

第十五章

分权管理与责任会计

对外经贸大学国际商学院会计系制作



第一节

组织结构与责任会计



组织结构

(一) 直线职能式组织结构

- 把组织分为两类管理机构
 - 直线（业务）部门。生产经营活动由直线人员统一领导和指挥，有权向下级发布命令和指示，负全面领导责任。
 - 辅助（参谋）部门。无权下达命令，只起提供建议、咨询及业务指导作用。
- 企业生产经营决策权集中在最高层的直线领导者中。



组织结构



(二) 事业部制组织结构

- 又称分权制，或部门化结构。
- 把分权管理与独立核算结合在一起。在总公司统一领导下，按产品、或地区、或市场划分经营单位即事业部。
- 各个事业部实行相对独立经营，独立核算，有自己的产品和独立的市场，具有从生产到销售的全部职能。



组织结构

- 按产品划分事业部比较常见，像通用汽车公司、福特汽车公司，日本的松下电器公司等是按产品划分事业部。
- 按市场（顾客）划分，如银行的企业户、个人户；大型商业企业的服装部、电器部等。
- 按地区（地理范围）划分，如一跨国公司的欧洲部、亚洲部、美洲部等。



集权管理与分权管理

- 企业管理层次的划分必然引起各个管理层次之间职权的划分。
- 根据各管理层次职权的大小有两种管理模式：
 - 集权管理
 - 分权管理



集权管理

- 集权管理（centralization management）
 - 就是把生产经营决策权较多地集中在企业最高管理层，而下属单位则从事执行工作。
- 特点
 - 经营决策权大多数集中在最高管理层
 - 对下级的控制较多。下级决策都要经过上级审核，缺乏自主权。
 - 统一经营。经营活动大多由上级控制。



集权管理的优点

- 有利于集中领导，协调各部门活动，便于统一指挥。
- 有利于实现目标一致性。
- 有利于合理利用资源。统一管理，避免资源重复储备。
- 缺陷：
 - 限制了下级管理人员主动性和积极性的发挥；部门之间的协调困难；对市场变化反应较慢。适用规模小的企业。



分权管理

- 分权管理（decentralization management）
 - 就是将企业生产经营决策权同相应的经济责任下放给下层管理人员，使下层管理人员对日常经营活动能作出及时有效的决策，以迅速适应市场变化的需要。
- 强生公司分权开始于30年代，有166个独立经营的公司。



分权管理

- 20世纪90年代，许多企业转向分权管理。如美国的百事可乐、杜邦、宝洁公司、IBM、通用电气公司、通用汽车公司、福特汽车公司，日本的松下电器公司。
- IBM公司90年代之前还是高度集权的企业，1991-1993年损失超过150亿美元，1991年后开展大规模重组，实行分权制，有13个不同业务的独立单位，1994年扭亏为盈。



分权管理的优点

- 让高层管理者集中处理更重要的事务。
- 使各层次管理人员对市场情况的变化能够作出迅速反应。
- 可有效调动各级管理人员的积极性和创造性。
- 有助于培养出更能胜任高层职位的管理人才。



分权管理的弊端

- 可能会导致职（机）能失调行为（dysfunctional behavior）
 - 即各分部作出有利于其自身，却有害于企业其它部门或企业整体的决策。
- 使整个企业统一指挥不够灵活，各部门间协调及对各分部的业绩控制更加困难。
- 总部发生的管理费用一般会分配到各分部中去，产生公平分配的问题。



集权管理与分权管理

- 集权与分权虽然视为两种不同的结构模式，但实质上只是上级与下级在权力分配上的比重问题。
- 两种模式各有利弊，因而重要的不是决定采用何种模式，而是确定出主管人员的权力范围，给下级主管一个明确的指示，明确在什么范围及项目的决策上，可以自行作出决定。



管理控制系统

- 为了发挥分权管理的优点，抑制其缺点，就必须加强企业内部控制，建立一套完整的管理控制系统（management control system），以对各分权单位进行业绩的计量、评价与考核。
- 管理控制系统的核心表现为建立内部控制制度（internal control system）



内部控制

- 我国《审计准则》的内部控制定义
- 内部控制是指被审计单位为了保证业务活动的有效进行，保护资产的安全和完整，防止、发现、纠正错误与舞弊，保证会计资料的真实、合法、完整而制定和实施的政策与程序。
- 上述定义包含四大管理目标。



内部控制

- 美国：内部控制是一个企业的组织机构方案及所采取的一切相关措施，包括：
 - 保护资产
 - 促进公司政策的贯彻执行
 - 保证会计记录的正确和可靠
 - 提高经营效率
- 内部控制主要包括管理控制和会计控制。



