

第十八章 财务控制与业绩考核

【学习目的与要求】

1. 了解财务控制系统的构成
2. 了解责任控制的内容
3. 掌握各责任中心业绩评价的方法
4. 掌握责任中心的责任结算办法
5. 了解成本控制报告的作用

控制是指对一个组织的活动进行约束和指导,使之按既定目标发展。计划工作一经完成,就进入了执行阶段,管理工作的重心也就相应地转为了控制。

第一节 财务控制及财务控制系统

一、财务控制

财务控制是指以财务预算为依据,对企业财务活动进行指导、监督和约束,确保财务预算全面完成的管理活动。财务控制与财务预测、决策、预算和分析等环节构成财务管理的循环,其中,财务控制是财务管理循环的关键环节,它对实现财务管理目标,具有决定作用。从一定意义上说,财务预测、决策是为财务控制指明方向、提供依据和规划措施;而财务控制则是这些设想和规划的具体落实。没有控制,则任何预测、决策和预算都是徒劳无益的。

财务控制具有以下特征:

(一) 财务控制以价值控制为手段。财务控制以财务预算为依据和目标。而财务预算所包括的现金预算、预计资产负债表和预计损益表都是以价值形式予以反映的,此外,财务控制的责任预算、业绩考核、责任报告等都是借助价值指标来表示的,因此,财务控制是一种价值控制。

(二) 财务控制以现金流量控制为目的。企业日常的财务活动通常表现为组织现金流量的过程。企业不仅编制现金预算作为组织现金流量的依据;而且编制现金流量表作为评价现金流量状况的依据。

(三) 财务控制具有综合性。由于财务控制以价值为手段, 因此, 财务控制可以将各种不同的业务综合在一起, 并且可以将不同岗位、不同部门、不同层次的业务综合起来进行控制。财务控制的综合性最终表现为其控制内容都归结到资产、利润、成本等综合价值指标上。

二、财务控制系统

一个企业的财务控制系统一般由组织系统、信息系统、考核和奖惩制度组成。

(一) 财务控制的组织系统

财务控制系统必须与企业组织结构相适应。一般来说, 企业的财务预算是由若干分级预算组成的。与此相适应, 财务控制也同样是分级进行的。这样就形成了所谓的“责任预算”和“责任会计”。

在责任会计系统中, 把企业内部负有特定管理责任的部门或单位称为“责任中心”。各责任中心必须能够确定其明确的责任、以及能由其控制的行动范围。按照这一标准, 企业内部可以划分为成本中心、利润中心和投资中心。按照企业的组织结构合理地划分成相应的责任中心, 是进行财务控制的必要前提。

(二) 财务控制的信息系统

财务控制系统的另一个组成部分是信息系统, 即责任会计系统。责任会计系统主要包括编制责任预算、核算预算的执行情况、分析评价和报告业绩三部分。

财务控制的有效实施必须与准确地考察各执行人的业绩相结合, 这样, 就要求按责任中心编制预算, 以便按责任中心落实企业的总体计划, 实行财务控制。因此, 编制责任预算目的是使各责任中心的管理人员明确其应负的责任和应该控制的事项。

财务控制的具体施行可以分为两个步骤。首先, 在实际业务开始之前, 必须把责任预算和其他控制标准下达给有关责任人员, 作为他们据以控制自己有关活动的依据。同时对实际发生的成本、取得的收入和利润及其占用的资金等, 则按照责任中心进行汇集和分类, 以便分别考核各自的业绩, 检查预算的执行情况。最后, 在预算期末必须按各责任中心编制业绩报告, 比较预算与实

际的差异，并分析差异产生的原因，确定责任的归属。

（三）财务控制的考核与奖励制度

考核与奖惩制度是财务控制系统的重要组成部分，它决定着财务控制系统能否发挥有效的作用。

考核制度的基本内容包括：

1. 确定各责任中心必须实现的目标尺度。它可以根据各责任中心的业务特点确定，比如销售额、资金占用额、可控成本、净利润等等，都可以作为相关责任中心的目标尺度。

2. 确定各责任中心的责任考核办法。比如销售额是按销售总额还是按销售净额计量考核；成本按何种方式和标准分摊；费用采用固定预算还是弹性预算作为考核标准等。

3. 规定各责任中心业绩报告的编制内容和编制时间等。

合理的奖惩制度是维持财务控制系统长期有效运行的重要保证。奖惩制度包括奖励制度和惩罚制度。二者相辅相成，缺一不可。过去我们常常忽视惩罚制度，仅仅强调奖励制度的激励作用，从而很难真正达到激励先进，鞭策后进的目的。因此，要实现财务控制的长期有效运行，就必须建立一套合理的奖励和惩罚制度，引导人们自觉地约束自己的行为，努力工作，争取好的业绩。

