

成本中心的业绩评价

——工厂财务人员如何做经营分析

李燕翔

财务管理咨询专家



CONTENTS

录

1

产品成本与责任成本

2

成本性态与弹性预算

3

成本中心的业绩评价指标

01

产品成本与责任成本

1.1 产品（业务）成本与责任成本



由于责任会计是以责任中心为主体来核算和报告的，因此对成本中心的责任成本会计报告与财务会计中的产品或业务成本会计报告不同，体现为成本对象（cost object）不同。

产品（业务）成本会计报告

- 成本核算对象：产生收入的某个产品或某项业务
- 将一定期间内发生的所有与该产品或业务收入相匹配的成本耗费归集分配到产品或业务上去，不论这些成本是哪个成本中心耗费的，也不论这些成本是否是成本中心的可控成本。
- 目的：为了确定如何**物化劳动消耗和对劳动消耗进行补偿**（定价考量）

责任成本会计报告

- 核算对象：成本中心
- 将一定期间内每个成本中心的**可控成本**归集分配到该成本中心
- 目的：评价考核各责任中心**责任或预算目标的完成情况**，寻找不足和待改进领域，查明原因，采取措施，最终实现改进成本绩效。

1.2 案例练习：编制产品成本与责任成本报告

红星公司分厂不负责产品销售和市场与客户的开发，仅负责生产A、B两种产品。除了直接生产车间，该工厂还包括生产计划、原材料采购、产品质量管理、仓库这4个生产辅助部门



1.2 案例练习：编制产品成本与责任成本报告

产品成本核算的方法：

先按工序（即车间）归集直接生产耗费，再按一定规则分配至A、B两个产品

2016年6月，红星公司分厂的成本数据如下：

2016年6月，红星公司分厂的产量为：
A产品2000件
B产品1000件

成本要素	当月发生额
直接材料	1 224 000元
直接人工	76 500元
间接制造费用：	91 800元
- 间接人工费用	28 780元
- 物料消耗	34 770元
- 折旧租金（房屋设备车辆等固定资产）	13 410元
- 其他（水电气暖办公杂项费用）	14 840元
总生产成本	1 530 000元

	直接材料	直接人工	间接制造费用
一车间	546 000元	43 120元	53 540元
二车间	678 000元	33 380元	38 260元
合计	1 224 000元	76 500元	91 800元
A产品	835 300元	49 700元	73 500元
B产品	388 700元	26 800元	18 300元
合计	1 224 000元	76 500元	91 800元

1.2 案例练习：编制产品成本与责任成本报告

2016年6月，红星公司分厂的4个辅助部门发生的生产运营管理费用：

费用项目	当月发生额		分配额
间接人工费用	107 530元		
物料消耗	7 250元		
折旧租金（房屋设备车辆等固定资产）	15 050元		
其他（水电气暖办公杂项费用）	7 870元		
合计	137 700元	A产品	90 800元
		B产品	46 900元
		合计	137 700元

根据以上成本费用资料，分别编制分厂的产品成本会计报告和各成本中心责任成本会计报告

1.2 案例练习：编制产品成本与责任成本报告

产品成本报告							
成本项目	A产品			B产品			总成本合计
	产量	总成本	单位成本	产量	总成本	单位成本	
直接材料	2 000	835 300	417.65	1 000	388 700	388.70	1 224 000
直接人工		49 700	24.85		26 800	26.80	76 500
间接制造费用		73 500	36.75		18 300	18.30	91 800
生产运营管理费用		90 800	45.40		46 900	46.90	137 700
合计		1 049 300	524.65		480 700	480.70	1 530 000

1.2 案例练习：编制产品成本与责任成本报告

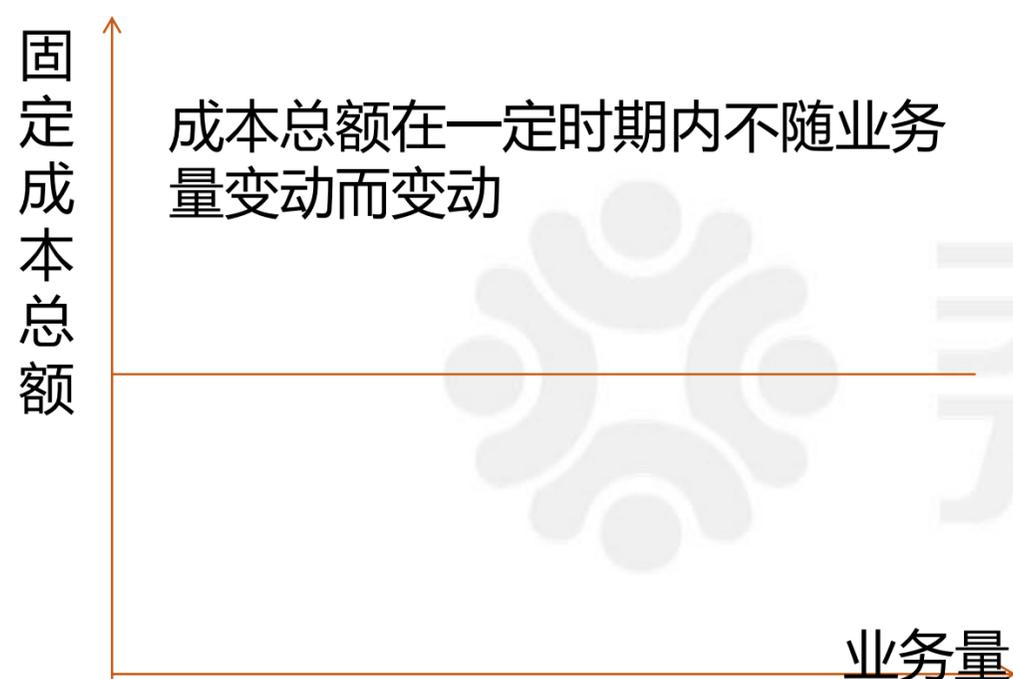
成本中心责任成本报告							
成本项目	一车间	二车间	计划部	采购部	质量部	仓库	总成本合计
直接材料	546 000	678 000					1 224 000
直接人工	43 120	33 380					76 500
间接人工	15 300	13 480	23 800	48 500	19 430	15 800	136 310
物料消耗	22 400	12 370		1 500	2 800	2 950	42 020
折旧或租金	8 200	5 210	2 480	3 350	2 010	7 210	28 460
其他	7 640	7 200	1 800	2 500	1 390	2 180	22 710
合计	642 660	749 640	28 080	55 850	25 630	28 140	1 530 000

