



总会计师

管理会计理论与实践

蒋占华 主编

央企总会计师管理会计理论与实践

蒋占华 © 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

央企总会计师管理会计理论与实践/蒋占华主编. —北京: 中国财政经济出版社, 2018. 12

ISBN 978 - 7 - 5095 - 8592 - 4

I. ①央… II. ①蒋… III. ①管理会计 - 高等学校 - 教材 IV. ①F234. 3

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2018) 第 247461 号

责任编辑: 温彦君 樊清玉

责任校对: 胡永立

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

天猫网店: 中国财政经济出版社旗舰店

网址: <https://zgczjebbs.tmall.com>

北京密兴印刷有限公司印刷 各地新华书店经销

787 × 1092 毫米 16 开 34.75 印张 800 000 字

2019 年 1 月第 1 版 2019 年 1 月北京第 1 次印刷

定价: 98.00 元

ISBN 978 - 7 - 5095 - 8592 - 4

(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

《央企总会计师管理会计理论与实践》

编著委员会

- 主 编：蒋占华 中国盐业集团有限公司总会计师
- 副主编：陈关中 中国能源建设集团有限公司总会计师
- 孙 瑾 中国电力建设集团有限公司总会计师
- 詹艳景 中国中车集团有限公司总会计师
- 赵寿森 中国煤炭科工集团有限公司总会计师
- 解国光 中国节能环保集团有限公司总会计师
- 于学平 中国煤炭地质总局总会计师
- 杨珊华 中国医药集团有限公司总会计师
- 马继儒 北京矿冶科技集团有限公司总会计师
- 古继洪 中铁大桥局集团有限公司总会计师
- 颜甫全 中国恒天集团有限公司总会计师

编写组成员：（按姓氏拼音排列）

- 常 枫 中央财经大学会计学硕士研究生
- 陈星辉 立信会计师事务所董事合伙人
- 顾笑白 中国建筑股份有限公司财务资金部副总经理
- 郭春飞 中国煤炭科工集团有限公司财务部处长
- 韩长纯 中国盐业集团有限公司财务部长
- 蒋凯萍 中国矿业大学（北京）会计学硕士研究生
- 蒋子雨 中国财政科学研究院硕士研究生
- 李 彬 中国储备粮管理集团有限公司预算处处长
- 李红梅 中国煤炭科工集团有限公司财务副部长
- 李敏良 中车集团株洲电机公司总会计师
- 刘海玲 中国会计报社采编二部副主任

- 刘 艳 中国矿业大学（北京）会计学硕士研究生
吕良玉 中国长城资产管理股份有限公司管理会计处主管
宋家兴 天地科技股份有限公司财务总监
孙芳瑜 北京工商大学会计学硕士研究生
孙悦桐 中国财政科学研究院硕士研究生
王志刚 中国煤炭科工集团有限公司财务部长
徐剑锋 中国移动通信集团广东有限公司高级财务主管
杨 光 中国煤炭科工集团有限公司财务部主管
杨俏文 广东财经大学华商学院副教授
袁世胖 国家电网青海省电力公司财务部主任
张文菊 中国银保监会山西监管局
张自巧 洛阳理工学院会计学院副教授
赵起凡 中国矿业大学（北京）会计学硕士研究生
朱海平 中国储备粮管理集团有限公司会计处处长
朱莲美 中国矿业大学（北京）教授
祝思凡 东兴证券股份有限公司财务部财务主管
庄学敏 广东财经大学会计学院副院长、教授

前 言

2013年，为配合中央企业职工技能大赛参赛选手的学习、培训，我们编写并出版了《最新管理会计学》一书，时至今日，已近五年。彼时，财政部印发《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》）尚未印发。而今，以《指导意见》为引领，一个个管理会计指引相继出台，管理会计案例库已经建立，管理会计研究不断深入，各类经济组织都进行了管理会计的积极实践，我国管理会计体系建设得到了长足的发展。比当年“最新”更加新的管理会计理论和实践已然出现。吸纳和总结最新的管理会计研究和实践成果，站在企业管理者的视角进行内容重构，并以全新的面貌呈现给读者，是编写本书的根本动力。

