

21世纪高职高专精品教材 会计系列 ●

CHENG BEN KUA JI LUN

成本会计理论 与实训

主编 李素其 姜明霞

中国人民大学出版社

YUSHIXUN

21 世纪高职高专精品教材·会计系列

成本会计理论与实训

主 编 李素其 姜明霞
副主编 闫 佳 张永欣

中国人民大学出版社
· 北京 ·

图书在版编目 (CIP) 数据

成本会计理论与实训/李素其, 姜明霞主编
北京: 中国人民大学出版社, 2010
21 世纪高职高专精品教材·会计系列
ISBN 978-7-300-12305-9

- I. ①成…
II. ①李…②姜…
III. ①成本会计-高等学校: 技术学校-教材
IV. ①F234.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2010) 第 110979 号

21 世纪高职高专精品教材·会计系列

成本会计理论与实训

主 编 李素其 姜明霞

副主编 闫 佳 张永欣

出版发行 中国人民大学出版社

社 址 北京中关村大街 31 号

邮政编码 100080

电 话 010-62511242 (总编室)

010-62511398 (质管部)

010-82501766 (邮购部)

010-62514148 (门市部)

010-62515195 (发行公司)

010-62515275 (盗版举报)

网 址 <http://www.crup.com.cn>

<http://www.ttrnet.com> (人大教研网)

经 销 新华书店

印 刷 北京民族印务有限责任公司

规 格 170mm×228mm 16 开本

版 次 2010 年 8 月第 1 版

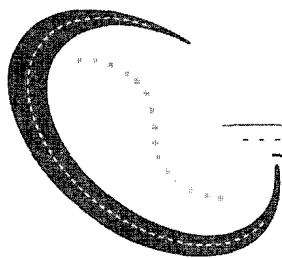
印 张 14.25

印 次 2010 年 8 月第 1 次印刷

字 数 270 000

定 价 25.00 元

版权所有 侵权必究 印装差错 负责调换



前言

为适应职业教育工学结合一体化课程改革的需要,更好地培养应用型会计人才,贴近服务对象、服务领域,满足各类职业教育专业教学的实际需要,在总结会计专业教学实践经验的基础上,结合我们为适应高职教育教改目标所做的一些探索,我们组织编写了适用于会计职业教育的《成本会计理论与实训》教材。

本教材根据“以就业为导向,以服务为宗旨,以职业能力为本位,以职业实践为主线,面向一线”的现代职业教育理念,突破传统会计专业成本会计课程体系,依照中小型制造企业成本会计工作岗位分类,以典型工作任务所需要的全部知识和技能为单元,进一步突出单元设计和项目教学主线,目的在于使学生学习之后,可以直接上岗实操。

该教材具有以下特点:

1. 立足中小型企业主流业务,目标定位明确。
2. 按照成本会计岗位设置,基于典型业务构建每一个项目单元。
3. 以强化技能培养为重点,尽可能做到与企业实际工作相一致。
4. 采用全仿真单据、发票、凭证、账簿等资料,系统反映制造型企业成本核算流程中的典型业务和工作过程,实践性和可操作性强,有利于学生上手和实操。同时对每一个项目实训给出了答案以供参考。
5. 教材安排了“项目知识点”、“边学边做”、“项目实训”、“上岗实操”等内容,在“温馨提示”和“学习目标”的引领下轻松展开学习,有利于进行教学互动和增强学生的学习兴趣。

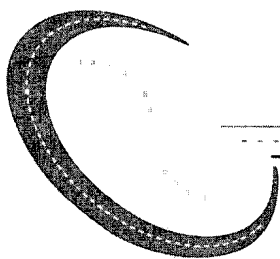
本书在编写过程中参考并吸收了有关法规制度、教材和书籍的相关内容。在教材编撰过程中，河北天健会计师事务所王树新注册会计师、河北指南针税务师事务所郭桂林注册税务师给予了大力支持，在此说明并致谢。

