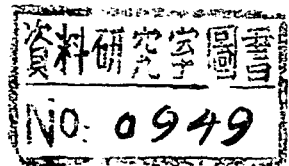


$\frac{45-8}{49}$

# 義講學會計成本

軍需學校編印





成本會計講義

# 成本會計學

王 璋 編 著

## 目 錄



3 1797 1812 1

一 章 緒論.....	1
第一節 成本會計之由來.....	1
第二節 成本之意義.....	2
第三節 成本會計之意義.....	3
第四節 普通帳簿統制成本帳簿之關係.....	4
第五節 應用普通會計制度產生之報表.....	5
第六節 報表按月編造之必要.....	11
第七節 報表內容詳細分析之必要.....	12
第八節 例證.....	13
第一款 以出品之銷售為證.....	13
第二款 以出品之成本為證.....	15
第三款 以出品之製造費為證.....	18
第九節 成本會計之效用.....	23
第二章 成本之分類.....	26

## (2) 成本會計講義

第一節	部分成本	26
第二節	原質成本	27
第三節	直接與間接成本	28
第四節	成本之公式	31
第五節	分部成本	31
第六節	分部之意義	32
第七節	工廠各部之分類	34
第八節	工廠各部成本之分類	34
第九節	工廠分部正確之重要	36
第十節	實在模範與標準成本	36
第十一節	出品之單位成本	38
第三章	單序成本會計	41
第一節	單序成本會計之原理	41
第二節	單序成本會計登記法	43
第三節	存貨價值	45
第四節	出品製造程序中之損失	48
第五節	實例	49
第六節	多種出品製造成本之計算	56

成 本 會 計 講 義 ( 3 )

第七節 權衡平均法之應用	57
第八節 單序成本會計之缺點	57
第四章 複序成本會計概論	59
第一節 定義及特質	59
第二節 聯序式	60
第三節 集體式	61
第四節 在會計制度上之效用	63
第五節 補助帳簿	64
第六節 材料記帳法	66
第一款 補助帳上之記法	66
第二款 材料記帳法圖解	69
第七節 人工記帳法	71
第一款 補助帳上之記法	71
第二款 人工記帳法圖解	71
第五章 製造費理論及成本帳簿之效用	73
第一節 範圍	73
第二節 製造費之討論及記入法	73
第一款 製造費之討論	73

#### ( 4 ) 成 本 會 計 講 義

第二款	製造費之記入法	75
第三款	推銷及總務費	78
第四節	會計上之計劃	79
第五節	統制帳戶之必要	80
第六節	各項付款登記簿	81
第七節	符號及分析表之應用	81
第八節	成本帳簿	83
第九節	材料帳	84
第十節	部份製成品帳及已成品帳	85
第十一節	未成品帳或各批出品計算帳	85
第十二節	製造費帳或製造費明細簿	87
第十三節	成本轉帳單	89
第十四節	成本分錄簿	90
第十五節	推銷及總務費之分析	90
第六章	統制帳戶與隨時盤存	91
第一節	普通總帳	91
第二節	成本帳簿統制之必要	91
第三節	第本帳簿證明之必要	92

成本會計講義 ( 5 )

第四節	統制帳戶	92
第五節	統制帳戶之應用	94
第六節	非實物原質帳戶之統制	95
第七節	實物原質帳戶之統制	96
第八節	材料之統制	97
第九節	已成品之統制	97
第十節	未成品之統制	98
第十一節	售貨成本	101
第七章	帳戶之分類	102
第一節	帳戶間之關係	102
第二節	帳戶之分類	102
第三節	符號之應用	103
第四節	文字式符號	104
第五節	數字式符號	104
第六節	分類示例	105
第七節	成本會計上記入之簡表	119
第八章	材料會計	121
第一節	基本理論	121

( 6 ) 成 本 會 計 講 義

第二節	材料會計之原則	122
第三節	材料之購買及收受	123
第一款	購料部之組織	123
第二款	購料程序示例	124
第三款	購貨之請求	126
第四節	帳戶符號	126
第五節	購貨請求單	127
第六節	定貨單	129
第七節	收貨部之組織	131
第八節	收貨報告表	131
第九節	發票之審查	134
第十節	發票之改正	136
第十一節	不經儲藏之購置	141
第十二節	特種發票	142
第十三節	發票審查後之記帳法	142
第九章	材料之儲藏及取用	146
第一節	倉庫之組織	146
第二節	倉庫之佈置及設備	147

成 本 會 計 講 義 ( 7 )

第三節	倉庫事務及材料記載	148
第四節	材料之收進貯藏及發出	150
第五節	請領材料單	151
第六節	材料退回報告表	152
第七節	用剩材料報告表	154
第八節	損壞材料報告表	155
第九節	貯藏材料之記載	157
第十節	材料帳詳論	158
第十一節	材料帳上關於退回材料之記入	161
第十二節	材料帳上關於用剩及損壞材料之記入	161
第十三節	整理材料存額之程序	162
第十四節	材料查存報告表	163
第十五節	材料耗用總結表	165
第十六節	材料耗用額之記入法	168
第十章	材料之價值	173
第一節	材料收進之成本	173
第二節	材料發出之成本	173
第三節	以先進先出法計算之價值	174



( 8 ) 成 本 會 計 講 義

第 四 節	以平均成本法計算之價值	176
第 五 節	其他計算材料價值法	180
第 六 節	進貨運費之記入	183
第 七 節	運費不加分派之記入	185
第 八 節	運費應行減去之記入	186
第 九 節	材料清單之應用	187
第 十 節	小量或無定量材料之請領	188
第 十 一 節	未知量及廢棄量材料之請領	190
第 十 二 節	相關成本之材料	192
第 十 三 節	部份製成品	194
第 十 四 節	收藏費用加入材料成本說	196
第 十 五 節	材料帳上預留材料之處理	197
第 十 六 節	最大數及最小數	199
第 十 一 章	人工成本會計	201
第 一 節	基本理論	201
第 二 節	人工會計與材料會計之比較	202
第 三 節	人工會計之組織	202
第 四 節	工人之編號	205

成本會計講義 ( 9 )

第五節	表單之格式	205
第六節	工作報時片	205
第七節	每日工作時間報告表	208
第八節	每日工作時間報告表之用法	210
第九節	每日工作時間報告上分類編號之應用	213
第十節	工資單	214
第十一節	工資帳戶	216
第十二節	應付工資證	218
第十三節	職員薪水	220
第十二章	人工成本會計之特質	222
第一節	分部工資帳戶之必要	222
第二節	分部工資在帳簿上之效用	222
第三節	示例	224
第四節	借工及讓工	226
第五節	借工或讓工會計	226
第六節	示例	227
第七節	永久讓工	230
第八節	代他部之工作	230

( 10 ) 成 本 會 計 講 義

第九節	以件計工之工資	231
第十節	額外時間之工作	231
第十一節	時間報告之單位	232
第十二節	時間報告用小數計算法	232
第十三節	工資特別基金	234
第十三章	製造費會計	236
第一節	名詞之討論	236
第二節	製造費之原質	237
第三節	會計要件	238
第四節	會計程序	241
第五節	間接材料會計	243
第六節	間接人工會計	244
第七節	間接費用會計	244
第八節	固定費	244
第一款	捐稅	245
第二款	保險費	247
第三款	折舊	249
第九節	各部費用之記載	252

成本會計講義 (11)

第十節 服務部費用分派於生產部	253
第一款 分派之必要	253
第二款 服務成本分派之要則	254
第三款 服務費用分派之記入	254
第十一節 服務成本分派記入之實例	255
第十四章 服務部成本之分派	258
第一節 服務之要項	258
第二節 服務部之類別	258
第三節 服務成本所有之各項費用	259
第四節 服務計算之基礎	259
第五節 總辦公廳	261
第六節 成本及統計,工資,人事,及出品等部	261
第七節 購料部	262
第八節 編輯室	262
第九節 工程及製圖部	263
第十節 倉庫及收貨運輸等部	265
第十一節 原動力部	265
第一款 蒸汽	266

( 12 ) 成 本 會 計 講 義

第二款 冷氣	267
第三款 電氣	268
第四款 熱力	269
第五款 煤氣	269
第十二節 工具模型汽部	270
第十三節 維持部	270
第十四節 膳食部	271
第十五節 安樂部	272
第十六節 醫藥及診治部	272
第十七節 馬屋部	273
第十八節 其他	274
第十九節 分派之程序	276
第二十節 分派計算表	276
第二十一節 依分派計算之分錄	277
第二十二節 直接分派於生產各部論	280
第二十三節 方法之一致	282
第十五章 製造費分派於生產出品概	283
第一節 分派之必要	283

成本會計講義 (13)

第二節	常率分派之要義	283
第三節	分派上尋常標準之組成	285
第四節	常率對於各月成本之影響	285
第五節	常率規定法	286
第六節	製造費分派法	287
第七節	以直接人工成本與以時間為分派基礎之理論	288
第八節	直接人工成本法之分派	289
第九節	直接人工間時法之分派	291
第十節	直接人工成本法與直接人工時間法之比較	291
第十一節	機器時間法之分派	292
第十二節	以件計工之分派	293
第十三節	各部時間定率法	295
第十四節	其他分派法	296
第十五節	各部分派定率之要件	296
第十六節	各部分派定率之計算	298
第十七節	總平均數之差誤	300
第十八節	各部費用之分派	301
第十九節	帳戶之設置	302

( 14 ) 成 本 會 計 講 義

第二十節 費用分派額之記入法	303
第二十一節 所攤費用較多或較少之關係	304
第十六章 製售成本論	306
第一節 成本完全之必要	306
第二節 推銷費	307
第三節 推銷費之分析	307
第四節 總務費	310
第五節 費用之分析及分配	312
第六節 分派之基礎	313
第七節 以售價為基礎之分派法	314
第八節 以製造成本為基礎之分派法	315
第九節 以銷售毛利為基礎之分派法	315
第十節 以銷售次數或量數為基礎之分派法	315
第十一節 分派常率	316
第十二節 會計上之處理	316
第十七章 按月結帳記入論	321
第一節 結帳之目的	321
第二節 結帳之通則	321

成 本 會 計 講 義 ( 15 )

第三節	材料耗用成本結帳法	322
第四節	直接及間接人工成本結帳法	323
第五節	製造費結帳法	323
第六節	服務部費用分派後結帳法	324
第七節	所攤製造費結帳法	325
第八節	所攤推銷及總務費結帳法	325
第九節	製造成本之結帳法	326
第十節	已成品及部份製成品成本之結帳法	327
第十一節	未成品成本之結帳法	327
第十二節	售品成本之結帳法	327
第十三節	售品退回成本之結帳法	328
第十四節	記入上表解及其他參考	329
第十八章	各種分析表之編製	331
第一節	帳戶分析之必要	331
第二節	編製報表之要則	331
第三節	報表之類別	333
第四節	報表編製法總論	334
第五節	簡明損益表編製法	334
第六節	製造成本及售品成本細表編製法	335
第七節	直接材料耗用之編製	336



( 16 )            成 本 會 計 講 義

第 八 節	直接人工成本之編製	337
第 九 節	所攤製造費之編製	337
第 十 節	未成品及已成品存貨之編製	338
第 十 一 節	所攤製造費之短少及多出額之編製	338
第 十 二 節	推銷及總務費細表編製法	338
第 十 三 節	財務收支細表編製法	339
第 十 四 節	實在及所攤製造費細表編製法	339
第 十 五 節	平衡表編製法	340
第 十 九 章	各種比較表之編製	342
第 一 節	比較之價值	342
第 二 節	比較之類別	342
第 三 節	比較之普通設計	343
第 四 節	比較財政報告表	343
第 五 節	成本之比較	345
第 六 節	出品各項成本之比較	345
第 七 節	各批出品成本之比較	347
第 八 節	每小時出品成本之比較	349
第 九 節	各部所費成本之比較	353
第 十 節	成本單位之變動	356
第 十 一 節	製造業間相互之比較	357
第 十 二 節	編製比較表之審定	358

# 成本會計講義

王 瑋講述

## 第一章 緒論

### 第一節 成本會計之由來

近世製造事業發展之途徑有三，製造機關規模之擴大，製造貨品量數之增多，及製造程序與方法之詳密是也。其工廠所佔地面之廣大，所雇工人之衆多，遠非十九世紀以前所可比擬。結果使管理上不能專憑個人之熟練，即夠處理工廠內部一切之事務。而社會一方面，對於製造品數量種類式樣等等之需要程度，復日增不已。需要既增，製造家乃亟亟謀大宗之生產，是尤與曩昔情形所迥別者。因製造出品之激增，製造事業所發生之問題，亦隨之而增多，使管理方面之職責，日益加重，惟幸創造能力，頗足適應此現象，同時發明種種之方法，俾製造之程序，達到精確完美之程度。故管理上所需之材料，遂覺詳盡靡遺矣。

競爭劇烈，致製造事業，大受影響，緣成本增高，則製造上不能不力求經濟之方法，以減少種種之浪

(南)

( 10 ) 成 本 會 計 講 義

第九節	以件計工之工資	231
第十節	額外時間之工作	231
第十一節	時間報告之單位	232
第十二節	時間報告用小數計算法	232
第十三節	工資特別基金	234
第十三章	製造費會計	236
第一節	名詞之討論	236
第二節	製造費之原質	237
第三節	會計要件	238
第四節	會計程序	241
第五節	間接材料會計	243
第六節	間接人工會計	244
第七節	間接費用會計	244
第八節	固定費	244
第一款	捐稅	245
第二款	保險費	247
第三款	折舊	249
第九節	各部費用之記載	252

## 成 本 會 計 講 義 ( 11 )

第十節 服務部費用分派於生產部	253
第一款 分派之必要	253
第二款 服務成本分派之要則	254
第三款 服務費用分派之記入	254
第十一節 服務成本分派記入之實例	255
第十四章 服務部成本之分派	258
第一節 服務之要項	258
第二節 服務部之類別	258
第三節 服務成本所有之各項費用	259
第四節 服務計算之基礎	259
第五節 總辦公廳	261
第六節 成本及統計,工資,人事,及出品等各部	261
第七節 購料部	262
第八節 編輯室	262
第九節 工程及製圖部	263
第十節 倉庫及收貨運輸等部	265
第十一節 原動力部	266
第一款 蒸汽	266

( 12 ) 成 本 會 計 講 義

第二款 冷氣	267
第三款 電氣	268
第四款 熱力	269
第五款 煤氣	269
第十二節 工具模型汽部	270
第十三節 維持部	270
第十四節 膳食部	271
第十五節 安樂部	272
第十六節 醫藥及診治部	272
第十七節 厩屋部	273
第十八節 其他	274
第十九節 分派之程序	276
第二十節 分派計算表	276
第二十一節 依分派計算之分錄	277
第二十二節 直接分派於生產各部論	280
第二十三節 方法之一致	282
第十五章 製造費分派於生產出品法	283
第一節 分派之必要	283

成本會計講義 ( 13 )

第二節	常率分派之要義	283
第三節	分派上尋常標準之組成	285
第四節	常率對於各月成本之影響	285
第五節	常率規定法	286
第六節	製造費分派法	287
第七節	以直接人工成本與以時間為分派基礎之理論	288
第八節	直接人工成本法之分派	289
第九節	直接人工間時法之分派	291
第十節	直接人工成本法與直接人工時間法之比較	291
第十一節	機器時間法之分派	292
第十二節	以件計工之分派	293
第十三節	各部時間定率法	295
第十四節	其他分派法	296
第十五節	各部分派定率之要件	296
第十六節	各部分派定率之計算	298
第十七節	總平均數之差誤	300
第十八節	各部費用之分派	301
第十九節	帳戶之設置	302

( 14 ) 成 本 會 計 講 義

第二十節 費用分派額之記入法	303
第二十一節 所攤費用較多或較少之關係	304
第十六章 製售成本論	306
第一節 成本完全之必要	306
第二節 推銷費	307
第三節 推銷費之分析	307
第四節 總務費	310
第五節 費用之分析及分配	312
第六節 分派之基礎	313
第七節 以售價為基礎之分派法	314
第八節 以製造成本為基礎之分派法	315
第九節 以銷售毛利為基礎之分派法	315
第十節 以銷售次數或量數為基礎之分派法	315
第十一節 分派常率	316
第十二節 會計上之處理	316
第十七章 按月結帳記入論	321
第一節 結帳之目的	321
第二節 結帳之通則	321

成 本 會 計 講 義 ( 15 )

第三節	材料耗用成本結帳法	322
第四節	直接及間接人工成本結帳法	323
第五節	製造費結帳法	323
第六節	服務部費用分派後結帳法	324
第七節	所攤製造費結帳法	325
第八節	所攤推銷及總務費結帳法	325
第九節	製造成本之結帳法	326
第十節	已成品及部份製成品成本之結帳法	327
第十一節	未成品成本之結帳法	327
第十二節	售品成本之結帳法	327
第十三節	售品退回成本之結帳法	328
第十四節	記入上表解及其他參考	329
第十八章	各種分析表之編製	331
第一節	帳戶分析之必要	331
第二節	編製報表之要則	331
第三節	報表之類別	333
第四節	報表編製法總論	334
第五節	簡明損益表編製法	334
第六節	製造成本及售品成本細表編製法	335
第七節	直接材料耗用之編製	336



( 16 ) 成 本 會 計 講 義

第 八 節	直接人工成本之編製	337
第 九 節	所攤製造費之編製	337
第 十 節	未成品及已成品存貨之編製	338
第 十 一 節	所攤製造費之短少及多出額之編製	338
第 十 二 節	推銷及總務費細表編製法	338
第 十 三 節	財務收支細表編製法	339
第 十 四 節	實在及所攤製造費細表編製法	339
第 十 五 節	平衡表編製法	340
第 十 九 章	各種比較表之編製	342
第 一 節	比較之價值	342
第 二 節	比較之類別	342
第 三 節	比較之普通設計	343
第 四 節	比較財政報告表	343
第 五 節	成本之比較	345
第 六 節	出品各項成本之比較	345
第 七 節	各批出品成本之比較	347
第 八 節	每小時出品成本之比較	349
第 九 節	各部所費成本之比較	353
第 十 節	成本單位之變動	356
第 十 一 節	製造業間相互之比較	357
第 十 二 節	編製比較表之審定	358

# 成本會計講義

王 瑋講述

## 第一章 緒論

### 第一節 成本會計之由來

近世製造事業發展之途徑有三，製造機關規模之擴大，製造貨品量數之增多，及製造程序與方法之詳密是也。其工廠所佔地面之廣大，所雇工人之衆多，遠非十九世紀以前所可比擬。結果使管理上不能專憑個人之熟練，即夠處理工廠內部一切之事務。而社會一方面，對於製造品數量種類式樣等等之需要程度，復日增不已。需要既增，製造家乃亟亟謀大宗之生產，是尤與曩昔情形所迥別者。因製造出品之激增，製造事業所發生之問題，亦隨之而增多，使管理方面之職責，日益加重，惟幸創造能力，頗足適應此現象，同時發明種種之方法，俾製造之程序，達到精確完美之程度。故管理上亦須要進之材料，遂覺詳盡靡遺矣。

競爭劇烈，致製造事業，大受影響，緣成本增高，則製造上不能不力求經濟之方法，以減少種種之浪

(南)

## ( 2 ) 成 本 會 計 講 義

費，不能不募集雄厚之資本，以充實成本增高之力量，因競爭劇烈，則不能不講求推銷出品之方法，不能不限制出品之售價，以冀立足於市場。由是而論，則製造家應謀記載與會計方法之美備，尤應謀出品成本知識之精確也無疑，是即成本會計之能事。

### 第二節 成本之意義

凡指為一種出品之成本，( Cost ) 係關於製造及銷售上所發生一切費用之總和而言。欲求成本計算之精確，則所有一切之費用，不能或缺，缺其一，必使成本計算，失之於少，惟計算成本時，若將不屬於該出品之費用，如製售他種出品之費用，亦計算在內，則必使成本計算，失之於多，無論其為失之於少，或失之於多，其成本之不確則一也。

成本之計算，以製造及銷售所發生之費用為圍籠一語，並不包括關於資本之費用，或資產之變換在內。例如一種出品製造時所耗之材料，所費之工資，以及製造推銷總務各部分之費用，皆屬於成本之範圍，而工廠中購置之機器，則並非成本之一種，乃係資產之變換，即以現金易為其他資產，其價值乃屬相等，同樣關於材料之購進，尚貯存於倉庫中，

## 成本會計講義 ( 3 )

亦係資產之變換，並非成本之增加，除非將材料移作製造之用時，始得計為成本之一部。

### 第三節 成本會計之意義

一般見解，以為成本 (Cost Accounting) 係會計學之一部分，而與普通會計，無甚關係，此實不然，蓋成本會計者，乃應用會計學之原理，較普通會計格外精密之會計學也。所謂格外精密者，係對於製造事業而言，在普通會計中，因有種種之限制，關於製造事業內部分之記載，不能過於詳密，成本會計則不然，關於內部之記載，異常詳盡，而以製品各部為尤甚。

成本會計制度中，應用之帳簿，計分二類，一為普通帳簿，一為成本帳簿，普通帳簿中所記載者，為全部一般業務之狀況，成本帳簿中所記載者，為管理上所必須之詳細消息。此二類帳簿有相互之關係，并以統制帳戶 (Controlling Accounts) 之應用，為統一制度之關鍵。統制帳戶應用之範圍，則成本會計較普通會計為廣。故為辦理成本會計之事務而論，對於統制帳戶之原理，應有深切之研究。

依成本會計制度，每月須編造損益表 (Profit And Loss

#### ( 4 ) 成 本 會 計 講 義

Statement) 及平衡表 (Balance Sheet), 以表示事業進行之狀況, 以便於事業之管理, 此與普通會計之制度相似, 惟表中應列之隨時盤存 (Perpetual Inventory) 一項, 為成本會計制度之特質, 所謂隨時盤存者, 即對於材料未成品已成品隨時盤查之存額也, 故辦理成本會計之事務者, 對於隨時盤存之原理, 亦應有深切之研究。

成本會計制度中, 關於每批出品之成本, 製造各部之費用, 以及利益之來處, 全部事業之結果, 均有詳細之供給, 俾管理上得分析而比較之, 庶應付一切, 可以裕如, 故有詳備之成本會計制度, 則事業之成功, 可操左券。

#### 第四節 普通帳簿統制成本帳簿之關係

設置成本帳簿之目的, 簡言之, 不外求得出品之成本, 與事業之真况而已, 設成本帳簿中之帳戶, 無普通帳簿中之帳戶為之證明, 則正確與否, 無從斷定, 結果或歸失敗, 就統制帳戶之原則而論, 普通帳簿所表示者, 為每種帳戶之總數, 成本帳簿所表示者, 為每種帳戶分立之細數。即普通帳簿中每種帳戶之總數, 等於成本帳簿中同一帳戶分立各細數之和。故成本會計制度中成本帳簿之記載, 應受普通帳簿之

統制，猶普通帳簿中之一部分。

普通帳簿統制成本帳簿，所以證明其差誤與否，惟證明之範圍，以總數爲限，若成本帳簿中有不影響總數，而係細數內互相銷訖之差誤，則不能證明矣。例如成本帳簿中未成品之總數，與普通帳簿中未成品之總數相符，惟未成品分批之細數，在成本帳簿中或有差誤，則非專對總數，可以證明無誤，故普通帳簿統制成本帳簿以假定之真確爲限，但此種證明，已屬必要，恰如試算表(Trial Balance)之作用相同。

#### 第五節 應用普通會計制度產生之報表

製造事業經營之結果，普通以平衡表及損益表表示之，此二表均以帳簿爲根據，平衡表係表示定期內財政之狀況，凡資產負債純值或資本主利益等，一一依序編入此表中，損益表係表示定期內純值變動之情形，凡利益及損失等，一一編入此表中，若所用之會計制度，係普通會計制度(General Accounting Aystem)，則二表中所表示之款目，亦以普通者爲限，茲舉例如下：

華興製造公司 (簡表I)  
平衡表 (左半面)

民國二十年十二月三十一日

資 產

流動資產：

現金

\$58,600.00

應收票及應收帳：

應收帳

\$320,000.00

減呆帳準備

\$314,000.00

應收票

9,000.00

應收票到期利息

100.00 323,100.00

存貨：

已成品

\$124,000.00

未成品	80,000.00	
工廠用品	16,000.00	
材料	30,000.00	\$632,000.00

固定資產：

房屋及土地：

土地	\$ 20,000.00	
房屋	\$ 60,000.00	
減折舊準備	6,000.00	\$74,000.00
機器及設備	\$200,000.00	
減折舊準備	70,000.00	130,000.00
辦公室器具	\$ 8,000.00	
減折舊準備	1,000.00	7,000.00
工具		24,000.00



( 8 ) 成 本 會 計 講 義

模型及樣本	12,000.00	
專賣權	18,000.00	265,000.00
遞延資產：		
預付保險費	\$ 4,800.00	
預付租稅	3,200.00	8,000.00
		<u>5905,000.00</u>

華 興 製 造 公 司 (簡表1)  
平 衡 表 (右半表)

民國二十年十二月三十一日

負 債

流動負債：

應付帳		\$250,000.00
應攤帳：		
債券利息	\$ 3,500.00	
票據利息	360.00	
薪工	<u>18,000.00</u>	22,360.00
未付股息		5,250.00
應付票		52,000.00
未付捐稅		<u>15,000.10</u>
固定負債：		\$344,610.00
公司債		<u>200,000.00</u>
負債總額		\$544,610.00
股本及盈餘：		
股本：		

( 10 )

成 本 會 計 聯 繫

普通股		\$250,000.00	
減未售票股	\$25,000.00		
買回股票	25,000.00	50,000.00	
普通股發行額		\$200,000.00	
優先股		100,000.00	\$300,000.00
盈餘：			
未經支配盈餘		\$ 35,399.00	
已經支配盈餘			
機械擴充準備		25,000.00	60,399.00
			<u>\$360,399.00</u>
			<u>\$905,000.00</u>

第六節 報表按月編造之必要

依前節普通會計制度之效用，其報告表通常須一年或半年，始克編造一次。其不能常常編造之緣由，因就此種制度，關於平衡表與損益表內所列材料未成品及已成品等之重要事項，不易求得。且對於隨時盤存之記載又缺，故欲隨時查核存貨，除隨時於倉庫中逐件計點外，別無良法，然其事太煩，其法亦太笨，若謂可用估計存貨法估計之，則計算上決不能精確。故僅由普通會計制度中產生之平衡表與損益表。誠不足表明財政之真况，與損益之實情也。

凡經營一製造事業，以利用時機為最要，而事業方針之決定，依最可靠及最近時期之報告為轉移。若事業狀況，須待至一年或半年以後，始克明瞭，則時機錯過，失敗隨之，故以普通會計制度應用於製造事業，其危險之大，可以想見。若成本會計制度，(Cost Accounting System) 則每月能產生平衡表與損益表，是即成本會計最大功用之一種。緣由每月之報告表，可得最新之消息，以作事業之方針，依此方針，則有成功之把握，背此方針則必歸失敗。况成本會計制度之隨時盤存，使報告表增精確之價值，使事業基礎達鞏固

## ( 12 ) 成 本 會 計 講 義

之地步，尤屬成本會計重要之功用。

### 第七節 報表內容詳細分析之必要

凡經營一製造事業，不獨需要最近時期之報告，且需要詳細之報告。依第五節普通會計制度報告之內容而論，均係普通總包之性質，所報告者，為出品銷售之總數，工廠費用之總數，以及年終結束損失之總數而已。若論出品中每種銷售若干，此種出品所需之製造費及推銷費各若干，或此種出品所獲之利益又若干，則均不能求得之。若進一步論關於每種出品各部所需之費用若干，則更無從得知。故僅就普通會計制度之報告所得之結果，亦以普通者為限，然製造事業所希望者，係詳細分析之報告，俾推求利害之所在，而謀立足於市場，此與事業之成敗，有密切之關係在焉。

若論成本會計制度，則不問事業之性質如何，凡影響於事業之利害者，無不有精密之記載。其對於製造事業之利益，可舉如下：

1. 關於有利與無利兩方面之知識。
2. 指示有利可圖之銷售。
3. 消除材料之浪費。

成本會計講義 (13)

4.發覺因工作不力以致損失之原由。

5.裁定工廠各部分之費用。

第八節 例證

第一款 以出品之銷售為證。

關於詳細報告之利益，茲根據簡表中重要之事實，作簡單之例解。表示如下：

淨銷售	\$1,700,000.00
減出品成本	<u>1,449,000.00</u>
毛利	\$ 251,000.00
減推銷費	<u>69,864.00</u>
銷售淨利	\$ 181,136.00
減總務費	<u>44,936.00</u>
淨利	<u>\$ 136,200.00</u>

由上表知華興製造公司，在淨銷售總數 \$1,700,000.00 中，計得毛利 \$251,000.00，設該公司所售出品，計有三種，而每種出品之銷售額與每種出品之毛利，均不得而知，因所列出者，過嫌普通，故不足以資決定，每種出品利益之參考，更不足以資集中製造於某種出品之根據也。

(14)

成本會計聯號

若上表之淨銷售及毛利不變，但根據成本會計制度編造之，則如下：

	出品 A	出品 B	出品 C	總數
淨銷售	\$700,000.00	\$600,000.00	\$400,000.00	\$1,700,000.00
出品成本	600,000.00	349,000.00	500,000.00	1,449,000.00
毛利(或損失)⊙	\$100,000.00	\$251,000.00	\$100,000.00	\$ 251,000.00

由此可知出品 A 有利可圖，出品 B 有大利可圖，出品 C 不但無利可圖，並有損失，根據上表，或將出品 A 加價，俾獲多利，或將出品 B 減價，俾暢銷路，或將出品 C 停製或少製，俾少受損失，均為事業上必要之方針。

再由前列例解，知華興製造公司在毛利中減去推銷費，則為 \$181,136.00，再由此數減去總務費，則為 \$136,200.00 即淨利也，但在此表中，並未表相何種出品淨利若干，何種出品耗去推銷費與總務費若干，若根據成本會計制度編造之，則如下：

	出品 A	出品 B	出品 C	總 標
毛利(或損失②)	\$100,000.00	\$251,000.00	\$100,000.00	\$251,000.00
推銷費	32,000.00	28,000.00	9,864.00	69,864.00
銷售淨利(或損失③)	\$ 68,000.00	\$223,000.00	\$109,804.00	\$181,136.00
總務費	18,500.00	15,860.00	10,576.00	44,936.00
淨利(或損失④)	\$ 49,500.00	\$207,140.00	\$120,440.00	\$139,200.00

由此詳悉之報告表，對於推銷出品之方針，甚易決定，即努力推銷之出品為出品 B，以冀銷額與利益之增多，若出品 C，則不能再事推銷，因銷額愈大，則損失亦愈多。而成本會計制度較普通會計制度優良之處，益可證明矣。

### 第二款 以出品之成本為證

欲謀事業之利益，不獨推銷方針之決定已也。蓋利益依二種關係而發生，一為出品售價之大小，一為出品成本之高低，故出品之推銷，所決定之售價，本可有相當之利益，但因有不當高之成本，致無利益之可言，或同類各批之出



## ( 16 ) 成 本 會 計 講 義

品，雖以同一價格同時銷售之，但各批出品中，出品成本有高低之不同。其結果致獲利甚多之數批出品，因受其他數批出品之損失，連計算利益之總額時，反屬不少，此在製造業中，常有之事實。而製造家因此不能獲相當之利益者，比比皆是。

前論普通會計制度報表中，缺乏詳細之材料，故對於各批出品之成本，不能求得，而成本會計制度則反是，關於每批出品之成本，均詳細列入報表中，若有成本過高之出品，在表中一望即知。故能立時校正其差誤。僅就此點而言，凡以前蒙損失之事業，若改用成本會計制度，必能得甚多之利益。

依前舉之例，出品 C，銷售時須蒙損失，若用成本會計分析之，則可以明其損失之所在而校正之。設出品 C 共製造二千批，每批之量數相同，每批之成本，亦已求得。并假定所耗之各項成本，一一在詳細報表中列出之，如是便可指出各項成本之數目，或某批出品之成本，較他批計高若干，經此比較，即能發現某數批出品依所定價格出售，本可有利，因受他批出品之影響，故亦在損失之列。若以此有利之某數

批出品為標準，將其他各批之出品與此標準比較之，則知某數批出品材料之成本過高，某數批出品人工過費，某數批出品製造費過大。據此而論，凡成本過高者，均可以設法減低至標準成本，使將來之出品 C，有相當之利益可圖為止。

茲為證實上例起見，假定此二千批之出品 C，計其各項成本，有四種不同之現象。即以之分為四組，作一有系統之比較如下：

	出 品 C				總 額
	第一組	第二組	第三組	第四組	
材料	\$25,000.00	\$30,000.00	\$25,000.00	\$50,000.00	\$130,000.00
人工	35,000.00	40,000.00	80,000.00	70,000.00	225,000.00
製造費	20,000.00	30,000.00	45,000.00	50,000.00	145,000.00
製造成本	\$80,000.00	\$100,000.00	\$150,000.00	\$170,000.00	\$500,000.00
售價	100,000.00	100,000.00	100,000.00	100,000.00	400,000.00
毛利	\$20,000.00				
損失			\$50,000.00	\$70,000.00	\$100,000.00

## ( 18 ) 成 本 會 計 講 義

設以第一組作為標準，則第一組出品所得之利益，即佔出品 C 全部利益百分之二十五，其成本亦係百分之二十五，而其他三組成本中之材料人工等項，亦均以第一組之材料人工等項為標準，但比較後，知與第一組之目數，頗有出入。由此可知出品 C 所以不能得利者，並非因售價之不當，乃係製造上有四分之三之成本過高也。據此例，可知成本會計制度能求得不能獲利之原因，是即成本會計制度之大功效也。

### 第三款 以出品之製造費為證

欲知成本之過高為一事，欲知如何減低成本之過高為又一事。由前例，減低成本乃成本會計之本能，再以製造費 ( Manufacturing Expenses ) 為例以說明之。因出品在製造時所需之費用，往往不易覺察，而最易發生過大之費用，致增高出品之成本，考減低出品製造費之方法，在成本會計制度中，則有二法，在普通會計制度中則無也。其一將製造費一一加以分析，而求其發生之來歷與原因。其一為比較製造費在各時期中增加或減少之所以然是也。

茲就簡表 2 中之製造費為例，說明分析與比較之方法如下：

成本會計講義 ( 19 )

間接人工	289,000.00
管理員薪金	25,020.00
工廠辦公室薪金	5,780.00
燈火熱力及電力	63,580.00
工廠用品	22,120.00
運費	9,026.00
火險費	8,670.00
工人保險費	8,092.00
工廠租稅	5,780.00
特許權失效所值	23,120.00
房屋修繕費	1,734.00
機器設備修繕費	5,202.00
折舊	<u>64,158.00</u>
合計	<u><u>560,082.00</u></u>

上表係由普通會計制度中產生者，雖可按時期之先後，作表與表之比較，但不能將工廠各部分之費用，作分析之比較。若由成本會計制度產生之報表，則工廠每一部份之製造費，不但能按時比較，併能詳細分析，以求其增多之原由，

俾假法減少之。茲就簡表 2 爲例。假定華興製造公司之工廠，分爲四部，關於各部份之製造費，分析如下表：

製造費	第一部	第二部	第三部	第四部	總數
間接人工	40,000.00	86,000.00	160,000.00	3,000.00	289,000.00
管理員薪金	6,000.00	12,800.00	21,220.00	12,000.00	52,020.00
工廠辦公室薪金	.....	.....	.....	5,780.00	5,780.00
燈火熱力電力	12,500.00	17,860.00	31,970.00	1,250.00	63,580.00
工廠用品	4,720.00	6,500.00	9,100.00	2,800.00	23,120.00
運費	.....	.....	.....	9,826.00	9,826.00
工人保險費	1,420.00	2,640.00	3,050.00	982.00	8,092.00
房屋修繕費	.....	.....	.....	1,734.00	1,734.00
機器設備修繕費	2,200.00	580.00	2,280.00	142.00	5,202.00
固定費	<u>16,800.00</u>	<u>12,528.00</u>	<u>41,150.00</u>	<u>31,250.00</u>	<u>101,728.00</u>
合計	<u>83,640.00</u>	<u>138,908.00</u>	<u>268,770.00</u>	<u>68,765.00</u>	<u>560,082.00</u>

## 成本會計講義 ( 21 )

上表關於製造費每部分各有數目，但僅就此表，祇知何部分之製造費為若干，尚不易決定如何減少之辦法。因無比較之數目，故尚係第一步之作用。至第二步，則以二個或多個相同期間中出品製造費之平均數或標準數分別比較之，而期間之規定，以短至一月為最當。若長至一年或半年之久，則期間中製造費有不良之變化時，不能用比較之方法，預為阻止也。

茲就上表第一部之費用，與前一時期同樣之費用，在下列表中作一比較之例。通常用一月之期間，即以月報表中之材料為根據，其方法有二，一為本月份與上月份之比較，一為本年與上年同一月份之比較，除時期之關係外，每種出品每件之數目，亦應列入比較，為比較上便利起見，在下表中，假定每一時期出品之量數，均為 12,500 件。

第一部製造費比較表

製造費	本年 份		前 年 份		增 或 減 ⊙
	總 額	每 件	總 額	每 件	
間接人工	\$40,000.00	\$3.2000	\$38,660.00	\$3.0928	\$1,340.00 \$ .1072
管理費	6,900.00	.4800	5,290.00	.4282	710.00 .0568
燈火熱力電力	12,500.00	1.0000	11,220.00	.8776	1,280.00 .1024
工廠用品	4,720.00	.3776	4,150.00	.3320	570.00 .0459
工人保險費	1,420.00	.1136	7,720.00	.1376	300.00 ⊙ .0240 ⊙
修繕費	2,200.00	.1760	2,500.00	.2000	300.00 ⊙ .0240 ⊙
固定費	16,800.00	1.3440	18,960.00	1.5168	2,160.00 ⊙ .1728 ⊙
合計	\$88,640.00	\$6.6912	\$82,500.00	\$6.6000	\$1,140.00 \$ .0912

## 成本會計講義 ( 23 )

查上表合計一行之數目，本年份每件出品之製造費，較上年份增加 \$,0912, 似所差甚微。但以總數而言，則增加有 \$1,140. 之數，是亦值得節省者。再查製造費各項之細數，知有四種費用係增加者，三種費用係減少者，根據此類詳細比較得來之現象，即可設法減少某種之費用，此乃成本會計中最重要之部份，本節不過略舉其梗概耳。

### 第九節 成本會計之效用

由以上各節，成本會計之效用，可總括為三。1. 工廠管理上出品節制之方法。2. 發展出品推銷之市場。3. 隨時供給工廠事務進行之方針，及精詳之報告。此三項內容之要點，分別述之如下：

#### (一) 出品節制方面：

1. 每種或每組出品真確成本之設定。
2. 工廠各部真確成本之設定。
3. 標準成本與真實成本比較之設定。
4. 各部或各種出品成本之標準。
5. 出品成本時期上之比較，及前期出品所定標準之高低。



( 24 ) 成 本 會 計 講 義

6.各時期出品之標準成本的變動，及其原因。

7.成本減低之辦法。

8.材料與出品之關係。

9.出品損壞之減少。

10.工資率之設定。

(二)推銷出品方面，

1.以市場需要供給及競爭之情形，確定出品賣價的基礎。

2.有利與無利之原因。

3.折扣用金率廣告費之規定。

(三)工廠事務方面。

1.月份平衡表及損益表之編造。

2.將來財政計劃上之準備。

3.存貨上隨時盤存制之應用。

4.成本變動之記錄。

5.將來費用上及推銷條件上預擬之計劃。

6.各職員及各部工作效率之編訂。

7.事業政策之規劃及實施。

成 本 會 計 講 義 ( 25 )

設以上所定之成本制度，完全擬定而實行之，則於  
工廠管理，裨益良多。

## 第二章 成本之分類

依製造之目的，成本可分為五種如下：

1. 部分成本 (Division of Cost)
2. 原質成本 (Elements of Cost)
3. 直接與間接成本 (Direct and Indirect Cost)
4. 分部成本 (Departmental Cost)
5. 實在，模範，與標準成本 (Actual, Normol, and Standard Cost)

### 第一節 部分成本

部分成本者，以製造事業成本發生之部分分別者也。其部分可分為三，即製造推銷及總務是也。此三部分，在損益表中逐一表示之。依成本會計之目標，又可分為兩類如下：

1. 製造成本或工廠成本 (Cost to Manufacture, or Factory Cost)
2. 推銷及總務成本 (Selling and Administrative Cost)

製造成本包括製造各部所費之各種成本，如材料、人工

、房租、燈火、電力，折舊等費用是，故製造成本係工廠出品之價值，並可以用盤查存貨法求出之。推銷及總務成本，包括推銷出品之各種費用，及事業上總務方面之各種費用。此二種費用，均在損益表中分別表示之。通常在成本帳中，對於推銷及總務成本，作混合之記載，以便求得出品銷售程序中之成本。

部分成本在成本會計中，所以為重要之分類者，因根據此分類方法，可以就製造推銷總務三部分經營之結果，而定其責任之所在。依普通損益表中所表示者，為此三部分損益之總數，若成本帳簿，則能表示此三部分各種分品，或各批出品之成本。以事業之全體論，損益表中之表示，或能滿意，然依成本帳簿中之分析，可以發覺何部分未能盡責，致某批出品，成本特高，而設法改良之也。

## 第二節 原質成本

出品製造之成本，其原質有三種：

1. 材料 (Material)
2. 人工 (Labor)
3. 費用 (Expense)

## (28) 成本會計講義

材料爲製造任何出品所必須，製造云者，即變更材料之形體或性質，使成爲吾人較爲適用之品也。例如鋸木爲椅，冶鐵爲鍋之類是。而因形體與性質之改變，不獨成爲較爲適用之品，其價值亦相應增高，相差或至什百倍蓰也。

改變材料爲更有用之品，非人工不可，無人工則製造爲不可能，即製造上應用最敏之自動機，而過程中亦有必須人工之處。

工欲善其事，必先利其器，工廠無相當之設備，則工人不能施展其技術，此盡人皆知，故工廠中帳篷、工具、熱力、電力等費用，均爲設備上不可或缺者，所以便工人之操作也。

故製造物品之成本，首爲材料，次即人工，所以變更材料之形質，然後爲費用，所以助人工施展其技能。此三者所費之總數，即爲製造物品之成本，而成本會計之功用，亦即將此三者，相互之作用，作分別之精確記載而已。

### 第三節 直接與間接成本

供物品製造時所費成本之關係分類者，謂之直接與間接成本。凡直接用之於製造之物品者，謂之直接成本。凡業務

## 成本會計講義 (29)

上一一般之關係，不能指定使用於何種物品者，謂之**間接成本**。茲將成本中各種原素，依直接與間接成本之分類，述之如下：

### 材料：

**直接材料** 凡材料用為製造特別指定之物品，而能直接計入其成本者，謂之**直接材料**。例如用於發電機之銅條，用作家具之木材，及製作皮鞋之皮革之類均是。

**間接材料** 凡材料用為製造一般之物品，而有不能直接計入何種物品之成本之情形者，謂之**間接材料**。例如用於發生原動力之煤，揩抹機器之油及工廠用品之類均是。

### 人工：

**直接人工** 凡為製造物品上直接用作變更材料形體或性質之人工，而能直接計入所製物品之成本者，謂之**直接人工**。例如製皮鞋之皮匠，鋸木材之木匠及轉銅絲於發電機上之機匠之類均是。

**間接人工** 凡用為一般之製作，而不能直接記入何種

( 30 ) 成 本 會 計 講 義

物品之成本者，謂之間接人工。例如，工廠中之工頭，管理員，成本會計師之類均是。

費用：

直接費用 凡為特別指定物品之費用，而能直接計入其成本者，謂之直接費用。惟論費用之意義，多係一般之性質，極少特為何種物品而費者，故直接性質之成本，以材料與人工為主。

間接費用 凡非專為製造何種物品之費用，而係一般之性質者，謂之間接費用。例如房租賦稅保險折舊等一切普通費用均是。

根據理論，直接與間接成本，不僅包括製造一部之成本，即推銷及總務兩部之成本，亦包括在內。再根據事實，直接成本，除製造各部，他部絕少存在之處。至推銷及總務兩部之成本中，雖亦不外材料人工費用三項，但除少數出品之用金，可以作為直接成本外，其他各項，欲直接計入何批出品中，則殊不可能，故普通祇能歸入間接成本一類內。

直接成本與間接成本分類之最大理由，在可能求得各批出品真確之成本。凡成本得直接計入出品之可能愈大，則出

## 成本會計講義 ( 31 )

品最後之價值，亦愈真確，因計入出品之間接成本，終不免用武斷之方法，故間接成本愈大，則出品價值之真確程度亦愈低。由是而論，欲期成本之真確，須設法增加直接計入出品成本之成分，而減少間接計入出品成本之成分，為唯一之道矣。

與直接及間接成本相關之名詞中，尚有原始成本(Prime Cost)一名詞。所謂原始成本者，即用於出品上直接材料與直接人工價值之和也。或名之曰最初成本(Primary Cost)，即直接材料與直接人工為最初使用於出品之意也。

### 第四節 成本之公式

由以上成本之分類法，可以產生下列之成本公式(Cost Formula)，此公式中，將出品成本之構成及其售價一一列出。

直接材料+直接人工=原始成本

原始成本+製造費=製造成本

製造成本+推銷與總務成本=製售成本

製售成本+利益(或損失)=售價

### 第五節 分部成本



## ( 32 ) 成 本 會 計 講 義

以工廠各部分類之間接成本，謂之分部成本。故此類成本，以間接之性質為限，因直接材料與直接人工，可以直接計入出品內，而製造上間接之成本，祇能暫時記入工廠各部之帳內，俟於一定時期後，始將各部成本，分別計入出品中。所以須如是者，因成本按部分類後，凡出品所經過之各部，其成本若干，均易求得也。惟欲明瞭分部成本則工廠內每一部之組織如何，各部類別如何分法，各部製造成本之分類又如何，均為先決問題。

### 第六節 分部之意義

部 (Department) 之一字在成本會計應用上，論其意義，比較製造事業之應用為嚴格。製造事業所命為機器部木工部冶金部之部字，係指工廠中一大場所，在該場所置有若干機器，或處理若干種類之工作也。至成本會計之所謂部，則意義較狹。凡同類之機器，或同類之費用，皆劃成一部。故就尋常製造事業部之範圍而論，可將其分之為若干小部，而名之曰成本部出品部等等。

