对责任成本管理应用问题的思考

张 彦(副教授)，付 婷

（华南理工大学工商管理学院，广州 510640）

【摘要】本文研究了责任成本管理应用中需要解决的问题，提出了按销售权和投融资权划分责任中心，分析了标准成本中心与费用中心在预算编制依据方面的差异，提出了责任成本账户的设置办法、操作性较强的责任成本核算程序和改进考核指标的建议。

【关键词】责任成本；责任中心；预算；核算；考核

近年来管理会计日益受到重视，2014年10月27日，财政部发布了《关于全面推进管理会计体系建设的指导意见》，管理会计的理论建设、推广应用和人才培养提上了日程。成本管理是管理会计的核心内容之一，加强成本管理的理论和应用研究是发展管理会计的重要组成部分。本文在研究现行教材和有关文献的基础上，针对责任成本管理应用中在责任成本内容界定、责任中心划分、责任成本预算、核算和考核方面存在的问题进行探讨，提出了自己的见解。

一、责任成本内容的界定

责任成本与产品成本在内容界定上的主要区别在于内容界定的原则不同，前者应遵循“可控性”原则，后者应遵循“相关性”原则。“可控性”原则是指凡是某部门能够加以控制的开支都应属于该部门的责任成本，“相关性”原则是指凡是与产品生产直接相关的开支都应属于该产品的成本。总体来看，产品成本和期间费用都属于有关部门的责任成本，除此之外，责任成本有时还包括某些非生产经营性支出。例如，对一家食品公司的分公司来说，食品质量和环境卫生方面的罚没支出也属于可控成本，因此应计入该分公司的责任成本，但这项支出与产品生产不存在相关性，既不属于产品成本，也不属于期间费用。

二、责任中心的划分

应用责任成本管理的第一步就是划分责任中心，但对于如何划分责任中心，有关文献通常都表述为：责任中心是一个责、权、利相结合的实体，应按照各责任中心管理者的权限进行划分。这种表述的缺陷是未具体阐明各责任中心管理者权限，在实际应用时就不便于操作。本文认为各责任中心管理者的具体权限应与各责任中心的特点联系起来，成本中心的特点是只发生开支没有收入，利润中心的特点是有销售收入，投资中心的特点是既有销售收入也有投资收益。与销售收入相联系的是销售权，与投资收益相联系的是投融资权，因此销售权和投融资权可以作为划分责任中心的具体依据，实际应用中可按照以下办法划分：

1. 成本中心。无销售权和投融资权，以可控成本为考核依据。成本中心又可分为标准成本中心和费用中心：标准成本中心是指成本发生额与产品产量之间存在因果关系的成本中心，例如生产车间；费用中心是指成本发生额由部门经理决定的成本中心，例如广告宣传、研究开发、职工培训等管理部门。

2. 利润中心。有销售权无投融资权，以可控利润为考核依据。利润中心可分为对外销售（例如分厂、分店、分公司、专卖店）和对内销售（例如修理厂、运输队）两种类型，前者称为自然利润中心，后者称为人为利润中心。

3. 投资中心。有销售权和投融资权，以投资效益为考核依据。投资中心一般就是企业本身或其子公司，投资中心至少下属一个利润中心。

三、责任成本预算编制

从理论上讲，责任成本预算编制应当以目标成本为约束，成本预算不得突破目标成本。但仅有这个理论原则是不够的，在实际应用中还须明确几个问题：

1. 目标成本的确定。现有文献中目标成本的计算公式为：目标成本=目标售价-目标利润=目标售价(1-目标利润率)，其中的目标利润如何确定没有具体说明。本文认为，在实际应用时上式中的“目标利润”宜采用“目标毛利”，毛利=销售收入-销售成本，这样算出的目标成本才是产品成本，才能作为控制产品成本的依据。目标利润率应综合考虑市场变化、自身实际和竞争对手等因素加以确定。

2. 标准成本中心与费用中心的预算编制依据应当有所不同。标准成本中心提供的产品或服务直接面对市场，而费用中心是为企业内部提供服务。因此，本文认为以目

标成本约束预算只适合标准成本中心，不适合费用中心，费用中心预算应当在遵循节约原则的基础上，采用“自下而上”和“自上而下”相结合的办法编制，但各费用中心的预算之和不得超过“目标毛利-目标总利润”。参考格式如表1、表2所示：

