



广东省管理会计师协会系列丛书

# 管理会计应用指引 详解与实务

胡玉明 主编

指引解读

实务应用

案例讲解

中国财经出版传媒集团



经济科学出版社  
Economic Science Press



广东省管理会计师协会系列丛书

# 管理会计应用指引 详解与实务

胡玉明 主编

指引解读

实务应用

案例讲解

中国财经出版传媒集团



经济科学出版社  
Economic Science Press

## 图书在版编目 (CIP) 数据

管理会计应用指引详解与实务/胡玉明主编. —北京:  
经济科学出版社, 2018. 4

(广东省管理会计师协会系列丛书)

ISBN 978 - 7 - 5141 - 9181 - 3

I. ①管… II. ①胡… III. ①管理会计 IV. ①F234. 3

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2018) 第 065119 号

责任编辑: 杜 鹏

责任校对: 刘 昕

版式设计: 齐 杰

责任印制: 邱 天

## 管理会计应用指引详解与实务

胡玉明 主编

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮编: 100142

总编辑部电话: 010 - 88191217 发行部电话: 010 - 88191522

网址: [www. esp. com. cn](http://www.esp.com.cn)

电子邮件: [esp\\_ bj@ 163. com](mailto:esp_bj@163.com)

天猫网店: 经济科学出版社旗舰店

网址: [http: //jjkxcbs. tmall. com](http://jjkxcbs.tmall.com)

固安华明印业有限公司印装

710 × 1000 16 开 20. 5 印张 380000 字

2018 年 4 月第 1 版 2018 年 4 月第 1 次印刷

ISBN 978 - 7 - 5141 - 9181 - 3 定价: 68. 00 元

(图书出现印装问题, 本社负责调换。电话: 010 - 88191510)

(版权所有 侵权必究 举报电话: 010 - 88191586)

电子邮箱: [dbts@ esp. com. cn](mailto:dbts@esp.com.cn))

# 前言

财政部发布了《关于全面推进管理会计体系建设的指导意见》（2014年），使得中国的管理会计从原来的“小众呼吁”转向“大众热议”。由此，人们欣喜地看到，管理会计得到财政部的重视，管理会计最佳实践得到广泛的宣传，学术界与实务界对管理会计的发展已经基本达成共识，中国的管理会计发展“热潮”正在逐步形成，管理会计的发展已经进入“最佳机遇期”。

借此“东风”，广东省一批心怀梦想且具有情怀的学者和专家发起成立了广东省管理会计师协会。广东省管理会计师协会的“梦想”和“情怀”是立足中国国情，传播管理会计理念，构建理论与实践沟通的平台，解决管理会计的“落地”与“升华”问题，创建中国管理会计理论学派。希望再过二十年，让外国人到中国学习中国的管理会计。

财政部相继制定并发布了《管理会计基本指引》（2016年）和《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（2017年），大大推进了管理会计体系的建设。

新时代赋予新机遇。为了帮助企业经理人较为全面、深入地理解《管理会计基本指引》和《管理会计应用指引》，广东省管理会计师协会决定编写《管理会计应用指引详解与实务》。广东省管理会计师协会高度重视《管理会计应用指引详解与实务》的编写工作，多次组织讨论并确定编写体例。

本书是广东省管理会计师协会各位同仁的集体作品。全书包括二十三章。其中，第一章至第三章由暨南大学管理学院胡玉明教授负责编写；第四章和第五章由广东外语外贸大学会计学院刘中华教授负责编写；第六章和第七章由华南师范大学经济管理学院刘善敏副教授负责编写；第八章和第十章由华南师范大学经济管理学院聂新军副教授负责编写；第九章由广东省管理会计师协会舒伟博士负责编写；第十一章至第十四章由中山大学管理学院龚凯颂副教授负责编写；第十五

章和第十七章由中山大学管理学院蔡祥副教授负责编写；第十六章由中山大学管理学院漆江娜副教授负责编写；第十八章至第二十一章由深圳大学经济学院张建军教授负责编写；第二十二章由广东财经大学会计学院庄学敏教授和曾爱军副教授负责编写；第二十三章由中山大学管理学院林斌教授、刘善敏副教授和刘运国教授负责编写。最后，由胡玉明教授负责全书的修改、补充和定稿工作。

