

成本问题研究

姚树人 著

天津出版社

成本问题研究

姚树人 著

文津出版社

内 容 提 要

这是一本研究成本热点问题的文集。收集了成本基本理论问题、企业和国民经济成本管理体系、现代化成本管理方法等方面的文章，特别是从理论与实践上探讨了我国现行折旧政策、历史成本会计制度的弊端，提出了改革的思路。该文集在运用马克思资本周转和循环理论阐述成本耗费与补偿方面有独到的见解，对于研究通货膨胀下的成本对策给人以有益的启迪。

该文集适用于涉及成本问题的经济工作者和理论研究人员参考，亦适用于高等院校师生学习研究成本问题时参考。

成 本 问 题 研 究

Chengben Wenti Yanjiu

姚 树 人 著

•

文 津 出 版 社 出 版

(北京北三环中路6号)

新华书店北京发行所发行

对外经济贸易大学印刷厂印刷

*

787×1092毫米 32开本 3.5印张 72,000字

1991年7月第1版 1991年7月第1次印刷

印数: 1—3,400

ISBN 7-80554-072-1/F·9

定 价: 1.80 元

目 录

关于成本范畴若干理论问题的探讨.....	(1)
当前我国折旧基金制度中的一些问题.....	(11)
——对八户国营工业企业折旧基金情况的调查	
现行折旧政策的理论分析.....	(19)
原始成本会计的反思.....	(33)
成本五题.....	(69)
关于建立中国式成本管理体系问题的初步探讨.....	(78)
也谈成本管理现代化.....	(95)
——对《略谈成本管理现代化》一文的补充意见	
应用价值工程 加强成本控制.....	(97)
后记	(105)

关于成本范畴若干理论问题的探讨

（一）成本是一个永恒的经济范畴

“不论生产采取何种社会形态，劳动者与生产资料总是它的因素。……为了要有所生产，它们必须互相结合。”^①

“生产行为本身就它的一切要素来说也是消费行为。”^②为了实现生产过程，既要不断地耗费物化劳动——劳动资料 and 劳动对象，也要不断地耗费活劳动。我们知道：“在任何社会生产（……）中，总是能够区分出劳动的两个部分，一个部分的产品直接由生产者及其家属用于个人的消费，另一个部分即始终是剩余劳动的那个部分的产品，总是用来满足一般的社会需要，”^③生产直接由生产者及其家属用于个人消费的产品，即必要产品，生产必要产品所耗费的劳动就是必要劳动。它是任何社会形态中都首先必须补偿的，再生产出劳动力，否则简单再生产也无法正常进行，扩大再生产更是无从谈起。“作为超过一定的需要量”^④的剩余劳动是任何社会都客观存在的，它是扩大社会生产，推动社会进步的基

① 《资本论》第一卷，第706页。

② 《政治经济学批判导言》，第200页。

③ 《资本论》第三卷，第992页，括号中文字引者略。

④ 同上书，第925页。

础。上述物化劳动和必要劳动，都是生产产品的耗费，必须予以补偿的，它们的共同性质，使其合而为一，形成产品的成本，姑称为“成本一般”。试定义如下：成本就是产品所耗费的物化劳动和必要劳动的补偿。这样不仅表达了成本的经济内涵：凝结于产品的物化劳动、必要劳动。而且揭示了成本的二重性：（一）劳动的耗费；（二）劳动的补偿。

