

时间驱作业成本核算体系设计

邓明君 罗文兵 龙艳

(湖南科技大学商学院 湖南湘潭 411201)

【摘要】 时间驱作业成本法应用于实践必须要有相应的成本核算体系提供支持,但目前还缺乏这方面的理论研究。本文对时间驱作业成本核算体系进行了研究,并对时间驱作业成本核算的账务处理程序进行了设计。

【关键词】 作业成本法 成本核算 间接资源成本

传统的作业成本法难以反映错综复杂的运营实践,且实施周期长、建立和维护成本高。许多公司在推行这一方法时,面对不断攀升的成本和员工的不满,只能半途而废。针对传统作业成本法存在的弊病,其创始人罗伯特·卡普兰和史蒂文·安德森教授在2004年创建了时间驱作业成本法。这种方法比传统的作业成本法更能反映企业错综复杂的实际情况:一方面,其核算的准确性大大提高;另一方面,它简化了公司的作业成本核算系统,实施起来更为容易。时间驱作业成本法应用于实践必须要有相应的成本核算体系提供支持,但目前还缺乏这方面的理论研究。本文着重研究和设计时间驱作业成本核算的账务处理程序。

一、账务处理程序设计

时间驱作业成本核算的账务处理程序是指在运用时间驱作业成本法进行成本核算时,以成本处理体系为核心,把凭证体系、成本账簿体系及作业成本归集和分配方式结合起来的组织方式。进一步来说,就是根据原始凭证填制转账凭证,根据转账凭证登记各种账簿,根据各种账簿编制成本报表。

时间驱作业成本核算的账务处理程序为:①根据各作业的资源凭证,编制计量资源成本的转账凭证;②根据各作业的资源凭证、作业凭证及资源费用分配明细表,编制时间驱作业成本计算单;③根据时间驱作业成本计算单,编制计量时间驱作业成本和产品时间驱作业成本的转账凭证;④根据时间驱作业成本计算单和已完工产品作业凭证,编制产品成本计算单;⑤根据时间驱作业成本计算单和产品成本计算单,编制结转完工产品成本的转账凭证;⑥根据转账凭证,按账户编制汇总表,据以登记各种成本账簿;⑦根据成本账簿记录的信息,编制成本报表。时间驱作业成本核算的账务处理程序如图1所示。

图1中,转账凭证A表示计量资源成本而编制的转账凭证;转账凭证B表示计量时间驱作业成本和产品时间驱作业成本而编制的转账凭证;转账凭证C表示计量完工产品成本而编制的转账凭证。

资源凭证和作业凭证由各作业统计人员根据实际情况进

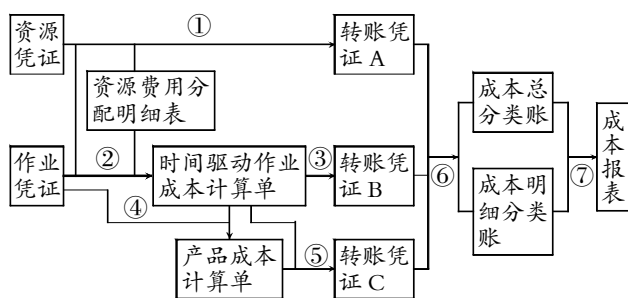


图1 成本账务处理程序

行填制;转账凭证A和转账凭证B由车间成本核算人员根据传递来的资源凭证和作业凭证记录的信息进行填制;转账凭证C由成本核算人员依据时间驱作业成本计算单和产品成本计算单记录的信息进行填制;成本账簿根据实际情况由成本核算人员填制。

二、成本核算处理程序设计

1. 成本计算对象的确定。时间驱作业成本法下的成本核算少不了对资源的选择,时间驱作业成本法以时间作为分配资源成本的依据,基于公司管理层对实际产能和单位作业时间消耗的可靠估计来计算单位作业应分担的成本,从而避免了以往大范围实施作业成本法过程中的一些难题。

对于每一类资源,公司只需估计两个参数:①单位时间产能成本。按照时间驱作业成本法,公司管理人员无需调查员工在各项作业活动中投入的时间比例,而是直接估计公司所投入资源的实际产能占理想产能的百分比。②作业单位时间数。计算出公司在各项作业中所投入资源的单位时间成本后,管理人员接下来就要确定完成每项作业活动所需的单位时间数。他们可以通过向员工了解或者是直接观察来取得这些数据。对于成本动因的单位费用,我们可以用刚才估计出的两个变量相乘得出。

2. 成本项目的确定。时间驱作业成本法是以时间作为分配资源成本的依据,基于公司管理层对实际产能和单位作业时间消耗的可靠估计,来计算单位作业应分担的时间驱作业成本。其产品成本项目结构如图2所示。

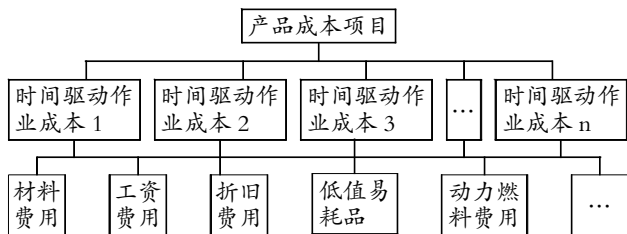


图2 成本项目结构

3. 成本流程的设计。成本流程是指产品成本的来源和途径。根据时间驱动作业成本法的基本原理,产品的成本来源于产品形成所消耗的时间驱动作业成本,而时间驱动作业成本的发生要消耗一定的资源,它的成本机理与传统作业成本法是一样的。

