

现代 审计学

〔美〕沃特·凯尔 威廉·伯伊顿 理查德·齐格勒 著

李大庆 杜左玲 译



中国财政经济出版社

现 代 审 计 学

〔美〕沃 特·凯 尔
威 廉·伯伊顿 著
理 查德·齐格勒

李 大 庆 杜 左 玲 译

中国财政经济出版社

Walter G. Kell
William C. Boyton
Richard E. Ziegler
Modern Auditing
John Wiley & Sons, Inc
New York 1986

根据美国约翰·怀利和桑斯公司1986年第3版译出

现代审计学

(美)沃特·凯尔 著
威廉·伯伊顿
理查德·齐格勒

李大庆 杜左玲 译

中国财经出版社出版

(北京东城大佛寺东街8号)

新华书店北京发行所发行 各地新华书店经售

北京市永乐印刷厂印刷

850×1168毫米 32开 16.625印张 418000字

1989年10月第1版 1989年10月北京第1次印刷

印数: 1-5000 定价: 8.90元

ISBN 7-5005-0727-5/F·0674

前 言

本书是美国的一部审计教科书，也是研究审计工作的专著。它全面、系统地阐明了审计工作的每个方面。从审计基础理论到评价内部控制系统，核对帐户余额，编写审计报告等一整套方法，以及审计师的职业道德和行为规范都有详尽的说明。特别是把实际审计工作经验同当今审计理论融为一体，更是本书的一个突出特点。本书对了解国外先进的审计理论和实务，掌握最新审计技术和方法，建立和健全审计程序，促进我国审计工作的发展，将不无裨益。为此，我们组织翻译了这本教材，供各级审计，财会工作人员，财经院校师生研究、参考使用。

本书是由美国当代的三名审计权威合写的。沃特·凯尔博士是美国公证会计师协会前任主席，威廉·伯伊顿博士是审计程序委员会主席，理查德·齐格勒博士是审计标准委员会主席。三位作者都曾在美国八大会计公司任过职，现执教于美国名牌大学，谙知审计理论，实务和标准。本书第一版在美国审计界倍受欢迎，自1980年问世以来，已再版两次。本书是根据作者增补了计算机审计内容的最新版本，即1986年第三版翻译的。

第一、二、四部分由我所李大庆同志翻译，第三部分由中国审计事务所杜左玲同志翻译。中国社会科学院方至同志，审计科学研究所徐瑞康、杨寿疆同志协助审校。

译文中错漏之处在所难免，请读者批评指正。

审计署审计科学研究所

1988年11月

原 著 序 言

《现代审计学》熔审计学研究的现代方法和传统方法于一体，独树一帜。本书既认识到业务周期在研究和评价内部控制中的重要性，又保持了核对业务周期余额的资产负债表方法。

这本教科书是本科生和研究生的审计学基础教材，力求理论联系实际，概念结合方法，并突出了独立审计师的职业责任。

本书分以下四个部分：

第一部分：基本关系

第二部分：研究和评价内部控制

第三部分：帐户余额的验证

第四部分：审计报告和其他责任

这种安排体现了完善的教学方法和当今的审计实务。第一部分建立了审计学的基础概念和关系；第二部分阐述了现场审计工作；第三部分解释了年末工作的内容；第四部分强调了关于审计报告的职业责任。

第一部分的前三章内容新颖。第一章描述了审计职业，其中包括内部审计、经营审计、政府审计，确定了三组审计标准，说明了公共会计职业，讨论了审计职业的规程。第二章集中于财务报表审计，财务审计的必要性、重要性和局限性，审计师的标准审计报告和职责。第三章涉及审计业务的前两个阶段：接受审计业务和编写审计计划，深入探讨了分析性检查在计划编写过程中的作用，重要性指标和审计风险。第四章从概念上阐明了审计证据和审计程序，工作底稿的种类和重要性。

第二部分论述内部控制系统和审计师对内部控制系统的研究评价。第五章说明了内部控制的原则。第六章介绍电子数据处理系统中的内部控制系统。第七章解释统计抽样方法在研究和评价内部控制中的作用。从第八章至第十一章分别论述了收入周期、支出周期和生产周期的内部控制原则以及检查和测试方法。

第三部分共计五章。第十二章说明审计抽样法在核对帐户余额中的作用。第十三、十四章包括对各业务周期中主要帐户余额的审计方案。第十五章说明投资和筹资周期的审计。第十六章，收益表的核实，审计工作结束。

