

# 基本管理會計學

上 册

原著者：「安東尼」哈佛大學企管研究所  
「威士契」德州奧斯汀大學企管學院

譯 者：陳德源・焦 翔

# 基本管理會計學

上 冊

Fundamentals of  
MANAGEMENT  
ACCOUNTING

安東尼

哈佛大學企管研究所

威士契

德州奧斯汀大學企管學院

汎美圖書有限公司 印行

版權所有

翻印必究

# 基本管理會計學

## 上 冊

---

原 著 者：“安東尼”哈佛大學企管研究所  
“威士契”德州奧斯汀大學企管學院

譯 者：陳 德 源·焦 翔

發 行 者：陶 宗 惕

出版及總發行：汎美圖書有限公司

路 107 號

七〇

局

---

出版登記證局版台業字第〇七八一號

民國六十五年九月出版

# 譯者序言

管理是一個抽象的概念，企業組織中各階層管理人員扮演著各個角色，承擔了特定的管理功能、領導、激勵與啓發他人潛能和新觀念以達成企業的目標。

近代工商社會將焦點置於管理問題上。會計學為順應這個潮流，遂由以往消極的提供資料，改為分析資料以為管理上的資訊。管理事項包羅萬象，本書既名為會計，當然內容仍以會計方法和技術為主，再加入管理的概念。讀者諸君如已習過成本會計再閱讀本書，當有豁然貫通，更上一層之感。

全書計分為三大篇。第一篇稱為全部成本法會計，其結構主要仍受“一般公認之財務會計原理原則”所支配。其主要是供作財務會計與管理會計連結之橋樑。第二篇為差異成本法會計，包括有差異成本、差異收入及差異投資。該篇結構主要係利用會計資料從事各型態之交替選擇決策。第三篇為責任會計，包括有標準成本之描述，因其內容所涉多屬艱深複雜，故原著者將其編至本篇內。第十六章為獨立單元內容與本書三大篇多所牽連。第十七章為全書結語，此為本書一大特色，亦為其他管理書籍所無。本章目的在加深讀者對管理會計各篇章之印象及修正讀者對存在事實間之相互關係所存之任何錯誤觀念。

譯者誠懇的希望本書之推出能供為工商界人士及諸學子進修會計之用。故不揣淺陋將全書譯出。錯誤遺編多屬難免，尚祈賢良方家指正。

陳德源・焦 翔 謹識於台北

民國65年6月

# 目 錄

初版譯者序言

|     |                                                                                                                                                |    |
|-----|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| 第一章 | 管理會計之性質.....                                                                                                                                   | 1  |
|     | 本章主旨 組織特性 目標 策略 組織結構 責任中心 稽核長 管理功能 組織間之類同 資訊營運資訊 管理會計 管理所需要的會計資訊 管理會計資訊的型態 管理會計的地位 管理會計和財務會計 兩者間的不同處 兩者間的相同處 原理原則的來源                           |    |
| 第一篇 | 全部成本會計.....                                                                                                                                    | 26 |
| 第二章 | 成本會計制度.....                                                                                                                                    | 27 |
|     | 本章主旨 成本的觀念 一般定義 成本標的 全部成本 成本因素 直接材料成本 直接人工成本 主要成本 勞務 間接製造成本 製造成本和存貨成本 行銷成本 總務和管理成本 成本累計制度 存貨帳戶 帳戶流程圖 成本流程 成本會計的一些應用 分批成本法和分步成本法 成本制度的選擇 實務上的差異 |    |
| 第三章 | 製造成本的衡量.....                                                                                                                                   | 67 |
|     | 本章主旨 成本原則的來源 直接成本 直接人工 直接材料 間接成本 直接和間接成本間之區分 製造成本和總務及管理成本間之區分 分攤間接成本 成本中心 一般程序 成本中心所為之間接成本累積 勞務中心成本的分派 分攤間接成本至產品 預計費率 多分攤和少分攤費用 標準成本           |    |

