

立信會計叢書
勞氏成本會計

勞倫斯著
潘序倫譯



商務印書館發行

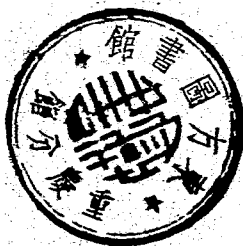
MG
F234.2
20

立信會計叢書

勞氏成本會計

W. B. Lawrence 著
潘序倫 譯

(民國二十八年改譯本)



3 2168 9212 9

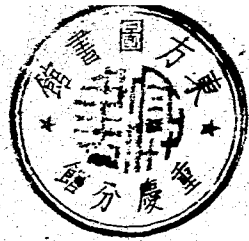
商務印書館發行

敘 言

余於民國二十二年遂譯 Lawrence 勞氏成本會計一書，出版以來，瞬經五載，國內各校採作教本者，日見其多。惟彼時匆匆成稿，譯意間有與原文欠合之處，所擬各項術語譯名，在當時原為試譯性質，尤多改進之餘地，且即就勞氏原書而論，其編製次序及資料內容亦非無可以討論改良之點，原擬根據譯本自行改編，以期適用，乃勞氏於去冬已將其原著大加修改，再版出書，余一加覆閱，則知原書中未盡愜意之處，均已為適當之修正，因之余另編本書之意，不得不為之擱置，爰即抽閒握管，將勞氏改訂之書迅予重譯，閱三月而竣事，自覺譯文與原意尙能相合，不致參差過甚。所有各項術語譯名，亦經五年來逐步研究，頗多改進，此後各校採用此改譯本為教科書，或各會計員用作參考書，較之原譯本，定增不少便利也。

再本書各章習題，較之原書，增改達三分之二，均由本所唐君文瑞及呂君仁一助譯，習題詳解則由夏君治濬改譯，吾姪銘甲為之訂正，均由商務印書館另本印行，以便學生及教師之分別採用。

民國二十八年一月 潘序倫於上海立信會計師事務所



原序

本書係一九二五年所著成本會計之修訂本，其編著之目的，原為供作各校教本，並為一般成本會計家之參考。初版印行以來，幸承各方熱烈贊許，而各地之教育機關，政府機關以及實業各界咸認本書為威權之作。既經歐美各大學及商學專校採作教本，又為各國成本會計家持作參考。且在蘇聯實行實業計劃與美國施行復興條例之時，本書之用，尤為普遍。初版經在英美兩國印行，並曾譯成華文及日文，在中國及日本應用。

此次修訂，經將近年來成本會計方面之新發展，儘量採入，並根據實際經驗，將各項成本之表示方法，加以改善。惟本書始終以穩健態度，討論各方面之問題，而對於尚屬試驗性質而尚未確定之各種理論，則力予避免不述。良以教科書者，實為各學生求進之基礎，並非刊載未經證實各種理論之適當所在也。

本書遵照一般教師之請求，將分步成本會計制度，改列在分批成本制度之後，再行討論。同時對於有期初在製品盤存時之分步成本處理方法，特設專章為之敘述。近年來一般企業，因勞沛條例之頒行 (Robinson-Patman Act)，對於銷售成本一項，已有加以深切研究之必要，故特增設兩章，作發行成本之討論。原版中標準成本一章，業經全部重撰，且亦大為擴充。而對於標準差異之各種記帳方法，尤為注重。此外修改之處尚多，未能一一列述。

本書為使讀者易於明瞭起見，插入實例甚多。實例中或用分錄，或作算式，以求其清晰詳明。此外復附列各種圖解及表格，讀者按圖索驥，對於成本會計之整個機構，當不難融會貫通也。

書末附有豐富之練習資料，計成本會計習題一二六則，又實習題一則，包括一工廠於一個月內之全部交易，各習題中包括各種會計之處理方法，成本資料之分析，成本之計算以及成本資料之應用。實習題則內容簡括，使讀者熟諳各種處理之步驟及方法，而不致為繁複之書寫工作所苦。

本書初版之應用者，對於此次修訂，曾予著者以不少之建議及批評。惜因人數太多，未能於茲一一提名致謝。然著者對於彼等所賜之助力，固感激無已也。本書之成，除經初版中所列各位之協助外，復得台波大學之開托拉君，挪出立達大學息碩克教授，以及新息乃塔大學奇斯教授等給予極大之助力，是則為著者所應加特別申謝者耳。

本書之成，正值美國各種工業，在管理與會計上發生重要不等之困難問題，希望此書出版之後，能對於此等問題之解決，稍有貢獻之處焉。

勞倫斯

勞氏成本會計

目 錄

敘言	1
原序	1
第一章 成本會計之重要及功用	1—12
成本會計之重要(1)——成本之意義(1)——何謂成本會計(2)——何謂成本會計制度(2)——成本之功用(3)——成本會計員之服務機會(4)——成本會計員應具之資格(5)——成本會計中之詳細統制(6)——成本會計統制推銷之實例(6)——成本會計統制成本之實例(8)——成本會計統制費用之實例(9)——本章結論(12)	
第二章 成本制度及成本之分類	13—26
製造業之種類(13)——裝配式製造業(13)——連續式製造業(14)——聯合式製造業(14)——成本制度之種類(14)——分批成本制度(15)——分步成本制度(15)——成本之分類(15)——製造成本,推銷成本,及管理成本(16)——原料成本,人工成本,及費用成本(17)——直接成本與間接成本(18)——主要成本(19)——成本公式及成本分類圖(19)——部份成本(21)——『部』之意義(21)——部之舉例(22)——生產部與廠務部(23)——直接部份成本與間接部份成本(23)——分部之適當與否與計算正確產品成本之關係(24)——實際成本,經常成本,及標準成本(24)——單位成本之必要(25)	
第三章 帳戶之分類及編號	27—39
總分類帳之作用(27)——帳戶間之關係(27)——帳戶之分類排列(28)——帳戶之編號(28)——文字記號之用法(29)——數碼記號之用法(29)——總分類帳帳戶之設計(29)——帳戶分類編號法舉例(30)——成本會計分錄表解(37)	
第四章 補助分類帳及成本記錄	40—57
統制帳戶之意義及功用(40)——成本會計中統制帳戶之應用(41)——成本會計	

中必須設置之補助分類帳(41)——製造費用分類帳(42)——銷售及管理費用分類帳(45)——材料分類帳(46)——在製品分類帳(49)——製成零件分類帳與製成品分類帳(53)——應付憑單登記簿(53)——成本單據(56)——成本通知單(56)

第五章 分批成本會計制度概說.....58—66

本章之要旨(58)——在製品成本單之開立(58)——各種成本單據之應用(58)——直接原料成本之記帳(58)——直接原料成本記帳方法之圖示(59)——直接人工成本之記帳(60)——直接人工成本記帳方法之圖示(61)——製造費用成本之記帳(62)——已分配製造費用之記帳(63)——分批成本會計制度下成本三要素記帳程序之圖示(64)——銷售及管理費用(66)——月終各項成本之匯總及轉帳(66)——月終之結帳(66)——決算表之編製(66)

第六章 材料之管理與會計.....67—83

材料管理與會計之基本原理(67)——材料會計之基本原則(65)——處理材料之各項步驟(68)——正式單據之應用(69)

材料之購進及收入

購貨部之組織(69)——購貨手續之圖解及其應用之單據(69)——帳號之應用(70)——購貨請求單(71)——購貨定單(72)——收貨部之組織(73)——收貨報告單(75)——發貨單之核准(76)——核准發貨單之圖記(77)——材料分類帳上之記載(77)——應加更正之發貨單(77)——毋須存棧之購貨(79)——供給勞務之帳單(81)——核准之發貨單及帳單在會計上之處理(82)

第七章 材料之存儲及領用.....84—101

材料棧之組織(84)——材料棧之佈置及設備(84)——材料棧之日常工作及材料之記帳(85)——需用之單據(86)——材料之收入及存儲(86)——材料之發出(87)——領料單(87)——退料報告單(89)——廢料報告單(90)——壞料報告單(91)——存料之記載及統制(92)——材料分類帳中收入材料之記錄(93)——材料分類帳中發出材料之記錄(93)——材料分類帳中收回退料之記錄(93)——材料分類帳中收到廢料及壞料之記錄(94)——整理存貨之手續(94)——材料盤存報告單(95)——總分類帳上關於材料之記錄(96)——耗用材料彙總表之格式(97)——耗用材料彙總表之編製(98)——耗用材料之記帳(99)

第八章 材料之計價.....102—121

購入材料之成本(102)——領用材料之成本(103)——先購先用計價法(103)——平均成本計價法(104)——後購先用計價法(106)——發出及現存材料按照上述三法之比較(107)——其他計價法(108)——若干不良之計價方法(109)——發出時市價法(109)

材料會計之特殊問題

購貨運費(110)——不便分配之運費(111)——代付應扣之運費(112)——用料預知單之使用(113)——備數或未定量材料之領取(113)——耗費材料之領取(114)——材料之聯合成本(115)——製成零件之成本(116)——點收材料與貯藏材料之費用(117)——材料分類帳上保留材料之處理法(118)——存料之最高數量與最低數量(119)

第九章 人工成本.....122—138

計算工資之兩種制度(122)——處理人工成本之基本原理(123)——人工成本會計與材料成本會計之比較(123)——處理人工成本之機關及其職能(123)——職工號數(125)——記錄人工成本之格式(125)——上下工記時卡(126)——工作時間日報單之內容(127)——工作時間日報單之應用(129)——工作時間日報單之編號分類法(130)——工資單之應用(132)——工資單之內容(132)——工資單之填製(133)——工資之支付(133)——工資帳戶之結算(135)——應付工資額(136)——漏記應付工資額之影響(137)——事務員及高級職員之薪金(137)

第十章 人工成本之特殊問題.....139—147

分部工資帳戶之必要(139)——分部工資帳戶對於工廠帳目之影響(139)——處理工資方法之實例(140)——各部份間人工之移借(142)——永久移轉之人工(144)——一部代他部工作時之處理方法(144)——計件工資制度(145)——加工時間(145)——報告工作時間之單位(145)——時間小數法(146)——工資備用金(146)

第十一章 製造費用.....148—161

名詞之討論(148)——製造費用之要素(149)——會計上之處理方法(150)——記帳方法(152)——間接材料之會計(153)——間接人工之會計(153)——間接費用之會計(153)——固定費用(153)——稅捐(154)——保險費(155)——折舊(156)——各製造部分配費用之轉帳(158)——廠務部費用之分配(159)——分配廠務部費用時應為之分錄(160)

第十二章 廠務部費用之分配.....162—178

分配之先決條件(162)——勞務之種類(162)——組成廠務部費用之各項要素(162)——計算勞務之標準(163)——工場管理部(164)——成本會計部,統計部,工帳部,人事部,及工務設計部等(164)——購貨部(164)——工程組(165)——材料棧,收貨部及運送部(166)——動力部(166)——工具部,樣子部等(169)——修理部——(169)膳食部(170)——職工俱樂部(170)——醫藥部(170)——房產部(171)——雜費(171)——分配之順序(172)——廠務部費用分配計算表(172)——轉帳

- 分錄(175)——直接分配廠務費用於生產部之方法(177)——統一分配法之需要(178)
- 第十三章 製造費用之分配**.....179—198
- 分配製造費用之必要(179)——經常分配率之採用(179)——規定經常分配率之標準(180)——經常分配率與每月製造費用之關係(180)——經常分配率之規定(181)——製造費用之分配方法(181)——分配製造費用之兩種標準，直接工資及工作時間(182)——直接工資法(183)——直接人工時間法(184)——直接工資法與直接人工時間法之比較(184)——機器工作時間法(185)——計件工資制與分配費用之關係(186)——分部工作時間法(186)——其他分配方法(187)——各部分配率之必要(187)——各部分配率之計算(189)——平均分配率之誤算(190)——分配各部費用之配帳方法(190)——多分配與少分配之製造費用及其會計處理方法(192)
- 第十四章 發行成本之統制**.....194—205
- 統制發行成本之必要(194)——統制發行成本之方法(194)——統制之原則(196)
- 第一種情形 各種銷貨之費用彼此無甚差別
- 應考慮之問題(197)——分配之標準(197)——經常或標準分配率之應用(197)——會計之記錄(198)——配帳方法及損益計算書上之處理(199)——實例(201)
- 第二種情形 各種銷貨之費用有相當之差別
- 方法概說(202)——實例(203)
- 第十五章 發行成本之統制(續)**.....206—219
- 第三種情形 各種銷貨所耗銷售力量或費用有甚大之區別
- 應考慮之情形(206)——分析方法(207)——會計上之處理方法(207)——已分配銷售管理費用(209)——分析費用之原則(210)——實例(212)
- 第十六章 月終之結帳記錄**.....220—226
- 月終結帳記錄之意義(220)——結帳之要點(220)——耗用材料之成本(221)——直接人工成本與間接人工成本(222)——製造費用(222)——廠務費用之分配(222)——製造費用之分配(223)——銷售及管理費用之分配(223)——製成品成本(223)——製成零件之成本(224)——在製品成本(224)——銷貨成本(224)——銷貨(225)——退回銷貨之成本(226)——月終結帳分錄表之參考(226)
- 第十七章 分析決算表之編製**.....227—241
- 分析總分類帳各帳戶之必要(227)——編製決算表之原則(227)——決算表之種類(228)——編製決算表之方法(229)——簡明損益計算書(229)——製造成本及銷

實成本明細表(230)——銷售及管理費用明細表(232)——財務收益及財務費用明細表(232)——製造費用明細表(233)——資產負債表及其附表(233)	
第十八章 比較決算表之編製	242—260
比較之價值(242)——比較之種類(242)——比較之方法(242)——決算表之比較(243)——各項成本之比較(244)——產品成本之比較(244)——在製品成本單上成本之比較(245)——生產工作時間成本之比較(246)——各項工作成本之比較(248)——單位成本之變化(251)——各工廠間成本之比較(254)——比較成本時應具之判斷能力(255)	
第十九章 分步成本會計制度	261—273
分步成本制度之原則(261)——分步成本制度之方法(262)——分步成本制度之兩種情形(265)	
第一種情形 期初無在製品盤存者	
產品之計價(265)——損壞產品之處理(267)——分步成本制度之舉例(267)	
第二十章 分步成本會計制度(續)	274—286
第二種情形 期初有在製品盤存者	
產品之計價(274)——產品需用原料之各種情形(277)——期初有在製品盤存時所應用之成本計算表(278)——單位成本之計算(281)——損壞工作與產品成本之關係(284)——分類帳中各部帳戶之取銷(284)——產品不止一種時之成本計算法(285)——權數比例法之應用(283)	
第二十一章 標準成本	287—300
成本制度採用標準成本之緣由(287)——標準成本之意義(287)——標準成本制度(288)——決定標準成本之要素(289)——製造費用之標準(291)——直接原料成本之標準(292)——直接人工成本之標準(293)——設置標準成本時所須應用之表式(293)——生產部標準成本單(294)——廠務部標準成本單(296)——分批產品標準成本單(296)——全部成本資料之協調(300)	
第二十二章 差異之分析	301—309
差異之原因(301)——差異之初步分析(302)——差異之詳細分析(304)——製造方法之變更(305)——實際損耗量與標準損耗量之差別(305)——生產量之變更(306)——他部之行爲(307)——差異之責任(308)——例外原則(309)	
第二十三章 標準成本之會計記錄	310—322
應考慮之問題(310)——標準成本之詳略程度(310)——記錄方法(311)——標準成本之區總(311)——廠務部標準成本之區總(315)——普通會計制度內之標準	

成本(314)——差異之記錄(314)

第一法 差異之記錄先於在製品之記錄時

程序概說(315)——應添設之差異帳戶(316)——記錄方法(317)——決算表之編製(317)——實例(317)

第二十四章 標準成本之會計記錄(續).....323—336

第二法 差異之記錄後於在製品之記錄時

程序概說(323)——實例(324)

第三法 雙欄分類帳戶之應用

程序概說(327)——差異之處理(328)——實例(329)

第四法 統計表之應用

方法概說(334)——實例(334)——方法之統一(336)——比率與百分數之應用(336)

第二十五章 估計成本制度.....337—355

何謂估計成本制度(337)——估計成本之設立(338)——生產記錄(340)——會計處理方法(341)——會計處理方法之舉例(342)——詳細對證之價值(345)——分部對證之舉例(345)——數種產品估計成本之對證(348)——估計成本制度之實例(348)

第二十六章 特殊成本問題.....356—372

次等工作(356)——損壞工作(357)——副產品(360)——包皮及裝箱成本(364)——工人及機器之停工時間(365)——各部應負責任之限度(366)——經常分配率(369)——未分配製造費用之遞延問題(370)——營業以外之收益及費用(371)——盤存價值內是否應包括銷售及管理費用(371)

第二十七章 投資利息應否記作成本問題.....373—383

本問題之爭辯情形(373)——何謂投資利息(373)——討論之根據(374)——主張投資利息應記作成本之理由(374)——主張投資利息不應記作成本之理由(376)——複評(376)——會計學上與經濟學上所謂成本，應否使其符合(377)——投資利息是否係比較成本時之要件(377)——預計成本之對證(378)——各種理財方法之比較(378)——成本制度之統一(379)——鼓勵生產之增加(379)——投資利息並非支出(379)——存貨價值之增高與利益之預期(379)——利息作為統計之計算(380)——利率之決定與計算之標準(380)——未經銷貨先獲利益(380)——提高產品實價之趨勢(381)——時間關係(381)——著者之意見(381)——會計處理方法(381)——投資利息記作成本之方法(381)——投資利息記作統計資料或比較資料之方法(382)

第二十八章 圖表之應用.....	384—401
圖表之功用(384)——各種圖表之選擇(385)——各種圖表之應用(387)——直接比較(388)——累積比較(388)——次數比較(392)——百分率比較(393)——實際數與相關數之比較(394)——實際數與平均數之比較(395)——加點圖表(396)——成本變動之對證(397)——生產之統制(399)	
第二十九章 審計上之便利.....	402—414
內部牽制制度之功效(402)——憑證單據之審核(403)——普通會計制度下材料盤存之審查(403)——成本會計制度下材料盤存之審查(404)——普通會計制度下在製品盤存之審查(405)——成本會計制度下在製品盤存之審查(406)——普通會計制度下製成品盤存之審查(407)——成本會計制度下製成品盤存之審查(408)——應付票款之審查(408)——工資之審查(409)——製造費用之審查(410)——銷貨及銷貨成本之審查(411)——成本制度之審查(412)	
第三十章 統一成本會計制度.....	415—421
統一成本會計制度之意義(415)——統一成本制度之利益(416)——推行統一成本制度之機關及其組織(417)——推行統一成本制度之步驟(417)——新式成本制度之設計(418)——促進同業各廠對於新設制度之興趣與需要(418)——代為設置成本制度(420)——各種成本統計之彙編(420)	
附錄 中譯英文會計名辭.....	423

式

<u>目次</u>	<u>頁數</u>
1. 製造費用分類帳.....	44
2. 銷售費用分類帳.....	45
3. 管理費用分類帳.....	46
4. 材料分類帳.....	47
5. 在製品分類帳.....	50
6. 應付憑單登記簿.....	54
7. 成本通知單.....	57
8. 購貨請求單.....	72
9. 購貨定單.....	74
10. 收貨報告單.....	75
11. 核准發貨單之圖記.....	77
12. 借項通知單.....	79
13. 退貨通知單.....	80
14. 領料單.....	88
15. 退料報告單.....	89
16. 廢料報告單.....	90
17. 壞料報告單.....	91
18. 材料盤存報告單.....	95
19. 耗用材料匯總表.....	98
20. 廢料及壞料匯總表.....	98
21. 材料分類帳.....	120

22.	上下工記時卡.....	128
23.	工作時間日報單.....	128
24.	每批工作時間日報單.....	129
25.	各部或各工人工作記錄簿.....	131
26.	工資單.....	134
27.	生產記錄單.....	263
28.	生產部標準成本單.....	295
29.	廠務部標準成本單.....	297
30.	分批產品標準成本單.....	298
31.	雙欄分類帳戶.....	328
32.	損壞工作報告單.....	358

圖

<u>目次</u>	<u>頁數</u>
1. 直接原料成本記錄法.....	60
2. 直接人工成本記錄法.....	61
3. 製造費用成本之記錄法.....	63
4. 已分配製造費用之記錄法.....	64
5. 分批成本會計制度下各種帳戶之關係.....	65

圖 表

<u>目次</u>		<u>頁數</u>
1.	裝配式製造業製造程序圖	13
2.	連續式製造業製造程序圖	14
3.	各項成本分類圖	20
4.	購料及收料程序	70
5.	收發材料及其記帳之程序	86
6.	處理人工成本之會計程序	124
7.	廠務部費用分配程序圖	173
8.	表示一年內營業成績之柱形圖	386
9.	十二個月間產品之單位製造成本比較圖	389
10.	歷年工資率比較圖	390
11.	某種物品逐月產量及銷售額比較圖	391
12.	十種大小分等之物品產量比較圖	392
13.	某種產品歷年成本增減之百分率比較圖	393
14.	十種大小不同之產品其平均賣價平均成本及其毛利合於 成本之百分率比較圖	395
15.	製造費用每直接人工小時之實際成本與其變動平均成本 比較圖	396
16.	六種不同大小之產品平均成本加點圖	398
17.	與同業者之成本及賣價比較圖	400



勞氏成本會計

第一章 成本會計之重要及功用

成本會計之重要 成本會計之所以重要，實由製造業之發展有以致之。近百年來，製造業有長足之進步，工廠之規模既大，產品之數量又多，而製造方法，益臻複雜。工廠規模日益擴大，因而管理當局，遂不克事必躬親。社會需要各有不同，因而產品之種類數量及式樣日益歧異。產品銷路逐漸推廣，因而大規模之生產事業，隨之發生。在此種生產情形之下，工廠管理當局，理繁治劇，責任綦重，於是為易於推行工廠管理起見，不能不有賴於成本會計中各種正確精詳之報告矣。

且近年來工廠成本之增高，以及工業競爭之劇烈，影響於製造業者亦至鉅。各項製造成本既重，於是一方不能不求製造方法之經濟，以避免浪費；他方不能不求運用資本之充實，以適應環境。又工業界競爭既烈，乃不能不注重減輕成本及推廣銷路二端。欲達到此目的，更非假手於精確之會計方法不可，尤以關於產品製造成本及推銷與管理成本之計算法，最為重要。於是，成本會計尚焉(註)。

成本之意義 所謂產品之成本，即為一工廠製造與推銷其產品時所發生之一切費用總數。計算此項費用總數，須力求其正確與精密，不可抑之使低，亦不可縱之使高。如將其應行負擔之費用，略而不計，則足

(註)此節在原文改訂本中，所述內容，都為美國情形，與我國無甚關係，故未為照譯。本節譯文，仍依原文舊版為根據。

以抑低其成本。反之，如將其不應負擔之費用，一併計入，則足以虛張其成本，不問其為抑低或提高，其有背於計算成本之原理則一。故吾人欲計算正確與精詳之成本，必須應用成本會計之原理原則，方可達其目的焉。

在成本會計中，合計產品之製造及推銷兩項成本，稱之曰全部成本，或曰製銷成本(All-inclusive cost, or cost to make and sell)。通常決算表中所列存貨之價值，僅以製造成本為限，惟管理當局統制推銷，管理，決定其有利之營業政策時，恆須以產品之完全成本為準則。

何謂成本會計 成本會計云者，應用普通會計之原理原則，詳記一工廠製造與行銷產品時所發生之一切費用，並求得各種產品之單位成本及總成本，以供工廠管理當局決定經濟的，有效的及有利的製銷政策時之參考之謂也。

以上所述義觀之，可知成本會計，非但仍須適用普通會計之原理原則，且其適用之程度，更為精詳。例如，在普通會計中，關於製造上所發生之一切費用，以及存貨，銷貨成本，銷售費用及損益等項，常僅示其全廠之總數。而成本會計對於上述各項，均當求得每種或每批產品應行負擔之數額。又成本會計中所記各項費用，在尚未計入每種或每批產品之前，通常應能分別計算每一部份所發生之數額。即此一點而論，較之普通會計僅示吾人以每類費用之總額者，優劣已判然矣。至論現金，應收票據，應收帳款，固定資產，各項負債及資本項目之處理方法，則成本會計與普通會計，固無所區別也。

何謂成本會計制度 成本會計制度者，即應用普通會計之原理原則，以明示成本會計中所應供給之各種資料之一種方法也。成本會計中所應供給之資料，包括各種及各批產品之費用，銷貨成本，銷售費用，銷貨數額及損益等項之記錄，各種產品之存貨記錄及生產數量記錄，以及標準成本與實際成本之比較記錄等。

成本會計制度所應用之帳目，計分兩類：一曰總分類帳戶(General

ledger a/c), 一曰成本帳戶(或稱成本記錄 Cost records)。前者彙記一製造企業全體之狀況,而後者則詳記各種及各批產品之成本。總分類帳戶與成本帳戶之間,由統制帳戶(Controlling account)為之聯絡。除上述兩類帳目而外,尚有各種之表單及補助記錄,以為登入總分類帳及成本帳之根據焉。

成本會計制度下之總分類帳,其中大部份帳戶之分類方法,與普通會計制度下所應用之分類方法,係屬相同。祇有一小部份帳戶,如製造費用,銷售費用及管理費用三項,在成本會計制度之總分類帳中,常僅各設一個統制帳戶。又在成本制度中,因採用永續盤存制度(Perpetual inventory system)與充分應用統制帳戶,故其總分類帳中對於各項存貨及銷貨成本兩項,均於平時開立帳戶,以資記載。此外,更有若干帳戶,完全為施行成本制度而添設,而為普通會計制度中所未見者。

前述成本帳目中之各種成本記錄,無一非總分類帳之補助記錄。成本記錄所設之帳戶,不外為費用,存貨,銷貨成本及銷貨等項之詳細分析記錄。亦唯有此項記錄,方足供給管理當局以重要參考資料,俾決定其經濟的,有效的及有利的營業政策焉。

成本會計制度中所應用之各種成本表單及補助記錄,其重要者,有各種通知單,請求單,及工作時間報告單等等。設置此項表單之目的有二:作為總分類帳及成本記錄之記帳根據,一也;藉此明證各部辦事人員之職責與功績,二也。

成本會計之功用 自會計員之立場言之,成本會計採用永續盤存方法,使各項盤存價值,均可隨時於帳面上求得,故可按月編製資產負債表及損益計算書。又會計員若欲求知產品之單位成本,每項工作成本每批產品成本或每種產品成本,並欲分析各部之費用,則若採用成本制度,均可達其目的,不致感覺困難。不寧惟是,在成本會計制度之下,尚將實際成本隨時與標準成本相比較,藉以明悉實際與標準間差異之

大小，與其所以發生差異之原因。復次，因採用成本會計之工廠，無不施行嚴密之內部牽制制度，故吾人在審核工廠帳目時，亦可大感便利，並可獲得較為正確之結果。

復自企業管理當局之立場言之，成本會計對於管理人員之貢獻，更有多端。茲可列舉如下：

1. 製造之統制。
2. 獲悉何種產品有利可圖，何種產品係屬虧本。
3. 銷售之統制。
4. 財務預算之確立。

上列四大功用，茲再加以詳釋。成本會計隨時可以求得各種產品之精詳成本，以與其標準成本相比較，因而各部主管人員或製造部份工作效率之標準，得以確立，其功用一也。工廠管理人員既經得悉何種產品利益最優，當可努力推廣該種產品之銷路，結果將使企業之盈餘日見增加，其功用二也。成本會計之記錄，足供分析銷售費用及銷貨之用，並可以之與其標準數相比較，以決定其有利之推銷政策，其功用三也。成本會計因每月可以編製決算表及其他種種有關業務之詳細報告，故管理當局對於工廠將來財務上之需要，可以隨時制定預算，而不致有臨渴掘井之弊，其功用四也。

成本會計員之服務機會 現代各製造企業，鑑於成本會計之功用，多而且鉅，因而設置成本會計制度或改良其制度者，紛紛而起，對於成本會計專才之需要，亦逐日見增加；凡有成本會計之學識及經驗者，不論其為主任之才，抑為助理之才，每多受聘服務之機會，以管理各廠成本會計事務，或分析解釋其成本資料，以為管理當局之協助。在會計師一界之中，對於成本會計師之需要，亦甚殷切，凡能計劃設置及檢查各種成本制度，以及善於分析解釋各項成本資料，以適應委託人之需要者，到處皆可覓得服務之機會。同業公會方面，近亦常聘成本會計專家，以

視察指導各會員工廠之成本制度。至於國營工業，年來日見擴展，則政府會計方面，對於成本專才之需要，亦當方興未艾也。且近來採用成本制度者，已不復以製造企業為限，其他各種企業，亦逐漸採用成本會計之原理與方法，以計算其服務之成本，而期其管理統制之得法，此種趨勢，在銷售企業之中，尤為顯而易見焉。

上述種種服務機會，均係對於以成本會計為專門職業者而言。至於不以成本會計為專門職業之若干職員，若能具有相當之成本會計知識，亦每天有助於其本業之發展。例如工廠經理，各級管理員及工程師等，若能具有成本會計之知識，則對於生產工作之經濟節省方法，當易瞭解，銷售部經理，廣告師及貨棧管理員等，亦應依成本會計之原則，以管理統制其發行業務。他如投資家、理財家、銀行家等，每因求悉各個企業之營業情形，而在其帳簿記錄中，覓取各項製銷成本之資料，則若對於成本會計有相當之瞭解，必大有裨益於其業務之進行也。

成本會計員應具之資格 欲使所設計之成本制度，既切實用，又能獲得完美之效果，則主持其事之成本會計員，必須具備相當資格，方堪勝任。惟成本會計員應具之資格，每因其所處之實際環境大有不同，故難一一列舉。本節所述，不過為一般情形之下，良好之成本會計員所應具備之若干資格耳。茲將此種資格，分為學識與實務兩項述之如下：

關於學識方面，成本會計員第一應有豐富之常識及科學的分析能力之素養。蓋必具有此等資格，方能在分析觀察成本記錄時，獲得正確之論斷，以為管理人員之參考。其次，自身既任成本會計之職務，對於普通會計及成本會計之知識，自應有透徹之瞭解。再次，成本會計員對於職務，欲其勝任愉快，則除應具上述之學識能力而外，尚須輔以與會計有關各科之知識，如對於經濟學、工程學及統計學等，均應有相當之研究也。成本會計員對於上述學力方面之資格，雖皆具備，但設其性情粗躁而欠精密，工作草率而不求詳備，則其服務之成績，仍難臻於美滿之境。

域，是以精細沉着之品性，亦為良好成本會計員所應具之資格也。

至關於實務方面，成本會計員對於所服務之工廠，凡關於各種產品之製造程序，及其推銷方法，必須完全瞭解焉。

成本會計中之詳細統制 製造業欲操營利之左券，必須求得各種會計上及統計上之詳細情形，方克有濟。在普通會計制度之下，其所昭示於吾人者，祇為簡略之普通情形，例如銷貨之總數，各種費用之總數，及會計年度內損益之總數。至欲詳知每種產品之銷售額，每種產品之製造及推銷與管理成本，每種產品銷售所得之利益，以及發生各項費用之詳細原因，則在普通會計中，概付缺如。然各項總額所能顯示者，僅屬工廠中之大概情形，其能幫助管理人員改良營業以增進利益者，蓋極淺鮮。是以製造業為確保其盈利起見，非求知業務上一切正確而詳細之情形不可，此則非普通會計所能勝任者矣。惟成本會計制度中，凡足以影響工廠利益之各項因素，無不有十分詳細之記載，故工廠中之管理人員即可據之而對於產品之推銷方面與製造方面，作詳細之統制。以下數節所舉實例，即為說明採用成本會計制度後，會計上所供給之各種詳細資料，如何能幫助管理當局，以定其營業政策也。

成本會計統制推銷之實例 欲知成本會計統制推銷之功用，可將下例在普通會計制度下所獲之營業結果，與在成本會計制度下所獲之營業結果，互相比較，以見一斑。設有大華製造公司，採用普通會計制度。茲在其期末所編之損益計算書中，摘錄關於營業成績及銷貨之各項數額，略如下示：

銷貨淨額.....	\$124,648	100.0%
減：銷貨成本.....	63,689	51.4
銷貨毛利.....	\$ 60,959	48.6%
減：銷售費用.....	20,001	16.1
銷貨淨利.....	\$ 40,958	32.5%
減：管理費用.....	24,111	19.4
營業淨利.....	\$ 16,847	13.1%

該公司所售之產品，原有甲乙丙三種，而上表所示者，祇為三種產品合計之銷貨毛利 \$ 60,359，約佔銷貨淨額之 48.6%。至每種產品之銷貨淨額，銷貨毛利，及所佔銷貨淨額之百分率等，則毫無明晰之記載。此項決算表所示之情形，既若是之簡單，公司管理當局，實無法據以求知何種產品為有利，何種產品須虧本，更何從集中其力量，以推銷其有利之產品哉？

設該公司採行成本會計制度，則其損益計算書上所示關於銷貨之各項數額，當如下列：

	甲種產品	乙種產品	丙種產品	總 額
銷貨淨額.....	\$ 48,569	\$ 34,139	\$ 41,340	\$124,048
減：銷貨成本.....	19,831	18,460	25,408	63,699
銷貨毛利.....	<u>\$ 28,738</u>	<u>\$ 15,689</u>	<u>\$ 15,932</u>	<u>\$ 60,359</u>
	甲種產品	乙種產品	丙種產品	總 額
銷貨淨額.....	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
減：銷貨成本.....	40.8	54.1	61.4	51.4
銷貨毛利.....	<u>59.2%</u>	<u>45.9%</u>	<u>38.6%</u>	<u>48.6%</u>

就上表所示情形觀之，銷售甲種產品之結果，產生最大之利益，乙丙兩種產品之銷數，雖與甲種產品，不相上下，但其毛利數額，則遠遜於甲種。再觀表中所示三種產品之成本及毛利，合其銷貨額之百分率，而知丙種產品銷貨成本之百分率，大於甲乙兩種，因之，其毛利之百分率亦最小。公司管理當局，鑑於此種情形，即可明瞭三種產品之毛利，所以互有差異者，其主要原因，或即為產品製造成本之互有高下也。夫產品之售價及其銷售數量，固亦可影響各種銷貨上之毛利，而應同時予以考慮，惟管理當局既已獲得如許較詳之資料，則據以修正其生產計劃，或改善其推銷政策，當然較有把握也。

再觀上示大華公司在普通會計制度下所編製之損益計算書，則知從銷貨毛利中減去銷售費用，計餘銷貨淨利 \$ 40,358，合銷貨淨額之

32.5%。又從銷貨淨利中，減去管理費用，計得營業淨利 \$ 16,247，合銷貨淨額之 13.1%。此項數字，均就甲乙丙三種產品合計而得。至每種產品所負擔之銷售費用與管理費用各有若干，其所獲淨利又各有若干，則均略而不詳。如該公司採用成本會計制度，則可有下列詳細之紀載：

	甲種產品	乙種產品	丙種產品	總 額
銷貨毛利.....	\$ 28,738	\$ 15,689	\$ 15,932	\$ 60,359
減：銷售費用.....	7,305	4,767	7,929	20,001
銷貨淨利.....	\$ 21,433	\$ 10,922	\$ 8,003	\$ 40,358
減：管理費用.....	9,288	6,142	8,681	24,111
營業淨利(虧損*)	\$ 12,145	\$ 4,780	\$ 678*	\$ 16,247
	甲種產品	乙種產品	丙種產品	總 額
銷貨毛利.....	59.2%	45.5%	38.6%	48.6%
減：銷售費用.....	15.1	13.9	19.2	16.1
銷貨淨利.....	44.1%	32.0%	19.4%	32.5%
減：管理費用.....	19.1	18.0	21.0	19.4
營業淨利(虧損*)	25.6%	14.0%	1.6%*	13.1%

該公司之管理當局，若有上列詳細之記錄，即可據以訂定適當之推銷方法；因何種產品獲利最多，何種產品發生損失，一觀此表，便可瞭然。至於各類費用，在各種產品之損益上所發生之影響，同時亦可明悉。此時公司當局究應採取何項方策，以改進其業務乎？此項問題，固應從種種方面，詳加考慮，未必即能遽予決定；但成本會計制度，既將關於製造推銷之各項詳細資料，供給管理當局，則必能使其在考慮其政策時，得一極有價值之參考；此其效用，自非普通會計制度所能供給之一般資料可比也。

成本會計統制成本之實例 夫製造業均以營利為目的，而其盈利之多寡，每為產品賣價及其成本兩端所決定，故除統制推銷而外，對於各項成本之統制，尤為重要。例如某種產品之賣價，本屬有利可圖，卒以成本過重，反致虧損。又如若干種產品之賣價雖屬一律，但以各種產品

之成本不同，遂致成本輕者獲利厚，而成本重者獲利薄。是皆證明產品之成本，足以左右製造業之盈利，自非加以統制不可。

欲詳知各種產品之成本而加統制，則不能不有賴於成本會計。蓋成本會計詳示各種及各批產品之製造及發行成本，製造業當局即可據以求知各種產品中何批成本重，何批成本輕，又其成本輕重之原因何在。然後對於成本過重之產品，設法減輕之，使銷售時不致受損。

茲仍以前例言之，大華製造公司製銷丙種產品，所得毛利，為數最少，減去銷售及管理費用後，且須發生淨損。設該公司採用成本會計，對於每批丙種產品之各項成本，均有詳細記錄。吾人若將其各批成本詳列於一表之上，互相比較，則丙種產品毛利之縮小，究係由於何種原因，即可瞭然。假定丙種產品共分三批製造，每批產量，均屬相等。並將其各批產品之製造成本及其標準成本，分析比較如下：

丙種產品各批成本比較表

	標準成本	第一批	第二批	第三批	總額
原料.....	\$ 690	\$ 690	\$ 690	\$ 1,769	\$ 3,149
人工.....	5,100	5,100	5,100	7,916	18,116
製造費用.....	1,100	1,100	1,100	1,943	4,143
總額.....	\$ 6,890	\$ 6,890	\$ 6,890	\$ 11,628	\$ 25,408

觀於上表，可見丙種產品第一第二兩批之製造成本，恰與標準數額相符，惟其第三批之成本，則超過標準數額，計達 \$ 4,738。吾人於此，即可確知丙種產品之毛利，所以減少如許者，實因其第三批產品之製造不良也。管理當局，因此可以推求第三批產品之成本，與其標準間之差額，何以如此之鉅，並可防止此種不良現象之再度發生，俾丙種產品之製銷，亦能獲得預想中之毛利率焉。

成本會計統制費用之實例 成本會計，不僅有詳示各種及各批產品成本之作用，且有減輕產品成本之效能。茲舉減輕製造費用一例，以

說明之：夫製造費用，雖較原料成本及人工成本為抽象，然與產品之總成本，亦有密切之關係。設某項產品之製造費用成本重，則其總成本必隨之而重。反之，其製造費用成本輕，則其總成本亦必隨之而輕。成本會計減輕產品製造費用之方法有二：其一，分析產品之各項製造費用，以求知其發生之原因；其二，比較各個時期之各項製造費用，或將實際費用與標準費用相較，以明其增減之程度，並推測其有無可以減低之可能。

假定其製造廠採用普通會計制度，其製造產品時所發生之各項製造費用，有如下列：

工廠物料.....	\$ 6,552
間接人工.....	4,150
監工.....	6,340
電燈，電力，煤氣及自來水.....	2,055
工廠房租.....	3,120
保險費.....	560
稅捐.....	483
折舊.....	3,462
修理費.....	267
雜項製造費用.....	1,475
總額.....	<u>\$ 28,464</u>

上列各項數額，僅為各項製造費用之總額，普通會計制度所能供給之資料，不外乎此。吾人雖可將此等費用總額，與其他時期之各項費用總額相較，但欲分析此等費用，使知何項費用為廠內何部所發生，則非普通會計制度所能為力。該廠如採用成本會計制度，則每一製造部份所應負擔之各項費用，均有分別詳細之記錄。若將各部所應負擔之各項費用，連同成本記錄中所供給之其他資料，詳為分析比較，則各種製造費用發生增加之原因及其有無減低之可能，均可瞭若指掌。茲再假定某

廠之製造部份，共分甲乙丙丁四部，其成本會計制度分析表示各部所應負擔之製造費用如下：

製造費用細目	甲部	乙部	丙部	丁部	總額
工廠物料.....	\$ 655	\$ 1,310	\$ 1,965	\$ 2,622	\$ 6,552
間接人工.....	830	1,245	1,660	415	4,150
監工工資.....	1,902	2,536	634	1,268	6,340
電燈，電力，煤氣及自來水	823	206	410	616	2,055
工廠房租.....	312	624	936	1,248	3,120
保險費.....	112	168	224	56	560
稅捐.....	144	192	47	100	483
折舊.....	1,384	346	692	1,040	3,462
修理費.....	27	54	78	108	267
雜項製造費用.....	295	443	590	147	1,475
總額.....	<u>\$ 6, 84</u>	<u>\$ 7,124</u>	<u>\$ 7,236</u>	<u>\$ 7,620</u>	<u>\$28,464</u>

上表雖詳示各製造部所負擔之費用，然此種分析，充其量，亦祇詳示各部所應負擔費用之數額而已。至欲推求各部費用之中，有無減輕之可能，則吾人雖有此項資料，恐仍嫌其不足。是以此種分析方法，祇為成本會計中統制費用之初步工作，尙有待於第二步之成本比較。比較成本之方法甚多，或為若干時期內產品成本之比較，或為每件產品各項單位成本之比較，更有產品實際成本與經常成本或標準成本之比較。至若舉行此種成本比較之期限，亦不一律，或為一月，或為半年，或為一年，須隨個別情形而定。惟在較短時期之內，多作種種比較，則各部製造費用中，苟有浪費情形，則可迅予發現，立予糾正防止矣。

為使讀者明瞭成本會計之比較方法起見，試將上表所示乙部之製造費用，連同該部各項標準費用，列表如下，以資比較。所有實際費用與標準費用間之差額，或為超過額，或為不足額，亦分列於後附兩欄之內。表之下端，結出各欄總數，因而實際費用與標準費用間之淨差額，亦可算得。

乙部實際製造費用與標準製造費用比較表

	實際費用	標準費用	實際超過標準額	實際不及標準額
工廠物料.....	\$ 1,310	\$ 1,260	\$ 50	.....
間接人工.....	1,245	1,310	.....	\$ 65
監工工資.....	2,535	1,842	694	.....
電燈,電力,煤氣及自來水	206	235	.....	29
工廠房租.....	624	624	.....	.....
保險費.....	168	175	.....	7
稅捐.....	192	116	76	.....
折舊.....	346	310	36	.....
修理費.....	54	70	.....	16
雜項製造費用.....	443	180	263	.....
總額.....	\$ 7,124	\$ 6,122	\$ 1,119	\$ 117
實際費用超過標準費用淨額	.....	1,002	.....	1,002
總計.....	\$ 7,124	\$ 7,124	\$ 1,119	\$ 1,119

觀於上表，可知乙部之實際製造費用，超過其標準數額，共達 \$1,002。若再察核費用之細目，則知實際費用超過其標準數額者，計有五項，不及其標準數額者，計有四項。該公司既知各項費用增減之實況，於是對於增加之各項費用，即可分別探究其原因，而設法減輕之。是則不能不歸功於成本會計對於產品成本之統制矣。

本章結論 綜上所述，吾人可知所謂成本會計，在會計學中並非具有何項特殊之基本原理，如單式簿記或雙式簿記之類，不過將普通會計中雙式記帳之原理，應用於特種企業，使適合其需要耳。大概言之，成本會計之工作，不外乎將各項會計資料，作詳細之記錄及精密之分析，使合於管理當局之應用。至於此種記錄分析工作，亦有其一定之法則可循，俾其所得之結果，可以正確。本書以下各章所討論者，即此等成本記錄與分析之法則也。

第二章 成本制度及成本之分類

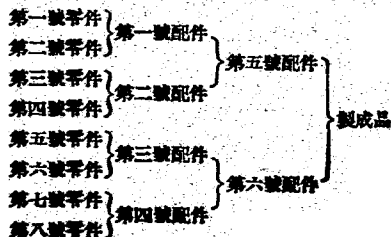
製造業之種類 成本會計制度之設置，當以各該特殊工業之性質與需要為根據。故為成本會計師者，對於製造業之特殊情形，必須有相當之認識。按一般製造業，就其製造方式而論，可分為下列兩種：

1. 裝配式製造業(Assembly type of Industry)。
2. 連續式製造業(Continuous-Process type of Industry)。

此外，亦有甚多工廠，其製造方式係採用上列兩式之聯合式(Combination type)者。換言之，其一部份之製造程序為裝配式，而另一部份之製造程序則為連續式也。製造業之製造方式，根本上既有此三種差別，則裝配式製造業所適用之成本會計制度，自必不能適用連續式製造業。反之，連續式製造業所適用之成本會計制度，亦難適用於裝配式或聯合式之製造業也。

裝配式製造業 所謂裝配式製造業，其製成品係將各項零件(parts)裝置而成。詳言之，即其製造方法，由各部分別製造大批零件，存放棧內，至製造一完全之產品時，仍由貨棧中，將需用之各項零件，提出加以裝置。至其裝配之方法，亦可區別為二：其一，各項零件，一經裝配，便成為製成品。其二，各項零件，須先裝成配件，再將各項配件再行裝成製成品。此種工業之製造程序，以第一圖示之如下：

第一圖表 裝配式製造業製造程序圖



各種機器廠均係裝配式之製造業，蓋其生產之各種機器，大小不同，種類互異。其製造方法，並非將各項機件原料立時製成機器，乃先由各生產部製成各種機件，存放貨棧，至裝配機器時絡續提用。依此種製造方法欲求知一製成機器之成本，須先分別計算各項機件之成本，然後合計各項機件之成本及裝配工程之成本兩項即得。

連續式製造業 所謂連續式製造業者，即其產品經各製造部連續製造而成。詳言之，其製成品，非由多數配件之集合而製成，乃由一批原料，經各製造部陸續加工製造而成者也。

例如造紙業麵粉業紡織業等，均為連續式之製造業。茲將此種製造業之製造程序，以第二圖示之如下：

第二圖表 連續式製造業製造程序圖

原料

第一製造程序

第二製造程序

第三製造程序

第四製造程序

最後製造程序

產品經最後製造程序後，即成製成品。

聯合式製造業 所謂聯合式製造業者，其產品係兼由連續裝配兩式之製造程序而製成。詳言之，其產品之若干零件，係採用連續式之方法製造而成，最後由零件製成貨品，則又係應用裝配式之方法。例如在大規模之機器製造廠中，有若干製造部份採用連續式之程序，專製某種零件，如機器上之螺絲釘等，而其他部份，另製他種零件。所有製成之零件，均暫時存入貨棧，待裝配部份實行裝配全部機器時，再行領出應用。

成本制度之種類 製造業所應用之成本制度，統括言之，不外兩種：一曰分批成本制度，一曰分步成本制度。分批成本制度適用於裝配式之製造業，分步成本制度適用於連續式之製造業。至若聯合式之製造

業，則通常可以兼用分步分批兩種制度。至於分批制度與分步制度之意義，當於下節闡明之。

分批成本制度 分批成本制度者，分別計算各批產品成本之會計方法也。此種制度，既係分別計算各批產品之成本，故凡製造業採用此種制度者，第一，其所製造之產品，必係劃分成批，第二，其各批產品之質量種類式樣製造方法及成本，亦必互有差異。蓋在此種情形之下，設不採用分批成本制度，而將所有成本，平均分配於性質不同的各批產品之上，則其結果，必使每批產品之成本，均不正確也。

分步成本制度 分步成本制度者，簡言之，即先由各製造部詳細記錄其製造上在某期間內所發生之一切成本及產品數量，然後將各該部之一切成本，平均分配於各該部產品上之方法也。凡製造業欲採用此種制度，須先具備下列二條件：

1. 產品之製造，係用連續式之程序，各產品混在一起，並不劃分成批。
2. 用相同之原料及方法，製成性質相同單位相同之產品，而每單位產品之成本，亦彼此相等。

如工廠內之生產程序，既非連續，而其產品上所施之工作，或其計算之單位，又彼此互異者，即無從採用分步制度，此時欲計算產品之正確成本，非賴分批制度不可。

成本之分類 夫成本會計所欲研究者，乃為各種產品於製造及推銷與管理上所發生之一切成本，是以吾人對於成本之分類，不能不先有相當之認識。各種產品之成本，以其分類方法之差異，遂有種種不同之名稱。茲擇其切合實用者，臚述於下：

1. 製造成本，推銷成本及管理成本。
2. 原料成本，人工成本及費用成本。
3. 直接成本及間接成本。

4. 部份成本。

5. 實際成本，經常成本及標準成本

製造成本，推銷成本，及管理成本 依成本發生之所屬部門而言，則有製造成本 (Manufacturing cost or factory cost) 推銷及管理成本 (Selling and administrative cost) 之分別。凡因製造產品而支出之一切費用，謂之製造成本。其因銷售產品而支出之一切費用，謂之推銷成本。其因管理全廠 (包括各製造部銷售部及總管理處) 而支出之一切費用，則謂之管理成本。舉例言之，製造部成本，有如領用原料，工人工資，及一切製造費用如房租電燈折舊修理費等。推銷成本，有如推銷員薪金，推銷員佣金，廣告費，旅費，稅捐等項。管理成本，有如職員薪金，辦公費，文具費，法律費，電話，電報費等項。(成本之細目，參閱後列各項成本分類表)。當計算產品成本時，應先將製造成本計入，然後再加推銷成本與管理成本二項，結果，求得產品之製造與推銷成本總數。製造業既將製造推銷及管理上所發生之一切費用，分別為製造成本，推銷成本及管理成本三種，於是一方可得確定製造推銷及管理三方面主管人員之責任，他方可得推求各該部辦事之效能。

編製損益計算書時，每將製造成本，推銷成本及管理成本，分別排列。先將各項製造成本總數，從銷貨淨額中減去，求得銷貨毛利。再由銷貨毛利中，減去各項推銷成本數額，求得銷貨淨利。再由銷貨淨利中，減去管理成本數額，即得營業淨利。但在成本記錄上，為計算上之便利起見，每將推銷成本及管理成本二項，合併為一，不另分列。惟損益計算書上所示，乃為製造推銷及管理三項成本之總數。而成本記錄上所記者，則為各種產品所負擔之各項成本數額。故損益計算書與成本記錄所載之製造推銷及管理三項成本，各有其特殊之效用。因之，對於製造業之營業成績。可收相互牽制之效。例如某年度損益計算書所示產品全體損益之總數，頗能差強人意。但據該年度成本記錄所示，則有若干種產品，

完全有損無利。在此種情形之下，製造商即可推究其癥結之在製造部，抑在推銷與管理兩部，再行設法改善之。

原料成本，人工成本，及費用成本 上節所述三種成本中之製造成本，若再依其所包含之要素分類，則又有原料成本 (Material cost)，人工成本 (Labor cost) 及費用成本 (Expense cost) 三項。原料為製造產品所不可缺少之要件。惟有原料，乃能製造產品。亦惟有原料，乃能施以人工。原料猶米，產品猶飯，有米乃能炊飯，有原料乃能製造產品。製造業倘無原料，而欲製造產品，猶巧婦之作無米炊。原料成本之重要，於此可見，此其一。

其次，人工成本，為製造產品之第二要件。蓋製造業之製造產品，不外改變原料之形式或性質，使其較合於吾人之需用而已。然欲改變原料之形式或性質，非有賴於人工不可。若無人工，即無從改變原料，以製產品，其理至顯。近年來製造業間，雖多自動機器之採用，但欲使自動機器能達其製造產品之目的，仍非有賴於少數人工之維護與襄助不為功。所不同者，即在自動機器下所用之人工，較諸普通機器略為減少而已，此其二。

再次，製造費用成本，雖係間接性質，但在製造貨物時，仍屬不可或缺。如無製造費用成本，即無從施人工於原料。例如製造產品，必須先有蒸汽，用具，物料等項之設備。此等設備，均屬製造費用成本。由此可知製造費用成本，與原料成本及人工成本，鼎足而三，缺一不可也，此其三。

吾人應知不論何種產品，其製造成本，必不出於原料人工及製造費用三項要素。最先祇有原料成本一項，次加改變原料性質或形式時所必需之人工成本，再加工人在工作時所必需耗用之製造費用成本，即得產品製造成本之總數。依成本會計方法，此三種成本要素，應分別予以紀錄及統制，使製造任何產品時，每種成本要素，均不致超過其適當之限

度。因之，製造業不致因產品成本之過重而受虧損。

直接成本與間接成本 依產品之直接間接負擔成本而言，則上節所述之原料人工及費用三項成本要素，復可分為直接成本 (Direct cost) 與間接成本 (Indirect cost)。凡成本可得確定其應由何種產品直接負擔者，謂之直接成本。反之，凡為推行全廠各部之業務，而發生之一切成本，不能確定其應由何種產品直接負擔者，則謂之間接成本。故原料成本，復可分為直接原料成本與間接原料成本，人工成本復可分為直接人工成本與間接人工成本，至若製造費用成本，則亦可分為直接費用成本與間接費用成本。茲為求讀者瞭解起見，列表說明如下：

- | | | |
|------------|---|--|
| (甲) 原料成本 | } | <ol style="list-style-type: none"> 1. 直接原料成本——所謂直接原料，即係製造特定產品所領用之原料。因此種原料成本，可以直接計入特定產品之成本內，故名之曰直接原料成本。例如製鞋業領用之皮料，傢具業領用之木料，縫衣業領用之布料襪料等均屬之。 2. 間接原料成本——所謂間接原料，即係製造產品時所支用，而不能直接計入特定產品成本內之原料。例如動力間領用之煤或汽油，製造機領用之滑油，工廠中領用之零星物料等均屬之。 |
| (乙) 人工成本 | } | <ol style="list-style-type: none"> 1. 直接人工成本——所謂直接人工，即指改變原料之形式或性質時所需之一切人工，而又得直接計入特定產品之成本內者。例如鋸木廠鋸木所需之人工，冶鐵廠冶鐵所需之人工等均屬之。 2. 間接人工成本——所謂間接人工，即指製造產品時所需之人工，而不能直接計入特定產品之成本內者。例如工廠之工頭，廠內之打掃夫，成本會計科之簿記員等工作均屬之。 |
| (丙) 製造費用成本 | } | <ol style="list-style-type: none"> 1. 直接製造費用成本——所謂直接費用，即為製造特定產品而支出，並可直接計入各該產品成本內之費用。實際上各項費用成本，大都為間接性質。因各項費用開支，泰半為製造一般產品而發生，是以不能指定其究為製造何項產品而支出也。 2. 間接製造費用成本——所謂間接費用，即為製造一般產品而支出，不能直接計入特定產品成本內之費用。例如折舊，保險費，稅捐等均屬之。 |

上述三項成本要素，雖在理論上各得分爲直接與間接，惟於實際處理上，祇有直接原料，稱爲原料成本。所有間接原料，即作爲製造費用。人工成本亦然，即祇有直接人工，稱爲人工成本。至於間接人工，即作爲製造費用。同時，爲區別明瞭起見，通常每將直接原料與間接原料兩者，併稱之爲材料焉。

直接成本與間接成本之分類法，可使製造業對於各種特定產品，得知其精確之成本。如各項製造推銷及管理成本，愈能直接計入各種特定產品成本之內，則愈可精確表示各種特定產品之直接成本。蓋各項間接成本之計入各種特定產品成本，必須採用分配之方法，自不若直接計入各種產品成本之精確。今製造業既將一切成本，分爲直接與間接二種，且於可能範圍內，盡量減少間接成本之計算，而充分增加直接成本之應用，則所求得之各項特定產品成本，自較爲精確矣。

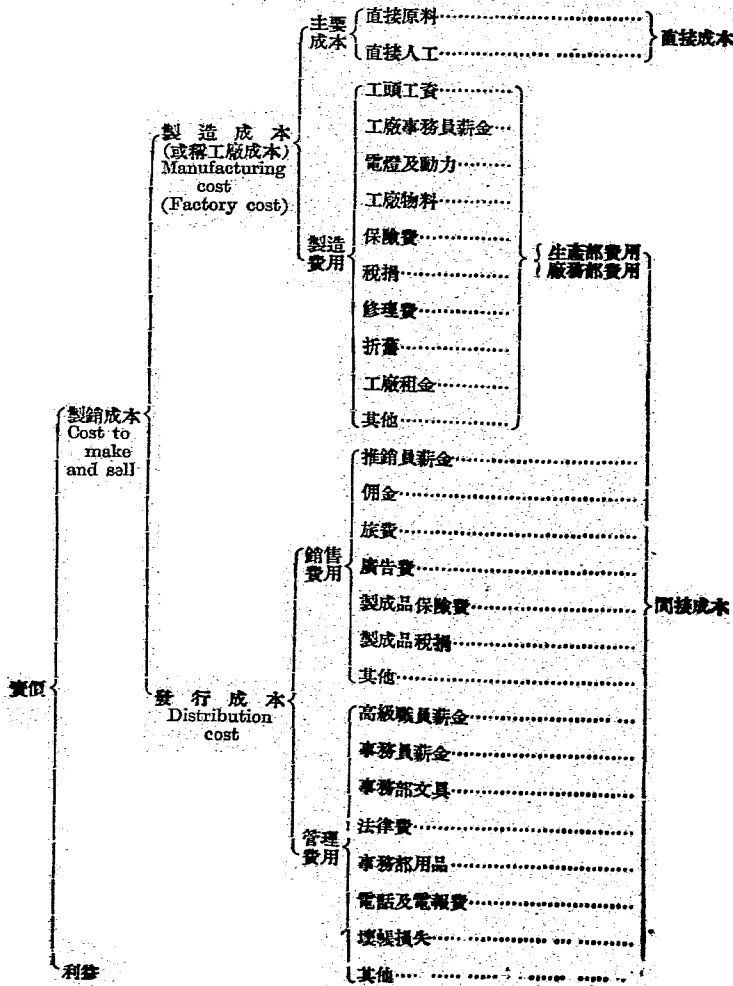
主要成本 其與上述之直接成本與間接成本有關係者，尚有所謂『主要成本』(Prime cost)一種。主要成本，係指製造產品時所耗用之直接原料與直接人工之總數。通常因直接原料與直接人工二種成本，爲製造產品所不可缺少之重要成本，故製造業對於此二種成本，另以主要成本統稱之。

成本公式及成本分類圖 吾人如將上述各種成本，歸納言之，則可得下列四項成本公式：

1. 直接原料 + 直接人工 = 主要成本。
2. 主要成本 + 製造費用 = 製造成本 (亦稱工廠成本)。
3. 製造成本 + 發行成本 = 製銷成本 (亦稱銷貨總成本)。
4. 製銷成本 + 利益 (或 - 虧損) = 賣價。

茲再根據此項公式，作一成本分類圖如下，以資讀者之參考：

第三圖表 各項成本分類圖



部份成本 部份成本 (Departmental cost) 云者，即指工廠各部份製造產品時所發生之一切間接成本而言也。部份成本之性質，既僅屬於間接製造成本，故所有直接原料與直接人工兩項，自不包括在內。良以直接原料與直接人工，均可逕行計入耗用此項原料人工之各批產品成本中。但各項間接製造成本，因與各批產品祇有間接關係，每批應負擔之數額，一時無從確定，故通常先照發生此項成本之部份，將其記入各該部份帳戶，然後再用適當之分配方法，分配於各該部所製造之各批產品上。此與分步成本會計中之部份成本，係包括直接及間接成本，並用平均分配法，分配於各該部所製之產品上者，固大有區別也。

自部份成本之立場言之，所謂間接成本，又可分為直接部份費用及間接部份費用兩項。在計算分批產品之成本時，所有間接材料間接人工及間接費用，當然均屬間接成本，但從各製造部份方面言之，則此三項費用，均可稱之曰直接部份成本。例如，某架機器所用之機器油對於該機製出之產品而言，自為間接成本，但對於裝用該機之製造部份而言，則為其直接部份成本。惟一部之直接成本，在某種情形下，又可成為他部之間接部份成本。關於此點，本章下文尚有更進一步之說明。

『部』之意義 成本會計中所稱之『部』(Department)，與普通所稱之部不同，因前者有其狹義的解釋在也。凡工廠中之任何部份，置有若干相同之機器，或其工作之性質係屬相同，而其所發生之費用，及主管生產工作人員之責任，又與其他各部不同者，均可名之曰『部』。根據是項定義而解釋之，則成本會計中所謂工廠之分部，當具有下列四項特殊之意義：

1. 一部中苟置有二架以上之機器，則每架機器不論在形式上或實質上，必須完全相同。設各架機器，有大有小，或其生產能力，購置成本，或電力消耗量等，互有不同，則每一機器上所發生之成本，亦必彼此互異。若將此項各不相同之機器混作一部，必致該部之部份成本及其產

品，均成爲各種不同機器之混合產物，欲求分批產品之正確單位成本，必將感覺重大之困難。

2. 一部中之工作，實質上必須相同。蓋一部若同時進行數種不同之工作，其每種工作之成本，即不易加以劃分，更不易以適當方法，分配於其產品之上。

3. 設一部之費用，係爲若干不相同之機器或不相同之工作所發生者，則吾人欲對於此項混合之部份成本，實施正確之分析與統制，事實上殊不可能。

4. 一部中之工作責任，必須明白確定。換言之，每部之事務，當有一人負責主持。設一部之工作，無人主持，或雖有主持之人，而其職務之權限，並不加以劃分，則將來工作上設或發生損失，其責任之誰屬，極難確定。故在分部時應將各部工作之權限與責任，劃分清楚，此亦爲良好成本制度中統制成本之一重要條件也。

成本會計中，尙有成本中心(Cost center)及生產中心(Production center)兩名詞，常可與本節中所述之『部』，互相並用。

部之舉例 茲舉一例，以說明成本會計中所稱工廠分部之意義。查印刷廠之印刷間，通常由一監工，主持其事，廣義言之，該印刷間可以視爲一『部』。但實際上印刷間所置之印刷機，有大有小，大者曰卷筒機，小者曰平版機，每種機器各設有工頭一人以管理之。吾人若欲確定各該工頭之責任，至少應將該印刷間劃爲兩個成本部份。因該印刷間既有平版及卷筒兩種不同之機器，事實上平版機所耗之電力，當較卷筒機爲少，所印之印件，亦必較少，每小時能印之件數，亦與卷筒機之產量，互有上下，其所發生之他項費用，亦必較卷筒機爲少。由此觀之，該一印刷間內，既有兩種不同之機器，進行不相同之工作，發生不相同之費用及責任，則爲便於計算成本起見，自以將其劃作兩個部份爲宜。更有進者，設該印刷間內之平版機及卷筒機，各有數架，而各平版機或卷筒機之式樣，

工作及其發生之費用，又互有差異者，則各平版機或卷筒機，當依其種類之不同，劃分為若干部。在此種情形之下，一印刷間中之成本部份，當在兩個以上矣。蓋不如此處理，則各種機器之生產成本，勢將混雜不清，且將部份成本分配於各種機器所製之產品時，其數額尤難免發生錯誤也。

生產部與廠務部 工廠中之製造部，依其性質之不同又可分為生產部(Producing department)與廠務部(Service department)二種。生產部專司改變原料之形式或性質，直接從事於製造業務。例如，機器廠之車牀部與鉋機部，棉紗廠之梳棉部與紡紗部等均屬之。至若廠務部，則間接為產品服務，並不直接改變原料之形式或性質。例如，普通工廠之機力部，收貨部，運貨部，修理部，成本會計部等。除上述生產部與廠務部外，又有所謂混合部者，即有時擔任生產部工作，有時掌司廠務部職務，而有時則兼任生產及廠務二部事項者也。

直接部份成本與間接部份成本 夫工廠中之製造部份，所以分為各種生產部與廠務部者，其用意不外藉以計算工廠中各製造部所發生之費用，因而得悉各製造部產品之確實成本。計算各製造部費用時，應先知費用之發生於何部，既知費用發生之部份，即可將其直接計入該部之成本內。例如工廠中某部之機器，發生折舊，則此項折舊，即可直接計入該部之費用內。又如工廠中某部，雇用工頭一人，則其工資，即為該部所應負擔之費用。各種製造費用，按照其發生之部份，逕行記入各部帳戶者，謂之直接部份費用(Direct departmental expenses)。

各生產部及各廠務部之直接部份費用既經求得，則須將各廠務部費用依適當之標準，分配於各生產部。良以各廠務部所發生之費用，原為服務於各生產部製造工作而支出，理應由各生產部所出之產品，分別負擔，乃能求知各生產部產品之確實成本。至於各廠務部成本之分配方法，當以各生產部所得各廠務部之服務數量為準。詳言之，某生產部享

受某廠務部之服役多，則該部所應負擔該廠務部之費用亦多。反之，如其享受該廠務部之服役少，則其應行負擔該廠務部之費用亦少。再舉實例以明之：某工廠之動力部，供給某生產部十分之一之機力，則該生產部即應負擔動力部十分之一之動力成本。又如某工廠之修理部，為某生產部修理機件，而支出五百元之費用，則此五百元之修理費，即應由該生產部負擔之。是故，所有廠務部之成本，最後均當依照上述方法，轉歸各生產部負擔。此項轉入他部之廠務費用，自接受服務之部份方面言之，謂之曰分配費用(Apportioned expenses)，或曰間接部份費用(Indirect departmental expenses)。

各廠務部之成本，既適當分配於各生產部，於是各生產部所負擔之成本，包括其本部發生之各項直接部份費用及由各廠務部分配而來之各項間接部份費用。此二項成本總數，最後仍當分配於所製各批產品之上，歸其負擔。

分部之適當與否與計算正確產品成本之關係 工廠中各部之成本，既為計算產品製造成本時所必需，故工廠分部之適當與否，實為推行成本會計制度之先決條件。蓋如生產部與廠務部，不能劃分清楚，則各廠務部之成本，自亦不能適當分配於各生產部。各生產部之製造費用，既不正確，則各種產品之確實製造成本，自屬無從知悉。倘工廠內之生產與廠務各部，能予適當劃分，井然有序，則所有各廠務部之成本，自能適當分配於各生產部，因而可知各種產品之確實製造成本，其有利於製造業之營業前途者，可勝言哉？

實際成本，經常成本，及標準成本 製造業之成本，又有實際成本(Actual cost)，經常成本(Normal cost)及標準成本(Standard cost)之分。實際成本為製造某種產品時實際上所需之成本。凡一年度內，先後製造之產品，雖屬同一種類，但其實際成本，常不一律，每因原料之價值與領用數量，人工之工資與工作時日，製造方法與間接費用分配方法等

項之不同，而有上下。經常成本為一年度內各種相似產品之成本，加以平均計算而得之成本。各種相似產品之成本，固難免互有差異，經常成本即就各種相似產品之成本，而在通常製造情形之下，加以平均計算而得之。標準成本為某種產品於理想之製造情形下，假定或精確計算所得之成本。此種標準成本內，包括下列數項：(甲)應領用之原料，而此種原料，係用最適當之方法計價者，(乙)依工作時間研究法 (Time study) 求得之人工，其工資用標準工資率計算者，(丙)其他間接成本，以標準數額計算者。按標準成本之異於實際成本及經常成本者，即前者為某種產品於理想製造情形下所假定之成本，而後二者則為某種產品於實際製造情形下所發生之成本。至言標準成本之用途，則一方用以推求產品實際成本及經常成本與標準成本間發生差異之原因，藉以考核廠內各部之製造效能，他方用作編造生產預算之張本。

實際成本，經常成本及標準成本，均可適用於上述各種之分類成本。例如直接成本有實際直接成本，經常直接成本及標準直接成本三種。而間接成本亦有實際間接成本，經常間接成本及標準間接成本三種。至若各部製造成本，則又有各部實際製造成本，各部經常製造成本及各部標準製造成本等種。

單位成本之必要 計算產品之成本，一方面須視費用支出之數額，他方面又須視產品數量之多少。費用數額及產品數量每月各有增減，故欲比較各期及各種產品之成本，非求得其產品之單位成本不為功，若徒比較其成本總數，殊無益也。

在製造程序簡單而又一律之工廠中，本可以每件產品為其計算成本之單位。不過在製造程序稍為繁複之工廠，所有產品未必經過同樣之製造程序，故應酌量各部之生產情形，分別擇定計算成本之單位。此項單位，苟即可以各種產品之自然單位，如隻數件數冊數等為準，自屬最佳。但如依照產品之性質，不能有單純之「自然單位」者，則可設法應

用「人為單位」，如鋸木廠之以每千方尺為一單位，翻砂廠之以每百磅為一單位是也。有時一廠之中，數生產部各有其不同之成本單位，例如印書廠中排字房之成本單位為每千字，印機間之成本單位為每令紙，裝訂部之成本單位為每冊書，然後再合計各小單位之成本，以求得產品整個單位之成本是也。

一廠或一部之總成本，除以產品之單位數量，所得之商，即為單位成本。若以一廠或一部內各期之單位成本，或以同期內各廠或各部間之單位成本，互相比較，即可覘悉各廠各部或各期間之工作效能。倘再將單位成本，依照其構成之各項要素，細加分析，更可察知其成本增減之原因，而謀所以補救改良之道。是以成本會計之最終目的，即在求得每種產品之單位成本，其重要可想見矣。

第三章 帳戶之分類及編號

總分類帳之作用 總分類帳(General ledger)彙載原始帳簿及補助分類帳(Subsidiary ledger)所記各種帳目之總數，實為一工商業機關所有各項交易之匯總記錄。其所記載之帳目，就性質而分，不外資產，負債，收益，費用及資本等數類。凡屬同一性質之科目，即於總分類帳設一帳戶，彙記其總數，更另設一補助分類帳，以詳載其各項細數。如是，各會計科目之細數，均可於補助分類帳中求之，而其總數，則均匯集於總分類帳中，故根據總分類帳，即可編製資產負債表及損益計算書，以表示全機關之財政狀況。

總分類帳在成本會計中，所佔之地位，甚為重要。良以此項帳冊，一方有統制成本記錄之機能，他方又有對證成本記錄之功用也。所謂有統制成本記錄之機能者，即凡成本記錄中所記之詳細數額，須與總分類帳各相當帳戶中所記之總數相等。如成本記錄中之數額，與總分類帳各相當帳戶之數額有不符之處，會計員即當推求其錯誤而改正之。所謂有對證成本記錄之功用者，因成本記錄中所表示之各項數額，既須與總分類帳中同類之數額相等，則如兩種帳目互相符合，即可推證其無誤；否則，其數額必不正確。

帳戶間之關係 原夫整個會計制度之作用，在於表示某事業之財務狀況及其營業成績，則所以組成此整個會計制度之各帳戶間，自有其相互之關係。蓋全部各帳戶中，有記載資產者，有記載負債者，又有記載各項損益者。每一交易發生，一方記入某一帳戶，他方亦必記入某一其他帳戶，而此兩帳戶間，因之發生一種類別的關係。至於性質相同或相似之帳戶間，自亦發生一種同類的關係，例如流動資產一類帳戶間之相

互關係，或流動負債一類帳戶間之相互關係是也。

凡各帳戶之性質相同或相似者，其相互間之關係較密，凡其性質互異，而僅於借貸分錄中發生關係者，則其相互間之關係自疎。吾人倘在總分類帳中，將關係較密各帳戶設法爲之依次排列於一類之下，則決算報告表之編製工作，可以大爲省便。因祇須將各戶順次抄下，便成報告表式，較之總分類帳各戶，胡亂排列，毫無次序者，所節省之工夫，殊不可同日而語也。

帳戶之分類排列 所謂帳戶之分類排列者，即依據帳戶間之關係，將總分類帳中之各帳戶加以有系統之排列是已。凡關係較密各帳戶，先爲之歸成一類，匯列一處，而關係較疎各帳戶，則爲之互相劃開，使各成一類。通常帳戶之分類排列方法，每依據資產負債表及損益計算書中各科目之排列次序，衷考其故，不外爲圖編製此種決算報告表之便利耳。

帳戶之編號 普通會計上之帳戶，各有其特定之名稱，顧名思義，尙無不便。惟成本會計上之帳戶，少則數十，多則數百，且其名稱之冗長尤爲普遍之現象。如處處以其名稱代表之，則於記憶上，既不勝其繁，而於繕寫上，尤諸多不便。例如某工廠之成本會計中，有一帳戶，名曰『製造費用統制帳戶所統制之機械裝配部機件』。此項名稱，長至十九字，如即將此名稱，用作傳呼及記帳之名稱，則其不便孰甚。今如改用帳戶號數，而稱上項帳戶曰第 3010 號帳戶，或用簡單帳戶記號，而稱之曰『製機件帳戶』。入帳時，即用此種號數或記號表示之，則其便利良多。是故帳戶記號者，乃用以替代帳戶累贅之名稱，以便會計員之記憶與繕寫者也。凡不論何種帳戶，均可予以一個記號，記帳及呼喚時，即以此記號，替代帳戶之名稱。同時另編一帳戶記號與名稱對照表，分發各有關係之部份，以便於必要時，作查對帳戶名稱之用。通常成本會計所用之帳戶記號，共有三種：一曰文字記號 (Literal symbols)，即以若干文字，代表帳戶之名稱。二曰數碼記號 (Numerical symbols)，即以若干數字，替

代帳戶之名稱，三曰文字與數碼合併記號，即併用文字與數碼以替代帳戶之名稱者也。

文字記號之用法 設以文字記號，替代帳戶名稱，則凡總分類帳中之各統制帳戶，可用一種文字代表之，如甲乙丙丁或A B C D等字是。凡補助分類帳中各戶，可用另一種文字代表之。如天地玄黃或a b c d等字是。有時用作帳戶記號之文字，即擇其帳戶名稱之第一字或第二字，以便記憶。例如上述帳戶製機件一名稱，即用縮寫字代表之者。『製』字爲『製造費用統制帳戶』一名稱之首字，『機』字爲『機件裝配部』一名稱之首字，而『件』字則用以代表『機件』之名稱也。

數碼記號之用法 設用數碼作爲帳戶之記號，則所有統制帳戶，補助分類帳戶，以及各種費用，均須用不同之數字替代之。通常補助分類帳戶所用之數碼，每參有一二統制帳戶之號數在內，但此亦非一成不變之事，要視各製造業之特殊情形如何以爲斷耳。例如上述之第3010號帳戶，『30』代表機件裝配部，而『10』則代表『機件』。如該帳戶，原附屬於製造費用統制帳戶，而此製造費用統制帳戶之號數爲『6』，則在3010之前，復可冠以6字，而成63010號帳戶，其意義，更爲完全矣。

在文字記號與數碼記號之間，究以選用何種爲便，則須視使用此種帳戶記號之會計員，其記憶力是否適宜於文字抑適宜於數碼，以爲決定。惟近年電力計算機，既爲會計界所採用，則似以採用數碼記號爲宜，以計算機之使用，僅適宜於數碼故也。

總分類帳戶之設計 一企業採用成本制度之後，其會計記錄之內容，必將特別詳盡。惟通常所有詳細之事項，多不記載於總分類帳中，每爲另立各種補助分類帳，以資記載，同時在總分類帳中，則設立若干統制帳戶以統制之。至於總分類帳中所設統制帳戶之多寡，全視各該企業範圍之大小而定。在大規模之企業，因充分應用統制帳戶及補助分類帳之結果，其總分類帳之帳戶，反而甚爲簡單。在規模較小之工廠，因同

性質之帳戶，爲數不多，自毋庸設立甚多之統制帳戶，因之每將一部份之明細帳目，即記載於總分類帳中。是以吾人爲一企業設計會計科目，並將其分類排列於分類帳內時，務須顧及各該企業之特殊情形。蓋如此設定之帳戶，方可期實用上之便利也。本章後舉之帳戶分類實例，包括若干重要之統制帳戶及補助分類帳，並以便於編製本書以後各章所述月終各種決算表爲目的。實例中所設分類帳帳戶，較爲複雜，惟讀者能明乎此，則對於簡單制度中帳戶之設計，更可容易瞭解也。

帳戶分類編號法舉例 茲爲求讀者明瞭帳戶分類編號之方法起見，特舉一實例，以說明之。惟下列帳戶分類編號法之實例，既非包含各業所用之一切帳戶，亦非僅限於特種製造業所用之帳戶，祇將吾人於成本會計上習見習聞之帳戶，一一爲之編列號數，以備讀者參考而已。

於此有須預爲聲明者，即本書所以特舉帳戶數碼爲例，非謂其確優於他種帳戶記號，祇爲便於對照本書以後各章中所舉之他例而已。

總分類帳各帳戶排列之次序，完全根據資產負債表及損益計算書各科目之排列法。實例中設有統制帳戶及補助分類帳之項目，計有製造費用，銷售費用，管理費用，材料，零件及配件，製成品等。又製造費用分類帳所採帳戶分類方法，係以費用號碼參以部份號碼合編而成者。

假定採用下列帳戶分類法之工廠，有十三個廠務部份，及十二個生產部份。爲避免學者記憶混淆起見，各生產部均不用任何工業之實際名稱，而以甲乙丙丁等字代表之。所有每生產部已分配於產品上之製造費用，則另行開立『各生產部已分配製造費用』帳戶以處理之。

又後列實例中帳戶之編號方法，總分類帳各戶單獨成立一組，各種補助分類帳各戶，又分別各自成爲一組。在實際應用時，祇須將總分類帳各統制帳戶之號碼連接其補助分類帳帳戶之號碼，即成爲記入帳冊中之帳戶號碼矣。

帳戶分類法舉例（第一表）

（附應用統制帳戶及補助分類帳之說明）

總分類帳各戶

損益：

- 1. 銷貨
- 2. 銷貨退回
- 3. 銷貨折讓
- 4. 銷貨運費
- 5. 銷貨成本
- 6. 製造費用……統制各部製造費用單

依照產品之種類，分戶記入各項補助分類帳上。

- 7. 修理部費用
- 8. 房屋部費用
- 9. 監工部費用
- 10. 成本會計部費用
- 11. 工資部費用
- 12. 人事部費用
- 13. 職工福利部費用
- 14. 工務股計部費用
- 15. 購貨部費用
- 16. 收貨部費用
- 17. 貨棧費用
- 18. 鍋爐部費用
- 19. 動力部費用
- 20. 甲生產部費用
- 21. 乙生產部費用
- 22. 丙生產部費用
- 23. 丁生產部費用
- 24. 戊生產部費用
- 25. 己生產部費用
- 26. 庚生產部費用
- 27. 辛生產部費用
- 28. 壬生產部費用
- 29. 癸生產部費用
- 30. 子生產部費用
- 31. 丑生產部費用

此十三帳戶，均為統計性質之帳戶 (Statistical accounts)，記載各廠務部之一切費用，有時亦可將其記入補助帳錄，由製造費用帳戶統制之。

此十二帳戶，記載各生產部之一切費用，有時亦可將其記入補助帳錄，由製造費用帳戶統制之。

32. 甲生產部已分配費用
 33. 乙生產部已分配費用
 34. 丙生產部已分配費用
 35. 丁生產部已分配費用
 36. 戊生產部已分配費用
 37. 己生產部已分配費用
 38. 庚生產部已分配費用
 39. 辛生產部已分配費用
 40. 壬生產部已分配費用
 41. 癸生產部已分配費用
 42. 子生產部已分配費用
 43. 丑生產部已分配費用
- 此十二帳戶，均為貸差科目，記載各生產部已分配於產品之製造費用，有時亦可記入補助記錄，由『已分配製造費用』帳戶統制之。
44. 銷售費用 } 統制銷售與管理費用分類帳或分析表。
 45. 管理費用 }
 46. 銷售與管理費用成本..... 此為借差科目，另於補助記錄上照各種產品為之分析。
 47. 已分配銷售與管理費用..... 此為貸差科目。
 48. 利息收益
 49. 購貨折扣
 50. 投資利息與股利..... 此為收益科目。
 51. 國外匯兌損益
 52. 利息支出
 53. 銷貨折扣
 54. 其他

流動資產：

100. 零用現金
 101. 銀行存款——甲銀行
 102. 銀行存款——乙銀行
 103. 銀行存款——丙銀行
 104. 應收帳款——本埠客戶
 105. 應收帳款——外埠客戶
 106. 應收帳款——特種客戶
 107. 應收帳款——非客戶
- 統制各種應收帳款分類帳。
108. 銷售員預支費用
 109. 應收票據——客戶
 110. 應收票據——職工
 111. 應收商業承兌票據
 112. 壞帳損失準備

113. 應收利息

存貨

- 114. 材料(甲種原料)
 - 115. 材料(乙種原料)
 - 116. 材料(其他物料)
- } 統制各種材料分類帳。

在製品

- 117. 在製原料
 - 118. 在製人工
 - 119. 在製製造費用
 - 120. 製成零件..... 統制製成零件分類帳。
 - 121. 製成品..... 統制製成品分類帳。
- } 統制在製品成本單。

投資：

- 122. 附屬商號放款
- 123. 附屬公司股票
- 124. 債債基金
- 125. 其他投資

固定資產：

- 130. 地產
 - 131. 房屋
 - 132. 折舊準備——房屋
 - 133. 租賃廠房改良工程
 - 134. 未完成建築工程
 - 135. 機器設備
 - 136. 折舊準備——機器設備
 - 137. 汽車及運貨車
 - 138. 折舊準備——汽車及運貨車
 - 139. 事務部器具
 - 140. 折舊準備——事務部器具
 - 141. 零星工具
 - 142. 模型與圖表
 - 143. 專利權
 - 144. 商譽
- } 統制廠房設備分類帳中之各部份。

遞延資產：

- 150. 預付保險費
- 151. 預付稅捐

- 152. 預付利息
- 153. 預付營業稅

流動負債：

- 160. 應付帳款.....統制應付帳款分類帳。
- 161. 應付期票
- 162. 應付股利——普通股
- 163. 應付股利——優先股
- 164. 銀行借款

應計負債：

- 165. 應付票據息
- 166. 應付債券息
- 167. 應付抵押債券息
- 168. 應付工資
- 169. 應付職工紅利
- 170. 應付佣金

或有負債：

- 173. 貼現應收票據
- 174. 額外營業稅(前會計年度)

固定負債：

- 175. 抵押債券
- 176. 債券

負債準備：

- 177. 地方稅準備
- 178. 其他準備

淨值：

- 180. 股本——普通股
- 181. 股本——優先股
- 182. 損益
- 183. 公積

公積準備

- 184. 工廠擴充準備
- 185. 特別準備
- 186. 償債基金準備
- 187. 其他準備

以下為各補助分類帳戶之號數，吾人祇須將統制帳戶號數與各補助分類帳戶之號數相併合，即可知其為某帳戶所統制之某帳戶矣。

補助分類帳戶

製造費用分類帳(即製造費用單):

間接材料:

10. 廠用物料
11. 煤炭
12. 油料
13. 他項物料(文具鉛筆等)
14. 盤存整理(Inventory adjustment)
15. 未攤入材料之購貨運費
16.
17.
18.
19.

間接人工:

20. 監工
21. 書記
22. 雜工
23. 停工與遲延損失
24. 試工損失
25.
26.
27.

