

学校编码: 10384

分类号 \_\_\_\_\_ 密级 \_\_\_\_\_

学 号: X2010157013

UDC \_\_\_\_\_

# 厦 门 大 学

## 硕 士 学 位 论 文

### 作业成本管理在零配件加工企业的应用研究

#### ——以云南烟机公司为例

**Activity-Based Costing Management Application in Spare Parts  
Processing Enterprises: Take the Example of the Yunnan Tobacco  
Machinery Company**

马 俊

指导教师姓名: 刘宗柳 教授

专业名称: 会计硕士 (MPAcc)

论文提交日期: 2016 年 月

论文答辩时间: 2016 年 月

学位授予日期: 2016 年 月

答辩委员会主席: \_\_\_\_\_

评 阅 人: \_\_\_\_\_

2016 年 月

## 厦门大学学位论文原创性声明

本人提交的学位论文是本人在导师指导下,独立完成的研究成果。本人在论文写作中参考其他个人或集体已经发表的研究成果,均在文中以适当方式明确标明,并符合法律规范和《厦门大学研究生学术活动规范(试行)》。

声明人(签名):

年 月 日

## 厦门大学学位论文著作权使用声明

本人同意厦门大学根据《中华人民共和国学位条例暂行实施办法》等规定保留和使用此学位论文，并向主管部门或其指定机构送交学位论文（包括纸质版和电子版），允许学位论文进入厦门大学图书馆及其数据库被查阅、借阅。本人同意厦门大学将学位论文加入全国博士、硕士学位论文共建单位数据库进行检索，将学位论文的标题和摘要汇编出版，采用影印、缩印或者其它方式合理复制学位论文。

本学位论文属于：

1. 经厦门大学保密委员会审查核定的保密学位论文，  
于 年 月 日解密，解密后适用上述授权。

2. 不保密，适用上述授权。

声明人（签名）：

年 月 日

## 摘 要

随着世界经济一体化进程加快以及国际市场竞争加剧，全球范围内原材料价格不断升高，同时，制造业的商业模式和工艺技术不断创新，也加速了企业设备经济寿命以及产品生命周期的缩短，致使企业产品成本持续提升，给我国的制造业带来了巨大的挑战，尽可能地降低成本已成为制造企业赢得核心竞争力的重要方法之一。同时，信息技术的飞速发展也带动了现代制造业进入了全新的时代，出现了集生产、供应、营销、研发和财务等多维一体的管理系统，促使企业制造加工过程的自动化、集成化程度不断深化，资本结构不断优化，直接人工数量减少，间接成本费用比重逐渐增加，成本结构及其影响因素发生了重大转变。因此，原有的按照产品产量进行成本分配的核算方式已经难以正确地反映企业成本的真实水平，偏离了管理者的有效需要。

为应对这些变化，解决成本信息失真的问题，以余绪缨教授为主的一些学者将作业成本法理论引入了国内，并就其理论体系的完善和实践应用的推广进行了持续地研究。但从目前实践的情况来看，作业成本法在我国制造企业，特别是零配件加工企业的应用尚待提高和完善。基于现状，本文拟结合云南烟机公司的实际，提出作业成本管理推行的难点和解决方法，以期对其成本核算和管理改进提供建议，同时，通过对作业成本法实施过程的研究，就作业成本管理在云南烟机公司中的具体应用进行较为全面的分析，为我国其它零配件加工企业的应用实施提供有用的参考。

本文的主要内容包括：第一章，主要阐述作业成本管理产生的背景、发展历程及其意义，重点阐述其在引入我国以后理论和应用方面的研究状况，并提出本文的研究对象及方法；第二章，简要梳理作业成本管理的理论和概念体系，描述作业成本计算的一般步骤，对作业成本法和传统成本法进行分析比较，阐述作业成本法的优点和传统成本法的不足，分析作业成本法与作业成本管理的关系；第三章，以云南烟机公司作业成本管理的应用为案例，分析存在的问题以及实施的可行性，厘清作业成本法的实施方法和步骤，并比较计算结果；第四章，提出将作业成本法应用到企业管理的其他方面的建议；第五章，

总结全文内容，展望前景。

关键词：作业成本管理；零件加工企业；实践应用

厦门大学博硕士论文摘要库

## Abstract

As the world economic integration process to speed up and intensify competition in the international market , the global raw material prices continue to rising, at the same time , the business model and technology innovation in manufacturing , also accelerated to shorten the economic life of the enterprise equipment , and product life cycle , resulting in enterprise product costs continue to increase, to China's manufacturing industry has brought great challenges , as much as possible to reduce costs has become an important means to build their core competitiveness . Meanwhile, the rapid development of information technology has led to the modern manufacturing industry has entered a new era, the emergence of a production, supply, marketing, research and finance multi-dimensional integrated management system, promote enterprise production process automation and integration continues to improve, continue to optimize the capital structure, reducing the number of direct labor, cost structure and its influencing factors has undergone major changes. Therefore, The original cost allocation way of calculation according to the product production has been difficult to correctly reflect the reality of the enterprise cost, distortion of the phenomenon to some extent affected the validity of China's manufacturing decisions deviated from the manager's effective It needs .