由此而言，成本會計中部之意義，可以視作工廠中之一組。同類機器，同樣工務，均歸入一組。費用不同，責任互

異，則各別爲一組。故依此定義各部之組成，應按下列之性質：

1. 如一部中，置有兩座以上之機器時，其機器必同爲一類，若機器之大小或能力不同，則成本之計算方法，亦必不同，而同一部內之成本，勢必發生混雜不清之弊，致先後所製各批之出品，不能作成本上之比較。

2. 一部中工作之種類，必完全相同若將不同類之工作，置在一部，則成本之計算，便無從分派於出品矣。

3. 如一部中之費用，係由種類不同之機器所發生者，則成本之計算，不易正確，設勉強分派於出品，必致大誤。

4. 各工廠成本按部分類之又一理由，即責任問題是也，欲求責任清楚，則必須依照成本會計分類法分類，俾收最大之效能。

茲以印刷業爲例。印刷業之印刷室，可以一部之名稱名之曰印刷部，由印刷部主任掌理全部之事務。惟照一般印刷業印刷室內之機器而論，至少可分爲兩類，部小者，爲散頁部，其大者爲捲筒部，兩部可亦各設一部主任負責，故僅就責任論，成本上至少分爲兩部矣。散頁部之機器，與捲筒

### (34) 成本會計講義

部大不相同，所需原動力較少，所用紙張較小，故出品量數，亦較小也。致機器與工作之種類，費用之性質，責任之範圍，均不相同，則當按成本分部法，至少分為兩部無疑，甚或在散頁部與捲筒部內，再分為若干小部，亦無不可。

#### 第七節 工廠各部之分類

工廠各部，普通分為兩大類，一為生產部 (Producing Departments)，一為服務部 (Service Departments)。惟工廠各部之性質，往往兩類均有者，則為混合部 (Mixed Departments)。生產部用變更材料之形體或形質之方法，從事於工廠出品實際之製造。服務部係對於出品製造上負間接之勞務，並不變更材料之形體與性質。混合部則有時為生產部之工作，有時為服務部之工作，甚或同時為兩部之工作。

關於生產部之例，如機器廠中之車床部，刨平部，磨碾部等，箱夾廠中之釘封部等，棉紗廠中之梳花部，紡紗部，織造部等，均是。關於服務部之例，例一般工廠中之原動力部，修理部，收藏部，成本部，管理員辦公室等均是。至混合部之例，如製電廠之發電機部是。

#### 第八節 工廠各部成本之分類

凡製造各部所發生之間接成本，依照成本會計制度之方法，應一一分派於製造各部之帳內；使製造各部帳內之記載，得臻正確之地步，再由此分派於各種出品之本身時，便不致發生何等問題也。

製造部之機器，因經過使用之時間，而減少其價值。因減少價值所定之折舊費，應分派於該部之間接成本中。製造部工頭，因監督工作而設，故工頭之工資，亦應由該部負擔支付之，而該部應將所費工頭之工資，記載於間接成本之帳內。此類直接記入各部之製造費，謂之直接分部費 (Direct Departmental Expense)

直接分部費，既已決定，則如何處理此種費用，實為一問題，惟此種費用，應歸各部之出品負擔，則無疑義。即如服務部之費用，亦為製造部而發生者，其初雖已記入服務部之帳內，但究其發生之原因，則須轉入製造各部之帳內。由服務部轉入製造各部數目之標準，則視製造各部所受服務部勞務之多寡而定。例如原動力部供給某製造部十分之一之原動力，則此原動力部費用之十分之一，應轉入某製造部。此種由服務部按期轉入製造各部之費用，謂之照分派費 (Ap

## ( 86 ) 成 本 會 計 講 義

### Portioned Charges

由是可知：1.製造部之成本總額，不外直接分部費及照分  
分派費二類；2.依成本會計之制度均係出品成本之一部分，而  
須計入出品之成本中。

### 第九節 工廠分部正確之重要

工廠各部成本正確之分類，為計劃成本制度重要之步驟  
。而工廠內之成本記載上最難準確者，厥為服務部，若服務  
部之分類，不能準確，則轉入製造各部時，決無準確之理，  
其於出品成本之計算，非失之於多，即失之於少，致成本會  
計之效用，亦全失矣。

### 第十節 實在模範與標準成本

欲求成本記載之正確，則於實在模範與標準三種成本之  
意義，須完全明瞭。至此三種成本，與成本會計之原則及方  
法之關係，則無深加研究之必要也。

實在成本，乃物品在製造時所費之成本。故同一種物品  
，因製造時間上之先後，其實在成本，往往不同，或以所需  
材料成本數量上之變動，或以所需人工成本時日之變動，或  
以所需間接成本製售方法上之變動，皆其因也。此種成本，

通常用以計算出品之成本，最為妥當。

模範成本，係將定期內製造之同樣物品，用平均法所求得之成本也。以物品總件數，除物品之總價值，其商即每件之平均數。惟有一事，須加之意者，即模範成本計算之定期，至少須有一年之久，庶不致因時日先後所發生之變動，而影響於成本平均計算上之相差也。此種成本，通常用以計算出品之售價，最為妥當。

標準成本，乃係人為的，以當時出品推想之狀況，定其每件之價值，故為擬定之理想成本。如推想出品所需材料之量數，其成本若干，所需人工之時日，其工資若干，以及間接成本之標準值又若干，一一擬定，各項擬定之總額，即出品之標準成本，標準成本與實任及模範兩種成本所不同者，一則論出品之應值幾何，一則論出品之實值幾何也。此種成本，用作比較之目的，藉規與實在成本比較上，有何種變動之專由，而定事業上之效率，故又為成本預算之基礎。

標準成本，在會計上無價值之可言，因帳上所表示者，均係實際之價值，並非其可值或應值也。惟標準成本之比較方法，則頗有用處，因依何種價格，可以得利，即以此種

## ( 38 ) 成 本 會 計 講 義

價格，爲成本之標準，卽就此端，標準成本與帳上所登之實在成本，亦聯帶生此比較之關係矣。

實在模範與標準三種成本，亦可應用於成本中各種之分類。如直接成本，間接成本，分部成本等名詞之前，冠以實在，模範或標準等字樣，卽可表示分類上之區別，例如在直接成本，模範直接成本或標準直接成本之類卽是。

### 第十一節 出品之單位成本

出品之成本，依時期之先後，須作適當之比較，而單位成本之如何決定，實爲一重要問題。蓋成本之高低，以出品之數量與費用之大小爲依歸，因此二者，常發生變動，致成本總額之比較，遂無意義之可言，倘單位成本，一經求得，則比較自然正確。以工廠出品論，如屬單純之性質，則通常用出品中任何一種，爲出品之單位成本，在計算上已覺可行，但事實上，工廠出品，大半多屬複雜之性質，故任擇出品之一種，往往不能將所有各部之成本，計算在內。因複雜之性質，需用集合形體 (Assembly Feature) 之方法，另以分部爲單位成本計算之。

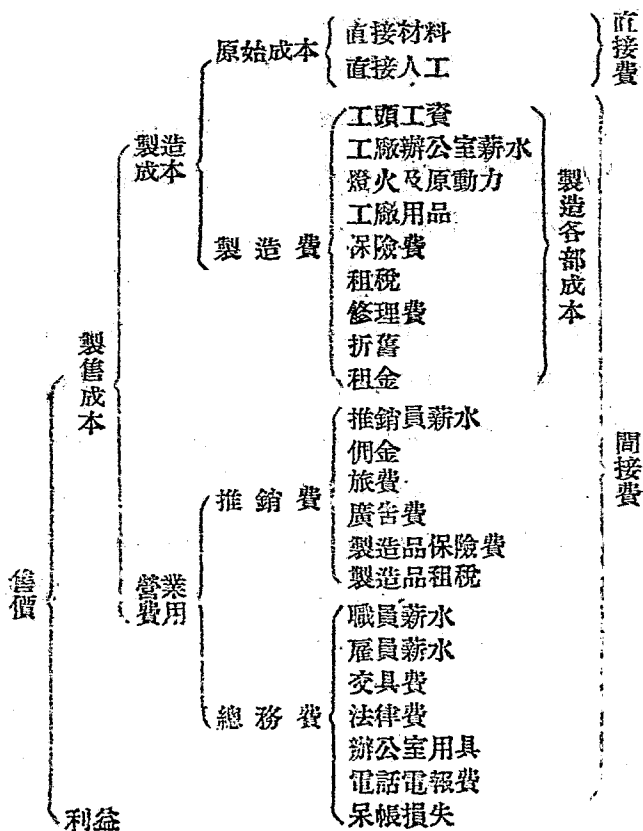
工廠內每一分部，爲計算出品成本之單位，乃極普遍之

事實。而工廠內此一分部單位成本之計算，與其他各分部，往往不同。例如木器工廠中，鋸木各分部，或為直鋸，其單位成本，以所鋸木板長度之若干尺計之，或為橫鋸，其單位成本，以所鋸木塊橫計之若干次數計之。有時出品單位成本之計算，較此更為複雜，故須多設變例，以免專用一種單位之流弊，如製造事業之程序，過於複雜者，甚或以工作每小時為時間之單位而計算之。

工廠內每一分部之成本，以出品單位成本之總數除之，即得出品每一單位之成本。以不同時期內各種出品單位成本作比較，為決定各分部工作上效率之標準。出品之單位成本，可分析為若干原質，以資比較。如本期內之人工成本，與前期同樣原質之成本比較之，即能決定何處之工作為不經濟。同理，凡每種出品之成本，根據此項出品所有單位成本之總額，可以預行估計得之。故工廠內每一部份正確單位計算之設立，為編造成本報告，重要之資料。



成 本 分 類 表 解



### 第三章 單序成本會計

單序成本制 成本之制度，普通分爲兩類，一爲單序成本制 (Process Cost System)，一爲複序成本制 (Specific Order Cost System) 凡出品製造之程序，常有一定，各批出品製造上均能一致，則採用單序成本制爲相宜。否則不能採用此制。蓋單序成本會計 (Process Cost Accounting)，乃在定期內，出品成本，得用平均之方法求得者，故其構成成本各部之原質，在一定時期，必須完全一致，設不能完全一致，則此制不能求得真確之成本。

#### 第一節 單序成本會計之原理

單序成本會計之原則，可分四點，一爲製造品之總成本，由各部費用之總數求得，故各部成本減少時，則製造品之平均成本亦減低。惟此種結果，在事實上不能如前章所論，分別計算直接與間接成本，因此種方法，係將所有費用，直接記入各部之帳內，並非如複序成本會計 (Specific Order Cost Accounting)，以直接材料與直接人工，分別記入各個成本帳戶，而與製造費帳戶分清也。是以單序成本會計，關於類

## ( 42 ) 成 本 會 計 講 義

似直接材料與直接人工之成本，往往在損益表之科目中表現之，而決非由成本帳戶求得也。

一為各部出品量數之記載，其出品之總量與各部所有費用之總成本，在記載上有同等重要性，因須求得各部每種出品之成本故也。

一為各部成本總數與出品之記載，即成本以出品為根據，換言之，當出品在製造程序中，甲部製畢後送至乙部，乙部製畢送至丙部，其成本額亦逐部繼續加入計算，如是則出品已製成或未製成之成本均可求得。

一為在年度結束時，未成品存貨之價值，不能按各批定額，一一表明，因各批出品製造之程序，頗有先後之不同，或尚在開始製造之部，或已到完成製造之部，故對於各批出品之實在成本，難於計算，而不得不以估計法代之，緣因乃在製造程序中，凡將成未成之出品，均為出品之本身，不能以批數分別指定。而於未成品用估計法，估計其價值，即影響於出品之價值，以出品之總成本，係分配於未成品及已成品，故應用估計法時，若將未成品估計過高，則必有相當估計高低之影響，及於已成品，反是若未成品估計過低，則必

有相當估計過高之影響及於已成品，此為單序成本會計之缺點。

### 第二節 單序成本會計登記法

單序成本會計之登記法，與普通會計登記法，無甚差異，當材料購進時，在普通總賬上，記入隨時盤存賬之收方，當材料取用時，在普通總賬上，一面記入隨時盤存賬戶之付方，一面記入所用材料賬戶之收方，各部所用材料經分析後，在各部賬戶上將各部所用材料之成本，記入其收方，并記入相當各材料取用賬戶之付方，當工資應付時，記入工資賬戶之收方，俟將各部應付之工資，分別算出後，再行轉入各部賬戶之收方及工資賬戶之付方。製造費之記入法亦同，即當製造費應付時，記入製造費賬戶之收方，俟將各部所應付之製造費，分別算出後，轉入各部賬之收方及製造費賬戶之付方是也。

在一月中成本會計部關於各部每日報告之記載，謂之製造賬，即各部每日製造數量之多寡，均須一一報告於成本會計部，由成本會計部記入製造賬內，一至月底，在製造賬上之總額，對於各部表示下列之結果：

( 44 ) 成 本 會 計 講 義

- 1 收到前一部交來製造品之總數
- 2 送往後一部所製品之總數
- 3 仍存本應所製品之總數
- 4 本部正在製造中出品之總數

按月普通之分錄，係記載存貨之價值，與供給財政狀況報表之材料，其根據為月份出品表，或成本表，分錄法見例解中表解 3。此成本表，以部縱分為欄，以成本之種類縱分為行，乃以普通總賬假定所有各部之賬戶，亦即各部出品摘要之記載，一如製造賬中所記載者。各部之成本應記入各部製造品成本中，成為已成品或為未成品或為未成品之存貨，如本章以上所述者皆是。在成本表內。依其各部相聯之關係遞轉之，直轉至最後之一部為止，而成出品之總成本。

上項記載已畢，各部賬戶之餘額，為未成品之價值，故未成品存貨為各部賬戶餘額之和，設將未成品存貨轉入未成品賬戶內；須以各部賬戶之餘額，於未成品賬戶之收方與各部賬戶之付方同時記載之，并在下月開始時再作相反之記載。

若某一部製成出品之量數，不轉入後一部，即視為該部

## 成本會計講義 (45)

出品之價值，併入本部未成品餘額中合計之，但在成本表上，則在成本上各個總數，乃月份普通分錄記載之根據，即收此部之成本移轉至他一部時之記載，并記入存貨估價。各部未成品之價值確定後，關於各部之記載如下：

收方 各部帳戶(後一部帳戶)

付方 各部帳戶(本部帳戶)

此為本部出品之成本轉入後一部之記載，至最後一部其收方為出品帳戶矣。

### 第三節 存貨價值

若至月底，本部並無未成品且無已成品，尙未轉入後一部之情形時，則本部之全成本當然轉入後一部之出品，而本部每件出品之成本，即係本部所製之出品總件數除本部總成本便是。

若至月底，本部雖無未成品，而已成品尙有未經轉入後一部之情形時，則本部之總成本，須將出品分為二種數量，係製成品，惟所置之地位不同，而計算率則完全一樣。即本部之總成本，以所有已成品之總件數除之，得每件之成本。每種量數之總件數，乘每件之成本，得每種量數之成本。故就

( 46 ) 成 本 會 計 講 義

事實論，對於已成品，實無須加以分別。惟考其量數，則存在本部與轉入後一部之情形，須加之意焉。

計算存貨之價值時，若須顧及未成品，則頗有困難，惟計算未成品成本之方法儘有，前此曾詳論及之，即不外應用估計一法，而估計法終難免不真確之弊。

若逐月存貨之量數，無甚變更，而存貨價值較諸製造品之總值，又屬甚微，則存貨之價值，以逐月之平均價為標準，亦不致失之過遠。反之，若逐月存貨，變更甚大，或存貨之價值比較甚巨，則存貨之價值，以未成品之製造程度及量數與已成品詳加比較而估計之。未成品價值之估計法如下例。

設某部由前一部轉入製造出之成本，為\$3,000，在某部對於已成品與未成品二者之材料，為\$600，工資與製造費，為\$2,750，由前一部轉入某部之數量，為1,500件，內已成品計1,000件，未成品計500件，而未成品視作平均已成二分一，則已成品與未成品價值之計算法如下：

$$1 \text{ 前一部之成本 } \$3,000 \div 1,500 = \$2.00 \text{ 每件}$$

$$1 \text{ 本部所加材料 } 600 \div 1,500 = .40 \text{ 每件}$$

成本會計講義 (47)

2 已成品件數 = 1,000

2 未成品件數  $500 \times \frac{1}{2} = 250$

3 照此所記已成品件數 1,250

4 人工與製造費  $\$2,750 \div 1,250 = 1,2.20$  每件

5 未成品之價值：

前一部成本  $500 \times \$2.00 = \$1,000$

材料成本  $500 \times .40 = 200$

人工及製造費  $250 \times 2.20 = 550$  \$1,750

6 已成品之價值：

前一部成本  $1,000 \times \$2.00 = \$2,000$

材料成本  $1,000 \times .40 = 400$

人工及製造費  $1,000 \times 2.20 = 2,200$  4,600

總成本 \$6,350

計算法說明如下：

1 前一部之成本及材料等成本，對於已成品及未成品總件數之成本，均屬和同，其每件成本，以已成品及未成品之總和除之即得。

2 未成品照已成平均分數乘其總件數，即得實在之件。



( 48 ) 成 本 會 計 講 義

數。

3 製造品之總數，均照已成品計算，故由已成品之總件數，加未成品之總數即得。

4 成本額數，雖以製造品之程度而不同，但依前案辦法，均照已成品總件，除之即得。

5 已成品與未成品之總值，以每種總件數分別乘其每件之成本所得每種之總成本相加之即得。

如此法認為不甚真確，則必須查明未成品製造之程度，用個人估計之價值求之矣。

第四節 出品製造程序中之損失

工廠出品之量數，往往因出品在製造時之毀壞，浪費等等損失而減少。凡由製造時所生之損失，其損失須應加於已成出品之價值中，而出品成本，遂因是增高。例如製造出品 2,000 件，中途損壞計 500 件，其餘 1,500 件，為完好之出品。計所費之總成本，無 \$3,000，則每件之價值，即為  $\$3,000 \div 1,500 = \$2.000$  設所製出品 2,000 件，均屬完好，則每件之價值為  $\$3,000 \div 2,000 = \$1.50$  即損壞品之成本加於完好出品之價值有  $2.00 - 1.50 = .50$  也。

## 成 本 會 計 講 義 ( 49 )

### 第五節 實例

華成製造公司，工廠內部，分為甲乙丙丁四部，其出品均須經此四部製成，故出品之式樣種類質地均屬相同，在二十一年一月份，所費出品之總成本，計\$17,195，其成本之總分類如下：

材料	\$7,942.00
人工	4,958.00
製造費	<u>4,295.00</u>
總成本	<u><u>\$17,195.00</u></u>

各部所用材料，在倉庫請求單中分別之，詳簡表 3，此表中各部之人工，亦一一列出，乃以月份工資單為根據，至各部各項製造費，在簡表 3 所列出者，係以製造費分類帳所產生之總表為根據。

關於各部出品之情形，在下列製造品帳下，可以知其梗概也。

	<u>甲部</u>	<u>乙部</u>	<u>丙部</u>	<u>丁部</u>
開始時出品製造之件數	6,000	6,000	5,000	4,000
已成品轉入後一部之件數	6,000	5,000	4,000	3,000

( 50 ) 成 本 會 計 講 義

已成品仍留本部之件數	1,000	500	
正在製造中之件數		500	900
在製造時損壞之件數			100

根據以上事實，由製造品帳編入成本表上時，假定內部之未成品平均照 $\frac{1}{2}$ 已成論，丁部之未成品，照 $\frac{2}{3}$ 已成論。并假定自甲部至丁部所有已成品及未成品取用之材料成本，均無高低之分。而出品每件之成本，與詳細程序，可細述如下：

甲 部

部內成本  $\$9,300 \div$  製造件數，6,000 = 每件成本  $\$1.55$   
 在甲部製造完成之出品，送至乙部。故將成本所費價額，於甲部帳戶記入付方，於乙部帳戶，則記入收方。

乙 部

甲部轉來每件出品成本	$\$1.55$
本部成本 $\$1,500 \div$ 製造件數6,000 =	<u>.25</u>
本部每件出品成本	$\$1.80$
已成品中 500 件轉送至丙部，其餘 1,000 件，仍留本部，故收方丙部付方乙部 5,000 件 @ $\$1.80 = \$9,000.00$	

成本會計講義 (51)

仍留本部之存貨 1,000件@ $\$1.80 = \underline{\underline{\$1,800.00}}$   
 出品在此級之總成本  $\underline{\underline{\$10,800.00}}$

丙 部

乙部轉來每件出品成本  $\$1.80$

本部每件出品所用材料  $\$1,000 \div 5,000 = .20$

已成品轉送至丁部 = 4,000件

已成品仍留本部 = 500件

未成品平均照  $\frac{1}{2}$  已成論 500件  $\times \frac{1}{2} = \underline{250}$  件

已成品總件數  $\underline{\underline{4,750}}$  件

每件出品之人工及製造費成本  $\$3,325 \div 4,750 = .70$

(其照  $\frac{1}{2}$  已成論之未成品，即為36%)

已成品價值 =  $\$1.80 + .20 + .70 = \$2.70$  每件

未成品價值 =  $\$1.80 + .20 + .35 = 2.35$  每件

收方 丁部 付方 丙部 4,000件@ $\$2.70 = \underline{\underline{\$10,800.00}}$

存貨，仍留本部之已成品 500件@  $2.70 = \underline{1,350.00}$

存貨，未成品 500件@  $2.35 = \underline{1,175.00}$

出品在此級之總成本  $\underline{\underline{\$13,325.00}}$

( 52 ) 成 本 會 計 講 義

丁 部

內部轉來每件出品成本	$\$10,800 \div 3,900 =$	$\$2.77$
本部每年件出品所用材料	$702 \div 3,900 =$	$.18$
已成品	$= 3,000$ 件	
未成品；平均照 $\frac{2}{3}$ 已成論	$900 \times \frac{2}{3} =$	<u>600</u> 件
已成品總件數		<u>3,000</u> 件
每件出品之人工及製造費成本	$\$1,368 \div 3,600 =$	$.38$
(其照已成論之未成品，為.38 C之 $\frac{2}{3}$ ，即 $.25\frac{1}{3}$ C)		
已成品之價值	$= \$2.77 + .18 + .38 =$	$\$3.33$ 每件
未成品之價值	$= \$2.77 + .18 + .25 =$	$3.20$ 每件
收方 已成品。付方 丁部	$3,000$ 件@ $\$3.33 =$	$\$9,990.00$
存貨，未成本	$900$ 件@ $\$3.20 =$	<u><math>2,880.00</math></u>
出品在此級之總成本		<u><u><math>\\$12,870.00</math></u></u>

總 成 本

總成本直欄內之數目，乃係各部直欄內細數之撮要。每種成本及各部成本之總數，係由橫加得出。出品件數及存貨價值，則非橫加所得之總數，乃係遞轉之累計數。在各部例解中，每件成本總額，並未列明，因在各級製造程序中，已

## 成本會計講義 (53)

成品均混含在內也。如在各部例解中，須將每件成本，一一列明，則每級已成品之各別成本，必須列出，因其他各種出品成本乃平均數而非特定數也。

### 存 貨

已成品與未成品之存貨，在表中所列出者如下：

已成品	3,000件@ \$3.33	\$9,990.00
-----	----------------	------------

未成品：

經丙部製成者	500件@ \$2.70	\$1,350.00
--------	--------------	------------

經乙部製成者	1,000件@ \$1.80	1,800.00
--------	----------------	----------

在丁部之未成品	900件@ \$3.20	2,880.00
---------	--------------	----------

在丙部之未成品	500件@ \$2.35	1,170.00
---------	--------------	----------

存貨總數		<u>\$17,195.00</u>
------	--	--------------------

成本表中以撮要式表示關於各種出品成本之記入法，茲為說明該表起見，再將各項記入詳論如下：

收方	甲部	6,000.00
----	----	----------

收方	乙部	240.00
----	----	--------

收方	丙部	1,000.00
----	----	----------

( 54 ) 成 本 會 計 講 義

收方	丁部	702.00
付方	材料	\$7,942.00

以上記載各部所用之材料

2

收方	甲部	\$1,800.00
收方	乙部	720.00
收方	丙部	1,862.00
收方	丁部	576.00
付方	應付工資	\$4,958.00

以上記載各部人工之成本

3

收方	甲部	\$1,500.00
收方	乙部	540.00
收方	丙部	1,463.00
收方	丁部	792.00
付方	製造費	\$4,295.00

以上記載各部之製造費

由以上記載而論，各部賬戶之收方，即表中所列各部所

成本會計講義 ( 55 )

費之成本也。

收方      乙部      \$ 9,300.90

付方      甲部      \$ 9,300.00

以上記載製造品 6,000 件，由甲部轉入乙部每件成本為  
\$1.55。

5

收方      丙部      \$ 9,000.00

付方      乙部      \$ 9,000.00

以上記載製造品 5,000 件，由乙部轉入丙部每件成本為  
\$180。

6

收方      丁部      \$ 10,800.00

付方      丙部      \$ 10,800.00

以上記載製造品 4,000 件，由丙部轉入丁部，每件成本  
為 \$2.70。

7

收方      已成品      \$ 9,990.00



( 56 ) 成 本 會 計 講 義

付方 丁部 \$ 9,990.00

以上記載已成品 3,000 件，由丁部轉入已成品之倉庫中，每件成本為 \$ 3.33。

照以上之記載，已成品賬戶之餘額，為已成品倉庫之存貨。各部賬戶之餘額，為未成品仍留各部之存貨。如在各部賬戶內，須表示未成品并結轉各部之賬戶，其記載如下，在賬戶下月開始時之記載，亦如是。

收方 未成品 \$ 7,205.00

付方 乙部 \$ 1,800.00

付方 丙部 (\$ 1,360.00 + \$ 1,175.00)

2,525.00

付方 丁部 2,880.00

第六節 多種出品製造成本之計算

用單序成本制之製造事業，製造多種出品時，其程序與前述之情形，無甚差別。若每種出品，在各部單獨製造，即各種出品製造時。不相混雜，則成本之計算，並無困難之可言。若各種出品製造時，各部不能單獨製造，即同在一部同時混合一起製造時，則單序成本法對於各種出品之成本，不

易求得。因各種出品須各有專門之記載，而將各部成本，分派於各種出品中，此種分派，須以各期報告表，每種出品之工資單，各種材料之請求單，各部每種出品製造費分析表等為根據。而成本表亦須依照出品類別與製造部別為標準，此種辦法，非用複序成本制不能達到目的也。

#### 第七節 權衡平均法之應用

用單序成本制之製造事業，欲估計多種出品之每種成本時，可用權衡平均法，以求近似真確之途。應用此法須將各種出品，先行估計，以定總成本內各種出品之百分數，即各種出品間之關係，可按比例法定之也。例如各種出品總成本為 \$12,000 依估計分配於 A, B, C 三種出品中之成本，A 為 \$2,000 B 為 \$4,000. C 為 \$6,000，若用權衡平均法表示，即為 A1, B2, C3 是也。依此法之比例而論，以 A 為基數時，則 B 為 A 之二倍，C 為 A 之三倍，凡將來計算此三種出品之成本，均可用此比例求之。惟此種比例之真確程度，完全以各種出品成本之估計可靠與否為斷，設最初之估計差誤。則以後之估計亦隨之而誤矣。

#### 第八節 單序成本會計之缺點

( 58 )      成 本 會 計 講 義

單序成本法，以前各工廠中用之最廣，自製造事業日趨複雜，對於所製出品分析甚詳，用單序成本法，殊不易求得真確之成本。例如鑄字工廠，以前均用單序成本法，計算成本，不論其出品之種類及大小，均以每磅為基數。若就事實而論，所製出品，有大有小，與成本亦頗有出入，用單序成本法計算，斷難真確。故近日鑄字工廠，漸採用複序成本制，成本之計算，亦日益真確，考其他製造事業，亦有同樣之傾向。

單序成本會計之特質，即以平均法定出品之成本，此乃一大缺點。在今日複雜之製造事業中，各種出品以平均數計算其成本，結果固不真確，而危險乃甚大。事業之趨勢，全憑真確之消息，故單序成本制之應用，遂日漸減少。事業愈講求進步，則出品之種類亦愈繁，因出品推陳出新，複序成本法之應用遂日廣。而單序成本會計制度，必限於極少數之事業，此將來一定之結果也。

## 第四章 複序成本會計概論

### 第一節 定義及特質

複序成本會計制度者，於求得製造各部成本之外，并能求得各種出品各批成本之制度也。依此制度直接與間接成本之界限，瞭如指掌。凡直接成本可直接記入所製各批出品中，間接成本，先按部別記入各部之帳戶後，再行轉入所製各批出品中，故各批出品經各部製造時，所費之間接成本，不能不三致意焉。複序成本會計制度與單序成本會計制度，所不同者，即各批出品之成本可以單獨求得，而並非將各種出品之總成本，用平均計算法，分派於各批相似之出品也。各批出品在成本表上所列之成本，若係用平均法計算者，其結果當難真確；故以複序成本制，所求得各種出品成本上之差額，益使人信而不疑矣。故依照複序成本制，所製之出品，須將各批之量數，明白分析。凡出品之量數種類，式樣，性質等，固宜分清，即所須材料若干人工幾何，亦應分清，不僅此也，各批出品製造各部之區別，尤當分別焉。

複序成本制所以較單序成本制風行當世者，實因各工廠

## ( 60 ) 成 本 會 計 講 義

製造出品，日形繁複，如前所論，決無採平均法，能求得真確之成本者，惟為明瞭製造出品繁複之原由起見，對於製造事業之形式。應先加研究，依大多數製造事業之形式，不外下列二類：

1. 聯序式(The Continuous Proce Type)

2. 集體式(The Assembly Tyqle)

製造事業，兼有以上二式者，數亦不尠，其事務一部份為聯序式。一部份為集團式。此種事業之會計制度，大概兼採單序成本會計與複序成本會計兩種，藉便確定出品之成本。

### 第二節 聯序式

聯序式之製造事業，其製成之出品，乃係經過繼續不斷之系統，每段製造程序，必先後緊接而製成也。故此種出品製成時，即製造程序，業已完畢，決非逐段彙合若干已成部份，再製成之出品，其所用之材料，由開始起，即已配合，以後專施人工或略須補充零星之材料而已。表解 2 為表示用聯序式製造事業之製造程序，如造紙廠 麵粉廠織布廠等，即此例也。

## 成本會計講義 ( 61 )

### 表 解 2

#### 聯序式之製造業

##### 第一段程序

##### 第二段程序

##### 第三段程序

##### 第四段程序

##### 最後段程序

##### 製成出品

聯序式之製造事業，大都採用單序成本制。若聯序式所製出品批數不一，或性質有異，則非用複序成本制，不能求得真確之成本。例如某造紙廠專造一種紙張，則採用單序成本制可也。若所造紙張，大小不同，輕重不一，或顏色有別，則各種不同之紙張，其成本當然不同，故以採用複序成本制為宜。

### 第三節 集體式

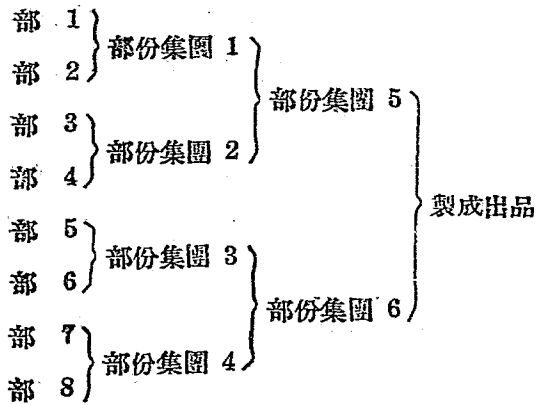
集體式之製造事業，其製成之出品，乃係集合先已製成一部份之物品再經製造所成也，此種形式之製造事業，先將已製成一部份之各物品，藏諸倉庫，然後依製造時之需要，

( 62 ) 成 本 會 計 講 義

分別由倉庫中取出，集合製成各物品，而此時所製成者，或為完全製成品，或為一部份製成品，若為一部份製成品，在成本會計學上，稱此種程序，為部份集團(Subassembly)，部份集體之製品，往往再藏諸倉庫，而後再集合製成各物品，表解 3 為表示集團式事業之製造程序。如工具製造廠，機器製造廠，以及繁複性之機器製造廠等，即此類也。

表 解 3

集團式之製造業



凡製造機器之工廠，幾純為集團式。各種機器，因其用途，而有大小之不同，各種機器所配各部份之機件，往往

各不相同，或僅一部相同，或所配小件中有一部份相同，但多數之小件，常不同也。且大多數之機器，並非一次造成，乃係預造各部份配置之機件，藏儲倉庫，然後隨時因需要取用，或配成甲種機器，或配成乙種機器。每種機器全部之成本，必為其各部份集合機件之總成本也明甚。故各部份機件之成本，須先行確定，而後全部機器之成本，始能確定。每種機器成本之求得，必須如此之複雜也亦明甚，職是之故，機器工廠之成本會計，決非用平均法之單序成本會計所克勝任，而必須極精細之複序成本會計，以竟其功效也。

#### 第四節 在會計制度上之效用

複序成本會計上最重要者，詳細之記載，其一也。就實際論。於普通總帳之記載外，應設置各種補助帳，以盡其功用，前於第一章內，曾論及每種出品或每批出品成本之分析，以及每批出品各種費用之分析，為成本會計唯一之天職。惟此種分析，若分別在普通總帳上詳細記載之，則必須在普通總帳上多立若干帳戶。依單序成本制，僅在普通總帳上，多立若干帳戶，尙堪適用。若依複序成本制，縱屬簡之又簡，亦必須設置各種補助帳，方夠應用。此複序成本制與單序成本制之又一區別也。



## ( 64 ) 成 本 會 計 講 義

複序成本制不但在普通總帳上，須設置若干之統制帳戶與另行設置之詳細補助帳，並對於隨時盤存，亦須有概括一切之記載。茲將隨時盤存在總帳上之記載簡單說明之。凡材料購進時，記於材料存貨帳戶之收方，月終結帳時，此帳戶之餘額，表示材料現存之價值。及材料取用時，記於材料存貨帳戶之付方與未成品帳戶之收方，茲姑不必再計人工與製造費之若干，故當月終結帳時，未成品帳戶之餘額，即表示未成品之結存數，迨出品製造完成時，乃將其成本，記於未成品帳戶之付方與已成品帳戶之收方，當月終結帳時，已成品帳戶之餘額，即表示已成品之結存數，迨已成品出售時，乃將其成本，記於已成品帳戶之付方，與售貨成本帳戶之收方，此在普通總帳上，表示每月售貨之成本，售貨成本帳戶之收方與售貨帳戶之付方之差額，即為本月份銷售之毛利。如是，隨時盤存之效用，關於編造月份報告表，較諸其他諸帳戶、確有實在之價值矣。

### 第五節 補助帳簿

依複序成本制，在普通總帳上不易將各種成本之詳細情形，一一記入，而必須用各種帳簿，以記各種出品之成本。考補助帳之功用，為記載各種詳細之事項，並將同類之事項

歸入同一之補助帳上，通常所採用之補助帳簿，計有五種如下：

1. 材料帳 (Stores Ledger)，或名之曰材料隨時盤存帳。
2. 未成品帳 (Work-in-Process Ledger)，或名之曰未成品隨時盤存帳。
3. 部份製成品帳 (Finishedparts Ledger)，或名之曰部份製成品隨時盤存帳。
4. 已成品帳 (Finished Goods Ledger)，或名之曰已成品隨時盤存帳。
5. 製造費帳 (Manufacturing Expense Ledger)。

以上各種補助帳上所立之帳戶，即為成本帳簿之記載。惟此類補助帳簿，往往不即名之以帳，并在帳中規定帳戶，故在形式上各帳戶不必畢具，在原理上則與普通總帳各帳戶之有收付方，完全無異。其形式上所以有如是之不同者，因為事實方面記入之便利，特按次序分立之也。但以會計學之原理究之，則完全不能逾尋常補助帳之規律，且效用亦大致相類，此種成本帳簿中，關於材料補助帳之名稱，又有材料

## (66) 成本會計講義

賬清單 (Stores Ledger Sheet) 或材料賬帳戶 (Stores Ledger Account) 者。關於未成品補助帳之名稱，又有各批出品計算帳 (Production Order) 者。關於製造費補助帳之名稱，又有製造費明細簿 (Standing Orders) 者。至關於部份製成品補助帳及已成品補助帳一類成本帳簿之名稱亦與材料補助帳彷彿，此外視成本記載上之需要，尚可規定其他種種補助帳之格式。

由前所論一切詳細之記載。為確定複序成本之工具。關於成本帳簿與普通總帳分別設置，實為會計上分工之作用，俾便處理大規模之事業也。

### 第六節 材料記帳法

#### 第一款 補助帳上之記法

前節論及關於材料之記帳，應將各種隨時盤存，在普通總帳上加以記入，如欲究其詳情，並須多設補助帳簿。蓋普通總帳僅能表現成本之總額，關於各種或各批出品成本之細數，則非多設補助帳不可。茲將材料帳記入之順序說明如下：

當材料購入時，在普通總帳上，記入材料帳戶之收方，

在材料帳上，則將各種材料，分別作相當之記入。材料帳內每種材料分立一戶，其戶數或僅十數，或至千百，視事業之種類與規模而定，所有材料存貨之價值，在普通總帳上僅設一賬戶，在材料帳上則每種材料各立一帳戶。

當材料移作製品時，在普通總帳上，記入未成品帳戶之收方，在未成品帳上或各批出品計算帳上，則將各種未成品，分別作相當之記入。以此種記入之結果而言，在普通總帳上未成品帳戶表示材料已經移作製品之總值。在未成品帳上則表示每種出品正在製造所需各種材料之價值。

當材料自倉庫取出製造時，在普通總帳上必須記入材料帳戶之付方，在材料帳上，則將材料成本，分別記入各種材料戶之付方。各種材料帳戶表示各種材料之現存數。

當出品製造完成時，製品之成本，須由未成品帳戶移入已成品帳戶，俾此三種之存貨，可以不致有誤。惟欲達此目的，則每一期內各種已成品之成本，在普通總帳上，記入已成品帳戶之收方，在已成品帳上將各種已成品分別作相當之記入。故在普通總帳上已成品存貨之價值僅以總數表示之，而在已成品帳上則表示每種已成品現存之價值。至未成品

(68) 成本會計講義

之記載，則反其收付，即在普通總帳上，記入未成品帳戶之付方，在未成品帳上亦將各種未成品作相當之記入。

當出品銷售時，已成品存貨之價值，依其成本額而減少。成本會計與普通會計之不同，觀其記載出品之銷售，可以知之。因在普通會計上，出品銷售時，僅有一種記載，即記入應收帳帳戶之收方與銷售帳戶之付方是也。但在成本會計上，記入之方法，則有兩種：其一，記入應收帳帳戶之收方與銷售帳戶之付方，此與普通會計同。其二記入售貨成本帳戶之收方與已成品帳戶之付方，因已成品之存貨，應照售貨之成本額減少也。此種區別，關係甚大，因第二種之記載，在普通會計須待至年終結帳時，方能計出，非若成本會計隨時可以查出。當其在總帳上記入已成品帳戶之付方時，在已成品帳上亦於各種已成品戶內，分別記入付方，以表示各種已成品之存貨，因銷售結果而致減少也。

由前所論，複序成本制在普通總帳上，必須有隨時盤存一帳戶，並在補助帳上，加以相當之詳細記載，以收統制之效也明甚。而補助帳上之數目，應與普通總帳一致，此乃應用統制帳之原理者也。至若各帳戶間之結轉，在技術上亦當

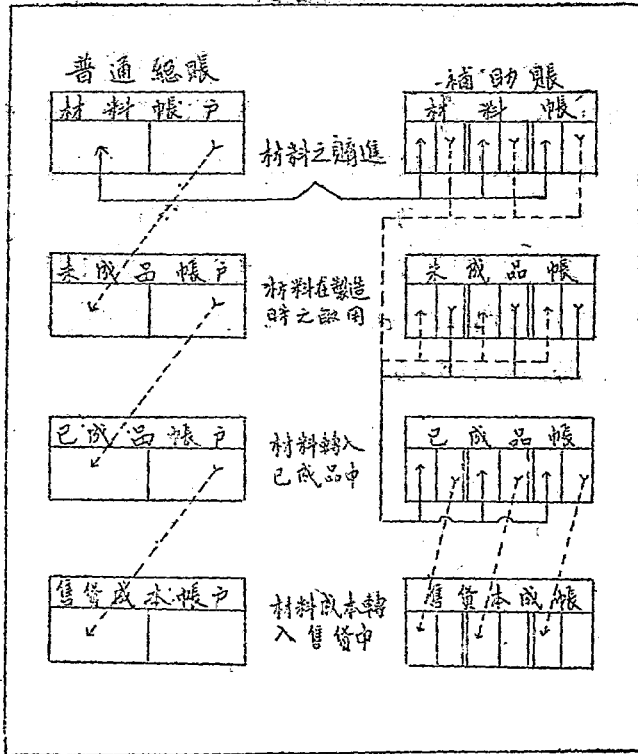
求其正確迅速與明瞭也。

### 第二款 材料記帳法圖解

普通總帳上材料各帳戶與材料帳上各種材料帳戶之關係，用圖解 1 簡括說明之。在圖解內普通總帳各帳戶集於左面之直欄，補助帳上各帳戶，集於右面之直欄，並以其關係作相對之形式。每種補助帳內所有之帳戶始分為三組，每一帳戶，均分為收方與付方，依材料所達之階段，用線表示兩種帳上帳戶間之記入法。按此可知凡在普通總帳上有一記入時，則在補助帳上，亦必有相同之記入。

(70) 成本會計講義

圖解



此圖為複序成本會計上，關於材料轉移時，於普通總帳及補助帳上之記入法。

第七節 人工記帳法

第一款 補助帳上之記法

人工成本之記帳法與材料成本之記帳法不同，因人工有逐日之需要，非若材料之可以大批購買而藏儲倉庫也。惟論實際，人工祇有雇用之不同，在會計上之階段，則大致彷彿。當工資付出時，在普通總帳上記於工資帳戶之收方，在成本帳簿上則無記載，因人工成本，祇知計其應付與否，不論其實付與否。故實際上人工之所費，在人工作用之時，因此時已發生負債。至工資之付出，不過清償負債，而並不影響於成本也。

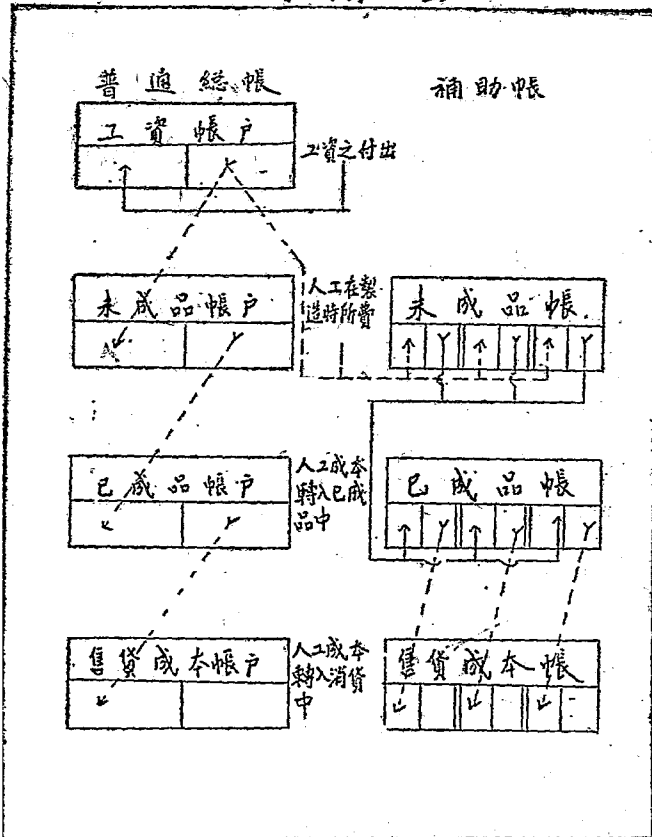
當人工作用時，在普通總帳上記於未成品帳戶之收方與工資帳戶之付方，同時在未成品帳上記入相當各帳戶之收方。至關於人工成本由未成品轉入已成品，以及由已成品轉入售貨成本，則與材料成本轉移之記法相同。

第二款 人工記帳法圖解

圖解 2 表示在普通總帳上與補助帳上人工記入之關係，此圖解之排列，與圖解 1 相似。



( 72 ) 成本會計講義  
圖解 2



此圖為複序成本會計上，關於人工轉移時，於普通總帳上及補助帳上之記入法。

## 第五章 製造費理論及成本賬簿之效用

### 第一節 範圍

製造費關於會計上之問題，實較直接成本困難更多，因製造費與出品之關係，不甚確定也。第一章對於製造費，曾作普通分析與比較之方法，此章所論，則係製造費在會計學內之理論，以期達到複序成本會計實行之目的。此外屬於複序成本會計上之計劃及記載，亦在在加以研究。

### 第二節 製造費之討論及記入法

#### 第一款 製造費之討論

間接成本之製造費，為間接材料、間接人工、固定費用、及其他製造部分各種作業費用是也。在普通會計制度中，對於以上各種費用，通常分別在普通總帳上立戶記載之。如是製造費之分析，可以按類表現矣。至在成本會計制度中，大致雖不外以上之記法，但就實際上所通行者，在普通總帳上，祇設製造費一賬戶，凡有各種製造費用，不問性質若何，均記入此賬戶。此種記法，在普通總帳上所表示者，為定期內製造費之總數，而並不表示各類費用之細數。至於各種

( 74 )      成 本 會 計 講 義

製造費總數之分析，則於製造費補助帳上表現之。此種製造費補助帳，即所謂製造費明細簿也。

第一章對於製造費在成本會計上，曾言不但須表示每種費用若干，並須表示每一製造部每種費用若干，現在所論之製造費明細簿，即依此目的計劃者。凡每一製造部每種費用之額數，每種費用之總數，每一定期內製造費全部之總數，均分別表示無遺。在普通總帳上，將製造費依製造各部各設一製造費賬戶，往往亦為事實上所需要。而此種分部之費用，即記入分部賬戶內，并由製造費賬戶分別轉入之。

關於此點，製造各部，自有應派製造費之額數。製造各廠，可別為兩類，一為不直接製造出品之服務部，一為直接製造出品之生產部。服務部之各種費用，必須轉入生產部費用賬戶內，俾可求得生產部費用之總數，故須用分錄記入法，將服務部各種費用，一一轉入生產各部之賬戶內。如是，在總帳上所表示費用之總數，乃緣製造各部因製造出品而發生也。

