

# 作业成本法在香港应用的调查分析

朱 云 陈工孟

(西安交通大学 710049 香港理工大学)

**【摘要】**作业成本法(ABC)是一种相对较新的成本计算方法,本文回顾了作业成本法的发展背景,分析了国外在调查作业成本法应用上的研究方法。在此基础上对香港应用作业成本法的情况进行了调查和实证分析。我们发现,大量公司接触作业成本法的时间还不长;使用作业成本法的公司规模上明显大于没有使用作业成本法的公司;而产品的多样性、竞争压力和作业成本法使用程度的正向关系以及使用者和非使用者在成本结构中的差异在统计上并不显著;实施作业成本法的主要动因是为了获得更为准确的成本信息。

**【关键词】**作业成本法 香港 成本结构

## 一、作业成本法的发展背景

经济的快速发展,离不开两个重要因素。一个是先进的制造技术的应用,另一个是先进的管理理念的推广和实施。本文所讨论的作业成本法是成本控制方面的又一新领域。许多学者都对作业成本法进行了理论研究和实证考察(Staubus 1971; Cooper, 1987a; 1987b; Johnson, 1988; Kaplan, 1994 等)。

技术上的变化使许多公司的生产制造环境发生了显著的改变,使用大量机器和由计算机控制的仪器设备,使得生产制造过程的自动化程度不断提高,从而减少了从事直接生产的人工。而许多早期的会计系统主要是为人工成本的计量和报告而设计的,已不适用于自动化生产的要求。如果继续沿用传统的会计系统,将过高地估计高产量、低复杂度产品的成本,过低地估计低产量、高复杂度产品的成本,无法准确地知道每一种产品的毛利,在竞争激烈的环境中难以立足。此外,随着经营复杂性的增加,产品、服务的多样化也随之增加,要求更为精确地定量资源消耗,产品组合、定价和其他决策也都需要更为准确的成本信息。1987年哈佛商学院的Rober Kaplan和Robin Cooper两位教授所进行的研究使作业成本法赢得了广泛的重视。作业成本法在精确成本信息、改善经营过程、为资源决策和产品定价及组合决策提供完善的信息方面都受到了广泛的关注。目前,世界上许多先进的公司已经实施作业成本法以改善原有的会计系统,增强企业竞争力。

## 二、国外研究方法的回顾

### 1. 研究的对象

文献中所调查的公司分为以下几种类型:①先进的国际制造企业;②会计师事务所的顾客;③专业会计软件公司的顾客。选择先进的制造企业是因为该行业里的企业被认为是高度自动化的,具有使用作业成本法的优势条件,其行业的产值增长在国民生产总值增长中占有很重要的比重,也最能代表一国经济发展水平的先进程度。后两者的选择主要从作业成本法的传播渠道入手,从专业的软件公司中购买有关作业成本法软件的顾客,以及要求会计师事务所提供作业成本法服务的客户不但对作业成本法有所需求,并有进一步实施的行动。他们是了解作业成本法实施情况的最好窗口。

### 2. 调查的反馈率、发放对象及调查方法(见表1)

高的反馈率说明分析结果是具有代表性的,但一个国家的统计分析并不一定适用于其它国家或其它行业。

调查表的发放对象大多是财务总监、财务主管,或者常务经理(工厂经理、产品经理、材料经理、设计工程师、制造工程师、市场营销经理)。这些人熟悉公司日常的经营运作和财务制度,又有一定的教育背景,比一般员工更具备了解作业成本法的能力,且具有实施一定决策的权力。

调查的方法主要包括邮寄问卷调查、面对面采访以及电话采访。当前实证研究主要采用实地调查方法(field study),针对有限的研究对象,采用邮寄调查方法可以从研究对象的横截面上提供深入的分析,且收集资料的成本较低。面对面采访或电话采访相对邮寄问卷调查具有更高的反馈率和言语上细致的沟通,更有利于找出问题的关键所在。

