

国家教育部人文社会科学研究规划基金资助 (批准号09YJA63063)
国家“985”哲学社会科学创新平台——南京大学经济发展与转型中心资助

管理会计实践 发展与展望

——创新方法在中国企业的应用调查与分析

GUANLI KUAIJI SHIJIAN FAZHAN YU ZHANWANG

CHUANGXIN FANGFA ZAI ZHONGGUO QIYE DE YINGYONG DIAOCHA YU FENXI

熊焰韧 苏文兵 张朝宓 著

CHUANGXIN FANGFA
ZAI ZHONGGUO QIYE de
YINGYONG DIAOCHA
YU FENXI



中国财政经济出版社

014035991

F234.3
135

国家教育部人文社会科学研究规划基金资助 (批准号 09YJA63063)
国家“985”哲学社会科学创新平台——南京大学经济发展与转型中心资助

管理会计实践发展与展望

——创新方法在中国企业的应用调查与分析

熊焰韧 苏文兵 张朝宓 著



中国财政经济出版社



北航

C1723197

F-234.3
135

100230310

图书在版编目 (CIP) 数据

管理会计实践发展与展望：创新方法在中国企业的应用调查与分析/熊焰韧，
苏文兵，张朝宓著. —北京：中国财政经济出版社，2013. 6

ISBN 978 - 7 - 5095 - 4542 - 3

I. ①管… II. ①熊…②苏…③张… III. ①管理会计 - 研究 - 中国
IV. ①F234. 3

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2013) 第 114741 号

责任编辑：吕小军

责任校对：徐艳丽

封面设计：思梵星尚

版式设计：董生平



中国财政经济出版社出版

URL: <http://www.cfeph.cn>

E-mail: cfeph@cfeph.cn

(版权所有 翻印必究)

社址：北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码：100142

营销中心电话：88190406 北京财经书店电话：64033436 84041336

北京富生印刷厂印刷 各地新华书店经销

787 × 1092 毫米 16 开 29 印张 529 000 字

2013 年 6 月第 1 版 2013 年 6 月北京第 1 次印刷

定价：58.00 元

ISBN 978 - 7 - 5095 - 4542 - 3/F · 3682

(图书出现印装问题，本社负责调换)

本社质量投诉电话：010 - 88190744

反盗版举报热线：88190492、88190446

前言

20 世纪后期,随着东亚以及欧洲经济的崛起和信息技术的发展,经济全球化和信息化的浪潮改变着世界的面貌,也推动着管理理念的变革和管理工具的创新。作为管理和会计融合的领域,管理会计实践与研究也呈现出空前的繁荣景象。诸多管理会计理念、管理系统设计在世界各国作用日益明显,类似的管理思想和系统设计,如全面质量管理(TQC)、适时制(JIT)、标杆法(Benchmarking)、作业成本法(ABC)、作业成本管理(ABM)、生命周期成本(LCC)、目标成本(TC)、平衡记分卡(BSC)在几乎所有的工业化、后工业化世界中找到越来越多的立足之地(Granlund、M. & K. Lukka, 1998^①)。正如国际会计师联合会(International Federation of Accountants, 1998^②)和管理会计师协会(Institute of Management Accountants, 1999^③)的文件所指出的那样:“过去 20 年已经见证了管理会计实践相当显著的变化,管理会计从传统的强调面向财务的决策分析和预算控制,发展到包含更多战略的方法,强调识别、计量和管理影响股东价值的关键性财务和运行的动因。”“类似的发展出现在管理会计研究中,预算和财务控制技术的经验研究正在让位于有关各种‘新’技术(如作业成本法、平衡记分卡、战略会计和控制系统、业绩指标的经济价值等)的新的研究。”(Ittner, C. D., & D. F. Larcker, 2001^④)

近 20 年来,我国管理和会计领域的学者不断把最新的国际研究成果介绍进来,不少企业也开始尝试管理会计创新的实践,在学术性和实践性的期刊上都经常能看到相关的文章和报道。不过,关于我国管理会计创新实践的详细调查却不多见,因此创新的管理会计工具和方法在我国企业实践的情况,一直缺

① Granlund, M. & K. Lukka. 1998. It's a Small World of Management Accounting Practice. *Journal of Management Accounting Research*, 10: 154 - 171.

