

# 成本会计现场教学法实施要点

骆从艳

(浙江越秀外国语学院国际商学院 浙江绍兴 312000)

**【摘要】**现场教学法是成本会计教学方法改革的一种新尝试。经过实际教学应用,笔者发现影响其顺利实施并取得预期效果的关键因素是现场展示内容、成本核算数据、讲课重点和学生课堂参与度。基于此,笔者对如何恰当地把握这些因素提出了建议。

**【关键词】**成本会计 现场教学法 现场展示 成本核算

成本会计现场教学法旨在向学生展示企业实际生产工艺流程和组织管理方式,并在此基础上进行成本核算讲授,它是成本会计教学方法改革的一种新尝试。笔者经过两轮实际教学应用,发现了一些问题,并针对性地进行了探讨,从而总结出成本会计现场教学法顺利实施并取得预期效果需注意的几个问题。

## 一、准确把握现场展示的内容

成本会计现场教学法最大的特点是遵循成本核算方法的固有原则,从对生产管理实际的学习过渡到会计核算的学习,而不单纯从会计的角度进行成本核算的讲解。对生产管理实际的学习通过现场展示进行,即通过教师深入企业实际参观后以文字或图形的形式整理出来向学生展示(如果条件允许,可以带领学生到企业实地参观,获得更直观的信息),让学生充分了解企业生产管理的实际信息。

现场展示的目的在于通过一个具体的、学生能够想象和理解的场景,帮助他们理解和掌握成本核算的思路和方法。因此,现场展示的内容应围绕目的展开,凡是影响学生对成本核算理解的内容都属于展示的范围。在具体展示时,如何准确把握度的问题很重要。现笔者将展示内容和应注意的问题归纳如下:

### (一)公司生产什么

展示公司的产品,目的是让学生明确、直观地了解成本计算对象,克服以往教学方法常用的“某公司生产A、B两种产品”等表述方式给学生造成的抽象感。如:新世纪钢铁公司是一家轧钢企业,主要轧制螺纹钢和槽钢两种产品。从简单的展示中,学生就能明白接下来需要计算螺纹钢和槽钢的成本。在展示时,只要简单地说明公司主要产品是什么即可,无需将公司成立、发展、规模等情况进行过多介绍,这样不仅浪费时间,还会使学生把握不住重点。

### (二)从技术角度看怎么生产

即展示企业产品的生产工艺流程,经历哪些生产步骤、加

工工序,每个环节投入了哪些费用。

展示的目的是:①让学生比较详细地了解产品生产步骤和费用耗费过程。了解各步骤之间是连续作业还是平行作业,即是连续式生产还是装配式生产。如果是连续式生产,各步骤之间在时间上是否可以间断,即是简单连续式生产还是复杂连续式生产,从而为接下来成本计算方法的选择提供客观依据。②了解在每一步骤或工序上具体投入了哪些费用,为接下来理解费用核算内容提供思路。

以新世纪钢铁公司为例,从图1可知,螺纹钢、槽钢的加工大致分为三个步骤,从每个步骤的作用可知,各步骤间不能间断,即轧钢是一种连续式简单生产;生产过程中主要耗费是钢坯、重油、水、电、人工费以及专用设备加热炉、轧机、冷床、冷剪等的折旧费。

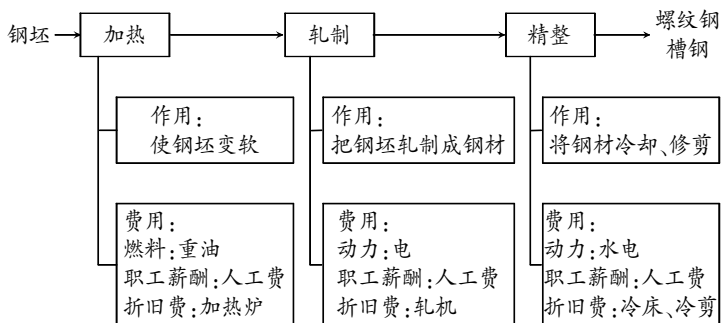


图1 新世纪钢铁公司螺纹钢、槽钢生产工艺流程

展示时应注意不能过分技术化、精细化。比如,介绍加热步骤时,炉温应怎么控制,控制在多少比较合适;轧钢设备的型号、规格,应达到一些什么技术要求等。这些是纯粹的技术问题,详细介绍学生理解不了,同时这些问题也不会影响成本核算工作的完成。

### (三)从管理角度看怎么生产

即展示企业的组织结构和生产组织管理方式:

1. 企业组织结构展示。展示企业组织结构是为了让学生

清楚地了解各部门费用应该通过什么成本费用账户来核算。例如,新世纪钢铁公司组织结构如下:

