



高级管理会计理论与实务

田中禾 教授

兰州大学管理学院
财务管理与会计学研究所





第六讲：成本控制与责任中心



学习内容

1. 成本控制的概念、原则和程序
2. 标准成本制度的概念及分类
3. 标准成本的制定、差异的计算与分析
4. 标准成本的账务处理
5. 责任会计的相关内容
6. 责任中心的相关内容
7. 内部转移价格的相关知识

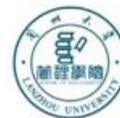




学习目标

1. 理解成本控制的基本思想
2. 掌握标准成本的制定、差异的计算与分析
3. 掌握标准成本的账务处理
4. 理解责任会计的绩效管理理念
5. 理解责任中心的理念
6. 掌握责任中心的分类和内容
7. 了解内部转移价格的类型
8. 掌握各种内部转移价格的优缺点

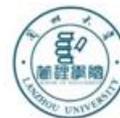




1. 成本控制

引例

北京三元食品股份有限公司是以奶业为主, 兼营麦当劳快餐的中外合资股份制企业, 其前身是成立于1956年的北京市牛奶总站, 1968年更名为北京市牛奶公司, 1997年成立北京三元食品有限公司, 并作为北京控股有限公司成员企业, 在香港上市。三元食品于2000年3月通过ISO9001国际质量体系认证, 2001年公司改制成为北京三元食品股份有限公司, 于2003年8月向社会公开发行人民币普通股15,000万股, 9月15日在上海证券交易所成功上市。2004年7月份, 公司成为国家质检总局首批通过市场准入, 获得“QS”标志的乳品企业, 同年, 公司产品被指定为“人民大会堂”宴会专用牛奶。



1. 成本控制

引例

2004年10月，北京三元食品股份有限公司（以下简称三元）已经在北京市场上退居第三，排在蒙牛、伊利之后，而在巅峰时期，三元曾占据了北京市场份额的8成，即使是2003年，三元也有超过50%的市场份额。北京市场失守使得三元利润大幅下滑。三元第三季度的季报披露，2004年1~9月，该公司的营业利润为负5439万元。2004年12月22日，郭维健因业绩原因，辞去三元董事总经理职位。三元之所以失去北京市场老大地位，与企业成本控制不力有很大关系。首先，与蒙牛、伊利等清晰的品牌定位、强大的品牌塑造攻势相比，三元要差很多。2004年，即使是在北京市场上也很少能够看到三元的广告。这说明三元的成本控制理念不够先进，成本控制的深度和广度不够，在产品销售环节上按传统观念一味节省成本，品牌的宣传和塑造落后于竞争对手。而且成本控制对产品销售阶段不够重视。



1. 1 成本控制的概念

- 成本控制就是在整个生产经营活动过程中，对各项生产费用的发生进行的引导和限制，以及对每项成本形成的具体活动进行严格的监督，促使企业目标成本的实现和经济效益的提高。



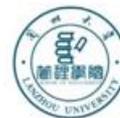
1. 1 成本控制的概念

- **广义的成本控制** 是指对企业生产经营的各个方面、各个环节以及各个阶段发生的所有成本都实施的控制和调节。
- **狭义的成本控制** 注重的是对日常生产阶段产品成本的控制，是针对产品生产成本进行控制。



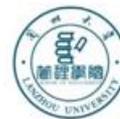
1.2 成本控制的意义

- 1.成本控制是降低成本、增加盈利，提高企业经济效益、增强企业活力的重要途径。
- 2.成本控制可以为企业管理者正确地指导企业生产经营活动，进行生产经营决策提供依据。
- 3.成本控制是改进企业经营管理，加强企业内部经济核算、完善内部经济责任制度的重要手段。

