



股份制企业
财务会计丛书



股份制企业

审计

孙茂竹 范 歆 卢春泉 著

中国人民大学出版社

F239
16
股份制企业财务会计丛书

股份制企业审计

孙茂竹 范 歆 卢春泉 著



中国人民大学出版社

16

(京) 新登字 156 号

股份制企业财务与会计丛书

股份制企业审计

孙茂竹 范 歆 卢春泉 著

出版者：中国人民大学出版社

发行者：中国人民大学出版社

(北京海淀路 39 号 邮码 100872)

经销者：新华书店总店北京发行所

印刷者：中国人民大学出版社印刷厂

开 本：850×1168 毫米 32 开

字 数：172 000

印 张：7

版 次：1994 年 3 月第 1 版

印 次：1994 年 3 月第 1 次印刷

册 数：1—5 000

书 号：ISBN7-300-01813-0/F·502

定 价：4.70 元

F239

16

0380329

《股份制企业财务与会计丛书》

编 委 会

主 任：王庆成

副主任：王化成

委 员：（按姓氏笔画为序）

王化成 王庆成 卢春泉

冯卫东 孙茂竹 陈 莹

杨万贵 郑海英 金春保

2018/12

总 序

20 世纪 80 年代，伴随着中国经济体制改革的不断深化，一种新的企业组织形式——股份制，在新旧体制的交替中诞生了。尽管在理论上时褒时贬，在实践中时起时落，股份制毕竟还是不断地发展壮大起来。现在越来越多的人认识到，股份制是当前转换企业经营机制中一种比较理想的组织形式和经营方式。企业实行股份制，有利于自主筹集社会资金，有利于明确企业的产权关系，有利于合理配置生产要素，有利于使企业真正成为“四自”能力的经济实体。实行股份制是我国企业改革的主要内容。随着我国经济体制改革的进一步深化，股份制企业将会得到更快的发展。

实行股份制与企业财务会计工作有着密切的联系，在股份制企业的组建和管理过程中，从公司的发起设立、制定章程、评估资产、验资登记、招募股份，到公司的投入运营、调度资金、管理资产、分派股利，乃至公司的终止和清算，无不涉及财务、会计、审计工作，有许多事情都需要由财会人员来完成。有人说，股份制企业成败的关键在于财务会计工作的管理水平，这是有一定道理的。然而，财会人员和有关经理人员对股份制财会知识和经验的欠缺，与股份制企业发展的要求存在着极大的矛盾。为了满足股份制企业财会人员和其他经理人员的业务需要，我们组织编写了这套《股份制企业财务会计丛书》。首批出版的三本书为《股份制企业财务管理》、《股份制企业会计》、《股份制企业审计》。

这套丛书的编写，总的说来实现了以下的预期要求：（1）针对性强，操作规范。本套丛书针对股份制企业组建过程中出现的财务与会计的新情况和新问题，根据国家体改委等单位发布的《股份制企业试点办法》、《股份制有限公司规范意见》、《有限责任公司规范意见》及一系列配套文件，进行了全面系统的阐述。对现实中存在的问题，坚持按规范化的要求处理，防止“变形”、“走样”，不搞降低标准，坚决排除股票同债券混同、对公有资产低估、把集体财产量化到个人、事先规定较高的股利率、在成本中列支股利等做法，为股份制的健康发展创造条件。（2）内容新颖，取材丰富。作者在编写丛书的过程中，对我国一些股份制企业的财务会计工作进行了调查研究，分析了我国创建较早的股份制企业的公司章程和财务管理方法，对西方主要经济发达国家的公司法进行了深入探讨，从中概括出规律性的认识。书中对股份制企业的资金筹集、资产管理、对外投资、成本开支、利润分配以及终止清算等问题的管理、核算与审计进行了详细的论述，吸收了国内外股份制研究的最新成果。（3）方法具体，实用性强。这套丛书具体介绍了股份制企业财务活动的预测、计划、控制、核算、分析、检查等方法，既有计算公式、计算实例，又有计算图表、分析说明，各种方法具有可操作性，同时表述清晰，简明易懂，便于财务会计审计人员学习，对实际工作有重要参考价值。

本套丛书是股份制企业经理人员，财务、会计、审计人员和其他管理人员的一本有实用价值的业务参考书，也可用作大专院校的财务、会计、审计、企业管理等专业有关课程的教材。

王 庆 成

1993年2月于中国人民大学

前 言

随着我国经济体制改革的深入进行和社会主义市场体系的初步形成，股份制企业的试点在全国取得了很大的成功，并已成为一种为国人所接受的企业形式。国家有关部委相继颁发的有关股份制试点企业的规章、制度，对股份制企业的完善和发展起到了极大的促进作用。但从实践看，为促使股份制企业的健康发展，保护投资人、债权人及各利益关系人的合法权益，由注册会计师进行的股份公司审计尚属薄弱环节，需要进一步完善。