我们竭尽全力做好本书的编写工作，但是，由于我们的水平限制，加上时间较为仓促，难免存在不妥之处，敬请各位读者批评指正。

胡玉明

2018年2月2日

# 目 录

## 第一章 基本指引 / 1

|                    |    |
|--------------------|----|
| 一、概述 .....         | 1  |
| 二、释义 .....         | 3  |
| 三、《基本指引》简要评价 ..... | 10 |

## 第二章 战略管理 / 15

|            |    |
|------------|----|
| 一、概述 ..... | 15 |
| 二、释义 ..... | 17 |
| 三、例解 ..... | 20 |

## 第三章 战略地图 / 30

|            |    |
|------------|----|
| 一、概述 ..... | 30 |
| 二、释义 ..... | 32 |
| 三、例解 ..... | 37 |

## 第四章 预算管理 / 47

|            |    |
|------------|----|
| 一、概述 ..... | 47 |
| 二、释义 ..... | 49 |
| 三、例解 ..... | 60 |

## 第五章 滚动预算 / 73

|            |    |
|------------|----|
| 一、概述 ..... | 73 |
| 二、释义 ..... | 75 |
| 三、例解 ..... | 78 |

## 第六章 成本管理 / 82

|            |    |
|------------|----|
| 一、概述 ..... | 82 |
| 二、释义 ..... | 84 |
| 三、例解 ..... | 89 |

## 第七章 目标成本法 / 94

|            |     |
|------------|-----|
| 一、概述 ..... | 94  |
| 二、释义 ..... | 96  |
| 三、例解 ..... | 103 |

## 第八章 标准成本法 / 108

|            |     |
|------------|-----|
| 一、概述 ..... | 108 |
| 二、释义 ..... | 110 |
| 三、例解 ..... | 116 |

## 第九章 变动成本法 / 126

|            |     |
|------------|-----|
| 一、概述 ..... | 126 |
| 二、释义 ..... | 128 |
| 三、例解 ..... | 135 |

## 第十章 作业成本法 / 143

|            |     |
|------------|-----|
| 一、概述 ..... | 143 |
| 二、释义 ..... | 145 |
| 三、例解 ..... | 153 |

## 第十一章 营运管理 / 161

|            |     |
|------------|-----|
| 一、概述 ..... | 161 |
| 二、释义 ..... | 163 |
| 三、例解 ..... | 169 |

## 第十二章 本量利分析 / 172

|            |     |
|------------|-----|
| 一、概述 ..... | 172 |
| 二、释义 ..... | 174 |
| 三、例解 ..... | 180 |

## 第十三章 敏感性分析 / 182

|            |     |
|------------|-----|
| 一、概述 ..... | 182 |
| 二、释义 ..... | 184 |
| 三、例解 ..... | 188 |

## 第十四章 边际分析 / 191

|            |     |
|------------|-----|
| 一、概述 ..... | 191 |
| 二、释义 ..... | 193 |
| 三、例解 ..... | 195 |

## 第十五章 投融资管理 / 197

|              |     |
|--------------|-----|
| 一、概述 .....   | 197 |
| 二、释义 .....   | 199 |
| 三、简要评论 ..... | 203 |

## 第十六章 贴现现金流法 / 206

|            |     |
|------------|-----|
| 一、概述 ..... | 206 |
| 二、释义 ..... | 208 |
| 三、例解 ..... | 215 |

## 第十七章 项目管理 / 218

|            |     |
|------------|-----|
| 一、概述 ..... | 218 |
| 二、释义 ..... | 220 |
| 三、例解 ..... | 227 |

第十八章 绩效管理 / 231

|            |     |
|------------|-----|
| 一、概述 ..... | 231 |
| 二、释义 ..... | 233 |
| 三、例解 ..... | 240 |

第十九章 关键绩效指标法 / 243

|            |     |
|------------|-----|
| 一、概述 ..... | 243 |
| 二、释义 ..... | 245 |
| 三、例解 ..... | 249 |

第二十章 经济增加值法 / 251

|            |     |
|------------|-----|
| 一、概述 ..... | 251 |
| 二、释义 ..... | 253 |
| 三、例解 ..... | 259 |

