

# 《审计学》课程实践模拟教学之探索

潘立新(博士) 于颖(教授)

(北京航空航天大学经管学院 北京 100191)

**【摘要】** 本文构建了《审计学》课程实践模拟教学改革的框架,具体阐述了教学案例、学生讨论案例、内部控制测试流程和工作底稿模拟、实质性程序流程和工作底稿模拟以及审计个案情景模拟五个层次的实践模拟教学内容和实施过程。

**【关键词】** 审计学 实践模拟教学 职业判断

## 一、《审计学》课程实践模拟教学的意义

《审计学》课程是会计学科的主干专业课程,也被列为其他商科学生的重要专业选修课。这门课程教学中存在的困难主要表现在以下方面:一是内容比较宽泛、关联性强,课程内容涵盖了财务会计、财务分析、成本会计、税法等多门课程的知识,在教学中需要综合运用多种知识进行诠释;二是概念比较难懂;三是对课程内容的深入领会比较依赖实践操作,各种审计程序和各业务循环中审计流程的教学,如果仅仅依靠课堂讲授,很容易出现枯燥乏味、实务教学可操作性差、教学脱离实际的问题。

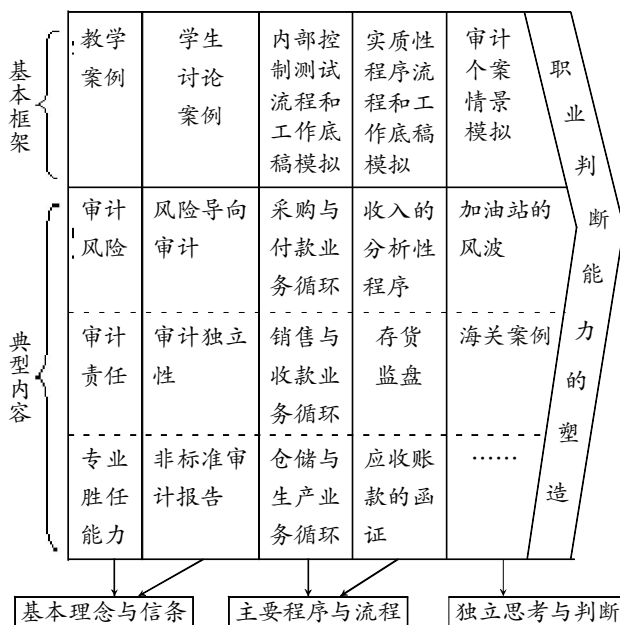
如何引导学生透彻地理解基本审计概念、培养学生独立分析问题和解决问题的能力,已经成为每一位讲授《审计学》课程的教师所面临的挑战。为此很多教师尝试将案例教学、模拟实习等引入审计课堂,并取得了一些成果。我们在《审计学》课程教学实践和教学研究中也进行了一系列的摸索和尝试,构建了促使学生“掌握理论、熟知流程、独立判断”的实践模拟教学体系,并付诸实践,效果较好。

## 二、《审计学》课程实践模拟教学的框架和具体内容

我们认为,实践模拟教学的目标应该定位于:一是帮助学生理解审计的基本概念、基本理论,以形成指导今后实践工作的理念和信条;二是帮助学生了解审计业务的基本程序,并掌握重要审计流程;三是帮助学生学会运用各种审计技术和方法,熟知和掌握实现各类审计目的的审计手段;四是培养学生的独立思考能力与分析判断能力,为获取职业判断能力奠定基础。

在上述目标的指导下,我们将《审计学》课程实践模拟教学体系设定为五个层次,具体如右图所示。

**1. 第一个层次——教学案例的运用。**我国独立审计的基础比较薄弱,审计理论和实务操作方法多引自西方发达国家,由于对西方审计的生疏和文字翻译水平的限制,现行教材中存在基本概念表达不够准确、解释不够充分的问题,如重要性、审计风险、审计程序等重要概念的表述。如果教师对这些审计概念照搬书本或者审计准则上的解释,往往会造成学生理解上的困难。



《审计学》课程实践模拟教学框架图

针对这个问题,我们在教学中建立了经典教学案例库,从中外著名审计事件中挑选一些事件作为教学案例,用以解释重要的审计概念。这些重要的审计概念涉及职业道德、专业胜任能力、审计失败、审计责任、内部控制和审计合谋等。在案例的选择上,我们在选用西方经典审计案例的同时更侧重本土案例的选用,以我国资本市场上的审计事件来引导学生进行案例讨论,加深他们对相关理论的理解。具体做法如下:在解释一个新的审计概念或者讲解新的审计理论之前,教师先确立一个案例主题,介绍一两个审计事件的案情,再提出几个问题引发学生的讨论,最后由教师总结案例的启示,并正式引出并解释相关的审计概念和理论。这样教师不仅生动地阐释了审计概念和理论,并且将这一概念和理论的相关知识引出,让学生去自主思考。

**2. 第二个层次——学生讨论案例。**在教学中,我们非常关注学生对重要审计问题的透彻理解,因此安排了学生讨论案例的环节。学生讨论案例的主题是现代审计中非常重要的

但教材中阐述不够深入的问题。我们选择主题时重点考虑了我国审计模式的重大改革和审计市场的突出问题,如风险导向审计的必要性、审计独立性和非标准审计报告等。

我们将学生讨论案例的教学目的定位于引导学生对审计深层次问题的理解和激发学生的学习兴趣上。首先教师将案例资料发给学生,或者仅仅提出讨论要求学生课后自行搜集资料。课堂讨论时教师仅介绍主题、基本观念及分析信息的方法,将思考问题、表达意见的事项交给学生。鼓励学生从多个视角发现问题和思考问题,并要求学生完成书面报告和锻炼口头表达能力,在激发学生研究兴趣的同时,锻炼学生表达意见和说服他人的能力。

