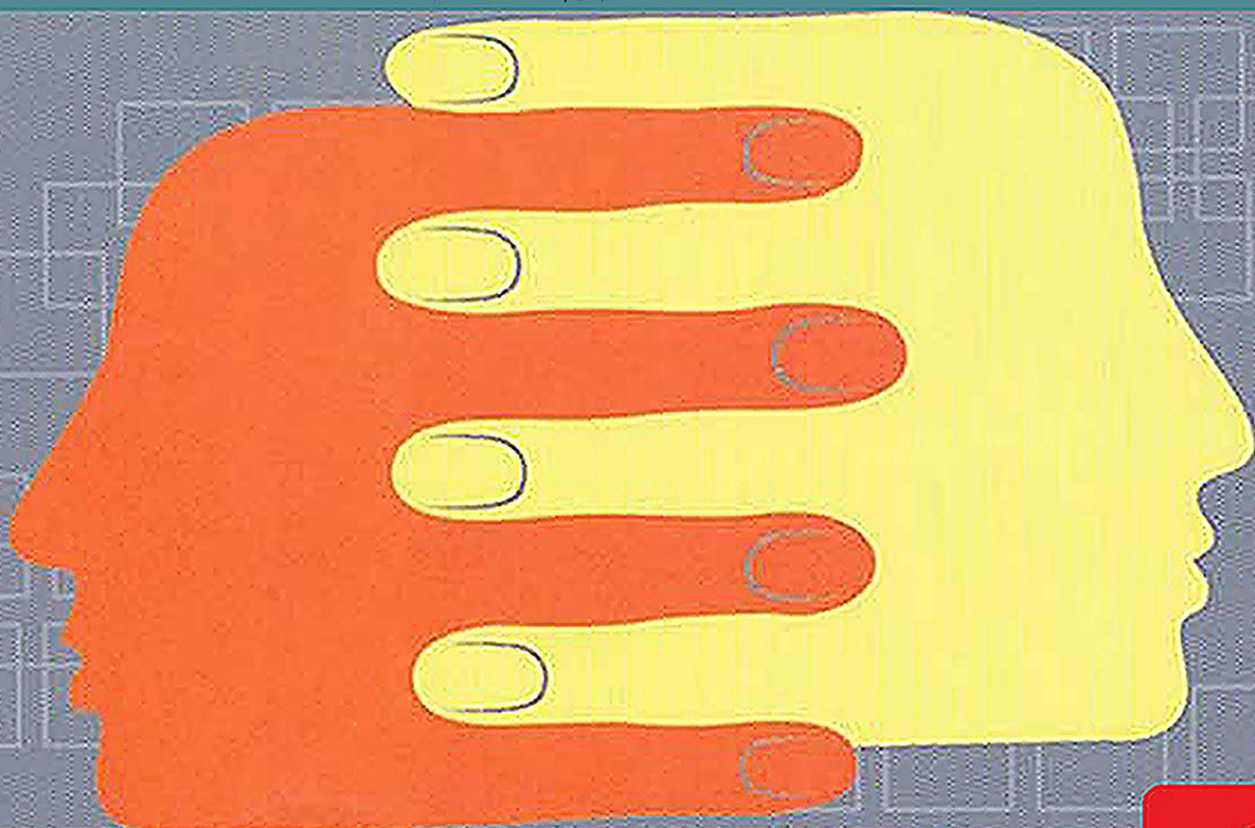


成本会计实训教程

主 编 包燕萍



重庆大学出版社



高等学校经济管理类专业应用型本科系列规划教材

成本会计实训教程

主 编 包燕萍
副主编 王欢欢 詹 静

重庆大学出版社

内容提要

本书通过模拟制造业企业成本核算的相关业务,培养学生理解成本会计核算的专业技术与操作方法,系统性地掌握制造业企业产品成本核算的一般流程、成本费用的分配与归集方法、基本的成本核算技术与计算方法、成本报表的编制和分析方法,为后续课程的学习和将来的会计工作储备必要的成本会计知识和专业技能。

图书在版编目(CIP)数据

成本会计实训教程/包燕萍主编. -- 重庆:重庆大学出版社, 2018. 8
高等学校经济管理类专业应用型本科系列规划教材
ISBN 978-7-5689-1244-0