02

成本性态与弹性预算

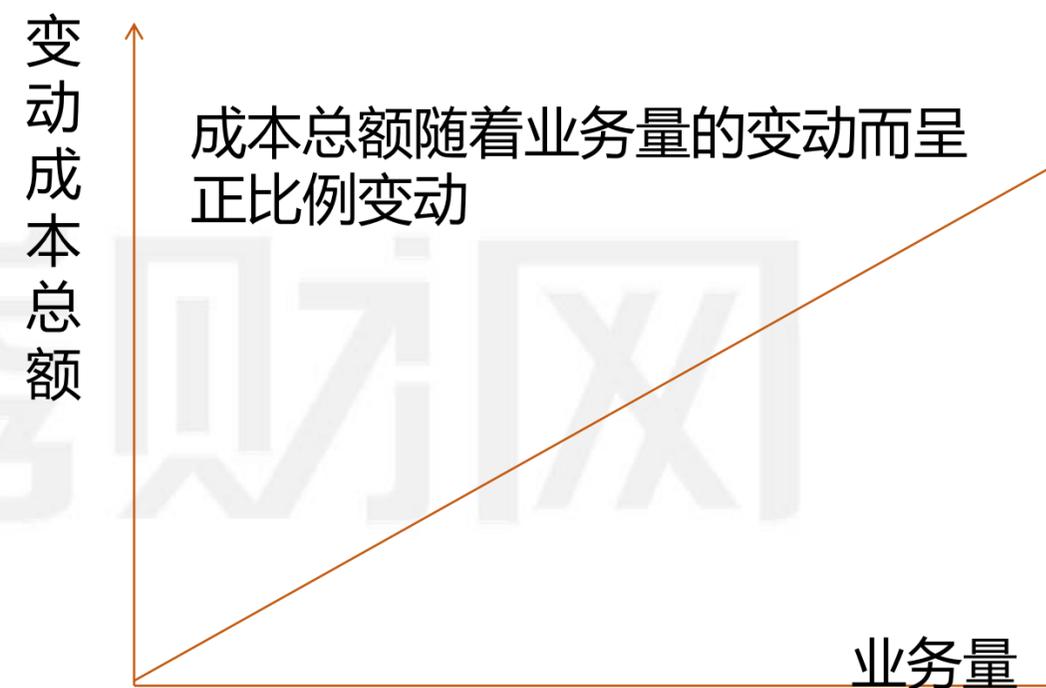
2.1 成本性态的定义

成本性态是指一项成本的变动与产出业务量之间的依存关系，分析成本性态有助于帮助管理者了解业务量对总成本和利润水平的影响



固定成本的举例：

- 固定雇员的工资、福利
- 固定资产的折旧、租金
- 日常办公区域的运营费用



变动成本的举例：

- 生产工人的计件或计时工资
- 直接原材料成本、生产线的间接物料消耗
- 销售奖金、返利、市场促销费用

2.1 成本性态的定义

对一个成本中心来说，一般变动成本是可控成本，固定成本是不可控成本，但也不完全如此

对成本中心手表厂装配车间来说，表壳与表带成本是否可控成本？

对生产车间来说，车间管理人工工资是否可控成本？

A：自制表壳和表带

B：外购表壳和表带

• 装配车间的可控变动成本

• 装配车间的不可控变动成本

A：车间经理有人事任免权

B：车间经理无人事任免权

• 车间的可控固定成本

• 车间的不可控固定成本



财务分析师

2.2 静态预算与弹性预算

成本性态的划分为弹性预算的编制提供了基础，相比静态预算差异，弹性预算差异可为管理者提供更多的信息

静态预算

- 预算期初编制
- 以**计划产出量**为基础
- 期末计算差异时不需按当期实际产出水平调整预算的收入与成本

弹性预算

- 在预算期末编制
- 根据**实际产出量**计算预算收入和预算成本
- 计算弹性预算差异时要求在预算期末根据实际产出水平计算预算的收入和成本，不反映产出水平对利润产生的影响

弹性预算与静态预算的差异体现为变动成本总额不同，但二者的固定成本总额以及各项变动成本项目的单价是相同的

2.2 静态预算与弹性预算

在评价成本中心的业绩时，使用弹性预算取代静态预算做为业绩比较基准更合适，因为弹性预算不仅反映出无权决定产出量的成本中心的“可控责任”，而且以静态预算为基准很可能会误导上级管理者，掩盖成本中心真实的成本管理水平

项目	预算单价	静态预算	弹性预算	实际单价	实际	静态预算差异	弹性预算差异
产出量		12 000	10 000		10 000		
变动成本：							
- 直接材料	60	720 000	600 000	62.16	621 600	-98 400	21 600
- 直接制造人工	16	192 000	160 000	19.80	198 000	6 000	38 000
- 变动制造费用	12	144 000	120 000	13.05	130 500	-13 500	10 500
变动成本合计	88	1 056 000	880 000	95.01	950 100	-105 900	70 100
固定成本		276 000	276 000		285 000	9 000	9 000
总成本合计		1 332 000	1 156 000		1 235 100	-96 900	79 100

成本节约

成本超支

2.3 成本性态与弹性预算在工厂业绩评价中的作用



- 在以工厂为代表的成本中心，产出量与成本之间存在比例关系
- 在编制责任预算时需要分析所有成本项目的**成本性态**
- 基于实际产出水平编制**弹性预算**
- 成本中心业绩报告中应使用**弹性预算差异**

成本中心业绩报告范例

示例

成本项目	弹性预算	实际	弹性预算差异
实际产出量	10 000	10 000	0
变动成本：			
- 直接材料			
- 直接制造人工			
- 变动制造费用			
变动成本合计			
固定成本：			
- 管理员工资			
- 固定资产折旧			
- 办公运营费用			
固定成本合计			
总成本合计			

