

試論社会主义企业經濟核算中 成本核算的几个問題

陈冠华

(一)

作为实行經濟核算的国营工业企业，在一系列經濟核算指标体系中，应当以哪个或哪些指标为中心来反映出企业的經濟效果？近年来，在我国經濟学界中展开了热烈的討論。在討論中，比較多的意見認為，企业經濟核算不能采用实物指标和工时指标，而必須采用能够綜合反映企业劳动消耗和經營成果的各种价值形式的綜合指标。成本、資金、利潤等就是这样的指标。也只有通过这些价值形式的指标，才能进行綜合的、全面的計算，才能把劳动消耗和經營成果进行綜合的比較。当然，在主張以价值形式指标为主的情况下，实物指标、工时指标与价值指标之間，并不是互相排斥，而是互为补充的。

在采用哪一个或哪些价值指标最具有綜合性、全面性地反映整个企业經營活动的效果，在討論中虽然意見还有分歧，但多数意見都倾向于成本核算的成本利潤率（銷售利潤÷銷售总成本=成本利潤率）和資金核算的資金利潤率（銷售利潤÷全部固定資金与流动資金总額=資金利潤率）两个綜合性指标。前者反映企业資金消耗的經濟效果，后者反映企业占用資金的經濟效果。

我認為，主張以成本利潤率和資金利潤率，作为反映企业經濟活动效果的綜合指标的意見，还是一个尚待商榷的問題。

大家知道，企业的成本利潤率，是銷售利潤对已銷产品成本之比。銷售利潤是企业銷售产品收入（产品价格）扣除了各項成本开支后的差額。从企业成本利潤率的構成中可以看出，产品价格的高低、稅率的調整、利潤率不同的产品品种、規定的变化，以及技术装备程度等因素，都影响企业成本利潤率的变动。

在生产不同产品或相同产品的企业，由于形成企业成本利潤率高低的因素十分复杂，这样，成本利潤率的高低，就不一定能如实地反映企业生产經營的实际情况，不一定能反映企业主观努力的好坏，形成各企业間成本利潤率不可比。有时很可能由于客观因素的影响，如产品价格的变化，产品品种的变化，等等，而出現与企业实际生产經營状况完全相反的情况。正因为这样，在实际工作中，很少运用企业成本利潤率来作为考

核企业資金消耗的效果，来作为考核企业生产經營質量好坏的經濟依据，可見是不无原因的。

主張采用企业資金利潤率，作为考核企业經濟活动效果指标的主要理由，認為企业成本利潤率只能反映生产消耗和生产成果之間的关系，只能反映企业資金消耗的效果，不能反映資金占用的效果。对企业占用資金效果进行綜合核算的主要途徑，就是計算、比較和考核企业的資金利潤率。資金利潤率是銷售利潤对流动資金加固定資金总和的比例。从資金利潤率的構成中可以看出，一个企业利潤的多少要受两类因素的影响。一类是与企业經營管理的好坏无关的客观因素，如：产品銷售价格的高低，原料、燃料等購进价格的高低，工資水平的高低，产品稅率的高低等，通常都是由国家規定的。另一类是与企业經營管理的好坏有关的主观因素，如：产品数量及其銷售量的多少，單位产品原材料消耗的多少，劳动生产率的高低，企业資金利用的好坏，企业管理費用开支的节约程度等，一般都是影响企业利潤多少的主观因素。大家知道，客观因素都是由国家的各項經濟政策所决定的，与企业的資金使用效果的好坏是没有什么关系的，因此，企业資金使用效果的指标就不應該反映它們，但是，資金利潤率却包括了客观因素在內。这一点，連主張采用資金利潤率的同志也不得不承認：“这里也存在着如何剔除各种客观因素对企业資金利潤率的影响，如实反映企业本身資金运用效果的問題。”^①

如果采用資金利潤率作为考核企业的經濟效果，还会出现由于不同企业生产技术構成高低不同，所形成的利潤量比重在各企业間有很大差異。这由于生产技术構成高的企业，往往是提高劳动生产率、降低产品成本，增高利潤量的重要原因。而且，生产技术構成的高低，并不是企业主觀努力所能决定的。因此，根据企业的資金利潤率来考核企业占用資金的經濟效果，显然是不够公允的。

再从企业生产的單位产品所占用的資金量（企业流动資金加固定資金总和÷年产量=單位产品占用資金量）来考核，給人的印象似乎單位产品所占用資金多就表明效果小，占用的資金少就表明效果大。实际情况表明，那些生产技术構成高的企业，往往劳动生产率較高，产品成本較低，單位产品占用的資金多；相反，那些生产技术構成低的企业，往往劳动生产率較低，产品成本較高，單位产品占用的資金少。在两种情况对比之下，我們能得出占用資金多的單位产品，比占用資金少的單位产品效果差的結論嗎？很明显，不能單純就單位产品占用資金量的多寡，来作为測定企业資金利用效果的大小。

当然，这决不是說成本利潤率和資金利潤率就沒有任何意义了。以成本利潤率和資金利潤率为中心指标来考核企业活动的效果，固然是不妥当的，但由于成本利潤率和資金利潤率都与成本的高低发生密切的联系，它們能把个别劳动消耗量同社会必要劳动量

^① 參見：“經濟研究”，1962年第四期，第107頁。

联系起来，这样，用它們来作为考核成本的补充指标，仍然是必要的。

从以上分析中，我認为，成本利潤率同資金利潤率都共同与利潤指标发生密切的联系，也就是說，計算成本利潤率与資金利潤率，都必須以利潤指标为基础（共同以利潤指标为分子）。而利潤指标的高低与实际成本的升降有着密切的联系，在商品价格既定的情况下，成本越低，利潤就越高；成本越高，利潤就越低。企业只要节省各項开支，不断挖掘企业潜力，降低产品成本，就会直接增加利潤。可見利潤的大小随产品成本的高低而变化，为产品成本所制約。从而我認为，全面考核企业經濟效果的指标，不是成本利潤率和資金利潤率，而是能够比較切合实际地反映出企业生产經濟活动狀況的实际成本同計劃成本的比較。^①

