

成本會計

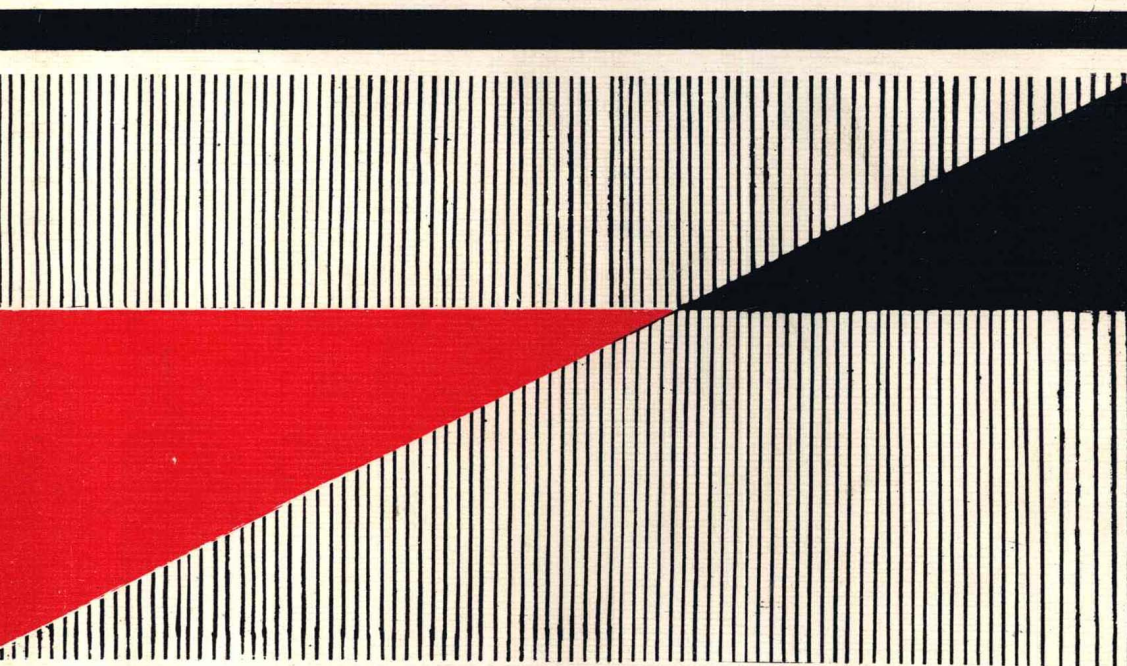
規劃與控制

第六版

下冊

原著者：Matz · Usry

譯者：連明珠 鄭明堅



曉園出版社

成本會計

規劃與控制

(下 冊)

原著者：Matz · Usry

譯 者：鄭明堅 連明珠

曉 園 出 版 社

版權所有・翻印必究

中華民國六十六年九月初版

成本會計

規劃與控制

(下 冊)

定價：平裝每冊新台幣壹佰貳拾元整
精裝每冊新台幣壹佰伍拾元整

原著者 Matz • Usry

譯者 鄭明堅 連明珠

出版 曉園出版社

臺北市永康街十二巷二號之三

電話：351-4513 321-3764

劃撥：一九四五三

新聞局登記證內版台業字第一二四四號

成 本 會 計

規 劃 與 控 制

(下 冊 目 錄)

第五部份 利潤、成本與銷貨的規劃

第十六章 利潤、銷貨、成本與費用之規劃及預算

利潤規劃	551	銷貨預算	556
預算計劃的先決條件	555	生產預算	559
預算委員會	555	製造成本預算	561
期間預算的細節	556	營業費用預算	565

第十七章 支出與現金預算、預計報表、非製造業與非營利機構預算、計劃評核術成本、人際行為

資本支出預算	581		590
研究與發展預算	582	規劃及控制用之計劃評核術與技	
現金預算	584	劃評核／成本制度	593
計劃或預計損益表	587	機率預算	596
計劃或預計資產負債表	589	建立預算與人際行為	597
學外界人士所編製之財務預測		建立預算首須建立人際關係	598