03

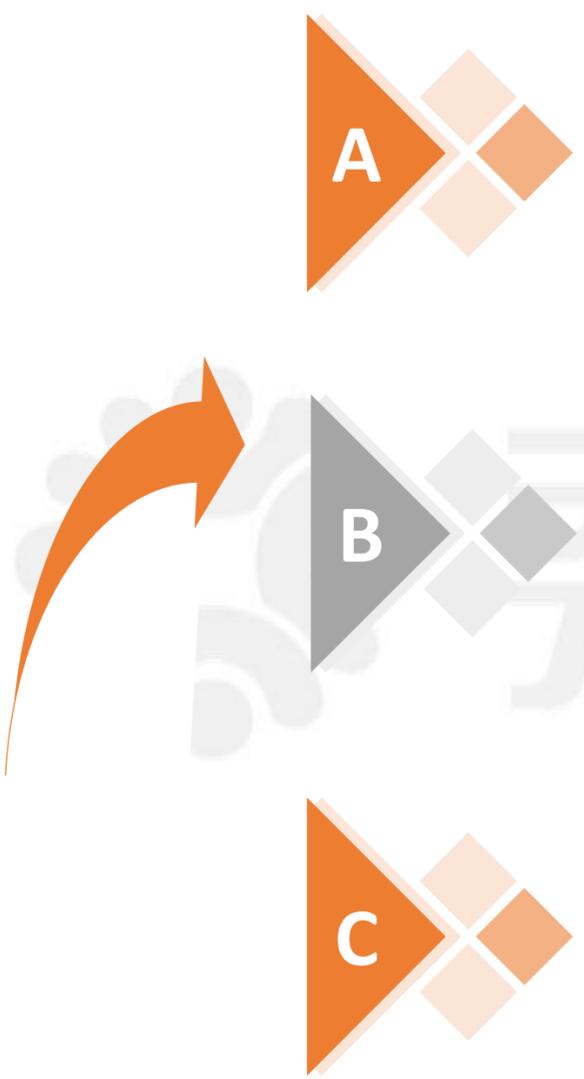
成本中心的业绩评价指标

3.1 成本中心的责任成本报告



责任会计报告

- 对每个责任中心的**可控成本、收入和利润、投资**等项目编制预算
- 对每个责任中心的**预算完成情况**的反馈
- 业绩报告中应反映各明细项目的**预算值、实际值和二者间的差异**



成本中心不产生收入，只对成本负责，因此对成本中心编制的业绩报告只反映责任成本的预算执行情况，一般包括成本中心可控成本的各明细项目的预算、实际与差异值

对不可控成本的处理方式：

- 完全省略不予列报
- 把不可控成本做为参考信息注释在业绩报告中，使上级管理单位了解该成本中心在一定期间内耗费的全貌
- 当存在下一级的成本中心和费用中心时，预算与责任成本报告应自下而上编制，从最基层的成本中心逐级向上汇报
- 除最基层的成本中心只有本身的**可控成本**外，每一级的责任预算和责任报告都应包括自身的**可控成本**和**下属单位转入的责任成本**

3.1 成本中心的责任成本报告

成本中心责任成本报告范例

示例

成本项目	预算值	实际值	差异
一、可控成本			
间接人工	18 500	18 760	260
物料消耗	6 500	6 410	(90)
设备折旧	8 900	8 900	0
设备维修	3 500	3 130	(370)
管理人员工资	10 200	10 100	(100)
小计	47 600	47 300	(300)
二、下属单位转来的责任成本			
A工段	68 500	67 880	(620)
B工段	97 500	98 010	510
小计	166 000	165 890	(110)
本车间责任成本合计	213 600	213 190	(410)

