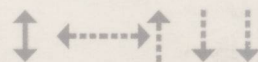


馬嘉應 著

美國俚海大學會計博士
東吳大學會計系教授

成本與管理會計導論

第二版

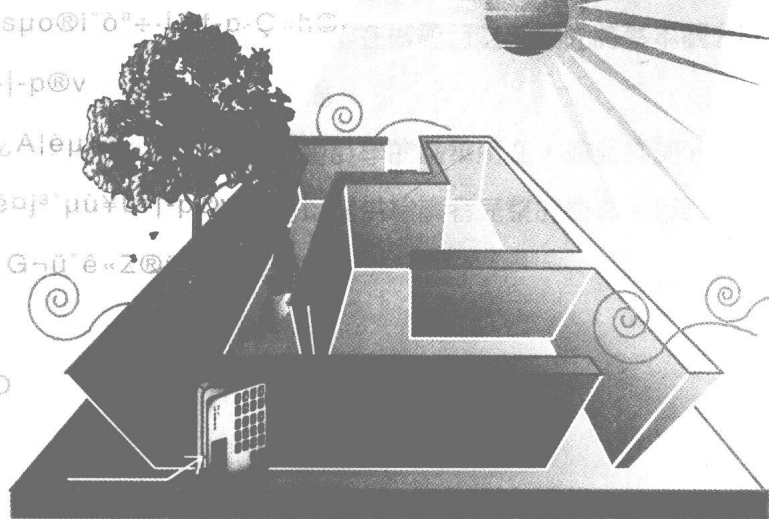


F-234.0
2007/3.2

港台

成本與管理會計導論

馬嘉應 著 第二版





五南

凝煉知識・品味閱讀

國家圖書館出版品預行編目資料

成本與管理會計導論／馬嘉應 著．——二版．——臺北市：五南，2006 [民 95]

面；公分．

ISBN 957-11-4341-3（平裝）

1.成本會計 2.管理會計

495.71

95008347

1G68

成本與管理會計導論

ISBN 957-11-4341-3

作 者 馬嘉應 (186.2)

責任編輯 劉芸秦

封面設計 鄭依依

發行人 楊榮川

總編輯 王秀珍

主 編 張毓芬

出版者 五南圖書出版股份有限公司

地 址 台北市大安區(106)和平東路二段 339 號 4 樓

電話：(02)2705-5066 傳真：(02)2706-6100

台中市駐區辦公室 台中市中國區中山路 6 號

電話：(04)2223-0891 傳真：(04)2223-3549

高雄市駐區辦公室 高雄市新興區中山一路 290 號

電話：(07)2358-702 傳真：(07)2350-236

網 址 <http://www.wunan.com.tw>

電子郵件 wunan@wunan.com.tw

劃撥帳號 01068953 戶名：五南圖書出版股份有限公司

法律顧問 財團法人資訊工業策進會科技法律中心

出版日期 2003 年 4 月初版一刷

2004 年 9 月初版二刷

2006 年 7 月二版一刷

定 價 新臺幣 480 元

※版權所有・欲利用本書全部或部分內容，必須徵求本公司同意※



自 序

成本與管理會計學是在今日科技與工商發達所必須具備的會計知識，在競爭激烈的商場上，管理當局除了必須做好其本身的內部控制，更要有制定正確決策的能力，使企業價值達到最大。由於企業環境變遷快速，對於管會新技術必須要加以了解，才能跟進時代的腳步。由於成本與管理會計學並不受到一般公認會計原則所限制，因此是一門活用的學科，不易掌握其中的重點，本書於是採有系統的方法加以介紹成本與管理會計學的每一章節，使讀者能夠融會貫通，並且瞭解此一門學問的精神所在。

