

Sunyo Translation Series in Accounting Classics

Auditing

Third Edition

Assurance & Risk

W. Robert Knechel Steven E. Salterio Brian Ballou

三友会计名著译丛

“十二五”国家重点图书出版规划项目

审计

增信服务与风险 (第三版)

(美) W. 罗伯特·克涅科
(加) 史蒂文·E. 索尔特里奥 ● 著
(美) 布莱恩·巴卢

刘霄仑 李晓慧 刘凤芝 ● 译

Auditing

Third Edition

Assurance & Risk

W.Robert Knechel Steven E.Salterio Brian Ballou

三友会计名著译丛

“十二五”国家重点图书出版规划项目

审计

增信服务与风险

(美) W.罗伯特·克涅科

(加) 史蒂文·E.索尔特里奥 著

(美) 布莱恩·巴卢

刘霞仑 李晓慧 刘凤芝 译

© 东北财经大学出版社 2011

图书在版编目(CIP)数据

审计:增信服务与风险(第3版)/(美)克涅科(Knechel, W. R.), (加)索尔特里奥(Salterio, S. E.), (美)巴卢(Ballou, B.)著;刘霄仑, 李晓慧, 刘凤芝译. —大连: 东北财经大学出版社, 2011. 8

(三友会计名著译丛)

书名原文: Auditing: Assurance & Risk(3e)

ISBN 978-7-5654-0419-1

I. 审… II. ①克… ②索… ③巴… ④刘… ⑤李… ⑥刘… III. 审计-教材 IV. F239

中国版本图书馆CIP数据核字(2011)第114953号

辽宁省版权局著作权合同登记号:图字06-2008-06号

Auditing: Assurance & Risk(3e)

W. Robert Knechel, Steven E. Salterio, Brian Ballou

Copyright © 2007 by Thomson South-Western, a part of Cengage Learning.

Original edition published by Cengage Learning. All rights reserved. 本书原版由圣智学习出版公司出版。版权所有,盗印必究。

Dongbei University of Finance & Economics Press is authorized by Cengage Learning to publish and distribute exclusively this simplified Chinese edition. This edition is authorized for sale in the People's Republic of China only (excluding Hong Kong, Macao SAR and Taiwan). Unauthorized export of this edition is a violation of the Copyright Act. No part of this publication may be reproduced or distributed by any means, or stored in a database or retrieval system, without the prior written permission of the publisher.

本书中文简体字翻译版由圣智学习出版公司授权东北财经大学出版社独家出版发行。此版本仅限在中华人民共和国境内(不包括中国香港、澳门特别行政区及中国台湾)销售。未经授权的本书出口将被视为违反版权法的行为。未经出版者预先书面许可,不得以任何方式复制或发行本书的任何部分。

Cengage Learning Asia Pte. Ltd. 5 Shenton Way, #01-01 UIC Building, Singapore 068808

本书封面贴有Cengage Learning防伪标签,无标签者不得销售。

东北财经大学出版社出版

(大连市黑石礁尖山街217号 邮政编码 116025)

教学支持:(0411)84710309

营 销 部:(0411)84710711

总 编 室:(0411)84710523

网 址: <http://www.dufep.cn>

读者信箱: dufep@dufe.edu.cn

大连图腾彩色印刷有限公司印刷 东北财经大学出版社发行

幅面尺寸:185mm×260mm 字数:998千字 印张:45 1/2 插页:1
2011年8月第1版 2011年8月第1次印刷

责任编辑:刘东威 王 瑜 责任校对:贺 荔
曲以欢 鲍洪岩
封面设计:冀贵收 版式设计:钟福建

ISBN 978-7-5654-0419-1

定价:96.00元

译者前言

在上海国家会计学院 2005 年 9 月举办的“现代风险导向审计论坛”的研讨环节中,我们向与会的国际审计专家(包括本书作者克涅科教授)提出了这样一个问题,即 Risk-Based Audit 对于传统审计(Traditional Audit)而言究竟意味着什么,是替代还是补充?这个问题引起了诸位专家的热烈响应,大家专门就这个问题讨论了近二十分钟,但答案并不一致。大致可分为三种观点,伊利诺伊大学香槟分校的所罗门教授(Ira Solomon)认为是补充关系,佛罗里达大学的克涅科教授认为是替代关系,英国曼彻斯特大学的特雷教授(Stuart Turley)则认为 Risk-Based Audit 相对于传统审计是一种扬弃。

我们并不想证明谁对谁错,也很难证明谁对谁错。三种观点各有其道理。但从实施后果上看,它们带给执业注册会计师的影响则各不相同:

如果秉持补充论的话,如何建立起 Risk-Based Audit 与传统审计方法之间的链接,或者说如何将环境风险、层面风险分析与实质性测试结合是一个关键,搞得不好的话就会形成“两张皮”,大大降低审计效率和效果,注册会计师承受的审计风险也将直线上升,这正如 2006 年以来审计实务界所一再痛感的那样。

如果秉持替代论的话,由于 Risk-Based Audit 对注册会计师职业能力的要求完全不同于传统审计的要求,传统审计理念教育背景下的注册会计师能否驾驭这一审计方法将成为审计成功与否的重要制约因素。失败的后果,正如大家所看到的,就是“五大”变为“四大”。

而特雷教授的观点更符合鲁迅所说的“拿来主义”,化革命为改良,更容易被中国人所接受,问题是,Risk-Based Audit 相对于传统审计方法,其理念上恰恰是发生了一场革命性的变化,而不是小修小补,这一点已被审计风险模型的变化所证明。