間接費用:

30. 房租(自建房屋無此科目)
31. 火險費
32. 鍋爐保險費
33. 滲漏保險費
34. 職工損害保險費
35. 捐稅
36. 攤提專利權價值
37. 折舊
38. 電話與電報費
39. 煤氣

- 40. 自來水
- 41. 購買權力
- 42. 雜項費用

銷售費用分類帳(即銷售費用分析表):

- 60. 銷售員薪金
- 61. 佣金
- 62. 旅費
- 63. 廣告費
- 64. 銷售處房租
- 65. 製成品保險費
- 66. 稅捐
- 67. 修理費
- 68. 折舊
- 69. 電話與電報費
- 70. 公會費
- 71. 捐贈
- 72. 運貨工資
- 73. 運貨用品
- 74. 雜項銷售費用

管理費用分類帳(即管理費用分析表):

- 80. 高級職員薪金
- 81. 事務員薪金
- 82. 旅費——普通
- 83. 文具與印刷費
- 84. 郵費
- 85. 法律費
- 86. 查帳費
- 87. 董事酬金
- 88. 事務部用品
- 89. 電話與電報費
- 90. 事務部房租
- 91. 稅捐
- 92. 保險費
- 93. 折舊
- 94. 公會費
- 95. 收帳費
- 96. 兌換費用
- 97. 壞帳損失
- 98. 雜項管理費用

材料分類帳(即材料卡)：

爲存於材料棧之每種材料，分別開立帳戶。其帳戶號碼可自一號編起，並冠以統制帳戶之號數(如 114, 115 或 116)，有時更可合編其他號碼。所有詳細之編號方法，當於第七章中再行說明之。

在製品分類帳(即在製品成本單)：

每一在製品成本單，有一號數，自 5000 號起，至 9999 號止。達 9999 號在製品成本單發出後，仍回至 5000 號。

製成零件及配件分類帳：

爲存於零件棧之各種製成零件及配件，分別開立帳戶。各帳戶之編號，可仿照材料分類帳各戶之編號方法，並亦應冠以統制帳戶之號數(如 120 是)。

製成品分類帳：

爲存於製成品棧之各種製成品，分別開立帳戶。其帳戶之編號方法，與材料分類帳所應用者，大同小異。又在其帳戶號碼之前，應冠以其統制帳戶之號數(如 121 是)。

成本會計分錄表解 茲爲求讀者對於成本會計制度中各項交易之記載，得一鳥瞰之概念起見，特將前舉帳戶分類實例中，所能發生之種種交易，及其應爲之分錄，與其分錄所根據之單據，羅列舉示於下列表中。是表計分六欄：第一欄內載明各項交易之事實。第二欄則記其總分類帳中應有之借貸分錄。第三欄內載明原始帳簿之名稱，所有總分類帳上之帳項，即由此原始帳簿所過來者。第四欄註明成本記錄即補助分類帳中應有之借貸記錄。第五欄註明總分類帳上各帳項所根據之憑證書類。第六欄則註明成本記錄上各帳項所根據之憑證書類。如表內第一例，其交易爲購進存棧材料。此項交易，在總分類帳中應爲借入材料帳戶及貸入應付帳款帳戶之分錄，而此項分錄，係從應付憑單登記簿(Vouchers payable register)中所過來者。在成本記錄中，祇須借入材料分類帳某戶「收入」欄內即可。至於總分類帳上之記錄所根據之憑證，爲購貨發票，而成本記錄所根據之憑證，則爲註明成本之詳細收貨報告單也。

此表之主要目的，在使讀者欲知成本會計中重要交易之記帳方法時，得以隨時查考。

讀者對於表內所列各項之說明，倘有未盡明瞭之處，則可俟諸以下各章之詳細討論。

第四章 補助分類帳及成本記錄

統制帳戶之意義及功用 統制帳戶(Controlling account)云者，即對於某種同性質之事物，特設立一補助分類帳，以記載其各項細數，而於總分類帳中設一帳戶，記載此種事物之總數，以統制該項補助分類帳之謂也。就數學上之原理言之，一物之全部應等於其各部相加之和。此項原理，應用於會計上，即某種同性質之各項交易，一筆過入總分類帳中統制帳戶上之總數，必與逐筆過入補助分類帳各戶中細數之和相等。詳言之，統制帳戶借方之總數，必相等於其補助分類帳借方各細數之總和，統制帳戶貸方之總數，必相等於其補助分類帳貸方各細數之總和，而統制帳戶所示之差額，亦必與其補助分類帳中各戶差額之總和相等。

總分類帳中之統制帳戶，以『應收帳款』一戶，最為通行。蓋應收帳款統制帳戶，實所以統制應收帳款分類帳中各戶者也。在規模較小之工商業，營業有限，顧客亦少，故可於總分類帳中，分設顧客帳戶，而無採用統制帳戶之必要。惟在規模較大之工廠商店，業務發達，顧客極多，如將各顧客帳戶，均設置於總分類帳中，則不獨總分類帳之頁數過多，甚為呆笨，即在結帳時，亦多不便。職是之故，乃將各顧客帳戶，從總分類帳中劃出，而另置於補助分類帳中，即所謂應收帳款分類帳是也。又恐總分類帳，因顧客帳戶之劃出，而致其借貸兩方，不能平衡，於是又在總分類帳中增設一統制帳戶，名曰『應收帳款』，以統制應收帳款分類帳。每月所有各客戶之往來帳項，均逐筆過入應收帳款分類帳中各戶之借方或貸方，至月終再將各客戶往來之總數，一筆記入總分類帳中應收帳款統制帳戶之借方及貸方。如是，統制帳戶與其補助分類帳兩相符合，而總分類帳仍可保持其借貸之平衡。

按統制帳戶之最大功用，即在減少總分類帳結算時之時間與人工，同時可使工商業之管理當局，更易得悉其最近之財政狀況。因有統制帳戶之設置，補助分類帳中所示之帳項，在總分類帳中亦已具備，故不必參閱補助分類帳，即可編製總分類帳之試算表，而根據此項試算表，即可編製決算報告表也。當編製總分類帳之試算表時，如有錯誤發見，則可參閱補助分類帳，藉以推求其錯誤之所在，而設法改正之。是故，工商業之管理當局，根據總分類帳中所編製之報告表，即可知其事業之概況。倘欲推求其事業之詳情，則可根據補助分類帳，編製各項明細表，以為觀察之用。例如，就第三章中所示帳戶之分類實例而言，根據總分類帳各戶，可以編製一簡明之資產負債表及損益計算書，根據各種補助分類帳之記錄，又可編製一詳細之報告表也。

成本會計中統制帳戶之應用 按成本會計中應用統制帳戶之目的，一在藉以統制各項費用，二在賴以表示各種產品及材料之盤存價值。蓋自採用統制帳戶後，總分類帳中之帳戶，大為減少，而補助分類帳中之帳戶，則見增多。至於同時具有虛實兩種性質之混合帳戶 (Mixed accounts)，則概予避免不用，而另行設立各種永續盤存帳戶 (Perpetual inventory accounts) (即實帳戶) 以替代之。且統制帳戶之採用，亦可使總分類帳中之虛帳戶 (Nominal accounts)，大為減少。因是等虛帳戶，在總分類帳中，祇須記其總數。而其細數，則依照費用之種類及其與營業上之關係，分門別類，盡行記入補助分類帳中也。至於各種資產科目，自採用統制帳戶及永續盤存制度後，所有資產之細數，亦均記載於各項分類帳中，此時總分類帳中之所示者，祇為其總數而已。讀者試將上文第三章所述帳戶分類與編號之實例，細加觀察，即可明瞭成本會計應用統制帳戶之大概情形矣。

成本會計中必須設置之補助分類帳 成本會計制度中，所必須設立之補助分類帳，約有下列數種：

- (一)製造費用分類帳。
- (二)銷售及管理費用分類帳。
- (三)材料分類帳。
- (四)在製品分類帳。
- (五)製成零件及配件分類帳。
- (六)製成品分類帳。

此等補助分類帳，詳示製造費用，銷售與管理費用，與夫材料，在製品，零件配件，及製成品等項之成本。其作用一則記載各項詳細數額，以補總分類帳中各統制帳戶概括記載之不足，一則作為各個統制帳戶間轉帳之根據。

製造費用分類帳 製造費用分類帳，為總分類帳中製造費用統制帳戶之補助記錄。其作用在於表示全廠製造費用之詳細情形，如費用之類別及每類之金額是。又製造費用分類帳中 對於生產部及廠務部之費用，亦均有分別之記載。故應用此項分類帳後，從帳簿記錄上可以求得下列四項關於製造費用之事實：

- (一)根據總分類帳統制帳戶之記錄，可求得全廠製造費用之總額。
- (二)根據具有補助分類帳性質之各部製造費用單，若將其中所記同類費用項目相加，可以求得全廠每類製造費用（如工場物料，折舊等項）之總數。
- (三)根據此等各部製造費用單，又可以求得各生產部及廠務部之每類費用總額。
- (四)根據此等各部製造費用單，並可求得每一生產部或廠務部之製造費用總額。

製造費用分類帳之格式，通常都為表格式，其所以用此特種式樣者，無非為便於求得各種需要之事項耳。因之，其名稱亦有種種，除製造費用分類帳一詞外，有時稱之曰製造費用分析表，或曰製造費用單。惟在上述諸名稱中，以製造費用單一名詞較為普遍應用。本書此後提及製

造費用分類帳時，亦多以製造費用單稱之。（註：一製造費用單之英文原名爲 Standing orders，如直譯作中文，當有『經常通知單』之意，以其各類費用之支出，一經規定，即經常不變，並非如在製品分類帳中之各戶，每製一批產品，即須新發一製造通知單（Production order）也。本書中爲使名符其實起見，故譯爲製造費用單。）

茲例舉一製造費用單之格式如後，吾人根據該式製造費用單，極易求得前述各種製造費用之分析資料。依照常例，製造費用單應爲每一生產部或廠務部各立一張，故其單數之多寡，恆視工廠中製造部份而定。該單首端，須留相當地位，以記部份名稱，號數及月份。其所以註明月份者，因此單每月應更換一次也。該單第一欄中，註明登入各項記錄時所根據之憑證書類。自第二欄起，則爲登各種費用之用，所有各種費用之名稱及其根據帳戶分類法編定之號數，均註明於欄之首端。右方設一總計欄，以記左方各類費用欄月終結出之總數。故根據總計欄之記錄，一方可以求得各該部在該月份所發生之每類費用總額，與直接部份費用總額，他方更可求得分配所得之間接部份費用總額與該部之製造費用總成本。

又在總計欄之下部，尚有若干空格，以記是月份該部已分配於產品上之製造費用額，多分配或少分配之費用額，以及本年度至最近月份爲止之多分配或少分配費用總額。吾人觀此，可知此項製造費用單之作用，不僅爲製造費用統制帳戶之補助分類帳，且時同亦爲本書第三章所舉帳戶分類實例中，各部費用帳戶及各部已分配費用帳戶之補助分類帳也。

由上所述，可知工廠中之製造費用，應先分析爲各部費用，再由各部費用分析爲各種費用。應用第三章所述帳戶號數，即可示明何種費用應由何部負擔。製造費用號數之編法，通例以四個數字組成，前兩字代表負擔費用之製造部份，後兩字代表費用之種類。例如：大中華製造公司設甲乙丙丁戊五部，代表五部之號數爲 20, 21, 22, 23 及 24，製造費用中有物料一項，其號數爲 10。

茲將其代表各部物料之號數臚列如下

按成本會計上處理製造費用之方法，雖有多種，何種工廠應用何種方法，雖須由成本會計員自為抉擇，但本書上述一法，在各法中實為比較優良便利而又普遍採用之一法，讀者對於此法之運用，若能明瞭，則對於其他各法，自亦不難迎刃而解也。

銷售及管理費用分類帳 銷售及管理費用分類帳，為總分類帳中，銷售及管理費用統制帳戶之補助記錄。此項補助分類帳亦常採用表單式，故在實際應用時，又常稱之曰銷售及管理費用分析表。茲例示此二種分析表之格式如後，讀者一加按閱，則知其與製造費用單，實大同小異也。至於銷售費用之分析，有時可視工廠範圍之大小及推銷政策上之需要，採用他種方法為之；如按照銷貨部份或銷貨地域而為分析，或按照銷售產品之種類，或其他情形而為分析，皆可。關於此點，本書後章當再予以討論。

第二式 銷售費用分類帳

銷售部份、產品種類或地域											民國_____年_____月份	
號數	4460	4461	4462	4463	4464	4465	4466	4467	4468	4469	總計	
領料單 成本通知單 及工作報告單	推銷員薪金	佣金	旅費	廣告費	銷售部房租	保險費	稅捐	修理費	折舊	電話及電報費	號數	金額
											4460	
											4461	
											4462	
											4463	
											4464	
											4465	
											4466	
											4467	
											4468	
											4469	
總計											總額	

茲將材料分類帳之記載方法，分段述之如次：

(1) 定購欄 材料分類帳中之定購欄，乃記載定購材料之備忘記錄(Memorandum record)，用以防止材料之重複定購者也。當開製購貨請求單時，材料簿記員即當將請求單之日期，號數，定購數量，及需用日期等項，記入於材料分類帳之定購欄中。查閱此欄之記錄，即可知何項材料已經購定，並將於何時到棧。

一俟收到所購材料，其定購欄之記錄，即當用紅線劃去，以示取消。如所收到之材料，僅係定購之一部份，則原有之記載，仍當劃去，而另作一新記錄，以示其尚未到達之數。

(2) 收入欄 材料收到之後，收貨報告單之第二聯，當由購貨部填明金額，送交材料簿記員，作為記入材料分類帳之根據。於是材料簿記員，即將定購欄之記載劃去，而於收入欄中記明收到之日期，收到之數量，每單位之成本，及收入材料之全部成本。是故，材料分類帳收入欄內之記錄，可表示收到每批材料之數量及價值。若將此欄之記錄逐項相加，其總數即為某一期內，收到該項材料之總量及其總值。

(3) 發出欄 材料分類帳之發出欄，記載發給各製造部之各項材料。凡隔日所開之領料單，均應於翌日彙齊，送交材料簿記員，由其依照所開之材料號數，自該號材料帳戶中，求得其單位成本，以之填入領料單內，并計算其成本總額。最後乃將其發出日期，領料單號數，發出數量，單位成本，及所發材料之成本總額，記於材料帳戶之發出欄內。如此則該發出欄內之記錄，即表示每次所發材料之數量及價值，加得總數，即為期內該項材料發出之總量及總值。

(4) 餘額欄 材料分類帳之現存欄，記載其收入及發出兩欄之差額，即該材料帳戶所記材料之現存數量及價值也。此項現存數額，於每次收入或發出之記錄後，即行計算，或於月底結帳時計算，或於欲知其現存數量或價值時計算，均無不可。

在製品分類帳 在製品分類帳，為總分類帳中在製品統制帳戶之補助記錄，用以詳記廠內各批產品之製造成本。當一批產品，開始製造時，即須為之在在製品分類帳內開立一戶，而此項帳戶，因多採用表單式，故普通稱之曰在製品成本單或曰製造定單(Production order)(註)，有時亦稱製造通知單。在製品成本單應為每批產品單獨開立一張。各製造部份在各該批產品上所發生之成本，應在此單內分別記錄，對於直接人工及製造費用兩項，尤應詳細列明。

在製品成本單即在製品分類帳戶之格式，隨各製造業之需要而有不同。下列一式，最適用於製造定貨之簡易工業。凡工廠製貨存棧而待定購者，祇須將此式略加修改，即可適用。每一在製品成本單，必須編一號數，以備將來登帳時之稽考及覆查。在製品成本單中必須具備之記錄，計有下列七項：

- (一) 在製品成本單號數，
- (二) 產品之種類及詳細說明，
- (三) 需貨日期，開工日期，及完工日期，
- (四) 記載原料成本之部，
- (五) 記載人工成本之部，
- (六) 記載已分配製造費用成本之部，
- (七) 記載成本總額之部。

(註) 通常在製品成本單之所以稱為製造定單或製造通知單者，因工廠有時接到顧客製造某批產品之定單，即由工務設計部(Planning department or production department)為每批定貨各設一單，上註顧客姓名定貨種類及需貨日期等等，通知各生產部，令其依照製造。單上留有許多空格，以便隨同產品經過各生產部時，可以隨時彙記其各項成本。故其性質，不啻為工務設計部對於各生產部所發製造某批產品之定單或通知單，而附帶記載其成本者也。惟近年以來，各工廠對於在製品成本之記錄，多另設成本會計部專司登記之職，並不將產品之成本單件同在製品，經過各部，隨時記錄。此實為免除錯誤之一法。不過在習慣上仍有沿用製造定單或通知單之名稱。譯本中為求名實相副起見，成本會計部所設用以記載成本者，稱之曰在製品成本單，其由工務部發出用以通知各生產部開始製造者，稱之曰製造通知單，俾兩者之意義，可以格外明確焉。

上示一式，其原料成本欄內，分爲日期，領料單號數，原料種類，領用數量及成本數額等項。凡製造該批產品而領用之一切原料，均應記入此欄。其中由貨棧領用之原料，與爲製造該批定貨而特購之原料，應分別記載，不使相混。人工成本欄中，記載該批產品所發生之一切直接人工成本。每一製造部，分設一小欄，以便分別記載各部之人工成本。每一小欄，又分日期，工人號數，工作種類，產品數量，工作時間，及成本數額等項。已分配製造費用成本欄內，詳示各製造部份分配於該批產品上之製造費用。所有分配費用之方法，以及分配所得之數額，均記於是欄之內。成本總計欄，詳示每批產品各種成本要素之總數，當該批產品製造完成後，所有原料人工及製造費用等欄所示之成本總數，分別轉入成本總計欄。於是成本總計欄所示者，有直接原料成本，各部直接人工成本，各部製造費用成本及爲該批產品特別支出之各項成本。此外再加所應負擔之銷售與管理費用，即得製造與推銷之總成本。更將製造與推銷之總成本與實價相較，即可求得該批產品之損益（參閱第二章成本之公式）。

有時在製品成本單內，另設標準成本一欄以記載該批產品之標準成本。如實際成本與標準成本間，略有差異，將來製造相同之產品時，即可設法糾正之。設在製品成本單內，並無標準成本之記載，則可先估計其成本，而與實際成本相核對，以驗實際成本之是否節省。

總分類帳中之在製品統制帳戶，每隨事實上之需要，而異其設置之方法。如在總分類帳中，僅設一個在製品統制帳戶，已足敷用，則於該統制帳戶中，匯記在製原料，在製人工，及在製製造費用三項成本之總數，此種方法，通常稱曰單戶制(Single account system)。如用一個在製品統制帳戶，覺其混雜不清，則其所有直接原料，直接人工及已分配製造費用三項數額，不妨各設一統制帳戶，以資分別記載。此種方法，通常稱曰三戶制(Three account system)。茲將單戶制與三戶制之應用方法，

申述如下：

(一)單戶制 凡總分類帳中僅設一個在製品統制帳戶者，其所有各批產品上耗用之直接原料，直接人工，以及已分配製造費用等，均記入其借方，而將已經完成之在製品成本總數，記入其貸方，借貸相抵後之差額，即為廠內所積在製品之總成本。此項總成本，須與在製品分類帳內各號在製品成本單（即尚未完工各批產品之在製品成本單）上所記直接原料，直接人工，及已分配製造費用等三項之總和相符。

如是，倘在製品成本之記錄，僅用一個統制帳戶，則各批在製品成本之構成要素，如直接原料，直接人工，以及已分配製造費用等項，非查考其過帳之原始記錄，不能於統制帳戶借方所記之各金額中求知之。若欲就該統制帳戶貸方所記之數額，求知其構成之元素，則更為不可能之事。因在製品統制帳戶之貸方，祇有一筆成本總數，故除參閱在製品成本單外，不能詳知各項原料人工及費用成本之細數也。此即單戶制缺點之所在，亦即其不及三戶制普遍習用之原因。

(二)三戶制 所謂三戶制者，即在總分類帳中設置三個在製品統制帳戶，以分別統制在製品三項成本要素之謂也。三統制帳戶之名稱如下：

(甲)在製原料 (Material in process) 統制帳戶，

(乙)在製人工 (Labor in process) 統制帳戶，

(丙)在製製造費用 (Manufacturing expenses in process) 統制帳戶。

在製原料統制帳戶之借方，彙記一期內各批在製品所領用之直接原料總成本，貸方則記該期內在製品之已經完成者所用去之原料總成本。按此借貸兩方之直接原料總成本，均係根據在製品成本單上所記各項直接原料成本之總和所過入者。該帳戶所示之差額，即為在製品盤存之原料成本總額，自應與尚未完工各在製品成本單上所記各項原料成

本之總和相符合也。

在製人工統制帳戶之借方，彙記一期內各批在製品當製造時所雇用直接人工之總成本，貸方則記該期內在製品之已經完成者所用去直接人工之總成本。按此借貸兩方之直接人工總成本，亦係根據各批在製品成本單上直接人工成本之總和所過入者。該帳戶所示之差額，即為在製品盤存之人工成本總額，自應與尚未完工各在製品成本單上所記各項直接人工成本之總和相符合也。

在製製造費用統制帳戶之借方，記載一期內已分配於各在製品成本單上之製造費用，其貸方則記該期內已分配於已經完工各批在製品上之製造費用。該帳戶所示之差額，即為已分配於在製品盤存之製造費用總數，自應與尚未完工各在製品成本單上所記製造費用之總和相符合，故此帳戶在實際上，即可統制在製品分類帳或在製品成本單之已分配製造費用。惟於此有須注意者，此處所述之在製製造費用帳戶，與製造費用統制帳戶，並不相同，蓋前者記載已分配於各在製品成本單上之製造費用，而後者則記載期中實際發生之製造費用也。

採用此三個統制帳戶，不僅可使工廠管理當局，詳知在製品中所包含之各項成本要素，且可作編製詳細決算報告表之張本。

製成零件分類帳與製成品分類帳 製成零件分類帳與製成品分類帳之形式，與材料分類帳同。此項補助分類帳為總分類帳中製成零件及配件統制帳戶與製成品統制帳戶之補助記錄，其作用亦正似材料分類帳之於材料統制帳戶也。

應付憑單登記簿 在普通帳簿組織之中，而為成本會計所必須設置者，有應付憑單登記簿 (Vouchers payable register) 一種。此簿為彙記並分配各項開支於各種統制帳戶之帳簿，在成本制度中，佔有重要之地位，茲故亦略述其格式與應用。應付憑單登記簿，雖可用普通日記簿或現金日記簿代之，但為清晰起見，應另設此簿，使各項開支，分門別類，一目瞭然。應付憑單登記簿之通行格式，有如下示：

設某廠之開支帳戶甚多，而每一帳戶，在應付憑單登記簿上，為之特設一欄，則應付憑單登記簿，將需極大之篇幅，甚不便利，且不經濟。會計家有鑒於斯，特創以號數代替帳戶名稱之簡便方法。其法每一帳戶，皆以一號數代之。當記入應付憑單登記簿時，將同類性質帳戶之號數，分別記入同一欄內，然後在結算時，備一『分析表』(Analysis sheet)，將各欄內列入相同號數下之數額，加以歸類合計，藉知各項開支之總數。

茲舉應付憑單登記簿上銷售費用各帳戶所用之號數為例，以說明上述號數代替帳戶之方法。銷售費用包括推銷員薪金，佣金，廣告費，旅費，運送費，及銷售部電話電報費等帳戶。如應付憑單登記簿，為各項銷售費用帳戶，各別設置一欄，則僅銷售費用一種，已須佔用六欄地位，全簿所需篇幅過大。今如於銷售費用金額欄前，另設號數一欄，當登記各項銷售費用時，先依各帳戶號數，分別記入該號數欄內，再備一分析表，分析各目號數之開支。如是篇幅既省，記帳又便。蓋根據應付憑單登記簿中銷售費用金額欄，即可求出該項費用之總額，並一筆過入其統制帳戶，另一方面，再將銷售費用欄中之記載，作一分析，以求得每項銷售費用之數額。分析之法，即將銷售費用欄中各細數，按照其帳戶號數，一一過入其分類帳(即銷售費用分析表)各相當欄內。茲假定某工廠之應付憑單登記簿內，某月份銷售費用欄應用上文第三章所述之帳戶分類方法，有下列之記載。

費用類別	銷 售 費 用	
	號數	金 額
廣告費.....	4463	\$ 1,000.00
推銷員薪金.....	4460	1,500.00
推銷員佣金.....	4461	786.33
旅費.....	4462	398.75
推銷員佣金.....	4461	278.50
廣告費.....	4463	350.00
推銷員佣金.....	4461	900.00
電話與電報費.....	4469	325.00
推銷員薪金.....	4460	1,000.00
運送工資.....	4472	1,267.50
		<u>\$ 7,796.06</u>

依各帳戶之號數，過入銷售費用分析表，所得結果如下：

4460	4461	4462	4463	4469	4472
推銷員薪金	推銷員佣金	旅費	廣告費	電話及電報費	運送工資
\$ 1,500.00	\$ 786.30	\$ 388.75	\$ 1,000.00	\$ 325.00	\$ 1,257.50
1,000.00	278.50		350.00		
	900.00				
<u>\$ 2,500.00</u>	<u>\$ 1,964.80</u>	<u>\$ 388.75</u>	<u>\$ 1,350.00</u>	<u>\$ 325.00</u>	<u>\$ 1,257.50</u>

成本單據 成本記錄登入各項分類帳時，應完全根據各種原始單據。此項單據，實為成本記錄入帳之憑證，其種類甚多，分述如下：

(甲)關於材料之統制者：

- (一)購貨請求單(Purchase requisition)，
- (二)購貨定單(Purchase order)，
- (三)收貨報告單(Receiving report)，
- (四)領料單(Stores requisition)，
- (五)退料報告單(Returned material report)，
- (六)盤存報告單(Inventory report)。

(乙)關於人工之統制者：

- (一)工資單(Payroll sheet)，
- (二)上下工記時卡(Clock card)，
- (三)工作時間日報單(Daily time report)。

(丙)關於費用之統制者：

- (一)成本通知單(Cost memo)。

(丁)關於月底結帳者：

- (一)成本記錄所列各項成本之匯總表及分析表

上列各項單據，容在以後各章，分別詳述。惟成本通知單一項，則於本章末述之。

成本通知單 有甚多之工廠，其成本會計部與普通會計部，彼此分

立。普通會計部，逢有某項事實發生，已為登記於普通帳簿後，欲通知成本會計部，登載於成本記錄，乃不能不使用成本通知單。故成本通知單者，簡言之，即普通會計部咨照成本會計部，登載成本記錄之通知單也。成本通知單之應用，通常僅限於若干製造費用統制帳戶之帳項，普通會計部登載應付憑單登記簿及普通日記簿後，通知成本會計部補登於製造費用分類帳或製造費用單。有時購入立需應用之直接材料，亦可應用成本通知單，知照成本會計部，作為其登入在製品分類帳或在製品成本單之根據。茲舉示成本通知單之式樣如下：

第七式 成本通知單

某廠成本通知單	
	號 數 _____
	日 期 _____
	登入帳戶號數 _____
摘要 _____	

應付憑單號數 _____	簽字 _____

第五章 分批成本會計制度概說

本章之要旨 本章之要旨，在將分批成本會計制度中各項基本原理原則，作一概括之敘述，俾讀者能研習後文所述分批制度之詳細程序以前，對於是種制度之整個會計組織，可先獲一明白之概念。本章所述之內容，假定總分類帳及補助分類帳中各帳戶之分類，以及其他成本記錄，均以上文第三及第四兩章中所述者為依據；又假定各種帳簿業經預先開立，工廠各部，均已在尋常情形下進行工作也。

在製品成本單之開立 在分批成本會計制度之下，凡開始製造一批產品，應先由工務設計部發出製造通知單一紙，知照廠內各有關係之製造部份，俾得據以進行工作，同時工廠之成本會計部一方應將此項通知單，按照上文第三章所述在製品分類帳戶之編號方法，編定一個號數，一面隨即開立在製品成本單一紙（格式見上文第四章），並將製造通知單上之號數登入成本單中，然後將該在製品成本單置存檔案，作為在製品分類帳之一戶，用以彙記每日製造該批產品所費之一切成本。

各種成本單據之應用 當各批產品之製造工作，正在進行之際，會計員必須應用各種成本單據，以為登載產品成本於成本記錄及普通帳簿之根據。所謂各種成本單據，包括工作時間日報單（即用以報告每一工人為各批產品而工作之時數），請購單，領料單，成本通知單以及其他各種之成本單據。

直接原料成本之記帳 工廠購進原料，一方應借入總分類帳中之材料統制帳戶，一方又應借入材料分類帳中之各該材料帳戶。材料分類帳應依存棧材料之種類，分立若干帳戶或材料卡。所有各種材料之購進類發出類以及結餘類，均可從材料分類帳中之各該帳戶求得之。而欲求

知各種材料之購進總額，領用總額以及結餘總額，則可從總分類帳中之材料統制帳戶求得之。

當工廠各部領用原料以資製造時，一面應借入總分類帳中之在製品統制帳戶，一方借入在製品分類帳（即在製品成本單）中各該批在製品帳戶。他方同時貸入總分類帳中之材料統制帳戶，並同時貸入材料分類帳中各該原料帳戶。如是在製品統制帳戶所示者為製造各批產品所用原料之總數，而在製品分類帳各戶（即各該批之在製品成本單），則詳示製造各批產品所用原料之細數。至材料分類帳中各原料帳戶所示之結餘總額，即為廠內實有之材料盤存額。

當在製品製成產品後，即將其成本由總分類帳中之在製品統制帳戶，轉入製成零件或製成品統制帳戶。惟為此項轉帳時，須同時登記於製成零件或製成品分類帳中各該零件或製成品帳戶之借方，又登記於在製品分類帳各該批在製品帳戶（即各該批在製品成本單）之貸方。如是總分類帳中之製成零件或製成品統制帳戶，彙記製成零件或製成品盤存之總數，而製成零件或製成品分類帳之各帳戶，則詳示各種零件或製成品盤存之細數。

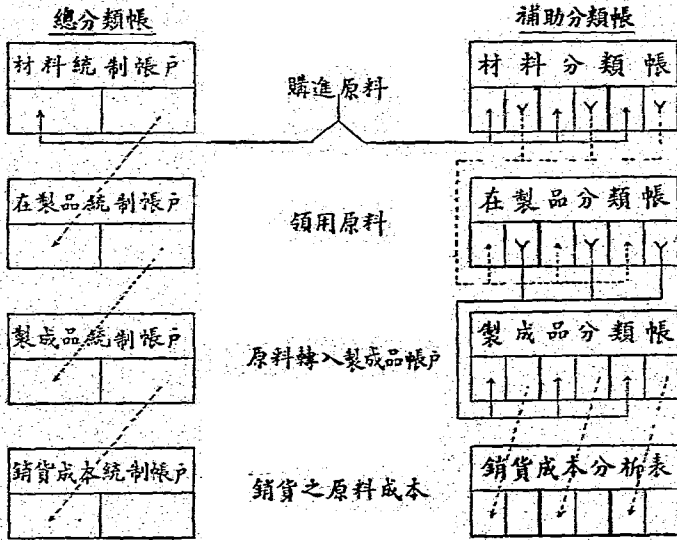
至製成品出售時，其記帳方法略與普通會計不同。在普通會計制度下，售出產品，祇須一面借入應收帳款帳戶，一面貸入銷貨帳戶。但在成本會計制度下，至少須經兩種分錄：第一步依上述普通會計之記帳法，分別記入應收帳款及銷貨兩帳戶；第二步則借入銷貨成本帳戶，貸入製成品帳戶。普通會計雖亦有成本會計第二步之分錄，但此種分錄，每於會計年度終了時行之。^註且依成本會計方法，當製成品出售時，不僅將銷貨額貸入總分類帳中之製成品統制帳戶，同時又須貸入製成品分類帳中之各該製成品帳戶。

直接原料成本記帳方法之圖示 先就直接原料成本言之，總分類帳中之各統制帳戶，與各補助分類帳之關係，究屬如何，可以下列第一

圖示之。

第一圖 直接原料成本記錄法

(表示分批成本會計制度中直接原料成本，在總分類帳及各種補助分類帳中之轉帳程序)



上圖將總分類帳中之各統制帳戶列於左方，將各種補助分類帳列於右方，而使各統制帳戶與其所統制之補助分類帳相並。每種補助分類帳各分數格，以代表數個帳戶。每個帳戶均分借貸兩方。圖中之線及箭頭，表示該項原料在製造程序進行中自一帳戶轉入他帳戶之次序。於此可見統制帳戶中之一借一貸，在補助分類帳中，亦無不有等量之借貸。又圖中對於製成零件分類帳略去未曾列入，以其與製成品分類帳之處理方法，完全相同，毋須另行圖示也。

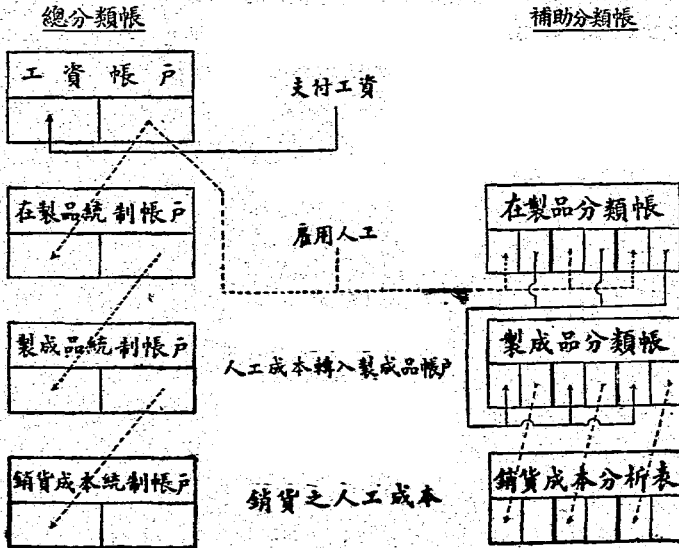
直接人工成本之記帳 再就直接人工成本而言，工廠發生直接人工成本之時，可根據每一工人之工作時間日報單上，所載各批產品之工

作時間，計算直接人工成本之數額，分別記入各該批在製品成本單中。每屆支付工資之期，一方將工資額記入工資簿(Pay roll)，他方編製工資摘總表(Recapitulation sheet)一紙，俾普通會計部作為記入應付憑單登記簿(借入工資帳戶欄)之根據。迨至月終，再將本月份所費於各批產品之直接人工，貸入工資帳戶，借入在製人工帳戶。總分類帳中作此記錄之後，其在製人工統制帳戶，即能與在製品分類帳即各在製品成本單中人工成本欄之總數相符合。至於將直接人工成本自在製人工轉入製成品，以及自製成品轉入銷貨成本，其記帳方法與前述直接原料之記帳方法相同，故不贅述。

直接人工成本記帳方法之圖示 茲將登記直接人工成本於總分類帳及各補助分類帳之程序，圖示如次。此圖與上示原料一圖之排列方法，頗相類似，可見原料及人工兩種成本之記帳方法，大體上實屬相同也。

第二圖 直接人工成本記錄法

(表示分批成本會計制度中直接人工成本在總分類帳及各種補助分類帳中之轉帳程序)



製造費用成本之記帳 成本會計學上所稱之製造費用，係指間接材料，間接人工，及其他間接製造費用而言。當工廠各部領用間接材料時，除在總分類帳中借入製造費用統制帳戶並貸入材料統制帳戶外，尚須記入製造費用單（即製造費用分類帳）相當欄內及材料分類帳相當各戶。當發生間接人工成本時，除在總分類帳中借入製造費用統制帳戶及貸入應計工資帳戶外，同時復須記入製造費用單相當欄內。至於發生其他間接製造費用時，在總分類帳中固亦應借入製造費用統制帳戶，惟其貸入之帳戶，則或為應付帳款，或為預付費用，或為折舊準備，須視費用之性質而定。各項間接製造費用既經登記於總分類帳，則成本會計部應根據成本通知單或其他成本單據，而記入製造費用單相當欄內。所有製造費用之帳項，若已按照上述程序記帳，則其結果，必能使月終製造費用統制帳戶所示之數額，即為本月份全廠製造費用之總數，而製造費用分類帳即各製造費用單中所示之數額，則為各部製造費用之總數。

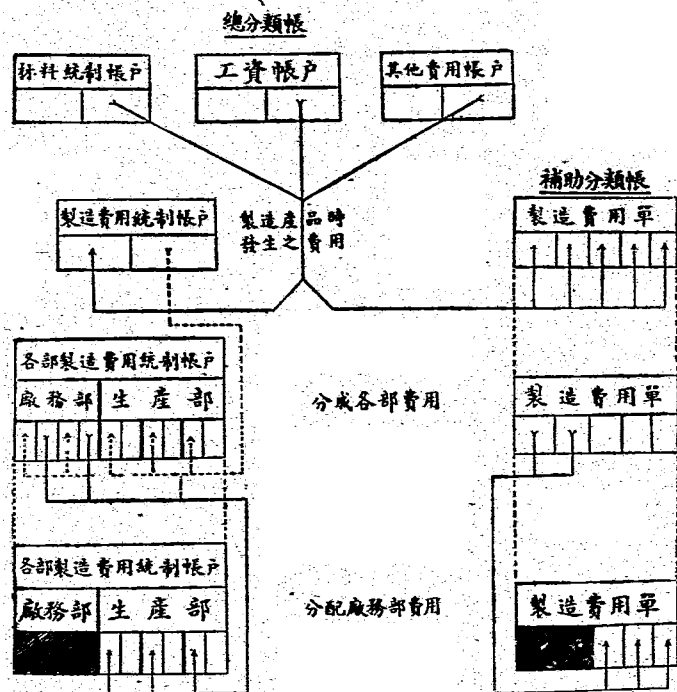
每至月終結帳，會計員先行彙計各部費用單上所列費用之數額，然後一方將各部費用數額分別借入總分類帳中另立之各部費用統制帳戶，一方再將借入各部之費用總數，貸入製造費用統制帳戶。經此一筆轉帳之後，總分類帳中之製造費用統制帳戶已可結清，而各部製造費用單已易為總分類帳中各該部製造費用帳戶所統制矣。

最後將各廠務部費用分轉於各生產部，即借入各生產部費用統制帳戶，貸入各廠務部費用統制帳戶。作此轉帳記錄時，成本會計部亦須將各廠務部之製造費用單，予以結束，並將其費用，轉記於各生產部製造費用單之分配費用欄內。蓋總分類帳上各廠務部之製造費用統制帳戶，經上述轉帳後，業已結清，而此時廠內一切製造費用，已悉數記入各生產部之費用統制帳戶也。

茲將製造費用之記帳方法，圖示如下：

第三圖 製造費用成本之記錄法

(表示分批成本會計制度中之製造費用，在總分類帳及各種補助分類帳中之記錄程序，至於已分配製造費用之記錄法，則如第四圖所示。)



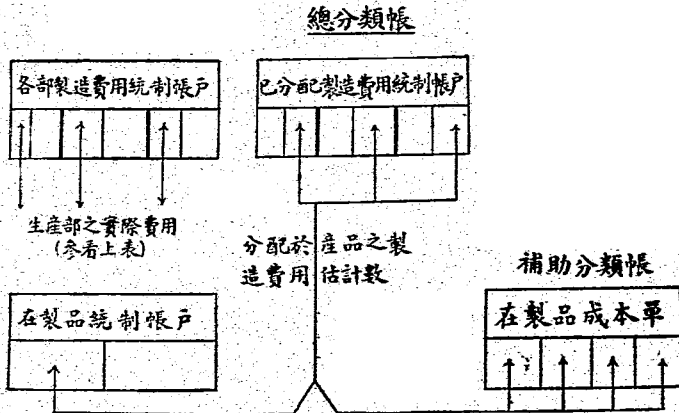
已分配製造費用之記錄 當某批產品製造完成時，即預計其生產時間內所應負擔之製造費用額，登入在製品成本單中。至月底結帳時，所有未完成各批在製品所應負擔本月份之製造費用額，亦須一一為之估計，而記入其在製品成本單中。至於已登入各在製品成本單之估計製造費用總額，在總分類帳中一面應借入在製品（或在製製造費用）統制帳戶，一面貸入各生產部之已分配製造費用統制帳戶。按照上法記帳

之結果，不僅每批產品在生產時間內所應分配之製造費用，均已可分別登入其在製品成本單，且使每一生產部已分配於各批產品之製造費用額，在帳上亦可有相當表示，同時，在製品帳戶所記數額，方始包括期中製造產品之完全製造成本。又若將各生產部之實際製造費用統制帳戶，分別與其已分配製造費用統制帳戶互為比較，則對於兩者間之是否符合，及其相差之程度若何，均可明悉矣。

茲將已分配製造費用之記帳方法，圖示如下，讀者可將下圖與前列一圖合併參閱，以明實際製造費用與已分配製造費用間之關係。在製品完工時，在總分類帳內應將已分配費用，由在製品統制帳戶，轉入製成品統制帳戶；至出售時，再由製成品統制帳戶，轉入銷貨成本帳戶；而於在製品等各種分類帳中，亦應有相符之轉帳記錄。至其程序，與前舉直接原料及直接人工之圖示程序相同，故下圖中均行從略。

第四圖 已分配製造費用之記錄法

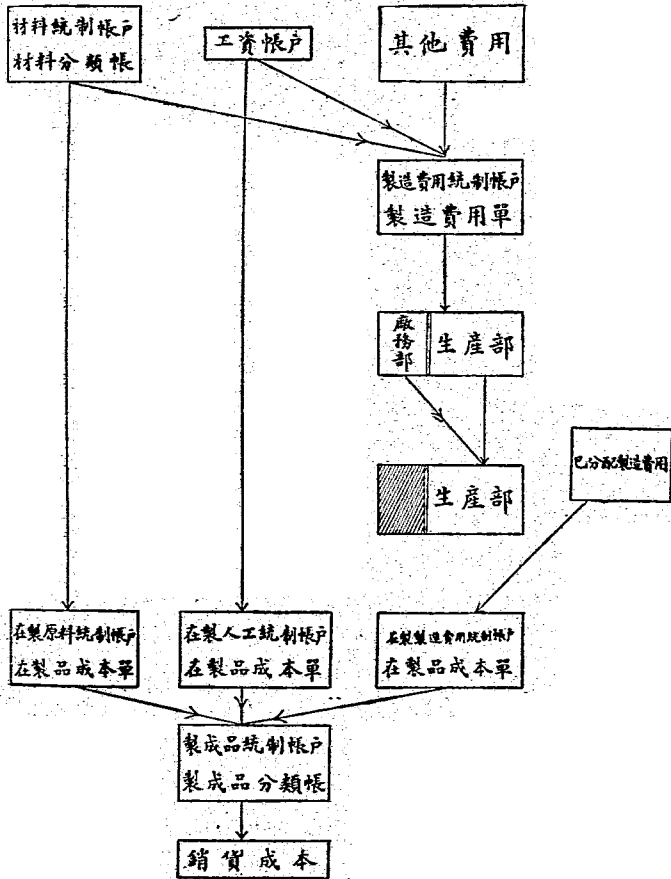
(表示分批成本會計制度中之已分配製造費用，在總分類帳及補助分類帳中之記帳程序)



分批成本會計制度下成本三要素記帳程序之圖示 原料人工及製造費用三項成本之記帳程序，已如上述，茲為求讀者明瞭分批成本制度之會計組織起見，另將前數圖併成一圖（第五圖）如下。為求簡明起見，

圖中所列各帳戶，係將總分類帳與補助分類帳併合為一。讀者如能將下圖與前列各圖相互參證，則對於分批成本會計制度之組織與方法，可以明其大概矣。

第五圖 分批成本會計制度下各種帳戶之關係



銷售及管理費用 以上所述，僅限於製造成本之處理，惟吾人欲求得銷出各批製成品之製造及推銷總成本，則所有銷售及管理費用，自亦應分配於銷出各批製成品之上。其分配方法，與前述製造費用之分配，頗相類似，所有詳細處理程序，當於下文第十四及第十五兩章中，再論述之。

月終各項成本之匯總及轉帳 在分批成本制度下，每日發生之成本交易，均已隨時詳載於各項補助分類帳中。成本交易中如工資之付出，材料之購入，及一部份製造費用之發生等等，雖在總分類帳中，亦已於交易發生時，即行入帳，但有甚多轉帳之記錄，如自某統制帳戶轉至另一統制帳戶之記錄，通常多須俟至月終結帳時，方始為之。是以成本會計部每日將各項成本交易登入其補助分類帳時，如其交易有為普通會計部在平時不作記錄者，則復須作成各種匯總表，以為月終結轉總分類帳之各統制帳戶之根據焉。

月終之結帳 每屆月終，普通會計部應根據各種匯總表，作上述種種之轉帳，普通稱之曰月終之結帳記錄。由此可知在成本會計制度之下，所謂月終結帳，並非與在普通會計制度之下，所謂結帳相同。在普通會計制度之下，每屆年度結束，其總分類帳中所有損益帳戶，均須繪劃紅線，以示結清，所有資產負債等帳戶亦須結出餘額，轉入下期。但成本制度下之月終結帳，概括言之，祇須將總分類帳中平時未曾記入之帳項，予以匯總補入，藉使月終之損益計算書及資產負債表，均可根據總分類帳以編製之，毋須將總分類帳各帳戶一一予以結清或結轉。故在成本會計制度之下，逐月均可結帳及編製決算表，此為成本會計與普通會計相殊之特點。

決算表之編製 施行成本會計之最終目標，即為編製月份損益計算書，與本年度各月份累計之損益計算書，以及各月終之資產負債表。編製此項表冊之詳細方法，將於本書第十七及第十八兩章中討論之。

第六章 材料之管理與會計

前章已將分批成本制度之基本原理及原則，述其概要，茲請進而研究在此種成本制度下，各項成本要素之詳細處理方法。並請先述材料，次及人工及製造費用焉。

材料管理與會計之基本原理 所謂材料者，包括直接使用於在製品上之原料及零件，及間接使用於製造費用上之各項物料用品而言。其應有精密之管理與詳細之記載，實與金錢之必需妥為保管及記載，具有同一理由。蓋材料乃以金錢交換而得，與所費之金錢有同等之價值。商店之經理，決不讓其店內之現金，隨處散放而任人使用。現金之應予安全保管及詳細記載，勿使有一分一釐之錯誤，已成為管理上一般之原則。然則種種有價值之材料，如金屬品絲棉及化學用品等，若任其散置於工場各處，而不為妥慎之保管，任各工人之自由使用，而不為適當之記載，可乎？如認材料可由工場任意使用，無須為妥慎之保管與適當之記載，則無異視材料為無價值之物，吾人殊不信有人能作如是之觀念。然而證之實際情形，則各商店或工廠之中，對於商品或材料之收發，每多忽視而不妥為記錄及處理，此實至為可怪，而亟須改良者也。

工廠中之材料，若無適當之管理與記載，即難免有種種浪費，其結果大能減少工廠之利益。此種浪費，或由於可以避免之損失，或由於工人之偷竊，均為不加適當保管，一任職工自由取用之所致。至材料之記載，若不完全，亦能發生下列諸不良之結果：

- (1) 因材料之盤存，無正確之價值，故編製之決算表，亦不能正確。
- (2) 製造各種產品，用料幾何，以及各部份用料幾何，均無從知其確數。

(3) 因各種產品上所耗用之材料，無精確之計算，則其成本究屬若干，自亦無精確之計算矣。

材料會計之基本原則 下列六項，為材料會計之基本原則：

1. 關於材料之購進，點收，存儲及領用等各項交易及其記載，均應有主管人員所簽准之正式單據作為憑證。

2. 所存各種材料之數量及價值，須能隨時於帳冊中查知，故必需應用永續盤存法 (Perpetual inventory method)。

3. 凡非製造上所即需應用之各項材料，應存儲於安全之處，妥為保管。

4. 各種產品上所用之材料或各部份所用之材料，其數量及金額，亦須能於帳冊中隨時查知。

5. 凡與材料有關之各項存貨及成本之補助記錄，均應採用統制帳戶制度，以核對其正確與否。

6. 關於材料之各項交易，至少須有職工二人以上負其責任。如此，除通同作弊外，可以防止舞弊及偷竊等情事。

適用上述各項原則後，可得下列之結果：(1) 防止用料之浪費及損失。(2) 免除偷竊。(3) 確定責任。(4) 注意合理之購貨。(5) 確定用料之標準。(6) 防止存貨之過多或不足。(7) 隨時得悉存貨之正確價值。

(8) 各部用料及各種產品上用料之成本，均有詳細之記載。

處理材料之各項步驟 在規劃一工廠之會計制度時，應注意材料會計上之各項步驟。茲為列舉如下：

1. 購進及收入 (Purchasing and receiving)。
2. 存儲 (Storage)。
3. 耗用 (Consumption)。
4. 記帳 (Accounting)。

本章及後列兩章當將上列關於處理材料之各項步驟，詳加討論焉。

正式單據之應用 關於材料上各項交易，均應使用正式之單據 (Written orders)，由主管人員簽准，方可為憑。正式單據之應用，可以避免錯誤與誤會，而確定各人所負之責任。此種正式單據，又可作記帳之根據，並能為他日查帳之憑證也。

材料之購進及收入

購貨部之組織 購貨部或曰購料部 (Purchasing department)，亦稱採辦處。雖有種種不同之名目，然其為工廠組織上獨立之一部，已成爲普遍之事實。購貨部設購貨主任，對於各項購貨及其內部之事務，負責辦理。凡工廠之一切購貨，除特種勞務之購買，如廣告，電汽等外，均屬此部主管。

尚有一種職務，為一組織良好之購貨部所能負責辦理者，即審核及批准其所經手各項購貨發票之付款。此為其組織上所應有之職務，亦惟此部最便於此項工作之進行。蓋如此則購貨及付款之核准，可以集中在一部之內，因此部對於發票上所規定之購貨價格品質付款條件等，及其他必需核准之各項條件，最為熟悉。而同時又可以減輕會計部之責任，使其不必兼顧購貨上不易熟知之事實，而可專心於帳目之記載焉。

為求工作之便利及敏捷起見，購貨部須備有關於材料之來源，定價，運費及最近之市價等記錄，及其他種種有關係之詳細記錄。購貨部若有此種完備之記錄，則對於購貨，必能獲得最大之便利與經濟，可無疑也。

在規模狹小之工廠中，購貨事務，常由他部或經理兼任。而不另設單獨之購貨部，但此僅為工廠組織上之不同，至其進行上所應採取之原則及方法，則無以異也。

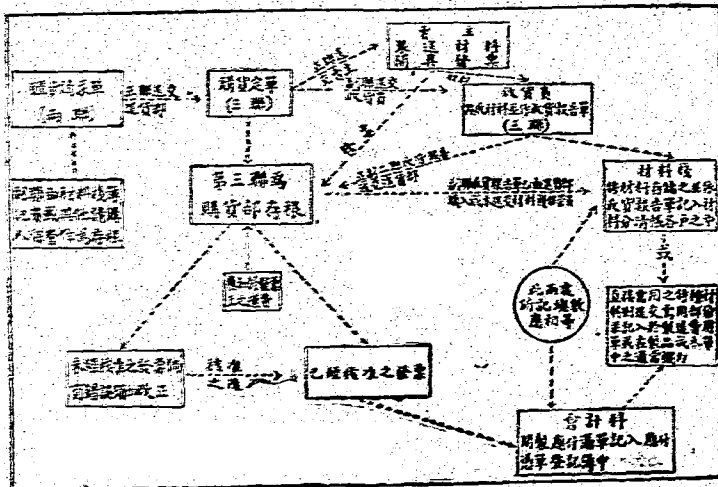
購貨手續之圖解及其應用之單據 次頁第四圖乃示購進及收入材料之程序，應與本章所述各點參合觀之。至購貨及收貨上所應用之單

據，其重要者約有下列數種：

- 購貨請求單 (Purchase requisition)
- 購貨定單 (Purchase order)
- 收貨報告單 (Receiving report)
- 退貨通知單 (Return shipping order)
- 借項通知單 (Debit memo)
- 貸項通知單 (Credit memo)

賬號之應用 在上文第三章內討論賬戶之分類時，對於賬戶之數字編號方法及其功用，已有相當之說明。賬戶倘經編列字號，則記載既便，稽查亦易，同時對於賬戶之性質亦便於認識。此種原理亦可應用於材料會計之上，即每種材料，均可為之編列一號。其編號之方法，可以根據購用材料之目的及其分類而定。如所購材料為存儲材料棧以待領用

第四圖表 購料及收料程序



者，即可以材料分類帳上該項材料帳戶之號數爲其號數。如所購材料爲某一製造部份所定購，用作製造費用者，即可以其使用該項材料之製造費用單之號數爲其號數。如所購材料，特爲製造某一產品所應用，即可以該項在製品成本單之號數，爲其號數。如所購材料，爲推銷上或管理上所應用之物料，則可以該項銷售費用或管理費用之號數，爲其號數。蓋此種編號方法，可使吾人對於所購之材料，無論何時，均得明瞭其性質，而定其應行借入之帳戶。且對於購貨發票之審核，及購進材料送交何處之指示，亦有許多便利。

購貨請求單 爲防止過多及非必需之購貨起見，每購入一批材料，非有正式之購貨請求單爲其根據不可。蓋購貨請求單可以表示所購之材料，皆有一定之需要。如某種材料，倘其市場上之情形，特別價廉，多購若干暫爲存儲，甚爲合算，則爲免失良好機會起見，雖非急切待用，亦應購入。但必待有權決定此種購貨之負責人員，簽發購貨請求單後，購貨部方得從事購買焉。

購貨請求單之開具，通常由熟悉購貨情形之人員爲之。如關於存棧材料請購單之開具，則通常即由材料保管員爲之。關於特用材料請購單之開具，則由需用部份之主要人員爲之，如修理部爲修理工廠中各項設備所需用之零件，或工程部所應用之工程書籍等是。各種請購單，均應由主管人員簽字證明，以示該項請購之材料，已經批准之意。例如存棧材料之請購單，應由工務設計部之主管人員所簽准，特用材料之請購單，則應由工廠廠長簽准是也。

購貨請求單僅爲各部請求購貨部購置需用各項材料之通知單據，在實際上即用便條格式，亦無不可。惟爲便於購貨之敏捷及手續之完備起見，對於所購材料之種種說明，務須詳爲規定，故以應用正式之單據爲宜。

購貨請求單上所應註明各事項爲：(1)請購日期，(2)請購單號數，

(3)應借帳戶之號數，(4)請購之數量及其品質之說明，(5)需用之日期，(6)請購人之簽字，及(7)負責批准購貨人員之簽字。此外尚可備賣主一格，註明此料可向或應向某處購取。但除特種情形之外，賣主之選擇，應由購貨部決定。為便於互相稽核起見，請購單上有時亦註明定單之號數。下列第八式即為購貨請求單之普通格式。此單同時應寫正副二聯，正聯送購貨部，副聯則留於開單人處，作為存根，以備日後之查考。購貨請求單應逐一編號，以便日後之尋閱及檢查。

第八式 購貨請求單

某廠購貨請求單		
		號 數 _____
		帳戶號數 _____
賣主 _____		
需用日期 _____	購貨定單號數 _____	日期 _____
數 量	材 料 種 類 及 名 稱	說 明
批准人 _____		請購人 _____

購貨定單 購貨部收到購貨請求單後，即着手定購所需之材料先從各處詢問此項材料之定價，然後酌定其運送費用及交貨方法，最後乃決定購貨之處所，開具購貨定單，送交賣主，向其定購。

購貨定單爲購貨人請求賣主供給某種貨物之單據，實際上不過爲信件之一種，但爲購貨部工作上及會計上之便利起見，此項單據當印成一定之格式，備有適當之空格，以填記各項應行註明之事項，并使各定單上所填記者，得以一律。定單上所應填明者，通常有下列諸事項：(1) 開具定單之日期，(2) 定單之號數，(3) 購貨請求單之號數，(4) 賣主之姓名或名稱及其住址，(5) 付款條件，(6) 裝貨之日期及方法，(7) 交貨期限，(8) 所購貨品之名稱種類品質及數量，(9) 單位價格，及(10) 購買者之簽字。

定單應一式開具三聯。正聯送交賣主，作爲配貨發貨之根據。第二聯送交收貨部，由收貨員保存之，作爲他日點收運到貨物之根據。第三聯則爲購貨部之存根，附以其所根據之購貨請求單，以爲核對發票之用。

定單應連續編定號數，並依其數字或字母之次序，歸入檔卷，以便日後之查考。每一定單均應由購貨部主管人員簽准，並應註明其所根據之購貨請求單號數。

次頁第九式爲購貨定單之普通格式，讀者可與前述各點併合觀察之。

收貨部之組織 購進之貨，通常應由收貨員負責驗收。故收貨員之職務，當爲點收運到之材料，報告其所收之數量，檢查其品質是否與定購者相符，將其所收之材料發交材料棧或其他請購之部份。在特種工廠中，其所購之材料，務須合於一定之標準或成份，故常另有驗貨部之設立。但此驗貨部在事實上可視爲收貨部之一部份。

收貨部接得購貨部交來之第二聯定單時，當依其預定到貨日期之先後爲次序，存置一處，必俟材料到齊之後，始將該項定單抽去，另行歸檔，如此凡逾期未到之定貨，其定單當在收貨部時時注意之中，因之可以查詢其發貨延遲之原因。

第九式 購貨定單

某廠購貨定單			
		定單號數 _____	
		日期 _____	
賣主(或承賣者) _____			
地址 _____			
請依下列價格及條件將下列各貨於某月某日前送至敝處為荷			
裝貨運貨方法 _____			
付款條件 _____			
數 量	材 料 種 類 及 名 稱	價 格	總 額
購貨請求單號數 _____		定購人簽字 _____	
帳戶號數 _____			
(請於發票及包裝上註明此定單之號數)			

每次收到定貨時，收貨員即將其所註明之定單，自檔案中抽出，作為驗收之根據，藉以決定其收到之貨，是否即為定單上所開之貨。然後再將收到之貨，檢驗其品質及數量，並作成收貨報告單送至購貨部，使該部得與其所收到之發票相核對。收貨報告單本可作於第二聯購貨定單之上，但因收貨員必需將所收材料之名稱及數量，通知材料棧之管理員，故非另用單獨之收貨報告單不可。

收貨報告單 收貨報告單乃依據購貨定單第二聯所作成之三聯單據。此單應先由購貨部開製，隨同第二聯購貨定單送交收貨員。其中所應填記之事項有：(1)購貨定單號數，(2)購貨請求單號數，(3)應借帳戶之號數，(4)賣主之姓名，(5)轉運機關之名稱，(6)運費已否付訖，及(7)所收貨料之名稱種類，品質及數量等。在收貨報告單上，尚應備有空格，以備點計數量者，檢查品質者，及向收貨部收到貨料者諸人之簽字。下列第十式即為一普通之收貨報告單格式。

購貨部送交收貨部之第二聯購貨定單及收貨報告單，有時將定購之數量，在單上註明。有時則在此二種單據之上，並不註明定購之數量(第二聯定購單上之數量，可將複寫紙剪短勿使印出)。如所定購之數量已註明於收貨報告單上，則收貨員祇須將所收到之數量，與所定之數量

第十式 收貨報告單

某廠收貨報告單			
日期		購貨定單號數	
點收人		購貨請求單號數	
檢驗人		帳戶號數	
收自			
由	運來下列各項材料運費共計 \$		
數	量	種 類 及 名 稱	單位成本 總 額
材料分類帳記帳員		收貨員	

加以比較，以決定其有否錯誤。如所定之數量並不在收貨報告單上註明，則收貨員對於定購數量，並不預知，故必需將所收到之實數，記入報告單中。此種不預先填明定購數量之辦法，可以防止收貨員點收時之敷衍及疏忽。因收貨員欲親自填其收到之數量，則非將所收之貨，逐一加以點計或磅量不可。若單中已先註明定購數量，則收貨員為圖省力起見，或僅依其所填數量為之核對，而不知加以實際磅量。但收貨員因不知定購之數量幾何，在點收之時，自當發生不少之困難與麻煩，或使收貨之工作因之延緩。故在組織較大之工廠中，收貨部有多數之職員，若其疏忽等情，可由主管人員之監視而避免，則收貨報告單上，不妨預填其定購之數量。

收貨報告單經收貨員填齊之後，將其第一第二兩聯，送交購貨部，作為核對發票及通知材料帳簿記員入帳之用。其第三聯則隨同所收之貨送交材料棧，使材料保管員可以依其種類及數量，堆存於適當處所。如所購材料有特別之用途，即可將其直接送諸待用之部份，附以第三聯收貨報告單，作為送貨之通知單據。

發貨單之核准 購貨部收到賣主之發貨單（俗稱發票），當先將其歸檔保管，俟第一二兩聯收貨報告單自收貨部填妥交回之後，與之核對。如屬無誤，即當於發貨單上簽字證明，使材料帳上之成本金額，得以迅速填入，不致延誤。

購貨部所留存之第三聯購貨定單及正聯購貨請求單，當先與正聯收貨報告單互相核對，以視其所收到之材料與所定購者是否相符。然後再將第三聯購貨定單與所收到之購貨發貨單，互相核對，以視其發貨單上所填之數量名稱及單價等有无錯誤。然後核算其金額，並除去應歸賣主支付之運費。至發貨單上所開各項，業經核對正確，即於單上蓋一核准之圖章，由主管人員簽字證明。最後乃將此已經核准之發貨單，連同各項附屬單據（即第一聯之購貨請求單，第三聯購貨定單，及第一聯收

(一)裝來之貨，不足定購之數量。如有此種情形，則可將其不足之數自發貨單中減去之。

(二)裝來之貨，多於定購之數量。在此種情形之下，買主方面，可有三種辦法，任其選擇：(1)收受其超過之數量，將其多出之數，加於發貨單上。(2)將多餘之貨，退回賣主。(3)將多餘之貨，暫為賣主保管，以待後命。

(三)收到之貨，其品質與原定之貨不同，或較為低劣。於此亦有三種處理辦法：(1)退回賣主，而減除其發貨單上之金額，(2)允為收受，而減削其價格，(3)暫為賣主保管，以待回音。

(四)如購貨定單上規定運費應歸賣主支付，但實際上賣主並未支付而由買主墊付時。則此墊付之運費，當自發貨單中減去之，附以運費收條，通知賣主，以示其所減數目之正確。

上述四項事實，其前列三項，可自收貨報告單上查得之。即由收貨員於點驗其所收之貨時，將其多餘數，缺少數，或其殘破或低劣情形，註明於收貨報告單上。當購貨部覆核發貨單，而覺其必需加以更正時，可直接將其發貨單改正之。但同時應將其更正之要點，通知賣主。通知時應用之單據，則有『借項通知單』『貨項通知單』及『退貨通知單』三種格式。

借項通知單（見第十二式），在通知賣主減除購貨發貨單上之金額時用之。單上應詳載減除之理由及金額，使賣主得於其帳上轉正之。此項通知單應備一式二聯，一聯送交賣主，一聯則附於發貨單後，以作其改正之說明。

貨項通知單，則於通知賣主增加購貨發貨單上之金額時用之。如收到之材料，較多於定購之數，而決定收受其多餘之數量，則將其多出之數，加於發貨單上，即可用此單據通知賣主。其形式及用法，與上述之借項通知單相同，僅將單內『借項』二字代以『貨項』二字可已。

第十二式 借項通知單

某廠借項通知單			
賣主姓名 _____			日期 _____
地址 _____			
敝廠已於本日將貴處某月某日發貨單上應減除之數借入尊帳			
數 量	貨 料 種 類 及 名 稱	單 位 價 格	總 額
理由 _____			
工廠蓋章 _____			
購貨部主任簽字 _____			

退貨通知單(見第十三式),爲通知收貨員將多餘之貨,或拒絕收受之貨退回賣主之單據。此單亦備二聯,一聯送交賣主,一聯則在退貨之後,由收貨員送交購貨部將其附於發貨單上。如所退之貨爲多出之貨,則發貨單上之金額,不必減除,如所退之貨爲拒絕收受之定貨,而須自發貨單上減除之,則應再開具一借項通知單,同時送交賣主。

業經更正之發貨單,即由購貨部予以簽准,送交會計部入帳,其手續與本來無誤之發貨單相同。如此,會計部毋須另作轉帳分錄,轉正其更正之數額,因在入帳之前,已由購貨部將發貨單更正故也。

毋須存棧之購貨 有時材料之購進,毋須存儲於貨棧,乃爲直接使

第十三式 退貨通知單

某廠退貨通知單	
日期 _____	
賣主姓名 _____	
地址 _____	
茲因下列理由將下列各貨退還請即查照某月某日 貨處第某號發貨單及敝處第某號定單入帳為荷	
數 量	貨 料 種 類 及 名 稱
理由 _____	
裝船 _____	
工廠蓋章 _____	
購貨部主任簽字 _____	

用而購入者。此項購貨，或為某批產品或某一製造部所需用，或為製造以外之其他部份所需用。前者如印刷廠所購某批紙料而用於某種特定之印件，其次則如因修理某一機器而購入之某種零件，後者則如營業部需用之文具及會計部需用之帳冊等是也。

此項購貨，應否先送材料棧，而由需用部份向其領取，或即逕送需用之部份。關於此點，會計家之意見，頗不一致。有主張各項購貨，均應

經過材料棧者，其理由則為購貨之處理方法，可以一致，而材料之收付，均可於材料分類帳上查得之。有主張此種購貨，毋須經過材料棧之手者，則謂材料分類帳乃一記載現存材料之帳冊，此項購貨，既以直接使用為目的，則在存貨帳上當無記載之必要，自應直接記入使用此項材料之帳戶中。再若將所購之材料，直接送交需用部份，則材料分類帳上之記載，可以節省，而需用部份之工作，亦不致因由材料棧收轉之故而生延誤。

在事實上，此種直接使用之材料，若須一律由材料棧收轉，則其時間上之延誤，確為不能否認之損失。例如為一顧客趕造某批定貨，因其需用原料，必須由材料棧收轉之故，而延誤其日期。或於工作擁擠之時，適有一機器損壞，但因其需配零件，必須由棧房轉來之故，不能即行修理。則其損失之重大，甚屬顯明。故為事實着想，不如將各項立待使用之材料，直接送交待用之部份，較為妥善也。

且將購入材料，逕送待用部份，在會計上之處理，當亦不生若何之困難。因會計之作用，不在將各項購貨，一律記入存貨帳內，祇須依其使用之性質，將其記入於相當帳戶中可已。此可於開具購貨請求單時，將需用此項材料之帳戶號數，記明於請購單上，至其發貨單核准之後，即可依此帳戶號數決定其所應借入之帳戶。

供給勞務之帳單 在任何營業之中，均有種種勞務 (Special services) 之購進，如電話電燈廣告清潔等項皆是。此種勞務之購進，不能依上述手續辦理之。一則因此種勞務，一經定購，即連續供給，並無間斷，故毋須填製請購單定單等單據。二則因此種勞務，大部屬於無形之供給，不能實行點收及檢驗等工作。三則因此種勞務之帳單 (俗稱發票)，其核對並不困難，無須有收貨報告單為其根據，僅由熟悉此種勞務之供給情形者，加以核對可已。如須第二者之證明，則由各部主任或高級之主管人員簽准之，亦無不可。

核准之發貨單及帳單在會計上之處理 購貨之發貨單及購入勞務之帳單已經核准，送至會計部時，會計部即據其載明之各項事實及其帳戶號數，開製應付憑單而記入應付憑單登記簿內，最後乃將應付憑單核准而付訖之。在應付憑單登記簿上之借方分錄，即可依發貨單或帳單上所註明之帳戶號數，記入各相當欄內。如其帳戶號數指明其分錄應借入某號在製品成本單，或某一製造費用單時，會計員更當將其所記金額及說明，摘錄於成本通知單上(Cost memo)，通知成本會計部，俾為適當之記載。

茲將關於購貨各項交易之主要分錄，列示如下：

(一)購進材料存棧備用：

在應付憑單登記簿上之記載：

借 材料

貸 應付帳款

在材料分類帳上之記載：

根據已經填入成本之第二聯收貨報告單，記入各相當帳戶之收入欄內。

(二)購進材料直接用於在製品上：

在應付憑單登記簿上之記載：

借 在製原料

貸 應付帳款

在成本會計部帳上之記載：

根據會計部送來之成本通知單，記入使用該項材料之在製品成本單之原料欄內。

(三)購進材料用作製造費用：

在應付憑單登記簿上之記載：

借 製造費用

貸 應付帳款

在成本會計部帳上之記載：

根據會計部送來之成本通知單，記入使用該項材料之製造費用單相當欄內。

(四)購進材料用作管理或銷售費用：

在應付憑單登記簿上之記載：

借 管理費用或

借 銷售費用

貸 應付帳款

同時依其帳號所指示之性質，記入管理與銷售費用分析表中相當欄內。

(五)支付貨款：

在現金簿上之記載：

借 應付帳款

貸 現金

同時將其付訖之日期及支票號數記入應付憑單登記簿中。

第七章 材料之存儲及領用

材料棧之組織 爲使各項材料得妥當之保管，並有詳細之記錄起見，材料棧之組織，自應力求完備。材料棧應設材料保管員(Storekeeper)一人，負保管材料之全責。又設材料簿記員(Stores ledger clerk)一人，掌管材料收付之記錄。再酌量棧務之繁簡，設置助理員若干人，分司收料，堆置，發料，及盤點存貨等工作。

材料管理員，除對於其所保管之各項材料及棧內各項事務，負有全部責任外，更當注意於下列各事。如收貨員交來之各項材料，是否放置於棧內之妥當地點，在領用之前，其保管是否安全。除根據領料單(Stores requisition)而發料之外，勿使另有任何材料之發出。材料之存數，亦應於相當時期內盤點一次，以驗其是否與材料帳上之存數相符。凡此種種，均爲材料管理員應盡之職責。

材料簿記員負記載材料分類帳之責任。對於棧內收發各項材料，及其現存之數量金額等，均應有正確之記錄。彼之辦事地點，每不在材料棧，而在工務設計部(Production department)內。此因其所記載之材料分類帳，可爲該設計部之參考，以便分配其生產上之工作；同時，爲防止材料簿記員與材料棧內其他職員通同作弊，竊取材料而竄改帳簿，以致不易查出，故使材料分類帳與材料棧分置兩處。蓋此亦爲內部牽制制度之一端也。

材料棧之佈置及設備 材料棧應有充分之地位及完善之設備，俾材料之堆存收發，得以便利進行。因此，須有一間與他處隔離之室，專爲堆存材料之用，平時常加鎖閉，除材料棧職工外，不許外人任意入內。發料之處，應開一窗牖，使領料之人祇能待諸室外，而不能進入室中。凡此

諸點，均爲防止材料之偷漏起見也。至於棧內更應設置櫥架箱桶等各種盛放材料之器具，俾各項材料均得爲有秩序之存儲，至各種衡量之器，爲工作上所需要者，亦應配置完全，以節省其工作時間焉。

材料之收發，務求便利而迅速，因之材料之存儲，應有一定之制度，務使各物存儲之地點，得以迅速查知。所謂一定之制度者，即用有系統之編類方法，作有秩序之置放及排列也。所編之類別，當標明於櫥架箱桶或其他存料之處。其所用之號碼，須能確切代表材料之名稱及其存儲之處所，茲將通用編號之方法，略述於下。

各項材料之帳號，其第一數字，可用以表示此帳戶爲材料帳戶，其第二數字，則可表示材料棧中之某一區段(Section)，以下數字，則可表示存儲某項材料之櫥架或箱桶。例如，材料分類帳中有一帳戶，爲 114325 號，其中『114』字表示此戶屬於材料統制帳戶，『3』字表示此項材料，存儲於棧內之第三區段，『2』字表示此項材料，存儲於該區段內之第二列木架中，『5』字則表示此項材料存儲於該列木架中之第五架上。

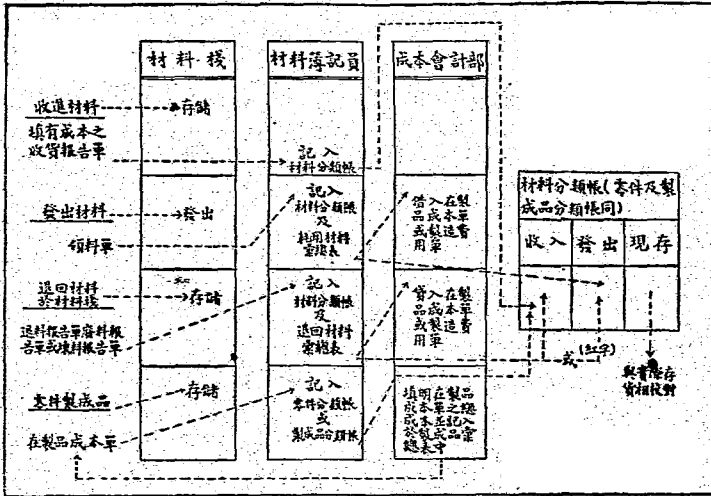
此種編號方法，可將材料之名稱及其所存儲之地點與帳號，連合爲一。非但有助於會計上之記載及點查，且可以節省材料收發之時間，於實際上，實大有裨益也。

材料棧之日常工作及材料之記帳 材料棧之日常工作及材料之記帳，可依下列四項步驟分述之：

1. 材料之收進，存儲，及保管。
2. 材料之發出，以供製造之用。
3. 記載收發，及現存各項材料之數量及價值。
4. 盤點存貨，並將實際盤存與帳面盤存比較，以驗其是否正確。

次頁第五圖，即所以表示收料發料之程序，讀者可與後述各節參閱之。

第五圖表 收發材料及其記帳之程序



需用之單據 材料棧所用之各種單據，除收料方面，已於前章論及外，關於發料記帳及盤存方面，則有下列幾種：

領料單 (Stores requisition) 或曰領料請求單。

退料報告單 (Returned material report)。

廢料報告單 (Scrap report)。

壞料報告單 (Spoiled material report)。

材料分類帳 (Stores ledger)。

材料盤存報告單 (Inventory report)。

耗用材料彙總表 (Summary of materials consumed)。

材料之收入及存儲 當收貨員將其所收之材料，連同第三聯收貨報告單交與材料棧時，材料管理員，即根據此項報告單上之名稱及數量

點收之，并依報告單上所示之號數，堆存於棧內各適當部份，以待工廠各部之領用。

材料棧中之材料，其極大部份，均係按照上述方法所收入者。此外尚有一小部份，係工廠各部所退來。此項退料，或為工廠各部事前多領之數，或為工作上之廢料，或為損壞之材料。在其最後用途未曾派定之前，均須交由材料棧，妥為保管。退回之材料，當由退回部份開具退料報告單，詳載其名稱及數量，報告於材料管理員。若退回者，係廢料及壞料，則應開具廢料報告單或壞料報告單。

當材料棧收入材料之後，材料簿記員即根據購買部及材料棧送來之收貨報告單，退料報告單，廢料報告單，及壞料報告單等，記入材料分類帳中。

材料之發出 材料棧發出材料，應以正式簽准之領料單為憑，此外不准發出任何材料。當材料棧收到領料單後，即將所需領用之材料，送交需用部份，由需用部份於領料單之副本上簽收。此副本即留存於材料管理員之檔卷中，作為其發料之收據。

領料單 領料單為需用材料部份通知材料管理員發交材料之正式單據。此單通常為工務設計部之工程師所開具，亦可由各部主任開具之。領料單上應行記明之事項，有：日期；領料單號數；應貸材料帳戶之號數；應借在製品成本單或製造費用單之號數；需用材料之名稱及數量；發交何處（即領用部份）；單位成本；及成本總額；請領人及核准人之簽字；及收料人之簽字諸項。第十四式所示者即為一通常所用之領料單格式也。

第十四式 領料單

某廠領料單				
借 在製品成本單號數 _____		領料單號數 _____		
製造費用單號數 _____		日期 _____		
發交 _____		貸 材料帳戶號數 _____		
數量	貨料名稱及說明	單位成本	金額	
領料部份 _____				
收料人 _____		核准人 _____		

領料單應開具一式二聯，均送交材料管理員，由其發料之後，將收料部份簽回之副聯，留作收條。正聯則交與材料簿記員，由其計算成本，并記入材料分類帳各戶內。然後由材料簿記員，將其記入耗用材料彙總表中，再將領料單送交成本會計部，登記於各號在製品成本單之原料欄內，或各號製造費用單之相當欄內。

每一在製品成本單或每一製造費用單上所用之材料，應分別開具領料單，不使相混，以便記帳，而免錯誤。如每一在製品成本單或每一製造費用單上所用材料，不止一批，則為各批材料，合開一張領料單，亦易發生記帳上之錯誤。故在可能範圍以內，每批材料之領用，總以分別開具領料單為宜也。

退料報告單 工場領用之材料，常有多於實際上用去之數量者，此種情形之發生，由於下列兩種原因：——

1. 領用物料之數量，除實際需用之數量外，常加上一部份，作為廢料壞料之準備。如實際上廢料壞料之發生，不及原估數量時，自當有一部份之餘料，可以退回。

2. 領用材料，當按照在製品成本單上所規定之產品數量，以估定領取之數量。若日後成本單上所需製造之產品數量，減少若干，則所領之材料，亦有剩餘。

剩餘之料，不當計入成本之內，應自原借入之在製品成本單內除去之；故如有餘料，即當開具退料報告單，退還材料棧。下列第十五式，即為退料報告單之一般格式。

第十五式 退料報告單

退料報告單					
在製品成本單號數 _____			號 數 _____		
製造費用單號數 _____			日 期 _____		
借材料帳戶號數	數量	名稱及說明	單位成本	金額	
收料人 _____			退料部 _____		

退料報告單，可由材料保管員於收到退料時開具之，亦可由退料部

份開具之，交由材料簿記員填入成本，并借入材料分類帳及貸入耗用材料彙總表中。然後乃轉交成本會計部，以紅字記入當初所借入之在製品成本單或製造費用單內，以示應行減除之意。

有時為免除周折起見，並不將剩餘材料，退回棧內，而即用於別一在製品之工作上。但手續上仍應補開退料報告單及領料單，否則各批製品間之成本，必致互相混亂，不克正確。即材料有餘之某批產品，其成本當多於實際之數，而利用此餘料者之成本，則少於其實際之數也。

廢料報告單 工場中因工作上之關係，常有巨量廢料之發生。如金屬工業中之小片碎塊，及印刷業中之碎紙污紙等類。雖其用途與原來之料相差甚遠，然亦非完全無價值，故亦當與材料作同樣之保管及記載。

廢料一項，應定期向工場中搜集之，而交存於材料棧。俟其出售或利用時，另行發出之。下列第十六式所示之廢料報告單，即為各部報告其所收集及交存於材料棧之廢料名稱及其數量之單據。其填製及使用之方法，與退料報告單相同。

第十六式 廢料報告單

廢料報告單					
貸 在製品成本單號數 _____		號 數 _____			
製造費用單號數 _____		日 期 _____			
借材料帳戶號數	數 量	廢 料 種 類	單位價格	金 額	
接收人 _____			運送部份 _____		

廢料通常為各在製品成本單上直接原料之剩餘，但因其數量及價值，均屬微細，故事實上不必貸入在製品成本單中，而另行貸入製造費用單之廢料欄內，以減少期內之製造費用。但如是項廢料，為數不少，理應貸入各該在製品成本單時，則其記載自當與餘料之退回同樣辦理之。

壞料報告單 材料之損壞，為工場中難免之事，會計上亦當注意及之。損壞材料之價值，雖遜於原來之材料，但較之廢料則為高。依管理材料之原理言之，其價值亦應有正當之記載。當某件材料在製造程序中一經損壞，而不能使用時，即應將其退還於材料棧，記其價值於有關係之帳戶內。壞料之退回，當用壞料報告單(第十七式)，送交材料管理員，此項報告單，為前述之退料報告單及廢料報告單之變相，其性質及使用方法，與前述二者無異。

第十七式 壞料報告單

壞料報告單			
退回部份: _____		號 數 _____	日 期 _____
數 量	原 料 名 稱 及 種 類	壞 料 價 值	

金 額 分 配	
借: 材料分類帳	貸:
壞料帳戶號數 _____	在製品成本單號數 _____
借: 製造費用單	貸:
材料損壞費用備號數 _____	製造費用單號數 _____

當損壞材料退回材料棧時，材料簿記員，即當根據壞料價值借入材料分類帳之壞料戶中，並於耗用材料彙總表上減除之。其原來之材料價值，則應貸入於某號在製品成本單原料欄或製造費用單相當欄中。而其原值與壞料價值間相差之數，則常視為製造費用之一項，即材料之損壞費用是也，故當借入製造費用單材料損壞費用一戶中。

會計上關於損壞工作之處理，除將壞料之原有價值，全部自該號在製品成本單中除去以外，尚有耗用於此材料上之直接人工及製造費用二項，亦應從中除去之，以求得其完善工作之成本。關於損壞工作之全部處理方法，當於下文第二十章中詳論之。此處所以提及者，僅使讀者明瞭損壞工作所包含之成本，不祇材料一項而已。

存料之記載及統制 從前述之各項單據中，吾人即可得到記載材料帳所需之正確事實，即材料棧所收入及發出各項材料之數量及其價值是也。收入及發出之數量及價值，既經確定，則其相差之數，即可代表現存各項材料之數量及價值。因此種收發之事實，逐日可以詳悉，故其記載之結果，亦可隨時決定存貨之數量及價值，此即永續盤存制之名稱所由來也。

關於記錄材料之正當方法，一方面應將現存每種材料之數量及價值，詳細記明於一本補助分類帳中，他方面則記明其全部存料之總價值於總分類帳中，二者之總數應相符合，此可應用統制帳戶之方法以完成之，其法如下：

1. 在材料分類帳中，為每種材料各立一戶，以記載其各項詳細事實。
2. 由材料簿記員作成耗用材料彙總表，為記入耗用材料類於總分類帳之根據。
3. 在總分類帳中開設材料帳戶，以記載材料之收發及現存總數，即為材料分類帳之統制帳戶。

茲將材料交易登入總分類帳及補助分類帳之記錄，匯總列舉如下：

材料分類帳上：

記載收入材料

記載發出材料

記載發出過多而退回之材料

記載廢料及壞料

總分類帳中材料統制帳戶上：

記載收入材料

根據耗用材料匯總表，記載耗用材料。

材料分類帳中收入材料之記錄 工廠收到材料，其填有成本金額之第二聯收貨報告單，當由購貨部送交材料簿記員，作為記入材料分類帳之根據。於是材料簿記員，即將定購欄之記載劃去，而於收入欄中註明收到之日期，收到之數量，每單位之成本，及收入材料之全部成本。

材料分類帳中發出材料之記錄 凡隔日所開之領料單，均應於翌日由材料保管員彙齊，送交材料簿記員，由其依照所開之材料號數，自該號材料帳戶中，求得其單位成本，以之填入領料單內，并計算其成本總額。最後乃將其發出日期，領料單號數，發出數量，單位成本，及所發材料之成本總額，記於該號材料帳戶之發出欄內。

材料分類帳中收回退料之記錄 凡工場中將多領而用剩之材料，退回材料棧時，簿記員即當根據退料報告單，記入材料分類帳中該號材料帳戶之收入欄內。此在上文第三章末一表中，已有說明。雖然，由工場退棧之材料，並非真正收入之材料，不過為以前發料之減少而已。故其記錄，實當以紅字記於發出欄內，以示減除之意，較為妥善。蓋如此記載，則收料總數，及發料淨數，均可有準確之計算。而關於用料之各種記錄，既可彙集於一欄之內，則所得結數，亦可與耗用材料彙總表上之總數相符合矣。

材料分類帳中收到廢料及壞料之記錄 廢料及壞料，在材料分類帳中，可各開立一戶或數戶，以資記載，視其數量與價值之大小而定。此種材料，送交材料棧時，當開具廢料或壞料報告單，簿記員即根據此二種報告單，記入材料分類帳中各該戶之收入欄內。嗣後發出此種材料時，當另開領料單為憑，以為記入材料分類帳各該戶發出欄內之根據，此則與他種材料之發出無異也。

整理存貨之手續 材料分類帳現存欄內之結數，為當時該項材料之應存數量，但未必即為其實存數量。蓋在實際收發之時，每不免有所錯誤。一因發料時之錯點數量，一因發料數量雖未錯點，然較領料單所開之數，每難免絕無絲毫之增減也。為求存貨記錄之正確起見，材料分類帳各戶所示各種材料之現存數量，應各與其實際盤點所得之數量互相核對，如有參差，即應設法轉正，以期帳面數量與實存數量相符。

按照工廠中一般習慣，實際存貨之數量，大部於每年度終了時，盤點一次。此種盤存方法，舉行甚感困難，因在盤點期內，勢必須將工場之一部或全部停止工作。且為求盤點工作之迅速完成起見，又必需派用多數並不熟悉盤貨事務之人員。於是其盤點所得之數量，難免有不少之錯誤。況一年一度之盤點，其間相隔之時日，既甚長久，則偷竊之機會，自當較多，而前次盤點時所發現之錯誤，更難防止其再行發生。是故，每屆年終盤點一次，既費財力，又難正確，頗非善法。倘用繼續實地盤存制度 (Continuous system of physical inventory)，則此弊可免，並可得較為正確之結果。

所謂繼續實地盤存制度者，即於平日將各項存貨隨時陸續盤點之謂。依此方法，一年之內，可將全部存貨分別各項，陸續盤點至兩次以上為度。盤點工作，則由材料棧之職員擔任。因其對於各項存貨，甚為熟識，不致發生錯誤。在可能範圍內，每項存貨，當在其存數最低時盤點之，以期節省其盤點所需之時間。繼續實地盤存制之效果，即在使帳面

結存之數，時時與實存之數相接近，且可避免年終盤存之困難與麻煩，而每次盤點時所發現之錯誤，亦易於防止其再行發生，偷竊之機會，亦得因以減少。

材料盤存報告單 何項材料應於何時實行盤點，可由材料簿記員定之。即用一種材料盤存報告單為舉行盤點之通知，同時亦即為盤得存數之報告。材料盤存報告單之格式如下：

第十八式 材料盤存報告單

材料盤存報告單		
	號 數 _____	
	日 期 _____	
材料種類 _____		
	材料帳戶號數 _____	
現存數量.....		
單位成本.....		
成本總額.....		
盤點溢出:		盤點短缺:
	數 量 _____	
	成 本 _____	
盤點人簽名 _____	材料分類帳記帳員簽名 _____	製造費用單記帳員簽名 _____

當某種材料之存量，達其最低限度時，材料簿記員即備製一材料盤存報告單，送交材料保管員，請其將所開之該項材料，作實際之盤點。材料保管員於點定該項材料之後，即將其盤得之現存數量，記明於此報告單上，交回材料簿記員。

如某種材料盤點所得數量，較多於材料分類帳該戶所記之現存數量，此當係所發材料，較領料單所開數量為少之故。即當於材料分類帳該戶之發出欄內，用紅字記入其相差之數，使其結存數量得與實存數量相符。如盤點所得之數量，少於材料分類帳該戶所記之現存數量，則其差額，當係較領料單多發之故。即應將其差額，記入材料分類帳該戶之發出欄內。

材料簿記員將其材料分類帳各戶之存數轉正後，尚須將其所轉之差額，記入耗用材料彙總表上。然後將此材料盤存報告單，送交成本會計部，記入製造費用單之存貨整理 (Inventory adjustments) 欄內。如能決定其盤點溢出或盤點短缺等錯誤，係發生於何批在製品或何項製造費用之上，則其相差之數，亦可直接記入該號在製品成本單之原料成本欄或製造費用單之該號費用內，而不必另行記入製造費用單之存貨整理欄中矣。

總分類帳上關於材料之記錄 以上各節所述之材料記帳手續，乃係將各項材料之收發及現存數量，如何記入材料分類帳各戶內。但因材料分類帳，僅為一種補助記錄，受總分類帳中材料統制帳戶之統制，故於該統制帳戶之內，亦必須記入同樣收入及發出之總值。夫收入材料之價值，可在附於應付憑單後之購貨發貨單上查得之。先將其記入應付憑單登記簿之材料統制帳戶欄內(參閱第六章中之說明)，再將該欄中之總數，過入總分類帳材料統制帳戶之借方。至發出材料之價值，則須從耗用材料彙總表上查得之。此項彙總表應由材料簿記員編成，於每月之末，報送會計部，為其貸入材料統制帳戶之根據。

耗用材料彙總表之格式 耗用材料彙總表，不必用印刷之形式，蓋材料耗用之總數，僅於每月之末，報告一次。其平日之記錄，即可用普通多欄式之計算表(Columnar working sheets)爲之。不過此表，應編成二種。一以統計各項直接與間接材料之發出與退回以及存貨之轉正。一以統計壞料與廢料之收發。其所以須分成兩種彙總者，蓋使關於耗用材料之分錄及關於壞料及廢料之分錄，得以分別記入也。

上述第一種彙總表，即用以統計直接與間接材料之發出與退回以及存貨之轉正者，其內容應依下列項目排列之。每項各分二欄，一欄記載領料單或退料報告單之號數，一欄記載材料之價值：

1. 根據領料單發與在製品之材料。
2. 根據退料報告單自在製品上退回之材料。
3. 根據領料單發與製造費用之材料。
4. 根據退料報告單自製造費用上退回之材料。
5. 盤存短缺之存貨轉正。
6. 盤存溢出之存貨轉正。

上述第二種彙總表，即用以統計壞料與廢料之收發者，其內容應依下列項目排列之。每項各分二欄，一欄記載報告單號數，一欄記載材料之價值：

1. 自在製品上收回壞料之殘價。
2. 在製品上之壞料損失。
3. 自在製品上收回壞料之原值。
4. 自製造費用單上收回之廢料。
5. 廢料與壞料之發出。

茲將此項匯總表之格式，舉示一例如下：

集之，將其數額填入彙總表上各相當欄內。每至月終，各項單據上之數額，早已完全記入彙總表內，即將表上各欄價值結算，再將其總數作成下式報告單，送交會計部記帳：

耗用材料彙總表

民國某年某月份

發與在製品之材料	\$	
減除自在製品退回之材料	.....
<u>耗用直接材料即原料總額</u>		\$
發與製造費用之材料	\$	
減除自製造費用退回之材料	.....
	\$	
加入存貨之短缺	\$	
減除存貨之溢出生	.....
<u>耗用間接材料總額</u>		.....
<u>耗用材料總額</u>		<u>\$</u>

廢料及壞料彙總表

民國某年某月份

原始價值——自在製品上收回之壞料	\$
殘餘價值——自在製品上收回之壞料	.....
壞料損失	.....
廢料——自製造費用上收回	.....
發出廢料及壞料	.....