深耕会计领域30余年，主编本人跟管理会计的渊源由来已久。作为财政部管理会计第一届和第二届咨询专家，主编本人亲自参加了管理会计体系建设指导意见的编写，基本指引、应用指引、案例库的编制和审定，主持了2017年度财政部管理会计专项课题研究（本书也是研究成果和任务之一），作为财政部管理会计课题验收组组长验收了23个专项研究课题，参与并见证了具有中国特色管理会计体系的建设。作为央企总会计师，历任多家企业财务负责人，在推进管理会计建设和应用方面，更是苦心孤诣，主导并参与了涵盖成本管理、绩效管理、预算管理、风险管理等多个管理会计应用项目的实施。也正是基于这两种身份，编写本书既是对央企总会计师管理智慧和实践经验进行总结提炼的需要，又是对管理会计进行进一步推广的需要，可谓意义重大。

经济全球化带来了全球化的机遇、全球化的挑战和全球化的风险。在此影响下，经济环境愈发复杂多变，各类市场主体面临的外部不确定因素有增无减。面对复杂多变的外部环境、日趋激烈的市场竞争，管理粗放成了很多企业发展的“短板”。企业管理者常常在问：如何进行更为精准的盈亏分析？如何发现进一步盈利的空间？如何做出更为科学合理的经营决策？如何将企业的发展目标落实到每一项具体行动？……

管理会计为解决这些问题、补足企业管理短板提供了“工具箱”。管理会计一方面深入挖掘、整合财务和非财务数据蕴含的潜在信息，为企业管理者及时、准确地做出决策提供有力支持，另一方面为企业管理提供方法工具，涵盖包括公司战略和日常运营在内的经营管理活动的所有层面和环节。应用管理会计工具方法，能够将企业战略规划和关键绩效指标层层分解，实现企业战略落地和绩效引导；能够有效识别企业增值业务与非增值业务，推动企业降本增效；能够系统收集和分析企业运营信息，改进企业经营决策和过程控制；能够全面分析影响企业盈利能力的关键环节，识别企业经营活动中面临的重大风险。通过应用管理会计，可以为企业开展战略规划、业务计划、经营决策、过程控制、业绩评价等管理活动提供相关信息和科学方法，切实增强企业的价值创造能力。

本书内容脱胎于《最新管理会计学》，秉承了其“内容新”“体例新”“实践新”的特点，按照中国特色管理会计体系建设指导意见的要求，将全书分为八篇二十三章和四个案例。具体而言，按照财政部《管理会计基本指引》内容，对原书进行重新编写，在原有基础篇、规划篇、控制篇和评价篇四部分的基础上，增加了成本篇、决策篇、报告篇和案例篇四部分，并更新了相关管理会计工具及方法。本书的编写保持了一贯简单明了、通俗易懂的风格，在每一部分都设置了开篇导读，供读者快速了解本篇内容并选择性应用；以案例或例题的形式将管理会计的理论和方法进一步具体化，以方便读者理解并能够理论联系实际加以应用。

本书在原有“三新”特点基础上，更添“央企特色”。中央企业是中国特色社会主义的重要物质基础和政治基础，是我们党执政兴国的重要支柱和依靠力量，在国民经济中具有支柱性作用，在关系国家安全和国民经济命脉的主要行业和关键领域占据支配地位。央企总会计师群体是推进我国管理会计体系建设的先锋队，央企会计工作者及相关管理人员是践行管理会计的主力军；央企的管理会计实践是衡量我国企业管理会计应用水平的重要标志，是国内其他企业管理会计建设的标杆。本书的编写站在央企总会计师的视角，编委成员全部由中央企业总会计师组成，汇聚了宝贵的央企业管理实践经验，可谓央企总会计师巨献之作。本书案例篇对收录到财政部管理会计案例库中的有关绩效评价、战略管理、全面预算管理的三个中央企业案例进行了分享。“央企特色”既是本书的最大特色，也是书名《央企总会计师管理会

