

● 财会改革与发展丛书

成本核算改革导论

田 雍 著



国 民 出 版 社

• 财会改革与发展丛书 •

成本核算改革导论

田 雍 著

中国展望出版社

《财会改革与发展》丛书编委会

名誉主编：田 夫 陶省隅 贺南轩

主 编：田 雍 丁振文

副主编：吴少平 宋长利 刘海彬

编 委：(按姓氏笔划为序)

王晓峰 孙茂竹 林 钢

贾振江 秦维琤 徐时霖

贾华章 袁 琳 常文博

成本核算改革导论

田 雍 著

中国展望出版社出版

(北京西城区太平桥大街4号)

北京密云胶印厂印刷

新华书店北京发行所发行

开本 787×1092 毫米 1/32 印张 5.375 字数 111千

1990年5月北京第1版 1990年5月第1次印刷

印数 1—2,800

ISBN7-5050-0639-8/F·297 定价：3.15元

适应经济改革要求
发展财会科学

为财会改革与发展丛书题
一九八九年元旦 段云



中国会计学会名誉会长段云为本书题词：
适应经济改革要求，发展财会科学。

财会理论研究要
为经济改革服务
为四化建设服务

一九八四年九月

中国会计学会会长谢明为本书题词：

财会理论研究要为经济改革服务，要为四化建设服务。

一个有意义的尝试

(代 序)

随着我国经济体制改革和对外开放的进行，财会科学的改革和发展已成为经济科学研究的重要课题。很多专家、学者撰文对财会科学的改革和发展进行研讨，财会科学研究出现了一个极其活跃的局面。呈现在读者面前的这套《财会改革与发展》丛书是在京的一批具有较强研究能力的中青年学者在总结我国财会科学改革和发展的基础上编写的，它汇集了我国财会科学改革和发展的新成果，在理论和实践两个方面都进行了有益的探索，是一个很有意义的尝试。

财会科学必须改革。党的十一届三中全会以来，我国进行了举世瞩目的经济体制改革，使我国经济的宏观调控体系和微观管理方式方法，都发生了具有深远意义的变革。这些变革必然对财会理论和方法提出挑战，并推动财会科学的改革。

财会科学正在发展。对外开放政策在我国的实施，使得当今世界各国先进的管理理论和方法被引入我国，并在社会主义经济生活中加以借鉴、吸收，促进了我国财会科学的发展。

改革和发展财会科学，正成为我国经济体制改革的迫切要求和必然趋势。中青年财会理论工作者和实际工作者，肩负着改革和发展财会科学的历史重任，为了财会科学发展的明天，他们努力研究财会科学发展中的新问题，并把研究成果应用于财会工作实践中，推动我国财会工作的发展。

当前，经济体制改革正在不断向纵深发展，财会科学也

需要不断发展。《财会改革与发展》丛书的作者系统地总结了近年来财会改革的新鲜经验，并对今后财会科学的发展进行了探索，这无疑对总结我国财会科学改革的历史实践，研究财会科学发展趋势有重要的参考价值。在党的十三大关于我国社会主义初级阶段的理论指导下，伴随着我国经济体制改革的深入和发展，财会科学也必将不断获得发展。我相信，在广大中青年财会理论工作者和实际工作者的不断努力下，我国财会科学的改革和发展一定会不断地取得新的成绩。

陶省隅

1989年4月

主 编 寄 语

我们正处在一个改革开放的时代。

改革，使财会科学正面临着一场深刻的变革；

开放，使财会科学在改革中不断获得新的发展。

规模空前的经济体制改革，不仅重新构造了社会主义初级阶段的经济格局，强化了我国社会生产力发展的动力结构，而且也向经济科学提出了新的挑战。

举世瞩目的对外开放，打破了中国闭关自守的落后局面，使得当今世界各种新的知识传入中国，在肥沃的知识土壤中生长、改造、发展，极大地丰富了经济科学的百花园。

财会科学作为经济科学的重要组成部分在管理和调节经济生活中占有极其重要的地位。按照社会主义经济发展的客观要求，深入地探讨财会理论，总结财会科学实践经验，在改革中发展财会科学是财会科研工作者的首要任务。

为此，我们将近年来财会理论研究和实践探索中的新成果编写成了这套《财会改革与发展》丛书，并把她忠诚地奉献给读者。我们期望这套丛书的出版能使财会科学的研究泛起轻轻的涟漪，同时，也希望她能给从事财会工作实践的同志们带来一点有益的启示。