I. ①成… II. ①包… III. ①成本会计—高等学校—教材 IV. ①F234.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2018)第 166631 号

成本会计实训教程

主 编 包燕萍

副主编 王欢欢 詹 静

责任编辑:顾丽萍 版式设计:顾丽萍

责任校对:杨育彪 责任印制:张 策

*

重庆大学出版社出版发行

出版人:易树平

社址:重庆市沙坪坝区大学城西路 21 号

邮编:401331

电话:(023) 88617190 88617185(中小学)

传真:(023) 88617186 88617166

网址:<http://www.cqup.com.cn>

邮箱:fxk@cqup.com.cn (营销中心)

全国新华书店经销

重庆市正前方彩色印刷有限公司印刷

*

开本:787mm×1092mm 1/16 印张:6.5 字数:189 千 插页:8 开 4 页

2018 年 8 月第 1 版 2018 年 8 月第 1 次印刷

印数:1—2 000

ISBN 978-7-5689-1244-0 定价:20.00 元

本书如有印刷、装订等质量问题,本社负责调换

版权所有,请勿擅自翻印和用本书

制作各类出版物及配套用书,违者必究

前 言

成本会计课程属于会计专业主干课程之一,是会计学中的一个重要分支。成本会计以企业生产过程的生产费用以及经营过程的期间费用为核算对象,主要提供产品成本和劳务成本以及经营管理费用方面的信息,为企业的成本管理与控制工作提供依据。

成本会计是一门技术性和操作性很强的课程,因此需要通过实验性教学,以提高学生的实际操作能力。《成本会计实训教程》是在理论教学的基础上,通过模拟仿真实际业务的操作,使学生能够熟练运用成本会计的基本概念、基本理论和基本方法,掌握处理成本会计业务工作的基本能力,培养学生对所学成本会计知识的认识与理解。

本书通过模拟制造业企业成本核算相关业务,使学生能够掌握成本会计核算的专业技术与操作方法,系统性地掌握制造业企业产品成本核算的一般流程、成本费用的分配与归集方法、基本的成本核算技术与计算方法、成本报表的编制和分析方法,为后续课程的学习和将来的会计工作储备必要的成本会计知识和技能。

本书由包燕萍担任主编,由王欢欢和詹静担任副主编。具体编写分工如下:王欢欢编写第一部分“成本会计工作岗位相关介绍”;詹静编写第二部分“成本会计基本理论知识”中的第一节、第二节内容;包燕萍编写第二部分“成本会计基本理论知识”中的第三节、第四节、第五节、第六节、第七节、第八节内容以及第三部分“成本会计核算基本程序实训”;第四部分的成本会计实训材料由包燕萍、王欢欢、詹静共同完成。该书在编写过程中得到了学院领导和会计学专业教研室成员的大力支持,在此对在本书出版过程中给予帮助的全体工作人员表示衷心的感谢!

本书在编写过程中参阅了成本会计相关的理论教材和文献资料,实地调研了制造业企业的成本核算方法和账务处理流程,在此对原文献的作者、财务工作者给予的理论及技术支持致以诚挚的谢意!

编 者
2018 年 4 月

目 录

第一部分 成本会计工作岗位相关介绍

第一节 什么是成本会计	1
第二节 为什么需要成本会计	2
第三节 成本会计工作岗位介绍	3

第二部分 成本会计基本理论知识

第一节 成本的相关概念简介	5
第二节 成本会计核算的要求和一般程序	8
第三节 制造业企业要素费用的归集和分配	14
第四节 辅助生产费用的归集和分配	24
第五节 制造费用的归集和分配	26
第六节 生产费用在完工产品和在产品之间的分配方法	29
第七节 产品成本核算的基本方法	32
第八节 成本报表的编制和分析	34

第三部分 成本会计核算基本程序实训

第一节 实训的基本要求及评价方法	39
第二节 制造业企业成本核算案例简介	40
第三节 企业相关成本核算资料	43

第四部分 成本会计核算实训用纸	61
------------------------------	-----------

第一部分

成本会计工作岗位相关介绍

第一节 什么是成本会计

一、成本会计

在早期成本会计阶段,研究成本会计的专家劳伦斯(W. B. Lawrence)对成本会计的定义是:“成本会计就是应用普通会计的原理、原则,系统地记录某一工厂生产和销售产品时所发生的一切费用,并确认各种产品或服务的单位成本和总成本,以供工厂管理当局决定经济的、有效的和有利的产销政策时参考。”

