

高阶财务管理案例丛书

THE
**COMPLETE
INTERPRETATION**
OF MANAGEMENT REPORT DESIGN CASE

管理报告 设计案例精解

吴昌秀◎著



管理报告设计的系统案例
揭秘先进企业的管理奥秘

启迪国内成长企业的管理转型

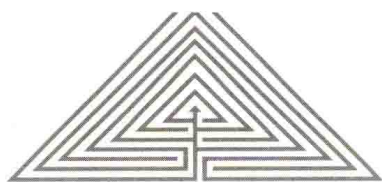
 机械工业出版社
CHINA MACHINE PRESS

高阶财务管理案例丛书

THE
COMPLETE
INTERPRETATION
OF MANAGEMENT REPORT DESIGN CASE

管理报告 设计案例精解

吴昌秀◎著



机械工业出版社
CHINA MACHINE PRESS

基于责任的企业内部管理会计报告设计是国际先进企业的基础管理体系,但凡规范应用该体系的国内企业,其内部管理效率与市场竞争能力都得到了大幅度的提升,如华为、海尔、联想等。本书汇集了作者 17 年管理会计咨询经验,通过三个案例的全景展示,对基于责任的管理报告设计的方方面面进行了系统的分析和梳理。本书内容包括:责任中心概述;某世界 500 强企业的管理架构、责任中心体系及其运作模式、管理报告实现过程——内部结算方法、管理报告和分析报告设计、数据获取频率和分析系统架构;国内某大型民营汽车集团公司的内部会计报告设计方法——包括公司管理架构、责任中心体系设计以及基于预算与标准成本结合模式下的企业各责任单位管理报告的出具逻辑;某大型央企基于责任的管理会计报告设计方法,包括管理架构、责任中心体系设计和公司总部层面、区县公司层面及营业厅层面管理报告的设计逻辑和方法;某跨国公司管理报告模板。

本书以案例的方式、咨询式的语言,借助大量的图表,直观、形象、全面地介绍了管理会计责任报告的设计过程和方法,相信会对企业的财务人员、高级管理者提高管理水平大有帮助。

图书在版编目(CIP)数据

管理报告设计案例精解/吴昌秀著. —北京:机械工业出版社, 2017.8

(高阶财务管理案例丛书)

ISBN 978-7-111-57586-3

I. ①管… II. ①吴… III. ①企业管理—财务管理 IV. ①F275

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2017)第 186314 号

机械工业出版社(北京市百万庄大街 22 号 邮政编码 100037)

策划编辑:曹雅君 责任编辑:曹雅君 刘 静

责任校对:李 伟 封面设计:MK

责任印制:张 博

三河市国英印务有限公司印刷

2017 年 9 月第 1 版第 1 次印刷

170mm×242mm·15.5 印张·292 千字

标准书号:ISBN 978-7-111-57586-3

定价:68.00 元

凡购本书,如有缺页、倒页、脱页,由本社发行部调换

电话服务

服务咨询热线:(010) 88361066

读者购书热线:(010) 68326294

读者购书热线:(010) 88379203

网络服务

机工官网: www.cmpbook.com

机工官博: weibo.com/cmp1952

教育服务网: www.cmpedu.com

封面无防伪标均为盗版

金书网: www.golden-book.com

前 言

基于责任的企业内部管理会计报告设计是国际先进企业的基础管理体系。为什么这么说呢？其实这个问题非常好回答，因为我们目前在管理会计领域所应用的绩效管理也好，计划预算管理也好，滚动预测管理也好，这一切的基础都是基于“责任”进行目标的分解和差距分析。但很多企业忽视了我们的差异分析所应用的实际数据根本不是基于“完全责任”收集出来的，因为大多数企业的财务系统仅能支持对外财务报表的要求，而对外报表更多会考虑合理避税等其他需求。另外，很多企业内部责任中心体系设计不尽合理，该承担利润中心责任的，却承担了收入中心责任，该A部门承担的成本却在核算过程中由B部门承担了，这就导致了内部“免费资源”的争抢，何谈先进管理？因此，缺乏“责任基础”，一切构建在此基础上的管理会计都难以产生实质性的效果。目前，很多企业在管理会计方面与国际先进企业的差距还很大，它们目前开展的一些管理会计工作很多情况仅模仿了先进企业的“形”，却没有学到先进企业管理的“神”。这也是为什么这些管理活动难以实现管理目标的原因。