3.2 制造型成本中心的业绩评价指标

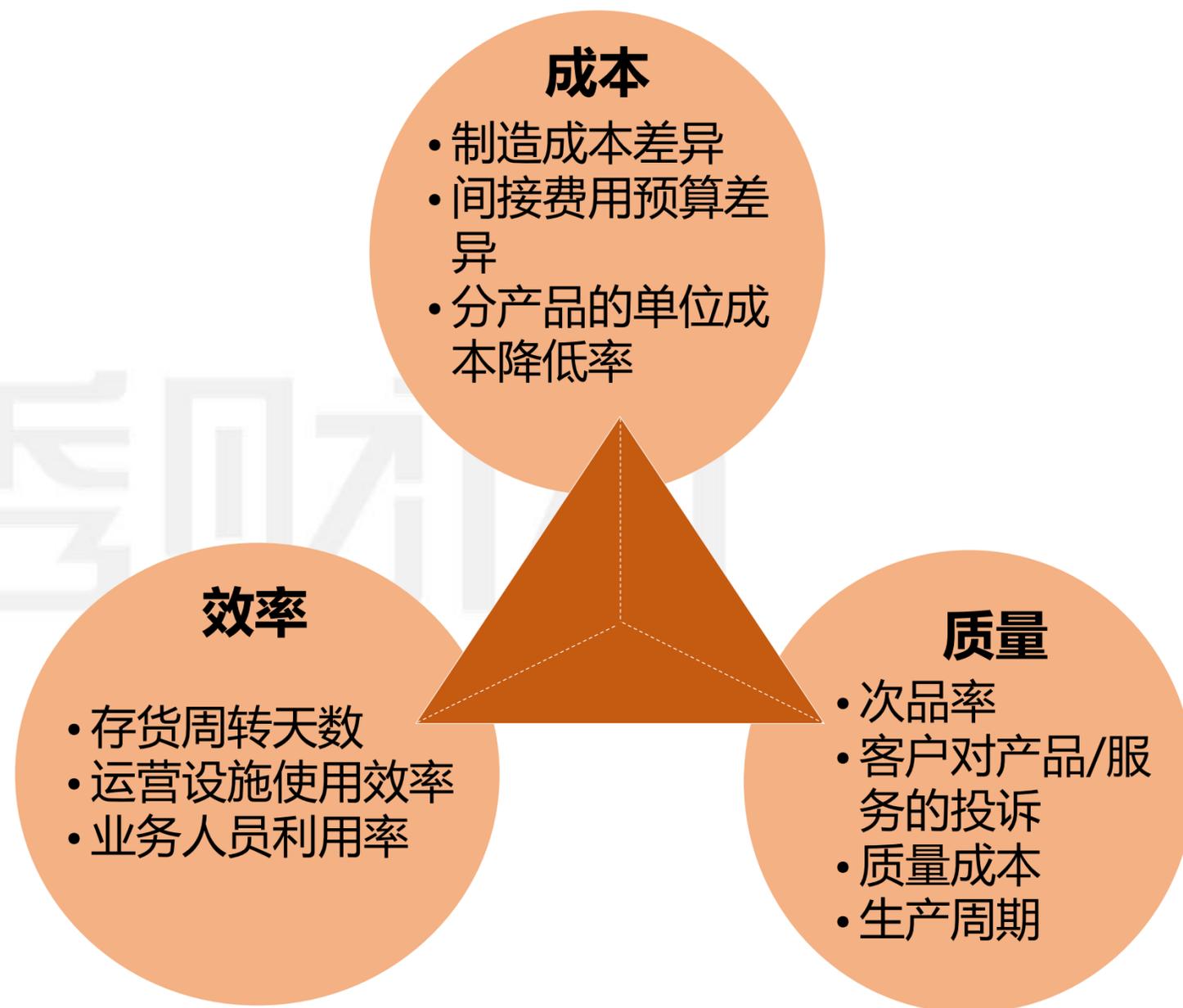


• 财务视角：

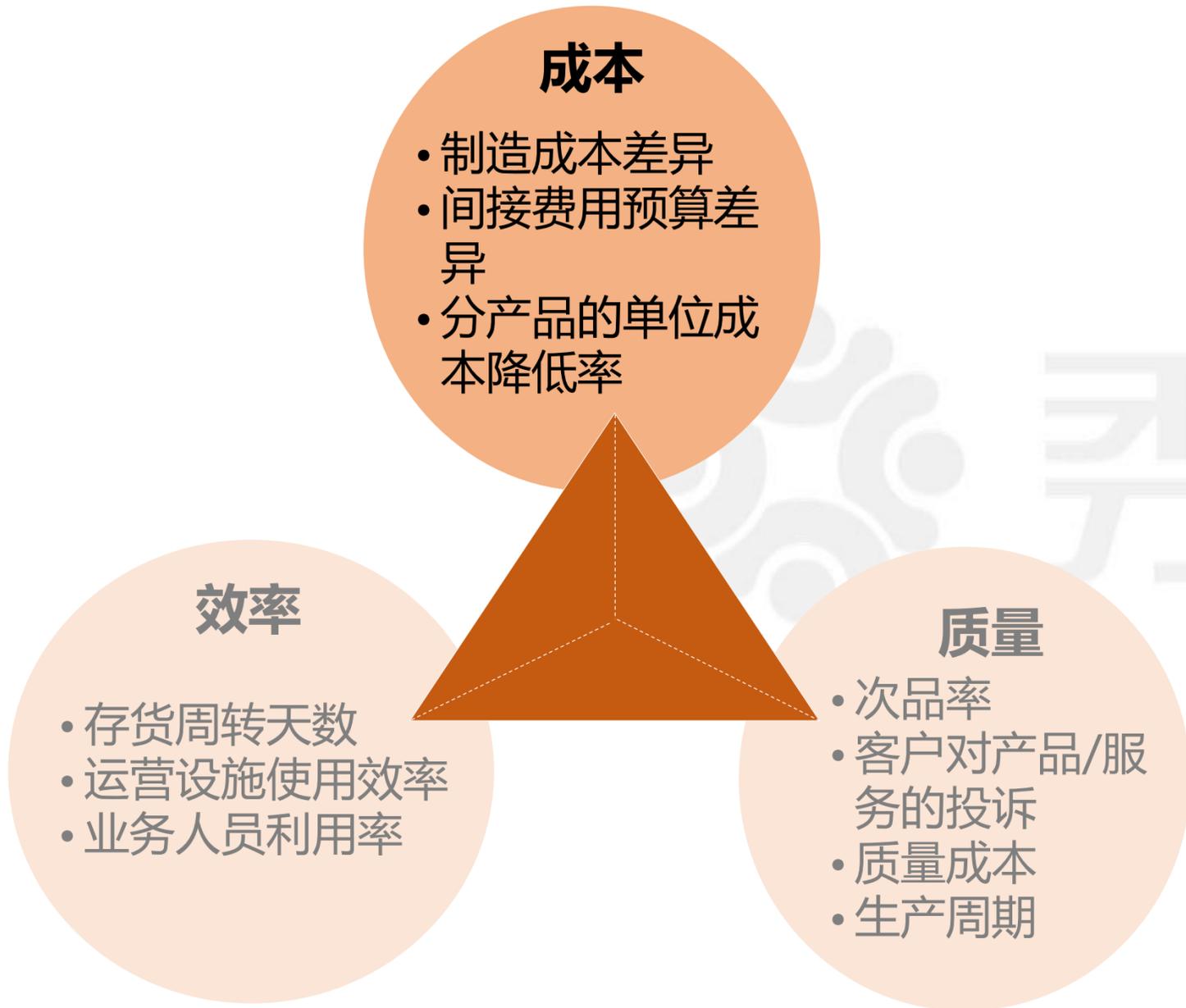
成本中心对公司总体损益表上的业绩贡献主要来自于营业性成本

• 非财务视角：

对成本中心的业绩评价不仅局限于损益表项目，还应包括对其效率和质量这两个非财务维度的评价，因为它们也会影响成本和盈利性



3.3 制造型成本中心成本维度的业绩评价



成本维度

- 成本的范围：
 - 计入产品的生产成本，即加工环节发生的料、工、费
 - 工厂运营辅助部门的间接费用
- 成本差异计算：基于标准成本和弹性预算制度
 - 有利差：实际值小于预算值，代表成本节约
 - 不利差：实际值大于预算值，代表成本超支
 - 列报内容包括差异值、对差异原因的解释总结，以及对于不利差异拟采取的改进措施、责任人、执行时限
- 分产品的单位成本的实际值偏离预算值（标准成本）的百分比（降本幅度）

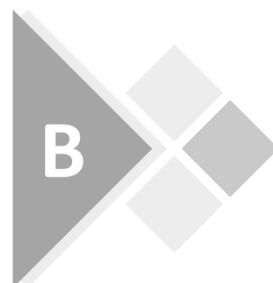
3.3 制造型成本中心成本维度的业绩评价

将基于弹性预算和标准成本制度计算的制造成本差异分解为价格差异与数量差异，有助于评估成本中心的管理者在可控差异管理上的表现



数量差异（或效率差异）

= (实际投入数量 - 实际产出量下允许投入的标准数量) × 标准价格



价格差异（或耗费差异）

= (实际价格 - 标准价格) × 实际投入数量



产量差异（仅适用于固定制造费用）

= 预算固定制造费用总额 - 实际产出量 × 每单位产出分配吸收的标准固定制造费用

弹性预算差异

= 数量差异 + 价格差异

3.3 制造型成本中心成本维度的业绩评价

将基于弹性预算和标准成本制度计算的制造成本差异分解为价格差异与数量差异，有助于评估成本中心的管理者在可控差异管理上的表现

成本要素	差异项目	差异类型	确认时间	考核部门
直接材料	采购价格差异	价格差异	收货入库	采购
	汇率差异（仅限于进口物料）	价格差异	收货入库	不考核
	物料耗用差异	数量差异	产品完工	生产
	技术变动差异	数量差异	下达工单	研发或工程技术部门
直接人工	制造人工率差异	价格差异	产品完工关闭工单	生产
	制造人工时间差异	数量差异	产品完工关闭工单	生产