聯合產品和副產品 產品成本的適正性 直接成本  
的正確性 間接成本的正確性 成本中心的定義  
附錄

第四章 非製造成本的衡量..... 113

本章主旨 非製造成本的型態 指導原理 行銷成  
本 訂單取得成本 後勤成本 後勤和訂單取得成  
本間之區分 總務和管理成本 研究和發展成本  
其他總務和管理成本 總務和管理成本的分攤 成  
本資料使用者的應用 淨利衡量方面各種實務上的  
影響 實務上認定差異的重要性 衡量勞務的全部  
成本 非營利組織 對產品成本衡量之類同 定義  
成本標的和產出 產量估計

第五章 全部成本資料的運用..... 144

本章主旨 財務會計 企業各部門報告 定義成本  
標的 成本的定義 成本型合約 設定價格 正常  
訂價法 訂價法之合理性 調整歷史成本 價格的  
利潤部分 全部成本訂價法 特殊訂價法實務 毛  
利訂價法 直接訂價法 全部訂價法 時間和材料  
訂價法 調整成本 價格政策 貢獻訂價法 獲利  
性分析 附錄：經濟學家的訂價方法

第二篇 差異會計..... 182

第六章 成本習性..... 183

本章主旨 差異成本和收益的觀念 差異收益 變  
動和固定成本 貢獻分析 全部會計和差異會計間  
之對照 成本對產量之關係 成本—數量圖 總成  
本習性 成本假設 成本線 單位成本 估計成本

—數量關係 產量估計 利潤圖和損益兩平分析  
 利潤圖之解析 改進利潤績效 數種產品 成本的  
 其他影響 差異成本資料的來源 直接成本法 附  
 錄A 最小平方法 附錄B 直接成本法對淨利的  
 影響

## 第七章 交替選擇決策..... 239

本章主旨 交替選擇問題的性質 企業目標 分步  
 分析 步驟1和2 定義交替選擇問題 步驟3  
 衡量數量因素 步驟4 評估非衡量因素 步驟5  
 編製決策 差異成本 計算技術 不影響成本 運  
 用全部成本的缺點 勞工福利待遇 機會成本 變  
 動成本 估計未來成本 時間範圍的重要性 交替  
 選擇問題的型態 包括成本的問題 改變生產方法  
 自製或外購 經濟採購量 包括成本和收益的問題  
 貢獻訂價法 停止生產某一產品 銷售和更進一步  
 加工 其他行銷策略 成本／利潤分析 估計銷貨  
 機率的運用

## 第八章 資本投資決策..... 280

本章主旨 現值觀念 何謂現在價值 尋求現值  
 投資決策運用 投資報酬 現金流入 其他現值表  
 期望報酬率 現金流入 經濟年限 投資 非貨幣  
 考慮 整個分析過程

## 第九章 投資決策之其他型態..... 316

本章主旨 所得稅 所得稅影響的本質 資本投資  
 決策有關稅負上的問題 膨脹之影響 融資之方法  
 稅負誘因 其他稅負上的考慮 其他分析方法 現

|        |       |          |
|--------|-------|----------|
| 金流入折扣法 | 收回期間法 | 未調整投資報酬法 |
| 優先次序問題 | 方法之比較 | 比較優先次序法則 |
| 其他複雜問題 | 非數量因子 | 無意義之折算   |

# 第一章 管理會計之性質

(The nature of management accounting)

## 本章主旨

本書另一姐妹作——財務會計導論側重財務會計之研討，其主要目的乃在提供資料予投資人及企業外界人士使用，而本書則著重於管理會計之探討，其主要目的在於提供有用的資料供管理人員及企業內部人士使用。

本章是對管理人員職責及其使用資料作一概括性描述。會計資訊是管理人員應用資訊的形式之一。管理會計性質及管理會計與財務會計之異同均將在本章討論。管理會計所含三大項目及其目的也將在此一併介紹。

## 組織之特性

組織乃一群人爲了某種目標而共同工作在一起。茲以摩根福特公司爲例說明如次。該公司在摩根城經營福特汽車銷售及服務業務。這種組織亦即我們通常所稱之“買賣業”。

## 目標 (objectives)

企業之目標在於求得繼續經營的目的。摩根福特公司爲一公司組織。其業主，即股東，他們自願投資金錢於公司乃期望能賺得利潤或投資報酬。所以我們可以說摩根福特公司中心目標在於營利。該公司股東們任命卡洛爾先生爲總經理主管公司業務活動。並希望能由其投資賺回一令人滿意之報酬數目。