我们倾向于认为,随着全球化、市场化和信息化的不断推进,审计理念和审计方法必须予以调整以适应这种变化,并充分发挥自己的价值。从这个意义上讲,在规范会计核算的前提下,Risk-Based Audit 也必然会从对传统审计的补充走向对其替代,进而走向一个更高、更新的阶段。

从这个角度看,对本书的学习,其重要意义也就不言而喻了。

二

值得一提的是,在那次论坛提问时,我们特意使用了英文“Risk-Based Audit”并用中文标注了“风险基础审计”,而会议主持人在用中文向与会人员复述问题时,还是将 Risk-Based Audit 称作“风险导向审计”。不得不予以说明的是,我们并不认同这种翻译,我们还是认为将“Risk-Based Audit”直译为“风险基础审计”,或是“基于风险的审计方法”更为恰当。从表面上看,这只是翻译用词的不同,实际上是反映了对审计理念的不同认识。

关于对审计方法或者审计模式的演进研究,在中国一直是一个薄弱环节。原因很简单,一是知识和人才储备不足,二是在亦步亦趋“借鉴”国际审计准则的背景下,研究意义不大。但从审计教学的角度看,对这个问题进行深入的分析和探讨还是很有必要

的。所谓审计模式的演进,其目标无非是实现效率和效果两个方面的提升。在某段时期可能会更强调效率和效果中的某个方面,但最终还是要通过主动或被动的权衡来达到两者的均衡。

审计模式的演进与内控思想的演进密不可分。自 20 世纪 30 年代逐渐形成制度基础审计方法以来,其模式演进大致经历了这样两个阶段:

(1) 以 1938 年爆发的麦克森—罗宾斯案为起点,内部控制进入到内部会计控制阶段,同时独立审计也进入到现代发展阶段,其标志就是 1939 年发布的“审计程序公告第 1 号”《审计程序的扩展》,自此财务报告审计准则开始建立。1977 年美国国会通过的《反海外贿赂行为法案》,更以法律的形式对保留会计记录和建立内部会计控制做了硬性要求。此阶段的业务特点是以会计认定为目标,以内部会计控制的存在为前提开展各项审计工作。

(2) 由于在连带责任方面存在着不合理的法律规定,在 20 世纪 70—80 年代,美国掀起了针对会计师事务所的诉讼风暴。为应对由此带来的不利后果,以 1988 年 AICPA 下属的审计准则委员会(ASB)发布的第 55 号审计准则公告为标志,审计模式演进到风险导向(Risk-Oriented Audit)审计阶段,其业务特点是分析可能会招致不利诉讼后果的审计风险并对其加以管理。在这一阶段中,注册会计师逐渐认识到了其诉讼风险主要来源于会计系统,但又不限于会计系统,还包括与之相关的控制环境和控制程序。可以说其关注的视野有了一定程度的扩大。这种模式以普华公司所采用的“AB3”方法为代表。此模式及之前的方法也被称作“传统审计方法”。

但这种视野的扩展仍有其局限性。内部控制真正的突破来自于 COSO 委员会 1992 年所发布的内部控制整体框架,其首次明确了内部控制的目标是要合理保证运营的效率和效果、财务报告可靠性以及合规性,并将实施主体扩大到企业所有成员,由此引发了审计模式的一场革命,审计模式正式进入到风险基础审计(Risk-Based Audit)阶段。在此模式下,审计风险的来源已经扩大到合规、运营和财务报告三大领域,而为了要对这三大领域的风险进行有效控制,就必须了解企业所处的环境、经营目标以及业务模式。本书就是有关这一审计模式的扛鼎之作。

2001 年爆发的安然事件,促使人们对内部控制的局限性进行深入反思。企业风险不仅存在于目标实施的过程之中,发生在之前以及更高层级的治理结构的确立,战略目标的制定、分解与落实,以及业务模式的选择,也都会构成企业风险的来源。2004 年 COSO 发布的企业风险管理框架,相对于内部控制整体框架而言又是一次飞跃,建立在企业风险管理框架理念基础上的审计模式,也相应进入了风险管理基础模式(Risk Management-Based Audit),这一审计模式目前正处于起步和探索阶段。

三

借此机会,对两个专业术语的翻译做出说明。其一是 Assurance,与前一版保持一致,我们将其译作“增信”而非官方的“鉴证”。我们的坚持自有其理由。其实,在准则体系中,本应有一个业务框架性文件,来描述 Assurance(增信)、Attestation(验证)和 Audit(审计)这三者之间的关系的,但遗憾的是,由于美国审计准则与国际审计准则关于 Assurance 和 Attestation 范畴的认识并不一致,使得现行准则体系回避了这个问题,进而产生了一个相对生硬的解释,就是将“合理保证”直接等同于“高水平保证”。这给执业

注册会计师和财务报告使用人带来了相当大的困惑。“增信”可以在相当程度上减少这种困惑,增信,既可增加高可信度(如审计),也可增加中低可信度(如审阅)。

另一个专业术语 Integrated Audit,本书虽译作“综合审计”,但现在公认其为“整合审计”。这两种译法的区别,其实质就是将内部控制审计和财务报表审计理解成“混合物”还是“化合物”的区别。现在我们更认同“化合物”的理念。

顺便提一句,最新的有关内控审计的相关规定中,内控审计被定位在直接报告业务而非基于责任方认定的业务,我们认为这样导致的一个不利后果便是不易分清内控审计失败和内控实施(包括设计、应用和评价)失败的责任。这对注册会计师开展相关业务无疑是一个隐患。

