

管理会计应用指引第304号 - 作业成本法

01

作业成本法的基本原理

02

与传统成本核算的比较

03

作业成本法的优缺点和应用要求

01

作业成本法的基本原理

02

与传统成本核算的比较

03

作业成本法的优缺点和应用要求

作业成本法的背景

现代生产造环境下传统标准成本制度的缺陷

传统标准成本制度

- 简单的工序
- 少品种、大批量

现代的生产制造环境

- 个性化需求
- 多品种、小批量种，订单式



现代生产制造环境下传统标准成本制度的创新

- 将标准建立在作业的基础上
- 使标准动态化，以利于持续改进
- 将产品成本核算和日常控制统一起来，以利于进行成本控制



作业成本法理论发展

- 1952年，埃里克·科勒 - 《会计师词典》，首次提出了作业、作业帐户、作业会计等概念。
- 1971年，乔治·斯托布斯 - 《作业成本计算和投入产出会计》，对“作业”、“成本”、“作业会计”、“作业投入产出系统”等概念作了全面、系统的讨论。
- 1988年，库伯和卡普兰发展了斯托布斯的思想，提出了以作业为基础的成本计算 - Activity Based Costing，简称ABC法。



作业成本法的基本原理

- 作业消耗资源，产品消耗作业；
- 生产导致作业的产生，作业导致成本的发生。
- 作业成本法对直接成本的核算与传统成本计算法相同。
- 在间接制造费用的核算方面，作业成本法对传统成本法作了根本变革：
 - ① 将制造费用由全厂统一或按部门的归集和分配，改为由若干个作业成本库分别进行归集和分配
 - ② 增加了分配标准，由单一标准（直接人工工时或机器工时等）分配改为按引起制造费用发生的多种成本动因分配

作业成本法的概念模型



使用范围

当非产量相关制造费用比重加大时

产品多样性程度提高时

因为如果继续使用传统意义上的分配标准，必然难以使成本信息趋于真实。

01

作业成本法的基本原理

02

与传统成本核算的比较

03

作业成本法的优缺点和应用要求

案例

甲公司有A、B、C三种主打产品

B产品是公司产量最高的产品，让CEO刘先生纳闷的是，竞争对手B类产品的价格似乎总比公司的低。“不知为何，竞争对手似乎总是可以压低B产品的价格，让我们处于被动的局面”

“应该说，我们的生产效率未必比竞争对手低，而且我们刚上了一套计算机控制的制造系统”