大家知道，企业編制和國家核定企业的成本計劃时，是以企业的具体工作条件为基础的。尽可能考虑企业的規模大小、技术生产方法、技术装备水平、企业的位置和自然条件、原材料的供应和使用狀況、运输条件和产銷条件、工人技术熟練等因素可能的变化。一般來說，企业編制和國家核定企业的成本計劃时，已經把影响成本变动的客观因素充分考虑在內了。正由于成本計劃的制定，是以企业的具体工作条件为基础，比較正确地估計到企业的工作特点，因而企业实际完成成本計劃的情况，就能綜合地反映出企业經營狀況的好坏和企业全部工作質量及其成果，就会比較全面地反映出企业在降低成本方面所作的主觀努力。

至于企业成本計劃編訂后，在生产实践中出現的各种条件和各种因素的变化，因而影响增加成本耗費和減少成本耗費新的可能性，应当看作是充分發揮企业主觀能动性的表現。在实际工作中，对于来自國家某种規定的变更而产生的客观因素，允許企业在考核成本时作一定的調整，尽可能排除客观因素的影响，使实际成本与計劃成本的比較更切合实际，借以达到正确衡量企业經濟活动的效果。

因此，成本指标是衡量企业工作效果和考核企业資金消耗效果，綜合程度較全面的一个指标。对每一个实行經濟核算的企业來說，如果不講究成本或者离开成本是不可想象的。于是在企业經濟核算中正确地核算产品成本，有效地运用产品成本这个經濟范畴有着更积极的意义。

在这篇文章中，不准备对企业經濟核算的內容作全面的論述，仅就企业經濟核算中成本核算的几个問題：产品成本与产品价值的联系和区别；成本核算与成本分析；成本核算中固定資產折旧的地位問題等，作一些初步的探討。

^① 在实际工作中，为了取得实际成本同計劃成本的比較在口径上的一致，采取在企业成本計劃編訂后，由于客观原因而影响实际成本升降的因素，允許企业作一定的調整：諸如，原料、材料國家調撥价格的变化，外購电价的变动，固定資產的重估价，固定資產綜合折旧率的变动，費用划分范围的改变，等等。

(二)

工业企业经营活动的效果，是通过一系列价值形式的指标表现的，但主要是通过产品成本水平表现出来的。成本的高低在相当程度上直接表现了生产产品劳动消耗的高低，反映着已消耗的生产资料和消费资料所需要补偿的价值。正因为这样，社会主义企业的经济核算应以成本核算为基础，运用成本指标来衡量企业经济活动的效果。

在社会主义现阶段，作为国家统一领导下具有经营管理上相对独立的社会主义企业来说，产品成本这一经济范畴，具体表现了企业资金耗费的自行补偿过程，即要求企业以自己的产品销售收入来补偿生产耗费，并且取得赢利。当然，企业在这一生产中资金耗费的补偿是从社会主义的生产原则出发的，即在必要的情况下，企业可以少赢利或者不赢利，甚至国家允许在一定时期内个别企业的产品收入不足以抵偿产品成本的开支时，其不足部分由国家计划补贴。但是，这只是适用于一定的企业和一定的时间。而且，作为领取国家补贴的这些企业，也应该很快扭转亏本的局面，争取少让国家补贴或不补贴，尽早地变为赢利的企业。这既符合于企业的利益，又加快国家积累资金的速度。

社会主义产品成本是产品价值的主要组成部分，并且具有近似地核算和反映产品生产的劳动耗费的性质，因此，通过分析成本水平（指同类产品的平均单位成本或部门平均成本）的变化，就可以相对地反映出产品价值量的变化。这是由于在资本主义制度下，生产资料的私有制，资本家只关心减少资本开支，不关心减低价值，所引起成本与价值之间的对抗性矛盾，在社会主义制度下已不复存在。在社会主义企业里的成本与价值的关系是统一的，具体表现在产品成本的降低与价值的降低有着直接的联系。一般来说，在其他条件不变的情况下，只要产品成本降低了，就会带来产品价值的降低；相反地，成本提高了，也就反映着产品价值的提高。

大家知道，社会主义产品成本是制定产品价格的基础。国家在制定产品价格的时候，一般都通过对产品成本水平的了解，来测定产品价值量的变化，并据此而规定和调整产品的价格。在现实经济生活中，正是产品成本水平的降低，为产品价格的降低创造了最根本的条件。从而，要求企业编制和国家核定成本计划时，要很好地根据企业的具体特点规定出成本水平与降低成本任务，通过计划成本和实际成本的比较，切实地反映出企业经济活动的效果。只要成本降低了，就会为国家有计划地降低产品价格创造经济前提，也正由于国家降低了产品价格，更促使企业充分发挥成本的作用，最大限度地去动员和挖掘新的生产潜力，为不断地降低成本和扩大再生产创造了可能性和现实性。

在社会主义国家的价格政策中，制定价格的首要条件，是考虑产品成本必须得

到补偿，因而产品成本就在客观上給产品价格规定了一个最低的经济界限，同时也是企业經濟核算單位經營活动中所必須考虑的重要界限。这就是說，价格在正常情况下不能低于产品成本，否則企业的生产耗費就得不到补偿，当然更得不到利潤。我們可以設想，如果规定某些产品的价格大大地脱离成本（价格偏高或偏低），就会使企业得到額外的赢利或損失，不能正确反映企业职工的主观努力程度，因而不能正确地评价生产这些产品的企业經濟活动的效果，以至影响企业經濟核算的正常进行。在现实經濟生活中，正是制定产品价格以产品成本为主要依据，比較正确和大体上反映出产品的价值，从而能够发挥产品价格杠杆的作用。反过來說，構成产品实际成本的费用也正是借助于产品价格的形式，来反映生产中已消耗的物化劳动和活劳动那部分的价值。如果制定产品价格离开了产品成本，不以成本为經濟依据，則产品成本作为反映已消耗劳动的价值尺度，也将失去其相对的准确性。这正是能否正确运用产品成本这个經濟范畴所引起的連鎖反映。可見，社会主义产品成本不仅在企业范围内发挥主要作用，而且在整个国民經济范围内对生产、分配、流通各方面都具有相当重要的作用。

