

附件 2

《管理会计基本指引（征求意见稿）》起草说明

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》，全面推进管理会计体系建设，在系统搜集和梳理相关资料、多方听取意见、深入开展调研、利用课题研究成果、多次修改完善等工作基础上，我们起草了《管理会计基本指引（征求意见稿）》。现将有关情况说明如下：

一、起草背景

2014 年 10 月 27 日，财政部制定印发了《财政部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》），为管理会计体系建设做好了顶层设计。《指导意见》明确要求，要推进管理会计指引体系建设，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。可见，管理会计基本指引是指引体系的首要工作，也是制定应用指引和案例库的基础，对应用指引、案例库起到统驭作用。

另一方面，基本指引是将管理会计普遍规律上升到标准，是对管理会计应用的核心内容的总结、提炼。在我国当前管理会计实践中，虽然对于基本指引中涉及的原则、目标、要素等核心内容，理论界和实务界已有很多论述，但是观点不一，甚至对于一些问题争议较大。学术求异，管理求同，有必要形成管理会计基

本指引，以统一大家的认识，形成指导单位应用管理会计的共同话语基础。

因此，为贯彻落实《指导意见》，推进管理会计指引体系建设，切实指导管理会计实践，为管理会计体系建设提供保障，我们立足国情，借鉴国际，起草了《管理会计基本指引（征求意见稿）》（以下简称征求意见稿）。

二、起草过程

为提高征求意见稿起草工作的科学性、民主性，我们严格遵照会计司内控操作规程，遵循了科学严密的起草流程。

一是对国内外相关资料进行系统梳理，利用前期研究成果，探索基本指引框架结构，提炼基本指引核心内容。二是组织来自理论界、实务界、咨询界等的多位专家，进行了多次座谈，听取意见和建议。三是与我部管理会计发展规划专项课题中的管理会计概念框架研究课题组进行了全程协作，与中国企业管理会计指引体系研究、管理会计报告、中国特色的管理会计理论框架研究、以管理会计为核心的管理控制系统研究等课题组进行了多次沟通，协调相关课题组研究方向，借鉴相关课题组研究成果。四是组织中财、上财、东财、江财、中南财经政法等财政部共建院校的专家，进行了管理会计基本指引专题座谈。五是赴上海、浙江、广东等地和华为等企业进行了实地调研，多方听取意见和建议。六是组织英国特许公认会计师公会（ACCA）、英国皇家特许管理会计师公会（CIMA）、美国管理会计师协会（IMA）等国外管理会计

专业团体，就管理会计基本指引展开专题讨论，并与国际会计师联合会（IFAC）就管理会计基本指引的主要问题交换了意见，集思广益，提高对相关内容的全球共识。七是在北京国家会计学院进行了集中办公，组织专家对征求意见稿进行了全面讨论和逐条修改。八是征求全体管理会计咨询专家意见，根据反馈意见进行了进一步完善。九是在财政部会计司司内征求了意见。在上述工作的基础上，我们草拟完成了本稿。

三、总体框架和主要内容

（一）关于总体框架。

目前，国际国内尚无成形的管理会计基本指引可供参考。在基本指引框架结构及其核心内容的确定方面，我们对我国企业会计准则基本准则、COSO《内部控制——整合框架》、我国企业内部控制基本规范、国际会计师联合会（IFAC）发布的《管理会计概念公告》、英国皇家特许管理会计师公会（CIMA）和美国注册会计师协会（AICPA）联合发布的《全球管理会计原则》、美国管理会计师协会（IMA）发布的管理会计公告和领导力体系、美国会计师协会管理会计委员会发布的《管理会计理论结构》、加拿大管理会计师协会发布的《管理会计具体指引》，国际财务报告准则概念框架、国内外管理会计相关著作等国内外资料的框架结构和主要内容做了系统比较和梳理。在此基础上，我们于年初初步提出了基本指引框架，包含总则、基本假设、目标、原则、信息、活动、基本概念、附则等部分，并进行了多次专题座谈，向各方

专家寻求意见和建议。

各方普遍认为，遵从中国习惯做法，基本指引应包含目标、原则、要素等核心内容，应系统梳理和总结提炼管理会计应用的要素，将其作为基本指引的主体内容，并按照要素展开框架结构。同时，多数意见认为：目标、原则体现在总则部分即可，不必单独作为一部分；基本概念在出现时解释即可，也不必单独作为一部分。

根据上述意见，我们修改了原稿，将目标、原则、要素等作为基本指引核心内容，将目标和原则纳入总则，并取消了基本概念这一单独部分，同时，以要素为主线，展开形成基本指引框架。具体包括总则、管理会计应用各要素、附则共六章。

此框架形成后，我们继续通过座谈、调研、邮件等形式，广泛听取了高校、研究机构、企业、部分地方财政部门、事业单位、咨询机构、国外管理会计专业团体、管理会计咨询专家、财政部管理会计发展规划专项课题和部校共建课题课题组等各方意见，目前，此框架得到了大家的普遍认可。

（二）关于基本指引的适用范围。

关于基本指引的适用范围，即，应仅包括企业，还是应同时包括企业和行政事业单位，我们通过座谈、调研等形式，征求了多方意见，尤其是重点听取了实务界意见。各方一致认为，管理会计的原则、要素、工具方法和信息报告等在企业 and 行政事业单位应用并无实质性区别，仅在目标方面可能有些差异，就此，我