计理论与实践》的由来。可以说，本书是《最新管理会计学》的升级版，理论和方法更加充实、案例总结更加丰富、内容编排更“接地气儿”。本书既可以作为经济管理类管理会计教材使用，也可以作为企业管理工作者管理会计的工具书。

本书强调理论与实践的紧密结合，由实务工作者和理论工作者共同完成。中国盐业集团有限公司总会计师蒋占华任主编，负责全书内容框架、拟定写作大纲、体例设计并总纂定稿。第一部分由蒋占华负责，张文菊、张自巧、常枫、孙芳瑜、蒋子雨、蒋占华撰写；第二部分由陈关中负责，朱莲美、郭春飞、吕良玉、陈关中、解国光撰写；第三部分由杨珊华、陈星辉负责，杨俏文、蒋凯萍、陈星辉、杨珊华、孙悦桐撰写；第四部分由孙瑾和詹艳景负责，庄学敏、吕良玉、孙瑾、詹艳景、李敏良、郭春飞、蒋占华撰写；第五部分由赵寿森负责，赵寿森、徐剑锋、陈星辉、刘海玲、郭春飞、王志刚、于学平编写；第六部分由解国光负责，庄学敏、杨俏文、祝思凡、顾笑白、吕良玉、郭春飞、解国光编写；第七部分由朱莲美负责，朱莲美、古继洪、马继儒、刘艳、赵起凡、吕良玉、郭春飞撰写；第八部分由于学平负责，赵寿森、于学平、朱莲美、朱海平、蒋占华、颜甫全、孙瑾、陈关中、杨珊华、詹艳景、王志刚、宋家兴、李红梅、马继儒、蒋凯萍、袁世胖、韩长纯、杨光、李彬、邢颖撰写。郭春飞、吕良玉负责统稿和校审。编写组成员中孙芳瑜、孙悦桐、常枫、蒋子雨等为主编及编委成员指导的在读研究生。

本书的顺利出版得到出版社樊清玉的大力支持和帮助；国务院国资委财务监管局刘绍妮副局长多次审阅原稿，给予悉心指导，对本书的形成功不可没；元年科技股份有限公司韩向东、盛桢智、中国煤炭科工集团毕东兴等对书稿提出了建设性的意见，一并表示感谢！

由于编者水平和时间所限，书中难免存在疏漏，恳请读者批评指正。

蒋占华

2018年11月25日

目 录

第一部分 基础篇

导读	(1)
第一章 总论	(3)
第一节 管理会计的发展历程	(3)
第二节 管理会计的概念、职能与目标	(7)
第三节 管理会计与财务会计、财务管理的关系	(12)
复习题	(17)
第二章 主要基础理论及工具方法	(19)
第一节 主要基础理论概述	(19)
第二节 货币时间价值	(24)
第三节 成本界定和成本性态分析	(29)
第四节 管理会计基本工具方法	(31)
复习题	(36)

第二部分 规划篇

导读	(39)
第三章 战略管理	(41)
第一节 战略管理概述	(41)
第二节 价值链分析	(44)
第三节 战略分析工具	(47)
复习题	(54)
第四章 规划管理	(57)
第一节 规划管理概述	(57)
第二节 战略地图	(60)

复习题	(69)
第五章 预算管理	(71)
第一节 预算管理概述	(71)
第二节 预算管理的基本内容和预算编制原理	(76)
第三节 预算的编制方法	(86)
第四节 预算管理应用案例	(93)
复习题	(101)
第三部分 成本篇	
导读	(105)
第六章 目标成本法	(107)
第一节 目标成本法概述	(107)
第二节 目标成本法的主要内容	(109)
第三节 目标成本法案例	(113)
复习题	(122)
第七章 标准成本法	(125)
第一节 标准成本法概述	(125)
第二节 标准成本法的主要内容	(128)
第三节 实施标准成本法应注意的问题	(137)
复习题	(140)
第八章 变动成本法	(143)
第一节 变动成本法概述	(143)
第二节 变动成本法的主要内容	(144)
第三节 实施变动成本法应注意的问题	(168)
复习题	(169)
第九章 作业成本法	(171)
第一节 作业成本法概述	(171)
第二节 作业成本法的指导思想和基本概念	(174)
第三节 作业成本法的主要内容	(177)
第四节 作业成本法与传统成本法的比较	(181)
第五节 作业成本管理	(187)
复习题	(189)
第十章 其他成本管理方法	(192)
第一节 生命周期成本法	(192)