第二十一章 平衡计分卡 / 264

|            |     |
|------------|-----|
| 一、概述 ..... | 264 |
| 二、释义 ..... | 266 |
| 三、例解 ..... | 271 |

第二十二章 企业管理会计报告 / 275

|            |     |
|------------|-----|
| 一、概述 ..... | 275 |
| 二、释义 ..... | 277 |
| 三、例解 ..... | 283 |

第二十三章 管理会计信息系统 / 289

|            |     |
|------------|-----|
| 一、概述 ..... | 289 |
| 二、释义 ..... | 291 |
| 三、例解 ..... | 309 |

|            |     |
|------------|-----|
| 参考文献 ..... | 320 |
|------------|-----|

---

## · 第一章 ·

---

# 基本指引

---

### 一、概述

管理会计理论与方法具有普适性，而管理会计实践具有特殊性。如何将具有普适性的管理会计理论与方法转化为具有特殊性的管理会计实践呢？这就需要一个指引来指导管理会计实践。有鉴于此，财政部制定并发布了《管理会计基本指引》（以下简称《基本指引》）。

《基本指引》明确了制定依据、目的和地位，界定了管理会计的目标，描述了企业<sup>①</sup>应用管理会计应该遵循的原则、管理会计的应用主体和管理会计要素，强调了管理会计的应用环境，归纳了管理会计活动，提炼了管理会计工具方法，总结了管理会计信息与报告的基本特征，规定了解释权的归属与生效日期。

总体而言，《基本指引》包括六章，共二十九条，具体内容如图 1-1 所示。

---

<sup>①</sup> 《基本指引》用“单位（包括企业和行政事业单位）”。财政部于 2017 年 9 月 29 日发布的首批 22 项管理会计应用指引主要针对企业。为了行文的方便，本书统一以“企业”替代“单位（包括企业和行政事业单位）”。

