

高等职业院校会计实训指导教材

成本核算实训

CHENGBEN HESUAN SHIXUN

主编◎刘 蕾



>>>

中国物资出版社

高等职业院校会计实训指导教材

成本核算实训

主 编 刘 蕾

副主编 冯江涛

中国物资出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

成本核算实训/刘蕾主编. —北京: 中国物资出版社, 2007. 1

高等职业院校投资理财实训指导教材

ISBN 978 - 7 - 5047 - 2540 - 0

I. 成… II. 刘… III. 工业产品—成本计算—高等学校: 技术学校—教材
IV. F405

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2006) 第 101518 号

责任编辑 王 莉

责任印制 方朋远

责任校对 孙会香

中国物资出版社出版发行

网址: <http://www.clph.cn>

社址: 北京市西城区月坛北街 25 号

电话: (010) 68589540 邮政编码: 100834

全国新华书店经销

利森达印务有限公司印刷

开本: 720 × 980mm 1/16 印张: 10.75 字数: 187 千字

2007 年 1 月第 1 版 2007 年 1 月第 1 次印刷

书号: ISBN 978 - 7 - 5047 - 2540 - 0/F · 1031

印数: 0001—5000 册

定价: 21.00 元

(图书出现印装质量问题, 本社负责调换)

前 言

实训是高等职业教育的重要一环,它与理论教育相结合,作为知识传授体系的一个关键组成部分,致力于学生动手能力的培养和提高。本系列实训教材专为会计专业学生设计,要求在《财务会计》课程后使用。本系列教材的突出之处在于将会计“专业能力模块化”,立足于行业管理与业务特点,分行业特殊业务会计处理组织模块。如工业企业的《成本核算》技能、流通业的《商品流转核算》技能、金融业的《金融保险业务核算》技能、企业涉及外贸业务的《涉外业务核算》技能、计算机数据输入和计算的《综合计算技术》技能、报表数据分析利用能力的《财务预测决策》技能等。

近几年来,会计教育非常重视学生动手能力的培养,在一些传统实训项目如会计电算化、珠算、会计模拟实习、单据填制等方面,都有多种形式、内容丰富的实训教材。“专业能力模块化”实训思路围绕行业岗位适应能力进行,希望通过系统的学习与专门的实践,让学生较快适应不同行业企业会计工作的需要。

《成本核算实训》按照高职高专教育的特征和教学要求,以《企业会计准则》、《企业会计通则》和《企业会计制度》为依据,以工业企业成本会计工作为主线,以应用为主旨,以必需够用为度,强调实用性和针对性。该书内容贴近生产实际,结构简洁明了,易于为读者所接受。全书共八单元,每单元分为必要知识点、教学案例、实训项目三个部分,便于读者学习掌握及练习。

本书由浙江经贸职业技术学院刘蕾、冯江涛老师共同编写。因作者水平所限,书中不妥之处,敬请广大读者指正。

作 者
2006 年 9 月

高等职业院校会计实训指导教材

编辑委员会

主 编：梁飞媛

编 委：	邱正山	张 英	王凯炯
	冯江涛	刘 蕾	解媚霞
	王春青	王章友	张会莉
	张良财	郑宝凤	

目 录

1	第一单元 成本核算概述
8	第二单元 要素费用在各种产品之间的归集和分配
8	第一部分 材料费用的核算
18	第二部分 外购动力费用的核算
19	第三部分 工资费用的核算
30	第四部分 折旧费用和其他费用的核算
34	第三单元 辅助生产费用的归集和分配
47	第四单元 制造费用的归集和分配
52	第五单元 废品损失和停工损失的核算
52	第一部分 废品损失的核算
56	第二部分 停工损失的核算
59	第六单元 生产费用在完工产品和在产品之间的分配
74	第七单元 产品成本计算的基本方法
74	第一部分 品种法
93	第二部分 分批法
109	第三部分 分步法
134	第八单元 产品成本计算的辅助方法
134	第一部分 分类法
141	第二部分 联产品、副产品和等级品的成本计算方法
149	第三部分 定额法
163	参考文献

第一单元 成本核算概述

【实训目的】

通过本单元的学习,了解成本、成本核算的基本概念;支出、费用与成本的关系;成本核算的意义、原则、要求;成本核算的基本程序;成本核算的账户设置及账务处理程序。为今后的学习打下理论基础。