第二节 责任中心及其业绩考核

企业为了实行有效的内部协调与控制，通常都按照统一领导、分级管理的原则，在其内部合理划分责任单位，明确各责任单位应承担的经济责任、应具有的权力和利益，促使各责任单位尽其责任协同配合。责任中心就是承担一定经济责任，并享有一定权力和利益的企业内部责任单位。

根据企业内部责任中心的权责范围及业务流动的特点不同，一般可以分为成本中心、利润中心和投资中心。

一、成本中心及其业绩考核

（一）成本中心

成本中心是指对成本或费用承担责任的中心。它不会形成可以用货

币计量的收入，因而不对收入、利润或投资负责。成本中心一般包括负责产品生产的生产部门、劳务供应部门以及给予一定费用指标的管理部门。

成本中心的应用范围很广。企业内部凡是有成本发生，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。制造业企业上至工厂一级，下至车间、班组，甚至个人都可以成为成本中心。成本中心的规模不一，各个较小的成本中心共同组成一个较大的成本中心。从而在企业形成一个逐级控制，并层层负责的成本中心体系。

1. 成本中心的特点

(1) 成本中心只考评成本费用而不考评收益。成本中心一般不具备经营权和销售权，其经济活动的结果不会形成可以用货币计量的收入；有的成本中心可能有少量的收入，但整体而言，其产出与投入之间不存在密切的对应关系，因而，这些收入不作为主要考核内容。

(2) 成本中心只对可控成本承担责任。成本费用依责任主体能否对其施行控制分为可控成本与不可控成本。凡是责任中心能控制其发生及其数量的成本称为可控成本；凡是责任中心不能控制其发生及其数量的成本称为不可控成本。

具体来说，可控成本是指在特定时期内、特定责任中心能够直接控制其发生额的成本。属于某成本中心的各项可控成本之和即构成该成本中心的责任成本。从考评的角度看，成本中心工作成绩的好坏，应以可控成本作为主要依据，不可控成本只有参考意义。

(3) 成本中心只对责任成本进行控制与考核。责任成本是成本中心当期确定或发生的各项可控成本之和。它分为由预算分解确定的各责任中心应承担的预算责任成本，和各责任中心为业务活动所发生的实际责任成本。对成本中心的预算责任成本进行控制，应以各成本中心的预算责任成本为依据，确保实际发生的成本不会超过预算责任成本；对成本中心的业务活动所耗费的成本费用进行考核，则应通过各成本中心的实际责任成本与预算责任成本进行比较，确定其成本控制的绩效。

2. 成本中心的类型

成本中心有两种类型：标准成本中心和费用中心。

标准成本中心是指生产的产品稳定而明确，并且单位产品的投入量已经

确定的责任中心。实际上，任何一种重复性的活动都可以建立标准成本中心，只要这种活动能够计量产出的实际数量，并能够建立投入与产出之间的函数关系。因此，各种行业都可能建立标准成本中心。通常，标准成本中心的典型代表是制造业工厂、车间、班组等。

费用中心是指那些产出物不能用财务指标来衡量，或者其投入和产出之间没有密切关系的单位。费用中心无法通过投入和产出的比较来评价其效果和效率，从而限制无效费用的发生，它唯一可以准确计量的是实际费用。这些单位包括一般行政管理部门、研究开发部门，以及某些销售部门（如广告、仓储等）。

（二）成本中心的考核指标

1. 标准成本中心的考核指标

一般来说，标准成本中心的考核指标是既定产品质量和数量条件下的标准成本。标准成本中心只对既定产量的投入量承担责任，而不对生产能力的利用程度负责。如价格决策、产量决策或产品决策等由其上级管理部门或授权给销货部门作出；设备和技术决策则由职能部门作出。标准成本中心不须对此负责。此外，如果采用全额成本法，则成本中心不对闲置的差异负责，但要对固定成本的其他差异承担责任。

值得注意的是，如果标准成本中心的产品没有达到规定的质量或没有按计划生产，则会对其他单位产生不利的影响。因此标准成本中心必须按照规定的质量标准、时间要求和计划产量组织生产。这个要求是“硬性”的，很少有伸缩的余地，如果没有完成要求，成本中心要受到批评和处罚；但如果产量过高，提前产出造成积压，或超产以后，产品销售不出去，给企业带来损失，同样也应视为未按计划进行生产。

2. 费用中心的考核指标

确定费用中心的考核指标是一件困难的工作。对于标准成本中心，它们的产品质量和数量有良好的量化方法，如果该中心能以低于预算水平的实际成本生产出相同的产品，则说明其业绩良好。但对于费用中心则不然，由于缺乏衡量其产出的标准，并且投入和产出之间又不存在密切的关系，因此，运用传统的财务技术来评估费用中心的业绩非常困难。

一般费用中心的业绩涉及预算、工作质量和服务水平。由于工作质量和

服务水平的量化很困难,并且往往与费用支出关系密切(即一个费用中心的支出没有超出预算,可能是由于该中心的工作质量和服务水平低于计划要求所致),因此,通常使用费用预算来评价费用中心的成本控制业绩。