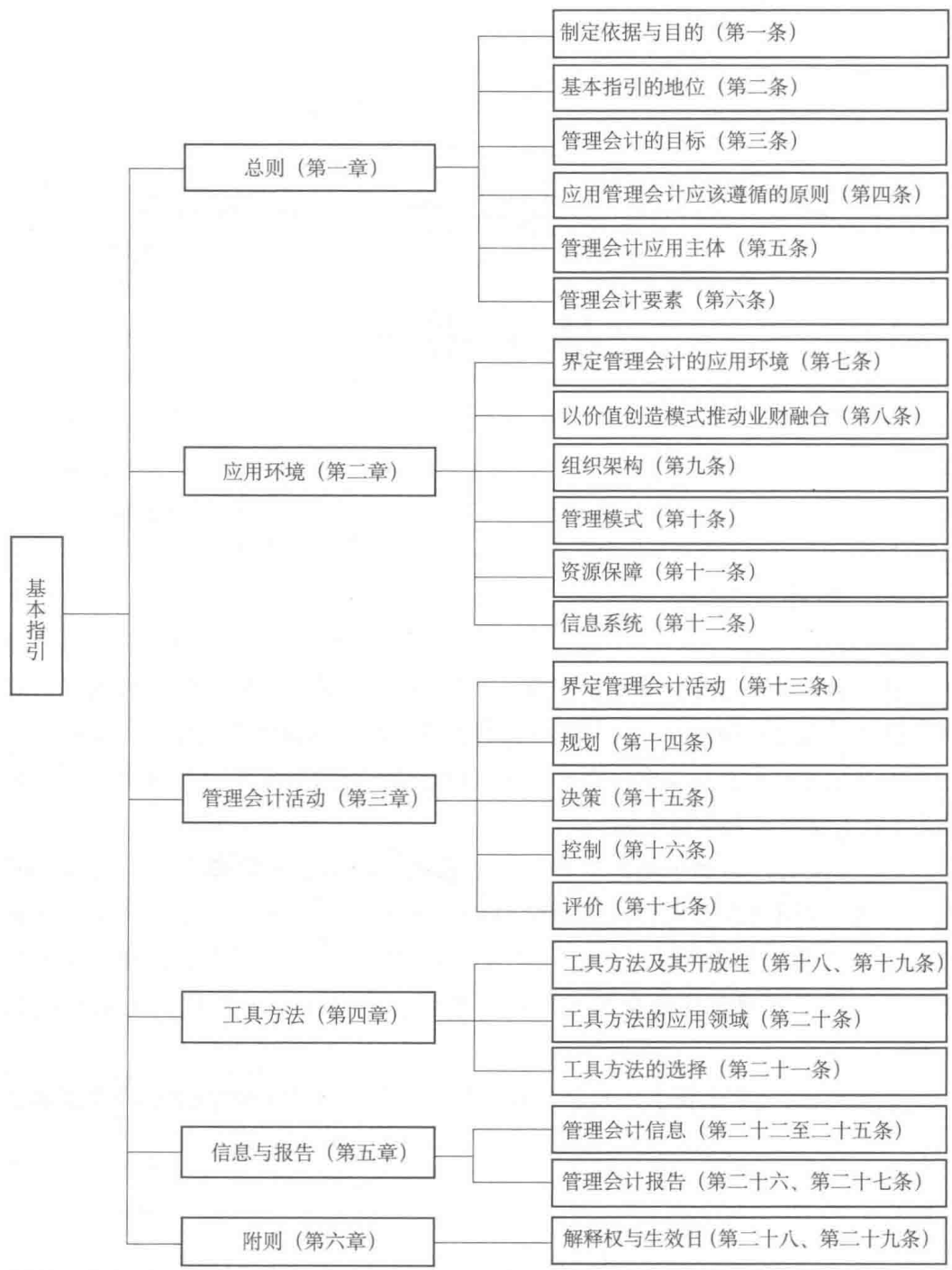


图 1-1 《基本指引》结构图

## 二、释义

《基本指引》的主要内容包括以下方面。

### （一）制定依据与目的

《基本指引》的制定依据是《中华人民共和国会计法》和财政部《关于全面推进管理会计体系建设的指导意见》，而制定《基本指引》的目的在于促进企业加强管理会计工作、提升企业内部管理水平、促进经济转型升级。

中国经济发展已经进入“新常态”，增长速度放缓，而企业的微利成为“新常态”，甚至成为“常态”。企业需要“精细化管理”、“降本增效”。管理会计是企业实施精细化管理的有效工具，也是应对“新常态”的重要工具。因此，管理会计有助于提升企业内部管理水平、促进经济转型升级。

### （二）《基本指引》的地位

根据财政部《关于全面推进管理会计体系建设的指导意见》，管理会计指引体系包括基本指引、应用指引和案例库。《基本指引》在管理会计指引体系中起统领作用，是制定应用指引和建设案例库的基础。《基本指引》可以用于指导企业的管理会计实践。

### （三）管理会计的目标与原则

管理会计是一个信息系统（information system），也是一个决策支持系统（decision support system, DSS），其精髓在于“相关信息适时地提供给相关的人（right information is provided to the right people at the right time）”。由此，管理会计的基本职能就是以相关信息促进决策（decision facilitating）与影响决策（decision influencing）。有鉴于此，管理会计的目标是，通过运用管理会计工具方法，参与企业的规划、决策、控制、评价活动并为之提供有用信息，推动企业实现战略规划。

为了实现管理会计的目标，企业应用管理会计应该遵循以下四个原则。

#### 1. 战略导向原则

基于战略管理时代，企业必须以战略为导向，持续创造价值。管理会计主

要侧重于为企业内部的战略制定、经营决策与管理控制服务。因此，管理会计的应用应该以战略规划为导向，以持续创造价值为核心，促进企业可持续发展。

## 2. 融合性原则

企业是一个不断运转的主体。在企业的经营过程中，业务催生财务，财务推动业务，业务与财务共生互动，业务与财务相融合，即“业财融合”。管理会计的本质就是“业财融合”。可以说，“业财融合”是管理会计永恒的主题。管理会计处处体现“跨界合作”的“业财融合”。因此，管理会计应该嵌入企业的相关领域、层次、环节，以业务流程为基础，利用管理会计工具方法，将财务和业务有机融合起来。唯有如此，才能感悟管理会计信息背后的“灵性”，更好地发挥管理会计的作用。

