

山山家分层级责任中心制度的建设

蒋琦 徐锐

摘要：浙江山山家食品有限公司早期采取集权管理模式，公司内部面临部门权责不明确、配套绩效考核机制缺失等诸多问题。为改善经营管理，公司将组织结构从职能部门制转变为事业部制，并按事业部设置责任中心，明确各中心的权责。为了完善责任中心的管理和考核，公司利用基于价值链的目标管理体系将目标分解至各责任中心；通过完善的全面预算制度，为各责任中心设置考核指标；通过建立更准确的作业成本核算系统为企业管理提供数据。

关键词：责任中心；作业成本法；绩效考核

中图分类号：F275 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2020)07-0047-04

一、公司管理现状和存在的问题分析

1. 各部门权责不明确。浙江山山家食品有限公司(以下简称山山家)原组织架构为职能部门制，在此结构下采取集权模式，各管理部门不能自主决策，权责划分不清晰，并且没有相应的配套绩效考核。随着企业规模的扩大，山山家将组织架构调整为事业部制后，需要重新划分权责，完善考核制度，提升管理决策的科学性和有效性。

2. 直营门店多而分散，监管力度不够，管理成本高。山山家的直营门店数量众多，规模大小不一且分散。山山烘焙事业部投入大量的人力物力，仍然无法规范管理每一个门店，导致部分门店出现亏损却原因不明的情况。

3. 预算制度不健全，执行不到位，修订频繁。山山家从2016年开始实施全面预算管理，但目前并未建立完善的全

面预算制度，预算执行情况较差，预算变更较为随意、频繁。

4. 生产中心成本核算不够清晰。山山家过去的成本核算模式只能核算到产品的直接材料成本，对单位产品分摊的直接人工和间接费用无法做到准确核算，成本数据不完善对企业的产品决策十分不利。

二、分层级责任中心制度应用过程

(一) 组织结构变迁和责任中心的建立

1. 山山家组织架构的变革。在管理会计专家组的指导下，山山家改变和完善组织架构，以价值创造为基础，明确权责划分，完善考核制度，对组织架构进行了责任中心划分，得到10个一级责任中心，包括5个利润中心和5个成本中心(如图1)。

2. 二级责任中心的设置——直营门

店。山山烘焙事业部下管理着众多的直营门店，是企业收入的主要来源。在门店管理过程中，最重要的决策就是将门店设置为二级责任中心，每一家门店作为一个独立的利润中心进行考核。

3. 责任中心的授权。山山家采用拉动式生产，日常经营运作过程中，各项工作的推进都需要各责任中心根据各自职责进行授权(如图2)。各门店店长或者区域经理每日根据销售预测将订单发送至山山烘焙事业部，事业部对订单进行审核后，由负责人确认并将订单统一下达至采配中心。山时山刻事业部和电商事业部负责人同样需要核定并批准其所在事业部订单。采配中心在汇总各销售部门订单后，结合库存状况向生产中心下达生产任务。同时，采配中心将需要外购的订单和原材料需求进行整合，向外部供应商下单采购外购产品和原材料。生产中心根据生产任务进行生产计划，并向采配中心领取所需原材料。完

