

管理會計實務

R. H. GARRISON 原著

中華企業管理叢書之卅二

管理會計實務

R. H. GARRISON 原著

許 是 祥 譯

陳 宏 博 校訂



中華企業管理發展中心

中華民國六十六年十月初版

中華民國六十八年九月四版

版權所有 翻印必究

中華企業管理叢書之卅二

管理會計實務

MANAGERIAL ACCOUNTING

(原著者 RAY H. GARRISON)

譯者 許 是 祥

校訂 陳 宏 博

發行 中華企業管理發展中心

發行人 李 裕 昆

臺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

行政院新聞局局版臺業字第0607號

印刷 金氏裝訂有限公司

每冊實價新台幣肆佰貳拾元正

原 序

本書為管理會計課程一個學期之教科用書，供已修畢一個學期或兩個學期基本財務會計課程之讀者使用。本書的重點，在介紹會計資料之運用，以供企業機構經理人對管理方面策定各項計劃及目標、控制作業、及制訂決策之依據。本書對管理會計的研討，係以依賴會計資料以處理其日常工作的人士為立場。本書採行此項研討路線，信能提供一種堅實的管理架構，俾資介紹各項概念。此一路線並能使人易於認清會計人員的真正任務——會計人員實為管理基本職能的主要參與人之一。雖然本書以各項會計資料的運用為重點，但本書的態度至為審慎，期使讀者不致誤解基本技術的重要性。正由於顧及此一目的，故本書對各項基本概念討論甚詳，務使讀者能有透澈的認識。因此，讀者讀畢本書後，當必能將各項概念在組織中的各項問題上作明智及信實的運用。

今天的組織，面對許多問題，在在均有賴會計人員及管理人員作最大的努力。過去二三十年，出現的最大徵象，厥為技術、社會價值、消費者市場、能源利用等等的戲劇性變化，及財富與資本的集中。由於這種變化的結果，遂使會計人員所扮演的角色也發生了實質的變化。自組織內部而言，會計人員已被稱為“管理會計師”(management accountant)——與高階層管理會計平行，且為各項管理資料的主要提供人。管理會計師的工作，實具有深遠的衝擊力——其深遠之程度，已使企業人士不能不對管理會計師的工作具有明確的瞭解，始克在組織中肩負其應負的責任。這正是為甚麼管理會計已成為任何企業研究所必修的基本課程的緣故。

本書的編著，抱有一項最高的目標：在使各項有關的課題能作一明確且均衡的介紹。本書已設法納入許多例題及自修習題；其範圍所及，除包括營利事業的問題外，並包括公益服務業在內，且兼及製造業與非製造業方面的問題。

本書的組織

本書共分為三部。第一部共有五章，循序介紹管理會計的各項基礎。第一部的目的，在於提供一套基本知識，作為第二部的管理應用的依據。舉凡各項成本名詞及概念，產品成本計算，成本習性分析，及成本、數量、利潤的關係等，均已網羅。

第二部共有九章，集中於有關管理會計資料的應用。第二部的各章，包括有分項報表、預算編製及標準成本、彈性預算、貢獻分析、及分權化營運的控制等項。此外，為強調成本資料在決策方面的用途計，並對有關的成本分析、訂價、及資本預算編訂等項課題列有專章討論。

第三部共有四章，目的在對讀者提供專門領域中的有關課題。由於數學技術對於組織中各項問題已有日趨增大的重要性，故第三部特為介紹了成本資料的若干項數學處理方法；其中包括存貨模型、線型規劃、及機率分析等。此外；基於甚多學校在管理方面往往列有財務分析及資金分析，故第三部中也特就此類課程各有專章的討論。

本書附有問答题、練習題、及討論題，共六百餘則，可供課室練習或課外作業之用。有關會計的課程，欲求其成功，殊不能不廣事包羅各方面的練習資料。本書所列的各項練習資料，其編擬誠可謂之瀝盡心血，且曾迭經課室試驗；信能力求概念的深入及有助於讀者對其

所學的融會貫通。書中所列的各問答題，可激發課室的討論，也可作為讀者的研讀指導。問答題已予妥善設計，類皆能包括各章的內容要點；且問答題的順序安排，也能配合其在各章正文中出現的先後。練習題方面，係為較簡短的問題，目的在強調各該章重要的概念與關係。至於討論題，則為較練習題略長、且略為難深的問題；其解答當也較為困難與費時。