② International Federation of Accountants. 1998. *International Management Accounting Practice Statement: Management Accounting Concepts*. International Federation of Accountants, New York. 参见 Ittner, C. D., & D. F. Larcker (2001).

③ Institute of Management Accountants. 1999. *Counting More, Counting Less. Transformations in the Management Accounting Profession*. IMA Publications, Montvale, NJ. 参见 Ittner, C. D., & D. F. Larcker (2001).

④ Ittner, C. D., & D. F. Larcker. 2001. Assessing empirical research in managerial accounting: a value-based management perspective. *Journal of Accounting and Economics* 32: 349 - 410.

少系统而全面的调查资料。

然而,21世纪初爆发的安然等公司丑闻将会计学界的注意力吸引到财务报告和内部控制领域,20世纪后期管理会计研究的兴旺景象似乎戛然而止^①。与此同时,对作业成本法、平衡计分卡以及预算管理等西方发达国家起源的管理方法的批评声音也不断传入我国。这对于正在融入国际经济大家庭的中国企业管理者来说,难免有些困惑,那些刚刚被“炒热”、企业正在开始或准备实施的创新方法究竟有没有用呢^②?

芬兰学者 Kari Lukka 和 Markus Granlund (2002^③) 在讨论会计发展过程时说:“过程的开始是从某个地方撞击其核心思想,启动它的出现,构造它的初始版本,尝试去推销这个新理论或概念给相关的受众。若是管理理论或概念的情况(如 ABC),这第一阶段引起最初的真实世界的实施。第二阶段包括对新理论或概念的进一步分析(如它的组织含义),以便深刻地描述、理解和解释它。第三阶段,或迟或早,这种新的理论或概念会逐渐被看作一个更基础性评价的靶子,在这个过程中,这种理论或概念会被放进更广泛的组织和社会环境,以便剖析和评判它反映的核心价值以及它真正提倡的目标。”

这样看创新的出现、发展及批评可能会心态平和很多:既不要盲目追风,也不要盲目否定。也就是说,热潮过后,或许正好给了管理会计学者一个冷静盘点和思考的时机。

也是机缘巧合,我因一个学生的实验研究论文请教美国圣地亚哥大学周齐武教授,进而有幸拜读了周先生有关作业成本法、平衡计分卡、客户会计等主题的一系列文章,受其思想启发和鼓励指导,我们在南京大学会计与财务研究院杨雄胜教授支持下,组成课题组对中国境内大中型企业的中高层管理者和财会人员进行了《企业管理会计创新的现状与趋势》的调查。在问卷设计和数据分析的过程中得到周先生的许多指点,但因难以达到其希望的水准,所以周老师不肯与我们联合署名^④,恭敬不如从命,我们只好心存感激与惭愧了。

我们所做的这个中国管理会计创新实践的调查研究,探索了我国企业采纳和实施作业成本法、平衡计分卡、战略成本管理、客户会计等创新理念和方法的情况、动机和效果,为认识和理解这一领域的变化和发展趋势,提供了第一

① 如杨继良将 ABC 的发展分为兴起(1988—1994 年)、高潮(1995—1999 年)、冷静(2000—2004 年)三个阶段,参见杨继良:“国外作业成本法推行情况的调查综述”,《会计研究》2005 年第 7 期,第 81—85 页。

② 参见王斌:《公司预算管理研究》,中国财政经济出版社 2006 年版,第 213 页。

③ Lukka, K., & M. Granlund. 2002. The fragmented communication structure within the accounting academia: the case of activity-based costing research genres. *Accounting, Organizations and Society*: 165—190.

④ 本书中只有两篇文章,因为我们用了周老师设计的调查条目,所以他同意和我们联合署名。

手的资料。

这个研究虽然样本范围有限,很多问题的设计比较粗糙,理论上的探讨也比较肤浅,不过还是取得了一些可喜的成果。例如,我们发现国际上流行的管理会计创新理念和工具,在我国得到相当广泛的传播,并且被一些企业采用(如作业成本法的基本理念和方法就有四分之一左右的企业接受并运用);更可喜的是采纳创新管理思想和方法的企业行为比较合理,如采纳作业成本法和客户会计的企业的成本结构与需求理论预期比较一致。另外,我们还发现采纳创新管理会计理念和方法的企业有较好的管理效果,如采纳作业成本法的企业在常规或非常规决策中有更多的成本信息应用,采纳平衡计分卡的企业有更好的组织协调和激励作用等等。这些结果显然对我国的管理会计研究有新的贡献。在研究过程中我们还对相关问题进行了文献整理和思考,在这里也把心得一并奉上,与志同道合的朋友们分享。

