

普通高等学校精品课程教材
“会计学”特色专业建设项目成果

成本会计理论 与模拟实训

(下册)

王晓秋 编著
严鹏飞 主审



立信会计出版社
LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE

普通高等学校精品课程教
“会计学”特色专业建设项目成本

成本会计理论 与模拟实训

(下册)

王晓秋 编著

严鹏飞 主审



立信会计出版社

前言

本教材产生的背景

成本会计是一门技术性和实践性都很强的课程。根据我们的追踪调查,本课程的教学突出地存在以下一些问题:

1) 目前我国各类院校成本会计课程的教学模式一般有两种。一种是只进行理论教学的模式;另一种是首先进行理论教学,然后进行模拟实训的模式。①单纯的理论教学模式。这种教学模式使学生缺乏动手能力。学生由于缺乏对成本会计工作的感性认识,往往理论知识掌握得也不够扎实,甚至是“似懂非懂”“云里雾里”;学生毕业后从事实际成本会计工作时普遍缺乏迅速独立工作的能力,几乎都要从头学起,大大影响了用人单位的满意度。②首先进行理论教学,然后进行模拟实训的教学模式。这种教学模式在进行理论教学时,存在和单纯的理论教学模式同样的一些问题。由于学生在理论教学阶段处于被动、糊涂的学习状态,大大影响了理论教学的效果。有效地克服以上的弊端,改革成本会计课程的教学模式,是写作本教材的一个主要目的。

2) 《成本会计》教材中有较多的公式,教师在教学中往往缺乏通俗易懂的解释,重(视)公式,轻(视)原理,这种教学模式会本末倒置,使得原本很直观易懂的知识和技能变得抽象难懂,使得学生难以轻松地学习和得心应手地掌握、运用,导致学生普遍认为成本会计难学,甚至影响了一些学生的学习兴趣。成本会计是一门操作性很强,并不深奥难懂,也很容易激发学生的学习热情,有利于提高学生的自学能力、应用能力和驾驭教材能力的课程。如何使学生更有效地掌握本课程特点,是写作本教材的另一个主要目的。

3) 根据《企业会计准则》,现行《成本会计》教材相关内容需要相应更新,以与《企业会计准则》保持一致。以下举例说明。

比如,以工业企业为例,企业在经济活动中所发生的各种经济资源的耗费(以下简称耗费),一般有以下三种类型:第一种是经济资源的耗费形成生产成本(存货资产)。例如,企业为生产产品需要耗费材料、人工、磨损固定资产等等。这些经济资源的耗费,不会导致企业所有者权益的减少,不是企业经济利益的总流出,因而不是企业的费用。第二种是期间费用(简称费用),指企业当期发生的必须从当期

收入得到补偿的经济利益的总流出。例如,企业销售商品和材料、提供劳务的过程中发生的销售费用;企业为组织和管理企业生产经营所发生的管理费用等。期间费用不由产品或劳务负担,不计入产品或劳务的成本,而直接计入当期损益。第三种是企业发生的计入固定资产等非流动资产价值的耗费。例如,购买机器设备的银行存款等。目前,《成本会计》教材一般仍习惯性地称以上第一种类型的耗费为费用(这是沿用了《企业会计准则》发布之前几十年来的提法)。另外,近几年新出版的许多《成本会计》教材仍然将“本月生产成本”称为“本月生产费用”,将成本计算单中的“月初(月末)在产品成本”称为“月初(月末)在产品费用”等。《企业会计准则》将费用定义为“企业在日常活动中发生的、会导致所有者权益减少的、与向所有者分配利润无关的经济利益的总流出”。由于成本不会引起企业所有者权益减少和经济利益的总流出,因而,成本不是企业的费用。本教材力求避免将“耗费”“成本”“费用”的概念混为一谈,特别是力求规范“费用”的提法,从而与《企业会计准则》保持一致。

