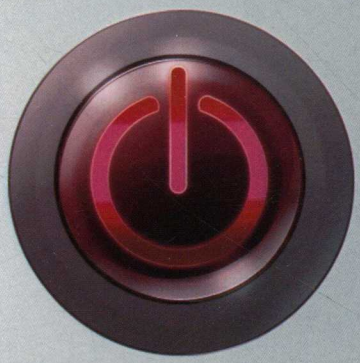
新法规政策下财会操作实务丛书

管理会计操作指南

贺志东 著



全国管理会计培训、自修教材

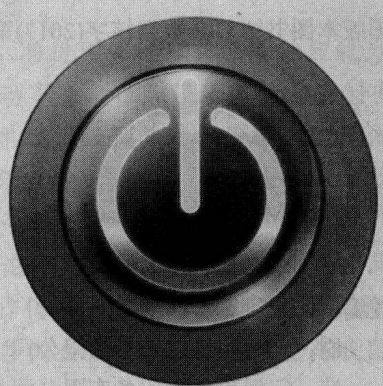
丰富 Rich 权威 Authoritative 方便 Convenient Clear Rich
实用 Authoritative 清晰
Practical 详尽 Detailed Clear
专业 权威 Convenient 实用
方便 清晰 Authoritative
Professional Authoritative Practical

中国工信出版集团
電子工業出版社
PUBLISHING HOUSE OF ELECTRONICS INDUSTRY
http://www.phei.com.cn

新法规政策下财会操作实务丛书

管理会计操作指南

贺志东 著



全国管理会计培训、自修教材

電子工業出版社
Publishing House of Electronics Industry
北京 · BEIJING

内 容 简 介

本书是全国管理会计培训和自修教材，系统深入地介绍最新管理会计方面的实务操作知识与技法。全书共22章。内容包括：管理会计综述，战略管理会计，企业核心竞争力会计，组织管理会计，企业业务流程设计会计，预测、预算、计划，决策会计，资产管理会计，融资、投资、分配管理会计，责任会计，变动成本法，目标成本管理会计，标准成本管理会计，产品生命周期管理会计，作业管理会计，资本成本管理会计，质量管理会计，本一量一利分析，物流管理会计，企业绩效评价，智力资本管理会计，管理会计共享服务。书末还附有《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）、《关于印发〈管理会计基本指引〉的通知》（财会〔2016〕10号）等。

未经许可，不得以任何方式复制或抄袭本书之部分或全部内容。
版权所有，侵权必究。

图书在版编目（CIP）数据

管理会计操作指南 / 贺志东著. —北京：电子工业出版社，2017.2
（新法规政策下财会操作实务丛书）
ISBN 978-7-121-30806-2

Ⅰ. ①管… Ⅱ. ①贺… Ⅲ. ①管理会计—指南 Ⅳ.①F234.3-62

中国版本图书馆CIP数据核字(2017)第011009号

责任编辑：杨洪军
印　　刷：三河市良远印务有限公司
装　　订：三河市良远印务有限公司
出版发行：电子工业出版社
　　北京市海淀区万寿路173信箱　邮编100036
开　　本：787×1092　1/16　印张：73.5　字数：2026千字
版　　次：2017年2月第1版
印　　次：2017年2月第1次印刷
定　　价：138.00元

凡所购买电子工业出版社图书有缺损问题，请向购买书店调换。若书店售缺，请与本社发行部联系，联系及邮购电话：（010）88254888，88258888。

质量投诉请发邮件至zlts@phei.com.cn，盗版侵权举报请发邮件至dbqq@phei.com.cn。

本书咨询联系方式：（010）88254199，sjb@phei.com.cn。

前言

目前，管理会计、财务会计和纳税会计已成为现代企业会计体系中的三大重要组成部分。

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。

管理会计的职能作用，从财务会计单纯的记账、报账和核算扩展到解析过去、控制现在与筹划未来的有机结合；通过融合企业和单位的财务与业务活动，充分利用有关信息，在预测前景、参与决策、规划未来、控制和评价经济活动等方面发挥重要作用。

目前，我国加快发展管理会计不仅具有必要性而且具有迫切性。全球化竞争时代要求企业有效运用管理会计、提高管理水平和创新能力；转变经济发展方式要求企业有效运用管理会计、提高管理水平和创新能力；国内外经济形势的发展变化要求企业有效运用管理会计、提高管理水平和创新能力。加快我国管理会计的发展，有助于提升企业经济效益和价值创造力，有助于提升政府部门资源利用效率和管理效能。通过发展和培养管理会计人才，推动会计工作由核算向理财、管理和决策转变，推动会计人员从单纯的记账者向理财者、管理者、决策参与者提升，促进会计人员社会公信力、社会影响力和社会地位的提高。