## 3. 适应性原则

如果说财务会计是一种社会化的会计，那么，管理会计就是一种个性化的会计。管理会计的个性化特征，决定了某个企业的管理会计实践经验不能简单地移植或复制到其他企业。“他山之石”未必可以攻玉。管理会计的应用必须避免“南国为橘，淮北则为枳”的“水土不服”问题。企业所处的行业不同、规模不同、发展阶段不同，管理会计的具体应用也相应不同，企业需要根据自身情况，因地制宜。因此，管理会计的应用应该与企业的应用环境和自身特征相适应。这里的“企业自身特征”包括企业性质、行业、规模、发展阶段、管理模式、治理水平等方面。

## 4. 成本效益原则

企业应用管理会计可能产生预期效益，但也会产生实施成本。实施成本与预期效益必须相匹配。企业不能漠视或不顾应用管理会计的实施成本或预期效益而强行应用管理会计。因此，管理会计的应用应该权衡实施成本和预期效益，合理、有效地推进管理会计的应用。

### （四）管理会计应用主体

与财务会计的单一主体不同，管理会计强调多维主体。企业可以根据其管理需求确定管理会计的应用主体。因此，管理会计应用主体视管理决策主体确定，可以是企业整体，也可以是企业内部的责任中心，甚至可以是企业的员工。

### （五）管理会计要素

与财务会计要素不同，管理会计要素包括应用环境、管理会计活动、工具方法、信息与报告。这四要素构成了管理会计应用的有机体系。因此，企业应用管理会计，应该包括应用环境、管理会计活动、工具方法、信息与报告四要素。

### （六）管理会计应用环境

与财务会计不同，管理会计具有技术（technical）、组织（organizational）、行为（behavioral）和情境（contextual）四个维度。组织、行为和情境三个维度可统称为“管理情境”（management context），具有鲜明的“个性化”特征，体现了管理会计的“社会性”或“道”的层面。即便是技术维度（管理会计工具方法的实践应用），也强烈地受到组织、行为与情境的影响。其实，这四个维度相互影响、共生互动。这就是管理会计的“情境化”特征。通俗地说，管理会计就是基于管理情境的认知与实践。

有鉴于此，《基本指引》非常强调管理会计的运用环境。企业应用管理会计，应该充分了解和分析其应用环境。管理会计应用环境，是企业应用管理会计的基础，包括内外部环境。这里的“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、资源保障、信息系统等因素；而“外部环境”主要包括国内外经济、市场、法律、行业等因素。

基于管理会计的应用环境，企业应该：

（1）以企业的价值创造模式推动“业财融合”。为此，企业应该准确分析和把握价值创造模式，推动财务与业务的有机融合。

（2）根据企业的组织架构建立健全管理会计组织体系。为此，企业应该根据自身的组织架构特点，建立健全能够满足管理会计活动所需的由财务、业务等相关人员组成的管理会计组织体系。有条件的企业可以设置管理会计机构，组织开展管理会计工作。

（3）根据企业的管理模式确定责任主体及其责任权限。为此，企业应该根据其管理模式确定责任主体，明确各层级以及各层级内的部门、岗位之间的管理会计责任权限，制定管理会计实施方案，以落实管理会计责任。

（4）做好资源保障工作。实施管理会计必须得到相应的资源支持。为此，企业应该从人力、财力、物力等方面做好资源保障工作，加强资源整合，提高资

源利用效率效果，确保管理会计工作顺利开展。这里还应该强调的是，只有企业的全体员工理解并认同管理会计理念，管理会计才能得到有效的实施。因此，企业还应该注重管理会计理念、知识培训，加强管理会计人才培养。

(5) 建设和整合信息系统。如前所述，管理会计是一个信息系统。信息化是管理会计的基本元素。为此，企业应该将管理会计信息化需求纳入信息系统规划，通过信息系统整合、改造或新建等途径，及时、高效地提供和管理相关信息，推进管理会计实施。

