

第一章

基本概念

大綱

- ◎ 成本會計、管理會計與財務會計之比較
- ◎ 各種成本之基本概念
- ◎ 成本彙集與損益表與製成品成本表之表達





內文教學區

壹、成本會計、管理會計與財務會計之比較

一、成本會計之意義

係應用財務會計的原理、原則，以有系統之方法與程序，紀錄成本的發生、累積、分類及彙總成本資訊，以提供財務會計及管理會計所需之成本資訊，以計算產品或業務之成本，及衡量損益，並協助管理當局衡量績效、控制與抑減成本，暨規劃分析未來成本，以訂定將來營運策略等。

二、成本之基本概念

(一) 成本

當取得資產、權益或勞務時，所支付一切必要的代價而言。此種取得資產、權益或勞務之支付，包括現金給付、勞務供給、權利付予或其他資產之交換。至於一切必要的代價則包括發票價格與為取得資產、權益或勞務而必須付出之各項相關支出。

(二) 資產、費用及損失

「一項支出、費用或資產之消逝；當其屬性決定後，或分配於某種收入或產品負擔者，即可冠以各該有關之屬類，而稱之為成本，例如，銷管成本、製造成本、廠務成本、銷貨成本、後期成本等等。」

成本的發生，可按照其可使用之經濟效益期間長短，加以分類。若其經濟效益非於當期全部耗用而及於未來者，可資本化為資產，反之，可記為費用或損失，列於損益表項下。又當期耗用之成本有相對之收益者為費用，無相對之收益者為損失，其相關之圖示如下：

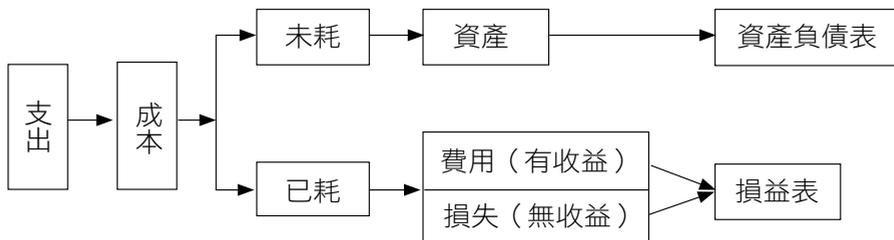


圖 1-1 成本流程



(三) 成本目的與成本標的

1. 成本目的：即一項成本被衡量、分配、分類之目的，如為了衡量績效、為了產品訂價，或為了存貨之評價。
2. 成本標的：是指任何產品、服務、顧客、作業或組織單位等，其為了一些管理目的而分配成本於此。

在分析成本之前，須對成本之目的與標的作明確之闡釋，否則將可能得到無意義之數字，對經營者之決策資訊毫無幫助。

(四) 成本制度通常處理的兩大階段

1. 成本累積：經由會計制度，以某種方式將成本資料加以蒐集、分類及彙總。
2. 成本分配，如下：
 - (1) 直接追溯：直接追溯累積的成本至成本標的的過程。
 - (2) 成本分攤：利用成本分攤的方法將累積的成本分攤至各成本標的的過程。