【实训内容】

成本,成本核算的原则及要求,成本与费用、支出的关系。

一、必要知识点

(一) 成本的概念

成本作为一个价值范畴,是商品经济发展到一定阶段的产物。成本的概念有广义和狭义之分。广义上,成本是指为实现一定的目的而耗费的人力、物力、财力的货币表现。产品成本是狭义的成本概念,是指制造业为生产一定数量的产品而发生的各种耗费的货币表现。

本书所指的成本核算就是产品成本的核算,即对工业生产企业生产经营过程中所发生的各种费用,按照一定的对象和标准进行归集和分配,以计算各成本计

算对象的总成本和单位成本的活动。本书中成本核算的对象是产品的生产成本和经营管理费用。

（二）支出、费用与产品成本的关系

1. 支出是指企业在经济活动中发生的一切开支与耗费。企业的支出可分为资本性支出、收益性支出、所得税支出、营业外支出、利润分配支出五大类。

2. 费用是指企业为销售商品、提供劳务等日常活动所发生的经济利益的流出，是支出中与生产经营有关的部分。费用按其同产品生产的关系可划分为生产费用和期间费用。

3. 产品成本是对象化的生产费用。生产费用按一定的产品加以归集和汇总，就是产品成本。所以，生产费用是产品成本的基础，而产品成本则是对象化的生产费用。生产费用反映的是某一定时期内发生的费用，而产品成本则是反映某一时期内某种产品所应承担的费用。

（三）成本核算的原则及要求

1. 成本核算的原则

由于企业的性质、生产的产品等方面各不相同，因此，其成本核算有其各自的特点。但是，在成本核算中，应遵循的基本原则是相同的，这些原则主要有：

- （1）实际成本核算原则；
- （2）受益分配原则；
- （3）分期核算原则；
- （4）重要性原则；
- （5）一贯性原则；
- （6）合法性原则。

2. 成本核算的要求

为了保证成本核算的质量，正确及时地提供产品成本、期间费用等企业成本核算资料，实现成本控制的目标，成本核算应当满足以下具体要求：

- （1）加强审核与控制各项费用支出；
- （2）正确划分各种费用界限；

在这一问题上，我们应做到以下五点：正确划分应计入成本、费用与不应计入成本、费用的界限；正确划分生产费用与期间费用的界限；正确划分各个月份

的费用界限；正确划分各种产品的费用界限；正确划分完工产品与在产品的费用界限。

(3) 选用适当的成本计算方法；

(4) 做好成本核算的基础工作。

做好成本核算的基础工作，要求我们做到以下几点：建立健全定额管理制度；建立健全原始记录制度；建立健全财产物资的计量、收发、领退和盘点的手续制度；建立健全内部结算制度。

(四) 成本核算的基本程序

企业的产品成本核算是一项比较复杂的工作，所涉及的内容及运用的方法很多，但都遵循着相同的基本程序。产品成本核算的基本程序就是根据成本核算的基本要求，对生产费用进行分类核算，并按成本项目进行归类，直到计算出完工产品成本的基本工作过程。具体包括以下几个步骤：

(1) 确定成本计算对象，设立成本计算单；

(2) 确定成本项目；

(3) 确定成本计算期；

(4) 生产费用在各成本计算对象的归集与分配；

(5) 生产费用在完工产品与月末在产品之间分配。

(五) 成本核算的账户设置及账务处理程序

1. 成本核算的账户设置

为了归集和分配生产费用，计算产品成本，应设置“基本生产成本”、“辅助生产成本”、“制造费用”、“待摊费用”、“预提费用”等总分类账户，以及必要的明细账。单独核算废品损失、停工损失的企业，还应增设“废品损失”、“停工损失”账户，并设置相应的明细账。

2. 成本核算的账务处理程序

成本核算的账务处理程序即是进行成本核算的账务处理步骤。一般而言，工业企业的成本核算包括以下三个基本账务处理程序：

(1) 生产费用归集的会计处理；

(2) 结转生产成本；

(3) 主营业务成本的结转。

二、相关例题

【例1】 某企业生产印刷品，仅雇佣一个工人从事生产、发货等工作。该工人的月产量为100件，每件售价为20元。单位产品的直接材料费用为3元。劳务费用为每月500元/人；管理费用为每月300元。某客户打算把他的订货量扩大到200件。由于该企业生产场地等条件的限制，其产量不能与工人数量成正比例变动。所以，该企业主就打算再雇佣两个工人，以完成200件的订货任务。有关数据如下：

