

当代审计书库

审计学——整合方法研究 (上)

SHEN JI XUE ZHENG HE FANG FA YAN JIU

[美]阿尔文·A·阿伦斯 詹姆斯·K·洛布贝克 著

石爱中 李斌 柳士明 译

石爱中 鲍国明 译校

中国审计出版社

著作权合同登记 图字:01-2001 2380

图书在版编目(CIP)数据

审计学:整合方法研究/(美)阿伦斯,(美)洛布贝克著;石爱中,李斌,柳士明译.—北京:中国审计出版社,2001.2

ISBN 7-80064-953-9

I. 审... II. ①阿...②洛...③石...④李...⑤柳... III. 审计学
IV. F239.0

中国版本图书馆CIP数据核字(2000)第85305号

"Simplified Chinese edition copyright © (year of first publication by party B) by PEARSON
EDUCATION NORTH ASIA LIMITED and CHINA AUDIT PRESS

(Original English language title from Proprietor's edition of the Work)

Original English language title: [Auditing], [7E] by [Arens], copyright © [1996] by Prentice
Hall Inc.

All Rights Reserved

published by arrangement with the original publisher, Pearson Education, Inc., publishing as
PRENTICE HALL INC.

This edition is authorized for sale only in People's Republic of China (excluding the Special
Administrative Region of Hong Kong and Macao)."



审计学——整合方法研究(上)

作 者 /	(美)阿尔文·A·阿伦斯	詹姆斯·K·洛布贝克
译 者 /	石爱中 李斌 柳士明	
译 校 /	石爱中 鲍国明	
出 版 者 /	中国审计出版社	
	地 址 / 北京市东城区东四十条 24 号青蓝大厦 11 层	
	电 话 / 010-88361317	
	传 真 / 010-64066026	
	邮 编 / 100007	
发 行 者 /	新华书店北京发行所	
	各地新华书店经销	
制版照排 /	世纪风云图文制作中心	
印 刷 /	军事科学院印刷厂	
开 本 /	850 × 1168 毫米(32 开)	
印 张 /	12.5	
字 数 /	274 千字	
2001 年 8 月北京第 1 版	第 1 次印刷	

ISBN 7-80064-953-9/F · 660

定价: 58.00 元(上、下册)

(如有缺页或倒装,本社负责更换)

总序

审计作为社会经济运行的监督保障系统，是通过对有关部门和单位的财政财务收支真实、合法、效益依法进行客观、公正的审查和评价而实现其职能作用的。自我国现代审计监督制度建立以来，在促进国民经济有序、健康发展，尤其是在维护国家财政经济秩序，加强廉政建设，推进依法治国等方面，其作用的范围和程度日趋广泛和明显。所有这些，都与审计理论研究的深入、审计法制建设的日渐完善、审计人员的政策水平不断提高、审计技术方法及手段的更新等有着密不可分的联系。这反过来又有力地说明了，加强上述各方面的工作，对于全面贯彻执行审计法、实现审计目标、发挥审计监督作用等，意义重大而深远。

编辑出版高质量的审计系列图书，是在关注审计现实情况、思考审计未来发展的前提下而组织实施的。换句话说，现实的审计工作中既有值得推广并深化的一面，又有需要健全和改进的一面。审计未来发展存在的许多问题还需要逐次加以研究和解答。出版这套系列图书，目的就是藉此促使审计理论研究更为深入，审计实践更富成效，人们对审计本质和规律的认识更为准确和深刻。

从总体上看，审计有两个基本层面的问题需要不断研究、不断深化。一个层面是与审计理论相关的基础问题，如审计本质、职能、作用、规律等；另一个层面是与审计实践相关的应用问题，如审计程序、规范、技术、方法等。这两个基本层面的问题都十分重要，审计的正常运行和不断发展，既依赖于审计理论层面的研究水平，也取决于审计实践层面的应用水平。

审计学是一门社会应用科学，具有突出的、范围广泛的实践性。可以说，它既能在经济领域的宏观运行方面发挥作用，也能在微观经营管理活动的过程或环节上发挥作用。而审计在宏观经济领域能够或者说应该发挥什么作用，审计在微观经济领域能够或者说应该发挥什么作用，发挥作用的方式是什么，作用的程度有多深，诸如此类的问题，不是凭借主观臆断而得出结论的，必须靠深入细致的实践总结和理论研究，才能得出科学的结论。只有揭示审计内在职能、审计运行规律、审计与其他经济监督制度或司法监督制度的关系等一系列问题的本质，才能透过日常的、具体的、局部的审计工作了解审计的本质。审计人员只有掌握了这些，才可能真正意识到审计的重要性及审计工作者的历史责任，才会在审计实践中自觉地、创造性地运用审计理论，也才会深入理解审计的总体目标及审计在不同阶段的工作方针、工作任务。在这里强调理论研究的重要性，是因为理论左右着实践的方向和进程，舍弃它就相当于丢掉了前行的指针。同时，还要强调的是，这种研究不该脱离实践基础，而应该紧紧依托于实践，围绕着

