管理会计和成本会计课程体系设置研究

郭思永(博士)

(上海立信会计学院 上海 201620)

【摘要】本文以管理会计、成本会计的教材为载体,分析了管理会计、成本会计这两门会计专业核心课程之间的联系和差异。然后提出将两门课程进行整合的建议,并就合并之后课程体系的构建提出相应建议。

【关键词】管理会计 成本会计 课程体系

管理会计、成本会计这两门会计专业核心课程之间在内容和方法体系方面存在着交叉和重复,不仅导致了教学研究资源的浪费,还给学生学习带来了困惑,给教师教学带来了困难。学者们或者从成本会计、管理会计的历史演进,或者纯粹以方便教学为视角提出各自观点,同时主要以自身教学经验或本校教学状况为依据,代表性不强,研究的可靠性难以保证。而本文以管理会计、成本会计的相关教材为分析载体,从成本会计及管理会计所提供信息的使用者的角度,通过分析这两门课程当前的开设状况及相互之间的逻辑关系,提出对这两门课程进行整合的基本框架。

一、国内外管理会计、成本会计课程现状分析

1. 管理会计和成本会计教学内容状况。由于我国高校众多,办学层次有别,专业设置存在差异性,因此,我们很难统计各校成本会计、管理会计课程的具体教学内容状况。但课程开设的载体是教材,因此我们从教材入手,通过剖析教材编著使用状况,来分析成本会计、管理会计课程开设现状。

我们首先对国内外课程教材编著使用情况进行了调查统计。我们主要调查了以管理会计、成本会计和成本管理会计等

本的作用,反过来才会明白和理解建账和分录处理的要求,这样才能更好地完成建账和业务处理的任务。所以,在实训题目设计中最好不要直接告诉金额,比如让学生自己查账对账再付款和收款;还可以自己设计一些管理层要求上报的一些数据表格,要求学生查账后填报,比如要求学生对模拟单位的资金筹集、资金运用、运营能力、获利能力等指标进行分析;或要求学生设计一些财务制度,如货币资金内部控制制度、差旅费报销制度、材料采购制度、生产管理制度等。只有通过账本查询和对企业的经营管理、决策控制要求、分析使用账本才会使学生透彻理解账本的作用和企业管理层对账务处理的最终要求,这样才能改变学生对会计账务处理知其然而不知其所以然的状态,使得学生不仅体验整个会计业务处理流程,也懂得会计在整个企业层面所发挥的重要资源配置作用,对提高会计专业学生的综合素质很有帮助。

4. 充分运用会计各项模拟实验结果,延伸到审计课程。大部分学校目前还没有开设审计实训课程,有些学校会认为学生去做审计工作的可能性比较小,所以就忽视审计的实训,建议充分利用前期学生实训资料,在另外开设审计实训课程,同学之间互相交换账本来做审计用,这样做的好处是不仅通过同学互相审计来深化学习《财务审计》或《税务查账》等课程,还可以让学生有账可查,结合审计课程的需要,在前期题目设计中应该有意识地设计有代表性的账、证案例,包括假账、偷税、错漏等,或在提供的原始凭证中加进一些不真实、不合法的凭证,要求学生进行审核。通过这样的会计核算、会计分析、会计检查与审计等环节的实训练习,以保证实训的连贯性。另外手工建账课程和电算化课程最好能统一资料,这样学生可以通过一套资料不同核算方式得出的结果进行对比和校对,体会两种方法的利弊。

5. 丰富实训教师的实践经验。会计实训课程对教师的素质要求是非常高的,不仅要有丰富的企业实践工作经验,还要有扎实的会计理论基础,所以最好建议让来自一线实践工作岗位的实训教师担任包括会计、成本、税务、审计等课程的理论教学,通过几轮的理论教学奠定理论基础;同时如果实在缺乏具有实践工作经验的教师,则从理论教学工作中挑选出一些教师来,送到企业挂职锻炼一年半载后再担任课程,保证教师质量才能保证学生的教学效果。

总之,如何使会计技能训练的"操作链"向前向后延伸,既反映经济业务的全貌,也能使技能训练更全面,从而避免出现会计专业的毕业生还不会填制发票、进账单的现象。操作者的主体意识和真实感都会得到显著的加强,能够提高操作者的学习兴趣,大大强化了技能训练的效果。

