

成本會計及 管理會計手冊

(中 冊)

總 主 編

陳 振 銑

主 編

王 豐・巫永森・沈樹雄
林敦寧・陳 奮・鮑爾一



中華企業管理發展中心

成本會計及管理會計手冊

(中 冊)

成本會計及管理會計手冊

版權所有・翻印必究

中華民國七十年十月初版

總主編	陳振銑
主編	王量・巫永森・沈樹雄 林敦寧・陳奮・鮑爾一
著者	陳振銑等六十九位
發行人	中華企業管理發展中心 董事長 李 裕 昆 台北市武昌街二段卅七號 三愛大樓 電話總機：3311650・3312862 郵政劃撥儲金戶第14232號 本中心登記證字號： 行政院新聞局局版台業字第0607號
排版	魯風打字排版印書有限公司
印刷裝訂	金氏裝訂有限公司

每套(上中下三冊)實價新台幣3,500元

第 陸 篇

管 理 會 計

序 言

一個國家的經濟愈發展，組織的管理愈進步，常形成一種狀態，就是管理會計人員的人數，遠超過財務會計及成本會計人員。但「何謂管理會計」、「何者為管理會計人員」及其「所司何事」，至今仍未為人們所體認，更尚未訂立其明確的定義及詳細的解釋。某一學術團體在年前曾作一問卷調查，向組織主持人們探詢對上列三項的認識，其多數回答竟為「不曉」與「未詳」。嗣提供予「管理會計員的職掌及其工作內容」，再詢他們對於「此類人員的評估及其工作的重要性」時，則其回答幾全為「極為重要、有助、且為渴求而未得者」。

管理會計之定義：管理會計是一項程序(Process)，從而：認定、計量、彙總、分析、編纂、解釋與傳遞「財務資訊」，用以協助組織內之規劃、評核與控制等工作之進行，使能確保經濟資源之有效運用與經理人經管責任之完成。

• 為求對管理會計有更明確之了解，特將上述定義中諸名詞再加說明如后：

- ▲ 認定(Identification): 對組織各項交易及其經濟事項之認知與評價，進而採取適當之會計處理。
- ▲ 計量(Measurement): 將已發生或將可發生之交易及其經濟事項，予以數量(金額)化(包括採用估計數)。
- ▲ 彙總(Accumulation): 透過有規律與一致性的方法，將組織中各

項交易及其經濟事項，予以記錄與分類。

- 分析(Analysis): 嘗試斷定所報導之業務活動發生之原因，及其與其他經濟事項及當時環境之關係。
- 編纂與解釋(Preparation and Interpretation): 以符合邏輯之格式，並採用演繹及歸納之方式，將會計與規劃、評核、控制用諸資料加予聯繫，以滿足需用此項資訊者。
- 傳遞(Communication): 向管理當局及組織內、外人士分別報導與其攸關及其適用之資訊。
- 管理會計是由管理者(經理人)應用於下列諸管理功能：
 - 規劃(Planning): 預計可發生之諸項交易及經濟活動，以及其對組織之影響。
 - 評核(Evaluating): 研判已發生及未來發生事項之得失、功過、及其因果關係。
 - 控制(Controlling): 對於報導組織內之各類業務活動與資源處理諸財務資訊，確保其完整性。
 - 經管責任(Accountability): 產生與經管責任相配合及一致之報導系統，藉以作有效之績效衡量及評核。
- 在管理會計之範疇中許多工作都是彼此相互關聯的，管理會計人員為求配合組織目標，應將工作予以協調，安排優先順序，再付諸實施。管理會計人員主要功能之一，為運用前述之管理會計程序(Process)，適合各異之情況，而促使組織目標之達成。

本篇第二十六章：本章先行簡介「管理」，包括：何謂管理，為何需要管理，管理之任務及經理人之功能。復因管理需要「情報」，乃進而敘述「資訊」。會計既為「財務資訊」，而管理會計又為對管理者提供各其攸關及適用資訊而協助彼等功能之完成。

