

農場管理會計

鮑 說 明 著

西南書局印行

農場管理會計

FARM MANAGEMENT ACCOUNTING

鮑 誠 明 著



西南書局印行

農場管理會計(全一冊)

著者：鮑 誠 明
發行人：徐 松 柏
發行者：西 南 書 局

地址：台北市羅斯福路三段二七〇號

電話：三 四 一 二 九 二 〇

郵政撥戶：4 9 9 6 號

全一冊特價 平七〇元
精九五元

印刷所：西 南 書 局 有 限 公 司

台北市羅斯福路三段二七〇號

中華民國六十九年九月 日再版

本公司經內政部
核准登記證 爲內版台業字第1799號

有版權 ————— 不准翻

自序

筆者除從事各種會計學科教學外，曾任國立台灣大學農學院農業試驗場會計主任十年，對農場管理與農場會計曾作深入之研究，尤憶前國立台灣大學農學院院長兼農業試驗場場長馬保之教授，常語筆者曰「大學之農業試驗場為大學農學院之靈魂，要辦好農業試驗場，不僅以教學研究為目的，同時要做到經營示範之目的」又稱「現在農學院畢業生個個是農業研究人才，很少是農業生產管理人才，待他們做到農業單位主管後，深感缺乏管理經驗，我巡迴全省現任農場林場場長竟沒有一位是台大農學院畢業生（註：在講話當時），所以農業教育方面其學識與實務是應當同時並重的」，又鼓勵筆者謂：「你有經濟學之基礎，又從事農場會計主管工作，故對農場成本與管理方面應當多多研究等語」。民國五十七年間筆者復承前任國立台灣大學農學院院長兼農業試驗場場長顧元亮教授之贊助資送赴澳洲進修，初在新英蘭大學（The University of New England）研究農場管理四月，復轉入新南威爾斯大學（The University of New South Wales）商學院專研成本會計與管理會計一年，返國後即開始從事農場管理會計學之著述，數經修正幸能脫稿。

本書可供法商學院，會計系，企業管理系，合作系，及農學院各院系之參考，故首數章仍對企業管理學、農場管理

學及會計學之原理作一般性介紹俾使未讀經濟學、會計學、成本會計學、企業管理學之農學院各系學生有所認識，若對商學院或農學院之農業經濟系及農業推廣系學生仍須分別另授會計學、成本會計學等科，本書中部份介紹僅供復習參考之用。

目前我國現正全力推行加速農村建設，並通過農業發展條例配合「加速推行農業機械化」方案，擬定與設置促進農業經營之專業區、及農場共同經營等計劃，極積推行農業企業經營方式，這是我國農村經濟社會與農業產業制度之改革，預料我國將繼實行土地改革及工業起飛等之輝煌成就後，使現已繁榮之農村社會受到企業界重視，而合作投資經營逐漸邁向農場企業化之途徑，故筆者亦願以本書提供業者參考。

鮑誠明 民國六十三年十月寫於台北



出版「大學叢書」寄語

出超水準的學術論著是我們的任務：

出暢銷書則是我們的榮幸與願望。

「西南書局」創立的目的，就是要大開學術之門，放出文化之光。我們絕不懼怕任何艱難，更不計較任何勞怨，我們將為您呈獻出一系列超水準、够份量、有長遠學術價值的鉅著。因此，我們熱烈的請求各位：

清風亮節的老師們

英勃熱心的讀者們

將您們發掘、思考、研究的大著，賜助「西南書局大學叢書」行列，來為這廣揚文化的偉大任務，留下你們千秋萬世的精神寶典。

農場管理會計 目次

第一章 緒 論	1
第一節 管理之認識	1
第二節 管理會計之認識	6
第三節 農場管理會計之認識	12
第二章 農場財務與成本會計	21
第一節 農場財務會計	21
第二節 農場成本會計	30
第三章 農場經營計劃	41
第一節 農場經營	42
第二節 農場經營計劃之釐訂	46
第四章 長期農場經營計劃會計	51
第一節 長期農場經營計劃之釐訂	51
第二節 農場長期利益計劃	54
第三節 農場長期資金計劃	59
第五章 農場設備投資之經營性計算	61
第一節 農場設備投資之經營性計算法	61
第二節 農場設備投資之經營性計算法之研討	68
第六章 農場生產計劃會計	72
第一節 農場預算法之生產計劃	72
第二節 農場線型規劃法生產計劃	87
第七章 農場管理會計之控制	90
第一節 農場內部稽核制度	90
第二節 農場成本控制制度	97

