

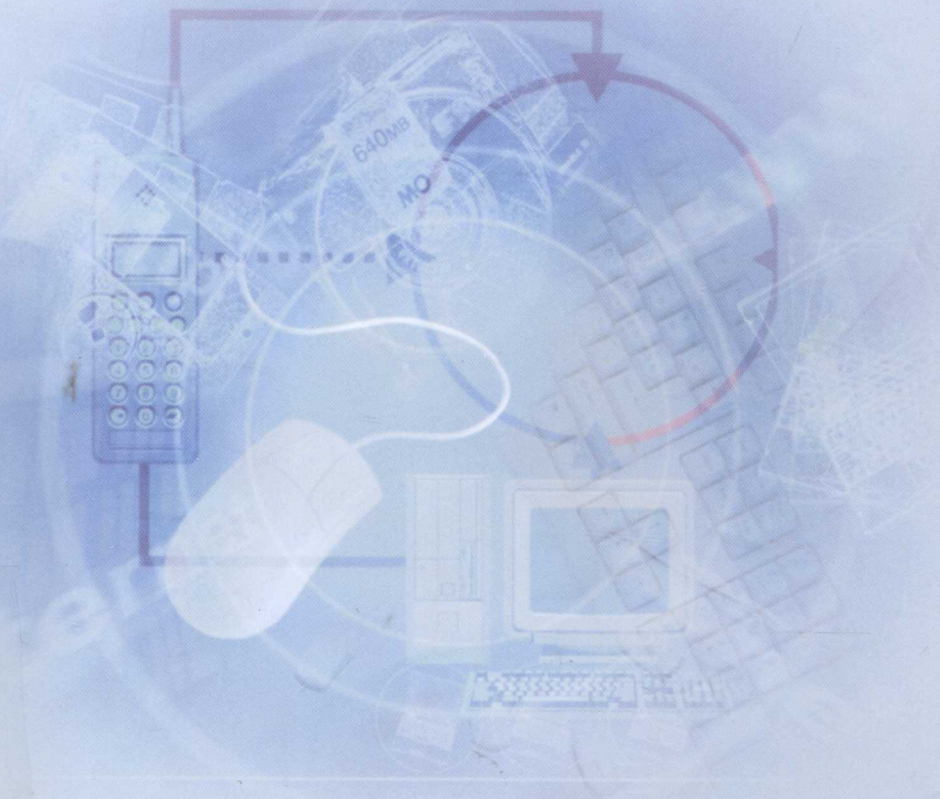


西南财经大学天府学院会计系列教材

成本会计 综合实训教程

成本会计课程编写组 / 编

CHENGBEN KUAIJI
ZONGHE SHIXUN JIAOCHENG



西南财经大学出版社

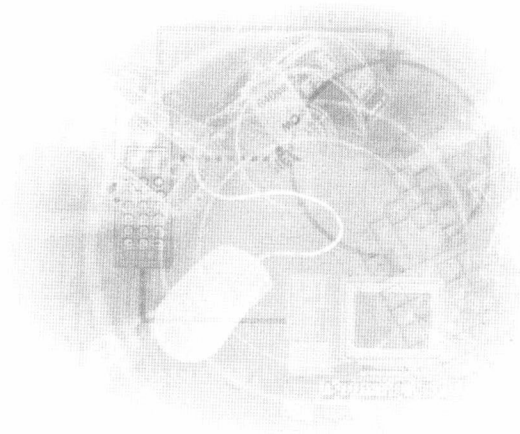
7-23

1414

成本会计 综合实训教程

成本会计课程编写组 / 编

CHENGBEN KUAJI
ZONGHE SHIXUN JIAOCHENG
主编 / 韩梅芳 朱俊虹



西南财经大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

成本会计综合实训教程/成本会计课程编写组编(韩梅芳主笔).
—成都:西南财经大学出版社,2014.9

ISBN 978 - 7 - 5504 - 1574 - 4

I. ①成… II. ①成… III. ①成本会计—教材 IV. ①F234.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2014)第 203300 号

成本会计综合实训教程

成本会计课程编写组 编(韩梅芳主笔)

