

第 30 讲 作业成本

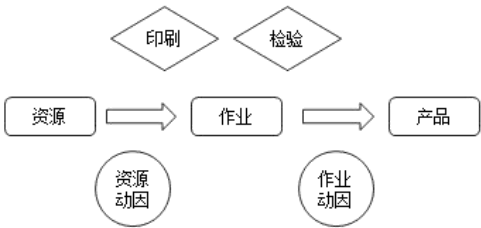
第四节 作业成本与责任成本

【知识点 1】作业成本

一、相关概念

【理念】作业成本法下，作业消耗资源，产出消耗作业。

举例：《通关题库》的出版：



资源费用	企业在一定期间内开展经济活动所发生的各项资源耗费。		
作业	含义	企业基于特定目的重复执行的任务或活动，是连接资源和成本对象的桥梁。	
	类型	主要作业	被产品、服务或顾客等最终成本对象消耗的作业。
		次要作业	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。
成本对象	企业追溯或分配资源费用、计算成本的对象物。		
成本动因	亦称成本驱动因素，是指诱导成本发生的原因。是成本分配的依据		
	类型	资源动因	是引起作业成本变动的驱动因素，反映作业量与耗费之间的因果关系。如厂房的折旧。 根据资源动因可以将资源成本分配给各有关作业
		作业动因	是引起产品成本变动的驱动因素，反映产品产量与作业成本之间的因果关系。比如检验成本的分配。 根据作业动因可以将作业成本分配给有关产品。
作业中心	又称成本库，是指构成一个业务过程的相互联系的作业集合，用来汇集业务过程及其产出的成本。		

【例题 1·判断题】在作业成本法下，成本动因是导致成本发生的诱因，是成本分配的依据。（ ）

【答案】√

【解析】成本动因，亦称成本驱动因素，是指导致成本发生的因素，即成本的诱因。在作业成本法下，成本动因是成本分配的依据。所以本题的说法正确。

二、作业成本法的计算

1. 资源识别及资源费用的确认和计量

识别出由企业拥有或控制的所有资源，遵循相关会计制度的规定，合理选择会计政策，确认和计量全部资源费用，编制资源费用清单，为资源费用的追溯或分配奠定基础。

2. 成本对象的选择

企业应将当期所有的资源费用，遵循因果关系和受益原则，根据资源动因和作业动因，分项目由作业追溯或分配至相关的成本对象，确定成本对象的成本。



3. 作业认定

企业识别由间接或辅助资源执行的作业集，确认每一项作业完成的工作以及执行该作业所耗费的资源费用，并据以编制作业清单的过程。

作业认定有以下两种形式：1. 根据生产流程，自上而下分解；2. 通过与部门负责人和一般员工交流，自下而上确定他们的工作，并逐一确定各项作业。

【提示】作业认定的具体方法有调查表法和座谈会。

4. 作业中心设计

指企业将认定的所有作业按照一定的标准进行分类，形成不同的作业中心，作为资源费用的追溯或分配的对象的过程。

企业可按照受益对象，层次和重要性，将作业分为如下五类：

产量级作业	明确地为个别产品（服务，下同）实施的，使单个产品受益的作业。如产品加工、检验等。
批别级作业	为一组产品实施的，使该批组产品受益的作业。如设备调试，生产准备等。
品种级作业	为生产或销售某种产品实施的，使该种产品的每个单位都受益的作业。如新产品的的设计、现有产品质量与功能改进、生产流程监控、工艺变换需要的流程设计，产品广告等。
顾客级作业	为服务特定客户所实施的作业。如向个别客户提供的技术支持活动、咨询活动、独特包装等。
设施级作业	为提供生产产品的基本功能而实施的作业，包括管理作业、针对企业整体的广告活动等。