全面推进管理会计体系建设，是建立现代财政制度、推进国家治理体系和治理能力现代化的重要举措；是推动企业建立、完善现代企业制度，推动事业单位加强治理的重要制度安排；是激发管理活力，增强企业价值创造力，推进行政事业单位加强预算绩效管理、决算分析和评价的重要手段；是财政部门更好发挥政府作用，进一步深化会计改革，推动会计人才上水平、会计工作上层次、会计事业上台阶的重要方向。

我国管理会计理论研究起步较晚，由于管理会计理论研究、技术方法远比财务会计复杂，又与其他管理学科理论交叉重复，国内学术界的主要工作仍集中在介绍和引进西方最新理论体系和研究成果上。但西方管理会计理论体系基本上基于各国企业实践，相关理论与我国单位内部管理实际存在脱节现象，实际应用效果并不理想。

我国企业的管理水平相对于发达国家仍然比较落后，企业向西方学习引进的重点在于技术、设备等方面，虽然也引进了先进管理模式，但结合我国实际的开拓创新不够，较多企业的管理还停留在经验管理阶段。另外，从国际上看，管理会计之所以在美、英等西方国家广泛应用，管理会计协会等民间组织发挥了重要作用。这些民间组织通过发布管理会计研究报告、建立人才培养评价体系、应用案例示范等方面，为理论界和实务界搭建交流平台，推动市场对管理会计的认可和关注。

会计人才作为维护市场经济秩序、推动科学发展、促进社会和谐的重要力量，是国家人才体系的重要组成部分。我国虽然是一个会计人才大国，但还不是会计人才强国，高端会计人才相对缺乏，通晓中外会计规则和财经法规的人才更是凤毛麟角。长期以来，单位管理者对管理会计重视不足，财务人员的工作重点始终在财务会计方面，局限于记账、报账，不能较好地为

单位管理高层提供有效经营和最优化决策的各种财务与管理信息，财务人员对决策者的信息要求不了解，对非财务信息的掌握不充分，不利于管理会计人才的成长。大部分科研院校的会计专业主要侧重于财务会计领域，管理会计课程体系和师资队伍建设尚未完善，管理会计人才培养力量比较薄弱。

为了帮助全国广大企业系统深入地学习、掌握、运用最新管理会计方面实务操作知识与技法，由我国著名财会、审计、税务专家贺志东同志编写了《管理会计操作指南》一书。全书共22章。内容包括：管理会计综述，战略管理会计，企业核心竞争力会计，组织管理会计，企业业务流程设计会计，预测、预算、计划，决策会计，资产管理会计，融资、投资、分配管理会计，责任会计，变动成本法，目标成本管理会计，标准成本管理会计，产品生命周期管理会计，作业管理会计，资本成本管理会计，质量管理会计，本—量—利分析，物流管理会计，企业绩效评价，智力资本管理会计，管理会计共享服务。

本书读者对象：全国广大企业的负责人和其他经营管理人员、财会人员、内部审计人员，企业管理、税务、国家审计、银行业监管部门相关人员，以及会计师事务所等专业化的企业服务机构从业人士、会计理论和教育工作者等。

本书主要特点：具有极强的操作性、实用性；权威性与新颖性；全面系统，内容涉及该领域各个方面和环节；深入细致，精细化，力戒原理性空洞说教；资料详尽、条理清晰，查检便捷；案例非常丰富。

在本书编写过程中，作者参考和借鉴了国内外一些相关文献资料；本书的出版得到了电子工业出版社领导和编辑们尤其是杨洪军老师以及智董集团旗下中华第一财税网（又名“智董网”，www.tax.org.cn）的大力支持和帮助，在此均深表谢意！

