

2008年中级会计职称财务管理讲义第11章 PDF转换可能丢失
图片或格式，建议阅读原文

https://www.100test.com/kao_ti2020/339/2021_2022_2008_E5_B9_B4_E4_B8_AD_c44_339250.htm 第11章讲义一、责任中心的类型和考核指标根据责权利相统一的原则，可以将企业内部的责任中心划分为三个层次：成本中心、利润中心、投资中心。按照责权利的大小为：投资中心、利润中心、成本中心。投资中心是最高层次的责任中心，成本中心是最基层的责任中心，利润中心是介于二者之间的。（一）成本中心1.成本中心的应用范围最广，从一般意义出发，企业内部凡有成本发生，需要对成本负责，并能实施成本控制的单位，都可以成为成本中心。2.成本中心的类型成本中心分为技术性成本中心和酌量性成本中心。（1）技术性成本中心。投入与产出都是可以计量的，投入量与产出量之间有着密切的联系。典型的技术性成本中心：工业企业基本生产车间。技术性成本可以通过弹性预算予以控制。（2）酌量性成本中心。投入可以计量，但产出无法用货币计量，投入量与产出量之间没有直接关系。典型的酌量性成本中心：企业行政管理部门，如企业的财务部、人力资源部等。酌量性成本的控制应着重于预算总额的审批上。3.成本中心只对可控成本承担责任可控成本必须同时具备以下四个条件：（1）可以预计；（2）可以计量；（3）可以施加影响；（4）可以落实责任。4.成本的可控与不可控是以特定的责任中心和特定的时期作为出发点的，这与责任中心所处管理层次的高低、管理权限及控制范围的大小和经营期间的长短有直接关系。5.成本不仅可按可控性分类，也可按其他标志分类。如，按成本习性划分为变

动成本和固定成本；按成本计入产品成本的方式划分为直接成本和间接成本。一般说来，成本中心的变动成本大多是可控成本，而固定成本大多是不可控成本。一般而言，直接成本大多是可控成本，间接成本大多是不可控成本。

6.成本中心的考核指标

$$\text{成本（费用）变动额} = \text{实际责任成本（费用）} - \text{预算责任成本（费用）}$$

（以实际产量条件下计算的实际责任成本减去实际产量条件下的预算责任成本）

$$\text{成本（费用）变动率} = \frac{\text{成本（费用）变动额}}{\text{预算责任成本（费用）}}$$

（二）利润中心

利润中心既对成本负责又对收入和利润负责的责任中心。

1.利润中心的类型

利润中心分为自然利润中心和人为利润中心两种。

（1）自然利润中心

它是指可以直接对外销售产品并取得收入的利润中心。这种利润中心本身直接面对市场。

（2）人为利润中心

它是指只对内部责任单位提供产品或服务，而取得“内部销售收入”的利润中心。这种利润中心一般不直接对外销售产品。

2.利润中心的成本计算

对利润中心成本计算，通常有两种方式可供选择：

（1）利润中心只计算可控成本，不分担不可控成本，亦即不分摊共同成本。人为利润中心适合采取这种计算方式。

（2）利润中心不仅计算可控成本，也计算不可控成本。自然利润中心适合采取这种计算方式。

3.利润中心的考核指标

当利润中心计算共同成本或不可控成本，并采取变动成本计算成本时，其考核指标包括：利润中心边际贡献总额；利润中心负责人可控利润总额；利润中心可控利润总额等。见教材330页【例11 - 2】

