管理会计人才能力框架的构建与实施

熊 磊

（重庆理工大学财会研究与开发中心，重庆 400054）

【摘要】人才队伍建设是深入推进中国特色管理会计体系建设的关键，然而目前对管理会计人才能力框架的研究还比较缺乏。本文介绍了会计人才能力框架发展现状，分析了构建管理会计人才能力框架应注意的关键问题，继而基于胜任能力构建管理会计人才能力框架，最后提出管理会计人才能力框架五大实施策略，以期为我国管理会计人才培养的相关研究提供有益借鉴。

【关键词】管理会计人才；能力框架；职业准入

管理会计是与财务会计并列的一个重要会计分支，着重为单位改善经营管理、提高经济效益服务，是现代管理科学和方法运用于会计领域的结果。大力发展管理会计是贯彻落实全面深化改革的重要举措，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现实需要，是打造中国经济升级版的时代要求。但是，我国管理会计人才匮乏，无法满足经济社会发展的需求，成为严重制约管理会计发展的瓶颈，推进管理会计人才队伍建设势在必行。2014年，财政部发布了《全面推进管理会计体系建设的指导意见》，明确提出推进管理会计人才队伍建设，并将“推动建立管理会计人才能力框架，完善现行会计人才评价体系”作为其重要抓手。

管理会计人才能力框架是对符合合格的管理会计人才所应当具备的能力及知识结构标准的科学概括。研究我国管理会计人才能力框架的构建与实施策略，拓宽管理会计的理论研究边界，有着重要的理论意义。而且通过管理会计人才能力框架，促进管理会计人才能力提升，还具有重要的实践意义。

一、会计人才能力框架的发展现状

有关管理会计人才能力框架的研究，国内外均处于探索阶段，至今尚未形成统一的国际通行标准。国内外会计职业团体及学者围绕会计人才能力框架进行了广泛而深入的研究。

国外有关会计人才能力框架的研究起步较早，美国注册会计师协会（AICPA）在20世纪60年代就发布了规定注册会计师必备知识范围的《职业知识框架》，1998年又发布了《新财务职业的能力模式》。英国特许会计师协会（ACCA）和国际会计师联合会（IFAC）先后于1998年、2003年发布了《职能图：胜任能力框架与会员胜任能力》和《成为胜任的职业会计师》（IEP2），成为具有代表性的会计人员能力框架。2014年10月，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《全球管理会计原则》，确定全球管理会计四大原则：“提供相关性信息，进行有洞察、有影响的沟通，分析对企业价值的影响，履行受托责任，增强企业信任”（胡天呈，2015）。可以预见这将对管理会计人才能力框架的进一步完善产生深远影响。

相比于英、美等国，我国有关会计人员能力框架构建的研究起步较晚。2002年，财政部成立相关项目研究课题组，从会计岗位、会计专业技术资格和会计从业等不同层面研究会计人员能力框架问题，标志着我国全面构建会计人员能力框架正式启动（周宏、张巍、宗文龙、杨霁，2007）。周宏等（2007）基于会计专业技术职称标准，设计了初级、中级、高级三个层级的企业会计人员能力框架体系。许萍等（2005）研究了会计职业准入要求对高层次会计人才能力的要求，提出了企业目标的变化和经营环境的变化是决定高级会计人才能力框架的主要因素，并从知识、技能和职业价值等三个模块构建了我国高级会计人才能力框架。2014年6月，中国总会计师协会召开管理会计能力框架专家研讨会，与会专家认为管理会计师的能力架构应当涉及价值创造、决策支撑、风险管控、统筹协同、协调服务、考核评价等六个方面能力（张成栋，2014）。张继德等（2014）将管理会计人才划分为助理型、管理型两类，明确了不同层次人才需履行的基本职能、需具备的核心能力及能力要素，提出了具体的人才培养措施。

二、构建管理会计人才能力框架应考虑的问题

1. 以提升管理会计人才能力为核心。知识经济时代，推动社会发展的主要动力是知识，而知识只有通过实践转化为能力才能真正起作用。以能力为本在人才评价过程中越来越被看重，管理会计人才能力框架的构建必然

要求以提升管理会计人才能力为核心。由于历史等原因，我国大多数单位的会计人员工作重点局限于财务会计，加之存在“缺乏管理会计师资格认证制度、高校管理会计人才培养体系不健全、管理会计人才后续教育不规范”等问题，导致管理会计功能在我国未得到有效发挥，管理会计人才队伍建设相对滞后。因此，应以能力为本建立管理会计人才能力框架，发挥能力框架的指挥棒作用，引导财务人员由记账、报账向控制和评价经济活动、参与决策、预测前景等转型，更好地为单位内部管理服务。