在財務會計導論中，我們已討論過賺得一令人滿意利潤數字乃大多數私有企業主要目標。基於理由，我們稱此類企業爲“利潤導向 (profit-oriented)”公司，其與政府組織、醫院、大學及其他組織有著顯著不同的目標。

雖然營利爲一項主要的目標，但它並不是摩根福特公司唯一目標。公司業主們還希望對社會能有所貢獻，諸如製造就業機會

，刺激摩根市的經濟成長。因此利潤目標得因其它目標之存在而得到調和。

### 策略 (Strategy)

汽車買賣業可藉著許多不同的經營方式以賺取一令人滿意的利潤數字。摩根福特公司管理當局已選擇了它們認為最有利的經營方案。這些方案就是摩根福特公司的策略。而又常被稱為自身的政策。

卡洛爾先生得到業主們的允許擬定了最佳的策略。即是銷售福特牌新車兼銷其它廠牌汽車，並提供汽車修理、保養等服務。他又擬定了幾項策略。例如，不出售卡車、不經營加油站、不出租汽車，並且不經營計程車業務。因為他懷疑上述幾項業務對其利潤目標能夠提供滿意的答覆。其它汽車買賣商就可能經營上述業務全部或一部；這也說明了他們選擇的策略的不同。

就經營汽車銷售及服務業務言，卡洛爾對其既定策略還有進一步的抉擇。有的汽車買賣商重在“量”；這就是說，他們將售價放低或者支出大量廣告費用，不外乎是希望以較低的單位利潤獲得較大的銷售數量。有的汽車買賣商却重在“質”；那就是說他們把售價訂得非常的高，並且提供極好的服務以期能創造自己的商譽。再者，前述策略之選擇則有賴管理當局之判斷。有些買賣商用某種方式經營，有些則又以另種方式營利。（當然，策略選擇錯誤亦有遭受虧損之虞。）

各企業都有一套策略，雖然並不全是將其具體寫出，但不外是（一）決定製造產品種類及或提供服務之項目，（二）決定製造、行銷之方法及提供服務之方式。

偶然地，投資者亦會提出意見，其與私人企業自身之策略就構成了自由經濟制度兩大力量。他們不斷的追求新的機會，並且此舉有助於他們保持經濟的成長。在實行蘇維埃制度之國家察覺到社會主義理論，資金流動缺乏彈性。近來他們也開始嘗試資本主義制度的各種方法以活潑其經濟。

## 組織結構 (Organization Structure)

卡洛爾先生並不獨自執行其策略；公司擁有50名員工，他無法親自監督那麼多人的工作，因此將員工按工作性質加以組織起來，這些組成的團體就稱為部門。每一部門指定予一項工作並由其經理領導以達成組織目標。卡洛爾將公司分為四個直線部門組織及一個幕僚部門。

直線部門負責直接與公司目標有關的活動。他們是(一)新車銷售部門，負責新車之銷售；(二)中古汽車銷售部門，負責中古汽車之銷售；(三)服務部門，負責汽車售後服務及修理，並修復購入之中古汽車；(四)零件及附件部門，此部門提供零件及附件予服務部門，並供應顧客及其他同業。兩個汽車銷售部門經理向負責銷售汽車之副總經理報告。

