

内部控制课程由“单维教学”向“双维教学”的转变

莫磊^{1,2}, 王秋霞^{1,2}(副教授)

(1.中南财经政法大学会计学院, 武汉 430073; 2.广西财经学院会计与审计学院, 南宁 530003)

【摘要】《内部控制》课程教学的成长遵循着我国内控规范持续变迁的足迹。《行政事业单位内部控制规范(试行)》在2014年的全面推行,无疑又为内部控制教学和实务工作注入了重要新元素。本文通过《内部控制》教学供给与内控规范变迁的不对称关系分析,探讨了由当前只关注企业内控的“单维教学”向涵盖我国两大内控规范的“双维教学”转变的重要意义和实现路径。

【关键词】内部控制; 课程; 双维教学; 行政事业单位

当前高校《内部控制》教学还基本停留在只关注企业内控的“单维教学”层面,这与我国当前企业、行政事业单位两大内控规范体系并重前行的制度环境和实务工作需求不相匹配。“作为发展迅速和应用性强的课程”,高校在更优质、更全面的《内部控制》教学供给方面责无旁贷:“高校应根据社会和经济的发展需要,在教学内容中及时融入新知识、新理论,提供适应时代需要的课程体系和教学内容”。由此,本文从制度规范和实务工作双重需求的视角出发,在分析内控教学供给与制度规范变迁的不对称关系基础上,提出了由当前“单维教学”向涵盖我国两大内控规范的“双维教学”转变的基本思路和实现路径。

一、内部控制规范持续变迁与教学供给的不对称

《内部控制》课程教学的成长遵循着我国内控规范持续变迁的足迹。在2001年《内部会计控制规范——基本规范(试行)》出台之前,除个别院校外,《内部控制》并未在专科、本科和研究生教育中作为单独的专业课程设置和进行教学探索。

《内部会计控制基本规范》作为《会计法》的配套规章,首次强调了“风险管理意识”,并以“会计控制风险”为制度设计主线,实现了我国内部控制规范从无到有的突破。这引致了企业、行政事业单位对财会人员内控素质的要求,随之推动了注册会计师执业考试中内控内容权重的显著增加。在这一背景下,很快有院校在会计类专业中开设专门的《内部控制》课程以回应制度和实务工作的需求,如广西财经学院于2001~2002学年即新设《内部控制制度》为专业选修课进行教学新探索。此后,在《商业银行内部控制指引》、《上海、深圳证券交易所上市公司内部控制指引》等具体领域内控指引的积极影响下,有更多高校开展了内控课程的教学探索。

《企业内部控制基本规范》及其配套指引全面在高校

教学中生机勃勃地蔓延开来,不但会计类专业本专科培养方案中普遍开设了《内部控制》课程,《内部控制理论与实践》、《内部控制与风险防范》等课程也成为MPACC、Maud、MBA等专业硕士教学中的必修主干课程,在高层次财务、管理类人才知识结构的建构中开始扮演一个不可或缺的重要角色。

《行政事业单位内部控制规范(试行)》在2012年底的首次颁布,进一步开启了中国特色政府内部控制规范的新时期。这标志着行政事业单位对内控素质的广泛需求前所未有地形成。因此,《行政事业单位规范(试行)》不仅应当作为单位后续教育的重点,同时也对未来大学毕业生的知识结构和能力结构提出了充实完善的新要求。

为了解我国内控教学的总体现状,我们进行了一个“以点代面”的调查:对全国32个省级行政区的代表性财经院校(如辽宁以东北财经大学为代表、广西以广西财经学院为代表等)开设的本科内部控制课程名称进行统计,从而根据不同的课程名称归类大致推断出当前本科内控课程的开设情况和基本教学定位。台湾地区因制度规范不同未纳入统计范围。

