成本会计教学若干问题探讨

张长海　吴顺祥　王金兰

（海南大学经济与管理学院　海口　570228）

【摘要】本文从教学内容、考核方式、实践教学、教学手段等多个角度分析了目前成本会计教学存在的不足。然后，针对存在的问题提出了改进教学的若干措施。

【关键词】成本会计　教学　问题

一、成本会计教学存在的问题

尽管成本会计作为会计学、财务管理学的主干课程已经开设了很多年，但是，由于理论教学对社会实践的滞后性等多方面的原因，目前成本会计教学仍然存在着较多的问题：

1. 与相关课程的协调性不够，教学内容出现重复或者遗漏。一般来说，成本会计包含成本核算和成本管理两个部分的内容，其中成本核算部分属于成本会计的基本内容是比较清楚的，但是对于成本管理部分的内容以及与成本有关的新发展问题等方面，在不同的教材中存在着较大的差异。比如变动成本法、标准成本法、成本预测等内容在成本会计和管理会计中均有涉及；而成本分析、成本考核、ABC 分类管理和控制等内容则在成本会计和财务管理中常常也都涉及。由于这些内容在不同的课程中都有所涉及，而这些课程常常是由不同教师来进行讲授的，造成有些内容被重复讲授，有些内容则被遗漏，从而导致学生专业知识结构的不完善。

2. 教学内容滞后，不能适应新科学技术的发展。近年来，随着科学技术的发展，成本会计的生产环境发生了巨大的变化，但是成本会计的教学内容却一直没有发生变化，严重滞后于社会发展的需要。主要体现在以下几个方面：①成本核算对象。随着科学技术的发展，诸如设计成本、质量成本等非制造成本的比重越来越大，而目前成本核算对象仍然主要集中在产品的制造成本上，对其他方面的成本涉及较少。②成本方法。成本核算的目标是尽可能准确地计算出成本，从而为成本分析和控制以及奖惩提供基础资料。但受成本效益原则的影响，常常在准确性和核算工作量之间进行权衡，在对准确性影响不大的情况下，采取变通的分配方法以减少核算的工作量。比如辅助生产费用的分配，从准确性来说，代数法比其他任何一种方法都要准确，但是由于代数法需要对多元方程求解，在手工条件下计算比较麻烦，所以就针对不同的条件拓展了直接分配法、顺序分配法、交互分配法等多种方法。但是，随着计算机的普及和发展，对多元方程求解已经成为一个非常简单的问题，不会增大甚至还会减少核算工作量。显然，对于辅助生产费用的分配方法在目前的条件下并不需要都详细讲解，只需讲解代数法即可。然而，目前多数教师在讲授辅助生产费用的分配时仍然对各种方法逐一讲解。

3. 实践教学方式滞后，不利于理论教学和学生创新能力的培养。尽管目前成本会计教学分成理论教学和实践教学两种形式，但许多教师对实践教学重视不够，无法真正发挥实践教学在促进理论教学和培养学生创新能力方面的巨大作用。从实践教学方式来看，多数是先完成理论教学，然后以很短的时间集中模拟或者参观企事业单位。这种方式下会产生两个弊端：①不利于学生对某些实践性较强知识的理解。成本会计中的某些内容与具体的生产工艺流程联系比较紧密，若缺乏对实际生产流程的了解，就无法真正理解某些方法的核心。②目的性不强。先理论后实践的教学方式，从表面上看来似乎可以将所学知识进行综合性实习，实际上在学生对各个知识点理解不清楚的情况下，实践学习中漫无目的，成了走马观花，根本不能发现问题和解决问题，实践能力的锻炼和培养成为一句空话。

4. 考核手段单一，扭曲了学生的学习目标。目前对学生学习方式责难最多的是“上课抄笔记，考试背笔记，考后扔笔记”。根据 Jensen 和 Mechkling 提出的 REMM 模型，可以发现这种学习方式备受责难的根源在于考核方式单一化。从长远来看，学生在做出学习决策时应该是最大化其能力，但是由于学生的短视和有限理性，多数学生在学习的时候是以成绩最大化为目标。

目前的考核方式与能力的培养并不完全相关，甚至在某种程度上是背离的。如前所述，在成本会计中，最重要的是在实际的生产经营过程中如何选择适当的成本会计方法来解决实际问题，而目前单一的闭卷考核方式由于时间等原因无法从整体上进行考核，而只能割裂地考察各个知识点。对系统性较强的成本会计来说，采取单一的闭卷考核方式显然不利于学习实际能力的培养。

5. 教学手段落后，严重影响教学效果。理解成本核算有关表格之间的勾稽关系是掌握成本会计的关键。在目前主要采用黑板和粉笔作为教学手段的情况下，非常不利于形象直观地反映成本账表之间的关系。受时间和黑板容量的限制，教师无法将所有的表格都在黑板上进行板书讲解。在这种情况下，

教师只能针对教材上的例子按顺序来解释表格之间的勾稽关系,在此过程中,不断前后翻书来解释书中表格内数据之间的关系,学生听起来乏味,缺乏兴趣,从而无法集中注意力。加之成本计算的综合性特点,如果不理解前面的数据又会导致学生对后面的数据是如何形成的无法理解,这又反过来削弱了学生的学习兴趣。因此,传统的自然媒体的教学手段限制了教学容量,很难体现成本会计树状的非线性知识结构,不便于按成本会计知识的内在实质进行结构化教学。

