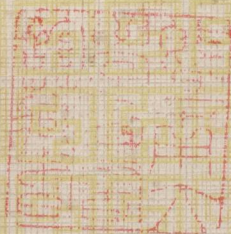


S

010394

中小型製造業成本會計



中國生產力及貿易中心

中華民國五十八年五月

石景宜先生贈書

年 月 日

版權所有
翻印必究

中華民國四十六年六月初版

中華民國五十八年五月再版

中小型製造業成本會計

每冊定價新臺幣拾伍元

原著者：美國小型企業管理局

翻譯者：鮑 爾 一

發行者：高 禎 瑾

出版者：中國生產力及貿易中心

臺北市西寧南路六十二號

郵政劃撥賬戶 12734 號

印刷者：精 進 印 務 局

臺北市許昌街二十四號

編 者 序

要繁榮社會經濟，提高國民所得，改善生活水準，必須增加生產、提高品質、減低成本。生產數量增加，始有足够的物資消耗；產品品質提高，始能提高生活水準；生產成本減低，始能增加投資利潤、提高員工待遇、減低產品售價、促進消費數量。增加生產、提高品質、減低成本三者，是生產的三位整體，是工業的最終目標。

致使成本減低的方法很多，如製造方法的改進，工作效率的提高，廉價材料的取得，費用節省等等。成本會計是利用系統化的科學原理，透過貨幣基礎，綜合舉發企業各種活動的科學。成本會計可以用於累積產品成本，發現生產病態，明確工作部門職責，進而用於控制企業活動。成本會計本身並不能減低成本；他是尋求減低成本方法；是控制生產成本，及科學管理的工具。

成本會計是應用科學的一種，貴乎實用。大規模企業的成本制度，如過於簡單，易於忽略重要因素，難於舉發企業的整體活動。小型企業的成本制度，如過於繁複，易於增加會計成本，得不償失。故良好的成本制度，必須能够配合企業形態，吻合現實環境，不簡不繁，因時因地分別制定。

大規模企業，在成本事務上，容易尋求參考資料，容易尋覓專家代為設計合用的成本制度。但中小型規模的企業，由於資金有限，不易覓得專家處理成本事務，坊間亦乏此類書籍參考。本省工業多半屬於中小型規模，就成本事務上說，應用成本帳冊累積產品成本者已屬少見，自難再談應用成本會計幫助管理控制成本了。因此要扶助各中小企業增加生產力，編印一本適合於中小型事業的成本會計書籍，實屬必要。

本書原名小型製造業成本會計。(Cost Accounting for Small Manufacturers) 係美國小型企業管理局 (Small Business Administration) 出版之小型企業管理叢書 (Small Business Management Series) 之一。本書撰寫極有系統，十分簡潔，非但適合於會計從業人員參考採用，更可作為中小型工業高階級管理人員及工程人員參考之需。本書雖原名「小型製造業成本會計」，因美國小型製造業規模與我國中型規模工業相仿，故譯為「中小型製造業成本會計」。

本書由本中心敦請鮑爾一先生翻譯，鮑先生曾執教國立暨南大學及國立英士

大學多年，曾任臺灣航業公司會計副主任，行政院善後事業保管委員會機械農墾善後物資管理處會計組長，美國國際合作署駐華共同安全分署會計副主任及行政院美援運用委會專門委員等職，對成本會計學驗均豐，擅長於會計名著翻譯，本書得由鮑先生逐譯問世甚屬榮幸。本書之翻譯，曾經原著人同意；校閱工作多承本中心徐克仁兄盡力，特此誌謝。

中國生產力中心 高禎瑾 謹識

中華民國四十六年四月

美國小型企業管理局局長序

任何企業，不論規模大小，都應具備適當的記錄，因為適當的記錄對於企業經營的成敗具有重大的影響，這種情形，尤以今日為甚。各種記錄之中，又以成本記錄最為重要。可是就許多小型工廠而言，成本數字的正確計算與記載，仍感困難和惶惑。主因在於大多數小型企業的經營者，既未受過會計技術訓練，對於會計技巧又缺乏瞭解。其結果，許多小型工廠從無完善的成本記錄，業主們對於企業的經營狀況，也就無從獲得適當與合時的報導。