【注】本文受浙江商业职业技术学院教研教改重点项目(项目编号:SZYJXGGZD201103)资助。

主要参考文献

1. 刘庆生. 高校会计类专业开设审计模拟实验课程的探索与实践.中国高教研究,2003;6

2. 刘艳华. 会计模拟实验教学探讨. 财会月刊 (理论),2007;10

为课程名称的教材编著及使用情况。国内大多高校由于已经形成“自己编著、自己出版、自己使用”相关教材的产业链条，加上学校评比、教师职称评定上的制度性激励，又变相转化为教材使用上的利益链条，因此在相应课程建设方面投入大量的资源，纷纷编著自己的所谓“精品”、“重点”课程。这一方面使我们对教材使用情况难以统计，另一方面由于教材质量参差不齐，统计意义也大打折扣。本文以国家精品课程建设的相关课程为样本进行统计分析，首先，国家级精品课程要历经多年课程建设，经过层层评比选出，学校重视，编者更加用心尽力，且资金来源稳定，质量也就比较有保障。其次，立项国家级精品课程的高校一般有本校教师编著或使用的教材，口碑较好，高校使用的普及面较广，具有一定的代表性。同时，其他高校相应教材往往也以国家精品课程使用的教材为蓝本进行参考、借鉴。再次，国家精品课程均有相应网站进行披露，教学大纲、教学计划、教学视频、教辅资料等信息较为齐全，为研究内容的深入提供保障。表 1 是成本会计、管理会计历年国家精品课程设置情况的统计表。

国外教材编著使用情况是以声誉为基础的，好的教材一般是由著名大学在相关领域颇有造诣的知名教授编著，再版多次，历经时间检验。同时，教材立体化，内容包含文字教材、数字化资源和教学网站等。国内机械工业出版社、中国人民大学出版社、北京大学出版社等多年来一直致力于国外经典教材的引进并积极推介，在国内高校中具有一定的影响力并占有一定的市场份额。因此，我们以这几年引进的相关教材为蓝本，进行统计。表 2 是国内出版社对成本会计、管理会计的引进情况统计。

对表 1、表 2 所示教材的内容进行统计分析，我们发现存在以下几方面特点：

一是国内成本会计、管理会计的内容交叉重复严重，主要涉及作业成本法、变动成本法、标准成本法、成本预测、成本决策、预算、预算差异分析的计算等。二是国外并不像国内那样对成本会计、管理会计课程进行区分。通过教材名称和具体内容进行分析，可以看出教材名称虽未统一，包括“管理会计”、“成本会计”、“成本管理”等，但以“管理会计”名称为主，内容体系设置上不存在明显差异，只是在具体章节方面依教材受众对象（通过教材系列可以看出）体现差异。三是国外教材内容更加丰富，通过案例涵盖成本会计和管理会计领域最新的思想和方法；教材编写上更注重模块化、可读性、趣味性，当然，相比于国内教材，页数更多，价格也更昂贵。

2. 管理会计和成本会计的教学安排状况。我们通过调查部分国内重点高校、普通高校、职业高校，又划分综合类院校、财经类院校，同时区分财经类专业（指会计学、财务管理等专业）、非财经类专业，其课程开设情况，发现存在以下特点：

一是成本会计、管理会计一般在财经类专业作为必修课同时开设，每周 3~4 课时数；非财经类专业在跨专业选修中，成本会计、管理会计也是主要课程，课时数一般为 2 课时/周。

表 1　成本会计、管理会计国家精品课程设置情况

序号	教材名称	主编	出版社	出版日期
1	管理会计学	孟焰	经济科学出版社	2009年
2	管理会计	吴大军	东北财经大学出版社	2007年
3	成本会计(第三版)	乐艳芬	上海财经大学出版社	2007年
4	管理会计学(第四版)	孙茂竹	中国人民大学出版社	2006年
5	管理会计(第二版)	潘飞	上海财经大学出版社	2009年

