

管 理 會 計

Charles T. Horngren

(原著第六版)

上 冊

黨國宏 合譯
林照榮

天一圖書公司印行

管 理 會 計

上 冊

Charles T. Horngren

黨國宏 合譯
林照榮

(原著第六版)

Introduction to
MANAGEMENT
ACCOUNTING
6th Edition

管 理 會 計

上 冊

著作權所有
不准翻摘印

譯 者：黨 國 宏，林 照 榮
發行者：康 文 達
發行所：順 達 出 版 社
總經理：天 一 齋 書 公 司
地 址：臺北市金華街128號
電 話：3 5 1 3 9 2 0
登記證：局版臺業字第0307號
印製者：順 達 出 版 社

民國七十四年六月初版

定價：新臺幣 250 元

前 言

管理會計是我們這一系列會計叢書中第一套的第二本，以介紹管理會計及財務會計的重要觀念為主；第一本是財務會計概論。若整套一起使用，可作為兩學期或三季的基礎課程之教材。

本書主要介紹內部會計——也就是通稱的管理會計。課程內容均為商學及管理科系同學必讀的重要教材。本書的適用對象，以修過一或二學期初級會計學的同學為主。

另外，本書也適合未受過正式會計教育的人士進修之用。作者的日的有二：找出相關課題，然後把它說清楚。

本書與上一版有個最大的不同之處：在課後作業中增列簡易的概念性問題。對會計學懂得再少，閱讀本書都不會感到吃力，因為淺顯易懂正是本書的宗旨。

書中所談著重均衡發展，且適於彈性運用。不單是製造業，對於非營利組織，零售業，批發業以及銷售與管理等亦均有涉及。因為會計規劃控制的基本概念及技術並非僅適於製造業使用，組織中的任何部門都用得著。同時因涵蓋範圍較廣，讀者可依本身志趣，選擇適合自己的範例來練習。此外，因製造業情況較複雜，一旦將之排除，對於許多重要概念都易於領會。（例如整體預算）

當然本書重點還是在規劃控制，而非產品成本之計算（對存貨評價及損益取決而言，計算產品成本為其不可或缺之步驟）。因此，在課堂中，教師可集中精神講授規劃控制的精髓（書中早已將之簡化），對於又煩鎖又無聊的存貨水準變化問題均可略而不談。翻遍坊間有關書籍，作者多將計算產品成本與成本控制二者混為一談。唯有本書以規劃控制為主，僅在第13章中談到產品成本之計算。該章不但包含

分批成本法，分步成本法；同時亦涉及間接生產費用的分攤問題。當然，其主要目的不外找出“最佳”之存貨評價方法，以配合管理當局政策性決策。

有關新版與上一版間之不同處，在教師手冊中均有詳細介紹，各章概要亦詳見教師手冊。一般而言，主要的更動大致如下：

1. 問題簡淺易懂且偏重概念性，已如前述。舉例來說，習題 2-9, 2-10, 2-15, 2-16; 3-22 到 3-26, 5-16 到 5-21; 6-15, 6-16, 6-17; 14-16 到 14-19; 14-22 到 14-24 均屬概念性題目。當然，上一版之所以暢銷，與習題之設計不無關聯；這些在本版中均予以保留。再加上多元化之安排與高度的彈性，教師可依據學生需要，因材施教。
2. 注重產品成本之計算。舉例而言，本書不但設立專章討論分步成本問題，且該章計分三大部分，以供教學上取捨之用。
3. 有關分批成本法部分新版與舊版差異極大。新版以基本分錄為主幹，並介紹間接生產費用之分攤方法。
4. 以不同方式介紹整體預算及其編製，並以範例一步一步講解，然後在課後作業中還有一些簡短的練習。
5. 將彈性預算及標準成本分為二部分，單獨討論。
6. 設立新章，討論資本支出預算與相關的所得稅問題；同時亦介紹了加速成本回收法。此外，更以清晰，明確的方式，擴大討論通貨膨脹對資本支出預算決策之影響。
7. 將財務會計部分篇幅增大，對各種財務比率及存貨評價問題加以剖析；並分別以現金及運用資金作基礎，研究財務狀況變動表之編製問題。
8. 課程按性質分類，以便發揮最大彈性。
9. 增列“記憶要點”及“會計字彙”。
10. 每章正文後增列“複習問題彙總”。
11. 交叉索引部分除列出章數及表號外，另增列頁碼。

□本書用法

前九章書可算是管理會計的基礎。課程安排之方式，可按照目錄一章章教下去；亦可將第九章以後各章打散，與前面九章一併講授，當然此舉並不會影響學生吸收。教師若有意以前九章為基礎，將其後各章打散一併講解，則以下方式可供參考：

