

企业管理会计实务丛书

QIYE GUANLI KUAJI SHIWU CONGSHU

管理会计工具与案例 战略与 预算管理

李守武 主编



中国财经出版传媒集团
中国财政经济出版社

企业管理会计实务丛书

管理会计工具与案例

战略与预算管理

李守武 主编



中国财经出版传媒集团
中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

管理会计工具与案例. 战略与预算管理/ 李守武主编. — 北京: 中国财政经济出版社, 2018. 5

(企业管理会计实务丛书)

ISBN 978 - 7 - 5095 - 8164 - 3

I. ①管… II. ①李… III. ①预算管理 - 管理会计 IV. ①F234.3②F810.3

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2018) 第 078778 号

责任编辑: 胡 懿 谷兴华

封面设计: 陈宇琰

中国财政经济出版社出版

URL: <http://www.cfeph.cn>

E-mail: cfeph@cfeph.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100142

营销中心电话: 010 - 88191537 北京财经书店电话: 64033436 84041336

北京富生印刷厂印刷 各地新华书店经销

787 × 1092 毫米 16 开 19.75 印张 450 000 字

2018 年 5 月第 1 版 2018 年 5 月北京第 1 次印刷

定价: 71.00 元

ISBN 978 - 7 - 5095 - 8164 - 3

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

本社质量投诉电话: 010 - 88190744

打击盗版举报电话: 010 - 88191661 QQ: 2242791300

序 言

Preface

于增彪序

2014年，财政部发布《关于全面推进管理会计体系建设的指导意见》（以下简称“指导意见”），在我国管理会计发展中，这是一份具有里程碑意义的纲领性文件，推动着我国管理会计的发展进入新的战略机遇期。

2016年，兵器装备集团副总经理、总会计师李守武与财政部的指导意见相呼应，主持编写了《管理会计工具手册》（第一册、第二册），《管理会计案例（第二版）》3部著作，其中包括7个大类15个管理会计工具和31个案例，系统总结了兵器装备集团在过去若干年间创造性引进和开发的管理会计工具及其应用案例，其影响重大，不仅将兵器装备集团自身的管理会计创新引向深入，而且为财政部制定管理会计应用指引提供了参考，为其他企业应用管理会计树立了标杆，受到普遍的欢迎。

现在摆在我们面前的著作为李总新作，是在“2016年3部版本”的基础上，根据财政部《管理会计基本指引》和各项管理会计应用指引的内容，结合兵器装备集团最新的管理会计实践和经验，重新编排、重新提炼的升级版，其理论性、系统性和可操作性更加显著。这也表明，兵器装备集团在探索如何落实管理会计应用指引方面又走在了全国企业的前列。

大家知道，我国管理会计体系由理论体系、指引体系、人才培养和信息化4项内容构成，但未包括企业管理会计运行系统。这并不是缺陷，它意味着企业管理会计运行体系应该与此4项内容特别是其中的指引体系相互衔接。唯有如此，才能使各项管理会计应用指引得以落地，才能使企业管理会计运行体系更加有效，更能达成创造企业价值的目的。新编丛书分为战略与预算管理，成本管理，营运管理，绩效管理，投融资与风险管理，报告、信息化与其他6个领域，这实际上是兵器装备集团管理会计运行系统的6个子系统，不仅具有兵器装备集团的情景特色，植入了兵器装备集团的DNA，而且与财政部已发布的22项管理会计应用指引基本上衔接起来。因此，该书对兵器装备集团自身的指导意义不言而喻，仅对其他同类企业理解和落实财政部发布的管理会计应用指引，提升管理会计应用与创新能力，亦将