本书由李素其、姜明霞任主编；闫佳、张永欣任副主编；王燕、吴健、田亮参编。李素其负责编写成本会计岗位概述和项目一、二；姜明霞负责编写项目三、四和十三；张永欣负责编写项目五、七；闫佳负责编写项目八、九、十；王燕负责编写项目六、十一；吴健负责编写项目十二；田亮负责教师授课 PPT。全书由李素其总纂和审核。另外，为保证该套书的质量，特设了编委会，主任：赵志恒；主审：孟华兴、于树中；编委会委员（按姓氏拼音字母为序）：黄瑞芳、胡生夕、李敏华、李素其、李新、任静、司宇佳、吴书博、张晓。

限于编者专业水平和实践经验，书中疏漏和差错在所难免，敬请读者批评指正。

编者

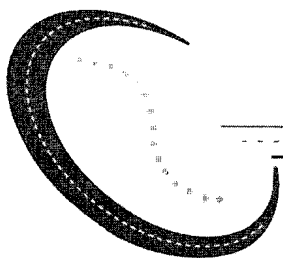
2010 年 6 月



目 录

开 篇 成本会计岗位概述.....	(1)
一、成本会计的业务内容.....	(2)
二、成本会计的岗位职责.....	(2)
三、成本会计岗位的典型工作任务.....	(3)
四、边学边做答案.....	(5)
项目一 材料费用分配.....	(6)
一、项目知识点.....	(6)
二、项目实训一	(10)
三、项目实训二	(25)
项目二 应付职工薪酬费用分配	(28)
一、项目知识点	(28)
二、项目实训	(34)
项目三 折旧等其他费用分配	(43)
一、项目知识点	(43)
二、项目实训一	(48)
三、项目实训二	(53)
项目四 辅助生产费用归集与分配	(55)
一、项目知识点	(55)
二、项目实训一	(65)

三、项目实训二	(73)
项目五 制造费用归集与分配	(75)
一、项目知识点	(75)
二、项目实训一	(82)
三、项目实训二	(87)
项目六 损失性费用归集与分配	(90)
一、项目知识点	(90)
二、项目实训	(96)
项目七 生产费用在完工产品与在产品之间的分配	(100)
一、项目知识点	(100)
二、项目实训一	(113)
三、项目实训二	(116)
四、项目实训三	(120)
五、项目实训四	(121)
项目八 品种法实训	(124)
一、项目知识点	(124)
二、项目实训	(136)
项目九 分批法实训	(144)
一、项目知识点	(144)
二、项目实训	(154)
项目十 综合逐步结转分步法实训	(158)
一、项目知识点	(158)
二、项目实训	(164)
项目十一 平行结转分步法实训	(168)
一、项目知识点	(168)
二、项目实训	(172)
项目十二 分类法和定额法	(175)
一、项目知识点	(176)
二、项目实训一	(184)
三、项目实训二	(188)
项目十三 成本报表编制与分析实训	(201)
一、项目知识点	(201)
二、项目实训	(215)
参考文献	(220)



开 篇

成本会计岗位概述

【温馨提示】

成本会计岗位是所有会计工作岗位中至关重要的一个，是保证企业经济正常运转的核心环节，对会计人员的技能要求较高，从基础开始扎实推进，你一定会成为这个岗位的行家里手！

【学习目标】

- 了解成本会计核算的主要内容
- 明确成本会计核算的岗位职责
- 学会正确划分各种费用界限
- 能够用生产费用归集与分配的方法处理业务
- 能够利用生产费用在完工产品和在产品之间分配的方法计算产品成本

成本是一个行为主体为达到预定的目标而发生的耗费，它表现为一定的人力、物力和财力的消耗。如物质生产部门在生产产品的过程中要消耗原材料，支付人员工资，开支管理费用等。这些耗费的货币表现形式，在会计中被称为费用，又可称其为广义的成本。不同行业的会计对成本的处理是不同的。

一、成本会计的业务内容

成本会计所研究的成本，主要是以营利为目的的单位所发生的各类成本费用。对发生的成本费用要进行分类、归集和分配，计算出产品的总成本与单位成本，并依据成本资料进行成本分析和成本考核，以加强成本管理，降低成本支出。主要包括：