“阿米巴”管理模式的创始人稻盛和夫认为，在市场容量有限的情况下，企业就得和客户讨价还价，而企业在这方面无优势可言。因此价格是由客户，也就是市场决定的。企业的利润只能由制造部门产生。既然如此，就应当让制造部门承担起实现“成本最小化”的责任，依靠身处现场的一线员工在生产作业中自觉地处处精打细算，主动控制成本。因此，就必须缩小核算单位，否则，管理者只知道总成本，却不了解该成本具体是怎么产生的、制造过程中到底哪个环节成本过高，想降低成本就无从下手。而如果只依靠管理者去指导、督促制造部门降低成本，则即使他能够及时了解现场情况，面对问题层出的生产环节以及瞬息万变的市场价格，照样会分身乏术。所以，还必须将部分管理权力赋予生产一线的基层单位，使其成为员工主动控制成本的经营实体。基于这样的思路，从1963年起，稻盛和夫对京瓷公司的制造部门进行了改造，将每一个能够独立完成业务的基层单位细分为相对独立的小团体，并要求它们对自己的成本和利润进行独立核算，这就是所谓“阿米巴”的由来。“阿米巴”管理模式的核心在于几个关键词：“划小核算”“授权”“激励”。其核心本质就是建立一套合理的责任中心体系，尤其是一套责权利清晰的“利润中心”体系。让这些一线单位当家做主，激发其工作的主动性和创造性。从这一点来看，“阿米巴”管理模式的核心也是基于责任视角进

行内部责任中心体系和管理会计报告设计。

2016年,财政部出台了《管理会计基本指引》(财会〔2016〕10号),在其“第五章 信息与报告”的第二十二条至第二十七条,对管理会计的信息和报告做了系统的阐述,包括管理会计信息包含的内容、信息收集渠道、管理会计如何利用现代信息技术对信息进行处理、管理会计信息的要求、管理会计报告的内容及分类、管理会计报告期间。其中,“第二十六条 管理会计报告是管理会计活动成果的重要表现形式,旨在为报告使用者提供满足管理需要的信息。管理会计报告按期间可以分为定期报告和不定期报告,按内容可以分为综合性报告和专项报告等类别。”以上这些表述对管理会计信息和报告做了比较全面、系统的阐述。但我个人觉得,当前国内管理会计工作者比较缺的是实践经验。虽然市面上的管理会计教材对责任会计有专门的章节进行介绍,但这些教材介绍的仅是一些概念,对“如何实现责任会计报告”描述得不够深刻。目前,国内企业中管理会计报告应用比较领先的企业(如华为、海尔、联想等),都是在国际咨询公司的帮助下,直接引入国际企业管理会计报告的实践,直接与国际企业管理理念和思路接轨。应该说,这些企业基于责任的管理会计报告体系设计对其提升内部管理、激发全员责任感、提升在国际市场的竞争力起到了非常大的作用。

当前,我国经济已经进入“新常态”,传统经济产能过剩,因此产业转型和管理升级并举已经成为很多大中型企业的共识。在国家层面大力倡导和应用管理会计之际,作为在管理会计咨询和信息化领域工作了近17年的我来说(尤其是在国际咨询公司工作的10年经验),觉得有这个责任,对这个领域一些国外的先进实践经验,结合已经在国内一些大型企业的应用情况,进行系统的总结,以期待能够帮助国内企业提升对管理会计基础——基于责任的管理报告体系的理解,尽快练好这项基础内功,并尽早与国际先进企业的管理会计接轨。

在过去17年的管理会计咨询及系统实施的职业生涯中,我有机会接触了国内外各行业、各种所有制类型数百家企业的高级财务管理人员,有机会了解他们在开展管理会计报告过程中遇到的一些问题和困惑。在解决这些企业问题的日日夜夜,我也在思考,虽然各企业的行业特点、业务模式、管理风格差异很大,但是否能够把这些问题加以提炼,形成一本对企业的管理层、管理会计人员开展管理会计报告工作具有指导意义的书,使他们对管理会计报告的本质有一个更清晰的认识,对设计企业内部基于责任的管理报告的具体流程和方法有一个更完整、更直观、更深刻的认识。正是从这个角度出发,本书选取了三个案例进行责任报告设计详细解析。这三个案例包括一家500强外资企业、一家国内大型民企、一家国内大型央企。在写作过程中,本书特别注重突出以下三个方面的特点:

(1) 实务性。用大量的图形和表格将抽象的理论简单、直观、生动形象地表达出来,因此既适合企业的财务人员、高级管理者阅读,也适合企业的业务人员

和一般管理人员阅读。

(2) 实用性。本书以咨询式语言, 结合本人多年的咨询实践, 紧扣企业实施管理会计报告需要解决的管理难题, 详细介绍了各案例企业的管理架构、责任中心体系设计以及责任报告实现的方法。因此特别适合企业在推行责任报告的过程中, 将其作为各级管理者的培训参考书和工具书。

(3) 全面性。本书以案例的方式, 全面介绍了管理会计责任报告的设计过程和方法。

本书共分五部分, 其中: 第1章介绍了责任中心的含义和考核指标; 第2章介绍了某世界500强外企的管理架构、责任中心体系及其运作模式、管理报告实现过程——内部结算方法、管理报告和分析报告设计、数据获取频率和分析系统架构; 第3章详细介绍了国内某大型民营汽车企业的内部责任报告设计方法, 包括公司管理架构、责任中心体系设计以及基于预算与标准成本结合模式下的企业各责任单位责任报告的出具逻辑; 第4章详细介绍了国内某大型央企的责任报告设计方法, 包括管理架构、责任中心体系设计和公司总部层面、区县公司层面及营业厅层面责任报告的设计逻辑和方法; 附录部分以某跨国公司的内部报告为案例, 为大家提供一些常用的报告分析模板。

最后, 在本书的写作过程中, 我要感谢我的爱人赵常丽女士, 没有她的支持, 我也很难有大量的时间投入本书的写作。限于我的认识和写作水平, 书中尚存在不少缺点, 恳请广大读者批评、指正。同时, 我也殷切希望有机会和各位企业高管、管理会计工作者共同探讨企业的管理会计提升思路和方法, 也希望有机会和管理会计理论界的同仁共同探讨中国管理会计的提升思路和路径。

吴昌秀

18611624373@sina.cn

2017年8月于北京

目 录

前言

第 1 章 责任中心概述	1
1.1 投资中心	1
1.1.1 投资中心的含义	1
1.1.2 投资中心的考核指标	2
1.2 利润中心	2
1.2.1 利润中心的含义	2
1.2.2 利润中心的考核指标	3
1.3 收入中心	3
1.3.1 收入中心的含义	3
1.3.2 收入中心的考核指标	4
1.4 成本中心	5
1.4.1 成本中心的含义	5
1.4.2 成本中心的考核指标	7
1.5 费用中心	7
1.5.1 费用中心的含义	7
1.5.2 费用中心的考核指标	7
1.6 各责任中心要点总结	7
第 2 章 世界 500 强某跨国公司 A 管理报告设计案例	9
2.1 A 公司概述	9
2.1.1 产业/子产业	10
2.1.2 全球集成共享服务	12
2.1.3 销售部门	13
2.1.4 大区、区域、国家/地区	13
2.1.5 总部研究部门及各产业的开发部门	14
2.2 A 公司责任中心设定及其管控模式	14
2.2.1 A 公司责任中心设定的原则	15
2.2.2 A 公司投资中心及其管控原则	17
2.2.3 A 公司利润中心及其管控原则	18

