



初級成本會計

潘序倫編著

(第一次修訂本)

1951

立信會計圖書用品社出版



初級成本會計

潘序倫編著

(第一次修訂本)
1951

立信會計圖書用品社出版

前 言

一、本書於 1934 年印出初版。1951 年經作者重加修訂，出版修訂本；本版（第 10 版）即係照修訂版印出。

二、本書為學習成本會計的初級讀本，內容係以簡單的私營工業企業的成本計算為敘述對象。書中對於成本要素的分類及有關的各種說明，均請讀者用批判方式閱讀。

書中專門名詞間有引用英文註釋之處，這項註釋，並非必要，應予刪去。又書中所用金額元的符號 \$ 應全部刪改為人民幣元的符號 元。

三、本書每章後均附有習題，足供學生習作研究之用，另編有習題答解一種，備供教師改卷參考。又最後一章附有實習題，並為此另印應用簿冊，以供習作時的採用。

立信會計圖書用品社編輯部

1952 年 8 月

目 錄

序 言

第一章 成本會計之特點及作用 1

廣義的成本會計與狹義的成本會計 成本會計與普通會計之比較 計算銷貨成本之步驟 成本紀錄 成本會計統制業務之作用 成本會計統制銷售業務之實例 成本會計統制成本之實例 成本會計之決算表 成本會計之功用 習題

第二章 成本之意義及類別 15

成本之意義 製造成本推銷成本及管理成本 原料成本人工成本及費用成本 直接成本與間接成本 生產部成本與服務部成本 成本之公式及分類表 單位成本 習題

第三章 分步成本會計制度 27

製造業之方式 連續式製造業 成本制度之方式 分步成本制度 分步成本制度之原則 會計程序 實例 複雜生產情形下之成本計算 產品之損壞 兩種以上之產品 習題

第四章 分批成本會計制度 43

分批成本會計制度之應用 裝配式製造業 專製定貨之工廠 會計程序 原料成本記帳法 人工成本記帳法 製造費用記帳法 會計組織 記帳程序實例 習題

第五章 成本紀錄 60

成本紀錄之種類 應付憑單登記簿 材料分類帳 在製品分類

帳 製造費用分類帳 成本通知單 推銷及管理費用分類帳
習題

第六章 材料之購進及點收78

材料管理與會計之原則 購料部之組織 購料程序之圖解及應用單據 材料之編號 購料請求單 購料定單 購料之點收
收料報告單 購料發票之核准 購料發票之更正 購料之成本
購料之紀錄 習題

第七章 材料之存儲及領用92

材料棧之組織及其設備 收發程序及所用單據 領料單 退料報告單 廢料報告單 壞料報告單 退料廢料及壞料之記帳
永續盤存制 材料盤存報告單 用料彙總表 用料之計價 先入先出計價法 平均成本計價法 後入先出計價法 用料之記錄 習題

第八章 人工成本117

處理人工成本基本原理 處理工人之機關及所用單據 上下工記時卡 工作時間日報單 工資單 工資之支付及記帳 月終應付工資額 事務員及高級職員薪金之記帳法 習題

第九章 製造費用132

製造費用之釋義 製造費用之內容 處理製造費用之步驟 製造費用之記帳法 固定費用之計算及其記帳法 製造費用之轉入各部費用帳戶 服務部費用之轉攤 生產部費用之分配 多分配與少分配費用之處理方法 習題

第十章 製造費用之分配151

經常分配率之應用 直接人工成本法 直接人工時間法 直接人工成本法與直接人工時間法之比較 機器工作時間法 各部分配率之重要及其計算 習題

第十一章 製造及發售成本163

求得銷貨總成本之必要 推銷費用之分析 管理費用之分析
推銷及管理費用之記錄 推銷及管理費用之分配法 成本會計
中各項主要紀錄之表解 習題

第十二章 決算表之編製180

決算表之種類及其編製方法 簡明損益表 製造成本及銷貨成
本明細表 推銷及管理費用明細表 財務收益及費用明細表
製造費用明細表 資產負債表及其附表 習題

第十三章 標準成本及標準成本制度199

成本制度採用標準成本之緣由 標準成本之意義 標準成本制
度 決定標準成本之因素 製造費用之標準 直接原料成本之
標準 直接人工成本之標準 實際成本與標準成本之比較 發
生差異之原因 差異之初步分析 差異之詳細分析 差異帳戶
之應用 第一法差異之記錄先於在製品之記錄時 程序概說
應添設之差異帳戶 記錄方法 決算表之編製 實例 第二法
差異之記錄後於在製品之記錄時 程序概說 實例 習題

