

## 第十八章 责任会计

### 成本中心的划分和类型

<b>定义</b>	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 【提示】成本中心往往没有收入，任何发生成本的责任领域，都可以确定为成本中心。	
<b>类型</b>	标准成本中心	标准成本中心必须是所生产的产品稳定而明确，并且已经知道单位产品所需要的投入量的责任中心，典型代表是制造业工厂、车间、工段、班组等 【提示】实际上，任何一种重复性的活动都可以建立标准成本中心，只要这种活动能够计量产出的实际数量，并且能够说明投入与产出之间可望达到的函数关系。因此，各种行业都可能建立标准成本中心。
<b>类型</b>	费用中心	对于那些产出不能用财务指标来衡量，或者投入和产出之间没有密切关系的部门或单位，适于划分为费用中心，包括财务、人事、劳资、计划等行政管理部门，研究开发部门，销售部门等 【提示】对于费用中心，唯一可以准确计量的是实际费用，无法通过投入和产出的比较来评价其效果和效率，从而限制无效费用的支出。

### 成本中心的考核指标

标准成本中心	既定产品质量和数量条件下的标准成本 【提示】标准成本中心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。
费用中心	通常，使用费用预算来评价其成本控制业绩

### 责任成本

<b>定义</b>	特定责任中心的全部可控成本
<b>可控成本</b>	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)

### 制造费用的归属和分摊方法

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	对不能直接归属于个别责任中心的费用，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，短期内无法改变，可暂时不加控制，作为不可控费用。 例如：车间厂房的折旧

### 利润中心的划分和类型

<b>定义</b>	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、成本和费用都要承担责任的中心。 【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

### 利润中心的考核指标

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	以部门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	以部门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

### 内部转移价格

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 <b>利润中心</b> 。
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 <b>内部成本中心</b>
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。

### 投资报酬率

公式	部门投资报酬率=部门税前经营利润÷部门平均净经营资产
特点	<p>优点：</p> <p>①部门投资报酬率是根据现有的会计资料计算的，比较客观；</p> <p>②部门投资报酬率是相对数指标，可用于部门之间以及不同行业之间的比较；</p> <p>③部门投资报酬率可以分解为投资周转率和部门经营利润率两者的乘积，并可进一步分解为资产的明细项目和收支的明细项目，从而对整个部门的经营状况作出评价。</p> <p>缺点：部门会放弃高于公司要求的报酬率而低于目前部门投资报酬率的机会，或者减少现有的投资报酬率较低但高于公司要求的报酬率的某些资产，使部门的业绩获得较好评价，但却损害了公司整体利益。</p>

### 剩余收益

公式	部门剩余收益 =部门税前经营利润-部门平均净经营资产应计报酬 =部门税前经营利润-部门平均净经营资产 × 要求的税前投资报酬率 =部门平均净经营资产×（部门投资报酬率-要求的税前投资报酬率）
特点	<p>优点：</p> <p>①剩余收益与增加股东财富的目标一致，可以使业绩评价与公司的目标协调一致，引导部门经理采纳高于公司要求的税前投资报酬率的决策；</p> <p>②剩余收益允许使用不同的风险调整资本成本。</p> <p>缺点：剩余收益指标是绝对数指标，不便于不同规模的公司和部门的业绩比较。</p>

### 责任中心小结

项目	应用范围	权利	考核范围	考核指标
成本	最广	可控成本的控制权	可控的成本、费用	标准成本中心：既定产品质量和数

中心				量条件下的标准成本费用中心：费用预算
利润中心	较窄	有权对其供货的来源和市场的选择进行决策 (经营决策权)	成本(费用)、收入、利润	部门边际贡献 部门可控边际贡献 部门税前经营利润
投资中心	最小	经营决策权、投资决策权	成本(费用)、收入、利润、投资效果(率)	部门投资报酬率 部门剩余收益