（三）投资中心

1.投资中心既对成本、收入和利润负责，又对投资效果负责。

2.在组织形式上，成本中心一般不是独立法人，利润中心可以是、也可以不是独立法人，而投资中心一般是独立法人。

3.投资中心的考核指标

（1）投资

利润率（又称投资收益率）由于利润和息税前利润是时期数，而净资产和总资产是时点数，所以，要将时点数通过求平均数的方式转化成时期数，分子分母口径一致，就可比了。投资利润率具有横向可比性。使用投资利润率往往会使投资中心只顾本身利益而放弃对整个企业有利的投资机会，造成投资中心的近期目标与整个企业的长远目标相背离。（2）剩余收益比如，某投资中心是一个纺织行业的公司，2006年投资额是1000万元，总资产息税前利润率是20%，纺织行业平均总资产息税前利润率是16%，那么这个投资中心获得了高于行业平均水平的利润 $1000 \times (20\% - 16\%) = 40$ 万，这个40万就称作投资中心的剩余收益。剩余收益 = 投资额 \times （投资利润率 - 行业平均投资利润率或要求的最低投资利润率）或：剩余收益 = 息税前利润 - 资产平均总额 \times 行业平均总资产息税前利润率（或最低总资产息税前利润率）只要投资中心本身的投资利润率高于行业平均投资利润率（或要求的最低投资利润率），那么剩余收益就是大于零的，此时面临的投资机会是可行的。剩余收益指标主要的优点是克服了投资利润率指标的局限性，如果采用剩余收益指标进行分析，那么，小中心的评价结论和大中心的评价结论应该是一致的，不会导致局部利益和整体利益、短期利益和长远利益的矛盾。剩余收益指标很大的缺点就是作为一个绝对数指标，通常不能用于不同规模投资中心的横向比较。请大家自己看一下教材333页的【例11 - 3】和334页的【例11 - 4】。

二、内部转移价格

内部转移价格是指企业内部各责任中心之间进行内部结算和责任结转时所采用的价格标准。内部转移价格的类型包括：1.市场价格市场价格是根据产品或劳务的市场价格作为

基价的价格。它最能体现市场经济的要求，也最能客观地评价各责任中心的业绩。但是，以市场价格作为内部转移价格并不等于直接将外部的市场价格用于企业内部的结算，要将销售费、广告费以及运输费等扣除。市场价格是理想的转移价格。该转移价格的适用前提：一般假设中间产品有完全竞争的市场，而且买方和卖方有权自主决定从外部购买还是进行内部销售。

2.协商价格如果中间产品存在非完全竞争的外部市场，可以采用协商的办法确定转移价格。（1）前提责任中心转移的产品应有在非竞争性市场买卖的可能性，在这种市场内买卖双方有权自主决定是否买卖这种中间产品。（2）价格范围协商价格的上限是市价，下限是单位变动成本，具体价格由各相关责任中心在这一范围内协商决定。

3.双重价格双重价格就是针对责任中心各方分别采用不同的内部转移价格所制订的价格。双重价格有两种形式：（1）双重市场价格（2）双重转移价格双重价格的好处是既可较好满足供应方和使用方的不同需要，也能激励双方在经营上充分发挥主动性和积极性。

4.成本转移价格成本价格就是以产品或劳务的成本为基础而制定的内部转移价格。用途较为广泛的成本转移价格有三种：（1）标准成本（2）标准成本加成（3）标准变动成本

三、标准成本的制定

1.直接材料标准成本的制定某单位产品耗用的直接材料的标准成本是由材料的用量标准和价格标准两项因素决定的。

2.直接人工标准成本的制定直接人工标准成本是由直接人工的价格标准和直接人工用量标准两项因素决定的。（1）直接人工的价格标准直接人工的价格标准就是标准工资率。当采用计时工资时，标准工资率就是单位工时标准工资率，它是由标准工资总额除以标准总工时来

计算的，即标准工资率。当采用计件工资时，标准工资率就是单位产品的标准计件工资单价，所以直接人工成本就是单位产品标准计件工资单价。（2）直接人工用量标准在制定工时消耗定额时，还要考虑生产工人必要的休息和生理上所需时间，以及机器设备的停工清理时间，使制定的工时消耗定额既合理又先进，从而达到成本控制的目的。

3. 制造费用标准成本的制定

制造费用用量标准，就是工时用量标准，其含义与直接人工用量标准相同。成本按照其形态，分为变动成本和固定成本。前者随着产量的变动而变动；后者相对固定，不随产量的变动而变动。所以，制定制造费用标准成本时，也应分别制定变动制造费用的标准成本和固定制造费用的标准成本。

四、成本差异的计算和分析

计入产品成本的一般有三个项目：直接材料成本、直接人工成本、制造费用。如果按成本形态划分，这三个成本项目可以细分为四个项目：直接材料成本、直接人工成本、变动制造费用和固定制造费用。直接材料、直接人工和变动制造费用都属于变动成本，固定制造费用属于固定成本，所以在计算成本差异时分别采用不同的方法。

（一）直接材料成本差异的计算分析

直接材料成本差异 = 实际产量下的实际成本 - 实际产量下的标准成本

1. 直接材料用量差异

直接材料用量差异 = (实际产量下实际用量 - 实际产量下标准用量) × 标准价格

直接材料用量差异的形成原因是多方面的，有生产部门的原因，也有非生产部门的原因；人工用料的责任心强弱、人工技术状况、废品率的高低、设备工艺状况、材料质量状况、材料规格的适应程度等等都会导致材料用量的差异。材料用量差异的责任需要通过具体分析才能确定，但主要责任往往应由生产部门承