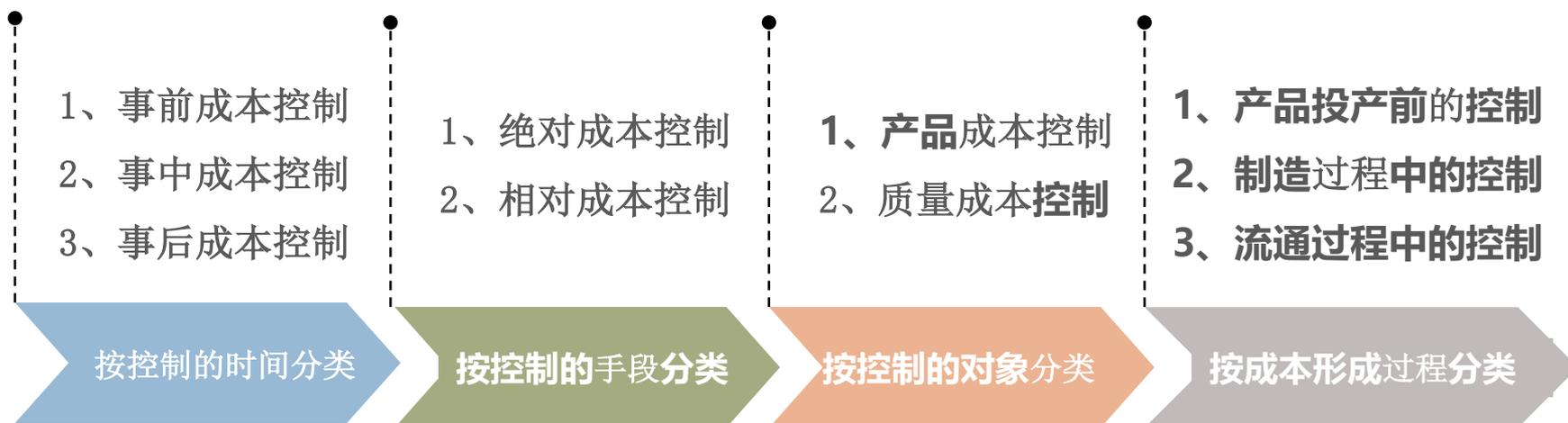


1.3 成本控制的原则

- 01 • 经济原则
- 02 • 因地制宜原则
- 03 • 全员参与原则
- 04 • 领导推动原则



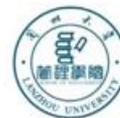
1.4 成本控制的分类





1.5 成本控制的程序

- （一）制定控制标准
- （二）执行控制标准
- （三）计算实际成本
- （四）分析成本差异
- （五）消除成本差异



2. 标准成本制度

引例

英国巴林银行倒闭案

巴林银行（Barings Bank）创建于1763年，由于经营灵活变通、富于创新，巴林银行很快就在国际金融领域获得了巨大的成功。

然而，这一具有233年历史、在全球范围内掌控270多亿英镑资产的巴林银行，竟毁于一个年龄只有28岁的毛头小子尼克里森（Nick Leeson）之手。里森未经授权在新加坡国际货币交易所（SIMEX）从事东京证券交易所日经225股票指数期货合约交易失败，致使巴林银行产生了高达6亿英镑的亏损，这一数字远远超出了该行的资本总额（3.5亿英镑）。



引例

1995年2月26日，英国中央银行英格兰银行宣布：巴林银行不得继续从事交易活动并应申请资产清理。10天后，这家拥有233年历史的银行以1英镑的象征性价格被荷兰国际集团收购。这意味着巴林银行的彻底倒闭。

巴林银行事件引发了人们的思考，从表面上看，交易员的违规操作直接导致了巴林银行的灭亡。然而，隐藏在背后的内部控制失效才是巴林银行倒闭的根本原因。



2. 标准成本制度

- 标准成本制度由标准成本的制定、差异的分析和差异的处理三个部分组成。
- **特点:** 将日常核算和差异结合在一起，同时将成本控制与成本计算结合在一起。



2.1 标准成本制度的作用

- 01 适时提供“成本差异”信息，提高成本管理水平
- 02 正确评价和考核工作成果，调动各部门及员工的积极性
- 03 为企业的预算编制和经营决策提供依据
- 04 成本计算，为对外财务报表编制提供资料
- 05 标准成本制度可与不同成本计算方法结合



