【摘要】管理会计是为企业内部使用者提供管理信息的会计，传统的管理会计致力于协助企业提高生产效率和生产经济效果，即较少的原材料和较少的工时生产出较多的产品。但随着时代的发展，市场竞争日渐激烈，商品趋于同质化，管理会计的核心也发生了转移，更注重通过成本核算方法对外部市场进行分析和对企业内部进行管理。因而现代管理会计在传统的基础上提出了新的成本核算方法，以为企业进行可行性决策提供信息为目的不断地发展完善，但是由于现有的方法存在局限性，如何规避弊端利用优势则成了现下需要考虑的问题。

【关键词】管理会计 成本核算方法 成本会计

一，工业革命时期的成本核算方法

成本会计是工业化的产物。随着工业革命的蓬勃发展，以工厂为代表的组织形式诞生了，为了核算原材料以及人工成本，计算利润，传统的成本核算方法应运而生。主要分为两种，一是完全费用计量法，就是将企业在产品生产过程中产生的一切中间费用计人产品与库存货物的费用上，包括在生产期间耗损的直接材料、人力费用、制造成本等，因此，完全费用计量法亦被称为吸收成本法。以这种方法为标准的计价，每一单位产品价值的大小主要受产量规模的影响，两者之间存在反相关关系，及产量的增加会促使产品价格下降，能在短期内刺激企业提高产品生产的积极性，但该法不利于成本管理和企业的长期决策。

二是变动成本法，指的是以成本形态为企业计量、核算生产成本时的基本依据，这里对产品成本的理解仅指可变成本，却把以固定资本和非生产费用等在内的一系列概括为期间费用，通过比较两者对于企业产品生产所做的贡献大小来统一核算生产成本的流程。

利用变动成本法和完全成本法获取的信息与企业的发展战略的关联相差较远，无法满足企业长远发展的需要。传统的成本系统建立在“业务量是影响成本的唯一因素”这一假定基础上，成本核算相对简单的原因如下：

第一，工业革命时期的企业多为高度人工密集型企业，对成本所做的这种简单假定通常不会严重歪曲产品成本。因为生产中涉及的主要成本是公司生产系列产品所必须花费的直接材料以及直接人力资本，而制造成本所归集的间接费用，往往在总成本中所占比重较低，而且这些费用的发生通常又与直接人工成本高低具有显著的相关性。

第二，市场竞争不足。在当时的条件下，交通运输不发达、全球性的工业生产有限而且顾客缺乏对商品价格的了解意味着企业不需要建立一套科学有效的成本核算方法一样能经营的很好。所以商家们采用了最简单的定价方法．即成本加成定价，而完全不用考虑市场的需求情况。

因此制造费用以直接人工成本为分配标准分配至各产品的做法能够适应传统的经营环境。

二，新时代成本核算方法的发展

然而，20世纪70年代爆发的第三次科技革命推动了高新技术产业的发展，科技在生产中的应用越来越广泛，企业的生产渐趋智能自动化。另外，在全球化的大背景下顾客获取产品信息的渠道拓宽了，全球市场逐渐形成，竞争日益激烈，逐渐由卖方市场变成买方市场。这就要求企业提供与众不同、具有个性的差异化产品或服务。企业外部环境的这种巨大变化，必然要反映到企业内部生产组织与管理上来，做相应的配套性变革。当时企业面临的环境有以下特点：

第一，许多企业不得不放弃大批量的生产方式，采用以顾客为导向的生产方式，由大批量标准化产品变成小批量差异化产品，从而使生产过程的复杂程度大大增加。

第二，在高新技术生产领域，智能机械的广泛应用使得直接人工的花费在企业的生产成本中所占比重降低，反而促进了固定制造成本数额的增加。调查数据表明当时许多技术先进企业的间接费用为直接人工成本的4～5倍，并且间接费用所占比重还在不断提高。同时，间接成本是以人工工作时长和智能工作时长为分配基础的，工作时长的改变影响了产品的成本结构，导致企业在获取成本开支的相关信息时效率不高，无法及时做出决策。

依照此种现象，公司急需一种新的成本核算方法提供更准确的成本信息，于是作业成本法逐渐发展起来。

费用计量的核心内容以及核算的主要对象是生产作业，在核算过程中将产品生产和提供服务的总花销确认为实际损耗的企业资本。作业成本法受“费用目标损耗生产作业，生产作业损耗物资”口号的影响，统一将生产过程中发生的直接或间接的费用纳入成本范围内，并给予其与产品或劳务消费成本同等的地位，这样做不仅延展了生产费用的计算内容，也能有效保证所得数据的精准与真实。

三、传统费用确认方法和作业成本法的比较

（一）作业成本计算与传统成本计算的差别

在核算生产成本的传统理论中，直接材料与人工不属于制造成本，其他的支出都会被归到制造成本理论中进行核算，然后以各个产品生产所花费的直接手工时间和机械智能时间的比重为基础开始着手分配，将企业生产产品的费用分摊到各个生产基地，最终确定单个产品的制造成本。这种方法对于产量大技术简单的产品来说，会增加生产成本；但对于数量小技术含量较高的产品来说则可以有效降低生产成本。甚至存在这样的情况，制造费用可能和直接人工或者机器工作小时无关，从而导致不同产品的成本和实际情况不相符，成本要素与产品的生产耗费之间存在脱节的现象，使得成本不能客观真实的反映企业的资财耗费，从而误导决策者。

