

**影響我國企業採用成本制度之因素探討：
以作業基礎成本制為例**

**國立台灣大學會計學系
副教授 陳國泰**

中華民國八十九年九月

論文摘要

由於我國企業所面臨的國際化競爭程度日增，較佳的產品或服務成本的瞭解將有助於改善企業營運的效果與效率。作業基礎成本制（ABC）是近年來管理會計實務上的重要發展之一，透過此制度將可減少產品或服務成本的扭曲，以利管理者做較佳的成本控制。然而在台灣卻很少企業採用此一良好的成本管理制度，實施 ABC 制度企業比例偏低的現象似乎指出企業在採用新成本管理制度過程當中存有重大的實施障礙。

近年來國內會有許多研究者進行 ABC 制度規劃與實施的相關研究，然而卻少有研究針對影響企業 ABC 制度採用與否的原因進行探討。因此，本研究透過創新擴散理論、組織變革與管理會計等相關文獻的瞭解，希望達成下列研究目的：

- 一、瞭解與 ABC 制度相關之創新知覺屬性如何影響國內企業採用 ABC 制度的決策。
- 二、嘗試找出有助於瞭解針對企業創新管理會計實務擴散的觀念性架構。

本研究共分五章，第一章簡述研究之動機與目的；第二章針對研究相關理論進行文獻探討；第三章說明研究架構與研究方法、第四章進行資料分析與探討；第五章為研究結論與建議。研究採問卷調查的方式進行，針對國內 1198 家企業會計主管進行調查，在分析 198 份有效樣本數據後，本研究歸納出下列研究發現：

- 1、國內目前採用 ABC 制度企業比例以及未來採用意願均偏低，顯示大多數企業對實施 ABC 制度仍採觀望態度。
- 2、國內企業採用 ABC 制度的意願，在不同企業規模與不同產業別間均無顯著的差異存在。
- 3、國內企業對於 ABC 制度相容性、可觀察性與可試用性的認知程度顯著地正向影響 ABC 制度的採用意願。
- 4、國內企業對於 ABC 制度複雜性與自願使用程度的認知程度顯著地反向影響 ABC 制度的採用意願。

Abstract

As Taiwanese companies face intense international competition, better understanding of their product and activity cost can certainly help improve their operational efficiency and effectiveness. One of the most important contemporary accounting innovations in recent years is Activity-Based Costing system (ABC). Through the use of ABC system, managers not only can reduce cost distortion, but also help managers in cost management. However very few domestic companies have adopted the theoretically superior costing system. The lack of actual implementation of ABC system seems to indicate that there might be some significant factors that pose as adoption barriers.

In recent years many researches have documented the design and implementation of ABC system in Taiwan. However, not much is about why ABC systems are implemented or what effects such systems have on the actions taken by the adopters. Therefore, drawing from recent literature on innovation diffusion, organizational change and management accounting, the purposes of this research attempts to:

- (1) investigate how perceived attributes of ABC affect the enterprises in Taiwan in their tendency to adopt ABC system.
- (2) contribute toward the development of a conceptual framework that can be used to structure a study of the diffusion of accounting innovations.

This research has five sections. The first section presents the motivations and purposes of the study. The second presents a literature review. The third describes the theoretical framework and discusses the research methods employed. The fourth presents the data collected and analytical results. The final section presents

discussions and suggestions for further research.

This research is based on a questionnaire survey. Questionnaires were mailed to the heads of accounting divisions in 1198 companies in Taiwan. After analyzing 196 useful samples applying analysis of variance and multiple regressions, the main findings are as followings:

- 1.The data shows that very few companies in Taiwan have implemented ABC system or plan to do so.
2. Neither company size nor industrial type significantly affect the tendency of an enterprise in adopting ABC system.
- 3.Perceived compatibility, perceived observability, and perceived trialability positively affect the tendency of an enterprise to adopt ABC system.
- 4.Perceived complexity and voluntariness of use negatively affect the tendency of an enterprise to adopt ABC system.

目 錄

第一章 緒論.....	1
第一節 研究背景與動機.....	1
第二節 研究目的.....	3
第三節 論文架構與研究流程.....	4
第二章 文獻探討.....	6
第一節 ABC 制度相關文獻探討.....	7
第二節 創新擴散理論相關文獻探討.....	13
第三節 影響組織創新擴散因素文獻整理.....	23
第三章 研究設計與方法.....	26
第一節 研究架構.....	26
第二節 研究變數定義與衡量.....	29
第三節 問卷設計.....	39
第四節 研究假設.....	43
第五節 研究對象與資料蒐集.....	44
第六節 資料分析方法.....	45
第四章 資料分析與研究結果.....	46
第一節 樣本資料敘述統計分析.....	46
第二節 創新擴散過程與採用意願之差異分析.....	51
第三節 創新知覺變數與採用意願分析.....	58
第五章 結論與建議.....	65
第一節 研究結論.....	65
第二節 研究建議.....	67
第三節 研究限制.....	69
參考文獻.....	70
附錄（問卷）	74

圖表目錄

圖 1-1	：研究流程圖.....	5
圖 2-1	：文獻探討流程圖.....	6
表 2-1	：組織創新研究方法整理.....	15
圖 2-2	：組織創新過程模型.....	17
圖 2-3	：創新擴散過程模型.....	18
表 2-2	：管理技術創新擴散理論觀點.....	20
表 2-3	：創新擴散影響因素整理表.....	24
表 3-1	：組織採用 ABC 制度影響因素整理表.....	27
圖 3-1	：創新知覺變數與採用意願研究觀念性架構.....	28
表 3-2	：各構面操作化變數與問卷題號對照表.....	40
表 3-3	：本問卷問題依自變數分類的信度分析表.....	42
表 3-4	：研究假設彙總表.....	43
表 4-1	：有效樣本企業採用 ABC 制度現況分析表.....	47
表 4-2	：有效樣本產業別資料整理表.....	47
表 4-3	：有效樣本產業別與採用意願分析表.....	48
表 4-4	：企業規模分數區間表.....	50
表 4-5	：企業規模與採用意願分析表.....	51
表 4-6	：受訪企業對於擴散過程「不確定性」的看法.....	52
表 4-7	：受訪企業對於擴散過程「外部影響」因素的看法.....	53
表 4-8	：有效樣本企業依創新擴散類型歸類結果.....	54
表 4-9	：創新擴散過程與 ABC 採用意願之 ANOVA 分析.....	56
表 4-10	：創新採用類型與 ABC 採用意願之 ANOVA 分析.....	57
表 4-11	：自變數的 Pearson 相關係數表.....	58
表 4-12	：採用意願迴歸式整體結果分析表.....	59
表 4-13	：採用意願迴歸式估計係數分析表.....	60
表 4-14	：假設與實證結果整理表.....	61
表 4-15	：受訪企業對於「相對利益」相關因素的看法.....	62
表 4-16	：受訪企業對於「形象」相關因素的看法.....	64

第一章 緒論

第一節 研究背景與動機

管理會計實務在過去二十年間有著顯著的改變，管理會計領域的相關研究也隨之不斷演進，開始重視管理者所面臨來自企業內外的挑戰。過去有許多學者均認為對於管理會計制度的研究認為隨著經濟環境的變化，企業組織結構與管理者面臨的決策環境均不斷革新或改變，使得管理會計制度也應隨之更新與修正，以因應新環境下不同管理上的需要。作業基礎成本制度（activity-based costing system）¹可以說就是在此種狀況下，近年來所發展出來最重要的成本管理新技術之一。

此一制度經過學術界的大力推廣與探討以及實務界不斷的經驗累積，其實施的成效一再受到企業界的肯定與認同，咸認為此制度不僅可以減低成本的扭曲，更可以協助管理者進行較佳的成本控制；透過 ABC 制度的使用，管理者能夠辨認無附加價值的作業活動並進行組織作業流程的再造，因此可以增加企業營運的效果及效率，並輔助產品定價決策以及競爭策略的擬定（Cooper, 1998a; Cooper and Kaplan, 1998）。

學者過去對於 ABC 制度所作的相關研究，有屬於 ABC 制度理論與現象的證明與實證性研究，例如：針對 ABC 制度基本假設之分析、驗證 ABC 制度所提出之成本動因或探討成本動因數的選擇等等；有屬於探討企業內外部環境對 ABC 制度之影響以及 ABC 制度對員工、組織所造成管理上的影響，例如：研究 ABC 制度的內部誘因性或其與組織管理制度結合性的研究、證明 ABC 制度的策略性功能或探討市場競爭狀況與 ABC 制度適用之情況之研究；亦有屬設計與應用 ABC 制度的個案研究。

¹ 本研究後續部分將以「ABC 制度」代表作業基礎成本制（activity-based costing system）。

然而 Foster(1997)曾指出管理會計的研究應使用嚴謹的方法來解釋及預測下列兩種類型的現象及問題：(1) 現行管理會計方法的改變對管理方法、管理行為及組織功能的影響；(2) 組織面臨外部及內部壓力時，對於管理會計制度選擇、設計及變更的影響。針對前者，近年來許多學者曾研究企業經營目標與策略、競爭環境、管理技術等與管理會計實務的交互影響(Brignall et al., 1992; Brignall, 1997; Chenhall and Langfield-Smith, 1998);反之過去的研究則較少針對後者，將研究重點置於管理會計制度在創新擴散過程各階段的影響因素上(Sorter et al., 1966; Comiskey and Groves, 1972; Johnson and Kaplan, 1987)。

對於 ABC 制度此一屬於管理會計領域新興起的成本管理系統而言，雖然許多不同國家學者的調查研究均指出 ABC 制度廣為實務界接受及採用(Ask and Ax, 1992; Bright et al., 1992; Innes and Mitchell, 1995; Shields, 1995)，但過去卻很少有針對哪些類型企業採用 ABC 制度，或是針對影響企業採用 ABC 制度的因素所作之研究。

Cooper (1988b)的研究指出何時企業需要採用 ABC 制度，然而其研究在本質上為觀念性而非實證性的研究。Bjornenak (1997)曾對 ABC 制度的擴散過程，透過問卷調查的方式進行了實證性的研究，該研究透過六個不同的變數對企業進行研究，目的在區別採用 ABC 制度及未採用 ABC 制度企業之間的差異，其研究結果顯示僅成本結構此一變數具統計上的顯著性。Bjornenak 將創新擴散的理論架構成功地應用在管理會計的研究領域上，然其研究並未指出影響企業採用或未採用 ABC 制度之因素為何。Teemu Malmi (1999)曾以 ABC 制度為實證研究標的，藉著解釋 ABC 制度在創新擴散不同階段的主要影響因素來瞭解組織管理制度改變的動機，同時此研究也將組織外部因素列入研究考量。

現階段台灣企業面臨強大的國際競爭壓力，企業若能對其產品或服務成本有較佳瞭解，將有助於減少浪費，提升其營運效果及效率。美國產業過去曾透過 ABC 制度此一新的成本管理技術，與策略規劃、生產管理及企業管理制度相結合，使得生產力顯著提升，再次取得諸多產業的競爭優勢，如金融業、電腦業及通訊業等。然而在台灣卻很少企業採用此一良好的成本管理制度，實施 ABC 制度企業比例偏低的現象似乎指出在採用這項新成本管理制度的過程當中存有重大的實施障礙。

有鑑於此，本研究的主要目的即在希望透過創新擴散的理論來探討影響台灣企業採用 ABC 制度的知覺屬性。過去的研究顯示對創新管理技術的認知傾向是影響其最後採用的最重要因素，我們相信透過這樣的研究將可以瞭解影響國內企業採用 ABC 制度的因素，並嘗試找出可分析企業是否採用新管理會計實務的觀念性架構。

第二節 研究目的

前文已述及 ABC 制度受到國內外學術界及實務界熱烈的討論，正當此制度在國外受到熱烈的重視與採用，國內則仍屬萌芽階段。因此本研究期能藉由對影響國內企業採用 ABC 制度的因素加以探討，使得國內企業界對實施 ABC 制度能夠有更深一層的認識，亦希望能引發國內企業界對引進 ABC 制度之興趣。綜上所述，本研究主要研究目的如下：

- 一、以創新擴散理論檢視國內企業採用 ABC 制度的現況。
- 二、瞭解有哪些因素會影響國內企業決定是否採用 ABC 制度。
- 三、試圖利用研究結果，對擬採用 ABC 制度的企業提出建議。

此外，本研究之結果亦可提供一初步之理論架構，以利後續研究者以此一架構研究影響其他成本制度，如目標成本、品質成本、或生命週期成本被企業採用與否的影響因素。如果經過針對不同行業、地區、以及會計方法的研究，發現此一理論架構均得到良好的驗證結果，則本理論架構將具有高度之外部有用性。

第三節 論文架構與研究流程

本論文之結構與各章內容簡述如下，研究進行的流程如下頁圖 1- 1 所示。

第一章為緒論，經由對實務的觀察與初步之文獻探討，以確認研究動機、研究目的、研究問題、預期研究貢獻以及論文架構與研究流程。

第二章為文獻探討，包括探討實施 ABC 制度所面臨的問題、實施關鍵成功因素以及實施效益等，其次並做更深入之組織創新擴散相關文獻整理與探討。

第三章為研究設計與方法，針對研究目的，提出本研究之觀念性架構，並說明研究變數的選取與其定義，確認各變數的操作性衡量方法，發展研究假設、問卷設計、研究對象及資料蒐集、資料分析方法等。

第四章為資料分析與研究結果，說明問卷回收資料的敘述統計分析以及利用變異數分析與多元迴歸分析等方法對資料進行分析並驗證假設。

第五章為結論與建議，包含研究的結論、研究建議與研究限制等。

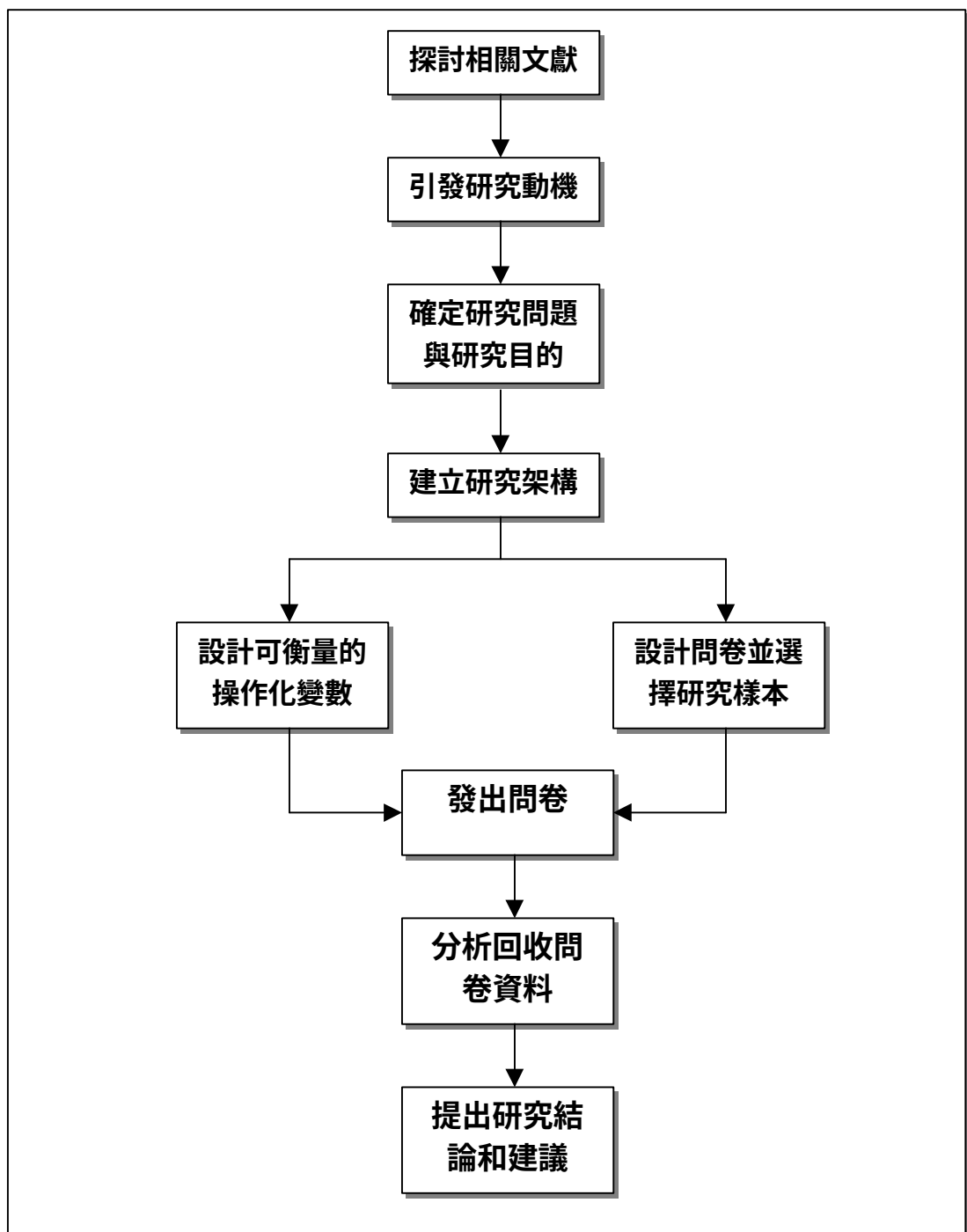


圖 1-1：研究流程圖

資料來源：本研究

第二章 文獻探討

本章第一節將回顧過去學者針對實施 ABC 制度企業所做之個案研究, 針對將對本研究後續變數選取具啟發性的部分, 亦即實施 ABC 制度可能面臨之問題、效益與關鍵成功因素做文獻探討; 第二節將探討創新與擴散的定義與分類、組織創新採用的各種研究方法以及重要的創新過程模型, 用以界定出本研究之方法與範圍; 第三節將回顧與整理以往學者對 ABC 制度創新擴散過程所做之研究, 焦點在於其中的影響因素部份, 以作為確定本研究變數選取及操作化衡量方法的參考。

