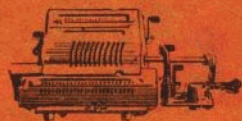


给初做 成本工作者的 几封信



黄克定 張天常編写

辽宁人民出版社

引 言

這本書是供初做成本工作的同志參考的。我們從若干研究成本的書刊中搜集了一些資料，予以介紹和比較，同時也提出我們自己的一些看法，以便年青的成本工作同志能夠從這裡多看到幾種不同的方法，多聽到幾種不同的說法。我們提出來的編制成本計劃、控制生產費用的支出、進行成本計算和成本分析的一些方法，還是一種新的嘗試。這種方法，於1956年2月間在若干地方國營工廠中開始試行。一年之後，據推行這一方法的造紙廠、火柴廠、橡膠廠、絹紡廠、棉紡織廠以及屬於建築器材業的幾家工廠的反映，這種方法在實際工作中還是可行的。我們希望做實際工作的同志今後還能對它有所改進，有所提高，並望各地的成本工作同志提出批評。

我們做出兩整套數字連貫、表格齊備的實例，以便通過數字來說明問題。我們認為這是這本小冊子中的最重要的部分，而文字說明則僅僅是它的助手。因此，在看文字說明的同時，必須對照着參閱這些數字，否則，文字說明將變成“天書”那樣地令人難以懂得。在“給初做成本工作者的幾封信”中，表格的編號，從“表一”起，至“表一〇一”止；在“一個比較詳細的成本計算和成本分析實例”中，表格的編號，“成本計劃”部分，從“計劃表一”起，至“計劃表二十九”止，“成本計算和成本分析”部分，從“表一”起，至“表四十”止。

編寫這本小冊子，曾得到遼寧地方工業企業中好數位同志的幫助，特在此表示謝意。

黃克定 張天常

1957年7月30日

目 录

給初做成本工作者的几封信	1
第一封信 什么叫做成本管理	1
第二封信 生产費用要素和成本項目	3
第三封信 从成本計算方法說起	8
第四封信 关于“步”的划分	46
第五封信 怎样編制成本計劃	51
第六封信 怎样編制月度生产費用預算和控制 生产費用的支出	77
第七封信 关于原始記錄	84
第八封信 怎样計算成本和分析成本	86
一个比較詳細的成本計算和成本分析实例	110
一 成本計劃	110
二 成本計算和成本分析	124

給初做成本工作者的几封信

第一封信

什么叫做成本管理

××：

来信已經收到。知道你現在是在地方国营××工厂做成本工作。你說在学校的教材中没有看見过“成本管理”这一名詞，而在今天的許多書报期刊上却常常可以看到它。你問成本管理的涵义究竟是什么？

成本管理，是我国国营工業企業在1950年初提出来的，是社会主义企業为不断地降低产品成本而实施的一种管理方法。实施成本管理，須以編制切实可行的成本計劃为前提。每个社会主义企業根据国家的計劃任务，編制企業的技术生产财务計劃，作为自己进行經濟活动的指針。成本計劃是技术生产财务計劃的一个組成部分，它的作用在于动员企業的全体职工努力發掘企業的潜在力量，不断降低产品成本和增加工業內部积累。

成本計劃一經上級管理機構批准，企業必須全力以赴地保證完成这一計劃，并爭取超額完成。因之，在执行計劃的过程中，企業必須采取一系列的措施，严格控制各項生产費用的支出，以期随时能够發覺那些費用在什么地方有所節約或有所浪費，而要保證完成或超額完成成本計劃，还需改进那些工作。

为了及时了解执行成本計劃的成果，企業每月必須計算一次产品

的实际成本。进行这项工作，不能采用临渴掘井的办法，把所有的工作都挤到月末一起去做，而应在平时随时积累资料，加以整理、汇集、分类，以便在月末能够从容地通过一定的计算方法，把成本及时计算出来。为了使成本准确、及时，就须采用先进的精密的成本计算方法，以便工作人员既能减少计算手续，又能保证工作质量。