第十四章 成本會計中若干特殊問題224

聯產品及聯成成本之分配 副產品成本之處理 瑕疵工作 損
壞工作 包皮及裝箱成本 未分配製造費用

實習題233

表

目次

1. 服務部費用分配計算表	173
2. 成本會計主要事項在總分類帳成本紀錄（補助分類帳） 中之分錄程序	178
3. 大華製造公司試算表	186
4. 大華製造公司簡明損益表	187
5. 大華製造公司製造成本及銷貨成本明細表	187
6. 大華製造公司銷售及管理費用明細表	188
7. 大華製造公司財務收益及財務費用明細表	189
8. 大華製造公司實際製造費用及已分配製造費用明細表	189
9. 大華製造公司資產負債表	190

式

目次	頁數
1. 應付憑單登記簿.....	62
2. 材料分類帳頁 (即材料卡).....	65
3. 在製品成本單.....	68
4. 製造費用分類帳戶即經常費用單.....	70
5. 成本通知單.....	71
6. 推銷費用分類帳頁.....	72
7. 管理費用分類帳頁.....	73
8. 購料請求單.....	82
9. 購料定單.....	83
10. 收料報告單.....	85
11. 核准發票之圖記.....	86
12. 借項通知單.....	87
13. 退料通知單.....	88
14. 領料單.....	95
15. 退料報告單.....	96
16. 廢料報告單.....	97
17. 壞料報告單.....	98
18. 材料盤存報告單.....	100
19. 用料彙總表.....	102
20. 廢料及壞料彙總表.....	103

21. 材料分類帳某種材料戶	106
22. 材料分類帳某種材料戶	108
23. 上下工記時卡	120
24. 工作時間日報單	122
25. 每項工作時間報告單	122
26. 個別工人生產紀錄簿	124
27. 月份個別工資單	126
28. 損壞工作報告單	229



<u>目次</u>	<u>頁數</u>
1. 直接原料成本之記帳程序.....	47
2. 直接人工成本之記帳程序.....	49
3. 製造費用成本之記帳程序.....	50
4. 已分配製造費用之記帳程序.....	51
5. 分批成本制度下各種帳戶之關係.....	52
6. 購料及收料程序.....	80
7. 收發材料及其記帳之程序.....	94
8. 處理人工成本之會計程序	118
9. 服務部成本轉攤程序圖	144

圖 表

目次	頁數
1. 各項成本分類圖.....	21
2. 連續式製造業之製造程序.....	27
3. 裝配式製造業之製造程序.....	44

第一章 成本會計之特點及作用

廣義的成本會計與狹義的成本會計 一切事業之管理人員對其事業費去幾多力量獲得幾多效果之一問題，自必最爲關心。此在工商界言之，即爲費去幾許成本獲得幾許收益之問題，而一切會計工作，亦莫不以答解此一問題爲目標。例如普通商業會計最重要之工作，即爲銷貨成本與營業費用之計算，（費用亦是成本之一部份）若將銷貨成本與營業費用從銷貨收入中減去，即得營業利益。故從廣義言之，一切會計皆可稱爲成本會計。

但一般人所稱亦即本書所稱之成本會計，不能採取此種廣義的解釋，而應採取一種較爲狹義的解釋。茲將“成本會計”與普通會計作一比較，以視其間有何不同之點。如此，不僅成本會計之意義可以明瞭，且其內容與作用，亦可一併說明。

成本會計與普通會計之比較 考成本會計所應用之原理，亦即爲普通會計之原理，故此兩種會計在基本上並無何等區別，但在應用方面，則其詳略精粗程度可能大有不同。

普通會計多祇爲一企業之銷貨成本算得一筆總數，但成本會計必須爲每一種類及每一單位之銷貨，算得其成本之細數，有時更須爲企業中之每一部份及每項工作，算得其成本之細數。如此，可使企業管理人員明瞭其業務方面之種種情形，使其管制業務之工作，可以得到不少便利。

一企業之活動，往往不僅以貨物之販賣爲限，而須從事於生產工

作。各種產品均由原料加工製造而成，其已經製成者稱曰製成品，其尚在製造中者稱曰在製品，此外尚須備置原料及一切供應品，以供製造之用。此等原料、供應品、在製品、及製成品，在普通會計中多不作永續盤存之紀錄，故不克隨時表示其盤存價值；但成本會計必須爲之作永續盤存之紀錄，故能隨時表示其盤存價值。

