

现代风险导向审计实验教学

现状与效果提升路径

张薇(博士)

(湖南财政经济学院 长沙 410205)

【摘要】随着审计模式从传统风险导向审计向现代风险导向审计转变,如何让学生在审计实验中形成风险意识,并合理地评估与应对审计风险,培养其应有的职业素养,成为当前审计实验教学面临的主要挑战。本文认为,要提高现代风险导向审计实验效果,必须从审计实验的设计和实验组织、教学方法的转变入手,通过完善实验流程的设计,将质量控制和职业道德引入实验设计,科学、合理分配实验工作量,转变实验教学方法来实现。

【关键词】现代风险导向 审计实验 风险评估与应对

一、现代风险导向审计实验教学面临的主要挑战

我国于2007年开始实施新审计准则后,审计模式由传统风险导向审计转变为与国际趋同的现代风险导向审计,这一转变的核心在于现代风险导向审计要求“风险评估与应对”贯穿审计全过程,虽然其各高等院校在理论教学上能够较快地跟进审计准则的相关要求,但我们对湖南省高等院校160名参加过审计实验的注册会计师专业学生的调查结果显示,审计实验中最突出的问题在于学生对于“风险”并不完全理解,由此导致无法充分进行风险评估与应对。

根据现有审计实验设计的特点,我们的调查分别针对审计计划、实施和报告三个阶段,仅8.11%的学生在实验的计划阶段高度关注了审计风险,70.27%只予以一般关注,21.62%完全不关注审计风险,审计实施阶段这一比例分别为32.43%、47.3%、20.27%。在实施阶段,有17.57%的学生对注意到的审计风险采取了针对性的应对措施,24.32%对风险未采取任何应对措施。在审计报告阶段,32.43%的学生在出具审计意见时关注了审计风险,并反映于审计意见中,47.3%关注了但并未反映于审计意见中,20.27%完全未关注审计风险。可见,审计实验还很难深入现代风险导向审计的内核,实现实质上的转型。多数学生对于现代风险导向的基本理论未能正确理解,普遍存在将审计视同为“只是实施审计程序”的错误观念,甚至狭隘地将其理解为“查账”而已。如何让学生在实验中形成风险意识,以合理地进行风险评估,培养其应有的职业素养,是当前审计实验教学面临的主要挑战。这一挑战的破解有待于厘清审计实验设计与实验组织中存在的问题,以便有的放矢地完善实验设计,正确有效地组织实验工作,从而切实提升实验教学效果。

二、现代风险导向审计实验设计存在的问题

现代风险导向审计实验在设计上主要存在以下四类问题:

1. 现代风险导向审计实验与审计理论教学内容难以做

到“无缝对接”。现代风险导向审计模式对审计风险的评估与应对有具体的要求,需要对实验案例中所涉及的客户的背景资料有翔实了解。而客户的背景资料涉及到行业背景、经营战略、风险管理、筹资与投资、内部控制、公司组织结构设计等多项内容,现有各审计实验教材鲜有较为全面、系统的客户背景资料。背景资料的欠缺将难以满足现代风险导向审计实验中实验者对风险评估和风险应对的相关技术的学习和掌握的要求。

2. 现代风险导向审计实验难以走出流于审计程序的传统弊病。受制于传统风险导向模式的惯性思维和客户背景资料的有限、指导教材的欠缺,由此将导致实验流程的过度程序化,实验中对被审计风险的评估往往流于形式,学生无法接触实质性的风险评估与应对技术。

此外,审计流程往往被人为设计为计划、实施和终结三个阶段,而现代风险导向审计理论则认为,审计计划、审计风险的评估与应对都应当是贯穿于整个审计过程的,由此,将审计过程“三分”将使学生无法将审计过程作为一个连续的过程来理解,也易于使实验程序化。

3. 注册会计师职业道德是现代风险导向审计的一个重要内容,但实验内容在设计时即很少涉及职业道德因素。2009年10月14日由中国注册会计师协会颁布并将于2010年实施的《中国注册会计师职业道德守则》和《中国注册会计师协会非执业会员职业道德守则》对注册会计师职业道德做了详细的规定。随着法律环境的完善,2006年以来,新的《公司法》、《证券法》以及《刑法修正案》、《注册会计师法》均对注册会计师的法律责任有所强化。2007年最高人民法院的《最高人民法院关于审理涉及会计师事务所审计业务活动中民事侵权赔偿案件的若干规定法释[2007]12号》公布后,更是细化了注册会计师民事赔偿的责任。这些客观上均要求在实验中就应重视良好职业道德意识和法律意识的形成,但现有的审计实验内容很少涉及现有准则所要求的职业因素。

4. 审计质量控制作为风险控制的重要手段未能体现在

审计实验中。现有的审计实验更多关注审计过程,实验中很少涉及质量控制内容的设计。即便有,也往往只是要求项目经理或部门经理的签字,以示复核,对于初学的学生而言,缺乏有效的监督设计。

三、现代风险导向审计实验组织过程存在的问题

现代风险导向审计实验在教学组织过程中存在的问题主要体现在以下三个方面:

1. 在实验中的交流与沟通上,学生与指导老师的纵向交流较为欠缺。我们对项目组成员解决问题的途径的调查显示,有63.64%的学生通过同一项目组成员帮助解决实验中遇到的疑问,只有19.48%的学生通过指导老师寻求帮助以解决问题,其主要原因在于实验课的师生比往往过低(在我们的调查中这一比例为60:1),指导老师负荷很重,很难满足此类实验强度大、指导密度高的实验需求。

