

注册会计师

财务成本管理

精讲班

授课教师： 储成兵

第十五章 作业成本法



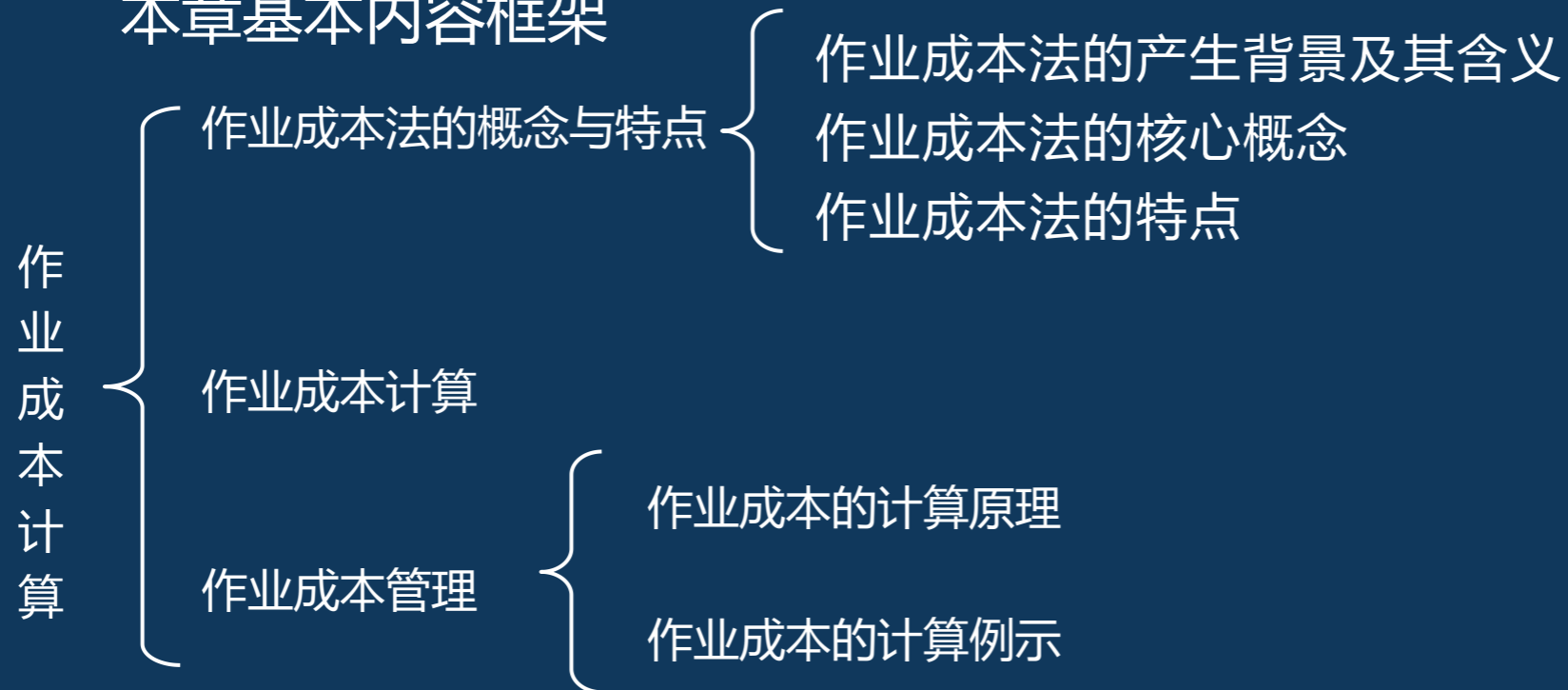
第十五章 作业成本法

本章考情分析

本章从考试的角度来看，主要是考客观题，但也会考察小计算题，计算题的考点主要是作业成本的计算方法。

第十五章 作业成本法

本章基本内容框架



第一节 作业成本法的概念与特点

一、作业成本法的产生背景及其含义

(一) 作业成本法的产生背景 (略)