值得注意的是,预算的有利差异只能说明比过去少花了钱,它既不表明达到了应有的节约程度,也不说明成本控制取得了应有的效果。从根本上说,决定费用中心预算水平有赖于有关专业人员的判断。上级主管应信任费用中心经理,并与他们密切配合,通过充分的讨论、协商确定适当的预算水平。在考核费用中心预算完成情况时,要组织有经验的专业人员对该费用中心的工作质量和服务水平作出有根据的判断,以客观评价该费用中心的控制业绩。

(三) 责任成本的确定

责任成本是以具体责任单位为对象,以承担的责任为范围所归集的成本,也就是特定责任中心的全部可控成本。

计算责任成本的关键是判断每一项成本费用支出的责任归属。

1. 判别成本费用支出责任归属的原则

(1) 假如某责任中心通过自己的行为能有效地影响一项成本的数额,那么该中心就要对这项成本负责。

(2) 假如某责任中心有权决定是否使用某种资产或劳务,它就应对这些资产或劳务的成本负责。

(3) 如果某管理人员虽然不直接决定某项成本,但上级要求他参与有关事项,从而对该项成本的支出施加了重要影响,则他对该成本要承担责任。

2. 制造费用的归属和分摊

将发生的直接材料和人工费用归属于不同的责任中心通常比较容易,而制造费用的归属则比较困难。它需要仔细研究各项消耗与责任中心的因果关系,采用不同的分配方法,按照一定的步骤进行。

(1) 直接计入责任中心。将可以直接判别责任归属的费用项目,直接列入应负责的成本中心,不需要采用其他标准进行分配。如低值易耗品的领用、物料消耗等。

(2) 按责任基础分配。对不能直接归属于个别责任中心的费用,可以采用责任基础分配。有些费用虽然不能直接归属于特定的成本中心,但它们的数额受成本中心的控制,能找到合理依据来分配,如动力费、维修费等。如果成

本中心能自己控制使用量，则也可以按其使用量来分配。分配时要使用固定的内部结算价格，以防止供应部门的责任向使用部门转嫁。

(3) 按受益基础分配。有些费用不是专门属于某个责任中心的，也不宜用责任基础分配，但与各中心的受益多少有关，可以按照受益基础分配，如按装机功率分配电费。

(4) 不能归属于任何责任中心的固定成本，可以作为不可控费用，不要进行分摊。如车间的厂房折旧费。

二、利润中心及其业绩考核

(一) 利润中心

利润中心是对利润负责的责任中心。由于利润等于收入扣除成本费用之差，因此利润中心既要控制成本费用的发生，也要对收入和成本的差额即利润进行控制。这类责任中心一般是指有产品或劳务生产经营决策权的企业内部部门。

利润中心往往处于企业内部的较高层次，一般具有独立的收入来源或能视同为一个有独立收入的部门，它一般都具有独立的经营权。利润中心与成本中心相比，其权力和责任都相对较大，利润中心不仅要對成本控制负责，还必须对收入和利润承担责任。因此，利润中心不仅要绝对地降低成本，而且更要寻求收入的增长超过成本的增长。或者说，利润中心对成本的控制是联系着收入进行的，它强调的是相对的成本节约。

利润中心又分为自然利润中心与人为利润中心。

自然利润中心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向市场，具有产品销售权、价格制定权、材料采购权和生产决策权。它虽然是企业内的一个部门，但其功能同独立企业相近。最典型的形式就是公司内的事业部。

人为利润中心是指对内流转产品，视同产品销售而取得的“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，只对本企业内部各责任中心提供产品或劳务。

通常，利润中心应具备两个条件：一是可以向其他责任中心提供产品或劳务；二是能自主决定本利润中心的产品品种、产品质量、作业方法、人员调

配和资金使用等。

（二）利润中心的成本计算

对利润中心的成本计算，通常有两种方法。

1. 利润中心只计算可控成本，不分担不可控成本，也不分摊共同成本。这种方式主要适应于共同成本难以合理分摊或无须进行共同成本分摊的场合。按这种方式计算出的盈利不是通常意义上的利润，而是相当于贡献毛益总额。各利润中心的贡献毛益总额之和，减去未分配的共同成本，调整后才是企业的利润总额。采用这种成本计算方式的利润中心，实质上已不是完整的、原来意义上的利润中心，而是贡献毛益中心。一般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。这种方式适合于共同成本易于合理分摊或不存在共同成本分摊的场合。这种利润中心在计算时，如果采用变动成本法，应先计算出贡献毛益，再减去固定成本，就是税前利润；如果采用完全成本法，利润中心则可以直接计算出税前利润。各利润中心的利润总额之和，就是全企业的利润总额。一般自然利润中心适合采用这种计算方式。