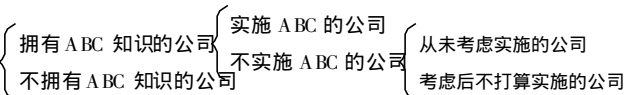
表 1 文献的调查方法和反馈率

反馈数量 / 总数量	反馈率	研究作者	文章名	调查方法
75/132	56.82%	Froed Björnenak	"Diffusion and accounting; the case of ABC in Norway" (1997)	问卷
60/69	86.96%	Dan Swenson	The benefits of ABC management to the manufacturing industry (1995)	面对面和电话
143/ *	*	Michael D Shields	An Empirical analysis of Firms implementation Experience with Activity Based Costing (1995)	问卷
2/2	100%	Yvonne p Shanahan	ABC Implementation: Building on the Framework through an Examination of Organisational Experience(1997)	面对面
24/ 82	29.27%	Lai Hong Chung	ABC in Singapore; a synthesis of evidence and evaluation (1997)	问卷

注: 上表只是文献中的一部分, \*表示原文不详。

### 3. 调查的反馈类型

对作业成本法调查的反馈类型有如下几种情况:



通过对反应者具体的分类, 一方面可以调查作业成本法作为一项新知识传播的情况, 另一方面可以更进一步重点调查作业成本法作为一项管理技术应用的情况, 在同样拥有作业成本法知识的前提下, 通过实施作业成本法和未实施作业成本法的公司, 在成本结构、现行的会计系统、产品的多样性、竞争环境等特征方面的对比, 来分析作业成本法的实施和哪些因素有关。

尽管作业成本法在学术界很早就出现, 作业成本法的知识也越来越被人熟知, 但其实际应用并不广泛。Armitage 和 Nicholson(1993)比较了加拿大企业和其他国家企业后发现, 实施作业成本法的企业比例较小, 加拿大为 14%(1992), 英国为 6%(1990), 美国在 1991 年为 11%, 1993 年显著增加到 36%。同样的, Teoh 和 Schoch(1993)发现作业成本法的使用率较低, 澳大利亚为 17%、马来西亚为 13%。Inners 和 Mitchell(1995a)的最近调查显示被调查的英国公司有 20% 采用作业成本法。

### 4. 分析数据的方法

在问卷的设计上有几种类型, 一种是问题回答型的, 例如“您认为哪些因素决定了您的公司使用作业成本法”, 还有一种是直接列出可能的答案, 让被调查者选择, 还可能让每个选项带有权重, 评价其重要性的大小。问题的内容首先涉及被调查者的信息和被调查者公司的有关情况, 接下来是对作业成本法知识掌握情况的了解, 大多不会直接询问被调查者“您是否了解作业成本法”这样的是非题, 而是就作业成本

法一些常识性的知识询问被调查者, 以测试作业成本法真正被了解的程度。至于考察哪些因素影响作业成本法的实施, 主要通过比较实施作业成本法和未实施作业成本法企业的数(公司的人数、生产线的数量), 作相应的统计分析, 检验其差异的显著性来判断该因素是否是实施和未实施作业成本法公司的明显区别之一。关于实施者对作业成本法的满意程度, 主要通过一套评分办法对比使用前和使用后的满意程度来对样本数据进行统计分析。

### 5. 文献中的主要结论

#### (1) 实施作业成本法和不实施作业成本法的原因

在拥有作业成本法知识的反馈者中, 实施作业成本法的原因主要有: ① 现存成本信息不准确; ② 面临相对较激烈的竞争环境, 例如与日剧增的自动化生产; ③ 目前缺少制定决策的信息, 如非财务信息; ④ 目前面临资源分配的问题。

不实施作业成本法的原因主要有: ① 作业成本法太复杂太耗时; ② 目前的会计系统还够用; ③ 采用作业成本法的收益不确定; ④ 缺少经验; ⑤ 员工不熟悉或不愿意使用作业成本法; ⑥ 管理决策或过程中的不便; ⑦ 高昂的实施费用; ⑧ 选择成本动因有困难; ⑨ 目前缺乏先进的计算机技术来降低开发作业成本法和跟踪作业活动的费用; ⑩ 人力资源的缺乏和过高的培训费用。

