

管理会计能力框架的国际比较及对我国的启示

贾茜^{1,2}(副教授)

【摘要】对美国管理会计师协会(IMA)2017年发布的《IMA管理会计能力框架》和英国皇家特许管理会计师协会(CIMA)2014年发布的《CGMA管理会计能力框架》进行对比分析,并在此基础上初步提出构建我国管理会计能力框架的初步构想。希望借此促使我国会计实际工作者转型,实现会计参与企业战略管理决策、管控风险、增加企业价值的目标,同时对我国管理会计能力框架的制定提供一定的参考。

【关键词】国际管理会计能力框架; CIMA; IMA; 我国管理会计能力框架

【中图分类号】 F234.3 **【文献标识码】** A **【文章编号】** 1004-0994(2018)19-0119-4

一、引言

虽然我国财政部已发布了《管理会计基本指引》和22个应用指引,但管理会计能力框架建设进展仍较为缓慢。美国管理会计师协会(IMA)和英国皇家特许管理会计师协会(CIMA)分别于2014年和2017年先后发布了各自的管理会计能力框架,这是世界上目前为止水平最高的两个管理会计能力框架,无疑会对全球的管理会计师能力提升起到积极的作用。因此,本文对这两者的管理会计能力框架进行比较研究,并提出我国管理会计能力框架建设的初步思路,以期有助于完善我国管理会计体系。

二、CIMA和IMA管理会计能力框架比较分析

2014年4月,CIMA联合AICPA发布了其权威的管理会计能力框架——《CGMA能力框架》^[1](以下称“CIMA管理会计能力框架”),以“道德、诚信、职业精神”为基础,提出了包括“技术、商业、人际、领导”四大核心技能下的四等级能力框架,并对四大核心能力做了基于四个等级(基础级、中级、高级、专家级)的细化。2017年9月,IMA也以管理会计实务公告的形式发布了自己的能力框架——《IMA管理会计能力框架》^[2],突出了管理会计师应具备的五大能力,即规划和报告、决策、技术、运营、领导,其中领导能力是核心,为其他四大能力提供支撑;同时还对五

大能力进行了基于五个等级(有限知识级、基本知识级、可应用知识级、熟练技能级、专家级)的细化。

1. 管理会计师专业能力规定的比较分析。

(1)“CIMA管理会计能力框架”中的专业能力分析。第一,技术技能大类,包括8项专业技能:财务会计与报告,成本会计与管理,经营规划,管理报告和分析,公司财务和司库管理,风险管理和内部控制,会计信息系统,税收战略、计划和遵循。每类专业技能下又包括若干项子能力。

财务会计与报告技能包括:①会计准则子能力,确保所在组织根据国内或国际会计准则进行运营,履行法定职责及义务;②交易会计与结账子能力,根据会计准则对财务交易和事项进行记录、调整、对账、结账;③财务报告及合规子能力,按照法规要求、适当运用会计政策及技术,为特定主体或企业集团编制内部和外部财务报告。

成本会计与管理技能包括:①成本会计子能力,记录和分析生产中与动因有关的成本,并把这些信息应用于组织决策中;②成本管理子能力,记录、规划及管理成本(包括产品定价和供应链分析),并通过成本管理支持企业战略实施。

经营规划技能包括:①规划、预测与预算编制子能力,做出和某一特定期限战略计划并行的评估及

【基金项目】 国家社会科学基金项目(项目编号:17BJY032)

量化,包括计划销售量及收入、资源数量、成本及费用、资产、负债、现金流量,以及其他非财务指标;②资本支出及投资评价子能力,基于战略一致性、支付能力、可接受投资报酬、优先顺序,对投资进行评价。

管理报告和分析技能包括:①财务分析子能力,分析财务报表和资料,根据时间推移及其他组织比较,提供组织财务状况及业绩的深刻见解;②管理报告子能力,就组织的运营及财务状况进行讨论、传递和报告(包括质量报告、可持续性报告、客户盈利能力报告);③业绩管理子能力,计量并监控业绩,确保组织及个人目标的实现;④差异分析子能力,分析识别差异及根源,并提出创造性的解决方案;⑤标杆管理子能力,将组织流程和业绩与其他组织或行业最佳实践相比较。