责任编辑:张明星

助理编辑:李 筱

封面设计:墨创文化

责任印制:封俊川

出版发行	西南财经大学出版社(四川省成都市光华村街 55 号)
网 址	http://www.bookcj.com
电子邮件	bookcj@foxmail.com
邮政编码	610074
电 话	028 - 87353785 87352368
照 排	四川胜翔数码印务设计有限公司
印 刷	四川森林印务有限责任公司
成品尺寸	185mm × 260mm
印 张	11
字 数	200 千字
版 次	2014 年 9 月第 1 版
印 次	2014 年 9 月第 1 次印刷
印 数	1— 3000 册
书 号	ISBN 978 - 7 - 5504 - 1574 - 4
定 价	22.00 元

1. 版权所有,翻印必究。
2. 如有印刷、装订等差错,可向本社营销部调换。
3. 本书封底无本社数码防伪标志,不得销售。

前言

高校财经类专业的学生不仅要有扎实的经济理论基础和初步的经济管理知识，还要有较强的实践操作能力，因此要求我们应以“培养学生职业发展能力，提高就业竞争力”为核心开展教学改革工作。成本会计是会计学科体系中的一个重要组成部分。成本会计工作岗位是企业财务工作的一个重点岗位，在企业生产经营活动中发挥着十分重要的职能。成本会计工作内容涉及成本核算、成本预测、成本控制等多个方面，对加强企业内部经营管理意义重大。因而，具备成本会计理论知识和实务知识是企业招聘财经类毕业生的必备条件之一。

增强学生的实践操作能力，必须加强实践环节的训练。成本会计实训是学生在完成成本会计课程后的一项操作技能综合训练，是成本会计课堂教学的继续，也是会计岗位工作的演练。通过模拟训练，可以进一步加深学生对成本会计的基本理论、基本方法的理解。开设成本会计实训课程的目的就是要求学生熟悉产品成本的核算方法，清楚各项费用的归集和分配，了解成本核算的整个实务流程，培养其独立开展成本核算的工作能力和成本管理能力，从而成为一名合格的、竞争力强的财经类毕业生。

本实训课程通过模拟一家制造类企业的整个产品成本的核算流程，要求学生按照流程，根据有关原始凭证编制各种费用分配表、记账凭证，登记明细账，并对各类费用进行分配，编制分配表及记账凭证，计算各种产品成本，编制成本报表。本实训课程有助于学生融会贯通成本会计理论知识，全面、系统地认识企业产品成本的核算过程，从而将所学成本会计知识系统化地运用到实际操作中。

本教程的编写由课程组老师花费大量时间和精力，经多次讨论、多次修改完成。全书由韩梅芳老师、朱俊虹老师负责编写和统稿。课程组张琴老师、王晓老师、陈茜老师、尹常君老师、辛亦维老师、魏历老师等对教材完善提出了

许多宝贵意见，在此表示衷心的感谢并对在本书出版过程中给予帮助的全体工作人员致以诚挚的谢意！

本教材的编写过程中参阅了不少书籍和文献资料，在此向原书籍和文献资料的作者、出版社致以诚挚的感谢！由于编者水平有限，书中难免存在错漏，望读者批评指正。

编 者

2014年5月

目录

第一部分 实训预备知识

一、成本核算的要求和一般程序	(3)
(一) 成本核算的要求	(3)
(二) 费用要素和产品成本项目	(5)
(三) 成本核算的账户设置及账务处理程序	(8)
二、要素费用的归集和分配	(9)
(一) 要素费用分配的一般方法	(9)
(二) 材料费用的归集和分配	(10)
(三) 外购动力费用的归集和分配	(13)
(四) 工资费用的归集和分配	(15)
(五) 其他支出等要素费用	(16)
三、辅助生产费用的归集和分配	(17)
四、制造费用与损失性费用的归集和分配	(17)
五、生产费用在完工产品和在产品之间的分配	(18)
(一) 不计算在产品成本法	(18)
(二) 在产品按固定成本计价法	(18)
(三) 在产品按原材料费用计价法	(19)
(四) 约当产量法	(19)
(五) 在产品按完工产品成本计算法	(20)
(六) 在产品按定额成本计价法	(20)
(七) 定额比例法	(21)