上面我們对社会主义产品成本作为生产耗費的补偿尺度，作为間接测定产品价值量的經濟依据和国家制定产品价格的基础等方面作了初步的分析。下面再从产品成本同产品价值的联系和区别中来考察产品成本的作用。

大家知道，社会主义經濟中产品的价值是由以下三部分所構成：第一，已消耗的生产資料的价值；第二，必要劳动所創造的产品的价值；第三，剩余劳动所創造的产品的价值（ $W = C + V + m$ ）。可見，产品价值中的 C 和 V 这两部分實質上構成了产品成本的絕大部分。它是再生产过程的起碼条件和进行扩大再生产的出发点。所以把这两部分归納为产品成本，是同社会主义再生产需要进行价值形式的补偿的客观要求相联系的。把产品价值中的 C 和 V 部分归納在产品成本这个經濟范畴里，就意味着再生产过程中的生产成果，必須用来进行物化劳动消耗和活劳动消耗实物形式的补偿（任何成本核算都是首先建立在实物数量基础上）以及企业資金消耗的补偿。如果生产成果补偿不了生产中的消耗，不要說扩大再生产就連維持簡單再生产也是不可能的。这在企业經濟核算的意义上就是所謂亏本。只有在生产成果补偿了生产消耗以后还有剩余，才会有扩大再生产和个人消費的增長。

由于产品成本是产品价值的一个重要組成部分，是产品价值構成中 $C + V$ 部分的货币表现，因而可以認為社会主义产品成本同产品价值的共同基础是劳动耗費。換句話說，劳动耗費是产品成本同产品价值的同一性（共性）。就它們的同一性來講，产品成本是产品价值的具体形式之一，在本質上是产品价值的一部分，而且是一个最重要的部分。这是因为产品成本的支出是以产品价值構成中 C 和 V 部分为基础的。因为归根到底我們不能脱离这个基础，也就是不能脱离价值来考察社会主义經濟中产品的成本。在現

实经济生活中强调这一点，对经济工作来讲是有好处的。

第一，可以在实际的经济工作中，利用成本来反映和衡量产品在生产（和销售）过程中的劳动耗费，利用成本来评价各项经济活动的效果。因为在其他条件不变的情况下，产品成本降低了，就意味着单位产品劳动耗费的降低，也就意味着用同样的劳动耗费能够生产出更多的使用价值。

第二，可以在实际的经济工作中，通过成本的变化来分析和测定产品价值的变化，从而使产品的部门平均成本水平成为国家制定产品价格的依据。通过观察和分析成本水平（部门平均成本水平）的变化，来间接地测量价值量的变化，这在社会主义经济条件下，也就是在产品的劳动消耗量还难于直接地准确地计算的时候，产品的价值量还无法直接确定的情况下，应该采用成本核算这一简便易行的办法。当然，产品成本水平的动态不能完全准确地体现产品价值的动态，这是观察和分析时应该加以注意的。

关于产品价值量的确定一般有三种办法，但不管哪种办法都离不开成本，都是以成本为基础加上一定的利润额；只不过在利润额的计算上有三种不同的标准。有的按成本的一定百分比，有的按固定和流动基金的一定百分比，还有的按工资的一定百分比。为什么确定产品价值离不开成本呢？这正说明产品成本在本质上是产品价值的一个最重要的部分，说明了它们之间的同一性。

同一性是产品成本与产品价值相联系的一面，这方面是应该强调的；但也不能忽视它们相区别的一面，也就是它们的差别性。

因为产品成本与产品价值作为两个不同的范畴，既有共性（同一性）的一面，也有个性（差别性）的一面，没有共性无从说明范畴之间的联系和依存关系，没有个性则无从区别两个不同的经济范畴。这样产品成本同产品价值除了劳动耗费是它们的同一性（共性）以外，还存在一定程度的差别性（个性）。具体表现在：第一，产品价值包括剩余劳动所创造的价值（m部分），而产品成本则不包括这部分；第二，在产品的生产过程中已消耗的物化劳动和活劳动的价值，完全转入新产品并成为新产品价值的组成部分。而成本耗费直接取决于已消耗的生产资料的价格和相等于劳动报酬的货币工资额，它们的价格常常与其价值相背离等原因，就使产品价值构成中的C和V部分，同产品成本中的生产资料的费用开支和必要劳动部分的货币工资额往往不相一致；第三，社会主义产品价值量是严格根据社会劳动的支出量来确定的，但作为产品成本并不是严格遵循社会劳动的支出量，而是根据生产过程和销售过程中实际发生的各项费用支出确定的。不管这些费用与价值的创造过程有无联系，也不管它是生产性开支或非生产性开支，均按照实际成本的计算方法包括在成本中。例如在生产和销售过程中，由于某些经营管理上的原因或其他原因，往往发生一些超过正常情况的非生产性的费用或损失，如经营不合理的损失、废品损失、违反经济合同的罚款、产成品损坏和原材料损坏的损失

等等。所有这些非生产性开支和损失，都是在产品生产和銷售过程中发生的。因此，这些費用必須包括在产品成本中。如果产品成本中不包括这些費用，就不能看出企业真实的經濟活动效果。由此可以看出，这些費用和损失，虽然同产品的价值形成无关，但它却構成产品成本的經濟内容。

在这里还应指出，有些生产性的耗費，如新产品試制費，原料和燃料工业的勘探費，在理論上本应列入产品成本，但国家为了鼓励与保証新产品試制工作的进行，有利于促进国民經濟的发展，在实际生活中，不列入成本而由国家預算撥款来解决。此外，我們知道，在成本中还包括社会純收入的再分配，如工資附加費、借款利息、捐稅等支出，它們既不是生产性支出，又不是非生产性支出，實質上这部分应属于“m”部分。