（三）利润中心的考核指标

利润中心的考核指标主要是利润，即通过一定期间实际实现的利润同责任预算所确定的利润进行对比，评价其责任中心的业绩。但是，也应当注意，任何一个单独的业绩衡量指标都不能够反映出某个组织单位的所有经济效果，利润指标也不例外。因此，尽管利润指标具有很强的综合性，利润的计算具有强制性和较好的规范性，但仍然需要一些非货币的衡量方法作为补充，如生产率、产品质量、社会责任、市场地位、职工态度等等。

三、投资中心及其业绩考核

（一）投资中心

投资中心是指既对成本、收入和利润负责，又对投资效果负责的责任中心。投资中心的经理不仅拥有制定价格、确定产品和生产方式等短期经营决策权，而且还拥有决定投资规模和投资类型等问题的投资决策权。因此，投资中心的经理不仅能控制除公司分摊管理费用以外的全部成本和收入，而且能够控

制占用的资产。可见，投资中心同时也是利润中心。

投资中心与利润中心的区别主要表现在两方面：一是权利不同。利润中心没有投资决策权，它只是在企业投资形成后进行具体的经营；而投资中心则不仅在产品生产和销售上享有较大的自主权，而且能相对独立地运用所掌握的资产，有权购建或处理固定资产，扩大或缩减现有的生产能力。二是考核办法不同。考核利润中心业绩时，不联系投资多少或占用资产的多少，亦即不进行投入与产出的比较；而考核投资中心业绩时，则必须将所获得的利润与所占用的资产进行比较。

投资中心一般是企业最高层次的责任中心，它具有最大的决策权，也承担最大的责任。投资中心的管理特征是较高分权管理，通常大型集团所属的子公司、分公司、事业部往往都是投资中心。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，而投资中心一般都是独立法人。

由于投资中心独立性较高，因此，对投资中心不应干预过多，应使其享有较充分的投资权和经营权；并且应将投资中心的资产和权益与其他责任中心的划分清楚。否则，容易出现互相扯皮的现象，同时，也无法对其进行准确的考核。

（二）投资中心的考核指标

投资中心的业绩指标有以下三种：

1. 投资报酬率

投资报酬率是指投资中心的部门边际贡献与该部门所拥有的资产额之间的比率。其计算公式为：

$$\text{投资报酬率} = \frac{\text{边际贡献}}{\text{资产投资总额}} \times 100\% \quad \text{公式 18.1}$$

投资报酬率这一指标还可以进一步分解为：

$$\text{投资报酬率} = \text{总资产周转率} \times \text{销售利润率} \quad \text{公式 18.2}$$

例1：假设某企业一部门边际贡献为50 000元，该部门资产总额为250 000元，则该部门的投资报酬率为：

$$\text{投资报酬率} = \frac{50000}{250000} \times 100\%$$

$$=20\%$$

投资报酬率是广泛采用的考核投资中心业绩的指标。其优点在于：

(1) 它可以根据现有的会计资料计算，比较客观，并且反映的是投入产出比，剔除了因投资额不同而导致不可比的因素，因此，投资报酬率可以用于部门之间，或不同行业之间的比较。

(2) 以投资报酬率作为评价投资中心业绩的尺度，可以正确引导投资中心的经营管理行为。由于该指标反映了投资中心运用资产并使资产增值的能力，如果投资中心资产运用不当，就会增加资产或投资规模，也就会降低利润。因此，投资报酬率作为考核的尺度，可以促使各投资中心盘活资产，提高资产的使用效率。

(3) 投资报酬率可以分解为总资产周转率与销售利润率的乘积，并可以进一步分解为资产的明细项目和收支的明细项目，从而通过对这些项目的分析可以对整个部门的经营状况作出较全面的评价。

但投资报酬率指标的不足也是十分明显的。

(1) 投资报酬率的计算与资本支出预算所采用的现金流量分析方法不一致，不便于投资项目建成投产后与原定目标进行比较。

(2) 使用投资报酬率指标往往会使投资中心只顾本身利益，放弃那些高于资本成本，而低于目前部门投资报酬率，但对整个企业有利的投资机会；或者减少那些现有投资报酬率较低，但高于资金成本的资产，使部门的业绩获得改善，但却伤害了企业的整体利益。

例 2：仍依前例，某部门的投资报酬率是 20%，假设企业的资金成本为 16%，现在该部门经理面临一项投资报酬率为 18% 的投资机会，投资额为 100 000 元，每年可得净利 18 000 元，则投资后该部门的投资报酬率为：

$$\begin{aligned}\text{投资报酬率} &= \frac{50000 + 18000}{250000 + 100000} \times 100\% \\ &= 19.4\%\end{aligned}$$

可见，尽管对整个企业来说，由于投资报酬率高于资金成本（18% > 16%），应当利用这个投资机会，但是它却会使得该部门的投资报酬率由过去的 20% 将下降到 19.4%。