四

本书由刘霄仑和李晓慧担任主译。本书的参译及初译人员有:前言及第1章至第10章(前半部分)由刘凤芝初译;第11章至18章(后半部分)由夏建华、叶慧颖和郑玉杰初译。刘霄仑负责主持前半部分的翻译,李晓慧负责主持后半部分的翻译,并在审核各自负责部分后进行交换互审,然后由刘霄仑统校。东北财经大学出版社的编辑为本书的编辑工作也付出了巨大的努力,在此一并表示感谢。

限于译者水平,如有错漏之处,欢迎广大读者提出宝贵批评意见及建议。刘霄仑的电子邮箱是 liuxl@mail.nai.edu.cn, 李晓慧的电子邮箱是 hui811@sohu.com。

刘霄仑 李晓慧
2011年7月

一本适用于不断变化的世界的审计教科书

对审计界来说,2000—2006 年是一个非常动荡的时期,这段时间发生了大量的丑闻及由此造成的严重影响(如安然、世界通信、帕玛拉特事件等),人们大声疾呼要求审计人员改变执业方式,并且监管机构出台了很多使该行业监管方式发生重大变化的措施。人们长久以来持有的态度和习惯做法受到挑战,并被媒体、投资大众和监管财务报告与审计的机构认为是有缺陷的。审计人员的独立性、公司治理的作用、管理层的责任、咨询服务的适当性以及审计人员的总体专业义务等,都是许多相关团体及个人一直讨论和争论的问题。这些辩论的一个共同主题是:“审计行业出什么问题了?”以及类似的问题:“如何使审计界有所改进?”因此,审计界在这一期间发生的实质性变化可能超过了现代商业史上的任何一个期间。

过去 10 年里,由于工商企业组织不得不去适应不断变化的实时、技术依赖型国际经济运作模式,审计也变得越来越复杂。越来越多的组织为了满足相互联系的国际市场需求而形成战略联盟并扩大经营规模。印度和亚洲的快速发展,欧盟的持续发展,不断增强的信息可获得性,沟通障碍的减少以及美国财务报告成本的增加及对其检查力度的加大等等,就是促使竞争加剧并且使各个组织为应对变化或者解决经营中面临的问题而发生更多成本的因素的例子。所以,各个组织越来越关心风险管理问题,而利益相关者则要求提供有关各方面绩效的及时信息。审计人员在评价财务报表是否得到公允陈述时,必须牢记这些问题。

我们的理念:审计作为一种判断过程

鉴于 2006 年以前审计行业的风云变化,撰写一部审计教材所面临的挑战是,在保持审计优良传统的同时,能适当地完善这些变化的长期影响。这一行业正处在审计新天地的风口浪尖,而审计教育工作者面临的环境同样具有挑战性。本书这一版的每一位作者在写作过程中,尽量在对越来越复杂的组织进行审计这一新天地与行之有效的传统方法之间寻求平衡。为此,我们选择将审计作为一种判断过程,而不是一种由监管驱动的过程。这一理念将贯穿于全书,并影响到阐述和讨论各章内容的方式。我们认为这种方法可赋予授课教师为本科生或研究生讲授审计课程更大的灵活性。

审计与监管

2002 年以前,审计准则委员会(属于美国注册会计师协会)是美国唯一的权威审计准则制定机构。但在安然和世通事件之后,美国国会通过了《2002 年萨班斯—奥克斯利法案》,取消了该行业自我监管和自我监督其上市公司审计业务的权利。这一权限现在授予上市公司会计监督委员会(PCAOB),任何一家在美国审计上市公司的审计事务所都必须在 PCAOB 登记注册,并且不论其设在全球任何地方,都应接受 PCAOB 的检查。

权威指南与准则

本书在正文部分对相关准则作进一步描述的权威指南,放在“权威指南与准则”框文中。这本书可能用于以各种教学方法和在不同背景下讲授的审计课程,所以,框文列示方式有助于说明正文中的每一个主题(每一章重点内容)与公认审计准则(GAAS)以及 PCAOB 发布的准则一致。但是,这些准则并没有放在提及每一个相关主题时的正文部分,这正好强调了审计应遵循准则而非由准则所驱动这一观点。

很多其他国家的公共会计事务所都根据国际会计师联合会(IFAC)下属的国际会计与审计准则委员会(IAASB)确立的准则执行审计。有些情况下,执行 IAASB 的准则时,还须以当地权威机构——如加拿大特许会计师会(CICA)下属的审计与验证准则委员会——的监督作为补充。IAASB 也是美国公认的审计准则权威制定机构,这可以由美国注册会计师协会的审计准则委员会在可能与务实的情况下做出发布与 IAASB 准则一致的准则的决定作为证明。

从这一点讲,我们在书中同时讲述了 IAASB 和 PCAOB 发布的准则(其中包括审计准则委员会 2002 年以前颁布的许多作为临时标准的准则)。虽然本书描述的审计过程不依赖于这两套准则中的任何一种,但我们认为由于大多数审计人员在他们的职业生涯中总会在国际背景下工作,所以世界各地的审计人员需要熟悉这两套准则。例如,许多非美国的上市公司在美国证券交易委员会登记注册,或者属于美国公司的子公司,因此世界各地的审计人员需要理解 PCAOB 准则。反过来,美国的审计人员也需要理解国际准则,因为对许多非上市客户是按美国注册会计师协会的准则执行审计的,这些准则正朝着与 IAASB 准则趋同的步伐迈进。这样,最大的几家国际审计事务所努力推动在世界范围内使用同一种审计方法,以促成同时遵守这两套准则。