本書的使用

本書的編著，重視使用時的彈性，期能配合課程長短及內容深淺的不同需要，及學生程度的參差。本書的材料搜羅甚豐，授課講師可自作取捨。書中各項材料不但在正規班次，而且在夜校也屢次廣泛試用過。採用本書的授課講師，有具有多年教學經驗的教授，也有初次主講此項課程的人士。

以下為本書原著者的一項簡短聲明：

（書中所用代名詞“他”，實為“他或她”之意，以示原著者無意蔑視女性。此外並包括原著者對協助本書出版人士的致謝。譯文均此從略。）

著者 Ray H. Garrison

目 錄

原 序

第一章 管理會計的透視

一、組織及組織的目標	1
二、經理人的資料需求	12
三、財務會計與管理會計的比較	15
四、管理會計日趨增大的任務	20

第一部 管理會計的基礎

第二章 成本名詞、概念、及分類

一、普通成本分類	28
二、財務報表的成本分類	33
三、人工成本的細分	39
四、成本及控制	43
五、其他成本概念	48

第三章 產品成本計算爲目的之成本集計

一、工廠單位成本資料的需要	69
二、成本制度的類別	70
三、分批成本制度——概論	72

四、分批成本制度——成本流程·····	79
五、製造費用分攤的問題·····	90
附錄：分步成本及約當產量的概念	

第四章 計劃及控制的成本分攤

一、正常化的製造費用分攤率·····	138
二、服務部門成本的分攤·····	144

第五章 成本行為模式——深入的觀察

一、成本模式的類別·····	187
二、混合成本的分析·····	202
三、貢獻觀點的損益表·····	212

第六章 成本、數量、利潤的關係

一、成本利量分析的基礎·····	237
二、成本利量分析的其他用途·····	257
三、成本利量分析的限制性假定·····	264

第二部 管理會計資料的運用

第七章 分部報表編製及貢獻方式的成本計算

一、貢獻方式的成本分攤·····	287
二、貢獻方式的存貨計價——直接成本法·····	303

三、貢獻方式的優點·····	320
----------------	-----

第八章 利潤計劃

一、預算編製的基本架構·····	347
二、總預算的編製·····	357
三、預算的其他課題·····	373

第九章 利用標準成本的控制

一、標準成本——例外管理·····	401
二、差異分析的一般模式·····	405
三、標準成本的應用——價格差異·····	407
四、標準成本的應用——數量差異·····	411
五、價格及數量差異之圖解分析·····	416
六、變動製造費用差異·····	418
七、差異分析及例外管理·····	419
附錄：標準成本的一則複習問題·····	425

第十章 彈性預算及費用分析

一、彈性預算·····	443
二、製造費用績效表——進一步的研究·····	451
三、固定成本及彈性預算·····	457
四、固定製造費用分析·····	458

五、製造費用分析一則複習問題.....	464
---------------------	-----

第十一章 分權化作業的控制

一、責任會計.....	489
二、衡量經營績效的報酬率.....	498
三、報酬率的控制.....	501
四、剩餘收益的概念.....	506
五、內部轉移價格.....	509

第十二章 非例行性決策之攸關成本

一、決策的各項成本概念.....	539
二、沉入成本非為攸關成本.....	541
三、各方案之未來成本相等者非為攸關成本	546
四、產品線的增加及減少.....	549
五、自製或外購的決策.....	555
六、稀有資源的利用.....	561
七、聯產品成本及貢獻方式.....	562

第十三章 訂價決策

一、產品訂價的經濟分析.....	596
二、標準產品的訂價.....	603
三、新產品的訂價.....	612

四、訂價的其他特殊課題·····	616
五、關於貢獻方式訂價的批評·····	622
六、羅賓森·柏特曼法案·····	624

第十四章 資本預算決策

一、資本預算：投資的概念·····	645
二、現值的概念·····	648
三、折算現金流量——淨現值法·····	655
四、折算現金流量——時間調整報酬率法·····	664
五、資金成本視為一項審核淘汰工具·····	668
六、淨現值法及時間調整報酬率法的比較·····	669
七、淨現值法的推廣·····	670

