

商學小叢書

實用成本會計

梁孝通著

商務印書館發行

商學小叢書

實用成本會計

梁孝通著

商務印書館發行

潘序

夫成本會計，固爲工商業發達以後之產物，亦爲促進工商業日趨繁盛之工具，兩者實有互爲因果之作用。往者，工廠商店，規模狹小，組織簡單，商品之種類既少，製造推銷之方法亦易，故僅採用普通會計，亦能明其盈虧。以言管理，則賴經理或廠長躬親治理，亦可濟事，固不必有待於成本會計之設施也。今也不然，工商企業，規模擴大，組織繁複，加以同業間競爭劇烈，乃不得不假手於成本會計，一方用以爲管理企業之南針，他方則藉以減輕產品之成本。此所以歐美各國，因施行成本會計，而工商業企業更爲發達也。我國商人近數年來，亦漸知會計制度之必須改進，深以墨守成法，沿用舊習，勢將慘遭失敗爲可慮，因而對於成本會計一科，亦羣加注意。觀於拙譯成本會計及所編成本會計教科書之銷行暢速，不數月間，卽已再版，可以知之。茲者，梁君孝通，亦出其平日研究之心得，參以服務會計界之經驗，編成實用成本會計一書，分別製造業及非製造業之成本會計，加以闡述。卷

帙不巨，而內容完備，詞簡意賅，而文筆暢流，用爲研究及實施成本會計者之參考，實稱善本。其有貢獻於我國工商企業者實大，爰樂而爲之序，以介紹於當世焉。民國二十三年十二月二十二日潘序倫序於立信會計師事務所

自序

竊考成本會計之創始者，厥爲今日工商業最稱繁盛之美國；而美國工商業之所以日趨繁盛，雖曰科學發達，技能增進，有以致之，然此外更有絕大之原因，爲吾人所不察者，卽收效於成本會計之助力耳。蓋成本會計爲進行各種工商事業之根本大法，有成本會計，而後可以定進退方針，可以測定成敗趨勢；否則盲人瞎馬，雜亂無章，其能免於覆敗也難矣。此近今成本會計之所以能風靡全球歟？反觀我國，經濟崩潰，百業凋零，益信成本會計施行之不可緩也。願從事實業計劃者，向以資金多寡，技術優劣，廣告宣傳，門面鋪張，爲事業成敗之標準，而漠然於資金之運用，技術之改進，事務之管理，營業之推銷，結果徒耗鉅資，猶不免於失敗。揆其故，蓋不知採用成本會計，施行科學管理，所以成功匪易，良可慨已。孝通服務商務印書館，從事成本會計，歷有年所，非敢云窺奧探微，積有經驗，惟深以國人之經營實業，未知採用成本會計爲憾。且感此類書本，殊不多見。客歲交通大學許君緝綱，

以該校課本講義與勞倫斯成本會計見示，茶餘談及苦無中文本參閱，勸余編譯一書。余亦深然其說，乃於公暇，將平日筆錄，加以整理。詎草創甫半，而家庭迭遭變故，玲女、榮兒相繼天殤，橫逆朔乘，心滋不懌，所以廢然擱筆。是時也，潘序倫會計師，將勞氏成本會計譯本，來館付梓，正喜潘公之有同感，而將成本會計介紹於我國人。今年暑中許君來，仍殷殷以描編早日完成爲勉。感故友敦促之情，遂動舊絃重理之心，孜孜半載，始獲脫稿。乃承張心雄、姚炳麟、袁明雄諸君指正，潘公序倫惠錫以序，遂命名此書爲「實用成本會計」，意在重能實用也。並將顛末附諸簡端，敬希當世諸君子之留心成本會計者，有以指教焉。甲戌季冬古閩梁孝通序。

目錄

| | | |
|-----|--------------------|---|
| 第一章 | 總論 | 一 |
| 第一節 | 成本會計之緣起 | 一 |
| 第二節 | 成本之意義 | 二 |
| 第三節 | 售價與利益 | 三 |
| 第四節 | 成本會計之意義 | 四 |
| 第五節 | 製造成本與非製造成本 | 五 |
| 第六節 | 製造事業成本會計與非製造事業成本會計 | 七 |
| 第七節 | 成本會計與普通會計 | 八 |
| 第八節 | 成本會計之地位 | 九 |

第九節 成本會計之目的與功用……………一一

第二章 製造事業成本會計制度……………一三

第一節 分步成本會計制度……………一三

第二節 分批成本會計制度……………一四

第三節 標準單位成本會計制度……………一四

第四節 三種制度之分別……………一六

第五節 三種制度之比較與批評……………一七

第三章 製造事業成本會計實施前之準備……………一九

第一節 觀察製造情形選用成本會計制度……………一九

第二節 結算時期之決定……………二一

| | | |
|-----|-------------|----|
| 第三節 | 成本區之分割 | 二一 |
| 第四節 | 應用單據之印製 | 二二 |
| 第五節 | 編號工作之進行 | 三〇 |
| 第六節 | 成本會計員之訓練 | 三一 |
| 第七節 | 工廠管理員與工友之合作 | 三一 |
| 第四章 | 原料 | 三二 |
| 第一節 | 直接原料與間接原料 | 三三 |
| 第二節 | 進料與作價 | 三三 |
| 第三節 | 領退手續 | 三六 |
| 第四節 | 原料之儲存與管理 | 三六 |
| 第五節 | 原料帳與棧存稽查卡 | 三七 |

第五章 工資……………三九

第一節 工資制度……………三九

第二節 按件工資訂定法……………四一

第三節 直接工資與間接工資……………四四

第四節 工作時間紀錄與給薪手續……………四四

第五節 工資帳……………四七

第六章 費用……………四九

第一節 固定費用……………四九

第二節 經常費用……………五一

第三節 公共費用……………五三

| | | |
|-----|-----------|----|
| 第四節 | 費用登記冊與費用帳 | 五四 |
|-----|-----------|----|

| | | |
|-----|---------|----|
| 第七章 | 貨物帳與損益帳 | 五七 |
|-----|---------|----|

| | | |
|-----|------|----|
| 第一節 | 未了品帳 | 五七 |
|-----|------|----|

| | | |
|-----|-----|----|
| 第二節 | 貨物帳 | 五八 |
|-----|-----|----|

| | | |
|-----|--------------|----|
| 第三節 | 製造成本及銷貨成本明細表 | 五九 |
|-----|--------------|----|

| | | |
|-----|-------------|----|
| 第四節 | 資產負債表與損益計算書 | 六一 |
|-----|-------------|----|

| | | |
|-----|-------------|----|
| 第八章 | 製造事業成本會計計算法 | 六六 |
|-----|-------------|----|

| | | |
|-----|-----------------|----|
| 第一節 | 分步成本會計制度單位成本計算法 | 六六 |
|-----|-----------------|----|

| | | |
|-----|-----------------|----|
| 第二節 | 分批成本會計制度按件成本計算法 | 六九 |
|-----|-----------------|----|

| | | |
|-----|-----------------|----|
| 第三節 | 標準單位成本會計制度成本計算法 | 七一 |
|-----|-----------------|----|

第九章 分批成本會計制度產品間接費用之攤派……………七三

第一節 依據直接工資攤派間接費用……………七三

第二節 依據製造時間攤派間接費用……………七四

第三節 依據製造人數攤派間接費用……………七五

第四節 依據最初成本攤派間接費用……………七六

第十章 成本增減之原因與減低成本之原則……………七八

第一節 成本增減之原因……………七八

第二節 減低成本之原則……………八〇

第十一章 成本統計與成本報告……………八二

第十二章 製造事業成本會計特殊問題……………八五

第一節 附產品……………八五

第二節 投資利息……………八七

第十三章 成本會計之設計……………八九

第一節 成本會計辦事室設計……………八九

第二節 統一同業工廠成本會計制度之設計……………九三

第十四章 非製造事業成本會計……………九八

第一節 事務管理成本……………九八

第二節 營業推銷成本……………九九

第十五章 非製造事業成本會計實例……………一〇三

第一節 銀行成本會計……………一〇三

第二節 航運成本會計……………一〇五

第十六章 結論……………一〇九

實用成本會計

第一章 總論

第一節 成本會計之緣起

考自手工製造而機械製造，近百年來，製造事業特殊發展；工廠規模擴大，製造人數增多，組織漸次複雜。工廠之管理，非昔日之僅憑個人智力與經驗可比。製造家與工廠管理員，漸感困難，有如舟輪已入大海重霧之中，而乏南針，無可適從。益以歐戰重大犧牲，世界各國直接間接均蒙其害，經濟崩潰，購買力弱，商品難於銷售，營業不易取勝，商戰益烈。製造家力求減輕其成本，以推廣銷路，乃從事於成本計算之研究。一八八〇年，美國泰洛氏（Frederick Taylor）首倡科學管理法，以施行

成本會計爲中心，設工廠顧問委員會，以改進製造業；成本會計師，出品設計師，營業部長與製造部長，皆爲顧問委員。其改進方法中，多關於成本會計之改良與施行。成本會計之制度既創，各國乃爭先採用，近更擴而應用於非製造事業，如銀行，航運，亦均施行之。此成本會計之所緣起也。我國所受歐戰損失雖輕，奈以屢蒙外來勢力壓迫太甚，經濟與武力，兩層侵略，國困民窮，農村固早已破產，都市又復遭摧折，卽以上海論，爲全國通商首埠，列世界第五商場，自一二八後，經濟衰落之象益露。際此艱難時期，製造家與實業家，如仍不知警醒，速起力追，改良製造方法，採用科學管理，實施成本會計，經濟運用資金，國家前途，國貨前途，將更不堪設想矣。

第二節 成本之意義

成本 (Cost) 云者，乃經營者，於其所經營者，所付之代價是也。不可抑之，亦不可縱之，應力求其正確。工廠製造貨品，製造與推銷所付之費用，卽爲產品之成本。銀行爲存戶保管存款，處理存款開支之費用與付予之利息，卽爲存款之成本。輪船，鐵路，航空，汽車，按次開行，載貨運客，一切之費用，卽

爲航運成本。其性質雖異，或爲製造事業，或爲非製造事業，但其同爲經營事業之成本則一也。至於成本會計上，所稱之成本，與普通所謂之成本，稍有差別。成本會計上之成本，乃指開支費用而言，如貨品在製造中之費用，工資與原料是也。至於資本支出，購入機器，則僅係資產項目上之變動，「現金」之改爲「機器」，吾人除計算應有之折息外，與現金購入原料，未經領用入廠製造前，同一情形，不能認爲成本。其與成本會計上之成本，純爲開支性質者，迥不相同耳。

第三節 售價與利益

售價爲貨品成本與銷貨利益之和額或虧損之差額是也。但如遇銷貨無損益時，則貨品之成本，即爲售價。可列如下式：

$$\text{貨品成本} + \text{銷貨利益} = \text{售價}$$

$$\text{貨品成本} - \text{銷貨虧損} = \text{售價}$$

$$\text{貨品成本} (\text{銷貨無損益}) = \text{售價}$$

由是，故欲擬定售價，必先預計成本，然後加以所欲得之利益，但每因不知成本計算，或計算不確，市面惡劣，其所定售價，恰與成本相等，或較成本尤低，乃成第二與第三兩公式。在普通情形下，欲求相當之利益時，售價必與成本爲正比，成本愈高，售價愈大，成本愈低，售價愈小，反之，必至虧損。蓋利益爲售價與成本之差額，如成本大於售價時，則答案爲負數無疑。利益與售價，表面上雖似爲正比，卽售價擡高，利益增大，其實不然，售價擡高，無如有市價限制之，售價高於市價，則貨品勢難暢銷，致而呆滯流動資本。故有時雖售價稍低，利益雖輕，而銷售迅速，利益仍不至減少。利益與成本之爲反比，則甚明顯，成本減低，利益增大，成本增加，利益減小，成本與售價相等，利益爲零。製造家與商家，能明此理，決不願低其售價，以待虧損，亦不至高其售價，滯斷銷路。捨此則惟有節省開支，減低成本之一途。此所以近來各國製造家與商家，爭先恐後採用成本會計，研究如何減輕成本，而成本會計在我國亦漸爲人所注意者也。

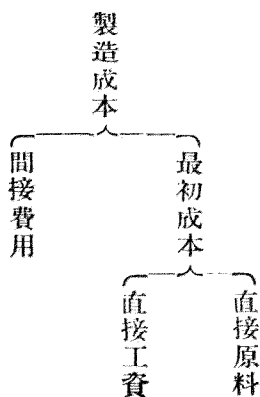
第四節 成本會計之意義

成本會計 (Cost accounting) 亦爲會計制度之一種，乃計算成本之會計制度，以精確方法，詳細記載任何事業經營程序中，所費之代價——成本，所生之變化，爲之整理，計算，比較，研究，使經營者，對其所經營者，有所參考，管理上有所依據者也。我國百業落後，不但科學發明，國家建設，皆不如人，即採用成本會計一端，遲至今日，仍未見諸施行，良可慨也。