耗用材料之記帳 茲為求讀者明瞭起見，將關於耗用材料各種交易之記帳方法，示例如下：

1. 直接材料之發出

普通日記簿上之記載——根據耗用材料彙總表記入之：

借 在製原料
 貸 材料

材料分類帳上之記錄：

根據正聯領料單，記入各該材料帳戶之發出欄內。

成本會計部之記錄：

根據正聯領料單，記入耗用此項材料之在製品成本單之原料成本欄內。

2. 間接材料之發出

普通日記簿上之記錄——根據耗用材料彙總表記入之：

借 製造費用
貸 材料

材料分類帳上之記錄：

與直接材料之發出同。

成本會計部之記錄：

根據正聯領料單，記入耗用該項材料之製造費用單物料成本欄內。

3. 退回材料棧之材料

普通日記簿上之記錄——根據耗用材料彙總表記入之：

借 材料
貸 在製原料
貸 製造費用

實際上此筆交易，無須另作分錄，因耗用材料匯總表上所報告者，有直接與間接材料發出之淨數。1, 2, 二筆分錄，即可將其淨數記入之，即發出總數減去退回總數是也。

材料分類帳內之記錄：

根據退料報告單，記入所退材料帳戶之收入欄內，或以紅字記入其發出欄內。

成本會計部之記錄：

根據退料報告單，以紅字記入退回該材料之在製品成本單之原料欄內，或製造費用單之物料欄內，以示其成本之減少。

4. 退回材料棧之廢料

普通日記簿上之記錄——根據廢料彙總表記入之：

借 材料
貸 在製原料
貸 製造費用

材料分類帳內之記錄：

根據廢料報告單，記入退回廢料帳戶之收入欄內。

成本會計部之記錄：

如所收入之廢料，係自在製品上退來，則應以紅字記入該號成本單之原料成本欄內。

如所收入之廢料，係普通之廢料，則應以紅字記入退回該項廢料之部份之製造費用單物料成本欄內。

以上兩項記載，均以廢料報告單為根據。

5. 退回材料棧之壞料 此處所謂壞料，僅指損壞材料之價值而言，並不包括損壞工作上之人工與製造費用。）

普通日記簿上之記錄——根據壞料彙總表記入之：

借 材料(殘餘價值)

借 製造費用(原始價值與殘餘價值間之差額)

貸 在製原料(原始價值)

材料分類帳中之記錄：

根據壞料報告單，將壞料之殘餘價值，記入壞料帳戶之收入欄內。

成本會計部之記錄：

將壞料之原始價值，以紅字記入發生該項壞料之在製品成本單原料成本欄內。

將壞料之原始價值與其殘餘價值間之差額，記入製造費用單中之損壞工作欄內。

6. 存貨整理(如實際存貨少於帳面存貨。)

普通日記簿上之記錄——根據耗用材料彙總表記入之：

借 製造費用

貸 材料

材料分類帳中之記錄：

根據材料盤存報告單將其短少之數，記入該項材料帳戶之發出欄內。

成本會計部之記錄：

根據材料盤存報告單，記入製造費用單中『存貨整理』欄內。

附註：如實存額帳面存額為多，則其記帳方法，當與上述之記錄相反。

以上所舉各例，將關於耗用材料各交易，一一分別記錄於普通日記簿內。此不過為說明此種交易之借貸原理而已。在實際記帳時，則常用一混合分錄，以統括記載關於耗用材料之各項交易也。

第八章 材料之計價

前章詳述材料之購進，收入，存儲及領用等種種手續及其會計之處理方法。至購進材料之成本，其計算之原則若何？又領用之材料，其計價之方法若何？皆為材料成本之根本問題，影響於產品之成本者至大，故非加以慎密之討論不可，請分別述之於下：

購入材料之成本 材料統制帳戶與材料分類帳上所記各項材料之成本價值，應為其本身之購價，加上其運到貨棧至貯藏備用時所支付之各項費用。茲舉例以說明此項原則之應用。

設某地有某工廠，向外國購進鋼鐵一批，訂明在國外起運之處交貨 (f. o. b. shipping point)，即自起運點以後所付運費，應由購買人負擔。在某地之工廠方面，將該項鋼鐵材料起運至該地時所支出之運費，亦應作為該項材料成本之一部份。則材料之價值，因之增加。又該項材料運送到埠，仍須用車輛裝載，及人力搬運，以至廠內。此種搬裝費用亦應一併列入材料成本之中。惟有時因一次搬裝材料，種類繁雜，其各個價值，尤屬不等，該項搬裝費用，事實上殊難確實計入各種材料之成本中。故一般通例，如材料搬裝費用，可以分配於各種材料之上，而無甚困難時，則應加入各該材料之成本內，如屬不易分配，則不妨將此搬裝費用，作為製造費用之一項。

至因材料之點收與存儲而支付之各項費用，則不宜視為材料之增值，而計入其成本。第一，因點收工作，不過為核對材料之種類與數量，以覘其是否與購貨定單符合。此項檢點手續，並不能使材料之價值加增。第二，製造情形，如能合乎理想，則所購材料，一經收到，當可即行發廠製造，固毋須乎儲存棧內，以待日後之逐漸領用。故材料之儲存，亦非

能增加材料之價值，不過爲圖製造部份之便利計耳。所以在理論上言之，材料之點收及儲藏費用，應視爲製造費用之一種，而不宜加入材料成本之內。且在事實上言之，若將點收與儲藏兩項費用，計入材料成本中，亦太覺繁複與困難。是以在帳冊上所登記之材料價值，僅爲其支出之原價，加上運費以及其他費用，如扛力車取等費耳。

領用材料之成本 工廠各部領用材料時，應照材料之存棧價值，貸入材料帳戶，而借入領用該項材料之帳戶。若各批材料之購價，均屬一律，則日後領用時之計價，並無何種問題。然實際上，因各批材料之購價，不時變動，每多發生計算上之困難。蓋價格之變動，係以市場情形爲轉移，故同一材料，分期購置，其價值必有參差。則日後領用該項材料時，究以何種價格爲標準乎？按領用材料之計價，有三種主要方法：一爲先購先用法(First-in first-out)，二爲平均成本法(Average-cost)，三爲後購先用法(Last-in first-out)。茲分別敘述於下：

先購先用計價法 先購先用計價法者，即在理論上，材料應儘先領用最先購入各批，而照最先之購價計算。即事實上並不儘先領用最購各批，亦應照先購各批之價值，計作領用材料之價值是也。申言之，首批購入之材料成本，即作爲領用材料之價值。直至領用材料之數量，已達首批購入之數量，則以第二批購入材料之成本，作爲嗣後領用材料之價值。其餘以次類推。若領用材料，須包括兩批購入之材料，則應按其每批所包括之數量，各依其原價計算。茲舉例以說明之。

收入材料

日 期	購貨請未單號數	數 量	單位成本	成 本 總 額
一月五日	280	300	.50	\$ 150.00
一月十五日	370	420	.60	240.00
一月二十五日	420	300	.45	135.00
二月二日	515	200	.55	110.00
二月三日	540	600	.40	240.00

發出材料

日 期	領 料 單 號 數	數 量	單 位 成 本	成 本 總 額
一月十日	640	200	.50	\$ 100.00
一月二十一日	760	100	.50	50.00
一月二十四日	840	300	.60	180.00
一月二十七日	680	100 100	.60 .45	105.00
二月五日	920	200 200 100	.45 .55 .40	240.00

上列兩表係材料分類帳某戶之一部份，其收入材料欄內，記有購入材料五批，每批之單位成本，各不相同。再閱發出材料欄中，一月十日領用一批，計二百件，係照一月五日所購之材料計價。一月二十一日領用一批，計一百件，仍照一月五日所購之材料計價。但首批所購材料，至此已無餘存。故一月二十四日所領用之材料，即照一月十五日第二批購入者計價。至一月二十七日又領用材料二百件，則半照一月十五日購入者計價，半照一月二十五日購入者計價。至於二月五日所領用之五百件，則應照一月二十五日，二月二日，以及二月三日所購各批，分別計價也。按此項計價方法，因其計算之簡單明晰，應用甚為普遍。蓋領用材料之計價，祇須一查上次領用材料之價值，再一查依此價值購入之材料，是否尚有餘存，便可確定此次所領材料，應以何價計算矣。

平均成本計價法 平均成本計價法者，即歷次購入之材料，視為互相混合，不能分別計價。故領用時，應以各批材料之平均成本為計價之標準也。夫平均成本，即係材料之存貨價值，故領用材料，以平均成本作價，在理論上最為允當。至於平均成本之計算法，以存貨數量除其總價即得。倘使各批材料之購價，無甚變動，則平均成本間亦可一律。不過每遇一批購價不同之材料，則平均成本亦須改算一次也。茲仍用上述之例，但變更其計價方法，以說明之如下：

收入材料

日 期	購貨請示單號數	數 量	單位成本	成 本 總 額
一月五日	280	300	.50	\$ 150.00
一月十五日	370	400	.60	240.00
一月二十五日	420	300	.45	135.00
二月二日	515	200	.55	110.00
三月三日	540	600	.40	240.00

發出材料

日 期	領 料 單 號 數	數 量	單位成本	成 本 總 額
一月十日	640	200	.50	\$ 100.00
一月二十一日	760	100	.58	58.00
一月二十四日	840	300	.58	174.00
一月二十七日	880	200	.48½	96.50
二月五日	920	500	.4465	223.25

現存材料

日 期	數 量	單 位 成 本	成 本 合 計
一月五日	300	.50	150.00
一月十日	100	.50	50.00
一月十五日	500	.58	290.00
一月二十一日	400	.58	232.00
一月二十四日	100	.58	58.00
一月二十五日	400	.48½	193.00
一月二十七日	200	.48½	96.50
二月二日	400	.51½	206.50
二月三日	1,000	.4465	446.50
二月五日	500	.4465	223.25

觀於前列材料分類帳該戶內各欄所記數字，而知一月五日所購材料之單位成本為\$.50，一月十日領用之材料，即以此價計算入帳。惟在一月十五日購入第二批材料後，其每單位之平均成本，改為\$.58。故一月二十一日與二十四日所領用之材料，即以每單位\$.58計價，在一月二

十五日購入第三批材料之後，平均成本，又改爲\$.48 $\frac{1}{2}$ ，故一月二十七日領用材料之成本，即以此計算，此後領用各批材料之計價，以此類推。

依照此種計價法，如購價不時變動，則其成本之計算，當較前法爲繁。惟其優點，在以存貨之真正價值，爲領用材料之成本。且可使領用各批之成本，無劇烈之變動也。試以上述二例比較觀之。則照平均成本法所計得領用材料之單位價值，較之以先購先用法所計得之單位價值，變動甚微，且可避免同時領用之材料，而用數種價值計算之弊也。

後購先用計價法 後購先用法，在美國第一家應用者爲美國石油公司。此法在理論上之根據，爲發出之材料，常爲最後收到存棧之材料，故發出材料之計價，亦應以最後購存者之價格爲根據。應用此種計價方法者，以最後購入一批之材料成本，作爲領用材料之價值，直至領用材料之數量，已達該批購入之數量，則以其次最後之一批材料成本，作爲嗣後領用材料之價值，其餘依此類推。若領用之材料，須涉及兩批購入之材料，則亦如先購先用法之例，按其每批所用及之數量，各依其原價計算。茲仍應用前述兩例中之數字，以說明此種計價之方法。

觀於下例，可知應用後購先用法，以計算發出材料之價值，其結果，使產品上所耗用材料之成本，較之以前兩法，更與市價接近，而材料之存貨價值，則常爲最先購入各批材料之成本數額。自損益計算書之立場

收入材料

(收入材料之各筆記錄，一如前兩例中所列，故從略。)

發出材料

日 期	領 料 單 號 數	數 量	單位成本	成 本 總 額
一月十日	640	200	\$.50	\$ 100.00
一月二十一日	760	100	.60	60.00
一月二十四日	840	350	.60	180.00
一月二十七日	880	200	.45	90.00
二月五日	920	500	.40	200.00

現存材料

日期	數量	單位成本	總成本	
一月五日	300	\$.50	\$ 150.00	300 @ \$.50
一月十日	100	.50	50.00	100 @ .50
一月十五日	500	.58	290.00	100 @ .50
				400 @ .60
一月二十一日	400	.57	230.00	100 @ .50
				300 @ .60
一月二十四日	100	.50	50.00	100 @ .50
一月二十五日	400	.46½	185.00	100 @ .50
				300 @ .45
一月二十七日	200	.475	95.00	100 @ .50
				100 @ .45
二月二日	400	.51½	205.00	100 @ .50
				100 @ .45
				200 @ .55
二月三日	1,000	.445	445.00	100 @ .50
				100 @ .45
				200 @ .55
				600 @ .40
二月五日	50	.40	20.00	100 @ .50
				100 @ .45
				200 @ .55
				100 @ .40

言之，若用後購先用計價法，則製造及銷貨成本，均可與最近市價相符，因之不論製造業對於製造成本，採取成本或市價主義，均可省去整理之手續。再從資產負債表之立場言之，應用此法之結果，材料之存貨價值，係為最先購入各批材料之成本，至結帳時，再視當時市價與以前市價間之變動情形，以定材料存貨價值應否予以整理，而使之合乎成本或市價之估價標準可也。

發出及現存材料按照上述三法之比較 下列二表，為發出材料及現存材料依上述三種方法之計價，作一比較。表中均設有最近市價一欄，讀者若加以比較，即可知製造成本及材料盤存價值在結帳時採用『成本或市價孰低』為估價之標準者，應用何種計價方法之結果，必須加以整理，或可省去整理手續也。

發出材料計價之比較

日期	先購先用法	平均成本法	後購先用法	最近市價
一月十日	\$ 100.00	\$ 100.00	\$ 100.00	\$ 100.00
一月二十一日	50.00	58.00	60.00	60.00
一月二十四日	180.00	174.00	180.00	180.00
一月二十七日	105.00	98.50	90.00	90.00
二月五日	240.00	223.25	200.00	200.00

現存材料計價之比較

日期	先購先用法	平均成本法	後購先用法	最近市價
一月五日	\$ 150.00	\$ 150.00	\$ 150.00	\$ 150.00
一月十日	50.00	50.00	50.00	50.00
一月十五日	290.00	290.00	290.00	300.00
一月二十一日	240.00	232.00	230.00	240.00
一月二十四日	60.00	58.00	50.00	60.00
一月二十五日	195.00	193.00	185.00	180.00
一月二十七日	90.00	96.50	95.00	90.00
二月二日	200.00	205.50	205.00	220.00
二月三日	440.00	446.50	445.00	400.00
二月五日	200.00	223.25	245.00	200.00

在應用標準成本之工廠，更可將發出材料與現存材料，各與其標準成本相比較，此時可在上列比較表中最近市價欄後，再添一標準成本欄焉。

其他計價法 除上述三種主要計價法外，尙有其他計價法。例如以每月月初之平均或存貨價值，作為該月中領用材料之價值。假如是月領用材料之數量，並不超過月初之存貨數量，且在該月中，購入材料之成本，亦無變動時，則此種計價方法，結果與上述第二種平均成本法相同。但如本月領用材料數量，超過月初存貨數量，或本月續進材料之價值，發生變動時，則此種方法之應用，必使月終存貨之計價，發生錯誤，此則不可不設法改正者也。茲亦舉例說明之如下：

	單位	單價	總價
期初存貨	5,000	@\$.60	\$3,000
本月購入	5,000	@.80	4,000
總 額	10,000		\$7,000
領用數額(以期初價值為標準)	8,000	@.60	4,800
月底餘額	2,000		\$2,200

由上例言之，其月底存貨，每件成本將為 $\$2,200.00 \div 2,000 = \1.10 ，與實際成本（即每單位\$.80）相差甚鉅，殊欠正確。再者，領用材料之成本，計算過低，則存貨價值與製造成本，必因之而發生錯誤。設使領用材料之種類繁多，在實際上欲改正在製品成本單上原料成本之錯誤，殊不可能。至其存貨價值，則可用下列分錄，為之補正：

借 損益	\$ 600.00
貸 材料	\$ 600.00

同時在材料分類帳上，亦須加以改正。不過此種分錄，雖足以糾正存貨之價值，但並不能補救製造成本中之錯誤。製造成本既有錯誤，則成本會計之唯一目的，即無實現之可能矣。

若干不良之計價方法 尚有以前一月或六個月中之最高市價，或平均市價或其他假定之成本價格為標準者，其結果於材料之存貨價值，及產品之成本上，仍不能避免同樣之錯誤，故殊不宜採用。此種計價方法之目的，或係欲擡高成本，而得以高價出售其產品，但與會計之真正目的，適相背馳，不可不戒也。至如採用一種假定成本，其與真正成本相差之數，勢必以整理科目改正之。其結果仍使所求得之成本，不能正確。

發出時市價法 又有一種方法，將在製品上所用材料，統依發出時之市價計算，而在材料分類帳上，則以平均成本法或先購先用法計價。兩價之差數，另以整理科目處理之。此種方法之目的，祇在表明購貨部購進材料，是否便宜。蓋其整理科目之餘額，即代表該期中所用材料成本與市價之差額。惟因製造之便利起見，凡屬工廠，自應預先購進若干

材料，貯藏於貨棧中，以資隨時領用。彼時間市價之如何變動，購貨部亦難以顧及也。茲舉一例，以示整理科目之應用。

假定領用材料之成本為 \$ 800，而其領用時之市價，則為 \$ 1,000，其分錄如下：

借	在製原料	\$ 1,000	
貸	購價整理 (Purchase price adjustment)	\$ 1,000	
	某批在製品所領用材料之成本以市價計算		
借	購價整理	800	
貸	材料		800
	自某號材料接領用材料之實際成本		

上列購價整理帳戶中，計有貸方差額 \$ 200，即表示購貨部能以低價購入所須應用之材料，而節省該項之數額。此種整理科目，通常將其結轉於損益帳戶內，作為營業以外之特別損益。惟應加注意者，此種計價方法，並未表明某種產品之實際成本，其所計入產品之成本，實偏於理想方面，而非成本會計制度之真實宗旨也。故此法仍應加以改良。以期適用。其法即將購價整理帳戶之餘額，結轉於製造費用統制帳戶內，同時於領用該項材料部份之製造費用單中，亦作同樣之記錄。蓋如此則材料成本因購貨之不良，而致加增，或由購貨之合宜，而有減少，均可明示於該部產品之成本中。成本既得正確，購貨部之成績，亦可表現，誠一舉兩得之法也。

材料會計之特殊問題

購貨運費 關於購進材料之運費，應先另設購貨運費帳戶，以資處理。惟此種購貨運費帳戶，實為一種屬於統計性質之帳戶，故每屆月底，應將其中各項費用，根據其性質而分別結轉於適當之帳戶內。至特設購貨運費帳戶之目的，無非欲將各項運費統歸併於一帳戶內，藉以求知每月各項運費之總數耳。購貨運費之中，雖大部份係屬於購進存棧材料之運費，然亦有屬於製造費用，以及其他管理與銷售費用者，為欲使各項

購貨運費有正確之記錄起見，應使各製造銷售與管理等費用科目分別負擔之。至於購貨運費之記帳方法，則於支出運費時，應即記入成本通知單內，註明其應行借入之帳戶，以爲記入材料分類帳或其他成本記錄之根據。同時復將其填於購貨運費分析表，以爲結清購貨運費帳戶之根據。至該購貨運費分析表之內容，當包括下列各項帳戶之號數與數額：(1)存棧材料之購進，(2)在製品上之特定購貨，(3)製造費用上之特定購貨，(4)用作管理費用之購貨，(5)用作銷售費用之購貨。

以上各項購貨之運費，根據成本通知單，記入購貨運費分析表之適當欄內，然後再予分別處理如下：

(1)凡購置材料，貯藏待用者，將其運費之成本通知單，送交購貨部，將其數額附加於收貨報告單上，作爲材料成本之一部，並爲記入材料分類帳之根據。

(2)凡購置材料，專爲某批產品之直接應用者，其運費之成本通知單，送交成本會計部，以爲記入該號在製品成本單材料成本欄內之根據。

(3)凡購置材料，以充某號製造費用單之直接應用者，其運費之成本通知單，送交成本會計部，以爲記入該號製造費用單內之根據。

(4)至其運費，倘係屬於銷售與管理費用之購貨時，則可記入銷售及管理費用分類帳(即分析表)。

該項購貨運費分析表，每逢月終，總結一次。而將各項運費，用一分錄，結轉於各應行分擔該費之帳戶中，以結清購貨運費帳戶，其法如下：

借	材料
	查製原料
	製造費用
	銷售費用
	管理費用
貸	購貨運費

不便分配之運費 有時一批購進之材料，數額甚多，種類甚雜，而

其運費卻為數頗微。如將此項運費，分配於各項材料之上，事實上頗感困難。蓋分配之數額過微，計算既難正確，費時又覺太多。故此種運費，應視為製造費用之一項，而記入製造費用單中所特設之一欄 (Special standing order) 內。惟有須注意者，即其運費數額，必須為數較微，方可如此處理也。

代付應扣之運費 商人向外國定購貨物，每訂明到達目的地後交貨 (f.o.b. destination)，其運費應即由售貨商負擔。然事實上國外售貨商，每多不付運費，而由收貨人代付之。在此種情形下，收貨人必須設法向售貨商收回其代付之運費。蓋定貨時既訂明到達目的地後交貨，則其貨價中，必已包括運費在內。今收貨人代付運費，實際上不啻付給一部份之貨款矣。故日後清償貨款時，必須將此項代付之運費，由貨款中減除。若此種交易，為數甚繁。則該項代付運費，有被忽略而不由貨款中先行減除之虞，故有專設一帳戶，以資處理之必要。當代付運費時，記入此帳戶之借方。當將代付運費由貨款中減除時，則記入其貸方。其借方餘額，即屬一種流動資產，表示代付而尚未由貨款中減除或向售貨商收回之運費。當代付運費時，應付憑單登記簿中之記錄如下：

借 代付運費
貸 應付帳款

商人接到購貨發貨單時，應借材料統制帳戶，貸代付運費（已付部份）及應付帳款帳戶。倘此種代付運費之記錄甚多，則可於應付憑單登記簿中，增設一代付運費貸方欄，以資記載。但若記錄無多，則將應行減除之運費，用紅字記於應付憑單登記簿之應付帳款欄內。結算時，一方將其由應付帳款總數中減除之，他方再行過入代付運費帳戶之貸方可也。茲舉例以說明之。

設有某商人向外國定貨一批，計值 \$ 500，訂明到達目的地後交貨。但該貨之運費 \$ 20，售貨商並未預先付清，仍由收貨人代付之，則在收貨人方面，其記錄應如下：

借 代付運費	\$ 20
貸 應付帳款(或現金)	\$ 20

再根據售貨商之發貨單記帳如下：

借 材料	\$ 500
貸 代付運費	\$ 20
應付帳款	480

由上所述，可知存棧材料，其價值仍為 \$ 500。惟日後收貨人祇須繳付貨款 \$ 480，因彼已代售貨商付過運費 \$ 20 也。

用料預知單之使用 在通常製造工廠中，尤其在金屬製造工廠中，製造各種機器或機件所需之材料，種類複雜，故填製領料單之工作，極為麻煩。為補救此項困難起見，因創有一種用料預知單 (Bill of material)。將某項產品上所需各種材料之種類及數量，均記於其上。每一種產品各設一用料預知單，每單均須同時預填三份，一份交材料保管員存查，一份送材料分類帳之記錄員存查，一份則存留工務設計部備查。

製造部於製造一批特種產品時，主事者即簽出一張簡單之領料單，單中僅須填寫某號用料預知單所需全份材料，而不必逐項詳細填寫。此單送交材料棧，經材料保管員驗閱後，即照付所需之種種材料。材料簿記員於收到該項領料單後，即查明預知單中各項材料，據以登入各種材料帳戶，而將其總數填入領料單，送交成本會計部，以便記入在製品成本單之材料成本欄內。

總之，用料預知單之使用，不僅便利，並可節省職員之工作與費用。無論在理論上或實際上，用料預知單與領料單之功用，完全相同。不過前者之應用，可使臨時填寫領料單之工作較為簡單，是因前者所請領之種類及數量，均經預定，而後者所請領之種類及數量，係屬隨時填入耳。

微數或未定量材料之領取 吾人固知領料單中，必須填具一定數量，然有時需用材料之數量甚微，或其所需數量，不克預先確定，則其領取手續，當與其他材料之領取，略有不同。最著之例，即如印刷廠中所用

之油墨及製箱廠中所用之釘。處理此種材料之最簡單方法，即當領取此種微數或不定量之材料時，可將領料單，暫留材料棧，不必填寫一定之數量，而先行領取多量之材料。待用剩後，將剩餘部份退回材料棧時，即可計算其實際用去之數量，填入領料單中。如一罐油墨，於印刷一種文件之前後，均各秤量一次，其差額即表示所用於該項印件之油墨數量。至於製箱廠，亦可應用此法，以計算其用釘之數量。

但有時此種方法，因情形不同而不甚適用，則祇可以測驗法以約計其所耗用之數量。如在一印刷廠中，倘同時印刷各種不同之文件，可依其所用之油墨，分為數類，然後應用測驗方法，將印刷所用之油墨於印刷前後，各以極準確之天平秤，權衡其重量一次。其差額即為所用油墨之量，更以用紙之張數或令數除之，即得印紙每張或每令耗用油墨之量，各種用紙測驗之結果，可編製表格以表示各種不同之印刷品所耗用油墨之量，以為確定其印刷費用之根據。於製箱廠亦然，箱板接合處所用之釘數，亦可藉測驗法以估計之。更編製各種表格，以表示不同尺寸之各種箱匣所須耗用之釘數。如此計算所得之成本，謂之『預定材料成本』(Predetermined material costs)，其適用之範圍，至為廣闊也。

惟在應用預定材料成本時，其預定成本與實際成本之間，往往發生差額，此種差額，應隨時加以更正。其法可自材料棧先行提出一定量之材料，將其數額在材料分類帳中借入一特設之帳戶。至此帳戶之貸方，則記依照預定率計算所耗用材料之數額。結果倘其差額與實際盤存數額不相符合時，則應以存貨整理帳戶以整理之。若其差額為數甚大，則其預定率非按照情形更改不可。

耗費材料之領取 工廠之中，有少數工作，其需用材料之數量，必須由工人觀察製造情形而定，不能預先估計。於是祇能應用上述之方法，即衡量其領用與退回之材料數量，藉以查核其所耗用之材料成本。又如木工業中木材重被鋸斧，以至成器，其間材料之虛耗甚多。惟製成品之

數量，既可計算，則其所耗費之木材，約占所用木材百分之幾，不難以試驗之方法測知之。如是，則一定量之製成品，所用木材若干，當可決定也。

此外，又有少數工廠，其在製品上所需用之材料數量，非至完工後，不能確定。在製造程序中，其材料常不免有損失之處，以是在製品成本單上所能確計耗用之材料，實際上較之領用材料之數量為少。故應將此種無形損失之數額，亦增加於該項製成品之原料成本內。至此損失額，則亦必須以測驗法確定之。

材料之聯合成本 工廠中有時將所購一批材料，依其質地之優劣，分成數個等級，因之各級材料之計價，又生問題。例如購入一批木材，因其全部優劣不一，故其成本之分配，亦頗費斟酌。通常購入此等材料後，必須重加揀選，將價值各異之材料，歸成數類，依一般原則言之，此種材料，種類既甚複雜，則其購價當較最高級材料之價格為低，而較最低級材料之價格為高。若此重分等級之材料，均以原始購價，借入產品成本及製造費用各帳戶中，則其等級較高之材料，未免計價過低，而等級較低之材料，未免計價過高。若以每一等級之市價，為入帳之標準，則產品成本或製造費用各帳戶上所表示之成本總額，與整批材料之實際成本，不能符合。此種問題，實為聯合成本(Joint cost)問題之一，非設法將其成本，以公平之方法，分別分配於各不同等級之材料不可。

將購入材料重行分等之處理方法有三：其一，在存棧時即實行分等，以預先確定每等材料之價值，俾不同等級之材料，可分設材料帳戶以處理之。其二，材料之分等，可於領用之時實行之。依其不同之等級，分別記入適當之在製品成本單或製造費用單。其三，材料於實行製造時，始重行分等。將其不需用之等級，退回材料棧，而登入適當之材料帳戶。此三種處理方法，雖各不相同，然其分配材料成本之原理則一也。

各級材料成本之分配，必須依照一定之原則。即先以材料之原始成本，為其整批之總價值，然後以市價計算每級材料之價值，再將各級材

料之市價相加，即得該批材料之總市價。原始成本與總市價之間，倘有差額，再求出總成本對於總市價之比率，以為計算每級材料成本之根據。倘總市價高於總成本，則依此比率，減低各級材料之市價。反之，倘總市價低於總成本，則依此比率，增高各級材料之市價。結果，則原始成本，已按照各級材料之市價，比例分配於各級材料之上。茲舉實例以說明之。

假定購進某種材料 2000 斤，每斤價格為 \$.12，計值為 \$240.00，其分等如下：

甲級	1,000斤 @20¢ (市價)	\$200
乙級	600斤 @11¢ (市價)	66
丙級	400斤 @8.5¢ (市價)	34
	<u>市價總額</u>	<u>\$300</u>

因此，其成本總額為市價總值之 $240/300$ ，簡約之為 $4/5$ 。每級均以市值之 $4/5$ 乘之，即可將總成本分配於甲乙丙三級材料如下：

甲級	$\$200.00 \times 4/5 = \160.00 或每斤 = 16¢
乙級	$\$66.00 \times 4/5 = \52.80 或每斤 = 8.8¢
丙級	$\$34.00 \times 4/5 = \27.20 或每斤 = 6.8¢
	<u>成本總額</u> <u>\$240.00</u>

製成零件之成本 在裝配式之製造業中，其製成品上所需用之各項零件，大都分批存貯於貨棧內，至裝配時始行領出。各批數額，每不一致，有時將數種零件，先行配成配件 (Subassemblies)，然後將其他零件，再加裝於此配件之上，而成製成品。例如汽車製造廠，製成一批齒輪後，即貯存於貨棧中，隨後提出若干，與其他零件配合，而成配件。再將此配件，復存貯之，以待他日配成汽車。於此所可注意者，即局部零件完工後，仍可送交貨棧存貯，以備進一步製造時之用也。

零件與配件於會計上之處理方法，與材料之會計，無所差異。不過通常於總分類帳中，另設零件或配件統制帳戶 (Finished parts

controlling a/c), 以統制該項零件或配件之分類帳。當零件或配件製造完工後, 即由成本會計部計算其成本, 並出一通知書, 送至材料簿記員, 據以登入相當零件或配件帳戶之收入欄內。至自材料棧中領用零件或配件時, 其手續一如領用其他材料, 必須填製領用零件或配件單也。

無論零件或配件, 其登入材料帳戶內之價值, 均以其製造成本為標準。其他一切管理或銷售成本, 皆不應計算在內。蓋因其尚未售出, 自不應負擔管理與銷售成本也。若將管理或銷售費用, 計入零件及配件成本之中, 則其存貨之計價, 未免過高。至零件或配件之入帳程序, 則以其製成品成本匯總表 (Summary of the cost of completed production orders) 為根據。先登入普通日記簿, 然後過入總分類帳零件或配件統制帳戶之借方。再根據領用零件或配件單之匯總表, 將一月中所耗用之數額, 過入該統制帳戶之貸方。其記錄如下:

借	零件或配件
貸	在製原料
	在製人工
	在製製造費用
	記錄零件或配件之成本
借	在製原料
貸	零件或配件
	記錄領用之零件或配件成本

點收材料與貯藏材料之費用 關於點收材料與貯藏材料之費用, 究應如何處置, 前已述及。謂將此等費用, 計入材料成本之內, 頗不適宜。然學者間之意見, 對於此點, 未能一致。其實, 若其材料貯藏於廠外貨棧, 則其點收及貯藏費用, 自應計入該項材料成本之內。惟工廠中所有材料, 通常並不貯藏於廠外貨棧中, 故不必將點收及貯藏費用, 計入成本也。若工廠之會計員, 認為必須將此等費用, 計入材料成本之內, 則其方法如下:

材料之點收與貯藏費用，可另設材料管理費用帳戶(Material handling expense a/c)，以處理之。並另行編製分析表，以記其細數。同時復設一「已分配材料管理費用」帳戶(Applied material handling expense)，以記載業已分配於貯藏材料上之材料管理費用數額。此兩科目之差額，即表示貯藏材料所負過多或過少之材料管理費用。

欲將材料之點收與貯藏費用，加入存棧材料之成本內，可先根據過去經驗，規定一種比率(Valuation rate)。此種比率之規定，或以材料之成本為根據，或以材料之單位數、重量，或立方容積為標準，各視其情形而定。然後將材料管理費用之數額，以上期中所管理之材料總成本或總數量除之，即得應分配之比率。當將材料價值記入材料分類帳各戶時，此等點收及貯藏費用，即根據此比率，加入其價值中，至月終結帳時，作分錄如下：

借 材料

貸 已分配材料管理費用

不過若將材料之管理費用，亦作為材料價值之一，實際上殊多窒礙。因計算該項應行負擔之成本，並無何種正確方法，而材料管理成本之計算分配，以材料之成本、數量、重量，以及立方容積為標準，亦未盡善盡美。故所得結果，徒費時日，而仍難正確也。

材料分類帳上保留材料之處理法 工廠為預防工作上缺乏材料起見，可預先保留一定量之材料，以備短時期內某批在製品之應用。此種方法，尤以製造定貨之工業，或交貨預期迅速者，最為切要。然此種保留材料之方法，每易引起錯誤，是以必須在材料分類帳各戶上增設「保留材料」一欄(Appropriated material column)，以資記載。此項保留數量，足以減少材料分類帳上之餘額。他批在製品，領用材料時，祇以餘額欄內之數額為限，則當不致影響於保留之材料矣。

第二十一式即為一增設保留欄之材料分類帳格式。當某批在製品

須用若干材料時，工務設計部，即通知材料簿記員照數保留。材料簿記員，即據以登入某戶之保留欄內。並將保留數額，由餘額欄中減去之。隨後實際領用時，即根據領料單記入該帳戶之發出欄內，同時將保留之數量註銷。惟餘額欄中，因該項保留數額，既早經減去，故此時無須再減。若領取材料時，祇須保留數額中之一部份，則除記入發出欄外，保留欄中原記數量，照舊註銷，而將其尚待領用之保留部份，另記一行。若欲求知實際存貨之餘額，則必須將保留額與餘額相加，始得確數。惟保留之數，並不影響於實際存貨之數量，故無須登記於其他帳冊。

由第二十一式觀之，實存餘額原為 2,100 件。經第 2631 號在製品成本單保留 800 件後，祇餘 1,300 件。而 2640 號在製品成本單又保留 600 件，故祇剩 700 件。但除 2631 號在製品成本單保留之 800 件，業經領用外，2640 號在製品成本單保留之數中，祇已領用 400 件，其餘 200 件，尚未領用。故一面將保留欄內原記之 600 件註銷，另將待用之 200 件，再記入該欄另一行內。同時根據領料單於發出欄內記入 400 件。餘額則仍為 700 件，不加更動。至實際所存材料之總數，共為 900 件，其中除 200 件，曾經保留外，尚有 700 件可以另作他用。

存料之最高數量與最低數量 材料分類帳上所表示存料之最高數量與最低數量，在材料會計中甚關重要。蓋有最高與最低存量之規定，可使材料存量恆不出於合理範圍之外也。

若存料過多，則原可作他種用途之資本，為之佔用，以致一時不易週轉，必須告貸他人，增高利息之擔負。但若存料太少，又恐有缺乏材料妨礙工作之虞。故規定最高存量與最低存量之功用，在乎節制材料之存量，使其對於財務與工作兩端，可以兼籌而並顧也。

然此並非謂所有材料分類帳中所有各戶，皆非有最高與最低存量之規定不可。若材料分類帳上某戶之數額，為數甚鉅，或其材料之增添，須經長時期者，則此種規定，殊不可少；此外則無此種規定之必要。至欲

第二十一式 材料分類帳

某廠材料分類帳

定		購		保		留		收			入			發			出			現			存	
日期	購料定 量	購料定 日期	購料定 數量	日期	成本單 號數	數量	數量	日期	數量	單位 成本	成本	日期	數量	單位 成本	成本	日期	數量	單位 成本	成本	日期	數量	單位 成本	成本	
																	5/1	2,100	.10	210.00				
																	5/2	1,500	.10	150.00				
																	5/5	700	.10	70.00				
												5/4	2681	800	.10	80.00	5/4	700	.10	70.00				
												5/5	2640	400	.10	40.00	5/5	700	.10	70.00				

材料種類.....甲.....101..... 材料號數.....11,402.....

最高存量.....2200..... 最低存量.....500..... 計算單位.....件..... 位置.....424.....

確定某種材料適當之最高與最低存量，頗非易易，在實際上亦無一定之通則，可以普遍適用於各種製造業。惟所應注意者，約可歸納為下列六點：其一，即添購材料所需時期之長短，及材料市價變動之趨勢。其二為各季製造之需要狀況。其三，為一批或數批在製品所需材料之最高量。其四，大宗購貨上可以節省之折扣運費，及其他搬裝費用。其五，材料棧容量及管理費用。其六，交貨誤期之準備。大體言之，一種材料之最低存量，約為其定購期內製造上所需用之最高量，再加季節及誤期準備。而其最高存量，則為其最低存量加上購買方面最有利之數量是也。總之，決定一種材料之最高最低存量，其情形甚為複雜，適應此者，未必適應於彼。故與其將最高存量與最低存量，視為一定不易之限制，毋寧以之作為一種參考之資料為善。

第九章 人工成本

計算工資之兩種制度 工廠中計算工資之通用方法，計有兩種：其一，按照工作之時間，計算工資。此制之工資率，如按日或按月計算，稱曰日工或月工制，如按小時計算，則稱曰計時制。其二，按照已成工作之件數或數量，計算工資，普通稱之曰件工制。在計時工資制度之下，設有一工人工作十小時，每小時工資率為四角，則應給予工資四元，至於該工人在此十小時內之實際工作，究有幾何，則非所問。其應用件工制者，設有一工人製造產品百件，每件工資率為四分，則須給付之工資，亦為四元，至於該工人製造此百件產品，究費若干小時，亦非所問。

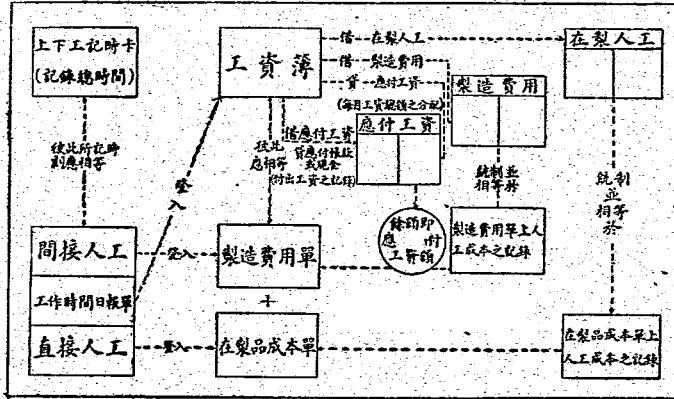
除上述兩種單純制度之外，亦有聯合採用計時與計件兩法，以計算應付之工資者。例如某廠規定，凡一工人，能在十小時以內，完成工作百件者，每件可給予最低工資率四分，若能在八小時內完成工作百件者，其工資率可增為每件五分。如是，設一工人在八小時內完成產品百件，即可獲得工資五元，而另一工人須在八小時外十小時內，方能完成產品百件，則僅可獲得工資四元。工廠採用此種工資制度之作用，無非在於鼓勵工人增加其工作之速度，使工廠之產量，可以增加。良以產量增加之後，依照此制計算工資，其產品之人工成本，固須增出相當數額，但工廠之製造費用，可以分配於較多數之產品，因之產品之單位成本，反可低減，故對於工廠仍屬有利也（參閱第十三章）。考歐美各國工廠，採用鼓勵工人生產之工資制度，尚有種種，察其用意，無非欲藉產量之增加，而達到減輕單位成本之目的。至於成本會計中處理人工成本之方法，則不論工廠採用何種工資制度，其基本之原理原則，大體上實相同也。

處理人工成本之基本原理 大概言之，人工成本在會計處理上之基本原理，較為簡單，不過有時此項基本原理之應用，不免發生困難耳。其法，一方將每個工人所已工作之總時間，及其所應得之工資總額，作一記錄。他方復將每個工人對於各號在製品成本單上所費之工作時間，及其人工成本細數，另作一記錄。而此兩種記錄上所記工資之總數，彼此應相符合。然後再將每個工人應得工資之總額，記入工資簿(Payroll book)，由此工資簿，借入總分類帳中之工資帳戶(Payroll account)，貸入應付帳款或現金帳戶。同時，人工成本之細數，則隨時依照其工作之性質，分別登入各號在製品成本單，或製造費用單上。結果，工資帳戶中所記之人工成本總額，應與各號在製品成本單及製造費用單上所記各項人工成本之總和相等。然後復將工資帳戶中之數額，根據各號在製品成本單上及製造費用單上之人工成本總額，分別結轉於在製人工及製造費用等統制帳戶中。其借入在製人工統制帳戶之數額，應即等於各號在製品成本單上之直接人工成本總和，借入製造費用統制帳戶中之數額，應即等於各號製造費用單上間接人工成本之總和。至於工資帳戶，則除於月終因有一部份工資尚未付訖，致留應付之貸方餘額外，即可結清。茲將上述各項手續，以第六圖示之如下(見次頁)。

人工成本會計與材料成本會計之比較 按僱用人工，不啻即為約定購買一定量之工人時間。此項時間，既為僱主所有，當可由僱主任意使用，正與購入之原料物料憑買主之意志而應用者相同。然有須注意者，即原料物料，可於事先購置，存入貨棧，待將來實際需用時，始行提取，而人工則不然，一經僱定，必需隨時使用，決不能暫時置存，以待來日使用之理。因是，人工成本之會計處理方法，遂與原料物料等成本之會計處理方法，不能盡同，即人工無存貨之可言，祇可逐日使用而直接記入各應行負擔該項成本之帳戶也。

處理人工成本之機關及其職能 處理人工成本所必要之機關，可

第六圖表 處理人工成本之會計程序



分爲三：一爲計時部 (Timekeeping department)，二爲工帳部 (Payroll dept)，三爲成本部 (Cost department)。至各機關之大小，須視各個工廠之需要而定。小工廠中，所有計時事務，可由工頭兼任，而在較大之工廠中，則可由工帳部兼任。如其工廠範圍甚廣，則可特設計時部，專司其事。雖然，無論其組織如何，或單獨設立計時部，或將計時事務，合併於他部，其對於工廠之職責，則均屬相同。

計時員 (Timekeeper) 之職責，在監督每個工人記錄其每日所工作之時間，以期正確。關於此點，復可分爲二種情形：其一即所監督者，僅爲每人每日工作總時間之記錄，其二則其所監督者，包括每人每日工作總時間及其所爲各項工作時間細數之記錄。所謂監督工人每日工作總時間之記錄者，即對於各個工人每日上工下工時刻之記錄，是否正確，及有無虛記或由他人代記等事項，加以注意及糾正是也。苟計時員之職務，尙不止監督工人時間總數之記錄，而有監督其詳細記錄之責任者，則復須注意於各個工人對於各批工作之上工下工時刻，以及其他各項

情形。此外，工廠中之計時員，亦有親自記錄工人之工作時間者，其用意不外欲使工人得以專心從事於生產工作也。

工資核算員 (Payroll clerk) 之職務，在記錄各工人所應得之工資。有由會計部之職員兼任者，有由會計部中之若干人專任者，全視其工廠之大小而定。工資核算員，亦有兼任工資之支付者，惟為避免發生弊端起見，核算工資與支付工資兩項事務，應劃歸二人分別辦理，其工資之支付，自以由出納部人員辦理為宜。

成本部之責任，在核對人工之總時間及總工資與各批工作時間之細數及人工成本之細數，俾總分類帳中所記之人工成本總額，不致與成本記錄中之人工成本總額發生差異。並將工作時間及成本之細數，過入各在製品成本單及製造費用單上。

職工號數 工廠中之職工人數較多者，每一職工應派給一個號數。在日常記錄之中，即以其號數代替其姓名。如是在成本記錄之上，可以省去許多抄寫工作，裨益匪淺。良以使用號數之後，一切人工成本之分類排列，自可大為便利也。本書第三章中所述帳戶以號數為分類排列之方法，完全可以適用於職工之分類。每一部份之職工，與以一種特別號數，使與他部份職工之號數有別，則會計員對於各項人工成本之記錄，一見即可知其工作之屬於何部，其分類彙總等事務，自便易多多矣。

記錄人工成本之格式 成本會計上記錄人工成本所需用之格式，擇其主要者言之，約有下列三種：

(1) 上下工記時卡 (Clock card) —— 用以記載每一工人每日上工下工之時刻及工作之總時間。

(2) 工作時間日報單 (Daily time report) —— 用以記載每一工人每日工作之詳細情形。

(3) 工資單 (Payroll) —— 用以記載人工成本之細數及其總額。此外，工廠因有特種情形，尚須應用其他補助性質之表單，容於次章中述

之。

上下工記時卡 年來各國工廠多用記時鐘(Time clock),以記載工人每日上下工之時刻於一特製之卡片上。此種記時鐘之構造,係於鐘之內部,裝一記時器。其記法即將一卡片,插入記時鐘之缺口內,用指重按其壓板,則卡片上即記有當時之時刻。而其所記時刻,甚為正確,蓋由工人親自記錄之,一無假借之餘地也。

第二十二式係一上下工記時卡之式樣,專為記錄工人每日工作之總時間而設者。其中除設有工人之號數及姓名等空格外,凡支付工資之星期內,每日之上工下工時刻以及加工時間(Overtime),均須一一記入。此外復有每日工作之小時數,支付工資星期內之總時數與工資率,工資總額及支付工資之簽收等記載。

第二十二式 上下工記時卡

某廠上下工記時卡							
第 _____ 號							
工人姓名 _____							
工作時間 第 _____ 星期自 _____ 月 _____ 日至 _____ 月 _____ 日							
日 期	上 午		下 午		加 工 時 間		小 時 數
	上 工	下 工	上 工	下 工	上 工	下 工	
星 期 一							
星 期 二							
星 期 三							
星 期 四							
星 期 五							
星 期 六							
規定工作時間 _____ 小時@					工資 \$ _____		
加工時間 _____ 小時@					工資 \$ _____		
工資總額 _____					\$ _____		
工資知數按此 _____					工人簽字 _____		

工人每次上工或下工時，在計時員監視之下，將此卡片塞入計時鐘之缺口內，登記時刻。此項上下工記時卡，須於每晨送交成本會計部，將其所記每一工人在廠之時間，與記載較為詳細之工作時間日報單互相對照。倘有參差，即為更正。按上下工記時卡，既為僱主購買工人時間之記錄，故為記錄工資之根據。惟欲詳細分析各工人每日之工作時間，則非依據其工作時間日報單不可。

工作時間日報單之內容 所謂工作時間日報單者，係各工人報告其每日在廠工作之總時間，如何分配使用於各種工作之上者也。故其記錄，實為人工成本記入各號在製品成本單及製造費用單上之根據。

按工作時間日報單上之主要項目，計有下列數項：(1)工人之號數及姓名，(2)日期，(3)製造部份名稱，(4)在製品成本單號數，(5)工作概況，(6)產品之數量及種類，(7)工作之種類，(8)每項工作之開始及停止時刻，(9)工作時數，(10)工資率，及(11)工資總額等。此外尚可設有相當空格，藉以註明各種工作之為直接人工，抑為間接人工。以上各項，對於人工成本之處理，已敷應用。但若為搜集統計材料，以便統制製造起見，自不妨再於報告單上添註若干事項：此則全視工廠管理人員之意旨以為斷，殊無一定之標準。

通常所用之工作時間日報單，可分為兩種：其一，匯記每一工人每日之各項工作；其二僅記每一工人每日之每一項工作。二者相較，當以後者之應用較為便利。第二十三式為記載全日工作時間之報告單格式，第二十四式為記載每種工作時間之報告單格式，讀者可互相參閱也。

工作時間日報單上所記各項情形，大都係由工人親自記錄，但亦有應用計時機者，亦有由計時員代為記錄者。凡此均所以免除工人所不甚熟練之書寫工作也。

在大工廠中，僱用工人既多，則其工作時間之記錄及計算，實不勝其繁瑣。故每備有電力計算機，以記錄並計算其人工之成本。倘採用此

種計算機，則其所用之工作時間日報單，必有一定之格式，務以適用於該計算機為度。按此等特製之報告單，其格式較為複雜，然其記錄各事項，則與第二十三式及第二十四式完全相同，不過各項空格之排列，略有不同耳。

第二十四式 每批工作時間日報單

某廠每批工作時間日報單		
工人號數 _____	日期 _____	工作號數 _____
工人姓名 _____		
工作摘要 _____		
開始時刻 _____	工作種類 _____	如工作尚未完成 在此作一記號
停止時刻 _____	產品數量 _____	如工作業已完成 在此作一記號
工作時間 _____	@ _____	人工成本 \$ _____
工頭簽字 _____		

工作時間日報單之應用 當某項工作開始時，將其工作之時刻，記於單上相當欄內。又當某項工作停止時，將其停止時刻及第二項工作之開始時刻，記於單上。如是則於每日終了時，一日間之工作時刻，均已詳細記載於該單之上。

次日早晨，計時員即將昨日所記之報告單，彙集而轉交成本會計部。成本會計部收到此項報告單後，即計算其每件工作上所費之時間，而記入所備之空格。並計算各工人每日工作之時間總數，及其應得之工資額，然後再將此項總時間，與上下工記時卡上所記之總時間相核對。倘有參差，則必以上下工記時卡為準，而將報告單上之數額加以改正。此外，復須將其時間與工資，分析為直接或間接，而記入單內所備之空

格中。

其次，則將此項報告單上所記各項事實，過入各號在製品成本單或製造費用單之人工成本欄內。如是則當某號在製品成本單已經完工時，舉凡該項工作完成之日期，工人之號數，工作之種類，產品之數量，以及所費之總時間及總工資等，均可於該號成本單之人工成本欄中，一一求得之。故其產品之製造經過情形，歷歷可稽矣。

復次，再將報告單上所記各項事實，過入各部或各工人工作記錄簿中 (Departmental or individual production record)，此簿之內容，如第二十五式所示，蓋所以記載某一工人或某一生產部之工作情形者也。其中所記，普通包括直接人工時間，及產品數量等。按此項記錄簿之作用，在將各工人或各生產部之工作情形，互相比較。或將各工人或各生產部在各期中之工作情形，自為比較。故係一種統計性質之記錄，而非會計性質之記錄。

工作時間日報單上之數字，既經記入各部或各工人工作記錄簿上，則此項報告單，即可送交工帳部，作為記錄工資之根據。

工作時間日報單之編號分類法 各個工人之上下工記時卡，倘用編號法為之分類，則於處理上極為便利，前已論之。實則此種編號分類之原理，在各種製造工作之記錄上，均可同樣應用也。其法，即為每項製造工作，各編一號，而於工作時間日報單上，記以此等號數，藉以代表各項工作之種類，並將各部之號數，冠於該部各項工作號數之首端。如是，既可表示工作之種類，復可表示其所屬之部份。不僅如是，倘於號數之後，再加尾數，則更可表示其為直接人工，抑為間接人工。例如凡屬直接人工之工作，在其號數之末，加一奇數，凡屬間接人工之工作，則加一偶數是也。

茲設一例，以示編號之方法。例如某訂書廠有訂書機一架，即為該廠生產部之一，而以 83 為其號數。其中各項工作，各以一號數表示之，

並於其前，冠以該部之號碼如下：

<u>直接人工</u>	<u>間接人工</u>
8301.....	8300.....
8303.....	8302.....
8305.....	8304.....
8307.....	8306.....
8309.....	
8311.....	

例如上列各號數中之 8307 號，即表示第 83 號生產部中之某項直接工作。

工資單之應用 工資單所以記載各工人應得之工資數額，然有時亦可用以記載直接人工與間接人工之時數，及分析各部之工資。如是則工資單中所示之人工成本，轉入其他帳戶時，較為便易矣。

夫上下工記時卡，係記載每一工人每日在廠工作之總時間，故為支付工資之根據，但工資單中之詳細記錄，則以工作日報單為根據。蓋此等報告單中，將直接人工與間接人工分析記錄者也。

按工資單格式之最為完善者，應為每一工人每月各設一單，如第二十六式所示者是。其優點計有三端：(1)此種工資單，不獨能將人工成本，分為直接與間接，且更依照各製造部份，分類記載，故各部之人工成本，極易求得。(2)應用此種工資單後，倘欲編製關於各個工人所得稅之報告時，亦較應用他種工資單為便。他如工人意外保險額 (Liability insurance) 或賠償保險額 (Workman's compensation insurance) 等之計算，以及查帳員之覆核，亦稱便利。(3)每個工人，既各設一工資單，則關於各項工資之匯總分類，自較便易。工資單中未設應扣工資數額一欄，專備記載工人預支工資及其他應扣除之項目。

工資單之內容 第二十六式係每月各個工人工資單之格式。其中所記之事項，約為下列數端。工資單之上端，有工人之姓名及號數(即上

下工記時卡之號數)生產部號數,及年份月份等。工資單之本身,則除每日設有一格外,並於每屆支付工資時,設有一格,以記其一星期內之工資總額。且每格復分若干欄,藉以記其日期及生產部等。各生產部之下,復分為直接人工及間接人工兩小欄。此外,又設有工作時間總數,工資率,工資總額,應扣工資數額及應付工資淨額等欄。

工資單之填製 工資單由工資核算員根據工作時間日報單填製之。在歐美各國大多係每星期填記一次。但為防止事務之累積起見,自以依照工作時間日報單上所記事實,按日填記一次,最為相宜。其應填記之事項,則為各部份之直接人工時間,間接人工時間,工作總時間,及每日之工資總額等。

每屆支付工資之期,(支付工資在歐美為每星期一次)。將每日所記之工資額,加以結算,記入工資總額欄內。倘有應行減扣之數,亦即記入,而求得每一工人所應得之工資淨額,記入工資淨額欄中。於是更根據此項工資單,編製工資摘總表(Recapitulation sheet),而將各工人在本期內所應得之工資額,彙記於摘總表,以為會計部編製支付工資憑單時之根據。其應付憑單登記簿中所為之分錄如下:

借 應付工資
貸 應付帳款

上述分錄中之數額,既為一期內所有工作時間日報單上之工資總和,故必須與該期中各在製品成本單及製造費用單上之人工成本總和相等也。

工資之支付 通常支付工資時,即由工人簽名於上下工記時卡之下端作為收據。蓋此項記時卡,為每一工人工作時間之原始憑證也。

其時現金簿中,應為分錄如下:

借 應付帳款
貸 現金

工人平時有向廠方預支工資者，則在支付工資時，應將此項預支額，自其所應得之工資總額中扣除之，其時現金簿中之分錄如下：

借 現金
貸 應付帳款

按工資之支付，與成本之記錄無關，故在製品成本單上及製造費用單上，均無記載。所有上下工記時卡及工作日報單等，均應暫時保存，以備查帳員檢查工資單及成本記錄時之參考。

工資帳戶之結算 工資帳戶中所記之工資額，每當月終結帳時，應即轉入各項工作之成本帳戶中。其轉帳分錄，均以各該月份工資單上之分析數額為根據。易言之，即將每月工資之數額，分為直接人工及間接人工二類，編一工資匯總表 (Payroll summary)，再根據表中所列各類工資之總額，而為下列之分錄(註)：

(註)在人工成本會計中，工帳部應行編送普通會計部之報表，共有兩種，一即上節所舉之工資總表，二即此處所述之工資匯總表。兩者之性質，雖不相同，但因其名稱相似，每使讀者發生誤會。茲分別註明其特點如下，以資區別：

1. 工資總表者，每屆支付工資日期，由工帳部根據全體工人之工資單而作成，送交普通會計部，作為一種通知單，俾該部據以繕製應付憑單者也。此項總表，每屆支付工資日期，即須編製一次。歐美工廠對於工資之支付，常為每星期一次，故工帳部在一月之中，應編製工資總表四次或五次。依照吾國工廠法之規定，工資應每半月支付一次，則我國工廠亦應按月編製工資總表至少兩張。且有時全廠工資，並非一次同時支付。而由各部分別日期，輪流支付，則工資總表之張數，更將增多。因在此種情形之下，每部屆其支付工資日期，工帳部即須為之各類工資總表一張，送交會計部，藉作支付各該部工資之通知。關於此點，學者請至下章自明。

2. 工資匯總表者，工帳部每屆月終，根據本月份全廠工人之工資單而作成，以為普通會計部結轉人工成本之根據者也。此表與上述工資總表之異點，即在其作用及編製時期之不同。工資總表每逢支付工資日期，即須編製，其中所示數額，祇為每期應付之工資額，非即整個月份之人工成本總額。工資匯總表，則每屆月終結帳時，編製一次，其所包括之時期，適為一月。故如本月份之工資，尚有一部份，因未屆支付日期而未嘗付清，則在工資匯總表中，亦須將其列入，俾普通會計部結轉本月份人工成本時，不致有所遺漏。設工廠支付工資之日，適在月底，則工資匯總表，亦可根據本月份內之各工資總表而編製之，其結果與根據工資單而編製者，自屬相同。又工廠支付工資，如係分部輪流辦理者，則工資匯總表，亦每須為每部各別編製一張也。(參閱下章)。

借 在製人工(直接人工總額)

借 製造費用(間接人工總額)

貸 應付工資

上述之分錄過帳後，工資帳戶中，將有一貸方餘額，適與月終應付而尚未支付之工資額相等。倘一月之末日適值支付工資之日期，則此工資帳戶即可結清。至在製人工帳戶中，則借入一月內直接人工工資額，其數應與記入各號在製品成本單上之人工成本總和相等。又在製造費用帳戶中，借入一月內間接人工工資額，其數應與記入各製造費用單上之間接人工成本總和相等。

應付工資額 將工資額由應付工資帳戶中轉入在製品帳戶後，應付工資帳戶中每留一貸方餘額。按此貸方餘額，即為月終之應付未付工資額。推其所以發生此項結餘額之理由，實以貸入該應付工資帳戶中者，為一月內之工資總額，包括已付及未付二項，而借入該應付工資帳戶中者，僅為到期准付之工資也。此項應付未付工資額，當屬負債之一種，應記入資產負債表之負債項下。

茲更設例以說明之如下：假定某工廠，每逢星期五結算並支付工資一次，而其每週之工資總額為 \$ 6,000。民國二十二年四月一日為星期二，該月三十日則為星期三，三月三十一日之試算表中，有應付工資共 \$ 2,000 (即星期六及星期一兩日之工資計每日 \$ 1,000)，而四月份應付憑單登記簿中所記之應付工資額如下：

四月四日	\$ 6,000
四月十一日	6,000
四月十八日	6,000
四月二十五日	6,000
<u>總額</u>	<u>\$24,000</u>

上列各項記錄，在應付工資帳戶中，均為借方數額。但工資單上所示之四月份工資額，共 \$ 26,000，即每日 \$ 1,000，共計工作 26 日也。當

月終結帳，則此項數額，應貸入應付工資帳戶中，而應付工資帳戶上之記錄，應如下示：

借方	應付工資		貸方
4/5 應付憑單登記簿	\$ 6,000	3/31 餘額	\$ 2,000
4/11 應付憑單登記簿	6,000	4/30 普通日記簿	26,000
4/18 應付憑單登記簿	6,000		
4/25 應付憑單登記簿	6,000		
4/30 餘額	4,000		
	<u>\$28,000</u>		<u>\$28,000</u>
		5/1 餘額	\$ 4,000

帳上貸方餘額 \$ 4,000，實為四月份末四日尚未付訖之工資額。此項數額，雖已記入應付工資帳戶中，但尚未登入應付憑單登記簿也。

漏記應付工資額之影響 結算應付工資帳戶之記錄，係以工資匯總表為根據。倘月終之應付工資額，尚未錄入此工資匯總表中，則過入在製人工統制帳戶中之直接人工成本數額，勢必少於記入各號在製品成本單中之人工成本數額，而所過入於製造費用統制帳戶中之間接人工成本數額，勢必少於記入各製造費用單上之人工成本數額。良以每日記入在製品成本單及製造費用單中之人工成本，包括應付之工資在內，而月終之結帳記錄，倘未將此項應付工資額包括在內。則其數額自當較小。是以漏記應付工資之結果，必使人工成本之統制帳戶，與其補助記錄，不相符合，而資產負債表及損益計算書中所表現之財政狀況，亦難期正確矣。

事務員及高級職員之薪金 有時工廠中事務員，推銷員及其他高級職員之薪金，另為設置一薪金帳戶，以資記載。但此法並無若何顯著之利益。蓋此等薪金，均可記入工資帳戶，並記入製造費用單及管理與銷售費用分析表也。平時，關於此等職員之薪金成本，無編製詳細工作

報告單之必要。故其記入製造費用單及管理與銷售費用分析表時，即根據成本通知單 (Cost memo) 或薪工部所製之薪金表而爲之可也。

所有職員薪金，應依其事務之種類，歸納爲若干類，分別入帳。如屬於製造部之薪金則爲間接人工，應記入製造費用帳戶中。如屬於推銷員薪金，則應記入銷售費用帳戶中。又如屬於管理部人員之薪金，則應記入管理費用帳戶中。有時一人兼任製造部，銷售部及管理部之事務，則應將其薪金分配於三部之費用帳戶中。例如，某職員除須監督製造工作外，復須兼管事務，則其薪金，自當係照其所服務之時間，分配於製造部及管理部。

第十章 人工成本之特殊問題

前章所述人工成本之會計處理方法，係假定全廠祇用一個工資帳戶，而不爲每一部份分立一個工資帳戶者。本章則將分部工資帳戶之設立及應用，以及其關於人工成本各項特殊問題之處理方法，加以討論焉。

分部工資帳戶之必要 大工廠中，僱用工人，盈千累萬，若僅設置一個工資帳戶，則記載甚爲不便。且欲將各部工資同時支付，事實上亦多困難。因之其工人之工資，每由各部分製工資單，各別掌理，即在帳上亦爲各設一應付工資帳戶以處理之。如是，各部工資帳戶之結算及支付，不必同時舉行，而使工帳部每日所應處理之事務，較爲平均，不致以一期間內之事務，集中於二三日內也。在會計原理上言之，採用分部工資帳戶與採用單一工資帳戶，並無何等差異。惟在詳細之處理方法上，有應加注意者數端，分節述之如下：

分部工資帳戶對於工廠帳目之影響 工廠採用分部處理工資之方法，必須酌量添僱計時員及工資核算員，以便於各部分設記時鐘及分填工作報告單。至於上下工記時卡及工作時間日報單之填製方法，固仍與採用單一工資帳戶時相同。然各部既分設工資帳戶，則此等記時卡及報告單，均須爲各部分別管理之，以備隨時核對，並記入在製品成本單，或製造費用單及工資單中。

前章中所示之工資單格式(第二十六式)，在採用分部工資帳戶時，亦可適用。惟各部之工資單，應分別編號訂冊，不使相混，且每部須分別填製工資匯總表(Summary sheet)及摘總表(Recapitulation sheet)，是乃與採用單一工資帳戶時所不同之點也。

應付憑單登記簿爲使各部之工資，得以分別登入起見，自以爲每部

各設一工資欄，最為相宜。如是，當結算應付憑單登記簿時，所有一切轉帳分錄，亦可較為簡單。但若工廠中分設部份過多，為每部分設一欄，則帳簿所佔篇幅太廣，故不妨僅用一欄，以記各部之工資額，另添各部號數一欄，藉以註明其工資之屬於何部，然後依據各部之號數分析工資欄中所記之各部工資額，藉以編製各部之工資分析表，則亦可達到同樣之目的。

採用分部工資帳戶時，所有關於工資之分錄，概與前章所述者相同。不過借入各部工資帳戶時，係以應付憑單登記簿中工資欄之分析額為根據，而貸入各部工資帳戶時，則以各部之工資匯總表為根據，而非以全廠之工資總額為根據。

至將工資額轉入在製人工統制帳戶，其方法亦與採用單一工資帳戶時相同。惟每部若各設一在製人工統制帳戶，則必將各部之工資，分別轉入各該部之在製人工統制帳戶中。易言之，即將每部之直接人工成本，貸入該部之應付工資帳戶，而借入該部之在製人工統制帳戶。是以某部在製品成本單中所記之人工成本，即為該部之在製人工統制帳戶所統制。

至對於各部之間接人工，則通常無分設數個製造費用統制帳戶之必要。良以間接人工成本，既經分別登入各部之製造費用單，則月終之製造費用匯總表中，即足以表示每部之間接人工成本總額，是與每部分設製造費用統制帳戶之作用，固無以異也。

處理工資方法之實例 茲在下列實例中，首將使用單一工資帳戶及單一在製人工統制帳戶時所需之各項記錄及帳戶，加以敘述。然後再將採用分部工資帳戶及分部在製人工統制帳戶時之各項記錄及帳戶，加以比較。

設有某工廠，內分甲乙丙三部，各部中一月內之工資額如下（為求簡單起見，假定月終，並無應付工資額）：

部份	直接人工	間接人工	總額
甲.....	\$ 6,000	\$ 3,000	\$ 9,000
乙.....	9,000	4,000	13,000
丙.....	8,000	6,000	14,000
總額.....	<u>\$ 23,000</u>	<u>\$ 13,000</u>	<u>\$ 36,000</u>

在採用單一之工資帳戶，及單一之在製人工統制帳戶及製造費用統制帳戶時，關於各項工資之記錄，係以總額為根據，茲列舉如下：

記錄工資額：

借 應付工資	\$ 36,000
貸 應付帳款	\$ 36,000

將人工成本，由應付工資帳戶中，轉入在製人工及製造費用統制帳戶中：

借 在製人工	\$ 23,000
借 製造費用	13,000
貸 應付工資	\$ 36,000

當採用分部工資帳戶，分部在製人工統制帳戶，及單一之製造費用統制帳戶時，關於各項工資之記錄如下：

記錄工資額：

借 應付甲部工資	\$ 9,000
應付乙部工資	13,000
應付丙部工資	14,000
貸 應付帳款	\$ 36,000

將人工成本由各應付工資帳戶中，轉入各在製人工及製造費用統制帳戶中：

借 甲部在製人工	\$ 6,000
乙部在製人工	9,000
丙部在製人工	8,000
製造費用	13,000
貸 應付甲部工資	\$ 9,000
應付乙部工資	13,000
應付丙部工資	14,000

各部份間人工之移借 有時某部工人，暫爲他部工作，或運轉至他部工作。此種借工情事，屢見不鮮。在會計方面，自應設法使各部之工資記錄，與實際情形相符合。當某部工人，暫時借與他部工作，或竟轉入他部工作時，則必須爲相當之記錄，使其工資，由彼所服務之部份分別負擔，而在支付時仍一次給與，不必各部各付。且一工人在本部份內爲他部份工作，不獨其人工成本，應由他部負擔，卽此項工作所應分配之製造費用，亦應由某部轉入他部。

在採用單一工資帳戶時，倘某部工人，暫時移借於他部或永久轉入他部工作，其人工成本之記錄及工資之支付，並無特加注意之必要。蓋前章中所述人工成本之會計處理方法，自能使人工成本記錄與實際情形相符合也。何以言之，各部工作既用號數爲之分類，且各冠以各該部之號數，則某部工人轉入他部工作時，其人工成本，卽已用該他部之工作號數，記入工作時間日報單中，自不難分別其工作之屬於何部。而將人工成本記入各該部之在製品成本單或製造費用單也。且工作時間日報單上，復將工人之時間，按照其所服務之部份，詳爲分析，則其人工成本，記入工資單時，當可各歸入其適當之部份矣。至工資單填製完成後，因用單一工資帳戶之故，每一工人之工資，仍可作一筆之支付，自不必爲其所服務之各部，分別支付工資也。

在採用分部工資帳戶時，工資之處理，仍與採用單一工資帳戶時相同。卽記入在製品成本單及製造費用單之人工成本，均標以各項工作之號數，而工作時間日報單上，既有部份之分析，又足以表示各部所用之人工。當將各部之人工成本，由工作時間日報單上，轉入各部之工資單時，甲部某工人爲乙部所做之工作，均記於甲部工資單中之乙部人工欄內。至工資單填製完成後，某工人所應得之工資，仍於甲部工資單中，結算總額，而作一次之支付。惟有應加注意者，卽當月終結算時，甲部工資摘總表 (Payroll recapitulation) 中，有代乙部支付之工資額一項。此

項工資額，應即轉入乙部，分錄如下：

借 應付乙部工資(即借用人工之部)
貸 應付甲部工資(即代付工資之部)

至將工資額，由應付工資帳戶中，轉入在製人工統制帳戶時，甲部代乙部所為之工作，其工資業已包括於乙部工資匯總表中，故其轉帳記錄，完全與上章所述者相同。

實例：某月中，甲部之工資總額為 \$3,500，其中包括直接人工 \$2,400，間接人工 \$600，及移借於乙部之人工 \$500。此項移借於乙部之工資額中，又分直接人工 \$300 及間接人工 \$200。同月乙部之工資總額為 \$4,650，其中包括直接人工 \$3,900 及間接人工 \$750。乙部並未有人工移借與他部。茲悉甲部之工資摘總表(Recapitulation sheet)如下：

甲部工資摘總表

甲 部		乙 部		總 額
直接人工	間接人工	直接人工	間接人工	
\$2,400	\$600	\$300	\$200	\$ 3,500

在應付憑單登記簿中，甲部之工資分錄如下：

借 應付甲部工資 \$ 3,500
貸 應付帳款 \$ 3,500

將移借於乙部之人工，轉入乙部，其分錄如下：

借 應付乙部工資 \$ 500
貸 應付甲部工資 \$ 500

乙部之工資摘總表如下：

乙部工資摘總表

甲 部		乙 部		總 額
直接人工	間接人工	直接人工	間接人工	
		\$3,900	\$750	\$4,650

在應付憑單登記簿中，乙部之工資分錄如下：

借 應付乙部工資	\$ 4,650
貸 應付帳款	\$ 4,650

甲乙二部之工資額，再根據各該部工資匯總表，自各該部之應付工資帳戶中，轉入各該部之在製人工統制帳戶及製造費用統制帳戶中，其分錄如下：

將甲部之工資額轉入該部在製人工統制帳戶：

借 甲部在製人工	\$ 2,400
借 製造費用	600
貸 應付甲部工資	\$ 3,000

將乙部工資額轉入該部在製人工統制帳戶：

借 乙部在製人工	\$ 4,200
(乙部直接人工 \$ 3,900	
甲部轉來直接人工 300)	
借 製造費用	950
(乙部間接人工 \$ 750	
甲部轉來間接人工 200)	
貸 應付乙部工資	\$ 5,150

上列各項分錄過帳後，總分類帳中之各部帳戶，當可各自表現其真實情形矣。

永久移轉之人工 設甲部工人，永久轉入乙部工作，則乙部應即為該工人設立一工資單，以備記載其為該部所工作之人工成本。倘其工人移轉之日，非即甲部發給工資之日，則應將本期內甲部應付之工資，一併轉入乙部。易言之，即將甲部中該工人之工資單註銷，而將其工資轉入乙部所為該工人新開之工資單中也。至月終結帳，則復須將轉記於乙部中之工資額，重複轉還甲部。

一部代他部工作時之處理方法 有時一生產部，暫為他部工作。例

如甲部機器，突告損壞，由乙部代為修理。又如甲部之設備上，需用附屬用品甚多，由乙部代為製造。此等代辦工作，在乙部應作為直接人工。除此直接人工而外，復須依照一定比率攤入多少製造費用，以求該項代辦工作之總成本。易言之，即當甲部請乙部代辦工作時，成本會計部應即為乙部設立一在製品成本單，藉以記載此項工作上所用之人工及製造費用。其情形一與其他在製品成本單相同。至該項代辦工作完成後，倘係修理工作，則將其成本貸入各在製品統制帳戶，借入製造費用統制帳戶，同時亦即登入甲部之製造費用單中。倘其工作，係屬代製設備用品，則應將其成本貸入各在製品統制帳戶，而借入適當之資產帳戶。

計件工資制度 當採用計件工資制度時，每件產品所需工作之時間，及其產品之數量，均須記明於工作日報單上。工人所得之工資，及記入在製品成本單上之人工成本，均照計件工資率決定。為比較各項件工所需時間，及決定每一在製品成本單上所應負擔之製造費用數額起見，工作日報單上，自非有工作時間之記錄不可。至產品之數量，則必經稽查員之檢點，並簽字於報告單上。如是，其工資之支付，有稽查員為之證明，舉凡虛報工資等弊端，自可免除。至各工資單及在製品成本單上，亦必設有產品數量，件工率，及工作時間等空格，自不待言。

加工時間 加工時間之工資，每較平時規定時間之工資為高。故在工作時間日報單上，必須將加工時間與日常工作時間分別記載。倘能將加工時間另作單獨之報告，自屬最佳。加工時間尤須經慎重之稽查，藉免有不正當之額外工資，虛計在內。苟其加工時間，為數甚多，則其會計上之處理方法有二：其一即在工資單中，特設專欄，以記錄加工時間之工資，俾便求知每一製造部份之加工成本。其二即將加工時間之工資，用紅色記於日常工資欄內，藉資分別。

報告工作時間之單位 每件工作所費時間，每將一小時分為若干單位而報告之，並不必將實際上之幾分幾秒，作為報告之單位也。例如

以五分鐘爲一單位，則某項工作，開工於 10 時 27 分，完工於 11 時 12 分，在報告上，僅謂開工於 10 時 25 分，完工於 11 時 10 分可也。此外亦有將一小時分成其他單位者。蓋報告工作時間之單位，多以每件工作上所需時間之長短，爲其決定之標準。各工場之工作種類，互有不同，故其工作上所需之時間，亦有長短。其報告工作時間時所用之單位，遂亦互異。有時，因工作上之時間較長，故以一刻鐘爲報告上之最小單位。但有時因工作時間較短，則以五分鐘爲報告上最小之單位可也。

時間小數法 時鐘上之計時法，係將每小時分爲十二格，每格分爲五分鐘，非十進之法也。但爲便利起見，吾人亦可用十進小數法，以計算時間之分數，其法將每小時分爲十份，每份計爲六分鐘。工作時間，每滿六分鐘即爲 0.1 小時，報告時即將其實際上之幾分幾秒，化爲時之小數，故謂之時間小數法。倘用此種小數法，則時間之記錄及計算，較爲便利。良以小數之加減乘除，較諸其他諸等數爲容易也。茲舉例以說明之如下：

	時鐘所示之 實際時間數	以五分鐘爲 一份單位數	時間之小數
開工	9 : 06	9 1/12	9.1
完工	11 : 30	11 6/12	11.5
工作時間	2 : 24	2 5/12	2.4

工資備用金 各工廠中，每置有工資備用金，專爲工人預支工資而設，隨時由現金帳戶加以補充。此項工資備用金之處理方法，大體與零用現金相同。惟有一特異之點，即工資備用金，僅屬微數，以備工人於支付工資期內偶有預支之用，而非將所有之工資，悉數提存備用者也。至支付工資之期，現金出納員開一支票，其額適等於工資總額。於是，將工人日常預支之工資額，由此支票之數額中提出，還入備用金中，而將其餘額付與工人。結果，備用金中必能保持原來所設置之數額也。茲設例以明之。

假定所設置之工資備用金為 \$ 50，工人在某期內逐日所預支之工資共為 \$ 40，而工資總額為 \$ 2,500，則其各項分錄如下：

設置工資備用金時之分錄：

借 工資備用金	\$ 50	
貸 現金		\$ 50

預支工資時之分錄：

既已設置工資備用金，則預支工資時，在普通帳目中，無記錄之必要，但工帳部須將預支額記入工資單之應減數額欄內。

開具支票藉以支付總工資，並補充工資備用金時，現金簿中之分錄如下：

借 工資備用金	\$ 2,500	
貸 現金		\$ 2,500

付出工資時之分錄如下：

借 應付工資	\$ 2,500	
貸 工資備用金		\$ 2,500

上述分錄之結果，必能使工資備用金保持其原額。

第十一章 製造費用

名詞之討論 工廠各部之工作上，所必需之各種間接製造成本，統稱之曰製造費用。其所以稱爲間接製造成本者，蓋別於前數章所述之原料，人工等直接成本而言也。此項間接成本，爲各製造部工作上所必需或應有之支出，故不得謂爲產品成本上外加之負擔，其爲產品成本之一部，實與原料，人工等直接成本無異。

製造費用一名詞，在實用上有『工廠開繳』『間接費用』等多種名稱。爲學術上嚴格應用起見，當以『製造費用』一名詞，爲最妥當。在英美會計學書籍中及實用上，除製造費用 (Manufacturing expense) 一名詞外，復有 Burden (其意謂負擔)，Overhead (其意謂不能直接分配之費用)，Loading (其意謂外加之費用)，On cost (其意謂另須加上之成本) 等名稱，而又以 Burden 及 Overhead 二字，最爲多見。但 Burden 一字，含有『負擔』之意，最易使人發生誤會，以爲製造費用爲工廠中之一種負擔。爲減輕產品之成本起見，此種負擔，當使其愈少愈好。但此種誤謬見解，不能適合近代工業組織之需要。蓋近代工廠，大都注力於其工場內部之管理，如原料浪費，如何可以節省，工人怠惰，如何可使其勤奮等是。爲求此種直接成本之減省起見，在相當範圍之內，或不惜增加其間接之支出，以與其同業工廠相競爭。故製造費用，實爲廠務進行中所不可少之要件，其非爲工廠之意外負擔，甚爲明顯。

至於 Overhead 一字，即指一般不能直接歸屬於產品之費用而言，其意義失之籠統，自不待言。蓋若就不能直接歸入產品成本之費用而言，則管理及銷售費用，亦不能除作例外。此與成本會計上『成本』二字之意義不相符合，其混亂初學者之思想，尤非淺鮮。

至「製造費用」(Manufacturing expense)一名詞，字義上既表明為製造部份之費用，則其他管理及推銷上之費用自不致混合在內。且其含意又甚簡明，不若 Burden 一字之易啓誤會。此名詞久為會計學者所承認，而於會計學者與製造業者各方之需要上，均能適合。為此種種理由，本書即採用「製造費用」一名詞，為此後說明之依據。

製造費用之要素 製造費用，乃製造部份工作上所必需之各項間接成本。此項費用，在其發生之時，不能直接作為產品成本之一部，而事實上為求得其全部之製造成本起見，不得不用間接方法分配於其產品之上。譬如製造產品之工人，其工資當為產品直接成本之一部；用以製成產品之原料，其成本亦可直接計入。但動力間用煤之價值，工頭領工等之工資，以及機器上應付之稅捐等，即不能如前二者之可以直接計入產品之上。其耗用於此產品上之費用，為值幾何，遂亦不能如前二者之易於確定。此種費用，即稱製造費用。

製造費用可分成下列三項：

1. 間接材料 (Indirect material)，凡並非用於產品中主要部份或其直屬部份之材料，稱曰間接材料。如工場中耗用之機器油，電燈泡，紗布，及煤油之類是。又如草帽廠中，將草繩縫成草帽時所用之縫線，因其為量甚少，欲將其成本直接分配於所製之草帽上，事實上太覺繁瑣，時間上太不經濟，故亦作為間接原料之一種。與其他間接之製造費用，一同分配於草帽之上，以便計算。

2. 間接人工 (Indirect labor) 凡屬於工廠之管理，記錄，及助理等人工，如工頭，領班，打掃及搬貨之小工，初經訓練之學徒，成本計算員，收貨員，材料保管員，及棧司等之工資均屬之。其他屬於工場方面之主管人員，如廠長，工程師，購貨員等之薪工，雖不列入工資單之內，然其性質，與上述各項之工資無異，亦為間接工資之一項。有時某種直接人工，因其所費於每件產品上之時間及其工資，太為微細，欲將其直

接分配於每件產品之成本內，事實上太覺繁雜，則此項工資，亦祇得作為間接工資之一項，即依分配製造費用之方法分配之可也。

3. 間接費用 (Indirect expense) 凡非製造某批產品直接所費去之各項費用，如動力，電燈，電話，水費，修理及其他雜費等，乃為工場之全部或一部之使用而發生者均屬之。他如為保全製造用各項財產所必需之固定費用，如折舊，保險，稅捐等，亦包括於間接費用之中。

會計上之處理方法 一工廠之會計制度，對於製造費用之處理方法，可分下列幾項步驟：

1. 在總分類帳中，設一製造費用統制帳戶，表示全廠每月及全年度之製造費用總額。
2. 將各項製造費用，先依其性質作一分析，使於此分析中，求得每月及全年度內各類製造費用之細數。
3. 再將各類製造費用，依其所屬之部份，再為區分。使於此分類中，求得每部在每月及全年度內所發生之製造費用總額，及其各類製造費用之細數。
4. 然後再將廠務部之費用，依其所服務之工作為比例，分配於生產部之上，使製造費用之全部，均為生產部所負擔。
5. 最後將各生產部之費用，分配於其產品之上，使各項產品，負擔全部之製造成本。

今舉一例，以說明上述各步之方法。設有製造工廠，其某一月之製造費用共為 \$ 40,000。此工廠內部之組織，共分五部：二為廠務部，三為生產部，其產品共計三類。則在其會計制度上應行表示之事實如下：

1. 總分類帳上所表示之製造費用總額，為 \$ 40,000。
2. 將此 \$ 40,000 之製造費用，加以分析，知其為下列幾種費用所組成：

間接工資	\$ 18,000
間接材料	10,700
電燈及動力	2,400
房租	5,400
捐稅及保險	1,500
折舊	2,000
總 額	\$ 40,000

3. 將此各類費用,依其發生之所在地點,分成下列五部份:

費用種類	總 額	廠 務 部		生 產 部		
		動力部	修理部	甲部	乙部	丙部
間接工資	\$18,000	\$3,000	\$4,000	\$2,000	\$ 5,000	\$4,000
間接材料	10,700	2,000	1,000	2,700	4,000	1,000
電燈及動力	2,400	400	600	1,000	800	100
房租	5,400	900	500	600	1,800	1,200
稅捐及保險	1,500	200	300	200	400	400
折舊	2,000	500	200	500	500	300
總 額	\$40,000	\$7,000	\$7,000	\$7,000	\$12,000	\$7,000

4. 再將各廠務部之費用,分配於各生產部上,使全部製造費用,均由各生產部分擔之。

費用種類	動力部	修理部	甲部	乙部	丙部	總 額
各部直接費用額	\$7,000	\$7,000	\$ 7,000	\$12,000	\$ 7,000	\$40,000
分配費用額——動力部	\$7,000	1,000	2,000	1,000	3,000	
分配費用額——修理部		\$8,000	3,000	2,000	3,000	
各生產部費用總計			\$12,000	\$15,000	\$13,000	\$40,000

5. 最後乃將各生產部之費用,分配於各種產品之上。

費用種類	一號產品	二號產品	三號產品	總 額
自甲生產部分配之費用	\$ 4,000	\$ 6,000	\$ 2,000	\$12,000
自乙生產部分配之費用	5,000	4,000	6,000	15,000
自丙生產部分配之費用	6,000	4,000	8,000	18,000
全部製造費用分配於產品上之金額	\$15,000	\$14,000	\$11,000	\$40,000

記帳方法 製造費用之記帳，亦可應用統制帳戶之方法。即將各項間接成本，設立若干製造費用分類帳（即各部製造費用單）以詳細記載之。而同時在總分類帳中設一統制帳戶，以記其總數。

爲減省總分類帳中對於各項製造費用細數之記載起見，可僅設一「製造費用」帳戶，以記其總數。吾人即得於此帳戶中，求知其每月及全年度內製造費用之總額。此帳戶爲另一專事記載各類製造費用細數之分類帳之統制帳戶。若不設此統制帳戶，即以各項製造費用之分類，在總分類帳中設立若干帳戶以處理之，亦屬事之可能。然因此總分類帳內之記錄，勢必太繁，故爲吾人所不取。

記載及分析各類製造費用之分類帳又稱爲製造費用單，本書以前各章已屢述之。此種帳單，須按照部份，分別設立；其中各項製造費用之金額，復均按其性質爲之分析，各設一欄以記載之。各部製造費用單，即爲總分類帳中製造費用統制帳戶之補助記錄。

至月終結帳時，根據各部製造費用單上所示之每部總數，作一轉帳分錄，將製造費用統制帳戶所示之總額，分別轉入各部費用統制帳戶中。此項各部費用統制帳戶，應爲每一廠務部及生產部各設一戶，以記各該部所直接發生之費用。製造費用統制帳戶，經此結轉後，即變成一統計性質之帳戶。其統制之關鍵，即由此帳戶轉移至各部費用統制帳戶。每一部份之製造費用統制帳戶，均以其各別之製造費用單爲其分類帳。依此方法轉入各部費用統制帳戶中之費用金額，即稱爲各部直接費用額。有時，總分類帳中之各部費用帳戶，亦可省去不記，欲知各部之費用額，仍可自各部費用單中求得之。惟如是，分類帳中所記各戶之製造費用，始終爲單一之製造費用統制帳戶所統制矣。

處理製造費用，再進一步之方法，即將轉入各廠務部費用統制帳戶之金額，再作若干轉帳分錄，次第轉入其所服務之各部費用統制帳戶中。於是各廠務部之費用統制帳戶，得以結清，而成爲統計性質之帳戶。

一面各廠務部之製造費用，遂得以分配於各生產部。各廠務部費用統制帳戶所統制之製造費用單，同時亦依法結清，將其金額轉入其餘各生產部製造費用單內。如是總分類帳中各生產部之製造費用統制帳戶，仍得統制各該部之製造費用單。前者記各生產部製造費用之總額，而後者記其各類費用之細數。

將廠務部費用分配於其所服務之部份上，其各部分配所得之數，稱曰分配費用額 (Apportioned expense)。故一生產部之製造費用總額，由其直接費用額及分配費用額二項相加而成。

至將各生產部之製造費用，分配於其產品上之方法，及其在帳上之記載，俟於下章論述之。

間接材料之會計 前數章中論述材料在會計上之處理方法時，已將應作製造費用之間接材料，一併論述在內。根據領料單向貨棧領得之間接材料，其金額當已記入總分類帳內製造費用統制帳戶中，及其有關係之各部份製造費用單內。凡向外購入之間接材料，其總額當自應付憑單登記簿中，過入製造費用統制帳戶內，并根據應付憑單核准時所作之成本通知單，記入各部製造費用單內。

間接人工之會計 間接人工於結算工資時，借入製造費用統制帳戶內。其應作之分錄，已於第九及第十兩章內述及之。茲應為之說明者，即此項間接人工，在其記入工資單時，同時當記入製造費用單中。

間接費用之會計 自外發生之間接費用，如電話費，如他人承修之修理費，及其他各種勞務之購取等，均由應付憑單登記簿過入製造費用統制帳戶中。並從核准此項費用發票時所作之成本通知單，過入各號製造費用單內。

固定費用 所謂固定費用 (Fixed charges) 者，即為維持製造上所用各項固定資產而耗費之各項間接費用。此項費用之金額，每月大致相等，故另以固定費用一名詞稱之，以示區別。且其數額，多為自前幾月已

經預付之款項或後幾月始行應付之款項中轉出，亦有從積存準備中提提者，此與他項間接費用不同之點也。

主要之固定費用，有下列幾項：

- (一) 稅捐 (Taxes)
- (二) 保險費 (Insurances)
- (三) 折舊 (Depreciation)

上列三項固定費用，除大部份屬於製造部份外，與管理部及銷貨部亦均有關係，故當同時分配於三部之費用帳戶內。茲分節述之如次：

稅捐 財產上應付之稅捐，當依照其所投於各部財產上之資本幾何，比例分配於各部之製造費用單，及管理費用與銷售費用上。其金額則於付稅年度內每月平均分配之。計算每月每部應分配數額之方法如下：

- (一) 以十二除本年度內之納稅額，即得每月應分配之納稅額。
- (二) 以全部財產上之投資總額，除此每月應分配之納稅額，即得財產上每月應付之稅率。
- (三) 以此稅率乘各部財產上之投資額，即得每月每部應分配之稅捐額。

為便利稅捐之分配起見，可另作一稅捐分配表，詳列每部每月應分配之金額。此表即可為記入各部製造費用單中及月終轉帳之根據。

他項稅捐，亦以其每月平均之數，分配於其所屬各部。如推銷員所用汽車執照費，即為銷售費。若運貨車之執照費，則因此種貨車，亦用於購貨之運送，故應分配於製造及銷貨二部。至營業特許權稅及執照稅等，為企業管理費用之一種，因其為整個企業利益之保障故也。

當預付稅捐時，所付金額應作為遞延資產之一種，於每月月終分配之。其應為之分錄如下：

記載應付稅捐之金額：

在應付憑單登記簿上作如下之分錄：

借 預付稅捐	\$ _____	
貸 應付帳款		\$ _____

記載每月之分配額：

在普通日記簿上作如下之分錄：

借 製造費用	\$ _____	
管理費用	_____	
銷售費用	_____	
貸 預付稅捐		\$ _____

在成本記錄中之記錄：

- (一)依逐月稅捐分配表上之金額，分別記入各部製造費用單中。
- (二)依逐月稅捐分配表上之金額，記入銷售及管理費用分析表中。

保險費 火險保費之分配，與財產稅之分配相同，即依各部財產之價值，將其每月之平均數，比例分配之是也。職工損害之保險費，則可以其保費率乘各部份之薪工而分配之。他項保險費，則可以其每月之平均數分配於其所屬之部份上。例如：

工資防劫保險——作為管理費用。

推銷員之汽車保險——作為銷售費用。

送貨車保險——作為銷售及製造費用，依其送貨及收貨之工作為比例而分配之。

鍋爐爆炸保險——作為製造費用，記入製造費用單中，作為動力費用之一部。

會計員可先將每月每部應分配之保險費額，作成一表，至每月分配之時，即可作為轉帳之根據，其應有之分錄如下：

記載應付之保險費額：

在應付憑單登記簿上作如下之分錄：

借 預付保險費	\$ _____	
貸 應付帳款		\$ _____

記載每月之分配額：

在普通日記簿上作如下之分錄：

借 製造費用	3 _____	
管理費用	_____	
銷售費用	_____	
貸 預付保險費	\$ _____	

在成本記錄中之記錄：

(一) 依逐月保險費分配表上之金額，分別記入各部製造費用單中。

(二) 依逐月保險費分配表上之金額，記入管理及推銷費用分析表中。

折舊 折舊之計算方法，固有多種，然通常所用者，均係平均法 (Straight line method)，以其方法簡單，而每月分配之數，又能相等故也。依此法計算折舊：(1) 先估定一資產所能使用之年限，及其使用終止時之殘餘價值，(2) 自資產之原值中，減去此殘餘價值，即為其所估使用年限中之全部折舊額，(3) 以所估之使用年限，除此全部折舊額，即得每年之折舊費用額，(4) 再以十二除一年之折舊額，即得每月應分配之折舊額。茲舉例以說明之。例如某項資產，其原值為 \$1,300，預計可用十年，十年後之殘餘價值，為 \$100，則其計算當為：

原值	\$ 1,300	
殘餘價值	100	
折舊總額	\$ 1,200	
以預計之使用年限除之	10	
每年之折舊額	\$ 120	
以十二個月除之	12	
每月之折舊額	\$ 10	

每月應分配之折舊額，一方應借入製造費用統制帳戶，他方應貸入折舊準備帳戶。折舊準備帳戶，當依固定資產帳戶之類別，各自設立之，其最普通之分類如下：

資產帳戶	準備帳戶
房屋	房屋折舊準備
機器及設備	機器及設備折舊準備
器具裝修	器具裝修折舊準備

關於固定資產及其折舊之詳細記錄，可另設「工廠設備分類帳」(Plant ledger)以記載之。此補助分類帳受總分類帳中工廠設備統制帳戶之統制，在此補助分類帳內，每項資產當為分立一戶(或用卡片，或用活頁，依此帳簿之形式而定)。詳載其購置年月日，使用年限，殘餘價值，及其每年之折舊額。此分類帳中各戶之折舊額，則以總分類帳中之折舊準備帳戶統制之。

工廠設備分類帳中所以須逐項記載資產之折舊者，乃為在廢置或出售某項資產時，可於此查明其帳上之淨值，以便轉正其差額，并得為保險額賠償時轉帳之根據。

會計員為圖分配折舊之便利起見，可另作一逐月折舊分配表，詳列每月每部應分配之金額。將各項機器及設備之折舊，列入其所在部分之製造費用欄中。器具裝修之折舊，則列入管理及銷售費用欄中。但器具裝修之為製造部所用者，亦當與其他財產一同列入製造部費用欄內也。

房屋之折舊額，通常借入房屋部費用統制帳戶內。此帳戶為廠務部費用帳戶之一，其數額當依各部份所用房屋之面積及地位為比例，分配於製造，事務及銷貨各部之上。

每逢月終分配折舊費用時，即可根據其分配表，作下列之分錄：

記載機器及設備之折舊：

在普通日記簿上作如下之分錄：

借	製造費用	\$	_____
貸	機器及設備折舊準備	\$	_____

在製造費用單上作如下之記錄：

將每部應分配之折舊額，記入各部製造費用單之相當欄內。

記載器具裝修之折舊：

在普通日記簿上作如下之分錄：

借 製造費用		\$ _____
管理費用		_____
銷售費用		_____
貸 器具裝修折舊準備		\$ _____

在製造費用單上作如下之記錄：

將應分配於各製造部之折舊額，依器具所在之部份，分別計算，記入各該部之製造費用單內。

在管理及銷售費用分析表上之記錄：

即記入其應分配之金額

工廠中除房屋器具機器等固定資產外，尚有各項易於損壞之工具及裝置，因其使用期限甚短，故不能用計算折舊之方法，以減除其價值。對於此項財產之耗用，另有幾種適當之處理方法。第一法，當此項工具發與工廠使用時，即將其金額記入各部製造費用單內。第二法，將第一次發出之工具價值，作為固定資產之價值，永留帳上。日後添換工具之價值，則直接記作費用。第三法，則於每月之末，將此項工具盤存一次，將其已經耗去者，作為費用，未耗去者，作為資產。

各製造部分配費用之轉帳 每月結帳時，製造費用單之記錄員，當再為所有之製造部份，逐一計算其全月費用總額，作成製造費用匯總表 (Summary of standing orders)。此表所列各部每月費用之總數，即可為將製造費用結轉於各部費用統制帳戶之根據。其分錄即以各部直接發生之數，借入各部費用統制帳戶內，而以其總數貸入製造費用統制帳戶。

茲即以本章第三節所舉之例，說明其轉帳方法。並先根據前例，作一製造費用匯總表，以表示該月內各製造部應分配之費用如下：

動力部	\$ 7,000
修理部	7,000
甲生產部	7,000
乙生產部	12,000
丙生產部	7,000
<u>總 類</u>	<u>\$10,000</u>

根據此匯總表可作如下之轉帳分錄：

借 動力部費用	\$ 7,000	
修理部費用	7,000	
甲生產部費用	7,000	
乙生產部費用	12,000	
丙生產部費用	7,000	
貸 製造費用		\$ 40,000

將上列分錄過入總分類帳後，各部費用統制帳戶，即可表示各部某月內所發生之製造費用數額，同時製造費用統制帳戶之兩方，即相平衡，故可結清。

廠務部費用之分配 自將製造費用轉入各部費用統制帳戶後，當再將各廠務部之費用，依其所服務之工作為比例，次第結轉於各生產部費用統制帳戶內，以求得各生產部之全部費用。其法作若干連續之分錄，貸入各廠務部費用統制帳戶，借入各廠務部所服務之各生產部費用統制帳戶。在轉帳時，因有許多廠務部費用，須分配於其他廠務部費用統制帳戶中，故當注意其結轉之次序。務使每一廠務部之費用，在分配於他部之前，其所應分得之費用，均已分配在內。

各廠務部費用統制帳戶之分配，當以其所服務之部數之多寡為次序。凡服務於全廠各部之廠務部，其費用帳戶，當最先分配之，次則及於服務部數次多者之費用帳戶，直至全體廠務部之費用帳戶結清為止。否則當有將某一廠務部之費用，分配於已經結清之廠務部費用帳戶上，使該費用帳戶，再作第二次之分配轉帳，則繁瑣太甚矣。茲可以房屋部費

用統制帳戶為例，說明其應行分配之次序。房屋部費用統制帳戶，即為供給房屋所需之費用帳戶。該部份於全廠各部，均有服務關係，故其費用當最先分配於其他各部之上，使其他各廠務部費用統制帳戶，在結轉時，均已包括其應分得之房屋部費用在內。

分配廠務部費用時應為之分錄 廠務部費用之分配，可先依上述之原則，計算其每部應分配於其他各部之數額，列成一表。然後根據此表作幾許連續之分錄，而過入於總分類帳中。即將各部應行分配之金額，借入各部費用統制帳戶，同時將每一廠務部應分配之金額，貸入各該廠務部費用統制帳戶。將此分錄逐一過入總分類帳後，各廠務部費用統制帳戶即可結清，而成為統計性資之帳戶。其所表示之事實，則為逐月及全年度內關於某項廠務費用之成本數額。

茲仍以本章內所舉之例，說明分配廠務部費用時應為之分錄如下：在此例內，動力及修理兩部為廠務部，甲，乙，丙為生產部。動力部除為甲乙丙三生產部工作外，同時對於修理部，亦有服務，但修理部則僅服務於甲乙丙三生產部。故在轉帳之時，當先將動力部之費用統制帳戶結清，俾修理部之費用，在結算之前，得一總數。動力部給與其他各部工作所費之成本，可自其分配表上求得之如下：

修理部	\$ 1,000
甲生產部	2,000
乙生產部	1,000
丙生產部	3,000
總額	<u>\$ 7,000</u>

根據上表可作下列之分錄：

借 修理部費用	\$ 1,000
甲生產部費用	2,000
乙生產部費用	1,000
丙生產部費用	3,000
貸 動力部費用	\$7,000

將上列分錄過帳後，修理部費用總額，即成爲 \$ 8,000。

直接費用額	\$ 7,000
分配費用額——動力部費用	<u>1,000</u>
總 額	<u>\$ 8,000</u>

假定修理部給與其他部份之工作，所費之成本可分配如下表：

甲生產部	\$ 3,000
乙生產部	2,000
丙生產部	<u>3,000</u>
總 額	<u>\$ 8,000</u>

修理部費用，即可根據上列之分配表，作下列分錄以清結之：

借 甲生產部費用	\$ 3,000
乙生產部費用	2,000
丙生產部費用	3,000
貸 修理部費用	\$ 8,000

將上列分錄，過入總分類帳後，其結果將廠務部費用之全數，轉入各生產部費用統制帳戶中。至如何將各生產部費用，分配於其出品之上，則俟第十三章中論述之。

第十二章 廠務部費用之分配

前章所述，係關於處理製造費用之大概情形，茲再進而研究製造費用之分配。關於此點，復可分為兩層以討論之：其一為廠務部費用應如何分配於各生產部，此於本章中述之；其二為生產部費用應如何再分配於各項產品，則俟下章中述之。

分配之先決條件 欲將各廠務部之費用，依其所供給之勞務為比例，分配於其所服務之部份，不可不先確定下列三項事實：

- (一) 廠務部所供給勞務之種類。
- (二) 組成廠務部費用之各項要素。
- (三) 計算供給勞務多寡之標準。

上列三項事實，如能確定，吾人即可據以決定其分配之方法。使各廠務部之成本，得以正確分配於其所服務之各部。

勞務之種類 各廠務部可依其所供給勞務之性質，分成下列四類：

1. 專事設計，記載，書寫及辦理事務之部份，如工場管理部，成本會計部，統計部，工帳部，購貨部，人事部，工務設計部及工程部等。
2. 專司材料之點收，運送及保管各部，如材料棧，收貨部及送貨部等。
3. 供給機械上各項勞務之部份，如動力部(Power plant)熱氣部(Heating plant)工具部(Tool room)及修理部(Maintenance department)等。
4. 雜務及其他為謀職工幸福與便利之部份，如廚房，膳堂，俱樂部，醫藥部，房屋部等是也。

組成廠務部費用之各項要素 廠務部成本乃由間接材料，間接人

工，及間接費用三項要素組合而成。每一廠務部中直接發生之各種費用，及由他部分配所得之費用，可自各部製造費用匯總表 (Summary of standing orders) 上求得之。此種匯總表，應每月加以審查，務使其所分配者，為專屬此部之費用。更應每月加以比較，觀其各種費用有否超過某種限度。廠務部之工作多屬普通性質，最易將應分配於他部份之費用，誤計在內，故在分配費用時，應加特別注意。

計算勞務之標準 每一廠務部所供給之勞務，其成本之計算及分配，可有不少之標準。例如某種勞務，可依計量表 (Meter) 所示使用之度量計算之，另有幾種勞務，則可依其所服務部份之工人數或工資額，或依其所服務部份之面積或容積比例計算之。亦有以其所服務部份之其他成本，為其計算之標準者。

分配廠務部費用之第一問題，即為其計算標準之選擇。務使依此標準計算所得之結果，能將一廠務部之費用，公平分配於其所服務之部份上。計算廠務部所供給勞務之標準，須先加以精密之揀選。否則標準一有錯誤，則生產部之費用，即因之而不確。其產品之成本，遂亦錯誤。茲將幾種可能之錯誤，述之如下：

(一) 如兩部之工資總額雖同，然論其直接工資，則一部多於他部，且其相差甚大；則依直接工資之比例，分配廠務部費用，與依工資總數之比例分配者，其相差亦必甚大。

(二) 如果一部份之直接工人，僅佔其全數工人之一小部份，則依各部工人總數為標準所分配之廠務費用，與依各部之直接工人數為標準者，其結果之相差，亦必甚大。又如某部之平日工作時間，與他部不同時，則依照各部工人之數為標準，而分配廠務費用，所得結果，亦當各異。

(三) 因各部工人數，工作時數，及工資總額間之比例關係，並不一致，故選擇其中之一為分配廠務部費用之標準，其結果當各不相同，一有錯誤，即當影響於各部之成本。

是故廠務部費用分配之正確與否，全賴其計算標準之是否正當。在選擇分配廠務部費用之標準時，吾人須先研究各部所供給勞務之性質，及其可以適用之標準，然後再將各項標準一一加以試驗及比較，而擇用其最能適合於事實者可也。

工場管理部 工場管理部，係全廠（指製造工場而言）之最高機關，各部份之工作事務，均受其指揮監督。此部份之費用，即為廠長，工務主任，辦事員，助理員等之薪金（各部領工之工資，則為間接工資之一項，當選計入其所指領之部份，不再作為工場管理費用），文具用品，各項固定費用，辦事處租金，電話費，及其他各項雜費，及其分配所得之其他廠務部費用，如熱氣電燈等項是也。

工場管理部既為指揮監督全廠各部工事而設立，故其所費之成本，即可以廠中各部之工作時間總數為標準而分配之。此項標準，較以各部工人數為分配之標準，更為妥當。蓋各種工人每日之工作時間，常有鉅大之差別也。至各部之工資總額，直接工資總額，直接工作時數等，均非分配工場管理費用之適當標準，蓋工場中之管理工作，不因各工人工資率之高下而有多寡。即在工資高昂之部份內，其所費之管理工作，未必較高於其他工資低廉之部份，且間接人工與直接人工，須受同一之管理也。

成本會計部，統計部，工帳部，人事部，及工務設計部等 此數部之工作，與全廠各部之直接人工及間接人工，均有關係，故其費用之分配，亦當以各部之工作時間總數為比例。其他如工資總額，直接工資總額，或直接工作時數等，均非其分配之公平標準，其理由已如上述。然亦有將辦理僱用工人等事之人事部費用，另依各部工人之人數為比例而分配之者。但考此部份之真正目的，乃為供給各種工人，使其在各部內，作一定時數之工作，故仍以各部份工作之時間為分配標準，較為合理。

購貨部 購貨部為廠務部之一，因其所有之工作，無非為全廠各部

所服務故也。購貨部之費用，可與材料棧，收貨部，送貨部等費用，合併計算。蓋此幾部之工作，均為材料之供給，其性質自屬相同也。但有時購貨部費用，亦可如上二節所述各部，分別計算，單獨分配。在其分配之時，仍宜以各部之工作時間總數為標準。因全廠各部之進行，無不需原料物料之應用，無論直接工人或間接工人，非有材料，不能工作，而工作時間之多少，即購貨部服務多少之標準也。

工程部 此部之工作，含有普通服務及特別服務兩種性質。但在會計上，其費用可先記入一帳戶之內，然後再依其工作之種類分配之。

工程部分之工作，依其性質，可分成下列數類：

1. 為發明新產品或改良舊產品之試驗工作。
2. 改良設備裝置之設計工程。
3. 關於通常產品之製造計劃。
4. 產品推銷上之設計工作。

上述四種工作，各有分配之方法，述之如下：

1. 關於試驗工作之費用，可另立一在製品成本單，將其記入。於試驗成功而獲得專利權時，即可將此項費用，轉至專利權帳戶內。

2. 如試驗不成，則其費用當轉入損益帳戶中，作為特別費用之一種，不當分配於製成品上。

3. 改良設備裝置之工作，其費用應作為該項固定資產之一部。

4. 關於通常產品之製造計劃，如能增加此項產品專利權之價值時，則其費用可記入專利權帳戶中，於日後以專利權費用之名義分配之。

5. 特為某批產品所作之製造計劃，其所費之費用，當作為該批產品上之成本。

6. 產品推銷上之設計工作，當作為銷售費用之一部。但如所作之圖樣及說明書等，在製造其所定之產品時，即可應用，則其費用，當作為

該批產品之成本。

在分配工程部費用時，可先以該部之全部工作時間，除其費用全數，而得工作每小時應分配之費用比率。然後以其所費於上述四類工作之時間，分別乘之，即得其每種工作上所應分配之數額矣。