考製造各費，乃係間接成本，不能直接計入製造之出品中，故必須設法將此種間接成本，分派於生產各部之出品中

。無論何種分派之方法，大概不外估計之一法，但就經驗而言，與實在之費用，相差確甚微也。按諸理論，關於製造費分派之登記法，爲未成品賬戶之收方，與各部費用賬戶之付方。按諸實際，付方之記入，則別爲各種賬戶，卽爲所有各種費用賬戶。如此，則製造各部分派之費用，與實在費用之差數，以及製造費所用於出品之額數，可以由比較實在費用賬戶之借方，與所攤費用賬戶之貸方而得矣。

### 第二款 製造費之記入法

當間接材料取用時，將其成本記入普通總帳製造費賬戶之收方，與材料賬戶之付方。間接人工之成本，記入製造費賬戶之收方，與工資賬戶之付方。其他間接費用，記入製造費賬戶之收方，與應付帳賬戶或各種準備費用賬戶或預付費賬戶之付方，視其費用之性質而定。以上記入普通總帳上各收方之帳項，亦同樣記入製造費明細簿之收方。

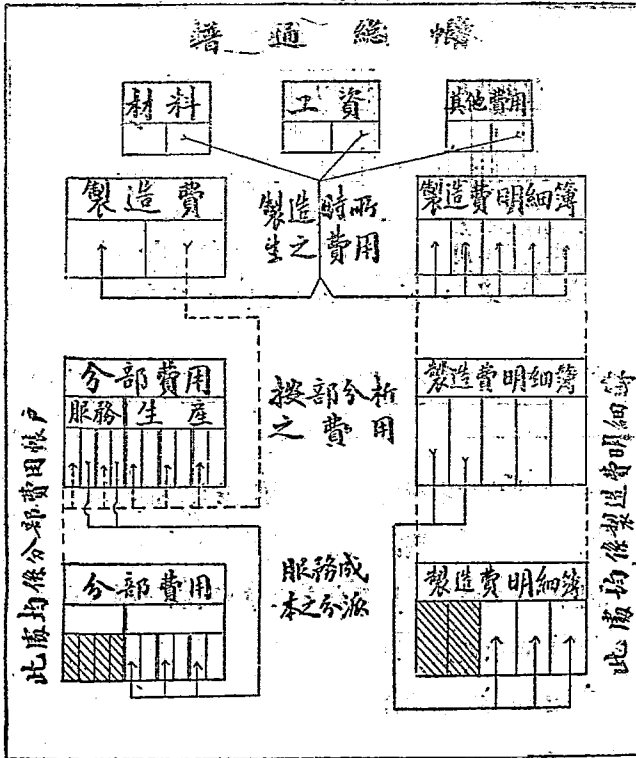
至月底結帳時，製造費明細簿結一總數，并將製造各部每部應有之費用，作一結數，然後在普通總帳上，將每部所結之費用，記入各部費用賬戶之收方，所結之總數，記入製造費賬戶之付方。而服務部各種費用，應歸生產部負擔者，

### (76) 成本會計講義

須加以決定，每一生產部，照應派額記入其帳戶之收方，與服務部帳戶之付方，庶製造費之全額，均列入生產部帳戶之內。

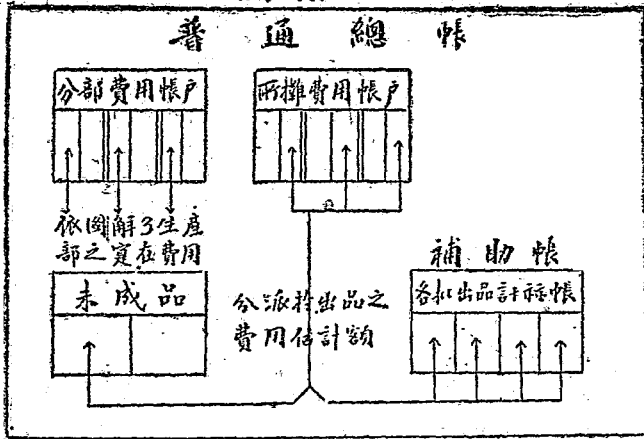
以上所述之記入，均係實際上發生之費用，可參閱圖解3所示之實例，連帶將對於出品費用之估計數，并作相當之記載。凡某批出品製成時，即將所費之估計數，記入該批出品之帳上。每月月底，將未經製成之各種出品，亦作同樣之記入。即將所費之估計數，於每月內記入該項未成品帳戶內，在普通總帳上，將所有未成品之費用，記入未成品帳戶之收方，與生產各部所攤費用帳戶之付方。至於所攤費用記入之程序，可參閱圖解4所示之實例，并連帶研究與圖解3之作用俾可明瞭實在費用與所攤費用之關係也。

圖解 3



在複序成本會計中，普通總帳上與補助帳上費用記載之關係。

圖 解 4



在複序成本會計中，普通總帳上與補助帳上所派製造費記載之關係。

依照所定之程序，製造費之記載，可得下列之結果。

1. 所有費用總數之記載。
2. 每部所有費用之記載。
3. 每部所有服務費用之記載。
4. 所攤於出品上費用之記載。

第三節 推銷及總務費

出品銷售時，應將推銷及總務費用，亦計入成本內，此為事實所當然。此類費用之登記方法，與製造費彷彿，故不必多所討論也。

#### 第四節 會計上之計劃

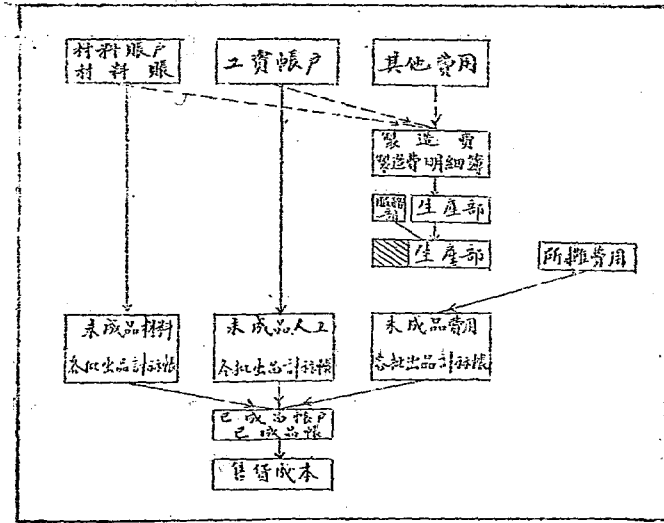
前章對於複序成本會計制度之理論，在會計上如何記載，曾詳細研求，已如鳥瞰之無遺。茲所論者，乃係成本三種原質及賬戶上相互之關係。藉明成本會計完全之計劃。以前論及未成品賬戶，係單一的，但在實際應用上，則有三種賬戶，即未成品材料，未成品人工，及未成品製造費是也。此三種賬戶，一經採用，則各種成本之分析，愈形清楚。

圖解 5 所以表示各種成本賬戶之關係，亦即前四種圖解之混合圖。此圖解為簡單明瞭起見，特將普通總帳與補助帳連合一起，讀者依其線路，及參閱以前之圖解，則對於成本會計賬戶間運用與構成之關係，必能得到相當之了解也。



( 80 ) 成 本 會 計 講 義

圖 解 5



循序成本會計中各帳戶之關係。

第五節 統制帳戶之必要

僅用各種成本帳簿，而無普通總帳以資統制，則錯誤易於發生，况關於成本之記載，普通總帳與成本帳簿中之作用各有不同也。蓋成本帳簿有無錯誤之唯一證明厥為普通總帳，因普通總帳上之總數，係統制成本帳簿上之細數，由此成本會計制度中統制帳戶之重要，亦可想而知矣。而統制帳



戶之原理，涉及成本者，必須詳細研究。成本會計制度之運用如何，與斯有莫大之關係，研究成本會計者，對於統制帳戶，實有難以言語形容之重要，因此特設下章專論之。

#### 第六節 各項付款登記簿

在成本會計制度中，各項付款登記簿(Voucher Register)亦佔重要帳簿之地位，因此簿用為登記各項費用，并由此簿，分別將各項費用過入統制帳戶，頗形便利也。普通分錄簿或混合現金分錄簿，用於此類帳簿之分錄，既便且簡，故多主設置此種帳簿，格式1.為最簡單之各項付款登記簿，凡主要各點之記載，亦均可表現。

#### 格 式 1

#### 第七節 符號及分析表之應用

費用一類之帳戶，為數甚夥，各項付款登記簿上，各帳戶往往各設一欄，如此登記，於此簿上所佔之地位甚大，若各賬戶編列符號，則記入時，將各種費用，集合大類，每類祇須一欄，至月底時，將總數過入普通總賬各賬戶，若須各賬戶之細數，則製一分析表便可。此種符號，統制賬戶內之分析，亦可應用，俾便處理賬簿詳細之記載。

(82) 成本會計講義

茲以推銷費為例說明之：在各項費用登記簿上，推銷費一項，均以數字編號。考推銷費，計有推銷員薪水，佣金，廣告費，旅費，運費，郵電費等，若每種推銷費在各項付款登記簿上各開一欄，則須六欄以上之地位，若用符號制，則祇須一欄已夠，再用分析表分析各種費用。茲假定各項付款登記簿上之記入，以符號法舉例如下。

費用種類	符 號	金 額
推銷員薪水	4460	\$ 5,500.00
佣 金	4461	1,964.80
旅 費	4462	398.75
廣 告 費	4463	1,350.00
郵 電 費	4469	325.00
運 費	4472	<u>1,254.90</u>
<u>總 數</u>		<u>\$ 7,796.00</u>

由上列之記入，依所編符號，依分析表上，示之如下。

推銷員薪水	佣 金	旅 費	廣 告 費	郵 電 費	運 費
4460	4461	4462	4463	4469	4472
<u>2,500.00</u>	<u>1,964.80</u>	<u>389.75</u>	<u>1,350.00</u>	<u>355.00</u>	<u>1,257.50</u>

## 成本會計講義 (83)

在登記簿上，推銷費一欄，每至月底結一總數，過入普通總賬推銷費統制賬戶，若須各種推銷費之細數，則分別在分析表上表現之。

### 第八節 成本賬簿

成本會計制度中主要之成本賬簿，為

- 1 材料賬，
- 2 部份製成品賬，
- 3 已成品賬，
- 4 未成品賬，
- 5 製造費賬。

設置此類賬簿之目的，所以記載製造部作業上發生之各種費用，如未成品已成品之成本，以及各種存貨及製造費等。此類賬簿，使普通總賬各種統制賬戶過入之總數，得詳細之考證，各種統制賬戶間結轉之關係，亦可以此為依據。成本賬簿記入之根據，計有各種規定之表類，茲將其重要者，分類列之如下：

- 1 材料類 購貨請求 (Purchase Requisition)，定貨單 (Purchase Order)，收貨報告表 (Receiving Report)

( 84 ) 成 本 會 計 講 義

- 1 請領材料單 (Stores Requisition) , 材料退回報告表 (Returned material Report) , 存貨報告表 (Inventory Report) 。
- 2 人工類 工資清單 (Payroll Sheet) , 工作報時片 (Clock Card) , 每日工作時間報告表 (Daily Time Report) 。
- 3 費用類 成本轉賬單 (Cost memo) 。
- 4 月底結賬時 成本賬簿上各種賬項總表 (Summary of The Various Transactions Recorded on the ccs Recotds) 。

以上各類格式之應用，除第三類在本章討論外，其餘隨時因關係在以後各章絡續討論之。

第九節 材料帳

材料帳為普通總帳上材料統制帳戶之補助帳，凡各種材料之細數，均記入此帳內，格式 2，即為普通所用材料帳之例，每種材料，各設一頁或一戶，即記其收入消費及現存各數，其用法，在材料會計各章中詳論之。

格 式 2



### 第十節 部份製成品帳及已成品帳

部份製成品帳，與已成品帳之格式，與材料帳之格式相同，此二帳分別為普通總帳部份製成品賬戶，與已成品賬戶之補助帳，其作用與材料帳對於材料統制賬戶之作用相同。

### 第十一節 未成品帳或各批出品計算帳

未成品帳為普通總帳未成品統制賬戶之補助帳，每一批出品在此帳上各設一戶，藉此記載所有各批出品之成本，故未成品帳上，包括若干批出品也。

茲為便利說明起見，假定在普通總帳上，未成品帳戶，計分三種，(1)未成品材料帳戶，表示出品所用之直接材料。(2)未成品人工帳戶，表示出品所用之直接人工。(3)未成品製造費帳戶，表示出品所用之製造費。在未成品帳中必須將未成品材料人工製造費等，分別記載，俾使各類之總數與普通總帳上各相當統制賬戶之總數，分別證明之。並將各種出品之製造費，分別記入生產各部之帳內，俾使與普通總帳上各部分之帳戶證明之。

各批出品計算帳之格式，依事業之性質而定，格式3為普通事業上各批出品計算帳之例，每批出品，編一號數，以



## ( 86 ) 成 本 會 計 講 義

便各種費用等記載上之便利。關於各批出品計算帳上記載成本之要點如下。

- 1 每批號數。
- 2 所製品摘要。
- 3 定貨日期，交貨日期，出品製成日期。
- 4 材料成本欄。
- 5 人工成本欄。
- 6 製造費欄。
- 7 成本總結欄。

### 格 式 3

材料成本欄，應記所用材料之日期，種類量數請領單號數及其成本等，此欄應依材料取自倉庫，或購自他處，分爲小欄，併使各種成本，得分別記載，凡關於所定出品上消費之材料，均記入此欄內。

人工成本欄，應記所有直接人工之成本。此欄依部別，分爲若干小欄，俾各部成本，得分別列入。關於出品所費人工成本之日期，工人號數，工作種類，所製量數，所需時日，均須一一表示之。倘記入能如是詳盡，則隨時之比較，可

# 格式 3

各批出品計算表										號數		日期		
顧客摘要										批號		交貨日期		
直接人工成本細數										成本計算				
部					部					直接材料		細目總計		
日期	數量	類別	工作時間	成本	日期	數量	類別	工作時間	成本	種類	價單			
										"	"			
										"	"			
										"	"			
										直接人工				
										部	時	①		
										"	"	②		
										"	"	③		
										"	"	④		
										所攤製造費				
										部	時	①		
										"	"	②		
										"	"	③		
										"	"	④		
										製造成本				
										推廣及總務費				
										製造成本				
										損益				
										售價				

以求得成本變動之原由。

每一生產部，對於所製出品之製造費，記入製造費一欄內。費用之計算，及額數，均列入此欄。

成本總結欄內，依成本之原質分類，記載所製該批出品之成本，前列各櫃或各小櫃之總數，於出品製成時，均轉入總結欄之記入，須依直接材料，各部直接人工，與製進費等等分類，此外再加所費之推銷及總務成本，即求得製售成本，以此與售價比較，即可知出品之損益矣。

此帳并可設一標準成本欄，表示此項出品之標準成本。與實在成本作比較後，可以發現其變化，俾作將來定製出品上之準繩。若不用標準成本，則以估計數替代之，亦可收比較之功用。

#### 第十二節 製造費帳或製造費明細簿

製造費帳或製造費明細簿，為普通總帳上製造費統制帳戶之補助帳，其分析表之編製，與前同。此帳關於製造費數額及種類兩方面，均有詳細之記載，并以各部所發生之費用分別之。

格式 4 為製造費帳普通之格式，除有特別情形之工廠外

( 88 ) 成 本 會 計 講 義

，其餘均可適用。帳上分爲兩種主要部，一部表示各種費用之細數，一部表示各部費用之總數及其用途。帳上按部各設一戶。在定期內，各部相加之總數，應與普通總帳上同期內製造費帳戶之總數相等，而成統制之效用。

由此而論，製造費之分類，第一依部爲分類之標準，其二以費用之種別，爲分類之標準。規模較大之工廠，恆用符號編列各種製造費及各部，以謀記入之便利。茲爲說明符號用法起見，假定某工廠內部計有五部，所編此五部之符號爲20，21，22，23，與24，又供給各部物品之符號，爲10，則每部出品所用供給品之符號如下。

部20之供給品，	.....	2010。
部21之供給品，	.....	2110。
部22之供給品，	.....	2210。
部23之供給品，	.....	2210。
部24之供給品，	.....	2410。

以上所編符號，在記帳時，置於分類一欄之標題內，卽爲表示此種帳戶之意，其他如請領材料單，工作時間表，成本轉帳單等之上，均可用之。

# 格式 4

## 製造費明細簿

部號 20		部名 _____								年 _____	月 _____		
符號	2010	2020	2022	2023	2031	2034	2035	2037	2042	細數總計			
領單 檢點	供給品	工 工 費	工資	安 延 時 數	火 險	工 人 險	稅	折 舊	雜 費	分 派 費	符	號	金額
												2010	
												2020	
												2022	
												2023	
												2031	
												2034	
												2035	
												2037	
												2042	
												本部費用	
												分派費	
												本部總費用	
												所攤費用	
												餘額(收或付)	
												前結餘額	
												現結餘額	
合計													

第十三節 成本轉帳單

無論何工廠，成本會計部與普通會計部之事務，均使之分開。而普通會計部之記入，如與成本帳簿有關者，必須設法轉入成本會計部，以便記入成本帳簿中。格式 5 即為此項作用設計之成本轉帳單。此單係通知性質之憑證，通知成本部何種費用，已在普通帳簿上，作有記入，在成本帳簿上，亦應有相當之記入。此單列明所製各批出品單據之號數，及所有費用之性質與金額等。故成本轉帳單，通常為成本會計部各項付款發記簿，及普通分錄簿記入之根接。

格 式 5

成本帳轉單	號	數	_____
	日	期	_____
	費用帳戶符號 _____		
摘 要 _____			
_____			
憑 單	數	簽 名	_____
號	錄		
分	簿		
號	數		_____

## ( 90 ) - 成 本 會 計 講 義

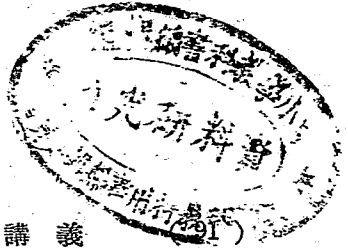
### 第十四節 成本分錄簿

以前凡與成本上有關之出入，均用分錄簿先行分錄，近則多不主張採用成本分錄簿，凡有關成本上之出入，由所定各種表單上之記載，直接記入成本帳簿內，各種表單，依類編訂，視作成本帳簿記入上之附屬單據。蓋分錄簿之廢除，可減少簿記上之工作，而不影響於成本帳簿記載上之真確也。

### 第十五節 推銷及總務費之分析

推銷及總務費之分析，前曾論及。所定之分析表，與格式 4 之製造費明細簿彷彿，每種費用，各闢一欄，以記詳細之數目，而每種費用之總數，另在總數欄內列入之，此種分析表，通常多主活頁式，并為成本上永久性質之記載。

以前之理想，凡工廠出品製造方面之成本，已經求得，即為已盡成本會計之能事，今則不然。凡工廠事務方面，如推銷出品之成本，總務各項之費用，於出品全部之成本，及專業之利益，亦具重要之關係，而不能不加之意焉。而推銷費之計算，與製造費尤覺相似，故實際上推銷及總務費所用分析與比載之原則，藉以確定售價者，與製造上對於製造費之原則，亦頗相類。



## 成本會計講義

### 第六章 統制帳戶與隨時盤存

#### 第一節 普通總帳

普通總帳為簿記之中樞，凡一切帳項，均由此帳彙記之，此帳所表示者，為總網之形體。至各項細目，則在原始簿與補助帳兩種帳上表示之，凡性質相類之帳項，分別彙設一帳簿。在普通總帳上所概括者，有資產，負債，收入，支出，資本，或淨值名類；平衡表與損益表所列各要項，即係根據總帳上此類帳戶編製者。至結帳時所編各種詳細報表，則以補助帳為根據矣。

普通總帳於成本會計制度作用上，頗佔重要之地位，因與各種成本帳簿，有證明與統制之法也。所謂統制(Control)者，乃記入成本帳簿上之數目，必與記入總帳上各相當帳戶之數目相同。所謂證明(Proof)者，乃成本帳簿上所表示之價值，必與總帳上所表示者相符也。

#### 第二節 成本帳簿統制之必要

各項成本記入成本帳上時，有種種錯誤之可能，若為虛增出品之成本，故將不恰不實之價值，記入成本帳內，或將



## ( 92 ) 成 本 會 計 講 義

出品實在之成本，隱而不記。在此種多記或少記之差誤，致在成本帳上出品之價值，或高或低。此種錯誤之可能性，在普通總帳上不易發生，因應用普通總帳，則會計之原理，比較高深也。而成本帳之記載，為普通總帳上帳戶補助之性質，故其記載，應互相核對，而差誤自可減少。

### 第三節 成本帳簿證明之必要

成本帳上記載之結數，乃表示材料，未成品，已成品等之價值，及售貨之成本。由此記載，自可有故意或無意之差誤。就事實論，製造商往往故意少計其出品之成本，以便低價銷售，此實自欺也。又有故意多計其出品之成本，以便與主顧訂約時，抬高出品之價格，亦屬欺詐之手段。若計劃之成本制度，係以成本帳簿為普通總帳之補助帳，在成本帳上之記載，可以普通總帳相當帳戶之記載證明之，則自可查出或阻止此種差誤矣。

### 第四節 統制帳戶

統制帳戶，乃在帳上表示一種總數，與補助帳上所表示之細數之和適相等之帳戶也。依據數學之原理，凡一數之全部，應等於其各分部之和。今以此原理，應用於會計學，

凡一數之全部，過入統制帳戶，應等於同數過入補助帳上各細數之和。推而論之，過入統制帳戶收方之數，應等於過入補助帳上各收方細數之和，過入統制帳戶付方之數，應等於過入補助帳上各付方細數之和。且統制帳戶收付兩方之餘額，應等於補助帳上收付兩方之餘額，亦此理也。

統制帳戶中最普通之例，即普通總帳上應收帳一帳戶。此帳戶統制補助帳中之應收帳分戶帳。事業規模狹小者，顧客無多，在普通總帳上，分立顧客之帳戶，而無須應用統制之帳戶。自事業之規模日大，顧客之分戶，數或逾萬，若一一設立於普通總帳上，則殊覺繁笨。於是顧客之帳戶，遂由普通總帳中分出，而成立應收帳分戶帳。惟分出後，普通總帳上各帳戶之餘額，不能相等，為求餘額之相等計，應增加一相當之帳戶，專記餘額上相差之綜合數，此數即等於所分出各顧客帳戶餘額之總數，此帳戶即為應收帳分戶帳之統制帳戶。凡各顧客帳戶之收方，或付方之數，均逐筆過入應收帳分戶帳所立各帳戶內，而普通總帳上應收帳帳戶，係按月將關於分戶帳上所過之總數，由各種原始簿上，分別過入之。故統制帳戶之記載，應與分戶帳完全相符，而普通總帳上之

## ( 94 ) 成 本 會 計 講 義

餘額，亦自屬相等矣。

自統制帳戶成立，普通總帳結帳上所費之時間與勞力，乃大減。并在處理事務上，得迅速產生表示事業狀況之總表。普通總帳之試算表，不必參照補助帳，即可編造。且由試算表所編之總表，更屬省力。若試算表上發生錯誤時。可立即參閱補助帳上之餘額查出之。故事業之概況，可以由普通總帳所編之總表上得之，而事業之詳細狀況，可以由補助帳所編之分表得之。

### 第五節 統制帳戶之應用

成本會計學上之統制帳戶，用為統制非實物原質類之帳項，及表示財政報告表內之存貨，藉可補充普通會計之不足者也。自應用統制帳戶，普通總帳上帳戶之數目，乃可銳減，一方面補助帳之數目，必須加多。而混合帳戶 (Mixed Accounts)，即包括實物與非實物二種性質之帳戶，在成本會計上乃不再見。惟實物性質之隨時盤存，則到處應用之。

因應用統制帳戶、普通總帳上之非實物帳戶，遂屬甚少，且均係總數而已。至非實物性質帳戶之細數，則設立於補助帳中，并按照費用及作用分類。而資產帳戶，亦為應用統

制帳戶者，亦須依照隨時盤存之原則。至資產價值之細數，則隨時在補助帳上表現之。

#### 第六節 非實物原質帳戶之統制

成本會計之普通總帳，爲統括表示之樞紐。凡製造推銷總務各費。僅設統括數帳戶，不若普通會計總帳上之多設也。成本會計之普通總帳上，亦可將製造各部發生之費用。在帳戶中表示其總數，以及所攤於出品製造各費之總數。

普通總帳上對於製造費，祇設一種統制帳戶，并按定期將製造費作一次之過入。製造費詳細之數，在製造費明細簿加以記轉，并表示製造各部發生之費用。製造費統制帳戶之總數，按期結轉至各部費用帳戶內，以表示工廠各部作業上之成本。此種結轉之程序。在製造費補助帳上，亦必須依照處理之，庶補助帳上統制，得先後一致。製造費所攤於各部之出品者，在總帳各統制帳戶上，亦須分別記入之。

普通總帳上工廠各部之費用總數，及所攤於出品上之費用總數，按照此法，可以求記載之清楚，製造費各項細數，則由補助帳或製造費明細簿，按照每種製造費與其應用之目的，逐筆詳記之。

## (96) 成本會計講義

推銷及總務兩種費用，亦在普通總帳上，各設統制帳戶，作統括之記入，并在此二種費用之補助帳上，作詳細之記入。凡費用之類別及發生之目的，每種出品推銷與總務之成本，及發生之原由，以及各推銷區域各推銷員所費之成本，均可詳細記載於補助帳上。

以上所論非實物帳戶之統制方法，使管理上對於各部費用，得有軌道之可循。各部費用，孰為應增，孰為應減，亦不難決定。何種費用視為不當，何種成本似覺浪費，亦得立即更正或制止。於是管理各部經濟之政策有矣。製造事業管理上之把握可以必矣。

### 第七節 實物原質帳戶之統制

成本會計上有關實物原質帳戶，用以編製損益表者，不外下列各種隨時盤存。

- 1 材料與供給品之存貨。
- 2 未成品之存貨。
- 3 已成品之成貨。

會計學對於以上之原質，更擴充統制帳戶之原理而應用之，故每種存貨，均有統制帳戶，每種存貨之詳情，則於補

助帳中表現之。

#### 第八節 材料之統制

隨時盤存之材料與供給品，在普通總帳上，僅設一種或數種統制帳戶記載之。而在材料補助帳上，則每種材料或供給品，分別詳記之。依普通之規則，對於一類之資產，普通總帳上，僅設一種統制帳戶。但材料之種類過多，故不妨多設數種統制帳戶。統制帳戶既較多，則補助帳之種類，亦相應加多，實自然之理也。

在材料複雜情況之下，補助帳上某一帳戶，亦可視同統制帳戶，統制其他補助帳，此為統制帳戶中之統制帳戶。如工廠內在材料總庫外，各部設有材料分庫，普通總帳上材料帳戶統制工廠內之材料總庫補助帳，此帳由總庫掌理之，此帳上每一帳戶，統制各部材料分庫補助帳，此帳記載，更較詳盡，此即統制帳戶中之統到帳戶之例也。

按諸會計上材料隨時盤存之原理，當材料收到時，記入材料補助帳之收方，材料取用時，記入該帳之付方，故一收一付時，在材料帳戶上，恆表示材料結存之價值。

#### 第九節 已成品之統制

## ( 98 ) 成 本 會 計 講 義

會計學上計算已成品之存貨，與計算材料之存貨，其原理與方法，完全相同。在普通總帳上。對於已成品之記載，設立一種統制帳戶，或數種統制帳戶，全視已成品種類之多寡而定。凡在普通總帳上，設一種統制帳戶，則必須設置一補助帳，藉作詳細之記載。當已成品收到時，在普通總帳上，記入已成品帳戶之收方；已成品售出時，將售貨成本，記入已成品帳戶之付方，故一收一付時，在已成品帳戶上，恆表示已成品結存之價值。

因已成品與材料結存之價值，在會計學上求得之方法，完全相同，乃有主張將此兩帳戶，合而為一者，此種主張，實屬不妥，因材料與已成品之作用不同。材料為製造物品之要素，而已成品則推銷於市場者。故在平衡表及帳戶上，均應依其目的，分別列明此兩種之存貨，因目的不同，故反對其混合設立也。

### 第十節 未成品之統制

未成品在成本會計上之專門名詞，稱為正在製造中之物品(Work in Process of Manufacture)，在會計學理上，即材料人工製造費三種成本之原質，於工廠內正在製造出品之謂

也。此三種原質，依出品之批數，分別記載，統制方法完密者，關於未成品此類之成本，亦須應用統制帳戶之原理。

未成品之記載，欲其詳細，則於補助帳上每批出品之未成品，各設一帳戶。此種記於帳簿，各批出品計算帳或成本表，卽如是也。究其應用，按批分立之法，所以表示每批出品發生之材料人工製造費等三種原質成本之價值，并表示每部所發生之成本，尤以人工與製造費爲最有關係。

在普通總帳上所設未成品之統制帳戶，依其範圍之廣狹，定其多寡。設祇設一種統制帳戶，則所有記入未成品之各種原質成本，亦祇有一種數。設不止設一種統制帳戶，則可設三種統制帳戶。其一爲未成品材料帳戶，所以統制未成品材料補助帳之收付方，其一爲未成品人工帳戶，所以統制未成品人工補助帳之收付方。其一爲未成品製造費帳戶，所以統制未成品製造費補助帳之收付方。

採用一種統制帳戶之制度者，在普通總帳上，設一種帳戶，將出品所費材料人工製造費之成本，記入其收方，將各種出品完成後之成本，記入其付方。其餘額表示所有未成品之成本，并應與各批未成品計算帳（Unfinished Production



## (100) 成本會計講義

Orders) 上材料人工及所攤製造費之成本總額相符。

由上觀之，凡未成品採一種統制賬戶者：關於材料人工製造費之成本，記入製造成本中者，可參考此三種原質成本賬戶之收方過賬，俾在統制賬戶上發現之。同樣，每種原質之成本，記入統制賬戶之付方者，可由其賬戶本身發現之。因每一定期內，對於完成出品之全成本付方之記入，祇有一次也。故必須參考其他賬戶，或編造分析表以求得之。因此制缺乏分析之記載，故多主採用後述之三種統制賬戶制。

採用三種統制賬戶制度之三種賬戶，為

- 1 未成品材料。
- 2 未成品人工。
- 3 未成品製造費。

未成品材料賬戶，將所有出品之直接材料成本，記入其收方。將每一定期內完成後所有直接材料之成本，記入其付方。此種記入，係由每一定期各批出品計算賬上材料收付之總額為根據。此賬戶之餘額，表示未成品所有直接材料之成本，并應與各批未成品計算賬上材料成本之總額相符。

未成品人工賬戶，將所有出品之直接人工成本，記入其

收方，將每一定期內出品完成後所有直接人工之成本，記入其付方。此種記入之根據，與直接材料情形相似。此賬戶之餘額，表示未成品所有直接人工之成本，并等於各批未成品計算賬上人工成本之總額。

未成品製造費賬戶，將所有出品之製造費，記入其收方，將每一定期內出品完成後所有製造費之成本，記入其付方。此種記入之根據，與前述者相似。其餘額表示成本品所有製造費之成本，并等於各批未成品計算賬上製造費成本之總額。

採用三種賬戶統制未成品，其優點為可以詳細分析記入製造成本之每種原質，而財政狀況報告表內所欲表示各種原質之細數，可由普通總賬總造之。至於記入各部賬戶付方之出品所攤製造費，此種制度，於出品成未及各部作業更有完密之統制。

### 第十一節 售貨成本

當出品賣出時，必須將售貨成本記入已成品賬戶之付方，與售貨成本賬戶之收方。售貨成本賬戶，亦為統制賬戶，所以統制售貨成本補助賬上每批出品售貨成本總額也。

## 第七章 帳戶之分類

### 第一節 帳戶間之關係

會計制度之目的，既係表示事業進行之狀況，則帳戶間之消長，自關係於會計制度之組成，緣帳戶之性質，或為資產，或為負債，或其轉移影響於真值(Net Worth)。故一帳戶有記入時，則他帳戶亦必有相當之記入，此與一般帳戶間之變化，實無二致。其他關係，亦復相同。以流動資產或流動負債各帳戶為例以研究之，即可明其關係之所在。凡性質相同之帳戶，其關係亦較為接近，惟第論記入，帳戶之性質縱不相同，其關係亦可以因需要而發生。若以帳戶間之關係為標準，以分配總帳中帳戶之地位，則編造書表，便利實多。故在總帳中之帳戶地位，依相類之性質分配得宜者，其書表產生之容易，實非不顧帳戶關係，分配帳戶地位之總帳，所能相提並論也。

### 第二節 帳戶之分類

帳戶之分類，為總帳中帳戶順序之分配，而以各帳戶所有之關係為依據。關係相近者，則組為一類，關係較遠者，

則不妨另置於他類。考分類最得其富者，莫如依照損益表及平衡表中所有各科目排列之次序為根據。緣上述二表，係由試算表中之材料所編製。試算表乃依各帳簿帳戶之餘額所作成。故帳目分類，以損益表與平衡表之科目為根據，於此二表之編製上，省力實多，以其有連鎖之關係也。至分類原則之內容，見分類示例節。

### 第三節 符號之應用

普通關於帳戶之應用時，如一一舉其原有之全名稱，盡人皆知其不便。成本會計統制帳與補助帳之帳戶甚繁，名稱冗長，其不便尤甚。例如帳戶名稱中，有製造費統制帳戶統制機器車床部補助帳戶中之需用材料 (Shop supplies of The Engine Lathe Department Subsidiary account Controlled by the manufacturing Expense Controlling Account) 一帳戶，遇有應用時，書其全名，何等繁贅。若編以符號 (Symbols)。稱為 (帳戶 3010)，或 (帳戶 XEIS)，以資應用，孰便孰拙，不較而知。故符號有替代帳戶名稱之效用，且甚便於記憶，通常將所有帳戶符號，分類編印於硬紙片上俾易檢取，如購料與儲藏兩部，則編有各該部帳戶符號表

## (104) 成 本 會 計 講 義

等。由是言之，符號可以加速各部之工作，可以助各種報告及記載之正確。一般所用之符號，計分三種，即文字式(Literal Symbols) 數字式(Numerical Symbols)，及文字數字兼用式是也。

### 第四節 文字式符號

以文字為帳戶符號時，可分兩類，一為總帳中統制各帳戶之符號，一為補助帳中各帳戶之符號。并分別規定每一類所用之文字，務使兩類各賬目，發生相聯之關係。而對於選擇賬戶符號之文字，往往以發音或縮寫之關係為標準，庶容易聯想賬戶之原名。如前節所舉賬戶編號之例，(帳戶XEIS中之X)，係與(The manufacturing Expense Controlling account)中開始之發音相似，即(Expense)一字之音是E而(EL)與(S)，則為(The Engine Lathe Department)與(Subsidiary account)等字中之縮寫字也。

### 第五節 數字式符號

以數字為帳戶之符號，其用意與文字式相同，亦分為總帳與補助帳兩類之賬戶，并使其發生相聯之關係。故選擇補助賬戶應用之符號，常與其在總帳中統制賬戶所用之符

號爲參據。如第三節所舉帳戶編號之例，(帳戶010)符號之(30)，依照下節實例，係指(機器車床部費用帳(The Engine Lathe Department Expense Account)) (10)係指(費用Expense)一類是。

符號之效用於記憶上，大有裨益，不論採用之形式字式與數字式，均有同樣效用。惟自計算機器及電氣說明後，應用方面，以數字式符號較文字式爲普遍，因機於文字之排置，不若數字之爲便也。

#### 第六節 分類示例

本節所示各例，對於分類上，固非概括一切，亦非專於何種事業而定者，乃係普通舉隅之性質，如遇特別情形，亦可略加變通，以求適用，故偏重原則，而略方法。所編符號，以數字式爲準，其他方法，在應用之者，因地制宜可耳。

示例中，以普通總帳之帳戶居先，所用帳戶之次序，以損益表及平衡表科目之排列爲標準，此種便利，前經論及。總帳帳戶之後，卽爲補助帳中各帳戶，其大別有推銷費，總務費，製造費細目(Standing Orders Accounts)及未成品四類帳戶。就此四類中，關於推銷及總務費用，再以所製出品

(106) 成本會計講義

售銷售區域一一分析之。

統制帳戶，為製造費而設，分類各細目帳戶，為工用而設。在一般製造業之機關，服務部約分十三部，茲假定，通則上應另有十二部為生產部。各部均以文字式號代替分部名稱，以免繁冗。而生產各部各有其分立之通戶，以處理製造費。

普通總帳各帳戶，以數字式符號，代其名稱，與各帳補助帳戶之關係，以符號之分組表現之，藉使統制帳戶與補助帳戶發生同一之聯絡。

帳戶分類實例 (簡表4)

收入及費用類

- |        |   |                |
|--------|---|----------------|
| 1 銷售   | } | 依照出品，在補助簿上分析之。 |
| 2 銷售退貨 |   |                |
| 3 銷售折耗 |   |                |
| 4 銷售運費 |   |                |
| 5 銷貨成本 |   |                |
| 6 製造費  |   | 統制製造費細目。       |

- 7 房屋整潔費
- 8 修理部費用
- 9 管理室費用
- 10 成本部費用
- 11 工資部費用
- 12 雇員部費用
- 13 健康部費用
- 14 製品部費用
- 15 購置部費用
- 16 收貨部費用
- 17 倉庫部費用
- 18 汽爐室費用
- 19 機件部費用
- 20 A 出品部費用
- 21 B 出品部費用
- 22 C 出品部費用
- 23 D 出品部費用
- 24 E 出品部費用

服務各部成本之帳戶，係統計之性質，各帳戶可成爲補助帳簿，而受製造費用帳戶所統制。



(108) 成本會計講義

- |    |           |  |
|----|-----------|--|
| 25 | F 出品部費用   | 此類帳戶，係記載生產各部之費用，可成爲補助帳簿，而受製造費帳戶所統制。            |
| 26 | G 出品部費用   |  |
| 27 | H 出品部費用   |  |
| 28 | I 出品部費用   |  |
| 29 | J 出品部費用   |  |
| 30 | K 出品部費用   |  |
| 31 | L 出品部費用   |  |
| 32 | A 出品部所攤費用 | 此類帳戶，係記載生產各部，應行分攤製造費之總額，對於所攤製造帳，可成爲單一統制帳戶之補助帳。 |
| 33 | C 出品部所攤費用 |  |
| 34 | B 出品部所攤費用 |  |
| 35 | D 出品部所攤費用 |  |
| 36 | E 出品部所攤費用 |  |
| 37 | F 出品部所攤費用 |  |
| 38 | G 出品部所攤費用 |  |
| 39 | H 出品部所攤費用 |  |
| 40 | I 出品部所攤費用 |  |
| 41 | J 出品部所攤費用 |  |
| 42 | K 出品部所攤費用 |  |
| 43 | L 出品部所攤費用 |  |

成本會計講義 (109)

- 44 推銷費
- 45 總務費
- 46 推銷及總務費記入成本者
- 47 所攤推銷及總務費
- 48 利息收入
- 49 折扣收入
- 50 投資官紅利收入
- 51 國際匯兌盈虧
- 52 利息支出
- 53 折扣支出
- 54 其他帳戶(普通總帳)

流動資產類

- 100 零用金
- 101 銀行存款—A銀行
- 102 銀行存款—B銀行
- 103 銀行存款—C銀行
- 104 應收賬，顧客往來戶A—E
- 105 應收賬，顧客往來戶F—M
- 106 應收賬，顧客往來戶N—Z

為統制各種費用細目補助簿之帳戶。

在補助帳中以出品分析之。

為統制應收賬補助簿之賬戶。

(110) 成本會計講義

107 顧客以外往來戶

108 預付推銷員薪

109 應收票顧客

110 應收票職員及雇員

111 應收貿易承兌票

112 呆賬損失準備金

113 應收利息

存貨類

114 倉庫(材料)A

115 倉庫(材料)B

116 倉庫(材料)C

} 爲統制倉庫補助簿賬戶。

未成品類

117 未成品材料

118 未成品人工

119 未成品製造費

} 爲統制定製出品補助簿之賬戶。

120 已成及收集各部分 爲統制各批出品之賬戶。

121 已成品

投資類

122 分廠貸款

123 分廠股款

124 年金

125 其他投資

固定資產

130 土地

131 房屋

132 折舊準備金——房屋

133 出租產業之改進

134 營造中之房屋

135 機器及設備

136 折舊準備金——機器及設備

137 汽車及運輸車

138 折舊準備金——汽車及運輸車

139 辦公室器具什物

140 折舊準備金——辦公室用物

141 零星工具及設備

142 模型及樣本

為統制各部財物補助  
簿之賬戶。

(112) 成本會計講義

143 專賣權

114 牌子

遞延費用類

150 預付保險費

151 預付租稅

152 預付利息

153 預付股本稅

流動負債類

160 應付賬

161 應付票

162 應付紅利——普通股

163 總付紅利——優先股

164 銀行借款

應付未付負債類

165 應付票之應付利息

166 公司債之應付利息

167 抵押借款之應付利息

168 應付工資

成本會計講義 (113)

169 雇員獎金

170 應付佣金

171 應付國家所得稅（年度結束時發生者）

172 應付專賣權費

意外負債類

173 應收票貼現費

174 以前各年份國稅追加額

固定負債類

175 應付抵押借款

176 應付公司債

準備金類

177 地方稅準備金

178 國家所得稅準備金（年度結束前發生者）

179 其他

淨值類

180 股本——普通股

181 股本——優先股

182 損益

(114) 成本會計講義

183 盈餘

盈餘準備金類

184 機器擴充準備金

185 意外事故準備金

186 年金準備金

187 其他

下列帳戶符號，為補助帳簿所用者。若將普通總帳統制帳戶之符號，與補助簿帳戶所編之符號，發生相聯一致之關係，則無論何人，對於分類之符號，均易辨別矣。

製造費明細簿

(製造費之細目)

間接材料

- 10 分庫材料
- 11 燃料
- 12 油脂品
- 13 其他(如文具等)
- 14 存貨之整理
- 15 運費

成本會計講義 (115)

16 .....

17 .....

18 .....

19 .....

間接人工

20 管理室人工

21 書寫室人工

22 助理員工

23 怠延時間

24 間接人工

25 實驗的工作

26 .....

27 .....

28 .....

29 .....