为什么要把这些与产品价值的形成无关，不構成产品价值的支出列入成本呢？这因为产品成本作为一个單独的經濟范疇，它應該独立地發揮作用。这就是說，成本是一个比較具体的范疇，它的經濟内容不仅受产品生产过程中的本質要素——劳动耗費所規定，而且也受非本質要素所規定，它体现着产品在具体生产和銷售过程中各項費用支出的总和。正因为这样，根据成本范疇的經濟内容所規定的成本指标，就能綜合地反映企业經營管理水平，反映企业的工作質量和結果。

最后我認为，产品成本同产品价值在差別性方面所表現的一些經濟現象，随着社会主义經濟的发展，在全民所有制基础上經濟計划的加强，局部劳动和社会劳动的矛盾日益縮小，都足以使生产过程中的物化劳动耗費与活劳动耗費，所賴以表現的价格同价值的背离程度將愈来愈趋于縮小；随着社会主义企业管理經驗的不断丰富，經營管理水平的不断提高，在生产（或生产和銷售）过程中的非生产性的費用或损失，占产品成本的比重也將愈来愈小。所有这些經濟因素，都意味着产品成本愈来愈接近产品价值構成中的C+V部分，意味着产品生产（或生产和銷售）过程中各項費用的支出，愈来愈帶有社会必要支出的性質。但是，也应看到，無論情况怎样发展，产品成本同产品价值構成中C+V部分的差別，作为两个不同的范疇將会长期存在的，是不能取消的。如果真的要消除的話，产品成本这个范疇也就要取消了。

(三)

成本涉及企业經濟活动的各个方面，它起着提供經濟数据，寻找窍门，挖掘潜力的作用。降低成本是否有潜力？潜力在哪里？为了解决这些問題，通过成本各个組成部分的分析，可以找到降低成本的途徑。党和国家要求每一个企业，在增加生产、提高質量的同时，尽可能地减少劳动消耗和物質消耗，力求不断降低生产成本，实现更多的利潤，为国家提供更多的积累，是社会主义扩大再生产，加速社会主义建設的主要途徑。

成本是广大职工和领导日常工作中直接接触到的具体问题。凡是开工生产的企业，在成本管理上的主观能动作用很大，这因为：首先，每个企业生产中均必须使用一定机器和设备，都应当考虑在不影响机器设备安全运转和正常保养的前提下，提高设备的利用率，并把多余不使用的机器设备及时调到别的单位，尽量降低固定资产的折旧。其次，每个企业在生产中必须消耗一定的原料、材料、燃料等，都应当考虑在保证质量的前提下，力求降低消耗定额和采用代用材料。这项费用在许多企业中占到单位产品成本相当大的比重，有的企业占单位产品成本的60%以上，这方面节约的潜力因而很大，是企业降低成本的关键。再次，每个企业应当考虑工资支出是否反映了劳动者的实际成果及其技术水平的变化，同时在实际工作中，应力求提高职工的出勤率，努力提高技术水平，提高单位时间的生产效率，以降低工资和附加工资在单位产品成本中的比重。再其次，每个企业必须注意节约管理费用的开支。管理费在成本中所占比重虽小，如果不注意节约开支，不仅影响成本降低，而且也会影响广大职工精打细算、节约生产性开支的积极性。从以上看来，成本核算不仅是企业经济核算最主要的内容，而且对于企业广大职工来说，不但有经济意义，更有其政治意义。

国营企业为了正确地核算产品成本，就要根据国家的现行规定，对费用划分的范围、费用的分摊方法和成本核算项目在产品生产（或生产和销售）过程中的不同作用，进行必要的考核。

由于在企业生产（或生产和销售）过程中发生各种费用，这些费用的性质不同，资金的来源不同，如何把这些千差万别的费用，通过成本项目的渠道，最后正确地核算出产品的成本，国家规定了费用划分的范围。对于划清成本、费用的发生期限，分清哪些费用应当列入产品成本，哪些费用不得列入产品成本；哪些费用属于成本之内和哪些属于成本之外，哪些属于生产费用和哪些属于非生产费用；哪些费用应该一次地计入产品成本，哪些费用应当分期均衡地摊入成本，国家都有明确的规定。

企业在生产多种产品的情况下，有关共同费用的分摊，如车间经费、企业管理费、辅助生产的动力、水、蒸气等费用分摊的正确性，首先取决于原始记录的完整以及计算方法的设计。在实际工作中，十分重视原始记录的准确和完整，就因为它是成本计算的根本依据，如果差之毫厘，则将失之千里，即使计算是十分精密的也会带来同样的差错。因此，企业必须建立和健全一套成本核算的原始记录制度。诸如材料的消耗、工时的消耗、工资的支付和分配、费用的发生和分配、在产品 and 半成品的内部转移、设备的交付安装、废料和废品的发生、产成品的检验入库、工程的完工和交付使用等，都必须有确实的原始记录。

各种费用的分摊，一般来说，凡属可以划清产品的费用就计入某个产品成本内；凡属可以划清成本项目的就力求计入某个成本项目内；尽可能地防止和避免不按实际耗用

情况，籠統地、簡單地平均分攤。

說到这里，需要指出在力求正确計算产品成本的同时，还应看到，成本核算只有相对的正确性。这由于目前科学水平的限制，無論采用那种核算方法，其結果都只能是相对正确的。譬如每月固定资产折旧成本的計算，就不可能百分之百的正确；再如輔助生产車間劳务成本的相互服务，所采用的分攤方法（如一次交互分配法等），車間經費、企业管理費、銷售費用的計入产品成本，所采用的分攤方法等都不可能是绝对正确的。因此，在实践中，成本核算的相对正确，应该是十分接近绝对正确的，而对那些粗枝大叶的核算，必須坚决反对的。这样，成本核算的相对正确，在实际上却具有绝对正确的意义了。正确地計算产品成本，在今天仍是一个新的工作，每个企业都应当把严格地遵守国家规定的产品成本开支范围和費用分攤方法，看作是加强成本管理、正确核算产品成本、巩固企业經濟核算的最起碼的要求。