材料棧，收貨部及運送部 材料棧之費用，應如何分配於其所經手之材料上，已於第八章中述及之。在該章討論此問題時，吾人已說明此種棧房費用，可以作為廠務部費用之一種，分配於其他各部之上。今若決定將此項費用，作為廠務部費用，則可與收貨部費用，運送部費用，及購貨部費用等，併成一數，總合分配之。因此幾部之工作，無非為供給材料而發生者也。

所謂收貨部費用，乃專指收入購進材料時，所發生之費用而言。至發出貨物時所發生之費用，通常稱曰發貨費用(Shipping expense)，應列入銷售費用內，如收貨與發貨工作，同在一部辦理，則該部之費用，當以其所費之時間為標準，比例分配於此二類工作之上。

運送部費用，亦可分為收貨及發貨二者。其屬於廠務部費用者，祇以購貨時之運送費用為限。故此運送部費用，應以其舟車之使用時間，或以其運送之貨料噸數為比例，分配於收貨與發貨二類之上。

材料棧收貨及運送三部之費用，既與購貨部之費用同一性質，則其分配，亦當以各部之工作時間總數為標準。

動力部 動力部所供給之勞務，有蒸汽(Steam)，電力(Electric power)，壓氣(Compressed air)，及熱氣(Heating)等項，乃依各工廠之設備，而有不同。廠內所用之動力，或完全由廠內動力部所供給；或僅供給其一部，另一部份，則自他廠購入，亦有全部動力均由他廠購入者。至其設備種類及工作情形，各廠亦不一致。

與動力部費用相關之事實，既複雜如是，則其分配之困難，自屬不言可喻。下數節所述者，僅其分配方法之大概耳。

1. **蒸氣** 蒸氣之發生，為動力設備之第一步工作。產生蒸氣之費用，包括煤及其他燃料，水費，其他用品，火夫及一部份司機之工資，修理，折舊及其他屬於鍋爐設備上之各項費用。他如輸送蒸氣於使用地點之各項費用，如蒸氣管之折舊修理等費，亦當包括在內。

所發蒸氣，如全部使用於電力間，則蒸氣間之全部費用，可轉入電力間費用之內，作為動力部費用之一項，而依各部使用動力之數量為比例以分配之。但為考查動力部費用之增減原因，究屬蒸氣間之關係，抑屬電力間之關係起見，則蒸氣間之費用，當為另行算出。

如所發蒸氣，除用於電力間外，亦作他種直接之使用時，則蒸氣間費用，當以各部所用蒸氣數量為比例，分配於各部費用統制帳戶中。為便利此項分配起見，可於使用蒸氣之部份內裝置氣流表(Flow meter)。此表能將各部所用蒸氣之數量(以一千磅為單位)，逐一為之記錄。吾人可先以所產蒸氣總磅數，除蒸氣間之全部費用，求得每千磅蒸氣應分配之比率。然後以各部氣流表上所載之用氣數量乘之，即得各部應分配之蒸氣費用。最後乃根據此項分配之比率，作一轉帳分錄，將蒸氣費用，轉入其他各部，而將蒸氣費用統制帳戶結清。

在未裝氣流表之工廠中，各部耗用之蒸氣數量，須由估計而得。如各部所使用之蒸氣數量，較為固定，即從鍋爐所發生之蒸氣，由熱氣間電力間等作同樣時間之使用時，則其估計，即可以各部所裝氣管面積之大小，而定其蒸汽費用之分配率。

若使用蒸氣之時間，各部不相一致，則於分配蒸氣間費用時，即不能單獨根據氣管之面積，同時亦當注意各部使用蒸氣時間之多少。以各氣管之面積，乘每氣管用氣之時間，所得之積數，當為一較確之分配標準。但無論如何，估計方法，總難絕對正確，在可能範圍之內，蒸氣費用之分配，自當以應用氣流表上之記錄，為其最確當之標準也。

2. **壓氣** 壓氣費用之計算及分配，大致與蒸氣費用相同，自以應

用各部所裝壓氣表上之記錄，爲最合宜之標準。設在使用壓氣之各部，不克遍裝壓氣表，則可裝一壓氣表於供給壓氣之部份，其所供給之壓氣總數，即可於此表上查得之。然後乃由試驗之方法，求得各部每小時耗用之壓氣數量及其比例，再根據此項比例，將壓氣間之費用，分配於使用壓氣之各部。

3. 電力 產生電力之費用總額，應以各部耗用電力之數量爲比例，分配於使用電力之各部。除事實上不能將各部馬達一一計算其耗用電力數量，而必須加以估計者外，當以應用火表或電表之記錄，最爲妥善。在產生電力之部份內，應裝一總表，以記其所產之電力總量。同時於每一部份內裝一分表，以記該部所用電力之總量。然後將電力間之費用，以每部所用電力數量爲比例而分配之，即可求得各部所使用電力之費用。

至於在每一馬達上，裝一電表，以計其用電之數量，則爲事實所不能。因之欲將每部所用電力之費用，再行分配於每一馬達之上時，非根據估計所得之標準不可。因之估計每一馬達所用電力之數量，可先以各馬達之馬力匹數(Horse power rating)，乘其使用時間，而求得各馬達之馬力時間(Horse power hour)。然後以該一部內所用馬達之馬力時間總數，除該部所攤得之電力費用，即得每一馬力時間應行分配之數。再以此數乘每一馬達之馬力時間，即得各馬達使用電力之費用。但事實上各馬達並不按其最高限度之馬力完全開足，故在估計時，務須注意此項事實，將其並未開足之馬力匹數除去，否則估計即難正確。

每一馬達用電數量，亦可以電力表逐一試驗而求得之，即先求得各馬達每小時所用電力，而以其工作時間乘之。但當注意者，即此項試驗，務須於經常狀態下爲之，使其所得結果，不致因工作之變動而生錯誤。

電力之用於電燈者，亦可依估計馬達之方法，估計而分配之。其法即求得每燈之燭光時間(Candle power hour)，而以之爲分配之比例

是也。

4. 熱氣 熱氣可由蒸氣間附帶供給之，亦可自另一部份產生之。其成本總數，當以各部水汀面積 (Radiator surface) 之大小為比例而分配之。但為便利起見，亦有即依各部所佔地位之大小為比例者，然總不若前者之精確也。

5. 煤氣 各部所用煤氣，不論其由廠自備，或由外方供給，其成本之分配，均與電力費用相同。雖其分配之標準，當然以煤氣表上之記錄，最為可靠。但在不能有許多煤氣表之裝置時，亦可以煤氣燃燒機 (Gas burner) 之隻數及其發火部份之面積，乘燃燒時間，將其積數，作為比例，而分配之。

工具部 樣子部等 工具部為供給工人各項用具之廠務部，其工作性質，除保管及收發工具外，亦有兼管工具之製造及修理者，要皆依各廠內之組織而定也。

新工具或其他物件之製造，凡能成為固定資產之一項或產品之一種者，其成本當另以在製品成本單分別記載之。至其工作完成後，即可將其成本轉作資產或製成品之一項。關於工具之修理，磨快，更換等服務工作，其費用亦當另行記載於製造費用單內特設之欄中，勿與該部之一般製造費用相混。至該部之一般費用，則應先分配於該部生產及廠務兩種工作之上，然後將服務工作之費用，以各部所用工具數量，或依其直接人工之工作時間，分配於其所服務之各部。但以直接工人之工作時間為標準時，則各部中直接工人使用工具之不同情形，在計算時，當預為計及之。

修理部 修理部為專事修理房屋機器設備等之部份，其費用通常包括工頭及工人之工資，耗用之材料，及其設備上之固定費用，如折舊，保險，稅捐等。此部費用，可依其為各部所為修理工作之多少，直接分配於各部，故不致有選擇標準之困難。記載該部成本之製造費用單中，應

依其工作之性質及其所從事修理之各部，分設若干欄。此外關於其一般費用，亦須另設若干欄以記載之。此項一般費用，應以對於各部所為修理工作之費用額為比例而分配之。如此，則修理部費用，可直接自修理部費用統制帳戶中，轉至其所服務之各部費用統制帳戶內，不必應用各種不甚適合之分配標準矣。

尚有一種學說，即謂修理工作為保存固定資產之工作，所以延長其資產本身之壽命者，故其費用當可直接借入折舊準備帳戶中，以示資產之折舊，得因平日之修理而減少。此說所根據之理由，頗為充足，甚有研究之價值。

膳食部 工廠為謀職工之便利及節省起見，乃有膳食部之設置，使各職工均能依食物之原價，獲得膳食之供給。此處所謂之原價，除米，菜，二項之外，尚須包括廚房所用燃料，煤，電，房屋租金，及其他各項固定費用。至收得之膳費，當抵銷供膳之成本，如有少額之超過或不足時，則其差數，當視為其他損益之一種，應轉入損益帳中。

有時膳食之定價，僅以食料之直接成本為限，而廚房之固定費用，及其他各種雜費，並不計算在內。因之所收膳費，自不能與其全部成本相抵銷。其差額當為製造費用之一項，應以各部職工人數為比例，而分配之。

職工俱樂部 俱樂部為職工謀幸福及娛樂之部份，其所供給之勞務，自為各部全體職工所享受。故其成本之分配，亦應以各部職工人數為比例。工作時間及工資金額等，均非適當之標準。

醫藥部 醫藥部，對於職工為診病，療傷，配藥等工作，此項工作，雖專為職工個人所需要，然其所給之數量，未必即依各部人數之多寡為比例。蓋傷病之發生，為偶然之事實，吾人僅能以其發生之次數為比例，將其全部費用，分配於各部。至各部職工醫治次數之多寡，可自該部之記錄中查得之。

其他如檢驗身體等工作之屬於一般性質者，其費用可依各部職工之人數為比例而分配之。

房屋部 工廠之房屋，不論其為自置，或為租賃，均須有相當之費用。凡向外租得之房屋，其費用即為房租，管門人工資，場地修築費，及其他諸項雜費。有時此項附帶費用，已包括在房租之內。所付房租，於記帳時即可直接分配於各部費用單中。至他項附屬費用，則可與自置房屋之費用，同樣處理之。

自置房屋所支出之費用，即可代其應付之房租。此項費用，可包括：(1)房屋本身上應有之費用，如稅捐，折舊，保險，修理等，及(2)各項附屬費用，如管門，打掃，及開電梯人等之工資，盥洗所用品，場地修築費等。有時電燈及熱氣二項，之費用，亦包括在房屋部費用之內。

關於房屋部各項費用，應另立一費用單以記載之。但一廠房屋，不止一種，其構造方法與使用目的，亦均不相同，因之其中各項費用，不能混記於一單之內，非有各別之費用單以為記載不可（即每一房屋，應單獨設立一費用單，將該屋之各項費用記入之，以便分配於該屋所容之各部）。每至月終，即可根據房屋部費用單中之結數，自製造費用統制帳戶中，轉至房屋部費用統制帳戶內，然後再依各部所佔房屋地位之大小而分配之。

雜費 一廠之中，每有不能歸屬於任何廠務部之各項零星雜費。倘其成本會計制之分部，極為詳細，則此項雜費，為數當屬極少，故可記於一戶之內，作為一項單獨之費用而分配之。但此項費用，其性質太屬混統，最易將應屬於其他廠務部之各項雜費，混記在內，故非加以特別注意不可。

雜費之性質，既屬混統，則其分配自不能有確切合理之標準，可資依據。但為簡便起見，吾人可直接將其分配於各生產部，即以各生產部之工作時間，為其分配之比例可也。

分配之順序 爲免除重複及遺漏，并使分配之工作簡便起見，將廠務部費用，分配於其所服務之各部時，應預先規定其分配之順序。至其順序當如何規定，則可依下述之原則。

凡受其服務之部份最多，而爲其服務之部份最少者，其費用當最先分配之。其次則爲受其服務之部份較多而爲其服務之部份較少者，依其供給勞務之範圍爲序，將各廠務部費用，次第分配之，至全數分配於各生產部爲止。

但在事實上，各部之間，皆有互相連帶之服務關係。一部每爲他部服務，而同時亦受該部之服務。如房屋部以其房屋上之勞務供給於人事部，而人事部亦以僱用管門夫役電梯司機等工作，供給於房屋部。再如電力間供給電力於鍋爐間，然亦同時受鍋爐間所供給之蒸氣，以發動其機械。諸如此類，不勝枚舉。此種部份間之連帶關係，使各廠務部間之費用，幾於無法分配。蓋如依照其相互關係，逐步分配，則任何廠務部費用，將永無分配終了之時。故在分配廠務部費用於其他廠務部時，吾人必需略去其間比較不甚重要之服務，而依前述之原則，規定其順序，逐步分配之可也。

至所規定之分配順序，必須與事實相符合，務使其服務上所略去之連帶關係，爲一較微細而無重大關係者，否則難免有錯誤之發生也。因此在規定分配順序之時，對於各廠務部之工作，必須加以精細之研究。茲將普通工廠中，廠務部費用之分配順序，及其每項費用分配時，應借應貸之帳戶，以第七圖示之如下，以供讀者之參考。

在分配時，凡性質相同各部，其費用即可併爲一數，成一混合之轉帳分錄。例如下圖中，膳食，俱樂部，及衛生三部費用，即依此方法，爲一次之分配者也。

廠務部費用分配計算表 分配廠務部費用之計算方法，及其應作之轉帳分錄，可以次頁所列計算表爲例而說明之。此表爲一多行式之表

第七圖表 廠務部費用分配順序圖

借	橫線下各部份費用 (此分錄之根據即為修理部之工作總表)	貸	修理部費用					
借	橫線下各部份費用 (依各部占有產屋之面積為比例)	貸	產屋部費用					
借	橫線下各部份費用 (依各部職工之人數為比例)	貸	膳食部費用					
借	橫線下各部份費用 (依各部被醫治之次數為比例)	貸	俱樂部費用					
借	橫線下各部份費用 (依各部工作時間總數為比例)	貸	衛生部費用					
借	橫線下各部份費用 (依各部工作時間總數為比例)	貸	警備部費用					
借	橫線下各部份費用 (依各部工作時間總數為比例)	貸	監工部費用					
借	橫線下各部份費用 (根據工作報告單及在製品)	貸	成本會計部費用					
借	橫線下各部份費用 (依各項飛機之分拆表)	貸	統計部費用					
借	橫線下各部份費用 (依各項磅數之)	貸	工務部費用					
借	橫線下各部份費用 (依火表之記載及各馬)	貸	工務設計部費用					
借	橫線下各部份費用 (依各項磅數及各項磅數)	貸 <table border="1" <tr> <td>貨</td> <td>材料部費用</td> </tr> <tr> <td>貨</td> <td>收貨部費用</td> </tr> <tr> <td>貨</td> <td>送貨部費用</td> </tr>	貨	材料部費用	貨	收貨部費用	貨	送貨部費用
貨	材料部費用							
貨	收貨部費用							
貨	送貨部費用							

借	橫線下各部份費用 (依各項磅數及各項磅數)	貨	工程費用
借	橫線下各部份費用 (依各項磅數及各項磅數)	貨	空氣費用
借	橫線下各部份費用 (依各項磅數及各項磅數)	貨	電力費用
借	橫線下各部份費用 (依各項磅數及各項磅數)	貨	壓氣費用
借	橫線下各部份費用 (依各項磅數及各項磅數)	貨	熱氣費用
借	橫線下各部份費用 (依各項磅數及各項磅數)	貨	煤氣費用
借	橫線下各部份費用 (依各項磅數及各項磅數)	貨	工具部費用
借	橫線下各部份費用 (依各項磅數及各項磅數)	貨	雜費
各生產部費用帳戶			

(第三表)

廠務部費用分配計算表

佔地面積平方尺	30,000	2,000	1,500	2,000	1,500	14,000	9,000
工作時間總數	14,000/13,800 (註一)		700	800	1,500	4,500	9,500
直接工作時間總數	8,000					8,500	4,500
電力時間	60,000				5,000	30,000	25,000
行政	分配率						
1 各部門有用費用	\$ 6000.00	\$1,040.00	\$ 706.50	\$1,496.00	\$1,372.50	\$2,469.50	\$1,879.50
2. 修理部費用 (註二)	\$ 8000.00	160.00	20.00	60.00	110.00	90.00	160.00
3. 房屋部費用 每平方尺\$.04		\$1,200.00	80.00	80.00	60.00	60.00	800.00
4. 工資部費用 每小時\$.14			\$1,900.00	96.00	210.00	830.00	910.00
5. 材料部費用 每小時\$.005			\$ 864.50	52.00	97.50	292.50	422.50
6. 動力部費用 每小時\$.03			\$1,800.00	160.00	160.00	900.00	760.00
7. 工具部費用 每小時\$.25				\$2,000.00		875.00	1,125.00
8. 生產部費用總額					\$5,817.00	\$5,407.00	

(註一) 各部工作時間總數為 14,000 小時。除材料部外,其他各部之工作時間總數,為 13,800 小時。

(註二) 係原產工作時間總數分配之。

格，每一製造部均設一行，以記其直接發生及分配而來之各項費用。各廠務部費用之分配標準，即載明於此表上端。表上所示之各部直接費用，即由製造費用統制帳戶，結轉於各該部費用統制帳戶之金額，至各廠務部費用，則自左至右，逐步分配於各生產部，其方法如下：

最先將第一部(即最左之部份)所有直接費用金額，依計算之標準，分配於右列各部。再將第二部之直接費用，及其分配所得之第一部費用，併成一數，向右列各部分配之。直至所有廠務部費用，悉數分配於各生產部為止。吾人即可根據此表上之每行分配額作轉帳分錄。每一分錄之方法，以其被分配部份之費用總額，貸入該部之費用統制帳戶，而以分配於各部之細數，借入各該部費用統制帳戶。

轉帳分錄 茲即根據上列計算表，作成下列之轉帳分錄：

1 將某月份之全部製造費用分配於各部，即將製造費用自製造費用統制帳戶轉入各部費用統制帳戶時所應為之分錄。(此項分錄乃根據製造費用匯總表上之結數而作者，即上表第一行之數額。)

借 修理部費用	\$ 600.00
借 房屋部費用	1,040.00
借 工場事務部費用	1,860.00
借 材料棧費用	706.50
借 動力部費用	1,498.00
借 工具部費用	1,372.50
借 甲生產部費用	2,469.50
借 乙生產部費用	1,879.50
貸 製造費用	\$ 11,224.00

2. 分配修理部費用之分錄。(此乃根據修理部工作匯總表而作者，即上表第二行之分配數。)

借 房屋部費用	\$ 160.00
借 工場事務部費用	20.00
借 動力部費用	60.00
借 工具部費用	110.00

借 甲生產部費用	\$ 90.00
借 乙生產部費用	160.00
貸 修理部費用	\$ 600.00

3. 分配房屋部費用之分錄。(此乃依各部佔用房屋之平方尺數為比例而分配之數額，見上表第三行。)

借 工場事務部費用	\$ 80.00
借 材料棧費用	60.00
借 動力部費用	80.00
借 工具部費用	80.00
借 甲生產部費用	560.00
借 乙生產部費用	360.00
貸 房屋部費用	\$ 1,200.00

4. 分配工場事務部費用之分錄。(此乃依各部工作時間總數為比例而分配之數額，見上表第四行。)

借 材料棧費用	\$ 98.00
借 動力部費用	112.00
借 工具部費用	210.00
借 甲生產部費用	630.00
借 乙生產部費用	910.00
貸 工場事務部費用	\$ 1,580.00

5. 分配材料棧費用之分錄。(此乃依各部之工作時間總數除去工場事務部之時間數為比例而分配之數額，見上表第五行。)

借 動力部費用	\$ 52.00
借 工具部費用	97.50
借 甲生產部費用	292.50
借 乙生產部費用	422.50
貸 材料棧費用	\$ 864.50

6. 分配動力部費用之分錄。(此乃依各部所用馬力時間數為比例而分配之數額，見上表第六行。)

借 工具部費用	\$ 150.00
借 甲生產部費用	900.00

借 乙生產部費用	\$ 750.00
貸 動力部費用	\$ 1,800.00

7. 分配工具部費用之分錄。(此乃依各部直接工作時間數為比例而分配之數額，見上表第七行。)

借 甲生產部費用	\$ 875.00
借 乙生產部費用	1,125.00
貸 工具部費用	\$ 2,000.00

自上列各項轉帳分錄，全數過帳後，製造費用之總數，即全數分配於各生產部費用帳戶內，如上表第八行之結數所示者是也。

直接分配廠務費用於生產部之方法 上述分配方法，在學理上可稱正確。但在實用上，則有計算繁複，轉帳過多之弊。為免除此項不便起見，吾人有時可應用直接分配之方法以替代之。所謂直接分配法者，即將各廠務部費用，依各項分配標準，直接分配於各生產部，而不再分配於其他廠務部。此法所根據之理由，則以廠務部原以各生產部為其服務之最終目的，故若其中之某一部，為其他廠務部服務時，其所供給之勞務，最後仍被各生產部所吸收。故在分配其費用時，不妨將應分配於其他廠務部之數額略去，而僅將其全數，直接分配於各生產部。

直接分配於各生產部之方法，在實用上，當較前法簡便不少。但於理論上不能如前法之精確。蓋各廠務部費用之分配標準，並不一律。如房屋部費用，應以各部佔用房屋之面積為比例，而動力部費用，則應以馬力時間為比例。按照前法，則分配於動力部之房屋部費用，原當依動力部費用之分配標準，轉行分配於其他各部。今若將此項應歸動力部之房屋部費用，直接分配於各生產部，則因分配標準之單純，結果遂不免有差誤之發生。

由上所述，可知理論與事實，常不相符。吾人既不能單講事實之便利，而犧牲理論，亦不能單求理論之正確，而增加事實上之困難。故為兼顧理論與事實起見，對於任何方法，必須從兩方面之立場，作精密之考

慮與比較，擇其較爲便利，而不大背於理論者採用之。廠務部費用之分配方法，亦可依此原則，加以選定。即先依理論上之分配法，求其分配數額，再以直接分配法，求其結果。然後將此二種結果加以比較。如其差類爲數甚少，吾人即可取其較爲簡便之直接分配法，如其差類爲數甚大，則此法自無採用之可能。蓋吾人不能僅圖事實上之簡便，而犧牲理論上之正確也。

統一分配法之需要 多數廠務部爲各工廠所通有。其費用之如何分配，各廠應採用統一方法，而此種統一方法，正爲事實上所需要。蓋各廠間之成本及其變動，藉此可互作正確之比較。故吾人極端希望各工廠之會計人員，對於各廠通有之廠務費用，能作一致之處理，使現行各種成本會計之方法，漸得成爲標準之方法也。

第十三章 製造費用之分配

分配製造費用之必要 產品之成本，乃由直接原料，直接人工及製造費用三項組合而成。直接原料與直接人工二項與產品之關係，甚屬明確，吾人即能於其發生之時，將其成本直接記入該批產品之成本單中。至於製造費用一項，因其與任何產品，均無特定之關係，故不能於其發生之時，逕行記入任何在製品成本單內，然欲求得產品之製造成本，則又非將此項成本要素，計算在內不可。

製造費用既因其間接及普通之性質，不能如原料人工二項之可以直接記入在製品成本單內，於是不得不根據某種分配方法，為之分配，使各號成本單所代表各種產品或各批產品，均能公平負擔此種間接費用之一部。因之製造費用之分配方法，遂成為吾人所當研究之重要事項。蓋分配方法一有錯誤，各種產品之成本，即無正確之可能矣。

經常分配率 (Normal rates) 之採用 一廠之生產數量，常因推銷與季節關係，時有增減，但其製造費用之數額，則每月大致相同，此乃各工廠之普通情形，無待細述。今欲為之說明者，即凡各種成本，倘欲將其作為規定產品售價及比較工作效率之根據，則應採用在平常情形下之經常成本 (Normal cost under normal condition)，而不可採用特別時期內極高或極低之非常成本 (Abnormal cost)。是故每一產品所分配之製造費用額，應為一經常之數目，不當隨各期間生產量之變更而發生極大之差別。茲舉例說明之如下：

例如某廠之製造費用，每月均為 \$12,000，而其產量則各月不同。今將其每月之分配率及六個月內之經常分配率，表示如下：

月份	製造費用	產品數量	各月每件應分配費用	每件經常費用
一月	\$ 12,000	16,000件	\$.75	\$ 1.00
二月	12,000	12,000	1.00	1.00
三月	12,000	10,000	1.20	1.00
四月	12,000	20,000	.60	1.00
五月	12,000	8,000	1.50	1.00
六月	12,000	6,000	2.00	1.00
六個月總額	\$ 72,000	72,000		\$ 1.00

就六個月內之生產數量平均計算，每件產品應分配一元之製造費用。但若依各月之產量，分別計算之，則每件產品所分配之費用，各月不同。最低時僅為六角，最高時竟達二元，祇有二月份之數目，適與平均費用相等。由此可知依照全期之平均產量計算，所得之費用成本，較之根據每月之各別產量計算而得者，自為穩定而合經常情形也。故欲將一期之成本，或一廠與他廠之成本，互相比較，則非用全期之經常單位成本不可。此經常成本為規定產品賣價時所當根據之惟一標準，在須預先規定產品賣價之製造業中，尤應採用全期之平均產量以分配費用，而估計其每件之成本也。

規定經常分配率之標準 製造費用之經常分配率，乃根據一期內之經常製造費用，及其平均生產情形而規定者。其所根據之期間，或為整個之年度，或為能代表全年度一般情形之某一期間。在此期間之內，製造費用及生產情形等雖月有變動，然自整個之會計年度言之，每月之平均數目，當能代表其全年之一般情形。故依此項每月經常數所規定之製造費用分配率，要當以能將全年之製造費用總數分配於該年內之產品上為度。

經常分配率與每月製造費用之關係 依照經常分配率所分配之製造費用，與各月之實際製造費用每不相同，蓋因各月之實際費用及實際產量，未必與每月之經常數相等也。如一月之實際費用，少於經常數額，

或其實際產量超過經常產量時，則該月產品所分配之製造費用，即較其實際之費用額為多。反之，如一月之實際費用多於經常數額，或其實際產量不及經常產量時，則該月產品所分配之製造費用，即較其實際之費用額為少。

茲就上節之例，將前述之意義，列表說明之如下：

月份	分 配 費 用	實際費用	分配數多 於實際數	分配數少 於實際數
一月	16,000 @ \$ 1.00	\$ 16,000	\$ 4,000	
二月	12,000 @ \$ 1.00	12,000	無差額	
三月	10,000 @ \$ 1.00	10,000		\$ 2,000
四月	20,000 @ \$ 1.00	20,000	\$ 8,000	
五月	8,000 @ \$ 1.00	8,000		4,000
六月	6,000 @ \$ 1.00	6,000		6,000
總計	72,000 @ \$ 1.00	\$ 72,000	72,000	無差額

觀於上表，知一四兩月份之分配費用，超過實際費用，三五六各月份之分配費用，則少於實際費用。祇有二月份之分配數，適與實際數相符合。但自全期之總額觀之，則分配數與實際數相等也。

經常分配率之規定 每期所適用之實際分配率，必須至該期終了，已知全部製造費用及全部生產數量之後，方可決定。故事實上不得不先定一預計之分配率，為期內分配製造費用之根據。

在已經施行成本會計制度後，本期內所應用之分配率，即可根據前幾期之經驗，并預計下期之變動，而決定之。但在設計成本會計制度之始，本期內所應用之分配率，祇得依現有之各項記錄，為之估計。預計之分配率，應與逐月之實際分配率，隨時比較。如發現分配費用與實際費用差異極大時，即應將此項預計之分配率，加以修正，使與實際情形相接近。

製造費用之分配方法 為使製造費用得適當分配於各種產品之

上，其所應用之分配率，應以各種產品所共有之因素(Common factor)為根據而決定之。但此共有之因素，應與製造費用之耗費成正比例者，方為合格。如一工廠僅有一種產品，則其生產數量，即為其各批產品之共有因素。分配製造費用之比率，即可以產品總量除製造費用總額而得之。如本章第二節所示之例，假定該廠於六個月內，共出一種完全相同之產品，計72,000件，耗去製造費用之總額，為\$72,000，則其每件產品上所應分配之製造費用，即為一元。今有一批產品計50件，則此批產品上所應分配之製造費用，可以一元乘其件數，即五十元是也。

在實際上，一工廠僅造一種完全相同之產品者，為數甚少。目今各製造工業，多趨向於複雜之生產。非但一廠所製之產品，有種類之不同，即在同類之產品中，亦有大小式樣花色之區別。因之依產品之數量為分配之標準，祇能適用於少數極簡單之工廠。其他各廠產品之略為複雜者，即不得不另求一種分配製造費用之共有因素。按一般工業產品上共有之因素，通常有下列兩種：(1)製造上所需之直接工資，(2)製造上所需之工作時間。製造費用之分配，不外以此兩種因素之一，為其計算之標準。

分配製造費用之通常方法，計有下列數種：

1. 直接工資法 (The direct labor cost method)
2. 直接工作時間法 (The direct hour method)
3. 機器工作時間法 (The machine hour method)

直接工資法者，係以各批產品上所耗用之直接工資為標準，而分配製造費用於產品之方法也。直接工作時間法或機器工作時間法者，則以各批產品上所耗用之直接工作時間或機器工作時間為標準，而分配製造費用於產品之方法也。茲在詳論此三種分配方法之前，先將其所根據之學說，加以研究。

分配製造費用之兩種標準，直接工資及工作時間 主張依照產品

上所費之直接工資為分配製造費用之比率者，謂製造費用之發生，與直接工資之發生，成正比例。主張依照產品上所需工作時間為分配製造費用之比率者，則謂製造費用之發生，與時間之經過成正比例。此兩種學說，自以後者較為正確。若將各項製造費用之發生情形，加以研究，即知多數製造費用之發生，均以經過時間之長短為比例，略舉數例如下：

1. 房租 工廠房租之計算，常以使用時間之久暫為比例。在一定之時期內，支付一定之金額，與廠內直接工資之多寡，毫無關係。

2. 折舊 折舊為各項資產之價值，因一定時期內之使用而發生之損失，其受直接工資之影響而發生之折舊，甚屬有限。

3. 動力 動力之耗用，與時間之久暫，甚有關係。但與直接工資之多寡，並無關係。

各項製造費用之發生，既大都依時間為比例，則將其分配於產品之上，亦自應以製造各種產品之時間為標準。近幾年來，此說已為一般成本會計學家所公認，其應用亦漸見推廣。至依直接工資為比例之分配方法，吾人不能信其有學說上合理之根據，不過因其應用上及計算上較為簡便，故亦能存而不廢也。

直接工資法 此法將製造費用，依直接工資為比例，分配於產品之上。即以各批產品於製造上所需之直接工資為標準，以其應行分配費用之百分率乘之，所得之積，即該批產品上應行分配費用之數也。例如上年度製造費用之總額為 \$80,000，直接工資之總數，為 \$100,000。兩者之比，為百分之八十 (80%)。如以此項比率，作為本年內製造費用之經常分配率。茲設某號在製品成本單上，耗用直接工資 \$100，則其應分配之製造費用，當為 $\$100 \times 80\%$ 即 \$80 是也。

直接工資法之優點，即在其實用上之簡便。蓋其分配之比率，甚易決定，而其分配於產品時之計算，又甚簡單也。其缺點則為產品上所分配之費用額，常受工資率之影響。譬如甲乙二工人，各作同樣之工作，

但甲之工資較乙為高。今如於同一時間內完成同樣之工作，則甲所完成者，其應分配之製造費用，必較乙所完成者為高。且工資率一有變更，即影響於產品上所分配之費用數額，因而欲將各期內各批產品之成本，互相比較，常生困難。

製造費用之發生，既不與直接工資成比例，故依直接工資法所計算之成本，常多不正確之結果。所以此種方法，祇在工資率甚少差別而且不甚變動之工廠中，方能適用。

直接人工時間法 此法以產品於製造上所需之直接工作時間為標準，以其應分配費用之百分率乘之，所得之積，即該批產品上應行分配之費用數額也。例如上期之製造費用為 \$ 90,000，其直接人工之工作時間為 100,000 小時，則每小時應分配之費用比率，即為 \$.90。如以此項比率，作為本年內製造費用之經常分配率，則在需用直接工作五十小時之在製品成本單上，其應分配之費用當為 50 小時 × \$.90，即 \$ 45 是也。

此法之結果，當較直接工資法為正確。因其分配費用之標準，與發生費用之原因，有直接關係也。在大多數使用人工以事製造之工業中，當以此為最合理之分配方法。但製造上使用機器較多，或使用之機器，價值高貴者，則其工人之工作，多受機器之限制，因而分配費用之標準，當以機器之工作時間，代替直接人工時間也。

直接工資法與直接人工時間法之比較 茲再舉一實例，將上述二法之結果，一加比較，以視其異同。例如某工廠全年之製造費用，共為 \$ 200,000，直接人工時間，共為 400,000 小時，直接工資之總額，共為 \$ 400,000。則每一直接工作小時，應分配 \$.50 之製造費用，每 \$ 1.00 之直接工資，亦應分配 \$.50 之製造費用。今有甲乙丙三工人，同在十小時之內，完成一批工作，而三人之工資率則不相同。甲之工資為每小時 \$.80，乙為 \$ 1.00，丙為 \$ 1.20。於此十小時之內，甲乙丙三人之直接工

資。甲爲 \$ 8.00, 乙爲 \$ 10.00, 而丙爲 \$ 12.00。依上述兩法, 計算各工人之工作上所應分配之製造費用如下:

直接人工時間法: 每人 10 小時, 每小時 \$.50 甲 \$ 5.00 乙 \$ 5.00 丙 \$ 5.00

直接工資法:

甲	\$ 8.00 × 50%	\$ 4.00	
乙	10.00 × 50%		\$ 5.00
丙	12.00 × 50%		\$ 6.00

觀於上表, 可知依直接工資法計算, 甲乙丙三人之工作上所應分配之製造費用, 各不相同。但依直接人工時間法所計算而得者, 較爲一致。故於比較成本或決定賣價之時, 此法之結果, 自較直接工資法所得者爲正確可靠。

機器工作時間法 此法之原理, 與直接人工時間法無異。爲使機器工作之費用, 得與手工製造之費用, 作同樣公平之分配, 故以機器之工作時間, 爲分配費用之標準。

關於機器上所發生之費用, 有機器所估房屋地面之使用成本, 機器之折舊, 修理, 保險, 稅捐, 及其所耗用之動力等。此種費用, 自應歸機器上所製之產品, 平均分配。機器工作時間法者, 卽所以達到此項公平分配之目的者也。

此法所用之分配率, 可以一製造部中之機器工作時間總數, 除該部或該機器上之製造費用總額而定。每批產品, 在該機器上之工作時間應隨時加以記錄。吾人卽可根據其所報告之工作時間, 乘其所定之分配率, 藉以分配該批產品應行負擔之製造費用。

在規定每一機器工作時間之費用分配率時, 可將製造部一切費用, 完全計算在內; 或僅將因使用機器而發生之費用計算在內, 另將其他與使用機器無關係之各項費用, 仍依直接人工時間法分配之, 亦無不可。但同時應用兩種分配率, 其計算工作當較採用任何一法時爲複雜, 故甚少見諸實用。

計件工資制與分配費用之關係 支付工資之方法通常有計時工資制 (Daily-work wages) 與計件工資制 (Piece-work wages) 兩種。所謂計件工資制者，即以各工人所生產之產品件數為計算及支付工資之標準也。計件工資制之目的，在使工人能增加其生產之數量。蓋製造費用之發生，多以時間為比例，在同一時間內，倘能製成較多之數量，則每一產品所分配之費用，自可因此減少。故其結果為產品成本之減輕，自不待言。在計件工資制下，製造費用仍不宜用直接工資法為之分配，因此法之結果，凡生產較速之產品，其所負擔之費用額，仍與生產遲緩之產品所負擔者相同故也。是以在採用計件工資制之工廠，仍以直接工作時間法，為分配製造費用之最善方法。

茲假定應分配之製造費用，每直接工作小時為 \$ 1.50，或為直接工資百分之一百五十 (150%)，今有甲乙二計件工人，製造同樣之產品，每人每件之工資均為 \$.10，乙能於一小時內製成產品十五件，而甲僅能完成十件。依直接人工時間法與直接工資法之計算，各人所製產品所應分配之製造費用，將如下示之數：

甲	直接人工時間法	$\$1.50 \div 10 = \$.15$	每件所分配之製造費用
	直接工資法	$\$1.00 \times 150\% \div 10 = \$.15$	每件所分配之製造費用
乙	直接人工時間法	$\$1.50 \div 15 = \$.10$	每件所分配之製造費用
	直接工資法	$\$1.50 \times 150\% \div 15 = \$.15$	每件所分配之製造費用

觀於上列算式，即知應用直接人工時間法時，凡屬生產迅速之產品，其每件所分配之製造費用，得較生產遲緩者為低。此乃實際上應有之情形，非將其明示於成本中不可。但若應用直接工資法，則不論每小時內產品數量之多少，其每件所分配之費用，始終相同。此種結果之不能適合於事實，甚為明顯。是故在計件工資制度下，其製造費用之分配仍不宜用直接工資法，而當應用人工時間法也。

分部工作時間法 (Departmental hour rate method) 此法乃將直接工資與製造費用合成一數，以各部直接工人之工作時間為比例，分

配於其每批產品之成本上。其結果則使直接人工成本之分配於產品上，亦依每小時之平均率為標準，而不照實付之工資為標準。在幾種分部精密之工業，如印刷製版業等，依此方法所分配之直接人工成本，並不發生差誤，因此部內各工人之實際工資率，均屬相等故也。即其工資率或有不同，亦係各工人生產能力之大小所致。如同一工作，由工資高者為之，當費較少之時間，由工資較低者為之，則費較多之時間。然其工作之人工成本，仍屬相等也。

關於製造費用之分配，應用分部工作時間法與應用直接工作時間法，在原理上無甚差別，惟一以直接工資與製造費用併合計算，一則分別計算耳。在需要多量機器工作，或每一機器需有二人以上同時工作之部份中，則此分部工作時間法之計算，應以機器之工作時間為根據，即以機器之工作時間數，除直接工資與製造費用兩者之和，而以其所得之分配率，為分配費用之標準是也。

分部工作時間法為處理直接工資與製造費用之最便方法。蓋不獨記載工資與費用於各在製品成本單上之工作，得以省去不少。即所得結果，亦甚正確，且其計算亦較他法為敏捷。

其他分配方法 關於製造費用之分配，尚有幾種不常應用之方法。其一為生產數量法 (Output method)，即依每磅，每加倫，或每件等生產單位為分配之標準。此法僅可適用於製造一種產品之工廠中，其效用殊屬有限。其二為直接成本法 (Direct cost method)，即將製造費用依各項產品之直接原料與直接工資為比例而分配之。然製造費用之發生，與使用原料之多少，關係極微，倘各種產品之原料成本，有多寡不同之情形時，則此法之結果，多不正確。故此兩種分配方法，在分步成本制度中，尚可適用，但在分批成本制度中，則殊無採用之可能也。至於尚有其他各種分配方法，則因大都均屬不完全或極少應用者，茲不贅述。

各部分配率之必要 分配製造費用，須先擇定分配之標準，並求得

其分配率。在上述各種分配方法中，因便於說明起見，所有分配率，均假定其為全廠劃一。但在事實上，同一之分配率，甚難適用於各生產部，因各部所分配之費用額及其生產情形，各不相同。故欲使各部之費用，全數分配於其產品之上，則各部應有各別之分配率。蓋各部採用同一之分配率，雖亦能將全廠之製造費用悉數分配於其產品之上，然不能適將各部本身之費用，全數分配於各該部本身之產品上，因應用於全廠之分配率，與各部所應採用之分配率，甚少相同故也。

茲特舉一例，以說明各部應有各別之分配率。假如有一工廠，內分五個生產部，而以直接人工時間為分配製造費用之標準。所有全廠及各部之製造費用額，人工時數及每小時之分配率，計如下表：

部份	製造費用	直接人工時數	每小時分配率
甲部	\$ 19,000	25,000	\$.76
乙部	20,000	25,000	.80
丙部	20,000	20,000	1.00
丁部	16,000	10,000	1.60
戊部	25,000	20,000	1.25
全廠	\$ 100,000	100,000	\$ 1.00

茲用每小時一元之分配率，雖亦能將全廠之製造費用總數分配於其產品之上。但就各生產部分別計算，則其所得之結果如下：

甲部產品多分配之數，計	\$ 6,000
乙部產品多分配之數，計	\$ 5,000
丙部產品已分配之數與實際費用之金額相同。	
丁部產品少分配之數，計	\$ 6,000
戊部產品少分配之數，計	\$ 5,000

觀於上例，可知各部倘欲應用同一之費用分配率，則各部產品所需之工作時間，務須相等。如不相等，則此同一之分配率，即不能適用。實際上各工廠之產品，不祇一種，而每種產品所需之工作時間，又各不相同，故欲分配各部之製造費用於各該部產品之上，非應用各別之分配率

不可。

各部分配率之計算 計算各生產部之費用分配率，其方法與計算全廠之費用分配率相同。所異者，各部之費用分配率，須依各部情形，分別計算，非若同一分配率之可以應用於全廠者也。在未經施行成本制度之工廠中，其各部之費用分配率，可依下法決定之：

1. 決定所用之分配方法。
2. 估計每一生產部中之製造費用總額。
3. 估計每部之分配單位(Distribution units)，如直接人工時間、直接工資，機器工作時間等數目。
4. 以所估之各部分配單位數，除所估之各部製造費用額，而求得各部之費用分配率。
5. 此種估計所得之分配率，須隨時酌量情形，加以修正。

在久已施行成本制度之工廠中，其各部之製造費用額，及生產狀況，當已有正確之統計，故各部所用之費用分配率，當可根據各項記載，以決定其是否正確。茲列表示例如下：

月份	製造費用		直接人工時間		分配率	
	每月費用額	逐月累積額	每月小時數	逐月累積數	每月平均率	逐月平均率
1月	\$14,668.27	\$	6,816.3	.....	\$ 2.152	\$
2月	13,008.56	27,671.83	5,821.6	12,637.9	2.234	2.19
3月	15,722.01	43,393.84	7,379.7	20,017.6	2.13	2.168
4月	17,001.88	60,395.72	7,093.9	27,111.5	2.397	2.227
5月	12,463.82	72,859.54	5,799.8	32,911.3	2.140	2.214
6月	12,872.39	85,731.93	5,713.3	33,624.6	2.253	2.22
7月	13,116.30	98,848.23	5,593.8	44,218.4	2.345	2.235
8月	15,523.35	114,371.58	7,062	51,280.4	2.198	2.23
9月	14,782.81	129,154.39	5,268.3	56,548.7	2.806	2.284
10月	8,468.11	137,622.50	3,428.8	59,977.5	2.463	2.294
11月	10,181.91	147,804.41	4,640.7	64,618.2	2.194	2.287
12月	10,717.06	158,521.47	4,110.5	68,728.7	2.607	2.307

各月之分配率，乃表示各月內每小時所應分得之製造費用。各月之費用額及人工時間，因季節之關係，各不相同，故其分配率亦逐各月互異。但逐月平均之分配率，因係全年度平均之數，故為至最近一月止之全年度內之正確比率，各以逐月平均之分配率，與任何一月之分配率，互相比較，即可察知兩者間相差之程度。此種比較，應逐月繼續進行，不應至年底時即行終止，應以第十三個月之數相加，而除去最初一月之數以計算之，其所得之累積分配率，仍為最近十二個月之正確分配率。

平均分配率之誤算 計算逐月之平均分配率，每有以各月之分配率為根據者，即以所計算之月數，除各月分配率之總和，以求得其各月分配率之平均數，作為逐月之平均分配率。此種計算方法，實屬錯誤。因每月之分配率，根據製造費用與人工時間兩項因素 (Varying factor) 計算而得，若僅以每月之分配率為根據，而計算其逐月之平均分配率，則將原有二種因素之變動及其相互關係，忽略不計，其錯誤自屬難免。故必須以積至最近一月為止之人工時間總數除各月之製造費用總和，所得之逐月平均分配率，方為正確。下表即示依此二種方法所計算之逐月平均分配率，各不相同，并示其每小時之差額，及其至最近一月為止所差之總額。表中所用之數字，即前表中之數字也。

月份	正確之分配率	不正確之分配率	每小時之差額	全部人工時間所錯之總額
2月	\$ 2.19	\$ 2.193	\$.003	\$ 37.91
3月	2.168	2.172	.004	80.07
4月	2.227	2.228	.001	271.12
5月	2.214	2.192	.022	724.05
6月	2.22	2.202	.018	695.24
7月	2.235	2.223	.012	530.62
12月	2.307	2.323	.021	1,328.45

分配各部費用之記帳方法

1. 在製品成本單中之記錄 在製品成本單中，備有記載直接工資

直接人工時間及製造費用等空格。吾人當各在製品成本單完工時，或於月底結算尙未完工之在製品成本單時，應先將各在製品成本單上所記之各部直接工資數額及直接人工時間或機器工作時間之數目算得，然後乘以所定之分配率，將其應分配之製造費用數額，記入此單之製造費用欄中。於是在每一完工之在製品成本單上，即能表示其分配所得之製造費用，而於月終未完工之在製品成本單內，亦可表示其於是月內應行分配而得之製造費用。

2. 總分類帳上之記錄 各生產部所發生之製造費用，均須借入各該部之費用統制帳戶中。而所分配於產品上之費用，則應分別貸入各部『已分配部份費用』帳戶中(Applied departmental expensese account)。如是，某部費用統制帳戶之借方數額，與某部已分配費用帳戶之貸方數額相較，倘有差額，即所以表示某一生產部所分配於產品上之費用數額，較多或不及於其實際上所發生之費用數額。

各部之製造費用，及其已分配於產品上之數，原可記入同一帳戶之內，但如此記錄，倘有差額，一經轉正之後，此帳戶之借貸兩方，當屬相等，則其借方貸方之數額，混合一起，無從分別，即其差額之意義，亦不清楚。茲若為每部設立兩個帳戶，分別記錄其實際費用及已分配費用，則不僅兩數在記錄上或試算表上可以明白表示，即關於各部每月及一年度內已分配費用之數額，及其與實際費用間之差額，均能於此兩帳戶上，迅速求得，而多分配或少分配於產品上之費用額，究已達於何種程度，亦可一算便得也。

3. 應為之分錄 每當月終，應將各部已分配於產品上之費用，作成匯總表，此表可根據一月內所分配於各號在製品成本單(不論其已未完工)上之費用而作成之，其所得之總數，即為總分類帳中記錄之根據，各部所分配之製造費用，應貸入於各部『已分配製造費用』帳戶中，其總額則應借入『在製製造費用』帳戶中，茲舉例以說明之。

假如前述工廠於某月之內，其各部所分配於產品上費用如下：

部	份	甲部	乙部	丙部	丁部	戊部	總額
分配於未完工之在製品成本單上者		\$2,000	\$ 800	\$ 900	\$3,500	\$1,900	\$ 9,100
分配於已完工之在製品成本單上者		4,000	2,600	1,600	2,000	3,000	13,200
已分配費用總額		\$8,000	\$3,400	\$2,500	\$5,500	\$4,900	\$22,300

在普通日記簿上應為之分錄如下：

借 在製製造費用	\$ 22,300	
貸 甲部已分配製造費用		\$ 6,000
貸 乙部已分配製造費用		3,400
貸 丙部已分配製造費用		2,500
貸 丁部已分配製造費用		5,500
貸 戊部已分配製造費用		4,900

多分配與少分配之製造費用及其會計處理方法 分配於產品上之費用，如少於實際上之費用時，則各部費用統制帳戶之借方數額，當較多於各部已分配費用帳戶之貸方數額，此借方之差額即表示已完工及未完工產品之成本上少分配之製造費用額。在編製每月之損益計算書時，此項少分配之費用，應加於銷貨成本之上，使銷貨之毛利數額得有正確之表示：

銷貨淨額		\$ _____
減：銷貨成本	\$ _____	
加：少分配製造費用	_____	_____
銷貨毛利		\$ _____

反之，如各部已分配製造費用帳戶之貸方數額，較多於各部費用統制帳戶之借方數額，其貸方之差額，即表示分配於產品上之費用，較多於實際費用之數額，此項多分配之費用，應於月終編製損益計算書時，自銷貨成本上減去之：

銷貨淨額		\$ _____
減：銷貨成本	\$ _____	
減：多分配製造費用	_____	_____
銷貨毛利		\$ _____

在年終結帳時，應將各部已分配製造費用帳戶之總數，結入各該部費用帳戶之內。如此各部費用帳戶中倘尚有差額，即為多分配或少分配之數，可以逕行轉入損益帳戶中。如此，則產品之製造成本及銷貨成本，係以期內之經常成本為根據，而少分配或多分配之製造費用，則作為期內之特別損益，逕行轉入本期損益帳戶內。另有一種處理方法，即不將多分配或少分配之製造費用，作為特別損益，而將其全部轉入銷貨成本。上述兩法，各製造業固可任意採用。惟如多分配或少分配之費用，為數較鉅時，則此兩法，均有不合。最完美之處理方法，莫如將多分配或少分配之費用，再分配於在製品盤存，製成零件盤存，製成品盤存及銷貨成本四項之上，俾各項盤存及銷貨成本之價值，均得正確。至於此項分配之數額，則以各項盤存成本及銷貨成本中所已分配而得之製造費用為比例，最為公允也。

第十四章 發行成本之統制

統制發行成本之必要 本書第五至第十三章所述之會計方法，均屬製造成本之計算方法，成本會計員根據此項會計方法，當能決定正確之存貨價值與銷貨成本，並供給管理當局以種種關於製造成本之資料，俾可用有效的方法，統制其製造工作而減低其製造成本。雖然，管理當局設欲期其整個營業之獲利，則僅統制其製造成本，尙難奏效，必須將其發行成本(Distribution cost)同爲嚴密之統制，方克有濟。蓋銷售及管理兩項費用(即本書中所稱之發行成本)，在今日企業中所佔之地位，日見重要，對於產品賣價及利益之影響，亦日見鉅大也。

所謂銷售及管理費用之統制者，即應用適當之會計方法，使所銷每種產品之發行成本，亦如其製造成本，能在帳上——予以詳細記錄是也。吾人合計產品之製造成本及其銷售時應行負擔之銷售及管理費用，稱曰製銷成本(Cost to make and sell)，或曰銷貨總成本，已如前文第二章所述(參閱第二章中成本之公式)。產品之賣價減除製銷成本，如尙有餘，即爲銷售利益；反之，如製銷成本大於賣價，即須發生損失。製造企業若能一方將其製造成本，充分加以統制，他方對於發行成本中之各個項目，嚴密予以限制，則其營業結果，必能獲得優厚之利益，可斷言也。是以成本會計制度，不僅應詳記銷售及管理費用之數額，並應詳記其各別之用途，務使每種銷貨，可以各別計算其銷售利益焉。

統制發行成本之方法 按各種企業銷售其產品之方法，彼此互有不同。因之，其統制發行成本之方法，亦必大相懸殊。茲爲便於說明與舉例起見，特將一般企業所採用之銷貨方法，概括分爲三種情形，述之如後：

第一種情形：即銷售各種產品所費之力量及費用，大體均屬一致，彼此無甚區別。

第二種情形：即銷售各種產品或銷貨於各別之顧客，所費之力量及費用，有相當之區別。

第三種情形：即銷售各種產品，在各個不同之區域中，或在各種不同之情形下，所費之力量及費用，有甚大之區別。

屬於第一種情形之企業，其推銷區域，必僅限於當地，或僅及其附近地帶，故無於各處設立分銷處之必要。其僱有推銷員者，每員之推銷工作，亦普及於各種產品，並不為某種產品之銷售格外努力。其設有郵售部者，並不對於特種之貨品或顧客，另有廣告費或其他銷售費用之支出，一切郵遞之銷貨，均為一般廣告及全部推銷工作之結果。是以此種企業因銷售產品而耗費之種種力量及費用，對於各種銷貨(註)，均屬一律，無分軒輊，此實為其顯著之特點。

屬於第二種情形之企業，除其本埠之銷售市場而外，在外埠亦多設有分銷處；對於每種顧客所費之銷售費用，有相當之區別；郵售之廣告費，多為特種貨品而各別支出，故每種產品所應負擔之數額，亦彼此互異。銷貨之處所，既有本埠外埠之分，則外埠銷貨之各項成本，如旅費、佣金、銷貨員薪金及其他費用，較之本埠銷貨之各項成本，無不增高。惟此種企業之特點，仍在其銷貨情形之比較簡單，故為各種銷貨所支出之銷售管理費用，不難加以劃分，因之欲分別計算每種銷貨之發行成本，其方法亦並不十分繁複。

◎ 屬於第三種情形之企業，其銷售之產品，種類必甚繁多；其銷貨之區域，即其所設之分銷處，亦必有甚多處所；其銷貨之成交，買賣之條件亦均彼此互殊。故此種企業之特點，即在其銷貨情形之綜錯複雜，因而

(註)此處所謂「各種銷貨」，或以產品之種類而分，或以銷貨之區域而分，或以顧客之類別而分，或以銷貨之其他情形而分，均可。

其銷售及管理費用之發生，不易辨別其為屬於何種銷貨。故欲決定其每種銷貨之發行成本，非將其各項銷售及管理費用，詳加分析及逐步分配，殊難達其目的也。

統制之原則 吾人若欲設計一良好之制度，藉以統制銷售及管理費用，則必須遵行下列各項原則：

1. 將各項銷售與管理費用，依其對於各種銷貨之關係為標準，詳加研究及分類。
2. 將每種銷貨上所發生之各項費用，加以匯總，而得每種銷貨之發行成本。
3. 若干費用，因屬於普通性質，難以直接分配於各種銷貨之上，故須另設較為公平之標準，而間接分配之。
4. 每種銷貨之發行成本，既經求得，即可將其加於該種銷貨之製造成本，而得每種銷貨之製銷成本及利益。
5. 將以上各項事實一一記入帳內。

觀於上述，可知銷售及管理費用之處理方法，與前數章所述製造費用之處理方法，甚相類似。在處理發行成本時，應將全部銷貨，依照種種職能上之標準，劃分為若干種類，如個別定單之銷貨，各種產品之銷貨，每一銷售員之銷貨，或每一區域內之銷貨等，是猶工廠內部之分為各個製造部份也。其次，各項銷售及管理費用，須按照銷貨種類而予以劃分，此正如製造費用，應先分析其發生於何部，而復記入各該部之製造費用單也。復次，銷售及管理費用之直接發生於某種銷貨者，應即記作該種銷貨之費用，此與製造費用中之記作各部直接費用者，其情形完全相同。又將普通性質之銷售及管理費用分配於各種銷貨，其情形與廠務部費用之分配於生產部相同。最後，將銷售及管理費用分配於各種銷貨之上，其情形亦與生產部之製造費用必須分配於各種產品相同。至於多分配或少分配銷售及管理費用之處理方法，更與多分配或少分配製造費用

之處理方法，毫無異致。是以學者對於製造費用之處理方法，苟已徹底了解，則對於此處所討論之銷售及管理費用之統制方法，自必極易融會貫通也。

茲將統制發行成本之會計程序，依照上述三種銷貨情形，分述於後

第一種情形 各種銷貨之費用彼此無甚差別

應考慮之問題 在此種銷貨情形之下，每種銷貨上所耗用之銷售費用或力量，既覺無甚區別，或竟完全相同，則欲決定產品之製銷成本，較之在其他兩種銷貨情形之下，自較簡易。此因所有銷貨，實際上所耗用之銷售及管理費用，完全相同，則其記帳，祇須將其銷售及管理費用，依照通常分類方法，予以分列而已。至於每種銷貨所應負擔之發行成本毋庸在帳上予以記載。故在此所應提出決定之問題，計有二項：其一為分配發行成本於銷貨成本之方法，應如何決定，其二為如何記錄發行成本是耳。

分配之標準 一企業之銷貨業務，如與此處所述第一種銷貨情形相符合者，苟欲將其銷售與管理費用，分配於銷貨成本之上，其合理之方法，頗難決定。因此種種費用，與其所銷之貨物間，關係不甚密切。無論採用何種分配方法，均有不盡適合之處。但為求得製銷成本起見，此種費用，祇能視各業之特殊情形，用其較適宜之方法，而為之分配耳。分配之標準，可有下列五種：

1. 以銷貨之賣價為標準而決定之百分數；
2. 以銷貨之製造成本為標準而決定之百分數；
3. 以銷貨之毛利為標準而決定之百分數；
4. 以銷貨之次數為標準而決定之分配率；
5. 以銷貨之數量為標準而決定之單位分配率。

經常或標準分配率之應用 銷售及管理費用之分配，不問其應用

方法如何，其所採用之分配率，應以能代表營業成績之公平標準，或一經常年度之經常率為度。務使費用分配於銷貨成本之上，不致因銷貨額季節性之增減而變動。又費用之分配，雖應用經常或標準分配率，但每月之實際分配率，仍應逐月計算，以與其經常或標準率相比，而知悉其每月之變化。如此，則因浪費而增加之費用，每可發現而設法減少也。

會計之記錄 分配銷售及管理費用於銷貨成本之方法，既經決定，再進一步之問題，即為如何將已分配於各種銷貨之費用，記錄入帳。此項記錄，通常即可於銷貨成本登記簿 (Cost of goods sold register) 中為之，即在該簿設一專欄，以記『已分配銷售管理費用』。有時銷貨成本登記簿，可為每種銷貨分設專欄，或另節記載。至在專造定貨之工廠，則可將已分配銷售管理費用，即記於各該定貨之在製品成本單相當欄內(見第五章第五式)。總括言之，在此種銷售情形之下，因銷售及管理費用之分配率，對於每種銷貨，均屬相同，故在會計方面，無須為之設置特別記錄，詳記其已分配費用之細目，而祇須將其已分配於每種銷貨之總額，作一記錄可已。

當將銷貨之製造成本，記入銷貨成本登記簿時，即將其應行分配之銷售及管理費用，記入其『已分配銷售管理費用』欄內。每屆月終，已分配銷售管理費用欄所結總數，即表示本月份已分配於銷貨成本之銷售及管理費用額。

將已分配銷售管理費用之月結總額，記入總分類帳時，應另設兩個抵銷帳戶，以資記載：其一曰『銷售管理費用成本』(Selling and administrative expenses charged to cost)；其二曰『已分配推銷管理費用』(Applied selling and administrative expenses)。所以將已分配之費用總額，貸入『已分配銷售管理費用』帳戶，而不直接貸入銷售及管理費用兩統制帳戶者，無非使該兩統制帳戶上所記之借方數額，不致因貸入已分配之數額，而抵銷其一部，使其實際費用數額，反

致隱蔽混淆也。

銷售管理費用成本帳戶為一借差帳戶，其借差表示分配於銷貨上之銷售與管理費用數額。編製損益計算書時，應將此項數額，自銷貨毛利中減除之，若有餘額，即為銷貨淨利。惟如此求得之淨利，或尚非企業之真實利益，因多分配或少分配之銷售及管理費用，尚待加減整理也。

已分配銷售管理費用帳戶，為銷售管理費用成本帳戶之抵銷帳戶，其差額應在貸方，乃表示此種費用，已分配於銷貨之上。此帳戶之貸差，應與銷售費用及管理費用兩統制帳戶之借差合計互相比較，以確定其所分配之數，是否超過或不及其實際之數。若兩個統制帳戶之借差合計額，與已分配銷售管理費用帳戶之貸差，適相符合，則為實際發生之銷售及管理費用，已全部分配於銷貨之表示。但若兩個統制帳戶之借差合計額與已分配銷售管理費用帳戶之貸差，並不相等，則如借差大於貸差，即表示實際費用，尚餘此數，未曾分配。如其借差小於貸差，即表示已分配之費用已多於實際費用如許。經過數月之後，倘分配過多或不足之數，累積甚鉅，預料年終難於扯平，則應將所定之分配率，重加修正，與製造費用分配過多或不足時，應改正其分配率者，其情形完全相同。

記帳方法及損益計算書上之處理 銷售及管理費用之分配，應在普通日記簿中，作如下之分錄：

借 銷售管理費用成本	XXXXXX
貸 已分配銷售管理費用	XXXXXX

上列兩帳戶之差額，在損益計算書上之表示，可有兩種方法：一法，因此兩戶之差額，適相抵銷，故均不予列入，仍將實際之銷售及管理費用，列入表中。惟如此則多分配與少分配之費用數額，在損益計算書中，將毫無表示矣。

又法，將多分配或少分配之銷售管理費用，列示於損益計算書中，即將少分配之費用額加入銷售管理費用成本，而其總數從銷貨毛利中

減除，或將多分配之費用額，先從銷售管理費用成本中減去，再將其餘額從銷貨毛利中減除。兩者之結果，均能獲得真實之銷貨淨利。觀於第二種方法，最後所求得之銷貨淨利，雖與第一法略去兩抵銷帳戶之結果，完全相同。但第二法能使已分配及多分配或少分配之數額，於損益計算書中均有表示，是為其優點也。

茲以試算表中之一部份帳戶為例，說明損益計算書中此段之編製方法於後：

銷貨		\$ 58,270.64
銷貨成本	\$ 39,860.42	
銷售費用	11,654.10	
管理費用	3,842.54	
銷售管理費用成本	13,458.27	
已分配銷售管理費用		13,458.27

上列銷售費用及管理費用兩帳戶之借差合計額，為 \$ 15,496.64，而已分配銷售管理費用帳戶之貸差，僅為 \$ 13,458.27，其相差之數 \$ 2,038.37，即表示少分配之銷售與管理費用。此項少分配費用，在損益計算書中，應加於銷售管理費用成本金額之上，於是損益計算書中此一段之表示，當如下式：

銷貨		\$ 58,270.64
減：銷貨成本		39,860.42
銷貨毛利		\$ 18,410.14
減：銷售管理費用成本	\$ 13,458.27	
加：少分配銷售管理費用	2,038.37	
銷貨淨利		\$ 2,913.50

如應整理者，為一多分配之數額，則應將其自銷售管理費用成本中減去，適與上示之算式相反。由此可知會計上對於銷售費用及管理費用之處理，與製造費用幾乎完全相同。在上文第三章帳戶之分類與編號表中，記載已分配之銷售及管理費用，僅用單一之貸方科目，如須依照所

售各種銷貨，分別表示其製銷成本時，則可應用各個貨方科目，以記載各種銷貨所分配之銷售管理費用。

實例 假定某製造公司之銷貨方法，即如本章上文所述之第一種情形，故其分配銷售及管理費用之方法，亦甚簡單。該公司製造之產品，共有三種，發行此三種產品，所費之力量及費用，實際上完全相同。又假定該公司對於三種產品之標準發行成本，均為其銷貨成本之百分之四十。某期中實際銷售及管理費用共為 \$42,000，至其銷貨，銷貨成本，及銷貨毛利，如下表所示：

	甲種產品	乙種產品	丙種產品	總 類
銷貨	\$ 60,000	\$ 50,000	\$ 40,000	\$150,000
銷貨成本	40,000	34,000	28,000	100,000
銷貨毛利	\$ 20,000	\$ 16,000	\$ 14,000	\$ 50,000

該公司分配銷售及管理費用於各種銷貨，既係採用同一之分配率，即一律按照銷貨成本百分之四十計算，是以對於每項銷貨應行分配之銷售及管理費用，自可不必單獨為之記錄，因吾人隨時欲悉某項銷貨之發行成本及其製銷成本，祇須將銷貨成本乘百分之四十，並將此百分之四十加於其銷貨成本即得。又在該公司之銷貨情形下，假定每項銷貨耗費之銷售及管理費用，均為一律，故記錄已分配銷售管理費用時，亦毋庸分別費用之細目也。

在普通日記簿中，記錄已分配銷售管理費用之分錄，當如下示：

借 銷售管理費用成本	\$ 40,000
貸 已分配銷售管理費用	\$ 40,000

查該公司實際銷售及管理費用，共有 \$42,000，而其已分配之數額，祇為 \$40,000，兩相比較，計有差額 \$2,000。此項差額，即表示該公司應用銷貨成本百分之四十之標準分配率，分配本期銷售及管理費用之結果，未能將其全數分配於銷貨成本之上，而其少分配之數額，計為

\$2,000; 同時該期之製銷成本, 亦將抑低此數。為求得正確之損益數額起見, 應將少分配之費用, 列入損益計算書中, 作為整理項目, 其式如下:

銷貨		\$ 150,000
減: 銷貨成本		100,000
銷貨毛利		\$ 50,000
減: 銷售管理費用成本	\$ 40,000	
加: 少分配銷售管理費用	2,000	42,000
銷貨淨利		\$ 8,000

本例所假定之銷貨方法, 係屬於上述第一種情形, 故比較簡單, 對於前述統制原則, 亦祇須應用其中第一, 第四及第五條而已。

又本例中之損益計算書, 如將每種產品之營業結果, 分別列示, 則其格式可如下示:

	甲種產品	乙種產品	丙種產品	總額
銷貨	\$ 60,000	\$ 50,000	\$ 40,000	\$ 150,000
減: 銷貨成本	40,000	34,000	26,000	100,000
銷貨毛利	\$ 20,000	\$ 16,000	\$ 14,000	\$ 50,000
減: 銷售管理費用成本	16,000	13,600	10,400	40,000
餘額	\$ 4,000	\$ 2,400	\$ 3,600	\$ 10,000
減: 少分配銷售管理費用(5%)	800	680	520	2,000
銷貨淨利	\$ 3,200	\$ 1,720	\$ 3,080	\$ 8,000
約合銷貨額之百分率	5.33%	3.44%	7.7%	5.33%

第二種情形 各種銷貨之費用有相當之差別

方法概說 在此種銷貨情形之下, 每種銷貨所費之力量及費用既有相當差別, 則吾人欲求悉每種產品之製銷成本, 自不若前述第一種情形之簡單。蓋在此種情形之下, 所有統制銷售管理費用之方法, 可分為三個步驟: 第一, 將對於各種銷貨有特殊關係之各銷售費用先予審定; 次將此等費用與一般銷售費用(即對於各種銷貨無特殊關係者)劃分,

並照銷貨種類再予分析；未將此等有特殊關係之費用之相當數額分配於各種銷貨，而將其他一般費用，照上述第一方法，平均分配於全部銷貨。

至於已分配銷售管理費用之記錄方法，可在銷貨成本登記簿中，特設兩欄，以資應用：其一記錄與一般費用劃分而可直接分配於各種銷貨之數額，其二記錄按照同一分配率所分配之一般費用。此兩欄之總數，即為應借入銷售管理費用成本及貸入已分配銷售管理費用兩帳戶之數額。至於此等帳戶在決算表上之處理方法，與上述第一種情形中所舉示者完全相同也。

實例 茲假定前述第一種情形所舉實例中，若干銷售管理費用之發生，對於三種銷貨，各有特殊關係，此外若干銷售及管理費用，則對於各種銷貨之關係，均屬一律。又假定本例中各種產品之銷售額，銷貨成本，及銷售與管理費用等數額，均與上述第一種情形之實例相同。

吾人對於三種產品之銷售上所各別發生之費用，可應用上述第一及第二兩項原則以處理之。其法即先將此等費用加以研究分析，並將各種產品應行負擔之各項費用，匯成總數。又在銷售及管理費用分類帳中，須為每種產品各設一戶，以記各該種產品在銷售上所直接發生之費用。此種處理方法，與製造費用會計中製造費用單之應用，其情形正相類似，不過製造費用單係為每一製造部開立一張，此處之分類帳戶則為每種銷貨開立一戶，以各種銷貨代替各部，此其不同之點耳。依照上述處理之結果，銷售各種產品之實際費用額，在帳上當有記錄矣。

至此，吾人應根據過去經驗，為此等銷售管理費用，訂定標準分配率，俾將此等費用，照此預定比率，分配於各種銷貨成本之上，並記入銷貨成本登記簿中。每屆月終，再將各種產品之實際銷售與管理費用，分別與其本月份已分配之費用相比較，以觀其相差之程度。

假定三種產品所特殊發生之銷售費用，經予分析匯總如下：

	甲種產品	乙種產品	丙種產品	總 額
銷售員薪金	\$ 3,000	\$ 2,500	\$ 4,000	\$ 9,500
佣金	2,500	3,000	2,000	7,500
旅費	500	2,000	1,500	4,000
廣告費	0	1,500	1,500	3,000
直接銷售費用總額	\$ 6,000	\$ 9,000	\$ 9,000	\$ 24,000

復假定上列三種產品特殊費用之標準分配率，各以其銷貨成本之百分數為準，則甲種產品計為 15%；乙種產品，25%；丙種產品，35%。

其餘一般性質之銷售及管理費用，假定其為 \$ 18,000。此項一般費用之標準分配率，假定為銷貨成本之 18%。

分配於各種銷貨上之銷售及管理費用，即可記於銷貨成本登記簿所特設之專欄中。至其分配之數額，以上述標準分配率計算之，計如下表所示：

	甲種產品	乙種產品	丙種產品	總 額
特殊費用：				
\$ 40,000 之 15%	\$ 6,000			\$ 6,000
34,000 之 25%		\$ 8,500		8,500
26,000 之 35%			\$ 9,100	9,100
一般費用：				
\$ 40,000 之 18%	7,200			7,200
34,000 之 18%		6,120		6,120
26,000 之 18%			4,680	4,680
已分配費用總額	\$ 13,200	\$ 14,620	\$ 13,780	\$ 41,600

將已分配之推銷及管理費用，分錄入帳，其式如下：

借	銷售管理費用成本	\$ 41,600
貸	甲種產品已分配銷售管理費用	\$ 13,200
貸	乙種產品已分配銷售管理費用	14,620
貸	丙種產品已分配銷售管理費用	13,780

上列三個已分配費用帳戶之總額，共為 \$ 41,600，比之實際費用

§ 42,000, 計少 § 400。此即表示應用前定標準率分配銷售及管理費用之結果, 尚餘少分配之費用 § 400, 同時製銷成本亦將減低如數。在損益計算書中應予整理如下:

銷貨			150,000
減: 銷貨成本			<u>100,000</u>
銷貨毛利			\$ 50,000
減: 銷售管理費用成本	\$ 41,600		
加: 少分配銷售管理費用	<u>400</u>		<u>42,000</u>
銷貨淨利			\$ <u>8,000</u>

如在損益計算書中, 將每種產品之營業結果, 分別予以表示, 則如下式:

	甲種產品	乙種產品	丙種產品	總 額
銷貨	\$ 60,000	\$ 50,000	\$ 40,000	\$ 150,000
減: 銷貨成本	<u>40,000</u>	<u>34,000</u>	<u>26,000</u>	<u>100,000</u>
銷貨毛利	\$ 20,000	\$ 16,000	\$ 14,000	\$ 50,000
減: 銷售管理費用成本	<u>13,200</u>	<u>14,620</u>	<u>13,780</u>	<u>41,600</u>
餘額	\$ 6,800	\$ 1,380	\$ 220	\$ 8,400
減: 少分配銷售管理費用	<u>0</u>	<u>500</u>	<u>0</u>	<u>500</u>
餘額	\$ 6,800	\$ 880	\$ 220	\$ 7,900
加: 多分配銷售管理費用	<u>0</u>	<u>0</u>	<u>100</u>	<u>100</u>
銷貨淨利	\$ <u>6,800</u>	\$ <u>880</u>	\$ <u>320</u>	\$ <u>8,000</u>
約合銷貨淨額之百分數	11.3%	1.76%	0.8%	5.33%

觀於上列兩式之損益計算書, 自以後式較為詳盡, 因其不僅顯示利益之來源, 同時能將丙種產品多分配之銷售管理費用, 亦予列明, 此則非前式所能表示也。再者, 本章前述決定製銷成本之五項原則, 在本例中已予全部應用矣。

第十五章 發行成本之統制(續)

第三種情形 各種銷貨所耗銷售力量或費用 有甚大之區別

應考慮之情形 設一工廠之產品，種類繁多，其銷售之區域，甚為廣大，銷貨部之設立，遍於各地，而其各種銷貨之情形，又大不相同，則欲達到統制銷售及管理費用之目的，非在會計上應用較詳密之處理方法不為功。此種處理方法，當較前章所述之兩種情形，倍增繁複。茲以一廠之設有數個銷貨部者為例，每一銷貨部直接發生之費用，如該銷貨部主任薪金或該銷售區域中之廣告費等，均可直接作為各該銷貨部之銷售費用，故在分類帳上亦應為每一銷貨部各立一戶，以資記載。至於為全體銷售業務而支出之普通費用，如營業主任薪金，及其他一般管理費用，又須為另立帳戶，分別記載，以便再用適當比例，分配於各銷貨部。按此銷售及管理費用之會計方法，若與製造費用相比，其情形正與製造費用之分為生產部費用及廠務部費用相同。

尤有進者，吾人依照上述方法，求得每一銷貨部之發行成本，尚不能稱為已盡統制之能事。欲將銷售及管理費用成本作詳密之統制，尚須將每一銷貨部每種銷貨之發行成本，亦為一一求出。欲達此項目的，自須將每一銷貨部之銷售及管理費用，按照其與各該部所銷各種產品之關係為標準，重加一番之分析，而求得每部每種產品之發行成本。如是，吾人設欲求悉某種產品在全廠各銷貨部中之發行成本，祇須合併各銷貨部銷售該種產品之發行成本即得。此種分析發行成本之方法，若與製造費用之分析相比較，則猶一生產部之製造數種產品者，應將其部份

費用 依照產品或工作之種類，再加分析是也。

分析方法 在上節所述銷貨情形之下，所有分析銷售及管理費用之逐步方法，可以條舉如次：

1. 將每一銷貨部之直接費用，先行分別累計。
2. 將全廠銷貨上共同發生之一般銷售及管理費用，加以累計，稱曰普通費用。
3. 將普通費用，依照適當比例分配於各銷貨部。(經此分配以後，各銷貨部之發行成本，已可求得，即將該部之直接費用，與其分配而得之普通費用相加是也。)
4. 將每一銷貨部為各種銷貨而支出之費用，分別予以累計。其法即將各銷貨部為各種銷貨而直接發生之費用，作為該種銷貨之直接費用，再將各該銷貨部之普通費用，應用適當比例，分配於各種銷貨之上。(經此程序之後，每一銷貨部每種銷貨之發行成本，當可求得。)
5. 合計每種銷貨在各銷貨部中所有之發行成本，即得該種銷貨發行成本之總額。
6. 將各銷貨部及每種銷貨之發行成本，化為銷貨單位成本，俾作種種比較之根據。

吾人應用上述分析方法，可將各項銷售管理費用，按照各項特定目標，作種種之分析，而求得各種銷貨之發行成本焉。

會計上之處理方法。吾人若欲將上節所述銷售及管理費用之分析方法，予以實行，則可為銷售及管理費用設一補助分類帳，以資記載。此與製造費用會計中之設置製造費用單(即製造費用分類帳)，其義正同。茲將其詳細會計程序，列述如次：

1. 在銷售管理費用分類帳中，為每一銷貨部設一帳戶，並為不能直接分配於各銷貨部之普通銷售及管理費用，另立一戶。
2. 上項所述各帳戶中，應設置相當欄數，以便分記各類費用，其

格式可參閱本書第五章第二及第三兩式。

3. 當發生費用之時，一方借入總分類帳中之統制帳戶，他方應憑成本通知單或其他憑證單據，記入適當分類帳戶中之相當欄內。

4. 每屆月終，應將各分類帳戶，作一總結，並驗其是否與其統制帳戶之記載相符合。（吾人於此可以獲悉每一銷貨部之直接費用額，及應行分配於各部之普通銷售及管理費用額。）

5. 將普通費用依照預定分配比例，轉入各銷貨部帳戶，同時結清該普通費用帳戶，是時所有銷售及管理費用當已悉數記入各銷貨部帳戶。（經此程序以後，每一銷貨部之發行成本，當已求得。）

至於每一銷貨部中每種銷貨之發行成本，亦可仿照上述之連續分析程序，以求得之。詳言之，每一銷貨部之銷售及管理費用，均應以銷貨之種類為標準，再加分析。每部費用，經此分析之結果，當可分為兩大類：其一為某種銷貨所直接發生者，其二為各種銷貨所共同發生者。其第二類之費用，應依適當比例，再行分配於該部各種銷貨之上。茲將其詳細會計程序續述如次：

6. 每一銷貨部每種銷貨之發行成本，應在銷售管理費用分類帳中，分別開立帳戶，以記載之。此等帳戶為補助記錄性質，應被各該銷貨部費用帳戶（見上述第一項）所統制。

7. 每一銷貨部所不能直接計入各種銷貨之普通費用，應在分類帳中添設一個或數個帳戶，以資記載。此等帳戶，亦為補助記錄性質。並由各該銷貨部費用帳戶統制之。

8. 第六及第七兩項中，所述之帳戶，亦須各設相當欄數，以記載費用之細目及金額。本書第五章所示第二及第三兩式，於此仍可適用。

9. 將已記入上述第三項補助帳戶之費用，依銷貨之種類為標準，加以分析，然後記入第六及第七兩項帳戶內。

10. 每屆月終，應將過入各種銷貨帳戶之費用，加以總結，以驗其

是否與各該銷貨部費用帳戶之記載相符。(吾人於此，可以求得每一銷貨部每種銷貨之直接費用及該部各種銷貨之普通費用。)

11. 將每銷貨部之普通費用，依照預定分配比例，轉入該部各種銷貨帳戶之上，並將該部之普通費用帳戶，予以結清。於是每一銷貨部所有費用當已全數轉入各種銷貨帳戶矣。(在此程序中，可以求得每一銷貨部每種銷貨之發行成本。)

12. 合計某種銷貨在各銷貨部中之發行成本，即得該種銷貨之發行成本總額。

13. 將每一銷貨部及每種銷貨帳戶所示之發行成本，化為適當之銷貨單位成本，俾可作比較及統制費用之用。

上述各項會計程序，純係利用分類帳戶之設置，以記載累積，及分配各種銷貨上所發生之銷售及管理費用數額。又上述程序，雖將各銷貨部費用之分析，置於各種銷貨費用分析之前，但在實際上，則此兩種分析，不妨同時進行也。

已分配銷售管理費用 有時，銷售及管理費用按照上述方法，予以分析及記錄，已足達到統制此兩項費用之目的，故不必再將已分配銷售及管理費用，記入總分類簿中。即在損益計算書內，亦可將此項科目略去，不予表示。此時所有各產品製銷成本之詳細數額，可於各銷貨部之損益計算書中或全廠分列各種銷貨之損益計算書中列明之。

惟有時製造廠商，每欲預悉其各銷貨部及各種銷貨所應分配之銷售及管理費用之標準數額，藉與其實際發生之銷售及管理費用相比較。考工廠當局所以每須計算其已分配費用者，其理由可有二點：其一，欲隨時查知某一特定情形下之發行成本，若不採用預定或標準分配率，先計算其已分配數額，則非俟至月底結帳，不能着手計算。其二，有季節性之工業，在一年中之銷貨，必有數月甚為興旺，又必有其他數月較為清淡，但銷售及管理費用之發生，則大都經年連續，各月大致相仿，因之，

各月之發行成本，若以其實際發生之費用分析計算，則旺月之單位發行成本，必特別減低，而淡月之單位發行成本，必特別增高，此與統制費用及決定賣價兩端，均將失其參考之價值也。

吾人如因上述理由，而須將銷售及管理費用，計入銷貨成本時，可以標準分配率為根據。其處理程序，與前述第一種及第二種情形下之處理方法相同。所不同者，祇有分類帳中之已分配銷售及管理費用帳戶，在前例僅須設立一戶，在本例則須為每一銷貨部或每一銷貨部之每種銷貨，分別各設一戶耳。此項添設之帳戶，在本書第三章所示之帳戶分類表中，雖未列入，但讀者儘可仿照該表所示『生產部已分配製造費用』帳戶之分類方法，自行添入。

分析費用之原則 企業之範圍，各有大小，其銷貨部之組織，各有不同，各業所採用之銷貨方法，亦至不一致，因之銷售管理費用之分析方法，應視特殊情形而定，未可一概而論。蓋適用於此之分析方法，未必適用於彼，而適用於彼者，亦每難期其適用於此也。本書篇幅有限，未能將各種特殊情形下之分析方法，詳為討論，所能予以列舉者，祇為各業通用之數項原則而已。惟讀者若能循此推究，一隅三反，則對於各種特殊情形下之費用分析方法，會心或不在遠也。

銷售及管理費用中，有若干項目，與各銷貨部或各種銷貨並無直接關係，另有若干項目，則直接為各銷貨部或各種銷貨而發生，已如前述。例如，各項管理費用，大都為全廠之利益而支出，故不能將其直接分配於各種銷貨，而記作該帳戶之發行成本。按通常之分析方法，在每一銷貨部發生直接部份費用時，可即將其數額逕行記入各銷貨部費用帳戶，然後再將全廠之一般銷售及管理費用，分配於各銷貨部帳戶，以求各該部之發行成本。各銷貨部之發行成本，既經求得，則再進一步之分配工作，即為決定每一銷貨部每種銷貨之發行成本。惟於此有須注意者，在決定每種銷貨之發行成本時，必有若干費用，對於各銷貨部原為直接性

質，但對於各種銷貨，則又難直接計入，而須合併其他一般費用，共同分配於各種銷貨之上。至此，吾人可知費用之分配愈精，其結果必使直接費用，漸見減少，分配費用(Apportioned expenses)，反見增加。是以吾人若欲求得每種產品或每次銷貨之正確發行成本，必須應用詳盡精密之分析方法，方克有濟也。

吾人應將每種或每項費用，詳加研究，以定其可以作為直接費用或祇能歸入普通費用之程度。惟在可能範圍之內，務須儘量將各種費用歸入直接一類，非至真無辦法，決不將其列入普通一類。蓋費用一經列入普通類中，自須再予分配，然其分配之結果，決無直接計入之精確。至於各項費用，如何可以作為直接費用，亦不乏可以進行之通則，茲為略述如次：

銷貨員薪金一項，每可依其所銷售之各種產品，為之歸類。如專事推銷某種產品之職員，其薪金自為該種產品之直接發行成本。如其所銷者，不祇一種產品，則亦可令其報告銷售各種產品之時間，俾可將其薪金及費用，依其所費時間為標準，分配於其所銷去之各種產品上。此項銷貨時間報告單，亦可用作根據，以計算用於每一銷貨定單或對於每一顧客之發行成本。有時銷貨員之薪金，亦可按照訪問顧客之次數，收到銷貨定單之張數，或銷貨價額之百分數等，詳加分析，此於費用之統制，亦多裨益也。

銷貨佣金每與各項銷貨有直接關係，故多可記作每種銷貨或每一銷貨定單之直接費用。

銷貨員旅費，可視實際情形及其與各種銷貨之關係，而定其為直接費用或普通費用。例如銷貨員因銷售數種產品而支用之旅費，自祇能按銷貨額之比例，分配於各種產品。惟若銷貨員開有旅費報告單，報告其某次旅行，係為推銷某種產品，或已獲得某種銷貨之定單者，則可根據其報告，將其旅費直接分配於各種銷貨之上。

廣告費亦可視實際情形，而定其為直接費用或普通費用。如專為推銷某種產品之廣告費，自當作為該種產品之直接費用。若為推銷全部產品之普通廣告，則為普通費用，應再分配於各種銷貨之上。故吾人對於廣告費一項，應分析其性質及用途，而使應行負擔其費用之銷貨負擔之。例如商品目錄之印刷費，可先求得每頁之印刷成本幾何，然後再以每種產品在目錄中所佔之篇幅為比例，而將目錄之印刷費，分配於各種被廣告之產品上，至於各種產品共同有關之篇幅，祇能照其他通用之標準，將其印刷成本，分配於全部銷去之產品耳。

運輸費一項，多屬於普通費用之性質，但有時亦可依其所運貨物之種類，或其所照運之銷貨定單，分配而歸屬之。送貨夫車夫及搬運工人之工資，則可依據其工作時間報告單為之分析，而定其應行負擔之銷貨，其情形與製造部中之職工相同。

本書第三章帳戶分類表中所列示之各項銷售費用，除上述各項而外，均屬普通性質，不能直接歸屬於某種銷貨或某一銷貨定單之上。

各項管理費用，多屬普通性質，不能由各銷貨部或各種銷貨直接負擔，必須依照一般標準，為之分配。但有因特別情形，可歸某種銷貨或某銷貨部直接負擔者，亦不乏其例。

上述種種關於費用分析之原則，僅欲使讀者對於此項問題，得一普通之瞭解而已。讀者應知各業情形，互有不同，故上述原則之適用程度，自亦非一成不變耳。

實例 茲舉一例，以明上述各項會計程序，在實際上之應用。某製造公司，設有總管理處及銷貨部甲，乙，丙三處，其總管理處並不銷售貨物，所有產品，計有子，丑，寅三種，在每一銷貨部中，均有銷售。公司總分類帳及銷售管理費用分類帳中所設帳戶之分類與編號，假定與本書第三章中所述者相同。

1. 某時期中公司之銷貨交易如下：

	子種產品	丑種產品	寅種產品	總 額
甲銷貨部	\$ 40,000	\$ 30,000	\$ 20,000	\$ 90,000
乙銷貨部	50,000	25,000	25,000	100,000
丙銷貨部	80,000	10,000	40,000	130,000
銷貨總額	<u>\$170,000</u>	<u>\$ 65,000</u>	<u>\$ 85,000</u>	<u>\$320,000</u>

上項銷貨在總分類帳中之記錄，當如下示：

借 應收帳款	\$ 320,000
貸 銷貨	\$ 320,000

又上表所示各項銷貨，可在銷貨登記簿 (Sales register) 中，分別每種產品及每一銷貨部之數額，詳予列明。

2. 公司銷貨之製造成本如下：

	子種產品	丑種產品	寅種產品	總 額
甲銷貨部	\$ 20,000	\$ 18,000	\$ 8,000	\$ 46,000
乙銷貨部	25,000	15,000	10,000	50,000
丙銷貨部	40,000	6,000	16,000	62,000
銷貨成本總額	<u>\$ 85,000</u>	<u>\$ 39,000</u>	<u>\$ 34,000</u>	<u>\$158,000</u>

銷貨成本在總分類帳中之記錄如下：

借 銷貨成本	\$ 158,000
貸 製成品	\$ 158,000

至於每種產品及每一銷貨部之銷貨成本細數，自應按照上表所示數額，在銷貨成本登記簿中，詳為列示。

3. 假定並無多分配或少分配之製造費用，則銷貨毛利，將如下表所示：

	子種產品	丑種產品	寅種產品	總 額
甲銷貨部	\$ 20,000	\$ 12,000	\$ 12,000	\$ 44,000
乙銷貨部	25,000	10,000	15,000	50,000
丙銷貨部	40,000	4,000	24,000	68,000
銷貨毛利總額	<u>\$ 85,000</u>	<u>\$ 26,000</u>	<u>\$ 51,000</u>	<u>\$162,000</u>

損益計算書中應予列示之銷貨毛利，在上列表內，已將其屬於各銷

貨部及各種產品之數額，分別列示。

4. 實際發生之銷售及管理費用如下：

銷售費用：			
銷貨員薪金		\$ 38,000	
佣金		10,000	
旅費		8,000	
廣告費		12,000	
銷貨部房租		2,000	
運送費用		10,000	
其他銷貨費用		2,000	\$ 80,000
管理費用：			
高級職員薪金		\$ 22,500	
職員薪金		8,000	
其他管理費用		15,000	45,500

上項費用在總分類帳中之記錄如下：

借 銷售費用	\$ 80,000	
借 管理費用	45,500	
貸 應付帳款及其他帳戶		\$ 125,500

5. 下列為銷售及管理費用分類帳中各帳戶之匯總表，其總數與各該統制帳戶核對相符：

	總管理處	銷售費用			總 額
		甲銷貨部	乙銷貨部	丙銷貨部	
銷貨員薪金	.....	\$ 4,000	\$ 13,000	\$ 19,000	\$ 36,000
佣金	.....	775	2,050	7,175	10,000
旅費	.....	2,000	1,000	5,000	8,000
廣告費	\$ 7,500	500	1,000	3,000	12,000
銷貨部房租	500	500	500	500	2,000
運送費用	6,000	1,000	1,500	1,500	10,000
其他費用	2,000	.....	.....	.....	2,000
總 額	<u>\$ 16,000</u>	<u>\$ 8,775</u>	<u>\$ 19,050</u>	<u>\$ 36,175</u>	<u>\$ 80,000</u>

管理費用					
	總管理處	甲銷貨部	乙銷貨部	丙銷貨部	總 額
高級職員薪金	\$ 13,500	\$ 3,000	\$ 3,000	\$ 3,000	\$ 22,500
職員薪金	5,500	500	1,500	500	8,000
其他費用	13,000	225	1,450	325	15,000
總 額	\$ 32,000	\$ 3,725	\$ 5,950	\$ 3,825	\$ 45,500

6. 上表所示各項費用其選列於各銷貨部下者，即為可以直接計入各該部帳戶之費用。其列入總管理處名下者，即屬於普通性質而須分配於各銷貨部帳戶之費用也。本例假定一般銷售費用之分配率，為銷貨價額之5%，一般管理費用之分配率，為銷貨價額之10%。所有一般性質之費用予以分配後，各銷貨部之費用總額如下：

	甲銷貨部	乙銷貨部	丙銷貨部	總 額
直接銷售費用	\$ 8,775	\$ 19,050	\$ 36,175	\$ 64,000
直接管理費用	3,725	5,950	3,825	13,500
分配銷售費用，銷貨額之5%	4,500	5,000	6,500	16,000
分配管理費用，銷貨額之10%	9,000	10,000	13,000	32,000
總 額	\$ 26,000	\$ 40,000	\$ 59,500	\$125,500

7. 每一銷貨部之費用總額，既經求得，則再進一步之分析工作，即為分別決定各部經售各種產品之發行成本。關於此點，吾人前已述及，應在銷售及管理費用分類帳中，為每一銷貨部每種銷貨上直接發生之各項費用，分別開立帳戶，並應為每一銷貨部不能直接計入，而須分配於各種銷貨之普通費用，亦各開立一戶。而此二類帳戶，實際上成為各該銷貨部帳戶之補助記錄。茲舉甲銷貨部經售三種產品之費用帳戶及其普通費用帳戶為例，以說明此項程序如下：

甲銷貨部					
銷貨		\$ 40,000	\$ 30,000	\$ 20,000	\$ 90,000
	普通費用	子種產品	丑種產品	寅種產品	總 額
銷貨員薪金	.....	\$ 2,500	\$ 1,200	\$ 300	\$ 4,000
佣金	.....			775	775
旅費	.....	900	900	200	2,000
廣告費	.....	300	200		500
直接銷售費用	.....	\$ 3,700	\$ 2,300	\$ 1,275	\$ 7,275
管理費用	\$ 3,725	.....	.....	.....	3,725
分配銷售費用	4,500	.....	.....	.....	4,500
分配管理費用	9,000	.....	.....	.....	9,000
本銷貨部普通費用	1,500	.....	.....	.....	1,500
總 額	\$ 18,725	\$ 3,700	\$ 2,300	\$ 1,275	\$ 26,000

8. 假定甲銷貨部之普通費用帳戶所記各項普通費用，除其本部之管理費用而外，餘均按照銷貨價額之百分數分配之。至於本部之管理費用，如銷售部主任及其他職員薪金，以及其與各種銷貨均有關係之費用，假定可以按照銷售之產品而再分析，故可不必應用一般之分配方法。茲將第七項中三種產品帳戶，所應分配負擔之普通費用，繼續表示如下：

甲銷貨部				
	子種產品	丑種產品	寅種產品	總 額
直接銷售費用	\$ 3,700	\$ 2,300	\$ 1,275	\$ 7,275
管理費用(根據分析而得之數額)	1,500	2,000	225	3,725
分配銷售費用(銷貨額之5%)	2,000	1,500	1,000	4,500
分配管理費用(銷貨額之10%)	4,000	3,000	2,000	9,000
本銷貨部普通費用(銷貨額之11%)	688	500	334	1,500
總 額	\$ 11,866	\$ 9,300	\$ 4,834	\$ 26,000

9. 假定乙丙兩銷貨部之費用，亦作與甲銷貨部同樣之分析，則該公司銷售子丑寅三種產品之費用總額，有如下表所示：

公司銷售各種產品費用匯總表

	子種產品	丑種產品	寅種產品	總 額
甲銷貨部(見前)	\$ 11,836	\$ 9,300	\$ 4,834	\$ 26,000
乙銷貨部(假定分析數額)	18,000	12,000	10,000	40,000
丙銷貨部(假定分析數額)	41,650	5,950	11,900	59,500
銷售每種產品費用總額	\$ 71,516	\$ 27,250	\$ 26,734	\$ 125,500

10. 將上項分析所得之各種銷貨費用總額,分別由其毛利額中減除,即可求得全廠每種銷貨之總損益,如下:

	子種產品	丑種產品	寅種產品	總 額
銷貨毛利(見第三項)	\$ 85,000	\$ 26,000	\$ 51,000	\$ 162,000
減:銷售及管理費用(見前)	71,516	27,250	26,734	125,500
利益或損失(*)	\$ 13,484	\$ 1,250*	\$ 24,266	\$ 36,500
利益合銷貨額百分數	7.9%	1.9%*	28.5%	11.4%

