

中国技术经济研究会中国成本研究会  
成本问题研究班学习参考资料之四

# 成本管理中的几个问题

财政部会计司

杨纪琬

中国技术经济研究会  
中国成本研究会  
天津市技术经济和管理现代化研究会  
中国企业管理协会天津市分会  
天津市干部学校

一九八〇年十二月

# 成本管理中的几个问题

杨 纪 琬

(根据录音整理, 未经本人审阅)

成本管理在经济管理中占有很重要的地位, 大家都非常重视。关于成本的性质、内容和当前存在的一些问题, 大家还有争论。我就平时接触到的一些问题, 提出一些个人看法, 同大家讨论。

## 一、成本管理在企业管理中的地位

成本管理是企业管理的一个组成部分, 这一点, 大家的认识似乎是一致的, 但是接触到具体问题, 看法就不一样。

成本管理的性质是什么? 它在企业管理中占什么地位? 现在谈企业管理, 一般都指以下几个部分: 计划管理、物资管理、劳动工资管理、技术管理和财务管理, 有时还包括生产管理, 说法不一, 但把成本管理做为一个重要组成部分给漏掉了。有的同志把成本管理当作财务管理的组成部分来看待。这些看法还值得研究。

社会主义企业管理的特征是计划管理, 工厂都要有成本计划。在文化大革命以前, 成本计划由国家计委管理, 同财务计划平行。文化大革命以后就改了, 成本计划归财政部管, 包括在财务计划之内。在工厂里, 成本计划归计划科还是归财务科的问题, 一直没有很好解决。从经营意图来看, 需要把成本计划从财务计划中划出来归计划科, 但实际上做不到。现在, 国家的计划也并到财务计划里了, 变成财务计划的组成部分。有的书称为“财务成本计划”, 有的书称为“财务计划”, 把成本计划当做财务计划的附属部分。现在的《财务管理》教科书, 内容一般包括三个部分: 资金管理、成本管理、利润管理, 把成本管理当作财务管理的组成部分。从我国现状来看, 成本的地位不是很高。总之, 对成本管理的性质和地位还没有统一的认识。

为什么会出现这种情况? 一个原因是成本的计算过程要反映劳动过程中物化劳动的消耗和劳动报酬, 而这是会计工作的重要内容。计算成本, 在资本主义国家、苏联、我国, 过去和现在, 都是会计工作的一部分。另一个原因, 过去我们对生产资料公有制下成本管理的重要性认识不足。资本主义企业十分重视成本。资本家的脑子里要算三本账: 投资大小、成本高低、利润多少。一切生产、技术都离不开这三个问题。产品的投资少, 成本低, 利润大, 他就干; 反之, 他就不干。有时, 把这三个问题归纳为一点: 以成本为中心。

生产什么东西，设备要不要改造，新技术要不要采用，先要算算账，考虑成本上是否合算，是否有利可图。理由很简单，资本家开工厂的目的是为了追求最大限度的利润。我们是社会主义国家，一谈到利润，往往同资本家挂起钩来，同“唯利是图”，“利润挂帅”联系在一起。有一段时间，我们写文章不敢提利润二字，改名叫“积累”，好听一点了。但在政治经济学上，“利润”和“积累”是两个不同的概念。在企业管理中，不重视利润，不重视成本，在一些人的脑子中还有残余。

成本管理是不是财务管理的组成部分？成本管理同财务管理是有联系的。因为，算成本不外乎是物资消耗、劳动报酬等，这些和财务有关系。但是，成本计算只是成本管理的一个组成部分，成本计算不等于成本管理，财务管理包括不了成本管理。成本管理是工厂全体职工的一项共同的重要任务，决不只是财务部门的事。加强成本管理，有很大部分工作，财务部门是无能为力的，主要还要依靠其他职能部门和广大职工群众共同努力；财务部门在一定程度上只起反映、监督的作用，或者说只起一个方面的作用。

成本涉及到企业管理的各个方面，其他各种管理都同成本管理发生紧密的联系。特别是从事技术工作的工程技术人员与成本的高低，更有非常重要的关系。在资本主义国家，工程技术人员要学习（成本会计）课程。在我国工程技术人员不学成本会计，不懂成本，也不大关心成本的高低。这还不是个别现象。例如，社会主义企业的任务是什么？这一点，我们同资本主义国家当然是不同的。资本主义企业生产的目的是为了资本家取得利润；为了增加利润，就要降低成本，他们增加生产，提高质量，不是为了使消费者满意，而是为了自己的利益。当然，有时这两个方面可以暂时统一起来。社会主义企业的任务，一般讲来，应该用最少的人力、物力消耗，生产出更多更好的产品。单说社会主义企业的任务是生产更多更好的产品，是不全面的，应该说要用最少的人力、物力消耗生产出更多更好的产品，也就是多快好省的统一。不惜工本，不计成本，就不能发展生产，没有“省”，就不可能“多快”。例如，一九五八年，我们提出了“解放思想，破除迷信”。这个提法是对的，但有些不是迷信的东西，也当作迷信来破除了。拿大炼钢铁来说，有的钢炼出来还抵不上消耗掉的人力、物力。有些生产出来的产品价值还低于物资消耗，净产值是负数。尽管产值天天上去，天天增产，社会财富却越来越减少了。在生产中不考虑人力、物力的消耗是错误的。人力、物力的消耗，归根到底表现在产品成本上。以最低的成本生产出数量最多，质量最好的产品，这才是社会主义生产的目的。

工厂生产一种产品，基本建设搞一个项目，都要设计。工程技术人员在设计时，有两个任务：一是设计的产品质量好，使用价值高，技术上先进；另一个任务是产品的成本应该低。如果成本高，在国外就叫没有市场价值，也就没有生产的价值。所以成本的高低在一开始就应引起设计部门的重视，而这是财务部门无能为力的。