核心考点自我评估

考点	评估	备注
成本中心的考核		
利润中心的考核		
投资中心的考核		

3分：完全掌握； 2分：基本掌握； 1分：需强化

第十九章 业绩评价

经济增加值的含义和计算

含义	税后净营业利润扣除全部投入资本的成本后的 <b>剩余收益</b> 。
基本公式	经济增加值=调整后税后净营业利润-调整后平均资本占用×加权平均资本成本【提示】 (1) 税后净营业利润含义与本教材第二章介绍的管理用财务报表体系中的“税后经营净利润”相同。 (2) 平均资本占用反映的是企业持续投入的各种债务资本和股权资本 (3) 加权平均资本成本反映的是企业各种资本的平均成本率
与剩余收益的区别	①在计算经济增加值时， <b>需要对会计数据进行一系列调整</b> ，包括税后净营业利润和资本占用。 ② <b>需要根据资本市场的机会成本计算资本成本</b> ，以实现经济增加值与资本市场的衔接；而剩余收益是根据投资要求的报酬率来计算，该投资报酬率可以根据管理的要求作出不同选择，带有一定主观性。

不同的经济增加值

基本的经济增加值	含义：根据未经调整的经营利润和总资产计算的经济增加值 计算：基本的经济增加值=税后净营业利润-加权平均资本成本×报表总资产 【提示】 ①由于“经营利润”和“总资产”是按照会计准则计算的，歪曲了公司的真实业绩； ②相对于会计利润来说是个进步，它承认了股权资金的成本。
披露的经济增加值	含义：披露的经济增加值是利用公开会计数据调整计算出来的；这种调整是根据公布的财务报表及其附注中的数据进行的 【提示】通常对内部所有经营单位使用统一的资本成本。 计算：披露的经济增加值=调整后税后净营业利润-加权平均资本成本×调整后的平均资本占用 调整项目： ①研究与开发费用：经济增加值要求将其作为投资并在一个合理的期限内摊销 ②战略性投资：会计将投资的利息(或部分利息)计入当期财务费用，经济增加值要求将其在一个专门账户中资本化并在开始生产时逐步摊销
披露的经济增加值	③为建立品牌、进入新市场或扩大市场份额发生的费用，会计作为费用立即从利润中扣除，经济增加值要求把争取客户的营销费用资本化并在适当的期限内摊销 ④折旧费用：会计大多按直线折旧法处理，经济增加值要求对某些大量使用长期设备的公司，按照更接近经济现实的“沉淀资金折旧法”处理。前期折旧少，后期折旧多

	<b>【提示】</b> 上述调整，不仅涉及利润表且还会涉及资产负债表的有关项目，需要按照复式记账原理调整；如将研发费用从当期费用中减除，必须相应增加平均资本占用。
<b>特殊的经济增加值</b>	为了使经济增加值适合特定公司内部的业绩管理，还需要进行特殊的调整；这种调整要使用公司内部的有关数据，调整后的数值称为“特殊的经济增加值” 1. 它是特定公司根据自身情况定义的经济增加值，是“量身定做”的经济增加值 2. 这里的调整项目都是“可控制”项目，即通过自身的努力可以改变数额的项目 3. 通常对公司内部所有经营单位使用统一的资本成本
<b>真实的经济增加值</b>	真实的经济增加值是公司经济利润最正确和最准确的度量指标 1. 它要对会计数据作出所有必要的调整 2. 对公司中每一个经营单位都使用不同的、更准确的资本成本

### 简化的经济增加值的衡量

<b>定义</b>	经济增加值是指经核定的企业税后净营业利润减去资本成本后的余额
<b>公式</b>	<p>(一) 经济增加值的定义及计算公式</p> <p>经济增加值 = 税后净营业利润 - 资本成本  = 税后净营业利润 - 调整后资本 × 平均资本成本率</p> <p>税后净营业利润  = 净利润 + (利息支出 + 研究开发费用调整项) × (1 - 25%)</p> <p><b>【提示】</b> 调整后资本  = 平均所有者权益 + 平均带息负债 - 平均在建工程</p> <p>平均资本成本率  = 债权资本成本率 × [平均带息负债 / (平均带息负债 + 平均所有者权益)] × (1 - 25%) + 股权资本成本率 × [平均所有者权益 / (平均带息负债 + 平均所有者权益)]</p>