在編這本書時，主要是以易懂的方法來解釋相關的內容，本書共有十五章，結合了成本與管理會計的基本觀念，分批、分步成本制度，聯產品、服務部門的成本分攤，在標準成本制度之下做差異分析，至最後管理當局所做的預算與訂價策略及一些決策的分析都有詳加探討，每一章後面都有附相關的習題與解答，可以供練習，加深對課文的印象，相信讀完之後對您會有相當的助益。但在做題目之前要先將基本觀念釐清，對於千變萬化的題型才能夠迎刃而解、笑傲考場。

本書之作，詳盡的解說成本與管理會計學的精華所在，並且詳加分析其中的微妙之處，充分展現此一學門的全貌，相信可以提供給讀者完整的概念。但唯恐疏誤難免，敬請各方賢達不吝指正。

馬嘉應

民國 95 年 2 月



自 序 i

第一章 基本概念001

第一節 成本與管理會計的意義和功能。003

第二節 成本的介紹。004

第三節 財務會計、管理會計與成本會計之關係。007

第四節 新環境下成本管理技術。008

第二章 分批成本制度017

第一節 分批成本制度之意義。019

第二節 與分批成本制度相關的單據及流程。019

第三節 分批成本制度的會計處理。020

第三章 分步成本制度035

第一節 分步成本制度的意義。037

第二節 分步成本制度的會計處理。038

第三節 成本計算及編製生產成本報告單。041

第四章 聯產品053

第一節 聯產品的意義。055

第二節 聯合成本及產品製造流程。055

第三節 聯產品的會計處理。056

第五章 服務部門的成本分攤	067
第一節 成本分攤的意義 · 069	
第二節 服務部門成本分攤的基礎 · 069	
第三節 服務部門成本分攤的方法 · 070	
第六章 標準成本制度	081
第一節 標準成本制度之意義 · 083	
第二節 實施標準成本制度之條件及功用 · 083	
第三節 標準之意義及種類 · 084	
第四節 標準成本之制定 · 085	
第五節 標準成本差異之分析 · 089	
第六節 標準成本制度之會計處理 · 094	
第七節 標準成本制度之會計分錄 · 095	
第八節 標準成本差異之處理 · 102	
第九節 差異發生的原因及績效之歸屬 · 105	
第七章 成本習性與估計	119
第一節 成本習性的類別 · 121	
第二節 成本函數的估計 · 123	
第八章 成本—數量—利潤分析	135
第一節 成本—數量—利潤分析之基本假設 · 137	
第二節 CVP 分析之意義 · 138	
第三節 損益兩平點 · 139	
第四節 目標利潤 · 143	
第五節 CVP 分析之應用 · 144	
第六節 多種產品下之 CVP 分析 · 147	

第九章 歸納成本法與變動成本法 153

第一節 變動成本的意義 · 155

第二節 歸納成本法與變動成本法的比較 · 156

第三節 歸納成本法與變動成本法的釋例 · 159

第四節 調節表 · 164

第五節 超級變動成本法 · 165

第十章 新環境下成本管理技術 181

第一節 作業基礎成本制 · 183

第二節 平衡計分卡 · 198

第三節 知識管理及知識經濟 · 199

第四節 企業資源規劃 · 205

第十一章 預算與利潤規劃 219

第一節 預算的基本概念 · 221

第二節 整體預算 · 223

第三節 零基預算 · 231

第四節 作業制預算 · 233

第五節 Kaizen 預算 · 234

第十二章 定價策略與目標成本制 245

第一節 定價策略的考慮因素 · 247

第二節 短期定價策略 · 249

第三節 長期定價策略 · 250

第四節 其他定價策略 · 253

第五節 目標成本制 · 254

第十三章	非例行性決策分析	265
第一節	決策成本 · 267	
第二節	非例行性決策分析應用 · 271	
第十四章	資本支出預算	285
第一節	基本概念 · 287	
第二節	評估資本支出的方法 · 288	
第三節	淨現值法的進一步應用 · 294	
第十五章	公司部門間轉撥計價	303
第一節	何謂轉撥計價及其重要性 · 305	
第二節	轉撥計價的方式 · 305	
第三節	以市價為基礎的轉撥計價 · 309	
第四節	以成本為基礎的轉撥計價 · 310	
第五節	協議的轉撥計價 · 313	
第六節	轉撥計價的一般通則 · 313	