又如,《企业会计准则——应用指南》规定,企业生产车间(部门)发生的固定资产修理费用支出计入管理费用。这就涉及企业机修车间辅助生产成本分配的部分内容的更新。

按照《企业会计准则》相关规定,更新本课程的有关内容,是写作本教材的又一个主要目的。

本教材的定位

本教材适用于应用型大学教学以及高职高专、中职中专教学。

本教材的创新点

本着务实求真、讲求实效、大胆创新的指导思想,本教材进行了如下教法模式的改革创新。

1) 本教材改革创新点之一是首先进行成本会计模拟实训然后再进行理论教学,将理论教学和实践教学(模拟实训)有机融合,“两位一体”地交叉教学。

本教材根据成本会计课程的特点,遵循“理论联系实际”和“以学生为主体,教师为引导”的原则,本着学生“从做中学”和“教是为了不教”的教学理念,将成本会计课程按照“模拟实训”(本教材的第一模块)和“理论教学”(本教材的第二模块)两个模块组织教学,将理论教学和实践教学融为一体,旨在使本课程的学习由抽象、枯燥变得具体、有趣,由难变易,使学生在本课程的学习中仿佛置身于成本会计实际工作的情境之中。由于实用性、参与性强,课堂教学不再呆板,学生从做中学,启发性和互动性大大增强,改变了传统的教材教法导致的成本会计课程教学中普遍存在的前述不良状况,教师的作用由知识的传授者变为学生学习、掌握知识的辅导者和促进者,收到了实现理论教学和实践教学“双赢”的预期效果。

教学实践证明:由于学生在学习会计基础时已经进行过会计基础模拟实习(我们使用的教材名称为《会计基础理论与模拟实习》),而后又学习了中级会计实务等课程,使得成本会计课程首先进行成本会计模拟实训(在教师的辅导下进行),然后再进行理论教学具备了充分的可行性。

2) 本教材中涉及较多的计算公式,本着“授之以鱼,不如授之以渔”的授业理念,引导学生加强对计算原理的掌握,弱化公式记忆,对各个计算公式的原理进行通俗易懂、提纲挈领的诠释,起到了化难为易、“由厚(多)变薄”的作用。

比如,成本会计中往往需要计算“各式各样”的分配率。因为各种分配率的具体含义不同,因而其公式的具体表现形式也不同,常常有学生产生“头昏脑涨”的感觉。出现这种状况的根本原因在于所采用的学习方法是“公式+举例”的模式,导致“公式多、记忆难”的后果。

各种分配率的基本公式是:

$$\text{分配率} = \frac{\text{待分配耗费总额}}{\text{分配标准总额}}$$

对于初学者来说,这似乎“很专业”。实际上,通过仔细分析,我们不难发现:“各式各样”的分配率所涉及的公式基本上都属于“运用四则运算数学工具解决实际问题”的范畴。尽管“各式各样”的分配率具体表现形式很多,但基本上不外乎两种情况:①单位消耗量的耗费应分配(分摊,承担)多少元。在这种情况下,耗费分配率的单位是“元/千克”“元/小时”等等。②实际(如实际消耗量或实际成本等)是定额(如定额消耗量或定额成本等)的“几倍”。在这种情况下,耗费分配率的单位是“倍数”。这个倍数可能大于1也可能小于1(特殊情况下,或说理论上也可能等于1)。所以说,“分配率”的计算及应用,其“本来面貌”(即原理所在)就是用小学数学四则运算的知识来解决实际问题而已。只要明确了“分配率”的直观经济含义,就不需要记、背公式,而完全可以准确进行相关计算。前述问题产生的根源是:原本是应先有“分配率”的直观经济含义,后有“分配率”的计算公式,有些学生将这个关系颠倒了,没有重视理解“分配率”的直观经济含义。学习方法不当,就会把原本简单的问题搞得复杂化了。

因而,致力引导学生摒弃“公式+举例”的死记硬背的学习模式,采取“运用四则运算数学工具解决实际问题”的学习方法,理解各个“分配率”的直观经济含义,厘清公式的思路,注意明确其单位,就能驾驭教材,轻而易举地找到提纲挈领、化难为易、化繁为简、提高学习能力的行之有效的途径。

又如,成本还原,许多同学都感到进行成本还原的难度较大,公式不容易记,两种还原方法容易混淆。其实,成本还原的“本来面貌”(即原理所在)只是初等数学

“按比例计算”而已。以本教材第六章[例 6-6]的资料为例,简要叙述如下。(第二次成本还原此处从略)