表1　　标准成本中心责任成本预算

产品名称：　　××年××月　　预算产量：　　单位：元

	标准单耗(1)	标准单价(2)	单位产品预算成本(3)=(1)×(2)	预算成本(3)×预算产量
可控成本				
直接材料				
直接人工				
管理人员工资				
设备维修费		内部结算价		
半成品		内部结算价		
其他				
不可控成本				
固定资产折旧	–	–	–	
房屋、设备租金	–	–	–	
合　计			总预算成本/预算产量	总预算成本

注：①预算产量=预计销售量+期末产品存货-期初产品存货，并须根据预计销售量变化而调整；②单位产品预算成本=总预算成本/预算产量，不得大于单位产品目标成本，否则应修改“标准”或通过上级协调压缩不可控成本。

表2　　费用中心责任成本预算

部门名称：　××年××月　预计企业销售量变化率：　单位：元

	预算成本	说明
可控成本		
工资		上年工资×(1+预算工资增长率)
水电费		上年水电费×(1+预算水电费增长率)
文具费		上年文具费×(1+预算文具费增长率)
差旅费		上年差旅费×(1+预算差旅费增长率)
折旧费		上年折旧费×(1+预算折旧费增长率)
其他费用		上年折旧费×(1+预算其他费用增长率)
合　计		

3. 标准成本中心与费用中心的预算编制内容不同。标准成本中心须区分可控成本和不可控成本，以目标成本为约束，定期分产品、分项目编制。标准成本中心责任成本预算之所以要包括不可控成本预算，是因为需要计算“单位产品预算成本=总预算成本/预算产量”，以便与“单位产品目标成本”比较，加以约束。费用中心可以只编制可控成本预算，不编制不可控成本预算。

4. 各责任中心的预算之间存在着内在联系。具体表现为(限于篇幅，利润中心和投资中心的预算参考格式略)：

(1)自然利润中心预算中的“销售成本”应当按“计划销量×单位产品成本”计算，其中的“单位产品成本”就是标准成本中心预算中的“单位产品预算成本”，但计算人为利润中心预算中的“销售成本”时的“单位产品成本”须单独制订。

(2)投资中心预算中的“销售成本”和“销售费用”分别等于下属各自然利润中心的预算销售成本之和和预算销售费用之和，“管理费用”等于下属各费用中心预算成本之和。

四、责任成本核算

首先有必要指出，责任成本核算和责任成本管理是两个不同的概念，现有部分教材将划分责任中心和编制预算等内容归入责任成本核算，本文认为这是不妥的，从概念知识体系来讲，这些内容和责任成本核算以及责任成本考核都是责任成本管理的组成部分，不得混淆。责任成本核算的内容应当参照产品成本核算制度设计的内容来确定，主要包括：确定成本核算对象、设置成本账户、设计成本核算程序/流程。

1. 责任成本核算的对象。责任成本管理的目的是对责任中心进行考核，考核的办法就是通过比较各责任中心的预算成本和实际成本，分析其差异，而实际成本是通过核算确定的，因此，责任成本核算的对象就是各个责任中心。

2. 责任成本核算的账户设置。责任成本核算属于企业的内部核算，所需科目应在现行会计制度统一科目之外另行设置。本文建议设置“责任成本”一级科目，下设标准成本中心和费用中心两个二级科目，再按生产部门或行政管理部门设置明细科目。为简化核算，利润中心和投资中心可以不单独设置成本科目，只设置“责任利润”和“责任业绩”两个一级科目，同时核算成本和收入。“责任利润”科目下设自然利润中心和人为利润中心两个二级科目，再按销售部门或服务部门设置明细科目；“责任业绩”科目按不同的投资中心分别设置明细科目。除投资中心外，各责任中心的成本均须区分为可控成本和不可控成本两类，各账户的成本项目应与预算中的项目保持一致，以便对比分析。标准成本中心和费用中心账户参考格式如表3、表4所示(限于篇幅，账户格式作了简化，其他责任中心账户格式略)。

3. 责任成本核算的基本程序。责任成本核算程序就是对各责任成本账户之间关系的描述，是对整个责任成本核算过程的概括。

(1)平时，将企业的各项责任成本支出归集到各个责任成本账户。

(2)月末，将人为利润中心的成本分配结转给各受益责任中心，并通过下列公式划分为可控成本和不可控成本：

表 3　　责任成本——标准成本中心

产品生产部门名称：　××年××月　实际产量：　单位：元

可控成本		不可控成本	
直接材料		其它部门转来	
直接人工		甲工段	不可控成本分配率×预算用量
管理人员工资		修理车间	不可控成本分配率×预算服务量
半成品	内部结算价×实际用量	固定资产折旧	
设备维修费	内部结算价×实际服务量	房屋、设备租金	
其他			
小计		小计	

