

对管理会计基本指引、应用指引的解读

冯巧根(博士生导师)

【摘要】针对财政部发布的《管理会计基本指引》和管理会计应用指引系列,结合我国管理会计应用的实际情况,展现改革开放以来我国政府的政策引导与企业内在的自发创新相结合的宝贵经验。通过解读和简要评价管理会计指引体系的重点内容与形成特征,围绕具体“落地”的内在要求以及未来发展的“升华”需求,对管理会计指引体系进行探讨。

【关键词】管理会计;基本指引;应用指引;原则;要素;工具方法

【中图分类号】F230 **【文献标识码】**A **【文章编号】**1004-0994(2019)01-0007-8

一、引言

中国管理会计的形成与发展是以发挥理论与实务工作者积极性为基础,充分调动企业对管理会计工具方法的学习与创新培育为立足点,围绕企业对整体战略和长远经济前景的诉求,通过管理会计的控制系统和信息支持系统来实现企业价值创造和价值增值目的的一系列管理活动中得到不断成长与壮大的过程。可以肯定地说,我国拥有土生土长的“管理会计”,西方管理会计的导入、变迁促进了中国管理会计范式的形成与发展^[1]。

在我国,以“本量利”为代表的西方管理会计应用,早期主要以民营企业的管理实践为典型,并以局部或碎片化工具手段、技术方法的应用为主,效果极为明显。之后,国有企业的管理会计实践迎头赶上。如果说管理会计在民营企业的应用是自发形成的,那么在国有企业的应用则是由政府引导的,往往是通过先试点后普及,即树立企业标杆并形成管理会计的制度或规范体系等具体的感观形态来加以呈现。2014年10月财政部在《关于全面推进管理会计体系建设的指导意见》(简称《指导意见》)中提出构想,即中国特色管理会计体系建设将分两步展开,具体的时间安排是:第一步,从2014年起,争取用3~5

年的时间,形成一套符合中国情境特征的管理会计制度规范系统。第二步,再用5~10年的时间,努力使管理会计指引体系深入中国大地(即“落地”),并进一步“升华”我国的管理会计理论与方法体系,从中提炼出具有中国情境的管理会计经验成果,贡献于全球的管理会计理论界,进而跻身全球管理会计的先进水平行列。

笔者认为,中国管理会计最重要的行为特征或者最宝贵的经验之一,就是“政府的制度导向性与企业自发性的融合创新”^[2]。构建中国特色的管理会计指引体系,需要明确以下几个观点:一是财务会计向管理会计转型是一种必然趋势。这可以从结构与行为动因方面进行分析:首先,从会计从业人员的结构来看,英、美两国的管理会计人员数量分别约占整个财会人员数量的60%和80%,中国这一比例还不足10%^[3]。从会计工作的结构组成来看,传统的会计核算内容正面临着计算机技术的挑战,许多过去被认为比较难的核算业务,如成本与市价孰低法、成本结转的分配方法等,在计算机条件下变得简便易操作了。换言之,大部分会计核算工作将被计算机技术所取代。未来的会计从业人员将由原来的材料会计、工资会计等向预算会计、控制会计等转型。其次,从会

【基金项目】国家社会科学基金项目(项目编号:16BJY017);中央高校基本业务费专项资金项目(中国特色社会主义经济学国家协同创新平台)(项目编号:010414380002)

计活动的行为动因来看,原来强调粗放经营向集约、精细化经营方向转变,现在则进一步强调由精细化向精益化方向转变。二是管理会计体系是“二元”的。即管理会计必须是管理控制系统和信息支持系统共同组成的功能体系^[4],片面强调单一管理会计功能属性的想法或做法都是不正确的,对实践是有害的。同时,管理会计的根基是成本管理与预算控制,这是不能动摇的。三是管理会计“个性化”特征强。管理会计要符合企业自身的情境特征,进一步突出管理会计理论与方法的实用属性,避免盲目使用管理会计工具方法带来的负面效应。

二、对《管理会计基本指引》的解读

管理会计是与宏观经济发展以及微观商业模式创新高度协调的,它们的内在要求是完全一致的。我国管理会计的发展得到了各级政府机构的大力支持和推动,尤其以2014年《指导意见》中的“全面推进”为代表。同时,改革开放40年,随着企业自发地推广和应用管理会计,理论界与实务界已经取得了丰富的经验与丰硕的成果。为了更有效地使管理会计的理论与方法体系得到普及与推广应用,财政部于2016年6月制定并发布了《管理会计基本指引》(简称《基本指引》)。《基本指引》是根据《会计法》和《指导意见》的精神加以设计和规范的^[5]。即,通过界定管理会计目标,明确管理会计应遵循的原则和具体的要素构成,突出管理会计的实用性特征。比如,强调管理会计应用环境的重要性,明确管理会计活动的内容,突出管理会计工具方法的属性,规范管理会计信息与报告的可行性和现实有效性等。“基本指引”共分六章、二十九条,除第一章总则和第六章附则外,其余四章正好是管理会计的四个要素。具体划分情况,如表所示。

