

# 应用型人才培养目标下的 成本会计综合技能实训

伍瑞斌(高级会计师)

(南宁学院会计与审计学院 南宁 530200)

**【摘要】**培养应用型会计人才是会计专业人才培养方案的基本要求,应用型人才是通过一线企业成本会计核算实践后而逐步形成的。本文分析了会计综合技能实训教学存在的问题,提出了“1131”教学模式,进而探讨了提高综合技能实训水平的教学对策,以期当前成本会计实训教学及应用型会计人才培养提供借鉴。

**【关键词】**应用型会计人才 成本会计实训 教学对策

按照应用型人才定义,会计应用型人才应该具备一线企业会计核算技能和相应的会计基础知识。如果把会计学基础、中级财务会计的知识作为会计的基础知识,而成本会计就是联系会计理论知识与企业实践技能的纽带。要学好成本会计,离不开综合技能实训,但这恰恰是教学薄弱环节。

## 一、成本会计综合技能实训教学存在的问题

从南宁学院校成本会计教学来看,成本会计教学大约在64~72课时之间(其中实训12课时),教材共十五章内容。从量来说,根本没法讲完全部内容,很多老师只讲理论,不做实训,学生只学到分模块的知识。老师教学时纸上谈兵,学生多数一知半解,学生无法综合运用成本会计知识。笔者从教改角度出发,对2012级会计专业2个班96人进行成本会计实训教学改革。教改前提是摸清成本会计实训教与学问题所在,如表1所示。此表是学生学完成本会计分步法后(约50课时)的问卷调查汇总。

从表1调查结果看,可反映出如下问题:

1. 75%的学生确实不知道自己在企业能做哪些核算,懂一点的不多。半数以上的学生不想参加综合实训,嫌麻烦,多数学生要求老师出小范围复习题,过关即可。

2. 成本会计教材上的会计科目通常采用一级科目,因此79%学生认为凭证科目只用到一级,75%学生认为材料科目使用到一级。实际上一线企业成本会计恰恰相反,凭证科目经常用到三级明细,材料用到二级以上明细。

表1 成本会计教学调查表

序号	项目	选项及其占比		选项及其占比		选项及其占比	
		不会	75%	会一点	15%	会	10%
1	如果你是一个企业成本会计,你会核算吗?	不会	75%	会一点	15%	会	10%
2	要不要成本会计综合实训?	不要	55%	要	45%		
3	工业企业成本会计凭证科目常用到	一级	79%	二级	11%	三级	10%
4	工业企业材料多栏明细账科目常用到	一级	75%	二级	25%		
5	企业会计凭证装订前要加上科目汇总表吗?	不加	83%	加	17%		
6	工业企业材料多栏明细账科目常用到	一级	75%	二级	25%		
7	企业需要自制半成品账?	不需要	73%	需要	27%		
8	生产工艺流程对会计重要吗?	不重要	52%	一般	26%	重要	22%
9	按固定资产原值分配制造费用可行吗?	不可行	81%	可行	19%		
10	成本还原只还原到直接材料项目是吗?	不是	5%	是	95%		
11	产品直接人工、材料完工率一般是50%	不是	5%	是	78%	其他	17%
12	3个辅助生产车间的交互分配计算存在吗?	不存在	84%	存在	16%		
13	成本会计实训39凭证、账簿29(含计算表)	量不多	15%	一般	22%	多	63%

注:每个项目合计为100%,调查人数96人。

3. 对会计凭证包装的知识知之甚少,83%的学生不知道装订程序和装订前要加上科目汇总表。有73%的学生认为企业不需要自制半成品,认为生产工艺流程对会计不重要及一般的占到78%,这说明学生对一线企业会计非常

陌生。

4. 81%的学生回答分配制造费用按固定资产原值分配是不可行的。说明学生只知道书上的几种分配方法,其他不知道,拓展能力不够。

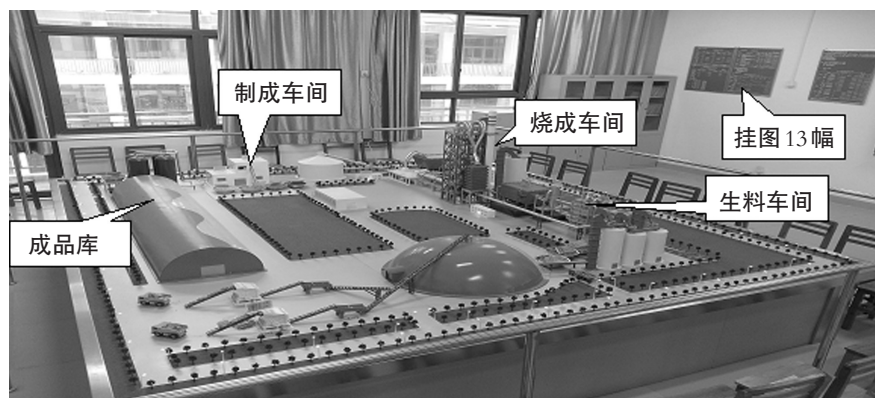
5. 95%学生回答成本还原只还原到直接材料,84%的学生认为三个车间的辅助成本交互分配不存在,这是不对的。恰恰相反,企业成本会计实际还原到具体材料名称。当老师告诉学生成本会计实训将有39张凭证、数量金额账及成本计算表29份时,63%的学生认为太多,根本做不完。