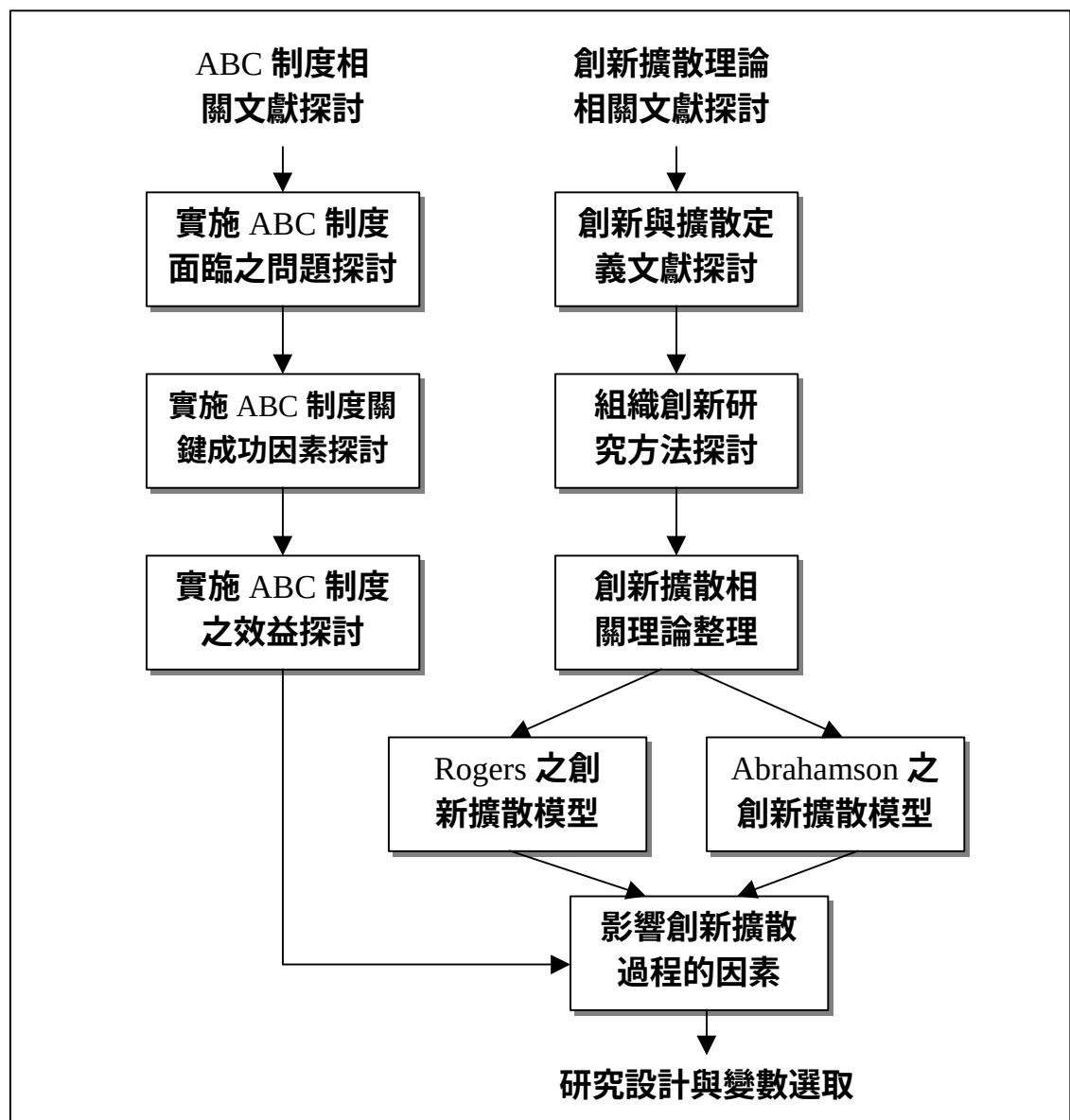


圖 2-1：文獻探討流程圖

第一節 ABC 制度相關文獻探討

ABC 制度在 1980 年代以後，經由 Cooper、Kaplan、Turney、Sharman 等多位學者的大力提倡之後，應用的範圍除了正確計算產品成本及提供作業績效衡量之外，更擴展到策略性成本管理、成本抑減、作業管理....等方面。ABC 制度的實施，能提供作業成本資訊、作業績效資訊及作業成本動因資訊，將這些資訊加以分析及使用將有助於企業取得競爭優勢。

近年來，ABC 制度更已經成為營利及非營利組織改善其策略性資源分配的有利工具，可使組織更能達成其預期的經營績效。此外，許多學者與專家亦建議利用 ABC 制度找出企業需改進的方向以便獲得更有力的競爭優勢。

然而每種管理制度的實施除了耗用企業本屬有限的經濟資源外，還會對企業的經營產生重大影響，因此企業在決定是否以 ABC 制度來取代舊有的成本制度之前，必須做審慎的評估。如果在實施 ABC 制度前，未能瞭解未來實施上可能遭遇到的問題與困難，或未能瞭解實施 ABC 制度必須掌握哪些關鍵成功因素(critical success factor)，則企業可能面臨到失敗的風險。

過去許多案例的實施經驗業已證實使用 ABC 制度可進行持續的改進，進來亦有許多研究者進行如何成功地實施 ABC 制度的相關研究，然而卻少有文章提及影響企業決定是否採用 ABC 制度的因素。本研究的目的是探討企業決定是否採用 ABC 制度時之影響因素，在決定變數之操作化衡量方法時，過去相關研究對於成功實施 ABC 制度有哪些障礙與關鍵因素的文獻，對於本研究將具有相當的啟發性，因此本節擬對過去研究者所做之研究加以整理。

此外，關於 ABC 制度內容之文獻已相當成熟，本研究不在此詳敘，僅簡要說明 ABC 制度的定義：ABC 制度是一套用來衡量產品成本、作業績效、耗用資源及成本標的的成本制度。其最大特色是以生產產品或提供勞務所進

行的作業為成本蒐集之中心點，將所耗用的資源歸屬至各項作業上，再將作業成本依成本動因歸屬至產品或勞務，也就是成本標的上。

一、實施 ABC 制度可能面臨之問題

1、高階管理階層不支持實施 ABC 制度

實施 ABC 制度不僅與管理會計人員有很大的關係，同時也需要企業內部其他部門如行銷、研發、製造、品管、人事等部門的投入與配合才能夠使實施工作順利進行。同時由於實施 ABC 制度後將會對企業經營產生重大改變，其影響擴及企業整體，此時若高階管理人員消極的不支持此新制度的推行，將無法使企業內各部門人員相信實施 ABC 制度確實有需要而且是重要的，其結果將會使得此新制度在整合各部門資源時面臨許多障礙與阻力。

2、組織的抗拒

組織的抗拒與組織成員對創新事物的接受度可說是一體的二面，這牽涉到企業員工對於一項創新事物知識的獲取是否足夠，以及是否瞭解採用創新事物後對企業的效益為何。企業內部決策制訂者對 ABC 制度可能有的負面看法，包括（1）ABC 制度太過複雜難以使用；（2）透過改進現有的成本制度即可得到相同的結果；（3）企業不需要更精確的成本資訊；（4）成本制度在企業作業程序改善上扮演之角色極為有限。過去研究建議，讓非會計部門員工參與決策的過程會幫助他們接受實施 ABC 制度後所帶來的變化，除此之外透過各項研討會或專業書籍展示實施後的成效均可以減低組織抗拒的程度。

3、未將績效衡量制度與獎酬制度與 ABC 制度相結合

過去研究顯示，企業實施 ABC 制度後對於企業員工之行為模式將會有很大的影響，因此管理當局在決定是否實施 ABC 制度時，必須考慮未來員工之

權利與義務能否透過企業原有績效衡量與獎酬制度與 ABC 制度的緊密結合而獲得確保，否則若員工認為 ABC 制度的實施對其績效評估或未來報償是不利的，在制度的推行時將會產生漠不關心或怠工的現象，使 ABC 制度的實施受到嚴重的挫敗。除此之外，應加強非會計人員對於 ABC 制度之瞭解與加強對他們之溝通與訓練。

4、未能妥善規劃實施 ABC 制度後人員的配置

當企業實施 ABC 制度之後，將可以更經濟、更有效率的方式來處理作業活動。因此企業將會發現透過人員配置的調整、員工再訓練、調職或解聘員工等方法將可以達到成本節省的目的。若企業有信心在實施 ABC 制度之前做好人員的規劃，降低員工對於裁員的疑慮以及做好再訓練的工作，將可增加企業採用的意願與實施成功的信心。

5、資料的蒐集與處理

企業採用 ABC 制度的最基本原因可能是希望此一新的成本會計制度能夠提供正確的產品資訊。在現今企業規模增加，產品日趨複雜的情況下，成本資料擷取、處理的負擔將大為增加。除此之外，ABC 制度並非僅止於提供企業正確的成本資訊，更是一種管理上的制度，因此當企業開始利用此制度所提供的資訊作為管理上的依據時，會計制度將會變得更複雜，所需的資料也越多。此時 ABC 制度能否與原有會計制度相配合，以及企業電腦化程度就成了重要影響因素，企業若無法蒐集完整的資料與做好資料的處理與維護，對於 ABC 制度的實施將會有很大的阻礙。

二、實施 ABC 制度關鍵成功因素

Anderson and Young (1997)曾經利用訪談及問卷，蒐集 256 位管理者關於執行 ABC 制度的意見，由組織管理的觀點，探討 ABC 制度能夠執行成功的因素。實證結果顯示與報償系統相結合、管理者的參與、管理的支持、資訊系統的品質及發展 ABC 制度專案的適當資源等均與執行成功有關。

除此之外，過去學者不斷的研究與實務界的經驗均顯示企業實施 ABC 制度存在一些關鍵成功因素(Ashworth and Evans, 1995；Michael D. Shields and Michael A. McEwen, 1996)，本研究將這些因素整理如下：

1、實施者必須對企業相關知識與環境有相當程度的瞭解

在企業所處環境之下，實施者必須能夠清楚瞭解為何要實施 ABC 制度，亦即要瞭解到企業現行的管理方法與目前用來做為決策依據的資訊是否足以因應今日複雜、動態的經營環境。此外實施 ABC 制度時，企業所面臨的外部與內部問題為何亦應加以瞭解，例如：(1) ABC 制度所產生之資訊由誰使用，以及使用者如何運用這些資訊；(2) 實施 ABC 制度對於某種產品類別或顧客群，以及提供顧客價值相關的作業程序有何潛在的影響；(3) 實施 ABC 制度所需消耗的企業資源及預期效益為何等等。其中在企業資源方面，內部資源包括時間、會計人員、高層管理人員及營運員工等；外部資源主要包括商業軟體及顧問人員等。

2、與管理階層溝通及尋求其支持

Shields and McEwen (1996) 調查結果顯示，高階管理階層的支持是實施 ABC 制度成功與否的最重要因素。因此，ABC 制度的實施者應首重與管理階層的溝通，其溝通目標應注重的部份例如：採用 ABC 制度後，組織所要經歷的變革有多大？企業內部有沒有適當的人員具備有足夠的技能可以解決此項

變革所帶來的問題？其次為如何找到最符合組織文化風格的溝通策略以解決企業文化與變革管理相關的問題。

3、與競爭性策略相連結

ABC 制度必須與公司的競爭策略相結合，以決定組織設計、新產品研發、產品組合、訂單策略與科技發展方向等。舉例而言，如果企業選擇低成本產品或習慣性設計的競爭策略，則 ABC 制度應能提供正確的產品預估成本或製程成本，並於設計過程前或設計過程中及時提供；若企業選擇著重在所製造商品的經濟規模或生產效率之競爭模式，則 ABC 制度應著重於製造作業與廠房產能之衡量。是故，若 ABC 制度能與企業競爭策略愈緊密結合，ABC 制度的實行效率愈高。

4、實施教育訓練

此因素係指確保有適當的人員、足夠的人數以及這些人員有因應實施 ABC 制度各階段所需之各項技能。目前對於規劃與實施 ABC 制度之方法與建構過程中所需之專業能力，可透過持續地實施教育訓練來達成。訓練方式如閱讀文件與資料，授課或演講等，另外有許多企業界採取聘請外部企管顧問或與學術界專案合作的方式來尋求解決。

5、實施者需具備足夠的技術能力

要成功實施 ABC 制度需要仰賴強而有力的資訊系統，企業之資訊系統環境若非經仔細而深遠的規劃是無法達成提供作業基礎資訊的功能。實務經驗顯示大多數企業利用 ABC/ABM 等商業軟體幫助設計 ABC 制度的架構及資訊流程，或協助較大型的實驗性計畫。除此之外，使用量身訂製開發的多

功能資料庫軟體甚至使用具整合性的資訊系統解決方案如 Oracle、SAP 等，都能提供企業所需的技術支援。

三、實施 ABC 制度之效益

對於採用 ABC 制度之效益，本研究歸納了以下各點結論(Brimson, 1991; Cooper and Kaplan, 1988；吳安妮，民 81)：

- 1、ABC 制度依據製造程序，將資源與作業詳加規劃，透過適當之多重成本動因以較精確地計算產品成本，有利於決策之制訂、成本之估計及產品之定價，同時解決過去採用僅與產量相關之單一成本動因武斷分攤成本的方法，極可能發生的交叉補貼現象。
- 2、藉提供有附加價值及無附加價值作業的資訊，瞭解有哪些作業是可以消除以減少資源浪費，哪些作業應嚴加控制才不會影響後續作業的進度。並可使績效衡量與作業資源消耗及產出間有較佳的配合，使決策之制訂更具時效性及彈性。
- 3、ABC 制度能提供實際結果之回饋性資訊，以和原預期結果相比較，而採取續後之修正行動；並能較傳統成本制度提供較多的財務與非財務資訊，以連結企業的營運決策與策略。
- 4、在 ABC 制度之下可清楚明白資源耗用情形與作業量，提供預算編制者成本與績效關係的資訊，以增進預算的有效性。
- 5、監督整個產品的生命週期，以提高獲利性。
- 6、對快速成長的成本要素如製造費用，作更深入的分析。
- 7、以作業成本系統來監督部門的投資行動，可確保投資計畫的有效達成。

- 8、ABC 制度所產生的資訊，在協助企業達成持續改進與獲取競爭優勢上扮演重要的角色，它可持續辨別由品質及作業效率改進中所獲致的潛在利益，以發現潛在的投資機會。

第二節 創新擴散理論相關文獻探討

創新擴散(diffusion of innovations)理論首先由 Rogers 於 1962 年提出，所謂的創新擴散「是一種程序，藉此可將新的概念透過特定管道，隨著時間的經過，在一社會系統之成員間傳遞；此為一種特殊的溝通形式，重點在於其所傳遞的是新的概念」(Rogers, 1983)。本研究首先整理過去學者的研究文獻，以瞭解「創新」及「擴散」的定義，並提出主要創新擴散理論的相關文獻及其修正，以作為本研究設計的立論基礎。

一、創新的定義

Rogers (1962)首先將創新定義為「採用個人或單位認為是新的觀念、技術或實體者，即稱之為創新」。Bradford and Kent (1977)則將創新定義為「將一個被認為是新的觀念成功地推介到一社會組織內部，且本質上只要這個區域或社會組織認為這個觀念是新的，即可稱之為創新」。依此定義，一項為某區域或社會組織所認定的創新很可能先前已經以其他形式出現或者已經在其他區域存在。

此處所指的「創新」，可以是一種技術或管理技術，所謂「技術」是指「處理投入與產出之工具、機制與知識」，而「管理技術」則是指「設計組織結構與文化的方法」(Tushman and Anderson)。關於管理技術上的創新，過去對於「策略規劃單位」(Poter, 1989)、「工作豐富化」(Hackman, 1975)、「分權」

(Mintzberg, 1979)、「品管圈」(Lawler and Mohran, 1985)、「全面品質管理」(Powell, 1995)等都被認為是管理技術上的創新。

依照上述定義觀之，ABC 制度，儘管其部分基本理論或觀念源於作業成本制(Activity Costing)或作業會計(Activity Accounting)等，就決定採用此制度的企業組織而言，仍然可以被視為是一項會計實務上的創新管理制度，因此本研究利用創新擴散觀點作為研究的觀念基礎是合理的。

二、擴散的定義

Webster(1971)將擴散定義為「一種創新隨著時間經過，透過社會系統與組織傳播的社會過程」。DeBlij 和 Muller(1985)曾指出下列二種主要的擴散型態，皆可應用於會計創新的相關研究。

- Relocation Diffusion：指在不一定增加採用者數目的情形下，一項創新觀念如何被散播至一特定領域中的過程。例如將具備 ABC 制度知識的專家或員工視為研究的對象，而非將採用 ABC 制度的企業本身作為研究的對象，以瞭解 ABC 制度觀念透過專家或員工的聘僱、移動達成擴散的過程。
- Expansion Diffusion：指透過企業或組織採用一項創新觀念或創新制度的方法，來達成擴散的過程，如此採用者的數目將會增加。綜觀過去學者對 ABC 制度創新擴散的相關研究，大多採用此觀點，故本研究將擴散型態視為一種 Expansion Diffusion，以作為應用於研究上的觀念基礎。

三、組織創新的三種研究方法

在進入創新擴散相關文獻探討之前，過去學者曾指出組織創新相關研究三種主要的研究方法。下表列示此三種主要研究方法、研究問題與研究焦點，並藉著比較三種不同研究方法的特性，釐清本研究採用的組織創新研究類

型。

表 2-1：組織創新研究方法整理

資料來源：Wolfe, 1994, pp.407

研究問題	研究方法	研究焦點
創新透過一群潛在採用者的擴散型態為何	創新擴散研究 (Diffusion of innovation research, DI)	一項創新隨著時間或空間擴散的模型
組織創新有哪些決定因素	組織創新研究 (Organizational innovativeness research, OI)	組織創新的不同因素
組織在實施一項創新時經歷哪些過程	過程理論研究 (Process theory research, PT)	組織間一項創新的過程