笔者认为,《基本指引》最核心的思想是“二个四”:一是“四个原则”;二是“四个要素”。

1. 管理会计的“四个原则”。《基本指引》中强调单位在管理会计理论与实务工作中需要遵循的原则是战略导向原则、融合性原则、适应性原则和成本效益原则。必须说明的是,管理会计指引体系中的单位是指企业和行政事业单位,笔者重点对企业的管理会计问题进行解读。因此,为了便于阐述,文章中将统一使用“企业”这一概念。

(1)战略导向原则。战略导向原则在管理会计中的呈现是全方位、全过程的。从成本管理的角度来看,就是要克服“低成本制胜”的观念,要拥有权变意

《基本指引》内容结构表

章节	内容
总则 (第一章)	共六条(第1~6条):制定的依据与目的、管理会计基本指引的地位、管理会计的目标、应用管理会计应当遵循的原则、管理会计的应用主体、管理会计要素
应用环境 (第二章)	共六条(第7~12条):界定管理会计的应用环境、以价值创造模式推动业财融合、组织架构、管理模式、资源保障、信息系统
管理会计活动 (第三章)	共五条(第13~17条):界定管理会计活动,即规划、决策、控制、评价
工具方法 (第四章)	共四条(第18~21条):工具方法及其开放性、工具方法的应用领域、工具方法的选择
信息与报告 (第五章)	共六条(第22~27条):管理会计信息、管理会计报告
附则 (第六章)	共二条(第28~29条):解释权与生效权

识,用战略的眼光来观察企业的经营与投资活动。也就是说,实践中往往并非“成本越低越好”。从预算管理的角度来看,嵌入战略导向的预算编制就是要在预算管理中留有余地,企业资金、人员等的计划安排要与战略规划相一致,还要符合可持续发展的价值创造内涵与外延,并以实现企业的价值增值为基本目标。

(2)融合性原则。这一原则的典型体现是在顾客价值创造经营(Customer Value Added Management, CVAM)的基础上实现“业财融合”。具体如图1所示。

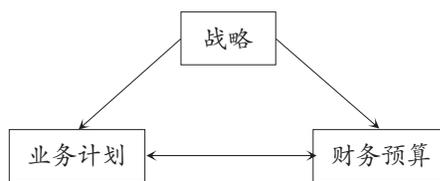


图1 基于战略的“业财融合”

图1中的“业财融合”是财政部在“指导意见”中对管理会计概念进行界定时提出的,即“管理会计是会计的重要分支,主要服务于单位(包括企业和行政事业单位,下同)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”。为什么国外组织或机构在对管理会计概念的界定中没有提及“业财融合”呢?这是因为,管理会计本身就应当服务于企业的价值创造,实现企业价值增值,保持企业的可持续性发展。从这个意义上讲,管理会计本质上

就是一种“业财融合”的管理活动。西方发达国家的管理会计定义没有提及“业财融合”，并不是说不需要“业财融合”，而是作为市场经济主体的企业，其经营和投资活动本身就是“业财融合”的，即“业务催生财务，财务推动业务”。管理会计通过主动嵌入企业的业务流程，不断完善管理会计工具方法，使这种“业财融合”更加合理与有效。

长期以来，我国实施的是计划经济体制，国有企业在国民经济中占有绝对优势地位。虽然我国大力推行市场经济，不断强调市场在资源配置中的重要地位，但是人们长期固化的观念一时难以转变，尤其是在一些垄断性的国有企业中，“赚钱”这种经济行为可能还不是其主要任务。加之存在政企不分、公司治理结构不健全等问题，业务活动与财务活动往往难以实现有机统一。因此，在财务会计向管理会计转型的过程中，强调“业财融合”就变得十分重要和迫切。必须在企业的相关领域、各个环节以及不同层面强化业务与财务融合的理念，使企业真正成为市场经济的主体，发挥市场有效配置资源的积极作用。