2.2.4	A 公司成本中心及其管控原则	19
2.2.5	A 公司费用中心及其管控原则	20
2.2.6	A 公司收入中心及其管控原则	21
2.3	A 公司责任中心之间的内部结算体系	22
2.3.1	直接归集法	22
2.3.2	一事一结法	23
2.3.3	量价结算法	25
2.3.4	会计分摊法	28
2.3.5	管理分摊法	30
2.4	A 公司各利润中心损益表逻辑	34
2.4.1	全球各产业事业部的损益表逻辑	35
2.4.2	大区/区域下各产业损益表逻辑	35
2.4.3	大区/区域损益表逻辑	37
2.4.4	全球 S&D 损益表逻辑	37
2.5	A 公司管理报告和分析体系设计	38
2.5.1	A 公司管理报告和分析体系的设计思路和总体架构	38
2.5.2	A 公司的 Dashboard	40
2.5.3	A 公司的 TOP Sheet	43
2.5.4	A 公司主题分析	45
2.5.5	AD-HOC 分析	60
2.6	A 公司分析数据获取频率和分析系统架构	62
2.6.1	A 公司分析数据获取频率	62
2.6.2	A 公司分析系统架构	64
2.7	案例要点解析	65
第 3 章	某大型汽车集团公司 B 管理报告	70
3.1	B 公司概述及管理架构	70
3.1.1	B 公司概述	70
3.1.2	B 公司管理架构	71
3.2	B 公司基于责任的管理报告体系设计方法	77
3.2.1	B 公司责任中心界定	77
3.2.2	B 公司基于责任的管理报告设计原则	82
3.3	B 公司预算与 ERP 标准成本结合方案	86
3.3.1	老产品预算与标准成本结合方案	86
3.3.2	新产品预算与标准成本结合方案	103
3.4	B 公司基于责任的管理报告体系详细设计	105

3.4.1	销售部门基于责任的管理报告	105
3.4.2	整车生产部门基于责任的管理报告	114
3.4.3	动力总成部门基于责任的管理报告	118
3.4.4	采购部门基于责任的管理报告	122
3.4.5	研发部门基于责任的管理报告	124
3.4.6	职能部门基于责任的管理报告	126
3.4.7	公司整体基于责任的管理报告体系	130
3.5	案例要点解析	138
第 4 章	某大型央企 C 基于内部结算的管理报告	141
4.1	C 公司基本情况	141
4.1.1	C 公司概述	141
4.1.2	C 公司管理架构和职责分工	141
4.2	C 公司面临的管理问题	148
4.3	C 公司责任中心界定及其管控模式设计	149
4.3.1	省公司层面——将地市公司设为“真正意义上的利润中心” ..	149
4.3.2	省公司层面——将各专业部门设为成本中心	150
4.3.3	地市公司层面——将区县公司设为利润中心	152
4.3.4	区县公司层面——将自营营业厅设为利润中心	152
4.4	省公司总部内部结算方案及其应用	153
4.4.1	内部结算总体原则	154
4.4.2	内部结算总体步骤和思路	155
4.4.3	生产中心作业定义	156
4.4.4	生产中心作业成本计算	162
4.4.5	生产中心作业成本内部结算	165
4.4.6	内部结算流程和结果	171
4.4.7	内部结算产生的基于责任的管理报告及其应用	172
4.5	区县公司基于责任的管理报告设计及其应用	182
4.5.1	区县公司基于责任的管理报告设计	182
4.5.2	区县公司基于责任的管理报告应用	188
4.6	营业厅基于责任的管理报告设计方案及其应用	189
4.6.1	营业厅基于责任的管理报告设计	189
4.6.2	营业厅基于责任的管理报告的应用	192
4.7	案例要点解析	194
附录	某跨国公司管理报表模板	198

责任中心概述

责任中心是指承担一定经济责任，并享有一定权利的企业内部部门或者业务单元。责任中心就是将企业经营体分割成拥有独自产品、服务或市场的几个绩效责任单位，然后将总部的管理责任及权限授予这些单位之后，将它们处于市场竞争环境或者模拟市场竞争环境之下，透过基于责任的成本费用转移和客观性的利润计算，实施必要的业绩衡量与奖惩，以期达成企业设定的经营成果的一种管理制度体系（Management System）。

责任中心界定是进行企业责、权、利划分的基础，也是企业内部基于责任的管理报告设计的基础。通常，根据公司规模大小及内部管理架构和管控模式的不同，在一个公司内部，可以划分为以下责任中心类型。

1.1 投资中心

1.1.1 投资中心的含义

投资中心（Investment Center）是既对成本、收入和利润负责，又对投资效果负责的责任中心。投资中心具有利润中心（见第 1.2 节）所描述的全部职责，同时对于营运资本和实物资产也具有责任与权力，并以其所使用的有形资产和无形资产的运作水平作为业绩计量标准的中心，如超大型集团所属的子公司、事业部等。投资中心是最高层次的责任中心，它拥有最大的决策权，特别是拥有投资决策权，因此也承担最大的责任。投资中心必然是利润中心，但利润中心并不都是投资中心。利润中心没有投资决策权，而且在考核利润时也不考虑所占用的资产。