In response to these changes, the cost of information distortion problem solve, to Professor Yu Xuying as the main representative of a group of scholars will ABC theory into the country, and to promote their complete theoretical system and practical application of research carried out continuously. But judging from the current practice, Costing in Chinese manufacturing enterprises, especially spare parts processing enterprise applications to be increased and improved. Based on the status quo, this study combined with the company's actual Yunnan Tobacco Machinery proposed the implementation of ABCM difficulties and solutions, in order to provide recommendations to improve its cost accounting and management, meanwhile, by exploring the process of the implementation of ABC, cost management application on the job in Yunnan Tobacco Machinery Company in a more comprehensive analysis, to provide a useful reference for other parts of the processing business application

implementation.

The main contents include: The first chapter mainly introduces the background to ABCM, the significance and development, focuses its research in theoretical and applied aspects of the situation after the introduction of our country, and put forward the research content and methods herein ; Chapter II, Basic theory and concepts of system ABCM brief, general description of the steps the ABC, analyze the relationship between ABC and ABCM. Analyze and compare to explain the advantages and disadvantages of them; Chapter III, in the case of Yunnan Tobacco Machinery Company applications ABCM as a case, feasibility analysis and the implementation of the existing problems, to clarify the implementation of activity-based costing system and procedures, and to compare the results; Chapter IV, presents the application of ABC to other aspects of business management ; Chapter V , summarizes the contents of the paper and outlook the prospect of the application of ABCM.

Key words: ABCM; Parts processing enterprise; Practice Application

## 目 录

<b>第一章 绪论 .....</b>	<b>1</b>
<b>1.1 研究的背景和意义 .....</b>	<b>1</b>
1.1.1 研究背景.....	1
1.1.2 研究意义.....	1
<b>1.2 国内外研究综述 .....</b>	<b>2</b>
1.2.1 国外研究综述.....	2
1.2.2 国内研究综述.....	3
<b>1.3 研究内容和方法 .....</b>	<b>5</b>
1.3.1 研究的内容.....	5
1.3.2 研究的方法.....	6
<b>第二章 作业成本管理的基本理论 .....</b>	<b>7</b>
<b>2.1 作业成本法的涵义及原理 .....</b>	<b>7</b>
<b>2.2 作业成本法的理论体系 .....</b>	<b>8</b>
2.2.1 资源.....	8
2.2.2 作业及其分类.....	8
2.2.3 作业链及价值链.....	9
2.2.4 成本动因及其分类.....	9
2.2.5 成本动因的选择.....	10
<b>2.3 作业成本计算的一般程序 .....</b>	<b>10</b>
<b>2.4 传统成本法与作业成本法的比较 .....</b>	<b>13</b>
2.4.1 传统成本法与作业成本法的联系.....	13
2.4.2 传统成本法与作业成本法的区别.....	13
2.4.3 比较结论.....	17
<b>2.5 作业成本管理的理论体系 .....</b>	<b>19</b>
2.5.1 作业成本管理的基本概念.....	19
2.5.2 作业成本管理与作业成本计算的区别与内在联系.....	20