企业的成本核算也不能仅仅以对企业的劳动耗費作一般的記錄、計算，提供成本核算資料为滿足，还必須在此基础上进行成本分析的工作。我們知道，产品成本是企业生产（或生产和銷售）过程中所支出的原料、材料、輔助材料、燃料、固定资产折旧、工資、車間經費、企业管理費、銷售費用等資金消耗的綜合反映。成本的超支或节约，降低成本是否有潜力？潜力在哪里？在很大程度上要通过成本分析来了解。因此，成本分析是成本核算的延續，是成本核算的不可缺少的环节。

通过成本分析，有助于了解企业商品产品成本計劃的完成情况，成本項目各因素对产品成本的影响，以及單位产品成本升降的情况和原因。正由于通过对成本的分析，为具体地改善企业經營管理、加强企业經濟核算、降低产品成本指出了方向。

关于成本分析的方法是多种多样的。每一种方法都应当根据分析的目的和企业不同的特点来进行。在现实經濟生活中，在进行商品产品成本計劃完成情况的分析时，可从下列四方面来研究：

- （一）全部商品产品成本計劃完成情况的分析；
- （二）可比产品成本降低計劃完成情况的分析；
- （三）成本組成項目的变化对产品成本影响的分析；
- （四）單位产品成本比計劃和比上期的升降情况分析。

这几种方法都从不同的角度来分析企业的成本消耗，反映企业生产經營管理的狀況。

現在仅就这几种成本分析方法的要点，闡述于后。

（一）全部商品产品成本計劃完成情况的分析

企业的全部商品产品分为可比产品与不可比产品两类。企业在执行成本計劃时，不仅要保證完成全部商品产品的成本計劃，而且还要保證完成其中可比产品成本降低計

划,和分别完成各种可比与不可比产品的单位成本计划。

分析企业商品产品成本计划的完成情况,应从两方面来进行。一是分析按产品别计算的商品产品成本;另一是分析按成本项目计算的商品产品成本。前者反映企业实际所生产各种商品产品单位成本和总成本的计划执行情况;后者反映报告期全部商品产品和其中可比产品各个成本项目的构成情况及其计划执行情况。

在实际工作中,从这两方面来进行分析企业全部商品产品成本计划执行情况,可以得出不同的分析结果:首先,可以确定全部商品产品实际成本之所以较上期和较计划提高或者降低究竟是哪些产品?从而进一步分析产品成本超支或节约的原因;其次,可以确定全部商品产品及其中可比产品实际成本的脱离计划,究竟是哪些成本项目变动的结果,以便进一步按照费用组成项目来分析成本升降的原因。

在成本分析过程中必须注意两种情况:第一,分析指标间的可比性。这是说,本期的实际产品成本与计划比较、与上期平均成本比较时,这些指标的数字都必须统一在实际产量和实际种类基础上,各指标间才具有可比性;第二,剔出与企业工作无关因素的影响。在企业本期产品的实际成本中包括了价格因素和其他与企业工作无关的因素的影响,例如材料价格、外购电价、固定资产折旧率、费用划分范围的改变等因素,为企业编制成本计划时所未能估计到的。这些因素都会影响产品成本的升降。但应该看到,这些外在因素的影响,不是企业主观努力所能克服的。为此,为了分析企业成本的真实情况,必须把这些因素加以消除,才能分析出成本提高或降低的真实情况。

(二) 可比产品降低成本计划完成情况的分析

分析可比产品成本计划的完成情况是成本分析中最主要的工作之一。首先必须注意可比产品与不可比产品划分的正确性。企业如果不正确地將可比产品划为不可比产品,或是將不可比产品划为可比产品,都会歪曲成本降低的真实情况。

可比产品成本降低计划,是由国家和主管部门下达给企业的控制数字所制定的成本降低额和降低率。每个企业都要为完成或超额完成这项计划任务而斗争,这是衡量企业工作成绩最主要的标准之一。

可比产品的实际降低额超过或不及计划降低额的差异,是由于产品产量、产品种类和产品单位成本水平三个因素变动综合影响的结果。我们可以利用连锁替代法分别确定这三个因素的影响程度。但应该指出,各种经济因素在生产过程中不是孤立地发生作用,而是相互联系和相互制约着的。因此,运用连锁替代法对这三个因素变动的分析,目的并不在于单纯地准确地计算各个因素影响的绝对数值是多少;其更大的意义是我们了解各个因素的基本方向,了解哪些因素起了主导的影响作用,哪些是分析中次要的因素,从而进一步结合企业具体情况的检查和调查,解决实际工作中的问题。

这里应当指出，企业产品成本的降低，应该努力降低单位产品成本和提高产量，絕不容許企业用破坏产品生产计划种类来完成降低成本的任务。如果企业降低成本计划是靠追求多生产成本计划降低率較高的产品，不仅破坏了产品种类计划，而且也給整个国民經济带来了損失。

（三）成本組成项目的变化对产品成本影响的分析

在产品成本十一个成本项目中，为了确定每一项目在成本总变化中所起的作用，就要分析每一项目的升降情况和原因。通过成本組成项目的分析，可以了解全部商品产品成本中每一项目实际完成计划的情况和它們对全部成本变动的影响；可以了解可比产品成本中各项目的降低计划及其实际完成情况，以及它們在可比产品成本变动中的影响。从这样的分析中很容易看出哪些项目是节约或超支，哪些项目完成或未完成降低的任务，从而可以决定进一步降低成本的方向。

