

A top-down view of a white desk. In the top left, a folded newspaper with the word 'BUSINESS' and 'Oil, asset sale' visible. To its right is a silver calculator. Further right is a white computer keyboard. Below the calculator is a white pen. In the bottom right corner is a white cup of black coffee on a matching saucer.

管理会计—作业成本法

主讲人：高翠莲

《管理会计基本指引》会计人员应掌握的方法

第二十条 管理会计工具方法主要应用于以下领域：战略管理、预算管理、成本管理、营运管理、投融资管理、绩效管理、风险管理等。

——7个方面

《管理会计基本指引》

应用领域	管理会计工具方法
战略管理	战略地图、价值链管理等
预算管理	全面预算管理、滚动预算管理、作业预算管理、零基预算管理、弹性预算管理等
成本管理	目标成本管理、标准成本管理、变动成本管理、 <u>作业成本管理</u> 、生命周期成本管理等
营运管理	本量利分析、敏感性分析、边际分析、标杆管理等
投融资管理	贴现现金流法、项目管理、资本成本分析等
绩效管理	关键指标法、经济增加值、平衡计分卡等
风险管理	单位风险管理框架、风险矩阵模型等

《管理会计应用指引》 2017.10.18

一级内容	二级内容
100-战略管理	101-战略地图
200-预算管理	201-滚动预算
300-成本管理	301-目标成本法； 302-标准成本法； 303-变动成本法； 304-作业成本法
400-营运管理	401-本量利管理； 402-敏感性分析； 403-边际分析
500-投融资管理	501-贴现现金流法； 502-项目管理
600-绩效管理	601-关键业绩指标法； 602-经济增加值法； 603-平衡计分卡
	801-企业管理会计报告； 802-管理会计信息模块应用

会计网
cc.cn

①



作业成本法的概念及产生过程

②



作业管理与作业成本法的关系

③



作业管理与成本控制有何区别

④



作业预算的编制与作业成本法

⑤



作业成本法在我国企业的应用

一、作业成本法的概念及产生过程

作业成本法：也叫ABC成本法，又称作业成本分析法、作业成本计算法、作业成本核算法。是基于企业生产作业活动的成本核算系统。

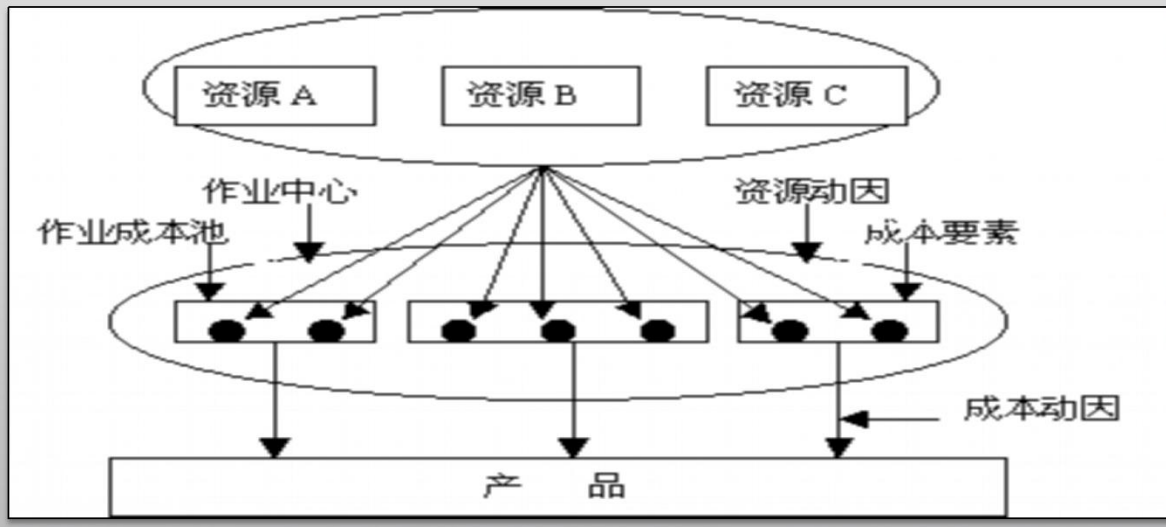
传统成本计算方法——基于产品成本项目计算

适用于劳动密集型企业产品生产。产品成本构成：直接材料成本、直接人工成本、间接制造费用。制造费用按直接人工成本或生产工时比例法分配，产量大，成本就多，结果是产量大、技术含量低的产品成本高。随着生产过程的高度自动化、计算机化和工业4.0时代的到来、产品私人订制，直接人工成本下降，制造费用上升，直接人工与制造费用的相关性下降，传统成本计算方法不适应新的形势。