21 世纪审计人员需掌握的知识 and 技能

这部教材描述了当前经济、监管和全球条件下如何开展审计业务的情况。近几年来,财务报表审计变得越来越复杂,执行有效率且有效果的审计所必需的技能也有很大的发展。审计人员需要掌握很多方面的重要技能和知识,而书中的各章节、习题和案例的编排,涉及各种审计问题正好满足这一需求。更具体地说,本书有助于学生:

- 理解审计与公司治理在确保可靠的财务报告和利益相关者的适当行为方面的作用。
- 理解组织如何设计和执行可影响财务报告的公司战略。
- 评价可影响财务报告的业务流程和战略联盟是如何设计和实施的。
- 评估国际市场中外外部因素对组织的影响。
- 评估内部因素如何会给组织内部带来风险。
- 评价控制对组织风险做出的回应。
- 将对一个组织经营状况的了解与会计知识整合起来,从而预期组织的财务报告情况。
- 理解财务报告内部控制的设计和有效性。
- 将对一个组织经营风险的了解与对组织财务报告的关心和审计测试的必要性联系起来。
- 掌握批判性思维、道德推理和解决问题的技能,以便能够谨慎和客观地分析审

计问题。

本书特点

强调审计作为一种由判断驱动而非由准则驱动的过程：审计是一种复杂的判断和决策过程。虽然影响执行审计的准则有很多——本书每一章提及的以及**权威指南与准则**框文中强调的准则——但审计的概念框架和审计的执行涉及一系列富于挑战的专业判断。我们据此来介绍审计过程，而非将其视为一种由准则驱动的过程。审计过程的基本原理在第3章阐述，其中讨论并举例说明了其关键要素（认定、程序和证据）和概念（风险、重要性和证据）。实际上，每一章都会根据必须通过专业判断予以评价的因素来介绍重要决定。

审计作为一种覆盖整个企业的、基于风险的活动：本书的一个共同主题是，审计风险不可避免地与客户的经营风险交织在一起。威胁一个组织的风险，也是影响审计的那些风险的来源。因此，有效审计要求深入理解客户所属行业、其战略目标和计划、重要内部流程以及最有可能影响组织成败的剩余风险。这一视角要比侧重财务报表结果和相关认定的传统审计风险模型的风险视角宽泛得多。审计人员逐渐认识到，财务报告中的错报风险是组织内部复杂风险管理流程的副产品。为了充分理解审计风险，审计人员还必须了解组织如何识别和回应其内外部风险。

提出了全球审计视角：随着客户经营范围的不断扩大，公共会计事务所业务的逐步国际化，以及各国之间准则的趋同，审计职业越来越全球化。本书中，我们认识到这些因素促成了一种全球审计观念，并列举了实际上与所有国家和政府都相关的例子和实务。

在所有审计业务中考虑舞弊问题：过去10年里，审计失败导致审计人员检查和处理财务报告舞弊的责任加强。本书加大了对解决管理层舞弊行为的阐述力度，尤其是新增加的一章有关企业报告的内容，更是归纳了一些最新发展的思想，用以指导如何在审计的最后审核阶段检查潜在的舞弊行为（见第14章）。

在所有审计业务中考虑道德问题：过去10年里发生的财务丑闻使人们认识到的另一个问题是，关注决策（不论是管理层还是审计人员的决策）的道德倾向的必要性。因此，除了在第17章中综合阐述这一主题外，我们还将对道德问题的考虑贯穿全书，以说明审计的各个方面如何可能受到道德推理的影响。

全面阐述审计过程：本书全面但又不至于过分地阐述了审计过程，包括一些大多数其他教材中没有很好地予以阐述的主题。我们的做法是强调审计过程的概念性和判断性。我们在介绍重要审计概念和业务时，列举了一些真实和务实的例子。

关于审计风险分析的详细实例：本书的一个基本特点是强调分析经营风险，以便于评估其对审计的影响。管理层降低或控制重要风险的有效性与审计人员是相关的，因为管理层为降低经营风险而采取的行动，具有降低审计人员在执行审计过程中应当考虑的剩余风险的可能性。我们在书中介绍了一些实务中使用的但其他审计教材中没有讲到的分析战略风险和流程风险的技巧。

在所有审计业务中考虑财务报告控制和业务流程控制：审计人员已经对所有组织进行有效内部控制的必要性以及内部控制对审计的影响这一问题变得非常敏感。

PCAOB 现在要求审计人员提供有关客户与财务报告相关的内部控制的有效性的报告。虽然这项要求不适用于美国的非上市公司或者没有在美国证券交易委员会登记注册的上市公司,但它强调了在大多数审计中对内部控制问题的关注。本书采用了两份 COSO 报告中包含的广泛使用的内部控制方法,并且与新的《COSO 企业风险管理——综合框架》完全一致。

我们从风险管理角度来介绍内部控制的概念并直接将其应用于财务报告内部控制:财务报告内部控制(如 PCAOB 所规定的那样)这一主题,是很自然地贯穿于对内部控制和风险管理的广泛讨论。对内部控制及其对审计的影响的讨论,是本书阐述最多的内容。第 7 章具体论述了风险管理框架中的内部控制,而第 8 章具体阐述了财务报告内部控制问题。

使用平衡计分卡:本书介绍审计过程时,假定审计人员尽可能地将分析性程序作为重要的审计证据来源。第 9 章和第 14 章主要论述审计中使用的分析性程序和绩效测评。我们利用平衡计分卡这一有名的方法来形成审计过程中所需的分析性证据。这使我们能够说明财务和非财务分析性证据如何被用于向审计人员提供证据。

