

时间驱动作业成本法初探

广西财经学院 程 锋 胡国强(博士)

【摘要】目前的作业成本法虽然在理论上具有优势,但在实际工作中常因操作性不强而难以实施。本文通过探讨时间流逝与作业成本法的本质联系,尝试建立时间流逝与作业成本法的一般核算关系,为实施作业成本法提供了简便可行的操作方法。

【关键词】时间 作业成本法 作业成本管理

一、传统作业成本管理的内涵与局限

1. 作业成本管理的内涵。作业成本管理是基于作业成本法的一种全流程过程中的集中化管理方法,根据作业信息做出经营和战略上的决策,对企业生产经营过程的作业进行全面分析,尽可能消除不增值作业,提高增值作业的运行效率,从而达到提升顾客价值、增加企业利润的目的。作业成本管理涉及资源、作业、成本对象和成本动因四大核算要素,其中前三个要素是成本的承担者,成本动因则是导致生产中成本发生变化的因素。

作业成本管理以作业为中心,作业的划分建立在全面考察企业生产流程的基础上,从产品设计开始到物料供应、生产、总装、质检、发运、销售等,涉及工艺流程的各个环节。通过对作业及作业成本的确认、计量,最终计算出相对准确的产品成本。同时,经过对所有与产品相关联作业的跟踪,消除不增值作业,提高增值作业的运行效率,优化作业链和企业生产流程,提升客户价值,提供有用信息,促进最大限度的节约,也能为提高企业决策、计划和控制能力、增强企业竞争力和获利能力、增加企业价值起到推动作用。

2. 作业成本法带来的成本管理新理念。作业成本管理是以提升客户价值、增加企业利润为目的,基于作业成本法的新型集中化管理方法。它通过对作业及作业成本的确认、计量,最终计算产品成本,同时将成本计算深入到作业层次,对企业所有作业活动追踪并进行动态反映,进行成本链分析,包括动因分析、作业分析等,为企业决策提供准确信息,指导企业有效地执行必要的作业,消除不能创造价值的作业,从而达到降低成本、提高效率的目的。

作业成本管理与战略规划、预算、绩效管理等其他管理要素共同构成了一个完整的企业管理体系。由于作业成本法能够更加精确地对成本进行分摊,因而能够为企业的预算制定、平衡计分卡、财务报表提供更为准确的数据,全面支持企业的战略规划、预算编制与执行、绩效管理等。

3. 传统作业成本管理的局限。按照传统的作业成本法,企业要很好地应用作业成本管理提高效率,通常需要按照以下步骤来实施:①进行作业调研以了解企业运作过程、收集作

业信息;②进行作业认定以掌握作业流程并分解归并;③进行成本归集以汇集和分析相关成本和成本动因;④建立成本库,即按照同质的成本动因将相关的成本入库;⑤设计模型以建立作业成本核算模型;⑥选择/开发作业成本实施工具(即应用软件)以提高管理的效率;⑦作业成本运行结果分析;⑧持续开展相关改进工作以实现增值作业。

正是因为作业成本管理的有效实施需要经历以上复杂过程,创建和维护如此大规模的作业成本模型所需投入的时间较多、耗费的成本较大,因此这种方法违背了成本效益原则,在大多数公司中无法得到广泛的推行。由于作业成本系统在建成后很少进行更新,公司根据这一系统对流程、产品和客户的成本所做的估算很快就会变得不够准确。而且,由于成本发生因素的单位费用是公司根据员工个人的主观报告推断得出,人们往往会把时间浪费在对其准确性的争论上,而非集中精力解决作业成本分析所揭示的问题。另外,由于作业流程的分解与归并,传统的作业成本模型还不能准确反映和把握实际运营的复杂性。