三、成本會計之功能

(一) 策略管理

辨認與執行特別的目標與活動計畫，以得到預期的競爭利益。

(二) 規劃與制訂決策

預算、利潤規劃、現金流量管理、租用或購買的決策、修理或替換的決策、研發產品和行銷的決策。

(三) 管理與作業控制

監督所有層級的活動以確保可達成組織目標。

(四) 編制財務報表

符合機關的報告規定。

四、管理會計之意義

將企業之經濟活動加以認定、紀錄、分類及彙總，並提供有用之資訊給各階層之管理人員，以幫助其規劃、執行並控制組織的活動。

五、管理會計之基本概念

(一) 管理策略

所謂管理，是指從確立目標開始，以至達成目標為止的一連串過程。即指在一組織內運用規劃、執行、控制等活動，經由人員的組



織遴選與指導，藉各種資訊的提供，協調整合組織資源的運用，以達成組織的目標，此一過程即是管理的過程。

有關規劃、執行及控制等活動彙總說明如下：

表 1-1 策略規劃、管理控制與工作（執行）控制之比較

	策略規劃	管理控制	工作（執行）控制
定 義	決定組織目標，並選擇達成該目標之策略的過程。	管理人員誘導組織成員，有效率而且有效地執行組織既定之策略的過程。	現場工作者，確保特定工作確實有效地在執行的過程。
適用階層	高階管理人員。	中階管理人員。	低階管理人員。
期間長短	長期。	中期。	短期。
管理判斷	長遠目標與主要方向之判斷如： 1. 應否投入某一行業？ 2. 應生產何種產品？ 3. 採何種方式？	在管理控制過程中，必須依賴管理人員判斷。	工作方法與程序已確定，無須作管理判斷。

(二) 管理決策與管理會計系統舉例說明

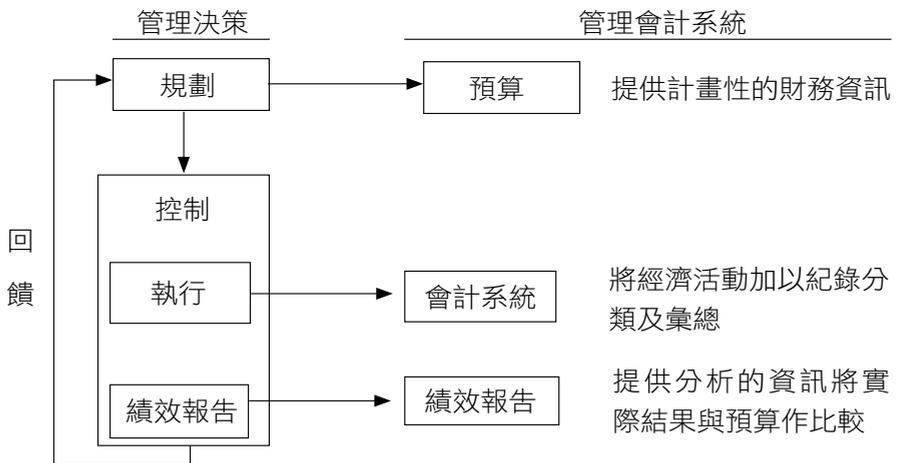


圖 1-2 管理決策與管理會計系統

資料來源：Horngren, cost accounting。



(三) 管理會計的任務

1. 紀錄事實：將實際交易加以紀錄，計算產品成本與損益，以助於了解企業過去之實況。
2. 引導注意：將企業現有營運過程中，重大、不正常之事項予以報導及解釋，以促使管理當局迅速採取有效行動。
3. 解決問題：蒐集攸關資訊，運用各種技術方法，協助管理者選擇最有利之方案、策略。

(四) 管理會計之組織職權

1. 直線部門：凡對組織之主要目標，如產品之銷售、生產，負主要且直接責任者。
2. 幕僚部門：凡對其他直線部門提供意見、服務或協助者。
3. 職權分為三種：直線職權、幕僚職權與功能性職權。直線職權係指向下對部屬行使的職權。幕僚職權係指建議他人而非命令他人的職權，它可能向側或向上行使。功能性職權，係按特定職能或專業，向側及向下行動的權利。

六、成本會計、管理會計與財務會計之關係 ☆☆☆☆

表 1-2 財務會計、成本會計與管理會計之比較

	財務會計	成本會計	管理會計
資訊使用者	外部人士。	紀錄成本的發生、累積、分類及彙總成本資訊，以提供財務會計及管理會計所需之成本資訊。	內部人士。
目的	資產評價與損益計算。		規劃、控制與決策。
報告編製	一般公認會計原則。		依決策需求。
時效性	落後。		及時。
資訊形式	完整的財務報表。		財務或非財務性報告。
資訊品質	偏重可靠性，較為客觀。		偏重攸關性，較為主觀。
資訊之報導標的	以企業整體為單位。		以企業整體或一部門、產品或設備為單位。