计网
cc.cn

一、作业成本法的概念及产生过程

资源按资源动因分配到作业或作业中心，作业成本按作业动因分配到产品。分配到作业的资源构成该作业的成本要素，多个成本要素构成作业成本池，多个作业构成作业中心。作业消耗资源，产品消耗作业。



一、作业成本法的概念及产生过程

作业成本法将“成本控制”融入“成本核算”中，以作业为基础对间接费用进行合理有效分配，这是ABC的本质。作业成本并非简单的对成本进行核算，更重要的是现代企业管理和成本控制的一种工具。在成本控制方面，毫无疑问ABC更加科学。它能促使公司各级管理人员更多的去分析各种成本产生的成本动因，并通过这种成本的确认和计量进而有效的对生产经营的成本进行控制。

一、作业成本法的概念及产生过程



最早追溯到20世纪美国人埃里克·科勒(Eric Kohler)教授, 1952年编著的《会计师词典》中, 首次提出了作业、作业账户、作业会计等概念。



1971年, 乔治·斯托布斯(George Staubus)教授在《作业成本计算和投入产出会计》中对"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。



20世纪80年代后期, 美国芝加哥大学的青年学者库伯(Robin Cooper)和哈佛大学教授卡普兰(Robert S Kaplan)在对美国公司调查研究之后, 发展了斯托布斯的思想, 提出了以作业为基础的成本计算方法。(1988)(Activity Based Costing, 简称ABC法)。



产品生产组织变化和成本计算方法的演变——分工越来越细

20世纪70年代美国、日本
生产的自动化、计算机化

非制造成本类
间接费用上升

经济发展、收入增加
借助网络的私人订制

工业
3.0

工业
4.0

批量
生产

私人
订制

生产的系统化、一体化
批量生产、辅助费用上升
材料成本、人工成本下降
以数量为标准分配费用？

产品成本与数量
的关系下降

客户对产品功能多样化要求
客户对产品质量的要求提高
客户体验和个性化要求提高
批量生产转向单件订制生产

二、作业管理与作业成本法的关系

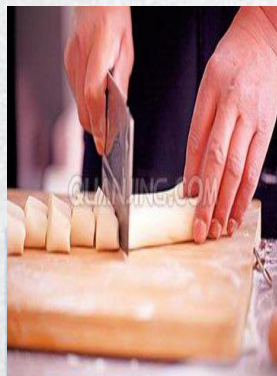
作业：是指企业生产经营过程中各项独立并相互联系的活动。作业贯穿产品生产经营的全过程，从产品设计开始，经过物料供应、生产工艺的各个环节，直至产品的发运销售及售后服务。在这一过程中，每个环节、每道工序都可以视为一项作业，如产品设计、订单处理、采购、储存、发货、售后服务等。**作业是生产工艺的前后延伸，碎片化、流程化的经营过程。**

作业链：是指企业为满足客户需要而设立的一系列前后有序的作业集合体。作业链的设计和建立要以客户为出发点，通过作业链分析有助于消除不增加企业价值的作业，即无效作业，从而达到降低产品成本的目的。

二、作业管理与作业成本法的关系



二、作业管理与作业成本法的关系



设计网
cc.cn

二、作业管理与作业成本法的关系

价值链：是指企业作业链的价值表现。各项作业的转移同时伴随着价值的转移，最终产品是全部作业的集合，也是全部价值的集合。要想提高价值链，必须改进作业链，作业链的完善，是从分析价值链开始的。即投入产出、成本效益原则。所以，要遵循**美观、实用、高效、省时、省力、省钱的原则。**

作业管理：以客户需求为出发点，以作业分析为核心，以不断降低成本、提高企业价值为目的，不断改进和优化作业链，为企业获得竞争优势的一种成本管理方式。（既要满足客户多样化需求，还要降低成本，提高效益。