企业生产产品还要消耗直接材料。直接材料是形成产品实体的主要材料,它是企业所耗资源中唯一可以根据各产品的消耗情况直接计入各产品成本的资源,因此产品成本还应包括所消耗的直接材料成本。直接材料成本是可以直接追踪到产品成本中的直接资源成本,所以可直接计入产品成本。由此可得到时间驱动作业成本核算体系中产品的成本流程图,如图3所示。

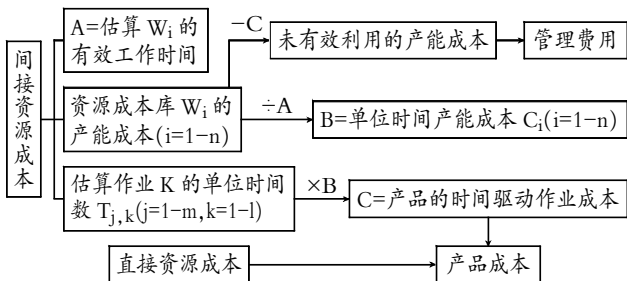


图3 产品成本流程

图3中,间接资源成本与传统作业成本法是一样的,我们可以按照一定的规定把它们分别归集到若干个资源成本库 $W_i (i=1-n)$,然后估算出资源成本库 W_i 的有效工作时间,两者相除,得到单位时间产能成本 C_i 。同时,还要估算出作业 K 所耗用的单位时间数 $T_{j,k} (j=1-m, k=1-l)$,它与单位时间产能成本 C_i 相乘相加后,得到产品的时间驱动作业成本,最后分配到产品成本中。另外,直接资源成本可直接计入产品成本。这里需要说明的是,有一个未有效利用的产能成本,它在作业经理估算有效工作时间时已经估算出来,数值等于资源成本库的产能成本减去归集分配的产品时间驱动作业成本,这一部分资源可以计入当期的管理费用,同时可以测定企业的生产潜力,为估算企业的最大生产量提供依据。计算公式为:

$$\text{产品成本} = \sum_{i=1}^n \sum_{j=1}^m \sum_{k=1}^l T_{j,k} \cdot C_i$$

4. 成本归集和分配方式的设计。根据时间驱动作业成本核算体系下产品的成本流程可知,产品成本等于产品的时

间驱动作业成本与产品消耗的直接材料之和。时间驱动作业成本核算体系下产品成本的核算过程实际上是对企业所发生的作业消耗资源进行归集、分配、计算并反映产品成本的过程。

按照时间驱动作业成本法,公司的管理人员将直接估计产品或客户的资源需求,而不是先将资源成本分摊到各项活动,然后再分摊到各个产品或客户。对于每一类资源,公司只需估计两个参数:一是单位时间所投入的资源能力的成本,或者称为单位时间产能成本;二是产品和客户在消耗资源时所占用的单位时间数,或者称为作业单位时间数。同时,有了这一新的方法,即使是一些复杂、特殊的事务处理,公司也可以估计出它们占用的单位时间数,从而得出更为准确的成本动因的单位费用。

5. 成本核算程序的设计。时间驱动作业成本消耗资源时,计量间接资源成本的会计处理为借记“间接资源成本——资源费用名称”科目,贷记“银行存款”、“应付工资(其他资产、负债等)”科目。

将除可直接归集到各产品的直接资源成本以外的间接资源成本归集到作业时,计量时间驱动作业成本的会计处理为借记“时间驱动作业成本——作业名称”科目,贷记“间接资源成本——有效利用的资源费用名称”科目。

对产品消耗作业引起的产品成本的核算应以产品消耗的作业动因量作为计量的依据,其会计处理为借记“产品时间驱动作业成本——产品的具体名称”科目,贷记“时间驱动作业成本——作业名称”科目。对于未有效利用的产能成本,可计入当期的管理费用,其会计处理为借记“管理费用”科目,贷记“间接资源成本——未有效利用的资源费用名称”科目。

另外,在进行产品成本的核算时,对于作业发生而耗用的原材料等直接材料费用应按各产品实际消耗情况直接计入各产品成本,其会计处理为借记“产品成本——产品的具体名称”科目,贷记“直接资源成本——直接资源费用名称(直接材料等)”科目。

产品的时间驱动作业成本计算完毕,若有在产品,还需将产品的时间驱动作业成本和直接材料成本在完工产品和在产品之间按照它们各自对作业和直接材料的消耗情况进行分摊,根据完工产品的分摊额借记“产成品——产品的具体名称”科目,贷记“产品时间驱动作业成本——产品的具体名称”科目。

若企业生产周期结束时无在产品,则期末产品的时间驱动作业成本和直接材料成本为完工产品的成本,应全部转入完工产品成本。

【注】本文系湖南省湘潭市社科一般立项课题“基于价值创造的湘潭市中小企业成本管理现代化研究”(潭社科研[2006]8号)的部分研究成果。

主要参考文献

罗伯特·卡普兰,史蒂文·安德森.时间驱动作业成本法.哈佛商业评论,2005;1