

中国企业需要作业成本管理吗？ —来自中国制造业的调查

熊焰韧¹，苏文兵¹，仇秋菊¹，张思磊¹

(1.南京大学会计学系，江苏南京汉口路 22 号 210093)

摘要：本文通过对国内 133 家制造企业运用作业成本法的现状调查，通过分析作业成本法在国内制造企业的运用状况，发现作业成本法在国内采用虽不多，但作业管理的理念已被企业所吸收；本文探索了成本结构、行业、地区、规模及产权结构等因素与制造企业采用作业成本法之间的关系，发现成本结构与行业是影响我国制造业作业成本法运用程度的主要因素。

关键词：作业成本法；制造企业；成本结构；行业；产权结构

中图分类号： F2 **文献标识码：** A

1 引言

作业成本法(Activity-based costing, 简称 ABC)自 20 世纪 30 年代提出，80 年代由美国哈佛大学学者库珀和罗伯特·卡普兰等人归纳总结并广为流传，打破了管理会计长期沉寂的局面，被称之为成本会计的一项革命性的变革。

中国管理会计学界在引进、推广管理会计方法上作了大量的工作，上个世纪 90 年代开始引入作业成本法。作业成本法一直未能在企业广泛推行，面临对其褒贬不一的评价。

本次问卷调查旨在了解作业成本法在国内企业的普及率、应用程度以及其推广趋势，希望通过这次调查能够使学术界与实务界清楚了解作业成本法在国内企业运用的优越性及其局限性，探索出一条有利于中国制造业成本核算和管理的道路。相信我们的调查结果不但能够为理论研究提供依据，同时也会对实务界进行成本核算和管理有所帮助。

2 问卷调查概况

此次问卷调查实收样本一共 257 份，其中制造业企业 134 家，调查作业成本法在中国的使用状况时仅选择制造行业的 134 份样本作为分析依据，这 134 份问卷中涉及作业成本法 6 项状态描述反馈有效问卷为 133 份，这 133 家企业依据地区、规模和行业分布划分为子样本。

2.1 地区

将样本企业所在地划分为东南部沿海（包括江苏、上海、浙江、广东、福建），东北部（辽宁、北京、天津、山东），中西部（陕西、山西、湖南、江西、湖北、河南、安徽）三个部分，样本中没有填明地区的标注为不详：

	东南部沿海	东北部	中西部	不详	合计
样本量	98	18	16	1	133
所占比例 (%)	73.7	13.5	12.0	0.8	100.0

表 2-1 样本地区分布

2.2 规模

根据企业的员工人数及年销售额将所有样本企业划分为小规模企业、中等规模企业、较大规模企业、特大规模企业四类，未注明企业的员工人数及销售额的企业标注为不详：

	小规模企业	中等规模企业	较大规模企业	特大规模企业	不详	合计
样本量	21	44	46	17	5	133
所占比例 (%)	15.8	33.1	34.6	12.8	3.8	100.0

表 2-2 样本规模分布

2.3 高科技行业

本研究区分了高科技行业 and 传统行业，将电子、设备、医药行业归为高科技行业，其他行业（食品、纺织、木材、造纸、石化、金属、其它）归为传统行业：

	传统行业	高科技行业	不详	合计
样本量	52	29	52	133
所占比例 (%)	39.1	21.8	39.1	100.0

表 2-4 样本行业分布

在这 133 份样本中有 6 份作答不完整，6 道问题回答样本量及打分的整体状况如下表（0 分表示完全不符合或没有变化，6 分表示符合的程度很高或变化很大）：

	问题 1	问题 2	问题 3	问题 4	问题 5	问题 6
回答样本量	132	133	133	132	127	127
均值	2.4924	2.4286	2.6090	2.5606	2.0394	2.1811
方差	4.328	3.368	5.058	4.309	4.117	4.118