产品投产后，需要劳动资料（大的、小的、先进的、落后的），都要考虑成本。从国外进口最先进的设备，在技术上最理想，工程技术人员是欢迎的；但如果代价太高，用以生产产品成本太大甚至要亏本。象这样的设备除特殊情况外不是我们追求的目标，不能为了追求最新的设备而不考虑成本。再如，采购材料时要考虑质量、用途、使用价值，而采购的方法也有个事前规划的问题。某种材料，每天需用一吨。应该如何采购？

有两种方法：一次买得多一点，购买次数就可以少一点，或者每次少买一点，就要经常出去买。这就是规划了。如果一次买三百多吨，够一年用，采购员去外地，一年只要花一次路费，也就是说，一次买得越多，采购费用就越低（指单位成本）。但是，一次买三百多吨，仓库就要存放较多材料，因而仓库的费用就要高，资金占用就要多，利息也要多付。从这点看，又以每次少买一点为好。究竟如何才能降低成本，要计算一下，同时还要考虑市场供应等情况。总之，既要考虑生产需要，也要考虑降低成本，这些都是财务部门无能为力的。财务部门无权决定几天买一次，只有采购部门才能决定。同样，在生产过程中，一次投产量大，相对来说，成本就低，但仓库经常有大批产品待售，产品积压了，占用资金多，利息就大。一次批量小，生产成本就高，但仓库费用却低。究竟采用哪种办法，要有规则。资本主义国家中，非常讲究这些问题。

再比如，从事生产设计，从事工艺技术的同志总是想用机械化来减低劳动强度，但同时，也要从成本的角度来考虑。机械化程度高了。可变成本可能降低，固定费用可能提高，如果成本降低的部分不足以抵偿增加的部分，从经济上考虑就是不合适的。马克思说过，“生产行为本身就它的一切要素来说也是消耗行为。”要生产就要有消耗，一切的生产都是生产活动和消费活动的统一。因此，不能光看到生产什么，生产多少，也要看到消耗什么，消耗多少。从这一点来看，一个工厂不仅要重视产品的数量、质量，还要重视产品的成本，道理是很清楚的。但在实际生活中，现在还有部分领导、管理人员，特别是从事科技工作的人员却不是这样。有些工程技术人员往往只考虑要最先进的设备，而不考虑花多少成本。如果这个问题不解决，就会影响四个现代化的速度。所以，我们一定要统一认识，要“多快好省”，决不能片面地强调“多快好”，而不讲究“省”。总之，加强成本管理工作，首先的一条，是各级领导和广大职工都对成本管理工作重视起来。社会主义社会也要讲成本管理，这是经过长期实际过程所取得的一条极其宝贵的经验，我们过去不够重视，受到了惩罚，我们要接受这个教训。

我们的结论是：成本管理，降低成本，这是工厂所有职能部门共同担负的重要任务。上至厂长，下至班组工人，都要关心。成本管理是工厂内部一项极其重要的管理工作，那一个部门也要起反映、监督、综合的作用。所以，我们如果写财务管理的书，应该把这一点写进去，不能理解为财务管理包括成本管理的全部。财务部门应该起监督、综合的作用。但是，属于生产方面、技术方面、劳动管理等各个方面的工作，都会影响成本，要依靠各有关部门来加强成本管理。文化大革命前有《工业七十条》，前年颁发了《工业三十条》，最近正在制订有关加强企业经济权的条例，都规定要建立以总会计师为首的经济责任制。但总会计师一定要同企业的技术、采购、生产等各个部分密切结合起来，全面地考虑挖掘成本潜力，促使降低成本。这是今后在实现“四化”中加强企业管理的重要方面。

## 二 成本的范围

成本的范围在理论上和实践上还有一些问题需要讨论。

产品的价值，包括三个部分。第一部分就是消耗的劳动对象和劳动资料的价值。第

二部分就是劳动者为自己创造的价值。第一部分是物化劳动，第二部分是活劳动中的必要劳动，第三部分是活劳动中的剩余劳动。对工业企业来说，第一部分主要是消耗的材料和固定资产折旧，第二部分是工资，第三部分是利润和税金。也就是  $C + V + M$ 。成本是物化劳动消耗加上活劳动消耗中的必要劳动部分，即  $C + V$ 。但是，在实际工作中不能机械地抠这个概念。例如，必要劳动的劳动报酬中应包括哪些？除基本工资之外，职工退休金、职工的医疗费等算不算劳动报酬呢？有人认为职工退休金可作为劳动报酬包括在  $V$  之内，也有的认为属于财政上的再分配，应包括在  $M$  之内。又如，教育经费原是国民收入再分配的一部分，那么工厂办“七、二一”大学的经费该包括在哪里呢？在资本主义社会里，利息是剩余价值的转化形式，在社会主义社会，利息的性质是什么？从理论上讲，利息既不是物化劳动的消耗，也决不是工人自己劳动创造的价值，但是在实际工作中，利息列入产品成本。

归纳起来，在成本范围问题上有这样两种意见：一种意见，认为成本的范围只能是  $C + V$ ，即物化劳动同劳动报酬。另一种意见，认为成本的实际内容可以超越  $C + V$  的范围。社会主义成本的内容决定于成本管理的目的。成本管理的目的，主要是挖掘企业潜力，努力降低成本。从这个意义上讲，成本范围就不一定拘束于上述的理论内容。以上面举的银行利息来说，企业占用的流动资金应当是越少越好。因为企业占用资金少了，国家就有更多的资金用于扩大再生产。利息列入成本，如果企业占用的资金多，支付的利息就多，成本就高，就完不成成本降低任务。这样，将利息列入成本范围，就可以促使企业减少资金的占用。所以，成本范围要服从于成本管理的要求。理论上不应该列入成本的，如有利于加强成本管理时，也可以列入成本范围。财政部在一九七三年曾制定一个关于产品成本开支范围的规定，现在情况有了变化，可能要修改。请大家考虑一下，哪些应该列入成本，哪些不应该列入成本？这个问题不仅是个理论问题，而且也是一个实际问题。