囿于学识、科研经费、编写时间等方面原因，书中倘有不足之处，请读者不吝批评指正，以便今后再版时修订（E-mail: jianyi@tax.org.cn）。

有兴趣的读者，可以扫描右图加入中华第一财税网（又名“智董网”，www.tax.org.cn）官方微信获取每日财税资讯汇总快递等。

目 录

第一章 管理会计综述 1

第一节 管理会计概述 1

第二节 管理会计建设 10

第二章 战略管理会计 18

第一节 战略管理概述 18

第二节 公司战略 33

第三节 经营战略与职能战略 39

第四节 发展战略方面内部控制 47

第五节 财务战略 55

第六节 战略预算 67

第三章 企业核心竞争力会计 82

第一节 核心竞争力综合知识 82

第二节 核心竞争力会计处理 90

第四章 组织管理会计 93

第一节 组织创新 93

第二节 组织结构 104

第五章 企业业务流程设计会计 118

第一节 企业业务流程 118

第二节 业务流程再造与内部控制之间的联系与整合 124

第三节 业务流程设计综述 128

第四节 主要业务的流程设计 134

第六章 预测、预算、计划 175

第一节 预测 175

第二节 预算 205

第三节 计划 232

第七章 决策会计 296
第一节 决策综合知识 296
第二节 财务决策综述 317

第八章 资产管理会计 332
第一节 资产营运 332
第二节 企业资产规模及其变动分析 342
第三节 资产结构管理 344
第四节 资金调度控制管理 348
第五节 资产处理管理 352
第六节 流动资产管理 355
第七节 非流动资产管理 456

第九章 融资、投资、分配管理会计 489
第一节 融资管理会计 489
第二节 投资管理会计 540
第三节 分配管理会计 618

第十章 责任会计 654
第一节 责任会计概述 654
第二节 责任中心及其绩效考核 661
第三节 责任预算的编制与考核 666
第四节 内部结算方式和价格 682

第十一章 变动成本法 688
第一节 变动成本法概述 688
第二节 变动成本法成本核算程序 691
第三节 变动标准成本制度 695

第十二章 目标成本管理会计 699
第一节 目标成本综合知识 699
第二节 目标成本管理 701

第十三章 标准成本管理会计 709
第一节 标准成本综合知识 709
第二节 标准成本会计处理 712

第十四章 产品生命周期管理会计 744
第一节 产品生命周期综合知识 744
第二节 产品生命周期成本会计 753

第十五章 作业管理会计 757
第一节 作业成本计算 757
第二节 作业基础预算 768
第三节 作业管理 773

第十六章 资本成本管理会计 794
第一节 资本成本 794
第二节 普通股成本 806
第三节 债务成本 812
第四节 资本结构 816
第五节 财务杠杆 826

第十七章 质量管理会计 844
第一节 质量成本概述 844
第二节 质量成本管理概述 878
第三节 质量成本核算 896
第四节 质量成本分析 936
第五节 质量成本控制 939
第六节 质量成本报告 946

第十八章 本—量—利分析 950
第一节 综合知识 950
第二节 单一品种条件下的本—量—利分析 970
第三节 多品种条件下的本—量—利分析 982
第四节 本—量—利分析的扩展 989

第十九章 物流管理会计 994
第一节 物流管理概述 994
第二节 供应链中的采购管理 1001
第三节 企业运输决策 1008
第四节 库存管理 1009
第五节 物流客户服务 1040
第六节 物流成本管理 1041

第二十章 企业绩效评价 1056
第一节 绩效评价概述 1056
第二节 绩效评价方法 1092
第三节 经济增加值 1099

第二十一章 智力资本管理会计 1106
第一节 智力资本管理会计概述 1106

第二节 人力资本管理会计专题 1113

第二十二章 管理会计共享服务 1144

第一节 财务共享服务概述 1144

第二节 财务共享服务实务 1158

附录 A 财政部关于全面推进管理会计体系建设的指导意见 1162

附录 B 关于印发《管理会计基本指引》的通知 1165

第一章

管理会计综述

第一节　管理会计概述

一、管理会计的概念

目前，财务会计、管理会计与纳税会计已成为现代会计体系中的三大重要组成部分（见图 1-1）。

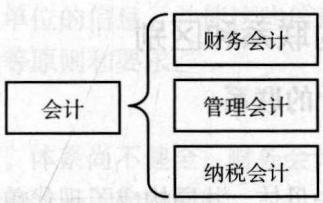


图 1-1　会计的组成

管理会计是指在当代市场经济条件下，以强化单位内部经营管理、实现最佳经济效益为最终目的，以现代单位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、责任考核和评价等职能的一个会计分支。管理会计主要利用有关信息预测前景、参与决策、规划未来、控制和评价经济活动，为企业和行政事业单位内部管理服务。