這一本小冊子的出版，旨在強調正確的成本計算與記錄的重要性，並鼓勵小型工廠的負責人和會計人員，應用最新的程序和帳表，以從事成本工作。

一般而論小型工廠毋需像比它大二三倍的工廠一樣地設置一套繁複的成本會計制度，因為這種做法，既無必要，亦非得計。緊要的是每個企業應按照本身的需要設立帳目，俾於需要時能根據帳簿向管理人員提供必要的資料，確定可靠的製造成本，並據以決定公平合適的售價。

當成本上漲、競爭趨烈時，管理當局每需瞭解成本實況，俾克迅速改變經營方法，藉以改善現狀。唯有依據成本數字，管理當局才能決定經營的動向，從事有利的生產，或改善當前的生產，俾於應付尖銳的競爭之餘，仍然有利可圖。

小型企業的經理人往往不瞭解他的企業究應採用何種會計制度與成本記錄。每需求助於他的會計部屬或業外人士——通常為當地的會計師。所以這本小冊子的對象，一方面是小型工業的業主與經理，另一方面是為小型企業而工作的會計專業人員。

讀者不可認為本書中的一切程序和表式可適用於任何企業。對於成本會計有實際經驗的人，應能善於選擇本書中的合用部份，並將它們合適地安置於各該企業的會計制度中。

縱使有人認為他的制度已能趕上時代，而且十分滿意，但若對本書所介紹的表式再作一番研究，仍屬有益。因為每一表式皆為某一特定用途而設計。每一表式皆屬使用簡便，且能供應重要資料。每一表式均經著者解釋周詳。

本書的籌劃事宜，多承本局管理技術輔導組組長懷特君 (Wilford L. White) 的督導。編輯、美術設計、編排、出版等等，則多承該組安東尼君 (Edward L.

Anthony) 督促完成。併此誌明。

美國小型企業管理局代理局長貝納斯 (Wendell B. Barnes)

1953年11月

著 者 序

成本會計應對小型工廠提供可靠而有效的服務。普通會計對於企業的財務事項提供了記載、分析、和解釋的方法。企業的股東、勞工組織、有意於投資者，和政府機關，對於這些分析與解釋，往往很感興趣，一如企業的經營者然。

成本會計則對於企業的成本事項提供了記載、分析、和解釋的途徑，包括將成本分攤於某一項產品、某一個製造過程、或某一項經營作業。它有一個主要目標——向管理人員提供有用的資料，藉供策劃經營的依據。成本會計本身並非目的，而是達到目的的一項重要工具。它必須向管理人員報導生產效能。它必須能指出減低成本的方法，和其他增進收益的經營方針。

小型企業成本會計的基本要點與大規模企業相同。但小型企業應具備的資料不必像大規模企業一樣的精細。也毋需如大規模企業一樣設立一個精巧嚴密的制度。

小型工廠成本會計制度的設計，應取決於下列二個因素：（1）管理人員的需要；（2）爲了滿足需要而必須增加手續時，究應增加到何種程度方稱合理。會計制度必須易懂、簡單、有效、並在實施時富有彈性。

在實施統制和會計程序（Control and accounting procedures）時，一切有關人士必須澈底瞭解所應用的方法，以及希望獲致的結果。會計制度必須以最直接與最經濟的方式提供有效的資料，不可爲計算而計算，也不可重疊反覆。

制度應有彈性，以廣應用。因爲小型工廠常需依據實際需要調整業務。例如顧客的需要發生變化；原爲一般消費者生產的產品，轉爲政府而生產；或原爲政府生產的產品，現爲一般消費者而生產等。

經營有效的小型製造業能日趨龐大乃必然事實。於是新的會計及統制需要就隨之發生。所以在設計制度時必須做到這一點，亦即實際情形發生變化時，該制度僅需稍加變更，略化費用，即能迎合新的要求。