审计学科理论最终要应用于审计实践这一特征而展开。当然，审计学科理论有基础理论和应用理论之别，虽说在研究方式、研究对象等方面各有侧重，但说到底，都同样是一种依从于实践的研究。

审计实践活动总是遵循着一定的规律而进行的。这些规律存在于它与社会环境相适应的过程之中，同时，也存在于审计对社会环境的反作用过程之中。与审计联系紧密的社会环境，大致分为几类，即政治环境、经济环境、法制环境和科技环境等。任何时期的审计实践，都不可能超越这些环境的影响和制约，也都会对这些环境的改善产生不同程度的推动作用。社会环境的变化，也势必导致审计实践做出相应的调整。同理，审计实践的结果，也必然引起社会环境的优化。换言之，如何使审计实践活动适应社会环境的需要，如何最大限度地发挥审计在改善社会环境方面的职能作用，是需要不断加以认真分析、正确认识和科学解决的问题。对于这个适应环境和改造环境的问题，不能理解为某个或某几个单独的审计事项适应或改造环境的问题。这是处于动态过程中的、各个层面的适应或改造环境的问题，也即是立体的、长期的、不间断的。所以，这个问题必须解决好。惟其如此，审计才真正具有生命力，才能履行宪法赋予的职责，才能充分发挥其应有的作用。

总结以往的实践经验，联系审计的现实情况，考虑审计的未来发展，要想使审计在适应社会环境客观要求的前提下不断深化、不断发展，就必须解决好三个方面的问题：一是审计队伍建设，二是审计法制建设，三是审计技术方

法现代化。简言之，即“人、法、技”的问题。这是相互联系的三个方面，对审计事业发展来说，其意义至关重要。离开这些，审计工作将无所作为。

队伍建设问题的核心是，提高审计人员的素质。从一定程度讲，人的素质取决于他所掌握的知识面，离现代知识越近，具备现代知识越多，人的素质就越高，审计人员只有不断更新知识，才能跟上时代发展的步伐。否则，实现审计目标，贯彻审计方针就会成为一句空话。当前，审计法制建设的核心是，制定适合我国国情并体现国际公认审计原则的国家审计准则体系，约束和规范审计行为，提高审计质量，防范和降低审计风险，促进依法审计工作方针的贯彻落实。技术方法现代化的核心是，加强审计基本技术与方法的研究，推广先进科学的审计方法，推进审计手段的现代化，特别是计算机在审计工作中的推广运用。另外，借鉴国外先进的审计技术与方法也是十分必要的。

知识既从实践中来，也从书本中来。这套系列图书所涉及的理论、规范、技术、方法等内容是在理论研究和总结实践经验的基础上形成的，相信审计工作者能够将其更好地运用到审计实践中去。

A stylized handwritten signature in black ink, likely belonging to Chen Yizhong, the author of the preface.

一九九九年七月

《当代审计书库》编委会

主 任 李金华

成 员 金基鹏 翟熙贵
刘鹤章 刘家义
董大胜 王道成
魏礼江 孙宝厚
宋灵恩

《当代审计书库》编审委员会

顾 问 徐政旦 王德升 张以宽
 李学柔 汤云为
主 任 刘家义
副主任 董大胜 王道成 王光远
 魏礼江 孙宝厚
成 员 (以姓氏笔画为序)

王振中	王常松	冯淑萍
石爱中	刘大贤	刘文华
刘华林	刘溶沧	刘满堂
朱荣恩	宋灵恩	李 爽
李若山	陈 华	张大维
张为国	杨志国	易仁萍
项俊波	席 晟	秦荣生
袁曙宏	谢志华	黄道国
鲍国明	蔡 春	