第二十七章：陳澤人先生列述管理會計情報之分類、應具之要件，以及管理會計人員在組織內所扮演的角色。管理會計為一科際綜合之知識，其藉助「計量分析」及「行為科學」之處殊多，故特

將此兩學科與管會之關係作一介紹。最後試就管會之未來趨勢及其運用予作探測。

第二十八章：王靜芳女士首先介紹「管理控制系統」，控制諸型態，及其行為反應，與其應具之要則。進而強調較積極的「直接控制」，促求人們之自動、自勵與自糾，改「控制之管理」為「目標之管理」。

第二十九章：叢英女士闡明「回饋控制」，為發覺「離正」後，進而所作之「糾正」，以促使其「迴正」。但定需俟「實績」及「離正」之報導及分析後，方得產生「回饋」，而作「糾正」，此舉勢將使已犯之錯失延遲改正，故此式控制，有欠理想。現代之規劃人員，已試在規劃及控制階段，隨時隨地察環境之變更而作持續性之計畫「修正」，求有符合「此刻（The Moment）」之「最佳設計“正”」；在控制理論中上述程序亦稱為「前饋控制」。

第三十章：陳永清先生介紹在一組織中綜理會計及財務事項之最高主管——主計長，就其職權、任務及組織等予以闡明。其最主要任務之一為提供資訊，包括對外諸財務報告，及對內管理報告之種類及其編製原則。

第三十一章：國家歲出、入之遞增，導致各項機率之增加；因而影響企業之諸項交易及其經濟事項。林柄滄先生列舉稅法規定對企業會計之影響，逐節闡明其對存貨、固定資產、人工成本、及其他費用之處理。最後並就稅捐減免諸獎勵，作概括之敘述。

主 編 陳 振 銓 識

成本會計及管理會計手冊

目 錄

上册

第壹篇 成本會計之背景及其觀念

- 第 一 章 成本會計發展史…………… 3
- 第 二 章 成本之觀念…………… 17
- 第 三 章 成本會計之用途、任務、及面臨之挑戰…… 33
- 第 四 章 成本之要素及習性…………… 43

第貳篇 產品成本之計算

- 第 五 章 材料成本…………… 65
- 第 六 章 人工成本…………… 97
- 第 七 章 間接製造費用之會計處理……………123
- 第 八 章 在製品及製成品存貨之會計處理……………159

第叁篇 製造業成本會計制度

- 第 九 章 歷史成本會計制度：分批成本與分步成本會計制度……………181
- 第 十 章 損壞品、廢料及殘料之會計處理……………207
- 第 十 一 章 聯產品與副產品之會計處理及管理決策……237
- 第 十 二 章 估計成本制度與標準成本制度……………267
- 第 十 三 章 標準之設定及標準成本之會計處理及報告…297
- 第 十 四 章 差異分析……………323
- 第 十 五 章 變動（直接）成本法……………343

第肆篇 成本控制與成本抑減

- 第 十 六 章 成本控制與控制之程序……………365
- 第 十 七 章 產製成本之控制……………383
- 第 十 八 章 非產製（行銷、管理、專案計畫）成本之控制……………405

第十九章	成本抑減及其方法與工具·····	437
------	------------------	-----

第伍篇 其他經濟活動之成本會計

第二十章	工程成本會計·····	465
第二十一章	土地及不動產發展之成本會計·····	495
第二十二章	配銷成本會計·····	515
第二十三章	金融業成本會計·····	537
第二十四章	政府成本會計與分析·····	575
第二十五章	成本會計應用於非營利組織·····	607

中冊

第陸篇 管理會計

第二十六章	管理、資訊、會計·····	631
第二十七章	管理會計概說·····	651
第二十八章	管理控制系統·····	669
第二十九章	回饋控制及前饋控制·····	691
第三十章	主計長制度·····	709
第三十一章	稅法規定對企業會計之影響·····	737