第十八章 彈性預算、成本習性分析、統計相關分析

彈性預算	625	產能水準	627
預算控制之目標	626	成本習性分析	631
產能與業務量（作業量）	627	決定半變動費用之固定與變動	

因素	633	服務部門之彈性預算	647
彈性預算之編製	643	行銷與管理費用之彈性預算	
經由電子資料處理與梯階圖編製	648		
彈性預算	646		

第六部份 成本與利潤的控制

第十九章 標準成本法：設定標準與分析差異

預算與標準之比較	673	標準成本卡	676
標準成本之定義	674	材料成本標準	676
標準—基本與現行	674	人工成本標準	679
標準成本之目的	675	間接製造成本標準	681
設定標準	676	配合與產出差異	689
		差異分析之管理用途	696

第二十章 標準成本法：彙總、報告、評估成本與差異

彙總標準成本之方法	723	配合與產出差異之分錄	730
材料之標準成本會計程序	724	差異之控制與責任	732
人工之標準成本會計程序	726	差異控制之容忍限度	733
間接製造成本之標準成本之會計程序	727	差異之處理	735
製造品之標準成本會計程序	729	標準成本之修正	740
		標準成本法之廣泛應用	741

第二十一章 傳統毛利分析

毛利變動之原因	771	銷貨數量分析之進一步區分	779
毛利分析	771	毛利分析之用途	780

第二十二章 直接成本法與邊際貢獻

歸納成本法之性質	793	直接成本法之外部使用	799
直接成本法之定義	795	歸納成本法與直接成本法之比較	801
直接成本法之用途	795	調整直接成本法數額供外部報告使用	805
直接成本法之內部運用	796		

第七部份 成本與利潤分析

第二十三章 行銷費用與獲利分析

行銷之範圍	825	行銷獲利分析	833
製造成本與行銷成本之比較	826	邊際貢獻法	839
行銷成本控制	828	魯賓遜·派特曼法案對於行銷成本分析之影響	840
依彈性預算與標準控制各項職能活動	832	行銷成本與獲利分析例題	843

第二十四章 損益平衡與成本—數量—利潤分析

損益平衡分析之資料來源	865	動態利潤分析	879
決定損益平衡點	886	成本—數量—利潤分析之應用	880
完成損益平衡圖	869	利量分析圖	882
另一種損益平衡圖	870	利量關係之圖示	883
固定成本變動對損益平衡點之影響	873	價格變動對利潤之影響	883
銷貨組合變動對損益平衡點之影響	874	售價減少與銷量增加	885
決策所用損益平衡分析	875	產品分析	886
單位利潤圖	876	各種產品成本—數量—利潤關係之圖示	887
單位成本公式	877	總成本分析之誤解	889
安全邊際	879		

第二十五章 差異成本分析

- | | |
|--------------------|------------------|
| 差異成本研究例題 926 | 差異運用分析之長期運用 939 |
| 用於差異成本研究之線型方程式 936 | 機率估計之運用 939 |
| 用於差異成本研究之線型規劃 938 | 機率分配例題 939 |
| 差異成本分析與市場 938 | 自製或購買之差異成本研究 940 |
| | 停工之差異成本研究 942 |
| | 其他成本觀念 942 |

第二十六章 資本支出之規劃、評估與控制

- | | |
|--------------|-------------|
| 資本支出之規劃 967 | 資本支出之控制 987 |
| 資本支出之平評估 969 | |

第二十七章 利潤績效衡量、公司內部價格轉撥與產品計價方法

- | | |
|---------------|-------------|
| 利潤績效之評估 1009 | 產品計價方法 1026 |
| 公司內部價格轉帳 1021 | |