公司财务和司库管理技能包括现金管理、兼并购和合并、资金政策与资金风险管理、公司估值、企业融资五项子能力。会计信息系统技能包括构建信息系统环境、开发会计应用程序、技术开发与提供IT解决方案三项子能力。风险管理和内部控制技能包括风险管理政策与程序、风险识别与评估、风险反馈与报告、内部控制、内部审计五项子能力。税收战略、计划和遵循技能包括税法、报税预审核、税务会计、税务监察、税务筹划五项子能力。

第二,商业技能大类,仅包括1项专业技能:战略。分为战略基础级、中级、高级、专家级四个等级。

综上所述,“CIMA管理会计能力框架”中,专业能力包括三个层次:大类能力、技能、子能力,共包括两大类、九大技能、31项专业子能力;对每一专业技能、专业子能力又做了四等级划分。

(2)“IMA管理会计能力框架”中的专业能力分析。第一,规划和报告大类,包括财务报表编制,财务记录保持,战略和战术规划,预测,预算,业绩管理,成本会计和成本管理,内部控制,税务会计、税务管理与筹划。本大类下包括9项专业能力,每项能力又划分成五个等级。第二,决策大类,包括财务报表分析、公司财务、经营决策分析、全面风险管理、资本投资决策、职业道德。本大类下包括6项专业能力,每项专业能力又分成五个等级。综上所述,“IMA管理会计能力框架”中,专业能力包括两个层次:大类能力、分项能力,共包括两大类、15项能力;对每项能力做了五等级划分。

(3)专业能力的比较。由以上分析不难看出,在二者的管理会计能力框架内,虽然规定的管理会计

核心能力总分类数量不同(IMA五类、CIMA四类),但专业能力的规定基本是相同的,都涵盖了财务会计能力(账务处理、对外财务报告)、公司财务能力、成本会计能力、管理会计能力(预测、规划、预算、经营决策、资本投资、管理报告分析)、内部控制能力、企业税务管控能力、战略管理能力、风险管理能力等八个方面。这八个方面的专业能力构成了管理会计师的专业基础。

2. 管理会计师经营(运营)把控能力规定的比较分析。“CIMA管理会计能力框架”下的管理会计师经营(运营)把控能力主要包括:第一,商业技能大类部分:宏观经济分析、市场和管制环境、商业关系、流程管理、项目管理;第二,领导技能部分:变革管理。共包括六大经营(运营)把控能力(技能),并对每一专业技能做了四等级划分。

“IMA管理会计能力框架”下的管理会计师经营(运营)把控能力包括:第一,运营大类部分:特定行业知识、运营知识、质量管理及持续改进、项目管理;第二,领导大类部分:变革管理、冲突管理、人才管理。共包含七大经营(运营)把控能力,并对每一专业能力做了五等级划分。

从以上对比可以发现,就对运营或经营的把控能力来看,二者都对管理会计师的运营(经营)能力做出了规定(认知行业及宏观环境、流程管理或掌握运营知识、项目管理、变革管理),但“IMA管理会计能力框架”的规定更充分,除了上述内容,还包括持续改进、冲突管理等。

3. 管理会计师信息技术能力规定的比较分析。“CIMA管理会计能力框架”没有将管理会计师信息技术能力作为四大类能力之一进行单独列示,而是主要体现在技术技能部分中的会计信息系统。虽然只有三项信息技术子能力,但在四等级划分里面,规定管理会计师不仅要有驾驭会计信息系统的技术能力,还要有能力驾驭与所在组织管理会计工作相关的其他信息系统。

“IMA管理会计能力框架”则将管理会计师信息技术能力作为五大类能力之一进行单独列示,即“技术能力”。包括:第一,企业资源规划(ERP)和总分类账系统,即管理会计师会使用ERP系统去有效地控制组织的财务处理、记录和报告。第二,信息系统和软件知识,即管理会计师会应用信息技术去解决难题、分析数据,并提升企业业绩。在此基础上,对这两个信息技术能力做了五等级划分。

从以上对比可以发现,二者虽然都对管理会计师的信息技术处理能力做出了规定,但“IMA 管理会计能力框架”的规定更为详细、合理,并且将信息技术提升到了可以提升组织绩效的高度。

4. 管理会计师领导能力规定的比较分析。“CIMA 管理会计能力框架”将管理会计师领导能力作为四大类能力的两类进行单独列示。人际技能部分包括影响力、谈判和决策、沟通、合作和参与;领导技能部分包括建立团队、培训和监督、驱动业绩、激励和感召、变革管理。共包括九方面的领导能力,并对九大领导能力做了四等级划分。