到了近代成本会计阶段,成本会计又被英国会计学家杰·贝蒂(J. Batty)定义为:“成本会计是用来详细描述企业在预算和控制它的资源(指资产、设备、人员及所耗的各种材料和劳动)利用情况方面的原理、惯例、技术和制度的一种综合术语。”

在现代会计阶段,成本会计的含义又有了新的发展,一般认为,“现代成本会计是成本会计与管理会计的直接结合,它根据成本核算和其他资料,采用现代数学和数理统计的原理和方法,针对不同业务,建立起数量化的管理技术,用来帮助人们按照成本最优化的要求,对企业的生产经营活动进行预测、决策、控制、分析、考核,促使企业的生产经营实现最优运转,从而大大提高企业的竞争能力和适应能力”。

二、成本会计核算的对象

一般而言,成本会计的对象可以概括如下:

(1) 各行业企业经营业务的成本。企业经营业务的成本因行业特点而具有不同的内容,如产品制造成本、商品购销成本、建筑施工成本、客货运输成本等。

(2) 经营过程中的期间费用(包括销售费用、管理费用、财务费用)。

(3) 各种专项成本。如质量成本、责任成本等。

三、成本会计的特征

- (1) 成本的对象化——企业为达到特定的目标而消耗相关的资源。
- (2) 成本会计有助于企业资源的详细计划和有效的控制利用。

第二节 为什么需要成本会计

一、企业在生产经营过程中产生的成本费用

企业在生产经营过程中一定会发生各种各样的人力、物力的耗费,耗费的目的是为了获得一定的成果,如在采购阶段,一切耗费都是为了取得保证生产所需要的劳动对象——材料;在生产阶段,一切耗费都是为了生产出合乎社会需要的产品;在销售阶段,一切耗费又都是为了获得销售收入和盈利,如图 1.1 所示。在市场经济条件下,上述耗费的总和,必须以货币形式表现出来,这些耗费的货币表现,称为费用,费用是形成成本的基础。

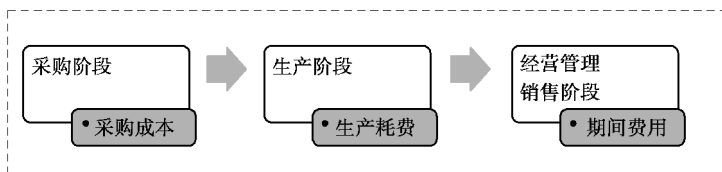


图 1.1 企业在生产经营过程中产生的成本费用

二、为什么需要成本会计

- (1) 通过成本计算可以核算和监督生产过程中所发生的各种费用,是否超支或节约,并据以确定企业的盈亏。
- (2) 做好成本计算工作可以如实地反映资金运动的情况。
- (3) 做好成本计算工作有利于改善企业经营管理。
- (4) 做好成本计算工作可以为制定价格提供依据。
- (5) 做好成本计算工作是保证企业生产耗费得以补偿的重要手段。

由于工业企业生产经营过程分为三个阶段,在这三个阶段中都会发生各种耗费,都有成本计算问题,因此成本计算在工业企业中又分为采购阶段材料采购成本的计算,生产阶段生产成本的计算,销售阶段销售成本的计算。但由于生产阶段生产耗费的多样性和生产过程的复杂性,使生产成本的计算较之其他两个阶段成本计算要复杂得多,因此典型的成本计算是指产品生产成本的计算,材料采购成本的计算是生产成本计算的准备,销售成本的计算又是生产成本计算的必要补充。

第三节 成本会计工作岗位介绍

一、财务部门组织结构图

企业根据自身的业务类型和规模设置财务部门各相关岗位,一般而言,财务部门组织结构如图 1.2 所示。

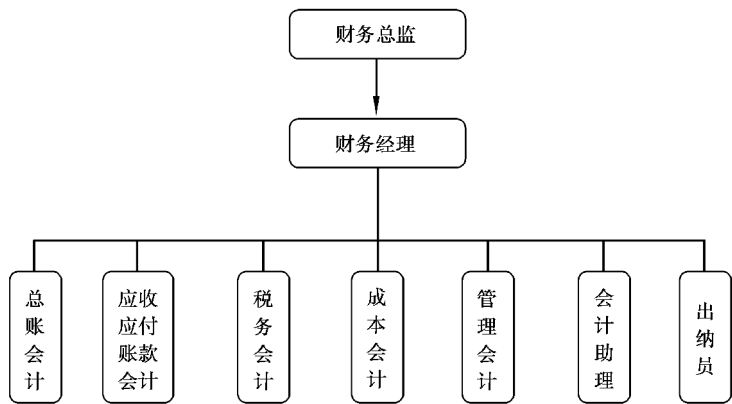


图 1.2 财务部门组织结构图

二、成本会计的基础工作

1. 健全原始记录

原始记录是指按照规定的格式,对企业的生产、技术经济活动的具体事实所做的最初书面记载。它是进行各项核算的前提条件,是编制费用预算,严格控制成本费用支出的重要依据。成本会计有关的原始记录主要包括以下内容:

