

21 世纪财经学术文库

流程工业作业成本管理 理论与应用研究

◎ 曹晓雪 / 著

LIUCHENG GONGYE ZUOYE CHENGBEN GUANLI
LILUN YU YINGYONG YANJIU



经济科学出版社
Economic Science Press

21 世纪财经学术文库

流程工业作业成本管理 理论与应用研究

曹晓雪 著

经济科学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

流程工业作业成本管理理论与应用研究/曹晓雪著.
—北京: 经济科学出版社, 2006. 8
(21 世纪财经学术文库)
ISBN 7-5058-5773-8

I. 流... II. 曹... III. 制造业—工业企业管理:
成本管理—研究—中国 IV. F426.4

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2006) 第 091809 号

责任编辑: 范莹

责任校对: 徐领弟

技术编辑: 董永亭

流程工业作业成本管理理论与应用研究

曹晓雪 著

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销
社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮编: 100036
总编室电话: 88191217 发行部电话: 88191540

网址: [www. esp. com. cn](http://www.esp.com.cn)

电子邮件: esp@esp.com.cn

北京欣舒印务有限公司印刷

华丰装订厂装订

880 × 1230 32 开 7.5 印张 170000 字

2006 年 8 月第一版 2006 年 8 月第一次印刷

印数: 0001—2000 册

ISBN 7-5058-5773-8/F·5031 定价: 16.00 元

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

(版权所有 翻印必究)

总 序

摆在读者面前的这套丛书编辑收录了长春税务学院部分优秀中青年教师近年来在各自学术领域的研究成果。这套丛书的面世，前后经历了几年的时间，其间经过作者选题、专家论证和作者写作过程。文稿杀青后，又经过校外专家的匿名评审和学院学术委员会认真评议，方才最后入选。可以说，最后入选的著作基本上反映了我院部分优秀中青年学者的学术水平。

本套丛书冠之以“21 世纪财经学术文库”名目也颇费了一些思量。因为，丛书的名目既要具有某种表征意义，又要区隔已有的丛书名称，避免重复，同时还要做出品牌，的确不容易。起初，考虑冠名为税院财经丛书，但后又觉得意义过于狭窄，无法涵盖收录著述的内容。经科研处处长胡岳岷同志提议，改为“21 世纪财经学术文库”丛书。

现在，回想起来，冠之以“21 世纪财经学术文库”

丛书的名目，经得起推敲，也可以从中挖掘其特殊的意义。其一，21世纪不仅仅是一个时间的标度，更是一个时代的象征。21世纪人类社会迈入了一个新的历史纪元。新的世纪，无论对于世界，还是中国，都是极具挑战性的。伴随着中国、印度和巴西等新兴工业大国的迅速崛起，世界经济格局正在或者已经发生着巨大的变化。近年来，只要你随意翻阅西方国家的主要报纸杂志，几乎通篇都充斥着关于这些国家的经济发展如何冲击世界经济格局的事件和相关评论。《中国世纪》、《世界是平的》等有关书籍更是登上了西方主流媒体的畅销书排行榜。不论西方人基于什么样的信仰或是持有什么样的价值观，也不论他们愿意不愿意看到或愿意不愿意承认，中国以及其他新兴工业化国家的兴起，以及对世界经济乃至政治的革命性影响迟早会发生。面对这样一个急剧变化的世界，作为身在变化中心的中国学者绝不能置身度外。中国学者要以自己的眼光观察、分析和描述这个我们既熟悉又陌生的世界。这是我们作为学者的好奇心使然，更是一种社会责任感的驱动。其二，经济学是一个学以致用科学。它源于社会经济生活，同时又是社会经济生活的理性表达和反映。经济学如果不反映现实经济生活的需要，不去直面社会经济生活中出现的种种矛盾和问题，也就失去了经济科学的生命力。英国学者杰弗瑞·霍奇森在他的一篇题为《让经济学回到现实生活中来》的论文中，针对主流经济学偏离现实和片面追求形式化的倾向给予了深刻的批判和反思。国

