

# 《审计学》课程属性及特色分析

商思争

(淮海工学院商学院 江苏连云港 222001)

**【摘要】** 本文从《审计学》教与学的困境入手,引出了审计学、审计准则属性和特色问题,归纳分析了审计过程、审计程序、审计人员三个方面内容的特色,得出了审计学是行为科学在审计工作中的应用、审计学是审计行为科学、审计学科的逻辑是行为逻辑、审计准则是审计行为规则的结论,并从“审计是一种实践活动”角度证明了这个结论的必然性,最后提出了改进审计教学的建议。

**【关键词】** 注册会计师 审计学 审计准则 行为科学

《审计学》是系统掌握财会专业知识必学的一门课,也是现代市场经济下从事经济管理活动的人士必须了解的一门知识。但是,初学者尤其是在校生普遍反映《审计学》不好学,内容多、抽象、枯燥、乏味,既不生动形象又缺乏严密的逻辑。同时,教师也反映《审计学》课程不好教。由于注册会计师审计是比较科学、理论上比较完善的一种审计,而注册会计师审计课程的理论和方法体系都来自于注册会计师执业准则,因此,对《审计学》特色的理解和探讨与对注册会计师执业准则的特色和属性的探讨紧密相连。

本文从审计教学实践视角出发,以2007年1月1日开始执行的48项《中国注册会计师执业准则》为蓝本探讨了《审计学》和审计准则的特色和属性,以促进审计理论研究、审计教学和审计工作的顺利开展。

家分享他们的宝贵经验,由于篇幅有限,在此只整理出几条笔者认为是最有效的方法:①深入生产一线,理论联系实际。优点是便于学生了解企业生产过程,真正理解书本上的知识,并且正确合理地运用知识;缺点是可行性较差,受现实条件和师资限制。②理论教学和实践教学同步,突出实践教学的作用。优点是一方面系统实训可以加深学生对成本会计整体知识的理解;另一方面让学生动手,可以强化学生对成本会计知识的实际应用能力。缺点是实施难度大,目前尚缺少好的教材,受课时、师资力量等限制。③案例教学,情景再现。优点是容易激发起学生的学习兴趣,富有启发性和针对性,使学生成为教学过程中的“主角”。缺点是受案例的优劣、教师的引导能力以及学生的表现等因素的影响。

### 三、结语

综上所述,成本会计最基本和最核心的内容是品种法的学习。依据品种法的思路按图索骥、各个击破,可以达到触类旁通、事半功倍的效果。而品种法的学习可以遵循“一个账表,一个公式,两个分配,三个项目”的原则。一个账表是指基本生产成本明细账;一个公式是指“月初在产品的生产费用+本月

### 一、我国注册会计师执业准则的语言特色探讨

思维方式和内容都需要借助于不同风格和结构的语言外壳来表达,不同风格和结构的语言也可以帮助学生理解学科的思维方式以及内容特征。由于世界经济一体化和财务会计准则的国际趋同,除个别方面(因为不适用)以外,我国新版注册会计师执业准则在框架、思想、具体条文等方面均与国际审计准则几乎完全相同,很多概念和原理都是直接译自英语,所用的术语不符合汉语的表达习惯,如:“审计程序”一词指的是“审计方法”,不是通常理解的“审计过程”或者“审计步骤”;“审计范围”一词指的是审计程序的总和,不是被审计对象的广度等。很多短语与句子无法区分,如“利用专家(其他注册会计师、内部审计、律师等)的工作”、“与治理层沟通”、“重要性”、“与管理层讨论(沟通)”、职业道德规范中的“职业行为”、

发生的生产费用=完工产品成本+月末在产品成本”;两个分配是指横向分配和纵向分配;三个项目是指:直接材料、直接人工、制造费用。在分配过程中可以用以上简化的公式套用很多公式。掌握了这几项,笔者认为就掌握了成本会计最基本也是最核心的问题。当然,以上内容只是成本会计的入门知识,要想真正学好成本会计还得加深难度、拓展宽度,需要师生共同努力。

以上是笔者关于成本会计教学的一点心得,力求让初学者轻松入门。因为抱着只要能解决问题,可以淡化理论、简化操作、先上手再深入的心态,难免会“取粗去精”、“求同存异”,不足之处请同仁们指正。

