注册会计师
财管
教材精讲班

（三）按作业成本法计算成本

【要求】采用作业成本法时，批次级作业成本库按生产批次比例分配、夹克产品线作业成本库按夹克线的生产批次分配、西服产品线作业成本库按西服生产批次进行分配、生产维持成本库分配基础选择直接人工成本，据此分配给每批产品。

产品种类	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（批）	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	3300	3400	3500	4400	4200	
直接人工总成本	26400	34000	21000	17600	8400	107400
每批直接材料成本	6200	6300	6400	7000	8000	
直接材料总成本	49600	63000	38400	28000	16000	195000

本月制造费用发生额如表 15-4 所示。

项目	金额
生产设备、检验和供应成本（批次级成本）	84000
夹克产品线成本（产品级作业成本	54000
西服产品线成本（产品级作业成本）	66000
其他成本（生产维持级成本）	10800
制造费用合计	214800
制造费用分配率（直接人工）	200%

【解析】作业成本分配的第一步是计算作业成本动因的单位成本，作为作业成本的分配率

作业成本分配率的计算

作业	成本（元）	批次（批数）	直接人工（元）	分配率
批次级作业成本	84000	30		2 800（元/批
夹克产品线成本	54000	24		2 250（元/批）
西服产品线成本	66000	6		1 000（元/批）
生产维持级成本	10800		107400	10.06%

作业成本分配的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 15-7 所示。

汇总成本计算单　单位：元

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	30
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（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

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
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%	

通过比较完全成本法和作业成本法的计算结果，可以看出：

1.完全成本法扭曲了产品成本，即高估了简单产品夹克衫的成本，低估了复杂产品西服的成本。

2.作业成本法和完全成本法都是对全部生产成本进行分配，不区分固定成本和变动成本，这与变动成本法不同。从长远来看，所有成本都是变动成本，都应当分配给产品。

3.完全成本法以直接人工作为间接费用的唯一分配率，夸大了高产量产品的单位成本。

【2015 年•多选题】与作业基础成本计算制度相比，产量基础成本计算制度存在的局限性有（　　）。

A. 间接成本集合缺乏同质性 B.成本计算过于复杂 C.容易夸大高产量产品的成本

B. D.成本分配基础与间接成本集合之间缺乏因果联系

【答案】ACD

【解析】传统成本计算法下，是把不同性质的各种间接费用按部门归集在一起，以产量为基础将间接费用分配到各种产品，所以选项 A、C、D 正确。

【知识点二】作业成本法的优点、局限性与适用条件

（一）作业成本法优点　　成本追溯→动因分配→分摊

优点	解释
1. 成本计算更准确	作业成本法的主要优点减少了传统成本信息对于决策的误导。一方面作业成本法扩大了追溯到个别产品的成本比例，减少了成本分配对于产品成本的扭曲；另一方面采用多种成本动因作为间接成本的分配基础，使得分配基础与被分配成本的相关性得到改善
2. 成本控制与成本管理更有效	从成本动因上改进成本控制，包括改进产品设计和生产流程等，可以消除非增值作业、提高增值作业的效率，有助于持续降低成本和不断消除浪费
3. 为战略管理提供信息支持	战略管理需要相应的信息支持。 （1）作业成本法与价值链分析概念一致，企业的价值链也就是其作业链； （2）对成本领先战略提供信息支持

【提示】在作业成本法下，直接成本可以直接计入有关产品，与传统的成本计算方法并无差异，只是直接成本的范围比传统成本计算的要大，凡是易于追溯到产品的材料、人工和其他成本都可以直接归属于特定产品，尽量减少不准确的分配。不能追溯到产品的成本，则先追溯有关作业或分配到有关作业，计算作业成本，然后再将作业成本分

配到有关产品。

（二）作业成本法的局限性

开发和维护费用较高	作业成本法的成本动因数量较大，开发和维护费用越高
不符合对外财务报告的要求	为使对外财务报表符合会计准则的要求，需要重新调整成本数据，工作量大，技术难度大，有可能出现混乱
确定成本动因比较困难	间接成本并非都与特定的成本动因相关联。可能：（1）找不到成本动因；（2）寻找成本高；（3）成本与成本动因相关程度都很低
不利于通过组织控制进行管理控制	完全成本法按部门建立成本中心，为实施责任会计和业绩评价提供了方便。作业成本法的成本库与企业的组织结构不一致，不利于提供管理控制的信息。作业成本法倾向于以牺牲管理控制信息为代价，换取经营决策信息的改善
有利于	不利于
成本控制	对外财务报告
战略管理	管理控制
经营决策	

