毛利”項下減去。“淨利”之差，僅為傳統歸納法“期末盤存”所應分攤“固定成本”之 \$ 2,000。茲示直接成本法之損益表及其換算表如下：

成 本 會 計

直接成本法損益表及換算表

銷貨淨額			⊆ 190,000
減：變動銷貨成本			<u>93,000</u>
標準毛利			⊆ 97,000
減：變動銷售費用	⊆ 9,500		
效率差異	900		<u>10,400</u>
銷貨毛利			⊆ 86,600
減：固定成本			
固定製造費用	⊆ 42,000		
能量差異	4,000		
銷售費用	15,000		
管理費用	10,000		
其他費用	<u>5,000</u>		<u>76,000</u>
營業淨利（直接成本法）			⊆ 10,600
加：期末盤存分攤費用			<u>2,000</u>
營業淨利（傳統歸納法）			<u><u>⊆ 12,600</u></u>

蔣友文

於國立臺灣大學法學院

民國五十一年元旦

成本會計目次

第一篇 導 論

第一章 成本會計的性質..... 1

成本會計的功能·管理者的工具——成本會計與普通會計的區別——成本會計適用的範圍——成本與收益配合的原則——新起的成本會計觀念——貨幣單位成本——科學與藝術

第二章 成本與成本會計制度..... 10

成本的分類——成本計算的基本公式——成本會計制度的分類——實施成本會計的步驟

第二篇 實際成本會計制度

(上) 分批成本會計制度

第三章 分批成本會計制度的特質..... 21

裝配式與連續式的製造業——營業方式及企業組織系統——製造通知單——製造成本單——計算成本的步驟——自用資產製造通知單——製造費用的計算——製造費用單

第四章 材料..... 30

材料的管理機構——材料的購進及驗收程序——材料的存儲與領用程序——材料記錄的有關帳簿——購收材料的記帳——領發材料的記帳——材料會計實例——材料的永續盤存制——材料計價的方法——材料運雜費及收儲費——退料廢料及壞料的處理——自用資產用料的處理

第五章 人工.....52

人工的管理機構——人工記錄的有關單據——人工記錄的有關帳簿及其記帳——人工會計實例——人工會計的內部牽制——銷售部管理部職工薪給的處理——自用資產人工成本的處理

第六章 製造費用.....67

製造費用的內容——部份的意義——製造費用的發生——製造費用的隸屬——製造費用的集中——製造費用會計實例——結轉帳戶的應用——廠務部費用結轉分錄的省略

第七章 製造費用（續）.....89

製造費用的分攤——製造費用的分攤方法——經常分攤率的應用——機器工作時間分攤法——製造費用會計實例（續）——自用資產製造費用的處理

第八章 製成品成本及銷貨成本..... 101

製成品報告——製成品的有關帳簿及其記帳——產品的出售——銷貨的有關帳簿及其記帳——製成品及銷貨會計實例——多或少分攤費用的表現——銷貨退回的處理——定製品製造成本的處理

第九章 帳簿組織..... 112

分批成本會計制度的帳簿組織——會計憑證及序時帳簿——總分類帳中的統制帳——財務報表——序時帳簿與統制帳的聯繫——分批成本會計循環——製造會計實例

第十章 結帳程序及財務報表..... 127

月終結帳的程序——十欄結帳底稿的編製——資產負債表的編製——損益計算書的編製——成本比較表

第十一章 銷管費用..... 142

銷管費用的處理——銷管費用的有關帳簿及其記帳——銷管費

用的分析——銷管費用的分攤——銷管費用的預計分攤率——
銷管費用會計實例

第十二章 聯立成本會計制度..... 149

聯立成本會計制度的性質——聯立成本會計制度實施的範圍
——聯立成本會計制度實例——工廠日記帳的格式。

第二篇 實際成本會計制度

(下) 分步成本會計制度

第十三章 分步成本會計制度的特質..... 156

分步成本會計制度的性質及效用——分步成本制度與分批成本制度
的異同——在製品科目與部份費用科目的取捨——分步成本會
計制度的會計程序——生產記錄單及分步成本單——分步成本
的計算方法——損壞工作的處理——多種產品的分步成本——
部份科目在總分類帳中的省略