第二节 精益成本法	(197)
第三节 质量成本法	(202)
复习题	(211)

第四部分 决策篇

导读	(213)
----	-------

第十一章 经营决策	(215)
-----------	-------

第一节 经营决策概述	(215)
第二节 本量利分析法	(221)
第三节 边际分析法	(224)
第四节 产品定价决策分析	(233)
第五节 其他经营决策分析	(237)
复习题	(242)

第十二章 投融资决策	(244)
------------	-------

第一节 投资决策概述	(244)
第二节 投资决策的基本方法	(247)
第三节 投资决策的应用举例	(253)
第四节 融资决策概述	(261)
第五节 资本成本与财务杠杆	(264)
第六节 资本结构决策	(271)
复习题	(275)

第十三章 PPP 项目投资决策	(277)
-----------------	-------

第一节 PPP 概述	(277)
第二节 PPP 主要法律关系	(284)
第三节 PPP 项目投资决策	(288)
复习题	(293)

第五部分 控制篇

导读	(297)
----	-------

第十四章 适时制存货管控	(299)
--------------	-------

第一节 适时制存货管控概述	(299)
第二节 适时制存货管控的主要内容	(302)
第三节 适时制存货管控的应用举例	(305)
复习题	(307)

第十五章 项目管理	(309)
第一节 项目管理概述	(309)
第二节 项目管理的主要内容	(311)
第三节 项目管理的工具方法	(321)
第四节 项目管理的应用举例	(327)
复习题	(329)
第十六章 责任会计	(331)
第一节 责任会计概述	(331)
第二节 责任会计的主要内容	(334)
第三节 责任会计应用举例	(341)
复习题	(344)
第十七章 风险管理	(347)
第一节 风险管理概述	(347)
第二节 风险管理的主要内容	(349)
第三节 风险管理的工具方法	(350)
第四节 风险管理的应用举例	(353)
复习题	(355)
第六部分 评价篇	
导读	(357)
第十八章 关键绩效指标	(359)
第一节 关键绩效指标概述	(359)
第二节 关键绩效指标设计	(361)
第三节 关键绩效指标绩效考核成功的关键及难点	(369)
第四节 KPI 的应用举例	(370)
复习题	(375)
第十九章 经济增加值	(377)
第一节 经济增加值概述	(377)
第二节 经济增加值的计算、调整与评价	(382)
第三节 经济增加值的应用举例	(388)
复习题	(393)
第二十章 平衡计分卡	(396)
第一节 平衡计分卡的产生与发展	(396)
第二节 平衡计分卡的基本理论	(398)

第三节	平衡计分卡的实施程序及应注意的问题	(403)
第四节	平衡计分卡的应用举例	(406)
	复习题	(411)
第二十一章	360 度绩效考评	(414)
第一节	360 度绩效考评概述	(414)
第二节	360 绩效考评的具体内容	(417)
第三节	360 度绩效考评的实施程序	(420)
第四节	360 度绩效考评的适用范围及应注意的问题	(425)
第五节	360 度绩效考评的应用举例	(428)
	复习题	(430)

第七部分 报告篇

导读		(433)
第二十二章	企业管理会计报告	(435)
第一节	概述	(435)
第二节	战略层管理会计报告	(439)
第三节	经营层管理会计报告	(441)
第四节	业务层管理会计报告	(443)
	复习题	(446)
第二十三章	管理会计信息系统	(449)
第一节	管理会计信息系统概述	(449)
第二节	管理会计信息系统的主要模块	(453)
第三节	管理会计信息系统构建案例	(458)
	复习题	(463)