与当前实务密切联系的增信服务:我们将目前由许多不同规模的事务所的执业人员所提供的增信服务“菜单”,密切地与具有竞争力的核心审计和会计业务整合在一起。我们重点关注与财务信息相关的服务,如审阅、编制报表和商定程序业务,这些往往都是许多中型的区域及当地公共会计事务所的基本增信业务,更不用说也是 4 大会计事务所在其各自所在国家执行的一些基本业务。我们关注“更新的”增信服务,因为这些服务已广泛地融入公共会计事务所(如大型国际事务所的“信托服务”以及区域和当地事务所的“精品”服务(PrimePlus),或者这些服务未来具有巨大的发展潜能(如企业风险管理服务)。

将通过多年审计研究所收集到的证据融入本书的相关章节:许多审计学者进行各种审计调查得出的结果,导致产生了大量的可用于判断审计实务某些领域的有效性的证据。这种证据以一种非技术性方式融入本书。审计人员认为,一本包含了最佳审计思维而又不强调晦涩难解的研究方法的、基于证据的书籍,可确保为获得实用的学习经验而奠定扎实的理论基础。

篇章结构

本书各个主题的编排,反映了合乎逻辑的审计过程讲述思路,全书分为 4 大部分:

1. 第 1~4 章:介绍审计、风险管理和综合审计的概念。
2. 第 5~9 章:用于评价客户的风险与控制以及识别影响审计的剩余风险的综合方法。
3. 第 10~15 章:测试剩余风险和财务报表认定。
4. 第 16~18 章:有关普遍关注的主题的详细论述,其中包括如何形成和解释基于样本的证据,有关道德、判断和审计实务涉及的法律问题等的一整章内容,以及更多与财务信息相关的增信服务和更新的增信服务方面的内容。

第 1 和 2 章介绍了审计和风险管理的概念,并对财务报表审计在全球商业环境中的作用从经济角度做出了解释。第 3 章讨论了审计人员的责任,并阐述了审计过程的

概念结构。这一章介绍了审计过程的重要因素:认定、审计程序和审计证据。其中也给出了影响审计人员所有决策的3个重要审计判断概念:风险、重要性和证据,并举例说明。第4章介绍了综合审计。它是指将审计人员对财务报告内部控制的评价与对财务报表中信息的审计结合在一起的审计。

第5~9章说明了审计过程中获取知识的那部分内容,最终成就了对可能对审计产生一般影响和对财务报表认定与披露产生具体影响的剩余风险的评估。第5章举例说明了理解客户所属行业及其经营活动以及分析企业所面临的战略风险可使用的技巧。第6章介绍了流程分析和内部风险分析的概念。第7章讨论了内部控制在风险管理中的作用,随后在第8章具体讨论了财务报告内部控制。第9章介绍了用于评估审计风险分析的技巧。

第10章阐述了风险评估与对财务报表认定和披露的测试之间的联系。这一章包含的主题是,审计风险模型和重要性与财务报表认定的实质性测试之间的关系。第11、12和13章详细讨论了一些具体问题,如对实质性审计测试的深入分析。第14和15章讨论了与完成审计工作相关的问题,其中包括评价财务信息的总体可靠性以及审计报告的编制。

本书的最后一部分更深入地探讨了若干审计主题。我们在第16章讨论了与确定和解释审计过程中使用的许多种类的样本相关的问题。第17章强调了审计作为一种道德判断过程的性质并具体涉及了个人道德的作用,专业人员行为守则和法律规定的责任。最后,第18章阐述了与传统财务信息相关的增信服务(如审阅、编制报表和商定程序)以及“更新的”增信服务(如企业风险管理和信托服务)。

自第2版以来的变化

本书第3版完全秉承了前两版基于判断的理念,同时也反映了自第2版以来审计方面的戏剧性变化和审计实务与理论的最新发展。因本版新增加了两名作者,所以整个写作小组对各章节、课堂测试章节和各章以及各章之间资料的编排都是反复斟酌,获得学生的反馈后再度修改。本书仍强调审计作为一种判断过程,同时大量使用了习题和案例,并在每章末补充了新的简答题。

下列变化尤为重要:

- **新作者。**由于增加了史蒂文·索尔特里奥(皇后大学)和布莱恩·巴卢(迈阿密大学)两位作者,第3版挖掘出了独特的专业知识源泉和对未来审计发展方向的预见。
- **增强了对综合审计的关注。**第3版介绍了综合审计,它符合PCAOB准则的规定,但一般适用于不受证券交易委员会支持的审计业务。
- **增加了道德方面的论述。**第3版将舞弊、道德问题和公司治理融入全书的相关主题、例子和作业中。
- **新增了有关管理层认定的论述。**第3版融入了修订后的管理层认定的结构;这些认定是根据最近由美国注册会计师协会和国际会计师联合会颁布的准则编制的财务报表的组成部分。
- **对篇章结构进行了调整。**第3版重新编排了有关风险和控制的讨论内容,使各

个主题的讲述顺序编排得自然有序。这一版中,风险分析(第5、6章)安排在控制风险之前进行讲解。

- **新增并完善了对 COSO 框架的讨论。**关于内部控制的讨论,完全符合新版的《COSO 企业风险管理——综合框架》。在第7和第8章,自然地将对内部控制和风险管理广泛讨论,过渡到对财务报告内部控制(PCAOB 规定的)这一主题的讨论。