二、改进成本会计教学的措施

1. *强化课程间的协调,改善成本会计知识体系。*为了保证成本管理内容的完整性和间接性,必须加强成本会计与管理会计、财务管理等课程之间的协调性。根据各门课程的侧重点,笔者建议:①存货的 ABC 分类控制法、标准成本法在成本会计中讲授。因为材料的管理是成本会计中材料核算中的基本内容,而标准成本法是一种核算和控制相结合的方法。②变动成本法、成本预测在管理会计中讲授。因为变动成本法是大部分管理会计短期决策的基础,放在管理会计中讲授,有利于增强管理会计的系统性;而成本预测尽管属于成本会计的内容,但由于在管理会计中一般要系统地讲授预测的方法,因此可以将其放在管理会计中作为预测方法的一个简单应用。③成本分析、成本考核等则放在财务管理中予以介绍。因为财务管理中会系统介绍分析方法和业绩考核方法,成本分析和成本考核同样可以只作为其中的一个应用。采用这种划分方法可以保证相关成本管理的知识内容的完整性,同时也能最大限度地减少相关知识点的重复。

2. *归纳总结成本会计方法的规律性,提高教学效率。*成本会计的内容繁多、复杂,但其中许多内容具有共性,通过总结归纳其中的规律,可以大幅度提高教学的效率。除在第一次的内容讲授时详细解释方法的具体运用之外,对其他类似的内容只需简单解释就可以了。这一方面可以节省教学时间,为其他的教学内容留有充分的时间;另一方面也有助于学生的理解和应用,从而提高教学效率。比如作为成本会计核心内容的成本分配方法,从具体内容来看,有十几种成本分配方法,但其实质都遵循一个四步骤的基本模式:①确定分配对象;②选择分配标准;③计算分配率;④分配费用。在这一过程中,分配对象就是需要分配的费用归属,一般是确定的,但个别时候分配标准的选择也会影响到分配对象的确定,比如在辅助生产费用分配中的直接分配法,其分配对象就是直接费用,而一次交互分配法中的分配对象则是直接费用与交互分配差额。而分配标准常常有多种,选择不同的标准,常常就构成不同的分配方法。计算分配率和分配费用的过程比较简单,就是在前述的基础上直接进行计算。

3. *改革成本会计教学内容,适应社会发展的需要。*第一,改变以制造成本为主体的教学内容体系,建立以产品设计成本、制造成本、质量成本并重的成本会计教学内容体系,以适应目前制造成本比重下降,而产品开发设计成本、质量控制成本越来越重要的现实环境。第二,根据实际工作需要,调整各种不同成本方法的讲授时间。第三,增加利用新技术对传统问题进行解决的新方法。比如在辅助生产费用分配的过程中,我们应该增加如何利用 EXCEL 的线性规划技术来方便地进行辅助生产费用分配的方法。

4. *改革实践教学,以实践强化学生实际应用能力。*成本会计与财务会计及财务管理不同,许多方法的选择与企业生产的具体微观环境密切相关。因此,了解这些具体的微观环境就成为真正理解成本会计应用的基础。为了充分发挥实践教学的作用,应对实践教学采取理论教学与实践教学交叉进行的方式。对于有助于理解或者加深认识的知识点,可以在理论教学的同时进行实践教学;对需要实践知识才能有效掌握的知识点,则可以采用先实践观摩后理论教学的方式。最后,在掌握各个知识点的基础上,可以在课程最后进行综合性实践教学,以利于整个知识的融会贯通。从实践教学方式来看,应该改变过去形式单一、手段落后的传统教学模式,可以采用课程内验证性实验、模拟实验、实地参观、小组案例分析讨论等多种形式进行。同时也可借助现代科学技术,通过将不同工艺流程、组织程序等过程摄影录像,将外部参观实习转化为课堂录像,从而节省时间和方便相关理论教学。

5. *改革考核方式,实现长远学习目标,发挥考核的激励效应。*按照制度经济学的解释,制度界定了社会的激励结构,而这又决定了人们的行为方式。因此,当作为具有正常智力的学生行为偏离教学所期望的行为时,那么,解决方案不应单纯是说教或者指责,更重要的是改变影响其行为收益结构的制度。因此,针对目前出现的学生为应付考试而采取的投机性学习方式,我们应该改革目前闭卷占主导地位的考核方式。从考核方式来看,应该采用多种形式并存的考核方式,除了实记性的知识点采用闭卷考试方式外,对于理解、应用性的内容主要采取辩论、课程论文、调查研究报告、小组项目报告等形式。

6. *采用多媒体进行教学,充分展示成本会计数据之间的勾稽关系。*著名会计学家阎达五指出,会计学多媒体教学将成为 21 世纪会计教学的新模式。由于成本会计具有表格数量多、数据间勾稽关系复杂等特点,多媒体将在教学过程中显得更为重要。采用多媒体教学手段,一方面,可以事先将相应的表格准备好,不用在黑板上进行板书,可以节省大量的时间;另一方面,可以采用动态箭头的方式形象直观地展现各种成本表格之间的数据关系,这对于学生从整体上理解成本数据的流转和来龙去脉具有很大的优势。同时,由于众多数据之间关系比较复杂,学生很难在一遍解说中就能够理解,更不用说记住了,而采用多媒体方式则可以由学生自主进行多次学习。

【注】 本文系海南省教育厅高等学校人文社会科学科研资助项目(批准号:Hj200941)的阶段性成果。

主要参考文献

1. 杨蕙璇,商雪峰.管理会计与成本会计课程教学内容改革研究.会计师,2010;2

2. 郑秀芳,张震耿.《成本会计》课程教学改革的思路.市场周刊(理论研究),2008;3

3. 庞碧霞.《成本会计》教学内容与教学方法的改革探析.湖南财经高等专科学校学报,2007;4