使用投资报酬率作为业绩考核标准时，实际上，部门经理可以通过加大

公式的分子或减少公式的分母来提高投资报酬率。而减少分母总是更容易实现。这样，就会失去不是最有利但可以扩大企业总净利的机会。

2. 剩余收益

为了克服由于使用比率指标来衡量部门业绩带来的次优化问题，许多企业采用绝对数指标来体现利润与投资之间的联系，即剩余收益指标。

剩余收益是指投资中心获得的利润扣除其最低投资收益后的余额。最低投资收益是投资中心的投资额（或资产占用额）按规定或预期的最低报酬率计算的收益。其计算公式为：

$$\begin{aligned}\text{剩余收益} &= \text{部门利润} - \text{部门资产最低应计报酬} \\ &= \text{部门利润} - \text{部门资产} \times \text{资金成本率}\end{aligned}\quad \text{公式 18.3}$$

例 3：仍依前二例资料。

$$\begin{aligned}\text{采纳增资方案前的剩余收益} &= 50\,000 - 250\,000 \times 16\% \\ &= 10\,000 \text{ (元)}\end{aligned}$$

$$\begin{aligned}\text{采纳增资方案后的剩余收益} &= (50\,000 + 18\,000) - (250\,000 + 100\,000) \times 16\% \\ &= 12\,000 \text{ (元)}\end{aligned}$$

可见，该部门经理会采纳增资方案，这正是剩余收益的主要优点，即它可以使业绩评价与企业总目标协调一致，引导部门经理采纳高于企业资金成本的决策。

采用剩余收益还有一个优点，就是允许使用不同的风险调整资金成本。从现代财务理论来看，不同的投资有不同的风险，不同行业部门有不同的风险，甚至同一部门的资产也属于不同的风险类型，这就要求按风险程度调整其资金成本。在使用剩余收益指标时，可以对不同部门或者不同资产规定不同的资金成本，从而使剩余收益指标更加灵活。

当然，剩余收益指标也有缺陷。剩余收益是绝对数指标，不便于不同部门之间的比较；另外，规模大的部门容易获得较大的剩余收益，而它们的投资报酬率却并不一定很高。因此，许多企业在使用这一指标时，往往事先建立与每一部门资产结构相适应的剩余收益预算，然后通过实际与预算的对比来评价部门业绩。

3. 现金回收率

在介绍投资决策分析时，我们曾经特别强调使用现金流量分析，并指出

了以利润作为项目评估指标的局限性。然而，在评估实际的业绩时，重点又转移到了收益或以收益为基础的衡量指标上。显然，投资决策的评价方法和投资决策执行结果的评价方法之间存在矛盾。一个通过现金流量分析被认为足够好的项目被决定采纳了，因其有较好的净现值、内含报酬率和回收期，但在这个项目执行以后，却不再根据实际数据计算这些指标，而是另外建立一套以收益为基础的指标（如投资报酬率、剩余收益）进行评价考核。

为了使项目评估与业绩评估趋于一致，有两种方法：一是将投资决策改为以利润指标为基础。但这会受到间接费用分配方法多样性的干扰，而且难以处理货币的时间价值因素。二是业绩评价改为以现金流量为基础。而这种方法要容易的多。

以现金流量为基础的业绩评价指标就是现金回收率和剩余现金流量。它们的计算公式为：

$$\text{现金回收率} = \frac{\text{营业现金流量}}{\text{资产平均总值}} \quad \text{公式 18.4}$$

$$\text{剩余现金流量} = \text{经营现金流入} - \text{部门资产} \times \text{资金成本率} \quad \text{公式 18.5}$$

例 4：某部门营业现金流量为 69 000 元，平均资产总值为 300 000 元，该企业的资金成本率为 15%，则：

$$\text{现金回收率} = \frac{69000}{300000} = 23\%$$

$$\text{剩余现金流量} = 69\,000 - 300\,000 \times 15\% = 24\,000 \text{ (元)}$$

如果各年的现金流量都相等，则现金回收率就为投资回收期的倒数。对于长期资产来说（一般寿命在 15 年以上），其现金回收率近似于内含报酬率，即接近于实际投资报酬率。因此，现金回收率指标可以检验投资评估指标的实际执行结果，减少为争取投资而夸大项目获利水平的现象。

尽管现金回收率的计算未遵循权责发生制，但实践表明企业的现金回收率一般较稳定，并且从长期来看，净现值与现金净流入量总量相等，因而可以作为业绩评价的标准。

由于现金回收率也是一个相对数指标，同样会引起部门经理投资决策的次优化选择。为了克服这一缺点，可以同时使用剩余现金流量指标来评价部门业绩。

四、责任中心的责任结算

（一）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转移中间产品或相互提供劳务而发生内部结算和进行内部责任结转所使用的计价标准。

转移价格对于提供产品或劳务的部门来说表示收入，对于使用这些产品或劳务的部门来说则表示成本。因此，转移价格会影响部门的获利水平，各部门经理也非常关心转移价格的制定。

