

管理会计应用指引第304号

—作业成本法

总则

- 为了促进企业加强成本管理，提高企业成本管理水平，提升竞争能力，根据《管理会计基本指引》，制定本指引。
- 成本管理，是指企业在营运过程中实施成本预测、成本决策、成本计划、成本控制、成本核算、成本分析和成本考核等一系列管理活动的总称。

总则

- 企业应结合自身的成本管理目标和实际情况，在保证产品的功能和质量的前提下，选择应用适合企业的成本**管理工具方法**或综合应用不同成本管理工具方法，以更好地实现成本管理的目标。
- 综合应用不同成本管理工具方法时，应以各成本管理工具方法具体目标的兼容性、资源的共享性、适用对象的差异性、方法的协调性和互补性为前提，通过综合运用成本管理的工具方法实现最大效益。

什么是作业成本法

背景

- 高科技推动下，企业生产方式和经营理念的巨大变化，人工成本比重大幅下降，制造费用比重大幅增加。间接计入费用的增加和构成内容的复杂化使作业成本法的产生成为必然。
- 作业成本法的本质就是要确定分配间接费用和辅助费用的合理基础

重要概念

- **资源费用**，是指企业在一定期间内开展经济活动所发生的各项资源耗费，例如人工，能源，实物资产。
- **作业**，是指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。一项作业既可以是一项非常具体的任务或活动，也可以泛指一类任务或活动。
- **成本动因**：指诱导成本发生的原因，是成本对象与其直接关联的作业和最终关联的资源之间的中介。按其在资源流动中所处的位置和作用，成本动因可分为**资源动因**和**作业动因**。

重要概念

- 按消耗对象不同，作业可分为**主要作业**和**次要作业**。
- 主要作业是被产品、服务或客户等最终成本对象消耗的作业。
- 次要作业是被原材料、主要作业等介于中间地位的成本对象消耗的作业。

重要概念

- 成本对象，是指企业追溯或分配资源费用、计算成本的对象物。成本对象可以是工艺、流程、零部件、产品、服务、分销渠道、客户、作业、作业链等需要计量和分配成本的项目。

作业成本法的目标

（一）通过追踪所有资源费用到作业，然后再到流程、产品、分销渠道或客户等成本对象，提供**全口径、多维度的**更加准确的成本信息；

（二）通过作业认定、成本动因分析以及对作业效率、质量和时间的计量，**更真实地揭示资源、作业和成本之间的联动关系**，为资源的合理配置以及作业、流程和作业链（或价值链）的持续优化提供依据；

（三）通过作业成本法提供的信息及其分析，为企业更有效地开展规划、决策、控制、评价等各种管理活动奠定坚实基础。

作业成本法的目标

- 指导思想：“作业消耗资源、产出消耗作业”
- 遵循因果关系和收益原则
- 企业应用作业成本法应基于作业观，即企业作为一个为最终满足客户需要而设计的一系列作业的集合体，进行业务组织和管理。

资源



作业



产品

什么是作业成本法—适用范围

作业类型较多且作业链较长；
同一生产线生产多种产品；
企业规模较大且管理层对产品成本准确性要求较高；
产品、客户和生产过程多样化程度较高；
间接或辅助资源费用所占比重较大等。

什么是作业成本法——外部环境

一是客户个性化需求较高，市场竞争激烈；

二是产品的需求弹性较大，价格敏感度高

什么是作业成本法——必要条件

- 企业应成立由生产、技术、销售、财务、信息等部门的相关人员构成的设计和实施小组，负责作业成本系统的开发设计与组织实施工作。
- 企业应能够清晰地识别作业、作业链、资源动因和成本动因，为资源费用以及作业成本的追溯或分配提供合理的依据。
- 企业应拥有先进的计算机及网络技术，配备完善的信息系统，能够及时、准确提供各项资源、作业、成本动因等方面的信息。

作业成本法的目标

- 指导思想：“作业消耗资源、产出消耗作业”
- 遵循因果关系和收益原则
- 企业应用作业成本法应基于作业观，即企业作为一个为最终满足客户需要而设计的一系列作业的集合体，进行业务组织和管理。



作业成本法的一般程序

- 第一步：在作业分析的基础上，确认作业、主要作业，并以主要作业为主体，将同质作业合并建立作业中心。
- 第二步：以作业中心为成本库归集费用，计算各作业中心的作业成本。
- 第三步：将各作业成本库归集的成本分配计入最终产品或劳务，计算产品或劳务的成本。