第十四章 分步成本會計制度實例..... 176

全盤記錄——補充資料

第十五章 聯產品與副產品..... 192

聯產品與副產品的區別——製造過程中的分離點——聯產成本
的分攤——聯產品的會計記錄——副產品的處理——副產品的
會計記錄

第三篇 預計成本會計制度

第十六章 估計成本會計制度..... 201

估計成本會計制度的性質——估計成本適用的會計原理及其估
計成本的方法——估計成本制度的帳務處理——估計成本制度

的單據帳表——期末在製品盤存的計算——成本差異的計算
——成本差異的處理——估計成本會計制度實例

第十七章 標準成本會計制度…………… 226

標準成本會計制度的特質——實施標準成本制度的準備與步驟——
決定適當標準——應用的表格——差異的分析——原料成本差
異的分析——製造費用差異的分析——功過的甄別

第十八章 標準成本會計制度（續）…………… 246

差異的記錄·差異先記法——差異的記錄·差異後記法——差
異的處理——標準成本制度的會計方法——標準成本會計制度
實例——統計法——備忘法——雙記法——單記法

第四篇 直接成本會計制度

第十九章 利潤分析損益平衡點及邊際成本…………… 281

利潤差異的分析——損益平衡點與銷售量——邊際成本與銷售量

第二十章 差異成本…………… 287

何謂差異成本——閒餘問題——固定成本與變動成本——差異
·成本分析圖——固定成本與變動成本之進一步的分析——閒餘
生產能量的決定——閒餘生產能量損失的處理——超過產量或
不及經常情形對於銷貨政策的影響——銷管成本的閒餘生產能
量

第二十一章 直接成本法…………… 298

直接成本法的根據——直接成本法的帳簿處理及計算方法——直
接成本法適用的限度——直接成本法與邊際成本——直接成本法
與標準成本制度的配合

第五篇 管理者的行動

第二十二章 成本控制	304
成本控制的意義——預算統制——預算統制與標準成本——水山原理——管理會計——各種成本在管理上的應用（選擇成本，應負成本，留滯成本與付現成本，機會成本。）	
第二十三章 利潤政策	315
利潤的取決——利潤的平衡政策——平衡利潤的會計方法	
第二十四章 現時成本與實際利潤	322
名義利潤與實際利潤——改進的會計方法——現時成本的意義——現時成本法幾個要點——現時成本法實例——實際利潤的計算與分析——現時成本法的優點	
問題與習題	338
參考書籍	391

第一篇 導 論

第一章 成本會計的性質

一、成本會計的功能・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」 the existence of business did not depend upon accounting, but rather the existence of accounting upon business。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的兩方面，其大的任務有三：