内部控制

- 美国国会1977年通过的《国外反贪污法》，要求美国各公司在SEC的管理下，必须设有一套适当的内部控制制度以防止违法行为。
- 内部控制对审计的影响：公司年度报告附有《管理当局声明》，以声明管理当局对其年度财务报表中的一切已审计或未经审计的信息负全部责任。同时，还对其内部控制作出解释。



有效内部控制的特征

- 雇佣有胜任能力、可靠及守道德的职员
(competent, reliable and ethical personnel)
 - 吸引高素质人才、培训、轮换工作
- 分派责任 (assignment of responsibility)
 - 明确界定责任并划分给每个人，使每个雇员履行一定的职责，承担一定的责任。



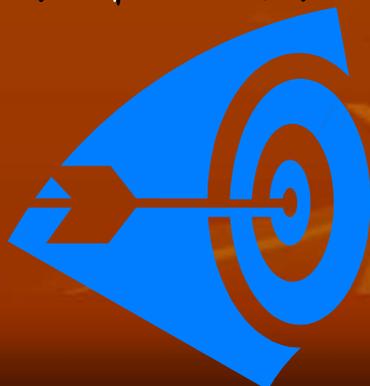
有效内部控制的特征

- 合理授权（proper authorization）
 - 企业应有明文规定的批准程序（一般授权），任何偏离规定的事项必须合理授权才能执行（特殊授权）。
- 职责分离（separation of duties）
 - 将业务责任在两个或两个以上的人员或部门之间分配，以限制舞弊（fraud）的机会，保证会计记录的正确性。
 - 可分成四部分：



有效内部控制的特征

- 经营职能与会计职能分离
- 资产保管与会计分离
- 业务的授权与相应资产的保管分离
- 会计职能内部责任的分离
- 内部与外部审计（internal and external audits）
 - 有助于发现内部控制的薄弱环节，提出改进意见。



有效内部控制的特征

- 凭证和记录（documents and records）
 - 完善的凭证和迅速、正确的记录，原始凭证要预先编号。
- 电子及其它控制
 - 报警系统
 - 忠诚保证保险（fidelity bonds）
 - 强制休假和工作轮换（rotation）



内部控制的局限

- 内部控制耗用太多资源和串通勾结的机会限制了内部控制的有效性：
- 业务处理人员串通（**collusion**）舞弊，内部控制一般很难发现。
- 根据成本—效益原则，过度复杂的内部控制制度会影响效率的发挥。



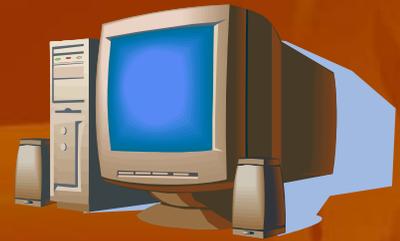
责任会计制度

- 管理控制系统中的业绩控制制度就是责任会计制度（responsibility accounting system）
- 责任会计制度是把会计资料同各责任单位紧密联系起来业绩控制系统。



责任会计制度的含义

- 根据授予各级单位的权力和责任以及对其业绩的计量、评价方式，将企业划分为各种不同形式的责任中心，建立起以各个责任中心为主体，以权、责、利相统一为特征，以责任预算、责任控制、责任考核为内容，通过信息的积累、加工和反馈而形成的企业内部控制制度。



建立责任会计制度的原则

■ 责任主体原则

- 即责任会计核算以责任中心为对象，按责任中心搜集、记录、整理、计算对比和分析责任会计资料。

■ 目标一致原则

- 各责任中心的责任目标与企业整体目标应始终保持一致，避免因片面追求局部利益而影响整体利益。



建立责任会计制度的原则

■ 可控性原则

- 对各个责任中心所赋予的责任，应以其能够控制为前提。
- 各责任中心只能对其权责范围内可控制的成本、收入、利润和资金负责。
- 在考核时，应尽可能排除责任中心不能控制的因素。



建立责任会计制度的原则

■ 激励原则

- 即责权利相结合

- 责任中心的责任目标和责任预算等考评指标应具备完整性、合理性和科学性，是切实可行的。

- 经过努力完成目标后可得到奖励，这样就可不断激励各责任中心员工为实现责任目标而努力工作。



建立责任会计制度的原则

■ 成本效益原则

- 建立责任会计制度是有代价的，如重复配备会计人员、信息的收集和处理成本上升、分部之间提供产品或服务的讨价还价浪费许多时间等，所以建立责任会计制度要考虑成本效益原则。
- 责任会计制度的建立，应能以合理的成本改善经营决策。