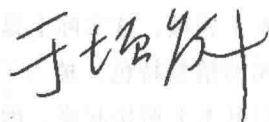
大有裨益。

我以为，李总新书内容编排更为精细，形式对读者更为友好。其中选用的23个管理会计工具，全部经过兵器装备集团实践检验且行之有效，在借鉴财政部管理会计应用指引编写方法的基础上，将每个工具的介绍模板化，使得各个工具更易于理解和应用。选用的案例，都是兵器装备集团成员企业在充分消化吸收财政部各项管理会计应用指引的基础上，结合本企业实际情况，经过实践迭代，总结提炼出来的，可谓“个个精彩，真的精彩，真的让读者受益”，也是本套丛书最宝贵的部分。在我看来，这“宝中之宝”则是案例的架构。各个案例都包括5个部分，其中，描述部分事实完整、条理清晰、逻辑严谨，达到了“比着可做”的地步；多数案例所包括的解决方案、取得成效和经验总结3个部分更有启发性。因为“解决方案”就是决策支持，“取得成效”就是管理会计工具应用的目的，“经验总结”则意在举一反三，扩大战果。值得注意的是，如果我们从这些方面来衡量管理会计应用和创新是否成功，来评价管理会计理论、方法和系统是否可行，就不用担心理论脱离实践或者实践缺乏理论的状况发生，不用担心那些对管理会计坐山论道、夸夸其谈、蓄意忽悠以博取名利的人，把我们带到沟儿里去，更不用担心没有像李总新著这样的扎扎实实的研究成果不断地问世。

我以为，李总新编丛书有两点值得充分肯定。一是应用创新，在贯彻财政部管理会计应用指引的过程中不是教条主义、形式主义地照搬照抄，而是在“应用指引”的指引下，根据自身的特点、实际情况和实际需要，选择工具，制定和实施能够解决问题、见到效果的管理会计行动方案。应该说，管理会计应用本身就包含着创新。二是案例创新，管理会计案例的内容是管理会计实践的反映，做得不好，就无法指望案例好，但有些企业做得不错，编写的案例却“很糟糕”，这与案例编写者对管理会计实务的领悟能力有关，也与写作思路和方法有关，前面我们提到的案例编写框架，应该是一个尝试的途径。因此，本人向企业的财务经理、总会计师或财务总监，甚至全部企业高管推荐此书，作为应用管理会计的范本；向大学和科研机构的专家、教授推荐此书，作为教学和科研的参考；向咨询公司和软件公司的专家推荐此书，作为设计企业管理会计解决方案的依据之一。

党的十九大提出“我国经济已由高速增长阶段转向高质量发展阶段”。经济高质量发展的一个重要方面是高质量的企业经营，而企业经营高质量的衡量指标之一就是可持续的价值创造能力。兵器装备集团的经验提示我们，管理会计作为企业价值创造的信息系统，其未来挥洒的空间和潜力将是巨大的。很显然，应用和创新管理会计的意义决不限于企业本身，对整个经济发展也是不可或缺的。

清华大学教授、博士生导师



2018年4月30日

王立彦序

《管理会计工具与案例》系列图书翻开来阅读，耳目一新。近几年管理会计很热，管理会计案例集也出版不少，弥补了以前的缺书少文困境（相对于财务会计及审计而言）。

这套丛书是对2016年兵器装备集团副总经理、总会计师李守武编著的《管理会计工具手册》（第一册、第二册）、《管理会计案例（第二版）》的修订，特点非常突出。

第一，体系逻辑清晰，内容系统完整。23项管理会计工具，63个配套应用案例，基于近年来兵器装备集团的最新管理会计实践编写，是提升管理会计工作质量的坚实基础。

第二，配合财政部《管理会计基本指引》和各项《管理会计应用指引》，按照应用指引的编排方式，对管理会计工具进行编排和分册，具体分为：《战略与预算管理》《成本管理》《营运管理》《绩效管理》《投融资与风险管理》《报告、信息化与其他》。

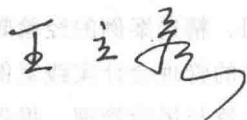
第三，每一管理会计工具后附对应的管理会计案例。编者充分考虑到学习和使用的便捷性，在每一管理会计工具后直接附2~5个对应工具的管理会计案例。这些案例是在充分消化吸收财政部各项《管理会计应用指引》核心内容的基础上，经过实践迭代总结提炼出来的，包含很多实践应用的图例、流程表单，具有很强的操作性、针对性和借鉴性。