- **新增了有关通过询问客户获得的证据的内容。**第9章新增了有关询问客户和评价通过询问程序获得的证据方面的材料。

- **新增了有关将经营风险与测试联系起来的指南。**第10章完善并补充了有关如何将对客户经营风险的考虑与实质性测试联系起来的讨论内容。

- **增加了内部控制方面的例子。**第11、12和13章包括大量的财务报告内部控制与某些审计问题相关的例子。

- **新增了有关财务报表编制方面的内容。**第14章深入讨论了汇总和编制财务报表的过程。

- **新增了用于对财务报表进行最终审核的分析方法。**第14章是在上一版第9章的基础上编写的,内容有所增加,将平衡计分卡作为第9章的一种计划分析工具,也作为第14章的一个综合性最终审核工具。

- **新增了报告规定方面的内容。**第15章新增了 PCAOB 第2号审计准则的全部新的报告规定。

- **修订了抽样那部分的内容。**第16章从读者为了解释基于样本的证据需要知道些什么这一观点出发论述了抽样,然后基于这一框架详细讨论了抽样。

- **与当前实务紧密联系的增信服务。**第18章将许多不同规模的事务所的执业人员提供的当前增信服务菜单,与审计和会计核心业务密切进行了整合。我们的讨论重点是与财务信息相关的服务(如审阅、编制报表和商定程序业务),这些都是许多中型的区域及当地公共会计事务所的基本增信业务,更不用说是4大事务所在其各自所在国家的一些基本增信业务。我们侧重“更新的”增信服务,因为这些服务已经广泛地融入公共会计事务所(如大的国际事务所的信托服务以及区域和当地事务所的“精品”服务,或者未来具有很大的发展潜力(如企业风险管理服务)。

- **新增了指南与准则框文。**如第xiv(17)页所示,该新增的框文有助于记录每一章的主题是如何与美国和国际审计准则制定机构协调一致的。

- **新增并修订了作业题。**每一章末尾新增了简答题,其中有许多是为提高审计专业学生的判断性思维技能而设计的。全书新增和修订后的作业题,符合各相关章节的内容,并且确保了作为第3版核心内容的审计判断与审计技能之间的平衡。

补充资料

下列补充资料有助于授课教师计划和掌握他们所讲授的课程:

教师资源光盘(ISBN 0-324-37821-1)。教师资源光盘包括下列补充资料:

- **教师手册(附答案)**(ISBN 0-324-37818-1)。是作者在克里斯琳·弗里德(南加州大学)和罗伯特·塔克(佛罗里达大学)的协助下编写的,其中包含课本中每一道作业的参考答案,以及教师提示和其他教学资料。

- **测试题库** (ISBN 0-324-37820-3)。由阿米莉亚·鲍德温(亚拉巴马大学亨茨维尔分校)编写,这一套完整的 Word 版测试题库与课本中的内容完全相关。

- **PowerPoint 演示文档**。这些由作者编制的 PowerPoint 演示文档,有助于教师备课、讲课和指导课堂活动。这套幻灯片可从产品支持网站上下载,也可以在教师资源光盘上找到。

产品网站。该网站(www.thomsonedu.com/accounting/knechel)包含可下载的教师手册(附答案)、Word 测试题库文件、PowerPoint 演示文档和定期更新的资料以及更多教学资料。

致谢

像本书这样的规模和范围的一个项目,要求有许多人的投入,并且只有靠他们的完全尽责和支持才能成功。我们受益于很多各方面专业人员的协助以及与他们们的讨论。我们特别想要感谢蒂莫西·贝尔(毕马威)和吉姆·西尔夫(国际会计师联合会)在本书前言中所作的慷慨评价。

与同事的讨论,影响了我们观察审计实务的方式。我们感谢佛罗里达大学、皇后大学和迈阿密大学的同事。对本书中所述观点有直接影响的个人包括:斯图尔特·特利和克里斯·汉弗莱(曼彻斯特大学),埃米尔·柯蒂斯(高威大学),史蒂文·梅杰尔、卡伦·谢尔曼、罗杰·穆维森、罗吉尔·多伊梅斯和安·范斯特劳恩(都来自马斯特里赫特大学),戴维·海(奥克兰大学),莫利·莱蒙、埃弗雷姆·鲍里兹和娜塔丽亚·科奇托娃(都来自滑铁卢大学),艾拉·所罗门和马克·皮彻尔(都来自伊利诺伊大学),威廉·金尼(得克萨斯大学),凯万·詹森(俄克拉荷马大学),迈克·斯坦(欧道明大学),迈克尔·班伯(佐治亚大学),菲利普·沃拉奇(阿姆斯特丹大学),克里斯汀·厄尔利(本特利学院),杰伊·里奇(伊利诺伊州立大学),丹·海特格(迈阿密大学),迈克·吉布森(阿尔伯达大学),苏珊·麦克拉克肯(多伦多大学),理查德·泰伯(奥本大学),沃恩·拉德克利夫(西安大略大学),丹·西姆尼克(英属哥伦比亚大学),罗杰·西姆特和肯·特罗特曼(都来自新南威尔士大学),谭汉同(南洋理工大学),阿斯蒙德·艾利森(挪威经济与工商管理学院),马林·威尔肯斯(蒂尔堡大学),以及安娜·诺特伯格(鹿特丹大学)。

许多审稿人对本书的修订提出了反馈意见,他们的许多出色的建议已融入这一新版本:

詹姆斯·比尔斯泰克(维拉诺瓦大学)
 艾伦·布莱(加州大学河滨分校)
 简·科尔伯特(东肯塔基大学)
 黛安娜·弗朗兹(托莱多大学)
 戴维·海(奥克兰大学)
 阿雷萨·希尔(佛罗里达 A&M 大学)
 文卡特·艾尔(北卡罗来纳大学格林林伯若分校)
 史蒂夫·卡彻迈尔(得克萨斯大学)
 罗杰·马丁(弗吉尼亚大学)