成本管理工作的最后一个重要环节是进行成本分析。成本高低，原因何在，如有浪费，谁负责任，要说得合乎事实，令人听来觉得入情入理，这样，成本分析才有说服力，不断降低成本的潜力才能有效地发掘出来。而这项工作能否做好，则又以是否编制了内容完备的成本计划、是否精密细致地计算了实际成本，以及是否深邃地了解生产活动为转移。

概括起来说，成本管理工作的基本内容是：根据各种定额和预算，编制先进的成本计划；根据成本计划的生产费用预算，严格控制各项生产费用的支出，以保证成本计划的完成，并力争超额完成；根据健全的原始记录，运用精密的成本计算方法，及时地准确地算出产品成本；根据成本计算的成果和成本计划的资料，结合生产中的各项活动，深邃地分析产品成本升降的原因，从而有效地发掘降低成本的潜力。

为了发挥全体职工的积极性和创造性，就须把成本管理工作深入到企业的基层生产岗位中去，以便分清各基层生产岗位的经济责任，让职工们知道自己在一定期间从事生产活动所获得的经济成果有多少。这种做法通称为车间成本管理。据有些同志的看法，实施车间成本管理实质上就是实施车间经济核算。由于“车间和工段是企业的一部分，它们在生产技术方面具有某些独立性，但是没有企业所具有的那种经济上业务上的独立性。因此，在这里应用经济核算是有限度的。车间和工段的经济核算的要素是：以货币形式计算消耗，把这些消耗同计划任务相比较，对节约资源达到优良指标的工作者给以物质奖励。”（“政治经济学教科书”，第一版，中译本，第507页，人民出版社出版）因此，“在查明各车间的经济核算活动成果时，主要的问题不外乎正确查明各经济核算车间成本方面的成果。”“根据会计核算，以产品成本所表现的

工作成果是評定車間工作的基礎。”(A.M.李培爾曼：“棉紡織工業企業廠內經濟核算組織”，中譯本，第133頁和第137頁，紡織工業出版社版)基於同樣的原由，我國中央人民政府政務院在“關於一九五一年國營工業生產建設的決定”中也作了如下的指示：“……加強車間工作，實施車間成本管理，使經濟核算制貫徹到車間去；……”

實施車間成本管理，在輕工業企業中，就須把每一車間或每一工段所產的半成品作為核算對象；為各種形態的半成品編制成本計劃，對它們的成本支出進行控制，按月計算它們的實際成本，並進行成本分析。在進行這項工作時，還要做到：企業的產成品的成本計劃、計算和分析，必須同車間或工段的半成品的成本計劃、計算和分析有機地聯繫起來。假若各搞一套，那末勢必至於過多地增加核算工作的分量，而收效卻未必良好，因而應當避免採用這種方法。

實施成本管理的各項具體的做法，以後我將陸續向你解說明白，今天暫時說到這裡。

祝你

進步

x x x

月 日

第二封信

生產費用要素和成本項目

××：

這次你來信問我：生產費用要素和成本項目兩者有什麼區別？

每一企業從事生產活動，必須要有工人和職員，要支付工資，要使用房屋和各種機器設備，消耗各種材料，還要支付各項管理費用。這些費用是從事生產所必需的，所以我們稱它為生產費用。（不過這是個別企業的生產費用，而不是社會生產費用）為了便於對這些費用進行計

算和分析，我們把這些費用按其經濟內容劃分為如下八項：

- (1) 原料及主要材料；
- (2) 輔助材料；
- (3) 外購燃料；
- (4) 外購動力；
- (5) 工資；
- (6) 工資附加費；
- (7) 折舊費；
- (8) 其他現金支出。

這八項費用的名稱是我國財政部所規定的，定名為“生產費用要素”。企業的全部生產費用就是由這八項生產費用要素所組成的。

馬克思說：“勞動過程的簡單要素，是有目的的活動或勞動自身，它的對象和它的手段。”（“資本論”，第一卷，第193頁，中譯本）馬克思又說：“不問勞動過程的社會條件，每一個勞動過程的生產資料，總是可以分為勞動手段和勞動對象。”（“資本論”，第二卷，第181頁，中譯本）生產費用要素中的（1）、（2）、（3）、（4）、（7）各項，就是生產資料的消耗，其中的（7），毫無疑問地是勞動手段的消耗；至於（1）、（2）、（3）、（4）各項，雖然通稱為材料的消耗，也就是勞動對象的消耗，但是，對於其中“輔助材料”這一生產費用要素，我擬引証一些資料並予以比較詳細的說明。