(3)适应性原则。虽然管理会计是随着科学技术的进步和社会生产力的发展而逐渐从传统成本会计中派生出来的分支学科，但是这门学科的创建具有强烈的目的性，即它是为改善企业经营管理效益和提升企业核心竞争力服务的。从企业内部的情境特征来看，由于企业所处的发展阶段以及行业、规模、产权性质、管理模式和治理水平等不同，管理会计在企业实践中的适应能力是有差异的。因此，只有结合企业自身的内部条件，因地制宜地选择管理会计工具方法，合理地加以推广应用，才能获得最佳的效率与效益。从企业的外部环境来看，传统上以“低成本”制胜的发展战略在全球价值链动态变化的新形势下已显示出疲弱的状况^[6]。中国作为世界第一制造大国，必须摆脱低廉生产要素价格竞争的局面，通过“一带一路”倡议以及RCEP(区域全面经济伙伴关系)等FTA(自由贸易区)的构建，创新驱动企业集群区域的发展，不断适应新的内外部环境形势，提高企业的核心竞争力。

(4)成本效益原则。管理学大师彼得·德鲁克说过，企业家需要在“成本效益原则”的基础上做好两件事，一是销售，二是控制成本。这说明“成本效益原则”的贯彻必须在控制成本(降成本)的同时实现销售收入的增长(增效益)；同时，还要积极防范和化解企业面临的各种风险，以确保获得高质量的收益。

2. 管理会计的“四个要素”。在《基本指引》的内容体系中，第二至第五章分别就应用环境、管理会计活动、工具方法和信息与报告进行了详细阐述，这些概念就是管理会计的四大要素。

(1)应用环境。管理会计的应用环境可以进一步划分为内部环境与外部环境。其中，内部环境包括高层主管意向、员工意识和专业人员知识等，外部环境包括经济体制、市场状况、技术应用等。从货币金融来看，当前银行存款中的居民储蓄占比低于10%，90%的资金来自财政，而财政中的很大部分来自国债等。我国国民负债率已达45%左右，其中主要是房贷^[7]。同时，为了支持实体经济振兴，金融政策必须让企业有虚拟经济的渗入，最好的办法是让更多的企业上市，使社会上的各种主体愿意从事实体经济活动，然而我国股市的不景气又往往让该办法难以如愿。此外，在进一步放宽金融准入条件的同时，如何解决监管问题不仅重要而且十分迫切。中国经济进入“新常态”，中国社会进入“新时代”。2019年中国经济的应用环境将体现出的一个重点是振兴民营(实体)经济。客观地说，我国管理会计正处于制度化建设的关键时期。随着中国经济模式从高速增长向高质量发展的转变，企业面临的国内外环境将更具不确定性。伴随新时代的中国新经济体系的逐步健全与完善，管理会计的功能作用将变得更加重要。管理会计研究要适应这种应用环境的变化，动态地调整自身的经营与投资战略，在高质量经济增长的同时，不断提高企业的核心竞争力。

(2)管理会计活动。《基本指引》中将“管理会计活动”明确界定为管理会计“信息支持”与“管理控制”两个方面。即，要求企业合理利用管理会计信息，科学选择管理会计工具方法，在规划、决策、控制、评价等方面，为服务于企业管理实践发挥积极作用。由此可见，管理会计拥有四个功能：一是规划功能；二是决策功能；三是控制功能；四是评价功能。因此，在理解《基本指引》的同时，还要对全球管理会计的发展有比较充分的了解。比如，世界各国的代表性功能模式主要有两种：

一是欧洲大陆国家(如法国)模式。该模式将管理会计功能区分为经济计算功能，信号传递功能，生产、技术导向功能和组织导向功能。如图2所示。

二是以美日为代表的“二元论”管理会计功能模式。该模式将管理会计计划分为管理控制系统功能和信息支持系统功能。如图3所示。

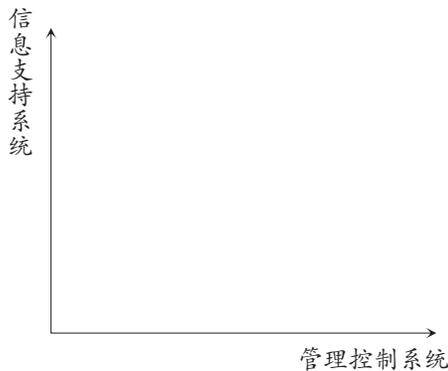
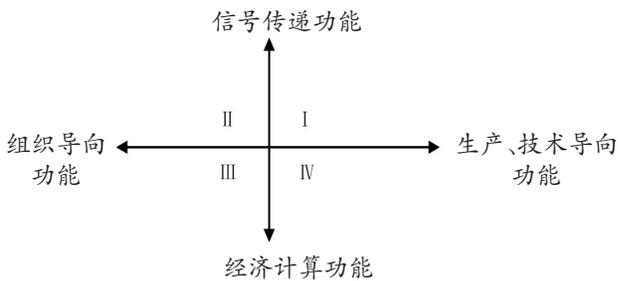