此外，C产品是公司获利的重要来源，“但从市场情况看，我们已经多次提高了C产品的价格，客户依然络绎不绝”。

“难道竞争对手对这个市场不感兴趣？”整个市场形势让人感到迷惑不解：

B产品产量大，价格却上不去；C产品的价格已经很高了，但好象还有提价的空间。

公司新上任的CFO莫先生，通过数周的工作，解开了这个谜。

结果令人吃惊

公司高估了产量高、工艺相对简单的B产品的成本，同时大大低估了C产品的成本。

也就是说，成本在B、C两种产品之间没有得到合理的分配。

工艺复杂、产量低的C产品，事实上没有承担其应分配的成本份额，而工艺简单、产量高的B产品则承担了过多的成本份额。“我们在制定价格的过程中，依据了错误的成本信息”。

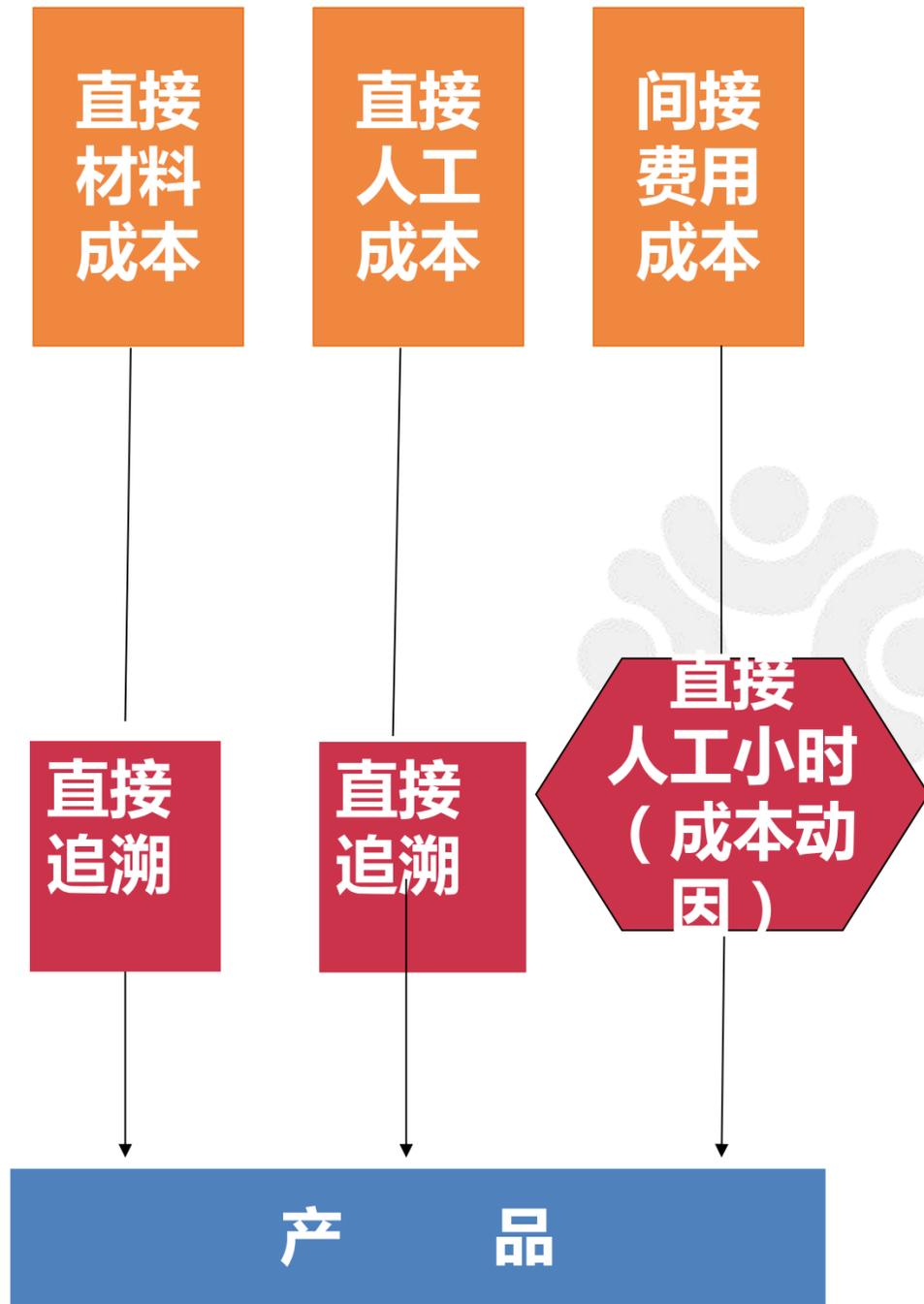
公司将B产品的价格定得偏高，而C产品的价格则偏低。