2.5.3 作业成本管理的实现.....	21
<b>第三章 以云南烟机公司为例的作业成本管理研究 .....</b>	<b>24</b>
3.1 实施作业成本法应具备的条件 .....	24
3.2 云南烟机公司的基本概况 .....	25
3.2.1 简介.....	25
3.2.2 业务范围与特征.....	25
3.3 云南烟机公司作业成本管理的现状 .....	28
3.3.1 目前成本核算存在的问题.....	28
3.3.2 成本动因分析.....	29
3.3.3 作业中心和成本库的建立.....	30
3.3.4 作业成本层级划分.....	31
3.4 云南烟机公司传统成本计算与作业成本计算结果比较分析 .....	32
3.4.1 作业成本法的计算过程.....	32
3.4.2 传统成本法下的计算结果.....	36
3.4.3 比较的结果.....	36
3.5 云南烟机公司实施作业成本管理的基本思路及需要解决的问题 .....	38
3.5.1 基本思路.....	38
3.5.2 实施作业成本管理过程中需要解决的问题.....	39
3.6 零配件加工企业实施作业成本管理的一般步骤及注意事项 .....	41
3.6.1 零配件加工企业实施作业成本管理的可行性分析.....	41
3.6.2 实施作业成本管理的步骤及注意事项.....	42
<b>第四章 创新作业成本管理的几点建议 .....</b>	<b>45</b>
4.1 作业成本管理与 ERP 的结合应用 .....	45
4.1.1 ERP 系统和作业成本管理相结合的基础分析 .....	45
4.1.2 基于 ERP 环境下作业成本管理的应用优势 .....	46
4.1.3 作业成本管理在 ERP 环境下的应用思路 .....	47
4.2 作业成本管理应用于预算管理 .....	48
4.2.1 作业成本管理应用于企业预算管理中的可行性分析.....	48
4.2.2 应用的具体步骤.....	48

<b>4.3 作业成本管理应用于价值链分析 .....</b>	<b>49</b>
4.3.1 作业成本管理与价值链管理的联系.....	49
4.3.2 作业成本管理与价值链分析的结合应用.....	49
<b>4.4 作业成本管理应用于战略成本管理 .....</b>	<b>50</b>
4.4.1 作业成本管理与战略成本管理的区别与联系.....	50
4.4.2 作业成本管理与战略成本管理的结合.....	51
<b>4.5 作业成本管理应用于绩效管理 .....</b>	<b>52</b>
4.5.1 绩效管理的目标及重点.....	52
4.5.2 作业成本管理与绩效管理的联系及应用优势.....	52
<b>第五章 总结与展望 .....</b>	<b>54</b>
5.1 总结.....	54
5.2 展望.....	55
<b>参考文献.....</b>	<b>56</b>
<b>致 谢.....</b>	<b>58</b>

## Contents

<b>1</b>	<b>The Introduction</b>	<b>1</b>
1.1	The Background and Meaning of the Research	1
1.1.1	The Background	1
1.1.2	The Meaning	1
1.2	The Review of Research at Home and Abroad	2
1.2.1	The Review of Foreign Research	2
1.2.2	The Summary of Domestic Research	3
1.3	The Research Contents and Methods	5
1.3.1	The Research Contents	5
1.3.2	The Research Methods	6
<b>2</b>	<b>Basic Theory of Activity-Based Costing Management</b>	<b>7</b>
2.1	The Meaning and Principle of ABC	7
2.2	The Theory System of ABC	8
2.2.1	Resources	8
2.2.2	The Activity and its Classification	8
2.2.3	The Activity Chain and the Value Chain	9
2.2.4	Cost Drivers and their Classification	9
2.2.5	Choice of Cost Drivers	10
2.3	General Procedures for the Calculation of ABC	10
2.4	Comparison of Traditional Costing and Activity-Based Costing	13
2.4.1	The Relationship between Traditional Costing and ABC	13
2.4.2	The Difference between the Traditional Cost and ABC	13
2.4.3	Comparative Conclusion	17
2.5	The Theory System of ABCM	19
2.5.1	The Meaning of ABCM	19
2.5.2	The Difference and Internal Relation between ABCM and ABC	20
2.5.3	Implementation of ABCM	21
<b>3</b>	<b>The Analysis of ABCM of the Yunnan Tobacco Machinery Company</b>	<b>24</b>