第四，从主编到案例写作，出自一家大型制造业企业集团的多个成员企业，基于实战，紧扣实践，便于借鉴采用。

伴随着改革开放深入，中国经济社会发展日趋成熟，法律、税务等政策环境日益走向稳定。当外部环境规范化，企业家经营企业的最大注意力就不再聚焦于批文、税收优惠、法规漏洞，企业管理重心从“不得不”到“必然”、由外部而内部。内部管理重心在于“节流增效”，就是要强化预算规划、成本管控、运营效率，实现资源合理配置。

管理会计服务于组织内部的决策者和管理者，具有显著的“国情特色”。当前中国大型企业集团的管理会计正处于势头良好的发展阶段，实践中已经具有自己的鲜明特点。中国的产业模式和运营管理决定了我们应该、能够，也有担当责任，总结自己的管理会计理论体系，支持实体产业的发展。

北京大学教授、博士生导师



2018年5月2日

傅元略序

自从财政部2017年10月19日重磅发布《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（以下简称《应用指引》）以来，兵器装备集团财务团队在李守武副总经理、总会计师的带领下，将他们拥有20多年的管理会计应用经验和案例与《应用指引》对照总结形成了这套丛书，展现了兵器装备集团的管理会计应用研究团队对应用理论和案例研究的独特贡献，尤其是关于兵器装备集团在管理会计应用方面宝贵经验的系统性总结和阐述。这套丛书的特色和应用价值如下：

第一，遵循财政部发布的《应用指引》，总结管理会计应用的规律并形成制度化的示范。兵器装备集团十多年坚持应用理论研究和案例研究相结合，近3年承担财政部管理会计专项课题两项，每年组织1~2次全集团管理会计应用交流活动，收集到成员单位提交的100多个管理会计应用案例，从中精选出6大类、63个应用案例与丛书对应，为读者提供丰富的管理会计应用实战模拟范例，为财政部发布的《应用指引》的深度推广提供现实的应用案例支持。

第二，流程化、表单化和信息化集成一体。这套丛书的每一种管理会计工具的应用都遵循着“三化”（流程化、表单化和信息化）原则。书中每一种工具应用的案例都充分展示流程、表单和信息化的经验。兵器装备集团的管理会计研究团队认为“管理会计工具”是从管理会计实践出发，基于某一核心概念并加以延伸而构建的，它能够帮助管理会计人员提升绩效、促进决策、支持战略目标以及增创价值。实际上，管理会计工具应用过程就是其应用过程的流程化、表单化和信息化。因此，本套丛书的特色是从兵器装备集团应用的实例中提取大量的表单、流程图、分析模板来充实工具的内容，可以给读者的应用提供许多实战模式。

第三，每一种工具的应用过程既有简明性和可操作性，又富有哲理性。每一工具的应用都清楚地阐明了涉及部门及相关人员，而且需要考虑其应用的环境、资源和信息化的要求。尤其是，在本套丛书中的每一个工具应用案例在阐述应用模式和流程时，都能用表单和流程图来概括其应用过程，并适度地用文字阐述其理论和创新的内容。

第四，精选案例的经验颇为珍贵，具有应用价值。依照《应用指引》的分类，将兵器装备集团的管理会计实践案例归并为6类（战略与预算管理，成本管理，营运管理，绩效管理，投融资与风险管理，报告、信息化与其他）。这些精选案例与财政部的《应用指引》建立了对应关系，充分展示了这套丛书与财政部已发布的《应用指引》相呼应，为读者和企

业深度学习和理解《应用指引》提供了现实的标杆性范例。此外，这套丛书还能引导企业将《应用指引》更好地运用到企业管理全过程，并能发挥其提升竞争能力和增创价值的作用。

第五，每一案例都能发现工具应用的创新。书中每一种工具的应用过程都在应用其计量模型和计量分析方法，创新之处就是指定工具应用的经验总结，通常表现为具体工具与案例企业实际应用的内部环境（制度、员工、内部治理、商业模式等）和外部环境（市场因素、政治环境、绿色发展要求、竞争对手、宏观经济政策和金融政策等）相结合所形成的创新举措。