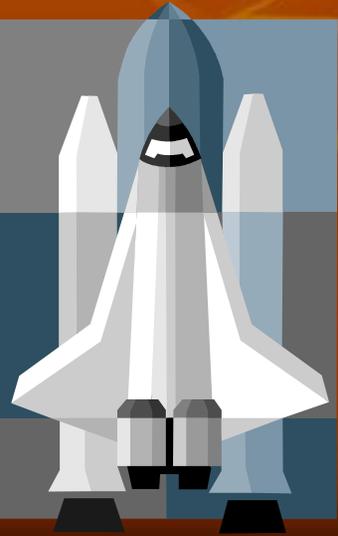


建立责任会计制度的原则

■ 反馈原则

- 为保证各责任中心对其经营业绩的有效控制，必须及时、准确、可靠地反馈信息。包括：

- 向各责任中心反馈，使其及时了解预算执行情况，不断调整差异，实现预定目标。
- 向上一级责任中心反馈，以便上级责任中心能及时了解其责任范围情况。

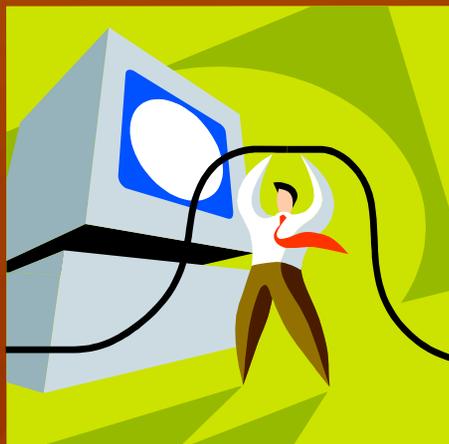


责任会计制度的内容

1、合理划分责任中心，明确规定权责范围

2、编制责任预算，确定考核标准

- 考核标准主要是业绩指标，包括财务指标和非财务指标。



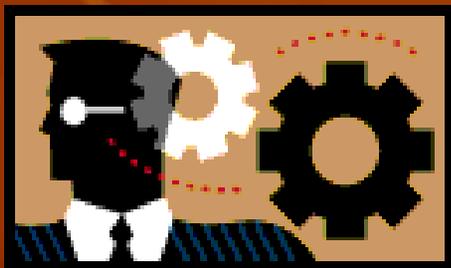
责任会计制度的内容

■ 财务指标

- 全面预算是企业总体目标，而责任预算则是按照责任中心来落实企业总体目标，即将总体目标层层分解落实到每一个责任中心，作为开展经营活动、评价业绩的考核标准。

■ 非财务指标

- 质量控制指标、生产周期控制指标、生产率指标、平衡计分卡。



责任会计制度的内容

3、合理制定内部转移价格

- 为分清经济责任，便于评价各个责任中心的工作业绩，各责任中心之间相互提供产品或劳务，应合理制定内部转移价格，并据以进行计价和结算。
- 制定的内部转移价格应有助于调动各责任中心的积极性，又有助于实现局部和整体之间的经营目标一致。



责任会计制度的内容

4、建立健全严密的记录、报告系统

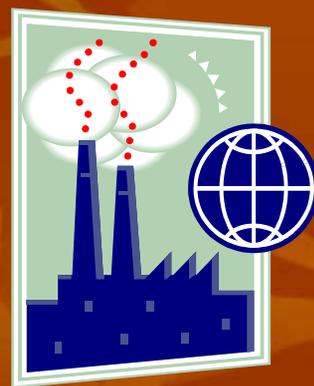
- 建立一套完整的日常记录、计算和考核有关业绩指标执行情况的信息系统，为计量业绩提供可靠依据。
- 定期编制业绩报告（责任报告），将实际结果与业绩指标进行对比，据以找出差异，分析原因，并通过信息反馈，控制和调节经营活动，以保证企业总体目标的实现。



责任会计制度的内容

5、建立奖惩制度，评价考核业绩

- 制定一套完整、合理、有效的奖惩制度。
- 通过业绩报告，对各个责任中心的工作成果进行全面分析和评价，根据业绩指标的执行结果进行奖惩，最大限度地激励各个责任中心员工完成企业目标。
- 激励措施：将报酬与业绩指标挂钩。
- 报酬：提薪、奖金、晋升、表扬等。



第二节 责任中心



责任中心

- 责任中心（responsibility center）
 - 指具有一定的管理权限，并承担相应经济责任的区域，通常是企业内部单位，又称责任单位、责任主体。
- 每一责任中心都有一定的组织结构，并受一名责任人、经理领导。
- 责任中心主要分为成本中心、利润中心和投资中心三大类



成本中心

- 成本中心（cost center）
 - 只对成本或费用负责的责任中心
 - 职能部门也可称为“费用中心”
- 成本中心应用范围最广，只要有成本费用支出的地方，都可以建立成本中心。但由于其规模大小不一，考核控制的范围也不一样。



成本中心的特点

1、成本中心只对可控成本负责

- 可控成本（controllable cost）是指责任中心能控制的各种耗费，应具备三个条件：
 - 成本中心能够通过一定方式知道将要发生的耗费
 - 成本中心能够对发生的耗费进行计量
 - 成本中心能够对耗费加以调节和控制