(1) 半成品成本比率还原法。半成品成本比率还原法就是计算出需要还原的半成品综合成本占本月所产该种半成品总成本的比率,按此比率进行成本还原的一种方法。根据[例 6-6]的资料,这种方法的含义及其具体计算过程如下(见表 6-26)。

表 6-26

第一次成本还原(还原半成品 B 的成本)

单位:元

项 目	总成本	第一步骤 半成品(A)	直接人工	制造费用
需要还原的对象: 本月完工产成品中的半成品 B 的成本	245 790.00	X_1	X_2	X_3
成本结构的“标准(参照物)”: 第二车间本月完工半成品 B 的成本	231 162.40	180 390.00	38 080.00	12 692.40

按成本结构的“标准”构成的比例关系:

$$\frac{245\,790}{231\,162.40} = \frac{X_1}{180\,390} = \frac{X_2}{38\,080} = \frac{X_3}{12\,692.40}$$

$$\text{由 } \frac{245\,790}{231\,162.40} = \frac{X_1}{180\,390}$$

解这个一元一次方程,得

$$X_1 = \frac{245\,790}{231\,162.40} \times 180\,390 = 1.063\,278\,46 \times 180\,390 = 191\,804.80(\text{元})$$

式中,1.063 278 46 称为第二步骤半成品成本还原分配率,其直观经济含义可以理解:相应项目的还原金额是“标准”的 1.063 278 46 倍。

$$\text{同理: } X_2 = 1.063\,278\,46 \times 38\,080 = 40\,489.64(\text{元})$$

$$X_3 = 245\,790 - 191\,804.80 - 40\,489.64 = 13\,495.56(\text{元}) \quad (\text{倒挤,避免四舍五入近似计算导致的尾差})$$

根据以上原理,归纳出如下计算公式:

$$\text{成本还原} = \frac{\text{需要还原的半成本综合成本}}{\text{分配率} \quad \text{上一步骤本月所产该种半成品的成本合计}}$$

(2) 成本项目比重还原法。成本项目比重还原法就是计算上一步骤所产半成品各成本项目占其总成本的比重,并按该比重进行成本还原的一种方法。根据

[例 6-6] 的资料, 这种方法的含义及其具体计算过程如下(见表 6-29)。

表 6-29

第一次成本还原(还原半成品 B 的成本)

单位: 元

项 目	总成本	第一步骤 半成品(A)	直接人工	制造费用
第二车间本月完工半成品 B 的成本	231 162.40	180 390.00	38 080.00	12 692.40
半成品 B 各成本项目占总成本的比重(%)	100	78.036 047①	16.473 267②	5.490 686③
本月完工产成品中的半成品 B 的成本	245 790.00	Z_1	Z_2	Z_3

注: ① $\frac{180\,390}{231\,162.40} \times 100\% = 78.036\,047\%$

② $\frac{38\,080}{231\,162.40} \times 100\% = 16.473\,267\%$

③ $\frac{12\,692.40}{231\,162.40} \times 100\% = 5.490\,686\%$

在第六章的表 6-28 中, 78.036 047%、16.473 267%、5.490 686% 分别表示第一次成本还原相应成本项目的成本还原分配率。其经济含义可以理解为: 相应成本项目的还原金额应该是需要还原的半成品成本的百分之几。

$$Z_1 = 245\,790 \times 78.036\,047\% = 191\,804.80(\text{元})$$

$$Z_2 = 245\,790 \times 16.473\,267\% = 40\,489.64(\text{元})$$

$$Z_3 = 245\,790 \times 5.490\,686\% = 13\,495.56(\text{元})$$

与按第六章的表 6-25 还原的结果 X_1 、 X_2 、 X_3 分别一致。

根据以上原理, 归纳出如下计算公式:

$$\text{成本还原分配率} = \frac{\text{上一步骤完工半成品各成本项目的金额}}{\text{上一步骤完工半成品的成本合计}}$$

由此可见, 只要弄清了原理, 成本还原并不深奥难懂, 只是用初等数学解决实际问题而已, 根本不需要死记硬背公式。

再如, 可比产品品种结构变动影响的成本降低指标(降低额和降低率)的分析计算是成本分析部分突出的难点, 如果采用记忆公式的方法则难度较大。如果采用大众化语言讲解, 则几乎是“三言两语”就能将这一个难点问题诠释得通俗易懂, 而且计算过程也更加简便(具体内容见本教材第九章)。