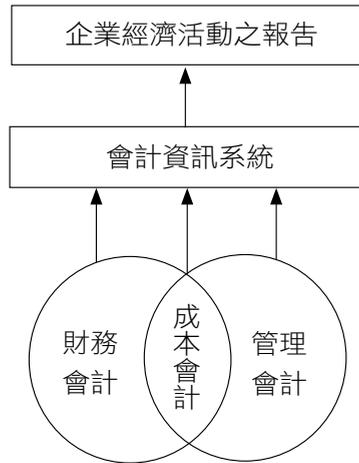


圖 1-3 成本會計、管理會計與財務會計之關係

資訊使用者常藉會計資訊作成決策，例如，管理人員需要及時之資訊，以協助其規劃資源之使用與分配、控制既定計畫之執行、評估經營之績效，並作各種日常經營決策。例如，是否擴充廠房、添購新設備，是否改變產品組合，如何決定產品售價，應否接受訂單，以及產品所需零件應自製亦或外購等。投資者藉會計資訊是否購買、持有或出售股票之決定；債權人藉會計資訊是否擴張、維持或縮減貸款額度。供應商基於徵信之需，顧客用於價格談判，員工著眼於工資獎金之調增等，均須依賴會計資訊。

貳、各種成本之基本概念

一、依成本標的分類

(一) 直接成本

與成本標的有關，並可採經濟可行之方法直接追溯至成本標的之成本。

(二) 間接成本

與成本標的有關，但無法採經濟可行之方法直接追溯至成本標的之成本，而以間接合理之成本分攤方法分攤至成本標的。



二、依成本習性的分類

(一) 變動成本

總數隨作業水準的變動而呈直接比例變動的成本。每單位的變動成本固定。

(二) 固定成本

不管作業水準如何變動，其總數仍維持固定的成本。其每單位成本將隨作業水準的變動而作反方向的變動。

其區別如下：

項 目	總成本	單位平均成本
變動成本	變動	不變
固定成本	不變	變動

(三) 半變動成本

指成本之發生，雖隨產銷量增減而變動，但不成等比例變動者。

※攸關範圍：在某一特定之作業量（或能量）之區間內，預計銷貨收入與成本（費用）均保持一特定關係。

(四) 變動、固定成本與直接、間接成本之關係

成本按其與成本動因間之關係，可分為變動成本與固定成本，而按其與成本標的間之關係，則可分為直接成本與間接成本，兩種分類甚易予人對變動、固定成本與直接、間接成本之間有一對一關係的錯覺。例如，廠房之折舊既是固定成本也是間接成本。事實上，固定成本也有可能為直接成本，例如，工頭之工資為固定成本亦為生產部門之直接成本。因此，變動、固定成本與直接、間接成本之間並無一定之關係存在。