第一章

基本概念





第一節

成本與管理會計的意義和功能

● 一、成本與管理會計的意義

企業為了要達成其效益極大化而要付出的代價即是成本的概念，以往成本會計較著重於成本的計算，忽略管理當局決策所需的資訊。由於經濟快速變遷，與全球化經營之佈局，現今成本會計除精確地成本的計算、具競爭力的價格之制定外，更可使組織達到規劃與內部控制管理的目的，並兼顧企業內部與外部之會計資訊使用者，因此成本會計結合了財務會計與管理會計形成了一套完整的系統。

● 二、成本與管理會計的功能

(一)內部使用者

成本與管理會計可以幫助管理階層在於企業的決策、規劃、控制、考核方面有所助益。所謂的規劃是指為達成組織目標估算所需資源的活動；控制是管理階層為了使採行的活動與組織目標一致所必須行使的手段；而考核是指管理階層在經規劃、控制之後所採行的活動，比較實際和預期的結果所做的評估；在經上述三者的行動之後才決定企業所要採行的決策為何，以達到內部管理者的功效。

(二)外部使用者

提供會計報告給不直接參與經營之企業外部者，如與企業有利害關係的投資人、債權人、稅務機關等相關人士，作為投資、理財及公共政策等決策之用，此為對外部使用者的功能所在。

第二節

成本的介紹

在現今多變的環境下，企業競爭日益激烈，管理當局為了要制定更精確的政策，必須有效控制成本。茲就不同的成本分類方式說明如下。

● 一、製造與非製造成本

(一)製造成本

在製造過程所發生的成本稱為製造成本，包含直接材料、直接人工和製造費用。直接材料為歸屬於某項製成品所發生之材料，即與產品製造相關、形成產品的本質且可直接歸屬至產品的成本。假設工廠欲製造生產桌子作為其產品，則在桌子的生產過程中，直接材料為木材；直接人工為與產品製造相關，用於生產某項產品所發生的人工成本，即可歸屬至成本標的所發生的人工成本。前述在生產桌子過程中有工廠的組裝人員，這些人員必須發給他們薪資，生產工作人員薪資即為直接人工成本；在生產的過程中所發生的製造成本中不屬直接材料及直接人工所發生成本皆屬製造費用（含間接材料、間接人工及其他製造費用）。桌子在生產過程中除了直接材料木材外，必須要有相關的釘子、接著劑來將彼此木料相黏接，這些包含於物料之中，較難歸屬於產品的部分材料成本如釘子及接著劑即為間接材料。間接人工與製造過程並無直接相關，但會發生之人工成本，如工廠的管理階層並不直接參與桌子的組裝與製造，因此管理階層薪資視為間接人工；其他製造費用則為除製造費用內間接材料及人工外所發生其他製造費用如折舊、租金、保險等。

上述製造成本的部分，直接材料加直接人工可稱為主要成本；而直接人工加製造費用則為加工成本，包括直接材料以外的所有製造成本。



(二)非製造成本

意指銷售、管理、財務等因應營運所發生的成本，其實就是營業費用，例如廣告費、銷售佣金及法律費用等。

● 二、產品與期間成本

(一)產品成本

產品成本與期間成本最大差異在於是否可進行盤點而得之成本，凡是可盤成本為產品成本。在前段所述製造成本皆為產品成本，因為工廠所製產品在未售出之前為公司的產品存貨，這些存貨在年底可由倉管或會計師事務所查核人員進行盤點或抽盤；當存貨賣出時會轉入銷貨成本中，這時就屬於財務會計之範疇，可以考慮買賣雙方是屬起運點或目的地交貨，進而影響到收入認列時點。關於此部分，請參考財務會計收入認列之章節。

