

· 第二十二章 ·

企业管理会计报告

一、概述

《管理会计应用指引第 801 号——企业管理会计报告》（以下简称《企业管理会计报告指引》）是“管理会计信息与报告”领域管理会计应用指引的工具方法指引。

管理会计本质上是一个信息系统。管理会计信息是管理会计的基本产品，而管理会计报告则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。企业应该如何运用管理会计报告框架构建符合自身特点的管理会计报告体系，以及如何运用管理会计报告为企业创造价值提供信息支持，已经成为刻不容缓的议题。

《企业管理会计报告指引》明确了制定依据和目的，界定了企业管理会计报告的含义，描述了企业管理会计报告报送的目标、组织体系、形式要件、环节和类别，归纳了企业各层级管理会计报告的具体内容，规定了企业管理会计报告的流程和解释权的归属。

总体而言，《企业管理会计报告指引》包括六章，共五十二条，具体内容如图 22-1 所示。

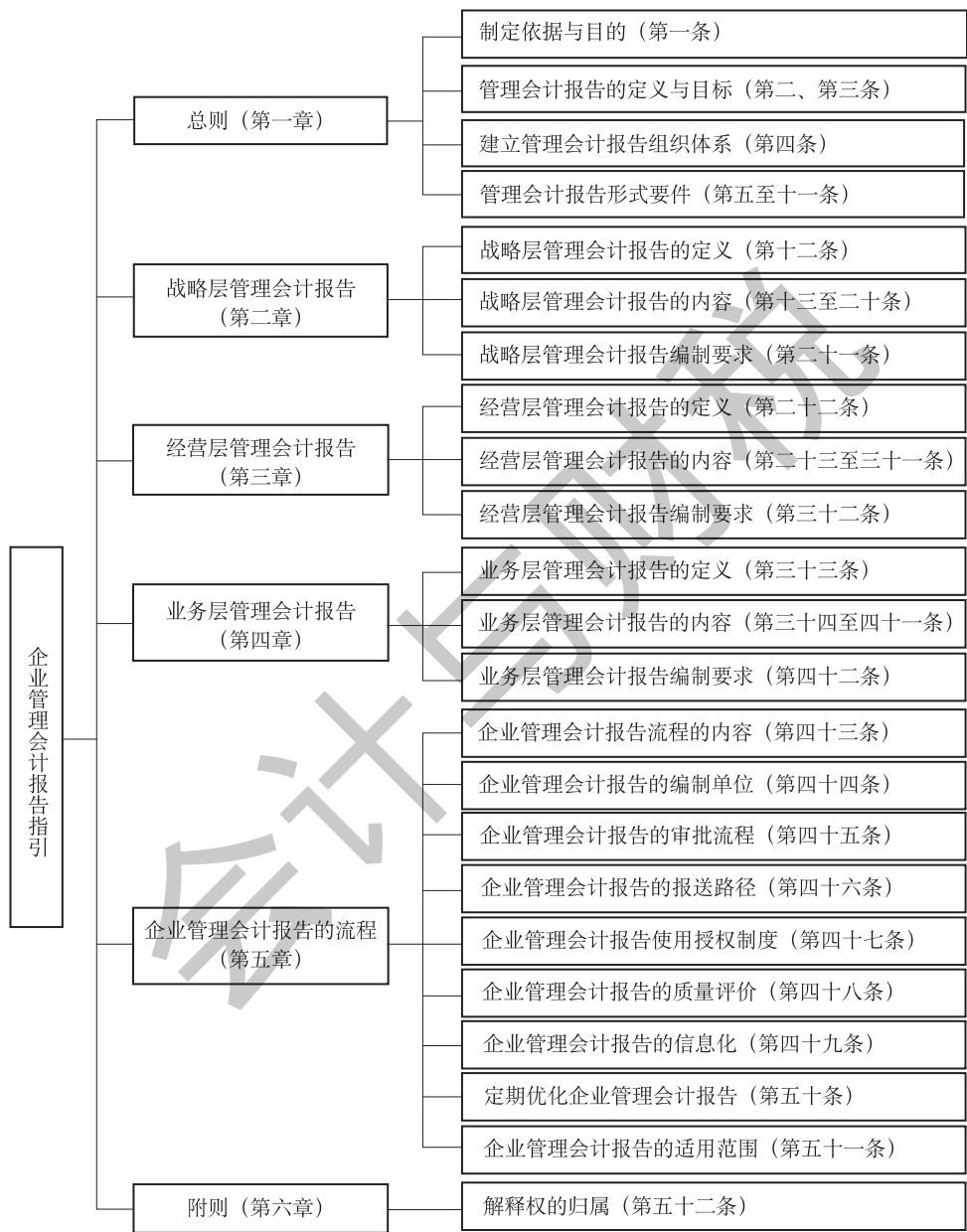


图 22-1 《企业管理会计报告指引》结构图

二、释义

《企业管理会计报告指引》的主要内容包括以下方面。

（一）制定依据与目的

《企业管理会计报告指引》的制定依据是《管理会计基本指引》，而制定《企业管理会计报告指引》的目的是指导企业管理会计报告的编制、审批、报送、使用。

（二）企业管理会计报告的定义与目标

企业管理会计报告，是指企业运用管理会计方法，根据财务和业务的基础信息加工整理形成的、满足企业价值管理和决策支持需要的内部报告。

企业管理会计报告是企业管理会计活动成果的重要表现形式，旨在为报告使用者提供满足管理需要的信息。因此，企业管理会计报告的目标是为企业各层级的规划、决策、控制和评价等管理活动提供有用信息。

（三）建立企业管理会计报告组织体系

企业应当建立管理会计报告组织体系，根据管理需要设置管理会计报告的相关岗位，明确其岗位职责。企业各部门都应该履行提供管理会计报告所需信息

的责任。

