

管理会计实践

构建全面的管理会计图景

郭永清 著



a n a g e r i a l A c c o u n t i n g P r a c t i c e

源自上海国家会计学院内部培训讲义

在企业中融会贯通地去应用和实践

上海国家会计学院院长 **李扣庆**

ACCA 中国区事务总监 **梁淑屏**

CIMA 北亚区总裁 **李 颖**

推荐阅读



机械工业出版社
China Machine Press

管理会计实践

Managerial Accounting Practice

郭永清 著



机械工业出版社
China Machine Press

图书在版编目 (CIP) 数据

管理会计实践 / 郭永清著. —北京: 机械工业出版社, 2018.2

ISBN 978-7-111-59148-1

I. 管… II. 郭… III. 管理会计 IV. F234.3

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2018) 第 023516 号

本书主要内容源自上海国家会计学院内部培训讲义, 在参阅大量文献资料的基础上, 结合近千份问卷调查及企业实践案例写作而成, 是作者在日常对企业管理会计实践中的困惑所做出的思考。

全书先从理论层面追溯会计的起源、什么是管理会计, 然后从业务和实践层面, 分析管理会计与业财融合问题。对于公司战略规划、重大决策、运营流程控制、绩效评价这四个重要主题, 作者从理论和实务层面做了深入分析和研究。最后, 本书提供了河北联通的管理会计实践案例。

本书的宗旨是, 教你构建全面的管理会计图景, 在企业中融会贯通地去应用和实践。本书有利于财务人员、高校教师、企业管理者拓宽视野, 提高业务实战能力。

管理会计实践

出版发行: 机械工业出版社 (北京市西城区百万庄大街 22 号 邮政编码: 100037)

责任编辑: 冯小妹

责任校对: 殷虹

字 数: 240 千字

版 次: 2018 年 4 月第 1 版第 1 次印刷

印 刷: 北京市荣盛彩色印刷有限公司

印 张: 16.25

开 本: 170mm×242mm 1/16

定 价: 49.00 元

书 号: ISBN 978-7-111-59148-1

凡购本书, 如有缺页、倒页、脱页, 由本社发行部调换

客服热线: (010) 68995261 88361066

投稿热线: (010) 88379007

购书热线: (010) 68326294 88379649 68995259

读者信箱: hzjg@hzbook.com

版权所有·侵权必究

封底无防伪标均为盗版

本书法律顾问: 北京大成律师事务所 韩光 / 邹晓东

推荐序一

Foreword

管理会计先考虑解决什么问题，再考虑用什么方法解决

技术变革、全球化和中国社会自身的结构性变化是塑造当今中国社会经济发展的重要因素。这三股力量的相互交织，共同把管理会计推到了发展的前台。一方面，劳动力数量和结构的变化、更加严格的环境保护、知识产权保护以及新兴发展中经济体的快速发展，迫使中国企业必须转变发展方式，劳动力、土地、技术等低要素成本的时代似乎一去不复返了，必须转而从技术的运用、向管理要效率，必须转而从技术创新和科学管理塑造新的竞争优势。另一方面，技术的快速变革，包括信息技术在财务和会计领域的广泛运用，将大量的会计人员从繁重的账务处理工作中解放出来，使他们可以有更多的精力更好地为企业的各类决策、运营等提供支持，而获取多样性数据与信息及时性的增强、便捷程度的提高，以及成本的下降，也为财会人员通过提供经过衡量的信息去支持管理提供了极大的便利。毫无疑问，中国社会的发展进入新时代，迫切需要管理会计理论和方法的支持，而不断变化的环境也对管理会计提出了更高的要求。

在财政部的大力推动下，近年来，我国政府相关部门、企

业界和学术界围绕管理会计理论和实践进行了大量探索，取得了很多可喜的成果。上海国家会计学院与很多合作伙伴一起，也一直致力于打造管理会计学术研究和人才培养的高地。郭永清教授是学院教研部负责人，他和其他多位管理会计领域的院内同行围绕大数据与管理会计创新、阿米巴在中国企业的运用、企业管理会计人才能力框架等问题开展了许多卓有成效的研究，这本《管理会计实践》就是他探索管理会计相关问题的一项重要成果。他希望我为此书作序，我欣然为之。