普通會計既多不能隨時表示存貨存料之成本價值，而須待結帳時將其實地盤點，方能算得其盤存價值，所以不能隨時爲企業作營業損益之計算，但成本會計既能隨時表示存貨存料之成本價值，故不待實地盤點工作之舉行，即能隨時結算損益，編製損益表與資產負債表。

成本會計有時不僅可以表示某種產品、或某項工作、在實際上所發生之總成本及單位成本，並須表示此等產品或工作所應發生之總成本及單位成本，以與其實際成本相比較，以覘其產銷工作之有無效能；此則爲標準成本之應用，自非普通會計中所有。

成本會計可能施行於各種事業，如製造業、販賣業、銀行業，甚至學校醫院及政府機關，無不可以適用。但製造業對於成本會計之施行，最感需要，亦最爲普及，故本書即以製造業爲論述之對象。茲將本節所述成本會計之作用分節說明於下。

計算銷貨成本之步驟 在普通會計制度下，企業購進貨物，以成本入帳，售出貨物，以售價入帳。售價中含有利益，應從售價中減去銷貨成本，方能悉其確數，因之銷貨成本之計算，實爲損益計算中最重要之一步。不過普通會計對於每次銷貨之成本，因不易隨時決定其數額，故多略而不記。每屆期末，期內所進貨物，往往積有賸餘，須憑實地盤點，方能求得其數量及價值，再將此項盤存價值，從購貨總價中減去，始得銷貨成本數額，此即所謂實地盤存之成本計算法。茲舉一實例以說明之如下：

期初存貨	\$ 2,000
加：本期購貨	<u>10,000</u>
總額	\$ 12,000
減：期末存貨	<u>3,000</u>
本期銷貨成本	<u>\$ 9,000</u>

但上例係就販賣業之情形而言，至於製造業之存貨，當不止此一種，故其成本之計算方法，自必較繁。蓋製造業所出售者為其自製之產品，而非即為購入之材料，故其銷貨成本應由製成品計算而得，其算式如下：

期初製成品盤存	\$ 4,000
加：本期製成品成本	<u>20,000</u>
總額	\$24,000
減：期末製成品盤存	<u>6,000</u>
本期銷貨成本	<u>\$18,000</u>

上式所列期末製成品盤存一項，在普通會計制度之帳冊中，原無此項紀錄，必須用實地盤點方法以決定之。至於本期製成品之成本，則由在製品推算而來，其算式如下：

期初在製品盤存	\$ 5,000
加：本期製造成本	
原料成本	\$ 9,000
人工成本	7,000
製造費用成本	<u>3,000</u>
總額	19,000
	\$24,000
減：本期在製品盤存	<u>4,000</u>
本期製成品成本	<u>\$20,000</u>

在普通會計制度下，上式所列本期在製品盤存一項，亦惟有藉實地盤點及估價之法，方能決定。至本期製造成本，則包括原料成本，人工成本、及製造費用成本三項。原料成本係指製造部份領用之原料而言，其成本之算式如下：

期初原料盤存	\$ 2,500
加：本期購進原料	10,000
總額	\$ 12,500
減：期末原料盤存	3,500
本期原料成本	<u>\$ 9,000</u>

人工一項無存貨可言，期內所雇直接從事製造工作之工人，所得工資即為在製品之人工成本。

至於製造費用成本，則包括一切開支（如動力、電話費之類）固定費用（如折舊、保險費、房租、稅捐之類）間接人工（如工頭工資之類）及供應品等四項。前三項均隨時購入或耗用，隨時作為在製品之製造費用成本，惟有供應品一項亦有盤存，應作計算如下：

期初供應品盤存	\$ 50
加：本期購進供應品	550
總額	\$ 600
減：期末供應品盤存	100
本期所用供應品成本	<u>\$ 500</u>

上式所列期末供應品盤存一項，在普通會計制度下，亦須在實地盤點之後，方得決定。

觀於上述情形，可知製造業之原料、供應品、在製品、及製成品等項盤存，彼此間實具有連鎖關係，任何一項之價值稍有增減，即將直接間接影響於銷貨成本之增減。普通會計在平時多無盤存之記載，所有各項盤存價值，多憑實地盤點，以作決定。但實地盤點工作每易發生錯誤，或估價過高，或錯點數量，故不易為銷貨成本算得正確數額。此實為普通會計不用永續盤存制度之一大缺點，亦即為其不適用於製造業之一大原因。