第八章 農場管理之決策.....	114
第一節 決策的概念.....	114
第二節 農場管理會計之決策.....	117
第九章 農場會計報告分析.....	131
第一節 報告分析之意義.....	131
第二節 綜合比率分析.....	135
第三節 個別比率分析.....	137
第四節 標準比率分析.....	150
第十章 成本、數量、利益之分析.....	154
第一節 損益平衡點分析.....	154
第二節 資本圖表與利益計劃圖表.....	164
第三節 損益平衡分析與製訂農場決策.....	167

第一章 緒論

第一節 管理之認識

一、管理之意義與發展

企業組織是屬社會與經濟性活動所形成的機構，溯自十八世紀發生產業革命以後由於推行分工合作之結果使得各企業組織也日漸龐大起來，如何才能管理這些龐大組織之企業？而欲使其能有目標、有計劃、有組織而能使每一個內部參加活動之份子都能夠竭盡心智樂於工作並能隨時予以考核其成果，校正其偏差，而朝向企業整體之目標邁進，這為企業管理的課程，因此對於企業管理學科也開始逐漸受到各產業界與學術界的一致重視，從而予以研究探討，遂成為一門專業的知識與學問。在本世紀初期美國管理學家泰勒 (Frederick W. Taylor) 起而倡導科學之管理，於 1911 年曾著科學管理原理一書 (The Principles of Scientific Management) 繼起者有甘特 (Henry L. Gantt) 艾默生 (Harrington Emerson) 等人他們之主張分述如下：

(一)要以科學的方法 (如提倡工時研究 (Time study) 與動作研究 (Motion Study)，來研究工作之方法與工作方法之標準化等) 以代替過去僅憑經驗的法則。

(二)要以科學的方法來選用工人，並對工人加以訓練，以

能發展具有生產能力之人力。

(三)要以協調方式與共同福祉之原則促進勞資雙方能坦誠合作共同致力於企業之發展。

(四)根據所訂各種工作標準衡量實行分級差別的工資制度

(五)建全具有職能式之組織，以倡導例外管理，使管理階層與全部工作人員（包括每一個工人）均能分擔企業的成敗責任。

再由於各種企業組織的規模在不斷的日益擴大，其業務範圍也在不斷的日趨繁複，同時促使企業本身產生求新更新的管理方式，期使企業內各項業務可以全權授權他人來督導，其所得之最後效果却能夠如同負責人親自督導一般，像這種管理的方式通常即稱之為「組織管理」(Management by Organization)

按美國式的組織管理其主要之精神，一言以蔽之，即為：「集中管制與分層負責。」(Centralization of Control but Decentralization of Responsibilities) 以求發揮管理的最大功能。

另外一些，提倡有關組織制度的學者，例如戴維斯(Ralph C. Davis)於一九三五年發表「管理功能」(Management Functions)，主張管理應分為計劃(Planning) 組織(Organizing) 與控制(Controlling) 三個步驟，即已進一步代表這一時期的思想。但也另有些管理學者則主張管理的功能應分為計劃、組織、指導、(Directing) 協調(Coordinating) 與控制等五個步驟：按計劃是對未來的情況從事研究，並確定其實

施的方案；組織是嚴密地建立一個機構內人事與物資的雙重體系；使它成爲一個有系統的結構；指導是指揮與維持人員的作業程序使它成爲一個統一的作業；協調是統一和配合各部門的一切行動使它不致流爲分歧，而謀求平衡一致；控制是使一個機構內的一切作業程序完全按照既定目標、計劃、標準和方法來進行與實現，事後並檢討其各項成果的優劣和利弊，以供日後作業的改進與參考，冀能使未來作業，達到精益求精的境地。

自第二次世界大戰期間以及戰後這一段期間，由於美國科學與工業迅速的發展，爲適應與配合這一時代的要求，便需要一種更迅速更有效的綜合自決行動，及更能機動應變的組織與適應的手段，期能應付這更趨複雜的情況，因此管理思想也在進一步發展，而着重於程序管理，這種程序管理的思想倡行於一九四〇年至一九五〇年之間，其思想的重點如下：