与许多管理会计著作相比，这本书最大的不同之处在于，作者强调要用管理思维思考会计问题，而不是局限于惯常的会计思维；要用会计方法解决管理问题，而不是就会计论会计。作为一本系统探讨管理会计实践的著作，本书的讨论几乎涵盖了与管理会计相关的所有主要管理和会计问题，例如业财融合、管理会计工具、管理会计与公司战略、管理会计与运营流程管理、管理会计与绩效评价、管理会计与商业模式、管理会计与投资决策等。这本书的另一个显著特色就是语言的平实流畅，与绝大多数会计类著作充满了分录、报表不同，本书除了极少数的几张报表外，作者几乎是用清一色的文字，将他对管理会计实践中很多问题的看法呈现在读者面前。我很同意郭永清教授的一个观点，即在管理会计实践中，理念远比方法重要，人们首先必须要清楚认识到我们希望通过管理会计体系来解决什么问题，然后才应该考虑选择什么方法去解决问题。我相信，作者在书中阐述的对很多问题的思考能够给关注管理会计理论和实践的人们以很好的启迪。

相较于人们运用会计信息去改进经营和管理实践，管理会计作为一门学科的历史要短得多。相较于经营管理实践的需求，管理会计的发展任重道远。上海国家会计学院将继续推进管理会计高地建设，更多着力于管理会计理论研究和高端人才培养。我也衷心期待郭永清教授和所有从事管理会计理论研究和实践探索的各位同仁，能矢志不渝，求索创新，在构建中国特色的管理会计理论体系、推动管理会计理论和实践创新方面不断取得新的成就。

李扣庆

上海国家会计学院院长

推荐序二

Foreword

未来已来，让我们在未来相遇

2017年，“四大”会计师事务所相继推出了财务机器人，一时之间有关财务工作会不会被机器人所取代的讨论甚嚣尘上。科技日新月异、商业环境纷繁复杂，默守成规往往意味着平庸、落后甚至被淘汰。当今企业的财会团队不仅需要具备传统的会计技能，同时还应该掌握其他多种技能，如指导战略决策，加强企业内部管理，建设团队和激励他们追求卓越绩效，预测企业未来风险等，这些都已成为企业财会团队的“标配”和“日常”。

郭永清所著的《管理会计实践》，在参阅大量文献资料的基础上，结合近千份问卷调查及企业实践案例，以管理会计为主线，全面阐述了在企业发展过程中财务所扮演的角色，并结合当前热点话题预测了管理会计的未来发展趋势。在阅读本书的过程中，有如下几点令我印象极其深刻。

首先，财务人员为了确保自己是最具价值、最受企业青睐的人才，应当有能力应用非凡的领导力和职业道德技能“自上至下奠定基调”，从组织机构内部推动积极文化氛围的建立，

从全组织的角度出发进行业绩管理和价值创造。2018年，ACCA 专业资格一系列创新举措之一正是推出与之密切相关的“战略商业领袖”科目考试。郭永清教授的《管理会计实践》，对管理会计在公司战略规划中的职责、对经济绩效的考量、如何采用战略计分卡等工具提升财务战略管理和决策支持的能力都有全方位的介绍。

其次，“业财融合”是财会领域非常受关注的词，ACCA 也曾就此联合上海国家会计学院以及毕马威进行调研，我们发现财务人员实现业财融合面临多重挑战。而本书也进一步阐述了业财融合是如何推动会计观念更新并进一步影响管理会计应用框架的，并且就如何打造财务部门组织结构、实施跨职能团队给出了建议。

2017年年底，ACCA 联合郭永清教授任教的上海国家会计学院研究团队和毕马威中国，对中国企业在数字化转型时代下的中国企业绩效管理进行了针对性的研究。在研究中，我们发现接近四成的受访者认为未来企业的部分管理会计工作将高度自动化，工作主要由企业整体使用的分析性软件驱动，几乎没有人工参与。财务的未来究竟在哪里？财务职业又将何去何从？本书结合了信息化、人工智能等重要事项，展望了会计行业的未来发展，并为财务人员指点迷津。相信通过阅览此书，我们可以找到问题的答案。