二、时间管理:作业管理的新视角

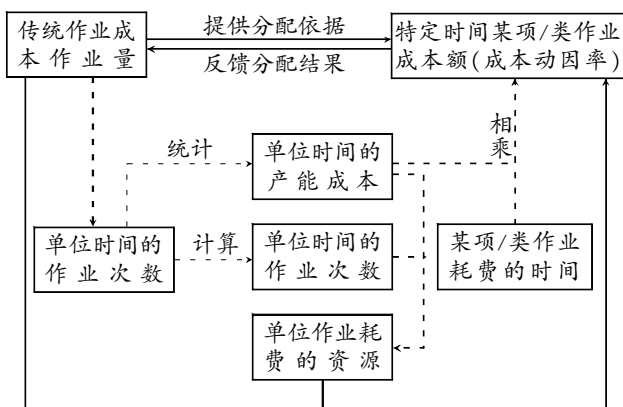
1. 时间的特征与管理应用。时间是自然界客观存在的一种属性。时间通常借助于时钟显示,将一维直线量化处理,表现为一个自然界的永续过程。同时,时间又是人类社会客观存在的一种属性,将时间与人类社会(特别是生命体)联系起来后,它就不是单纯的线性关系,而表现为具有伸缩性和生命性的非线性关系。时间具有如下的基本特征:①供给无弹性,时间的供给量是固定的,不随人的意志转移,人们不能创造时间;②不可储存性,不论人的主观意愿如何,时间都会按照一定的速率消逝;③不可替代性,时间是其他一切活动的基本资源之一,具有不可替代的特性;④不可恢复性,时间不像实体的物品那样可以失而复得,一旦丧失则永远失去。

正是由于时间的各种固有特性,在各种经济资源中,时间虽普遍存在,却是一种不为一般管理者所认识与理解的资源,时间浪费也比较严重,因此研究时间管理具有十分重要的意义。将作业管理与时间管理结合起来,不仅可以帮助企业从时间角度提高企业价值链管理的效率,而且还能将传统的成本

动因与时间流逝建立联系,为企业实施作业成本管理提供新的契机和思路,在这个问题上,卡普兰等做了开创性的研究。

2. 时间驱动作业成本的提出与设计。2005年1月,哈佛商学院教授罗伯特·卡普兰和Acom系统公司创始人及董事长史蒂文·安德森在《时间驱动作业成本法》一文中提出了时间动因概念及其运用的效果。卡普兰等提出的新作业成本法在实际操作中的难度大大降低。

首先,公司的管理人员无需向员工调查他们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;然后,在计算出公司在各项作业中所投入的资源单位时间成本后,管理人员就可以确定完成每项作业活动所需的单位时间数(向员工了解或直接观察得出);最后,根据单位时间成本与每项作业需要的单位时间数计算成本发生因素的单位费用。它与传统作业成本的联系如图1所示。



注:→表示传统作业成本过程;-→表示时间驱动作业成本过程

图1 传统作业成本与时间驱动作业成本的关系

对于每一类资源,公司只需估计两个参数:①单位时间投入的资源成本,即单位时间产能成本,该指标可以用一个部门的总费用除以管理层估计实际产能得到;②某一作业或者最终成本计算对象在消耗资源时所占用的时间,即作业单位时间数量,该指标可以由管理人员凭借经验或者观察得到。两个参数相乘,就可以得到单位作业应分担的作业成本,即成本动因率。对大多数资源,产能是以时间来衡量的,但其他衡量单位同样可以采用。时间驱动作业成本法还可以在成本计算模型中嵌入一些计算时间的等式,从而能够反映出订单和作业活动的不同特点所导致的处理差异,这样就能满足错综复杂的现实运营要求。

运用时间驱动作业成本法,管理人员能够持续不断地报告公司各项业务活动的成本情况,同时还能了解各项活动所耗费的时间。遗憾的是,卡普兰等并未就传统的作业成本管理与时间管理的理论和方法进行分析,提供建立二者关系的一般原则、规律和方法,而这需要进一步地探讨。

三、传统成本动因与时间成本动因的联系

1. 企业时间管理的类别与整合。

(1)新产品开发时间。新产品开发时间是指从最初设计产

品到把产品销售给顾客的这段时间。管理部门不仅对缩短产品开发时间感兴趣,而且对尽快收回新产品开发过程的初始投资感兴趣。为此还产生了“保本期”指标,该指标是指从产品开发开始到产品被生产出来,再到产生利润收回新产品开发过程的初始投资所花的时间。其计算依赖于现金流量的识别,能有效地反映新产品开发的获利能力和风险,并加强开发过程的成本控制。