我们准备从今年下半年开始，工厂试行缴纳流动资金占用费的办法。另外也准备试行固定资产占用费制度。这些占用费是否包括在成本之内？和利息有什么差别？

关于固定资产占用费的计算方法，还有争论，大体有三种意见：第一种意见，按固定资产原价计征。理由是固定资产的使用价值，新的和旧的大体上是一致的。这样计算的好处是不受固定资产净值递减的影响，企业负担比较稳定。缺点是用折旧基金添置的固定资产又要担负占用费，有重复。第二种意见，按固定资产净值计征。它的好处是设备新旧程度不同，负担也不同，也不会出现重复现象。缺点是折旧率越高，负担越轻；而且有负担递减问题。第三种意见，按国家资金中的固定资金计征占用费。这种办法是，既不完全按原价，也不完全按净值，分两段计算。即试行新办法以前的固定资产按净值计算，以后国家再拨给企业的固定资产，则按原值计征。这种办法兼收了前两种办法的好处，有的人认为比较好。

占用费怎样处理？也涉及到成本范围问题。有三种意见：一是计入产品成本；二是不计入成本，直接从利润中扣除；三是作为利润分配的一个项目。多数同志意见，认为资金占用费不计入产品成本比较合理。

我国从去年开始试行利润留成制度。这个办法实行后，把原来列在成本范围内的一

部分奖金和职工福利基金等划出来，同利润挂起钩来。也就是成本范围内不再包括这些内容了。利润多了，奖金、福利也多；利润少了，奖金、福利也少。去年试行结果，总的效果是很好的，将来要推广。这样，成本范围就会有所变化，还会产生一些新的问题。这个问题，希望同志们从理论和实际这两个方面考虑一下。

成本范围还涉及到生产费用的问题。政治经济学上有两个名词，一个叫“成本”，一个叫“生产费用”。但是，在财务会计方面说的生产费用，同上述的生产费用是不同的。为了加以区分，我们把相当于价值的生产费用，叫做“社会生产费用”，而把财务会计上所说的相当于成本的生产费用，叫做“企业生产费用”。我现在谈的生产费用是第二种概念，是相当于成本部分的生产费用。

过去，我们单纯从成本内容来考虑成本高低，不大从社会消费方面考虑。例如，当前能源很缺，是世界性的问题，这就要节约燃料动力。企业购进的燃料，包括煤、汽油等，可以直接用于生产，可以用于发电，可以用于运输，也可以用于取暖，用途是不同的。但不管用在那方面，都要按照国家要求，励行节约，降低能源消耗。因此，工厂不要按成本项目来核算生产的产品成本，也要从费用要素来计算企业发生的生产费用。在五十年代，我们在会计报表中设计了一张生产费用表。这张表内容很复杂，编起来比较麻烦，因而在一九五八年取消了。到一九六二年又原封不动地加以恢复。文化大革命中又再次被取消了。对这个表有争论，内容原因是一部分同志认为此表对企业管理用处不大。我们认为，这张表对研究生产过程中各种耗费（原材料、燃料动力的消耗、折旧费、工资等等）之间的比例关系非常重要，同时也是国家计算工业净产值，即国民收入的重要依据。大家都知道，生产费用与产品成本的发生时间是不同的，本期发生的生产费用不一定构成本期的产品成本，也可能下期才形成产品成本，而本期生产完成验收入库的产品的成本，又不一定全部是本期投入的，其中一部分，也可能一大部分是上期投入的生产费用，因此，从社会角度来研究、核算生产费用，具有十分重要的意义。我们根据各方面特别是经济综合部门的意见，准备恢复生产费用表。

生产费用包括下面四个组成部分：第一部分是材料消耗，即物化劳动部分，包括三个项目：（一）材料；（二）燃料，即煤、油、气；（三）动力。第二部分是劳动报酬，即必要劳动部分，包括两个项目：（一）工资；（二）工资附加费。第三部分是劳动资料的折旧和大修理。这实际上也是物化劳动。过去生产的机器设备，在使用中发生磨损，通过提取折旧把这部分价值转移到产品上去，并形成补偿基金。但是，大修理基金和折旧基金的性质不完全一样。折旧是过去的劳动的价值转移，大修理基金提成则不完全是过去劳动的价值转移，一部分是属于预提性质的费用。是取于将来的劳动。严格地讲，大修理基金提成部分不能算生产费用。只有在进行大修理时，消耗掉的材料和支付的劳动报酬，才形成生产费用。因此，折旧和大修理要分开反映。当然，大修理的情况也不一样，有自营的，也有出包的；有先提后用的，也有用了后摊的。这个问题比较复杂。第四部分是其他。比如职工因公出差，开支的差旅费就列入其他项目。

建国初期，我们请了许多苏联专家介绍苏联的成本管理、成本计算、成本统计等方面的经验。就当时情况来讲，是必要的，因为我们自己没有经验。苏联的那一套，不少部分一直沿用到现在。如果同资本主义国家的成本制度相比是有差别的：首先，我们的

成本范围是由国家统一规定的，而资本主义国家的企业，其成本范围，并不完全一样。我们统一的目的，是为了加强管理，并可以相互对比。第二，一般说来资本主义企业的成本范围比我们小。我们把生产过程中一切人力、物力消耗都列入成本中去，形成产品成本，然后同售价一比较，扣除税金，就得出销售利润。在成本之外，我们还有一点营业外支出，如非常损失、呆帐损失、工人病假工资、工人退休金、退职金等不包括在成本里面。资本主义国家不是这样，他们只包括生产部门、车间各项消耗、费用，至于管理部门的管理费用、利息、罚金都不包括在成本里面。所以，同样是成本，我们同外国就不能比。不懂得上述的差别，在同外国谈判合营企业时往往要上当的。