1、DI 研究方法：

本法在傳統上利用實證數據資料，嘗試建構並描述一項創新隨著時間擴散的簡化數學模型，並用以解釋或預測該項創新的未來擴散速率或擴散型態。一項廣為經濟學家或行銷研究學者運用的模型即為「S—曲線」，該曲線描述了不同時間擴散率的改變，並將採用者分為創新者(innovators)、早期採用者(early adopters)、早期大多數(early majority)、晚期大多數(late majority)以及落後者(laggards)五大類(Tornatzky and Fleischer, 1990)。

Teemu Malmi(1999)曾以 DI 研究方法對芬蘭的企業進行 ABC 制度在組織間的創新擴散研究，他將採用者的不同採用時間分為 Initial phase、Take-off phase 及 Subsequent phase 三階段，研究結果亦顯示 ABC 制度的擴散率接近 S—曲線的型態。儘管如此，研究學者質疑 DI 研究方法將所有潛在採用者視為相似的個體，太過於強調一群體內整體的創新擴散型態，忽略了群體內不同個體的採用決策，以致於無法提供為何某些組織較其他組織提早採用該項創新的解釋。

2、OI 研究方法：

大多數採本法的研究者均利用實證資料蒐集與迴歸分析等方法，來檢驗各個不同變數，藉以嘗試找出組織創新的決定因素，並區分早期與晚期採用者之不同特性。過去以 OI 研究方法來進行與 ABC 制度採用相關之研究眾多，以企業規模作為變數的研究有 Ask and Ax (1992); Bright, Davies, Downes and Sweeting (1992); Innes and Mitchell(1995)等等；以產品多樣性作為變數的研究有 Bjornenak (1994); Malmi (1996)；以成本結構作為變數的研究有 Bjornenak (1997)等。

OI 研究方法的缺點為太過簡化且靜態導向，忽略了採用的過程，因此常常由於為數眾多的不同變數以及變數間的交互影響而導致實證的結果產生不穩定或不一致的現象。此外 OI 與 DI 研究方法均被學者質疑太過強調需求面（即組織內部）的因素而忽略了供給面（即外部組織）的因素，此點對某些管理會計制度如 ABC 制度尤然，因為就 ABC 制度而言，某些外部組織積極參與管理制度創新，因此對於組織創新有很大的影響(Abrahamson, 1991)。

3、PI 研究方法：

由於以上二種研究方法均具有某些缺點，學者於是建議將 DI 研究方法將研究對象置於該「創新」本身與 OI 研究方法將研究對象置於「組織」的特性結合起來，轉而將研究對象專注在組織內的創新過程本身(innovation-in-an-organization) (Downs and Mohr, 1976)。換句話說，亦即將研究方法由靜態的、太過簡化的 DI 與 OI 研究方法轉向探討組織創新過程各階段影響因素的 PT 研究，以增加對組織創新採用動機的瞭解(Roger, 1983; Mohr, 1987)。

PT 研究方法將組織發展 實施一項創新的過程解構為具連續性的不同階段(stage)，針對每個不同階段影響組織創新的因素加以探討，如此可以提高

研究結果的穩定性與一致性。過去會有許多學者進行組織創新過程模型的研究工作(stage model research, SM)，目的在於確定組織創新過程各個階段其性質與順序為何。Rogers(1962)曾提出一「創新—採用」模型，將採用過程劃分為「知曉→興趣→評估→試用→採用」五個階段。後續學者認為組織創新過程很少止於採用階段，於是相繼提出更完整的創新過程模型，Wolfe(1994)曾將各學者屬於組織創新過程的模型加以整理如圖 2-2 所示。

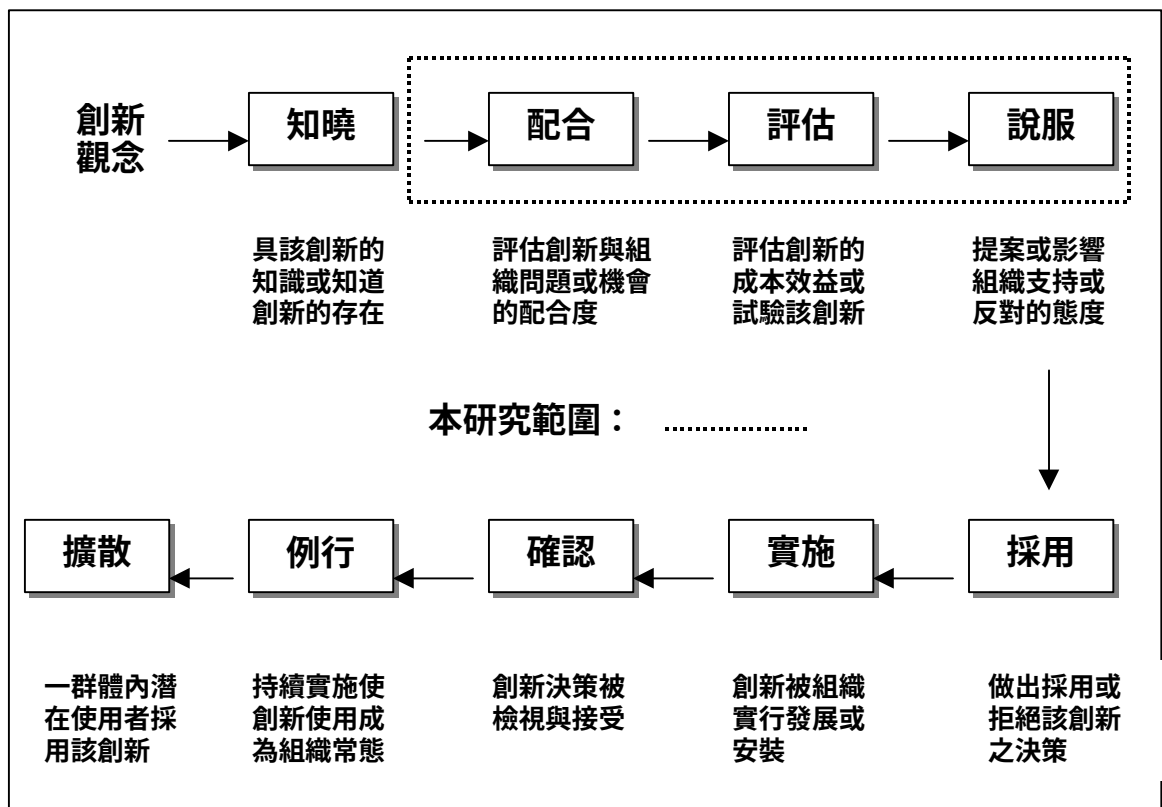


圖 2-2：組織創新過程模型

資料來源：Wolfe, 1994, pp.410

二、 創新擴散理論之主要觀點與修正

（一）Rogers 之創新擴散模型

在過去學者提出之許多組織創新過程模型當中，最廣為後繼研究者引用

的模型是 Rogers 在 1983 年所提出的「創新擴散模型」。Rogers 對擴散過程（Diffusion Process）定義為「一項新構想，由創新或創造的來源，散播到最終採用者或使用者的過程」。並將此過程分為五個階段，如圖 2-3 所示。

- 1、**認知階段 (Knowledge)**：指消費者接觸到創新的存在並對其有一些認知，而認知包含了對該項創新存在的認知、如何正確運用該項創新的認知以及對於該項創新背後原理的認知。
- 2、**說服階段 (Persuasion)**：指潛在採用建立對該項創新偏好態度的過程。
- 3、**決策階段 (Decision)**：指潛在採用者接受或拒絕該項創新的行為。
- 4、**實行階段 (Implementation)**：採用者使用該項創新。
- 5、**確認階段 (Confirmation)**：指採用者尋求對該項創新採用決策的強化，然相反訊息亦有可能使採用者改變決定。

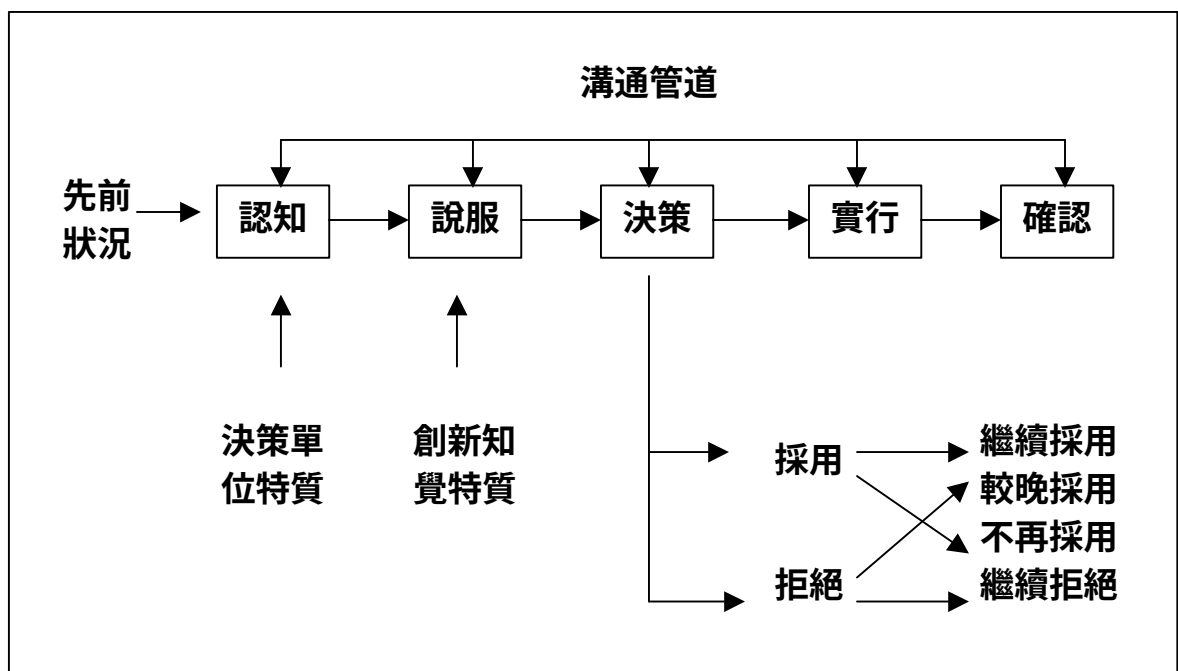


圖 2-3：創新擴散過程模型

資料來源：Rogers, 1983

在創新擴散的過程當中，新資訊將不斷的傳遞至潛在採用者中，因此對擴散過程各階段影響因素並不盡相同。在認知階段，主要是受「先前狀況」與「決策單位特質」兩項描述潛在採用者的變數所影響。「先前狀況」指的是潛在採用者過去採用創新的經驗、目前面臨的問題、對解決方案的需求、採用創新的態度以及社會對其採用創新的看法或規範；「決策單位特質」指的是潛在採用者的組織特性、工作特性與組織溝通形式等。

在說服階段，Rogers 提出五個「創新知覺特質」，並認為說服階段主要是受到這些創新知覺特質所影響，這些特質將影響潛在採用者對於創新的觀點。分別說明如下：

- 1、相對利益：潛在採用者相信創新比現在所使用之實務更好的程度。
- 2、相容性：潛在採用者認知到創新與其組織需求、價值和規範相一致的程度。
- 3、複雜性：潛在採用者認知到創新為可瞭解與可實施的程度。
- 4、可觀察性：創新及其利益可為潛在採用者觀察到的程度。
- 5、可實驗性：在一有限基礎下，創新可以被潛在採用者實驗的程度。

同時，創新擴散模型強調相似性的重要，Rogers 認為相似性是指創新者與潛在採用者分享某些屬性的程度，如目標、策略、規範、信仰與文化。在許多針對專業領域所做之實證性研究顯示，在同質性單位之間，創新擴散的速度極快，因為他們最可能分享相對利益、相容性、複雜性、可觀察性與可實驗性的認知結果。Rogers 的模型以及創新知覺特質廣為後續學者所應用，例如資訊技術或通訊科技建置與發展的研究。

(二) Abrahamson 之創新擴散模型

在 Rogers 之後，許多學者繼續對創新採用傳遞速率、影響創新因素、採用者特性差異、採用者間之網路關係等問題繼續研究。Abrahamson(1991)質疑過去創新擴散相關文獻之主要觀點皆建立在下列假設下，即採用者能夠獨立且理性的依照該創新管理技術所能夠帶給組織的效益多寡來做出採用與否的決策，如此將造成研究結果的偏誤。因此他以 Rogers(1983)的研究為起點，提出一個以探討創新擴散過程影響因素的模型，以說明創新管理技術的擴散。此模型主要可分成二個構面來討論，一為群體內組織的模仿程度，此部份主要是以組織或其成員對目標、環境、所欲採行技術之技術效率的認知而定；另一構面為群體外部組織的影響力，主要係針對影響力之來源加以研究，表 2-2 為此一創新擴散觀點之模型。

表 2-2：管理技術創新擴散理論觀點

資料來源：Abrahamson, 1991, pp. 591

		模仿構面	
		模仿程序不會促進擴散	模仿程序會促進擴散
外部影響構面	群體內之組織決定群體內之技術擴散	有效選擇	狂熱
	群體外之組織決定群體內之技術擴散	被迫選擇	流行

此二構面將影響創新擴散過程的因素分為四個觀點，Abrahamson 為後續研究者指出不同的研究分類方向，本研究將此四個不同觀點之主要內容做一說明，以作為理論基礎。

1、有效選擇觀點(the efficient-choice perspective)

此一觀點認為當環境發生改變時，會造成擁有相似目標之組織間產生新的績效差異，促使他們採行創新管理技術以消除此差異；以供給面角度而言，學者或專業知識推廣組織會揭示新的績效差異。在有效選擇觀點下，企業傾向於以採用新的、有效的管理技術來減低與具相似目標企業間的績效差異。

其次此觀點強調組織高階管理階層對於企業之經營目標或競爭優勢之不確定性相當低，並且能夠以「投入—產出」來衡量該管理技術之效率。因此，在組織現有的資源限制之下，管理階層能夠理性地選出可以產生最有效率產出以達成組織目標的管理技術。

在創新管理技術擴散的初期，由於採用者數目較少，因此無法確認他們的行動對其他競爭者有何影響(Ross and Sherer, 1990)，就此一部份來說，在所有組織均採用具技術效率之創新管理技術情況下，其所產生的競爭優勢將會減少，甚或相互抵銷。在台灣，實務上採用 ABC 制度的企業家數不多，其實施績效也有相當差異存在，因此，除了探討採用此創新技術與否的研究之外，組織之特性與 ABC 制度搭配所產生的績效差異亦值得後續學者加以研究。

2、被迫選擇觀點(the forced-selection perspective)

有些學者指出，群體內部組織對創新管理技術的選擇或採用會受到群體外部組織的力量所影響，此種外部組織可藉由推動某種管理技術，或阻止某種管理技術的擴散以獲取利益(DiMaggio, 1987 ; Carrol et al., 1988)。同時，依據此種觀點，部份外部組織可藉由設定某種標準而具有足夠控制力量以決定何種管理技術得以在組織間擴散。例如目前許多國家或地區以公司產品是否取得 ISO-9000 系列品質認證，做為產品輸入其市場的條件之一，此種品質認證組織或政府機構即為此種力量之來源。

就管理會計制度而言，雖然對大多數企業組織而言，具有強制力的外部組織並不存在，然而現今跨國企業盛行，加上企業組織藉轉投資以取得其他企業控制權越來越普及的情況下，總公司為了經營管理上的需要，很可能強迫海外分公司採用與總公司相同的管理會計制度，相似情況在母公司與子公司間亦然。

3、流行觀點(the fashion perspective)

此觀點主張在組織對於環境、經營目標、技術效率之不確定性均相當高的情況下，會傾向於模仿其他組織的行為。在此情況下，某一群體內的組織會模仿由群體外部「創造流行」(fashion-setting)的組織所推動的管理技術。所謂「一群體內的組織」可視為一特定產業內的廠商，例如塑膠業或電子資訊業，這些企業或組織會傾向於採用相同的創新管理技術；而「群體外部的組織」則可以是一些管制機構(regulatory bodies)、顧問公司(consulting firms)或商業傳播媒體。

這些機構雖不具強制力，但有足夠能力(capacity)去灌輸或影響企業對管理技術的選擇，因此對特定管理技術之盛行可能亦有關連性存在。這些創造流行的組織與政府組織不同之處在於他們沒有強迫其他組織模仿的力量，他們影響管理技術流行風潮的力量來自於灌輸其他組織信任與採行他們所選擇之技術的能力。並且部份流行創造者在這些管理技術的擴散上扮演主動的角色，例如基於專業知識的理由，商學院或企管顧問公司可能影響新管理技術的選擇。

4、**狂熱觀點**(the fad perspective)

流行與狂熱的觀點均認為創新技術的擴散，是基於組織在不確定的情況下模仿其他組織的決策，然而與流行觀點不同的是，狂熱觀點認為創新技術的擴散是由於同一群體內的組織彼此模仿所產生。

在此觀點下，「知識的溝通」、「社會的互動」及「經濟的利益」是影響擴散的重要焦點。所謂「知識的溝通」是指當組織在取得其他採用者的知識，降低了對創新技術的不瞭解程度後，會模仿已採用創新技術的組織的決策(Rogers, 1983)；「社會的互動」指的是組織採用在互動過程中彼此所認同的規範以合乎正當性(Carrol, 1989)，這樣的互動除了發生在彼此相互競爭的同業之間，亦有可能發生在企業與主要顧客之間；「經濟的利益」指的是組織會模仿競爭對手對創新技術之採用選擇，以避免競爭對手取得競爭優勢所帶來的風險(Abrahamson and Rosenkopf, 1993)。除此之外，當一群體內採用某項創新技術的組織數目提高時，也會促使其他組織的模仿學習(Abrahamson and Bartner, 1990)。

第三節 影響組織創新擴散因素文獻整理

為了瞭解有哪些不同的因素會影響企業決定是否採用成本制度的決策，本研究將過去學者對實施 ABC 制度關鍵成功因素與對 ABC 制度創新擴散所做的相關實證研究文獻整理如下表，以作為本研究決定變數選取之參考。