作业成本作为一种成本计算方法看，它对直接材料、直接人工的核算和初始的费用计量核算方式相差无几，最主要的区别在于对制造花销的核算上。以作业费用核算法取代传统的成本计算方法，就是为了能解决成本分配和实际耗用资源之间的匹配问题。

为了促进此类现象有效得到解决，可以采取以下措施：优化原有的由总部负责给各生产基地分配生产制造费用的措施，将自主分配权赋予生产中心；改变原有的单一分配制度，丰富分配标准的内容，明确分配的依据。通常是根据促使制造费用产生的变动因素进行分配。所谓的费用动因是指推动费用发生变化的原因，找出每个作业的成本动因对于建立一个成功的作业成本系统是至关重要的，因为成本动因和作业之间存在着因果联系，所以根据成本动因进行成本分配则更加的准确和科学。成本库和产品成本中心在实质上是一样的，特定的成本库有与之一一对应的作业模式。在作业成本计量中，由于促使制造费用产生的因素众多，要合理配置就需要建立与之相匹配的成本库，将众多繁杂的内容进行细化分类，帮助成本核算更有效的施行，同时也提升了成本自身的归属属性，杜绝了制定分配标准的刻意性，这样做对提高成本的客观性无疑有很大帮助。

然而，任何事物都有利弊，虽然作业成本法能准确科学的计算成本，但是同时也存在着一些局限性。

首先，作业成本法实施起来耗时长且成本高，平时还需要对该系统进行维护和更新，尤其是如果企业的业务量大且复杂，成本动因很多，那么成本就更高了。

其次，由于作业成本法操作起来非常复杂，提供的信息也较专业，对于一些缺乏专业知识的决策者来说，可能会比较难理解，那么对于做决策则不会有什么好处，相反还会带来额外的支出，企业有可能失去作业成本法所带来的好处。

作业成本法不是对所有企业都适用，对于一些进行大规模重复性生产的企业来说，传统方法带来的结果和作业成本法的结果可能一样，而作业成本法提供的定价和成本管理信息可能无法弥补选择该方法所产生的费用。

作业成本法可能带来一些计量和追溯成本的问题，因为不是所有的成本都对应着特定作业，而所有的制造费用又必须都划分到成本库中。对于那些无法确定成本动因的作业，可能就存在人为地随意分配成本，这样做也会导致数据的不准确。

如果大部分的作业成本都是固定不变的而不随着耗用的人工、材料而变化，成本和作业之间的因果关系就很难确定了，如果成本动因选错了，也会影响决策的正确性。

（二）如何规避作业成本法的弊端

从计算成本的准确性和科学性角度看，作业成本法很有必要继续为企业所用，因为对成本精确的计算有利于减少决策失误，更好地进行成本管理，并且最终达到降低成本的目标。

根据研究调查结果，规避作业成本法弊端有以下几项措施：

1．选取恰当的实施客体。作业成本法对于不同规模的业务效用不同。如企业的生产规模较小、产品种类多样且间接费用外总的生产费用中所占比重较大时，采用作业成本法就是比较明智的选择。间接成本在企业总生产成本中所占的比重足够大时，才能在利用作业成本法的基础上为企业提供更多的收益，同时符合成本效益原则。

2提高企业电算化水平。为保证企业成本经营的高效快速，计算机科技的应用不可或缺，企业的核心管理和核算都需要以此为媒介实现。为保证作业费用法实施的标准，企业需要建立完备的网络信息管理平台，同时还应加大对参与作业成本法核算的工作人员的培训力度，保证核算工作顺利进行。

3优化企业内部管控机制，协调与激励并重。针对员工工作及绩效制定详细的绩效考核细则，定期考评，督促员工形成节约时间成本的意识，加强主人翁意识，做到控制成本人人有责。另外，对于部门间的职责分工应该秉承公平性原则尽可能清晰明确的分配，避免在进行绩效考核时出现“踢皮球”的推诿现象，也为作业成本法的实施创造良好发展条件。

四，现代管理会计的新领域

企业若想在新的经济大背景下，在众多竞争激烈的对手中脱颖而出，就必须采取有效措施提升企业的竞争实力，此时，高效协调企业发展的完整的成本体系必不可少。公司通过调整生产费用，将其降到最低从而使价格更有竞争力，同时还需要实现企业的目标，即实现股东利益最大化。1990年以后逐渐流行起来的作业成本法凭借自身的优势赢得了广泛赞许，并被大规模引用在企业的运营当中，其所提供的成本信息内容精准，有利于改善运行过程，提升企业的竞争力，具有优化配置企业的各项资源、推进会计系统发展的特点。但是该方法仍然存在着不少问题，下面列示的是近几年产生的几种相对科学的成本核算方法，可以配合作业成本法一起使用，有效规避弊端。