(二) 作业成本法的含义

作业成本法是将间接成本和辅助费用更准确地分配到产品和服务中的一种成本计算方法。

(1) 作业消耗资源：企业全部经营活动由一系列相互关联的作业构成，每进行一项作业都要耗用一定的资源；

(2) 产品消耗作业：产品（包括提供的服务）被一系列的作业生产出来，产品是消耗全部作业的成果，产品成本是全部作业所消耗资源的总和。

第一节 作业成本法的概念与特点

与传统的成本计算方法的异同

相同点	直接成本（如直接材料成本）可以直接计入有关产品。
区别点	<p>间接成本（制造费用等）则首先分配到有关作业，计算作业成本，然后再将作业成本分配到有关产品。</p> <p>传统的成本计算方法：即“资源→部门→产品”；</p> <p>作业成本法下成本计算的方法：“资源→作业→产品”</p>

第一节 作业成本法的概念与特点

二、作业成本法的核心概念

相关概念	要 点	
资源	资源是指作业耗费的人工、能源和实物资产(车床和厂房等)。	
作业	作业是指企业中 特定组织（成本中心、部门） 重复执行的任务或活动。 如：将材料运达仓库、对材料进行质量检验等。	
成本动因	成本动因，是作业成本或产品成本的驱动因素。如检验成本随着检验次数的增加而增加，检验次数就是检验成本的驱动因素。 成本动因 分为 资源成本动因 和 作业成本动因 。	资源成本动因 ：是引起作业成本增加的驱动因素，用来衡量一项作业的资源消耗量。运用资源成本动因可以将资源成本分配给各有关作业。
		作业成本动因 ：是衡量一个成本对象（产品、服务）需要的作业量，是产品成本增加的驱动因素。作业成本动因计量各种产品对作业耗用的情况，并被用来作为作业成本的分配基础。

第一节 作业成本法的概念与特点

【例题·多选题】下列有关成本动因的说法中，不正确的有（ ）。

- A.成本动因是指产品成本的驱动因素
- B.作业成本动因是引起作业成本增加的驱动因素
- C.资源成本动因是产品成本增加的驱动因素
- D.作业成本动因计量各成本对象耗用作业的情况，资源成本动因用来衡量一项作业的资源消耗量