二、作业管理与作业成本法的关系

成本性态：作业消耗资源，产品消耗作业。控制成本首先进行成本性态分析。

成本性态分析：将全部成本划分为短期变动成本和长期变动成本。（传统为变动成本和固定成本）。

短期变动成本：其成本随业务量变动成正比例变动，如直接材料。此类费用，业务量是其成本动因，分配材料费用时，应以业务量（数量）为标准进行分配。如：直接材料费用分配可以各种产品、作业的直接人工工时、材料定额消耗量、产品的定额工时，采用比例分配法进行分配。短期变动成本为直接成本。

二、作业管理与作业成本法的关系

长期变动成本：是指在较长时间内，与作业消耗量成正比例变动的成本。成本动因与业务量无关，分配此类费用时，应采用非业务量的成本动因，即非产品数量的成本动因，如生产批次、订货次数、检验时间等。

如铁路运输企业,每一位旅客需要一个座位，座位的成本与旅客数量直接相关，但火车的数量则与发车次数直接相关。如每列火车总容量是600人，每增加一个旅客，需要消耗一个座位，600人以内，都是一列火车。但超过600人，就需要增加一列火车了。所以，座位的消耗与旅客数量直接相关，而火车的消耗与发车次数直接相关。**长期变动成本为间接成本。**

二、作业管理与作业成本法的关系

作业管理

向管理要效益

作业成本

1. 流程再造，确定作业数
2. 确定各作业的资源耗费
3. 分析各作业的资源动因
4. 记录各作业的动因数量
5. 记录各作业的资源耗费

1. 归集各产品的直接成本
2. 归集各作业的资源耗费
3. 按资源动因分配间接费用
4. 归集各产品直接、间接成本
5. 计算各产品的单位、总成本

计网
cc.cn

三、作业管理与传统成本控制的区别——从结果控制到流程控制

1.成本控制对象不同

作业管理以作业为基础实施成本控制；传统成本控制以产品为对象实施成本控制。

2.成本控制性质不同

作业管理属于战略管理，以客户需求为出发点进行作业价值分析；传统成本控制局限于企业内部，未站在客户的角度进行成本的控制与分析。

5.成本改进重点不同

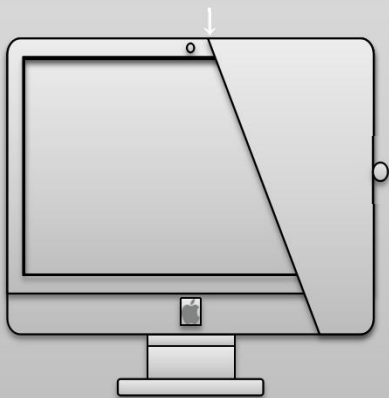
作业管理：消除非增值作业，缩短生产时间；
传统成本控制：降低成本项目的开支。

3.成本研究范围不同

作业管理的范围延伸至供应商和客户；
传统成本控制的范围仅限于企业内部的供、产、销。

4.成本分析内容不同

作业管理以作业为基础，从作业动因、资源动因、作业链角度进行价值分析；
传统成本控制是从成本项目角度进行分析。



计网
cc.cn

三、作业管理与传统成本控制的区别

(一) 作业管理的实施步骤

1. 分析客户的需求

通过客户意向调查等方式，了解客户对企业产品的性质、质量、外观等要求，了解客户的偏好，只有这样，企业才能进一步分析哪些作业增加了企业的价值，哪些作业为无效的作业，从而为进一步的作业分析奠定基础。