三、依是否屬於產品成本的分類

(一) 產品成本

與產品製造或購買有關之成本，而須歸屬至產品之成本，其未出售前列為存貨，出售時再轉為費用。

(二) 期間成本

不計入產品成本，於發生當期列為費用。如銷售部辦公室折舊費用。



(三) 製造業產品成本三大要素

1. 直接材料：可以經濟可行之方法直接追溯至產品之材料。
2. 直接人工：直接耗用於製造產品之人工。
3. 製造費用：間接材料、間接人工及其他製造費用。

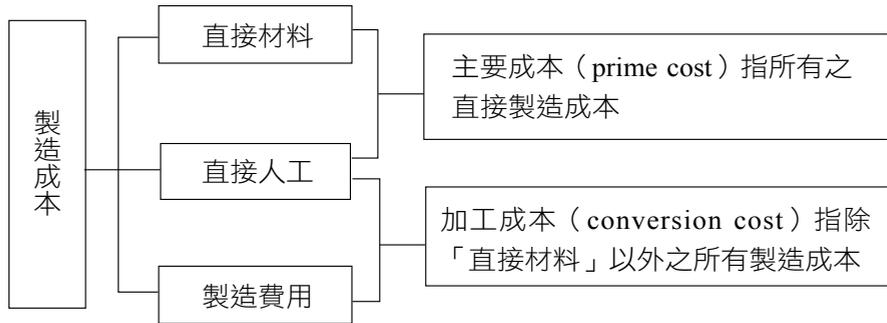


圖 1-4 製造業產品成本三大要素關係圖

四、依成本是否與產品共同發生的分類

(一) 共同成本 (common cost)

係指兩個以上的單位、部門或作業線所共同使用之設備或服務之成本。

(二) 聯合成本 (joint cost)

係指經過共同的製造程序產生數種產品時，在分離點以前所發生之成本。

※共同成本有合理的分攤方法；聯合成本則無合理的分攤方法，只能依武斷之方式為之。

五、依成本與決策是否有關的分類

(一) 攸關成本 (relevant cost)

隨決策之選擇而改變的成本，亦為選擇某方案時，應予考慮之成本。

(二) 無關成本 (irrelevant cost)

即不受決策之選擇而改變的成本，亦為選擇某方案時，不須考慮的成本。



(三) 付現成本 (out-of-pocket cost)

指須於目前或未來以現金支付之成本，通常多指變動成本，因其與決策有關。

(四) 沉沒成本 (sunk cost)

指過去已發生而與目前決策無關之成本。

(五) 可免成本 (avoidable cost)

不採用某方案或裁撤某部門時，即可避免或節省之成本，通常其為攸關成本。

(六) 不可免成本 (unavoidable cost)

不採用某方案或裁撤某部門時，亦不可避免或節省之成本，通常其為無關成本。

1. 每一決策常有多項可行方案，就任一方案而言，「不採行」該方案即可免之成本稱該方案之可免成本（可免成本不是「採行」某一方案後，其他不採行方案之成本），是針對個別方案本身而言。
2. 當針對多項方案作選擇時，不論選擇何種方案均相同之成本為該選擇之無關成本（針對不必列入比較考慮，不會影響決策正確性），若因選擇不同方案而會變動的成本為該選擇決策之攸關成本，是針對選擇決策而言。

(七) 機會成本 (opportunity cost)

在資源有限下，投資特定計畫而放棄其他計畫，其他計畫中獲利最高之利益即為此特定計畫之機會成本。例如，某商店將剩餘場地用於銷售商品後，即無法再租予他人以獲取租金收入。

(八) 應計（應負、設算）成本 (imputed cost)

係一種假定成本，凡無須實際支付，亦不登載於帳簿，但就經濟觀念，應該負擔之成本。例如，決定房屋自用或出租何者有利時，可將租金收入作為自用之應負成本。

(九) 差異成本 (differential cost)

即各種不同方案總成本的差額。

(十) 邊際成本 (marginal cost)

即增額成本 (incremental cost)，經濟學上之定義是每增加一個單位所增加之成本。亦即，預定計畫擴充至超過原訂目標所增加之成本。



六、依成本控制與否的分類

(一) 可控制成本

管理人員在其特定期間對外某成本之發生或金額大小，有重大影響力者。

(二) 不可控制成本

管理人員在其特定期間對外某成本之發生或金額大小，無重大影響力者。

例題 1

品安公司約 15 年前購入它的廠房建築。幾年來公司將建築物後面的小型附屬建築向外出租。品安公司每年從此地獲得租金收入 \$60,000。此租約即將到期，而且不再續約，品安公司決定自己使用此地以便製造新產品。