2. *选择科学的构建方法*。人才能力框架的构建方法主要有三大类。

一是能力要素法（Capabilities Approach）。该方法的核心是将能力按知识、技能和职业价值来分类，侧重于关注从业人员在不同职业角色下的卓越表现所具有的特点。陈小悦（2003）曾运用一个生动形象的比喻来说明知识、技能和价值三者的关系，他认为从业人员的工作类似于车夫驱赶马车，知识是马，靠知识来拉车；技能是车夫的鞭子，用来驾驭；品质是车夫对方向、道路、马车运行的速度和平稳性的把握。三者结合使马车能够高速、平稳（不翻车）地到达目的地。

二是功能分析法（Function Analysis Approach）。该方法通过分析从业人员的履职角色与任务完成情况来观察其工作效果，并以工作表现为导向描述能力。功能分析法因着眼于从业人员的工作效果，也被称为产出法。该方法常用于英国、澳大利亚等国的会计师能力框架。

三是基于胜任能力的方法（Competence-Based Approach）。该方法依据从业人员不同的层级分类（角色定位）分别确定其履行的职能，随后对应职能分析不同角色所要求具备的胜任能力，继而将胜任能力分解为能力要素，最后分类提出具体实施策略。该方法是能力要素法与功能分析法的结合。

3. *关注宏观环境和微观环境*。构建管理会计人才能力框架受到经济、法律等诸多宏观因素影响，尤其是管理会计发展水平的影响。在新中国成立初期管理会计就已付诸实践，20世纪70年代末到80年代末的责任会计体系、90年代后的经营决策经济效益分析评价等，都属于其范畴。进入21世纪，全面预算管理、平衡记分卡、作业成本法等管理会计工具方法在我国陆续被广大企业采用。不同的经济体制下、不同的管理会计发展水平下，管理会计工作对人员的能力要求不尽相同。当今，全球化竞争日益加剧，给企业带来了新的挑战，转变经济发展方式、调整经济结构亦给企业带来了新的机遇，市场对企业管理会计人才在规划、决策、控制和评价等方面的职能发挥提出了更高的要求。

在微观环境方面，管理会计人才能力框架的构建受到企业财务管理目标的影响。在资本市场比较发达的国家，大多数企业选择股东财富最大化作为其财务管理目标，这一目标下对企业管理会计人员风险控制、资本运营等能力要求较高。现代社会强调价值创造，企业价值最大化目标因更能揭示市场认可的企业价值，得到越来越多企业的青睐，这一目标下对企业管理会计人员价值管理、决策支持等能力要求较高。

4. *注重借鉴国际经验*。国外政府部门、职业团体、会计公司在管理会计人才理论研究和实践创新方面积累了许多好的经验和方法。有些方法可以在构建我国管理会计人才能力框架时直接采用，如国际会计师联合会（IFAC）的《国际教育白皮书》（IEP2）中提出的基于胜任能力方法。有些经验对于构建我国管理会计人才能力框架具有很大的参考价值，如美国管理会计师协会（IMA）著有《哪些更重要，哪些不重要：1999管理会计实务分析》，这是IMA经过广泛调研，对管理会计领域未来可能发生变化进行的预测（许萍，2006）。这些成果在我们确定未来管理会计人才核心能力时具有借鉴意义。

三、管理会计人才能力框架的构建

1. *选定研究对象*。管理会计人才能力框架的研究对象是单位管理会计人员，这里所指的单位包括企业和行政事业单位。本文选定企业管理会计人员作为研究对象，原因有以下三点：一是企业管理会计人员的数量占据了我国当前管理会计人员的大多数，具有很强的代表性。二是企业管理会计人员作为专业技术人员，大多长期从事会计工作，其能力的成长和职称、工作职务的晋升具有连续性，不同层次的管理会计岗位对管理会计人员能力及能力要素的要求不尽相同。三是管理会计的基本定位是管理会计人员通过综合和分析单位财务与非财务信息后，为单位内部管理所用，这一定位在企业创造价值过程中更易体现。

2. *选择构建方法*。本文采用基于胜任能力的方法（Competence-Based Approach）构建管理会计人才能力框架。研究的基本思路如下：首先，根据管理会计的特征，将管理会计人才的层次划分为初级、中级、高级三个层级，三个层次人才的角色定位依次对应为助理型管理会计人才、实务型管理会计人才、管理型管理会计人才。其次，确定三类人才相应履行的职能，再依据职能分析三类人才需具备的胜任能力及能力要素。为了使能力框架在企业、行政事业单位等不同行业都具有普适性和通用性，本文仅仅界定管理会计人才的核心胜任能力和核心能力要素。最后在文章第四部分中提出管理会计人才能力框架实施策略的建议。