调研结果显示:除天津财经大学等5所院校外,有26所院校专门设置了这门课程,表明内控课程开设已成为共识。但同时各高校对课程定位存在明显的分化现象,按课程名称可分为有实质差异的8小类:统称为《内部控制(学)》的有厦门大学等11所;强调“风险管控”的《内部控制与风险管理》有东北财经大学等5所;将教学范围限于“企业领域”的《企业内部控制》,有云南财经大学等4所;强调“设计”的《内部控制设计》是西南财经大学和河南财经政法大学;还有4所院校各具特色,如江西财经大学的《内部控制与全面预算》等等。可见,总体而言,内控课程教学得到了很大的发展,但如有的院校将内部控制等同

于企业内部控制,有的过于强调内控的某个方面,少数院校甚至还未开设这门课程等等,不能充分适应制度变迁和实务工作的客观需求。

二、《内部控制》课程“双维教学”的理论价值和实践意义

《行政事业单位内部控制规范(试行)》和《企业内部控制基本规范》在应用领域上都广泛而不交叉,主旨互有侧重,原理方法内在相通但应用又各具特色,因此两者在内部控制理论范畴中都不可或缺,并配合成为完整的中国特色内部控制体系。

(一)《内部控制》课程开展“双维教学”的理论价值

第一,《行政事业单位内部控制规范(试行)》具有鲜明的中国特色和创新理念。相比企业内控规范更多是对美国内控理论和实践经验的借鉴,《行政事业单位内部控制规范(试行)》而并未囿于“堪称政府内部控制模板的《美国联邦政府内部控制准则》”的目标定位与既有框架结构,其创新的“腐败风险防控和提高公共服务的效率效果”两方面内控目标集中刻画出当前国情的现实需要,体现了我国“政府内控规范”的独有特色,也由此成为教学中一个理论重点。

第二,政府内部控制与企业内部控制在发展中互为借鉴、相互促进。《行政事业单位内部控制规范(试行)》没有照搬美国的“五要素框架”模式,而是从单位和业务流程两个层面建构内控体系架构,并注重对单位原有业务、财务会计、审计等方面制度基础的整合,这种“因地制宜”的规范设计模式应该为融入了过多“美国元素”的企业内控规范所借鉴和思考。同样,企业内控规范的全面性和系统性又可以成为《行政事业单位内部控制规范(试行)》进一步完善发展的重要参考。美国两大内控体系的发展历程充分印证了“两者相辅相成的内在关系”。不同规范中相通的内控本质和原理方法,正是教学中需要引导学生顿悟的内控思想精髓所在。

(二)《内部控制》课程开展“双维教学”的实践意义

1.《内部控制》的“双维教学”更能适应就业市场对高校毕业生知识结构的要求。与《征求意见稿》相比,《行政事业单位内部控制规范(试行)》将规范对象从“党政、检察、审判三个序列行政机关、人民团体和事业单位”,拓展至“人大、政协、各民主党派等组织机构”的行政事业单位“广义领域”,全面涵盖了我国“运用公共资金、管理国有资产、配置公共资源的九大行政事业单位主体”。由此,两大内控规范相配合,分别从公共资金与企业资金两大维度,为社会经济运行中的各类组织单位都提供了内部控制规范的建设指导和实施原则,这反过来又对高校毕业生具备内控规范“双维知识结构”提出了直接的要求。

2.《行政事业单位内部控制规范(试行)》具有不同于《企业内部控制基本规范》的本质特征。在规范的主旨上,

前者旨在通过对单位经济活动的风险管控以推进廉政高效行政运行机制的建设,从而实行单位管理水平和公共服务效率效果的全方位改进,而后者旨在帮助“企业有效应对经营和财务风险从而实现其发展战略”。这决定了两者在“制定的法律依据、内控的运营目标、风险评估应对、权力行使约束、绩效评价和监督五方面管理特征”的根本差别,由此也衍生出系统学习《行政事业单位内部控制规范(试行)》的实践必要性,高校教学对此当责无旁贷。