**【注】** 本文系长江大学工程技术学院《成本会计》院级精品课程建设项目建设研究成果之一。

### 主要参考文献

1. 江希和等.成本会计教程.北京:高等教育出版社,2008
2. 陈萍.成本会计实践教学的思考.中南论坛,2006;1
3. 顾爽.改革成本会计教学方法提高教学质量.辽宁师专学报(社会科学版),2003;4

审计目标中的“截止”、审计行为的“应有的关注”、审计目标实现过程的“计划审计工作”等似乎都没有表达完整的句子,缺乏某种句子成分或者改变了词性。

许多执业准则的标题用的就是这些类似于短语的表达方式,没有主语也没有介词,类似名词又有些像动词,中国人读起来不知所云。除此之外,还有“比较数据”(1511号)、“期后事项”(1332号)、“关联方”(1323号)、“持续经营”(1324号)等,还有一些准则以“对……的考虑”来命名等,这种表达方式对于初学者来说难以把握其确切意思。也许由于审计课程的不成熟性,审计教材的结构编排(也是注册会计师执业准则的编排)以及语言的衔接也很生硬、松散,类似英语著作的表达方法,让人感觉章节之间没有任何联系。如有的教材在“计划审计工作”后就是“风险评估”,还有一些准则的一些概念缺乏解释和定义,如执业准则1314号“审计抽样和其他选取测试项目的方法”,“测试”是什么?“测试方法”又是什么?它们与审计有什么关系?这一些问题在此之前都没有界定,让初学者摸不着头脑。

要真正理解这些概念、短语(句子)、段落、章节,首先需要经历一个思维转换的过程。但是,这些运用英语表达习惯定义的概念和短语在学完以后也会让人感到其科学性、严谨性、准确性和明晰性,从而具有了可操作性,使得整个《审计学》(整个注册会计师执业准则)的内容前后基本衔接、内在一致,比较接近一门成熟的科学,在实践中能够应用。

## 二、对《审计学》特色和属性的初步判断

《审计学》不同于《会计学》,财务会计学科和财务会计准则从“假设→一般原则→具体准则”具有比较严密的理论和概念体系,有自己完整系统的专业术语和方法体系。《审计学》还不太成熟,没有形成自己独特的、严密的体系,很零散,许多行为准则不够明确具体,还需要大量的职业判断,再加上大多数准则都是结论性的,没有严密的逻辑推理过程,与其他内容也没有推理关系。《审计学》也不像人文学科有自己的叙事结构。

笔者认为,准则的很多规范都直接来自于实践经验,是经验的理性化,这些经验自然也有行为学和心理学的依据,或者与心理学、行为学的理论是一致的,如“关注”、“考虑”、“利用专家的工作”、监盘现金的时候应该同时、突击盘点,监盘存货时应该历经观察现场、问卷调查、观察盘点过程、抽查等若干步骤,遇到特殊情况时如何处理等条文都是指导CPA怎么做的规定,这与会计准则显然不同。会计准则主要是指导会计人员如何确认、计量、记录、报告等书面作业的规定,没有多少行为学意义上的规范,不需要考虑人的因素,因为会计大部分的工作都是信息处理,而CPA很多工作是外勤活动,这些活动又很复杂,涉及人与人的交流和沟通,所以审计准则更多是对人的行为的约束和指导。

由于活动和行为的多样性,这些规范的形成显然也需要多学科知识的配合。事实上,审计从其他领域吸收了很多理论和方法:如CPA查账、调账(表)需要大量比较精深的财务会计知识,审计理论要运用委托代理理论、信息理论等,审计证据的性质、审计意见的形成依赖于认识理论,审计测试和抽样

以概率统计为基础,对公允的描述沿用了会计原则、财务分析和沟通理论,应有的审计关注体现了道德和法律的关系,审计的各种行为与心理学的结论相符合。与其说《审计学》是各门学科交叉融合形成的,倒不如说《审计学》最终是审计实践经验的总结更加准确。也正因为审计是实践经验的总结,才综合了其他很多学科甚至涉及了自然科学、社会科学、思维科学几乎所有大门类学科的知识。笔者完全同意国家审计署石爱中博士的观点:审计是一门应用科学、审计是边缘学科,审计具有理性特征、审计是一种行为、审计学具有经验特征。所以,《审计学》就是实践上如何做的学科。面对复杂多变的审计环境,为什么这么做而不那么做呢?没有推理,甚至也没有解释,有的就是经验和教训的总结,以及部分借用了数学和统计方法。