（四）企业管理会计报告形式要件

企业管理会计报告的形式要件包括报告的名称、报告期间或时间、报告对象、报告内容以及报告人等。

1. 企业管理会计报告对象

企业管理会计报告对象是对管理会计信息有需求的各个层级、各个环节的经营者。

2. 企业管理会计报告期间

企业可以根据管理的需要和管理会计活动的性质设定报告期间。企业一般应该以日历期间（月度、季度、年度）作为企业管理会计报告期间，也可以根据

特定需要设定企业管理会计报告期间。

3. 企业管理会计报告内容

企业管理会计报告的内容应当根据管理需要和报告目标而定，易于理解并具有一定的灵活性。企业管理会计报告的编制、审批、报送、使用等应该与企业的组织架构相适应。不同类型的企业，其管理会计报告内容应当有所不同。企业应该考虑成本效益原则，根据自身的管理需要和报告目标确定管理会计报告的内容。

企业应当根据其管理活动全过程设计管理会计报告体系，并在管理活动各环节形成基于因果关系链的结果报告和原因报告。

企业管理会计报告体系可以按照多种标准分类，包括但不限于：

(1) 按照企业管理会计报告使用者所处的管理层级可以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。

(2) 按照企业管理会计报告内容可以分为综合企业管理会计报告和专项企业管理会计报告。

(3) 按照管理会计功能可以分为管理规划报告、管理决策报告、管理控制报告和管理评价报告。

(4) 按照责任中心可以分为投资中心报告、利润中心报告和成本中心报告。

(5) 按照报告主体整体性程度可以分为整体报告和分部报告。

(五) 战略层管理会计报告

为了满足企业管理的需要以及不同层次的信息需求，管理会计报告的信息必须与企业的管理层级相对应，对于应负有决策职责的战略层、负有协调职责的经营层以及负有执行职责的业务层，企业管理会计报告体系的报告主体分为战略层（高层）、经营层（中层）、业务层（基层），管理会计报告也据此划分为战略层管理会计报告、经营层管理会计报告、业务层管理会计报告。