成本范围问题就介绍到这里。

### 三、成本的预测，控制和分析

成本管理可以分三个部分：一是做好事前的成本预测和计划；二是加强生产过程中的成本管理（监督、反映）；三是事后的成本分析、考核。三者都重要，缺一不可。过去，我们在成本的监督、反映方面做了些工作，比较重视，对于事前的预测、计划和事后的分析考核则做得差一些，而这两个环节也很重要，又是相互联系的。事前的预测、计划可以把成本中的潜力挖掘出来，把浪费苗头消灭于无形。预测，要有资料，要依靠对过去的历史上的成本的分析。做好了当前的成本分析，就能为下期的预测计划创造条件。我们过去不很重视成本预测工作，文化大革命中，由于种种干扰，又后退了。现在，有些企业在这个方面还没有恢复到文化大革命以前的水平。我们的成本计划，侧重于编制可比产品和全部产品的成本计划，至于深入细致地对企业的潜力通过计划表现出来，并作为奋斗目标，则做得不太理想。成本计划水平的高低是反映企业整个管理水平高低的一个重要方面，应该加强。关于成本分析，过去做了一些工作。如用连锁替代法分析产品的产量、结构和单位成本对成本降低的影响等，起了一定的作用。但不能停留在这一步。通过分析得出由于产量变化等各个因素影响成本多少，这仅仅是第一步，进一步还要研究为什么会发生这种变化？哪些变化是好的，应肯定的；哪些是不好的，应改进的。又如，单位成本为什么升高了？如果是由于消耗大了，为什么消耗大；为什么劳动生产率低；什么原因造成的？等等。一层一层分析下去，落实到每个部门、车间、班组，这样才能采取有效措施，作为当前降低成本的奋斗目标，成本分析应该是企业管理中很重要的部分，应当重视这个工作。

下面提出几个问题供大家研究。

第一，研究成本计划同成本分析时特别要考虑多快好与省的关系。不能孤立地谈论成本高低，也不能孤立地考虑产量多少，质量高低。只考虑多快好，不考虑省，是片面的；只考虑省，不考虑多快好，也是片面的。在当前，这是个非常值得重视的问题。我们提出质量第一的口号，是针对这些年产品质量没有提高甚至有所下降这种情况来说的，是正确的。但是，我们有些部门、有些企业理解为只要提高产品质量，不要降低成本，就不对了，有些单位不顾产品的用途如何片面地理解为可以不惜工本，质量越高越好，就更加不对了。质量要服从于用途，是有条件的，不是无条件的，比如设计一辆汽

车，预定使用二十年，则除了经常替换的零件以外，到了二十年就不能再用，这就做到了保证质量。如果其中某些零件能用三十年、四十年，超过了质量要求，便会增加成本，这就是浪费。超出了正常的质量要求，一般叫做“剩余质量”，即钱花了不起作用，就是浪费。如果我们不研究这个问题。只强调好，不考虑省，是片面的为质量而质量，超出需要范围来搞质量，是形而上学，现实生活中确有这样的情况。这不仅是财务问题，也不仅是会计问题，而是整个工厂的管理问题。所以，我们在制定成本计划、分析成本因素的时候，都要从多快好省四个方面全面考虑。讲成本，不讲质量，过去很普遍，我们要反对。追求“剩余”质量，不考虑成本，也要反对。

成本不是某一个部门的问题，我们要进行宣传，要求工艺部门、技术部门都要加强对“省”的重视。不仅工厂是如此，行政管理部门也是如此。

第二，成本管理应该从全局出发。在资本主义国家里，一个企业利益不惜牺牲其他企业的利益，“损人利己”，不择手段的竞争。到了跨国公司，尤为突出。我们是社会主义国家，是计划经济，在成本计算时要考虑全局。要从整个国家需要、原料产地、用户情况、产品销售的方向全面考虑。一个主管局，下属若干厂，有的在华东，有的在西北、西南。从成本角度来讲，可能华东厂最低；从全局讲，如果原材料在西北，浪费也在西北，在华东生产，会增加国家的运输量，挤掉了人家的运输。所以，还是以放在西北生产为好，在全局有利。不能单纯从本单位来考虑经济效益，应由中央主管部门来考虑。扩大企业自主权后，企业的权力越来越大了，这就更要注意局部与全局的关系问题。例如有的工厂给外商加工，每件成本是五元，收加工费十元，这种生意可以搞，赚的是外国人的钱嘛！可是另外有个厂暗地里同外商谈判，只要九元加工费，甚至只收八元、六元。这个厂虽然增加了生产，增加了利润，可是国家却吃了亏。这种损害整体利益的做法是不对的。

第三，成本核算的正确性、一致性和可比性。随着生产的不断发展，对成本核算的要求越来越高了。在这方面，我们有两方面的问题：一是财会于部水平跟不上形势发展的需要；一是核算工作比较粗。

在资本主义国家中，由于竞争剧烈，他们对成本予测、控制和分析越来越重视，五十年代以后形成了一门“管理会计”。虽然他们加强了管理的目的和我们不同，但他们利用高等数学和自然科学的成果来加强成本管理工作的做法，是值得我们学习的。尽管我们的具体情况，同他们不一样，有些做法就对我们目前情况来说，还不能马上运用，但作为一门科学，应加强研究，逐步做到为我所用。学校的教师，财会工作者，都有这样的任务。