### (七) 管理会计活动

基于“事事强调战略定位，时时强调战略定位”的管理情境，尽管 21 世纪的管理会计强调“战略思维”(strategic thinking)，但是，从总体上说，管理会计的基本框架依然主要包括“决策与计划会计”(accounting for decision making and planning)和“绩效评价会计”(accounting for performance valuation)两部分。这里的“决策会计”主要解决“该做什么事情”(doing right thing)，体现了“战略制定”或“战略思维”；“计划会计”是“决策会计”的具体化，也是连接“决策会计”与“绩效评价会计”的桥梁，主要解决“如何做好事情”(how to do right thing)；而“绩效评价会计”主要解决“事情做得如何”(doing thing right)。“计划会计”与“绩效评价会计”体现了“战略实施”。由此，管理会计就是基于“战略思维”，将该做的事情做好(d doing right thing right)，即“有效地实施战略”。

然而，管理会计涉及经理人(manager)的行为问题。基于经理人的“有限理性”(bounded rationality)，企业必须通过绩效评价与激励机制，引导甚至改变经理人的行为，使“有限理性”的经理人的行为有助于实现企业的目标。这样，企业的绩效评价与激励机制(即“事情做得如何”)就“嵌入”(built-in)了管理会计基本框架。图 1-2 简要描述了管理会计的重要主题。

基于“事事强调战略定位，时时强调战略定位”的管理情境，完全可以说，不存在没有战略的企业，也不存在没有企业的战略。企业就是一个“战略制定—战略实施(包括计划、组织、协调、指挥与控制)—战略调整(包括反馈)—战略实施”无限循环的实体。作为企业的决策支持系统，管理会计是企业的经营管理流程的重要组成部分。从管理会计的基本目标来看，管理会计与企业的战略制定、经营决策、管理控制、绩效评价以及激励机制等经营管理流程紧密联系，

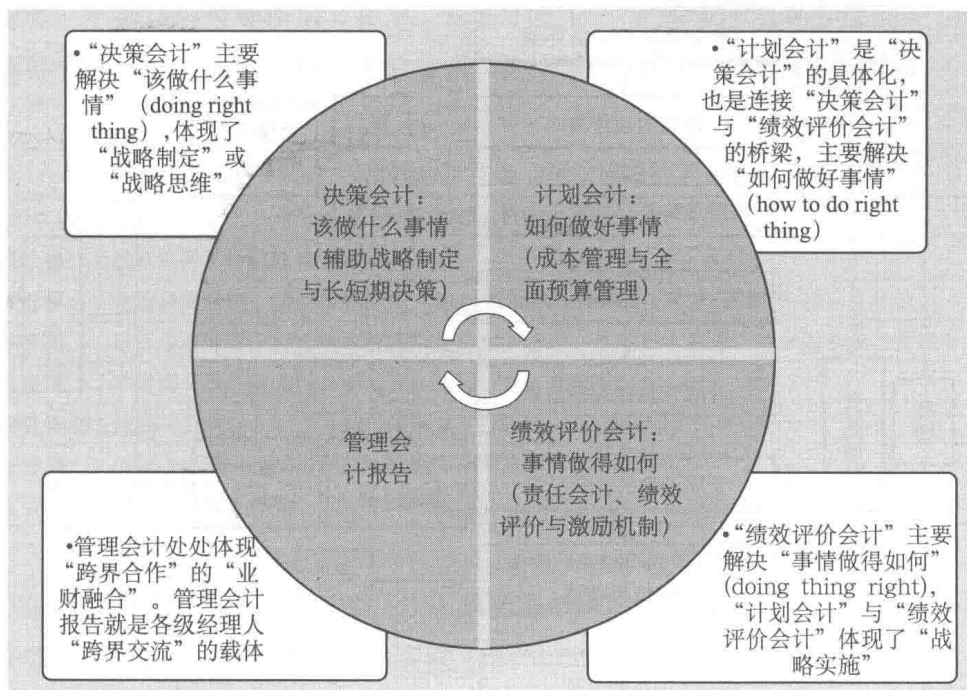


图 1-2 管理会计的重要主题

浑然一体。

图 1-3 描绘了管理会计与企业经营管理流程之间的关系。

从图 1-3 中可以看出，基于“环境—战略—行为—过程—结果”一体化的逻辑框架，管理会计与企业的经营管理流程关系密切，并贯穿企业的经营管理流程之始终，为企业的经营管理流程提供相关的信息。如果说会计是一种商业语言，那么，财务会计就是企业外部的一种商业语言，而管理会计就是企业内部的一种商业语言。