成本中心的特点

- 某成本中心的责任成本即为该成本中心的各项可控成本之和。
- 成本的可控与不可控是相对的
 - 与成本中心所处管理层的高低、管理权限的大小及控制范围的大小有关。
 - 有些成本低层不可控，但高层可控；某项成本对某成本中心是可控的，但对另一成本中心来说则是不可控的。



成本中心的特点

2、成本中心控制和考核的内容是责任成本

■ 责任成本与产品成本的区别

- 对象不同：责任中心；产品
- 原则不同：谁负责、谁承担；谁受益、谁承担。
- 目的不同：业绩的评价考核；计算利润和对外报告。



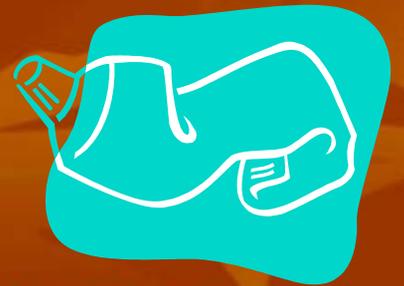
利润中心

- 利润中心（profit center）
 - 指对利润负责的责任中心。它既要对其收入负责，又要对其成本负责。
 - 一般是有独立收入来源的较高层次
- 利润中心有两种类型：
 - 自然的利润中心
 - 人为的利润中心



投资中心

- 投资中心（investment center）
 - 是对投资负责的责任中心
 - 既要对本成本、收入、利润负责，又要对投入资金负责。
- 投资中心在责任中心中处于最高层次，它具有最大的决策权，也承担最大的责任，一般都是独立法人。



第三节

责任中心的考核



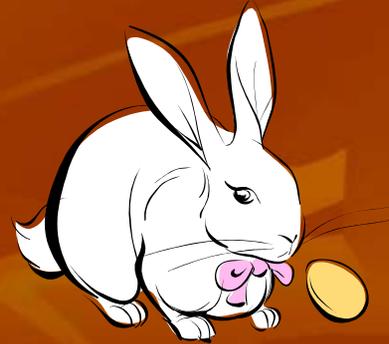
部门责任预算

- 责任预算（responsibility budget）是指以责任中心为对象，以其可控的成本、收入、利润或投资为内容编制的预算。
- 责任预算既是责任中心奋斗目标和控制依据，又是考核责任中心业绩的标准。
- 责任预算可作为总预算的补充和具体化。
- 责任预算由各个责任指标构成，包括财务责任指标和非财务责任指标两部分。



成本中心考核指标

- 成本中心的考核指标是责任成本。
- 成本中心业绩考评的内容
 - 将实际责任成本与预算责任成本进行对比，确定两者差异的数额、性质及形成的原因，并根据差异分析结果，对各成本中心进行奖惩。



利润中心的考核指标

- 利润中心的考核指标主要是利润，但通常以边际贡献作为考核指标。
- 要区分经理业绩与部门业绩，引申出两个指标：
 - “分部经理毛益”
(segment manager margin)
 - “分部毛益” (segment margin)



利润中心的考核指标

$$\text{部门边际贡献} = \text{部门销售收入总额} - \text{部门变动成本总额} \quad (1)$$

$$\text{部门经理可控毛益} = \text{部门边际贡献} - \text{部门经理可控固定成本} \quad (2)$$

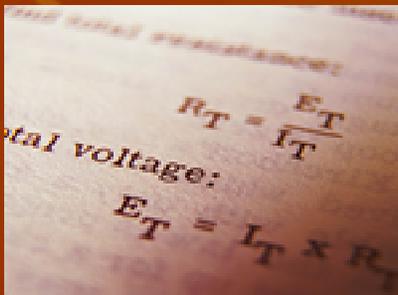
- 公式（2）主要评价利润中心负责人的经营业绩，因而对其可控固定成本负责。
- 部门经理可控固定成本包括广告费、销售费、销售人员工资、人员培训、部门管理费用等。



利润中心的考核指标

$$\text{分部毛益} = \text{分部经理毛益} - \text{部门经理不可控的固定成本} \quad (3)$$

- 公式(3)主要对利润中心的业绩进行评价和考核,因而仅将其可控而经理不可控的成本扣除。
- 部门经理不可控固定成本包括折旧费、财产税、保险费、部门经理工资等



利润中心的考核指标

$$\text{公司税前利润} = \text{各分部毛益总和} - \text{公司总部的管理费用} \quad (4)$$

- 公式(4)中的公司管理费为公司总部发生的,无法明确而有效地分摊给任何一个责任中心,称为未分摊成本。



投资中心的考核指标

1、投资报酬率（return on investment, ROI）

- 又称投资回报率，是投资中心所获得的营业利润与投资额之比。

$$\text{投资报酬率} = \frac{\text{营业利润}}{\text{投资额}}$$



投资中心的考核指标

- 营业利润一般为息税前利润（EBIT）
- ROI通常与使用资产有关，与取得资金无关。因资金筹措权集中在总部，分部关心的是如何有效地运用资产，而不必关心资金如何取得。因此利息费用是分部不可控因素。
- 投资额一般指经营资产，即固定资产和流动资产的平均占用额。