下面我谈谈成本核算的正确性、一致性和可比性问题：

1、成本核算的准确性。核算最重要的是数字正确。如果提供的数字不正确，核算就没有意义，甚至比不算账的害处更大。在这方面，我们的问题不少。粉碎“四人帮”后，情况比过去有很大改进，但是核算资料不正确，会计数字虚假还不是极个别的现象。有的工厂，为了多搞点利润留成，多发点奖金，虚报成本虚增利润。这样弄虚作假，不顾全局的做法，是不负责的态度。一定要结束这种局面，会计数字不实的现象一定要纠正。一个企业厂长的权限再大，也无权修改企业的利润成本数字。虚报成本、虚报利



润、多拿奖金，这是问题的一方面，更大的问题是不正确的经济数字，会使人得出不正确的结论，会把国家经济引向错误的道路。会计数字的准确与否，问题往往出在成本上，成本上容易造假数字。当然，成本的准确性也是相对的。从会计技术上来讲，没有绝对的准确的成本。但不能靠估计，更不能弄虚作假。我们也不提倡绝对的准确。成本核算要经过分摊、分配等多种多样的方法，不同的方法有不同的结果很难说哪种方法准确。在成本计算的方法上，为了追求成本的不必要的正确增加了很多的工作量，在今天核算工具比较落后的情况下不应该提倡。

2、成本核算方法的一致性，在成本计算过程中，有一些具体核算方法往往是多种多样的，可以这样算也可以那样算。如低值易耗品的摊销方法，耗用材料的计算方法，联产品付产品成本计算方法，辅助车间成本的分配方法……等等在成本计算中，这种情况，比比皆是。企业应该采用哪一种方法为好。有些方法牵涉的问题比较大，应该由国家统一规定，如固定资产的折旧计算，除有特殊规定者外，国家统一采用平均法（直线法）；但在多数情况下，应该由企业结合本身的具体情况来确定用什么方法最正确最符合实际，而又不繁琐，如工厂在产品的计算方法，就不宜由国家规定出一种所有企业都可适用的统一方法。

在这种情况下，基层企业必须遵循一个原则，就是前后一致的原则，就是说某一种有关成本计算的方法一经确定，在一般情况下，不应任意变动，除非客观情况发生了变化，否则，去年用什么方法，今年应照旧不变，明年也仍然用这种方法。这样做，主要有两个原因：一是防止利用方法的变更，人为的升降成本。任何企业都不能借口方法的改变对成本数字弄虚作假。二是使一个企业的产品成本前后期可以对比，便于分析成本升降的原因。

3、成本内容可比性。孤立地看某一种产品的实际成本有多大，除了可以作为制定产品价格的可靠依据外，没有什么其他重要的意义。只有把它同过去的（上月，去年同期，去年平均，历史最好水平等等）实际成本比，通过对比，才能使成本数字具有更重要的现实意义。我们是社会主义国家，国内同行业之间成本是不保密的，这同资本家对成本保持高度机密是不同的。成本应该相互比较，只有通过比较，才能从比较中找出差距互相学习，互相促进，共同提高。

为了使成本可比，加强成本的可比性，除上面提到的要遵守成本核算方法上前后一致原则外，还要求成本的内容，范围要明确，固定，口径一致。为此各有关部门特别是财政部和各企业主管部对成本的内容、范围、项目等等作出统一规定，有的规定应适用于所有行业的产品成本，有的规定应适用于某一特定行业的成本。目前不少主管部如轻工业部、纺织部等等分别制订了各种专业成本制度，在某一专业系统内统一执行，这种做法，值得提倡。

目前一个难以解决的问题是由于财务制度的改革，使成本的范围相应的发生变化，如前几年采掘采伐企业把提取固定资产折旧改为按产量提取更新改造资金，无形中扩大了产品成本的范围，去年起试行了利润留成制度，这些企业的成本范围又缩小了，这不仅使试行新制度的企业的成本，同尚未试行的企业的成本不可比，而且使同一企业的历史成本不可比。怎么办，还想不出一个适当的、合理的办法来，希望同志们研究这个问题。

## 四、成本的考核

国家对国营工业企业考核八大指标，后来又加了一个经济合同，变成九个。去年又规定在计算企业基金和利润留成时，改为考核四项指标，即产量、质量、利润和经济合同。这里要说明，不是国家对企业只考核四项指标，而是仅仅在计算企业基金或利润留成时，只考核这四大指标。现在，许多同志误解，以为国家对成本、流动资金等指标不再考核了。成本指标要不要考核？这个问题大家可以讨论研究。

有一种说法，成本降低了利润就高；成本升高了，利润就低，利润指标已经代替了成本指标。我认为这句话起码是不完整的。成本降低，利润不一定增加，因为利润的高低，除了成本以外，至少还有产量变动因素在内。

社会主义国家要增加利润，主要有两个途径。一个途径是降低单位产品成本，另一个途径是扩大产量和销售量。有些企业要增加利润，主要是依靠增加产量。单位成本不动，产量增加，利润也可以随之增加。另外一些企业，生产的是长线产品，产量的增加就有一定的限制，这些企业主要增加利润，就要依靠降低单位成本。所以，成本与利润有关系，但不是完全一致的。从这个意义上讲，考核成本指标与考核利润指标都是必要的。我们现在考核利润，主要是从国家财政收入角度出发的，利润的高低有时不一定能反映企业经营的成绩好坏。例如今年这个企业利润为100万，明年利润为120万，增加了20万元。从国家财政收入角度来看，这个企业很好。具体一分析，今年这个企业新增加的一批设备，生产能力扩大了30%。利润额虽然增长了20%，但资金利润率却是降低了。为此，从理论上讲，考核利润不能只用绝对数，应该采用资金利润率这样的指标。对企业经营管理来说，成本是一个综合指标。企业的厂长、各职能部门以至工人群众的工作好坏，都同产品的成本高低密切相联系。产品从设计试制到投产，各种增加产量，扩大品种、提高质量、降低消耗等种种措施，日常费用的开支，无不反映在产品成本上。那一个环节不注意，就会影响到产品成本。其结果，就是刚才所讲的，就不能以最少的人力物力的消耗，生产出最多最好的产品。所以，成本确实是考核企业工作成绩的一个综合性指标。