我们的调查研究得以进行,必须感谢那些为我们提供调查反馈的热心的企业界同行,没有他们从百忙中抽空给我们填写问卷,我们的研究就成为“无米之炊”。同时要特别提到的是参与我们发放和收集问卷的众多校友,我们无法一一列举他们的名字,但是我们不会忘记他们对母校和老师的全力支持,我们无法答谢他们,唯有用更加努力的工作为我们共同的母校增光添彩。

在数据录入、整理和分析的阶段,常家瑛、李运、林慧苗、吕麟俊、莫迁、仇秋菊、盛春艳、王亮亮、魏爱利、叶青、张吉翔、张思磊以及曹林凤(以姓氏笔划为序)等同学做了大量工作,有些文章发表时列示了他们的姓名,也有人做了很多基础性工作,但是并没有姓名出现在作者表中,在此我们也一并表示感谢。另外,书稿校对中还得到梁迎弟、郑元慕、陈聪聪、许佳和吕晶晶等同学的帮助,在此也表示感谢。

在研究过程中,部分成果已在一些学术期刊上发表,这些刊物包括《会计研究》、《北京工商大学学报》、《兰州商学院学报》、《山西财经大学学报》、《立信会计学院学报》等,另外我们还得到林文雄老师帮助,有两篇文章发表在 *Journal of Cost Management* 上,我们对这些学术刊物和编辑的赏识表示感谢。

最后,我们的研究得以专著形式出版,要感谢国家985哲学社会科学创新平台——南京大学经济发展与转型研究中心的资助,以及中国财政经济出版社和编辑的辛勤工作。

当然,目前的这个研究成果只能算是填补空白,遗留的问题比解答的问题更多,需要今后更多学者继续调查和研究,希望我们能起到抛砖引玉的作用。

中国正越来越成为世界政治经济舞台上不可忽略的成员,中国的现状、成

[illegible]

張朝憲

2013 年 3 月 30 日

目 录

第一章	总体情况分析	(1)
第一节	调查背景	(1)
第二节	问卷设计与样本分布	(2)
第三节	问卷分析	(3)
第四节	结语	(13)
第二章	作业成本法应用调查	(16)
第一节	作业成本法在全球的应用状况	(16)
第二节	作业成本法在我国制造业的应用状况	(37)
第三节	影响我国企业实施 ABC 的主要因素	(78)
第四节	作业成本法在我国企业应用的理论解释	(90)
第三章	平衡计分卡应用调查	(118)
第一节	平衡计分卡在全球的应用状况	(118)
第二节	我国企业业绩评价的指标及其效果	(140)
第三节	业绩评价中公司特征与非财务指标选择	(176)
第四节	分权还是集权?——我国企业授权与激励现状调查	(187)
第四章	战略成本管理实践调查	(257)
第一节	战略管理会计研究背景	(257)
第二节	我国战略成本管理的实践	(266)
第三节	客户盈利能力分析——个性化时代的发展趋势	(356)

第五章 信息共享与会计参与调查 (369)

第一节 中国企业信息共享及其影响因素 (369)

第二节 会计参与和价值创造——基于我国企业的调查分析
..... (382)**第六章 管理会计理论与传播** (400)

第一节 管理会计终身成就奖获得者与管理会计发展 (400)

第二节 创新传播与管理会计创新 (409)

第三节 北美管理会计实践综述 (423)

附录 调查表 (447)

第一章

总体情况分析

本书通过问卷调查了解战略成本管理、作业成本管理和平衡计分卡等先进管理会计方法在我国企业的应用状况及发展趋势，调查发现先进管理会计方法的理念正在逐渐被企业所接受，我国企业的管理会计实践正在不断发展，但是，先进管理会计方法的应用还相当有限。随着我国企业管理会计实践的发展，企业界产生了应用先进管理会计方法的需求，但如何将先进管理会计方法与我国企业的实践相结合，目前仍缺乏足够的理论指导。

