

蘇聯成本計算 5 成本分析

上冊

斯 托 茲 基 著
王 炬 先 劉 鴻 勳 譯

北 京 出 版 社

蘇聯成本計算 與 成本分析

上 冊

斯托茲基著
王炬先·劉鴻勳譯

西北書店出版

版權所有
不准翻印

定價：16.500元

蘇聯成本計算與成本分析

著 者：斯 托 茲 基
譯 者：王 矩 先、劉 鴻 勳
出 版 者：西 北 書 店
印 刷 者：人 民 印 刷 廠
發 行 者：西 北 書 店

瀋陽市民權街 電話 5. 3078號

1951年9月初版 (0001—5.000)

譯 者 序 言

成本會計是發達較晚的一門社會科學，而這一科學介紹到我國來的歷史又爲時不久，兼之我們的工業落後，二十年來實施成本會計的企業部門，除國營工廠外實寥寥無幾，所以對這一科學也談不到有什麼新的辦法和創造。因而截至目前止，在國內所見到的有關成本會計的讀物，內容方面還不外乎二十年前各資本主義國家沿襲下來的計算理論與方式，雖然重點儘管不同，但始終處於個體經濟的範疇，並沒有任何顯著的改進。

蘇聯從十月革命勝利後，經濟體制與生產關係基本上是改變了，並自1927年7月在蘇聯開始有計劃的在全國企業裡組織與實施成本計算，經過了第一次五年計劃，這一項在世界上獨樹一幟的配合計劃經濟的成本會計制度，不論在理論方面以及實務方面經過了十年的摸索，都已達到成熟的境界。

今天新中國的遠景是走向社會主義社會，而社會主義的經濟建設與擴大再生產，主要依靠發揮企業的潛在力量和降低成本爲其資金的主要來源，所以在我國現階段的企業裡，實施合理化的成本計算與成本分析工作，是有極大的政治意義的，因之這一科學時至今日，已成爲我國經濟建設中不可缺少的武器。

1951年春承蘇聯財經專家給我們介紹了Стоцкий В. И. 所著的這一本在大學裡用做教程多年的「成本計算與成本分析」，閱後感覺到內容方面如成本項目之增多，計算成本以車間爲基礎，對一些特殊問題的處理方法，以及經濟核算制度下的成本計算成本分析等等，都切合我國現階段經濟建設的需要。我們本着學習先進理論與經驗的心情來試譯這一本蘇聯成本會計中的名著，欠妥善的地方知所不免，希望廣人的讀者與會計界先進不吝指教。

譯者深深感覺到我國過去還不會有這類讀物，能够把成本會計這一科學解說得像這一本書這樣易於學習，易於了解，並能和實務不生硬的結合起來，因而我們敢於向讀者推薦這一本名著。至於本

書和資本主義式的成本計算理論與方式等問題，由於譯者實務經驗不豐，理論水準亦低，只好請會計界先進和讀者們多發表意見。

本教程分上下兩冊出版，上冊計四章，在這四章中對成本計算的基本理論與方法，已大體包括進去，闡述無遺。下冊三章則係有系統的介紹經濟核算下的成本計算，成本分析，以及批判的介紹美國所標榜的標準成本，最後並附入一些有關成本計算與報表的格式與說明。

在編譯工作進行當中，承 Эсаи Н.С. 專家給我們解決了許多翻譯方面的困難，凡引用資本論第一卷各節，大半根據郭大力先生譯文摘錄，當全書完稿後，勞劉希文同志代為校閱，柳墨軒同志代為整理稿件，俱應在此一併誌謝。

一九五一年八月十六日

王矩先 劉鴻勳 於瀋陽

序 言

完成社會主義建設計劃主要條件之一是降低成本，因為這樣才可以保證蘇維埃國家工業化所必需的工業內部積累。

關於社會主義積累的泉源，斯大林同志在經濟工作者的會議上，對這一問題，在社會主義建設的現階段是這樣指出的：

「如果從前舊的積累泉源能够革新工業和運輸，但是從現在起很明顯的是不够了，現在已經不是革新舊的工業，而是要在烏拉爾，西伯利亞、克札赫斯坦，建立新的武裝着技術的工業，而是要在糧倉、牧畜、原料地帶建立新的農業生產，而是要建立聯繫蘇聯東部和西部的鐵路。很明顯的舊的積累泉源是不能應付建設如此大的事業。」