間接費

30 租金 (如房產係自置則不用此目)

31 火險費



(116) 成本會計講義

32 汽鍋炸裂保險費

33 漏裂保險費

34 賠償保險費

35 租稅

36 專賣權失效所值

37 折舊

38 電話電報費

39 煤汽費

40 自來水費

41 電力購買費

42 雜費

推銷費

(在補助簿或分析表中所列之細目)

60 推銷員薪水

61 佣金

62 旅費

63 廣告費

64 經售處租金

65 已成品及推銷部器具保險費

66 租稅

67 修理費

68 折舊

69 電話電報費

70 聯絡費

71 捐款

72 水陸運輸工資

73 水陸運輸用品費

74 雜費

總務費

(在補助簿或分析表中所列之細目)

80 高級職員薪水

81 辦公室

82 普通旅費

83 文具及印刷費

84 郵費

85 法律費

(118) 成本會計講義

- 86 審查費
- 87 董事公費
- 88 辦公室用品費
- 89 電話電報費
- 90 辦公室租金
- 91 租稅
- 92 保險費
- 93 職員
- 94 折舊
- 95 聯絡費
- 96 收款費
- 97 兌換費
- 98 呆帳損失
- 99 雜費

各用出品計算帳中之帳戶符號，普通以 5000—9999 編列之。每種製造費細目帳戶，各定以一種數字式符號，若用至 9999 時，即可再由 5000 起，循環用之。如在一規定時間內，不夠應用，則不妨用 9999 以上之數字，否則，總以不用為

宜。

推銷費以出品自 1 至 10 之符號編列之，出品之分類，可以式樣等級等為標準。每種出品之推銷費，為分析上易於鑒別起見，以所定 1 至 10 之數字符號，附於該推銷費類帳戶符號之前。例如推銷費類中之廣告費數字符號，為 4463，即 44 為統制帳戶中推銷費之符號，63 為推銷費符助簿帳戶中廣告費之符號，而某種出品之編號為 3，即 1 至 10 中之一種，則以 3 附 4463 之前，即為 34463 是也。

推銷費以推銷區域或推銷人員分類，其符號可用 11 至 200 假定有十個推銷區域，或十個推銷人員，則其符號為自 11 編至 200 如推銷費係特定之推銷區域，或推銷人員，而編以符號為 14 時，則將此符號附於該推銷費一類中帳戶符號之前。設該帳戶為 4463，即推銷費中之廣告費，其符號定為 14463，若并須表示出品之種類，其符號為 3，則所編之符號，為 1434163 便可。

#### 第七節 成本會計上記入之簡表

下列簡表 5，乃係成本會計制度中重要記載之實例。在此表中，計分記帳事項 (Transactions) 之類別，總帳帳戶之

(120) 成本會計講義

記入，總帳記入所根據之原始簿，成本帳簿或補助簿中之記載，以及所根據之原始單據等等之要項，其詳細之研窺，在以後各章中分別論及之。



## 第八章 材料會計

### 第一節 基本理論

材料以金錢易得，材料之價值，即係購進所費金錢之價值，會計上對於金錢之處理，亦同樣適用於材料，此材料會計所根據之理論。再以金錢為例，若任意浪費，或用而不報，此非經理人所能允許。蓋就機關管理之原則而言，金錢須有安全之保管，須有精密之記載，不能有一毫之不符，金錢如是，與金錢有同樣價值之材料，如何可以任置工廠中，不問其用途之當否，不加以適當之記載乎。如認材料可任置工廠中。聽其消費，不加稽考，視同無價值之可言者，此荒謬之論也。

設材料而無適當之稽考，則工廠中必多浪費，影響於事業之利益甚大。此類之浪費，或由於任意處置之損壞；或由於管理不周之被竊。故無相當之帳簿，以記載材料，其害有三。(1) 正確之財政狀況表，因缺乏材料貯存價值，致無法編造。(2) 製造品已製成者，或正在製造者，其所用材料之量數，無適當之記載。(3) 製造之出品與成本之情形若何，

均無完確之記載。

### 第二節 材料會計之原則

材料會計有六大原則如下：

1. 凡材料之購置，收受，貯藏，及消費，均須根據書面之命令，此項命令，係確由負執行責任之人所發者。
2. 無論何時，貯藏材料之量數和價值，應有確定的可能。
3. 所有材料，除製造各部正在需用者外，均須存貯安全場所，并有適當之管理。
4. 無論在製造中，或製成之各批出品，其所用材料之種類及量數，應隨時可以查明。
5. 凡關於材料之成本及存貨，各補助帳戶內總額，可以用普通總帳中統制帳戶內總額，證明其正確與否。
6. 凡關於材料方面之事務，至少須有二人負責處理，如是，除通同作弊外，可以防止欺詐盜竊等行為。



應用以上之原則，其效果可簡括言之如後，減免材料消費時之浪擲與損失，防止盜竊，確立責任，增進購料之正確，樹立材料消費之標準，免除貯存材料計算上之或多或少，及保證各種出品與未成品材料成本之真確是也。

製造事業之會計制度，關於材料方面，應分四部處理之。

- |           |        |
|-----------|--------|
| 1. 購買及收受。 | 3. 消費。 |
| 2. 貯藏。    | 4. 會計。 |

此四部，分別在本章及下章加以詳論。

凡關於材料處理事項，必須根據書面之命令，此實為先決問題。此項命令，係由負責執行之人，簽名蓋章為證，可以減免差誤及糾紛。設有差誤發生，責任自明。且為材料方面原始單據之重要附件，因帳簿記載之根據為單據，而查帳員查帳時，有此項命令，亦不致發生困難也。

### 第三節 材料之購買及收受

#### 第一款 購料部之組織

規模宏大之製造事業，向以材料之購買，獨設一部，名之曰購料部。部設主任，負全部監督及材料購買之責，材料

## (124) 成本會計講義

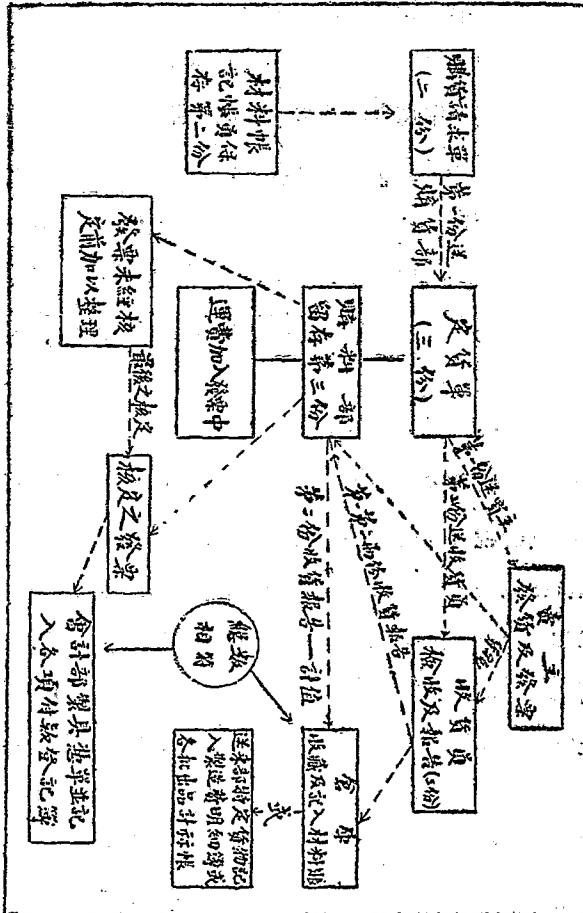
上一切購買事務，均屬此部管理外，其他惟為購買材料之廣告事務耳。若論其職責，材料購定後，應付款項，亦由此部，加以證明，此乃設置此部要點之一，緣能集中付款之證明責任，於負購買材料責任之購料部也。且於付款時，對於材料之名稱價值質地等，均可作證明上之參考。而於會計部材料購買之責任，可以減輕不少，而專注意登記之事務。

為購買上便利計，材料部對於材料出產處市價運費市場情形等等，應作相當之記載，以備購買時之選擇。事業規模狹小者，購料一部，未必設置，而併在其他部分，辦理購料之事項，惟關於購料上種種要則，在以上所論列者，均屬適用。

### 第二款 購料程序示例

表解 4 為材料購買及收受之處理手續，因與本章有連帶關係，特併論之，其主要之格式，為購貨請求單定貨單收貨報告退貨裝運單等。

材料購進及收受程序



## (126) 成本會計講義

### 第三款 購貨之請求

購貨之請求所以防止材料之多購或不需購之用，凡各部需購材料，均須先作購貨之請求，說明需購之材料，與必需之理由。惟因市況之關係，及良好之機會，則不妨多購或預購以備異日之需用，是別於尋常之法則者，故遇於事業有利之情況，不必囿於成規也。此種多購或預購之裁定，應由負有此項特別購置責任之人員先於購貨請求單上，加以核簽，方可施行。

### 第四節 帳戶符號

以符號代帳戶之方法，在第七章中曾詳論之，依帳戶之類別，分別編號，其便利甚大。材料會計亦可應用，各種材料，以符號編列之。每次定購材料，將材料之符號列明。其定購之關係，一一用符號分類法，附於原料種別符號前。為儲藏而購者，將材料帳內所定之號數附上。為製造部而購者，將製造費明細簿內所定之號數附上。為製造特定之出品而購者，將各批出品計算帳內所定之號數附上，其他為推銷或總務等部而購者，將相當於該兩部費用之號數附上。如是，則記入自可一致，手續自較省便，查核發票，亦不易差誤，

而材料之所莊，更瞭如指掌矣。

#### 第五節 購貨請求單

購貨請求單由需要各部，熟悉所需材料事件之人員填送者。如是貯藏而購之材料，則由倉庫材料帳記帳員填具之。如各部有特別之購置，須由各部主任負責填具，所謂特別之購置，如機器修理上所需之機件，工程師所需設計圖表之類均是。所有購貨請求單均應由負責執行之人員加以審核後蓋章，藉明應購之責任。例如向倉庫取用購藏之材料，亦填用購貨請求單，而此單由需用此項材料之製造出品部主任審核之，又如特別所需之材料，由工務主任審核之均是。

購貨請求單，為請求購料部購置指定材料唯一之單據。論及此點，則實際上欲求形式之一致，與應填各項之迅速，印就之購貨請求單，乃屬必須也。

在購貨請求單上，應行列入之各要點，計有日期，請求單號數，記入帳戶之號數，需要時期，量數，及材料上所須之說明，須要材料人員簽名，以及執行審核人員之簽名。此外賣主之姓名地位，亦須保留，以備決定賣主時之填入。有時并須加入定貨單號數地位，以便相互證明查考之用。

(128) 成本會計講義

格式 6 為普通購貨請求單之格式，購貨請求單通常複寫兩份，第一份送至購料部，第二份由材料帳記帳員留存，藉備查考。所有購貨請求單，均應編列號數，不但為查考關係，並便歸存也。

格式 6

購 貨 請 求 單

購貨請求單		號 數
		帳戶號數
賣 主		
需要時期	定貨單號數	日期
數 量	說 明	
審核者	需要者	

### 第六節 定貨單

購料部當收到購貨請求單時，將各方所需購置之材料，依類加以編制。查考他處有無介紹之材料，計算運費率及交貨辦法，並決定向何家購買。然後填具定貨單，寄與賣主，以成此購買之事件。

定貨單為請求賣主供給所需指定材料之憑證，本可以書信為憑，惟實際上有規定印就之格式，將應載各點，留以相當空白之地位，以備隨時需要上之填寫，故所有定貨單，形式均係一致，於購置及記帳兩方面，便利實多。定貨單內應列各點，計有日期號數，購貨請求單號數，賣主之姓名地址，條件，載運辦法，交貨日期，所需貨物之量數及種類，單價，總價，及簽字等。

定貨單普通應複寫三份，其第一份逕送賣主，作買賣成立之根據。第二份送交收貨員保存，以備貨物運到時之查考。第三份連同購貨請求單留存購料部，以備日後發票寄來時審核上查對之用。

定貨單應依次編號：依號，或依字列卷，則查考時，甚覺簡易。凡定貨單均須由購料部負責人員簽字，簽字時須依

(130) 成 本 會 計 講 義

據購貨請求單，并列入其號數，以免手續上之差誤。

格式7為普通定貨單之格式，研究此式時，須參考以上所述各點。

格 式 7  
定 貨 單

定 貨 單		號 數	
		日 期	
賣 主 地 址			
請照下列各條款發貨			
載運辦法			
條 件		交貨日期	
數 量	種 類	單 價	總 價
請求單號數 _____		簽 名 _____	
帳戶號數 _____		主管人員 _____	
請在發票及來件 上註明發票號數			



### 第七節 收貨部之組織

材料之收進，乃收貨員之責任，所收到之量數幾何，應作一報告，材料之質地，優劣如何，尤須細加考察，收到以後，或送交倉庫儲存，或送至購料部點收。關於材料之質地，及所定之標準，往往設立一查驗部以司其事，惟就實際而論，則附設於收貨部可也。

當材料由購料部定購時，第二份定貨單送交收貨員，收貨員即歸入其他尚未交貨之第二份定貨單中。故凡未經交貨之定貨單，均由收貨部保管，以便交貨時查收之參考，如遇運輸遲延則此第二份之定貨單，乃為稽查上之重要根據矣。

材料運到時，即由存夾中取出原填之第二份定貨單，籍此查收材料是否與所定者相符，運到材料之質地數量等，一經查明無誤，即繕具報告報告購料部，俾便審定發票。此項報告雖可在第二份之定貨單上註明，然就收貨員一方面而言，欲使倉庫管理員，注意所收材料之量數種類等等，似另備一種收貨報告表為上。

### 第八節 收貨報告表

收貨報告表係依據第二份定貨單所製成，計分三份。此

(132) 成本會計講義

表應由材料部於製具定貨單時，一同製具，與第二份定貨單一併送交收貨員。表上所列各要點，計有定貨單號數，購貨請求單號數，記入帳戶之號數，賣主姓名轉運公司牌號，轉運各費須預行付清或由其收取，以及收到材料之量數種類質地等等。并須核對數目人員查驗貨物質地及收貨部之簽字地位。格式8為普通收貨報告表之格式。

格式 8  
收 貨 報 告 表

收貨報告表		定貨單號數	
核 數 員		請 求 單 號 數	
查 驗 員		帳 戶 號 數	
		日 期	
由何處交來			
經何地運		運費	
數 量	種 類	單 價	總 價
材 料 帳			
記 入		點 收 員	

收貨報告之作成，不外二法。所定貨物之數量，在收貨報告表或第二份定貨單上註明，均屬一樣，甚或此二種上均不列出，而複寫時祇在第一份定貨單上註出亦可，設在收貨報告表上註明，則收貨員查收貨物時祇須將所收貨物之數量，與所定貨物之數量，作一比較便可。設不在收貨報告表上註明，則收貨員不問所定貨物之數量若干。於查收貨物時，必須將所收貨物之數量，一一記入。凡不註明貨物數量之收貨報告表，名之曰隱量收貨報告表(Blind Receiving Report)。如用隱量收貨報告表，則貨物交來時，收貨員對於查收之貨物，必須加以計算，權其重量，或量其容積，否則事實上往往不加关注，隨便查對與收貨報告表列明之數量而已。故隱量收貨報告表，實有防備收貨部疏忽之作用在焉。

再在另一方面而論，數量不列明時，收貨員因不知定貨之數量，往往處置不致延緩，以免易於混雜。惟此種情形，必須係大規模之事業，收貨方面，助理人員額數較多，管理始可周到，疏忽一層，不必顧慮也。

收貨報告表填就後，第一第二兩份，即送至購料部，用作審核發票之根據，并查考材料帳，記帳員記入之價值，是

否相符。第三份隨同貨物送交倉庫，倉庫管理員照表計點數量及種類後，即儲存相當之場所。若所購貨物，有特殊關係者，則貨物交來時，不必送至倉庫，而直接送至所需該項貨物之某部，其第三份收貨報告表，亦隨同貨物，一併送去，藉作送貨之憑證。

#### 第九節 發票之審查

賣主之發票送到購料部時，購料部留存以待第一二份收貨報告表由收貨部之送回。緣發票之審查，在貨已運到并經查收無誤之後，經審查後之發票，方可將貨價記入材料帳。

審查時取出第三份定貨單與第一份購貨請求單，與第二份收貨報告表查對，所收到之貨物，是否合於定貨單載明之條款。若係相符，則將第三份定貨單與發票查對，發票上所載之數量貨物，單價等等，是否正確。發票上所載總價及交款期限，再行查核應由賣主負擔之運費，是否除去。發票上各點，經查核無誤後，即將副單據（第一份購貨請求單，第三份定貨單及第二份收貨報告表）附上，并加蓋發票查訖戳，即送至會計部記入普通帳簿內。

格式9為發票查訖戳之例，係一橡皮刻成之戳記，所以

成本會計講義 (135)

便於加蓋已經審查之發票上者。加蓋後關於空白各點，均一一填入。此為審查發票之制度，所以防備差誤，及保證相當之記入也。

格式 9

發票查訖戳

發 票 查 訖 戳	
單價無誤	
期限無誤	
總價無誤	
記 入	
賬 戶 號 數	金 額
預付運費	
應減運費	

發票既經審查，所收之貨物，如何記入材料賬應注意及之。材料賬記入之根據，為第二份收貨報告表，發票上之單價總價等各點，已經審查之手續，則須將審查各點加入第二份貨報告表。若運費須加入發票上之貨價中，亦應照數加上

然後再送交材料賬記賬員照登。

### 第十節 發票之改正

貨物運到時，往往發生差誤，故發票審查前，應先行改正之手續，因發票須即行審查，以備登入材料賬及普通總賬中之統制帳戶，故發票上差誤之改正，不必再待賣主爲之，以免遲延，而影響於存貨之價值。此在會計設計方面，對於發票之改正，應規定由買主逕行爲之方法。

購買貨物運到時，發生之差誤，不外下列數種。

- 1 運到時關於數量上之短少，此應在發票上減去之。
- 2 運到時所收之貨物，較所定之數量爲多，則買主得留用其所多之數，加於發票上，或將所多之數。返還賣主，或保留其所多之數，仍歸賣主所有。
- 3 貨物收到時，質料不合，或性質已變，則檢收時可以退還賣主，並將該項不合之數，在發票上減去之，或保留之以待將來價格上之減讓，或仍爲賣主之所有。
- 4 若照定貨單所開條件，運費總由賣主預付，而運到時並未減去者，則買主所付運費，應在發票上減去之，並將運費收據附粘於上，以資證明。

## 成本會計講義 (137)

前列三條，應行減去之數，在收貨報告表可以看出，因收貨報告表對於貨物短少超過或不符之數在檢點查收貨物時即已註上。故當購料部審查發票時，遇有此項改正之數，即應在發票上註出，一面通知賣主，如何改動，辦理此項通知手續，另行規訂三種格式，即減額轉帳單(Debit Memo)，增額轉帳單(Credit Memo)，及退還運貨單(Return Shipping Order)是也，

格式10為減額轉帳單之格式。備通知賣主在來貨發票上應減之餘額數。此單應將所減之緣由及額數，詳細列入，俾賣主在帳上可以照減去額數即行登記。普通須複寫兩份，份附於發票上作說明之用，一份送交賣主。

(138)

成本會計講義

格式 10

減額轉帳單

減額轉帳單					
日期_____					
姓	名_____				
地	址_____				
茲收入 尊帳之數如下 原開之發票係_____					
數	量	種	類	單價	總價
原 由 _____					
_____					
_____					
簽 名 _____					
由 _____					

增額轉帳單為通知賣主在來貨發票上應增之額數，凡遇



## 成本會計講義 (139)

點收貨物時，貨物之數量，超過原來定購之數量，買主決定留用該項超過之數，即須此單。此單備具之手續，與減額轉賬單，並無二致，其格式除減額二字改為增額外，亦完全相相。

格式11為退還運貨單之格式，為通知收貨員，將超過之貨物，退還賣主時之用者。此單複寫兩份，一份送交賣主，一份於貨物起運退還時粘於發票上。退還之貨物，係超過票上所載之額，則在發票上無須減去，若退還貨物之額數。在票上列入，則在發票上應行減去，并製具減額轉賬單送交賣主。

以上各種改正之處，已經畢事時，改正之發票，即加審核，送至會計部登賬，其情形與原來無須改正之發票記入相同。關於發票上之改正，在普通賬簿中，不須記載，故發票在改正前尚未核送會計部，不應有何記入也。

(140) 成本會計講義

格式 11

退還運貨單

退還運貨單			
日期_____			
姓名_____			
地址_____			
茲將下開各貨退還 尊處在			
發票之號數_____	定貨單號數_____		
退還理由如下			
數	量	種	類
理由_____			
_____			
由何處運_____			
簽		名_____	
		由_____	

第十一節 不經三藏之購置

購置之材料，不必存儲倉庫，任備日後之需，而逕由某項需要取去者，實屬不尠，此類購置，有專為製造某批出品所急需者。有為間接製造上所急需者，亦有為製造部份以外所需要者。例如印刷部特種出品定購之紙張，修理部急需修理機器之要件，以及推銷部所需之出版物，會計部所需之賬簿等類均是。

上述各類之購置，會計專家有主張先經倉庫再行取用者，有主張直接交付需要之部者。第一種主張之理由，謂所有購置。經由倉庫而後取用時，則會計上記載一致，即材料賬上對於購料之收付，均有記入也。第二種主張之理由，謂材料賬主要之作用，乃材料之存貨，特別購置之材料，即時耗用無餘，其結與材料之存貨，毫無影響，而祇須於取用方面，即時記載便可，且為節省時間與工作起見，此項購置之材料，以直接交付需要者為便。

凡屬此類性質之購置，直接取用 可免虛糜材料先送倉庫再行請領之時間。緣節省此種手續之時間，為迅速出貨，及趕修已壞機器一類事實之關係而成立，故不必斤斤於普通

之成見也。故就上述二種主張而論，以第二種直接取用一說為優。

依此主張，於會計設計上，亦不致發生不良之影響。凡此類購置，均直接記入所用品材料帳戶內，故於材料補助帳不必再有記載，若為記載根據健全計，可於購貨請求單上，註明所用品材料帳戶符號，則審核發票時，此項購置，記入何種帳戶，便不難確定矣。

#### 第十二節 特種發票

凡屬事業，必有許多特種事務之費用，如電話費之類，不能按照前述之程序辦理者。此類事務，一經規定，其繼續之時期，並不限制，而不必時時須填購貨請求單或定貨單也。且其性質，多係無形，不能如購進材料，可以行點收計算與稽查之手續。同時對於此類所開之單據，不若發票之難於審查，可謂特種之發票。通常此類發票之審查，由機關中熟悉該項事實之人擔任之，因其能知事實上此項事實究否辦理妥當也。設熟悉此項事實人員更動，審查責任可由部主任，公司經理，或工務主任負之。

#### 第十三節 發票審查後之記帳法

## 成本會計講義 (143)

發票經審查送至會計部後，即製具付款憑證，並記入各項付款登記簿，付款一經審查無誤，付款憑證便為付訖之記帳憑單矣。根據付款憑證，將各項付款，依其款目符號，記入各項付款登記簿收方相當各欄內。如付款項目，須同時記入成本帳簿者，如各批出品記算帳或製造費明細簿之類，記以成本轉帳單通知成本部記帳。

購置上主要之記入，用分錄法表示如下：

登進材料先行儲藏者，

在各項付款登記簿上之記入，為

收方 材料統則帳戶

付方 應付帳

在材料帳上之記入，為

根據第二份收貨報單表，記入該項材料所立帳戶之

收進一欄內。

購進材料，專用之於某批出品者，

在各項付款登記簿上之記入，為

收方 未成品材料

付方 應付帳

(144) 成本會計講義

在成本部之記入，爲

根據會計部送到之成本轉帳單，記入各批出品計算帳上材料總欄之相當小欄內。

購進材料運用之於製造費部分者，

在各項付款登記簿上之記入，爲

收方 製造費統制帳戶

付方 應付帳

在費本部之記入，爲

根據會計部送到之成本轉帳單，記入製造費明細簿上材料總欄之相當小欄內。

購進材料運用之於推銷費或總務費部分者，

在各項付款登記簿上之記入，爲

收方 推銷費統制帳戶，或

收方 總務費統制帳戶

付方 應付帳

并在成本分析表上，列入於推銷或總務費之相當欄內，各欄均以符號表示之。

依照發票付款時，

成本會計講義 (145)

在現金帳上之記入，爲

收方 應付帳

付方 現金

并在各項付款登記簿上相當各欄前，記其付款日期及V符號註明之。

## 第九章 材料之儲藏及取用

### 第一節 倉庫之組織

欲求材料儲藏之安全與登記之精確，則應有完備之組織。普通倉庫之組織，計有倉庫管理員一，負管理全部之責，材料帳登記員一，登記材料之收付，佐以助理員數人，關於材料點收處置發放等事務，以及一切記載及報告之製具。

倉庫管理員既負全部管理之責，則所有材料，均由其處理，全部事務，均由其指揮。運到之材料，是否經由收材員點收無誤，處置安全。付出之材料，是否一律有請領材料單為根據。所存材料之量數，是否經過不時之檢查。檢查之實數，與材料帳上隨時盤存之額數，是否相符，皆倉庫管理員之職掌也。

材料帳登記員司材料出入登記之事務，並保管材料方面種種之憑據，如倉庫所收材料之憑證，發交製造各部材料之書據，而實存之額數，應隨時可在材料帳上查得之，此項登記員往往不置於倉庫，而置於製造部分，一則可使製造部之人員，對於材料之記載，容易知道，以便需要上之請求。一



則可以防止倉庫管理員之作弊，緣登記員與管理員同處一地，則管理員可以勾結登記員一同作弊也。

### 第二節 倉庫之佈置及設備

倉庫內部應有適宜之佈置，與相當之設備，以便材料之處置。儲藏室應各自分隔，每室均能鎖閉，各儲藏室惟倉庫人員，可以出入。關於材料之請領，另闢特製之窗戶，使請領材料者，不得進入儲藏之所，而可於窗戶中遞送其請領材料單。儲藏室內應多置各種箱架，俾便各種材料之收藏。對於權度計數等器具，亦須設置，庶可節省倉庫辦事上之時間。

倉庫中材料之處理，務求迅速安全。故全部材料之安放，應有一定之制度。所謂一物應有一物之場所也。有條不紊之處置方法，往往用材料帳所編各種材料之號數，以編材料儲藏之次序。材料帳上每種材料有一符號，即每一帳戶有一數號。以此法應用於材料之處置，即每種材料，依其次序，有一定之場所，而貯藏所之編號，即可代材料之類別，其法如下：

符號之第一位數字，表示材料之種別，第二位數字，表

## (148) 成本會計講義

示材料儲藏室之位置，其接續之數字，表示箱架等之關係。例如用材料帳上帳戶符號 4325，其第一位數字 4，為材料之種別；其第二位數字，為此項材料置於第三儲藏室，第三四位之數字 25 為置於該字號之箱架內等。如是材料儲藏上所收之效用，猶材料帳上帳戶符號之效用也。

### 第三節 倉庫事務及材料記載

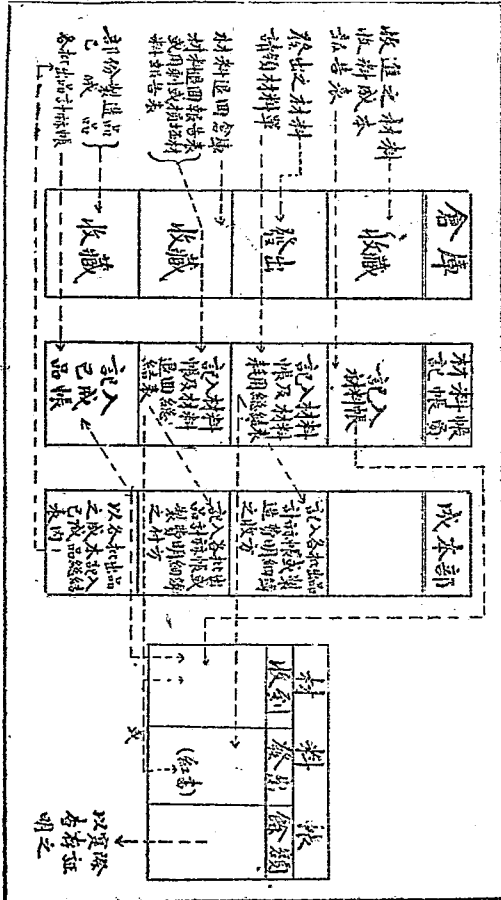
倉庫事務及材料記載，可分為下列四步驟：

- 1 材料之收進及貯藏。
- 2 材料發送至製造部。
- 3 關於材料數量價值兩方面之收付結存額。
- 4 材料帳上之存額與實際存額之證明。

以上各步驟，均有分別研究之必要。表解 5 為存料貯藏及發送程序。

倉庫事務應用之格式，關於材料者，計有請領材料單，材料退回報告表，用剩材料報告表(Scrap Report)，損壞材料報告表(Spoiled Material Report)，材料帳存貨報告表，以及材料耗用總結表(Summary of Material Consumed)。

表解 5 材料貯藏及發送程序



## (150) 成本會計講義

### 第四節 材料之收進貯藏及發出

收貨員將材料送到倉庫時，關於材料收到之數量種別，附有第三份收貨報告表，此表載明各項，即為通知之憑證。倉庫管理員收到材料與報告表時，及依照表上所載該項材料之號數安置於編定之貯藏室。貯藏以後，惟待製造部需要時。再行取出。

大半之材料，均依上項程序處理之。此外如材料由製造部退回，則係以前曾經發送至製造部者，其性質乃在購進材料之額外；用剩及損壞材料之退回，其情亦復相同。製造部取用材料之退回，將退回材料之數量種別載明於材料退回報告表上，報告於倉庫管理員，作通知之憑證。用剩及損壞材料之退回，亦分別填製報告表，報告於倉庫管理員，緣此類退回之關係，較為特殊也。

倉庫收到上項之退回材料時，即須通知材料登記員，將退回之額數，記入材料帳相當之帳戶內。

倉庫中之材料，無正式請領材料單為請領之要求者，絕對不應發出材料。請領材料單提出後，即將應行發放之材料，取置便於交付之處，并檢收請領單，以作發放之收據，而

明責任之所在。

第五節 請領材料單

請領材料單，為命令倉庫管理員點發指定材料于製造部之憑證。普通此單由製造部職員書寫，或竟指定主任負請領材料之責，亦無不可。請領材料單上應行載明各點，為日期請領單號數，材料帳戶之符號，各批出品計算帳或製造費明細簿上帳戶之符號，材料需要之量數及種別，交付之地點，單價，總價，請領單簽發人員署名，及點收人員署名等。格式12為普通材料請求單之例。

格式12 請領材料單

請領材料單 _____		號 數 _____	
各批出品計算帳戶數 _____		日 期 _____	
製造費明細簿戶數 _____		材料帳戶 _____	
交付地點 _____			
量 數	種 類	單 價	總 價
點收者 _____		簽 名 _____	

## (152) 成本會計講義

請領材料單應複寫二份，請領時，此二份均送倉庫管理員，如前述程序，管理員發放材料後，取第二份作收據，由其保管之。其第一份則送交材料帳記帳員，核算材料之成本後，於材料帳上作相當之記載。同時并製具材料耗用總給單，送交成本部，記入各批出品計算帳或製造費明細簿上材料成本欄內，以表示所費材料之額數。

每批出品或每部製品所需之材料，應各別填寫請領材料單，以便計算成本之用。緣在一張請領單上填寫二批以上出品所需之材料，極易發生混雜不清之弊，致記帳上往往發生差誤。故為免除此類舛訛起見，各別填寫，實屬必要也。

### 第六節 材料退回報告表

由倉庫領取材料，往往超過實際需要之量數。蓋領用時或慮損壞，或領取後，製品之量數，忽然減少，皆足使所領材料，致有多餘也。此項多餘之材料，前次領到時會記入未成品帳之收方，茲既未嘗用去，應再記入未成品帳之付方。故多餘之材料，須隨時退回倉庫，此材料退回報告表所由作也。格式13為普通材料退回報告表之例。

格式13 材料退回報告表

材料退回報告表		號 數 _____		
付方帳戶：		日 期 _____		
各批出品計算帳戶數		製造費明細簿戶數 _____		
材料帳簿號	量 數	種 類	單 價	總 價
點收者 _____		退回者 _____		

材料退回報告表可由倉庫管理員於收到材料時製具之，或由退回材料部之負責人員製具之。製具後即送交材料帳記帳員記入材料帳，并由記帳員製具表示付方之材料耗用總結表。此表送交成本部，記入各批出品計算帳或製造費明經簿之付方，以冲銷前次收入材料之成本，其記法用紅書於材料成本欄內表示之。

有時多餘之材料，並不退回倉庫，而即用於製造他批出

## (154) 成本會計講義

品。如此情形，為符合事實起見，一方面作一材料退回報告表，一方面填一請領材料單。否則必致甲批出品材料成本誤於過多，而乙批出品材料成本誤於過少矣。

### 第七節 用剩材料報告表

製造程序上，材料之用剩，幾各種製造事業，均屬不免。如金屬工業之碎片小粒，製紙或織布工業之剪斷材料等等均是。此種用剩之材料，實有相當之價值，縱較原計材料之價值為小，然不能不與其他材料同樣計算也。

用剩材料，係接定期在製造各部收集者，收集後置諸倉庫，以備出售或製造尚有需要時之用。用剩材料報告表，為收集時送存之憑證，格式14即係此例。其製具之方法及用途，與材料退回報告表完全相同，所不同者，祇名稱耳。



成本會計講義 (155)

格式14 用剩材料報告表

用剩材料報告表		號 數 _____		
付方帳戶：		日 期 _____		
各批出品計算帳戶數 _____		製造費明細簿戶數 _____		
材料帳符號	量 數	種 類	單 價	總 價
	?			
點收者 _____		退回者 _____		

用剩之材料，大半係由直接材料製造時拾餘者，但以其所值甚微，故不在各批出品計算帳上計入，而在製造費明細簿登記之。蓋此甚微之價值，不必減少所製出品之成本，竟視作間接性之製造費可也。惟用剩材料之價值稍大，若計入出品直接材料內，亦足發生相當之影響者，則又當別論矣。

第八節 損壞材料報告表

任何製造事業製造時，材料損壞之情形，概所不免，此

(156) 成 本 會 計 講 義

在會計方面，應有適當之處置。損壞之材料，確有相當價值，為材料帳戶統制上合理起見，不能不有適當之記載也。在製造程序中，所用材料，遇有損壞情形致不堪應用時，此損壞部份之材料，須送還倉庫，并在有關係各帳戶內，分別收支之記入。損壞材料退還倉庫時，須製具損壞材料報告表。格式15，即係此例，其與材料退回報告表及用剩材料報告表之差別，亦祇名稱上之關係耳。

格式15 損壞材料報告表

損壞材料報告表		號 數	_____
退回者		日 期	_____
量	數	種 類	損壞價值
收方材料帳 (損壞材料退還額)		付方各批出品計算帳符號	
收方製造費明細簿 (損壞材料損失額)		付方製造費明細簿符號	

## 成本會計講義 (157)

論及材料損壞，會計上應於材料帳記入其退回之價值，并在材料耗用總結表上，作相當之付出。在各批出品計算帳或製造費明細簿上將損壞材料之價值，作付方之記入者，以其當初將原領材料之價值記入也。故該項出品之成本，應將所損材料之價值減去之。材料原值與損壞所值之差數，通常認為製造費之增加，而以損壞所值，記入製造費明細簿之收方。在會計方面，關於損壞材料之價值，更有進一步之表示，即凡有直接材料或製造費部份之損壞，均於製品中除去之，藉可永得完好製品之實在價值，此於以後尚須詳加討論者。

### 第九節 貯藏材料之記載

由前數節所定各種材料收付之格式，可以詳細明瞭材料進出之價值與數量矣。進出之差額，自屬材料結存之價值與數量無疑，由此可以隨時得知之差額，即隨時盤存之結果。各種材料結存之總數，須設法表示每一種材料之價值與數量，各種材料結存之總數，須設法在普通總帳上表示之，此二者必須相符而後可。欲達此目的，則下列三項，宜加意研究

## (158) 成本會計講義

1. 材料帳之設置，爲表示每種材料細數之用。
2. 材料耗用總結表之總製，爲材料耗用價值記入普通總帳上根據。
3. 普通總帳上材料統制帳戶之設立，爲表示材料帳細數之總額。

### 第十節 材料帳詳論

材料帳者登記材料進出之補助帳也，其記入受普通總帳材料帳戶之統制，此帳通常用散頁或紙片式，每種材料，獨立一帳戶。其帳戶之多寡，以材料之種類爲限制，或止千百，或逾數千。若帳戶之數甚大，則可分爲若干部，每部指定記帳員一人登記之，以便記入之事務。惟既經分部處理，則普通總帳上之材料統制帳戶，亦應按部設立。

格式 2 乃最普通之材料帳，觀其形式，與普通之材料帳戶，極少相似之處，但究其內容，則普通材料帳戶之作用，完全具備。例如材料帳之收到一欄，相當於普通材料帳戶之收方，其發出一欄，相當於普通材料帳戶之付方，其餘額一欄，表示收付兩方之差數，恰與普通材料帳戶之餘額欄相同。所以規劃特別之格式者，爲記帳上之便利計，亦爲節省時

間與金錢計耳。

材料帳格式上之規定，應依下列各項為標準：

頁首所定者：帳戶之名稱，帳戶之符號，材料之種類，常存最大與最小數，計算之單位，貯藏室之地位。

頁內所定者計分四大欄：一為定購欄，內分日期，定單號數，購料部所定材料之量數，以及需要之日期等。一為收到欄，內分日期，量數，單價，總價等。一為發出欄，內分日期，請領材料單號數，單數，單價，總價等。一為餘額欄：內分日期，量數，及所存材料之價值等。其他各點，視事實之需要而定，惟上述四欄，為普通會計程序中所必須者。

材料帳上帳戶符號之設計，如何連帶表示材料貯藏室地位，則帳上對於地位符號之空地。可以無須，而帳戶符號即有二重之作用矣。

材料帳定購欄之作用，係表示定貨單簽發與否為最要，緣由此可免定單之重複也。定貨單簽定時，材料帳內所定材料帳戶之定購欄，即將定單上之日期號數量數及需要日期，一一記入。以後查考此欄，可以得知何種材料業已定購，何時可以收到。當定購材料收到後，則在定購欄內，將原定之

## (160) 成本會計講義

材料，用線劃去，以作取消，若所收材料，祇有原定者之一部份時，亦將原定者取消，另將未收之部份，重行記入。

材料帳收到欄之作用，係表示收到材料之狀況，以第二份收貨報告表為根據，記帳員收到此份報告表，即在材料帳內相當材料帳戶記入之。定購欄原有之記載，加以取消，收到欄記入所收之材料。凡收到之日期量數單價總價等，分別載明。故每一材料帳戶之收到欄，表示每批材料收到之量數及價值，并表示定期內該材料帳戶收到材料之總量數與總價值。

材料帳發出欄之作用，係表示為製造方面所有發出之材料。每日由倉庫管理員將前一日請領材料單交由材料帳記帳員註明帳戶之符號，并在材料帳相當各帳戶發出欄加以記入。查考材料帳後，則請領單上材料之單價已知，即照此計出總價，註於請領單上，而於發出欄內，即可記入發出日期領單號數，材料量數單價總價等，故每一材料帳戶之發出欄，表示每批材料發出之量數及價值，并表示定期內該材料帳戶發出材料之總量數與價值。

材料帳餘額欄之作用，係記載每一材料帳戶收到欄與發

出欄之餘額，此即該帳結存之價值。此餘額可於每次記入時，或每月結束時，或有此需要時，均可隨時計出之。

#### 第十一節 材料帳上關於退回材料之記入

凡曾經發出之材料退回時，以材料退回報告表爲記入材料帳之根據。其記入與購進材料同樣在收到欄處理之，此法於簡表5內表示過矣。惟退回材料，雖係材料之收進，但實爲減少發出材料之總額，故應用紅色在發出欄記載，似屬合理也。此種記入方法，以減少發出額，代替增加收進額，并隨時查考材料總收進額與總發出額。不僅此也，即材料在每一時期內耗用之總額，亦可於此欄內查出之。

#### 第十二節 材料帳上關於用剩及損壞材料之記入

材料帳上對用剩或損壞材料，往往視其價額之大小，特設一種或數種帳戶處理之。此帳戶之記入，以用剩材料報告表及損壞材料報告表爲根據，按照此二表上所載各點，一一記入相當各帳戶之收到欄內。設此項材料賣出或再發時，則根據請領材料單記入相當各帳戶之發出欄，其法與其他材料之處理無異也。

## (162) 成本會計講義

### 第十三節 整理材料存額之程序

材料帳上應將材料結存之額數。明確表示。惟此為帳面之存額，未必即為實際之存額。在材料帳方面而言，材料存額上可以發生之錯誤，亦不一而足，如發出時計算之差誤，或所發之材料，略多於請領單之數目等，其尤著者也。為保持帳上存額正確起見，應以實際所存之額數，與材料帳之存額查對，藉資整理此類可有之差數。

製造公司實際存貨，通常於每年結算時，盤查一次。如此查法，困難滋甚，因在盤查時，須將製造各部之一部或全部停頓也。而種種不能查明數量之事實，亦勢所難免，因同時須派多人盤查，人聲嘈雜，且大半對於材料本身之內容，並非熟手，如是以求迅速告竣。錯每實難枚。不僅此也，當盤查時，以為期甚長，盜竊難免，以數量過巨，不便復核。故每年定期查存制，乃一耗財廢時且不真確之制也。於是較此制為優之繼續實際查存制，遂為一年中查存之良制焉。

繼續實際查存制，每年將所有材料，至少盤查二次。盤查時由倉庫職員執行，因其熟悉材料之情形，故不願發生差誤也。其法凡當所存材料之量數，已近最小額時，即須盤查，



故極省時間。如是帳上所記材料之存數與實際所存數，極易查對，遇有某種材料已達最小額，即盤查一次，每結算時之實際查存，自可免除，而其盜竊不真確等種種流弊，自無從發生矣。

#### 第十四節 材料查存報告表

材料帳記帳員於已知何種材料應在何時舉行實際查存，即應用材料查存報告表(Store Inventory Report)，此表可視作所存材料即將取出之命令，又可視作現存材料之報告，當某種材料已達最小數量時，記帳員填具材料查存報告表，送交倉庫管理員，以備盤查該項存料實際之存額，倉庫管理員經查確實際存額，並加於報告表後，仍將此表，送還材料記帳員。

設實際存額較材料帳上為大時，必有根據請領材料單發出，實屬較少材料之情事，則應在材料帳上作整理之記入，即於發出欄以所差之數量，用紅筆記入之。設實際存額較材料帳上為小時，必有根據請領材料單發出較多材料之情事，則在材料帳上整理之記入，於發出欄內以所差之數量記入之。格式16為材料查存報告表之例，所以記載實際查存之情形

(164) 成本會計講義

也。

格式16 材料查存報告表

材料查存報告表	號 數
	日 期
材料種類	
	帳戶號數
實存數量	
單 價	
總 價	
大於材料帳	小於材料帳
	數 量
	成 本
查 存 員	材料記帳員 製造費明細簿記帳員

經過整理後之額數，記帳員於記料耗用總結表上，亦須記入。所作之材料查存報告表即送至本部，以差數記入製造費明細簿，專作查存之整理。設事實上能將差誤之處發現，即此項差誤屬於何批出品或何部費用者。則還將差誤之數，直接記入各批出品計算帳或製造費明細簿材料成本欄內，以專行記入製造費明細簿之整理。

第十五節 材料耗用總結表

材料處理程序，前經論及，在材料帳上，關於收受發出及結存各數，并各有記入。材料帳為補助帳之一種，受普通總帳材料統制帳戶之統制，凡材料收發之總額，於統制帳戶，均須記入。購進材料之價值，根據核定發票可以求得，一經收藏，即記入各項付款登記簿中材料統制帳戶欄類，此在第八章內，曾叙明矣，根據此欄之總額，過入材料統制帳戶之收方。至發出之材料，則於材料耗用總結表上求得，此項總結表由材料帳記帳員於每月結帳時編送會計部，作入帳之根據。

材料耗用總結表，不必規定印就之格式，因一月僅須一次也。普通即用空白散頁帳式，分為若干欄，於摘要中加以說明便可。總結表須編具二種，一種彙列材料之發出退還及查存之整理，一種彙列用剩及損壞之材料。如是，則記入時，可以分別應用矣。

第一種總結表上之排列如下：

一欄專列請領材料單等之號數，一欄依照下列各點，專列材料之價值。

(166) 成本會計講義

- 1 根據請領單上所發之直接材料。
- 2 根據材料退回報告表上退還之直接材料。
- 3 根據請領單上所發之間接材料。
- 4 根據材料退回報告表上退還之間接材料。
- 5 由查存整理之結果，實存所少之材料。
- 6 由查存整理之結果，實存所多之材料。

第二種總結表上之排列如下：

一欄專列報告表之總數，一欄依照下列各點專列材料之價值。

- 1 損壞之直接材料所列之原則。
- 2 損壞之直接材料，所剩之價值
- 3 用剩之間接材料。
- 4 用剩之直接材料。
- 5 由倉庫發出後之用剩及損壞材料。

材料帳記帳員編造材料耗用總結表之方法，可述如後，記帳員逐日將收到請領單，按類歸納，依據總結表所定欄別，順序記入，則月底結算，自可迅速。記入已畢，各欄結一總數，再按下列形式報告於會計部。

成本會計講義 (167)

材料耗用總結表

——月分

發出之直接材料		××	
減退回之直接材料		××	
<u>直接材料耗用額</u>			××
發出之間接材料		××	
減退回之間接材料		××	
		××	
加查存短少額	××		
減查存超過額	××	××	
<u>間接材料耗用額</u>			××
材料耗用總額			××

用剩及損壞材料總結表

——月份

原價，損壞之直接材料	××
剩餘價值，損壞之直接材料	××
收到用剩之間接材料	××
收到用剩之直接材料	××

(168) 成本會計講義

用剩及損壞材料之發出額                    ××

第十六節 材料耗用額之記入法

材料耗用與倉庫事務有關會計之記入者，可述如下。

倉庫發出直接材料之記入法：

根據材料月份耗用總結表之分錄

收方 未成品材料

付方 材料

材料帳上之記入

在材料各帳戶之發出欄內，根據請領材料單記入之。成

本部之記入：

在各批出品計算帳材料成本欄內根據請領材料單記入之。

倉庫發出間接材料之記入法：

根據材料月份耗用總結表之分錄：

收方 製造費

付方 材料

材料帳上之記入：

與直接材料同

成本會計講義 (169)

成本部之記入：

在製造費明細簿材料成本欄內根據請領材料單記入之。

材料退回倉庫之記入法：

根據材料月份耗用總結表之分錄：

收方 材料

付方 未成品材料或

付方 製造費

材料帳上之記入：

在發出欄用紅色或在收到欄用藍色記入材料各相當帳戶，其根據為材料退回報告表。

成本部之記入：

在各批出品計算帳或製造費明細簿材料成本欄內用紅色記入各相當帳戶內，表示材料之減少額，其根據為材料退回報告表：

用剩材料退回倉庫之記入法：

根據總結表之分錄：

收方 材料

(170) 成本會計論義

付方 未成品材料或

付方 製造費

材料帳上之記入：

在用剩材料帳戶收到欄內記入之，其根據為用剩材料報告表。

成本部之記入：

若係直接材料用剩之退回。用紅色記入各批出品計算帳相當帳戶之材料成本欄內。若係間接材料用剩之退回，用紅色記入製造費明細簿相當帳戶之材料成本欄內。其根據均為用剩材料報告表。

損壞材料之記入法（僅以損壞材料之價值為限，直接人工及製造費均不計入）：

根據總結表之分錄：

收方 材料(剩餘價值)

收方 製造費(原價與剩餘價值之差額)

付方 未成品材料(原價值)

材料帳上之記入：

在損壞材料帳戶收到欄內記入剩餘之價值，其根



成本會計講義 (171)

據為損壞材料報告表。

成本部之記入：

在各批出品計算帳相當帳戶之材料成本欄內，以其原價用紅色記入之。在製造費明細簿相當帳戶之材料成本欄內，以原價與剩餘價值之差額記入之。

材料查存整理上之記入法（實際存額較帳面存額為小時）：

根據總結表之分錄：

收方 製造費

付方 材料

材料帳上之記入：

在相當材料帳戶發出欄內根據查存報告表記入之。

成本部之記入：

在製造費明細簿材料成本欄內記入之，其根據為查存報告表。

附註一若實際存額較帳面存額為大時，照以上作相反之

(172) 成本會計講義

記入。

所有以上分錄之記入，均係表示普通總帳各帳戶之帳項，實際上關於材料之耗用，分錄時可混合一起，以免繁複。

## 第十章 材料之價值

### 第一節 材料收進之成本

材料帳及材料統制帳戶收入成本之價值，為材料之原價加上運至倉庫儲藏備用時一切之費用。例如南京兵工廠向上海購進之鋼鐵材料，自上海至南京沿途所有之運費，以及由南京車站或碼頭運至廠中之費用，均須計入材料之成本內是也。而運輸所生之費用，如能直接計入材料之成本中，應直接悉數計入，如不能直接計入者，則作為製造費用計入之，即變為出品之間接成本矣。

至材料因收藏所生之費用，則不應計入材料之成本中。一因材料之點收，為稽核材料之品質與種類，並非增加材料之價值。一因材料往往於收進時，即行取用，倉庫不過暫時存置上一種之便利耳。除此二主因外，尚有材料收藏之費用，欲計入材料成本內，則分配之問題，頗形困難。故材料之價值，祇能以原價及所生之運輸費用為限也。

### 第二節 材料發出之成本

由倉庫發出之材料，以材料之所值，一面記入材料帳相

(174) 成本會計講義

當賬戶之付方，同時記入收受此項材料相當賬戶之收方。

設各批材料購入之價值，均屬相同，則材料發出時價值之計算，毫無困難。但事實上，各批材料購進時，因市場供求競爭等關係，其價值常無一定。購入價值，既不相同，則記入之價值，亦有參差，而發出時價值之計算，遂頗難抉擇。緣無論何種材料，購入總有多次，對於曾經多次購入之情形，其發出價值之計算，乃不能不設法決定之。普通對於發出材料價值計算之方法，約有二種，即先進先出法 (First in First Out Method) 及平均成本法 (Average Cost Method) 是也。