本丛书由中国管理科学研究院经济管理研究所组织编写。中国会计学会名誉会长段云同志、中国会计学会会长谢明同志、中国管理科学研究院院长田夫同志对丛书的出版表示了极大的关心；中国展望出版社的同志们为丛书的尽早面世付出了辛勤的劳动；在此，一并致谢！

财会科学研究将是一项长期的历史性的任务，在改革中发展财会科学将是我们奋斗的目标。我们愿用不懈努力去浇灌财会科学的花坛，让她不断开出绚丽的花朵，结出丰硕的果实。

田 雍

1989年1月 北京

献给 ——

指导我走上成本研究道路的导师
贺南轩教授和其他各前辈导师

前 言

成本核算作为成本管理的重要环节在企业的生产经营中占有极其重要的地位。按照有计划商品经济的要求，改革现有的成本核算方法，建立新型的成本核算体系是我国经济科学研究的重要课题。

本书是我从1984年涉足成本核算研究领域以来，在老一辈成本研究专家指导下，进行成本研究积累下来的心得和形成的看法。书中的内容，虽然是自己研究这一问题的初步总结，但都是一些探索中的问题。我所尝试的，是在坚持马克思主义成本理论的基础上，吸收当代成本核算的积极成果，并沿着我国成本核算改革的实践进行新的探索。在我国成本核算的改革中，我愿以自己的绵薄之力，为更多的从事成本核算研究的同志们提供前进的铺垫。

本书共包括七章，第一章成本核算的历史演进过程及其思考，阐述了成本核算的产生和发展，归纳和总结了成本核算发展的规律性；第二章成本核算改革的基本方向，总结了社会主义初级阶段经济管理模式对成本核算的要求，并在分析传统成本核算方法的同时，论证了我国现阶段成本核算改革的基本方向；第三、四、五章以对责任成本核算，变动成本法和标准成本法的研讨为基础，阐述了作者对这三种成本核算方法在我国目前情况下应用的认识；第六章成本核算方法改革的现实基础和目标模式选择，追述了我国成本核算方法改革的历史轨迹，进而论证了成本核算方法改革的目标模

式；第七章成本核算方法改革的构想，探讨了成本核算方法改革的前提条件，提出了作者在大量调查研究基础上所设计出的一种成本核算改革方案。在全书的最后，作者预测了成本核算的发展前景。全书以成本核算的改革为主线，形成了一套系统的观点。

当前，我国的经济体制改革方兴未艾，各种新的经济学理论和经济改革方案缤纷葱笼，一系列意味深长的变革正在酝酿中出现，在这新旧世纪相交的转折关头，我愿和热爱成本核算改革研究的同志们，追随客观规律发展的趋势，积极探索，勇于进取，迎接我们的必定是社会主义经济体制改革成功的曙光。

历史使我们成为跨世纪的一代，我们已经告别了难忘的过去，神奇的明天将出现在我们眼前。然而，我们是从现在走向未来，我们的成长，完全得益于前辈师长们的薪火相传。因此，我愿在此向传授过我经济学专业知识的中国人民大学和东北财经大学的每一位老师致谢，特别是对指导我走上成本研究道路的导师贺南轩教授，我想不出更好的感谢之词，故将此书献给这位德高望重的会计学家。同时也献给其他各位曾直接、间接给我过启迪、批评和教育的专家前辈；例如：财政部会计司的杨纪琬教授、中国人民大学的王庆成教授、东北财经大学的欧阳清教授、中南财经大学的易庭源教授、北京经济学院的王又庄教授，等等。

中国粮油进出口总公司的戴昂同志对本书的写作提出了很好的意见，中国人民大学的吕静怡老师在我写作过程中，一直给予我很大的鼓励，北京师范学院的康舒真同志帮助我整理了大量书稿。对此，我必须一并致谢。