第柒篇 損益兩平分析

第三十二章	成本習性分析·····	771
第三十三章	「成本-數量-利潤」分析·····	797
第三十四章	不確定情況下之「成本-數量-利潤」分析·····	813

第捌篇 利潤規劃

第三十五章	預測及預測方法暨技術·····	835
第三十六章	預算編製與控制·····	875
第三十七章	彈性(變動)預算·····	909
第三十八章	機率利潤預算·····	935
第三十九章	「績效預算」、「設計·計畫·預算系統」、 及「零基預算」·····	957

第玖篇 供管理決策用之資訊

第四十章	決策、決策模型、及數學模型·····	987
第四十一章	管理決策之計量方法分析·····	1001
第四十二章	生產及作業(短程)決策·····	1027
第四十三章	定價與價格策略·····	1065
第四十四章	投資決策與資本預算·····	1091

第拾篇 責任中心

第四十五章	分權經營·····	1125
第四十六章	責任中心制度—報告及控制·····	1153
第四十七章	企業內部移轉計價·····	1179

第拾壹篇 績效評估

第四十八章	製造業務之績效衡量·····	1207
第四十九章	非製造業務之績效衡量·····	1237
第五十章	責任中心之績效衡量·····	1275
第五十一章	投資報酬率之計算及其運用·····	1305

下冊

第拾貳篇 管理會計技術

第五十二章	現金管理·····	1335
第五十三章	貢獻觀念及其運用之分析·····	1361
第五十四章	利潤(毛利)分析·····	1381
第五十五章	增數分析·····	1399
第五十六章	內部管理稽核·····	1427
第五十七章	投入／產出分析·····	1449
第五十八章	成本效益分析·····	1481
第五十九章	「成本-成果」及「成本-效能」分析·····	1497
第六十章	學習曲線理論與應用·····	1517
第六十一章	計畫評核術與要徑法·····	1549
第六十二章	管理會計技術與管理會計人員·····	1581

第拾叁篇 成本會計與管理會計之新趨向 及其所面臨的挑戰

第六十三章	現時成本與歷史成本·····	1597
第六十四章	管理資訊系統·····	1643
第六十五章	電腦資源及其控制·····	1675
第六十六章	人力資源規劃與人力資源會計·····	1705
第六十七章	社會會計·····	1737
第六十八章	結合「行為科學」的「管理會計」(一)·····	1753
第六十九章	結合「行為科學」的「管理會計」(二)·····	1779

第拾肆篇 其他經濟活動之管理會計

第七十章	銀行業之管理會計·····	1815
第七十一章	餐飲業之食物管理會計·····	1845
第七十二章	專業事務所之管理會計·····	1869
第七十三章	家庭管理會計·····	1891
第七十四章	非營利組織之管理會計·····	1919
第七十五章	政府管理會計·····	1943

附 錄

名 詞 彙 編	·····	1967
---------	-------	------

第二十六章

管 理、資 訊、會 計

目 次

第一節 管 理

管理之概念

爲何需要管理

何謂管理

管理之任務

經理人之功能

管理需要情報

第二節 資 訊

資料與情報

管理所需要的情報

第三節 會 計

比較各類會計的目的與環境

管理會計與財務會計之異同

管理會計對管理之協助

第四節 結 語

第二十六章

管理、資訊、會計

陳振銑

在這突飛猛進、日新月異的二十世紀社會裡，人們往往僅注意到科技人員對人類的貢獻，多忽略了管理方面的重要性。殊不知管理專家對人類文明的貢獻決不亞於科技人員。因為若無管理專業人員為企業建立努力的目標、釐訂執行的計劃、集合人力與資源、以協同一致的步調，投入生產，人類將永遠無法漫步於月球，更無法登陸火星探究其奧秘。準此，管理技術才是事業成敗與經營優劣的關鍵。管理既有如此重要的地位，會計人員又是提供管理當局有關資訊，作為釐訂決策的依據，兩者之間具有極密切的關係。因此，會計人員不以獨具會計知識為滿足，尚應具有管理方面的基本知識與觀念，方能將會計的職能，發揮得淋漓盡致。