有鉴于此，《基本指引》归纳了管理会计活动。所谓管理会计活动，是企业利用管理会计信息，运用管理会计工具方法，在规划、决策、控制、评价等方面服务于企业管理需要的相关活动。具体地说，管理会计活动归纳为：

（1）规划。企业应用管理会计，应该做好相关信息支持，参与战略规划拟订，从支持企业的战略定位、目标设定、实施方案选择等方面，为企业合理制定战略规划提供支撑。

（2）决策。企业应用管理会计，应该融合财务和业务活动，及时充分地提供和利用相关信息，支持企业各层级根据战略规划做出决策。

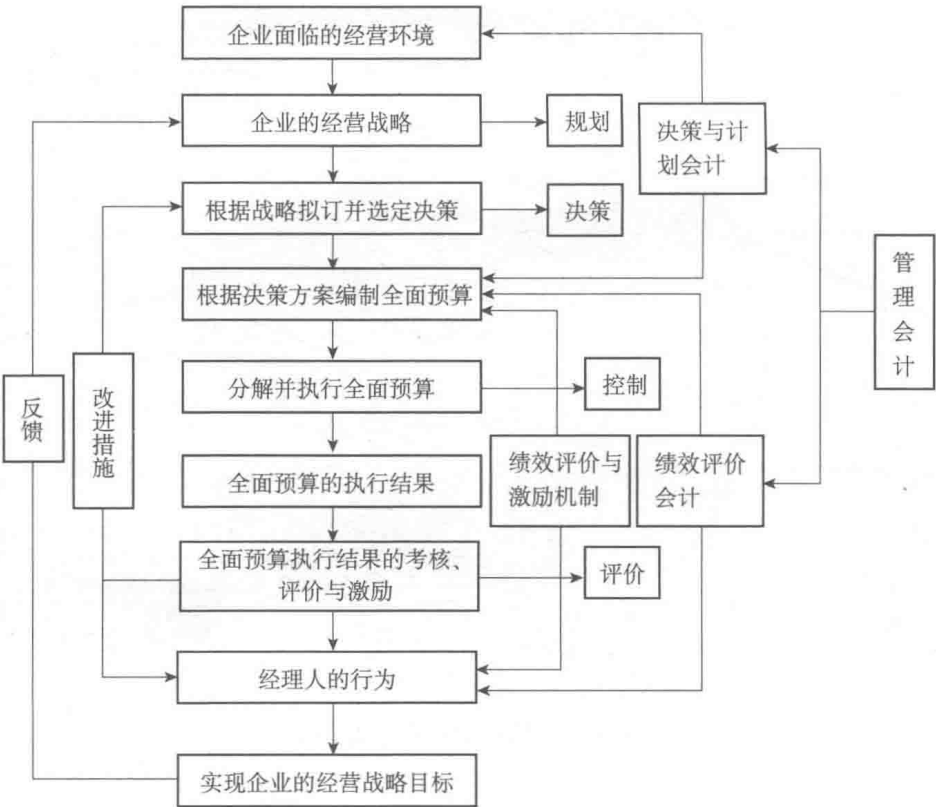


图 1-3 管理会计与企业经营管理流程之间的关系

(3) 控制。企业应用管理会计，应该设定各种定量和定性标准，强化分析、沟通、协调、反馈等控制机制，支持和引导企业持续高质高效地实施其战略规划。

(4) 评价。绩效评价与激励机制是一个问题的两个侧面。没有绩效评价，激励机制缺乏依据；而没有激励机制，绩效评价形同虚设。因此，企业应用管理会计，应该合理设计评价体系，基于管理会计信息，评价企业战略规划的实施情况，并以此为基础开展绩效评价，完善激励机制。与此同时，企业应用管理会计还要评估和完善管理会计活动，持续改进管理会计的应用。

(八) 管理会计工具方法

为了实现管理会计目标，开展管理会计活动，企业必须借助管理会计工具方法。管理会计工具方法是实现管理会计目标的具体手段。所谓管理会计工具方法是企业应用管理会计时所采用的战略地图、滚动预算管理、作业成本管理、本量