章數	1	2	3	4	5	6	7	8	9	→ 10	→ 20
		↑		↑		↑		↑			
	17		14		11		15				
	18	(或13及14)		12							
	19										
	20										

在講授管理會計之時，若想一併介紹財務會計，則可和用17至20章中的任何一章（或全部）作為教材。（為了實驗目的，作者曾在管理會計授課當中臨時改講財務會計）

好像從未有了一本管理會計的課程安排能讓所有老師滿意，不單如此，彼此之間看法差異還都十分嚴重。因此本書之遭受批評在所難免。作者有鑒於此，在課程安排上殫盡心智，務期使教師在授課時能不受任何限制，竭盡所能，採彈性運用方式，將教材之效用發揮到極大。重要的是課程內容，章節安排還在其次；相信大家都能瞭解作者之用心。

教學工作的成敗無法一概而論，其複雜性並非三言兩語所能道盡。而且教師往往必須考量學生的背景，興趣等，針對所需，因材施教。因此，教材的好壞應視其彈性大小而定。

作者本身認為本書次序安排並無不妥之處（當然作者費了很多心血）。但作者自己在教學上亦未受其挾制，而仍採彈性運用之法，因材施教。

「第一篇」『決策導向』為基礎課程，以全部講授為宜。但在實際

上課時，若學生對財務會計並無概念，則講完第一章即可講第十七章。此外，若時間充裕的話，亦可在第三章之後便跳入第十四章，以使學生充分瞭解產品成本之計算問題。再者，剛教完攸關成本（第四、五章）便講授資本支出預算問題（第十一、十二章）也不錯；但囿於傳統教學法，再加上其他課程對於資本支出問題解析甚詳，故通常不須如此。最後，由於整體預算問題通常列入財務課程，在會計課堂上無需多費唇舌，因而第六章可不予講授。

「第二篇」“規劃及控制之會計處理”以“找出問題”為主。因第十五章所談以標準成本為主，且偏重產品成本之計算；而第七章則著重控制；將第十五章置於第七章之後效果也不錯。

「第三、四，及第五篇」分別為資本支出預算、計算產品成本及數量方法。有關計算產品成本部份本書所談甚多，尤其強調分步 / 分批成本法之基本觀念。當然，平心而論，每一專題均有其重要性；可是時間有限，只能擇要修習，故必須捨棄某些課程。而決策法則不外依據 1 教師偏好，2 同時選修之其他課程，及 3 以前修過的課程。

「第六篇」所談以財務會計為主。除十七章約略提及蒐集資訊的問題，其他各章主要在解釋財務報表，並介紹其用途。依作者拙見，學習財務會計主要在瞭解一些基本觀念及專業術語，以免未來閱讀財務報表之時發生問題。

Charles T. Horngren

管理會計

上冊

目 錄

前 言

第一篇

決策導向

第一章

會計：記錄事實，找出問題及解決方法

會計何用.....	2
非營利事業中的會計.....	3
會計制度的目標及執行方式.....	3
管理與會計.....	6
管理會計與服務業之關聯.....	10
會計人員在組織中的地位.....	11
二大主要課題.....	15
管理會計與財務會計.....	17
彙總.....	22
復習問題彙總.....	22
記憶重點.....	24
會計字彙.....	24

第二章 成本—數量關係..... 29

成本——數量——利潤分析之重要性.....	30
變動成本與固定成本.....	31
變動成本與固定成本比較.....	32

成本——數量——利潤分析之釋例說明	34
成本——數量——利潤分析之用途及限制	44
彙總	47
復習問題彙總	48
會計字彙	49
記憶重點	49
附 錄 2A：P / V 圖與銷售混合分析	50
銷售組合之影響	51
附 錄 2B：所得稅之影響	53

第三章 製造成本	75
成本的分類	76
損益表與資產負債表之關係	79
損益表之兩種型態	86
彙總	92
復習問題彙總	92
會計字彙	93
記憶重點	93
附 錄 3：人工成本之分類	94

第四章 攸關成本與特殊決策——第一部份	109
會計人員在特殊決策中所扮演的角色	110
攸關之意義：主要之觀念課程	111
特別銷售訂單	115
成本在訂價時所扮演的角色	121
產品或部門之取消或增加	125
彙總	130
復習問題彙總	128

記憶重點.....	135
會計字彙.....	135

第五章 攸關成本與特殊決策—第二部份	159
自製或外銷.....	160
機會成本.....	163
聯合產品成本與增支成本.....	165
過去成本之無關性.....	169
決策模式之激勵及衝突.....	174
未成成本之無關性.....	177
慎用單位成本.....	177
決策模式及不確定性.....	179
彙總.....	179
復習問題彙總.....	180
記憶重點.....	183
會計字彙.....	183