三、《内部控制》课程向“双维教学”转变的实现路径探讨

《内部控制》课程由“单维教学”向“双维教学”转变,是高校教学适应两大内控规范并行制度格局的客观要求。我们认为,可以《内部控制》课程顶层设计中的“教学目的”为切入点,通过“教学目的重新定位→新教学内容引入→教材持续建设→课堂教学设计→课程考评设计”的教学改革路径,探索教学由“单维”向“双维”的转变。

(一)内部控制教学大纲的修订完善

内控课程教学从“单维”向“双维”定位的转变,应以教学目的和教学内容为修订要点。在《内部控制》课程“双维教学”定位下,课程教学目的需重新设定:应跳出仅限于企业内控的单维目标,而应能反映内部控制的应用领域、应用前景及学生通过学习应具备的基本素质。

相应的,教学内容应涵盖内部控制基本原理方法、企业内控应用、行政事业单位内控应用三大部分。首先,本科教学应重视和保障对内控通用理论部分的教学要求。其次,当前行政事业单位内控规范还处于“试行”阶段,宜将其作为内控应用教学的必要拓展和新领域,企业内控应用部分的定位应由“全部”转变为“主要”,从而体现经济社会发展的要求和课程的生命力。再次,在教学重难点方面,应重点关注两大内控规范的联系和比较,突出内控规范中具有中国特色的内容,着重培养学生融会贯通运用内控基本原理方法的综合能力。

(二)内部控制教材的持续建设

在《企业内部控制基本规范》及其配套指引具有划时代意义的全面影响下,很多院校结合企业内控规范编写了各具特色的教材,内控教材建设进入了繁荣发展的新时期。但《行政事业单位内部控制规范(试行)》颁布后,高校内控教材中尚未将其引入,目前仅有的是以财政部为代表编写的《行政事业单位内部控制培训指定教材》和培训辅导教材,只为后续教育之用,明显滞后于制度革新的要求。

更重要的是,持续建设内控教材体现了高等教育顶层设计的基本要求:对发展迅速、应用性强的课程,应不断更新教材内容,积极开发新教材。因此,高校内控教材应尽快充实行政事业单位内部控制规范的相关内容,从而为教学提供适应于社会和经济发展需要的教学内容。

由于内部控制体系庞杂,涉及内控主体各方面的风险管控问题,而高校教材建设要求理论与实践相结合、前后连贯一致。因此,内控教材的建设需要将两大内控规范融合在整个教材的理论主线中,而不只是简单罗列。例如,参照东北财经大学的教學思想,内控教材可分为基本理论和具体运用两大部分,前者主要是内控的基本思想、基本框架、基本原理和基本方法;后者包括企业和行政事业单位两个应用部分,企业内控应用部分为主体,行政事业单位部分则拓宽了应用的领域和视野。此外,教材每一章都应配以若干典型案例和有价值的阅读资料,以创造生动形象、易于培养学习兴趣的思想语境。

(三)课堂教学的开展设计

内部控制的理论综合性和实践灵活性都很强,故教学设计中理论结构应与模拟训练并重。具体而言,课堂教学可以从内控原理方法的讲解、内控规范的设计、案例分析讨论、内控模拟设计四个层次递进展开:对原理和规范设计的理解是建构内控知识框架的基础,案例分析探讨和内控模拟设计是运用和完善知识框架的必要训练。同时,应注重引导学生在不同内控规范的相通和差异中融会贯通地理解和运用内控基本原理方法。

1. 内控原理方法与内控规范的解构。理论层次是应用型本科教学的基础,在不同内控规范并存的制度背景下,培养学生建构完整的内控理论框架就显得尤其重要。结合内控规范“管控风险以实现内控目标”的根本主旨精神和实践原则,理论层面应着重培养学生运用“风险导向思维”分析和应对内控问题的素质和能力。无论企业还是行政事业单位的内控问题,都应带领学生从内控的基本原理方法出发,通过对关键风险点“追本溯源”的解构、探究和比较分析,破译其内控设计的不足和改进方向。让学生在独立思考、充分探讨而不是机械模仿的模式中掌握运用内控基本原理方法解决问题的能力很重要,因为“没有两个主体拥有相同的内部控制体系”。