成本要考核，应该怎样考核呢？主要是考核单位成本指标。这种考核是最简单而又比较正确的。但一个工厂有几种产品，为了按企业各种产品的成本综合起来进行，就必须考核可比产品的成本降低率指标。当然，这个指标，还是很理想的。第一、这个降低率，迄今为止，还有许多同志不了解。因为，可比产品成本降低率，仅指可比产品而言，第二、什么叫可比，什么叫不可比，在花色品种，技术革新等方面日新月异的情况下，就不太好区分。第三、由于只考核可比产品成本降低率。因此，在费用分摊时，有些同志人为地使可比产品少负担一些，为弄虚作假开了方便之门。因此，有的同志设想把能不能采用每种产品由国家规定一个“标准成本”，以此作为考核不同企业同种产品的成本的依据呢？这个标准成本和不变价格一样，几年不变，若干年后再统一调整。这样做，产品就没有不可比的了。但是全国的产品品种、规格、成千上万，都要规定它的标准成本，工作量过大，难以做到，制定了标准成本也不易掌握。怎样考核成本问题，还是个值得研究的问题。

# 杨纪琬同志在全国成本问题 研究班上的问题解答

(根据录音整理, 未经本人审阅)

同志们:

班部将昨天大家提的问题进行了归纳, 一共有二十个问题。由于时间不够, 有些问题范围太大, 我只能在时间允许的范围内, 有重点地讲一下我个人的意见。

## 一、关于成本管理与财务管理的关系问题。

这个问题上次已经讲了, 可能我没有讲清楚。成本管理不能包括在财务管理之内。现行的财务管理书籍中包括资金管理、利润管理和成本管理等三大管理。在会计书籍中包括资金核算、成本核算、利润核算等三大核算。现在的问题是财务把成本吃掉了。成本管理问题本质上不是财务问题, 至少不完全是财务问题。成本是人力、物力消耗用货币来加以反映。降低成本, 就是要降低人力、物力消耗。在用货币表现这一点上, 同财务有关系, 但财务管理不能包括成本管理的全部。因为成本管理牵扯到所有部门和全体职工。为了降低成本就要精打细算, 提高劳动生产率, 提高固定资产的完好率、使用率, 减少物资的消耗和积压, 加速流动资金周转等。所有这些工作做好了, 最后才表现为成本的降低。

任何一个企业的任务: 一是增产, 二是节约。增产还包括提高质量。节约就是降低成本的概括。会计核算要算全厂的综合消耗。所以会计核算包括成本核算是对的。财务与会计是两码事, 财务是一个历史范畴, 到共产主义社会就没有了, 而到共产主义还会有会计。

我国要建立以总会计师为首的经济责任制。它的任务要负全厂的经济核算责任, 看来工作的实际内容与名称不大一致, 超过了一般会计的职权范围。六十年代《工业七十条》中这样规定了, 前年在《工业三十条》中也写了, 最近在南京召开的会议上关于成本核算若干规定中明确规定: 大中型企业要建立以总会计师为首的经济责任制。把经济核算工作集中在总会计师身上, 当然也包括管理问题, 由总会计师来综合平衡和管理。工厂要建立以总工程师为首的技术责任制, 做到生产技术上合理, 又要建立总会计师责任制, 使生产经营的经济效果合理, 这样才能把整个企业的管理搞好。

## 二、目前为什么有些企业不重视成本管理？

目前有些企业不重视成本管理的原因大体有：

一个是认识问题。现在多数领导已开始认识，重视成本管理。

二是与当前的经济体制和管理制度有关。过去，企业的利润全部上缴国家。经营好坏与职工没有什么关系，也就没有积极性。所以单搞精神鼓励还不行，还得有些物质鼓励。但也不能以物质鼓励为主。现在财务体制改变了，企业降低成本，增加利润，国家有好处，企业也有好处，职工也有好处。除了政治挂帅之外，又多了一个调动职工积极性的办法。地位摆正了，厂长不抓成本不行了。

企业要降低成本，主要是发动广大职工去降低成本。现在“浮财”还很多，抓一下，利润就上去了。到一定的时期以后，再要降低成本，就得靠硬功夫。要靠技术革新，靠改善劳动组织，提高劳动生产率，减少资金占用。那时就更需要依靠科学管理，靠调动广大群众的共同努力了。

## 三、财政部是否根据建国以来的实践制定出一个统一的成本核算制度？

财政部只能制定原则性的有关成本计算方面的制度。因为成本计算，同行业的特点有关。采掘工业同化学工业不一样，化学工业同机械工业又不一样。即便同是采掘工业，煤矿和油田的成本计算也不完全一样。各行业具体的成本计算制度，应该由中央主管部门制订。据了解，有些中央主管部门已经搞了。轻工业部去年就制定了手表、自行车、缝纫机三大件的统一成本计算制度。石化部也搞了一些专业性的成本计算制度。我们希望中央各主管部门都能按行业或按产品，搞一个全国统一的具体的成本计算制度。因为各行业之间差距太大，搞统一的具体的成本计算制度，财政部是无能为力的。在这方面，我们只能帮助和支持中央各主管部门搞。至于搞通用的原则性的成本计算制度，我们正在着手搞。已经委托上海财经学院起草了一个初稿，还需要时间修改。