表 2-5 样本回答整体状况

从上表 2-5 可以看出，国内使用作业成本法核算产品成本的企业并不是很多。具体而言，企业内部管理决策时，是否将期间费用分配到产品该问题的回答分值最高，其次是对制造费用采用多动因分配，最后才是企业采用作业成本法状况的分值，并且在最近三年中企业在这三方面的提高程度也是增加期间费用分配到产品的比例的分值最高，扩大作业成本法核算范围的分值最低。由此可见有一部分企业在分配其制造费用时采用了多动因分配，也将期间费用分配到产品成本，即国内一部分企业已经吸收了作业成本管理的一些理念，在回答问题 5 时并不认为本企业采用了作业成本法。这 6 题的具体回答情况可见下表：

问题 \ 认同程度	0	1	2	3	4	5	6	合计
问题 1 (%)	24.2	18.9	7.6	14.4	12.9	11.4	10.6	100
问题 2 (%)	20.3	17.3	13.5	17.3	15.8	11.3	4.5	100
问题 3 (%)	29.3	11.3	10.5	10.5	9.0	15.0	14.3	100
问题 4 (%)	25.8	12.1	9.8	19.7	7.6	15.2	9.8	100
问题 5 (%)	37.8	13.4	3.9	17.3	14.2	6.3	7.1	100

问题 6 (%)	34.6	11.0	7.9	17.3	13.4	8.7	7.1	100
----------	------	------	-----	------	------	-----	-----	-----

表 2-6: 各类问题认同程度的反馈出现频率 (%)

问题 1 有 35% 的样本选择了 3 分以上, 即该部分企业在分配制造费用时采用多基础分配的程度较高, 32% 的样本在问题 2 的回答上选择了 3 分以上, 即该部分企业在最近三年中较大幅度增加了制造费用的分配基础。在两个问题的回答上打分在 2 分以下的企业占样本的 40% 左右, 该结果显示国内较多企业在对制造费用的分配上吸收了作业成本法多基础分配制造费用这一理念。

问题 3 的回答显示近 40% 的样本企业在内部决策时, 将期间费用分配到产品成本, 有 33% 的样本企业在最近三年较大幅度增加了期间费用分配到产品的比重; 而不将或很少将期间费用分配到产品的企业及在最近三年基本未提高期间费用分配比重的企业(打分在 2 分以下) 占总样本的 40% 左右, 该结果显示国内较多企业在期间费用分配方面也吸收了作业成本法的理念。

从问题 5 和 6 的回答可以看出使用作业成本法核算成本的企业要比采用多基础分配制造费用和分配期间费用至产品成本的企业少, 仅占总样本的 28%, 并且在问题 6 的回答中打分在 3 分以上的企业也仅达到总样本的 29%, 这两个比例均未达到 30%, 可见国内较多地运用作业成本法进行成本核算的企业相对而言还是比较少的, 在近三年里明显扩大了作业成本计算范围的企业也比较少。

综上所述, 采用多基础分配制造费用与期间费用分配到产品成本的企业占总样本的比例要高于采用作业成本法的企业占样本的比例, 通过观察样本的回答情况发现产生这一现象的原因在于样本总体中部分样本企业仅采用了多基础分配制造费用, 部分企业仅将期间费用分配到产品成本, 这两部分样本在回答问题 5 时会认为自己并没有采用作业成本法。从问题 2、4、6 的回答也可以看出企业扩大作业成本计算范围的趋势虽然略差于增加制造费用分配基础的趋势和增加分配至产品成本的期间费用比例的趋势, 但整体相差不大, 可见目前国内企业采用作业成本法处于一个上升的趋势。

3 成本结构对制造企业运用作业成本法的影响²

作业成本依据成本动因分配成本, 拓展了成本核算的范围, 优化了业绩评价尺度, 提供了比较准确的成本信息, 使管理当局对整个价值流程(从研究开发到售后服务)的成本加以计划与控制。

从作业成本法与传统成本核算方法的区别及作业成本法的具体操作可以得出这样一个结论: 制造费用占制造成本比例越高的企业越适合采用作业成本法, 间接费用占价值链比例越高的企业越适合采用作业成本法核算产品成本, 但此次调查的结构显示我国企业运用作业成本法的状况并不是完全符合这一结论。