表 2-3：創新擴散影響因素整理表

資料來源：本研究整理

研究學者 (年代)	研究主題與主要研究結果	研究變數量總、操作化衡量方法及推 論關係（+表正向，－表反向）
Trond Bjornenak (1997)	以六個不同構面研究採用與未採用 ABC 制度企業之差異因素為何，藉以加強對會計創新擴散過程的瞭解。 研究結果顯示，僅成本結構此一變數具統計上之顯著性。	因變數：採用(已採用與計畫採用)ABC 制度 自變數： ●成本結構（+） (1)製造費用佔直接人工加製造費用之比例 ●現有成本制度（+） (1)成本庫數目 (2)成本分攤基礎數目 ●產品多樣性（+） (1)差異性產品數目 (2)產品顧客化程度 ●競爭程度（+） (1)產品出口比例 (2)主要競爭對手數目 ●企業規模（+） (1)員工人數 ●資訊來源（+）
Teemu Malmi(1999)	以 Abrahamson 提出之四項管理技術創新擴散觀點，探討 ABC 制度在跨組織間擴散過程不同階段之影響因素。 研究結果顯示，影響最早期採用者的主要因素為「有效選擇」觀點，其次「創造流行」組織將會影響次一階段之擴	影響變數： ●有效選擇觀點 (1)現有制度不可靠 (2)現有制度不符管理上的需要 (3)資訊系統更新 (4)競爭者使用 ABC 制度 (5)企業其他單位受益 (6)產品處理程序需要新的管理會計制度

	散過程, 至於最後階段的擴散過程則可以模仿行為與「有效選擇」觀點來解釋。	●強迫選擇觀點 (1) 母公司或子公司建議使用 ●狂熱與流行觀點 (1) 願意嘗試新管理制度 (2) 會計師或管理顧問之建議
Moore (1991)	將 Rogers 以及後續學者定義出的許多創新知覺特質利用因素分析加以整理, 將相關性較高的變數合併, 加權計算出較具代表性的影響因素。	(1) 相對利益 (2) 相容性 (3) 易用性 (4) 結果可實證性 (5) 形象 (6) 可試用性 (7) 自願使用的程度

第三章 研究設計與方法

本章第一節首先將說明本研究採用的組織創新採用研究方法並形成研究模型，以構成完整的研究架構；第二節將透過上一章文獻探討的內容，歸納整理出影響企業在創新採用 ABC 制度中的重要影響因素，藉以選擇作為本研究各變數之操作型衡量方法；第三節說明本研究問卷設計內容以及問卷之信度與效度；第四節說明本研究有待檢定的假設；第五節與第六節將分別說明研究的對象、資料的蒐集以及對資料的分析方法。

第一節 研究架構

第二章之文獻探討已經針對組織創新擴散之三種不同研究方法加以討論，本研究擬採用過程理論研究(Process theory research, PT)方法，將研究對象專注在組織創新過程中各階段的影響因素，以符合研究目的之要求。有鑑於此，本研究在研究架構上將分為二部分，分別說明如下。

第一部份將利用 Abrahamson 於 1991 年提出之創新管理技術擴散過程模型，首先驗證「模仿程度」與「外部影響」二項影響因素，對國內企業在 ABC 制度的採用意願上是否會產生影響。其次再進一步將受訪企業針對以上二構面所組合產生之四種擴散類型進行分類（分別為有效選擇型、被迫選擇型、狂熱型與流行型等四種企業），以單因子變異數分析與多重比較法檢視不同類型企業對於 ABC 制度採之用意願是否存在顯著差異。

第二部分將參考 Rogers 於 1983 年提出的創新擴散模型及 Wolfe 於 1994 年提出的組織創新過程模型為藍圖，探討企業在採用 ABC 制度的「認知→說服→決策」各階段過程中的影響因素。

首先，Rogers 的理論認為在創新擴散的「認知」階段，主要受到「先前

狀況」及「決策單位特徵」的影響，因此本研究在「認知」階段將依照「企業環境特性」、「企業經營特性」、「ABC 制度特性」等三個構面，整理過去研究者探討組織創新採用研究時較常列出的影響因素，並將其歸類後作為「說服」階段各變數的操作型衡量方法。

表 3-1：組織採用 ABC 制度影響因素整理表

資料來源：本研究

構面名稱	影響因素	參考文獻
企業環境特性	1.市場競爭強度與定價策略	Banker and Potter(1993), Trond Bjornenak(1997), Alles(1991)
	2.企業選擇成本制度的自主程度	Teemu Malmi(1999), Moore(1991)
	3.顧客要求企業採用 ABC 的壓力	本研究
	4.主要競爭廠商已採用 ABC 的壓力	Teemu Malmi(1999)
企業經營特性	1.產品或服務的多樣性	Trond Bjornenak(1997), 張雯嬌（民 85）
	2.產品或服務的作業程序	本研究
	3.現有成本制度之功能	Teemu Malmi(1999)
	4.績效衡量或獎酬制度	Lee et al.(1997), Shields and McEwen(1996), 杜榮瑞（民 84）
	5.企業資訊技術能力	Anderson and Young(1997), 蔡全才（民 87）
	6.企業的組織型態	Moore(1991), Gosselin(1997)
	7.企業組織集權化程度	Gosselin(1997)
	8.企業對成本制度功能的期望	本研究
ABC 制度特性	1.ABC 與現有會計制度相容性	Moore(1991)
	2.ABC 制度複雜性	Moore(1991)
	3.實施 ABC 所需消耗資源的程度	Anderson and Young(1997)

構面名稱	影響因素	參考文獻
ABC 制度 特性	4.衡量成本	本研究
	5.企業產業形象	Moore(1991)
	6.風險評估	本研究
	7.預期效果	Moore(1991)
	8.專業知識的獲取	Trond Bjornenak(1997) Teemu Malmi(1999)

其次，創新擴散模型中說服階段的影響因素將最直接影響管理者的採用決策判斷，此部份亦是本研究之研究重點。根據 Rogers 的觀點，說服階段主要受到來自「創新知覺特質」的影響，本研究選用 Moore 於 1991 年所提出的創新知覺特質作為本研究待驗證的變數。因此本研究在「說服→採用」階段預計分為七個主要構面，分別為「相對利益」、「相容性」、「複雜性」、「結果可觀察性」、「可試用性」、「形象」以及「自願使用的程度」，這七個構面將影響企業採用 ABC 制度的意願，本部分之研究觀念性架構如圖 3-1 所示。

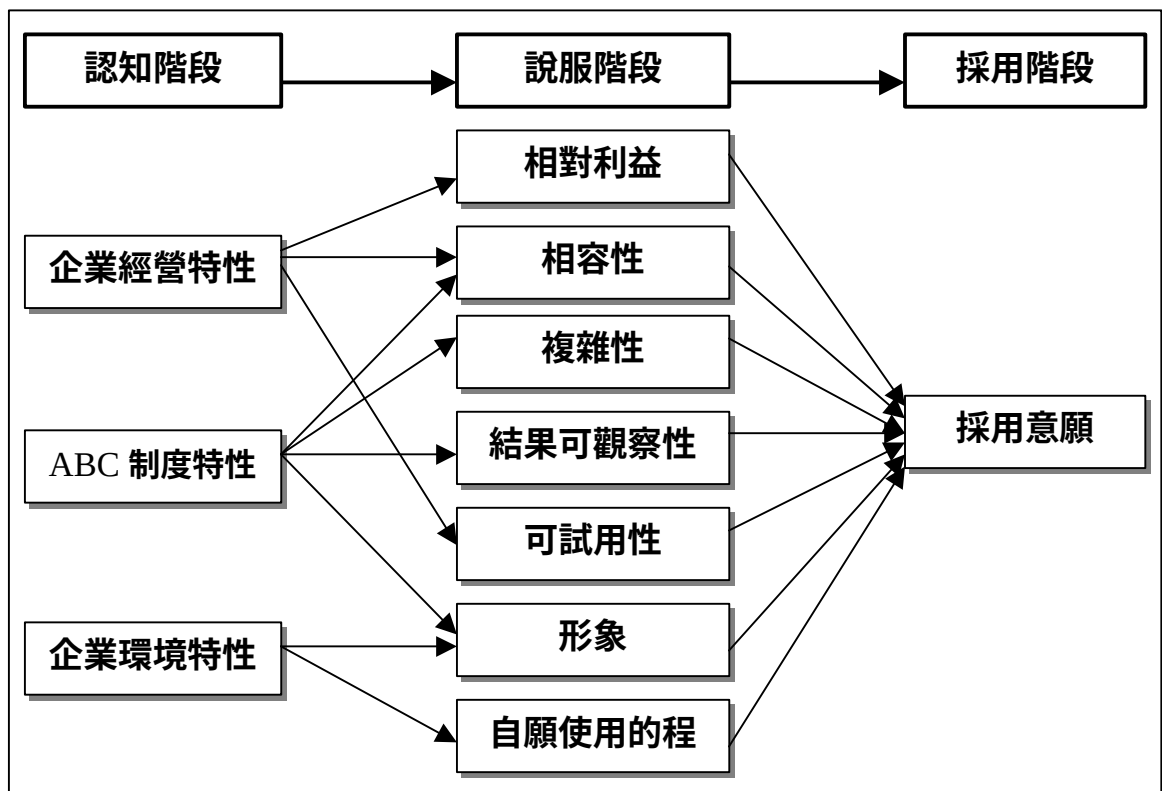


圖 3-1：創新知覺變數與採用意願研究觀念性架構

資料來源：本研究

第二節 研究變數定義與衡量

一、因變數的定義與衡量

由於根據國內過去研究結果，如蔡文賢（民 84）調查 ABC 制度在我國之發展狀況，結果顯示在實務應用方面，有 11.2%之樣本企業曾採用 ABC 制度，據此我們可以預測目前在台灣地區仍然是少數企業已經實施 ABC 制度的情況，因此以「採用／不採用」作為因變數的設計較為困難。有鑑於此，本研究擬將因變數定義為「受訪企業傾向採用 ABC 制度的程度」。

傾向採用 ABC 制度的程度係以「採用機率」作為衡量的基礎，本研究並根據受訪企業目前是否已採用 ABC 制度，區分為下列兩種處理方式：

- 1、若受訪企業目前已採用 ABC 制度，則視為採用 ABC 制度機率為 100%，給予採用意願分數 5 分。
- 2、若受訪企業目前尚未採用 ABC 制度，則以該企業在未來三年內²採用 ABC 制度的機率作為衡量的基礎，將採用機率分為 20%以下、20%~40%、40%~60%、60%~80%、80%以上五個區間，分別給予「1」、「2」、「3」、「4」、「5」的採用意願分數。

二、自變數的定義與衡量

本研究的主要目標在於瞭解 ABC 制度的各項創新知覺特質如何影響台灣企業採行 ABC 制度的傾向。因此在參考 ABC 制度與創新擴散理論之相關文獻後，將會影響企業採用 ABC 制度與否的創新知覺特質加以定義，作為本

² 本研究原未於問卷設計中列入「三年內」之具體衡量期間，在問卷的預試階段，經由實務界會計主管之建議，本研究列入具體期間，以利受訪者能夠明確地瞭解問卷題目，並使衡量出的採用意願較為具體可靠。

研究待檢定的自變數，並將各個自變數的操作化衡量方法列示如後；此外，各操作化衡量方法得分的平均數即為該自變數的分數³。至於各操作化衡量方法與因變數之間的推論關係與重要推論理由亦詳細加以說明。由於本研究各操作化衡量方法及量表乃參考創新擴散理論之相關文獻，及以往學者對管理會計實務或資訊科技採用的相關實證研究結果，針對本研究特性加以設計，因此部分變數其操作化衡量方法很難定義，是故研究結果有效性每個變數可能有所不同⁴。

（一）相對利益

- 1、變數定義：ABC 制度被認為優於現有成本制度的程度。
- 2、衡量方法：本變數預期以「產品或服務的多樣性」、「產品或服務的作業程序」、「現有成本制度之功能」以及「企業對成本制度功能的認知」等四個操作化衡量方法加以衡量。

● 產品或服務的多樣性

- （1）推論關係：企業產品或服務多樣化程度越高，ABC 制度對於企業相對利益越高，採用 ABC 制度傾向越高。
- （2）推論理由：張雯嬌（民 85）採取實地研究個案公司的產品複雜性、製程複雜性及技術效率性等三變數與製造費用間的相關性，結果顯示現代企業產品或服務的種類數越多，代表公司整體生產的複雜程度越高，同時會造成間接成本的增加。在傳統成本制度下，產品或服務的

³在經過問卷回收過程與對問卷數據資料進行「信度」測試之後，本研究發現部分自變數在各操作化衡量方法之間，並未通過信度測試，亦即彼此之間可能缺乏足夠的一致性。為避免研究結果產生偏差，本研究在自變數的選取上進行了部分的重新分類與刪除，此部分在本章第四節問卷設計中有較詳盡的說明。

⁴ 請參考本章第四節問卷設計中「信度」測試部分。

多樣性是成本扭曲的主要因素，ABC 制度依據製造程序，將資源與作業詳加規劃，透過適當之多重成本動因以較精確地方式計算產品成本，將可解決過去成本制度以單一費用率武斷分攤成本的方法，極可能發生的交叉補貼現象，在此情況下，決策者可能覺得 ABC 制度較傳統成本制度更為有利。

● 產品或服務的作業程序

- (1) 推論關係：不同產品或服務作業程序的共同性越高，ABC 制度對企業相對利益越高，採用 ABC 制度傾向越高。
- (2) 推論理由：產品或服務的作業程序包含研發、原料處理、製造、品管、行銷、運送、和行政支援等可辨認的活動。若不同產品或服務所需的作業程序或活動共同性越高，每一項產品或服務所需分攤的期間成本越複雜，在傳統成本制度無法有效辨別下，ABC 制度二階段成本分攤的特性正可協助企業有效率地獲得較精確的產品成本。

● 現有成本制度的管理功能

- (1) 推論關係：若潛在採用者認為現有成本制度之管理功能無法滿足企業要求的程度越高，ABC 制度對企業相對利益越高，採用 ABC 制度傾向越高。
- (2) 推論理由：相較於傳統成本制度，ABC 制度可提供有附加價值及無附加價值作業的管理性資訊，以達成企業持續改善的目的；並可清楚明白資源耗用情形與作業量，提供預算編製者成本與績效關係的資訊，以增進預算編製與長期產能規劃的有效性。

● 企業對成本制度功能的期望

- (1) 推論關係：若潛在採用者認為成本制度所需扮演的角色越積極，採用

ABC 制度傾向越高。

- (2) 推論理由：根據本研究得自實務界會計部門主管的經驗顯示，企業在選擇成本會計制度時，會受到決策者期望成本制度能夠扮演的角色或功能不同而影響其採用決策。例如若決策者認為成本制度的功能在持續達成整體營運改善的目標上，應該優先於其它成本目的（如稅賦的節省），則企業採用 ABC 制度的意願將較高。

（二）相容性

- 1、變數定義：ABC 制度被認為與現有制度、規範或資訊系統相容的程度。
- 2、衡量方法：本變數預期以「ABC 制度與現有會計制度相容性」、「績效衡量或獎酬制度」以及「企業資訊技術能力」等三個操作化衡量方法加以衡量。

● ABC 制度與現有會計制度相容性

- (1) 推論關係：ABC 制度與現行的會計制度結合程度越高，採用 ABC 制度傾向越高。
- (2) 推論理由：決策者在選擇成本制度時，除了考慮新制度是否滿足經營策略與目標之外，與現有財務會計或稅務會計上的相容程度亦是考慮的重點因素。若新的成本制度在成本的計算上並不能符合主管機關的相關規定，將大大減低決策者的採用意願。

● 績效衡量或獎酬制度

- (1) 推論關係：ABC 制度與現行的績效衡量或獎酬制度結合程度越高，採用 ABC 制度傾向越高。

- (2) 推論理由：許多研究顯示報償系統加入成本分攤之因素後將可使得員工行為更符合管理者的需要，減少資源使用不當或逆選擇等問題。由於 ABC 制度的成本分攤主張可提供更正確的資源使用資訊，應可作為管理部屬適當使用資源的誘因工具，因此企業在實施 ABC 制度後，對於所屬員工之行為模式將會有很大的影響，管理當局在決定是否實施 ABC 制度時，必須考慮未來員工之權利與義務能否透過企業原有的績效衡量與獎酬制度與 ABC 制度的緊密結合而獲得確保。

● 企業資訊技術能力

- (1) 推論關係：企業電腦化程度越佳，採用 ABC 制度傾向越高。
- (2) 推論理由：設計與實施 ABC 制度將會要求充裕且準確的資訊，研究顯示，有些企業在運作時，會因缺乏資訊而產生障礙，尤以會計管理資訊及電腦資源缺乏時為甚。此外，企業採用 ABC 制度的最基本原因是希望此一新的成本會計制度能夠提供正確的產品資訊，在現今企業規模漸增，產品日趨複雜的情況下，成本資料擷取、處理的負擔將大為增加。因此，企業現行的資訊系統若無蒐集完整資料與做好資料處理與維護的能力，對於 ABC 制度的採用將會有很大的阻礙。

(三) 複雜性

- 1、變數定義：ABC 制度度被認為實施難易的程度。
- 2、衡量方法：本變數預期以「ABC 制度複雜性」、「實施 ABC 所需消耗資源的程度」以及「衡量成本」等三個操作化衡量方法加以衡量。

● ABC 制度複雜性

- (1) 推論關係：若決策者對 ABC 制度的認知複雜程度越高，採用 ABC 制

度傾向越低。

- (2) 推論理由：若一新創新管理技術複雜程度越高，將越不易使潛在採用者瞭解其功能、或越不容易被使用，因此將阻礙新制度的採用。

● 實施 ABC 制度所需消耗資源的程度

- (1) 推論關係：若決策者認為實施 ABC 制度所需耗費企業資源越多，採用 ABC 制度傾向越低。
- (2) 推論理由：由於高階管理者可以集中資源，消耗在他們認為值得革新的目標及策略上，因此 ABC 制度實施複雜程度及資源消耗程度就會影響企業的採用意願。企業資源可分為二部份，內部資源包括時間、會計人員、高層管理人員及營運員工等；外部資源主要包括商業軟體及顧問人員等。直覺上若採用一新制度屬需消耗資源越多，採用意願將會越低。

