

管理會計功能之研究

鄭丁旺

(作者爲本校會計研究所專任副教授兼代會計所所長及會計系主任)

今日企業競爭劇烈，非講求管理，增進效率，不足以生存發展。憑機運雖可爭勝於一時，終不如良好管理之可以穩操勝算。而管理之基礎，有賴於良好的會計制度及優秀之會計人員。此所以先進國家之會計學術日新月異，會計功能爲企業界所公認。會計是一種服務性的活動，對外提供資料給投資人、債權人、政府機關、以及一般社會大眾，以幫助他們做精密的判斷及合理的決策；對內則提供管理當局所需資料，以控制成本、增進效率、嚴密考核、及幫助規劃與決策。前者係財務會計的主要目的，後者則爲管理會計的重要目標。本文擬就管理會計在企業管理上所能發揮的功能，加以探討。

壹、管理會計之理論體系

管理會計之理論體系，約可分爲三個層次，即(1)使用人及用途，(2)基本觀念，(3)技術。

一、使用人及用途

管理會計的主要目的，乃在提供有用的資料給管理當局，以幫助其解決問題。爲達到此目的，會計人員必須先對管理當局所面臨的問題有所瞭解，並辨識何種會計資料可以有助於問題的解決。問題不同，所需之資料自異。一種資料之是否有用，端視其能否對特定人在特定時間所面臨的特定問題有幫助。管理會計資料之使用人既爲管理當局，則管理當局所面臨的問題自爲管理會計的最高指導原則。

二、基本觀念

在確定了管理當局所遭遇的問題之後，下一步驟乃在確定何種資料對此問題有幫助。不同的會計資料僅對不同的問題有用

。例如對利潤規劃有用的「成本」，並不一定適用於績效衡量；適於作績效衡量的「成本」，並不一定適於損益取決。所謂基本觀念，乃是用來幫助會計人員選擇、衡量、及報告最有用的會計資料給管理當局的一些概念。

三、技術

藉基本觀念以選定對某種問題攸關的資料以後，就必須選擇或設計可行的方法，以衡量及傳遞所需的資料。「觀念」之好壞以其是否能選擇對問題「攸關」的資料而是。技術的良窳則以其是否能「正確」的衡量所希望的特性，是否能「及時」的獲得結果，及是否能「有效」的作為溝通資料的工具而判定。

本文僅就管理會計的使用人及其用途，以探討管理會計的功能。至於用來幫助會計人員選擇資料的基本觀念及搜集資料的技術，則不在本文討論範圍之內。

管理會計的主要目的既在提供有用的資料給管理當局，則要想探討其功能，自須從管理活動的內容著手。以下分就管理活動的規劃、組織、執行、與考核，及會計所能發揮的模擬、溝通、控制、與績效衡量之功能加以闡述。

貳、管理之規劃工作與會計之模擬功能

管理工作的第一步即是規劃與決策，包括目標之建立與可行方案的選定。營利若非為企業惟一的目標，至少亦為其重要目標，故利潤規劃乃為經營管理的首要工作。

所謂「利潤規劃」，簡單的說，就是在一定的經營條件下，尋求最有利的經營途徑，以使投入產出達到最佳的關係 (Optimal relationship between input and output)。亦即將可用資源做最佳的運用，使利潤最大化或成本最小化。

利潤規劃的內容包括(1)長期廣泛目標之釐訂，(2)長期利潤之規劃，(3)短期目標之建立，(4)短期利潤之規劃，包括組織結構之配合(註一)。簡單的說，利潤規劃乃是選擇企業的目標，並決定達成目標的方法。亦即決定做什麼(What to do)，如何做(How to do it)，何時做(When to do it)及誰來做(Who does it)的問題。

一、規劃之功能

良好的規劃工作，可以發揮下列諸項功能（註1）：

1. 強迫各階層管理人員預作籌劃

今日商業情況瞬息萬變，良好的規劃制度，可以強迫各階層管理人員，對公司目標及經營策略早作籌劃。對於未來可能發生的問題預謀因應之策；對於有利的機會，可以適時把握；對於組織及作業上現有的缺點及無效率，可以及時改善。利潤規劃使各階層管理人員均有利潤觀念及成本意識，均能往前看，並且有能力適應環境的改變。