2.2 标准成本制度的分类

标准成本的分类

理想标准成本

在最优的生产条件下，利用现有的规模和设备能够达到的最低成本。（作为奋斗目标，而非成本控制的依据）

正常标准成本

根据现有生产技术水平，在有效的经营条件下预期能达到的标准制订的。这种标准成本的制定包含了难以避免的损耗和低效率等情况。（在实际工作中应用最广泛）

基本标准成本

基本标准成本是指一经制定，只要生产的基本条件无重大变化，就不予以变动的一种标准成本。



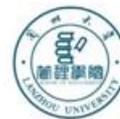
2.3 标准成本的制定

- **标准成本=数量标准×价格标准**
- 用量标准包括单位产品材料的消耗量、单位产品的直接人工工时等，主要由生产技术部门主持制定，执行标准的部门和职工积极参加。
- 价格标准包括原材料单价、小时工资率、小时制造费用分配率等，由会计和有关其他部门共同研究确定。



2.3.1 直接材料标准成本的制定

- **直接材料的用量标准**，是在现有技术条件生产单位产品所需材料数量，其中包括必不可少的消耗，以及各种难以避免的损失。
- **直接材料的价格标准**，是预计下一年度实际需要支付的进料单位成本，包括发票价格、运费、检验和正常损耗等成本，是取得材料的完全成本。



直接材料标准成本的实例

标准	材料甲	材料乙
价格标准：（单位：元）		
发票单价	1.00	4.00
装卸、检验费	0.07	0.28
每千克标准价格	1.07	4.28
用量标准：（单位：千克）		
图纸用量	3.0	2.0
允许损耗量	0.3	----
单产标准用量	3.3	2.0
成本标准：		
材料（3.3x1.07）	3.53	
材料乙（2x4.28）		8.56
单位产品标准成本：	12.09	



2.3.2 直接人工标准成本的制定

- 直接人工的用量标准是单位产品的标准工时。
- 标准工时是指在现有的生产技术条件下，生产单位产品所需要的时间包括直接加工操作必不可少的时间，以及必要的间歇和停工，如工间休息、调整设备时间、不可避免的废品耗用工时等。
- 直接人工的价格标准是指标准工资率。它可能是预计的工资率，也可能是正常的工资率。



直接人工标准成本的实例

小时工资率	第一工序	第二工序
基本生产工人人数	20	50
每人每月工时	204	204
出勤率	98%	98%
每月总工时	200	200
每月工资总额	4000	10000
每小时工资	3600	12600
	0.9	1.26
单位产品工时：		
理想作业时间	1.5	0.8
调整设备休息时间	0.3	---
工间休息	0.1	0.1
其他	0.1	0.1
单位产品工时合计	2	1
直接人工标准成本	1.8	1.26
合计	3.06	



2.3.3 制造费用标准成本的制定

- 制造费用的标准成本按部门分别编制，然后将同一产品涉及的各部门单位制造费用标准加以汇总，得出整个产品制造费用标准成本。
- 各部门的制造费用标准成本分为变动制造费用标准成本和固定制造费用标准成本两部分。



2.3.3.1 变动制造费用标准成本

变动制造费用标准分配率=变动制造费用预算总数/直接人工标准总工时

变动制造费用标准成本=单位产品直接人工的标准工时×每小时变动制造费用的标准成本

各车间变动制造费用标准成本确定之后，可汇总单位产品的变动制造费用标准成本。



变动制造费用标准成本的实例

部门	第一车间	第二车间
变动制造费用预算：		
运输	800	2100
电力	400	2400
消耗材料	1400	1800
间接人工	2000	3900
燃料	400	1400
其他	200	400
合计	5200	12000
生产量标准（人工工时）	4000	10000
变动制造费用标准分配率	1.3	1.2
直接人工用量标准（人工工时）	2	1
变动制造费用标准成本	2.6	1.2
单位产品标准变动制造费用	3.8	