六、产品成本计算方法	(22)
(一) 品种法	(22)
(二) 分批法	(22)
(三) 分步法	(23)
七、成本报表的编制和分析	(23)
(一) 商品产品成本表的编制和分析	(24)
(二) 主要商品产品单位成本表的编制	(27)
(三) 费用明细表的编制和分析	(28)

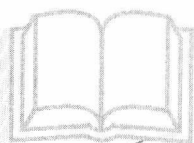
第二部分 **综合实训**

一、实训目的	(31)
二、实训步骤	(31)
三、实训要求	(32)
四、实训资料	(33)
(一) 企业概况	(33)
(二) 会计政策与核算办法	(33)
(三) 期初数据	(34)
(四) 期初库存商品结存表	(37)
(五) 业务流程指引	(37)
(六) 金莱瑞食品公司产品生产经济业务	(39)
(七) 金莱瑞食品公司经济业务及原始单据	(41)
(八) 填制与审核会计凭证和会计账簿	(117)

参考书目	(169)
------------	-------

第一部分

实训预备知识



一、成本核算的要求和一般程序

成本核算的要求和一般程序如图 1-1 所示。

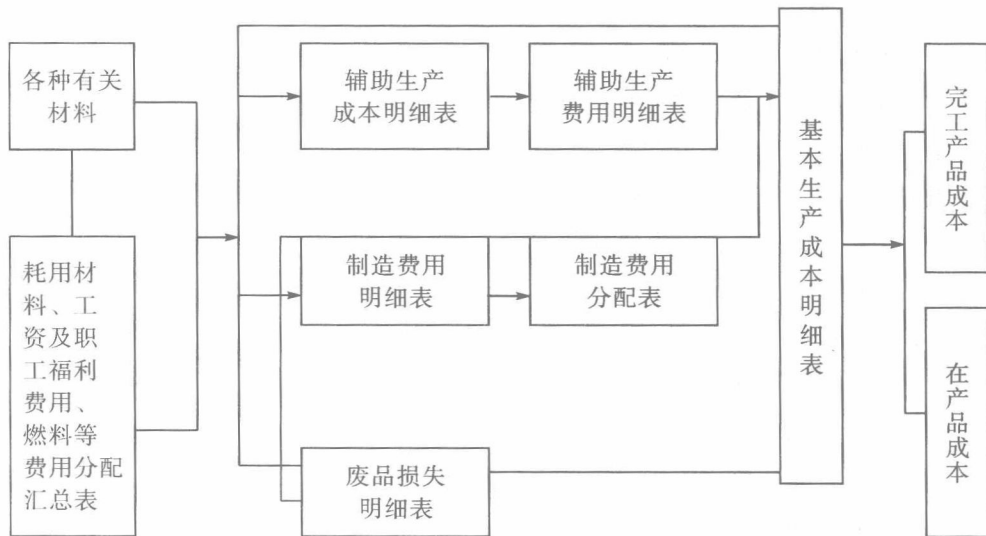


图 1-1 成本核算的要求和一般程序

（一）成本核算的要求

成本核算就是根据国家有关的法规、制度和企业管理的要求，对生产经营过程中实际发生的产品成本和期间费用进行计算，并进行相应的账务处理。在成本会计工作中，成本核算是基础，是成本管理的一个重要环节。为了充分发挥成本核算的作用，正确、及时地为有关方面提供有用的成本信息，在成本核算中应贯彻以下要求。