综上所述，可以看出成本是一个永恒的经济范畴，并不是一个商品经济（或价值）范畴。只要进行生产，就必然存在成本这一经济范畴。但是成本一般这个永恒的经济范畴，是抽象的，不是具体的，它只是寓于特殊的各个社会成本形态之中。在不同的社会生产条件下，又将通过不同的特殊形式表现出来。在商品经济社会，因为存在着商品生产和需要等价交换的条件，物化劳动和必要劳动的耗费、补偿间接地通过商品价值表现出来，即通过货币计量，用价格反映。如果说成本一般是适用于一切社会生产的一般性，那么成本价格则是在商品生产条件下实现这个一般性的特殊形式。一般寓于特殊之中，而特殊表现一般。同样，物化劳动和必要劳动寓于价值之中，而价值则以特具的形式把成本表现出来。一般与特殊诚然不可分，但却是两回事，不能混同。成本是抽象的物化劳动和必要劳动之和，而价值则是社会必要劳动时间在商品生产这一历史条件下所特有的形式，作为成本实质的物化劳动和必要劳动是与人类共存的，而作为特有形式的价值则是随商品生产的消逝而消逝的。

马克思在《资本论》中谈到小生产者经营的界限时曾说过：“对那些拥有小块土地的农民来说，……，只有他在扣除实际的成本之后，付给自己的工资才是绝对的界限。只要

产品的价格足以补偿他的这个工资，他就会耕种他的土地”^①。用小生产者狭隘的眼光来看“只有物化劳动的耗费，才是财富的让渡”^②，劳动没有花费他什么，所以小生产者只把物化劳动的耗费当作实际的成本。但小生产的经营界限是扣除了“实际的成本”之后，所余产品要足以补偿“工资”，这说明物化劳动和活劳动中的以必要劳动为基础的成本，客观上决定着小生产的命运。起作用的成本是物化劳动和必要劳动之和。正如马克思所说“无论工具的费用或自己从事的劳动的费用都属于他的费用”^③，只不过生产的当事人没有把成本的两个组成部分归结为一个独立的指标而已。可见成本是否存在，是否起作用 and 计算形式是两回事。在任何社会生产中，不管人们是否计算，它都不以人们的意志为转移而客观存在着。因为成本的计算是同会计核算的发展密切相关的，那些印度太古共同体里的记帐员，“月计岁会”、“四柱清册”^④等当然根本无法对生产过程中的劳动耗费进行“控制和观念总结”^⑤了，但决不能因此否定成本范畴的存在，作为客观事物的成本必然反映到人们的头脑中，促使人们节约劳动耗费，讲求经济效益。当然由于生产力发展水平和社会经济制度的制约，人们对成本的重视程度是不同的。在原始社会，人们只要劳动果实能够补偿体力消耗，在这样“所得”与“所费”的比较中，人们开始产生成本意识，它支配着人们为了减少日益加重的劳动量，逐渐学会制造各

① 《资本论》第三卷，第908页（文中省略号处系引者略）。

② 同上书，第778页。

③ 《马克思恩格斯全集》第26卷，第82—83页。

④ “月计岁会”、“四柱清册”均指我国古代会计。

⑤ 《资本论》第二卷，第152页。

种劳动工具，从而促进了社会生产力的发展。在奴隶社会，奴隶主只关心供养奴隶（为了保证其剥削的源泉，强迫奴隶劳动）和必要的生产资料耗费。这就是奴隶主的成本观念。它浸透奴隶们的血和汗，反映了奴隶主对奴隶的残酷剥削关系。在封建社会，农民在生产中不但耗费物化劳动，还要耗费必要劳动，由于农民必须首先交纳地租，才能补偿其耗费，因此农民耗费的补偿最多只能维持其最低生活，农民必须竭尽全力，增加产量，节约劳动消耗，它充分反映了地主对农民的剥削关系。我们认为，即使将来的共产主义社会，人们仍然要计算成本，对生产过程中的成本充分进行“控制和观念总结”，最大限度地取得剩余劳动，以满足社会发展的需要，这 will 比以前任何时候都显得重要。