投资中心的考核指标

- 这一指标又可分解为：

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

- 提高投资报酬率的主要途径

- 提高销售利润率：不减少销售而降低费用，或不提高费用而增加销售。
- 提高资产周转率：降低资产占用，如降低存货、加快应收帐款收回、适时制。



投资中心的考核指标

ROI的优点:

- ROI可以反映投资中心的综合盈利能力
 - 受资产占用、销售、成本等的影响。
- ROI具有横向可比性
 - 消除投资不同导致的利润不可比。
- ROI有利于合理利用资产
 - 反映运用资产的获利能力，引导投资中心合理利用资源。



投资中心的考核指标

ROI的不足:

- 各投资中心缺乏全局观念，只顾本身利益，拒绝一些有获利能力的投资机会，而有损于整个企业，导致职能失调行为。
 - 如某公司平均投资报酬率为12%，其所属A投资中心实际投资报酬率为18%，现A有一投资机会，投资报酬率为15%，若以其投资报酬率来衡量，A就不会选择这一投资机会，但该投资项目对整个公司有利，因而导致A与总公司目标不一致。



投资中心的考核指标

2、 剩余收益（residual income, RI）

- 是指投资中心的利润扣减其最低投资收益后的余额。
- 最低投资收益是其投资额乘以公司总部规定的最低投资报酬率（资本成本）

$$\text{剩余收益} = \text{利润} - \left(\text{投资额} \times \text{规定的最低投资报酬率} \right)$$



例一

- 某公司一分部投资某项目可获净收益900 000元，当年平均投入资本是1 000万元，公司总部要求的最低报酬率为8%，则剩余收益为：

■ 净收益	900 000元
■ 减：资本成本	
■ ($\$10\ 000\ 000 \times 0.08$)	<u>800 000</u>
■ 剩余收益	100 000元



投资中心的考核指标

■ RI的优点

- 可以消除ROI带来的错误信息，有利于实现与企业整体的目标一致性，努力提高剩余收益。
- 考虑了风险因素，高风险项目使用高资本成本。

■ RI的缺点

- 不利于不同投资中心的比较
- 没把利润与投资额大小相联系



例二

- 通用电气公司（GE）是最早采用剩余收益法的公司之一，以其两个部门为例：
- 部门A净收益为\$200 000，部门B为\$50000；两个部门平均投入资本均为100万元。
- 假定有一项目两部门均可承担。项目投资额为\$500 000，年投资报酬率为15%，即年利润\$75 000，项目的资本成本为8%。



无此项目

有此项目

部门A

部门B

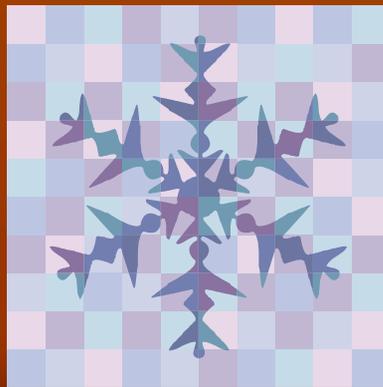
部门A

部门B

净收益	\$ 200 000	\$ 50 000	\$ 275 000	\$ 125 000
投入资本	\$1 000 000	\$1 000 000	\$1 500 000	\$1 500 000
ROI	20%	5%	18.3%	8.3%
资本成本	\$ 80 000	\$ 80 000	\$ 120 000	\$ 120 000
RI	\$ 120 000	\$ -30 000	\$ 155 000	\$ 5 000



- 以ROI为考核指标，则部门A的经理对此项目不感兴趣，因它将使部门A的ROI从20%降到18.3%。但部门B经理愿意投资此项目，因为ROI将从5%提高到8.3%，即获利能力差的部门更愿意投资新项目。
- 以RI为考核指标，该项目对两个部门具有相同的吸引力。即每个部门的RI都提高\$35 000，使两个部门有同样的动力投资该项目。



投资中心的考核指标

- 但实际中多数公司仍采用ROI。
- 美国《幸福》杂志对459家大公司调查表明，有65%的企业以投资报酬率作为投资中心的业绩评价指标。因为它更易于理解，可衡量投资中心的综合盈利能力，且便于部门之间的比较。