编辑办公室

主 任 韩笃明
副主任 刘京城 黄树平
成 员 王永平 乔晚根 徐荣才
 刘 苻 黎 夏 史 星

目 录

上 册

总序·····	(1)
第一章 审计职业·····	(1)
第二章 审计报告·····	(41)
第三章 职业道德·····	(75)
第四章 法律责任·····	(122)
第五章 审计责任和审计目标·····	(159)
第六章 审计证据·····	(198)
第七章 审计计划和记录·····	(239)
第八章 重要性和风险·····	(270)
第九章 内部控制调查和控制风险评价·····	(312)
第十章 总体审计计划和审计工作大纲·····	(353)

第一章 审计职业

引例:审计发挥着重要的社会作用^①

鲍勃·戴维斯是技术产品公司——一家公开上市的计算机产品公司的首席执行官。哈里·朗斯特里特是为技术产品公司执行即期审计的会计师事务所的合伙人。他们正在就哈里要求鲍勃签署的标准业务约定书进行讨论。

鲍勃:哈里,你说审计不能保证发现所有的错误和舞弊事项,其确切含意是什么?

哈里:唔,鲍勃,审计工作不是完美无缺的。即使我们可以将审计工作尽可能做得更好,当然这是我们的标准,但仍然会在某些方面出现失误。如果我们要设法发现所有的错误事项,那么审计成本将高得无法接受。所以,我们只关注那些发生重大错误或舞弊事项风险最高的领域,当审计完成时,我们将为发现这些重大错误或舞弊事项提供高水平的保证。

鲍勃:但不是完全的保证。

哈里:是这样,鲍勃,但却是高水平的保证。

鲍勃:我猜想,这一概念就是,如果所有的审计都能提供高水平的保证,那么全公司财务报表信息的整体正确性就足以使资本市场正常运转。

^① 每章开头的短文都使用虚构(尽管很真实)情形来说明重要的审计原则。任何与真实的事务所、公司或个人的雷同之处,均属巧合。

哈里：是的，但你似乎非常关心这个问题，鲍勃，有什么问题吗？

鲍勃：咳，几年前发生的两件事一直困扰着我。实际上，其中一件事令我非常震惊。第一，我曾听到你们的竞争者之一——另一家事务所的执行合伙人吹嘘他们事务所的审计质量有多高。他说，他们事务所每年执行 10000 件左右的审计业务，只有少数几件失败。当然，他并没有提到在那 10000 件审计业务中，大多数公司的财务报表首先就没有任何错误，因此，分母过高了。他也没有提到许多失败的业务并没有被新闻界报导，而那些被报导的失败业务，就给债权人和投资者带来的损失而言是巨大的。

第二件事是，我的祖父母将绝大部分退休金投资于西部电力债券。你知道，西部电力被吹捧为极安全的投资，但随后他们却因试图建立核电站而破产。最后，该公用事业公司与其审计师和其他有关方面达成了和解，但我的祖父母却损失了 85% 的投资额。这给他们造成了毁灭性的打击。从那以后，我开始有些厌恶这个职业，包括审计师在内。

哈里：这是很恶劣的例子，鲍勃。听到这些，我真的很难过。

鲍勃：我跟你说起这些事的真正原因，哈里，是大量投资于本公司的人都承担不起大额损失。我们公司现在很热门，我们的市盈率高达 35 比 1。在审计问题上不要出什么差错，哈里。我为我的投资者聘用你，我并不关心其他公司，也不在意你的总体保证程度，我只想确信这次审计要做好。

哈里：你可以信赖我们，鲍勃。

审计可以为社会带来许多经济上的利益。在美国，大约有

15000 家上市公司需要年度财务报表审计。如果没有财务报表审计,这些公司就无法通过证券市场取得资本。许多非上市公司为了从银行或其他金融机构那里取得和存续贷款,也需要接受年度财务报表审计。在大多数情况下,接受年度财务报表审计的公司可以较低的利率取得资金。因此,财务报表审计可以降低资金成本。

审计师,包括注册公共会计师^①、政府审计师和内部审计师,还可以帮助公司改善经营和内部控制。审计师经常为管理部门提出各种提高经营效率和减少错误及舞弊事项的建议,最终使公司成本降低。最后,在管理部门和其他员工意识到将要执行审计时,他们也往往会更加仔细地工作,减少舞弊行为发生的可能性。

本章介绍有关审计的性质和影响审计活动的主要因素的背景资料。第一部分讨论广义的审计。该部分说明什么是审计,为什么需要审计,以及各种类型的审计和审计师。其余部分集中介绍由独立注册公共会计师出于对外报告目的而执行的审计。该部分将讨论会计师事务所的性质、美国注册公共会计师协会的影响、公认审计准则及其解释的性质、质量控制以及证券交易委员会的职责等内容。