吾人有時欲求知每一銷貨部或每一賒銷客戶或每批銷貨之損益額,亦可仿照上述計算每種產品損益之方法而辦理之。是以在嚴密統制發行成本之情形下,苟欲隨時查知銷售及管理費用與各種銷貨情形之關係,均可在帳上獲得詳盡之資料也。

11. 每種產品,每一銷貨部或其他銷貨情形下之發行成本,既經求得,則以適當之單位數除之,即得每種銷貨情形下之單位發行成本。

12. 用上述各種計算方法求得之損益額,均係以實際費用為根據,但通常吾人在結帳之前(即實際費用尚未求出之先),每須預先計算損益之約數,故在分配銷售及管理費用之時,不得不採用標準或預定之分配率。為說明此點起見,假定甲銷貨部所採各種銷貨之標準分配率如次:

子種產品為銷貨額之 30%;

丑種產品為銷貨額之 35%;

寅種產品為銷貨額之 25%。

當月中發生各種產品之銷貨時，即按照此項分配率分別計算每種產品之發行成本，然後登入銷貨成本登記簿中特設之專欄內。茲假定甲銷貨部登入銷貨成本登記簿之此項記錄，其匯總數額如下：

<u>甲銷貨部</u>		
<u>已分配銷售管理費用</u>		
子種產品	\$ 40,000 之 30%	\$ 12,000
丑種產品	\$ 30,000 之 35%	10,500
寅種產品	\$ 20,000 之 25%	5,000
<u>總 額</u>		<u>\$ 27,500</u>

將前述三種產品因分析而得之實際費用額，與此按照預定率分配之費用，作一比較，共計發生多分配費用 \$ 1,500。茲示此項比較之詳情如下：

	<u>子種產品</u>	<u>丑種產品</u>	<u>寅種產品</u>	<u>總 額</u>
已分配費用(見上表)	\$ 12,000	\$ 10,500	\$ 5,000	\$ 27,500
實際費用(由前述分析而得之數額)	11,866	9,360	4,834	26,000
<u>多分配費用</u>	<u>\$ 134</u>	<u>\$ 1,140</u>	<u>\$ 166</u>	<u>\$ 1,500</u>

13. 將已分配銷售管理費用記入總分類帳內，其分錄如下：

借	銷售管理費用成本	\$ 27,500
貸	甲銷貨部子種產品已分配銷售管理費用	\$ 12,000
貸	甲銷貨部丑種產品已分配銷售管理費用	10,500
貸	甲銷貨部寅種產品已分配銷售管理費用	5,000

至於該公司尚有兩個銷貨部，其所銷各種產品上之已分配銷售及管理費用，在總分類帳中之記錄，與上示分錄相同。

14. 多分配及少分配之銷售及管理費用，在編製月份損益計算書時，應予加入整理。茲將該公司損益計算書中甲銷貨部一段表示如下，以示其例：

簡明損益計算書

甲銷貨部

	子種產品	丑種產品	寅種產品	總 額
銷貨	\$ 40,000	\$ 30,000	\$ 20,000	\$ 90,000
減:銷貨成本	20,000	18,000	8,000	46,000
銷貨毛利	\$ 20,000	\$ 12,000	\$ 12,000	\$ 44,000
減:銷售管理費用成本	12,000	10,500	5,000	27,500
餘額	\$ 8,000	\$ 1,500	\$ 7,000	\$ 16,500
加:多分配銷售管理費用	134	1,200	166	1,500
銷貨淨利	\$ 8,134	\$ 2,700	\$ 7,166	\$ 18,000
利益約合銷貨之百分數	20.3%	9.0%	35.8%	20.0%

本章所舉實例，其主要目的，無非在使學者對於銷售及管理費用之分析及分配等程序，得一概括之觀念。是故學者必須認明此種程序，在實際應用時，尚可有種種變動，以符實用。又例中所用數字，分析率，百分數以及分配之方法等，亦均為舉例性質，並不能謂為代表某一特殊企業或一般企業之實際情形。此因發行成本之統制，其範圍極為廣泛，吾人所能在此處提出討論者，祇限於普通之一般處理方法，學者如欲對於此項問題，作更進一步之研究，則可參閱其他關於發行成本之專著，必能獲得更為精詳之智識也。

第十六章 月終之結帳記錄

自第六章至第十五章爲止，已將產品之材料成本，人工成本，製造費用成本，以及銷售與管理費用成本，逐步加以討論。即關於月終之結帳記錄，亦已隨時涉及；惟爲使讀者澈底明瞭起見，特再將所有之月終結帳記錄，用有系統之方法，匯總而覆述之如下：

月終結帳記錄之意義 所謂月終結帳記錄，即將總分類帳中平時未曾記載之各項事實，每屆月終結帳時，一一匯總登入該帳，使月份損益計算書及資產負債表均得根據總分類帳而編製是也。惟在成本會計中，每月結帳，並不於帳戶中繪劃紅線以示結束，故亦毋須將其差額轉入下期，此等劃線結轉手續，均須俟至會計年度終了時，方始爲之。蓋在普通會計制度之下，其帳目大都至會計年度終了時，始行結算。所有各項決算表，亦僅每年編製一次。但成本會計制度之帳目，例須每月結算，各項決算表，亦以每月編製一次爲度。此實爲成本會計之特點，而與普通會計不同者也。惟其如此，故在應用普通會計時，欲知每月之財務狀況，惟有憑藉臆斷，以爲估計，然此種估計，每難正確；不若應用成本會計時，每月可以編製正確可靠之決算表，以表示一工廠之財務狀況與營業成績也。

月終結算，必須將一切虛帳戶 (Nominal accounts) 之餘額，轉入關於製造銷售及管理各項成本帳戶，俾得結出每月產品之製銷成本及淨利益。此等結算時之轉帳記錄，以及其他整理記錄，概以分錄爲之。

結帳之要點 成本會計結帳時，應先將各項補助分類帳及補助記錄上之一切記錄，全部作一結束，將其各項數額，匯總記入總分類帳中

之各相當帳戶內。經此結轉之後，試算表及各項決算表，均可由總分類帳中各帳戶直接編製之。故月終之結帳手續，一方將成本記錄，完全結清，他方即將各項成本對於一廠財產上所發生之增減變化，記入總分類帳中。此實為成本會計之特點，非加特別注意不可，簡單言之，此項結帳手續，係將下列九種重要成本事項，從分類帳及補助記錄之中，記入總分類帳內。

1. 耗用材料之成本數額，及結帳時材料之盤存數額。
2. 直接人工成本與間接人工成本之數額（即由應付工資帳戶轉入在製品帳戶及製造費用帳戶者）。
3. 期內製造費用之總額，及其分配於各部份之數額。
4. 廠務部費用分配於各生產部之數額。
5. 製造費用分配於各項產品之數額。
6. 銷售及管理費用之總額，及其分配於銷貨成本上之數額。
7. 結帳時製成品及在製品之盤存數額。
8. 銷貨成本數額。
9. 退還銷貨之成本數額。

以下即將上述九項之結算手續，分別加以說明。惟所說明者，僅以總分類帳上之分錄為限。至於分類帳中同時應有之記錄，則於前數章中，已有討論，茲不贅述，以免重複。

耗用材料之成本 根據第七章中所述之耗用材料匯總表及廢料壞料匯總表，可作下列之結帳分錄。分錄中所記材料之數額，實為一月中耗用材料之淨數，即自發出材料中，減去退料廢料壞料等數額而賸餘者也。

借 在製原料	XXXX
借 製造費用	XXXX
貸 材料	XXXX

此項分錄，將一月中所耗用之直接材料，由材料統制帳戶轉入在製原料統制帳戶，並將一月中所用去之間接材料，由材料統制帳戶中，轉入製造費用統制帳戶。如是，材料統制帳戶中所餘之差額，即表示實際上材料之盤存價值。

直接人工成本與間接人工成本 根據第九章中所述之工資單，加以分析及匯總，則可知廠內所有直接人工成本及間接人工成本之總數。然後作下列之結帳分錄：

借 在製人工(直接人工)	××××
借 製造費用(間接人工)	××××
貸 應付工資	××××

此項分錄，將一月中之直接人工成本，記入在製人工統制帳戶，復將一月中之間接人工成本，記入製造費用統制帳戶，同時將此二種工資一筆貸入應付工資帳戶。如是，則應付工資帳戶之貸差，即表示一月內之未付工資數額，此項未付數額，乃係一種應計負債也。

製造費用 凡間接材料成本及間接人工成本均已記入製造費用統制帳戶之借方。此外尚有其他間接費用及一月中所應負擔之固定費用額(參閱第十一章)，亦應借入此項製造費用統制帳戶內。如是，則其借方總數，即為一月內製造費用之總額。

第二步復須將此製造費用統制帳戶所示之製造費用總額，轉入各部費用帳戶。其所以必須經過此項手續者，蓋欲使總分類帳，既可表示全廠之製造費用總額，復能表示各部所應負擔之製造費用數額。此項結轉分錄，以製造費用匯總表中之記載為根據(參閱第十一章)，將各部應行負擔之製造費用數額，借入各部費用帳戶，而將全月之製造費用總額，即行貸入製造費用統制帳戶。

廠務費用之分配 各部應行負擔之製造費用，既經分配於各部，則製造費用統制帳戶，即已結清。於是為欲使所有之製造費用，悉歸各生

產部負擔起見，應再將廠務部之費用，轉入各生產部。

至將廠務部之費用，分配於各生產部之方法，已於第十一章及第十二章中，詳細闡明，並附有廠務費用分配計算表之格式。其所用之轉帳分錄，在說明該項計算表之應用時，亦已一併述及。經過此項分錄之後，則全月之製造費用，已統歸各生產部負擔矣。

製造費用之分配 一月中之製造成本，非將製造費用分配於總分類帳中在製品帳戶及製成品帳戶後，不能求得。按此分配製造費用於各號在製品成本單之方法，亦已詳述於第十三章，係以經常分配率為分配之根據。如是，則製造成本，不致因費用數額或產品數量之非常變動，而有劇烈之增減。

每當月終結帳時，預將分配於各在製品成本單之製造費用，編製一匯總表，其總數，即表示各生產部分分配於產品上之製造費用。前第十三章中所述之月終結帳分錄，即以此總數為根據，即將此項總數，借入在製製造費用統制帳戶，而將各生產部分分配於產品上之製造費用，貸入各部「已分配製造費用」帳戶是也。

銷售及管理費用之分配 當銷售及管理費用之總額，均已記入銷售費用統制帳戶及管理費用統制帳戶後，須再將此等費用，分配於銷貨成本之上，以求出製成品之製銷總成本。至分配銷售及管理費用於銷貨成本上之方法，已於第十四章及第十五章中詳述之。其結帳分錄，以一月中之銷貨總成本匯總表為根據，其式如下：

借 銷售管理費用成本	××××
貸 已分配銷售管理費用	××××

製成品成本 當直接材料，直接人工，及已分配製造費用，均記入總分類帳後，則所有製造總成本，已表示於下列三統制帳戶之中：

在製原料

在製人工

在製製造費用

但此等帳戶之借方數額，實包含一月內之製成品成本，及月終之在製品成本兩者在內。故欲求得各種存貨之正確價值，必須將製成品之成本劃出，轉入製成品帳戶中。

一月中之製成品成本，可將一月中已完工之在製品成本單匯總表加算而得，此匯總表中，應將每一在製品成本單之直接材料，直接人工，及已分配製造費用等成本，分別表示之，然後結出總數，以為下列分錄之根據：

借	製成品 (匯總表中之總額)	XXXX
貸	在製原料 (匯總表中之直接材料總額)	XXXX
貸	在製人工 (匯總表中之直接人工總額)	XXXX
貸	在製製造費用 (匯總表中之已分配製造費用總額)	XXXX

製成零件之成本 在裝配製造式之工廠中，製成零件貯入貨棧時，亦與製成品同樣處理，即須編製一零件成本之匯總表，以為下列分錄之根據：

借	製成零件	XXXX
貸	在製原料	XXXX
貸	在製人工	XXXX
貸	在製製造費用	XXXX

在製品成本 製成品成本及製成零件成本，既已貸入在製原料，在製人工，及在製製造費用後，此三帳戶所表示之餘額，即為在製品之盤存價值，而每一帳戶中之餘額，即為各號未完工之在製品成本單上該項成本要素之總額。三帳戶之餘額相加，即為未完工各號在製品成本單上之直接原料，直接人工，及已分配製造費用之總額。

銷貨成本 銷貨成本匯總表為將銷貨成本記入總分類帳之根據。在專製定貨之工廠，此項匯總表，可由已經完工之在製品成本單編成之。蓋是等在製品成本單，即可表示發交顧客之製成品也。若在預製貨物先行貯藏以待顧客購買之工廠中，則其銷貨成本匯總表，可由製成品分類

帳編製之。倘將每次出廠之製成品成本，記入發貨通知單（Shipping order）上者，則其匯總表，亦可由此發貨單編成之。匯總表中應表示銷貨之製造成本，其總數即為下列分錄之根據：

借 銷貨成本 ××××

貸 製成品 ××××

銷貨 當收到顧客之定貨單後，應即將其事實一一照錄於銷貨定單簿中，而銷貨定單簿最好應採用活頁式，並在填製時應一次複寫多份，以供各關係方面參考之用。顧客寄來之原本，即附於第一份正本之上，歸入銷貨部之檔卷中，視作銷貨定單簿之一頁。其餘各份副本則可送交信用調查部，裝運部及製成品棧房。有時顧客來定之貨，為貨棧中所缺少者，當再添加一份，送與工廠廠長或工務設計部，藉以作為開始製造之通知。

設顧客所定之貨，須特為製造者，則送與廠長或工務設計部之一份銷貨定單副本，即可作為該部核發製造定單，通知各生產部製造此項定貨之根據。又如顧客定貨，係從存棧製成品中售出者，則送交製成品棧房之一份銷貨定單副本，可作為該棧核發製成品至裝運部之根據。當貨物運出之後，裝運部應將前銷貨部交來之銷貨定單副本，送還銷貨部。銷貨部收到此項已經裝出貨物之銷貨定單副本之後，應即將銷貨定單之原本自檔卷中抽出，然後一併送交會計部繕製銷貨發票。待銷貨發票發出，即應登錄銷貨簿。至論銷貨簿之格式，亦以採用特別繪劃之活頁式，最為便利。在銷貨簿中應將銷貨日期，顧客姓名，定單號數，銷貨數額等事項，各別開立一欄，此外再為分析各種貨物之銷售額，設立若干專欄。查甚多工廠，常將銷貨簿與銷貨成本簿，合併為一，惟總不及分記兩簿為清晰也。

每屆月終結帳時，銷貨簿之銷貨總額結出後，應在普通日記簿中作如下之分錄：

借 應收帳款	\$.....
貸 銷貨	\$.....

退回銷貨之成本 工廠中倘有退還之銷貨，則應將其價值歸入製成品之存數內，此在會計處理上，略有困難，一般未能熟諳成本會計之原理者，每感棘手。在普通會計之中，當顧客退還銷貨時，祇須將該項退貨之賣價，借入銷貨退回帳戶，貸入應收帳款帳戶。此外並無若何關於成本之記錄。蓋在普通會計中，不用永續盤存制度，而製成品之盤存價值，固皆由實地盤點以決定者。但在成本會計制度之下，則除將退還銷貨之賣價，貸入應收帳款帳戶外，復須將該項退貨之成本，借入製成品帳戶內。蓋倘無此項成本記錄，則製成品帳戶中之價值，將少於實地盤存之數，而永續盤存之作用盡失矣。

將退回銷貨之賣價，貸入顧客帳戶之分錄如下：

借 銷貨退回	XXXX
貸 應收帳款	XXXX

將退回銷貨之成本，借入製成品帳戶之記錄如下：

借 製成品	XXXX
貸 銷貨成本	XXXX

若無第二筆關於成本之分錄，則製成品帳戶中之存貨價值內，未能將退回銷貨之成本計入，故有抑抵其價值之弊，而銷貨成本帳戶中，亦未將退回銷貨之成本減除，故有擡高銷貨成本之弊。

月終結帳分錄表之參考 第三章中所示「總分類帳及分類帳記錄程序表」，係一表示主要結帳分錄之簡表。其中列示分錄之根據，記入之帳簿名稱，與其對於成本或其他補助記錄之關係等項。讀者如能將本章所述之各項月終結帳分錄，與該表互相參閱，至有益也。

各項月終之結帳分錄，皆應過入總分類帳各相當戶內，然後編製試算表，以驗其有無錯誤，並編製各種決算表。此等決算表，當於下章詳述之。

第十七章 分析決算表之編製

以前各章所述者，皆爲施行成本制度之原理與方法，本章續述分析報告表之編製，下章則述比較報告表之編製，統屬應用成本數字之方法，亦即成本會計之最後目的也。

分析總分類帳各帳戶之必要 在成本會計中，常用分析方法，編製損益計算書及各項明細之附表。在一般未能熟諳成本會計之原理者，對於此種分析方法，每覺不易明瞭。蓋在普通會計制度下，一切費用支出，均詳記於總分類帳各戶中，故關於損益方面之各項數額，除存貨價值外，概可於總分類帳中求得之。根據此等數額，再經相當之整理記錄，即可編製損益計算書，此外無須另行搜求各項資料也。然在成本會計制度下則不然，凡關於損益方面之數額，均於月終結帳時，轉入存貨帳戶及銷貨成本帳戶中，總分類帳中不復有此等損益餘額之存在。故編製損益計算書時，非將總分類帳各戶詳加分析，不能得各項損益之數額。此項分析手續，雖屬簡單，然在成本會計中，卻甚重要。世有採用成本會計制度，而聽令熟諳普通會計而未悉成本會計之人員主持其事者，因其不諳此種分析手續，故對於損益計算書之編製，每覺無法著手，以致全部制度無從進行也。

編製決算表之原則 按損益計算書之作用，在表示一時期內營業之經過情形，而資產負債表之作用，乃在表示一定時日之財務狀況。此兩表之性質，雖屬彼此互異，然其編製之目的，爲幫助營業之管理而設，則無二致。蓋一切會計上之設施，固必須以此目的爲前提，而當編製決算表時，尤須時刻顧慮其表現之事實，對於業務管理上，有無幫助。至於所應編製之分析決算表，其種類之多寡如何，其內容之繁簡如何，當視

各廠對於工務上會計上財政上之政策而異，原無一定之規矩也。

負管理一廠責任之經理或廠長等，其事務必甚忙迫，其光陰甚為寶貴。倘使會計員所編製之各種決算表，將不甚重要或過於繁瑣之事項，一一列入，以之呈示於經理或廠長，供其閱覽，則不但經理等寶貴之時間，將耗費於無謂之途，且會計上重要之事項，被繁瑣之數字所遮蔽，不能顯然表現。雖然，會計上各項詳細數額，雖屬煩瑣，然時有查考之必要，故非將其妥為預備，以供經理隨時之查閱，則又不足以達報告之作用。

一方為圖經理閱讀時間之節省，並使重要事項，得有顯明之表現，他方又欲使一切詳細情形，於必要時，得以隨時參考，則最善之法，莫如使主要之決算表中，僅包括重要事項，而將各項詳細情形，另行編入附表之中。故損益計算書及資產負債表，均須以簡括之方式編製之，至其中重要之各項，另以附表詳示其內容。如是，則經理等對於重要各表，稍一翻閱，即可盡悉一事業之大概情形；對於其他較為次要各事項；不必定須多費心力，加以閱讀；但於必要時，仍可參閱附表，以求知其詳細情形。如是則時間既能節省，動作復可敏捷，而決算表之價值，即因之而更為增加矣。

決算表之種類 各工廠中，普通所編製之月終決算表，約有下列數種：

甲、簡明損益計算書，另附各項明細表如下：

1. 製造成本及銷貨成本明細表 (Cost to manufacture and cost of goods sold)
2. 製造費用明細表 (Summary of standing orders)
3. 銷售及管理費用明細表 (Statement of selling and administrative expenses)
4. 財務收益及財務費用明細表 (Statement of financial income and expense)

5. 多分配或少分配之製造費用明細表(Statement of over or under applied manufacturing expense, 此表通常多併入製造費用明細表中)。

乙、資產負債表,另附各項明細表如下:

1. 材料盤存明細表(Stores inventories)
2. 在製品盤存明細表(Work in process inventories)
3. 製成品盤存明細表(Finished goods inventories)
4. 應收帳款明細表(Accounts receivable)
5. 應付帳款明細表(Accounts payable)

編製決算表之方法。茲為詳示各項分析決算表之編製方法,特根據下列第四表所示大華製造公司之試算表,編製各表之實例,藉資參考。該實例中,假定大中華製造公司所用之帳戶分類方法,與前第三章中所述者,完全相同。其製造部份,共分五部。此項試算表中之各項數額,係在月終結帳記錄業已過帳後,由總分類帳各戶直接摘取者。讀者如將下列各項決算表與各節說明互相對照而閱讀之,則對於分析決算表之編製手續,不難明瞭也。不過本章所示之損益計算書及其附表,均屬包括一會計年度者,每月決算表之編製,其手續與此完全相同,惟欲求得科目一月內之總數,則須兼有前月底及本月底之試算表以爲計算之各項根據。

簡明損益計算書 下附正表一所示之簡明損益計算書,係由試算表中所列數額直接編製而成。蓋除少分配之製造費用,多分配之銷售及管理費用與財務費用三項數額之外,其他各項與損益有關之數額,均爲總分類帳中各戶之餘額。

少分配之製造費用,即爲製造部份各項費用帳戶之借方餘額總數與已分配製造費用各帳戶 (Applied expense of producing department) 之貸方餘額總數間之差額。此項少分配之製造費用,應加於銷貨

成本之上；否則，實際上用去之製造費用，既較根據經常分配率所分配之製造費用爲多，若不將此差額加於銷貨成本之中，則銷貨成本帳戶所示之餘額，僅爲銷貨之經常成本，而非銷貨之實際成本。

多分配之銷售及管理費用，卽爲『已分配銷售管理費用』各帳戶之貸方差額總數與銷售費用及管理費用各帳戶之借方差額總數間之差額。此項多分配之銷售及管理費用應由銷售管理費用成本（Selling and administrative expense charged to cost）內減除之；否則，根據經常分配率分配之銷售及管理費用，勢必較實際用去之銷售及管理費用爲多也。

按損益計算書之作用，在於表示實際之損益狀況，而非表示經常之損益狀況，故非將少分配之製造費用，加於銷貨成本之上，更將多分配之銷售及管理費用，由銷售及管理費用成本內減去，不能表示該期間內之實際損益焉。

又該損益計算書中之財務費用一項，僅有一總數，至其詳細情形，則另編附表以示之。其他雜項損益，則大都不甚重要，通常無參閱詳細情形之必要，卽須參閱，亦可直接查考總分類帳各戶。故除在損益計算書中列一總數外，不再另編附表。

製造成本及銷貨成本明細表 製造成本及銷貨成本，在損益計算書中，僅各列一總數。爲便於參考起見，特將其詳細情形，編製一製造成本及銷貨成本明細表，如下列附表甲所示者是。凡足以影響銷貨成本之損益項目，均列入此表中。然成本會計中之損益項目，試算表中概付缺如，故此製造成本及銷貨成本明細表，不能自試算表中所列數額，直接編製，必須分析總分類帳中有關係各帳戶之借貸數額，以求得其各項損益之實數。試逐項說明之如下：

直接材料成本——期中所用去之直接材料卽原料，可由總分類帳中材料帳戶在製原料帳戶及製造費用帳戶中求得之。期初之材料盤存，

即為期初材料帳戶所示之餘額，期末之材料盤存，即為期末材料帳戶所示之餘額，一時期中材料帳戶之借入總數，即該時期中所購入之存棧材料數額。此外尚有直接為製造某批產品所購入之材料，亦應加入計算。此項數額，可根據應付憑單登記簿上之記錄，並參照在製原料帳戶及製造費用帳戶之借方數額以求得之。

期初存貨加上購貨，再減去期末存貨，即為該時期中所耗用之材料總數。再由此耗用之材料總數中，減去耗用之間接材料成本，即得該時期中所耗用之直接材料成本矣。至耗用之間接材料成本，則可由製造費用帳戶中求得之。蓋直接購用之間接材料成本，及由貨棧中領用之間接材料成本，均記入製造費用帳戶之借方也。

茲將計算直接材料所必須分析之總分類帳各戶，述之如下：

材料帳戶

期初盤存，19一年1月1日餘額	\$ 6,214.28
期中購入之存棧材料	10,169.37
總額	\$16,383.85
減去：領用數額	11,538.59
期末盤存，19一年3月31日餘額	\$ 4,847.26

在製原料帳戶

領用存棧材料	\$ 8,376.23
直接購用之材料（根據應付憑單登記簿）	268.40
直接材料總額	\$ 8,644.63

製造費用帳戶

領用存棧材料	\$ 3,160.36
直接購用之材料（根據應付憑單登記簿）	164.50
間接材料總額	\$ 3,324.86

直接人工成本——總分類帳內應付工資帳戶之貸方總數，即為該時期內直接人工與間接人工之工資總額。由此總額中，減去間接人工之工資後即得直接人工之工資數。至於間接人工之工資數，可翻閱結帳時將工資帳戶之餘額結轉至製造費用帳戶之分錄即得。又直接人工之工

資數，即係在製人工帳戶之借方數額，翻閱總分類帳中該戶即得。

已分配製造費用——分配於產品上之製造費用，即為在製製造費用帳戶之借方總數。

在製品盤存——期初與期末之在製品盤存，各為在製原料，在製人工，及在製製造費用三帳戶之期初餘額與期末餘額。

製成品盤存——製成品帳戶之期初餘額與期末餘額，即為表內所列製成品之期初盤存及期末盤存。

多分配或少分配製造費用——根據上述各項所編製之製造成本明細表，其所表現之成本，僅為經常成本。若欲表示實際成本，則必須加上少分配之製造費用，或減去多分配之製造費用。至於如何求得此項少分配(即應加)之數，及多分配(即應減)之數，已於上列簡明損益計算書一節中說明其方法。

銷售及管理費用明細表 在簡明損益計算書中，銷售及管理費用一項，恆以總額表示之，另編附表以示其詳細情形，即下示附表乙銷售及管理費用明細表是也。按銷售費用及管理費用，在總分類帳中，皆為統制帳戶。其詳細情形，祇須將其分類帳內所列各戶之借項貸項或分析表中所列各數，重抄一次即得。

銷售及管理費用分配於產品成本之數額，亦可記入此附表之中，俾與實際支出之費用相比較。至實支之銷售及管理費用，與已分配之銷售及管理費用間，如有差異，此項差額，即為多分配或少分配之數，在簡明損益計算書中，應將此多分配之數，由銷售及管理費用中減去，或將少分配之數，加於銷售及管理費用之上。如是，方可以表示實際銷售及管理費用成本。

財務收益及財務費用明細表 在簡明損益計算書中，財務收益及財務費用，僅列一總數，另設附表丙以示其詳細情形。此附表中之數額，包括一切財務收益及財務費用帳戶之借差或貸差，是皆可由試算表中

直接抄錄而得之。

製造費用明細表 製造費用明細表，乃係製造成本及銷貨成本明細表之附表。其作用在表示一時期內製造費用之詳細情形。其格式如下列附表丁所示者是。表中為各製造部份，分設若干欄，藉以表示每個製造部份中用去之每種製造費用及其各項費用之總數。

附表丁，僅示各直接生產部份之製造費用，然在實際應用時，即廠務部份之製造費用，亦應包括在內，藉以表示其分配之情形。

按此製造費用明細表之編製，即以各號製造費用單為根據。除製造費用單上所示之實際製造費用外，凡屬分配於產品上之製造費用數額，亦一併記入。如是，則各部多分配或少分配之製造費用，即可由此看出。此等多分配或少分配之數，應與試算表中所示各部製造費用總額與已分配製造費用數額間之差額相等，方稱無訛。

資產負債表及其附表 在成本會計制度之下，資產負債表（見正表二）可由試算表中所供給之數額直接編製之，正與在普通會計制度之下，完全相同。其所附應收帳款及應付帳款等明細表之編製方法，亦與普通會計中並無二致。惟此外尚有三種附表：即材料盤存明細表，在製品盤存明細表，及製成品盤存明細表，此乃成本會計所獨有之附表，而為普通會計所付缺如者也。

材料盤存明細表，實即為材料分類帳之餘額表。其中表示各種材料現存之數量及價值，其數額即為材料分類帳各戶之借方餘額。在製品盤存明細表，則係在製品分類帳之餘額表。即工作尚未完成之各號在製品成本單之成本餘額表。其中表示各批產品，已經耗用之原料成本人工成本及已分配製造費用之總數。至製成品盤存明細表，則與材料盤存明細表之性質，完全相同，實係一製成品分類帳之餘額表。以上三種附表，通常均必須編製，蓋非如此，不足以證明各分類帳之總數，是否與總分類帳中各統制帳戶之餘額完全一致也。

大華製造公司

試算表

(第四表)

19——年8月31日

帳戶 編號	科 目	借 方	貸 方
1	銷貨	\$ 2,493	\$ 87,294
2	銷貨折讓	415	64
3	銷貨運費	1,204	20
4	銷貨成本	53,613	35
5	甲生產部製造費用	2,741	82
20	乙生產部製造費用	4,076	23
21	丙生產部製造費用	2,618	90
22	丁生產部製造費用	4,618	35
23	戊生產部製造費用	2,941	15
24	已分銷製造費用		
32	甲生產部製造費用		2,759
33	乙生產部製造費用		3,978
34	丙生產部製造費用		2,647
35	丁生產部製造費用		4,444
36	戊生產部製造費用		2,879
44	管理費用		
45	管理費用	8,059	63
46	管理費用	13,086	19
47	管理費用	21,862	22
48	已分銷製造費用		21,862
49	利息收入		22
50	盤算折扣		21
	盤算利息及股利		47
			418
			37
			206
			20

53	利息支出	515	66		
58	銷貨折扣	1,187	84		
100	費用現金	160	00		
101	銀行存款	11,844	72		
104	應收票款	58,919	67		
108	應收票款	2,725	18	845	68
112	應收票款				
114	於外				
117	在國外	4,847	28		
118	在人工	1,215	98		
119	在製造費用	890	85		
121	製造品	8,140	50		
124	投資	17,698	40		
136	機器及設備	49,873	20	7,896	59
138	折舊準備—機器及設備	11,862	65	478	65
139	折舊準備—傢俬器具裝修	6,848	18		
140	折舊準備—傢俬器具裝修	12,000	00		
143	專利權	2,426	16		
144	商標	240	69		
160	預付保險費				
161	預付稅款				
160	應付票款			20,864	20
161	應付票款			6,850	00
162	應付票款			5,480	00
163	應付票款			1,262	94
168	應付票款			100,000	00
180	股本				
182	預付	86	40	17,979	46
189	公積			8,000	00
184	工廠擴充準備				
		\$ 301,109	97	\$ 301,109	97

大華製造公司

簡明損益計算書

(第五表)

19——年1月1日至3月31日

(正表一)

銷貨總額.....			\$ 87,294	92
減				
銷貨退回.....	\$ 2,493	64		
銷貨折讓.....	415	60		
銷貨運費.....	1,264	20	4,173	44
銷貨淨額.....			\$ 83,121	48
減				
銷貨成本(附表甲).....	\$ 53,613	35		
加少分配製造費用(附表甲).....	286	19	53,899	54
銷貨毛利.....			\$ 29,221	94
減				
銷售管理費用成本(附表乙).....	\$ 21,362	22		
減多分配銷售管理費用(附表乙).....	216	40	21,145	82
銷貨淨利.....			\$ 8,076	12
減				
財務費用(附表丙).....	\$ 997	46		
雜項損益.....	86	40	1,083	86
淨利, 19——年1月1日至3月31日.....			\$ 6,992	26

大華製造公司

製造成本及銷貨成本明細表 (第六表)

19——年1月1日至3月31日 (附表甲)

直接材料:			
材料盤存, 19——年1月1日	\$ 6,214	48	
加 添料	10,602	27	
總額	\$ 16,816	75	
減 材料盤存, 19——年3月31日	4,847	28	
餘額	\$ 11,969	49	
減 間接材料	3,324	86	\$ 8,644 63
直接人工:			
工資總額	\$ 31,573	45	
減 間接人工	5,652	26	25,921 19
已分配製造費用(附表丁)			18,709 26
製造成本			\$ 51,275 08
加 在製品盤存, 19——年1月1日			
在製原料	\$ 709	30	
在製人工	2,076	28	
在製製造費用	1,473	12	4,258 70
總額			\$ 55,533 78
減 在製品盤存, 19——年3月31日			
在製原料	\$ 113	35	
在製人工	1,215	98	
在製製造費用	830	85	2,460 18
製成品成本			\$ 53,073 60
加 製成品盤存, 19——年1月1日			3,680 25
總額			\$ 56,753 85
減 製成品盤存, 19——年3月31日			3,140 50
銷貨成本(經常成本)			\$ 53,613 35
加 少分配製造費用(附表丁)			286 19
銷貨成本(實際成本)			\$ 53,899 54

大華製造公司

銷售及管理費用明細表

(第七表)

19——年1月1日至3月31日

(附表乙)

推銷員薪金.....	\$ 1,134	06		
佣金.....	2,168	47		
推銷員旅費.....	858	38		
廣告費.....	1,060	00		
銷貨部租金.....	310	83		
製成品及銷貨部用具保險費.....	280	60		
稅捐.....	42	80		
修理費.....	68	70		
銷貨部用具折舊.....	50	99		
電話及電報費.....	386	40		
雜會費.....	85	00		
捐贈.....	68	40		
運貨工資.....	1,204	40		
運貨用品.....	360	60		
銷售費用總數.....			\$ 8,059	63
高級職員薪金.....	\$ 6,815	96		
事務員薪金.....	2,498	64		
事務部旅費.....	415	60		
文具及印刷.....	166	24		
郵費.....	332	49		
法律費.....	175	00		
查帳費.....	400	00		
董事費.....	35	00		
事務部用品.....	249	80		
電話及電報費.....	216	50		
事務部租金.....	680	68		
稅捐.....	36	60		
保險費.....	116	25		
職員養老金.....	84	00		
事務部用具折舊.....	41	43		
雜會費.....	216	00		
收取帳款費用.....	178	60		
隨費.....	16	80		
壞帳損失.....	415	60		
管理費用總額.....			13,086	19
銷售管理費用總額.....			\$ 21,145	82
減 銷售管理費用成本.....			21,862	22
多分配銷售管理費用.....			\$ 216	40

大華製造公司

財務收益及財務費用明細表 (第八表)

19—年1月1日至3月31日 (附表丙)

財務費用:				
利息支出.....	\$	515	66	
銷貨折扣.....		1,187	84	\$ 1,703 50
減財務收入:				
利息收益.....	\$	21	47	
購貨折扣.....		418	37	
投資利息及股利.....		266	20	706 04
財務費用淨額.....				\$ 997 46

大華製造公司

實支製造費用及已分配製造費用明細表 (第九表)

19—年1月1日至3月31日 (附表丁)

	甲部	乙部	丙部	丁部	戊部	總額
工場物料.....	\$ 431 72	\$1,403 10	\$ 86 34	\$ 129 52	\$ 107 94	\$ 2,158 62
其他物料.....			108 00	58 18		166 24
監工工資.....	467 52	425 27	495 63	537 92	481 59	2,407 98
記錄人工.....				450 00		450 00
助手.....	148 07	310 94	236 90	503 42	281 32	1,480 65
停工及延誤時間.....	12 40	6 10	42 65		15 21	76 36
房租.....	637 40	268 70	403 06	358 27	671 75	2,239 18
火險費.....	12 47	14 96	9 99	162 08	49 86	249 36
工人損害保險費.....	124 66	74 81	66 50	49 87	99 74	415 60
稅捐.....	76 04	61 96	36 61	90 12	16 91	281 64
折舊.....	836 64	274 30	162 09	368 98	74 81	1,246 82
電話及電報費.....	12 00	12 60	12 36	12 40	12 44	61 80
煤氣費.....		40 81	75 79			116 60
自來水費.....	36 84	35 00	9 21	11 05	9 20	184 20
分配之廠務部費用.....	546 04	1,146 68	873 66	1,856 54	1,037 48	5,460 40
製造部費用總額.....	\$2,741 82	\$4,075 23	\$2,618 90	\$4,618 35	\$2,941 15	\$ 16,995 45
減已分配製造費用.....	2,759 22	3,978 49	2,647 23	4,444 47	2,879 85	16,709 26
餘額(少分配之製造費用).....		\$ 96 74		\$ 173 88	\$ 61 30	\$ 286 19
餘額(多分配之製造費用).....	\$ 17 40		\$ 28 33			

大 華 製
資 產 負
19——年

資產之部					
流動資產：					
現金：					
零用現金.....			\$ 150	00	
銀行存款.....			11,644	72	\$ 11,794 72
應收帳款：					
應收帳款.....	\$ 55,919	67			
應收票據.....	2,725	18	\$ 58,644	85	
減：壞帳損失準備.....			845	68	57,799 17
存貨：					
材料.....			\$ 4,847	26	
在製品.....			2,460	18	
製成品.....			3,140	50	10,447 94
流動資產總額					\$ 80,041 83
固定資產：					
投資.....			\$ 17,896	40	
機器及設備.....	\$ 49,873	20			
減：折舊準備.....	7,896	59	41,976	61	
事務部器具裝修.....	\$ 11,862	65			
減：折舊準備.....	478	66	11,383	99	71,257 00
無形資產：					
專利權.....			\$ 6,843	18	
商譽.....			12,000	00	18,843 18
遞延資產：					
預付保險費.....			\$ 2,426	16	
預付稅捐.....			240	89	2,666 85
資產總額.....					\$172,808 86

造 公 司

債 表

(第十表)

3月31日

(正表二)

負債之部						
<u>流動負債:</u>						
應付工資	.....			\$ 1,262	94	
應付帳款	.....			26,864	20	
應付票據	.....			6,850	00	
應付股利	.....			5,460	00	\$ 40,487 14
<u>股本及盈餘:</u>						
股本, 普通股	.....			\$100,000	00	
盈餘 19——年12月31日	.....	\$ 17,379	46			
加上淨利 19——年1月1日	.....	6,992	26	24,371	72	
至 3月31日	.....				
工場擴充準備	.....			8,000	00	\$132,371 72
負債股本及盈餘總額						\$172,808 86

第十八章 比較決算表之編製

比較之價值 考文化之進步，依賴於比較之力者至多。蓋世人咸將其一己之幸福或財富，與他人之幸福或財富相比，或與在他種環境下應有之幸福或財富相比。因此日求進步，無有止境。營業之管理亦然，利用各項成本數額之比較，而使營業益臻發達。良以各期之成本，恆難一致，今將此不同之成本，互相比較，則可發現其所以或高或低之原因，然後設法補救之。是故分析成本數額，以資比較，實為成本會計家所應具之技能。此項技能，對於製造業之管理效率上，裨益非淺也。

比較之種類 成本會計中可作比較之資料，得分為下列數種：

1. 一般帳目之比較；即係將表示整個財務營業狀況之決算表互作比較。
2. 成本之比較；係將各種在製品成本單上之成本，各種產品之成本，各步製造程序之成本，及各生產部之成本互相比較。
3. 實際成本與平均成本，經常成本，及標準成本之比較。
4. 在同業之數工廠間，作上述各種之比較。

上述各種比較，對於營業之管理，幫助殊多。蓋管理當局根據此等比較，即可設法免除浪費，減低成本，使各工廠處於今日劇烈競爭之中，不致失敗也。

比較之方法 按成本會計之作用，在將各項成本之數額，合而求其總數，分而求其細數。時而分之，時而合之，無非為求悉關於製造營業上各種情形，俾管理工廠之人員，可以觀察營業全體之情形，復可探究其發生損益之原因。至若各種情況作比較之研究，其目的亦無非欲探悉其各種情形之良好與否耳。故編製比較決算表時，亦應依照成本會計之作用，

而分爲營業全體之比較，與各項詳細情形之比較。

管理營業，首宜注意重要事項，然後及於次要事項。今將每月之決算表，先作比較之研究，則對於一營業全體之趨勢，是否順利，可以一目了然。其中如有某項費用或某項產品之成本，表示增高之趨勢，則可將各項成本，作表比較之，不難探知其增高之原因所在也。如是，管理營業者之心思才力，可望集中於重要之事項，而不致爲尋常瑣碎事項所分佔矣。

決算表之比較 應加比較研究之月終決算表，大別有二：其一爲資產負債表，其二即簡明損益計算書。惟後者更有附表若干種，如製造成本銷售費用及管理費用等比較表是也。製造成本之比較表上，復附有各部製造費用匯總表之比較，俾製造費用之或增或減，均得推求其應行負責之部份。

比較決算表內所包括之時期，應以能否表現營業之進行情形爲標準。普通製造業所用之各種比較表，多屬以『本月』『上月』『上年同月』等數額及本年上年等總額，互相比較。苟其營業絕少節季之變動，則以本月之數，與上月之數相比較，甚爲有益，因任何應興應革之處，較之用他時期作比較時，其發覺尤爲迅速也。若其營業具有節季變動之性質者，則此月與彼月之情況，互有不同，故以本月與上月相比較，毫無價值，不若將本月之成本與上年同月之成本，相互比較之爲愈。

各種比較表中，除臚列各期之數字外，復須將比較各數間增減之數，用顯明之方法表示之。如是則可使管理人員之注意力，集中於增減之趨勢。通常方法，輒以黑色記增加之數，而以紅色記減少之數。倘以黑色爲順利變動之標誌，而以紅色爲不順利變動之標誌，則事業進行之順利與否，表中更爲顯明矣。此外，又可應用百分數，以表現數字上較微之變動所影響於營業上之程度也。

本章中所舉各種比較表之例，無一不極有價值。各表之排列，即依

其應行研究比較之次序爲先後。茲爲列舉如下：

比較資產負債表(第十一表)

比較損益計算書(第十二表)

製造成本及銷貨成本比較表(第十三表)

銷售及管理費用比較表(第十四表)

財務收益及財務費用比較表(第十五表)

各項成本之比較 根據詳細之成本記錄，得以編製下列各種成本比較表，藉以推求成本上各種不順利之變動。

(1) 產品成本比較表

(2) 在製品成本單成本比較表

(3) 生產時間成本比較表

(4) 各項工作成本比較表

以上各種成本比較表中，除在製品成本單成本比較表，應隨時編製外，其餘均須每月編製一次。

產品成本之比較 每當月終，應將本月內產品之成本，與以前各時期中同一種類之產品成本，作成比較表。其所用數字，可從一月中已完工之在製品成本單匯總表中求得之。蓋此種在製品成本單，原即根據產品之種類而分別開立者也。比較表中不但須將成本總數，分析爲直接原料直接人工及已分配製造費用等三項，更須將各項成本總數，化作單位成本。蓋非如此，則各月之產品數量，互有不同，以之比較，難有價值也。表中各欄，如依下示之順序排列之，最爲合用。卽爲上年最高及最低之每月成本，各設一欄，另有一欄，則爲平均成本或標準成本。然後將本年度各月之單位成本，順次列入。此種排列方法，足使一切成本之變動，一望而知，甚爲清晰，茲試設例如下：

按下表中所列之成本總額，卽爲產品之製銷成本。表之上半部所示者，爲產品全體之成本總額，係將已分配銷售管理費用，加於直接原料，直接人工及已分配製造費用等製造成本之上而得之數。表之下半部所示者，爲產品之單位成本總額，又將已分配銷售管理費用，除以產品之

單位數，藉得每單位之發行成本。再加於每單位之製造成本上，以求每月中每單位產品之製銷成本也。如是，則產品總成本，及其單位成本，均有比較，管理人員，即可據此以圖業務之改進。

產品成本比較表

產品 甲 乙 丙

	上年度最高單位成本		上年度最低單位成本		平均成本	本年度		
						一月份	二月份	三月份
直接原料.....	\$ 315.80	\$ 385.74				\$ 337.09	\$ 303.53	\$ 346.00
直接人工.....	600.66	590.57				642.71	492.75	663.76
已分配製造費用.....	480.53	472.70				482.02	369.57	497.78
已分配銷售管理費用.....	138.15	143.29				180.66	144.09	186.32
成本總額.....	\$1,535.14	\$1,592.30				\$1,642.48	\$1,309.94	\$1,693.86
製成單位數.....	335	437				350	338	386
每單位之直接原料.....	\$ 0.9427	\$ 0.8827	\$ 0.9038			\$ 0.9631	\$ 0.9254	\$ 0.8964
每單位之直接人工.....	1.7930	1.3514	1.5520			1.8363	1.5023	1.7196
每單位之製造費用.....	1.4344	1.0817	1.2415			1.3772	1.1267	1.2896
每單位之銷售管理費用.....	0.4124	0.3279	0.3657			0.5162	0.4393	0.4827
單位成本總額.....	\$ 4.5822	\$ 3.6437	\$ 4.0630			\$ 4.6928	\$ 3.9937	\$ 4.3883

在製品成本單上成本之比較，將同類產品之各號在製品成本單上所記成本，作為比較，亦足使工廠中之管理員，得悉成本之變動，並設法改進其業務；即凡足以增高成本之原因，設法免除之，凡足以減低成本之原因，設法保持之，務使產品之成本，有逐漸減低之可能。蓋管理人員，根據各號在製品成本單成本之比較表，可以觀察成本變動之趨勢與工廠管理上之弱點及優點也。同時將在製品成本單上之成本，與昔日之在製品成本單之平均成本或標準成本，互相比較，對於廠務之管理上，亦有莫大之助力。

吾人將在製品成本單互作比較時，最好將各單之成本，記在活頁之表格，或記於特種之卡片。每種產品，應各設一頁或一片，而將各號在製品成本單上之成本過入之，俾資隨時之比較。至於重要之成本變動，必須以顯明之方法表現之，務使管理人員，一覽便知。實行比較之時，當以單位成本為基礎，並須將此單位成本析成各項原素，如直接原料，直接人工及已分配製造費用等是。倘標準成本，業已製定，則亦將其列入表中，以便與實際成本相比較。倘標準成本，尚未製定，則用平均成本以代替之，亦無不可。

下列為在製品成本單成本比較表之一例，藉供讀者之借鏡。

某種產品甲種式樣

在製品成本單成本比較表

在製品成本單號數	標準成本	5840	6265	7986	8143
製成數量.....	25	30	15	25	25
成本總額.....	\$ 475.00	\$ 558.30	\$ 205.25	\$ 476.75	\$ 563.25
單位成本					
直接原料.....	\$ 3.20	\$ 3.36	\$ 3.69	\$ 2.96	\$ 3.42
直接人工.....					
第一步工作.....	1.38	1.16	1.44	1.34	2.81
第二步工作.....	0.86	0.70	1.22	0.94	0.33
第三步工作.....	2.87	3.40	3.10	3.27	3.33
第四步工作.....	3.60	2.55	3.70	3.64	3.60
製造費用.....	7.09	7.44	7.80	6.92	8.46
單位成本.....	\$ 19.00	\$ 18.61	\$ 20.35	\$ 19.07	\$ 22.53

生產工作時間成本之比較 各製造部中每一在製品成本單上所費之工作時數，不論其為人工時數，抑為機器時數，均為分析與比較成本

之良好標準。蓋以製造之時間為標準，足以顯示製造上每小時所需費用之增減也。惟應用此種比較方法時，必須注意其中所含兩種變動之因素，其一即工作上所需時間之變動，其二即所耗製造費用數額之變動，苟非對於此兩種變動之因素，同時加以慎密之考慮，則對於每小時成本之增減原因，每易發生錯誤之觀察。且最後之單位成本，既須視每小時生產工作時間內所耗去之成本，及其間所生產之數量二者，方能決定，則僅有生產工作時間之成本，未必能為測量單位成本之尺度，其理至明。蓋每小時內所耗費之成本，容或甚多，然若產品之數量亦多，則其單位成本，或較成本與產品均屬減少時為低，亦未可知。故僅比較生產工作時間之成本，每易發生誤會。然為比較製造各部中之各種情況起見，以各期生產工作時間之成本互相比較，自亦有其相當之價值也。

所謂生產工作時間之成本者，即一製造部中每小時製造工作所耗費之成本總額是也。此項時間成本，係以一月內之實際成本為根據而求得之。法以全月之直接人工成本，加上該製造部全月所應負擔之製造費用，然後以一月內生產工作時數除之，即得每小時之平均成本。此項平均成本，復須析為成本要素，俾得斷定其成本之變動，究受何項要素之影響也。茲將普通分析之方法，舉示如下：

1. 直接人工成本——將一月內之直接工資，用生產時數除之，即得每小時直接人工之平均成本。
2. 虛耗時間成本——停工時間，延誤時間以及其他虛耗時間之成本，可由各製造部之製造費用單上查得之。以一月內工作時數，除此等虛耗時間成本之總數，即得每小時虛耗時間之平均成本。
3. 人工成本總額——合計以上二項成本，即得每小時人工之平均總成本。
4. 生產部費用——製造費用單上所記各項費用，除上述虛耗時間成本及固定成本與分配所得之廠務費用外，所餘之數，以一月內之生

產時間除之，即得每小時生產部費用之平均成本。此項成本，當可依照製造費用之區別，再分為數類。

5. 固定費用——以一月內之生產時數，除製造費用單上所示該月份之固定費用，即得每小時固定費用之平均成本。

6. 分配之廠務費用——以一月內之生產時數，除製造費用單上所示該月份之廠務費用，即得每小時廠務費用之平均成本。

7. 生產工作時間成本總額——合計上述各項分析之平均成本，即得每生產工作小時之平均成本總額。

8. 生產工作時間之百分率——以總工作時數（包括耗費時間在內），除生產工作時數，即得生產工作時間之百分率。

用上述各項手續，可以求得一月內每生產部份中，每生產工作小時之總平均成本。此等成本，應與經常時期內每小時之平均成本相比較，俾得察知該月之平均成本，較之經常成本，有何增減也。至每一生產工作小時之經常成本，其計算方法前已述及，即以經常時期內之生產工作時間總數除其各項成本總數，即得。

下列為每生產工作小時平均成本之比較表，可資讀者之參考。惟其中數字，僅限於每月之平均成本。至經常之平均成本，則以其計算方法，與各月之實際成本，完全相同，故從略。

各項工作成本之比較 生產工作時間成本之比較，在統制各生產部之費用，固屬有效，然各項工作成本之比較(Comparative operative costs) 更為有用。蓋以各項工作之成本相比較，則可表示各生產部每單位之某項工作，所耗費之成本，是否適當。

廠中分部，倘甚合法，則一生產部中每僅有一種主要之製造工作，間亦有包括數種較小之製造工作者。此外，一在製品成本單上之工作，有須先行作初步之佈置(Setting up in making ready)，然後再行分別進行各種製造工作者，此種初步之佈置，實際上亦為製造工作之

第二十四號生產部

每月生產工作時間成本比較表

	19——年1月		19——年2月		19——年3月	
	成本總額	每小時成本	成本總額	每小時成本	成本總額	每小時成本
直接人工成本.....	\$ 494.6	\$ 1.432	\$ 484.90	\$ 1.679	\$ 547.56	\$ 1.404
虛耗時間成本.....	212.13	0.614	238.68	0.826	163.60	0.419
人工成本總額.....	\$ 706.99	\$ 2.046	\$ 723.58	\$ 2.505	\$ 711.16	\$ 1.823
生產部費用.....	695.03	2.012	632.99	2.192	757.38	1.942
固定費用.....	126.58	0.395	136.58	0.473	136.58	0.350
分配所得廠務費用	204.86	0.593	142.75	0.494	216.08	0.554
成本總額.....	\$1,743.46	\$ 5.046	\$1,635.90	\$ 5.664	\$1,821.20	\$ 4.669
生產工作時數.....	345.5		288.8		390	
總時數.....	493.6		431		506.5	
生產工作時間百分率		70%		67%		77%

一步。在工作時間日報單(Daily time report)上，記有各項工作之號數及其費去之時間。故根據此等日報單，即可編製各部之生產記錄。(Departmental record of production)，其中除示每項工作上所費去之時間外，並示每項製造工作之產量單位數。至一生產部中各項工作上所費之總時數，則必須與該部之生產時間總數相等。前述每生產小時之平均成本，既已求得，則各生產部份每項製造工作上之平均單位成本，即可依照下列之程序求得之：

1. 將每生產小時之平均成本，乘某項工作上所費去之時數，即得一月內該項製造工作之總成本。
2. 再將產品之單位數除此項工作之總成本，即得該項工作之平均單位成本。

茲設例以說明此法之應用如下：假定在上節所舉之實例中，第二十四號生產部內，共分四項製造工作。每項工作之號數為 2401, 2403, 2405 及 2407。依照各部生產記錄上所示，知一月內之生產時數及產品單位數如下：

第 2401 號工作.....	80 小時	90 單位
第 2403 號工作.....	199 小時	458 單位
第 2405 號工作.....	34.5 小時	82 單位
第 2407 號工作.....	32 小時	46 單位
總額.....	345.5 小時	646 單位

如是，則各項工作之單位成本，得以計算如下：

第 2401 號工作：

$$\$ 5.046 \times 80 = \$ 403.68 \dots\dots\dots 80 \text{ 小時工作之總成本}$$

$$\$ 403.68 \div 90 = \$ 6.728 \dots\dots\dots \text{單位成本}$$

第 2403 號工作：

$$\$ 5.046 \times 199 = \$ 1,004.15 \dots\dots\dots 199 \text{ 小時工作之總成本}$$

$$\$ 1,004.15 \div 458 = \$ 2.192 \dots\dots\dots \text{單位成本}$$

第 2405 號工作：

$$\$ 5.046 \times 34.5 = \$ 174.09 \dots\dots\dots 34.5 \text{ 小時工作之總成本}$$

$$\$ 174.09 \div 82 = \$ 2.123 \dots\dots\dots \text{單位成本}$$

第 2407 號工作：

$$\$ 5.046 \times 32 = \$ 161.47 \dots\dots\dots 32 \text{ 小時工作之總成本}$$

$$\$ 161.47 \div 46 = \$ 3.51 \dots\dots\dots \text{單位成本}$$

下列為各項工作成本比較表之一例，此表不過為上述各項工作成本之演譯耳。

同時復須編製與此相同之表，以示某經常時期內各項工作之平均成本，以資比較。

第二十四號生產部
逐月各項工作單位成本比較表

	19—年1月	19—年2月	19—年3月
每生產小時成本.....	\$ 5.046	\$ 5.664	\$ 4.669
第 2401 號工作			
時數.....	80	62.4	78.3
成本總額.....	\$ 403.680	\$ 353.450	\$ 365.550
產品單位數.....	60	51	56
每單位之平均時間.....	1.3	1.2	1.4
每單位之平均成本.....	\$ 6.728	\$ 6.930	\$ 6.528
第 2403 號工作			
時數.....	199	180.2	251.7
成本總額.....	\$1,004.150	\$1,020.650	\$1,175.190
產品單位數.....	458	443	734
每單位之平均時間.....	0.4	0.4	0.3
每單位之平均成本.....	\$ 2.192	\$ 2.304	\$ 1.601
第 2405 號工作			
時數.....	34.5	.....	23.6
成本總額.....	\$ 174.090	.....	\$ 110.190
產品單位數.....	82	.....	62
每單位之平均時間.....	0.4	.....	0.4
每單位之平均成本.....	\$ 2.123	.....	\$ 1.777
第 2407 號工作			
時數.....	32	46.2	36.4
成本總額.....	\$ 181.470	\$ 261.620	\$ 169.950
產品單位數.....	46	61	54
每單位之平均時間.....	0.7	0.8	0.7
每單位之平均成本.....	\$ 3.510	\$ 4.290	\$ 3.147

單位成本之變化 吾人對於單位成本，有一應加注意之點，即各生產部所用之單位，未必一致，而已經完成之產品，其單位亦不盡同。一種製成品之單位，常為多項製造工作上各種單位之結合，故製成品之單位成本，亦即各項工作上各種單位成本之總和也。

為欲說明製成品單位之變化，可以印刷工業，作一佳例。按自動排字機上所用之單位，以每一千字計算，而此單位復可分為若干類，如一千字之單純排字，或一千字之圖表排字等是也。排版部之成本單位，普通排版，概用頁數或件數計算，複雜排版，概用生產時間計算。又在印刷房中，則其主要之成本單位有二：其一為置放字版於印機上之成本，則

大華製

比較資產

資 產	19—年	19—年	19—年	較19—年2月28	較19—年3月31
	3月31日	2月28日	3月31日	日增加或減少*	日增加或減少*
流動資產:					
手用現金	\$ 150 00	\$ 150 00	\$ 100 00		\$ 50 00
銀行存款	11,644 72	14,244 72	9,147 28	2,600 00	2,497 44
應收賬款	5,691 97	57,840 35	43,889 31	1,920 68	12,030 36
應收票據	2,725 18	1,950 00	4,650 00	775 18	1,924 82
存貨:					
材料	4,847 26	5,284 80	7,644 80	417 54	2,797 54
在製品	2,460 18	3,866 24	5,127 90	1,406 06	2,667 72
製成品	3,140 50	2,020 56	9,447 60	1,119 94	6,307 10
流動資產總額	\$ 80,887 51	\$ 85,336 67	\$ 80,006 89	\$ 4,449 16	\$ 880 62
固定資產:					
投資	\$ 17,896 40	\$ 18,237 60	\$ 12,650 90	341 20	\$ 5,245 50
機器及設備	49,873 20	47,610 50	38,764 20	2,232 70	11,109 00
車務部器具裝修	11,862 65	11,342 65	9,875 30	520 03	1,987 05
專利權	6,843 18	6,900 21	7,327 14	57 03	483 96
商譽	12,000 00	12,000 00	12,000 00		
固定資產總額	\$ 98,475 43	\$ 96,120 96	\$ 80,617 84	\$ 2,54 47	\$ 17,857 59
遞延資產:					
預付保險費	\$ 2,426 16	\$ 2,793 79	\$ 1,840 90	367 63	\$ 566 16
預付稅捐	240 69	264 76	142 50	24 07	98 19
遞延資產總額	\$ 2,666 85	\$ 3,058 55	\$ 1,982 50	\$ 391 70	\$ 684 35
資產總額	\$182,029 79	\$184,516 18	\$162,607 23	\$ 2,486 39	\$ 19,422 56

造公司

負債表

(第十一表)

負債資本及盈餘	19—年	19—年	19—年	較19—年2月28		較19—年3月31	
	3月31日	2月28日	3月31日	日增加或減少		日增加或減少	
流動負債：							
應付工資.....	\$ 1,262.94	\$ 936.40	\$ 734.68	\$ 276.54	\$ 528.26		
應付帳款.....	26,864.20	31,242.41	21,548.40	4,378.21	5,315.80		
應付票據.....	6,850.00	6,950.00	12,690.00	100.00	5,840.00		
應付股利.....	5,460.00	6,660.00	2,840.00	1,200.00	2,620.00		
流動負債總額	\$ 40,437.14	\$ 45,838.81	\$ 37,813.08	\$ 5,401.67	\$ 2,624.06		
資本及盈餘：							
股本.....	\$100,000.00	\$100,000.00	\$100,000.00				
盈餘19—年12月31日.....	17,379.46	17,379.46	8,260.48		\$ 9,118.98		
淨利.....	6,992.26	3,851.66	4,640.62	\$ 3,140.60	2,351.64		
資本及盈餘總額	\$124,371.72	\$121,231.12	\$112,901.10	\$ 3,140.60	\$ 11,470.62		
各項準備：							
壞帳損失準備	\$ 845.65	\$ 862.28	\$ 690.25	\$ 16.60	\$ 165.43		
折舊準備—機器及設備.....	7,896.59	8,069.71	6,842.30	173.12	1,054.29		
折舊準備—事務部器具裝修.....	478.66	514.26	360.50	35.70	118.16		
工場擴充準備.....	8,000.00	8,000.00	4,000.00		4,000.00		
各項準備總額	\$ 17,220.93	\$ 17,447.25	\$ 11,893.05	\$ 225.32	\$ 5,327.88		
負債準備及資本總額	\$182,029.79	\$184,516.18	\$162,607.23	\$ 2,466.39	\$ 19,422.56		

以每版之平均數計算(Average cost per form)。其二即印刷時之成本，則以每千份之平均數計算(Average cost per thousand impressions)。而此二種單位，復得依照各種不同之印刷物件，再為分類。在裝訂部中，則其製造工作之種類更多，因而其計算成本之單位亦多，如每千頁(Pages)每千摺頁(Folds)或每千釘眼(Stickes)，均可作為計算之單位。至印刷完成之產品，則通常以每千部(Copies)為計算成本之單位。故所謂一千部書之印刷成本，實為以一千字為計算單位之排字成本，以一頁為計算單位之排版成本，以每版為計算單位之置版成本，以一千份為計算單位之印刷成本，及以一千頁或一千釘眼為計算單位之裝訂成本，匯總而成之總成本。

利用成本會計，為統制成本之工具，較之用為規定賣價之工具，更為重要。故決定每項工作之適當成本單位，實為成本會計中之一大要件。蓋非有此種選擇單位之能力，則單位不能正確，單位不正確，則管理人員，將無從比較其成本，以觀察各部工作之效能也。

各工廠間成本之比較 按同業各廠之間，每設有同業公會，其目的雖有多種，而為同業各廠，傳播關於成本之消息，亦為其重要任務之一項。故在歐美各國，一般同業公會，無不特聘專家，以搜集，計算，並刊佈同業各廠所有各項成本之數字，藉供彼此之參考，使其知悉一般成本之概況，俾各能採取適當之手段，以減低其成本焉。

各廠間成本資料之刊佈，普通多採複合報告之方式，即將各廠之成本，求出其平均數而發表之是也。有時亦有刊佈各廠之單獨成本者，惟對於工廠之名稱，則祕而不宣，以免該廠受同業競爭之害。此兩種之刊佈方法，當以第一種為佳。良以各廠之單獨成本，難免有偶然現象之發生，不足為憑，故各廠平均成本之比較，視各廠單獨成本之比較，更有正確之意義。

各廠間成本之比較，足使工廠管理人員明悉他廠之成本情況，藉以

判斷其自身所用之製造方法及所得之成績，是否良好。苟無良好成績，即可計劃改良，以求進步。蓋有許多工廠每自信其工作成績之優良，而躊躇滿志。然一經與他廠比較，方知他廠之成績，視我更為優良。因之不得不力求進步，以免落伍。是以各廠間成本之比較，實為改良製造促進工業之要着。

比較成本時應具之判斷能力 按比較成本之統計資料，不可過繁，亦不可過略，務求其適可而止。蓋若比較成本之統計資料，過於繁瑣，則反使成本增減之因果關係，不能明白顯示。反之，若比較成本之統計資

大華製造公司

比較損益計算書 (第十二表)

	19一一年 1月 至 3月	去年同期	較去年同期 增加或減少	19一一年 3月份	去年同月份	較去年同期 增加或減少
銷貨總額.....	\$87,294.92	\$58,920.42	\$28,374.50	\$34,703.65	\$21,261.75	\$13,442.10
減：銷貨退還.....	2,493.64	1,670.90	822.74	959.92	905.00	54.92
銷貨折讓.....	415.60	869.20	453.60	181.41	312.90	131.49
銷貨運費.....	1,284.20	1,040.30	223.90	619.92	402.50	217.42
減除總額.....	\$ 4,173.44	\$ 3,580.40	\$ 593.04	\$ 1,761.25	\$ 1,620.40	\$ 140.85
銷貨淨額.....	\$83,121.48	\$55,340.02	\$27,781.46	\$32,942.60	\$19,641.35	\$13,301.25
減：銷貨成本.....	53,899.54	35,858.73	18,040.81	21,755.00	13,942.20	7,812.80
銷貨毛利.....	\$29,221.94	\$19,481.29	\$ 9,740.65	\$11,187.60	\$ 5,699.15	\$ 5,488.45
減：銷售管理費用	21,145.82	13,902.79	7,243.03	7,654.20	3,901.14	3,753.06
銷貨淨利.....	\$ 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	392.50	13.80	255.00
減：財務費用後 之淨利.....	\$ 7,078.66	\$ 4,765.02	\$ 2,313.64	\$ 3,140.90	\$ 1,660.21	\$ 1,480.39
減：雜項損益.....	86.40	124.40	38.00	.....	.....	.....
淨利.....	\$ 9,992.26	\$ 4,640.62	\$ 2,351.64	\$ 3,140.90	\$ 1,660.21	\$ 1,480.39

大華製造公司

製造成本及銷貨成本比較表 (第十三表)

	19—年 1月至3月		去年同期		較去年同期 增加或減少		19—年 3月份		去年同期 3月份		較去年同期 增加或減少	
<u>直接材料:</u>												
期初存貨.....	\$ 6,214 48	\$ 9,068 47	\$ 3,453 90	\$ 5,204 80	\$ 8,121 28	\$ 2,686 43	\$ 3,906 41	\$ 10,616 33	\$ 2,495 70	\$ 1,471 31	\$ 1,385 12	\$ 2,797 54
加: 購貨.....	10,602 27	6,708 89	3,898 38	4,847 26	7,644 80	3,747 04	4,847 26	7,644 80	2,495 70	1,471 31	1,385 12	2,797 54
減: 期末存貨.....	\$ 16,816 75	\$ 16,872 36	\$ 444 36	\$ 2,797 54	\$ 7,644 80	\$ 2,797 54	\$ 4,847 26	\$ 7,644 80	\$ 2,495 70	\$ 1,471 31	\$ 1,385 12	\$ 2,797 54
餘額.....	\$ 11,009 49	\$ 8,727 56	\$ 3,241 93	\$ 4,388 95	\$ 2,971 63	\$ 1,412 42	\$ 4,388 95	\$ 2,971 63	\$ 2,495 70	\$ 1,471 31	\$ 1,385 12	\$ 2,797 54
減: 間接材料.....	3,324 86	2,964 47	360 39	1219 65	1,050 50	169 15	1219 65	1,050 50	1,050 50	169 15	169 15	169 15
能用直接材料.....	\$ 8,684 63	\$ 5,763 09	\$ 2,881 54	\$ 3,169 30	\$ 1,921 03	\$ 1,243 27	\$ 3,169 30	\$ 1,921 03	\$ 1,421 40	\$ 868 78	\$ 868 78	\$ 1,628 39
<u>直接人工:</u>												
工資總額.....	\$ 31,673 45	\$ 23,680 09	\$ 7,893 36	\$ 12,692 87	\$ 8,744 72	\$ 3,948 15	\$ 12,692 87	\$ 8,744 72	\$ 8,744 72	\$ 3,948 15	\$ 3,948 15	\$ 8,744 72
減: 間接人工.....	5,652 26	4,541 81	1,110 45	2,008 18	1,421 40	686 78	2,008 18	1,421 40	1,421 40	686 78	686 78	1,421 40
直接人工.....	\$ 26,021 19	\$ 19,138 28	\$ 6,782 91	\$ 10,684 69	\$ 7,323 32	\$ 3,261 37	\$ 10,684 69	\$ 7,323 32	\$ 7,323 32	\$ 3,261 37	\$ 3,261 37	\$ 7,323 32
已分配製造費用.....	\$ 16,709 26	\$ 12,632 94	\$ 4,176 32	\$ 7,471 59	\$ 4,186 45	\$ 3,285 14	\$ 7,471 59	\$ 4,186 45	\$ 4,186 45	\$ 3,285 14	\$ 3,285 14	\$ 4,186 45

製造成本	\$ 51,275	08	\$ 37,434	31	\$ 13,840	77	\$ 21,320	53	\$ 13,430	80	\$ 7,889	78
加：期初存貨：												
在製原料.....	\$ 709	30	\$ 1,557	04	\$ 348	34	\$ 451	12	\$ 987	70	\$ 636	58
在製人工.....	2,076	28	3,445	80	1,309	52	2,091	00	2,541	84	450	84
在製製造費用.....	1,473	12	2,495	35	1,022	23	1,324	12	1,809	10	485	04
總額.....	4,258	70	7,498	79	3,240	09	3,866	24	5,338	70	1,472	46
減：期末存貨：												
在製原料.....	\$ 413	35	\$ 1,168	40	\$ 753	05	\$ 413	35	\$ 1,166	40	\$ 753	05
在製人工.....	1,215	98	2,318	19	1,102	21	1,215	98	2,318	19	1,102	21
在製製造費用.....	850	55	1,643	31	812	45	830	55	1,643	31	812	45
總額.....	2,480	18	5,127	90	2,667	72	2,460	18	5,127	90	2,667	72
製成品成本.....	\$ 53,073	00	\$ 39,806	20	\$ 13,268	40	\$ 22,726	04	\$ 13,041	60	\$ 9,085	04
加：期初存貨.....	3,680	25	5,364	03	1,704	35	2,020	56	9,706	60	7,833	04
總額.....	\$ 56,753	35	\$ 45,169	33	\$ 11,564	02	\$ 24,747	20	\$ 23,348	20	\$ 1,869	00
減：期末存貨.....	3,140	50	9,447	60	6,307	10	3,140	50	9,447	60	6,307	10
銷貨之經常成本.....	\$ 53,613	35	\$ 35,742	23	\$ 17,871	12	\$ 21,606	70	\$ 13,900	60	\$ 7,700	10
加：少分配製造費用.....	286	19	116	50	169	69	148	30	41	69	108	70
銷貨之實際成本.....	\$ 53,899	54	\$ 35,858	73	\$ 18,040	81	\$ 21,755	00	\$ 13,942	20	\$ 7,812	80

大華製造公司

銷售及管理費用比較表 (第十四表)

	19—年		10—年		9 月份		上年同月份		較上年同月	
	1 月 至 3 月	上 年 同 期	上 年 同 期	增 加 或 減 少	8 月 份	增 加 或 減 少	上 年 同 月 份	增 加 或 減 少	增 加 或 減 少	增 加 或 減 少
抽銷員薪金.....	\$ 1,134 06	\$ 360 00	\$ 700 00	\$ 084 00	\$ 700 00	\$ 300 00	\$ 400 00	\$ 400 00	\$ 400 00	\$ 400 00
佣金.....	2,105 47	3,141 80	1,149 15	973 33	1,149 15	546 35	602 80	602 80	602 80	602 80
旅費.....	808 38	227 50	204 35	680 68	204 35	41 00	223 35	223 35	223 35	223 35
廣告費.....	1,000 00	1,190 00	421 20	130 00	421 20	400 00	21 20	21 20	21 20	21 20
銷售部房租.....	310 83	300 00	108 01	110 88	108 01	60 00	36 85	36 85	36 85	36 85
保險費製成品及銷貨部用處.....	280 00	315 05	93 53	35 05	93 53	105 22	11 00	11 00	11 00	11 00
煤油.....	42 80	24 30	14 27	18 50	14 27	8 10	0 17	0 17	0 17	0 17
修理費.....	68 70	31 00	5 42	47 70	5 42	.....	0 42	0 42	0 42	0 42
銷貨部用其折舊.....	386 40	24 30	10 33	6 03	10 33	8 10	2 23	2 23	2 23	2 23
電話及電報費.....	86 00	210 20	131 00	170 20	131 00	05 00	08 00	08 00	08 00	08 00
集會費.....	68 00	25 00	28 00	60 00	28 00	.....	25 00	25 00	25 00	25 00
銷貨工資.....	1,204 40	801 57	406 33	703 33	406 33	140 75	208 53	208 53	208 53	208 53
運貨用品.....	300 00	300 30	111 18	60 21	111 18	80 40	24 78	24 78	24 78	24 78
銷售費用總數.....	\$ 5,055 03	\$ 6,707 71	\$ 3,527 03	\$ 1,351 02	\$ 3,527 03	\$ 1,707 08	\$ 1,709 40	\$ 1,709 40	\$ 1,709 40	\$ 1,709 40
高級職員薪金.....	\$ 6,615 06	\$ 3,420 50	\$ 2,272 00	\$ 3,305 06	\$ 2,272 00	\$ 1,140 00	\$ 1,182 00	\$ 1,182 00	\$ 1,182 00	\$ 1,182 00
零售員薪金.....	\$ 2,408 04	\$ 1,860 50	\$ 851 00	\$ 639 14	\$ 851 00	\$ 630 00	\$ 211 00	\$ 211 00	\$ 211 00	\$ 211 00

第十八章 比較決算表之編製

事務部啟收.....	415 60	210 00	205 60	111 40	40 00	71 40
文具及印刷.....	166 24	140 80	25 94	47 61	30 50	17 11
紙費.....	332 49	151 10	181 39	120 64	24 67	95 97
社務費.....	175 00	40 00	135 00	.....	.....	.....
宣講費.....	400 00	.....	400 00	.....	.....	.....
董事酬金.....	35 00	35 00	.....	.....	.....	.....
事務部用品.....	249 80	160 40	89 40	76 20	21 98	54 23
電話及電報費.....	216 50	130 20	86 30	64 80	40 50	24 00
事務部房租.....	680 68	420 14	260 54	226 90	140 05	86 85
稅捐.....	86 60	25 10	11 50	12 20	8 40	3 80
保險費.....	116 25	47 15	69 10	38 75	15 72	23 03
職員公債票溢價.....	84 00	.....	84 00	25 00	.....	26 00
事務部用具折舊.....	41 43	32 40	9 03	13 81	10 80	3 01
雜費.....	216 00	80 00	136 00	72 00	15 00	57 00
取單核對費用.....	178 60	151 20	27 40	51 16	24 70	26 46
兌換損益.....	16 80	24 75	7 95	.....	1 24	1 24
車輛損失.....	415 60	216 84	198 76	164 00	.....	164 00
管理費用總額.....	\$ 13,086 19	\$ 7,195 08	\$ 5,891 11	\$ 4,127 17	\$ 2,138 56	\$ 1,958 61
銷售及管理費用總額.....	\$ 1,145 82	\$ 13,902 79	\$ 7,243 03	\$ 7,854 20	\$ 3,901 14	\$ 3,763 66
減：銷售管理費用成 本.....	\$ 21,862 22	13,609 11	7,863 11	7,739 85	4,211 08	3,528 77
多分攤銷售管理費用.....	216 40	\$ 399 68	\$ 610 08	\$ 85 65	\$ 308 94	\$ 224 25

大華製造公司

財務收入及財務費用比較表

(第十五表)

	19—年1月	上年同期	較上年同期	19—年3月	去年同月份	較上年同月
	至3月		增加或減少*	份		增加或減少*
財務費用						
利息支出.....	\$ 515.66	\$ 324.21	\$ 191.45	\$ 211.64	\$ 109.11	\$ 102.53
銷貨折扣.....	1,187.84	\$ 1,064.42	123.42	417.61	195.34	222.27
財務費用總額.....	\$ 1,703.50	\$ 1,388.63	\$ 314.87	\$ 629.25	\$ 304.45	\$ 324.80
減財務收入:						
利息收益.....	\$ 21.47	\$ 118.20	\$ 86.73	\$ 7.51	\$ 42.60	35.09
購貨折扣.....	418.37	324.65	93.72	174.94	76.65	98.29
投資利息及股利	266.20	142.30	123.90	54.00	47.40	6.60
財務收入總額.....	\$ 706.04	\$ 575.15	\$ 130.89	\$ 236.45	\$ 166.65	\$ 69.80
財務費用淨額.....	\$ 997.46	\$ 813.48	\$ 183.98	\$ 392.80	\$ 137.80	\$ 255.00

料過於簡單，則對於成本之觀察，難期週到。故成本會計員，對於成本統計資料之搜集，以及比較成本表之編製，非有健全之判斷能力，殊難求其繁簡適當。其尤須注意者，一種比較成本之統計，對於各種不同之工業，其價值未必相等。倘欲將各種不同工業中所應用之成本比較，一一詳細敘述，在勢有所不能，此則有待乎各廠之成本會計員，視其本廠之狀況，而定其最適當之比較方法也。本章所論述者，均屬普通之比較方法，一般工廠，均可適用。

第十九章 分步成本會計制度

分步成本制度之原則 按分步成本制度之原則，有顯而易見者四項，臚述如下：

一、依分步成本制度之方法，先由各製造部詳細記錄其製造上所發生之一切成本，然後將各該部之一切成本，平均分配於各該部之產品上，以求得其每單位之平均成本。在此種制度之下，所有製造產品之一切費用，直接由各製造部負擔，故無庸有直接成本與間接成本之區別。亦無須如分批成本制度之例，為直接原料及直接人工在各部費用帳戶之外，分立帳戶。在編製損益計算書時，雖有時將原料與人工兩種成本，標明為直接成本，但此純為便利閱覽起見，在總分類帳內，仍不必加以區分也。

二、在分步成本制度之下，各部所生產之產品數量，必須詳細記錄，蓋必兼知生產數量及製造成本，然後產品之單位成本，可以計算而得。

三、各部產品之成本，隨製造程序之推進而移轉。詳言之，當甲生產部製成品轉入乙生產部時，甲部製成品上之一切成本，須一併轉與乙部負擔之。當乙生產部製成品轉入丙生產部時，乙部製成品上之一切成本，亦須一併轉與丙部負擔之。如是製成品之總成本，或在製品到某階段時之總成本，可以累積各部之成本而得之。

四、至會計期間終了時，各生產部之在製品，均須分別計價。蓋在分步成本制度之下，每部產品彼此混合，並不劃分成批。且各部在每一製造程序下之在製品，其施工程度亦不一律，有方在開始製造者，有將近完工者。因其間製造程度之懸殊，故其成本亦無從確定，於是不能不設法估計此種在製品之價值^③，以作計算成本之根據。但製成品與在製品，

同屬一個製造程序下之產物，無從將其劃分成批，則在製品估價之大小，當然影響於製成品價值之大小。如在製品估價過高，則足以抑低製成品之成本。反之，如在製品估價過低，則又足以虛張製成品之成本。此實為分步成本制度之缺點，蓋在製品之成本，既以估價方法決定之，則在製品與製成品之成本，均難絕對正確矣。

分步成本制度之方法 分步成本會計制度計算成本之方法，與普通會計僅略有數點之差異。凡購入材料，存放貨棧時，則先記入總分類帳中之材料帳戶。在領用時，一方借入耗用材料帳戶，他方貸入材料帳戶。每屆月終，將各部所領用之材料，加以分析，而分別借入各生產部帳戶，同時貸入耗用材料帳戶。至若發放工資，則先行借入應付工資帳戶，貸入現金或應付帳款帳戶。再將工資總數，分析為各部所耗用之工資，分別借入各生產部帳戶，貸入應付工資帳戶。至於支出製造費用之記帳方法，則與上述原料及工資之記帳方法相同。即先借入製造費用帳戶，俟分析為各部費用後，再將各項細數，分別轉入各生產部費用帳戶中。

除將各生產部所負擔之成本，一一予以記錄外，每日再須編製各部之生產記錄(Production record)。其編製方法，即先由各部將其產品稱量盤點，逐日報告其數量於成本會計員，再由成本會計員彙登於生產記錄中。至每月終了時，各生產部之生產記錄單中，可有下列各項情形之記載：

1. 由前部轉入本部之產品數量。
2. 由本部轉入後部之已製品數量。
3. 留存本部之已製品數量。
4. 本部之在製品數量。

至於生產記錄單之格式，則如下列第二十七圖所示。

除上述生產記錄外，應另編成本計算表(Cost work sheet)以供給月終結帳記錄及編製決算表所需要之資料(式樣見第十六表)。成本計算表上，每一生產部各設一欄，所有各種成本科目，臚列於最前一欄，而

製品成本，即代表由該部轉入製成品帳戶之製成品成本。

成本計算表上所列各生產部分配所得之成本，均為月底所作整理結帳分錄之根據。其時普通日記簿中所應登記之事項有二：即（一）將某生產部已製品之成本，轉入另一生產部，及（二）記載各部存貨之價值，是也。茲假定某工廠各部所存在製品之數量及價值，業經盤點清楚，估計確定，則將本部已製品成本轉入後部時，應為下列之分錄：

借	生產部(後部)	\$.....	
貸	生產部(本部)		\$.....
	本部已製品轉入後部		

如已製品由最後一部轉出時，則依下列分錄記帳：

借	製成品	\$.....	
貸	生產部(最後一部)		\$.....
	本部已製品轉入製成品帳戶		

各部之已製品，依上式一一分錄後，所有各部帳戶之餘額，即為各部所有之在製品數額。故各生產部帳戶餘額之總數，即為廠內在製品盤存之總數。有時為易於求知在製品盤存之數額起見，所有各部之在製品，於會計期間終了時，另行錄入在製品帳戶，其分錄方式如下：

借	在製品	\$.....	
貸	各生產部		\$.....
	各部之在製品轉入在製品盤存帳戶		

惟至下期開始時，仍須將各部之在製品盤存，依下列分錄分別轉回各生產部帳戶：

借	各生產部	\$.....	
貸	在製品		\$.....
	在製品帳戶中所列之盤存分別轉回各生產部帳戶		

有時，甲生產部之在製品，在甲部而論，雖已完工，但尚未轉入乙生產部，則此項產品，可照甲部已製品之價值計算，惟仍須計入甲部之在製品餘額內。至編製成本計算表時，仍須將其與甲部之在製品劃分，以

便計算其單位成本。

分步成本制度之兩種情形 欲明分步成本制度之原理及方法，最好將此項制度，分別兩種情形，予以討論。所謂兩種情形者，即爲：

1. 某期間內發生之各項費用，全數作爲該期產品之成本，但期初並無在製品盤存之結轉。
2. 某期間內發生之各項費用，全數作爲該期產品之成本，但期初有在製品盤存之結轉。

第一種情形 期初無在製品盤存者

產品之計價 設使一生產部所製產品，在月底已全數完工，並無在製品之存餘，且其已完工之產品，亦全數移交後部，則該部之一切成本，均應由移交於後部之產品負擔。其單位成本，祇須將該部產品之單位數除其成本總數，即得。

又如一生產部所製成之產品，祇有一部份移交於後部，尚有一部份仍存留於本部，則該部之製造成本，應平均分配於業已移交及尙未移交兩項產品之上。因不論其產品已經移交與否，其已在該部製造完工則一所不同者，祇爲存儲之地點耳。故以該部產品之單位數，除該部之製造成本，即得產品之單位成本。再以此項單位成本，乘已經移交後部或尙存本部之產品數量，即得每項產品之總價。質實言之，該生產部之產品固毋須分別何者已經轉入後部，何者仍留存本部，祇須將該部所有業已完工而仍留存原部之產品，一律視爲已經轉入後部而爲同一之處理可矣。

如一生產部於月底有未經完工之在製品，則欲計算此種存貨之價值，較爲困難。其計算方法，雖有數種，但對於在製品之盤存價值，除加以估計而外，並無他法，故其結果實較欠精確也。

設此種在製品之存餘數量，逐月相同，無甚變動，或其數量，較諸製

成品之總量，為數甚小，則不妨將其價值，略而不計；或預定一適當之數額，作為每月在製品盤存之平均價值，不加更動，亦可。但如該生產部之在製品存餘數量，逐月不同，變動甚多，或其數量甚鉅，則計算其盤存價值時，須先估定此種在製品業已製造至若何程度，再將其換算為約當於已製品之數量，然後依已製品之單位成本，計算其價值。茲試舉一實例以說明之：

假定某公司中某部由前部轉來之成本總數為 \$ 3,000，某部所加之原料成本為 \$ 600，人工及製造費用成本為 \$ 2,750。由前部轉來之產品數量，共有 1,500 件，其中 1,000 件，業經某部製造完工，尚有 500 件則仍在製造中，此項在製品之施工程度，約當其已製品之半，則其已製品在製品之價值可依下列方式計算之：

(一)前部轉來之單位成本	\$ 3,000 ÷ 1,500 = \$2.00	
(一)本部所加之原料單位成本	600 ÷ 1,500 = .40	
(二)已製品數量(註)	= 1,000	
(二)在製品約當已製品數量	500 × $\frac{1}{2}$ = 250	
(三)約當已製品總數量	= 1,250	
(四)人工及製造費用單位成本	\$ 2,750 ÷ 1,250 = 2.20	
(五)在製品價值：		
前部成本	500 × \$2.00 = \$1,000	
本部原料成本	500 × \$0.40 = 200	
人工及製造費用成本	250 × \$2.20 = 550	\$1,750
(五)已製品價值：		
前部成本	1,000 × \$2.00 = \$2,000	
本部原料成本	1,000 × \$0.40 = 400	
本部人工及製造費用成本	1,000 × \$2.20 = 2,200	4,600
總成本		\$6,350

上列算式，共分五個步驟，每一步驟，各附有號數，茲再逐項解釋如次：

(註)此項產品，在某部雖已完工，但在產品本身而論，或尚待他部加工製造，故僅稱為已製品，而不能稱為製成品。

(一)先將由前部轉入之成本,本部之原料成本,及其他歸已製品與在製品同樣負擔之成本,均分別以全體已製品及在製品之總數量除之,以求其各項之單位成本。

(二)在製品數量,乘以代表其製造至若何程度之分數,即得其約當於已製品之數量。

(三)將已換算為已製品之在製品數量,加上原有之已製品數量,即得全體約當於已製品之總數量。

(四)將因施工程度之不同而有多少之各項成本,以已製品及由在製品換算而得之已製品之總數量除之,以求其各項單位成本。

(五)將(一)(四)二項中計算所得之各項單位成本,各乘以在製品之總數量或約當於已製品之數量,相加後,即得在製品之總價值。又將(一)(四)二項中計算所得之各項單位成本,各乘以全部已製品之總數量,相加後,即得已製品之總價值。

如對於上列之計算法,仍覺不甚精確,則須詳考在製品之實際製造情形,而估定其適當之價值。

損壞產品之處理 當製造部製造產品時,每難免有損壞產品情事之發生,因而減少產品之數量。凡由此種損壞工作發生之損失,自應由未損壞之產品負擔之。於是此項完善產品之單位成本,因負擔損壞工作之成本而見加重。例如某生產部於某年一月一日開始製造產品 2,000 件,截至是年十二月三十一日止,共計損壞 500 件。故至年終,淨餘完成產品 1,500 件;年內該部之製造成本,共達 \$3,000,則每件之單位成本為 \$2 (即 $\$3,000 \div 1,500 = \2)。設全年並無損壞工作,則每件之單位成本,將為 \$1.50 (即 $\$3,000 \div 2,000 = \1.50)。如將兩種單位成本相較,其差數為 \$0.50 (即 $\$2 - \$1.50 = \$0.50$)。是即每件完善產品所應負擔損壞工作成本之數額也。

分步成本制度之舉例 茲舉一實例以說明分步成本制度之方法。

設大華製造公司有甲乙丙丁四生產部，其產品之製造程序，先經甲部，乃轉入乙部，再經丙部，最後轉入丁部。產品經丁部加工後，即成爲該公司之製成品。該項產品，不論在形式上，種類上，或性質上，各單位完全相同，而在製造工作進行之時，又混在一起，無從劃分。該公司有鑒於斯，故採用分步成本制度。

據該公司成本會計員報告，某年四月份各生產部產品之總成本，共爲 \$ 17,195，其內容如下：

直接原料	\$ 7,942
直接人工	4,958
製造費用	4,295
<u>總成本</u>	<u>\$17,195</u>

茲將上列直接原料直接人工及製造費用三項總數，根據該廠領料單(Stores requisition)，工資單(Payroll)，及製造費用單(Standing orders)，所記事實，加以分析，而得各部應行分配之數量，逐項記入成本計算表中。又據該公司之生產記錄 (Production record)，該年四月份各生產部之在製品及已製品數量如下：

	甲部	乙部	丙部	丁部
各部經手製造之數量	6,000 件	6,000 件	5,000 件	4,000 件
各部轉入後部之已製品數量	6,000	5,000	4,000	3,000
各部未轉入後部之已製品數量	.....	1,000	500	.....
各部在製品盤存數量	.....	.....	500	900
各部損壞在製品數量	.....	.....	.....	100

假定除人工及製造費用隨時加於產品上外，原料一項，則於開始製造時，即全部領用。同時復假定丙部在製品之工作已完成一半，丁部在製品之工作已完成三分之二，則將上列生產記錄所示各部製造之在製品及產品數量，分別記入成本計算表，又將各生產部所負擔之一切成本，一一記入。於是該公司四月份之成本計算表，有如下表所示：

大華製造公司成本計算表

某年四月份

(第十六表)

項 目	甲 部		乙 部		丙 部		丁 部		總 額	
	成本	每單位	成本	每單位	成本	每單位	成本	每單位	成本	每單位
直接原料.....	\$ 6,000	\$ 1.00	\$ 240	\$.04	\$ 1,000	\$.20	\$ 702	\$.18	\$ 7,942	\$ 1.32
製造人工.....	1,800	.30	720	.12	1,802	.392	676	.16	4,956	.972
製造費用:										
間接人工.....	880	.06	60	.01	190	.04	180	.05	790	.16
耗用物料.....	150	.025	60	.01	685	.14	108	.03	983	.205
光熱及動力.....	180	.03	80	.015	288	.06	144	.04	699	.145
固定費用.....	120	.02	80	.005	228	.048	72	.02	400	.088
其他費用.....	690	.115	300	.05	95	.02	288	.08	1,878	.265
各部成本.....	\$ 9,300	\$ 1.55	\$ 1,500	\$.25	\$ 4,325	\$.80	\$ 2,070	\$.56	\$ 17,195	\$ 3.20
自前部轉來之已製品成本.....			\$ 9,800	1.55	\$ 9,000	1.80	\$ 10,800	2.77		
各部產品總成本.....			\$ 10,800		\$ 13,325		\$ 12,870			
轉入後部之已製品數量.....	6,000		5,000		4,000		3,000		3,000	
已製品盤存數量.....			1,000		500		900		1,500	
在製品盤存數量.....					500		100		1,400	
損壞產品數量.....									100	.07
各部產品數量.....	6,000		6,000		5,000		4,000		6,000	
轉入後部之已製品成本.....	\$ 9,300	\$ 1.55	\$ 9,000	\$ 1.80	\$ 10,800	\$ 2.16	\$ 9,990	\$ 3.38	\$ 9,990	\$ 3.38
已製品盤存成本.....			1,800	1.80	1,800	2.70	2,860	3.20	3,160	
在製品盤存成本.....					1,176	2.86	2,860	3.20	4,056	
各部產品總成本.....	\$ 9,300		\$ 10,800		\$ 13,325		\$ 12,870		\$ 17,195	

茲再將上列成本計算表，詳為解釋如後：先就甲部言之，該部產品之總成本共為 \$9,300，單位成本為 \$1.55，其計算方法如下：

甲 部

本部總成本 \$9,300 ÷ 製造總數量 6,000 = 產品單位成本 \$1.55

依該公司製造程序，所有甲部製成之產品，均轉入乙部，繼續製造，故甲部產品之單位成本 \$1.55，隨即轉入乙部，其算式如下：

乙 部

前部已製品單位成本.....\$ 1.55

本部總成本 \$1,500 ÷ 製造總數量 6,000 =25

已製品單位成本.....\$ 1.80

乙部製成產品 6,000 件中，5,000 件轉入丙部，尚有 1,000 件仍留存乙部，故其總成本之計算如下：

借丙部——貸乙部 = 5,000 件 @ 1.80.....\$ 9,000.00

本部已製品存留數量 = 1,000 件 @ 1.80.....1,800.00

本部累積總成本.....\$10,800.00

丙 部

前部已製品單位成本.....\$ 1.80

本部原料單位成本 = \$ 1,000 ÷ 5,000.....0.20

本部轉入後部之已製品數量 = 4,000 件

本部存留之已製品數量 = 500 件

本部在製品盤存數量(平均施工程度已達完成之半) 500 件 × $\frac{1}{2}$ = 250 件

約當已製品總數量 = 4,750 件

本部人工及製造費用單位成本 = \$ 3,325 ÷ 4,750.....\$ 0.70

(在製品或製成一半，故其人工及製造費用單位成本為 \$0.70 之 $\frac{1}{2}$ 即 \$ 0.35)

本部已製品單位成本 = \$ 1.80 + 0.20 + 0.70 =\$ 2.70

本部在製品單位成本 = \$ 1.80 + 0.20 + 0.35 = 2.35

借丁部——貸丙部 4,000 件 @ \$ 2.70 =\$ 10,800.00

本部存留已製品數量 500 件 @ \$ 2.70 = 1,350.00

本部在製品盤存 500 件 @ \$ 2.35 = 1,175.00

本部累積總成本.....\$ 13,325.00

丁 部(註)

前部已製品單位成本(減除損壞工作)...	\$10,800 ÷ 3,900 = \$2.769 = \$2.77
本部原料單位成本	\$702 ÷ 3,900 =18
已製品數量 =	..... 3,000 件
在製品數量(平均施工已達完工程度三分之二)	$900 \times \frac{2}{3} = \dots\dots\dots 600$ 件
約當製品總數量 =	..... 3,600 件
製成品之人工及製造費用單位成本	$\$1,863 \div 3,600 = \dots\dots\dots \0.5175
(在製品製成三分之二,故其人工及製造費用單位成本為\$.5175之 $\frac{2}{3}$ 即\$.345)	
製成品單位成本	= \$2.77 + .18 + .5175 = \$3.33
在製品單位成本	= \$2.77 + .18 + .345 = 3.20
借製成品——貸丁部 3,000件 @ \$3.33 =	..... \$9,990
本部盤存在製品 900件 @ \$3.20 =	..... 2,880
本部產品總成本	..... <u>\$12,870</u>