第十五章 投資決策的其他課題

一、所得稅及資本預算·····	697
二、偏好決策——投資方案的序列法·····	710
三、資本預算決策的其他方式·····	714

第三部 其他專門課題

第十六章 存貨計劃及控制

一、存貨及存貨控制的需要·····	745
二、與存貨有關的成本項目·····	749
三、非正式的存貨控制法·····	751

四、較正式的存貨控制制度·····	752
五、經濟訂購量的計算·····	756
六、訂購點的決定·····	767
七、人為的判斷及數位計算機·····	771

第十七章 計量決策技術

一、作業研究·····	787
二、線型規劃·····	789
三、機率分析·····	803

第十八章 經營績效衡量——財務報表分析

一、財務報表分析的重要性·····	831
二、比較財務報表及相同規模財務報表·····	833
三、比率分析——普通股股東·····	841
四、比率分析——短期債權人·····	854
五、比率分析——長期債權人·····	860

第十九章 經營績效衡量——財務狀況變動表

一、財務狀況變動表的目的·····	889
二、淨營運資本的變動·····	890
三、資金運用表的一則實例·····	895
四、資金運用表的工作底稿·····	905
五、現金變動的重要性·····	917

第一章 管理會計的透視

管理會計提供資料，以經理人爲對象；換言之，係以組織內部人士，負責督導及控制各項作業者爲對象。所謂“管理會計”(managerial accounting)，與所謂“財務會計”(financial accounting)不同；財務會計雖也爲提供資料，但係以股東、債權人、及其他的組織外界人士爲對象。

由於管理會計係以經理人爲中心，故研究管理會計之前，必需先對管理程序有所瞭解，也必需先對經理人所服務的組織有所瞭解。因之，本章的目的，即在於就經理人擔任的工作作一簡要的說明；並就經理人執行其工作的組織，一究其性質、結構、與作業。此外，本章並將對財務會計與管理會計的主要不同之處作一介紹。

一、組織及組織的目標

凡依某項共同目的而結合的一羣人士，謂之“組織”(organization)。銀行以提供金融服務爲目的，故銀行即爲一個組織；學校以提供教育服務爲目的，故學校也爲一個組織。又例如通用電氣公司(General Electric Company)，以產製電器及其他產品爲目的，故通用電氣公司也是一個組織。組織係由“人”構成，而非由實質資產所構成。因此，一座銀行大廈，不能稱之爲組織；銀行的組織，應該是銀行內工作的人士，爲提供金融服務的目的而結成的羣體。

一個組織工作的共同目的，謂之該組織的“目標”(objective)。

但是，並非所有的組織均擁有相同的目標。有些組織的目標，在於產製一項產品，以贏取利潤。但其他的組織，其目標或為提供人道的服務（例如紅十字會），或為提供美的充實（例如一支交響樂團），或為提供政府的服務（例如自來水廠）。為便於我們的討論計，下〔我們將以一家名為“廉價傢俱市場公司”（Discount Furniture Marts, Inc.）的組織為對象，探討此一組織的目標、結構、及管理，並研究此等因素之如何影響其管理會計資料的需求。

厘訂目標

廉價傢俱市場是一家公司；其業主將他們的資金投入於該組織內，冀能贏取他們投資的報酬或利潤。因此，該公司的目標之一，即為對投入的資金贏取利潤。但此外尚有他項目標，使此項利潤目標不致過於突出。按該公司尚亟欲獲得及維繫其正直、公平、及可靠的信譽。該公司還希望在其業務營運的社會環境及生態環境中，能成為一股積極的力量。

廉價傢俱市場的業主們，殊不希望他們本身因於公司的日常作業之中。因之，他們訂出了該組織的大目標，並聘任了一位總經理來負責這些目標的達成。總經理雖然肩負了為業主的投資贏取利潤的中心目標，但是他同時也必需具有一層認識，兼顧該組織希望達成的其他目標。

策略計劃

一個組織的各項目標的執行，即所謂“策略計劃”（strategic planning）是。在任何一個組織中，策略計劃常見之於下列兩個階段中：

1. 決定應產製的產品，及／或應提供的服務。
2. 決定應採行的行銷方法及／或製造方法；換言之，即決定將該項產品及／或服務提供於適當收受人的最佳方式。

由策略計劃所產生的整套策略（strategies），常稱之為組織的“政策”（policies）；而策略計劃的本身，則常稱之為“制訂政策”（setting policy）。