为便于分析，在实际工作中將成本项目归納为“原料”、“工資”、“費用”三大类。但由于各个生产部門和企业單位所生产的产品不同，机械化的水平不同，各項費用在成本中所占的比重不同，因此，各部門和各企业考核、分析成本的側重点，也就有所不同。例如，在煤矿、鉄矿及其他金属采掘业和伐木工业中，是需要劳动力最多的部門，工資占全部成本比重最大，因而考核、分析成本应側重于工資部分；在石油和水电工业中的成本費，以打井工程及机械设备的損耗为最多，因此分析折旧費用在全部成本中应居于首要地位；火力发电厂是燃料耗費最多的單位，所以分析燃料在其电力成本中应占主要地位；从輕工业及食品工业的产品成本構成中可以看出这些部門消耗的原料最多，所以考核、分析原料、材料、輔助材料在全部成本中应为重点。可見企业只要抓住产品成本中占比重最大的一环进行深入地具体地分析，对于发现节约物化劳动和活劳动消耗，降低产品成本，便具有决定性的意义。

（四）單位产品成本比计划和比上期的升降情况分析

企业的單位产品成本是企业产品总成本的基础。分析單位产品成本计划的执行情况，可以进一步找出成本工作中的薄弱环节；同时，产品的單位成本水平也为国家制訂计划价格和降低价格提供了重要的經濟数据。所以，对單位产品成本计划完成的分析，具有重要的意义。正由于借助于單位产品成本的分析，具体地揭示出單位产品成本和各个成本项目超支或节约的情况，以及从不同企业生产同类产品的資金消耗量比較中，可以判断企业对原材料、燃料、设备、劳动力等使用是否合理，找出成本升降的原因，指出改进企业生产技术組織工作和成本管理工作的方向，和拟定降低成本的技术組織措施或方案。

在上而（一）、（二）两点的分析，都是利用平均数从成本工作总体这一角度来进行的。而在这些实际平均指标后面还包括着成本高低不同的各种产品，以及構成每种产

品各个成本项目的计划执行情况也是不同的。在实际工作中,为了了解各种产品成本比计划、比上期提高或降低的详细情况和原因,一般把分析的重点放在下列几种产品,即:没有完成计划的产品,降低成本较有成绩的产品和质量较高的产品。在分析中运用对比分析法和指数分析法来发现薄弱环节,弄清楚降低成本的主要关键,是抓压缩工时定额,提高劳动生产率呢?还是从降低原材料消耗或者燃料消耗入手呢?如果单位产品成本高是由于废品多而造成的,就需要进一步从生产经营上来检查,寻找降低废品损失的具体途径,采取相应的措施;如果生产上使用了“代用材料”而降低成本的事实,一般是作为主观努力的业绩而加以肯定的。但在分析中应注意为什么这种替代不能体现到计划中去,而执行计划时却可能替代?如果编制计划时一切条件都已具备,那就只能说明计划的保守性,只有在计划当时还不能预计这些因素时,才能认为是企业主观的业绩。其次,对“代用材料”能否保证产品质量也是值得注意的,如“代用材料”使产品质量低劣,不仅不能认为是业绩,相反,应认为“偷工减料”,这与社会主义企业管理原则是相违背的。

综合以上的分析,不难看出正确地核算产品成本,不能仅仅限于核算成本耗费了多少劳动,还必须对成本的计算方法、成本的分析方法进行必要的考核,以便尽可能地使核算方法、分析方法接近于成本的客观内容,使产品成本尽可能正确地反映出产品生产过程中实际的劳动耗费。如能做到这一点,就可以促进社会主义生产、加强企业经济核算、节约劳动耗费和增加资金积累;从而在实践中更加自觉地广泛地运用成本范畴来管理社会主义经济、加强成本管理、严格成本核算。正因为这样,有效地运用产品成本这一经济范畴的作用,是讲求和提高社会主义企业经济核算的有效方法,是改进企业经济管理工作的重要手段。

(四)

在国营工业企业里,固定资产由国家拨给企业以后,就作为企业独立生产经营的条件。由于固定资产与流动资产在生产过程中发挥不同的作用,从而它们的再生产过程和价值转移方式也有所不同。固定资产在生产过程中不是一次被损耗,不是一次转移其全部价值,而是在再生产过程中逐渐被损耗、一部分一部分地把它的价值转移到产品成本(新的产品价值的一部分)中去。由于固定资产具有这些特点,所以考核固定资金的利用效果是一个重要问题。

成本核算除用于反映固定资金消耗的经済效果外,是否反映企业固定资金占用的效果,目前在看法上是有分歧的。

有人認為,成本核算只能反映企业资金消耗的效果,而不能反映企业占用资金的經

济效果。他們所持的理由是，成本核算同资金核算虽有密切的联系，但成本核算中对固定资产（固定资金）的利用效果，只能通过折旧反映在成本中。即使这部分折旧也只是对生产中实际使用的固定资产提取的，而一切在企业中闲置未用或在储备中的固定资产都不提折旧，因此，折旧占产品成本的比重不大，从而认为，通过折旧对产品成本的影响来考核企业固定资产的利用效果，其作用是不大的。这些看法，显然是不全面的。作为产品成本经济要素中一定数量的固定资产的折旧，是成本核算的重要内容之一。但是，折旧问题在成本核算中所占的地位与作用，目前还没有引起普遍的重视。

我觉得，分析折旧额数量的大小，应该与影响折旧额变动的客观因素联系起来，换言之，应该与固定资产损耗补偿制度联系起来。^①

首先，应该看到，固定资产损耗补偿制度中的首要问题，是各工业部门、各工业企业在基本折旧的计提标准上存在着极不一致的现象。国家对各工业主管机关的基本折旧率并没有统一的规定和控制。而是分别由各自主管部门自行规定的。有的规定综合折旧率，有的规定类别折旧率和个别折旧率，还有的则授权企业自行规定折旧率。由于折旧率规定的不一致，因而反映在成本水平上，即发生人为的悬殊现象，形成生产同种产品的不同企业各种产品成本间不可比。