图3 “二元论”管理会计功能模式

图3表明，单一的管理会计功能，如片面地认为管理会计只有信息支持系统或者管理控制系统功能的一种功能，对企业管理实践是不利的，对科学性决策会产生负面影响。比如，传统的信息支持系统功能认为，真实的会计信息会引导良好的企业行为，良好的企业行为又能够带来高的收益，而高收益必然会带来高的企业价值，如图4a所示。

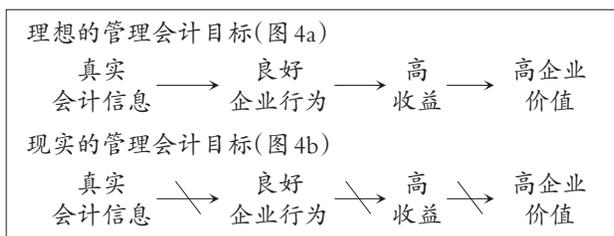


图4 信息传导的管理会计活动

图4a这个前提若成立，则真实的会计信息作为结果(经济后果)将能够提高企业的价值。因此，通过检验真实的会计信息分组数值，有助于解释企业价值创造所产生的贡献。但是，管理会计实践表明，作为管理会计研究前提的三个因果关系未必能成立(见图4b)。即：真实的会计信息未必引起良好的企业行为(如公布排污信息可能带来负面影响)；良好的企业行为未必带来高收益(如顾客满意度与收益性之间并非正相关)；高收益也不一定有高的企业价

值[如TMT(数字新媒体)公司尽管没能产生收益，但资本市场给予了很高的企业价值评估]。

(3)工具方法。广义地讲，企业管理中与价值创造相关的模型、技术、流程等均可以被称为工具方法。狭义的管理会计工具方法往往体现为一个相对独立的管理控制与信息支持的闭环，是由政府机构(如我国财政部)或者民间组织(如英国皇家特许管理会计师公会)等发布的具有实用性、操作性强的技术方法规范。企业在应用管理会计工具方法时，要明确自身的“个性化”特征，注重工具方法之间的协调、整合，强调权变性与动态性，突出系统化、集成化的效果。

为了更好地应用管理会计工具，我国在研究管理会计工具的应用时应当积极开展各国“管理会计工具比较”的研究。比如，美国管理会计的特点是：强调应用性研究，这方面以卡普兰教授为代表；注重基础性研究，以霍恩格伦(Horngren C. T.)为代表；典型的管理会计工具有平衡计分卡(BSC)、作业成本法(ABC)和资源消耗成本管理(GPK)、决策成本概念框架法(MCCF)等。英国管理会计的特点是：居于管理会计创新前沿，注重国际性研究机构的设置，如英国皇家特许管理会计师公会、预算圆桌会议组织、国际会计准则理事会等；典型的管理会计工具有超越预算、业绩眺望评价模型等。日本管理会计的特点是：突出实用性，会计学术界一般不倡导或推崇实证研究方法(认为它属于证券、期货等金融学者的研究领域，即学术有分工)；典型的管理会计工具有成本企划、价值工程、阿米巴组织等。德国管理会计的特点是：长期坚持实践中认为有用的成本管理方法，如成本位置移动法、环境成本法等，会计工作比较严谨或保守；典型的管理会计工具有弹性成本管理、物料流量成本管理等。法国管理会计的特点是：介于美国与德国之间，注重管理会计创新；典型的管理会计工具有管理会计功能坐标、基于仪表盘管理的业绩评价等。

(4)信息与报告。“信息与报告”是管理会计的最终成果，也是管理会计控制系统的基础。

其一，关于管理会计信息。管理会计信息是企业管理会计实践中体现的财务信息与非财务信息，但两者不是相互孤立和排斥的，财务信息是因变量，非财务信息是自变量。只有那些影响财务信息的非财务信息才是管理会计信息^[8]。管理会计系统提供的信息主要有：①股东和其他利益相关者的收益保障

信息;②CEO业绩责任的制定依据;③企业经营业务的质量判断;④董事会的业绩考核标准;⑤企业组织结构与业务流程的优化状况;⑥企业的价值观和文化建设情况;⑦各个管理层次的业绩评价和激励补偿系统设计(包括针对高层管理人员的奖励与补偿合同的制定)等^[9]。此外,企业还应该有效利用现代信息技术,对管理会计基础信息进行加工、整理、分析和传递,以满足管理会计控制系统的内在要求。