本书是一本学术价值与实践意义并存的佳作，通过阅读本书，企业的财会专业人士和管理者一定会大受裨益。除此之外，本书也有助于财会专业的学生和教育工作者加深对管理会计的理论与实践的认识。ACCA 也将继续致力于培养具备实际工作经验与前瞻性思维的未来商业领袖。未来已来，让我们在未来相遇。

梁淑屏 (Ada Leung)

ACCA 中国区事务总监

推荐序三

Foreword

不拘理论概念，重在应用实践

管理会计不拘理论概念，重在应用实践。说到管理会计的实践，我认为表现在三个方面：一是管理会计的问题源自实践，二是管理会计的思考高于实践，三是管理会计的方法指导实践。在组织运用管理会计的过程中，如果可以做到这“三个实践”，管理会计就可真正“落地”，并发挥发现问题、分析问题、解决问题的强大功能，协同各职能为组织创造价值。

随着中国经济进入转型期，摆在企业经营者面前的不仅是经营成功的问题，更是要考虑如何使基业长青，可持续地发展下去。在国家经济转型的大背景下，以及国内劳动力成本上升、原材料价格上涨的大趋势下，如何降本增效，为企业创造价值，同时严控风险，以最优化的解决方案实现最大的经营效益，并兼顾社会价值，是摆在企业经营者和管理会计师面前的重要课题，也印证了这是管理会计实践大放异彩，发挥价值的最好时代。

企业需要大量的管理会计人才帮助企业转型。优秀的管理会计人才能够为企业提供更好的经营理念、更好的信息质量、

更好的管理体系，从而帮助企业实施战略，在精细化管理的同时提升经营绩效。财政部在 2016 年印发的《会计改革与发展“十三五”规划纲要》中明确指出，加强管理会计指引体系建设，推进管理会计广泛应用，提升会计工作管理效能。加快推进管理会计人才培养，力争到 2020 年培养 3 万名精于理财、善于管理和决策的管理会计人才。

深耕中国 10 年，CIMA 一直致力于推动中国管理会计实践发展和管理会计人才建设，并见证了整个会计行业和中国财务管理者的成长与蜕变。由 AICPA 与 CIMA 共同创设的 CGMA 全球特许管理会计师头衔，是全球最广泛持有的管理会计师专业资格。CGMA 头衔以广泛开展的全局研究为依托，与雇主保持高度相关性，重点培养紧缺技能人才；通过严谨的教育、严格的考试和经验要求进行人才选拔。

实践出真知，CGMA 的知识体系来源于实践。2017 年，公会倡导的“财务的未来”圆桌讨论会在全球各地如火如荼地展开。与会财务高管围绕财务发展的国际化趋势和本土化特征，共同为描绘财务的未来，以及财务人才所需配备的胜任能力发表了自己的洞见。调研结果将反映在 2018 年的 CGMA 最新管理会计能力框架和考试大纲里，确保 CGMA 培养的管理会计人才能够真正走在时代前沿，满足全球各类组织的最新实践需求。

我们在中国举办的一年一度的“CGMA 全球管理会计中国年度大奖”（简称“CGMA 年度大奖”）是向社会传达管理会计对于组织治理与价值创造重要性的重要平台，至今已成功举办 14 届。这项活动也是我们诚意为实务界和理论界搭建的双向平台，每年的“最佳管理会计实践”大奖获奖企业不仅以其自身对行业的贡献赢得了荣誉，也为国内管理会计理论工作者提供了最佳研究案例。

郭永清教授在本书中为读者悉心描绘了管理会计实践的诸多侧面，以业财融合作为切入点，不仅涵盖公司战略、决策管理、运营管理、绩效评价等方面，而且对信息化时代和管理会计的未来发展发表了独到的见解，是一本通俗易懂、能够使行业人士和专业学生快速领略管理会计之美，掌握实践要

义的上乘佳作。

回溯 2016 年，我会与上海国家会计学院及安永会计师事务所合作发布了《业财融合 2016：全球的考察和中国的进展》，郭永清教授作为主要完成人之一贡献了大量新思。或许当年愉快的合作，也为这本《管理会计实践》的成书提供了一些缘起，每每想起，更让我对这本佳作的问世充满期待。