总而言之，本套丛书的出版为企业运用《应用指引》提供了许多可借鉴的宝贵经验，同时为高校的管理会计教学提供实战型的丰富案例，而且为会计学术界开展管理会计理论研究提供中国案例的最新素材。因此，本套丛书不仅对实务界具有很高的应用价值，而且对学术界和高校教学的理论研究也具有丰富的论据题材价值。

厦门大学教授、博士生导师



2018年4月20日

潘飞序

又一次看到这套丛书，我非常敬佩兵器装备集团副总经理、总会计师李守武带领的团队所付出的艰辛与获得的成果。自2014年财政部发布《关于全面推进管理会计体系建设的指导意见》以来，兵器装备集团积极探索中国企业管理会计应用的研究与实践，大力推广应用管理会计并取得实效，为我国企业管理者、相关政府部门、学术界、行业协会等各方面的管理会计工作做出了杰出的贡献。

李总的新作凝结了兵器装备集团财务团队多年管理会计实践的精华，是兵器装备集团成功的推进方法和经验的深刻总结。这套丛书按照管理会计的战略与预算管理，成本管理，营运管理，绩效管理，投融资与风险管理，报告、信息化和其他6个大类编排管理会计工具及其配套案例，已经按照管理会计应用指引全面覆盖企业管理会计应用的不同方面，读者可以依据分类“照单抓药”，找到适合自己企业的管理会计工具与案例示范，而且这些案例方法是兵器装备集团经过实践检验行之有效的实践经验总结，对制造业企业有较高的推广价值，其中的部分案例入选了财政部《管理会计案例索引》。我坚信这套丛书的出版对我国管理会计实务发展将会起到以下作用。

第一，对我国企业管理会计推进的示范作用。前段时间全国已经征集了许多管理会计案例，并从中挑选优秀案例作为全国示范，而管理会计案例库建设是管理会计体系建设的关键环节之一。管理会计案例库是对国内外管理会计经验的总结提炼，是对运用管理会计应用指引的实例示范。案例库建设是财政部推进管理会计应用的有效方式之一。兵器装备集团从系统梳理适合自身企业应用的管理会计工具开始，建立与企业组织架构、业务流程、发展阶段相适应的管理会计工具体系，其总结推出的管理会计案例把握住了案例库建设这个关键环节，通过每年的管理会计交流活动，总结、提炼出成员企业的优秀案例，既起到标杆示范作用，又有利于其他成员企业的学习和推广。

第二，对加快我国企业管理会计实践推进具有重要的意义。兵器装备集团通过多年的实践积累与探索，初步建成了完整的管理会计指引体系所含的6大类工具及其案例。这套丛书是兵器装备集团管理会计工具方法的经验沉淀。书中大量使用了企业推进管理会计时的表单和流程图，主要按照企业实际推进管理会计工具时的制度文件操作步骤编排，与财政部发布的管理会计案例编写的范式完全一致，兵器装备集团的这种推进管理会计实践应用的务实做法是值得借鉴和推广的。本套丛书为学术界研究中国企业管理会计实务以及后续大量企业进

行管理会计案例的经验总结与编写提供了丰富的素材。

盛情邀请，乐为序！

上海财经大学教授、博士生导师

2018年4月25日

谢志华序

会计的目标经历了报告受托责任、决策有用和投资者保护的历史变迁。管理会计提供决策有用信息，这种信息不是报告过去而是披露未来，决策从来都是面向未来的，决策有用的信息也只能如此。

管理会计的目标要求如此并不是会计理论研究所致，而是企业实践的内在需求。在长期的企业经营实践中，决策者需要提供决策支持的信息，它是面向未来的。财务会计提供的信息却是面向过去的，财务会计的信息不能充分满足决策者的需要。管理会计自产生之日起就是为了弥补这一缺陷。

伴随着市场竞争环境日趋激烈、企业规模不断扩大和经营复杂程度不断增加，企业面临的风险越来越大，如何及时有效地预测和发现风险、控制风险以实现企业价值最大化，越来越成为企业必须面对的现实问题。管理会计既应运而生，又生而有责，如何为企业可能面对的风险提供预期、规避的信息成为风险决策和控制的前提。