幕僚部門對其他部門提供服務，稽核部門即為摩根福特公司之幕僚部門，職司會計資訊及其他資訊之收集，報告及分析，並編制報表供公司内部及外部人士使用。

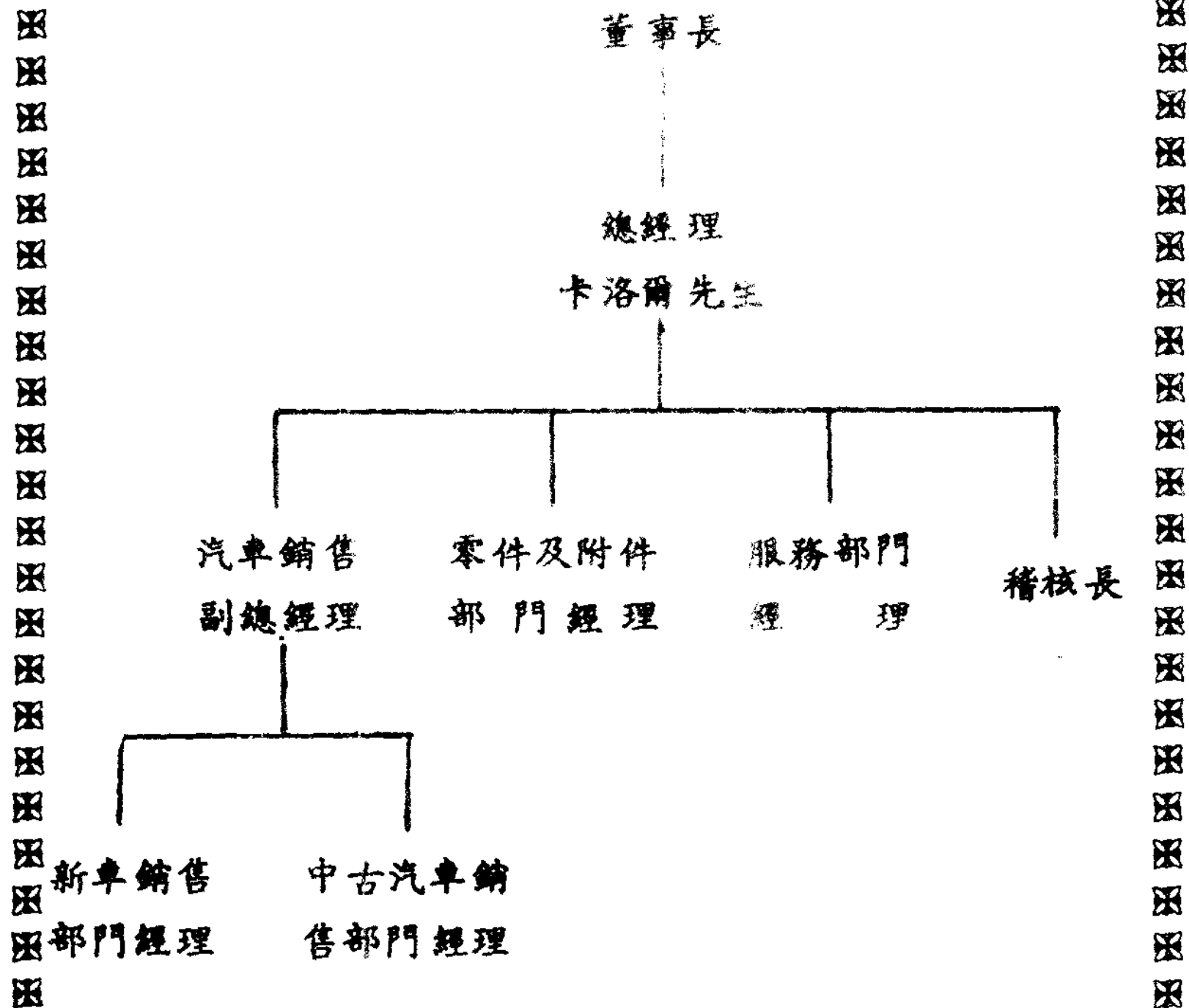
圖表1—1之組織圖以說明人事之安排。該方形圖列示各個組織單位，圖表中直線代表各單位之隸屬關係。(參閱次頁)

直線顯示兩汽車銷售部門經理向新車銷售副總經理負責。其他部門經理向總經理卡洛爾先生負責，卡洛爾先生則向董事會負責。組織圖所表示的是組織間各經理之責任關係。

圖表內之直線代表人事單位間正式責任關係；例如“汽車銷售副總經理”與“中古汽車部門經理”間之直線即表示中古汽車經理，須向汽車銷售副總經理報告、負責。圖表中並未顯示非正式關係。事實上，各人事單位非正式關係亦不可忽視。例如中古汽車銷售經理與服務部門經理間雖無直線連繫，然而此兩部門員工却是親密地工作在一起。

大體言，該組織圖適用於中型規模之企業。在此種形態組織下，有數個直線部門及一個或一個以上的幕僚部門。在許多公司尚有摩根福特公司所無的幕僚單位，包括下列一部或全部：財務