“國營工業企業基本業務標準會計報表格式和說明（一九五七年度）”中規定：“‘輔助材料（減廢料）’項目的內容，為耗用於生產活動的一切外購的輔助材料、包裝物、修理用零件、大修理用設備及材料和低值及易耗品等的價值減去所回收的廢料價值後的淨額。”（見“說明”，第64頁）

“國營工業企業基本業務標準賬戶計劃”中規定：“第三類，材料。本類包括用以核算勞動對象和低值及易耗品的各賬戶。勞動對象是一種生產資料，它同固定資產不同，在每一生產周期中都會全部消失或改變原有形態並將其價值轉入產品成本之內。它包括原料及主要材

糖、輔助材料、燃料等。低值及易耗品基本上是一種勞動工具，但由於單位價值低於政府規定的限額或使用期限不滿一年，其消耗後的補償不便通過國家基本建設投資撥款處理，所以在會計核算上也歸納在本類之內。”（見“標準賬戶計劃”第18頁）

由此可見，在“輔助材料”這一生產費用要素中，既有勞動對象的消耗，也有勞動手段的消耗。

而“工資”和“工資附加費”這兩個生產費用要素的經濟內容是很明確的。“……工資是工作者從國家按每個工作者的勞動數量和質量付給職工的那一部分社會產品中取得的、以貨幣形式表現出來的份額。”“企業的工資附加額是一部分歸社會的產品的貨幣表現。”（引文分別見蘇聯科學院經濟研究所編的“政治經濟學教科書”，第一版的中譯本，第491頁和第510頁）

“其他現金支出”這一生產費用要素的內容是比較複雜的。其中的一部分，是物資消耗和其他生產部門或經濟機關所提供的勞務，如“文具、印刷、郵電等辦公費”、“市內交通費及輕便運輸工具的維護費”、“外部加工費”等；其中的另一部分，是對於國營生產部門的純收入的進一步的分配，如“材料、成品的保險費”、“利息支出”等。

既然企業從事於生產活動所需的全部生產費用是由這八項生產費用要素所組成的，那末，企業的產品成本能不能就用這幾項要素來表現呢？也就是說，產品成本要不要表現：企業為生產某一種產品的每一單位，它耗用了多少原料及主要材料，多少外購的輔助材料（其中包括外購的輔助材料、修理用零件、低值及易耗品）、多少外購的燃料、多少外購的動力、多少工資、多少工資附加費、多少固定資產折舊費、多少以現金支付的費用。我說我們不能採用這樣的方法。因為採用了這樣的方法，就會使：第一、產品成本高低的責任難以分清、原因難以尋找；第二、成本計算工作變得複雜繁重，勞而無功。

舉例來說，某工廠生產兩種產品，它有基本生產車間，又有為基本生產車間服務的輔助生產車間，還有企業管理部門，在這種情況下，如果採用了上述的那種方法，就會發生一些問題。如每一基本生產車間、

每一輔助生產車間和企業管理部門都要使用輔助材料、修理用零件、低值及易耗品，那末計算成本時，要算出這兩種產品各用“輔助材料”多少（包括修理用零件和低值及易耗品在內），而不問這些材料用在何處、作何用途，自然更不問作主要用途的是多少，作次要用途的又是多少。對於“其他現金支出”的處理，結果也是如此。這樣，雖然花去精力很多，產品成本却反而不能突出地表現出重點，形成事倍功半的後果。因此，我們今天不但要用“生產費用要素”來計算花去多少費用，而且還要通過“成本項目”來計算和分析產品成本的高低。

我國財政部規定的成本項目是：

- (1) 原料及主要材料；
- (2) 輔助材料；
- (3) 工藝技術過程用燃料；
- (4) 工藝技術過程用動力；
- (5) 生產工人工資；
- (6) 生產工人工資附加費；
- (7) 新種類產品試制費；
- (8) 車間經費；
- (9) 企業管理費；
- (10) 廢品損失；
- (11) 停工損失。

