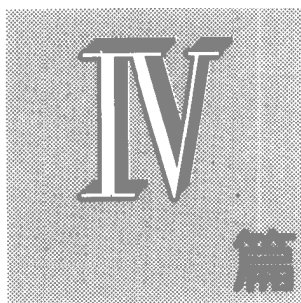
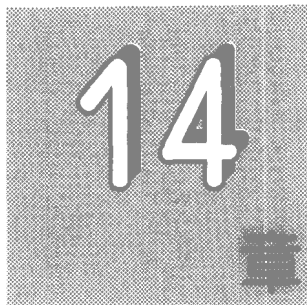




成本分配与 成本系统

- 成本分配（上）
- 成本分配（下）
- 成本分配——联产品与副产品
- 分步成本核算系统
- 废品、残料和返工产品
- 作业成本、倒流成本法和项目控制



成本分配（上）

- 成本分配的相应术语
- 成本分配的目的
- 成本分配决策的标准
- 成本追踪与成本分配
- 成本集合与成本分配
- 将一部门成本分配给另一部门
- 辅助部门成本的分配
- 共同成本的分配

本章学习目标

1. 描述一个成本系统如何能拥有多重成本对象。
2. 概括将成本分配到成本对象的 4 个目的。
3. 描述成本分配决策的选择标准。
4. 讨论成本向间接成本集合归集时所面临的关键决策。
5. 描述成本分配的单一比率法与双重比率法的区别。
6. 解释选择预算分配率或实际分配率如何改变了经理面临的风险。
7. 区别分配支持部门成本的直接分配法、阶梯分配法与交互分配法。
8. 区别共同成本分配的增量法与独立法。

成本分配不仅是每一个组织无法回避的问题，也是会计每一个方面无法回避的问题。如何将共享服务的成本在各部门之间分配？在大学中，如何将成本分配于本科生教学、研究生教学与学术研究？医院中，昂贵的医疗设备与职员的成本应如何分配？多产品的公司中，制造费用应如何分配到单项产品？

寻找以上这种成本分配问题的答案是困难的，并且答案很少是明确的“对”或“错”。尽管答案也许难以理解，不过，我们将尽力透视这一问题，理解其各方面。

成本分配的相应术语

目标 1

描述一个成本系统如何能
拥有多重成本目标

与成本分配相关的术语在不同文献与不同组织间颇有不同。本章所涉及的重要术语包括以下各项：

• 成本对象 (cost object)：任何需要单独衡量成本者。

成本对象的直接成本 (Direct cost)：与成本对象相关联的成本中可以用一种经济上合理的方式追溯到成本对象的那一部分成本。成本追踪 (cost tracing) 一词指将直接成本分配到给定成本对象。

成本对象的间接成本 (indirect cost)：与成本对象相关联的成本中不能用一种经济上合理的方式追溯回去的那一部分。成本分配 (cost allocation) 一词指将间接成本分配给指定成本对象。

以下例子展示了一项产品及一项作业的直接成本与间接成本：

成本对象	直接成本	间接成本
产品：家庭用微波炉	用以制造微波炉的材料	制造厂的房租，此工厂制造 200 种不同产品
作业：律师事务所的复印机	复印机使用的纸张与油墨	复印机所需电力，电力按事务所而非单台机器计量

不同的组织中，成本的划分也不同。一个组织中的直接成本项目，例如，装配劳动或能源，可能是另一组织中的间接成本项目。而且，随着时光流逝，分类也会变化。例如，编码系统及光学检验等信息搜集技术的进步使得某些间接成本项目转化为直接成本项目，如单项切割工具的编码使得一些机器车间能将这些工具的成本直接追踪到使用它们的产品，而不必以机器小时等为基础将其总成本分配给所有产品。