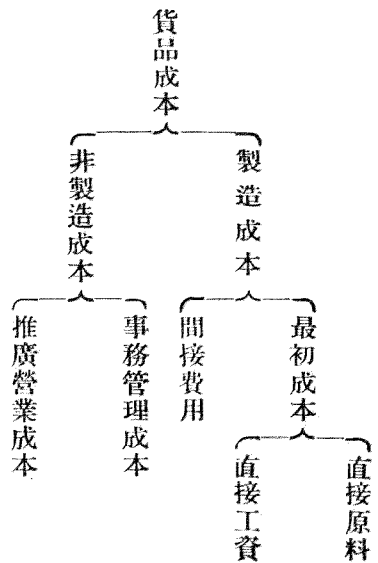
第五節 製造成本與非製造成本

成本，包涵製造成本與非製造成本。製造成本，爲製造所付之一切代價，普通分爲：直接原料，直接工資，間接費用三項。直接原料，材料之用於製造產品者也。直接工資，付與從事製造者之薪工是也。間接費用，製造中一切支付之開銷是也。如間接工資，動力費用，燃料，房租，折舊，雜用等。直接原料與直接工資，合稱爲最初成本，再加間接費用，三者總稱爲製造成本，可列如下式：

$$\text{直接原料} + \text{直接工資} + \text{間接費用} = \text{製造成本}$$



非製造成本，為事務管理，推廣營業，非製造性質所付之代價。關於事務管理之費用，如高級職員薪金，事務員薪金，文具用品，郵電，法律等，稱為事務管理成本。關於推廣營業之費用，如推銷人員薪金，佣金，旅費，廣告及營業部費用等，稱為推廣營業成本。總稱為非製造成本。產品自製造完成，出廠入店發售，在製造中之一切費用，為製造成本，出廠發售營業推銷之費用，為非製造成本。故如為工廠且設有營業部者，則產品之成本，當為工廠成本——製造成本，與推銷成本——非製造成本之總額。可列如下式：



第六節 製造事業成本會計與非製造事業成本會計

經營事業，其性質既有不同，或為製造事業，或為非製造事業，前者，如工廠之從事生產事業，後者，如商店，銀行，航運，貿易，金融，交通之事業，故於其經營所費成本之計算，方法亦以各異。吾人為之分別，前者曰製造事業成本會計，後者曰非製造事業成本會計。製造事業成本會計，有分批，分步，計

算單位成本與標準單位成本。非製造事業成本會計，則僅計算其成本與營業收入，作一比較，以明隨時之盈虧。製造事業成本會計，目前我國已有若干工廠採用，非製造事業成本會計，採用者殊鮮。

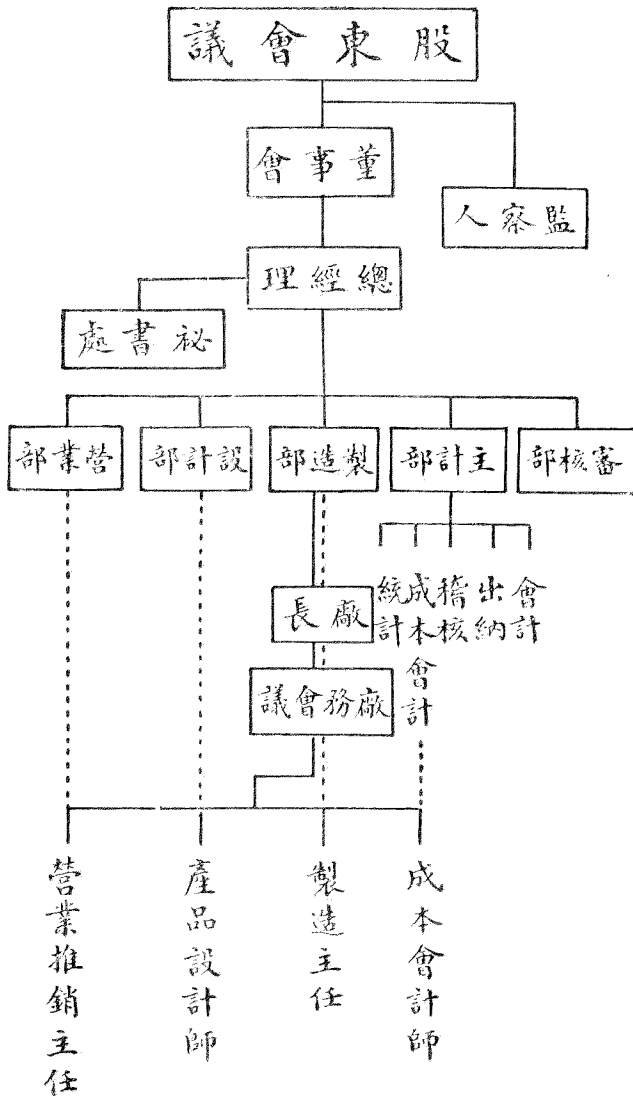
第七節 成本會計與普通會計

普通會計，記載銀錢之出納，每半年或一年，始加以結算，表示半年或一年中之會計狀況與盈虧情形。但其盈虧原由安在，頗難分曉。即能明其大概，亦以時期已過，無可挽救，所以工廠商家，每有年關結算，突告破產。成本會計則不然，能於製造中，紀錄各項收付，產品數量，原料，工資，費用，各計若干；已了與未了產品，各計若干，非獨成本準確，即製造情形，亦明如指掌。按月結算，隨時可以比較，有無走漏，有無浪費，一目瞭然。其於貨品，原料，更永久盤存，隨時可以檢查存付數量。與普通會計之僅獨示價者，更爲便利；且因有永久盤存，既能防禍患於未然，即有錯誤，亦可隨時糾正之，此成本會計與普通會計之異點，亦其優點。至於成本會計應用之帳目，則有普通帳目與成本帳目：普通帳目即普通會計總清帳中之會計科目是，爲成本之總額；而成本帳目，則加以分析，記載各項成本之細數。

故普通帳目，可以統馭成本帳目，使成本帳目上各項細數而與普通帳目相符，此成本會計與普通會計之關係，而爲普通會計強有力之輔助帳也。

第八節 成本會計之地位

成本會計，因不僅限於製造事業成本之計算，而統及營業事務之非製造事業，此所以成本會計在歐美各國工廠銀行中，佔重要之地位，與稽核統計會計，在公司會計上，四者聯絡進行，以各求事之和諧。管理方面，因成本會計所示，有所依據，得一南針。稽核方面，因成本會計永久盤存紀錄精確，予軋銷審查，以莫大之便利。統計方面，因成本會計紀錄，得充分製造上統計資料。會計方面，因成本會計成本帳目，得一有力輔助帳。此所以成本會計在各國，均爲重視；而成本會計師之爲工廠公會設計，採用成本會計制度或代辦，其事務異常發達。茲將成本會計在工廠組織上之關係與地位，作表示之：



第九節 成本會計之目的與功用

成本會計之目的，固爲計算成本，使貨品有所根據，以酌定合理有利售價。但不惟如是，其更大使命，則爲以有成本會計，使經營事業穩固，減少職業與金融恐慌，社會榮華，國家福利。茲擇其功用大者，列舉於下：

一、成本減低：採取成本會計後，依據實在帳目，計算準確成本。因其有詳細紀錄，舉凡不生效能之消耗：如電燈，電力，自來水，自來火，消耗品，原料等之浪費；製造方法不良，手續重複，製造時間不經濟，均可由按月比較而得，無可隱逃，藉以求經濟製造方法，避免不生效能之費用，充實運用資本以適應環境，成本逐漸減低。

二、定價準確：採取成本會計後，依據實在帳目，計算單位成本，準確可靠，不若舊法之僅憑估計，危險殊甚。因有準確成本，可以與市價比較，酌定合理有利售價，使工廠立於穩固地位。

三、損益顯明：採取成本會計後，貨品原料永久盤存，隨時可以結算，損益顯明。視成本增減，市

價漲落，可以斷定經營事業之成敗。產品何項有利，何項無利，業務之進行，得一南針，以免資金之誤投。且因損益顯明，使虧損部份，得逐漸改善，均趨生利。

四、存貨可考：採取成本會計後，存貨採永久盤存制，存量隨時可考。蓋在成本會計上，存貨與現金出納，同樣注意，能防弊端，稍有錯誤，即可糾正。

第二章 製造事業成本會計制度

第一節 分步成本會計制度

分步成本會計制度 (Process cost accounting system) 亦稱生步成本會計制度，爲彙集某一時期，某一部份，所有之一切原料，工資，費用之總成本，而以該時期，該部份所產生之產品總額除之，求其單位產品成本之成本會計制度是也。此項制度下之成本計算，可以規定時期行之；或一週，或一月，按週，按月計算之。適用於連續式之製造，由相同原料，相同方法，製成單位相同，混合而不能加以分別之產品；如造紙，紡織，麵粉等業是，計算規定時期內，單位相同產品之成本如紙張每令成本若干，紡織品每疋成本若干，麵粉每袋成本若干，同一時期內製成之產品，成本相同。

第二節 分批成本會計制度

分批成本會計制度 (Job-lot cost accounting system)，亦稱按件成本會計制度，為計算一件產品，自入廠製造，以迄完成，該件產品之成本之成本會計制度是也。製造時，雖與其他產品同時進行，同時製造，因其過程各異，其產品之成本，亦各不同。此項制度下，費用攤派之計算，可按月行之，但按件成本結算，則無定期，須於產品完成時計算之。除其實用之原料與實付工資可照實算外，費用則由按月攤派而得，然後加上，為其成本。適用於裝配式之製造，由各項不同材料，裝配而成大小不同，種類互異之產品：如機械製造，建築工程，印刷事業等是，各種機械，各式建築，各書印刷，其成本各異。

第三節 標準單位成本會計制度

標準單位成本會計制度，為一種特殊計算成本之制度，係依據製造時間為標準，以分步成本

會計制度方法，計算分批成本會計制度下之產品成本；即於若干單位不同產品中，遴選一種為標準，然後將其他產品悉按其製造時間或件工工資率，（件工工資係按製造時間訂定，請參閱工資章內）合成標準單位，計算標準單位成本，但同時亦可計算產品原單位成本之成本會計制度是也。此項制度之成本計算，亦可按期行之。茲將標準單位計算法，舉例於後：

華光鑄字所，用自動爐，鑄頭至七號鉛字發售，其所訂定工價（即鑄工）如下：

| | |
|-----|-----------|
| 頭號字 | 每公斤鑄工二分二厘 |
| 二號字 | 每公斤鑄工二分六厘 |
| 三號字 | 每公斤鑄工二分九厘 |
| 四號字 | 每公斤鑄工二分九厘 |
| 五號字 | 每公斤鑄工三分一厘 |
| 六號字 | 每公斤鑄工五分七厘 |
| 七號字 | 每公斤六分六厘 |

茲選定頭號字爲標準單位，可將各號字合成同一標準單位如下：

頭號字 每公斤合一·〇〇標準單位

二號字 每公公合一·一八標準單位

三號字 每公斤合一·三二標準單位

四號字 每公斤合一·三二標準單位

五號字 每公斤合一·四一標準單位

六號字 每公斤合二·五九標準單位

七號字 每公斤合三·〇〇標準單位

如各鑄一公斤時，應合計一·八二標準單位。

第四節 三種制度之分別

一、結算時期上之分別：分步成本會計制度與標準單位成本會計制度，成本之結算，可規定

時期，計算單位與標準單位成本。普通爲按月一次，於月底結算之。分批成本會計制度，按件成本之結算，則不能如其他制度之可以定期行之，製造完竣，始可結算，計算按件產品之成本。

二、計算方法上之分別：分步成本會計制度，係以生產總額除成本總額，以求產品單位成本。不必分原料，工資，費用，與直接，間接。分批成本會計制度，除計算按件產品實用之原料，實付之工資外，費用由比率攤派，計算按件成本時，不與其他產品混合。標準單位成本會計制度，係以標準單位總額除成本總額，事前須先將各產品合成同一標準單位，求標準單位之成本。

三、最初成本上之分別：分步成本會計制度之產品，爲同一原料，同一單位；而爲月工資制度下製造者，製成無從分別之。分批成本會計制度之產品，爲不同原料，不同單位；月工或件工資制度下製造者，製成不與其他產品混合。標準單位成本會計制度之產品，爲同原料或不同原料，不同單位；月工或件工資制度下製造者，製成不與其他產品混合，而混合計算其標準單位成本。

第五節 三種制度之比較與批評

分步成本會計制度，計算方法簡便，爲其他兩種制度所莫及；但僅合於小範圍，製造單純產品之廠家採用之，而不合於裝配式，製造複雜，單位不同者。且不免過於壟斷，難求其精，故今日採用此種制度者漸少。

分批成本會計制度，計算按件產品之成本，不論月工或件工工資制度之廠家，均可採用。合於不同原料，不同單位產品製造者。其法雖繁，然可得按件產品精確之成本，以示其盈虧，爲其他兩種制度所莫及；但不合於連續式製造簡便之廠家。

標準單位成本會計制度，依據製造時間爲標準，最合於件工工資制度之製造者。其優長處，爲能將多種不同之產品，合成同一個標準，使成本高低，生產增減，易於比較；而同時欲計算原單位成本，其法亦簡易。但計算各種產品製造之時間或訂定件工工價不準確時，則必影響於此項成本之計算。

以上三種制度，有時可以合用，但須視其製造情形而定，此採用成本會計制度者，應注意及之。

第三章 製造事業成本會計實施前之準備

第一節 觀察製造情形選用成本會計制度

製造情形，各各不同，亦有不同成本會計制度，不同計算方法以適應之；此所此辦理成本會計者，事前必須細心觀察其製造情形，然後採用合格之成本會計制度，則事半功倍。各種製造工業，依其製造情形，大概可分爲下列兩種：

一、連續製造式：由相同原料，相同方法，經連續手續，至最後一步製造程序，其間不稍停留，不加入其他原料，而成單位相同產品之製造式是也。製糖，造紙，紡織，麵粉等業，均屬此種製造式，非經連續製造而至最後一步手續時，不能成品。

二、裝配製造式：由各項原料，製造若干種配件，然後再將若干配件裝配之，使成大小不同，種

類各別之產品之製造式是也。此種製造式，一方面有各製造配件之工場，分別製造各種配件；一方面有裝配工場，裝配各配件而成產品。機械工程，建築工程，造船廠，汽車廠，製鞋廠，火車頭廠，農具廠均屬之，皆由裝配配件而成產品者。

