

第四节 作业成本与责任成本

7. 作业动因选择与计量

作业动因是引起作业耗用的成本动因，反映了作业耗用与最终产出的因果关系，是将作业成本分配到流程、产品、分销渠道、客户等成本对象的依据。

交易动因	用 执行频率或次数 计量的动因成本，包括接受或发出订单数、处理数据等。 每次 执行所需要的资源数量相同或接近
持续时间动因	用 执行时间 计量的成本动因，包括产品安装时间、检查小时等。每次执行所需要的 时间 存在显著的不同
强度动因	不易按照频率、次数或执行时间进行分配而需要直接衡量 每次执行所需资源 的动因，包括特别复杂产品的安装、质量检验等。作业的执行比较特殊或复杂

8. 作业成本分配

指企业将各作业中心的作业成本按作业动因分配至产品等成本对象，并结合直接追溯的资源费用，计算出各成本对象的总成本和单位成本的过程。

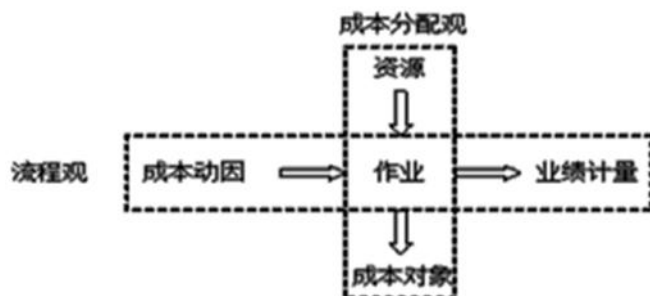
作业成本分配一般按照两步骤进行

- （1）分配次要作业成本至主要作业，计算主要作业的总成本和单位成本，
- （2）分配主要作业成本至成本对象，计算各成本对象的总成本和单位成本。

（三）作业成本管理

作业成本管理是基于作业成本法，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集中化管理方法。作业成本管理包含两个维度的含义：成本分配观和流程观。

成本分配观	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；成本分配是从资源到作业，再从作业到成本对象，这一流程是作业成本计算的核心
流程观	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；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



流程价值分析关心的是作业的责任，包括成本动因分析、作业分析和业绩考核三个部分。

其基本思想是：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。

1. 成本动因分析

要进行作业成本管理，必须找出导致作业成本发生的动因。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**。

【例如】原料搬运，搬运到指定地点的材料数量是该作业的产出量，也可以称为作业动因。但原料搬运作业产生的根本原因，可能是车间布局不合理，而不仅仅是有材料需要搬运。

2. 作业分析

作业分析的主要目的是认识企业的作业过程，以便从中发现持续改善的机会及途径。分析和评价作业、改进作业和消除非增值作业构成了流程价值分析与管理的基本内容。

按照对顾客价值的贡献，作业分为增值作业和非增值作业。

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

【判断题】（2025年）在作业成本管理中，次要作业属于非增值作业，也是企业应当避免和消除的作业。（ ）

答案：×

解析：非增值作业与价值增值无关，增值作业与价值增值有关，次要作业是指被原材料、主要作业等介于中间地位的成本对象消耗的作业。例如，做馒头的工序中，发面工序是次要作业。由此可知，次要作业属于增值作业，所以本题表述错误。

【多选题】（2023年）基于作业成本法判定一项作业为增值作业，必须同时满足的条件有（ ）。

- A. 该作业为重复作业
- B. 该作业导致的状态变化不能由其他作业完成
- C. 该作业导致了状态的改变
- D. 该作业使得其他作业得以运行

答案：BCD

解析：一项作业必须同时满足下列三个条件才可断定为增值作业：(1) 该作业导致了状态的改变。(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