圖表1—1 摩根福特公司組織圖



、採購、研究發展、人事、勞工關係、廣告、公共關係及法定組織單位。

企業規模愈大，組織也就愈複雜。組織內部門可能尚細分為數個較小的單位，諸如：分部門須向部門報告、支部門向分部門報告，依此類推。福特汽車公司完整的組織圖就包括有400,000名員工，其員工名冊， $8\frac{1}{2} \times 11$ 吋就達數百頁之鉅。在如此龐大而複雜的公司內，員工彼此熟悉的可能性非常值得懷疑，但每一位經理都了解其部門却影響其與公司之責任關係。

組織單位名稱並沒有什麼標準可言。“區”、“部門”、“

單位”、“區域”這些名稱在不同的企業代表著不同的事項，“區”這個字所代表的是具有相當規模及獨立性的組織，諸如該公司在芝加哥區就有數個獨立經營汽車買賣機構，“部門”這個字則代表的是單獨的機構或只有幕僚的功能。換言之，部門在此處僅是區的部份。

### 責任中心 (Responsibility Centers)

圖表1-1中每一單位代表的是一群（或者是一個人，例如總經理及副總經理即是）。每一群人都有其責任，並按指定之工作活動，每群人中之個人均向其經理報告。對任何一群人，我們都將使用“責任中心”這個名詞。那就是說，每一組織單位都由其經理領導並負一有限責任，進一步也可將公司視為一個責任中心，由組織圖內各較低水準之責任中心所組成。如果是數個區，則每一個區亦是責任中心，責任中心在我們的討論裡是一個關鍵觀念。

### 稽核長 (The Controller)

在摩根福特公司負責彙集及報告會計資訊之經理即稱為稽核長，他所領導之責任中心稱稽核部門。稽核部門為幕僚部門；它提供各部門及高階層管理者資訊。由於我們所討論的是會計，所以本書也就特別著重稽核部門之工作及其所編製供其它部門使用之資料。

雖然稽核長應用非常普遍，然而財務副總經理亦為有些公司所使用，也有稱會計主任（但較不普遍）。“Comptroller”為“Controller”之舊稱，但還有某些公司仍舊沿用；“Comptroller”發音與“Controller”同。

### 管理之功能 (The Function of Management)

雖然管理者個人可從事汽車銷售及其它直接與公司目標有關之事務，可是他主要職責並不在於此。相反地，管理者主要職責在於考核屬下之工作績效。例如：服務部門經理主要職責不在修理機車；而是在督促其屬下機械師對於汽車修護能夠達致良好之

成效。新車銷售部門經理並不親自與每一位顧客洽談汽車買賣；事實上他也不會有充裕的時間與摩根福特公司每天成千百的客人洽談。相反地，他主要職責卻在於督促屬下八位銷售人員能夠達成有效率的銷售活動。當然，銷售經理也偶爾與顧客交易，他也經常參與契約締結工作，但這些都不是他主要的職責，而且當他從事上述活動時，其所扮演的角色就不再是一個經理人員。此處並不對管理人員執行職責多所討論；本書以後將對管理詳加討論。許多書的作者在區分管理功能有各種不同的分類，但一般而言它都至少包含有下列之類：

1. 規劃 (Planning)
2. 執行 (Directing)
3. 控制 (Controlling)

每位經理人員依其責任中心扮演這些功能，而且他亦投身於公司整個協調程序中。

在規劃方面，由經理人員決定採取何種行動以助於組織目標的達成。當顧客走進摩根福特公司，將可見到公司員工從事著各種活動；他可看到修理汽車的機械設備，還有各式各樣的零件。如果他能停下來想一想（當然沒有任何特殊理由要他這麼做），他就會瞭解該公司無時不刻正處心積慮地致力於目標的達成。這就是規劃活動。一項重要的規劃活動，尤其在公司高級管理階層可說是協議的結果，也就是聚集各個責任中心而成，而使公司整體得到制衡的規劃。

在執行方面，經理人員不斷執行其監督日常的營運職責皆是。服務經理指定機械師工作，並助其尋出汽車毛病所在，他也排解機械師之間的爭執，及調停機械師與零件及附件部門間的爭端。顧客所見到的上述活動，都是經理人員執行的範圍；外界人士也許認為經理唯有的功能就只限於這些，事實上決不止於此。執行是包括現時及現場的活動。