(2)经营时间的度量。米切尔·马赫认为,经营时间的度量是指企业向顾客提供产品与服务的速度和可信度。企业主要用“顾客响应时间”和“按时完成(任务)”来度量经营时间。前者是指从顾客对产品订货或要求服务到企业向顾客提供产品或服务(交货)之间的时间,通常可分为收到订货时间、订货等待时间、订货生产时间和订货交货时间。响应时间越短,公司就越有竞争力。后者则是指当企业安排产品或者服务交货时,这些产品或者服务可能实际上已经交货了。

(3)整合基于价值链的企业时间管理。米切尔·马赫所定义的“新产品开发时间”是一个广义的概念,始于产品研发,终于产品交付,实际上涵盖了企业的经营过程。为了从企业产品价值链的角度完整反映企业的时间管理,笔者用“产品研发时间”代替“新产品开发时间”,并缩小其概念范围为“从最初设计产品到把产品样品及技术资料交付车间生产之间的这段时间”,并吸收“顾客响应时间”的观点建立现代企业的链式价值创造时间管理模式,如图2。

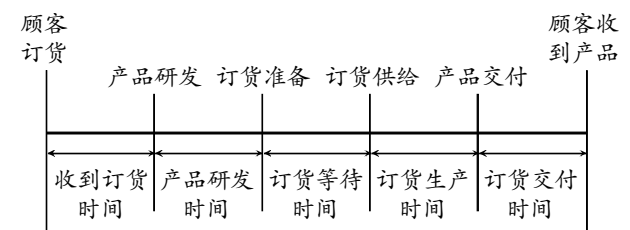


图2 链式价值创造时间管理模式

2. 企业时间管理与时间成本动因的建立。从“链式价值创造时间管理模式”容易看出,若将企业所有业务综合起来观察,我们可以将各流程的业务从时间的角度进行量化,从而简化成本动因的确认和计量工作。具体地,从顾客订货到产品研发设计完成阶段经历的时间可定义为“收到订货时间”,其传统成本动因为“顾客订货次数”;从产品研发设计完成到订货准备阶段经历的时间可定义为“产品研发时间”,其传统成本动因为“产品研发次数”;从订货准备到订货供给阶段经历的时间可定义为“订货等待时间”,其传统成本动因为“订货准备次数”;同样,从订货供给到产品交付阶段经历的时间可定义为“订货生产时间”,其传统成本动因为“订货供给次数”,在此过程中,每次订货供给的材料,都需要按单完成全部的加工过程;最后,从制造产品完成到顾客收到产品的过程可定义为“订货交付时间”,其传统成本动因为“产品交付次数”。

根据“收到订货时间”、“产品研发时间”、“订货等待时间”、“订货生产时间”和“订货交付时间”与各类“时间”相应的传统成本动因之间的联系,我们可以将时间成本动因与传统

破解“准则制定导向选择悖论”新思路

中南财经政法大学会计学院 刘家松(博士)

【摘要】 准则制定导向的选择本身就是一个悖论:选择原则导向,企业可以利用准则赋予的职业判断空间操纵利润;选择规则导向,企业可以通过“交易设计”与“组织创新”规避准则规定来操纵利润。本文提出了破解“准则制定导向选择悖论”的新思路:我国准则体系制定导向选择实行“双轨制”——规则导向的会计准则与原则导向的审计准则。

【关键词】 准则制定导向选择悖论 审计准则 会计准则 原则导向 规则导向

通常认为,准则制定有两种导向:规则导向和原则导向。规则导向的准则具体、复杂,准则包含了具体的标准、例外和操作指南,对经济事项的处理以准则规定的详细条文为依据。优点是操作性强,需要较少的职业判断;缺点是不能反映交易或事项的经济实质。原则导向的准则主要是由一些基础性的原则组成,不针对具体的经济事项专门制定准则和规定其处理方法,对经济事项的处理注重反映交易或事项的经济实质。优点是简单明了,不容易被规避;缺点是需要较高的职业道德素质和职业判断能力。