第一节

调查背景

中国经济的发展引起国际社会普遍关注，学者们不仅关注我国经济改革的进程，而且关注中国企业管理与会计的发展状况。为全面了解中国会计的状况，南京大学会计学系 1999 年 10 月进行了“中国企业会计实况调查”，以问卷调查为起点，深入研究中国企业管理会计实况。鉴于当时中国企业的状况，主要调查了传统管理会计方法在国内企业的应用。

20 世纪 80 年代以来，管理会计领域出现了很多先进的方法。如伊特内尔和拉克尔 (Itner & Larcker, 2001) 所说：“过去二十年，管理会计实践发生了显著变化。相应地，90 年代以来的管理会计研究中也出现了类似的发展，预算和财务控制等经验研究正让位于作业成本法、平衡计分卡、战略会计和控

制系统、经济价值业绩计量等有关‘新’技术的研究。”这些崭新的研究主题不仅在会计领域，而且在经济管理领域都产生了相当的影响。尽管对这些方法的评价褒贬不一，但这些方法在争论与质疑中不断地传播。卡普兰获得 2006 年度管理会计终身贡献奖时指出：虽然作业成本法和平衡计分卡应用成本昂贵，但事实证明它们创造的价值远超过其成本。未来的研究方向是怎样更有效、更简便地使用它们（Kaplan, 2006）。

改革开放 30 多年的进程中，中国如同一个巨大的试验场，以不可逆转的姿态向商业社会转轨，中国企业管理在探索中不断前行。毋庸置疑，中国要赶超西方，中国企业要融入国际经济，先进管理会计方法的应用是不可或缺的。

近年来，我国会计学术界大量介绍西方先进管理会计方法，推动中国管理会计实践的发展。然而，管理会计先进方法在实务界的应用情况到底如何，迄今为止尚未有一个较为全面的资料，这在一定程度上阻碍了对中国管理会计问题作出有针对性的研究，理论与实务脱节的现象在管理会计领域表现得尤为突出。

在这一背景下，南京大学会计学系课题组进行了“中国企业管理会计创新现状与趋势”调查。根据西方发达国家最近 10 年管理会计方法创新的动向，以及中国企业提升自己竞争力和参与国际竞争的现实需要，课题组选择战略成本管理、作业成本管理、平衡计分卡三种方法作为本次调查的主要内容，试图借此对管理会计先进方法在中国企业的应用现状作出初步判断，为提升中国企业的管理水平提出有针对性的建议。

第二节

问卷设计与样本分布

本调查对象定位于公司高层，尤其是财务主管和骨干。问题主要集中在三个方面：（1）管理会计创新方法的经营理念是否为企业所接受？（2）管理会计创新方法是否为企业所应用？（3）管理会计创新方法应用效果如何？这三个方面是管理会计理论界与实务界共同关心的问题，也是研究中国管理会计实践状况必须面对、不容回避的问题。

在问卷设计阶段，我们发现尽管有些企业没有全面实施战略成本管理、作业成本法、平衡记分卡等先进管理会计方法，但是在成本管理、成本核算、业

绩效评价中的革新已经体现出这些先进管理会计方法的理念。因此,我们试图凝练出先进管理会计方法的经营理念,在问卷设计中通过“旁敲侧击”的问题,观察这些核心理念是否为中国企业所接受。

战略成本管理在进行成本管理的同时关注企业在市场中的竞争地位,并借助成本管理,使企业更有效地适应其持续变化的外部环境(Shank & Govindarajan, 1983)。战略成本管理的核心理念在于将成本管理与企业竞争战略有机地结合起来。作业成本法依据不同成本动因分配成本,追根溯源找出导致成本发生的真正原因,确定其责任归属,并且通过消除不增加价值的作业达到成本最优化(Kaplan, 1998)。作业成本管理的核心理念在于追踪成本动因,扩大成本分配范围,不断优化价值链。平衡记分卡由财务、顾客、内部经营过程、学习和成长四方面组成,兼顾战略与战术、长期和短期目标、财务和非财务衡量方法等方面,其核心理念在于将战略层层落实,真正实现股东、客户、员工利益的协调统一。