成本分配的目的

目标 2

概括将成本分配到成本对象的 4 个目的

间接成本往往是诸如产品、分销渠道、顾客等成本目标所分配到的成本中一个相当可观的部分。图表 14—1 概括并阐释了将成本分配到这些成本目标的 4 个目的：

图表 14—1
成本分配的目的

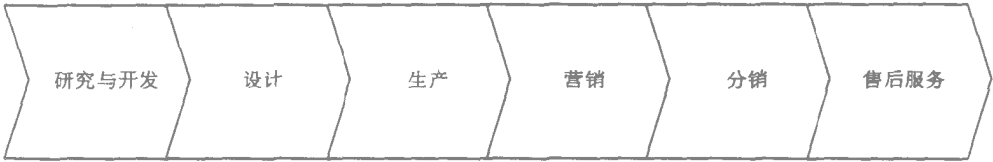
目 的	解 释
1. 提供经济决策信息	· 决定是否开辟一条新航线 · 决定部件的自制或外购 · 决定特定产品或服务的价格
2. 激励经理与雇员	· 鼓励设计易制造、耗费少的产品 · 鼓励销售代表多销售高毛利的产品或服务
3. 判定成本或计算付款	· “公平”计算产品成本（常见于国防合同中） · 当咨询费为节约成本的比率时，计算应支付给咨询公司的费用
4. 衡量收入与资产，以向外部团体报告	· 计算存货成本，向股东、债权人等报告（在一般公认会计原则下，存货成本包括制造成本，但不包括研究与开发、营销、分销及顾客服务成本） · 计算存货成本，以向税务当局报告

1. 提供经济决策信息。

- 2. 激励经理与雇员。
- 3. 判定成本或计算付款。
- 4. 衡量收入与资产，以向外部团体报告。

某一特定成本的分配并不需要同时满足这 4 个目的。例如，波音或空中客车公司中央研究部 1 名航空专家的工资，这部分工资成本可能分配为研究成本的一部分以满足目的（经济决策）；它也许会，也许不会用以满足目的 2（激励）；它也许会，也许不会分配到政府合同中以决定付款，从而满足目的 3（计算付款）；在公认会计原则下，它不应分配入存货以满足目的 4（收入与资产计量）。

本书的主题之一便是不同目的决定不同成本。图表 14—1 强调了这一主题。考虑价值链中以下经济行为的产品成本：



从经济决策目的考虑（如产品定价），所有 6 种行为的成本都应包括在内。从激励目的考虑，不止一种行为的成本应包括于产品成本中，以向经理强调，不同经济行为的成本如何相互关联。例如，一些日本公司要求产品设计者在估计产品成本时，不仅要考虑制造成本，也应考虑下游成本，如分销与售后服务的成本。其目的是关注不同的产品设计如何影响整个组织的总成本。从成本偿付目的看，特定的合同往往约定确定是所有 6 种经济行为还是其中一部分被偿付。例如，一些美国政府合同明确地把营销成本排除在外。从计量收入与资产以向外部团体报告这一目的出发，在公认会计原则下的存货成本只包括制造成本（有时包括产品设计成本）。研究开发成本、营销成本、配送成本与售后服务成本在发生的当期计入费用。

成本分配决策的标准

目标 3
描述成本分配决策的选择
标准

□ 主要标准的作用

图表 14—2 概括并阐述了成本分配决策的 4 项标准。经理人员应首先确定某一特定成本分配所要达到的基本目的，然后才能选择实现这一分配的标准。

本文强调因果关系 (*cause-and-effect*) 与受益程度 (*benefit-received*) 的优先性, 尤其当成本分配的目的与经济决策或激励有关时更是如此。

图表 14—2

成本分配决策的标准

1. 因果关系。在这一标准下, 经理确定引起资源使用的变量以分摊成本。例如, 经理可能在分配产品质量检验成本时, 以检验时间作为随机变量。在因果关系标准下的成本分配对营运者而言最为可信。
2. 受益程度。在这一标准下, 经理确定成本对象的产出的受益者。成本对象的成本按受益者受益比例在其间分配。例如, 某一公司的广告改善了整个公司而非单一产品的形象。这一广告项目的成本也许会按各分部销售比例分配, 销售额愈高, 分部分配的广告成本愈高。这一分配的理由是: 高销售分部比低销售的分部从广告中获益更多, 从而应分配更多的广告成本。
3. 公平或平等。在政府合同中, 成本分配常成为确定政府及其供给者均能接受的价格的依据, 此时这一标准常常被使用。这里的成本分配被视作合同各方确定销售价格的“合理的”或“公平的”方法。在大多数成本分配决策中, 公平是一个抽象的目标而非可操作的标准。
4. 承受能力。这一标准提倡按成本对象的承受能力比例分摊成本。一个例子是按各部门的营运收入分配公司首脑的工资 假定利润高的部门更能吸收公司总部的成本。

受益程度与公平标准有时明确出现在美国联邦政府采购规则中。联邦采购规则 (*Federal Acquisition Regulation, FAR*) 中给出了 “可分配性” 的以下定义:

一项成本, 如果能够以相对受益程度或其他平等关系分配给一项或多项成本对象, 这项成本就是可分配的。据此, 一项成本可分配给政府合同, 如果此项成本:

- 为此项合同特别发生。
- 使此项合同与其他工作同时受益, 并可以按受益程度在其期间合理分配。
- 对公司的整体营运是必要的, 尽管它与任一特定成本目标均未显示有直接联系。

对成本分配的合同付款目的之进一步讨论将在 15 章进行。

□ 成本——收益原则

许多公司在设计其成本分配系统时对成本——收益原则极为重视。公司不仅在搜集数据时, 而且在培训管理层使用这一系统时都将发生成本。通常, 系统越复杂, 培训成本越高。

设计及使用一个复杂的成本分配系统的成本是高度可见的, 很多公司都在努力削减这一成本。相反, 采用一个设计良好的成本分配系统的收益——能作出更有效的制造—购买决策。定价决策、成本控制决策, 等等——则难以计

① F. Alston, M. Worthington 及 L. Goldsman: 《与联邦政府订约》第 3 版 (纽约: Wiley, 1933 年, 第 136 页)。此书中包括了对政府合同中成本数据作用的广泛讨论。

量，并常常是不可见的。当然，成本分配系统的设计者在考虑成本的同时也应考虑这些收益。

由于信息搜集与处理成本的迅速降低，今天的公司倾向于采用更加细致的成本分配系统。有些公司采用的制造或分销费用的分配系统采用了 10 个以上的成本分配基础。另一些公司已在其工厂或分销网络中采用了先进的信息技术。在成本分配系统的运作中采用已有的技术比从零开始这样一个系统更便宜，也更有吸引力。

公司实务调查
为何将公司总部与支持部门成本分配到各分部？ 关于经理将公司及其他辅助部门的成本分配到各分部的原因，已有大量的调查证据存在。一个对美国经理的调查^[1]显示出以下目的（按频率排列）： 1. 提醒利润中心的经理，间接成本是存在的，利润中心的收益必须能补偿这种成本的一部分。 2. 鼓励对总部服务的使用。 3. 激励利润中心经理对总部经理施加压力，要求其控制服务的成本。 加拿大的经理们^[2]给出了下列目的（按重要性排列）： 1. 决定成本。 2. 评价各利润中心。 3. 固定责任。 4. 分配每次使用的成本。 5. 促进资源更加有效地使用。 6. 增进成本意识。 这些经理们在实行其成本分配计划时遇到了以下困难：分配造成了报告中的损失，经理之间产生摩擦，价格变得不稳，分配过程被视为随意决定，服务的使用难以监督，分配方法难以达成一致，分配过程浪费时间。 在澳大利亚^[3]与美国^[4]经理中进行了同样的调查，两国经理们对下列成本分配的原因给出了同样的排序（按重要性排列）： 1. 告知分部，若它们是独立个体或总部不提供服务，它们会发生上述成本。 2. 使分部经理意识到总部成本的存在。 3. 激励分部经理对总部经理施加压力，使其控制成本。 4. 激励分部经理对总部服务经济使用。 [1] Fremgen 和 liao：《分配》。 [2] Atkinson：《公司内的成本》。 [3] Ramadan：《理性原则》。 [4] Dean, Joye 和 Blayney：《战略管理》 完全的引文见附录 A。