## 四、对“增减记帐法”和“借贷记帐法”，财政部有什么看法？

外国都用借贷记帐法，我们原来也基本上用借贷记帐法。后来借贷记帐法受到批评。有些同志学习会计，一开始遇到借贷记帐法觉得很难学，碰了壁，就学不下去了。目前除了借贷记帐法外，还有现金收付记帐法（银行用），资金收付记帐法（行政事业单位用），钱物收付记帐法（农村生产队用）和增减记帐法（商业系统用，许多工业企业也用）等等。所有这几种记帐方法，都可以用来记帐，都可以把帐记清楚。此外还有人还在创造新的记帐方法，最多的是来去记帐法、出入记帐法、供需记帐法、左右记帐法等。我们收到有关记帐方法的信函很多。哪一种最好，哪一种差一些，总起来讲有两种情况：一种容易学，也可以把帐记好，为增减记帐法。另一种学的时候比较难用的

时候比较方便，一些较复杂的分录，用这种方法比较更不易搞错，如借贷记帐法。我看实质上差不多，各有利弊。有些老会计已经习惯于借贷记帐法，认为增减记帐法不如借贷记帐法；反之，新会计先学了增减记帐法，再学借贷记帐法，也就不容易接受。增减记帐法。一学就懂，比如提折旧，增加一笔生产费用，再增加一笔更新改造资金，可是借：“生产费用”，贷：“更新改造资金”，就不好懂。确实，增减记帐法有它的优点。由此，我们的结论，第一目前还不能统一。举一个例子来说，南方习惯用大算盘，东北习惯用小算盘，这两种算盘总有一种是比较科学的，不可能一样科学。可是你要肯定一个，否定一个，是不容易的。统一于大的，东北人要反对，可以说出许多理由；统一于小的，南方人也要反对，也可以说出许多理由。我看不需要，都可以使用，你爱用大的就用大的，他爱用小的就用小的，只要算得正确，就不一定要统一。第二，无论用哪一种方法，一定要把帐记清楚。把帐记乱的方法是不行的，这样的方法，我们是反对的。第三中央不统一，各地区认为要统一，我们不反对。那个主管部门要统一，我们也赞成。如果地区、部门没有统一规定，基层就可以自行选用那一种。

目前高等财经院校的工业财务会计专业，多数学借贷记帐法，回过头来再学收付法、增减法。因为增减法、借贷法都是复式记帐法，但借贷法比较难学。所以学了借贷法，再学其它记帐法就比较容易了。这对高等学校来说，问题不大。问题在于短训班怎么办？一共只有几个月，工厂送来一百个学生，有三十个学生的工厂用借贷法，有七十个学生的工厂用增减法，你怎么教？所以从长远来看记帐方法不宜过多，统一于一种或者统一于二、三种，不能太多了。

## 五、外国成本管理方法中，哪些是可以借鉴的？

苏联有一条我们不大赞成，往往把资本主义的东西一棍子打死。一提标准成本，就说是为资本家服务的，乱批一通。我们也可以拿他的方法来批它们：你用的借贷法也是资本主义的！这里他是没有办法的，如果他们也象我们发明了新的记帐法，肯定也会批借贷记帐法的，这不是实事求是的态度。我们向外国学习，总的来讲，有这么三条：第一，外国的反面经验，值得我们警惕。特别在理论上，他们为本阶级服务的实用主义非常惊人。比如说，他们有一个稳健原则，在这个原则下，一切可以预计的收入不计算入帐，一切可以预计的费用要计算入帐。比如帐面上有应收帐款100万元，预计只能收回90万元，10万元可能收不到，这种预估损失，就列入成本。这样成本高了，利润低了，可以少纳所得税。另外有一种应付帐款100万元，预计其中可能有10万元不要偿还了，但不能预估入帐作为收入。又如仓库有一件材料，买进时花了10元，现在市场上售价提到12元，帐面还列做10元，不动；如市场跌价为8元，结帐时就把帐面改为8元，那2元算作本期的损失，列入成本，减少利润。涨价不算，跌价就算诸如此类的做法我们不能学习。第二，为了同国外打交道，学做生意，我们心中要有数。倒不一定要学他们的，而是掌握了这一套后，可以对付他们，这个很要紧。比如说快速折旧，在合营企业中他们提出来，我们就可以采取对付的办法，同意还是不同意。如果不知道快速折旧的内容究竟是什么，就要上当。为了同人家打交道，就要知己知彼，才能百战不殆。第

三，还有一部分是值得我们学习为我们所用的，特别是管理会计。这里也要注意，因为他们同我们的情况不一样。他们往往过多地从数学上来计算，从中得出结论，有时也是骗工人的。但是，他们的一些方法，深入细致地事先规划，予测，事后分析，这是值得我们学习的。因为，我们今后培养的会计人才，要学习高等数学，要懂得电子计算机的使用。现在各个财经学院里的高等数学如微积分、概率论、数理统计等念得很多。如果再过几十年，我本人也要变成外行了。那间可能没有帐本，靠电子计算机记帐我看不懂。那时就要被淘汰了。所以，现在要开始研究，研究时特别要注意结合我们具体情况。至于参考书，慢慢是会有有的，我们正在组织力量，翻译一本书叫《近代会计手册》，美国1977年出版的。大概有一百多万字，包括西方国家会计学的基本概况。你们如果要学习资本主义国家会计的话，将来可以买这本书。上海也正在写一本中国的《成本会计手册》，也可以参考。