作者简介：蒋琦，浙江中健会计师事务所合伙人、副所长；
徐锐，上海财经大学浙江学院讲师。

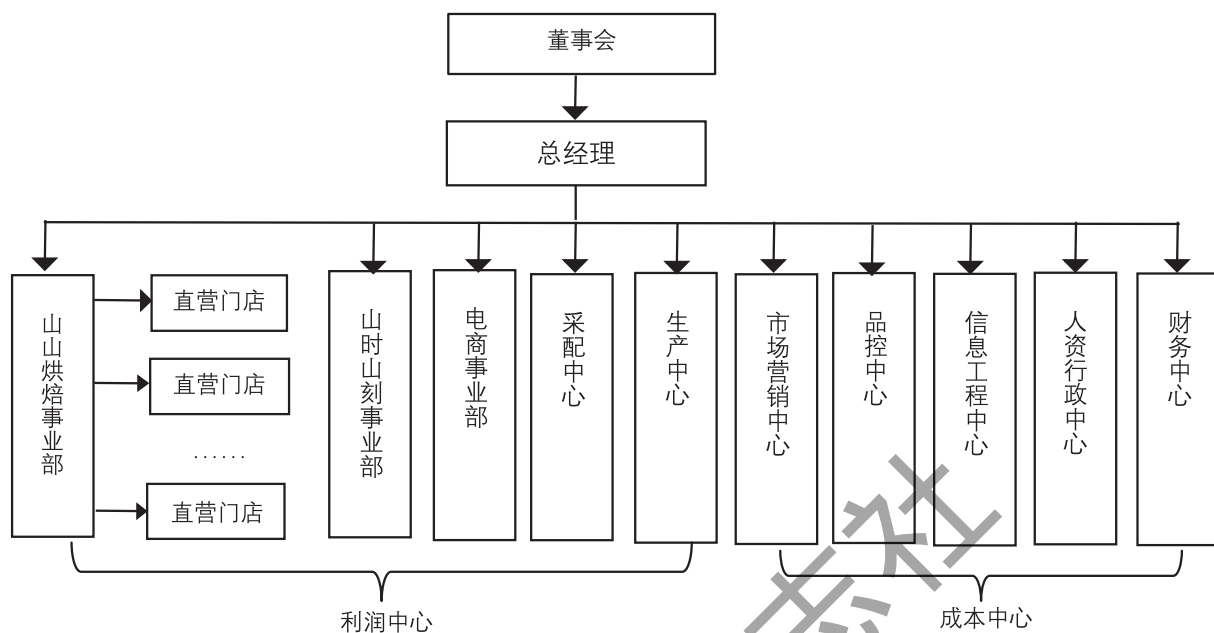


图1 山山家食品发展有限公司最新组织架构图

成生产任务后产成品经由采配中心配送至各门店。

(二) 基于价值链的目标管理

在明确山山家各级责任中心的权责之后，通过建立基于价值链的目标管理体系，将山山家的企业总体目标层层分解到各责任中心，甚至个人。在分解目标时，要注意各责任中心的相互协调，需得到责任中心负责人的理解和认可，否则目标将无从实施。

山山家目标体系中，公司的总目标由财务目标体现，通过提升投资回报率来增加企业的盈利。投资回报率的提升又通过利润的提升和预算的控制两方面来实现，各责任中心的目标都根据自己的权责做出了细分。

(三) 预算目标的设置和全面预算制度的建立

山山家于2016年开始实施全面预算管理，成立了以总经理为组长的全面预算小组。但是，全面预算开展过程中最大的问题是全面预算制度不健全，预算执行情况较差，预算变更较为随意、频繁。为此，山山家根据实际需求，制

定统一规划、逐级管理的全面预算管理体制，采用自下而上的预算方式，预算管理流程主要有预算准备阶段、预算编制、预算修改、预算审核、预算执行、预算控制分析几个步骤。

在预算执行过程中，各责任中心是全面预算的执行机构。责任中心的第一负责人是责任中心预算执行的直接责任人；根据本责任中心的预算目标，负责本责任中心具体业务活动的领导和监督，按照预算目标控制资金及成本的支出，完成指定的工作目标。财务中心依据预算目标对责任中心的各种经济行为实施事中审核，确保预算执行部门在预算目标框架下运营。

在预算分析过程中，对显著的有利差异和不利差异进行分析。各责任中心找出产生不利差异的原因、进行责任归属、提出改进措施，找出形成有利差异的原因并提出今后巩固、推广的建议。

(四) 责任中心考核体制的建设

在预算分析过程中，人力资源行政中心根据预算执行情况对责任人进行绩效考核，预算指标是与业绩考核挂钩的

硬性指标，预算指标是执行绩效考核的重要依据。责任中心的考核主要分成两个部分：成本中心的考核和利润中心的考核。

现阶段，由于企业的规模、发展阶段、管理水平的限制，企业的人资、管理、财务、研发、市场、信息等相关生产服务职能主要由相关职能部门集中管理，基于成本效益原则，现阶段各服务部门提供的服务不进行计价，其所在责任中心作为成本中心，对其产生的成本负责。成本中心的绩效考核除工作的完成情况外，在财务方面主要考核其预算的完成情况。

而利润中心的考核主要关注收入和支出两个部分，考核其目标利润的完成情况。销售预算和支出预算都在全面预算中进行体现。利润中心的收入核算分成两种，一种是直接对外销售产生销售收入，另一种是企业内部商品和服务转移产生的名义收入。对外销售的收入按照实际收入计价，内部转移的名义收入按照转移定价的规则进行计价。