作为全球最具影响力的专业会计师组织，2017 年新成立的国际注册专业会计师公会（AICPA|CIMA）继承了美国注册会计师协会（AICPA）和英国皇家特许管理会计师公会（CIMA）的强大资源，代表着全球公共会计和管理会计领域 65 万名会员和学员，旨在普及注册会计师和管理会计师的公信力，促进其个人职业发展和职业成功，拓展企业商务机遇，推动全球经济发展。相信今后会与上海国家会计学院，与郭永清教授团队有更多的合作，为中国的管理会计实践发展和财务转型尽己之力！

祝各位读者从本书中了解管理会计实践，从管理会计实践中凝炼经营管理真知。

李颖

国际注册专业会计师公会（AICPA|CIMA）北亚区总裁

前言

Preface

本书的背景

财务转型是当今企业管理的热点问题，管理会计是未来会计的发展趋势。在学术界和实务界展开热烈讨论的过程中，更多的会计人员感到的不是欣喜，而是迷茫。

转型，要怎么转？管理会计，到底是什么？应该怎么做？我也一直在思考这些问题，并把自己的这些思考记录下来，形成了本书。

管理会计体系是企业能力的一个有机组成部分。从现实的情况来看，大部分的民营企业在从机会成长向体系成长转型的过程中，管理会计体系构建得并不理想。有些企业不重视，不愿意在这方面投入精力和资源。有些企业意识到问题的重要性，但是方法不当。在这个转型阶段，很多民营企业引进了一些职业财务经理人，但他们对企业的认识往往只是“管窥”，只看到某一个部分，对企业整体的管理会计体系没有全面认知。来了之后，他们从各自熟悉的领域开始“加强管理”。比如，熟悉预算的财务总监进来之后，就开始设计全面预算管理体系；熟悉成本的财务总监进来之后，就开始设计成本管理体系；熟

悉资金管理的财务总监进来之后,就开始设计资金管理体系……还有一些企业采取另外一种方式,就是请管理顾问公司。顾问公司有比较整体的、综合的,也有专攻某几项的。有些咨询公司对企业的实际情况不是很了解,但可能要证明专业性,就做了很多比较复杂的、文本化的设计。而更多的咨询公司是从某一个角度去设计,从局部来看可能还不错,但是整体上未必是最优的。

我最近浏览了很多管理会计的教科书。这些教科书从管理会计的定义、发展历史开始,到成本计算、成本性态分析、本量利分析、经营预测、决策、预算管理,再到绩效评价和平衡计分卡,但是,却根本没有提到这些内容之间是什么关系,如何在企业中去综合实践。这就导致很多会计师学完之后,不能建立全面的管理会计图景,无法在企业中融会贯通地去应用和实践。

什么是管理会计的基本范式?我理解的管理会计应该是问题导向,应该是针对某一种管理的困境、针对特定的矛盾所提出的解决问题的方法。管理会计的方法不求复杂,但求实用。所以,管理会计不一定要求新、求深,更多的是要求实效。

每个企业的情形和面临的问题都不一样,具体到管理会计的实践,也会存在着差异,因此,本书不研究每个企业的管理会计应该怎么做,而更多的是研究管理会计实践哲学层面的问题及其逻辑,试图建立一个管理会计的全景图。我希望这个管理会计的全景图既有非常宽阔的横向解释力——能够适合于很多企业,同时又有纵向的解释力——能够适用于企业的高级管理层,也能适用于专业的会计师,还适用于高级业务经理。这个全景图实际上是一个抽象的方法论。

本书的主要内容是我在日常对企业管理会计实践中的困惑所做出的思考,实属一己之见,内容中的不当之处,请读者海涵并指正。

本书的读者对象

首先,当然是各类会计人员,尤其是希望自己未来的职业生涯能有所发

展的会计人员——学会用会计工具来解决管理问题的会计人员。

其次，是企业里的各类管理人员。管理会计要解决的是管理问题，各类管理人员都需要了解会计可以帮助其解决哪些方面的问题。

最后，是在校的会计专业和管理专业的学生。教材里讲授了各种管理会计的工具、技术和方法，然而，在企业实践中如何运用，两者之间还是存在着距离的。本书可以帮助这些学生更快地在企业管理实践中运用管理会计。