在该部分用于分析的有效样本一共 120 份(有部分企业在问卷中未告知其价值链中各费用所占比例), 分别从企业的制造费用比例、期间费用比例以及间接费用比例的多少三个方面分析样本企业运用作业成本法的程度与其成本结构的关系。

样本企业的制造费用、期间费用以及间接费用在企业价值链中的所占比例如表 3-1:

	均值 (%)	中位数 (%)	方差	最小值 (%)	最大值 (%)
制造费用	0.12	0.09	0.01	0.00	0.70
期间费用	0.34	0.30	0.05	0.01	0.89
间接费用	0.46	0.46	0.05	0.04	0.93

表 3-1: 样本制造费用/期间费用/间接费用占价值链比例概况

通过有关数据分析发现期间费用和间接费用在不同行业的企业间有着很明显的差异，传统行业企业这两个比例均高于高科技行业，其中期间费用高出7个百分点，间接费用高出15个百分点。

3.1 制造费用的高低对制造企业运用作业成本法的影响

问题	制造费用比例	均值	标准差	F 值 (P 值)
问题 1: 为准确反映不同产品的成本消耗, 您所在企业在分配制造费用是采用多个分配基础	低	0.37	0.49	0.098 (0.755)
	高	0.34	0.48	
问题 2: 在最近三年中, 您所在企业的制造费用分配基础在数量上有明显增加	低	2.57	1.86	0.419 (0.519)
	高	2.35	1.80	
问题 5: 您所在企业采用作业成本法计算产品成本	低	0.24	0.43	1.050 (0.308)
	高	0.33	0.47	
问题 6: 在最近三年您所在企业明显扩大了作业成本计算范围	低	2.24	2.00	0.000 (1.000)
	高	2.24	2.11	

表3-2 制造费用比例对ABC运用的影响

表3-2显示: 虽然制造费用所占比例高低不是影响作业成本法应用的主要因素, 但比较问题5的两个均值还是可以看出高制造费用企业比低制造费用企业更多采用作业成本法; 问题6的回答显示在最近三年中企业扩大作业成本计算范围的程度在制造费用比例高的企业与制造费用比例低的企业之间完全没有差异, 两者的均值都为2.24。

3.2 期间费用的高低对制造企业运用作业成本法的影响

问题	期间费用比例	均值	标准差	F 值 (P 值)
问题 1: 为准确反映不同产品的成本消耗, 您所在企业在分配制造费用是采用多个分配基础	低	0.37	0.49	0.098 (0.755)
	高	0.34	0.48	
问题 2: 在最近三年中, 您所在企业的制造费用分配基础在数量上有明显增加	低	1.80	1.82	17.748 (0.000)
	高	3.12	1.60	
问题 3: 在内部管理决策时, 您所在企业将期间费用 (如研发费用、财务费用、广告费用、仓储费用等) 分配到产品	低	0.35	0.48	1.242 (0.267)
	高	0.45	0.50	
问题 4: 在最近三年中, 您所在企业明显增加期间按费用分配到产品的比重, 计算“完全成本”为内部管理决策服务	低	2.37	2.26	1.403(0.239)
	高	2.82	1.88	
问题 5: 您所在企业采用作业成本法计算产品成本	低	0.26	0.44	0.376(0.541)
	高	0.31	0.47	
问题 6: 在最近三年您所在企业明显扩大了作业成本计算范围	低	1.59	1.89	13.157(0.000)
	高	2.90	2.00	

表3-3 期间费用比例对ABC运用的影响

表3-3显示: 最近三年, 期间费用比例高的企业正在不断提高期间费用分配比例、扩大作业成本计算范围, 问题2期间费用比例高的企业均值为3.12, 比期间费用比例低的企业高1.32, 问题6结果与问题2相似, 两者均值差异达到1.31。

从下表3-4可以看出: 在最近三年中, 期间费用比例较高的企业有8%极大程度上增加了制造费

用的分配基础，15%几乎没有增加，而期间费用比例较低的企业没有发生明显增加制造费用分配基础，而几乎没有增加该基础的企业占样本比例却达到58%。问题6与问题2类似，打分为5分和6分的企业比例在期间费用比例高的样本中达到28%，打分在0至1分的比例为27%，但在期间费用比例低的样本中前者比例为6%，后者比例高达52%，可以推定在最近三年中期间费用比例低的企业大都没有推行作业成本法。