第三節 以先進先出法計算之價值

材料價值，以先進先出法計算者，即材料先行收進之價值，作為先行發出之價值。依其方法，計算發出材料之價值時，應以進出之次序為主。如第一批收進材料之價值，即為第一次發出材料之價值，直至第一批發完後，再照第二批材料之價值計算。照此類推。先進者先計，後進者後計。若一次發出之材料，牽及二批收進之價值，則按照數量，分別計算之。茲舉例如下。

成本會計講義 (175)

收進之材料

日期	購貨請求單	數量	單價	價價
1月5日	280號	300件	.50	\$ 150.00
1月15日	370號	400件	.60	240.00
1月25日	420號	300件	.45	135.00
2月2日	515號	200件	.55	110.00
2月3日	540號	600件	.40	240.00

發出之材料

日期	請領材料單	數量	單價	總價
1月10日	640號	200件	.50	\$ 100.00
1月20日	760號	100件	.50	50.00
1月24日	840號	300件	.60	180.00
1月27日	880號	100件	.60	105.00
		100件	.45	
2月5日	920號	200件	.45	240.00
		200件	.55	
		100件	.40	

## (176) 成本會計講義

由上例收進之材料帳內，進貨計有五批，各批進貨成本之價值，均不相同。由發出之材料帳內，1月10日所發之材料，係照1月5日收進材料成本之價值計算者，1月21日所發之材料，仍照1月5日所進之價值計算。惟1月5日所進材料，業已發完，故1月24日所發之材料，係1月15日所進者，即照1月15日所進之價值計算。惟1月21日所發之200件材料，單由1月15日所進者已屬不敷，須以1月25日所進材料之一部份充之，故計算此次所發材料之價值，應分別照原進各批之價值為標準。2月5日所發之500件材料，其中一部分為1月25日購進材料之所餘，一部分為2月2日所進材料之全額，一部分為2月3日所進之材料，故計算此次所發材料之總值，亦須分別按照原進各批材料價值計算之。

計算材料發出之價值，以先進先出法為最普通，且具有簡單之利益，因就成本之定額，計算每次所發之材料時，須查考前次所發之材料，比較其收進之價值也。

### 第四節 以平均成本法計算之價值

平均成本法計算材料之價值時，係將所有收進之材料，不論次序之先後，混合一起，不再分別收進之批數，而以其

成 本 會 計 講 義 (177)

集合之價值，平均計算其成本。考此種方法，為計算存貨價值最普通之方法，採用此法計算材料發生之價值，認為最妥者，以其與存貨同樣計算故也。

以所存材料之總量數，除所存材料之總價值，即為材料每一單位之平均價值，是即平均成本法。遇有新進之材料，每一單位之價值，即發生變動，故購入新材料時，平均材料成本，便須重行計算之手續。茲就前節所舉實例中收進與發出材料之數目，用平均成本法示之如下。

收 進 之 材 料

日 期	購貨請求單	數 量	單 價	總 價
1 月 5 日	2 8 0 號	300件	.5 0	\$ 150.00
1 月15日	3 7 0 號	400件	.6 0	340.00
1 月25日	4 2 0 號	300件	.4 5	135.00
2 月 2 日	5 1 5 號	200件	.5 5	110.00
2 月 3 日	5 4 0 號	600件	.4 0	240.00

(178) 成本會計講義

出發之材料

日 期	請領材料單	數 量	單 價	總 價
1月10日	640號	200件	.50	\$100.00
1月2日	760號	100件	.58	58.00
1月24日	840號	300件	.58	174.00
1月27日	880號	200件	.48 $\frac{1}{2}$	96.50
2月5日	920號	500件	.4465	223.25



成本會計講義 (179)

差 數

日 期	數 量	單 價	總 價
1 月 5 日	300件	.50	\$ 150.00
1 月10日	100件	.50	50.00
1 月15日	500件	.58	290.00
1 月21日	400件	.58	232.00
1 月24日	100件	.58	58.00
1 月25日	400件	$.48\frac{1}{4}$	193.00
1 月27日	200件	$.48\frac{1}{4}$	96.50
2 月 2 日	400件	$.51\frac{5}{8}$	206.50
2 月 3 日	1,000件	.4465	446.50
2 月 5 日	500件	.4465	223.25

1月5日收進材料每件之成本為50c, 1月10日發出之成本, 亦以50c計算。至1月15日, 新進材料一批, 與原有1月5日所進材料之成本, 平均計算, 每件為58c, 故1月21日及24日所發材料之成本, 即以此為根據。1月27日新進材料300件, 平均成本為 $48\frac{1}{4}c$ , 故1月27日發出之材料, 即以此計算。2月2日新進材料後, 每件平均成本。變為 $51\frac{5}{8}c$ , 2

(180) 成本會計講義

月5日新進600件材料後，每件平均成本，變為44.65c，故2月5日所發之材料，即以44.65c計算。此後並無新進材料，其所存材料之成本，仍以此計算之。

設材料不時添進，則平均成本法之計算，必常有變動；而較先進先出法，更形煩瑣。惟此法所便利者，即發出材料之價值，與結存材料之價值，完全一致，且不論何時，材料發出成本之計算，至為整齊。試以此點與先進先出法比較，則平均成本法，對於一次發出材料之計算，不若先進先出法，須有幾種定率也。

第五節 其他計算材料價值法

於每月開始時，普通按照平均或存貨價值之標準，以計算全月所有發出材料之價值者。依照此法，若所發之材料，並不超過存貨之總額，雖以後有新購之材料，亦不致增減原來之成本，則此種計算法與平均成本法，並無二致。若所發之材料，超過存貨之總額，即已涉及新購材料之變動，則此法之結果，必使結算時存貨之價值，發生差誤，應如何設法更正，先舉例說明如下。

開始時之存貨

5,000件@60c = 3,000.00

成本會計講義		(181)
本月材料收入	<u>5,000件@60c</u>	<u>4,000.00</u>
合計	10,000件	\$ 7,000.00
開始時材料發出之價值	<u>8,000件@60c</u>	<u>4,800.00</u>
月底餘額	<u>2,000件</u>	<u>\$ 2,200.00</u>

月底計算每件存貨之價值，為  $\$ 2,200 \div 2,000 = \$ 1.10$ 。實屬過高，因每件之價值，僅合 80c。而發出材料之價值，又屬過低，其結果使存貨之價值，與製造之成本，均發生差誤。若發出之材料，係直接性質，已記入各批出品計算帳，致不能表明真確之價值，則應將存貨之價值，用分錄法更正之如下。

收方 損益	\$600.00
付方 材料	\$600.00

經此分錄，材料帳上存貨之價值，固可更正，不致再有差誤矣。然製造成本，仍屬差誤，故就成本會計制度之目的而言。不能表示出品真確之成本，是項理論，終歸無效。

計算發出材料之價值，有用上月之最高市價者，或用以前六個月中之最高市價者，或其他種種設定之標準者，不論所用何種方法，其於存貨之價值及製造之成本，發生同樣之

(182) 成本會計講義

差誤則一，而終須設法免除之也。前定之方法，結果使材料結存之價值，失之過高，須用更正之分錄，此非完善之會計制度。凡稱為完善之會計制度，必能表示出品真確之成本，而無須再用修正之手續。若任意採用設定之價值，以計算發出之材料，則整理一帳戶，必須設置，以便設定價值與實際價值更正之用。會計制度中。應用整理之帳戶，為更正之記載者，為制度上一大缺點，非完善會計制度中所應有。

以市價計算發出材料價值一法，係將所發材料之價值，按照市價，記入各批出品成本中，而在材料帳上用先進先出法或平均成本法計算材料發出之價值，其差額則應用整理帳戶更正之。記載結果，可覘購料部之成績若何，因整理帳戶之餘額，表示定期內發出材料之價值，較諸市價高或低也。而材料儲存之價值，往往不問材料自轉入時至發出時市價之如何變動，亦以當時之市價計算之，則此種整理法便覺毫無意義矣。關於整理帳戶更正之記入，示例如下。

設材料發出時，其成本所值為 \$800.00，而市價所值為 \$1,000.00，其記入法為

按照市價計算出品材料之成本時

收方 未成品材料      \$1,000.00

付方 材料購價之整理      \$1,000.00

按照材料成本計算材料發出之價值時

收方 材料購價之整理      \$800.00

付方 材料      \$800.00

材料購價之整理帳戶付方餘額為\$200，係表示材料部於材料市價低小時，購入所需之材料，曾得有此數之便宜。通常以此帳戶之餘額，轉入損益帳戶內，藉以表示營業上額外之盈虧。惟此項整理記入法之結果，並非表示出品實際之成本，乃係根據理論所得之成本，而不能謂為成本會計制度之無上目的。較此為優之處理，將整理帳戶結轉於製造費帳戶內，同時在製造費明細簿內，作相當之記入，緣材料成本之上下，乃購價之關係，不應使製造成本，受其影響也。

#### 第六節 進貨運費之記入

進貨運費帳戶係登記進貨上所有之運輸費用，并可視作一種統計作用之帳戶，每屆月底結束時，須轉入有關係之各帳戶內。設置此帳戶之目的，為表示各項運輸費用之總額，而不論其發生之原因。考運費之類別，有屬於收進之材料者

(184) 成 本 會 計 講 義

，有屬於製造費部分者，有屬於推銷或總務費部分者，欲求各類運費得一適當之記載，則應按進貨運費之分數分別之。

當運費付訖時，製具照格式 5 之成本轉帳單，表示記入某種帳戶之收方。此項轉帳單，為材料帳或其他成本帳簿關於運費記入之根據。進貨運費帳戶結帳時，以進貨運費分析表，為結轉之根據，此項分析表分為若干欄，分別記入定單之號數及應分各帳戶之總額。各帳戶之分別如下。

儲藏材料之購進

逕用於出品材料之購進

逕用於製造部材料之購進

逕用於推銷部材料之購進

逕用於總務部材料之購進

依據成本轉帳單記入分析表相當各欄內，其法如下。

由成本轉帳單記入各帳戶之運費。

1 儲藏材料之購進，將成本轉帳單送至材料部加入第二份收貨報告表，作材料帳記入之根據。

2 逕用於出品材料之購進，將成本轉帳單送至成本部，作記入各批出品計算帳材料成本欄之根據。

3 適用於製造部材料之購進，將成本轉帳單送至成本部作記入製造費明細簿之根據。

關於推銷及總務兩部者，不必採用成本轉帳單，因此項運費，可以直接記入分析表也。

當月底結帳時，於分析表各欄，結出總數，再按各欄之總數，用下列分錄法結束進貨運費帳戶。

收方 材料

收方 未成品

收方 製造費

收方 推銷費

收方 總務費

付方 進貨運費

#### 第七節 運費不加分派之記入

各種材料收進時，因所需之運費，為數甚小，事實上有不易分派之困難，則此種極小額之運費，不必再加分派，以記入各相當之帳戶內。進貨運費遇有此種情形時，即悉數作為製造費，記入成本帳簿，即記入製造費明細簿中。惟如此記入之方法，須運費確係極小方可。

第八節 運費應行減去之記入

購進之材料，運費言明由賣主負擔，為商場常有之條件，但材料點收時，賣主未將應行負擔之運費付諸，而須買主方面代付，亦為事實上所常有者。買主代付後，按照言明之條件，則應由發票貨價中減去之。此類事實，既屬常有，而買主方面代付後，往往不注意在發票貨價中扣去之，亦屬難免。會計上對於應在發票上減去之運費，特設一帳戶以記所付之運費，藉防疏忽。凡遇運費之代付，記入此帳戶之收方，在賣主發票減去之運費額，記入此帳戶之付方。此帳戶之餘額，為流動資產之一種，所以表示代付運費尚未減去額或應向賣主追償額。當運費核定支出時，在各項付款登記簿上所作之記入如下。

收方 應行減去之運費

付方 應付帳

當賣主發票送到時，其記入如下，將發票所載之全額，記入材料帳戶之收方，代付運費之額數，記入應行減去之運費帳戶之付方，發票上全額與代付運費之差額，記入應付帳帳戶之付方。此種記入，乃屬必要，因材料之價值，應以發



## 成本會計講義 (187)

票上之全額爲然，而所付之運費，爲發票上全額之一部分。各項付款登記簿上應設記載此種帳戶之專欄。若此種帳項甚少，則在應付帳欄紅書亦可，惟各項付款登記簿結帳時，由應付帳總額內減去紅書之額數。

以上登記之方法，茲再舉例說明之。設購入\$500之材料言明運費由賣主負擔，但賣主未曾預付，故由買主代付，計共\$20；其記入如下。

收方 應行減去之運費	\$20.00
付方 應付帳(或現金)	\$20.00

對於賣主發票送到時之記入。

收方 材料	\$500.00
付方 應行減去之運費	\$20.00
付方 應付帳	\$480.00

由以上之記入，材料收藏時，以\$500入帳，其中包括運費在內，賣主帳上以其差額記入之。

### 第九節 材料清單之應用

凡集團式之製造事業，如金屬重工業之類，製造各種機械時，所需之材料，種類繁多，如一一分別填具請領材料之

## (188) 成本會計講義

單據，殊屬不便，并不甚經濟。遇有此種事實，則可以應用材料清單 (Bill of Material) 將每種製品應需各種之材料，彙列一清單內，註明材料之類別及數量，即作為材料請領之憑證。複寫若干份，分別存留於倉庫管理員，材料帳記帳員，及製造部職員處。

當製造一批出品時，製造部職員即填具一紙用於材料請領之材料清單，請領各種所需之材料，倉庫管理員收到複寫之材料清單，即照數點發。材料帳記帳員根據收到複寫之材料清單，登記材料帳各相當帳戶，并將單內所開之材料總額，註明批數，製具請領材料單，送至成本部視作一種材料之請領單，記入各批出品計算帳中材料成本欄內。

應用材料清單，在事業可以節省工作與費用，究其實際，與請領材料單，毫無差別。且於一紙清單上，可以查考一種製品所需之各種材料，若請領材料單，關於一種製品，必須查考許多之請領材料單，孰便孰煩，更可知矣。

### 第十節 小量或無定量材料之請領

製造事業所需之材料，總有祇須少量者，或不能預先決定量數者，是亦通常之情形，而請領時不能如其他材料一例

辦理。例如印刷所印刷上所需之墨汁，製革廠所需之小釘之類均是。

處理此類材料之請領手續，在請領單上既不必先行註明數量，而發放時姑按需要量超過額為度，於發出後待需用有餘返還時，再由原額中除去返還額，以實領總額加於請領單上。例如印刷所印刷時向倉庫領取特種墨汁時先約以實際需要較多之額，權其重量，送至印刷部，用後交還，再權其剩餘重量，其差數即實際用去者，然後以此量記入請領單上，製革廠所需之小釘亦然，均於事前事後，計其量數便得。

設事實上對於上述辦法，實有不便，則對於所用之材料，可以他法測定之，例如印刷所關於印刷所用各種墨汁之測定，先將擬印付印之紙張，求得其重量，再於各種墨汁依次加印後，求得所增之重量，即為所用各種墨汁之重量矣。製革廠製造皮箱時，每種式樣所用之小釘，亦以釘後增出之重量，為小釘之重量。應用此種方法，可以預先測定製品上不易計算之材料成本，此即所謂材料成本預計法(Pre determined Material Costs)。製造事業具有此種情形時，均用此法計算材料之成本焉。

應用材料成本預計法，易使預計成本與實際成本發生相差之數，應設法更正之。其法將所需之材料，另置一邊，由倉庫取用另置時，於帳中另開一帳戶，將另置額記入此帳戶之收方，關於取用後，按照預計法所定之額數，記入其付方，設帳上餘額與實際存額發生相差時，則照查存整理更正之。若相差額常屬過大時，則應將預計率改訂之，務使與實際額不致相距甚遠為度。

#### 第十一節 未知量及廢棄量材料之請領

製造事業對於製品，有所需材料之量數，因製造程序之情形，不能由製造此物之工人，憑個人之判別，加以決斷，并不預先決定者。故在此種情況之下，惟有於發出及多餘退還時用權度數額之一法，藉以確定所用材料之成本，此在前節曾詳論之。

茲再就其他事業，論廢棄材料如何請領之法。木工廠製造木器時，其材料為木材，木材之外表，或有皮裹，或屬粗糙，故在付製之初，鋸解刨光之工，必不可少。迨製成木器，施行權度後所得之數額，應將鋸刨之廢棄部分，依據經驗，用百分法，以百分之幾之廢棄成本，加入計算，庶幾可以

求出製成之木器，須若干之木材也。

製造事業對於製造各批出品之材料，不克於付製以前，計算需用之量數，而必待至製成後始克算出者，亦為製造業中時有之情形。而材料經過製造程序，所有損耗，於製造完成後，應計入材料之總值中。損耗若干，係依據試驗之結果，再按百分率計之。例如金屬彫刻工業，成本部非在所彫形像完畢以後，不能得知彫像之大小，設在逐段彫刻之時，損耗三分之一之材料，則在彫刻完成之後，應將此項損耗之量加入計算，其計算法如下，設有三萬平方寸之金屬版，經彫刻後量其大小，為二萬平方寸，此版每平方寸，計價洋二分，則為

30,000方寸@2c = \$600.00金屬版發出之成本

20,000方寸@2c = 400.00金屬版製畢之成本

\$200.00金屬版在彫製中損耗之成本

\$200 ÷ \$400 = 5%，彫製中應行加入損耗之數額

2c × 150% = 3c，彫製品所用之成本率

每件彫刻品若為40方寸，則40方寸所需材料之成本，為每方寸3c即每件\$1.20。

## (192) 成本會計講義

材料發生時之成本與材料製成出品後之成本，所生之差額，應用帳戶整理之方法更正之。

考諸上述二例，所不同者，第一種木器工業，製成品所需木材之額數，可預先決定，第二種金屬彫刻工業，則非待製品完成後不能知之。

### 第十二節 相關成本之材料

製造專業，對於所購材料之成本，因須分別等級，分派上往往發生問題。材料一經購入，依照品質，分別等級，實為必要，而按諸市價，材料可有若干等級。以通例而論，材料之購價，以其與最高級之價較，則為低，以其與最低級之價較，則為高，若將用於製品分級之材料，一律以原價計算，則製品所用高級材料之成本，未免不及，製品所用低級之材料，又未免太過。若完全按照市價分級計算，則計入製品所用材料之總成本，與材料購進之實際成本，或又發生差數。如此問題，當用相關成本 (Joint Cost) 為計算之標準，即將全成本按照等級用比例法相等分派之。

材料依照等級，重定其成本，有時在倉庫方面行之，俾材料各級之成本，於發出之前，即行規定，并在材料帳上接

成 本 會 計 講 義 (193)

照等級，分別立戶。又有將材料分級之成本，於製造時始行規定，各批出品之材料，仍係分廠計算其成本。又有材料法製造時分級計算成本後，多餘之材料退還倉庫時，另定適當之等級，記入材料帳各帳內。無論分級之先後如何，其分派材料成本之原理則一也。

凡材料須重行按級規定成本者，其法則如下。材料原成本之總價值計若干，材料按照市價每級之價值計若干，再計其各級之總市價若干，如是由原成本總價與總市價之差數，求得相關之比例，無後根據此比例，增減材料每級之市價。以此結果，按照比例，分派各級原成本於各級之市價上。

茲舉例說明此法則，設有 2,000 磅之材料，每磅計洋一角二分，即總共為 \$240，此項材料可分三級如下。

甲級	1,000磅，市價每磅20c，即總價為	\$200.00
乙級	600磅，市價每磅11c，即總價為	66.00
丙級	400磅，市價每磅81/2c，即總價為	34.00
	<u>總市價</u>	<u>300.00</u>

材料原成本總額為總市價240/300，即4/5。照此比例分派每級材料應有的價值，即以每級之市價，用比例分派成總

(194) 成本會計講義

本，其式如下。

甲級	$200.00 \times \frac{4}{5} =$	160.00	，即每磅16c
乙級	$66.00 \times \frac{4}{5} =$	52.80	，即每磅8.8c
丙級	$34.00 \times \frac{4}{5} =$	27.20	，即每磅6.8c
總成本		<u>240.00</u>	

第十三節 部份製成品

凡集團式之製造業，大半之出品，製造時先經部份製成之程序，將所製部份製成品，送存倉庫，於再經完全製成之程序時取出配製，出品始成。而集團中所謂部份集團，又視製造程序及所製出品，定其階段之多寡。例如汽車製造廠先行製成者為軋輪機，軋輪機製好送存倉庫後，再於製造時，取出與其他機件配成較大之機身，如是經過數度之階段，乃成完好之汽車，方可出售，製程中所有各部集團，或部份製成品，均先儲存，以備續製者也。

部份製成品及部份集團，在會計上之處理，與原始材料處理之方法完全相同。普通總帳設有部份製成品之統制帳戶，統制部份製成品補助帳各帳戶。當製造部製就部份製成品送至倉庫儲存時，成本部即將該項部份製成品之成本製具



## 成本會計講義 (195)

通知單，送由部份製成品帳記帳員記入相當帳戶之收到欄內，當請領部份製成品點發時，根據請領單記入發出欄，其法與材料帳完全相同。

部份製成品之成本，以製造成本為限，推銷及總務兩項成本，絕無加入者，因其並無出售之關係，故不能發生此類成本也。若將推銷或總務費用加入計算，則存貨之價值，未免過高矣。

當部份製成品製成時，製具部份製成品成本總表，經由普通分錄簿過入普通總帳部份製成品統制帳戶中。請領部份製成品單為每月記入簿部份製成品統制帳戶付方之根據，記入法如下。

部份製成品成本之記入。

收方 部份製成品

付方 未成品材料

付方 未成品人工

付方 所攤製造費

根據請領單發出部份製成品成本之記入。

收方 未成品材料

## (196) 成本會計講義

### 付方 部份製成品

#### 第十四節 收藏費用加入材料成本說

材料收藏之費用，以會計學真理爲立場，不視作材料成本之一部，前經申敘理由矣。惟會計專家間有力，辯收藏費用，應加入材料之成本者。究其議論，則爲材料之收藏，設委託外間之倉庫辦理時，所生費用，應包括於材料之成本內。惟就事實，材料並不委由外間之倉庫辦理，情形既殊，實難存在。若必欲視作材料成本之一部，則下列程序，似爲必要。

材料收藏一切費用，另開材料管理費用一帳戶記入之，詳細情形，則於分析表列入之。另立付方餘額之帳戶，即名爲所擬材料管理費用帳戶，其記載會加於收藏材料之費用。此二帳戶餘額之差數，表示材料收藏費用所擬額之爲多或爲少也。

根據以往之經驗應行加於材料成本內收藏費用之定率，或可規定。按照實際狀況，以材料之成本，計件、重量或容積爲標準定之。此定率係以材料之成本或數量除同一時期內所有材料收藏之費用求得之。當材料成本記入材料帳時，即



## 成本會計講義 (197)

依其定率，加入收藏費用。是為費用所攤額之記載，月底結帳時分錄之，記入法如下。

收方 材料

付方 所攤材料管理費用

反對上述辦法以定材料收藏費用者，係根據實際情況，所攤材料管理費用，確無準的可以遵從。因管理費用，係按材料之成本、數量或容值等為標準，結果殊難必其正確，故無以費用之一部或全部，分攤於材料之成本，終非妥法也。

### 第十五節 材料帳上預留材料之處理

製造上有時須另置或預留材料之一部，以作即將付製某批出品之用。如此辦法，乃以便利出品迅速製成爲目的。製造業中常遇此種境況，因事實上可以預測定貨方面，需要甚急故也。將材料實行另置時，必須特別注意，緣此法最易發生差誤，而較妥之方法。一面在材料帳內，亦將須留之材料，於記載中表明之。材料帳內遇有是項，即係減少材料之結存額，一方面并須根據請領單，以免是項預留材料，混發于他批出品之用途。

格式 17 之材料帳，即爲設有預留一欄者。製造部遇有

(198) 成 本 會 計 講 義

需要預留材料之事實，即行通知材料帳記帳員。材料帳記帳員即將日期需要預留材料某批出品之號數及數量，一一記入材料相當帳戶內，並將結存額照數減少。當預留材料發出時，根據請領材料單，記入發出欄內，並將預留欄原來之記入劃去。結存一欄並無增減，祇照原存額轉下，因在材料預留時，已經減少也。設請領材料單僅需預留材料之一部份，則發出欄內照舊記入，預留欄內照舊劃去，而同時於預留欄內，按未發去之預留額，作一新記入。

材料查存時，材料帳上預留欄之額數，應加入材料之存額。因材料之預留，並不影響材料實在之結存，故在普通帳簿內，對於預留材料，無須有何記入也。

格式17為表示各種記入法之實例。設材料原存額為2,100件，因2631號出品，須預留材料800件，即此項材料可用于他批出品者，為1,300件是也。又因2640號出品，須預留材料600件，可用于他批出品之存額，乃減至700件。當2631號出品對於800件請領材料單送到時，可用于他批出品700件之存額，仍無變動，而800件預留之記入，因材料業已付用，應即取消。2640號出品請領材料單僅需400件，並不取用，

## 成本會計講義 (199)

爲該批出品預留600件之全數，但記入時，預留原額600件，仍悉數取消，而對於餘剩之200件，另于預留欄內作新記入，即在按照請領材料單記入發出欄時爲之。上項發出材料之記載，於700件之存額，均不發生影響，故結存欄內並無變動之記入。各項記入已竣，材料實存之總額，計有900件，內有200件爲2640號預留額，700件則爲可用于他批出品之總額。

### 第十六節 最大數及最小數

材料帳各帳戶上，最大數量及最小數量之表示，頗爲重要，緣其可使材料部份之投資額，得有相當之限度。若材料存額過多，即係運用資本，受其停滯，而過多部份之資額，遂失可以用于有益之途，甚至因材料過多部份之資本，發生高利之借債。若材料存額過小，時機因此錯過，出品因此延緩，是又材料不夠需用所生之情形也。故材料帳各帳戶所定最大數量及最小數量之效用，乃使材料總額，守一定之法度，存額既屬互當，則財政與營業之狀況，均可入穩妥之途。

最大數量與最小數量，雖不必在材料帳各帳戶分別一一表示，但究以分別在各帳戶內表示爲便，因一方面固可確定

( 200 )      成 本 會 計 講 義

材料相當之存額，一方面并可得知材料應需添購之時期。材料之情況，各不相同，尤視製造業之性質而生等差，故不能規定一般通用之最大數與最小數。如材料相當量內，經過若干時日，即需添置，材料價格之趨勢若何，供統情形若何，所製出品，各期需要材料之情形若何，均須加以考慮，故對於一種製造情形下所定材料之最大量，未必適用於他種製造之情形。情形既如是之複雜，材料最大數與最小數之規定，且未可過于嚴格，而視作應有之標準可耳。

## 第十一章 人工成本會計

### 第一節 基本理論

人工成本會計之理論，在製造業之範圍中，應用上雖不免亦有困難之問題，然究屬簡單。一方面備各個工人工作總時數及應得總工資之記載，一方面備各個工人工作時間內各種工作及其成本之記載，斯二者之總額，必須相符。各個工人應得之總工資，記入工資簿，并由此簿記入普通總帳工資帳戶之收方及應付帳帳戶或現金帳戶之付方，而各種工作成本之細數，分別記入各批出品計算帳及製造費明細簿各帳戶內，究其總額，記入普通總帳工資帳戶收方者，與記入各批出品計算帳與製造費明細簿各帳戶者，應完全相等。工資之帳戶，依其支出屬於直接性或間接性，用分錄法轉入未成品人工或製造兩帳戶。凡記入未成品人工帳戶收方之總額，應與記入各批出品計算帳各帳戶人工成本之總額相等，記入製造費帳戶收方之總額，應與記入製造費明細簿各帳戶人工成本之總額相等，此乃必然之結果，而工資之帳戶除至月底結束應付之工資尙未發放外，均應結轉。



## (202) 成 本 會 計 講 義

### 第二節 人工會計與材料會計之比較

僱定工人之合同，實係購定工人一定時間之契約，得由僱主指定用於應需之目的。但時間不能貯藏以作將來之用，惟有於需用時，按日或按時計算之而已，反是，材料則通常預先購藏，以備將來實際之需要。故人工會計當然與材料會計不同，蓋人工無所謂庫存，且以逐日所費，直接記入人工一類之帳戶。

### 第三節 人工會計之組織

人工成本會計之組織，計分計時部，工資部，及成本部。組織之大小，視事業之需要而定。規模狹小之事業，計時之事務，可由工頭處理之，規模較大者，則併入工資或出品部內處理之，規模宏大者，則每一種事務，恆各設一部。但無論其組織之為分為合，其實際之職掌則一也。

計時部人員職司每一工人工作時數之記載。或以總時數為限，或需兼及詳細之記載，若祇以總時間為限，則記載每一工人工作之起訖時間便可，除此而外，如工人之遲到不到，或在工作時間故意延或外出，均不記入。若兼及詳細之記載，則須查察每一工人所記每種工作起訖之時間，及工作

## 成本會計講義 (203)

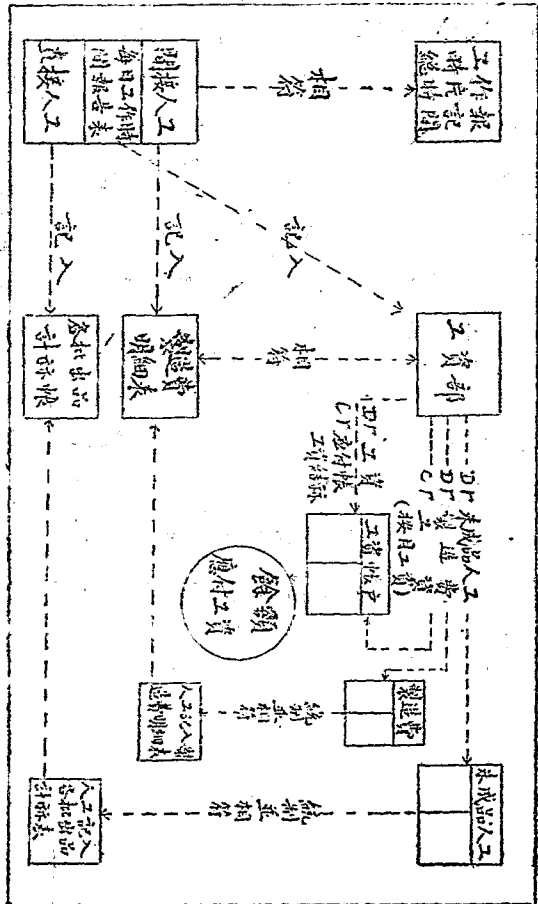
時間入應行詳細記載之情事。而各個工人所需之記載，往往亦歸計時員辦理，以便各個工人將所有之時間，完全用於生產之工作。

工資部人員專作工資之記載。依事業之規模，由會計部指定一人掌理，或須多人掌理，而另成一部。工資計算員亦可兼辦工人支付工資之事務，惟為防備流弊起見，支付工資一事，由現金出納部之人員辦理為妥，此則以事業之規模為轉移。

成本部所辦理者，乃查考工作時間總簿所載之時數及工資，與工作時間細簿所載者，是否相符，然後再求普通帳簿與成本帳簿兩方總額之記入，確係相同否。成本部并須將細上之時數及成本分別過入各批出品計算帳及製造費明細簿相當各帳戶內。

### 表 解 6

人工成本會計程序



#### 第四節 工人之編號

成本帳簿處理方面，欲求便捷，於每一工人編一號數，以代其姓名，則目的自達。號數之應用，不僅限於帳冊中，即各項人工成本分類之編訂，均可適用，因號數較之姓名，便利實多。帳戶符號分類之原則，於工人號數之應用，完全可用，若製造各部之工人，各編以一定之號數，則分類編訂人工表類時，可立時查出工人之類別，歸納一起，分類雖多，不足慮也。

#### 第五節 表單之格式

人工成本類表單之主要格式如下：

工作報時片，即工作總時數之報告。

每日工作時間報告表，表示工作時間之詳細情形。

工資單Payroll，表示人工成本之總額及其分析。

其他各種附屬之格式，專為特種之效用者，於以後有聯帶關係時再論之。

#### 第六節 工作報時片

工作報時片之作用，係記載工人工作之總時數，為今日一般新式工廠通用之記時法，而不必再究他種記時之方法。

### (206) 成本會計講義

其法於時鐘內，設置記時之機器，用以登記工人起訖之時間。將定式之硬片插鐘口內，擊其機桿，一正確且耐久之時間即記上矣。上因由工人親自插記，鮮有再加置辯者。

格式18爲工作報時片之例，詳列工作總時數之記入。片上留有工人姓名，號數及全期總時數之地位，中分上下午起訖之時間欄，及額外工作時間起訖欄。最後并有每日工作時間之總數一欄，此外如規定時間，額外時間，期內總工資等，均有地位可以記入。

格式18 工作報時片

號數 _____							
姓名 _____							
本星期工作總數 _____							
曜日	上 午		下 午		額 外 時 間		時數
	進	出	進	出	進	出	
日							
月							
水							
火							
木							
金							
土							
額定時數 _____ 時 @ _____ \$ _____							
額外時數 _____ 時 @ _____ \$ _____							
總 工 資 _____ \$ _____							
上項工資已照付							

## (208) 成本會計講義

工人由計時員監督，登記其起訖時間。每日上午將此片送至成本部，核登每日之總時數，核登時與詳細記時報告比較之。工作報時片為登記工資帳簿之根據，由此登記僱主所僱工作之時數，工作時數詳細之分類，則於每日工作時間報告表中得之。

### 第七節 每日工作時間報告表

每日工作時間報告表乃係一種細目報告表，由工人填寫，表示工作報時片上總時數內，所作工作之詳情，並為各批出品計算帳及製造費明細簿人工成本記入之根據。

每日工作時間報告表上之細目，計有工人之姓名及號數，日期，部名，出品批數，工作摘要，出品種類及量數，工作種別，每種工作起訖時間，共作時數，工資定率及所工作之成本等，其他如工作分析為直接及間接人工之類。此外關於統計上應列各點，亦可列入，惟以上各項，為會計上所必須者。

單一之每日工作時間報告表亦可應用，在此表上或記工人一日所作各批出品之總時間，或每批出品作一報告表，均依實際狀況為前提。格式19為報告各項記載之每日工作時間







成本會計講義

報告表。格式20為分別報告每批出品工作之報告表。

格式 19 (另印)

格式 20 每批出品工作時間表

工人號數	日期	出品號數
姓名		
出品摘要		
起始時	工作種類	完工於此校對
訖止時	製成數目	未完工於此校對
總時數	@	每小時成本
OK		工頭

時間報告表各項，除起訖時間得用記時器註明外，均須由工人用筆登記，或完全由工人親筆登記。製造業中，亦有規定由製造部計時員登記者，藉以節省工人登記之時間。規模宏大之工廠，僱用之人員既衆，往往用電機製表，或用計算器計算人工成本。若用機器，則時間報告表之格式，須特別規定，表上所列，當較複雜，惟大致與格式19及20相仿，所不同者，排列之次序，須適用於機器耳。

(210) 成本會計講義

第八節 每日工作時間報告之用法

每日工作時間報告表必須登載之事項，在每批出品開始製作時填入之，起始之時間，可用記時器註明。一批出品，製作甫完，即註明訖止之時間，并接記下批出品之起始時間。時間報告表如是之記法，乃將一日之工作，用時序編製者也。

每晨由計時員收集前一日之每日工作時間報告表送至成本部。成本部將每批出品工作之總時數及成本，記入各相當欄內，各欄加得之和，即每一工人每日工作之總時數及成本也。總時數須以工作報時片對照。時數及成本，尚須由成本部分析為直接人工與間接人工兩種。

每日工作時間報告表上各事項結出後，分別轉入各批出品計算帳及製造費明細簿各相當帳戶內。記入此二種帳簿內者，為各部之人工成本欄，當一批出品製造完成，則每部之人工成本欄，表示工作所需之時日，工作之人數，工作之種類，製成之數量，以及工作之時數與成本。此即每批出品經過之情形。

各批出品工作上之情況，經轉入每部或每人出品簿內，

## 成 本 會 計 講 義 (211)

格式21，即為記載每部或每一工人出品稜簿之實例。簿中有  
人工之時間及製品之數量各欄。此簿之作用，乃比較各部或  
各個工人先後製品之狀況。故係統計之記載，而非會計之登  
記。

上項記載已畢，每日工作時間報告表，送至工資部，作  
工資單記入之根據。

講 義 會 計 成 本 (212)

名 稱		年 月 份											
日	直接人工時數	間接人工時數	工作一		工作二		工作三		工作四		工作五		
			時數	件數	時數	件數	時數	件數	時數	件數	時數	件數	
1													
2													
3													
4													
5													
6													
7													
8													
9													
10													
11													
12													
13													
14													
15													
16													
17													
18													
19													
20													
21													
22													
23													
24													
25													
26													
27													
28													
29													
30													
31													

格式 21 每部或每人出品簿

號數

第九節 每日工作時間報告表上分類編號之應用

工人時間分類編號之利益，前經論及。各種工作以符號編列其種類，使應用於每日工作時間報告表，其原理正復相同。每一製造部，亦規定為符號之一部份，則符號可同時表示部別及工作之類別。若引伸此理，以符號最後之單數規定為直接人工，以符號最後之雙數，規定為間接人工，則應用更大。

茲設例說明上項編號方法，有裝釘書籍之機器間，乃一獨立之製造部，編其符號為83。每種工作，定一符號，部之符號均列於前，則工作之符號，分列如下：

<u>直接人工</u>		<u>間接人工</u>	
8301	排機	8300	修理
8303	穿孔	8302	無工之廢時
8305	指標	8304	無原動力之廢時
8307	編號	8306	損壞之廢時等

(214) 成 本 會 計 講 義

8309 扎孔

8311 壓平等

如符號8307列於時間報告表上時，表示在部83編號工作之直接人工是也。

第十節 工資單

工資單本為記載每一工人應得之工資，但事實上亦可表示直接及間接人工之時間，按部分析，以便由工資帳戶轉入其他各帳戶之記載。工作報時片為工資單記入總時數之根據，每日工作時間報告表為工資單記入直接及間接人工成本分析之記載。

工資單之格式，以每一工人每月之工資，各別記載者為最上。格式22即其一例。此式之效用如下。

1. 直接及間接人工之時數，按部分列，各部所費工資，便易於確定，工資帳戶結轉至其他帳戶，亦易着手。
2. 工人保險，負債保險等均易確定。

每一工人立一工資單，關於工資一類所需之資料，各類均有，因單上設置各欄，可按事實之需要為準的，而各類欲求之總數，可不勞而獲也。



## (216) 成本會計講義

格式22所舉之各人逐月工資單一例，其內容為工人姓名及號數，部之號數，月份等在式之上面，本體分為時日，部別各欄，部別欄內再分直接及間接人工時數兩小欄，以下為工作總時數，工資定率，應得總工資等欄，除去已付工資，其餘額即為應付之類數。

### 第十一節 工資帳戶

工資單係工資部職員逐日根據每日工作時間報告表登記。雖可每星期總登，但為避免工作積壓起見，實以逐日登記為是。須記入者，乃各部直接及間接人工時數，工作總時數，及每日總工資。通常工資每星期結付一次，故將一星期工資總額結出記於合計一行內。若須減除若干，則將減剩之總額，記於合計欄內。每屆工資應付時，將所有各工人工資之總額製成結單。會計部根據此結單，製具付款憑證。憑證上之記載如下：

收方 應付工資

付方 應付帳

照工資應付之總額：

上項記載，表示定期內根據每日工作時間報告表之總額



## 成本會計講義 (217)

而記入工資帳戶之收方，且與成本部記入各批出品計算帳及製造費明細簿之額相同。

工作報時片，通常并用作工資領取之收據，因此片乃表示工人登記工作之總時數，且附有工資數目正確之證明。當工資發訖後，於工作報時片上照收行註明之。此時現金簿上對於工資支出之記入如下。

收方 應付帳

付方 現金

照工資實付之總額。

設工資有預付之情事，則須由工資應得額減去，即由應付額將現金收回，現金簿之記入為。

收方 現金

付方 應付帳

工資之支出，與成本各帳簿無關，故各批出品計算帳及製造費明細簿，均無何項記入也。工作報時片及每日工作時間報告表應保存，待查帳員查對工資帳與成本各帳簿之用。

工資帳戶乃係記載定期支出工資總額之統計帳戶，亦係記載定期終了時應付工資之負債帳戶。每屆月終一月內之工

## (218) 成 本 會 計 講 義

資，即包括應付之工資，均應轉入發生人工成本之有關各帳戶內。工資轉帳記入，以每月工資分析表為根據，凡在工資單上所分直接與間接人工之數額，分別結出總額。此項總額內，包括一月內尚未付出之工資，故由此可知有已付與未付兩部份，由此總額所作之普通分錄如下：

收方 未成品人工（直接人工總額）

收方 製造費（間接人工總額）

付方 應付工資

上項分錄，一經過帳，則工資帳戶表示之付方餘額，等於應付工資之總額，若至月底，即為工資支出之期，此帳戶便告結束，未成品人工帳戶之收方，記有月份直接人工工資額，此額應等於該月各批出品計算帳內人工成本額。製造費帳戶之收方，記有月份間接人工工資額，此額應等於該月製造費明細簿內間接人工之月額。

### 第十二節 應付工資論

由應付工資帳戶，將工資轉入未成品帳戶，乃係記載月底應付之工資，於應付工資帳戶之付方。論其原由，工資之支出，由各項付款登記簿，記入應付工資帳戶之收方，而其

成 本 會 計 講 義 ( 219 )

付方所記入者，則爲一月內支出工資之總額加上工資單上所載尙未支出之工資。記入之結果，使應付工資帳戶發生付方之餘額，此即應付未付之工資額，在平衡表上，表示負債之一種。

以上所論，茲舉例說明之。設某公司每逢星期三，發放工資，計需 \$6,000。民國二十二年四月份之始，爲星期六，月末爲星期日。三月三十一日所作三月份之試算表，應有付工資 \$2,000 爲付方餘額，（每日 \$1,000 二日未付）。四月份各項付款登記簿上記入應付工資帳戶之額數，計

四月五日	\$ 6,000.00
四月十二日	6,000.00
四月十九日	6,000.00
四月二十六日	6,000.00
合 計	\$ 24,000.00

在四月份工資單上之記載，計工資項 \$25,000。卽是月工人工作二十五日，每日 \$1,000。當是月月底終束時，照前論方法須記入應付工資帳戶之付方，帳戶上記入之表示如下。

(220) 成本會計講義

應付工資

4/5 各項付款登記簿	\$ 6,000.00	3/31 餘額	\$ 2,000.00
4/12 " "	6,000.00	4/30 分錄	25,000.00
4/19 " "	6,000.00		
4/29 " "	3,000.00		
4/30 餘額	<u>\$27,000.00</u>		<u>\$27,000.00</u>
		5/1 餘額	\$ 3,000.00

付方餘額，即四月份最後三日之工資（每日\$ 1,000.00共三日），此在工資單上應有之記入，而在各項付款登記簿上所無也。

設應付工資，不包括於工資結單內，以便作應付工資帳戶結束之記入，則未成品人工帳戶，必較各批出品計算帳內之人工成本為少，製造費帳戶，必較製造費明細帳內之人工成本所記應付工資為少無疑。蓋因各批出品計算帳及製造費明細簿之人工成本，均係每日記入，已將應付工資包括在內，而應付工資帳戶結算時則未記入，故應付工資若不注意而略去之，必致統制帳戶與統制帳戶發生不符之結果，且使平衡表及損益表所示之狀況，亦有不正確之虞矣。

第十三節 職員薪水

## 成本會計講義 (221)

製進推銷總務各部職員及董事經理等高級人員之薪水，在普通總帳不用工資帳戶處理之。實無多大利益之可言。所有薪水，可均由工資帳戶一併處理，一面分別記入製造費明細簿及推銷總務各項費用帳戶之分析表便可。緣高級人員之薪水，無造具時間詳細報告表之必要，其記入製造費明細簿及推銷總務費用分析表根據，為工資部所作之成本轉帳單，或專供此項記入之簡表。

職員薪水應按職別分類，以便記入時屬於何部之費用。或為製造部之職員薪水，則應記入製造各部間接人工之帳內，或為推銷部之職員薪水，則應記入推銷費用之帳內，或為總務方面高級人員之薪水，則與公司之全體有關，應記入總務費用之帳內。若一人之職務，與三方面均有關係，則其薪水，按照三方面之成效分別記入之。如職員甲之職務，一部份監督製造部，一部份辦理銷售，一部份兼理總務，則其薪水，須按在各部服務之多寡，比例分派於各部之費用內是也，

## 第十二章 人工成本會計之特質

前章所論之人工成本會計，以單一之工資帳戶爲假定之根據，並未涉及分部之工資帳戶。本章所論，範圍較廣，分部工資帳戶之功用，均須詳細研究。

### 第一節 分部工資帳戶之必要

製造事業規模較大者，僱工衆多，單用此種工資單，以憑計發全體之工資，困難殊甚，遇有此種情況，通常由各部分別製具工資單，并每部各設一工資帳戶。各部結算工資，分日辦理，俾工資部計發工資之事務，星期各日，可以平均，而並不規定於一日內辦理致感不及也。就會計原理而論，分部工資帳戶與單一工資帳戶之作用，並無區別，惟細目帳戶方面，即成本細帳之記入，欲其正確，實有其特質在焉。

### 第二節 分部工資在帳簿上之效用

工資單分部編具，必係雇工甚衆，各部須分別設置計時員及計時鐘，工作報時片及每日工作時間報告表之填具，則與前章無異，惟每部各有同樣記載之步驟，如公批出品計算帳及製造費明細帳之記入，以及工資單之登記，均按部分立也。

。格式22工資單，亦同樣適用，惟亦每部一冊，庶結單等之編造，得按部分別。

各項付款登記簿上按部各開工資欄，逐月結造時，由此記入各部之工資帳戶，自己便利。若分部過多，致各項付款登記簿之分欄，發生問題，則不妨仍用一欄，而以符號分別各部之關係。各項付款登記簿結帳時，依照工資欄所載之符號，另用分析表分別登記。

每部設置工資帳戶之記入，與前章所述相同，所不同者：分部工資帳戶，收方之記入，係以各項付款登記簿所作之分析表為根據，其付方之記入，係以分部工資單所作之結單為根據。未成品人工帳戶之記入，與單一工資帳戶相同，惟帳戶可每部各別設置，并專記各部之直接人工。每部未成品人工帳戶，統制各批出品計算帳人工成本欄內各該部之細數

就通則言，每間接人工成本，不必於製造費帳戶內分別設置。因間接人工成本，記入製造費明細簿者，已按部分戶，故就製造費明細簿作出之結單，可表示每部間接人工成本之額數，即等於製造費帳戶分部之作用也。

(224) 成本會計講義

第三節 示例

下舉實例，第一種表示用單一工資帳戶時，對於工資未成品人工及製造費各帳戶及其記入之關係，第二種表示每部設立工資帳戶時，對於工資及未成品人工各帳戶及其記入之關係。

某製造公司計分 A、B、C 三部，某月份各部之工資額如下表。為說明簡單起見，并假定並無應付未付之工資。

部 別	直接人工	間接人工	合 計
A	\$6,000.00	\$3,000.00	\$9,000.00
B	9,000.00	4,000.00	13,000.00
C	8,000.00	6,000.00	14,000.00
合 計	<u>\$23,000.00</u>	<u>\$13,000.00</u>	<u>\$36,000.00</u>

若用單一工資帳戶，依據上列合計額於工資未成品人工及製造費各帳戶之記入如下。

工資總額之記入。

收方 應付工資	\$36,000.00
付方 應付帳	\$36,000.00

由工資帳戶結轉時記之入。



成本會計講義 (225)

收方	未成品人工	\$23,000.00
收方	製造費	13,000.00
付方	應付工資	\$36,000.00

若用分部工資帳戶，對於工資及未成品人工，按部分立帳戶，惟於製造費仍單設一帳戶。

工資總額之記入。

收方	應付工資，A部	\$9,000.00
收方	應付工資，B部	13,000.00
收方	應付工資，C部	14,000.00
付方	應付帳	\$36,000.00

由工資帳戶結轉時之記入。

收方	未成品人工，A部	\$6,000.00
收方	未成品人工，B部	9,000.00
收方	未成品人工，C部	8,000.00
收方	製造費	13,000.00
付方	應付工資，A部	\$9,000.00
付方	應付工資，B部	13,000.00
付方	應付工資，C部	14,000.00

## (226) 成本會計講義

### 第四節 借工及讓工

甲部工人借與或讓與乙部工作，或甲部代乙部工作者，乃普通可有之事，會計制度，於此類事項，須規定正當之記載。當工人借讓於他部時，借讓工人之工資，須記入他部之工資帳內，并係專記他部工資之單一的支付。當爲他部代做若干工作時，不但表示已做工作之人工成本，并須將此項代做工作之成本，即係製造費之一種，悉數轉至他部。

### 第五節 借工資或讓工會計

用單一工資之帳戶，遇有工人由甲部暫借或永讓於乙部工作時，借讓之人工成本，及借讓工人所支之工資，照第十一章所定之制度，留意記載便可。每日工作時間報告表上關於借讓之人工，應記於借入部一方面之工作分類號數內，以後登記人工之成本帳簿時，得按分類號數之部別，分別記入各批出品計算帳及製造費明細簿人工成本欄。每日工作時間報告表各工人之時數，雖按部分析，但工資單之工資，則計入原雇用部。照此計法，所作之單一的工資單，各工人所得工資總額，一次支付，而不以借讓關係分部支付也。

用分部工資之帳戶，仍照工作分類號數，分別記入各批

## 成本會計講義 (227)

出品計算帳及製造費明細簿各該部人工成本欄內，與用單一工資帳戶之處理相同。分部每日工作時間報告表表示實在各該部所做之工作。當工資部人員根據每日工作時間報告表記入工資單時，借讓與他部工作之時數及成本，記入該部所設之欄內。當工資計算時，工人之工資，仍列在單一之工資單上，俾便一次照付。每月結帳時，各部工資結單所表示者，則以實在所做之工作為標準。關於人工借讓價值之分錄記入如下。

收方 應付工資，一部(借入人工部)

付方 應付工資，一部(貸出人工部，即工資支付之部)

上項分錄記入既畢，欲將工資由工資帳戶轉入未成品人工帳戶，以表示在他部借來之人工，在工資結單上如何結轉；此於第十一章曾詳細論及。

### 第六節 示例

某月份A部之總工資，計\$3,500，屬於直接人工者，\$2,400，間接人工者\$600，其餘\$500係借讓於B部者，內計直接人工\$300，間接人工\$200。同月份B部之總工資，計\$4,6

( 228 ) 成 本 會 計 講 義

50，屬於直接人工者，\$3,900，間接人工者\$75。B部在此月份內，並無貸出之人工。A部所作工資之結單如下。

工資總應單 A 部

A 部		B 部		合 計
直接人工	間接人工	直接人工	間接人工	
2,400.00	\$ 600.00	\$ 300.00	\$ 200.00	\$3,500.00

上項工資，在各項付款登記簿上之記入，爲

收方 應付工資，A部	\$3,500.00
付方 應付帳	\$3,500.00

借入工資結轉之分錄記入，爲

收方 應付工資，B部	\$500.00
付 應付工資A部	\$500.00

B部所作工資之結單如下。

成本會計講義 (229)

工資總結單，B部

A 部		B 部		合計
直接人工	間接人工	直接人工	間接人工	
		\$3,900.00	\$ 750.00	\$4,650.00

上列B部之工資，在各項付款登記簿上之記入為

收方 應付工資，B部	\$4,650.00
付方 應付帳	\$4,650.00

當以上所列之工資，由工資帳戶轉入分部未成品人工帳戶及製造費帳戶時，其記入如下。

A部工資之結轉。

收方 未成品人工，A部	\$2,400.00
收方 製造費	600.00
付方 應付工資，A部	\$3,000.00

B部工資之結轉。

收方 未成品人工，B部	\$4,200.00
（直接人工，B部	3,900.00）

### (230) 成本會計講義

(直接人工，由A部轉來)	300.00)
收方 製造費	\$950.00
(間接人工，B部)	\$750.00)
(間接人工，由A部轉來)	200.00)
付方 應付工資，B部	\$5,500.00.