- (1) 反映生产经营过程中物化劳动消耗的原始记录。
- (2) 反映活劳动消耗的原始记录。
- (3) 反映在生产经营过程中发生的各种费用支出的原始记录。
- (4) 其他原始记录。

2. 健全存货的计量、验收、领退和盘点制度

为了保证入库材料物资的数量与质量,必须搞好计量与验收工作,准确的计量和严格的质量检测是保证原始记录可靠性的前提;对材料物资还得进行定期或不定期的清查盘点,进行账面调整,以保证库存材料物资的真实性,确保成本中的材料等费用更加准确。

3. 实施有效的定额管理

定额是指在一定的生产技术组织条件下,对人力、财力、物力的消耗及占用所规定的数

量标准。科学先进的定额,是对产品成本进行预测、核算、控制和考核的依据。

与成本核算有关的消耗定额,主要包括工时定额、产量定额、材料、燃料、动力、工具等消耗的定额,有关费用的定额如制造费用的预算等。

定额制定后,为了保持它的科学性和先进性,还必须根据生产的发展、技术的进步、劳动生产率的提高,进行不断的修订,使它为成本管理与核算提供客观的依据。

4. 建立适合企业内部的结算价格

在生产经营过程中,企业内部各单位之间往往会相互提供半成品、材料、劳务等,为了分清企业内部各单位的经济责任,明确各单位工作业绩以及总体评价与考核的需要,应制定企业内部结算价格。

第二部分

成本会计基本理论知识

第一节 成本的相关概念简介

一、成本的相关概念

1. 成本的基本概念

广义上,成本是指为了达到特定目的而发生或应发生的价值牺牲。它可以用货币单位加以衡量。

狭义上的成本仅指产品成本,是指企业为生产一定种类、一定数量的产品所发生的各项生产费用的总和。产品成本是指制造一定数量、一定种类的产品而发生的以货币表现的各种耗费。企业为生产产品在一定时期内发生的用货币表现的生产耗费,称为该期间的生产费用。

本期的生产费用与本期的完工产品成本是两个不同的概念。但它们是密切联系的,一定时期的生产费用是计算产品成本的基础,产品成本是对象化的生产费用。

2. 产品的价值 = $C + V + M$

$$\left. \begin{array}{l} \text{[(1) 生产中消耗的生产资料的价值}(C) \\ \text{(2) 劳动者为自己劳动所创造的价值}(V) \end{array} \right\} \boxed{C + V = \text{理论成本}}$$

|(3) 劳动者为社会创造的价值(M)

理论成本不考虑生产经营活动中偶然因素和异常情况的消耗,只对正常的物化劳动和活劳动消耗进行货币计量。

3. 现实成本

现实成本是理论成本的具体化。实际工作中所应用到的成本概念与理论成本是有一定差别的。在实际工作中,属于价值的前两部分消耗的损失性支出(如废品损失、停工损失),虽不能形成产品价值,也需要列入产品成本,才能使生产经营活动中的资金耗费得到必要的补偿。

4. 期间费用

销售费用、管理费用、财务费用,简称“三大期间费用”,由于大多数按时期发生,难以按产品归集,为了简化成本核算工作,在实际中不计入产品成本,而直接计入当期损益。

5. 成本的作用

成本的经济实质决定了成本在经济管理工作中具有十分重要的作用。

- (1) 成本是补偿生产耗费的尺度。
- (2) 成本是综合反映企业工作质量的重要指标。
- (3) 成本是制定产品价格的一项重要因素。
- (4) 成本是企业进行决策的重要依据。

二、成本会计的对象、职能和任务

1. 成本会计的含义

成本会计是会计学科的一个重要分支,它是以成本为对象的一种专业会计。

现代成本会计是成本核算与生产经营的直接结合,它是运用专门的管理技术和方法,以货币为主要计量单位,对生产经营过程中的劳动耗费,进行预测、决策、计划、控制、核算、分析和考核的一系列价值管理活动。

