

中级会计职称

教材精讲班

中级财务管理

【例题·计算分析题】

某企业生产甲、乙两种产品，有关资料如下：

1) 甲、乙两种产品的基本资料如下：

产品名称	年产量（台）	单位产品机器工时（小时）	直接材料单位成本（元）	直接人工单位成本（元）
甲	10000	10	50	20
乙	40000	10	30	20

2) 企业每年制造费用总额为 2000000 元。甲、乙两种产品的复杂程度不一样，所耗用的作业量也不一样。依据作业动因设置五个成本库。有关资料如下：

作业名称	成本动因	作业成本	作业动因数		
			甲产品	乙产品	合计
机器调整	调整次数	600000	3000	2000	5000
质量检验	检验次数	480000	4000	4000	8000
生产订单	订单份数	120000	200	400	600
机器维修	维修次数	600000	400	600	1000
材料验收	验收次数	200000	100	300	400
合计		2000000			

要求：分别用作业成本计算法与传统成本计算法计算上述两种产品的单位成本。

【正确答案】

1) 用作业成本法计算各项作业的成本动因分配率如下：

作业名称	成本动因	作业成本	作业动因数			
			甲产品	乙产品	合计	分配率
机器调整	调整次数	600000	3000	2000	5000	120
质量检验	检验次数	480000	4000	4000	8000	60
生产订单	订单份数	120000	200	400	600	200
机器维修	维修次数	600000	400	600	1000	600
材料验收	验收次数	200000	100	300	400	500
合计		2000000				

2) 计算作业成本计算法下两种产品的制造费用

作业名称	作业成本	作业量		分配率	分配的制造费用	
		甲产品	乙产品		甲产品	乙产品
机器调整	600000	3000	2000	120	360000	240000
质量检验	480000	4000	4000	60	240000	240000
生产订单	120000	200	400	200	40000	80000
机器维修	600000	400	600	600	240000	360000
材料验收	200000	100	300	500	50000	150000
合计	2000000				930000	1070000

3) 使用传统成本算法分别计算甲、乙两种产品的制造费用。

甲、乙两种产品的机器工时合计

$$= 10000 \times 10 + 40000 \times 10$$

$$= 100000 + 400000 = 500000 \text{ (小时)}$$

$$\text{制造费用分配率} = 2000000 \div 500000 = 4 \text{ (元/小时)}$$

$$\text{甲产品制造费用} = 100000 \times 4 = 400000 \text{ (元)}$$

$$\text{乙产品制造费用} = 400000 \times 4 = 1600000 \text{ (元)}$$

4) 比较两种成本算法下制造费用分配的结果如下：

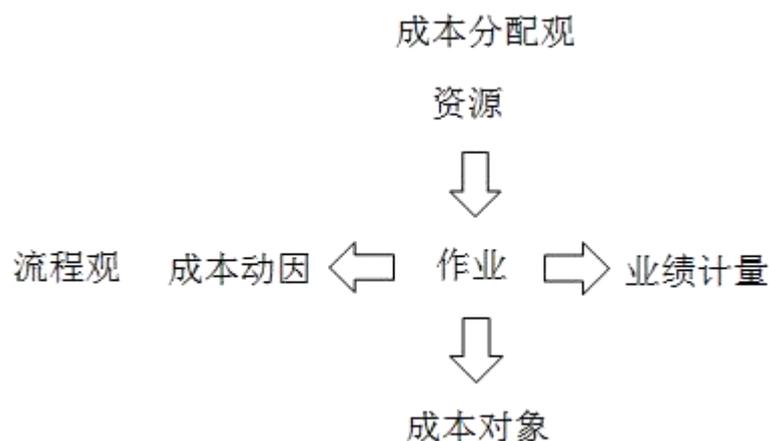
项目	甲产品 (产量 10000 台)			
	总成本		单位成本	
	传统	作业	传统	作业
直接材料	500000	500000	50	50
直接人工	200000	200000	20	20
制造费用	400000	930000	40	93
合计	1100000	1630000	110	163

项目	乙产品 (产量 40000 台)			
	总成本		单位成本	
	传统	作业	传统	作业
直接材料	1200000	1200000	30	30
直接人工	800000	800000	20	20
制造费用	1600000	1070000	40	26.75
合计	3600000	3070000	90	76.75