其二,关于管理会计报告。管理会计报告是管理会计提供信息的重要载体,也是管理会计活动成果的重要表现形式。管理会计报告可以按照不同的标志进行分类。按照期间分类,管理会计报告可以分为定期报告和不定期报告。按照内容分类,管理会计报告可以分为综合性报告和专项报告。企业可以根据管理需要和管理会计活动性质设定报告期间^[10]。同时,企业管理会计报告按照其使用者所处的管理层级可以划分为战略层管理会计报告、经营层管理会计报告和业务层管理会计报告。其中,战略层管理会计报告主要有战略管理报告、综合绩效报告、价值创造报告、经营分析报告、风险分析报告、重大事项报告、例外事项报告等。经营层管理会计报告主要有全面预算管理报告、投资分析报告、项目可行性报告、融资分析报告、盈利分析报告(如生产线利润表)、资金管理报告、成本管理报告(如精益成本表)、绩效评价报告(如转移定价表)等。业务层管理会计报告主要有研究开发报告、采购业务报告、生产业务报告、配送业务报告、销售业务报告、售后服务业务报告、人力资源报告等。上述三个层面的报告,需要在各自的管理重点与信息支持需求的基础上揭示每个层面的核心内容与关键信息,同时,还要注重每个层面相互之间的联系与内在特征,以有效满足企业管理当局的信息需求,实现企业价值创造和价值增值的目的。

总之,《基本指引》明确了企业管理会计的目标、原则、要素等概念体系,在管理会计框架结构中居于统领地位,是对管理会计应用指引和管理会计案例库建设的理论支撑,并对构建中国特色的管理会计理论与方法体系起着引领方向和统驭全局的作用。

三、对管理会计应用指引的解读

按照财政部的路线图,管理会计的制度建设将沿着“基本指引——应用指引——案例指南——咨询服务”的路径全面推进。换言之,《基本指引》之后

必然推出相应的、一系列的应用指引(简称《应用指引》),这是确保管理会计实践效果的重要举措,也是制度建设有序推进的内在要求。《基本指引》是将管理会计的普遍规律上升到标准,是对管理会计基本概念、原则、方法、目标等内容的总结和提炼,在管理会计指引体系中起着统领作用。《应用指引》则以管理会计工具方法为载体,财政部于2017年10月正式发布《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,又于2018年2月发布《管理会计应用指引第202号——零基预算(征求意见稿)》等7项管理会计应用指引征求意见稿,于2018年6月发布《管理会计应用指引第204号——作业预算(征求意见稿)》等5项管理会计应用指引征求意见稿,并于2018年8月正式发布《管理会计应用指引第202号——零基预算》等7项管理会计应用指引。《应用指引》在管理会计指引体系中居于主体地位,是对企业管理会计工作的具体指导。通过管理会计工具方法在企业中的“落地”,提升组织内部管理水平,促进企业转型升级。同时,借助于《应用指引》的适时调整或创新,提高管理会计决策的相关性。此外,来自案例的管理会计经验与做法可以为企业提供参考或借鉴。咨询公司的服务则可以提高企业应用管理会计工具方法的自觉性与主动性。

《应用指引》包括概括性指引和工具方法指引。其中,概括性指引是“纲”,阐述这一大类中相关管理会计工具方法的共性内容,由总则、应用程序和附则等组成;工具方法指引则为“目”,一般由总则、应用环境、应用程序、工具方法评价和附则等组成。截至2018年8月,财政部已经发布了34项指引(即8项概括性指引和26项具体工具指引)。如图5所示,黑体为新的征求意见稿。

《应用指引》中,8项概括性指引以“100”……“700”的数字加以标示,其中,除“200”成本管理这一项可以由管理会计工作者独立完成之外,其余几项均需要企业各方面的共同协作才能有序高效地完成。“700”是后期补充的类别,目前仍处于征求意见稿阶段。“其他管理”之所以没有明确划分为“800”类别,是为了给概括性指引的扩展留有余地。工具性指引则以“101”“102”……“701”“702”等数字标示,它为企业正确、有效地选择和应用管理会计工具方法提供了借鉴或参考。我国《应用指引》的这种设计,充分体现了指导性、应用性、开放性和操作性的特征,便于组织进行选择与应用,能够促进全球管理会计