本书的主要内容

本书一共 11 章。

第 1 章追溯了会计的起源，分析了大众认知中的会计角色和发展中的会计角色的不同，然后讨论会计“过程的管理和事后的总结”，在此基础上总结会计的职能，提出会计学科面临的挑战和会计师们面临的挑战，探讨如何应对挑战，并提出改变带来价值的观点。

第 2 章讨论什么是管理会计。首先研究了“管理会计”术语的由来，提出管理会计的重心在“管理”、管理会计的衡量标准是经济绩效等看法，进而研究管理会计的边界，从管理会计的角度分析如何定义经济绩效，最后结合管理提出了管理会计的任务。

第 3 章研究管理会计与业财融合。管理会计是达成企业管理目的的手段，因此财务部门和会计师必须融入业务，要在业财融合下对会计观念进行更新，接着讨论业财融合下的管理会计应用框架、管理会计应用框架的各组成部分及其工具，最后分析业财融合对企业整体组织结构的影响、管理会计与财务部门组织结构、管理会计实施中的跨职能团队等问题。

第 4 章是我国管理会计中业务和财务融合问题研究。管理会计在中国企业的应用必须以了解现状为基础。本章内容包括研究背景和问卷调查的基本情况、我国企业业财融合的现状：财务会计人员的视角、我国企业业财融合的现状：业务人员的视角、我国企业业财融合的基本结论。

第5章，管理会计与公司战略。首先介绍战略管理会计的兴起与发展，讨论会计师为什么需要参与公司战略规划，研究管理会计在公司战略规划中的职责，接着分析战略与经济绩效之间的一般考虑、行业对经济绩效的影响、竞争策略对经济绩效的影响，最后提出战略计分卡：上策、中策和下策的观点。

第6章，管理会计与重大决策。首先介绍了公司的重大决策、这些决策与商业模式的关系，即商业模式的管理会计语言描述，并分析了货币时间价值，提出今天的钱比明天的钱更值钱。接着讨论成熟的投资决策的管理会计工具，指出工具的应用需要会计师们提升使用管理会计投资决策工具的三种能力，参与决策是一个会计师需要不断付出努力的过程。筹资是为了投资服务，讨论了筹资中的五个重要问题：筹资的资金成本问题、筹资的资本结构问题、筹资的资金期限问题、筹资的顺序问题、筹资的时机问题。

第7章，管理会计与运营流程管理。管理会计必须走入业务，走入流程。本章主要研究管理会计与流程融合的问题，包括：运营流程管理、管理会计与流程管理、管理会计角度的流程设计逻辑、组织结构和授权安排、基于业务流程的全面预算管理、业务流程中的风险管理和内部控制、业务流程与成本管理、业务流程优化与价值链、流程与质量管理、流程与精益管理、流程与管理审计、流程终端的会计信息。最后以采购为例说明管理会计与业务流程的融合。

第8章，管理会计与绩效评价激励。首先探讨会计师在绩效评价中的职责，接着研究责任中心与绩效评价、绩效评价的难点、财务绩效指标及其局限性、正确的赚钱逻辑：平衡计分卡、激励和管理改进等问题。

第9章，管理会计与信息化。主要讨论信息化时代与管理会计，不仅仅是数据，重要的是信息和知识，财务数据、业务数据和信息处理系统合而为一，会计师在企业信息化过程中的工作等问题。

第10章，管理会计和会计师的未来。主要分析管理会计发展的驱动力、管理会计的未来趋势、会计是否会消失、会计师未来的知识结构和能力、管理会计实践的法则和会计师的软技能等问题。

第11章，河北联通的管理会计实践。主要是案例分析，包括：企业简

介，企业运营变革刻不容缓，管理会计视角下审视的行业资源优势，河北联通以价值创造为导向的运营矩阵，河北联通基于价值创造的管理会计实践，河北联通构建管理会计体系、助力企业转型的启示等内容。