财务会计是以向单位外部的投资者、债权人、政府及其有关部门和社会公众等财务会计报告使用者提供经济决策所需的会计信息、反映单位管理层受托责任履行情况为目的，以会计法律、法规、规章等规范性文件为依据，运用确认、计量、记录和报告等程序，提供关于单位的财务状况、经营成果、现金流量等有关的信息的对外报告会计。

纳税会计，也叫税务会计、涉税会计，是社会经济发展到一定阶段而从财务会计中分离出来的，融税收法律、法规、规章及其他规范性文件和会计核算于一体的一门特种专业会计。它是以纳税人为会计主体，以国家现行税收法律、法规、规章及其他规范性文件为依据，以货币为主要计量单位，运用会计学的基本理论和方法，连续、系统、全面地对涉税活动引起的资金运动进行反映和监督的专业会计。

二、管理会计的特点

与财务会计相比，管理会计具有以下特点。

1．在服务对象方面

管理会计主要是为单位内部管理人员提供有效经营和最优化决策的各种财务与管理信息，为强化单位内部经营管理、提高经济效益服务，属于“对内报告会计”。

而财务会计虽然对内、对外都能提供有关单位基本的会计信息，但主要侧重于对单位外部相关单位和人员提供财务信息，属于“对外报告会计”。

2．在职能定位方面

管理会计重在“创造价值”，它渗透于单位管理的全过程，既有助于解析过去，通过对财务会计所提供的资料作进一步的加工，使之更好地适应控制现在和筹划未来的需要；又有助于控制现在，通过及时修正执行过程中出现的偏差，使单位的经济活动严格按照决策预定的轨道进行；还有助于筹划未来，充分利用所掌握的资料进行定量分析，帮助管理部门客观地掌握情况，从而提高预测与决策的科学性，属于“经营管理型会计”。

而财务会计则是“记录价值”，通过确认、计量、记录和报告等程序对单位已经发生的交易或事项进行加工处理，提供并解释历史信息，属于“报账型会计”。

3．在程序与方法方面

管理会计为单位自身服务，采用的程序与方法灵活多样，具有较大的可选择性。

而财务会计填制凭证、登记账簿、编制报表等有较固定的程序与方法，并受会计规范的约束。

三、管理会计与财务会计的联系和区别

（一）管理会计与财务会计的联系

1．同属于现代会计

管理会计与财务会计源于同一母体，共同构成了现代单位会计系统的有机整体。两者相互依存、相互制约、相互补充。

2．最终目标相同

管理会计与财务会计所处的工作环境相同，共同为实现单位和单位管理目标服务。

3．相互分享部分信息

管理会计所需的许多资料来源于财务会计系统，其主要工作内容是对财务会计信息进行深加工和再利用，因而受到财务会计工作质量的约束。同时部分管理会计信息有时也列作对外公开发表的范围。

4．财务会计的改革有助于管理会计的发展

（二）管理会计与财务会计的区别

1．会计主体不同

管理会计主要以单位内部各层次的责任单位为主体，更为突出以人为中心的行为管理，同时兼顾单位主体；而财务会计往往只以整个单位为工作主体。

2．具体工作目标不同

管理会计作为单位会计的内部管理系统，其工作侧重点主要为单位内部管理服务；财务会计工作的侧重点在于为单位外界的财务会计报告使用者提供会计信息服务。

3．基本职能不同

管理会计主要履行预测、决策、规划、控制和考核的职能，属于“经营型会计”；财务会计履行反映、报告单位财务状况、经营成果和现金流量的职能，属于“报账型会计”。

4．工作依据不同

管理会计不受财务会计“公认会计原则”（会计信息质量要求）的限制和约束。

5．方法及程序不同

管理会计适用的方法灵活多样，工作程序性较差；而财务会计核算时往往只需运用简单的算术方法，遵循固定的会计循环程序。

6．信息特征不同

（1）管理会计与财务会计的时间特征不同。管理会计信息跨越过去、现在和未来三个时态；而财务会计信息则大多为过去时态。

（2）管理会计与财务会计的信息载体不同。管理会计大多以没有统一格式、不固定报告日期和不对外公开的内部报告为其信息载体；财务会计在对外公开提供信息时，其载体是具有固定格式和固定报告日期的财务报表。