其次，现行的折旧率，也不能保证固定资产的实际磨损在产品的价值上得到完全补偿。这可从下列材料中看出：冶金、石油、电力、一机、电机五个部，仅1956年一年，其清理报废的固定资产价值约等于这五个部固定资产总值的0.76%（其他年度也相近），亦即是说，每年有0.76%的固定资产报废。根据几个部的统计，所清理报废的固定资产，其已提的折旧总额仅及原值的44.3%，加上残值变价收入，扣去清理费用，其损失达42.23%，也即是说，报废的固定资产中有42.23%的价值没有得到补偿。^②由于折旧率规定的太低，就会人为地压低产品成本，并相应地提高利润积累额。当然，对国家财政来说，无论是折旧多收了或利润多收了都是一样的。但是，从国民收入分配来看，利润是国民收入的一部分，折旧则是物质消耗，因而折旧少提，就意味着夸大了国民收入的数额，也虚假地加大了积累的比重，从而影响到正确反映积累和消费的比例关系问题。

第三，国家发给企业的固定资产，由于企业运用情况的不同，分为：生产用固定资产，未使用固定资产和不需用固定资产。对于闲置的固定资产（未使用和不需用的固定资产），应否提取折旧和怎样提取折旧？也是固定资产损耗补偿制度中存在的另一个重要问题。

^① 关于现行会计制度中对固定资产折旧所作的规定，个人有过一些看法，已在大公报1963年7月24日发表，在这里不再赘述。

^② 本段数字说明参见：许毅《关于经济核算的几个问题》刊在《经济研究》1958年第四期，第66页。

鉴于以上几种情况,除折旧率低应加以调整以外,我认为,闲置的固定资产也应提取折旧。至于固定资产折旧占产品成本比重不大,因而认为产品成本不能作为考核固定资产利用效果的看法,是值得商榷的。我认为,分析产品成本折旧额比重的大小,可以作为了解固定资产利用的效果,但这样还不够,还必须把影响固定资产折旧额变动有关的因素联系起来,全面地评价固定资产的利用效果,才能被认为是公允的。

我认为,固定资产应该怎样提取折旧?成本是否反映出企业固定资金的利用效果?首先最关键的问题,是对生产运用中和闲置的固定资产怎样提取折旧的认识和理解。

目前计入成本中的固定资产折旧,一般认为,凡是参加生产活动的固定资产,它的价值是随着生产活动而逐渐转移到产品中去,因而固定资产折旧就体现为产品价值中“C”的一部分。这一部分价值是由已消耗的物化劳动的价值转移形成的。物化劳动的价值所以能够转移,是由于劳动者通过劳动手段对劳动对象发挥作用的结果。如果固定资产在生产过程中根本就没有使用过,它与任何产品价值的转移和创造都不发生关系,能否把它的价值转移到产品中去呢?

按照上述理由,只有实际参加生产活动的固定资产,才产生把一部分价值转移到产品中去的问题,才需要计算折旧;未参加生产活动的固定资产,因为不可能产生价值上的转移,当然就不应当计算折旧。

但是,在实际生产中却遇到一种与此相反的现象。工业企业的固定资产从它开始投入生产的一天起,不管是在使用或是闲置不用,都在发生损耗。一种是固定资产的有形损耗,另一种是固定资产的无形损耗。固定资产的有形损耗,从其产生的原因,又可分为两种:其一是由于生产使用,固定资产由新变旧,逐渐丧失其使用价值而形成的损耗,一般称为使用损耗;其二是由于自然力的作用而引起的损耗,如机器的氧化生锈、房屋和建筑物因风吹、雨打、日晒等自然条件的影响而逐渐破旧等等,一般称为自然损耗。这两种情况下的损耗,称之为固定资产的有形损耗。

固定资产的无形损耗,就其产生的原因基本上有两种。第一种是由于劳动生产率提高,用制造同样机器所消耗的劳动和生产费用降低了,使得原有的机器发生贬值;第二种是由于出现了新的、效率更高的机器,使得原有的机器与新机器比较,发生相对的贬值。一般称前者为第一种形式的无形损耗,称后者为第二种形式的无形损耗。^①

关于固定资产的有形损耗,马克思曾经指出:“机器之物质的磨损,是二重的,其一由于使用,好象铸币会在流通中磨损一样;其二由于不使用,好象剑藏在鞘中不用,也会生锈一样,后一种磨损,是以自然力的作用为基础。前一种多少与它的使用成正比

^① 关于固定资产的有形损耗和无形损耗是交织在一起同时并存的。为了集中讨论闲置固定资产应否提取折旧,在这里,仅着重于有形损耗问题的探讨。

例；后一种在一定程度上，就与它的使用成反比例。”^①关于固定資產无形損耗的經濟實質，資本論中又作了进一步的闡述。馬克思說：“机器除有物質的磨損外，还有所謂精神的磨損。只要構造相同的机器，能依更便宜的方法来再生产，或有更优良的机器加入来竞争，旧机器的交换价值，就依比例减少”。^②馬克思的上述看法，对于启示我們研究生产用固定資產和閑置固定資產的有形損耗和无形損耗問題是有重要意义的。

基于上述情况，工业企业固定資產的折旧應該反映固定資產的实际損耗程度，保証固定資產再生产的需要。因此我認为，凡是国家撥給企业的固定資產，其目的都是为生产使用的，因此，在原則上都应一律按月提取折旧，但对实际生产中处于备用及停用、清理和調撥中的，及由于企业的产品品种有些变动或生产規模調整，或由于管理不善等原因而引起固定資產投入企业以后，发生的未使用和不需用的固定資產，可以报經上級領導部門，同意后列入計劃成本，而未經上級同意的則不列入計劃成本，只作为实际产品成本的一部分。至于在成本計劃編制以后，出現的新情况而影响固定資產的閑置，所引起的折旧損失，可以在成本分析时作相应的調整。