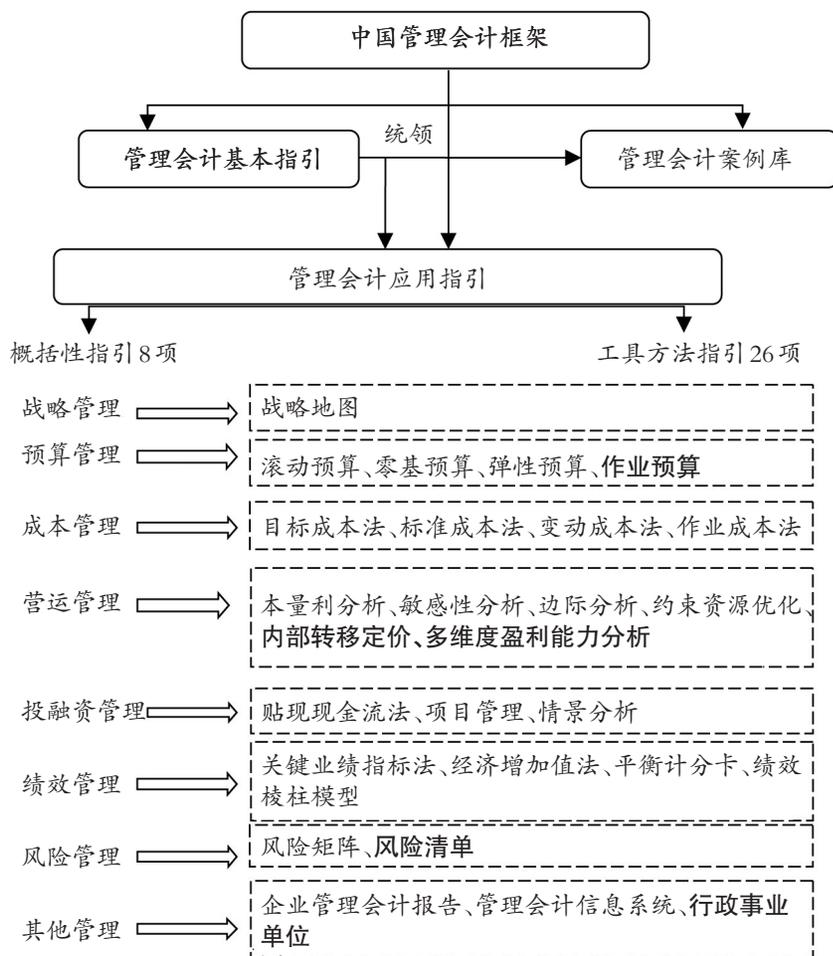


图5 管理会计框架中的《应用指引》

技术方法的交流与融合。未来,还可以考虑在预算管理类别中增加超越预算、改进预算等工具,在成本管理中增加质量成本管理、产品生命周期成本管理、资源消耗成本管理、物料流量成本管理等工具,在营运管理中增加精益管理、标杆管理、全面质量管理等工具。此外,是否还需要增设“环境管理”大类(概括性指引的类别),或者将环境成本等列入相关的类别(工具方法指引)等,值得深入研究。下一步,需要结合财政部管理会计案例库,优化相关的网络资源,使管理会计指引体系在“落地”的过程中能够通过沟通与交流来丰富和拓展管理会计的知识体系,增进管理会计工作者对工具方法创新驱动的客观需求,促进管理会计实践过程中的理论“升华”。

从工具方法指引的构成来看,通过对管理会计各项工具的系统梳理,《应用指引》明晰地告诉企业这些工具是什么、怎么用、有哪些优缺点、运用环境如何选择、预计效果如何等^[11]。管理会计工具方法需要相互协调与整合,具体分以下几种情况:一是工具之间的协调与整合。以《应用指引》300类别中的

成本管理工具为例。传统的成本计算(主要是标准成本法)与作业成本法计算的结果有时存在差异,需要注意二者带来的不同经济后果^[12]。二是工具本身的协调与整合。以《应用指引》200类别中的预算管理工具为例。该类别的概括性指引中提出“预算管理是指企业以战略目标为导向,通过对未来一定期间内的经营活动和相应的财务结果进行全面预测和筹划,科学、合理配置企业各项财务和非财务资源,并对执行过程进行监督和分析,对执行结果进行评价和反馈,指导经营活动的改善和调整,进而推动实现企业战略目标的管理活动”。在这个概念中定义“财务结果”可能不恰当,因为通过预算管理的对象考查各种业务预算是否算作预算并非“财务结果”,这种定义与“业财融合”的理念不一致。同时,预算的边界也不明确。从现有的规范体系来看,主要是对企业的预算管理

进行应用指导,对于机关事业单位的预算管理如何体现情境特征还需要加强研究。比如,高校实施权责发生制需要提取折旧,这样一来高校的老房子等资产的价值就都成零了,而事实上,这些房产的价值比新盖房产还要高很多,即更值钱。此外,概括性指引中的表述不够准确,工具方法指引中的“专门决策预算”下的“投融资活动”并非重大、不经常的事项。

四、对管理会计指引体系的学习与认识

管理会计是一门新兴的边缘学科,是多种学科相互交叉、相互渗透的结合体。与财务会计不同,它不需要遵循会计主体假设的会计准则规范要求,其管理主体具有多维性特征。可以是企业内部的整体企业(独立的法人主体);也可以是某种内部组织(企业内部的责任中心),比如战略单元、小利润中心等^[13];还可以是企业外部若干企业的结合,即组织间的管理会计,如企业集群的管理会计主体等。财政部管理会计指引体系中的主体以企业内部为主。那么应当如何规范组织间的管理会计活动呢?或者说,管理会