外的学者尚能理性地反思自己，作为国内的学者更不应该“与世隔绝”做学问，不去关注和倾听人民群众所关心的重大理论和现实问题，自我沉溺于形式化的公式推导和抽象的理论演绎。其三，与其他各类科学一样，经济学的研究是一个发现问题、界定问题、分析和解决问题的过程。依我之拙见，发现问题尤其是发现一个真实的问题（往往也构成真正的学术问题）并不容易。这不仅需要经济理论工作者体验生活和深入生活，也需要运用所学知识以自己的视觉去观察生活，并运用现代经济学分析工具从中找出某些带有规律性的东西。所谓规律性的东西不外是指在社会经济生活中普遍大量和持续出现的现象。经过经济学训练的专业人士与未经过训练的非专业人士的差别不在于他们能否发现问题，而在于他们是否能把它作为问题提出来并加以研究。研究的过程其实就是追问的过程。伴随着追问的不断深入研究也就在不断深化，由表及里直至回归上升到本原的基本问题。所以问题意识是经济学研究的一个重要的基本前提，也是经济理论工作者必备的素质。作为一门科学，经济学又是一个批判的科学。经济学理论的产生和发展的过程是各种理论观点相互交锋，各种学派彼此争鸣的演进过程。批判是学术发展和理论创新的原动力。敢于质疑权威，勇于面对他人的批判，才能将理论研究不断推向前进，使理论体系更趋完善。其四，与任何艺术作品一样，学术著作出版后作者总会留有种种程度不同的遗憾。这种遗憾可能源于环境和事件的本身变化超出了作者

的预期,或者超出了作者知识能力,也可能源于写作时思考不周延导致的概念范畴界定不清晰或体系构建不完善,还可能是出自引文、注释或文字上瑕疵。但不论是事后自己意识到了还是被读者发现了,并不是件坏事情。因为,这会给作者继续深入研究提出更高要求,有助于作者修改自己的观点和完善自己的理论,有助于作者真正感悟科学研究中的“真善美”。

赫胥黎在《科学与文化》一书中写道:“新的真理的通常命运是,以异端邪说开始,以迷信告终”。其实,回顾一下经济学说产生、发展的历史就会发现,赫胥黎所说的情况同样出现在经济学说史发展进程中。一种新的经济学理论和学说往往都是在争议和非难中提出,又以主流经济学的权威迷信而陷入僵化。我们期望新理论在争议中萌生,不愿意看到它在盲目迷信中消亡,更不愿意看到它在平庸中消失。

作为这套丛书的组织者,无论在选题方面或是作者组织方面,我们还缺乏经验,作者的学术水平也有限,丛书中的观点肯定会存在种种不周延的地方和问题,因而真诚地希望读者批评指教。

卡尔·马克思引用的一句名言“走自己的路,让别人去说吧!”愿以这段话鞭策这套丛书的作者。

感谢经济科学出版社各位编辑和领导的热心指导,尤其需要感谢范莹女士,没有她的积极推动和具体指导,这套丛书不可能以如此快的速度和如此好的质量面世,感谢

长春税务学院科研处的精心组织，感谢各位作者的辛勤劳动。

宋冬林

2006年6月2日于长春

前 言

近年来我国国民经济发展很快，而且一直保持着良好的增长势头，但是这种增长在很大程度上是以高能耗、高成本为代价的，不利于可持续发展，不符合建设节约型社会的要求。从微观层面分析，我国加入世界贸易组织后，贸易壁垒逐渐被打破，企业面临着更加激烈的市场竞争，高成本、高能耗使企业在国际市场竞争中处于弱势，这已成为制约企业在竞争中生存和发展的“瓶颈”。企业高成本的原因不排除技术水平落后，但是管理观念落后、管理理论与管理方法过时是关键。在我国企业中推行先进的管理理论与方法，对于改变我国企业管理理念等落后的现状，缩短与发达国家的管理方面的差距，提高企业的竞争力，振兴我国的制造业具有深远的意义。

进入 20 世纪 80 年代以来，经济环境发生了巨大的变化，深刻地影响着成本系统。这些变化表现在：信息技术和制造技术的进步、市场的全球化进程不断加快、更加重视为顾客提供价值等等。对许多企业而言，传统的成本系