由于我国的成本核算改革正在研讨中，加之作者水平有

限，时间仓促，书中一定会有缺点错误，敬希读者批评指正。

田 雍

1989年1月北京

目 录

第一章 成本核算的历史演进过程及其思考	(1)
第一节 成本核算的历史演进过程	(2)
第二节 成本核算历史演进过程的思考	(10)
第二章 成本核算改革的基本方向	(15)
第一节 不同经济模式对成本核算具有不同的要求	(15)
第二节 传统的成本核算方法的历史贡献和主要缺陷	(21)
第三节 成本核算改革的基本方向	(24)
第三章 责任成本核算及其实践	(30)
第一节 责任成本核算的基本特点和一般程序	(31)
第二节 责任成本核算在我国的实践	(39)
第四章 变动成本法及其应用的探讨	(46)
第一节 变动成本法的基本内容及其与 完全成本法的区别	(46)
第二节 变动成本法应用的探讨	(55)
第五章 标准成本法及其研究	(60)
第一节 标准成本法的基本特点和核算程序	(60)
第二节 标准成本法与定额法的比较研究	(71)
第六章 成本核算方法改革的现实基础 和目标模式选择	(78)
第一节 成本核算方法改革的历史轨迹	(78)
第二节 成本核算方法改革的环境	(83)
第三节 成本核算方法改革的目标模式选择	(85)
第七章 建立新型成本核算体系的构想	(91)

第一节 建立新型成本核算体系的前提条件	(91)
第二节 建立新型成本核算体系的构想	(94)
第三节 新型成本核算体系的实践素描	(102)
结束语	(107)
附录一：国营企业成本管理条例	(109)
附录二：国营工业、交通运输企业成本 管理实施细则.....	(119)
附录三：国营工业企业成本核算办法.....	(138)
附录四：主要参考书目和文献	(151)

第一章 成本核算的历史演进 过程及其思考

随着我国经济体制改革的深入进行，成本核算正面临着
一场深刻的革命。在立足现实，研究未来成本核算发展趋势
的同时，回顾成本核算在历史上的演进过程，总结在不同经
济环境下成本核算的历史形态，对于继承成本核算演变过程
中的优秀成果，重新构造社会主义初级阶段的成本核算体
系，是极其必要的。鲁迅说过：“我们看历史，能够据过去以
推知未来（鲁迅：《华盖集·答 KS 君》）。”成本核算在历史演
进过程中所反映出来的种种规律性，以及它在不同历史发展
时期所表现出来的各种特点，正是我们研究现行成本核算和
预测未来成本核算发展趋势的重要依据。客观上就要求我们
用马克思主义哲学的方法去分析成本核算的演进历史，吸取
不同社会经济环境下成本核算的精华，从而，推进我国成本
核算改革的理论与实践。

在本章的讨论中，将对成本核算的产生和发展进行简要
的回顾，并在此基础上，总结出成本核算历史演进过程中所
引起的种种思考。

第一节 成本核算的历史演进过程

任何一门科学的分支都能找到其历史渊源和演进发展的
轨迹，成本核算也是如此。

成本核算形成于15世纪的意大利。当时，由于东方贸易和地方手工业的迅速发展，使意大利北部城邦成为全欧洲的经济贸易中心。在这里，资本主义经济关系开始萌生。正如马克思指出的：“14和15世纪，在地中海沿岸的某些城市已经稀疏地出现了资本主义的萌芽（《资本论》第一卷，第784页，人民出版社1975年版）。”货币经济的产生，商业、信贷的出现，提供了复式簿记产生的前提。而资本主义的产生，更使复式簿记产生了前所未有的完善与发展。继意大利北部城邦的商业、银行簿记出现以后，又出现了意大利式工业簿记，成本计算也就随之而产生了。在当时意大利的一所著名的银行——梅迪齐（medici）银行所举办的羊毛纺织企业中的工业簿记，代表着当时工业簿记的最高水平。这个银行除在国内外拥有九个分支行外，还在佛罗伦萨地区开设三个工业企业，两个羊毛纺织作坊和一个丝绸作坊。其中羊毛作坊已设有材料、工薪等分录帐，定期向总帐结转，然后将总帐帐户上的数字相加，以求得产品的成本，很显然，这是一种简单的成本计算。

意大利北部城邦和成本计算，只是成本核算的最基本的原始形态。这是由当时低下的工业生产力水平决定的。据美国波士顿学院的鲁夫（roof）教授考证，梅迪齐银行的羊毛作坊还称不上是一个有特定投入、产出、生产过程的工业系统。在生产羊毛织物的十几道工序里，羊毛清洗、纺纱、织造、染色、精整等工作是由工人在各自家中完成的。低下的生产力水平，不会对成本核算提出更高的要求。

15世纪未开始的世界市场的革命，震撼了意大利北部的城邦，破坏了这一地区的商业优势，在此形势下，纺织工业必然受到冲击。意大利经济的衰落与欧洲后起的英、法、