

时间驱动作业成本法 与传统作业成本法之比较

浙江财经学院 姚旻霏

【摘要】 2005年初,罗伯特·卡普兰和史蒂文·安德森提出了时间驱动作业成本法。本文将该方法与传统作业成本法进行比较,归纳两种方法的区别,并分析时间驱动作业成本法的改进之处。

【关键词】 时间驱动作业成本法 传统作业成本法 区别 改进

自1988年罗伯特·卡普兰和史蒂文·安德森提出了作业成本法后,其逐渐成为管理会计的一大热点,但1996年以后,却有逐渐冷淡的趋势。针对传统作业成本法存在的弊病,其创始人卡普兰和安德森又创建了一种新的作业成本管理方法:时间驱动作业成本法。

一、时间驱动作业成本法与传统作业成本法的区别

1.资源成本的分摊。传统作业成本法的基本步骤是:建立作业字典,将资源成本通过资源成本动因分摊到各项作业上,明确作业成本动因,计算作业成本动因率,按作业成本动因率将成本分摊到各个产品或客户上。

时间驱动作业成本法的基本步骤是:估算单位时间,估算产能成本,估计作业单位时间数,计算成本发生因素的单位费用,成本分析报告和更新模型。对于每一类资源,公司需要先估计出两个参数:一是单位时间所投入的资源成本,或者称为单位时间产能成本(通常可以用一个部门发生的总费用除以员工的工作时间得到);二是产品、服务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(管理人员通常可以凭借经验或者观察就得到)。将这两个数字相乘,就可以得到某项作业的成本,即成本发生因素的单位费用,或者称成本动因分配率。

按照时间驱动作业成本法,管理人员可直接估计出每项事务、每个产品或客户所花费的资源成本,而不是先将资源成本通过资源成本动因分摊到各项作业上。笔者认为,时间驱动作业成本法是将传统作业成本法中的资源成本动因和作业成本动因进行了统一,以时间作为统一的度量工具,对成本进行分摊。

在具体实施过程中,两者的区别还体现在:①传统作业成本法分摊资源成本采用的是时间比例,而时间驱动作业成本法是通过具体时间来分摊成本。②在确定花费在各项活动上的时间时,传统作业成本法采用的是调查的方法,而时间驱动作业成本法主要通过经理人的估算。下面举例说明二者的区别。

例:某客户服务部门主要履行以下三项职能:处理订单、提供咨询以及执行信用调查。该部门发生的全部费用为560 000美元,其实际(或者说估计)的工作任务

是处理49 000份订单、完成1 400项咨询以及2 500次信用调查,总工作时间为700 000分钟。

在传统作业成本法中,首先根据对员工的调查确定花费在各项活动上的时间比,然后按照这一比例对费用总额进行分配,再用各项活动所分摊承担的费用额除以各项活动的作业量就可以得到成本动因分配率。

作业	①花费的时间(%)	②分摊的成本(560 000×①)	③作业量	④成本动因分配率(=②/③)
处理订单	70%	392 000	49 000	8
客户咨询	10%	56 000	1 400	40
信用调查	20%	112 000	2 500	44.8
合计	100%	560 000		

而在时间驱动作业成本法下,首先是估算出单位时间成本,即用部门的总费用560 000美元除以员工的总工作时间700 000分钟,这样可得到单位时间的成本为0.8美元/分钟。然后估算出各项作业所耗用的单位时间数,并用这一数据乘以相应的作业量,即可得到各项活动所耗费的总时间。再用这一时间数乘以先前计算出的单位时间成本,即可得到完成某项作业的成本。或者,先用单位时间成本乘以作业的单位时间数得到成本动因分配率,再用这一分配率乘以作业所耗用的单位时间,同样可以得到各项作业所应分摊的成本。

作业	①作业成本所耗单位时间(分钟)	②作业量	③耗费的总时间=①×②	④成本动因分配率=0.8×①	⑤分摊的成本=②×④
处理订单	8	49 000	392 000	6.4	313 600
客户咨询	44	1 400	61 600	35.2	49 280
信用调查	50	2 500	125 000	40	100 000
耗费合计			578 600		462 880
所提供产能			700 000		560 000
未利用产能			121 400		97 120

2.复杂运营下的处理时间的确定。在传统的作业成本分析中存在着一个将问题简单化的重要假设:对某一特定类型的所有订单或者所有事务的处理均毫无差异,在处理时所需要的时间都一样。当面对复杂运营所带来的问题时,管理人员不得不将流程的每