1. 战略层管理会计报告的定义

战略层管理会计报告是为战略层开展战略规划、决策、控制和评价以及其他方面的管理活动提供相关信息的对内报告。战略层管理会计报告的报告对象是企业的战略层，包括股东大会、董事会和监事会等。

2. 战略层管理会计报告的内容

战略层管理会计报告包括但不限于战略管理报告、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。这些报告可以独立提交，也可以根据不同需要整合后提交。

(1) 战略管理报告。战略管理报告的内容通常包括内外部环境分析、战略选择与目标设定、战略执行及其结果以及战略评价。

(2) 综合绩效报告。综合绩效报告的内容通常包括关键绩效指标预算及其执行结果、差异分析以及其他重大绩效事项。

(3) 价值创造报告。价值创造报告的内容通常包括价值创造目标、价值驱动的财务因素与非财务因素、内部各业务单元的资源占用与价值贡献以及提升公司价值的措施。

(4) 经营分析报告。经营分析报告的内容通常包括过去经营决策执行情况回顾、本期经营目标执行的差异及其原因、影响未来经营状况的内外部环境 with 主要风险分析以及下一期的经营目标和管理措施。

(5) 风险分析报告。风险分析报告的内容通常包括企业全面风险管理工作回顾、内外部风险因素分析、主要风险识别与评估以及风险管理工作计划。

(6) 重大事项报告。重大事项报告是针对企业的重大投资项目、重大资本运作、重大融资、重大担保事项、关联交易等事项而编制的报告。

(7) 例外事项报告。例外事项报告是针对企业发生的管理层变更、股权变更、安全事故、自然灾害等偶发性事项而编制的报告。

3. 战略层管理会计报告的编制要求

战略层管理会计报告应该力求精练、简洁、易于理解，报告主要结果、主要原因并提出具体的建议。

(六) 经营层管理会计报告

经营层管理会计报告是在企业的决策目标与总体经营方针都已经明晰的基本前提下，为执行既定的决策方案、总体经营方针而实施的有关规划、控制，从而保证实现预期目标，进而满足企业履行规划、控制等相关职能的信息需求。

1. 经营层管理会计报告的定义

经营层管理会计报告是为经营管理层开展与经营管理目标相关的管理活动提供相关信息的对内报告。经营层管理会计报告的报告对象是经营管理层。

2. 经营层管理会计报告的内容

经营层管理会计报告主要包括全面预算管理报告、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、资金管理报告、成本管理报告和绩效评价报告。

(1) 全面预算管理报告。全面预算管理报告的内容通常包括预算目标制定与分解、预算执行差异分析以及预算考评。

(2) 投资分析报告。投资分析报告的内容通常包括投资对象、投资额度、投资结构、投资进度、投资效益、投资风险和投资管理建议。

(3) 项目可行性报告。项目可行性报告的内容通常包括项目概况、市场预测、产品方案与生产规模、厂址选择、工艺与组织方案设计、财务评价、项目风险分析以及项目可行性研究结论与建议。

(4) 融资分析报告。融资分析报告的内容通常包括融资需求测算、融资渠道与融资方式分析及选择、资本成本、融资程序、融资风险及其应对措施和融资管理建议。

(5) 盈利分析报告。盈利分析报告的内容通常包括盈利目标及其实现程度、利润的构成及其变动趋势、影响利润的主要因素及其变化情况，以及提高盈利能力的具体措施。当然，企业还应该深入分析收入和成本。企业可以基于企业集团、单个企业，也可以基于责任中心、产品、区域和顾客为主体编制盈利分析报告。

(6) 资金管理报告。资金管理报告的内容通常包括资金管理目标、主要流动资金项目（如现金、应收票据、应收账款和存货）的管理状况、资金管理存在的问题以及解决措施。企业集团资金管理报告的内容通常还应该包括资金管理模式（集中管理还是分散管理）、资金集中方式、资金集中程度和内部资金往来。

