



QIYE CHANPIN

CHENGBEN XITONG

SHEJI XUANZE YANJIU

企业产品成本系统 设计选择研究

李亚光 © 著

中国社会科学出版社



QIYE CHANPIN

CHENGBEN XITONG

SHEJI XUANZE YANJIU

企业产品成本系统 设计选择研究

李亚光◎著

中国社会科学出版社

图书在版编目(CIP)数据

企业产品成本系统设计选择研究 / 李亚光著. —北京:中国社会科学出版社,2013.7

ISBN 978-7-5161-3060-5

I. ①企… II. ①李… III. ①企业-产品成本-系统设计-研究

IV. ①F275.3

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2013)第 170663 号

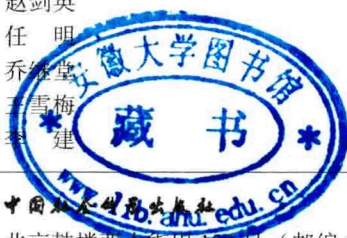
出 版 人 赵剑英

责任编辑 任 明

特约编辑 乔继堂

责任校对 王雪梅

责任印制 李 建



出 版 中国社会科学出版社

社 址 北京鼓楼西大街甲 158 号 (邮编 100720)

网 址 <http://www.csspw.cn>

中文域名:中国社科网 010-64070619

发 行 部 010-84083685

门 市 部 010-84029450

经 销 新华书店及其他书店

印 刷 北京奥隆印刷厂

装 订 北京市兴怀印刷厂

版 次 2013 年 7 月第 1 版

印 次 2013 年 7 月第 1 次印刷

开 本 710 × 1000 1/16

印 张 10.25

插 页 2

字 数 177 千字

定 价 40.00 元

凡购买中国社会科学出版社图书,如有质量问题请与本社联系调换

电话:010-64009791

版权所有 侵权必究

前 言

2012年2月9日财政部起草发布的《企业产品成本核算制度〔征求意见稿〕》，首次在会计制度中尝试推行作业成本法（ABC）。然而由于ABC实施的高复杂性和高成本，国外企业实践出现了所谓的“ABC之谜”，ABC系统设计和实施的影响因素和经济后果成为研究的热点。我国使用ABC的企业逐渐增多，但中国企业情景不同于西方国家，因此，企业产品成本系统设计选择的前因和后果问题研究对于我国企业成本管理改革具有重要的理论意义和现实意义。

产品成本系统复杂度的确定是企业产品成本系统的核心，产品成本系统复杂度和有效性的影响因素是企业产品成本系统设计选择的前因和后果问题的焦点。本书以权变理论为基础，通过对我国制造企业的问卷调查，研究公司情景因素、产品成本系统复杂度和产品成本系统有效性之间的关系，一方面扩展了产品成本系统复杂度的界定和衡量；另一方面运用结构方程模型方法，不仅解决了研究变量多维度测量问题，而且深入分析了影响因素间的路径关系。

本书共七章内容，回顾了相关研究文献，通过理论分析分别构建了产品成本系统复杂度和产品成本系统有效性影响因素的概念模型，提出了相关研究假设，并通过我国206家制造企业的问卷调查对研究模型和研究假设进行了实证检验。研究发现，竞争强度、感知环境的不确定性、组织规模、组织工作规范化程度和先进管理技术水平对产品成本系统复杂度有显著的正向影响，竞争强度、感知环境的不确定性、竞争战略、组织规模和高级制造技术水平对产品成本系统使用目的有显著的正向影响，产品成本系统使用目的对产品成本系统复杂度有显著的正向影响，产品成本系统复杂度影响因素按影响总效应由大到小依次为组织规模、组织工作规范化程度、产品成本系统使用目的、先进管理技术水平、竞争强度、感知环境的不确定性、高级制造技术水平和竞争战略；产品成本系统使用目的和产品