典型投资中心的业绩计量标准是投资报酬率和经济附加值。但试图提高投资报酬率指标的管理者有可能会有拒绝那些投资报酬率低于部门目前投资报酬率却高于部门资本成本的投资机会的倾向。这个问题可以通过经济附加值来克服。经济附加值通过从部门净收益中减去部门平均投资的资本成本而得到。

1.1.2 投资中心的考核指标

除考核利润指标外,投资中心主要考核能集中反映利润与投资额之间关系的指标,包括投资利润率、经济附加值。

1. 投资利润率

投资利润率又称投资收益率,是指投资中心所获得的利润与投资额之间的比率,可用于评价和考核由投资中心掌握、使用的全部净资产的盈利能力。其计算公式为

$$\text{投资利润率} = \frac{\text{利润}}{\text{投资额}} \times 100\%$$

其中,投资额是指投资中心的总资产扣除对外负债后的余额,即投资中心的净资产。

为了评价和考核由投资中心掌握、使用的全部资产的总体盈利能力,还可以使用总资产息税前利润率指标。其计算公式为

$$\text{总资产息税前利润率} = \frac{\text{息税前利润}}{\text{总资产}} \times 100\%$$

总资产息税前利润率指标的优点是:能反映投资中心的综合盈利能力,具有横向可比性,可以作为选择投资机会的依据,可以正确引导投资中心的经营管理行为,使其长期化。但该指标的最大局限性在于会造成投资中心与整个企业利益的不一致,这也是为什么很多投资中心除了使用该指标外,还需要通过经济附加值来衡量投资中心业绩的原因。

2. 经济附加值

经济附加值是指投资中心获得的利润,扣减其投资额(或净资产占用额)按规定(或预期)的最低收益率计算的投资收益后的余额。其计算公式为

$$\text{经济附加值} = \text{利润} - \text{投资额(或净资产)} \times \text{规定或预期的最低投资收益率}$$

经济附加值指标能够反映投入产出的关系,能避免本位主义,使个别投资中心的利益与整个企业的利益统一起来。

1.2 利润中心

1.2.1 利润中心的含义

利润中心(Profit Center)是指拥有产品或劳务的生产经营决策权,是既对成本负责又对收入和利润负责的企业内部业务单元。由于利润等于收入减成本和费用,因此利润中心实际上是对利润负责的责任中心。它有独立或相对独立的收入

和生产经营决策权,从战略和组织角度,利润中心被称为战略业务单元(Strategic Business Unit, SBU)。利润中心在人事管理、流动资金使用等经营上享有很高的独立性和自主权,能够编制独立的利润表,并以其盈亏金额来评估其经营绩效。利润中心一般覆盖产品开发、制造、销售及财务、人事等各项活动,形同“大公司”里的“小公司”,负责人必须对营运的结果(盈或亏)负责。因此,利润中心也往往处于企业中较高的层次(仅次于投资中心),能通过生产经营决策,对本单位的盈利施加影响,为企业增加经济效益,如有独立经营权的分厂、分公司等。

一般说来,利润中心应将其产品大部分销售给外部客户,在公司内部,利润中心视同一个独立的经营个体,管理者具有几乎全部的经营决策权,对大部分原材料、商品和服务都有权选择供应来源,因此,可根据利润指标对其做出评价。但在利润中心,管理者没有责任和权力决定该中心资产的投资水平,因而利润就是其唯一的最佳业绩计量标准。同时这些利润数字水平还需要补充大量短期业绩的非财务指标,采用适当方法计量的利润是判定该如中心管理者运用他们所取得的资源和其他投入要素创造价值能力的一个短期指标。

利润中心的类型包括自然利润中心和人为利润中心两种。自然利润中心具有全面的产品销售权、价格制定权、材料采购权及生产决策权。人为利润中心也有部分的经营权,能自主决定本利润中心的产品品种(含劳务)、产品产量、作业方法、人员调配、资金使用等。一般地说,只要能够制定出合理的内部转移价格,就可以将企业大多数生产半成品或提供劳务的成本中心改造成人为利润中心。