中国管理会计的理论最早是从西方输入的，即便是简单概念也无不来自西方的约定，但这不否定中国企业管理会计实践的历史——只要有管理就必然有决策，只要有决策就不能没有管理会计；决策是面对风险的，预期和控制风险也就不能离开管理会计。

管理会计在西方的实践可以追溯到泰罗的科学管理时代，经历了如此漫长的实践和理论总结，已经形成了较为完整的管理会计学科。在我国，管理会计的实践也有了很长的历史，即便在中华人民共和国成立初期，工厂就采用“民主管理”“群众管理”和“两参一改三结合”等做法。在改革开放后，我国实行市场经济体制，经济得到前所未有的发展，企业面临的经济社会环境发生了巨大变化。企业不仅要面对国内竞争，更需要参与国际市场竞争，企业的规模和经营的复杂程度都是前所未有的，这些都给企业带来巨大的风险压力，决策正确与否对企业的可持续发展甚至生存都会带来决定性的影响。正是由于企业面临这种状况，为企业整个管理活动过程提供决策有用信息就变得十分重要或迫在眉睫。

兵器装备集团是一个传统上高度计划的企业，市场经济的春风使企业沐浴在史无前例的变革之中，市场经济的竞争压力使企业处在变革的风口浪尖上。企业既不可回去，也不可回避。它面临的竞争风险既是国内的，也是国际的，既是现实的，也是未来的。企业的领导者砥砺前行、迎难而上。本质上竞争而胜之必须知己知彼，必须未雨绸缪。这一切离不开用于决策的管理会计所提供的信息，从管理活动的预测、规划、控制到考核，没有哪一环节可以缺少它。兵器装备集团正是看到了这一点，率先垂范，亲历管理会计的伟大实践，并结出让

国人让西方刮目相看的实践之果。

更难能可贵的是，兵器装备集团不仅是管理会计实践的先行者，更是其实践的理论总结者。最有效的实践一定能上升为最好理论，最有用的理论也一定能指导实践。兵器装备集团在进行实践总结形成初步理论范式的基础上，并不满足于此，遵循再实践再总结的创新模式，马不停蹄，一路前行，又形成了更新、更完善的理论体系。中国正处在一个飞速变化的时代，中国也正在成为世界上有影响力的大国，中国的伟大实践和所产生的不朽成果必将成为整个世界宝贵财富的重要部分。我深信兵器装备集团组织的《管理会计工具与案例》系列图书的出版必将对我国乃至世界的管理会计理论和实践的发展产生重要的作用。

北京工商大学教授、博士生导师



2018年4月26日

汤谷良序

前几天收到一份快递，是守武总会计师主编的最新版《管理会计工具与案例》系列图书样书！这套丛书就是现在展现在我们读者面前的《战略与预算管理》《成本管理》《运营管理》《绩效管理》《投融资与风险管理》《报告、信息化与其他》6本新作！

两年前，我曾为守武总编著的《管理会计工具手册》（第一册、第二册）、《管理会计案例（第二版）》3本著作写过序言，至今记忆犹新。作为央企高管的守武总在间隔不到两年的时间里又有这6本管理会计大作出版面世，可喜可贺！我由衷佩服，也特别惭愧。作为一名学者教授的我，过去5年时间里也仅仅有些论文发表，未有新的著作出版。我坚信守武总的这些持续、高产著作的写作与出版无疑是他对管理会计的激情澎湃使然！因为“管理会计”的缘故，这些年我与守武总有较为频繁的沟通与交流，他对管理会计的满腔热情总是特别感染我！

读毕守武总的这6本新作，我觉得“激情”二字不仅可以用于概括守武总的个人品行与职业特征，还完全可以显现这套新作的內容要点与质量特征。我为什么如此认定呢？

首先，了解与熟悉这些年以财政部主导的中国管理会计制度体系建设的人士应该知晓，我国管理会计指引体系包括基本指引、应用指引和案例库3大部分内容。但是，至今我们只是在学习、宣贯这些指引与案例。守武总这6本新著的内容设计基本上就是财政部发布的管理会计应用指引中的项目与工具。这些年，我和守武总都是财政部管理会计咨询专家团队成员，一直参与这些指引体系与案例库的建设与评审。这些基本指引与应用指引的设计与建设只能比较原则与概括，宜粗不宜细。较为详实的理论解读与具体实操手册，这并非“指引体系”的内容，而应该是与此匹配的管理会计著作的任务。可以肯定，守武总的6本大作一定是我国第一套专门针对中国管理会计指引体系的详实解读与使用说明。这“第一套”必定是守武总葆有“敢为天下先”的激情的又一证据。