3.3 制造型成本中心成本维度的业绩评价

根据成本性态的划分，可将间接制造费用分为变动和固定两部分。在基于标准成本编制弹性预算的前提下，制造费用差异分析可分为四级、三级、二级、一级：

四差异分析：	耗费差异（价格差异）	数量差异	产量差异
变动制造费用	750	1 750	无差异
固定制造费用	300	无差异	2 000
三差异分析：	耗费差异（价格差异）	数量差异	产量差异
制造费用合计	1 050	1 750	2 000
二差异分析：	弹性预算差异（耗费差异 + 数量差异）		产量差异
制造费用合计	2 800		2 000
一差异分析	总制造费用差异（弹性预算差异 + 产量差异）		
制造费用合计	4 800		

3.3 制造型成本中心成本维度的业绩评价

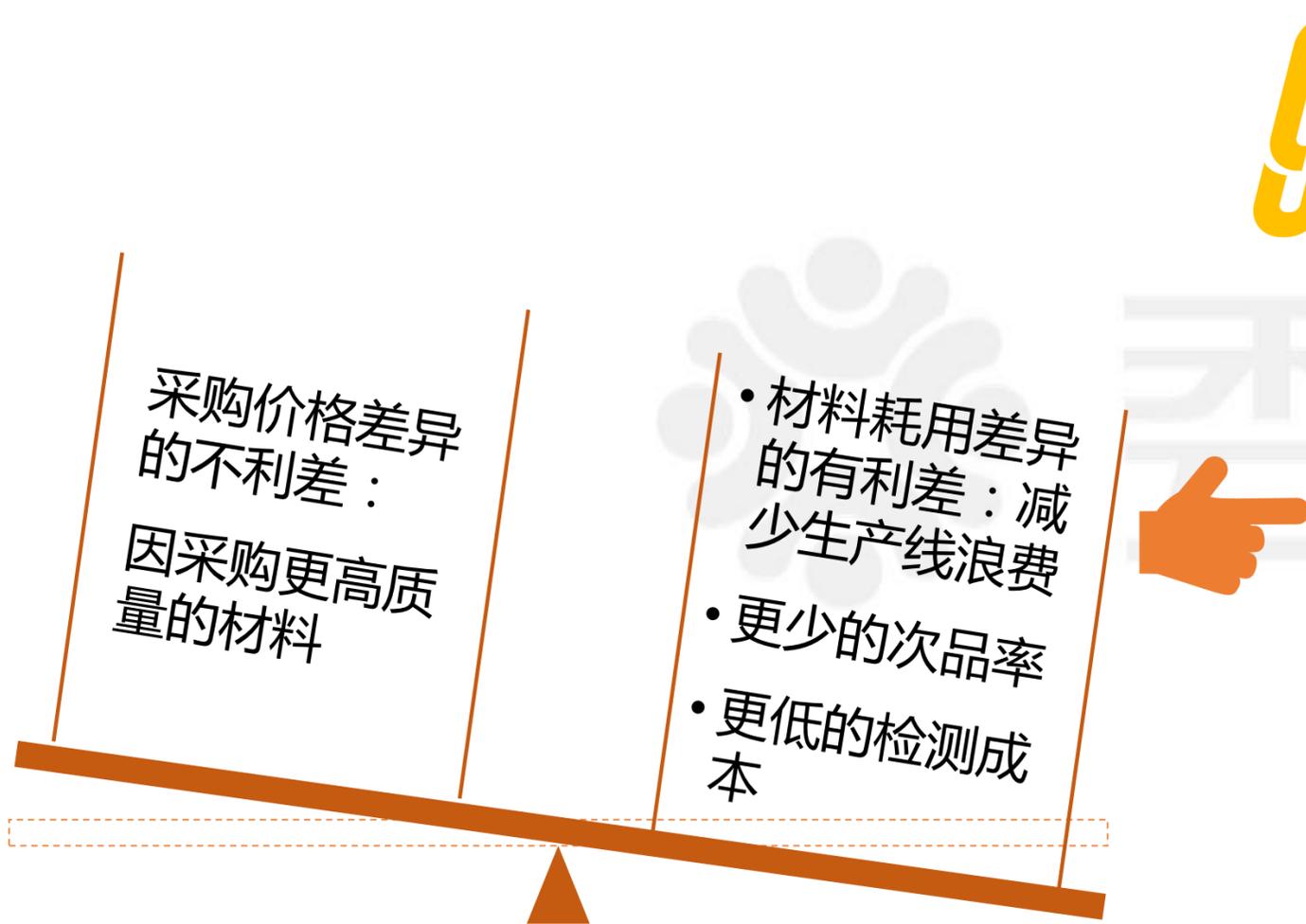
工厂成本业绩报告范例

	一季度	二季度	三季度			四季度			全年(FY)		
	实际	实际	实际	预测	实际VS. 预测	预测	预算	预测VS. 预算	实际+预测	预算	(实际+预测)VS.预算
产出量											
标准生产成本											
其他生产成本：											
- 采购价格差异											
- 汇率差异											
- 采购关税运费差异											
- 材料耗用差异											
- 加工成本差异											
制造成本差异小计											
- 呆滞品损失											
- 残次材料损失											
- 存货盘盈亏调整											
非增值生产成本小计											
其他生产成本总计											