托马斯·C. 培尔森(夏威夷大学马诺分校)

马克·皮彻尔(伊利诺伊大学)

乔尔·派克(伊利诺伊大学厄本那一香槟分校)

约翰·D. 罗西三世,CPA(墨瑞维恩学院)

帕梅拉·劳什(中佛罗里达大学)

汉努·J. 谢德维茨(图尔库经济与工商管理学院)

卡伦·谢尔曼(马斯特里赫特大学)

巴拉姆·索尔塔尼(巴黎第一大学)

罗伯特·R. 塔克(佛罗里达大学)

我们感谢汤姆森商业与经济出版社(西南分社)下列人员的帮助:罗布·杜威、马特·菲利莫诺夫、克雷格·埃弗里、坦伯拉·摩尔和琳达·海尔彻。

我们感谢克里斯琳·弗里德(南加州大学)和罗伯特·塔克(佛罗里达大学)为第3版每章末的资料编写的答案。

最后,布莱恩希望感谢毕马威的布兰·拉斯查克手下的许多招聘人员,在过去8年里,他们帮助他为来自超过125所大学的2000多名审计实习生举办了与本书观点一致的每年一期、为期两天的研讨班。在与这些实习生的互动过程中,从合伙人、经理和职员那里获得的深刻见解,对于他鉴别研究问题并且让他更好地表达本书中的许多观点是很有价值的。

史蒂夫希望感谢2003—2006年在皇后大学(加拿大)听他讲审计课的那些学生们,他们每个学期都给予了详细的反馈意见(因为对本书的每一章都进行了改写)。他们反复而详细的反馈意见使对相关内容的阐述更加清晰。史蒂夫的审计观点受益于与普华永道、毕马威和均富国际的审计专业人员的密切接触,实际上,他们的合伙人、业务主管和经理都花费了几百个小时的时间帮助他进行研究,本书中的许多新观点正是依据该项研究提出的。

罗伯特希望再次感谢佛罗里达大学和奥克兰大学的同事和学生,他们常常是本书中许多观点的第一批读者。罗伯特的审计方法和审计教育工作深受很多审计专业人员和学者的影响,从编写本书第1版开始的许多年来,他们就与作者分享了他们的见解和经验。罗伯特尤其要感谢安永、毕马威、普华永道和伯德豪的专业人员,他们花了大量时间完成了作为本书依据的调查、教学和研究工作。

前言

本书是审计学教材(第3版),最新修订,力求做到精益求精。

毕马威学术研究部主任

近来,伴随财务报表重大错报而发生的不当企业行为,激发了整个社会对高质量财务报表审计的需求。相关及可靠的财务信息能促进资本流向最有生产力的领域。如果信息误导他人或者如果用户认为信息不可信,则资本可能流向生产力较低的领域并因此妨碍整个经济的适应效率。由此产生的成本,不仅要由在某一时间投资某种证券的那些人承担,还要由整个社会来承担。因此,高质量的财务报表审计可通过降低财务信息可靠性的不确定性来服务于公众利益。

审计质量和审计教育质量之间必有不可少的联系。由罗伯特·克涅科、史蒂文·索尔特里奥和布莱恩·巴卢所著的《审计:增信服务与风险》(第3版)具有一些显著的特征,可有助于审计教育工作者向学生灌输高质量的21世纪审计发展脉络。例如,该书介绍了作为一种专业判断和决策过程的当代综合审计。在我看来,教学人员可以向审计专业学生提供的最重要的课程之一,就是让他们开始一次目标为成为“专业裁判”的旅程。本书通过介绍一些可阐明审计专业判断的性质、作用及重要性的至关重要的概念,来帮助学生更清晰而充分地认识审计质量的基本动因。使用本书的学生将会了解到一种专业判断过程和一个外行的判断之间的区别。

《审计:增信服务与风险》的另一个显著特征,是其论述了大量有关风险识别、评估与管理的概念和工具。当今复杂的财务报告框架,要求管理层运用判断来衡量过去、现在和预期未来的经济状况和事项。反过来,审计人员需要运用专业判断来推论具有内在不确定性的事项并形成有关这些事项的意见。为此以及出于其他原因,21世纪审计属于一种风险评估过程。审计小组需要连续地评估和回应管理层认定中的重大错报风险,直到他们得出结论认为他们最近一次修订后的评估是基于根据收集到的充分、适当的审计证据所做出的有效推理的。

本书向学生介绍了风险评估框架、技巧和工具,它们有助于达到预期当今审计能够达到的高质量水准,其中包括战略风险分析、流程风险分析、评估财务报告内部控制运行有效性的技巧以及实质性测试技巧。本书还以比其他审计教材更多的篇幅阐述了审计人员评估企业经营风险和控制在作用及重要性。书中还给出了一些真实的例子,用以说明审计人员如何以及为什么为评估企业经营风险所收集的证据被称为审计证据,即本书说明了这些评估会影响作为最终审计意见依据的结论。

本书从介绍这些基本审计概念入手,给出了审计风险的构成要素的定义,并讨论了为什么它对学生理解财务报表中的重大错报风险和检查风险之间的区别很重要。这种讨论有助于学生深刻理解专业判断的真正含义。审计专业人员不仅要识别、评估和回应可能影响企业实现其财务报告目标的状况和事项(重大错报风险),还要评估和控制其自己(或其下属)的推理过程(检查风险)。这种讨论为教学人员搭建了向学生讲述审计人员判断错误(如未能收集充分、适当的审计证据以及根据证据做出的无效推理)的基本成因的舞台。

