



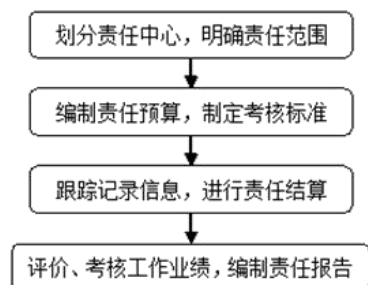
第 31 讲 责任成本

【知识点 2】责任成本管理

一、含义

责任成本管理，是指将企业内部划分为不同的责任中心，明确责任成本，并根据各责任中心的权、责、利关系来考核其工作业绩的一种成本管理模式。

流程如图所示：



二、责任中心及其考核

按照企业内部责任中心的权责范围以及业务活动的不同特点，责任中心一般可以划分为：成本中心、利润中心、投资中心。

（一）成本中心

含义	有权发生并控制成本的单位。成本中心一般不会产生收入，通常只计量考核发生的成本。
特点	1. 不考核收入，只考核成本。 2. 只对可控成本负责，不负责不可控成本。 3. 责任成本是成本中心考核和控制的主要内容。
考核指标	$\text{预算成本节约额} = \text{实际产量预算责任成本} - \text{实际责任成本}$ $\text{预算成本节约率} = \text{预算成本节约额} / \text{实际产量预算责任成本}$

【提示】可控成本条件：1）该成本的发生是成本中心可以预见的；2）该成本是成本中心可以计量的；3）该成本是成本中心可以调节和控制的。

【例题 1】某企业内部某车间为成本中心，生产甲产品，预算产量 3500 件，预算单位成本 150 元，实际产量 4000 件，实际单位成本 145.5 元，那么，该成本中心的考核指标计算为：

【答案】预算成本节约额 = $150 \times 4000 - 145.5 \times 4000 = 18000$ （元）

预算成本节约率 = $18000 / (150 \times 4000) \times 100\% = 3\%$

结果表明，该成本中心的成本节约额为 18000 元，节约率为 3%。

【例题 2·多选题】在责任成本管理体制下，有关成本中心说法错误的有（ ）。

（2019 年）

- A. 成本中心对边际贡献负责
- B. 成本中心对不可控成本负责



- C. 成本中心对可控成本负责
D. 成本中心对利润负责

【答案】ABD

【解析】成本中心只对可控成本负责，不负责不可控成本。

【例题 3·多选题】根据责任成本管理基本原理，成本中心只对可控成本负责。可控成本应具备的条件有（ ）。

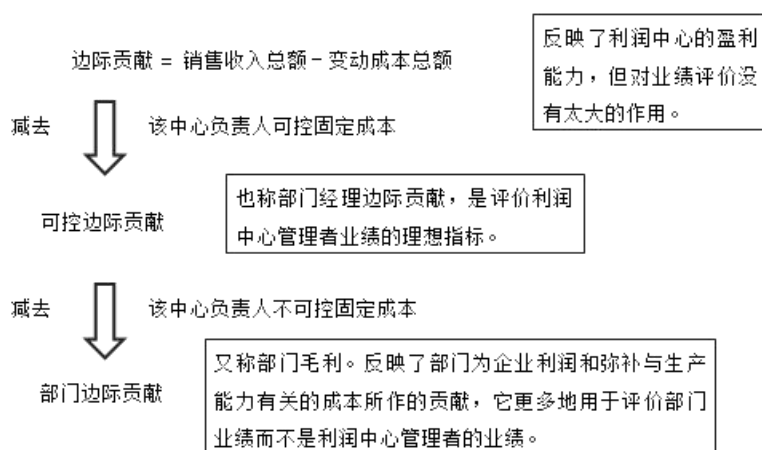
- A. 该成本是成本中心可计量的
B. 该成本的发生是成本中心可预见的
C. 该成本是成本中心可调节和控制的
D. 该成本是为成本中心取得收入而发生的

