

高商、商專在校學生
補習學校資格考驗
參加各類考試

必備用書

高商成本會計學詳解

(上 冊)

蔡 文 珠 編 著

五南出版社

印行



高商成本會計學詳解

編著者：蔡 文 珠

發行所：**五南出版社**

臺 北 市 銅 山 街 一 號
電 話：3 9 1 6 5 4 2 號
局 版 臺 業 字 0 5 9 8 號
郵政劃撥：1 0 4 6 8 2 號

印刷所：瑞 明 印 刷 廠
中華民國六十三年 四 月 一 日初版
中華民國七十 年 十 月 一 日十版

版
權
所
有

翻
印
必
究

特 價 80 元

五洲出版社



高商 成本會計學詳解

編輯要旨

- 一、本書依照高商、商專及補習學校高級部學生之程度，就本學科之理論系統，揉合現行各版本教科書之教材內容，加以編著而成；適合補習學校、高商及五年制商專學生在校研習，及參加各類資格考驗、商專入學考試、普通考試、特種考試與分類職位考試準備之用。
- 二、本書內容分成四部分：
 1. 要點摘釋：扼要舉出重點，深入淺出，簡明意賅，俾使學生獲得一明晰之完整概念。
 2. 問答題：就本章之重點及各版本教科書之習題，詳細作答。
 3. 測驗題：就本章要點，分別配成是非題、選擇題、填充題三者，期使學生更能收心領神會之效。
 4. 習題詳解：就本章之定理原則，分別縷舉範例，予以解析；並蒐集各版本教科書之所有習題及歷屆普通考試與各類特種考試之試題，詳細解答，以使學生瞭解出題之趨向，並養成分析問題及解決問題之能力。
- 三、本書倉促編成，如有未盡妥適之處，尚祈先進，隨賜教言，俾作修正，以期更臻完美。

作 者 謹識台灣大學商學系

本書的優點——請轉告您的朋友

本書的缺點——請通知作者或本社

高商成本會計學詳解

上 冊

目 錄

第一章	基本概念	1
第二章	材料成本	41
第三章	人工成本	95
第四章	製造費用	145
第五章	分批成本會計制度	199

第 1 章

基本概念

要點摘釋

一、成本的概念

1. 意義：為獲取資產或勞務所支付的一切代價或營業支出。

2. 分類

① 依據企業業務機能分類：

- (甲) 製造成本—產品製造時發生之各項成本。
- (乙) 銷售成本—產品銷售時所發生之各項成本。
- (丙) 管理成本—當期整個營業所發生的監督、管理成本。
- (丁) 財務成本—資金調撥運用時所發生之成本。

② 依據成本和產品關係分類：

- (甲) 直接成本—支出可以確知屬於何種產品的成本。
- (乙) 間接成本—產品與成本間不發生直接關係，不能確知其因何種產品而發生者。

此種分類於計算分批產品成本及成本分析時很重要。

③ 依據製造成本要素分類：

- (甲) 原料成本—直接製造產品時所耗用之原料。
- (乙) 人工成本—製造產品所提供之勞務價值。
- (丙) 製造費用—製造產品時必須發生的一切間接支出。

此項分類為計算製造成本的基本觀念

④ 依成本習性分類：

- (甲) 固定成本—於特定範圍內不隨產銷量之多寡而變動之成本如房租

，保險費。

(2)變動成本—係隨產銷量之多寡作比例增減之成本。如直接原料，直接人工。

(3)半變動成本—成本的發生雖受產銷量的影響，但並不成比例之增減者。

於計算盈虧與決定銷售政策時此種分類有很大作用。

3 成本計算的基本公式：

- ①直接材料+直接人工=主要成本。
- ②主要成本+製造費用=製造成本。
- ③製造成本+銷售及管理成本=製銷總成本。
- ④售價=製銷總成本+利益。
- ⑤售價=製銷總成本-虧損。

二、成本會計

1 意義（或性質）：應用普通會計的原理原則，詳記企業在製銷過程所發生之費用，決定產品總成本與單位成本以供管理當局參考。

2 功用：

- ①成本的記錄：記載原料、人工、費用以助成本取決。
- ②成本的控制：使成本的大小適中，不致無謂的浪費。
- ③成本的分析：可助政策的取決。

3 期間：採月結制以求得精確的單位成本，供管理當局做決策之參考，如售價之釐定。

4 目的：於最短的時間，用最低的成本，求得有關資料，以作釐訂產銷政策與營業方針之參考，使企業達最有效境界。

5 發展演進：

- ①近六十年來才發展者；於第一次世界大戰前只注重成本計算。英國為創始國。
- ②一九二〇年後發展為一種制度，可將間接成本加以分攤。
- ③一九三〇年經濟不景氣，為求減低成本、控制成本，乃有標準成本會計制度之興起。
- ④二次大戰後，美國興起直接成本法。