#### (2) 使用作业成本法的公司的特征

作业成本法的使用和公司的某些因素有关, 如公司的成本结构、现行的会计体系、成本的多样性和竞争环境。

#### A. 成本结构

对作业成本法关注的主要原因在于它可以更为精确地将制造费用分配到产品上去, 通过增加成本库, 更多地基于作业而非产品成本, 采用一种使用面更广的成本动因。引进作业成本法的重要原因之一就是最近几年里成本结构上的变化(制造费用的增加, Cooper 和 Kaplan, 1988)。基于这种假设, 采用作业成本法的公司都具有一个很显著的特征, 即制造费用相对价值附加成本(直接人工+制造费用)很高。

#### B. 现行的会计系统

引进新的会计计算方法的价值依靠现行的会计系统。有关作业成本法的文献认为传统的会计计算方法使用的成本库和成本动因有限(详见 Cooper, 1988b)。而作业成本法增加了成本库(作业)和成本动因。管理层在考虑实施作业成本法时, 通常会考虑是将作业成本法作为一个独立的系统还是将该系统和现行的会计系统融合(Cooper, 1990, 1991)。Yvonne P. Shanahan(1997)认为做上述决定时应考虑到两个因素, 一个是改变现行的会计系统的有效途径, 另一个是开发和现行系统融合的软件成本。

#### C. 产品的多样性

产品的多样性是引起传统会计系统在计算产品成本时

发生成本信息扭曲的原因之一。产品的多样性包括: 产品产量的多样性, 规模的多样性, 原材料的多样性和安装的多样性(Cooper, 1988a)。使用作业成本法的公司往往产品多样性程度较高。值得一提的是, 没有使用作业成本法的公司其定制化的产品多于采用作业成本法的公司。原因有可能是, 虽然定制化的产品通常意味着产品的多样性、材料的多样性和安装的多样性, 但是定制化的产品通常会增加开发新的会计系统的成本, 会计成本的重要性通常被定制化的程度所决定。

D、竞争环境

Cooper 和 Kaplan(1991, pp372)对作业成本法使用情况进行了描述: 如果现行的会计系统是在测量成本高、竞争弱、产品的多样性低的背景下设计的, 那么当测量成本变低、竞争变得激烈、产品的多样性增加时, 实施作业成本法是可行且有利的。

由于经济环境越来越动荡, 竞争越来越激烈, 相对于作业成本法而言, 传统会计增加了由失误造成的成本, 因而改善现行的会计系统显得十分重要。

E、公司的规模

有很多资料表明公司的规模是区别使用作业成本法和非使用作业成本法的公司一个重要的特征(Ask 和 Ax, 1992; Drury 和 Tayles, 1994; Davies 和 Sweeting, 1993; Innes 和 Mitchell, 1995)。由于大公司拥有更为强大的沟通渠道和完善的基础设施, 且对信息的需求更为强烈, 所以他们比小公司对作业成本法更感兴趣。

(3) 作业成本法的预期收益和实施中的问题

实施作业成本法可能带来的收益有: 提供更为精确的产品成本; 为定价策略提供相应的成本信息; 加强对成本有效的管理和控制; 坚持改善市场营销策略; 提高产品的盈利性; 确保可标识的成本动因; 产品盈利性的有效分析; 改善成本控制; 提供准确的业绩指标。

与此同时, 在实施作业成本法的过程中, 可能会出现一些问题: 成本动因的标识; 成本和成本动因间因果关系准确性的把握; 实施作业成本法的成本; 和现存会计系统的融合; 向高层推销作业成本法的思想中遇到的阻力; 如何获得低层员工的支持。

(4) 实施作业成本法的公司对作业成本法的满意程度

全世界有一部分公司已经开始使用作业成本法来改善他们旧的会计系统, 究竟作业成本法能否带来预期的效果。1987年 Howell et al 在由 IMA 和 CAM-I 主持的研究课题中, 就实施作业成本法之后公司对产品成本和业绩衡量的满意程度进行了研究, 其研究结果如下:

①所有的被调查人员报告, 实施作业成本法至少改善了会计管理系统的一个领域, 同时也报道了在业绩衡量系统上

的重要突破。

②实施作业成本法后, 公司在产品成本上的满意程度和作业成本法在产品定价及组合策略中的使用程度呈明显的正向关系。作业成本法在成本削减上的满意程度和常务经理使用作业成本法信息的程度也呈正比。这表明对作业成本法越满意的经理人员越有可能采取实际行动有效地使用作业成本法来影响决策。