以上各成本項目組成產品的工廠成本；另加“(12)非生產支出”（其中以“銷售費”為主），組成產品的全部成本。

車間經費和企業管理費之下，還有明細項目（詳見“標準會計報表格式和說明”第73——76頁）。

成本項目所表示的都是一些對成本高低起決定作用的費用。如“輔助材料”僅指用於基本生產車間的工藝技術過程中的有助於產品的形成或便利於生產的進行但不能構成產品實體的各種材料。“生產工人工資”僅指在基本生產車間直接操縱機器或利用手工工具從事生產活動的工人的工資。其他各種用途的輔助材料和其他工人的工資，或者

归于“車間經費”，或者归于“企業管理費”，或者归于其他成本項目，如“工艺技术过程用动力”等。“車間經費”和“企業管理費”是兩項綜合性的成本項目。前者包括了所有在基本生产車間範圍內，为了保證能在正常的劳动条件下进行生产而支出的各項管理費用和業務費用，就其經濟內容來說，其中有輔助材料、工資、折旧費、現金支出等等；后者包括了在企業管理部門所發生的各項管理費用和經營費用，以及应由整个企業負擔的各種業務費用，就其經濟內容來說，其中也有輔助材料、工資、折旧費、現金支出等等。由此可見，成本項目能更集中地表現产品成本中所存在的問題，成本高低的原因必須通过这条途徑才能寻找出来。

这样說来，成本項目既能說明企業在生产活动中的物質的或非物質的消耗“用在何处”，“用途何在”，“由誰用的”，“各有多少”，从而为进行财务监督和挖掘降低成本的潜力提供了可能，那末，通过“生产費用要素”来核算費用和編制計劃似乎是不必要的了。这样也是不行的。因为成本管理工作不是一項孤立的工作，它將同其他各項工作發生密切联系。試就計劃工作來說吧，成本計劃与“技术生产财务計劃”中的其他計劃如劳动工資計劃、财务計劃等，彼此通过計劃的生产費用而互相联系。例如計劃的生产費用中的“工資”一項是与劳动工資計劃中的“工資總額”一項有联系的，“折旧費”一項是与财务計劃中的固定資產折旧計劃有联系的。編制企業流动資金計劃，也必須以計劃的生产費用为基础，其中的“周轉額”就是根据計劃的生产費用計算出来的；在具有較高的成本财务管理水平的工業企業中，編制作为加速流动資金周轉的有效工具的“月度财务收支計劃”，也是以月度生产費用預算为基础的。这里所說的生产費用則都是通过“生产費用要素”来表現的。

对于这个問題，就說这么一些吧。下次再談。

祝你

进步

× × ×

月 日

第三封信

从成本计算方法说起

××：

你这次来信要我谈谈怎样具体地进行成本管理。我以为在谈成本管理、成本计划的编制之前，先研究一下成本计算方法是必需的。这就是说，要进行成本管理，首先要决定采取那种成本计算方法，然后决定在这一方法的要求下需要那些消耗定额，怎样编制成本计划，怎样控制生产费用的支出，要求那些原始记录，规定怎样的成本计算的程序，怎样进行成本分析，等等。说起成本计算，目前书刊上已经介绍过很多很多的方法，其中有较好的，但是也有较差的，而这一点却很少有人指出来过；对于其中较好的一种方法，则又各立名目，各说各的，而没有指出它的共同之点在那里，稍有不同之处又在那里。这样，就会使象你这样的缺乏工作经验的同志，看了之后，觉得众说纷纭，无所适从。在这种情况下，向你谈一谈这一个问题，我认为更有必要了。

“国营工业企业基本业务标准账户计划”规定：“生产费用的核算和产品成本的计算应根据产品的种类、生产过程的特点和生产组织的类型与性质采用定单法、分步法或定额法进行。”（“标准账户计划”，第39页）

按照你工作的需要，我想只谈分步法。这一方法，除了机器制造业、采掘业和电业之外，凡大量生产的一般轻工业、纺织业、食品业、冶炼业、建筑器材业等都适于采用。“苏联工业产品成本计划、核算和单位成本计算基本条例”第18条规定：“生产费用核算和产品成本计算的分步法，适用于用同一原始材料和同一性质的加工方法重复制造大量产品的生产中，而且，这些产品是在性质相同和较短的工艺过程中通过若干连续加工阶段的条件下制造出来的。”（“工业会计”，1956年第1期，第7页）