三、成本會計制度

1. 意義：成本會計制度係會計憑證、會計科目、帳簿組織、處理程序與財務報表五者所構成之整體，配合成本計算的方法以達成本會計之目的。

2. 特性：由上述定義可知其特性為：

- ①為普通會計之分支。
- ②對普通會計而言，其為一特種會計。
- ③以達成成本會計之目的為任務。

3. 分類

①依帳簿組織為分類標準

(甲)參考成本會計制度：成本之計算與記錄，僅當參考及統計資料，耗費多而成果小。

(乙)聯立（或聯合）成本會計制度：成本會計與普通會計各自分立，而以聯繫科目溝通。

(丙)合一成本會計制度：成本帳與普通帳合而為一。

②按生產程序為分類標準：亦即依成本計算基礎分類。

(甲)分批成本會計制度：按產品製造時之批別計算產品成本。

(乙)分步成本會計制度：依產品的製造步驟，按步計算成本。

(丙)分批分步混合制：採分批和分步二制度的優點混合運用。

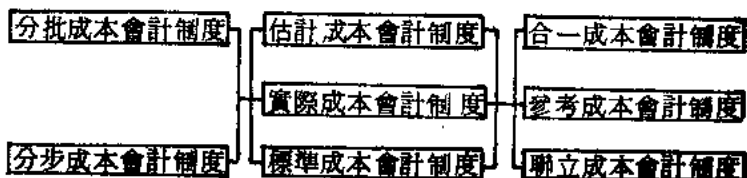
③依制度性質為分類標準

(甲)實際成本會計制度：產品成本依實際數字計算。

(乙)估計成本會計制度：成本之計算採估計方法。

(丙)標準成本會計制度：對產品成本先預定一標準以與實際成本相比較，可考察工作效率並控制成本。

三大分類間的關係可以下列之關係圖表之：



上圖的補充說明如下：

- ①分批、分步二制度，可任意採用估計，實際或標準，與參考，合一或聯立制度之一。
- ②估計成本制與標準成本制皆須事先預計成本，故合稱為預計成本會計制度。

四、成本會計與普通會計之區別

1. 成本內容：成本會計須詳細分析各項產品的成本，而普通會計只有產品總成本，較籠統。
2. 單位成本：成本會計計算各項產品之單位成本以供分析、比較；而普通會計僅能作總額之記載。
3. 月結制度：成本會計實施月結制，可爭取時效及評核績效；普通會計則每半年或一年結算一次。
4. 盤存制度：成本會計採永續盤存制（又稱帳面盤存制）；普通會計則採實地盤存制。
5. 內部牽制：成本會計運用各種不同的單據及憑證構成成本帳冊，緊隨產品製造過程移動，以為入帳之根據及管理之工具。
6. 統馭帳戶：成本會計廣用統馭帳戶。亦即將同類性質之諸科目，另設專帳分記其詳，而總帳上只設一科目統制，以免總帳太繁瑣。
7. 效率測驗：普通會計無法測出效率之強弱，成本會計依上述諸特點，可隨時改正錯誤並提高工作效率。

問 答 題

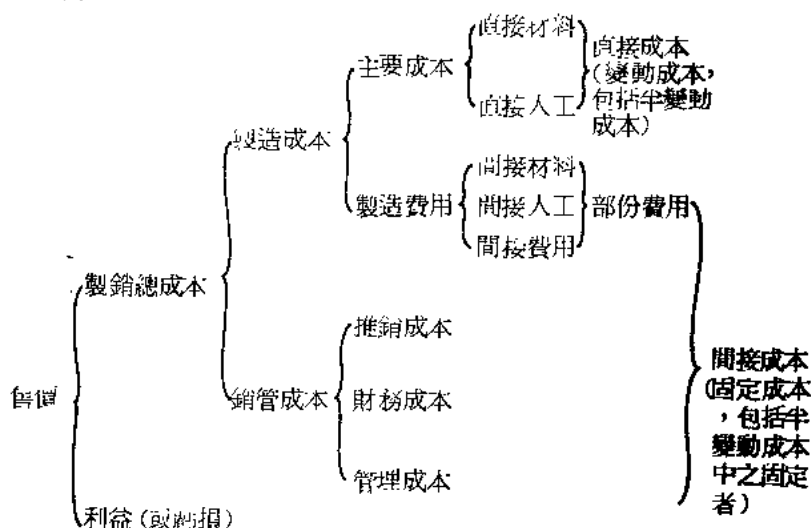
1. 何謂成本？並圖示成本之分類。

答 成本係為獲取資產或勞務所支付的一切代價或營業支出，可視商品來源之不同而有不同之說法。

- ①販賣業：重心在商品之買賣，購入商品時所支付之代價及必要附帶費用構成成本數字，其成本較易決定。
- ②製造業：購入者為原料，而售出者為產品，故成本包括耗用之工料