2. 分析作业链的构成

分析企业究竟包括哪些作业？他们之间的内在联系是什么？各项作业产生的原因是什么？他们是怎样发生的？

3. 区分增值作业与非增值作业。

对于过剩作业，在不降低产品质量和企业价值的前提下采取措施予以消除。

三、作业管理与传统成本控制的区别

(一) 作业管理的实施步骤

4.分析作业预算执行的结果。

分析作业水平的高低以及作业的利用效果，以便及时发现问题，采取措施，从而达到降低作业成本，合理配置企业资源的目的。

5.采取措施，改善企业的生产经营。

企业应在作业分析的基础上，采取先进的方法以及有效的措施，优化作业链，同时尽量提高作业的利用效率，从而达到不断改善生产经营，确保低成本竞争优势的最终目的。

三、作业管理与传统成本控制的区别

(二) 作业价值分析

作业价值分析是以客户需求为出发点，在进行市场调查，明确客户意愿及需求的基础上，对产品成本形成过程及分配过程所展开的分析，旨在消除非增值作业，提高作业的有效性。

作业价值分析的内容包括：

作业动因价值分析、资源动因价值分析、作业链的联结价值分析和增值作业的确认。

为什么要消耗该资源—为什么要进行该作业—该作业与上下游的连接是否紧密—该作业的价值是什么。

三、作业管理与传统成本控制的区别

1.资源动因价值分析—确定需要保留的作业和消除的作业

资源：货币资源、材料资源、人力资源、动力资源、厂房设备资源。

其价值形态表现为：材料费、工资、奖金、福利费、劳保费、折旧费、修理费、动力费、差旅费、办公费。

资源——作业——产品

在分析作业所耗资源成本高低时，应在明确资源成本动因的基础上，分析所耗资源的利用效率，如果某项作业是必须的，而且所耗资源少，完成的效率高，就可以将其归属于高效作业，否则，就归属于低效作业。

产品的过度包装可以优化或者消除。

三、作业管理与传统成本控制的区别

在具体分析作业所耗资源成本时，可以开展以下问题的调查与分析：

完成该项作业花费了多少时间？

需要多少人？

作业时间可以缩短吗？

作业人数可以减少吗？

可否用廉价的材料代替昂贵的材料？

可否改变生产工艺？

可否提高材料及机器设备的利用率？

能源消耗可否降低？

统计网
cc.cn

三、作业管理与传统成本控制的区别

2.作业动因价值分析—确定共同费用的分配标准

作业按其等级不同可以分为单位层作业、批量层作业、产品层作业和公司层作业。

单位层作业是指作业动因随单位产品数量变动而成比例变动的作业，如直接材料、直接人工等，这类作业的动因是机器小时、人工工时。

统计网
cc.cn

三、作业管理与传统成本控制的区别

批量层作业:是指作业动因随批别的变动而成比例变动的作业，如机器调整、产品检验等，这类作业的作业动因是**生产批次**，检验次数等，与产品的产量变动无关。

产品层作业:是指为满足客户的需要，作业动因随特定**产品种类**的变动而成比例变动的作业，如产品设计、产品介绍等。这类作业动因通常与产品产量、生产批量无关，而与企业总体规划中的特定产品相联系。

公司层作业:是指为企业整体服务，与企业整体管理水平有关的作业，如人事管理、安全管理、品牌管理、一般管理等。**(折合权数、系数)**

正确划分作业动因对产品成本计算的精确性至关重要。

三、作业管理与传统成本控制的区别—产品生产企业

作业链及作业	作业等级	作业动因（分配标准）
材料采购	单位层—与产品产量相关	材料成本
直接人工供应	单位层—与产品产量相关	直接人工成本
机器运行	单位层—与产品产量相关	机器小时
调整准备	批量层—与产品批次相关	调整小时
生产指令	批量层—与产品批次相关	指令单份数
材料整理	批量层—与产品批次相关	卸货次数
产品研发	产品层—与产品品种相关	产品品种
产品宣传	公司层—与企业战略相关	人数、系数

三、作业管理与传统成本控制的区别—房屋装修

作业	作业等级	作业动因
企业宣传	公司层——管理费用	广告版面、时间
合同签订	产品层——制造费用	合同单数、人工成本
装修设计	产品层——制造费用	设计版本、人工成本
水电改造	单位层——生产成本	材料消耗量、生产工时
泥瓦工程	单位层——生产成本	材料消耗量、生产工时
木工工程	单位层——生产成本	材料消耗量、生产工时
油漆工程	单位层——生产成本	材料消耗量、生产工时
铺地安门	单位层——生产成本	材料消耗量、生产工时
项目管理	产品层——制造费用	人工成本、权数、系数