2. 作為績效評估及控制之基礎

明確的利潤規劃可以使公司全體員工都知道公司預期他們做些什麼事，將以何種標準來考核他們。有了明確的利潤目標，每一個人才能朝著公司所預期的目標努力，有了明確的績效標準，經理人員的考核才不會因主管的好惡而變動。以預定的利潤目標作為考核及控制的標準，較以過去之業績為優，因過去的業績可能含有浪費及無效率的因素。

3. 幫助溝通及協調

利潤規劃就規劃的項目言，包括公司總體的成本、數量及利潤；就規劃單位言，包括生產、銷售及管理。利潤規劃係以公司總體利潤或績效為依歸，各部門的活動必須加以協調和配合。各單位的負責人必須了解其在公司中之地位以及與其他單位之關係。遇有各部門意見相左時，在規劃時即可協調解決，使各部門不因本位主義的立場而損害到公司總體的利益。組織結構上的缺點亦可在規劃過程中適時加以調整。

4. 發揮激勵的作用

所謂激勵包括兩項工作：一為使公司每一員工的個別目標與公司的總體目標相融合 (Good Congruence)，亦即每一員工均以公司的成敗為其個人的成敗，以公司的前途為其個人的前途。另一為使公司每一員工有達成公司目標的積極誘因 (Incentive)，願意以加倍的努力去完成公司所交付的任務。由各階層管理人員積極參與所釐訂的目標，較能反映及容納員工個別之

意見，亦較能誘發員工達成目標之意願。

二、規劃之步驟

整體利潤的規劃，可分為下列步驟：

1. 評估影響目標達成的有關變數

影響企業目標之達成的環境因素可以劃分為可控制及不可控制兩種，前者指企業內部之經營條件（Operating Conditions），諸如廠房設備、技術工人、管理人才、資本等。後者指企業外部之商業情況（Business Conditions），諸如人口增減趨勢，國民生產毛額、同業銷售情形、競爭情況、市場需要、原料價格水準等。企業規劃首應著重在可控制變數之決定。對於不可控制之變數，則應確定及瞭解其實際情況，以便對有利之因素充分加以利用，對不利之因素設法減低其對目標達成之阻力。

此一步驟的一個重點是對企業本身的優點及弱點加以評估，包括產品、服務、市場、利潤及投資報酬、現金流動、可用之資本、生產能量、管理人員及非管理人員的能力等。此種評估最重要但亦最困難，因為本身的缺點和無效率，本身往往無法察覺，亦難作客觀的評斷。

2. 確定廣泛目標

根據對有關變數的切實評估及公司長處及缺點的切實測定，高級管理人員即可據以確定公司的廣泛目標。此種廣泛目標乃為經營哲學的概括表達，而非數量性的目標的說明。此種目標著重在長期經濟潛力、對顧客的基本態度、產品或勞務的品質、員工關係及對業主的態度。Steward Jhompson 曾指出此種廣泛目標確定之目的如下（註三）：

確定公司存在的目的。

澄清公司的哲學性格（列出指導行動的道德及倫理原則）。

在公司內部建立一種特殊的風格，將公司的基本目標及理論溝通給每一員工，以便透過員工的行動表達給顧客及其他外界

人士。

替各階層經理人建立準則，使他們的決策能反映公司的最佳利益。

3. 建立特定目標

此一步驟的目的是將方向性的廣泛目標加以具體化及數量化，建立明確而可衡量的長期及短期的目標。具體言之，不論長期或短期，均應對產品之擴充或收縮、地理區域、市場佔有率、成長趨勢、毛利及投資報酬率等訂定數量化的目標。

4. 找尋及評估達成目標的各種可行策略或途徑

所謂策略乃指達成目標的方法。管理當局必須對有關變數加以評估後，慎選可行的策略。在選擇策略的過程中，應對可控制變數的限制 (constraint) 加以考慮，並評估不可控制因數對各種策略的影響程度。

5. 規劃前提的製訂

前述四個步驟高級管理人員已經明確的建立了規劃的基礎，下一步驟即是擬定規劃的指令及準則，以便各責任中心負責人作為規則依據。通常這種準則包括各種長、短期具體的經營目標，例如明確規定投資報酬率為一五%，市場佔有率為六〇%等；各種規劃的基本假設，例如估計未來的經濟成長率為若干？未來的物價上漲若干？未來的競爭情況等；以及與目標之達成有關的各種因素。