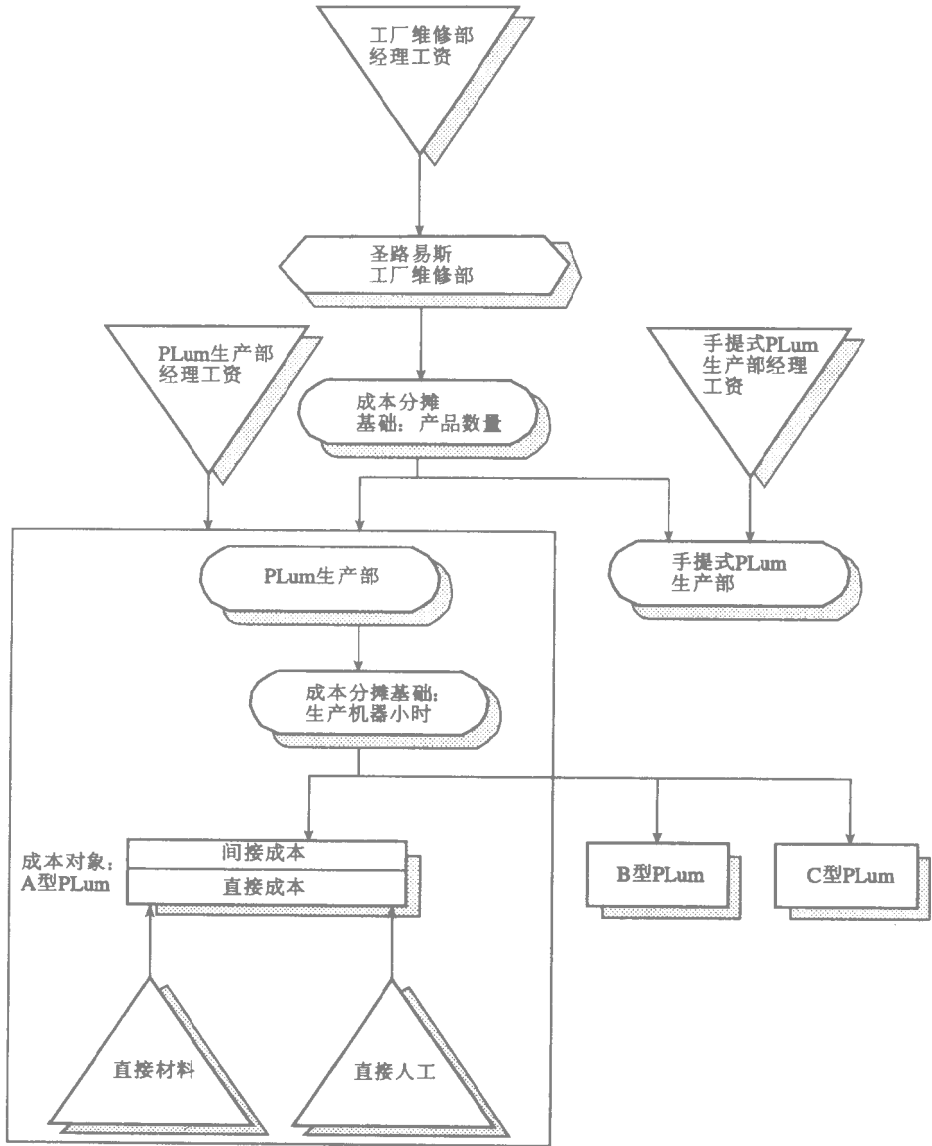
 成本追踪与成本分配

图表 14—3 展示了 Computer Herizens 公司微机分部圣路易斯工厂的成本系统的概况。这一工厂有两条生产线：（1）plum 生产线，这一产品主要为学

生、家庭及小公司使用；（2）手提式 plum 生产线。图表 14—3 方框中是 A 型 plum 的成本概览，与以前章节（如图表 4—3、图表 5—1、图表 8—1）类似。

图表 14—3

Computer Horicon 的圣路易斯工厂的成本追踪与成本分配



以前各章中关于产品成本的介绍不过是整个成本系统中的典型部分。这种成本系统可为一个工厂、一个分部，甚至在许多国家有着多个工厂与分部的整个公司采用。Computer Horizons 公司有 8 个制造厂，分布于美国、加拿大、新加坡与英国。它在 20 个以上的国家有销售网点。每月，它从各种营业活动中搜集会计信息以作出计划，控制决策。

图表 14—3 所展示的圣路易斯工厂的成本系统阐明了两个重要观点：

在大多数成本系统中有多重成本对象。如图表 14—3 中，圣路易斯厂的成本对象即包括了设备维修部、plum 生产部、手提式 plum 生产部及 plum 生产部中的单项产品——如 A 型 plum, B 型 plum 及 C 型 Plum。然而，图表 14—3 也只展示了圣路易斯工厂成本对象的一部分，其他的成本对象包括采购部门、能源部门以及不同的手提式 plum 产品。

单个成本项目可以同时成为一个成本对象的直接成本与另一个成本对象的间接成本。如设备维修部门经理的工资是维修部的直接成本，但 Computer Horizon 公司又将这一部门的成本以生产产品数量为基础分配给圣路易工厂的两个生产部。这两个生产部的成本又以生产用机器小时为基础分配给如 A 型 plum 的单项产品。从而，设备维修部经理工资既是工厂生产的计算机的间接成本，又是设备维修部的直接成本。