三、作业管理与传统成本控制的区别

资源动因价值分析	作业动因价值分析	作业链的连接价值分析
作业消耗资源 1.每一个作业都是有效的 2.作业中心的划分是合理的 3.资源的耗费是高效的	产品消耗作业 1.单位层作业—短期内增值 2.批量层作业—短期内增值 3.产品层作业—长期内增值 4.公司层作业—长期内增值	1.作业链不能断开, 作业链不能重叠; 2.理想的作业链应该是作业与作业之间环环相连, 作业之间的等待或延误为最小, 作业与作业之间的重复内容不存在。

区分增值作业和非增值作业，产品设计、产品加工和产品交付为增值作业；存货存储、存货整理搬运、停工待料、机器维修停工、产品返修、产品重复检测为非增值作业。

作业管理与成本控制

1	2	3	4	5
优化作业链	合理配置企业资源	推行适时生产系统	坚持全面质量管理	调动全体职工降低成本的积极性
消除非增值作业; 分析供应商和客户; 改变产品工艺设计; 不断进行技术创新; 产品设计的经济性。	充分利用企业资源; 充分利用企业生产能力; 充分利用企业人力资源	借鉴适时生产系统的思想; 采取措施将存货和废品减少到最少	坚持全面质量管理; 不断提高产品的功能、可靠性、耐用性和售后服务	实行分权管理, 责权利相结合, 制定目标成本, 建立责任预算, 实施成本激励

改善经营的具体措施

四、作业预算编制与作业成本法—作业预算编制

- 1 制定标准——材料的单位消耗量、计划价格、动力费用的计划价格
- 2 编制作业中心资源耗费预算——根据单位资源的价格标准确认各作业中心的资源耗费。
- 3 编制作业中心成本分配预算——各作业中心的资源耗费总成本中的间接成本，要按照作业动因确定分配标准，计算各作业中心的成本分配率，从而确定各产品的间接成本。
- 4 产品内的直接费用加上作业中心分配的间接费用，据此编制各产品的成本预算。**按流程归集费用，按产品分配成本。**

四、作业预算编制与作业成本法——作业预算编制

控制作业成本除进行作业价值分析外，还应编制作业预算，以便对作业预算执行结果进行分析评价，寻求进一步降低产品成本的有效途径。

四、作业预算编制与作业成本法—作业预算编制

作业中心资源耗费预算				金额单位：元	
资源成本 作业中心	产品设计	订单处理	产品加工		合计
水费（数量X 单价）	XXXX	XXXX	XXXX		XXXX
电费（数量X 单价）	XXXX	XXXX	XXXX		XXXX
修理费	XXXX	XXXX	XXXX		XXXX
人工费	XXXX	XXXX	XXXX		XXXX
.....	XXXX	XXXX	XXXX		XXXX
资源成本合计	XXXX	XXXX	XXXX		XXXX

四、作业预算编制与作业成本法—作业预算编制

作业中心成本分配预算

金额单位：元

作业分配 作业中心	作业成本预算	分配标准（预计耗用作业动因数）				预计分配率	分配成本	
		A产品	B产品		合计		A产品	B产品
	1	2	3	4	5	6=1/5	7=2×6	8=3×6
产品设计	XX X	XXXX	XXX X	XXX X	XXXX	XXX X	XXXX	XXXX
订单处理	XX X	XXXX	XXX X	XXX X	XXXX	XXX X	XXXX	XXXX
产品加工	XX X	XXXX	XXX X	XXX X	XXXX	XXX X	XXXX	XXXX
..... ...	...							
作业成本合计	XX X	XXXX	XXX X	XXX X	XXXX	XXX X	XXXX	XXXX

四、作业预算编制与作业成本法—作业预算编制

产品成本预算

金额单位：元

资源成本 \ 产 品	A产品	B产品	C产品	D产品
直接材料	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX
直接人工	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX
产品设计	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX
订单处理	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX
.....	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX
成本合计	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX

四、作业预算编制与作业成本法—作业成本法

美仑公司生产三种电子产品，分别是产品X、Y、Z。产品X是三种产品中工艺最简单的一种。公司每年销售10000件；产品Y工艺相对复杂，公司每年销售20000件，在三种产品中销量最大；产品Z工艺最为复杂，公司每年销售4000件。公司设有一个生产车间，主要工序包括零部件排序准备、自动插件、压焊、技术冲洗及烘干，质量检测 and 包装，原材料和零部件均外购。