第一節 管 理

管理之概念

自從人類在歷史上第一次運用群力達成目標開始，即孕育出管理的思想。然直至近三十年來，管理思想與研究工作方有長足的進步。本章目的不在於介紹深奧的管理理論與思想，亦不贅述各種管理原則與技術，僅就企業為何需要管理、管理的定義、管理的任務與管理的職能等，作一般性的說明，俾使從事會計工作者能稍具管理方面的觀念與基本知識。

為何需要管理

一切資源必須經過人的妥善運用，方能產出效用與價值，非如此則形同廢物，毫無價值可言。至於人類受其本身心理與生理上的條件所限，無法憑一己之力完成任務時，唯有依賴群體之努力並發揮團隊精神方能有所成就。然而資源的運用與群體之活動，雖有時不須督促，亦能生產物品與提供勞務，但缺乏最有效的方式投入生產行列，自無法充分發揮應有的效能，故雖有產出，多半呈現浪費與無效率的狀態。因此，應如何以有組織與高效率的方式進行生產活動，以發揮極大組織力，俾能提高生活水準，增強人類

生存適應性，皆有賴於有效而妥善的「管理」。否則，即使組織內擁有學富五車的科技人才、堆積如山的物質資源，如無適當管理，亦不發生絲毫作用。

一般人常有一種錯誤觀念，常認為某些企業家並不具備管理方面的訓練與企業經營的知識，卻在偶然的機會裡，從事買賣，突然發跡，不但每年均產生超額利潤，而且企業亦不斷成長，由中小型企业逐漸形成大規模公司，因而忽視管理的重要性。殊不知此類不懂管理卻能成長的企業，實是由於時勢與環境所造成，一旦時移勢易或環境逆轉，甚易遭遇危機，瀕臨失敗的邊緣。此類企業在我國已有甚多先例可供稽查，不難覆按。反觀具有妥善管理的企業，不但可平穩經營、克服危機，甚且乃可獲得相當利潤，益臻穩固。此即有無管理的差別所在。由此可知，企業不僅處於順境需要管理，如處於逆境更需要健全管理，方能順利渡過難關，重新大展鴻圖，此即為何需要管理的原因所在。

何謂管理

「管理」一詞有各種不同的定義，視個人的觀點、內容的廣狹與詞句的扼要與否而定。例如：若干學者用最簡單扼要的詞句將管理定義為「由人事事」；亦有若干學者對管理所下的定義是「一種經營企業並負責成敗的力量」；另有一些專家將管理定義為「運用人力與其他資源，經過規劃、組織、執行與控制等程序，確立並達成既定的目標」；更有學者作如下之定義「創立並維持一個便於員工發揮效率與效能的環境，以達成目標的一切工作，謂之管理。」等，一切有關管理一詞的定義，皆有其優點與強調之處。在此姑且不論孰優孰劣，單就實質的含義而言，管理是一種抽象的設計，將雜亂無章的資源，轉變成有用的生產工具，以滿足人類無限的慾望。

管理乃是結合人力、物力、財力及情報等各項資源，與乎有效利用時間與空間，以有限的資源，滿足人類無限的需要。綜合「管理」一詞，可以歸納成下列幾點：

- (1) 藉群力合作，期達組織預定的目標。
- (2) 管理是由人事事、共人事事；亦即經由他人之努力與成就而達成任務。
- (3) 設計、創備、維繫一個內部環境，俾使組織成員能樂業、竭智、盡能。
- (4) 有效率地運用各種資源，如：人力、設備、情報及天然資源等，並充分發揮其效能。
- (5) 視成員以至佳及最經濟之方式成就之。

簡言之，「管理」是一種持續性的設計，創造並維持組織內在的環境，俾使成員在這種環境中，能愉快而熱忱地工作，並欣然接受激勵，竭盡所能地發揮高度效率，以期迅速達成組織既定之目標。