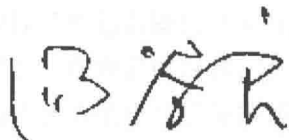
其次，和企业创新创业类似，管理会计理论与实践拓展，仅仅怀抱敢为天下先的理想与热情是不够的。成功与成就，还需要设计框架别具一格、实操路径可行可靠、内容体系独具匠心，等等。这些年我比较反感两类财会类书籍与文章：一类沉迷、纠缠于会计名词概念术语的解释。一些作者力图通过眼花缭乱的概念堆积来证明其理论“创新发展”。另一类纠缠过于琐碎的会计处理与特别细微的流程规范。作者试图证明其如何“独具匠心”。其实，这些书籍与文章很容易把读者带入“深井”，无法“观天”，也很难自拔！阅读守武总的这6本新作，特别赏心悦目。这套丛书的各个章节都是围绕各种管理会计工具展开的，每

个工具的体例基本都是按照“总则、应用环境、应用程序、方法评价与配套案例”写作的。这种架构与内容设计实现了管理会计理论与实践的完美结合，既能让读者领略到管理会计的理论前沿，也能引领读者实操这些管理会计工具。这种品质的管理会计大作一定是守武总拥有顶天立地、开卷有益的治学激情的标志。

另外，这些年我对管理案例情有独钟，包括案例研究和案例教学。管理案例的重要特征就在于其鲜活新颖，其价值不仅是对本企业管理实践的总结升华，更重要的是能够直接给其他企业管理制度建设以启示、借鉴与指导。守武总的这套新书很吸引我的内容是每个管理会计工具都配有2~5个案例。我发现这些案例都是守武总所在的兵器装备集团管理会计实操的经验总结，而且所有案例都由集团下属企业新近提炼，决非守武总两年前写作《管理会计案例（第二版）》内容的简单复制。阅读守武总这套丛书的案例，我们不仅能“身临其境”地感悟到兵器装备集团在守武总的直接领导下管理会计工具如何创新性嵌入企业的战略管理与业务经营，更能感悟到一个特别的专业问题，即管理会计工具的导入必须着眼于整个企业的管理控制系统，不可以只见树木不见森林。管理会计工具的导入过程必须持续拥有制度建设与变革的激情，这种激情决不能立足财会部门或人员单打独斗与孤军奋战，必须谋求在企业文化与管理制度上永不停息的、深度的业财融合。

中国社会已经迈入新时代！我们必须坚守道路自信、理论自信、制度自信和文化自信！我相信守武总这套新书出版一定有助于中国管理会计建设的新时代，也必将推进基于中国本土的管理会计创新发展的“四个自信”！

对外经济贸易大学教授、博士生导师



2018年4月27日

前 言

Foreword

管理会计是会计的重要分支，主要服务于单位内部管理需要，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。世界各国的经济发展历程表明，市场化经济越发展，管理会计作用越明显。习近平总书记在党的十九大报告中指出，我国经济已由高速增长阶段转向高质量发展阶段，正处在转变发展方式、优化经济结构、转换增长动力的攻关期。必须坚持质量第一、效益优先，以供给侧结构性改革为主线，推动经济发展质量变革、效率变革、动力变革。同时，企业发展从追求规模、追求速度转为追求质量、追求效益，更加注重创新能力的培育和核心竞争力的提升。在宏观经济和微观企业转型升级的重要战略机遇期，企业对管理会计的需求日趋强烈。