可见，制定转移价格的目的无外乎有两个：一是防止成本转移带来的部门间责任转嫁，使每个责任中心都能作为单独的组织单位进行业绩评价；二是作为一种价格引导下级部门采取明智的决策，生产部门据此确定提供产品的数量，购买部门据此确定所需要的产品数量。

可以采用的转移价格一般有以下几种：

1. 市场价格

在中间产品存在完全竞争市场的情况下，市场价格减去对外的销售费用，是理想的转移价格。因为产品内在经济价值计量的最好方法就是把它们投入市场，在市场竞争中判断社会所承认的产品价格。

以市场价格作为内部转移价格时，应注意以下两个问题：一是在中间产品有外部市场，可以向外边出售或从外部购进时，以市场价格作为内部转移价格，并不等于直接将市场价格用于内部结算。而应对外部价格作一些必要的调整。因为外部售价一般包括销售费、广告费及运输费等，这是内部转移价格所不包含的。此外，当企业各责任中心不是独立核算的单位时，产品的内部转移价格不必支付销售税金，而这些税金却是外部销售价格的组成部分。在制定内部转移价格时，如果不在市场价格中予以扣除，这两方面的好处将都会为供应方获得，这样就不利于业绩考核的公平性。二是以市场价格为依据制定内部转移价格，一般假设中间产品有完全竞争市场，或中间产品供应部门无闲置生产能力。

由于以市场价格为基础的转移价格通常会低于市场价格，因此，如果不考虑其他更复杂的因素，购买部门的经理应当选择从内部取得产品，而不是从外部采购。但如果生产部门在采用这种转移价格的情况下不能长期获利，则企

业最好是停止生产此产品而到外部去采购。同样，如果购买部门以此价格进货而不能长期获利，则应停止购买而改为加工此产品，同时应尽量向外部市场销售这种产品。这样，对企业总是有利的。

此外，值得注意的是，有时外部供应商为了能做成买卖可能会先报一个较低的价格，同时期望日后抬高价格。因此，在确认外部价格时要采用可以长期保持的价格。另外，企业内部转移的中间产品比外购产品的质量可能更有保证，并且更容易根据企业的需要加以改进。因此，在经济分析无明显差别时，一般应该鼓励利用自己内部的供应能力。

2. 协商价格

协商价格也称议价，是企业内部各责任中心以正常的市场价格为基础，通过定期共同协商所确定的为双方所接受的价格。

如果中间产品存在非完全的外部市场，则可以采用协商的办法确定转移价格。成功的协商转移价格取决于下列条件：

(1) 要有一个某种形式的外部市场，部门经理可以自由地选择接受或拒绝某一价格。如果根本没有可能从外部取得或销售中间产品，就会使一方或双方处于垄断状态，这样谈判结果就不是协商价格而是垄断价格。在垄断情况下，最终价格的确定受谈判人员的实力和技巧的影响。

(2) 在谈判者之间共同分享所有的信息资源。这个条件能使协商价格接近一方的机会成本，如果能使双方都接近机会成本则更为理想。

(3) 最高管理阶层的必要干预。虽然应尽可能让谈判双方自己来解决大多数问题，以发挥分散经营的优势，但对于双方谈判时可能导致的企业非最优决策，最高管理阶层要进行干预，对于双方不能自行解决的争论有必要进行调解。当然这种干预必须是有限的、恰当的，不能使整个谈判变成上级领导裁决一切。

协商价格往往浪费时间和精力，可能会导致部门之间的矛盾，部门获利能力的大小与谈判人员的谈判技巧有很大关系，这是协商转移价格的缺陷。但尽管有上述不足之处，协商转移价格仍然被广泛采用，它的好处是有一定的弹性，可以照顾双方利益并得到双方认可。少量的外购或外卖是有益的，它可以保证得到合理的外部价格信息，为协商双方提供一个参考。

3. 变动成本加固定转移价格

这种方法要求中间产品的转移用单位变动成本来定价，与此同时，还要向购买部门收取固定费，作为长期以低价提供中间产品的一种报偿。这样，生产部门有机会通过每期收取固定费来补偿其固定成本并获得利润；购买部门每期支付特定数额的固定费之后，对于购入的产品只需支付变动成本，通过边际成本等于边际收入的原则来选择产量水平，从而使其利润达到最优水平。

按照这种方法，供应部门收取的固定费总额为期间固定成本预算额与必要报酬之和，它按照各购买部门的正常需要量比例分配给购买部门。此外，单位变动成本按购买部门的实际购入量计算其变动成本总额。如果总需求量超过了供应部门的生产能力，变动成本就不再表示需要追加的边际成本，则这种转移价格将失去其积极作用。相反，如果最终产品的市场需求很少，购买部门需要的中间产品也变得很少，但它仍然需要支付固定费，在这种情况下，市场风险全部由购买部门承担，而供应部门仍能维持一定的利润水平，这就会显得很不公平。