新產品的每單位直接材料總成本 \$100。為了有空間以儲存製成品，公司將承租附近的一間小型倉庫。每月承租成本 \$900，此外，公司為了生產新產品必須承租設備，每月租金是 \$8,000。製造新產品將會僱用工人，每單位直接人工成本 \$72。附屬建築將繼續以直線法計提折舊，如過去幾年一樣。每年折舊額是 \$8,800。

新產品每月廣告成本合計 \$44,000。必須僱用一位監工去監督生產，他的薪水每月 \$22,000。操作機器的電力每單位 \$2.20。運交新產品給顧客的成本是每單位 \$15。

為了有資金買材料，支付薪資等，公司必須出售某些短期投資。這些投資目前每年產生 \$5,000 的報酬。

按下列各欄標題來編製答案表：

成本名稱	變動成本	固定成本	產品成本			期間成本 (銷管)	機會成本	沉沒成本
			直接材料	直接人工	製造費用			

在最左欄列下製造新產品所伴隨而來的各項成本（在「成本名稱」下）。然後在每個標題下劃上×，以說明所伴隨的成本類型。當然有些成本可能在幾個標題欄下劃上×（例如：某項成本可能是固定成本、期間成本和沉沒成本；你將在這項成本對應的每項標題欄下劃上×）。



【擬解】

成本名稱	變動成本	固定成本	產品成本			期間成本 (銷管)	機會成本	沉沒成本
			直接材料	直接人工	製造費用			
1. 先前每年租金收入 \$60,000							×	
2. 直接材料成本每單位 \$100	×		×					
3. 倉庫租金成本每月 \$900		×				×		
4. 設備租金成本每月 \$8,000		×			×			
5. 直接人工成本每單位 \$72	×			×				
6. 附屬建築的折舊每年 \$8,800		×			×			×
7. 廣告成本每年 \$44,000		×				×		
8. 監工薪水每月 \$22,000		×			×			
9. 機器電力每單位 \$2.20	×				×			
10. 運送成本每單位 \$15	×					×		
11. 短期投資報酬每年 \$5,000							×	

參、損益表與製成品成本表

一、產品成本彙集之流程（製造業）

(一) 流程圖

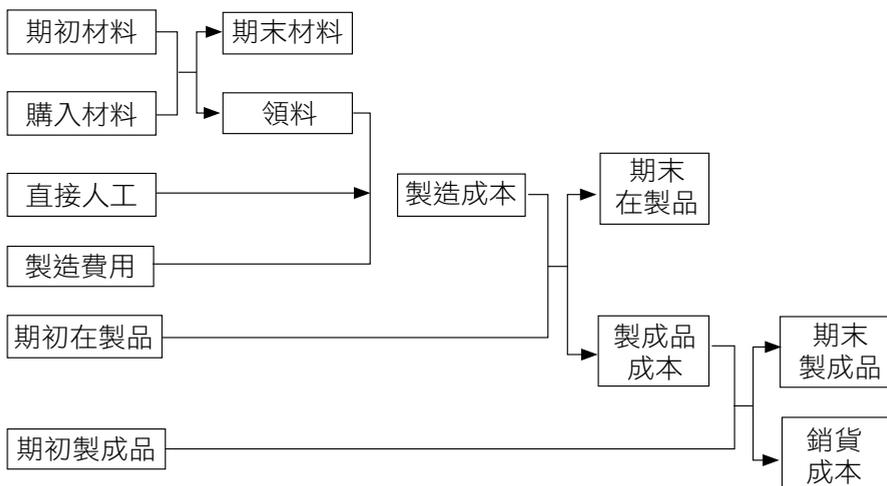


圖 1-5 製造業產品成本彙集流程圖



—— 實力養成區 ——

一、選擇題

- () 1. 下列何者不是製造成本三大成本要素？
 (A) 直接原料 (B) 直接人工
 (C) 製造費用 (D) 銷售費用
- () 2. 工廠機器設備之折舊是屬於：
 (A) 間接材料 (B) 銷售費用
 (C) 製造費用 (D) 管理費用
- () 3. 應客戶之要求加班趕製產品，此加班費應列為：
 (A) 直接人工 (B) 直接材料
 (C) 製造費用 (D) 銷管費用
- () 4. 惠生公司生產汽車零件，其 4 月份的製造成本 \$360,000，而直接材料為直接人工的 40%，且直接材料等於製造費用，則主要成本為：
 (A) \$80,000 (B) \$160,000
 (C) \$200,000 (D) \$280,000