（3）管理会计与财务会计的信息属性不同。管理会计在向单位内部管理部门提供定量信息时，除了价值单位外，还经常使用非价值单位，此外还可以根据部分单位的需要，提供定性的、特定的、有选择的、不强求计算精确的，以及不具有法律效用的信息；财务会计主要向单位外部利益关系集团提供以货币为计量单位的信息，并使这些信息满足全面性、系统性、连续性、综合性、真实性、准确性、合法性等原则和要求。

7．体系的完善程度不同

管理会计缺乏规范性和统一性，体系尚不健全；财务会计工作具有规范性和统一性，体系相对成熟，形成了通用的会计规范和统一的会计模式。

8．观念取向不同

管理会计注重管理过程及其结果对单位内部各方面人员在心理和行为方面的影响；财务会计往往不大重视管理过程及其结果对单位职工心理和行为的影响。



小知识

现代会计的“同源分流”：管理会计与财务会计

管理会计与财务会计既相对独立又相互联系。实际上，它们是会计信息系统的“同源分流”。

（一）管理会计与财务会计的“同源”

我们说管理会计与财务会计是会计信息系统的“同源”，是因为它们之间存在密切的联系。

（1）它们都是会计信息系统的重要组成部分，也都是单位经营管理的基本组成部分。在实践中，完全没有必要同时存在管理会计与财务会计这两个相对独立的信息系统。实际上，在会计核算部分，管理会计与财务会计具有共同的基础：原始资料相同。以此为基础，管理会计与财务会计基于不同信息使用者需求的侧重点不同，各自对原始资料进行加工、整理、扩展。同时，它们的服务对象也有交叉，尽管财务会计侧重于为单位外部利益相关者服务，但是，它也为单位内部经营管理服务；同样地，管理会计虽然侧重于为单位内部经营管理服务，同样，它也可以为单位外部利益相关者服务。

（2）在相当大程度上，管理会计与财务会计都依赖于“受托责任”。受托责任是过去简单

的经管责任的发展。当今社会，可以说“受托责任”无处不在。只要存在委托代理关系，就存在“受托责任”。如果说我们今天的社会是构建在一个巨大的“受托责任”网络之上的，则丝毫没有过分。然而，在当今金融市场和现代企业制度下，企业是一系列契约的连接点，发达的金融市场把许多“契约关系”连接在企业这一“连接点”上。金融市场与现代企业制度的发展，使得企业外部“受托责任”变得模糊起来，而企业内部“受托责任”则变得复杂化和层次化。财务会计侧重于单位外部“受托责任”，管理会计侧重于单位内部“受托责任”。从本质上说，它们都是一种“受托责任”会计。

（二）管理会计与财务会计的“分流”

我们说管理会计与财务会计是会计信息系统的“分流”，是因为它们在提供信息的侧重点方面不同。

由此，管理会计与财务会计又存在明显的差异。这表现在：

（1）财务会计侧重于为单位外部利益相关者提供有助于决策的信息，而管理会计则侧重于为单位内部经营管理提供相关信息。

（2）财务会计强调过去，而管理会计则强调未来。

（3）财务会计受“公认会计原则”的制约，而管理会计则不受“公认会计原则”的制约。管理会计主要考虑经营管理决策的“成本效益”与行为问题。

（4）财务会计注重可证实性和货币性信息，而管理会计则较少强调可证实性，它强调货币性信息与非货币性信息、数量信息与质量信息并重，强调数量计算与决策者的综合判断相结合。

（5）财务会计以会计主体为核心，而管理会计则强调多维的主体观念，亦即它强调的是组织的分部，而不仅仅是把一个单位看成一个整体。管理会计根据需要可将一个部门或一条生产线作为主体，甚至可将一个人作为主体。

（6）财务会计是一种强制性的会计信息系统，必须按有关规定定期提供财务报表，而管理会计则是一种非强制性的会计信息系统，根据决策的需要而提供相关信息。

（7）管理会计是一门综合性交叉学科，与财务会计相比，它更多地涉及其他相关学科如管理学、统计学、决策科学、行为科学等。

四、管理会计与成本会计的关系

成本会计既是管理会计的前身，又是管理会计与财务会计的中介。

成本会计是工业化的产物。由于工业革命，生产方式开始从工场手工业向使用机器的工厂制度过渡，企业的规模越来越大，同时需要筹集大量资金用在昂贵的生产设备上，致使折旧费用大幅度增长，加上生产的产品品种日趋多样化，因而间接费用的分配成为企业成本计算面临的一大难题。与此同时，竞争的压力又要求分产品提供比较正确的成本数据，以实现成本计算与利润计算直接相联系。这种情况，客观上要求成本计算的技术方法着重于解决折旧费用的计算和间接费用分配问题。在其起始阶段，这种计算是在账外进行的，经过较长时间的实践，账外计算进而转入账内计算，使成本的形成、积累与结转，纳入复式簿记的框架，从而标志着成本会计的正式诞生。