由于内控主体和内控目标的根本性差异,两大内控规范应按不同主线分别展开教学。企业内控内容应以内控五要素为主线展开,行政事业单位内控内容应以单位层面和业务流程层面“六大经济活动的风险识别、评估和应对”为主线展开。同时,在教学中还应穿插不同内控规范的联系和比较,从而引导学生从要义上掌握并分别正确运用。

2. 案例分析探讨和内控模拟设计训练。全员全程参与为奠定良好内控教学成效所必需的坚实模拟训练基础,应该在案例分析讨论、内控模拟设计环节中实行全员全程参与的原则和要求,并将学生独立分析与教师指导有机结合。

在准备环节,案例收集和甄别是全员全程参与模拟训练的起点。这一阶段,非常适宜将培养学生的兴趣与发

挥其探索创新精神相结合。首先,收集案例需注重时效性和代表性。教师可以在操作层面对内控作业小组进行有益的探索性指导,例如指导他们通过财政部会计司官网的“经验交流”栏目收集、挖掘各地企业和行政事业单位推进内控规范实施的典型案例和成功经验。其次,案例甄别论证中,需阐明案例应具备的基本要素,包括“内控背景”、“暴露的内控问题(或值得借鉴的内控经验)”、“涉及的内控原理和方法”、“可能改进的方向”四个方面,并以“案例可行性报告”形式提交教师审阅,由此保障案例的价值,还可以为教材和习题库的建设提供原始素材。

在案例探讨和内控模拟设计的具体实践中,明确分工与协作是全员全程参与的有效实现方式。课下案例探讨任务,一般提前一周布置,每个小组要在课下安排不少于2小时的专题探讨,并在下次课前提交记录了小组各成员发言和总结的案例分析报告。内控模拟设计中,企业类和行政事业单位类的内控模拟设计任务须分别完成,具体实施时一般应包括总体实施计划、成员分工与进展记录、模拟对象资料的挖掘和整理、对模拟主体现有内控的评价、基于关键风险管控改进的模拟设计(含原理、方法和风险流程图)等部分,并以完整的模拟设计报告形式提交。

在案例探讨和内控模拟设计的指导中,教师扮演着全程指挥官的关键角色。案例探讨指导重在与理论铺垫相呼应,并逐层深入。首先,案例选取应与理论教学主线相一致,着重运用“风险导向思维”针对关键风险点设计问题并展开探讨;其次,在案例的深入解读中,引导学生识别影响内控运行效率效果的“制度因素”和“非制度因素”,前者取决于内控制度设计,后者主要受案例具体情景、当事人背景特征等方面影响,从而帮助学生进一步深化对内控原理和应用差异的正确认知。

相比之下,内控模拟设计是案例探讨的“进阶训练”,教师的指导应贯穿始终。第一,教师在解读模拟设计要求时,宜先分享以前的优秀成果作为示范。第二,在模拟设计开始前,先对学生搜集的内控模拟案例资料进行把关点评,给予更具体的设计要领指导,并鼓励学生在设计过程中积极与教师交流。第三,遴选有创新、实用简练的设计进行演示和点评,通过创新思维的设计分享拓展学生的内控思维和内控视野。第四,成绩评定和精神表扬的双重激励应覆盖全过程,以保障指导与训练从始至终的激励相容。

(四)课程考评中的激励推动

对课程内容赋予与其教学权重相当的考评权重,是辅助教学取得良好成效的重要激励和促进机制。我们认为,根据内控课程“双维教学”的内容安排和教学设计,将课堂考勤及案例探讨表现、内控模拟设计、期末考试的重重分配为考核权重的20%、30%和50%。这样既能体现课程特点,也能较好地实现教学中的激励效应。具体而言,占