▶▶【解析】

設直接人工為 X，直接材料為 0.4X，製造費用為 0.4X

$$0.4X + X + 0.4X = \$360,000$$

$$X = \$200,000$$

$$\text{主要成本} = 0.4 \times \$200,000 + \$200,000 = \$280,000$$

- () 5. 加工成本為 \$720,000，主要成本為 \$600,000，製造費用為直接人工成本的 2 倍，下列何者敘述正確？
 (A) 直接原料成本為 \$240,000 (B) 直接人工成本為 \$360,000
 (C) 直接人工成本為 \$480,000 (D) 總製造成本為 \$1,080,000

▶▶【解析】

設直接人工為 X，則：

$$X + 2X = \$720,000 \Rightarrow X = \$240,000$$

$$\text{製造費用} = 2 \times \$240,000 = \$480,000$$

$$\text{直接材料} = \$600,000 - \$240,000 = \$360,000$$

$$\text{製造成本} = \$360,000 + \$240,000 + \$480,000 = \$1,080,000$$

- () 6. 一項成本被視為直接或間接，主要係決定於：
 (A) 會計制度 (B) 成本分配制度
 (C) 成本歸屬制度 (D) 所用的成本標的
 (E) 直接或全部成本法的使用
- () 7. 假設直接的製造成本合計為 \$80,000，加工成本合計為 \$70,000，而間接的製造成本係以機器小時作為分攤基礎，每小時的分攤率為



\$30。已知當期使用的機器小時數為 900，則總製造成本應為：

- (A) \$107,000 (B) \$97,000
(C) \$80,000 (D) \$70,000

▶▶【解析】

$$\$80,000 + 900 \times \$30 = \$107,000$$

- () 8. 期初在製品成本加本期製造成本等於本期：
(A) 可供使用的材料成本 (B) 可供製造的產品成本
(C) 可供銷售的產品成本 (D) 製成品成本
- () 9. 製成品銷售以後，產品成本即由資產型態轉變為：
(A) 負債 (B) 收入
(C) 成本或費用 (D) 淨值
- () 10. 丰滋公司預計明年銷貨 100,000 單位，每單位成本為：直接材料 \$60，直接人工 \$30 和製造費用 \$30。假定無期初與期末在製品，期初製成品為 40,000 單位，期末預計留存 10,000 單位，則預定之生產成本為：
(A) \$12,000,000 (B) \$7,200,000
(C) \$13,200,000 (D) \$8,400,000

▶▶【解析】

期初製成品 + 本期完工製成品 - 期末製成品 = 本期製成品銷售數

$$40,000 + \text{本期完工製成品} - 10,000 = 100,000 \text{ (單位)}$$

$$\text{本期完工製成品} = 70,000 \text{ (單位)}$$

直接材料 + 直接人工 + 製造費用 = 製造成本

$$\text{單位製造成本} = \$60 + \$30 + \$30 = \$120$$

$$\text{總製造成本} = \$120 \times 70,000 = \$8,400,000$$

- () 11. 下列何項成本不出現於會計紀錄中，亦不須現金支出，但作決策時應考慮的機會成本是：
(A) 主要成本 (B) 攸關成本
(C) 差異成本 (D) 應負成本
- () 12. 管理會計人員依其職能在組織內擔任的角色有：
(A) 幕僚角色 (B) 規劃、控制及決策的輔助角色
(C) 行為影響者角色 (D) 高階管理者角色
- () 13. 下列何者係現代組織理論關於管理會計角色的行為假定？
(A) 會計系統係目標分配的手段
(B) 會計系統是一項控制工具
(C) 會計系統對績效評估保持相當程度的中立
(D) 管理會計程序的客觀性大體是個謎，會計人員在資料的處理、選擇和報告上有相當大的選擇餘地