第一节 作业成本法的概念与特点

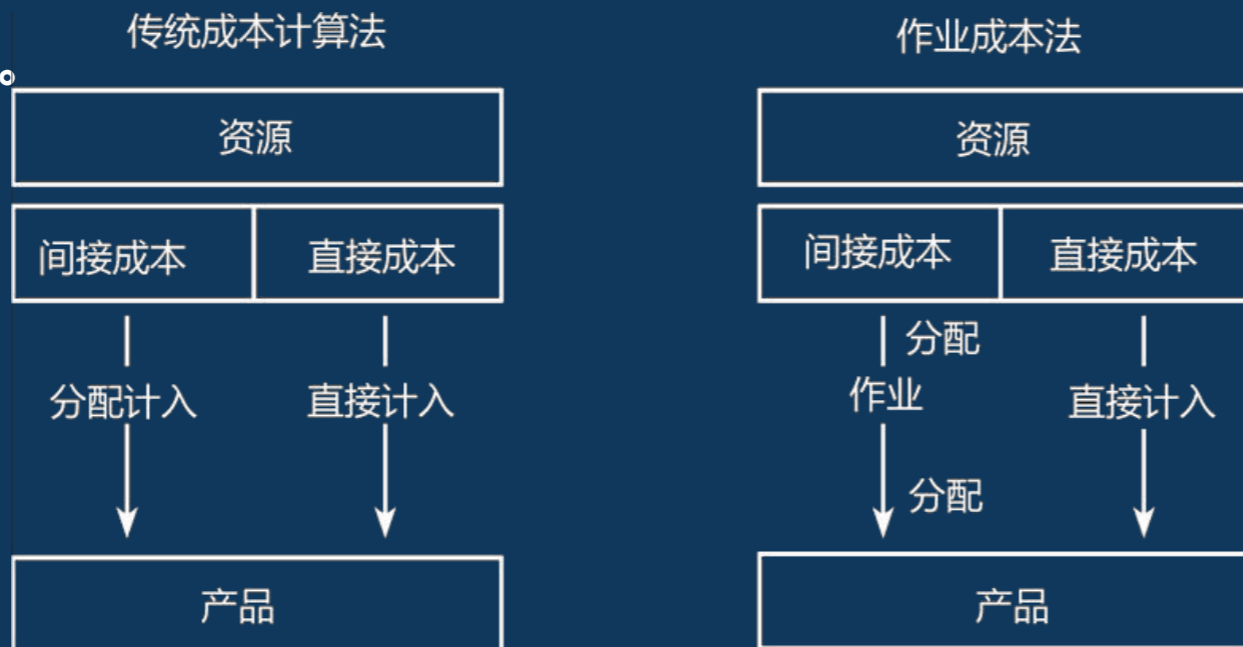
【正确答案】 ABC

【答案解析】 成本动因是指作业成本或产品成本的驱动因素，选项A错误；资源成本动因是引起作业成本增加的驱动因素，作业成本动因是产品成本增加的驱动因素，选项B、C错误。

第一节 作业成本法的概念与特点

三、作业成本法的特点

在作业成本法下，对于直接费用的确认和分配与传统的成本计算方法一样，而间接费用的分配对象不再是产品，而是作业。



第二节 作业成本计算

一、作业成本的计算原理

(一) 作业的认定

一种是根据企业总的生产流程。自上而下的进行分解；另一种形式是通过与员工和经理进行交谈，自下而上地确定他们所做的工作，并逐一认定各项作业。

第二节 作业成本计算

(二) 作业成本库的设计

作业成本库包括以下四类：

(1) 单位级作业成本库

单位级作业是指**每一单位产品至少要执行一次的作业**。

如机器加工、组装。作业的成本与产品的数量成正比。

单位级作业成本是直接成本，可以追溯到每个单位产品上，即直接计入成本对象的成本计算单，如直接材料、直接人工工时、机器成本和直接能源消耗等。

第二节 作业成本计算

(2) 批次级作业成本库

批次级作业是指同时服务于每批产品或许多产品的作业。如设备调试、成批采购等。作业的成本与产品的批次数量成正比。

批次级作业成本需要单独进行归集，计算每一批的成本，然后分配给不同的批次，最后根据产品的数量在单个产品之间进行分配。

第二节 作业成本计算

(3) 品种级作业成本库

产品作业是指服务于某种型号或式样产品的作业。如产品设计、产品生产工艺规程制定、工艺改造等。

品种级作业成本仅仅因为某个特定的产品线存在而发生，随产品品种数而变化，不随产量、批次数而改变。

(4) 生产维持级作业成本库

生产维持级作业是指服务于整个工厂的作业，如：工厂保安、行政管理、财产税。

生产维持级作业成本无法追溯到单位产品，并且和产品批次、产品品种无明显关系的成本。

第二节 作业成本计算

(三) 资源成本分配到作业

资源成本借助于资源成本动因分配到各项作业。

(四) 作业成本分配到成本对象

在确定了作业成本之后，根据作业成本动因计算单位作业成本，再根据作业量计算成本对象应负担的作业成本。

单位作业成本=本期作业成本库归集的总成本/作业量

第二节 作业成本计算

作业量的计算单位即作业成本动因有三类：

种类	主要内容	特点
业务动因	通常以执行的次数作为作业动因。 分配率=归集期内作业成本总成本 / 归集期内总作业次数	精确度最差，但其执行成本最低
持续动因	持续动因是指执行一项作业所需的时间标准。 分配率=归集期内作业成本总成本 / 归集期内总作业时间	精确度和成本居中
强度动因	是在某些特殊情况下，将作业执行中实际耗用的全部资源单独归集，并将该项单独归集的作业成本直接计入某一特定的产品。	精确度最高，但其执行成本最昂贵