4. 全部成本转移价格

以全部成本或者以全部成本加上一定利润作为内部转移价格，可能是最差的选择。

首先它以目前各部门的成本为基础，再加上一定百分比作为利润，在理论上缺乏说服力。因为以目前成本为基础，会鼓励部门经理维持较高的成本水平，并据此取得更多的利润。而越是节约成本的单位，越会有可能在下一期被降低转移价格，使利润减少。另外，成本加成百分率的确定也是个非常困难的问题。

其次，在连续式生产的企业中，成本随产品在部门间流转，成本不断积累，使用相同的成本加成率会使后序部门的利润明显大于前序部门。如果扣除半成品成本转移，则会因各部门投入的原材料出入很大而使利润分布失衡。

总之，这种转移价格既不是业绩评价的良好尺度，也不能引导部门经理作出有利于企业的明智决策，它唯一的优点就是简单。因此，只有在无法采用其他形式的转移价格时，才考虑使用全部成本加成法来制定转移价格。

（二）内部结算方式

企业内部各责任中心之间发生经济业务往来，需要按照一定的方式进行内部结算。根据内部对象不同，通常可以采用以下结算方式：

1. 内部支票结算方式

内部支票结算方式是指由付款方签发内部支票通知内部银行从其帐户中支付款项的结算方式。这种方式分为签发、收受和银行转帐三个环节。签发就是由付款方根据有关原始凭证或业务活动的证明签发内部支票交付给收款方；收受是收款方经过审核无误后接受付款方的支票；银行转帐是收款方将支票送存内部银行办理收款转帐。

内部支票结算方式主要适用于收、付款双方直接见面进行经济往来的业务结算。收付款双方责任明确。

2. 转帐通知单方式

转帐通知单方式是由收款方根据有关原始凭证或业务活动证明签发转帐通知单，通知内部银行将转帐通知单转给付款方，并由其付款的一种结算方式。

这种结算方式适用于经常性的、质量与价格较稳定的往来业务。它手续简便，结算及时。但因转帐通知单是单向发出指令，付款方若有异议，提出拒付，则需要双方进一步交涉。

3. 内部货币结算方式

内部货币结算方式是使用内部银行发行的限于企业内部流通的货币（包括内部货币、资金本票、流通券、资金券等）进行内部往来结算的一种方式。

这种结算方式比内部支票结算方式更为直观，可以强化各责任中心的价值观念、核算观念、经济责任观念。但是，它也有携带不便，清点麻烦，保管困难等问题。因此，一般情况下，小额零星往来业务通常以内部货币结算，而大宗业务则常以内部支票结算。

（三）内部结算机构

企业内部各责任中心之间经济业务的往来结算都是通过内部银行进行的。所谓内部银行就是将社会银行的基本职能与管理方法引入企业内部管理而建立的一种内部资金管理机构。它主要处理企业日常的往来结算和资金调拨、运筹，旨在强化企业的资金管理，进一步明确各责任中心的经济责任，完善内部责任核算，节约资金的使用，降低筹资成本。

内部银行的主要业务内容包括：

（1）设立内部结算帐户，即企业内部每个责任中心都要在内部银行开立帐户。

(2) 发放内部贷款，即内部银行根据财务部门核定的资金和费用定额及有关规定，对各责任中心所需要的资金实行有偿贷放，或全额贷款有偿使用，或超定额贷款有偿使用。

(3) 筹措资金，即从各种渠道，运用各种融资手段取得所需要的资金。

(4) 发行内部支票和货币等结算工具，即内部银行根据企业的实际需要印制发行各种结算凭证。

(5) 制定结算制度，进行内部控制，即内部银行制定统一的内部结算方式、规定统一的结算程序和时间，使各责任中心的结算行为规范化。

(6) 建立信息反馈系统，即内部银行定期或不定期地将企业资金流通状况以报表的形式反馈给各责任中心和企业管理部门。

第三节 部门业绩报告与考核

业绩的考核涉及成本控制报告、差异调查和奖惩等问题。考核的目的是纠正偏差，改进工作。

一、成本控制报告

成本控制报告是责任会计的重要内容之一，也称业绩报告。其根本目的就是责任中心的实际成本与限额比较，以判别成本控制业绩。

(一) 成本控制报告的作用

1. 形成一个正式的报告制度，使人们知道他们的业绩将被衡量、报告和考核，从而促使他们为达到标准而努力。

2. 控制报告可以显示过去工作的状况，提供改进工作的线索，为以后的工作指明方向。

3. 控制报告向各级主管部门报告下属的业绩，可以为他们采取措施纠正偏差和实施奖惩提供依据。

(二) 控制报告的内容

1. 实际成本的资料。它反映实际完成情况。实际资料可以通过帐簿系统提供，也可以在责任中心设置兼职核算员专门搜集加工。

2. 控制目标的资料。它反映应该完成的目标任务。控制目标可以是目标

成本，也可以是标准成本，当然，一般都要按实际业务量进行调整。

3. 两者之间的差异及其原因。它反映任务完成的好坏，及责任的归属。

（三）控制报告应满足的要求

1. 报告的内容应该与其责任范围一致。
2. 报告的信息要适合使用人的需要。
3. 报告的时间要符合控制的要求。
4. 报告的列示要简明、清晰、实用。

二、差异调查

成本控制报告使人注意到实际与目标的偏差。此外，还必须通过调查研究，找到差异的原因，分清责任，才能采取措施，纠正偏差，收到降低成本的实效。发生偏差的原因很多，但大致可以分为三类：