第二十八章 用於規劃與決策之線型規劃

- | | |
|-------------------|--------------------|
| 線型規劃例題 1051 | 運用圖解法解答成本最小問題 1069 |
| 圖解法一線型規劃技術之一 1052 | 影子價格 1070 |
| 單一法一線型規劃技術之二 1054 | 線型規劃技術——一般觀察 1072 |

第五部份

利潤、成本與 銷貨的規劃

第十六章

利潤、銷貨、成本與費用之規劃及預算

成本會計是一種「管理工具」，因此可作為規劃與控制的手段。普通或財務會計的主要目的，在於編製與發佈每月和每年的財務報表。而成本會計則在於提供管理當局產品總成本與詳細成本的資料，使高級管理階層人員可釐訂出明智的生產計劃與銷貨政策。送呈管理人員的短期詳細報告中，將實際材料、人工、間接製造成本、行銷與管理費用，與生產以前所編製的估計與標準成本互相比較並予以分析後，可使管理人員有效地控制各部門與各處的業務。因此，標準成本制度連同預算，就成為達成這些多重任務與目標最適當的基礎。

利潤規劃

處於此技術快速進步以及對於社會與政治變化必需深加體認的時代中，欲作成穩健而明智的利潤、銷貨、成本與費用規劃，將比以往更重要並且困難。現代的利潤規劃，鼓勵各部門與各處自動採取必要行動，並確認各經理人的責任，促使其在企業目標下努力達成自己的目標。利潤規劃係導向企業的終極目標，故包含所有與利潤有關的重要因素。預算作為規劃與控制的工具，是管理當局將整個組織保持於既定業務水準之上的最佳工具之一。所謂預算，簡單言之，就是以財務與其他計量方式表達的計劃。「預算」與「利潤規劃」兩者，因此可視為同義語。

利潤規劃是一種思慮週全的業務計劃，以財務報表的方式如資產負債表、損益表、現金與運用資金預測表，表示出長期與短期的利潤計劃或預算。利潤規劃對於促使中層管理人員，幫助規劃利潤與控制

成本方面特別地有效，是管理當局達成目標的主要工具。

長期利潤規劃 近幾年來，企業已漸注意到長期利潤規劃或預測的需要。這些長期計劃並不需以十分精確的數字列示，也不必與未來計劃完全相符合。而是對於特別的範圍例如未來銷貨、長期資本支出、廣泛的研究與發展業務以及財務需求等作成規劃。長期利潤規劃的目的，在於找出未來最可能發生的事項或可能性的程度。主要是在研判目前決策的未來發展情形。為找出最佳的短期計劃並作成最明智的決策，管理當局必需考慮到未來的因素。長期規劃並不能免除風險，因為承擔風險本是經濟活動的本質。成功的長期利潤規劃，可使企業有承擔更大風險的能力，因為這是改進企業績效的唯一途徑。長期規劃可定義為：「作成目前決策的一種有系統地連續性過程；並且經由對於決策未來演變情形的最佳了解，有系統地組織執行決策所需的力量；再藉由有組織、有系統的回饋資料，將決策的結果與預測情形比較衡量。」長期與短期規劃應該合併至整體的策略規劃之中。

長期規劃所要考慮的背景因素包括；市場趨勢與經濟因素、人口成長、個人消費支出、以及工業生產指標。長期規劃如三年至五年的估計銷貨數量預測，需要附上貨幣價值變動的評估。而財務部份可列示於預測損益表中，包括各年的預計銷貨、變動成本、邊際貢獻、固定間接製造成本、固定行銷與管理費用、以及營業淨利。各年的資產負債表則可顯示出預計的現金餘額、存貨水準、應收賬款餘額、負債數額。這種長期的財務計劃也可再編製現金流程表、以協助對於未來的規劃。