担。2.直接材料价格差异
 $\text{直接材料价格差异} = (\text{实际价格} - \text{标准价格}) \times \text{实际产量下实际用量}$
材料价格差异的形成受各种主客观因素的影响，较为复杂，如市场价格的变动、供货厂商变动、运输方式的变动，采购批量的变动等等，都可以导致材料价格差异。但由于它与采购部门的关系更为密切，所以其主要责任部门是采购部门。见教材348页【例11 - 10】

(二) 直接人工成本差异的计算和分析
 $\text{直接人工成本差异} = \text{实际产量下的人工实际成本} - \text{实际产量下的人工标准成本}$
1. 直接人工效率差异
 $\text{直接人工效率差异} = (\text{实际产量下实际人工工时} - \text{实际产量下标准人工工时}) \times \text{标准工资率}$
直接人工效率差异的形成原因是多方面的，工人技术状况、工作环境和设备条件的好坏等，都会影响效率的高低，但其主要责任部门还是生产部门。
2. 直接人工工资率差异
 $\text{直接人工工资率差异} = (\text{实际工资率} - \text{标准工资率}) \times \text{实际产量下实际人工工时}$
直接人工工资率差异的形成原因亦较复杂，工资制度的变动、工人的升降级、加班或临时工的增减等等，都将导致工资率差异。一般而言，这种差异的责任不在生产部门，劳动人事部门更应对其承担责任。见教材349页【例11 - 11】

(三) 变动制造费用成本差异的计算和分析
 $\text{变动制造费用成本差异} = \text{实际产量下实际变动制造费用} - \text{实际产量下标准变动制造费用}$
1. 变动制造费用效率差异
 $\text{变动制造费用效率差异} = (\text{实际产量下实际工时} - \text{实际产量下标准工时}) \times \text{标准分配率}$
变动制造费用效率差异的形成原因与直接人工效率差异的形成原因基本相同。
2. 变动制造费用耗费差异
 $\text{变动制造费用耗费差异} = (\text{变动制造费用实际分配率} - \text{变动制造费用标准分配率}) \times \text{实际产量下实际工时}$
见教材350页【例11 - 12】

四) 固定制造费用成本差异的计算分析
固定制造费用成本差异 = 实际产量下固定制造费用 - 实际产量下标准固定制造费用
固定制造费用成本差异的分析方法与其他费用成本差异的分析方法有所区别，通常分为两差异法和三差异法。

1. 两差异法
两差异法是将固定制造费用总差异分解为耗费差异和能量差异两部分。
耗费差异 = 实际产量下实际固定制造费用 - 预算产量下标准固定制造费用
能量差异 = 预算产量下的标准固定制造费用 - 实际产量下的标准固定制造费用

2. 三差异法
三差异法，是将固定制造费用成本差异分为耗费差异、能力差异（又称产量差异）和效率差异三部分。
能力差异 = (预算产量下的标准工时 - 实际产量下的实际工时) × 标准分配率
效率差异 = (实际产量下的实际工时 - 实际产量下的标准工时) × 标准分配率

例：假设某公司2007年预算固定制造费用充分发挥生产能量可以生产1000件产品，生产每件产品用2个小时，固定制造费用标准分配率每工时5元，实际产量1200件，每生产一件产品实际用1.5小时，每工时分配率6元。

固定制造费用成本差异 = $1200 \times 1.5 \times 6 - 1000 \times 2 \times 5 = -1200$ (元)

(1) 采用两差异法：
耗费差异 = $1200 \times 1.5 \times 6 - 1000 \times 2 \times 5 = 800$ (元)
能量差异 = $(2000 - 1200 \times 2) \times 5 = -2000$ (元)

(2) 采用三差异法：
耗费差异 = $1200 \times 1.5 \times 6 - 1000 \times 2 \times 5 = 800$ (元)
能力差异 = $(2000 - 1200 \times 1.5) \times 5 = 1000$ (元)
效率差异 = $(1200 \times 1.5 - 1200 \times 2) \times 5 = -3000$ (元)

100Test
下载频道开通，各类考试题目直接下载。详细请访问
www.100test.com