總 成 本

成本計算表內「總計」一欄,用以彙計甲乙丙丁四部之成本。欄內每項成本之總計,係將生產部各欄同行之成本數額,合計而得。但其中產品單位之總計及盤存價值之總計,則非合計而得之數,乃累積而成之數也。表中略有數處,並未註明單位成本數額,此則因其所包產品之施工程度互有參差,故無從合併表示其單位成本耳。

產品盤存

更依據前列成本計算表所示,各生產部之在製品及製成品盤存,有如下述:

最後製成品	3,000件 @ \$3.33		\$ 9,990
在製品			
乙部已完工者	1,000件 @ \$1.80	\$1,800	
丙部已完工者	500件 @ \$2.70	1,350	
丙部未完工者	500件 @ \$2.35	1,175	
丁部未完工者	900件 @ \$3.20	2,880	7,205
存貨總額			<u>\$17,195</u>

(註)數字中有小數者,算至分位為止。

分錄

前列成本計算表，係彙記各生產部之產品成本。有此精詳細密之成本計算表後，即可據以記錄各項分錄如下：

- (1) 借 甲部.....\$8,000
 借 乙部..... 240
 借 丙部..... 1,000
 借 丁部..... 702
 貸 耗用材料.....\$7,942
 各生產部領用材料數額
- (2) 借 甲部..... 1,800
 借 乙部..... 720
 借 丙部..... 1,862
 借 丁部..... 576
 貸 應付工資..... 4,958
 各生產部所負擔之直接工資
- (3) 借 甲部..... 1,500
 借 乙部..... 540
 借 丙部..... 1,463
 借 丁部..... 792
 貸 製造費用..... 4,295
 各生產部所負擔之製造費用

如將上列三項分錄，與前述成本計算表所示各生產部之成本對照，則兩相照合。茲將其他各種分錄，彙列如下：

- (4) 借 乙部.....\$9,300
 貸 甲部.....\$9,300
 甲部已製品 6,000 件，轉入乙部，每件成本 \$1.55
- (5) 借 丙部.....\$9,000
 貸 乙部.....\$9,000
 乙部已製品 5,000 件，轉入丙部，每件成本 \$1.80
- (6) 借 丁部.....\$10,800
 貸 丙部.....\$10,800
 丙部已製品 4,000 件，轉入丁部，每件成本 \$2.70

(7) 借 製成品	\$ 9,990
貸 丁部	\$ 9,990
丁部製成品 3,000 件,轉入製成品棧,每件成本 \$3.33	

經上列第七分錄後,製成品帳戶所示之數額,即為該公司所有之製成品盤存。而各生產部帳戶所示之餘額,即為公司中各生產部所有之在製品盤存。如欲將各生產部帳戶所列之在製品盤存,另行結入在製品盤存帳戶,則可依下列分錄結清各生產部帳戶,增設在製品盤存帳戶:

借 在製品	\$ 7,205
貸 乙部	\$ 1,800
貸 丙部 (\$1,350+\$1,175)	2,525
貸 丁部	2,880

第二十章 分步成本會計制度(續)

第二種情形 期初有在製品盤存者

產品之計價 設一生產部在某月之初，有在製品盤存一項，則吾人對於此項在製品，須考察其完工之程度，因在製品完工程度之遠近，與其應分配該月該部之成本數額，殊有關係也。例如某部月初盤存之在製品，在該部內之施工程度，已達其完工程度之四分之三，其餘四分之一，在本月內繼續完工，則將該部成本分配於其產品時，必須以一相當數額，分配於月初在製品所餘四分之一之工作上。至其成本之其他部份，則應分配於月內新由他部轉來之產品，而此項分配，亦須按照其月內完工數量及月底未完工數量之比例為之。

茲設一例，以示產品價值在此種情形下之計算方法。假定某一生產部之月初在製品盤存，為產品 600 件，其平均施工程度，已達完工程度之四分之三，此項盤存，吾人從該部上月之計算表中，覺得下列之價值：

前部轉來成本 600 件每件 \$2.00	\$ 1,200
原料成本(為本部開始施工時所加) 600 件每件 \$0.40	240
本部人工及製造費用成本(計為 600 件之 $\frac{3}{4}$)即 450 件每件 \$2.20	990
期初在製品盤存價值	<u>\$ 2,430</u>

吾人又在該部該月份之成本及生產記錄中，查得下列各項數字：

前部轉來成本 1,500 件，每件 \$ 2.00	\$ 3,000
本月份領用原料成本(在開始施工時即已用去)1,500 件每件 \$0.40	600
本月份應計工資及製造費用	3,080
本月份完工之產品：屬於月初盤存部份	600 件
屬於月內轉來部份	<u>1,000 件</u> 共 1,600 件
月底在製品(平均施工程度，已達完工程度之二分之一)	500 件

根據上示資料，吾人可以算得各項產品之價值如下：

1. 部份成本	期初盤存		\$ 2,490
	前部轉來成本		3,000
	原料成本		600
	人工及製造費用		3,080
	本部本月份總成本		<u>\$ 9,110</u>
2. 產品數量(以已製品為計算標準)			
	月初在製品盤存 600 件之 1/4	150 件	
	月內完工之已製品	1,000 件	
	月底未完工之在製品 500 件之 1/2	250 件	
	產品總數量	<u>1,400 件</u>	
3. 前部轉來之單位成本		$\$ 3,000 \div 1,500 \text{ 件} = \text{每件}$	\$ 2.00
4. 本部所加之原料單位成本		$\$ 600 \div 1,500 \text{ 件} = \text{每件}$	\$ 0.40
5. 本部人工及製造費用單位成本		$\$ 3,080 \div 1,400 = \text{每件}$	\$ 2.20
6. 月底在製品盤存價值：			
	前部轉來成本	500 件 \times 每件 \$ 2.00 =	\$ 1,000
	本部原料成本	500 件 \times 每件 \$ 0.40 =	\$ 200
	本部人工及製造費用成本	250 件 \times 每件 \$ 2.20 =	\$ 550
			<u>\$ 1,750</u>
7. 月內已製品價值：			
	屬於月初盤存部份	600 件	\$ 2,490
	本月所加人工及製造費用成本	150 件 \times 每件 \$ 2.20 =	\$ 330
			<u>2,760</u>
	屬於月內由前部轉來部份		
	前部轉來成本	1,000 件 \times 每件 \$ 2.00 =	\$ 2,000
	本部原料成本	1,000 件 \times 每件 \$ 0.40 =	\$ 400
	本部人工及製造費用成本	1,000 件 \times 每件 \$ 2.20 =	\$ 2,200
			<u>\$ 4,600</u>
8. 產品價值總計：			
	月底在製品盤存(見第 6 項)		\$ 1,750
	月內已製品：屬於月初盤存部份(見第 7 項)		2,760
	屬於月內由前部轉來部份(見第 7 項)		<u>4,600</u>
	本部本月份產品總成本(與第 1 項相符)		<u>\$ 9,110</u>

茲再將上列各項算式，分別解釋如下：

第 1 項 此項為本月份之部份成本，其數額係從本部成本表或帳簿記錄中查悉。

第2項 此項產品數量，係以已製品爲計算標準。查本月份之生產數量，包括下列三部份工作：(1)月初在製品盤存之未完工作，計爲其完全工作之四分之一，已於本月份完工；(2)月內由前部轉來產品 1,500 件中，有 1,000 件已經完工；(3)其餘轉來之 500 件，一半完工。

第3項 前部轉來產品之單位成本，以轉來產品件數除轉來之總成本即得。

第4項 本部所加之原料單位成本，以由前部轉來而於本月內用及原料之產品件數，除本部月內耗用之原料價值即得。所有月初之在製品，其原料成本已於上月開始工作時加入，故此時毋須再計。本月份由前部轉來之產品，則應全數加入原料成本，因其在開始工作時，即將原料加入也。

第5項 本部人工及製造費用之單位成本，以本月份之產品數量(以已製品爲計算標準)除此等成本數額即得。吾人前已假定本例之生產工作，對於人工及製造費用，係依照其工作之進行狀況，逐漸平均耗用者，故每單位產品所應負擔之人工及製造費用成本，應各照其完工程度之比率計算之。此項比率，即以已製品之工作，爲計算之標準，如第二項所示者是。

第6項 月初盤存之在製品，既經於月內完工，則月底盤存之在製品，必屬於月內轉來產品之一部。故其每件之成本，包括前部轉來之單位成本，加施工時即行耗用之原料單位成本，再加依照施工程度比例計算之人工及製造費用單位成本。又因此項月底在製品盤存之施工程度，達其完工程度之二分之一，故將人工及製造費用單位成本之半數計入。

第7項 月內已製品之價值，可分爲兩部份而計算之，即：(1)屬於月初盤存之部份，及(2)屬於月內轉來之部份是也。屬於月初盤存部份之成本，即在其月初盤存價值之上，加入本月份應行加算之人工及製造費用成本，即得。此項在製品之工作，在月初已完成四分之三，故本月份

應行加算之人工及製造費用成本，祇爲其完全成本之四分之一。至屬於月內轉來部份之成本，因其所需之原料人工及製造費用，均耗用於本月中，故除由前部轉來之成本外，應包括本部所加之原料成本，及照全部完工所應分配之人工及製造費用成本。

第8項 產品總價，係將上列(6)(7)兩項數額，加算而得。此項總數，與(1)項所示總數相符，是可證明該部本月份之總成本，即等於其全部產品之總價也。

讀者應將上舉實例中各項計算方法，與前章所示實例，逐步比較，以覘其異同之點。兩例中之各項數額，大部適多符合；所不同者，祇有與月初在製品盤存發生關係之各數額耳。

產品需用原料之各種情形 在上示實例之中，吾人假定產品所需原料，在開始施工時，即已全部領用。在此種情形之下，所有每單位產品之原料成本，自不論其施工程度如何，均係一律，因之應照施工程度而爲分配之成本，祇爲人工及製造費用二項，此係製造情形之簡單者也。實際上產品需用原料之情形，或不如此簡單，斯其原料成本之分配於已製品及在製品，亦不一律。考產品需用原料之情形，大概言之，可有下列三種：

1. 產品需用之原料，在其施工之初，即一次加入者。此即爲前例所假定之情形。
2. 產品需用之原料，在其工作進行之中，逐漸平均耗用。此時其原料成本，應如上例所示分配人工及製造費用成本之例，按照產品之施工程度，比例加入產品成本之中，故其原料成本之計算方法，與上述人工及製造費用成本之計算方法相同。
3. 產品需用之原料，在其施工之某一階段，一次加入。則凡產品之施工程度，未達該階段者，毋須負擔該項原料成本，其已達該階段者，則應將其原料成本加入。茲舉一例，以示原料成本在此種情形下之計算方

法。

設某部某月之生產數量及用料情形如下：

- (1) 月內開始施工之產品，計 1,000 件。
- (2) 月終 產品 300 件，已施工至完工程度之四分之一；
產品 300 件，已施工至完工程度之四分之三；
產品 400 件 已完工。
- (3) 本月份領用之原料成本計 \$ 210；其中
\$ 100 係於開始施工時所用；
\$ 70 係於施工一半時所用；
\$ 40 係於完工時所用。

則已製品及在製品所應分擔之原料成本數額，可以計算如下：

(1) 在開始施工時所用 \$ 100 之原料成本，應由產品之全量分擔之，因產品之全量，均已開始施工也。

(2) 在施工一半時所用 \$ 70 之原料成本，應由已經完工之 400 件及施工四分之三之 300 件分擔之，因此等產品，均已超過施工程度一半之階段也。至於施工程度祇及四分之一之 300 件，則因尚未用及此批原料，故毋須分擔此項成本。

(3) 在完工時所用 \$ 40 之原料成本，僅應由已完工之 400 件負擔之，因其他產品均未達完工程度，尚未用及此批原料也。

茲將各批原料成本分配於各項產品，則其數額，有如下表所列：

分 批 原 料	成本總額	分 配 於 各 項 產 品 之 數 額		
		300 件 已完工四分之一	300 件 已完工四分之三	400 件 已 完 工
開始施工時所用原料	\$ 100	\$ 30	\$ 30	\$ 40
施工一半時所用原料	70		30	40
完工時所用原料	40			40
總 計	\$ 210	\$ 30	\$ 60	\$ 120

期初有在製品盤存時所應用之成本計算表 下示第十七表，為大華製造公司某年五月份之成本計算表，該公司在五月初有在製品盤存一項，本節所舉之例，即所以示此表在此種情形下之編製方法。又本例係繼續前章之例而設，故第十六表所示四月底之在製品盤存，即為本表

五月初之在製品盤存，又本表上節所示原料人工，及製造費用之單位成本，亦均與第十六表所示者相同。五月份內產品在各部之施工情形，除期初盤存，已經完工而外，均與上月份之情形相同。所不同者，祇有乙丙丁三部之部份成本耳。至於損壞工作，則假定丁部在五月份內並未發生。讀者應將本表與上示第十六表相比較，而注意其各部間產品轉移之區別。此等區別，即因兩月間生產情形之不同而發生者也。

各部月終在製品之施工程度，亦假定與前章之例相同，即丙部之在製品，已施工至完工程度之一半，丁部之在製品，已施工至完工程度之三分之二。至於各部所用原料，均假定為開始施工時所用。所有產品單位成本，各部間轉移之產品數量及成本，及各項產品之價值，均可於本表中計算而得，茲並釋明其計算方法如下：

甲 部

甲部月初無在製品盤存一項，故其計算方法，與第十六表所示者，完全相同。

乙 部

乙部產品各項成本之計算方法，亦與第十六表所示者無異，其原因與甲部相同。蓋乙部在五月初一日雖存有 1,000 件之產品，但該項產品，在該部已經完工，不過尚未移交丙部，故其期初盤存，並非在製品也。

丙 部

丙部之月初盤存價值 \$ 2,525，係由四月份轉來，其中包括已製品 500 件，及施工程度已達一半之在製品 500 件。此項 500 件之已製品，在丙部業於四月份內完工，故其價值即係四月份所結轉之價值。至於施工已達半程之 500 件，則應於其四月份之價值上，加一半之人工及製造費用成本，使之完工。所有本月份從乙部轉來產品 6,000 件，其中 5,500 件已經完工，隨即以 5,000 件轉交丁部，500 件暫存丙部。所有期初盤存之產品 1,000 件，亦已轉交丁部。因之丙部在五月初一日，尚有施工程度已達一半之在製品 500 件。此等產品之價值，可以下式計算之：

月初盤存：

已製品 500 件照四月份結轉之價值		\$ 1,350
在製品 500 件施工已達半程照四月份結轉之價值	\$ 1,175	
人工及製造費用 500 件 @35 分(照四月份計算)	175	<u>1,350</u> \$ 2,700

某年五月份 (第十七表)

大華製造公司成本計算表

	甲 部		乙 部		丙 部		丁 部		總 計	
	成 本	每單位	成 本	每單位	成 本	每單位	成 本	每單位	成 本	每單位
月初在製品盤存	\$ 1	—	\$ 1,800	—	\$ 2,525	—	\$ 2,880	—	\$ 7,205	—
直接原料	6,000	1.00	240	.04	1,200	.20	1,080	.18	8,520	1.42
直接人工	1,800	.80	720	.12	2,352	.392	800	.16	5,672	.972
製造費用										
間接人工	360	.08	60	.01	240	.04	280	.05	910	.16
耗用燃料	150	.025	60	.01	840	.14	160	.03	1,200	.205
光熱及動力	180	.08	90	.015	880	.06	200	.04	880	.145
固定費用	120	.02	30	.005	288	.048	100	.02	638	.098
其他費用	690	.115	300	.05	120	.02	400	.08	1,510	.265
各部成本	\$ 9,300	\$ 1.55	\$ 3,800	\$.25	\$ 7,925	\$.90	\$ 5,860	\$.56	\$ 23,885	\$ 3.28
自前部轉來之已製品成本	—	—	9,300	1.55	10,800	1.80	16,200	2.70	—	—
各部產品總成本	—	—	\$ 12,900	—	\$ 18,725	—	\$ 22,060	—	—	—
輸入棧房之已製品數量	6,000	—	6,000	—	6,000	—	8,000	—	3,000	—
在製品盤存數量	—	—	1,000	—	500	—	—	—	1,500	—
損壞產品數量	—	—	—	—	500	—	8,900	—	4,400	—
月初在製品盤存數量	—	—	—	—	—	—	—	.02	—	.02
各部產品數量	6,000	—	1,000	—	1,000	—	800	—	—	—
輸入棧房之已製品成本	—	—	6,000	—	6,000	—	6,000	—	8,900	—
在製品盤存成本	\$ 9,300	\$ 1.55	\$ 10,800	\$ 1.80	\$ 16,200	\$ 2.70	\$ 9,840	\$ 3.28	\$ 9,840	\$ 3.28
損壞產品成本	—	—	1,800	1.80	1,980	2.70	—	—	3,160	—
月初在製品盤存成本	—	—	—	—	1,175	2.35	12,220	3.13	13,895	—
各部產品總成本	\$ 9,300	—	\$ 12,600	—	\$ 18,725	—	\$ 22,060	—	\$ 26,985	—

月內已製品 5,000 件 @ \$ 2.70(照四月份計算)		\$ 13,500
產品總成本轉至丁部		\$ 16,200
月底盤存:		
已製品 500 件 @ \$2.70(照四月份計算)	\$ 1,350	
在製品 500 件施工已達完工程度之一半, @ \$2.35(照四月份計算)	1,175	2,525
丙部產品總成本		\$ 18,725

上示算式中所註(照四月份計算)字樣,即謂照前章實例即第十六表所示丙部產品成本之計算方法而言。兩例中關於此等單位成本之詳細計算方法,均屬相同,茲故不予贅述。

丁 部

丁部之月初盤存為施工程度已達三分之二之在製品 900 件,其價值為 \$2,880。此項在製品,在五月份內,尚須加入三分之一之人工及製造費用成本,俾得完工;至其原料成本,則在四月份內已經加入。本部在五月份內從丙部轉來產品 6,000 件;其中 2,100 件,已於月內完工,連同月初盤存業已完工之 900 件,共計 3,000 件,轉入製成品棧內。其餘 3,900 件,則為五月底之在製品,其成本包括原料及三分之二之人工及製造費用成本。所有各項算式如下:

月初盤存:		
在製品 900 件施工程度已達三分之二,照四月份結轉之價值	\$ 2,880	
人工及製造費用成本 900 件 $\times 1/3 = 300 \times 38$ 分	114	\$ 2,994
月內已製品:		
前部轉來產品成本, 2,100 件 @ \$2.70	\$ 5,670	
原料成本, 2,100 件 @ 18 分	378	
人工及製造費用成本, 2,100 件 @ 38 分	798	6,846
產品總成本轉入製成品棧戶		\$ 9,840
月底盤存:		
前部轉來產品成本, 3,900 件 @ \$2.70	\$ 10,530	
原料成本, 3,900 件 @ 18 分	702	
人工及製造費用成本, 3,900 件 $\times 2/3 = 2,600 \times 38$ 分	988	12,220
丁部產品總成本		\$ 22,060

至此當再根據成本計算表所示各部各項成本之匯總數額,作轉帳分錄,一如第十九章所示之例,茲不再述。

單位成本之計算 吾人欲知產品之單位成本,祇須以其單位數量作為除數(Divisor),以除其成本數額,即得。此項簡單之通則,固為任何

人所瞭解。但將其應用於成本計算表中，則其情形，未必盡屬簡單，有時在複雜情形之下，不僅難於瞭解，且每使人誤解焉。蓋單純的單位數量，未必即可用作除數，是因產品之中，若有未完工之部份，則應先將未完工之單位數量，照其施工程度，合成完工之單位數量，方可作為除數。

茲仍以本章大華製造公司之成本計算表為例，以說明其計算單位成本之各項情形。查該公司甲部月初月底均無在製品盤存，故祇須以其產品件數，作為除數，以除該部之原料人工及費用數額，即得各項單位成本。是蓋生產情形之最簡單者也。

至於乙部，則在月初月底，均有已製品 1,000 件之盤存，尙未移交於丙部。此項月初月底之盤存，性質數量，均屬相同，適可彼此相抵。故即以本月份之生產數量 6,000 件，作為本部各項成本之除數，以求得各項單位成本。

次及丙部，則其情形，除其月初月底盤存，各分已製品及在製品兩部份，且亦適可彼此抵銷外，均與乙部相同。故計算單位成本時所用之除數，亦即為本月份生產數量之 6,000 件。至於月底各項盤存之單位成本，即列示於成本計算表之下部者，則各以其已製品或在製品之件數，分別除其盤存價值即得。

若論丁部，則其生產情形，較為複雜。其月初月底之在製品盤存，雖同具相等程度之施工情形（三分之二完工），但其數量則各不相同。在此種情形之下，本月份之生產數量，應以已製品為計算標準。故須將在製品件數合成已製品件數，再合併已製品件數，作為除數，以求得各項單位成本。查丁部在五月份內之工作，計為月初在製品盤存 900 件上未了工作三分之一之完工，月內轉來產品 2,100 件之完工，及月內轉來產品 3,900 件之施工，達於完工程度之三分之二。是時已製就之 900 件，及 2,100 件共計 3000 件，即轉入製成品帳戶。所餘 3,900 件，即為月底在製品盤存。又查月初盤存之 900 件，其原料成本已於四月份內計入，本

月毋須再計，故在計算原料單位成本時，應將此 900 件劃出，不令作爲除數之一部份。因之本部本月份之原料成本，祇須由 2,100 件之已製品，及 3,900 件之月底在製品分別負擔之。又原料係在開始施工時即行應用，故計算原料單位成本時所用之除數，即爲產品之單純數量，而非依其施工程度所合成之已製品數量也。

茲示丁部原料單位成本之算式如下：

本月份已製品	2,100 件
月底在製品盤存	3,900 件
	6,000 件, 用作除數:

原料成本 \$ 1,080 ÷ 6,000 件 = 18 分, 即原料單位成本。

再示丁部直接人工單位成本之算式如下：

月初在製品盤存	900 件 × 1/3 = 300 件, 合成已製品件數,
本月已製品產量	2,100 件
月底在製品盤存	3,900 件 × 2/3 = 2,600 件, 合成已製品件數,
	5,000 件, 用作除數:

直接人工成本 \$ 800 ÷ 5,000 件 = 16 分, 即直接人工單位成本。

丁部其他各項費用單位成本之算法，與其直接人工單位成本之算法相同。至於月底各項盤存之單位成本，則其計算方法，與上述丙部之計算方法相同，即各以其已製品或在製品之件數，分別除其盤存價值是也。

表之最後一欄爲『總計』欄，即表示各部原料人工及各項費用之總數者也。此欄所示單位成本，即前數欄中所示各部單位成本之和，亦即每單位製成品中所包括之原料人工及各項費用成本。惟查『總計』欄內所示製成品之單位總成本，計有兩數，一爲 \$ 3.26，一爲 \$ 3.28。兩數之間，相差 2 分；此項差數，即係上月發生之損壞工作成本，而分配於上月底之在製品盤存中者（見第十六表即四月份成本計算表）。蓋在四月份中，損壞工作之每單位成本，計爲 7 分；丁部四月底之在製品盤存，計爲 900 件，應加派損壞工作成本 \$ 63（即 900 件 × 7 分，但其

確數當爲 \$ 62.31)。時至五月，所有月初盤存 900 件，已與當月所製之 2,100 件相混合，共得 3,000 件之製成品，因將此 \$ 63 之損壞工作成本，分攤於 3,000 件之製成品上，即每件應加之損壞工作成本，計爲 2 分也。

損壞工作與產品成本之關係 適間所述之損壞工作成本，實爲產品估價上一可供研究之問題。將損壞工作成本，計入產品成本之中，是否虛張產品之價值？信如此也，則損壞工作之成本，是否應認爲與製造工作並無關係之損失，而將其直接轉入損益帳戶？抑或承認相當數額之損壞工作成本，爲製造工作上所不能避免之損失，故應將其計入產品成本中，而其超過相當數額之部份，則應直接轉入損益帳戶？在會計原理方面着想，產品價值之中，自不應包容任何不真確之成本。但依實際經驗觀察，無論何項產品，均難認爲完全無缺，則損壞工作之不能避免，實爲製造上之經常現象，將此損壞工作成本之相當或最低數額，計入產品價值之中，俾作損壞工作之準備，揆之會計原理，並無不合。蓋任何企業家估計其產品之價值時，必以損壞工作爲不可避免之損失，而冀從其產品之售價中，收回此項數額也。惟因特殊情形而發生之損壞工作，及損壞工作之超過相當數額者，則顯非製造上之經常情形，自以逕行記入損益帳戶爲宜，而不應聽其虛增產品之成本。

分類帳中各部帳戶之取銷 上文所述之分步成本會計制度，及第十六十七兩表所示各部成本數額之轉帳分錄，均假定在總分類帳中，有各部帳戶之設置。但在實際應用時，總分類帳上，可以不設此等部份帳戶。若干工廠，即將其各部成本之內容及分析轉移情形，直接表示於成本計算表上，不再在其分類帳中設立『甲部』『乙部』『丙部』『丁部』等帳戶。此時所有在製品盤存帳戶，即示各部之盤存總額，在帳戶上不復加以分析。如此則成本計算表之作用，不啻具有補助分類帳戶性質，因在製品盤存帳戶之分析情形及產品在各部間之轉移情形，均可於此

表查悉也。

產品不止一種時之成本計算法 設生產部依連續製造方法同時製造二種以上之產品，則計算各種產品成本之方法，將與上法略有出入。設各種產品由各生產部分別製造，並不混入同一生產部份內，則每種產品之成本，儘可採用一獨立之分步成本制度以計算之。所有各種產品之成本，儘可各別求得，彼此並無聯絡關係，故無若何之困難。但如數種產品，由同一生產部製造，則欲計算各種產品之成本，較為困難。其法，先為每種產品，各置備一『生產記錄』，而將生產部所負擔之一切成本，適當分配於各種產品之上。惟欲適當分配生產部之成本，必須具備下列各種記錄方有根據：

- (一)各種產品之領料單。
- (二)各種產品之工作時間日報單及工資單。
- (三)各種產品之製造費用單。
- (四)各種產品之成本計算表。

但分步成本制度在此情形之下，實已與分批成本制度甚相近似，因其每種產品之成本，已可予以標明及劃分也。

權數比例法之應用 有時工廠採用『權數比例法』(Weighted average method)，藉以分配成本於各種產品。其法即對於各種產品間之成本，先估定其相當之比例，然後即以此項比例為嗣後分配成本之標準。例如大華製造公司甲生產部之總成本為 \$ 12,000，而其產品有甲乙丙三種。經詳細研究之結果，各種產品分配所得之成本如下：

甲種產品	\$ 2,000
乙種產品	4,000
丙種產品	6,000
	\$ 12,000

於是吾人即可規定甲乙丙三種產品成本之比率為 1 : 2 : 3，即以

甲種產品之成本爲基數，乙種產品之成本，爲甲種產品之兩倍，而丙種產品之成本，則爲甲種產品之三倍。此種比率，即爲分配成本於甲乙丙三種產品之標準。惟此種分配法之正確與否，完全基於當初推斷而得之各種產品間之成本比率，是否正確。設所測定各種產品間之成本比率，果爲正確，則依此比率分配成本，當亦正確。反之，其比率不確，則其分配之成本，自亦隨之而錯誤矣。

第二十一章 標準成本

成本制度採用標準成本之緣由 世人對於通常應用之成本制度，頗有持反對之論調者，其理由：一因此種成本制度之施行，每使日常記錄工作及其事務費用，增加甚鉅，二因各項產品之成本計算，每須遠在其完工之後，方能告竣，三因相同各批工作或產品之成本，每每相差甚鉅，致其成本數字在管理方面之利用，大受限制。為免除此等缺點，並為適應新興的需要起見，會計學者因有創設標準成本制度之建議，是蓋求其事務費用得以簡省，成本計算得以迅速，而尤重要者，則在使各批相同產品，得一穩定之成本，不致時時變動也。

夫分批或分步成本制度之施行，是否使時間及費用兩端，耗損太多。每視各廠情形及各人觀點而有不同。工廠因施行成本制度而劇增其記錄工作及事務費用者，固不乏其例。但能以經濟便捷之方法，達到計算成本之目的者，亦所在多有。是以時間之耗費與費用之增加，原非成本制度固有之缺點，實因各廠施行該項制度之能力，或有未逮耳。至於相同之工作，在不同之時期，每示相差甚鉅之成本數額，此則以材料價值有增減，工作方法有變更，其成本之有差異，實為當然之結果，成本制度即所以表示此種增減變化之現象，固不足為成本制度病也。但成本數字變化太劇，則工商管理人員在於估計貨價，計劃工作，測驗生產效能等事項，確難予以利用，是則有賴於標準成本之應用焉。

標準成本之意義 標準成本者，一種製品或一項工作之成本數額，可以代表其通常之標準，而在業務管理與成本統制方面，可將其作為衡量實際成本之尺度者也。自業務管理方面言之，此種標準成本之利用，可藉以決定其營業方針，並測量其營業成績，凡成績之未及通常標準

者，可定其責任之誰屬，凡成績之超越通常標準者，可知其歸功於何人。在成本統制方面言之，此等標準可以為測驗工作效能之準繩，並可為分析解釋實際成本與標準成本間差異之根據。

凡組成某項成本之任何因素，均可為之設立標準。某種產品，某項工作，某生產部，某廠務部，以及某項費用之成本數額，蓋無一不可為之定一標準。欲求標準成本有正確完全之應用，必須為組成成本之各項因素，遍設標準，否則標準不備，自難達應用之目的也。

作為標準之成本數額，每視應用之者之意志與情形，而有不同。有時以理論上可能達到之最低成本，作為標準成本，是即表示最完善之生產情形下所應發生之成本。有時吾人以經常成本 (Normal cost) 作為標準成本，此種成本，即為通常情形下所應發生之成本，亦即為較長期內之實際成本，予以平均及修正者 (註)。有時吾人即以過去期內之實際平均成本，作為標準成本，並不予以修正。有時吾人即以預算案中之估計成本，作為標準成本，以期實際成本，與預算案相協調。有時吾人於考察研究各業製造情形及其成本要素之後，酌定一種成本，作為標準成本。是以標準成本究應為何項成本，會計家既無一定主張，則不得不視各業之特殊情形，而定其所最適用之標準。通常論之，上文所舉最後一種，即經考察研究各廠特殊情形而后決定之成本，當為最適當之標準成本也。

標準成本制度 標準成本制度者，乃成本會計中之一種方法，所以將標準成本之數額，應用於某種交易之記錄中，並將其與實際成本相比較，以探悉其間之差異，及其發生差異之原因者也。標準成本制度之簡單者，即在普通會計制度之中，添設若干帳戶，以記載若干項目之標準

(註)長期內之實際成本，如包含因特殊情形而發生之數額，而此種特殊情形，將來並不希望其發生者，則應自實際成本內，減去此項特殊數額，俾其餘額，僅表示通常情形下所應發生之成本，是即所謂修正。

價值而已。其完備者，則所添設之標準成本帳戶，必甚繁複。標準成本制度之應簡應繁，亦視各業之需要情形而定。茲設某一企業已經施行分步或分批成本制度，而欲將此等制度改為標準成本制度，則其所應考慮之事項，計有下列四端：

1. 決定各項成本之適當的標準。
2. 設計一種會計方法，俾得將此等標準成本，記入帳內。
3. 將必須添立之帳戶，加入整個會計制度之內。
4. 應用適當之表單格式，以表示因此而獲得之成本資料。

決定標準成本之要素 設立各項成本之標準，俾可應用於標準成本制度中，實為一值得詳加考慮之事項。因所定各項標準，若缺乏相當之正確性，則其與實際成本之比較，不僅不能達企業管理當局之目的，並將使其發生誤會而入於歧途。故設置標準成本者，應常抱虛心研究態度，否則對於所用標準之組成，一生疑慮，即對於全部成本制度之信仰，立見動搖。吾人須知，應用不正確之標準者，即為不良好之標準成本制度，對於企業管理者，亦將供給以不可靠之成本資料也。

一企業關於製造工作上之各項事物，均應各設標準。是以每種產品或零件，應均有其標準成本，工作上每項動作，或每種事項，亦應設有標準成本。完備有用之標準，應遍及整個企業之各種情形及各項活動，此則因各種情形及各項活動，無一不與成本有關，一有遺漏，即足使所求得之最後結果，不克正確。

標準成本究應代表理想情形，抑應代表經常而可達到之情形，或代表比較現在進步之情形，純視各家見解及各業情形而有不同。若其理想情形，較之現實情形，高出太多，不易達到，則所謂理想標準，竟可毫無價值，因其不僅不能與人以鼓勵，且將致人於失望也。通常言之，若以代表經常情形而可望達到之成績，作為標準，每能使人發奮努力，以增進其效能，較之不易達到之理想標準，有效多矣。

標準既經設定，則其應用時期之久暫，亦爲應加考慮之一項問題。主張應用永久不變之標準 (Permanent standards) 者，謂標準一經設定，不予變更，則長期間內之各項事物，均可與此固定之標準相較，其與標準間之差異，亦可彼此比較，此其利也。但持反對論調者，則謂長時期中，物價及工資率，必有變化，生產交易情形亦有變化，此種變化，將使永久標準，變爲陳舊，用作衡量實際成本之尺度，毫無價值。夫成本標準一成不變，固屬不可，但時常變更，亦足使各項比較失其意義。故此項問題之解決，應視實際情形而定。但在普通情形之下，標準之使用期限，可以定爲一年（即一營業年度）。在此年度之內，各事各物均應與此規定之標準相比，使其比較結果，不致隨時有變化之弊。至另一年度，則可將此等標準，細加修正，以期與現情適合。如此處理，則各年度間之比較，固失其一部份之價值，但當年之比較，實爲實際上最有作用之比較，衡量彼此，自知所取捨也。

尙有一項問題，亦爲決定標準成本時所應加以考慮者，即生產量對於成本之影響是也。產品之單位成本，每因其生產量之多少而有不同，此在製造費用一項，其情形尤爲顯著。當生產量增多之際，產品之單位成本，必見低減，因其所負擔之製造費用分配額，必較少也。當生產跌落之際，產品之單位成本，必見增加，因其所負擔之製造費用分配額，必較多也。因此變動情形，會計學家有時主張成本標準應依生產量之多少，而酌予變更。即如某廠之生產量爲其最大生產量之八成（即 80%）時，則用八成產量之標準成本，如爲其最大生產量之六成（即 60%）時，即用六成產量之標準成本是也。雖然，應用之標準，在同一期內，倘不止一種，則恐使吾人比較而得之結果，轉增混亂。故較爲妥善之辦法，似以應用一種經常生產量下之標準成本，不使時時變動爲宜，至於因生產量之增減而發生之變化，不妨另用統計分析方法，將其與標準之差異，詳爲解釋。

製造費用之標準 標準成本之設置，必須對於足以影響成本之各項因素，一一先加研究，然後方可決定。所謂應加研究之因素，即如耗損之工作力量，特殊之損壞工作，不同之生產情形，及原料工資之時價變動等等事項，對於成本所生之影響均是。倘一企業即將其過去年度之實際平均成本作為標準成本，是即忽視上述各項之特殊因素，不加注意。倘吾人所設定之標準，為將上述事項，詳加研究後之結果，則此種精密之標準，在企業管理當局，決定營業政策及測驗經營成績時，必能作一可靠之指針與尺度，可斷言也。

上述設置標準成本之研究工作，吾人可以製造費用為始而論述之。設置製造費用標準成本之方法，與本書上文所述訂定製造費用分配率之方法，大體相同。第一步將每一生產部生產時間之經常成數，先予規定。規定生產時間之經常成數時，應將各該部已往之經驗，以及未來之情形詳加考慮及預測，此項經常成數，既經規定，則將各該部之直接部份費用，一一予以估計，製成一表。此時應將各該部以前之經常費用單，細加研究，俾所估定之各類費用，均有適當之數額。每類費用，均須從過去經驗及未來情況兩方，予以考慮，並須對於不必要之費用，不足夠之費用，以及改進工作程序之效果等等，同加考慮，俾所估定之費用數額，包括必要或竟寬裕而仍非逾份之準備數額焉。

間接材料應以(1)工作上之必要性，(2)代用品之可能性，(3)需用之數量，及(4)現在與將來之市價，為其考究之對象。間接人工應以其(1)工作上之必要性，(2)工人職務重加調整之可能性，及(3)現在與將來之工資率等，為其考究之對象。間接費用與固定費用則應以其(1)工作上之必要性，(2)是否敷用，及其(3)能否為更有效力之消費等點，為考究之對象。經此種種考究之後，每一生產部之直接部份費用，當可估計完成，而此項估計表，即可為該部在標準生產量成數下各類費用之標準數額。

至於廠務部方面，亦應作同樣之考察與研究，以各生產部在其標準生產量下對於廠務部所供服務之需要為基礎，以計算每廠務部供給服務之總量，並決定其實際服務量對於其最大服務量之成數，而定為每部之標準服務量成數。然後將各廠務部之各類費用，依照上述估計生產部費用之方法，加以估計。因此而決定之標準成本，更須分配於各生產部，使各生產部之製造費用，包括直接部份費用及攤派部份費用 (Apportioned expenses) 兩項。

此外尚應編一各部生產數量估計表，以示各生產部在其標準生產量成數下之生產數量，並所以示各部工作間之平衡產量 (Balanced production)。此項產量，應以產品之單位表示之。

吾人既已算得各部之標準費用及其標準產量，即可計算每單位產品之標準成本。若一生產部祇造一種產品，則祇須以其標準產量單位數除其標準費用額，即得每一產品之單位成本。但若一部之中，同時製造數種之產品，即同時進行數種工作者，則其費用額，應先分配於各種工作之上，然後再計每種工作之單位成本 (見上文第十八章)。惟此處所稱之單位成本，在產品方面言之，僅屬製造費用一項 (包括間接材料及間接人工)，尚須另加直接原料及直接人工之單位成本，方為產品每單位之標準成本。

各部之標準成本，依上述方法而決定者，已有每部，每項工作，及每單位產品之標準成本三項。且製造費用在產品上之分配率，亦可因此決定。

直接原料成本之標準 規定每一產品之直接原料標準成本時，所應考慮之因素，計有：(1) 該項產品需用原料之種類及數量，(2) 工作上應予準備之原料損耗量及 (3) 原料之購價。此等因素所以應予分別考慮者，因實際原料成本倘與其標準成本發生差異，必須分別明示其原因也。例如應用與標準質地或標準數量不符之原料，或發生大於標準損耗量之原料損耗，或其原料之購價與其標準定價不符，則其產品之實際原

料成本必與其標準原料成本不同。吾人苟將上述三因素分別考慮，並分別予以適當之記錄，則每一因素致使標準成本發生差異之原因，當可追尋明白也。

需用材料之種類及數量，實為工程方面之問題，其種類及數量之變更，亦祇應由工程方面予以決定。至於相當數量之原料損耗，實為經常工作狀況下所不能避免者，故應將其相當之準備額，包括於標準成本之中。至於原料之購價，每視市場情況及購入數量而有高下，故標準購價之規定，應顧及此等情形。凡此各項因素之標準，既經考慮決定，則每一產品之標準原料成本，祇須以標準用量，加其損耗準備量，乘其標準價格即得。

直接人工成本之標準 規定每一產品之直接人工標準成本時，所應考慮之因素，計有：(1)該項產品應予加工之各項工作，(2)工作之時間，及(3)工資按照計件制或計時制計算之定率。按工作種類及工作情形，應由生產設計部或工程方面予以規定。至於所費時間之規定，則每為『工作時間研究』(Time study)之結果，即一相當熟練之工人(並非工作最快或最慢者)在通常工作情形下，所為工作之平均時間也。計件或計時工資率，每因工人之供求關係，及各個工人之技能、年齡、與服務年期等情形而有高下，因之標準工資率之訂定，應將此等情形總加考慮，俾可表示經常之狀況。此等因素之標準，若經決定，則每一產品之標準人工成本，祇須以其標準工作時間乘標準工資率即得。此項方法，凡施工於產品之各項工作，均須一一為之。將每項產品所需各項工作之人工成本相加，即得每項產品標準人工成本之總數。

設置標準成本時所須應用之表式 適當表式之應用，大足為設置標準成本之助力。蓋繪劃適宜之表式，對於各項成本資料之表示、匯總及檢查，實大有便益也。各企業所採用之表格，其種類及式樣，自與其特殊情形有相當關係。本書舉示之例，不過為一種普通格式，在實際應用

時，自可酌予更改，以期適用。

設置標準成本時所須應用之主要表式，計有三種：

1. 生產部標準成本單(第二八式)。
2. 廠務部標準成本單(第二九式)。
3. 分批產品標準成本單(第三十式)。

除上列三種主要表式外，尙有其他補助性質之表式，以爲搜集編排各項成本資料之用，更須應用種種計算表(Work sheet)，以匯集會計記錄中所應入帳之數額。

生產部標準成本單 下示第二十八式爲一生產部標準成本單之格式。所以爲訂定生產部標準工作成本之用者也。此單每生產部應用一張。單之首端設有各項空格，用以填寫(1)部份之名稱號數，(2)固定資產之投資價值，(3)廠地面積，(4)動力用量，(5)最大產量下之人工小時數，(6)標準產量下之人工小時數，及(7)標準產量下之不生工人工小時數等。倘該部應用機器小時法(Machine hours method)，則其標準產量下之機器小時數，亦須記入首端。此等資料，即所以在產量標準成數之下，作固定費用，生產數量及各類費用之計算基礎者也。

單內應備空格，以爲記載該部各項工作之標準產量。凡此等標準產量之單位數及其需用之直接人工小時數，或機器小時數，均須一一記入相當欄內。該部各項工作上所需用之總時數，應與其在標準產量下所工作之小時數相符。

其次則爲記載標準產量下各類標準費用之空格。所有各項原料人工之標準用量，每單位之標準價格，及其費用總額，均須一一記入。將此種詳細資料列入單內，純爲便於覆核起見，因若實際費用類與標準費用類間發生差異時，吾人可在單上查知其差異之原因，究爲用量之多少，抑係單價之漲落也。合計上述各項費用，即爲該部工作在產量標準成數下之標準成本。

某廠生產部標準成本單				
部份 _____		號數 _____		
最大直接人工小時數 _____	標準生產量成數 _____	%		
標準直接人工小時數 _____	固定資本投資額 _____			
標準間接人工小時數 _____	廠房面積方尺數 _____			
最大機器小時數 _____	動力馬力小時數 _____			
標準機器小時數 _____				
標準生產量				
工作號數	名稱	單位	直接人工小時	機器小時
標準費用				
帳戶號碼	費用名稱	標準數量	標準單位成本	標準成本數額
在○成生產量下之標準部份成本				
每直接人工小時之標準成本 _____				
每機器小時之標準成本 _____				
每單位產品之標準成本 _____				
工作號數 _____	工作號數 _____			
工作號數 _____	工作號數 _____			

第二十八式 生產部標準成本單

最後將每工作單位之標準成本，記入單之下端。惟此處所謂工作單位之標準成本，祇指每一人工小時或機器小時（或每種工作之產量單位）之製造費用標準成本而言。每小時之成本，以人工或機器小時數，除標準部份成本即得。工作單位成本，係以每項工作需用之人工或機器小時數，乘每小時之成本即得，在簡單情形之下，以工作單位數除該部成本總額亦得。

廠務部標準成本單 下示第二十九式爲一廠務部標準成本單之格式，所以爲訂定廠務部標準工作成本並將其分配於其他各部之用者也。此單每廠務部應用一張。內設各項空格，用以記載標準產量成數下之固定費用其他費用及生產量，一如上述生產部標準成本單之例。惟此單所記之產量，爲其他各部各在其標準產量下對於該廠務部所需要之服務量，至於計算服務量之單位，則以廠務部自用之單位爲準（見上文第十二章廠務部成本之分配）。

廠務部工作之標準成本總額，既經算得，則應將其化成服務量之標準單位成本，並將其成本總額，分配於受其服務之其他各部。分配服務成本之數額，祇須將各部所需要之服務數量，乘其單位成本即得。惟於此應加注意者，廠務部之標準產量，非爲其所能供給之服務數量，而爲他部各在其標準產量下所需該項服務之數量。例如某一廠務部本可照其最大產量之八成，供給服務，但他部各在其標準產量之下，祇須該廠務部供給其最大產量六成之服務，則此廠務部之標準產量，當爲其最大產量之六成，而非八成也。

分批產品標準成本單 下示第三十式爲一批產品標準成本單 (Standard job cost sheet) 之格式，用以記載每批產品（或每批工作）之標準成本者也。每批產品（或工作）之製造，應用此單一張。工廠中製造存棧零件，俟後再將零件，加以裝配，而成製成品或配件 (Subassemblies) 者，則每批製成品或配件之裝配工作，亦應各用此單一張。若將全

某廠分批產品標準成本單			
產品或零件名稱 _____		號數 _____	
產品或零件說明 _____		備查簿冊 _____	
標準每批產量 _____		備查簿冊 _____	
購買或存棧零件	標準數量	標準單位成本	標準成本數額
總計			
直接原料			
總計			
直接人工	工作號數	標準單位成本	標準成本數額
總計			
製造費用	部份名稱	標準單位成本	標準成本數額
總計			
標準成本總額			
每單位產品 _____		每批產品 _____	

第三十式 分批產品標準成本單

廠所用各單，匯加總數，即為全廠製造存棧之製成品零件及配件之總成本。若該廠接受特殊之製造定單，其成本非能與此單所開之標準成本一致者，則每一特殊定單，應另用此項成本單一張，將其標準成本，依法算出。

分批產品標準成本單中應備各項空格，用以記載製成品或零件之名稱號碼（每種製成品或零件應各有一號碼）及每批所應製造之標準數量，並註明此項數量之來源，以備查核。此項每批標準產量，甚關重要。吾人若將每批工作之預備時間及大小產量之處理方法，詳加考慮，必能悉有某一產量，為每批產品最便利最經濟之產量也。

單內備有他欄，用以記載該批產品標準產量之成本及其單位成本。此在某批產品之產量，倘與其標準產量不同，致其實際成本與標準成本間，發生差異時，可據以覆核其差異之原因。

此外該單復設他欄，用以記載該批產品向外購用或向棧領用之各種零件數量及其標準成本。若產品為零件時，此欄可以略去，但其產品如為裝配而成之配件或製成品，則此欄之設置，實屬必要。每批產品上所應用之零件或配件，常有逕向外界購入者，此等購件之標準成本，亦應予以決定。至若產品上所應用之零件或配件，係向棧領用者，則其標準成本，當可於計算各該零件或配件之標準成本單中，查閱而知也。

其次為直接原料成本之記錄，所有該批產品需用各項原料之名稱，標準用量，標準單位成本及用量總成本，均應一一記入單中相當欄內。

復次為直接人工成本之記錄，所有工作號數，標準工作時間，標準單位成本，及工作時間總成本，均應一一記入單中相當欄內。最後則為標準製造費用成本之記錄，所有部份號數工作號數，工作時間及每工作時間單位所應分配之標準製造費用成本及該批產品所應分配之標準製造費用總成本，均須一一記入。此等數額，即為各生產部之工作成本，在上示生產部標準成本單中所計算而得者也。

全部成本資料之協調 上述各部及各批產品（或工作）之標準成本，倘已一一決定，吾人應將全部成本資料，加以協調（Coördination），並為編一總表或一組之總表，將一標準月份製造工作之各項標準成本，匯齊啣接，並予結總，作為標準月份之標準製造表（Manufacturing statement）。此項製造表之編製，即所以表示各項標準成本之能合於實際情形；蓋從各種各張標準成本單上所算得之成本數額，倘不能在此製造表中匯合聯貫，則標準成本之計算，必有錯誤在內。例如從各張分批產品標準成本單中所匯算而得之每月標準總產量，倘其標準製造費用成本總額，與從各張生產部標準成本單所匯算而得之總成本額，不相符合，則其標準之計算，必有不正確之點在矣。

所有購入零件直接原料間接材料等之標準成本，應在購貨部材料棧及生產設計部中，編存檔冊，以便隨時查閱。此項檔冊，須能表示每種材料在每一部份每批產品（或零件）上所需應用之標準數量，與其標準成本，及生產計劃上所需用之標準總數量。購貨部從此檔冊，可以查悉所購材料零件之標準價格，貨棧管理員可即用此標準購價以填製購料請求單，或用以核對他部所填製之購料請求單。生產設計部亦可用此標準購價，以填製其生產上所需用之領料請求單焉。所有各項工作之標準人工時間及其成本，亦應編成檔冊，置於僱工部及生產設計部中以便隨時查閱。僱工部得此檔冊，對於被僱工人之資格待遇，及工資率，均有標準可查，易於決定。生產設計部得此檔冊，當其計劃或配置各部工作之時，必能得不少之便利：因各項工作所應分配之工作時間，均可由此查知也。監工員及工頭得此檔冊，在其監工職務之上，亦有不少利便，因所定之各項工作標準，可為其所希望於各工人之工作成績也。

各項標準成本，苟經如此協調，並確悉其為適當而可期達到之數額，並使應行利用此等標準之管理統制部份或人員，得隨時查知其數額，則此標準成本會計制度，必能於製造工作之效能上，發生極大之效果也。

第二十二章 差異之分析

差異之原因 實際成本與標準成本間所生之差額，名曰差異 (Variance)。此項差異，應予記錄，以為改造工業管理之幫助。雖然，差異之發生，不僅須加記錄而已，更應將其分析觀察，俾可決定其責任之誰屬。吾人對於差異，應明瞭其發生之原因，及其分析解釋之方法，俾能確定其對於生產與成本之影響。是以在研究標準成本時，應將其差異之分析方法，一併討論焉。

實際成本與標準成本間發生差異之原因，根本上不外三端，即：(1) 購用數量與標準數量不同，(2) 單位成本與標準單位成本不同，(3) 購用數量及其單位成本均與其標準不同是也。其次如製造方法之變更，實際損耗量與標準損耗量之差別，生產量之增減，及他部之行爲，均足以使某一部之實際成本，受其影響，發生差異。茲舉數例，以明此等差異之原因：

第一例——用量之差異 (Variance in quantity)

實際用量	1,200 件	每件 10 分	\$ 120
標準用量	1,000 件	每件 10 分	100
用量差異	200 件，	成本	\$ 20

第二例——價率之差異 (Variance in rate)

實際價格	1,000 件	每件 12 分	\$ 120
標準價格	1,000 件	每件 10 分	100
價率差異	0 件，	成本	\$ 20

第三例——用量及價率合併之差異

實際用量及價格	1,200 件	每件 12 分	\$ 144
標準用量及價格	1,000 件	每件 10 分	100
差異	200 件，	成本	\$ 44

在上示第一第二兩例之中，其差異之原因，祇須為簡單之比較，即可明瞭。惟在第三例中，其差異之原因，非復簡單，故非依下節所述方法加以分析，不能明瞭其差異之若何部份，由於用量上之變化，若何部份由於價率上之變化也。至於差異之發生，由於其他原因者，則其情形更為複雜，非為更精詳之分析不可。茲設上示第三例中之用量差異，係發生於下列各項原因：

實際產量大於標準產量	150 件
實際損壞量超過標準損壞量	20 件
工作方法之變更	30 件
用量差異	200 件

吾人於此，可知用量差異，至少可發生於上述三種原因。而此等超過標準量之原因，對於成本上所生之影響，必須分別予以考慮，藉以決定其差異之責任，究當誰屬。至於每單位成本價率之差異，亦具有類似之情形。此等單位價率，常受各項因素之影響，而有高下；是以此等因素，亦須分別加以考慮，藉以決定其差異之責任，究應誰屬也。

差異之初步分析 (Primary analysis) 欲知差異之原因，屬於量抑屬於價，則可應用下述法則，以決定之：

第一法則 若實際用量與標準用量不同，而其實際單位價率與其標準單位價率相同者，則其差異數額，必純屬於用量上之原因。如上示第一例，所有成本 \$ 20 之差異，實因其實際用量多於其標準價值下之標準用量計 200 件故也。

第二法則 若實際單位價率與標準單位價率不同，而其實際用量與標準用量相同者，則其差異數額，必純屬於價率上之原因。如上示第二例，所有成本 \$ 20 之差異，實因其標準用量之單位價格，較其標準單位價格超過二分是也。

第三法則 若實際用量與其單位價率均與其標準用量及標準價率不同，則其差異數額，實為用量差異與價率差異之共同結果。至於差異

之發生於用量的原因者幾何，發生於價率的原因者幾何，則可用下列法則決定之：

(a) 以實際單位成本與標準單位成本間之差額，乘實際用量，所得積數，即因單位成本之不同而發生之差異，是為價率差異。

(b) 以標準單位成本，乘實際用量與標準用量間之差額，所得積數，即為因用量之不同而發生之差異，是即用量差異。

(c) 上述兩種差異之和數或差額，即為差異之總額。

茲將上述第三例中之差異，分析如下，以明上項法則之應用：

(a) 實際用量 × 價率差額	即	1,200 件 × 2 分 =	\$ 24
(b) 用量差額 × 標準價率	即	200 件 × 10 分 =	20
(c) 差異總額			\$ 44

即因價率之增加而發生之差異，計為 \$ 24，因用量之超過而發生之差異，計為 \$ 20 也。

在此分析之中，所有用量件數之全部，均作為有價率之差異，兩數相乘，所得積數，作為因價率不同而生之差異。至於用量之差額，則以標準價率計算，此所以測量用量上的差額，而將價率上的差額，撇除不問也。

若用量與價率均與標準不同，則所有兩種差異之組合，可為下列三種情形之一：

1. 用量與價率均較其標準為大，因而發生超過標準之差異。
2. 用量與價率均較其標準為小，因而發生不及標準之差異。
3. 用量與價率，較其標準，一大一小，因而互相抵銷其差額；結果，在實際成本與標準成本間，或竟無差異之發生。

上述第一種差異組合之情形，即係前舉第三例所示。茲另舉與第三例情形相反之例，以示第二種差異組合之情形。

第四例

實際用量及價格 1,000 件 每件 10 分 = \$ 100

標準用量及價格	1,200 件	每件 12 分 =	\$ 144
不及標準之差異	200 件	成本	\$ 44

將其差異分析如下：

(a) 實際用量×價率差額，即 1,000 件×2 分=	\$ 20
(b) 用量差額×標準價率，即 200 件×12 分=	24
(c) 不及標準之差異總額	\$ 44

至於第三種差異組合之情形，亦舉一例示之如下：

第五例

實際用量及價格	1,000 件	每件 12 分 =	\$ 120
標準用量及價格	1,200 件	每件 10 分 =	120
差異	200 件	成本	\$ 0

將其差異分析如下：

(a) 實際用量×價率差額，即 1,000 件×2 分=	+ \$ 20
(b) 用量差額×標準價率，即 200 件×10 分=	- 20
(c) 差異總額	\$ 0

是因實際價格較之標準價格，每件增加二分，以乘實際用量，而得多於標準成本計 \$ 20 之價率差異。至於實際用量較之標準用量，減少二百件，乘以標準價率，即得少於標準成本計 \$ 20 之用量差異，兩者相抵，適等於零。

差異之詳細分析(Secondary analysis) 差異之內容簡單者，以上節所述之初步分析方法分析之，已能決定其用量差異及價率差異之數額，及其責任之所在。惟其內容之繁複者，則初步分析尚嫌不足，而有待於詳細分析。詳細分析之目的，在將初步分析之結果，再作進一步之分析，而定其負責之因素。蓋從初步分析而得悉之用量差異及價率差異，若欲確定其責任之誰屬，有時非再加分析不為功。蓋用量與價率之上，苟生差異，必有其應行負責之人，此項應負差異責任之人，苟不能明白確定，則標準成本之功用，終屬有限耳。

差異責任之確定，實非易事。有時雖將差異之內容詳加分析，但觀

察所得，仍或不免錯誤，以致某人應負之責任，竟謬以他人代負之。其實一人對於其所不能控制之事項，不應令其負責，此項通常原則，在決定標準成本差異之責任時，應予切實注意。是以吾人常須於算得差異之數額後，再搜尋其發生差異之根本原因，以確定其責任。此即詳細分析之作用也。

實際成本與標準成本間之差異，其應行負責之因素，大致為下列四項：

1. 製造方法之變更。
2. 實際損耗量與標準損耗量之差別。
3. 生產量(或工作量)之增減。
4. 他部之行爲。

茲分項論之如下：

製造方法之變更 某種產品或某項工作之製造方法（包括其用料之質量及加工之情形而言），設或發生變動，則其原定之標準成本，即不復適用，自應依據新定製造方法，另訂標準成本，以資比較，否則實際成本與標準成本之比較，及其差異之分析，均成為無意義之舉動矣。實際成本與原定標準成本間之差異，倘將他項原因，一律撇除，則必僅為變更製造方法之所致，應負此項差異之責者，當為變更其製造方法而不令改訂其標準成本之管理人員也。

實際損耗量與標準損耗量之差別 標準成本之中，無論其為原料人工或製造費用之成份，常包含相當數量之損耗準備在內。損耗原料人工及製造費用之實際數量及其成本，可於領料單，工作時間日報單，損料報告單，壞料報告單，以及其他成本單據之中匯集而得之。以實際損耗成本與其標準成本相比較，即可得因損耗量之不同而發生之差異。至於損耗量之多少，究應由何部何人負責，則可將上述各項成本單據，觀察而定。有時應負差異之責任者，不祇一部或一人，則更須為進一步之

分析，而定其每部或每人應負責任之部份。茲舉一例，以明此項分析之方法。假定上示第一例之用量差異二百件，均係損壞之材料。其中一百五十件係為某甲所損壞，五十件係為某乙所損壞，則吾人對於此項用量差異之成本 \$ 20，可在工作記錄中，查得其責任如下：

甲所損壞者	150 件，每件 10 分計	\$15
乙所損壞者	50 件，每件 10 分計	5
差異總額		\$20

生產量之變更 當實際產量超過或不及其標準產量時，不僅在生產數量方面發生差異，即在其成本方面，亦必發生差異。實際產量超過其標準產量時，產品之數量既大，其成本之總額，當較其標準成本為多，但其單位成本，則每較其標準單位成本為低。實際產量不及其標準產量時，產品之數量既小，其成本之總額，當較其標準成本為少，但其單位成本，則每較其標準單位成本為大。吾人對於所生差異，作詳細分析之時，必須將其發生於變更產量之部份，明白表示，俾與發生於其他原因之部份，得所區別。

產量及其成本之差異，倘將其發生於他種原因之部份，一律除去，則所餘者，祇為變更產量之差異。凡製造情形之簡單者，全廠祇出一種產品，或祇有一個部份，其差異之分析比較，自不甚難；惟製造情形之複雜者，全廠分部既多，出品又雜，則此項差異尚須作更進一步之分析，以確定其原因及責任。至所謂更進一步之分析方法，不過仍用上述之原理原則，將組成整個成本之詳細項目，作種種之比較耳。

因產量之變更而發生之差異，茲為舉示一例，以明其計算方法。設某廠某部在其八成產量之時，其標準成本如下：

產量成數	80%
標準產量	1,200單位
固定成本，每單位 \$ 0.40	\$ 480
變動成本，每單位 \$ 0.75	\$ 900
標準成本，每單位 \$ 1.15	\$ 1,380

所謂每單位之固定成本 (Constant costs), 即為不因產量多少而生變動之單位成本, 此項固定成本總數之增減, 與生產量成正比例, 如計件制下之人工成本是也。至於每單位之變動成本 (Variable costs), 常視產量之多少, 而有減增, 但其總額, 則不論產量如何, 類多一定不變, 如固定資產上之折舊是也。

茲更假定某廠某月之實際產量為 1,000 單位, 其實際成本則為:

固定成本, 每單位	\$ 0.42 × 1,000 件 = \$ 420
變動成本, 每單位	\$ 0.95 × 1,000 件 = \$ 950
實際成本, 每單位	\$ 1.37 × 1,000 件 = \$ 1,370

觀於此例, 吾人知其實際成本與其標準成本間之差額, 祇為 \$ 10 (即 \$ 1,380 - \$ 1,370), 此項差額, 殊不能代表其差異之總額, 因其產量減少 200 件 (即 1,200 件 - 1,000 件), 必須加以考慮也。

吾人如將初步分析方法, 應用於本例, 則其算式將如下示:

1. 應用第二法則:

每單位之固定成本與其標準之差異, \$ 0.02 × 實際產量 1,000 件 = \$ 20, 多於標準成本之數
 每單位之變動成本與其標準之差異, \$ 0.20 × 實際產量 1,000 件 = 200, 多於標準成本之數
 與產量無關之差異總額 \$ 220, 多於標準成本之數

2. 因變更產量而生之差異:

標準單位成本, \$ 1.15 × 標準產量 1,200 件 =	\$ 1,380
實際單位成本, \$ 1.37 × 實際產量 1,000 件 =	\$ 1,370
減: 與產量無關之差異總額	220
實際產量較標準產量減少 200 件 × 標準單位成本 \$ 1.15	\$ 230

即產量變化之差異

至是應再進一步而作詳細之分析, 以確定其固定成本 \$ 20 之差異, 變動成本 \$ 200 之差異, 以及產量不及標準 200 件之差異, 各應由何部何人負責。

他部之行爲 應負差異之責任者, 有時並不即在發現差異之部份內。例如某部產品之單位成本, 因購料部所購原料, 與原定之標準數量

及價格不符，以致發生差異時，則此差異之責任，應由購料部負擔，而不應由領用該項原料之生產部負擔。故分析之精密者，或竟須將各項成本之原始記錄，加以審查，以決定其各項差異之數額，及其各別之原因與責任。即在上例之中，所有固定或變動單位成本之差異，或有由於他部之行為而發生者，是不可不察也。

差異之責任 數種比較明顯之差異，應由何部何人負責？茲為列舉如下：

1. 因用料購價不合標準而發生之差異，應令購料部負責。
2. 因用料質地之不良或不合標準而發生之差異，應令購料部或生產設計部負責。
3. 因用料數量不合標準而發生之差異，如其材料之質地，並無不合標準時，應令製造該項產品之部份負責。
4. 因工資與標準工資率不符，而發生人工成本之差異，付給工人之工資，大於其應付之工資率者，則或為僱工部之過失；如其工作，係派給工資率過高或過低之工人者，則或為生產設計部之過失。
5. 因工作時間與標準時間不符，而發生人工成本之差異，如其工作方法，與其標準方法不同，則或為生產設計部之過失；如其時間之超過標準，係因監工之不力，或協助之不周者，則或為該部監工員或工頭之過失。
6. 已分配製造費用上發生之差異，如其標準分配率並無變更，則為工作時間超過或不及其標準時間之所致，其責任之所在，與上條所述人工成本之差異同。
7. 部份費用數額如生差異，除固定費用及攤派費用外，其責任之歸屬，與上述材料人工成本差異之情形相同。
8. 產量之差異或為生產設計部之過失，或為各部監工員或工頭之過失，或為銷貨部之過失，應視其發生差異之情形而定。

例外原則 吾人對於成本之差異，所以爲不斷的努力，而予以種種處理者，無非欲使管理當局，對於此種不合標準之例外情形，切予注意，並確定其責任，是即『例外原則』(The principle of exceptions)之應用也。所謂『例外原則』者，即管理當局對於例外情形之糾正，應切加注意，對於滿意之情形，或能達到標準程度之事項，則可比較的少加注意是也。管理當局在應用成本資料之際，當切實進行此項原則，因管理當局不應使無關重要之微細事項，煩其縈慮，而應對於其比較重要之工作，隨時注意及處理。會計員編製成本報告表，以供管理當局之應用時，亦應常常遵守此項『例外原則』，否則其所編製之成本表，若充滿無關重要之通常情形，使應注意之特殊情形，反致隱而不現，則其成本制度所給予管理當局之助力，將極有限矣。

第二十三章 標準成本之會計記錄

應考慮之問題 標準成本既經決定，則第二步之工作，即為設計一種適宜方法，將其記入帳內。詳言之，即一企業應在其現行會計制度之中，設法將關於此等標準成本及其實際成本之交易，作適當之記錄是也。惟設計此種會計制度者，必須將下列三項問題，予以考慮及決定：

- (a) 會計制度中，所記載之標準成本，究應詳細至何等程度？
- (b) 標準成本之記錄方法，究應如何規定？
- (c) 成本差異在會計制度中應記錄於何處？

茲分別論之如下：

標準成本之詳略程度 會計制度中記載標準成本之各項數字，究應詳細至何等程度乎？此問題之答解，全視各廠之意旨或政策而定。蓋各廠對於所欲求得之成本資料，希望各有不同，且對於設置及施行標準成本制度之費用，其負擔能力，亦各有大小也。有種企業，極願負擔必要之巨額經費，以獲取精密詳細之成本資料，並具有充分之智識及能力，將其利用。有種企業如能獲取比較簡單之成本資料，於願已足，且亦不克因成本制度之實施，而劇增其廠務費用。更有一種企業，所需求之成本資料，祇為極簡單之資料，所能負擔之經費，祇為極少量之經費，則其標準成本制度之應簡單化，實為當然之事矣。就此一點而論，實為標準成本會計與實際成本會計間顯著之區別，蓋一企業之規模，無論如何狹小，其所施行之會計制度，無論如何簡單，但關於其實際成本之記錄，總須期其完備，不應稍有缺漏。至於標準成本之記錄，究應詳備或簡略至何等程度，企業當局儘可自由決定，對於其實際成本記錄之正確完備，仍無妨礙。是以設置標準成本制度者，儘不妨先用比較簡單之方法，以

記錄並應用其標準成本，然後將其方法，按照各業本身之需要及能力，逐漸改進，俾臻詳備，最為得計也。

記錄方法 標準成本之記錄方法，可分為四個步驟：(1)將關於標準成本之各項交易，予以匯總，(2)在總分類帳中設立相當帳戶，(3)將第一項匯總而得之數額以分錄式記入此等帳戶。(4)將實際成本與標準成本間之差額，以分錄式記入各差異帳戶。茲逐步說明之如下：

標準成本之匯總 所謂匯總者，即每類或每組交易，根據相當之原始記錄，依照標準成本，予以累積，使成總數是也。例如關於直接原料之各項交易，予以匯總，並以標準原料成本，計算其數額是。其他各類交易，以此類推。

茲舉一例，以示標準成本之匯總方法。設吾人在分步成本制度之下，欲編一成本計算表，如上文第十六表第十七表所示之例，而將各部各項標準成本，記入表內。則吾人可先從各生產部之生產記錄(第二十七式)查知其已製品及在製品之生產數量，並從各生產部標準成本單(第二十八式)中，查知其各項標準單位成本，然後再將此項標準單位成本，乘其產品單位數量(所有在製品之工作程度，應予考量)，即得各部各項之標準成本。再以各部各項之實際成本，各與其標準成本相比，即知其與標準成本間之差異。

假定上文第十六表中所示丙部之各項標準單位成本，及其生產數量，計為下列各數：

標準單位成本：直接材料	\$ 0.18
直接人工	0.40
製造費用：	
間接人工	0.05
物料	0.15
光熱及動力	0.05
固定費用	0.05
其他費用	.02
乙部轉來成本	1.80

生產數量：交與丁部之已製品	4,000 單位
留在丙部之已製品	500 單位
估計施工已半之在製品	500 單位

吾人根據上列資料可以算得丙部之各項標準成本，並將第十六表所示該部之各項實際成本，列作比較如下：

		標準成本	實際成本
直接材料	5,000 單位，每單位 \$ 0.18	\$ 900.00	\$ 1,000.00
直接人工：			
已製品	4,500 單位，每單位 \$ 0.40	\$1,800.00	
半製品	500 單位，每單位 \$ 0.20	<u>100.00</u>	1,900.00
	(或合成 250 單位之已成品)		1,862.00
間接人工：			
已製品	4,500 單位，每單位 \$ 0.05	\$ 225.00	
半製品	500 單位，每單位 \$ 0.025	<u>12.50</u>	237.50
			190.00
物料：已製品	4,500 單位，每單位 \$ 0.15	\$ 675.00	
半製品	500 單位，每單位 \$ 0.075	<u>37.50</u>	712.50
			665.00
光熱及動力：			
已製品	4,500 單位，每單位 \$ 0.05	\$ 225.00	
半製品	500 單位，每單位 \$ 0.025	<u>12.50</u>	237.50
			285.00
固定費用：			
已製品	4,500 單位，每單位 \$ 0.05	\$ 225.00	
半製品	500 單位，每單位 \$ 0.025	<u>12.50</u>	237.50
			228.00
其他費用：已製品	4,500 單位，每單位 \$ 0.02	\$ 90.00	
半製品	500 單位，每單位 \$ 0.01	<u>5.00</u>	95.00
			95.00
乙部轉來成本			
5,000 單位，每單位 \$ 1.80		<u>9,000.00</u>	<u>9,000.00</u>
總額		<u>\$13,320.00</u>	<u>\$13,325.00</u>

吾人觀於上表，知丙部之實際成本，較其標準成本，不過超出 \$5。但試將其成本總額之組成項目，再加考察，則知其實際成本與標準成本間之差額應如下表所示：

	超過標準數額	不及標準數額	差額之百分比
直接原料	\$ 100.00		增加 11.1%
直接人工		\$ 38.00	減少 2.0%
間接人工		47.50	減少 20.0%
物料		47.50	減少 6.7%
光熱及動力	47.50		增加 20.0%
固定費用		9.50	減少 4.0%
其他費用	0	0	0
乙部轉來成本	0	0	0
總計	\$ 147.50	\$ 142.50	
淨差額		5.00	37/1000%
	\$ 147.50	\$ 147.50	

上表所示之比較方法，係將各項成本，逐一比較，比之僅將成本總額互相比較者，獲益自多；因成本差異之原由，可以詳細查知也。

上例係為分步成本會計中匯總標準成本之一實例。在其他各種成本制度之下，亦可應用相同方法，以匯總其標準成本。例如某一裝配式之製造廠，採用分批成本制度。該廠在某一時期內所造各批產品之標準成本（假定其在製品之數量已予折合製成品之數量），倘依部份為之分析匯總，即可得各生產部之標準成本。

夫各部之標準成本，原可從各部標準成本單（第二十八式及第二十九式）中查知。但從各部標準成本單中查得之數額，當與從分批產品標準成本單（第三十式）匯總而得之各部標準成本為一度之比較。上文第二十章中曾言，不論用何方法而算得之各部標準成本，均應彼此相符；倘不相符，則其標準成本，必不可靠。在某成產量下所算得之標準部份成本，不能與其他成產量下所算得者相符，此又不待言而自明也。

廠務部標準成本之匯總 上節述生產部之標準成本，可從各生產部標準成本單中查悉，或可將該部各張分批產品標準成本單加算而得；此項方法，廠務部亦可適用。蓋廠務部之標準成本，可從各該部之標準

成本單（第二十九式）中查得，或可將該部所服務各部（生產部或他廠務部）之標準成本單（第二十八式及第二十九式）加算而得。由此兩法所算得之標準成本，若不互相符合，則其差額，每為其所服務各部利用其服務之數量，超過或不及其所供給服務之標準數量所致也。

普通會計制度內之標準成本 設標準成本制度施用於普通會計制度之中，則所有各項標準成本，祇可由總預算案（General budget）中摘來，或自產品單位成本之標準額，計算而得，因普通會計制度對於各項成本並不如成本會計制度之為部份分析（Departmental analysis）也。故用與實際成本互比之標準成本，或為主要預算表上之數字，或為依照對於產品單位成本之經驗而估得之數額。故獲得各項標準成本之手續，雖極為簡單，但此種標準數字，倘用於工業之統制，其可靠之程度，殊不及施行成本會計制度時所獲得之標準成本也。

差異之記錄 各項交易，以實際成本計價之數額，與其以標準成本計價之數額間，如有差額，每將其記入差異帳戶。每一差異帳戶，表示每類交易之實際成本與其標準成本間之差異，如直接原料成本差異帳戶，直接人工成本差異帳戶等是。此項差異數額，可各與其原來之實際成本總額或標準成本總額相比較，而得其差異之比率。標準成本會計之特點及價值，即在能為此種之比較，並將此種比較而得之結果，予以分析及解釋，以供管理方面之應用耳。

從會計方面言之，記錄差異之方法，可有下列四種：

- (a) 在在製品帳戶記帳之前，即將差異記入帳內。
 - (b) 在在製品帳戶記帳之後，方將差異記入帳內。
 - (c) 應用雙欄分類帳戶（Double column ledger accounts）而將各項實際成本數額與其標準成本數額，同時記入帳內。
 - (d) 將各項標準成本，記入不與分類帳發生關係之統計表內。
- 茲先為此四種方法，作一簡單之說明如下：

(a) 在在製品帳戶記帳之前，即將差異記入帳內時，所有借入或貸入在製品帳戶之數額，均為標準成本，故所有實際成本與標準成本之差異，即表示於各項成本之原始帳戶中，即原料人工及製造費用等等帳戶是也。

(b) 在在製品帳戶記帳之後，方將差異記入帳內時，所有貸入各項原始帳戶之數額，及借入在製品帳戶之數額，均為實際成本，但貸入在製品帳戶之數額，則為標準成本。

(c) 應用雙欄式分類帳戶，而將實際成本數額與標準成本數額，同時記入時，所有實際成本與其標準成本，可即在同一帳戶內，逐項加以比較。

(d) 若將標準成本，記入不與分類帳發生關係之統計表時，其會計制度即可與本書前列各章所述之通常情形相同。各類交易之標準成本數額，可以匯總於一計算表中，所有實際成本及其差異，即在表中另欄加列，以便與標準成本相比較。

茲再將此四種方法之詳細程序，分別說明及例示如下：

第一法 差異之記錄先於在製品之記錄時

程序概說 差異記錄，若在在製品記錄之前入帳，則其通常程序如下：

1. 以材料，工資，製造費用等項之實際成本，借入各該材料帳戶，工資帳戶，製造費用帳戶，一如常例。
2. 成本由上述材料工資製造費用等帳戶轉入在製品帳戶或各部費用帳戶時，以實際成本貸入前列各戶，而以標準成本借入後列各戶。
3. 將此等實際成本與標準成本間之差額，借入或貸入差異帳戶。
4. 成本由各部費用帳戶轉入在製品帳戶時，所有貸入前帳戶及借入後帳戶之數額，均為部份費用或已分配製造費用之標準成本，而分配於產品上者。

5. 此時部份費用帳戶借貸兩方所示差額，即為多分配 (Overabsorbed) 或少分配 (Underabsorbed) 之製造費用標準成本。

茲再將上述各項記錄，在各帳戶上所表示之現象，複述如下，以期明瞭：

1. 材料工資製造費用等帳戶（及其他原始帳戶）上之記錄及其差額 (Balances) 均為實際成本。

2. 部份費用帳戶上之記錄及其差額，均為標準成本。

3. 在製品，製成品及銷貨成本等帳戶上之記錄及差額，亦均為標準成本。

4. 差異帳戶上之記錄及差額，為實際成本與標準成本間之差額。借差表示實際成本超過標準成本之數額，貸差表示實際成本不及標準成本之數額。

5. 根據帳簿記錄所編製之決算表，其中所示銷貨成本，及製成品盤存在製品盤存等項價值，均為標準成本。至於差異帳戶之借貸差額，則在決算表上可有兩種處理方法：(1) 作為製造成本之整理項目，使製造成本改示實際成本；(2) 直接作為資產負債表中所示損益一項之整理項目，使其表示實際損益數額。

應添設之差異帳戶 上文第三章第一表中所示各項帳戶，均可應用於標準成本制度中。惟此外尚須添設若干差異帳戶，其名稱大致如下：

- 直接原料價率差異，
- 直接原料用量差異，
- 直接人工價率差異，
- 直接人工用量差異，
- 間接材料價率差異，
- 間接材料用量差異，
- 間接人工價率差異，

間接人工用量差異。

此外應為製造費用設置相類之差異帳戶，此等差異帳戶，可再分為部份費用差異帳戶。

至於各部『已分配製造費用』帳戶，此處可以略去不用。所有已分配製造費用，可以直接貸入各部份費用帳戶。

記錄方法 在此種會計制度之下所應作之各項記錄，與上文第三章第二表中所示各例，均屬相同，所不同者，祇在上述各項情形之下，須以標準成本代替實際成本，並將其差異記入差異帳戶而已。此項差異，再照上文第二十二章所述初步分析方法，分析為價率差異及用量差異。茲於下文舉一例，以示差異之分析及其記錄方法焉。

決算表之編製 標準成本制度中所應編製之決算表，可照上文第十七章所示分析決算表之例而編製之，祇須同時顧到差異帳戶之如何編列可矣。差異帳戶之差額：(1)可不表示於損益計算書中，而僅在資產負債表中損益項目之下表示之，即如下舉第一例所示者是。(2)亦可在損益計算書中予以表示，而將銷貨成本項目之原為標準成本者，改正為實際成本，如下舉第二例所示者是。但吾人若應用第一法，則其列入資產負債表內之差異數額，應為另編明細表，以示差異之詳細情形焉。

實例 為冀讀者對於上述各項方法，得以澈底瞭解起見，再舉一實例如下：

假如某廠某月份之各項標準成本及其實際成本之數額，舉如下表所示：

	標準成本		實際成本	
直接材料	5,000件 @20分	\$ 1,000	5,500件 @22分	\$ 1,210
直接人工	8,000小時@40分	\$200	7,600小時@42分	3,192
製造費用：間接材料	1,000件 @12分	120	1,100件 @14分	154
間接人工	2,000小時@30分	600	1,800小時@25分	450
部份費用：(製造費用之分析)				

甲部:間接材料	500件 @12分	\$ 60	600件 @ 14分	\$ 84
間接人工	1,000小時@30分	300	1,000小時@ 25分	250
乙部:間接材料	500件 @12分	60	500件 @ 14分	70
間接人工	1,000小時@30分	300	800小時 @25分	200
在製品(借項)				
直接原料	5,000 件 @20 分	1,000		
直接人工	8,000 小時@40 分	3,200		
已分配費用,甲部	3,000 小時@12 分	360		
已分配費用,乙部	5,000 小時@ $7\frac{2}{10}$ 分	360		
在製品(貸項)				
製成品	600 件 @ \$ 7.20	4,320		
在製品盤存	300 件 @ \$ 2.00	600		
銷貨成本	500 件 @ \$ 7.20	3,600		
銷售額	500 件 @ \$10.00	5,000		

此外該廠於該月份內購買原料 \$ 1,500,月初並無產品盤存。

茲將上列各項交易,分錄入帳,其式如下:

1. 購進原料	借 材料(實際成本)	\$ 1,500	
	貸 應付帳款(實際成本)		\$ 1,500
2. 耗用直接材料	借 在製品(標準成本)	1,000	
	借 直接原料價率差異(5500@2分)	110	
	借 直接原料用量差異(500@20分)	100	
	貸 材料(實際成本)		1,210
3. 耗用間接材料	借 製造費用(標準成本)	120	
	借 間接材料價率差異,甲部(600@2分)	12	
	借 間接材料用量差異,甲部(100@12分)	12	
	借 間接材料價率差異,乙部(500@2分)	10	
	貸 材料(實際成本)		154
4. 應計工資	借 應付工資(實際成本)	3,642	
	貸 應付帳款(實際成本)		3,642
5. 耗用直接人工	借 在製品(標準成本)	3,200	
	借 直接人工價率差異(7600@2分)	152	
	貸 直接人工用量差異(400@40分)		160
	應付工資(實際成本)		3,192
6. 耗用間接人工	借 製造費用(標準成本)	600	

	貸	間接人工價率差異, 甲部(1,000@5分)	\$ 50
	貸	間接人工價率差異, 乙部(800@5分)	40
	貸	間接人工用量差異, 乙部(200@30分)	60
	貸	應計工資(實際成本)	450
7. 將製造費用轉入各部費用帳戶:			
	借	甲部費用(標準成本)	\$ 360
	借	乙部費用(標準成本)	360
	貸	製造費用(標準成本)	720
8. 分配製造費用			
	借	在製品	720
	貸	甲部, 已分配費用	360
	貸	乙部, 已分配費用	360
9. 製成品轉帳			
	借	製成品	4,320
	貸	在製品	4,320
10. 銷貨成本轉帳			
	借	銷貨成本	5,600
	貸	製成品	3,600
11. 銷貨			
	借	應收帳款	5,000
	貸	銷貨	5,000

至此應在總分類簿內設置各項帳戶, 將上列各項分錄, 一一過入, 並作一試算表如下:(所有分類帳各戶記錄, 應予保留, 以備與下章所示各例之分類帳戶相比較。)

試算表

	借 項	貸 項
銷貨		\$ 5,000
銷貨成本	\$ 3,600	
甲部費用	360	
乙部費用	360	
甲部已分配費用		360
乙部已分配費用		360
在製品	600	
材料	136	
製成品	720	
應收帳款	5,000	
應付帳款		5,142

直接原料價率差異	\$	110	
直接原料用量差異		100	
直接人工價率差異		152	
直接人工用量差異			\$ 160
間接材料價率差異, 甲部		12	
間接材料用量差異, 甲部		12	
間接材料價率差異, 乙部		10	
間接人工價率差異, 甲部			50
間接人工價率差異, 乙部			40
間接人工用量差異, 乙部			60
總計		<u>\$ 11,172</u>	<u>\$ 11,172</u>

根據上列試算表中所示各項，吾人可以編製兩種不同方式之決算表如下：其第一例中之損益計算書，係根據標準成本編成，至於差異帳戶之淨差額，則列入資產負債表中，作為損益項目之一部。此種處理方法之結果，即將資產負債表內所示損益一項，改成實際成本下之損益。惟資產負債表中所示之差異，祇為其淨差額，故應另編附表，以示差異之詳細數額。至在第二例之損益計算書中，所有各差異帳戶之差額，均分別加減於製造成本，銷貨成本及損益各項，使各自其標準成本，改正為實際成本。此時資產負債表中不再表示差異項目，因其已表示於損益計算書中也。

第一例

損益計算書(以標準成本為根據)

銷貨			\$ 5,000
減：銷貨成本			
直接原料		\$ 1,000	
直接人工		3,200	
製造費用：			
間接材料	\$ 120		
間接人工	600	720	
製造成本		<u>4,920</u>	\$ 4,920

減：期末在製品盤存	600	
製成品成本	\$ 4,320	
減：期末製成品盤存	720	3,600
製銷毛利		<u>\$ 1,400</u>

資產負債表

(以差異帳戶差額,作為損益項目之一項)

<u>資 產</u>		<u>負債及資本淨值、</u>	
應收帳款	\$ 5,000	應付帳款	\$ 5,142
材料	136	損益*	\$ 1,400
製成品	720	減：差異	86
在製品	600		1,314
	<u>\$ 6,456</u>		<u>\$ 6,456</u>

* 本題未包括銷售及管理費用。

差異明細表

實際成本超過標準成本之差異：		
直接原料價率差異	\$ 110	
直接原料用量差異	100	
直接人工價率差異	152	
間接材料價率差異,甲部	12	
間接材料用量差異,甲部	12	
間接材料價率差異,乙部	10	
實際成本超過標準成本之差異總額	<u>\$ 396</u>	
減 實際成本不及標準成本之差異：		
直接人工用量差異	\$ 160	
間接人工價率差異,甲部	50	
間接人工價率差異,乙部	40	
間接人工用量差異,乙部	60	
某月內實際成本超過標準成本之差異淨額	<u>\$ 86</u>	

第二例

損益計算書(以實際成本為根據)

銷貨									\$5,000
減：銷貨成本：									
直接原料(標準成本)				\$1,000					
加：價率差異				110					
用量差異				100				\$1,210	
直接人工(標準成本)			\$3,200						
加：價率差異			152	\$3,352					
減：用量差異				180				3,172	
製造費用：									
間接材料(標準成本)			\$ 120						
加：價率差異，甲部			12						
價率差異，乙部			10						
用量差異，甲部			12	\$ 154					
間接人工(標準成本)			\$ 600						
減：價率差異，甲部			\$ 50						
價率差異，乙部			40						
用量差異，甲部			60	150	450	604			
製造成本(實際成本)								\$5,006	
減：期末在製品盤存								600	
製成品成本								\$4,406	
減：期末製成品盤存								720	3,686
<u>製銷毛利</u>									<u>\$1,314</u>

資產負債表

資 產		負債及資本淨值	
應收帳款	\$ 5,000	應付帳款	\$ 5,142
材料	136	損益*	1,314
製成品	720		
在製品	600		
	<u>\$ 6,456</u>		<u>\$ 6,456</u>

* 本例題未包括銷售及管理費用。

第二十四章 標準成本之會計記錄(續)

第二法 差異之記錄後於在製品之記錄時

程序概說 差異記錄若在在製品記錄之後入帳，則其通常程序如下：

1. 以材料工資製造費用等項之實際成本，借入各該材料帳戶，工資帳戶，製造費用帳戶，一如常例。
2. 成本由上述材料工資製造費用等帳戶轉入在製品帳戶或各部費用帳戶時，仍以實際成本貸入前列各帳戶，並借入後列各帳戶，一如常例。
3. 成本由各部費用帳戶轉入在製品帳戶時，以各部費用或已分配製造費用之標準成本，借入在製品帳戶，貸入各生產部已分配費用帳戶。
4. 成本由在製品帳戶轉入製成品帳戶時，所有貸入前帳戶及借入後帳戶之數額，均為製成品之標準成本。
5. 將實際成本與標準成本間之差異，由在製品帳戶轉入差異帳戶，即視差異之為超過額，抑為不足額，而貸入或借入在製品帳戶，同時借入或貸入各差異帳戶。此時在製品帳戶上所賸差額，即係以標準成本計價之在製品盤存數額。
6. 將多分配或少分配(Over or under absorbed)之費用數額，由各『生產部已分配費用』帳戶轉入差異帳戶，即視其為多分配額或少分配額，借入或貸入各『生產部已分配費用』帳戶，同時貸入或借入各差異帳戶。

上述各項記錄，在各帳戶上所表示之現象，可再複述如下，以期明瞭：

1. 材料工資製造費用等帳戶（及其他原始帳戶）上之記錄及差額，均為實際成本

2. 借入各部費用帳戶之數額，係實際成本，但貸入各『生產部已分配費用』帳戶之數額，則為標準成本。各部費用，與各該部已分配費用間之差額，表示該部多分配或少分配之製造費用數額，及其實際成本與其標準成本間之差異數額。

3. 在製品帳戶之借項，為直接原料與直接人工之實際成本，及已分配製造費用之標準成本。

4. 在製品帳戶之貸項及製成品帳戶之借項，均為製成品之標準成本。在上述第四項轉帳之後，所有在製品帳戶上之差額，即係在製品之標準成本，加減直接原料人工之實際成本與其標準成本之差異。

5. 將此直接原料人工之實際成本與其標準成本之差異，由在製品帳戶轉入差異帳戶後，在製品帳戶所結借差，即表示在製品之標準成本。

6. 將多分配或少分配之各部費用，轉入差異帳戶後，各部費用帳戶，已可結清。（此項手續，在實際上或可無需，祇須應用統計分析方法即可。）

7. 製成品及銷貨成本帳戶上之記錄及其差額，均為標準成本。

8. 編製決算表之方法，與上章所述方法及所示二例相同。

讀者可將上述記帳程序及各帳戶所表示之現象，逐條與前章所列舉者互相比較，以覘本法與前法不同之點。

實例 茲即應用前章實例中所示各項標準成本，按照上述程序，為之分錄過帳。所有各交易之分錄如下：

1. 購入材料	借 材料(實際成本)	\$ 1,500	
	貸 應付帳款(實際成本)		\$ 1,500
2. 耗用直接原料	借 在製品(實際成本)	1,210	
	貸 材料(實際成本)		1,210
3. 耗用間接材料	借 製造費用(實際成本)	154	
	貸 材料(實際成本)		154
4. 應計工資	借 應付工資(實際成本)	3,642	
	貸 應付帳款(實際成本)		3,642
5. 耗用直接人工	借 在製品(實際成本)	3,192	
	貸 應計工資(實際成本)		3,192
6. 耗用間接人工	借 製造費用(實際成本)	450	
	貸 應付工資(實際成本)		450
7. 將製造費用轉入各部費用帳戶	借 甲部費用(實際成本)	334	
	借 乙部費用(實際成本)	270	
	貸 製造費用(實際成本)		604
8. 分配製造費用	借 在製品(標準成本)	720	
	貸 甲部已分配費用(標準成本)		360
	貸 乙部已分配費用(標準成本)		360

(註)讀者可知上列各項交易之記錄,與上文各章所敘述及第三章第二表所列示者,完全相同。

9. 製成品轉帳	借 製成品(標準成本)	4,320	
	貸 在製品(標準成本)		4,320
10. 將差異數額從在製品帳戶中轉出			

此時在製品帳戶內已有記錄如下:

借項: 第二分錄 材料之實際成本	\$ 1,210
第五分錄 應計工資之實際成本	3,192
第八分錄 已分配費用之標準成本	720
借項總額	\$ 5,122
減: 貸項: 第九分錄 製成品之標準成本	4,320
在製品帳戶上之借差	\$ 802
減: 期末在製品盤存之標準成本	600
應轉入差異帳戶之數額	\$ 202

將此項差異數額轉入各差異帳戶,分錄如下:

	借 直接原料價率差異(5500 @ 2分)	\$ 110	
	借 直接原料用量差異(500 @ 20分)	100	
	借 直接人工價率差異(7600 @ 2分)	152	
	貸 直接人工用量差異(400 @ 40分)	\$ 160	
	貸 在製品	202	
11.	將多分配費用轉入差異帳戶		
	借 甲部,已分配費用	28	
	借 乙部,已分配費用	90	
	借 間接材料價率差異,甲部(600 @ 2分)	12	
	借 間接材料用量差異,甲部(100 @ 12分)	12	
	借 間接材料價率差異,乙部(500 @ 2分)	10	
	貸 間接人工價率差異,甲部(1000 @ 5分)	50	
	貸 間接人工價率差異,乙部(800 @ 5分)	40	
	貸 間接人工用量差異,乙部(200 @ 30分)	60	
12.	銷貨成本轉帳		
	借 銷貨成本(標準成本)	3,600	
	貸 製成品(標準成本)		3,600
13.	銷貨		
	借 應收帳款	5,000	
	貸 銷貨		5,000

分錄既竣，即在總分類帳中設置各項帳戶，將上示分錄一一過入，並編一試算表。其內容如下：（讀者可將本例中之分類帳戶，與上例中之各帳戶相比較，而注意其不同之處。）

試算表

	借 項	貸 項
銷貨		\$ 5,000
銷貨成本	\$ 3,600	
甲部費用	334	
乙部費用	270	
甲部已分配費用		334
乙部已分配費用		270
在製品	600	
材料	136	
製成品	720	
應收帳款	5,000	

應付帳款		\$ 5,142
直接原料價率差異	\$ 110	
直接原料用量差異	100	
直接人工價率差異	152	
直接人工用量差異		160
間接材料價率差異, 甲部	12	
間接材料用量差異, 甲部	12	
間接材料價率差異, 乙部	10	
間接人工價率差異, 甲部		50
間接人工價率差異, 乙部		40
間接人工用量差異, 乙部		60
總計	\$11,056	\$11,056

吾人若將上示之試算表與前例之試算表相較,則知其不同之點,祇為各部費用帳戶及各部已分配費用帳戶上之差額;所有其他各帳戶之差額,均屬相同也。此數項之差額,在前後兩例中所以不同之原由,則一查其分錄與其帳戶上之記錄,便可知悉。至於決算表之編製方法及其內容,均與前例所示者相同,茲不贅述。

第三法 雙欄分類帳戶之應用

程序概說 雙欄分類帳戶之應用,能使實際成本與標準成本在一個帳戶中分列兩行,一目瞭然,殊便比較。所謂雙欄帳戶者,即帳戶之借方與貸方,俱設兩個金額欄,一欄記標準成本之數額,他欄則記實際成本之數額,如第三十一式所示者是。吾人若用雙欄帳戶,以記實際成本及標準成本,則凡資為記帳根據之各種原始表單,亦應記有各交易之實際成本與標準成本及其價率及用量。是以領料單上不僅應設請領材料之實際成本與標準成本各欄,更應添設標準成本與價率各欄;工作時間報告單則須將各項工作或各批產品應耗標準時間及其價率,與其所耗實際時間及其價率,一併記入;生產記錄則應將所產物品之標準數量實際數

量，標準成本及實際成本，一一列示；推而及於其他各項原始表單，凡用作記帳之根據者，亦莫不應如此。至日記簿中之分錄，亦應將標準成本與實際成本，同時記入，因之日記簿借貸兩方之金額欄，亦應各分標準成本及實際成本兩欄焉。

分錄過入分類帳戶後，凡帳戶之涉及標準成本者，其借方或貸方兩欄中之一欄，表示其標準成本之記錄，另一欄則表示其實際成本之記錄。因之吾人若將各個帳戶之記錄，一加觀察，即知每一交易之成本差異，及整個帳戶上所示之差異總額。至於試算表及決算表，亦可用雙欄式之表格編製之，而成爲標準成本與實際成本之比較表。