（一）生产费用的归集和分配

（1）按照费用发生的不同地点和用途对发生的生产费用进行归集，登记生产成本（基本生产成本、辅助生产成本）、制造费用明细账等其他账簿。

（2）对那些不能直接计入产品成本的间接生产费用，采用一定的方法按照一定的标准进行分配，分摊计入相关产品成本。

（二）生产费用在完工产品和在产品之间的分配

（1）采用专门的方法将生产费用在完工产品和在产品之间进行分配，计算出完工产品总成本和在产品成本。

（2）编制生产成本计算表，结转完工产品成本。

二、成本会计的岗位职责

（一）成本会计岗位设置

企业要根据生产类型的特点、经营规模的大小、成本管理的要求合理设置成本会计机构。可以在会计机构中设置成本核算部（处、科或者组），小型企业可以仅设置成本核算会计岗位，负责企业的成本核算与管理。

（二）成本会计岗位职责

1. 基本职责

（1）按照国家法律、法规、公司财会制度和成本管理有关规定，负责拟定企业成本核算实施细则，在上级批准后组织执行。

（2）确定各类成本定额及标准，进行相关费用的归集和分配，按成本计算对象进行成本核算。

(3) 积极会同有关人员对企业重大项目、产品等进行成本预算、编制项目成本计划,提供有关的成本资料。

(4) 做好相关成本资料的整理、归档工作。

2. 日常工作职责

(1) 负责填制、受理生产费用相关原始凭证,核对当期的月度计划,对预算超支部门进行督察指导,确保成本、费用计划的实现。

(2) 对本月发生的各项成本费用进行归集、分配和结转。

(3) 负责编制成本、费用报表,进行成本费用的分析和考核。

三、成本会计岗位的典型工作任务

企业在生产经营过程中发生的支出有不同的用途,需要按照其用途进行划分,确定其最终的归属。因此,产品成本的计算过程实际上是对发生的费用进行不断的划分、归集和分配的过程。通过费用的划分,以分清各种费用的界限:(1) 分清生产经营管理费用(费用性支出)与非生产经营管理费用(非费用性支出)的界限;(2) 分清生产费用与期间费用的界限;(3) 分清本期费用与后期费用的界限;(4) 分清各种产品应负担费用的界限;(5) 分清完工产品与月末在产品费用的界限。

综上所述,可绘制费用界限划分图 0—1 如下。

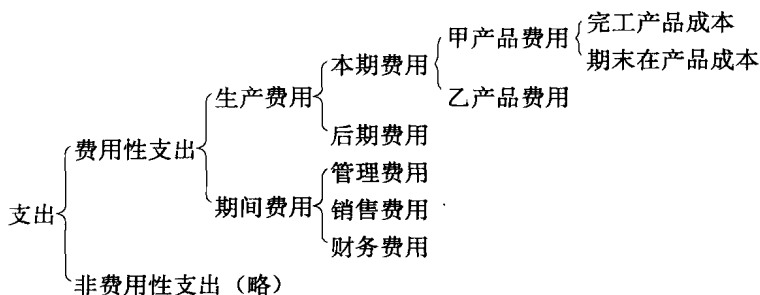


图 0—1 费用界限划分图

(一) 典型工作任务一：生产费用的归集和分配

工业企业在生产经营过程中会发生各种各样的支出,如材料物资、人工费用和水电费用的消耗等等。在这些消耗中只有生产过程中发生的费用才能计入产品成本,其他的消耗则属于非生产性支出,需要计入期间费用而反映在当期损益中。通过生产费用的归集和分配来确定哪些费用可以计入产品成本,哪些费用不能计入产品成本。直接能计入产品成本的则直接记入有关生产成本明细账进行归

集核算；不能直接计入产品成本的则需要先归集，再按照一定的标准进行分配记入有关生产成本明细账。

1. 材料费用的归集

企业在生产活动中耗用的材料费用，是根据领退料凭证，按照材料的用途归集和分配的。材料费用主要包括：（1）外购材料，如原料及主要材料、半成品等；（2）外购燃料，包括固体、液体、气体等；（3）外购动力，如电力等。对于应计入产品成本的工业生产用料，应按照产品品种和成本项目归集和分配。