上項分錄記入過帳後，每部總帳內，所包括者均係各部實在所作之人工矣。

#### 第七節 永久讓工

當由一部轉讓一工人至他部時，若係永久性，則他部應編具該工人之工資單。按期計算之工資，須在前一部工資單上作取消之記入，而另於新工資單上記入之。至月底結束時，須照前節作結轉之記入，將該工人前一部應得之工資，結轉後一部。

#### 第八節 代他部之工作

一部往往因請求關係，為他部作工，如作成添修機器之零件，因他部損壞機器，取往應用，即為他部添置設備是也。是項工作，在製作一部為直接人工，所費成本，依製造費分派額，由直接人工之總額內，照比例分派於他部。各批出

## 成本會計講義 (231)

品計算帳應將是項工作，另設一戶，記載人工成本及製造費用，而視同他種製品。製成零件之成本，記入未成品人工帳戶之付方，修理上所費，記入製造費帳戶之收方，并在製造費明細簿中記入內部之相當帳戶內，而為修理他部機器上添加之設備，須於相當之資產帳戶中記入之。

### 第九節 以件計工之工資

工人工資若按工作件數定率 (Piecework Rate) 支付，則每日工作時間報告表上，可照前此所論出品按時計算辦法，將每批出品逐件之時間，一一列入。應得工資額及人工成本，依工作件數之定率，記入各批出品計算帳內，記入之時數，須比較各批出品，及決定各批出品製造費之分攤。製造數量，應由稽核員證明，加具符合字樣，庶支付工資時，經有稽核證明之手續，不致發生多支之弊。在工資單及各批出品計算帳上，均須留填寫製造數量之地位，此則以件計工與以時計工同樣也。

### 第十節 額外時間之工作

額外時間之工作，通常照額定時間工作定率之一倍至一倍半或兩倍支付之。每日工作時間報告表上，額外時間應單

## (232) 成本會計講義

獨列出，以便與額定時間之區別，最好將額外時間之工作，單獨作一報告。額外時間之工作，應有特別之規定，以免額外成本並非必要之開支。若額外時間之工作為數尚大，則在工資單上，可專開一欄，記載額外時間之工資，而每部額外時間所有費用，便可表示。或將額外時間之工資，用紅色填寫於同日額定工資一欄內，亦屬一法。

### 第十一節 時間報告之單位

每批出品工作時數之計算，報告上通常將每小時內奇零之數，設法棄收之。時間報告，以五分鐘為一單位，分別棄收，如某批出品自10：27起至11：12止，報告時，作10：25起至11：10止，其他時間，依此類推。計算時間之單位，各種事業，各有不同，視其製作所需時間之長短而定。有以十五分鐘為一單位者，有以五分鐘為一單位者，甚有較此更小之單位者，各就其事實上真確程度定之。

### 第十二節 時間報告用小數計算法

時間之報告，用小數法 (Decimal Method) 計算者，乃以十除每小時之分數，使成為十等分，即每六分鐘為一單位，而不用時鐘上表明分為十二等分之，每五分鐘為一單位。



小數計算法實際上和減時，較十二等分所求之時數，既便且易。舉例如下：

	<u>時 間</u>	<u>五分鐘之單位</u>	<u>小數計算法</u>
起始	9:06	$9/12$	9.1
停止	<u>1:130</u>	<u><math>11^6/12</math></u>	<u>11.5</u>
經過數數	2:24	$2^5/12$	2.4

第論需要，時間之報告，常以五分鐘為一單位，而非十等分的小數法。為求計算便利起見，依照下表所列之小數，亦可收簡易之效，應用既熟，記憶亦不難也。

<u>時鐘計分</u>	<u>普通分數</u>	<u>等於小數</u>
5	$1/12$	.08
10	$2/12$	.17
15	$3/12$	.25
20	$4/12$	.33
25	$5/12$	.42
30	$6/12$	.50
35	$7/12$	.58
40	$8/12$	.67

(234) 成本會計講義

45	9/12	75
50	10/12	.83
55	11/12	.92
60	12/12	1.00

第十三節 工資特別基金

製造公司有另置支付工資之基金，由普通現金賬中，特別提出相當之定額充之。論是項工資基金之會計，與普通零用金 (Petty Cash) 相同。設置時以足夠工資預付額為度。每逢規定支付工資日期，即照預付工資補充基金之原額，俾因工資預付所減之額數，可以恢復也。

工資基金設置後，關於記入方面，茲設例說明之。另置之工資基金額假定為 \$50，預付額計 \$40，工資總額為 \$1,500，其記入如下。

基金設置時之記入。

收方 工資基金	\$ 50.00
付方 現金	\$ 50.00

工資預付時之記入。

普通總賬上，不作記入，祇在工資單上照預付額於減

成 本 會 計 講 義 (295)

少一欄記入之。

由現金存額提充基金總額時之記入。

收方	工資基金	\$ 2,500.00
付方	現金	\$ 2,500.00

工資支付時之記入。

收方	工資	\$ 2,500.00
付方	工資基金	\$ 2,500.00

在工資支付時，預付工資業已減去，故照全額記入。上項記載既畢，工資基金，仍復原額。

## 第十三章 製造費會計

### 第一節 名詞之討論

製造業製造各部所有間接之成本，即與直接成本不同者，均以製造費 (Manufacturing Expense) 一名詞概括之。此種間接成本，或又名之曰負擔 (Burden)，其他 (Overhead)，負荷 (Loading) 及額外成本 (On Cost) 等。其中尤以負擔及其他二種名詞，用者較廣，但究其確當，則以製造費之名詞為愈也。

負擔一名詞，反對之者，以其容易發生誤解。蓋間接費用，並非製造機關之負擔，而係作業上必然之狀況。出品因間接費用之增加，使其數量亦相應增多，結果致其成本反形減少，乃事實上所或有者。故用此名詞，易致誤會，且妨及優良之工場管理也。

其他一名詞，反對之者，以其在一般人之心理上過於普通。製造家及企業家認為包括製造部各項費用及推銷總務等費用在內。故在此名詞，亦易發生誤解，而命名上確欠指明何項成本之觀念也。

製造費一名詞，意義確當，一望而知不包括推銷及總務各項費用在內。即使淺學之人，見此名詞，亦無誤作他種費用解釋之可能。且為會計專家用之甚謔，確能適應製造會計界之需求。故製造費一名詞，多主採用之地。

### 第二節 製造費之原質

就製造費之名詞而言，凡製造部份各種間接成本均是。論其範圍，凡非製造品直接發生或可直接計算之費用，皆係製造費，但求製成全部成本，必須按照間接分攤之辦法計入之。例如製成出品所用之材料，能直接計入其成本，製造程序中工人之工作，專為製造出品而生，若原動機所燒之煤，工頭之工資，以及機器所負之稅，均不能明白計入製成之出品中，故為製造費類。

製造費之原質，計分三種。

1. 間接材料 凡不能逕行計入所製出品之中者屬之。例如製造部供給品中機器油，電燈罩，沙皮紙，燃料之類。有時將製品直接所用材料因為數甚少而不易計入其成本者，亦歸入此類。如製帽業縫帽帶所用之線即是。

2. 間接人工 凡管理監督登記助理一類之工作，不能逕

(238) 成本會計講義

行計入製品成本之。例如工頭練習生成本記賬員點收貨料員倉庫管理員等之薪金均是。關於此類，分別列入普通報告表上者，尚有製造部高級人員之薪水，如分部主任總監工程師等。有時將不易計算之直接人工，亦歸入此類，則視製造業之情形而定。

3. 間接費用 凡非專為何種出品具有形體所費之成本，而於事業全體或一部有益者屬之。例如原動力，燈火，電話自來水，修繕保險等費用均是。間接費用關於固定費一類又分折舊保險捐稅等，此則屬於保持投資之財產也。

第三節 會計要件

製造事業之會計制度，關於製造費部份應行計劃者如下。

1. 普通總賬中應設置表示每月及每期製造費總額之賬戶。
2. 規定表明每月每期各類費用額數之製造費分析表。
3. 規定各部製造費分類表，俾由此可以求得每月及每期每部費用之額數，以及各項費用之細數。
4. 服務部費用分派於受益各部，使所有製造費用均計入

生產各部內。

b. 生產部費用分攤於所製出品中，庶每部所有製造出品之成本，可以瞭然無遺。

示例，——某工廠某月份製造費計 \$40,000 該廠內部計分服務部二，製造部三，所製出品，共分三種，則在會計制度中應行表示者如下。

1. 普通總賬製造費總額計 \$40,000

2. 分析表所列之製造費，計分：

間接人工	\$18,000.00
供給品	10,700.00
燈火及原動力	2,400.00
租金	5,400.00
捐稅及保險	1,500.00
折舊	<u>2,000.00</u>
合 計	<u>\$40,000.00</u>

3. 各部製造費分類表，表示每部所有之費用。

服 務 部                      生 產 部

費用類別	合計	A 部	B 部	C 部	D 部	E 部	合計
間接人工	\$18,000	\$3,000	\$4,000	\$2,000	\$5,000	\$4,000	\$18,000
燃料	10,700	2,000	1,000	2,700	4,000	1,000	10,700
燈火及原動力	2,400	400	600	1,100	300	100	2,400
租金	5,400	900	900	600	1,800	1,200	5,400
捐稅及保險	1,500	200	300	200	400	400	1,500
折舊	2,000	500	200	500	500	300	2,000
合計	\$40,000	\$7,000	\$7,000	\$7,000	\$12,000	\$12,000	\$40,000

4. 服務部費用分派於生產部，使所有製造費用均計入生產各部內。

服 務 部                      生 產 部

費用類別	A	B	C	D	E	合計
部內直接費用	\$7,000	\$7,000	\$7,000	\$12,000	\$7,000	\$40,000



(142)

由 A 部分派費用 C:	7,000	11,000	2,000	1,000	3,000
由 B 部分派費用		<u>Cr 8,000</u>	3,000	2,000	3,000
總成本，生產部		<u>\$12,000</u>	<u>\$15,000</u>	<u>\$13,000</u>	<u>\$40,000</u>

5. 生產部費用分攤於所製之出品。

費用類別	出品 X	出品 Y	出品 Z	合計
由 C 生產部分攤費用	\$4,000	\$6,000	\$2,000	\$12,000
由 D 生產部分攤費用	5,000	4,000	6,000	15,000
由 E 生產部分攤費用	6,000	4,000	3,000	13,000
出品分攤費用總額	<u>\$15,000</u>	<u>\$14,000</u>	<u>\$11,000</u>	<u>\$40,000</u>

第四節 會計程序

依前節所論各要件，製造費在記載方法上，對於普通總帳系統制賬戶原理之應用及成本賬簿間接成本詳細之記入，必須先行研究。

為減少普通總帳製造費細數之記入，通常單設一製造費流制賬戶。此賬戶

繼續記載成本

(242) 成本會計講義

專記每月製造費之總數，故所表示者為每月費用之總額，及每期最近之總額，此賬戶統制製造費明細簿上所記之細數。在普通總賬上雖每種製造費，可各設一賬戶，然究非良法，蓋在總賬上須作多次之記入也。

製造費明細簿，為補助賬簿，前曾述及，凡製造部每部所有每種之製造費，均在此簿作詳盡之記入。製造費分析由此簿編造，表上所有每種費用之總數，即可替代總帳上依每種費用設立帳戶之效用。故此簿一方供給製造費之分析，一方又為各部費用之分類。

每屆月底結束時，製造費須行分錄之記載，由製造費統制帳戶轉入各部費用帳戶內，每一服務部及生產部設一戶。此種記入以製造費明細簿每部分戶之總數為根據。其記入之作用，結束製造費統制賬戶，使成爲一種統計性質之賬戶，將製造費分別記入發生費用各部之帳戶內。製造費統制帳戶結束後，其對於製造費明細簿之統制作用，由各部費用帳戶替代，而製造費明細簿各部之記載，爲其補助矣。轉入每部費用帳戶內之費用，即各部之直接費也。

其次將每一服務部之成本轉入受益之各部。此項結轉，

每一服務部依次作分錄之記載，記載既畢，服務部費用帳戶，即告結束，便成爲一種統計性質之帳戶，而製造費之總數，均記入生產各部帳戶內。服務各部帳戶結束後，製造費明細簿上受其統制者，亦行結束，并在其餘受益各部帳戶，記入此項相當之價值。生產各部帳戶遂成爲製造費用全額之統制帳戶，費用之細數，於製造費明細簿各相當補助帳戶內表示之。

每一服務部之製造費分派於受益各部者，即將此部之分派費用，一一分派於受益各部是也，故受益各部之費用總額，爲各該部直接費用加上各該部之分派費用。

至生產各部之製造費如何分攤於所製出品之成本，以及各帳戶作如何之記載，俟於下章詳論之。

#### 第五節 間接材料會計

材料會計各章內所有會計原理及程序，已概括間接材料之原質，而應行記入製造費一部者。倉庫發出間接材料，以請領材料單爲根據，記入製造費統制帳戶之收方，并在製造費明細簿上作相當之記入。間接材料逕由外間購用者，根據各項付款登記簿，記入製造費統制帳戶之收方，并以審定發

## (244) 成本會計講義

票時所作之成本轉帳單爲根據，記載製造費明細簿。

### 第六節 間接人工會計

間接人工成本，由工資帳戶結轉於製造費統制帳戶之收方，已在第十一及第十二章詳細論及。當此項成本記入工資單時，在製造費明細簿各相當帳戶內，亦將此額記入之。間接人工成本所有各項之記入，均詳見第十一及第十二章。

### 第七節 間接費用會計

間接費用除間接材料及間接人工，以及固定費用等外，在第八第九章材料會計中曾連帶論及。間接費用發生於公司以外者，如電話費外間修理之類，均根據各項付款登記簿記入製造費統制帳戶之收方，并以審定發票時所作之成本轉帳單爲根據記入製造費明細簿各相當帳戶內。

間接費用屬於保持投資之財產者，係間接費用中所分出，當另作詳論。此類費用，即所謂固定費是，因其費用科目，以天然關係，月月相同。論其性質，與他種費用，頗有差別，或預付數月，或逐月應付而未付，以待支付期屆之轉記，并有設置準備，於將來再行抵銷。

### 第八節 固定費

固定費中主要之費用爲

捐稅

保險費

折舊

大半之固定費，分攤於推銷及總務兩部者與分攤於製造部者，並無二致，故須按照三部比例分派之。

#### 第一款 捐稅

依財產及個人產業所納之捐稅，按照各部投資額之比例分別記入製造費明細簿及推銷總務費用內。將所納稅額按照納稅年份逐月等分之。每月稅額決定之法則如下。

1. 分全年稅額爲十二等分，即得每月之稅額。
2. 以總投資額除每月稅額。即得每月之稅率。
3. 以每月稅率乘每部投資額，即得每部每月應攤之稅額。

各部每月應攤捐稅之額數，可作一各部稅額表表示之。此表即爲記入製造費明細簿及稅額按月分錄之根據。

其他各種捐稅，按照各部每月分攤記載。例如推銷員所乘汽車應納之汽車稅及牌費照，應記入推銷費內，運貨汽車

(246) 成本會計講義

之汽車稅及牌照費，則須按比例分派於製造推銷兩種費用內，因屬於兩部港料及運貨之用，專賣權稅或公司費稅，則記入總務費內，因此類費稅係政府賦予公司全部之營業利益也。

所得稅通常不列入各部費用內，因係政府在純益中應得之一部，並不影響事業之成本。

當捐稅預付時，應將所付額列入遞延資產中，待逐月分派各部後始完。關於捐稅一類之記入如下。

各項稅額之記入法。

各項付款登記簿之記入。

收方 預付或應付捐稅。

付方 應付帳

照支付額

各部按月稅額之記入法。

普通分錄簿之記入。

收方 製造費統制帳戶

收方 推銷費

收方 總務費

付方 預付或應付捐稅

## 成本會計講義 (247)

照各部稅額表所列分攤於每部之費用。

補助帳簿之記入。

在製造費明細簿上，照各部稅額表上每部逐月應攤之稅額記入之。

在推銷及總務帳分析表上，滿各部稅額表上每部逐月應攤之稅額記入之。

### 第二款 保險費

火災保險費之分派，與財產稅同，依投資額為根據按月支配於各部。工人及雇用人員報酬及負債保險費，以各部每月工資單之額數乘保險率為根據，記入各關係部之帳戶內。其他各種保險費，均按發生該項費用各部記入之。例如

工資盜竊保險費……記入總務費內。

汽車保險費……記入推銷費內。指推銷員之汽車言。

運貨汽車保險費……記入製造及推銷費內。按照用途分配。

汽鍋炸裂保險費……記入製造費內，照汽力費記於製造費明細簿。

各部每月應攤保險費之額數，可作一各部保險費表表示

(248) 成本會計講義

之。此表即為每月保險費記入之根據。關於保險費一類之記入如下。

保險費額之記入法。

各項付款登記簿之記入。

收方 預付保險費

付方 應付帳

照支付額

各部按月保險費之記入法

普通分錄簿之記入。

收方 製造費統制帳戶

收方 推銷費

收方 總務費

付方 預付保險費

照各部保險費表所列分攤於每部之費用

補助帳簿之記入。

在製造費明細簿上，照各部保險費表上每部逐月應攤之保險費記入之。

在推銷及總務費分析表上，照各部保險費表上每部逐



月應攤之保險費記入之。

### 第三款 折舊

折舊計算之方法甚多，惟關於製造界用之最廣者，厥為直線法(Straight-line Method)，故在成本會計中，以實際之情形論，不必再述他種計算法。直線法計算簡便，所求出之折舊，先後一致，現金出納部最主用之，此製造界所以大半不採他法也。

直線法計算折舊之方法，乃先定資產使用之年限，以及不堪使用時之剩餘價值，然後由原價減去剩餘價值，以使用之年數除之，即得每年之折舊，再以十二除之，即為每月之折舊矣。例如某種資產原價\$1,800，估其十年之使用期，期末之剩餘價值為\$100，其計算法如下。

原價	\$ 1,300.00
減剩餘價值	<u>100.00</u>
折舊全額	\$ 1,200.00
以使用期限除之	<u>10</u>
每年折舊額	\$ 120.00
以月數除之	<u>12</u>

(250) 成本會計講義

每月折舊額                                           \$10.00

在普通總帳上記入之折舊額，係每月之折舊額，一方記入折舊準備帳戶之付方。在普通總帳上往往設置每種資產各別之準備帳戶，通常所分者如下。

<u>資產帳戶</u>	<u>準備帳戶</u>
房屋	折舊準備，房屋
機器及設備	折舊準備，機器及設備
辦公室器具什物	折舊準備，辦公室器具什物

每種資產之成本及其折舊，在補助帳中得設一生財帳 (Plant Ledger) 詳細登記之。此帳為資產帳戶所統制，每種資產設一頁，載明資產購置日期，成本額數，使用年限，剩餘價值，及每年折舊，生財帳上之折舊為折舊準備帳戶所統制。論生財帳所具之效用，一方記載每種資產之折舊，一方決定各種資產如何處理之辦法，并為資產保險上之根據。

各部每月折舊額之記載，應以各部折舊額表為根據，不論其為製造推銷或總務費之性質，其記入之方法，均屬相同。按照各部所有機器及設備等資產，作成折舊額表。辦公室器具什物之折舊，亦按辦公屬於製造推銷及總務各部之關係

，製成各部器具什物折舊額表。房屋之折舊，通常記入房屋費用帳戶內；此項帳戶，視作服務部費用帳戶，依照製造推銷及總務三部所佔之地位，用比例分派之。

折舊記入以折舊額表為根據，其法如下。

機器及設備折舊之記入法。

普通分錄簿之記入。

收方 製造費統制帳戶

付方 折舊準備——機器及設備

製造費明細簿上之記入。

照各部應攤機器及設備折舊額記入之。

辦公室器具什物折舊之記入法。

普通分錄簿上之記入。

收方 製造費統制帳戶

收方 推銷費

收方 總務費

付方 折舊準備——辦公室器具什物

製造費明細簿上之記入。

照製造各部所用器具什物之應攤折舊額記入之。

(252) 成本會計講義

推銷及總務費分析表之記入。

照各部應攤折舊額記入之。

事實上器具物品一類中，有未經記入，即告消滅者，欲計其折舊額，頗無根據。會計上對於此類微細之器物，定有計算之方法三。第一種當此類器物取用時，即將其成本記入製造費明細簿取用部之帳戶內。第二種以此類器物常存價值，視作永久性，凡遇添置時，其添置之價值，作為費用。第三種每月盤查此類器物存額一次，其餘所購之貨價，均為耗用額，記入費用帳戶內。

第九節 各部費用之記載

每屆月終結帳，由製造費明細簿各部分戶內，作一總結表。每部所有製造費分類額數，均列入此表內；每部製造費之總額，用作分錄製造費統制帳戶結轉各部費用帳戶之根據。每部所有之費用，記入每部費用帳戶之收方，各部費用之總額，記入製造費統制帳戶之付方。

照本章前舉之例，示製造費結轉於各部費用帳戶之方法如下。依據製造費明細簿總結表內所列每部之費用，為

A 部                      \$7,000.00

成 本 會 計 講 義 ( 253 )

B 部	7,000.00
C 部	7,000.00
D 部	12,000.00
E 部	<u>7,000.00</u>
合 計	<u>\$40,000.00</u>

由此總結表所作分錄之記入。

收方 A部，費用	\$7,000.00
收方 B部，費用	7,000.00
收方 C部，費用	7,000.00
收方 D部，費用	12,000.00
收方 E部，費用	7,000.00
付方 製造費統制帳戶	\$40,000.00

上項記入過到每部之帳戶時，即表示每部所有之費用，而製造費統制帳便告結束。

### 第十節 服務部費用分派於生產部

#### 第一款 分派之必要

製造費經轉入各部費用後，則服務部費用轉入受益各生產部費用內，藉以確定生產各部之全成本，實屬必要。其轉

## (254) 成本會計講義

入之記載，用分錄法將服務各部每月之費用，記於付方，受益各部應派之費用，記於收方，服務部中有應派他服務部之費用者，則先將此服務部應派之費用記入後，再將其全部應有之費用，分別轉入生產各部內。

第一步之分錄，將最先而為他部服務最多一部之費用全額，轉入以後受益各部內。然後將稍後且為他部服務較少一部之費用全額，轉入以後受益各部內，照此類推，至服務部之費用均行結束為止。否則或致一部帳戶甫告結束，又有他部費用轉入，而須再作第二次之結束。例如房屋服務部之費用，與各部均有關係，應首先分派，以免分派上發生參差重複之情形。

### 第二款 服務成本分派之要則

服務部之成本按照為其他各部服務多寡之比例，將其成本分派於其他各部之帳戶內，此乃服務部成本分派於其他各部之要則也。至服務部為其他各部服務多寡之如何決定，如何測量，在下章詳論之。

### 第三款 服務費用分派之記入

每一服務部之費用，依照上款所定要則，已經此例分派

於其他各部，先將應行分派各部之額數，作成一表，以便根據此表，用分錄法分錄後，記於普通總帳上。分錄記入之收方為受益各部費用帳戶，付方為某服務部完全費用帳戶。當此項分錄已經過帳後，則服務部帳戶，成爲一種統計性質之帳戶，表示每月或定期此項服務之成本而已。

第十一節 服務成本分派記入之實例

照本章所舉之例，假定A服務部爲B服務部以及C D E各生產部服務。B服務部爲C D及E生產部服務。故A服務部之帳戶須首先結束，庶B服務部之全成本，可在A服務帳戶結束前決定。A服務部爲他部之服務成本，照費用分派表所例者如下。

B 部	\$1,000.00
C 部	2,000.00
D 部	1,000.00
E 部	<u>3,000.00</u>
<u>合 計</u>	<u>\$7,000.00</u>

照上表所列各部成本之比例，其分錄之記入如下。

收方 B部，費用                      \$1,000.00

(256) 成本會計講義

收方 C部，費用	2,000.00
收方 D部，費用	1,000.00
收方 E部，費用	3,000.00
付方 A部，費用	\$7,000.00

上項記入過帳後，B服務部收支總額共為\$8,000計

本部直接費用	\$70,000.00
A部派入費用	<u>1,000.00</u>
合 計	<u>\$8,000.00</u>

B服務部爲他部服務成本，照費用分派表所列者如下。

C 部	\$3,000.00
D 部	2,000.00
E 部	<u>3,000.00</u>
合 計	<u>\$8,000.00</u>

照上表所列B服務部分派於各部成本之比例，其分錄之記入如下。

收方 C部，費用	3,000.00
收方 D部，費用	2,000.00
收方 E部，費用	3,000.00



成本會計講義 (257)

付方 B部之費用                      \$8,000.00

照上列各項記入之結果，每一定期內，所有製造費之全額，均行轉入生產各部之帳戶內。至生產部費用攤派於各生產部所製出品成本之方法，容於第十五章詳論之。

## 第十四章 服務部成本之分派

### 第一節 服務之要項

服務成本分派上所必須研究者，乃服務各部所有服務之種類是也。欲求如何將服務各部之成本，計入受益部內，以及計入之類數，皆基於是。茲列舉分派三要項如下。

1. 服務之種類。
2. 服務成本所有之各項費用。
2. 服務計算之基礎。

上列三要項，既經確定，則服務各部成本分派之方法，庶可求得，而應行計入某部之服務，亦正確矣。

### 第二節 服務部之類別

服務部依照事務之類別，通常分爲四部如下。

1. 文書或管理之部，如管理員辦公室，成本及統計部。工資部。購料部，建築部，工程部均是。
2. 處理材料之部，如倉庫，收貨部，及運輸部之類均是。
3. 機器或需要機器力之部，如原動力部，熱力部，工具

部之類均是。

4. 雜務或衛生之部：如膳食部，醫生部，舍務部，及打掃部之類均是。

### 第三節 服務成本所有之各項費用

服務各部之成本，有間接材料間接人工及間接費用。製造費明細簿總結欄內，對於每成本之資料，均各別表明，並列入由他部所有服務成本之應派數。總結合數，每月核査一次，以視其分派情形，而每月比較，是否不致逾越一定範圍。因服務部之費用，往往將不應擔負之部份，亦計入之。故服務部成本，須防止多計之流弊。

### 第四節 服務計算之基礎

服務所費之成本，計入受益各部之基礎，約有下列數種，如某種服務，以計算表為計算之基礎，某種服務，以工人額數之比例，為計算之基礎，某種服務，以各部人工成本之總額為計算之基礎，某種服務，以所佔位置之面積或體積，為計算之基礎，甚或以每部服務成本，為計算之基礎。

服務部所費成本分派於受益各部時，其正確與否，以所擇之計算基礎為依歸，所擇之計算基礎設有不當，則製造各

(260) 成 本 會 計 講 義

部間接費用之分派必難正確，而其結果，必影響於出品之成本，此乃自然之理。關於服務成本分派上可以發生之差誤，舉例說明如下。

1. 某部直接人工成本，較之他部，實屬為多，而所有人工之總成本，或屬相同，則以直接人工成本為計算之基礎者與以所有人工之總成本為計算之基礎者，其分派上必大相庭徑。

2. 某部工人之總數，較之專作直接人工者為數必多，則服務成本總額之分派，以工人總數為計算之基礎，與以直接人工之工人總數為計算之基礎者，自頗有出入。即以各部之工作時間而言，若彼此不同，則分派上之結果，亦必如是也。

3. 故工人之額數，工作之時間，人工成本之總額，各部不能盡同，即其關係不能一致，則以上述三種，任擇一種為共同計算之基礎者，其影響於各部出品之成本，固無異也。

由是言之，服務成本正確之分派，全恃所擇分派與計算之正確基礎，毫無疑義，故當選擇分派之基礎時，對於服務

成本分派之比例，須詳加研究，對於各種基礎之優劣，應細加比較，俾所擇分派之方法，得臻上乘也。

#### 第五節 總辦公廳

總辦公廳為掌理公司全體事宜之處。其成本計有總經理廠經理文書助理員等之薪水，（工頭工資，則不在其內，因此項工資，應分別計入所屬各部之間接人工也）。辦公用品，固定費用：房租，電話費及雜支等費，其他尚有應行分擔之費用，如熱力電火之類是。

總辦公廳所費成本之分派，應以每部工作總時數為基礎。因其服務，係包括公司全體之管理者，故最好以時間為計算之基礎。有主張以工作人員之總數為基礎者，蓋因各級人員工作之時間，頗不一致，似尚近理。若以人工總成本，為分派之基礎，則非所宜，因各部工資率既不相同，而工資較高之各部，整理之事宜，未必特多。若以直接人工之時間，或直接人工之成本為分派之基礎，亦非所宜，因管理之事務，並不以直接或間接人工，有何軒輊也。

#### 第六節 成本及統計，工資，人事，及出品等 各部

## (262) 成本會計講義

成本及統計，工資，人事，及出品等各部所掌之事項，與其他各部之職務，在間接及直接人工方面，均有相當之關係。此等部所費之成本，似以每部人工總時數，為計算上最好之基礎，因人工總時數，包括直接與間接人工，而對於各部，均可適用。若以人工總成本，為計算之基礎，則不適當，因此等部之服務，成本之原質不若時間之原質可靠也。有主張人事一部之成本，應以工作人數為分派之基礎，不知此部真正的目的，因需要規定之工作時間，然後供給若干之工人，故時數較愈於人數。

### 第七節 購料部

購料部為製造機關之一部，因其工作，幾全為製造部之利益。購料部之成本，在理論上，可與倉庫收貨部及運輸部之成本合併，因均係處理製造部所需之材料。或將各部成本，各別計算，亦無不可，製造各部均可視作購料部之受益部，蓋無材料，各部便無可做。其利益所及，凡直接或間接人工，均屬相同。故以人工總時數，作購料部成本分派之基礎，似最為精確也。

### 第八節 編輯室

近代製造公司之規模，日益擴大，以前雇主與被雇人員人事之接洽與關係，均遭毀棄，致被雇人員，對於公司之情誼，遂頗感缺乏。為增進雙方之關係起見，製造公司乃有編輯室之設置，其目的不外疏通被雇人員之怨氣，與宣達消息耳。此種設置之成本，當然為製造費之一，因其目的，所以增進公司之幸福也。

公司中如獨設一編輯室，以謀公共之利益，其成本不外編輯及助理人員之薪水，出版品成本，固定費及其他費用等是。其服務以被雇人員之類數作比例，而服務成本之分派，應以各部被雇人員之類數為每部之比例。

#### 第九節 工程及製圖部

工程及製圖部在性質上，乃係混合部，因其服務，關於特別及普通者均有。所做之工作，均能分別屬於何方面，其工作普通分為下列各種

1. 試驗的，創造新出品或改良舊出品。
2. 為製造部改良或設計，或改良設備之類。
3. 改造或計劃尋常出品之一部份。
4. 設法或幫助推銷部推銷出品之增加。

(264) 成本會計講義

論及以上四種工作之費用，其記如下。

1. 第一種試驗性質之工作，以冀獲得出品專賣權者，成本記入各批出品計算帳，將來再行轉入專賣權帳戶內。

2. 設試驗工作係暫時性質，並非產生轉賣品者，則此工作成本，視作額外費用，記入損益帳內，而不應歸製造出品負擔。

3. 改良工作之成本，記入資產帳戶內，因此項成本係進或產生新資產也。

4. 尋常出品改進或計劃之費用，若係增加專賣品之價值，應記入專賣權帳戶內，因其包括於專賣之出品中，而將專賣權之費用，在尋常出品中銷去也。

5. 尋常出品改進或計劃之費用，若係專施於特定之某批出品者，則應記入該項出品帳戶內。

6. 設法或幫助推銷各項費用，應記入推銷費用帳戶內。

以上各項費用計算之基礎，以每小時所費於該項工作之平均成本為最妥。關於此部工作之成本，按照上述四項工作之時間除之，即為每小時之平均成本率，依率而計，其法殊當。



第十節 倉庫及收貨運輸等部

倉庫費用，在第十章曾究其分派於材料之法。並主張倉庫費用，以分派於製造各部為愈，即視倉庫為服務部，不應以其費用，計入所藏之材料成本內，惟既將倉庫視為服務部，則凡關於處理材料各部之費用，如收貨部運輸部以及購料部等之所費，彙合總數，再行分派，因其性質，均屬一般所有之費用也。

以上各部中收貨部之費用，專為材料收進時之關係，並不涉及貨物運出之事務，緣貨物運出，乃裝運之費用。若將收貨與裝運兩種事務在一部處理時，則其成本，應依此兩種事務分別計之。此類費用分派之方法，通常以每種事務之時為基礎。

運輸部之費用，進出貨料，均有關係，除專為收進材料所生費用，歸入製造費計算外，應按兩種事務之作用分派之。進出貨料分派之比例與計算之方法，以每種所需運輸車輛之時間或運輸之噸數為基礎，均就事實而定。

考材料之為物，製造各部，皆有是需要，無論直接人工與間接人工，均有相當之關係，故此類事務費分派之方法，

莫善於總時數之基礎也。

### 第十一節 原動力部

原動力服務之類別，有蒸汽力，有電氣力，依製造部之情形而利用之。製造各部有需汽力，有需熱力，或全由原動力部供給，或供給一部，餘則仰給於外界，各公司並不盡同。蓋各公司在設備方面，以及能力方面，均足影響此類服務之分派。以原動力成本分派問題之複雜，姑擇其最要者，述之如次。

#### 第一款 蒸汽

原動力部以蒸汽為研究之第一步。蒸汽之產生，其成本中，有燃料與自來水之成本，伙夫工資，工程師薪水之一部，修理折舊等成本以及機器爆烈所生之費用。故蒸汽之成本，凡各部蒸汽達到之所，因利用蒸汽所費之成本，如蒸汽管之折舊修理捐稅等成本，均概括在內。

設全部蒸汽係為發動電力之用者，則蒸汽部一切所費之成本，須轉入電力部，再行分派於用電各部，而成各部電力之成本。縱為實際關係，以蒸汽成本，按各部所需電力之多寡，一一分派，似較真確，但各部成本，究係電力，而蒸汽

乃發生電力之成本也。

設製造部直接所需之原動力，除電力之外，尚需蒸汽力。則蒸汽力之成本，自應按照各部直接需用之量數一一分派。計算各部蒸汽力之方法，首推設置汽力測算表為最便，蒸汽力之成本，以所發蒸汽之總量除之，即得每一單位之計算率。每部所用之蒸汽量，乘以計算率，即得該部蒸汽力之成本，此在普通分錄之記入，根據分派之基礎，即可結束蒸汽力之帳戶。

設不用汽力測算表，則汽力之計算，惟有估計之一法。若各部需用汽管並不間斷，無論直接需用，或發生熱力，或鼓動電力，其時間常屬相同，則估計法可依照汽管之面積，定其比例之關係。若需用之時間，參差不一，則以汽管面積為估計之標準，殊屬不妥。各部所用汽管之面積，乘以每一汽管所用之時數，作為分派之基礎，自較確當。惟估計方法，終覺不妥，故以設汽力測算表，為分派蒸汽成本最當之辦法。

## 第二款 冷氣

工廠中冷氣設備之成本，或直接計算，或轉入其他成本

## (268) 成本會計證義

中計算，實際與蒸汽同一辦法。分派冷氣成本計算之基礎，以計量表為最佳，若用估定法，亦難真確。計量表之作用，亦可按各部之需要而定，若須每部測量，則每部設一計量表。由計量表再計算冷氣每小時消耗若干單位，每小時之計算率，即可求出，各部冷氣之成本，祇須視計量表而定其若干單位以分派之。

### 第三款 電氣

電力成本分派時，依各部之用量為比例。分派電力成本計算之基礎，以電表為最佳，惟對於各種機器所需之電力，不能盡以電表計算時，不得不用估計之法。全部電力之成本，固用電表計算，若每一製造部或聯合數製造部所用之電力，亦得分置電表計算之。電力之總成本，可依各部所置電表度數之比例，以定每部應行分派之成本。

各部所有機器消耗之電力，若欲計每具機器之電力若干，事實上往往用估計之法，因每具機器各置一電表，確有不可能者。至估計法普通以機器之馬力為標準，每具機器馬力若干，有牌刻明，每月以每具機器使用之時數，乘其馬力，即得每具機器所用馬力時數。以每一製造部所費電力之總成

本，祇除於縣馬力時數，即為每馬力時之計算率。每具機器馬力時數乘以此項計算率，即其所費電力之成本。但機器之能力，往往不以馬力之大小，為一定之標準，故估計法有時難免發生差誤，此則於一方面須另以能力作伸縮之地步。

每具機器電力之消耗，除用上述方法計算外，尚有用電表測每具每小時所耗之電力，測驗後，即以之為基礎，分派其服務成本，惟此種測驗，係以機器尋常情形平均計算者，欲減少可能之差誤，亦須斟酌機器使用之情形，加以伸縮。

燈火所耗之電力，亦可仿照機器估計法，惟其分派基礎，普通以每燈燭光枝數定之。

#### 第四款 熱力

熱力有由製造各部自行設備機器供給者，但普通多由蒸汽間供給。熱力成本總額之分派，可按各部立方體積之大小為比例。惟求其正確，應以各部放熱器面積之平方尺數為比例。

#### 第五款 煤氣

工廠所用之煤氣，無論為購自外界，或出自本廠，在原理上，其成本分派之方法，與電力完全相同，煤氣成本之分

## (270) 成本會計講義

派，倘能以計算表為基礎，自最正確，但究諸事實，或以煤氣龍頭之數目，或以煤氣龍頭面積之平方寸，或兼用二者，乘以所用之時數，為分派之基礎。

### 第十二節 工具模型等部

製造業中關於服務部一類。有專事製備工具模型等物，以應他部之需要者，如重工業，即其例也。工具模型等部，乃係混合部之性質，其出品有為製造部所需者，有為本部陳列者，有為貯藏者，往往所製出品為生產部所不及，而工具模型等部所獨長者亦有之。

設所製工具或模型，係公司之新品，或係組成資產之一部，或係一種已成品，則其成本，應記入各批出品計算帳內。而記入製造明細簿者，乃係專供他部出品所需之類，所謂工具模型等之普通成本，而應分派於各部。其普通成本分派之方法，或以他部所用工具之數目，或以製造工具直接人工之時間為比例。設以直接人工之時間為分派之基礎，則須以各部所用工具之數目，定其參差之關係。

### 第十三節 維持部

維持部之職司，係機器設備房屋等之修繕及整潔。論其

成本，如維持部工資出品以及折舊捐稅保險費之類均是。此部之服務，有可直接計入他部者，故分派基礎之選擇，不無困難也。屬於此部之費用，應分別依派入各部之服務編號，並另編普通費用之號數，以便按每部服務成本之比例，分派其總成本。依照此法，維持部之成本轉入受益各部，不必用假定之分派基礎，其記入，即將該項統用於維持部費用之收支，及各部費用帳戶之付方，同時作成便可。

在理論上另一方面而言，維持部成本，如修繕之類，乃係延長固定資產之生命，即保持固定資產，不致毀壞也。就此點推論，維持部成本，可視作折舊準備之用費，亦可以作減低已發生之折舊額。而普通均主張維持之費用，應作為成本，上述理論，事實上確有極充分之理由，故亦宜加以相當之注意。

#### 第十四節 膳食部

工廠設置之膳食部，普通以所供之膳食，即作為成本。固定費用，熱力燈火租金等，亦可作為此部之成本，惟關於膳食之收入，應夠各項之費用。設稍有損益，亦應歸入公司額外損益科目內，轉入損益帳戶可也。

## (272) 成 本 會 計 講 義

工廠所供膳食之定價，祇以膳食本體之成本為限，如材料及事務之費用，而不再計及膳食部固定及普通費用。辦法如是規定，則定價以外之費用，即為製造費，因此種費用，純為全體僱用員工之利益及健康而生。故此種定價以外所費之成本，應按服務部之費用而論，且以各部員工之額數為比例，分派其成本，緣利益以個人為基礎，並非以人工時間或成本為基礎也。

### 第十五節 安樂部

工廠中關於僱用員工安樂上之服務，亦以製造部之個人為基礎。故安樂部之成本，應照其他各部員工額數為比例分派之。用此種分派基礎，較之用直接或間接人工之時間或成本為優也。

### 第十六節 醫藥及診治部

醫藥及診治部之服務，完全以個人為基礎，且與部別無關，不能以各部員工額數為比例。疾病或意外傷損，各部間或多或少，不能一致，則醫藥及診治部之成本，疾病傷損較多之部，分派上亦應較多。醫藥及診治部記載各部之所需，再照此用比例法將成本分派於各部。



此係依據經驗所定之分派法。

普通疾病醫藥上之服務，於全體員工，均有關係。自可以各部之人數為分派之基礎。

### 第十七節 房屋部

工廠房屋，若係租賃者，則所付之房租，即為房屋部之服務成本，至房屋整理園庭等房租以外之費用，亦與房租同一性質。房租所費，均直接記入製造費明細簿在時間上有關之各部，並先經各項付款登記簿之記載。房租以外關於房屋上之費用，與房租同樣處理之。

