



“十二五”普通高等教育本科国家级规划教材

国家级精品课程 国家级精品资源共享课

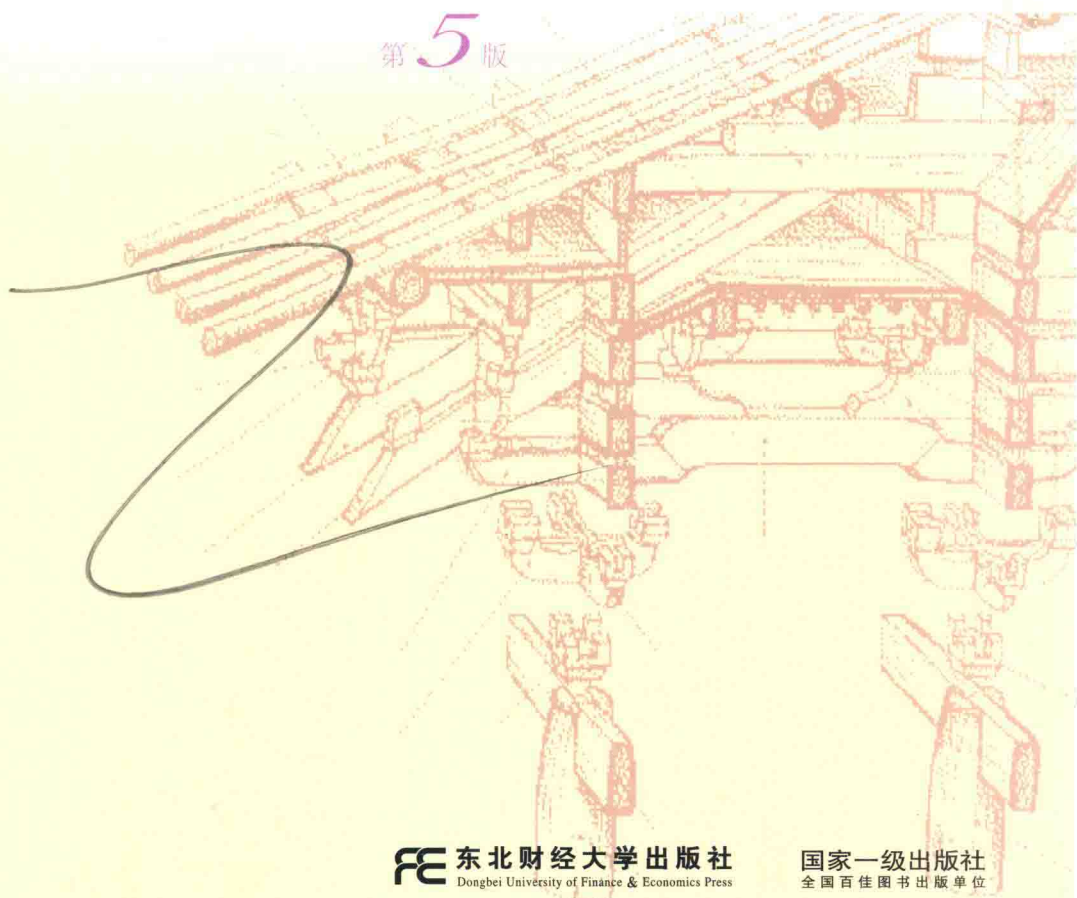
东北财经大学会计学系列教材

吴大军 主编 牛彦秀 副主编

管理会计

Management Accounting

第 5 版



FE 东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press

国家一级出版社
全国百佳图书出版单位



“十二五”普通高等教育本科国家级规划教材

国家级精品课程 国家级精品资源共享课

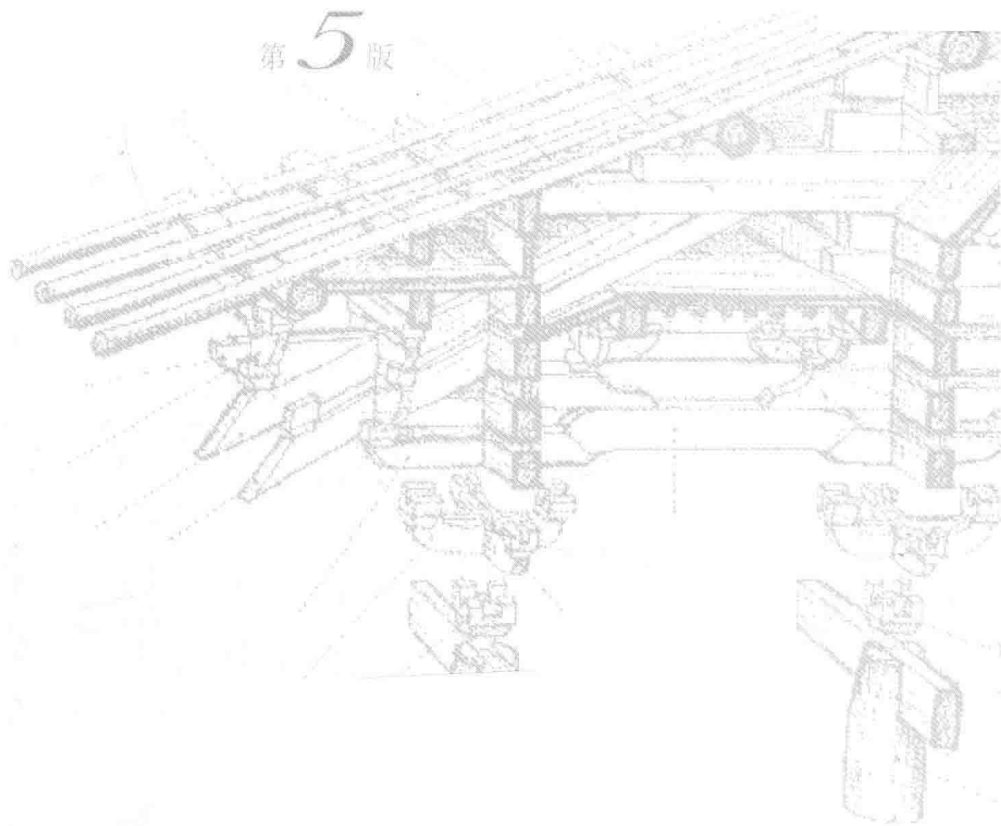
东北财经大学会计学系列教材

◀ 吴大军 主编 牛彦秀 副主编

管理会计

Management Accounting

第5版



FE 东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press

大连

图书在版编目 (CIP) 数据

管理会计 / 吴大军主编. —5 版. —大连: 东北财经大学出版社, 2018.5
(东北财经大学会计学系列教材)

ISBN 978-7-5654-3046-6

I. 管… II. 吴… III. 管理会计 IV. F234.3

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2018) 第 003631 号

东北财经大学出版社出版

(大连市黑石礁尖山街 217 号 邮政编码 116025)

网 址: <http://www.dufep.cn>

读者信箱: dufep@dufe.edu.cn

大连美跃彩色印刷有限公司印刷 东北财经大学出版社发行

幅面尺寸: 185mm×260mm 字数: 740 千字 印张: 29.75 插页: 1

2018 年 5 月第 5 版

2018 年 5 月第 25 次印刷