與製造費用，成本計算較繁。

成本分類圖：



2. 解釋名詞：

- (1) 估計成本，標準成本與經常成本
- (2) 主要成本，加工成本與發行成本
- (3) 直接部份費用與分攤費用
- (4) 部份成本與部份費用
- (5) 生產部與廠務部
- (6) 分批成本會計制度與分步成本會計制度
- 7 聯立成本會計制度與合一成本會計制度

註 (1) 估計成本：產品成本之估計數字，以接近實際成本為目的。

標準成本：預定一種產品成本標準以與實際成本相比較，以比較、衡量工作效率，並分析其原因以控制下期之成本。

經常成本：於正常情形下製造某種產品所需之成本。計算方法，大都採用全年平均數，以其能消除臨時性或季節性變化之影響也。

(2) 主要成本：直接原料和直接人工之和，因為此兩種成本，佔製造

成本的大部份，故謂之主要成本。

加工成本：直接人工和製造費用之和，因此兩種成本，純為產品施工製造時所發生，故合稱為加工成本。

發行成本：又名銷管成本，為銷售成本和管理成本之和。

③直接部份費用：即每部本身所發生之費用。

分攤費用：即由他部攤入之費用。

④部份成本：為分步成本制度下，每一生產部所發生之直接原料、直接人工與製造費用的總和。

部份費用：為分批或分步成本制度下，每一生產部或業務部所發生，而無法直接歸屬於產品的製造費用。可分為直接部份費用與分攤費用。

⑤生產部：直接從事於產品製造之部門，如紗廠中之清花、搖紗等部；因其有產品的提供，故費用可轉嫁於產品。

廠務部：此部門從事於各種供應工作，其任務端在協助生產，便利生產，配合生產，與各生產部作總體之運用，達成製造之任務；如廠長室，人事部等。其費用攤入各生產部中，亦即由產品負擔。

⑥分批成本會計制度：按產品製造之批數計算產品成本，裝配式製造業採之。如機器廠、汽車廠。

分步成本會計制度：按產品製造時所經之過程，依步計算產品成本；連續性之製造業採之。如水泥廠。

⑦聯立成本會計制度：成本會計帳冊與普通會計帳冊分立，各成系統，二者間用連繫科目溝通，以便期終所編製之財務報表，得以合併，資負狀況及營業情形，可作通盤之表示。若企業的公司及工廠分處二地時，適用此制，以免帳務處理往返週折。

合一成本會計制度：成本帳與普通帳合而為一，普通帳利用統馭帳以控制成本帳，成本帳成為普通帳之輔助帳。於公司與工廠同處一地時適用之，因其手續簡而成效大。

3. 成本會計有何功用？

圖 ①成本的記錄：記載直接原料、直接人工與製造費用，以便取決成

本，促進產銷業務。

②成本的控制：應用標準成本制和預算制度（兩者均屬於最新的成本方法）使成本不致脫軌，能及時改正，以衡量產銷的成績。

③成本的分析：除了控制成本發生之合理外，欲企業蓬勃發展，仍須將實際成本與預算或標準成本比較後之差異數額加以分析其原因所在，以供管理當局取決政策之參考，以便能於下期改正。

4. 成本要素有幾？

圖 1. 直接原料：指產品在生產程序中直接耗用而成為產品實體一部份的物品價值，如製鞋業所用之皮料。

2. 直接人工：改變原料之形式或性質時所需之一切人工成本，可直接計入產品成本中，如建築業之泥水工。

3. 製造費用：指直接原料和直接人工以外，製造工作上所必需發生之一切間接成本，並非直接為製造某批或某件產品而發生，此種成本須分攤至產品。其又可細分為：

①間接原料：不直接應用於產品之原料屬之，如機器油、紗布。

②間接人工：不直接施用於產品之人工，如工頭、材料管理員之薪工。

③間接製造費用：凡不直接為某批或某件產品之製造，而為全廠或某一部份之服務所發生之種種成本均屬之，例如水電、折舊、保險。

5. 計算產品成本時，間接原料為何不與直接原料合併計算，而列入製造費用項下？試說明其緣由。

圖 因有些原料可確知其因何種產品而發生，因其與產品之關係分明，而可直接將其歸納於產品成本項下，如紡紗之棉、織布之紗；有些原料與產品之間無任何關係可資憑藉，故只有採間接分攤之方法，準確性不若直接原料，且通常就直接從事製造之人工言，亦為不可控制者，如縫紉之折舊，監工打雜人員之工資等；因兩者之性質互異，故將間接原料提出列入製造費用項下，二者不合併。