成本集合与成本分配

目标 4

讨论成本向间接成本集合

归集时所面临的关键决策

成本集合 (Cost Pool) 是一组成本项目的集合。这一部分讨论设计成本系统中成本分配部分时与间接成本集合有关的事项。

☐ 成本集合的例子

仍以 Computer Horizon 公司为例，它有两个制造分部，微机分部制造 plum 及手提式 plum 系列产品。外设分部制造打印机及 plum 手提式 plum 使用的其他外设。图表 14—4 显示了在公司总部及制造工厂级别所发生的常见成本，并集中对制造分部产品的间接成本进行讨论，直接产品成本，如直接材料，直接人工，并未包括在图表 14—4 中。

☐ 成本归集的问题

假定成本对象为 Computer Horizon 公司的微机制造分部。直接成本是那些与微机分部相联系，并能以经济上合理的方式追溯到它的成本。例如，微机制造部的设备租金，其产品使用的直接材料成本。间接成本则包括公司总部、外设分部及其他分部可能发生的成本。例如，若微机分部使用了外设分部中某些产品设计者的服务，则与这些设计者有关的部分成本将成为微机分部的间接成本。与微机分部间接成本累积及分配相关的决策包括：

。公司总部及其他分部的哪些成本应包括在微机分部的间接成本中？图表 14—4 所示的 12 个公司成本集合是否应全部分配？例如，有些公司把公司公共关系成本排除于可分配到分部的成本之外，因公司分部经理对公司的公共决策很少有发言权，这种分配将被视为“无表决权的税收”。

图表 14—4

Computer Horizon 公司的间接成本集合（关于单项产品）

公司总部	
1. 公司总经理工资	7. 工资部
2. 计算机设备中心	8. 人事部
3. 主计长的部门	9. 研究与开发部
4. 财务部	10. 政府关系
5. 法律部	11. 投资者关系
6. 营销部	12. 公共关系

微机制造分部所装 配产品的间接成本	外设制造分部所装 配产品的间接成本
1. 间接人工	1. 间接人工
2. 间接材料	2. 间接材料
3. 与机器设备相关成本	3. 与机器设备相关成本
4. 建筑成本	4. 建筑成本
5. 能源成本	5. 能源成本
6. 产品开发	6. 产品开发
7. 工艺开发	7. 工艺开发

· 在分配公司成本时，应采用多少个成本集合？一个极端是将所有公司成本汇集到一个成本集合中，另一极端是选择无数的公司成本集合。同质性（homogeneity）的概念（见下文）在此极为重要。

· 分配公司成本时，对于每种公司成本集合应采用哪种成本分配基础？例如：

成本集合	可能的分配基础
公司总经理工资	销售量，使用的资产，营运收入
财务部	销售量，使用的资产，估计的服务时间或收益
法律部	估计的服务时间或收益，使用的资产
营销部	销售量，推销员人数
工资部	雇员人数，支付工资数
人事部	雇员人数，支付工资数，新雇员人数

这些分配基础仅起说明作用。一个组织所采用的分配基础取决于成本分配的目的（见图表 14—1），决定成本分配的标准（见图表 14—2）及采用不同成本分配基础的成本。

□ 成本集合的同质性

如果集合中所有活动的成本与其成本动因（cost driver）之间有相同或类似的因果关系或受益关系，这个成本集合就是同质的（homogeneous）。采用同质的成本集合的后果是：采用整个集合进行成本分配与用集合中单项活动进行成本分配的结果一致。同质性程度越高，准确反映产品对组织资源的不同使用所需的成本集合越少。

假定 Computer Horizon 公司采用因果关系标准进行成本分配决策，公司应将成本目标有相同因果关系的成本集合^① 汇总。例如，若某一分部的雇员数既是公司工资部门成本的原因，又是公司人力资源部门成本发生的原因，工资成本集合与人力资源成本集合就应当在决定单位成本分配基础的联合分配率前先被汇总。

□ 成本集合的确定

给定的成本项目或成本数字是否应被包括进一个成本集合中取决于成本分配的目的。例如，一家咨询公司在给一位商业顾客定价时，若合伙人在用餐时讨论工作，也许会将餐费包括于成本中；但计算美国政府应付款时，分配到政府合同的成本中不允许有任何酒精饮料的成本。美国政府要求，在进行成本分配之前，应剔除所有酒类成本。