成本系统复杂度都对产品成本系统有效性产生正向影响，但是产品成本系统复杂度对产品成本系统有效性的影响效应要小于产品成本系统使用目的对产品成本系统有效性的影响效应；另外，研究还发现上市公司的产品成本系统复杂度明显高于非上市公司，这反映了上市公司先进管理会计方法的应用开展较好。最后研究结论为我国企业成本管理改革，尤其是作业成本法的使用，给出了管理启示。

本书在研究和出版过程中，得到山东青年政治学院、天津大学、山东大学等的大力支持。特别感谢山东青年政治学院学术专著出版基金资助，本书系山东青年政治学院学术成果。

由于作者的研究水平有限，错漏在所难免，真诚希望广大读者批评指正。

李亚光

2013年3月

目 录

第一章 绪论	(1)
第一节 研究背景、研究目的和研究意义	(1)
一 研究背景	(1)
二 研究目的	(4)
三 研究意义	(5)
第二节 核心概念的界定	(8)
一 产品成本系统	(8)
二 产品成本系统复杂度	(8)
三 产品成本系统有效性	(10)
四 产品成本系统使用目的	(11)
五 公司情景因素	(12)
第三节 研究内容和研究框架	(12)
第四节 研究方法和技术路线	(13)
一 研究方法	(13)
二 技术路线	(14)
第五节 研究的创新点	(15)
第二章 文献综述	(17)
第一节 产品成本系统设计影响因素研究综述	(17)
一 产品成本系统的演进及影响因素分析	(17)
二 作业成本系统设计的影响因素	(21)
第二节 产品成本系统复杂度研究综述	(30)
一 产品成本系统复杂度的界定和衡量	(31)
二 产品成本系统复杂度的影响因素	(37)
第三节 产品成本系统有效性研究综述	(41)

一	产品成本系统有效性的界定和衡量	(41)
二	产品成本系统有效性的影响因素	(44)
	本章小结	(48)
第三章	理论模型与研究假设	(50)
第一节	理论分析	(50)
一	理论基础	(50)
二	理论分析框架	(53)
三	产品成本系统复杂度影响因素的理论分析	(54)
四	产品成本系统有效性影响因素的理论分析	(58)
第二节	概念模型	(60)
一	模型构建的前提及适用范围	(60)
二	产品成本系统复杂度影响因素研究概念模型	(62)
三	产品成本系统有效性影响因素研究概念模型	(62)
第三节	研究假设	(64)
一	产品成本系统复杂度影响因素研究假设	(64)
二	产品成本系统有效性影响因素研究假设	(71)
	本章小结	(73)
第四章	研究设计	(74)
第一节	变量定义与测量	(74)
一	公司情景因素	(74)
二	产品成本系统使用目的	(79)
三	产品成本系统复杂度	(80)
四	产品成本系统有效性	(84)
第二节	问卷设计	(88)
一	问卷设计的过程	(88)
二	问卷设计的内容	(89)
第二节	样本选择与数据收集	(91)
一	样本选择	(91)
二	数据收集	(91)
第三节	数据处理方法	(94)

本章小结	(96)
第五章 产品成本系统复杂度影响因素的实证研究	(98)
第一节 概念模型与研究假设	(98)
一 概念模型	(98)
二 研究假设	(98)
第二节 描述性统计分析	(100)
第三节 信度和效度分析	(102)
一 信度分析	(102)
二 效度分析	(103)
第四节 模型评价与假设检验	(107)
一 模型评价	(107)
二 假设检验	(109)
三 结构变量间的影响效应分析	(111)
第五节 公司基本特征对产品成本系统复杂度的影响分析 ...	(113)
一 行业类型对产品成本系统复杂度的影响分析	(114)
二 所有权性质对产品成本系统复杂度的影响分析	(114)
三 是否上市对产品成本系统复杂度的影响分析	(115)
第六节 实证结果与讨论	(115)
一 公司情景因素与产品成本系统复杂度的关系	(115)
二 公司情景因素与产品成本系统使用目的的关系	(117)
三 产品成本系统使用目的与产品成本系统复杂度的关系 ...	(118)
四 公司基本特征与产品成本系统复杂度的关系	(119)
本章小结	(119)
第六章 产品成本系统有效性影响因素的实证研究	(121)
第一节 概念模型与研究假设	(121)
一 概念模型	(121)
二 研究假设	(121)
第二节 描述性统计分析	(122)
第三节 信度和效度分析	(124)
一 信度分析	(124)