(二)期間成本

在上段中不可盤成本則為期間成本，當考量完製造成本為產品成本後，那麼非製造成本則為期間成本，這方面的成本通常是採分攤的方式於銷貨期間進行費用攤銷。

● 三、直接成本與間接成本

直接成本與間接成本的區分在於判斷是否可直接歸屬於成本標的。何謂歸屬至成本標的？歸屬至成本標的即是將成本是否歸於某產品、地區或部門來判斷。可直接歸屬於成本標的成本稱直接成本，我們現在仍用一開始的製造成本與非製造成本來說明，製造與非製造成本共包含了直接材料、直接人工、製造費用（間接材料、間接人工及其他製造費用）以及營業費用（銷管費用等），如何區分為直接與間接成本？直接材料、直接人工或營業費用如廣告費等可歸

屬至特定地區（每一區皆不同），屬於直接成本；但今天廣告費若是全國性的而不會區分地區，這時就屬於間接成本。間接成本為不能直接歸屬於成本標的成本，必須要用合理且適當的分攤方式使成本分攤至各種產品中，如折舊和水電費等皆是，所以製造費用通常為間接成本，而非製造成本。營業費用則視情況而不同，可能是直接或間接成本。

● 四、生產與服務部門成本

從事生產的部門所發生的成本如製造部、裝配部皆屬生產部門成本。不直接從事生產的部門而提供服務至其他部門，使其他部門受益所發生的成本如驗收部門成本，則為服務部門成本。因為服務部門成本會使他部門受益，所以必須進行服務部門的成本分攤，將成本分攤至生產部門裡，如此一來，工廠才能精確算出產品真正的生產成本，進而精確計算出產品的售價（如採成本加乘法等）。關於服務部門成本分攤在第五章有詳盡的介紹。

● 五、固定、變動與半變動成本

若依成本習性來分類，可區分為固定、變動與半變動成本。固定成本為在攸關範圍內，不論作業量的增減，其總額永遠保持不變的成本，如租金費用。

成本總額隨著作業量增減而變動的成本，稱為變動成本，如直接材料、直接人工和間接製造費用。半變動成本是同時具有固定和變動性質的成本，亦稱為混合成本，這類成本有些是為了營運須有最低的成本水準，此時為固定成本，超過此水準，成本會隨業務量的增加而呈現變動的情形。我們在成本與管理會計的範疇裡區分固定與變動成本是非常重要的，因為在實務上常常會計算損益兩平點。另外，管理當局進行報表編製（如採全部成本法或變動成本法）過程裡，對於區分固定成本或是變動成本也是非常重要的一個環節。



● 六、其他類型的成本

與產品有關的其他類型成本，將在以下單元中會再陸續介紹。

第三節

財務會計、管理會計與成本會計之關係

一般來說，財務會計、管理會計與成本會計之間有著很大的不同，雖然它們都是以認定、評估、記錄、分析等方法來表達企業的經營活動，但由於使用者及其目的而以不同的會計資訊系統來加以衡量。

財務會計的資訊使用者主要為外部人士，例如投資人、分析師、債權人、政府機關、供應商或顧客等。由於不同公司或不同期間的報表必須具有可比較性，所以在編製方面就有一致性原則的要求，而此原則即為「一般公認會計原則」，如收入費用之認定、各科目之分類限制等。而資訊品質方面，財務會計是以企業整體為報導標的，並且多以歷史成本加以衡量，所以較具有客觀性，但相對就不夠攸關。雖然規定每年須最少編製一次財務報告，但在時效上仍無法提供及時的資訊。

成本會計的主要目的在協助管理階層做好規劃、控制及決策的工作，所以其資訊使用者主要為企業內部的管理階層。由於報導的個體並不侷限於企業整體，而是視決策的標的而定，有可能是某一地區、部門、產品，甚至是某一設備的汰舊與換新等。因此，為了不同的目的所提供的報表，其編製原則可以依照公司之需求而定。而衡量的標準則不一定以貨幣性單位或歷史成本為主，為了能及時掌握相關資訊，成本會計往往會以不特定的形式與內容來使資訊更有彈性，其中當然也包括了一些較為主觀的預測與分析，以符合未來導向的管理需求。