卓越会计师素能结构及培养路径

张伟, 王新红, 王媛

(西安科技大学管理学院, 西安 710054)

【摘要】 为了适应经济社会发展对会计人才复合化、高端化的需求,本文构建了卓越会计师的内涵,并从卓越会计师素能维度论述了卓越会计师的构成内容和培养标准,在此基础上,从课程体系优化、扎实推进理论教学、建立多元化实训教学体系等六个方面提出了优化卓越会计师培养的路径。

【关键词】 卓越会计师; 素能结构; 培养路径

一、引言

2010年,我国启动了“卓越工程师教育培养计划”,旨在培养造就一大批创新能力强、适应经济社会发展需要的高质量各类型工程技术人才,为国家走新型工业化发展道路、建设创新型国家和人才强国战略服务。考虑会计学也是一门应用性非常强的学科,其人才培养模式与工程类人才培养具有一些共同的特点,因此可以借鉴“卓越工程师”人才培养模式,构建“卓越会计师”现代高端会计人才培养模式,以适应社会对会计人才需求结构的变化,满足经济社会发展对高端会计人才的需求。

30%权重的内控模拟设计中企业类和行政事业单位类模拟设计应同等重要,根据其设计报告的模拟对象选取、关键风险点识别、原有内控体系评价、拟设计的新内控体系、小组成员的分工协作等要素进行设计评分;对占到考核权重50%的期末考试,其中25%应考察内部控制基本原理和方法,55%考察企业内部控制的设计和评价,20%考察行政事业单位内部控制的设计和评价,从而与教学目标、教学内容安排相匹配和呼应,较为合理。

四、未来展望

两大内控规范的全面推行确立了实务工作中“全组织全员全过程”的管理特质:上至单位负责人,下至如企业销售人员、行政单位的登记管理人员等基层员工,无一不在内控规范要求之中,又无一不是内控防范风险的实施主体。《内部控制》课程“双维教学”的理论和实践意义已大大超出会计类专业的范畴,其对经济管理类其他专业知识结构体系的完善也大有裨益。

在《企业内部控制基本规范》和《行政事业单位内部控制规范(试行)》较好与本科教学融合的基础上,具备条件的院校可以探索将《内部控制》课程纳入经济管理类其他专业的选修课程体系中:管理类专业如工商管理、物流

管理、行政管理等等,经济类专业如金融学、财政学等等,从而在培养“宽口径、应用型”本科人才的道路上进行有益探索。

目前,卓越会计师人才培养模式已成为我国会计教学改革的一项重要课题,教育界围绕培养方案、课程体系设置、实践教学等相关问题开展了研究,但已有文献对卓越会计师的内涵、素质与能力(以下简称“素能”)维度、培养标准以及培养路径等关键问题还没有深入研究。为此,本文拟在讨论卓越会计师人才素能结构的基础上,提出卓越会计师人才的内涵,设计培养卓越会计师人才的路径,为相关教学改革实践提供参考。

二、卓越会计师的素能结构

卓越会计师的培养目标虽然已得到教育界的认同,

主要参考文献

史晓芬.完善我国内部控制体系的思考[J].财会通讯,2001(7).

刘玉廷.《内部会计控制规范》:新形势下加强单位内部会计监督的里程碑[J].会计研究,2001(9).

潘秀丽.对内部控制若干问题的研究[J].会计研究,2011(6).

田祥宇,王鹏,唐大鹏.我国行政事业单位内部控制制度特征研究[J].会计研究,2013(9).

【基金项目】 广西教育厅科研项目“职业判断在企业内部控制建设中的应用研究”(201106LX481);广西高等教育教学改革工程2012年度项目:基于“服务国家特殊需求人才培养项目”的会计硕士研究生教育模式探索——以广西财经学院为例(2012JGA205);广西学位与研究生教改专项研究项目“广西MPAcc培养模式和质量保障体系研究”(项目编号:JGY2013058)、“MPAcc课程体系及考评方式优化研究”(项目编号:JGY2014128)