在控制方面，經理人員採取步驟來證明他的責任中心是按最

佳的方式經營。這些步驟有：研究以往營運活動，並從過去資料中力求改進而期於未來能有更佳之營運活動。換言之，他吸取過去的經驗而制定更佳的未來方案。應用過去經驗以修正未來的方案謂之回饋（feedback）。經理人員對過去經驗的評價，一般言可分兩種範疇。首先，對過去活動或職權作一評價以尋出何者妨碍業務之推展，依此決定改進方案，甚或改變組織策略，其次，對個人績效評估以作為個人升遷、考核之依據。我們在以後將可瞭解適於某一型式評核之資訊，就與其他型式有著顯著的不同。

### 組織間之共同性 (Similarities among organizations)

雖然在美國成千上百的組織皆有其特徵，但他們幾乎都有共同的特徵；此特徵即是具有一個或多個目標，他們亦訂有達成目標之策略，其人事依組織結構而安排。在此結構中設有一個或一個以上的經理人員，且由經理規劃、執行、控制組織之活動。

在本書中我們將討論管理會計對各型組織的用途及其本質。由於組織間基本共同性，通常適於某些組織的討論亦可用於其他組織。也因為存在於組織間的相異性，使得某些方法僅止於某種型態的組織。就以摩根福特公司此一利潤導向組織與其他非營利組織如醫院、大學、政府機構比較下，即有顯著的不同。非營利組織就定義言，乃不以營利作為一項目標。不過；他還是具有多項目標，管理會計在這類組織功能即是幫助管理當局達成他們所預定的目標。

### 資訊 (Information)

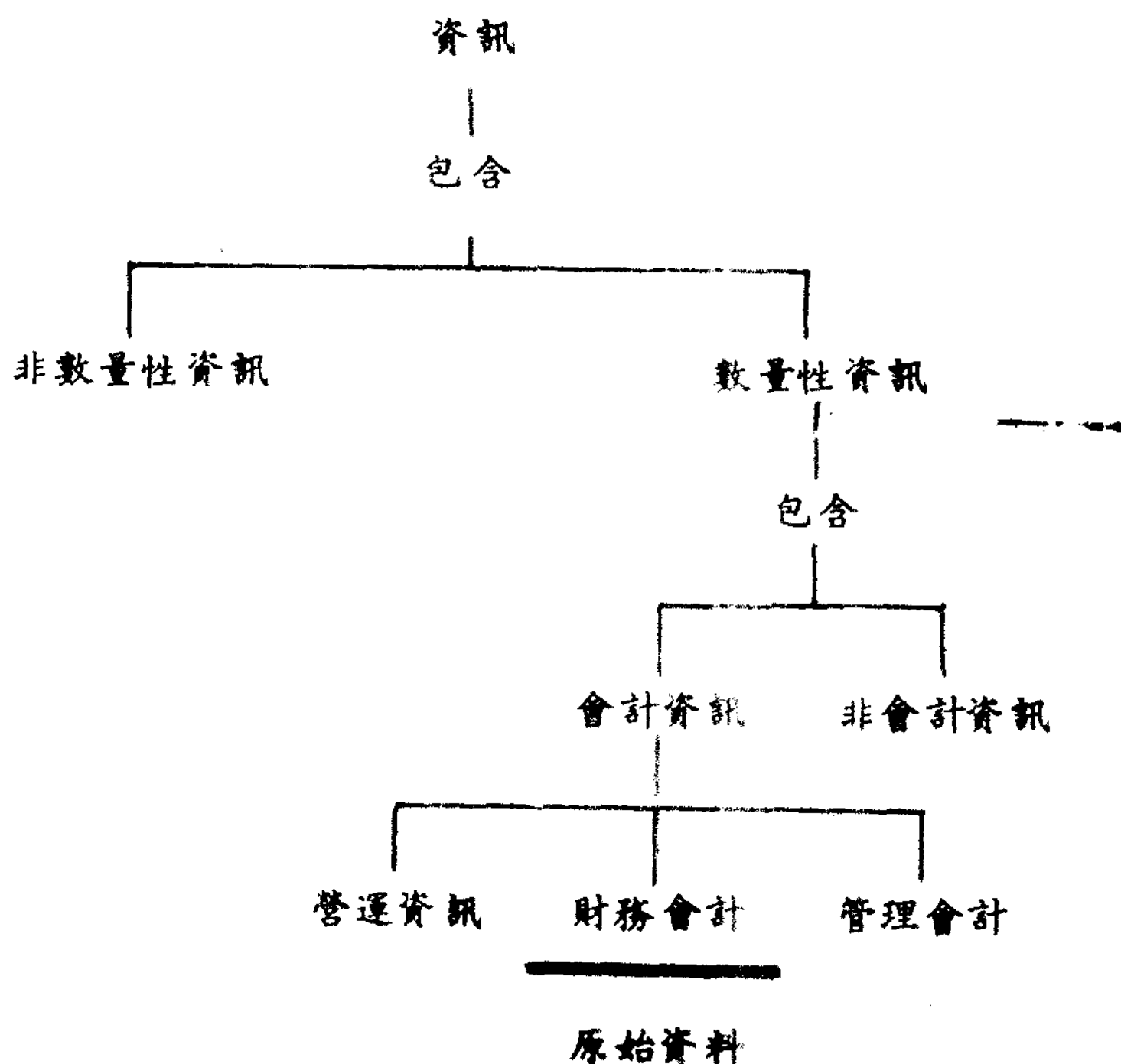
本節之目的在於區別管理會計資訊與其他資訊之不同。首先我們將資訊定義為一種事實、論點，或是一項觀察的結果，理解力或其他足以增加知識之事物。1,000 這個數字本身並非資訊；因為他並不能告訴我們什麼。某學校註冊之學生人數為1,000人，該敘述即為資訊。管理會計為資訊形式之一。它在整個資訊全

