

注册会计师

财务成本管理

精讲班

第十八章 责任会计

考情分析

本章难度不大，主要考查客观题。预测分值 2 分。

第一节 企业组织结构与责任中心划分

一、责任会计与责任中心

责任会计的含义：

责任会计是指为适应企业内部经济责任制的要求，对企业内部各责任中心的经济业务进行规划与控制，以实现业绩考核与评价的一种内部会计控制制度。

责任中心的划分：

根据内部单位职责范围和权限大小，可以将其分为成本中心、收入中心、利润中心和投资中心。

【提示】由于收入中心比较简单，实务中也不多见，本章主要介绍成本中心、利润中心和投资中心。

二、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

三、企业组织结构

（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 责任成本

一、责任成本的定义

(一) 定义

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。

(二) 可控成本

在特定时期内、特定责任中心能够直接控制其发生的成本。可控成本通常应同时符合以下三个条件：

- (1) 成本中心有办法知道将发生什么性质的耗费（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(可调控)。

凡不符合上述三个条件的,即为不可控成本。可控成本总是针对特定责任中心来说的,

对某个责任中心来说可控的一项成本,对另外的责任中心来说则是不可控的。

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。一般来说,在消耗或支付的当期成本是可控的,一旦消耗或支付就不再可控。

【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。

【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。

(三) 责任成本与变动成本计算、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
成本的范围	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

(四) 责任成本与标准成本、目标成本的区别和联系

标准成本和目标成本主要强调事先的成本计算,而责任成本重点是事后的计算、评价和考核,是责任会计的重要内容之一。标准成本在制定时是分产品进行的,事后对差异进行分析时才判别责任归属。目标成本管理要求在事先规定目标时就考虑责任归属,并按责任归属收集和处理实际数据。不管使用目标成本还是标准成本作为控制依据,事后的评价与考核都要求核算责任成本。

(五) 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。

（六）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 成本中心

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

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	<p>是既定产品质量和数量条件下的标准成本。</p> <p>【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</p>	<p>通常使用费用预算来评价其成本控制业绩。</p> <p>【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</p>

【2021年·多选题】甲生产车间是一个标准成本中心，下列考核指标中应由甲车间负责的有（ ）。

- A. 设备利用程度 B. 计划产量完成情况 C. 生产工艺标准的执行情况 D. 产品工时标准的执行情况

【答案】BCD

【解析】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，选项 A 不正确。

【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。

三、成本中心业绩报告

业绩考核指标	<p>成本中心的所有可控成本，即责任成本。</p> <p>【提示】每一级的业绩报告，除最基层只有本身的可控成本外，都应包括本身的可控成本和下属部门转来的责任成本</p>
业绩报告格式	通常是按成本中心可控成本的各项明细项目列示其预算数、实际数和成本差异数三栏式表格
编报形式	业绩报告应自下而上，从最基层的成本中心逐级向上汇编，直至最高层次的成本中心

例如，某企业制造部是一个成本中心，下属两个分厂，每个分厂设有三个车间。其成本业绩报告的编制及相互关系如表所示。

制造部一分厂甲车间业绩报告			
	预算成本	实际可控成本	差异
工人工资	58 100	58 000	100 (F)
原材料	32 500	34 225	1 725 (U)
行政人员工资	6 400	6 400	
水电费	5 750	5 690	60 (F)
折旧费用	4 000	4 000	
设备维修	2 000	1 990	10 (F)

保险费	<u>975</u>	<u>975</u>	
合计	<u>109 725</u>	<u>111 280</u>	1 555 (U)

制造部一分厂业绩报告			
	预算成本	实际可控成本	差异
管理费用	17 500	17 350	150 (F)
甲车间	109 725	111 280	1 555 (U)
乙车间	190 500	192 600	2 100 (U)
丙车间	<u>149 750</u>	<u>149 100</u>	<u>650 (F)</u>
合计	<u>467 475</u>	<u>470 330</u>	<u>2 855 (U)</u>

制造部业绩报告			
	预算成本	实际可控成本	差异
管理费用	19 500	19 700	200 (U)
一分厂	467 475	470 330	2 855 (U)
二分厂	<u>395 225</u>	<u>394 300</u>	<u>925 (F)</u>
合计	<u>882 200</u>	<u>884 330</u>	<u>2 130 (U)</u>