



生产成本陷阱

郭双喜

50年前,当制造业远没有达到今天这样的自动化水平的时候,原材料成本、人工成本和间接费用几乎是平均分配。而如今,生产线高度自动化,产品的各种零件在生产中高度的同期化,以至于没有必要再保持零件的库存。旧的成本计算公式尽管仍然还在许多行业中使用,但已显得过时和不适用了。

例如:间接费用和人工成本在产品成本中占的份额不断缩小,而原材料成本却上升。同样由于自动化和生产数据管理的不断发展,直接人工和间接人工的差异不断消失,使得间接费用相对固定。又由于每条生产线在生产技术上都有一定的变化,这些变化又十分重要,使得生产线的成本分析更加困难。

上述并非只是理论上的问题,随着地区和全球性竞争的加剧,即使是微小的成本差异也能够给产品或整个公司带来重大的影响,甚至危及到企业的生存。

下面介绍一下成本管理人员常常掉入的两个典型“陷阱”及其避免方法。

废料陷阱

大多数情况下,生产过程中的废料都是直接计算的。如果废料在产品生产中是一个不重要的部分,管理人员一般都不视其为成本因素。但如果它的比重较大,就需要花费一定的精力来控制废料的产生,并将废料成本考虑到产品的订价因素中去。

然而,当公司生产多种系列的同种产品时,问题就变得复杂了。例如:一个制造商可能有一条需要经常停工、调整、开动的定制产品生产线,这条生产线常有较高的废料成本;除此之外,制造商还有一条几乎连续不断生产的库存产品生产线,它的废料成本相当低。

制造商仍然采用典型的传统的成本会计方法收集废料成本作为间接费用,并且将它作为共同费用汇集(cost center)起来,然后,将包含废料成本的共同费用按照直接人工成本分摊到所有生产线上。这样做的结果是废料成本被分摊到需要耗费直接人工的所有产品上去,而不管废料是否是由它们真正产生的。

进一步假设一种有代表性的复杂情况:公司通过改

善设计,能够大大地降低废料成本,根据传统的做法,这些节约也同样影响间接费用并且被分摊到所有产品上去。结果是节约的费用被平均地分摊到库存产品和定制产品的成本中去。既然定制产品生产线具有较高的人工成本,那么它也应该分摊节约中的最大份额。平均分配使库存产品分担了定制产品的成本。

在短期内,这些节约被确认在利润中,但是如果长期这样做,就会使成本紊乱,导致管理人员在进行产品盈利分析时错误地认为定制产品能够产生较好的边际收益,而实际情况并非如此。

结果公司会错误地推销利润率较低的定制产品,而忽视较高利润的库存产品。

一旦认识到了这个错误,答案就很明显了:不要简单地通过将它们与直接人工联系起来进行成本或节约的分摊,而应该单独确定每条生产线的真实成本并据此来分配。

包装陷阱

另一个典型的“陷阱”是各种卖方费用。如:制造产品的特殊包装、油漆和检验费用。在传统的成本系统中,这些费用被记入杂项间接费用成本,并且基于它们的劳动内容按一定的比例分配到所有产品中去。结果是不发生这些费用的生产线平均分摊了其它生产线的成本,同样导致了成本紊乱。

解决的办法是将发生的费用正确地确定到发生费用的产品上去。

产品成本无疑是会计所提供的管理信息中最重要的一个组成部分。它影响到公司合同签订和产品定价的成功与否,从而最终决定着公司的成败。

注:本文摘译自美国《会计杂志》(Journal of accountancy) 1991年第7期。