6. 擬訂及評估專案計劃

所謂專案計劃 (Project Plan)，乃與期間計劃 (Period plan) 相對應者，包括現有產品的改良計劃、設備擴充計劃、進入新的行業或轉業、新技術的引用，及其他為特殊策劃目的可以單獨指認的主要工作活動。通常每一專案計劃均有特定的時間範圍。

7. 長期及短期計劃之擬訂及評估

公司之目標及規劃前提確定以後，各責任中心負責人即可以擬訂其長期（例如五年）及短期（一年）的利潤計劃。提出規劃委員會協調及解決各部門的歧見，最後彙編為公司之整體利潤計劃。通常此種計劃均以預算的方式加以表達。

三、管理會計的規劃功能——模擬

從上述規劃步驟中，可以看出管理會計在規劃決策中佔有非常重要的地位。具體言之，會計人員可藉其豐富的經驗與學識，說明公司目標與對目標之達成有影響的各有關因素之因果關係；分析成本習性及各因素的敏感度；辨識何者為攸關因素、可控制因素、及重要因素；以及提供可行的方案。並將各種方案，藉模擬的技術，指出其可能的結果，以供管理當局採行。

最近十幾年來，管理會計在幫助管理規劃及決策方面，有長足的發展。例如直接成本法之用於短期定價及產品選擇、自製或外銷、出售或繼續加工等決策；對立成本曲線法之用於存貨規劃與控制；現金流量分析之用於資本支出決策；及線形規劃、網路分析等之用於產品組合、生產方法之選擇等，皆為其例。規劃的具體書面表達工具——預算，亦由會計人員總其成。

卷一、管理之組織工作與會計之溝通功能

一、組織工作的基本要求

近代企業組織理論，可說已頗為完備。概括言之，組織工作，必須達成下述三項要求。

1. 權責的劃分與平衡

所謂權責的劃分，係指企業組織體系內，各單位的權責有明確的劃分，不使發生重疊的現象。權力若發生重疊，則下屬可能有無所適從之感。反之，若兩個單位均對一件事負共同責任，則難免有推卸責任之情事，此均對工作之推行及目標之達成有妨礙。

其次，權責之間應能互相配合。即課予多大之責任，必須賦予多大之權限。不能有權無責，亦不可有責而無權。否則必使

計劃擬定後，管理當局的次一工作，即是將可用的人力與物力資源，加以最佳的組合，以執行計劃，達成目標。欲明瞭管理會計在組織方面所能發揮的功能，首須對組織工作的基本要求有所瞭解。

組織癱瘓。權責平衡之基本精神，即是每一個人僅對他所做的決策負責。凡非由其決策所產生之後果，或非由其所能控制之收益或成本，均不能歸由其負責，亦即不得以之為考核其績效之標準。

2. 激勵與領導

前於規劃之功能中已言及激勵之意義，乃在使公司員工個別的目標與公司總體的目標相融合，並進而使每一員工均願意積極的朝著公司所訂的目標去努力。公司員工衆多，每人教育、經驗、出身等背景均不同，個性及所追求的目標亦異。如何使員工的目標與公司目標相融合，有賴於卓越之領導。而其最有效的方法，則為積極的參與，客觀的考核，與適當的獎懲（註四）。使員工均能因貢獻一分心力而得到一分報酬，包括職位的升遷與物質的報償。

3. 協調

企業組織龐大時，必須分工分權。分工之後，單位既多，各單位負責人所見所做，均侷限於一小部份。又因員工之考核，係以各單位之績效為標準，難免產生本位主義的作風，缺乏團隊合作的精神。在做決策時，多以本單位的利益為依歸，若因此損害到其他單位，對公司整體而言，可能得不償失。故企業組織工作上，必須做到良好的協調。使各單位的決策均能以公司的政策為依歸；各單位的目標均能與公司的目標相融合（註五）。

二、管理會計的組織功能——溝通

上述組織工作的基本要求，均有賴於良好的溝通，方能達成。組織結構乃是靜態的職位分佈，必須有「溝通」作為神經樞紐，組織才能靈活運行。管理當局必須把計劃及政策溝通給各執行單位，使每一個人都知道公司預期他做什麼？將以什麼標準來考核他。計劃的具體表達即為預算。透過預算的編製，公司的目標與執行的方法均有清楚的表達。