(7) 成本管理报告。成本管理报告的内容通常包括成本预算、实际成本及其差异分析、成本差异形成的原因以及改进措施。

(8) 绩效评价报告。绩效评价报告的内容通常包括绩效目标、关键绩效指标、实际执行结果、差异分析、考评结果以及相关建议。

3. 经营层管理会计报告的编制要求

经营层管理会计报告应该力求做到内容完整、分析深入。

(七) 业务层管理会计报告

业务层管理会计报告是按照分权管理的思想，根据内部管理层次的相应权限、职责以及所承担的相应义务的内容与范围，通过考核评价各个相关方面的履

责情况，满足企业履行考评职能的信息需求。业务层管理会计报告通过反映权、责、利的情况，保障企业的经营管理尽可能沿着正确方向发展。

1. 业务层管理会计报告的定义

业务层管理会计报告是企业开展日常业务或作业活动提供相关信息的对内报告。业务层管理会计报告的报告对象是企业的业务部门、职能部门以及车间、班组。

2. 业务层管理会计报告的内容

业务层管理会计报告应当根据企业内部各部门、车间或班组的核心职能或经营目标进行设计。业务层管理会计报告主要包括研究开发报告、采购业务报告、生产业务报告、配送业务报告、销售业务报告、售后服务业务报告和人力资源报告。

(1) 研究开发报告。研究开发报告的内容通常包括研发背景、主要研发内容、技术方案、研发进度和项目预算。

(2) 采购业务报告。采购业务报告的内容通常包括采购业务预算、采购业务执行结果、差异分析及改善建议。采购业务报告要重点反映采购质量、数量以及时间、价格等方面的内容。

(3) 生产业务报告。生产业务报告的内容通常包括生产业务预算、生产业务执行结果、差异分析及改善建议。生产业务报告要重点反映生产成本、生产数量以及产品质量、生产时间等方面的内容。

(4) 配送业务报告。配送业务报告的内容通常包括配送业务预算、配送业务执行结果、差异分析及改善建议。配送业务报告要重点反映配送的及时性、准确性以及配送损耗等方面的内容。

(5) 销售业务报告。销售业务报告的内容通常包括销售业务预算、销售业务执行结果、差异分析及改善建议。销售业务报告要重点反映销售的数量结构和质量结构等方面的内容。

(6) 售后服务业务报告。售后服务业务报告的内容通常包括售后服务业务预算、售后服务业务执行结果、差异分析及改善建议。售后服务业务报告重点反映售后服务的顾客满意度等方面的内容。

(7) 人力资源报告。人力资源报告的内容通常包括人力资源预算、人力资源执行结果、差异分析及改善建议。人力资源报告重点反映人力资源使用及考核等方面的内容。

3. 业务层管理会计报告的编制要求

业务层管理会计报告应该力求做到内容具体、数据充分。

总之，战略层、经营层和业务层三层次的管理会计报告体系，必须在明确各层次的管理重点与信息需求的基础上，报告符合各层次信息需求的核心内容与重点信息，并且三个层次的管理会计报告之间要相互结合、有效配合、共同报告，有效地满足企业管理的需要，从而实现企业价值最大化的目标。

（八）企业管理会计报告的流程

企业管理会计报告的流程包括以下四个方面。

1. 企业管理会计报告流程的内容

企业管理会计报告流程包括报告的编制、审批、报送、使用、评价等环节。

（1）企业管理会计报告的编制。企业管理会计报告由管理会计信息归集、处理并报送的责任部门编制。

（2）企业管理会计报告的审批。企业应当根据管理会计报告的内容、重要性和报告对象，确定不同的审批流程。经审批的企业管理会计报告才可以报出。

（3）企业管理会计报告的报送。企业应该合理设计报告报送路径，确保企业管理会计报告及时、有效地送达报告对象。企业管理会计报告可以根据报告性质、管理需要逐级报送或直接报送。