2. 材料费用的分配

在实际工作中，材料费用的分配一般是通过“材料费用分配表”进行的，分配表应该按照材料的用途和材料的类别，根据归类后的原始凭证编制。如果材料按计划成本核算，还应分配材料成本差异。

对于几种产品共同耗用的材料费用，应采用一定的分配方法在耗用对象之间进行分配。



边学边做

春兴集团本月生产 A、B 两种产品共同领用耗材 500 千克，耗材每千克 60 元，本月 A 产品投产 3 000 件、B 产品投产 2 000 件。该企业按照投产产品数量分配共耗材料。计算共耗材料分配率及各产品应分配的材料费用。

实际工作中，此项工作由材料岗位会计负责完成。

3. 工资费用的归集和分配

直接参与产品生产的工人发生的能分清耗用对象的工资费用直接计入产品成本；几种产品共同发生的工资费用应采用一定的方法在不同产品之间进行分配。

实际工作中，此项工作由工资岗位会计负责完成。

4. 辅助生产费用的归集和分配

企业发生的辅助生产费用一般先在辅助生产明细账中归集，然后采用一定的方法在各受益对象之间进行分配。

5. 制造费用的归集和分配

实际工作中，制造费用是按照基本生产车间分项目来归集的，期末按照一定的方法在各受益对象之间进行分配。

（二）典型工作任务二：生产费用在完工产品和在产品之间分配的方法

（1）企业全部生产费用与完工产品成本、在产品成本之间的关系如下：

月初在产品成本+本月生产费用=本月完工产品成本+月末在产品成本
可以采用专门的方法将生产费用在完工产品和在产品之间进行分配，计算出完工产品总成本和在产品成本。

总体而言，确定完工产品成本的方法有：

1) 先确定月末在产品成本，再倒挤出完工产品成本。包括：不计在产品成本法、在产品按年初数固定计算法、在产品按原材料费用计价法、在产品按完工产品成本计算法、在产品按定额成本计价法。

2) 将本月生产费用之和按照一定比例在完工产品和月末在产品之间进行分配，同时求得完工产品成本和月末在产品成本。包括：定额比例法、约当产量比例法。

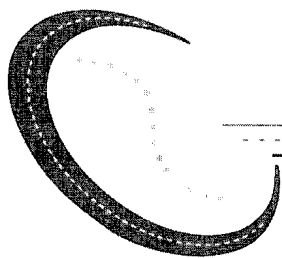
(2) 编制生产成本计算表，结转完工产品成本。

四、边学边做答案

1. A、B 产品共耗材料分配率 $=500 \times 60 \div (3\,000 + 2\,000) = 6$ (元/件)

2. A 产品应分配材料费用 $=3\,000 \times 6 = 18\,000$ (元)

3. B 产品应分配材料费用 $=2\,000 \times 6 = 12\,000$ (元)



项目一

材料费用分配

【温馨提示】

巧妇难为无米之炊，构成企业产品的实体就是材料，材料费用往往构成产品成本的主要组成部分。对材料费用的归集和分配是成本会计中较为重要的基础性工作，难度虽然不大，但是对其他成本项目构成具有制约作用，边学边做，动起来吧！

【学习目标】

- 知道材料费用构成的主要内容
- 明确材料费用核算的岗位职责
- 会按照材料发生的用途和地点编制材料费用分配汇总表进行归集和分配
- 能够填制材料费用分配的记账凭证
- 会登记生产成本和制造费用明细账