责任编辑: 田世忠 李 彬 王芑南 责任校对: 王 娟

封面设计: 冀贵收

版式设计: 钟福建

定价: 48.00 元

教学支持 售后服务 联系电话: (0411) 84710309

版权所有 侵权必究 举报电话: (0411) 84710523

如有印装质量问题, 请联系营销部: (0411) 84710711

东北财经大学会计学系列教材编委会

主任

刘永泽 教授 博士 博士生导师

委员 (按姓氏笔画排列)

万寿义 教授 博士 博士生导师

方红星 教授 博士 博士生导师

王振武 教授 硕士生导师

刘明辉 教授 博士 博士生导师

刘淑莲 教授 博士 博士生导师

孙光国 教授 博士 博士生导师

吴大军 教授 博士 硕士生导师

李日昱 教授 博士 硕士生导师

张先治 教授 博士 博士生导师

陈国辉 教授 博士 博士生导师

姜欣 教授 博士 硕士生导师

卷首语

谁都不能否认，经济与会计的关系越来越密切，尤其是全球经济一体化的趋势让全世界的会计准则制定机构都走上了会计准则的国际趋同和等效之路；谁也不能否认，我国的会计改革紧跟了我国和世界经济发展的步伐，尤其是20世纪90年代初至今，会计改革经历了与国际接轨、趋同和等效的阶段；谁都必须承认，会计人才的培养要适应经济与社会的发展变化，尤其要适应建设社会主义市场经济的需要。另外，一整套优秀的系列教材对于培养会计人才的重要性是显而易见的，尤为重要的是教材必须紧跟时代进步的节奏，把握好经济与会计发展的脉搏。

纵观“东北财经大学会计学系列教材”的生命线会发现，它之所以能常青，正是上述认识指引的硕果。

20世纪90年代初，我们编写了东北财经大学第1套会计学系列教材，其奉行的理念是：积数十年教材编写之经验，融十几位教授之心血，编系列精品教材。在20多年中，我们一直坚持这样的原则，前后共出版过4套系列教材，每一套系列教材都修订过若干次，总销量近千万册，其足迹踏遍祖国的大江南北。在20多年中，会计学系列教材伴随着一批又一批的大学生成长，并且以教材编写为契机，在高等学府中培养了一代又一代的教师精英。