管理之任務

任何一個機構無論其目的是否營利，均為社會的器官之一，其存在之目的，不僅是為了自己，同時還有其他的社會目的。因此管理的任務，不僅以達成組織的目標為鵠的，尚須善盡其職能，遂行其社會責任。茲就管理之任務分項說明於后：

1. 遂行社會責任

企業機構最大的任務，即是遂行社會的責任。因為企業是社會的一份子，一切的行動，皆需以社會責任為前提，否則將成為社會的公敵，為人類所唾棄。企業在社會方面所擔當的任務繁多，除了產製產品與提供勞務外，尚須促進社會經濟的繁榮，提高科技的水準以改善人類生活的素質。並以較佳的薪資水準，維持大量的就業機會，以及提高國際市場競爭的能力等。另外還有一項最重要的任務，就是企業為達成前述的各項任務，卻為社會帶來許多不良的影響，例如：空氣、水質、噪音等諸污染各種社會公害。企業管理當局有責任關切這些社會公害問題，亦即關心人類的自然環境，不使其成為無法生存的地方，務宜盡力消除此類弊害，則企業對社會的貢獻，將更加宏大。

2. 達成組織的使命

每一個組織的存在，均有其特定的宗旨和使命。就營利事業而言，其目標即為尋求合理的利潤；就服務機構而言，則求提供最佳的服務。無論組織的宗旨與使命為何，其先決條件必是謀求以經濟績效，實現其宗旨，完成其使命。因此企業主管人員在作成任何決策之前，必須對經濟績效優先予以考慮。亦惟有維持最佳的經濟績效，方能使企業繼續生存下去，並力求高度及持續的成長。

3. 確保工作具有生產性

由於人力資源與物質資源的稀有，實不容再有浪費的情況發生。因此，企業應確保各項活動及所有工作皆具有生產性。管理人員更責無旁貸地負起此項重責大任。為達成上述目的，必須採取下列措施：

- ① 分析各項工作的產出是否有意義，而非單比較產出價值是否大於投入的成本。因為有意義的工作，即屬生產性的工作。反觀產出價值大於投入成本者，並非均屬生產性，例如：生產海洛英等毒品，其產出價值遠超過投入的成本，卻由於危害人體健康與社會安全，故絕非生產性的工作。
- ② 採取各種方法，例如：監督工作、訂定標準、建立獎勵制度等方法，以消除一切無效率的情況。
- ③ 工欲善其事，必先利其器，故管理者宜提供適當的工具；尤其是適時提供有用

的情報，藉收事半功倍之效。

經理人之功能

企業經理人有一項特定的任務，即是應在組織內，創造並維持一個有利於員工能夠迅速達成企業目標的工作環境。雖然經理人很可能受企業外在環境如政府政策、國際局勢與經濟環境等因素所影響。但一位卓越的經理人仍應具備建立工作環境的能力，使所有工作者在舒適工作環境下，皆能樂業、竭智、盡能。經理人爲達成企業所賦予的使命，必須執行一系列的程序，其中包括安排部屬的工作、組織成員與物質資源、遴選適當人員、指導員工工作、最後尚應衡量實際的成果等，這些程序亦即經理人的功能。

雖然企業的業務繁多，諸如：銷售、製造、工程、採購、人事、會計及財務等多種活動及業務，但不同行業的經理人，其功能卻是如出一轍，仍然是規劃、組織、選任、指導及控制等五種。茲就上述五項職能，分別說明於后。

1. 規劃功能

規劃工作乃是以選擇目標爲起點，以至於爲達成該項目標所必要採行之政策、策略、方案、程序等皆屬之。企業自經理人選定努力目標後，即應展開規劃工作，勾劃出各項任務的輪廓與步驟，使企業朝向目標邁進。其中必須決定訂價政策與競爭策略、擬定生產與行銷計畫、規定文書處理程序、安排全般人事，俾能迅速達成預定之目標。由此可知，經理人在規劃工作的過程中，必須面臨各種政策、方案、計畫、程序及方法等的抉擇，因此「規劃」工作可說是一種決策性的工作。

