

第十八章 责任会计

第四节 利润中心

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

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

【2021年·单选题】甲公司是一家家电制造企业，下设M事业部为利润中心7月份销售收入2500万元，变动成本1200万元，部门可控固定成本400万元不可控固定成本200万元，甲公司分配给M事业部的管理费用100万元。评价M事业部经理业绩的部门可控边际贡献的金额是（ ）万元。

A. 800 B. 900 C. 1200 D. 1300

【答案】B

【解析】部门可控边际贡献=部门销售收入-部门变动成本总额-部门可控固定成本=2500-1200-400=900（万元）。

【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 18-1】某公司某一个部门的有关数据如表 18-1 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。

三、利润中心业绩报告

业绩考核指标	通常为该利润中心的部门边际贡献、分部经理可控边际贡献和部门可控边际贡献。
业绩报告格式	分别列出指标的预算数、实际数及实际与预算对比的差异数三栏式表格
编报形式	自下而上逐级汇编的，直至整个企业的息税前利润

项目	预算	实际	差异
部门销售收入	245 000	248 000	300 (F)
减：部门变动成本	111 000	112 000	1 000 (U)
部门 <u>边际贡献</u>	<u>134 000</u>	<u>136 000</u>	<u>2 000 (F)</u>
部门可控的固定成本	24 000	24 500	500 (U)
部门 <u>可控边际贡献</u>	<u>110 000</u>	<u>111 500</u>	<u>1 500 (F)</u>
部门不可控固定成本	18 000	18 900	900 (U)
部门 <u>税前边际贡献</u>	<u>92 000</u>	<u>92 600</u>	<u>600 (F)</u>

第五节 投资中心

一、投资中心的划分

投资中心是指某些分散经营的单位或部门，其经理所拥有的自主权不仅包括制定价格、确定产品和生产方法等短期经营决策权，而且还包括投资规模和投资类型等投资决策权。

二、投资中心的考核指标

(一) 投资报酬率

1. 指标计算

部门投资报酬率=部门税前经营利润÷部门平均净经营资产

【教材例 18-2】某公司有 A 和 B 两个部门，有关数据如表 18-2 所示。

某公司 A、B 部门相关数据 单位：元

项目	A 部门	B 部门
部门税前经营利润	108000	90000

所得税（税率 25%）	27000	22500
部门税后经营净利润	81000	67500
部门平均经营资产	900000	600000
部门平均经营负债	50000	40000
部门平均净经营资产（部门平均净投资资本）	850000	560000

【要求】公司要求的税前投资报酬率为 11%，

（1）计算 AB 两个部门的投资报酬率

（2）B 部门经理面临一个税前投资报酬率为 13% 的投资机会，投资额为 100000 元，每年部门税前营业利润 13000 元。若利用投资报酬率评价部门业绩，B 部门是否接受投资？

（3）假设该 B 部门现有一项资产价值 50000 元，每年税前获利 6500 元，税前投资税前报酬率为 13%，若利用投资报酬率评价部门业绩，B 部门是否会放弃该投资？

【答案】

（1）A 部门投资报酬率=部门税前经营利润÷部门平均净经营资产=108000÷850000=12.71%

B 部门投资报酬率=90000÷560000=16.07%

（2）接受投资后 B 部门的投资报酬率=（90000+13000）/（560000+100000）×100%=15.61%

该投资税前投资报酬率 13%，超过了公司要求的报酬率，对公司有利，但它却使这个部门的投资报酬率由过去的 16.07% 下降到 15.61%，若利用投资报酬率评价部门业绩，B 部门经理不愿接受投资。

（3）放弃投资后的投资报酬率=（90000-6500）/（560000-50000）×100%=16.37%

该投资税前投资报酬率 13%，超过了公司要求的报酬率，对公司有利，但 B 部门经理却愿意放弃该项资产，以提高部门的投资报酬率。

2. 指标的优缺点

指标优点	<p>（1）它是根据现有的会计资料计算的，比较客观；</p> <p>（2）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>
指标缺点	<p>部门经理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的利益</p>