1. 建立健全各项原始记录

原始记录是一项重要的基础工作，是反映企业生产经营活动的原始凭证，是企业编制成本计算表并进行成本核算的基础和依据。

在成本核算中，企业应该建立健全的各项原始记录有：

（1）生产方面的原始记录，包括生产计划、工时耗费统计表、完工通知单、产



成品入库单。

(2) 原材料方面的原始记录,包括原材料的验收入库单、领料单等。

(3) 固定资产方面的原始记录,包括固定资产卡片、处置和报废的记录、使用情况等。

(4) 劳动工资方面的原始记录,包括工资汇总表、工资分配汇总表。

2. 正确划分各项费用界限

为了正确计算产品成本和期间费用,从而正确地计算产品实际成本和企业损益,必须正确划分以下五个方面的费用界限。

(1) 正确划分生产经营管理费用和非生产经营管理费用

企业的经济活动是多方面的,费用的用途也是多种多样的,不同用途的费用,其列支的项目也不一样。凡是用于产品生产和销售、用于组织和管理生产经营活动和为筹集生产经营资金所发生的各种支出,应作为企业日常生产经营管理活动中发生的费用,计入产品成本和期间费用。凡不属于企业日常生产经营管理活动中的支出,如企业为取得固定资产、无形资产发生的与几个会计年度相关的支出,应作为资本性支出,然后再通过一定的方式转入或摊入各期的成本费用;与企业生产经营活动无直接联系的各项支出,包括固定资产盘亏和毁损、固定资产报废清理的净损失、非常损失、赔偿金、违约金等应计入营业外支出,直接调整企业的利润总额。

(2) 正确划分生产费用和经营管理费用

企业日常生产经营活动中所发生的各种耗费,其用途和列支的项目也是不同的。用于产品生产的费用包括直接材料、直接人工和制造费用应计入产品成本。而本月发生的销售费用、管理费用和财务费用,作为经营管理费用应计入期间费用。

(3) 正确划分各个月份的费用

为了按月分析和考核产品成本和期间费用计划的完成情况,正确计算各月损益,还应将计入产品成本和期间费用的费用,划分为应由本月负担的费用和应由以后各月负担的费用:应由本月产品成本和期间费用负担的费用,应该全部计入本月产品成本和本月期间费用;本月发生,应由以后各月产品成本和期间费用负担的费用,应该记作预付账款、长期待摊费用等科目,分配计入以后各月产品成本和期间费用。

(4) 正确划分各种产品的费用

生产多种产品的企业,为了分析和考核某种产品成本计划的完成情况,应由本月产品成本负担的生产费用,还必须在各种产品之间进行划分。凡能分清应由某种产品负担的费用,应直接计入这种产品成本;分不清应由哪种产品负担的费用,即各种产品共同发生的费用,则应采用适当的分配方法分配计入各种产品成本。

(5) 正确划分完工产品和在产品的费用

月末,将各项生产费用计入各种产品之后,如果该种产品已全部完工,那么,这种产品的生产费用之和就是该种产品的完工产品成本。如果该种产品未全部完工,那么,这种产品的生产费用之和就是该种产品的月末在产品成本。如果该种产品既有完工产品又有在产品,那么这种产品的各项生产费用,还应采用适当的分配方法在完工产品与月末在产品之间进行分配,以便计算完工产品成本和月末在产品成本。

(二) 费用要素和产品成本项目

为了正确合理地组织产品成本和期间费用的计算,对企业生产经营过程中发生的各种费用可以按照不同的标准进行科学分类,其中最主要的是费用要素和产品成本项目两大类。

1. 费用要素

产品的生产过程,也是劳动对象、劳动手段和活劳动的耗费过程。因此,企业生产经营过程中发生的各种费用可分为劳动对象方面的费用、劳动手段方面的费用和活劳动方面的费用三大类,称为企业费用的三要素。为了具体地反映企业一定时期各种费用的构成和水平,还应在此分类的基础上,将费用进一步划分为以下九个费用要素:

(1) 外购材料,指企业耗用的一切从外部购进的原料及主要材料、半成品、辅助材料、包装物、修理用备件和低值易耗品等。

(2) 外购燃料,指企业耗用的一切从外部购进的各種燃料,包括固体、液体、气体燃料等。

(3) 外购动力,指企业耗用的从外部购进的各種动力。

(4) 工资,指企业应计入产品成本和期间费用的职工工资。

(5) 计提的职工福利费,指企业按照工资总额的规定比例计提的职工福利费。

(6) 折旧费,指企业按照规定计算的固定资产折旧费。出租固定资产的折旧费不包括在内。

(7) 利息费用,指企业应计入财务费用的借款利息费用支出减去存款利息收入后的净额。

(8) 税金,指应计入企业管理费用的各种税金,包括房产税、土地使用税、车船使用税、印花税等。

(9) 其他费用,指不属于以上各要素的费用,例如邮电费、差旅费、租赁费、保险费、外部加工费等。

按照上列费用要素反映的费用，称为要素费用。

费用分成要素费用的作用在于：可以反映企业在一定时期内发生了哪些费用，数额各是多少，据以分析各个时期费用的结构和各种费用支出的水平；由于这种分类反映了外购材料和燃料费用以及职工工资的实际支出，因而可以为编制材料采购资金计划和劳动工资计划、核定储备资金定额和考核储备资金周转速度提供资料。

2. 产品成本项目

制造业的各种费用按其经济用途分类，首先应分为生产经营管理费用和非生产经营管理费用。生产经营管理费用按能否计入产品成本分成计入产品成本的生产费用和不计入产品成本的期间费用。

(1) 计入产品成本的生产费用

计入产品成本的生产费用在生产过程中的用途也各不相同。有的直接用于产品生产，有的间接用于产品生产。为了具体地反映计入产品成本的生产费用的各种用途，还应将其进一步划分为若干个项目，即产品生产成本项目，简称产品成本项目或成本项目。

制造业一般应设立以下成本项目：

直接材料是指直接用于产品生产、构成产品实体的原料和主要材料以及有助于产品形成的辅助材料。

直接人工是指直接参加产品生产的工人工资和按生产工人工资一定比例计提的职工福利费。

制造费用是指车间（或分厂）在产品制造过程中发生的下列费用：

① 间接用于产品生产而没有专设成本项目的费用，例如机物料消耗、辅助工人工资、车间厂房折旧费等。

② 直接用于产品生产但不便于直接计入产品成本，因而没有专设成本项目的费用，例如机器设备的折旧费等。

③ 为组织管理生产所发生的费用，例如车间管理人员工资、办公费等。

另外，计入产品成本的生产费用按计入产品成本的方式不同，可以分为直接费用和间接费用。直接费用是指能够分清哪种产品所耗用，可以直接计入某种产品成本的费用，如某种产品领用的材料、生产某种产品的工人工资等。间接费用是指不能分清哪种产品所耗用，不能直接计入某种产品成本，而必须按照一定标准分配计入有关的各种产品成本的费用，如机物料消耗、辅助工人工资、车间厂房折旧费等。

(2) 不计入产品成本的期间费用

期间费用按其经济用途可分为销售费用、管理费用和财务费用。

销售费用是指企业在销售产品过程中发生的费用，以及为销售本企业产品而专设的销售机构的经费。它包括运输费、装卸费、包装费、广告费、展览费、委托代销费、保险费、租赁费、销售服务费以及专设销售机构人员的工资及福利费、差旅费、办公费、折旧费、修理费、物料消耗、周转材料摊销等费用。

管理费用是指企业行政管理部门为组织和管理生产经营活动而发生的各项费用。它包括管理人员工资及福利费、办公费、差旅费、折旧费、修理费、物料消耗、低值易耗品摊销、工会经费、职工教育经费、劳动保险费、待业保险金、董事会费、咨询费、审计费、诉讼费、排污费、绿化费、税金、土地使用费、技术转让费、无形资产摊销、开办费摊销、业务招待费、坏账损失、材料、产成品盘亏和毁损等费用。

财务费用是指为筹集生产经营资金而发生的各项费用。它包括银行借款利息支出、汇兑损失、金融机构结算手续费等费用。

3. 成本核算的一般程序

成本核算的一般程序是指对企业在生产经营过程中发生的各项费用按照成本核算的要求，逐步进行分配和归集，最后计算出各种产品的生产成本和各项期间费用。根据成本核算要求和费用分类的阐述，制造企业成本核算的一般程序是：