审计的性质

审计是由胜任的独立人员,为确定并报告某些信息与既定标准之间的相符程度而收集和评价有关上述信息的证据的过程。

这定义包含了几个关键词汇和短语。每一个词汇和短语将

^① 译者注:本书没有将 CPA 译为“注册会计师”,以便与 PA(公共会计师)相区别。

在本节进行论述,并将在以后各章进行更为广泛的分析。为了便于理解,这些术语将以不同于上述说明中的顺序进行论述。

信息和既定标准 要实施审计,必须有可验证形式的信息,以及审计师用来评价这些信息的标准。信息的形式是多种多样的。审计师通常对可数量化信息进行审计,如对公司财务报表和个人联邦所得税申报单的审计等。审计师也对一些更加抽象的信息进行审计,如对计算机系统的效果和生产制造的效率等。

用以评价信息的标准也是多种多样的,选择哪种标准取决于所审计的信息。例如,会计师事务所历史财务报表审计中所采用的标准通常是公认会计原则。举例来说,这就意味着在审计通用汽车公司的财务报表时,会计师事务所需要确定通用汽车公司的财务报表是否按公认会计原则编制。国内税务署在审计纳税申报单时,需要在国内税收法规中寻找评价标准。国内税务署在审计通用汽车公司的纳税申报单时,国内税务代理人采用国内税收法规而不是公认会计原则来作为验证正确性的标准。

对于较为抽象的信息,比如审计计算机运行的效果,确定其标准就更加困难。一般来说,在审计开始之前,审计师和被审计单位之间应对标准达成共识。例如,在计算机应用的审计中,标准可能就要包括避免输入和输出的错误。

收集和评价证据 证据是审计师用来确定所审计的信息是否按既定标准表述的任何资料。证据的形式多种多样,包括被审计者(客户)的口头证明、与外界的书面联系以及审计师的观察等。为了实现审计的目的,取得具有充分证明力的证据是十分重要的。确定证据的类型和必要的证据数量,并且评价信息与既定标准是否相符,是每一次审计的关键,也是本书的主题。

胜任的独立人员 审计师必须具备能够理解所采用标准的

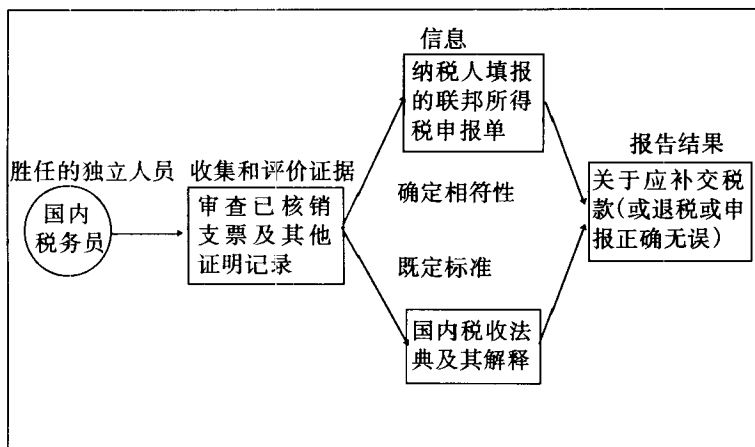
资格,并且有能力了解应收集的证据类型和数量,以便在检查证据之后得出正确的结论。审计师还应当具备独立的精神状态。做出判断和决策需要有无偏见的信息和客观的思考,一个有审计资格的人在收集证据时带有偏见是不利于审计的。

独立性不是绝对的,但却必须作为努力的目标,并且应当能够达到必要的水平。例如,尽管审定公开财务报表的审计师由公司支付审计公费,但他仍然可以具备充分的独立性,并实施财务报表使用者可以信赖的审计。如果审计师是公司的雇员,他们可能具备,也可能不具备充分的独立性。他们通常不具备审计公开财务报表所要求的独立性水平,但具备审计公司计算机运行效率所要求的独立性。

报告 审计工作的最后阶段是编写审计报告,就是把发现的结果通报给使用者。各种报告的性质虽然不同,但都必须向报告的使用者说明信息与既定标准之间的相符程度。报告的形式也各不相同,有的报告适用于高度专业类型的财务报表审计,也有的适用于对小型部门经营效果所实施的经营审计。