上述的分析结果与我们所知的理论是一致的，即企业的期间费用比例越高越应采用作业成本法核算产品成本。

期间费用变量	问题2认同分析							合计
	0	1	2	3	4	5	6	
低（样本回答比例 ³ ）	0.35	0.23	0.05	0.10	0.17	0.10	0.00	1
高（样本回答比例）	0.05	0.10	0.22	0.25	0.17	0.13	0.08	1
期间费用变量	问题6认同分析							合计
	0	1	2	3	4	5	6	
低（样本回答比例）	0.48	0.14	0.02	0.14	0.16	0.03	0.03	1
高（样本回答比例）	0.17	0.10	0.16	0.19	0.10	0.16	0.12	1

表3-4 问题2和问题6的对比分析

3.3 间接费用的高低对制造企业运用作业成本法的影响

问题	间接费用比例	均值	标准差	F 值 (P 值)
问题 5: 您所在企业采用作业成本法计算产品成本	低	0.25	0.44	0.533(0.467)
	高	0.32	0.47	
问题 6: 在最近三年您所在企业明显扩大了作业成本计算范围	低	1.81	1.96	5.455(0.021)
	高	2.68	2.05	

表3-5 间接费用比例对ABC运用的影响

表3-5显示：最近三年，间接费用比例高的企业较多采用作业成本法，不过间接费用比例高低与当前采用作业成本法之间没有通过统计显著性检验。

间接费用变量	问题6认同程度分析							合计
	0	1	2	3	4	5	6	
低（样本回答比例）	0.42	0.14	0.05	0.14	0.14	0.08	0.03	1
高（样本回答比例）	0.23	0.11	0.12	0.19	0.12	0.11	0.12	1
合计	0.33	0.12	0.09	0.16	0.13	0.09	0.08	1

表3-6 问题6认同程度的具体分析

表3-6显示：间接费用比例高的企业更多的推行作业成本法。分值4以上（即扩大作业成本计算范围）的样本比例在间接费用比例高的企业样本中达到23%，而在比例低的企业样本中仅有12%，相反的是分值2以下（即基本没有扩大作业成本计算范围）的样本比例前者为33%，后者却达到56%。

因此，成本结构是影响国内企业采用作业成本法的主要因素，间接费用比例较高的企业正在更多地采用作业成本法。

4 其他因素对制造企业运用作业成本法的影响⁴

不同地区、规模及隶属行业的企业往往在其管理、经营方式、成本核算等方面有着显著性的差异。为了解中国企业使用作业成本法的状况以及影响因素，本文分别从企业隶属行业、所在地区以及规模大小三个方面分别分析不同类型企业作业成本法的使用状况以及在最近三年中扩大使用范围的程度。

4.1 高科技行业与传统行业运用作业成本法的差异分析

高科技企业善于吸收先进的管理理念，本次调查试图回答作业成本法在高科技企业的应用是否明显高于传统企业。通过对样本进行分析我们发现虽然目前我国高科技企业与传统企业分配制造费用和期间费用的状况没有显著差异，但高科技企业明显更多地吸收了作业成本法的理念。表 4-1 显示：高科技企业均值高于传统企业，问题 2 高出 1.24，问题 4 高出 1.1，问题 5 高出 1.5，问题 6 高出 0.92（4 题的 P 值分别是 0.012、0.084、0.069、0.063）。