项目组内学生的横向交流与讨论也不充分,调查显示,仅43.24%的学生在实验中经常组织项目组讨论,47.3%只是偶尔,另9.46%的学生很少参与讨论与交流。项目组讨论是审计质量控制的重要手段,由此可见现有审计实验在组织上,并未充分引导学生进行讨论与交流。

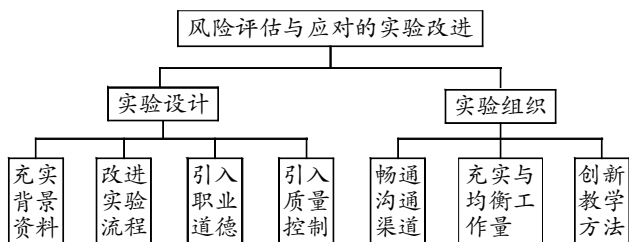
2. 在教学方法上,教师对于“现代风险导向”理念的引导不足。调查发现超过1/5的学生对于各个阶段的风险均不予以关注,在实施审计程序时,有近1/4的学生对关注到的审计风险没采取相应的应对措施,其主要的原在于实验中指导老师更侧重于审计电子工作底稿的编制而不是审计基本理念的传授。

3. 在实验工作量的分配上,存在分配不均和总量不饱和和共存的现象。被调查者中,担任部门经理、项目经理、注册会计师的比例分别为12.16%、20.27%、67.58%,部门经理、项目经理、注册会计师中分别有88.89%、40%、52%的学生愿意承担更多的工作;其他均认为工作量基本饱和。

这说明三类角色中,部门经理的工作量最小,注册会计师次之,项目经理的工作量最大,工作量分配存在较大不均,而仍有较大比例的实验者愿意承担更多的工作,说明工作量普遍不饱和现象严重。

四、现代风险导向审计实验效果提升的路径

如下图所示,现代风险导向审计实验效果的提升必须抓住审计风险的评估与应对这一关键,从实验设计和实验组织两个方面入手。



现代风险导向审计实验效果的提升路径

1. 在现代风险导向审计实验的设计上,应做到:

(1) 通过审计客户背景的设计为实验实现理论与实务的

“无缝对接”提供可行性,与风险评估准则对应,审计客户背景资料的设计可从行业背景、经营战略、风险管理、筹资与投资、内部控制、公司组织结构六个方面进行,在调查问卷设计上也可从这六个方面来设计拟调查的问题。

(2) 通过实验流程的整合设计使实验不再流于审计程序的形式。前一问题的解决对于风险评估与应对不流于形式将起到重要作用,但同时实验流程的整合设计也是必要的途径,整合设计的审计流程不再人为“三分”审计流程,而是将整个审计过程视为“风险与应对”的环环相扣的一个连续体,如审计计划并不是指只在专门的审计计划阶段需要考虑,而是在整个审计过程要不断根据审计所发现的新情况、新证据进行计划的调整,对风险进行修正,对相应的程序加以完善。

(3) 通过引入职业道德因素的考虑,增强学生的职业道德和法律意识。职业道德因素可纳入实验内容的设计,如在接受客户实验中,可增加对自身独立性、胜任能力等道德因素的背景资料,从而让实验者自己去决策业务承接与具体分工,加深其对职业道德的感性认识。在实验开始前,也可向实验者强调法律责任,并要求其加强实验过程的风险防控。

(4) 通过引入质量控制内容设计,培养学生重质量意识。对于质量控制,实验中可引入质量控制制度,如项目组内部复核制度、独立的质量控制复核制度,通过复核制度以及对项目组讨论具体项目与规程的设计,使实验者体会质量控制的流程,掌握质量控制的相关技术。

2. 从实验的组织与教学上,应从以下三个方面入手进行改善: ①应通过提高师生比来为学生提供更多与指导老师沟通的机会,也可通过网络通讯工具为学生提供更多沟通的渠道,而不局限于现场有限的沟通。可指派协调能力较强的学生担任项目经理,组织项目组讨论,使组内学生加强横向交流与沟通。②工作量的分配应通过科学合理的实验设计来实验均衡,同时充实实验的背景资料,以提高实验的仿真性,为学生提供的方法训练基础资料,从而解决工作量总体不饱和的现象。③在教学方法上,指导老师可以加强对“现代风险导向”理念的强调与引导。审计实验教学旨在巩固审计理论教学的成果和增强学生的感性认识,在教学中,可运用案例教学法、启发式教学法来引导学生,而不是只停留在“填鸭式”的程序讲解中。实验内容本身就是一个大型的案例,指导老师对这一案例的深入分析和步步为营的引导,将有利于提高学生的兴趣,对每一环节的“风险”的提示和相关小案例的展示与分析,将有利于学生建立“风险”概念。

【注】本文为“现代风险导向审计实验教学创新研究”(编号:湘教通[2010]243号)课题的阶段性成果。

主要参考文献

1. 秦荣生. 中国注册会计师执业准则的特点及其对实务的影响. 当代财经, 2006; 11
2. 中国注册会计师协会. 审计(2010年度注册会计师全国统一考试辅导教材). 北京: 经济科学出版社, 2010
3. 顾正娣, 李晓东. 审计模拟实验教学探讨. 财会月刊(综合); 2008, 6