● 衡量成本

- (1) 推論關係：若決策者認為實施 ABC 制度後衡量成本將增加，則採用 ABC 制度傾向將越低。
- (2) 推論理由：由於採用 ABC 制度將使現行的成本資料更形複雜，處理成本資訊所需成本將大為增加，將降低潛在採用者採用的意願。

(四) 結果可觀察性

- 1、變數定義：實施 ABC 制度的效益容易被觀察或驗證的程度。
- 2、衡量方法：本變數預期以「風險評估」、「預期效果」以及「專業知識的獲取」等三個操作化衡量方法加以衡量。

● 風險評估

- (1) 推論關係：企業對實施 ABC 制度成敗風險評估越容易，可觀察性越高，採用 ABC 制度傾向越高。
- (2) 推論理由：當會計部門主管或決策者認知的導入 ABC 制度失敗機率越高時，越不可能採用。

● 預期效果

- (1) 推論關係：若潛在採用者越容易瞭解實施 ABC 制度後的預期效果，則可觀察性越高，採用 ABC 制度傾向越高。
- (2) 推論理由：企業在決定是否採用一項新的管理技術過程當中，若決策者吸取同業成功經驗的機會越多，對於該項創新管理技術的技術效率將越瞭解，同時決策者越能夠判斷採用後是否能夠減低與其它競爭者之間的績效差距，採用 ABC 制度的意願也越高。

● 專業知識的獲取

- (1) 推論關係：若潛在採用者對 ABC 制度相關的專業知識越足夠，採用 ABC 制度傾向越高。
- (2) 推論理由：文獻探討中已述及「足夠的技術能力」⁵是 ABC 制度實施關鍵成功因素之一。對於規劃與實施 ABC 制度之方法與建構過程中所需之專業能力，可透過持續地實施教育訓練來達成，訓練方式如閱讀文件與資料，授課或演講等，另外有許多企業界採取聘請外部企管顧問或與學術界專案合作的方式來尋求解決。因此企業對 ABC 制度的專業知識獲取管道越多，採用的意願也越高。

⁵ 請參閱第二章文獻探討有關 ABC 制度實施關鍵因素部分。

(五) 可試用性

- 1、變數定義：**在正式而全面實施 ABC 制度前，可小規模試用或實驗 ABC 制度的程度。
- 2、衡量方法：**本變數預期以「企業的組織型態」以及「企業組織集權化程度」等二個操作化衡量方法加以衡量。

● 企業的組織型態

- (1) 推論關係：**現行的組織型態可提供實施 ABC 制度前試用的程度越高，採用 ABC 制度意願越高。
- (2) 推論理由：**ABC 制度的實施會對企業帶來很大衝擊，部份企業可以採用提供進行小型實驗性計畫(pilot project)的方式，來找出 ABC 制度實施時所可能遭遇到的問題，以增加全面推廣時成功的機會。因此若企業組織型態提供可試用 ABC 制度的機會越高，採用意願也越高。

● 組織集權化的程度

- (1) 推論關係：**組織集權化的程度越高，ABC 制度可試用性越高，採用 ABC 制度意願越高。
- (2) 推論理由：**Gosselin(1997)曾利用問卷調查方式，探討組織策略與組織結構對 ABC 制度接受與採行的影響。其中集權化的組織較容易在接受 ABC 制度之後也決定採用 ABC 制度，其原因為執行 ABC 制度包含一連串的決策，所以管理者很容易有機會對開發期的原先選擇翻案，實證結果顯示接受及採用 ABC 制度的組織較偏向官僚式組織。

(六) 形象

- 1、變數定義：**實施 ABC 制度被認為可提升企業形象或產業地位的程度。

- 2、衡量方法：本變數預期以「企業產業形象」以及「市場競爭強度與定價策略」等二個操作化衡量方法加以衡量。

● 企業產業形象

- (1) 推論關係：若決策者對實施 ABC 制度後將提升企業形象的認知程度越高，採用 ABC 制度傾向越高。

● 市場競爭強度與定價策略

- (1) 推論關係：市場競爭程度越高，採用傾向越高。
- (2) 推論理由：Banker and Potter(1993)與 Alles(1991)的研究均發現競爭環境可驅使企業策略性地選擇成本系統。在市場獨佔的情況下，對顧客而言處於供給無彈性的情況，則企業在價格制訂上將採主動地位。反之，在完全競爭市場情況下，產品價格將由市場競爭來決定，企業為保有良好競爭優勢以提升其在產業與顧客間的競爭形象，需要較精確的產品成本數字以滿足成本控制與產品定價的需要，ABC 制度的特性將可能較滿足企業要求。

(七) 自願使用的程度

- 1、變數定義：實施 ABC 制度被認為是企業自願採用的程度。
- 2、衡量方法：本變數預期以「企業選擇成本制度的自主程度」、「顧客要求企業採用 ABC 制度的壓力」以及「主要競爭廠商已採用 ABC 制度的壓力」等三個操作化衡量方法加以衡量。

● 企業選擇成本制度的自主程度

- (1) 推論關係：企業在制度選擇上的自主性越高，自願使用 ABC 制度的程度越高，採用傾向越低。

- (2) 推論理由：現今跨國企業盛行，加上企業組織藉轉投資以取得其他企業控制權越來越普及的情況下，總公司為了經營管理上的需要，很可能強迫海外分公司採用與總公司相同的管理會計制度，相似情況在母公司與子公司間亦然，當企業面對此種情況下，其自願使用 ABC 制度的程度越低，採用 ABC 制度的壓力也越大。

● 顧客要求企業採用 ABC 制度的壓力

- (1) 推論關係：顧客要求企業採用 ABC 制度的壓力越高，自願使用 ABC 制度的程度越低，採用傾向越高。
- (2) 推論理由：在與客戶間的產品或服務有關契約上，客戶可能要求企業採用彼此認同的成本會計制度如 ABC 制度，以確保產品或服務的定價合理性，當企業面對此種情況下，其自願使用 ABC 制度的程度越低，採用 ABC 制度的壓力也越大。

● 主要競爭廠商已採用 ABC 制度的壓力

- (1) 推論關係：相同產業環境內，競爭企業採用 ABC 制度的比例越高，自願使用 ABC 制度的程度越低，採用傾向越高。
- (2) 推論理由：在高度競爭性的產業中，任何產品或服務成本的錯誤都將導致企業市場佔有率的喪失，在此情況下正確產品成本資訊的需求也越強。企業會模仿競爭對手對任何創新技術之採用選擇，以避免競爭對手因取得競爭優勢所帶來的風險，當企業獲悉其主要競爭者因採用 ABC 制度而得到競爭優勢下，其採用 ABC 制度的壓力也越大。

第三節 問卷設計

一、問卷內容

本研究在問卷設計上分為七個構面，每個構面均由一個或數個操作化變數組成，每個操作化變數在問卷上均以 Likert 五點尺度衡量，「1」、「2」、「3」、「4」、「5」分別代表問卷填答者對該操作化變數認知的程度：「非常不同意」、「不同意」、「普通」、「同意」、「非常同意」。對有兩個以上問題衡量的操作化變數，則將各問題之得分加總後得其平均數，作為該變數的分數。

如同所有採行問卷調查之研究一般，本研究最困難之處在於如何獲得受訪者忠實的回答，因此嚴謹周延的問卷設計十分重要。本研究藉由整理過去學者的研究文獻，找出對各變數而言良好的衡量方式。在初步問卷設計後，由一位資訊業與一位零售業會計主管對問卷加以預試，針對問卷內容及用字作如下之討論及修改：

- (1) 加入「企業對成本制度功能的認知」此一操作化衡量方法。
- (2) 採用意願部分加入具體期間以利問卷填答者回答，經討論後決定以「三年」作為採用的期間。
- (3) 問卷寄送對象以製造業為佳⁶。

本研究問卷（請參閱附錄）共分為五大部分，第一部份為「企業環境因素」，目的在衡量與瞭解企業所面對的外在環境；第二部份為「企業特性」，目的在衡量各企業內部的經營特性；第三部份為「ABC 制度特性」，目的在衡量各企業對於 ABC 制度的認知程度；第四部份為「採用意願」，目的在衡量各企業採用 ABC 制度的現況及採用的意願；第五部份為「企業基本資料」。

⁶ 為探究不同行業特性是否會對企業採用 ABC 制度的意願產生影響，本研究決定在問卷調查對象上仍不僅限以製造業為主，以擴大調查的層面。

為了避免問卷填答者誤解本問卷的研究範圍，在問卷第一部份之前已對 ABC 制度的定義加以界定。各構面操作化變數與問卷題號對照列示於表 3-2。

表 3-2：各構面操作化變數與問卷題號對照表

資料來源：本研究

構面名稱	操作化變數名稱	問卷題號
相對利益	產品或服務的多樣性	第二部份第 1、2 題
	產品或服務的作業程序	第二部份第 3 題
	現有成本制度之管理功能	第二部份第 4、5 題
	企業對成本制度功能的認知	第二部份第 10 題
相容性	ABC 與現有會計制度相容性	第三部份第 1 題
	績效衡量或獎酬制度	第二部份第 6 題
	企業資訊技術能力	第二部份第 7 題
複雜性	ABC 制度複雜性	第三部份第 2 題
	實施 ABC 所需消耗資源的程度	第三部份第 3 題
	衡量成本	第三部份第 4 題
結果可觀察性	風險評估	第三部份第 7 題
	預期效果	第三部份第 6 題
	專業知識的獲取	第三部份第 8 題
可試用性	企業的組織型態	第二部份第 8 題
	企業組織集權化程度	第二部份第 9 題
形象	企業產業形象	第三部份第 5 題
	市場競爭強度與定價策略	第一部份第 1 題
自願使用的程度	企業選擇成本制度的自主程度	第一部份第 2 題
	顧客要求企業採用 ABC 的壓力	第一部份第 3 題
	主要競爭廠商已採用 ABC 的壓力	第一部份第 4 題
採用	採用現況	第四部份第 1 題
	採用意願	第四部份第 2 題

二、信度與效度分析

健全問卷衡量工具應有足夠的信度與效度，因此在問卷回收後，本研究針對問卷進行可靠性與有效性的測試，以確定問卷各項目之間的一致性。

1、信度

信度即指衡量工具的可靠性，乃是對同一或相似母體重複測量所得結果的一致性，通常具信度的問卷其測驗結果符合一致性或穩定性。一般研究文獻最常以 Cronbach Alpha 值來衡量同一構面下各項目間的信度大小，本研究亦採用之。

Cronbach α 值越大，表示問卷的信度越高。統計相關文獻指出，一般而言在探索性研究中，信度值在 0.7 以上可謂精確，若低於 0.35 則應拒絕使用。本研究經使用相關分析所得資料之結果，七個構面的 Cronbach α 值由 0.09 至 0.76 不等，詳細結果列於下頁表 3-3。依前述標準，本研究部分自變數的 Cronbach α 值未達學術研究所需之最低要求，因此本研究進一步將原擬定之七項創新知覺構面重新分類以解決 Cronbach α 值過低情況。如下頁表 3-3 中「修正後構面名稱⁷」所示：在相對利益構面刪除「產品或服務的作業程序」此操作化衡量方法；在相容性構面以「績效衡量或獎酬制度」及「企業資訊技術能力」衡量；在可試用性構面刪除「企業組織集權化程度」此操作化衡量方法；最後在形象構面將二操作化衡量方法各自獨立為一個構面。

表 3-3：本問卷問題依自變數分類的信度分析表

資料來源：本研究

⁷ 各構面相對應之問卷題數如下，產品或服務的多樣性：以第二部份第 1、2 題衡量；現有成本制度之功能性：以第二部份第 4、5 題衡量；相容性：以第二部份第 6、7 題衡量；複雜性：以第三部份第 2、3、4 題衡量；結果可觀察性：以第三部份第 6、7、8 題衡量；自願使用的程度：以第一部份第 2、3、4 題衡量。

原構面名稱	題數	Cronbach α 值	修正後構面名稱	題數	Cronbach α 值
相對利益	6	0.19	產品或服務的多樣性	2	0.55
			現有成本制度之功能性	2	0.83
			對成本制度功能的認知	1	N/A
相容性	3	0.16	相容性	2	0.47
複雜性	3	0.70	複雜性	3	0.70
結果可觀察性	3	0.71	結果可觀察性	3	0.71
可試用性	2	0.12	可試用性	1	N/A
形象	2	0.09	企業產業形象	1	N/A
			市場競爭強度	1	N/A
自願使用的程度	3	0.76	自願使用的程度	3	0.76

2、效度

效度即是正確性，意指測驗或衡量工具確實能測出其所想要衡量的特質或功能的程度而言。測驗或衡量工具的效度越高，表示測驗或衡量的結果越能顯現其所想要測量對象的真正特徵。效度可分為三種，及內容效度、準則相關效度以及建構效度，此三者中與本研究直接相關的效度即是內容效度。

以內容效度而言，意指衡量工具能夠適切地涵蓋研究主題的程度，其通常並非由數據性資料衡量或由統計量檢定，而是由研究者的主觀加以認定。因此，若是問卷內容具有相當良好的學理基礎、實驗經驗或專家共識，並且問卷內容經過適當的預試，均可認為具有良好的內容效度。就本問卷內容而言，所謂創新擴散過程部份，係以文獻中學者對此一主題之研究，以及其所提出模式之基本假設為基礎，歸類出影響創新擴散過程的各項主要因素，據此設計成問卷題目，並參考以往學者類似研究之問卷內容加以修改，因此本研究即應具有相當良好之內容效度。

第四節 研究假設

本研究除依創新管理技術擴散過程模型，探討「模仿程度」與「外部影響」等二項影響因素對國內企業在 ABC 制度的採用意願之影響程度外，另將依據研究目的及前文所述及之觀念架構⁸針對表 3-4 之研究假設進行檢定：

表 3-4：研究假設彙總表

資料來源：本研究

H-1	企業產品或服務多樣化的程度將正向影響其採用意願。
H-2	企業對現有成本制度無法滿足管理需要的認知程度將正向影響其採用意願。
H-3	企業對成本制度功能的認知程度將正向影響採用意願。
H-4	企業對 ABC 制度相容性認知程度將正向影響採用意願。
H-5	企業對 ABC 制度複雜性的認知程度將反向影響採用意願。
H-6	企業對 ABC 制度結果可觀察性的認知程度將正向影響採用意願。
H-7	企業對 ABC 制度可試用性的認知程度將正向影響採用意願。
H-8	企業對 ABC 制度能夠提升企業形象的認知程度將正向影響採用意願。
H-9	企業面對之市場競爭強度將正向影響採用意願。
H-10	企業對 ABC 制度自願使用的程度將反向影響採用意願。

第五節 研究對象與資料蒐集

⁸ 請參閱圖 3-1。

本研究目的在探討影響台灣地區企業採用 ABC 制度的因素, 因此研究的對象為台灣地區已採用、或有可能採用 ABC 制度的企業。有鑑於此, 本研究採大樣本調查方式進行, 以台灣經濟新報資料庫截至 89 年 3 月底台灣地區所有上市 上櫃公司為主, 將有可能會採用特殊成本制度的行業公司排除在外, 例如休閒旅館業、證券業等, 以增加研究樣本的同質性, 避免對結果產生偏誤。此部份問卷共計發出 683 份。

此外, 為增加回收樣本的數目, 本研究另以台灣經濟新報資料庫截至 89 年 3 月底台灣地區所有公開發行公司, 同樣先將有可能會採用特殊成本制度的行業公司排除在外, 其中包括證券業、期貨經紀業、投資開發業、投資信託業、地方農會等, 剩餘之 1570 家公司, 再以隨機抽樣方式選取 515 家公司作為問卷寄送對象。本研究於 89 年 4 月 6 日採郵寄方式共發出 1198 份問卷, 截至 89 年 4 月 30 日為止, 共計回收 207 份問卷, 回收率為 17.28%。在去除了 11 份無效問卷之後, 實際有效問卷數共為 196 份, 有效問卷的回收率為 16.36%。

在問卷填答對象上, 由於本研究問卷的填答者必須對企業經營環境、經營策略以及 ABC 制度有相當程度的瞭解, 並且要對該企業成本制度的採用具有相當之影響力, 因此本研究將問卷填答對象設定為各企業的會計部門主管。

第六節 資料分析方法

為有效地達成研究目的與驗證研究假說，經考量研究模型的特性及變數的衡量尺度後，本研究決定採取變異數分析與多元線性迴歸分析等方式作為研究分析方法，以便瞭解影響台灣地區企業採用 ABC 制度的因素。此外，本研究亦採用敘述統計方法算出樣本的平均數、百分比等數值以描述樣本資料。另外本研究亦採用皮爾森相關係數（Pearson correlation）分析變數間數否存在高度的線性重合問題，以協助達成研究目的。

依據研究假設，本研究在選取預測變數時採「強迫進入法」，將前述文獻探討後所選取的自變數全部投入迴歸方程式中，以驗證下列迴歸方程式⁹：

$$\begin{aligned} \text{INT}_i = & a_0 + b_1 \times \text{DIV}_i + b_2 \times \text{FUN}_i + b_3 \times \text{EXP}_i + b_4 \times \text{CPB}_i \\ & + b_5 \times \text{CPX}_i + b_6 \times \text{OBS}_i + b_7 \times \text{TRI}_i + b_8 \times \text{IMA}_i \\ & + b_9 \times \text{MKT}_i + b_{10} \times \text{VOU}_i + \varepsilon_i \end{aligned}$$

⁹ INT_i＝採用意願； ε_i ＝誤差項；DIV_i＝產品或服務的多樣性；FUN_i＝現有成本制度之管理功能認知；EXP_i＝企業對成本制度功能的認知；CPB_i＝相容性；CPX_i＝複雜性；OBS_i＝結果可觀察性；TRI_i＝可試用性；IMA_i＝企業產業形象；MKT_i＝市場競爭強度；VOU_i＝自願使用的程度；