研发费用中外会计处理之比较



西安交通大学管理学院 刘玉晗 郑佩荣

【摘要】 研发费用究竟是费用化还是资本化,一直是会计理论界和实务界研究的重要问题。研发费用的会计处理是否适当,将会直接影响到企业当期的损益,进而影响到会计信息使用者的决策。本文通过对研发费用会计处理的中外比较分析,指出了各种处理方法的特点和优劣,并提出适合我国的研发费用会计处理方法。

【关键词】 研发费用 资本化 费用化 比较

一、中外研发费用会计处理概述

国际上研发费用的会计处理方法大致可分为:以美国财务会计准则为代表的全部费用化;以国际会计准则为代表的部分费用化。①全部费用化。美国财务会计准则规定:当期发生的研发费用应全部作为费用处理,计入当期损益,研发活动结束后,不论成功与否,均不确认为无形资产。但惟一例外的是,对于已通过技术可行性测试的软件开发成本,应将其资本化。②有条件部分资本化。国际会计准则指出,为评价自行开发的无形资产是否符合确认标准,企业应将自行开发过程划分为两个阶段,即研究阶段和开发阶段。

一变化都作为一种特殊的作业来处理,以便记录下不同事务处理活动所需的时间。而时间驱动作业成本法将以上假设抛开,引入了一些计算时间的公式来解决复杂运营所带来的问题,从而能够反映出订单和企业活动的不同特点所导致的处理时间的差异。

二、时间驱动作业成本法对传统作业成本法的改进

1.更清楚地反映资源的有效利用率。传统作业成本法需要事先通过调查得到人力资源在各项活动中投入的时间比例,然后根据比例来分摊资源成本。其结果是员工所报告的比例具有很大的主观随意性,并且员工报告的时间比例之和总是100%。

在计算成本发生因素的单位费用时,是基于这样一个假设:公司的资源得到了充分利用。但正如我们所知,公司的产能常常有相当大一部分未得到利用,这意味着人们估计的成本发生因素的单位费用通常会偏高很多。而时间驱动作业成本法不仅避免了把时间浪费在讨论本来主观性就很强的时间分配比例问题上,而且经理能够很清楚地看到实际的产能利用率与理想的产能利用率之间的差距,从而有效提高流程效率。

2.更能满足复杂的现实运营要求。传统作业成本法基于相同的作业具有固定成本的假设,使其无法反映和把握实际运营的复杂性。而在现实的公司运营中,复杂情况往往占绝大多数。时间驱动作业成本法通过采用时间等式能够更精确地计算出某项活动的具体时间从而更为灵活地反映出错综

英国将研发费用分为三类:基础研究费用、应用研究费用和开发费用。基础研究费用、应用研究费用均在发生当期作为费用处理;开发费用一般也按同样方法处理,只有当符合特定条件时才作为递延费用入账,分期摊销即资本化。

我国目前对研发费用的会计处理采用与美国相同的方法,即将其全部计入当期损益。研发费用在发生当期直接予以费用化,等到研发成功后按法律程序申请取得无形资产,再依法将取得时发生的注册费、聘请律师费等中介费用资本化,并在一定期限内进行摊销。

1.费用化处理的分析。

采用这种做法是因为研发项目涉及复杂的实际,能够精确反映出订单和作业活动的不同特点是如何导致处理时间出现差异的,这样不仅提高了核算的准确性,而且可以更好地满足错综复杂的现实运营要求。

3.更易于公司管理层的实施。传统作业成本法基于对员工和作业的调查,在实施时需要涉及较大范围的工作,这对于公司管理层来说是一项难题。而时间驱动作业成本法是基于公司管理层的可靠估算,而并非是基于对员工的调查,从而能够避开这些难题。而且,受益于时间驱动作业成本法下时间等式的灵活性和适应性,管理人员能够通过目前许多公司的资源规划系统中已经存储的相关数据信息,迅速地计算出完成任何订单所需的时间,从而简化整个财务核算系统并提高工作效率。

4.更便于系统建成后的更新。创建和维护大规模的作业成本模型所需投入的时间和耗费的成本极大,企业在传统作业成本系统建成后很少对其进行更新,因为其成本高昂。面对企业外部和内部常变化的经营环境,时间驱动作业成本法能够更容易地更新模式以适应变化,使公司管理层对流程、产品和客户的成本的估算也更准确。当一个部门增加了若干项作业,公司管理层不需要与员工重新进行面谈调查,只要对新增作业的单位作业耗用时间做出估测即可,更新各项单位作业费率时也更方便、快捷。

主要参考文献

李守明,冉秋红.成本与管理会计.武汉:武汉大学出版社,2002;9