1.2.2 利润中心的考核指标

(1) 当利润中心不计算共同成本或不可控成本时,其考核指标是利润中心边际贡献总额,该指标等于利润中心销售收入总额与可控成本总额(或变动成本总额)的差额。

(2) 当利润中心计算共同成本或不可控成本时,其考核指标是可控利润总额或者税前利润(税率的变化是管理者无法控制的)。

1.3 收入中心

1.3.1 收入中心的含义

收入中心(Revenue Center)是指负有销售收入和销售费用责任的销售部门、市场营销中心、销售单位。确定收入中心的目的是为了组织营销活动。典型的收入中心通常是从生产部门取得产成品并负责销售和分配的部门,如公司所属的销售分公司或销售部。若收入中心有制定价格的权力,则该中心的管理者就要对获

取的毛收益负责；若收入中心无制定价格的权力，则该中心的管理者只需对实际销售量和销售结构负责。为使收入中心不仅仅是追求销售收入达到最大，更重要的是追求边际贡献达到最大，在考核收入中心业绩的指标中，应包括某种产品边际贡献等概念。

随着分配、营销和销售活动中作业成本法的逐渐采用，销售单位能够把它们的销售成本和对每个消费者提供服务的成本考虑进去，这样企业就能够用作业成本制度把履行营销和销售活动的收入中心变成利润中心，从而可以对销售部门的利润贡献加以评估。因而，将许多分散的经营单位仅仅作为收入中心的情况越来越少了。

收入中心的管理责任人，对本单位的整体产品销售活动负责。管理责任人具有决策权，其决策能够影响决定本单位销售收入和销售费用的主要因素，包括销售量、销售折扣、销售回款、销售员佣金等。

1.3.2 收入中心的考核指标

对收入中心的考核，主要包括三个方面：

(1) 控制企业销售目标的实现：销量（或市场占有率）、销售收入。

➤ 核查各收入中心的分目标与企业整体的销售目标是否协调一致。保证依据企业整体目标利润所确定的销售目标得到落实。

➤ 检查各收入中心是否为实现其销售分目标制定了切实可行的营销措施，包括营销策略、营销手段、营销方法、营销技术、营销力量以及了解掌握市场行情等。

(2) 控制销售收入的资金回收：回款率。

销售过程是企业的产成品向货币资金转化的过程，对销售款回款的控制要求主要有：

➤ 各收入中心对货款的回收必须建有完善的控制制度，包括对销售人员是否都定有明确的收款责任制度，对已过付款期限的客户是否定有催款制度。

➤ 将销货款的回款列入各收入中心的考核范围，将收入中心各销售员的个人利益与销货款的回款情况有效地结合起来考核。

➤ 收入中心与财务部门应建立有效的联系制度，以及时了解掌握销货款的回款情况。

(3) 控制坏账的发生。

对坏账的控制要求主要有：

➤ 每项销售业务都要签订销售合同，并在合同中对有关付款的条款做明确的表述。

➤ 在发生销售业务时，特别是与一些不熟悉的客户初次发生重要交易时，必须对客户的信用情况、财务状况、付款能力和经营情况等进行详细的了解，以预测

销货款的安全性和及时回收的可能性。

对收入中心的考核包括三个方面的指标：

(1) 销售收入目标完成百分比。其计算公式为

$$\text{销售收入目标完成百分比} = \frac{\text{实际实现销售收入额}}{\text{目标销售收入额}} \times 100\%$$

(2) 销售款回收平均天数。其计算公式为

$$\text{销售款回收平均天数} = \frac{\sum(\text{销售收入} \times \text{回收天数})}{\text{全部销售收入额}}$$

(3) 坏账损失发生率。其计算公式为

$$\text{坏账损失发生率} = \frac{\text{当期坏账损失额}}{\text{当期全部销售收入额或赊销收入额}} \times 100\%$$

1.4 成本中心

1.4.1 成本中心的含义

成本中心 (Cost Center) 是指只对成本费用负责的内部单位或部门。成本中心的范围最广，只要有成本费用发生，负责产品生产或劳务提供的部门都可以建立成本中心，从而在企业形成逐级控制、层层负责的成本中心体系。一般情况下，成本中心的任务是为企业或者内部利润中心提供在产品、半成品、产成品、服务，但不会在本责任环节直接形成用货币计量的收入。基于上述情况，考核各成本中心的工作绩效时，只需要考核成本、质量及效率，不衡量收入和利润。