第八部分 案例篇

导读		(467)
关于《业绩考核体系的设计与实施》案例入选首批财政部管理会计案例库的函		(469)
财政部管理会计案例库入库案例		(470)
案例一：中国煤炭科工集团有限公司业绩考核体系的设计与实施		(470)
案例二：中国煤炭地质总局战略管理案例		(483)
案例三：中国储备粮管理集团有限公司预算管理应用案例		(501)
案例四：挣值法在 BJ 公司 B 项目中的实践应用		(519)
复习题参考答案		(528)
主要参考文献		(536)

第一部分

基础篇

导 读

作为管理会计的基础部分，本篇主要介绍管理会计总论、主要基础理论及工具方法等基础部分。它们是学习管理会计的基础，了解管理会计的发展历程，理解这些基础理论和工具，可以方便以后章节的学习、知识点的掌握、工具的具体运用和真正了解管理会计的实质。

管理会计总论首先从管理会计的产生与发展开始回顾管理会计的发展历程：萌芽期、发展期、形成期、壮大期，然后介绍了管理会计在我国的四个发展阶段：宣传介绍阶段、消化吸收阶段、改革创新阶段、体系成型阶段。本章接着详细阐述了管理会计的定义和基本内容，点明管理会计的五项职能和目标。最后分别对比了管理会计与财务会计、财务管理的关系，从区别和联系两个方面对管理会计有了一个较为立体的介绍。本章从大体上介绍了管理会计的有关概念，详细地说明了管理会计的本质，为读者在以后章节的学习奠定了坚实的基础。

主要基础理论及工具方法为之后章节所涉及的基础理论知识进行了整体的介绍，主要的基础理论包括成本价值分析、科学管理理论、组织行为学、权变理论、信息经济学、代理人理论、竞争优势理论、闭环管理理论、企业理论等。知识点包括货币时间价值、成本界定和成本性态分析等。工具方法涉及战略管理、预算管理、营运管理、投融资管理、绩效管理、风险管理等方面。这些理论和工具贯穿管理会计学习的始终，在理解了这些基本知识点、概念、工具的基础上学习管理会计，才能在以后的具体应用中融会贯通，使管理会计的理论与运用相结合。

在接下来的两章中，将逐一介绍管理会计总论、主要基础理论及工具方法、相关知识点和案例，对管理会计的基本概念进行深入了解，对基本理论、工具进行梳理。

第一章 总论

第一节 管理会计的发展历程

一、管理会计的产生与发展

会计在其产生时点,虽然只是一项极其粗略的计算与记录活动,但从其目的与作用来看,它是生产者反映和控制生产与消耗的一项管理工作。因此,会计从产生时就作为一种管理活动而存在。随着社会生产力的发展,生产规模不断扩大,社会产品逐渐增多,经济活动日趋复杂,生产者已经不能胜任以管理经济活动为目的的会计工作,于是会计便开始逐步从生产者职能中分离出来,成为一项需要由专人来实现的独立职能。会计与生产活动分离后,除了要对生产活动进行记录、计算外,还要为经济管理提供更多的依据与情况,从而监督、控制生产与耗费。会计的发展,意味着会计进一步承担起更多的管理经济的任务。随着科技进步和社会经济的发展,管理会计(Management Accounting),从会计系统中分化出来、逐步形成并发展壮大,现已成为一门与财务会计并列共生且相对独立的新兴学科,拥有比较完整的理论和方法体系。其主要经历了如下四个发展阶段。

(一) 萌芽期(19世纪初-20世纪30年代)