（一）生命周期成本法

产品的生命周期大致分为三个阶段：产品投产前阶段。成本包括研究开发成本、规划与设计成本、广告以及促销成本等；产品生产阶段。即生产产品过程中发生的所有费用；生产结束后阶段。包括售后服务费用、废弃产品的处理成本等。

传统的成本计算只局限于生产者成本领域（即生产阶段产生的成本）而不涉及使用者成本（即生产结束后阶段产生的成本），其视野是狭隘的，可能给社会经济的发展带来无穷的后患。比如说汽车生产，其使用者在汽车产品上的运行成本及至它们最终被废弃时的处置成本的总和，往往比汽车的生产者成本大得多。

再从生产者成本的计算看，传统的做法着重于产品制造成本的计算，而对产品在研究与开发、规划与设计领域的成本未给予足够的重视，实际上产品的大部分成本都来自于产品投产前的研究与开发、规划与设计，所以只有把产前和产后阶段的成本都考虑进来才能高效全面的进行成本控制与管理。

（二）目标成本法

在传统的定价方式下，价格的制定通常都是将产生的总成本直接加到想要实现的利润上，这种方法在如今普遍的买方市场上是行不通的，和市场发展趋势相背离。

于是人们提出了目标成本法，即在产品投入生产之前先确定自己想要实现的目标利润，然后用市场价格减去目标利润，就得到了目标成本。和传统的定价方式最大的不同就是考虑到了市场的需求，从而能更好的控制成本。

（三）适时生产系统

适时生产系统也称无存货管理，20世纪70年代由日本人首先创立，随后被西方发达国家所采纳，并逐渐得到广泛的推广运用。即时制造系统利用需求的变动促进生产的发展，并不断改良最原始的递推式生产，改变了传统的推进式生产方式使企业减少、甚至完全消除了存货，推动了存货管理和质量控制方面的重大变革，极大地提高了生产效率，节约了生产费用，为企业带来更大的经济利益。

即时制造系统有别于陈旧的生产系统，主要区别在于生产程序的顺序不一致。以往我们所采用的生产系统的生产程序是由前到后依次促进。即产品的生产经历了原材料——半成品——待加工半成品——产成品——入库等顺序的周转，直到进入销售环节，产品的生产才算结束。这种生产模式的特点是位于生产之初的步骤引领着其后的生产，也就是说后方的生产程序比较被动，只能对前一环节的产物进行加工处理，这种方式的直接后果就是当顾客需求不足时，大量产成品积压仓库。

而适时生产系统则与其相反，它是采取由后向前拉动式的生产系统。对企业生产制定的标准是在产品的产供销环节不挤压多余的货物，也就是按照订单的要求即产即销，不用为储存积压的货物而刻意修建库房。这就在生产流程上对公司提出了更大的挑战，需要前后两道生产工序之间密切衔接，在符合生产要求、保证产品质量的前提下直接利用材料进行生产，专门店库存储备。

（四）系统质量监管

全面系统的质量监管与即时生产的联系相当紧密，为了保证企业生产秩序的正常运营，就需要在即时生产方面把好关，做到生产环节无多余存货、原材料质量合格、外购部件供需衔接紧密，避免残次产品对合格产品运营的冲击，所以全面质量管理是实施适时生产系统的必要条件。

全面质量管理要求绝对不能让残次品流入顾客手中，绝对不允许任何一件有缺陷的零部件在生产线上流转，要保证整个企业的零瑕疵生产。全面质量的特点是第一次就保证产品的质量没问题，以后的每一次都必须没问题。这正是全面质量管理所以大大优于传统质量管理的关键所在。

五、结论

以上内容对各种成本核算的方法做了一个比较详尽的介绍，可以看到各种成本核算方法的形成与发展都与当时的时代背景有着密切的联系，成本核算方法受到宏观的外部环境的影响，同时反过来也促进了企业的成本管理，间接地推动时代进步。每种方法都有自己的优势和局限性，规避局限性的最好途径就是结合实际生产情况，将其中的几种方法有机结合，取长补短，全面掌握成本信息，综合考虑问题，做出对企业来说最有利的决策。综上所述，企业应该谨慎选择、正确利用适合自己的方法去实现企业整体目标。

参考文献

[1]约翰逊，卡普兰．管理会计兴衰史：相关性的遗失[M]．北京：清华大学出版社，2004:13-32．

[2]余绪缨．管理会计[M]沈阳：辽宁人民出版社，2004:408-422.

[3]王立彦，刘志远成本管理会计[M]北京：经济科学出版社，2005:259-270．

[4]杨松令，陈放作业成本法的八大缺陷及其解决方法[J]会计之友.2006(12)．

[5]郭宝洁．浅析作业成本法在企业中的应用．中国经贸导刊[J/OL]2010(8)．

作者简介：柏文晴（1995-），女，广东中山人，本科，专业：会计。

​