6. 製造費用包括幾項因素？

圖 此題之解即第4題製造費用項下之①，②，③。

7. 在沒有成本制度的情況下，企業一定期間的生產總成本是否可以求得

？如何求得？有何困難？

- 圖 1 於沒有成本會計之情況下，企業一定期間的生產總成本仍可求得。
- 2 此時欲決定任一期間的生產總成本和銷貨成本，必須採取實地盤存制和作價（Pricing），但由此而求得之單位成本，當它和售價比較時所表達的損益情況，往往和施行定期的實地盤存後帳面所示的結果，發生很大的差異。
- 3 由於工廠生產各式各樣的產品（例如零件和配件），除了經較長時間，如每半年或每年度終了時盤點外，平時對各種存貨之盤點和作價，做起來頗為困難，且不易準確。

8. 語云「會計為管理之工具」，成本會計對於企業管理貢獻何在，試述之。（或成本會計何以已成為現代企業財務管理之重要工具？）

圖 現代企業管理包含五種職能：策畫、組織、協調、推動和控制，而要實行這些職能，沒有一項不與會計發生不可分離的關係。會計的本質是把企業的資產、負債、成本和損益做有系統的記錄和彙總，並定期編製報告，提供、解釋經營成果和財務狀況的資料，一面建立內部控制和內部稽核制度，以防止弊端，減少錯誤；它更注重管理分析，以揭發企業之得失，提出改進之建議。但就上面這些資料而言，傳統的普通會計制度難以提供，故不得不借重成本會計計算產品成本的各種方法，以提供快速正確的成本資料，便利企業決定價格政策、投資政策、控制業務並增進效能。

9. 由統計的成本記錄而求得的單位成本，當它和售價比較時所表達的損益情況，往往和施行定期的實地盤存後帳面所示的結果不符，原因何在？

- 圖 ①材料的浪費和偷竊。
- ②損壞工作（spoiled work）。
- ③材料作價的偏高或偏低。
- ④間接生產費用分配率的應用未盡適當。
- ⑤材料和人工沒有完備的分類。
- ⑥普通會計和成本記錄間沒有統制和隸屬的關係。

〔註〕此題亦即問答第7題第二項中差異發生的原因。

10 單位成本與成本單位二者之區別何在？

- 圖 1. 單位成本：每一單位產品所耗用之原料、人工與製造費用的總和。欲計算產品單位成本，須先確定產品的成本單位。
2. 成本單位：衡量一定產品成本所採用之一種數量基礎。成本單位之決定，應隨產品之性質及形式而各異，有以件為單位，有以斤為單位，有以尺、碼、磅、個、雙為單位，在決定產品單位時，須先顧到產品在人類生活上之習慣及稱謂而後決定，其範圍不宜過廣或過狹，廣則使產品成本計算不正確，過狹則使帳務徒增繁重。

11. 單位成本如何計算？有何功用？

- 圖 1. 將產品在製造過程中所耗用之原料、人工、製造費用等成本除以該產品之數量，即得該產品之各項單位成本，各項單位成本相加即得產品單位總成本。
2. 獲利必須成本低於賣價，故售價可決定於成本。又企業為適應市場供需及同業競爭，需使成本減至最低限度，故於業務進行中須隨時將各期單位成本加以比較，求其差異並分析其原因，以供管理上，推銷上、製造上之改進與參考。故其功用可歸納為二：①便於決定產銷政策，②使於管理當局的比較、分析。

12. 試述成本會計工作者應具備之知識。

- 圖 1. 瞭解企業的整個組織系統及全部的生產過程，然後據以設置適當的成本會計制度。
2. 根據制度記錄產品有關事項，彙集而求出正確的單位成本。
3. 根據會計記錄編製各種報表及分析表，以顯示整個生產過程中各階段之生產效率。
4. 分析研究各項不合標準之差異，求出其原因，以供管理當局之參考。

13. 何謂狹義的成本會計？何謂廣義的成本會計？

- 圖 1. 狹義者乃專指製造業所使用之成本會計，即其於一定期間內的材料、人工和費用的總成本，按照部門、操作和步序，最後按照所生產的產品，加以控制和分配所應用的會計原則和程序。
2. 廣義者則可適用於非製造業，包括任何公私企業、不以營利為目的之政府社團及供給勞務之企業，如公用事業、學校等，均可採