(五) 生产中心作业成本核算体系

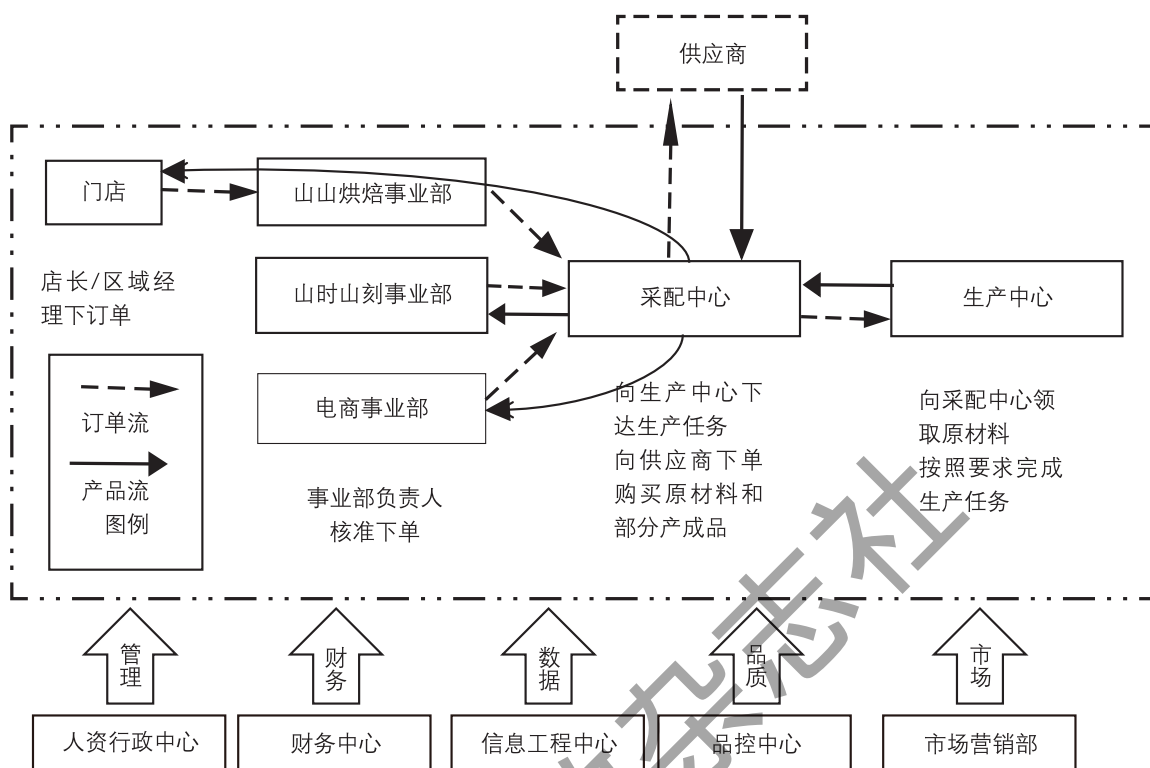


图2 山山家各事业部日常业务授权图

的建立

在生产中心事业部，企业管理最大的需求有成本控制和质量管理两方面。如何用更低的成本生产出高质量的产品是目前需要解决的主要问题。同时，山山家过去的成本核算模式只能核算到产品的直接材料成本，对企业的产品决策十分不利。

1. 生产中心作业成本法实施的步骤。山山家生产中心事业部在实施作业成本法的过程中，面临的最大难题是成本相关数据（特别是非财务数据）的搜集不完善。为此，工作组制定了分步方案推行作业成本法。第一步，根据生产中心的特点，识别主要作业，找到成本动因，设计生产中心实施作业成本核算的逻辑。第二步，根据作业成本法核算的逻辑设计ERP系统中的成本核算模块，并对员工进行培训，规范生产流程。第三步，在生产中心运行基于作业成本法的成本核算模块，逐步丰富财务和非

财务数据，最终得到更为准确、可靠的产品成本数据。目前，山山家已经完成第一步系统外分类核算，ERP系统成本核算模块正在设计中。

2. 主要作业的设定。在山山家工厂中，有采配中心和生产中心两个责任中心。由于作业成本法的应用只涉及到生产中心，在设定作业中心时，不考虑采配中心的作业，主要包括原材料和产成品仓库的管理和配送服务。

3. 作业中心的成本归集和分摊。在成本归集到作业成本池之前，以生产消耗资源为单位、生产辅助部门提供服务为单位设立成本中心，并根据各作业中心的耗用情况进行分配和分摊。山山家生产中心人工成本在一定期间内固定不变，其成本规模也未直接受到产量的影响。因此，在计算成本的时候，引入有效产出会计的思想，将产品成本分为直接材料和运营费用（人工+制造性间接费用）两部分。运营费用就是作业成本

法重点关注分摊的部分，计入各作业成本库，根据动因进行分摊。

根据对各车间主要作业中心的观察，主要以手工生产为主的作业中心在成本产生的过程中，引起成本变化的主要原因有生产耗费的工时和换线耗费的工时。生产耗费的工时主要由产品类型决定，换线耗费的工时主要由产品的原材料种数决定。为简化成本分摊过程，生产中心对两种工时进行测定，并将其合成一个标准工时，作为生产主要作业中心的动因。

某产品成本 = 直接材料 + ∑成本动因成本

∑成本动因成本 = 运营费用 = 直接人工 + 制造性费用

其中，直接材料成本：根据企业核定的直接材料标准成本进行核算。∑成本动因成本：在各作业成本库中，归集成本库中发生的可追踪成本，可追踪成本包括人工成本、机器设备成本、低值