3. *贯穿四大能力*。管理会计人员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。基于此，在构建管理会计人才能力框架时，应贯穿以下四大基本能力：信息分析能力、决策支撑能力、风险

管控能力和统筹协同能力。在会计信息化迅速发展的今天,财务会计核算和报告等方面的工作更多地由会计信息系统承担,迫切要求会计人员将职能转向信息分析(宣和,2014)。管理会计人员在对信息进行有效的综合和分析后,灵活运用结果给单位决策者提供决策参考建议。单位管理会计人员还应积极参与到单位内部控制和风险管理工作当中,发挥其统筹和协同等能力之长,为单位创造价值服务。

4. 管理会计人才能力框架。本文着眼于提升管理会计人才能力,在借鉴国外经验的基础上,构建具有中国特色的管理会计人才能力框架(详见下表)。值得说明的一点是,能力框架将人才层次划分成了三个层级,不同的管理会计人员处于不同的层级,但是对于个人而言,能力要素是连续的,只有具备低层次人才的能力要素,并经过学习与实践,才能向高一层次人才迈进。因此,在高层次人才相关表述中不再重复低层次人才具备的能力要素。

管理会计人才能力框架表

层次		初级管理会计人才	中级管理会计人才	高级管理会计人才
定位		助理型	实务型	管理型
职能		协助中、高级管理会计人才开展工作;信息归纳;综合信息分析	运用管理会计工具;信息分析;成本管理;内部控制	全面预算;风险管理;公司治理;战略决策
能力		执行能力;学习能力;归纳能力;分析能力	综合运用能力;沟通能力;协调能力;团队能力	领导能力;决策能力;战略规划能力
能力要素	知识	管理会计基本理论;财经法规;会计职业道德	内部控制;业绩评价;管理学;税收筹划	公司治理;企业战略管理
	技能	计算机技术;归纳与分析	问题解决;沟通与协调	团队建设;把握行业前沿
	价值观	遵守国家法律及财经法规;遵守会计职业道德	杜绝徇私舞弊;保密意识	履行社会责任;维护公共利益

上表以企业管理会计人才为研究对象,构建的管理会计人才能力框架涵盖了初级、中级、高级等三个层次管理会计人才应具备的核心能力和核心能力要素。诚然,不同行业对能力和能力要素的组合存在一定的差异性,除了需具备上表中描述的核心能力和核心能力要素以外,还需具备所在行业和岗位要求的能力:如企业管理会计人才还需具备较强的跨文化沟通交流能力;行政单位管理会计人才还需具备较强的政策制定和解读能力;高校管理会计人才还需具备较强的人才培养、学术研究与成果转化能力等。

四、管理会计人才能力框架的实施策略

管理会计人才能力框架的实施,对于推进管理会计人才队伍建设、全面提升管理会计工作总体水平具有重大意义。能力框架的实施效果取决于政府财政部门、行业协会、高校、企业和会计人员多方协同努力。

1. 设立管理会计师职业准入制度。美、英等国管理会计专业组织推行管理会计师考试认证,培养和选拔了大批管理会计人才,为推进管理会计的应用与发展做出了重要贡献。以CIMA皇家特许管理会计师公会为例,公会不仅开展管理会计师认证,还是管理会计师的管理、监督机构,目前在全球177个国家和地区拥有21.8万会员和学员。该组织与中国注册会计师协会开展了合作,为中国注册会计师申请CIMA管理会计师认证开辟了快速通道。借鉴国际经验,建议我国财政部门尽快建立管理会计师考试认证制度,抓好抓实培训、考试、认证等关键环节工作,以便更加系统地培养和选拔管理会计人才。

2. 健全会计专业技术资格考试内容。目前,我国会计专业技术资格考试制度(包括初级、中级、高级专业技术资格考试)相对比较成熟,在我国运行多年,为我国科学评价会计人员的学识水平和业务能力、提高会计人员素质,提供了坚实的机制保障。但也存在一些不足,如考试内容偏重于财务会计内容、有关管理会计的内容相对缺乏,这显然不利于管理会计人才的培养,不能满足社会对管理会计人才的需求。建议健全会计专业技术资格考试内容,适当增加管理会计知识的比重。本文在构建管理会计人才能力框架时,对管理会计人才进行了分级,不同层次的管理会计人才要求具备的能力及知识结构存在着差异性,可按助理型、实务型、管理型三种类型人才分别对应初级、中级和高级三类会计专业技术资格考试,相应在三类考试内容中加入相关的管理会计知识点。