第四章 資料分析與研究結果

本章將根據問卷調查所得到之有效樣本資料進行分析，以驗證本研究於第三章所提出之假設，並導出研究結果。本章主要分為三節，第一節說明對有效樣本進行敘述統計分析的結果；第二節說明創新擴散過程與企業對於 ABC 制度採用意願之差異分析結果；第三節說明對本研究所選定之各變數與 ABC 制度採用意願進行迴歸分析的結果。

第一節 樣本資料敘述統計分析

一、樣本企業基本資料與採用意願分析

1、ABC 制度採用現況的分析

本研究首先針對回收的 196 份有效樣本企業實施 ABC 制度的現況加以整理，得出表 4-1 結果。雖然至今無明確的調查數據顯示目前已經實施 ABC 制度的企業家數有多少，但經本研究初期階段與實務界人士之訪談得知，目前國內採用 ABC 制度之企業比例應該仍不高。根據表 4-1 中數據顯示，目前國內企業採用 ABC 制度的比例大約只佔有效樣本數 10% 左右，可見本研究的有效樣本在採用現況上與實際母體之預期大致相符。

由已採用 ABC 制度的企業資料來看，實施歷史從未滿一年至二十年不等，其中平均數為 4.9 年，中位數為 4 年，顯見一般而言實施 ABC 制度的期間並不長久。進一步針對目前未實施 ABC 制度的企業，其未來之採用意願加以分析發現：採用意願的平均分數只有 2.07 分，低於 3 分者合計達全部有效樣本數的 68.5%，大於 3 分者則只有 12.6%，可見國內大部分企業對 ABC 制度的採用仍抱持者很高的觀望態度。

表 4-1：有效樣本企業採用 ABC 制度現況分析表

資料來源：本研究

項目名稱	分類	樣本數	百分比 (%)
實施 ABC 制度的現況	已採用者	21	10.7
	未採用者	175	89.3
	合計	196	100
未實施 ABC 制度公司在未來三年內採用 ABC 制度的意願	20%以下	78	45.6
	20%~40%	40	22.9
	40%~60%	35	20.0
	60%~80%	11	6.3
	80%以上	11	6.3
	合計	175	100
採用意願分數分類 (加入已採用者為 5 分後之結果)	1	78	39.8
	2	40	20.4
	3	35	17.6
	4	11	5.6
	5	32	16.3
	合計	196	100
平均採用意願分數	未包含已採用者	175	2.07
	包含已採用者	196	2.38

2、產業別與採用意願分析

表 4-2：有效樣本產業別資料整理表

資料來源：本研究

行業別	有效樣本數 (%)	採用意願 平均分數	行業別	有效樣本數 (%)	採用意願 平均分數
水泥業	2 (1.02%)	1.50	鋼鐵業	19 (9.69%)	2.58
食品業	8 (4.08%)	2.75	汽車業	2 (1.02%)	2.50
塑膠橡膠業	5 (2.55%)	2.20	電子資訊業	56 (28.57%)	2.34
化學業	24 (12.24%)	2.17	營建業	8 (4.08%)	2.88
紡織纖維業	18 (9.18%)	2.22	運輸業	7 (3.57%)	2.71
電機機械業	17 (8.67%)	2.18	金融保險業	7 (3.57%)	2.43
電器電纜業	4 (2.04%)	3.50	百貨業	3 (1.53%)	1.67
玻璃陶瓷業	2 (1.02%)	1.00	其他	11 (5.61%)	2.55
造紙業	3 (1.53%)	1.67	合計	196 (100%)	

由表 4-2 數據顯示，在有效回收的 196 份樣本中，產業別的分佈上以電子資訊業最多，佔 28.57%的比例，此結果與母體電子資訊業所佔比例最高的實際狀況相符合。其次為化學業（12.24%）、鋼鐵業（9.69%）、紡織纖維業（9.18%）及電機機械業（8.67%）等傳統製造業。

由於本研究樣本中部分產業回收樣本數量不足，在分析產業別與採用意願關連性時可能會因樣本數目過少而產生很大的偏差。因此為了更清楚分析採用現況與產業別的關係，本研究依據行政院主計處四大產業別為分類標準，並加入「其他非製造業」類別，歸納出表 4-3 的結果，並依此進行產業別與採用意願的分析。

- (1) 民生工業：包括水泥業、玻璃陶瓷業、食品業、紡織纖維業。
- (2) 化學工業：塑膠橡膠業、化學業、造紙業。
- (3) 金屬機械業：鋼鐵業、電機機械業、汽車業。
- (4) 電子精密業：電子資訊業、電器電纜業。
- (5) 其他非製造業：營建業、運輸業、金融保險業、百貨業。

表 4-3：有效樣本產業別與採用意願分析表

資料來源：本研究

分類	樣本數	平均採用意願	目前已採用者之百分比	目前未採用者採用意願 3 分以上百分比
民生工業	30	2.23	(6.7%)	(28.6%)
化學工業	32	2.13	(6.3%)	(30.0%)
金屬機械業	42	2.51	(13.2%)	(33.3%)
電子精密業	56	2.34	(11.7%)	(30.2%)
其他非製造業	24	2.62	(16.0%)	(38.1%)
ANOVA 分析 (10%顯著水準)	F-值	P-值	臨界值	
	0.7220	0.5779	1.9764	

分析表 4-3 中數據發現, 各產業採用 ABC 制度的平均意願並無顯著的差異, 產生此項結果的原因可能為 ABC 制度在學術界及實務界的互動交流之下, 不斷地發展並擴大範圍, 不管是製造業、服務業或非營利組織, 只要有作業存在的組織均可採用 ABC 制度, 因此並無特別適用於特定產業的特性存在。此外, 就國內情況而言, 過去許多論文均以個案公司為例, 探討 ABC 制度在製造業的應用, 例如: 印刷廠、製藥業、傢俱公司、電子業等, 或應用在服務業, 例如: 銀行業、保險業、醫院、會計師事務所、物流中心等, 亦印證本研究結果之合理性。

然值得注意的是, 在目前未採用 ABC 制度的企業當中, 回答於未來採用 ABC 制度的意願分數屬於較高者, 以非屬製造業的企業比例為最高, 達 38.1%, 高於其他屬於製造業的產業類別。此項結果與一般對於 ABC 制度較適合於製造業的認知不同, 其可能原因或許為目前服務業服務種類日漸多元化, ABC 制度的優點正可符合企業的需要; 或者是一般服務業成立至今的時間較短, 在對原有組織衝擊多寡以及改變現有制度容易程度的考量下, 對 ABC 制度此一創新管理制度的接受度上可能較佳。

3、企業規模與採用意願分析

本研究利用「資本額」、「營業額」及「員工人數」等三個操作型衡量變數來衡量樣本企業之規模, 由受訪企業自由填入答案。為了將此三個不同衡量單位合併成一個變數以便分析公司規模與 ABC 採用意願之間的關係, 本研究決定先將有效樣本依照各衡量問題答案由低至高加以排序, 再依有效樣本的個數, 劃分出五個內含樣本個數大約相當的區間, 對各區間內的樣本分別給予「1」、「2」、「3」、「4」、「5」的分數。詳細的資本額分數、營業額分數及員工人數分數如表 4-4 所示。

表 4-4：企業規模分數區間表

資料來源：本研究

項目名稱	分類	分數	樣本數
公司資本額 (含下限不含上限)	5 億元以下者	1	46
	5 億元以上~9 億元以下	2	38
	9 億元以上~20 億元以下	3	41
	20 億元以上~90 億元以下	4	45
	90 億元以上者	5	26
公司營業額 (含下限不含上限)	10 億元以下者	1	44
	10 億元以上~17 億元以下	2	42
	17 億元以上~40 億元以下	3	43
	40 億元以上~90 億元以下	4	35
	90 億元以上者	5	32
公司員工人數 (含下限不含上限)	160 人以下者	1	42
	160 人以上~300 人以下	2	37
	300 人以上~600 人以下	3	43
	600 人以上~1500 人以下	4	41
	1500 人以上者	5	33

本研究將各有效樣本之資本額分數、營業額分數及員工人數分數加以算數平均後，即得到該樣本的企業規模分數。以企業規模分數作為分類標準進行分析後得到如表 4-5 的數據資料。由表中數據可以發現受訪企業在各種不同企業規模之間，對 ABC 制度的平均採用意願分數以及目前已採用 ABC 制度的企業比例上，均無顯著的差異存在；然而在目前未採用 ABC 制度企業當中，未來採用的意願卻有很大的不同，其中屬於最小規模區間之企業填答在 3 分以上之百分比為 48%，反之屬於最大規模區間之企業填答在 3 分以上之百分比僅 18%，可見企業規模較小者¹⁰在未來對於 ABC 制度的採用意願較高。

表 4-5：企業規模與採用意願分析表

¹⁰ 本研究樣本中，被歸類於最小企業規模區間者資本額平均為 3.6 億元，營業額平均為 5.1 億元，公司人數平均為 125 人，仍具有一定的企業經營規模。

資料來源：本研究

企業規模	樣本數	採用意願 平均分數	變異數	目前已採用 者之百分比	目前未採用者採用意願 3 分以上百分比
1	33	2.64	2.55	15%	48%
2	50	2.41	2.37	12%	29%
3	50	2.12	1.66	8%	28%
4	37	2.49	2.15	8%	32%
5	26	2.34	2.16	15%	18%
ANOVA 分析 (10%顯著準)		F-值	P-值	臨界值	
		0.707338	0.587826	1.974524	

第二節 創新擴散過程與採用意願之差異分析

本節將利用問卷資料說明在創新管理技術擴散過程中「模仿程度」與「外部影響」二項因素對 ABC 制度採用意願的影響以及管理上的意涵。

一、模仿程度

本研究在第二章文獻探討中已述及，組織對創新管理技術的模仿程度，主要會受到組織或其成員對經營目標、環境，以及對所欲採行管理技術之技術效率的認知而影響。對此，本研究針對受訪企業對於創新採用 ABC 制度過程中，對於「不確定性」的看法，在彙整有效樣本的數據後得到表 4-6 之結果。

表 4-6：受訪企業對於擴散過程「不確定性」的看法

資料來源：本研究

問卷項目	不同意或 非常不同意	普通	同意或 非常同意
企業能夠明確地評估實施 ABC 制度成敗的可能性	15.8%	34.7%	49.5%
企業能夠瞭解實施 ABC 制度後所能達成的各項效益	10.7%	31.6%	57.7%
企業容易藉由專業書籍、雜誌或研討會獲得 ABC 制度相關知識	12.8%	34.2%	53.0%

由調查樣本對「風險評估」、「預期效果」及「專業知識的獲取」等三方面統計可以發現，在所有的有效樣本企業當中，能夠清楚瞭解採用 ABC 制度後，所能夠為企業帶來的各項效益的比例達 57.7%，就此數據而言，可以認定國內一般企業對於 ABC 制度有一定程度的了解。

在評估實施 ABC 制度成敗的機率方面，有五成的受訪企業有信心能夠明確評估實施 ABC 制度成敗的機率。這項結果可能與本研究之樣本取自國內各上市上櫃企業以及部分公開發行企業有關，這些企業均具一定規模，因此多半對於該企業的經營目標、經營環境與面臨的問題有相當程度認知，會計部門之規模與人員素質亦較高，在計畫採行一項新的成本制度之前自會經過審慎的評估過程。此外，有 53% 的受訪企業同意及非常同意企業可由不同專業知識來源管道（如專業書籍、雜誌或研討會）來獲得 ABC 制度相關的知識與經驗，僅有 12.8% 企業不認同此說法，據此我們可以認為目前我國在 ABC 制度創新擴散的情形上，「知識的溝通」方面已具有不錯的成效¹¹。

綜合以上數據來看，大多數受訪企業認為對 ABC 制度此一創新管理技術的確定性較高。在不確定性較低的情況下，可以認定這些企業的模仿傾向較

¹¹ 所謂「知識的溝通」是指當組織在取得創新技術或其他採用者的經驗，降低了對創新技術的不瞭解程度後，會模仿已採用創新技術的組織的決策。

低，也就是較不會以模仿其他企業的方式來決定是否採用 ABC 制度。

二、外部影響

第二章文獻探討中已述及，企業對創新管理技術的選擇或採用會受到外部組織的力量所影響。本研究在此部分利用問卷設計針對「自願使用程度」所設計的問題，來衡量在創新採用過程中「外部影響」因素對 ABC 制度採用的影響，有效樣本數據資料整理如表 4-7 所示。

表 4-7：受訪企業對於擴散過程「外部影響」因素的看法
資料來源：本研究

項目	不同意或 非常不同意	普通	同意或 非常同意
企業在成本制度選擇上有可能受到母公司或總公司的影響	77.5%	9.7%	12.8%
企業主要客戶會對企業提出實施 ABC 制度的要求	81.2%	12.2%	6.6%
企業所處產業中主要競爭者已經採用 ABC 制度	60.2%	25%	14.8%

在企業採用成本制度自主性方面，有 77.5% 的受訪企業不同意採用 ABC 制度將會受到母公司或總公司影響，可見其自主性程度相當高，這樣的結果可能是因為本研究問卷寄送的對象是以各企業總公司或總管理處為主所致。在產業內之情況方面，有 81.2% 受訪企業來自業界內主要客戶的採用壓力不大，亦即對這些企業而言，「社會的互動」¹² 影響因素不大。此外，由於實務上目前採用 ABC 制度度的企業比率並不高，在跟隨主要競爭同業腳步採用 ABC 制度，並達到創新擴散理論中「經濟的利益」¹³ 的效果應不明顯，這樣

¹² 「社會的互動」指的是：組織採用在互動過程中彼此所認同的規範以合乎正當性 (Carrol, 1989)。

¹³ 「經濟的利益」指的是組織會模仿競爭對手對創新技術之採用選擇，以避免或降

的論點亦可由數據資料中有 60.2%的企業不認為主要競爭者已經採用 ABC 制度得到證實。

除此之外，與其他創新管理技術不同的是，就 ABC 制度而言，「外部管制機構」的影響並不大，此點在第二章文獻探討中已經說明。綜合表 4-7 之資料以及以上論點可看出，國內企業因「外部因素」影響其採用 ABC 制度決策的比例可能並不高，這些企業在成本制度選擇的自主程度較高的其況下，其採用 ABC 制度意願是否會顯著地較低，將在本節第四部分與本章第三節中加以驗證。

三、創新擴散類型分類

表 4-8：有效樣本企業依創新擴散類型歸類結果
資料來源：本研究

		模仿程度	
		低	高
外部影響程度	低	有效選擇型 樣本數=52	狂熱型 樣本數=60
	高	被迫選擇型 樣本數=51	流行型 樣本數=33

本研究利用受訪企業在問卷中針對以上二部分問題的回答作為歸類之依據，分別針對「模仿程度」與「外部影響」二構面計算出所有樣本之平均數。企業在「模仿程度」構面得分高於平均數（3.46）者，將視為較傾向以模仿方式推動並採用 ABC 制度，低於平均數者則反之。在「外部影響」構面得分高於平均數（3.88）者，則認為其受外界影響因素較高，反之則較低。由以

低競爭對手因取得競爭優勢後對企業所帶來的風險(Abrahamson and Rosenkopf, 1993)。

上歸類可得表 4-8 的結果。

四、變異數分析結果

本部分利用表 4-8 分類之結果，以創新管理技術之擴散過程為自變數，採用意願為因變數，對樣本企業進行變異數分析。首先以二因子變異數分析檢視擴散過程中之「模仿程度」與「外部影響」兩個構面是否會對 ABC 制度採用意願造成差異，然後再針對不同構面所組合產生之四種擴散類型，以單因子變異數分析與多重比較法檢視不同類型企業對於 ABC 制度採用之意願是否存在顯著差異。

1、針對二構面進行分析

在「模仿程度」與採用意願的關係方面，由表 4-9 之數據顯示，在 1%的顯著水準之下，ABC 制度採用意願的平均分數在模仿程度較高之企業與模仿程度較低之企業間有顯著差異存在。模仿傾向較低者採用意願平均分數為 2.92，亦即企業對於所採用 ABC 制度之預期實施成效，或預期實施成敗的機率不確定性較低者採用意願較高；反之，模仿傾向較高者採用意願平均分數為 1.78，亦即企業對於採用 ABC 制度之預期實施成效，或預期實施成敗的機率不確定性較低者採用意願較低。此項研究結果亦與先前假設認為若企業對於創新知覺變數中「可觀察性」越高，採用 ABC 制度意願也越高的推論一致。

在「外界影響」因素與 ABC 制度採用意願的關係方面，由表 4-9 之數據顯示，在 5%的顯著水準之下，ABC 制度採用意願平均分數在外界影響因素較高之企業與外界影響因素較低之企業間亦有顯著差異存在。受外界因素影響程度較低者採用意願平均分數為 2.15，亦即企業對於採用 ABC 制度決策自主性程度較高者採用的意願較低；反之，受外界因素影響程度高者採用意願

平均分數為 2.69，亦即企業對於採用 ABC 制度決策自主性程度較低者，採用 ABC 制度的意願較高。此項研究結果亦與先前認為若企業對於創新知覺變數中「自願使用程度」的認知越高，採用 ABC 制度意願卻越低的假設一致。

除此之外，由表 4-9 的數據來看，基本上可以認定「模仿程度」對 ABC 採用意願的影響較「外部影響」顯著。

表 4-9：創新擴散過程與 ABC 採用意願之 ANOVA 分析
資料來源：本研究

組別	個數	總和	平均數	變異數	F-值	P-值
模仿傾向低	103	301	2.9223	2.3665	34.74	0.0001
模仿傾向高	93	166	1.7849	1.2141		***
外界影響低	112	241	2.1518	1.8056	6.72	0.015
外界影響高	84	226	2.6905	2.4332		*
交互影響					0.21	0.6509

***為 1%顯著水準，*為 5%顯著水準

2、針對四種擴散類型進行分析

本研究依據擴散過程之二個主要構面程度高低所組成之四種創新採用類型，進一步分析發現在 1%顯著水準之下，採用 ABC 制度的意願在四種不同創新採用類型之間有顯著差異存在，相關數據見表 4-10 所示。

