

注册会计师

财管

教材精讲班

第十九章 责任会计

01 企业组织结构与责任中心划分 02 成本中心 03 利润中心 04 投资中心 05 责任中心业绩报告

本章分值：2分左右

第一节 企业组织结构与责任中心划分

【知识点一】企业的集权与分权

（一）集权

含义	集权是把企业经营管理权限较多集中在企业上层的一种组织形式
优点	1. 便于提高决策效率，对市场作出迅速反应； 2. 容易实现目标的一致性； 3. 可以避免重复和资源浪费
缺点	容易形成对高层管理者的个人崇拜，形成独裁，导致将来企业高管更替困难，影响企业长远发展

（二）分权

含义	分权是把企业的经营管理权适当地分散在企业中下层的一种组织形式。
优点	1. 可以让高层管理者将主要精力集中于重要事务； 2. 权力下放，可以充分发挥下属的积极性和主动性，增加下属的工作满足感，便于发现和培养人才； 3. 下属拥有一定的决策权，可以减少不必要的上下沟通，并可以对下属权限内的事情迅速作出反应。
缺点	可能产生与企业整体目标不一致的委托—代理问题

【知识点二】企业组织结构

1. 科层组织结构
2. 事业部制组织结构
3. 网络组织结构

（一）科层组织结构

1. 科层组织结构的管理结构

管理结构的类型	对应的管理人员	地位
直线指挥机构 (如总部、分部、车间、工段和班组等)	直线人员 (如总经理、分部经理、车间主任、工段长和班组长等)	主体
参谋职能机构 (如研究开发部、人力资源部、财务部、营销部及售后服务部等)	参谋人员 (如人力资源部部长、财务部部长、营销部部长等)	辅助

【提示】企业生产经营的决策权力主要集中在最高层的直线领导手中。

2. 科层组织结构的优缺点

优点：

- (1) 各个职能部门目标明确，部门主管容易控制和规划。
- (2) 同类专业的员工一起共事，易于相互学习，增长技能。
- (3) 内部资源较为集中，由同一部门员工分享，可减少不必要的重复和浪费

缺点：

- (1) 整个企业对外在环境的反应会比较迟钝。
- (2) 只看到本部门的目标和利益，缺乏整体意识和创新精神。

(二) 事业部制组织结构

1. 含义

事业部制是一种分权的组织结构。在这种组织结构中，它把分权管理与独立核算结合在一起，在总公司统一领导下，按照产品、地区或者市场（客户）来划分经营单位（即事业部）。

2. 事业部制的特点

- (1) 在总公司之下，企业按照产品类别、地区类别或者顾客类别设置生产经营事业部；
- (2) 每个事业部设置各自的执行总经理，每位执行总经理都有权进行采购、生产和销售，对其事业部的生产经营，包括收入、成本和利润的实现负全部责任；
- (3) 总公司在重大问题上集中决策，各个事业部独立经营、独立核算、自负盈亏，是一个利润中心；
- (4) 各个事业部的盈亏直接影响总公司的盈亏，总公司的利润是各个事业部利润之和，总公司对各个事业部下达利润指标，各个事业部必须保证对总公司下达的利润指标的实现。

(三) 网络组织结构

含义：它是一个由众多独立的创新经营单位组成的彼此有紧密联系的网络。

1. 分散性。它不是几个或几十个大的战略经营单位的结合，而是由为数众多的小规模经营单位构成的企业联合体，这些经营单位具有很大的独立性。
2. 创新性。最高管理层的权力主要集中在驱动创新过程，创新活动已由过去少数高层管理人员推动转变为企业基层人员的重要职责。
3. 高效性。行政管理和辅助职能部门被精简。基层企业可以自主地根据具体的市场情况组织生产经营活动，快速地对市场作出反应。
4. 协作性。独立的小规模经营单位的资源是有限的，在生产经营中必须大量依赖与其他单位的广泛合作。

【提示】减少企业管理层次，强化分权管理为主要内容的组织形式变革的产物。

第二节 成本中心

【知识点一】成本中心的划分和类别

(一) 成本中心的含义和特点

含义：只对其成本或费用承担经济责任并负责控制和报告成本或费用的责任中心。

特点：

- (1) 这个责任中心往往没有收入，或者有少量收入，但不成为主要的考核内容。
- (2) 任何发生成本的责任领域，都可以确定为成本中心，大的成本中心可能是一个分公司、分厂，小的成本中心可以是车间、工段、班组