第二节 作业成本计算

【例-单选题】（2016年）下列各项中，应使用强度动因作为作业量计量单位的是（ ）。

- A.产品的生产准备
- B.产品的机器加工
- C.产品的分批质检
- D.产品的研究开发

第二节 作业成本计算

【正确答案】 D

【答案解析】 强度动因是在某些特殊情况下，将作业执行中实际耗用的全部资源单独归集，并将该项单独归集的作业成本直接计入某一特定产品，一般适用于某一特殊订单或某种新产品试制等。

第二节 作业成本计算

【例题·多选题】（2017年）下列各项作业中，属于品种级作业的有（ ）。

- A.产品组装
- B.产品检验
- C.产品生产工艺改造
- D.产品推广方案制定

第二节 作业成本计算

【正确答案】 CD

【答案解析】 品种级作业是指服务于某种型号或样式产品的作业。例如，产品设计、产品生产工艺规程规定、工艺改造、产品更新等。选项A是单位级作业，选项B是批次级作业。

第二节 作业成本计算

二、作业成本的计算例示

【例-计算题】（教材例子）DBX公司的主要业务是生产服装服饰。该公司的服装车间生产3种款式的夹克衫和2种款式的休闲西服。夹克衫和西服分别由两个独立的生产线进行加工，每个生产线有自己的工厂技术部门。5款服装均按批组织生产，每批100件。

1.成本资料

该公司本月每种款式的产量和直接成本如表1所示。

第二节 作业成本计算

表1 产量与直接人工和直接材料资料 单位：元

产品品种	夹克			西服		合计
型号	夹克 1	夹克 2	夹克 3	西服 1	西服 2	
本月批次	8	10	6	4	2	30
每批产量 (件)	100	100	100	100	100	
产量 (件)	800	1000	600	400	200	3000
每批直接人工成本	3 300	3 400	3 500	4 400	4 200	
直接人工总成本	26 400	34 000	21 000	17 600	8 400	107 400
每批直接材料成本	6 200	6 300	6 400	7 000	8 000	
直接材料总成本	49 600	63 000	38 400	28 000	16 000	195 000

第二节 作业成本计算

本月制造费用发生额如表2所示。

表2 制造费用发生额 单位：元

项 目	金 额
生产准备、检验和供应成本(批次级成本)	84 000
夹克产品线成本(品种级作业成本)	54 000
西服产品线成本(品种级作业成本)	66 000
其他成本(生产维持级成本)	10 800
制造费用合计	214 800

第二节 作业成本计算

2.按传统完全成本法计算成本

采用传统的完全成本法时，制造费用使用统一的分配率，制造费用分配率=制造费用 / 直接人工总成本=214 800÷107 400=2。

表3 完全成本法汇总成本计算单 单位：元

产品型号	夹克1	夹克2	夹克3	西服1	西服2	合计
直接人工	26 400	34 000	21 000	17 600	8 400	107 400
直接材料	49 600	63 000	38 400	28 000	16 000	195 000
制造费用分配率	2	2	2	2	2	2
制造费用	52 800	68 000	42 000	35 200	16 800	214 800
总成本	128 800	165 000	101 400	80 800	41 200	517 200
每批成本	16 100	16 500	16 900	20 200	20 600	
每件成本	161	165	169	202	206	

第二节 作业成本计算

3.按作业成本法计算成本

作业成本的分配第一步是计算作业成本动因的单位成本。

表4 作业成本分配率的计算

作业	成本 (元)	批次 (批数)	直接人 (元)	分配率 (元/批)
批次级作业成本	84 000	30		2800
夹克产品线成本	54 000	24		2250
西服产品线成本	66 000	6		11000
生产维持级成本	10 800		107400	10.06%

第二节 作业成本计算

作业成本分配第二步，是根据单位作业成本和作业量，将作业成本分配到产品，如表5所示。

表5 汇总成本计算单 单位：元

产品型号	夹克1	夹克2	夹克3	西服1	西服2	合计
本月批次	8	10	6	4	2	
直接人工	26 400	34 000	21 000	17 600	8 400	107400
直接材料	49 600	63 000	38 400	28 000	16 000	19 500
制造费用：						
分配率（元/批）	2 800	2 800	2 800	2 800	2 800	
批次相关总成本	22 400	28 000	16 800	11 200	5 600	84 000