一、对管理会计本质属性和应用边界的认识

西方国家研究和应用管理会计有近百年的历史，我国虽然起步较晚，但越来越多理论界与实务界的有识之士开始加强了对源于西方的现代管理会计思想和方法的研究与应用。中外学者或权威机构对管理会计的定义不尽相同，但又无法摆脱一些特定的内容，在充分吸收借鉴国内外先进理论的基础上，我们认为管理会计的本质属性和应用边界应该包括以下内容：

管理会计的本质属性至少应包括：第一，战略属性。管理会计作为企业战略管理的重要手段和工具，其宗旨和核心目标是为实现企业战略服务。第二，会计属性。管理会计作为会计的一个分支，其源头和本质属于会计。管理会计是对决策相关的财务和非财务信息进行搜集、整理，形成报告、支持决策的管理活动。第三，财务与非财务信息结合属性。管理会计突破了传统会计学中以货币计量，即仅提供财务数据的限制，将涉及企业战略和经营的非财务信息纳入，拓展了信息渠道、信息内容和获取信息的途径，使企业依据管理会计信息做出的决策更加全面、有效，适应性强。

管理会计的应用边界至少应体现以下三方面的拓展：第一，管理会计工作范围拓展到企业管理流程的各个环节。第二，管理会计信息客体拓展到与决策相关的财务和非财务信息。第三，管理会计信息收集主体拓展到管理会计人员和其他专业管理人员。

管理会计在促进组织目标实现过程中，其职能和作用范围并非无所不能、无所不包、毫无边界。只有认清管理会计在企业价值创造中的功能，明确界定其定位，才能从理论上明晰其与企业管理、财务管理等相近学科间的内在区别，在实务上确定其应有的边界，从而更加

聚焦性地发挥其应有的作用。管理会计与主要相近学科的关系可以概括为：第一，管理会计在企业管理中发挥独特作用。管理会计属于“价值管理”，它区别于企业其他的专业管理，价值管理不再是企业的某种职能管理，而是企业经营管理的全部，是一种以价值视角看待企业的管理，是一种战略意义的管理理念。第二，管理会计服务于企业的战略管理。管理会计是支持企业战略规划和战略实施的信息系统，其通过提供战略决策规划、战略实施、绩效计量及评价等管理信息，满足企业战略实施与经营管理的需要。第三，管理会计与财务会计表现出分化与融合的辩证统一。管理会计与财务会计是会计的两大分支，无论从逻辑层次还是从内容来看，二者都是会计管理系统的一个重要组成部分。从本质上说，财务会计与管理会计自始至终“你中有我，我中有你，相辅相成”，但二者在服务对象、内容范围、工作重点、方法步骤、信息质量要求以及对人员素质要求等方面存在较为明显的区别。第四，管理会计是成本会计的发展方向。管理会计自产生之日起就与成本会计存在天然的“血缘”关系，其发展的过程也标志着成本会计的发展。管理会计需利用成本会计所提供的信息进行分析、决策和规划，如果缺乏成本会计做基础，管理会计将成为无源之水，无本之木，变为空中楼阁而无法存在。第五，管理会计和财务管理研究视角不同。管理会计着眼于企业的日常经营管理活动，而财务管理为企业提供保持良好财务状况的手段和措施，着眼于资本经营和资金活动本身，侧重于融资和投资活动。第六，管理会计以管理控制系统为理论基础。管理控制系统包括：战略计划、预算编制、资源配置、业绩计量、评价和奖励、责任中心以及转移定价等内容，它从系统角度和理论高度对管理会计知识体系的建立提供重要支撑。

二、管理会计工具方法的特点与一般应用步骤

管理会计工具方法是从管理会计实践出发，基于某一核心概念并加以延伸而构建的，能够帮助管理会计人员提升绩效、促进决策、支持战略目标以及增加价值的框架、模型、技术或流程。管理会计理论与实践都需要通过具体的工具方法得以应用和落实。管理会计工具方法是管理会计理论的具体化、模型化，管理会计理论使管理会计工具方法具备逻辑严密性。通过文献检索，我们对管理会计工具方法系统梳理后发现，国内外管理会计工具方法有 100 多种。众多的管理会计工具方法，从实践角度分析，主要有 3 个方面的特点：源于实践、易于操作、相对独立。