## 二、成本会计综合技能实训教学对策

从问卷调查可以看出,学生自己处理一线企业账务核算时,根本无从下手。为此我们必须进行教学改革,笔者建议应采取“1131”教学模式,“1131”即“1个模型+13张挂图+1个现场教学”的教学方式。

### (一)“1131”教学模型及挂图

1. 制作成本会计教学模型,如下图所示。



日产5 000吨水泥厂模型图

2. 制作成本会计教学挂图,共计13张,分别在模型的左右两边墙面悬挂。挂图分基础知识和水泥厂分步法核算两部分。

(1)基础知识挂图内容涵盖:半成品成品领取材料、原材料消耗量计算、人工成本分配表、折旧分配表、其他分配表、辅助生产成本交互分配法核算、制造费用分配(年度计划分配法、车间原值分配法)、废品处理核算、约当产量核算、车间自制半成品数量。

(2)水泥厂分步法核算挂图内容涵盖:生产成本明细账,如生料、熟料、煤粉、水泥产品等生产成本明细账;自制半成品及成品数量金额明细账,如:自制半成品——生料。

### (二)实施成本会计综合技能现场教学

1. 现场教学准备。教师将自编的《成本会计实训教程及指导书》、《成本会计挂图》作为教学用书,水泥厂原始资料表格统一单面打印,便于剪切附在凭证后。学生准备

空白记账凭证、记账科目汇总表。学生事前按统一格式打印原材料(自制半成品)数量金额明细账、辅助生产成本多栏明细账、制造费用多栏明细账、管理费用多栏明细账、产品(半成品)生产明细账、库存商品明细账。场地为成本会计实训室,室内备有相关会计用品用具。

2. 现场介绍工艺流程及挂图教学。教师详细介绍水泥厂工艺流程:首先,各原材料如石灰石、粘土、铁粉、页岩等经各自破碎后全部通过称重系统进入生料磨,经球磨机粉磨后形成自制半成品生料。生料经提升机进入烧成车间,生料在五级旋风预热器内经高温CaCO<sub>3</sub>预分解成CaO形成热生料,热生料随自重进入回转窑与高温煤火接触,经煅烧后形成熟料,熟料经急冷形成常态自制半成品水泥熟料。

然后,水泥熟料、细石灰石、矿渣、石膏、粉煤灰等材料经各自破碎后全部通过称重系统进入水泥磨,经粉磨后便成为散装水泥成品。如模型图所示,水泥厂是分步法核算,分为三个主要车间,它们是生料车间、烧成车间、制成车间;

一个实验室;三个辅助车间分别是机修车间、运输车间、动力车间(含水、电、风),采用交互分配法分配;二种产成品分别是P32.5水泥、P42.5水泥。

接着,教师对13张挂图进行现场讲解,帮助学生回忆相关知识,介绍这些内容需2课时。

3. 现场教学生编制凭证。凭证编制是重点。实训前,学生对水泥厂各种业务资料非常陌生,往往编凭证时无从下手。教师需正

确引导,教学原则是举一反三,类比推理。如编制生料领料凭证,教师可以详细解释编制凭证过程,教学需4个课时,如表2领料表(部分)。

编制生料领料凭证分录,借:基本生产成本——直接材料——生料3 185 720;贷:原材料——石灰石2 369 864、——粘土304 770、——页岩149 800、——铁粉361 286。

学生根据生料凭证可推理P32.5水泥熟料凭证的编制。借:基本生产成本——直接材料P32.5(水泥熟料)686 600;贷:原材料——石膏214 280、——细石料268 830、——矿渣203 490。

另外提请学生注意:一张完整的凭证必须把原始凭证附后并填写原始凭证的张数、填写记账、审核人员。其他凭证的编制略。经过4个课时,学生编制完39张凭证。

4. 现场登记原材料数量金额明细账、辅助生产成本、制造费用、管理费用、生产成本多栏账,需要4个课时。

(1)原材料账。教师先讲原理,本期把已知的月初、本

月购进材料数量金额,填入原材料数量金额账表格内,再根据一次加权法(可选择)计算结存的单价,发料时贷方单价填入结存的单价,便可计算出发出材料成本。登记账簿最能体现学生的细心程度。