①建立目標，亦即先收集各項情報資料製訂各項指標作爲依據來建立一個或若干目標。

②釐訂政策，亦即根據目標，並需以政策性作爲思想與行動的指導，故應釐訂各項政策。

③再根據各項政策，即可開始設計實施方案，以便作爲達成前面所述預定目標之方法與進度。

④依照實施方案，將人力、物力、財力、時間、空間構成一個有機體的組織，使所實施之方案得以順利進行。

⑤在實施方案期間要在企業組織內，指導與鼓勵每一

個工作人員都能順利完成其應負的責任。

⑥對各項作業過程的實施有效的績效管制，務使其成果均能符合預訂的目標。

但有些人則認為程序管理雖已夠完善，但若其組織不夠機動，仍難以應付這不斷變遷的時代，且前述重點中仍缺乏迅速、有效、與自決的綜合管理的行動來應付這些非常複雜的企業活動，因此便有許多管理學者又倡導一種在今日頗為流行的所謂「目標管理」(Management by Objective)

按目標管理的整個構想，是除前面已述計劃、組織、控制以外，另特別着重於總體 (Integrating) 及激勵 (Motivating) 的方式，是乃注意全企業整體的發展，使得內部能坦誠的溝通相互間的意見，並能激勵全體工作人員均能負責盡職，並能合作協調，達成主動的創造，發揮工作的潛能，而使個人利益能夠關聯到部門利益、再而推至企業整個的利益。茲擇錄管理學家喀梯士的語句：「目標管理係屬於一種心靈上的態度，將以探求的眼光來處理企業中各項問題，其程序是：1.先集合許多事實資料，2.對各事實再從事分析工作；3.更要激勵工作人員的士氣，4.面對這些事實先求解決之道，然後再採取行動。」

二、管理之功能：

(一)規劃 (Planning)

規劃是管理的先驅工作中重要的功能，而規劃之主要功能，根據會計學家麥滋 (A. Matz) 稱「乃係為從事建立理想利潤，擬定決策程序，並為預期產量安排與提供適當的材料

、人工與生產設備」，故在開始規劃的第一步，主管人必須能有高瞻遠矚的眼光，先就未來各項有可能的發展情形，詳加考慮與衡量，並就凡涉及到有人、財、物三方面者應先作一個既明確而又清晰的通盤構想，再擬訂各種變動性的假設，然後開始作各項預測與數字估計再從事規劃。所謂「預測」

(Anticipation) 是企業規劃對未來的預備工作，因屬世界性的經濟動態、各個不同國家的主體、以及企業本身的情況，均為可以影響未來計劃的重大因素，亦為決定將來規劃的基礎。通常規劃要包括多種方案的抉擇，尤其屬於財務的因素，經常也要予以考慮在內，作為一個會計人員，可以先行分析該企業過去的財務資料，然後再行預測未來的變化，以便提供管理當局製訂以後決策之需。

(二)組織 (Organizing) 組織是由分工與授權所產生的企業的基本體制，有健全的組織才能使分工與授權組合而能成為一體，才可充分發揮整體的功能，因此組織的要求是：(1) 將一個企業中具有多項功能的各個單位，納入一個完善的結構裏(2)指定企業中各人員的職責，由此可見所謂組織就是能使得一個企業上下縱橫均能妥為聯繫之團結組合，如此使其有效地達成全企業共同一致的目標，因此美國學者費富納

(John M. Phiffner) 曾說「組織乃係使所有工作之職員，於從事集體工作時，能和個人單獨工作一樣成為一個迅速的媒介體」。

因此各企業要組成一個良好的組織首先要具備三項準則如下：

①要具備健全的組織的結構體系，亦即促使組織形態的形成。

②要有適當的授權制度，亦即促使組織功能的發揮。

③要能建立良好的工作關係，亦即能使組織關係與工作的環境加以改善。創立一個組織，包括建立有組織與有功能的單位如一般所熟知的處，部，組，及分支機構等，更應以組織系統表作有系統的聯繫。

(三)協調 (Coordinating)

一個企業的管理當局必須要注意到人力、原料、及生產設備能作有效的配合，這才能使得一個企業經營之成功。凡任何計劃之訂定及其執行，必須要靠相互間能達成配合與協調，這樣才能以其最少之成本獲得最大之利益。因此所謂協調便是設法使得一個企業如何平衡與聯繫企業中各部門的意見使得適時適地的共同作業之意也。

(四)控制 (Controlling)

所謂控制，是指在所訂計劃付諸實施以前，先行擬定各種可以衡量的標準、目標或預算，能使在各種業務實施過程的績效中加以控制，務使依照原訂的計劃、目標或預算標準去執行，同時使其結果與所訂計劃均能趨於一致，用以達成預期目的之一種手段，尤其在會計方面的預算，即為實施財務控制的工具。

