

第十四章 作业成本法

（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

单位作业成本=本期作业成本库归集的总成本/作业量

作业成本动因的种类

种类	主要内容
业务动因	通常以执行的 次数 作为作业动因。 【假定】执行每次作业的成本（包括耗用的时间和单位时间耗用的资源）相等
持续动因	是指执行一项作业所需的 时间 标准。 【假定】执行作业的单位时间耗用的资源相等
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 ， 直接计入 某一特定的产品。 强度动因一般适用于某一特殊订单或某种新产品试制等，用产品订单或工作单记录每次执行作业时耗用的所有资源及其成本。

【2016年新·单选题】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. 产品的研究开发
- C. 产品的机器加工
- D. 产品的分批质检

【答案】B

【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。强度动因一般适用于某一特殊订单或某种新产品试制等，选项B正确。

二、作业成本的计算例示

1. 计算作业成本分配率

实际作业成本分配率=当期实际发生的作业成本/当期实际作业产出

2. 某产品耗用的作业成本=∑（该产品耗用的作业量×实际作业成本分配率）

3. 某产品当期发生总成本=当期投入该产品的直接成本+该产品当期耗用的各项作业成本

【教材例 14-1】DBX 公司的主要业务是生产服装。该公司的服装生产车间生产 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技术部门。5 款服装均按批组织生产，每批 100 件。

（一）成本资料

该公司本月每种款式的产量和直接成本如表 14-3 所示。

产品品种	夹克			西服		合计
	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	1 000	600	400	200	3 000
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

本月制造费用发生额如表 14-4 所示。

项目	金额
生产设备、检验和供应成本（批次级成本）	84 000
夹克产品线成本（产品级作业成本）	54 000
西服产品线成本（产品级作业成本）	66 000
其他成本（生产维持级成本）	10 800
制造费用合计	214 800
制造费用分配率（直接人工）	200%

（二）按传统完全成本法计算成本

【要求】采用传统的完全成本法时，制造费用使用统一的分配率进行分配。

制造费用分配率=制造费用/直接人工成本=214800/107400=200%

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	200%	200%	200%	200%	200%	
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	

（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的生批次分配、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（批）	8	10	6	4	2	30
每批产量（件）	100	100	100	100	100	
产量（件）	800	1 000	600	400	200	3 000
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

本月制造费用发生额如表 14-4 所示。

项目	金额
生产设备、检验和供应成本（批次级成本）	84 000
夹克产品线成本（产品级作业成本）	54 000
西服产品线成本（产品级作业成本）	66 000
其他成本（生产维持级成本）	10 800
制造费用合计	214 800
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	84 000	30		2 800（元/批）
夹克产品线成本	54 000	24		2 250（元/批）
西服产品线成本	66 000	6		11 000（元/批）
生产维持级成本	10 800		107 400	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 14-7 所示。

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。

【2022 年·单选题】甲公司生产 X、Y 两种产品，2022 年 7 月 X 产品产量 4000 件，Y 产品产量 1000 件。甲公司采用作业成本法分配间接成本。相关数据如下：

作业	间接成本(万元)	作业动因	作业动因数量	
			X 产品	Y 产品
机器调整作业	1400	机器调整次数	15	13
机加工作业	960	机器工时	40000	8000

X 产品的单位间接成本是 ()。

- A. 810 B. 1550 C. 3875 D. 8100

【答案】C

【解析】X 产品分配的机器调整作业成本=1400/(15+13)×15=750(万元)

X 产品分配的机加工作业成本 =960/(40 000+8 000)×40 000=800(万元)

X 产品的单位间接成本=(7 500 000+8 000 000)/4 000=3875(元)。

【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
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 ACD 正确。

三、作业成本法的优点、局限性与适用条件

(一) 作业成本法优点

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	

【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。

【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。

（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

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

【2021年·多选题】对于制造业企业，下列各项属于非增值作业的有（ ）。

- A. 迂回运送作业 B. 次品处理作业 C. 返工作业 D. 废品清理作业

【答案】ABCD

【解析】增值作业是指最终增加顾客价值的作业；非增值作业是指不会增加顾客价值的作业。选项 ABCD 都不会增加顾客价值。

二、作业成本管理举例

【例 14-2】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 14-3】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