【答案】ABC

【解析】可控成本是指成本中心可以控制的各种耗费，它应具备三个条件：第一，该成本的发生是成本中心可以预见的；第二，该成本是成本中心可以计量的；第三，该成本是成本中心可以调节和控制的，所以本题的答案是 ABC。

（二）利润中心

含义	既能控制成本，又能控制收入和利润的责任单位。	
分类	自然利润中心	自然形成的，直接对外提供劳务或销售产品以取得收入的责任中心。
	人为利润中心	人为设定的，通过企业内部各责任中心之间使用内部结算价格结算半成品内部销售收入的 responsibility 中心。
考核指标	边际贡献	销售收入总额－变动成本总额
	可控边际贡献	边际贡献－该中心负责人可控固定成本
	部门边际贡献	可控边际贡献－该中心负责人不可控固定成本



【例题 4】某企业内部乙车间是人为利润中心，本期实现内部销售收入 200 万元，变动成本 120 万元，该中心负责人可控固定成本 20 万元，不可控但应由该责任中心负担的固定成本 10 万元。那么，该利润中心的考核指标计算为：

【答案】边际贡献 = 200 - 120 = 80（万元）



可控边际贡献 = $80 - 20 = 60$ (万元)

部门边际贡献 = $60 - 10 = 50$ (万元)

【例题 5·单选题】在责任绩效评价中,用于评价利润中心管理者业绩的理想指标是()。
(2019 年)

- A. 部门税前利润
- B. 可控边际贡献
- C. 边际贡献
- D. 部门边际贡献

【答案】 B

【解析】可控边际贡献也称部门经理边际贡献,它衡量了部门经理有效运用其控制下的资源的能力,是评价利润中心管理者业绩的理想指标。

(三) 投资中心

既能控制成本、收入和利润,又能对投入的资金进行控制的责任中心。

1. 投资收益率

投资收益率 = 息税前利润 / 平均经营资产

【提示】平均经营资产 = (期初经营资产 + 期末经营资产) / 2

优点	(1) 根据现有的会计资料计算,比较客观,可用于部门之间,以及不同行业之间的比较;(2) 有利于资产存量的调整,优化资源配置
缺点	会引起短期行为的产生

2. 剩余收益

剩余收益 = 息税前利润 - (平均经营资产 × 最低投资收益率)

【提示】最低投资收益率是根据资本成本来确定的,一般等于或大于资本成本,通常可以采用企业整体的最低期望投资收益率,也可以是企业为该投资中心单独规定的最低投资收益率。

优点	弥补了投资收益率指标会使局部利益与整体利益冲突的不足。
缺点	(1) 绝对指标,难以在不同规模的投资中心之间进行业绩比较。(2) 仅反映当期业绩,单纯使用这一指标也会导致投资中心管理者的短期行为。

【例题 6·单选题】关于投资中心,说法不正确的是()。

- A. 投资中心是指既能控制成本、收入和利润,又能对投入的资金进行控制的责任中心
- B. 投资中心的评价指标主要有投资收益率和剩余收益
- C. 利用投资收益率指标,可能导致经理人员为眼前利益而牺牲长远利益
- D. 剩余收益指标可以在不同规模的投资中心之间进行业绩比较

【答案】 D

【解析】剩余收益指标弥补了投资收益率指标会使局部利益与整体利益相冲突的不足,但由于其是一个绝对指标,故而难以在不同规模的投资中心之间进行业绩比较。所以,选项 D 的说法不正确。



【例题 7】某公司的投资收益率如表所示（金额单位：万元）：

投资中心	息税前利润	投资额	投资收益率
A	280	2000	14%
B	80	1000	8%
全公司	360	3000	12%

假设 A 投资中心面临一个投资额为 1000 万元的投资机会，可获利润 131 万元，投资收益率为 13.1%，假定公司整体的预期最低投资收益率为 12%。

要求：评价 A 投资中心的这个投资机会。

【答案】若 A 投资中心接受该投资，则 A、B 投资中心的相关数据计算如下：

投资中心	息税前利润	投资额	投资收益率
A	$280 + 131 = 411$	$2000 + 1000 = 3000$	13.7%
B	80	1000	8%
全公司	491	4000	12.275%