投资中心的考核指标

- 上述两公式中的投资额有三种理解：
 - (1) 资产总额：全部资产，大多数采用。
 - (2) 占用资产总额：除闲置土地和在建工程之外的全部资产。
 - (3) 运用资产总额：资产总额减流动负债，即长期投入资本，半数采用。
- 上述投资额均应按考察期间的平均数额计算（简单平均或加权平均）。



业绩报告

- 业绩报告（performance report）又称责任报告，它是根据责任会计核算的结果编制的反映责任预算实际执行情况的会计报告。
- 包括各项责任预算指标，实际结果指标及差异。对重大差异进行定量和定性分析等。



第四节

内部转移价格



利润中心和转移价格

- 转移价格（transfer price）
 - 是指企业内部各有关责任中心之间相互提供产品或服务的结算价格。
- 一个企业的某些利润中心会提供产品或服务给另一些利润中心。
- 问题：如何制定一个让利润中心双方都能接受的产品或服务的价格？



利润中心和转移价格

- 转移价格表现为：对转出方是提供产品或服务的收入，对接受方是接受产品或服务的成本。
- 无论转移价格为多大，对企业的总利润没有影响，但转移价格的高低会影响利润总额在各利润中心之间的分配。因此，应当合理制定转移价格，否则，就会出现职能失调行为。



转移价格的作用

- 明确责任中心的经济责任
- 有助于考核业绩
- 调动各部门的积极性
- 有助于作出正确的决策



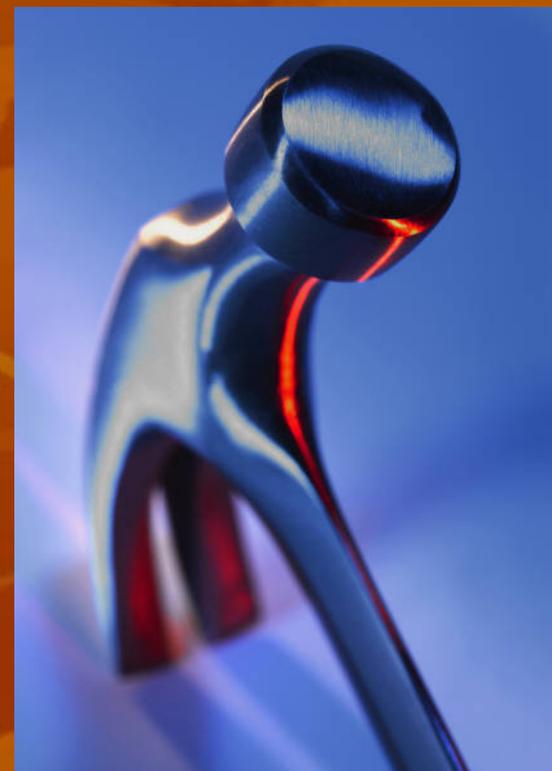
制定转移价格的原则

- 转移价格应能使转出方对其工作有回报，接受方对其享受的利益发生成本。
- 转移价格水平的高低，应该以公允的市场价格为基础。
- 转移价格水平的高低，既要有利于利润中心的管理者们的意见一致，又要符合企业利润最大化的整体目标。



制定转移价格的基础

- 市场价格或市场价格折扣
- 变动成本或变动成本加成
- 全部成本或全部成本加成
- 协商价格
- 双重价格
- 总之，只要转移价格大于成本，转出方就有利可图。



以成本为基础的转移价格

- 适用情况：
 - 内部转移的产品没有外部市场。
 - 适合于成本中心（人为利润中心）之间相互提供产品或服务。
- 可以全部成本或变动成本为基础。

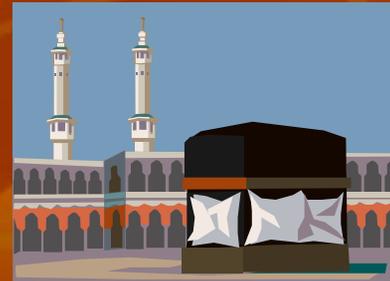


以成本为基础的转移价格

(一) 以全部成本为基础的转移价格

- 即以实际发生的生产成本作为制定转移价格的基础，包括两种情况。

1、以中间产品生产过程所发生的全部生产成本作为内部转移价格。



以成本为基础的转移价格

- 以实际全部成本为基础的缺点：
 - 转出方无利润可图，缺乏向内部提供产品的动力。
 - 会将转出方的低效率转给接受方，不利于成本考核，缺乏控制成本的动力。
 - 与设立利润中心的要求不一致。



以成本为基础的转移价格

2、以实际全部成本加成作为转移价格

- 即在全部成本的基础上人为加一定的利润做为内部转移价格。
- 优点：因转出方有利润，则有助于调动转出方的积极性。
- 缺点：利润加成率有一定的主观随意性；转出方不重视成本控制，因成本大，利润加成就大。