二 效度分析	(125)
第四节 模型评价与假设检验	(128)
一 模型评价	(128)
二 假设检验	(129)
三 结构变量间的影响效应分析	(131)
第五节 公司基本特征对产品成本系统有效性的影响分析 ...	(132)
一 行业类型对产品成本系统有效性的影响分析	(132)
二 所有权性质对产品成本系统有效性的影响分析	(133)
三 是否上市对产品成本系统有效性的影响分析	(134)
第六节 实证结果与讨论	(134)
一 产品成本系统使用目的与产品成本系统复杂度的关系 ...	(135)
二 产品成本系统使用目的与产品成本系统有效性的关系 ...	(135)
三 产品成本系统复杂度与产品成本系统有效性的关系	(135)
四 公司基本特征与产品成本系统有效性的关系	(136)
本章小结	(136)
 第七章 结论与展望	(138)
第一节 研究结论	(138)
一 公司情景因素、产品成本系统使用目的与产品成本系统复杂度 之间的关系	(138)
二 产品成本系统复杂度、使用目的与产品成本系统有效性之间的 关系	(140)
三 公司基本特征对产品成本系统复杂度和有效性的影响 ...	(141)
第二节 管理启示	(142)
第三节 研究展望	(143)
一 本书研究的局限性	(143)
二 进一步的研究方向	(144)
 附录 I 访谈提纲	(146)
 附录 II 调查问卷	(149)

第一章 绪论

本章共分五个部分：第一部分阐述了研究背景、研究目的和研究意义；第二部分对产品成本系统、产品成本系统复杂度、产品成本系统有效性和公司情景因素等核心概念进行了界定；第三部分介绍了研究内容和研究框架；第四部分阐述了研究方法和技术路线；最后第五部分概括了本研究的主要创新点。

第一节 研究背景、研究目的和研究意义

一 研究背景

（一）企业成本管理的外部环境日益严峻

随着全球经济一体化的发展，国内外日益激烈的竞争使企业的盈利空间越来越小。原材料、能源、交通等资源价格的持续上涨，以及市场的不可预期，使企业把提升竞争力的焦点转向了企业内部成本控制，基于成本信息的管理决策和行为将直接影响到企业的盈利能力和生存^①。据统计，目前世界 500 强企业中已有超过 480 家在中国安家落户^②，这些强大的对手，让原本就不平静的国内竞争变得异常激烈。2006 年以来美国次贷危机逐渐席卷全球，虽然我国没有在金融上遭受危机的严重冲击，但金融危机及经济动荡对我国的冲击和考验也是严峻的。随着我国经济的崛起，贸易顺差的出现，一些西方国家表现出了极大的恐慌，针对我国的反倾销事件层出不穷，加之人民币的不断升值，给我国从事国际贸易的企业带来了巨大的压力，造成经营成本的大幅度提高。在国内物价上涨压力较大、国际经济持续动荡的背景下，国内外经济形势的瞬息万变使企业面临的市场