連續製造式，又可分爲兩類：

1. 綜合連續製造式：合各種不同物質，共同製成同一產品之製造式是也。造紙，鍊銅，紡織屬之。

2. 化分連續製造式：用連續製造程序，將原料化分爲各別數部份，其中之一部份即爲產品之製造式是也。屠宰，麵粉，製糖，榨油屬之。

裝配製造式，亦分爲兩類：

1. 同類成分裝配製造式：經過同種製造程序之裝配製造式是也。製衣屬之。

2. 不同類成分裝配製造式：經過不同製造程序之裝配製造式是也。汽車，造船等均屬之。

此外，亦有兼兩種製造式者，即爲兼有連續與裝配製造之工業是也。觀察製造情形，連續製造

式之工業，適用分步成本會計制度，計算其成本。裝配製造式之工業，適用分批成本會計制度，計算其成本。如爲件工工資制度，亦可採用標準單位成本會計制度，計算其成本。遇有兩種製造情形兼而有之者，則須採用兩種以上制度計算之。

第二節 結算時期之決定

計算成本採用分步或標準單位成本會計制度者，可事先決定結算之時期，普通以一月爲期，按月結算一次，以明按月成本之高低。蓋普通帳目，均係於月底支付結束，彙集費用，亦以此時最爲便利。彙集齊全後，即可計算成本。獨分批成本會計制度下之產品，須待其製造完竣，方可結算。其費用之彙集亦以一月爲期，與其他制度同，攤派費用仍須待諸月終，故其結算時期，當在一月以外。

第三節 成本區之分劃

計算成本，爲求便利比較各部工作效能及攤派費用起見，每將工作種類不同，程序先後之各

部份，分割成若干成本區。每區爲計算一種製造程序或一種產品製造成本之單位，分攤各項費用之中心。成本區亦分直接成本區與間接成本區：直接成本區，爲直接從事製造之區域。間接成本區，爲間接與製造有關之管理事務區域：如事務室、棧房等是，亦稱公共區；此項成本區之費用，仍由直接成本區分攤之。分割成本區，同時應注意下列各點：

一、面積丈量：成本區分割後，應將各區所佔面積，加以丈量，爲攤派各區應負房地租之根據。

二、電燈調查：各成本區所用電燈盞數，各燈光度——瓦特量，及平日開用鐘點，均應予以詳細調查紀錄，爲攤派各區應負電燈費之根據。

三、機具登卡：各成本區內部所用之機器工具，名稱，編號，購進年份，價格，逐年折舊情形；馬達及發動機之號數，匹數，均應分別登卡，以便檢查，爲計算折息與攤派各區應負電力費之根據。

四、員工分錄：各成本區內部工作人員姓名，職務，人數，各爲甄別分錄。凡直接從事生產者，爲直接人工，間接與生產有關，從事管理者，爲間接人工，爲分算直接與間接工資之根據。

第四節 應用單據之印製

欲使成本帳明顯，且便於檢閱起見，下列各種單據可以採用，以代帳簿，茲爲分別言之：

一、費用彙集表：費用彙集表，亦稱間接費用彙集表，爲收集登記各項費用，乃間接費用之總登。舉凡固定者：如房地租，保險，折舊，利息；經常者：如電燈，電力，消耗品，修理費，間接工資，雜用；公共者：如棧房費用，事務室費用，均登入此表。各項費用，更爲按區分攤，由各成本區擔負之，再由各區轉入製造成本。按月費用之增減，成本之高低，則可由費用率之大小比較而知之。普通應用者，其式如附表（1）。

二、領料退料單：領料退料單，專爲備製造部份領用材料，原料，及退還剩餘材料與原料填用。單爲三複寫式，第一份爲存根，由開單部份存查。第二份爲領退憑單，經核准人簽准後，持向棧房憑單領取用料或退還，由棧房收留，登卡記帳之用。第三份爲領退咨單，由開單部份連同第二份憑單送棧房，由棧房將領料或領料價值算出填上後轉成本會計處，計算成本時之用。普通應用者，其式

如附表(2)(3)退料單可用紅色紙印，以免與領料單混亂。

三. 逐日工作報告單：逐日工作報告，專備工作部份逐日填寫，報告當日工作情形。在管理方面，可以明瞭產品製造情形及程度，為考工記錄之一種。同時採用成本會計，如為月工資制度者，按件產品工資之攤派，若無此單，無從計算。茲舉一式，如附表(4)。表中工作種類下分若干格，備騰工作種類名稱。消耗時間下亦分若干格，備填消耗原因，如停工，修理，動力水電停止供給等是。時間一欄已分割好，每格為十五分鐘，四格代表一小時。普通工作為每日八小時，加班三小時。只須工人於開工製造後，依次於表中劃線，以示其工作之進行。時間結算一欄，係備計算各製品製造時間，為攤派月工資與計算時間消耗率統計之用。

四. 按月工作報告單：按月工作報告單，為全月逐日工作之總登。結算全月之生產。單式視製造情形製品種類而定。

五. 成本結算單：成本結算單，為結算各種成本之用，為成本帳之總登。舉凡各區間接費用，所用原料，支付工資，成本總計，以及產品數量，單位成本，均於本單內結算之。分步成本會計制度，用分

步成本結算單，如附表式（5）。分批成本會計制度用分批成本結算單，如附表式（6）。標準單位成本會計制度用標準單位成本結算單，如附表式（7）。參用之。

六、機具生裝折息保險費計算表：機具生裝折息保險費計算表，為計算各區機器工具，生財裝修之折舊與利息，及攤派各區應負保險費之用。舉凡成本區所有機具生裝原價，折實，折舊率，本年應折數，本月應折數；利息率，本年應計息，本月應計息；保險費總額，各區應攤數，均於本表內計算之，然後過入費用彙集表之固定費用欄。附表式（8）。

七、房地租電氣自來水火費用計算表：房地租電氣自來水火費用計算表，為計算各區應負房地租，電燈，電力，自來水，自來火等費用之用。舉凡成本區所佔面積，各項應攤額，均於本表內計算。附表式（9），然後過入彙集表。

八、公共費用計算表：公共費用計算表，為計算各成本區應攤公共費用額之用。舉凡事務室，棧房，費用總額，攤派數，均於本表內計算之。附表式（10）。然後過入彙集表。

附表式 (2)

領料憑單

領用日期 _____

領單號數 _____

領用部份 _____

實用成本會計

| 製品名稱及編號 | 材料名稱及編號 | 數量 | 每價 | 計值 |
|---------|---------|-----|-----|----|
| | | | | |
| | | | | |
| | | | | |
| | | | | |
| | | | | |
| 開單人 | 核准人 | 發料人 | 收料人 | |

附表式 (3)

退料憑單

退料日期 _____

退單號數 _____

退料部份 _____

| 產品名稱及編號 | 領單號數 | 材料名稱及編號 | 數量 | 每價 | 計值 |
|---------|------|---------|-----|----|----|
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| 開單人 | 核准人 | 送料人 | 檢收人 | | |

二六

附表式 (S)

機具生裝折息保險費計算表

年 月 份

| 成本區別 | 種類 | 原價 | 折實價 | 折 | 舊 | 利率 | 息 | | 保險費 |
|------|----|----|-----|---|---|----|------|------|-----|
| | | | | | | | 本年應折 | 本月應折 | |
| | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | |

公共費用計算表

年 月 份

| 成本區別 | 事務室費用\$ | | 第 一 樓 房 費 用 \$ 領 每 百 元 應 攤 \$ | | 第 二 樓 房 費 用 \$ 領 每 百 元 應 攤 \$ | | 第 三 樓 房 費 用 \$ 領 每 百 元 應 攤 \$ | | 第 四 樓 房 費 用 \$ 領 每 百 元 應 攤 \$ | |
|------|---------|-----|----------------------------------|-----|----------------------------------|-----|----------------------------------|-----|----------------------------------|-----|
| | 每人應攤\$ | 應攤額 | 領料數 | 應攤額 | 領料數 | 應攤額 | 領料數 | 應攤額 | 領料數 | 應攤額 |
| | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | |

第五節 編號工作之進行

會計科目，材料，機器，成本區，以及製品，其種類之繁多，名稱之冗長，欲求其稱呼，登記之便利起見，均爲按次編一記號以代之，亦易於記憶檢查。通常編用記號有下列四法，可任意選用之。

- 一、文字編類法：文字編類者，係以若干文字以代表種類與名稱，如以英文字母 A, B, C, D …… 中文文字 天, 地, 支, 甲, 乙, 丙, 丁 …… 子, 丑, 寅, 卯 …… 等是。
- 二、號碼編類法：號碼編類者，係以若干數字以代表種類與名稱，如一, 二, 三, 四 …… 或阿拉伯字 1, 2, 3, 4 …… 等是。

三、文字號碼合用編類法：文字號碼合用編類法，係合用以上兩種方法，以文字與號碼代表種類與名稱；如甲一, 甲二 …… 或 A 1, A 2 等是。

四、四角號碼編類法：四角號碼編類法，爲王雲五先生所發明，其法係取文字四角，按字可編成號碼，最合於編類之用，因其號碼前部相同者，必爲同類。編時第一字取四角，第二字取二角，第三

第四各取一角，檢取稱便，最合於職員名卡，製造品卡，機器工具卡編號之用。（其詳細編法，請參閱王雲五四角號碼檢查法）

第六節 成本會計員之訓練

成本會計員，除應有完全成本會計學識與辦理經驗外，對於所在工廠之特殊情形，製造方法，產品性質，用料種類，公司會計組織，均應明瞭；工廠管理員，各部主管人員亦應認識。處事細心，待人和藹，思想敏捷，方能予辦理上之便利，而可稱爲完善之人才。蓋計算成本，僅爲一部份工作；其重要者，爲如何選用成本會計制度，如何收集計算材料，如何使管理者有所借鏡，如何可以減低成本，均爲成本會計員之職務。否則，所得成本不確，徒勞無益；工人尤易誤會，發生阻礙，無從着手。此成本會計員應有相當之訓練，然後方可使之從事成本之計算者也。

第七節 工廠管理員與工友之合作

辦理成本會計，如完全依靠成本會計員，則必無良好結果。蓋工廠管理員與工友如不以合作，將工廠內容，工作情形，製造方法，生產數量，據實謄報，予成本會計以準確之資料；則欲求準確成本，其可得乎？縱有成本會計學識最佳，經驗最富之成本會計員，亦必無能為力。故應使管理員與工友明瞭成本會計之應用，而與成本會計員以切實之合作。領退料單之填寫，逐日工作之報告，事先亦應予以訓練，以免錯誤，影響於成本之計算者非淺。

第四章 原料

第一節 直接原料與間接原料

原料，分爲直接原料與間接原料兩種：直接原料，包括一切材料之用於製造；製成後，材料本身仍存在於製品上者。如製造皮鞋，所用之皮，線，釘，製成皮鞋後，仍可於鞋上檢獲之。製造汽車，所用之鋁，橡皮，木材，布，皮等，製成後仍可於車上檢獲之。其他材料，用於製造；製成物品後，此項材料業已消耗，不復存在於製品上者，稱爲間接原料。如油，煤，漿，膠等是；亦稱爲消耗品，併入間接費用，與直接原料，直接工資，成爲製造成本之三大原素。

第二節 進料與作價

進貨部份，對於進購用料，頗感爲一種困難工作。因市價既漲落甚速，而同種材料等級又多，採辦已非易事；進購數量，則更費斟酌。材料之質地不佳，製造固不經濟，然材料過好，則又影響於成本之增高。進量過多，材料屯積，且易損壞，進量過少，則又不敷供給，勢必停工。查原料一項，統計在各種工業中，高者，占成本百分之七十，低者，亦占百分之三十，既較工資與費用高出一倍或數倍，故製造工業之成就，成本之增減，端在注意進料，施以科學管理。茲將進料應注意各點，臚列如次：

一、進料要集中，由專門人才辦理之，方利於計劃。隨時注意市面價格之漲落，與有無新貨出現。化學用品，大宗燃料，更應有化驗室之設備，將各種材料化驗，斷定其含量之多寡，性質如何，以採用經濟用料。

二、進料數量，不可過多，以致呆斂資金；惟亦不可過少，妨礙製造進行，宜適合需要。普通重要原料之儲存，應較由定購至原料到達之時期多一個月之用量，但遇有特種原因發生時，如市面缺貨，戰事影響，來源斷絕，則應早爲注意。

三、材料棧房應隨時注意，檢查存量，報告進貨部份。用料視製造需要情形，爲規定最高存量與

最低存量。存料將及最低量或進料超過最高量時，尤須特別注意，通知進貨部份，停止進購或添購預定。

四、進料部份應注意各種用料之有無代替品，以備料價暴漲或來源中斷時選代之。

五、用料最好能儘量採用國貨，既免利益外溢，又省關稅與運費，同時採購亦便速。蓋向國外採購者，原料價格，包括原料原價，關稅，運費，水火保險等費也。

進購原料之時期，既有先後，市面價格，時有漲落，棧房收到進料時，製造部份向之領用，應如何作價，為問題之一。抑將進價貴者先用，抑將進價賤者先用，抑或各取其半。此項問題，會計家意見不一，各持理由，一派主張以平均價格作價，將先進及後進材料量除其共值價，以求平均作價，不依先進或後進。其理由為不應因短時期內市價之變動，進貨之前後，使非變動時期內之製品成本增減，其增減為幸與不幸耳。另一派主張先進先用，將先進料用完後，再用後進者，不論先進者較後進者之為貴為賤，其理由為前一批製品，自應用先進原料，後一批製品用後進原料，至於價格貴賤，理宜影響成本之高低。作價兩法，均有採用者，但依先進先用法者較為通行。