帳戶名稱									
借方					貸方				
年月日	摘要	頁數	標準成本	實際成本	實際成本	標準成本	頁數	摘要	年月日

第三十一式 雙欄分類帳戶

差異之處理 依上述方法觀之，吾人可知各帳戶所示之差異，僅爲其總額而已。倘欲將此項總額，析成用量差異及價率差異，則祇有兩種方法，即（1）將兩種差異之算式記錄於帳戶之摘要欄內，或（2）在分類帳戶中另立各項差異帳戶，以資記載是也。若將差異之細數，記入帳戶摘要欄內，則凡欲探知差異之原因者，除翻閱原記分類帳戶外，實無他法，故未能認爲便利。若在分類帳中另立各項差異帳戶，則應用雙欄帳戶之方法，比之前述兩法，亦未見有何較爲簡便之處，因各項差異數額，

不論應用何種方法，均須表示於決算表中，此則彼此一例者也。再關於雙欄帳戶之應用，固尚有其他種種方法，惟在已述各方法中，所有差異帳戶之設置與應用，亦可有種種方法，兩者間之情形，終不甚相遠耳。

實例 茲即用前述實例中各項交易，以例示雙欄分類帳戶之應用，同時並示差異帳戶之記法。惟本例中之差異記錄，係先於在製品之記錄而入帳者，為使差異記錄之借貸兩方，在各帳戶之標準成本欄內，得以平衡起見，另設一抵銷帳戶，名曰『各項差異』帳戶，俾將記入各差異帳戶一方之數額，同時記入此帳戶之相對一方。著者以為在實例中，差異帳戶之應用，比之雙欄帳戶之用法，較易明瞭，故本例採用此法。讀者更應注意題中之製造費用，係以實際成本分配於產品，並未應用預定之製造費用分配率，以計算其記入實際成本欄之數額。因此本例中之製造費用全額，均已分配於該期內之產品上，此則與普通會計之性質相似者。至於本例所結出之銷貨毛利，與前例所結出之數額，微有不同，是即為分配實際製造費用於產品上之結果也。

所有各交易之分錄如下：

	借 項		貸 項	
	標準成本	實際成本	實際成本	標準成本
1. 購進材料				
借 材料	\$ 1,388	\$ 1,500		
貸 應付帳款			\$ 1,500	\$ 1,388
2. 耗用直接原料				
借 在製品	1,000	1,210		
借 直接原料價率差異	110			
借 直接原料用量差異	100			
貸 材料			1,210	1,000
貸 各項差異				210
3. 耗用間接材料				
借 製造費用	120	154		
借 間接材料價率差異，甲部	12			

借 間接材料用量差異, 甲部	\$ 12			
借 間接材料價率差異, 乙部	10			
貸 材料			\$ 154	\$ 120
貸 各項差異				34
4. 應計工資				
借 應付工資	3,800	\$ 3,642		
貸 應付帳款			3,642	3,800
5. 耗用直接人工				
借 在製品	3,200	3,192		
借 直接人工價率差異	152			
借 各項差異	8			
貸 直接人工用量差異				160
貸 應付工資			3,192	3,200
6. 耗用間接人工				
借 製造費用	600	450		
借 各項差異	150			
貸 間接人工價率差異, 甲部				50
貸 間接人工價率差異, 乙部				40
貸 間接人工用量差異, 乙部				60
貸 應計工資			450	600
7. 將製造費用轉入各部費用帳戶				
借 甲部費用	360	334		
借 乙部費用	360	270		
貸 製造費用			604	720

在此項分錄中，實際部份費用與其標準部分費用相較，計示差額 \$ 116，即係上示第三第六兩分錄所記之差異，應於日記簿摘要欄內予以說明。

8. 分配製造費用				
借 在製品	\$ 720	\$ 604		
貸 甲部已分配費用			\$ 334	\$ 320
貸 乙部已分配費用			270	380

本例中已分配費用之實際成本或標準成本，即等於各部費用之實

際成本或標準成本。當將實際成本數額轉入在製品帳戶時，並無多分配或少分配費用數額。至於標準數與實際數間之差額，即為上示第三第六兩分錄所記之差異，應於日記簿摘要欄內予以說明。

9. 製成品轉帳

借 製成品	\$ 4,320	\$ 4,395		
貸 在製品			\$ 4,395	\$ 4,320

上列分錄中所記製成品之實際成本，係用比例方法推算而得，即假定在製品標準成本總額（即借入在製品帳戶標準成本欄內各項總額，計 \$ 4,920），與製成品標準成本額之比，應等於在製品實際成本總額（即借入在製品帳戶實際成本欄內各項總額，計 \$ 5,006），與製成品實際成本額之比。查本例製成品之標準成本，計為 \$ 4,320，佔在製品標準成本總額 \$ 4,920 之 87.8%。則製成品之實際成本，亦可假定為在製品實際成本總額 \$ 5006 之 87.8%，計 \$ 4,395（分數略去不計）。此項計算方法，在產品有多種時，自不可用。

10. 銷貨成本轉帳

借 銷貨成本	\$ 3,600	\$ 3,662		
貸 製成品			\$ 3,662	\$ 3,600

上列分錄中所記銷貨之實際成本，亦係用上述比例方法，推算而得。即銷貨之標準成本(\$ 3,600)。計為製成品標準成本(\$ 4,320)之 $83\frac{1}{3}\%$ 。即依此項比率推定銷貨之實際成本，亦為製成品實際成本(\$ 4,395)之 $83\frac{1}{3}\%$ ，即 \$ 3662(分數略去不計)是也。

11. 銷貨 借 應收帳款

貸 銷貨		\$ 5,000		
			\$ 5,000	

至此應即設立雙欄分類帳戶，將上列分錄逐一過入，並編一如下所示之試算表：

試算表

	借 項		貸 項	
	標 準	實 際	實 際	標 準
銷貨			\$ 5,000	
銷貨成本	\$ 3,600	\$ 3,662		
甲部費用	360	334		
乙部費用	360	270		
甲部已分配費用			334	\$ 360
乙部已分配費用			270	360
在製品	600	611		
材料	248	136		
製成品	720	733		
應收帳款		5,000		
應付帳款			5,142	5,168
各項差異				86
直接原料價率差異	110			
直接原料用量差異	100			
直接人工價率差異	152			
直接人工用量差異				160
間接材料價率差異, 甲部	12			
間接材料用量差異, 甲部	12			
間接材料價率差異, 乙部	10			
間接人工價率差異, 甲部				50
間接人工價率差異, 乙部				40
間接人工用量差異, 乙部				60
總 計	\$ 6,284	\$ 10,746	\$ 10,746	\$ 6,284

上表所列各項標準成本及實際成本數額, 可用觀察方法, 加以比較。

至於發生差異之原因，則從各差異科目標準成本欄內之數字，亦可觀察而知。所有損益計算書，可以編成種種格式，視表中所示各數之為實際額或標準額，或兼示兩種數額而定。倘此表係根據實際數額編成，則其式如下：

損益計算書

銷貨		\$ 5,000
減：銷貨成本：		
直接原料	\$ 1,210	
直接工資	3,192	
製造費用	604	
製造成本	\$ 5,006	
減：期末在製品盤存	611	
製成品成本	\$ 4,395	
減：期末製成品盤存	733	3,662
銷貨毛利		<u>\$ 1,338</u>

上表所結銷貨毛利，計為 \$ 1,338，較之前示損益計算書第二例所結銷貨毛利 \$ 1,314，計多 \$ 24。吾人若從該兩張不同之損益計算書中，尋覓其毛利差額之原因，則知其在製成品及在製品之盤存價值中。茲將兩損益計算書所示製成品及在製品之期末盤存價值分別表示如下：

	<u>前示第二例中數額</u>	<u>上列計算書中數額</u>
在製品盤存	\$ 600	\$ 611
製成品盤存	720	733

在上列損益計算書中，所有在製品及製成品盤存價額，較之前示第二例中數額，適多 \$ 24。因之銷貨成本減少此數，而銷貨毛利則增加此數。至於盤存價值所以增出此數者，則因上列計算書中之數額，為在製品帳戶實際成本欄中之數額，而非其標準成本欄中之數額也。

此外應照前述損益計算書第一例之方式，另編一差異明細表，以示各項差異之細數。

第四法 統計表之應用

方法概說 各項標準成本有時可以編入統計表或計算表內，以與實際成本相比較，而不必將其記入帳內。應用此法時，所有實際成本之記帳方法，完全與普通會計或本書先前各章所述之方法相同。所有各項標準成本，應照分類簿內所編列之會計科目，予以匯總，復將各項實際成本與標準成本，並列於一計算表中，以便比較。此外尚可於計算表中加設專欄，以示其差異之數額。此等差異更可於加設各欄中予以分析，使價率差異及用量差異之數額，亦可分別列示。

實例 下示第十八表，即為上述統計表之一例，以詳示實際成本與標準成本之比較情形者也。表中所列各項數額，即為上述第三法實例中之實際成本與標準成本數額。上法所示關於各項實際成本之分錄，及帳戶，亦可適用於本例，以表示實際成本之情形；即上法所示之損益計算書及試算表，若將其標準成本數字除去，即可表示本例之實際成本情形。此外根據帳簿上所記載之實際數額，及用統計方法所集總之標準數額，另編一實際成本差異表 (Statement of variances from standard Costs.)，如第十八表所示之格式。表中所記各項標準成本數額，及差異數額，可自上述第三法各分錄所記標準成本數額，及附於損益計算書之差異明細表中，蒐集而得之。

下示實際成本差異表計分八欄：第一欄表示帳上所記實際成本數額，第二欄表示其可資比較之標準成本數額。所有實際成本與標準成本間之差異，則分示於第三第四欄內，即凡大於標準之差異，記入第三欄，小於標準之差異，則記入第四欄是也。此等差異數額，可再加以分析，並將分析之結果，分別記入下列四欄之內，以示差異發生於價率上者幾何，發生於用量上者幾何。

吾人若從該表之上端，讀至下端，則知表之上節，表示製造成本之

(第十八表)

月份 實際與標準成本差異表

實際成本	標準成本		差異		價率差異		用量差異	
	超過標準	不及標準	超過標準	不及標準	超過標準	不及標準	超過標準	不及標準
製造成本之分析								
直接材料	\$ 1,210	\$ 1,000	\$ 210	—	\$ 110	—	\$ 100	—
直接人工	3,192	3,200	—	8	152	—	—	160
間接材料	154	120	34	—	22	—	12	—
間接人工	450	600	—	150	—	90	—	60
總數	\$ 5,006	\$ 4,920	\$ 244	\$ 158	\$ 284	\$ 90	\$ 112	\$ 220
比較標準之差異	\$ 5,006	\$ 5,006	\$ 244	\$ 244	\$ 284	\$ 284	\$ 220	\$ 220
各部費用及製造費用之分析								
甲部：間接材料	\$ 84	\$ 60	\$ 24	—	\$ 12	—	\$ 12	—
乙部：間接人工	250	300	—	50	—	50	—	—
甲部：間接材料	70	60	10	—	10	—	—	—
乙部：間接人工	200	300	—	100	—	40	—	60
總數	\$ 604	\$ 720	\$ 34	\$ 150	\$ 22	\$ 90	\$ 12	\$ 60
比較標準之差異	116	—	116	—	68	—	48	—
總數	\$ 720	\$ 720	\$ 150	\$ 150	\$ 90	\$ 90	\$ 60	\$ 60
各項請示及其他項目之實際與標準								
成本及差異	\$ 1,500	\$ 1,368	\$ 132	—	\$ 132	—	—	—
直接材料	1,984	1,120	244	—	132	—	\$ 112	\$ 112
間接材料	136	248	—	112	—	—	—	19
製成品	611	600	11	—	24	—	—	95
製成品	4,395	4,820	—	75	170	—	—	65
製造成本	3,682	3,600	62	—	141	—	—	79
毛利	1,588	1,400	—	62	—	141	—	—

製造成本之分析
直接材料
直接人工
間接材料
間接人工

總數
比較標準之差異

各部費用及製造費用之分析
甲部：間接材料
乙部：間接人工

總數
比較標準之差異

各項請示及其他項目之實際與標準
成本及差異
直接材料
間接材料
製成品
製成品
製造成本
毛利

12.2%
87.8%
83.8%

內容，中節表示製造費用及各部費用之分析情形，下節則表示各項盤存及其他項目之實際數與標準數及其差異。此節之內容，具有伸縮性，若一廠搜集標準成本資料甚多，則可將許多其他項目之實際成本標準成本及其差異，列入本節內也。至於施行預算制度之工廠，則可應用本例所示之方法，以表示其各帳項與預算數之差額，及此種差額對於各分類帳戶之影響。

方法之統一 上章及本章列舉處理標準成本之數種方法，其目的僅在使讀者瞭悉可以應用之種種方法而已，非欲於此數法之中，標明一法，作為準則也。蓋關於標準成本之處理方法，在現代會計中，尚未發達至他種會計之程度，故尚無一定之法則，足為一般會計家所遵行。在實際方面言之，各企業所應用之標準成本會計方法，幾各有其不同之點，但概括言之，其目的及作用，固無不以差異之分析為主。著者以為本書所舉各例，已足使讀者對於處理標準成本之原理，得一滿足之瞭解，並使其在實際應用時，對於其他各種方法，亦具有應付之能力焉。

比率與百分數之應用 標準成本制度中，每用各項比率 (Ratios) 及百分數，以作計算各項數額之根據。如上述雙欄帳戶法中第九及第十兩項分錄關於盤存數額之計算，即其一例。此種計算方法，在簡單情形之下，自屬不妨應用，但在生產情形較為複雜之企業，則用之殊不合宜，因其計算結果，不能十分正確也。蓋僅將某項成本總額，依照某種比例，分配於數個項目之上，或將某項差異數額，依照某項比例，析成幾項數額，而與其總額相等，未必即能表示其結果之正確。是以各項計算，應在可能範圍內，根據各項成本之單位數額及單位價率為之，則其結果，必較為可靠矣。

第二十五章 估計成本制度

何謂估計成本制度 夫估計成本制度原為標準成本制度之先導，亦即標準成本制度之雛形。故在今日言之，純粹之估計成本制度，已罕見有人應用，但在某種製造情形之下，此種成本制度，固仍有被人採用之價值在焉。例如一產品之製造，設係依照一定之公式，配合而成者，則在其訂約出售時，雖尚無正確之成本，但可照其製造公式，預計其成本，從而決定其售價。又如某種產品之製造，尚未完畢，而其銷售之契約，早經訂定，故其售價，多憑估計而決定，不能待完工之後，再行確計也。估計成本制度與前數章所述之標準成本制度，雖有相似之點，但兩者之目的則大有區別。蓋估計成本制度之目的，在發現估計所得之成本，有無錯誤，並設法加以修正，以求其與實際成本相符，至於標準成本制度之目的，則與估計成本制度之目的適相反對，蓋標準成本係照理想工作情形計算而得之數額，以其與實際成本相較，並決定其差異之程度，及所以發生差異之原因，其目的在將實際成本依照標準成本，逐漸改正，使與標準相合，而增進工作上之效能也。由是觀之，估計成本制度之目的，即在求得實際成本，而標準成本制度之目的，則在改良實際成本焉。

估計成本制度亦稱預定成本制度 (Predetermined cost system)，或公式成本制度 (Formular cost system)。實言之，實即對證估計成本之是否準確，並決定估計上之錯誤究有若干之一種方法也。故估計成本制度之意義，與分步及分批成本制度之意義稍異。嚴格而論，估計成本制度，並不能作為一種真正之成本制度，其效用祇在比較實際成本與估計成本耳。凡工廠之產品種類，較為簡單者，則採用估計成本制度，頗為便利。至若規模較大，產品較繁之工廠，則應用此種制度，既不能應付其

需要，又難期結果之正確，故以採用分步或分批成本制度爲是。

估計成本制度之惟一優點，即在會計記錄工作之節省，因其所用之帳簿，與普通會計制度所用者相同，既毋須另設各種成本補助帳簿，以記載材料，在製品，及製成品之永久盤存數量，更無分批成本制度中所用各項精密之手續。故在期末結帳時，仍須盤點材料及在製品實存之數額，以與其原價及數量相比較。但此種比較，每易發生錯誤。倘不將此種比較所得之差異，詳爲分析，則其比較，即無意義。如欲將此差異，細加分析，則工廠產品之種類繁多，製造之程序複雜者，其分析工作之繁重，亦幾不亞於正式成本會計制度之施行。此所以估計成本制度僅能適用於產品簡單之工廠也。在規模較大之工廠，既有各種永久盤存記錄之設置，則自以施行正式成本制度爲合算，不必用本章所述之方法矣。

在估計成本制度之下，欲對證估計成本與實際成本之是否符合，其方法有三：（1）僅對證總成本，而不詳細對證其各項要素之成本，（2）對證各項要素成本，但不分別對證各部份各項要素之成本，（3）分別對證各部份各項要素之成本。此三種方法，任何工廠，不論其產品祇有一種，或有多種，均可行之，不過有時帳目太繁，殊覺不便耳。

估計成本之設立 估計成本之設立，可分爲：（1）原料成本之估計，（2）人工成本之估計及（3）製造費用成本之估計。三者相加，即爲總成本之估計。原料成本之估計，其法至易，祇須將一單位產品所需之原料數量，乘其價格即得。此外尚須加入耗費原料成本，耗費原料成本，通常用比率表示。比率之大小，隨各工廠之情形而有不同，惟其計算方法，則大率以過去之經驗，及下期之狀況爲依據者也。人工成本之估計，可用工作時間研究法（Time study），或依據往期經驗，決定每一單位產品所需之人工時間數，乘以單位時間工資率，即得人工之估計成本。至製造費用成本之估計，則較爲困難，且亦不易正確，因每一單位產品所需之製造費用成本，純依過去之情形計算而得，故常難與實際情形相吻合。

估計成本之所以常有錯誤，蓋皆由於估計製造費用成本之不確故也。

估計成本之設立方法，既如上述，茲請設例以明之。

第一法——以成本要素為標準，即依原料，人工，製造費用等各成本要素，分別估計者：

估計單位成本——產品甲

原料

5磅甲種原料	每磅 \$.40.....	\$ 2.00	
2磅乙種原料	每磅 .30.....	.60	\$ 2.60

人工

2小時 第一號工作	每小時 \$.80.....	\$ 1.60	
3小時 第二號工作	每小時 .75.....	2.25	
2小時 第三號工作	每小時 .60.....	1.20	5.05

製造費用

7小時	每小時 \$.40		2.80
-----	------------	--	------

估計單位成本

\$10.45

第二法——以各生產部為標準，即將各成本要素，更依各生產部分析估計者：

估計單位成本——產品甲

原料

5磅甲種原料	每磅 \$.40	\$2.00	
2磅乙種原料	每磅 .30	.60	\$ 2.60

人工

甲生產部

2小時 每小時 \$.75		\$1.50	
----------------	--	--------	--

乙生產部

2小時 每小時 \$.80	\$1.60		
1小時 每小時 .75	.75	2.35	

丙生產部

2小時 每小時 \$.60		1.20	5.05
----------------	--	------	------

製造費用

甲生產部			
2小時 每小時 \$.45			\$.90
乙生產部			
3小時 每小時 \$.35			1.05
丙生產部			
2小時 每小時 \$.425		.85	2.80
<u>估計單位成本</u>			<u>\$10.45</u>

生產記錄 在一會計年度之內，工廠中應設置生產記錄(Record of production)，以記載產品之總單位數。且每種產品應各設一生產記錄，俾可知悉年度內各種產品之單位數。此項單位數，乘以單位之估計成本即得該項產品之估計總成本。估計總成本之計算，亦須與估計單位成本時所用之方法相同，以便對證，而免錯誤。

例如某工廠於某年度內，根據生產記錄，藉悉甲種生產產品之產量，共為 1,000 單位。其估計總成本，可依估計單位成本時所用之計算法求之。

(一)以成本要素為標準——即依原料，人工，製造費用三項要素，分別估計者：

<u>估計總成本——產品甲</u>		
<u>原料</u>		
1,000 單位，每單位 \$2.60		\$ 2,600.00
<u>人工</u>		
1,000 單位，每單位 \$5.05		5,050.00
<u>製造費用</u>		
1,000 單位，每單位 \$2.80		<u>2,800.00</u>
<u>估計總成本，1,000 單位</u>		<u>\$10,450.00</u>

(二)以各生產部為標準——即將各成本要素更依生產部加以分析者：

估計總成本——產品甲

<u>原料</u>	1,000 單位, 每單位 \$2.60		\$ 2,600.00
<u>人工</u>			
甲生產部			
1,000 單位, 每單位 \$1.50		\$ 1,500.00	
乙生產部			
1,000 單位, 每單位 \$2.35		2,350.00	
丙生產部			
1,000 單位, 每單位 \$1.20		<u>1,200.00</u>	5,050.00
<u>製造費用</u>			
甲生產部			
1,000 單位, 每單位 \$.90		\$ 900.00	
乙生產部			
1,000 單位, 每單位 \$1.05		1,050.00	
丙生產部			
1,000 單位, 每單位 \$.85		<u>850.00</u>	2,800.00
<u>估計總成本</u>			<u>\$10,450.00</u>

會計處理方法 前節所述之生產記錄, 祇記載估計成本之數額, 故係補助記錄性質, 而非為主要帳簿之一部份。在估計成本制度之下, 其主要帳簿, 與普通會計制度下所用者, 初無二致, 換言之, 即估計成本制度之虛帳戶, 完全與普通會計制度中者同, 所異者, 祇多設一整理帳戶 (Adjustment account), 以記載月底或年底結帳時估計成本與實際成本間之差異耳。此外在總分類帳內, 尚須開立在製品及製成品兩帳戶。結帳時, 各成本要素如原料, 人工及製造費用等均須按照產品之種類, 或生產部之區別, 在總分類帳上或分析單 (Analysis sheet) 上分析之。

茲請進述估計成本制度之結帳手續如下:

(一) 結帳前第一步, 應將現存材料盤點清楚, 然後將本年度之原料成本轉入在製原料帳戶內。如廠中產品不一, 則每種產品, 應各設一在製原料帳戶。至直接人工工資, 宜按工資單上分析之結果, 轉入各種產

品之在製人工帳戶內。製造費用亦須於分析後，逐一轉入各種產品之在製製造費用帳戶內。經上述三項轉帳手續後，於是所有一切製造成本，均彙記於在製品帳戶內。

(二)第二步，所有製成品，須按照估計之單位成本，計算其總成本，由在製品帳戶轉入製成品帳戶內，然後再將所有在製品，實地盤點，求得在製品之總數，此項在製品總數，應各就其施工之程度，估計其單位成本，并計算其盤存價值。循理以言，依此計算所得之在製品盤存價值，應與在製品帳戶之借差相等。然在實際上，其間每有差異，此項差數，即表示估計成本之錯誤；換言之，即表示估計不正確之程度，故應將其轉入整理帳戶內，以便重行分配。

(三)整理帳戶之差額，應重行分配於製成品及在製品帳戶內。如整理帳戶中所示之差額，已經分配無餘，則斯時製成品及在製品所示之存貨價值，即係實際成本，而非估計成本矣。

(四)此外各項結帳手續，與普通會計制度完全相同，茲不贅述。惟有一點，讀者應加特別注意者，下期之估計單位成本應照整理帳戶中所示之錯誤數額，加以相當之修正，使下期之估計成本，得較本期為正確。

會計處理方法之舉例 設某工廠採用估計成本制度，其估計所得之單位成本，假定與前節所示者相同。某年度終了時，某工廠試算表內之虛帳戶，有如下列：

購進原料	\$3,269.00
購進輔助用品	496.00
工資	6,914.00
固定費用	360.00
其他製造費用	918.00

期末存貨，計原料 \$266，及物料 \$86。製成品共計一千件；尚有二百件在製造中，其施工程度已達一半，故約當一百件之製成品。為便利解釋起見，假定三生產部份所有在製品價值，均屬相同。分析工資之

結果，得其分配情形如下：

甲生產部	\$1,815.00
乙生產部	2,585.00
丙生產部	1,254.00
間接工資	1,260.00

製造費用之分配情形，有如下列：

甲生產部	\$1,089.00
乙生產部	924.00
丙生產部	935.00

根據上列各項情形，我人可將各處帳戶，全部結轉於在製品帳戶內。

借	在製原料	\$3,003.00
	在製人工	5,654.00
	甲生產部	\$1,815.00
	乙生產部	2,585.00
	丙生產部	<u>1,254.00</u>
	在製製造費用	2,948.00
	甲生產部	\$1,089.00
	乙生產部	924.00
	丙生產部	<u>935.00</u>
貸	原料	\$3,003.00
	物料用品	410.00
	工資	6,914.00
	固定費用	60.00
	其他製造費用	918.00

按照前節估計所得之單位成本，計算產品 1,000 件之總成本，然後自在製品帳戶（即在製原料，在製人工，在製製造費用之總稱。）結轉於製成品帳戶內。其分錄如下：

借	製成品	\$10,450.00
貸	在製原料	\$2,600.00
	在製人工	5,050.00
	在製製造費用	2,800.00

已經製成一半之在製品，亦須按估計單位成本之半數（因其施工程

度祇達一半,故成本亦應為全數之半),計算其存貨價值:

在製原料	200單位,每單位 $2.60 \times \frac{1}{2}$	\$ 260.00
在製人工	200單位,每單位 $5.05 \times \frac{1}{2}$	505.00
在製製造費用	200單位,每單位 $2.80 \times \frac{1}{2}$	280.00
在製品盤存		<u>\$ 1,045.00</u>

但各在製品盤存價值,顯與各在製品帳戶中所示之差額,不相符合。茲將各在製品帳戶,示之於下,以資比較:

在製原料		在製人工		在製製造費用	
\$3,008.00	\$2,800.00	\$5,654.00	\$5,050.00	\$2,948.00	\$2,800.00
	差額 403.00		差額 604.00		差額 148.00

比較之結果如下:

在製原料之帳面存數比較估計存數	多	\$ 143.00
在製人工之帳面存數比較估計存數	多	99.00
在製製造費用之帳面存數比較估計存數	少	132.00

此三項差額,須自各在製品帳戶內,轉入整理帳戶內,以便重行分配,其分錄如下:

借 整理帳戶	\$ 110.00
在製製造費用	132.00
貸 在製原料	\$ 143.00
在製人工	99.00

整理帳戶中所示之借差,須重行分配於製成品及各在製品帳戶內。其分配率則各依其對於總產量之比例為準。如本例之製成品,占總產量(註)1,100單位之1,000單位,其比率即為 $\frac{10}{11}$ 。在製品則占總產量1,100單位之100單位,其比率為 $\frac{1}{11}$ 。比率既定,於是製成品及在製品所應分得之數額即可計算如下:

(註)係由製成品 1,000 件,加在製品 200 件而得,但在製品之施工程度,僅達一半,故應折半,使等於 100 單位之製成品,相加即為 1,100 單位。

		製成品比率10/11	在製品比率1/11
在製原料	加	130.00	13.00
在製人工	加	90.00	9.00
在製製造費用	減	120.00	12.00

在普通日記簿上應作記錄如下：

借	製成品	100.00	
	在製原料	13.00	
	在製人工	9.00	
貸	在製製造費用		12.00
	整理帳戶		110.00

詳細對證之價值 估計成本制度之價值，全視其估計所得之成本，能否表示成本之詳細程度而定。因此，成本之詳細對證，在估計成本制度之下，至為重要。蓋成本之分析愈密，則所得之各項情形愈詳。於工廠管理上，當更可貴。故將各項成本要素之估計成本，與其實際成本，互相對證，以求出其差額，較之祇將估計總成本與實際成本，互相對證，以求其差額者，其價值較大。若能再將成本分析為各部之估計細數，而與各部之實際成本相比較，以求其差額，則更有價值矣。例如，前例所示估計成本之錯誤為 \$ 110，但經詳細分析之結果，各要素之估計成本錯誤，竟有至 \$ 275 之鉅者（因一方多 \$ 143，一方少 \$ 132）。故若僅對證估計成本總數之錯誤，則其結果，斷不能指出各要素估計上之錯誤，並不能探知估計數上所以發生錯誤之原因。

分部對證之舉例 在上節中，讀者既知成本詳細對證之價值，請再進而例示分部成本對證之方法。茲仍根據前例中之數字，以示其手續如下：

（一）總分類帳中，應為各生產部，設一在製品帳戶，以記載各該部實際所費之成本數額，其分錄如下：

借	在製原料	\$ 3,003.00
	在製人工，甲生產部	1,815.00

在製人工,乙生產部	\$ 2,585.00
在製人工,丙生產部	1,254.00
在製製造費用,甲生產部	1,089.00
在製製造費用,乙生產部	924.00
在製製造費用,丙生產部	985.00
貸 原料	\$ 3,003.00
物料用品	410.00
工資	6,914.00
固定費用	360.00
其他製造費用	918.00

(二)將各部之估計成本數額,(根據前節所示第二法之估計單位成本計算之)自在製品帳戶轉入製成品帳戶內,其分錄如下:

借 製成品	\$10,450.00
貸 在製原料	\$ 2,600.00
在製人工,甲生產部	1,500.00
在製人工,乙生產部	2,350.00
在製人工,丙生產部	1,200.00
在製製造費用,甲生產部	900.00
在製製造費用,乙生產部	1,050.00
在製製造費用,丙生產部	850.00

(三)計算在製品 200 單位之盤存價值(根據前節第二法計算之),結果如下:

在製原料	\$ 260.00
在製人工,甲生產部	150.00
在製人工,乙生產部	235.00
在製人工,丙生產部	120.00
在製製造費用,甲生產部	90.00
在製製造費用,乙生產部	105.00
在製製造費用,丙生產部	85.00

\$ 1,045.00

(四)對證在製品盤存(即依估計成本計算者)與帳面所示之實際盤存額,有無差異,結果如下:

在製原料	帳面存數比估計存數多	\$ 143.00
在製人工		
甲生產部	帳面存數比估計存數多	\$ 165.00
乙生產部	帳面存數與估計存數相等	
丙生產部	帳面存數比估計存數少	\$ 68.00
在製製造費用		
甲生產部	帳面存數比估計存數多	\$ 99.00
乙生產部	帳面存數比估計存數少	\$ 231.00
丙生產部	帳面存數與估計存數適相等	

(五)根據上列對證之結果,將其差額轉入整理帳戶內,其分錄如下:

借	整理帳戶	\$ 110.00
	在製人工,丙生產部	68.00
	在製製造費用,乙生產部	231.00
貸	在製原料	\$ 143.00
	在製人工,甲生產部	165.00
	在製製造費用,甲生產部	99.00

(六)整理帳戶之借差,表示估計成本錯誤之數額,應仍按前定比率,分配於製成品及在製品帳戶內,其分錄如下:

借	製成品	\$ 100.00
	在製原料	13.00
	在製人工,甲生產部	15.00
	在製製造費用,甲生產部	9.00
貸	在製人工,丙生產部	\$ 6.00
	在製製造費用,乙生產部	21.00
	整理帳戶	110.00

於此讀者應加注意者,即在分部對證方法下,各部估計成本之錯誤額,必須加入者,計有 \$ 165,必須減去者,計有 \$ 231,一加一減,相差至 \$ 396 之鉅,前例僅對證成本總數時,其差數僅 \$ 110,僅對證成本各要素之細數時,其差數僅 \$ 275,若再分部對證,則其錯額更大,蓋分析愈詳,則估計成本所發生錯誤之原因,愈易發現,而對於工廠管理方面,亦愈有裨益。

雖然，詳細之對證，固有助於估計成本錯誤之發現，但所需設立之帳戶及記錄工作，卻亦隨之俱增，故凡工廠中製造各種產品，而各需詳細記載者，則採用估計成本制度，並無若何利益。因其所費之會計工作與採用分批成本制度，相差無幾，而所得結果之正確程度，卻又不逮遠甚也。

數種產品估計成本之對證 凡一工廠製造數種產品，而採用估計成本制度時，則其對證估計成本與實際成本之方法，仍與前節所述者相同。惟所用記錄，更較詳細，故在總分類帳內，應依產品之種類，分別設立各種帳戶，使每種產品成本之估計情形，備載無遺。惟若此，則總分類帳內之記載，恐不免過繁耳。

估計成本制度之實例 茲為讀者易於明瞭估計成本制度起見，特選一會計問題，附以解答，以示其例。惟讀者須注意此題之解答法，與前節所述之會計手續，略有不同，良以本題所示之整理記錄，逕行轉入銷貨成本帳戶內，非如前述方法，將整理數額，轉入製成品及在製品帳戶內也。

本題係以某服裝公司之估計成本制度為根據，所有各項帳目，均記於總分類帳中，並無成本帳目之設立。該公司以製造男子衣服，為其主要業務，所用原料，共分兩種，一為頭號呢，一為次號呢。此二種原料，均須設立帳戶，以記載其收發之情形，及其所餘之數量與價值。衣服製成後，亦須記入各製成品帳戶內。

(甲)該公司所製造之衣服，計有下列三種式樣，其估計成本如下：

	式樣 801	式樣 802	式樣 803
原料	\$ 12.50	\$ 8.00	\$ 4.00
用品(襯布,鈕扣等)	3.09	2.50	2.09
人工	9.09	6.03	4.50
製造費用,人工之60%	5.40	3.60	2.70
	<u>\$ 29.90</u>	<u>\$ 20.10</u>	<u>\$ 13.20</u>

估計成本，係分成四種要素，故在總分類帳中，亦須分設四戶。

(乙)公司開業時，其試算表如下：

	借 方	貸 方
機器與設備	\$ 10,000	
現金	40,000	
股本		\$ 50,000
	<u>\$ 50,000</u>	<u>\$ 50,000</u>

(丙)根據應付憑單登記簿之記載，得悉第一月之購貨及費用如下：

原料，頭號呢，2,000 碼 @ \$ 3.00	\$ 6,000.00
原料，次號呢，3,000 碼 @ \$ 1.50	4,500.00
工廠房租	500.00
帆布，鈕扣，線等	3,400.00
推銷員佣金	700.00
事務部費用	120.00
機器及設備修理費	350.00
電力	440.00
油，耗費原料及其他用品	225.00
	<u>\$16,235.00</u>

(丁)本月中各項工資及薪金如下：

工頭及計時員工資	\$ 250.00
裁縫工資(直接人工)	4,600.00
事務員及推銷員薪金	750.00
監工薪金及其他間接工資	435.00
	<u>\$ 6,035.00</u>

(戊)機器及設備折舊，以原價 $\frac{1}{100}$ 之折舊率計算之。

(己)根據裁製間工頭報告，月中領取之原料如下：

頭號呢	1,400碼
次號呢	2,200碼

(庚)根據縫製間工頭報告，下列各式衣服已經製成，並已記入製成品帳戶內。

式樣	801	200件
	802	300件
	803	200件

(辛) 月中之銷售記錄如下:

發票第一號	式樣801號	100件	\$ 4,000
發票第一號	式樣803號	100件	2,000
發票第二號	式樣801號	50件	2,050
發票第三號	式樣802號	100件	3,000
發票第四號	式樣802號	100件	2,800
發票第四號	式樣803號	25件	450
			<u>\$ 14,300</u>

(壬) 應將銷貨成本記入帳內。

(癸) 收入銷貨客戶現金共計 \$ 9,000。

(子) 付出工資計 \$6,035, 其他付款計 \$7,650。

(丑) 月底存貨如下: (原料及製成品盤存額可於各該帳戶內求得之)

用品, \$1,000

在製品

式樣 801, 50 件

原料均已裁就, 用品均已裝就, 人工已加一半。

式樣 802, 100 件

原料均已裁就, 用品已裝一半, 人工已加一半。

(寅) 試編製本月底之資產負債表及本月份之損益計算書。編製損益計算書時, 應注意有無人工及製造費用等分配過多或過少之情形在內, 並設法於銷貨成本內整理之。

(卯) 試詳示原料及製成品餘額之由來。

解 答

本題解法與前述方法, 稍有不同, 因本題內之各項整理數額, 均結入銷貨成本帳戶內。而非結入製成品及在製品帳戶內。是故所有各項存

貨，均係按照估計成本計算。就此點觀之，本題解法，實不及前述處理方法準確。良以各項存貨，不應依估計成本計價，而當以市價或成本為準。本文祇舉示一例，使讀者明瞭其他各法之應用耳。

按題旨自乙項至子項，均須作成分錄，並須一一過入總分類帳內。過畢後，即須計算總分類帳上製成品及在製品之盤存價值，以便與估計之盤存價值相比較。此兩種存貨價值間，如有差額，則必須作一整理記錄，使總分類帳之存貨價值，與估計所得之價值，彼此相等，然後乃可進而編製各種財務報告焉。又在製品須依照甲項所示，設立四戶。所有原料，用品，均須分別設立帳戶以處理之。

分 錄

(乙)

借 機器設備	\$10,000	
現金	40,000	
貸 股本		\$50,000

(丙)

借 原料, 2,000 碼頭號呢 每碼 \$3.00	\$ 6,000	
原料, 3,000 碼次號呢 每碼 1.50	4,500	
製造費用, 房租	500	
用品, 襯布, 紐扣等	3,400	
銷售及管理費用, 佣金	700	
銷售及管理費用, 事務部費用	120	
製造費用, 修理費	350	
製造費用, 電力	440	
製造費用, 油, 耗費原料等	225	
貸 應付帳款		\$16,235

(丁)

借 應付工資	\$ 6,035	
貸 應付帳款		\$ 6,035
借 人工	4,600	
製造費用, 間接人工	685	
銷售及管理費用, 薪金	750	
貸 應付工資		6,035

(戊)

借 製造費用, 折舊	\$ 100
貸 折舊準備	\$ 100

(己)

借 耗用原料	\$7,500
貸 原料	\$7,500
頭號呢 1,400 碼 每碼 \$3.00	\$4,200
次號呢 2,200 碼 每碼 \$1.50	\$3,300

(庚)

借 製成品					\$14,650
貸 耗用原料					\$5,700
					1,750
					4,500
					2,700
式樣	件數	原料	用品	人工	製造費用
801	200	\$2,500	\$ 600	\$1,800	\$1,080
802	300	2,400	750	1,800	1,680
803	200	800	400	900	540
總數		\$5,700	\$1,750	\$4,500	\$2,700

(辛)

借 應收帳款	\$14,300
貸 銷貨	\$14,300

(壬)

借 銷貨成本					\$10,155
貸 製成品					\$10,155
發票第一號	式樣 801 號	100 件	@	\$29.90	\$2,990
第一號	803 號	100 件	@	13.20	1,320
第二號	801 號	50 件	@	29.90	1,495
第三號	802 號	100 件	@	20.10	2,010
第四號	802 號	100 件	@	20.10	2,010
第四號	803 號	25 件	@	13.20	330

(癸)

借 現金	\$ 9,000
貸 應收帳款	\$ 9,000

(子)

借 應付帳款	\$13,685
貸 現金	\$13,685

至此當即於總分類帳內，設立各帳戶，而將前列各項分錄，一一過入。同時將存貨數額記入帳戶內，其分錄如下：

(丑)

借 耗用品	\$2,400				
貸 用品	\$2,400				
記錄本月消耗之用品，使用品帳戶中，表示一千元之存貨					
借 在製品	\$2,540				
貸 耗用原料	\$1,425				
耗用品	275				
人工	525				
製造費用	315				
式樣	件數	原料	用品	人工	製造費用
801	50	\$ 625	\$150	\$225	\$135
802	100	800	125	300	180
總額		\$1,425	\$275	\$525	\$315

斯時，各在製品帳戶中之餘額，即表示估計之錯誤。按本題題旨，此項錯誤之數額，應由銷貨成本內整理之，故應作分錄如下：

借 人工	\$125
製造費用	715
貸 耗用原料	\$375
耗用品	375
銷貨成本	\$90

(寅)

損益計算書

銷貨				\$14,300
銷貨成本,估計額:				
原料		\$ 7,125		
人工		5,025		
用品		2,025		
製造費用		3,050		
			17,190	
減: 在製品盤存			2,540	
估計製成品成本			14,650	
減: 製成品盤存			4,495	
			\$10,155	
整理帳項:				
減: 多計人工		\$ 425		
多計製造費用		715		
			\$ 1,140	
減: 少計原料	\$ 375			
少計用品	375	750	390	
實際銷貨成本				\$ 9,765
銷貨毛利				\$ 4,535
銷售及管理費用:				
專務員及推銷員薪金			\$ 750	
推銷員佣金			700	
專務部費用			120	1,570
本月淨利				\$ 2,965

資產負債表

<u>資產</u>		<u>負債</u>	
機器及設備	\$ 10,000	股本	\$ 50,000
減：折舊準備	100	盈餘	2,965
原料	\$ 3,000	應付帳款	8,585
用品	1,000		
在製品	2,540		
製成品	4,495	11,035	
應收帳款		5,800	
現金		35,315	
		\$ 61,550	
			\$ 61,550

第二十六章 特殊成本問題

在成本會計中，常遇各種特殊情形，其會計處理方法，自與通常應用之方法有相當之差別。各種特殊情形，可依其性質分為二類，其一為某種工業所特有。其二則為一般工業所共有。前一類特殊情形之會計處理方法，頗為困難，蓋不但因廠而異，且尤須對於此種工業有豐富經驗者，方能應付適當。本章所論列者，則為一般之特殊情形。學者一隅三反，即可連帶解決與此相關連之問題也。

次等工作 關於處理次等工作成本之方法，為特殊成本會計問題中最普通之問題。所謂次等工作(Defective work)，指因工作上之原因，致使產品不能達到所需要之完美程度，而須另加修補者而言。所謂工作上之原因者，舉如：(1)原料粗劣，(2)預備原料者之疏忽，(3)設計工程者之疏忽，(4)不適宜之工具，(5)工人施工時之疏忽，(6)工人在工作時未能遵照規定之辦法或工頭之指導等情形皆是也。總之，此類造成次等工作之原因，可概稱之為疏忽。疏忽之免除，係管理方面之責任。因此處理次等工作之會計原理，亦祇在確定應負此項次等工作損失之責任者為誰，並設法記載其損失成本數額，使工廠當局，可隨時加以注意而已。

次等工作之損失成本，即係一種修補費用。此種修補費用之支出，可使次等工作於修補後恢復所需要之完美程度，但並不因此加工而增加此項產品之價值。其效用祇能將不完全之工作，變成一完全之工作。故凡因修補不完全之工作而付出之修理費，不應加入此項產品之成本內，而應由製造部全體負擔之。其方法將次等工作之損失成本，記作一種製造費用，加入一般製造費用內，以分配於全體產品之上。

處理次等工作之適當方法，應於每一製造部之製造費用單內，添設一欄，以記其損失成本。但若每部中所發生之次等工作，其原因不一，則製造費用單內，可以多添數欄，而將次等工作之損失成本，依照其所發生之原因，分別記入各欄之中。故凡有次等工作發生後，工廠管理員，即應檢查其發生之原因，及其發生之處所。假如查得此項次等工作，係由於某製造部工人施工時之疏忽所致，則凡因修補此項次等工作之成本，應立即記入該部製造費用單內之疏忽工作損失欄中。至每月月底，則將各欄加結之，而求得各種次等工作之損失成本。管理人員可藉此得悉其廠內何部工作，最為疏忽，何種疏忽，最易發生，因而知改良工作之道焉。

損壞工作 關於處理損壞工作成本之方法，亦為特殊成本會計問題中常見之一問題。損壞工作(Spoiled work)者，工作之殘缺，已達於不能修補之地步者也。換言之，即此種損壞工作，已無製成品價值。故其成本，不應計入製成品之成本內，而宜即從在製品成本單所原積之成本中減去之，使製成品成本，不致多計也。損壞工作，雖無製成品之價值，但因猶可作為原料或廢料賣出，故每有殘餘價值。此項殘餘價值，可於損壞工作成本內扣除。故損壞工作上所已耗去之原料，人工，及已分配之製造費用等成本，應即記入在製品成本單之貸方，以抵銷其借方數額，同時應記入製造費用單之借方，作為工廠費用之一項，即損壞工作成本是也。

由上所述，吾人可知會計方法上處理損壞工作與處理次等工作之區別，即在所計損失數額，及記帳方法之不同。損壞工作發生後，會計員應根據報告單上所載數額記入在製品成本單之貸方。此項損壞工作數額，包括原料損失(根據壞料報告單，見第十七式)，及人工與製造費用損失之數，(根據損壞工作報告單，見第三十二式)。惟須減除損壞原料之殘餘價值，在次等工作，則無須將其損失數額，貸入在製品成本單。因此種工作，祇須施以相當之修補，即可使其成為完美之產品。故祇須將修

補次等工作之費用，逕行記入製造費用單內可矣。

第三十二式 損壞工作報告單

損壞工作報告單		
在製品成本單號數 _____	號數 _____	
損壞工作之人工及製造費用計如下列：		
直 接 人 工	小 時 數	工 資
部		
部		
部		
部		
借 製造費用單 _____	貸 在製品成本單	
已 分 配 製 造 費 用		金 額
	部	
	部	
	部	
	部	
借 製造費用單 _____	貸 在製品成本單	
損壞原因 _____		
簽字 _____		

注意：此損壞工作報告單必與第十七式廢料報告單並用。

在所減除之損失數額及記帳方法上，損壞工作與次等工作之處理，雖有上述之異點。然在實際上則此二種之損失，因某製造部工作之疏忽所釀成，則無二致。故亦不妨記在製造費用單同一疏忽工作損失欄中，以明示該部應負擔之疏忽責任及費用。假如某號在製品成本單造一零件，但於製造程序中，因某一製造部工作疏忽而損壞，故須另造一件，斯

時工廠內之成本會計員，應即製一損壞報告單(見第十七式)，詳細記載原料發出製造時之價值，與工作損壞後退回貨棧之殘餘價值，以及其損失之價值。更應製一損壞工作報告單(見第三十二式)，將使用於此損壞工作上之直接人工及製造費用數額記入之。成本會計員乃進而根據此兩種報告單，於在製品成本單之貸方，記入此三種損壞成本，以減除其成本。同時在應負此損壞工作責任之部份之製造費用單內，記載此三項損壞成本總數，作為製造費用，由該部或全廠之產品負擔之。

為使學者格外明瞭上述之處理方法起見，試更以實例表示如下：某工廠於某日接到定單，開始造一零件。在在製品分清帳內，開立第 5086 號(係假定之號數)在製品成本單。設於製造程序中，此零件因丁製造部之疏忽(記載此項疏忽損失之製造費用假定為第 2326 號)，竟不復再有完美造成之希望。故此零件，遂被廢棄，而另行製造一新者交貨。根據壞料報告單及損壞工作報告單，藉悉此零件上已經消耗之成本如下：

原料	\$ 97.30
直接人工	88.40
已分配製造費用	67.10
原料殘餘價值	17.30

此時應為分錄如下：

借	製造費用(製造費用單上第 2326 欄內)	\$ 235.50
	材料	17.30
貸	在製原料	\$ 97.30
	在製人工	88.40
	在製製造費用	67.10
	(在製品成本單第 5086)	

此項損壞工作之成本，係工廠之損失，應由丁部產品或全廠產品之全部負擔，不應使該一零件獨自負擔。故上項分錄，將其借入製造費用統制帳戶，以便將來分配於該部或全廠之產品上。至於貸入三項在製統制帳戶之理由，則為將此三個帳戶內之數額，結轉於製造費用統制帳戶

內，作為損失，因在此項損壞工作之製造程序中，吾人曾為如下之記錄故也。

借	在製原料	\$ 97.30
	在製人工	88.40
	在製製造費用	67.10
貸	材料	\$ 97.30
	應付工資	88.40
	已分配製造費用	67.10

假如某廠接受一製造許多零件之定單後，於製造時，有一二零件，因某製造部之疏忽而損壞，並未另行補製時，則損壞工作與完美工作之各項成本，頗難分配。吾人必須詳細分析此在製品成本單上成本之種類，然後將每項成本，均按某種工作及某部工作之多寡比例，加以分析。方能求得損壞成本，而後依上法記載之。

尚有一種情形，亦為吾人所常見者。即此許多零件中，有一二零件，因某部工作疏忽而損壞，工廠方面，因須按照合同所定件數交貨，故立即趕造新零件，以代替此損壞工作。在此情形之下，其會計處理方法，較為簡單。凡新工作上自開始製造時起，直至與損壞工作在損壞時之相當程度為止，所費去之成本，應作為損壞工作之成本，記入製造費用單疏忽工作損失欄中。至此後各項成本，則應照常借入該號在製品成本單。損壞工作上之原料殘餘價值，則可貸入製造費用單，俾自疏忽工作損失欄中減去之。

副產品 所謂副產品(By-product)者，因製造某種產品，而順便產生之物品也。其成本之處理方法，頗有多種，故常易引起混亂。副產品恆產生於採用分步成本法之工廠內，而在採用分批成本法之工廠，則殊鮮發現。蓋其產生，每在某製造時期，始行發現。故在其未經產出以前，所有原積之成本，當為正副產品所共有。副產品自正產品上分離之後，有時即行完成，可以出售，有時尚須經過其他製造程序，始行完成。因此，副產品成本之處理問題，即為：(1)副產品產生前，原積成本應如何分

配，(2)副產品出售後，其所得價值應如何處理是也。

欲確定副產品之真正成本，在事實上幾屬難能。因工廠製造之目的，原在正產品之製造，事前並不顧到有無副產品之產生。故在副產品產出前之原積成本，吾人祇知其為正副產品所混有，而不能將其劃分，並決定其何部應屬於副產品，何部應屬於正產品也。如須將此項原積成本，強加劃分，則亦僅能憑各人之任意估計，為之決定耳。

副產品成本之明白確定，在事實上既屬難能，故普通每假定副產品之產生，無需成本。將所有在副產品產出前所費去之總成本，全歸正產品負擔，但有數種工業，仍有設法劃分正副產品成本之必要者。其劃分標準，大概由工程上之估計得之。如以化學分析法(Chemical analysis)，確定正副產品上所費化學成份(Chemical components)之多寡，作為劃分成本之標準是也。又有數種工業，可以正副產品之重量容積或市價之比率，作為劃分成本之標準者。

副產品之產生，既通常假定為無需成本，則其出賣所得之收益，究應如何處理？於此乃有兩個勢均力敵之原則焉。其一認工廠之原來目的，僅為正產品之製造及推銷，故凡因出售副產品之所得，應自正產品成本內扣除，其二則認副產品之銷貨所得，係工廠之一種額外收益，故不應影響於正產品之成本，而使之減低。凡此兩種理論，均承認副產品之銷貨所得，應全部屬諸工廠，所爭論不決者，即在處理此項收益之方法而已。至在實際設計成本會計制度時，究應採用何種理論，則視工業習慣及設計者之判斷，以為取捨可也。

假如吾人採用第一說，即認副產品銷貨所得，須自正產品成本內扣除，則應在製成品分類帳內設立某種副產品帳戶，並於製造費用單內添一貸方欄。在副產品發現後，應即按照該項副產品之市價，記入副產品戶之收入欄及製造費用單之貸方欄。至月終，該項製造費用單貸方欄內之數額，應自正產品之製造成本內減去。此數額之所以不在製造費用內

減去者，為避免製造費用與其他成本要素間比率上之因副產品時價有異而發生變動。故此項製造費用單貸方欄內之數額，不為製造費用統制帳戶所統制，而於總分類帳中特設一『副產品抵償』帳戶 (By-product recovery) 以統制之。記入製成品分類帳之市價，如與實售之價，稍有參差，則此差額可逕行結入損益帳戶內。若其差額過大，則應記入副產品抵償帳戶，以改正其原記之數額。

〔例〕設某工廠於某月內產生副產品一宗，按當時市價計值 \$ 500。嗣後副產品之半數，以 \$ 275 之價售出，其分錄應如下列：

(1)

借 製成品——某副產品	\$ 500	
貸 副產品抵償		\$ 500
產生副產品一宗按照市價計值		

(2)

借 應收帳款	\$ 275	
貸 副產品銷貨		\$ 275
副產品之半數以 \$ 275 售出		

(3)

借 副產品銷貨成本	\$ 250	
貸 製成品——某副產品		\$ 250
副產品之半數自棧取出，按原部市價計 \$ 250		

(4)

借 副產品銷貨成本	\$ 25	
貸 損益(或副產品抵償)		\$ 25
副產品之原部價值與實價相差 \$ 25 結入損益戶(或副產品抵償戶)		

當月底編製決算表時，副產品抵償統制帳戶之貸方餘額 \$ 500 或 \$ 525，應自正產品之製造成本內減除之。

設將副產品之賣價，視為工廠之一種額外收益，則在副產品產生後，應即按照盤存價值，記入製成品統制帳戶之借方，及副產品抵償統制帳

戶之貸方。副產品售出後，即按其原記價值（即盤存價值），將上述分錄反記之，以為沖銷，至其賣價，則在損益計算書內，列入其他收益項下。試仍以前例數字，示其分錄如下：

(1)

借 製成品——某副產品	\$ 500	
貸 副產品抵價		\$ 500
本日產生副產品一宗，按照市價計值 \$500		

(2)

借 應收帳款	\$ 275	
貸 副產品銷貨		\$ 275
副產品之半數以 \$ 275 售出		

(3)

借 副產品抵價	\$ 250	
貸 製成品——某副產品		\$ 250
售出副產品半數之沖銷分錄		

上述第一法，係將副產品之銷貨所得，自正產品成本內扣去之，其結果，直接使正產品之成本減輕，間接即為增加工廠利益，正與第二法之將副產品銷貨所得，逕行轉入利益內者，並無二致。故將副產品之賣價，由正產品成本內減去之方法，並無若何價值，徒多耗時間耳。

假如將副產品賣價之一部份，作為減低正產品成本之用，而另一部份則作為工廠之額外收益時，則其記錄應如下法：(1)將作為減低正產品成本之副產品成本數額，借入製成品統制帳戶，貸入副產品抵價帳戶，(2)於副產品售出後，將其賣價貸入副產品銷貨帳戶，同時將上記之副產品成本數額，借入副產品銷貨成本帳戶。副產品銷貨額減去副產品銷貨成本數額之餘額，即屬工廠之額外收益。茲仍以前例示其記帳方法，惟假定自正產品成本內應減去 \$ 100 作為副產品之成本，其分錄如下：

(1)

借 製成品——副產品	\$ 100
貸 副產品抵償	\$ 100
副產品成本定為 \$ 100 應自正產品成本內減去	

(2)

借 應收帳款	\$ 275
貸 副產品銷貨	\$ 275
副產品之半數以 \$ 275 售出	

(3)

借 副產品銷貨成本	\$ 50
貸 製成品——某副產品	\$ 50
副產品之半數自棧取出，應記作副產品成本	

依上記載，工廠之額外收益，當為 \$ 225 (\$ 275 - \$ 50)。

前論各節，均假定於推銷副產品時，無須另付管理及銷售費用。假如推銷副產品時，另有管理及銷售費用之付出，則此項費用應自出售副產品所得之收益內扣除之。

又前論各節，均假定副產品不復再經任何製造手續。若副產品與正產品劃分以後，尚須加用原料，人工，及製造費用，方能完成時，則此項原料，人工，及製造費用，應直接記入副產品成本帳內（即為此批副產品另立一在製品成本單），以增加其成本數額。

包皮及裝箱成本 包皮及裝箱成本 (Containers and packing costs)，究應視作製造成本，抑應視作銷售費用，須視包裝之目的而定。假如製成品缺少此項包皮及裝箱之設備，即不能出售，換言之，即製成品必須置在包皮及箱匣內，始能出售者，則此項包皮及箱匣之成本，應作為製造成本之一部。若包皮及裝箱等件，並非為該項製成品出售時之必要設備，其目的僅在謀運輸中之安全與便利者，則此項成本，不應作為製造成本之一部，而應作為銷售費用之一部也。茲設一例，以示此兩種處理方法之異點。

設有工廠，製造麥片。此項食物，必須裝入紙匣，方能出售。此時麥片如無紙匣之設備，即不能作為製成品。故其紙盒成本，應作為製造成本之一部份。但將此項食品運往國外時，為運輸上之安全與便利計，更將紙匣麥片，裝入木箱，則其木箱成本，即不能作為製造成本，而應作為銷售費用之一項，以其為推銷上之必需品，而非製造上之必需品也。

工人及機器之停工時間 各種工人及機器，在工作時間內，因各種原因，不能無停止工作之時間。在停工時間 (Idle time) 內，產品數量，當然減少。但工廠內所有固定費用，如房租稅捐保險費等等，則仍因時間之過去，而照常負擔。易言之，以數額一定之固定費用，分配於數量減少之產品上，單位成本遂生高漲之現象。惟因停工時間增高之成本，並不限於固定費用一項，在停工時間內，日工資，仍須照付。又半固定費用如電燈動力等，亦不能完全停止，此項成本，亦須由縮短生產時間所少產之產品負擔之。

發生停工時間之原因，得為分析如下：(1)缺少工作。(2)工作在事前未經預備妥善。(3)缺乏原料。(4)缺少工人。(5)缺乏動力。(6)機器損壞。(7)無人指導工作。(8)缺乏工具等。查發生停工時間之各項原因中，除缺少工作一項外，均可設法防止之。故工作停滯之原因，可概稱之為疏忽。自此點觀察，停工時間之損失，與次等工作之損失，其性質頗相類似。關於處理停工時間之會計方法，亦與處理次等工作之方法相同。即設立一特置之記錄(即在製造費用單內增設一欄)，詳記發生停工時間之原因，及所費之成本數額，以便確定該次停工時間之責任，並藉以設法防止其將來之繼續發生。

缺少工作，常為銷貨市況呆滯之結果，殊難為事前之預防。蓋市場購買力一經減縮，製成品即難暢銷。存貨累積，勢非停頓一部份之工作不可也。缺少工作，亦有因銷貨部之工作不力或能力不足而發生者，則其責任應由銷貨部負之。至於工作，在事前未經預備妥善，或無人指導

工作，以致停工，則係工務設計部辦事不力所致。缺乏原料或由於生產部未經預先請購之過失，或由於貨棧職員發料時之疏忽，有時又係購貨部之過失或疏忽，未能按時購辦需用之材料。缺乏工人，則每係雇工部之過失，因其未能雇用適當數額之工人故也。缺乏原動力及機器損壞，則每係修理部 (Maintenance dept.) 之疏忽，以其事前昧於檢查，並未及時修理機器之故。至於機器之因特殊原因，或意外事件，而突告損壞者，自屬例外，非可以責諸修理部者。至於缺少工具，原因有二：一係工務設計部之過失，未於事前指定適當之工具，使工具部早為預備。一係工具部之疏忽，於事前不將工具預備妥善，以供工作時之使用。

停工時間發生後，均應依照其發生之原因；將其損失成本數額，記入特置之記錄上。此記錄即係製造費用單中之一欄。每一生產部應為停工時間於製造費用單內設立若干欄。每欄之中，記載該部因某種原因所發生之停工損失。而其記載之根據，則為工作時間日報單。蓋工作時間日報單內，對於停工部份，停工原因，停工時間及停工時間成本等，均有明白之記載者也。無論何時，一觀各部製造費用單停工時間欄內所記數額，即可察知停工時間之增減趨勢。月終再根據此項製造費用單，結出各種原因之停工時間成本數額，並可確定應負此項停工之責任者為何部何人，以促其注意改良也。

處理機器停工時間之方法，可於機器工作報告單外，另設一停工時間之記錄，專以記載各部機器之停工時間及停工原因。月終將一機器之可能工作時間或實際生產時間與停工時間相比較，即可求得停工時間所占可能工作或實際工作時間之百分率。此項百分率，亦即表示該項機器停工之程度。又根據停工時間記錄所示，當可獲悉每種原因之停工時間數。

各部應負責任之限度 責任與權限，係互相對待之名詞。如某人受有完成某項工作之權，則對於其工作之完成，應負完全責任。反之，如並

未授以完成某項工作之權，自不能令其對於該項工作，負任何責任。故在一工廠內，應將權限劃分清楚，以之分授於各製造部及各工作人員，使彼等均能對其工作積極負責。

工廠之最高權限，屬於廠長或經理。故廠長或經理應負工廠製造上之全部責任。廠長之下為各部部長，由廠長或經理授以指導及改善各該部工作之權，故應對各該部份之工作負責。各部份間之權限宜有明確之劃分，否則易於發生爭功諉過之現象。各部份之權限，既經明白劃分，則各部部長自祇對於其有權管轄之一部份工作負責，而不能使其對於無權過問之他部份工作負責也。

採用各部費用統制帳戶之主要目的，即在使各部部長，將各該部份之工作成本，為明確之記載，而負其責任。但自權限責任相對待之意義論之，則各部部長祇對於其權力所能管轄之費用負責；凡彼所無權或不能加以節約者，自不應對之負責。故在分析各部製造成本時，應先將成本分為兩類：一為可以統制之成本，二為不可統制之成本。所謂可以統制之成本者，即各部部長有權加以節約之費用是也。所謂不可統制之成本者，即各部部長無權或不能加以節約之費用是也。不可統制之成本，常係因他部之疏忽或過失，而轉加於某部費用之內。此項責任，仍應由該他部負之。

可統制之成本，包括直接人工，間接人工，原料，消耗用品，修理費，及其他種種費用。此等費用，倘有不當的增加，則該部部長，應任其過。倘有額外之減省，則該部部長，應得其功。

不可統制之成本，包括各項固定費用，如折舊稅捐等及由廠務部分配所得之費用等。此等費用，非各該部長之力，可以自為增減。雖增不必加罰，雖減不必受賞也。

根據各部之製造費用單，可編製各部各期之製造費用比較表，藉察各部費用增減變化之趨勢。但僅比較費用數額之增減，而不衡以產量之

多寡，則所得結果，無甚意義。因此在比較時，最好以產品之單位成本為測驗各部生產效率之標準。設某工廠某部在某月份所耗用之成本，自一千元增至一千二百元。如其產量亦增加五分之一，則其產品之平均單位成本，仍未增加也。

比較各部之產品成本時，不僅須注意各單位成本，尤須注意構成此單位成本之各項要素成本。因常有單位成本並未變動，而構成此單位成本之各項要素成本，互有增減，適相抵銷者。例如某部份某月份某項產品之單位總成本及各項成本如下：

	一月份	二月份
間接人工成本(每單位)	2分	3分
間接材料成本(每單位)	3分	2分
其他成本(每單位)	5分	5分
總成本(每單位)	10分	10分

觀於上例，則知兩期間之單位總成本，並無增減，表面上似能證明管理效率之良好。但再一比較其各項成本，則一單位之間接人工成本，竟自二分漲至三分，是足證工作效率猶未達於完美之域，尙須努力改良，以求保持最低之標準單位成本也。

各部之單位成本，均應依可統制及不可統制之數額，而為之詳細分列。如此則可使管理員推知單位成本之增減原因，而求所以改革之道焉。

在確定各部部长對於各該部單位成本增減之責任時，尙須注意其成本所受市場情形之支配。前曾論及，因市場購買力之減低，或銷貨部能力之不足，每使存貨累積，產量縮減，因而單位成本，隨之增高。此單位成本之增加原因，為外界之變動，或他部之過失，而非各該部長所能統制者，故不宜強彼負責也。惟斯時各部部长，應將可統制之成本，力加

減縮，故於比較各單位成本時，尚須注意生產時間與停工時間之比率。如生產時間之比率頗低，而單位成本有上漲之趨勢，則其原因為市場情況之惡化，如生產時間之比率頗高，而單位成本仍有上漲之趨勢，則係明示製造方面之疏忽。因此，苟能詳悉生產時間之比率及各月份單位成本之比較，即可進而確定單位成本之增減責任，究應誰屬矣。

經常分配率 各成本會計家，雖一致承認製造費用應依經常分配率(Normal distribution rate)，分配於各種產品之上，但對於所謂經常率如何構成各問題，則意見殊不一致。有指經常率為在完全工作時間(Full working time)下之製造費用分配率。故計算比率之根據，應為工廠之可能工作時間，而毋須將停工時間扣除。有指經常率，為在可能工作時間百分之八十下之製造費用分配率。故計算比率之根據，應為工廠之完全工作時間減去相當之停工時間是。更有謂經常率係根據過去各期實際工作之平均時間之製造費用分配率，惟須預測將來工作時間增減之趨勢，加以相當之修正。

主張第一說者，以為經常率之決定，須以完全工作時間為標準。其所持理由，則為工廠停工時間之損失，以及不能達到最高產量之損失，應由企業者自行負擔。換言之，即謂一物之賣價，必須按照有利於購買者之完美生產狀況而決定。倘使企業家不能使其生產情形，達到完美之境域，則因此所生之損失，企業家逕自負擔，不能將其計入產品成本內，因此分配製造費用之經常率，自亦應按照全部生產時間計算之。主張此說者，蓋以為工廠內可以免除之費用，必須免除，工廠之生產效能，必須十足。故其經常分配率之計算法，為將下期精密估計之製造費用數，除以下期可能的最高工作時間數，所得之商，即為下期製造費用之經常分配率。期末如有未經分配之製造費用，應即結轉於損益帳戶，由企業者負擔之。

主張第二說者，以為停工時間，為工業上所不能完全避免之損失，

故不宜抹煞事實，以完全工作時間為計算之根據。據各種工業之經驗，在通常情形之下，實際工作之時間，僅占可能的最高工作時間百分之八十。其餘百分之二十，則消耗於停工時間及工作遲延之中。故製造費用之分配，應以可能的最高工作時間數之百分之八十為根據。其經常率之計算法，為將下期精密估計之製造費用數，除以下期百分之八十之可能的最高工作時間數，所得之商，即為下期之經常分配率。至會計年度終了，如仍有少分配製造費用，可轉入損益帳戶。

主張第三說者，則認理想上的估計數額，常不及過去實際情形之準確可靠。故主張以過去實際工作時間之平均數，為分配製造費用之根據。蓋在相當限度之內浪費或效能低減(Waste and inefficiency)等情形，為製造上所不可避免之現象。故其損失之相當數額，應計入製造成本內，至其超出相當限度之損失數額，則應由企業家自行負擔，不應計入製造成本之內。此所以激勵其從事改善也。

過去之實際情形，既較理想的估計為準確，故決定經常率，最準確之根據，當為過去之經驗。過去之經驗，以上期製造費用與產量間之平均率表示之。求得此平均率後，應再預計本期產量及製造費用之增減情形，加以修正。修正後之上期平均率，即可作為本年度之經常分配率。但本年度內產量及製造費用之實際增減情形，常與預計者互有參差。設遇有參差過甚時，應即再將經常率加以適當之修正。至年度終了結帳時，如有未經分配於產品上之製造費用，則可直接轉入損益帳戶，作為一種不可避免之損失。照編者之意，此蓋經常分配率，最適當之計算法矣。

未分配製造費用之遞延問題 工廠常因市況不佳，銷貨減少，存貨累積，致某期內之實際產量，低於經常產量(Normal quantity of production)。是時必贖有一部份之製造費用，無從分配於產品之上，此項未經分配之數額，係各部費用統制帳戶之借方數額，減去各部已分配

費用統制帳戶之貸方數額後，所餘之差額。有人主張將此未經分配之製造費用，作為遞延資產結轉於下期，續行分配之。其理由謂工廠中之產量，一時減少，乃係商業循環中衰落時期之常態，下期之市況，當仍可因商業之循環，由衰落復變為繁榮。其時廠內之實際產量，當超過經常產量，故本期未經分配之製造費用，儘可轉入下期，使其適與下期因產量增加而分配過多之製造費用數額，互相抵銷。

雖然，此項處理方法，顯與會計原理相違反，因所謂遞延費用者，乃指預付之費用，下期得受其利益者而言。今未經分配之製造費用，乃為本期產量低落之結果，對於下期之產品，並無使其受益之可能，故不應作為遞延費用，而應逕行轉入本期之損益帳內。蓋會計之主旨，在於每屆會計期間，表示一事業之正確財務情形，不應將已成之事實，因循遷延，而轉至下期再行計算也。

營業以外之收益及費用 營業以外之收益及費用 (Extraneous incomes and expenses)，例如出售地產之利益，及火災之損失，其發生與日常製造與推銷之進行，毫不相關，故均不應包括在製造與銷貨成本內。蓋雖有此種收入，成本不應因之而減低，雖有此種損失或費用，成本亦不應因之而增高也。此種特殊收益及費用，應直接轉入公積項下。

盤存價值內是否應包括銷售及管理費用 關於銷售及管理費用，應否包括在存貨價值內之問題，有時頗難得一明確之論斷。依編者之意見，管理及銷售費用，通常雖不應包括在存貨價值之內，然有時亦有可以包括在內之道，是蓋須視各廠製造及推銷之情形如何，以為決定耳。

銷售及管理費用，通常所以不包括在盤存價值內者，無非謂產品之盤存成本，祇應包括其業已發生之費用，倘使存貨尚未售出，則所謂銷售及管理諸費用，在該存貨本身，尚未發生，自屬不應加入也。例如購石一塊，用以刻碑，倘石之原價已付，而尚未雇工雕琢，則此石之盤存價值，祇為其已付之原價，而尚未動工之雕琢費用，自不應計入。迨夫雇工

已施，則所續費之工資及製造費用，自可加入盤存價值之內。依此例而論及銷售及管理費用，則不難決定其應在何時，應有若干，可以計入產品成本之內矣。

凡工廠中所製產品，倘非立即售去，而須堆存棧內，留待兜銷者，則其產品非至售出以後，當未受到任何銷售及管理費用之利益，故其銷售與管理費用，應即加於銷貨成本之上，而不宜計入產品之盤存價值內。

但如工廠於接受定貨單後，始行開工製造者，則其銷售及管理費用之處理方法，自與上述情形不同。蓋在此種情形下，苟非先有推銷工作，則存貨無由製成。是則其銷售費用，當可包括在成本價值之內。不過若其定製產品之推銷手續，尙未完成，則不宜將銷售費用全數加入，祇可將其一部份估計之數加入之。

根據上述理論，銷售費用，除銷貨運費之外，不妨計入定製貨品之盤存價值內，但關於催收帳款，及其他對於顧客之費用，亦不應計入，因此等管理費用，須俟產品銷出後，始行發生也。

近來有許多工廠，均先行接受銷貨定單，始行着手製造其產品，在產品尙未製成之前，已費去許多銷售費用。此種銷售費用，其性質甚與遞延資產相類似，即使產品尙未製成，亦不妨先行作為遞延資產處理，俟產品製成之後，再將其加入成本之內。

第二十七章

投資利息應否記作成本問題

本問題之爭辯情形 關於投資利息應否記作製造成本之問題，曾引起許多會計學者劇烈之辯論。有主張應記作成本者，有主張不應記作成本者，近年來此問題幾成爲會計著作及會計會議上討論之焦點，其實此項問題之重要，殊不若一般會計學者所稱之甚，費去如許時間與刊物，將其反覆討論，似有不值也。

各會計學者所主張之理論，雖極紛雜，惟其間有一共通之點可尋，即各人討論之目的，均在使經濟原則工商業習慣與會計處理方法，互相調和。夫工商業固應遵循經濟原則，從事經營，但其經營業務之行為，不必定照經濟學家之意見，以爲記錄。至於工商企業家之營業，大半有賴於未來業務之預估，但其營業之記錄，亦不必定照其預估之數記入帳冊。是以兩方面之主張，因各有其辯論之前提，不相一致，所以此問題之答案，亦遂永無一致之可能矣。

何謂投資利息 經濟學家根據其分配論之原理，將會計學上所稱『淨利』一項，劃爲兩部，一部份爲穩妥投資應得之報酬，另一部份爲投資冒犯危險之加酬。以穩妥之方法，爲資本之使用，其所得之收益，即本章所謂之投資利息。至於因使用資本，冒有損失之危險，則因冒險所得之加酬，名曰利益。茲設一例，以說明利息與利益兩者之區別。

設現有兩種債券之投資：第一種債券性質，至爲穩妥，投資利息，祇有六釐，第二種債券性質，頗近投機，危險較大，故其利息較高，可得二分。假定某人購入第二種債券，結果並未遭受虧損並獲得二分利息。則

依照經濟學家之主張，應將此二分利息，劃作兩部，一部份為資本應得之報酬，即資本於最穩妥之投資情形下，所得之六釐利息是。另一部份為投資者擔負危險之報酬，即所餘之一分四釐是。

故自上述之例解，吾人可得一投資利息之定義，即資本上有一相當之利率，為資本本身所應得，此利率之計算，則以最穩妥投資所能得到之利息為標準。凡所得利息高過於此項利息之上者，其差額即係投資者冒險之酬報。此項定義，可同樣適用於工商業股本。因工商業之股本，自股東方面觀之，亦屬一種投資，故股本亦有應得之利息。此項股本利息，自工商業方面觀之，乃屬營業上必要費用之一種。

目前所應討論者，即為會計員應否按照經濟學家之理論，將淨利分作兩部份，而將其中之一部份，即所謂穩妥投資之利息，作為一種獲得投資之費用，記作製造成本之一種。主張應將投資利息記作成本者，謂投資利息係經營工商業之必要費用，與房租，保險，工資等並無差別，故記帳時應作同樣之處理。主張投資利息不應記作成本者，則謂投資利息並非費用之一種，乃係淨利之一部份，故不應包括在製造成本之內，而應列入淨利項下。此正反兩方面所持之理由，根本上互相衝突，故非待一方面犧牲其意見，斷難得一致之結果也。

討論之根據 吾人對於兩種互相衝突不能調和之理論，欲判斷其孰是孰非，祇有將兩方面所主張之理由，一一列出，加以比較，以決定其何者較為合理，何者較合實用，何者較有價值。茲先將主張正面者（即認投資利息應記作成本者）所提出之理由，列舉於下，再將主張反面者（即認投資利息不應記作成本者）所提出之理由，列作比較，然後再一一加以討論焉。

主張投資利息應記作成本之理由 主張正面者所提出之理由，其重要者略如下述：

（一）會計記錄應以經濟原則為根據；即會計上所記之成本，其意義

應與經濟學上所謂成本相符合。

- (二) 欲於數種不同之製造方法及製造設備中，求悉其何者較為經濟，何者較為不經濟，則非將投資於各種機器設備之利息，計入成本，不能互為比較。
- (三) 欲使企業家獲得預期之利益，或收回預計之必要費用，非將投資利息記作成本不可。
- (四) 欲於數種不同之營業或數種不同之產品中，求悉其何者較為有利，何者無利可圖，則非將各種營業各種產品之投資利息，計入成本，亦不能達互為比較之目的。
- (五) 若不將投資利息，記入成本，則無從知悉各生產部因需用資本多寡所費之成本數額。
- (六) 若將投資利息，記入成本，則成本之大小，可以表示製造時間之長短。苟不記入成本，則須經長期間方能製造完成之貨物，與僅須短時間即可製造完成之貨物，將無從區別其成本之大小矣。
- (七) 苟不將投資利息，記作成本，則無以表示存貨過多之不經濟，與存貨較少之經濟。
- (八) 苟不將投資利息，記作成本，則對於製造上所需之零件，究應購入，抑應自造，彼此之間，孰為經濟，無從比較判斷也。
- (九) 記載投資利息於成本內，方可比較自置廠房機器與租賃廠房機器所費成本之孰多孰少。
- (十) 投資利息記作成本，可以決定何種理財方法，最屬經濟而有效。
- (十一) 製造廠商，大都將投資利息記入成本，各廠倘能採取此種同樣之方法，則可使同業中所出同種產品之成本數額，歸於統一，更適宜於彼此之比較。
- (十二) 投資利息記入成本，可以鼓勵產量之增加。

主張投資利息不應記作成本之理由 主張反面者所提出之理由，其重要者如下：

- (一)會計員之所謂成本，不必定與經濟學家之觀念相符合。
- (二)投資利息並非實際之支出，故不能作為成本。
- (三)將投資利息記作成本，結果足以虛擡存貨價值，並預冀尚未獲得之利益。
- (四)投資利息並非比較成本時之要件，故無須記作成本。
- (五)如欲詳悉每項產品，應負擔投資利息之數額，儘可以他種方法計算而得之，不必將其記作成本。
- (六)計算投資利息之利率，極難決定，至於何種投資，應計利息，何種投資，毋庸計息，尤覺漫無標準。
- (七)若以投資利息計入成本之內，則產品未售出，而先有利益之記入，殊不合於原理及事實。
- (八)投資利息之計入成本，每使賣價有過分之提高。
- (九)投資利息一項，在製造成本中，並非主要之要素，且亦非比較重要之要素。

概評 吾人觀於上述各項理由，而知正反兩方主張之大概，惟正面第二，第四，第五，第七，第八，第九，第十一，各項理由，大意均屬相同，即謂產品成本中必須包括投資利息，方可在各種不同情形之下，互相比較而已。雖然，是項理由，適與反面所主張之第四項理由，背道而馳，無調和之可能。至於雙方所主張之第一理由，亦復絕對衝突。

反面所主張之第二，第三，兩項理由，其前提不甚可靠，因利息如果係成本之一項，則此兩項理由即不能成立。

正面所主張之第三，第六，第十，第十一各項理由，及反面所主張之第五，第六，第九各項理由，是否確可置信，亦均難以肯定。

茲再將上述各項正反理由，一一為之作不偏不倚之申述如下，俾讀

者對於兩說之是非曲直，可以自行決定焉。

會計學上與經濟學上所謂成本，應否使其符合？ 此問題之焦點，在於應否之『應』字，非爲能否之『能』字。換言之，即會計學與經濟學上所謂成本之意義，自『能』使之符合，惟應否一定使其符合，則頗有討論之餘地。

假如我人以爲經濟學與會計學上之成本意義，應相符合，則會計處理方法，應隨時使資本主知悉其因穩妥投資而得之利益爲若干，其因冒險經營所得之利益爲若干，故應將投資利息記作成本，而同時將其數額，貸入收益帳戶。（此項收益應與因冒險經營而得之收益，互相分立。）

主張正面之說者，謂將投資利息記作成本，可使股東隨時知悉其所得之利益，較在其他穩妥投資之下所得者多少若干，因而使其努力於管理上之改善，以減少浪費等損失，而獲得較大之利益。

主張反面之說者，則謂將淨利分開兩部份記帳，實際上所得之效果極少。因吾人可以應用其他簡單計算方法以區分之，所得結果，與分立帳戶以資記載者，完全相同，並能避免投資利息記作成本之缺點。且帳內劃分淨利爲兩部份，並無多大意義。蓋許多工業，其所得淨利，常受劇烈競爭之影響，使其與普通投資所得者相近，而不能過高。尙有許多工業，雖有獲得優良淨利之可能，但以管理上之疏忽，工作時間之耗費等，致不克達到其目的。故淨利之分析，僅能使吾人知悉其營業之結果，而仍不克表示盈虧之原因，若欲探究其原因，仍須研究其他各項記錄，故將淨利析爲數部，殊無價值也。

投資利息是否係比較成本時之要件 主張正面之說者，認投資利息係比較成本時之要件。蓋投資利息一經加入成本之內，則各項所投資本不同之成本間，即可有公平的比較。例如某項產品，可以手工製造，亦可以機器製造。然欲決定兩種製造方法之孰爲經濟，則非將投資於貴重機器之利息，加入機製品之成本內，實無從與手製品之成本相比較。準

此推論，若同種產品之製造，可用各種不同之機器，或用各種不同之設備，或其生產部份，可有彼此之分，儲存材料，可有多少之別；廠房可以自建或租用；零件可以自造或購入。在各種製造情形之下，其投資數額，彼此大有差異，故非將投資利息加入成本內，實無從為適當之比較。

但主張反面之說者，則謂投資利息，並非成本比較上之要件。因投資利息之相差，倘足以影響全部成本之數額，則其他投資上之固定費用，如稅捐，保險，及折舊等項之相差，當亦能使產品成本，受同樣之影響，不待利息之加入，而其差異始得顯著也。

預計成本之對證 主張正面之說者，謂商人對於未來之交易，每須預估其成本及利益，且靡不將投資所需之利息，估計在內。故帳上所記成本，非將利息算入，即不能與預估之成本，互為比較。主張反面之說者，則謂預計成本與實際成本之比較，與投資利息之加入計算與否，毫無關係。蓋預計成本之中，若將利息一項，另行劃開，即可與帳冊中所記之成本相比較矣。

各種理財方法之比較 各工廠之理財方法，常不相同。有祇發行普通股者，有兼發行普通股與優先股者，更有於發行普通股與優先股之外，並發行公司債或用其他借款方法，以獲得資金者。因此主張正面之說者，遂謂非將投資利息，記作成本，實無從知悉各種理財方法之孰為經濟，孰為不經濟。故利息之記作成本，自為比較各種理財方法之必要步驟也。

於此吾人應注意者，即本章所討論之投資利息，自與借款利息有別，如債券，抵押借款，銀行透支，及應付帳款等負債上所應付或已付之利息，自應記入帳上，作為開支。不過此項開支，應否計入成本之內，或作為財務費用處理，而逕行轉入損益帳戶內，則仍為尚未解決之問題。

主張反面之說者，則謂欲比較各種理財方法之成績，其實祇須視獲利之多少以為斷。倘其資本屬諸股東，則雖無利息收益之名，而股東仍得如許股利之實。倘其資本係向外界借入，則股利之一部份以利息之名

義付出。究其實際，彼此有何異哉。

成本制度之統一 歐美各國，已有若干同業公會，創設統一成本會計制度，多將投資利息一項，列入成本之中，以便同業各廠間將同類產品之成本，互相比較。主張正面之說者，即以此項事實，作為一項理由。並謂利息計入成本之方法，既為許多同業公會所採用，則吾人自應遵從公意，以求成本制度之統一。

反對者則謂衆好必察，同業公會所規定之成本會計制度，並不盡與會計原理相合，蓋同業各廠，祇求事實之融通，並不深求會計方法之合理，故不足取法也。

鼓勵生產之增加 主張正面之說者，謂投資利息之數額，係屬固定。倘將其分配於每件產品成本之中，則增加產量，即可減少產品之單位成本，是蓋鼓勵生產增加之一法，實於經濟社會有利。但反對方面則謂鼓勵生產之增加，儘可用他法以達到其目的，與利息之加入成本，並無關係。

投資利息並非支出 主張反面之說者，謂投資利息並非支出之一項，故不應作為成本。蓋成本之意義，僅指收益支出 (Revenue expenditure) 而言。倘無真正之支出，自無成本之存在。故投資利息實為淨利之一部。但主張正面之說者，則堅謂利息係成本之一項，兩說絕對相反，無調和之餘地。

存貨價值之擡高與利益之預期 主張反面之說者，謂若將投資利息計作成本，則在帳面上，一方應借入在製品及製成品帳戶，他方復應貸入利息收益帳戶。倘在會計年度之內，所有產品盡行售去，則投資利息，不論其記作利息收益與否，在事實上當已獲得，自可不成問題。但若產品未能完全售去，則計入存貨之利息，一方面即係存貨價值之虛擡，他方面即為利益之預期，是皆與會計原理不合。

此說之根據，係不認利息為成本者。但主張正面之說者，既確認利

息爲成本之一項，故謂利息之加入存貨成本內，並無虛擡存貨價值及預期利益之弊。

本節與上節正反兩面所爭之點，均須視利息之果係成本與否，以爲決定。此項前提未曾辯明，則兩方之主張，實無調和之餘地。

利息作爲統計之計算 主張反面之說者，謂利息計入成本，可以統計方法達其目的，不必記入帳內。主張正面之說者，則謂另用統計方法，計算利息之成本，既屬多事，又增困難，且成本分別計算，殊不易使人一目了然，故此法實不可行。更進一步言之，凡成本數字之不經總分類帳戶所統制者，其數額之正確與否，殊不可靠。故用統計方法計算成本，要不可取。

利率之決定與計算之標準 主張反面之說者，謂倘將投資利息計入成本，則其利率之或高或低，殊難決定，而應計利息之投資，究以何項爲限，亦難有明白之標準。因有此種困難，故以不計入成本爲宜。雖然，此項理由，殊不澈底。倘認利息必須計入成本，則雖於計算上有種種困難，亦當排除一切，設法計入。不應以畏難之故，而變更正當之主張也。

未經銷貨先獲利益 主張反面之說者，謂如將投資利息記作成本，則工廠儘可於一年之內，並不售出任何貨物，而有利益可得。例如：某工廠以股本 \$ 100,000 開始營業，從事製造。因有種種原因，致年內未有銷貨。但將資本上八釐之利息，計入產品成本之內，則存貨價值，必增加 \$ 8,000，而帳上即有 \$ 8,000 之收益，可爲分配股利之用，其不合於會計原理及事實，至爲明顯。

考本節所舉之理由，與上節所舉預期利益之說，同其意義。但本節之例，足使主張正面之說者不得不承認未經獲得之利息，不能作爲收益。若謂此項利息，雖不能貸入盈餘帳戶，以供發給股利之用，而可貸入營業準備 (Operating reserve) 或意外準備 (Contingency reserve) 帳戶，至下期貨物不能銷售時，再作沖銷之記載，然投資利息既須沖銷，則其

不能認爲成本，豈不明甚？

提高產品賣價之趨勢 一般工商業者，將投資利息記作成本之用意，不外希望因此至少可以獲得投資之利息，此外更望再獲一重利益。彼既視投資利息爲成本，則對於淨利之希望自較高。此種心理，實能使工商業者增加其產品之賣價，以剝削社會上一般消費者之利益，殊屬不當。此亦主張反面之說者，所持之一項理由也。

時間關係 主張正面之說者，又謂有許多工業，其產品必須經過長時期之儲藏，方可銷售，如牛皮，如火腿，如酒等，皆其著例。此種貨物之價值，因儲藏時期之過去，而逐漸增高，故其投資利息，自應計入成本之內。反對者則謂存貨之計價，應照成本與市價孰低之原則。貨價上之收益，須待銷貨之後始能確定。故儲藏時期之投資利息，當不宜加入成本之內也。

著者之意見 在以上各節中，著者秉不偏不倚之態度，將正反兩方之主張，一一略述其梗概。然在著者本人之意見，則反對將投資利息加入成本，蓋著者深信各項產品成本之互爲比較，或預爲估計，均不必有待於利息之加入計算也。

會計處理方法 關於投資利息應否記作成本之理論，既述之於前，其會計處理方法亦宜一爲敘述。處理投資利息之方法有三，第一法：爲反對將利息記作成本者所主張，即不爲任何之記載是也。彼等既根本反對投資利息之存在，故會計上自無須記載。第二法：將投資利息記作成本，與他項成本作同樣之處理。此爲依照主張正面之說者之處理方法。第三法：雖將投資利息記作成本，惟僅供統計及比較之用，並不記入盤存及收益帳戶之內，是則爲折衷派之所主張矣。

投資利息記作成本之方法 如將投資利息記作成本，則每一製造部，應於其製造費用單內，爲投資利息開一專欄。將該部所應負擔之投資利息記入。在編制固定費用表時，將利息按所定利率記入。在總分類

帳內亦應開立一『計入成本之投資利息』帳戶，作為收益帳戶之一種。每至月終，應將所有投資利息之數額，為下列之記錄：

(1) 在普通日記簿上：

借	製造費用	\$.....	
	貸	計入成本之投資利息	\$.....