至於成本會計則對於原料、供應品、在製品及製成品等項，無不設有永續盤存之紀錄，即在購入原料及供應品時，將其成本借入各該原料

及供應品帳戶，在將原料及供應品發與製造部份應用時，又將其成本貸入各該帳戶，同時借入在製品帳戶，（製造時所費人工及一切費用，亦隨時借入在製品帳戶）迨產品已經製成，應將其成本貸入在製品帳戶，並借入製成品帳戶。至將製成品售與顧客，再將其成本貸入製成品帳戶而借入銷貨成本帳戶。如是、原料及供應品各帳戶所結餘額，即為原料盤存及供應品盤存，在製品帳戶所結餘額即為在製品盤存；製成品帳戶所結餘額即為製成品盤存；至於銷貨成本帳戶則隨時表示銷貨成本之累積額。成本會計採用永續盤存制度之結果，不僅在計算銷貨成本時，毋須將各項存貨存料作實地之盤點，且所得成本數額，亦可較為正確。

成本紀錄 成本會計中所設置之會計紀錄，可以分成兩類，一類為普通帳目，（General accounts 即指總分類帳及各種原始日記簿而言）另一類為成本紀錄，（Cost records 即指各種補助分類帳而言）；前者彙記一企業之整個財務情況及損益項目，與普通會計制度中所有帳目相同，後者詳紀各種各批產品之成本，以及各部份或各項工作之成本，乃為成本會計制度所獨有。上節所述原料、供應品、在製品、及製成品等項之永續盤存紀錄，均為成本紀錄中之最主要者。成本紀錄與普通帳目之間，由統制帳戶為之聯絡。其法每設一種成本紀錄，即在總分類帳（即普通帳目）中，設一同名之帳戶以統制之。平時將所發生之成本，逐一記入成本紀錄中，至月終或其他相當時期，將該項成本之總數，一筆由原始紀錄過入總分類帳中之統制帳戶。如是、若欲核對成本紀錄所記各項細數之正確與否，可以其各項細數之合計是否與其統制帳戶所記總數相符以為斷。例如材料一項，一方設一材料之成本紀錄，即材料分類帳，他方則在總分類帳內，設一材料帳戶以統制之。平時購進材料及發用材料，應將其成本逐筆記入材料分類帳中，每至月終，將其總數記入材料統制帳戶中；補助分類帳（即成本紀錄）與其統制帳戶雙方之餘額，

必須相等，此即為總分類帳統制成本紀錄之機能。他如在製品及製成品等紀錄亦應如此。

成本會計統制業務之作用 成本會計之紀錄應將各項成本作詳細之分析，以作企業管理人員統制產品成本及業務之南針。在普通會計制度下，吾人所能獲得之成本資料，祇為簡略之數額，例如各項銷貨之總數、各種費用之總數、及一會計期間內損益之總數。至欲詳知每種或每批產品之製造、推銷、及管理成本，及銷售每種或每批產品而發生之損益，以及所以發生此等損益之詳細原因，則在普通會計紀錄中，大概難以查悉。企業管理人員設欲改良其產銷業務，必先洞悉其業務上一切正確而詳細之情形，此則非倚賴普通會計所能為力。惟在成本會計制度之下，不獨每種產品之數量及成本，均有紀錄，且對於同類產品之每批或每件，亦須作成本之計算。且復須將其成本分析為原料人工及製造費用等要素。總之，凡足以影響產銷利益之因素，均為之詳細分析，使管理人員可據以對於產品之製造與推銷及業務之管理方面，作種種合理之統制。茲試舉一二實例以說明之如次：

成本會計統制銷售業務之實例 茲先將成本會計統制銷售業務之功用，舉一實例以說明之。設有大華製造公司，其先採用普通會計制度，其 1949 年度之損益表所示營業成績如下：

銷貨淨額.....	\$1,700,000
減：銷貨成本.....	1,449,000
銷貨毛利.....	\$ 251,000
減：推銷費用.....	69,864
銷貨淨利.....	\$ 181,136
減：管理費用.....	44,936
營業淨益.....	\$ 136,200

設該公司所售產品有甲乙丙三種；上表所示數額祇為 1949 年度三種產品合計之銷貨淨額及毛利。至每種產品之銷貨淨額及毛利，則當無