



《财政部关于全面推进管理会计体系建设的指导意见》

系列解读之一

规划宏伟蓝图 开创历史先河

为贯彻落实党的十八大和十八届三中全会精神，深入推进会计强国战略，全面提升会计工作总体水平，推动经济更有效率、更加公平、更可持续发展，2014年10月27日，财政部根据《会计改革与发展“十二五”规划纲要》，制定发布了《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》），明确了管理会计体系建设的指导思想和基本原则，提出了管理会计体系建设的总目标，并围绕该目标部署了相应的任务、具体措施和工作要求。

一、管理会计的产生与发展

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。与财务会计相比，管理会计有以下三个特点：一是在服务对象方面，管理会计主要是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”；而财务会计主要侧重于对外部相关单位和人员提供财务信息，属于“对外报告会计”。二是在职能定位方面，管理会计侧重在“创造价值”，其职能是解析过去、控制现在与筹划未来的有机结合；而财务会计侧重在“记录价值”，通过确认、



计量、记录和报告等程序提供并解释历史信息。三是在程序与方法方面，管理会计采用的程序与方法灵活多样，具有较大的可选择性；而财务会计有填制凭证、登记账簿、编制报表等较固定的程序与方法。

在西方，管理会计萌芽于 20 世纪初，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演进，至今大致经历了三个阶段：一是 20 世纪 20 年代-50 年代的成本决策与财务控制阶段。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，使得企业强烈地意识到，要想在竞争中生存和发展，必须加强内部管理，提高生产效率，以降低成本、费用，获取最大限度的利润。适应该阶段社会经济发展的客观要求，产生了泰罗的科学管理理论。1921 年，美国《预算与会计法案》颁布，推动了“预算控制”被引入管理会计；1922 年，奎因坦斯在其《管理会计：财务管理入门》一书中首次提出“管理会计”的名称。二是 20 世纪 50 年代-80 年代的管理控制与决策阶段。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。一批计划决策模型得到发展，流程分析、战略成本管理等理论与方法体系纷纷建立，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。为改变这一状况，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。三是 20 世纪 90 年代至今的强调价值创造阶段。随着经济全球化和知识经济的发展，世界各国经济联系和依赖程度日益增强，企业之间分工合作日趋频繁，准确把握市场定位、客户需求等尤为重要。在此背景下，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，为此管理会计以强调价值创造为核心，发展了一系列新的决策工具和管理工具。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。

在我国，虽然管理会计相关理论引入较晚，但我国实践早已有之，不乏成功探索和有益尝试。如，新中国成立之初，以成本为核心的内部责任会计，包括班组核算、经济活动分析和资金成本归口分级管理等；70 年代末期到 80 年代末的以企业内部经济责任制为基础的责任会计体系；90 年代后的成本性态分析、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，都属于管理会计的范畴。河北邯郸钢铁公司实行的“模拟市场，成本否决”可谓成本管理在我国企



业应用的典范。宝钢集团于 1993 年起推行标准成本制度，历经多年探索，不断完善，在增强员工成本意识、控制成本、支持决策等方面发挥了重要作用。如今，包括全面预算管理、平衡计分卡等绩效评价方法，作业成本法、标准成本法等成本管理方法在内的管理会计工具方法陆续在我国企业中运用，单位对管理会计的应用意识有所增强，应用水平有所提高。国家开发银行、中国电信、北汽福田、三一重工等一批企业专门设置了管理会计机构或岗位，积极开展管理会计工作，取得了较好成效。同时，管理会计在行政事业单位预算编制、执行、决算分析和评价等工作中也得到了一定应用。一些行政事业单位建立了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，财政财务管理水平和资金使用效益不断提高。

二、《指导意见》的出台背景

（一）全面推进管理会计体系建设，是推动经济转型升级的迫切需要

当前，世界经济进入增速减缓、结构转型、竞争加剧的时期；我国经济正处于增长速度换档期、结构调整阵痛期和前期刺激政策消化期“三期”叠加阶段，只有加快经济发展方式转变，充分挖掘管理潜力，才能实现社会经济持续发展。党的十八届三中全会对全面深化改革做出了总体部署，在会计领域贯彻落实全面深化改革要求，非常重



要的一项内容就是要大力加强管理会计工作，通过强化管理会计应用，推动企业建立、完善现代企业制度，实现管理升级，增强核心竞争力和价值创造力，进而促进经济转型升级；推动更加科学、全面地衡量企业绩效，加快形成企业自主经营、公平竞争的市场环境，充分发挥市场在资源配置中的决定性作用。