2.3.3.2 固定制造费用标准成本

- 固定制造费用的用量标准与变动制造费用的用量标准相同，包括直接人工工时、机器工时、其他用量标准等，并且两者要保持一致，以便进行差异分析。



2.3.3.2 固定制造费用标准成本

- 固定制造费用标准分配率=固定制造费用预算总额/直接人工标准总工时
- 固定制造费用标准成本=单位产品直接人工标准工时×每小时固定制造费用的标准分配率



固定制造费用标准成本的实例

部门	第一车间	第二车间
固定制造费用		
折旧费	200	2350
管理人员工资	700	1800
间接人工	500	1200
保险费	300	400
其他	300	250
合计	2000	6000
生产量标准	4000	10000
固定制造费用分配率	0.5	0.6
直接人工用量标准	2	1
部门固定制造费用标准成本	1	0.6
单位产品固定制造费用标准成本	1.6	



单位产品标准成本卡

成本项目	用量标准	价格标准	标准成本
直接材料:			
甲材料	3.3 千克	1.07 元/千克	3.53 元
乙材料	2 千克	4.28 元/千克	8.56 元
合 计			12.09 元
直接人工			
第一车间	2 小时	0.90 元/时	1.80 元
第二车间	1 小时	1.26 元/时	1.26 元
合 计			3.06 元
制造费用			
变动费用 (第一车间)	2 小时	1.30 元/时	2.60 元
变动费用 (第二车间)	1 小时	1.20 元/时	1.20 元
合 计			3.80 元
固定费用 (第一车间)	2 小时	0.50 元/时	1.00 元
固定费用 (第二车间)	1 小时	0.60 元/时	0.60 元
合 计			1.60 元
单位产品标准成本总计			20.55 元



2.4 标准成本差异的计算与分析

- 标准成本差异是指产品的实际成本与标准成本之间的差额
- 标准成本差异=产品的实际成本-产品的标准成本
- 在计算标准成本差异时，一般分为直接材料成本差异、直接人工成本差异、变动制造费用差异和固定制造费用差异，前三项为变动成本差异。



2.4 标准成本差异的计算与分析

- 变动成本的差异分为**价格差异**和**数量差异**两大类，价格差异是指由于特定成本项目的实际价格水平与标准价格水平不一致而导致的成本差异；数量差异是指由于特定成本项目的实际消耗量与标准耗用量不一致而导致的成本差异。