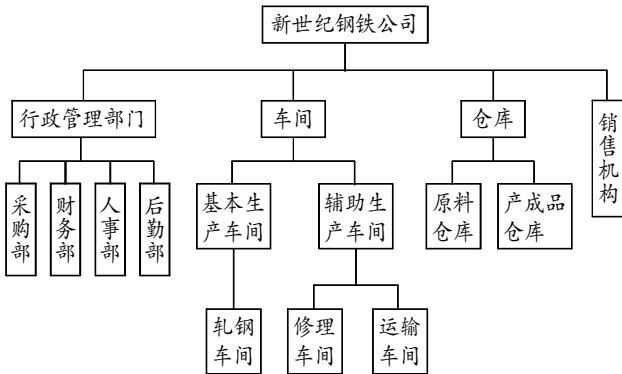


图 2 新世纪钢铁公司组织结构

根据成本费用开支范围的相关规定和图 2 的组织结构排列可见,新世纪钢铁公司行政管理部门和仓库发生的各项费用应通过“管理费用”账户进行核算,车间费用通过“生产成本”和“制造费用”账户核算。由于车间有基本生产车间和辅助生产车间,因此,“生产成本”账户应进一步区分“基本生产成本”和“辅助生产成本”两个明细账户来进行核算。销售机构从其位置可见,是独立于一般行政管理部门的专设销售机构,因此,其中发生的费用应通过“销售费用”来核算。

在展示企业组织结构时需注意的是,与管理学等其他课程中所说的企业组织结构并不完全一致,其目的不是说明企业管理的层级结构,而是突出各个部门在企业生产经营管理中的功能,方便在成本核算中根据用途去界定各项费用归属。因此,展示的时候要注意与管理学中的企业组织管理模式介绍加以区分。

2. 企业生产组织管理方式展示。重点在于说明企业的生产是怎么进行的,生产是根据企业的计划和生产能力大量大批进行,还是根据接到的订单组成批别分批进行;生产过程中如果有半成品,半成品的流向是直接转入下一步骤还是进入仓库,是否会直接对外出售;各部门如何服务于生产。这些内容将直接决定成本核算的对象,最终对成本核算方法的选择起决定性影响。

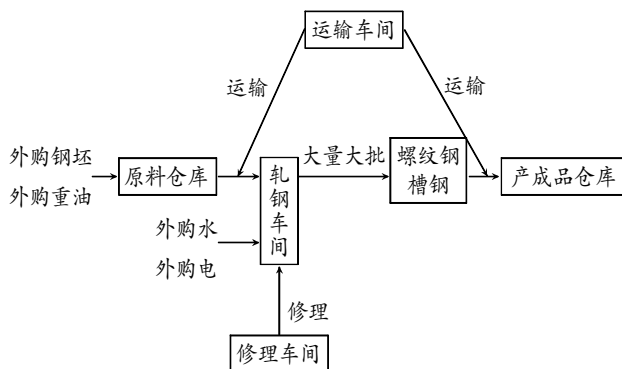


图 3 新世纪钢铁公司生产组织管理方式

从图 3 中可知,新世纪钢铁公司采取大量大批方式进行生产,且生产过程在轧钢车间一个车间完成,没有半成品的产出。因此,最适合采用品种法进行成本核算,成本计算对象为螺纹钢和槽钢。

这部分内容展示时需注意不要过于具体化和实际化,但应把企业各部门实际生产运作过程描述清楚。

#### (四)从会计角度看怎么生产

主要是针对企业产品生产工艺、组织结构和生产组织方式特点,以及有关财务会计准则和制度的规定,设计企业的成本核算程序。根据前述内容,设计新世纪钢铁公司成本核算程序如下:

1. 根据成本核算对象螺纹钢和槽钢分别开设基本生产成本明细账,用来反映其成本费用信息;

为两个辅助生产车间(修理车间和运输车间)分别开设辅助生产成本明细账,用来反映辅助生产车间发生的费用信息;

为轧钢车间开设制造费用明细账,用于反映该车间发生的非直接用于生产的一般性耗费;

开设管理费用账户核算行政管理部门和仓库有关费用;开设销售费用账户核算专设销售机构的各项耗费。

2. 如果有期初余额的,登记各账户期初余额。

3. 对成本核算期间发生的各种耗费进行账务处理。①对耗费的钢坯、重油、水、电、人工、厂房和生产管理设备折旧等要素费用进行账务处理;②对修理车间和运输车间发生的各项耗费进行账务处理;③对轧钢车间发生的一般性耗费进行账务处理。

4. 对完工的螺纹钢和槽钢进行完工结转的账务处理。计算完工螺纹钢和槽钢成本并编制结转分录,登记有关账户。

5. 结转并计算出有关账户期末余额,为编制报表做好准备。

在介绍成本核算程序时,尤其注意不要笼统地介绍工业企业一般成本核算程序或是每种成本核算方法对应的成本核算程序,而应该基于展示现场的实际情况设计针对性的成本核算程序,明确各项成本核算内容和成本核算过程。这样才能前后形成体系,让学生真正领会生产是如何影响会计核算的,而不是生搬硬套地执行固定的成本核算程序。