$$(\$200,000 + \text{直接人工}) \times 75\% = \text{直接人工} + \$120,000$$

$$\text{直接人工} = \$120,000$$

() 20. 湯臣公司製造產品一種，每單位的製造成本為 \$20,000，其中主要成本占 75%，加工成本占 55%，則該產品直接材料成本為：

(A) \$15,000

(B) \$11,000

(C) \$9,000

(D) \$6,000

▶▶【解析】

$$\$20,000 \times 0.75 = \$15,000$$

$$\$20,000 \times 0.55 = \$11,000$$

$$\text{直接材料成本} = \$20,000 - \$11,000 = \$9,000$$

二、計算題

(一) 高雄製鋁公司 98 年元月份製造產品一種，該月份成本及損益資料經分析如下：

① 該月月初及月底均無任何存貨。

② 材料成本為製造成本 50% (包括直接材料及間接材料)。

③ 人工成本為製造成本 36% (包括直接人工及間接人工)。

④ 製造費用為製造成本 30% (包括間接人工、間接材料及其他費用)。

⑤ 材料總成本 \$250,000，其中間接材料占 1/5。

⑥ 人工成本中間接人工為直接人工之 1/5，即直接人工為間接人工 500%。

⑦ 毛利率 = 銷貨成本率。

⑧ 管理成本為銷貨之 25%。

⑨ 銷售成本為管理成本之 25%。

⑩ 財務成本為銷售成本之 60%。

試依據上述資料為高雄製鋁公司編 98 年元月份損益表一份。

▶▶【擬解】

高雄製鋁公司
銷貨成本表
98 年元月份

直接材料 (\$250,000 × 4/5)		\$200,000
直接人工 (\$500,000 × 36% × 5/6)		150,000
製造費用		
間接材料 (\$250,000 × 1/5)	\$50,000	
間接人工 (\$500,000 × 36% × 1/6)	30,000	
其他 [(\$500,000 × 30% - (\$50,000 + \$30,000))]	70,000	150,000
製造成本 (= 銷貨成本)		<u>\$500,000</u>
*製造成本 = \$250,000 ÷ 50% = \$500,000		



高雄製鋁公司 損益表 98 年元月份		
銷貨收入		\$1,000,000
減：銷貨成本		<u>500,000</u>
銷貨毛利 [$\$1,000,000 \times (1 - 50\%)$]		\$500,000
減：銷管成本		
銷售成本 ($\$250,000 \times 25\%$)	\$62,500	
管理成本 ($\$1,000,000 \times 25\%$)	<u>250,000</u>	<u>312,500</u>
營業淨利		\$187,500
減：財務成本 ($\$62,500 \times 60\%$)		<u>37,500</u>
本期淨利		<u>\$150,000</u>

(二) 泰山公司 98 年之原料、在製品及製成品資料如下：

	期初存貨	期末存貨
原料	\$72,000	\$60,000
在製品	144,000	160,000
製成品	35,000	42,000

泰山公司 98 年度購入原料 \$750,000 並發生直接人工 \$170,000 及製造費用 \$444,000，試為泰山公司編製 98 年度之製成品成本表。

▶▶【擬解】

泰山公司 製成品成本表 98 年度		
科目名稱	金額	
	小計	總計
直接材料		
期初原料存貨	\$72,000	
本期進料	<u>750,000</u>	
本期可供使用原料	\$822,000	
減：期末原料存貨	<u>60,000</u>	
本期耗料		\$762,000
直接人工		170,000
製造費用		<u>444,000</u>
製造成本		\$1,376,000
加：期初在製品		144,000
減：期末在製品		<u>160,000</u>
製成品成本		<u>\$1,360,000</u>