2.4 标准成本差异的计算与分析

实际成本=实际数量×实际价格

标准成本=标准数量×标准价格

标准成本差异=实际成本－标准差异

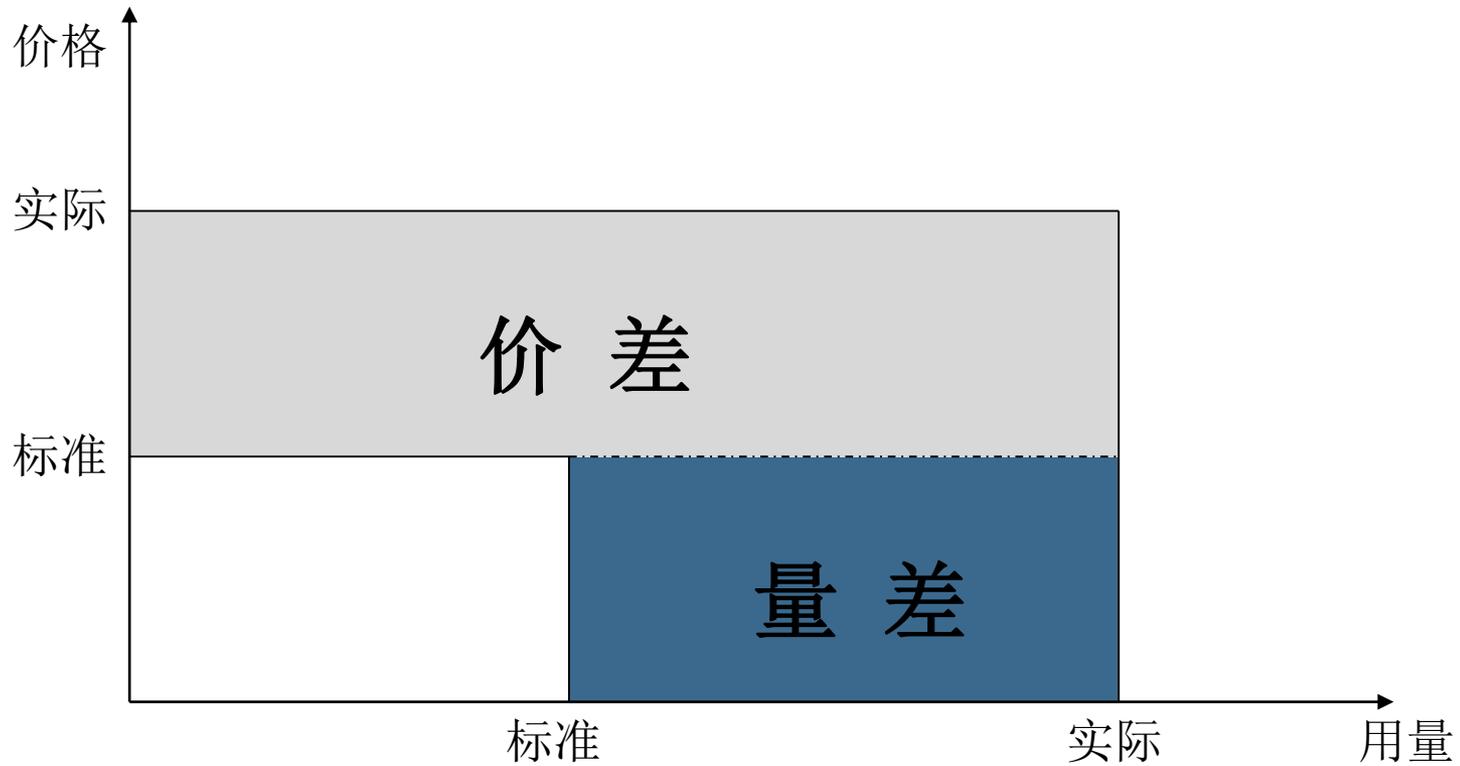
$$= (\text{实际数量} \times \text{实际价格}) - (\text{标准数量} \times \text{标准价格})$$

$$= (\text{实际数量} - \text{标准数量}) \times \text{标准价格} + (\text{实际价格} - \text{标准价格}) \times \text{实际数量}$$

$$= \text{数量差异} + \text{价格差异}$$



2.4.1 变动成本的标准成本差异



变动成本的标准成本差异示意图



2.4.1.1 直接材料差异计算与分析

- 直接材料实际成本与标准成本之间的差额，是直接材料成本差异。该项差异形成的基本原因有两个：一是价格脱离标准；一是用量脱离标准。
- 材料价格差异=实际数量×（实际价格－标准价格）
- 材料数量差异=（实际数量－标准数量）×标准价格



2.4.1.2 直接人工差异计算与分析

- 直接人工成本差异，是指直接人工实际成本与标准成本之间的差额。它也被区分为“价差”和“量差”两部分。
- 价差是指实际工资率脱离标准工资率，其差额按实际工时计算确定的金额，又称为工资率差异。
- 量差是指实际工时脱离标准工时，其差额按标准工资率计算确定的金额，又称为人工效率差异。



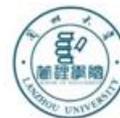
2.4.1.3 变动制造费用差异

- 变动制造费用的差异，是指实际变动制造费用与标准变动制造费用之间的差额。它也可以分解为“价差”和“量差”两部分。
- 变动制造费用耗费差异（**价差**）= 实际工时 ×（变动制造费用实际分配率 - 变动制造费用标准分配率）
- 变动制造费用效率差异（**量差**）=（实际工时 - 标准工时）× 变动费用标准分配率