（二）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内在要求

财政是国家治理的基础和重要支柱，管理会计是加强财政管理的一项基础性工作。要发挥好大国财政职能作用，必须具备国际先进的管理能力和宏观调控水平。管理会计重在利用有关信息参与决策、规划未来、控制和评价经济活动，其理念和方法对财政管理具有较大的借鉴意义。通过运用管理会计，有助于关注和重视政府管理中不同环节、不同岗位之间的相互衔接，加强规则制定、流程控制，提高政府管理效能；有助于推进行政事业单位加强预算绩效管理、决算分析和评价工作，推动建立与实现现代化相适应的现代财政制度，进而推进国家治理体系和治理能力现代化。

（三）全面推进管理会计体系建设，是会计改革与发展的重要方向

改革开放以来，特别是市场经济体制建立以来，我国会计工作紧紧围绕服务经济财政工作大局，会计改革与发展取得显著成绩：会计准则、内控规范、会计信息化等会计标准体系基本建成，并得到持续



平稳有效实施；会计人才队伍建设取得显著成效；注册会计师行业蓬勃发展；具有中国特色的财务会计理论体系初步形成，有力地支持了经济社会发展。但是，一个时期以来，我们的会计标准建设，以及会计学术研究和会计实务，考虑外部投资者、社会公众和外部审计较多，而服务内部管理决策不够，管理会计发展相对滞后，为单位发展提供规划、决策、控制和评价等方面的作用未得到充分有效发挥。全面推进管理会计体系建设，是顺应会计科学发展的必然选择，是实现中国特色会计体系的自我超越和自我完善的必要举措，是推动中国会计工作转型升级的重点所在。

三、《指导意见》的框架设计

美、英等西方发达国家，主要通过以下方式发展管理会计：一是以发布管理会计理论研究成果、总结提炼管理会计案例示范等方式，指导和发展管理会计最佳实践；二是以发布管理会计公告等方式，建立多层次的管理会计指引体系，引导和提升单位管理会计实务工作水平；三是以开展管理会计人才评价等方式，构建符合单位实务需要的、多层次的管理会计专业人才能力框架，引导和促进单位加强管理会计人才的培养和任用。据了解，在上述国家中，社会普遍认为，管理会计专业人才具备较强的参与单位运营管理决策能力。因此，管理会计人才更受单位青睐，管理会计专业能力也成为聘任首席执行官(CEO)、首席财务官(CFO)等高级会计人才的重要评价指标。

在我国，尽管管理会计已有一些探索和应用，但总体上看，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，急需充分发挥其应有的作用。管理会计总体上与发展需要有一定差距，突出体现在理论研究不足、系统指导缺乏、实践处于自发状态、管理会计人才素质有待提高、管理会计信息化水平还满足不了管理需要，以及咨询服务规模和水平有限。因此，要实现我国管理会计跨越式发展，提高单位资金使用效益和价值创造力，推动中国经济转型升级，关键是要科学系统地进行体系规划，坚持问题导向，解决这些制约管理会计发展的重点难点问题，切实加强管理会计实践应用。

综上，我们立足国情，借鉴国际，提出了理论、指引、人才、信息化加咨询服务“4+1”的管理会计有机发展模式。既发展中国特色管理会计理论，也形成能够科学指导实践操作的管理会计指引；既打造管理会计人才队伍，也提高管理会计信息化水平；既发挥单位在管理会计工作中的主体作用，也借助管理会计专业咨询服务机构的“外脑”作用，促进管理会计工作的全面开展。

四、深刻理解《指导意见》的指导思想和发展目标

《指导意见》提出，以邓小平理论、“三个代表”重要思想、科学发展观为指导，深入贯彻习近平总书记系列重要讲话精神。这些思想承前启后、继往开来，是对我国不同阶段国际国内形势的系统总结和科学论断，是我国各项社会主义建设事业的纲领指导，其正确性和科学性已被我国社会主义建设伟大成就证明，是全面推进管理会计体



系建设的强大思想保证，是指导管理会计各项事业蓬勃发展，引领管理会计改革与发展沿着正确的道路方向不断取得新成就的灯塔。

以习近平同志为总书记的党中央审时度势，高瞻远瞩，提出加快转变经济发展方式，加快完善现代市场体系，打造中国经济升级版，要求企业向管理要效益，要求行政事业单位加强绩效管理，要求国家实现治理能力现代化。在此背景下，《指导意见》根据经济社会发展要求，突出实务导向，提出大力发展管理会计，正是全面贯彻落实党的十八大和十八届三中全会精神，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、增强企业价值创造力的制度安排；是推进行政事业单位加强预算绩效管理、降低行政成本的重要抓手；是财政部门进一步深化会计改革、推动会计升级转型的重要方向。