良好的預算，應配合組織結構，使責有攸歸，功有所屬。責任會計的推行，其基本精神在此。各單位的權責是否清楚劃分，是否平衡，亦可從會計制度及預算的編製中發現。此外，良好的預算，亦必鼓勵員工的積極參與編製，使增加責任感與榮譽心，則個別員工之目標必能與公司目標相結合。激勵效果由此而生。各部門負責人的參與，遇有目標不一或步驟不協調之情事

，即可事先加以消除，本位主義得以避免，「目標昭合」之理想才能達成。

總之，必須有良好的溝通，才能使組織發揮功能。而最好的溝通工具則為預算，此為會計人員對企業管理的重大貢獻。

肆、管理之執行工作與會計之控制功能

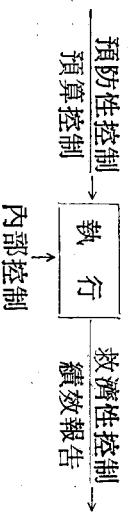
管理活動的第三步驟即為執行。當計劃擬定，並有良好的組織以配合時，在執行上管理當局所應注意者，厥為使各部門的活動均能與計劃融合，亦即必須控制各部門的活動。這種控制通常以員工本身 (employee) ，員工之活動 (activity) ，設備，產品，專案計劃 (Project)，及結果 (Result) 等為對象。

一、控制之制度

作業控制之制度，包括標準成本，內部控制制度、內部稽核、及責任會計等。利潤規劃的表達工具—預算本身亦為一控制的工具。透過各種控制制度之運用，管理當局可以在計劃執行之前，將指示及訓令溝通給每一單位的員工；在執行中，隨時防止錯誤之發生；在執行之後，儘快報告執行之偏差，以防止損失的擴大。

二、控制之程序

就控制之程序言，可分為事前控制（又稱預防性控制）工作中的控制，及事後控制（又稱救濟性控制）。以圖示之如下：



三、管理會計的執行功能—控制

就前述控制制度及控制程序以觀，幾無一非為管理會計之範疇。預防性的控制，乃在作業未進行之前，即將可能發生錯誤

或偏差的因素消彌於無形。此為最佳之控制方法。而其工具則為預算。因為預算係根據計劃編製。在編製預算的過程中，即已將各作業過程加以檢討，遇有浪費或無效率的地方，可立即加以改正。預算又具有規範或標準的作用，故為事前控制的良好工具。

工作中的控制主要指防止因疏忽而造成錯誤，或因故意而舞弊，此種控制，主要依賴健全之內部控制制度。包括功能的劃分及作業的分工。例如保管財物者不經管賬簿，每一交易之完成必須由多人經手，以及定期的輪調等。雙式簿記本身亦具有揭露錯誤的作用。

事後控制乃在錯誤或偏差發生之後，設法加以補救。一旦錯誤發生，對於已經造成的損失已無補救的機會。管理當局所能做的，僅是儘快設法採取更正的行動，使錯誤不再延續，損失不再擴大。此則有賴於會計人員所做的績效報告，以之與預期標準或預算相比較，以便及早發現偏差，採取行動，而達事後控制之目的。

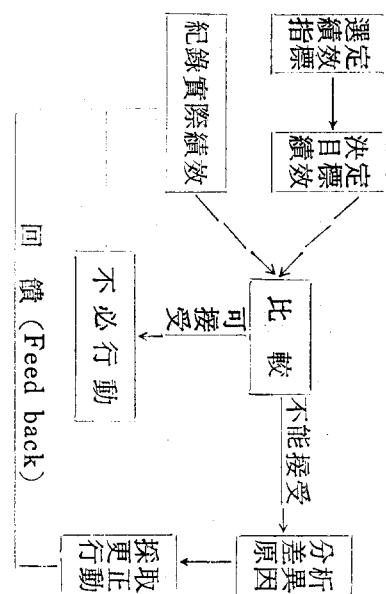
伍、管理之考核工作與會計之績效衡量功能

計劃執行之後，最後一步管理工作即是績效的考核，藉以發現及診斷問題，探求新的機會，並對執行人員給予適當的獎懲。

一、績效考核的重要性

良好的計劃，必須輔以事後的追蹤考核，才能發生實質的效果。管理當局必須了解計劃是否達成？如有超過或不及，其原因何在？功過誰屬？必須對過去有詳細的分析，方能對未來的規劃有所助益。在追蹤考核的過程中，不僅可以發現以前規劃之錯誤、執行上之偏差，並可發現新的機會，以及增加效率之途徑。