大家知道，固定資產呆滯对国民經济來說是一个損失，如果对于閑置不用的固定資產既不提折旧，也不对企业有任何要求和控制，从而不能不認为，“通过折旧对产品成本的影响，来考核企业固定資金的利用效果，其作用是不大的。”也正因为这样，在过去几年里，各部門的閑置固定資產有了增加。“中央几个工业部在1956年末的統計中未使用、不需用的固定資產价值約为十二亿元，相当于1957年这几个工业部基本建設的19%。据了解这些未使用和不需用的固定資產，大部分是由于購買过多，或者由于新增設備后，对原有設備不感兴趣，而未及时修复利用，所以閑置起来的。”^③

我認为，为了加强企业的經濟核算和有效地利用固定資產，發揮产品成本这个經濟范疇的积极作用，在实际生产中，把国家撥付給企业的固定資產都計算提取折旧。首先，从企业經濟核算來說，可以把固定資產的利用效率同企业的財務成果、獎勵制度直接联系起来。促使企业从物質利益上和企业經營成果上，来关心延長固定資產的使用期限和更好地利用固定資產，迅速处理呆滯和企业不需要的設備，尽可能地防止停工和縮短修理期限。但是，由于过去提取折旧制度的規定，固定資產折旧就沒有完全反映到生产費用中，从而影响产品成本毫無根据地偏低，而企业利潤的积累却由于国家的損失（由于固定資產价值沒有通过折旧形式完全收回来），而显得偏高。

其次，从整个社会來說，企业固定資產利用率愈高，創造的社会財富也就愈多；相反，企业的固定資產利用率不高，甚至出現閑置的固定資產，这就意味着企业占用了固

① 《資本論》第一卷，人民出版社1953年版，第489頁。

② 《資本論》第一卷，人民出版社1953年版，第490頁。

③ 本段数字說明參見：許毅：《关于經濟核算的几个問題》刊在《經濟研究》1958年第四期，第65頁。

定资产尚未使用，反而影响其他企业使用，实际上是把有用的东西变为无用的东西。从整个社会来看，不但没有增加财富，还相应地浪费了资金。就其给社会主义经济造成的后果，与固定资产发生损坏或丢失几乎是一样的。

上述情况表明，企业中未使用的固定资产，受有形损耗和无形损耗两个因素的影响，在实践中是交织在一起同时并存的，它们在不使用期间，都在某种程度上丧失其价值。特别应当指出，固定资产的自然损耗无论使用或者不使用都是会发生的，而且不使用的固定资产，其自然损耗程度会更大。本来一台机器可以使用十年，但由于不使用，不修理，不防腐，不防锈，可能不到十年就宣告废弃了。特别属于房屋建筑物方面的情形更是如此。因此，我认为，为了提高工业企业固定资产的利用效果，促使企业尽可能把全部固定资产都充分利用起来，对未使用、不需用的固定资产也应当计算折旧，否则，这部分固定资产价值的自然损耗就得不到合理的补偿。在现实经济生活中如果不考虑对这部分固定资产提取折旧，则企业一方面就会在帐面上表现有盈余、有利润、有企业奖励基金提成，另一方面却有一部分固定资产闲置不用，或者使用率很低，这种现象显然是与提高社会主义企业生产设备使用率的原则不相符的。

由此可见，未使用和不需用固定资产的有形损耗和无形损耗，都应该通过折旧提成，足额地积累折旧基金，以便补偿固定资产的全部价值。这样作就会使企业固定资产利用情况的好坏，同企业的财务成果直接联系起来，就使企业承担了固定资产价值补偿的物质责任。不仅符合理论原则，且能收到提高固定资产利用率和加强固定资产周转的效果，更重要地促使企业关心和重视固定资产的核算。

同时，应当指出，从理论上探讨把未使用和不需用的固定资产，全部提取折旧的积极意义，目的在于使这些闲置的固定资产得到充分的利用，不管是在本企业或调到其他企业，总之，要使它们都能参加生产，从而增加生产。只有这样，才能使这些固定资产的有形损耗和无形损耗真正地得到补偿。

当然，这样做也可能有人认为，整个社会产品并没有增加的情况下，由于原有产品的成本加大而影响到价格，也就是提高价格，其结果只是改变了原有的消费和积累的比例关系——减少了消费基金增加了积累基金；即使不影响价格，其结果也只改变了积累中上缴基本折旧基金与上缴利润的比例关系——多缴折旧基金就少缴了利润。

我认为，未使用和不需用固定资产所发生的有形损耗，是固定资产参加生产活动不可避免的结果，是客观存在的经济现象。问题并不在于计算了闲置固定资产的损耗而增大了成本或少缴了利润，关键的问题在于正确地反映这些损耗，使企业的产品成本、盈利以及国家的收入更加真实，更加有利于加强企业的经济核算，有利于社会主义再生产的正常进行。至于因折旧额比重加大影响产品成本提高，要不要调整价格问题。我认为，折旧额比重加大只会提高产品成本，而这恰恰就是产品的成本，完全可以不用调整（提

高)产品价格;或者調整(提高)了产品价格,国家也可以在确定劳动者的个人收入时,相应地考虑增加他們的收入,也是完全可以解决的。因此,我認为,未使用和不需用固定資產計算和提取折旧,目的在于通过正当的途徑来解决固定資產損耗的合理补偿,正确核算企业的产品成本。

从以上的分析中可以看出,把国家撥給企业的固定資產原則上一律提取折旧,这在理論上更合理一些,而且也符合固定資產損耗的实际情况。为了便于成本和財務分析,还可以单独設置“未使用和不需用固定資產折旧費”的成本項目。通过固定資產折旧全部攤入成本的办法,就可从折旧在單位成本上所占的比重,相对地反映出企业固定資金利用的經濟效果。从而可以認为,成本核算不仅反映出企业資金消耗的經濟效果,而且可以反映出固定資金全面利用(資金占用)的效果。

初稿于1963年2月10日

修改于1963年9月20日

附記: 本文原稿在本校經濟系科学討論会和吉林省1963年經濟学年会討論会上进行过討論,会后根据同志們的意見进行了两次修改,这是第二次修正稿。