从时间上来推算，本套会计学系列教材是20多年中的第5套。本套会计学系列教材的第1版诞生于2007年1月，正好踏着2006年财政部发布“企业会计准则”体系的节拍。在近年来的教材使用过程中，尽管我们作了一些修订，但始终未能跳出小修小改的圈子。在此期间，我们又掌握和理解了更新的会计准则与规范，积累和领会了更多的专业知识，尤其是对会计准则与会计教材之间的关系有了更深刻的认识。基于此，我们才有了这一次的大修订，并以新版的形式呈现在读者面前。

东北财经大学会计学系列教材修订的主要依据是财政部最近几年来修订或发布的企业会计、行政事业单位会计、税收、财务管理、管理会计等方面的法规：

- 就企业会计准则而言，2014年陆续修订、制定了8项具体准则，其中，制定了《企业会计准则第39号——公允价值计量》等3项准则，修订了《企业会计准则第2号——长期股权投资》等5项准则，这些准则自2014年7月1日起施行；同时，最近几年来财政部又发布了若干项《企业会计准则解释》，这些准则及其解释公告对财务会计类教材影响比较大。

- 从管理会计来看，2016年6月22日财政部印发了《管理会计基本指引》，不仅有利于加强管理会计指引体系建设，还将对制定应用指引和案例示范起统领作用。2017年9月29日，财政部印发了《管理会计应用指引第100号——战略管理》等22项管理会计应用指引，为推进管理会计指引体系建设，提升单位管理会计工作水平，增强价值创造力，实现单位可持续发展提供指引。

- 就成本会计而言，继《企业产品成本核算制度（试行）》发布后，财政部又发布了《企业产品成本核算制度——石油石化行业》和《企业产品成本核算制度——钢铁行业》，对

大中型石油化工企业和钢铁企业的成本核算业务进行规范。

- 财政部和国家档案局联合发布的新《会计档案管理办法》自2016年1月1日起施行。

- 财政部和国家税务总局发布《关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》，自2016年5月1日起，在全国范围内全面推开营业税改征增值税试点，建筑业、房地产业、金融业、生活服务业等全部营业税纳税人，纳入试点范围，由缴纳营业税改为缴纳增值税。

这些对于会计学系列教材建设都提出了新的挑战。

在修订的过程中，我们更加注重提升同教材配套的“习题与案例”、“电子课件”以及“教学大纲”的平台建设质量。首先，关于习题与案例。按照修订后的教材内容体系，根据各章内容的安排重新进行习题与案例的修订。一是加大习题量，适当提高习题的难度。二是更换部分案例，使案例与实践更加贴近，学生通过案例的学习得到进一步启发。三是配置阶段性综合习题，根据内容模块设置习题，便于学生综合性地理解和掌握几个章节的内容，循序渐进，达到深入学习的效果。其次，关于电子课件。电子课件的制作摒弃了复制主教材各级标题的简单做法，由各主教材的作者亲自主持制作，这样能更好地把握授课内容，对各章节的内容进行更深入的讲解和逻辑勾勒，真正起到辅助和深化的作用。另外，在介质上向独立光盘的方向发展，增强互动性和形象性。最后，关于教学大纲。本套教材配有电子版教学大纲，为教师提供课时分配、重难点提示、教学结构等参考信息，进一步方便教师教学。

为保证质量，我们陆续推出新版东北财经大学会计学系列教材，分别有：《基础会计》《中级财务会计》《中级财务会计（精编版）》《高级财务会计》《成本会计》《管理会计》《财务管理》《会计信息系统》《内部控制》《财务分析》《会计学》《审计》《审计（精编版）》，共计13种。值得一提的是，截至目前，本套系列教材入选“十二五”普通高等教育本科国家级规划教材的有7种，普通高等教育“十一五”国家级规划教材的有4种，普通高等教育精品教材的有1种，“十二五”普通高等教育本科省级规划教材的有9种，获得全国优秀畅销书奖的有6种，获得省级优秀畅销书奖的有6种，所支撑的课程获得国家级精品课程称号的有5种，所支撑的课程获得省级精品课程称号的有6种，获得国家级精品资源共享课称号的有5种，获得省级精品资源共享课称号的有2种。

由于我们的时间和精力有限，教材中难免存在缺点乃至谬误，恳请广大读者批评指正。

每次修订仅仅是一个新的起点，而不是终点，我们将随着经济的发展与会计环境的变化不断修订，使东北财经大学会计学系列教材紧随时代步伐，及时反映学科的最新进展。

东北财经大学会计学系列教材编委会

第 5 版 前 言

近年来,财政部陆续发布了一系列关于全面推进管理会计体系建设的指导意见,并出台了《管理会计基本指引》《管理会计应用指引第 100 号——战略管理》等文件,标志着管理会计在我国已经跨入了新的发展阶段。为适应形势的发展,反映管理会计理论研究成果和管理会计工作的最新动态,满足管理会计教学的需要,作为多年从事管理会计教学和理论研究的学者,编写一套高质量的管理会计教材是我们责无旁贷的神圣使命。