小型工廠管理人員所寄望於成本會計制度與成本報表的，是以下列方式表達的營業成果：每一單位產品的生產成本；若該工廠設有一個以上的生產部門（Producing department）時，尚需列示每一單位產品在每一生產部門中發生的成本；若該工廠設有服務部門（Service department），則更應列示每一單位服務

在每一服務部門中發生的成本。成本資料尚應顯示各期成本的變動情形，如屬可能，並宜列示實際成本與預定成本或正常成本間的比較增減數字。

小型工廠負責人對於這些資料諒必感到興趣。不過這些資料須能作為今後決策的基礎，能使企業蒙受其利益，始有用處。所以成本制度必須面對將來。它必須為企業打開進步之門，以促進效率，增加生產，增高利潤。

本書目的在於：(1) 為新設小型工廠設置合適的成本會計制度提示途徑；(2) 如果小型工廠成本記錄負責人，對於原有制度不甚滿意，本書可作為改善參考；(3) 提供建議，俾促使小型工廠修正或增進成本技巧，以促進原有成本會計制度的效能。

本書中所討論和列舉的程序，未必能適用於一切工廠。舉凡生產方式、生產數量、營業規模、成本種類、以及有關人士的願望、能力、態度等等，對於一個制度的設計，都有影響力量。任何人在決定會計與統制技巧時，對於該業的特質必須時刻警覺。

大多數工業——當然包括每一種工業中的許多小型企業——若按生產技巧來分，可以歸為下列三類：

1. 分批製造工廠 (Jobbing plants)，此等工廠，製造工作按照定單分批進行，每一定單未必相同。例如鑄造廠、印刷廠、特種設備製造廠、機械修理廠等。
2. 分步連續製造工廠 (Continuous processing plants)，此等工廠，生產力量集中於若干有限的產品，產成即予存儲，以供日後出售。生產方法主要取決於產品的型式，循着一定的程序化原料為成品，周而復始。例如水泥廠、煉油廠、火藥廠、玻璃廠、肥皂廠、紡織廠、造紙廠、食品廠等。
3. 製作與裝配工廠 (Producing and assembling plants)，此等工廠，產品係集合許多配件裝配而成，各項配件，或為自製，或購自他廠。有許多大量生產的工廠，即屬此類。例如汽車及器具製造工廠、被服廠、及其他類似工廠。

本書第一、二兩章，對於上列第一、二兩類工廠的成本制度，分別加以討論。第三類工廠多半規模宏大則不予單獨討論，但第一、二兩章中有許多建議，對於小型工廠中之具有此類特質者亦可適用。為第三類工廠設計的統制和成本計算程序，必需迎合其各自而獨特的需求，但在這些程序中，必隱藏有許多原則與觀

念，這些原則與觀念却是適用於第一、二兩類工廠的：

、第三、四、五章討論原料、人工、和間接生產費用等成本要素的會計與統制技巧，藉應各式生產活動之需。文中附有各種表式與成本程序圖，以供各小型工廠參酌訂立其自己的程序以應本身需要。在第五章中，對正常或預定間接生產費用分配率多所論列。這些分配率可用作考核間接生產費用和統制效能的標準。間接生產費用預算的編製，和間接生產費用分配率的決定，在該章中亦有說明。

如何將估計成本或標準成本摻入或附加於會計制度中，則在第六章中加以討論。本課題對於小型工廠特具意義。為便於循序敘述，未予提前討論，並非因為它比較次要較後敘述。標準成本實為小型工廠加強成本統制的最好方法，所惜甚多工廠採用過遲。尚未實施標準成本及原有會計制度所提供的統制資料尚嫌不足的工廠，對於第六章中的討論宜特別注意。

如何推行預算，如何通盤籌劃，則在第七章中扼要論述。這門工作在企業管理的領域中實處於重要地位。它不僅與整個會計制度有密切關係，抑且提高了人們的成本警覺，更為經營政策上的日常問題提供了解答。它誠然是企業管理上一項極重要的工具。

