

高校审计实验室建设的难点及构想



湖南财经高等专科学校 李铁群

【摘要】 审计实验教学是审计教学体系的重要组成部分,是审计理论教学的延伸和补充。它对于高校加强专业学科建设、提高学生的实际动手操作能力、培养应用型高级专门人才起着关键性作用。为此,加强审计实验室建设以及相关教学方法体系和内容的研究,满足会计师事务所对于后备人力资源的需求是非常必要的。

【关键词】 审计实验 建设难点 设计构想

审计实验教学是审计教学体系的重要组成部分,是审计理论教学的延伸和补充。它对于高校培养应用型高级专门人才、提高学生的实际动手操作能力起着关键性的作用。然而,目前我国高校尚未真正建立一流的审计模拟实验室,一部分高校将现有会计、电算会计实验室称之为会计、审计综合模拟实验室(中心),但真正能够给供注册会计师专业毕业生实际运作、进行模拟的实验室极少。笔者认为,其原因主要是一些审计实验教学的难点问题尚未找到解决方案。为此,加强审计实验室建设以及相关的教学方法体系和内容的研究,使注册会计师专业毕业生能够尽快地走向社会、适应社会,满足会计师事务所对于后备人力资源的需求非常必要,本文就目前我国高校审计实验室建设的难点和实验教学的构建思路展开研究。

一、目前高校审计实验室建设的难点

审计实验教学的目的就是要培养学生对注册会计师现场审计的感性认识,使他们巩固、加深对审计理论知识的学习。因此,审计实验教学的要求就是让学生在仿真环境下实施审计程序,在实验中学会查找“问题”。要达到以上目的,关键是要突破以下一些难点问题:

1. 审计实验的仿真性要求具有在大跨度时间内的经济业务,使得实验资料的收集难度大。审计实验不同于会计模拟实验,会计模拟实验中只需要将一个企业具有典型性的经济业务浓缩在一个月內,让学生完成从原始凭证的收集整理到记账凭证的填制,再到各种明细分类账、总账的登记直至会计报表的最后输出。审计则是对企业一段时间内发生的经济业务进行的一种高层次的监督,如我国年度会计报表审计制度,监督的时间跨度在一年或一年以上,这种特征决定了审计实验资料准备的时间跨度大,而且审查的资料除了正常的凭证、账簿和报表资料外,还应该包括其他与经济业务相关的资料。从这个方面来说,审计实验资料的准备就是一个难点。而且要想取得一个单位一年以上的全部会计资料还涉及到商业秘密的问题,企业一般不大愿意提供全部的会计资料。

2. 会计舞弊与审计博弈行为的手段和方法不断推陈出新,典型性案例资料要适时更新调整。实际工作中,审计风险在

某种程度上说是由于会计舞弊行为具有一定的隐蔽性使得注册会计师通过实质性测试程序难以发现所造成的。一个企业的会计人员要进行利润操纵,肯定要进行精心准备、仔细伪装。另外,实验中即便是取得了一个企业一年内的全部会计资料,它们反映的也只是一个单位一年内的的问题,而利润操纵的手段和方法经常处于变化中,其他年度或其他单位舞弊的手段和方法肯定不可能完全一致。譬如,随着会计准则的修改完善,原来可以通过债务重组、资产剥离和关联方交易操纵利润的方式又可能被新的利用资产减值准备等操纵利润的方式所取代。因而,要使审计实验资料不致落伍,典型性审计案例资料要根据实际工作中所暴露出的问题经常进行调整修正,审计实验资料的取得成本势必增加。

3. 审计实验资料的同一性难以充分调动学生的积极性。如果教师把最近几年具有典型性的财务会计舞弊行为的案例资料编进审计模拟实验教材,一旦用它到其他班级的学生进行模拟实验的时候,一些学习不是很认真的学生就有可能跑到已经实习过的班级的学生那里问答案,这样实验资料中所涉及到的财务会计问题就明摆在那里了,因而很多学生也就会失去查找问题的积极性,导致实验结果不理想。

4. 一些重要的审计程序难以实施,审计证据的可信度差。在审计实验室中,能够让学生通过实务来学习和了解的只有检查法、勾稽核对法、计算法和分析性复核方法,而一些重要的审计程序,如观察、查询、询问、函证、监盘等方法却得不到实施,而这些方法的运用在审计实务中是至关重要的,因为它们在实际中是证实某项资产或经济业务是否存在或发生的关键性证据,一旦这些重要审计程序在实务中遗漏了,则很可能导致审计风险的产生,注册会计师则要为此承担重大过失责任。

二、审计实验室建设的构想

1. 审计实验室建设应该树立的观念。很多同志认为,审计实验室的建立就是让学生学会如何查错纠弊,实际上,这种认识误区的根源是由于不了解现代财务会计报表审计的特点所造成的。现代审计是建立在内部控制、审计风险调查了解和测试的基础上所进行的“制度基础审计”和“风险导向审计”。注册会计师在进行审计的过程中,必须遵循独立审计准则的要

求,充分实施必要的审计程序。因此,审计“查错揭弊”不应该是现代审计的主要目的,而是注册会计师在执行审计程序的过程中必须充分关注的事项。这一观念贯彻到审计实验教学中,就是要让学生学会如何实施必要的审计程序,收集必要的审计证据资料,而不是专门为查找问题而审计。

2. 审计实验对象实习的内容。学生通过审计模拟实训应学习一些什么? 笔者的建议是高校审计实验室应让学生熟悉、了解作为项目经理和执业注册会计师应掌握的一些基本的审计程序和方法。具体应设置上述两种岗位性质的工作:

(1) 审计项目经理岗位的工作内容和程序。在项目经理的工作岗位上,学生首先通过模拟实训了解审计业务的承接、审计业务约定书的签署、审计风险的评估方法;其次是编制具体审计项目工作计划,通过运用分析性复核程序对模拟对象会计报表进行资产负债表和利润表的趋势分析,计算模拟对象会计报表层次的重要性水平,并分配至账户和交易层次;再次是按照业务循环方式组织和领导一个审计实验小组进行符合性测试和实质性测试,同时要能解决本实验小组中的一些重大疑难问题;最后要对审计实验小组其他成员的审计工作底稿进行经常性复核,对审计差错要进行汇总分析,根据重要性水平决定出具何种类型的审计报告并负责撰写审计报告和审计工作总结。

(2) 注册会计师和业务助理人员的工作内容和程序。在注册会计师工作岗位上,审计实验小组成员应该熟悉了解审计工作底稿的填制方法和填制内容、审计工作底稿的标识方法。学习了解销售与收款循环、购货与付款循环、生产循环、筹资与投资业务循环、货币资金与特殊项目的审计工作,对所存在的问题提交审计小组讨论。通过对上述审计循环的学习,让学生掌握审计证据的收集方法,如检查法、计算和分析性复核方法、调节法。对于存货项目的监盘则要求学生拟定详细的监盘计划;对函证法主要让学生了解函证对象的选取、函证书的寄发和回收方法、应收账款回函的汇总分析方法、银行存款函证书的勾稽核对方法、试算平衡表的编制方法等等。

3. 审计模拟实验资料的解决方案。审计实验室建设中应该准备哪些资料,准备多少? 这是审计实验室建设的关键。笔者认为,除了要准备企业的各种凭证、账簿和报表资料外,对于一些重要的合同、协议、章程、股东大会的会议记录、利润分配方案的决议、投资方案和论证报告、银行借款协议、对账单等都在资料准备之列。具体有以下几方面:

(1) 印制各种审计工作底稿。具体包括综合类审计工作底稿、管理类审计工作底稿、符合性测试工作底稿、实质性测试工作底稿、重要事项类审计工作底稿、备查类审计工作底稿。

(2) 复制一个中型企业单位一年内的绝大部分经济业务的活动资料并进行相应的技术处理,对于其中相同的经济业务可做部分删节。在经济业务中由教师负责设计不同类型、不同方法操纵利润的方案,并进行相应的会计处理,完成在不同方案下的会计报表(具体可参照《审计实验室1》、《审计实验室2》、《审计实验室3》,李晓慧主编)。但是不能过于集中在少数几个月,它可以根据实际工作中可能出现问题的时间

特征、金额特征、业务特征进行编制,将其穿插进各个不同月份经济业务事项中。在设计出的各组方案中可以将“问题”改变时间顺序、改变金额单位、改变利润的操纵方式,重新编制出几套不同的账簿和会计报表,发生“问题”的经济业务和金额单位不能具有明显的特征,以避免学生很容易地发现问题,争取达到较好的实验效果。

(3) 对于模拟对象所拥有的资产或控制的经济资源可以采用不同的证据资料代替。如固定资产可以印制各种保险单、所有权证书、资产预算表、资产验收和竣工决算书、不同资产的购置发票、资产购置环节的完税凭证等存放在档案室内,这样可以让学生在进行具体资产项目审计的过程中,了解在不能进行实物监盘和实施观察程序时,同样可以通过替代审计程序来证实各种实物资产是否存在。

(4) 设置一个中心档案库,里面应该包含一个企业单位各个月份附原始凭证的记账凭证即日记账、明细分类账、总账和各个月份的会计报表,而且不同情况下的会计资料应该分别存放。此外,企业的章程、协议、合同书、资产评估、验资证书和投资业务发生时的各种批文、论证材料、借款合同、每隔十天左右的银行对账单等资料也应包含在内。资料不一定全部都与会计业务内容相符,可以挑选一部分的资料进行相应的处理,让其“不真实”,让学生在实习过程中运用专业判断来进行判别。同时,中心档案库应当负责接受审计小组成员对应收账款、应付账款、银行存款、存放于银行或保管公司的股票、债券的函证回函,可以针对不同实验批次出具不同的回函结果。

总之,实验资料还应适时进行更新,教师可以每隔一年对部分案例资料进行调整修正,以保证审计实验资料的时效性。

4. 审计实验室硬件条件。审计实验室除了满足上述软件条件外,在硬件设施上,可以在实验场地允许情况下将其设计成现代化办公条件下的卡座形式或圆桌形式,在实验室中应配备电脑、打印机、复印机、一体化速印机、投影仪、视频展视仪等。审计小组可以把6个人划分为一个小组,每个小组选定一个“项目负责人”,其他成员为“执业注册会计师”,独立完成各项审计程序。同时为了配合审计实验的进行,应在每批次实习时给中心档案库准备几名固定的专业骨干,让他们充当模拟对象“财务部”的职责,统一调配中心档案库的资料。

审计实验室提供了一个高度仿真情况下的解决方案,因此,审计实验室应具备一定的研究功能,建成后可供相关专业的人员进行相关性研究,这对于提高我国注册会计师后续执业队伍的执业水平,研究实务中出现问题后的快速解决方案是一种非常有意义的尝试。

主要参考文献

- ① 李爽. 对风险导向审计若干问题的研究. 审计实验室3——风险审计的技术和方法. 北京: 经济科学出版社, 2003
- ② 石爱中, 胡继荣. 审计目标的历史演变. 审计研究. 北京: 经济科学出版社, 2002: 86~91
- ③ 石人瑾, 吕秋萍. 年度会计报表审计实务: 工作底稿编制. 上海: 上海财经大学出版社, 1998