③在作业成本法使用之前, 被采访者对传统的会计信息的准确性很少有信心, 传统的会计系统是为部门和外部报告而设计的, 它们服务的顾客面较窄。而实施作业成本法可以改进成本信息的准确性, 作业成本法所提供的信息将支持产品资源决策、产品定价和组合策略, 而这些也支持顾客盈利性分析。

三、对香港应用作业成本法情况的研究

我们于 1999 年对香港地区应用作业成本法的情况进行研究, 采用信函调查表的形式对 810 家公司(包括上市公司和 CIMA—the HongKong branch of the chartered institute of management accountants 中的非上市公司)进行了调查, 致函给每家公司财务总监或负责财务方面的经理。反馈回 90 份有效的调查表, 反馈率为 11%, 其中包括 47 家上市公司和 43 家非上市公司(见表 2)。在 90 家公司中有 10 家已经使用作业成本法(4 家上市公司和 6 家非上市公司), 另有 4 家(2 家上市公司, 2 家非上市公司)即将打算实施。调查表的设计涵盖一些使用作业成本法的细节、使用作业成本法的经历和公司的基本情况等。从反馈的信函发现, 在使用作业成本法的公司中平均使用年度为四年, 很显然大量公司接触作业成本法的时间还不长。在没有使用、暂时也不打算使用作业成本法的 76 家公司中有 37 家知道作业成本法知识, 有 39 家知之甚少。

1. 使用作业成本法的行业情况和规模结构

表 2 使用作业成本法的行业情况

行 业	使用数	没有使用数	总 数	使用率
房地产	2	5	7	28.57%
银行金融	1	10	11	9.09%
制造业	3	23	26	11.54%
企业	0	5	5	0
餐饮业	0	3	3	0
公用事业	4	6	10	40%
职业服务	0	3	3	0
邮政快递	1	0	1	100%
运输业	0	1	1	0
贸易	0	2	2	0
零售业	1	0	1	100%
百货	2	18	20	10%
总数	14	76	90	15.55%
百分比	15.5%	84.44%	100%	

表 2 显示了行业因素对实施作业成本法的影响(由于调查数量有限,排除个别行业(使用数=总数))。公用事业的使用率比其它行业都高,这点和工业企业使用作业成本法程度较高的假设并不相符(工业企业通常被认为是自动化程度较高,具有使用作业成本法的优势)。

2. 作业成本法的使用者和非使用者的比较

表 3 作业成本法使用者和非使用者的比较

变 量	平 均 数	使用者		非使用者		Wilcoxon Rank Sums Median Test	
		均值	标准差	均值	标准差	Test: Z score	Z score
规模	员工人数(个)	186.00	081.21	503.95	742.42	2.62 ***	2.39 **
	工资(港元)	162.50	573.01	782.43	584.79	1.76 *	1.91 *
	总资产(港元)	1096.43	595.73	745.95	643.13	1.76 *	1.91 *
多样 性	产品线种类(条)	551.25	611.15	297.21	452.48	1.26	1.24
	定制化产品比例(百分比)	59%	32.81	45.36%	32.61	1.21	0.74
竞争	竞争者的数量(个)	213.00	425.00	170.13	257.64	-0.45	-0.58
	出口额比例(百分比)	44	48.27	34.93	38.34	0.38	0.46
成本 结构	直接成本/总成本	36.33%	16.96	37.33%	26.00	0.37	0.05

注: \*\*\* (\*\*, \*)表示显著水平为 0.01(0.05, 0.10)。

(1) 规模

表 3 给出使用者和非使用者规模的比较,三个测量规模的标准(员工、销售量和总资产)都显示使用作业成本法的公司规模上都大于没有使用作业成本法的公司。这一点和 Ask and Ax (1992)、Bjornenak (1997)、Bright et al (1992)、Chung et al (1997)、Drury and Tayles (1994)、Innes and Mitchell(1995)等的观点一致。规模较大的公司对信息有更大的需求(基于大公司本身的复杂性),其本身又是一个信息的中心,有更多的资源来实施作业成本法。Bjornenak (1997)认为作业成本法的传播采用一种分级目录扩散的方式,首先在大公司应用,继而向小公司扩延开来。