（1）用投资收益率指标衡量业绩

从 A 投资中心来看，接受投资后，投资收益率下降了 0.3%，该投资中心可能不会接受这一投资。但从全公司而言，接受投资后，投资收益率提高了 0.275%，应接受这一投资。

（2）用剩余收益指标衡量业绩

A 投资中心接受新投资前的剩余收益 $= 280 - 2000 \times 12\% = 40$ （万元）

A 投资中心接受新投资后的剩余收益 $= 411 - 3000 \times 12\% = 51$ （万元）

所以 A 投资中心应接受这项投资。

【例题 8·判断题】已知某投资中心的最低投资收益率为 10%，2019 年的剩余收益为 100 万元，平均经营资产为 500 万元，则投资收益率为 30%。（ ）

【答案】√

【解析】息税前利润 $=$ 剩余收益 $+$ （平均经营资产 $\times$ 最低投资收益率） $= 100 + 500 \times 10\% = 150$ （万元），投资收益率 $= 150 / 500 = 30\%$ 。

【例题 9·计算分析题】东方公司下设 A、B 两个投资中心，A 投资中心的息税前利润为 320 万元，投资额为 2000 万元，公司为 A 投资中心规定的最低投资收益率为 15%；B 投资中心的息税前利润为 130 万元，投资额为 1000 万元，公司为 B 投资中心规定的最低投资收益率为 12%。目前有一项目需要投资 1000 万元，投资后可获息税前利润 140 万元。

要求：

- （1）从投资收益率的角度看，A、B 投资中心是否会愿意接受该投资；
- （2）从剩余收益的角度看，A、B 投资中心是否会愿意接受该投资；
- （3）说明以投资收益率和剩余收益作为投资中心业绩评价指标的优缺点。

【答案】（1）该项目的投资收益率 $= 140 / 1000 \times 100\% = 14\%$

A 投资中心目前的投资收益率 $= 320 / 2000 \times 100\% = 16\%$

B 投资中心目前的投资收益率 $= 130 / 1000 \times 100\% = 13\%$

因为该项目投资收益率（14%）低于 A 投资中心目前的投资收益率（16%），高于目前 B 投资中心的投资收益率（13%），所以 A 投资中心不会愿意接受该投资，B 投资中心会愿意接受该投资。



(2) A 投资中心接受新投资前的剩余收益 = $320 - 2000 \times 15\% = 20$ (万元)

A 投资中心接受新投资后的剩余收益 = $(320 + 140) - 3000 \times 15\% = 10$ (万元)

由于剩余收益下降了，所以，A 投资中心不会愿意接受该投资。

B 投资中心接受新投资前的剩余收益 = $130 - 1000 \times 12\% = 10$ (万元)

B 投资中心接受新投资后的剩余收益 = $(130 + 140) - 2000 \times 12\% = 30$ (万元)

由于剩余收益提高了，所以，B 投资中心会愿意接受该投资。

(3) 以投资收益率作为投资中心业绩评价指标的优点：促使经理人员关注营业资产运用效率，利于资产存量的调整，优化资源配置；缺点：过于关注投资收益率会引起短期行为的产生，追求局部利益最大化而损害整体利益最大化目标，导致经理人员为眼前利益而牺牲长远利益。

以剩余收益作为投资中心业绩评价指标的优点：弥补了投资收益率指标会使局部利益与整体利益相冲突的不足；缺点：绝对指标，难以在不同规模的投资中心之间进行业绩比较。仅反映当期业绩，单纯使用这一指标也会导致投资中心管理者的短视行为。

三、内部转移价格的制定

目的：

1. 防止成本转移带来的部门间责任转嫁，使每个责任中心都能作为单独的组织单位进行业绩评价；

2. 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。

种类	确定方法	说明
价格型内部转移价格	以市场价格为基础、由成本和毛利构成	一般适用于内部利润中心
成本型内部转移价格	以标准成本等相对稳定的成本数据为基础制定	一般适用于内部成本中心
协商型内部转移价格	通过内部供求双方协商制定	适用于分权程度较高的企业， 上限是市场价，下限是变动成本