（二）剩余收益

1. 指标的计算

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

续【教材例 18-2】某公司有 A 和 B 两个部门，有关数据如表 18-2 所示。

某公司 A、B 部门相关数据 单位：元

项目	A 部门	B 部门
部门税前经营利润	108000	90000
所得税（税率 25%）	27000	22500
部门税后经营净利润	81000	67500
部门平均经营资产	900000	600000
部门平均经营负债	50000	40000
部门平均净经营资产（部门平均净投资资本）	850000	560000

【要求】

（4）假设 A 部门要求的税前投资报酬率为 10%，B 部门的风险较大，要求的税前投资报酬率为 12%，计算

各部门的剩余收益。

(5) 如果采用剩余收益作为部门业绩评价标准, B 部门经理如果采纳前面提到的投资机会(税前投资报酬率为 13%, 投资额为 100000 元, 每年税前获利 13000 元), 其剩余收益为多少?

(6) B 部门经理如果采纳前面提到的减少一项现有资产的方案(价值 50000 元, 每年税前获利 6500 元, 税前投资报酬率为 13%), 其部门剩余收益为多少?

【答案】

(4) A 部门剩余收益=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=108000-850000×10%=23000(元)

B 部门剩余收益=90000-560000×12%=22800(元)

(5) 采纳投资方案后剩余收益=(90000+13000)-(560000+100000)×12%=23800(元)

(6) 采纳减资方案后剩余收益=(90000-6500)-(560000-50000)×12%=22300(元)

因此, B 部门经理会采纳投资方案而放弃减资方案, 与公司总目标一致。

2. 指标的优缺点

优点:

(1) 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资本成本的决策;

(2) 允许使用不同的风险调整资本成本

缺点: 指标是绝对数指标, 不便于不同规模的公司和部门之间的比较

关系公式

部门剩余收益

=部门税前经营利润-部门平均净经营资产×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-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)

【2022 年·多选题】甲公司用投资报酬率指标考核下属投资中心, 该指标的优点有()。

- A. 便于按风险程度的不同调整资本成本
- B. 可避免部门经理产生“次优化”行为
- C. 可以分解为投资周转率和部门经营利润率的乘积
- D. 便于不同部门及不同行业之间的业绩比较

【答案】CD

【解析】选项 AB 是剩余收益指标的的优点。

【2010 年·多选题】剩余收益是评价投资中心业绩的指标之一。下列关于剩余收益指标的说法中, 正确的有()。

- A. 剩余收益可以根据现有财务报表资料直接计算
- B. 剩余收益可以引导部门经理采取与企业总体利益一致的决策
- C. 计算剩余收益时, 对不同部门可以使用不同的资本成本
- D. 剩余收益指标可以直接用于不同部门之间的业绩比较

【答案】BC

【解析】剩余收益的计算需要利用资本成本, 资本成本不能根据现有财务报表资料直接计算, 选项 A 错误; 剩余收益是绝对数指标, 不便于不同规模的投资中心业绩的比较, 选项 D 错误。

【2018 年·多选题】作为评价投资中心的业绩指标, 部门投资报酬率的优点有()。

- A. 可用于比较不同规模部门的业绩
- B. 有利于从投资周转率以及部门经营利润角度进行经营分析
- C. 根据现有会计资料计算, 比较方便
- D. 可以使业绩评价与企业目标协调一致

【答案】ABC

【解析】用部门投资报酬率来评价投资中心业绩有许多优点：它是根据现有的会计资料计算的，比较客观，可用于部门之间以及不同行业之间的比较。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，从而对整个部门经营状况做出评价。正确选项为ABC。选项D是剩余收益的一个主要优点。

三、投资中心业绩报告

业绩考核指标	主要考核指标是 投资报酬率 和 剩余收益 ，补充的指标是 现金回收率 和 剩余现金流量 。
业绩报告格式	评价指标的预算数、实际数及实际与预算的对比的差异数三栏式表格。