第三節 領退手續

製造部份領用料，應先填寫領料單，將用料名稱，需用數量，按格謄好，送主管人員簽准後，除將存根留存備考外，持憑單與咨單，逕向棧房領取用料。棧房憑單發給，將憑單留下過帳，於咨單上將領料價值謄明，送成本會計處入成本帳。每批製品完成，或按月底結算時，製造部份如有剩餘原料，應即開退料單，同一手續，將餘料退還棧房，由棧房於存根上簽收，棧房以咨單送成本會計處。成本會計處收到領退單，於結算時期，加以整理，用料之實數即明。

第四節 原料之儲存與管理

製造用料，每有多至百餘種者，儲存如不得法，隨意錯置，領用時既費時尋找，且易錯誤，製造損失尚小，發生危險事大。蓋原料每有類似者，尤以化學用品為最，而其性質，則又去之遠矣；故存料宜有指定地位儲存。原料性之避光，避火，避熱，避濕者，尤應加以注意，擇安全妥善地位儲存之。儲存處

可編號用簽牌標明之。此外存料應時由檢查部份檢視，帳目亦應隨時核覆，是否與存量相符。棧房管理員同時不得兼理材料帳務與進貨事務，以防弊端之發生。

第五節 原料帳與棧存稽查卡

原料種類繁多，收付麻煩，每易錯誤遺漏，棧房對於原料之收付，其手續應與管理銀錢出納同樣慎重。進貨時憑進貨單記帳，原料帳借方為盤存每期初之存料與本期新進者，（進料同時記進貨客戶帳或現金帳之貸方）其貸方則為發付製品之原料，（發料同時記開單部份或分批成本製品之借方）差額則為盤存下期之存料。例如：

大華製革公司，民國二十二年十二月底，盤存原料為二千九百六十四元六角七分，二十三年一月新進原料四萬三千三百八十三元零九分。一月份計用直接原料為三萬九千五百五十三元四角三分，間接原料一千二百四十二元一角一分，其差額盤存下期者，應為五千五百五十二元二角二分。帳式如次：

原 料

| | 1 1 | 67 | 1 | 31 | | 48 |
|-----|-----|--------|----|------|--------|----|
| 1 1 | 盤存 | 2,964 | | 直接原料 | 39,553 | 48 |
| 1 2 | 購進 | 43,388 | | 間接原料 | 1,242 | 11 |
| | | | 09 | 差 額 | 5,552 | 22 |
| | | 46,347 | 76 | | 46,347 | 76 |

棧房於原料帳外，應更備「棧存稽查卡」一種，以備隨時登錄與檢查，為各種原料收付之總登，即所謂永久盤存制是也。此項棧存稽查卡，每卡專備記載一種原料之收付，編成號碼，易於檢查，卡上列明編號，名稱，最高及最低存量，收付日期，收付數量，每價，共值，來源，去處，結存數量，其式如附表式(11)。

第五章 工資

第一節 工資制度

一、按時制度：按時制度，亦稱計時制度，爲工資制度中，最先採用者；廠主購買工人之時間，只須於其規定時間內，工人在廠工作，不計生產數量之多寡，按時給予規定之工資之制度是。現今除行政管理，營業推銷等事務人員，因其工作不能限定；與製造工業之質重於量者，如美術飾品製造，因須出品精良巧妙，均仍採用按時計工制度外，其他製造業，以其工作與工作時間可以規定，製造家求免按時制度下，工人懶惰成性，有意延挨時間之弊，與求大量生產，減低出品成本，認爲非於一定時間責工人以一定工作不可，按時制度採用者漸少。

二、按件制度：按件制度，亦稱計件制度，爲於一定時間內責以一定工作原則下產生之制度。

此種制度爲避免工人懶惰，延挨時間，故不以工作時間爲付給工資之標準，而以製成物品件數，計算應付工資。製造家利用工人欲多得工資之心理，以增加其生產數量，減低成本，以爲可以萬無一失，無如工人因其按件給工，乃於可能範圍內，儘量偷工減料，以增進生產速率，結果出品惡劣不堪，亦有工人懶惰成性者，寧願少得工資，因循從事，製造家仍不能完全達到目的。

三、降升制度：降升制度，爲根據前二種制度分合變化而成。先選定標準製品，精密考察其製造所需之時間，計算若干時間內，照樣製造，最多者，可製若干件；最少者，可製若干件，由是就其中，分爲數級，給以不同之工資。同時予以限制，不得超越若干件，工人無從偷工，但其工價有升降，所得工資亦因而多寡。此爲降升制度之一。製造品在市面售價變動過速，或爲時間性者，製造家不能預定給與工人之工資，每視物價與時間而降升其工資者，亦爲降升制度之一。

四、獎工制度：獎工制度，爲補救按時，按件，降升等制度所不及而產生者。此種制度，於規定工作之外，如能工作數量超過規定數，而時間不超過規定者，卽予以獎勵工資。獎勵工人用正當方法，努力從事生產。至於獎勵方法，又有下列三種：

1. 哈氏獎工制度 (Halsey's System) 製造時間較規定時間爲少時，製造時間內應予其應得工資外，加以時間差數之半數乘每小時工資之獎與金。

2. 饒氏獎工制度 (Roman's System) 製造時間較規定時間爲少時，製造時間內應予其應得工資外，加以規定時間與製造時間之比率乘每小時工資之獎與金。

3. 羅氏獎工制度 (Ross' System) 先規定製品工資，以每小時工資除之，作爲規定時間，製造時間較規定時間爲少時，卽以其半之利益爲獎與金。

五. 最新制度：最新工資制度，爲泰洛 (Taylor)，甘第 (Gantt)，及易莫森 (Emerson) 三氏之思想集合而成。根據責任工人以精確決定之一定時間內應完成之產量，給予酬報，足使工人滿足，得其好感與合作爲原則，而效率高者，如能在百分之六六·七以上者，更給予獎金，以激勵工人增進生產數量，保持品質。

第二節 按件工資訂定法

我國現今各工廠所採用之工資制度，以按時按件兩種，最爲通行；其他若獎工制度，採用者殊鮮。按件工資之訂定，尤爲不易，因製造方法各別，製品種類亦殊；手工製造與機械製造，自不可相持並論，製造手續之麻煩者與簡易者，工價自不相同。工價大，則工資多；工價小，則工資少。資本家與製造家，對於工價之訂定，務求公允，若所定工價過大，成本增加，直接影響貨品之銷售；過小，則工人所得無多，生活難於維持，工作不力，且易引起糾紛。欲求公允合準之工價，應先注意下列各點：

一、調查工人生活程度：調查廠中工人生活程度，與社會上普通工人生活程度，同業工人所得工資額數，爲訂定工價之參考。訂定工價，應使工人所得工資，足以維持生活，更不可較社會普通工人收入爲少，因處理工人，本非易事，工資爲工人最切實注意之問題，資本家應爲工人本身設想，對於工價之訂定，務求公允，否則縱不發生事變，亦難免暗中受虧。

二、注意工廠出品銷路：訂定工價，同時應注意工廠性質，製造情形，出品銷路，營業狀況；然後假定工人可得最高與最低工資之數額。股份公司，資本雄厚，營業興盛，所定工價較高；私人經營，營業不佳，所定工價，往往較低。假定最高與最低工資之平均數爲假定工資。

三、按件工價之訂定：將假定工資額，以一月中之工作小時數除之，求每小時之假定工資額。然後以科學方法，將各種製品，製造動作，各步所費之時間，用計秒錶，加以測驗。往返測定若干次，求其各製品，自動工至完工，須費之時間，普通再加以十分之一之不可免之延挨時間，爲假定製造時間。以之乘每小時假定工資額，即得製品按件之件工工價。茲舉一例以明之：

建華鑄字所，擬定自動爐所鑄五號中字每公斤之工價。假定工資，每小時爲三角。五號字件工工價之訂定，其法如左：

1. 以計秒錶測定，自動鑄字爐，每分鐘可鑄五號字六十三枚。每公斤五號字計三百九十枚。

2. 照算每小時可鑄五號字三千七百八十枚，合九·六九二公斤

3. 以每小時工資三角，用每小時生產量九·六九二公斤除之，即得每公斤工價三分之一厘。

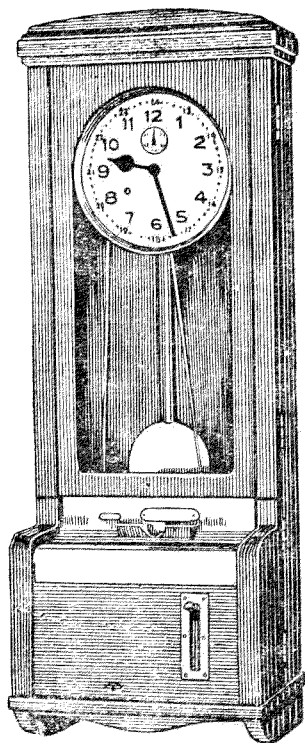
第三節 直接工資與間接工資

人工成本與原料同，亦分直接與間接。直接工資，乃直接從事製造者之工資。間接工資，乃間接與生產有關，從事管理者之工資。計算成本，採用分步成本會計制度者，直接工資分登各區分步成本結算單；分批成本會計制度者，直接工資分登分批成本結算單；標準單位成本會計制度者，直接工資分登各區標準單位成本結算單。間接工資，則不論任何制度，均入間接費用，登費用彙集表。惟採用分批成本會計制度，而為月工資制度，按時給工者，則須應用逐日工作報告單，依據各製品之製造時間，攤派應負之工資，歸各製品之製造成本。

第四節 工作時間紀錄與給薪手續

員工到廠工作，進出時間之紀錄，其法頗多有自由簽到簽出者，有懸牌脫牌示其在廠與否者，有由門房稽查司其紀錄者，其弊殊甚，均不如利用機械紀錄之為準確簡便。機械紀錄，普通應用者

爲到班鐘，其式如圖，爲特製之時計，內裝日期時刻之字模，隨時轉動，將預置之各員工工作卡插入鐘中，按機即可將進出時刻，蓋於卡上，分秒不差。工作卡之正面紀錄工作時間，憑以結算工資，反面列明姓名，部份，職務及應得工資數額，由工人簽收，以代給薪憑單。其式如下：



實用成本會計

姓名 _____

| 日期 | 早到 | 中午 | 下午 | 晚出 | 特別進出 | |
|----|----|----|----|----|------|---|
| | 到 | 出 | 到 | 出 | 出 | 回 |
| | | | | | | |
| | | | | | | |
| | | | | | | |
| | | | | | | |
| | | | | | | |
| | | | | | | |
| | | | | | | |
| | | | | | | |
| | | | | | | |
| | | | | | | |
| | | | | | | |
| | | | | | | |
| | | | | | | |
| | | | | | | |
| | | | | | | |
| | | | | | | |
| | | | | | | |
| | | | | | | |
| | | | | | | |
| | | | | | | |
| | | | | | | |
| | | | | | | |
| | | | | | | |
| | | | | | | |
| | | | | | | |
| | | | | | | |
| | | | | | | |
| 加班 | 天 | 事假 | 天 | 天 | 分 | 分 |
| | | 病假 | 天 | 天 | 分 | 分 |
| | | 曠工 | | | | |

正 面

四六

姓名 _____
 部份 _____

年 月 $\frac{\text{上}}{\text{下}}$ 半月

| | | | | | |
|----------|---|---|---|---|---|
| 半月薪金 | 分 | 角 | 元 | 分 | 分 |
| 加班 天 | | | | | |
| 假缺 天 | | | | | |
| 缺分 天 | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| 結 發 | 分 | 角 | 元 | 分 | 分 |
| 本期計洋 | 分 | 角 | 元 | 分 | 分 |
| 簽收 _____ | | | | | |

反 面

工資結算，在我國工廠，普通以半月爲期，一月結算兩次，於指定日期發給之。發給時，有採封袋制，預將各人應得工資封藏袋內，於袋面標明姓名發給之；有以杏單通知，憑向出納科支取者；但新近銀行擴大服務範圍，工廠可委託其代辦發薪事務，只須憑各人工作卡，由會計科蓋章者，持向銀行，簽名領取。銀行發付後，以簽收之工作卡，向工廠換取支單，於存款內扣除之。範圍狹小工廠，多採封袋制與憑單由出納科發給者；但範圍較廣，人員衆多者，有銀行代辦，簡便多矣。

第五節 工資帳

工資發付，入未付工資帳借方，記現金帳貸方。在工資帳上，借方爲支付工資，貸方爲付出直接工資與間接工資，其差額爲未付工資，於付清時轉清之。直接工資與間接工資則分入成本帳。例如：
大華製革公司，民國二十三年一月份，支付工資爲二萬八千三百零五元四角四分，內付直接工資二萬五千零六十七元八角一分，間接工資三千二百三十七元六角三分，均於月底付出，未有餘額。帳式如次：

I 資

| 1 | 31 | 支付 | 28,305 | 44 | 1 | 31 | 直接工資 | 25,067 | 81 |
|---|----|----|---------------|-----------|---|----|----------------------------------|-------------------|-----------|
| | | | | | | | 間接工資 <td>3,237 <td>63</td> </td> | 3,237 <td>63</td> | 63 |
| | | | <u>28,305</u> | <u>44</u> | | | | <u>28,305</u> | <u>44</u> |

第六章 費用

第一節 固定費用

費用之無意外變動時，按期支出，不因生產數量之多寡，或製造時間之長短，而有伸縮者，稱爲固定費用，如房地產、機具生裝折息是。工廠不遷移，成本區無變更，機具生裝無添置時，按期登帳數額均相同。遇有變動，即應重爲計算分攤之。茲將各項固定費用及其分攤法分述之：

一、房地產：房地產，在製造成本中，亦稱爲地面成本。自置廠屋工場，應將投於土地房屋資金之利息，房屋之折舊，以及保險，課稅，扶持，修理，捐項之屬於地基房產之費用者，合併計算，作爲假定租金。租用者，則可按照實付租價與所納捐稅之總計，作爲房地產租金。房地產總額，以全部面積除之，求其每方公尺之租金，按各成本區佔用面積，計算其應攤之租金。