<b>3.1</b>	<b>The Implementation of ABC Should Have the Conditions</b>	<b>24</b>
<b>3.2</b>	<b>The Basic Profile of the Yunnan Tobacco Machinery Company</b>	<b>25</b>
3.2.1	The Introduction of the Yunnan Tobacco Machinery Company	25
3.2.2	Business Scope and Features	25
<b>3.3</b>	<b>The Current Situation of ABCM of the Yunnan Tobacco Machinery Company</b>	<b>28</b>
3.3.1	Problems in Cost Accounting	28
3.3.2	Cost Driver Analysis	29
3.3.3	Activity Center and Cost Base Establishment	30
3.3.4	Activity Based Cost Hierarchy	31
<b>3.4</b>	<b>Comparison and Analysis of Traditional Costing and ABC</b>	<b>32</b>
3.4.1	Calculation Process of ABC	32
3.4.2	Calculation Results under the Traditional Cost Method	36
3.4.3	Comparison of Results	36
<b>3.5</b>	<b>The Basic Idea and Problems in the Implementation of ABCM</b>	<b>38</b>
3.5.1	The Basic Idea of the Implementation of ABCM	38
3.5.2	The Problems to be solved in the Implementation of ABCM	39
<b>3.6</b>	<b>The Steps and Matters Needing Attention in the Implementation of ABCM in Parts Processing Enterprises</b>	<b>41</b>
3.6.1	The Feasibility Analysis on the Implementation of ABCM	41
3.6.2	The Steps and Matters Needing Attention in the Implementation of ABCM	42
<b>4</b>	<b>Some Suggestions of Innovation ABCM Suggestions</b>	<b>45</b>
<b>4.1</b>	<b>The Combination of ABC and ERP</b>	<b>45</b>
4.1.1	Based on the Combination of ERP and ABC	45
4.1.2	Based on the Application Advantages of ABC in ERP Environment	46
4.1.3	Application of ABC in ERP Environment	47
<b>4.2</b>	<b>Application of ABC in Budget Management</b>	<b>48</b>
4.2.1	The Feasibility of Applying ABC in Budget Management	48
4.2.2	Application Steps	48
<b>4.3</b>	<b>Application of ABC in Value Chain Analysis</b>	<b>49</b>
4.3.1	The Relationship Between ABCM and Value Chain Management	49
4.3.2	The Combination of ABC and Value Chain Analysis	49

<b>4.4 Application of ABC in Strategic Cost Management</b> .....	<b>50</b>
4.4.1 The Difference and Connection between ABCM and Strategic Cost Management .....	50
4.4.2 Activity-Based Costing and Strategic Cost Management .....	51
<b>4.5 Application of ABC in Performance Management</b> .....	<b>52</b>
4.5.1 The Goal and Focus of Performance Management .....	52
4.5.2 The Relationship between ABCM and Performance Management and its Application Advantage .....	52
<b>5 Summary and Prospect</b> .....	<b>54</b>
5.1 Summary .....	54
5.2 Prospect .....	55
<b>Reference Documentation</b> .....	<b>56</b>
<b>Thanks</b> .....	<b>58</b>

## 第一章 绪论

### 1.1 研究的背景和意义

#### 1.1.1 研究背景

从 90 年代起，随着互联网技术出现及广泛应用，加快了世界经济共同发展的进程，企业的竞争环境日趋严峻。我国的制造业一方面面临着全球范围内原材料价格不断攀升，直接材料成本持续提高的压力；另一方面随着电子技术的普及，促使企业的自动化程度不断提高，而制造业的商业模式和工艺技术不断创新，又进一步加速了企业设备经济寿命以及产品生命周期的缩短，产品的成本结构发生重构，直接人工费用所占比重逐渐下降，间接费用的比重快速上升。原有的按照产品产量进行成本分配的核算方式已经难以正确地反映企业成本的真实水平，背离了企业管理者最为迫切的需要。

近年来，电子商务的蓬勃发展，缩短了供应链上客户、制造企业、供应商之间的距离，逐渐消除了中间部分环节，重新构建了市场体系，而市场需求的差异化和个性化，也进一步侵蚀了制造企业靠简单扩大生产规模所形成的竞争优势。企业要想在生产经营中成功就需要取得成本优势。同时，库存管理信息处理系统（MRP）、全面生产管理集成化系统（MRPII）、制造系统（FMS）、精益制造、适时性（JIT）制造系统等先进技术在制造业不断应用，也推动着企业的自动化程度不断提高，进一步催化了作业成本法的萌芽和快速发展。

#### 1.1.2 研究意义

作业成本管理是一种先进的企业管理手段，其通过设立包含财务指标和非财务指标的多维度的成本分配基础，把作业确立为成本计算的基本对象，对间接成本费用进行“多阶分配”，以能否提高顾客价值作为衡量是否增值的准绳，极大地提高了成本信息的准确性。本文在对作业成本管理理论体系分析的基础上，通过案例分析比较了传统成本计算与作业成本计算的结果差异，并就作业成本管理的创新应用提出建议，以期为其他零配件加工企业实施作业成本

管理提供参考。

## 1.2 国内外研究综述

### 1.2.1 国外研究综述

作业成本法起源于美国会计学家埃里克·科勒（Eric Kohler）教授的思想。上世纪 30 年代末，科勒教授通过对水电生产的研究，发现其直接成本所占的比例远远低于了间接成本，这完全颠覆了传统成本核算方法的适用基础——“直接成本占总成本的比重较高”，进而引起对传统的按照工时比例分配间接生产成本这一成本核算方法的质疑。基于这一思想，科勒在 1941 年的《会计论坛》上发表文章，首次对“作业”、“作业账户”设置等概念进行了论述，并发表了一系列重要观点。1952 年，科勒教授在《会计师词典》详细阐述了“作业账户”这一概念，并明确了作业的相关概念。会计史上将科勒教授的这些思想作为了作业成本法的起源。