遵循上述指导思想，《指导意见》分阶段地提出了中国管理会计体系建设的宏伟目标，即建立与我国社会主义市场经济体制相适应的管理会计体系。争取 3-5 年内，在全国培养出一批管理会计人才；力争通过 5-10 年左右的努力，中国特色的管理会计理论体系基本形成，管理会计指引体系基本建成，管理会计人才队伍显著加强，管理会计信息化水平显著提高，管理会计咨询服务市场显著繁荣，使我国管理会计接近或达到世界先进水平。这一目标既脚踏实地，立足当下，又放眼未来，谋划长远，描绘了中国管理会计未来发展前景，是指导我国未来开展管理会计工作的总体规划。



五、牢固把握《指导意见》的基本原则

为保证管理会计体系建设符合我国实务，《指导意见》明确提出四项基本原则，即坚持立足国情，借鉴国际；坚持人才带动，整体推进；坚持创新机制，协调发展；坚持因地制宜，分类指导。

（一）坚持立足国情，借鉴国际

立足本国实际，借鉴国际先进经验，是我国会计改革与发展取得显著成绩的基本经验，也是管理会计体系建设必须要坚持的基本原则。管理会计源于实践，重在应用。在国际上，管理会计应用多年，不乏好的经验做法，值得借鉴；在我国，管理会计也有一定实践基础，一些单位在管理会计应用方面取得了明显成效。但是，总体而言，我国管理会计实践仍处于自发状态，整体应用水平还不理想，同时，管理会计理论与我国单位内部管理实际需要也存在脱节现象，理论对实践的指导作用也未得到有效发挥。因此，在管理会计体系建设过程中，我们既要加强国际交流与合作，取长补短、学习经验、吸取教训、少走弯路、加快建设，更要立足我国具体国情和单位发展需要，坚持实务导向，通过系统总结、自主创新和有益实践，不断提高管理会计在我国的实践应用水平。

（二）坚持人才带动，整体推进

根据《指导意见》，中国特色的管理会计体系是一个由理论体系、指引体系、人才体系、信息系统建设、咨询服务等各部分构成的有机整体。因此，管理会计体系建设必须坚持整体推进，各部分要寻求均



衡发展，不可偏废其一。其中，人才建设是关键，是其他各项建设的依托。我国已有超过 1660 万会计人员，但是，高端会计人才相对缺乏，其中能够为单位管理高层提供有效经营和最优化决策信息的管理会计人才尤为匮乏，力量较为薄弱，已经成为当前制约管理会计发展的突出瓶颈。因此，全面推进管理会计体系建设客观要求我们抓紧解决人才匮乏这一关键问题，通过改进和加强会计人才队伍建设，培养一批适应需要的管理会计人才，带动管理会计各体系的整体发展。

（三）坚持创新机制，协调发展

《指导意见》综合了当今国际国内社会经济环境的要求和单位的现实需要，为我国全面推进管理会计发展而量身打造，是一次体系建设的创新。该体系不仅适用于企业，也适用于行政事业单位。既要与企业、行政事业单位的管理和发展阶段相协调，也要与其他各项会计改革协同推进；管理会计体系各部分尽管作用有所不同，但都是管理会计体系的重要组成部分，没有主次之分，在建设过程中不能单独强调某一个部分的发展而忽视或影响其他部分的发展，必须齐头并进、协同一致、配合得当、均衡发展。这就要求在管理会计体系建设过程中，应当坚持财政主导、部门助力、单位为主体、科研院校、有关会计团体和咨询服务机构为支持、社会各界全面参与的总体实施机制，凝聚各界力量，共同推进管理会计工作。

（四）坚持因地制宜，分类指导

管理会计既具有普遍规律，又具有特殊性。普遍规律体现在管理



会计的基本目标、基本原则、基本方法、基本要求、所需的基本信息等对各单位而言都是共通的；特殊性则体现在性质、行业、规模、发展阶段等因素不同，各单位对管理会计的具体应用也会有所不同。适用于行政事业单位的管理会计模式，不见得也适用于企业；适用于钢铁行业的管理会计模式，不见得也适用于化工行业；适用于大型企业集团的管理会计模式，不见得也适用于小微企业；适用于成熟阶段企业的管理会计模式，不见得也适用于初创期的企业。因此，管理会计体系建设中，既需要总结普遍规律，加以推广应用，也需要分别不同情况，进行分类指导，从实际出发，有计划、分情况地稳妥实施，推动管理会计工作有序开展。