二、保險費：除房屋保險外，機器工具生財裝修等保險費，可根據實付計算按月應攤數，再按

各成本區所有機器工具生財裝修之價值或保額之總額，求每百元應攤之保險費額，攤派於各區。

三、折舊：機器工具生財裝修，逐年均應計算其折舊，減低其價值，作為運用時間內消耗與損

壞之準備。估定機器工具生財裝修可用年數，依其壽命於若干年中折完之。各成本區按其所有機

器工具生財裝修之原價，計算其應有之折舊。普通折率為：

機器年折 百分之十

工具年折 百分之十至二十

生財年折 百分之二十

裝修年折 百分之十

四、利息：利息，為投資於機器工具生財裝修等項本業資金之收息，有按原價計息，有按折實

價計息，普通利率為六釐至八釐。各成本區可按其所有機器工具生財裝修之原價或折實價，計算其應負之利息。

五其他固定性質之費用 工廠全部或工廠內之一部創立之初其試驗與開辦等項之費用，吾人通稱爲開辦費或試驗費。此項費用，於工廠全部或添設之一部正式成立，開始生產後，可分若干月，由工廠全部之各成本區，或添設之該成本區，擔負之。按月擔負固定若干之開辦費或試驗費，與其他固定性質之費用，均得列於固定費用內。

第二節 經常費用

除固定費用外，按期隨生產量之增減而升降，無固定性質之費用，皆爲經常費用：如電氣供給動力，燃料是。茲爲分述如次：

一、間接工資：除直接工資外，各區管理人員，工頭，什役等之工資均歸之。各成本區可按其實付額計算之。

二、津貼：除直間接工資外，如疾病扶助金，因公受傷津貼，支付之津貼均歸之。各成本區按其
實付額計算之。

三. 消耗品：消耗品，亦稱間接原料，包括車油，燃料，以及零星材料消耗與文具用品均歸之。各成本區按其實用計算之。

四. 修理費：機器工具生財用品，如有損壞時，修理所用之材料，人工與費用均歸之。各成本區按其實付額計算之。

五. 製造損失：在製造中，意外不可避免之損失，而非工人過失者均歸之。各成本區按其損失額計算之。

六. 自來火：兩個以上成本區合用一自來火表時，可視各區用量之大小，以百分法比例攤派自來火費。一個成本區獨用一表時，按其實付自來火費獨擔之。

七. 自來水：與自來火同一情形攤派之。

八. 電燈：兩個以上成本區合用一電燈表時，可依各區用燈之瓦特量乘開用鐘點之單位——瓦特鐘點——數，分攤之。單獨用一表者，仍照實付獨擔之。

九. 電力：兩個以上成本區合用一電力表時，可依各區用馬達之馬力匹數乘開用鐘點之單

位——馬力鐘點——數，分攤之。單獨用一表者，仍照實付獨擔之。

十、雜費：除前各項費用外，如電話、搬運、車資、零用等，均歸雜費。但數額較大者，仍應另立科目以明之。雜費如不能判明應歸任何成本區者，可併入事務室費用中，再由事務室費用分攤於各成本區。

第三節 公共費用

公共費用，爲間接成本區之費用。如事務室與棧房之費用是。因其與各直接成本區有關，其費用由各區分攤者，故稱公共費用。茲爲分述如次：

一、事務室費用：事務室亦有稱廠長室，爲管理全廠之總樞。廠長及職員之薪金——間接工資，電燈，文具用品之消耗，及郵電等費用，各成本區可按其工作人數分攤之。蓋工作人數愈多，則管理之事務必繁，其應攤之費用，亦必愈大。

二、棧房費用：棧房爲儲存用料而設。管理人員薪水，電燈等費，可按各領用料值之大小而

分攤之。

各項費用計算時，可參閱前章各表應用之。計有：

費用彙集表

機具生裝折舊利息保險費計算表

房地租電氣自來水火費用計算表

公共費用計算表

第四節 費用登記冊與費用帳

成本帳中，製造費用科目頗多，隨時支付，應予登記，以免遺忘，故應預備一費用登記冊，以便隨時登記，分攤各區。其式如下表。

附表式 (12)

製造費用登記册

科目

| 日期 | 摘要 | 參考 | 總計 | 分欄 | | | | | | | | | | | | | | | |
|----|----|----|----|----|---|---|---|---|---|---|---|---|---|--|--|--|--|--|--|
| | | | | 區 | 區 | 區 | 區 | 區 | 區 | 區 | 區 | 區 | 區 | | | | | | |
| | 合計 | | | | | | | | | | | | | | | | | | |

費用帳借方為各項費用科目，如間接工資，消耗，電燈，電力，自來水，自來火，修理，折息等是。其貸方為分攤製品。例如：

大華製革公司，民國二十三年一月份，支出費用，間接工資三千二百三十七元六角三分，間

接原料一千二百四十二元一角一分，電燈費三百五十八元六角三分，電力費二百五十九元一角八分，自來水費一百八十二元一角，自來火費九百元零四角二分，修理費二百八十七元九角四分，折息一千一百二十四元正，其他雜費二百七十六元五角五分，帳式如下：

費用

| 1 | 31 | 間接工資 | 3,237 | 63 | 1 | 31 | 勞權製品 | 7,808 | 56 |
|---|----|------|-------|----|---|----|------|-------|----|
| | | 間接原料 | 1,212 | 11 | | | | | |
| | | 電燈費 | 358 | 63 | | | | | |
| | | 電力費 | 259 | 18 | | | | | |
| | | 自來水費 | 182 | 10 | | | | | |
| | | 自來火費 | 900 | 42 | | | | | |
| | | 修理費 | 287 | 94 | | | | | |
| | | 折息 | 1,124 | 00 | | | | | |
| | | 雜費 | 276 | 55 | | | | | |
| | | | 7,868 | 36 | | | | | |
| | | | | | | | | 7,808 | 56 |

第七章 貨物帳與損益帳

第一節 未了品帳

未了品者，爲未完成之製品。未了品帳之借方，爲期初在製造中之存貨與本期製造成本——支付直接工資，領用直接原料與間接費用。貸方爲已了製品，已過入貨物帳者。差額爲未了品。茲舉一例明之：

大華製革公司，民國二十二年十二月底，盤存未了品爲三萬八千四百七十八元零七分，二十三年一月份支付直接工資二萬五千零六十七元八角一分，直接原料爲三萬九千五百五十三元四角三分，間接費用爲七千八百六十八元五角六分，（參閱前各章原料帳，工資帳，費用帳）一月份交出已了品計六萬四千九百九十九元四角二分，差額爲四萬五千九百六十八元四角

五分，係本期未了品。帳式如下：

未了品帳

| | | | | | | |
|---|------|---------|----|------|---------|----|
| 1 | 1 | 1 | 1 | 31 | 1 | 42 |
| | 盤存 | 38,478 | 07 | 交已了品 | 64,999 | 42 |
| | 直接原料 | 39,553 | 43 | 差額 | 45,968 | 45 |
| | 直接工費 | 25,067 | 81 | | | |
| | 間接費用 | 7,868 | 56 | | | |
| | | 110,967 | 87 | | 110,967 | 87 |

第二節 貨物帳

貨物帳，為製造已了產品帳，借方為期初已了品存數與本期完成產品之成本。貸方則為銷品。差額為現存未銷貨物。例如：

大華製革公司，民國二十二年底，盤存貨物爲三萬一千七百元。本期完成產品之成本爲六萬四千九百九十九元四角二分。一月份銷去四萬七千三百二十五元一角。差額四萬九千三百七十四元三角二分，爲現存貨品。帳式如下：

貨物帳

| 1 | | 1 | | 1 | | 1 | |
|-------|--------|----|----|----|--------|----|----|
| 1 | 31 | 1 | 31 | 1 | 31 | 1 | 31 |
| 盤存 | 31,700 | 00 | | 銷貨 | 47,325 | 10 | |
| 31 製品 | 64,909 | 42 | | 差額 | 49,374 | 32 | |
| | 96,699 | 42 | | | 96,699 | 42 | |

第三節 製造成本及銷貨成本明細表

根據以上各帳，編製造成本及銷貨成本明細表，表中上半段爲製造成本帳，下半段爲銷貨成本帳，帳式如下：

大華製革公司

製造成本及銷貨成本明細表

23年1月1日至1月31日

實用成本會計

| | | | | |
|-----------------|----------|----|-----------|----|
| 直接原料 | | | | |
| 材料盤存23年1月1日 | \$ 2,964 | 67 | | |
| 加：進料 | 43,383 | 09 | | |
| 總額 | \$16,347 | 76 | | |
| 減：材料盤存23年1月31日 | 5,552 | 22 | | |
| 餘額 | \$40,795 | 54 | | |
| 減：間接原料 | 1,242 | 11 | \$39,553 | 43 |
| 直接工資 | | | | |
| 工資總額 | \$28,305 | 44 | | |
| 減：間接工資 | 3,237 | 63 | \$25,067 | 81 |
| 已分攤製造費用 | | | 7,868 | 56 |
| 製造成本 | | | \$72,489 | 80 |
| 加：未了品盤存23年1月1日 | | | | |
| 在製原料 | \$22,132 | 07 | | |
| 在製工資 | 10,210 | 06 | | |
| 在製費用 | 6,135 | 94 | 38,478 | 07 |
| 總額 | | | \$110,967 | 87 |
| 減：未了品盤存23年1月31日 | | | | |
| 在製原料 | 26,411 | 20 | | |
| 在製工資 | 12,041 | 21 | | |
| 在製費用 | 7,516 | 04 | 45,968 | 45 |
| 已了品成本 | | | \$64,999 | 42 |
| 加：已了品盤存23年1月1日 | | | 31,700 | 00 |
| 總額 | | | \$96,699 | 42 |
| 減：已了品盤存23年1月31日 | | | 49,374 | 32 |
| 銷貨成本 | | | \$47,325 | 10 |

第四節 資產負債表與損益計算書

一月以內營業之結果，可於月底編造資產負債表與損益計算書兩種報告。前者，所以示該月份月底止財政之狀況；後者，所以示一月中經營之成績。普通會計，係於年終結算，經實地之盤存，點查存貨後，編造以上兩種報告，將一年營業盈虧與公司財政狀況報告於股東。成本會計既能算出製造成本，存貨又有永久盤存，隨時可查，無須待諸年終，按月月底可編造資產負債表與損益計算書，能以新穎資料，供給當局，以定業務上政策與計劃，得益非淺。例如：

大華製革公司，民國二十三年一月三十一日止，根據其一月三十一日之試算表，編製損益計算書與資產負債表。茲錄試算表與損益計算書，資產負債表之編製如下：

大華製革公司

試算表

23年1月31日

實用成本會計

| 科 目 | 借 方 | | 貸 方 | |
|---------------|---------|----|---------|----|
| 銷貨..... | | | 81,432 | 78 |
| 銷貨退回..... | 5,124 | 31 | | |
| 銷貨折讓..... | 421 | 30 | | |
| 銷貨運費..... | 1,102 | 00 | | |
| 銷貨成本..... | 47,325 | 10 | | |
| 營業費用..... | 8,803 | 92 | | |
| 管理費用..... | 9,537 | 20 | | |
| 零用現金..... | 750 | 00 | | |
| 銀行存款..... | 12,421 | 25 | | |
| 應收帳款..... | 32,000 | 00 | | |
| 應收票據..... | 5,100 | 00 | | |
| 壞帳損失準備..... | | | 700 | 00 |
| 材料..... | 5,552 | 22 | | |
| 未了品..... | 45,968 | 45 | | |
| 已了品..... | 49,374 | 32 | | |
| 機器工具..... | 188,063 | 07 | | |
| 機器工具折舊準備..... | | | 1,567 | 00 |
| 生財裝修..... | 13,139 | 84 | | |
| 生財裝修折舊準備..... | | | 219 | 00 |
| 預付保險費..... | 1,540 | 00 | | |
| 應付帳款..... | | | 21,022 | 00 |
| 應付票據..... | | | 4,320 | 00 |
| 股本..... | | | 300,000 | 00 |
| 公積..... | | | 16,962 | 00 |
| | 451,423 | 15 | 451,423 | 15 |

大華製革公司
損益計算書

23年1月1日至1月31日

第七章

貨物帳與損益帳

| | | | | |
|-------------------|---------|----|----------|----|
| <u>銷貨總額</u> | | | \$81,432 | 78 |
| 減: | | | | |
| 退回銷貨..... | \$5,124 | 31 | | |
| 銷貨折讓..... | 421 | 30 | | |
| 銷貨運費..... | 1,102 | 00 | 6,647 | 61 |
| <u>銷貨淨額</u> | | | \$74,785 | 17 |
| 減: | | | | |
| 銷貨成本..... | | | 47,325 | 10 |
| <u>銷貨毛利</u> | | | \$27,460 | 07 |
| 營業管理費..... | | | 18,341 | 12 |
| <u>銷貨淨益</u> | | | \$ 9,118 | 95 |

六三

革 公 司

債 表

月 31 日

實 用 成 本 會 計

| <u>負債之部</u> | | | | |
|------------------|----------|-----------|--------|---------------------|
| <u>流動負債</u> | | | | |
| 應付帳款..... | | \$21,022 | 20 | |
| 應付票據..... | | 4,320 | 00 | \$25,342 20 |
| <u>股本及公積</u> | | | | |
| 股本..... | | \$300,000 | 00 | |
| 公積..... | \$16,962 | 00 | | |
| 本月淨益..... | 9,118 | 95 | 26,080 | 95 |
| | | | | 326,080 95 |
| <u>負債股本及公積總額</u> | | | | <u>\$351,423 15</u> |