【例题 2·单选题】下列属于产量级作业的是（ ）。

- A. 加工零件
- B. 设备调试
- C. 生产准备
- D. 产品工艺设计

【答案】A

【解析】产量级作业是指明确地为个别产品（或服务）实施的，使单个产品（或服务）受益的作业。作业的成本与产品的数量成正比，如加工零件、对每件产品进行的检验等。

5. 资源动因选择与计量

资源动因选择与计量为将各项资源费用归集到作业中心提供了依据。

具有专属性	所消耗的资源部分的价值可直接计入到该作业的作业中心
不具专属性	需要确定资源动因，将资源消耗分配给各项作业

例如电力资源可以选择“消耗的电力度数”作为资源动因。然后，根据各项作业所消耗的资源动因数，将各资源库的价值分配到各作业中心。如：“产品质量检验”作业消耗了 1000 度电，而每度电的成本为 0.55 元。那么，“产品质量检验”作业中所含的“电力成本”为 550 元。

当然，该项作业还会消耗其他资源，将该作业所消耗的所有资源的价值，按照相应的资源动因，分别分配到该作业中心，汇总后就会得到该作业的作业成本。

6. 作业成本汇集

企业根据资源耗用与作业之间的因果关系，将所有的资源成本直接追溯或按资源动因分配至各作业中心，计算各作业总成本的过程。

【提示】基本原则：某项作业直接耗用，直接追溯到该作业中心；对于多项作业共同耗用的资源，按照作业中心的资源动因量比例分配到各作业中心。

7. 作业动因的选择与计量

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。
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。
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。

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。

第一步：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，

第二步：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。

【例题】假设某企业主要生产书柜、桌子和椅子，生产工艺流程如图 8—5 所示，作业成本汇集如表 8—12 所示。

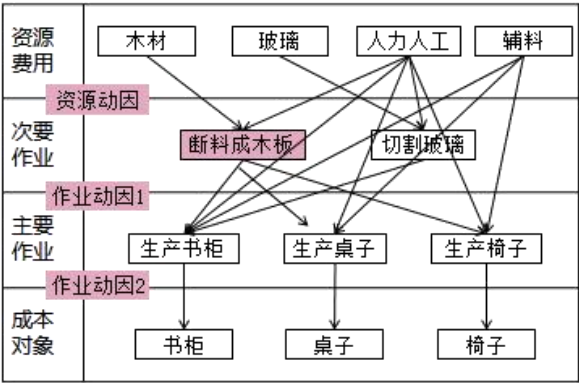


图8-5 作业流程

表 8—12 作业成本汇集

作业中心	消耗的资源费用或次要作业	作业类别
断料成木板	木材、人力人工	次要作业
切割玻璃	玻璃、人力人工	次要作业
生产书柜	木板、切割的玻璃、人力人工、辅料	主要作业
生产桌子	木板、人力人工、辅料	主要作业
生产椅子	木板、人力人工、辅料	主要作业

假设该厂商消耗木材总额 100000 元，发生人工总成本为 250000 元，假设各个作业平均分摊人工费用，将原木材断料成为木板以用于生产书柜、桌子和椅子，共获得 2000 立方米木板，其中 1000 立方米木板用于生产书柜、600 立方米木板用于生产桌子、400 立方米木板