由採用意願的平均數看來，同屬於不確定性程度較低，模仿傾向亦較低的「有效選擇型」與「被迫選擇型」的企業，在採用 ABC 制度的意願分數較高。其中「被迫選擇型」企業的採用意願分數達 3.16 分，為四種類型中最高者，顯示因為 ABC 制度的採用與否對現有企業對內或對外均影響甚大，其採用決策通常由高階主管涉入主導，「被迫選擇型」企業的主管在對經營環境、經營目標與對創新管理知識較充足的情況下，很可能更能夠清楚感受到外在

競爭與壓力，在雙重因素加強影響之下，其採用意願故略高於「有效選擇型」企業。

「狂熱型」的企業較傾向於模仿產業中其他企業的創新採用決策，目前實務界成功採用 ABC 制度而可供同業模仿的實施個案尚不普遍，同時由於「狂熱型」的企業受到外部影響程度較低，決策單位主管與組織外部單位的互動亦不如「流行型」明顯，因此採用 ABC 制度的意願為四種創新採用類型當中最底者。

在多重平均數的檢定方法上，本研究進一步採用較適用於比較組數較多的 Bonferroni T 檢定方法，來比較任何兩組之間是否存有差異。結果顯示在 5%顯著水準下「有效選擇型與狂熱型」、「被迫選擇型與狂熱型」、「被迫選擇型與流行型」等三種組合間，採用 ABC 制度的意願均具有顯著的差異存在。

表 4-10：創新採用類型與 ABC 採用意願之 ANOVA 分析
資料來源：本研究

組	個數	總和	平均數	變異數	F	P-值	臨界值
有效選擇型	52	140	2.6923	2.2956	13.0538	0.0001	3.8852
被迫選擇型	51	161	3.1569	2.3749		***	
狂熱型	60	101	1.6833	0.9319			
流行型	33	65	1.9697	1.7178			

***為 1%顯著水準

第三節 創新知覺變數與採用意願分析

本章第二節利用 Abrahamson 提出之創新管理技術擴散過程模型，已經成功地驗證「模仿程度」與「外部影響」二項影響因素，對國內企業在 ABC 制度的採用意願上的確產生影響。本節將進一步利用 Rogers 的創新擴散理論以及本研究提出之各項創新知覺變數，以探討第三章所提出迴歸式的實證分析結果。

一、自變數的複共線性檢測

在進行多元迴歸分析之前，本研究首先進行迴歸模型自變數複共線性檢測。依統計相關文獻顯示，若任意兩個自變數間相關係數高則兩者之間存在高度複共線性的問題，代表自變數之間可能代表非常相似的概念，進而使得迴歸方程式難以解釋和理解。表 4-11 列出本研究自變數間的皮爾森相關係數，由表中可看出相關係數均很低，因此並不存在嚴重的複共線性問題。

表 4-11：自變數的 Pearson 相關係數表
資料來源：本研究

	DIV	FUN	EXP	CPB	CPX	OBS	TRI	IMA	MKT	VOU	INT
DIV	1.00 (0.00)										
FUN	0.31 (0.00)	1.00 (0.00)									
EXP	0.01 (0.88)	-0.02 (0.75)	1.00 (0.00)								
CPB	0.19 (0.01)	-0.04 (0.62)	0.11 (0.14)	1.00 (0.00)							
CPX	0.02 (0.83)	0.15 (0.04)	0.01 (0.80)	-0.21 (0.00)	1.00 (0.00)						
OBS	0.18 (0.01)	0.01 (0.92)	0.21 (0.00)	0.36 (0.00)	-0.03 (0.72)	1.00 (0.00)					
TRI	0.04 (0.60)	0.04 (0.60)	0.05 (0.53)	0.37 (0.00)	-0.23 (0.00)	0.26 (0.00)	1.00 (0.00)				
IMA	0.27 (0.00)	0.19 (0.01)	0.12 (0.10)	0.19 (0.01)	0.09 (0.22)	0.30 (0.00)	0.17 (0.02)	1.00 (0.00)			
MKT	0.15 (0.04)	-0.10 (0.85)	0.13 (0.08)	0.02 (0.78)	0.16 (0.03)	0.10 (0.17)	0.11 (0.13)	-0.01 (0.93)	1.00 (0.00)		
VOU	-0.01 (0.21)	0.04 (0.62)	0.08 (0.27)	-0.30 (0.00)	0.26 (0.00)	-0.13 (0.06)	-0.14 (0.05)	-0.21 (0.00)	-0.06 (0.41)	1.00 (0.00)	
INT	0.10 (0.15)	-0.01 (0.84)	0.16 (0.02)	0.38 (0.00)	-0.36 (0.00)	0.42 (0.00)	0.36 (0.00)	0.13 (0.07)	0.05 (0.51)	-0.27 (0.00)	1.00 (0.00)

此外在檢驗迴歸模型中的解釋變數是否存有共線性上，一般亦可採用 Variance Inflation Factor (VIF) 的方式計算。當一解釋變數的 VIF 大於 10，依照經驗法則，認為該解釋變數具有高度的共線性。由表 4-13 數據顯示，本研究各解釋變數之 VIF 值均小於 10，因此亦可以推論各解釋變數間不存在複共線性的問題。

二、多元迴歸分析結果

表 4-12 列出 ABC 制度採用意願迴歸式整體分析的結果。在進行迴歸分析前，應對迴歸模型做基本配適度的分析，如殘差的常態分配、自我相關（獨立性）、異質性等，以確保檢定與推論時不致發生偏差，以下即分別加以說明。

一般而言殘差的常態分配與自我相關測試，皆採用 Durbin-Watson 統計檢定值，以檢查殘差間是否具有連續性相關。本研究的 D-W 值=2.11，所以殘差符合常態性與獨立性假設。

在殘差的異質性測試上，利用 SAS 統計軟體繪製各變數殘差與預測值之間的散佈圖，經檢視各變數殘差圖，殘差分佈相當平均，均未顯示出有違反等變異數的假設。

表 4-12：採用意願迴歸式整體結果分析表
資料來源：本研究

變異來源	自由度 (df)	誤差平方 和(SS)	均方和 (MS)	F-值	P-值	R 平方	調整後 R 平方
迴歸	10	153.5895	15.3590	10.816	0.0001 ***	0.3689	0.3348
殘差	188	262.7115	1.4201				
總和	195	416.3010					

***為 1%顯著水準 觀察值個數：196

由表 4-12 可看出，採用意願迴歸式之 P 值=0.0001<0.01，表示迴歸式中

存在具有顯著影響效果的解釋變數，值得進一步探究個別解釋變數的解釋效果。此外，迴歸式調整後的 R 平方值 (Adj R-sq) 為 0.3348，顯示整體模型的解釋能力相當好。表 4-13 則進一步列出採用意願迴歸式中各變數估計係數的分析。

表 4-13：採用意願迴歸式估計係數分析表
資料來源：本研究

自變數	估計係數	標準誤	t-值	P-值	VIF
截距項	0.6986	1.0397	0.672	0.5024	N/A
DIV	0.0116	0.1032	0.112	0.9110	1.2681
FUN	0.0484	0.0946	0.512	0.6095	1.1805
EXP	0.1829	0.1157	1.581	0.1157	1.0948
CPB	0.2121	0.1234	1.718	0.0874*	1.4078
CPX	-0.5739	0.1360	-4.219	0.0001***	1.2513
OBS	0.6602	0.1472	4.484	0.0001***	1.3006
TRI	0.2203	0.0952	2.315	0.0217**	1.2892
IMA	-0.0520	0.1141	-0.456	0.6489	1.2942
MKT	0.0452	0.1192	0.380	0.7047	1.1314
VOU	-0.2388	0.1385	-1.724	0.0863*	1.2384

***為 1%顯著水準，**為 5%顯著水準，*為 10%顯著水準

從表 4-13 可看出，迴歸式中具有顯著影響效果的變數分別是：複雜性 (CPX)、結果可觀察性 (OBS)，可試用性 (TRI) 這三個變數都達到了 P 值小於 0.05 的顯著水準；此外，相容性 (CPB) 與自願使用程度 (VOU) 則達到了 P 值小於 0.1 的顯著水準。此五個具顯著解釋能力的變數，估計係數方向均與研究假設方向一致，故分別驗證了假設四、假設五、假設六、假設七及假設十，表 4-14 列出本研究假設與實證結果整理表。

表 4-14：假設與實證結果整理表

資料來源：本研究

採用意願迴歸式假設		實證結果
H-1	企業產品或服務多樣化的程度將正向影響其採用意願	不顯著
H-2	企業對現有成本制度無法滿足管理需要的認知程度將正向影響採用意願	不顯著
H-3	企業對成本制度功能的認知程度將正向影響採用意願	不顯著
H-4	企業對 ABC 制度相容性認知程度將正向影響採用意願	顯著正相關
H-5	企業對 ABC 制度複雜性的認知程度將反向影響採用意願	顯著負相關
H-6	企業對 ABC 制度結果可觀察性的認知程度將正向影響採用意願	顯著正相關
H-7	企業對 ABC 制度可試用性的認知程度將正向影響採用意願	顯著正相關
H-8	企業對 ABC 制度能夠提升企業形象的認知程度將正向影響採用意願	不顯著
H-9	企業面對之市場競爭強度將正向影響採用意願	不顯著
H-10	企業對 ABC 制度自願使用的程度將反向影響採用意願	顯著負相關

在假設與實證結果不相符的部分，本研究對可能的理由討論如下：

● 拒絕「企業產品或服務多樣化¹⁴的程度將正向影響其採用意願」假設

產品或服務作業的多樣化一直被認為是造成在傳統成本制度下成本扭曲的最主要原因，然由於「多樣化」包含了產能的多樣性、產品規格的多樣性、產品複雜程度的多樣性、原物料的多樣性以及機器整備工作的多樣性等 (Coopers, 1988a)，此一變數的操作化定義並不容易確定，在過去不同的研究文獻亦有不同的定義方式，尤其當研究母體中包含了不同性質的產業時 (Trond Bjornenak, 1997)，產業性質的差異將使得各企業對於此一變數及其操作化衡量方法的認知可能有所不同，因此研究結果的有效性可能受到影響。

¹⁴ 本研究多樣化的程度以產品或服務的種類多寡與顧客化的程度來衡量。

此外，雖然產品或服務顧客化的程度越高通常意味著其多樣性也越高，特別是反映在產品複雜程度的多樣性、原物料的多樣性以及機器整備工作的多樣性上面，然而相反的，也增加了發展與實施新成本制度的成本。前文研究結論已述及，決策者對 ABC 制度複雜度的認知程度與採用意願成反向關係，在考量新制度實施成本與效益交互影響的因素後，可以提供本項研究變數結果不顯著的合理解釋。

● 拒絕「企業對現有成本制度無法滿足管理需要的認知程度將正向影響採用意願」假設

雖然國內外文獻咸認為 ABC 制度在外部環境具有策略性功能，在組織內部則具管理性功能，可支援管理者規劃、執行與控制的需求，然而由表 4-15 之數據看來，受訪企業在對現有成本制度在管理功能上的滿意程度呈現平均分配的現象，亦即滿意與不滿意的比例差距不大，甚且滿意現有成本制度者的比例還高過不滿意之企業。在無明顯因現有制度功能不足所帶來之迫切性的情況，以及由表 4-11 之相關係數表顯示此變數與採用意願並未達到顯著相關的水準，或許能夠解釋此變數結果並不顯著的現象。

表 4-15：受訪企業對於「相對利益」相關因素的看法
資料來源：本研究

項目	不同意或 非常不同意	普通	同意或 非常同意
企業產品或服務多樣化程度很高	14.3%	22.4%	63.3%
企業現有成本制度無法滿足管理上的需要	44.4%	21.9%	33.7%
成本制度達成企業整體營運改善的積極性目的應優先於其它成本目的	6.1%	18.9%	75.0%

● 拒絕「企業對成本制度功能的認知程度將正向影響採用意願」假設

由表 4-15 之相關數據分析，目前國內企業對於成本管理制度的角色，均願意賦予其更積極性的期待，亦即成本制度不僅僅是成本記錄或是達成節省成本目的之工具。雖然在整體迴歸式的分析中，此變數結果並不顯著，然而本研究進一步以變異數分析針對企業對成本制度之期望程度與採用意願進行差異分析，結果發現在 10% 的顯著水準下，認為成本制度應該扮演促進企業整體營運改善功能的企業，其採用 ABC 制度的意願顯著較高，這樣的結果亦值得有意推廣我國 ABC 制度實施的相關單位重視。

● 拒絕「企業對 ABC 制度能夠提升企業形象的認知程度將正向影響採用意願」假設

在實施 ABC 制度是否會提升受訪企業在產業間或顧客間的企業形象問題上，表 4-16 顯示填答同意與非常同意者的比例為 35.2%，填答不同意與非常不同意者的比例則為 29.4%，基本上二者之比例並無很明顯之差距存在。企業可能普遍地認為實施 ABC 制度僅僅是對內管理會計制度的革新，同時企業通常並不主動告知其他同業或顧客此一變革，因此在企業形象的提升效果上並不如經由維持良好品質的產品或服務或經由積極參與對外公共事務等方法來得顯著；此外，企業亦可能認為實施 ABC 制度的主要目的並非為提升企業在產業或顧客間之形象，因此並不顯著地認為會影響其採用 ABC 制度的意願。

● 拒絕「企業面對之市場競爭強度將正向影響採用意願」假設

在此一問題上，如表 4-16 數據所示，絕大多數受訪企業（88.7%）均認為他們處在一個高度競爭的環境當中。依照第三章對於本操作化衡量方法的推論，市場競爭越激烈，採用 ABC 制度的意願會越高，然而實證結果顯示此

一影響並不顯著。

究其原因，雖然運用較正確的成本資訊來輔助生產管理方面的決策制訂，向來是 ABC 制度為人所稱道之處，但是 ABC 制度所具有的外部策略性角色亦值得注意。過去研究發現企業有可能會策略性地選擇扭曲報導成本，而非正確報導成本，此時成本系統選擇就變成了企業額外的「策略變數」，透過成本系統的選擇將可達到價格競賽無法獲得的結果。當管理者透過 ABC 制度獲得正確成本資訊，但基於外部競爭之策略考量，企業將會根據競爭狀況選擇適用的成本系統來估算產品成本，如此管理者報導給外部之成本就未必是正確的成本。據此，既然 ABC 制度的採用與企業市場競爭強度並不一定有正相關存在，決策者因此可能並不顯著地認為市場價格競爭因素會影響其採用 ABC 制度的意願。

表 4-16：受訪企業對於「形象」相關因素的看法

資料來源：本研究

項目	不同意或 非常不同意	普通	同意或 非常同意
實施 ABC 制度將提升企業在產業間或顧客間的企業形象	29.4%	35.43%	35.2%
企業所提供的產品或服務價格競爭激烈	3.1%	8.2%	88.7%

第五章 結論與建議

第一節 研究結論

本研究由創新管理技術擴散過程的觀點，探討了影響國內企業在採用 ABC 制度過程的影響因素，相關理論架構與實證分析結果已於前四章詳細論述，主要研究結果之簡略摘要可分為以下三部分：

一、 國內企業採用 ABC 制度現況部分

- (1) 本研究針對問卷回收後的有效樣本企業實施 ABC 制度的現況數據加以分析，顯示目前國內企業採用 ABC 制度的比例大約只佔有效樣本數 10% 左右，亦即國內大部分企業對 ABC 制度的採用仍抱持者很高的觀望態度。
- (2) 國內各產業在採用 ABC 制度的平均意願上並無顯著的差異，然而若僅就本研究數據資料看來，在目前未採用 ABC 制度的企業當中，以非屬製造業的企業在未來採用 ABC 制度的意願較高。
- (3) 受訪企業在各種不同企業規模之間，對 ABC 制度的採用意願分數以及在目前已採用 ABC 制度的企業比例上，均無顯著的差異存在。

二、 創新擴散過程與採用意願之分析部分

- (1) 研究中發現，國內大多數企業較不會以模仿其他企業的方式來決定是否採用 ABC 制度，在 1% 的顯著水準之下，擴散過程之「模仿程度差異」對 ABC 制度採用意願有顯著影響，即企業對 ABC 制度之預期實施成效，或預期實施成敗的機率不確定性較低者採用意願較高。

- (2) 研究數據顯示，外部因素影響國內企業採用 ABC 制度決策的比例並不高，在 5% 的顯著水準之下，擴散過程之「外部影響程度差異」對 ABC 制度採用意願會有顯著影響，亦即受外界因素影響程度高之企業採用 ABC 制度的意願會較高。
- (3) 依據擴散過程二個主要構面程度高低所組成之四種創新採用類型當中，在 1% 顯著水準之下，採用 ABC 制度的意願在四種不同類型之間有顯著差異存在，其中「被迫選擇型」企業的採用意願為四種類型中最高者；「狂熱型」的企業採用 ABC 制度的意願為四種創新採用類型當中最低者。

三、 創新知覺變數與採用意願分析部分

本研究利用多元線性迴歸方式分析待驗證之迴歸式後，驗證出複雜性、結果可觀察性、可試用性這三個變數都達到了 P 值小於 0.05 的顯著水準；此外，相容性與自願使用程度則達到了 P 值小於 0.1 的顯著水準，亦即此五個具顯著解釋能力的因素將會影響企業採用 ABC 制度的決策，以下分別簡述各因素對採用意願之影響。

(1) 企業對於 ABC 制度相容性的認知程度將正向影響其採用意願

當決策者認為 ABC 制度與企業現有需求、規範或能力相容性越高，則採用 ABC 制度的意願也越高。據此，決策者在選擇成本制度時，除了考慮新制度是否滿足經營策略與目標之外，新制度與現有財務會計或稅務會計上的相容程度、與企業原有的績效衡量與獎酬制度結合的程度以及企業現行電腦化程度是否能夠配合新成本制度的需要均是決策考慮的重點因素。

(2) 企業對於 ABC 制度複雜性的認知程度將反向影響其採用意願

當決策者認為 ABC 制度之實施複雜程度很高, 意指這些決策者認為 ABC 制度並不容易被使用, 同時為實施 ABC 制度將耗費企業許多資源或增加處理成本資料之衡量成本, 因此將阻礙 ABC 制度的採用。