爲了順利完成工業內部積累的任務，各工業部門從數量上和質量上，必須完成生產財務計劃。

降低成本從工業內部積累的角度上來看，意義是很大的，斯大林同志曾經這樣指示過：

「每降低成本百分之一，等於工業內部積累 15,000,000——20,000,000盧布，很明顯的如果提高成本的話，在這樣條件下，就是說工業和整個國民經濟損失了數百萬盧布。」

每一個時期，工業企業對成本降低計劃的完成，必須具備很明顯的具體生產費用減少的方案，並組織經常的及時的從技術上或社會上的檢查任務完成情況的機構。

每一個工廠是整個國民經濟中的一個環節，所以說，它的工作，首先必須把最近期間的經濟活動的計劃，製定妥當，和爲完成這一計劃所必需的物質的技術的和財務的條件，企業的計劃應當是很詳細的，並應對本期間工作的主要數字加以確定。

例如在製定計劃時，如果僅僅指出爲完成這項計劃所需要的金額，也就是只做出預算是不够的，必須將每項製出成品的費用和工作量計算出來，也就是確定產品的預計成本。爲了經常檢查，預計

成本的完成情況，必須在相隔一定期間計算出已完成的工作部份。所以確定企業所生產出來的產品成本，就叫做成本計算。

在資本主義生產的環境下，資本家與資本家之間在銷售市場上所發生的利益衝突，是障得着建立有科學根據的成本計算理論，並逼迫着使成本計算所得的結果，變為秘密的，並保守着這項秘密，這樣就不可能廣泛的綜合和繼續研究這些結果。所以在資本主義的企業中，雖然有個別的研究人員，想綜合有關成本的一些數字，但是由於資本主義經濟制度的本質，成本是不可能超出個體企業的範圍之外。

在社會主義的工業裡，成本計算除廣泛運用於本企業範圍內，並且還與其他社會主義企業時常交換經驗，這樣就成為保證建立有科學根據的成本計算理論和方法的基礎。

但是，成本計算發展成為獨立的經濟科學是比較晚的，所以成本計算的理論，在現階段還未能研究得很徹底，和使它建立在一定的經濟理論基礎上。

在蘇聯從十月革命後，開始有組織的在工業裡實行成本計算，是從1923年7月9日蘇聯國民經濟最高蘇維埃所頒發的第406號命令起，從那時才確定了每一個企業必須計算成本。

現階段的成本計算方法，是由蘇聯價格管理機關所出版的成本會議的指示和蘇聯國民經濟最高蘇維埃1925年9月11日所頒發的第1221號命令而決定的。並對每種工業，根據它的特徵，給予一定的指示，和以後又繼續頒佈了很多的條例和命令。

由於成本計算沒有統一的經濟理論基礎，各部門的指示，只是綜合了成本計算事務的初步階段的組織和各種不同的經驗，並未能從一般的理論基礎上來出發，而是僅對每部門確定了有關計算成本方法的條件，這樣引起了在工業成本通用的地方用不同方法來解釋。

所召開的成本會議，將各部門的經驗，有系統的加以整理，雖然它有着一定的缺點，是用它來綜合和分析整個社會主義工業範圍

的經驗，並逐漸在它的基礎上研究和建立有科學根據的成本計算的經濟理論是可以保證的。

所以成本計算教程的任務，不僅僅研究應用在工作中的成本計算方法，計算和分析成本動態的數字，而是要把比較重要的成本問題，用一定的理論根據來解釋，這樣才可以確定各部門工業在成本計算上的經濟基礎。