【2011 年•多选题】下列关于作业成本法与传统的成本计算方法（以产量为基础的完全成本计算方法）比较的说法中，正确的有（　　）。

A. 传统的成本计算方法对全部生产成本进行分配，作业成本法只对变动成本进行分配

B. 传统的成本计算方法按部门归集间接费用，作业成本法按作业归集间接费用

C. 作业成本法的直接成本计算范围要比传统的成本计算方法的计算范围小

D. 与传统的成本计算方法相比，作业成本法不便于实施责任会计和业绩评价

【答案】BD

【解析】作业成本法和完全成本法都是对全部生产成本进行分配，不区分固定成本和变动成本，这与变动成本法不同。从长远看，所有成本都是变动成本，都应当分配给产品，选项 A 错误；作业成本法强调尽可能扩大追溯到个别产品的成本比例，因此其直接成本计算范围通常要比传统的成本计算方法的计算范围大，选项 C 错误。

【2015 年•多选题】某企业生产经营的产品品种繁多，间接成本比重较高，成本会计人员试图推动该企业采用作业成本法计算产品成本，下列理由中适合用于说服管理层的有（　　）。

A. 通过作业管理可以提高成本控制水平　　B. 使用作业成本信息有利于价值链分析

C. 使用作业成本法可提高成本分配准确性　　D. 使用作业成本信息可以提高经营决策质量

【答案】ABCD

【解析】本题的考点是作业成本法的优点。

三、作业成本法的适用条件

成本结构	制造费用在产品成本中占有较大比重
产品品种	产品多样性程度高（包括产品产量多样性，规模多样性，产品制造或服务复杂程度的多样性，原材料多样性，产品组装多样性）
外部环境	面临的竞争激烈
公司规模	公司规模比较大 【解析】有强大的信息沟通渠道和完善的信息管理基础设施，并且对信息的需求更为强烈

总之：企业生产自动化程度较高、直接人工比较少，企业的作业流程比较清晰、企业相关业务数据完备而且可获得、企业信息化基础工作较好、易产生成本扭曲并且准确的成本信息具有较大价值时，适宜采用作业成本法。

第三节 作业成本管理

【知识点一】增值作业与非增值作业的划分

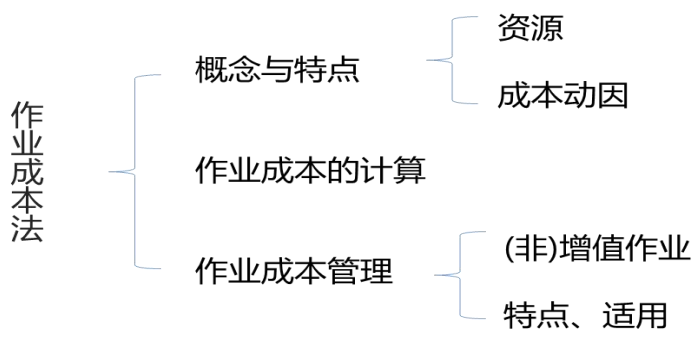
含义	增值作业与非增值作业是站在顾客角度划分的。 最终增加顾客价值的作业是增值作业；否则就是非增值作业
区分标准	就是看这个作业的发生是否有利于增加顾客的价值，或者说增加顾客的效用
作业成本管理的含义	作业成本管理主要从成本方面来优化企业的作业链和价值链，是作业管理的中介，是作业管理的核心方面
作业成本管理的目标	作业成本管理就是要努力找到非增值作业成本并努力消除它、转化它或将之降到最低
作业成本管理的内容	（1）确认和分析作业； （2）作业链——价值链分析和成本动因分析； （3）业绩评价； （4）报告非增值作业成本
作业分析的内容	（1）辨别不必要或非增值作业； （2）对重点增值作业进行分析； （3）将作业与先进水平比较； （4）分析作业间的联系

【知识点二】作业成本管理举例

【例 15-2】某塑料花生产企业，在修剪产成品边角余料、寻找客户订单、核对订单等工作上花费人工，这些作业都不增加购买塑料花的客户的价值。企业的作业成本管理团队通过仔细分析，找出原因并加以改进：通过调整生产模具的注塑压力和温度，使塑料花产品一次成型，无须修剪；通过引进条形码系统，电子追踪客户订单，减少寻找核对客户订单消耗的人工。通过上述改进，降低了不增值作业，减少了人工，节省了成本，提高了效率和企业效益。

【例 15-3】 某连锁餐饮公司是国内知名火锅连锁店，到此连锁餐饮公司吃火锅一般需要排队等候餐位。等候是不增加顾客价值的作业。此连锁餐饮公司在顾客等候餐位时给顾客免费修指甲、擦皮鞋、提供各种水果和小吃、照看小孩等。这等于把不增加顾客价值的作业（等候）转变成增加顾客价值的作业。其结果就是顾客宁愿平均等候 2 小时也不会到隔壁餐馆用餐。由此，此连锁餐饮公司的“翻台率”比同行平均高 3～4 倍，大大提高了企业效益。

本章小结



多做计算题，反复做同一题！