設工廠房屋係自建者，則房屋方面之費用，亦與房租之支付相同。此項費用，如捐稅折舊保險修繕之類均屬服務成本。其他如看管整潔電梯盥洗，甚或燈火熱力等，亦屬房屋部服務成本之範圍。

房屋服務之成本，記入房屋服務部帳戶之收方，而所有製造費係由製造費帳戶轉入者。製造費明細簿所設此部之帳戶，應將此部所有各費，詳加分別，以便分派於各部，設各部房屋所費之成本，情形不同，則每一房屋，各設一服務部帳戶，庶各部房屋服務成本之分派可依各部之情形而定。

(274) 成本會計講義

房屋服務之成本，分派於各部時，與房租之分派相同，即以各部所佔之面積或體積並兼及各部房屋之價值為基礎是也。

第十八節 其他

除上列各節服務部之費用外，尚有普通不能歸納任何部內之服務費用，凡不能歸入獨立各服務部之費用，另立一帳戶歸納之。設工廠內部，分部嚴密，此類不能歸納之費用，自屬甚少。惟事實上往往另設歸納其他費用之帳戶，其記入之費用，或有勉強記入他種帳戶者。由此原因，設立其他服務費用帳戶時，應加意不可使之過泛，以致隨便將可以歸入他部帳戶之費用，歸納此帳戶中。

考其他服務費用帳戶，係屬於普通之性質，故無論何種分派法，在理論方面，均可適用。惟一般認為較妥之方法，按照生產各部人工總時數之比例，直接分派之。

第十九節 分派之程序

分派服務各部之成本於受益各部，應自為他部服務最多而受益最少之部始。以次繼之為他部服務次多而受益較少之部，遞推至為他部服務最少而受益最多之部，直至將所有服

務成本，完全轉入生產各部爲止。

論服務各部之事務，部與部間，多少有相互之關係；即實際上每一服務部一方面爲他部服務，一方面受他部之服務。例如房屋部爲僱用部作供給房屋之服務，又受僱用部看管房屋員工之服務。又如電力間供給汽鍋間之燈光，並受汽鍋間所輸蒸汽以發電。此類事例，每部均有。各部間此種相互之關係，欲將服務成本，絕對正確分派於服務各部，幾不可能。若爲概括各部相互關係起見，則連帶分派之記入，亦無辦法。故解決此問題，祇好將相互間不關重要之服務成本，不必細究其各部間之分派，茲照前此各節所舉之服務成本，規定先後分派之程序，照此程序，前列各部中，不僅所受後列各部之服務。而前列各部之服務成本，儘數分派於後列之各部。

設服務各部先後分派之程序，未能按照相互間服務最小之關係，則必有極甚之差誤，故服務成本分派之程序，務宜審之再三。表解7爲分派程序之一例，實際上大半可以適用。就此表解，工廠中服務各部分派之程序，可完全照其排列或稍加變動，均以事實爲標準。表解中對於每種服務之分派

表解 7. 服務部成本之分派

收方	下列各帳戶，以本部爲他部所做工作總結表爲基礎	付方	維持部費用
收方	下列各帳戶，以各部所佔之地位爲比例	付方	房屋費用
收方	下列各帳戶，以各部所僱員工之類數爲比例	付方	內設藥房
收方	下列各帳戶，依據經驗作成各部之診治表	付方	診治費用
收方	依人工總時數爲基礎	付方	診治費用
收方	依人工總時時基礎	付方	管理費用
收方	依工作分析時間報告表	付方	管理費用
收方	依計量表定所耗之蒸汽	付方	管理費用
收方	依電表及馬力時數	付方	管理費用
收方	依計量表及試驗表	付方	管理費用
收方	依放熱器面積之平方尺	付方	管理費用
收方	依龍頭之數目或面積	付方	管理費用
收方	依所用工具之數目或直接人工時數	付方	管理費用
收方	依直接人工之時數	付方	管理費用
	生產部	付方	其他費用
	費用帳戶		

此表插在成本會計講義二七六面後之一

## (276) 成本會計講義

，依設定之基礎，其收付兩方之帳戶，亦一一表明。

(表解 7 另插)

服務各部成本分派時，爲計費上簡括起見，就性質及基礎相仿之各部，合爲一組，藉以減少記入之次數。例如表解內房屋設備膳食音樂及醫藥之類之費用，即合成一組，分錄時記入自省，因併爲一次之分派也。

### 第二十節 分派計算表

各部服務費用之計算及分錄，欲求其簡便，當作成簡表之計算表。每部直接之費用，及由他部轉入之費用，在各內各設一欄記載之。在表之上端，列轉各種服務費用分派之基礎。各部直接發生之費用，應依分錄法由製造費統制帳戶結轉之。分派程序，自左至右。表內并列入數字爲例。

服務部成本分派計算表 (簡表6)

估地面積，平方尺	30,000	2,000	1,500	2,000	1,500	14,000	9,000	
人工總時數	14,000/13,300*		700	800	1,500	4,500	6,500	
直接人工時數	8,000					35,000	4,500	
馬力時數	60,000				5,000	30,000	25,000	
列數定率	維持部費用	房屋部費用	辦公室費用	材料處理費用	原動力部費用	工具室費用	A 生產部費用	B 生產部費用
1 本部直接費用	<u>\$600.00</u>	\$1,040.00	\$1,860.00	\$706.50	\$1,496.00	\$1,372.50	\$2,469.50	\$1,679.50
2 維持部費用*	<u>\$600.00</u>	<u>160.00</u>	20.00	.....	60.00	110.00	90.00	190.00
3 房屋部費用4 C		<u>\$1,200.00</u>	80.00	60.00	80.00	60.00	560.00	360.00
4 辦公室費用14 C			<u>\$1,960.00</u>	98.00	112.00	210.00	630.00	910.00
5 材料處理費用6 $\frac{1}{2}$ C				<u>\$864.50</u>	<u>52.00</u>	97.50	292.50	422.50
6 原動力部費用3 C					<u>\$1,800.00</u>	150.00	900.00	750.10
7 工具室費用25 C						<u>\$2,000.00</u>	<u>875.00</u>	<u>1,125.00</u>
8 生產部總成本							<u>\$5817.00</u>	<u>\$5,407.00</u>

\*工作表

\*各部人工總數時，計14,000小時，除材料處理部份，總時數計13,300小時。

此表插在成本會計講義二七六面後之2

## 成本會計講義 (277)

照上表計算服務成本，第一部直接費用須分派於其餘各用，即在同列內記入。第二部加入第一部派來之費用，作一總結，並將應行分派於其餘各部之費用，照第一部同樣分別記載。照此類推，將各部費用依次分派，至記入生產部為止，由此可以察知每列之分派，實為分錄之記入，即於派出費用部之付方及派入之費用各部之收方同時記載是。

### 第二十一節 依分派計算表之分錄

依前節計算表之例，用分錄法作服務部成本分派之記入如下。

1. 由製造費明細簿所編總結表，結轉製造費統制帳戶於各部費用帳戶，(列數1)。

收方	維持部費用	600.00
收方	房屋部費用	1,040.00
收方	辦公室費用	1,860.00
收方	材料處理費用	706.50
收方	原動力部費用	1,496.00
收方	工具部費用	1,972.50
收方	A.生產部費用	2,469.50

(278) 成本會計講義

收方 B生產部費用 1,679.50

付方 製造費統制帳戶 11,221.00

2. 由分派記算表之結數，分派維持部之費用，(列數2)。

收方 房屋部費用 \$160.00

收方 辦公室費用 20.00

收方 原動力部費用 60.00

收方 工具部費用 110.00

收方 A生產部費用 90.00

收方 B生產部費用 160.00

付方 維持部費用 \$600.00

3. 照房屋部計算地位之比例，分派該部之費用，(列數

3)。

收方 辦公室費用 \$ 80.00

收方 材料處理費用 60.00

收方 原動力部費用 80.00

收方 工具部費用 60.00

收方 A生產部費用 560.00

收方 B生產部費用 60.00



成本會計講義 (279)

付方 房屋部費用 \$1,200.00

4. 照辦公室計算人工總時數之比例，分派該部之費用，  
(列數4)。

收方 材料處理費用 \$98.00

收方 原動力部費用 112.00

收方 工具部費用 210.00

收方 A生產部費用 330.00

收方 B生產部費用 910.00

付方 辦公室費用 \$1,960.00

5. 照材料處理各部計算人工總時數之比例，除辦公室以外，分派該種費用，(列數5)。

收方 原動力部費用 \$ 52.00

收方 工具部費用 97.50

收方 A生產部費用 272.50

收方 B生產部費用 422.50

付方 材料處理費用 \$864.50

6. 照原動力部計算馬力時數之比例，分派該部之費用，  
此處暫不用測算表之例，(列數6)。

(280) 成本會計講義

收方 工具部費用	\$150.00
收方 A生產部費用	900.00
收方 B生產部費用	750.00
付方 原動力部費用	<u>\$1,800.00</u>

7. 照工具部計算直接人工時數之比例，分派該部之費用  
(列數7)。

收方 A生產部費用	\$ 875.00
收方 B生產部費用	1,125.00
付方 工具部費用	<u>\$2,000.00</u>

上列各項分錄記入過帳後，製造費總額，即轉入生產各部，此在計算表於列數8表明之。

### 第二十二節 直接分派於生產各部論

分派方法，如前述者，於理論方面，最為正確。惟反對之者，以其計算繁複，記入頻數，致一般製造專業之會計部，工作大為增多，影響所及，每月之結帳，必致延遲。欲免除反對，祇有將服務成本，強行直接分派於生產各部耳。

考直接分派法之設想，為每種服務之結果，無非歸入生產各部，故服務各部間之服務，儘可不必顧慮，而服務各部

所有之服務，不妨直接記入生產各部內。分派之基礎，或以人工之時間，或以工人之額數，或以其他種種，如前之所舉之方法，均無二致。但考慮生產部之關係已足，服務部方面，可不問也。推就理論上之見地而言，直接分派法，宜難贊同，因其分派服務成本於生產各部時，實鮮適當之比例。惟就實際上之關係而言，倘所得最後之結果，能與前述方法，並不懸殊，則理論上之非難，亦不必重視。倘所得最後之結果，相差甚巨，則此法當受非難矣。

理論方面之正確，雖屬需要，然實際方面之關係，誠未可忽視，緣成本制度，若過專繁瑣，致實際上主持工廠事務者之才智，或掌理會計人員之能力，不能適應，而結果歸於失敗，蓋偏於理論，實亦一原由也。故理論方面種種之良法，往往因謀實際方面之便利，而遭犧牲者有之，惟犧牲之範圍，以不背成本之正確為要則。即直接分派法，實際上使成本最後之結果，與理論分派法，同一正確，則犧牲亦可，設實際上大相懸殊，則犧牲不可也，成本之分派，固不外此二類之方法，惟決定採用直接分派法，須以最後之結果，為先決之問題。

第二十三節 方法之一致

各種製造事業之服務，大致相同，而服務部成本分派方法之一致，乃屬必要。此種一致之方法，使各種製造事業，比較上更為明晰，對於成本各種變動之結果，更易了解。故各種製造事業之成本會計師，希望其於服務部成本之分派，定一共同之標準，俾成本會計之方法，日趨於標準相近之一途。

## 第十五章 製造費分派於出品法

### 第一節 分派之必要

製造品之成本，包括直接成本與間接成本，直接成本即係直接材料與直接人工，間接成本即製造費也。計入製造品之成本，僅為直接成本，即直接材料與直接人工用於製造該項出品者。惟出品之製成，端賴製造費成本，故欲求每批出品成本之完全，必須計及製造費也明甚。

製造費之為成本，在性質上乃係間接的，不能若直接材料與直接人工，有直接計入出品之便利。故製造費成本，惟有按每種出品及每類工作，用適當之分派，分派於出品。製造費分派於出品之方法，頗關重要，設方法差誤，則各批出品之成本，決難正確矣。

### 第二節 常率分派之要義

製造費通常並不因製造時期之忙閑，而有多大之變動。否則必係季候性之製造業，始有相當之變動。凡成本之所值係為比較之目的，或作銷售之南針，必以事業尋常之狀況為標準，決非一時過高或一時過低之成本也。故分派於出品之

製造費，乃係尋常情形之額數，不問季候關係之變動如何。

由此言之，製造費應依照常率(Normal Rate)分派於出品，可無疑義，茲舉例說明之。設某公司每月製造費為\$12,000，其關於出品逐月變動之情形，如下表。

月 份	製 造 費	製 品 件 數	每 件 月 費	每 件 尋 常 費
一月份	\$12,000.00	16,000	\$ .75	\$ 1.00
二月份	12,000.00	12,000	1.00	1.00
三月份	12,000.00	10,000	1.20	1.00
四月份	12,000.00	20,000	.60	1.00
五月份	12,000.00	8,000	1.50	1.00
六月份	12,000.00	6,000	2.00	1.00
合 計	<u>\$72,000.00</u>	<u>72,000</u>		<u>1.00</u>

由上表所列，六個月中每件製品之尋常費用為\$1，但擬其各月份每件之費用，自60¢至\$2不等，其能合於尋常費用者，六箇月中僅有一月。故成本以任何一月之費用為標準，當不若以全時期內尋常費用之標準為可靠。而銷售目的之定價，以任何一月為標準者，亦不能與以全時期為標準者，相提並論，其理至顯。製造費應以尋常成本為標準，由是益明。

，而製造業必須於製造出品前，決定按月之售價，實甚重要。

### 第三節 分派上尋常標準之組成

凡百事業，關於記帳上尋常標準，均按每年之尋常時期。在尋常時期，論其費用或情形，雖難免有變動之事實，但以全年而論，各月總額之和，即係代表尋常之情形。故分派於出品之製造費，應以全年所有製造費為分派率，然後照率定其比例。尋常一名詞，用於此種關係時，所以決定真實之成本，並非標準之成本，此則於以後各章，尚須續論。

### 第四節 常率對於各月成本之影響

尋常分派率之應用，以一月之情形而論，往往使分派於出品之所攤製造費，較諸實在製造費，發生或多或少之結果。遇某月費用較尋常為少，或出品情形較尋常為多時，則尋常分派於出品之所攤製造費，必較實在製造費為大。遇某月費用較尋常為多，或出品情形較尋常為少時，則所攤費用必較實在費用為小。惟以全年而論，按照常率分派，則所攤於出品之費用，與實在費用，實屬相同。

上述情形，用第二節所舉之例，每件之尋常費用，用下

列計算，可知常率於各月份之結果，並無變動

月份	所攤費用	實任費用	所攤較多	所攤較少
一月份	16,000②	\$1,000	\$15,000.00	\$12,000.00
二月份	12,000②	1.00	12,000.00	12,000.00
三月份	10,000②	1.00	10,000.00	12,000.00
四月份	20,000②	1.00	20,000.00	12,000.00
五月份	8,000②	1.00	8,000.00	12,000.00
六月份	6,000②	1.00	6,000.00	12,000.00
合計	72,000②	1.00	\$72,000.00	\$72,000.00
			並無相差	

由上列計算，有兩個月之所攤費用，較實在費用為大，有三個月之所攤費用，較實在費用為小，有一個月並無大小，但以六個月之總結果觀之，實在費用與所攤費用，並不相差。

第五節 常率規定法

繼續攤費本表 (28)



全年中實在分派率，非至一年之末，不能確定，故實際應用時，必須依照估定或預定之分派率，將製費分攤於出品，以便全年隨時之計算。

成本會計制度之功用，即能預定分派之定率，為將來之需要，而此種定率，係依據經驗；參以未來時期內專家預測之變化。成本會計制度設計時，根據上項資料，藉資事前規定周密之常率，而常率規定後，在一年中，應時與實在分派率比較。設實在費用與所攤費用，發生重大之變化，則須修正定率，以適應實際之情形。

#### 第六節 製造費分派法

因製造費須分派於出品，其分派之基礎，必以一般所製出品及致出品均有關係者為最當。設製造公司僅製一種出品，且所製各批出品均屬相同，則以件數為出品共同之基礎便可。而製造費以所製件數除之，即得出品任何件數所攤費用之定率，如以本章所舉之例而言，假定72,000件之出品，情形均屬相同，其製造費計共\$72,000，即每件\$1。若某批出品計製五十件，則 $50 \times \$1$ ，即\$50也。

但實際上，單製一種之出品公司，殊不多觀，依製造業

## (288) 成本會計講義

之趨勢論，不僅製造多種之出品，且每種出品之式樣大小，變化甚多。職是之故，惟有最簡單之製造公司，可以件數為分派之基礎。而大多數之製造公司，必須另求適用於其同分派之方法。就一般製造之情形，共同之要件有二，(1)出品所生之直接人工，(2)因製品所費之時間，是分派製造費最確當之方法，莫過於以此二者為基礎。

普通所用分派法如下。

1. 直接人工成本法(The Direct Labor Cost Method)。
2. 直接人工時間法(The Direct Labor Hours Method)。
3. 機器時間法(The Machine Hour Method)。

直接人工成本法分派上理論之根據，係以製造與與出品所生直接人工之關係，作攤派出品製造費最當之基礎。其他三種分派法之理論，係以製造費與製造程序中所費時間之關係，作最當之基礎。在討論上述方法之前，應先將理論徹底參究。

### 第七節 以直接人工成本與以時間為分派基礎之理論

凡照出品所生人工成本之比例，分派製造費於出品之方

法，乃基於製造費依所生人工成本為比例之理論。凡照出品所費時間之比例分派者，乃基於製造費依經過時間為比例之理論。二者相較，尤以後列理論為更確。因推究實際情況，各種費用之發生，無不與經過時間成正比例，茲舉例說明如下。

1. 租金 依照所佔地位及規定時期支付者，而不必按直接人工成本之多寡始定。

2. 折舊 依照定期內所耗之價值規定者，與直接人工成本之關係甚微。

3. 原動力 依照經過時間定其消耗量者，並不與直接人工成本發生何種比例。

就理論的立場言，製造費既以時間為比例，則製造費之分派，當以出品所需製造時間之比例為根據，似無問題矣，夷考現代採用之分派法，大都以時間為最大之關鍵。惟在事實各方面言，以前所採人工成本分派法，是否在理論上亦有相當之依據，再從前所以採用人工成本為分派之方法者，實因計算之基礎，比較簡便且明顯也，是則不能不加以考慮耳。

#### 第八節 直接人工成本法之分派

( 290 )      成 本 會 計 講 義

製造費依照出品製造時所生直接人工成本之百分比，攤派於出品者，稱謂直接人工成本法。茲爲例說明之，設全年製造費計\$80,000，直接人工成本，計\$100,000，則其費用爲直接人工成本百分之八十。若以此率爲常率，攤派製造費，並假定某批出品之直接人工成本計\$100，則照常率所定百分之八十攤派，其製造費總額，應爲\$100之百分之八十，即\$80也。

直接人工成本法之優點，即計算簡便，因其分派率極易決定，而每批出品成本，極易分派。論其劣點，乃出品費用之攤派，完全受工資率之支配。因此，設有工資高低二工人，在同一時日內，作成同樣之工作，則所攤於出品之費用，必爲工資高之工人所作成者，較工資低之工人所作成者爲高。同理，設在一定期內，工資率若有變動，則所攤於出品之費用，亦必發生變動，致各批出品成本先後之比較，感受極大之困難。

費用與時間之比例，較之工資支出，既屬可靠，則此法分派成本，自不正確，甚致發生極大之不利。由是而論，直接人工成本法，僅工資率鮮有變動之事業，尚可適用而已。

第九節 直接人工時間法之分派

直接人工時間之分派，乃應用時間分派製造費之理論實益於應用成本分派之理論。依照直接人工每小時攤派費用於出品之定率，即直接人工時間法。茲為例說明之，設全期製造費計\$90,000，直接人工之時間，計100,000小時，則每小時之定率，為 $\$90,000 \div 100,000$ ，即每小時90C是也。若以此為常率，攤派製造費，並假定某批出品直接人工之時間，計五十小時，則照常率攤派，應為 $50 \times 90C$ ，即\$45也。

此法較諸直接人工成本法，頗為調勻，因其將經用按實際狀況攤派之，即以所需時間為比例。考此法用之於手工業，最稱適當，若係繁重或動力較多之機器工業，則以機器時間法，較為適當。

第十節 直接人工成本法與直接人工時間法之比較

茲設例比較前兩節所論二法之結果如後，有某公司之製造費，計為\$200,000，直接人工之時間，計400,000小時，直接人工之成本，計\$400,000；並規定直接人工時間之分派率為50C，或直接人工成本之分派率為百分之五十。又假定有AB

(292) 成本會計講義

C三工人，每一工人在十小時內作成一批工作，A之工資每小時80 C，B之工資，每小時\$1，C之工資，每小時\$1.20，由此計算，每人十小時之直接人工成本，為A\$8. B\$10，C \$12。照此二法分派，每人所作工作之製造費如下。

<u>A</u>	<u>B</u>	<u>C</u>
\$5.00	\$5.00	\$5.00

直接人工時間法，

10小時，@50 C

直接人工成本法

A, \$8.00之50%	4.00	
B, \$10.00之50%		5.00
C, \$12.00之50%		6.00

由上表，可知以直接人工成本法分派費用時，每人不同，以直接人工時間法分派時，則各人均同。故由直接人工時間法所得之結果，頗形一致，於成本比較之目的，暨銷售價格之規訂，最為便利，此即優於直接人工成本法之要點也。

第十一節 機器時間法之分派

機器時間法，乃以製造出品所耗機器之時間，為分派出

品製造費基礎之法也。其法對於機器工業費用攤派之一致，猶直接人工時間法對於手工業費用攤派之一致無異。所不同者；一係機器時間。一係直接人工時間耳。

由使用機器所生費用，包括所佔地位，折舊，修理，原動力，保險及捐稅等成本。此類費用，因機器之使用，應較手工之僱用為大，事甚明顯。凡機器特有之費用。應歸出品負擔，此則直接人工時間法，不能顧及，而機器時間法，則將此類費用，作正確之分派。

以使用機器之時間，除各部機器之製造費，即得分派之常率。每批出品使用機器之時間，詳加記錄，再以每批之時間，照機器時間率，攤派製造費。機器時間率，可包括各部所有之費用，或僅包括機器所生之費用，而其他費用，如管理一類，則按直接人工時間之基礎分派之。若僅包括機器所生之費用，則方法上須用兩種定率，一為機器使用時間率，一為直接人工所費時間率，此對於各批出品費用之計算。設公司所製出品之批數極大，如是計算，殊覺繁笨，因攤派出品費用之記入，必致激增故也。

## 第十二節 以件計工之分派

(294) 成本會計講義

以件計工支付工資時，不應依照直接人工成本法分派製造費，因其結果，與分派於出品迅速之費用，較出品延緩者為多。以件計工之工資，使定期內出品之量數常增，因費用以時間為比例，出品量數愈增，則所攤之費用應愈小。故時間法，如直接人工時間法之類，在費用分派方面論，於以件計工之制度用之，乃屬良法矣。

為說明使用直接人工成本法，於以件計工制分派製造費之差誤起見。特舉例如後，設每小時直接人工之總費用，為 \$1.50，或直接人工成本，為百分之五十。又設每件以一角為定率，工人 A 一小時製成十件，工人 B 一小時製成十五件。依照二法，每一工人分派出品費用之計算如

A. 直接人工時間法	$\$1.50 \div 10 = 15\text{¢}$ .每件
直接人工成本法	$\$1.00 \text{ 之 } 150\% \div 10 = 15\text{¢}$ .每件
B. 直接人工時間法	$\$1.50 \div 15 = 10\text{¢}$ .每件
直接人工成本法	$\$1.50 \text{ 之 } 150\% \div 15 = 15\text{¢}$ .每件

由上表，可知依照直接人工時間法，出品量數愈大者，每件所攤之直用愈小，此則理所當然，但依照直接之人工成本法，每件之費用相同，而不顧每小時出品之費用，此非正



確之記載也。

### 第十三節 各部時間定率法

製造界有按一部時間之定率，將直接人工成本與製造費混爲一數，逕行計入出品成本，如印刷業卽其例也。此種分派法，乃係依照直接人工平均率，計算製造費，而不用每一工人實際之定率，應用此法者，大都每部內各工人之工資，並無高低，故計算結果，不致發生差誤，是以經驗爲根據之法則。若同一部內工人之工資，有高低之分，卽工資之支付，以工人能力之大小爲標準，則工資高之工人，通常較工資低之工人，作成同樣工作之時間爲少，而所付之成本相同，未免欠妥。

照此法分派製造費，與直接人工時間法，頗屬相類，所不同者，此法將人工成本與製造費合併之關係也。若製造部機器之使用，佔其大半，或僅需極少之工人，輔助機器之工作，則應以機器時間，爲分派基礎。以人工成本，加入製造費，再以相加之總數，用機器時間之數目除之，卽得分派之定率。

考各部時間定率法，對於人工及製造費成本之分派，允

## (296) 成本會計講義

稱最便。一方面使登記各批出品人工及費用成本之工作，大為節省。一方面所得之結果，較諸其他方法，往往正確。

### 第十四節 其他分派法

出品費用之攤派，尙有爲普通所不常用之方法。有按照出品重量容量或件數之比例，以分派製造費者，如每磅每加倫或每件分派費用若干之類。此種方法，唯單一出品之製造業，勉可適用，若出品情形，稍涉複雜，則分派結果，便不能正確，有按時出品直接材料及直接人工總成本之基礎，分派費用者。不知緣直接材料發生之費用殊少，而緣直接人工發生之費用則甚多，故此法分派，不能得其平。且於製造各種出品所用材料成本相去懸殊之製造業，尤難正確。上述二法，單序成本會計制度用之；尙較複序成本會計制度爲愈。此外各種方法，缺點既多，用之者亦鮮，不再贅述矣。

### 第十五節 各部分派定率之要件

以前各節所舉分派率之例，爲簡單明瞭起見，假定各部用同一定率分派製造費。但事實上，生產各部費用之多寡不一，比例不同，同一分派率，誠不能用。故生產各部攤派費用於出品時，必須使用不同之分派率。工廠所有製造費，或

成 本 會 計 講 義 (297)

可用單一分派於出品，但專為一部所有製造費，則不應用單一分派率分派之，因工廠全部用之，各部間或高或低，尚可對銷，設專為一部而用，則必有差誤，此各部應各有其分派定率之要件也。

茲設例說明上述之要件，假定某公司計分五部，並一律用直接人工時間法分派製造費。此五部之製造費，時數，每部每小時分派率列如下表。

部	製 造 費	直接人工時數	每小時定率
A	\$19,000.00	25,000	\$ .76
B	20,000.00	25,000	.80
C	20,000.00	20,000	1.00
D	16,000.00	10,000	1.60
E	26,000.00	20,000	1.25
總 計	\$100,000.00	100,000	\$1.00

此乃公司全廠，以每小時\$1之單一分派率，擬派所有製造費於其出品之情形，但以每部而論，若均用\$1為單一分派率，則擬派情形如下。

A部擬於出品計\$6,000.00，太多。

(298) 成本會計講義

B部攤於出品計\$5,000.00；太多。

C部攤於出品之數，正屬相當。

D部攤於出品計\$6,000.00。太少。

E部攤於出品計\$5,000.00；太少。

細玩上表，知單一分派率分派之成本，唯有各部出品所費時間，均屬相同，方可無誤。設各部製造出品之時間，或多或少，則除E部外，凡用單一分派率，均不正確。

究諸實際，無論任何製造公司，所製出品，決不止一種，而每種出品在各部之製造程序，亦絕少一致，於是可作一結論，即每一生產部應各有其分派製造費之定率。

第十六節 各部分派定率之計算

各部分派定率之計算，與公司全廠單一分派率之計算，大致相仿。所不同者，一則每部有一派率，一則全廠合用一分派率。凡成本會計制度，關於各部定率之必須研究者約如下

1. 規訂使用之分派法。
2. 費用額數，務宜每部估算。
3. 分派單位(直接人工時間，人工成本，或機器時間)務宜按部分別。
4. 依照每部所定分派單位計算之定率，除每部估算之費

用。

5. 應不時依照經驗所得之結果，改訂分派率。

使用已久之成本會計制度，如載有細數與確之製造費與每部分派於出品之

成本，其所用各部可據之分派定率，應如下表。

出品製成之部

月份	製造費	直接人工時間	分派率	
			月計	月計

一月	\$14,668.27	\$.....	6,816.30	\$.....	\$2.152	\$.....
二月	13,003.56	27,671.83	5,811.60	12,637.90	2.234	2.19
三月	15,722.01	43,393.84	7,379.70	20,017.60	2.13	2.168
四月	17,001.88	60,395.72	7,093.90	27,111.50	2.397	2.227
五月	12,463.82	72,859.54	5,799.80	32,911.30	2.149	2.214
六月	12,872.36	85,731.93	5,713.30	38,624.60	2.253	2.22

七月	13,116.30	98,848.23	5,593.80	44,218.40	2.345	2.235
八月	15,523.35	114,371.58	7,062.09	21,280.40	2.198	2.23
九月	14,782.81	129,151.39	5,263.30	56,548.70	2.809	2.284
十月	8,468.11	137,622.50	3,428.80	59,977.50	2.469	2.294
十一月	10,181.91	147,804.41	4,640.70	64,618.20	2.194	2.287
十二月	10,717.06	158,521.47	4,110.50	68,728.70	2.607	2.307

逐月每小時費用月計分派率，因時期之先後而有不同，若按每小時之累計分派率，則全年累計分派率，均可正確一致。惟以每小時累計分派率，與全年中任何分派率比較，即與任何月計分派率比較，無一相同。故比較時應逐月繼續，不應於一年之終為準。因是，累計分派率，欲繼續包括十二個月之時期，須加以第十三個月份而去其第一月份計算之。

第十七節 總平均數之差誤

普通對於累計分派率之求得，即以月計平均數之和，除以月份數，所謂總

成本會計講義 (301)

平均數是，此則有誤。此法計算上不正確之原因，乃由於時數與費用二種原素之變化。且月計總平均數，不究時數與費用變化相互之關係。蓋平均數欲求其正確，惟有以時數累計除製造費累計方可。下列表內，分別表明此二種方法之平均分派率，其每小時額數及總時數總額總平均所得之差誤，均以前例為根據。

月份	正確分派率	不正確分派率	每小時所差	總時數所差
二月	\$2.19	\$2.193	\$.003	\$ 37.91
三月	2.168	2.172	.004	80.07
四月	2.227	2.228	.001	271.12
五月	2.214	2.192	.022	724.05
六月	2.22	2.202	.018	695.24
七月	2.235	2.223	.012	530.62
十二月	2.307	2.328	.021	3,328.95

第十八節 各部費用之分派

格式 3 之各批出品計算帳，對於每部每批出品所費之時數，及直接人工成本，均有相當之記載。凡每批出品製成時，或尚未製成之出品，已屆月終時，直接工人總成本及直接

## (302) 成本會計講義

人工總時數，或機器總時數，應行攤派於每批出品者，可即時算出，並計算每批出品所攤製造費，記於每部製造費之部份內。如是，即係按照各批分派率，表明每批已成品所攤製造費之額數，而每屆月終，表明每批未成品所攤製造費之額數。

### 第十九節 帳戶之設置

每部所有製造費之總額，記於生產各部分部費用帳戶之收方，此在第十三十四兩章內論之矣。以會計制度之天職論，不僅表明每部所有費用之總額，並應表明每部分派於其出品之總額。此則惟有按部設置帳戶，名之以「某部所攤製造費」、凡該部攤於其出品製造費總額，於其付方登記之。分部費用帳戶收方與所攤費用帳戶付方之差數，即係表示一部攤於出品之費用，較之所有費用或多或少也，

設每部設置一帳戶，以記載所有及所攤兩種費用，亦無不可，惟兩種費用差數之整理，不及分設兩帳戶之明顯。故每部分設兩種帳戶，若加以考察及比較後，知於記載有種種明顯之便利，如每月及全年所有與所攤費用之累計，暨每月及全年所有與所攤費用累計之差數，均瞭如指掌。而全年中



關於費用分派於出品之額數，究係過多抑係過少，亦不難求得。

### 第二十節 費用分派額之記入法

每屆月終，編具每部一月內製造費攤於出品之總表，無論該項出品已否製成，均須將其費用，一一計入。其總數記於普通總帳，登記時用普通分錄法，將一月內所攤總額，記於未成品製造費帳戶之對方，再按部將每部所攤於出品之總額，記於每一分部所攤費用帳戶之對方。

茲設例說明此類之記入，並假定各部所攤製造費之總表如下。

部 別	A	B	C	D	E	合 計
未成品所攤費	\$2,000	\$ 800	\$ 900	\$3,500	\$1,900	\$ 9,100
已成品所攤費	4,000	2,600	1,600	2,000	3,000	13,200
總 計	<u>\$6,000</u>	<u>\$3,400</u>	<u>\$2,500</u>	<u>\$5,500</u>	<u>\$4,900</u>	<u>\$22,500</u>

記入如下。

(304) 成本會計講義

收方	未成品製造費	€22,300.00
付方	A部所攤製造費	€6,000.00
付方	B部所攤製造費	3,400.00
付方	C部所攤製造費	2,500.00
付方	D部所攤製造費	5,500.00
付方	E部所攤製造費	4,900.00

第二十一節 所攤費用較多或較少之關係

設所攤於出品之費用，較所有費用為少時，其分部費用帳戶與所攤費用帳戶之餘額，必在收方。此即表明各帳戶內之已成品及未成品有相等於此項餘額之成本，尙未明白計入者。編具每月損益表時，應將短少之所攤費用，在製品及售品成本中加入之，俾銷售總利益，得有正確之表示，其式如下。

淨銷售		××××
減：製品及售品成本	×××	
加：短少之所攤製造費	<u>×××</u>	<u>×××</u>
銷售總利益		<u>×××</u>

反是，設所攤於出品之費用較多時，其餘額必在付方。而所多之額數，在損益表內製品及售品成本中作減去之表示。

成本會計講義 (305)

如下。

淨銷售		×××
減：製品及售品成本	×××	
減：多出之所攤製造費	<u>×××</u>	<u>×××</u>
銷售總利益		<u>×××</u>

每屆年終，所攤費用帳戶，須轉入相當各分部費用帳戶內，凡所攤費用較多或較少之餘額，均結入損益帳戶，照此處理後，可使製品及售品之成本，在普通總帳中，顯示應有之結果。至短少或多出之所攤費用，則視作損益帳戶中額外之損益。設所定之分派率，計算極為正確，所攤費用短少或多出之額數，必屬極小。

## 第十六章 製售成本論

### 第一節 成本完全之必要

依據以上各章所論之程序，可以得知每批出品製造成本之總額，並由各批出品製成之總結表中，可以得知每種出品及全部出品之製造成本。考每批出品，或每種出品，或全部出品之毛利，係由其售價減製造成本而得。而製造成本於未成品或已成品，亦有存貨之價值可稽。凡此種種，成本制度均足完成會計上之效能，與夫出品之統制，並由此可以編成統計，使會計與出品兩方之關係，不致發生問題。

爲統制推銷政策及方法起見，對於成本制度，尚須作進一步之研討。第就市况推銷之毛利，不足以奏事功，因推銷及製造兩部間，關於製造成本及出品售價，應有相當之統制。出品銷售方面所有推銷及總務兩種費用，確大有研究，而如何可以最爲有益，庶賴乎是。推銷及總務兩方費用，若能盡統制與監督之功效，則大半出品，可使增加利益，而有損之途，自可逐漸減少。推銷政策，可按有益之結果，日新月異。故成本制度行使之效能，當於製造成本以外之成本，並

加以深究，是即確定每種出品製售之成本也。

出品銷售成本之決定，如何可臻完善，惟有按下列各要點研究推銷及總務兩種費用。

1. 推銷及總務兩種費用如何組成。
2. 所定各批出品或各類出品攤派之費用，如何分析。
3. 會計上對於所攤於各批出品或各類出品之推銷費，如何記載。

為便利及分析時免於混淆起見，推銷及總務兩種費用，分別討論之。惟會計上之關係，則兩種費用，均屬相同。

### 第二節 推銷費

簡言之，推銷費者，事業上關於推銷事務所生一切之費用也。凡製部出品以及總務方面所有之費用，均不屬此類。普通分類上，對於推銷費再分為若干細目。或設立若干細分戶，藉便確定推銷部份每種特別之費用。第六章中，曾將推銷費較細之分類，略舉梗概，惟欲究其詳，尚有再加細分之必要。

### 第三節 推銷費之分析

考諸各種推銷費之內容，不外三大類，專為特定一批出

(308) 成本會計講義

品銷售之費用一也，專為特種出品銷售之費用，而不能明白歸入何批出品者二也，普通銷售事務之費用三也。

1. 第一類費用，可以直接記入所製及所售一批出品內。
2. 第二類費用，則不能計入特別指定何批出品內，而祇有按照普通攤派之方法，攤派於所售各批出品內。
3. 第三類費用不能計入特定各種出品內，而必須先按普通攤派之方法，攤派於每種出品後，再行攤派於各批出品內。

由上述情形觀之，每一出品之推銷成本，欲冀其正確，則詳細之分析，實屬必要。設推銷成本，並不正確，則每一出品之製售成本，可以發生極大之差誤，於事業銷售政策及利益兩方面，均有不可設想之影響。製造公司往往因於推銷費未經細分，及攤於各種出品，以致喪失良好之機會者，實數見不鮮。

推銷費直接計入各批出品，或按普通攤派之方法，攤派於出品，其原理可論如下。

推銷員薪水，可用極正確而必無多大困難之辦法，加以分類。若有專事推銷特種出品之推銷員，則其薪水，可逕行

計入此種出品內。若為推銷各種出品之推銷員，則須分析其報告，再照每種出品之推銷額，將推銷員之薪水，依比例分派於所售之出品內。推銷員薪水計入所售之各種出品，較之所售各批出品，更為普通，是即第二類費用之範圍。推銷部主任薪水及推銷部辦公用費，應攤於所售各種出品內，此則第三費是已。

推銷用金，以售價為標準，故計算及記帳上，均視為所售每批出品成本之一部份。依新趨勢之推演言，推銷員之薪金，改用銷售利益之標準，而捨棄銷售之標準，此於由推銷員決定售價之製造業，尤易見之。但由推銷員決定售價，往往傾向於極廉之成本，而不顧定最高售價，以冀用金之收入。第此類事實，對於各批出品用金計入之方法，並無影響。

推銷旅費，通常為第三類費用，但有時亦可逕行歸入特定之出品內。設推銷旅費因特定一批出品而發生，則應計入該批出品內。

推銷部份之廣告費，於第二第三兩類費用，均可歸入。某項廣告費係為推銷一種特定出品者，應計入該出品內，若為推銷一般出品廣告費，則應分攤於一般出品內。故凡有廣

## (310) 成本會計講義

告費，應詳加分析，再按攤派方法，分別記帳。例如出品目錄登載廣告時，可以祇登一頁，且專為某種出品而登，則可計入該種出品內，若為一般出品所登之目錄，則須按份派於所售之出品內。凡由郵便定購之出品，於每種銷售出品之廣告費，尤易求得。

水陸運輸成本，係普通性質，通常歸入第三類費用範圍內。惟按事務之關係，亦可依照所運之出品分析之，甚或依照出品之批數攤派。運輸方面薪工之成本，可按運輸部職員工人工處理事務之時間報告為根據分析之，此與製造部所僱員工之辦法相同。運輸部之用品，欲如其他成本，一一分析，似覺難於適當，故多以普通推銷費視之，較為妥當。

在第六章所舉其他各種推銷費，均屬普通性質，不必再行論及可否歸入特種出品或何批出品之範圍。

### 第四節 總務費

總務費在製售成本中，係指總務部事務方面必須之費用，而財務費用，則不在內。因財務費用，應在事業之純利內減去之，不應列入製售成本範圍也。

在確定總務費內容之先，應研究總務部之職務。考總務



## 成本會計講義 (111)

部所掌之事務，僅係事業上關於全部之活動，而不涉及製造及推銷兩部普通之事務。至製造部自有其總理全部事務之總務，如部主任及其助理人員所掌之職務是，推銷部亦有其推銷主任及助理人員所管之總務。製造部之總務用費，為計入所製出品之成本中，因此種用費，實屬製造原質之一種。同理，推銷部之總務用費，亦應歸入推銷費之範圍。惟總務部之費用，按其性質，則不能計入製造或推銷兩種費用內，因此部事務之費用，係為事業全部之利益。

總務費項內所有細分類，有公司董事之經理室職員薪水，經理室及查帳所費之成本，法律費收款費，公會會員費，均係不能直接計入製造及推銷兩部之費用。

依總務費之性質論，乃屬普通性質，應歸入第三類費用之範圍內，因其不能直接攤派於特種或特定何批出品也。但間有例外，如呆帳損失或收款費用，往往可以指出屬於何種或何批出品內，又如會計部記帳人員，指定專記何種出品之帳簿一類是。惟此類事例究屬甚少，而大半仍為普通性質也。

由上觀之，總務費必須按普通定率，分派於各種或各批

## (312) 成本會計講義

出品，如前此所論普通推銷費之情形。規模較小之製造公司，總務一部，並不明白分出，因其關於總務一部之職員，為數甚少。如此情形之公司，其公司經理，同時有兼顧製造推銷及總務三方面之事務。即文書等事務，同時兼司購置推銷及收款等通信，而不於各部單獨設置此項事務之人員。凡在此種情形之總務費，依照舊法，可以分析攤派於一般之出品者，為數極少，而多主張悉攤派於製造及推銷兩種服用內。

照此情形，欲定適當之處理，應將總務方面人員之服務時間，按部分析，作成分析表，然後將各人薪水，照表成數分派。例如經理薪水，可按製造推銷及總務所佔時間之比例一一分派。其他種種費用，亦可同樣辦理，庶普通性質之費用，得有詳密之計算。

### 第五節 費用之分析及分配

推銷及總務兩種費用，在普通總帳上，祇各設統制之帳戶，登記其總數，其細數於補助帳及分析表上登記之，此在以前論及矣。為確定每種費用攤於各種或各批出品之額數起見，尚須加以更詳之分析。而費用更詳之分析，可另用一種

更詳之分析表，於此表內，設可以直接計入各批出品之專欄，設可以攤派於特種出品而非各批出品之專欄，並設一般而非攤派於特種出品費用之專欄。直接計入各批出品費用所設之專欄，應附設一出品號數欄，表示所攤於該批出品費用之關係。

各種推銷及總務費分析表上，應按每種費用一一分析，並將所有費用之總額，仿帳戶所分類別，另作一總結表。成本部須將直接計入各批出品之費用，與他種直接計入出品費用處理法相同，作成本轉帳單。依此程序所有推銷及總務費用，能直接計入各批出品者，均行計入，致於其他普通性質之費用，須攤於出品者，既易於分類，且便於合計，此無論分派於各種出品或各批出品，均屬相同。而普通費用，必須按照比例分派於所售出品中，並須決定分派出品費用於各批出品之方法，以便確定製售成本。

#### 第六節 分派之基礎

普通推銷及總務費分派於所售出品之方法，欲求其於理論方面，不致發生問題，殊感困難。緣此類費用與所售出品，絕少連帶之關係，故理論方面，對於攤派費用，藉以求得

## (314) 成本會計講義

製售成本者，處處可以發生問題。在此種情況之下，惟有按照事實，選其最爲合理之分派法可耳。至普通所用分派之基礎，約有下列數種。

售價

製造成本

銷售毛利

銷售次數

銷售量數

### 第七節 以售價爲基礎之分派法

推銷及總務費用，依照售價之比例分派時，必須決定每種出品對於全部出品銷售上之百分數。然後將推銷及總務費用，分派於前述分析表上所列各種出品，其法即按每種出品銷售對於總銷售之百分比，攤派普通各種費用，如是即得每種出品應攤推銷及總務費總額。以每種出品之總銷售，除所攤於此種出品之費用，即產生每種出品之百分率。此率可作爲分派售品之推銷及總務費之用，並加此出品售價之百分數，於售品成本中。

以售價基礎爲分派方法時，亦受相當之反對，其理由即

費用與售價價格，並無何種關係。且出品售價高者，其推銷費用，較諸售價低者，所需或少，反言之亦如是。

#### 第八節 以製造成本為基礎之分派法

以出品製造成本為基礎之分派程序，與以售價為基礎之定率相同，惟其百分數，不用售價而用出品成本耳。此法所受之反對，與前節以售價為基礎之反對同，即推銷費與出品成本間，並無何種關係之可言，而出品成本低者，其推銷費用，較諸出品成本高者，所需為多。

#### 第九節 以銷售毛利為基礎之分派法

此法分派率之計算及應用，與前二節之方法相同，惟其計算基礎，用銷售毛利而已。反對之者，謂此法之結果，將普通大部份之費用，分派於利益較大之出品，即以過多之費用，攤於各種利益較大之物品，似覺不當。

#### 第十節 以銷售次數或量數為基礎之分派法

製造簡單之事業，可用銷售次數，或銷售量數為分派之基礎，但製造出品稍形複雜者，此類方法，便難適用，因每次銷售之額數，或銷售之量數等，時有不同。有時，在出品中，亦有數種，可以照第三章權衡平均法，以求引用此類方

## (316) 成本會計講義

法者：即將分派上不同之處，使之相同。依銷售次數或量數分派時，所派於出品之費用，係按每種出品對於所有出品銷售之比例而定。以所售出品單位數除所攤於出品之費用，即得每種出品之分派率。然後照此分派率攤派推銷及總務費用。

### 第十一節 分派常率

費用之分派，究用何種方法，姑不置論，惟分派定率，應包括通常一定之時期，最好為十二個月，庶銷售上攤派之費用，依照一定之常率，若用他種定率，銷售總量，往往受時季不同之影響。

費用分析表仍須編製，并按月照分派率分派，再與常率比較，俾覘月份分派數對於常率變動之關係。依此辦理，費用超過之情形，常可減少。

### 第十二節 會計上之處理

按諸前論事實，凡可直接計入各批出品之推銷費，如佣金之類，應由成本部，根據會計部送來成本轉帳單，記入各批出品計算帳，此項成本轉帳單，係會計部於登記普通總帳後所製者。依照規定分派率，分派各批出品之費用，由成

## 成本會計講義 (317)

本部處理，其手續與製造費之分派，頗相類似。若專為某批定製出品之費用，則在該批出品已製成時，再行分派，而製售成本，乃可求得。若為存儲而製之出品，則在出品銷售總表製具時，或於倉庫出運簿上登記時，再作記入。

每屆月終結帳時，編成售品成本總表，表上分別列明售品成本及所攤推銷總務兩種費用，此二數之和，即為製售成本。此表由成本部編具，並為會計部登記售品成本內所攤推銷總務兩種費用之根據。