本教程的內容，是有着嚴格系統的；每次一章和前一章有着密切的關係，並認為在學習次一章時，前一章已充分的瞭解，本書的每個提綱和提綱裡的某一節，也是這樣編排的。這樣在某種程度上決定了學習本教程的方法——就是應當遵守嚴格的順序。

假如學習時膚淺的把本教程的內容看一遍，這對再次進一步深刻瞭解時，是沒有什麼幫助的。所以當前一章未能澈底明瞭時，最好不繼續向下學習，並應將所包括的問題、習題等依順序解答與演算。

本書由以下七章組成：

第一章 成本計算的理論基礎。

第二章 生產的基本費用和它的計算。

第三章 補助 間接和預提費用。

第四章 單純和複雜生產的成本計算方法。

第五章 經濟核算下的成本計算。

第六章 成本動態的計算；成本的分析與計劃。

第七章 標準成本計算方法。

第一章 成本計算的理論基礎

引 言

第一章的目的，是爲了確定本教程的理論先決條件，這些條件是以後各章的基礎。

本章共分爲三個提綱：

- (一) 成本計算的分類和費用的分組方法。
- (二) 成本計算組織的基本原則和生產部門的分類。
- (三) 成本的要素和成本格式的構成。

在所有的文獻裡，關於成本計算的目的，通常其解釋方法分兩方面：A、檢查生產和發現它的缺點；B、確定不虧損的銷售價格。

第406號的指示，也就是在工業裡開始組織有系統的成本計算，它很明顯的指示出來了關於成本計算所包含的這兩項任務：

「成本計算首先是企業不可缺少的資料，因爲有它企業的管理人員，才可能在某種程度上很明顯和無錯誤的發現被領導企業的弱點，也不論這些弱點是屬於生產組織方面的，或者是技術方面的。」

成本計算報表在管理企業聯合時，爲了確定無虧損的銷售價格，對整個的企業聯合合理的分配訂貨，和編製平均的實際預計成本計算表，是不可缺少的資料。

代替第406號命令的，是蘇聯國民經濟最高蘇維埃在1925年9月11日所頒佈的第1221號命令，它確定了在企業內成本計算的一般原則，但是成本計算的目的，還沒有確定。

各工業部門爲補充第1221號命令所發下的指示中，對成本計算的目的，有解釋爲有上述雙重任務的。

工廠的工作，建立在經濟核算的基礎上，這不僅說在整個的工廠如此，甚至於內部的車間也相同的，對成本計算於是有更進一步的要求，就是根據經濟核算的合同，確定成本方面的一些數字，和表現每一經濟核算單位的經營結果。這樣成本計算的意義和範圍就更廣泛了。

並且如上述，成本計算的運用，是不限於一個企業的範圍以內，而爲了交流經驗可以普遍的在社會主義工業內運用它。

提 綱 一

成本計算的分類和費用的分組方法

§ 1. 成本計算的種類

根據成本計算的編製時間和方法，可以分爲：預計成本和實際成本。

預計成本是在組織新的生產或者得到訂貨，或者在進入某一新的生產階段時編製的。

編製預計成本時，如果這項生產是新的，則應根據技術上的一些計算和預算，如果是重複的製造，則應根據前期的成本計算報表，並根據情況的變動加以適當的修正。例如，根據合同或政府的決定，材料價格有了變動，根據批准的集體合同，定額和工薪等級有了變動，工人的合理化建議等等而修正。

實際成本計算，是經過一定時間，或者在訂貨整個完成之後，或部份的完成之後，而編製的。

編製實際成本時，是根據會計方面的記錄數字，所以實際成本和預計成本的區別，就是在於實際成本的數字不是估計的，而是根據已經記錄的確定數字產生的。

除了上述的兩種成本計算之外，在成本計算工作裡和書籍中，還可以遇到『固定價格』和『預期決算』的成本計算。

所謂固定價格的成本計算，是每次成本計算後，重新確定早已

製成的產品價格，或者把已經實行的內部交易換算成計算成本當時或某基期的價格。

編製固定價格的成本計算，在物價波動的很懸殊，而工業迅速發展的情況下，是有很重要意義的，在我們的情況中，固定價格的成本計算，在通貨膨脹的期間運用得很廣泛，而政府關於這方面則沒有頒佈一定的指示。