但是，由于种种原因，成本会计的诞生经历了一个比较漫长的历史过程。工厂记录与财务记录的结合，在进入20世纪以前，是以相当缓慢的速度发展着的，直至1920年，才创立了全部具体的结合方法。

原始意义上的成本会计侧重于成本的汇集、分配和产品成本的事后计算，其主要目的是为企业定期编制财务报表——资产负债表、收益表提供有关的成本资料。只有通过成本计算，才

能正确区分产品成本与在产品成本，在这个基础上，才能将已完工的产品成本进一步区分为本期已经销售的产品成本（产品销售成本）和期末尚未销售的产品成本（存货成本），从而将它们分别列入企业收益表和资产负债表。在这里，成本会计为财务会计的存货计价与收益确定提供信息。

成本会计向纵深发展是从单纯的成本计算发展到成本计算与成本（控制）管理相结合，使之深入生产过程，为挖掘降低成本的潜力服务。它具体表现为从事后的实际成本计算向标准成本系统发展。标准成本系统是成本会计向管理会计过渡的分界点，成本性态分析则是管理会计的起点。从整个管理会计发展历程来看，成本会计可视为管理会计的前身。

在现代企业经营管理过程中，成本信息是企业管理层极为关注的信息。不同的成本信息服务于不同的目的，即：存货计价及收益确定、经营控制、管理决策。单一的成本信息难以同时满足上述三种目的。企业在管理决策过程中，奉行“不同目的，不同成本”（Different Costs for Different Purposes）的信条，强调的是管理决策的相关性问题。从会计学科的划分来看，成本会计是连接管理会计和财务会计的桥梁。财务会计的存货计价及收益确定就是根据成本会计所提供的有关成本信息而进行的。管理会计以优化企业价值链（Value Chain）为着眼点，以多维的成本概念和“不同成本，不同目的”为准则，应用成本会计所提供的有关经营控制和管理决策方面的信息进行经营管理决策活动。因此，成本会计既是管理会计的前身，又是管理会计与财务会计的中介。这从另一个侧面说明了管理会计与财务会计是会计信息系统的“同源分流”。

五、税务会计与管理会计的关系

税务会计、成本会计与财务会计应是直系亲属关系，而管理会计与财务会计则是旁系亲属关系。

尽管税务会计与管理会计都与财务会计有密切关系，但从密切程度看，税务会计与财务会计的关系，要远比管理会计密切得多。管理会计不必作会计分录，即管理会计提供的资料只为管理服务，不会再融入财务会计之中。

六、管理会计在我国的发展历程

管理会计作为会计的一个分支，虽然在理论上引入我国较晚，但实践中早已有之。新中国成立之初，在计划经济体制下，国有企业的生产计划由国家统一确定下达，企业的产品由国家统一定价，成本计划及其完成情况成为考核国有企业的重要手段。为此，以成本为核心的内部责任会计得到应用和推广，起到了降低成本、提高资源使用效率的作用。这一时期的内部责任会计实际上就属于管理会计的范畴。改革开放之后，我国企业改革围绕放权让利不断深化，企业成为独立的生产者和经营者，一批能够适应市场变化的国有企业将目光转向市场和企业内部管理。与之相适应，管理会计由之前的执行性管理会计转变为决策性管理会计。20 世纪 70 年代末期，企业在建立、完善和深化各种形式的经济责任制的同时，将厂内经济核算制纳入经济责任制，形成了以企业内部经济责任制为基础的责任会计体系。20 世纪 80 年代末，与经济责任制配套，许多企业实行了责任会计、厂内银行，责任会计发展进入一个高潮期。进入 20 世纪 90 年代后，随着社会主义市场经济体制目标的确立，在市场经济条件下，企业必须依靠质量、成本以及管理方面的优势在市场中竞争，西方管理会计理论和方法在我国会计界引起了广泛讨论，成本性态分析、盈亏临界点与本量利依存关系、经营决策经济效益的分析评价等管理会计理念和方法，在我国许多企业中运用并取得了一定效果。21 世纪以来，随着我国加入 WTO，在经济全球化以及互联网技术快速发展的背景下，向管理要效益、着力挖掘财务信息中价值创