I、成本的記錄 Cost recording

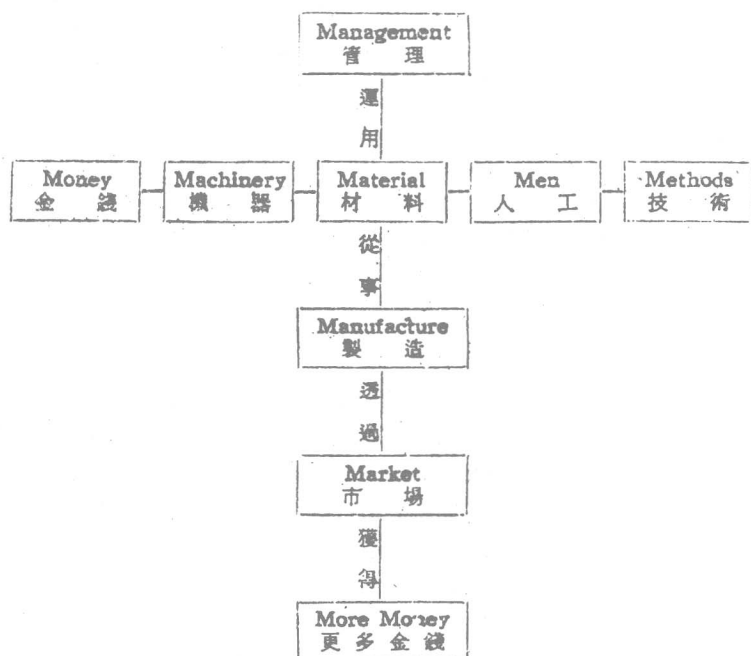
II、成本的分析 Cost analysis

III、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（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，進而分析與控制成本。有許多會計學者，把成本會計劃分為成本簿記與成本會計兩部。此種區別，不必有其重大意義，不過旨在加重成本會計的責任。一般記錄性的報表，在管理上是無大的作用的。管理者所需要的詳細資料，自然要從成本會計獲得。從管理者的觀點言，成本資料，是企業決策所憑藉的指針，否則便不值得去努力傷財以求獲致。然而，只是蒐集了有關的資料，依然不够完成成本會計的任務。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供獻管理當局。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。管理者對其呆板的報告與其面臨的問題毫無關聯，甚而比無報告還壞，有時常可誘致管理者走向歧途。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。

現代「管理會計」Managerial Accounting 的觀念，日趨成熟，把管理與會計打成一片，使其無法脫離。所謂企業的八「M」要素，Management, Money, Machinery, Material, Men, Methods, Manufacture, Market，即為管理當局運用金錢、機器、原料、人工、及技術，從事製造，透過市場，以獲得更多的金錢。其關係可圖示如下：



從上面歷程看，雖未明白指出成本會計，而成本會計却是其中間的核心，起血液循環與脈絡貫通的作用。要達成經營上之最高效率以獲得最後更多金錢的目的，成本會計實無法辦到。

我們試從企業當局所需要的是什麼予以分析。在現代經濟變化中，管理者當面臨下列之各嚴重問題：

- a. 同業間競爭加劇。
- b. 工廠的規模日益擴大。
- c. 企業經營及機器使用技術之複雜與迅速。
- d. 成本的繼續增高，尤其人工與捐稅。

因此，企業當局為瞭解其內部經營之實際情況與應付外來之一切逆勢，必須知道：

1. 根據每種產品之可能最低的成本以決定售價，是否可取得或把握市場，以支持其現有地位。
2. 內部的組織既甚龐大與複雜，必須取得其製銷上每一過程中之詳細情報，逐步扣緊，不使其發生浪費與不經濟及不必要的支出。
3. 營業政策，須與社會變遷的情勢相適應，或予擴充，或加緊縮，必須隨實際情況而決定。
4. 瞻望將來，為企業制訂營業預算或建立成本的標準。
5. 成本與人工有直接關係，因此，制定懲獎及各種福利制度是必要的。
6. 是否有閒餘設備及閒餘人工發生。
7. 考查機器設備的資本結構。
8. 對於某種特別成本的研究，須有資料可憑。

根據上述情形，我們相信，成本會計，實是管理當局在經營上之最重要的工具 A tool to management。

二、成本會計與普通會計的區別

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。成本會計，當然也包括財務記錄，故為財務會計與成本會計二者之和；即就財務會計，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啻其原理原則相同。其構成的因素，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 Cost record，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。白氏 John G. Blocker 曾在其成本會計中，指出普通會計之十大缺陷。茲根據其說，並參考其他學者之意見，綜合說明成本會計與普通會計之重大區別如下：

I、成本內容 普通會計，對一企業在製銷及管理上之重大經營活動，只有一種普通處理的方法。就「普通」General 一詞所示，僅為一般與整個的，對