第三节

问卷分析

本次调查共发出问卷 800 余份,收到问卷 257 份。东南部沿海 171 个样本;东北部 27 个样本;中西部 20 个样本;地区不详 3 个样本。其中上市公司(含内地上市和境外上市)样本数 46;外资企业(含合资和境外独资企业)样本数 63;民营企业(在上市类计数的不重复)样本数 41;国有非上市公司样本数 71。调查对象主要为企业的高层管理人员,在所在企业平均工作年限 10 年以上。本次调查中等规模的企业居多。本问卷重点调查先进管理会计方法的应用情况,内容包括受重视程度、应用程度及普及程度,以全面了解中国管理会计实践。根据问卷调查有效信息,主要从战略成本管理、作业成本法和平衡记分卡三方面分析。

一、战略成本管理

(一) 市场竞争状况分析

本部分有效问卷 221 份,要求受访问者从价格成本、质量技术、客户服务

和设计创新四方面评价市场竞争形势（用0—6衡量，0表示几乎没有竞争，6表示竞争程度很激烈），如表1-1。

表 1-1 企业市场竞争状况描述性统计

项目 分值	成本价格		质量技术		客户服务		设计创新	
	频数	百分比	频数	百分比	频数	百分比	频数	百分比
0	10	4.5	10	4.5	11	5.0	20	9.0
1	19	8.6	17	7.7	24	10.9	31	14.0
2	18	8.1	23	10.4	15	6.8	33	14.9
3	33	14.9	24	10.9	43	19.5	34	15.4
4	29	13.1	40	18.1	34	15.4	25	11.3
5	44	19.9	47	21.3	35	15.8	21	9.5
6	30	13.6	21	9.5	20	9.0	15	6.8
平均数（标准差）	3.661（1.784）		3.604（1.714）		3.374（1.725）		2.760（1.791）	

总体来看，我国企业目前在价格成本方面竞争最为激烈，其次是质量技术和客户服务，而设计创新的竞争相对较弱。但不同地区、不同规模、不同行业、不同产权性质的企业所面临的市场环境不尽相同。方差分析发现：

设计创新方面，不同地区的企业差异明显（F值3.681，P值0.027），东南沿海地区的竞争更为激烈。价格和成本竞争方面，不同规模的企业之间有较大差异（F值2.320，P值0.077），其中，小型企业的均值为3.154，中型为3.969，大型为3.509，特大型为4.192。质量技术竞争方面，传统行业与高科技行业差异显著（F值7.145，P值0.008），其中传统行业的平均得分为3.340，高科技行业4.250。

制造业与非制造业在价格成本、质量技术和客户服务的竞争程度方面有明显差异（见表1-2），其中制造业在价格成本和质量技术方面的竞争更为激烈，而非制造业则更为重视客户服务。

表 1-2 制造业与非制造业竞争重点

项目 分类	价格成本			质量技术			客户服务		
	均值	F值	P值	均值	F值	P值	均值	F值	P值
非制造业	3.333	4.374	0.038	3.203	7.082	0.008	3.824	8.883	0.003
制造业	3.889			3.880			3.065		

综上所述,我国企业市场竞争的重点主要集中在价格成本和质量技术上。具体而言,东南部沿海地区企业的竞争重点主要为创新设计;大规模企业则定位于价格成本;民营企业最重视设计创新的竞争;高科技行业更加注重产品的质量技术;而制造业企业则偏重产品的价格成本以及质量技术,非制造业倾向于客户服务的竞争。

(二) 企业战略重点

参照波特的战略理论,我们将企业的战略重点细分为创新、质量、客户、成本、市场和人才等六个方面:(1) 创新产品,强调技术的先进性、设计的新颖性;(2) 追求质量,避免退货、返工等质量问题;(3) 客户为中心,强调客户服务,重视客户满意度;(4) 降低成本,减少消耗,提高盈利性;(5) 提高市场占有率,扩展新领域和新市场;(6) 人才为中心,吸引、培养、留住人才。用1—6排序打分,结果见表1-3。

表 1-3 企业战略重点选择的样本描述性统计

项目 分值	创新		质量		客户		成本		市场		人才	
	频数	百分比	频数	百分比	频数	百分比	频数	百分比	频数	百分比	频数	百分比
1	40	18.1	29	13.1	18	8.1	20	9.0	31	14.0	44	19.9
2	36	16.3	39	17.6	27	12.2	21	9.5	20	9.0	35	15.8
3	25	11.3	32	14.5	28	12.7	31	14.0	28	12.7	34	15.4
4	28	12.7	26	11.8	37	16.7	38	17.2	33	14.9	31	14.0
5	26	11.8	33	14.9	27	12.2	33	14.9	40	18.1	32	14.5
6	25	11.3	24	10.9	46	20.8	43	19.5	36	16.3	12	5.4
均值	3.217		3.366		3.907		3.925		3.739		3.043	
(标准差)	(1.744)		(1.665)		(1.670)		(1.642)		(1.728)		(1.598)	