① 周敏：《企业成本管理面临的问题及对策》，《人民论坛》2010 年第 32 期。

② 姜樊：《分享中国市场的成长机会》，《北京晨报》2011 年 12 月 5 日第 B04 版。

不可预期性越来越强。纵观我国企业面临的这些挑战,无不牵动着企业的成本和利润,企业成本管理水平直接影响到企业的盈利能力和生存。

(二) 我国企业成本管理问题突出

目前我国大部分企业的成本核算方法较为传统和单一,往往导致成本核算结果不准确^①。尤其是在现代制造环境下,企业生产成本中制造费用所占比例的增加,复杂的生产流程和数量众多的产品种类,使企业很难准确地将制造费用在成本核算对象之间进行分配,这导致了产品生产成本计算的不准确,成本信息扭曲甚至失真。而成本信息是企业决策的重要依据,不准确的成本信息无疑会给企业决策带来不好甚至灾难性的后果。我国大多数企业仍属于粗放式的管理模式,尤其是中小企业,成本管理精细化程度不够^②。由于成本核算方法简单化,导致成本核算对象不科学,往往只选择产品品种、批次以及某些步骤作为成本核算对象,这使企业由于无法取得详细的成本信息而不能实现成本的精细化管理,不能在众多产品品种中准确识别哪些产品盈利、哪些产品不盈利,更不了解每一张订单究竟为企业带来了多少利润,生产流程中的每一道工序的价值贡献多少,等等。这些成本管理难题时刻困扰着企业。近年来人们逐渐认识到了精细化管理的重要性,开始在企业管理的各个领域推行精细化管理。

(三) 作业成本法在我国企业尚未得到广泛推行

20 世纪 80 年代 Kaplan 等提出的作业成本法(ABC)成为成本会计的一项革命性变革^③,理论界和企业界掀起了研究和应用的热潮。从 20 世纪初的传统成本方法到 ABC,随着学者和从业人员对 ABC 认识的深入,发现 ABC 不仅是一种改进了的成本计算方法,还能更好地管理成本和作业等。作业成本法取得了巨大的成功,与差异分析、投资回报率和平衡计分卡一起被许多学者和从业人员视为 20 世纪管理会计方面最重要的创新^④。根据 Bain 咨询公司近来所做的调查,在美国实施过作业成本法的企业曾多达 60%^⑤。ABC 理论和方法得到了理论界和实务界的广泛认可,只

① 罗静:《企业财务成本管理存在的问题与强化措施》,《中国商贸》2012 年第 8 期。

② 王光明、薛恒新:《基于 ERP 系统的精细化成本管理方法融合探讨》,《财务与会计》2011 年第 9 期。

③ 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。

④ 孙航:《作业成本计算的应用研究》,《会计研究》1995 年第 9 期。

⑤ 朱璇、张田田:《作业成本法理论发展与应用研究综述》,《财会通讯》(综合版)2012 年第 12 期。

是其实施过程的复杂度和成本较高,对其采用产生了一定的影响。朱云、陈工孟(2000)对我国香港应用作业成本法的情况进行了调查,发现有15.5%的公司使用了ABC。而大陆地区许继电器股份有限公司在2001年开始实施ABC,其后也有一些企业开始探索使用ABC^①。熊焰韧、苏文兵和仇秋菊(2009)通过对我国133家制造企业的调查,发现作业成本法在内地采用的还不多。财政部2012年2月9日起草发布的《企业产品成本核算制度〔征求意见稿〕》第一次在会计制度中尝试推行作业成本法^②。作业成本法在我国企业尚未得到广泛推行,可以预见未来几年将被我国更多企业所接受和采用。

(四) 管理会计方法应用研究明显不足

作业成本管理、平衡计分卡、经济增加值和战略成本管理等先进管理会计方法的理念正在不断被我国企业所接受^③,经济比较发达地区和经营管理水平较高的企业,管理会计运用的广度和深度都较为理想,其成效也较为显著^④。随着我国企业管理会计实践的不断发