“IMA 管理会计能力框架”则将管理会计师领导能力作为五大类能力之一进行单独列示,即“领导”。包括:激励和感召、沟通技能、团队管理、协作和团队、谈判。共包括五方面的领导能力,并对五大领导能力做了四等级划分。

从对比可以看出,二者对领导能力的规定基本相近,都包括团队管理、激励和感召、谈判、合作、沟通等,但“CIMA 管理会计能力框架”的领导能力规定更为突出,单独作为两个大类列出,内容更多。

5. 二者都考虑到了职业道德能力的重要性。作为世界上最权威的管理会计能力框架,二者都意识到了管理会计师职业道德的重要性,能力再强的管理会计师,如果没有良好的职业道德,将会给企业带来灾难性的后果。

CIMA 联合 AICPA 提出了基于“技术技能、商业技能、人际技能、领导技能”四大能力、四等级细分的管理会计能力框架,但 CIMA 指出,四大能力是建立在“道德、诚信和职业精神”的职业道德基础之上的,即管理会计师的能力必须基于良好的职业道德。

IMA 虽然没有把“职业道德”作为管理会计师的能力基础,但是在其管理会计能力框架内,五大类能力中有两类是专业能力,包括规划和报告、决策;决策能力部分包括:财务报表分析、公司财务、经营决策分析、全面风险管理、资本投资决策、职业道德。可以看出:IMA 把职业道德提高到了管理会计师专业能力的高度,管理会计师在现实及生活中确实面临道德决策的问题。IMA 在 2017 年还对其“职业道德公告”进行了修订,以适应当前的企业经营环境。

不管是 CIMA 还是 IMA,二者在其各自的管理会计能力框架中,都对管理会计师的职业道德做了重要考虑,这是我国在制定管理会计能力框架时必须借鉴并考虑的重要议题。

6. 管理会计师能力等级规定的比较分析。

(1)“CIMA 管理会计能力框架”中的专业能力等级规定分析。“CIMA 管理会计能力框架”基于调查和研究,把管理会计师做了基于三个层次(大类能力、技能、子能力)、四个等级的划分。以税务筹划子能力为例进行分析。将税务筹划子能力分为四个等级。第一级:基础级,理解基本的税收策略。第二级:中级,提供税务支持。第三级:高级,创新性、战略性地管理企业涉税事务,就超出一个管辖区域的复杂税务项目或交易提供解决方案和建议。第四级:专家级,为组织制定税务政策、战略、标准和指南。

(2)“IMA 管理会计能力框架”中的专业能力等级规定分析。“IMA 管理会计能力框架”基于调查和研究,把管理会计师做了基于两层次(大类能力、分项能力)、五等级划分,下面以税务会计、税务管理与筹划分项能力为例进行分析。

第一级:有限知识级,没有或仅最低限度地接触到企业税务。第二级:基础知识级,理解企业税务概念和法规;理解会计账与税务账的差异。第三级:应用知识级,为纳税申报表收集数据和提供信息,理解不同税表之间的相互关系;执行税务战略,确保记账系统支持所处税务环境的纳税申报。第四级:熟练技能级,准确、及时地编制纳税申报表;分析备选商业决策方案的税务影响;为商业决策提供税务建议;处理政府税务审计师所提出的信息需求。第五级:专家级,管理多个司法管辖区和多个行业的纳税责任;针对国际税务问题进行研究并提供建议,统领跨国集团的税务战略;评价税法变动带来的风险与影响,并提出缓解风险的策略;使用有效的税务战略来增加现金流量;领导一个复杂的组织制定税务策略并进行税务筹划;与税务当局协商税务清算。

(3)专业能力等级的比较。从以上对比可以看出,二者对能力等级的规定有差异,都根据自己的调查及理论研究做了适当的划分。但整体来看,“CIMA 管理会计能力框架”的等级层次更详细,可以为我国管理会计能力框架的构建提供借鉴。

三、构建我国管理会计能力框架的初步思路

根据上述比较分析,提出构建我国管理会计能力框架的初步思路如下:

1. 我国的管理会计能力框架必须考虑职业道德的要求。借鉴 IMA 及 CIMA 能力框架的研究成果,考虑到我国目前的经营环境和公司治理要求,我国在构建管理会计能力框架时,要对职业道德能力