(2) 产品的多样性

Bjornenak (1997)认为使用 ABC 的公司可能有更多的产品线。量大且种类繁多的产品其成本分配比只有少数或者一种品种的产品困难。Bjornenak (1997)归纳了两种衡量产品多样性(product diversity)的标准,即定制化产品的程度和产品的数目。我们采用一种类似的归类方法。问卷询问被调查者所拥有产品线的数目。如表 3 所示,使用 ABC 的公司比非使用 ABC 的公司拥有更多的生产线(551 条对 297 条),标准方差较高,然而,统计上的区别并不显著。我们同样向调查者询问他们定制化产品占总数的百分比(针对特定的顾客规格)。在表 3 中使用 ABC 的公司其定制化的比例也较高(59% > 45.36%),但和非使用者的差距并不大。表 3 的结果显示产品的多样性和使用 ABC 之间正向关系的方向

性支持在统计上并不显著。Bjornenak (1997)认为定制化和使用 ABC 之间成正向关系,但在实证研究中却发现了统计上的负向关系。他解释这种现象是因为较高的定制化产品对公司而言太复杂且昂贵,还不如使用传统的会计方法。

(3) 竞争的压力

Cooper 和 Kaplan (1991)认为当公司内部竞争程度比较高的时候,作业成本法将会发挥重要的优势。高度竞争性的产品由于盈利较少更需要精确的成本信息来确定真实的盈利情况。我们按照 Bjornenak (1997)使用下述两个标准来衡量竞争情况。(1)询问被调查者其竞争伙伴的数量。(2)销售额中出口的数量(因为出口市场比境内市场的竞争更强)。从表 3 中看出,尽管使用作业成本法的企业比起没有使用作业成本法的企业面对更多的竞争者(平均数是 213 对 170),但它们之间的区别并不显著。对于出口额而言,有类似的情况。Bjornenak (1997)同样发现在使用作业成本法和没有使用作业成本法企业中在竞争压力方面的差别在统计上并不显著,与此相反的是,Chung et al (1997)发现激烈的竞争有助于企业使用作业成本法。

(4) 成本结构

作业成本法和传统的成本计算的一个重要的区别在于对间接费用(制造成本)的分配上。如果企业的制造费用很高的话,使用作业成本法会比较有效。Bjornenak (1997)发现高的制造费用和使用作业成本法之间呈正向关系。但我们研究的结果与此相反,表 3 显示了使用作业成本法和非使用作业成本法企业在成本结构中的差异,两者的平均百分比很接近,在统计上没有显著区别。所以说在香港,成本构成中制造费用比例较高并不是使用作业成本法公司的显著特征。

3. 实施作业成本法的动因

问卷调查表询问了实施作业成本法的动因和实施的经历。实施作业成本法和打算实施作业成本法的企业只有 14 家,有作业成本法使用经历的只有 10 家。由于样本容量较小,讨论有关实施作业成本法的动因和经历比较有限,正规的统计假设检验不可行。

表 4 实施作业成本法的动因

内 容	均值	标准差	最小值	最大值
更为准确的成本信息	8.08	1.73	4.00	10.00
改善经营过程	7.45	1.69	4.00	10.00
进行产品定价和产品组合决策	6.92	2.50	2.00	10.00
进行资源决策	5.11	3.18	0.00	10.00

调查表调查了实施作业成本法的动因,将其重要性划分为 10 个等级:“1”代表不重要,“10”代表很重要。如表 4 所示,使用作业成本法获得了“更为准确的成本信息”这一项拥

有最高的分值,说明其在使用作业成本法中起了很重要的作用。“改善经营过程”同样也是一个重要的因素。作业成本法可以把成本追溯到各作业上,并有效识别在运作过程中的缺憾,使非有效的过程变得有效。一些公司用作业成本法来进行产品定价和产品组合,该激励因素的重要性为 6.92。作业成本法同样可用来作资源决策,该激励因素的重要性为 5.11。