① 孟祥霞:《长三角制造业作业成本管理应用研究》,《企业经济》2006年第6期。

② 宫莹:《作业成本法在会计制度中试行》,《中国会计报》2012年2月17日第1版。《企业产品成本核算制度(征求意见稿)》第五十条和第六十五条分别指出工业企业以及通信、软件等企业可以根据自身经营管理特点和条件,利用现代信息技术,采用作业成本法对不能直接归属于成本核算对象的成本进行归集和分配。“《企业产品成本核算制度(征求意见稿)》起草说明”针对作业成本法的引入作了说明,指出制造费用(间接费用)的分配问题已经成为加强产品成本核算和管理的瓶颈和难点,由此引起了部分企业引入作业成本法,收到了较好的成效,有助于引导企业将产品成本核算与产品成本信息分析和应用结合起来,提高产品成本会计信息质量,促进企业降本增效,但也特别提出,并不是所有的企业都适用作业成本法。

③ 熊焰韧、苏文兵:《管理会计实践发展现状与展望——先进管理会计方法在中国应用状况调查》,《会计研究》2008年第11期。该作者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中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不断被中国企业所接受,中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。随着中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中国企业的实践相结合,目前仍缺乏足够的理论指导。

④ 胡玉明、叶志锋、范海峰:《中国管理会计理论与实践:1978年至2008年》,《会计研究》2008年第9期。该作者回顾了中国管理会计理论的发展,从20世纪70年代末至80年代初管理会计的引进阶段,到20世纪80年代中后期管理会计的普及阶段,再到20世纪90年代之后管理会计的反思与提升阶段,中国管理会计涌现出了一些具有创新性或“本土化”改进的理论与方法如作业成本法、经济增加值、平衡计分卡、全面预算管理等,这些理论与方法引入中国并加以中国“本土化”改进,取得较好成效。但是也认为与具有局限性的中国管理会计运用相比,中国管理会计理论研究更不容乐观,从某种意义上说,中国管理会计的“理论落后于实践”。

造环境下具有运用和创新管理会计方法的内在需求和动力^①，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。我国管理会计的理论研究主要集中在企业“应该”采用什么样的管理会计方法或企业在采用上述方法时“应该”注意哪些问题，鲜有文献能够提供我国企业采用上述方法的现状“是什么”以及是否有因素影响其效用的经验证据^②。

二 研究目的

企业产品成本系统设计选择的前因和后果是管理会计领域的长期备受关注的一个问题。20 世纪 80 年代以来，随着 ABC 的提出，该问题再次成为理论界和实务界关注的焦点。我国企业外部环境竞争日益激烈、市场的不可预期性增强，企业成本信息准确性不够甚至失真、成本管理精细化不够等成本管理问题突出，企业成本管理改革迫在眉睫。企业经营面临的内外部环境和企业成本管理依赖的环境都发生了巨大的变化，在新的环境下，传统产品成本系统由于不能够满足企业管理需求而备受批评，这时一种可供选择的产品成本系统——ABC 系统被提出了。ABC 取得了理论上的巨大成功，然而实践中却遇到了“ABC 之谜”^③。为了解开“ABC 之谜”，大量的研究开始关注 ABC 的采用和实施的影响因素，并且成为了 ABC 相关研究的一个重要方向。可能影响 ABC 采用和实施的大量潜在因素被众多学者研究，但是并没有取得一致的结论。这些研究，一方面让研究者认识到这个领域，不仅研究结果没有取得一致意见，而且研究方法也不够丰富，作进一步深入的研究是非常有必要的；另一方面，使研究者扩大了该领域研究的范围，不再仅仅聚焦于 ABC 的采用和实施上，而是将研究的重点放在产品成本系统设计的主要特征——复杂度的影响因素上，

① 冯巧根：《改革开放 30 年来中国管理会计制度的变迁与发展》，《上海立信会计学院学报》2009 年第 1 期。

② 潘飞、文东华：《实证管理会计研究现状及中国未来的研究方向——基于价值管理视角》，《会计研究》2006 年第 2 期。该作者指出在西方，学术界不仅关注企业是否“应该”采用价值管理技术的规范性问题，更为重要的是，他们提供了众多的经验证据用来支持其立论。