投资中心业绩报告 单位：元

项目	预算	实际	差异
部门销售收入	573 000	591 000	18 000 (F)
变动成本	246 000	251 200	5 200 (U)
边际贡献	<u>327 000</u>	<u>339 800</u>	<u>12 800 (F)</u>
可控固定成本	140 000	141 400	1 400 (U)
部门可控边际贡献	<u>187 000</u>	<u>198 400</u>	<u>11 400 (F)</u>
部门不可控固定成本	12 000	15 000	3 000 (U)
部门税前经营利润	<u>175 000</u>	<u>183 400</u>	<u>8 400 (F)</u>
经营资产：	15 500	17 000	1 500
现金	110 000	131 000	21 000
应收账款	90 000	92 500	2 500
存货	450 000	450 000	0
固定资产（原值）	665 500	690 500	25 000
部门平均净经营资产			
部门投资报酬率	26.3%	26.6%	0.3% (F)
要求的税前投资报酬率要求的税前投资收益	12%	12%	5 400 (F)
部门剩余收益	79 860	82 860	
	95 140	100 540	

【2017年·计算题】甲公司是一家上市公司，正对内部A、B投资中心进行业绩考核。2016年相关资料如下：

投资中心	税前经营利润	平均经营资产	平均经营负债	要求的税前投资报酬率
A投资中心	153000	1350000	75000	10%
B投资中心	134400	900000	60000	12%

要求：

(1) 分别计算A、B两个投资中心的部门投资报酬率和部门剩余收益（结果填入下方表格中，不用列出计算过程）。

指标		A投资中心	B投资中心
目前状态	部门投资报酬率		
	部门剩余收益		

(2) 假定公司现有一投资机会，投资额20万元，每年可创造税前经营利润26000元，如果A、B投资中心都可进行该投资，且投资前后各自要求的税前投资报酬率保持不变，计算A、B投资中心分别投资后的部门投资报酬率和部门剩余收益；分析如果公司分别采用投资报酬率和剩余收益对A、B投资中心进行业绩考核，A、B投资中心是否愿意进行该投资（结果填入下方表格中，不用列出计算过程）。

指标			A 投资中心	B 投资中心
投资后	部门投资报酬率	计算结果		
		是否投资		
	部门剩余收益	计算结果		
		是否投资		

(3) 综合上述计算, 分析部门投资报酬率和部门剩余收益作为投资中心业绩评价指标的优缺点。

【答案】(1)

指标		A 投资中心	B 投资中心
目前状态	部门投资报酬率	$153000 / (1350000 - 75000) = 12\%$	$134400 / (900000 - 60000) = 16\%$
	部门剩余收益	$153000 - (1350000 - 75000) \times 10\% = 25500$	$134400 - (900000 - 60000) \times 12\% = 33600$

(2)

指标			A 投资中心	B 投资中心
投资后	部门投资报酬率	计算结果	$(153000 + 26000) / (1350000 - 75000 + 200000) = 12.14\%$	$(134400 + 26000) / (900000 - 60000 + 200000) = 15.42\%$
		是否投资	投资	不投资
	部门剩余收益	计算结果	$(153000 + 26000) - (1350000 - 75000 + 200000) \times 10\% = 31500$	$(134400 + 26000) - (900000 - 60000 + 200000) \times 12\% = 35600$
		是否投资	投资	投资

(3) ①用部门投资报酬率来评价投资中心业绩的优点: 它是根据现有的会计资料计算的, 比较客观, 可用于部门之间以及不同行业之间的比较。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, 从而对整个部门经营状况作出评价。

缺点: 部门经理会产生“次优化”行为, 使部门的业绩获得较好评价, 但却损害了公司整体的利益。

②用部门剩余收益来评价投资中心业绩的优点: 主要优点是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资本成本的决策; 允许使用不同的风险调整资本成本。

缺点: 剩余收益指标是一个绝对数指标, 因此不便于不同规模的公司和部门的比较, 使其有用性下降。另一个不足在于它依赖于会计数据的质量。剩余收益的计算要使用会计数据, 包括净利润、投资的账面价值等。如果会计信息的质量低劣, 必然会导致低质量的剩余收益和业绩评价。

项目	应用范围	权利	考核范围	考核指标
成本中心	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

第六节 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。

（四）内部转移价格的国际视角

当跨国公司涉及跨境转让产品和服务时，转移价格的目标将主要在于降低税收和外汇兑换风险、提升公司竞争力和改善与外国政府的关系。虽然激励管理者和授予部门自主权等目标也是重要的，但在国际公司涉及跨国转让时这些目标将变得次要。公司会主要关注其转移价格是否减少税收支出和加强外国子公司竞争力等。