工人数	材料费/元	劳务费/元	管理费/元	总成本/元	产量/件
1	300	500	300	1 100	100
3	600	1 500	300	2 400	200

产量由100件增加到200件引起单位成本的变化是：

一个工人： $1100/100 = 11$ （元/件）

三个工人： $2400/200 = 12$ （元/件）

把两种情况均扣除管理费后，雇佣三个工人的成本仍较高。基于这种考虑，这家小企业主认为增雇工人是不合算的。如果你是该企业主，你会采取哪种方案？为什么？

【分析】 根据成本核算的原则和要求，如采用第一种方案，企业的总成本为 $300 + 500 = 800$ 元，管理费300元应计入期间费用，不在产品成本之内。而企业的总收入为 $100 \times 20 = 2000$ 元，则企业可获得利润为900元；如果采用第二种方案，企业总成本为 $600 + 1500 = 2100$ 元，企业的总收入为 $200 \times 20 = 4000$ 元，则企业可获得利润为1600元。所以，采用第二种方案为宜。

【例2】 世通公司成立于1979年，主要从事互联网数据传输、长途电话和商业通信等业务。到2002年3月底，世通公司的资产总值超过了1000亿美元，是安然公司的两倍，是环球电讯公司的四倍。但如今这家特大型企业却濒临破产的边缘，成为“新经济”最受瞩目的失败案例之一。

2002年4月，世通公司前任执行官埃伯斯被迫辞职后，新任CEO西奇摩尔随即对公司财务进行了一次常规的审计，结果令人大吃一惊。世通公司内部审计

人员发现,自2001年初以来的五个季度中,世通将总额38亿美元的营业成本、开支记在资本项目名下。如果没有这部分违规入账,世通2001年度和2002年第一季度应该为巨额亏损。世通公司曾经宣称,自己2001年的利润为14亿美元,而2002年第一季度也盈利1亿美元。现在它不得不改口说,这些其实“都是假的”。6月26日,世通公司虚报利润高达38亿美元的丑闻正式曝光,成为美国商业史上最大的一笔诈骗案。

世通公司将收益性支出记在资本性支出项目名下,并不是世通公司不懂得美国的会计准则,而是明知故犯。目的只有一个:虚报利润。这样,不仅可以制造一片利好的假象,以获得投资者的青睐,吸引股市,更可以提高股票价格,使内部持有人直接获得利益。

世通公司违背了哪些成本核算的原则和要求?

就你所知,我国企业存在类似的问题吗?如果存在该怎么办?

【分析】 世通公司违背了“合法性原则”及“正确划分各种费用界限”的要求。支出的项目中,正确划分资本性支出与收益性支出尤为重要。收益性支出必须在发生当期予以扣除,而资本性支出则会分几个会计期间作为成本,逐步从收入中扣除。因此,世通公司得以达到虚减费用,抬高利润的目的。

我国上市公司如“郑百文”、“蓝田集团”等,均是采用类似的手法,达到操纵利润的目的。对于这种不良现象,首先,应从源头抓起,加大执法力度;并且,要着力提高会计从业人员的素质,使他们能够在业务上避免类似差错;最后,应多方面对会计职业道德进行宣传和培养。

【例3】 某企业8月份有关费用资料如下:生产耗用原材料80000元,辅助材料1000元,燃料2000元,电费5000元,生产工人工资10000元,车间管理人员工资5000元,车间办公费500元,生产用机器修理费500元,企业管理人员工资40000元,电话费1000元,支付购买原材料所借款项10万元的利息5000元,支付购买车间用设备所借款项50万元的利息30000元,固定资产报废清理损失1000元。企业成本会计人员将此费用的分类内容如下列示:

生产经营管理费用	190000 元
生产费用	15000 元
产品成本	104000 元
期间费用	55000 元

你认为该企业成本会计人员的费用分类项目的数额是否正确,为什么?