还是以国内税务代理人对个人纳税申报单的审计为例,来归纳前面对审计定义所作说明中的几个重要概念。这项审计的目的是确定纳税申报单的编制是否符合联邦税收法规的规定。为了实现这一目标,税务员要检查由纳税人或其他方面(如纳税人的雇主)提供的证明记录。在审计完成之后,税务员会向纳税人签发一份报告,提示补交税款或通知他可以领取退税,或者说明纳税申报单正确无误等。

图 1-1 纳税申报单的审计



审计与会计的区别

许多财务报表使用者和一般公众将审计和会计相互混淆，其原因是大多数审计与会计信息有关，并且许多审计师在会计专业方面具有相当的造诣。将许多从事审计的人称为“注册公共会计师”更加剧了这种混淆程度。

会计是按照逻辑方式对经济事项进行的记录、分类和汇总，以实现为决策者提供所需财务信息的目的。会计的职能是提供某种类型的可数量化信息，以供管理部门和其他人制定决策之用。为了提供相关的信息，会计师必须全面理解作为编制会计信息基础的有关原则和规则。此外，会计师还应开发一套账务处理系统，以保证能以合理的成本，及时、正确地记录单位所发生的经济事项。

在审计会计数据时，关注点是确定所记录的信息是否正确

地反映了会计期间内所发生的经济事项。由于会计规则是评价会计信息是否正确记录的标准,因而检查这些数据的审计师还必须全面理解这些规则。对财务报表审计来说,这些规则就是公认会计原则。在本书中,我们假定读者已经学习过公认会计原则。

除了了解会计之外,审计师还必须具备收集和解释审计证据的专业技能。这一专业技能正是审计师与会计师的区别所在。确定恰当的审计手续、审计证据数量和类型以及评价结果等,是审计师特有的问题。

审计的类型

本节将论述三种审计类型:财务报表审计、经营审计和合规性审计。

财务报表审计 实施财务报表审计是为了确定全部财务报表(所验证的信息)是否按规定的标准来表述。通常该标准是指公认会计原则。当然,对按现金基础或其他适用基础编制的财务报表进行审计也很普遍。财务报表通常包括财务状况表、损益表、现金流量表以及报表附注。

经营审计 经营审计是为了评价某个单位的效率性和效果性而对该单位的经营程序和方法的某一方面所作的审查。在经营审计结束后,一般要向管理部门提出改进经营管理的建议。例如,评价新安装的工资业务计算机处理系统的效率性和正确性。再如,评价象联邦速递那样的公司寄发信件和包裹的效率性、正确性和顾客的满意程度。在这方面,许多会计师都感觉到技能的欠缺。

由于可以从许多不同的方面去评价经营效果,因而要描述如何实施典型的经营审计是不可能的。在某个单位里,审计师可能会评价管理部门在制定固定资产购置决策时所使用信息的

相关性和充分性,而在另一个单位里,审计师又可能要评价销售业务处理中单据流转效率。在经营审计中,审查对象不仅限于会计,它们可以包括对组织机构、计算机操作、生产方法、市场营销以及任何审计师能够胜任的领域的评价。

实施经营审计和报告审计结果不象其他两类审计那样容易规范。对经营效率性和效果性的客观评价远比对合规性或者财务报表的表达是否符合公认会计原则的客观评价要困难得多。并且在经营审计中,用于评价信息的既定标准也是一个非常主观的产物。从这个意义上说,经营审计更象是管理咨询,而不象通常所说的审计。近十年来,经营审计的重要性日益突出。本书第二十四章将深入研究这个问题。

合规性审计 合规性审计的目的是确定被审计者是否遵循了由上级主管制定的特定手续、规则或条例。对私营企业的合规性审计可能包括:确定会计人员是否遵循了公司财务主管规定的手续,审查工资率是否符合工资法规定的最低限额,或者审查与银行或其他贷款人签定的合同协议,以确信公司遵守了法定要求。在政府单位如校区的审计中,由于上级政府主管部门制定的规定越来越多,因而合规性审计的数量也越来越大。几乎在每一个私营企业和非营利组织中都会有一些既定的政策、合同协议和法律要求会引起对合规性审计的需要。

合规性审计结果一般只报告给被审计单位内部的人员,而不是大范围的使用者。相对于外部使用者,管理部门是关注既定手续和规则的遵守程度的主要群体。因此,大部分合规性审计工作是由被审计单位自行雇佣的审计师来进行的。也有例外,当某个单位要确定有义务遵守其规定的个人或组织是否确实遵守了其规定时,审计师就由制定这些要求的单位来雇佣。例如,纳税人是否遵守联邦税法的审计,就是由政府雇佣审计师