我们在参考全国会计专业技术资格考试指定用书《会计师资格考试——管理会计》(吴大军主编,1995年8月第1版)、中央广播电视大学统编教材《管理会计》(吴大军主编,1999年10月第1版)、普通高等教育“十五”国家级规划教材《管理会计》(吴大军主编,2004年10月第1版)和普通高等教育“十一五”国家级规划教材《管理会计》(吴大军主编,2013年8月第3版)的基础上,编写了本部教材。其中,在第十章中新增了战略地图一节,并新编写了企业绩效评价和作业成本法两章的内容,对原书的成本控制等章节进行了整合,将短期经营决策拆分为两章,对总论、变动成本法和长期投资决策等章节进行了增补,对全面预算的例题数据也进行了彻底调整,其他章节也做了必要修订,许多章节增加了如何运用计算机函数进行定量分析处理的内容。

本书的写作以《财政部关于全面推进管理会计体系建设的指导意见》和《管理会计基本指引》为指导思想,充分考虑到国家尚未出台的有关整合会计学科(含财务学科)教材体系方针政策实际情况,采取了“拾遗补缺”和“为我所用”的处理方式,力求避免管理会计与现有成本会计和财务管理课程内容的交叉与重复。

本书保持了作者的一贯写作风格和特色,即从中国实际出发,理论联系实际,避免生搬硬套国外管理会计教材的现成内容。无论在内容的组织、体系的安排,还是体例的设计等各方面都充分考虑到学生学习和掌握管理会计的基本理论、基本方法和基本操作技能的需要,真正突出了以学生为中心的特点。

为了确保教材质量,本书大量吸收了近年来国内外管理会计理论研究的最新成果,系统介绍了经实践证明具有可操作性的先进方法。为了便于读者学习,本书在讨论定量模型时,平行使用字母符号与汉字文字两套公式。所有公式均按章节排序;例题分章编号,并标明题目、已知、要求和解题过程。内容完整,层次和步骤清晰,逻辑关系突出,为学生日后准确完成作业和计算题考试答题提供了标准范例。在讨论利用现代计算机技术进行管理会计定量分析时,分析了现有财务函数与手工环境下相关指标处理方法上的差异和形成的原因。对于关键的理念或方法,进行了深入浅出的表述。此外,本着客观介绍、公正评价的原则,对目前尚无定论但书中又无法回避的有争议问题进行了妥善处理。

本书除了可作为高等院校管理类专业开设的管理会计课程教材外,还可作为在职财会人员、财经管理人员和其他对管理会计感兴趣的人们自学、复习和研究管理会计的参考用书。为了方便教师备课和学生自主学习,我们还另外编写了与本书配套的《管理会计习题与案

例》，供选用。

本书以现代企业所处的社会经济环境为背景，明确阐明以企业为主体，密切联系现代会计的预测、决策、规划、控制、考核评价等职能，系统地介绍了现代管理会计的基本理论、基本方法和实用操作技术。全书包括十五章，其中，前四章交代了管理会计的基本原理和传统管理会计的基本方法；第五章到第十三章分别讨论管理会计各项职能在实践中的应用程序与具体操作方法；第十四章介绍了企业绩效评价体系的构成内容及方法；第十五章介绍作业成本法。

本书由吴大军教授主编，由牛彦秀教授任副主编。吴大军教授编写第一章、第三章、第四章、第五章、第六章、第七章、第八章和第九章；牛彦秀教授编写第十一章、第十二章和第十五章；耿云江副教授编写第十三章和第十四章；第二章和第十章由吴大军和崔发婧共同完成。附录和附表由吴大军教授提供。

本书初稿完成后，由吴大军教授对全书进行了详细的修订、增补和总纂，并撰写了前言和目录。

本书在写作过程中，参阅了国内外许多管理会计专家学者的最新研究成果。他们睿智的思想火花曾多次为我们的探索指明了方向，在此一并表示感谢。

2007年，由本书主编主持的管理会计课程获得国家级精品课称号；2013年该课程又被教育部批准为国家级精品资源共享课。欢迎读者在学习管理会计课程的过程中登录教育部“爱课程”网站和东北财经大学网站，浏览管理会计课程教学资源，观看或下载相关的多媒体资源、教师教学资源、学生学习指南、学生实践指南或阅读参考资料。