會計部之記入，須用普通分錄法，其式如下。

收方 售品成本之推銷及總務費       $\times \times \times$

付方 所攤推銷及總務費                       $\times \times \times$

售品成本之推銷及總務費一帳戶，其餘額在收方，此項費用之總額，乃係攤派於出品者。編製損益表時，此帳戶之餘額，應在銷售毛利中減去，藉以求得銷售純利。而此項純利，尚須以所攤費用短少或多出之額數整理之。

所攤推銷及總務費一帳戶，係售品成本之推銷及總務費帳戶之相對帳戶。此帳戶之餘額，應在付方，且表示業經攤派於銷售成本之費用總額。以此帳戶之付方餘額，與推銷及

(318) 成本會計講義

總務費統制帳戶之收方餘額比較，便可確定所攤費用究屬短少或多出矣。若兩帳戶之餘額，適相等時，則表示所有推銷及總務費，均同時全數攤派於銷售總額內。若兩帳戶餘額差數在收方時，則表示所有推銷及總務費用，尙未全數攤派於銷售總額內。若兩帳戶餘額差數在付方時，則表示攤派於銷售總額內之費用過多。若經過數月後，仍有短少或多出之所攤費用，甚或至全年結帳時，仍有此項差數，則應將分派率，照製造費所生攤派上多少之情形，同樣改正之。

推銷及總務費攤派之餘額，無論其或多或少，均應於編製損益表時，作更正之記載，因此表所列之純利，乃一切費用，均經顧及也。設其餘額發現於收方，即所攤費用之餘額較少，應將此差數，加於售品成本之推銷及總務費帳戶之收方，並以其和，由銷售毛利減去之，而得銷售之純利。設其餘額發現於付方，即所攤費用之餘額較多，更正時，應由售品成本之推銷及總務費帳戶之餘額內減去之。

損益表中關於此部份之編製，茲設例說明之，並先假定此部份試算表之情形如下。

銷售	\$58,270.56
售品成本	\$39,860.42



成 本 會 計 講 義 ( 319 )

推銷費	11,654.10
總務費	3,842.54
售品成本之推銷及總務費	13,458.27
所攤推銷及總務費	\$13,458.27

推銷費及總務費兩帳戶餘額之和，為\$15,496.64，而所攤推銷及總務費帳戶之餘額，為13,458.27。計其差數，為\$2,038.37，即係推銷及總務費未經攤入銷售之額數，而必須在損益表內，加入此數，並於帳簿內，亦記入成本中。故損益表內關於此部份之表示如下。

銷售	\$58,270.56
減，售品成本	<u>39,860.42</u>
銷售毛利	18,410.14
減	
售品成本之推銷及總務費	\$13,458.27
加，所攤推銷及總務費短少額	<u>2,038.37</u> <u>\$15,496.64</u>
銷售純利	<u><u>\$2,913.50</u></u>

設更正所攤推銷及總務費多出額，則由售品成本之推銷及總務費內減去之。

(320) 成 本 會 計 講 義

由此可知，實際方面關於推銷及總務費會計上之處理，與製造費完全相同。第七章內帳戶之分類，乃係將所攤推銷及總務費獨設一付方餘額之帳戶，倘售品種類繁多，此類付方餘額之帳戶不妨多設也。

## 第十七章 按月結帳記入論

### 第一節 結帳之目的

成本會計制度之帳項，每月作一結束，月份財政報告表亦按月編制。此乃成本會計之特質，而在普通會計則不然，其帳項至年終始結，財政報告表亦每年編造一次。按照普通會計之情形，財政狀況雖有時亦可每月估算，但此種估計，在財政報告表內，究不若成本會計制度所編之正確可靠也。

凡逐月結帳時，必須將非實物原質帳戶，結轉至表明製造推銷及總務作用一類之帳戶，藉可求得製品及售品之成本，與每月之銷售純利。結帳時所有結轉及其他更正之手續，均用普通分錄法處理之。普通分錄大半之記入法，於以前各章，曾分別詳論，而本章為聯絡貫徹起見，不得不重行討論，藉明會計制度整個結帳之大要。

### 第二節 結帳之通則

各項帳簿預備結束時，必須將補助帳，盡行結束，凡補助帳內所有之事件，須先過入普通總帳相當各帳戶內；再由此編成試算表及財政報告表類。屬於按月結帳之程序內，關

## (322) 成本會計講義

於各種成本帳簿結束之方法，以及普通總帳中帳戶價值之變動，實係成本會計之特質，而應行細加研討者。普通總帳所有之記入，其程序，不外下列各條。

1. 材料耗用之成本，及材料存貨價值之變動。
2. 由工資帳戶，分別轉入未成品及製造費兩帳戶之直接與間接人工成本額。
3. 每期製造費之總額及記入各部之額數。
4. 服務部費用分派於生產部。
5. 分攤於出品之製造費。
6. 推銷及總務費之額數，暨其分攤於售品成本之額數。
7. 結帳時製品及未成品之成本。
8. 售品成本。
9. 售品退回成本。

以下所討論者，關於補助各帳簿之記入，因前此各章，曾詳及之，不再多贅。

### 第三節 材料耗用成本結帳法

由第九章所述材料耗用總結表暨用剩及損壞材料總結表，可以產生下列分錄之記入，此項記入，表示每一帳戶收方



## ( 324 ) 成 本 會 計 講 義

方法，亦即間接成本原質之類數，記入此帳戶之方法。此外尚有間接費用，如第十三章所論固定費之類，亦須記入此帳戶。所有種種記入，均經作成，則本期內製造費總額，便悉數記載矣。

其次，及為每月製造費由製造費統制帳戶轉入各部費用帳戶之結帳程序。如是在普通總帳內，一方面表明製造費之總額，一方面表明每部費用之總額。此類記入，即係依據第十三章所舉製造費明細簿內之總結表而來，將每部所有費用，記入每部費用帳戶之收方，每月製造費之總額，記入製造費統制帳戶之付方。

### 第六節 服務部費用分派後結帳法

前節所論，將每月各部費用，在每部費用帳戶內記入，并結束製造費統制帳戶。本節所論，則係結轉服務部費用至受益各部，俾一月內全部製造費均由生產部負擔。

服務部成本，分派於生產部之方法，曾在第十三第十四兩章詳論之，并於第十四章中設例說明，關於結轉時普通分錄之記入，亦於舉例內併論及，此類記入作成後，一月內所有製造費總額，遂完全記入生產部費用帳戶內矣。

### 第七節 所攤製造費結帳法

出品每月之成本，非待製造費攤派并記入普通總帳未成品及已成品存貨帳戶後，不能求得。依照第十五章所論，製造費按分派常率攤之於每批出品中，緣成本或以每月費用或出品上特殊之變動，有多有少也。

每月結帳時，所攤於各批出品之製造費，編成一總結表，藉可表明每部攤於每批出品之額數。總結表之總額，係每部所攤製造費攤於出品之總額。此項總額，為分錄記入之根據，此在第十五章亦曾論及，即每月所攤出品之總額，記入未成品製造費統制帳戶之收方，而每部攤於出品之費用總額，記入每生產部所攤費用帳戶之付方。

### 第八節 所攤推銷及總務費結帳法

推銷及總務費之總額，經分別記入各相當統制帳戶後，則每月所攤於售品之推銷及總務費，必須加以記載，俾出品通常之製售成本可以求得。推銷及總務費攤派於出品之方法，於第十六章曾詳論之，并對於每月攤派之額數，作有分錄記入法。而每月攤於銷售各批出品額之總結表，即為分錄記入之根據，其法如下。

(326) 成本會計講義

收方 計入成本之推銷及總務費                    ×××

付方 所攤推銷及務費用                                ×××

第九節 製品成本之結帳法

普通總帳內關於每月直接材料直接人工及所攤製造費之成本，記載方面以下列三種帳戶記入之。

未成品材料

未成品人工

未成品製造費

上列三種帳戶包括每月已成品及未成品之總成本。若為正確表明各項存貨起見，必須將此三種帳戶已成品之成本，轉出方妥。

一月內已成品之成本，係由同月所編各批完成出品成本表得來。表內應分別表明每批已成品直接材料及直接人工之成本，與所攤製造費之額數。依據表內各項總額，作成下列之分錄記入。

收方 已成品(表列總額)                                ×××

付方 未成品材料(表列直接材料總額)                ×××

付方 未成品人工(表列直接人工總額)                ×××

付方 未成品製造費(表列所攤製造總額)            ×××



× × ×

第十節 已成品及部份製成品成本之結帳法

設製造程式係裝配，并設有部份製成品積存倉庫內，則各批出品成本表內關於部份製成品之編製，與已成品並無二致。依據此表所作分錄之記入如下。

收方	已成及部份製成品	× × ×
付方	未成品材料	× × ×
付方	未成品人工	× × ×
付方	未成品製造費	× × ×

第十一節 未成品成本之結帳法

已成品及部份製成品成本記入之結果，乃於未成品材料未成品人工及未成品製造費各帳戶付方，亦作同樣之記入，而各帳戶之餘額，即為未成品存貨之價值。每一帳戶之餘額，等於該項原質成本記入各批未成品之和，三種帳戶餘額之和，等於直接材料直接人工及所攤製造費各項成本，記入各批未成品之總和。

第十二節 售品成本之結帳法

售品成本表，為普通總帳關於此項成本分錄記入之根據

### (328) 成本會計講義

若所製出品，係顧客預先定購為，則此項成本表，可由各批出品計算帳於客戶內總製之、因此種帳戶表明已成品之成本，且須即交顧客者。若所製出品，乃存於倉庫者，則此表可全由已成品帳內編製之，而其成本須在每月出運或臨時購買時合計，庶出品運輸成本亦計在內。表內應表示售品製造成本，其總額乃為分錄記入上成本記載之根據，記入法如下。

收方	售品成本	×××
付方	已成品	×××

#### 第十三節 售品退回成本之結帳法

凡於成本會計之原理，尙無相當之研究者，對於售品退回，在會計方面，應謀澈底之解決，緣售品退回之價值，務使包括於現有已成品存貨之價值內。若普通會計制度，遇有售品由顧客退回時，則按出品售價，於售品退回之收方及應收帳之付方，作唯一之記入。而售品退回之成本，普通會計並無記入之必要，考其原因，乃因不究隨時盤存之關係，至已成品之價值，完全根據實在查存之結果。

在成本會計制度內，對於售品退回，不但按照售價，記入顧客帳戶之付方，並將該項退回品之成本，記入已成品帳

戶之收方。為隨時盤存之關係，此種記入，實屬必要，蓋如是則售品退回之成本，即加入存貨帳內，否則，存貨帳戶內之價值，將較現存之價值為小矣。

按照售價，於顧客帳戶付方之記入如下。

收方 銷售退貨	×××
付方 應收帳	×××

售品由顧客退回時，其成本之記入如下。

收方 已成品	×××
付方 售品成本	×××

第三種記入，若不照做，則已成品帳戶內，對於售品退回後之成本，在已成品所存之價值內，不能表明，而售品成本帳戶將在同一帳戶內有超過售品成本之事實發現也。

#### 第十四節 記入上表解及其他參考

本章所論按月結帳之問題，應參考第七章簡表5，因其對於成本會計制度各項記入根據，均擇要表示無餘，如何種帳簿，應作如何之登記，以及成本關係之帳簿，應否記載之類均是。一方面再參考各章內關於結帳之記入，俾各種詳細之事實，得於成本帳簿內，更有切實之瞭解。

(330) 成 本 會 計 講 義

依照本章所論結帳之程序，至已經過入普通總帳後，則應編製詳算表及財政報告表類，此在下章續論之。

## 第十八章 各種分析之編製

### 第一節 帳戶分析之必要

凡諳於普通會計而茫於成本會計者，往往對於成本會計制度所編各項報告表，如損益表之其附表之類，分析之方法，每多隔閡，在普通會計制度，凡非實物原質帳戶，均於普通總帳詳細列入。損益各項，除存貨外，可直接由此帳求得，若經相當之整理，并可編製損益表。在成本會計制度，則非實物原質帳戶，不能於普通總帳，如是詳列，因其以之歸納於存貨各帳戶，并經月份結帳之記入，列入銷售成本內也。職是之做，欲求非實物原質資料，編製報表，必須分析帳戶之內容。惟分析之程序，雖屬簡單，為編製表示事業進展之狀況，務應澈底瞭解。較稍有不明，便種成本會計制度上失敗之因，而與不熟諳成本會計原則之普通會計者，無以異矣。

### 第二節 編製報表之要則

損益表之天職，無非表明定期內事業之進行，至平衡表，則係表明定期內事業之真况。是類報表之目的，乃指導事業上管理之途徑。欲達此目的，會計事務，當有不易之方針，而編製報表上種種問題之解決，籍明事實之真相，於事業

管理方面，有足多者，

會計之理論及實務，所以產生一定之法則，其帳簿之登記，依照規定及分類，得有正確之內容，如資本費(Capital Expenditure)與營業費(Revenue Expenditure)之區別即是。就經驗論，此類區別。應在財政報表內，按一定程序表示之，如損益表所分之三部份，以及平衡表所分流動固定及淨值等原質之類是。此外，若事業政策一問題，亦有相當之關係，緣編製報表之類別及數目，均應顧及之也。

負管理事業全部之責者，常為極忙之人，故其時間，務使用得當。因此，瑣屑不關緊要之處，不必煩其多所考慮。例如，於平衡表流動資產項下，詳列應收各帳之細數，或於損益表費用項下，枚舉種種之細數，均屬徒費其時間，不但於其寶貴之時間，加以妨害，并令其對於表中重要之處，或疏於注意。故除管理全部事業人員必當知之者外，其他細目，均可從略。

為節省時間，表明要目計，編製報表最上之辦法，莫若將最要之處，於總表列明，有關參照之細目，另列於附表。故損益表及平衡表之編製，務求其概括，另用附表，編列種

種細數。照此方法，最高管理人員，僅費極少之時間，可以看清重要之項目，即須參照細數，亦可一望便知。時間既省，目的亦達，如是報表，誠屬最需要也。

### 第三節 報表之類別

製造事業通常需要月份報告表，其類別如下：

簡明損益表，

附以下列細表。

售品製造成本表。

製造費總結表。

推銷及總務費表

財務收支表。

所攤製造費多出或短少表（此表通常與製造費總結表合併編製）

平衡表，

附以下列細表。

材料查存表。

未成品查存表。

已成品查存表。

## ( 334 )      成 本 會 計 講 義

應收帳細表。

應付帳細表。

### 第四節 報表編製法總論

依據簡表 7 利民製造公司之試算表，說明報告表類編製之方法。設利民製造公司照簡表 7 分列帳戶，而其製造部。計有生產部五。簡表 7 之試算表，係於普通總帳逐月份結帳記入所產生。從試算表所得報表之內容，以及總帳帳戶所示之結果，報表編製之程序，便易着手。損益表及其附表，為免除逐月相減之煩，將年度內截至本月止各數，一併列入。其他月份報表之程序，亦與此相同，惟須參照上月及本月之試算表，俾每一帳戶，均係表示月份之總額。

### 第五節 簡明損益表編製法

簡表 8 為直接由試算表所編之簡明損益表，除所擬製造費短少數，所擬推銷及總務費多出數，以及財政費用而外，凡影響於利益各項總數，均係普通總帳上相當帳戶之餘額，且於試算表內，一一列入。

所擬製造費短少數，係生產各部費用帳戶收方餘額之和與生產各部所擬費用帳戶付方餘額之和之差數。此數應加入



售品成本內，因售品成本帳戶之餘額，係表示售品之平均成本，而非售品之實在成本，故實在製造費及依照常率所攤於出品之製造費，兩者之間，遂發生差數矣。

所攤推銷及總務費之多出數，係所攤推銷及總務費用帳戶付方餘額與推銷總務兩種費用帳戶之和之差數，此數應由記入成本之推銷及總務費中減去之，因實在推銷及總務費，較依照常率分派於成本者為小也。損益表所列之各項，應為事業實在之狀況，並非先後調勻之狀況，故應加應減者，均當分別記載之。

為編製上便利起見，損益表內之財政費用，祇列一項總數即可，至其各項細數，於附表內列入之。再損益各項目，以簡而要者為主，不必求其苛細，設有參閱細數之需要者，逕閱總帳內損益各帳戶可也。

#### 第六節 製造成本及售品成本細表編製法

售品成本在損益表內，祇列一總數，若須參閱細數，則簡表9所作之附表A，即為製造成本及售品成本之細表。此表所列非實物原質各項目，即售品成本之結果，而在試算表上，並不顯明，故有分析總帳內一部份帳戶之必要，俾可求

## (336) 成 本 會 計 講 義

得應需之資料。

### 第七節 直接材料耗用之編製

直接材料耗用額，係查核材料及其它有關之帳戶而得。每期開始時之存貨，即材料帳戶開始時之餘額；期末之存貨，即結束時之餘額。期內存儲材料購進之額數，即期內材料帳戶記入收方之總數。逕交各部所購之材料，並須併計於購進總額內，此項逕購之材料，乃查考未成品材料帳戶及製造費帳戶而得。

期初存貨，加購進，減期末存貨，即得材料耗用之總額。再由此總額減間接材料耗用之成本，即得直接材料耗用成本。而間接材料之成本，可由倉庫所發及各項付款發記簿內關於逕行購進之間接材料，過入製造費帳戶收方之額數得之。

直接材料照上述情形之計算，可用例說明如下。例內所舉總帳各帳戶，即為編製報表所需者。

#### 材 料 帳 戶

期初存貨，餘額，22年1月1日	86,214.48
直接購進，過入收方總額	<u>10,169.37</u>

成本會計講義 (337)

合計	\$16,385.85
減，倉庫發出材料過入付方總額	<u>11,536.59</u>
期末存貨，餘額，22年3月31日	<u>\$4,847.26</u>

未成品材料帳戶

由倉庫發出材料記入收方額數	\$8,376.23
由各項付款登記簿所載直接購進，記入收方額數	<u>268.40</u>
直接材料合計	<u>\$8,644.63</u>

製造費帳戶

由倉庫發出材料記入收方額數	\$3,160.36
由各項付款登記簿所載直接購進，記入收方額數	<u>164.50</u>
間接材料合計	<u>\$3,324.86</u>

第八節 直接人工成本之編製

工資帳戶收方總額，乃直接及間接人工工資之總額。由總額內減去間接人工之工資，即得直接人工成本。間接人工工資之總額，係由工資帳戶結轉於製造費帳戶之收方得來。直接人工又可由過入未成品人工帳戶之收方得之。

第九節 所攤製造費之編製

## (338) 成本會計講義

出品每期內所攤製造費之總額 乃未成品製造費帳戶收方各項記入之和。故報表所列此項目，即由其收方餘額所作也。

### 第十節 未成品及已成品存貨之編製

期初及期末時未成品之存貨，乃未成品材料未成品人工及未成品製造費等帳戶，期初及期末餘額之總和。期初及期末已成品帳戶之餘額，即已成品存貨之價值。此則均在報表上所示之結果也。

### 第十一節 所攤製造費之短少及多出額之編製

報表內關於此點所列之售品成本，係平均成本，若表明實在成本，必須將所攤製造費短少額，加入售品成本，或將多出額由售品成本內減去之。其應加或應減之額數，曾在簡明損益表編製一節詳論之矣。月份結帳時，即辦理此類手續，惟在年度結束時，短少或多出之費用，須用分錄法轉入損益帳戶內，庶使平均成本內，亦有此項存貨之記入。

### 第十二節 推銷及總務費細表編製法

簡明損益表所列推銷及總務費之總額，應以附表詳列其細數。簡表10所作之附表B，即為推銷及總務費細表之例。

此兩種費用，均屬統制帳戶，細表之列數，實此類帳戶補助帳或分析表內各種總數也。

細表所列兩種費用，以所攤於售品成本者為限，依照售品成本帳戶所列之推銷及總務費，即係該項實在費用計入成本內之數。此二數之差數，即為所攤推銷及總務費之多出或短少額。在簡明損益表內，所攤費用多出額，須由計入成本之推銷及總務費總額內減去之，其短少額須加入之，俾兩種費用實在之總額，於細表內表出也。在年度結束時，所攤費用多出或短少額，轉入損益帳戶之情形，與所攤製造費多出或短少額同樣處理之。

### 第十三節 財務收支細表編製法

簡明損益表所列財務收支費用之總額，應以附表詳列其細數，簡表11所作之附表C，即其一例。細表列出各項細數之總額，係此類帳戶收方或付方之餘額，且均由試算表直接得來者。

### 第十四節 實在及所攤製造費細表編製法

簡表12所作之附表D，為實在及所攤製造費細表之例，亦即製造成本及售品成本之附表，而示定期內製造費之細數

## (340) 成本會計講義

者也。此表格式，按各種費用每部及合計之數分欄，依此例而論，僅限於生產各部。惟實際上，服務部亦包括在內，俾分派費用，可表明其細數。此表大部份由製造費明細簿各戶之總數編成。

除製造費明細簿之總數外，並將期內出品所攤製造費之總額，加入此項實此製造費內。依照此法，每部所攤製造費短少或多出額，并得表明。短少或多出額，應與各部費用帳戶收方餘額及各部所攤費用帳戶付方餘額差數相等，而此類餘額，試算表內均經列明。

### 第十五節 平衡表編製法

簡表13所作之之附表E，為平衡表之一例，由試算表所編具，而與普通會計制度之編製方法無異。平衡表應附應收帳及應付帳細表，其編製亦與普通會計制度相同，惟在成本會計制度，除此而外，尚須編具三種細數表，即材料存額細表，未成品存額細表及已成品存額細表是也。

材料存額細表，為材料帳之試算表，列明每種材料實存之量數與價值，即材料帳各帳戶之餘額。未成品存額細表，係各批未經製成出品之總表，凡每批出品之材料成本，人工

## 成本會計講義 (341)

成本，以及所攤製造成本，均詳列無遺。已成品存額細表。爲已成品帳之試算表，其情形與材料帳完全相同。凡此種種細表，應一律照編，蓋所以證明補助帳內之細數與其統制賬戶之總數相符之意也。

## 第十九章 各種比較表之編製

### 第一節 比較之價值

凡人類之進化，乃比較之結果。如因比較境况之優劣，幸福之大小，財賦之厚薄，而求較高之進步均是。同樣，工場管理，由成本上數字之比較，俾獲改進之途，亦是理也。如某時期之成本，與他時期之成本比較時，覘其變化，而尋其變化之由，以彌補其缺漏。分析成本之數字，詳為比較，而宣示其原由及影響，乃成本會計學家，工作上極應備具之才能，且為製造事業管理方面必需之效果。

### 第二節 比較之類別

由成本會計所得比較上之數字，其類別可述如下。

1. 普通賬簿上之比較，專論事業全部財政狀況表類之比較，
2. 成本賬上之比較，專論各批出品成本表類之比較，以及各部及每部成本之比較。
3. 實在成本與平均成本或模範成本及標準成本之比較。
4. 從事同類事業各公司間關於上述情形之比較。



照上列四類數字比較上之編製及研究，所以使事業界減少成本之浪費，俾立足於競爭之市場。

### 第三節 比較之普通設計

成本會計制度之效能，在收集成本上總細各數之關係。使管理方面，對於事業進展狀況，有何缺點，得知其原因。事業進展狀況如何，全賴比較，故於事業狀況之比較，應有相當之設計，而成本會計制度之良窳，視比較表之有無為斷。

製造事業對於管理方面，孰為最要，孰為次要，均應分別認清。設每月份財政報告表，以比較方式編製之，而此表為管理方面最重要之表，自當首加注意，務使事業趨向之良否，可以隨時發覺。設某種費用，或某種出品成本，有趨向增高之勢，則應查考各項成本比較表，以定其增高之緣由，是為管理方面次要之表。如是分別，則事業之管理，不致疏忽，而成功可操左券。

### 第四節 比較財政報告表

月份財政報告表，以比較方式編製之，前已言及，此類報告表，計有平衡表，損益表；兩種總表，并附以製造推銷

(344) 成本會計講義

總務三種費用之成本細表。製造成本表，應以製造費明細簿中所分製造各部帳戶之比較總結表，爲其附屬表，因製造費比較增減之原由，須從各部分戶帳簿內探求之。

比較財政報告表編製之時期，以事業之需要而定。普通有逐月比較者，有以一年度之總數比較者，有以前後兩年度內同時期之總數爲比較者，或有前後兩年不同月份爲比較者。設事業之情況，鮮有時季上之變動，則月份之比較，可以同年內以前月份爲比較，因此種比較，於事業之進展及退化狀況，可立即發現。設事業之情況，有時季變動之關係，則同年內前後月份之比較，實無價值之可言，因時季隨月份而變動，故此種比較，最好以前後兩年度內同月份作成之。

不同時期所列之數字，在比較表內，應將增或減之額數，分別列出，庶管理方面注意及此。所增之額數，用藍色表示，減則用紅色，或良好之變向，用藍色表示，不良之變向，則用紅色，而後述一法更爲妥當，因注意力可逕向事業不良方面也。普通多應用百分法，以視其變化，而得良好之結果。

本章所舉各種簡表，乃普通最有價值之簡表。各表分

## 成本會計講義 (345)

依次編列，俾究其不良之變向，而確定其緣由。此類簡表，可述如下。

簡表14 比較平衡表。

簡表15 比較損益表。

簡表16 製造成本及售品成本比較表。

簡表17 推銷及總務費比較表。

簡表18 財務收支比較表。

### 第五節 成本之比較

各種成本比較表，係由各種成本細賬產生者，凡成本上不良之變向，均可由此求得，其內容如下。

出品各項成本之比較。

各批出品成本之比較。

每小時出品成本之比較。

各部所費成本之比較。

各種報表，除各批出品成本比較表須待完成後編製外，均應每月編製之。

### 第六節 出品各項成本之比較

每種出品製造所需之成本，應每月與同樣出品前一年度

## 出品各項成本比較表

### 某種出品

	前年 高成本	前年 低成本	平均成本	一月份	二月份	三月份
直接材料	\$ 315.80	\$ 385.74	\$ .....	\$ 337.09	\$ 303.53	\$ 345.00
直接人工	600.66	590.57	.....	642.71	492.75	663.76
所攤製造費	480.53	472.70	.....	482.02	369.57	497.78
所攤推銷及總務費	138.15	143.29	.....	180.66	144.09	186.32
合計	<u>\$ 1,535.14</u>	<u>\$ 1,592.30</u>	.....	<u>\$ 1,642.48</u>	<u>\$ 1,309.94</u>	<u>\$ 1,693.86</u>
所製件數	<u>335</u>	<u>437</u>	.....	<u>350</u>	<u>328</u>	<u>386</u>
每件直接材料	\$ .9427	\$ .8327	\$ .9038	\$ .9631	\$ .9254	\$ .8964
每件直接人工	1.7930	1.3514	1.5520	1.8363	1.5023	1.7196
每件製造費	1.4344	1.0817	1.2415	1.3772	1.1267	1.2896
每件推銷費	.4124	.3279	.3657	.5162	.4393	.4827
每件合計	<u>\$ 4.5825</u>	<u>\$ 3.6437</u>	<u>\$ 4.063</u>	<u>\$ 4.6928</u>	<u>\$ 3.9937</u>	<u>\$ 4.3883</u>

此表插成本會計三四六面後

(346) 成本會計講義

之成本比較之。每月所成各批出品，應按出品種類分別作成總結表。表內所列直接材料直接人工及所攤製造費之成本總額，究各為若干。所列各項成本之總額，須設法減小至每一單位為止，使此月與彼月比較時，其變化易於辨明。比較表排列之格式，最好用多欄式，凡前年度每月成本較高，較低，或平均之額數，各闢一欄，本年度每一月份，亦各闢一欄。照此式排列，所有變化之情形，均一覽無餘。下列一表，即為出品各項成本比較表之例。

上表之合計，表示製售成本。每件推銷成本，用所製件數除所攤推銷及總務費而得。以此成本，加於每件製造成本。即得每件製售成本。表內所列所攤推銷及總務費，係以該月所製件數，乘每件所攤推銷及總務費而得。照此法編成之表，使管理方面可以比較每一單位或出品總成本與市價之關係，而按月之營業方針，便易決定矣。

#### 第七節 各批出品成本之比較

同種出品各批成本之比較，使管理方面，決定成本之變化，俾減免增大成本之不良現象，或維持低成本之良好現象。各批出品間之比較，表明成本變化或趨向進步，或發現缺點，皆使管理上深知注意。再論此批與以前各批平均成本或標準成本比較時，亦於工場管理，大有裨益。

各批出品成本之比較，最好用散頁式或卡片式登記之。每一類出品成本之比較，各立一頁。每批出品各項成本。一經計出，應立即登入比較表上則無論何項特殊之變化，與以前各批一加比較，便可覺察。比較之計算基礎，應以每件成本為準，並應詳列製造上所需各項成本之原質，如直接材料，直接人工及所攤製造費之類，均為每次製造所必需。設標

准成本，業已算出，則應列入比較表內，俾與實在成本可以比較。若不用標準成本，則平均成本，亦屬比較上適當之基礎。

下列一表，即為各批出品成本比較表之例。

各批出品成本比較表

某種出品

各批號數	標準成本	5,840	6,265	7,986	8,143
製成日期	2/20/22	8/18/22	5/8/22	6/20/22	9/17/22
製成件數	25	30	15	25	25
成本總額	\$ 475.00	\$ 558.30	\$ 305.25	\$ 476.75	\$ 563.25
每件直接材料	\$ 3.20	\$ 3.36	\$ 3.09	\$ 2.96	\$ 3.42
直接人工	1.38	1.16	1.44	1.34	2.84
B 段	.86	.70	1.22	.94	.88

繼續批會本類

(67%)

C 段	2.87	3.40	3.10	3.27	3.32
D 段	3.60	2.55	3.70	3.64	3.60
製造費	7.09	7.44	7.90	6.92	8.46
每件成本	<u>\$ 19.00</u>	<u>\$ 18.61</u>	<u>\$ 20.35</u>	<u>\$ 19.07</u>	<u>\$ 22.53</u>

第八節 每小時出品成本之比較

各部製成出品所費每小時之成本，無論其為機器之時間，或直接人工之時間，於分析及比較上之基礎，均頗有價值，因此種比較，係表示每段工作，每小時費於製品上必需之費用總額。照此比較，有二要素應須加以注意，一即工作時數之變化；一即所需費用總額之變化，欲求差異之減少，於此二要素，實有考慮之必要。再進一步論，製造時間所定之成本，未必即為出品每件成本之標準，因每件製品最後之成本，一方面以製造時間成本之多寡為準，一方面尚須視製造時間所成出品之量數為斷。每小時製造成本，或屬稍高，設製成之出品亦多，致計其每件之成本，或較每小時成本低而出品少者為小，亦屬可有之

繼續比較



## (350) 成本會計講義

事。故製造時間之成本，其構成往往有誤，惟為某一部份，作不時比較之目的，則效用甚大。

就每小時出品製造成本之意義而言，一部內每小時製品之總成本，應係該部一月內之實在成本。一月內直接人工成本，加一月內該部之製造費之和，再以該部製造時數除之，即得每小時製造上之平均成本。此項平均，應按所包各種成本之原質分析之，藉明各種原質，在時間成本內與總成本之變化。普通所用分析之方法如下。

1. 直接人工成本——直接人工工資，除以製造之時數，即得直接人工每一製造時間之平均成本。

2. 損失時間之成本——怠廢遲延及其他種種損失時間之成本，如製造費明細簿上各部賬戶所表示者，除以製造之時數，即得損失時間內每一製造時間之平均成本。

3. 人工總成本——上述二款之和，即係每一製造時間之平均人工成本。

4. 每部費用——在製部費明細簿所載各種成本內，減去固定費及分派費而以製造之時數除之，即得每一製造時間之每部平均成本。若每部內再須分段，不妨再以段數除之。

5. 固定費——製造費明細簿內所列固定費之總數，除以製造之時數，即得每一製造時間固定費之平均成本。

6. 分派費——製造明細簿內所列分派費之總數，除以製造之時數，即得每一製造時間分派費之平均成本。

7. 總成本——上列分析所有平均時間成本之和，即係每一製造時間之平均製造成本。

8. 製造時間百分率——所有製造時間數，除以工作時間之總數，即得製造時間之百分率。

上述各項程序，為按月每一生產部之每製造時間之平均成本。此項成本亦應與各月之平均時間成本作比較，各月之平均時間成本，包括之時間，為一定之常期，而逐月之平均數，與通常平均數比較時，或有高下。每一製造時間之通常平均成本，前曾論及，即係各種成本原質之總數，而計入通常各月數目之中者是也。

下列一表，為每一製造時間平均成本比較表之例。表內僅列明月份平均數，而無通常平均數，因通常平均數計算之方法，並無二致，不過時期為通常之定期。

(352) 成本會計講義

每一製造時間逐月成本比較表

某製造部

	22年1月		22年2月		22年3月	
	合計	每小時	合計	每小時	合計	每小時
直接人工成本	\$ 494.86	\$ 1.432	\$ 484.90	\$ 1.679	\$ 547.56	\$ 1.404
損失時間成本	212.13	.614	238.68	.826	163.60	4.16
人工總成本	706.99	2.046	723.58	2.505	711.16	1.823
部費用	695.03	2.012	932.99	3.192	757.38	1.943
固定費	136.58	.395	136.58	.473	136.58	.350
分派費	204.86	.593	142.75	.494	216.08	.554
總成本	<u>\$ 1,743.46</u>	<u>\$ 5.046</u>	<u>\$ 1,635.90</u>	<u>\$ 5.664</u>	<u>\$ 1,821.20</u>	<u>\$ 4.663</u>
製造時數	345.5	.....	338.8	.....	390	.....
總時數	463.6	.....	431	.....	506.5	.....
製造時間百分數	.....	70	.....	67	.....	77

此表插成本會計三五二面後

第九節 各部所費成本之比較

設製造時間成本之比較，確在一部內統制各項費用，具有相當之價值；則各部所費成本之比較，當更有價值，因此項比較，表示各部每件出品製造所應需之成本也。

工廠分部適當，每部之製造，有相當之界限。惟各部中，關於佈置及準備機器所費之成本，在每批出品製造程序上，亦多有此情形。次日工作時間報告表，於製造程序各段之工作，均分別列明，同時並將所費之時間，亦一一列入，故各部製造之記載，可以每日工作時間報告表為根據，每段工作時間之總數，以及所製出品之量數，均詳細表示無遺。一部列入報告之總時數，與製造時間之總數，必屬相符。照前節舉例內，每一製造平均時間求得後，則一部內每段工作每件平均成本，亦可產生，其法如下。

1. 以每段工作所費時間之總數，乘製造時間之平均成本，得每月每段工作成本總額。

2. 以製造之件數，除每段工作總成本。得每件平均成本。

茲舉例說明此法之效用，設前節所舉每一製造時間逐月

(354) 成本會計講義

成本比較表之例內，某部工作程序，計分四階段，即以2401, 2403, 2405, 及2407 名之。某月一月份出品之記載，關於製造時間數及製造量數如下。

階段2401	80 小時 60件
階段2403	199 小時458件
階段2405	34.5小時 82件
階段2407	32 小時 46件
合 計	345.5小時646件

每件各段成本之計算如下。

階段2401。

$$\$5.046 \times 80 = \$403.68, \text{即} 80 \text{小時之成本。}$$

$$\$403.68 \div 60 = \$6.728, \text{即每件成本。}$$

階段2403。

$$\$5.046 \times 199 = \$1,004.15, \text{即} 199 \text{小時之成本。}$$

$$\$1,004.15 \div 458 = \$2.192, \text{即每件成本。}$$

階段2405。

$$\$5.046 \times 34.5 = \$174.09, \text{即} 34.5 \text{本時之成本。}$$

$$\$174.09 \div 82 = \$2.123, \text{即每件成本。}$$

成本會計講義 (355)

階段2407。

$\$5.046 \times 32 = \$161.47$ , 即32小時之成本。

$\$161.47 \div 46 = \$3.51$ , 即每件成本。

各部所費成本比較表如何編製，可以下表爲例，此表即係參照前節所舉某部之例。

逐月每段每件成本比較表

某 部

	22年1月	22年2月	22年3月
每一製造時間之成本	\$ 5.046	\$ 5.664	\$ 4.669

階段2401

時 數	80	62.4	78.3
總 成 本	\$ 403.68	\$ 353.45	\$ 365.58
件 數	60	51	56
每件時數之平均	1.3	1.2	1.4
每件成本之平均	\$ 6.728	\$ 6.93	\$ 6.529

階段2403

時 數	199	180.2	251.2
總 成 本	\$ 1,004.15	\$1,020.65	\$ 1,175.19

(356) 成本會計講義

件數	458	443	734
每件時數之平均	.4	.4	.3
每件成本之平均	\$ 2.192	\$ 2.304	\$ 1.601

階段2405

時數	34.5		23.6
總成本	174.09		\$ 110.19
件數	82		62
每件時數之平均	.4		.4
每件成本之平均	\$ 2.123		\$ 1.777

階段2407

時數	32	46.2	36.4
總成本	\$161.47	\$261.68	\$ 169.95
件數	46	61	54
每件時數之平均	.7	.8	.7
每件成本之平均	\$ 3.51	\$ 4.29	\$ 3.147

類此比較表，如所有各月之平均成本，藉以組成通常時期之比較表，亦應編具。

第十節 成本單位之變動



製造各部每一單位各成本，彼此間鮮有相同者，即各部製成品之單位，亦常難相同。而已成品之單位，往往為各段製品所有各單位之集合體。即已成品每一單位之成本，係各段工作單位成本之總額，而計入已成品每段工作各單位之總額內。

茲以印刷為例，說明各段製品單位性質之變動。印刷業排印機器間，其單位之計算，以鉛字之千數為標準。而此種單位可以直排或表格排列之類，再分為若干單位。印製各部成本之單位，或以印件之頁數為標準，或印刷之批數為標準，或以平均額為標準，甚或因印工情形之複雜，而以時間為標準亦有之。再由各部詳細分析，其成本之單位，更各有不同，印刷業如是，其他種工業，當益形複雜。

決定每段工作適當之成本單位，實係成本會計上極重要之才能，因單位之規定，於成本之比較，發生密切之關係，單位定妥，則各部每段之成本，比較易於清晰，而於管理方面，裨益匪淺。因此關係，成本會計制度之應用，有時在統制成本方面，較確定售價，尤覺可貴。

#### 第十一節 製造業間相互之比較

## (358) 成本會計講義

商工業同業組織重要使命中，製造成本情形之相互通知，實係一種。商工業協會，往往以此為其任務，俾互通聲氣，凡成本資料之搜集編印，均由協會辦理。依此辦法，協會方面可使會員各工廠，引用消息之靈通，使所費之成本，得相當之限制，而製造之方法，各臻上乘矣。

此類成本之集中研究，通常以報告之形式編製之，報告中關於各項平均成本之消息，均表示甚詳。有時并將各個之成本，亦行刊布，惟工廠之名稱，則不宣露，故會員各工廠，不必再慮何項之競爭。此二種刊布之方法，以平均成本為佳，因刊布平均成本後，各廠成本與平均成本之比較，實較各個成本為有用，蓋各個成本，與平均成本之相去，可以極大。

同業中成本之比較，殊屬可貴，因其有得知外界之情形，於事業本身經營方法，可資借鏡。第以製造業之本身而言，憑自身一己之判斷，認為所用之方法，頗屬妥當，倘一經比較，往往發覺更優之方法。研究與他人成本比較之技能，即為得到較良方法之途徑，且係增進製造事業效率之要圖。

### 第十二節 編製比較表之審定

成本會計講義 (359)

統計性質之比較表，編製時易有太過或不及之弊。太過之弊與不足正復相同，緣編列太多，反使當局對於成本重大之關係，不易看清，若編列太少，則供給成本上之資料，殊嫌不足，致管理方面，不能得良好之指導。由此言之，審定一事，實屬必要。同類之統計比較表，應用於各種事業時，其效用並不相同。而審定時唯一之辦法，即以事業本身為立場，就事業本身，決定最有利之方法。本章所列各表，乃以大多數事業之需要為準的，種類較多，俾便各事業之採擇云爾。

利民製造公司

損益總表

民國22年1月1日至3月31日 (簡表8)

總銷售		87,294.92
減：		
退貨	\$2,493.64	
補給	415.60	
運費	<u>1,264.20</u>	<u>4,173.44</u>
淨銷售		\$83,121.48

(360) 成 本 會 計 講 義

減：

售品成本(附表A)	\$53,613.35	
加：所攤製造費短少數 (附表A)	<u>286.19</u>	<u>53,899.54</u>
銷售毛利		\$29,221.94

減：

計入成本之推銷及總務費用 (附表B)	\$21,362.22	
減：所攤推銷及總務費多出 數(附表B)	<u>216.40</u>	<u>21,145.82</u>
銷售純利		\$8,076.12

減：

財政費用(附表C)	\$ 997.46	
損益項目	<u>86.40</u>	<u>1,083.86</u>
<u>期內純利</u> ，22年1月1日至3月31日		<u>\$ 6,992.26</u>

成本會計講義 (361)

利民製造公司

財務收支細表，附表C

民國22年1月1日至3月31日 (簡表11)

財務支出：

利息支出 \$ 515.66

折扣支出 1,187.84 \$ 1,703.50

減，財務收入：

利息收入 \$ 21.47

折扣收入 418.37

投資官利及紅利 266.20 706.04

財務淨支出 \$ 997.46

(362) 成本會計講義

利民製造公司

實在及所攤製造費細表，附表D

(生產各部)

民國22年1月1日至3月31日

(簡表12)

此表插成本會計三六二面後之一

料品水水工間金費稅舊費費費計  
 材用員薪  
 接他職工  
 級通理  
 其高普助  
 在  
 餘額，少於所攤製造費  
 餘額，多於所攤製造費

	A 部	B 部	C 部	D 部	E 部	合 計
	\$ 431.72	\$1,403.10	\$ 86.34	\$ 129.52	\$ 107.94	\$ 2,158.62
			108.06	58.18		166.24
	467.52	425.27	495.68	537.92	481.59	2,407.98
				450.00		450.00
	148.07	310.94	236.49	503.42	281.32	1,480.65
	12.40	6.10	42.65		15.21	76.36
	537.40	268.70	403.06	358.27	671.75	2,239.18
	12.47	14.96	9.99	162.03	49.86	249.36
	124.68	74.81	66.50	49.87	99.74	415.60
	76.04	61.96	36.61	90.12	16.91	281.64
	336.64	274.30	162.09	398.98	74.81	1,246.82
	12.00	12.60	12.36	12.40	12.44	61.80
		40.81	75.79			116.60
	36.84	35.00	9.21	11.05	92.10	184.20
	546.04	1,146.86	873.66	1,856.54	1,037.58	5,460.40
	\$2,741.82	\$4,075.23	\$2,618.90	\$4,618.35	\$2,941.15	\$16,995.45
	2,759.22	3,978.49	2,647.23	4,444.47	2,879.85	16,709.26
		\$ 96.74		\$ 173.88	\$ 61.30	\$ 286.19
	\$ 17.40		\$28.33			

利民製造公司

比較損益表

(簡表15)

	至 22 年 3月31日止 之 3 個月	上 年 同 期	所 增 過 於 上 年 之 減 少 米 3 月 份	22 年 上 年 同 月 份	所 增 過 於 上 年 同 月 份 減 少 米	
總 銷 售	\$87,294.92	\$58,920.42	\$28,374.50	\$34,703.85	\$21,261.75	\$13,442.10
減 退 貨	2,493.64	1,670.90	822.74	959.92	905.00	54.92
補 給	415.60	869.20	453.60*	181.41	312.90	131.49*
運 費	1,264.20	1,040.30	223.90	619.92	402.50	217.42
應 減 總 計	\$ 4,173.44	\$ 3,580.40	\$ 593.04	\$ 1,761.25	\$ 1,620.40	\$ 140.85
淨 銷 售	\$83,121.48	\$55,340.02	\$27,781.46	\$32,942.60	\$19,641.35	\$13,301.25
減：售 貨 成 本	53,899.54	35,858.73	18,040.81	21,755.00	13,912.20	7,812.30
毛 利	\$29,221.94	\$19,481.29	\$ 9,740.65	\$11,187.60	\$ 5,699.15	\$ 5,488.45
減：推銷及總務費	21,145.82	13,902.79	7,243.03	7,654.20	3,901.14	3,753.06
純 利	\$ 8,076.12	\$ 5,578.50	\$ 2,497.62	\$ 3,533.40	\$ 1,798.01	\$ 1,735.39
減：財 務 費 用	997.46	813.48	183.98	392.80	137.80	255.00
除去財務費用後之利益	\$ 7,078.66	\$ 4,765.02	\$ 2,313.64	\$ 3,140.60	\$ 1,660.21	\$ 1,480.39
減：損 益 科 目	86.40	124.40	38.00*			
本 期 純 利	\$ 6,992.26	\$ 4,640.62	\$ 2,351.64	\$ 3,140.60	\$ 1,660.21	\$ 1,480.39

此表插成本會計三六二面後之

2



利民製造公司

財務收支比較表

(簡表18)

	至 22 年 3 月 31 日止 之 3 個月	上年同期	所增過於 上年同期 減少	22 年之 3 月份	上年同月	所增過於 上年同月 減少
<b>財務支出</b>						
利息支出	\$ 515.66	\$ 324.21	\$ 191.45	\$ 211.64	\$ 109.11	\$ 102.53
折扣支出	<u>1,187.84</u>	<u>1,064.42</u>	<u>123.42</u>	<u>417.61</u>	<u>195.34</u>	<u>222.27</u>
合 計	<u>\$ 1,703.50</u>	<u>\$ 1,388.63</u>	<u>\$ 314.87</u>	<u>\$ 629.25</u>	<u>\$ 304.45</u>	<u>\$ 324.80</u>
<b>減，財務收入</b>						
利息收入	\$ 21.47	\$ 108.20	\$ 86.73	\$ 7.51	\$ 42.60	\$ 35.09
折扣收入	418.37	324.65	93.72	174.94	76.65	98.29
投資官紅利	<u>266.20</u>	<u>142.30</u>	<u>123.90</u>	<u>54.00</u>	<u>47.40</u>	<u>6.60</u>
合 計	<u>\$ 706.04</u>	<u>\$ 575.15</u>	<u>\$ 130.89</u>	<u>\$ 236.45</u>	<u>\$ 166.65</u>	<u>\$ 69.80</u>
財務淨支出	<u>\$ 997.46</u>	<u>\$ 813.48</u>	<u>\$ 183.98</u>	<u>\$ 392.80</u>	<u>\$ 137.80</u>	<u>\$ 255.00</u>

此表插成本會計三六二面後之 3