(1) 对企业在生产经营过程中发生的各项费用支出进行严格审核和控制，并按照国家的有关规定确定其应否计入产品成本和期间费用，以及应计入产品成本还是期间费用。即在区分生产经营管理费用和非生产经营管理费用的基础上，将生产经营管理费用划分为计入产品成本和计入期间费用两个部分。

(2) 正确处理费用的跨期摊提工作。将本月实际支出而应该留待以后月份摊销的费用计入预付账款、长期待摊费用等科目，并将以前列作待摊费用而应由本月负担的部分摊入本月成本、费用；将以前月份尚未开支但应由本月负担费用，预提计入本月的成本、费用。

(3) 将应计入本月产品成本的各项生产费用，在各种产品之间按照成本项目进行分配和归集，计算出按成本项目反映的各种产品的成本。

(4) 对于月末既有完工产品又有在产品的产品，将该种产品的生产费用（月初在产品生产费用与本月生产费用之和），在完工产品与月末在产品之间进行分配，计算出完工产品成本与月末在产品成本。



（三）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

为了进行成本核算，企业一般应设置“生产成本”总分类账户，在此总分类账户下分设“基本生产成本”、“辅助生产成本”两个二级账户，分别核算基本生产成本和辅助生产成本。为减少二级账户，简化会计分录，也可分设“基本生产成本”、“辅助生产成本”两个总分类账户。为了核算车间为组织生产发生的各项间接费用，应设置“制造费用”总分类账户。

（1）“基本生产成本”账户

基本生产是指为完成企业主要生产目的而进行的产品生产。为了归集进行基本生产所发生的各项生产费用和计算基本生产产品成本，应设置“基本生产成本”总分类账户。该账户借方登记企业为进行基本生产而发生的各项费用；贷方登记完工入库的产品成本；期末余额在借方，为月末在产品成本，即生产过程中占用的在产品资金。该账户按产品品种或产品批别、生产步骤等成本计算对象设置生产成本明细账（或称基本生产明细账、产品成本计算单），明细账按产品成本项目分设专栏或专行进行明细登记。

（2）“辅助生产成本”账户

辅助生产是指为基本生产服务而进行的产品生产和劳务供应，例如工具、模具修理用备件等产品的生产和修理、运输、供电、供水等劳务的供应。辅助生产提供的产品和劳务，有时也对外销售，但这不是它的主要目的。为了归集进行辅助生产所发生的各项费用，计算辅助生产产品和劳务的成本，应设置“辅助生产成本”总分类账户。该账户借方登记为进行辅助生产而发生的各项费用；贷方登记完工入库产品的成本和分配转出的劳务费用；期末如有余额在借方，表示辅助生产在产品的成本。该账户应按辅助生产车间和生产的 product、劳务分设明细账，账中按辅助生产的成本项目或费用项目设专栏进行明细登记。

（3）“制造费用”账户

为了核算企业为生产产品和提供劳务而发生的各项制造费用，应设置“制造费用”总分类账户。该账户的借方登记实际发生的制造费用；贷方登记分配转出的制造费用；除季节性生产企业外，该账户月末应无余额。“制造费用”账户应按车间、部门设置明细账，明细账内按费用项目设专栏进行明细登记。