限于作者水平，书中难免存在纰漏或不当之处，恳请读者批评指正。

编者

2018年1月

目录

第一章 管理会计概述	1
第一节 研究管理会计的假设	1
第二节 管理会计的基本概念框架	3
第三节 管理会计的产生与发展	10
第四节 管理会计与其他会计分支及财务管理之间的关系	15
第二章 成本性态分析	21
第一节 成本及其分类	21
第二节 成本按其性态分类	24
第三节 成本性态分析的程序和方法	34
第三章 变动成本法	44
第一节 成本计算的含义及分类	44
第二节 变动成本法概述	45
第三节 变动成本法与完全成本法的区别	48
第四节 两种成本法分期营业利润差额的变动规律	59
第五节 变动成本法的优缺点及应用	65
第四章 本量利分析原理	69
第一节 本量利分析概述	69
第二节 单一品种的保本分析	72
第三节 盈利条件下的本量利分析	76
第四节 单一品种条件下本量利分析的其他问题	79
第五节 多品种条件下的本量利分析	83
第六节 保本点的敏感性分析	90
第五章 预测分析	94
第一节 预测分析概述	94
第二节 销售预测	98
第三节 利润预测	110
第四节 成本与资金需要量的预测	125
第六章 短期经营决策(上)	130
第一节 决策分析概述	130
第二节 短期经营决策的相关概念	134
第三节 短期经营决策的一般方法	140
第四节 定价决策	145

第七章 短期经营决策 (下)	155
第一节 生产决策 (1) ——是否生产的决策	155
第二节 生产决策 (2) ——生产什么的决策	174
第三节 生产决策 (3) ——怎样生产的决策	185
第四节 生产决策 (4) ——生产多少的决策	188
第五节 不确定条件下的生产决策	193
第八章 长期投资决策 (上)	197
第一节 长期投资决策概述	197
第二节 关于长期投资项目的几个基本概念	199
第三节 现金流量及其估算	203
第四节 净现金流量的计算	214
第九章 长期投资决策 (下)	222
第一节 长期投资决策评价指标概述	222
第二节 静态评价指标的计算	224
第三节 动态评价指标的计算	230
第四节 长期投资决策评价指标的运用	242
第五节 投资敏感性分析	252
第六节 风险投资决策	256
第十章 战略地图与全面预算	262
第一节 战略地图	262
第二节 全面预算概述	267
第三节 全面预算的编制	270
第四节 预算编制的具体方法	299
第十一章 成本控制 (上)	311
第一节 成本控制概述	311
第二节 战略成本控制	315
第三节 设计阶段目标成本控制	327
第十二章 成本控制 (下)	336
第一节 标准成本控制	336
第二节 质量成本控制	350
第三节 存货成本控制	357
第四节 作业成本控制	366
第十三章 责任会计	379
第一节 责任会计概述	379
第二节 责任中心	382
第三节 内部转移价格、内部结算与责任成本结转	394
第十四章 企业绩效评价	402
第一节 绩效评价与绩效评价系统	402
第二节 企业财务绩效评价	406

第三节 企业综合绩效评价	416
第十五章 作业成本法	425
第一节 作业成本法的产生	425
第二节 作业成本法的基本原理	428
第三节 作业成本法的实务应用	430
附 录 货币时间价值	443
附 表	456

管理会计概述

第一节 研究管理会计的假设

在讨论管理会计（management accounting）的本质、管理会计的时间与空间属性、管理会计的对象及其信息特征等一系列问题之前，必须先明确本书最基本的前提条件，即：

管理会计是一个属于特定时代会计实践的范畴。

范畴是逻辑学的最高概念^①，它能够反映某类客观现实现象的基本性质和一般规律，并体现一个时代关于某类事物的科学理论思维。同一个范畴中包括若干不同的概念。

所谓实践，是指在特定的时空条件下，人们为达到特定目的，按照一定的程序和方法，所从事的生产活动、社会活动和科学试验等一系列行为的总称。也有人将实践理解为：人们通过发挥其主观能动性而影响或改造客观世界的活动过程。

简单地说，会计实践就是会计工作。

在现代会计实践的范畴中，除了包括管理会计，还应当包括财务会计、成本会计、预算会计等其他类型会计。

基于这个前提，我们提出以下有关管理会计的假设：

一、本质属性假设

这个假设可以从以下三个维度去理解。

（一）必须从实践的维度去理解管理会计的本质

从实践的维度看，管理会计的本质就是特定的会计活动或某种会计工作。

不同类型会计之所以能够相互区别，就在于彼此工作的内容、目标、职能、程序、原则、方法等要素均存在特殊性。研究管理会计，不仅要掌握管理会计本身的特征，而且还要了解它与其他主要会计分支之间的区别。

（二）必须从理论的维度去看待管理会计学

从理论的维度看，管理会计学是有关管理会计实践的经验总结和知识体系。

^① 在逻辑学中，概念是用于揭示客观事物的内在本质（内涵）和描述外在形式（外延）的术语。

管理会计与管理会计学有本质的区别。前者是客观的，后者是主观的；前者是第一性的，后者随着前者的不断发展而完善。因此，研究管理会计理论绝不能脱离管理会计实践。当然，实践也离不开正确理论的指导，管理会计学的发展能够反作用于管理会计实践。另外，人们要了解和掌握管理会计知识，除了直接参加管理会计实践外，还可能通过学习相关理论，获得间接知识。