高科技行业与传统行业		打分 均值	标准 差	F 值(P 值)
问题 1: 为准确反映不同产品的成本消耗, 您所在企业在分配制造费用是采用多个分配基础	传统行业	0.35	0.48	0.004 (0.996)
	高科技行业	0.34	0.48	
问题 2: 在最近三年中, 您所在企业的制造费用分配基础在数量上有明显增加	传统行业	2.04	1.71	4.550 (0.012)
	高科技行业	3.28	2.00	
问题 3: 在内部管理决策时, 您所在企业将期间费用(如研发费用、财务费用、广告费用、仓储费用等)分配到产品	传统行业	0.38	0.49	0.040 (0.668)
	高科技行业	0.45	0.51	
问题 4: 在最近三年中, 您所在企业明显增加期间按费用分配到产品的比重, 计算“完全成本”为内部管理决策服务	传统行业	2.41	2.02	2.527 (0.084)
	高科技行业	3.31	2.09	
问题 5: 您所在企业采用作业成本法计算产品成本	传统行业	0.28	0.45	2.732 (0.069)
	高科技行业	0.43	0.50	
问题 6: 在最近三年您所在企业明显扩大了作业成本计算范围	传统行业	2.04	2.01	2.835(0.063)
	高科技行业	2.96	2.17	

表 4-1 行业对 ABC 运用的影响

	问题 2 认同分析							合计
	0.00	1.00	2.00	3.00	4.00	5.00	6.00	
传统行业 (比例)	0.25	0.19	0.15	0.21	0.08	0.10	0.02	1
高科技行业 (比例)	0.14	0.14	0.03	0.10	0.31	0.14	0.14	1
	问题 4 认同分析							合计
	0.00	1.00	2.00	3.00	4.00	5.00	6.00	
传统行业 (比例)	0.25	0.12	0.18	0.18	0.06	0.12	0.10	1
高科技行业 (比例)	0.17	0.10	0.00	0.21	0.14	0.24	0.14	1

表 4-2 问题 2 与 4 样本具体回答情况

问题 2 分析表明：最近三年，59%的高科技企业增加制造费用分配基础（3 以上），而传统企业该比例仅有 20%，59%的传统企业几乎未增加制造费用分配基础（2 分以下），高科技企业该比例仅有 31%。

问题 4 显示：最近三年，52%的高科技企业大幅度提高了期间费用的分配比重，而大多数传统企业没有提高期间费用的分配比重。

高科技行业与传统行业	问题 5 认同分析							合计
	0			1				
传统行业（样本回答比例）	0.72			0.28				1
高科技行业（样本回答比例）	0.57			0.43				1
高科技行业与传统行业	问题 6 认同分析							合计
	0	1	2	3	4	5	6	
传统行业（样本回答比例）	0.34	0.16	0.12	0.10	0.12	0.10	0.06	1
高科技行业（样本回答比例）	0.21	0.11	0.04	0.25	0.11	0.11	0.18	1

表 4-3 问题 5 与 6 对比分析

如表 4-3，问题 5 显示 43%的高科技企业目前已经使用了作业成本法核算产品成本，而仅有 28%的传统企业采用作业成本法核算产品成本。

分析显示高科技企业更多地采用作业成本法，最近三年中高科技行业推广采用作业成本法呈上升趋势。高科技行业产品多样化程度高于传统企业，而且产品的生命周期短、更新快，为实行作业成本法提供了有利条件。

4.2 地区对制造企业运用作业成本法的影响

普遍认为，作业成本法作为一种先进的管理控制方法在经济发达地区应用较多，经济欠发到地区应用较少，但下表显示不同地区企业运用作业成本法的状况不存在显著差异，可见作业成本法的采用并不受到地区因素的影响。

问题	F 值 (P 值)	均值 (标准差)		
		东南沿海	东北部	中西部
问题 1: 为准确反映不同产品的成本消耗, 您所在企业在分配制造费用是采用多个分配基础	1.305 (0.857)	0.33(0.47)	0.29(0.47)	0.50(0.52)
问题 2: 在最近三年中, 您所在企业的制造费用分配基础在数量上有明显增加	0.255(0.857)	2.46(1.78)	2.28(2.14)	2.50(1.97)
问题 3: 在内部管理决策时, 您所在企业将期间费用(如研发费用、财务费用、广告费用、仓储费用等)分配到产品	0.763 (0.517)	0.42(0.50)	0.28(0.46)	0.31(0.48)
问题 4: 在最近三年中, 您所在企业明显增加期间按费用分配到产品的比重, 计算“完全成本”为内部管理决策服务	1.775(0.155)	2.78(1.96)	2.18(2.43)	1.81(2.26)
问题 5: 您所在企业采用作业成本法计算产品成本	1.085(0.358)	0.28(0.45)	0.19(0.40)	0.29(0.47)
问题 6: 在最近三年您所在企业明显扩大了作业成本计算范围	1.124(0.342)	2.31(2.00)	1.94(2.35)	1.43(1.83)