1. 资源识别

- 资源识别及资源费用的确认与计量，是指识别出由企业拥有或控制的所有资源，遵循国家统一的会计制度，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。
- **内容要素：**一般包括发生部门、费用性质、所属类别、受益对象等。
- **负责部门：**由企业的财务部门负责，在基础设施管理、人力资源管理、研究与开发、采购、生产、技术、营销、服务、信息等部门的配合下完成。

1.1资源类别

资源类别	解释
产量级资源	包括为单个产品（或服务）所取得的原材料、零部件、人工、能源等。
批别级资源	包括用于生产准备、机器调试的人工等。
品种级资源	包括为生产某一种产品（或服务）所需要的专用化设备、软件或人力等。
顾客级资源	包括为服务特定客户所需要的专门化设备、软件和人力等
设施级资源	包括土地使用权、房屋及建筑物，以及所保持的不受产量、批别、产品、服务和客户变化影响的人力资源等。

2. 作业认定

- 作业认定，是指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。
- 作业认定的内容：主要包括对企业每项消耗资源的作业进行识别、定义和划分，确定每项作业在生产经营活动中的作用、同其他作业的区别以及每项作业与耗用资源之间的关系。

2.1 作业认定的形式

调查法

- 根据企业生产流程自上而下分解

座谈法

- 通过与部门负责人和一般员工沟通，自上而下确定

2.2 分析归类

- 企业对认定的作业应加以分析和归类，按顺序列出作业清单或编制出作业字典。作业清单或作业字典一般应当包括作业名称、作业内容、作业类别、所属作业中心等内容。

3. 作业中心

- 作业中心设计，是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，作为资源费用追溯或分配对象的过程。
- 作业中心可以是某一项具体的作业，也可以是由若干个相互联系的能够实现某种特定功能的作业的集合。

【解释】作业中心

种类	含义	特点	举例
产量级作业	为单个产品（或服务）所取得的原材料、零部件、人工、能源等。	直接成本，可以追溯到单位产品上。	直接材料、直接人工、机器成本
批别级作业	为一组（或一批）产品（或服务）实施的、使该组（或批）产品（或服务）受益的作业。	成本取决于批次，而不是每批中的单位产品数量	成批采购、成批搬运、生产前机器调试、产品检验等
品种级作业	为生产某一种产品（或服务）所需要的专用化设备、软件或人力等。	仅仅为某个特定产品品种线存在发生，随产品品种数量变化。	产品设计、产品更新、工艺改造等
客户级作业	为服务特定客户所实施的作业。	产品（或服务）销售给个别客户，但作业本身与产品（或服务）数量独立。	向个别客户提供的技术支持活动、咨询活动
设施级作业	为提供生产产品（或服务）的基本能力而实施的作业。	不依赖于数量、批次和种类	工厂保安、维修、行政管理、保险等