（4）企业管理会计报告的使用。企业应该建立管理会计报告使用的授权制度。企业管理会计报告的使用人应该在权限范围内使用企业管理会计报告。

（5）企业管理会计报告的评价。企业应该评价管理会计报告的质量、传递的及时性和保密情况，并将评价结果与绩效考核挂钩。

2. 企业管理会计报告的信息化

企业应当充分利用信息技术，强化管理会计报告及相关信息集成和共享，将企业管理会计报告的编制、审批、报送和使用等纳入企业统一信息平台。

3. 定期优化企业管理会计报告

企业应当定期根据管理会计报告使用效果以及内外部环境变化，优化企业管理会计报告体系、内容以及编制、审批、报送、使用等流程。

4. 企业管理会计报告的使用范围

企业管理会计报告属内部报告，应该在允许的范围内传递和使用。相关人员应该遵守保密规定。

（九）规定了解释权的归属

《企业管理会计报告指引》由财政部负责解释。

三、例解

如前所述，企业管理会计报告是企业的内部报告，因此，企业管理会计报告具有鲜明的个性化特征。事实上，也没有企业有必要和能够按照《企业管理会计报告指引》归纳的管理会计报告体系编制管理会计报告。

有鉴于此，本着“举一反三，触类旁通”的精神，下面以重庆南方摩托车有限公司（简称南方摩托）为例^①，说明企业管理会计报告的应用。

内部管理报告主要是指向内部经营管理层提供及时有用的决策信息，内容包括盈亏原因与盈利路径、全面预算执行情况、管理效率与管理短板、资源现状及其配置效率、价值创造能力评价、决策的支撑信息等。为增强产业整体的市场抗风险能力，南方摩托充分应用管理会计的内部管理报告工具，重点从产品、产业、人员、资产、资金、费用等方面进行数据梳理和匹配分析，揭示管理短板、资源现状及其配置效率、价值创造能力等问题，并查找原因，制定措施，形成报告，力求从财务、业务等多方面为公司明确战略方向、落实规划措施提供有力的量化支撑。

（一）内部管理报告的应用与实践

1. 编制 13 张管理会计报表

南方摩托编制的 13 张管理会计报表以资产、利润、人员、成本、产品等为对象，主要分析填列人、财、物资源的分布状况，明确资源在产品、产业中的配置效率，并梳理出经营性损益和非经营性损益，从而揭示相关产品、产业的效益情况。这 13 张管理会计报表包括 7 张主表：一是业务结构资产负债表，该表区分为生产经营性和非生产经营性，把低效、无效等资源按照业务版块在资产负债表中矩阵式列示，为资源清理、匹配分析以及资源的有序流动和有效性评估提供支撑。二是业务结构利润表，该表区分为生产经营性和非生产经营性，把传

^① 资料来源：李华光、倪尔科、王国强、兰佳和蒋理，《南方摩托内部管理报告应用与实践》，载《财务与会计》2015 年第 2 期。

统业务、成长业务和新兴业务等业务版块在利润表中进行矩阵式列示，为业务效益分析、业务调整和规划提供支撑。三是业务结构用工规模及人工成本表，该表区分为生产经营性和非生产经营性，把人员总数按照业务版块在部门类别中进行矩阵式列示，为人员分析、人员优化调整提供支撑。四是产品单品效益分析表，该表矩阵展示每个产品的价格、固定成本、变动成本、利润等构成，分析填列出材料占比、毛利、边际贡献总额、现金利润等指标，为产品效益分析、产品结构调整和规划提供支撑。五是费用习性汇总表，该表按照成本费用的用途，区分固定和变动成本费用进行分类别矩阵式列示，为成本费用分析和管理提供支撑。六是盈利路径表，该表将引起利润增减变化的项目区分为增利部分和减利部分，直观地展现利润增减变化的影响因素，为盈利路径分析、目标管理和战略决策提供支撑。七是 EVA 驱动路径表，该表与投资决策、业务拓展紧密衔接，通过价值诊断和驱动路径分析，查找关键影响因素，为持续提升价值创造能力提供支撑。除上述 7 张主表外，南方摩托的管理会计报表还包括主业无效资产明细表、主业低效固定资产明细表、非主业资产明细表、盈利结构分析表、偶然性和非持续性收益及成本费用支出明细表、费用习性明细表 6 张明细表。