本书的主要观点

学习的最高境界在于“知行合一”。然而，当前的管理会计，更多的是专家、学者们的鼓与呼，而在实践层面，则意兴阑珊。所以，我们提出“管理会计本质不在于‘知’而在于‘行’”。

管理会计是一种职能、一门学科、一项要完成的任务，而管理会计师则是实践这门学科、执行这种职能并完成这种任务的职业人员。绝大多数的财务人员都掌握了管理会计的知识，但是，在实际工作中，除了大型企业外，几乎很少真正得到应用。

管理会计是一门学科的含义之一是：有些专门的管理技巧是专门隶属于管理会计学，而不隶属于任何其他学科的。作为一门特殊的学科，管理会计有其自己的基本问题、特殊方法和特别关心的领域。管理会计区别于其他学科的本质特征之一是计量。

管理会计是一种实践，其本质不在于“知”，而在于“行”；其验证不在于“逻辑”，而在于“成果”；管理会计是否成功的唯一检验标准就是在企业管理中所发挥的作用和所取得的成就。

管理会计师不能满足于学会管理会计的技术——技术主义是不够的。管理会计师必须比“技术主义者”掌握更多的东西。他不能局限于自己所学的学科和所受的训练，不能满足于自己掌握的技能、工具和技术。

管理会计理论长期落后于管理会计实践的发展。为了避免落入无端的揣测和模糊的想象之中，新的理论往往只有在事件发生以后才能形成，是在对我们已经学到的、已经实现的和已经完成的进行归纳整理之后形成的。不同于自然科学，对于企业管理而言，实践总是走在理论的前面。同理，管理会

计的实践总是提前于管理会计的理论。管理会计理论是后知后觉的。

闭门造车的管理会计理论，在实践中并不会具有生命力。只有来自实践的管理会计理论，才会被更多的企业所接受。

当前，管理会计听起来很美，然而在实践中很难，这是管理会计发展面临的尴尬局面。造成这一局面的原因在于，作为一门学科的管理会计，存在着严重的不足：管理会计的技术、工具和方法，往往是抽象的结果，导致管理会计师无法在现实商业环境中真正应用；管理会计学科的知识，往往是静态的，根本无法满足现实中事物动态发展的实际情况；管理会计学科局限在传统的领域，没有进行有效的拓展，比如，成本决策往往会受到竞争对手策略的影响，但现有的成本管理从来没有考虑外部竞争环境。

如果管理会计要得到发展，我们必须对管理会计进行大幅度的创新和颠覆，必须给管理会计注入“行”的生命和活力。

致谢

感谢我的单位上海国家会计学院，给予了我很好的工作环境、学术平台以及研究支持。

感谢我的老领导夏大慰教授、管一民教授和谢荣教授对我的长期指导、关怀、鼓励和支持。

感谢上海国家会计学院院长李扣庆教授、副院长刘勤教授、卢文彬博士、易宏勋先生，对我教学和研究工作的支持。

感谢上海国家会计学院教研部全体教师对我的多年支持和帮助，感谢杨艺老师承担了我的部分部门行政工作。

感谢我的父亲郭春法、母亲史月芝、岳父江明俊、岳母谢君泽、妻子江丽、儿子郭骐瑞，给予我的温暖和幸福。

感谢机械工业出版社石美华编辑。本书中途几欲放弃，是石编辑的支持和鼓励，使得最终成书。

目 录

Contents

推荐序一 管理会计先考虑解决什么问题，再考虑用什么方法解决（李扣庆）

推荐序二 未来已来，让我们在未来相遇（梁淑屏）

推荐序三 不拘理论概念，重在应用实践（李颖）

前言

第1章 转型中的会计

1

1.1 会计的起源

1

1.2 大众认知中的会计角色

2

1.3 发展中的会计角色

3

1.4 过程的管理和事后的总结

4

1.5 会计的职能

5

1.6 会计学科面临的挑战

6

1.7 会计师面临的挑战

7

1.8 如何应对挑战

8

1.9 改变带来价值

10

第2章 什么是管理会计

14

2.1 “管理会计”术语的由来

14

2.2 管理会计的重心在“管理”

15