■ 将一部门成本分配给另一部门

目标 5

描述成本分配的单一比率

法与双重比率法的区别

现在，我们由对成本分配的一般性讨论进入到对部门间成本分配的讨论。以下是讨论的主题：

· 采用单一比率法还是双重比率法。在单一比率法（single-rate method）下，所有成本汇集到一个成本集合中，采用单一成本分配基础的同一分配率分配到成本对象；固定成本与变动成本并无区别。在双重比率法（dual-rate method）下，成本汇集到两个独立的成本集合中，每个成本集合有不同的分配率，也可能有不同的分配基础。一般而言，两个成本集合为固定成本与变动成本。

^① 与成本目标有同样的因果关系意味着不仅有同样的成本动因，还有同样的分配率。

- 分配成本时，采用预算成本还是实际成本。
- 分配成本时，采用成本分配基础的预算数还是实际数。

实践介绍

一 夸脱蒸馏水如何能值 \$ 17?^[1]

成本分配是生活中不可避免的一面，在落基山脉滑雪摔伤了一条腿后，Cindy Chase 终于发现了这一事实。在丹佛大学医院里的 4 天，花了她 \$ 10 000 有余。Cindy 有健康保险，但她仍对 4 天花了 \$ 10 000 感到不可理解，而原因在于成本分配。

帐单上一个吸引了 Cindy 注意的项目是价值 \$ 17 的一夸脱蒸馏水。她发现它的直接成本只有 \$ 3.40，直接成本之外的杂费为 \$ 13.60（4 倍于直接成本）。丹佛大学医院的工作人员向她提供了这 \$ 13.60 的细目：

\$ 4.25	医院蒸馏水管理员的工资与设备
3.40	失误的保险，教学与管理费
5.10	治疗未保险病人的成本
<u>0.85</u>	利润
\$ 13.60	

治疗未保险病人的 \$ 5.10 意味着 Chase 补贴了那些未保险的病人。丹佛大学医院的管理者承认这种成本分配中存在着交叉补贴。他解释道：“我们把某些照顾未保险病人的成本转嫁到那些有保险者或不必要自己付款的人身上。没人喜欢这样。但一直就是这么做的。”

以承受能力为成本分配标准是丹佛大学医院这种成本分配的最好解释。

[1] 由《ABC 世界新闻》（1993 年 4 月 14 日）改写。

□ 单一比率法与双重比率法

以 Computer Horizon 公司的计算机设备中心为例（见图表 14—4），为简单起见，假定中心的使用者只有微机分部与外设分部。下一个预算年度的数据如下：

1. 设备的固定成本	\$ 300 000
2. 所有可使用时间	1 500 小时
3. 预算长期用量（小时数）：	
微机分部	800
外设分部	400
合计	1 200
4. 1 000～1 500 小时范围内预计每小时变动成本	\$ 200/每小时

在单一比率法下，计算机设备中心的成本应按以下方法分配（假定预算用量为分配基础）：

全部成本集合：	\$ 300 000 +
(1 200 预算时数 × \$ 200)	\$ 540 000
预算用量	1 200 小时
每小时成本：	\$ 540 000 ÷ 1 200
微机分部	\$ 450
外设分部	\$ 450 / 小时
外设分部	\$ 450 / 小时

每小时 \$ 450 的比率与预算中每小时 \$ 200 的变动成本相差颇大。 \$ 450

的比率中包含了分配来的设备固定成本每小时 \$ 250 (\$ 300 000 ÷ 1 200) 无论机器使用到最大能力 1 500 小时, 或是预算的 1 200 小时, 甚至只有 600 小时, 这部分固定成本都将发生。

采用 \$ 450/小时的单一比率法 (与预算用量作为分配基础相结合) 将计算机设备中心的固定成本 (也是 Computer Horizon 公司的固定成本) 转嫁到设备使用者的变动成本中。这一方法可能导致内部使用者在公司外购买机时。假定一个外部卖主开价低于 \$ 450/小时但高于 \$ 200/小时, 使用它的机时的分部可能会降低自己的成本, 但 Computer Horizon 公司的总成本增加了。例如, 假定在计算机设备中心有剩余能力时, 微机分部使用了一个开价 \$ 360/小时的外部卖主的机时。短期内, 由于使用了外部机时而非自己的计算机中心, Computer Horizon 公司增加了 \$ 160/小时的额外成本 (外部买价 \$ 360/小时减内部变动成本 \$ 200/小时)

在使用双重比率法时, 不同的成本形式应选择不同的分配基础。假设固定成本的分配基础是预算用量, 变动成本的分配基础是实际用量, 微机分部所分配的成本如下:

固定成本:	$(800 \div 1\,200) \times \$\,300\,000$	\$ 200 000 每年
变动成本:		\$ 200 / 使用小时
分配给外设分部的成本则是:		
固定成本:	$(400 \div 1\,200) \times \$\,300\,000$	\$ 100 000 每年
变动成本:		\$ 200/ 使用小时

假定下一年中微机分部实际用了 900 个机时, 外设分部实际用了 300 个机时, 则分配到两部门的成本如下:

在单一比率法下:

微机分部:	$900 \times \$\,450 = \$\,405\,000$
外设分部:	$300 \times \$\,450 = \$\,135\,000$

在双重比率法下:

微机分部:	$\$200\,000 + 900 \times \$200 = \$380\,000$
外设分部:	$\$100\,000 + 300 \times \$200 = \$160\,000$

采用单一成本函数的一个显而易见的好处是其使用简单。它避免了将一个部门的成本划分为固定成本与变动成本这一通常是代价昂贵的过程。然而, 单一成本函数常常使公司分部采取利于自身而不利于企业整体的做法。

双重比率法的一个重要优点是向分部经理显示变动成本与固定成本的不同。这一重要信息则使分部经理决策时不仅从自身利益出发, 亦考虑到公司利益。

☐ 预算与实际成本

目标 6

解释选择预算分配率或实际分配率如何改变经理面临的风险

采用预算成本或实际成本进行分配的决定影响着使用部门面对的不确定

性。采用预算成本使得使用部门预知成本，从而可以更好地确定所需服务的数量，以及——若存在选择——是使用内部资源还是外部资源。

预算成本的使用也有助于激励辅助部门的经理改善效率。在预算期内，是辅助部门，而非使用部门，承担了成本不利变动的风险。因为使用部门并不支付超出预算的那部分成本。

有些企业认为，使辅助部门完全承担成本不利变动的风险（在采用预算数量进行分配时），或让使用部门完全承担这一风险（采用实际数分配）都非最佳选择。例如，使用部门与辅助部门可能同意分享因辅助部门所用原材料价格有大幅度不可控的上涨所带来的风险（通过一个明确的分担方案）。

□ 预算用量与实际用量的分配基础

选择预算用量或实际用量以分配部门的固定成本同样会影响经理行为，以 Computer Horizon 公司的计算机中心 \$ 300 000 的预算固定成本为例。假定实际固定成本与预算相同，微机分部的实际用量也与预算相同，则在分配这 \$ 300 000 的固定成本时存在以下 3 种情况：

- 情况 1：外设分部的实际用量与预算用量相同。
- 情况 2：外设分部的实际用量超过预算用量。
- 情况 3：外设分部的实际用量比预算用量少。

预算用量为微机分部 800 小时，外设分部 400 小时。图表 14—5 展示了在外设分部不同用量下对 \$ 300 000 的固定成本的分配。

图表 14—5

成本分配基础实际数量变动对成本分配的效应

情况	实际数量		以预算数量为分配基础		以实际数量为分配基础	
	微机分部	外设分部	微机分部	外设分部	微机分部	外设分部
1	800 hours	400 hours	\$ 200 000 *	\$ 100 000 +	\$ 200 000 *	\$ 100 000 +
2	800 hours	700 hours	\$ 200 000 *	\$ 100 000 +	\$ 160 000 +	\$ 140 000
3	800 hours	200 hours	\$ 200 000 *	\$ 100 000 +	\$ 240 000 §	\$ 60 000 #

$$\begin{aligned}
 * & \frac{800}{(800+400)} \times \$ 300\,000. & + & \frac{800}{(800+700)} \times \$ 300\,000. & || & \frac{700}{(800+700)} \times \$ 300\,000. \\
 + & \frac{400}{(800+400)} \times \$ 300\,000. & § & \frac{800}{(800+200)} \times \$ 300\,000. & \# & \frac{200}{(800+200)} \times \$ 300\,000.
 \end{aligned}$$

在以实际用量为分配基础时，微机分部分配的固定成本有所不同。在情况 1 下，固定成本的分配数与预计数量相同；在情况 2 时，固定成本的分配数比预计数少 \$ 40 000；情况 3 时，固定成本分配数比预计数多 \$ 40 000。以情况 3 为例，当微机分部的实际用量与预算用量相同时，为何还有 \$ 40 000 的成本增加呢？因为总固定成本在较少的总用量间分配。当固定成本以实际用量为基础分配时，另一部门用量的变动影响到了微机分部分配的成本，在分配基础为实际用量时，使用部门在预算期结束前无法知道其所应分配的实际成本。