这一成本计算方法的特点，是在計算基本生产車間的成本的时候才表現出来。在此之前，按照通常的成本計算的程序，先把發生于企業管理部門的一切費用汇集于企業管理費这一綜合性的成本項目內；把發生于各个輔助生产車間的一切費用汇集于各个輔助生产車間而成为各項綜合性的費用，如修理車間的为修理費，电力車間的为电力費。然后把这些費用通过一定的計算方法轉移到基本生产車間；或者轉入“工之技术过程用动力”，如电力費；或者轉入“車間經費”，如修理机器的費用；或者轉入“企業管理費”，如照明用电費和修理房屋的費用。这时，所有的費用都已轉入基本生产車間，而用我以前向你談过的成本項目表示出来。这时的問題是如何把已經汇集于各个基本生产車間的費用，轉入最后完工的产成品的成本中去。对于最后的一个問題，會計工作已經發表了許多不同的意見，而分步成本計算方法的關鍵問題，也就在于此。

在过去的时期，如果采用了分步法，那末，“制成品的成本是用下列方法求得的，即在基本材料的成本上逐次加入那些有一定順序的加工步骤上的加工成本。不仅制成品的成本是成本計算的对象，而不同的加工阶段上的半制品的成本也是成本計算的对象。把半制品从某一个加工阶段轉交到另一个加工阶段（从某一个車間轉到另一个車間）或交到倉庫，都要在會計核算的登記中反映出来。因此，在尚未生产完畢的产品上的各項費用，是要按制件和半制品的所在地來計算的。……产品成本計算的分步法的主要缺点，就是把自制的半制品包括在制成品的成本中或是包括在次一加工阶段的半制品的成本中，通常是用一种綜合的科目进行的。所以为了決定制成品成本的結構，把半制品的成本按其各个被加数（即按各种費用科目）划分开是非常必要的，这就需要進行許多补充的成本計算工作。”（“工業會計核算教程”，中譯本，第一版，第124——125頁，机械工業出版社版）

这是苏联兩位會計專家哥列赫和秦柯夫在教科書上所作的說明，而他們对于怎样“進行許多补充的成本計算工作”，却没有下文加以說明。为了使你便于了解上面引証的那些話的涵义，我特从登載在“工業

會計”，1953年第10期上郝恩榮同志寫的“談談鋼鐵工業的成本還原問題”一文中的一个簡例(表一)轉引于后，供你參考。

表一

成本 項目	行	鋼錠(100噸)				盤條(90噸)				黑鐵絲(80噸)				鍍鋅鐵絲(80噸)			
		單位成本		總成本		單位成本		總成本		單位成本		總成本		單位成本		總成本	
		數量		金額		數量		金額		數量		金額		數量		金額	
		次	數量	金額	數量	金額	數量	金額	數量	金額	數量	金額	數量	金額	數量	金額	數量
甲	乙	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
耗用半 成品	1					1.05	21	94.5	1,890	1:1	33	88	2,640	0.95	38	763	3,040
料	2		10		1,000												
工	3		4		400		4		360		3		240		2		160
費	4		6		600		5		450		4		320		5		400
工廠本	5		20		2,000		30		2,700		40		3,200		45		3,600

从这里所引的例子来看，鍍鋅鐵絲每噸的成本是45元，但是用原始的成本項目来表示的料的成本、工的成本、費的成本各为多少，却没有表示出来。这就是哥列赫和秦柯夫所說的“产品成本計算的分步法的主要缺点”。

为了克服这一缺点，我国的許多會計工作者許多年来曾想了許多办法，进行了哥列赫和秦柯夫所說的“許多补充的成本計算工作”，借以“决定制成品成本的結構，把半制品的成本按其各个被加数（即按各种費用科目）划分开”来。