所謂績效考核，乃是將實際績效與預先選定的績效指標相比較，以明實際績效的好壞。二者之間的關係，可以下列圖形表示：



二、管理會計的考核功能——績效衡量

欲考核績效，其先決條件必須能衡量績效。對實際績效有客觀正確的衡量，然後與預期績效相比較，如有差異，再進一步分析其原因，採取補救的行動。欲追究責任，必先確定各種成本及收益的可控制性。會計人員藉各種績效衡量的方法，以衡量各種績效指標，將各部門的績效，報告於有關的管理當局，作為檢討考核之依據。良好的績效報告，應具備下列特性：

1. 適時提供：績效報告應適時提出，否則時間一久，即失去控制的意義及幫助決策的功能。
2. 應能表達績效：所報告之項目，應確能表達被衡量人的工作成績，亦即衡量標的，應與努力的程度有直接的關係。員工多一分努力，即能顯示出一分的績效。
3. 具比較性：與預算或標準相比較，指明例外或差異。
4. 具分析性及診斷性：分析差異之原因，診斷癥結所在。
5. 確定責任：績效報告應能指明功過之歸屬。
6. 對重要部分具敏感性：對公司利潤及效率有重大影響的事項，應能立刻反映其變動。

7.具完整性：必須將有關一個人的各種績效一併報告，避免作片斷的報告。

8.盡量分類：按計劃別、市場別、產品別、員工別等等，分別報告績效，以免使好的績效與壞的相抵銷，而無法找出應該改進的地方。

9.具激勵性：對被衡量的主管應有同情心，並使其瞭解績效報告乃是用來幫助他提高效率、解決問題、或尋求上級協助的一項工具，而非刁難或懲罰他的手段。必須先建立經理人員對績效報告的信心，才能使績效衡量發生作用。

陸、結論

本文就管理活動加以分析，並列舉會計人員所能配合之行動，以說明管理會計對企業經營所能够發揮的功能。上述規劃、組織、執行、考核，構成管理活動循環，而模擬、溝通、控制與衡量，則可稱為管理會計循環。兩者互相配合，使企業經營之效率增進，利潤提高。若謂會計為管理之利器，實不為過。

尤有進者，會計人員掌握全公司之動態資料，其工作面又廣及於各單位，對公司有全盤之瞭解，不若其他部門（如生產、銷售）僅瞭解其本身的活動。故如能善加利用，其對公司之貢獻當較其他人員為大。會計與管理關係如此密切，而會計人員又處於如此有利地位，如何善盡職責，使會計功能更加發揮，實有賴全體會計人員之努力。

附註

註 1..Glenn A. Welsch, *Budgeting, Profit Planning, and Control*, (Englewood Cliffs, N. J.: Prentice-Hall, Inc., 1975), p. 20.

註 2..Charles T. Horngren, *Cost Accounting, A Managerial Emphasis*, (Englewood Cliffs, N. J.: Prentice-Hall, Inc., 1977), p. 125.

註 3..Seward Thompson, "Management Creeds and Philosophies," Research Study No. 32 (New York: American Management Association, 1958), p. 9.

註 4..Glen A. Welsch, op. cit., pp. 26-28.

參考文獻

- I E. H. Caplan, "Behavioral Assumptions of Management Accounting," *Accounting Review* (July, 1966), pp. 496-509.
- II N. A. Bedford, "Emerging tools for Managerial Accounting," *NAA Bulletin* (October 1961) p. 31.
- III T. R. Prince, "Motivational Assumptions for Accounting Theory," *Accounting Review* (July 1964), pp. 553-562.
- IV Robert Jaedicke, et al., *Research in Accounting Measurement* (American Accounting Association, 1966)
- V R. H. Homberger, "Measurement in Accounting," *Accounting Review* (January 1961), pp. 94-99.
- VI Charles T. Horngren, *Cost Accounting, A Managerial Emphasis* (Englewood Cliffs, N. J.: Prentice-Hall, Inc., 1977).
- VII Glenn A. Welsch, *Budgeting, Profit Planning and Control* (Englewood Cliffs, N. J.: Prentice Hall, Inc., 1975)