設定利潤目標 管理當局的長期計劃，只有經由成功的長期利潤績效評估才能達成。而利潤的成長以及保持於相當合理和穩定的水準之上，乃是長期利潤績效的基本要求。

在設立利潤目標時，管理當局需要考慮下列因素：

1. 某特定銷貨量下的損益情形。
2. 收回所有已耗用成本，產生足夠利潤以支付優先與普通股股利、並且保留企業未來所需充份盈餘，所需要的銷貨量。

3. 損益平衡點。
4. 目前作業產能下所能生產的銷貨量。
5. 達成利潤目標所需的作業產能。
6. 運用資本的報酬。

大多數公司都以某種預期的利潤，激勵其規劃工作。基本上，設定利潤目標有三種不同的方法：

1. 先定法：利潤目標決定於規劃過程之先。管理當局先指定某個長期應達成的報酬率，再藉由規劃以導使目標的實現。

2. 後定法：利潤目標決定於規劃過程之後。規劃的結果就是利潤目標所在。

3. 先驗法：管理當局所決定的利潤標準，係經由實驗所測定，並由實際經驗所認可。而由經驗，預期或比較所得出的利潤目標率，可使公司設立相當滿意與穩定的利潤水準，並由此構成利潤的標準。第二章所介紹的使用資本（總資產）報酬率，為長期利潤規劃與設定利潤目標最重要的統計根據。一般實務，為計算長期計劃中每年的報酬率，以顯示出計劃的總淨利增加額是否與資產增加額保持並進，並且藉以衡量管理當局未來可能使用資產的有效程度。這種比較分析，由公司與各處與（或）各作業階層編製。雖然使用資本報酬率為利潤績效的基本衡量工具（將在第二十七章詳細討論），通常公司也使用其他幾種比率予以衡量，例如淨利對銷貨比率、銷貨對股本比率、以及每普通股盈餘金額等。

由於社會責任方面公眾期望日殷，使得公司在擬定計劃以達成利潤目標時，不得不考慮到對於社會的影響。對於社會與經濟的影響，必需予以評估並採取重要的行動。可能產生的社會影響包括：「……環境污染，不能更新資源的耗用、與其他生態因素；個人與團體的權利；公共服務的維持；公共安全；健康與教育；以及其他社會問題。」這些社會因素，都是公司在構想計劃時所必需考慮到的。

短期計劃或預算 可是，長期計劃及其對於未來利潤與成長的預期，必需在短期規劃之中實施，更重要的是對於未來預期行動的控制

。短期預算的期間，視企業性質可為三個月、六個月或一年。不過，一般都以一年為規劃期間。為求規劃有效，一年預算應擴展為十八個月的預算，以包括上年度的最後三個月，本年度預算的十二個月，以及下年度的前三個月。這些重複的月份，是便於作年度之間的移轉，並根據以前月份的經驗予以調整。預算期間應該按月劃分，並應：

1. 足以包括完成各種產品生產所需時間。
 2. 對於有季節性之企業，至少應包括一個季節循環週期。
 3. 足以事先籌備生產中實際的財務需求。
 4. 與財務會計期間相一致，以便比較實際結果與預算估計數額
- 有些企業採用連續性的預算，當每月或每季結束時，即加上未來的一月或一季，同時將整個期間的預算稍作修正與更新。這種方法，可使得管理當局連續不斷地考慮到短期的計劃。

利潤規劃的優點 利潤規劃或預算有下列的優點：

1. 在解決問題時，提供一種有系統的方法。
2. 促使管理當局先行研究問題，並使組織在作成決策之前能有審慎研究的好習慣。
3. 在整個組織內養成關切利潤的氣氛，並鼓勵具有成本意識與充份運用資源的態度。
4. 使整個管理機構中各個部份參加業務計劃的擬訂與協調，因此最後的決策與或有計劃能以一個完整的計劃形式來代表全部組織。
5. 提供機會，以有系統地對組織各方面業務加以評估，並且定期地檢核與重述公司基本政策與指導原則。
6. 協調和連繫所有工作，因為沒有任何管理方法（其順序處理過程能像系統化）預算，如此迅速地顯露出組織中的弱點。
7. 協助引導資本與各種工作，作最有利運用。
8. 經由激勵競爭、提供努力目標、並作為更有效工作的動機，以達成更高的績效標準。
9. 設立尺度或標準以衡量績效，並可估量各個主管的判斷與管理能力。

