

第二节 作业成本计算

【知识点】作业成本法计算例示

【例题】DBX 公司的主要业务是生产服装服饰。该公司的服装车间主要生产 3 种款式的夹克衫和 2 种款式的西服。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 款服装均按批次组织生产，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下表：

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	1 000	600	400	200	3 000
每批直接人工	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	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下表：

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（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%

2. 按传统完全成本法计算成本，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

=214 800/107 400=200%

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	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	

3. 按作业成本法计算成本

作业成本法现将间接制造费用归集到 4 个成本库：

（1）批次级作业成本库：生产准备、抽样检验和供应材料均属于批次级成本。由于每批产品都需要一次生产准备、一次抽样检验和一次送料，并且不同产品品种的上述成本没有重要差别，因此可以归入一个作业成本库，按生产批次数分配该作业成本。如果不是这样，就需要建立分品种（夹克和西服）、分作业的成本库（生产准备成本、检验成本和送料成本），并分别进行分配。

（2）夹克产品线作业成本库：本例选择按生产批次作为产品级作业成本的分配基础。也可以选择产量、相关成本做为分配基础。

（3）西服产品线作业成本库：本例选择按生产批次作为产品级作业成本的分配基础。也可以选择产量、相关

成本做为分配基础。

（4）生产维持成本库：本例分配基础选择直接人工成本，据此分配给每批产品。也可以根据情况先将其分配给夹克西服和夹克产品，然后再分配给不同批次，最后按产品数量分配给单位产品。

作业成本分配的第一步是计算作业成本动因的单位成本，作为作业成本分配率。如下表所示：

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（元/批）
批次级作业成本	84 000	30		2 800
夹克产品线成本	54 000	24		2 250
西服成本线成本	66 000	6		11 000
生产维持级成本	10 800		107 400	0.1006

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，如下表：

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	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	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
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）	0.1006	0.1006	0.1006	0.1006	0.1006	
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	25642	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	165	169	202	206	
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：

（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。例如，在完全成本法下，夹克 1 负担间接制造费用 52800 元，而作业成本法负担间接费用 43 055 元。引起差别的原因是由完全成本法按直接人工的 200%分配全部制造费用，而不管这些费用的驱动因素是什么。作业成本法下，制造费用归集于三类（共 4 个）成本库，分别按不同成本动因分配，提高了合理性。

（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。从长远看，所有成本都是变动成本，都应当分配给产品。

（3）作业成本法下，所有夹克的单位成本都比完全成本法低，而西服的单位成本都比完全成本法高。原因是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，降低了低产量产品的单位成本。