所謂預期決算的成本計算，是已製出的成品或已做了的工作，在編製成本報表時，可以將某一些未能確悉的費用，從預算定額中提出。

這種成本計算方法，主要用於森林採伐工業，其原因為開發森林的季節和工業會計年度是不吻合的。

如果對成本計算分類嚴格的講起來，這兩種成本計算方法，應屬於預計成本範疇之內，第一種是再次工作的預計成本，第二種是已有了一定實際數字的預計成本，所以如果把這兩種方法單獨的劃分出來，是不正確的。

所以在成本計算分類時，主要分為兩類，而上述兩種成本計算方法是特殊的，應屬於預計成本的範圍中。

§ 2. 成本計算的方式

根據企業所確定的成本計算系統，可以分為綜合的或連續的（分步的）成本計算，和特定的在某種情況下也可以叫單獨的或單一的（分批的）成本計算。

單獨的或單一的名稱，是不說明任何問題的，因為訂貨是不限於一種產品，而是屬於同類的一批產品。

所謂綜合的成本計算方法的對象，是每一生產過程中，在一定期間所製出的成品或半成品，換言之，綜合的成本計算，是有很明顯的期間性質。

④ 綜合成本計算的方式，主要用於某些企業，在比較長的期間，經常不斷的增加着同一種類的產品。

這樣成本計算的對象，主要是在完成一定數量成本的情況下應用（也可能等於一）。

要想正確的組織成本計算，不論用綜合的或特定的方式，必須建立在生產過程的特點上，因為如果不遵守這一條件，是不可能運用成本計算來檢查和及時的廢除生產上的缺點。

需要在比較長的期間才能完成的大批訂貨，爲了保證最好的和最完善的檢查，希將此項訂貨分爲幾個獨立的部份。

因爲某些對象的製造過程是比較長的，例如修建、造船等，最好是把這個對象分爲幾個部份，或者把這一整個的工作，分爲幾個組成部份，例如，在修建建築物時，可分爲土工、地基、牆壁、房蓋、外部整潔等等。

如果這樣的把組成部份分開，當工作完成時所製出的成本計算表格，也不論這一對象整個是否完成，而是僅指這一對象的一部份。

§ 3. 企業生產過程繁簡的區別

根據生產過程企業可以分爲簡單的和複雜的。

屬於簡單生產過程的企業，是將原料變爲成品，乃係不可分的統一過程。

屬於簡單生產過程的企業，有火礱、採礦、基本化學的酸工業等等。

屬於複雜生產過程的企業，是原料在變爲成本之前，要經過幾個個別的獨立處理階段。

例如密業是由三個階段組成的：一、採掘粘土、二、製坯、三、焙燒。或者製畫平面玻璃，共分爲六個階段：一、粉碎，二、配料，三、融化，四、製板，五、切板，六、包裝。

簡單製造過程的企業所製出來的質量同一的產品，不論有任何的費用，是要平均分配到每一單位產品之中，所以在計算它的成本時，僅僅將生產方面的費用，分配到所製出產品的數量上就可以了，如果要想得到更詳細的成本數字時，應當將費用的各部份、各組

、各項平均的分配就可以了。

簡單製造成本計算的構成，是不複雜的，並由以下所舉的例子即可說明：

在上一期間，企業一共生產了 100,000 單位同類的同等級的產品。

本期間的費用：原料	.....	3,000
工薪	.....	2,000
其他費用	<u>1,500</u>	
合 計		6,500

每一單位產品的成本是：

原 料	.....	$3,000 \div 100,000 = .03$
工 薪	.....	$2,000 \div 100,000 = .02$
其他費用	<u>$1,500 \div 100,000 = .015$</u>	
成 本		$6,500 \div 100,000 = .065$