第四部分阐述独立审计师的报告责任和其它职责。第十七章通过四项报告标准，以实际审计报告表明违背标准报告的各种情况。第十八章包括审计师可能发表的其它审计报告，会计服务业务等。第十九章以美国公证会计师协会的职业道德规范为主，辅之以内部审计师协会的职业道德规范。

本书第三版保留了前两版的特色，包括：

- 学习目标。
- 业务周期的功能、一般凭证、会计记录和数据档案。
- 检查和防止差错及违章行为的方法。
- 主要业务的手工与电子流程图。
- 测试业务和余额的统计抽样法。
- 业务周期的电子数据处理，计算机辅助核对余额的技术。

在此基础上，本版引入以下新课题：

- 数据库管理系统（第六章）
- 小型计算机系统（第六章）
- 电子数据环境中的审计计划（第六章）
- 结帐日期前的实质测试（第十三章）
- 对收益表余额的分析性检查步骤（第十六章）
- 重要性指标和审计风险的最终评估（第十六章）

• 审计报告编写后发现遗漏事项的处理（第十六章）

• 单项审计法（第十八章）

在每章之后，都精选了若干组公证会计师资格考题。

本书承美国公证会计师协会、公证管理会计师协会、内部审计师协会鼎力相助，特此感谢。

沃 特·凯 尔

威 廉·伯伊顿

理查德·齐格勒

1985年12月

目 录

第一部分 基本关系

第一章 审计职业	(2)
第一节 审计概念	(2)
第二节 审计种类	(3)
第三节 审计师的种类	(5)
第四节 公共会计职业	(10)
第五节 职业管理	(14)
第六节 公证会计师事务所的其他服务	(20)
公证会计师资格考题	(22)
第二章 财务报表审计	(24)
第一节 财务报表审计的必要性	(24)
第二节 审计的经济利益	(26)
第三节 管理部门和独立审计师的职责	(27)
第四节 独立审计师	(28)
第五节 财务报表数据的可证实性	(31)
第六节 会计和审计的关系	(31)
第七节 审计师的标准报告	(32)
第八节 其他审计意见	(36)
第九节 审计师的其他职责	(38)
第十节 审计的局限性	(41)
第十一节 审计业务概况	(42)
公证会计师资格考题	(44)
第三章 接受审计业务和编制审计计划	(47)

第一节	接受审计业务	(47)
第二节	编制审计计划	(52)
	公证会计师资格考题	(70)
第四章	审计证据和工作底稿	(72)
第一节	审计证据	(72)
第二节	取得和评估审计证据	(82)
第三节	工作底稿	(87)
	公证会计师资格考题	(96)

第二部分 研究和评价内部控制

第五章	内部控制原理和检查的概念	(100)
第一节	内部控制要素	(100)
第二节	实现现场工作第二标准的方法	(109)
	公证会计师资格考题	(123)
第六章	电子数据处理系统的审计	(125)
第一节	电子数据处理系统的构成	(125)
第二节	电子数据处理系统的内部控制	(133)
第三节	研究和评价电子数据处理系统的控制 方法	(143)
第四节	其他因素	(154)
	公证会计师资格考题	(158)
第七章	依从测试的统计抽样	(160)
第一节	审计抽样的基本概念	(160)
第二节	统计抽样	(164)
第三节	发现抽样	(179)
第四节	非统计抽样	(181)
	公证会计师资格考题	(183)
第八章	收入循环中销售业务的依从测试	(186)

第一节	收入循环概论	(186)
第二节	销售业务的内部控制	(189)
第三节	研究和评价内部控制	(196)
第四节	依从测试中的统计抽样	(202)
第五节	电子数据处理	(202)
	公证会计师资格考题	(206)
第九章	收入循环中现金收入和销售调整业务的依从测试	(208)
第一节	现金收入和销售调整业务的内部控制	(208)
第二节	研究和评价内部控制	(219)
第三节	依从测试中的统计抽样	(225)
第四节	电子数据处理	(225)
	公证会计师资格考题	(228)
第十章	支出循环中采购和现金支付业务的依从测试	(230)
第一节	支出循环概论	(230)
第二节	采购和现金支付业务的内部控制	(232)
第三节	研究和评价内部控制	(241)
第四节	依从测试中的统计抽样	(248)
第五节	电子数据处理系统	(250)
	公证会计师资格考题	(253)
第十一章	工资和生产循环业务的依从测试	(256)
第一节	工资业务的内部控制	(256)
第二节	研究和评价内部控制	(265)
第三节	依从测试中的统计抽样	(269)
第四节	电子数据处理	(270)
第五节	生产循环	(273)
第六节	制造业务的内部控制	(274)
第七节	研究和评价内部控制	(279)
	公证会计师资格考题	(283)