貌中所佔的地位揭示於圖表 1—2。

資訊可分為數量性的與非數量性的。視覺、聽覺、談話、電視節目及新聞所報導的皆為非數量性資訊。嚴格地說，管理會計無關於非數量性的資訊。

數量性資訊包含許多型式，會計即其中之一。會計資訊與其他型式資訊不同，通常是以貨幣名稱表示。員工的年齡、資歷及其他特徵皆為數量性的；但通常它並不作為會計資訊。此處直線關係之劃分並不是很嚴密，不過；在會計報表中有許多非貨幣性資訊可幫助我們了解報表內容。例如：摩根福特公司在其財務報表銷貨項下除有貨幣金額外，尚有售出汽車之數量。我們討論的焦點並不在它是否為會計，重要的是會計資訊以貨幣表示，而非貨幣性的資訊則是作為輔助工具。

圖表 1—2 資料型態



## 營運資訊 (Operating Information)

上節圖表1—2指出會計資訊一般性質，此類資訊所包含的大都是營運資訊。營運資訊提供原始資料予(一)管理會計(二)財務會計。

譯註：data指未經整理過的資料，information指經整理過資料。data可譯成數據；information與data同時出現時，information譯為資訊，單獨存在時可譯為資料，故以後各章資訊、資料將互為參見。

在每日營運活動中，像摩根福特這類公司勢必產生大量會計資訊，面對這些繁雜的資訊易使人陷於迷惑而不知所措；但是如果冷靜的分析一下，即可將其大部份分類為主要幾項，這些主要的项目有：

### 1. 生產 (Production)

生產記錄上顯示送交顧客訂貨的數目及各型成品庫存的數量。就摩根福特公司所提供服務業務言，並不如製造業生產活動來得龐大。

生產之性質因產業不同而區分得很廣泛，但在某一產業下公司之間又趨於一致。在某些產業像銀行、保險公司員工從事文件記錄的生產活動，這些紙上作業的生產程序在本質上則又同於工廠工人處理材料一樣。

### 2. 進料 (Purchasing and materials)

該記錄所顯示的與訂購的材料及其收據、存貨有關，還有發出至生產部門領料數量。

### 3. 薪工 (Payroll)

該記錄所顯示的是員工薪資及其工作性質、工作時數等。每一公司依法給付員工報酬並提供政府薪工資料，因而大多數公司薪工記錄多屬相同。

### 4. 廠場及設備 (Plant and equipment)

該記錄顯示成本、位置及建築物、設備或其它固定資產的使