3) 根据《企业会计准则》, 更新《成本会计》教材相关内容, 力求与企业会计准则保持一致。

关于本教材的第八章建议视是否开设了商品流通企业会计等具体课程设置情况选择是否进行教或学。

说明

本教材的第一模块“模拟实训”可以向任课教师提供电子文档参考教案。

期盼

由于作者水平有限,又是创新性尝试,不当之处,还有待于在教学实践中不断改进和完善;疏漏乃至不妥之处,期盼各位同行指正,并望各位同学积极提出宝贵的意见和建议,以便修改。

作 者

2014 年 6 月

收 料 单

2013 年 11 月 7 日

发票号码:.....

收料仓库:.....

收料单编号:1

材料类别	.....	材料来源	外购	供货单位	贵阳市环球工贸公司	计划单位成本	65		计划成本总额	130 000
编号	名称	规格	计量单位	数 量		实 际 成 本				
				应收	实收	单价	总买价	运费	其他	合计
.....	辅材	.....	千克	2 000	2 000	64	128 000	558		128 558

采购员:马慧

检验员:周英

记账员:邢蓉

保管员:曾蓉

二、财会存

收 料 单

2013 年 11 月 8 日

发票号码:.....

收料仓库:.....

收料单编号:2

材料类别	.....	材料来源	外购	供货单位	攀枝花钢厂	计划单位成本	4 900	计划成本总额	490 000
编号	名称	规格	计量单位	数 量		实 际 成 本			
				应收	实收	单价	总买价	运费	其他	合计
.....	钢材	.....	吨	100	100	4 850	485 000	2 790	487 790

采购员:马慧

检验员:周英

记账员:邢蓉

保管员:曾蓉

二、财会存

收 料 单

2013 年 11 月 9 日

发票号码:.....

收料仓库:.....

收料单编号:3

材料类别	.....	材料来源	外购	供货单位	武汉钢厂	计划单位成本	3 700	计划成本总额	222 000
编号	名称	规格	计量单位	数 量		实 际 成 本			
				应收	实收	单价	总买价	运费	其他	合计
.....	生铁	.....	吨	60	60	3 650	219 000	2 511	221 511

采购员:马慧

检验员:周英

记账员:邢蓉

保管员:曾蓉

二、财会存

收料单

2013年11月9日

发票号码:.....

收料仓库:.....

收料单编号:4

材料类别	.....	材料来源	外购	供货单位	市建平工具厂	计划单位成本	300	计划成本总额	150 000
编号	名称	规格	计量单位	数 量		实 际 成 本			
				应收	实收	单价	总买价	运费	其他	合计
.....	刀具	.....	件	500	500	306	153 000		153 000

采购员:马慧

检验员:周英

记账员:邢蓉

保管员:曾蓉

二、财会存

收料单

2013年11月10日

发票号码:.....

收料仓库:.....

收料单编号:5

材料类别	.....	材料来源	外购	供货单位	广昌煤矿	计划单位成本	600		计划成本总额	60 000
编号	名称	规格	计量单位	数 量		实 际 成 本				
				应收	实收	单价	总买价	运费	其他	合计
.....	焦煤	.....	吨	100	100	650	65 000	3 348		68 348

采购员:马慧

检验员:周英

记账员:邢蓉

保管员:曾蓉

二、财会存

收料单

2013年11月12日

发票号码:.....

收料仓库:.....

收料单编号:6

材料类别	.....	材料来源	外购	供货单位	攀枝花钢厂	计划单位成本	4 900	计划成本总额	392 000
编号	名称	规格	计量单位	数 量		实 际 成 本			
				应收	实收	单价	总买价	运费	其他	合计
.....	钢材	.....	吨	80	80	4 920	393 600	2 604	396 204

采购员:马慧

检验员:周英

记账员:邢蓉

保管员:曾蓉

二、财会存

收 料 单

2013 年 11 月 18 日

发票号码:.....

收料仓库:.....

