

# 中级会计职称

## 教材精讲班

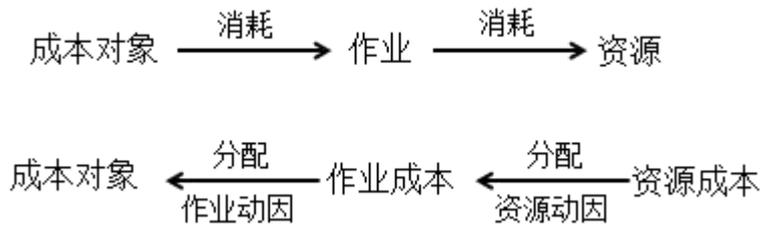
### 中级财务管理

#### 第四节 作业成本与责任成本

##### 一、作业成本管理

###### (一) 作业成本计算法的基本观念

1. 企业是一个为最终满足顾客需要而设计的“一系列作业”的有序集合体，即作业链；作业链上存在着“资源—作业—成本对象”的联结关系，即“**作业耗用资源，产品耗用作业**”。
2. **直接费用**的确认和分配与传统成本计算方法一样，**间接费用（主要是制造费用）**的分配对象不再是产品，而是作业活动。间接费用应基于资源耗用的因果关系进行分配，分为两个阶段：



根据作业活动耗用资源的情况，将资源耗费的成本（间接费用）分配给作业  
 依照成本对象（各产品）消耗作业的情况，把分配到作业中心的成本（作业成本）分配给成本对象

##### 3. 作业成本法的优势

**克服**了传统成本方法中间接费用责任划分不清的缺点，使以往一些不可控的间接费用变为**可控**，这样可以更好地发挥决策、计划和控制的作用，以促进作业管理和成本控制水平的不断提高。

###### (二) 作业成本计算法的相关概念

##### 1. 资源

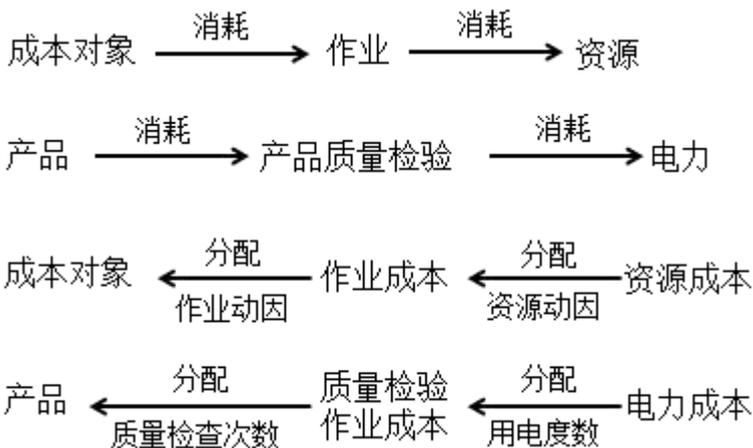
企业生产耗费的原始形态，是**成本**产生的源泉，包括直接人工、直接材料、间接制造费用等。

##### 2. 作业

- 1) 在一个组织内为了某一目的而进行的**耗费资源动作**，是作业成本计算系统中最小的**成本归集单元**。
- 2) 作业贯穿产品生产经营的**全过程**，从产品设计、原料采购、生产加工，直至产品的发运销售，其中每个环节、每道工序都可以视为一项作业。
- 3) 作业按层次的分类

<b>资源</b>	企业作业活动系统所涉及的人力、物力、财力都属于资源。		
<b>作业</b>	含义	在一个组织内为了某一目的而进行的耗费资源动作。	
	类型	<b>单位作业</b>	指使 <b>单位产品</b> 受益的作业，作业的成本与产品的数量成正比，如加工零件、对每件产品进行的检验等。
		<b>批次作业</b>	指使 <b>一批产品</b> 受益的作业，作业的成本与产品的批次数量成正比，如设备调试、生产准备等作业活动。
		<b>产品作业</b>	指使 <b>某种产品的每个单位</b> 都受益的作业，如产品工艺设计作业等。
	<b>支持作业</b>	指为维持企业正常生产，而使所有产品都受益的作业，作业的成本与产品数量无相关关系，如厂房维修、管理作业等。	
<b>成本动因</b>	亦称成本驱动因素，是指导致成本发生的因素，即成本的诱因。成本动因通常以作业活动耗费的资源来进行度量，如质量检查次数、用电度数等。在作业成本法下， <b>成本动因是成本分配的依据</b>		
	类型	<b>资源动因</b>	是引起作业成本变动的驱动因素，反映作业量与耗费之间的因果关系。如厂房的折旧。 根据资源动因可以将资源成本分配给各有关作业
		<b>作业动因</b>	是引起产品成本变动的驱动因素，反映产品产量与作业成本之间的因果关系。比如检验成本的分配。 根据作业动因可以将作业成本分配给有关产品。
<b>作业中心</b>	又称成本库，是指构成一个业务过程的相互联系的作业集合，用来汇集业务过程及其产出的成本。		