本書各章中，有些名辭前後並不一致。這是故意的，因為應用的場合既然有異，用辭自亦不必強求相同。例如「某一工作過程」(process)、「某一項作業」(operation)、「某一工作部門」(department)幾乎是可以通用的。但在某一情形之下，或以某一名辭較為適當。又如「雇工」(employees)、「操作者」(operators)、「和」「勞工」(laborers)，以及「工頭」(foremen)、「監工」(supervisors)、「和」「監理」(superintendents)等名辭散見各處，並非各具特殊含義，不過因為在各該情形下，似以採用該一名辭較為合適而已。

本書各章中，大多列舉許多表式，以應某些目的。這些表式自屬舉例性質，不宜視若一成不變。它們僅可視為一項凡例，以便吾人據以自行設計一套表式，適應本業的特殊環境。

本書中復附有若干程序圖和圖解。此等圖說諒必有助於讀者的理解。在設計整套會計制度時，此等圖說亦具啓發作用。小型企業經理人往往可藉圖說體察制度的要着，亦可據以診斷制度的弱點。

白 露 美 (R. L. B.)

1953年6月於密歇根安阿勒

F406.72
873

S

010394

中小型製造業成本會計

目 錄

編者序.....	(1)
美國小型企業管理局局長序.....	(3)
著者序.....	(5)
第一章 分批成本會計制度基本要點.....	1
第二章 分步成本會計制度基本要點.....	13
第三章 材料及配件會計.....	28
第四章 人工會計.....	40
第五章 間接費用會計.....	50
第六章 估計或標準成本.....	61
第七章 預算與企劃.....	78



S9000773

第一章

分批成本會計制度基本要點

分批成本制度的功用——日記簿與分類帳——分批製造工廠統制及成本計算程序——分批成本記錄——管理人員必須利用成本資料

分批成本制度的功用

成本會計制度須能產生每種產品的單位成本數字，俾便管理當局據以決定產品的適當售價，或藉以衡量，以何種價格出售產品，始有利可圖。如果僅生產少數幾種產品，而製造程序又屬經常不變，按月計算平均成本，已能達到此項目的。例如將發生於各製造過程的成本總額除以生產數量；或者先求出每一製造過程的單位成本，再予相加而得單位總成本；當然在計算時，對於在產品變動情形，亦應顧及。

若售價必須依據成本記錄議定，而產品種類又異常複雜——例如有些分批製造工廠，必須依據各種顧客的不同需要，各按其個別的規格製造產品，或者同一顧客所要求的規格時有變更——在這種情形下，勢須設立成本會計制度，以決定較為可靠的產品成本。此種制度通稱分批成本制度（Job Cost Systems 或 Job Order Cost Systems）。如果生產每一單位產品，所費殊鉅，宜將各種成本直接分配予各該產品。如果單位成本不大，不妨將類似產品歸併為數組或數批，並將成本分配予各組或各批，而得每組或每批的成本，再予平均而得各該產品的成本，大致已足敷需要。

日記簿與分類帳

任何製造業的成本會計制度，必係由一組日記簿（journals）、分類帳（ledgers）、成本記錄（cost records）、和統制記錄（control records）所組成。究應採用幾種和幾本日記簿與分類帳，宜視對外交易的種類份量與為配合製造程序所必需的內部成本移轉記錄的種類份量等而定。

規模極小的工廠，設置一本普通日記簿已足敷應用，一切帳目皆予登入該日

記簿，再自該簿分別過入總分類帳或工廠分類帳 (factory ledger)。若帳目較繁，需用多人共同擔任簿記工作時，則宜設立各種特種日記簿如下：

1. 付款憑單登記簿 (voucher register)
2. 支票登記簿 (check register)
3. 現金收入日記簿 (cash receipts journal)
4. 銷貨日記簿 (sales journal)
5. 工廠日記簿 (factory journal)
6. 工資日記簿 (payroll journal)