们在反复征求意见过程中，特别强调了这一问题，并认真听取了大家意见。各方普遍认为，没有必要单独制定行政事业单位基本指引，目标上的差异可通过提炼形成既适合企业又适合行政事业单位的即可，并经多次讨论，初步达成一致。

（三）关于目标。

明确管理会计目标，是设计管理会计应用方案，衡量管理会计应用效果的基本依据。在总结实践经验和相关资料等基础上，我们初步提出了管理会计的目标，即，管理会计应通过系统应用管理会计工具方法，促进单位科学制定战略规划，提高决策水平，加强运营管控，有效进行绩效评价等，以提升单位价值创造能力，支持单位可持续发展。

在调研和座谈过程中，有意见认为，提供信息是管理会计发挥作用的基本形式，应在目标中体现。也有意见认为，“价值创造”主要适用于企业，不宜作为企业和行政事业单位通用的目标。还有意见认为，“支持单位可持续发展”较为抽象，建议具体到落实单位战略上来，以加强基本指引的实践指导性。

我们吸收了相关意见，将管理会计的目标修改为“通过提供有用信息，运用管理会计工具方法，充分发挥管理会计解析过去、控制现在和筹划未来的职能，支撑相关决策，强化和完善管理控制，促进业务协同，以实现单位战略”。该目标立足于有效提供信息这一管理会计基本特点，涵盖了决策支持、管理控制、业务协同等管理会计主要工作和解析过去、控制现在和筹划未来等管

理会计的主要职能。

（四）关于要素。

目前，国内外尚无普遍认可的管理会计要素。在起草过程中，我们就梳理要素的角度进行了反复斟酌，总结出以下几个角度：一是管理会计理论；二是管理会计应用；三是管理会计活动；四是管理会计报告。就此，我们多次组织专题座谈，征求理论界和实务界意见。大家普遍认为，管理会计重在应用，管理会计基本指引应当以指导实践，统驭应用指引和案例库建设为目的，因此，应当从管理会计应用角度，归纳、提炼相应要素，而不是拘泥于纯理论研究，讨论管理会计本身的要素；也有个别意见认为，基本指引应从理论角度出发，梳理管理会计要素。

从管理会计应用角度，我们结合国内外相关资料和相关课题成果，初步提炼出了应用环境、资源、活动、信息、工具方法、报告等要素。

在多次调研、座谈中，各方普遍认为，管理会计应用要素包括应用环境、活动、工具方法和信息报告，并认为信息和报告都是涵盖信息的，可以合在一起；资源属于应用环境的一部分，没有必要单独作为一项要素。但是，在人力资源方面，大家有一些分歧，一种意见认为，人力资源是资源的一个方面，既然资源纳入应用环境，人力资源就没有必要单独作为一项要素；另一种意见认为，人力资源是管理会计应用中发挥主观能动性的体现，《指导意见》也单独提出要培养一批管理会计人才，因此，为突出强

调人力资源在管理会计应用中的重大作用，应将其单独作为一项要素予以体现。目前，征求意见稿吸收了第一种观点，没有将人力资源单独作为一项要素，而是在应用环境这一要素中予以体现。

（五）关于应用领域。

应用领域在英国皇家特许管理会计师公会（CIMA）和美国注册会计师协会（AICPA）联合发布的《全球管理会计原则》、美国管理会计师协会（IMA）发布的管理会计公告和领导力体系等资料中均有相关内容，也是管理会计与财务管理、内部控制等边界的体现。但理论界对这一边界认识不一，本着重在服务于实务的原则，基本指引没有纠结于边界的划分，而是从实务的角度，经多次征求实务界意见，列举了管理会计应用常见的领域，包括战略管理、预算管理、成本管理、经营管理、投融资管理、绩效管理等，并且因企业和行政事业单位应用管理会计的重点不同而予以分别列示。

四、征求意见的主要问题

（一）关于管理会计目标。

问题 1：您认为，征求意见稿中关于管理会计目标的界定是否恰当？如不恰当，请提出修改建议及理由。

（二）关于管理会计应用的原则。

问题 2：您认为，征求意见稿中总结的战略导向、业财融合、适应性、成本效益这四项管理会计应用原则是否充分、恰当？如不充分、恰当，请提出修改建议及理由。

(三) 关于管理会计应用的要素构成。

问题 3: 您认为, 征求意见稿中总结的应用环境、管理会计活动、工具方法、信息报告这四项管理会计应用的要素是否充分、恰当?如不充分、恰当, 请提出修改建议及理由。

(四) 关于管理会计应用的具体要素内容。

问题 4: 您对应用环境这一管理会计应用要素的具体内容有何意见建议, 请说明理由。

问题 5: 您对管理会计活动这一管理会计应用要素的具体内容有何意见建议, 请说明理由。

问题 6: 您对工具方法这一管理会计应用要素的具体内容有何意见建议, 请说明理由。

问题 7: 您对信息报告这一管理会计应用要素的具体内容有何意见建议, 请说明理由。

(五) 其他意见和建议。