第三部分 帐户余额的验证

第十二章 实质测试中的审计抽样	(287)
第一节 基本概念	(287)
第二节 概率——比例——规模抽样法	(288)
第三节 古典变量抽样法	(305)
第四节 实质测试中的非统计抽样法	(322)
公证会计师资格考题	(325)
第十三章 现金和收入循环余额的实质测试	(328)
第一节 现金余额的测试	(333)
第二节 应收款余额的测试	(345)
公证会计师资格考题	(363)
第十四章 支出和生产循环余额的实质测试	(366)
第一节 存货余额的测试	(366)
第二节 厂场资产余额的测试	(380)
第三节 流动负债余额的测试	(388)
公证会计师资格考题	(393)
第十五章 投资和筹资循环的审计	(396)
第一节 投资循环	(396)
第二节 筹资循环	(404)
公证会计师资格考题	(417)
第十六章 损益表余额的实质测试与结束审计	(420)
第一节 收入和费用余额的实质测试	(420)
第二节 结束审计	(424)
第三节 审计后的责任	(441)
公证会计师资格考题	(444)

第四部分 审计报告和其他责任

第十七章 编写关于财务报表的审计报告·····	(448)
第一节 编写审计报告的标准·····	(448)
第二节 审计师背离标准审计报告的原因·····	(453)
第三节 报告的其他因素·····	(465)
公证会计师资格考题·····	(470)
第十八章 其他审计报告和服务·····	(473)
第一节 审计服务·····	(473)
第二节 检查服务·····	(483)
第三节 会计服务·····	(487)
公证会计师资格考题·····	(491)
第十九章 职业道德·····	(493)
第一节 基本因素·····	(493)
第二节 行为规则的执行·····	(497)
第三节 独立性、正直性和客观性·····	(501)
第四节 一般标准和技术标准·····	(506)
第五节 对客户的关系·····	(508)
第六节 对同行的责任·····	(510)
第七节 其他职责和义务·····	(511)
第八节 内部审计师道德规范·····	(513)
公证会计师资格考题·····	(515)