用于生产椅子，共生产出 500 把椅子（假定本题中辅料成本忽略不计）。

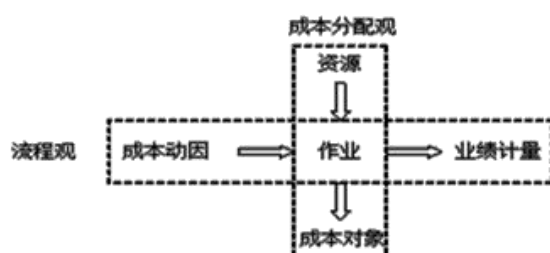
以生产椅子为例，作业成本的分配具体如表 8—13 所示。

表 8—13 作业成本计算分配表

第一步：次要作业成本分配至主要作业成本	第二步：主要作业成本分配至成本对象
(1) 断料作业成本分配率=次要作业总成本÷该作业动因量 = (100000+50000) ÷ 2000=75	(1) 根据第一步可知生产椅子作业单位成本为 160 元
(2) 生产椅子消耗的断料成本=生产椅子耗用的次要作业动因量×断料作业成本分配率=400×75=30000（元）	(2) 椅子消耗的生产椅子作业的成本=160×500=80000（元）
(3) 生产椅子作业的总成本=生产椅子直接耗用的人工成本+生产椅子断料成本=50000+30000=80000（元）	(3) 椅子总成本为 80000 元
(4) 生产椅子作业单位成本=80000 ÷ 500=160（元）	(4) 椅子单位成本=80000 ÷ 500=160（元）

三、作业成本管理

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。包括成本分配观和流程观两个维度。

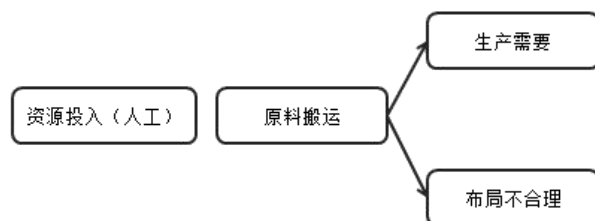


流程价值分析关心的是作业的责任，包括成本动因分析、作业分析和业绩考核三个部分。

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。

（一）成本动因分析

比如：原料搬运



（二）作业分析

思路：将每一项作业分为增值作业或非增值作业；明确增值成本和非增值成本；进一步确定如何将非增值成本减至最小。

1. 增值作业和非增值作业

增值作业	含义	是那些顾客认为可以 增加其购买的产品或服务的有效性 ，有
------	----	-------------------------------------



		必要保留在企业中的作业。
	判定标准	同时满足：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 使其他作业得以进行 。
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。一项作业不能同时满足增值作业的三个条件，可断定其为非增值作业。

【例题3·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

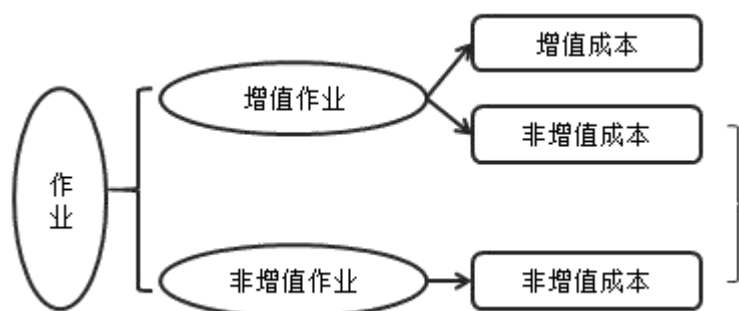
【答案】AB

【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。

2. 增值成本和非增值成本

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**。

执行非增值作业发生的成本全部是非增值成本。



3. 作业成本管理中进行成本节约的途径

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

【例题4·单选题】根据作业成本管理原理，关于成本节约途径的表述中不正确的是（ ）。（2018年）

- A. 将外购材料交货地点从厂外临时仓库变更为材料耗车间属于作业选择
- B. 不断改进技术降低作业消耗的时间属于作业减少
- C. 新产品设计时尽量考虑利用现有其他产品使用的零件属于作业共享



D. 将内部货物运输业务由自营转为外包属于作业选择

【答案】A

【解析】作业消除是指消除非增值作业或不必要的作业，降低非增值成本。作业选择是指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。将外购材料交货地点从厂外临时仓库变更为材料耗用车间，就可以缩短运输距离，削减甚至消除材料运输这项非增值作业。因此选项 A 属于作业消除。

（三）作业业绩考核

要评价作业和流程的执行情况，必须建立业绩指标：

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。



请关注公众号、听更多免费直播