造的潜力成为我国企业的迫切任务，逐步形成了以价值管理为核心的管理会计理念。

同时，管理会计也广泛应用于我国行政事业单位财务管理实践之中。例如，从上到下编制的绩效预算，预算执行中的有效控制、制定效益目标、明确责任制、制定绩效考核清单，建立适应单位内部财务和业务部门畅通联系的信息平台，及时掌控预算执行和项目进度，深入开展决算分析与评价，及时发现预算执行中存在的问题并提出改进意见和建议。通过管理会计工作，财政财务管理水平和行政事业单位资金使用效益不断提高。

尽管我国对管理会计做了不少成功探索和有益尝试，但总体上发展滞后。目前，我国单位运用管理会计大致有四种状态：第一种是“不知未做”。即既不知道管理会计这件事，也没有在实践中运用有关技术方法。随着管理的重要性日益凸显，这种状况相对较少。第二种是“不知在做”。即不知道管理会计是什么，但在实践中运用了管理会计的技术方法，这种状态在我国单位中比较普遍。第三种是“已知未做”。即知道什么是管理会计，但在实践中没有加以运用。这部分单位主观上对管理会计重要性认识不足，特别是主要领导不够重视，再加上管理会计不像财务会计有对外公开等需要，也缺乏运用管理会计提高企业管理水平的外在动力。第四种是“已知在做”。即既知道什么是管理会计，也在实践中不断探索运用。这部分单位最有活力和创新意识，走在了我国管理会计实践的最前沿，但它们目前也只是运用了管理会计的部分职能，系统性、针对性和有效性还有待进一步提升。

总体上看，我国管理会计在服务经济社会发展，对单位经营情况和支出效益进行深入分析，制定战略规划、经营决策、过程控制和业绩评价等方面，尚未发挥其应有的作用。目前，我国培养了大量的注册会计师（CPA），但是既懂往后看、会记账，又懂往前看、能为决策服务的管理会计人才严重不足。按照当前全面深化改革的部署，结合建立现代企业制度和现代财政制度的要求，必须根据经济社会发展需要和市场需求，加快发展中国特色管理会计，培养我们自己认证的管理会计师，促进经济社会持续健康发展。



小知识

西方管理会计的简要发展脉络

从发展历程看，西方管理会计是随着经济社会环境、企业生产经营模式以及管理科学和科技水平的不断发展而逐步发展起来的，大致经历了三个阶段。

1. 成本决策与财务控制阶段（20 世纪 20～50 年代）

管理会计萌芽于 20 世纪初，由于生产专业化、社会化程度的提高以及竞争日益激烈，企业的生存和发展不仅取决于产量的增加，更重要的是成本的降低，管理效率的重要性日益凸显。20 世纪 20 年代，泰罗提出的以提高劳动生产率、标准化生产和专业化管理为核心的科学管理学说在美国许多企业中受到重视，“标准成本控制”“预算控制”“差异分析”等旨在提高企业生产效率和经济效益的管理方法被引入企业内部的会计实务中。但由于泰罗的科学管理学说重局部、轻整体，“二战”后期逐步被现代管理科学所取代，形成了主要致力于加强企业内部生产经营与管理，尤其是对企业的未来进行科学预测与决策、对生产经营活动进行事前事中规划的相对独立的理论与方法体系。在此基础上，以杜邦公司为代表的大型企业倡导并发展了以投资净利率指标为核心的杜邦财务指标体系，用来衡量各个部门的效率和整个企业的业绩。管理会计形成了以预算体系和成本会计系统为基础的成本决策和财务控制体系。1952 年，国际会计师联合会年会正式采用“管理会计”来统称企业内部会计体系，标志着管理会计正式形成，自此现代会计分为管理会计和财务会计两大分支。