【分析】 不正确。

生产费用应为 $(80000 + 1000 + 2000 + 5000 + 10000 + 5000 + 500 + 500) = 104000$ 元。如果本月全部为完工产品,则产品成本也与生产费用相同,即产品成本应为 $(80000 + 1000 + 2000 + 5000 + 10000 + 5000 + 500 + 500) = 104000$ 元。但如果本月有尚未完工产品,则要将 104000 元在完工产品与在产品之间进行分配。

期间费用应为 $(40000 + 1000) = 41000$ 元。

三、实训

【目的】 练习掌握费用、支出与成本的关系。

【资料】 建平公司生产 A 产品和 B 产品,2005 年 9 月有关资料如下:

1. 生产 A 产品领用原材料 65000 元,生产 B 产品领用原材料 40000 元,生产车间一般耗用原材料 12000 元,在建工程领用原材料 48000 元。

2. 生产车间领用低值易耗品 3000 元(采用分期摊销法,期限为 6 个月)。

3. 以银行存款支付外购动力费用 15000 元,其中 A 产品耗用 6000 元, B 产品耗用 5000 元,生产车间照明耗用 2000 元,行政管理部门耗用 1000 元,在建工程耗用 1000 元。

4. A 产品生产工人工资为 60000 元, B 产品工人工资为 40000 元,车间管理人员工资为 20000 元,行政管理人员工资为 30000 元,销售机构人员工资为 20000 元,在建工程人员工资为 20000 元。同时按工资总额的 14% 计提职工福利费。

5. 本月计提固定资产折旧费 40000 元,其中生产用固定资产折旧费 30000 元,非生产用固定资产折旧费 10000 元。

6. 待摊费用本月摊销 3000 元,其中生产车间 2000 元,行政管理部门 1000 元。

7. 以银行存款预付下年度书报费 3000 元,其中生产车间 1800 元,行政管理部门 1200 元。

8. 以银行存款支付上半年银行短期借款利息 6000 元,其中 1 月至 5 月已预提 5000 元。

9. 以银行存款支付购买设备款 120000 元。

10. 以银行存款支付投资者利润 20000 元。

【要求】 根据上述资料确定：

1. 本月所发生的费用有多少？
2. 应计入产品成本中的费用是多少？

第二单元 要素费用在各种产品之间的归集和分配

【实训目的】

本单元主要介绍各种要素费用归集和分配的方法及账务处理。其中包括材料费用、外购动力费用、工资与福利费、折旧及其他要素费用的归集与分配以及相应的账务处理。通过本章学习，要求掌握各种要素费用的归集与分配方法，熟悉相应的账务处理，为产品成本的归集打下基础。

【实训内容】

材料费用核算、外购动力费用核算、工资与福利费的核算、折旧与其他要素费用的核算。

第一部分 材料费用的核算

一、必要知识点

（一）核算范围

企业在生产经营过程中发生的材料费用包括其耗费的原材料（原料及主要材

料)、辅助材料、设备配件、外购半成品、燃料、低值易耗品和包装物等而发生的费用。对材料费用进行核算,就是对产品生产过程中发生的材料耗费根据领料凭证归集到有关成本计算对象。

(二) 材料费用的归集

当期耗用的材料费用的归集,应根据领料单、退料单、领料登记表等发料凭证进行。生产车间已领未用的余料,应编制退料单退回仓库。已领未用但下月需要继续耗用的材料,应采用“假退料”办法。

企业材料收发结存的核算,可按照材料的实际成本进行计价,也可以按计划成本进行计价。这一部分内容在《财务会计》中已经详细阐述。

(三) 材料费用的分配

在核算过程中,能直接明确其成本计算对象的就直接归集到该成本计算对象中,由几种成本计算对象(如生产几种产品)共同耗用的材料则要采用适当的方法分配计入这几种成本计算对象中。

1. 材料定额耗用量比例法

基本计算公式如下:

某种产品原材料定额消耗量 = 该种产品实际产量 × 单位产品原材料定额消耗量

原材料消耗量分配率 = 原材料实际消耗总量 ÷ 各种产品原材料定额消耗量之和

某种产品应负担的原材料实际消耗量 = 该种产品原材料定额消耗量 × 原材料消耗量分配率

某种产品应负担的原材料费用 = 该种产品应负担的原材料实际消耗量 × 材料单价

2. 材料定额费用比例法

基本计算公式如下:

某种产品某种材料定额费用 = 该种产品实际产量 × 单位产品该种材料费用定额

= 该种产品实际产量 × 单位产品该种材料消耗定额 × 该种材料计划单价

材料费用分配率 = 各种材料实际费用总额 ÷ 各种产品各种材料定额费用之和

某种产品分配负担的材料费用 = 该种产品各种材料定额费用之和 × 材料费用分配率

材料费用的分配一般通过“材料费用分配表进行”,并据以编制会计分录。

(四) 燃料的分配核算及账务处理

燃料实质上也是材料,如果燃料费用在产品成本中所占的比重较大时,可以与动力费用一起专设“燃料与动力”成本项目,亦可相应增设“燃料”账户,以便单独核算燃料的增减变动和结存,以及燃料费用的分配情况。燃料费用的分配与原材料费用的分配程序和方法相同。不单独设置“燃料”账户进行核算的,则记入“原材料”科目的贷方。

(五) 包装物、低值易耗品的分配核算及账务处理

包装物、低值易耗品的分配核算与上述燃料费用、原材料费用的分配程序和方法相同。对于这部分费用的分配,也主要是根据公式(待分配费用÷分配标准)确定出分配率即可。

对于包装产品所领用的各种包装物品所发生的包装费用,需区别其不同使用方式进行分配:生产领用作为产品组成部分的,记入“基本生产成本”账户的“直接材料”成本项目;对于随包装产品出售的,如不单独计价就记入“营业费用”账户,如单独计价则记入“其他业务支出”账户。

包装物和低值易耗品的摊销方法通常有一次摊销法、分次摊销法、五五摊销法。

二、相关例题

【例1】 天平公司基本生产车间6月份生产甲、乙两种产品,共同耗用原材料费用为65000元,其中生产甲产品200件,单位消耗定额5公斤;生产乙产品100件,单位消耗定额3公斤。

根据以上资料,编制“材料费用分配表”如表所示,并编制相应的会计分录。

材料费用分配表

2002年6月

产品名称	分配材料			分配率 (%)	分配金额 (元)
	生产量	单位消耗定额	定额消耗总量		
	(件)	(公斤)	(公斤)		
甲产品	200	5	1 000		50 000
乙产品	100	3	300		15 000
合 计				50	65 000

【分析】

原材料费用分配率 = $65000 \div (200 \times 5 + 100 \times 3) = 50$

甲产品应分配的原材料费用 = $1000 \times 50 = 50000$ (元)

乙产品应分配的原材料费用 = $300 \times 50 = 15000$ (元)

会计分录如下:

借: 生产成本——基本生产成本——甲产品 50000

——乙产品 15000

贷: 原材料 65000

【例2】 大华公司 2002 年 8 月发料情况如表所示。

发出材料明细表

2002 年 8 月

材料类别	发料数量	单位成本	用途
原材料	200 千克	600 元	甲产品生产用
原材料	126 千克	1 000 元	甲、乙两种产品共用
燃料	120 千克	60 元	锅炉车间 100 千克, 机修车间 20 千克
燃料	20 千克	60 元	基本生产车间用
燃料	10 千克	60 元	管理部门用
辅助材料	200 千克	40 元	基本生产车间用
修理用备件	50 只	6 元	基本车间修理用

该企业投产甲产品 140 件、乙产品 140 件, 单耗原材料定额分别为 2.5 千克、3.5 千克。请编制“原材料费用分配表”, 并编制相应的会计分录。

【分析】

原材料费用分配表

2002 年 8 月

应借账户		成本或费用	间接计入			直接计入 (元)	合计 (元)
		明细项目	耗用材料 (千克)	分配率 (%)	分配额 元		
基本生产成本	甲产品	直接材料	350	150	52 500	120 000	172 500
	乙产品	直接材料	490	150	73 500		73 500
	小计		840	150	126 000	120 000	246 000
辅助生产成本	锅炉车间	直接材料				6 000	6 000
	机修车间	直接材料				1 200	1 200
	小计					7 200	7 200
制造费用	基本生产车间	修理费				300	300
		机物料消耗				9 200	9 200
		小计				9 500	9 500
管理费用		机物料消耗				600	600
合 计					126 000	137 300	263 300