计需要在“能力”边界上寻求“平衡点”。目前企业需要拥有的两大能力是：一是提供定制化的能力(管理会计控制系统的功能体现)；二是对接消费者的能力(管理会计信息支持系统的功能体现)。

1. “互联网+”对管理会计中资产要素的影响。传统的企业价值增值路径是“资产——盈利能力——成长性”，这种路径在互联网情境下可能已经失去进一步发展的动力或能力。即，随着“资产”内涵与外延的变化，管理会计将面临新的冲击与影响。一是资产要素的定义与确认标准变化带来的影响。未来可能将用户数量、用户粘性、信息资源、交易平台、商业模式、行业地位等要素转化为资产的构成内容。或者说，有必要将“用户”“平台”等要素确认为资产^[14]。2018年3月，IASB发布的财务会计报告概念公告修正了“资产”定义，将资产表述为“主体因过去事项而控制的当前经济资源，经济资源是有产生经济利益潜力的权利”。同时，对资产的确认标准也作了调整。即，某项经济资源只要符合相关性、如实反映以及遵循成本效益原则，就应当确认为资产。二是资产应用模式带来的冲击。由于新模式、新业态的不断涌现，资产应用的模式层出不穷，企业需要灵活应用资产来提高企业的效率与效益。因此，必须优化企业资产的结构性与执行性动因安排，使企业创造价值与实现现金流量的获利能力得到充分的体现，并在差异化的实践中获得竞争优势。

2. 人工智能嵌入对管理会计中收入要素的影响。智能互联产品的出现与广泛应用，将使管理会计中的收入要素不再是一次性的收益，可能成为一项长期稳定的收入来源。业务与财务的融合可能更加紧密，各种不同层面的收益可能会在一个平台上进行交织。管理会计要服务于平台企业，并且更好地分配全球价值链中的各种资源，为解决产能过剩与创造全球共享价值贡献自己的力量。所谓“一流的企业做‘标准’”，这句话已经不再成立。未来的定制化能力使每一件产品在生产之前就知道它的顾客是谁，社会进入个性化时代。在管理会计指引体系的引领下，企业产品的增值空间将扩大，新时代的“厚利阶段”将到来。

3. 经营模式创新对管理会计工具选择的影响。一个企业如何选择适合自身的管理会计工具呢？表面上看，可以借鉴别人的经验。然而，个性的差异可能会极大地影响企业应用管理会计工具的效率与效果。2010年国资委推行EVA的实践表明，只有那些

国有投资较少、自身资本积累占绝对分量的国有企业，其实施EVA的效果才最佳^[15]。从国外的经验来看，一个典型案例也充分说明了管理会计工具应用可能带来不同的经济后果，如“KPI成就了三星，毁了索尼”。正确的做法是：其一，严格遵循“基本指引”中的四个原则，从战略导向上思考工具应用的效率与效益；从适用性上考虑个性；从融合性上思考路径与规则；从成本效益原则上权衡优劣。其二，结合“基本指引”中管理会计四个要素的变化，寻求最佳的管理会计工具方法组合。