一、项目知识点

（一）材料的分类

材料按其生产中的用途，可分为：原料及主要材料、辅助材料、外购半成

品、燃料、修理用备件、包装物、低值易耗品等。

相应账户的设置包括：“原材料”、“包装物”、“低值易耗品”、“燃料”等账户。

（二）材料消耗的计量与计价

1. 材料消耗的原始记录

领料凭证：领料单、限额领料单、领料登记表、退料单等。

2. 材料消耗量的计算

（1）连续记录法（永续盘存制）。材料的收入、结存、发出均逐笔登记入账。

（2）盘存计算法（实地盘存制）。材料出库不入账，当期材料消耗量通过期末盘点后倒挤算出。

本期材料耗用量＝期初结存量＋本期收入量－期末结存量

3. 消耗材料的计价

（1）材料按计划成本计价。设置“原材料”、“材料采购”、“材料成本差异”等账户。

消耗材料的实际成本＝消耗材料的计划成本＋消耗材料应分摊的成本差异

消耗材料的计划成本＝材料实际消耗量×计划单价

消耗材料应分摊的成本差异＝消耗材料的计划成本×材料成本差异率

材料成本差异率＝ $\frac{\text{月初结存材料的成本差异} + \text{本月收入材料的成本差异}}{\text{月初结存材料的计划成本} + \text{本月收入材料的计划成本}} \times 100\%$

（2）材料按实际成本计价。材料一般分批分次购入，其单价并不一致，材料发出时如何确定其单价？可采用以下方法：

先进先出法、后进先出法、全月一次加权平均法、移动加权平均法、个别认定法等。

（三）材料费用的分配

1. 分配原则

构成产品实体并能直接确定归属对象的材料费，应直接记入各产品成本明细账的“直接材料”成本项目；对于几种产品共同耗费的间接材料费，应选择适当的分配标准分配记入各产品成本明细账的“直接材料”成本项目。

2. 分配标准的合理与简便

合理性：所选择的分配标准与所应分配的费用大小有密切联系。

简便性：作为分配标准的资料容易取得。

3. 材料费用分配标准的类型

材料费用分配标准主要有：定额消耗量比例、系数比例、产品产量比例、重量比例、体积比例等。其中定额消耗量比例分配法较为常用，计算公式如下：

某种产品材料定额消耗量 = 该种产品实际产量 × 单位产品材料消耗定额

材料消耗量分配率 = 材料实际总消耗量 ÷ 各产品材料定额消耗量之和

某种产品应分配的材料数量 = 该种产品的材料定额消耗量

× 材料消耗量分配率

某种产品应分配的材料费用 = 该种产品应分配的材料数量 × 材料单价

以上方法可考核材料消耗定额的执行情况，有利于加强成本管理。为了简化核算工作，也可采用按定额消耗量的比例直接分配材料费用的方法。公式如下：

某种产品材料定额消耗量 = 该种产品实际产量 × 单位产品材料消耗定额

材料费用分配率 = 材料实际总消耗量 × 材料单价

÷ 各产品材料定额消耗量之和

某种产品应分配的材料费用 = 该种产品的材料定额消耗量 × 材料单价



边学边做

某企业生产甲、乙两种产品，共同耗用某种材料1 200公斤，每公斤材料4元。甲产品的实际产量为140件，单件产品材料消耗定额为4公斤；乙产品的实际产量为80件，单件产品材料消耗定额为5.5公斤。试计算分配甲、乙产品各自应承担的材料费。

【解析】

方法一：

甲产品材料定额消耗量 = $140 \times 4 = 560$ （公斤）

乙产品材料定额消耗量 = $80 \times 5.5 = 440$ （公斤）

材料消耗量分配率 = $1\,200 \div (560 + 440) = 1.2$

甲产品应分配的材料数量 = $560 \times 1.2 = 672$ （公斤）

乙产品应分配的材料数量 = $440 \times 1.2 = 528$ （公斤）

合计 1 200（公斤）

甲产品应分配的材料费用 = $672 \times 4 = 2\,688$ （元）

乙产品应分配的材料费用 = $528 \times 4 = 2\,112$ （元）

合计 4 800（元）

方法二：

甲产品材料定额消耗量 $=140\times4=560$ （公斤）

乙产品材料定额消耗量 $=80\times5.5=440$ （公斤）

材料费用分配率 $=(1\,200\times4)\div(560+440)=4.8$

甲产品应分配的材料费用 $=560\times4.8=2\,688$ （元）

乙产品应分配的材料费用 $=440\times4.8=2\,112$ （元）

合计 4 800（元）

4. 材料费用分配表的编制及其账务处理

（1）在实际工作中，材料费用的分配是通过编制材料费用分配表进行的。

（2）账务处理：直接用于产品生产的各种原材料费用，应直接记入“基本生产成本”总账及其所属明细账的“直接材料”成本项目；用于辅助生产的原材料费用，应记入“辅助生产成本”总账及其所属明细账的费用（或成本）项目；基本生产车间管理耗用的原材料费用，应记入“制造费用”总账及其所属明细账；厂部管理耗用的原材料费用，记入“管理费用”账户；产品销售耗用的原材料费用，记入“销售费用”账户。

