

# 财政部会计司有关负责人就 《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答记者问

近日,为贯彻落实财政部《关于全面推进管理会计体系建设的指导意见》(财会[2014]27号,以下简称指导意见),推进管理会计指引体系建设,提升单位管理会计工作水平,在充分利用财政部管理会计课题研究成果、广泛调研的基础上,财政部印发了《财政部关于印发〈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的通知》(财会[2017]24号,以下简称应用指引),总结提炼了目前在企业普遍应用且较为成熟的部分管理会计工具,以指导单位管理会计实践。财政部会计司有关负责人就此接受了记者的采访。

**问:应用指引出台的意义是什么?**

**答:**应用指引是我国管理会计指引体系建设的主体内容,是对单位管理会计工作的具体指导,其制定和发布具有重要意义。

一是贯彻落实财政部指导意见的需要。根据指导意见有关建立包括基本指引、应用指引和案例库在内的管理会计指引体系的要求,财政部于2016年6月22日发布了《管理会计基本指引》(财会[2016]10号,以下简称基本指引),为单位(包括企业和行政

事业单位)加强管理会计工作提供指导。该基本指引作为应用指引的统领,为应用指引的制定规定了原则和框架。应用指引作为管理会计指引体系的一个重要组成部分,是贯彻落实指导意见和基本指引的具体体现,其制定将为单位如何正确、有效地选择和应用管理会计工具方法提供借鉴或参考。

二是推动我国管理会计理论与实践发展的需要。虽然管理会计理论引入我国较晚,但有关管理会计理念在我国单位的实践却早已有之,也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等。进入20世纪90年代后,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。如今,战略地图、作业成本法、平衡计分卡等先进的管理工具方法陆续在我国单位中运用,应用水平不断提高。在市场竞争不断加剧、人力资源和环境成本双重挤压的今天,通过制定应用指引,系统地提炼总结我国管理会计理论和实践的宝贵经验,对拓展我国管理会计研究领域、提升管理会计应用水平,并进而增强我国企业综合实力和竞争优势都具有极其重要的现实意义。

三是推动我国管理会计走向世界的需要。纵览国际管理会计应用发展历程,国际会计师联合会和美、英等西方国家做了大量探索,比如:国际会计师联合会所属国际工商业界职业会计师委员会陆续发布了8项管理会计国际最佳实践指南;美国管理会计师协会先后出版了领导力与道德、技术应用等管理会计公告;英国皇家特许管理会计师公会发布了管理会计系列研究资料。上述成果虽然为单位应用管理会计工具方法提供了一定的参考,但并未能在管理会计应用领域形成系统、完整的体系架构。我国的管理会计应用指引体系是一套立足于管理会计实践、服务单位管理会计应用的指导性文件,该体系通过分领域、分工具方法构建,注重指导性、应用性、开放性、操作性,这在全球管理会计领域具有开创性。应用指引的制定,将提升我国在全球管理会计领域的话语权和影响力。

**问:应用指引起草发布的过程如何?**

**答:**为提高应用指引起草工作的科学性、民主性,我们严格按照会计司《会计标准制定与实施内部控制操作规程》,

遵循科学严密的起草流程,制定相关应用指引。应用指引从起草到发布,大致经历了起草、公开征求意见和发布阶段。

一是起草阶段。我们以财政部管理会计专项课题成果为基础,于2016年年初成立了由会计司相关人员、理论界和实务界专家共同组成的各项应用指引起草小组,通过深入研讨,形成草稿。随后,我们将应用指引草稿征求部分理论界和实务界专家意见,并于2016年8月在北京国家会计学院先后两次召集组织企业、咨询公司和高校等各方专家进行集中办公,对应用指引进行全面修改完善,于2016年10月形成了应用指引讨论稿。2016年11月,应用指引讨论稿经司内征求意见后提交司务会讨论通过,于2016年12月印发了《关于就〈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征求意见的函》(财办会[2016]47号),公开向社会各界征求意见。