第二篇 規劃與控制之會計處理

第六章 整體預算，全部規劃	203
預算之特性.....	204
人群關係.....	207
預算之類型.....	207
整體預算釋例說明.....	210
銷售預測之困難.....	220
彙總.....	222
復習問題彙總.....	223
記憶重點.....	223
會計字彙.....	224

第七章 彈性預算與控制標準	243
第一部份：彈性預算.....	244
靜態預算之比較.....	244
彈性預算之比較.....	246
差異之分隔.....	248
控制制度之發展.....	252
復習問題彙總.....	252
第二部份：價格及效率差異.....	253
原料及員工之標準.....	253
控制與差異.....	263
彙總.....	266
復習問題彙總.....	267
記憶重點.....	269
會計字彙.....	269
附 錄 7：價格與效率之共同影響.....	270
 第八章 成本習性型態之變化	291
工程性成本 裁決性成本及既定性成本.....	292
工程性成本對裁決性成本.....	296
裁決性固定成本之預算.....	301
復習問題彙總.....	303
成本習性之決定方法.....	305
近似成本函數之求法.....	311
彙總.....	317
復習問題彙總.....	317
記憶重點.....	318
會計字彙.....	319

附 錄 8：最小平方法.....	320
------------------	-----

第九章 責任會計與成本分攤.....	335
責任會計之一般概念.....	336
一般成本分攤.....	342
將貢獻法應用至分攤上.....	345
如何分攤計劃與控制.....	349
產品成本計價之目的.....	356
彙總.....	362
復習問題彙總.....	362
記憶重點.....	364
會計字彙.....	364

1

會計：記錄事實 ，找出問題及解 決方法

研習目標

研習本章之後，您將能夠：

每章前均有研習目標。讀者經由學習目標，即可瞭解本章重點，有助於領會課文內容及課後作業。

1. 會計制度的三項主要目標及執行方式。
2. 試列出管理當局規劃控制制度的基本功能，並闡明與各該功能有關的會計事項。
3. 說明服務業與製造業的主要差異（三項）。
4. 請敘述組織中直線與幕僚有何差異。
5. 試比較主計（Controller）與司庫（treasurer）職掌。
6. 試說明本書最主要的二個課題：成本效益觀念及行為導向。
7. 財務會計與管理會計有何主要差別。

本章最主要的目的在使讀者瞭解會計人員在組織中的地位。會計人員的作用有三：記錄事實，找出問題及解決問題。

會計何用？WHY STUDY ACCOUNTING?

會計重要嗎？非常重要。美國各大學商學院聯誼會（American Assembly of Collegiate School of Business）曾在1979年發出一份問卷，調查學界及商界人士對此一問題的看法，結果獲得以上結論。以下選出三門主要學科，按照學習所需時間及精力，列出調查結果（名次愈高表示——愈難讀！）：

	商 界	學 界
會 計	1	2
理 財	2	3
經 濟	3	1

由於會計學在現代生活中扮演的角色日趨重要，組織中各級管理人員除瞭解其用途之外，亦應對其極限有所認識。一旦對於會計資料有了概念，管理人員（公司總裁，生產部經理，會計師，醫院行政，主計人員，學校行政，銷售經理，政客等，處理必然得心應手。

想要評估績效，想要做正確決策，捨會計無他；因此熟讀管理會計自有其時代意義。既然管理與會計息息相關，各行各業都用得著，將時間花在管理會計上便無所謂蝕本可言。

無論生產，行銷，或政府機構所屬經理人員，能確實瞭解會計，工作上便較他人順遂。此外，會計工作的成效，亦直接關係管理人員酬勞及工作績效；因此，一般而言，他們對會計還算有興趣。管理人員對會計所知愈廣，其在組織中規劃及控制能力便愈強；相對地，所知愈少，處處碰壁的可能性便愈大。綜此，學習會計真可說是穩賺不賠。

非營利事業中的會計

APPLICABILITY TO NONPROFIT ORGANIZATIONS

談到本書的適用範圍，各位同學將來無論想成為會計師也好，管理人員也罷，閱讀本書均有裨益。固然，不論會計師或管理人員，其目的都在營利；然而由於會計的概念相通，本書同樣適合非營利性組織。說穿了，在非營利性組織中工作，也多少會跟營利事業打交道；再不然個人若投資營利事業，爲了本身利益，亦應瞭解其運作。總之一句話，多讀不吃虧。

有些非營利機構，如醫院、大學、及政府機關等，就會計人員或管理人員所處地位而言，與營利事業頗爲類似。一樣要籌錢用錢，一樣要編預算，也要實施控制。反正資源有限，如何有效運用才是最重要的課題。不論採用何種會計方法，只要運用得當，就能帶來效率。美國聯邦政府爲了挽救紐約市的財政赤字，所提出的第一項要求便是強化會計制度。