(3) 企業對於 ABC 制度結果可觀察性的認知程度將正向影響其採用意願

當決策者越容易瞭解實施 ABC 制度後的預期效果, 越能夠清楚評估實施 ABC 制度之成敗風險以及越容易由各種知識來源管道獲取 ABC 制度相關的專業知識, 則採用 ABC 制度的意願將越高。

(4) 企業對於 ABC 制度可試用性的認知程度將正向影響其採用意願

由於 ABC 制度的實施將會對企業帶來很大衝擊, 因此企業現行的組織型態若可提供正式而全面實施 ABC 制度前小規模試用的機會, 以提供企業找出未來 ABC 制度實施時所可能遭遇到的問題, 如此將增加決策者對全面推廣時成功的信心, 採用 ABC 制度的意願就越高。

(5) 企業對於 ABC 制度自願使用的認知程度將反向影響其採用意願

當企業在成本制度選擇過程中, 受到來自組織外部的因素影響越大, 例如: 母公司或總公司以及企業主要客戶要求使用 ABC 制度的壓力、產業主要競爭者已採用該制度的壓力等, 均將迫使決策者跟進採用 ABC 制度, 換句話說, 企業在成本制度的選擇上的自主性則相對較低。

第二節 研究建議

一、對企業的建議

在一分權化之企業，優良之成本制度若欲為各責任中心所接受，必須提供適當之採用環境，管理高層若瞭解影響成本制度被採行的因素，即可據以提供有利之環境，以促使各責任中心採取該方法。本研究整理出以下建議，以增加企業採用 ABC 制度此一良好成本管理制度的意願：

- (1) 建議企業對於規劃與實施 ABC 制度之方法與建構過程中所需之專業能力，可透過持續地實施教育訓練來達成。訓練方式如：鼓勵相關員工閱讀 ABC 制度相關資料、參與進修課程、演講或研討會等，此外亦建議企業採取目前部分正在規劃實施 ABC 制度企業的作法，聘請外部企管顧問或與學術界專案合作的方式來尋求解決。
- (2) 本研究結果證實在採用新成本制度的過程中，企業認為新成本制度與現有制度間的相容性，是影響採用決策的重要因素。據此，會計相關主管機關亦應注意此問題，研擬或修改相關法令以減少甚或消除成本數字調整之需要，以利良好會計制度之推廣。
- (3) 研究發現，未來將直接參與新成本制度採用與實施相關之主管或員工認為新方法的複雜度高，越不願意採用該方法，因此管理高層必須花費較多資源在該方法的宣傳與訓練上，以減輕員工對該方法複雜度的疑慮。
- (4) 建議企業在決定是否採用 ABC 制度過程當中，增加吸取同業成功經驗的機會，以對於該項創新管理技術的技術效率或效果做更深入的瞭解，同時管理高層亦應判斷採用 ABC 制度後是否能夠減低與其它競爭者之間的績效差距，以作為採用 ABC 制度的決策依據。

二、對後續研究者的建議

本研究在進行的過程當中，發現下列值得後續研究者進一步參考探究的問題：

- (1) 將創新擴散類型與 ABC 制度的實施績效做進一步結合。在我國，實務上採用 ABC 制度的企業家數不多且實施的時間亦不長，其實施績效可能也有相當差異存在，因此，除了探討採用此一創新管理技術與否的研究之外，利用 Abrahamson 之創新擴散模型所產生之四種類型企業，說明擴散過程差異與實施 ABC 制度的績效達程度上有何影響，亦值得後續研究者加以研究。
- (2) 利用 Rogers 的創新擴散模型架構，研究影響其他成本制度，如：目標成本、品質成本、或生命週期成本為國內企業採用與否的影響因素。

第三節 研究限制

本研究自相關文獻的整理、研究架構與假設的建立、研究方法的設計，與問卷資料之蒐集、分析與解釋，均力求符合科學研究之精神，並力求合理、客觀與正確，然而受限於一些條件難以配合，使得本研究存在某些限制，必須加以說明如下：

- (1) 本研究問卷所列出之部份問題，涉及組織運作與高層決策，公司填答者（設定為會計主管）在回答問題時，若態度較為保守或缺乏客觀性，則可能使研究結果產生偏差。
- (2) 本研究所使用變數及其操作化衡量方法是參考過去學者所作之相關研究以及 ABC 制度之特性而決定，若干變數之選取與衡量方法之歸類可

能無可避免地參雜研究者的主觀意見。此外，由於本研究調查母體橫跨不同類型之產業，產業性質的差異將使得各企業對於變數及其操作化衡量方法的認知可能有所不同，因此各變數研究結果的有效性可能亦不一致。

- (3) 由於研究流程限制，在問卷的設計上無法預先針對所有可能之問題進行因素分析以決定問卷內容，因此部分變數之信度未能達到較理想的要求。
- (4) 有效問卷數僅為 196 份，在回收率偏低的情況下，研究結果的代表性將無可避免的受到影響。

參考文獻

一、中文部分

蘇郁琇，台灣地區企業採用企業資源規劃系統（ERP）之影響因素研究，國立台灣大學會計學研究所未出版之碩士論文，民國八十八年六月

蔡全才，規劃與實施作業基礎成本制度觀念架構之建立及個案分析，國立台灣大學會計學研究所未出版之碩士論文，民國八十六年六月

季穎宗，以創新擴散觀點探討全面品質管理關鍵因素之差異，私立輔仁大學未出版之碩士論文，民國八十三年六月

張雯嬌，產品複雜性對生產效率之影響，國立政治大學會計學研究所未出版之碩士論文，民國八十五年六月

馬君梅、李建華，有效實施作業基礎成本與管理制度之探討，會計研究月刊，第 131 期

林財源、劉維琪、李佳玲，美國產業如何以 ABC 贏回領導優勢，會計研究月刊，第 147 期

蔡文賢，作業成本制與管理（ABC/ABCM）之國內外發展現況，第七屆中華民國管理教育研討會，393-400 頁，民國 84 年 11 月

杜榮瑞，作業基礎成本會計制度與品質成本報導制度之設計與實施：實地研究，國科會專題計畫研究報告，民國 84 年 11 月

吳安妮，由中信銀的企業改造解析 ABC 在台灣金融業之應用，會計研究月刊，第 144 期，民國 86 年 12 月

二、英文部分

Abrahamson, E., Managerial fads and fashions: the diffusion and rejection of innovations, *Academy of Management Review*, 16, 1996, pp.586-612.

Abrahamson, E., and L. Rosenkopf, Institutional and competitive bandwagons: using mathematical modeling as a tool to explore innovation diffusion, *Academy of Management Review*, 18, 1993, pp.487-517.

Alles, M. G., *Incentive Aspects of Costing*, 1991, Chapter 2.

Anderson, S. W., and M. Young, Implementing Activity Based Costing: Organizational Change or Cost System Modification? , *Working Paper*, 1997.

Ask, U. and C. Ax, Trends in the Development of Product Costing Practices and Techniques-A Survey of the Swedish Manufacturing Industry, *FE-rapport: 333*, Department of Business Administration, Gothenburg School of Economics and Commercial Law, 1992.

Banker, R. D., and G. Potter, Economic Implications of Single Cost Driver Systems, *Journal of Management Accounting Research*, Fall 1993, pp.15-32.

Bjornenak T., Diffusion and Accounting: the case of ABC in Norway, *Management Accounting Research*, 8,1997, pp.3-17.

Bradford, M. G., and W. A. Kent, Human geography, theories and their applications, *Oxford: Oxford University Press*, 1997.

Bright, J., R. E. Davies, R.C. Downes, and R. C. Sweeting, The Deployment of Costing Techniques and Practices: A UK Study, *Management Accounting Research*, 3, 1992, pp.201-211.

Brignall, T.J., L. Fitzgerald, R. Johnston, and R. Silvestro, Linking Performance Measures and Competitive Strategies in Service Business: Three Case studies, in Drury, C. (ed.) *Handbook of Management Accounting*, Butterworth-Heinemann in

conjunction with CIMA, 1992, pp.192-216.

Brignall, S., A Contingent Rationale for Cost System Design in Services, *Management Accounting Research*, 8, 1997, pp.325-346.

Brimson, J. A., Activity Accounting: An activity-based costing approach, *New York: John Wiley and Sons*, 1991.

Carroll, G. R., J. Delacroix, and J. Goodstein, The political environments of organizations: an ecological view, *Research in organizational behavior*, 1988, pp.359-392.

Chenhall, R. H. and K. Langfield-Smith, The Relationship Between Strategic Priorities, Management Techniques and Management Accounting: An Empirical Investigation Using a Systems Approach, *Accounting, Organization, and Society*, Vol. 25, No. 3, 1998, pp.243-264.

Comiskey, E.E., and R. E. V. Groves, The Adoption and Diffusion of an Accounting Innovation, *Accounting and Business Research*, winter 1972, pp.67-77.

Cooper, R., The Rise of Activity-Based Costing-Part One: What Is an Activity-Based Cost System? *Journal of Cost Management*, Summer 1988a, pp.45-54.

Cooper, R., The Rise of Activity-Based Costing-Part Two: When Do I Need an Activity-Based Cost System, *Journal of Cost Management*, Fall 1988b, pp.41-48.

Cooper, R. and R. S. Kaplan, Measure Cost Right: Make the Right Decision, *Harvard Business Review*, Sept.-Oct., 1988, pp.96-103.

DeBlij, H. J. and P. O.Muller, Geography, Regions, and Concepts, (4th ed.), *New York, Wiley*, 1985.

Evans, H. and G. Ashworth, Activity-Based Management: Moving Beyond Adolescence, *Management Accounting-London*, 1995, pp.26-30.

Foster, G., *Frontiers of Management Accounting Research, Working paper*, Stanford University, 1997.

Gosselin, M. The Effect of Strategy and Organizational Structure on the Adoption and Implementation of Activity-Based costing, *Accounting, Organizations and Society*, 1997, vol. 22, No.2, pp.105-122.

Innes, J. and F. Mitchell, A Survey of Activity Based Costing in the UK's Largest Companies, *Management Accounting Research*, 2, 1995, pp.137-153.

Johnson, H.T. and R. S. Kaplan, *Relevance Lost, The Rise and Fall of Management Accounting*, Boston, Harvard Business School Press, 1987.

Malmi, T., Activity-Based costing diffusion across organizations: an exploratory empirical analysis of Finnish firms, *Accounting, Organizations and Society*, 24, 1999, pp.649-672.

Moore, G.C., and I. Benbasat, Development of an Instrument to Measure the Perceptions of Adoption of Information Technology Innovation, *Information System Research*, 2:3, 1991, pp.192-222.

Poter, M. E., *Competitive Strategy*, New York: The Free Press, 1982.

Rogers, E. M., *Diffusion of innovations*, New York: Free Press, 1962.

Rogers, E. M., *Diffusion of innovations*, (3rd ed.), New York: Free Press, 1983.

Shields, M.D. and M. A. McEwen, Implementing Activity-Based Costing Systems Successfully, *Cost Management*, Winter 1996, pp.15-22.

Shields, M.D., An Empirical Analysis of Firm' Implementation Experiences with Activity based Costing, *Journal of Management Accounting Research*, Fall 1995, pp.148-166.

Sorter, G.H., S. W. Becker, T. R. Archbald, and W. H. Beaver, Accounting and Financial Measures as Indicators of Corporate Personality-Some Empirical

Findings, R.K., Ijiri, Y. and Nielsen, O. (eds) *Research in Accounting measurement*, Sarasota, American Accounting Association, 1966, pp.200-210.

Webster, F.J., Communication and Diffusion Processes in Industrial Markets, *European Journal of Marketing*, 4, 1971, pp.178-188.

Wolfe, R.A., Organization Innovation: Review, Critique and Suggested Research Direction, *Journal of Management Studies*, May 1994, pp.405-430.

Young, S. M., Reading in Management Accounting, (2rd ed.), 1997, pp.103-116.

【附錄】

各位先進，您好：

素聞 貴公司經營成效卓著，熱心支持學術研究。本人是國立台灣大學會計學研究所碩士班學生，在陳國泰教授的指導下，正進行【台灣地區企業採用作業基礎成本制度之影響因素】研究。貴公司為本研究所選出的重要廠商，為使研究結果更具完整性與代表性，懇請惠予協助。

這份問卷的目的是希望能夠瞭解貴公司對於是否實施作業基礎成本制度（A B C）的一些看法，問卷採勾選方式作答，所費時間不多。您所提供的意見僅供本研究作整體學術探討，不做其他用途或個別披露，敬請安心作答。

您的支持對本學術研究的順利完成有極大的助益，懇請您在百忙中撥冗惠予填答，並請您儘速將本問卷折疊後直接投郵（已附上回郵信封），以利研究資料之整理，再次感謝您的支持與協助。

敬祝 貴公司

鴻圖大展

國立台灣大學會計學研究所

研究生：鄭智仁 敬上

※填寫問卷前請先參閱下列說明：

作業基礎成本制度（A B C）是一種用來衡量產品成本、作業績效、耗用資源及成本標的之成本制度。其最大特色是以生產產品或提供勞務所進行的作業為成本蒐集之中心點，將所耗用的資源歸屬至各項作業上，再將作業成本依作業成本發生的原因（成本動因）歸屬至成本標的，也就是產品或勞務上。

第一部份：企業環境因素

此部份問題是想瞭解貴公司所面對的企業環境。請您就下列敘述，來勾選您的同意程度。

非常不同
不同意
普通
同意
非常同意

- 1、貴公司所處產業的產品（或服務）價格競爭激烈……………☐☐☐☐☐
- 2、貴公司在成本制度的選擇上自主性低，亦即有可能會受到總公司或母公司的影響……………☐☐☐☐☐
- 3、貴公司主要客戶中，曾對貴公司提出實施A B C制度的要求☐☐☐☐☐
- 4、貴公司所處產業中主要競爭者已實施A B C制度……………☐☐☐☐☐

第二部份：企業特性

此部份問題是想瞭解貴公司內部的經營特性。請您就下列敘述，來勾選您的同意程度。

非常不同
不同意
普通
同意
非常同意

- 1、貴公司提供的產品（或服務）種類繁多……………☐☐☐☐☐
- 2、貴公司提供的產品（或服務）通常依照個別顧客之不同要求而生產或提供……………☐☐☐☐☐
- 3、貴公司營運上所需要的處理或作業程序（如原料處理、製造、品管、行銷、運送、行政支援等），各個不同產品（或服務）間共同性很高……………☐☐☐☐☐
- 4、貴公司現有的成本制度（或採用A B C前之成本制度）無法提供及時且攸關的管理資訊……………☐☐☐☐☐

- 5、貴公司現行的成本制度（或採用 A B C 前之成本制度）無法滿足預算編製或長期產能規劃的需要……………☐☐☐☐☐
- 6、貴公司現行的績效衡量或獎酬制度在設計上已考慮成本分攤的因素……………☐☐☐☐☐
- 7、貴公司目前的會計資訊系統具備在實施 A B C 制度之後，因成本分攤基礎增加所需處理大量成本資料的能力……………☐☐☐☐☐
- 8、貴公司目前的組織型態可進行獨立且小規模的 A B C 制度實驗計畫……………☐☐☐☐☐
- 9、貴公司目前的組織型態集權化的程度很高……………☐☐☐☐☐
- 10、貴公司現階段對於成本制度的態度認為，尋求能夠達成企業整體營運改善的目的應優先於其它成本目的（如節省稅賦）☐☐☐☐☐

第三部份：A B C 制度特性

此部份問題，請您依照您對作業基礎成本制度（A B C）的認知，來勾選您的同意程度。

非常不同
不同意
普通
同意
非常同意

- 1、為實施 A B C 制度，貴公司現行的會計制度需做修改的幅度大……………☐☐☐☐☐
- 2、貴公司現行的成本制度（或採用 A B C 前之成本制度）比 A B C 制度簡單易用……………☐☐☐☐☐
- 3、實施 A B C 制度將會耗費貴公司龐大的資源……………☐☐☐☐☐
- 4、實施 A B C 制度將會增加貴公司會計處理負擔……………☐☐☐☐☐
- 5、實施 A B C 制度將提升貴公司在產業間或顧客間的企業形象☐☐☐☐☐
- 6、貴公司能夠瞭解實施 A B C 制度後所能達成的效益……………☐☐☐☐☐
- 7、實施 A B C 制度成敗的可能性容易明確地評估……………☐☐☐☐☐
- 8、貴公司容易由專業書籍、雜誌或研討會獲得 A B C 制度的相關知識……………☐☐☐☐☐

第四部份：貴公司採用作業基礎成本制度（A B C）的現況及採用意願
此部份問題，請您依照貴公司截至 2000 年 3 月 31 日的現況填答。

1、貴公司目前是否已實施 A B C 制度？ 是 ☐，且已實施約 _____ 年
否 ☐，【請繼續勾選下題】

2、據您估計，貴公司將於未來三年內採用 A B C 制度的機率約為：

☐20%以下 ☐20%~40% ☐40%~60% ☐60%~80% ☐80%以上

第五部份：貴公司基本資料

此部份問題，請您依照貴公司截至 2000 年 3 月 31 日的現況填答。

1、貴公司所屬的產業別是：

☐水泥業 ☐食品業 ☐塑膠業 ☐化學業 ☐紡織纖維業
☐電機機械 ☐電器電纜業 ☐玻璃陶瓷業 ☐造紙業 ☐鋼鐵業
☐汽車業 ☐電子資訊業 ☐營建業 ☐運輸業 ☐金融保險業
☐百貨業 ☐其他 _____

2、貴公司目前資本額約為新台幣：_____元

上年度營業額約為新台幣：_____元

員工人數約為：_____人

本問卷至此已全部結束，謝謝您熱心的填答。若您希望瞭解本研究之結果，請詳填下表（或附上名片），待本研究完成後，本人將立即寄給您，以答謝 貴公司熱誠協助，謝謝！

姓 名： _____ 聯絡地址： _____
電話／傳真： _____ E-mail： _____