製 華 大

資 產 負

23年 1

第七章 貨物帳與損益帳

| <u>資產之部</u> | | | |
|---------------|--------------|--------------|---------------------|
| <u>流動資產</u> | | | |
| 現金： | | | |
| 零用現金..... | | \$750 00 | |
| 銀行存款..... | | 12,421 25 | \$13,171 25 |
| 應收帳款 | | | |
| 應收帳款..... | \$32,000 00 | | |
| 應收票據..... | 5,100 00 | \$37,100 00 | |
| 減去壞帳損失準備 | | 700 00 | 36,400 00 |
| 存貨： | | | |
| 材料..... | | \$5,552 22 | |
| 未了品..... | | 45,968 45 | |
| 已了品..... | | 49,374 32 | 100,894 99 |
| <u>流動資產總額</u> | | | <u>\$150,466 24</u> |
| <u>固定資產：</u> | | | |
| 機器工具..... | \$188,063 07 | | |
| 減去機器工具折舊準備 | 1,567 00 | \$186,496 07 | |
| 生財裝修..... | 13,139 84 | | |
| 減去生財裝修折舊準備 | 219 00 | \$12,920 84 | 199,416 91 |
| <u>遞延資產：</u> | | | |
| 預付保險費..... | | | 1,540 00 |
| <u>資產總額</u> | | | <u>\$351,423 15</u> |

六五

第八章 製造事業成本會計計算法

第一節 分步成本會計制度單位成本計算法

製造事業，合於分步成本會計制度，計算單位成本，如僅爲一種單純製造手續，而不經第二程序製造，卽成製品者；此種產品成本之計算，爲最簡便之成本會計，可毋須分割成本區。按月於月底結算，將支付之各項費用收齊後與領用原料，支付工資三者之總額，均記入分步成本結算單，以該月份生產總計除之，卽得製品之單位成本。製品如須經過二個以上成本區之連續製造程序時，則其成本計算方法較爲麻煩。須先將各項費用分攤於各區，結算各區費用與領用原料支付工資額，記入各區之分步成本結算單。計算各區製造成本，以明不同製造程序不同之成本。各區各製造程序單位成本之和，爲製品之單位成本。例如：

中國製造公司採用分步成本會計制度，計算其製品之單位成本。製品須經七個成本區之連續製造而成。茲以該公司第七部份之成本紀錄為例，查四月份由第六部份轉來製品七千件，總成本為八千四百元。第七部份四月份費用彙集表費用計為三千六百五十元，領用原料七百元，支付直接工資四百七十五元。四月份完成送棧之產品五千件，其餘二千件約當成品之半。其成本計算方式如下：

前區（第六部份）轉來每單位成本 $8,400 \div 7,000 = 1.2000$

本區（第七部份）加原料每單位成本 $700 \div 7,000 = .1000$

本區已製成部份約數 $5,000 + 2,000 \times \frac{1}{2} = 6,000$

本區未製成部份約數 $2,000 \times \frac{1}{2} = 1,000$

本區已製成部份加人工費用每單位成本 $4,125 \div 6,000 = 0.6875$

已製成產品之製造成本：

前區成本 $5,000 \times 1.2000 = 6,000.00$

實用成本會計

| | | |
|--------|------------------------|-------------------|
| 本區原料 | $5,000 \times 1.000 =$ | 500.00 |
| 本區人工費用 | $5,000 \times .6875 =$ | 3,437.50 |
| | | <u>\$9,937.50</u> |

產品單位成本： $9,937.50 \div 5,000 = 1.9875$

未製成部份之製造成本：

| | | |
|--------|-------------------------|-------------------|
| 前區成本 | $2,000 \times 1.2000 =$ | 2,400.00 |
| 本區原料 | $2,000 \times 1.000 =$ | 200.00 |
| 本區人工費用 | $1,000 \times .6875 =$ | 687.50 |
| | | <u>\$3,287.50</u> |

製造成本總額： $9,937.50 + 3,287.50 = 13,225.00$

計算第七成本區產品之單位成本，可用分步成本結算單如下例。單中紅筆為退料，即一千件未製造之原料，應轉入下月份者。生產總計六千件，內五千件為完成產品，一件為二千件未了品中

已製造之半部份。單位成本爲○・七八七五。如加以前各區之單位成本一・二〇〇〇，卽得製造單位成本一・九八七五。

第二節 分批成本會計制度按件成本計算法

製造事業，須計算其按件製品之成本，採用分批成本會計制度者；於該製品開單發製時，卽應爲編號，開一批成本結算單，以備該製品製造中，一切製造成本登記之用。凡製造該製品領用之原料與完成後退出原料，均按領退料單，逐筆記入「直接原料領退情形」欄內，退料數額價值用紅筆記，結算時於領料數內扣除之。製造該製品支付之直接工資入「直接工資支付情形」欄。（按件計工之件工工資制度憑實付工資記入，按時計工之月工工資制度可檢閱逐日工作報告，按其製造時間攤直接工資。）其次，則爲費用之攤派，該製品於各製造成本區應攤若干費用。製造區爲件工工資制度者，多以支付工資數額爲攤派費用之標準；月工工資制度者，則以製造時間之長短，爲攤派費用之標準，可閱費用彙集表上之費用率攤派之，記入「間接費用攤派」欄。結計

三欄，即為該件製品之總成本。例如：

上海圖書印刷公司，採用分批成本會計制度，計算其按件印刷品之成本，以明承印印件之盈虧。五月份承接景明影片公司發行之電影年刊一種。茲檢此項成本計算單為例：

該公司工廠五月之費用彙集表，各區之費用攤數與生產數量，簡錄如下：

| 成本區名稱 | 全月費用總計 | 月工全月工作鐘點 | 件工工資總數 | 每鐘點或件工一元應攤費用率 |
|-------|--------------|----------|-------------|---------------|
| 中文排字區 | \$ 12,472.55 | ————— | \$ 6,000.00 | 2.0788 |
| 西文排字區 | 5,825.20 | ————— | 2,100.00 | 2.7739 |
| 製版區 | 3,201.10 | 2,500 | ————— | 1.2804 |
| 校對區 | 1,241.74 | 1,800 | ————— | 0.6899 |
| 印刷區 | 2,584.32 | 2,000 | ————— | 1.2922 |
| 裝訂區 | 1,125.34 | 750 | ————— | 1.5003 |

檢閱該製品分批成本結算單，製造成本爲四千八百三十三元零五分，該批計爲二萬本，每本成本應爲二角四分二厘。該公司承印價爲六千元，除去製造成本四千八百三十三元零五分與應攤非製造之營業部費用二百四十五元三角外，盈餘九百二十一元六角五分。

第三節 標準單位成本會計制度成本計算法。

製造事業，採用標準單位成本會計制度，計算其標準單位成本與產品原單位成本者，須先於其產品中選一種產品爲標準，標準產品之單位爲標準單位。然後將各種產品，悉按其件工工價，合成同一標準單位，此項標準單位卽爲生產之單位。標準單位總額，卽爲生產總額。計算時，費用之彙集與分攤，與分步分批成本會計制度者相同，惟原料則不併入直接計算，先算標準單位工資費用兩項之成本，再加每單位原料成本，爲標準單位之成本。計算其他各產品之原單位成本時，以其標準率乘標準單位工資費用成本，再加用料之單位成本。因標準單位之計算，係根據製造時間，而原料之耗用，則不與製造時間成比例焉。例如：

華光鑄字所之第四成本區，爲自動爐鑄字，採用標準單位成本會計制度，計算其標準單位與原單位產品之成本，茲附其結算單爲例。

第九章 分批成本會計制度產品間接費用之攤派

第一節 依據直接工資攤派間接費用

分步成本會計制度之產品，單位相同；標準單位成本會計制度之產品，原單位雖不同，標準單位相同，費用之攤派，無何困難。獨分批成本會計制度下之產品，各批單位不同，數量亦異，故產品間接費用之攤派，方法頗多，應另章論之。依據直接工資攤派間接費用為其一法，其原則為產品支付直接工資愈大，其應攤之間接費用愈多，直接工資與間接費用成正比。其攤派法，係以直接工資總額除間接費用總額，求每直接工資一元應攤之費用。計算產品應攤數時，以產品共計支付直接工資數乘之即得。例如：

中華機器製造廠，民國二十三年五月份，某成本區支付直接工資五百元，而間接費用合計

一千五百元。產品分批成本攤派費用率，應爲直接工資一元攤派費用三元。某產品共計支付工資三十二元五角，應攤費用九十七元五角正。

此法合於件工工資制度工廠之採用分批成本會計制度者，因件工工價係依據製造時間而定，製造時間多者，其所費之費用亦多，則與夫直接工資與間接費用正比之原則相合。如爲月工資制度者，則各部工作各異，工資大小殊懸，工資大者，不一定爲繁難費時之工作；反之，工資小者，不一定爲簡便省時之工作，甚或恰與事實相反，產品如亦依據之爲攤派間接費用之標準，則失之遠矣。

第二節 依據製造時間攤派間接費用

依據製造時間攤派產品應負間接費用，爲其另一方法。其原則爲產品製造之時間愈長，其應攤之間接費用愈多，製造時間與間接費用成正比。其攤派法，係以製造時間總數除間接費用總額，求每製造一小時應攤之費用。計算產品應攤數時，以產品製造其費之時間乘之即得。例如：

中華機器製造廠，民國二十三年五月份，某成本區爲月工製造區，由逐日報告結出全月製造鐘點爲四千小時，而間接費用合計五百元。產品分批成本攤派費用率，應爲每製造一小時攤派費用一角二分五厘。某產品由逐日報告上檢結製造共費時間爲十二小時，應攤費用一元五角。

此法較前稍廣，同種機器製造或手工製造，月工或件工工資制度之工廠，採用分批成本會計制度者，均可用此法以攤派產品應負之間接費用。因費用之升降與製造時間之久暫成正比，如電燈，電力，自來水，自來火，製造開用之時間愈多，應付之費用亦大。至於同種機器製造與手工製造，其生產效率相去必不遠，故可用此法；但不適用於不同種類之機器製造者，以其生產能力強弱，攤派費用自不能一律相等。此項製造時間之計算，機器每部製造一小時爲一單位，手工每人製造一小時爲一單位。

第三節 依據製造人數攤派間接費用

除依據直接工資與製造時間攤派間接費用於產品外，依據製造人數攤派間接費用，爲又一法。其原則爲從事製造之人數愈多，其所費之費用亦愈多，製造人數與間接費用成正比。其攤派法，係以製造人數總計除間接費用總額，求每一人製造應攤之費用，計算產品應攤數時，以產品製造共計人數乘之即得。例如：

泰山建築公司，承建某項工程，共用人工四百工，間接費用總計一千二百元，每工應攤費用三元。工程之某部份，共用一百工，計算其成本時，應加應攤費用三百元。

此法最合於建築工程一類之成本會計，因建築工程，係以工作人數爲單位，一人工作一日，稱爲一「工」，故以之攤派費用，尙無不合。但不合於工人操不同之工作者與機器製造之工業。

第四節 依據最初成本攤派間接費用

除以上三法外，尙有依據最初成本攤派間接費用之一法。其原則爲最初成本——直接工資與直接原料——愈大，則攤派之費用亦愈多，最初成本與間接費用爲正比。其攤派法，係以最初成

本總計除間接費用總計，求每最初成本一元，應攤之費用，計算產品應攤數時，以其最初成本值乘之即得。例如：

大中工廠，民國二十三年三月份，某成本區共付直接工資五百元，直接原料三千元，間接費用合計七千元。產品攤派之費用率，爲每最初成本一元，應攤費用二元。某產品計付直接工資二十元，直接原料三十元，計算成本時，應加攤派費用一百元。

此法用者殊少，除非產品用料量相若，用料價格相同；原料額大，工資額小，尙可用之，否則與事實更遙遠矣。

總之，無論依據時間，依據工資，依據原料，均無不可，但須視製造情形而定。如同一廠內之各區，須採不同方法以攤派間接費用者，亦無不可，其要者，在求其合理而已。

第十章 成本增減之原因與減低成本之原則

第一節 成本增減之原因

成本增減，其原因不外乎原料，工資，費用，三大成本原素之增減與生產數量之增減，其中尤以原料與生產數量之增減爲主。茲爲分述之：

一 原料成本增減之原因

1. 進價高低：原料在市面上，雖同時同類，價格不同，至若進購有先後，採用洋貨者，金價有漲落，進價之變動尤甚，影響原料成本之增減。

2. 品質優劣：原料種類繁多，品質各異，選用原料，頗非易事，如能選其最適合於製造者，最爲經濟；否則品質過優，成本高貴，品質不良，製造消耗，甚或產品損壞，影響原料成本之增減尤甚。

3. 毀傷浪費：搬運不慎，儲存不妥，潮濕乾裂，鼠嚙污損，或管理不善，隨意糟躐，均足使原料

成本增高；反之，用料經濟，無毀傷浪費等損失，原料成本減低。

二 工資成本增減之原因

1. 工價訂定：無論按件按時工價之訂定，定薪額之訂定，均影響工資成本之增減，訂定時須格外慎重，恰得其中。

2. 職工任用：用人不適，不能盡其才力，即為製造之損失。至於濫用人員，非但影響工資成本之增減，且影響產品與工廠之前途。

三 費用成本增減之原因

1. 物價漲落：消耗品費用，因物價之漲落，開銷有增減，影響費用成本之增減。

2. 浪費損失：電燈，電力，自來水，自來火等動力費用，每因管理不善，不在工作時，不知節省，任意浪費；反之，運用經濟，避免浪費損失，影響費用成本之增減甚大。

四 生產數量增減之原因

1. 工作效能之大小：工人工作能力之強弱，機器製造效率之大小，與機器工具之適用與

否，工廠建築與設備之衛生與否，如何佈置，相關部份能否聯絡作直線之進行，勞資能否融合，均足以影響製造效能，生產數量因有增減。

2. 工作時間之長短：除規定工作時間外，加班工作次數之多寡，延長時間之久暫，與工人請假缺席人數之增減，影響生產量之增減。

3. 責任信心之有無：製造而有損失，固所不免，但須究其爲可避免與否，工人責任信心之有無，足以左右製造損失程度之輕重，管理人員責任信心之有無，尤足以影響生產數量之增減。