③ Gosselin, M., “The effect of strategy and organizational structure on the adoption and implementation of activity-based costing”, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 22, No. 2, 1997. ABC 方法在理论上取得了巨大的成功，但是在接下来 20 多年的实践调查表明 ABC 的传播过程并不像人们预期的那样顺利，这就是所谓的“ABC 之谜”。

也就是产品成本系统设计选择的前因。伴随而来的另一问题就是产品成本系统设计选择的后果——产品成本系统有效性问题。本研究借鉴 Schoute (2009) 的研究思路^①和潘飞等 (2010、2011) 提出的中国企业管理会计研究框架^②以及成本管理研究框架^③, 立足于转型经济环境的中国企业及其管理会计实践, 运用结构方程模型方法研究产品成本系统设计选择的前因和后果, 即公司情景因素、产品成本系统复杂度和产品成本系统有效性之间的关系, 为我国企业选择和设计产品成本系统提供理论参考。

三 研究意义

企业产品成本系统设计选择的前因和后果研究对于我国企业成本管理的改革具有重要的理论意义和实践意义。

1. 理论意义

(1) 针对产品成本系统设计选择问题采用了新的研究方法

企业产品成本系统设计选择问题一直以来是管理会计领域的一个备受关注的问题, ABC 的提出使该问题再次成为理论界和实务界关注的焦点。以往研究的重点是 ABC 系统的设计、实施以及影响因素, 近年来研究者扩大了该领域研究的范围, 产品成本系统设计的主要特征——产品成本系统复杂度成为研究的焦点。虽然有关 ABC 系统的设计、实施以及影响因素研究和有关产品成本系统复杂度的影响因素研究取得一些研究成果, 但是没有取得广泛认可的结论, 并且研究方法上更多是回归分析, 变量的测量上要么是单一问题测量, 要么是多维度测量后取算术平均数或加权平均数, 这无疑给研究带来了一定的局限性, 另外, 研究结论更多是反映了影响因素作用的结果, 并没有深入分析影响因素的路径关系。本研究运用结构方程模型方法研究产品成

① Schoute, M., "Antecedents and consequences of cost system design choices", PhD dissertation, VRIJE UNIVERSITEIT, 2009. 该作者采用荷兰制造企业问卷调查数据, 使用回归分析方法, 分别研究了环境、组织、技术与 ABC 采纳和使用关系以及成本系统复杂性、使用目的和成本系统有效性之间的关系。

② 潘飞、陈世敏、文东华、王悦:《中国企业管理会计研究框架》,《会计研究》2010年第10期。该作者基于 Otley (1980)、Brickley 等 (1995) 与 Ittner 和 Larcker (2001) 的三个框架的内容, 提出了一个扩展的管理会计实证研究框架, 框架中有三个主要的构成要素: 管理会计/控制系统、影响因素和经济后果。

③ 潘飞、王悦:《中国企业成本管理研究框架》,《财政监督》2011年第11期。该作者提出了中国企业成本管理研究框架, 包括影响因素、系统内容和经济后果三个构成要素, 它们之间的影响有的是通过中介变量 (路径分析) 的作用实现的, 有的是通过调节变量的作用实现的。

本系统设计选择的前因和后果问题,不仅解决了变量多维度测量问题,而且深入分析了影响因素之间作用的路径关系,并且建立了产品成本系统设计选择的前因和后果——公司情景因素、产品成本系统复杂度和产品成本系统有效性之间关系的理论分析框架。这对于企业产品成本系统设计选择问题研究方法的选择提供了新的思路,具有一定的理论意义。