◆ 第一階段的策略

廉價傢俱市場的總經理，為達成其贏取利潤的中心目標，有若干種策略可資採用。該公司可專業於公務傢俱，該公司可以專業於用具，也可以採行“超級市場”式的傢俱市場；還可以兼採其他任何一種產品策略及／或服務策略。

該公司終於作了一項決定：以僅銷售家庭用傢俱（包括有關用具）為其策略。總經理基於某項理由，拒絕了其他的策略。例如他決定不作用具修理的服務；不銷售公務用傢俱及不經營機關式的傢俱等是。

◆ 第二階段的策略

廉價傢俱市場總經理在決定了以家庭用傢俱為策略之後，現在便需面臨第二項策略的決策了。有些傢俱公司僅經營高級家用傢俱，竭力保持其為“高級”（quality）經銷商的印象。價格加成（markups）通常甚高，銷售量則甚低；其銷售推廣的努力，係以社會大眾中的一小部份人士為對象。而另有些傢俱商，則以“大量”銷售為重點。他們將價格加成壓低，冀能以薄利多銷的方式來增大利潤。此外還有些傢俱商，採取的也許又是別的策略。選定某一項策略，乃是一種管理

判斷。以廉價傢俱市場公司而言，決定的是“大量”銷售，努力於保持其“價廉”的印象。

每一個組織，均必需作此類的策略決策。其所決定的一套策略，也許沒有形之於書面，但這套策略必是存在的，也必是該組織的各項活動及該組織所需會計資料的一種中心指導力量。

管理的工作

管理的工作，係以“應予管理的對象”——即組織的本身——為中心。本質上言之，經理人需執行一個組織中的下列四項職能：

1. 計劃 (planning)
2. 組織及督導 (organizing and directing)
3. 控制 (controlling)
4. 決策 (decision-making)

上述四項職能，往往是同時進行，且往往係在重大壓力、緊急、及痛苦之下進行。經理人在執行其工作時，幾乎很少停下來研究他是在進行四項職能中之那一項。即使經理人肯研究他是在進行那一項職能，他也不可能指陳出來；蓋因其每一行動，也許均為四項職能兼而有之。

◆ 計 劃

經理人的計劃，是指其推動組織朝向組織的目標前進時所採的各項步驟。廉價傢俱市場總經理在決定其應採的一套策略時，這便是計劃職能的進行。這位總經理的次一步驟，將是再擬具更進一步及更為具體的計劃（包括短程性質及長程性質的計劃），俾使組織內部均能

知悉。這一類的計劃，係用以協調及融和組織內各部份的努力，冀以達成公司的目標。

◆ 組織及督導

所謂組織，是指經理人爲期遂行他的計劃，將機構內的人力資源及其他資源作最佳的編配而言。一位顧客步入了廉價傢俱市場的大門，我們便將能看出經理人在組織工作上所作的努力。組織中的人員，必將分別實施其特定的職能。有人直接與顧客接觸，有人則否。有人在監督他人的工作。店舖內的實質資產，必係依某種特定方式而安排；顧客購物的成交作業也必將遵循某種程序。諸如此類的安排，有的實際可見，有的無法看見；但這類安排之必然存在則屬無疑，始能以最佳方式來協助顧客。

總之，許多公司顯然可見的組織，並不是與生俱來的；而是經理人努力的結果，是經理人構想的一種結構，以使工作得以執行。

至於督導，是指經理人監督組織的日常作業，保持組織順利發揮其功能。員工需各有所司；部門間的爭執及個人間的爭執需有裁斷；疑問需有所解答；現場困難需有解決之道；凡屬有關顧客及／或程序上的細節問題，不論其爲例行問題抑非爲例行問題，均需有所決定。事實上，在經理人的工作中，大部份用於處理日常作業者，及隨時隨地均屬可見者，便是督導。

◆ 控制

所謂控制，是指經理人採行的步驟，用以確保組織中的每一部均能以其最大的效能遂行其職能。爲了達成此一目的，經理人研究送到