成本扭曲导致价格扭曲

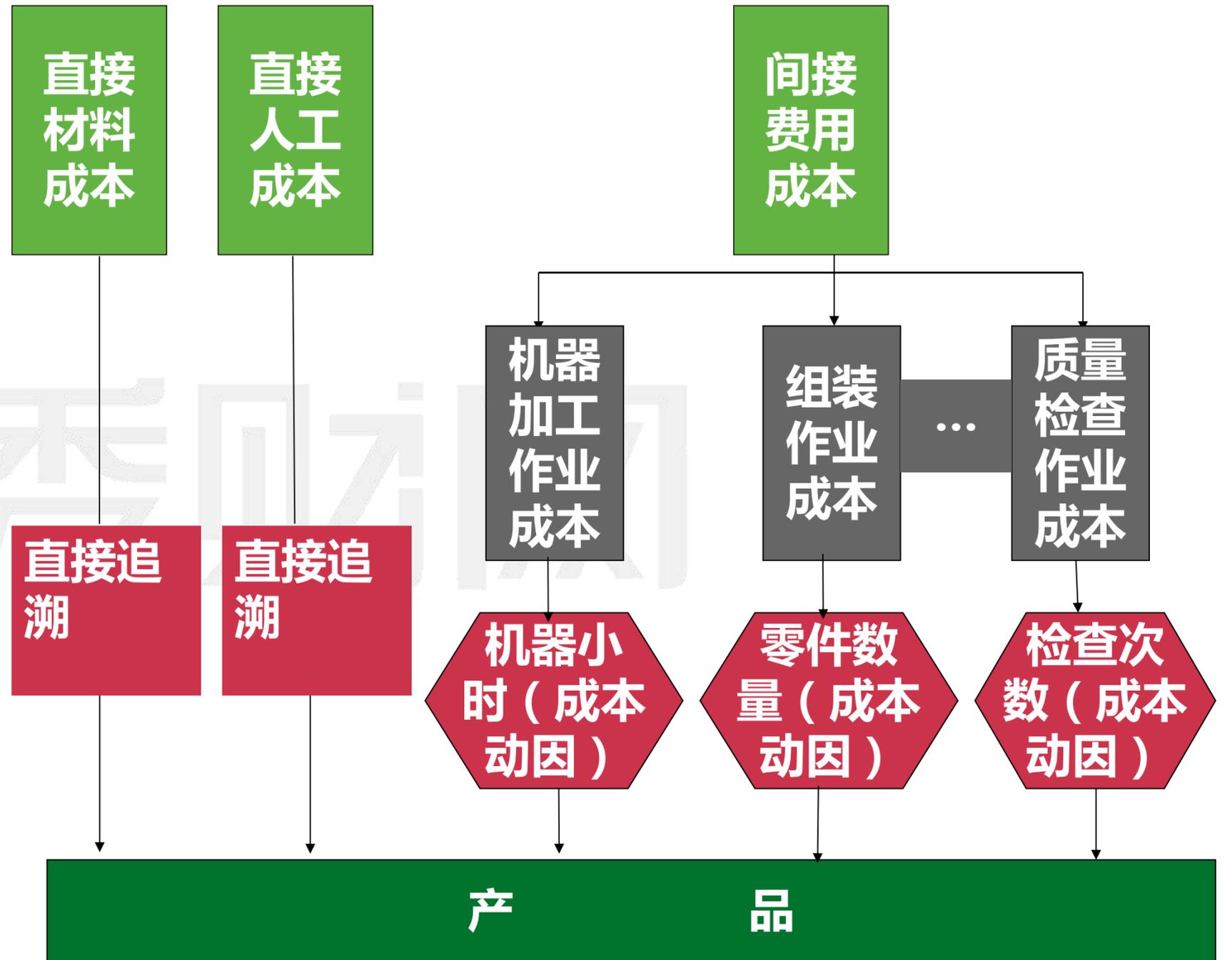
这样一来，竞争对手总是可以把与B类产品相竞争的产品价格压得很低；

与此相反，由于公司C类产品的成本估计偏低，所以竞争对手没有太多的生存空间，而以低成本制定的偏低价格，则让C类产品在市场上异常火爆。

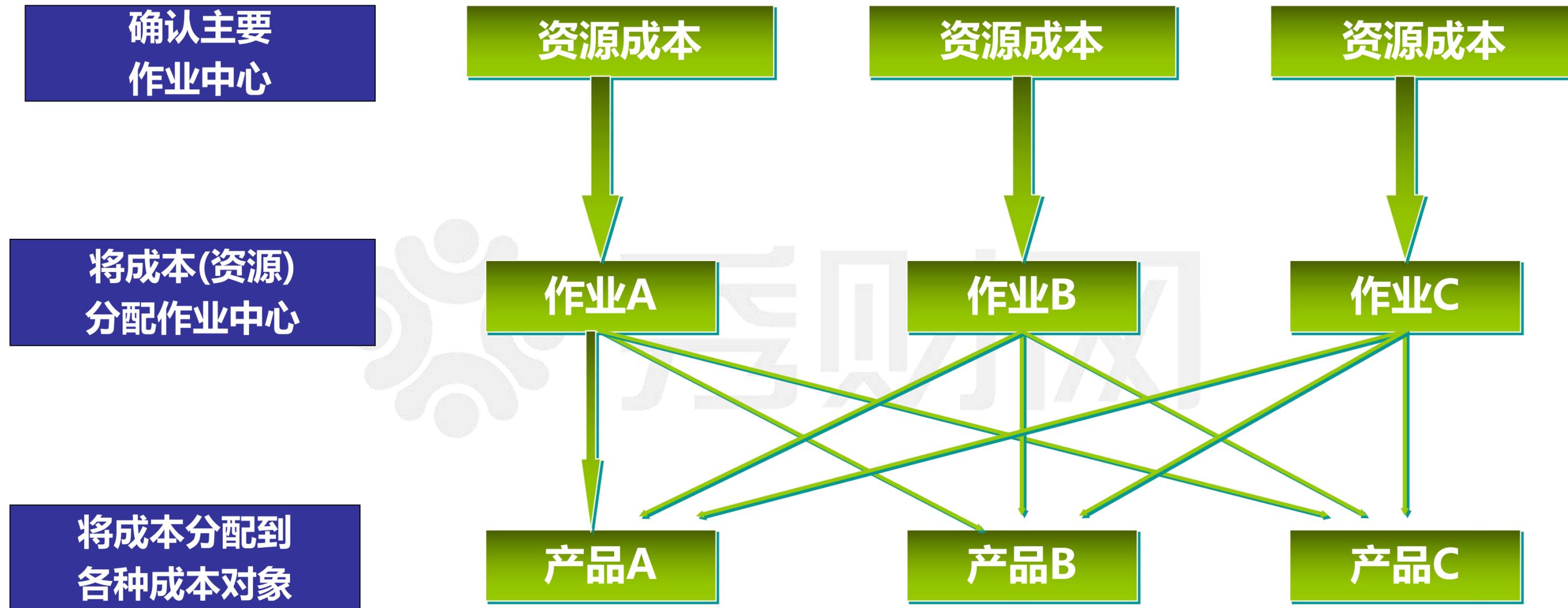
传统成本系统



作业成本系统



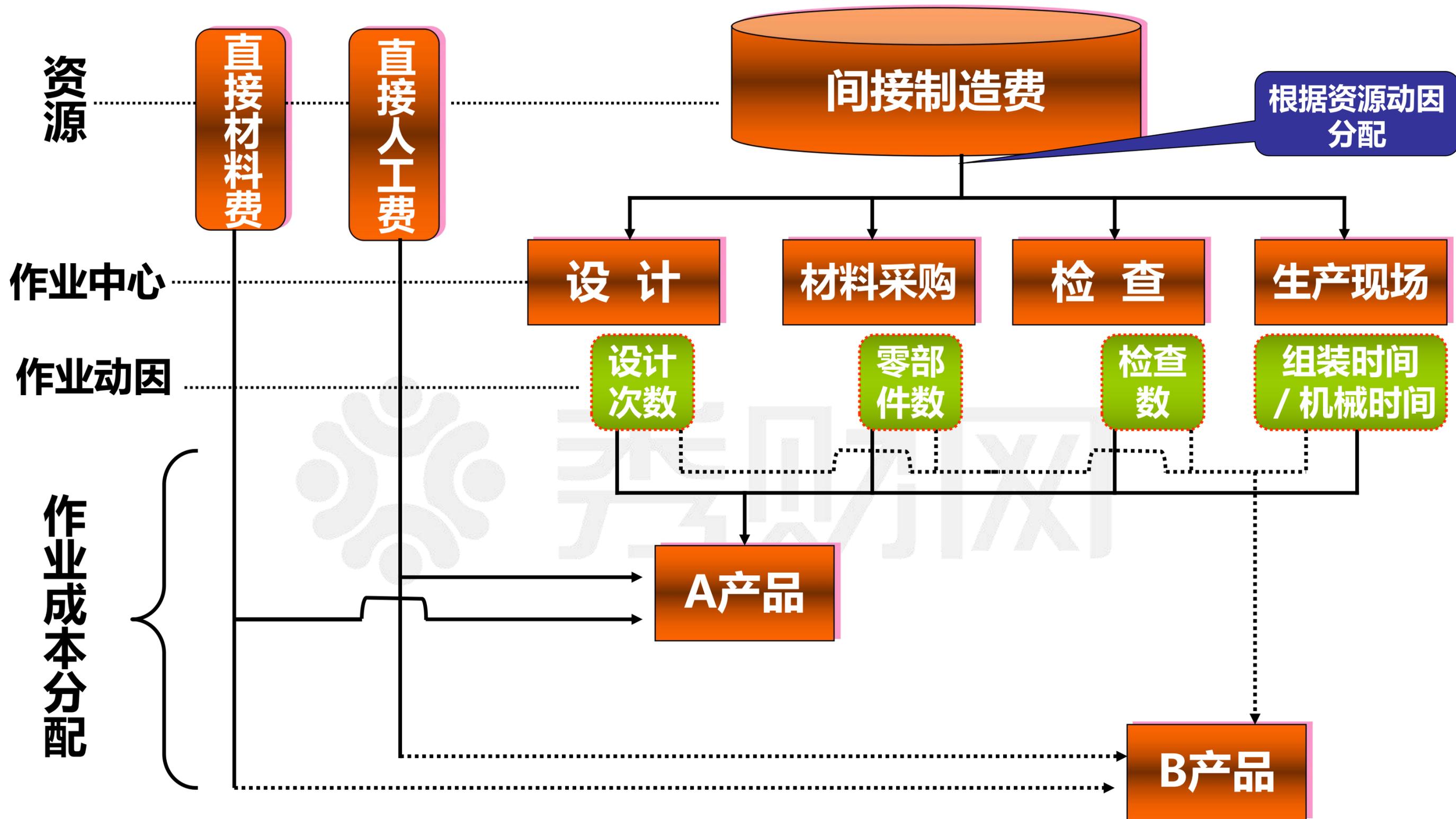
作业成本计算基本步骤



各类作业与作业成本动因举例

作业类别	代表性作业	作业成本动因
与产量有关的作业	每一单位的品质检查	产品单位数
	直接人工的监督	直接人工小时
	机器所耗用的动力	机器小时
与批次有关的作业	机器调整	调整小时或次数