【提示】成本型内部转移价格包括完全成本、完全成本加成、变动成本以及变动成本加固定制造费用四种形式。

【例题 10·单选题】以成本为基础制定内部转移价格时，下列各项中，不适合作为转移定价基础的是（ ）。(2019 年)

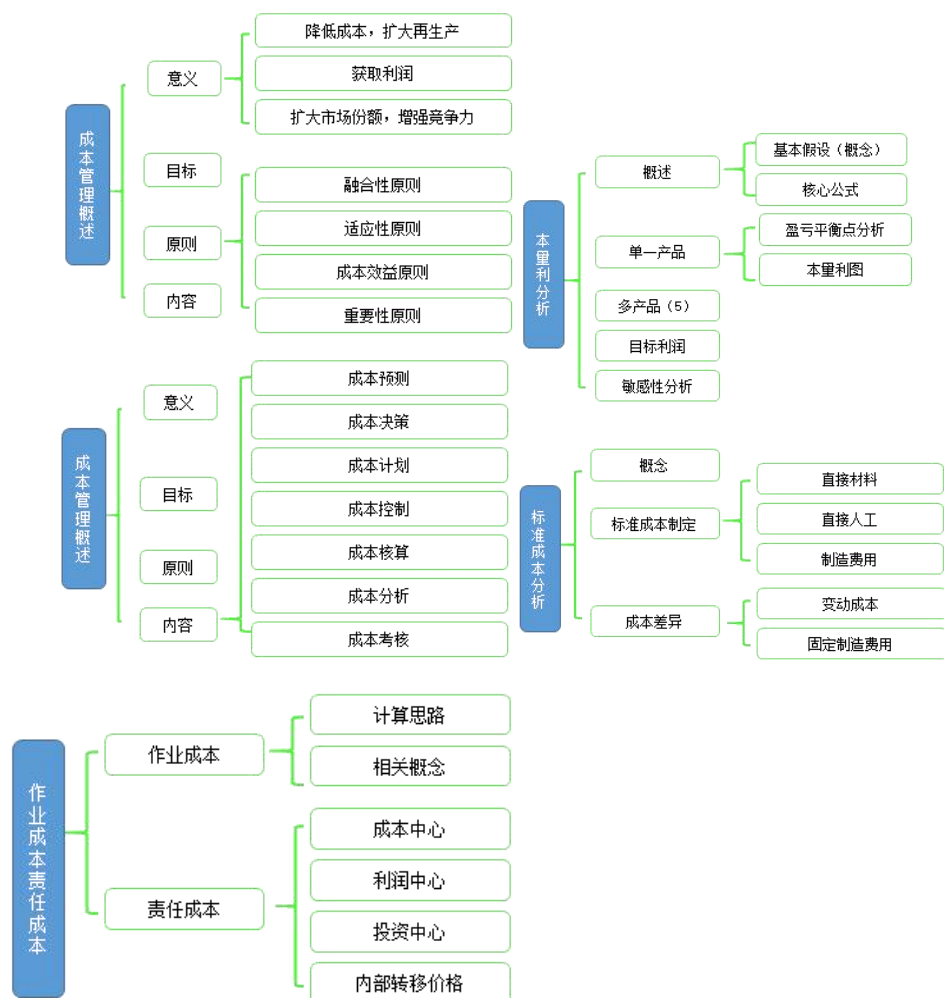
- A. 变动成本
- B. 固定成本
- C. 变动成本加固定制造费用
- D. 完全成本

【答案】B

【解析】采用以成本为基础的转移定价是指所有的内部交易均以某种形式的成本价格进行结算，它适用于内部转移的产品或劳务没有市价的情况，包括完全成本、完全成本加成、变动成本以及变动成本加固定制造费用四种形式。



总结



请关注公众号、听更多免费直播