利潤規劃的缺點 雖然利潤規劃或預算的優點，毫無疑問地非常明顯與深遠，但其某些缺點與限制仍需加以敘述：

1. 計劃、預算或預測並不是精確的科學，任何預算計劃都不免有某種程度的判斷。因此當估計有所改變，而使計劃變動時，應修正其估計數字。

2. 利潤計劃需要所有管理人員的參與及合作。而成功的基本，乃在於高管理階層對於預算計劃的絕對遵循與熱誠。預算的失敗，常常是因為高管理階層對於計劃的執行只談不做。

3. 利潤規劃並不免除或取代管理的角色。主管人員不應感到被排斥。反而預算計劃是用來提供詳細的資料，使得主管人員能藉此導向企業目標的達成。

4. 擬定預算需要甚多時間。管理當局常因對預算期望過高與過速，而失去興趣與耐心。故預算計劃必需先使負責人員接受，然後再指導、訓練、教育他們，有關預算制度的基本步驟、方法與目的。

預算計劃的先決條件

一公司的組織圖與賬戶表，是設立協調、合作與有效管理規劃與預算控制制度的兩個基本骨幹。組織圖可決定預算時每個主管人員的權責範圍，而預算的最終責任則在於最高管理階層。不過，每個主管人員有責任編製與執行其部門預算。預算控制制度的成功，有賴於公司每個主管人員的充份合作，並且瞭解預算制度以及使得預算制度成功他所需扮演的角色。

預算委員會

預算委員會是由公司主管各主要業務人員所組成，包括銷貨經理、生產經理、總工程師、財務長與主計長。

預算委員會的主要職責為：

1. 決定一般政策。
2. 要求、收取與審核各個預算的估計數額。

3. 建議修正事項。
4. 核准預算與以後的修正事項。
5. 接受與分析預算報告。
6. 必要時建議應採取的行動，以改進效率。

在執行這些職責時，預算委員會即成爲一個管理委員會。在使企業中各個業務結合成一體，與加強業務的實際控制上，預算委員會是一個強有力的力量。

期間預算的細節

預算委員會的初步職責，爲要求，收取與審核各個預算的估計數字。一套完整的預算通常包括：

1. 銷貨估計：
 - (a)依地區與產品別，或
 - (b)依地區、顧客種類與產品別。
2. 存貨、生產與購貨需要估計。
3. 材料、人工與間接製造成本估計，以合併成爲銷貨成本表。
4. 行銷與管理費用的明細估計。
5. 廠房與機器的重大修理、重置與改良，以及研究與發展支出預算。
6. 表示現金收入與支出的現金預算。
7. 預測的損益表。
8. 預算期間終了時，表示出公司估計財務狀況的資產負債表。

銷貨預算

預算控制制度中最重要的因素，爲一健全與正確的銷貨預測。此種預測必需考慮過去的銷貨情形，並根據市場與銷貨分析而定。編製銷貨預算的工作，通常可由兩種不同角度來進行：(1)判斷與評估外部的影響，與(2)考慮內在的影響。這兩種影響並將在適切可行的銷貨預算中合併成一體。外部的影響包括：工業活動的一般趨勢、政府政策、國民經濟的循環性狀況、國民購買力、人口變動、以及購買習慣與

生活方式的改變。內在的影響則為：銷貨趨勢、工廠生產能量、新產品、廠房擴充、季節性產品、銷貨能力估計、以及依推銷員與銷售地區而設立的銷貨配額。最後，公司所預期的利潤也是一個很重要的考慮因素。