统已经不能适应经济环境的需要，不能为企业保持竞争优势提供所需要的信息，为管理提供有用的支持。传统成本理论表现出成本计算对象不完善、成本分配基础不合理等多方面缺陷，从而使传统成本系统提供的成本信息的功用受到越来越多的质疑。另外，“人们不能控制成本，只能控制引起成本产生的作业”。

作业成本管理理论是于 20 世纪 80 年代首先在西方发达国家发展起来的一种先进的管理哲学，在提高成本信息的准确性和相关性以及加强成本管理方面实现了重大突破，给企业带来全新的成本计算和成本管理理念。然而综观国内外相关文献，针对流程工业企业的作业成本管理研究极为少见。为了解决我国流程工业成本管理中存在的成本信息不准确、与决策不相关等问题，提高企业的管理水平和竞争力，本书根据流程工业的生产特点和管理要求，对流程工业的作业成本管理理论与应用进行了研究。

本书的主要内容如下：

(1) 对国内外作业成本管理理论研究的现状进行了全面的阐述。通过对国内外重要的会计刊物上发表的作业成本管理理论相关的文章数量、文章内容的研究，回顾了作业成本管理理论自产生以来的研究进展情况，归纳了作业成本管理理论研究的发展趋势，总结了目前作业成本管理理论研究中存在的问题，指出了作业成本管理理论研究中的不平衡性，特别是理论研究与实际应用研究脱节的现状。

(2) 根据流程工业的生产特点和管理要求，构建了基

于作业链/网的分步成本计算模型；对作业成本计算所需要解决的关键技术，如作业的划分、成本动因的选择，作业链的建立等进行了阐述；确定了作业划分的原则，阐述了作业链/作业网的构建方法等。在采用综合结转分步法对流程工业的成本进行计算的过程中，产品成本和作业成本中包含了以综合项目反映的内容，为了反映成本构成的原貌，便于对成本进行分析，必须对作业成本和产品成本进行成本还原。阐明了作业成本、产品成本的还原方法，给出了成本还原的计算公式。

（3）流程工业作业成本核算是以凭证、账户、报表的形式反映和监督企业各项成本的形成过程。由于作业成本法的成本核算对象与传统成本核算对象有明显不同，所以在进行成本核算时所使用的凭证、账户和报表等与传统成本核算有很大的差别。本书对流程工业作业成本核算所需要的凭证、账户、报表进行了设计，包括设计有关凭证、账户、报表的名称、内容、结构等。

（4）研究了根据分步作业成本核算所提供的资料进行作业成本分析、控制问题。成本分析与控制是成本管理的重要环节，根据作业成本法所提供的关于资源成本、作业成本、产品成本以及作业动因量等详细的成本资料，对作业成本进行了多维分析，包括对作业的增值与非增值性进行分析、对成本动因进行分析、对作业效率及流程效率进行分析，并采用作业成本计划对实际作业成本的执行情况进行差异分析等。

(5) 研究了流程工业基于作业成本的决策理论和方法。从在成本预测和决策中起重要作用的成本性态分析入手,阐述了基于作业的成本性态分析和本量利分析与传统的成本性态分析和本量利分析的差异。采用差量分析方法和线性规划理论,结合作业成本核算所提供的成本信息和基于作业的成本性态分析,建立了流程工业作业链长优化决策模型。

(6) 以典型的流程工业企业 DLSH 公司为例,对本书提出的理论进行了验证。根据 DLSH 的生产工艺过程对作业及作业中心进行了划分,建立了作业链网,采用分步作业成本法计算了产品成本和作业成本,并对作业成本及产品成本进行了成本还原,对实际成本与计划成本的差异进行了分析。

本书是在我的博士论文的基础之上修改完成的,论文的写作过程中得到了导师丁日佳教授的悉心指导,在此对他表示由衷的感谢。在中国矿业大学学习深造期间还得到了王立杰教授的悉心指导,他的每一次点拨都让我受益匪浅,在此致以我深深的感谢和敬意。我还要感谢哈尔滨工业大学的王福胜教授、北京国家会计学院的于长春教授、清华大学的王竞达博士,他们在我的论文写作期间提供了大量的富有参考价值的资料,并对论文提出了宝贵的意见。