第二节 作业成本计算

产品型号	夹克1	夹克2	夹克3	西服1	西服2	合计
产品相关成本：						
分配率（元/批）	2 250	2 250	2 250	11 000	11 000	
产品相关总成本	18 000	22 500	13 500	44 000	22 000	120 000
生产维持成本：						
分配率 (元/每元直接人工成本)	10.06%	10.06%	10.06%	10.06%	10.06%	
生产维持成本	2 655	3 419	2 112	1 770	845	10 800
间接费用合计	43 055	53 919	32 412	56 970	28 445	214 800
总成本	119 055	150 919	91 812	102 570	52 845	517 200

第二节 作业成本计算

产品型号	夹克1	夹克2	夹克3	西服1	西服2	合计
每批成本	14 882	15 092	15 302	25 642	26 422	
单件成本（作业成本法）	148.82	150.92	153.02	256.42	264.22	
单件成本（完全成本法）	161.00	165.00	169.00	202.00	206.00	
差异（作业成本-完全成本）	-12.18	-14.08	-15.98	54.42	58.22	
差异率（差异/完全成本）	-7.57%	-8.53%	-9.46%	26.94%	28.26%	

第三节 作业成本管理

作业成本管理的核心是分析哪些作业是增值作业，哪些作业是非增值作业。

一、增值作业与非增值作业的划分

增值作业与非增值作业是站在顾客的角度来划分的。最终增加顾客价值的作业是增值作业，否则就是非增值作业。

二、基于作业进行成本管理

作业成本管理就是要努力找到非增值作业成本并努力消除它、转化它或将之降到最低。

第三节 作业成本管理

三、作业成本法的优点、局限性与适用情景条件

(一) 作业成本法的优点

1. 可以获得更准确的产品和产品线成本，减少了传统成本信息对于决策的误导，提高经营决策（定价、扩大生产规模、放弃产品线）的质量。

2. 有助于从成本动因上改进成本控制，消除非增值作业，提高增值作业效率，有助于持续降低成本和不断消除浪费。

3. 为战略管理（如价值链分析、成本领先战略）提供信息支持。

第三节 作业成本管理

(二) 作业成本法的局限性

- 1.成本动因较多，使开发和维护费用较高。
- 2.不符合对外财务报告的需要。
- 3.并非所有间接成本都和特定的成本动因相关联，确定成本动因比较困难。
- 4.作业成本系统的成本库与企业的组织结构不一致，不利于管理控制（如实施责任会计和业绩评价）。

第三节 作业成本管理

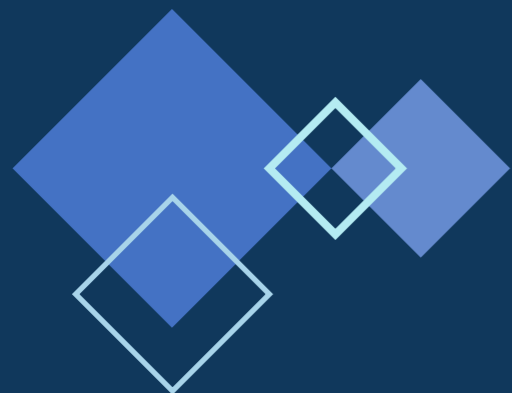
(三) 作业成本法的适用情景条件

- 1.从成本结构看，这些公司的制造费用在产品成本中占有较大比重。
- 2.从产品品种看，这些公司的产品多样化程度高，包括产品产量的多样性，规模的多样性，原材料的多样性和产品组装的多样性。
- 3.从外部环境看，这些公司面临的竞争激烈。
- 4.从公司规模看，这些公司的规模比较大。

第十五章 作业成本法

本章重点

- 1.作业成本法的核心概念;
- 2.作业成本的计算。



THANKS