## 三、《审计学》是一种行为科学课程

### 1. 审计工作过程是人类一般行为规律的应用。

(1)像计划审计工作所讲的那样,做任何事情都要评估风险,评估自己是否具有“金刚钻”(评估自己的能力和职业道德方面:德与才),也评估做的事情是多么坚硬的“瓷器活”(了解分析工作对象),考虑自己能不能做、该不该做。

(2)如果可以,还要考虑一下风险应对措施,审计上叫做总体应对措施和进一步应对措施。我们做事情的时候也应该这样考虑,确定总体应对措施和具体应对措施。

(3)做事要有目标:既要有总目标也要有具体目标。报表审计总目标是合法性和公允性,然后依据管理层认定又有具体目标。做其他事情也是如此,要有总目标和具体目标。

(4)做事情要有计划,形成蓝图。审计项目蓝图包括总体审计策略和具体审计计划。

(5)具体做的时候也要有方案,审计叫做综合性方案和实质性方案。做任何事情也都是如此:有了蓝图,还要有具体行动方案,也应该有综合性方案和单一性方案。这些方案相对于风险评估来说,都属于进一步的程序。

(6)做事情要讲究方法和策略,审计上分别属于审计程序(8个)和审计程序的细节策略。审计策略如盘点现金的时候要同时盘点、突击盘点、最后一起签字认可,抽样时尽量不要让对方知道意图等。在时间、精力、资源、前期工作受到限制的情况下,做任何事情都应该讲究方法和策略。

(7)做事情要有工作的范围、有边界,也要有所做工作量的限度和界定。审计范围主要指的是后者的含义,但是有时候也是指前者。比如大学生考研的时候,就要摸清参考数目、复习范围、考试范围或者大纲,做到知己知彼。

(8)做事情的过程难免遇到不确定的事情,由于客观事物的复杂性,只能采用抽样方法来推断总体状况(定性的和定量的),无法直接认识总体。定性的抽样方式叫做属性抽样,定量的抽样方式叫做变量抽样,《审计学》课程里面讲解了各种科学的抽样方法和推断方法。抽样也是概率统计在审计中的应用。

(9)不确定的事情既要通过抽样、推断以对总体进行认识,也要通过抽样获取样本作为证据,以证实总体就是如此。

(10)任何人、任何单位、任何组织做好任何事情都必须建立健全、有效的内部控制制度,内部控制应该包括控制环境、控制活动、对控制的监督、信息传递与信息系统、风险评估等。

(11)要实现计划、达到目标,还有必要对工作对象进行切割,分块实施。审计对象被划分成四大循环,每个循环内部有互相联系的各个项目(工作对象)。分块实施比较容易组织,也便于考核。

(12)所做工作的过程和结果最好都要有记录,便于以后查找,总结经验教训,寻找工作规律。这种记录在审计上称为工作底稿。对自己工作的成果要形成一个结论,如果需要向自己工作的授权机构、委托机构或者考核机构汇报还要写出报告。

(13)做完后,如果还有后续的事情要做,也要予以关注或者继续实施。就如同教师教完一门课程以后,还要对自己评阅的试卷正确性负责一样,CPA 做完项目后仍然要对期后事项负责。

**2. 审计程序是人类一般行为策略在审计中的应用。**很多审计程序与我们做其他事情的方法大同小异,如利用专家的工作,我们做其他事情也需要咨询、请教专家。其他方法也是如此,调查研究也要运用观察法、检查法、“穿行测试法”、分析法等等。在平时也应该保持应有的谨慎,在工作和生活实践中不要过于轻信别人,也不应过度怀疑,以免造成信赖不足风险。做任何职业都要讲求职业道德,比如要有良好的职业行为(要维护行业和同行的信誉)、遵守职业准则等。

审计询问程序、函证程序、监盘程序、沟通和调查了解程序等都是与人打交道的程序,需要综合考虑对方的心理,要运用心理学的方法,结合一些技巧和策略,保持高度的职业警惕,并使对手放松警惕。如询问程序要事先打好腹稿,注意察言观色,注意迂回;函证时,函电要由 CPA 亲自收发并做好记录,进一步审计程序要有不被管理层预见的思路和方法等。在审计实践中,要加强学习,学习心理学和行为学规律,注意运用,并不断总结工作经验和教训,总结一般规律和技巧,及时将最一般的规律上升为审计准则。