4. 实施作业成本法的支持

我们还调查了实施作业成本法是从哪些部门获得支持,把反应结果划分为 10 个等级。“1”表示低的重要性,“10”表示高的重要性。如表 5 所示,尽管作业成本法是一种成本计算方法,但会计和财务部门并不是支持作业成本法实施的重要力量来源。有可能一些会计人员认为作业成本法是对他们已经建立起来的工作构成威胁。更值得注意的是,会计和财务部门比起其它部门较少使用作业成本法的数据。该结果和表 4 的“作业成本法的主要动因是完善产品成本信息”的结论有悖。

表 5 从组织中获得的支持以及对作业成本法信息掌握的程度

部 门	从组织中获得的支持				作业成本法信息使用的程度			
	均值	标准差	最小值	最大值	均值	标准差	最小值	最大值
高级管理层	8.08	1.62	6.00	10.00	5.83	2.40	2.00	8.00
常务经理	7.17	1.70	4.00	10.00	6.78	3.11	1.00	10.00
会计财务部门	7.09	1.97	3.00	10.00	5.30	2.63	1.00	10.00
市场营销和顾客服务	6.91	1.87	4.00	10.00	8.18	1.66	5.00	10.00
信息技术	6.25	2.96	1.00	10.00	6.20	3.16	1.00	10.00
人事	6.00	2.83	2.00	10.00	5.63	2.00	3.00	10.00

5. 设计和实施作业成本法中遇到的困难

作业成本法是一项比较耗时和复杂的体统(Armitage 和 Nicholson 1993; Chung et al 1997),鉴于此,我们对一个作业成本法实施时各阶段进行了评价。把各阶段标识为 10 个等级:“1”表示不困难,“10”表示非常困难。表 6 显示了研究的结果。实施作业成本法最困难的是为系统收集资料。为新的作业、产品、组织机构调整作业成本法的实施细节同样是一项困难的工作。将作业成本法融入现行的会计系统也是一项有挑战的工作,需要补充新的熟练的技术人员。根据调查显示,标识作业成本库和确定成本动因被认为是作业成本法组成因素中最简单的,这一点和 Armitage 和 Nicholson (1993)的结论刚好相反。

表 6 设计和实施作业成本法中遇到的困难

内 容	均值	标准差	最小值	最大值
收集 ABC 的资料	7.30	1.89	3.00	10.00
调整 ABC 系统	6.40	3.10	0.00	10.00
和现行会计系统的融合	6.33	3.12	0.00	10.00
获得足够的经验	6.09	3.18	0.00	10.00
评估成本和收益	5.91	1.92	2.00	9.00
标识作业成本库	5.82	2.79	0.00	9.00
归集成本到作业	5.82	2.48	0.00	9.00
标识成本目标	5.64	2.34	0.00	9.00
向雇员推销 ABC	5.64	2.46	0.00	8.00
确定成本动因	5.45	2.84	0.00	10.00
定义项目范围	4.82	2.48	0.00	8.00

6. 对作业成本法的满意程度

作业成本法的使用者被调查是否对新系统满意。如表 7 所示,在使用作业成本法之前,通过对 6 个特征的描述(业绩表现、成本削减、过程改善、成本信息、定价策略以及资源决策),反映公司对传统的成本计算方法持有较低的满意程度。在使用作业成本法之后,除了资源定价方面外,其它方面都获得了显著提高,几乎提高了 100%。尽管反馈者的数量不多,但在满意程度增加的幅度上确实引人注目。Swenson (1995)同样发现了美国制造企业在成本系统上的重要改善。

表 7 使用作业成本法的前后对比

变 量	满意程度 (1-10 分为满分)		差异	Z-score
	使用 ABC 之前	使用 ABC 之后		
绩效表现	4.00	7.14	3.14 ** *	2.05
成本削减	3.83	6.43	2.60 ** *	2.04
过程改善	3.60	6.50	2.90 *	1.83
成本信息	3.57	7.50	3.93 ** *	2.22
资源决策	3.50	7.43	3.93 ** *	2.21
定价策略	2.67	6.67	4.00	1.34

注: \*\* (\* )其显著水平在 0.05(0.10)。

7. 不采用作业成本法的原因

针对不实施作业成本法的企业,我们调查了不实施的原因(1= 因素不重要,10= 因素很重要),如表 8 所示。“缺少足够的培训人员”是不实施作业成本法的一个重要因素。对现存会计系统的满意和缺少来自上层的支持也是重要的原因,这个原因和 Chung et al 的结论一致。被调查者同时反映安装实施可能需要很多的时间。