收料单编号:7

材料类别	.....	材料来源	外购	供货单位	长城钢厂	计划单位成本	3 700	计划成本总额	370 000
编号	名称	规格	计量单位	数 量		实 际 成 本			
				应收	实收	单价	总买价	运费	其他	合计
.....	生铁	.....	吨	100	100	3 710	371 000	2 790	373 790

采购员:马慧

检验员:周英

记账员:邢蓉

保管员:曾蓉

二、财会存

收 料 单

2013 年 11 月 22 日

发票号码:.....

收料仓库:.....

收料单编号:8

材料类别	.....	材料来源	外购	供货单位	市通用机电公司	计划单位成本	400		计划成本总额	40 000
编号	名称	规格	计量单位	数 量		实 际 成 本				
				应收	实收	单价	总买价	运费	其他	合计
.....	备件	.....	件	100	100	420	42 000			42 000

采购员:马慧

检验员:周英

记账员:邢蓉

保管员:曾蓉

二、财会存

收料凭证汇总表

2013 年 11 月

金额单位:元

材料类别	材料编号	材料名称	.....	计量单位	入库数量	实际成本	计划成本	材料成本差异
		生 铁						
.....		钢 材						
		辅 材						
		备 件						
		小 计						
		焦 煤						
		包装箱						
		刀 具						
—	—	合 计						

材料成本差异率计算表

2013 年 11 月

金额单位:元

材料类别	材料编号	材料名称	月初结存材料		本月验收入库		本月材料成本差异率
			计划成本	成本差异	计划成本	成本差异	
.....		生 铁					原材料成本差异率：
		钢 材					
		辅 材					
		备 件					
		小 计					
		焦 煤					燃料成本差异率：
		包装箱					周转材料成本差异率：
		刀 具					
		小 计					
合 计							—

【相关知识链接】各个品种的原材料使用同一个成本差异率,不够精确,只是因为实际工作中,企业的原材料往往品种繁多,“材料成本差异”科目按“原材料”“周转材料”等进行明细核算,可以简化核算。在原材料品种不多的企业,“材料成本差异”科目可以按原材料的类别或品种进行明细核算,以提高核算结果的准确性。本模拟实训如果“材料成本差异”科目按各个材料的品种进行明细核算,以上材料成本差异率计算表,只要将“月初结存材料”栏下的横线拉通就可以使用。

请同学们注意:本教材下册所有【相关知识链接】和以 * 标注的内容均不是有关原始凭证的组成部分,请裁剪时注意不要与上面或下面的原始凭证连接在一起整理装订,可以在阅读后另外保存或丢弃。

领 料 单

领料单位:铸锻车间

2013 年 11 月 1 日 仓库 领料单 1 号

用途		生产刨床和铣床共用		产品批量	.....		订单号	.....
材料类别	材料编号	材料名称	型号规格	计量单位	数 量		单 价	金 额
					请领	实发		
.....		焦煤	.....	吨	50	50	600	30 000
备注:								

核算:邢蓉

主管:吴惠

发料:朱英

领料:徐琼

领 料 单

领料单位:铸锻车间

2013 年 11 月 2 日 仓库 领料单 2 号

用途	生产刨床			产品批量	.....		订单号	.....
材料类别	材料编号	材料名称	型号规格	计量单位	数 量		单 价	金 额
					请领	实发		
.....		钢材	.....	吨	10	10	4 900	49 000
备注:								

核算:邢蓉

主管:吴惠

发料:曾蓉

领料:徐琼

二、财存

领 料 单

领料单位:铸锻车间

2013 年 11 月 2 日 仓库 领料单 3 号

用途	生产铣床			产品批量	.....		订单号	.....
材料类别	材料编号	材料名称	型号规格	计量单位	数 量		单 价	金 额
					请领	实发		
.....		钢材	.....	吨	20	20	4 900	98 000
备注:								

核算:邢蓉

主管:吴惠

发料:曾蓉

领料:徐琼

二、财存

领 料 单

领料单位:铸锻车间

2013 年 11 月 2 日 仓库 领料单 4 号

用途	生产刨床和铣床共用			产品批量	.....		订单号	.....
材料类别	材料编号	材料名称	型号规格	计量单位	数 量		单 价	金 额
					请领	实发		
.....		生铁	.....	吨	20	20	3 700	74 000
备注:								

核算:邢蓉

主管:吴惠

发料:曾蓉

领料:徐琼

二、财存