如果製造、管理、和銷售部門設於同一地點，設立一套總分類帳已足敷應用，在總分類帳之下，可再分設有關生產的各種明細記錄，和其他明細記錄如應收帳款明細帳、材料明細帳、應付帳款明細帳等。但若總管理處不與工廠設於同一地點，除總分類帳外，宜另設一套工廠分類帳，而在兩套分類帳中，各設有一個帳戶 (account)，記載另一套分類帳中全體帳戶的淨餘額。因為每套分類帳中都設有這樣一個帳戶，所以兩套分類帳都能各自平衡，許多有關生產成本的細節統予登入工廠分類帳中

分批製造工廠統制及成本計算程序

分批成本制度的面目，主要的表現於它所應用的成本與統制記錄中。一套具有代表性的成本與統制記錄，大致包括以下各項：

1. 生產通知單 (production order)
2. 生產統制記錄 (production control record 或在產品動態記錄)
3. 生產日報 (daily production report)
4. 隨工傳遞卡或製作說明卡 (route card or job order instruction card)
5. 領料單 (material requisition)
6. 計時卡 (job time card)
7. 分批成本記錄 (job cost record 即分批成本單)
8. 生產成本彙總表 (production cost summary)

上列表式中，前四種為統制記錄 (control records)，係用以規劃生產進程者。後四種為成本記錄 (cost records)，其目的在於供給資料，以確定每一件工作或每一批工作的生產成本，並將各項成本數字加以分析，歸納為直接材料 (direct

materials)、直接人工 (direct labor)、和間接生產費用 (overhead) 三項，表現於報表。

生產通知單——生產通知單的格式如表一所示。此單由生產管理員或生產部填列後，通知各有關部門從事生產事宜。當規劃生產的某一工作已製就藍圖，擬妥規格後；或當承接的定單和預計銷售量已到達某一境界，而需充實產成品存量以應需要時；生產管理員應即簽發生產通知單一式數份，連同其他指示文件分送各有關生產部門或機械操作人員，並由生產管理員自存一份以備查考。

此一步驟，使一切有關部門或機械操作人員，可據以策劃今後的工作，安排各項產品生產次序。每一部門或機械操作人員應各自置備一案卷，將待辦的工作通知單依據預定工作次序存於卷內。工作次序並非固定不變，該管工頭或生產管理員得隨時加以覆核，如有必要，得調整其次序，俾使整個生產進行順利。

<u>生 產 通 知 單</u>		
編號 _____	日期 _____	
定貨人姓名 _____ (若供存庫所需者亦在此處註名)		
預定完工日期 _____		
產品名稱及說明 _____		
生產數量 _____	圖說編號 _____	模型編號 _____
領料單編號 _____		
指示及說明：		
完工日期 _____ 完成數量 _____ 損壞數量 _____ 監工簽字 _____		

表——生產通知單

若企業的製作事務已高度機械化，而生產數量又已接近其最大能量，那末各種機械的負荷狀況就應特予重視。此種情形下，應指定一人，或由數人成立小組，負責分析全部生產通知單，規定各項機械的使用時間表，藉以充份利用現有設備，而收最大效果。

生產統制記錄——負責統制生產者，必須設置一套生產統制記錄或案卷，以

顯示在產品現狀，並藉此瞭解整個生產的動態。生產統制記錄之一例如表二。

生產統制記錄									
生產通知單		產品名稱 及說明	生產數量	預定完工日期	定貨人姓名或存庫	生產部門	完工日期	完成數量	備註
編號	日期								

表二——生產統制記錄

生產管理員簽發生產通知單時，應即在生產統制記錄中記入該通知單編號、日期、及其他預定事項的細節。在「生產部門」欄中所填列的，是有關部門的編號或代用字號。每當產品經歷一個部門，就將本記錄中該部門編號劃去，俾利按圖索驥，考查工作進度。