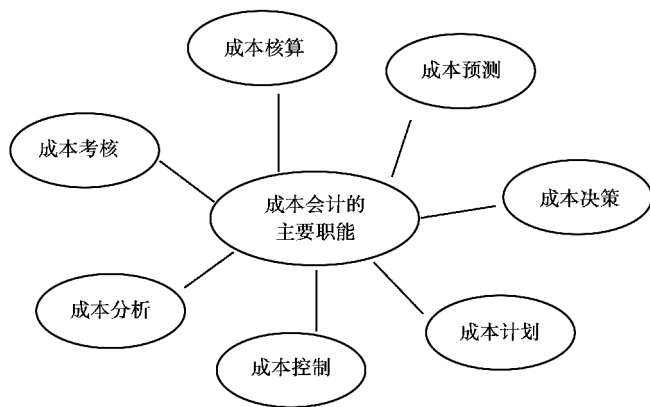
2. 成本会计的对象

(1) 成本会计的对象是指成本会计核算和监督的内容。概括来讲,成本会计的对象是各行业企业生产经营的业务成本和有关期间费用,简称成本、费用。

(2) 随着经济的发展与科技的进步,企业经营管理要求的提高,成本的概念和内容在不断发展、变化。随着成本概念的发展、变化,成本会计的对象也相应地发展、变化。现代成本会计的对象,应该包括各行业企业生产经营业务成本、有关的期间费用和各种专项成本。

3. 成本会计的主要职能

成本会计的主要职能包括成本核算(最基本的职能)、成本预测、成本决策、成本计划、成本控制(重要的职能)、成本分析、成本考核等,如图 2.1 所示。



成本核算是指对企业生产经营过程中发生的生产费用按照一定的方法和标准,根据成本计算对象进行归集和分配,计算出各成本计算对象的总成本和单位成本。成本核算既是

对企业生产经营过程中发生的生产耗费进行如实反映的过程,也是进行反馈和控制的过程。通过成本核算可以反映成本计划的完成情况,为下一期的成本计划、成本预测、成本决策提供资料,并为制定产品价格提供依据。

成本预测是指根据企业成本的有关历史数据及影响成本的经济技术因素的变化,考虑社会经济环境和企业拟改进的成本管理措施等,应用一定的技术、方法和模型对企业未来的成本水平及其发展趋势进行科学的估计。成本预测可就某种产品的成本进行预测,也可就企业的总成本进行预测。

成本决策是指在成本预测的基础上,采用定性或定量的方法,对有关方案进行比较、分析、判断,从中选出最优方案。

成本计划是指根据成本决策所确定的目标和成本预测的资料,具体规定计划期内产品的生产耗费和各种产品的成本水平,并提出为达到规定的成本水平所应采取的措施。成本计划是进行成本控制、成本分析和成本考核的依据。

成本控制是指根据事先确定的成本标准,在企业生产经营过程中,对成本费用的发生控制在预算限额之内,并将成本费用的预算数或成本标准和实际发生数进行比较、分析,找出差异产生的原因,进而提出解决成本管理问题的方法和措施。成本控制包括事前控制、事中控制和事后控制三个阶段,企业必须对这三个阶段都进行成本控制,而不能只重视某一方面,而忽视其他方面,否则将不能达到成本控制的效果。

成本分析是利用成本核算资料及其他有关资料,将本期实际成本与目标成本、上年同期实际成本、本企业历史先进水平、国内外同类产品先进成本水平进行比较,揭示产品成本的差异,分析产生差异的原因,以便提出改进措施、改善成本管理、降低成本耗费、提高经济效益的一种管理活动。

成本考核是指在成本分析的基础上,定期对成本计划及其他有关指标的实际完成情况进行总结和评价。通过成本考核奖励先进、惩罚落后,充分调动各责任中心积极性,不断挖掘企业潜力,提高企业经济效益。

4. 成本会计的任务

成本会计的任务是成本会计职能的具体化,也是人们期望成本会计应达到的目的和对成本会计的要求。从整体意义上说,成本会计的根本任务是促进企业尽可能节约生产过程中物化劳动和活劳动的消耗,不断提高经济效益。具体来说,成本会计的任务如图 2.2 所示。