(2) 扩展了产品成本系统复杂度的界定和衡量

企业产品成本系统设计选择问题研究的焦点是影响因素和经济后果(即前因和后果),而产品成本系统设计的核心,也就是其主要特征——产品成本系统复杂度的确定。产品成本系统复杂度内涵的界定和衡量的方法存在一定的争议,早期研究以是否采用了ABC系统的“二分法”^①来界定,近年来一些学者进一步丰富了产品成本系统复杂度的内涵,从“二分法”的界定扩展为以连续变量来判断,但是产品成本系统复杂度包含的内容,仅有学者进行规范性探讨,缺乏系统性研究。本研究扩展了产品成本系统复杂度的界定和衡量,不仅考虑了间接生产费用分配方法,而且还考虑了产品成本系统功能和多种成本方法的共同使用对复杂度的影响,进一步丰富了产品成本系统复杂度的内涵。

(3) 丰富了我国成本管理理论的研究视角

回顾我国成本管理近三十年的发展历程,主要有三个标志性的事件:成本三大要素的确立、国外先进成本管理研究成果的引入和制造业尝试推行先进成本管理方法(如标准成本法和作业成本法),尤其是标准成本法与作业成本法引起国内理论界与实务界的特别关注,并取得了较多的研究成果^②,这些研究主要采用了规范研究和案例研究^③。虽然有学者认为我国有关先进管理会

① 产品成本系统复杂度的早期研究主要围绕ABC系统和非ABC系统(也称为传统产品成本系统)的比较而展开,使用了ABC的公司就被简单的定义为使用了复杂的产品成本系统,而没有使用ABC的公司则被简单定义为使用了非复杂的产品成本系统。这种简单判定是否是复杂的产品成本系统的方法被称之为“二分法”。

② 潘飞、王悦、李倩、任雯雯、李刚:《改革开放30年中国管理会计的发展与创新——许继电气与宝钢的成本管理实践与启示》,《会计研究》2008年第9期。

③ 林万祥:《中国成本管理体系研究的现状与未来——改革开放30年回顾与展望》,《上海立信会计学院学报》2009年第5期。该作者从中国成本管理研究的实际出发,通过文献整理,着重对改革开放年来中国成本管理体系的研究现状、体系创新及未来走向进行回顾与展望。采用文献研究法,以“成本管理体系”为检索词检索了CNKI1979—2008年间的四个数据库,结果是题名中包含“成本管理体系”的论文共计145篇,根据文章的研究视角、研究内容和研究方法进行归纳分类,分为一般性成本管理、行业性成本管理、方法性成本管理、战略性成本管理和日本成本管理五种研究视角,其中除了行业性成本管理和方法性成本管理方面采用了规范研究和案例研究方法外,其他方面均主要采用了规范研究方法。

计方法的实证研究所需要的事实基础可能并不存在,但实际上许多企业采用的管理方法可能已经体现了其基本原则,研究者在对其研究问题进行设计时,不能拘泥于形式,而应重实质^①。有关企业产品成本系统设计选择的研究,国内主要是围绕 ABC 探究其系统设计、方法比较和改进等,尚无有关产品成本系统的影响因素和经济后果的系统性研究,本研究运用结构方程模型方法研究企业产品成本系统设计选择的前因和后果,并根据我国制造企业的问卷调查进行了实证研究,为我国成本管理理论研究提供了一个新的视角,也为其他管理会计方法的实证研究提供参考。

2. 实践意义

随着我国和全球经济的进一步融合,国内外激烈的竞争、市场的不可预期性等迫使我国企业越来越重视成本管理,面对成本信息准确性不够甚至失真、成本管理精细化不够等现状,越来越多的企业开始寻求成本管理改革,通过引进 ABC 等现代成本管理方法来解决现有产品成本系统不能满足企业决策需求的问题。虽然现代成本管理方法在西方发达国家有着许多成功实施的案例,也有着众多经验的积累,然而我国企业有着明显不同于西方发达国家的企業情景和成本管理现状。这使我国企业成本管理改革几乎没有现成的模式可以直接借鉴。近年来许继电器等企业对 ABC 进行了成功尝试,积累了一定的经验。我国企业管理会计制度变迁具有明显的政府导向性^②,财政部发布的《企业产品成本核算制度〔征求意见稿〕》首次在会计制度中尝试推行 ABC,势必会有更多企业尝试采用 ABC 对现有产品成本系统进行改革。本研究正是基于此,