2.4.1.3 变动制造费用差异

- **变动制造费用耗费差异**，是实际支出与按实际工时和标准费率计算的预算数之间的差额。
- **变动制造费用效率差异**，是由于实际工时脱离了标准，多用工时导致的费用增加，因此其形成原因与人工效率差异相同。



2.4.2 固定制造费用成本差异

- 固定制造费用的差异分析与各项变动成本差异分析不同，其分析方法有“二因素分析法”和“三因素分析法”两种。



2.4.2.1 二因素分析法

- 二因素分析法，是将固定制造费用差异分为耗费差异和能量差异。
- 耗费差异是指固定制造费用的实际金额与固定制造费用预算金额之间的差额。
- 固定制造费用耗费差异=固定制造费用实际数-固定制造费用预算数



2.4.2.1 二因素分析法

- 能量差异是指固定制造费用预算与固定制造费用标准成本的差额。
- 固定制造费用能量差异=固定制造费用预算数-固定制造费用标准成本
- =固定制造费用标准分配率×生产能量-固定制造费用标准分配率×实际产量标准工时
- (生产能量-实际产量标准工时)×固定制造费用标准分配率



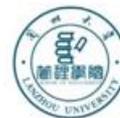
2.4.2.2 三因素分析法

- 三因素分析法，是将固定制造费用成本差异分为耗费差异、效率差异和闲置能量差异三部分。



2.4.2.2 三因素分析法

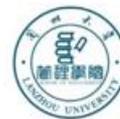
- 固定制造费用闲置能量差异=固定制造费用预算—实际工时×固定制造费用标准分配率=（生产能量—实际工时）×固定制造费用标准分配率
- 固定制造费用效率差异=实际工时×固定制造费用标准分配率—实际产量标准工时×固定制造费用标准分配率=（实际工时—实际产量标准工时）×固定制造费用标准率



2.5 标准成本制度的账务处理

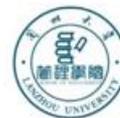
账务处理的特点：

- “原材料”、“生产成本”和“产成品”账户登记标准成本
- 设置成本差异账户分别记录各种成本差异
- 各会计期末对成本差异进行处理



2.5.1 结转本期损益法

- 在会计期末将所有差异转入“本年利润”账户，或者先将差异转入“主营业务成本”账户，再随同已销产品的标准成本一起转至“本年利润”账户。
- 依据是确信标准成本是真正的正常成本，成本差异是不正常的低效率和浪费造成的，应当直接体现在本期损益之中，使利润能体现本期工作成绩的好坏。



2.5.2 调整销货成本与存货法

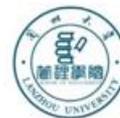
- 在会计期末将成本差异按比例分配至已销产品成本和存货成本。
- 采用这种方法的依据是税法和会计制度均要求以实际成本反映存货成本和销货成本。本期发生的成本差异，应由存货和销货成本共同负担。