表 8 不采用作业成本法的原因

原因	均值	标准差	最小值	最大值
缺乏足够的培训人员	7.53	2.04	1.00	10.00
对现存系统满意	7.36	2.50	1.00	10.00
信息技术的缺乏	6.81	2.15	1.00	10.00
安装的时间花费	6.67	2.62	1.00	10.00
缺乏上层领导的支持	6.64	2.50	1.00	10.00
不充分的知识	6.35	2.60	1.00	10.00

#### 四、结论

作业成本法在过去 10 年中受到了广泛的关注,新型的咨询公司已经扩展了作业成本法的应用范围并研发出相应的软件,极力将这种服务推向市场,推销给现有的和潜在的顾客。“作业成本法”也成为大学会计课程中必须掌握的内容。本文的研究目的就是调查作业成本法在香港的实际应用情况。迄 1999 年为止,作业成本法的使用并不是很广泛,在被调查的公司中,有 11% 的公司已经使用作业成本法,5% 的公司打算使用。其中一个问题是,会计方法的定义,有的公司使用的会计系统非常类似作业成本法,但他们不叫作业成本法,而自称为使用作业成本法的公司可能使用传统的成本库和成本动因,所以在调查表的设计中,对作业成本法的细节都有较为详尽的提问,以防止由于定义而造成误解。

对香港应用作业成本法情况的研究表明,大量公司接触作业成本法的时间还不长;公用事业的使用率比其它行业都高,这点和“工业企业使用作业成本法程度较高”的假设并不相符;使用作业成本法的公司规模上(员工、销售量、总资产)都显著大于没有使用作业成本法的公司;而产品的多样性以及竞争压力和作业成本法使用上的正向关系在统计上并不显著;制造费用比例较高在香港并不是使用作业成本法公司的显著特征,在统计上使用作业成本法的公司和没用使用作业成本法的公司,其成本结构也没有显著的区别;获得更为准确的成本信息成为实施作业成本法的主要动因,改善经营过程同样也是一个重要的因素;但奇怪的是,会计和财

务部门并不是支持作业成本法实施的主要部门和主要使用者;实施作业成本法最困难的是为系统收集信息;令人欣慰的是,使用作业成本法后,除了资源定价方面,业绩表现、成本削减、过程改善等方面都获得了显著提高;缺少足够的培训人员是不实施作业成本法的一个主要原因。

由于样本数量有限,实证研究显得有些有限,所以我们只是一个探索性的研究,用 Bjornenak 的话来说,香港是一个信息的集散地,在作业成本法方面,其研究潜力还很大。

#### 参考文献

- 1 Charles T. Horngren, Gary L. Sundern, Willian O. Stratton, 1996, 《Introduction to Management Accounting》, Prentice — Hall, Inc
- 2 Dan Swenson, 1995, The Benefits of Activity — Based Cost Management to the Manufatuning Industry, Journal of Management Accounting Research, Volume 7 Fall 1995
- 3 Frank Collins 1991, 《Activity Based Costing》P40— p50 Executive Enterprise Publication
- 4 Gweneth Norris, 1997, The Formation of Manager' s View of ABC and Use: A Grounded Theory Case Study, Accounting Research Journal Volume 10 No 2 1997
- 5 Lai Hong Chung, Herbert P Schoch, Hai Yap Teoh, 1997, Activity — based Costing in Singapore : A synthesis of Evidence and Evaluation, Volume 10 No2 1997
- 6 Michael D. Shields 1995, An Empirical Analysis of Firms' Implementation Experiences with Activity — Based Costing, JMAR, Volume 7 Fall 1995
- 7 Trond Bjornenak, 1997, Diffusion and Accounting: the case of ABC in Norway, Management Accounting Research, 1997
- 8 Yvonne P. Shanahan, Karyn M. Dance, 1997, Activity Based Costing Implementation: Building on the Framework the Framework through an Examination of Organisational Experience, Accounting Research Journal Volume 10 No2 1997