陈文麟同志在其所編著的“棉紡織厂成本會計”（立信會計叢書，1942年6月初版，1950年8月6版，第121頁）中說：“原料成本一項，如欲直接分析計算（即目前我們所謂“还原”之意——我所加的注），手續上不免过于繁复，盖除本期領用之原料以外，各間均有期初在制品須加入扯算（上海話，即加权平均之意——我所加的注），而各間所出現之回花廢料，亦必須减除其价值也。是故事实上不妨采用軋計（上海話，即自總額中减去一部分數額，而求得余額之意——我所加的注）之方法求之，即先行計算每一單位产品各間耗用人工及制造費用之总数，然后自成

將生產成本計算表中所示該項產品之單位總成本項下減去之，其所剩之金額即為原料成本矣。至于人工及制造費用兩項之分析計算，則較為簡易，只須分別根據各間生產成本計算表中所示人工及制造費用之單位成本，乘以每包紗或每匹布合各該間所用計算單位之倍數即可。陳文麟同志在抗戰期間提出了這一方法，在當時是有貢獻的。當今我國大學中大都採用美國會計學家勞倫斯或陀耳所編的成本會計教科書為教材；勞倫斯在教科書中的舉例，是用上期期末在產品的成本與本期的產品成本完全相同這樣的辦法來解決這一問題的，陀耳是根本沒有提到這一問題。而陳文麟同志在我国的紡織廠中匯集了大量資料，積累了豐富的工作經驗，提出了一項解決問題的方法，而且是“青出于藍”，所以是可貴的。但是在今天看來，陳文麟同志的這個方法自然未免過分簡陋，是不適用的了。

曾經被廣泛地採用過的方法是前東北人民政府工業部所規定的方法：“在連續式生產工業，採用分步成本計算。產品或勞務之全部成本，為其通過各個生產程序之成本次第轉至最後生產程序之累計成本。……在連續式生產工業，採用分步成本計算產品或勞務之成本者，其前一生產程序成本轉入後一生產程序時，須按其各項原始成本分別累計計算之。”（見前東北人民政府工業部在1951年所編的“統一成本會計制度”第97條）這一方法有人名之曰“逐步推進法”。現在試仍以上面舉過的例子為例，採用逐步推進法來進行計算（表二、三、四、五）：

鋼錠100噸

表二

成本項目	行次	本期所費的成本				合計		單位成本	
		本車間(工段)的加工費		半成品成本					
		數量	金額	數量	金額	數量	金額	數量	金額
甲	乙	1	2	3	4	5	6	7	8
料	1		1,000				1,000		10
工	2		400				400		4
費	3		600				600		6
工廠成本	4		2,000				2,000		20

盤條90噸（本期耗用半成品——鋼錠94.5噸）

表三

成本項目	行次	本期所費的成本				合計		單位成本	
		本車間（工段） 的加工費		半成品的 成本		數量	金額	數量	金額
		數量	金額	數量	金額				
甲	乙	1	2	3	4	5	6	7	8
料	1				945		945		10.5
工	2		360		378		738		8.2
費	3		450		567		1,017		11.3
工廠成本	4		810		1,890		2,700		30.00

黑鉄絲80噸（本期耗用半成品——盤條88噸）

表四

料	1				924		924		11.55
工	2		240		721.6		961.6		12.02
費	3		320		994.4		1,314.4		16.43
工廠成本	4		560		2,040		3,200		40.00

鍍鋅鉄絲80噸（本期耗用半成品——黑鉄絲76噸）

表五

料	1				877.80		877.80		10.9725
工	2		160		913.52		1,073.52		13.419
費	3		400		1,248.68		1,648.68		20.6085
工廠成本	4		560		3,040		3,600		45.00

从这里我們不但能看出鍍鋅鉄絲每噸的成本是45元，而且能看出其中料的成本是10.9725元，工的成本是13.419元，費的成本是20.6085元。

“但这样計算，在手續上增加不少周折，而这还是最簡單的例子。如果各車間有半制品（即机器上的在产品——我所加的注）盤存的話，就得考虑它的施工程度，其中本間發生的各項成本要按照本間的約当产量來計算其單位成本，而上間轉來的成本則又可以不必考虑施工程度來計算其單位成本。……于是应用更复杂的表格和更長時間來完

計工作。(引自柯鑒編：“工業企業成本核算”，第215頁，立信版)