第一，管理会计工具方法源于实践。虽然大多管理会计工具方法以某一核心理论为出发点，但都需要经过实践的检验，在实践中持续改进。比如丰田汽车以准时化发展方式实现精益制造管理；又如卡普兰和诺顿在 20 世纪 90 年代提出的平衡计分卡，也是在总结大量企业实践应用后，上升为工具方法，具备推广性。

第二，管理会计工具方法易于操作。管理会计工具方法的产生，直接作用是使管理会计理论更具操作性，主要表现在：一是模型化的工具方法易于收集和传递信息，易于信息化。二是有针对性地解决管理问题。由于工具方法本身是问题导向的，其使用的效果也具有明显的问题导向。三是与管理流程和业务流程融合。

第三，管理会计工具方法相对独立。目前主流的管理会计工具方法往往以某一选定的因

素为核心作为理论起点,用选定的分析性工具展开其理论架构,在达到工具本身逻辑严密的同时,也带来与其他管理工具相容性不高的问题。

另外,每种管理会计工具方法都具有个性化的特点,强调适用性,只有与企业组织架构、管理特点相适应的管理会计工具方法才能在企业中得到有效应用。管理会计工具方法选择与使用的步骤一般包括:识别应用环境、选择工具方法、适应性改良与整合应用。

第一步:识别应用环境。企业应结合每种管理会计工具方法的特点,对内外部应用环境进行分析。比如作业成本管理和标准成本管理的应用环境明显不同:标准成本管理一般适用于产品及其生产条件相对稳定,或生产流程与工艺标准化程度较高的企业。作业成本管理则主要适用于作业类型较多且作业链较长,产品、顾客和生产过程多样化程度较高以及间接或辅助资源费用所占比重较大的企业。

第二步:选择管理会计工具方法。各企业应根据管理特点和实践需要选择相应的工具方法。财政部《管理会计基本指引》中提出管理会计应用需考虑适应性原则,即“管理会计的应用应与企业内外部环境和性质、行业、规模、发展阶段等自身特征相适应,并随内外部环境和自身特征的变化及时进行相应调整”。企业在选择管理会计工具方法时也要遵循适应性原则。一是需要坚持从企业经营管理实际需求出发,广泛查阅相关文献、理论著作、核心期刊等资料,搜索国内外理论研究、运用实践、经验总结中的管理会计工具方法。二是确定与本企业治理结构、组织架构、行业性质、管理方式相适应的管理会计工具方法。三是应结合企业所处发展阶段的管理重点和需提升的管理短板,遵循问题导向原则,以及本企业推进管理会计体系建设的整体目标,确定应用管理会计工具方法的节奏和顺序。

第三步:适应性改良与整合应用。实践中,管理会计各种工具方法通过“交叉”应用实现了融合发展。一是战略管理、绩效管理、营运管理领域的管理会计工具方法创新速度明显加快,实践热度显著提升。二是战略地图、平衡计分卡、战略中心型组织、绩效计划、战略成本管理、EVA管理等“交叉型”工具方法在国内企业中大量应用。三是供应链成本管理等工具跨越单体企业边界,在产业链角度寻求价值创造的空间和潜力。

三、国内外管理会计发展的最新趋势

近年来,国内外管理会计呈现以下发展趋势。

从国际上看,第一,管理会计处于创造价值、培育企业核心竞争力的战略管理会计阶段。西方国家管理会计经过近百年的发展,先后经历了以成本控制为特征的阶段、以预测决策为特征的阶段、以消除商业流程中资源浪费为重点的阶段,目前处于以重视创造价值、培育企业核心竞争力为特征的战略管理会计阶段。这一阶段,管理会计主要功能是服务战略落地,通过合理配置企业内部资源、识别企业的价值创造模式和路径,最终为企业价值创造和培育核心竞争力服务。第二,管理会计规范化、体系化取得突破进展。西方国家管理会计规范化历程与管理会计理论和实务的发展同步,主要依靠行业协会进行规范化和体系化。近年来规范化体系化进程加速并取得一定突破。比如,截至2018年5月,美国管理会计师协会(IMA)陆续发布了58个管理会计公告,而且公告数量和内容还处于不断更新中;英国皇家