**3. 第三个层次——内部控制测试流程和工作底稿模拟。**内部控制测试指的是为确定内部控制运行的有效性而进一步实施的审计程序。即使在风险导向审计中,内部控制测试仍然是实现审计目标的关键审计步骤。但是绝大多数教材只是停留在用文字介绍什么是内部控制、内部控制的目标和要素,并概括描述整体层面和业务流程层面内部控制测试的重点等方面。如果教师仅仅依靠课堂讲述来介绍内部控制测试的方法,往往会既耗时间又使学生不得要领。我们结合近年研究的北京注册会计师协会“内部控制测试”课题的成果,设计了包括内部控制测试流程和工作底稿的实践模拟材料。

相关材料包括整体层面的内部控制测试和业务流程层面的内部控制测试两个部分。每一部分又包括流程介绍、工作底稿示例和工作底稿模拟三个部分。例如,在业务流程层面的内部控制测试的“流程介绍”中,我们用文字和图表告知学生,各业务循环的内部控制测试的程序分为以下几个步骤:①调查该业务循环内部控制的基本情况;②绘制该业务循环的流程图;③利用穿行测试验证对内部控制的了解;④通过风险控制矩阵确定该循环的关键控制点;⑤对该循环进行内部控制测试;⑥初步评价该循环内部控制的有效性。在“工作底稿示例”中,我们演示了三个最主要的业务循环——采购与付款、销售与收款、仓储与生产的内部控制测试工作底稿,包括调查表、流程图、穿行测试底稿、控制风险矩阵底稿、测试程序表、内部控制测试表、业务循环内部控制测试结论表等。在“工作底稿模拟”中,我们设计了一些未完成的内部控制测试工作底稿,并提供了相关线索,让学生自己完成。

**4. 第四个层次——实质性程序流程和工作底稿模拟。**实质性程序包括对各类交易、账户余额、列报的细节测试以及实质性分析程序。在风险导向审计中,无论评估的重大错报风险结果如何,审计人员都应当针对所有重大的交易及其账户余额与列报情况实施实质性程序,因而,掌握实质性程序是非常重要的。

为了弥补课堂讲授的不足,我们选择了重要的实质性程序作为实践模拟的对象。具体包括收入的分析性程序、存货监盘和应收账款的函证。分析性程序是风险导向审计中最为重要的审计方法,我们先介绍了分析性程序的一般流程,再以收入为例,列示了分析性程序使用的过程和工作底稿示例,然后提供一定的资料要求学生使用分析性程序并填列审计工作底

稿。在所有的细节测试中,存货监盘及应收账款函证是最典型也是最为复杂的实质性程序,我们也按照流程介绍、工作底稿示例和工作底稿模拟三个步骤进行实践模拟,使学生全面和深入理解这两种审计程序。

**5. 第五个层次——审计个案情景模拟。**风险导向审计是一个审计人员大量运用职业判断,识别和评估审计风险、控制审计风险的过程。在教学中我们反复强调这种类型审计的特点,除此之外,为了使学生形象地感知风险导向审计的过程,我们设计了审计个案情景模拟环节。这一环节具有以下特点:①所有的案例均来自教师对注册会计师执业实践的采风,这使本环节的情景模拟相对其他环节更加生动、真实和有趣;②审计过程具有很大的不确定性,审计人员实施的风险评估程序和职业判断环环相扣,贯穿在审计过程的每一个步骤中;③审计结论和事实真相往往与审计人员最初的预期相反,审计风险隐含在整个审计过程之中。

我们将这部分实践模拟安排在课堂教学的后半部分,在教学中我们让学生模拟审计人员,教师则展示审计线索和审计证据,让学生自主判断,最后对照注册会计师的判断,使学生了解分析能力和判断能力在审计中的重要性。

例如,在“加油站的风波”审计个案情景模拟中,我们首先请学生以审计人员的身份列示加油站存货清查的过程并提出存货盘盈的解决方案。然后介绍了实际工作中注册会计师对特殊存货——油品实施监盘的过程,提示学生关注存货监盘的计划和抽查方法。存货监盘的结果是加油站库存油品盘盈数量超常,加油站针对这一结果给出了貌似合理的解释,我们询问学生能不能接受这样的解释并将存货内部控制界定为可接受的低风险,然后详细展示了注册会计师通过对加油站相关技术参数的了解并结合分析性程序,对油品盘盈做出的审计判断,以及由此而计划的内部控制测试、对内部控制测试路线的安排和最后发现的加油站内部控制的重大缺陷。在这一过程中,学生亲身体会了风险导向审计的含义,以及职业判断和职业怀疑精神的重要性。

### 三、小结

我们将《审计学》课程实践模拟教学应用于会计学专业本科生必修课教学以及国际金融专业本科选修课教学中,历时三年。虽然时间不长,但是取得的效果还是显著的:学生听课出勤率大幅度提高;课堂气氛活跃,学生参与讨论、上交报告的主动性大大增强;课程考核的成绩大幅度上升。

在实施《审计学》课程实践模拟教学过程中我们还需要解决两个问题:一是由于我国实行风险导向审计的时间不长,审计实践积累不足,关于风险评估过程的审计案例比较少,因而完善实践模拟教学的重点之一是继续搜集相关审计个案并完善教学资料;二是《审计学》课程的课堂教学学时有限,如何合理地分配理论教学与实践教学的课时,也是我们需要解决的重要问题之一。

### 主要参考文献

余玉苗.审计学案例教学法、实践教学法及其组合.财会月刊(综合),2007;10