示例

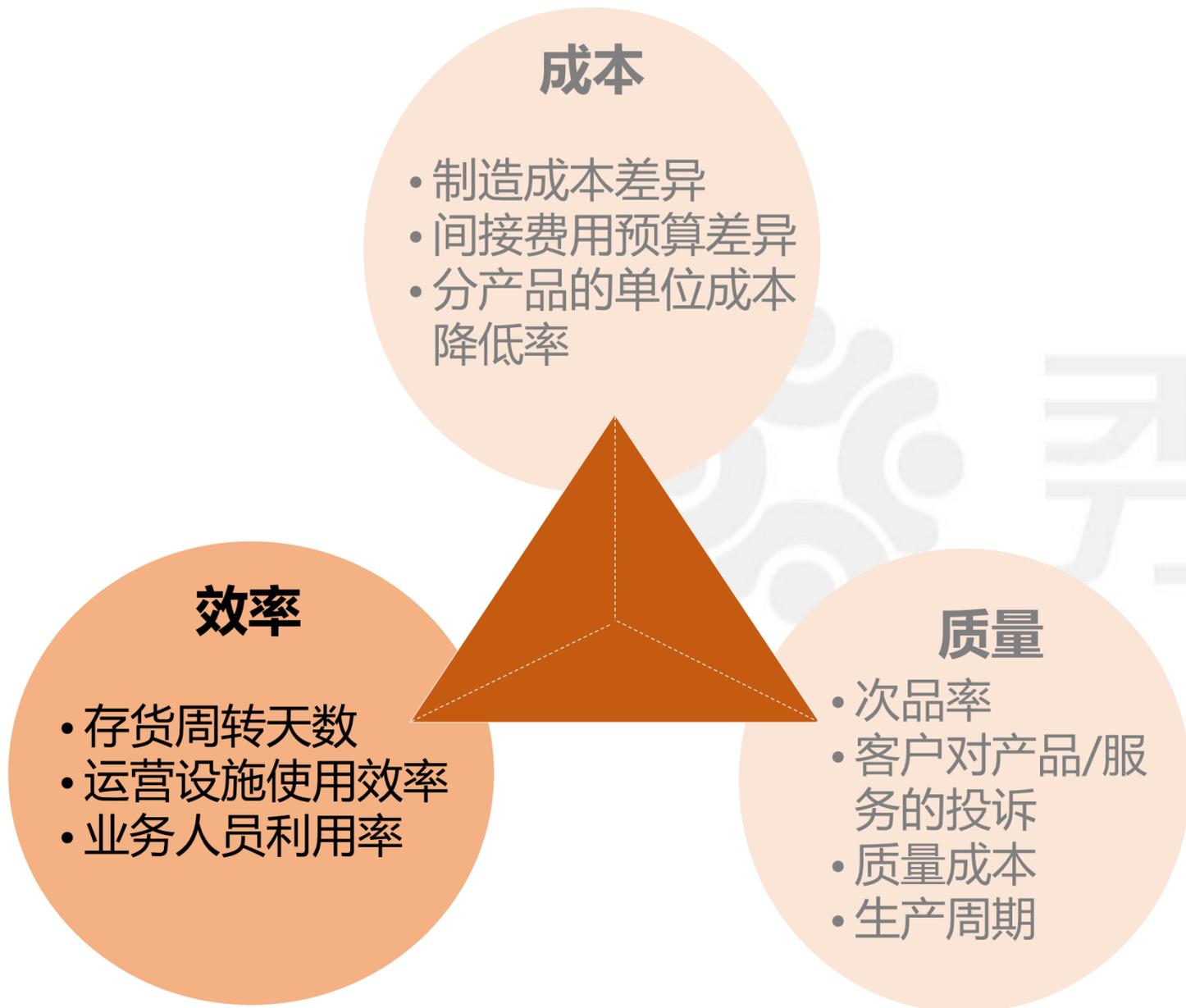
3.3 制造型成本中心成本维度的业绩评价

在利用差异分析解读成本中心的业绩时要注意，不同业务活动相互依赖，一个领域的业绩通常影响其他领域的业绩，一项差异出现有利差的代价可能是另一项差异的不利差



- 业务活动的紧密相连，不应直接根据差异的“有利”或“不利”做出业绩优劣的论断，并以此为依据去追究责任人的过失。“有利”或“不利”本身仅仅提出问题，为调查产生业绩的原因提供线索，是注意力的引导者，而不是问题的解决者
- 差异的产生可能是因为标准定得高得不现实，而不是管理者对计划执行不力。在解释较大差异时，管理者应考虑的首要问题之一是：预算或标准是否正确
- 对差异调查的时间和条件，需要因企业而异，根据管理者经验判断差异多大时才值得为调查它们而付出努力