表 4-5: 地区因素对 ABC 运用的影响

各地区均值显示：中西部企业更多采用多基础分配制造费用，东南沿海的企业则较多将期间费用分配至产品，但最近三年中，东北部地区企业大幅度扩大了制造费用分配基础。中西部地区和东南沿海地区企业较多采用作业成本法，但最近三年中，东南沿海地区和东北部地区实施作业成本法的企业都扩大了作业成本的计算范围。不过，这些差异在统计上不显著。

4.3 规模因素对制造企业作业成本法运用的影响

普遍认为，大规模企业产品种类多，作业环节多，实施作业成本法的动机更强。但样本调查发现，不同规模企业使用作业成本法的情况不存在显著差异。

问题	F 值 (P 值)	均值(标准差)			
		小规模	中等规模	较大规模	特大规模
问题 1: 为准确反映不同产品的成本消耗, 您所在企业在分配制造费用是采用多个分配基础	0.447 (0.774)	0.35(0.49)	0.36(0.49)	0.30(0.47)	0.35(0.49)
问题 2: 在最近三年中, 您所在企业的制造费用分配基础在数量上有明显增加	1.479(0.212)	2.33(1.83)	2.57(1.85)	2.65(1.88)	1.47(1.55)
问题 3: 在内部管理决策时, 您所在企业将期间费用(如研发费用、财务费用、广告费用、仓储费用等)分配到产品	1.520(0.200)	0.29(0.46)	0.45(0.50)	0.41(0.50)	0.18(0.39)
问题 4: 在最近三年中, 您所在企业明显增加期间按费用分配到产品的比重, 计算“完全成本”为内部管理决策服务	1.982(0.101)	2.86(1.98)	2.75(2.02)	2.63(2.15)	1.25(1.73)
问题 5: 您所在企业采用作业成本法计算产品成本	0.974(0.424)	0.20(0.41)	0.26(0.44)	0.25(0.44)	0.47(0.52)
问题 6: 在最近三年您所在企业明显扩大了作业成本计算范围	0.471(0.757)	1.85(1.81)	2.51(2.22)	2.05(2.16)	2.07(1.58)

表 4-6 规模因素对 ABC 运用的影响

问题 1 均值显示：中等规模企业较多使用多基础分配制造费用，其次特大规模的企业和小规模企业较多采用多基础分配制造费用，较大规模的企业采用多基础分配制造费用的比例最低。最近三年，较大规模和中等规模的企业明显扩大了作业成本分配基础，特大规模的企业则没有明显变化。

中等规模企业目前较多将期间费用分配到产品成本，并且最近三年不断增加期间费用的分配比例；小规模企业虽然目前较少分配期间费用到产品成本，但最近三年正在不断提高制造费用的分配比例。特大规模的企业较多使用作业成本法，最近三年中等规模企业明显扩大了作业成本的计算范围。

综上所述，目前中等规模企业和较大规模企业较多地吸收了作业成本法的理念，但并未全面采用作业成本法；而特大规模的企业较多采用作业成本法，小企业可能是受到规模、资金等方面的限制，较少采用作业成本法，但在成本核算方面还是吸收了一些作业成本管理的理念。

5 结论

通过对国内 133 家制造企业作业成本法运用状况的调查，我们可以得出以下结论：

1.我国国内采用作业成本法核算产品成本的制造企业并不多，但是作业成本管理的理念如对制造费用采用多基础分配和将企业的期间费用（如研发费用、财务费用、广告费用、仓储费用等）分配至产品成本等已经被较多的企业所吸收采纳，这些理念最近三年正在不断推广。

2.成本结构是影响国内制造企业采纳作业成本法的重要因素，期间费用与间接费用比例较高的企业较多采用作业成本法，并且最近三年不断推进作业成本法的应用，但值得注意的是，制造费用比例的高低似乎并未影响作业成本法的推行。