2. 账务处理程序

结合成本核算的一般程序和成本核算的主要账户，制造业成本核算的一般程

序是：

(1) 归集和分配各项要素费用，从相关资产（如原材料、累计折旧、银行存款等）和负债（如应付工资、应付福利费、应付账款等）账户的贷方转入各成本、费用账户的借方。

(2) 按权责发生制的要求，将应由本期负担的摊提费用分配计入成本费用，从预付账款、长期待摊费用的贷方转入各成本、费用账户的借方。

(3) 分配辅助生产费用。将归集的辅助生产费用从其账户的贷方转入成本、费用账户的借方。

(4) 分配制造费用。将归集的制造费用从其账户的贷方转入基本生产成本账户的借方。

(5) 将基本生产成本账户归集的产品成本在本期完工产品和期末在产品之间分配，将完工产品成本从基本生产成本账户的贷方转入库存商品账户的借方。

二、要素费用的归集和分配

（一）要素费用分配的一般方法

1. 要素费用分配的一般方法

产品制造过程中耗用的各项要素费用，应采用一定的方法计入产品成本中。凡是为某种产品所消耗并能确认其负担数额的直接费用，都应直接计入该产品的成本；凡是为几种产品共同耗用或无法确定为哪种产品所消耗的间接费用，应按照一定标准分配计入有关的各种产品成本。对于只生产一种产品的企业来说，所发生的生产费用都是直接费用，可直接计入该种产品的生产成本，并登记在生产成本明细账的有关成本项目。对于生产多种产品的企业，则必须区分直接费用和间接费用，直接费用直接计入各产品成本，间接费用则在有关账户先行归集，定期按一定标准分配计入各产品成本。分配间接费用的标准，主要有三类：

- (1) 成果类，如产品的重量、体积、产量、产值等。
- (2) 消耗类，如生产工时、生产工人工资、机器工时、原材料消耗量等。
- (3) 定额类，如定额消耗量、定额费用等。

分配间接费用的计算公式，可以概括为：

$$\text{费用分配率} = \frac{\text{待分配费用总额}}{\text{分配标准总额}}$$

某种产品或某分配对象应负担的费用 = 该产品或对象的分配标准额 × 费用分配率

从理论上说, 各项要素费用应根据有关原始凭证编制记账凭证, 登记有关费用、成本账簿。在实际工作中, 各种费用发生频繁, 凭证数量很多。如果按每一原始凭证所反映的内容逐笔登记或逐笔分配登记, 核算的工作量太大。为简化核算, 一般不根据原始凭证逐笔编制记账凭证登记账簿, 而是按费用的用途或发生地进行汇总, 定期编制各种费用分配表, 据以编制记账凭证, 登记有关成本费用总账及明细账。

(二) 材料费用的归集和分配

制造企业生产中消耗的各种材料, 包括原料及主要材料、辅助材料、燃料、修理用备件及外购半成品等, 按其来源, 有外购的也有自制的。进行材料费用的核算, 首先要将本期耗用的材料费用予以归集, 进行材料发出的核算, 再根据发出材料的用途, 分配材料费用, 将其计入各种产品成本和各经营管理费用。

1. 材料费用的归集

本期耗用的材料费用的归集, 应根据领料单、限额领料单和领料登记表等发料凭证进行。会计部门应该对发料凭证所列材料的种类、数量和用途进行审核, 只有经过审核无误的发料凭证才能据以发料, 并作为材料发出、归集本期原材料耗用的原始凭证。为加强对材料费用的控制和核算, 对于为生产产品所用并有消耗定额的原材料, 应实行限额领料制度, 采用限额领料单。限额以内的材料根据限额领料单领用, 超过限额的材料领用, 应另填领料单, 说明理由并经主管人员批准后才能领料。

生产车间已领未用的余料, 应编制退料单, 据以退回仓库。对于已领未用但下月需要继续耗用的材料, 可采用“假退料”办法, 即材料实物不动, 同时编制一份本月退料单和一份下月的领料单, 表示该项余料一方面退库冲减本月发出材料数量和金额, 另一方面又作为下月份的领料出库。

为进行材料的收发和结存的明细核算, 企业应按材料的品种、规格设立材料明细账, 根据收发凭证及退料凭证登记收发材料的数量和金额, 并根据期初结存数量和金额及本期收发材料的数量和金额, 计算归集本期耗用的原材料费用及期末结存的原材料数量和金额。

企业材料收发结存的核算, 可按照材料的实际成本计价进行, 也可在“原材料”账户中按计划成本核算, 月末应把本期耗用的原材料计划成本通过发出成本差