成本會計則介於財務會計與管理會計之間，它是管理會計的一部分，管理會計所做的決策必須以成本會計的資料為考量，例如成本的分攤、各活動間的成本差異、責任歸屬與定價策略等。成本會計的某些範疇亦為財務會計之一

環，例如成本的記錄、存貨及銷貨成本的決定等。其實成本會計的工作即為成本的記錄、累積及其他量化資訊的衡量，然而卻依使用者的不同目的而分為財務會計與管理會計，所以成本會計的資訊使用者包括外部與內部人士，雖然內容以成本資料為主，但重心卻是產生與利用資料兩者並重。

茲將財務會計與成本會計之相異處列表比較如下。

表 1-1 財務會計與成本會計之比較表

	財務會計	成本會計
1. 資訊使用者	外部人士	內部人士
2. 目的	資產評價與損益衡量	規劃、控制及決策
3. 報告編製	一般公認會計原則	依決策需求
4. 時效性	落後	及時
5. 資訊形式	完整的財務報表	財務或非財務性報告
6. 資訊品質	偏重可靠性，較為客觀	偏重攸關性，較為主觀
7. 資訊之報導標的	以企業整體為單位	以企業整體或某一內部部門、產品或設備為單位

第四節

新環境下成本管理技術

隨著科技發展之日新月異，各科技間如何整合就成為非常重要之課題。由於科技發展及競爭之激烈，致使成本管理技術之創新及進步也非常快速，如何將成本管理之各技術加以整合，而不至於形成許多各自獨立的制度，更是刻不容緩。近年來新環境下成本管理技術發展如作業基礎成本制度及作業基礎管理制度、平衡計分卡、知識管理、企業資源規劃及環境成本會計系統等，惟這些制度必須加以整合，才能使公司效益能夠發揮。先就上述管會新技術加以介紹如下所述。



● 一、作業基礎成本制度及作業基礎管理制度

美國於 1988 年發展及實施作業基礎成本制度 (Activity-Based Costing, ABC) 以來，陸續有產生相關管理制度，諸如作業基礎管理制度 (Activity-Based Management, ABM) 及作業基礎預算制度 (Activity-Based Budgeting, ABB) 之發展，這些制度之發展可以說已達到成熟階段。近來，台灣企業界對 ABC 及 ABM 制度已愈來愈有興趣，且有蔚為風潮之勢。

作業基礎成本制度 (Activity-Based Costing, ABC) 自 1980 年代開始發展至今，已有二十年的時間，由於它以作業別作為分攤成本的基礎，在企業管理上可運用在許多決策上，如定價決策、生產及產能決策、產品成本管理決策等等，同時又由於它能提供決策者即時且有效、精確的資訊，因此，對企業在創造競爭優勢上，可說是具有相當大的功能，而各企業也紛紛投入落實 ABC 及 ABM 的工作中。

● 二、平衡計分卡

資訊時代的公司因投資和管理智慧資產而獲致成功，它們必須把功能專業化整合成為以顧客為導向的企業流程，把經營方式從大量生產、大量提供標準化的產品與服務，改成以彈性大、反應快、品質高的方式，提供創新並為目標顧客提供客製化的產品與服務。員工的技術再造、傑出的資訊科技，以及方向一致的組織程序，將會帶來產品、服務、流程的創新和進步。

在企業投資建立這些新能力之際，傳統的財務會計模式既不能發揮激勵的作用，亦無法在短期內衡量組織的成敗。傳統的財務模式是為貿易公司和工業時代的大公司而設計的，它只能衡量過去發生的事情，不能評估企業前瞻性的投資。

平衡計分卡是一個整合策略衍生出來的量度新架構，它保留衡量過去績效的財務量度，但引進驅動未來財務績效的驅動因素。這些圍繞著顧客、企業內部流程、學習與成長構面的績效驅動因素，以明確和嚴謹的手法詮釋組織策