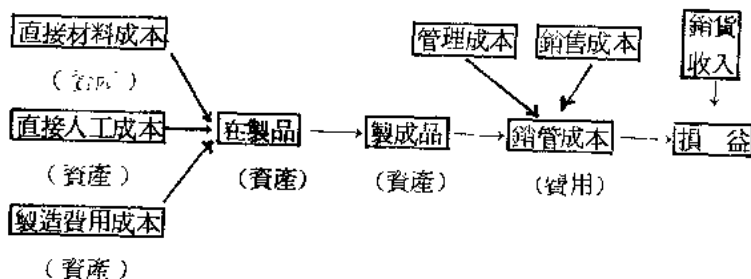
用成本會計之方法以精確計算其各項支出所獲得之代價。

14. 原料與物料有何區別？

- 圖 1. 原料為直接成本，其價值可直接計入產品之生產成本內，如造紙廠所用之紙漿、傢俱業所用之木材。
2. 物料為間接成本，其價值不能直接計入某種產品成本之內，而係分攤至各產品，蓋因此種物料使用之結果，並不單純生產某種特定之製成品，例如製造時發動機器所用的燃料、電力、油類等。

15. 何謂成本流程？試以圖解說明整個成本流程情形。

圖 製造業自其購進材料、僱用人工從事製造開始，直到將產品生產出來銷售的整個過程中，成本也跟着逐步流動和轉變。最初是原料、人工和製造費用等成本。最後轉變為銷貨成本。這個過程叫做成本的流程，可以圖解如下：



上圖中若因劃分損益計算年度，而有期初期末存貨時，可在圖上適當的資產帳下（因存貨為資產）有成本的流入或流出，而為成本流程中的一部份。

16. 何謂成本與收益配合的原則？

圖 在產品製造過程中所發生的直接原料、直接人工和製造費用，一直到製成品都是資產；必等到製成品的一部或全部售出後，才能把該製成品在製造過程中之支出，亦即成本，轉作銷貨成本以與銷貨收入相配合。至於當期的銷管成本，則全由該期已售出製成品負擔，此即成本與收益配合的原則，而為取決損益之重要原則。

17. 試列舉成本計算的基本公式。

圖 ① 直接材料 + 直接人工 = 主要成本

- ② 主要成本 + 製造費用 = 製造成本
 ③ 製造成本 + 銷售及管理費用 = 製銷總成本
 ④ 售價 = 製銷總成本 + 利益
 ⑤ 售價 = 製銷總成本 - 虧損

18. 年度計算損益時成本計算的公式（或商業會計之損益計算公式）與基本的成本計算公式有何異同？並列出前者之公式。

圖 1. 兩者皆為計算成本的公式，而年度計算損益時之成本公式為基本公式的引伸應用。換句話說，基本公式適用於單位產品之成本計算，以決定賣價；亦適用於全部產品的總成本計算以求損益；但於年度決算時，因有期初和期末存貨，又有部份已進行製造而尚未完成之在製品，為符合「成本與收益配合」之原則，須用年度計算損益時之成本公式。

2. ① 本期耗用直接原料 = 期初存貨 + 本期進貨 - 期末存貨
 ② 製造成本 = 本期耗用直接原料 + 直接人工 + 製造費用
 ③ 製成品成本 = 期初存貨 + 製造成本 - 期末存貨
 ④ 銷貨成本 = 期初製成品盤存 + 製成品成本 - 期末製成品盤存，
 ⑤ 製銷總成本 = 銷貨成本 + 銷售費用 + 管理費用
 ⑥ 營業利益 = 銷貨收入 - 製銷總成本
 ⑤⑥二公式亦可以⑦，⑧計算之：
 ⑦ 銷貨毛利 = 銷貨收入 - 銷貨成本
 ⑧ 營業利益（或損失）= 銷貨毛利 - （銷售費用 + 管理費用）

19. 劃分時期結算損益時，支出的結果會有怎樣的情形發生？會計上如何處理？

圖 劃分時期結算損益時，支出的結果常有無法在該期內產生收入的情形發生，於會計處理上把支出分為：

1. 支出能在當期產生收入的，認為已消耗的支出，而稱之為費用。
 2. 支出尚未在當期產生收入，而遞延於以後期間產生收入者，認為未消耗的支出，而稱為資產。

這些觀念可圖示如下：

$$\text{成本} = \text{支出} \begin{cases} \text{未消耗的} = \text{資產} \\ \text{已消耗的} = \text{費用} \end{cases}$$