2. 分析并优化产业战略及日常经营规划

(1) 优化产品产业规划。通过将企业内部有关数据代入业务结构利润表、产品单品效益分析表中，并结合主要指标对比情况（详见表 22 - 1）分析显示，本部企业经营利润亏损，毛利率较合资企业低，期间费用率较合资企业高。其主要原因有两点：一是以摩托车为主的传统业务亏损，而成长业务如车用空调、特种车、高端加工等虽边际利润^①较高，但营业收入规模低，不足以完全支撑产业整体效益改善。二是在剔除低效、无效资源等非生产经营性效益后生产经营性利润仍亏损，同时发现摩托车产品材料占比和盈亏平衡点较高，表明摩托车产品效益需改善。

表 22 - 1		主要指标对比表		
项目	行业	产业		
		合并	合资	本部
营业收入（亿元）				
经营利润（亿元）				

① 这里的“边际利润”就是“边际贡献”。——引者注

续表

项目	行业	产业		
		合并	合资	本部
毛利率				
期间费用率				
其中：销售费用/收入				
管理费用/收入				
财务费用/收入				
销售利润率				

对此，南方摩托提出了优化产品、产业规划的对策：一是优化传统业务的产品结构，降低成本，提升盈利能力；二是投入更多资源到车用空调、特种车、高端加工等成长业务中，扩大盈利产业规模；三是打造外延式转型升级，发展传统业务中大排量和新兴业务通用机械等增量产业。

（2）优化产能管理规划。通过将相关数据代入业务结构资产负债表、费用习性汇总表中分析得出，本部企业传统业务固定资产规模大，存在无效、低效资源，折旧、专用工装、摊销费用占比较高，结合产能利用率对比分析（详见表 22-2）还发现，三家本部企业产能利用率低，形成浪费。

表 22-2		产能利用率对比		
	产能利用率	年折旧额（亿元）	产能过剩多承担折旧费（亿元）	
三家合计				
其中：嘉陵股份				
建设本部				
轻骑有限				

对此，南方摩托提出了优化规划产能管理的对策：一是加强产业内制造资源整合，盘活各成员单位制造资产在其他成员单位的使用，加大共享力度。二是积极开拓市场，扩大产品规模，避免产能闲置。三是做大做强成长业务和新兴业务，实现固定资产资源再平衡。四是利用轻骑有限公司未搬迁的机会，合理规划摩托车产能，严格控制投资规模，使投入与产出匹配，减少资源占用。对于已搬迁成形的公司，加大力度处置闲置固定资产，提高资产运营效率。

(3) 优化人力资源规划。通过将企业内部相关数据代入业务结构利润表、业务结构用工规模及人工成本表中，并结合现行收入应达人员规模（详见表 22-3）分析发现，本部企业传统业务中有冗员，人力资源未完全发挥作用。按现行收入规模折算人数，三家本部企业较行业水平总人数多。若按行业标准配置人员，预计盈利率可提升 3%。对此，南方摩托提出了优化人力资源规划的对策：一是目标牵引，结合现有经济规模和企业最低人员数量要求，明确各单位人员数量减少的目标。二是加大改革调整力度，降低传统业务中的人员总量。三是创新机制，激发员工价值创造能力。四是加快转型升级、合资合作步伐，加快成长、新兴业务的拓展，积极消化冗余人员。五是加强与相关部门的沟通，寻求人员优化的政策支持。

表 22-3 按现行收入应达人员规模							
	营业收入 (亿元)	人数对比（人）					按行业人数 标准配置人 员计算盈利 率增减（百 分点）
		总人数	从业人数	结合行业人数和营业收入比值折 算目前营业收入对应的人数			
				应承担 人数	较总人 数增减	较从业 人数增减	
三家合计							
其中：嘉陵股份							
建设本部							
轻骑有限							