四、作业预算编制与作业成本法—作业成本法

传统成本计算方法—品种法

产品	X产品	Y产品	Z产品	合计
产量/件	10000	20000	4000	——
直接材料/元	500000	1800000	80000	2380000
直接人工/元	580000	1600000	160000	2340000
制造费用/元	——	——	——	3894000
直接人工工时/小时	30000	80000	8000	118000

四、作业预算编制与作业成本法—作业成本法

传统成本计算方法—品种法

产品	X产品	Y产品	Z产品	合计
直接人工 工时	30000	80000	8000	118000
分配率	$3894000 \div 118000 = 33$			
制造费用/元	990000 (33×30000)	2640000 (33×80000)	264000 (33×8000)	3894000

四、作业预算编制与作业成本法—作业成本法

传统成本计算方法—品种法

产品	X产品	Y产品	Z产品	合计
产量/件	10000	20000	4000	——
直接材料/元	500000	1800000	80000	2380000
直接人工/元	580000	1600000	160000	2340000
制造费用/元	990000	2640000	264000	3894000
合计/元	2070000	6040000	504000	8614000
单位产品成本/元	207	302	126	——

成本与工艺复杂程度无关。产品Z工艺最复杂，但产量小，因此成本最小。

四、作业预算编制与作业成本法—作业成本法

作业成本计算方法——公司归集的成本库（流程再造）

序号	制造费用（按作业归集的资源耗费）	金额/元
1	设备装配	1212600
2	材料采购	200000
3	物料处理	600000
4	启动准备	3000
5	质量控制	421000
6	产品包装	250000
7	工程处理	700000
8	生产管理	507400
9	合 计	3894000

四、作业预算编制与作业成本法—作业成本法

作业成本计算方法—各产品作业量

制造费用	成本动因	作业量			合 计
		产品X	产品Y	产品Z	
设备装配	机器小时/小时	10000	25000	8000	43000
材料采购	订单数量/张	1200	4800	14000	20000
物料处理	材料移动/次数	700	3000	6300	10000
启动准备	准备次数/次数	1000	4000	10000	15000
质量控制	检验小时/小时	4000	8000	8000	20000
产品包装	包装次数/次	400	3000	6600	10000
工程处理	工程处理时间/小时	10000	18000	12000	40000
生产管理	人工工时/小时	30000	80000	8000	118000

四、作业预算编制与作业成本法—作业成本法

作业成本计算方法—各作业成本

制造费用	成本动因	年制造费用	年作业量	单位作业成本
设备装配	机器小时/小时	1212600	43000	28.2
材料采购	订单数量/张	200000	20000	10
物料处理	材料移动/次数	600000	10000	60
启动准备	准备次数/次数	3000	15000	0.2
质量控制	检验小时/小时	421000	20000	21.05
产品包装	包装次数/次	250000	10000	25
工程处理	工程处理时间/小时	700000	40000	17.5
生产管理	直接人工/小时	507400	118000	4.3
合 计		3894000	—	

四、作业预算编制与作业成本法—作业成本法

作业成本计算方法—各产品应分配的制造费用

制造费用	单位 作业 成本/ 元	产品X		产品Y		产品Z	
		作业量 /件	作业成本 /元	作业量 /件	作业成本 /元	作业量 /件	作业成本 /元
设备装配	28.2	10000	282000	25000	705000	8000	225600
材料采购	10	1200	12000	4800	48000	14000	140000
物料处理	60	700	42000	3000	180000	6300	378000
启动准备	0.2	1000	200	4000	800	10000	2000
质量控制	21.05	4000	84200	8000	168400	8000	168400
产品包装	25	400	10000	3000	75000	6600	165000
工程处理	17.5	10000	175000	18000	315000	12000	210000
生产管理	4.3	30000	129000	80000	344000	8000	34400
合计	—	—	734400	—	1836200	—	1323400