几种产品共同消耗的材料需要按照材料费用分配标准分配计入有关账户中，如图 1—1 所示。

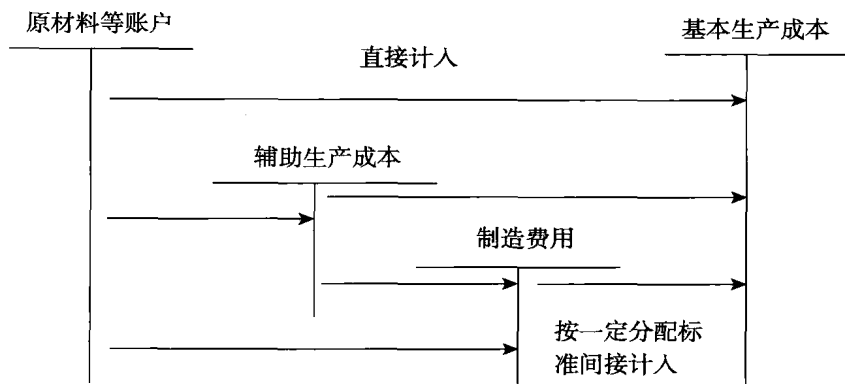


图 1—1 材料费用分配账户关系图

（四）燃料费用分配的核算

其程序和方法与材料费用分配基本相同。

（1）在燃料费用占产品成本比重较大的情况下，产品成本明细账中应单独设置“燃料及动力”成本项目；存货核算应增设“燃料”一级账户；燃料费用分配

表应单独编制。

(2) 在燃料费用占产品成本比重较小的情况下, 产品成本明细账中无须单独设“燃料及动力”成本项目, 应将燃料费用直接记入“直接材料”成本项目; 存货核算中“燃料”可作为“原材料”账户的二级账户进行核算; 燃料费用分配可在材料费用分配表中加以反映。

(五) 低值易耗品摊销的核算

1. 摊销额处理

领用时, 其价值损耗应计入成本、费用中。因其摊销金额较小, 无须专设成本项目, 因此, 产品生产用的低值易耗品摊销额记入“制造费用”账户; 厂部管理用的低值易耗品摊销额记入“管理费用”账户; 辅助生产用的低值易耗品摊销额记入“辅助生产成本”账户。

2. 摊销方法: 一次摊销法、分次摊销法

一次摊销法(适于单位价值较低、使用期限较短的低值易耗品)。领用时, 其价值一次计入当期成本、费用, 即借记“制造费用”、“管理费用”、“辅助生产成本”等账户, 贷记“低值易耗品”账户。

报废时, 其残料价值冲减有关成本、费用, 即借记“原材料”等账户, 贷记“制造费用”、“管理费用”等账户。

二、项目实训一

(一) 项目实训目的

训练材料费用的归集和分配, 学会填制相关凭证并登记账簿。

(二) 项目实训资料

1. 企业概况

冀兴机械厂是一家多步骤大批量生产电动机的小型国有企业, 拥有固定资产 420 万元。职工 100 多人, 该厂有 3 个基本生产车间: 一车间为铸造车间, 二车间为加工车间, 三车间为装配车间, 另设有机修和供汽两个辅助生产车间为基本生产车间提供修理、动力和采暖需求。

该厂生产的电动机有 M110 和 M120 两种型号, 其生产流程为“铸造→加工→装配”。铸造车间铸造出各种铸件, 经检验合格交由自制半成品库验收; 加工车间从半成品库领用铸件进一步加工后, 直接交装配车间; 装配车间将加工车