（二）正确理解马克思关于资本主义成本价格的论述

马克思说：“按照资本主义方式生产的每一个商品W的价值，用公式来表示是 $W = c + v + m$ ”^①。作为新生产物价值构成部分的c是用来补偿生产过程中消耗的不变资本c，新生产物价值构成部分的v是用来补偿生产过程中消耗的可变资本v。严格说来，新生产物价值中c、v与不变资本c、可变资本v是不同的，前者是新生产物构成部分，是物化劳动、必要劳动的凝结；后者是资本的构成部分。这里马克思并没有发生错误，马克思分析资本主义商品价值模式，是从价值量角度进行考察的。因为新生产物中的两个构成部分同资本的两个构成部分同资本的两个构成部分在价值上是相对应的，并且在量上是相等的。马克思接着又说：“如果我

^① 《资本论》第三卷，第30页。

们从这个产品价值中减去剩余价值 m ，那末，在商品中剩下的，只是一个在生产要素上耗费的资本价值 $c+v$ 的等价物或补偿价值。”“商品价值的这个部分，即补偿所消耗的生产资料价格和所使用的劳动力价格的部分，只是补偿商品使资本家自身耗费的东西，所以对资本家来说，这就是商品的成本价格”^①，这里的成本价格就是指资本主义生产中劳动耗费的货币表现。目前，学术界有些同志根据马克思这些论述把成本的实质概括为产品价值的一部分或补偿价值，即 $c+v$ 。这种看法没有完整地把握马克思的资本主义成本价格的论述。马克思这些论述告诉我们，资本主义成本价格的经济实质表现二重性：“一方面，它加入商品的成本价格，因为它是商品价值中那个用来补偿所耗费的资本的组成部分；另一方面，它形成商品价值的一个组成部分，仅仅因为它是所耗费的资本的价值，或者说，因为生产资料花了这么多的费用”^②。简而言之，成本一方面表现为资本耗费；另一方面表现为补偿这个耗费。资本是资本主义商品生产的条件，作为资本耗费，成本价格发生于资本主义商品生产过程，从这方面看它是生产领域的范畴。成本价格作为补偿价值，则是生产成果的分配，是属于分配领域的范畴。生产决定分配、生产过程中资本耗费的量决定着生产成果分配中用于补偿部分的数量。分配反过来影响生产，从生产成果中抽出一部分价值用来补偿资本的耗费，是再生产的条件。上面马克思关于成本价格的分析，正是生产过程中的资本耗费和生产成果分配过程中的补偿价值的关系。把成本的经济实质简单化

① 《资本论》第三卷，第30页。

② 同上书，第34页。

为产品价值的一部分 $c+v$ ，这种说法不能全面反映马克思的这一基本思想。既不能说明这一部分价值独立划出来的原因，也不能说明这种独立对再生产的作用。

马克思关于资本主义成本价格实质问题的原理，如果除去其资本主义内容，那么，它所反映的耗费与补偿关系的原理，对于我们研究社会主义中的成本范畴，也是适用的。

（三）关于社会主义成本几个问题的认识

社会主义制度下存在成本范畴的客观依据是什么？这是历来有争议，至今还没有定论的问题，主要有两种观点。一种观点认为：成本范畴的存在是经济核算制的要求^①。另一种观点认为：产品成本范畴的存在是由于存在商品生产、价值规律还发生作用的客观情况决定的^②。综观这两种观点，可概而言之，社会主义制度下存在成本范畴的客观依据是社会主义商品经济的存在。因为经济核算制是社会主义计划商品经济机制，是以有计划地利用价值形式为其基本特征，要求企业以销售产品的收入抵偿产销支出（成本）并保证盈利，列宁曾称之为管理社会主义企业的商业原则。我们认为上述关于成本范畴存在客观依据的理由都是值得商榷的。前文所述成本范畴的存在是由再生产过程客观决定的。生产必定“消费”，产出产品，所耗费的物化劳动和必要劳动便凝结于产品，形成产品成本，它并不随商品经济的产生而产生，亦不随商品经济的消逝而消逝。它并不是一个商品经济特有范畴，