易耗品及其他间接成本。作业成本法下将对该部分费用进行作业区分,归集到不同的作业中心按照不同的成本动因进行合理分摊。

三、分层级责任中心制度取得的成效

(一) 经济效益

分层级责任中心制度的建设过程中,特别是利润分享计划的公布和实施,激励最多的是直营门店和其他一线的业务员,销售收入稳定增长。与此同时,山山家加快了开店速度,整个销售规模得到大幅度提升。随着各项成本的控制,销售利润也有所提升。

(二) 解决的管理问题

1. 划分责任中心,明确各事业部及职能部门的权责。管理会计工作小组从山山家变更企业架构的现状出发,制定符合山山家当前管理需要的绩效考核体系,明确了各事业部的职责权限,将权利与责任落实到各责任单位,使山山家各级员工都掌握了内部机构设置、岗位职责、业务流程等情况,明确权责分配,正确行使职权。

2. 加强了对直营门店的监管力度,降低管理成本。直营门店作为山山家的二级责任中心,每一家门店都需要对自己的收入和成本进行独立核算。每家门店都配有店长,或者几家门店由区域经理统一管理。门店店长及区域经理对所属门店的业绩负责,并把责任下派到每一个店员。既降低了管理成本,又加大了对门店的监管力度,并且有利于员工的工作考评,提高员工工作积极性。

3. 建立全面预算管理制度,规范预算过程。2018年全面预算制度实施以来,各责任中心依照全面预算制度,预算执行情况良好,总体费用控制在预算内,实际支出为预算数的97%。

4. 生产中心明确成本核算方法,为决策提供正确的成本信息。生产中心成

本核算模块上线前,在推动作业成本核算的过程中,通过增加计量管理、寻找成本动因、测定标准工时的过程,增强了生产中心对成本管理的认知。据企业的内部统计数据表明,2018年生产中心的直接材料成本较上年平均水平降低约一个百分点。在节约成本的同时,还推动山山家生产的规范化,进一步提升了质量管理的水平。在成本核算模块上线后,产品成本的精确核算为山山家的定价决策和其他产品决策提供了更为精确的数据支持,有利于成本控制。

四、经验总结

民营中小企业在成长期会面临很多问题,其中最难解决的矛盾就是企业规模增长的需求和企业管理水平不足的矛盾。因此,在成长期的民营中小企业可以采取一些措施,如将集中的权力下放,使得企业的决策机制、控制机制、绩效评价机制各司其职,逐步达到科学管理,以节约成本,提升效益。

(一) 明确各部门的权责分配,提升企业管理效率

随着企业发展及规模的扩大,公司治理结构势必从初创期的集权模式转化为自主决策、分权管理的模式,才能确保管理决策的高效性。而在企业组织架构扁平化的过程中容易出现权责划分不清晰、各部门互相推诿的情况,因此需要建立一套权责明确的责任中心绩效考核体系。各级责任中心都设置相关的责任人,明确权责划分,完善考核制度并进行定期考核,以此强化各责任单位的管理效率,提升管理水平。

(二) 要完善企业的各项制度建设

企业发展到一定阶段后,要从依靠“人治”转变为依靠制度来管理企业。和大部分中小企业一样,山山家在预算管理过程中存在凭经验制定预算目标、无法将预算转化为具体业绩指标、预算与实际脱节等问题。自实现全面预算管理

以来,也存在预算编制、预算执行上的不规范问题。

此次管理会计试点工作通过对完善山山家全面预算制度,将公司战略目标分解到事业部乃至各个产品线,形成一套综合、可量化的业绩体系,结合责任中心的划分,将预算准备、编制、修改、审核、执行及预算控制的流程规范化。使预算工作真正落到实处,为进一步实行责任中心的考核提供了保障。

(三) 要重视信息的收集和处理

管理会计在企业中的运营对数据处理及分析的要求很高,需要一套行之有效的信息系统进行支持。在数据的保存上,不仅仅是财务数据,更要注重非财务数据的规范记录和搜集。企业应通过规范生产、经营的流程,建立细致、全面的信息搜集体系,同时,还要考虑数据收集的准确性和便利性。

责任编辑 任宇欣

主要参考文献

[1] 南京大学会计学系课题组. 责任单位与考评: 中国企业的探索及问题[J]. 会计研究, 2001, (9): 38-49.

[2] 于枫. 房地产项目责任成本管理与其评价体系研究[J]. 新视野, 2012, (6): 50-52.

[3] 刘希宋, 牡丹丽. 基于作业成本管理的经济责任考评体系研究[J]. 哈尔滨工程大学学报, 2005, 26(2): 280-284.

[4] 江蒙喜, 李卫平. 科室成本核算过程中成本责任中心划分的实践与探索[J]. 中国卫生经济, 2015, 34(10): 82-84.