除了外勤工作,整理审计资料和编写审计报告也要考虑文字记录对阅读者和查询者的影响,要“按照科学、合理和便于查阅的原则,排列审计工作底稿,并通过交叉索引及备注说明等形式来反映审计工作底稿之间的依存和对应关系,使审计全过程得以清晰体现,同时也有利于强化三级复核的监督效果”。审计工作记录的作用很广泛,既可以作为审计工作过程控制的手段,也可以作为事后查阅、总结的原始资料,所以,应该加强对审计工作底稿格式、内容形成、传递、归档和查阅的行为规则的研究。

审计报告的编写标志着审计结论的最终形成,为了保证质量,确保意见恰当,编写审计报告阶段要取得管理层和律师声明书,由经验丰富的审计人员复核审计工作底稿,与管理层和治理层沟通,评价审计证据并形成审计意见,同时进行项目质量控制复核。每一个环节,审计准则都有具体规定,应该进一步加强对审计报告措辞、段落、内容、附件以及传送等环节和内容的研究,充分发挥 CPA 审计的作用。

**3. 审计人员及审计人员之间互动准则的行为学特色。**在审计人员的工作中,有一些方面要“关注”,很多方面要“考虑”,有一些方面应该保持“职业警惕性”,有一些方面需要保持合理谨慎,有一些方面要做到“合理保证”,有一些工作只要做到“有限保证”即可。在没有明确的数学或科学界定之前(无法做到全部数学或科学界定),这些都与注册会计师的心理密切相关,除准则规定好的以外,还有大量的空白需要职业判断。对审计准则的研究还应该包括运用行为科学的方法结合审计主体和客体进行研究,尽量压缩职业判断的空间。

在审计人员之间的分工中,应按照审计人员的知识水平、能力、经验和资历分配重要性或非重要性的工作,横向上要考虑各个成员的特长分配工作。按照审计准则的要求,项目负责人还要担负起对项目组成员指导、监督和复核的责任,与所利用的其他主体工作配合好,恰当处理项目组成员之间的意见分歧,要有对内和对外咨询的相关程序。

总之,审计本质上是一种人类实践活动,审计学科和审计准则当然要考虑人类审计行为的规律,“作为审计主体行为准则的审计准则,如果不考虑审计主体的行为规律,就不可能很好地对主体行为起到其应有的约束,这样的审计准则必然难以同审计人员的行为规律相吻合。其结果就会导致以审计准则为指导下的审计活动难以有效地达到审计目标。”所以,审计科学本质上是一种行为科学,审计准则是一种科学意义的行为准则。除行为规则以外,其他技术性方面的内容(如审计查账技术和其他方法)都不是审计特有的,还可以利用有关专家的工作。

#### 四、结论

综上所述,审计显然是一种实践活动,《审计学》是审计实践的经验总结。由于审计实践的复杂性,审计学科更接近于行为科学在审计工作中的应用,是一种审计行为科学。审计学的理性是行为学意义上的人的“行为理性”——类似于马克思·韦伯的“实质理性”和“目的理性”的“混合体”,而不是自然科学和数学意义上的“形式理性”。

注册会计师执业准则显然也属于注册会计师执业行为规范,其制定更多地要依据审计实践工作中的经验教训的总结,其契约特性以及经济后果特性并不明显。制定审计行为准则是为了更有效地执行审计业务,提高审计效率和审计效果,降低审计成本和审计风险,避免审计失败,是一种行为科学意义上的规范,是科学性和规范性的统一。

#### 主要参考文献

1. 黄国亮. 审计行为研究对我国审计研究的启示. 当代审计, 2001; 1
2. 姜虹. 审计行为学在审计实践中的运用. 广东审计, 2003; 11
3. 邵锋霞. 审计工作的行为因素分析. 生产力研究, 2004; 1
4. 石爱中. 审计学的学科属性及其教学要求. 审计与经济研究, 2005; 7
5. 龚光明, 龚茂全. 注册会计师审计准则变迁. 中国审计, 2007; 4