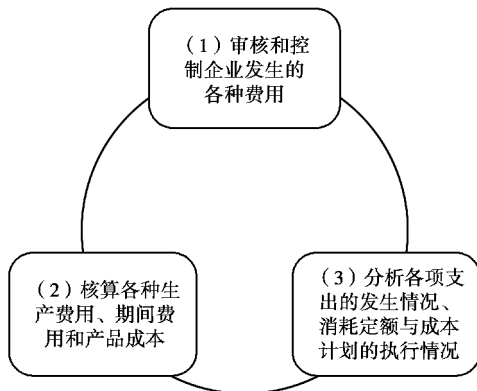


图 2.2 成本会计的任务

第二节 成本会计核算的要求和一般程序

一、成本核算的要求

成本核算的要求如图 2.3 所示。

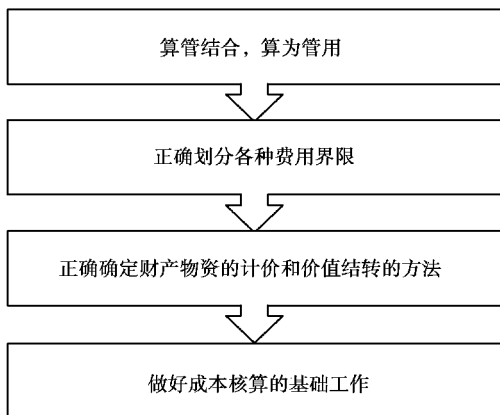


图 2.3 成本核算的要求

1. 算管结合,算为管用

所谓“算管结合,算为管用”,就是成本核算应当与加强企业经营管理相结合,所提供的成本信息应当满足企业经营管理和决策的需要。成本核算应该做到:分清主次,区别对待,主要从细,次要从简,简而有序,细而有用。

2. 正确划分各种费用界限

(1) 正确划分计入生产费用、期间费用的界限。

应严格按照国家统一的会计制度的规定,根据各种支出或费用的用途,区分是否应计入生产费用或期间费用。

(2) 正确划分生产费用、期间费用的界限。

当月的生产费用不一定计入当月损益,本月发生的期间费用直接计入当月损益。

(3) 正确划分各月份的生产费用和期间费用界限。

应贯彻权责发生制原则,正确地核算待摊费用和预提费用。

(4) 正确划分各种产品的生产费用的界限。

将本期的生产费用在各种产品之间进行分配。

(5) 正确划分完工产品与在产品的生产费用的界限。

将每种产品的各项生产费用,采用适当的分配方法在完工产品和月末在产品之间进行分配,分别计算完工产品与月末在产品的成本。

以上(1)——(5)如图 2.4 所示。

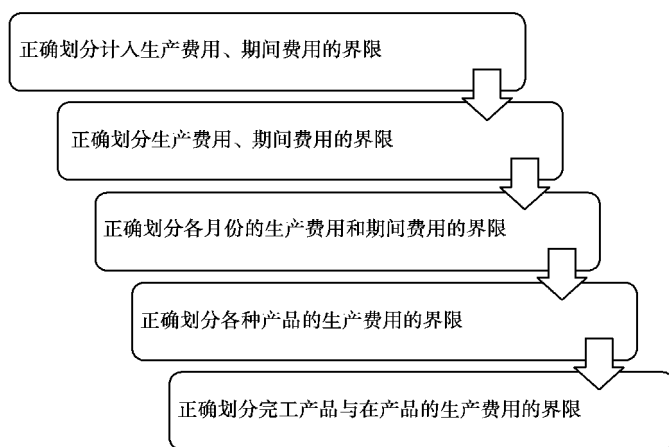


图 2.4 正确划分各种费用的界限

3. 正确确定财产物资的计价和价值结转的方法

对于各种财产物资的计价和价值结转,都应采用既合理又简便的方法,如果国家有统一规定,应采用国家统一规定的方法。各种方法一经确定,应保持相对稳定,不能随意改变,以保证成本信息的可比性。要防止任意改变财产物资的计价和价值结转的方法,借以人为调节成本和费用的错误做法。

4. 做好成本核算的基础工作

- (1) 建立和健全原始记录。
- (2) 建立和健全材料物资的计量、收发、领退和盘点制度。
- (3) 做好各项消耗定额的制定和修订工作。
- (4) 制定内部转移价格和结算制度。

二、成本会计核算的一般程序

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,逐步进行归集和分配,最后计算出各种产品的成本和各项期间费用的基本过程。

根据前述的成本核算要求和费用的分类,可将成本核算的一般程序归纳如下:

(1) 对企业的各项支出进行严格的审核和控制,并按照国家的有关规定确定其应否计入产品成本、期间费用,以及应计入产品成本还是期间费用。也就是说,要在对各项支出的合理性、合法性进行严格审核、控制的基础上,做好前述费用界限划分的第一、第二两个方面的工作。

(2) 正确处理费用的跨期摊提工作。包括将本月实际支出而应该留待以后月份摊销的费用,记作待摊费用;将以前月份开支的待摊费用中应由本月负担的份额,摊入本月的成本;将本月尚未开支但应由本月负担的费用,预提计入本月的成本。也就是说,要做好前述第三个方面费用界限的划分工作。

(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。这是本月生产费用在各种产品之间横向的分配和归集,是前述第四个方面费用界限的划分工作。

(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,计算出该种产品的完工产品成本和月末在产品成本。这是生产费用在同种产品的完工产品与月末在产品之间纵向的分配和归集,是前述第五个方面费用界限的划分工作。

成本会计核算的一般程序如图 2.5 所示。

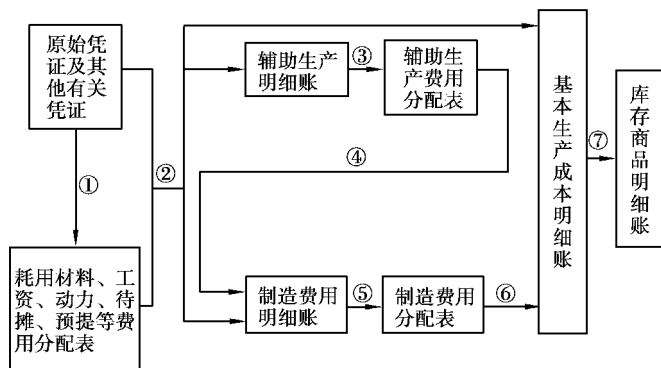


图 2.5 成本会计核算的一般程序图(账务处理流程)

三、成本会计主要的会计科目

为了进行成本核算,企业一般应设置“基本生产成本”“辅助生产成本”“制造费用”“销售费用”“财务费用”“管理费用”“待摊费用”“长期待摊费用”“预提费用”等科目。如果需要单独核算废品损失,还应设置“废品损失”科目。

(一)“基本生产成本”科目

基本生产是指为完成企业主要生产目的而进行的商品(产品)生产。为了归集基本生产所发生的各种生产费用,计算基本生产产品成本,应设置“基本生产成本”科目。该科目借方登记企业为进行基本生产而发生的各种费用;贷方登记转出的完工入库的产品成本;余额在借方,表示基本生产的在产品成本,即基本生产在产品占用的资金,如图 2.6 所示。

基本生产成本明细账可以按产品类别、生产批次或生产步骤设置产品成本明细分类账(或称为“基本生产成本明细账”“产品成本计算单”),账内按产品成本项目(如直接材料、直接人工、直接燃料和动力、制造费用等)分设专栏或专行。

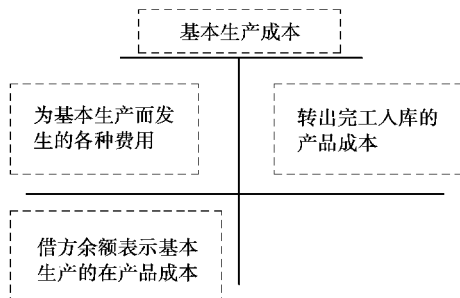


图 2.6 “基本生产成本”科目

(二)“辅助生产成本”科目

辅助生产是指为基本生产服务以及企业其他部门服务而进行的产品生产和劳务供应。辅助生产所提供的产品和劳务,有时也对外销售,但这不是它的主要目的。为了归集辅助生产所发生的各种生产费用,计算辅助生产所提供的产品和劳务的成本,应设置“辅助生产成本”科目。该科目的借方登记为进行辅助生产而发生的各种费用;贷方登记转业完工入库的产品成本或分配转出的劳务成本;余额在借方,表示辅助生产的在产品成本,即辅助生产在产品占用的资金,如图 2.7 所示。