	每一批次的品质检查	检查次数或小时
	采购材料	采购次数
与产品有关的作业	产品设计	产品种类
	零件管理	零件数量
	生产程序	产品种类
与生产设施有关的作业	厂务管理	厂房面积
	会计与人事	员工人数

- 归集原则：**
- (1) 每项作业的成本的重要性
 - (2) 影响每项作业成本的因素（成本动因）



01

作业成本法的基本原理

02

与传统成本核算的比较

03

作业成本法的优缺点和应用要求

作业成本法的优缺点

（一）优点

- 1、作业是作业成本法的基本成本计算对象,绝大部分成本为变动成本；
- 2、对间接成本的分配更合理；
- 3、作业成本法是更为**广泛的完全成本法**；
- 4、不仅是一种成本计算方法而且是一种**成本控制方法**。

（二）缺点

- 1、作业成本法提供的成本信息仍然是历史信息，对成本管理的意义不大；
- 2、成本动因的选择具有很大的主观性；
- 3、作业成本法没有完全解决与作业无关的间接成本的分配问题；
- 4、对制造费用比例较小的企业不适用；
- 5、作业成本计算一般以全厂为单位，不能提供部门成本信息

企业应用

- 我国企业将来在运用作业成本法时，首先应通过“成本-效益”分析判断这样做是否能为企业增效。力求有效解决企业生产经营过程和成本管理中的问题。
- 作业成本系统必须取得企业最高管理层的支持。
- 应用作业成本法的具体措施，一定要结合企业自身生产流程和经营环境特点，从现实需要出发来设计作业成本计算系统。
- 作业成本系统本身是不断改进的过程。既要吸收别人的经验教训，又要在企业亲自尝试ABC的实践中不断摸索，根据自身的成本特点和工艺特点去不断完善ABC系统，不可企求一蹴而就、一步到位。
- 推广应用作业成本法，必须结合企业自身会计人员的素质状况。



谢谢观看