给予适当的关注,建议把职业道德能力放入管理会计人员核心能力的专业能力中去,管理会计的职业性质要求,使得管理会计师必须恪守职业道德,才能尽职尽责地为所在企业或组织服务,杜绝管理会计、财务丑闻的发生,更好地发挥管理会计的作用,树立起管理会计师的良好职业形象。

2. 构建基于四大核心能力的四等级管理会计能力框架。借鉴IMA及CIMA能力框架的研究成果,按照“业财融合”的要求,笔者认为我国的管理会计人员应具备四大核心能力:专业能力、运营(商业)能力、信息技术能力、领导(人际)能力。其中,领导(人际)能力是核心,管理会计人员以领导能力为基础,充分施展自己的信息技术能力、专业能力、运营(商业)能力,为所在组织创造价值。四大类核心能力下面再分为若干子能力,并分为四个等级:初级、运营级、战略级、专家级,具体说明如下:

(1)专业能力。我国管理会计人员的专业能力应当建立在“大管理会计”的基础之上,细化为八项子能力:账务处理及对外财务报告,成本核算和成本管理,公司筹资、资本运营及现金管理,经营规划、预测、预算、决策分析、报告,资本投资决策,战略管理,风险管理及内部控制,税收会计、筹划及管理。八项专业子能力再细化为以下四个等级:①初级:账务处理、成本核算、税收会计;②中级:对外财务报告,成本管理,现金管理,经营规划、预测、预算、决策分析、报告;③高级:公司筹资、税收筹划及管理、内部控制;④专家级:资本投资决策、资本运营、战略管理、风险管理。

(2)运营(商业)能力。管理会计人员必须知道所在企业的业务流程,熟悉企业的商业模式,并把专业能力运用于企业的商业模式,做到“业(商业模式或运营)财(管理会计专业技能)相融合”。借鉴IMA及CIMA能力框架的研究成果,我国管理会计人员的运营(商业)能力包括九大子能力:特定行业知识、运营知识、质量管理、持续改进、流程管理、项目管理、宏观经济分析、市场和管制环境、商业联系。九大子能力再划分为四个等级:①初级:特定行业知识、运营知识;②中级:流程管理、质量管理;③高级:项目管理、持续改进;④专家级:宏观经济分析、市场和管制环境、商业联系。

(3)信息技术能力。借鉴IMA及CIMA能力框

架的研究成果,我国管理会计人员的信息技术能力包括五大子能力:财务会计信息系统(总分类账系统)、管理会计信息系统、管理信息系统、企业资源规划(ERP)、数据分析管理软件(EXCEL、STATA、Python)应用。五大子能力再划分为四个等级:①初级:财务会计信息系统(总分类账系统)、EXCEL初级;②中级:管理会计信息系统、EXCEL中级;③高级:管理信息系统、EXCEL高级、STATA;④专家级:企业资源规划(ERP)、Python。

(4)领导(人际)能力。借鉴IMA及CIMA能力框架的研究成果,我国管理会计人员的领导(人际)能力包括十大子能力:沟通、合作和参与、影响力、谈判、激励和感召、培训和监督、团队管理、冲突管理、人才管理、变革管理。再将其划分为四个等级:①初级:沟通、合作和参与、影响力;②中级:激励和感召、培训和监督;③高级:谈判、团队管理、冲突管理;④专家级:人才管理、变革管理。

3. 建立我国基于管理会计能力框架的会计考试制度。建议对财政部组织的会计职称初级、中级、高级考试和CPA考试,分别对应上述管理会计四等级能力进行如下改进:①我国管理会计能力框架中的初级、运营级、战略级,分别对应会计职称考试中的初级、中级、高级;②我国管理会计能力框架中的专家级,对应CPA考试。但我国传统的会计职称考试、CPA考试要想完成这一转换,必须进行完善,根据本文提出的我国管理会计能力框架的初步构想,去改进会计职称考试及CPA考试的内容和认证方式,尤其要补充不同级别的职业道德、信息技术、战略管理、运营管理、风险管理、领导力等能力的测试。从近年来的实际情况来看,财政部考试中心、中国注册会计师协会组织的相关考试改革进程缓慢,必须进行有突破性的考试改革,才能完成培养我国管理会计人才、建立我国管理会计体系的使命。

主要参考文献:

- [1] CIMA, AICPA. CGMA Competency Framework [S], 2014.
- [2] IMA. SMA——IMA Management Accounting Competency Framework[S], 2017.

作者单位:1.西安外国语大学商学院,西安710128;
2.西北大学经济管理学院,西安710127