二是公开征求意见阶段。应用指引征求意见稿发布后,我们通过会计实务界和理论界等多种渠道,收集反馈意见,形成了应用指引征求意见稿反馈意见报告。随后,分别于2017年4月下旬和5月中旬在上海和北京两次召集管理会计咨询专家,对修订后的征求意见稿进行了讨论和修改完善,形成了22项管理会计应用指引草案。

三是发布阶段。我们于2017年7月将应用指引草案提请会计司技术小组讨论,并根据技术小组意见对应用指引草案进行了修改完善。9月上旬,将按照技术小组意见修改完善后的应用指引草案提交司务会讨论,司务会原则通过。根据司务会意见修订完善后,于9月下旬形成送审稿由部领导签发,并于10月正式发布。

**问:应用指引的反馈意见采纳情况如何?**

**答:**在应用指引制定过程中,我们尤其注重广泛听取社会各界意见,截至2017年3月31日,共收到反馈意见74份(反馈“无意见”的14份),其中各部委3份,地方财政厅(局)会计处18份,我部驻各地专员办5份,咨询专家21份,企业意见22份,个人3份,美国管理会计师协会、英国特许会计师公会各1份,共反馈意见281条,扣除重复意见182条,主要反馈意见32条,相关文字修订意见67条。对于上述意见,我们均尽量予以吸收。

部分采纳的反馈意见主要有两项:一是关于是否需要附录中列示企业战略地图范例。有部分反馈意见认为采用制造业战略地图作为范例过于狭窄,建议采用战略地图通用模版,让使用者对于战略地图有基本认知;有部分反馈意见认为战略地图中选择的关键指标与企业行业、业务模式、治理结构等相关,而且战略地图的绘制方法也并不唯一,建议在案例库层面结合具体案例提供战略地图范例,使之更具有可操作性。结合管理会计案例库建设,我们采纳了后者意见。二是关于管理会计应用领域内容。有部分反馈意见建议管理会计应用指引应增加风险管理、从业人员职业道德及能力、税务筹划、财务资源配置、企业支出管理等领域内容。其中,关于风险管理,我们目前正在起草制定相关应用指引,预计2018年发布;关于管理会计从业人员职业能力的研究也正在开展;关于税务筹划、财务资源配置等方面内容将根据《管理会计的内涵及边界研究》的研究情况并结合企业实务需要,确定是否将其纳入管理会计应用指引体系;关于企业支出管理,我们正在开展《研发支出管理与绩效评价》课题研究,今后,将根据企业实务需要开展相关研究并根据研究结果确定是否起草相关应用指引。

未采纳的反馈意见主要是关于应用指引的适用范围问题。有反馈意见建议将这套管理会计应用指引的适用范围修改为企业和行政事业单位。在应用指引的起草过程中,我们曾就其适用范围问题多次组织专家讨论,大家普遍认为,由于企业与行政事业单位在组织形式、运营方式和目标等方面都存在较大差异,导致对管理会计工具方法的需求和应用的具体方式也不同,因此,我们将本次印发的管理会计应用指引的适用范围明确为企业,将结合行政事业单位的特点,另行制定行政事业单位管理会计应用指引。

**问:应用指引有哪些主要特点?**

**答:**应用指引作为管理会计指引体系的一个重要组成部分,具有如下特点:

一是注重指导性。管理会计属于内部报告会计,主要为企业内部管理决策提供信息支持,而企业内部管理既具共性,又个性化特点鲜明,应用指引采用指导性文件方式印发,既有利于普遍推广,又有利于灵活应用,从而发挥制度效应。同时,也是贯彻落实财政部部长肖捷同志关于“财政部门要切实履行‘领导、引导、指导、督导’职责,锐意进取,通过抓典型案例、定业务规范、建框架结构,加快构建中国特色管理会计体系”要求,在管理会计领域履行财政部门职责的充分体现。

二是注重应用性。管理会计工具方法只有与企业管理实践相结合,才能创造价值。企业管理领域不同,适用的管理会计工具方法亦不尽相同。一般而言,企业管理可分为战略管理、预算管理、成本管理、营运管理、投融资管理、绩效管理、风险管理等七大领域,每一领域在实践中形成了各自适用的管理会计工具方法。为此,应