注："不可控成本分配率"的计算见本文"责任成本核算基本程序"部分

表 4　　责任成本——费用中心

行政管理部门名称：　　××年××月　　单位：元

可控成本		不可控成本	
工资		房屋折旧费	
水电费		人为利润中心分摊	
文具费		其他	
差旅费			
人为利润中心分摊			
其他			
小 计		小 计	

可控成本=内部结算价×实际服务量(注:对人为利润中心而言,该成本就是它应确认的收入)

不可控成本=实际成本-可控成本

可控成本部分按照实际服务量分配,不可控成本部分按照预算服务量分配,即:

可控成本分配率=可控成本/实际服务量

=内部结算价

不可控成本分配率=不可控成本/预算服务量

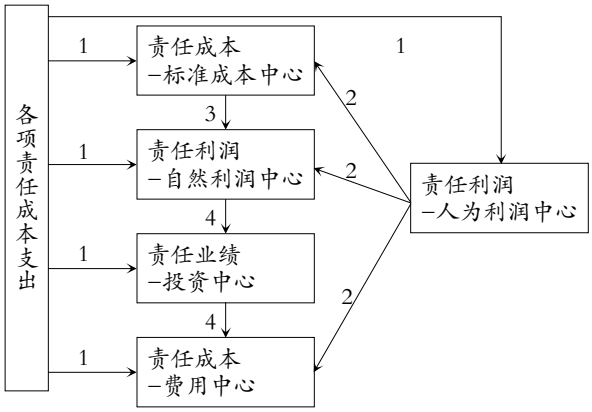
(3)月末,将标准成本中心成本结转到自然利润中心,方法同上。

(4)月末,将自然利润中心和费用中心成本分别结转到投资中心。不区分是否可控,全部是可控成本。

上述核算程序示意图如右上图所示。

五、责任成本考核指标

有关文献中都是将实际成本与预算成本的差异作为责任成本考核指标,包括差异额和差异率两个指标。其中,实际成本和预算成本分别是指表3和表4中的可控成本部分。这两个指标存在的问题是:上述差异对成本中心而言并不是完全可控的,将此作为考核依据有失公平。例如,直接材料差异=直接材料预算额-直接材料实际额=材料标准单价×材料标准单耗×预算产量-材料实际单价×材料实际单耗×实际产量,其影响因素有材料单价、材料单耗和产品产量,其中的材料实际单价是不可控的,实际产量虽然是可控的,但因产量增加引起的成本增加(减少)并不一定是不利(有利)差异,有可能是为适应市场需求变化而引起的正常的成本增加。因此本文提出下列改进建议:



责任成本核算程序示意图

1. 标准成本中心按单位产品计算考核指标。如上所述,产量因素不宜作为标准成本中心的考核依据,不应包括在考核指标中。

2. 标准成本中心和费用中心均按成本项目分别计算考核指标。不同的成本项目,其影响因素可能不同,可控性也不相同,只有可控因素引起的差异才能作为考核指标。例如,在上述对材料项目的分析中,须将该项目差异分解为"量差"和"价差","量差"是指材料实际单耗因素引起的差异,"价差"是指材料实际单价引起的差异,对于材料项目,"量差"才能作为考核指标,"价差"则不能作为考核指标。但对于设备维修费项目,由于以内部结算价作为实际单价(见表3),所以实际单耗和实际单价都是可控的,从而该项目差异无须分解,可直接作为考核指标。

利润中心也应严格遵循可控性原则确定考核指标,例如对于自然利润中心,计算"部门经理责任利润"这个考核指标时,"实际销售成本"应按照"实际销量×单位产品预算成本"计算。其中,单位产品预算成本=总预算成本/预算产量,以避免标准成本中心向自然利润中心转嫁成本。另外,如本文第一部分所述,某些可控的非生产性支出也应纳入考核指标的计算。

主要参考文献

骆永菊,郑蔚文.财务管理学实用教程(第2版)[M].北京:北京大学出版社,2012.

孙茂竹,王艳茹.成本管理会计[M].大连:东北财经大学出版社,2011.

熊海晴.成本会计[M].北京:北京大学出版社,2013.

汤蓓.勘察设计企业实行责任成本管理有关问题的探讨[J].财政监督,2010(8).