規劃工作實在是位居經理人的各項功能之始。因爲預先決定要做何事？如何去做？何時纔做？以及由何人來做？並將當前的處境與未來應走之途徑予以結合，爲未來的事務預作安排。因此規劃是經由有理性的程序，根據目標與環境，經過思考與設計，對於各種行動方案作最佳的決定。環境變遷與經濟發展爲企業帶來成長和新的機會，同時也帶來失敗的風險，尤其當今舉世皆在爭取資源與市場之際，應如何把握機會、減低風險、促進經濟繁榮，乃是規劃工作最大的課題。我國古聖先賢曾有一句名言：「凡事豫則立，不豫則廢」。由此可知，規畫工作的重要性，不言可喻。

2. 組織功能

「組織」乃爲激揚與引發企業成員的潛能，而將達成企業目標所必需執行的各項活動與資源，予以集合與分類而分爲若干群體，指派具有指揮能力的經理人，授權並課以付諸執行的責任。一面協調機構中統屬階層與不相隸屬關係的權力與情報供需，促使成員產生高度的工作效率，以達成企業既定的目標。簡言之，經理人考慮如何以最佳的方

式，將成員與物質資源結合在一起，以執行企業的計畫，其中各項活動與權力關係的綜合體，即是組織功能。

組織結構本身並非最終目的，而是一種藉以達成企業目標的工具而已。如果具有高效率的組織，可助企業經營成功。因此，組織原則的應用，甚為重要，並應注意「因事制宜」的觀念。此外，組織中的一切任務，仍有賴成員的努力，方能完成。故組織應具備「自由裁量」之餘地，確認每個成員之職責與能力，賦予適當的職權，給予充分機會，藉以發揮彼等創造的才能。如此方能達到組織的功能與效用。

3. 選任功能

選任之功能包括遴選與任用每一職位最適當的人員，並要求每一成員均能敬業與樂業。因此，對於所面臨的各項人事問題，均須加以妥善安排。諸如：訂定執行各項工作的人選所應具備的條件，人才的儲備與考核，新進人員的訓練、安排、核薪，在職人員的進修、指導、升遷與發展等，無一不需要管理者縝密計畫，俾使所有員工均能勝任愉快，從而發揮高度的工作效率。

選任組織成員的工作，不僅滿足企業目前工作的要求，兼要滿足企業未來任務的需要。因為企業期望不斷地增加員工或更換成員，尤其是成長迅速的企業，對於人力的需求，極其殷切，是故企業經理人對於選任方面的工作，宜訂定長期計畫，以免人員供需之間形成脫節。

此外，企業經理人尚需了解，個人為何要完成企業所交付的任務，最主要的理由為滿足其個己的慾望。所以管理者如希望組織成員能達成企業的目標，必先求滿足成員個人的慾望，兩者之間實為互利的關係，並無衝突。雖然，滿足每個人的慾望並非一件容易的事，因為每個組織成員的背景、經驗、才智與雄心大志等均不相同，殊難捉摸，但管理者仍須盡一切力量，克服種種困難，方能達成得人完事的功能。

4. 指導功能

指導功能所包括的範圍相當廣泛，舉凡領導、指引、激勵及溝通等工作均屬之。易言之，組織在邁向目標途中，管理者應不斷指引每一位成員在企業中應做何事以及該如何做。並不時激勵他們，消除部門間以及成員間的爭端、答覆成員工作上所發生的問題，解決成員生活上或工作上的疑難等，使其對工作能欣然接受，努力以赴。

在所有資源中，最為重要者應屬人力資源，而極少充分發揮潛力者亦係人力資源，最複雜且最難處理者亦是人事問題。因此，乍看之下或以為引導職能非常簡單，實際上卻是極為複雜而難以辦好的一項工作。因為「人心之不同，各如其面」，殊難掌握與控