作业成本法的一般程序

资源库

- 费用性质：费用属性，如材料、人工、折旧
- 所属类别：固定成本，变动成本
- 收益对象：资源归属对象

作业库

- 对耗费资源进行识别、定义和划分
- 可通过企业自上而下分解或与员工沟通方式确定

作业中心

- 产量级作业
- 批别级作业
- 品种级作业
- 客户级作业
- 设施级作业

4. 作业分配

- 作业成本汇集应遵循以下基本原则：

- （一）对于为执行某种作业直接消耗的资源，应直接追溯至该作业中心；

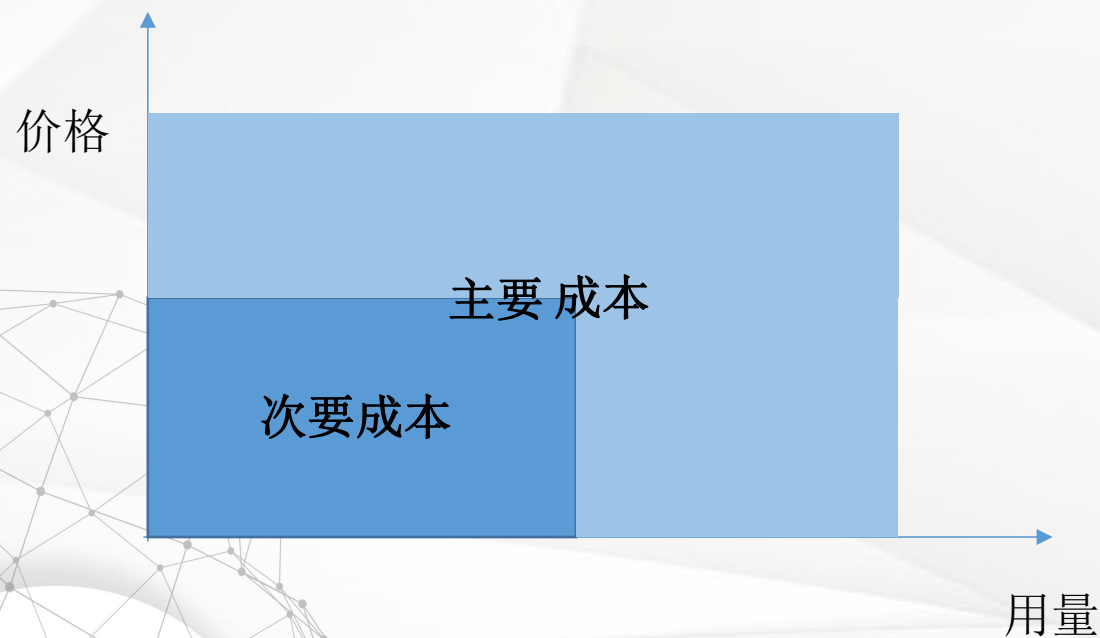
- （二）对于为执行两种或两种以上作业共同消耗的资源，应按照各作业中心的资源动因量比例分配至各作业中心。企业可采用回归分析法或分析判断法，进行分析比较。

4. 作业成本分配

- 资源成本分配：资源➡作业
 - 资源动因是引起资源耗用的成本动因，它反映了资源耗用与作业量之间的**因果关系**。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。
- 作业成本分配：作业➡作业中心（成本对象）
 - （一）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
 - （二）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。

作业成本分配

- 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



作业成本分配

- 次要作业成本分配率 = 次要作业总成本 ÷ 该作业动因总量
- 某主要作业分配的次要作业成本 = 该主要作业耗用的次要作业动因量 × 该次要作业成本分配率
- 主要作业总成本 = 直接追溯至该作业的资源费用 + 分配至该主要作业的次要作业成本之和
- 主要作业单位成本 = 主要作业总成本 ÷ 该主要作业动因总量

作业成本分配

- 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
 - 某成本对象分配的主要作业成本 = 该成本对象耗用的主要作业成本动因量 $\times$ 主要作业单位成本
 - 某成本对象总成本 = 直接追溯至该成本对象的资源费用 + 分配至该成本对象的主要作业成本之和
 - 某成本对象单位成本 = 该成本对象总成本 $\div$ 该成本对象的产出量

分析总结——作业成本报表

作业成本库	成本动因分配率	甲产品		乙产品		作业成本 (制造费用)
		作业量	作业成本	作业量	作业成本	
订单处理						
调整准备						
生产协调						
质量检验						
存货搬运						
机器维护						
合计						

分析总结——作业成本报表

（一）企业拥有的资源及其分布以及当期发生的资源费用总额及其具体构成的信息；

（二）每一成本对象总成本、单位成本及其消耗的作业类型、数量及单位作业成本的信息，以及产品盈利性分析的信息；

（三）每一作业或作业中心的资源消耗及其数量、成本以及作业总成本与单位成本的信息；

分析总结——作业成本报表

- （四）与资源成本分配所依据的资源动因以及作业成本分配所依据的作业动因相关的信息；
- （五）资源费用、作业成本以及成本对象成本预算完成情况及其原因分析的信息；
- （六）有助于作业、流程、作业链（或价值链）持续优化的作业效率、时间和质量等方面非财务信息；

分析总结——作业成本报表

- （七）有助于促进客户价值创造的有关增值作业与非增值作业的成本信息及其他信息；
- （八）有助于业绩评价与考核的作业成本信息及其他相关信息；
- （九）上述各类信息的历史或同行业比较信息。

评价

优点



- ☐ 成本信息准确，有助于提高产品定价，作业流程改进等行为的准确性
- ☐ 改善和强化成本控制，促进绩效管理
- ☐ 促进作业基础预算，提高管理能力

缺点



- ☐ 操作复杂，维护成本高
- ☐ 部分作业的识别、定义和划分、成本动因的选择和计量方法存在较大的主观性

谢谢观看