本記錄是一切生產活動的一本流水帳，其中列有工作名稱、生產數量、完工狀況等等，所以是統制一切在產品的良好依據。它將迅速指出。生產擁塞於那一個階段。當顧客前來查問定貨的生產狀況時，可以依據該簿隨即作答。將本記錄，會同產成品存量記錄，與承接定貨量或預測定貨量作一比較，就可決定尚應承接多少定貨。

當然表二僅在於列舉本記錄設置的規範。實際應用時，其內容繁簡胥視下列各項決定：生產部門的多寡，在同一時間內可以容納的產品數量，完成一項工作平均所需時間，管理人員所需資料之繁簡等。如果每一工作必需經歷甚多部門，每一項工作之間差異甚大，那末宜採用卡片方式，每一工作設置一卡，以爲統制。此等卡片宜依據編號豎立於案櫃中。該卡片格式可參照生產通知單設計。

另一個統制生產的方法是設立一生產狀況牌或生產統制牌，牌中列示每一項工作的進度。方法的優點是一望便知，但對於大多數小型工廠而言，未免耗時太多。

生產日報——生產日報之一例如表三，本日報須能供應必要的資料，以利登載生產統制記錄中的生產進度部份。每日晨，生產管理員應以昨日日報與前日日

報相互核對以確定每一部門的生產狀況。如果每批工作所包含的產品單位極少，日報中僅需填列業已經歷一切過程的產成品數量。但若每批工作所包含的產品單位極多，生產事宜至少歷時數日方能完成，那末日報中應每一部門填列一行，以顯示每批工作在每一部門中的完工程度。日報中復列有損壞產品數量，以便據以迅即採取行動，糾正效能低落之處，並將今後生產日程重行安排。

生 產 日 報

年 月 日

生 產 通 知 單 編 號	產 品 名 稱 及 說 明	生 部 產 門	完 數 工 量	損 壞 數 量	備 註

表三——生產日報

隨工傳遞卡或製作說明卡——在簽發生產通知單之前，應先編製一隨工傳遞卡或製作說明卡。本卡式樣如表四，填妥應即送交承辦生產工作的第一個部門或

隨 工 傳 遞 卡

生產通知單編號 _____

產品名稱 _____

生產數量 _____

指示及說明：

需 要 工 作	生 部 產 門	完 日 工 期	工 頭 或 操 作 人 簽 名

表四——隨工傳遞卡或製作說明卡

第一個經辦人。以後隨着工作的進行，連同在產品順序移轉給下一個生產部門。每一參加生產的工人或該管工頭應在卡片上填明施工日期，並加簽證。本卡片設立的目的，在於顯示產品在工廠中進行的程序，並為產品留下一序時記錄，俾根據本卡，追查失職或工作特優之所在，並確定責任歸屬。