(二) 成本中心的类型及特点

类型	标准成本中心	费用中心
产出物的特点	所生产的产品稳定而明确，产出物能用财务指标来衡量	产出物不能用财务指标来衡量
投入和产出之间的关系	投入和产出之间有密切关系	投入和产出之间没有密切关系
适用情况	各行业都可能建立标准成本中心	费用中心一般包括行政管理部门、研究开发部门、以及某些销售部门

【知识点二】成本中心的考核指标

类型	标准成本中心	费用中心
考核指标	是既定产品质量和数量条件下的标准成本。 【提示】 不对生产能力的利用程度负责，而只对既定产量的投入量承担责任，即不对固定制造费用的闲置能量差异承担责任	通常使用费用预算来评价其成本控制业绩。 【提示】 要结合费用中心的工作质量和服务水平作出有根据的判断

【2014年·多选题】某生产车间是一个标准成本中心。下列各项标准成本差异中，通常不应由该生产车间负责的有（ ）。

- A. 直接材料数量差异 B. 直接材料价格差异 C. 直接人工工资率差异 D. 固定制造费用闲置能量差异

【答案】BCD

【解析】直接材料价格差异由采购部门负责，直接人工工资率差异由人事劳动部门负责，固定制造费用闲置能量差异不应该由标准成本中心负责，所以不由该生产车间负责。

【知识点三】责任成本

(一) 责任成本的定义及特点

1. 责任成本的定义

特定责任中心的全部可控成本。

【2010年·单选题】某生产车间是一个标准成本中心。为了对该车间进行业绩评价，需要计算的责任成本范围是（ ）。

- A. 该车间的直接材料、直接人工和全部制造费用
B. 该车间的直接材料、直接人工和变动制造费用
C. 该车间的直接材料、直接人工和可控制制造费用
D. 该车间的全部可控成本

【答案】D

【解析】责任成本是以具体的责任单位（部门、单位或个人）为对象，以其承担的责任为范围所归集的成本，也就是特定责任中心的全部可控成本。

2. 责任成本计算的特点（与变动成本计算、制造成本计算的主要区别）

项目	责任成本计算	制造成本计算	变动成本计算
核算目的	评价成本控制业绩	按会计准则确定存货成本和期间损益	进行经营决策
成本计算对象	责任中心	产品	产品
成本范围	只包括各责任中心的可控成本	直接材料、直接人工和全部制造费用	直接材料、直接人工和变动制造费用
共同费用的分配原则	按可控原则分配，谁控制谁负责，将可控的变动间接费和可控的固定间接费都要分配给责任中心	按受益原则分配。谁受益谁承担，要分摊全部的制造费用（既分摊变动制造费用，也要分摊固定制造费用。）	按受益原则分配。谁受益谁承担，只分摊变动制造费用

1. 可控成本的定义

可控成本是指在特定时期内、特定责任中心能够直接控制其发生的成本。

在理解可控成本时要把握两个要点：

第一，可控成本总是针对特定责任中心来说的。

第二，区别可控成本和不可控成本，还要考虑成本发生的时间范围。

【提示】从整个企业的空间范围和很长的时间范围来观察，所有成本都是人的某种决策或行为的结果，都是可控的。

2. 可控成本的三个条件

可控成本通常应符合以下三个条件：

- (1) 成本中心有办法知道将发生什么样性质的耗费；（可预测）
- (2) 成本中心有办法计量它的耗费；（可计量）
- (3) 成本中心有办法控制并调节它的耗费。（可控制和调节）

【2017年·单选题】下列各项中，不属于划分成本中心可控成本的条件是（ ）。

- A. 成本中心有办法弥补该成本的耗费 B. 成本中心有办法控制并调节该成本的耗费
C. 成本中心有办法计量该成本的耗费 D. 成本中心有办法知道将发生什么样性质的耗费