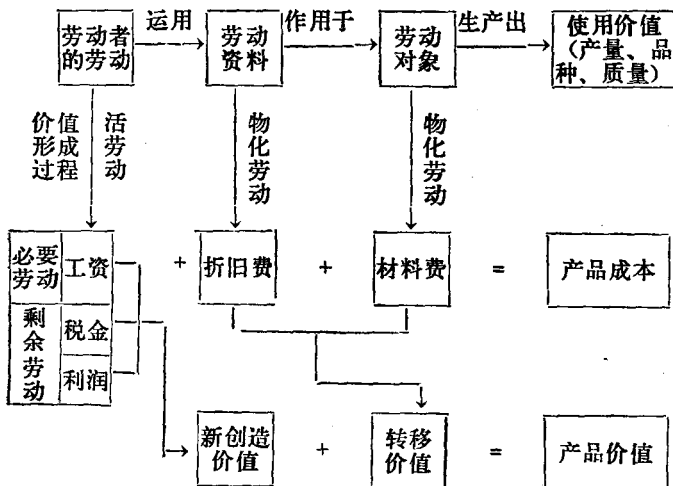
① 作源《关于社会主义经济中的成本范畴》，1962年第2期《经济研究》，李儒训《关于成本的几个理论问题》，1981年第3期《财经研究》。

② 黄菊波《社会主义制度下产品成本的性质和作用》，1962年1月29日《光明日报》，姜尔行《试论成本计算原则》，1980年第1期《会计研究》。

而是一个永恒的经济范畴。因此认为社会主义成本存在的客观依据是由于商品经济的存在显然是错误的。

社会主义经济中，产品成本客观形成过程如图所示：

劳动过程



从上图可以看出：社会主义商品经济使得社会产品仍然是价值和使用价值的统一，凝结于产品的劳动表现为价值。因此新生产物价值仍可用公式 $W = c + v + m$ 表示， c 、 v 、 m 分别表示物化劳动、必要劳动、剩余劳动的“物化”，物化劳动、必要劳动耗费的补偿是维持原有规模的简单再生产所必需的，构成产品成本。社会主义商品经济使其以特具的形式——“资金”表现出来， c 为消耗掉的生产资料价格， v 为劳动者报酬工资， $c + v$ 表现为成本价格 K 。正因为如此，学术界有一种流行的观点，认为社会主义成本实质便是“资金耗费”。我们不同意这种观点。成本价格是劳动耗费

的货币表现形式，其表现为资金耗费与补偿，直接为我们的感官所感知，但其只是我们认识成本实质的出发点，我们决不能把认识局限于表面的现象。马克思曾明确指出：“如果事物的表现形式和事物的本质会直接合而为一，一切科学就都成为多余的了”^①。因此我们必须透过现象看出本质的东西，不能为现象所迷惑。这种观点究其根源实际上误解了马克思关于资本主义商品价值模式分析，得出资本主义成本实质是资本耗费，而又机械地搬到社会主义中来，得出社会主义成本实质是资金耗费的结论。当然这是学生的误解，与导师无关。同时与苏联理论界观点的影响也不无关系。^②

近年来，在关于社会主义成本范畴的讨论中，产生了一种“劳动报酬不构成产品成本内容”的新观点，^③我们认为值得商榷的。持这种观点的重要理论根据就是马克思在《哥达纲领批判》一书中几项“扣除”的论述，认为社会产品在分配给劳动者个人之前，必须作各项必要的扣除，首先用来补偿消费掉的生产资料部分，即产品经过分配用作生产补偿的只是已消耗掉的生产资料，而不包括劳动报酬，因而，劳动报酬决不是生产耗费的补偿价值，不构成产品成本。马克思到底说没说社会主义制度下 v 不应计入成本？据我们的考察，没有。马克思关于几项“扣除”论述是批判拉萨尔主张在社会主义社会里应该“不折不扣”地领回全部社会产品，显然只是论述社会总产品分配问题，而不是成本问题。