3. 制造环境下的成本控制

小组研讨KENCO工程公司案例并掌握下列内容：

1. 适时生产系统的内容和特点
2. 适时生产系统下的产品成本计算方法
3. 质量成本和全面质量管理
4. 战略驱动成本与精益管理



4. 责任会计

4.1

责任会计的概念

4.2

责任会计的原则

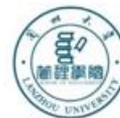
4.3

责任会计的环节



4.1 责任会计的概念

- 责任会计是现代分权管理模式的产物，它是以企业内部责任中心为主体，实行责、权、利相结合，进行责任预算、控制及业绩考核的内部控制系统，即责任会计制度。



4. 2 责任会计的原则

01

• 责、权、利结合原则

02

• 总体优化原则

03

• 公平合理原则

04

• 可控性原则

05

• 反馈性原则

06

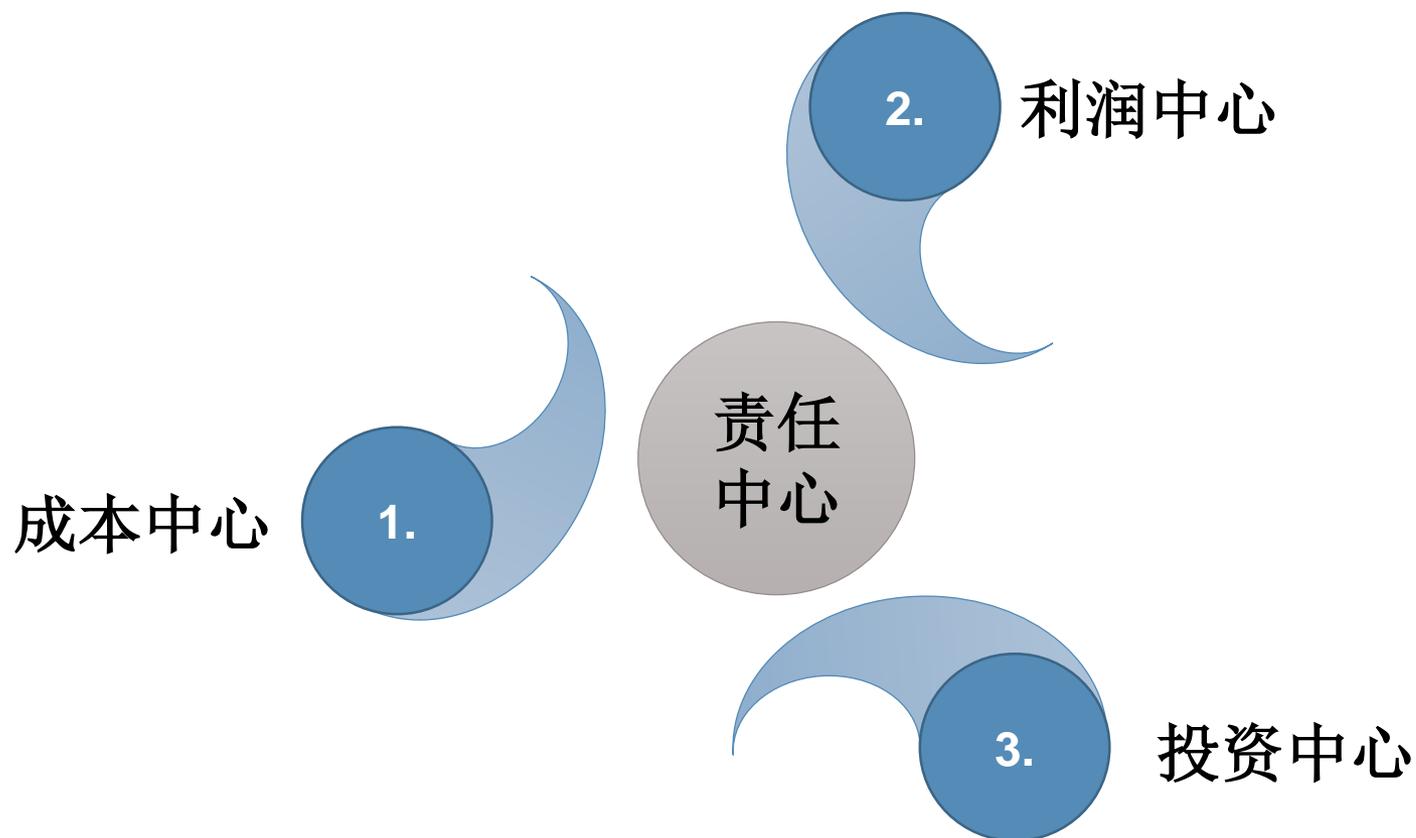
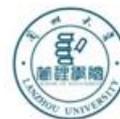
• 重要性原则