【答案】A

【解析】所谓可控成本通常应符合以下三个条件：（1）成本中心有办法知道将发生什么样性质的耗费；（2）成本中心有办法计量它的耗费；（3）成本中心有办法控制并调节它的耗费。所以选项A错误。

3. 确定可控成本的三原则

第一，假如某责任中心通过自己的行动能有效地影响一项成本的数额，那么该中心就要对这项成本负责。

第二，假如某责任中心有权决定是否使用某种资产或劳务，它就应对这些资产或劳务的成本负责。

第三，某管理人员虽然不直接决定某项成本，但是上级要求他参与有关事项，从而对该项成本的支出施加了重要影响，则他对该成本也要承担责任。

【2013年·多选题】判别一项成本是否归属责任中心的原则有（ ）。

- A. 责任中心能否通过行动有效影响该项成本的数额
B. 责任中心是否有权决定使用引起该项成本发生的资产或劳务
C. 责任中心能否参与决策并对该项成本的发生施加重大影响
D. 责任中心是否使用了引起该项成本发生的资产或劳务

【答案】ABC

【解析】确定成本费用支出责任归属的三原则：第一，假如某责任中心通过自己的行动能有效地影响一项成本的数额，那么该中心就要对这项成本负责；第二，假如某责任中心有权决定是否使用某种资产或劳务，它就应对这些资产或劳务的成本负责；第三，某管理人员虽然不直接决定某项成本，但是上级要求他参与有关事项，从而对该项成本的支出施加了重要影响，则他对该成本也要承担责任。

（三）制造费用归属和分摊方法

将发生的直接材料和直接人工费用归属于不同的责任中心通常比较容易，而制造费用的归属则比较困难。一般依次按下述五个步骤来处理：

步骤	处理范围和方式
1. 直接计入责任中心	指可以直接判别责任归属的费用项目，直接列入应负责的成本中心 例如：机物料消耗、低值易耗品的领用等
2. 按责任基础分配	有些费用虽然不能直接归属于特定成本中心，优先采用责任基础分配。 例如：动力费、维修费等
3. 按受益基础分配	有些费用不是专门属于某个责任中心的，但与各中心的受益多少有关，可按受益基础分配。 例如：按装机功率分配电费
4. 归入某一个特定的责任中心	有些费用既不能用责任基础分配，也不能按受益基础分配，则考虑有无可能将其归属于一个特定的责任中心。 例如：车间的运输费用、试验检验费用
5. 不进行分摊	不能归属于任何责任中心的固定成本，不进行分摊，可暂时不加控制，作为不可控费用。 例如：车间厂房的折旧

【2018年·多选题】下列各项中，属于可控成本应符合的条件有（ ）。

- A. 可预知 B. 可计量 C. 可控性 D. 可承受

【答案】ABC

【解析】所谓可控成本通常应符合以下三个条件：（1）成本中心有办法知道将发生什么样性质的耗费；（2）成本中心有办法计量它的耗费；（3）成本中心有办法控制并调节它的耗费。

第三节 利润中心

【知识点一】利润中心的划分和类型

定义	对利润负责的责任中心。由于利润等于收入减去成本或费用，所以利润中心是对收入、成本或费用都要承担责任的责任中心。 【提示】并不是可以计量利润的组织单位都是真正意义上的利润中心。从根本目的上看，利润中心是指管理人员有权对其供货的来源和市场的选择进行决策的单位	
类型	自然的利润中心	指可以直接向企业外部出售产品，在市场上进行购销业务
	人为的利润中心	在企业内部按内部转移价格出售产品

【知识点二】利润中心的考核指标

对于利润中心进行考核的指标主要是利润。

尽管利润指标具有综合性，但仍然需要一些非货币的衡量方法作为补充，包括生产率、市场地位、产品质量、职工态度、社会责任、短期目标和长期目标的平衡等。

指标及计算	特点
部门边际贡献=部门销售收入-部门变动成本总额	以边际贡献作为利润中心的业绩评价依据不够全面
部门可控边际贡献=部门边际贡献-部门可控固定成本	以可控边际贡献作为业绩评价依据可能是最好的，它反映了部门经理在其权限和控制范围内有效使用资源的能力
部门税前经营利润=部门可控边际贡献-部门不可控固定成本	以部门税前经营利润作为业绩评价依据，可能更适合评价该部门对公司利润和管理费用的贡献，而不适合于部门经理的评价