以成本为基础的转移价格

(二) 以变动成本为基础的转移价格

- 1、以实际变动生产成本为基础作为转移价格。
- 2、在实际变动生产成本的基础上加成一定的利润作为转移价格。

■ 优点:

- 在有闲置生产能力的情况下, 有利于生产决策。



以成本为基础的转移价格

■ 缺点:

- 此方法定价可能无法弥补固定成本，同时使接受部门过分有利。
- 转出方不重视成本控制。
- 在以成本为基础制定转移价格时，应该使用标准成本或预算成本。这可激励转出部门加强成本控制，还有利于分清责任，正确评价结果。



以成本为基础的转移价格

- 如果中间产品没有外部市场，转移价格制定的范围如下：
 - 最小值——转出分部的变动生产成本
 - 最大值——接受分部最终产品售价减去该部门继续加工发生的变动生产成本的差额



以市场为基础的转移价格

- 如果内部转移的产品或服务存在一个竞争的市场，则市场价格是制定内部转移价格的最好依据。
- 原因：如果内部转移价格高于市场价格，转入方将拒绝从内部购买，而转向外部购买，以实现其部门利润最大化；如果内部转移价格低于市场价格，转出方将拒绝向内部销售，而转向外部销售，以实现其部门利润最大化。



以市场为基础的转移价格

- 因而让双方部门利润最大化的唯一转移价格就是市场价格。
- 前提：
 - 中间产品有完全竞争的市场
 - 提供方无闲置生产能力



以市场为基础的转移价格

- 调整市场价格：
- 因对内销售节省了销售和管理费用等，则应对市场价格做一些必要的调整，减去对外销售的费用。
- 转移价格应比市场价格稍低一些，该成本节约由双方共享。
- 利润中心之间容易达成一致意见。



例三

- WH公司下属两个利润中心M、N。M中心生产的K部件，既可以作为N中心的原材料，也可对外直接销售，市场价格每件20元，年最大生产能力为50 000件；N中心每年需要K部件20 000件，其最终产品的售价为40元。
- 若以市场价格作为内部转移价格，则对M、N中心和公司总体的营业收益均无影响。损益表如下：



	M中心	N中心	合计
销售收入:			
20 × 50 000件	1 000 000		1 000 000
40 × 20 000件	<u> </u>	<u>800 000</u>	<u>800 000</u>
	1 000 000	800 000	1 800 000
变动成本			
10 × 50 000件	500 000		500 000
30 × 20 000件		600 000	600 000
固定成本	<u>300 000</u>	<u>100 000</u>	<u>400 000</u>
成本合计	<u>800 000</u>	<u>700 000</u>	<u>1 500 000</u>
营业利润	<u>200 000</u>	<u>100 000</u>	<u>300 000</u>



以市场为基础的转移价格

- 以市场为基础的转移价格的缺点：
 - 对接受分部从内部购买无激励作用
 - 市场价格可能会不断变化
 - 对部门利用闲置生产能力无激励作用
 - 很多产品没有同类产品的市场价格可供参考，特别是非标准产品或特殊功能产品



以市场为基础的转移价格

- 现假定M中心最大生产能力为70 000件，外部市场最大销售量为50 000件，则有剩余生产能力为20 000件。
- 如果仍采用市场价格作为内部转移价格，则该价格不会激励N中心从M中心购买K部件。



以市场为基础的转移价格

- 如果N中心从外部购买K部件，就会导致职能失调行为，从而使公司的利润总额仅为300 000元（前表）。
- 但若N中心从M中心购买K部件，则可使公司的总利润达到500 000元（下表）。



	M分部	N分部	合计
销售收入:			
20 × 70 000件	1 400 000		1 400 000
40 × 20 000件	<u> </u>	<u>800 000</u>	<u>800 000</u>
	1 400 000	800 000	2 200 000
变动成本			
10 × 70 000件	700 000		700 000
30 × 20 000件		600 000	600 000
固定成本	<u>300 000</u>	<u>100 000</u>	<u>400 000</u>
成本合计	<u>1 000 000</u>	<u>700 000</u>	<u>1 700 000</u>
营业利润	<u>400 000</u>	<u>100 000</u>	<u>500 000</u>



协商价格

- 指转入、转出双方以正常的市场价格为基础，定期共同协商一个双方都愿意接受的内部转移价格。
- 条件：
 - 产品有外部市场
 - 两个部门的经理可以自由地选择接受或拒绝某一价格
 - 转出方有剩余生产能力



协商价格



- 协商价格的范围：
 - 上限：市场价格
 - 下限：转出方单位变动成本
- 只要内部转移价格在变动成本与市场价格之间，且双方都能接受，就会使整个企业的利润增加。
- 但当协商发生矛盾，可能导致非最优决策时，企业最高管理部门应当进行必要的干预，但干预应是有限的、得体的。