(五) 作业成本管理

1. 含义

以提高客户价值、增加企业利润为目的，基于作业成本法的新型管理方法，包括两个维度：**成本分配观 VS 流程观**，如图所示：



①说明成本对象引起作业需求，而作业需求又引起资源的需求。

②成本分配是从资源到作业，再从作业到成本对象——作业成本计算的核心。

①提供引起作业的原因（成本动因）以及作业完成情况（业绩计量）的信息。

②关注的是确认作业成本的根源、评价已经完成的工作和已实现的结果，企业利用这些信息，可以改进作业链，**提高从外部顾客获得的**价值。

2. 流程价值分析

关心作业的责任，基本思想是以作业来识别资源，将作业分为**增值作业和非增值作业**，并把作业和流程联系起来，确认流程的成本动因，计量流程的业绩，从而促进流程的持续改进，具体包括：**成本动因分析、作业分析、作业业绩考核**。

1) 成本动因分析——找出形成作业成本的根本原因，采取相应的措施改善作业。

每项作业都有投入和产出，作业投入是为取得产出而由作业消耗的资源，作业产出是一项作业的结果或产品。但产出量指标不一定是作业成本发生的根本原因。

2) 作业分析

①增值作业与非增值作业（对顾客价值所做的贡献）

增值作业	顾客认为可以增加其购买的产品或服务的有用性，有必要保留在企业中的作业，需同时满足三个条件： (1) 该作业导致了状态的变化； (2) 该状态的变化不能由其他作业来完成； (3) 该作业使其他作业得以进行
非增值作业	即便消除也不会影响产品对顾客服务的潜能，不必要的或可消除的作业

【示例】服装厂的裁剪、缝纫、熨烫、质量检验、不合格品返工等作业中：

裁剪、缝纫、熨烫作业属于增值作业；

以缝纫作业为例：

该作业能够带来加工对象状态的变化——由裁片变成衣服；

该改变只能由该作业实现，不能由其他作业——裁剪、熨烫实现；

该作业使价值链中其他作业——熨烫得以执行。

成品服装的质量检验作业为非增值作业：不能改变加工对象的状态——不符合标准(1)；

不合格品的返工作业为非增值作业：

将不合格品变为合格品，改变加工对象状态，符合标准(1)；

前一项作业（缝纫）可以使加工对象达到合格品状态，不符合标准(2)。

②增值成本和非增值成本

增值成本	以完美效率执行增值作业所发生的成本，即高效增值作业的成本
非增值成本	增值作业中因为低效率所发生的成本； 执行非增值作业发生的全部成本

③降低成本的途径

作业消除	消除非增值作业或不必要的作业，降低非增值成本
作业选择	对所有能够达到同样目的的不同作业，选取其中最佳的方案
作业减少	以不断改进的方式降低作业消耗的资源或时间
作业共享	利用规模经济来提高增值作业的效率

3) 作业业绩考核

财务指标	主要集中在增值成本和非增值成本上，可以提供增值与非增值报告，以及作业成本趋势报告
非财务指标	主要体现在效率、质量和时间三个方面，比如投入产出比、次品率、生产周期等

【例题·单项选择题】

根据作业成本管理原理，某制造企业的下列作业中，属于增值作业的是（ ）。

- A. 产品运输作业
- B. 次品返工作业
- C. 产品检验作业
- D. 零件组装作业

【正确答案】D

【答案解析】增值作业必须同时满足三个条件，同时满足：①该作业导致了状态的变化；②该状态的变化不能由其他作业来完成；③该作业使其他作业得以进行。产品运输、检验都不会引起产品状态改变，次品返工作业对其他作业的进行没有影响。只有选项D满足条件。

【例题·判断题】

对作业和流程的执行情况进行评价时，使用的考核指标可以是财务指标也可以是非财务指标，其中非财务指标主要用于时间、质量、效率三个方面的考核。（ ）

【正确答案】√

【答案解析】若要评价作业和流程的执行情况，必须建立业绩指标，可以是财务指标，也可以是非财务指标，非财务指标主要体现在效率、质量和时间三个方面，如投入产出比、次品率、生产周期等。