六、管理会计各体系之间的关系

管理会计 4+1 体系既各有侧重、自成一体，又相辅相成、相互促进，共同构成有机整体，其中，理论建设是基础，指引体系是保障，人才培养是关键，信息化建设是支撑，咨询服务是外部支持。

（一）理论建设是基础

构建与时俱进、中国特色的现代管理会计理论体系，解决目前对管理会计认识不一、缺乏公认的定义和框架等问题，是管理会计体系建设的基础。

通过推进管理会计理论体系建设，强化理论创新和应用转化，能够有效引领和指导管理会计实践应用；能够对管理会计的基本概念、框架、工具方法等进行系统总结，为形成和丰富完善指引体系提供参



考；能够不断提供新的理念和知识内容，为管理会计人才培养提供知识储备，为设计管理会计咨询服务方案提供系统的工具方法体系和先进理念支撑。

（二）标准建设是保障

《指导意见》提出，加强管理会计标准建设，形成以管理会计基本指引为统领、以管理会计应用指引为具体指导、以管理会计案例示范为补充的管理会计指引体系，为单位提供有力的抓手，确保管理会计工具方法在单位中的应用效果，达到提升单位价值创造力的目标。

该体系将重点介绍管理会计的工具方法，说明各种工具方法应用的环境、具体操作及各自的优缺点、预期达到的效果等，为单位系统了解和应用管理会计提供指引，以推动管理会计在单位的广泛应用。同时，该体系将结合应用指引的工具方法和中国实务，提供案例示范，作为单位实施、应用相应工具方法的参考，以促进单位发挥能动性，应用并开发适用的管理会计工具方法。

（三）人才培养是关键

国以才立、政以才治、业以才兴。当前，中国正处于进一步发展的重要战略机遇期，时代呼唤人才，发展渴求人才，进步依托人才。会计人才是国家人才体系的重要组成部分。管理会计人才队伍作为管理会计体系中发挥主观能动性的核心，是体现“坚持人才带动，整体推进”原则的重点。

我们将以提高单位持续价值创造力为导向，以提升管理会计实务



能力为重点，推动研究发布管理会计人才能力框架；积极探索和优化管理会计人才的多种培养模式；加强管理会计人才培养国际交流与合作，打造更多符合市场和单位需要的高端管理会计人才，为管理会计在我国的深入应用打下坚实的人才基础，为我国管理会计发展建立人才储备。

（四）信息化建设是支撑

《指导意见》明确要推进面向管理会计的信息系统建设，指导单位建立面向管理会计的信息系统，以信息化手段为支撑，实现会计与业务活动的有机融合。

管理会计信息系统以坚实的大数据为基础，通过充分利用信息技术优势，结合管理需要、经营业务和会计要求，灵活运用管理会计工具方法，加快会计职能从重核算向重管理决策的拓展。使得全面预算管理、资金集中管理、成本控制、绩效评价等能够更加高效、顺畅地运行和开展，是管理会计应用和发展的有效支撑，有助于充分实现会计和业务的有机融合，最终实现单位价值创造目标。

（五）咨询服务是外部支持

《指导意见》明确提出，要积极培育管理会计咨询服务市场，支持、指导、规范包括注册会计师行业在内的会计服务机构开展管理会计咨询服务业务，将其纳入现代会计服务市场体系整体推进。开展管理会计咨询服务，是保证其他四大任务顺利实施推进的外部支持，为单位提供更为科学、规范的管理会计实务解决方案。



管理会计咨询服务是现代会计服务市场体系的重要组成部分，是促进管理会计理论发展的重要参与者，是管理会计指引体系的重要实践者，是管理会计人才长袖善舞的重要平台。管理会计咨询公司、注册会计师行业、会计软件公司等会计服务机构通过加强自身建设和管理会计研发投入力度，拓展会计服务领域，提升会计服务层次，以满足市场对管理会计咨询服务的需要，同时，营造良好的管理会计咨询服务市场环境。

《指导意见》为管理会计的发展规划了蓝图，开启了会计改革与发展的新篇章，在会计史上具有里程碑意义，必将对我国财政会计事业发展，乃至社会经济发展产生积极而深远的影响。