4. 意外事變之發生：軍事行動，勞資糾紛，供給停止，機器損壞，房屋崩塌，以及其他意外事變之發生，事變期間內，生產停頓，影響生產數量之低減。

以上數端，僅舉其通常而重要者言之，如能細爲分析，妥求因果，如醫師之於病人，細察其病源所在，對症發藥，未有不奏奇效者也。

第二節 減低成本之原則

既知成本增減之原因，成本會計之責任，應設法使之逐漸減低，而至最低限度。減低成本應注意下列各條原則：

一、進購原料，應照原料章內所述各節辦理，運用充實資金，進購經濟原料。

二、勞資關係，應避免誤會而釀成不幸事變，促進雙方感情。資方處事要公允，愛護勞工；勞工應抱「我即工廠，工廠即我」之觀念，雙方融合，通力合作。

三、科學管理，產品要標準化，設計要機密，機具之採購，施以嚴格之檢查與試驗，職工進退，應由人事科辦理，工廠設備要合衛生，工人施以訓練，使適其工作，始能運用經濟之原料，以經濟之方法，於有秩序中產生大量之產品。

如能依以上各條辦理，則為製造家成功之捷徑，非但成本減低，生產優良，事業之興旺，可立而待；否則徒知偷工減料，以種種不正當之方法，減輕其成本，則其事業之崩潰，亦可立而待之也。

第十一章 成本統計與成本報告

辦理成本會計者，其責任不僅止於成本之計算，計算成本，不過爲其初步之工作耳。第二步較計算成本尤爲重要之工作，爲成本統計與報告之編造。將計算結果加以分析，比較，研究，根據實情，將數字以圖表示之者，爲成本統計。就統計圖表所示者，將增減原由，應注意改良各點及改良方法，以文字成報告書者，爲成本報告。前者有如脈案，後者有如醫方，前者所以示病情，後者乃對症之藥也。以之供給當局，作爲管理上製造上之參考焉。

一、成本統計根據各種帳目與單據，將各期紀錄，結算之數字，以更明瞭之圖線表格，製成各種成本統計，計有下列數種：

1. 損益統計：各期內，銷貨情形，損益數額，各項增減之統計。
2. 費用統計：各期內，各區費用情形，各項費用所佔之百分數，及增減之統計。

3. 生產統計 各期內各區生產情形增減之統計

4. 時間統計 有效製造時間與停頓消耗時間之比較製造時間之增減

5. 製造成本統計 各期內各區製造成本之增減，單位成本之增減，各期單位成本之平均額與同業成本之比較，增減之統計。

6. 其他統計 各期內各區用料統計，機器製造時間統計，工資支付統計等，均可自由編製，統計圖表格式，亦可自由採用，但以簡明為主。

二、成本報告根據成本統計之各種表格，將各時期內經濟情形，變動情形，加以說明，其於病源所在，尤應指示，補救改良辦法之陳述，更應詳細。編造時應注意下列各點：

1. 損益報告 本期與各期銷貨情形，銷貨損益增減之原因，製造各區之損益，是否各區均為生利者；有無永無生利希望，應予裁撤之製造區，或應予以改善，可趨生利者。存貨情形，何項貨品銷數多，何項貨品銷路小，何項存貨已多，何項應急加生產，均應詳細說明，使當局明瞭各期內變動情形，經濟狀況與改良辦法。

2. 費用報告：本期與各期費用情形，何項增加，何項減少及其增減之原因，是否經濟運用，有無浪費，費用與產品是否為正比之增減，均應詳細說明，使當局明瞭各區各期費用情形與其資金運用程度，管理方法之是否盡善。

3. 生產報告：本期與各期生產情形，各項產品生產及數量，增減情形及原因，各區工作效能之大小，有無因管理不良影響生產之減低，使當局明瞭製造情形與管理成績如何。

4. 製造成本報告：本期與各期製造成本與市價之比較，增減之原因，有何法足使其合理減低否；如有因製造手續之更動，或某種特殊情形，成本減低，應注意此項變動有無持久之可能，均應說明，使當局有所參考，以改良製造方法與決定事業進行之計劃。

此四者，為其要者也。倘有其他報告，均可應工廠之需要編造。總之，成本報告，乃工廠之健康報告書，不厭其詳，但須避免無次序與不關緊要文字之足以失報告之本能者，此應注意及之。

第十二章 製造事業成本會計特殊問題

第一節 附產品

附產品，乃製造產品，剩餘材料，間接之結果而產生之附產物也。綜合連續製造式之工業，如鍊鋼，鍊鐵；化分連續製造式之工業，如屠牲，榨油，均有附產品。附產品成本問題，為成本特殊問題之一，亦為成本特殊問題中，最饒興趣者。附產品與主要產品分離後，有時可即發售；有時仍須經過製造手續，製造家決無拋棄其附產品之利益者。計算產品，當然亦不能不想到附產品之成本為與作價，附產品之問題乃成成本特殊之問題：

一、主要產品與附產品成本應如何分配之問題

欲確定附產品之真正成本，事實上殊為困難，因製造產品時，並未顧及有無附產品之產生，

即或已知其有附產品之產生，然費用混合，成本混合，無從劃分。吾人欲計算附產品之成本時，亦僅能依估計而得。有主張假定附產品之產生無需成本，將附產品視作廢料變賣，劃入利益帳；製造成本仍歸主要產品單獨擔負。至於認為附產品之應分配成本者，其分配方法，又各不同：

1. 以市面同樣貨品成本，作為附產品之成本。
2. 將附產品材料拍賣，得價作為附產品之成本。
3. 以化學分析方法，確定主要產品與附產品之化學成份，分配其成本。

二、附產品價值應如何處置之問題

無論附產品以市面同樣貨品成本作價，或拍賣材料與化學分析分配成本作價，其價值應如何處理，則又意見紛歧：

1. 認為工廠本來目的，係製造主要產品，決非因有附產品而製造主要產品，故附產品之價值，係為意外之收獲，不應影響主要產品之成本而減低之，應歸收益。

2. 認為工廠目的，係製造產品，推銷之以求利益，故不論其為主要產品，其為附產品，均應計

算其成本，與主要產品同樣辦理，作為貨品成本。

3. 認為附產品確為製造意外之收益，然亦影響於主要產品之成本，否則有附產品之工業，豈不等於無附產品之工業，故應以附產品價值之半，作為收益，而同時於主要產品成本內，扣除其另一半之價值。

第二節 投資利息

投資利息，為投資製造事業資金之生息，如機器工具與生財裝修利息之「本業收息」是。投資利息應否計入成本之問題，乃為成本特殊問題之一。會計家各持意見，正反面各有理由，未能斷明孰是孰非。計算成本者，亦有將投資利息計入成本，亦有不計，結果以難於肯定，故仍須待諸公司當局之自行決定焉。茲將雙方所持之主要理由，分錄如下：

一、正面主張投資應計入成本之理由

1. 會計學與經濟學上所謂之成本應相符合，故投資應計入成本。

2. 管理經營上，因投資利息加入成本，可得公平之比較，以明真相，如手工製造與機器製造，自置廠屋與租賃廠屋，其影響於成本如何，故投資利息應加入成本。

3. 歐美各國，各同業公會，創行之統一成本會計制度，大都將投資利息計入成本，事實所示，故應將投資利息計入成本。

二、反面主張投資利息不應計入成本之理由

1. 利息並非支出，而成本則指收益支出而言，倘非真正之支出，自無成本意義之存在，故投資利息不應計入成本。

2. 投資利息如計入成本，則未經銷貨，先有利益，如以若干資金，投資工商業，因戰事或其他原因，致年來未有銷貨，而投資利息若干元，則為收益，可否作為股東紅利，果如是，則與會計學理，與實在事實，兩均不合，故投資利息不應計入成本。

3. 若因欲使製造成本有所比較，如手工製造與機器製造，自置廠屋與租賃廠屋之影響於成本者，儘可預為估計，不必將投資利息加入成本。

第十三章 成本會計之設計

第一節 成本會計辦事室設計

一、辦事處之組織與設備：成本會計初辦時，應由簡入深，可先設成本會計籌辦處，聘請專門人員爲主任或顧問，再於會計科與廠務科酌量遣調辦事員若干人，以熟識會計與廠務，而於辦理成本會計有興趣者爲選；選定成本會計制度，試算成本。俟諸事就緒，而有成績後，再正式改設爲科，隸屬於主計部。辦事處除應有一切普通會計之設備外，應置計算機械若干架，因成本會計之算計既繁，且易錯誤，單位成本之計算，每至小數下五位者，如無計算機械之設備，殊費時間而且易失成本之準確。

二、辦事細則之擬定：茲擬成本會計處辦事細則如后：

成本會計處辦事細則

第一條 成本會計處由主計部主持辦理之。

第二條 按工廠情形，將製造部份，分爲若干「成本區」，爲分別計算成本之單位。

第三條 成本會計處應備左列各種單據：

一、逐日工作報告單

二、按月工作報告單

三、製造費用登記冊

四、間接費用彙集表

五、房地租電氣自來水火費用計算表

六、機具生裝折舊利息保險費計算表

七、公共費用計算表

八、領退料單

九、成本結算單

十、薪水簿

第四條 記帳與核算手續

一、分步成本會計制度

1. 每月月終結束逐日報告，填造按月報告，將生產數量分別記入各該成本區成本結算單。
2. 每日根據會計科付出各項製造費用各單據，將費用逐項分別記入製造費用登記冊。
3. 將房地租，水電，折息等費用分攤計算，憑五、六、七、三種單據，記入製造費用登記冊之各區分欄。

4. 根據薪水簿與件工工資計算單，分別直接與間接工資，記入製造費用登記冊，直接工資記入各該區之成本結算單。

5. 根據棧房送來之領退料咨單，分別直接與間接原料，記入製造費用登記冊，直接原料記入各該區成本結算單。

6. 憑製造費用登記冊，填造間接費用彙集表，結計各區費用，記入各區成本結算單。
7. 結算各區成本結算單，計算製造成本。
8. 開單轉帳及編造成本統計與成本報告。

二、分批成本會計制度

1. 憑製造憑單，開立製品之分批成本結算單。
2. 將製品在各區製造之日期與生產情形，隨時登入該製品之分批成本結算單。
3. 費用之登記與彙集照前同樣辦理。
4. 製品所用直接原料與支付直接工資，記入該製品之分批成本結算單。
5. 憑製造費登記冊，填造費用彙集表，計算各區製造費用與攤派之費用率。
6. 按照費用率，計算製品應攤之費用額，記入該製品之分批成本結算單之費用攤派欄。
7. 結算製品之分批成本結算單，計算製品成本。
8. 開單轉帳及編造成本統計與成本報告。

三、標準單位成本會計制度

1. 將逐日工作報告單生產合成標準單位，填造按月報告單位總額記入各區之標準單位成本結算單。

2. 費用之登記與彙集，照前同樣辦理。

3. 各區所用之直接原料與支付直接工資，記入各區標準單位成本結算單。

4. 憑製造費用登記冊，填造費用彙集表，計算各區製造費用，記入各區標準單位成本結算單。

5. 結算各區標準單位成本結算單，計算標準單位成本及原單位成本。

6. 開單轉帳及編造成本統計與成本報告。

第二節 統一同業工廠成本會計制度之設計

一、統一成本會計制度之意義與使命：統一成本會計制度云者，乃同業工廠，求於同一成本

會計制度下，以同一方法，計算各廠成本之謂也。同業工廠帳戶分類，會計科目，結算報告，均應使之類似；成本計算，方法相同；但並非絕對相同，可視各廠情形變通辦理。由是彼此易於比較，可以免無謂營業之競爭，於同一良善制度下，努力改良，日趨進步，以與國外同業抗衡。統一同業成本會計制度之設計，可免同業各廠之單獨試驗，辦理成本會計之耗費與不明成本會計者之不敢嘗試。現在我國工廠，尙少採用成本會計者，或以無力舉辦，或爲不敢嘗試，故尤應注意及之。

二、統一成本會計制度之施行：統一同業會計制度，應由同業公會辦理之。可於同業公會組織下，添設統一成本會計制度設計委員會，由各同業工廠中選派熟悉成本會計或會計之人員若干人組織之。由公會聘請成本會計師一人，專司其職。先從調查着手，明瞭各廠現有會計組織後，由成本會計師選定一良善而最合該同業製造情形之成本會計制度，指導各人員辦理之。各人員辦理各廠成本會計，遇有困難時，即將困難問題提出，由委員會討論改善之。

三、統一同業會計制度委員會章程之擬定：茲擬統一同業會計制度委員會章程如后：
統一同業會計制度委員會章程

第一條 定名 本委員會定名為○○業同業統一成本會計制度委員會，隸屬於同業公會。

第二條 職務 本委員會職務為調查同業各工廠現有情形與會計制度，創立統一成本會計制度，足以供各廠之採用，並指導之，使其實施。

第三條 組織 本委員會設委員長一人，由同業公會會長或副會長兼任之。委員若干人，由各廠就原有辦理成本會計或會計人員中遣派之，每廠得派一人至二人。顧問成本會計師一人，由公會聘任之。辦事員若干人，由委員分任之。