协商价格

- 如前例，若N中心按20元的市场价格从内部购买，则增加的20万利润全部由M中心获得，对N中心没有激励作用。
- 反之，若M中心按变动成本10元作为内部转移价格，则N中心愿意从M中心购买，使公司增加20万的利润，但增加的利润又全部由N中心获得，则对M中心没有激励作用。



协商价格

- 因此，20元和10元是内部转移价格的上下限，即当M中心有闲置生产能力时，内部转移价格就应介于10—20元之间，双方都可接受，从而使公司总利润增加20万元。
- 如上例，假定双方协商确定的内部转移价格为15元，则各自的利润和公司总利润如下：



	M分部	N分部	合计
销售收入:			
20 × 50 000件	1 000 000		1 000 000
15 × 20 000件	300 000		300 000
40 × 20 000件	<u> </u>	<u>800 000</u>	<u>800 000</u>
	1 300 000	800 000	2 100 000
变动成本			
10 × 70 000件	700 000		700 000
25 × 20 000件		500 000	500 000
固定成本	<u>300 000</u>	<u>100 000</u>	<u>400 000</u>
成本合计	<u>1 000 000</u>	<u>600 000</u>	<u>1 600 000</u>
营业利润	<u>300 000</u>	<u>200 000</u>	<u>500 000</u>



协商价格

- 可见，双方都增加利润10万元。因此，以协商价格作为内部转移价格，可以照顾双方的利益并得到双方的认可。
- 如果转出方生产受资源限制，内部转移会导致转出方其他产品生产量减少时，内部转移价格就应包含放弃的其他产品所获得的边际贡献，即机会成本。
- 最低转移价格=变动成本+机会成本



例四

- 假定A部门是一利润中心，生产三种产品：X、Y和Z。每种产品都有外部市场。

	X	Y	Z
■ 外部市场价格	48元	46元	40元
单位变动成本	33元	24元	28元
单位人工小时	3	4	2



- 产品Y能被转移到B部门，但B部门要求转移的最小数量为300单位Y产品。
- 最大外部销售量为：800单位X、500单位Y、300单位Z。
- 如果不接受A部门转来的产品Y，B部门可以稍低的价格，每单位45元从外部市场购买与Y类似的产品。
- 如果A部门可利用的总人工小时为3 800小时，或5 600小时
- 要求：确定Y产品的内部转移价格。



■ A部门的稀缺资源为人工小时，则首先计算A部门最大需求所要求的小时

■ 外部销售: 小时数

■ X $3 \times 800 = 2\ 400$

■ Y $4 \times 500 = 2\ 000$

■ Z $2 \times 300 = \underline{600}$

■ 对外最大 5 000

■ Y产品转移 $4 \times 300 = \underline{1\ 200}$

■ 总计 6 200小时



- 计算单位小时边际贡献，并以此安排对外生产的产品顺序：

	X	Y	Z
■ 单位边际贡献	15元	22元	12元
单位人工小时	3	4	2
单位小时贡献	5元	5.5元	6元
■ 生产顺序	第3	第2	第1
■ 需要的总小时	2 400	2 000	600



(1) 如果只有3 800可利用人工小时，则A部门将选择不向B部门转移产品：

■ 对外生产安排	小时数
300单位Z	600
500单位Y	2 000
400单位X (余额)	<u>1 200</u>
	3 800



- 若要向B部门转移300单位Y，则只能放弃X产品的生产而利用其能力生产Y产品。



■ 生产300单位Y则正好放弃400单位X（两者都需要人工1 200小时）。

■ 最低转移价格计算：

生产Y的变动成本 24元

机会成本：

放弃X的边际贡献（4小时×5） 20元

Y产品最低转移价格 44元



(2) 如果有5 600可利用人工小时，则A部门可满足所有的外部销售需求（5 000小时），且还有600小时闲置生产能力来对内生产Y，

- 然而，A部门需要1 200小时为B部门生产Y产品，因此还需放弃X产品的600小时生产能力对内生产Y产品。

生产Y的变动成本（ 300×24 ） 7 200元

机会成本：

放弃X的边际贡献（ 600×5 ） 3 000元

■ Y产品最低转移总价格 10 200元



■ 最低转移价格 = $10\ 200\text{元}/300 = 34\text{元}$

■ 任何介于下列两个价格之间的价格，两个部门都可以接受：

■ 人工小时	最低价格	最高价格
3 800	44元	45元
5 600	34元	45元



双重价格

- 指对产品的供需双方分别采用不同的转移价格。
- 对产品的出售部门，按协商的市场价格计价；而对购买部门，则按出售部门的单位变动成本计价。这样买卖双方都能接受，使双方利润都能达到最大。
- 差异由总部最终调节。



本章完

对外经贸大学国际商学院会计学系制作

欢迎您提出宝贵建议

Thanks

Copyright 2006-05



對外經濟貿易大學