在複雜製造的企業中，或者同時製造幾種成品的企業裡，計算成本時，是比較困難的。

複雜企業在同一期間，在各種不同階段所生產出來的產品數量是不同的，如果企業所生產出來的產品是同類的，而將所有的費用分配到最後階段所生產出來的每單位成品裡，是不對的，因為這樣它所攤銷的各種費用，在每一個階段是不平均的。

茲將上述情形舉例解釋之。

設某磚窑所生產出來的產品數量和為產品所支出的費用如下：

生產第一階段——準備了製造 1,000,000 塊磚所用的粘土，共支出	.....	6,800
生產第二階段——製造出來 800,000 塊磚坯		
共支出（粘土費不在內）	.....	11,200
生產第三階段——焙燒 600,000 塊磚		
共支出（不包括第一、二階段）	<u>9,000</u>	
合計支出費用	.....	27,000

如果計算每一千塊磚的成本，用上述的方法，是不妥當的。

把工廠所有的費用（27,000）用所生產出來的成品數量（600,000）除，我們可以得到每一千塊磚的成本為45元，這項成本是不正確的。

這樣計算出來的成本，是不能說明被計算單位費用的實際支出數字，因為在企業總的支出裡，除了包括已完成的產品之外，還有在本期間第一、二階段未能製成成品的一些個半成品：可製400,000塊磚的粘土，和200,000塊已成的磚坯。

由這個例子中可以看出，把工廠的一切費用支出，被所生產出來的產品去除，要想求得複雜的生產企業的成本是不可能的。

這對生產各種不同產品的企業更不適當，因為將企業的所有支出，被所生產出來的各種不同產品數量來除，是不能說明任何問題的。

爲了保證正確的分配生產費用支出的必要條件，是將這些費用按生產過程的各個不同階段和不同產品，加以分別的計算。

成本計算的困難地方，還不只於此，因為費用的性質是差不多的，所以把費用分配到各項產品和各階段時，有一部份是很明顯的可以直接分配，另外還有一部份則難於直接分離。

例如上述磚窰業的成本計算，是最簡單的方式表示出來的，其目的是爲了更明顯的說明成本計算必需按着半成品和成品的方式計算的原因。企業的費用，除了專爲生產產品各階段專用之外，它還有一些爲整個工廠服務而支出的一些費用，例如管理人員的工薪，對管理用的房屋之整潔修繕等等。

因爲這一些費用是屬於磚窰生產方面三個階段的，所以分別計算這些費用是不可能的。

§ 4. 直接費用和間接費用的區別

可以直接分配到產品成本裡的費用，叫做直接費用。

一般性的一些費用，就是不可能直接分配到某種產品內的費用，而必須用攤銷的辦法，來分配的費用，叫做間接費用。

如果某一些費用，可以分配到生產的某一階段上去，這還不足以證明這些費用是直接費用，因為在一個階段的費用，它們還可能成爲幾種產品的共同費用。

直接和間接費用的項目和名稱，主要是根據企業的生產性質和條件而決定，同是一種費用，在某種情況下，可能是直接費用，但在另一種生產條件下則可能是間接費用。

例如，生產質量相同的同一等級產品的企業，是不必要把某些費用列爲間接費用，所以在這樣的企業，所有的費用，都是直接費用。

但同時有些生產部門，由一種原料，可以製出幾種產品，例如基本化學中的電解食鹽，同時出氯氣、燒鹼和氫氣，在這樣情況下，企業的費用僅可以用攤銷辦法來分配。

複雜生產的企業裡，或者製造多種產品的企業裡，通常費用是用上述的兩種方法分配到產品裡，並且被分配費用的組成，由於工作的具體情況，而有懸殊的不同。

所以對費用的分配方法、區別成直接的或間接的，對各生產性質不同的企業，不能一概而論。

§ 5. 基本費用和補助費用的區別

按着經濟的內容，或者說就經濟上和生產上不同的意義，可以分爲基本的或者補助的費用。

在序言中已經講到，因爲成本計算的理論還沒有明確，這一分類在現代有關經濟方面的書籍中也沒有比較明確的規定，各工業部門按經濟內容劃分基本和補助費用時，通常是與直接和間接費用混在一起，並且基本費用的本質和名稱，是和直接費用完全相同，而補助費用則和間接費用相同。