法可見，有些同志並不認為這是一個很好的方法，因為運用這一方法，如果分步分得多了一些，那將不勝其煩，結果往往不得不把步分得少一些，來遷就這一方法。但是也有同志，如俞文青同志在前幾年認為這種方法“在計算上雖較複雜，但它能具體地反映出生產的情況，能從企業項目成本中進行核算，分析各項目成本超支或降低的原因，發現問題的癥結，對管理當局有更多幫助。我們為了使企業管理逐步走向合理化，貫徹實行經濟核算制，自然應予普遍採用。”(俞文青著“工業企業成本計算”，1953年立信修訂版，下冊第220頁)對於俞文青同志的意見，許多會計工作者並不表示同意，如徐正廷同志在其“連續生產企業產品企業成本的還原計算”一文中說：“連續生產企業產品企業成本之具體計算程序，基本上有兩種不同的方法：其一為逐步推進法，即將前步之中間產品成本依項目逐步移入次步，順序推至最後成品工段，即求產品之企業成本；其二為還原法，以成品工段之分步成本為基礎，將各工段耗用之中間產品成本，逐步還原成原始成本項目，各步相加後即得產品之企業成本。根據我們的經驗，採用逐步推進法，因第一步以後各步均須計算分步及企業兩套成本，比較費時，並且表格欄數太多，不易處理；不如還原法簡便。”(“工業會計”，1952年第2期26頁)於是徐正廷同志在其文中舉出一個“還原法”的實例來，這個實例，希望你能够翻出這本期刊來查閱一下。

郝恩榮同志也是主張施行“還原法”的。上面曾經提到過他的“談鋼鐵工業的成本還原問題”，並引錄了他所舉的一個例子(表一)，但是還沒有進行成本還原計算，而他對成本還原計算是運用了下列的這一方法的：

先從盤條還原：

$$30 = 21 + 4 + 5$$

$$= 1.050 \times 20 + 4 + 5$$

$$= 1.050 \times (10 + 4 + 6) + 4 + 5$$

$$= 10.50 + 4.20 + 6.30 + 4 + 5$$

$=10.50+8.20+11.30\cdots\cdots$ (即为盤条还原后的成本項目)

再將盤条还原后成本項目代入黑鉄絲成本內:

$$40=33+3+4$$

$$=1.100\times(10.5+8.20+11.30)+3+4$$

$$=11.55+9.02+12.43+3+4$$

$$=11.55+12.02+16.43\cdots\cdots$$
(即为黑鉄絲还原后之成本項目)

再代入鍍鋅鉄絲成本內:

$$45=38+2+5$$

$$=0.950\times(11.55+12.02+16.43)+2+5$$

$$=10.9725+11.419+15.6085+2+5$$

$$=10.9725+13.419+20.6085\cdots\cdots$$
(即为鍍鋅鉄絲还原后之成本項目)

你看了徐正廷、郝恩荣兩位同志所举的实例,知道他們的确已經达到了“还原”的目的。可是你有没有發現其中还存在着一个大問題呢?郝恩荣同志所举的例子中,是沒有“期初在产品”或“期初結存的半成品(中間产品)”的;徐正廷同志所举的例子中,虽有“期初在产品”或“期初結存的半成品(中間产品)”,但原液工段期初結存的中間产品——精鹽液10吨和本期所产的精鹽液500吨,它們的單位成本却須加以一番分析(表六):

表六

成本項目	單位	月初結存10吨					本月生产500吨				
		总成本		單位成本		%	总成本		單位成本		%
		数量	金額	数量	金額		数量	金額	数量	金額	
甲	乙	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
原 鹽	吨	5	1,060	0.5	106	45.89	260	53,000	0.52	106	45.89
鹽 酸	公斤	78	180	7.8	18	7.79	3,900	9,000	7.8	18	7.79
基本工資	工	3	320	0.3	32	13.86	160	16,000	0.32	32	13.86
电 力	度	102	80	10.2	8	3.46	5,100	4,000	10.2	8	3.46
蒸 汽	吨	10	380	1	38	16.45	480	19,000	0.96	38	16.45
水	吨	12	10	1.2	1	0.43	600	500	1.2	1	0.43
車間經費			280		28	12.12		14,000		28	12.12
合 計			2,310		231	100		115,500		231	100