第二節 管理會計之認識

一、管理會計之意義

在各企業組織中的會計部門，就其本身而言，既不能直接從事生產，也不能供作銷售，其主要的任務，僅為提供財務資料的勞務工作而已，但時至今日各產業均已日漸趨於企業化，因此各大企業組織中，無任是對內對外會產生許多對財務資料發生興趣的人士，因為這些財務資料，對內可供經理人員作業務性決策的依據，對外可使得各投資人或政府稅務機關均瞭解其財務狀況與經營結果，因此現代的會計部門所提供的財務資料，可劃分為對內報告 (Internal report) 與對外報告 (External report) 兩種。前者為傳統的財務會計 (包括成本會計的財務部份) 後者即為目前認為對企業管理很重要的管理會計 (包括成本會計的管理會計部份)。

依美國會計師學會術語委員會 (Committee on Terminology of the American Institute of Certified Public Accountants)

所先給予一般會計學的定義如是，

「會計是將有財務性質的交易或事項，要以貨幣價值 (金額) 的形式為準則將之予以記錄、分類、總彙、並對其結果加以分析和解釋的一種技術」，以上所釋明的定義是屬於財務會計 (Financial Accounting) 而管理會計 (Management accounting; Managerial accounting)

除運用財務會計的法則與資料外，更要參照經濟之法則，與管理之方法，而使各企業能因此獲得最大之利益。例如運用營業計劃、預算管理、直接成本核算、標準成本核算、及成本、營業量、利潤分析、成本計劃評核術等方法達成管理的目的，亦即結合會計原理，經濟原理，數學與統計法則

，各就其本身所需要的資料加以計算與分析並能予以表達出來，即已達成管理會計之目的。

二、管理會計與財務會計之不同

管理會計與財務會計之不同，已略述於前。再依會計概念分述如下，依美國會計學會（AAA）管理會計委員會報告書（Report of the Management Accounting Committee, Accounting Review, July 1962, pp.523-537）中之過去財務會計之基本的原則概念是1.公準（Postulates），2.原理（Principles）3.標準（Standards）的總稱，而管理會計與財務會計基本概念上則有若干不同茲分別分述如下亦即可明白管理會計與財務會計之不同：

（一）實體概念（Entity concept）

財務會計是要將財務會計方面的資料對外界人士提供報告，因此，其所編製之正式報表，必須遵守公認的會計原則，而管理會計主要是對企業內部的管理人員提供各種財務資料，故是要看管理人員之需要不同而決定其設定之內容，並不一定完全要能遵守公認的會計原則，因為使用不同的方法與數字，便能適合其不同的用途和目的，因此財務會計之主體祇是以企業為單一主體，而管理會計是具有各種不同的主體，如責任部門主體（Responsibility entities）製造主體

（Product entities）與工作計劃主體（Project entities）等用來分別編報不同的報表，這也是財務會計與管理會計在實體概念上的不同。

（二）貨幣衡量的概念（Money Measurement Concept）

財務會計是僅以貨幣金額作為衡量記錄與分類記數單位已如前述，但管理會計則除以貨幣衡量外，還可以非貨幣之量與質作為補充測定，以代替僅以貨幣測定之不足，同時亦可以經濟學、數學、統計學等之分析方法，以補救傳統的會計分析方法之不足。

(三)成本基礎的概念 (Concept of Cost base)

按財務會計是以實際成本 (Actual cost) 作為核計成本之用為原則，而管理會計之成本，其分類及成本核計是採多方面的成本核計法，故除採用實際成本以外，其他如機會成本 (Opportunity Cost) 及增加成本 (Incremental Cost) 等亦均須要根據其營業計劃之不同而來決定其所使用之各種不同的成本計算方法與標準此即為財務會計與管理會計在成本基礎概念上之不同。

(四)實現概念 (Realization Concept)

按財務會計大多皆為過去歷史的資料為帳務記錄彙總與分析的對象，而管理會計則以在將來可能會發生或即將發生的情形作為討論的對象，因為管理當局對於「過去」情況的興趣，只不過是想能獲得一些參考資料而已，以便作為今後檢討與改進的參考，及以協助該企業要發展未來時，作為一種依據。故在管理當局的觀點來看，財務會計的報告只是用來表達過去已經發生的各種事情，但對這些資料仍必須經過詳細加以分析及與其他資料相互比較，這對用於管理方面才能有效用。因此管理會計不僅能夠分析「甚麼是已經發生的？而它又為甚麼會發生呢？」而且還要提供與與收集各種管