“辅助生产成本”科目应按辅助生产车间和生产的 product、劳务分设明细分类账,账中按辅助生产的成本项目或费用项目分设专栏或专行进行明细登记。

常见的辅助生产车间有供水车间、供电车间、动力车间、运输服务车间、修理车间、锅炉车间等。

一般情况下,“辅助生产成本”科目月末无余额。

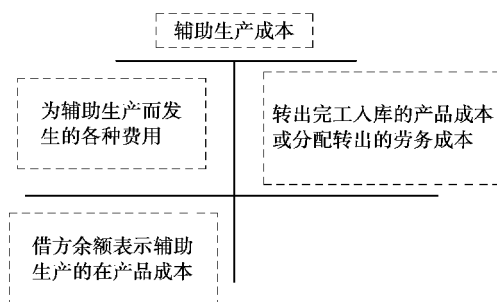


图 2.7 “辅助生产成本”科目

(三)“制造费用”科目

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”科目。该科目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,该科目月末应无余额,如图 2.8 所示。

“制造费用”科目,应按车间、部门设置明细分类账,账内按费用项目设立专栏进行明细登记。

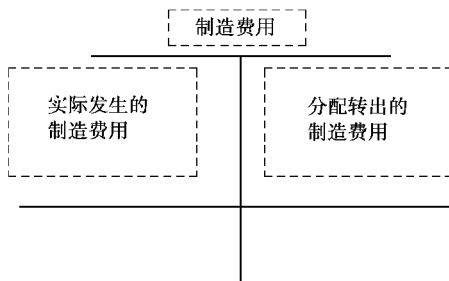


图 2.8 “制造费用”科目

(四)“废品损失”科目

需要单独核算废品损失的企业,应设置“废品损失”科目。该科目的借方登记不可修复废品的生产成本和可修复废品的修复费用;贷方登记废品残料回收的价值、应收的赔款以及

转出的废品净损失;该科目月末应无余额,如图 2.9 所示。

“废品损失”科目应按车间设置明细分类账,账内按产品品种分设专户,并按成本项目设置专栏或专行进行明细登记。

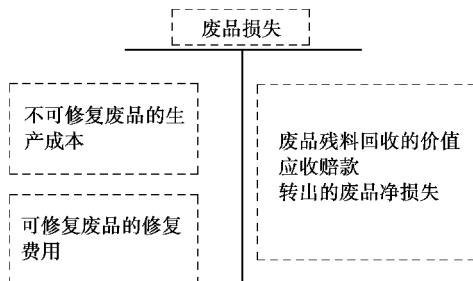


图 2.9 “废品损失”科目

(五)“销售费用”科目

为了核算企业在产品销售过程中所发生的各项费用以及为销售本企业产品而专设的销售机构的各项经费,应设置“销售费用”科目。该科目的借方登记实际发生的各项产品销售费用;贷方登记期末转入“本年利润”科目的产品销售费用;期末结转后该科目应无余额,如图 2.10 所示。

“销售费用”科目的明细分类账,应按费用项目设置专栏,进行明细登记。

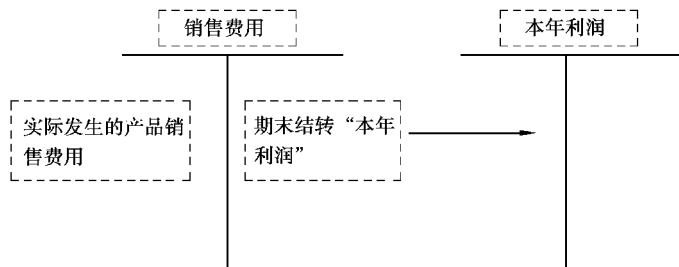


图 2.10 “销售费用”科目

(六)“财务费用”科目

为了核算企业为筹集生产经营所需资金而发生的各项费用,应设置“财务费用”科目。该科目的借方登记发生的各项财务费用;贷方登记应冲减财务费用的利息收入、汇兑收益以及期末转入“本年利润”科目的财务费用;期末结转后该科目应无余额,如图 2.11 所示。

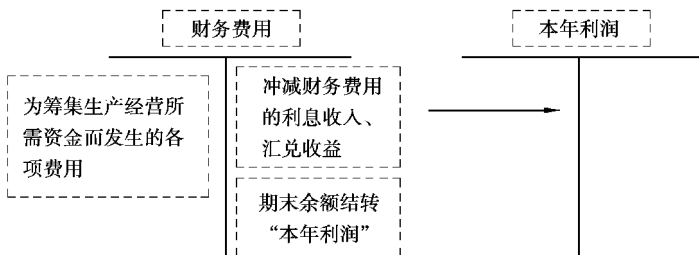


图 2.11 “财务费用”科目