3.4 制造型成本中心效率维度的业绩评价

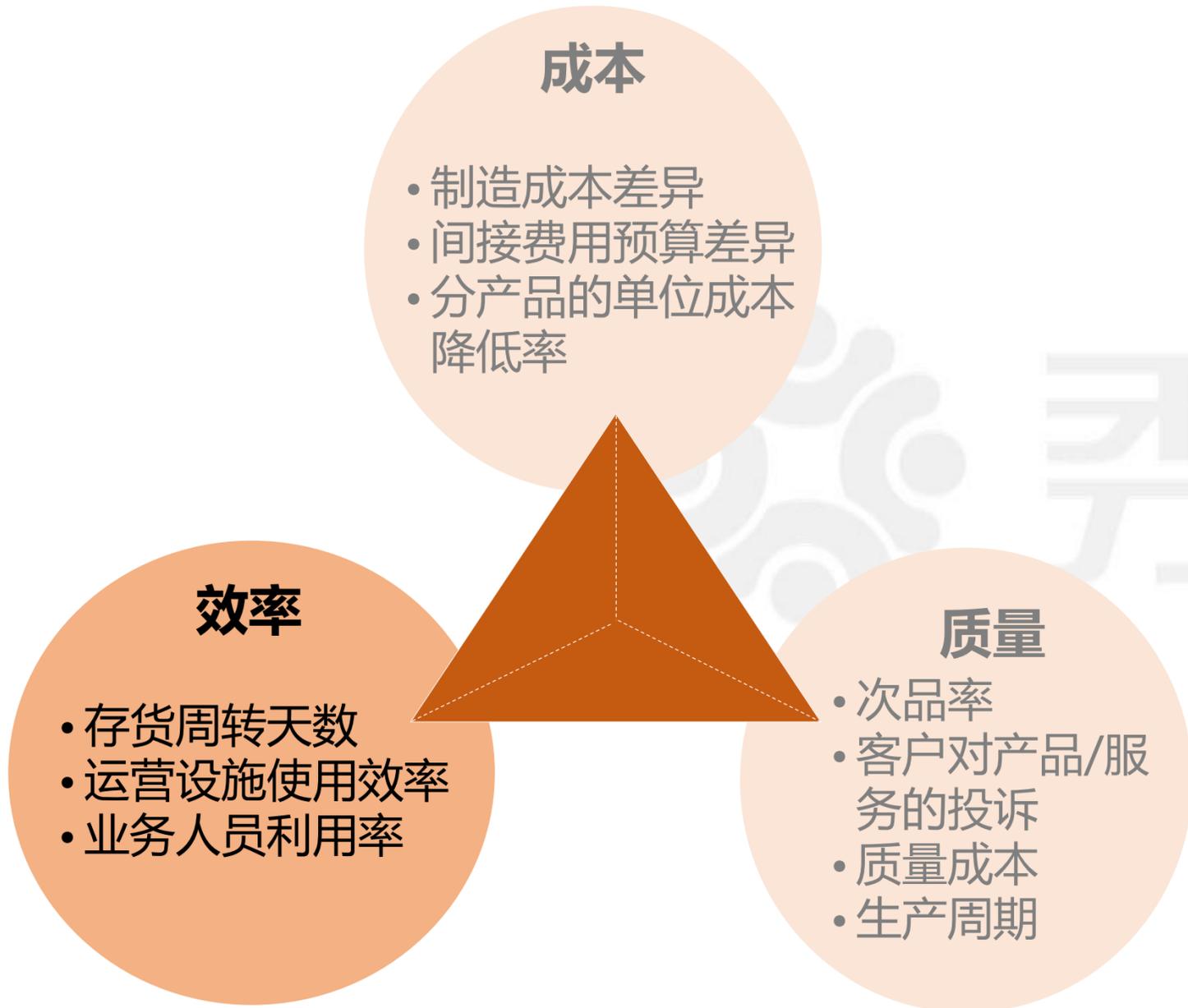


效率维度

第1类：衡量资产利用效率

- **存货周转效率**：适用于制造或商品贸易行业的成本中心
- **原材料周转效率**：适用于制造型成本中心（工厂），衡量“不可用”存货的周转效率，目的是降低非增值生产损耗和存货跌价损失
 - 残次原材料库龄
 - 积压呆滞品的跌价风险敞口

3.4 制造型成本中心效率维度的业绩评价

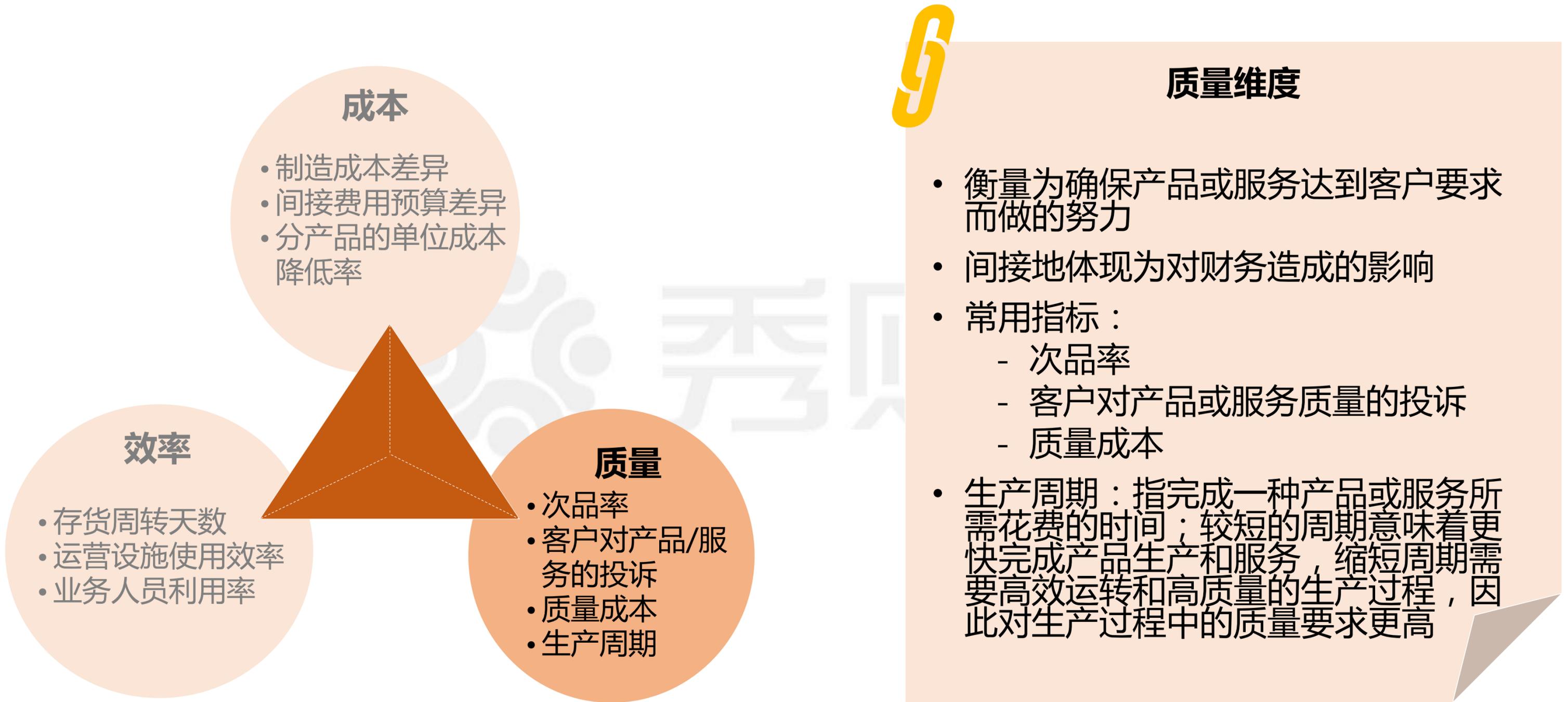


效率维度

第2类：衡量生产能力利用效率

- 适用于**固定间接成本**项目，如设备、建筑及固定员工成本
- 以产出量除以投入量来计量
 - 设备利用时间比率
 - 人员时间利用率
- 同样适用于固定成本占比高的服务性公司，例如医院、运输、电信运营商、能源分销商、专业服务机构