作 者

2006 年 3 月于长春

目 录

第一章 导论	1
一、问题提出	1
二、研究的目的及意义	10
三、研究的范围	14
四、基本概念的界定	15
五、研究方法与技术路线	21
第二章 作业成本管理理论研究综述	24
一、国外作业成本管理理论研究综述	24
二、国内作业成本管理理论研究述评	39

第三章 流程工业分步作业成本计算研究	44
一、流程工业分步作业成本计算原理	45
二、流程工业作业及作业中心的划分	55
三、成本动因的选择	64
四、流程工业分步作业成本计算	67
第四章 流程工业分步作业成本核算研究	85
一、作业成本核算的基础工作	86
二、分步作业成本核算的处理程序	88
三、作业成本核算的凭证设计	95
四、分步作业成本核算账户体系设计	101
五、成本报表体系设计	107
六、作业成本核算的意义	110
第五章 流程工业作业成本分析与控制研究	112
一、作业分析	112
二、成本动因分析	124
三、作业链作业成本分析	125
四、成本构成分析	127
五、作业成本计划与分析	130

第六章 流程工业基于作业成本的决策研究	145
一、基于作业的本量利分析	145
二、流程工业作业链长决策	151
三、流程工业闲置生产能力管理	159
第七章 作业成本管理理论在 DLSH 公司的 应用研究	162
一、研究对象的选择	163
二、DLSH 作业成本计算	170
三、DLSH 作业成本管理应用分析	177
第八章 结论与展望	199
一、本书的主要结论	200
二、主要创新点	203
三、有待进一步研究的问题	205
参考文献	206
致谢	221

第一章 导 论

开篇主要是提出本书所要研究的问题及选题原因，指出本书的研究方法及其运用，并说明本书的内容安排。

一、问题提出

成本是一个价值范畴，它是商品生产发展到一定阶段，人们为了比较生产中的所费与所得并对所费进行补偿而产生的一个用价值表现的生产耗费的概念。在市场经济条件下，成本不仅是生产耗费的补偿尺度，而且是企业进行决策的重要依据。企业可以利用成本信息制定产品价格，做出重要的产品特征和产品组合决策，企业也可以利用成本信息来指导改善经营行为，评价业绩状况。总之，在复杂、多层次的企业组织的规划和控制活动中，成本信息为协助企业管理者制定决策，组织、规划和控制企业的经营活动，为企业创造和保持竞争优势起着重要作用。在高度竞争的市场环境下，为了创造和保持竞争优势，准确地计算和控制成本对企业来说显得尤其重要。

但是进入 20 世纪 80 年代以来, 经济环境发生了巨大的变化, 经济环境的变化深刻地影响着成本系统, 这些变化表现在: 信息技术和制造技术的进步、市场的全球化进程不断加快、更加重视为顾客提供价值等。对许多企业而言, 传统的成本系统已经不能适应经济环境的需要, 不能为企业保持竞争优势提供所需要的信息, 为管理提供有用的支持。传统成本理论表现出成本计算对象不完善、成本分配基础不合理等多方面缺陷, 从而使传统成本系统提供的成本信息的功用受到越来越多的质疑。约翰逊 (Johnson) 和罗伯特·卡普兰 (Robert S. Kaplan) 教授在他们所写的《相关性消失: 管理会计的兴衰》(Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting) 中指出, “现在所采用的管理会计 (包括成本会计) 方法, 实际上都是 1925 年以前从实践中总结而来的, 此后一直就没有什么重大发展。管理会计也没有提供准确的企业产品成本资料……过分简单化与较大任意性的方法……并不能代表企业生产的每一种产品对生产资源的需要……当这些歪曲的信息用于企业管理时, 将对企业产品的定价、生产资源的确定、产品组合及对竞争的反应等做出危险错误的决策”。桑克 (Shank) 教授在管理会计师第 75 届年会上指出: 传统成本会计“往好里说是无用的, 往坏里说, 是功能失调与具有误导作用的”。虽然一个完善的成本管理系统或许不能一直保证企业在竞争中处于优势, 尤其是当企业没有好的产品、生产效率低下、市场销售不景气时更