#### 二、恰当设计成本核算所需数据

1. 遵循数据源于实际的原则。现场教学法的宗旨就是要让会计的学习扎根于企业生产的实际,要求不仅要置身于实际环境,还要运用实际数据处理实际问题。让会计的学习从实际中来,回到实际中去。

2. 数据设计不要过于复杂、精确。遵循数据源于实际的原则,往往会碰到的一个难题是,成本核算数据涉及企业商业秘密,难以如实取得。因此,实施现场教学法时用到的数据只能综合实际信息设计。

设计时,应注意既让初学者体会数据的真实性又不会对数据产生畏惧感,具体要把握两点:

(1)数据不要太大。仍以新世纪钢铁公司为例。由于轧钢的原料是钢坯,市场上价格大约为3 000元/吨,如果企业一个月实际耗用4 000吨,则月钢坯材料费用为12 000 000元。这么大的数据,让人一看就觉得很复杂,从而产生畏惧感。我们在处理时,可以稍加变通,保留实际的价格,把企业实际耗用量调整为50吨,月钢坯材料费用为150 000元。这样就大大降低了数据的复杂度,也便于计算处理。

(2)数据不要过于精确。例如,按照新世纪钢铁公司实际情况估算的数据,最终计算结果为螺纹钢直接材料成本26 654 173.45元,燃料及动力成本1 043 315.32元,直接人工成本9 163.13元,制造费用成本69 905.95元。这样尽管做到了真实,但是每个数据计算出来都带小数,让人觉得很繁琐。因此,在设计数据时,大部分可以设置为整数,保留一到两位小数。

### 三、透彻理解教学重点,让学生广泛参与教学过程

现场教学法讲课重点是突出成本核算“为什么”是这样,而不是“是什么”,即强调企业生产管理实际如何影响成本核算程序。

很多教师都有体会,自己在课堂上滔滔不绝讲了很多,学生记住的却很少,但是被提问过的学生,却会清楚地记得被提问过的问题。这就是参与的效果。让学生广泛参与成本会计教学过程,可以从两方面进行:

1. 让学生进入现场。即让学生深入企业,了解产品生产工艺流程、企业组织结构、企业生产组织方式等信息,并把它整理成文字材料。这样,学生通过实际参与,切实了解了至少一家企业的生产管理信息,便于其对后续成本核算方法的学习。同时,这些资料也可以作为教师教学的现成案例。

2. 让学生动手完成成本核算过程。成本会计教材特点之一一是表格多,表格数据产生的过程即是成本核算的过程。从节约篇幅等角度考虑,通常教材都是将表格连同里面所有数据一次性展示出来,而不是按动态核算过程分不同的表格展示。例如,在介绍新世纪钢铁公司螺纹钢的成本核算过程时,由于最终所有信息都反映在“基本生产成本——螺纹钢”这一成本明细账中,教材通常采用的形式是提供一张如表1所示的成本明细账。

按成本核算程序讲解为螺纹钢开设基本生产成本明细账、登记期初余额等内容时,书中的描述通常是“开设情况如表1所示、登记结果如表1所示”。学生每次看到的结果都是一样的,根本无法体会成本核算动态的效果。

表1 基本生产成本明细账

2011年		凭证 月 日 号	摘要	成本项目				合计
月	日			直接材料	燃料及动力	直接人工	制造费用	
1	1		月初在产品成本	732 500	22 200	225	1 625	756 550
	31	略	分配材料费用	26 361 000	567 000			26 928 000
	31	略	分配水费		14 400			14 400
	31	略	分配电费		450 000			450 000
	31	略	分配人工费			8 938.13		8 938.13
	31	略	分配制造费用				68 280.95	68 280.95
			合计	27 093 500	1 053 600	9 163.13	69 905.95	28 226 169.08
	31	略	结转完工产品成本	-26 654 173	-1 043 315	-9 100	-69 251	-27 775 839
			月末在产品成本	439 327	10 285	63.13	654.95	450 330.08

如果让学生自己动手完成成本核算过程,为螺纹钢开设基本生产成本明细账,学生则会在老师的指导下动手绘制表2。登记期初余额,学生则会在老师的指导下完成以下数据的填列(见表3):

表2 基本生产成本明细账

凭证 月 日 号		摘要	成本项目				合计
月	日		直接材料	燃料及动力	直接人工	制造费用	

表3 基本生产成本明细账

凭证 月 日 号		摘要	成本项目				合计
月	日		直接材料	燃料及动力	直接人工	制造费用	
1	1		732 500	22 200	225	1 625	756 550

这样,学生就能动态、清楚地看到每一步骤做什么、怎么做、结果如何。同时,由于数据前后关联,从而能较好地集中学生的注意力,进而提高教学效果。

【注】本文系绍兴市教育科学2013年规划课题“现场教学法在成本会计教学中的应用研究”(项目编号:SGJ13055)的研究成果。

### 主要参考文献

1. 韩庆兰,骆从艳.成本会计.上海:立信会计出版社,2011
2. 骆从艳.成本会计之现场教学法初探.财会月刊,2012;18