成本中心的成本存在多种分类，在责任会计中，一个最重要的成本分类是将成本按可控性分类，分为可控成本和不可控成本两大类。几种分类具体介绍如下：

1. 成本中心的可控成本和不可控成本

成本中心的规模和业务范围大小各有不同，但是均以成本中心的责任成本作为对其考评的指标。责任成本是责任中心应该承担经济责任的各种可控成本的总和。也就是说，成本中心主要考核可控成本，也可称为责任成本。

可控成本是某一成本中心所能够控制，并受其经济活动所影响的成本。可控成本和不可控成本的分类是相对于一定的时间和空间范围而言的，具体说来，是相对于特定的责任中心和特定的期间而言的。离开一定的条件讨论某项成本是否可控就毫无意义，因为一项成本对于某个责任中心来说是可控的，但对于另一个责任中心来说却可能是不可控的。例如，生产所需原材料的价格对生产部门而言是不可控的，但对采购部门来说则是可控的。另外，有的成本对于下级责任中心来说是不可控的，而对于上级责任中心而言则是可控的。例如，在生产设备原值

和折旧方法既定的条件下，其折旧费对于具体使用设备的生产车间这一成本中心来说是不可控的，但对于拥有投资决策权力的上级责任中心来说，则是可控的。一般而言，随着管理层次的提高，成本的可控性也不断增加。从可控性的期间特点来看，有的成本从短期看是不可控的，但从较长时期看却是可控的，即随着期间跨度的延长，成本的可控性也不断增强。

2. 成本中心的直接成本和间接成本

另外，成本中心的成本从成本产生的源头分析看，可以分为直接成本和间接成本。

从成本的发生同成本中心的关系看，凡是各成本中心直接产生的成本称为“直接成本”，成本中心承担的由其他部门分配来的成本称为“间接成本”。

除了责任中心的上述两种分类外，我们需要重点理解成本中心的责任成本和产品成本的区别。

责任成本是成本中心在一定期间内发生的各项可控成本的总和。通过责任中心实际发生的责任成本与预算成本的分析比较，可以明确成本差异发生的经济责任，考评责任中心的工作绩效。应该指出，与财务会计中的概念不同，成本中心计算并考核的是责任中心的责任成本，而不是产品成本。责任成本与产品成本的主要区别如下：

(1) 两者核算的对象不同。责任成本是以责任中心为对象来归集生产成本，计算各个责任中心应负责控制的成本。产品成本是以产品为对象来归集生产成本，计算各产品实际应承担的成本。

(2) 两者核算的原则不同。责任成本的核算原则是“谁负责，谁承担”，也就是说，凡是由某个成本中心负责控制的成本，就应由该成本中心承担；产品成本的核算原则是“谁受益、谁承担”，也就是说，所发生的成本使哪个产品受益，就应由哪个产品来承担。

(3) 两者核算的目的不同。责任成本的核算目的是用以反映和考核成本中心责任预算的执行情况，控制成本中心的生产耗费，它是出于内部管理和控制的需要；产品成本的核算目的是进行存货计价和收益计量。

(4) 两者成本的内涵不同。产品成本只包括直接材料、直接人工和制造费用三项生产成本，责任成本还可以包括管理费用、销售费用和财务费用等期间费用。

由于责任成本和产品成本都是反映在生产经营过程中所发生的耗费，因此就某一特定时期来说，整个企业的产品总成本与整个企业的责任成本的总和相等(剔除期间费用影响)，这是两者之间的主要联系。

1.4.2 成本中心的考核指标

成本中心具有只考虑成本费用、只对可控成本承担责任、只对责任成本进行考核和控制的特点。其中，可控成本具备三个条件，即可以预计、可以计量和可以控制。

从财务视角看，成本中心的考核指标包括成本差异额和成本差异率两项指标：

成本差异额=实际责任成本费用-预算责任成本费用

$$\text{成本差异率} = \frac{\text{成本差异额}}{\text{预算责任成本费用}} \times 100\%$$

成本差异额或者差异率为正数，表示责任中的责任成本超出了预算目标，其成本控制不利，绩效较差；反之，成本差异额或者差异率为负数，表示责任中的责任成本低于预算责任目标，成本控制有利，绩效较好。