第一部分 基本关系

审计学同其他学科一样，有许多基本关系，这是全面了解审计所必需的。本部分所属章节将对此加以讨论。

第一章说明审计的社会职能、专业审计标准、公共会计职业以及职业的管理。

第二章阐述财务报表审计的必要性、标准审计报告、财务报表审计的四个阶段。

第三章解释审计师如何接受业务、编写审计计划，以及有关的职业标准。

第四章强调如何取得和评价审计证据，以及通过工作底稿记录审计师的工作和调查结果。

第一章 审计职业

审计在企业、政府和经济事业中，日益发挥着极其重要的作用。有例为证：

每年有一万多家国营公司的财务报表接受审计，其中包括在纽约股票交易所所有买卖证券的公司。

根据单项审计法，凡每年从联邦政府获得10万美元以上的州政府和地方政府机构，都必须接受年度审计。

国内税务局仅在1984年，就审计了120万份个人纳税申报单。

现在，审计在公共会计行业，工业和政府部门中，已成为一支充满挑战和富有成效的积业。

第一节 审计概念

审计定义：审计是为了证实审计对象关于经济活动和事项的断言，与其既定标准的一致程度，以及与审计报告的使用者交流结果，客观地取得和评估证据的系统化过程。

这一定义中的若干术语，需要作进一步解释。

系统化过程是指一系列合乎逻辑、有结构、有组织的步骤或程序。

客观地取得和评估证据，是指检查断言的论据，对提出断言的人或机构，不带任何偏袒或成见，公正地评估结果。

关于经济活动和事项的断言，是指个人或机构提出的陈述，即是审计事项。断言包括财务报表，内部经营报告和纳税申报单中的资料。

一致程度是指断言与既定准则的吻合程度。一致性可以通过数量表示，为零星现金的短缺量；也可以通过质量说明，为财务报表的公正性。

既定标准是指衡量断言或陈述的标准。标准为立法机构制定的有关规则、预算，管理部门建立的行为指南，以及公认会计准则（由会计标准委员会制定）。

交流结果即是证明。通过证明断言和既定标准的一致程度，审计人员可提高或降低审计对象的断言或陈述的可靠性。交流调查结果采取书面报告的形式。

审计报告的使用者，指依靠审计师检查结果的有关人士。包括股东、管理人员、债权人、政府机构和公众。

第二节 审计种类

审计一般分为三类，即财务报表审计、合规审计和经营审计。各类审计的基本内容和性质，简介如下：

一、财务报表审计

为了就财务报表是否遵守既定标准（通常以公认会计准则为标准）发表意见，审计师必须检查被审单位的财务报表。这种审计往往是由被审单位委托的外部审计师进行的。财务报表审计的结果，应向股东、债权人、立法机构和公众及时公布。对大公司的财务报表进行审计，是国家证券市场责无旁贷的任务。

二、合规审计

合规审计是通过检查审计对象的财务或经营活动，以确定其是否合乎具体条件和规章制度。合规审计的既定标准是多方面的。如管理部门规定的内部控制程序：现金收入必须每天存入银行，公司付款支票需要有两个人的签字。此外，还有管理部门规定的

关于加班，退休金计划，利益冲突等方针。以管理部门既定标准为基础的合规审计，一年需要进行数次。在某些情况下，可以按月或按周定期进行，也可以进行突击审计。这种合规审计通常是由公司内部审计师负责进行的。

合规审计还可以债权人规定的准则为准则。如债券合同要求在债券发行期间保持一定的流动比例，定期支付债券偿还基金等。这类准则通常与公司的财务报表相牵连，因而合规审计应与财务报表审计同时进行，也是对财务报表审计的一种辅助。

但政府的规章制度则是合规审计的最普遍准则。无论商业企业、还是非营利组织，也无论政府机构与个人，都必须遵循政府的各项法规。比如，公司都必须执行各种劳工法，平均就业机会法，以及平均劳动标准法。国防项目承包商则必须遵守政府合同的条款和条件，并执行收入和纳税的其他规定。个人的年度收入申报表，必须依照国内税务局规定的收入税条文进行。对政府规章制度的合规审计，通常由负责管理规章制度或专司外部审计的政府机构所雇用的审计师进行。合规审计的调查结果，须提交制定该准则的机构。

三、经营审计

经营审计是根据具体的经营目标，系统地检查某一机构的经营活动。这种审计有时亦称“绩效审计”或“管理审计”。在经营审计中，审计师应进行全面的观察和综合分析，其范围可以是该机构的全部活动，也可以是部分活动。对于商业企业，它既可以审计各处室、部门，也可以审计其各项经营活动，为销售、生产、数据处理。联邦政府的经营审计则与此不同，它所审计的经营活动是对城市开发，国家公园维护，食品票证分配等项目。

经营审计的目的一般有三个方面：

评估绩效。检查审计对象的绩效，应同管理部门制定的方

针、标准、目标和其他相应的衡量准则相比较。

确定改进机会。根据绩效评估的结果，发现和找出进一步提高经济性、效率性、效益性的机会。

提出改进建议。建议取决于问题的性质和改进机会。审计师有时可提出具体建议，有时亦可要求作进一步的深入研究。

管理部门和第三团体都可以提出进行经营审计的要求。因此，审计报告需提交要求审计的一方，表1-1为财务报表审计，合规审计和经营审计的差异，提供了具体事例。

表 1-1

审计种类	断言性质	既定标准	一致程度	审计报告使用者
财务报表审计	审计对象财务报表数据	公认会计准则	公允性	股东、债权人、立法机构、公众
合规审计	审计对象收入税申报单资料	国内收入规章	正确性	国内税务局
经营审计	贯彻市政服务项目绩效统计数字	市政府制定的行为目标	相近性	市政府

第三节 审计师的种类

为个人和法定机构检查经营活动和项目的审计师，一般分为三类：①独立审计师，②内部审计师，③政府审计师。

一、独立审计师

独立审计师，不论是单独从业者，还是会计师事务所的成员，都可以为客户提供职业审计服务。独立审计师凭藉其所受的