表 2　成本会计、管理会计国内引进教材情况

序号	教材名称	作　者	出版社
同一教材中英文均有			
1	成本与管理会计(Cost Accounting: A Managerial Emphasis)	Charles T.Horngren,Srikant M.Datar, George Foster(译者:王立彦等)	中国人民大学出版社
2	成本会计:传统与革新(Cost Accounting: Traditions & Innovations)	Jesse T. Barfield,Cecily A. Raiborn, Michael R. Kinney(译者:熊焰韧,刘波主)	中国财政经济出版社 经济科学出版社
3	成本管理(Cost management:strategies for business decisions)	Ronald W.Hilton,Michael W.Maher, Frank H.Selto(译者:罗飞, 温倩)	中国人民大学出版社 机械工业出版社
4	管理会计(Management Accounting)	GarrisonR.H.,NoreenE.W.,BrewerP.C. (译者:罗飞等)	东北财经大学出版社 机械工业出版社
5	管理会计导论(Introduction to Managerial Accounting)	Brewer.P.C,Noreen E.W.,Garrison R.H (译者:王满等)	东北财经大学出版社
6	管理会计(Management Accounting)	Don R.Hansen,Maryanne M.Mowen (译者:陈良华,杨敏)	北京大学出版社
7	管理会计(Introduction to management accounting)	Charles T.Horngren,Gary L.Sundem, William O.Stratton(译者:潘飞等)	北京大学出版社 人民邮电出版社
英文版影印教材			
8	成本管理:会计和控制(Cost Management:Accounting and Control)	Don R. Hansen,Maryanne M. Mowen	北京大学出版社
9	管理会计概念与应用(Management accounting:concepts and applications)	W. Steve Albrecht	北京大学出版社
10	管理会计(Management Accounting)	Anthony A.Atkinson.,Robert S.Kaplan,Ella Mae Matsumura, S.Mark Young	清华大学出版社
11	管理会计(Management Accounting)	Michael L.Werner,Kumen H.Jones	立信会计出版社
中文版翻译教材			
12	管理会计:侧重于战略管理(Management Accounting: A Strategic Approach)	Morse Wayne J., Davis, Hartgraves(译者:张鸣)	上海财经大学出版社
13	战略成本管理(Cost management:a strategic emphasis)	Edward J. Blocher,David E. Stout,Cokins(译者:王斌等)	人民邮电出版社

二是无论是专业必修还是选修课,课程内容既存在重复,像本量利分析、预算管理等章节,又存在疏漏,像业绩管理等章节,两门课常常都不讲授。

三是教学大纲不统一,教材使用存在随意性。按照各自学校特点、各专业情况安排教学大纲,存在一定差异性本无可厚非,但现实情况是,成本会计、管理会计的教学大纲差异性过大,教学计划没有按照本学科体系涵盖该课程所对应的教学内容,太过随意。同时,教材使用上由于各高校以自己编著的教材为主,更是各自为政,更难以体现成本会计、管理会计的学科体系内容。

二、管理会计、成本会计课程合并的内在逻辑一致性

国内之所以造成管理会计、成本会计的课程内容交叉重复,在于这两门课程本身有着紧密的内在逻辑联系。

一是管理会计起源于成本会计,在其发展中拓宽了原有成本会计的预测、决策等职能范畴,标准成本法、作业成本法、预算等也是伴随着经济的发展、管理的需要而产生的,且具有更广阔的研究范围,因此它们之间是一脉相承。但是管理会计的研究基础依然没有改变,把成本会计和管理会计完全割裂开是不可能的。

二是管理会计与成本会计所生产出的信息,其使用者都主要是企业内部管理者(当然,成本核算为财务会计中的存货成本提供信息支持),其目的都是加强企业内部管理,为企业经营决策管理需要提供高度相关性和充分可靠性的信息。三是无论从我国还是从西方来看,理论界对于成本会计与管理会计的界限是模糊的,尤其在西方人的观念中,成本会计与管理会计同质。如美国著名的斯坦福商学院会计界权威教授查尔斯·T·亨格瑞(Charles T.Horngren)认为:"现代成本会计也常被称为'管理会计'。"