2. 管理控制与决策阶段（20 世纪 50～80 年代）

随着信息经济学、交易成本理论和不确定性理论被广泛引进到管理会计领域，加上新技术如电子计算机大量应用于企业流程管理，管理会计向着精密的数量化技术方法方向发展。投入产出法、线性规划、存货控制和方差分析等计划决策模型在这一时期发展起来，建立了有关流程分析、战略成本管理等理论与方法体系，极大地推动了管理会计在企业的有效应用，管理会计职能转向为内部管理人员提供企业计划和控制信息。但由于管理会计对高新技术发展重视不足，且依旧局限于传统责任范围并主要强调会计方面，其发展不仅落后于技术革命，而且落后于新的企业经营管理理论。为了改变这一状况，管理会计学者对新的企业经营环境下管理会计发展进行了探索，质量成本管理、作业成本法、价值链分析以及战略成本管理等创新的管理会计方法层出不穷，初步形成了一套新的成本管理控制体系。管理会计完成了从“为产品定价提供信息”到“为企业经营管理决策提供信息”的转变，由成本计算、标准成本制度、预算控制发展到管理控制与决策阶段。

3. 强调企业价值创造阶段（20 世纪 90 年代以后）

随着经济全球化和知识经济的发展，生产要素跨国跨地区流动不断加快，世界各国经济联系和依赖程度日益增强，技术进步导致产品寿命缩短，企业之间因产品、产业链的分工合作日趋频繁，准确把握市场定位、客户需求等尤为重要。在这样的背景下，管理会计越来越容易受到外部信息以及非财务信息对决策相关性的冲击，企业内部组织结构的变化也迫使管理会计在管理控制方面要有新的突破，需要从战略、经营决策、商业运营等各个层面掌握并有效利用所需的管理信息，为此管理会计发展了一系列新的决策工具和管理工具。主要包括两个方面：一是宏观性的决策工具和管理工具。例如，阿里巴巴的阿里云，可以通过云计算对客户的所有信息进行全面分析，从而判断客户的信用情况、供货或消费倾向、是否可以放贷等。这是管理会计未来的一个发展方向。二是精细化的决策工具和管理工具。主要是在企业内部管理方面更加精细。例如，运用平衡计分卡将企业战略目标逐层分解，不但克服了信息的庞杂性和不对称性的干扰，也为企业提供了有效运作所需的可量化、可测度、可评估的各种信息，有利于推动企业战略目标的实现。

管理会计在西方公共管理中得到广泛应用。随着管理会计越来越广泛地应用于企业管理，基于管理具有相通性这一认识，一些国家也尝试将管理会计引入公共部门管理之中，并随着新公共管理运动的兴起在全世界范围推广。20 世纪 70 年代以前，政府管理会计主要运用于对公共服务领域进行成本控制、加强预算管理等。20 世纪 70～80 年代，通过预算、成本、绩效等实践推动了政府管理会计的发展，但仍主要局限于预算编制和控制。20 世纪 90 年代之后，新公共管理思想使政府组织和第三部门领域管理理念发生了根本性变革，倡导建立“以市场为基础的公共管理，最大限度地重视国家资源的使用效率”。在西方公共管理改革实践中，管理会计方法被广泛应用，其内容和范围也不断拓宽，促进了各国政府实现由注重投入向注重产出和结果转变，进一步发挥绩效与战略管理的重要作用，推动了“5E”（Economy——经济、Efficiency——效率、Effectiveness——效果、Environment——环境和 Equity——公平）目标的实现。但由于企业具有自主经营决策权，而公共部门受较多制度规定约束，管理会计在公共部门的发展总体上滞后于企业。

七、管理会计的目标

管理会计的目标是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。

八、单位应用管理会计应遵循的原则

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。

九、管理会计应用主体

管理会计应用主体视管理决策主体确定，可以是单位整体，也可以是单位内部的责任中心。

十、单位应用管理会计应包括的四要素

单位应用管理会计，应包括应用环境、管理会计活动、工具方法、信息与报告等四要素。

1. 应用环境

单位应用管理会计，应充分了解和分析其应用环境。

管理会计应用环境，是单位应用管理会计的基础，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、资源保障、信息系统等因素。外部环境主要包括国内外经济、市场、法律、行业等因素。

单位应准确分析和把握价值创造模式，推动财务与业务等的有机融合。

单位应根据组织架构特点，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。有条件的单位可以设置管理会计机构，组织开展管理会计工作。

单位应根据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。

单位应从人力、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。

单位应注重管理会计理念、知识培训，加强管理会计人才培养。

单位应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。

2. 管理会计活动

管理会计活动是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。

单位应用管理会计，应做好相关信息支持，参与战略规划拟定，从支持其定位、目标设定、实施方案选择等方面，为单位合理制定战略规划提供支撑。

单位应用管理会计，应融合财务和业务等活动，及时充分提供和利用相关信息，支持单位各层级根据战略规划做出决策。