① 潘飞、文东华:《实证管理会计研究现状及中国未来的研究方向——基于价值管理视角》,《会计研究》2006年第2期。该作者认为,尽管西方先进的管理会计的新技术和新方法在我国企业中并不普遍,但我们仍有一些问题可以进行实证分析(例如经理人员的薪酬问题)。另外,在我国,尽管许多企业并没有宣称自己采用了“平衡记分卡”、“经济附加值”和“作业成本法”等先进的管理技术,但实际上许多企业采用的管理方法可能已经体现了上述技术的基本原则。因此,该作者认为,研究者在对其研究问题进行设计时,不能拘泥于形式,而应重实质,从而找到更多的研究素材。

② 冯巧根:《改革开放30年来中国管理会计制度的变迁与发展》,《上海立信会计学院学报》2009年第1期。该作者通过回顾我国管理会计制度的发展沿革,从经济学角度分析了我国管理会计制度变迁的特征,认为我国管理会计制度变迁基本上是一种渐进性的变迁。从管理会计制度的演进状态分析,我国的管理会计制度变迁是先在旧制度的边缘衍生出一些新的制度安排,然后试图通过构建中国特色的管理会计制度体系来逐渐缩小旧制度的空间,进而达到企业市场化要求的管理会计制度变迁目标。这种渐进式的制度变迁有以下主要特征:从局部到整体、具有很强的“路径依赖”、重视与其他经济制度的协调、制度转变过程中的企业自发性、具有明显的政府导向性。

探究企业产品成本系统设计选择的影响因素和经济后果,为我国企业成本管理的改革提供经验参考。一方面,通过深入研究公司情景因素和产品成本系统使用目的对产品成本系统复杂度的影响,明确产品成本系统复杂度的影响因素及其路径关系,有助于拟选择使用作业成本法的企业作出决策;另一方面,通过深入研究产品成本系统使用目的和产品成本系统复杂度对产品成本系统有效性的影响,明确产品成本系统有效性的影响因素及其路径关系,有助于已经使用了作业成本法的企业提升使用效果(即产品成本系统有效性)。

第二节 核心概念的界定

一 产品成本系统

根据使用对象的不同,现代会计系统可分为财务会计系统和管理会计系统两个子系统。产品成本系统(Product costing systems^①)也称为成本会计系统,是管理会计系统的一个重要组成部分,通过对企业生产经营过程中所发生的成本费用的核算为企业内外部信息使用者提供必要的成本信息,并通过成本的预测、决策、控制、分析和考核等为企业管理部门提供决策支持。企业产品成本系统从产生发展至今,在功能上历经从早期雏形计算型、核算型、管理型到增值型的演变。

二 产品成本系统复杂度

产品成本系统复杂度(Product costing systems sophistication^②)的早期研究主要围绕 ABC 系统和非 ABC 系统(也称为传统产品成本系统)的比较而展开,使用了 ABC 的公司就被简单地定义为使用了复杂的产品成本系统,而没有使用 ABC 的公司则被简单定义为使用了非复杂的产品成本系统。Brierley(2008)根据和英国管理会计师的访谈研究,发现对产品成本系统复杂度的认识有 16 种不同的定义,可以概括为三个方面:产品成本的计算、

① 产品成本系统在国外文献中被译为 Product costing systems、Costing system(s)、Cost accounting system(s)、Cost System 等,一般没有学者对其做严格界定和区分,本研究译为 Product costing systems。

② 产品成本系统复杂度也被译为 cost system complexity 等。