3.5 制造型成本中心质量维度的业绩评价



3.5 制造型成本中心质量维度的业绩评价 – 质量成本

质量成本

在制造型成本中心，质量成本报告是衡量其产品质量方面业绩成果的形式。质量成本报告计量以下4种质量成本：

- 预防成本：防止产出次品或提供不合格服务发生的成本；
- 鉴定成本：确认次品或服务所花费的成本；
- 内部失败成本：由于不合格原材料和最终产品报废与返工发生的成本；
- 外部失败成本：由于提供给客户次品或服务所发生的成本

预防成本	鉴定成本	内部失败成本	外部失败成本
<ul style="list-style-type: none">• 产品设计• 生产流程分析• 供应商评估准入• 预防性设备维修• 质量培训• 生产变更：使用高质量的新材料替代旧材料	<ul style="list-style-type: none">• 材料检测• 在产品的生产和流程检测• 产品测试	<ul style="list-style-type: none">• 废品• 返工品• 残次原材料• 针对内部失败的生产流程改进• 停工维修	<ul style="list-style-type: none">• 上门维修服务• 针对外部失败的生产流程改进• 保修• 退货• 赔偿责任

3.5 制造型成本中心质量维度的业绩评价 – 质量成本

质量成本报告范例

质量成本类别	本月			本年累计		
	实际	计划	差异	实际	计划	差异
1.预防成本						
-供应商保证金	26	25	1	83	80	3
-操作培训	85	90	(5)	221	228	(7)
-质量标准制定	15	12	3	28	22	6
预防成本合计	126	127	(1)	332	330	2
占总质量成本的百分比	4.4%	4.5%		5.7%	5.8%	
2.鉴定成本						
-外购原材料检查	36	29	7	85	81	4
-产品测试	61	65	(4)	144	150	(6)
-产品质量审计	58	60	(2)	106	100	6
-检查和测试设备的维护	16	15	1	25	25	0
-检查和测试消耗的物料	11	11	0	27	25	2
鉴定成本合计	182	180	2	387	381	6
占总质量成本的百分比	6.3%	6.4%		6.6%	6.7%	

示例

3.5 制造型成本中心质量维度的业绩评价 – 质量成本

质量成本报告范例

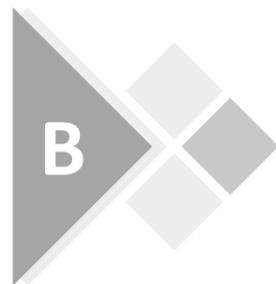
示例

质量成本类别	实际	本月计划	差异	实际	本年累计计划	差异
3.内部失败成本			0			0
-损耗和返工（制造）	807	785	22	1,753	1,680	73
-损耗和返工（操作）	304	310	(6)	587	590	(3)
-损耗和返工（供应）	156	165	(9)	282	300	(18)
-失败个案调查分析	109	110	(1)	237	235	2
内部失败成本合计	1,376	1,370	6	2,859	2,805	54
占总质量成本的百分比	47.7%	48.9%		48.8%	49.2%	
4.外部失败成本						
-保修费	829	790	39	1,617	1,550	67
-保修场地成本	276	235	41	462	430	32
-失败个案调查分析	93	100	-7	204	210	-6
外部失败成本合计	1,198	1,125	73	2,283	2,190	93
占总质量成本的百分比	41.6%	40.1%		39.0%	38.4%	
总质量成本	2,882	2,802	80	5,861	5,706	155
总产品成本	54,308	54,100	208	110,935	107,800	
总质量成本占总产品成本的百分比	5.3%	5.2%		5.3%	5.3%	

3.5 制造型成本中心质量维度的业绩评价 – 质量成本



在多数企业，总质量成本的近90%都来源于内部和外部失败成本，加大预防措施的投入会大幅减少内部失败与外部失败的成本



衡量质量成本时容易低估内部与外部失败成本，因为质量原因造成的内部延误和销售额损失会导致巨大的机会成本，因此制定质量成本计划和评价质量成本业绩时需要**侧重有事前控制作用的预防成本**



严格的质量成本报告应该包括**机会成本**，即因为外部失败（如客户质量投诉、退换货）引起的销量下降而损失的利润

3.6 费用中心的业绩评价

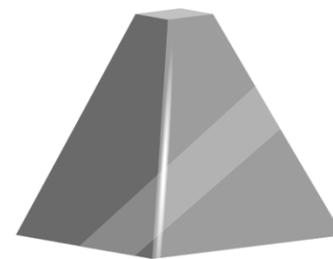


费用中心的业绩一般与费用预算、工作质量与服务水平有关。工作质量与服务水平很难量化衡量，多采用定性评分的方式评价

费用支出一般用**预算来评价**，即考量实际支出是否相对预算超支

需要结合对费用中心**工作质量与服务水平**的**定性评分**来评价

一个费用中心的支出没有超过预算，可能该中心的工作质量和服务水平也低于计划的要求，因此需要上级管理者的**经验判断费用中心的超支是否“值得”**



3.6 费用中心的业绩评价



在编制费用中心的预算时，管理者有必要对不同期间费用项目进行成本性态的划分，即区分变动费用与固定费用；期间费用与产出缺乏联系，因此不易区分变动或固定的性态，但可根据费用中心所服务支持的职能做初步的判断

变动费用

- 样本单位：服务销售的职能部门，如市场营销
- 与收入成正比例关系的费用项目
 - 销售人员奖金
 - 经销商佣金
 - 促销费用
 - 物流配送费用

采用**变动费用收入占比**的指标来评价

固定费用

- 样本单位：后勤管理职能部门和研发职能
- 与收入和业务量没有明显比例关系的费用项目
 - 固定资产折旧和租赁费
 - 保险费
 - 管理员工资

采用**预算差异率**来评价总额差异

版权声明

本网站 (www.xiucai.com) 刊载的所有内容，包括文字、图片、音频、视频、软件、程序、以及网页版式设计等均在网秀财网上搜集。

访问者可将本网站提供的内容或服务用于个人学习、研究或欣赏，以及其他非商业性或非盈利性用途，但同时应遵守著作权法及其他相关法律的规定，不得侵犯本网站及相关权利人的合法权益。除此以外，将本网站任何内容或服务用于其他用途时，须征得本网站及相关权利人的书面许可，否则，将承担侵犯知识产权的法律责任。

谢谢观看

秀财出品