各部門工業在建立成本計算制度時，是根據蘇聯國民經濟最高

蘇維埃1925年9月11日所頒佈的第1221號命令，在此命令中，確定按費用的內容分類的同時，也想聯繫着劃分為直接和間接費用，茲將其摘錄如下：

「§7.……按種類和地點費用可以分為：A、基本費用，包括能正確的直接的計入產品成本裡的費用。例如基本和補助材料費用（包括燃料）和工薪；B、基本和補助車間社會性的一些費用；C、工廠的管理費；D、財產的折舊。」

上述費用的分類，那一些是基本的和那一些是補助的，界限很不明確，同時，又把基本的和補助的按着外表在成本計算時將它們劃為直接的和間接的，以致影響在上述各組內，當確定它們的費用範圍時頗有伸縮，舉例如下：

根據機械工業的指示，基本費用的內容是：1 原料和材料，2 燃料，3. 生產工薪。

冶煉工業的指示中，除了上述的費用之外，還將生產工人的社會性的費用，也包括在基本費用裡；造紙工業的指示中，基本費用包括以下幾項：1. 基本和補助材料，2. 蒸汽，3. 電力，4 生產工薪和工薪提成。

在化學工業的指示裡，屬於基本費用的有：1 基本材料，2 生產過程用燃料，3. 電力，4. 蒸汽，5. 水，6. 縮空氣，7 生產工人工薪和提成。

上述幾種指示中所包括的基本費用的內容是不同的，因為各指示想把費用的分配方法和費用的內容配合到一起，

但是各工業部門的指示中，雖想確定基本和補助費用的組成，同時却未能充分解決按費用的內容和分配方法如何攤銷在成本中，其原因是由於用同一樣的方法，將費用用直接的或間接的方法，分配到成本裡去，就是在同一企業的範圍內，經常是不一致的。

例如某工廠有兩個車間，其中第一個車間係用原料製成兩種產品，而第二個車間為連續的生產過程，僅生產着一種產品，這樣第一個車間的某些費用是間接的，而第二個車間的同樣的某些費用，

反是直接的。

所以在確定基本和補助費用的同時，按着費用的內容和分配到成本裡的方法，所制定的原則，是不符合每類特徵的。

例如，化學工業的指示中，對車間費用有下列的說明：

「這些費用，分配到各種產品的成本裡，並且他們是補助費用，但是有連續生產性的基本化學工業，車間費用是沒有上述的性質，它們和基本費用同樣的是要直接分配到車間所製出的產品裡，而將這些費用保留下來列為車間的補助費用，其目的就是為了符合成本計算格式。」

同時這項指示，由於某些生產過程的特殊性，例如同時產生的鹼和硫酸鹽，又認為必須把補助費用甚至基本費用用間接的方法來分配，所以就確定了其分配方法——根據銷售價格正比係數分配。

有時，在成本計算中，應當屬於直接費用的把它計入基本費用內，而間接費用計入補助費用內，因此逼迫着引用一些成本會議中其他的有關指示，所以本章當述及第1221號命令的方法時，認為在費用分配上按內容的——基本的和補助的，與其他另一種費用分配方法——直接的和間接的，混在一起是不正確的。

若想明確的將基本和補助費分開，必須把有關成本計算的其他方面研究得更明確，所以對這一問題的研究，要在後面幾章裡再詳加闡述。

§ 6. 固定費用和變動費用的區別

在成本計算時，企業費用其次的一種分組方法，是可以分為變動的或成正此的和固定的或者不可減少的兩類。

這樣分組的原因，是因為費用性質上的不同：企業中的某一些費用，是直接關連着企業生產的增長，或者說企業所出產品的數量多或少，例如原料材料、生產工薪，是不會因生產的變動，而影響到產品成本的。