本委員會設總務、調查、設計、指導四股。

第四條 經費 開辦費用及顧問薪金，由公會劃付之。各委員不另支薪。車馬費及各該廠辦理費用，由各該廠擔負之。經費如能由各同業會員另付亦可。

第五條 權限 委員長主持本委員會一切事宜，由顧問成本會計師輔助之。
總務股掌會計出納及其他不屬於各股之事宜：

一、委員會費用支付帳務報告。

一、應用各成本會計表格，說明書之印製。

一、文書之選擬與收發。

調查股掌一切調查事宜：

一、調查各廠製造情形。

一、調查各廠會計制度，帳戶分類，決算報告之格式。

一、調查各廠有無成本會計之施行與採用何種制度。

一、調查報告與統計之編造。

設計股掌一切計劃事宜：

一、計劃一切應用表格之印製。

一、選定統一成本會計制度。

一、統一成本會計制度說明書之編造。

指導股掌一切指導事宜：

一、指導調查方法與表格填用。

一、指導各廠辦理統一成本會計制度，計算成本。

第六條 時間 初辦時每星期應有數次集合，討論研究調查所得之資料。統一成本會計制度

審定後，各員回廠辦理。每星期中可有一二次之集合，討論辦理困難問題，研究如何改善之。集合時間，應在各廠辦事時間以外，以免妨礙原有職務。

第七條 附則 本章程由同業公會議決施行，修改時亦同。

第十四章 非製造事業成本會計

第一節 事務管理成本

事務管理成本，爲事務部支出之一切費用，包括高級職員薪金，事務員薪金，文具用品，郵電，法律等費，亦即事務室，材料棧房，貨物棧房等之費用是也。茲將其攤派法，各爲分述如次：

一、事務室費用：事務室爲管理各部份之總樞，其費用自應由各受管部份分擔之。事務室之管理營業部份者，其費用可視各部營業額之大小而分攤之。事務室之管理製造部份者，其費用可視各部製造人數之多寡分擔之。如爲管理製造與營業者，其費用則視工作人數或支付薪額分攤於兩部，再由各部照上法分攤之。

二、材料棧房費用：材料棧房爲儲存用料而設，其費用自應由領用材料各部份分擔之。其法

可視各部領用材料價值之大小而分攤之。

三、貨物棧房費用：貨物棧房爲堆放貨物而設，在製造部份爲堆放完成製品；在營業部份爲堆放未銷貨品，其費用自應由堆放部份分擔之。其法可視各部堆放之面積大小而分攤之。

第二節 營業推銷成本

營業推銷成本，爲營業部支出之一切費用，包括營業人員薪金，推銷員與跑街薪金，廣告費用，運輸費用，窗面陳設及營業推銷部之開銷等費，亦即營業部，推銷部，廣告部之費用是也。茲將各部費用如何分攤法，分述如下：

一、營業部費用：

1. 房地租：在製造部份，其房地租係依佔用面積攤派，在營業部份則不然，因營業部份所佔之地位，與營業上，租價上，均有互相之關係。故攤派房地租，須視各部之營業額與所佔地位之優劣爲標準而估計之，例如：

光華百貨公司，營業部共有房屋三層：第一層發售日用主要貨品，其營業額最大；第二層發售日用零星貨品，其營業額次之；第三層發售美術建築材料，其營業額最小。房租每月二千五百元，茲估定各層應攤之百分數，按比率分攤之：

第一層 50% 攤洋一千二百五十元

第二層 30% 攤洋七百五十元

第三層 20% 攤洋五百元

2. 電話：範圍較小之營業部，僅裝數具電話，或各部各裝一具者，其費用攤派甚易，由裝用部份平均攤派或各自擔負。但在範圍較大者，每裝置總機，各部分配分機，僱有接線生，專司其職，其費用頗大；包括電話機折息，修理費與接線生之薪工。攤派法，可由接線生記錄各部接用之次數，按其使用次數之多寡而分攤之。

3. 電梯：電梯費用，包括電梯折息，修理維持，開電梯者之工資，各項之總計。其費用之分攤，有按房租比率分攤，有與電話同樣辦法，按各層使用之次數之多寡而分攤之，兩者均可。

4. 冷熱氣設備：冷熱氣之設備，其費用亦包括裝修折息修理費用，水電動力，各項之總計。其攤派法，可依裝用各部所佔之體積，比率分攤之。

5. 運輸：運送貨品，僱用卡車，或自置車輛之費用，可按各部使用次數之多寡分攤之。自置車輛，費用包括折息，修理費用，汽油，車夫工資等項之總計。

6. 其他費用：其他費用，如電燈，保險各費，均可按前製造費用同樣方法分攤之。

二、廣告部費用：

1. 廣告：廣告費用，可分為文字宣傳與贈送樣品贈品兩種。文字宣傳，又可分為報紙廣告，傳單印刷，電光廣告等類。贈送樣品贈品，又有樣品貨品展覽贈送與購貨贈品。其費用分攤，文字廣告者，可計算各部於廣告上登載文字，所佔地位之大小，按報紙廣告收費分攤之。贈送樣品，電光廣告，舉行展覽等費用，可依各部營業狀況分攤之。

2. 窗面陳設：窗面陳設，最易吸引顧客，故廣告部尤注意於窗面陳設，其費用亦鉅。此項費用，可按各部貨品陳設之日數與所佔面積分攤之。

三、推銷部費用：

推銷人員之薪金與佣金，可依推銷貨物之多寡分攤之。此外推銷部當無其他費用矣。

營業目的，固爲服務社會，然無利可圖時，勢亦必中止。商家每以建築大廈，裝璜華美，爲非此不足以號召，無如結果仍歸失敗，而獨棄其生財大道於不顧，豈不異哉！夫售價與成本之差爲利益，固甚明顯者也，惜每因競爭營業而忽視之，結果營業雖盛，無利可圖。商家無權控制市面之貨價，然其於事務管理與營業推銷之成本，則有法可以控制，一如製造家之控制製造成本然。此所以非製造事業成本會計亦爲人注意者也。

第十五章 非製造事業成本會計實例

第一節 銀行成本會計

銀行爲非製造事業之一，吸收存款，調節資金，放資收益，發展經濟，爲社會經濟金融之總樞紐，其影響於社會非淺。故銀行於訂定利率之先，應顧及社會情形，確計成本，以爲營業之依據。茲者我國銀行，每失此旨，而任意提高利率，大量吸收存款，其於放款時，利率高低，債務者信用地位如何，款項用途，均非所顧，或更作地產證券之投機，其於銀行本身，社會經濟，影響如何，毫不念及，殊可慮也。目前急務，應亟改變方針，嚴防無謂之競爭，和衷共濟，以謀正當之發展，而銀行成本會計之採用，尤不可稍緩者也。

銀行成本，除事務管理，營業推銷之成本外，多利息支付一項，此與其他非製造事業成本稍異

者。存款客戶，即爲銀行之單位，如製品之單位焉。其單位成本，即爲按戶不同之成本，如製造事業之分批成本焉。其所異者，一爲原料，工資，費用之製造費用；一爲處理費用與支付利息。處理費用，事務管理與營業推銷之費用，亦以合理方法，分攤於各存款客戶，視其按戶處理次數之多寡，爲攤派費用之標準。按戶之成本各異，此之異於製造成本同種製品之單位成本必相同。逐戶算出運用存款可得之利益，與對於處理該戶所耗之費用及付與利息，兩相比較，以明逐戶存款對於銀行本身之價值爲如何。

一、結算時期之選定：製造成本，以製品完成，隨時可以計算。銀行存款，種類不同結息時期各異，有以三個月結算一次者，有以半年結算一次者，有以一年或定期三年，五年，十年，二十年者。因支付利息，亦爲成本之一部，故計算按戶成本，其時期須視結息時期而定。按月結息者，按月計算之，三個月結息一次者，三個月結算一次，按計息定期結算成本。

二、費用之彙集：費用之彙集與分攤，可按前章辦法辦理，於按月底彙集之。但視其情形，增減其科目，大概可分爲房地租，薪水，電燈，文具用品，郵電，交際，廣告，律師費，會計師費，保險，折息等費。

銀行同時兼營信託、儲蓄、證券及其他業務時，亦可分爲若干區，攤派費用，計算各區成本，與各區營業之盈虧。附銀行費用彙集表（式13）

三、按戶成本結算：印製按戶成本結算單，如附表14。按戶於存款收到時，即爲立一結算單，以便按月登記應攤之費用，結息時登記支付利息及結算成本之用。結算單上列明，存戶名稱，存款種類，存款數額，存戶編號與存摺號數，按月處理次數，按月應攤費用，支付利息，成本結計等項。結算後可以與運用該存款之收益比較其盈虧情形。

等二節 航運成本會計

航運事業，包括輪船、汽車、航空、鐵路等交通事業，亦爲非製造事業之一。其事業之單位，爲按次航駛；其單位成本，即爲按次航駛不同之成本。航運事業之在我國，尙未十分發達。除國有外，商辦者在內地營業競爭正烈，每因之發生衝突及其他危險，欲明航運事業之經營，按次航駛之損益，航運成本會計之採用，亦不可稍緩者也。茲亦爲分述如次：

一、結算時期之選定：製造成本，按月可以結算；銀行成本須視結息時期而定。航運成本，既不能如製造成本之按月結算，又不可如銀行成本依結息時期之有定期，係以按次航駛全程時期，爲計算成本時期，而於完程時結算之。

二、費用之彙集：因航運事業以按次航駛爲單位，故其費用之彙集，亦包括全程，自開航至完程中之一切費用。大概可分爲燃料，薪工，進港或進口費用，客運費用，貨運費用，電報費，雜費，維持費用與業務費用等項。與製造成本之科目殊異。

三、按次成本結算：印製按次航駛成本結算單，如附表式15，記載按次航駛之費用，爲結算成本之用。結算單上列明船名或車號，航駛日期，結算單號，起點及終點，各項費用與成本結算等項。按次完程結算後，可以與收益比較其盈虧情形。

非製造事業成本會計之辦理，較製造事業成本會計稍爲簡易，初辦時，不必另用人員，可由會計科與業務科人員兼辦之。

附表式 (15)

航運成本結算單

船名或車號 _____ 本單編號 _____
 航駛日期 _____ 起點及終點 _____

實用成本會計

| | 項 目 | 上航 | 下航 | 合計 | 比率 |
|------------------|----------|------------------|-------|----|----|
| | | 航 運 費 用 | 燃 工 料 | | |
| | 員 工 薪 膳 | | | | |
| | 進 口 用 費 | | | | |
| | 客 運 用 費 | | | | |
| | 貨 運 用 費 | | | | |
| | 扛 力 | | | | |
| | 駁 力 | | | | |
| | 噸 位 費 | | | | |
| | 貨 物 賠 償 | | | | |
| | 關 費 | | | | |
| | 電 報 費 | | | | |
| | 雜 費 | | | | |
| | 航運費用結計 | | | | |
| 維 持 費 用 | 修理費 全年 | 每天應攤 | | | |
| | 保險費 全年 | 每天應攤 | | | |
| | 折 舊 原價 | 每天應攤 | | | |
| | 利 息 利率 | 每天應攤 | | | |
| | 維持費用攤派結計 | | | | |
| 業 務 費 用 | 貨棧用費 | | | | |
| | 佣 金 | | | | |
| | 事 務 費 | | | | |
| | 業務費用結計 | | | | |
| 本次航運成本總計 | | | | | |

一〇八

成本會計員 _____

第十六章 結論

成本會計除根據帳目，實地計算之三種成本會計制度之三種計算法外，一般小範圍工廠採用者，尚有成本估計一法，此種估計制度，實為最簡單之成本會計。其法為估計製品約用原料成本若干，支付工資若干，而加以估計應攤若干成數之製造費用，為製品製造之成本。例如：

中國製造廠，受某廠委託代製某種製品一種，須計算其成本幾何，向某廠收款。然該廠尚未採用成本會計，僅由估計作價。茲將該製品製造情形與估計成本之方法錄下：

一、原料 製品計用原料六公斤，係甲，乙，丙三種原料混合製造者，其成份為：

甲種原料 38% 11.3公斤

乙種原料 54% 11.2公斤

丙種原料 8% 0.5公斤

原料成本……………計五元八角三分

甲種原料 每公斤一元五角四分 計三元五角四分

乙種原料 每公斤七角 計二元二角四分

丙種原料 每公斤一角 計五分

二、工資 製品經過三個成本區，三步製造之手續，各區製造時間為：

第一成本區 三小時

第二成本區 二小時

第三成本區 二小時

工資成本……………計一元

第一成本區 每小時工資二角 計六角

第二成本區 每小時工資一角 計二角

第三成本區 每小時工資一角 計二角

第一成本區 每小時約攤五角七分

第二成本區 每小時約攤四角五分

第三成本區 每小時約攤四角二分

費用成本……………計三元四角五

第一成本區 三小時 計一元七角一分

第二成本區 二小時 計九角

第三成本區 二小時 計八角四

製造成本總計……………十元零二角八分

成本估計，雖係憑經驗與觀察，約估而得，當不至相差過遠。然究竟不甚可靠，尤以約攤費用部份，更爲模糊。但如能加以改善，使其估計方法，比較可靠，則行之無力舉辦成本會計者，不無補益。茲述之作爲本書之結論：

一、根據本年帳目估計成本：此種成本估計法，可於年終結束帳目時行之。將全年製造費用總額，依製品數額，推求其單位成本。管理與推銷費用，亦可用同樣方法估計其單位成本。以與售貨價格比較，以明損益。

二、根據上年帳目估計成本：此種成本估計法，隨時可行之。將上年帳目分析，估計上年之成本，而與估計時之市情貨價互相比較，酌量增減推求之，以作定價之參考。

三、根據數年帳目估計成本：此法較前，稍為精細。其法係根據已往數年之帳目，分別估計按年之成本，求各項成本之百分率與增減率，再與實付原料工資費用之百分率比較，推求其成本。

本書既終，所應補述者，成本會計之應用甚廣，但須視經營事業之情形，審慎採用成本會計制度，務使切合實情，然後細心從事，則得益非淺矣。