3. 构建协同机制,创新人才培养模式。高校具有人才培养、科学研究、社会服务、文化传承创新四大职能,人才培养是核心。目前,限于高校与企业之间的合作交流不够、高校校内社会实践设施比较薄弱等现实原因,高校会计理论学习与实践锻炼脱节现象比较严重。因此,应鼓励高校通过体制机制创新,同企业、行政事业单位、管理会计研究机构、行业协会开展深度合作,建立协同创新战略联盟,共建管理会计人才实践基地,促进资源共享。充分利用好校内、校外两种资源,探索走卓越会计人才培养道路(熊磊,2015)。另外,高校可以通过创新管理会计人才培养模式,加大管理会计人才培养力度:一是鼓励有条件的高校在本科(研究生)阶段设立管理会计专业(管理会计方向);二是将管理会计作为会计学、财务管理、审计学等经济管理专业教学的重要内容,加强管理会计课程开

资本结构、多元化发展与企业成长

——基于我国制造业上市公司数据

旷卫东(高级会计师)

(皖北煤电集团五沟煤矿，安徽淮北 235131)

【摘要】企业多元化发展战略可能带来规模经济效益,也可能导致企业业绩的波动风险。本文选取制造业上市公司面板数据,检验多元化发展与企业成长、企业成长波动的关系,同时考察了资本结构对二者关系的影响。研究结果表明,企业多元化对企业成长存在线性影响,多元化发展对企业成长和企业波动的影响很大程度上取决于企业资产负债率的高低,当资产负债率升高时,多元化发展对企业成长的影响将由负转正,而对企业成长波动的影响将由正转负。

【关键词】多元化发展；资本结构；企业成长；企业成长波动

一、引言

近几年来,制造业产能过剩问题越来越制约经济的增长,而宏观经济状况不佳反过来也影响了企业的效益。上市公司为了避免因利润降低甚至为负而被摘牌的风险,纷纷走上多元化发展道路,涉足一些与自身业务相关性不大的产业。如钢铁行业是我国产能过剩最为严重的行业,这些年行业净利润下降明显,整体行业利润率还不到3%,在上市钢铁企业中,有一半发生了较大的亏损。这就导致武钢养猪、宝钢进军易拉罐产业、首钢发展动漫产业这些在外界看来“不务正业”的现象发生。

之所以工业企业寻求多元化发展途径,有两种动机:第一种是我国工业产能过剩、毛利率下降,导致企业业绩下滑,企业为寻求利润补充而涉足其他行业,或者是企业存在着外部威胁竞争,产品订单下降,被动转型,这些是外部环境导致的被动多元化;另外一种动机是企业主动选择多元化发展,当企业发展到一定阶段时,为了追求规模经济、充分利用其资源优势、提高竞争力,企业就会考虑实施多元化战略。

发;三是通过外引内培等方式多措并举加强管理会计师资队伍建设。

4. 完善管理会计人才继续教育。继续教育成为会计人才更新知识的重要手段,管理会计理论在实践中不断得到创新,对管理会计人才开展继续教育是十分有必要的。继续教育的内容应当包括政策法规、理论及业务知识、职业道德等方面。随着企业财务业务的集中,建立财务共享服务中心(FSSC)将成为一种趋势。财务共享服务中心一方面从控制成本、加强内控等方面促进管理会计工作在企业的有效开展,另一方面通过重构高效率的财务运作流程,将大多数会计人员从记账、算账等事务中解放出来,致力于风险控制、战略分析、决策支持等领域,从而实现会计人员从财务会计向管理会计的转型(熊磊,2015)。企业要以此为契机,强化对会计人员进行管理会计理论与案例培训,推动企业管理会计人才水平提升,促进管理会计在企业的有效应用。

主要参考文献

周宏,张巍,宗文龙,杨霁.企业会计人员能力框架与会计人才评价研究[J].会计研究,2007(4).

许萍,曲晓辉.高级会计人才能力框架研究[J].当代财经,2005(11).

张成栋.加强管理会计能力框架研究推进管理会计体系建设——中国总会计师协会召开管理会计能力框架专家研讨会综述[J].中国总会计师,2014(7).

张继德,王霞.我国管理会计人才体系建设存在问题和对策[J].会计之友,2011(6).

陈小悦.知识经济时代的注册会计师职业能力框架[Z].中国会计年鉴,2003.

许萍.会计人员能力框架问题研究[D].厦门:厦门大学,2006(9).

宣和.用“三三制”构建管理会计人才能力框架[N].中国会计报,2014-04-18.

熊磊.卓越会计人才培养模式探索与实践[J].中国管理信息化,2015(7).

熊磊.财务共享服务下管理会计信息化有效实施策略[J].会计之友,2015(8).