五、管理会计工具应用的战略思考

通过对管理会计“基本指引”和“应用指引”的学习与认识，笔者提出如下十条管理会计工具应用的战略思考。

第一，在“互联网+”和“智能+”的环境下，企业应当选择应用哪些管理会计工具方法？

第二，企业选用多少种管理会计工具方法比较适宜，这些工具方法具体应用于企业的哪些方面(不同单位、不同领域或不同层面)？

第三，对于管理会计工具方法，企业是采用拿来主义原则，还是进行深入的加工、改造与升华？

第四，管理会计工具方法是仅应用于企业内部，还是要兼顾企业内外部整体的价值管理体系(如价值链系统、网络价值联盟体系等)？

第五，面对管理会计主体多元化情境下的链式、网式与群式组织结构，如何有机地与现行的管理会计工具方法进行匹配与整合？

第六，针对管理会计的功能设计和制度优化，是依赖企业内部进行自主开发、实施创新，还是借助于外部咨询机构来进行？

第七，管理会计组织如何捕捉相关信息，对其开展有效的分析与利用，进而为创造企业价值和实现企业价值增值服务，并且保持企业可持续性发展？

第八，已有的管理会计绩效管理工具是否能够实现“业务扩展与财务经营”的进一步融合，如何有效地评价企业商品经营、资本经营中的贡献？

第九，管理会计工具方法如何适应企业转型升级以及服务于商业模式变迁的需要？

第十，怎样引导企业开展管理会计工具方法的创新，如何提高管理会计工具方法的延展性(财政部是否需要单独颁布一项管理会计应用指引方面的创新指南等等)？

这些战略思考都值得进一步的研究，以提升管

理会计工具方法的应用效率和效果。

六、结束语

全面推进管理会计体系建设是我国会计改革与发展的一项重要任务,其核心是构建具有中国特色的管理会计理论与方法体系。管理会计具有很强的“专用性”特征,对于管理会计工具方法,企业不能简单地照搬,而必须充分结合企业自身的情境特征有选择地加以应用。换言之,同一种管理会计工具方法在这家企业中有效,而在另一家企业中可能效用不大或无效;或者说,即便是同一家企业集团,在企业总部有效,也不能代表在分、子公司有效,不同的分、子公司需要结合自身情况灵活地加以选择。当前,在“互联网+”“中国制造2025”等环境下,传统的商业模式和经营流程已经或即将发生革命性的变化,新商业模式和新业态等在给管理会计机制注入新动力与新活力的同时,对企业的发展也提出了更高的要求,即加快转变传统的固有观念,“用管理会计的思维,打破财务会的算盘”,加强“国际视野、战略思维和市场意识”。

管理会计指引体系建设是管理会计实践有效应用的制度设计,是管理会计“落地”的基础。本文通过对管理会计在提升组织效率和核心竞争力中的经验与做法的归纳和整理,发现管理会计指引体系是“升华”中国特色的管理会计理论与方法最直接的载体,是增强我国管理会计在国际上的话语权、加快企业管理创新的重要保障或基本前提。思考和解读管理会计指引体系,必须明确三个观念:一是财务会计向管理会计转型是一种客观必然;二是管理会计必须树立“二元论”的观点;三是管理会计必须有用,能够体现企业自身的情境特征。

党的十九大报告提出,中国特色社会主义进入了“新时代”,我国的社会主要矛盾已经转化为人民日益增长的美好生活需要和不平衡不充分发展之间的矛盾。只有深刻认识和理解“新时代”的内涵与外延,才能客观地总结和提炼中国特色的管理会计理论与方法体系,并在丰富中国管理会计指引体系的基础上,持续实现管理会计的创新与发展。未来的管理会计研究重点,应当从国家与企业、企业与政府的关系,转移到面向企业或组织的人与人之间的关系

上来。换言之,传统而经典的管理会计理论正在逐渐失效,企业的财务规律、会计制度、价值观和行为也将在“新时代”开始转变。

主要参考文献:

- [1] 余绪缨. 现代管理会计是一门有助于提高经济效益的学科[J]. 会计研究, 1983(6): 1~7.
- [2] 冯巧根. 改革开放40年的中国管理会计: 导入、变迁与发展[J]. 会计研究, 2018(8): 12~21.
- [3] 冯圆. 实体经济企业降成本的路径选择与行为优化研究[J]. 会计研究, 2018(1): 9~15.
- [4] 王斌, 顾惠忠. 内嵌于组织管理活动的管理会计: 边界、信息特征及研究未来[J]. 会计研究, 2014(1): 13~20.
- [5] 胡玉明. 《管理会计基本指引》解读[J]. 新会计, 2018(3): 6~13.
- [6] 杨继军, 范从来. “中国制造”对全球经济“大稳健”的影响[J]. 中国社会科学, 2015(10): 92~113.
- [7] 洪银兴. 新时代社会主义现代化的新视角——新型工业化、信息化、城镇化、农业现代化的同步发展[J]. 南京大学学报(哲学·人文科学·社会科学), 2018(2): 5~11.
- [8] 于增彪. 管理会计概念的重新界定[J]. 会计之友, 2018(3): 6~10.
- [9] 冯圆. 成本管理概念框架及其扩展应用[M]. 北京: 清华大学出版社, 2018: 85~86.
- [10] 胡玉明. 中国管理会计的理论与实践: 过去、现在与未来[J]. 新会计, 2015(1): 1~8.
- [11] 高大平, 常琦. 建设管理会计指引体系 助力单位转型升级[J]. 管理会计研究, 2018(1): 6~8.
- [12] 王斌, 高晨. 论管理会计工具的整合系统[J]. 会计研究, 2004(4): 59~64.
- [13] 彭家钧. 海尔财务信息化系统的构建与运行[J]. 财务与会计, 2015(15): 18~20.
- [14] 黄世忠. 移动互联网时代财务与会计的变革与创新[J]. 财务与会计, 2015(21): 6~9.
- [15] 池国华, 邹威. 基于EVA的价值管理会计整合框架[J]. 会计研究, 2015(12): 38~44.

作者单位: 南京大学商学院, 南京 210093