作业成本计算方法——各产品成本分布

成本项目	产品X	产品Y	产品Z
直接材料	500000	1800000	80000
直接人工	580000	1600000	160000
设备装配	282000	705000	225600
材料采购	12000	48000	140000
物料处理	42000	180000	378000
启动准备	200	800	2000
质量控制	84200	168400	168400
产品包装	10000	75000	165000
工程处理	175000	315000	210000
生产管理	129000	344000	34400
合 计	1814400	5236200	1563400
产量/件	10000	20000	4000
单位产品成本	181.44 (工艺最简单)	261.81 (工艺相对复杂)	390.85 (工艺最复杂)

计网
cc.cn

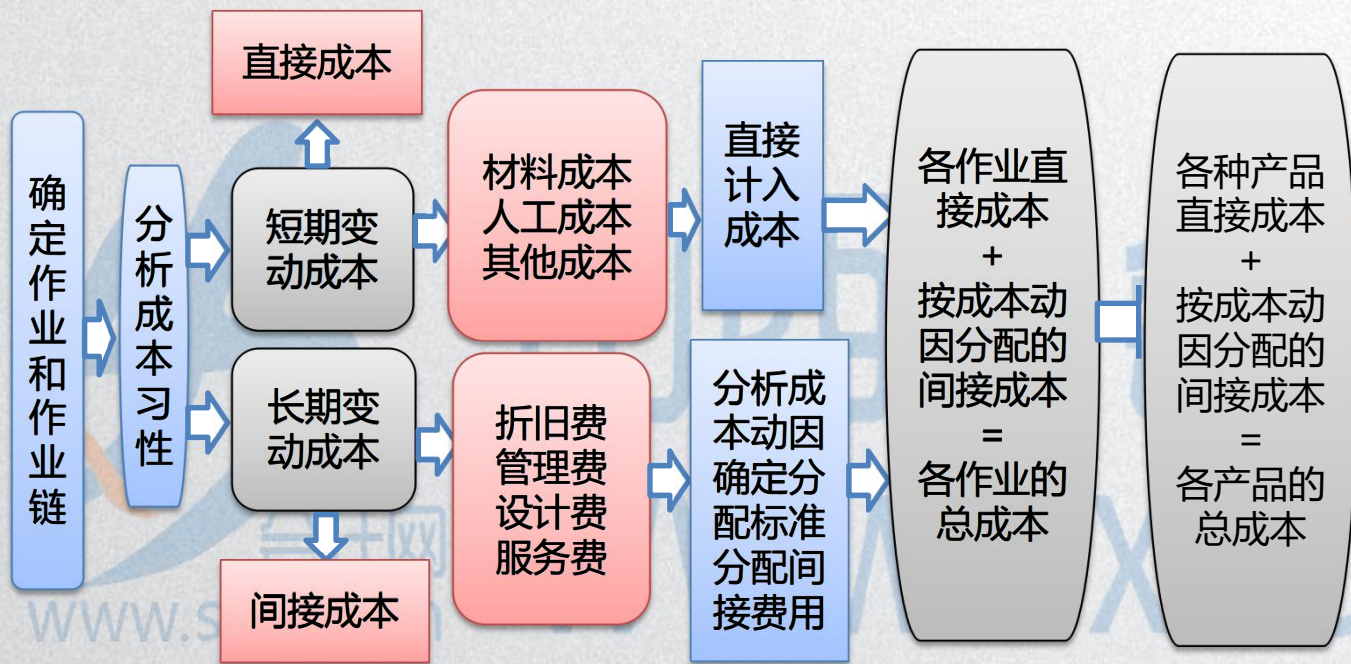
不同成本计算方法结果的比较

金额单位：元

项目	产品X	产品Y	产品Z
产品成本（传统计算方法）	207.00	302.00	126.00
产品成本（作业成本法）	181.44	261.81	390.85
目标售价（传统成本法下的产品成本×125%）	258.75	377.50	157.50
目标售价（作业成本法下的产品成本×125%）	226.80	327.26	488.56
实际售价	258.75	328.00	250.00

产品Z在作业成本法下的成本很高，而原实际售价远低于成本，应提高售价或降低成本，否则，应放弃生产Z产品。作业成本法信息更准确，更有利于公司定价决策。

作业成本法的核算流程



感谢聆听！

会计网

www.sxacc.cn

www.sxacc.cn