由表1-3可见,成本和客户的平均得分较高,而人才和创新的得分较低,表明降低产品成本和提高服务质量是我国企业当前的战略核心,而创新和人才的重要性相对降低。具体来看,各战略在不同地区、规模、产权以及行业之间存在较大差异,见表1-4。

表 1-4 企业竞争战略选择显著性差异

战略	类型 (F 值/P 值)	具体差异 (均值)	
创新	产权差异 (3.485/0.017)	上市公司 (2.474)	外资企业 (3.607)
	行业差异 (4.828/0.029)	民营企业 (3.400)	国有企业 (3.232)
		非制造业 (2.878)	制造业 (3.453)
质量	行业差异 (8.227/0.005)	非制造业 (2.946)	制造业 (3.651)
客户	规模差异 (2.301/0.079)	小规模 (3.385)	中等规模 (4.108)
	行业差异 (25.857/0.000)	较大规模 (4.052)	特大规模 (3.320)
		非制造业 (4.622)	制造业 (3.422)
成本	地区差异 (2.651/0.073)	东南部沿海 (3.785)	东北部 (4.136)
		中西部 (4.706)	小规模 (3.556)
	规模差异 (2.451/0.065)	中等规模 (3.761)	较大规模 (4.000)
		特大规模 (4.654)	
市场	产权差异 (3.514/0.016)	上市公司 (4.325)	外资企业 (3.466)
		民营企业 (3.161)	国有企业 (3.915)

由表 1-4 可见,不同地区的企业之间的战略差异主要表现在成本方面,中西部的企业最重视成本因素,其次是东北部。相对而言,东南沿海地区企业的成本重要性最低。

从规模来看,不同规模的企业在客户战略和成本战略方面差异明显,其中客户在企业战略中的地位与企业规模呈倒 U 形,中型企业最重视客户,小型和大型的企业重视程度相对降低,规模越大的企业越重视成本。制造业企业更为重视创新活动和产品质量,而非制造业企业更加关心客户服务。外资企业最重视产品创新,而上市公司更关心市场占领。

(三) 成本信息使用状况

为了解成本信息在企业相关决策中发挥的作用,我们从存货管理、定价决策、生产决策、预算编制、投资决策、招投标、业绩评价、报酬制定等八个方面评价成本信息的使用情况,结果见表 1-5 (0 表示不使用,1 表示偶尔使用,3 表示经常使用,5 表示常规性使用)。

表 1-5 显示,总体上样本企业目前在预算编制、产品定价和业绩评价方面使用成本信息较多,而在产量、薪酬、招标和投资等决策方面使用成本信息相对较少。但不同地区、规模、行业的企业之间成本信息的使用情况有所不同,方差分析发现:(1)在定价决策方面,不同地区企业使用成本信息的状况有显著差

异 (F 值 3.388, P 值 0.036), 其中东南部沿海地区企业 (均值 3.671) 在产品定价决策中使用成本信息的频率最高; 制造企业比非制造企业更多使用成本信息进行定价决策 (见表 1-6)。(2) 在预算决策中, 企业规模越大, 预算决策中使用成本信息越多; 同时, 传统行业与高科技行业在预算决策中成本信息的使用程度也有明显差异 ($F=3.284$, $P=0.072$), 其中传统行业的均值为 4.060, 高科技行业为 3.585, 表明成本信息对传统行业的预算编制影响更大。(3) 在招标决策中, 制造业与非制造业使用成本信息的频率也有明显不同 ($F=4.218$, $P=0.041$), 其中非制造业在招标时使用成本信息明显更多。