（三）必须从逻辑学的维度去认识管理会计的术语

从逻辑学的维度看，可以使用不同术语来指代管理会计。

在逻辑学中，术语是用于标注特定事物的标签或某一概念的外壳，同一个客观事物可以用不同的术语来表达。如“管理会计”、“管理的会计”和“内部会计”，是管理会计的不同中文术语；“管理会计”和“management accounting”，则是管理会计在不同语言环境下的术语。

二、时间属性假设

这个假设有以下三层含义。

（一）特定历史阶段产物假设

假设：管理会计是会计发展到特定历史阶段的产物，而且仍处于不断发展和完善的过程中。

从历史的角度看，会计经历了从无到有、从简单到复杂的漫长发展过程。管理会计并不是从来就有的。只有到近现代，才出现了管理会计的萌芽，后来经过近一个世纪的发展，管理会计才逐渐成熟与壮大起来。尽管当代的管理会计比最初的管理会计已有了巨大的进步，但可以预见的是，未来管理会计还将发生新的变化。

这就需要研究导致管理会计产生与发展的根本原因，掌握管理会计不同发展阶段的特征，进而预测未来管理会计的发展趋势。

（二）面向未来假设

假设：管理会计以面向未来作为其工作的第一要务。

从管理会计职能的时效属性看，已经完整地跨越了过去、现在和未来三个时态。管理会计不仅将经营决策和投资决策作为工作的长期重心，而且必然高度关注战略规划和未来价值创造等拓展领域。总之，从可以预见的发展趋势看，管理会计更看重未来的时间属性。

（三）合理预期假设

假设：为了满足管理会计面向未来决策的要求，可以根据需要和可能，灵活地确定其工作的时间范围或进行会计分期，不必受财务会计会计年度、季度或月份的严格约束；在时态上可以跨越过去和现在，一直延伸到未来。这一假设简称灵活分期假设。

为简化工作，可考虑以月份作为管理会计的主要会计期间。

三、空间属性假设

这个假设有以下两层含义。

（一）单位主体假设

假设：管理会计的主体是由企业单位和部分事业单位（两者并称单位）共同形成的空间范围。

起初，管理会计的空间范围主要集中在企业单位。进入21世纪以来，管理会计的作用

机制已经渗透到事业单位,使其工作环境更为复杂。

当代经济全球化、市场经济的繁荣、产业革命的浪潮和信息技术的迅猛发展、产品市场与资本市场并存、实体经济与虚拟经济两种经济形式的碰撞,这一切都给会计工作的空间带来了前所未有的环境改变。单位内部组织机构扁平化和各层级责任主体细分等内部环境因素的改变也给管理会计提出了诸多新课题和新要求。

(二) 多层主体假设

假设:就某个具体单位而言,管理会计主体不仅包括该单位整体,而且还包括该单位内部各个组织层次的所有责任单位。

特定单位的管理会计主体不属于单一主体。因为按照组织架构,可将单位划分为许多层次,形成不同的责任中心。每个责任中心都是管理会计主体的构成内容。

四、多种计量单位假设

假设:管理会计信息的衡量既使用财务指标(以货币计量的指标),也使用非财务指标;既使用确定性信息,也使用不确定信息。

无论是未来决策与战略规划的任务,还是单位主体所处的复杂外部环境,都使得管理会计面临海量的不确定信息;对单位主体内部进行业绩考核评价,必然涉及大量的非财务信息。这意味着当代管理会计的工作对象已经超出了单纯财务活动的界限,导致管理会计必须使用多种计量单位。

五、充分占有数据假设

假设:在搜集和处理数据^①的过程中,管理会计能够在总量和质量上取得所需要的各种数据,并确保信息的有用性。

六、理性行为假设

假设:无论是目标的提出还是方法的选择都出于理性的考虑,采取理性行为。

这个假设有两个层面的含义:第一,为实现管理会计工作的总体目标,假定管理会计师总是能够自觉地按照科学的程序与方法办事,采取理性行为;第二,每一项管理会计具体目标的提出,完全出于理性或可操作性的考虑,能够从客观实际出发。既不将目标定得过高,也不至于含糊不清,无法操作。

这个假设是对管理会计的实践者提出的要求,目的是避免在实践过程中,仅凭主观意志确定目标、乱用方法或程序,导致管理会计目标无法实现。

第二节 管理会计的基本概念框架

管理会计基本概念框架,是指管理会计的定义、目标、内容构成(要素或职能)、应用原则等相关概念的有机组合,是构建管理会计学的基础。

^① 严格地讲,数据是信息加工的对象,信息是处理数据所得到的结果。只有经过管理会计系统处理且有用的数据才能被称为管理会计信息。但有时人们并没有做如此严格的区分,如财务信息,有时是指管理会计加工的数据,有时则是指用货币计量的管理会计信息。