1971 年，乔治·斯托布斯（George J. Staubus）教授在其著作中，全面系统地讨论了“作业”、“作业投入产出系统”等相关概念，阐述了作业成本会计的账务处理方法等内容。但是，由于计算工作量过大，而当时的计算手段十分有限，因此未能引起足够的重视。1988 年，斯托布斯教授在另一重要著作中进一步阐述了作业会计信息的决策有用性，提出作业成本计算的对象是作业，它能更好地解决成本计算和分配问题；企业应该更加关注生产经营中资源的耗费过程，而不是仅仅关心完工产品的成本数字。这两本著作的问世，标志着作业会计理论框架的初步形成。

20 世纪 80 年代，高新技术快速发展并迅速广泛应用，传统成本核算制度的缺点逐渐暴露，以数量为分配基础的成本核算方式已经越来越难以满足企业生产经营决策的需要。80 年代中期，美国学者罗宾·库珀（Robin Cooper）和罗伯特·S·卡普兰（Robert S. Kaplan）教授根据斯托布斯的思想对作业成本计算的理论框架和事件应用进行了研究分析，提出以作业成本法取代落伍的以数量为分配基础的传统成本法，从而解决成本分摊不正确、不合理的问题。1987 年至 1989 年，罗宾·库珀连续发表四篇论文，并与卡普兰教授合作撰写了《计量成本的正确性：制定正确的决策》一文。这一系列研究文献对作业成本法的

很多重要内容进行了系统、深入地探讨，使得作业成本法理论日臻完善。至此，作业成本法开始得到了西方会计界的普遍重视。

1991年，詹姆斯·布林逊在其著作中提出了同质成本等许多新的概念，将作业成本理论研究进行了完善和丰富。1997年到1999年，库珀和卡普兰教授合作出版了两本专著：《成本与效益：使用整合的成本系统驱动盈利能力和业绩》、《成本管理系统设计》。这两本著作全面总结了两位大师的研究成果，阐述了作业成本计算、作业成本管理的相关理论体系，着重提出了一些创新运用作业成本管理理论的新方法<sup>[1]</sup>。

进入到本世纪，越来越多的学者开始对作业成本管理在特定行业的应用和应用对象的延伸等方面进行了大量研究，并使得作业成本法得到了新的发展。罗伯特·拜耳、菲利克斯·斯密特、罗格·米勒等学者提出了运用作业成本法建立成本控制模型，并且通过财务和非财务的信息在四个方面衡量成本控制的绩效情况。詹姆斯·A·布里姆森、约翰·安托斯在《作业成本预算》一书中提出建立特征成本法基础的作业预算体系。

### 1.2.2 国内研究综述

20世纪八十年开始，中国的一系列改革开放措施使得中国经济迎来了飞速发展。随着互联网浪潮的来袭，先进生产技术和管理经验大量涌现，市场需求日益活跃并且多样性的特征日趋明显，传统会计核算方法导致产品成本信息扭曲的缺陷开始引起了国内会计实务界的思索。1988年刊登于《会计研究》杂志上的文章——《管理会计：挑战、对策与设想》<sup>①</sup>，是国内最早介绍作业成本法的文献资料，但是，由于当时国外对作业成本法的研究刚刚起步，理论体系尚未成熟，加之国内企业信息技术的应有尚未普及，生产管理方式较为落后，因此，该篇文章的发表并没有得到国内会计界的重视。90年代中期，余绪樱教授主持完成了以作业成本为主要内容的国家级科研课题，随后连续发表了8篇文章，系统阐述了作业成本的理论体系，探讨了作业成本法在国内应用的可行性。这一系列文章将当时国外先进的作业成本法的研究成果正式引入了国内，为随后国内学者对作业成本法的理论和实践应用研究奠定了坚实的基础。

1995年，王光远在《会计研究》上发表文章，阐述了作业成本法的基本概

<sup>①</sup> 该文由易中胜、马贤明、陈良编译并发表于《会计研究》（1988年第6期）杂志。



Degree papers are in the “[Xiamen University Electronic Theses and Dissertations Database](#)”.

Fulltexts are available in the following ways:

1. If your library is a CALIS member libraries, please log on <http://etd.calis.edu.cn/> and submit requests online, or consult the interlibrary loan department in your library.
2. For users of non-CALIS member libraries, please mail to [etd@xmu.edu.cn](mailto:etd@xmu.edu.cn) for delivery details.