当然,将这两门课程合并为一门课程,也存在一些问题:一是现阶段没有较为权威、成熟的教学大纲和授课计划;二是目前成本会计和管理会计的教材版本比较多,而"成本与管理会计"教材不多,使得任课教师在选择教材时面临很大局限性。

三、管理会计与成本会计合并之后课程体系的构建

通过上述分析可见,为避免交叉重复,管理会计与成本会计应合并,将其称为成本管理会计(或者沿用"管理会计"的课程名称)。该课程的主旨在于帮助学生站在战略的高度,掌握如何运用会计信息服务于当今企业的各项管理决策,真正实现企业价值创造的目标。学生通过基本理论与方法的学习,并结合案例的解剖,能够掌握成本管理会计的完整知识体系,全面了解成本会计与企业管理控制系统的运行机制,把握成本管理会计的脉搏。并学会运用这些方法思考、解决企业经营的现实问题。

1. 成本管理会计的内容设计。按照以上要求,构建的成本管理会计的基本内容体系包括以下几个基本部分:

第一部分是基础篇。本篇作为开篇,讲述成本管理会计应以战略为起点、以价值创造为目的,主要内容涉及企业的战略分析、企业的基本管理架构、成本管理会计如何为战略决策提供信息服务支持、管理会计与财务会计的区别、组织中会计人员的职责、管理会计人员的职业道德等相关内容的介绍。

第二部分是成本核算篇。本篇以生产费用核算和产品成本计算为主题,主要内容包括成本管理会计的基本概念、生产费用核算(基本部门与辅助部门的生产费用归集分配,联产品与副产品的分配等等)、产品成本计算方法(主要包括基本方法和辅助方法,涉及品种法、分批法、分步法、作业成本法、变动成本法等)。

第三部分是成本管理篇。本篇以成本核算所产生的信息的为主题,通过分析为企业战略管理服务,主要包括:本量利分析、作业成本管理、预算管理、短期经营决策、长期投资决策、平衡积分卡、全面质量管理、目标成本法以及业绩评价等方面的知识。

2. 成本管理会计的教学安排设计。由于成本管理会计课程在内容上对原有课程——成本会计和管理会计教学内容进行了整合,因此,知识含量更加系统化,同时,教学内容也相应增多,故而在教学时间安排上也应当安排两个学期,每学期按照不同专业课时数安排 2~4 课时(会计学、财务管理专业建议 3~4 课时,其他专业 2 课时),当然其他非财经类专业可以按教学课时数选择不同教学内容、压缩课时,以保证教学任务的完成和教学质量。

3. 成本管理会计的教材设计安排。按照前述教学大纲和教学时间安排的设计,当前国内尚没有较为成熟的教材为教学服务,因此,长期来看,建议由教育部或中国会计学会牵头组织会计系列教材编写大纲小组,并对大纲内容进行商议编写。不建议各高校自己组织编写,以免形成当前各高校教材重复、质量参差不齐、浪费资源的局面。同时,考虑到成本管理会计与现实结合紧密,为拓宽学生视野和增加学生学习的趣味性,教材编写过程中要丰富案例内容和教学实践环节的设计。

同时,作为过渡措施或满足双语教学的需要,可以直接选用国外经典教材,如 Charles T.Horngren、Srikant M.Datar 和 George Foster 编写的由中国人民大学出版社引进的影印版《Cost Accounting: A Managerial Emphasi》(见表 2,同时有翻译版)教材,就能够很好地适应当前成本管理会计教学的设计安排。

【注】 本文受上海市会计学教育高地资助项目(项目编号:2010GD-09)、上海市会计学会重点课题资助项目(项目编号:2010 重 3)、上海市教委重点学科基金资助项目(项目编号:J51701)资助。

主要参考文献

1. 郭晓玲.对财务管理、管理会计、成本会计学科内容交叉问题的探讨.财会月刊,2005;B3

2. 牛彦秀.管理会计、成本会计、财务管理内容交叉问题的探讨.会计研究,2002;6

3. 杨忠智.试析财务管理、管理会计与成本会计课程体系的整合.财会月刊(综合),2006;12

4. 张萌.高校财务管理、管理会计、成本会计课程教学内容整合探讨.财会月刊,2009;11