【示例】



【例题·单项选择题】下列关于成本动因（又称成本驱动因素）的表述中，不正确的是（ ）。

- A. 成本动因可作为作业成本法中成本分配的依据
- B. 成本动因可按作业活动耗费的资源进行度量
- C. 成本动因可分为资源动因和生产动因
- D. 成本动因可以导致成本的发生

【正确答案】C

【答案解析】在作业成本法下，成本动因是成本分配的依据，选项 A 正确；成本动因通常以作业活动耗费的资源来进行度量，选项 B 正确；成本动因又可以分为资源动因和作业动因，选项 C 不正确；成本动因亦称成本驱动因素，是导致成本发生的因素，选项 D 正确。

（三）作业成本计算法与传统成本计算法的比较

1. 相同点

直接费用（直接材料成本与直接人工成本）的确认与分配相同，都可以直接归集到成本对象。

2. 区别——对间接费用（主要是制造费用）的分配不同

1) 传统成本计算法

①各种不同性质（被不同成本动因所驱动）的制造费用首先按部门归集，然后以直接人工工时或机器工时为分配依据（实质是以产量为基础），分配到各产品，分配路径为：“资源—部门—产品”。

②当企业生产多样性明显时，生产量小、技术要求高的产品成本分配偏低；生产量大、技术要求低的产品成本分配偏高。

2) 作业成本计算法

制造费用按照成本动因直接分配，分配路径为“资源—作业—产品”，避免了传统成本计算法下的成本扭曲：

首先，确认发生制造费用的一个或多个作业环节；

然后，根据作业量的大小，将制造费用成本分配到各作业中（资源—作业）；

最后，依据相应的成本动因（作业动因），将各作业中心的成本分配到成本对象（作业—产品）。

【例题·判断题】作业成本计算法与传统成本计算法的主要区别是间接费用的分配方法不同。（ ）

【正确答案】√

【答案解析】作业成本计算法与传统成本计算法下，直接材料成本与直接人工成本都可以直接归集到成本对象，两者的区别集中在对间接费用的分配上，主要是制造费用的分配。

（四）作业成本计算法的成本计算

1. 成本计算分为两个阶段——“资源—作业—产品”

1) 作业消耗资源，资源成本（按资源动因）分配给作业

识别作业，根据作业消耗资源的方式，将作业执行中耗费的资源分派（追溯和间接分配）到作业，计算作业的成本。

2) 产品消耗作业，作业成本（按作业动因）分配给产品

根据产品所消耗的成本动因，将第一阶段计算的作业成本分派（追溯和间接分配）到各有关成本对象。

2. 作业成本计算法的具体步骤

1) 为各类资源消耗设置相应的资源库，并归集资源库价值。

2) 确认主要作业, 并设立相应的作业中心, 一般按**重要性和同质性**的要求进行作业划分, 纳入同一个作业组, 纳入同一个作业组的作业应具备两个条件:

①属于**同一类**作业;

②对于不同产品来说, 有着大致**相同的消耗比率**。

3) 确定资源动因, 并将各资源库汇集的价值分派到各作业中心。

### 【示例】

“产品质量检验作业”需要消耗电力资源, 可以选择“消耗的电力度数”作为资源动因, 将电力成本(资源库价值)分配给产品质量检验作业(作业中心)。假设“产品质量检验作业”消耗1000度电(资源动因数量), 每度电的成本是0.55元(资源动因分配率), 则可以确定“产品质量检验作业”中所含的“电力成本”为550元。

4) 选择作业动因, 并确定各作业成本的成本动因分配率(作业成本分配率)

$$\frac{\text{当前实际发生的作业成本}}{\text{当期实际作业产出}}$$

①**实际**作业成本分配率 =

适用于: 作业产出**比较稳定的企业**。

优点	计算的是实际成本, 无需分配实际成本与预算成本的差异
缺点	1. 作业成本资料只能在会计期末才能取得, <b>不能随时</b> 提供进行决策的有关成本信息 ; 2. 不同会计期间作业成本不同, 作业需求量也不同, 因此计算出的成本分配率 <b>时高时低</b> ; 3. 容易 <b>忽视</b> 作业需求变动对成本的影响, 不利于划清造成成本高低的责任归属

$$\frac{\text{预计作业成本}}{\text{预计作业产出}}$$

②**预算**作业成本分配率 =

优点: **克服**实际作业成本分配率的缺点, 能够随时提供决策所需的成本信息, 可以避免因作业成本变动和作业需求不足引起的产品成本波动, 并且有利于及时查清成本升高的原因。

5) 计算作业成本和产品成本

①某产品耗用的作业成本

=  $\Sigma$  (该产品耗用的作业量  $\times$  实际作业成本分配率)

②某产品当期发生成本

= **当期投入该产品的直接成本 + 当期该产品耗用的各项作业成本**

其中: 直接成本 = 直接材料成本 + 直接人工成本