【2018年·单选题】在下列业绩评价指标中，最适合评价利润中心部门经理的是（ ）。

- A. 部门可控边际贡献 B. 部门税前经营利润 C. 部门边际贡献 D. 部门税后经营利润

【答案】A

【解析】可控边际贡献反映了部门经理在其权限和控制范围内有效使用资源的能力，最适合评价利润中心部门经理的业绩。

【2017年·单选题】甲部门是一个利润中心。下列各项指标中，考核该部门经理业绩最适合的指标是（ ）。

- A. 部门边际贡献 B. 部门税后利润 C. 部门税前经营利润 D. 部门可控边际贡献

【答案】D

【解析】以可控边际贡献作为业绩评价依据可能是最佳选择，因其反映了部门经理在其权限和控制范围内有效使用资源的能力。部门经理可控制收入以及变动成本和部分固定成本，因而可以对可控边际贡献承担责任，所以选项D正确。

【教材例 19-1】某公司某一个部门的有关数据如表 19-1 所示。

项目	成本费用	收益
部门销售收入		15 000
部门变动销货成本	8 000	
部门变动费用	2 000	
(1) 部门边际贡献		5 000
部门可控固定成本	800	
(2) 部门可控边际贡献		4 200
部门不可控固定成本	1 200	
(3) 部门税前经营利润		3 000

以边际贡献 5 000 元作为业绩评价依据不够全面。部门经理至少可以控制某些固定成本，并且在固定成本和变动成本的划分上有一定选择余地。以边际贡献为评价依据，可能导致部门经理尽可能多地支出固定成本以减少变动成本支出，尽管这样做并不能降低总成本。因此，业绩评价时至少应包括可控制的固定成本。

以可控边际贡献 4 200 元作为业绩评价依据可能是最好的，它反映了部门经理在其权限和控制范围内有效使用资源的能力。

以部门税前经营利润 3 000 元作为业绩评价依据，可能更适合评价该部门对企业利润和管理费用的贡献，而不适合于部门经理的评价。如果要决定该部门的取舍，部门税前经营利润是有重要意义的信息。如果要评价部门经理的业绩，由于有一部分固定成本是过去最高管理阶层投资决策的结果，现在的部门经理已很难改变，部门税前经营利润则超出了经理人员的控制范围。

【知识点三】内部转移价格

(一) 定义

内部转移价格，是指企业内部分公司、分厂、车间、分部等责任中心之间相互提供产品（或服务）、资金等内部交易时所采用的计价标准。

(二) 制定转移价格的目的

目的有两个：一个是防止成本转移带来的部门间责任转嫁，使每个利润中心都能作为单独的组织单位进行业绩评价；另一个是作为一种价格机制引导下级部门采取明智的决策，生产部门据此确定提供产品的数量，购买部门据此确定所需要的产品数量。

(三) 内部转移价格的种类及特点

1. 市场型内部转移价格

市场型内部转移价格，是指以市场价格为基础、由成本和毛利构成的内部转移价格，一般适用于**利润中心**。

责任中心提供的产品（或服务）经常外销且外销比例较大的，或提供的产品（或服务）有外部活跃市场可靠报价的，可以外销价格或活跃市场报价作为内部转移价格。

责任中心一般不对外销售且外部市场没有可靠报价的产品（或服务），或企业管理层和有关各方认为不需要频繁变动价格的，可参照外部市场或预测价格制定模拟市场价作为内部转移价格。

责任中心没有外部市场但企业出于管理需要设置为模拟利润中心的，可在生产成本基础上加一定比例毛利作为内部转移价格。

2. 成本型内部转移价格

成本型内部转移价格是指以企业制造产品的完全成本或变动成本等相对稳定的成本数据为基础制定的内部转移价格，一般适用于**成本中心**。

3. 协商型内部转移价格

协商型内部转移价格是指企业内部供求双方通过协商机制制定的内部转移价格，主要适用于**分权程度较高**的企业。

协商价格的取值范围通常较宽，一般不高于市场价，不低于单位变动成本。