必须看到,由于人们的研究能力有限、探索理论的角度不同和管理会计实践本身的不断发展变化,会导致对管理会计基本概念框架结构的理解出现差异,甚至形成截然对立的观点,不可能形成或强求绝对正确的唯一结论。

从我国管理会计学界的情况看,构建管理会计基本概念框架的技术路线可大致概括为官方路线和管理职能路线两类。

一、按照官方路线构建的管理会计基本概念框架

(一) 官方路线的含义

所谓官方路线,是指按照我国财政部近几年陆续颁发的《财政部关于全面推进管理会计体系建设的指导意见》(财会〔2014〕27号)、《管理会计基本指引》和《管理会计应用指引》等文件所设计的思路,构建管理会计基本概念框架的技术路线。

(二) 官方发布的管理会计定义

在国家财政部于2014年10月27日颁发的《财政部关于全面推进管理会计体系建设的指导意见》中,为管理会计下了如下定义:

管理会计是会计的重要分支,主要服务于单位(包括企业和行政事业单位,下同)内部管理需要,是通过利用相关信息,有机融合财务与业务活动,在单位规划、决策、控制和评价等方面发挥重要作用的管理活动。管理会计工作是会计工作的重要组成部分。

(三) 官方发布的管理会计目标

在国家财政部于2016年6月22日发布的《管理会计基本指引》中,明确提出了管理会计的目标:通过运用管理会计工具方法,参与单位规划、决策、控制、评价活动并为之提供有用信息,推动单位实现战略规划。

(四) 官方发布的管理会计要素

在《管理会计基本指引》中,将管理会计要素概括为应用环境、管理会计活动、工具方法、信息与报告等四项内容。

1. 应用环境

管理会计应用环境是指单位在应用管理会计时必须面对的基础条件,包括内外部环境。内部环境主要包括与管理会计建设和实施相关的价值创造模式、组织架构、管理模式、资源、信息系统等;外部环境主要包括国内外经济、法律等环境。

2. 管理会计活动

管理会计活动是指单位利用管理会计信息,运用管理会计工具方法,在规划、决策、控制、评价等方面服务于单位管理需要的相关活动。

3. 工具方法

管理会计工具方法是指单位应用管理会计,实现管理会计目标的具体手段,包括与企业管理有关的战略管理、预算管理、成本管理、营运管理、投融资管理、绩效管理、风险管理等七大领域相对应的模型、技术、流程等内容(如战略地图、滚动预算、作业成本法、本量利分析、平衡计分卡等)。^①

4. 信息与报告

管理会计信息,包括开展管理会计活动过程中所使用和生成的财务信息和非财务信息,

^① 参见财政部会计司有关负责人就《管理会计应用指引第100号——战略管理》等22项管理会计应用指引答记者问(2017年10月19日)。

是管理会计报告的基本元素；管理会计报告，是管理会计活动成果的重要表现形式，旨在为报告使用者提供管理需要的信息，是管理会计活动开展情况和效果的具体呈现。

（五）官方发布的管理会计应用原则

在《管理会计基本指引》中，提出了单位应用管理会计应遵循以下四项原则。^①

1. 战略导向原则

管理会计的应用应以战略规划为导向，以持续创造价值为核心，促进单位可持续发展。

2. 融合性原则

管理会计应嵌入单位相关领域、层次、环节，以业务流程为基础，利用管理会计工具方法，将财务和业务等有机融合。

3. 适应性原则

管理会计的应用应与单位应用环境和自身特征相适应。单位自身特征包括单位性质、规模、发展阶段、管理模式、治理水平等。

4. 成本效益原则

管理会计的应用应权衡实施成本和预期效益，合理、有效地推进管理会计应用。

（六）官方已发布的管理会计应用指引

官方发布的企业管理会计应用指引，是在总结提炼目前在我国企业普遍应用且较为成熟的部分管理会计实践的基础上，专门设计的针对企业开展管理会计特定工作的具体指导。

2017年9月29日，财政部发布了关于印发《管理会计应用指引第100号——战略管理》等22项管理会计应用指引的通知（财会〔2017〕24号），涉及以下管理会计应用指引：

第100号战略管理和第101号战略地图；第200号预算管理和第201号滚动预算；第300号成本管理、第301号目标成本法、第302号标准成本法、第303号变动成本法和第304号作业成本法；第400号营运管理、第401号本量利分析、第402号敏感性分析和第403号边际分析；第500号投融资管理、第501号贴现现金流法和第502号项目管理；第600号绩效管理、第601号关键绩效指标法、第602号经济增加值法和第603号平衡计分卡；第801号企业管理会计报告和第802号管理会计信息系统。