1. 执行人的原因，包括过错、缺乏经验、技术水平低、责任心差，不协作等。
2. 目标不合理，包括原来制定的目标过高或过低，或者情况变化使原目标不再适用等。
3. 实际成本核算有问题，包括数据的计录、加工和汇总有错误，或存在故意造假等。

三、奖励与惩罚

奖励是对超额完成目标成本行为的回报。奖励的形式有物质奖励形式和非物质奖励形式。奖励的原则应该是：奖励的对象必须是符合企业目标、值得提倡的行为；要让职工事先了解成本达到何种水平将会得到何种奖励；避免奖励华而不实的行为和侥幸取得好成绩的人员；奖励要尽可能前后一致。

惩罚是对不符合期望的行为的回报。惩罚的作用在于维持企业运转所要求的最低标准，包括产量、质量、成本、安全、出勤等等。如果达不到最低要求，企业将无法正常运转。惩罚的手段同样有物质的和非物质的形式。惩罚的目的是为了避免类似的行为重复出现。惩罚的原则是：在调查研究的基础上，尽快采取行动，拖延会减弱惩罚的效力；预先要有警告，只有重犯者和违反基本准则的人才受惩罚；惩罚要一视同仁，前后一致。

四、纠正偏差

纠正偏差是成本控制系统的目的。如果一个成本控制系统不能揭示成本差异及其产生的原因，不能揭示应由谁对差异负责，从而保证采取某种措施予以纠正，那么这个控制系统就是无效的。

纠正偏差是各责任中心主管人员的主要职责。如果成本控制的标准是健全的并且是适当的，评价和考核也是按这些标准进行的，则产生偏差的操作环节和责任人就已经明确。主管人员就能够通过调查研究找出具体原因，并针对性地采取纠正措施。

纠正偏差的措施通常包括：重新制定计划或修改目标；采取组织手段重新委派任务或明确职责；采取人事管理手段增加人员，选拔和培训主管人员或撤换主管人员；改进指导和领导工作，给下属以更具体的指导和实施更有效的领导。

纠正偏差最重要的原则就是采取行动。一个简单的道理就是不采取行动就不可能纠正偏差。

[复习思考题]

1. 什么是财务控制及财务控制系统？
2. 什么是成本中心？成本中心有何特征？
3. 成本中心有哪几种类型？
4. 什么是利润中心？利润中心的考核有哪几种方式？
5. 什么是投资中心？投资中心有哪些考核指标？
6. 什么是转移价格？一般转移价格有哪几种？
7. 责任中心内部结算方式有哪几种？

[练习题]

1. 资料：以下是某公司 A、B、C 三个部门的有关资料：(单位：元)

部门	A	B	C
销售额	100 000	140 000	120 000
营业净利	36 000	84 000	40 000
营业资产	300 000	700 000	800 000
股东权益	250 000	600 000	650 000
资金成本	10%	12%	7%

要求：

(1) 分别计算各部门的剩余收益。

(2) 现在有一项投资额为 100 000 元，报酬率为 11% 的投资机会，请问按照剩余收益指标分析，哪个部门会接受这项投资机会？哪个部门会拒绝这项投资机会？

2. 通过计算填列下表：

投资中心	A	B	C	D
销售收入	50 000			45 000
营业净利	2 000	10 000		2 250
营业资产			100 000	9 000
销售净利率		4%	8%	
资产周转率			3	
投资报酬率	10%	16%		

3. 某公司下属一利润中心有关预算及执行情况如表所示：

单位：元

项目	预算数	实际数	差异	
			差异额	差异率(%)
销售收入	75 000	80 000		
变动生产成本	25 000	22 000		
变动销售及管理费用	20 000	22 000		
变动成本小计	45 000	44 000		
边际贡献				
固定生产成本	3 500	3 750		
固定销售及管理费用	3 000	2 550		
固定成本小计	6 500	6 300		

税前利润				
------	--	--	--	--

要求：根据上述资料计算填列表中各项数据，并对该利润中心的业绩进行评价。

4. 某企业所属 A、B、C 三个分公司的有关资料如下：

分公司	营业资产（万元）	预计销售净利率
A	20	10%
B	25	15%
C	15	20%

该企业规定最低投资报酬率为 22%。

要求：

（1） 计算各分公司应达到的最低资产周转率。

（2） 计算各分公司应实现的最低销售收入。

计算各分公司应获得的营业利润。