(2) 在成本記錄上：

依固定費用表所記某部應分配之投資利息數額，記於該部之製造費用單上。

在會計年度終了時，應將『計入成本之投資利息』帳戶之貸方餘額，直接轉入損益帳戶內。

投資利息記作統計資料或比較資料之方法 此法之目的，在融合正反兩面之意見。一方面將投資利息記作成本及收益，與正面之主張相合。惟他方面則並不將其計入存貨價值，且其收益亦須待產品銷出之後始轉作真正之營業收益，故與反面之意見亦相符。蓋此法係折衷正反兩面之意見，取其長而刪其短者也。

在每一生產部中，仍各須於製造費用單內，另設一欄，以記載投資利息之成本。將應行計算之投資利息數額，在普通日記簿上，借入製造費用帳戶，貸入投資利息準備帳戶，故每屆月終應為記錄如下：

(1) 在普通日記簿上：

借	製造費用	\$.....	
	貸	投資利息準備	\$.....
		依固定費用表將股本利息記入成本。	

(2) 在成本記錄上：

依固定費用表將某部所應分配之投資利息數額，記入此部之製造費用單上。

在會計年度終了時，應將計入成本之投資利息，分配於銷貨成本，製成品盤存，及在製品盤存三項之上。其計算方法，先求得各項成本與總成本之百分數，再按此百分數，以分配其投資利息。例如：某廠某年底之各項成本數額，有如下表所示，其算得之百分數，即可作為分配投資

利息之標準。

	金額	百分數
銷貨成本	\$ 75,000	75%
製成品盤存成本	20,000	20%
在製品盤存成本	5,000	5%
	<u>\$100,000</u>	<u>100%</u>

假定此年之投資利息成本為 \$ 5,000, 則應按照上列百分數分配如下:

銷貨成本	$75\% \times 5,000 =$	\$ 3,750
製成品盤存成本	$20\% \times 5,000 =$	1,000
在製品盤存成本	$5\% \times 5,000 =$	250
		<u>\$ 5,000</u>

在普通日記簿上應為分錄如下:

借 投資利息準備	\$ 3,750	
貸 盈餘		\$ 3,750

將已銷產品成本上之投資利息數額記入盈餘帳內。

此分錄在使已經確實獲得之收益, 轉入損益帳戶內, 以為分派股利之用。至投資利息準備帳戶之貸方餘額 \$ 1,250, 則應自盤存價值內除去, 在資產負債表上, 應表示如下:

製成品盤存	\$ 20,000	
減: 未獲得之投資利息	1,000	\$ 19,000
在製品盤存	\$ 5,000	
減: 未獲得之投資利息	250	4,750

第二十八章 圖表之應用

成本數字之應用，普通有分析決算表及比較決算表之編製，已於第十七及十八兩章中分述之矣。然各項成本之比較，倘能應用統計圖以表示之，則其意義，較列表數字，更為顯著。本章請一論統計圖表在成本會計上之應用，俾一般成本會計員知所取法焉。

圖表之功用 欲期將成本會計所供給之各種資料，為盡量盡利之應用，則非使工廠管理人員，能深切認識成本會計上各項數字之真實意義不可。按普通一般管理人員，對於數字，多感厭煩。有時雖知盡力於各種成本數字之搜集，但對於數字應用，並無相當之了解。至能應用種種方法，以利用成本數字，藉作決定營業政策時之南針者，實寥若晨星也。故成本會計員之盡職與否，即在其能否將成本數字之意義，完全顯示於經理或廠長之心目中耳。

且成本會計員之任務與審計員不同。審計員僅須審察過去之各種情形，而決定其是否正確，即已盡其能事。但成本會計員之責任，則欲研究製造上過去之情形，藉以推斷其未來之狀況，故必須熟悉事業之各種情況及其趨向，而指示其足以影響於將來營業方針之要點，方為盡其能事也。

為達到以上兩項目的起見，各種統計圖表，實為表現事實之良好工具。夫人心不同，各如其面，欲使心理不同之各人，對於所表現之事實，皆能一目了然，則非採用各種不同之方法不可。緣一部份人對於列表之數字，恆難心知其意。而另一部份人，則秉性躁急，不能集中其注意力於數字上，探索其真義之所在。故在普通一般商人，數字表之效用，頗為狹窄。惟圖表則不然，良以圖表所表現者，係屬圖畫性質，最易使人明瞭

也。且現象之本身，嚴格言之，並無多大價值可言，惟現象之趨勢，最爲可貴。今圖表上之曲線，一升一降，其足以表示事實之趨勢，至爲明顯，是以統計圖表在成本會計中，實處於至重要之地位也。

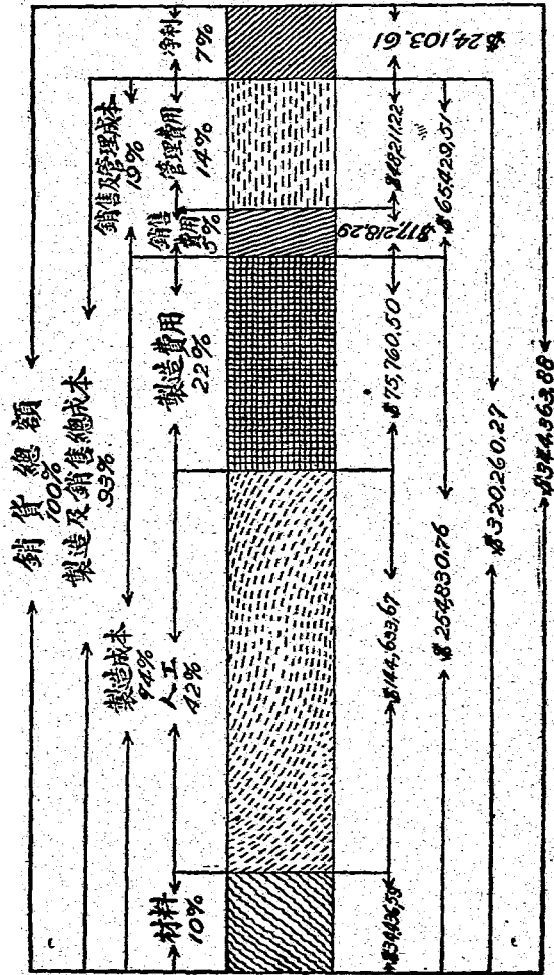
雖然，本章之主旨，並不在闡明各種圖表之編製方法，亦非在指示應用各種圖表之原理原則。凡此種種，有待高明之士，以較廣之篇幅，專文討論之。茲所欲述者，乃爲成本會計之如何應用統計圖表耳。除此以外，圖表之應用猶廣，則非本書所能及矣。

各種圖表之選擇 圖表之中，有藉面積之大小，表示成本數字之多寡者，其所用面積，或爲方形，或爲圓形。此外，又有以實物形體之大小，表示數量之多寡者，其所用實物，如人身，布袋，物件等類。凡圖表中如用面積作比較者，其面積每受長闊雙方之影響，致不能有明晰之比較，更無從達比較數字之目的。故凡利用面積或體積之大小，或用其他不能一目瞭然之方法，以表示數字之比較者，其功用甚微，不宜採用。

欲表現簡單之事實，如一現象之總數及其所包含之各細數等，則以柱形圖表(Bar charts)爲最宜。圖中代表各細數之段，可用不同之交叉線或顏色表示之。惟於比較之意義上言之，柱形圖表之價值甚微，良以其大小不同之各段，非立於同一基線，故各段之長短比較，不易觀察也。若強使柱形圖表之各段，同立於一基線之上，則雖能達其比較之目的，但其組織過於複雜，恐仍不易明瞭。第八圖即係一柱形之圖表，藉以表示一年以內製造及營業之成績，而以交叉線及黑點，顯示其中各段之細數。按此圖表，不獨能表示各項細數及其總額，且能同時表示其間之百分率及其互相關係焉。

實則在成本會計中，要以對數的或比例的圖表(The logarithmic or ratio style of charts)，最爲合用。蓋此等圖表，能同時表現成本之絕對的與相對的數字，可惜工廠中之管理人員，對於比例的或對數的圖表，不易明瞭其意義，故非在圖表上加以解釋不可。夫圖表之作用，原在使讀

第八圖表 表示一年內營業成績之柱形圖



者易於洞悉其意義，乃今於圖表之上，仍須加以解釋，則圖表之真義盡失。所以對數之圖表於應用上，亦難普遍。是則欲表現成本數字，不能不另覓其他更爲合用之圖表矣。

所謂其他更爲合用之圖表格式唯何？曰曲線圖表(Curve charts)是。曲線圖表者，係以各種數字，呈現於方格紙上，使讀者一目了然。故成本會計上無論何種數字，設應用曲線圖表，以表示其變化，均極便利。通常曲線圖表以其垂直比例尺，代表銀錢數，而以其橫行比例尺，代表數量或時期。

各種圖表之應用 各種圖表之可以應用於成本會計上者，其法甚多，總括述之，約有下列數種：

(1)直接比較(Direct comparisons)此種比較方法，所包甚廣。如對於不同種類之產品，將其價格，成本或各項成本要素，作爲比較。對於不同時期之產品，將其價格，成本，或各項成本要素，作爲比較。對於某時期內大小不同之產品，將其價格，成本或各項成本要素，作爲比較。對於不同時期之製造費用，將其費用總額或各生產部之費用額，作爲比較。將各部之實際製造費用額與其已分配費用額，作爲比較，以示其間之差異。將不同時期之材料價格，或工資率等，作爲比較，以示其變動之情形等是也。

(2)累積比較(Cumulative comparisons)例如對於某時期中各種產品之數量或各項要素之成本數額，求出其逐期之累積數字而比較之是也。

(3)次數比較(Frequency comparisons)例如將一期間所發在製品成本單次數，及以生產大小爲分類之各種在製品成本單次數，作爲比較是也。

(4)百分率比較(Percentage comparisons)例如將各項要素之成本，與其標準成本間相差之百分率，互爲比較是也。

(5) 成本之實際數與其相對數之比較。

(6) 實際成本與其移動平均成本 (Moving average cost) 間之比較，並藉此以求出其經常之平均成本 (Normal average cost)。

(7) 實際成本與標準成本差異之對證，或當決定賣價時所發生不正確情形之對證。

(8) 生產之統制。

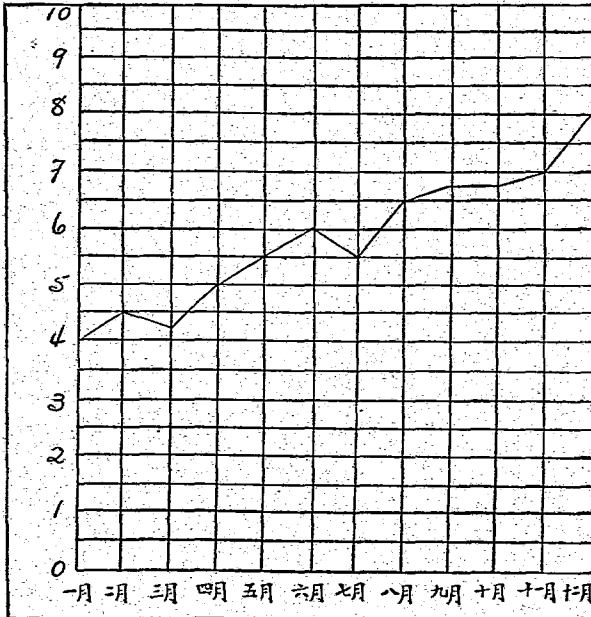
直接比較 用曲線圖表示成本數字，較諸列成表式，其所給予吾人之印象，更為生動而易於明瞭。惟當製圖時，有須注意者，即其內容，必須較為簡單，方為合宜。倘於一圖之中，列有曲線甚多，藉以比較多項不同之數字，則其結果，將使讀者之心目，混淆不清，所得之印象，反覺模糊。故欲表現多種成本數字之比較時，寧可利用數種圖表，分繪曲線，不宜彙集許多曲線於一紙，致其內容錯綜複雜，而使讀者不易獲一明確之概念。

當將各生產部中之產品，比較其成份，如原料，人工及製造費用等，自以每一時期，各設一圖以表示之，最為相宜。至其格式，則通常以柱形者，最為合用。惟若其成本數字之比較，包括若干不同之時期者，則應將每種成本要素，作一曲線圖以比較之。

茲設例以明直接比較之方法。如第九圖所示，係十二個月間，某種產品單位製造成本之比較，而第十圖所示，則為民國十二年至民國二十二年，十年間某工廠中之最低工資率，平均額外工資（即較最低工資率為高之數）及平均工資率等之比較。至此二圖所根據之成本數字，則以其對於本實例並非切要，故從略。讀者倘有參考之必要時，不妨即由該二圖中二旁之比例尺，求出其相近之數字也。

累積比較 用以比較各期終或每月終之累積總額者，謂之累積比較。此類比較圖中之曲線，每當第一期開始時必為零，由是逐期增加，藉以表示第一月終之一個月總額，第二月終之兩個月總額等，其餘依次類

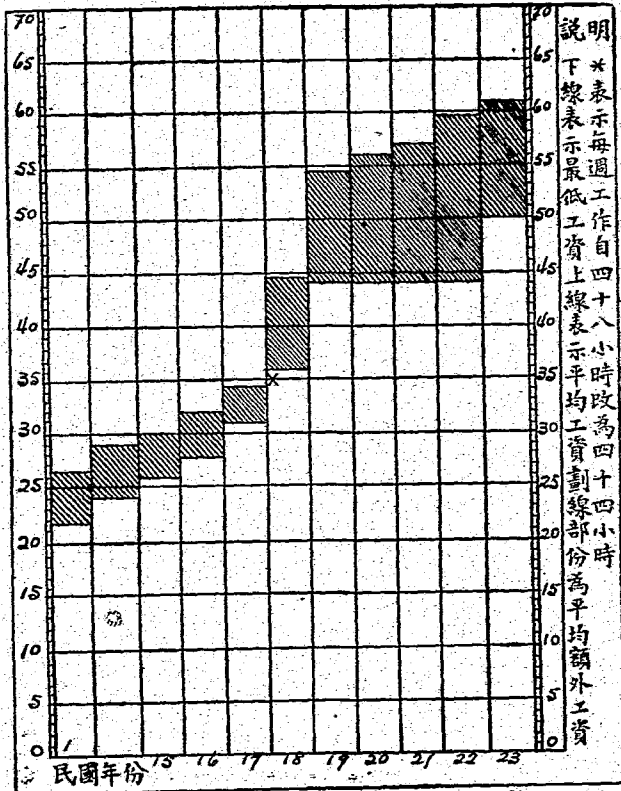
第九圖表 十二個月間產品之單位製造成本比較圖



推。直至最後一期，則其所代表之數額，乃為以前諸月之總額。至欲求知任何一月中之數額，則可由該月終之累積總額，減去前月終之累積總額以得之。

累積比較圖之效用頗大，蓋此等圖表，不獨能表示各期之總額而已，且當其曲線進行之際，忽趨平坦，忽轉上升，在在足以顯示各期總額增減遲速之程度；較之數字表所能表現者，更為明顯。因在曲線圖上，易於推求其趨勢也。對於貨物之產額，銷售額及毛利，以及其他各項要素成本等，均可作成累積比較圖，以觀其變動之趨勢，其有益於製造業者，豈淺鮮哉。

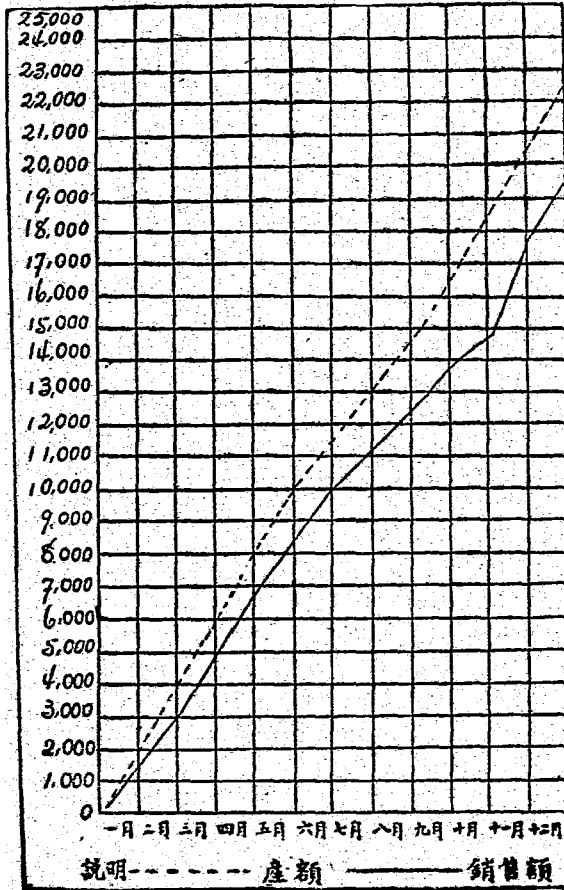
第十圖表 歷年工資率比較圖



第十一圖為累積比較圖之一例，其內容係表示各月某種物品之產量及銷售額之趨勢。圖中最堪注意之點，即為逐期增加甚速之際，乃因產量或銷售額增加之速率不同而發生變動是也。按此圖之最大功用，在于工廠管理員以一種激勵或警戒，即當營業衰落時期，圖中關於銷售之曲線，必趨下游，管理員即可據之而設法增進其銷售額。又當生產過剩

之際，則圖中表示產量之曲線，必與銷售曲線相離過遠，管理員當可據之而設法減少其產量。

第十一圖表 某種物品逐月產量及銷售額比較圖

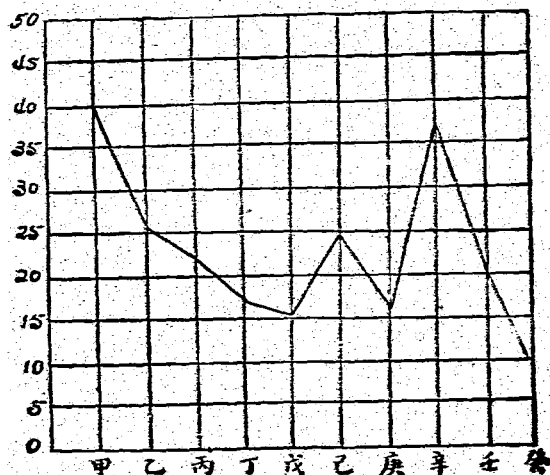


次數比較 次數比較圖，乃用以表示各種等級之數額或百分率，以資比較者也。例如對於大小不同或式樣互異之某種產品，比較其產量或銷售額。對於工資率高低不等之情形下，比較其各級之工人數。及對於各生產部，比較其產量等，皆是。此等次數比較圖，不論用柱形或用曲線，均甚合宜；而尤以柱形之圖，更為合用。

第十二圖為一次數比較圖，其中表示十種大小不同之產品數量，其所根據之次數表如下：

種類(依體量大小分等)	產品數量	種類(依體量大小分等)	產品數量
甲種.....	40	己種.....	24
乙種.....	26	庚種.....	16
丙種.....	22	辛種.....	37
丁種.....	17	壬種.....	19
戊種.....	15	癸種.....	8

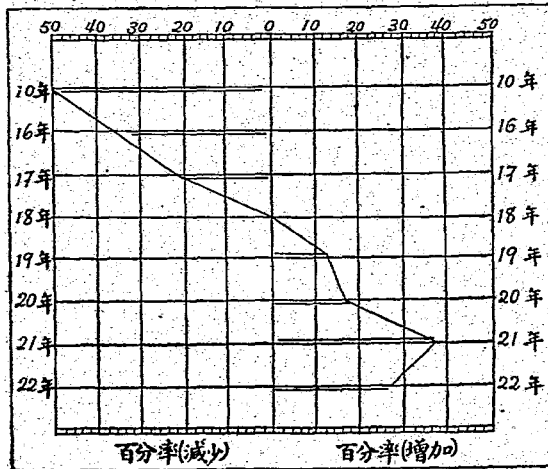
第十二圖表 十種大小分等之物品產量比較圖



百分率比較 成本數字之比較，有時以其百分率替代實際數字者，則此等百分率，亦可以曲線或柱形圖表示之。其法先取一定時期或一定數額，爲其標準，作爲 100%，而以一基線代表之。在此基線之兩端，各作一百分率比例尺，藉以表示各年增減之百分率。於是將曲線或柱形，即由此基線出發，凡屬增加之數，則上升於此基線之上或右方，凡屬減少之數，則下降至此基線之下或左方。至其上升與下降之程度，則以歷年之實際數較標準數額相差之百分率，根據比例尺爲衡量而決定者也。

第十三圖即爲某種產品歷年成本增減之百分率比較圖，其中係以民國十八年之成本爲標準，各年較十八年所增減之數如下：

第十三圖表 某種產品歷年成本增減之百分率比較圖



民國十年.....較十八年少50%
 民國十六年.....較十八年少34%
 民國十七年.....較十八年少23%

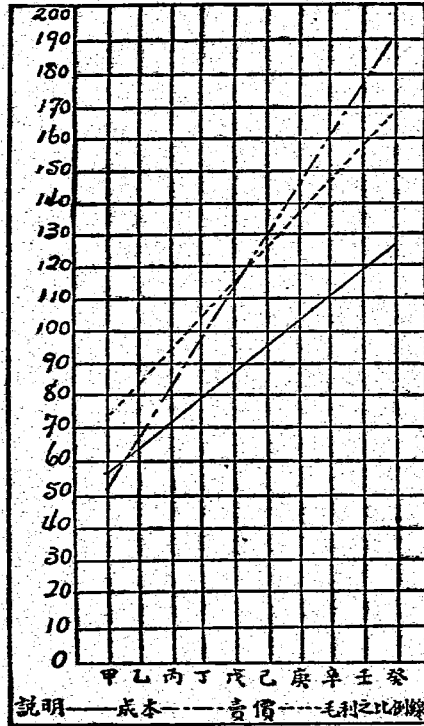
民國十八年.....	比較之標準
民國十九年.....	較十八年多12%
民國二十年.....	較十八年多16%
民國二十一年.....	較十八年多38%
民國二十二年.....	較十八年多27%

實際數與相關數之比較 前已言之，數學的圖表 (Arithmetical charts) 僅能表現絕對數字之比較，不若對數的圖表 (Logarithmic charts)，乃能將絕對數與相關數之比較，同時表現者也。今若欲於數學的圖表中，亦表示相關的價值，則非增設一曲線，以表示相關價值之比例不可。於是，二種實際數字之曲線，既可互相比較，復可將第二種實際數字之曲線，與第一種數字之相關價值曲線相較，以觀其第二種數字與第一種之數字之實際情形與相關價值之差異。相關價值之曲線，對於下列數項，尤為可貴。即將產品之賣價與其成本相較，藉知其所得之淨利，是否滿意。將各種不同產品之成本，作為比較，以觀其相互間之關係。以及其他種種值得研究之情形，比較其實際數額與相關價值是也。

第十四圖，即屬於此類圖表之一種。係將十種大小不同之產品，比較其平均賣價與平均成本，藉以推斷其每種產品所得毛利，是否有相等之比率。蓋各種產品之毛利，均應各為其成本之 30% 也。各種產品之平均成本及平均賣價如下：

種類(以體量大小分等)	平均成本	平均賣價
甲.....	\$ 56.00	\$ 52.00
乙.....	64.00	63.10
丙.....	72.00	78.70
丁.....	80.00	94.50
戊.....	88.00	110.20
己.....	96.00	126.00
庚.....	104.00	141.70
辛.....	112.00	157.50
壬.....	120.00	173.20
癸.....	128.00	189.00

第十四圖表 十種大小不同之產品其平均賣價平均成本
及其毛利合於成本之百分率比較圖

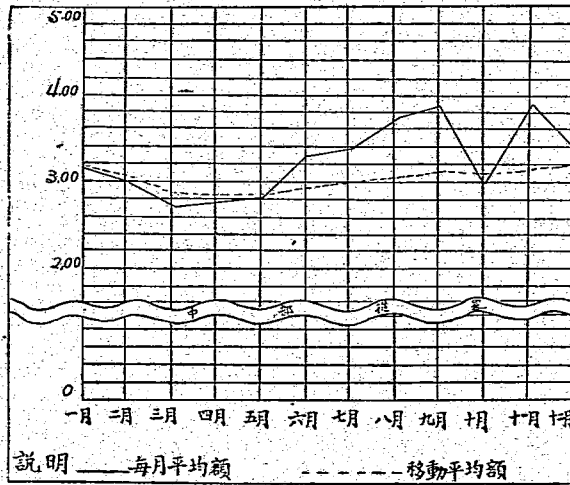


實際數與平均數之比較 當將實際成本與平均成本比較時，亦以圖表為最能表現其間之差異。倘用統計表，則須將每組數額，逐項比較，而其間之差異程度，甚易忽略。但作成統計圖後則不然，良以曲線間相距之遠近，表示每種成本之差異程度，至為明顯。而使閱者之心尤注力於曲線距離較遠之處。易言之，即其實際成本與平均成本相差較多之處，最為人所注意也。

此類圖表，通常有二曲線，其一代表逐月之實際成本，其二則代表其移動之平均成本。至所謂移動之平均成本者，即以本月以前十二個月之平均數為準，本書前數章中，言之綦詳，茲不多贅。

第十五圖即為製造費用每直接人工小時之實際成本，與其移動平均成本之比較圖也。

第十五圖表 製造費用每直接人工小時之實際成本與其變動平均成本比較圖



加點圖表 平均成本，每因受極端高成本或極端低成本之影響，致與經常成本，相差過遠。此種情事，尤以將大小或式樣不同之同類產品之平均成本，列成一表時，最為顯著。按此等極端之高成本或低成本，非為通常所應有，實屬偶然之現象，但其影響，乃足使成本間之相互關係，發生異常之變動。為改正此種變動起見，則可應用加點圖表。其法即於圖表之中，除代表平均成本之曲線外，復將用以計算平均成本之各項成

本，均以黑點臚列於該圖之上。結果，所有黑點，大多集中於經常平均成本之附近。惟有過高或過低之成本處，則其曲線，必有急劇之升降。於是，吾人可從黑點最密之處，作一曲線或直線，以表示經常之平均成本。至其與各個成本數字之差異，亦可由此察悉，而實際上之平均成本，更因此而便於說明矣。此經常曲線所表示者，當屬有規則之情形，凡偶然之現象，概不包括在內，故非即為實際上之平均成本也。

第十六圖即為一加點圖表。將六種大小不同之產品的平均成本，互相比較。吾人應加注意者，數種產品之平均成本曲線，較之經常成本曲線為低，而其他數種產品之平均成本曲線，則較經常成本曲線為高，推其原因，不外因受過低或過高之成本影響所致。尤有必須注意者，即經常成本曲線所經由之處，概係表示各個成本之黑點所密集之處也。

當根據經常成本，編製各種產品之賣價表時，或推測平均成本中，何以發生非常之變動時，則加點圖表，最為有效。

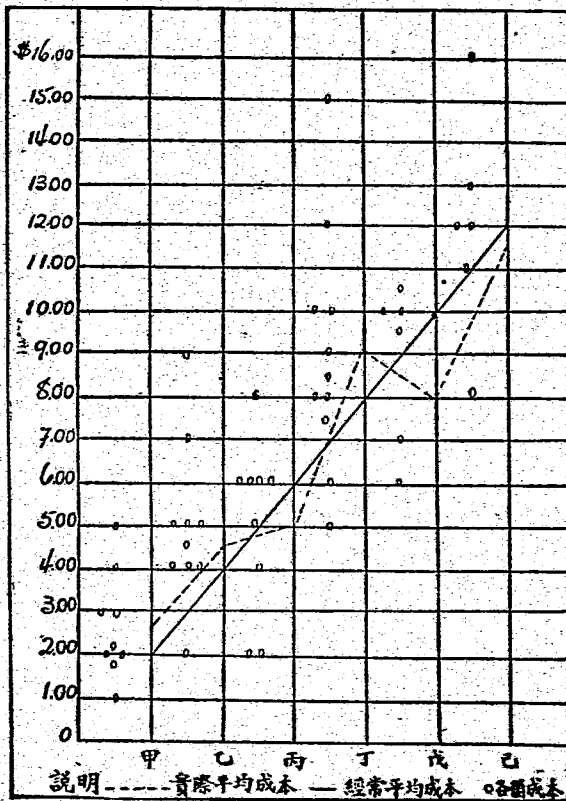
成本變動之對證 有時，數種大小不同或式樣不同之產品間，其平均成本，是否與標準成本相一致，或其賣價，是否與其成本有合理之關係存在，均可以圖表對證之。其法，即於數學的圖表之一邊，應用百分法，以表示其相互關係可也。

圖中之垂直比例尺，係一數學的比例尺，代表產品價值之單位數及其小數單位數。至體積最小或數量最少之產品，其決定賣價之基礎數字或標準成本，則以黑點記於圖之左方，而體積最大或數量最多之產品，其決定賣價之基礎數字或標準成本，則以黑點記於圖之右方。兩黑點之間，以直線連結之，然後將表示各種大小不同，或數量互異之產品之標準成本，均一一記於此直線上，再由各標準成本點，各引一直線，均與基線成一直角，藉以表明各種產品於橫行比例尺上之地位，如是，則圖中之橫行線，即含有對數的比例尺之意義矣。

然後將各種產品之實際成本或賣價，作成曲線。倘實際成本與標準

成本完全相同，則實際成本之曲線，必與標準成本之曲線，互相一致，倘實際成本與標準成本不盡相同，則兩曲線間相距之遠近，即為二種成本間相差之多寡。同樣，倘各種產品之賣價，均係其經常成本為基礎，則其賣價線高過成本線之處，適等於其毛利，且此賣價線，又必為一直線；惟若此賣價線，竟為曲線，則足以表示其定價，必非合理矣。

第十六圖表 六種不同大小之產品平均成本加點圖



第十七圖即屬於此類，係某製造業者將其產品於各種不同數量下之成本及賣價與其他三個同業者之數字，作為比較。其數字列表如下：

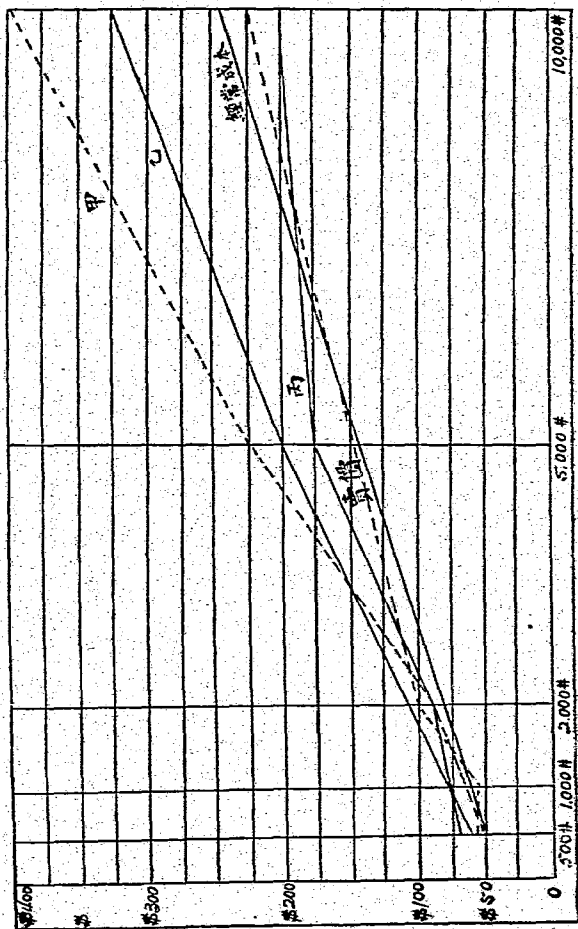
產品數量	成本	賣價	同業者甲	同業者乙	同業者丙
500 磅	\$ 50.52	\$ 50.00	\$ 50.00	\$ 60.00	\$ 65.00
1,000 磅	60.95	60.00	65.00	80.00	75.00
2,000 磅	81.32	100.00	90.00	110.00	90.00
5,000 磅	142.15	150.00	225.00	200.00	175.00
10,000 磅	244.50	225.00	400.00	325.00	200.00

生產之統制 計劃生產及統制生產，均因圖表方法之應用而益見進步。蓋圖表之方法，足以使工廠中之一切情形，呈現於一紙，工務設計人員閱之，對於維持生產方面之諸要素，當可十分明瞭，其於統制生產上，豈非大有裨益乎？按應用圖表方法以後，能使工務設計部時時預為各部或各機器設計工作，不致一無準備；而於必要時，應將工作由某部轉入他部，或由某機轉入他機，亦不致為事實上之困難所阻；至各部中之工作擁擠或缺乏等弊端，更可因此而避免矣。

欲實行統制生產，則對於每一產品上之各種工作，非有一完全之分類方法不可；且對於每種工作，亦必設定一標準或平均時間，然後可以進行生產之設計。又為預先置備領料單及材料起見，對於每種產品上所需之材料數量，亦應先為測定。如是，則實際上之生產情形，可望與工務設計部之計劃相符合。凡此種種統計資料，均應依照製造各件產品時之程序，列成表式，妥藏於工務設計部中。當發出一在製品成本單時，製造部人員所應知之各項製造情形，均可由此統計資料中求得之也。

各工廠中，為欲將各項關於製造上之統計資料，隨時通告工場各部人員，每設一生產統制牌(Control board)。或用一黑板，或用一告示卡片，各因其工場中之情形而異。倘其所用者，係一黑板，則常於此黑板

第十七圖表 與同業者之成本及賣價比較圖



上，劃成一方格表，以爲表示生產統制之用。其垂直面依照日期及鐘點，分爲數格，橫斷面則依照機器或生產部分爲數欄，每欄之中，復依各機器所服務之各個在製品成本單，再分爲若干小欄，以備分別記載其工作時間。每日乃將實際上之生產情形，隨時與此表互相對證，藉以察悉其差異。

倘所用之生產統制牌，係一告示卡片，則於各機或各部，裝一小袋，袋中置有卡片，記以在製品成本單號數，以及其他情形等。於是一見即可知某某機器是否有工作，或有無工作爲之準備。

生產統制牌，恆表示各機器之生產情形，至欲從此探知各號在製品成本單上之確實進行程度，尙不可能，故有採用一種刊印圖表之必要，附刊於每一在製品成本單之背面，其格式與黑板上之表式完全相同。參閱此項圖表，則可知於一定時期，在製品成本單上之工作，應達於何種程度，而參閱生產統制牌上之同一工作時，則可知其實實際上之製造程度，是否與規定之程度相一致也。

第二十九章 審計上之便利

就查帳方面而言，成本會計制度，實具有種種優點，蓋工廠若施行成本會計制度，則對於查帳工作之進行，殊多便利，查帳所得之結果，極易準確。是因成本會計制度對於工廠之製造及營業方面，可以供給查帳員以各項充分之資料及憑證，殊非普通會計制度所能及也。本章擬即就此點，泛論成本制度所給與查帳工作之便利，至於審查工廠帳目之詳細步驟與方法，則所涉太廣，宜於審計學中詳加討論，非本書所能及也。

內部牽制制度之功效 近代規劃會計制度者，多採用內部牽制之制度，以防止會計人員及出納人員之舞弊。其法，所有一切關於銀錢材料及其他資產之交易，必須同時使二人以上共同負責處理，並彼此各別登記。蓋每筆交易，既有二人以上之共同負責，並各別記帳，則除職員通同作弊外，彼此實有相互牽制之機能，自能防止弊端，至少亦能使弊端不易發生，即使既已發生，亦可使其易於發覺。

內部牽制制度最普通之一例，即為管理銀錢之收入。此種管理方法，近代各大商店，無不採用。其法凡收入各項匯款，應先由收發處或出納員記於收款日記單(Daily cash receipt sheet)上，然後通知簿記員，記入現金簿。收款日記單與現金簿兩方之記錄，雖分別為之，然不論其細數或總數，均應彼此相符。故收款之有弊與否，即可由此二種記錄之符合與否，一查而得。蓋若非二人通同作弊，則現金簿中之數額倘有短少，但收款日記單上之數額，未必有同樣之短少也。

按成本會計制度之性質，實即為一大規模之內部牽制制度。蓋其成本記錄(Cost record)上或普通帳簿中之記載，幾無一筆不經過二人以上之共同工作。故內部牽制之功能，因而確立，對於查帳工作上之便利，

誠非淺鮮。例如人工成本之數額，係以工作時間日報單 (Daily time reports) 為根據，然同時必須與上下工記時卡上之數額相符。又如材料之領用，必先填寫領料單，經過負責人員之簽准，然後可向材料管理員領取。此皆表示每一交易，均須經過數人之審核與合作，隨在有互相牽制之作用，故在成本會計制度之下，錯誤自易防止，弊端亦難發生。

憑證單據之審核 成本會計之本身，既是一內部牽制之制度，故對內對外各項交易，無不備有憑證單據，以作根據。查帳者一加檢閱，即可證明帳簿內所記之數額，是否準確。苟有錯誤，亦易確定為何人應負之責任。所謂憑證單據者，實係一種負責記載之補助記錄，足為帳簿中所載各項數量價值及其他說明之參證。憑證單據之應用，為實施成本會計制度必要條件之一，故凡成本記錄，及普通帳簿內之記錄，均須有單據為其登記之根據，查帳員對於已經施行成本會計之工廠，審查其帳目時，即可以利用各種憑證單據，追尋其各項記錄之原始根由，以證明其準確及實在與否也。

成本會計制度中所用之單據，種類極多，茲將其必需應用而對於查帳尤多幫助者，列舉如下：

- (一) 成本記錄之各項匯總表，為普通帳簿中分錄轉帳之根據。
- (二) 購貨定單，購貨請求單，及購貨發貨單，為應付憑單登記簿中，各項記錄之根據。
- (三) 領料單，為材料分類帳，及在製品成本單，製造費用單上各項記錄之根據。
- (四) 工作時間日報單及上下工記時卡，為將應計工資及各項人工成本記入工資簿及成本記錄之根據。

普通會計制度下材料盤存之審查 工廠中如僅施用普通會計制度，則凡關於原料物料盤存之種類數量及價值，每易發生錯誤。蓋盤點存貨，隔時過久，盤貨人員對於原料物料之性質，以及盤點方法，均不甚

熟悉，且材料因偷竊舞弊而有短缺，亦無從知悉也。夫材料盤存之計價，既因會計制度之不良，而不免發生錯誤，則製造成本亦難必其正確矣。

普通會計中對於存貨之估計，祇有於期終實地盤點之一法。但實地盤點，事務極繁，非臨時加派人員專司其事不可。此輩職員，平日既不在貨棧任事，故不知盤點存貨之重要，尤多不能審慎從事，致常有誤點數量，誤記價值之情事發生，甚且遺漏，重複，不一而足。在此種情況之下，所盤得之存貨價值，安能準確。退一步言之，即使此輩職員，均已訓練有素，故所點存貨之數量，絕對準確，但對於因偷竊舞弊而生之短缺，則終無法覺察，故所謂實地盤存之方法，亦非十分可靠與準確。

且在普通會計制度下，原料物料之數量，雖可確定，但在估價上，亦能發生錯誤。蓋一年之中，原料與物料等價格之變動，靡有定時，即使有購貨發貨單上之價格可資根據，亦殊難表示其真正成本。在市價上漲時，以購貨發貨單為估值之根據，尤不準確，蓋一方既低於市場價格，他方卻高於真正成本故也。估值錯誤之結果，實足以影響用料之成本。因原料物料之盤存，計值既高，則產品成本中所用之原料物料，即有計值過低之弊。反之，原料物料之盤存，計值既低，則原料物料成本，即有計值過高之害。可知在普通會計制度之下，原料物料之盤存價值與成本，均難準確，蓋由於會計方法之未善，無論如何謹慎從事，亦屬徒然也。

成本會計制度下材料盤存之審查 工廠採用成本會計制度，則結存原料物料之種類數量及價值，即可準確無訛；並可與總分類帳中所示之總數相對證，藉以防止偷竊舞弊等情事之發生。對於已經發生之弊端，亦能確定應行負責之部份及人員。是因成本會計應用永續盤存之方法，以求得存貨之正確數量及價值。且設有材料分類帳，可以詳細查悉每種原料物料之收發狀況，以及結帳時之餘額，又有購貨請求單，領料單等憑證，對於材料之收發，足收相互牽制之效，故如有舞弊偷竊之事發生，查帳員即可自此兩種憑證單據內察悉之。

審查存貨時，查帳員 (Auditor) 應將材料分類帳各戶餘額相加，得一總數，與總分類帳內材料統制帳戶之餘額相比較，以視其是否符合。材料分類帳內各戶關於材料收入發出之登記，及餘額之結算；查帳員須一一加以檢查或抽查，以證明其是否準確。復應對於材料盤存報告單，加以核算，如實際盤存額與帳面盤存額間發生差異，則更須進而考查其差異之性質。最後尤須親自盤點一部份之存貨，藉以證明實際盤存與材料分類帳內各戶餘額，是否符合。

對於材料分類帳內各戶之收發記錄，查帳員應按照各項憑證單據，一一為之審查證明。凡原料物料之收入，必先記入收貨報告單。其次又當有付款憑單，購貨發貨單，購貨定單，購貨請求單等為其根據。故任何收入材料之記錄，均可按照單據之次序，逐漸推至最先辦理該項交易之人員，從而證明其準確之程度。例如僅有購買材料所發出之付款憑單，而無該項材料之收貨報告單，則其間顯有虛記材料之嫌，查帳員應即加以澈查。

發出材料之記錄，係以領料單為根據。領料單必須記明材料之種類數量及在製品成本單號數，並須於發出材料之前，經工頭生產部人員及其他負責人員之簽署及核准。故查帳員可根據此單以審查材料發出記錄之有無錯誤，曾否簽准；以及所領材料是否用於預定之工作。其次對於計算發出材料成本之方法，亦須加以考查，以決定材料盤存之價值，是否確實，並於查得按照成本計算之材料盤存價值後，更須與其市價比較，藉以決定何項價值可為存貨估價之根據。

從材料分類帳中，查帳員更可發現各種無用之材料。蓋某戶之發出一欄，倘久無記錄，則可斷定此項材料，非已廢棄無用，即已無需應用。宜即將其脫售，使營業資金，不致呆滯。故僅就此點而論，成本會計之精確程度，實遠勝於普通會計也。

普通會計制度下在製品盤存之審查 在普通會計制度之下，在製

品盤存價值之不能正確，幾已成為必然之事實。蓋在製品之盤存價值，實即係未成品上各項成本之總和，而普通會計制度缺乏此項成本記錄，致無從計算其存貨價值，其最準確之數額，亦不過從估計而得。查帳員為採用普通會計制度之工廠，審查其在製品盤存時，祇得參照工廠人員之意見，加以估計；但不幸工廠人員，每每過於樂觀，而將在製品盤存價值，估計太高。且彼輩之見識與判斷力，常多謬誤，所估計之價值，自難正確。查帳員宜更參酌已見，為最後之決定。近來美國各銀行及證券代理人，放款與各工廠時，每將工廠之在製品盤存價值，大事抑低，其理由無非因在製品之存貨價值，頗難確實，故為穩妥計，非加以減削不可也。

在製品盤存價值之準確與否，影響於製成品及銷貨之成本者至鉅。如在製品盤存估值過高，則製成品及銷貨之成本必被抑低。反之，如在製品盤存估值過低，即製成品及銷貨成本，必被擡高。因此普通會計制度易使各項決算表上所表現之價值，難於正確。結果對於企業發生重大而不利之影響，查帳員雖明知其故，亦無法加以改正。

成本會計制度下在製品盤存之審查 成本會計對於在製品盤存價值之估計，其情形與普通會計絕然不同。在成本會計制度之下，每批工作，各設一在製品成本單。以記載其原料人工及製造費用等成本。故查帳員祇須審查各號在製品成本單，即能求得各批在製品之正確成本與價值，此外並有各種憑證單據，以供查考。若虛設在製品成本單，虛記成本，則一查其原始憑證，即可發現。故已經採用成本制度之工廠，其在製品盤存之計價，必甚準確，而查帳員審查其價值，亦極便利。

查帳員須按照在製品成本單，逐一考查其實際工作，以證明其確實存在。更須審查每一成本單上之人工原料製造費用等成本記錄，並將其總額與總分類帳中各該統制帳戶之數額相核對，即總分類帳中各在製品統制帳戶之借貸兩方數額，須逐一與成本單中之記錄，及一切補助性質之匯總表相對照，以證明在製品帳戶差額之正確焉。

爲詳細考查在製品盤存之情形起見，吾人更應將在製品成本單上所記之數額與各憑證單據相核對。即將領料單及退料單與在製品成本單上之原料記錄相對照，將工作時間日報單與其人工記錄相對照，以觀其是否符合，並考查製造費用成本有無多分配額或少分配額之發生。倘使多分配或少分配之數過鉅，則應修正其製造費用之分配率，以重算其在製品盤存價值中之製造費用成本焉。

查帳員尤須注意者，即工廠人員之誤將其批在製品之原料人工等成本，記入其他在製品成本單上是也。此種情形，常發現於成本會計部組織不備而管理不週之廠內。有時成本會計部發出之領料單，或工作時間日報單上，不註明在製品成本單之號數，致使成本會計員無法記載，因有將此項成本，記入另一在製品成本單之情事發生。如此則在製品盤存之價值，即不準確，其應積極防止，無待言也。

工廠產品之種類益繁，則成本制度對於在製品審查上之便利益多。蓋採用成本會計制度，可使每種在製品之盤存價值，易於求得，故每種產品上之銷貨毛利，亦可算出。如此則查帳員對於其所審查之工廠，更易獲得明確之觀念，以便繕製其查帳報告焉。

估計在製品之盤存價值，不宜採用『市價或成本孰低』之原則。因未成品祇有成本，並無市價故也。惟在製品中之原料成本，亦得以市價計算之，至於人工成本，本係隨時按照實付工資計算，而製造費用則無市價可言。因此人工及製造費用，祇能按照成本估價，惟其所包含之人工及製造費用，倘有鉅數之虛耗與浪費，則自當折實計算之。

普通會計制度下製成品盤存之審查 在普通會計制度之下，製成品之數量，固能設法求得，但其盤存價值，則絕難準確。此蓋由於普通會計制度，缺乏關於製成品各項成本之詳細記錄耳。前曾言之，製成品之盤存價值，與原料物料之盤存價值，有密切而相反之關係。即原料之盤存價值估計過高，則製成品盤存價值即將抑低。如原料之盤存價值，估

計過低，則製成品盤存價值即將太高，是也。總之，製成品盤存之計價，頗易錯誤，蓋製造成本總額，係分配於在製品盤存，製成品盤存，及銷貨成本之上，如其間有一項計價不確，其他各項，即連帶而高低不確。所以在普通會計制度之下，吾人對於製成品盤存價值之準確性，頗難置信也。

成本會計制度下製成品盤存之審查 在成本會計制度之下，製成品之盤存價值，亦遠較普通會計制度下所求得者為準確而可靠。且其審查亦較便易。蓋既有製成品分類帳與製成品統制帳戶，可為製成品總額之證明。又有其他種種憑證單據（如由在製品成本單中，可以求得製成品之成本；由發運貨物通知單上，可以求得運出貨物之數目等），足為決定各類製品數量及價值之憑證。又工廠之內部牽制制度，可供查帳員確定缺短存貨之責任，因各種製成品之存棧出棧，均須經過負責人員之核准，以防偷竊舞弊故也。

審查製成品盤存之手續，包括下列四項：

- (1) 總分類帳中製成品統制帳戶內各項過帳之審核。
- (2) 製成品統制帳戶之差額，應與製成品分類帳各戶差額之總和相對照。
- (3) 各製成品分類帳所示數量及價值，應與各項憑證單據如在製品成本單，銷貨退回通知單，發運貨物通知單等相對照，以證明其確實。
- (4) 各製成品分類帳內之盤存價值，亦須與各憑證單據相對照。

至於其他詳細審查之手續，與前述審查其他各種盤存方法相同，茲不贅述。凡工廠中所製造之產品，其價值極貴而易被偷竊者，查帳員應特別加以注意，故須逐一盤點其現存數量，以觀其是否與帳簿中所示之數額相符合。

應付帳款之審查 為採用成本會計制度之工廠，審查其應付帳款

時，其步驟與普通會計制度下之查帳手續無異。惟有一點，即成本會計採用完善之內部牽制制度，及充分之憑證單據，而其應付憑單登記簿與材料分類帳之間，彼此又有極深切之聯絡關係。故查帳時欲證明交易之正確與否，甚為易易，此實非普通會計所能及。例如應付憑單登記簿上之每筆交易，均可根據購貨發貨單，收貨報告單，購貨請求單等，以推求其來源而決定其是否正確。審查各種原料物料分類帳之收入欄，亦可證明應付憑單登記簿內各項材料交易之正確與否，因應付憑單登記簿內之材料交易，既經發生，則該項材料，當已收到，如僅有交易而無收入材料之記錄，即可斷定其有舞弊情形，而須澈查其真相也。至應付憑單登記簿上之其他各項交易，則可與其他有關係之各種憑證單據，如在製品成本單，製造費用單，工資單，銷售及管理費用分析表等，互相對證。故在完備之內部牽制制度中，一方工廠職員，極難於應付憑單登記簿中，假造交易，冀圖營私，而他方查帳員則極易發現弊端之所在，並加以預防也。

工資之審查 在普通會計制度之下，所有工資之支付，常因計時員與工資支付員之通同作弊，而發生冒領工資之事實。且此項弊端之發生，查帳員幾無法澈查其究竟，因普通會計制度，缺乏種種憑證單據，致工資記錄之是否正確，無從確證故耳。按關於工資之作弊方法，每在上下工記時卡及工資簿上，虛添一工人名字而冒領其工資。假如會計制度比較完善，則查帳員即可利用工作時間日報單，在製品成本單，及製造費用單等，以查考工資簿上有無虛添工人以圖冒領工資之情事，則支付工資之弊端，可以不弭而自止矣。成本會計制度設有種種憑證單據，故一切工資記錄，均須有相當根據。例如月底支付工資時，工資簿內每一工人之工作小時數及工資額，均須與工作時間日報單，在製品成本單，及製造費用單等相對照。如工資簿內有某某工人之記錄，而其他憑證單據內，反付缺如，則可確定其為虛添工人，藉圖舞弊之行爲矣。

應付工資額之準確與否，對於在製品盤存價值及製造成本與銷售成本等影響極大。在普通會計制度之下，此項應付工資額，全憑估計臆測而得，故頗不易準確。但在成本會計制度之下，則以應用工資備用金制度（見前章）之結果，其數額極為正確。

製造費用之審查，關於查核製造費用之手續，除固定費用外，前已大概述及。固定費用之審查，亦以在成本會計制度之下，較為便利。因成本會計制度中，有固定費用分析表之編製，足為查帳員審核之根據也。成本會計所給予審查製造費用者之利益有二：（一）對於直接成本及間接成本之數額，均有明確之規定；（二）各部之費用，各有記錄，以便分析與比較。

茲請先述第一點：在成本會計制度之下，直接成本與間接成本之分別，至為清楚。但在普通會計制度之下，則全憑臆測，故難免發生錯誤。此種情形，在分別直接人工成本與間接人工成本時，最為顯明。蓋如工廠中採用普通會計制度，則查帳員因無工作時間日報單，故每誤將間接人工成本併入直接人工成本。例如：某工人每日之工作內，計直接人工六小時，間接人工二小時。設該工廠採用普通會計制度，則此二小時之間接人工，或因缺乏工作時間日報單，而統行併入直接人工計算之。若該工廠已採用成本會計制度，則查帳員即可根據工作時間日報單，將人工成本分作直接與間接兩部份。至於耗用材料，亦可依照領料單，分別其為直接或間接，以記入在製品成本單或製造費用單內也。但如工廠係採用普通會計制度，則直接原料成本與間接材料成本，極難分別，故祇能就其耗用材料之數量，全部記作直接原料或間接材料也。因此，成本會計制度之施行，足以使查帳員在其查帳報告書內，說明並比較直接與間接成本之數額，其查帳之結果，較普通會計制度為完備而正確，固不待言而自明也。

請再述第二點：在成本會計制度之下，固有分部製造費用單之設

立，故可得悉各生產部與廠務部中製造費用數額之詳細情形。此項情形，在查帳員編造查帳報告書及各項表冊時，足為其有效之補助，藉以詳示工廠營業之結果。

銷貨及銷貨成本之審查 查帳員對於銷貨之審查，應特加注意，因有許多工廠，每造虛帳，以增加銷貨數額，或將下期銷貨，移於本期之內，以圖虛飾其財務狀況，藉得債權人延期付款之允許，及銀行放款之增加。此外虛增銷貨，尚有一項目的，即希望粉飾其損益情形，以分派不應發之股利。反之，若干工廠，亦常設法虛減其銷貨數額，將銷貨故意漏記，或虛報退貨。至其目的，則不外藉此以圖隱蔽其所得之利益而已。

成本會計制度能幫助查帳員防止此等弊端之發生，因每筆銷貨，必須貸入製成品帳戶，及借入銷貨成本帳戶，而每一銷貨退回，又必借入製成品帳戶貸入銷貨成本帳戶，故將銷貨及銷貨退回之成本一加比較，所有弊端，即不難發現而防止矣。且在成本會計制度之下，銷貨如有弊端，則其他帳戶中，亦必有同樣之虛帳。茲將各項關於銷貨之牽制組織，列之如下：

- (一) 虛增銷貨額之結果，非將製成品之盤存價值抑低，必將銷貨成本漏記。
- (二) 將下期銷貨併入本期銷貨之內，其結果將使各在製品帳戶之差額總和，必不能與各在製品成本單上所示未完成工作之數額相符，否則銷貨成本必將發生漏記之錯誤。
- (三) 虛減銷貨額之結果，非使製成品盤存之價值提高，則必在銷貨成本帳戶內多記一筆，而漏記銷貨帳戶。
- (四) 虛增銷貨退回之結果，非使製成品盤存價值提高，必在銷貨成本帳戶之貸方，發生漏記。

查帳員既知上述各項相互之關係，即可用比較『相對記錄』之方法，尋出銷貨上之弊端，至虛報銷貨之弊端，更可將製成品之實際盤存額與

帳面盤存額，互相對照，以發現之。因銷貨若有虛假情事，則製成品之實際盤存，與其帳面盤存，必不能符合也。

由上述各點觀之，可知成本會計制度之施行，因有內部牽制之效能，與各種憑證單據之對證，及相互間有連鎖關係之記錄，故對於查帳工作，殊多幫助。非但查帳所得之結果，極為正確，且能節省查帳之時間與費用。吾人在考慮成本會計制度之實施時，其所增加之費用與無形中節省之費用，亦應同時顧及，因成本會計制度之施行，一方面固須增加種種費用，但他方面亦能減省種種費用也。

成本制度之審查 成本會計制度給予查帳工作之種種便利，已如前述，茲再將成本會計制度本身之審查方法，述之於下，以觀其制度之施行，是否合度。

實施成本會計制度之結果，常不能如計劃時之完全而有效。此係一種事實，無庸諱言。成本制度之所以發生不完全及無效之情形者，其原因約有三端：(1)不得管理方面之諒解與幫助。(2)記帳人員之疏忽與錯誤。(3)制度上不當之改革。除此而外，尚有一項原因，即未能隨時按照實際情形，將其制度加以修正，或雖加修正，而未能將實際情形改變之影響，加以充分之考慮，致修正後仍不完善。成本制度既宜隨企業之進步，及各項情形之變更，並駕齊驅，以與當時狀況相適應，故必須定期加以審查，使其制度始終健全而有效。

成本會計制度之審查，原可與財務之審查，同時進行。惟以分別舉行為佳，並宜注重於其制度之作用。倘能由原計劃者執行審查事務，自屬最佳，因彼對於工廠之情形及制度之內容，均較為熟悉，審查結果，自易正確。

審查成本制度時，對於下列各點，應加考慮：

- (1)將全廠之成本制度，加以一般考察，以發現現行制度與原定計劃，是否有不同之點。

- (2) 審查材料之購買，收入，儲藏，發出等手續，是否完備。
- (3) 對於計算材料成本之方法，加以試驗，以觀其與正確之方法，有無相異之點。
- (4) 審查工資簿，工作時間日報單，上下工記時卡，及將人工成本過入在製品成本單上之方法。
- (5) 調查工廠之分部情形，尤須注意其每部中有無合併與劃分之事實，致影響於產品之成本。
- (6) 審查與固定費用有關係之各項事實。例如器具添進或賣出後，折舊率有無變更，以及保險費或租稅率有無變更。
- (7) 研究分配各項費用於各部，及分配廠務部成本於生產部之方法與原理，有無錯誤。
- (8) 查核分配製造費用於各種產品上之比率，及多分配或少分配製造費用額之增減率，是否準確，並研究未分配製造費用之數額，是否過大。
- (9) 審核銷售費用及管理費用之分配率，及其分配於銷貨成本上之情形，以觀其是否適宜。
- (10) 研究其處置損壞工作及次等工作之方法，是否適當。
- (11) 將統制帳戶，按期與其補助記錄互相核對，以覘其是否符合。蓋有許多工廠，每聽其錯誤不符，而不加糾正也。
- (12) 調查會計員中，有無使用簡略或其他記帳方法，以圖減省其工作，因而使成本制度之作用，發生不良之影響。
- (13) 研究銷貨帳戶，銷貨成本帳戶，及銷貨退回帳戶等之內容，以覘其有無不當情事之發生。
- (14) 審查月終之各種匯總表，以觀其是否與結帳分錄，互相符合，因此項匯總表，係結帳分錄之根據，頗易因疏忽而誤記也。
- (15) 考查每月之各種決算表，有無漏編情事。

(16) 考查成本制度內各項手續，有無應添應省等項，例如增添應設之部份，裁汰無用之帳冊，以適應當時之變遷情形等是也。

成本會計制度，如經此種定期審查，則所有出乎常軌而非隨時留心所能覺察之錯誤，不難發現而修正之。同時所有適合當時工廠情形之興革事宜，進行亦易。是故定期審查，實足使成本會計制度，永久納於正軌，而避免不滿意及不便利等情事之發生。其有益於製造廠商者，豈淺鮮哉？

第三十章 統一成本會計制度(註)

統一成本會計制度之意義 統一成本會計制度云者，凡同業各工廠中，採用同一之成本會計制度，即以同一之方法，計算其產品成本之謂也。但所謂統一制度，並非謂每一工廠之會計，均須依照一定準則，絕無伸縮之餘地，亦非謂各工廠成本制度中之各項詳細步驟，如帳戶之分類，單據之種類，以及其他一切日常手續，均須絕對相同。至其各項成本數字，或產品之單位成本，則更無必須互相一律之理。故統一成本制度之真意，不過謂會計上之原理及其處理方法，應歸一律。若工廠之組織不同，則其各項詳細步驟，自不妨酌量變更耳。

同業各工廠，對於購貨折扣，銷貨折扣，購貨運費及財務費用等項，若各用不同之方法以處理之，則當將各廠之成本數字作比較研究時，萬難得有明切之認識。若其成本制度中之各項處理方法，差異過甚，則研究成本數字之人員，所得印象，必更混亂，是可斷言。故為避免前項弊病計，非採用統一成本制度不可。

茲將統一成本制度之要點，列舉於下：

1. 同業各廠中之帳戶分類法及決算表格式，應相類似。
2. 同業各廠，分配製造費用於產品之上，以求其製造成本，又分配銷售及管理費用於銷貨之上，以求其製銷總成本，均應採用同樣之方法。
3. 同業各廠，當對分製造部份時，其所採用之原理，應屬一致。
4. 同業各廠，將同類產品，根據其等級大小及式樣而分類時，應

(註) 本章原文首四節，分述美國各業同業公會商會成本會計師公會及政府主管機關對於統一成本會計制度之態度及辦法，與吾國情形無甚關係，故將其摘去未譯。

用同樣之方法。

5. 同業各廠，如其情形大體相仿，則對於原料及人工之會計處理方法，應屬相同。
6. 同業各廠，關於各項費用之分類及廠務部費用之分配，均應有一定之標準。

總之，二個或二個以上之同業工廠，如其組織，設備及製造方法等，互相類似，則其關於成本會計之方法，應互使歸於一致，絕不可我行我素，各不相謀。反之，倘於組織，設備及製造方法，互有不同，則彼此所採之成本制度，不妨隨環境之需要，而酌加變更，俾可得較確之結果。是故實行統一成本制度，究欲使其統一至如何程度，全視各廠之實際情形以及彼此相同至若何程度以爲斷也。

統一成本制度之利益 採用統一成本會計制度之利益，約有下列數端：

1. 使同業各廠可以一致採用成本會計之最良方法。按各廠爲求其成本會計制度之合宜與進步起見，平時必常加以試驗與改良。一業之統一成本制度，必係同業各廠多年試驗之結果，自屬最良之制度，則各個工廠，可以不必單獨試驗與改良，致多種種費用矣。
2. 同業各廠間之成本，既可彼此互爲比較，則彼此間之營業競爭，可望其較爲合理。
3. 主管機關調查工業狀況時，較爲容易。
4. 使社會人士，堅信其產品之實價，係以真實之成本爲根據。
5. 使一般不明成本制度之利益者，亦得隨同業各廠而採用此統一之制度。
6. 俾各廠得發現其不利之產品成本及實價，而圖改良。

以上各點，均爲統一成本制度特有之利益。至於一般成本制度所共

有之利益，已列舉於本書第一章之末，在採用統一成本制度時，此等利益，更為顯著也。

推行統一成本制度之機關及其組織 欲期統一成本制度之推行，必先由同業公會設計一完善之成本制度。但欲規劃一完善之成本制度，足供同業各廠共同採用者，必先有適當之組織。此種組織，其最普通者，約有下列三種：

1. 於同業公會中，設一成本制度設計委員會，由該業各廠選派若干熟悉成本會計問題之會計員及管理員組織之，其服務純係義務性質。
2. 於同業公會中，設一成本會計研究部，由一受有相當薪給之成本會計專員主持一切，以從事於統一成本制度之設計。
3. 由同業公會向外界聘一精於成本會計之會計師，代為設計統一成本之制度。

上述三種方法之適宜與否，每以各同業之環境為轉移。如某種工業中，大工廠甚多，則各廠聘用之會計人員，多屬高等人材，自以採用第一種組織，較為便利，且藉此可收集思廣益之效。但若同業中多屬小廠而無高等會計人員，則以採用第二或第三種組織為宜。又或同業公會之會員甚多，收入甚豐，則不妨聘一常年成本會計顧問，藉以隨時改良該業之成本制度，故以第二種組織，較為適宜。如覺特設成本會計研究部，不甚經濟，則採用第三種方法，即委託一會計師代為設計，較為省便。

推行統一成本制度之步驟 欲使同業各廠之成本制度，趨於統一，決非一朝一夕可幾，必須經過相當時日，方能成功。故推行統一成本制度之程序，約可分為下列四大步驟：

1. 先由同業公會設計一最適宜而最優良之新式成本制度。
2. 將此優良之成本制度，向同業各廠宣傳，以引起各廠之興趣與需要。

3. 代各會員工廠設置成本制度，並視察其實施後之效果。
4. 就各廠實施統一成本會計之結果，彙編各種成本之統計。

茲將上列四大步驟，分節述之於後。

新式成本制度之設計 同業公會所設之成本制度設計委員會，倘由富有會計學識經驗之高級會計人員組織之，則其所設計之統一成本制度，自能完善而適宜。良以此等人員，對於一工業之製造情形，既甚熟悉，當能自由運用其關於成本會計之智識與經驗，以求適應各種之環境也。按最優良之統一成本制度，一方務須足以求出詳細而正確之成本，他方復須節省實施時之一切費用，並於實施時尤以不妨礙製造工作為尚。同時，此種制度，又必須能隨時適應環境，雖在施行以後，為日甚久，祇須略加更改，仍可繼續適用。欲達到此項目的，則當設計新制度時，應參酌各該工業之特殊情形，並使其帳戶之分類，對於大小工廠，咸相適宜。至若各項折扣，貨棧費用及財務費用等之會計處理問題，學者間尚多聚訟紛紜，當設計委員會制定統一成本制度時，亦應加以慎密之考慮。然後決定究以何種處理方法，為該業共同一致之標準。又如部份之劃分及製造部份之內容，亦應有一致之規定。至分配製造費用於產品之上，及分配銷售與管理費用於銷貨之上，更不可不定有標準之方法。

成本制度，既經確定，並已得同業公會之認可，則須編製一種淺顯之說明書，名曰會計制度便覽 (Manual of instructions)，以為採用此種制度者之指針。至於此種便覽之編製，究應詳細，抑應簡括，全視其會計制度之複雜與否及該業中一般會計人員之程度以為斷。有時，會計便覽之內容，祇述及初級會計之簡單原理，有時則又僅對於該會計制度之特質，加以闡明而已。惟就折中之道而言，會計便覽之編製，一方對於各該工業之特殊情形，固應有詳細之解釋，他方對於普通會計原理之應用，亦不容完全忽視，俾一般尚未熟諳高級會計之人員，可以資為參考焉。

促進同業各廠對於新設制度之興趣與需要 新式成本制度，經同

業公會設計完成以後，同業各廠中之能切實認識其優點，而樂於採用者，固不乏人。但普通一般會員，大抵思想遲鈍，對於一切新建制度，不能立刻領悟，且多意存延宕，不加採納者。然則欲期新制度之推行於全業，則非努力宣傳，藉以引起各廠之興趣不可。此種宣傳工作，可由同業公會中之成本會計研究部或其他職員擔任之。

在先進各國中，當各業同業公會設計一種新制度後，其初各廠類多爭先採用，一時頗為熱烈，惟隔時不久，即告沉寂，或已經採用新制而仍廢止者。此種現象，實由過分宣傳而起。蓋同業公會為欲使統一成本制度，早日實現起見，對於新制度之種種優點，每不惜過甚其詞，以致採用之者，事前既期望過奢，事後必大感失望。從而影響於新制度之推行，良可慨也。故為穩健計，宜力圖實質上之進步，不可徒事表面上之虛飾。倘能按步就班，循序前進，一俟此種新制，漸觀成效，再行推廣，則同業各廠成本制度之漸趨統一，自可期也。

當將新制度介紹於同業各廠時，應就其採用以後確實可以獲得之利益，努力宣傳。同業公會中如有何種刊物，不妨多刊關於成本會計之論文及關於新制度之廣告，並將新發現之應用方法及其優點，隨時公告。同時復可召集國內各廠代表，舉行分區會議，藉以討論新制度之修改與採用等問題。至同業各廠中之實際情形，更應用統計方法，加以研究而刊布之，並指示其如何利用新制度以改良其廠務。

各種宣傳資料之中，其最足以引起一般人對於統一成本制度之興趣者，約有下列三種：其一，為採用新制度後各種成本之統計及比較。其二，為已採新制之工廠，對於其種種優點所具之說明書類。其三，則為將施行新制度後之各廠情形，作精密之分析。有成本之統計與比較，可使各會員工廠，借助他人之經驗，以考究其自身之成績。有先進各廠之說明書類，於新制度之推廣，亦有極大之助力。蓋彼等平日之信用，足以號召同業中之大眾也。至於實施新制度後之分析與研究，則能以關於採用

新制度之實際情形，貢獻於各廠管理人員也。

代為設置成本制度 在歐美各國，同業公會中縱有成本會計研究部之組織，苟欲為其會員工廠，設置成本制度，並視察其實施情形，實非至善之策。良以同業各廠，既散布於各大城市中，則同業公會，非有甚多之會計人員，分派各處，自無從代各會員工廠設置並視察其成本制度。然聘用許多高級會計人員，以從事於此種工作，極不經濟。且會計人員，往來跋涉，諸多不便，倘設計結果，稍有不週之處。則同業公會及新式制度之信譽，更將同受不良之影響。

但若同業公會於各處設有分會時，則其情形與上述者不同。蓋各地分會，可以各設一成本研究部，分別代各工廠設置成本制度。且各處分會所特聘之成本會計員，既與各該處之同業工廠，較為接近，自能隨時觀察其實施新成本制度後之情形，是否與標準步驟，互相一致。

各種成本統計之彙編 同業公會除設計統一成本會計制度，並代同業各廠實行設置與隨時視察外，復須將各工廠實施之結果，及其成本之統計，彙集而刊布之。刊布各種統計數字之目的，在供給各廠以參考之資料，俾各廠可以自行改進其製造銷售及管理之方法。

對於工業本身最有關係之統計，莫若產品成本之統計。其次則為各部或各製造程序之單位成本，生產時間對於總工作時間之百分率，各部費用數額及費用分配率，停工時間成本及每小時工作成本等之統計資料。凡此種種，自以每月編算一次為最佳，並須以一月之平均數及本月與前十一個月之移動平均數同時表示之，藉以觀察其實際情形與經常狀態之差異，若能於平均數之外，將最高數與最低數亦同時刊布，以示其成本差異之距離，則更為完美矣。

關於成本統計資料之搜集及編製，亦以由同業公會之各處分會辦理較為合宜。其法即各處分會中之成本會計研究部，各搜集其區域內之成本統計，求出其平均數，然後匯交總會之成本會計研究部，以計算全

國之平均成本。故此種方法，實包含各個工廠之單獨成本，各區域內之平均成本，及全國之平均成本，其對於各工廠管理上所供給之參考資料，效用殊大。惟各種成本統計資料之發佈，僅以平均數為限，對於各廠之單獨成本，則類多嚴守秘密，除公會中之成本設計部職員外，絕不令同業各廠及外界知悉，以免營業競爭之弊焉。

附 錄

中 譯 英 文 會 計 名 辭

本附錄內所列英文名辭大致以 Lawrence: Cost Accounting 一書原文中所涉及者爲限

A

Account classification, 會計科目之分類
Accounting cost, 會計學上之成本
Accounting procedure, 會計程序
Accounting system, 會計制度
Accrued expenses, 應計費用
Accrued payroll (or accrued wages), 應計工資
Actual cost, 實際成本
Adjustment account, 整理帳戶
Administrative expenses, 管理費用
Allowances on sales, 銷售(貨)折讓
Analysis sheet, 分析表
Analysis sheet of selling and administrative expenses, 銷售管理費用分析表
Analytical statement, 分析表
Anticipations of profit, 預計利益
Applied expenses, 已分配費用
Applied manufacturing expenses, 已分配製造費用
Applied selling and administrative expenses, 已分配銷售管理費用
Apportioned charges (expense), 攤派費用
Appraisal, 估價
Appraised value, 估定價值
Appropriated, 保留
Appropriated material, 撥定材料
Assembly type industries, 裝配式製造業
Association dues, 公會會費
Auditing, 審計學
Average cost, 平均成本

Average cost method, 平均成本計價法
Average of averages, 平均率之平均率
Average price method, 平均價格計價法
Average unit cost, 平均單位成本
Averaging method, 平均法
Audit expense, 查帳費用

B

Balance sheet, 資產負債表
Bank loans, 銀行借款
Bar charts, 柱形圖表
Basis of distribution, 分配之標準
Beginning average method, 期初平均法
Bill of material, 用料預計單
Boiler explosion insurance, 鍋爐爆炸保險
Boiler room expense, 鍋爐間費用
Bonds payable, 應付公司債
Bonus to employees, 職工花紅
Book inventory, 帳面盤存
Budget, 預算
Building, 房屋
Building service expense, 房屋費用
Burden, 製造費用; 負擔
By-product recoveries, 副產品抵價數
By-products, 副產品
By-product sales, 副產品銷售

C

Capital expenditures, 資本支出
Capital expense, 資本費用

Capital stock outstanding, 已發股本	Continuous process industries, 連續式製造業
Cartage in, 運貨車力	Continuous system of physical inventory, 繼續盤點存貨制度
Cartage out, 銷貨車力	Control board, 生產統制牌
Cash in bank (or cash on deposit), 銀行存款	Control of expense, 費用統制
Cash on hand, 庫存現金	Controlling account, 統制帳戶
Charts, 圖, 統計圖	Copyrights, 版權
Chart of percentage comparisons, 百分率比較圖	Cost, 成本
Claims, 債權	Cost accountant, 成本會計員
Classification of accounts, 會計科目之分類	Cost accounting, 成本會計
Clerical labor, 抄寫人工	Cost accounting department (cost department), 成本會計部
Clock card, 上下工記時卡	Cost center (or production center), 成本中心(生產中心)
Code number, 標號號碼	Cost classification, 成本之分類
Collection expenses, 收帳費用	Cost clerk, 成本記錄員
Commission, 佣金	Costed finished production order, 已完工在製品成本單
Comparative balance sheet, 比較資產負債表	Cost finding (cost accounting), 成本計算
Comparative profit and loss statement, 比較損益計算書	Cost fluctuation, 成本變動
Comparative statement of actual and estimated profit and loss, 實際及預計損益比較表	Cost formulas, 成本公式
Comparative statement of monthly cost per productive hour, 每月生產小時成本比較表	Cost journal, 成本日記簿
Comparative statement of monthly operation cost per unit, 每月工作單位成本比較表	Cost ledger, 成本分類帳
Comparative statement of order costs, 分批成本比較表	Cost less depreciation, 成本減折舊
Comparative statement of product costs, 產品成本比較表	Cost memo, 成本通知單
Comparison sheet, 比較表	Cost of by-product sales, 副產品銷售成本
Compensation insurance, 職工傷害保險費	Cost of expenses, 製造費用成本
Compiling costs, 蒐集成本資料	Cost of goods manufactured, 製品成本
Complete cost, 總成本	Cost of goods sold, 銷貨成本
Compressed air cost, 壓氣成本	Cost of labor, 人工成本
Condensed balance sheet, 簡明資產負債表	Cost of material, 原料成本
Condensed profit and loss statement, 簡明損益計算書	Cost of reproduction, 再生產成本
Construction work in progress, 在程建築	Cost of sales, 銷售成本
Containers costs, 容器成本	Cost or market whichever is lower, 成本與市價孰低
Contingent liability, 或有負債	Cost price (or cost) 成本價格
	Cost records 成本記錄
	Cost sheet 成本單
	Cost statement 成本計算表
	Cost summarizing records 成本匯總記錄
	Cost system 成本制度
	Cost to make and sell 製銷成本
	Cost to manufacture 製造成本
	Cost value 成本價值
	Credit memo 貸項憑單

Credit memo for purchase return (or returned purchase invoice) 購貨退回憑單
 Cross-adding 交叉加結法
 Cumulative charts, 累積圖表
 Cumulative comparison, 累積比較
 Curve charts, 曲線圖表

D

Daily time report, 工作時間日報單
 Debit memo, 借項憑單
 Decimal time reporting method, 時間小數法
 Defective work, 次等工作
 Deferred charges (or deferred charges to operation), 遞延費用
 Deferred unapplied expense, 遞延未分配費用
 Deficit, 虧絀
 Delay time, 延遲時間
 Delivery equipment, 運送設備
 Delivery expenses, 運送費用
 Departmental account, 各部帳戶
 Departmental cost, 各部成本; 部份成本
 Departmental expense, 各部費用; 部份費用
 Departmental hour rate method, 分部工作時間法
 Departmental standard, 各部標準
 Departmentization, 分部組織法
 Departmental rate, 各部製造費用率
 Depreciation on replacement value, 換置價值折舊
 Depreciation rate, 折舊率
 Depreciation reserve, 折舊準備
 Development expense, 發展費用
 Direct cost, 直接成本
 Direct comparison, 直接比較
 Direct departmental expense, 各部直接費用
 Direct distribution, 直接分配
 Direct expense (charges), 直接費用
 Direct expense cost, 直接費用成本
 Direct labor, 直接人工
 Direct labor cost, 直接人工成本

Direct labor cost method, 直接人工成本法
 Direct labor hour method, 直接人工小時法
 Direct material, 直接原料
 Direct material consumed, 耗用直接原料
 Direct material cost, 直接原料成本
 Discount on purchases, 購貨折扣
 Discount on sales, 銷售折扣
 Display rack, 告示卡片
 Distribution entries, 分配費用之分錄
 Distribution on gross profit, 依毛利之分配
 Distribution on manufacturing cost, 依製造成本之分配
 Distribution on number or quantity, 依數量之分配
 Distribution on selling price, 依售價之分配
 Distribution rates, 分配率
 Divisional cost, 分部成本
 Donations, 捐贈
 Drafting department, 打樣部

E

Economic cost, 經濟學上之成本
 Electric power cost, 電力成本
 Element of comparison, 比較之要件
 Elements of cost, 成本要素
 Employer's liability insurance, 職工傷害保險
 Employment department, 雇工部
 Engineering department, 工程部
 Estimates, 估計
 Estimating cost system, 估計成本制度
 Exchange, 兌換
 Expense, 費用
 Expense standards, 費用標準
 Expense standing orders, 製造費用單
 Extraneous expense, 額外費用
 Experimental labor, 試驗損失

F

Factory cost, 工廠成本

Factory ledger, 工廠分類帳
 Factory office, 工廠事務所
 Factory supplies, 工廠物料
 Freight in (inward), 購貨運費
 Freight out (outward), 銷貨運費
 Frequency charts, 次數圖表
 Final cost, 總成本
 Financial income and expense, 財務收益及費用
 Financial statement, 決算表
 Financing method, 理財方法
 Finished goods, 製成品
 Finished goods ledger, 製成品分類帳
 Finished parts, 製成零件
 Finished parts ledger, 製成零件分類帳
 Fire insurance, 火險費
 First-in-first-out method, 先入先出法, 先購先用法
 Fixed charges, 固定費用
 Frequency comparisons, 次數比較
 Foreign exchange fluctuation, 國外匯兌漲落
 Foreman, 監工頭
 Fuel, 煤炭

G

Gas cost, 瓦斯成本; 煤氣成本
 General ledger, 總分類帳
 General accounts, general ledger accounts, 總分類帳戶
 General accounting, 普通會計
 General accounting department, 普通會計部
 General indirect labor, 普通間接人工
 Goods in process, 在製品
 Good-will, 商譽
 Graphic charts, 圖表
 Graphs, 圖表

H

Heat cost, 熱氣成本
 Hour costs, 小時成本
 Helpers and laborers, 雜工; 助手及工役

I

Idle time, 停工時間
 Income account, 收益帳戶
 Indirect cost, 間接成本
 Indirect labor, 間接人工
 Indirect manufacturing cost, 間接製造成本
 Indirect material, 間接材料
 Industrial cost system, 工業成本制度
 Insurance, 保險費
 Intangible assets, 無形資產
 Interest on investment, 投資利息
 Interest paid, 利息支出
 Interest received, 利息收益
 Interest reserve, 利息準備
 Internal check system, 內部牽制制度
 Inventories, 存貨; 盤存
 Inventory value, 存貨價值
 Invoice adjustment, 發貨單更正
 Invoice approval, 發貨單之核准
 Invoice approval stamp, 核准發貨單之圖記
 Indirect expense, 間接費用
 Inventory adjustment, 存貨整理
 Invisible gain, 無形收益
 Invisible loss, 無形損失
 Index number, 指數
 Inventory valuation, 存貨估價
 Inventory report, 存貨報告單

J

Job order cost system, 分批成本制度
 Joint costs, 聯合成本
 Job time report, 工程時間報告單
 Joint costs of material, 原料之聯合成本
 Journal; journal entry, 日記簿; 分錄

L

Labor, 人工
 Labor cost, 人工成本
 Labor in process, 在製人工
 Land, 地產
 Legal expense, 法律費

Liabilities, 負債
 Literal symbols, 文字記號
 Loading, 外加費; 運送費用
 Losses on bad accounts, 壞帳損失
 Lost time, 虛耗時間
 Lubricants, 機器油
 Loaned labor, 移信人工

M

Machine cost, 機器成本
 Machine hour method, 機器時間法
 Machine work report, 機器工作報告
 Machinery and equipment (or machinery and tools), 機器及設備
 Machinery equipment, 機器設備
 Machinery ledger (or register), 機器分類帳
 Maintenance, 維持費
 Maintenance department, 修理部
 Maintenance and repairs, 修理及維持費
 Maintenance reserve, 維持費準備
 Manufacturing account, 製造帳戶
 Manufacturing accounting, 製造業會計
 Manufacturing and factory equipment, 製造及工廠設備
 Manufacturing cost, 製造成本
 Manufacturing department, 製造部
 Manufacturing division, 製造部份
 Manufacturing expense (or overhead, burden), 製造費用
 Manufacturing expense distribution, 製造費用之分派
 Manufacturing expense in process, 在製製造費用
 Manufacturing expense ledger, 製造費用分類帳
 Manufacturing expense standing orders, 製造費用單
 Manufacturing operation, 製造工作
 Manufacturing supplies, 製造用物料
 Manufacturing statement (or cost to manufacture), 製造成本表
 Market price 市價
 Market price method, 市價計價法
 Market value, 現時價值; 時價

Material, 材料; 原料
 Material control, 原料統制; 材料統制
 Material cost, 原料成本
 Material cost method, 原料成本法
 Material requisition, 領料請求單; 領料單
 Materials and supplies, 原料及物料; 材料
 Material consumption, 原料耗用
 Material in process, 在製原料
 Material inventory, 原料貯存; 材料盤存
 Material valuation, 原料估價; 材料估價
 Maximum quantity of stores; 存料最高量
 Memorandum account, 備忘帳戶
 Medical service, 醫藥費
 Minimum quantity of stores, 存料最低量
 Mixed account, 混合帳戶
 Mixed department, 混合部
 Mixed transaction, 混合交易
 Monthly closing entries, 月終結帳分錄
 Monthly statements (monthly financial statements), 月份決算表
 Monthly summary, 月終匯總表

N

Net worth, 資本淨值; 淨值
 Nominal account, 虛帳戶
 Nominal elements, 非實物要素
 Nominal expenditures, 費用支出
 Normal cost, 經常成本
 Normal depreciation, 經常折舊
 Normal distribution rate, 經常配率
 Numerical symbols, 數字記號

O

Office furniture, 事務部器具
 Office furniture and fixtures, 事務部器具裝修
 Office salaries, 事務員薪金
 Office supplies, 文具用品; 事務部用品
 Officers salaries, 高級職員薪金
 Offset, 抵銷
 Offset account, 抵銷帳戶
 Offsetting errors, 抵銷錯誤
 Operation costs, 營業成本
 Operating expenses, 營業費用

Operating income, 營業收益
 Operating profit, 營業利益
 Operating statement, 損益計算書
 Order, 單; 定單; 批
 Order costs, 分批成本
 Order of distribution, 分配之順序
 Original cost, 原始成本
 Original cost value, 原始成本價值
 Original entry, 原始記錄
 Original investment, 原有投資額
 Original value, 原始價值
 Original vouchers, 原始憑單
 Other assets, 其他資產
 Other expenses, 其他費用
 Other income, 其他收益
 Other liabilities, 其他負債
 Outgo (or expenses), 費用
 Outlay, 支出
 Outward freight (or freight out; freight outward), 銷貨運費
 Overapplied expense (or overapplied manufacturing expenses), 多分配製造費用
 Overdraft or overdrawn account, 透支
 Over due account, 逾期帳款
 Overhead (factory overhead; manufacturing expense; or burden), 間接費用; 製造費用
 Over stock, 存貨過多
 Over stated, 估價過高; 抬高
 Overtime, 加工時間
 Over valuation, 估價過高

P

Packing costs, 裝包成本
 Packing supplies, 裝包用品
 Parts, 配件; 零件
 Patents, 專利權
 Patterns, 模型
 Pattern rooms, 模型部
 Payroll, 工資單; 工資簿; 薪工單
 Payroll account, 工資帳戶; 薪工帳戶
 Payroll analysis, 工資分析表; 薪工分析表
 Payroll department, 工帳部

Payroll distribution book, 工資分配簿;
 薪工分配簿
 Payroll fund, 工資備用金; 薪工基金
 Payroll recapitulation, 工資摘錄表
 Payroll requisition, 薪工請求單
 Payroll sheet, 工資單; 薪工單
 Payroll summary, 工資匯總表; 薪工匯總
 表
 Pension, 卹養金
 Pension fund, 卹金基金
 Percentage comparisons, 百分數比較
 Percentage statement, 百分數表
 Perpetual inventory account, 永續盤存
 帳戶
 Perpetual inventory (or stock), 永續盤存
 Perpetual inventory system, 永續盤存制
 Petty cash, 零用現金
 Petty cash account, 零用現金帳戶
 Petty cash book, 零用現金簿
 Physical inventory, 實地盤存
 Piecework wages, 計件工資
 Plant, 工場
 Plant hospital, 工場醫藥部
 Plant ledger, 工場設備分類帳
 Plant restaurant, 工場膳食部
 Postage, 郵資
 Posting mediums, 過帳根據
 Power plant, 動力部(間)
 Power plant cost, 動力間成本
 Predetermined cost, 預計成本
 Predetermined job cost system, 預定分
 批成本制度
 Prepaid insurance, 預付保險費
 Prepaid taxes, 預付稅捐
 Prime cost, 主要成本
 Process cost accounting (or process cost
 system), 分步成本會計制度
 Process production, 分步生產
 Process method, 分步成本法
 Producing department, 生產部
 Producing department cost, 生產部成本
 Product, 產品
 Product costs, 產品成本
 Production, 產量
 Production center, 生產中心
 Production control, 生產統制

Production department, 生產部; 廠務股
計部
Production order, 在製品成本單; 製造通
知單
Production record, 生產記錄
Productive labor (or direct labor), 直接
人工
Productive labor cost method, 直接人工
成本法
Productive labor hours method, 直接人
工時間法
Productive wages, 直接人工
Profit (or profits), 利益
Profit and loss account, 損益帳戶
Profit and loss adjustment account, 損
益整理帳戶
Profit and loss statement, 損益計算書
Profits earned, 已獲利益
Profit on operation, 營業利益
Proof, 對證
Proof of costs, 成本之檢證
Pro rata, 比例
Provision, 準備; 預提
Provision for bad debts, 預提壞帳
Provision for freight, allowances, dis-
counts, etc., 預提運費折讓及其他
Publicity expenses, 宣傳費
Purchase agent, 購買代理人
Purchase order, 購買定單
Purchase price adjustment, 買價整理
Purchase requisition, 請購單
Purchasing department, 購買部; 購貨部
Purchasing methods, 購買方法

Q

Quotation, 價目; 價目表

R

Ratio, 比率
Rate, 率
Raw material ledger, 原料分類帳
Raw materials, 原料
Real account, 實帳戶
Real elements, 實物要素

Receiving department, 收貨部
Receiving expense, 收貨費用
Receiving report, 收貨報告單
Recapitulation statement (or recapitula-
tion sheet), 摘錄表
Receipts, 收據
Reconciliation statement, 調節表
Reconciling inventory, 存貨之調節
Record of goods sold, 銷貨記錄
Records, 記錄; 記錄簿
Register, 登記簿
Rent, 房租; 租費
Rent of factory, 工廠房租
Rent of general office, 事務部房租
Rent of sales office, 銷貨部房租
Repairs, 修理費
Repairs and maintenance, 修理及維持費
Replacement cost, 重置成本
Repair production order, 修理工作通
知單
Report, 報告
Requisition, 請求單
Reserve, 準備
Reserve account, 準備帳戶
Reserve for accidents, 意外損傷準備
Reserve for allowance, 折讓準備
Reserve for bad debts, 壞帳準備
Reserve for contingencies, 意外損失準備
Reserve for depreciation, 折舊準備
Reserve for doubtful account (or reserve
for loss on doubtful accounts), 疑帳
準備
Reserve for plant extension, 工場擴充
準備
Restaurant, 膳食部
Return material, 退回材料
Return material report, 退料報告單
Return sales, 銷售退回
Return shipping order, 退貨發運單
Revenue expenditure, 收益支出
Royalties, 租金; 版稅
Rule for distribution, 分配之原則

S

Salaries, 薪金

Sales, 銷售; 銷貨
 Sales allowances, 銷售折讓; 銷貨折讓
 Sales book (register), 銷售簿; 銷貨簿
 Sales department, 銷售部; 銷貨部
 Sales discount, 銷售折扣; 銷貨折扣
 Sales income, 銷售收益; 銷貨收益
 Sales invoices, 銷售發貨單, 銷貨發貨單
 Sales journal, 銷售日記簿; 銷貨日記簿
 Sales ledger, 銷售客戶分類帳; 銷貨客戶分類帳
 Salesmen's salaries and commission, 推銷員薪金及佣金
 Salesmen's traveling expenses, 推銷員旅費
 Sales policies, 銷售政策; 銷貨政策
 Sales salaries, 銷貨部薪金
 Sales rebates and allowances, 銷售(貨)回扣及折讓
 Sales returns, 銷售(貨)退回
 Salvage, 殘值; 殘料
 Scale, 比例尺
 Schedule, 附表; 明細表
 Schedule of fixed charges, 固定費用明細表
 Scrap material, 廢料
 Scrap report, 廢料報告(單)
 Scrap value, 廢料價值
 Selling and administrative cost, 銷售及管理成本
 Selling and administrative expenses, 銷售管理費用
 Selling and administrative analysis sheet, 銷售管理費用分析表
 Selling and administrative expenses charged to cost, 計入成本之銷售管理費用成本
 Selling commission, 銷售佣金
 Selling cost, 推銷成本
 Selling division, 銷售之部
 Selling expenses, 銷售費用
 Selling price, 實價
 Selling profits, 銷售利益
 Service cost, 服務部成本; 服務費用
 Service department, 服務部
 Service department cost, 服務部成本
 Shipping and delivery cost, 運送成本

Shipping order, 運貨(料)通知單
 Shipping supplies, 運貨(料)用品
 Shop office expenses, 工場事務部費用
 Shop supplies, 工廠物料
 Shortage, 短少
 Short-extended, 列入細數
 Single-account system, 單帳戶制
 Single cost system, 單一成本制
 Sinking fund, 償債基金
 Sinking fund reserve, 償債基金準備
 Space charges (or the cost of floor space), 地位成本
 Specification costs, 分類成本
 Specific order cost system (or job cost system), 分批成本制度
 Spoilage, 損壞(工作)
 Spoiled material, 壞料
 Spoiled material report, 壞料報告(單)
 Spoiled work, 損壞工作
 Spoiled work report, 損壞工作報告(單)
 Spot charts, 加點圖表
 Standard costs, 標準成本
 Standard operation, 標準工作
 Standard wage rate, 標準工資率
 Standard unit rate, 標準單位率
 Standing orders, 製造費用單; 經常費用單
 Statement of cost and production, 成本及產量表
 Statement of cost to manufacture and cost of goods sold, 製造及銷貨成本表
 Statement of financial condition, 財政狀況表
 Statement of financial income and expense, 財務收益及費用表
 Statement of income and profit and loss, 損益計算書
 Statement of loss and gain, 損益計算書
 Statement of operating expense, 營業費用表
 Statement of operating revenue, 營業收入表
 Statement of responsibility, 各部應負責任表
 Statement of selling and administrative expenses, 銷售及管理費用表

Stationery and printing, 文具及印刷
 Statistical accounts, 統計帳戶
 Statistical department, 統計部
 Steam cost, 蒸汽成本
 Stock control card, 存貨統制單(活頁式)
 Stock inventory (inventory), 存貨
 Stock ledger, 存貨分類帳
 Storekeeper, 材料管理員
 Storeroom, 材料棧; 貨棧
 Stores, 材料
 Stores adjustment, 材料整理
 Stores inventory report, 材料盤存報告
 (單)
 Stores ledger, 材料分類帳
 Stores ledger clerk, 材料簿記員
 Stores ledger sheet, 材料分類帳頁
 Stores requisition, 領料單; 領料請求單
 Stores returned, 退回材料
 Sub-assembly, 次步配件
 Subsidiary ledger, 補助分類帳
 Subsidiary records, 補助記錄
 Summaries, 匯總表
 Summary of cost of finished products,
 製成品成本匯總表
 Summary of cost of goods sold, 銷貨成本
 匯總表
 Summary of manufacturing expenses
 applied, 已分配製造費用匯總表
 Summary of material consumed, 用料匯
 總表
 Summary of material received, 收料匯總
 表
 Summary of material returned, 退料匯
 總表
 Summary of responsibility, 各部應負責
 任匯總表
 Summary of scrap and spoiled material,
 廢料匯總表
 Summary of spoiled work, 損壞工作匯總
 表
 Summary of standing orders and applied
 manufacturing expenses, 已分配製造
 費用匯總表
 Sundry accounts, 雜項帳戶
 Superintendent's office, 工場監督部
 Supplies, 物料; 用品

Supporting documents, 憑證單據
 Supporting statements, 附表
 Surplus, 盈餘
 Suspense account, 暫記帳戶
 Symbols, 記號; 標號

T

Taking inventory (taking stock), 存貨
 盤點
 Tag, 簽條
 Tangible assets, 有形資產
 Taxes, 稅捐
 Taxes accrued, 應計稅捐
 Telephone and telegraph, 電話及電報費
 Three-account system, 三帳戶制
 Time cards, 記時卡
 Time clock, 記時鐘
 Timekeeper, 記時員
 Time reports, 時間報告單
 Title of account, 帳戶名稱
 Tool room, 工具間
 Total, 總額; 合計
 Total cost, 總成本
 Trade acceptance receivable, 應收商業承
 兌票據
 Trade association, 同業公會
 Trade cost system, 同業成本制度
 Transportation charges, 運輸費用
 Traveling expenses, 旅費
 Treasury stock, 庫存股份
 Trial balance, 試算表
 Trucking department, 車運部
 Trucking expenses, 車運費用
 Turnover, 週轉率
 Transferred labor, 移轉人工

U

Unabsorbed (manufacturing) expenses
 未分配製造費用
 Unapplied (manufacturing) expense, 未
 分配製造費用
 Unclaimed wages, 未領工資
 Underapplied (manufacturing) expense,
 少分配製造費用

Unfinished work, 未成工作; 未成品
 Uniform cost system, 統一成本制度
 Unit cost, 單位成本
 Unit profit, 單位利益
 Unproductive wages, 不生產人工
 Unrealized profits, 未實現利益
 Upkeep (or maintenance), 維持費

V

Valuation, 估價
 Valuation account, 估價帳戶
 Valuation reserve, 估價準備
 Values, 價值
 Vendee, 買主
 Vendor, 賣主
 Verification, 檢證
 Vouchers, 憑單; 付款憑單
 Vouchers payable, 應付憑單
 Voucher register (purchase journal), 付
 款憑單登記簿
 Voucher system, 付款憑單制度

W

Wage rate, 工資率
 Wages, 工資
 Wages allocation sheet, 工資分配單
 Wages book, 工資簿
 Wages sheet, 工資表
 Warehouse receipts, 棧單
 Waste, 耗費
 Water, 水費
 Weighted averages, 加權平均數
 Welfare department, 職工福利部
 Work in process, 在程工作; 在製品
 Work in process account, 在程工作帳戶;
 在製品帳戶
 Work in process inventory, 在程工作盤
 存; 在製品盤存
 Work in process ledger, 在程工作分類帳;
 在製品分類帳
 Work order, 工作通知單
 Work sheet, 工作底表, 計算表
 Work sheet for distribution, 分配計算表

立信會計師事務所編輯

商務印書館發行

大中學適用會計教本

立信會計叢書(-)

簿記初階

李友孟編著 關於商業簿記方法上的一切知識，從記帳、過帳、試算，以至結帳、決算和各種簿式，均有簡明扼要的敘述。全書十四章，各附問題，每隔若干章附有習題；最後一章為全書的總複習。

四角五分

初級商業簿記教科書

陳文麟、施仁夫編 內容簡例，極易瞭解。且用語體文。同上習題詳解

高級商業簿記教科書

潘序倫編著 內容適合高商。制妥善，解釋詳明，既理學。同上習題詳解

英文高級簿記會計

潘序倫編著 本書內容，與書相同，文字淺顯，便於初學。

會計學

潘序倫著 第一冊二元四角 第二冊二元四角 本書為著者數年所涉範圍之廣博，論理之精，非特在國內會計學界為空前計名著，亦無多讓。今又經見精彩。

會計學教科書

潘序倫 王濬如編著 本書將會計學之基本知識，扼要敘述，音簡意賅，條理井然，其內容及程度適與高級商業簿記教科書相銜法。

會計學概要

李濬如編 本書原為「會計學」之概要，現經作者修訂，列入本叢書，內容詳盡，條理清晰。同上習題詳解

審計學

王濬如編 本書內容詳實，條理清晰，為審計學之概要。同上習題詳解

會計審計法規

王濬如編 搜集會計審計法規百餘種，依性質分八編，未附歷年國家考試有關會計審計法規之試題。

立信會計叢書 (二)

立信會計師事務所編
商務印書館發行

政府會計 (第一次修訂本) 平裝三元二角

潘序倫 王濤如編著 本書根據我國現行法令，參考歐美政府會計原理編纂而成。內容詳分總論，預算，收支，決算，及審計五編。未附重要法令三十餘條。最近加以修訂，尤為完備。

實用官廳會計

吳憲著 根據現行會計法令原則，參照會計原理編成，並擬訂五種不同之簿記組織，附列各種格式。

銀行會計

顧準者 內容完備，編制新穎，取材悉本我國實際情形，對於近來銀行會計之改進，討論尤詳。

銀行會計教科書

顧準者 本書由顧者銀行會計改節編成，原書之練習題應用廣泛，亦可移用。

鐵道會計

張心澂著 本書參酌我國各路實際情形編纂，對於鐵道會計原理，敘述頗詳。

交通會計

張心澂著 此為我國會計文獻中之創作，計五編：一總論，二郵政，三郵政儲蓄，四電政，五航業。

會計問題

施仁夫 唐文瑞編 共分十二編，按業別選擇各種會計問題，詳述三百則，一附以答解及註釋。

會計數學

李鴻章 莫寶麟編 本書材料豐富，除討論利息現值等計算外，對於折舊及生年金等，無不有精確之敘述，並附有練習題。

各業會計制度 (第二集) 各二元四角

潘序倫編 本書集專家所著各業會計制度十有八篇，分編第一及第二兩集。計有：糖業，茶業，棉業，捲煙，煤礦，進出口，國外匯兌，倉庫，農業倉庫，牛奶，菸草，中華學校，電氣，出版，菸廠，旅館，火險，火柴煙枝及學校成本等。

股份有限公司會計 (第二次) 四元五角

潘序倫著 本書係根據著者曾任「公司會計」一書增訂而成，全書十四章，計四十萬言，分論公司之創立，決算，盈餘及公積，增股減股，公積金，合併，解散清算及和解破產等項。立論精闢，為我國公司會計及理財之唯一佳著。

決算表之編製及內容 三元

黃祖方編著 本書係就各種企業決算表之編製，及其內容之估價，加以詳細之研究。取材悉以我國工商金融各業之決算表為主，旁參歐美各國之實際情形，與歐美學者之權威理論，尤稱傑作。

所得稅原理及實務 (修訂本) 一元五角

潘序倫 李文杰編著 根據新頒法令，加以修訂，復將所得稅之會計問題詳加論述；對於所得之申報，繳納稅額之計算，並示例題多則。

無形資產論

楊榮先原著 施仁夫譯 本書原名 Goodwill and Other Intangible，立論精審，譯者歐陽壽生君詳詳。譯筆亦甚為暢達。

會計名辭匯釋

潘序倫 顧準編著 本書對於會計名辭，一一詳加解釋，其辭義之詳盡，實為會計界之寶庫。且附有會計名辭之譯音，尤為便利。

中華民國二十四年一月初版
中華民國二十八年二月改譯本第二版

◆(9752平)

立信會勞氏成本會計一冊

Cost Accounting

裝每冊實價國幣貳元伍角
外埠酌加運費匯費

原著者 W. B. Lawrence

譯述者 潘序倫

發行人 王雲五
長沙南正路

印刷所 商務印書館

發行所 商務印書館
各埠



版權所必究

(本書校對者章維宣)

G九〇〇上