1.5 费用中心

1.5.1 费用中心的含义

费用中心（Expense Center）是指仅对费用发生额负责的企业内部部门，费用中心可以用货币量衡量投入，而产出却不能用货币量加以衡量，它是以控制经营费用为主的责任中心。

费用中心可应用于企业内部各管理部门，其目的在于在预算支出内提供最佳的服务。该中心最大的优点为既可控制费用又可提供最佳的服务质量，其缺点为不易衡量其绩效，因为通常其产出或者服务质量无法量化。

1.5.2 费用中心的考核指标

费用中心的控制目标是特定期间内的各项明细费用不超标，并据此评估达成效果。

同成本中心类似，费用中心的费用也可分为可控费用和不可控费用。通常企业考核费用中心的为部门可控费用。

1.6 各责任中心要点总结

如图 1-1 所示，投资中心和利润中心的差别在于前者拥有完整的投资权。通常，只有超大型企业的事业部才有投资权，因为只有到一定规模之后，大型多元化的企业才会把投资权下放到事业部，否则，一般规模企业的事业部通常为利润中心，企业不会把投资权下放下去的。

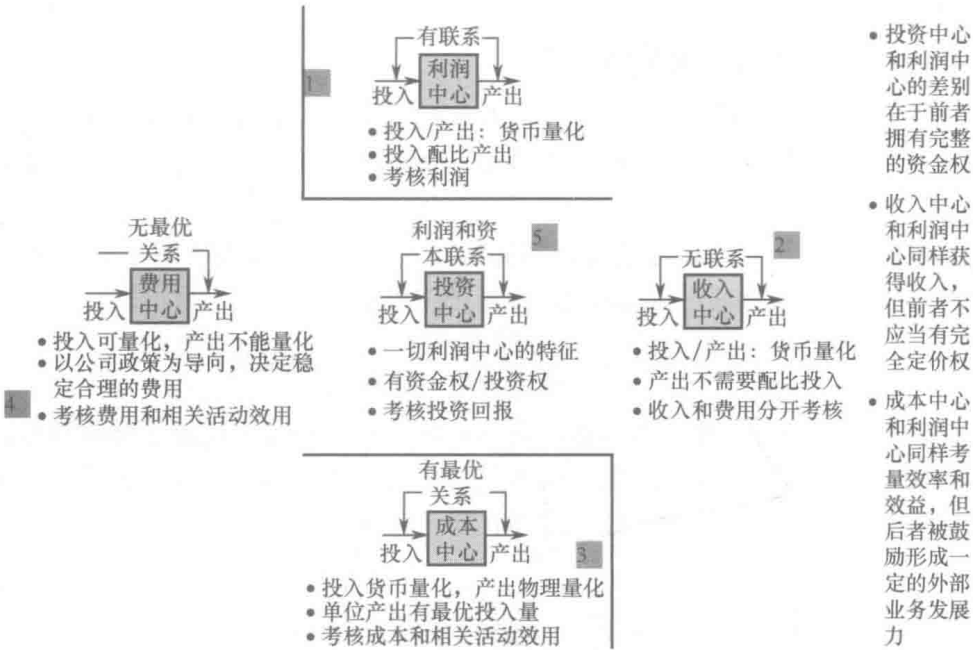


图 1-1 责任中心界定方法

收入中心和利润中心同样获得收入，但前者不应当有完全定价权。它是在费用预算范围内，完全执行企业为其制定的价格进行销售。这种管理模式问题很多，如如何保证其销售执行与公司利益一致，销售更多的高毛利产品？因此，利润中心管理模式很好地克服了这些缺点，成为目前主流的管理模式。

成本中心和利润中心同样考量效率和效益，但后者是被鼓励形成一定的外部业务发展力，也就是说利润中心通常为在企业的授权范围内，独立面向市场的经营体。

成本中心和费用中心的核心差异在于前者可以提供标准的产品和服务，而后者往往无法量化自己输出的产品或服务。例如，企业的财务部门往往是费用中心，但财务共享中心往往可以设定为成本中心，因为它可以界定自己的产品服务为票据的处理，即成本可衡量为单位发票的处理成本。