4.3 责任会计的环节

- (一) 制定责任预算
- (二) 实施责任控制
- (三) 进行业绩考核

5. 责任中心





5.1.1 成本中心的概述

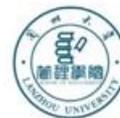
- 成本中心是仅发生成本或费用而不取得收入的责任中心。
- 可分为标准成本中心和费用中心两种基本类型。



5.1.1 成本中心的概述

标准成本中心，必须是所生产的产品稳定而明确，并且已经知道单位产品所需要的投入量的责任中心。

费用中心适用于那些产出物不能用财务指标来衡量，或者投入和产出之间没有密切关系的单位。



成本中心
需要注意
的问题

01

成本转移

02

短期指标

03

预算松弛



5.1.2 成本中心的考核指标

成本(费用)降低额 = 预算责任成本 - 实际责任成本

$$\text{成本(费用)降低率} = \frac{\text{成本(费用)降低额}}{\text{预算责任成本}} \times 100\%$$

例题见word【例6-1】



5.1.3 成本中心业绩报告

由于成本中心的职能是决定生产要素的投入组合，不会产生收入和利润，它的业绩考核指标为可控成本之和，即责任成本。因此，对于成本中心而言，它的业绩报告中应当包含大量的关于可控成本的数据。



5.2 利润中心

- **利润中心**是指既能控制成本，又能控制收入的责任中心。
- 由于利润等于收入减成本和费用，所以利润中心实际上就是对利润负责的责任中心。这类责任中心往往处于企业中较高的层次，责任和权力都大于成本中心。



5.2 利润中心

利润中心分为自然的利润中心和人为的利润中心两大类。

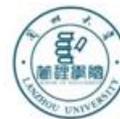
自然的利润中心是指能直接对外销售产品或提供劳务取得实际收入的利润中心。

人为利润中心指在企业内部，按照内部结算价格将产品或劳务提供给本企业其他责任中心取得收入，实现内部利润的责任中心。



- ◆ 贡献边际
- ◆ 可控贡献
- ◆ 中心毛利
- ◆ 税前利润

例题见word【例6-2】



5.3 投资中心

- **投资中心**是指既对成本、收入和利润负责，又对资金及其利用效益负责的责任中心。由于投资中心的目的是为了获得利润，因而投资中心同时也是利润中心。
- 它与利润中心的区别主要在于：利润中心没有投资决策权，它是在企业确定投资方向后进行具体的经营；而投资中心则拥有投资决策权，即能够相对独立地运用所掌握的资金购置和处理固定资产，扩大或缩小生产能力。



A.投资报酬率又称投资利润率，是指投资中心所获得的利润与投资额之间的比率。计算公式为：

$$\text{投资报酬率} = \frac{\text{利润}}{\text{投资额（或经营资产）}} \times 100\%$$



B. 剩余收益是指投资中心获得的利润扣除其经营资产（或投资额）按规定的投资报酬率计算的投资报酬额后的余额。计算公式为：

$$\text{剩余收益} = \text{利润} - (\text{经营资产} \times \text{规定的投资报酬率})$$

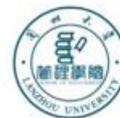
采用剩余收益对投资中心进行考核，有利于各投资中心的局部目标与企业总体目标保持一致。

例题见word【例6-3】



6.1 内部转移价格的概念





6.2 内部转移价格的作用



内部转移价格是企业战略调整的工具



有助于经济责任的合理落实



有利于客观评价各责任中心的工作业绩



有助于调动企业内部各责任中心的生产积极性



6.3 内部转移价格的类型

- A. 市场价格
- B. 以市场为基础的协商价格
- C. 变动成本加固定费用转移价格
- D. 全部成本转移价格



本章思考

- 1.采用标准成本系统的作用是什么？
- 2.标准成本系统有哪三部分组成？如何制定标准成本？如何进行标准成本差异的分析？
- 3.简述固定性制造费用生产能力利用差异的含义及特点。
- 4.什么是利润中心？什么是投资中心？
- 5.什么是内部转移价格？