用指引本着“管理会计在管理中的应用”这一设计理念，注重在管理中的应用性，围绕七大管理领域，系统阐述管理会计工具方法在相关管理领域中的应用。

三是注重开放性。首先，管理会计的应用领域具有开放性，不仅限于上述七大领域，随着管理会计实践的发展其应用领域也将不断拓展。其次，每一领域下的管理会计工具方法不是一成不变的，而是将随实践发展不断得到丰富完善。最后，每项管理会计工具方法的应用领域也具有一定的开放性，即某一领域下的某项工具方法也可应用于其他领域。如，绩效管理领域的平衡计分卡也常常用于战略管理领域。

四是注重操作性。为了提高管理会计应用指引的可操作性，每一管理领域的应用指引按照“概括性指引和工具方法指引相结合”的思路构建，其中，概括性指引一般由总则、应用程序和附则等组成，概要阐述本领域常用工具方法种类，以及这些工具方法应用的共性要求。工具方法指引一般由总则、应用环境、应用程序、应用评价和附则等组成，内容围绕管理会计应用展开，从而增强操作性。

**问：应用指引起草的原则和基本框架如何？**

**答：**在应用指引起草过程中，我们着力把握三条原则：一是遵循基本指引；二是坚持立足国情、借鉴国际；三是兼顾系统性与可操作性。据此，我们形成了本稿，其基本框架分为两个层次：

一是总体框架。根据基本指引，将管理会计工具方法按战略管理、预算管理、成本管理、营运管理、投融资管理、绩效管理和其他等不同应用领域予以介绍，其中，概括性指引以



图 / 郭建兵

“100”“200”“300”等标示，主要介绍该领域的相关管理程序，风险管理领域的概况性指引（即700号）正在起草之中，其他领域没有概况性应用指引；具体应用指引以“101”“201”“202”“301”“302”等标示，主要介绍管理会计工具方法。这样既便于单位在同一领域选择适用的工具方法，又体现了开放性的特点，随工具方法在实践中的完善而予以补充。本次拟印发的22项应用指引包括6项概况性指引和16项具体应用指引。

二是应用指引框架。概况性指引主要介绍该领域的相关管理程序，概括总结本领域内相关管理会计工具方法的共性内容，一般由总则、应用程序和附则等组成。每领域下的具体应用指引一般由总则、应用环境、应用程序、工具方法评价和附则等组成。其中，总则主要介绍应用相关工具方法的目标、基本定义、原则等；应用环境主要介绍应用相关工具方法所需要的内、外部环境；应用程序主要介绍应用相关工具方法的应用流程；工具方法评价主要介绍应用相关工具方法的优缺点。各管理会计领域的其他具体应用指引将根据我们的工作计划和实务需要在2018年年底前制定发布。

**问：管理会计指引体系建设的后续工作如何开展？**

**答：**应用指引的印发是管理会计指引体系建设的重要一环，后续任务

仍然十分艰巨，需要我们继续努力才能按计划如期完成任务。

一是做好后续应用指引的制定印发工作。我们将本着先急后缓、先一般业务后特殊业务、“成熟一批、发布一批”的原则，继续制定完善各管理会计领域的其他管理会计工具方法，包括已发布领域的其他工具方法指引及行政事业单位、风险管理等其他领域的应用指引，确保我国管理会计指引体系在2018年年底基本建设完成。

二是做好管理会计案例库建设工作。为建设完备的管理会计指引体系，坚持典型性和广泛性相结合的原则建设管理会计案例库。通过完整的案例示范，为不同行业、不同规模、不同发展阶段的各类型单位实施应用指引体系提供切实可行的指导，为基本指引和应用指引体系的贯彻落实打下坚实的基础。

三是做好管理会计指引体系宣传与培训工作。我们将通过财政部等官方媒体、财会专业媒体等媒体及微博、微信等新媒体渠道，对管理会计指引体系建设进行广泛宣传报道。同时，鼓励各部门、各地区、各单位通过多层次、多领域的广泛培训，通过宣传与培训并举，营造了解、学习、应用管理会计工具方法的良好社会氛围，提升全社会对管理会计及应用指引的认知水平，切实提高各单位管理会计实务水平。■