銷貨預測 銷貨預測的編製工作，通常為行銷經理的責任，並由推銷員與市場研究人員協助而成。由於各種產品市場的許多差異，所以各個公司預測銷貨的方法也各不相同。許多公司仍常使用的一個方法，是由各個推銷員編製銷貨估計。每個推銷員將其銷售地區內下期的估計銷貨數提供給區域經理。這些估計數再由區域行銷經理予以彙總，並在送呈總行銷經理以前可能予以調整；再送至總行銷經理處作進一步的調整。這些調整，係將推銷員未能注意的預期經濟情況與競爭情形酌予加入。推銷員通常係以其預計的訂單作估計銷貨的根據，所忽視的可能訂單取消與銷貨退回，也需酌予調整。

在許多公司中，上述方法由於市場研究或市場分析部門的設立而被取代，或幫助行銷經理與推銷員達成更正確的估計數字。

在較大公司中，預測程序通常始於已知的因素，即(1)依據產品種類與利潤邊際，分析公司過去年度的銷貨；(2)同業的銷貨量或利潤；(3)過去年度影響銷貨的非常因素。公司的過去銷貨數額，由於產品改變、利潤邊際、競爭情形、銷售地區、分銷方法、或同業間的變化而常需重作研究或分類。同業的銷貨量與利潤資料，可自同業公會、同業刊物，以及各種商業雜誌中取得。某些行業也可使用美國商務部所印行的資料。影響過去銷貨的非常因素包括存貨狀況、公衆經濟情況、競爭情形、與顧客反應等。將公司三至五年各種產品銷貨量以及與同業銷貨量的比較繪製成圖，將可顯示出公司的銷貨趨勢，亦可指出影響過去銷貨的因素。

根據所搜集的已知因素資料，即可作成預計未來的銷貨預測。雖然這難免是一種猜測的性質，但如能考慮到下列情形，仍可達成決定未來銷貨的健全基礎：

1. 一般商業情況。

2. 同行業的展望以及公司在同行業市場中可能佔有的銷量百分比。

3. 其他公司，特別是競爭公司的計劃。

季節性變動 當年度銷貨預測經過最後核准以後，必需根據營業期間基礎來分配。經驗顯示出每種製造的產品都有其季節性的銷售型態。調查過去的記錄，即可知道某種產品在過去年度的銷貨趨勢。其變動的原因並應詳加研究。這可能是由於地方性或全國性的風俗、習慣、氣候、假日、或者同業其他公司的影響。所有此種資料，都可用於每月銷貨預算的編製中。

季節或營業銷貨預算，對於評估各推銷員的成績甚有幫助。預算期間的平均銷貨額，並不足以保證銷售計劃的成功。常常在某月銷貨額甚為低落時，仍然樂觀地認為下個月的銷貨將可補足差額。而等至下月預期的樂觀情形並未發生時，則銷貨預算與全部預算計劃即將受損。

依地區與顧客為基礎的銷貨預算 銷貨預算不但應按各種產品依月編製，而且也應按照地區與顧客種類編製。（見下表）依顧客分類可顯示出對於批發商、零售商、各機構、政府機關、學校與大學、外國商業機關的銷售情形。此種劃分將可顯示出，每類顧客對於銷貨總額與利潤的貢獻。此種分析常可指出，行銷經理與推銷員對於何種顧客未能給予足夠的注意。因此依顧客種類編製的預算，亦可成為分析可能新銷路的有力工具之一；還可用來協助找出各種顧客銷貨額跌落的原因，以迅速調查並採取補救的行動。

估計生產量與存貨需要量 在最後核准銷貨預算前，必需決定工廠的預計生產能量。這主要視工廠產能而定。如果有過去經驗的可靠記錄，則銷貨預算與生產預算的協調將不會太困難。

不過，生產規劃必需力求達至最佳生產水準，使得機器與員工都在全年作業下，並能維持足夠的經濟存量。比如說，銷貨預算顯示出在某些月份中，工廠人工的雇用嚴重地低於預期水準時，就必需設法增加銷貨或存貨量。如果預計銷貨量比工廠可用產能高時，就必需考