本书其他值得注意的特征是:(1)融入了 PCAOB 准则和 IAASB 准则(这与 4 大国际会计事务所的审计方法是一致的,并应当满足世界各地审计教育工作者的需求);(2)深入讨论了询问客户的过程;(3)融入了道德决策以及它如何受到认知、道德、专业行为和法律事项的影响方面的内容。

《审计:增信服务与风险》(第 3 版)是一本 21 世纪审计过程的连贯、概念化和实用的入门教材。鉴于财务报表编制过程中越来越多地使用判断和估计,21 世纪的审计人员必须始终将审计风险评估放在重要位置。为了给 21 世纪的社会增加价值,审计人员必须评估管理层判断和估计可能基于无效推理的风险——这种评估要求(审计人员)充分理解企业经营状况,包括企业的重要经营风险和控制。本书为审计教育工作者提供了丰富而独特的教学资料,它是学生理解现代审计过程以及实现高水准审计教育质量所必需的。在课堂上有效使用本书,将有助于确保学生顺利地踏上成为当今严格的审计环境下社会所需要的专业裁判的道路。

蒂莫西·B. 贝尔
毕马威学术研究部主任
新泽西州蒙特维尔市
2006 年 6 月

蒂莫西·B. 贝尔(博士,注册会计师)是新泽西州蒙特维尔市毕马威国际审计与咨询服务中心(AASC)学术研究部主任。贝尔博士在加入毕马威之前,曾是得克萨斯大学奥斯汀分校会计教研室成员;曾任美国会计学会审计部学术副主席和主席;曾任该部研究室主任和《审计:实务与理论杂志》编辑委员会的成员。他是毕马威/伊利诺伊大学经营测评案例研究与开发项目及其后继者毕马威和伊利诺伊大学经营测评研究项目的合作创始人、执行主任和实务主管主任。贝尔博士在《会计研究杂志》、《会计评论》、《管理科学》和《审计:实务与理论杂志》等杂志上以及《会计视野》、《会计师杂志》、《管理会计》和全国公司董事治理学会发表了系列文章;在《董事会会议室里的道德》中发表了很多文章。他是美国注册会计师协会的专著《审计实务、研究与教育:富有成效的协作》(1995 年)的编辑之一,以及毕马威的专著《透过战略系统对组织进行审计》(1997 年)、《战略系统审计案例》(2002 年)和《21 世纪上市公司审计》(2005 年)的作者之一。其中,1995 年和 1997 年的专著获得了美国注册会计师协会/美国会计学会协作奖。1995 年和 2003 年的专著获得了审计部的审计文献杰出贡献奖。2005 年,贝尔博士获得了该部的杰出审计服务奖和审计与增信服务教育创新奖。

前言

国际会计师联合会技术部主任

国际审计准则委员会(IAASB)是由国际会计师联合会指定并在其支持下运行的准则制定机构,它同时也要接受一个国际性公众利益监督委员会的监督。IAASB的目标,是通过独立地且根据其已有权限制定高质量的质量控制和审计、审阅、其他增信服务和相关服务的业务准则,以及通过促使世界各地的准则与这些准则趋同,来服务于公众利益的。这些活动提升了世界各地审计实务的质量及一致性,加强了公众对全球审计和增信行业的信心,并为世界经济发展做出了贡献。世界各国(地区)都认识到通过充分考虑公众利益而制定的一套核心的高质量国际审计准则(ISAs)的价值。因此,他们开始越来越多地使用或依赖 IAASB 准则。

执行国际审计准则的一个重要方面,是执业人员恰当地运用这些准则。这种运用需要通过教育来完成。作者罗伯特·克涅科、史蒂文·索尔特里奥和布莱恩·巴卢创作的这本教材,不仅可以引领学生全面地理解审计过程,而且还通过促进全球范围内对核心 IAASB 和 ASB/PCAOB 准则的全面理解这种方式来使学生全面地理解审计过程。他们这本书的每一章都包含来自世界各地的真实例子,引用了 IAASB 和 ASB/PCAOB 的权威文献,每章末都列出了这两套准则的详细交叉索引,并且在每一章都列示了作为实用资料基本内容的当前审计研究文献参考目录。作者们将道德问题纳入了许多章节,其中引用了国际会计师联合会的《专业会计师道德守则》和美国的相关规章及《行为守则》。作者们也在全书引入了舞弊意识,并且通过完整的一章(有关经营测评的内容)深化了对舞弊问题的讨论;这既完全符合当前生效的准则,又反映出一种前瞻性的为说明最新实务而超越当前准则的做法。

所有审计人员都应完整理解 IAASB 和 ASB/PCAOB 准则,这是由近来发生的显著的审计变化所决定的:

- 国际审计准则(ISAs)最近由包括澳大利亚、新西兰、南非和英国在内的 70 多个国家采用或融入其本国准则。

- 修订后的第 8 号公司法指令(最近在欧盟最终确定),具体说明国际审计准则将用于所有成员国的所有审计业务,其中 ISAs 是最有可能被采用的准则。

- 美国注册会计师协会(AICPA)制定了一项政策,使其针对私营公司和非营利公司的审计准则与 IAASB 准则一致。在 AICPA 的审计准则委员会(ASB)自 2002 年以来颁布的第一套重要的新准则中,有 6 个与最近的 ISAs 完全一致的新的审计准则说明(书)。

- 中国已制定一项使其本国审计准则与 ISAs 趋同的政策,改革了其准则体系,并拟定了与国际准则趋同的日程表。

我赞赏作者们在这个全世界审计准则研制的决定性阶段为使所有审计人员和审计专业学生加深对这些审计准则的理解而付出的努力。