## 六、我国是否实行会计师事务所和审计制度？

我们准备恢复，先请上海试点，这里所说的“会计师”，不是我们现在作为技术职称的会计师，过去称他为“自由职业者”，经过考试，发给证书，才可以执行这项业务，一般讲，担负这样三项工作：第一，为企业设计会计制度；第二，当企业的会计顾问；第三，查帐。这三项工作现在看来都需要。现在一个工厂建成后，需要设计一套具体的会计制度，会计工作人员能够记帐，算成本，编报表，但不一定会设计，建立一套会计制度。当有些财务会计方面的问题不好解决时，请会计师来作顾问、参谋，这个也需要。现在要求会计人员坚持制度经常会遇到障碍。工厂里第一把手是书记，领导人是厂长，会计在他们领导之下，你说这个不能开支，那个不能报销，有时确实也很困难。打击报复情况，现在还是有的，当然是个别现象。所以，我们应该建立一种社会查帐制度，社会监督制度。有些同志学习了南斯拉夫的社会簿记机关制度，认为是个好办法。但是要建立社会簿记机关，首先碰到的问题就是没有这么多人才。现在企业单位本身记帐算帐的人还不够，再要成立一套机构，人从哪里来呢？所以一时还办不到。因此我们想，在有条件的地方，逐步恢复“会计师事务所”。这样有一批专家在那里，必要的时候，可以请来查查帐。我们提倡法治，发生经济纠纷，法官不懂会计，就可以委托会计师来查帐。中外合营企业开办后，也存在一个查帐问题。现在已经收到不少外国会计师事务所来信，要求到中国设立办事处，查帐。我们一概拒绝。所以，我们要恢复“会计师事务所”以适合今后形势发展的需要。

## 七、成本项目与费用要素有什么区别？有什么办法把两者统一起来？

这个问题可能在成本核算部分讲过了。成本项目和费用要素是不一样的。一个是按用途划分的，一个是按性质划分的，大多数企业都要把生产费用作这样两种划分。不过也有例外，例如煤炭企业可以不划分成本项目和费用要素，可以把两者结合在一起。费

用要素全国应该统一，成本项目各行业可以不一样。如果没有其它原因，成本项目和费用要素只是分类不一样。但还不仅如此，大体说来成本项目基本上是按权责发生原则汇集的，而要素费用则基本上按收付实现原则汇集的。例如企业在三月份订第二季度报刊杂志，开支九十元，应作为待摊费用处理，不列入本期成本，但第一季度要素费用中要汇集这笔九十元开支。因为费用要素是从企业的实际开支角度来讲的，不管这项开支同本期产品生产有没有关系。到了四月份，有三十元开支要摊入当期产品成本。这样，成本项目要汇集三十元，而同要素费用没有什么关系。成本项目是从产品分摊费用角度上来讲的，而不管这项费用是不是当期支付的。因为编制生产费用表的目的，不是为了计算产品成本，而是统计生产费用预算的执行结果并作为国家计算净产值的依据。当然，如果数字很小，也可以变通办理。

## 八、生产费用表中待摊费用和计提费用是否要调整？

按权责发生原则处理，什么时候摊入成本，什么时候计入生产费用。过去编制生产费用表时应加以考虑的。现在为了简化，我们初步意见，准备加以改变。

## 九、班组核算指标与厂部成本不挂钩，应怎样解决？

我们一直认为，班组核算指标同车间、厂部成本指标不一定要挂钩。什么叫挂钩？挂钩意味着班组的成本指标加起来，再加上车间经费，等于车间成本；车间成本加起来，再加上企业管理费，等于工厂成本。我们不赞成这样搞。班组核算指标不是固定的，是有重点的，不一定都有金额核算。当然，如果有条件的话，也可以挂钩。北京有几个工厂，他们是挂钩的，实行了几年，据说还不错。挂钩有个好处，可以促使各方面的数字搞得准确一点。

## 十、有偿占用流动资金较全额信贷有哪些优点？

发表的有关文章很多，争论也很大。有的赞成全额信贷，有的赞成有偿占用，有的那套都不赞成。现在企业是按利润的实现数和上交数来考核利润指标的，如果从利润中先扣掉这一笔占用费就可以稍稍弥补不考核资金利润率的缺点。只考核利润总额是有缺点的。比如，甲企业资金2,000元，乙企业资金1,000元，而这两个企业的全年利润都是500元，甲企业资金利润率25%，乙企业资金利润率50%。乙企业比甲企业好；但是，利润总额都一样。不考核资金利润率，只考核利润总额显然不合理。如果从利润中减去一笔资金占用费（假如按10%计算），甲企业减去200元，乙企业减去100元，这样甲企业的利润是300元，乙企业的利润是400元，这里利润总额就体现了资金利用效果的因素。

### 十一、固定资产折旧已到使用年限，按规定仍提折旧，净值出现负数，应如何解决？

这是在实行综合折旧情况下的一个变通办法，在理论上是有问题的。我们现在普遍实行综合折旧率，假定每年都按4%提折旧，使用年限平均二十五年，这就是说，每项固定资产都没有个别的使用年限了。所以也无法知道哪一项固定资产已到使用年限，或者还没有到，只好在报废时照原值冲帐。这是一个值得我们进一步研究的问题，希望大家想出一个好的解决办法来。

### 十二、固定资产实行有偿占用办法后，固定资产报废要不要减少固定资金？

固定资产实行有偿占用办法后，如固定资产原价100元，报废时假定已提足了100元折旧，还要冲销什么固定资金呢？如果说提前报废，折余价值还有50元，这50元没有收回，损失掉了，国家投资也不能减少，因为是企业损失的。如果收回了，更不需要减少固定资金了。开始实行固定资产有偿占用办法时的固定资产帐面折余价值，就是国家给企业的资金。上交的折旧已减去了，留下的折旧也重新变成固定资产了。以后企业无偿调出或上交折旧就作为国家收回。至于这笔资金，企业占用在固定资产上，还是占用在更新改造资金上？对国家来说是一样的，如期报废或提前报废时都不受影响，每月收一定的占用费。上交折旧和无偿调出时，冲一笔帐；国家再给企业时，就增一笔帐。至于有偿调出，收回的钱还在你手里。就不能冲国家资金。

### 十三、非工业用固定资产交不交占用费？

所有国家投资的固定资产都要上交占用费。

同志们提的问题，就我所知道的，作了以上的一些解答，只能代表我个人的意见，仅供大家学习讨论时参考。

一九八〇年四月二十五日