上述应用指引可分为概括性指引（编号尾数为零）和具体应用指引（编号尾数不为零）两类。前者主要介绍该领域的相关管理程序，概括总结本领域内相关管理会计工具方法的共性内容，一般由总则、应用程序和附则等组成。后者一般由总则、应用环境、应用程序、工具方法评价和附则等组成。其中，总则主要介绍应用相关工具方法的目标、基本定义、原则等；应用环境主要介绍应用相关工具方法所需要的内、外部环境；应用程序主要介绍应用相关工具方法的应用流程；工具方法评价主要介绍应用相关工具方法的优缺点。

（七）官方路线的特征

该路线明确地将财务活动的主体范围限定为企事业单位，有助于克服当前学术界对财务、财务活动和财务管理等相关概念的解释不统一甚至自相矛盾的问题。所构建的管理会计基本概念框架，涵盖了成本会计和财务管理的基本概念框架的绝大部分内容，有助于正确划分管理会计与成本会计和财务管理的界限。

（八）推行官方路线面临的困难及对策

在建设管理会计学体系时，如果强行推行官方路线，必然面临以下两难选择：第一，重

^① 美国会计学会提出的管理会计基本原则包括以下内容：相关性原则、可靠性原则、一贯性原则、客观性原则、灵活性原则、及时性原则、可理解性原则、重要性原则、效益大于成本原则和激励原则。

新划分学科，将财务管理学全盘纳入管理会计学体系；第二，维持会计学科与财务学科并行分立的现状，人为造成管理会计学与管理会计学的内容重复交叉。

为避免陷入以上困境，笔者建议采取迂回路线：在理论上，积极宣传官方路线，并不断完善相关概念；在具体组织管理会计学体系建设时，贯彻先易后难、拾遗补缺的原则，要求财务学删除原本属于管理会计学的独有内容；对两个学科均未形成统一认识，或同名不同义（如投资决策，因财务与会计的决策主体不同而存在差异），以及不需要强求一致的内容，可同时保留，各自表述，各说各话；对目前尚不成熟、不宜纳入本科教育的内容，以及本属于财务学的内容，先不纳入管理会计学，或者考虑纳入高级管理会计学。

由于目前官方路线所涉及的不少内容尚有待于进一步完善（如管理会计的内涵边界没有科学界定、企业的应用指导不够系统完整、缺乏面向行政事业单位的应用引导，以及缺乏成体系的案例库等），作者只能有选择地将部分官方观点纳入本书，其余内容留待以后教材修订时再进行增补，敬请读者谅解。感兴趣的读者可自行参看相关文件。

二、按照管理职能路线构建的管理会计基本概念框架

（一）管理职能路线的含义

所谓管理职能路线，就是在概括现代会计如何履行预测、决策、规划、控制和考核等企业管理功能的基础上，构建管理会计基本框架的技术路线。

某一事物的职能（function）是指客观存在于该事物内部，不以人的主观意志为转移的固有功能或属性。在现实生活中，不同的人对同一事物职能的表述往往有一定差别。这是因为：一方面，人们观察事物的角度和立场不同，或认识能力有差异；另一方面，客观事物本身处于不断的发展变化中，其职能会有所变化，导致不同时期人们对其职能的认识不同。

作为现代企业管理重要内容的管理会计，其职能必然受到企业管理职能的约束，但目前人们对企业管理的职能尚缺乏统一的认识，因而对管理会计职能的表述也存在一定差异。

多数意见认为，企业管理具有预测、决策、规划、控制和考核评价等五项职能。也有人认为企业管理的职能应当是以下四项：计划、组织、指导和考核。

（二）企业管理会计的定义

企业管理会计，又称微观管理会计，是指在当代市场经济条件下，以强化企业内部经营管理、实现最佳经济效益为最终目的，以现代企业经营活动及其价值表现为对象，通过对财务等信息的深加工和再利用，实现对经济过程的预测、决策、规划、控制、责任考核评价等职能的一个会计分支。

本书主要讨论企业管理会计（以下简称管理会计）问题，应当从以下几个方面去理解上述企业管理会计的定义：

（1）管理会计的工作主体是现代企业，而后者又处在现代市场经济条件下。从现代系统论的角度看，现代经济的变化不仅对管理会计的产生起到了积极的作用，而且还不断地提出新的要求，促进了管理会计的发展。

（2）管理会计的奋斗目标是确保企业实现最佳的经济效益。

（3）管理会计的对象是企业的经营活动及其价值表现。

（4）管理会计的手段是对财务信息等进行深加工和再利用。

（5）管理会计的职能必须充分体现现代企业管理的要求，面向未来创造价值。

（6）管理会计与企业管理的关系是部分与整体之间的从属关系。