(4) 优化资产结构规划。通过将企业内部有关数据代入业务结构资产负债表、业务结构利润表及 EVA 驱动路径表中，并结合按现行收入和对标的总资产周转计算应达资产规模（详见表 22-4）分析发现，本部企业收入与资产占用不完全匹配。销售规模较低，资产规模较大，存在无效、低效资源，效率效益较低影响了价值创造能力的提升。与行业相比，三家本部企业在剔除无效资产和长期投资后资产总额仍较行业水平高。若按行业标准配置资产，预计盈利率可提升 1% 以上。

表 22-4 按现行收入和对标的总资产周转率计算应达资产规模

	营业收入 (亿元)	资产总额对比（亿元）			处置多余资源，按行业 水平优化资产（资金成 本按 5% 计算）后增加盈 利率
		资产总 额（剔 除 无效资产和长期 投资）	按营业收入及行业总资 产周转平均水平折算		
			应达资 产总额	较行业 水平增减	
三家合计					
其中：嘉陵股份					
建设本部					
轻骑有限					

对此, 南方摩托提出了优化资产结构规划的对策: 一是进一步减少存货和应收账款, 提高资金周转率。二是加大各成员单位间的研发及管理资产的整合和共享力度。三是加快清理闲置无效、低效资产, 推动资产向主业集中, 特别是向成长业务集中。四是严格控制投资规模, 压缩非主业投资、低效投资、高风险投资和低水平重复投资。

(5) 优化负债结构规划。通过将有关数据代入业务结构资产负债表、业务结构利润表、费用习性汇总表中, 并结合负债对比情况 (详见表 22-5) 分析发现, 本部企业资产负债率较高, 融资规模和利息支出较大, 表明企业存在非经营性费用。若按行业资产负债水平减少带息负债, 年节约财务费用 1 亿元以上。

表 22-5 负债对比

	资产总额 (亿元)	融资规模 (亿元)	资产负债 率 (%)	达到行业资产负债率水 平应减少负债 (亿元)	减少带息负 债 (亿元)	节约财务费用 (亿元/年)
三家合计						
其中: 嘉陵股份						
建设本部						
轻骑有限						

对此, 南方摩托提出了优化负债结构规划的对策: 一是盘活资产, 加大资产处置的资金收取力度; 二是资产处置资金专款专用, 除用于经营性和资本性项目外, 剩余部分全部用于还贷, 以降低融资规模; 三是严格控制带息资金来源, 加强资本运作, 积极寻求权益性融资。

3. 提出盈亏平衡的路径和方向

通过以上综合分析并结合盈利路径表，南方摩托提出了盈亏平衡的路径和方向，即：消除低效、无效资源带来的亏损，提高存量资源的产出效益，加快成长与新兴业务增量增利步伐，在开源的同时实现节流收益，逐步实现摩托车产业止亏、减亏和扭亏目标，确保产业健康持续发展。

（二）内部管理报告应用启示

（1）提高企业效益务必做到经济规模与资源规模匹配，人、财、物资源有序有效地流动，提高资金资源周转效率，并且在周转过程中产生产品和产业效益，从而实现企业盈利的目标。

（2）通过实施内部管理报告，逐步建立起增值经营文化，提高财务部门和业务部门共同参与企业经营管理的自信心，激发各级部门和人员工作的主动性，助推“改革调整、转型升级”的实施，增强企业发展的合力。

（3）内部管理报告直观地展现了对企业业务形态的量化分析，针对性较强，增强了财务对业务部门的说服力、影响力和推动力，初步发挥了财务部门的引导和增值作用。

（4）内部管理报告的深度应用与实践是对兵装集团“SRRV”^①集团化财务管控模式在摩托车产业的一次初步探索和尝试，是财务对战略及日常经营规划与实施的一次深入参与和实践。同时，报告应用过程中结合了标杆管理等工具，加深了对全面预算等其他管理会计工具的推广应用，从而促进价值创造型财务管理体系建设深入、持续地开展。

^① 这种模式以集团公司发展战略（strategy，S）为牵引，以优化配置资源（resource，R）为核心，以有效管理风险（risks，R）为重点，以持续创造企业价值（value，V）为目标。这四个关键词的英文第一个字母组合在一起，就是“SRRV”。——引者注