在以预算用量为分配基础时，使用部门预先知道它所应分担的成本。这一

信息有助于其长期与短期计划，采用预算用量作为分配标准的主要理由与长期计划有关。公司应在长期计划的基础上分配基础成本（如辅助部门的固定成本），采用预算用量为分配基础正与此一致。

若固定成本按长期计划分配，某些经理可能会低估其计划使用量以承担总成本中较少的部分。高层管理者可通过系统地对比实际用量与计划用量以防止这一企图。有的企业则给准确预测成本的经理加薪或升职；同时，有的企业的成本分配方法中则包含了对低估预算用量的惩罚。例如，在一个分部的实际用量超出了预算用量时，可能会给它一个较高的变动成本分配率。

□ 以分配引导行为

有些情况下，高层管理者采用的成本分配方法显得不合情理。原因在于，此时成本分配是一种引导下属按上级意愿行事的方法。假设 Computer Horizon 公司将公司总部中研究与开发部的成本分配给营业分部，这似乎被违背了因果关系标准。但公司高层管理者也许认为这一举动将使分部经理更关心中央的研究与开发活动。在这种情况下，规范的会计系统通过“武断的”成本分配方案而成为影响经理行为的重要途径。只要不引起成本分析中的混乱以及对成本分配方法的指责，这一做法即是可取的。

成本分配仅是高层管理者借以影响经理人员行为的途径之一。其他途径包括：使所有受到影响的经理人员参予预算的制订，或简单地颁布规章。一个组织很少关注哪一种单独的激励方式最好，而往往倾向于设计一整套彼此强化的激励机制。

辅助部门成本的分配

□ 营业部门与辅助部门

许多经济组织有营业部门与辅助部门的划分。营业部门（operating department，制造业中亦称生产部门 production department）创造产品或服务中顾客可观察到的价值。辅助部门（support department，亦称服务部门 service department）为组织中其他部门（营业部门和其他辅助部门）提供服务。Computer Horizon 的辅助部门包括法律部与人事部。

辅助部门为营业部门及其相互之间提供服务时，造成了特殊的会计问题。辅助部门间相互提供服务的例子如：Computer Horizon 公司的法律部向人事部提供服务（诸如怎样遵守劳动法），人事部则对法律部聘用律师或秘书提供建议，本章后半部分着重讨论辅助部门。

请注意，首先，不同的组织间，公司一级与分部一级的部门划分不同。有些在 Computer Horizon 公司中属于公司总部的部门（如研究与开发部）在其他企业中则属于分部。其次，不同的组织间营业部门与辅助部门的定义亦不同。成本分析中，包含有“营业部门”与“辅助部门”成本的分配时，务必弄清这

些名词的确切含义。

□ 辅助部门的成本分摊方法

目标 7

区别分配辅助部门成本的

直接分配法、阶梯分配法

与交互分配法

辅助部门的成本分配有 3 种方法：直接法、阶梯法和交互法。为集中于对概念的理解，此处采用单一比率法进行分配。本章末的自测题将给出使用双重比率法分配辅助部门成本的例子。

以 Castleford Engineering 公司为例。这是一家制造发电机组的公司。它有两个营业部门与两个辅助部门：

辅助部门	营业部门
· 维修部	· 机器部
· 信息系统	· 装配部

出于计划与控制目的，成本在每一部门内累积。然而，在存货计价时，辅助部门的成本必须分配到营业部门。本例所涉数据见图表 14—6。

图表 14-6

Castleford Engineering 辅助部门成本分配的数据

	辅助部门		营业部门		合计
	维修部	信息系统	机器部	装配部	
部门内成本分配前的预算制造费用	\$ 600 000	\$ 116 000	\$ 400 000	\$ 200 000	\$ 1 316 000
提供服务					
维修部					
预算工时	—	1 600	2 400	4 000	8 000
比重	—	0.2	0.3	0.5	1.0
信息系统					
预算工时	200	—	1 600	200	2 000
比重	0.1	—	0.8	0.1	1.0

□ 直接分配法

直接分配法（direct allocation method，亦称直接法 direct method）是分配支持部门成本时使用最为广泛的一种方法。这一方法忽略了辅助部门彼此间的相互服务，直接将每一辅助部门的全部成本分配给各营业部门。图表 14—7 以