① 《资本论》第三卷，第923页。

② 孙耀君《苏联关于社会制度下工业品成本的经济实质问题的讨论》，1956年第3期《经济研究》。

③ 参阅中国成本研究会第一、二次理论讨论会综述，载《成本管理文集》第一、二辑，以及有关报刊。

用上述理论来论证成本问题是欠妥的。主张 v 不计入成本的一些同志还认为，在社会主义制度下，由于生产资料公有制，劳动人民是生产资料的主人，产品价值中 v 的部分，是根据按劳分配的原则分配给劳动者个人所得的份额，是属于分配范畴，它不能和 c 合在一起形成产品成本，而应当是 v 和 m 合在一起形成一个价值范畴，成本只应是包括 c ，即生产过程中的生产资料耗费。我们认为成本是劳动耗费和补偿的统一，这是由客观生产过程决定的。在现实经济生活中，成本表现为成本价格，即资金耗费和补偿的统一。就耗费方面而言，它是企业在生产要素上的资金耗费。就补偿角度来说，它是产品价值（严格说来是产品价格）的一部分，其中一部分是用于补偿生产资料方面的资金支出，另一部分是用于补偿劳动力的工资支出。因此，企业支付给职工的工资，该从两方面来考察：一方面是为在企业范围内实现生产资料与劳动力的结合而支付给职工的工资，这是生产的一个条件，是属于生产过程；另一方面，随着生产过程的结束，通过生产成果的分配，从产品价值中分出一部分用来补偿生产过程中的工资支出。这部分 v 和产品价值中用于补偿生产过程中生产资料耗费的资金部分，属于补偿生产要素方面的资金支出的性质，只有将它们合在一起构成成本，才能保证企业原有的资金，实现简单再生产。如果把这一部分从成本中剔除，企业通过流通过程，只能购回再生产所必需的生产资料，而不能为再生产支付工资，那企业的再生产也就要中断。这显然是与成本的性质背道而驰的。

关于 v 应否计入成本问题的争论，如果说过去纯属理论争论，那么现在的争论便有着现实意义。随着分配制度的改

革，有些地区曾试图把工资从成本中剔出来，与利润合并为企业所得，工资直接与利润挂钩，随着利润的增长而增长。我们认为，目前盈利水平不能完全反映企业经营水平的情况下，工资与利润相联，并不能真正反映职工的劳动质量。实际上，从采取这种办法的实践来看，并未打破现有的工资规范，因为支付劳动报酬的依据仍以现有工资制度为基础，支付劳动报酬的方式，仍然先由企业预付，尔后由企业实现的商品价值补偿，所以这种办法似乎有利于改革分配制度，结果只是从计算方法上（而不是从生产经营上）打主意，尽量使企业的职工多得，给一些企业欺骗国家有可乘之机；同时也使国家无法考核企业的经营管理水平。我们知道，成本是国家考核企业的综合经济效益指标，如果按成本不包括 v 的观点，我们还假定这仍可以称为“成本”，于是从一个社会来看，就会出现这种情况：凡是资金有机构成高的企业，成本就高；凡是资金有机构成低的企业，成本就低；个体劳动者的手工劳动，成本最低。这样为了降低所谓的“成本”，就必须走向手工劳动。

综上所述，可见 v 不计入社会主义成本的观点，无论在理论上，还是实践上都是错误的。

1983年5月

当前我国折旧基金制度中的一些问题

——对八户国营工业企业折旧基金情况的调查

最近，笔者对某市机床附件厂、啤酒厂、冶炼厂、造纸厂、棉纺厂、毛巾厂、玻璃厂、制药厂等八个国营企业的折旧基金情况进行了调查。调查结果表明，我国现行的固定资产折旧基金制度存在着以下问题：

1. 未考虑通货膨胀因素

固定资产折旧是在折旧年限期满时，收回固定资产的原始价值。假定一台机器原值为10万元，年折旧率为10%，每年提取1万元，10年后收回10万元。如果没有通货膨胀因素，还可重置一台同样的设备。但是，在通货膨胀物价上涨的情况下，就必须用比10万元更多的资金才能补偿机器设备的损耗。