表2 领料表

项目	材料名称	数量(吨)	单价(吨/元)	合计(元)
生料(投产 100 000吨)	石灰石	84 638	28	2 369 864
	粘土	10 159	30	304 770
	页岩	4 280	35	149 800
	铁粉	4 201	86	361 286
	小计			3 185 720
项目	材料名称	数量(吨)	单价(吨/元)	合计(元)
水泥 P32.5(生 产37 600吨,入 库38 000吨)	熟料	24 816		
	石膏	1 948	110	214 280
	细石料	8 961	30	268 830
	矿渣	2 261	90	203 490
				686 600

(2)辅助生产成本账登记。现场教学关键点:内部交互分配分录及凭证登记,如供电车间生产成本多栏账由直接材料、直接人工、制造费用三个二级科目构成,假设本月供电车间发生成本为7 400 000元,本期机修、运输车间分别用电16 537.5元、1 417.5元,同时供电车间接受机修、运输车间劳务分别是8 366.7元、1 407.4元。

登记时,本月交互分配支出和收入均登记在辅助生产成本的二级科目制造费用栏内,交互支出用负号,收入用正号。最后计算对外分配的成本: $7\,400\,000-16\,537.5-1\,417.5+8\,366.7+1\,407.4=7\,391\,819.1$ (元)。同时指导学生作辅助生产成本内部交互分配分录,借:辅助生产成本——供电车间9 774.1,贷:辅助生产成本——机修车间8 366.7、——运输车间1 407.4。

(3)生料、熟料、水泥完工产品入库、出库账的登记。现场教学关键点:水泥厂成本核算应属于分步法核算,且有半成品库存。因此教学时需向学生讲清,生料生产成本明细账的完工产品的数量和金额分别填入自制半成品生料数量金额明细账的借方。当烧成车间领取生料时,需通过自制半成品生料数量金额明细账的贷方领出,其发出单价是本期月初与本期入库的生料加权平均价。熟料、水泥原理一样。教师可以生料入库进行详细现场讲解,煤粉、熟料、水泥可类比进行。

熟料生产成本明细账设四个二级科目,它们是半成品、直接材料、直接人工、制造费用。自制半成品生料贷方发出数量金额记入熟料生产成本半成品项目。

5. 制造费用分配2个课时。现场教学关键点:原料车间(含生料车间、煤粉车间、烧成车间),将制造费用按固定资产原值(也可别的方法)分配到生料、煤粉、熟料成本

里。如生料、煤粉、烧成车间归集的制造费用分别为110万元、146万元,合计256万元。固定资产原值,生料车间、煤粉车间、烧成车间分别是9 000万元、1 600万元、15 000万元,合计25 600万元,则每元固定资产分得: $256\div 25\,600=0.01$ 。生料、煤粉、熟料分别分摊的制造费用是90万元、16万元、150万元。此项费用分别登记在生产成本明细账的二级科目制造费用栏内。

6. 生料、熟料、水泥生产成本计算表的填写需4个课时。现场教学关键点:

(1)投料率与加工率及二级科目假定:为便于计算,设定原材料在生料车间投入,直接材料投料率为100%,直接人工与制造费用加工率为50%。生料生产成本下设直接材料、直接人工、制造费用等三个二级科目,而熟料、水泥下设半成品、直接材料、直接人工、制造费用等四个二级科目。

(2)设定生料、熟料、水泥的期初数量与期初成本,由生产计划表获取本期熟料、水泥生产的产量,然后根据熟料料耗(1吨熟料=1.5吨生料)计算本期生料投入量。

(3)计算本期累计生料、熟料、水泥的生产产量及生产成本,根据约当产量计算本期完工产品的生料、熟料、水泥。完工的生料、熟料、水泥分别记入自制产半成品的生料、熟料、水泥数量金额借方明细账里。熟料及水泥生产成本的半成品领料时分别从自制产半成品的生料、熟料数量金额贷方明细账转出。

经过实训后,学生上交实习心得体会。心得体会涵盖凭证、材料明细账、半成品明细账、库存商品明细账、辅助生产成本表、制造费用表、生产成本计算单、成本还原表8个方面,附上一至二句心得,并填写好空白的多栏账簿及生产成本计算表。最后将凭证装订并上交,由老师评分。实训成绩占成本会计成绩的20%。

### 三、实施效果分析

经过综合技能实训后,从学生的作品及学生体会看,95%的学生学会了装订凭证,90%的学生学会了如何登记材料明细账,75%的学生学会了辅助生产成本的计算,85%的学生学会了生产成本表的计算,80%的学生学会了成本还原(只还原到直接材料),实训效果十分显著。“1131”教学法不足之处是,实训教学大约16课时,占用了部分理论教学的时间,但笔者仍然认为实训是十分必要的,这是成就成本会计应用型人才的必经环节。

【注】本文系广西南宁市科技局科学研究与技术开发计划科研资助项目“成本会计实训研究与实践”(项目编号:20123166)的阶段性成果。

### 主要参考文献

骆从艳.成本会计之现场教学法初探.财会月刊,2012;18