### 经济增加值评价的优点和缺点

<b>优点</b>	<ol style="list-style-type: none"> <li>经济增加值考虑了所有资本的成本，更真实地反应了企业的价值创造能力；实现了企业利益，经营者利益和员工利益的统一，激励经营者和所有员工为企业创造更多价值；能有效遏制企业盲目扩张规模以追求利润总量和增长率的倾向，引导企业注重价值创造</li> <li>经济增加值不仅仅是一种业绩评价指标，它还是一种全面财务管理和薪酬激励框架。</li> <li>经济增加值的吸引力主要在于它把资本预算、业绩评价和激励报酬结合起来了</li> <li>在经济增加值的框架下，公司可以向投资人宣传他们的目标和成就，投资人也可以用经济增加值选择最有前景的公司。经济增加值还是股票分析家手中的一个强有力的工具。(便于投资人、公司和股票分析师之间的价值沟通)</li> </ol>
<b>缺点</b>	<ol style="list-style-type: none"> <li>仅对企业当期或未来 1-3 年价值创造情况进行衡量和预判，无法衡量企业长远发展战略的价值创造情况</li> <li>经济增加值计算主要基于财务指标，无法对企业的营运效率与效果进行综合评价</li> <li>不同行业，不同发展阶段、不同规模等的企业，其会计调整项和加权平均资本成本各不相同，计算比较复杂，影响指标的可比性(例如，处于成长阶段的公司经济增加值较少，而处于衰退阶段的公司经济增加值可能较高)</li> <li>如何计算经济增加值尚存许多争议(净收益的调整、资本成本的确定等)，这些争议不利于建立一个统一的规范</li> </ol>

### 平衡计分卡的四个维度

维度	目标	常用指标
<b>财务维度</b>	解决“股东如何看待我们”这一类问题	投资报酬率、权益净利率、经济增加值、息税前利润、自由现金流量、资产负债率、总资产周转率等。
<b>顾客维度</b>	回答“顾客如何看待我们”的问题	市场份额、客户满意度、客户获得率、客户保持率、客户获利率、战略客户数量等。

内部业务流程维度	着眼于企业的核心竞争力,解决“我们的优势是什么”的问题	交货及时率、生产负荷率、产品合格率等。
学习和成长维度	解决“我们是否能继续提高并创造价值”的问题	新产品开发周期、员工满意度、员工保持率、员工生产率、培训计划完成率等

#### 平衡计分卡的四个平衡

四个平衡	内容
外部和内部的平衡	外部评价指标（如股东和客户对企业的评价）和内部评价指标（如内部经营过程、新技术学习等）的平衡
成果和导致成果出现的驱动因素的平衡	成果评价指标（如利润、市场占有率等）和导致成果出现的驱动因素评价指标（如新产品投资开发等）的平衡
财务和非财务的平衡	财务评价指标（如利润等）和非财务评价指标（如员工忠诚度、客户满意程度等）的平衡；
短期和长期的平衡	短期评价指标（如利润指标等）和长期评价指标（如员工培训成本、研发费用等）的平衡。

#### 平衡计分卡的特点

优点	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. 战略目标逐层分解并转化为被评价对象的绩效指标和行动方案,使整个组织行动协调一致;</li> <li>2. 从财务、客户、内部业务流程、学习与成长四个维度确定绩效指标,使绩效评价更为全面、完整;</li> <li>3. 将学习与成长作为一个维度,注重员工的发展要求和组织资本、信息资本等无形资产的开发利用,有利于增强企业可持续发展的动力。</li> </ol>
缺点	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. 专业技术要求高,工作量比较大,操作难度也较大,需要持续的沟通和反馈,实施比较复杂,实施成本高;</li> <li>2. 各指标权重在不同层级及各层级不同指标之间的分配比较困难,且部分非财务指标的量化工作难以落实;</li> <li>3. 系统性强,涉及面广,需要专业人员的指导、企业全员的参与和长期持续的修正完善,对信息系统、管理能力的要求较高。</li> </ol>

#### 核心考点自我评估

考点	评估	备注
不同经济增加值的含义和计算		
平衡计分卡		

3分：完全掌握； 2分：基本掌握； 1分：需强化