管理会计的起源可以追溯到受产业革命影响而产生的层级组织,如创立于19世纪初期的美国纺织工厂和钢铁公司。而在此之前,美国传统公司是单一的企业,此类公司内一个或少数所有者在一个办事处经营其商店、工厂、银行或运输公司,通常只具有一种经济职能,经营单一的产品系列且仅在一个地区内经营,其各项经营活动由市场和价格机制来协调和控制,因而客观上并不需要管理会计信息。层级式组织使经营和交易活动内部化,从而使内部产品缺乏相应的“市场价格”,由此提出了既能满足衡量劳动效率、又能评价管理者业绩的管理会计信息需求。当时的管理会计重视加工成本,提供诸如每道加工工序及每名劳工的每小时成本以及衡量加工工序效率的标准,同时,利用管理会计信息激励员工实现生产率目标。

19世纪中期,铁路和电报的发明为大批量生产和分销提供了快速、正常而可靠的运输与通信服务。同时,铁路和电信行业的内在要求又首先在这些行业引发了行业组织创新,使这两个行业成为最早出现现代大型企业的领域。现代企业的特点是将许多单位置于其控制之下,这些单位位于不同地点、进行不同类型的经济活动、处理不同类型的产品和服务,由此也对管理会计信息提出了新的要求:只有有效的管理会计系统,才能有效率地协调运输、加工及配销等活动,并且评价各地区分部经理人的业绩。当时各产业中都有相应的管理会计创新,例如铁路业为监督多样且分散的营业活动,创造了控制现金收支的新程序以及汇总其内部营运与业绩的考核指标。

20世纪初期,集权式企业组织结构(U型组织结构)开始出现,为管理会计系统的创新提供了机会。其中,影响最深远的管理会计创新是投资报酬率指标,为企业整体及各部门业绩评价、管理当局进行资产分配提供了依据。

20世纪20年代,被威廉姆森(Williamson)称为“美国资本主义在20世纪最重要的一项创新”的分权式企业组织结构——事业部制(M型组织结构)开始出现。事业部制的目的,在于克服以杜邦公司为代表的集权式企业组织结构存在的弱点。以通用公司为代表的事业部制公司,进一步发展管理会计的技术和方法,使之更好地适应事业部制公司管理的要求。

(二) 形成期(20世纪40年代-50年代)

在第二次世界大战结束后,各国纷纷致力于恢复战争创伤,大力发展经济,随着科学技术的快速发展,企业规模不断扩大,社会生产力迅速提高,跨国公司不断涌现,国际国内市场的竞争也日益激烈,与此同时,通货膨胀、银根紧缩、筹资困难和经济危机发生越来越频繁,使企业经营管理的难度越来越大。经营环境的日益恶化,使企业管理当局开始认识到,要在激烈的市场竞争中立于不败之地,就必须以市场为导向,提高产品质量,开发新产品,不断降低成本消耗,充分调动企业内外各方成员的积极性。而这些目标的实现必须依托于技术创新和制度创新,采用更适合当时客观环境的新技术和新方法,加强对企业各项生产经营活动的事前规划与事中控制。于是,大量企业开始把职能管理、行为科学、数量管理等理论和方法应用到管理实践中,而更为显著的变化是把现代计算机技术应用于日常的控制和决策。从此,企业步入了现代管理的崭新阶段。

管理会计的发展与演进是与企业管理中出现的新问题密切相关的,推动管理会计从原始萌芽状态迅速发展到相对成熟阶段的重要动力,是以西蒙为代表的管理科学理论的发展。人们日益发现,以泰罗制为核心的科学管理理论存在着重大缺陷:只注重提高生产效率而忽视目标决策,强调物而忽视人的主观作用,这些缺陷在新的环境下必然要为管理科学理论所取代。

现代管理科学的发展及其在企业管理中的成功应用,为管理会计奠定了理论和方法基础:一方面,早期管理会计的技术方法得到了进一步的发展,标准成本系统发展为以目标管理为前提的标准成本制度,利润坐标图发展为更科学、更实用的本量利分析技术。另一方面,管理科学理论进一步拓展了会计的管理职能,即从解释过去转为控制现在和筹划未来,并借助运筹学中的有关理论和技术,建立了经营决策会计和投资决策会计的方法体