表 1-5 企业对成本信息使用的样本描述性统计

项目 分值	存货		定价		产量		预算		投资		招标		评价		报酬	
	频数	百分比	频数	百分比	频数	百分比	频数	百分比	频数	百分比	频数	百分比	频数	百分比	频数	百分比
0	18	8.1	14	6.3	38	17.2	6	2.7	13	5.9	28	12.7	9	4.1	28	12.7
1	25	11.3	23	10.4	34	15.4	22	10.0	42	19.0	39	17.6	24	10.9	37	16.7
3	92	41.6	74	33.5	73	33.0	67	30.3	85	38.5	64	29.0	76	34.4	76	34.4
5	69	31.2	97	43.9	56	25.3	114	51.6	58	26.2	67	30.3	98	44.3	59	26.7
均值 (标准差)	3.167 (1.619)		3.510 (1.633)		2.652 (1.841)		3.794 (1.497)		2.965 (1.620)		2.859 (1.847)		3.585 (1.555)		2.800 (1.776)	

表 1-6 制造业与非制造业对比

项目 分类	定价			产量			预算			招标		
	均值	F 值	P 值	均值	F 值	P 值	均值	F 值	P 值	均值	F 值	P 值
非制造业	3.197	4.452	0.036	2.307	4.274	0.040	4.104	5.324	0.022	3.197	4.218	0.041
制造业	3.689			2.857			3.614			2.648		

表 1-7 显示了与 3 年前相比成本信息在各项决策中作用的变化, 1 表示比 3 年前用得少, 2 表示使用数量基本没有变化, 3 表示比 3 年前用得多。

表 1-7 企业 3 年内成本信息使用增量的样本描述性统计

项目 分值	存货		定价		产量		预算		投资		招标		评价		报酬	
	频数	百分比	频数	百分比	频数	百分比	频数	百分比	频数	百分比	频数	百分比	频数	百分比	频数	百分比
1	10	4.5	6	2.7	4	1.8	7	3.2	9	4.1	12	5.4	2	0.9	5	2.3
2	69	31.2	63	28.5	76	34.4	65	29.4	66	29.9	78	35.3	68	30.8	82	37.1
3	123	55.7	134	60.6	117	52.9	134	60.6	121	54.8	107	48.4	135	61.1	112	50.7
均值 (标准差)	2.559 (0.589)		2.631 (0.542)		2.574 (0.535)		2.617 (0.553)		2.571 (0.582)		2.482 (0.611)		2.649 (0.499)		2.538 (0.548)	

由表 1-7 看出,总体上成本信息近 3 年在企业各项决策中的使用频率均有所增加,但方差分析发现,不同类型企业有所不同:(1)近年来成本信息在不同地区企业的预算编制和投资决策方面的使用变化存在差异,编制预算方面 ($F=4.195$, $P=0.016$),东北部的使用变化(均值 2.333)明显低于东南部(2.656)和中西部(2.684);投资决策方面 ($F=3.482$, $P=0.033$),东北部的使用变化(均值 2.292)却明显高于东南部(2.607)和中西部(2.684)。(2)制造业与非制造业企业在存货管理、定价决策两方面近年来成本信息的使用变化有明显差异;存货管理方面 ($F=6.131$, $P=0.014$),制造业的变化(均值为 2.636)明显超过非制造业(2.425);定价决策方面 ($F=5.282$, $P=0.023$),制造业(均值 2.695)也超过非制造业(均值 2.514)。

二、作业成本管理

本次问卷调查旨在了解作业成本法在国内企业的普及率、应用程度以及推广趋势,探索有利于中国制造业成本核算和管理的道路。实收样本 257 份,选择其中 133 份制造业样本和 88 份非制造企业样本(共 221 份),依据地区、规模和行业分布划分子样本。

(一) 成本结构对制造企业运用作业成本法的影响

为了解成本结构对作业成本法应用的可能影响,我们从制造费用和期间费用两个方面调查了企业的共同费用在企业整个价值链中的比例,见表 1-8。方差分析发现制造费用和期间费用在不同行业间有明显差异,其中制造业的期间费用比非制造业低 16%,高科技行业制造费用比传统行业高 4%。

表 1-8

企业共同费用占企业价值链的比重

	均值	中位数	方差	最小值	最大值
制造费用	0.09	0.07	0.01	0.00	0.70
期间费用	0.39	0.37	0.07	0.00	1.00

统计分析发现,制造费用比例不同的企业,作业成本法应用程度没有明显差异,但期间费用比例不同的企业存在显著不同,见表 1-9。

表 1-9 显示,最近 3 年,期间费用比例高的企业在增加制造费用的分配比例、增加期间费用分配到产品的比重、扩大作业成本的计算范围等方面比期间费用比例低的企业有明显增加。