政府機關與企業組織相似之處不勝枚舉。因此，從政者若是懂得會計，由內到外，大小事務必然無往不利。舉例來說，有關研究計劃，國防計劃，以及貸款擔保等合約之簽訂，不諳會計者必束手無策。尤其是貸款擔保，適用對象更廣，小自家族式的小型企業（可經由小企業管理處），大者諸如洛克希德，克萊斯勒等亦時有需要；會計之重要性可見一斑。

會計制度的目標及執行方式

MEANS AND ENDS OF AN ACCOUNTING SYSTEM

所謂會計制度，其運作係指依照既定的方式，蒐集整理資料，協調各部門，以便制定整體決策，達成組織目標而言；而此“既定方式”便稱爲會計制度。在任何組織中，其所需量化資訊，主要來自會計。一般言，一個良好的會計制度，應能達到下列三項要求：(1)提供內

部報告給管理人員，作為日常規劃控制之用；(2)提供較高層管理人員內部報告，以便制定整體政策，推動長期計劃，及處理非一般性的事務；及(3)提供外部報告給股東，政府及其他相關人士。

依報告對象而言，管理當局與外界人士同樣重要；但財務會計與管理會計却有所不同。**財務會計**（Financial accounting）以對外報告為主，強調過去事實，著重績效評估；也就是上述的(3)。**管理會計**（Management accounting）則以規劃控制為主。首先蒐集資料，對重要者加以衡量、分析並詳加解釋，然後編表，提供給決策者，助其達成目標。

會計上到底使用何種方法來達到前述三項要求？而我們又應採用何種方式對會計資料加以分類？談到此處，或許應提一提H.A.Simon氏的研究報告。報告中分析了七家不同地區的大公司，結果大致如下：

□經由實地觀察，發現在同一組織中，由於所處階層不同，決策所需資料亦各異，會計人員應分別針對其需要，提供適宜資訊。簡言之，副總經理級與工廠經理所需固然不同，經理級與領班所需又何嘗會相同。若只提供一種資料必然遭致困擾。

研究工作小組又將資訊分為三類，每一類均各自獨立，針對不同目標，適用於各個管理階層。以下將三種資訊以問題方式列出，看看我們能否找出答案：

- 1 績效卡（記錄事實）：做得如何？
- 2 找出問題：那些問題值得深入研究？
- 3 解決問題：採何種方式解決問題最妥？

以上(1)與(2)之關係極為密切，故可視為一個問題。舉例而言，編製績效報告便可同時滿足二種需求。績效報告之編製，首先記錄事實，然後將此與預算或標準比較。對於領班而言，看了績效報告便可瞭解各人做得如何，有無偷懶；再就生產經理而言，他可將精神放在差異的項目上，找出差異原因，無形中達到了(2)的要求。此外，事實一經記錄，不但能達到控制的目的，還能作為財務會計上編表的依據。

以上所談這些蒐集，整理，分類，編表等工作，也就是大家所談的會計。

如何解決問題呢？通常只有在長期規劃或重大決策時才會用到這一類資料（例如汰換X光機或增減生產線）。而在做決策時，一般而言，除了會計資訊外，多半還需要專家協助，此時，工程部，預算組或是統計人員都有可能參與其事。

總之，大別之下會計工作約略可分為三個層面：

1. 記錄事實。也就是蒐集資料。對於內部人員及外界人士同樣有用，可協助他們評估績效及瞭解當時狀況。
2. 找出問題。對於所獲資訊加以解釋並提出報告。可提醒管理人員注意日常營業上的問題，例如效率問題。管理人員獲得資訊之後，便可及時採取補救措施，如重新規劃或加強督導等。此類資訊通常用於日常規劃控制；當然，內部會計報告提出之後，分析研判時亦少不了它。
3. 解決問題。首先列出各項可能方案，將各方案優缺點以數量表示出來，表達方式力求簡潔，然後提出建議以供參考。此法通常用於重大決策，不再贅述。

其實，在面臨問題之時，也不是非將之分類不可。由於問題本身的複雜性，往往很難確定其究竟屬於那一類。看起來是“記錄事實”類，而結果却屬於“找出問題”，甚或“解決問題”的決策；之所以會出現這種情形，其原因在於各類決策之間並無明顯界線。儘管如此，若能好好在分類問題上下功夫，對於將來決策仍有裨益。綜上所述，將之以圖表方式列出，或許有助於學習。由表 1-1 中可以看出，會計只是手段，其目的在求正確決策。

表 1-1 會計：採用何種方法？目的為何？