可见,规则导向与原则导向的准则各有其优缺点,无论怎样选择,都会陷入“准则制定导向选择悖论”:规则导向下,企

业可以通过“交易设计”与“组织创新”规避准则规定来操纵利润;原则导向下,企业可以利用准则赋予的职业判断空间操纵利润。因此,如何破解“准则制定导向选择悖论”是准则制定机构亟待解决的难题。

一、目前准则制定导向选择存在的主要问题

(一)忽视会计人员与审计人员的明显区别

与西方国家明显不同,我国企业会计人员与注册会计师的区别主要体现在以下几个方面:

1. 素质不同。由于历史原因,目前我国企业会计人员的素质还不是很,有相当数量的会计人员学历层次相对较低,未系统地学习过会计理论,大多停留在记账、算账、报账的水

成本动因建立下列基本关系:①各流程全部作业次数=成本对象作业次数=各流程经历的时间=成本对象耗用的时间;②各流程成本动因率=单位时间产能成本×作业单位时间数量=某流程/部门的总费用÷该流程实际产能估计×作业单位时间数量;③产品耗费的作业成本额=∑(各流程成本动因率×各流程作业次数)。

将上述各阶段的传统成本动因、时间流逝长度和单位时间成本动因列示在右表中,并计算各流程单次作业耗费的作业成本额以明确时间成本动因和传统成本动因的关系。

主要参考文献

1. 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
2. 米切尔·马赫著,姚海鑫等译. 成本会计——为管理创造价值. 北京:机械工业出版社, 1999
3. 邵建军,柯大钢,林梅. 基于制约的时间管理理论研究. 工业工程与管理, 2005; 1
4. 刘志远,陆宇建. 管理会计学. 上海:立信会计出版社, 2004
5. 武晓璐. 作业成本管理在商业银行中的运用. 价值工程, 2003; 6
6. 刘翰林. 管理会计关注时间管理的原因探析. 财经论丛, 2002; 5

时间成本动因与传统成本动因的关系

价值链阶段	顾客订货 ~ 产品研发	产品研发 ~ 订货准备	订货准备 ~ 订货供给	订货供给 ~ 产品交付	产品交付 ~ 收到产品
传统成本动因	顾客订货 次数X ₁	产品研发 次数X ₂	订货准备 次数X ₃	订货供给 次数X ₄	产品交付 次数X ₅
该流程耗费的 全部资源	Y ₁	Y ₂	Y ₃	Y ₄	Y ₅
单次作业 耗费资源	Y ₁ /X ₁	Y ₂ /X ₂	Y ₃ /X ₃	Y ₄ /X ₄	Y ₅ /X ₅
成本对象 作业次数	x ₁	x ₂	x ₃	x ₄	x ₅
成本对象 作业成本额	x ₁ ·Y ₁ / X ₁	x ₂ ·Y ₂ / X ₂	x ₃ ·Y ₃ / X ₃	x ₄ ·Y ₄ / X ₄	x ₅ ·Y ₅ / X ₅
全流程 经历时间	收到订货 时间T ₁	产品研发 时间T ₂	订货等待 时间T ₃	订货生产 时间T ₄	订货交付 时间T ₅
单位时间 产能成本	Y ₁ /T ₁	Y ₂ /T ₂	Y ₃ /T ₃	Y ₄ /T ₄	Y ₅ /T ₅
单次作业 耗费时间	T ₁ /X ₁	T ₂ /X ₂	T ₃ /X ₃	T ₄ /X ₄	T ₅ /X ₅
成本对象 耗用时间	t ₁	t ₂	t ₃	t ₄	t ₅
成本对象 作业成本额	t ₁ ·Y ₁ / T ₁	t ₂ ·Y ₂ / T ₂	t ₃ ·Y ₃ / T ₃	t ₄ ·Y ₄ / T ₄	t ₅ ·Y ₅ / T ₅