3.不同行业采用作业成本法的状况差别较大：高科技行业最近三年明显提高制造费用、期间费用分配比重而且推进作业成本法的应用，而传统行业大都停留在三年前的水平。

4.地区和规模因素并未明显影响作业成本法的推行，特大规模的企业较多采用作业成本法，小企业可能是受到规模、资金等方面的限制，较少采用作业成本法。

5.目前国际上作业成本法的运用呈现下降的趋势，就我国国内企业而言应结合企业自身的生产流程和经营环境的特点，适当的运用作业管理的一些理念即可，并不一定要按部就班地套用某种模式，整体采用作业成本法。

参考文献

- [1] 陈晓光，作业成本法及其在中国的应用，财经广场，2004，第6期
- [2] 杨继良，国外作业成本法推行情况的调查综述，会计研究，2005，7
- [3] 张朝宓 熊焰初，当代管理会计研究，北京大学出版社，2006

Is activity-based costing need for Chinese manufacturers?

---- An investigation from Chinese manufacturing industry

XIONG Yan-ren¹, SU Wen-bing¹, QIU Qiu-ju¹, ZHANG Si-lei¹

(1. Department of Accounting, Nanjing University, Nanjing 210093, China)

Abstract: This paper reports the results of a survey of 133 Chinese manufacturers on the implementation of activity-based costing (ABC). The survey results show that many Chinese firms have used the ABC concepts with multiple cost drivers and incorporated period expenses into product costs, but the formal ABC applications are not as popular. This research also investigates the effects of cost structure, industry, region, firm size, and ownership structure on ABC applications. We find that cost structure and industry are the main causes of ABC applications among Chinese manufacturers. The firms with a higher indirect expense percentage to their total value chain costs have a higher probability of adopting ABC systems. Recently, in the past three years, innovative industries' firms have increased their manufacturing overhead expense percentages and period expense percentages as well as visibly pushed forward applications of ABC. However, most of the traditional

industries' firms continue to keep the same degree of applications as they used three years ago.

Key Words: activity-based costing; manufacturers; cost structure; industry; ownership structure

作者简介:

熊焰韧, 南京大学会计学系, 副教授, 博士

苏文兵, 南京大学会计学系, 副教授, 博士

仇秋菊, 南京大学会计学系, 硕士研究生

张思磊, 南京大学会计学系, 硕士研究生

¹ 描述 1: 为准确反映不同产品的成本消耗, 您所在企业在分配制造费用是采用多个分配基础

描述 2: 最近三年, 您所在企业的制造费用分配基础在数量上有明显增加

描述 3: 内部管理决策时, 您所在企业将期间费用(如研发费用、财务费用、广告费用、仓储费用等)分配到产品

描述 4: 最近三年, 您所在企业明显增加期间费用分配到产品的比重, 计算“完全成本”为内部管理决策服务

描述 5: 您所在企业采用作业成本法计算产品成本

描述 6: 最近三年, 您所在企业明显扩大了作业成本计算范围

反馈者被要求对以上描述符合自己所在企业状况的程度给予 0—6 的计分, 其中 0 分表示完全不符合或没有变化, 6 分表示符合的程度很高或变化很大

² 数据分析方法: (1) 以制造费用、期间费用以及间接费用比例的中位数为界限, 对样本企业做一个简单的分类: 制造费用比例高于 0.0914 的企业为高, 其它为低制造费用企业, 根据企业期间费用及间接费用也作类似划分。(2) 将问题 1、3、5 的打分重新归类, 0 至 3 分为一档赋值为 0, 4 至 6 分为一档, 赋值为 1, 表示对作业成本方法和原理的认同与否。(3) 以制造费用、期间费用以及间接费用比例为因子, 对这 6 道题的打分进行方差分析。

³ 样本回答比例指该类样本中各分值样本企业数占该类样本的比例

⁴ 根据样本在第一部分的分类对样本总体进行显著性分析, 针对存在显著性差异的分类进行具体分析, 探索其他因素对国内制造企业采用作业成本法的影响。