【单选题】（2020 年）在作业成本法下，划分增值作业与非增值作业的主要依据是（ ）。

- A. 是否有助于提升企业技能
- B. 是否有助于增加产品功能
- C. 是否有助于增加顾客价值
- D. 是否有助于提高产品质量

答案：C

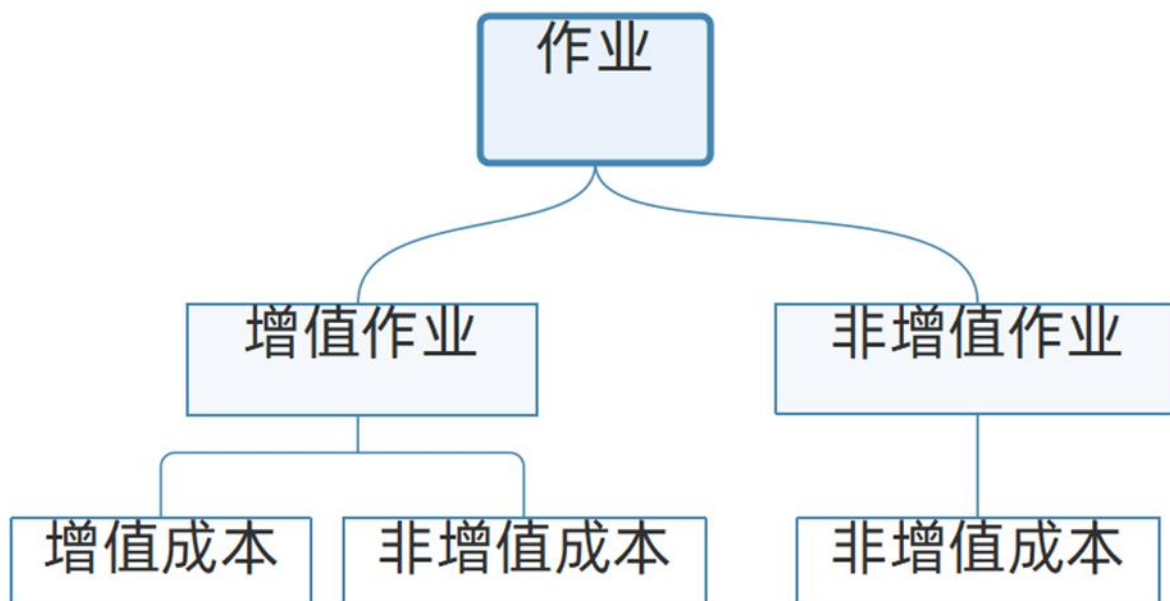
解析：作业根据对顾客价值的贡献分为增值作业和非增值作业。

【多选题】下列作业中属于非增值作业的有（ ）。

- A. 检验作业
- B. 次品返工作业
- C. 印刷厂的装订作业
- D. 裁缝厂的裁剪作业

答案：AB

解析：非增值作业是指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。检验作业，只能说明产品是否符合标准，而不能改变其形态，属于非增值作业；次品返工作业是重复作业，在其之前的加工作业本就应提供符合标准的产品。因此，也属于非增值作业，所以本题答案为选项AB。



增值成本即是那些以完美效率执行增值作业所发生的成本，或者说，是高效增值作业产生的成本。而那些增值作业中因为低效率所发生的成本则属于非增值成本。

区分了增值成本与非增值成本之后，企业要尽量消除或减少非增值成本，最大化利用增值作业，以减少不必要的耗费，提升经营效率。作业成本管理中进行成本节约的途径有以下四种：

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

实施作业成本管理，其目的在于找出并消除所有非增值作业，提高增值作业的效率，消减非增值成本。若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。

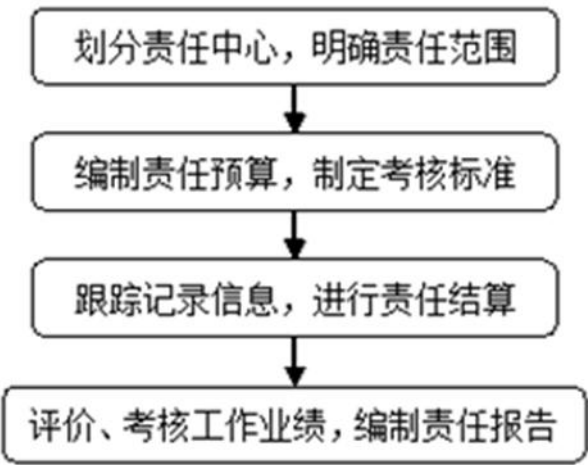
财务指标	主要集中在增值成本和非增值成本上，可以提供增值与非增值报告，以及作业成本趋势报告。
非财务指标	主要体现在效率、质量和时间三个方面，如投入产出比、次品率和生产周期等。

【知识点2】责任成本

（一）责任成本管理的含义

责任成本管理，是指将企业内部划分为不同的责任中心，明确责任成本，并根据各责任中心的权、责、利害关系来考核其工作业绩的一种成本管理模式。

流程如图所示：



（二）责任中心及其考核

责任中心，是指企业内部独立提供产品（或服务）、资金等的责任主体。按照企业内部责任中心的权责范围以及业务活动的不同特点，责任中心划分为成本中心、利润中心和投资中心三类。

1. 成本中心

成本中心是指有权发生并控制成本的单位，**一般不会产生收入**，通常只计量考核发生的成本，是责任中心中应用最为广泛的一种形式。

特点	(1) 成本中心不考核收入，只考核成本
	(2) 只对可控成本负责，不负责不可控成本。 可控成本需满足三个条件： 可以预见、可以计量、可以调节和控制 ； 凡不符合上述三个条件的成本都是不可控成本。
	(3) 责任成本是成本中心考核和控制的主要内容

考核指标：

预算成本节约额＝实际产量预算责任成本－实际责任成本

预算成本节约率＝预算成本节约额/实际产量预算责任成本

【教材例题8-20】某企业内部某车间为成本中心，生产甲产品，预算产量3500件，预算单位成本150元，实际产量4000件，实际单位成本145.5元，那么，该成本中心的考核指标计算为：

答案：预算成本节约额＝150×4000－145.5×4000＝18000（元）

预算成本节约率＝18000/（150×4000）×100%＝3%

结果表明，该成本中心的成本节约额为18000元，节约率为3%。

【多选题】（2025年）在责任成本管理体制下，下列关于成本中心的说法正确的有（ ）。

- A. 只考核成本，不考核收入
- B. 责任中心只对可控成本负责
- C. 对本中心发生全部成本负责
- D. 无需制定内部转移价格

答案：AB

解析：成本中心特点：①成本中心不考核收入，只考核成本；②成本中心只对可控成本负责，不负责不可控成本；③责任成本是成本中心考核和控制的主要内容。所以，选项AB的说法正确，选项C的说法不正确。成本型内部转移定价，是指以标准成本等相对稳定的成本数据为基础，制定内部转移价格的方法，一般适用于内部成本中心。所以，选项D的说法不正确。

【单选题】（2021年）责任成本管理中，关于成本中心表述错误的是（ ）。

- A. 责任成本是成本中心考核和控制的主要内容
- B. 成本中心不考核收入，只考核成本
- C. 成本中心需对成本中心的全部成本负责
- D. 成本中心指有权发生并控制成本的单位

答案：C

解析：成本中心只对可控成本负责，不负责不可控成本。选项C的表述错误。