这八个企业主要生产性固定资产（主要生产性固定资产系指企业生产性车间的房屋和机器设备，不包括辅助生产车间和非生产性固定资产）升值情况如下表（见12页）。

在上述八个企业中，大型企业有三个，中型企业二个，小型企业三个；只有机床附件厂是60年代的老企业，其它皆为70年代、80年代兴建的企业。因此，上述八个企业的固定

单位：万元

厂 名	全厂固定 资产原值	主要生产性 固定资产 原 值	主要生产性 固定资产重置 完全价值※	生产性 固定资产 升值金额	升值率
机床附件厂	2555	1287.8	2710.6	1422.8	110.5%
啤 酒 厂	5558	4076.8	6168.4	2091.6	51.3%
冶 炼 厂	1599.8	840.6	1114.1	273.5	32.5%
造 纸 厂	1546.6	646.7	1026.2	379.5	58.7%
棉 纺 厂	1736.1	933.3	1579.5	646.2	69.2%
毛 巾 厂	410	148.9	265.1	116.2	78%
玻 璃 厂	2895	1859.7	2142.2	282.5	15.2%
制 药 厂	620.9	534.1	705.5	171.4	32.1%
合 计	16921.4	10327.9	15711.6	5383.7	

※重置完全价值系指按照当前生产条件和价格水平，重新购建该项固定资产时所需要的全部支出。

资产升值幅度要低于全国平均水平。

从上表可以看出，即使保证今后在折旧年限期满的期间内，通货膨胀指数为零的情况下（这实际上是不可能的）折旧期满时也将有5383.7万元固定资产价值得不到补偿。如果按生产性固定资产升值率测算全厂固定资产，那么上述八个企业在折旧年限期满时，将有9000万元价值不能得到补偿。

2. 折旧率偏低

折旧率是固定资产每期（一般为一年）应计提折旧额对其原始价值的百分比。其数值的高低是由各类固定资产的折旧年限确定的，同折旧年限成反比，折旧年限长则折旧率低，反之亦然。而固定资产折旧年限应同固定资产正常经济使用年

限相等。通过对八个企业的调查表明，企业现行固定资产折旧年限均大于固定资产正常经济年限。例如，一台机器本来只能使用二十年，但是折旧年限却定为二十五年。这就造成固定资产折旧率偏低，折旧基金提取不足。由于规定的折旧年限大于固定资产正常经济年限，折旧率偏低，八个企业折旧期内总计将少提1000万元折旧基金。

因现行折旧没有考虑通货膨胀因素和折旧率偏低，两项合计在折旧期内共少提折旧1亿元。马克思主义经济学一般原理告诉我们，商品价值 $W = c + v + m$ 。 $c + v$ 构成成本 K ，折旧基金是劳动资料耗费的货币表现，作为 c 的一部分计入产品成本，必须予以足额补偿，这是维持再生产的保证。而目前因政策制订的失误，人为的使 c 中的折旧基金计提不足，而转化为 m 。上述八个企业因少提折旧，而转化为利润的约有1亿元，相当于这八个企业1985年至1987年三年利润3400万元的2.94倍。如按这八个企业，1985年至1987年三年平均利润计算，因少提折旧，转化为利润1亿元，占整个折旧期间利润1.7亿元的58.8%（按八个企业综合加权折旧年限15年计算）。按前述，八个企业固定资产升值幅度低于全国平均水平，那么这个虚增利润系数对于计算全国平均水平是适用的。由此可以看出，我国企业在经营管理落后的情况下，也有盈利，而且利润水平并不比国外同类型企业低，这里有相当一部分是人为错误计算的结果，致使一些亏损企业表现为盈利企业，一些微利企业变成盈利大户，吃掉老本，造成虚假繁荣，其恶果是严重的。

1. 简单再生产无法维持

简单再生产的基本要求是整个生产过程中劳动耗费必须