分批成本記錄

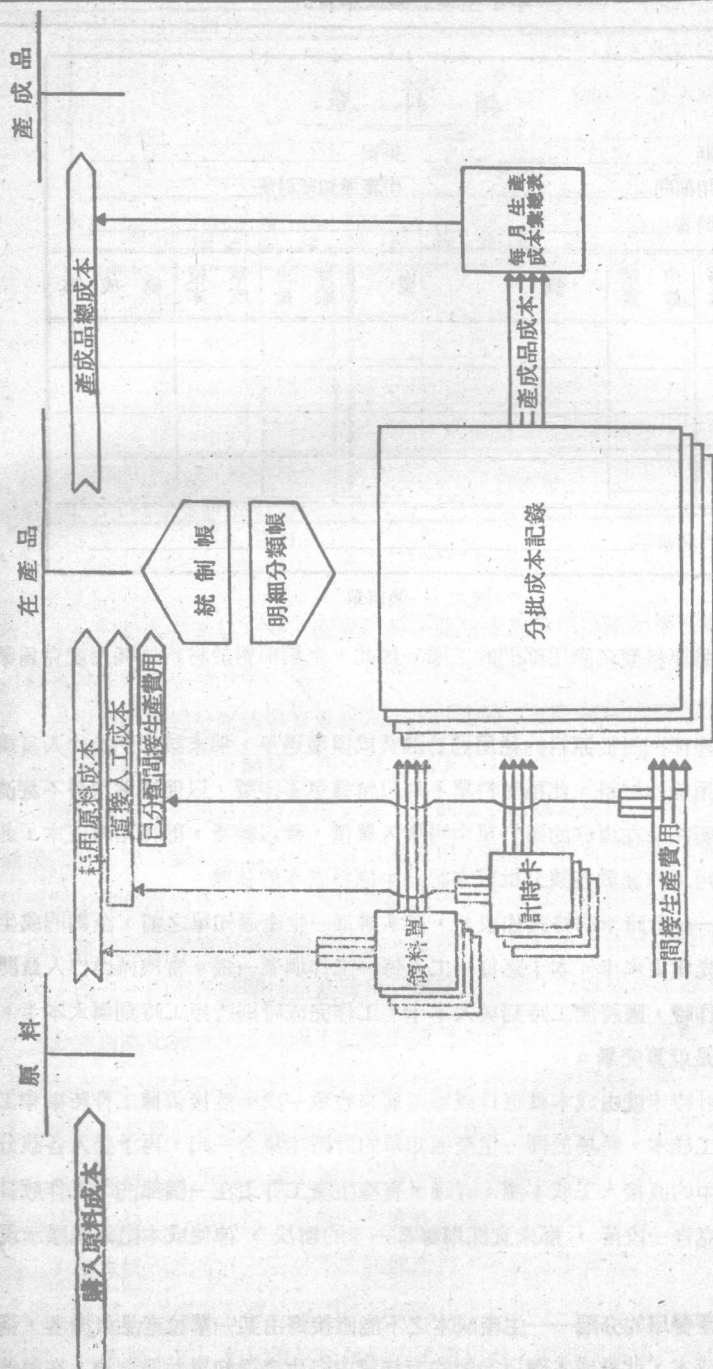
以上所述，僅為統制生產的各種技巧，但對於生產成本的計算程序尚未討論。表一到表四中所列示的，皆為單位數量而非金額。以下擬予簡括說明的，是一個分批製造工廠中，計算生產成本所必需的基本記錄和所應用的方法。在說明成本計算程序時，常需參閱上叙各項基本成本記錄。

上述記錄必須配合整個會計制度。它們與總分類帳或工廠分類帳中若干千戶間的關係如表五。此一圖解容非完備，但它指出了上述四種基本成本記錄的用途。它說明了各項記錄與在產品帳戶 (Work-in-Process account) 間的關係，在產品帳戶通常設於總分類帳中，但若該工廠設有工廠分類帳，則在產品帳戶應設於工廠分類帳中。

有時設立三個在產品帳戶或較僅設一個帳戶為便利。這三個帳戶通稱「在產原料」 (Material-in-Process)、「在產人工」 (Labor-in-Process)、和「在產間接生產費用」 (Overhead-in-Process)，而由這三個帳戶的餘額之和，來統制作為明細分類帳的各項分批成本記錄。但不論設有一個或三個在產品帳戶，應用的原則仍屬相同。

直接原料、直接人工、和已分配間接生產費用（按即業已分配予產品成本之間接生產費用）都應隨時時登入分批成本記錄中，亦應登入在生品帳戶中（不論設有一戶或三戶），不過後者通常每月結總登載一次。當一批工作完成時，該批工作的分批成本記錄即予歸入「已完成工作案卷」內，每月終將當月份完成的各分批成本記錄結算總額，借產成品帳戶 (finished product account)，貸一個或三個在產品帳戶。

領料單——領料單的格式如表六，本單係用以核准自材料庫中提取原料者。祇有若干經當局核准的人員方可簽發領料單。有時工頭或若干機械操作人員也可簽發本單，領用日常需用的材料。假若某些工作，性質特異，必須依據企劃部或生產工程師特別設計的藍圖，和規定的規格製作時，那末有關的領料單應由企劃



表五——分批製造工廠成本記錄及帳戶