本书旨在对由注册会计师进行的股份制试点企业（特别是股份有限公司）的财务审计进行探讨，以满足我国审计工作及审计教育事业的客观需要。

本书根据我国颁布的《股份制企业试点办法》、《股份有限公司规范意见》、《股份制试点企业财务管理若干问题的暂行规定》、《股份制试点企业会计制度》及其他有关法规、制度，联系我国股份制企业审计工作的实际，在吸收国外有益经验基础上编写而成。全书共分十四章，侧重于阐述由注册会计师进行的财务报表审计的主要内容和技術方法，并对股份制企业的组建和破产清算等特殊事项的审计作了介绍。本书力求简练、实用，因而对审计中所采用的审计方法未展开论述。

本书第二、四章由卢春泉编写，第五、七、八、九章由范歆编写，其余各章由孙茂竹编写；由孙茂竹负责全书的组织、总纂

工作。由于股份制企业的财务报表审计尚处于初创、发展阶段，再加上我们的理论水平和实际经验有限，书中难免存在许多不足或错误之处，恳请广大读者批评、指正。

编 者

1993 年 9 月于中国人民大学

目 录

第一章 股份公司审计概述.....	1
第一节 股份公司与审计.....	1
第二节 审计的概念、职能和种类.....	4
第三节 注册会计师在经济生活中的作用.....	7
第四节 会计师事务所简介.....	9
第五节 注册会计师职业道德	12
第六节 注册会计师的法律责任	16
第二章 审计准则、审计程序和审计方法	20
第一节 审计准则	20
第二节 审计程序	27
第三节 审计方法	35
第三章 股份公司组建的审计	42
第一节 股份公司概述	42
第二节 股份公司设立的审计	44
第三节 股份公司内部机构的建立与审计	50
第四节 转让出资和变更注册资本的审计	53
第五节 合并与分立的审计	55

第四章 内部控制制度的评审	57
第一节 内部控制的概念、作用和种类	57
第二节 内部控制的原则和内容	62
第三节 内部控制制度的评审	65
第四节 内部控制制度评审报告	71
第五章 货币资金审计	73
第一节 货币资金业务的内部控制	73
第二节 货币资金业务的内部控制审计	75
第三节 货币资金业务及余额的审计	77
第六章 应收及预付款项审计	85
第一节 应收款项及其审计目标	85
第二节 应收款项的内部控制	86
第三节 应收款项的审计	87
第四节 预付款项审计	94
第七章 存货审计	95
第一节 存货及其审计目标	95
第二节 存货的内部控制	98
第三节 存货的审计	100
第八章 投资审计	109
第一节 投资及其审计目标	109
第二节 投资的内部控制	111
第三节 投资及其收益的审计	112
第九章 固定资产及无形资产审计	117

第一节	固定资产及其审计目标·····	117
第二节	固定资产的内部控制·····	120
第三节	固定资产的审计·····	122
第四节	无形资产审计·····	131
第十章	负债审计·····	136
第一节	应付帐款的审计·····	136
第二节	应付票据和应付债券的审计·····	143
第三节	其他负债的审计·····	147
第十一章	股东权益审计·····	156
第一节	股东权益及其审计目标·····	156
第二节	股东权益的内部控制·····	158
第三节	股本审计的一般程序·····	160
第四节	盈余公积、未分配利润及股利的审计·····	165
第十二章	收入与费用审计·····	168
第一节	收入、费用的特点及其基本审计方法·····	168
第二节	收入的审计·····	171
第三节	费用的审计·····	175
第四节	损益表的审查·····	182
第十三章	终止与清算审计·····	183
第一节	股份公司的终止与清算·····	183
第二节	股份公司清算的审计内容·····	185
第三节	清算财产的估价·····	187
第四节	清算费用的审计·····	190

第十四章 审计报告.....	192
第一节 审计报告的作用及编写准备.....	192
第二节 审计报告的基本组成、形式及审计意见.....	194
第三节 有特殊目的的审计报告.....	206

第一章 股份公司审计概述

第一节 股份公司与审计

一、股份公司审计的历史

审计作为一种监查活动，远在 2000 多年前就产生了，但现代审计的产生却始于英国。

英国国会在 1844 年公布的公司法，鼓励企业采取股份公司组织形式，此后，股份公司有了长足的发展。由于股份公司的增多和规模扩大，企业的股东开始完全脱离经营管理，而雇用经理人员管理日常经营活动，这时所有权与经营权明显地分离开来。于是，为了使财务报表能够如实地反映企业的财务状况和经营成果，就产生了对企业会计记录和财务报表进行审查的必要性。1862 年英国制定的公司法明确规定，公司必须保持真实与公正的会计帐簿，每年向监事或股东提交报告。同时还规定，公司必须聘请会计师或其他专家办理查帐业务。从这时开始，在法律上奠定了会计师进行审计的地位，并在实务中形成了以注册会计师查帐为特征的现代西方审计制度。

现代西方审计的发展大致经历了两个阶段：

（一）弊端审计阶段

早期审计以查错防弊为主要目的，开始由股东及其雇佣的会计师共同进行，但很快即为注册会计师（又称执业会计师）所取

代。与现代审计的其他阶段相比，弊端审计具有以下特点：

1. 审计的对象、范围是企业的会计记录和资产负债表；
2. 审计的目的是防止弊端和审查错误，审计具有保护职能；
3. 审计方法多为逐项的详细检查；
4. 审计报告主要向公司的股东报送。

（二）公证审计阶段

随着股份公司的规模越来越大，证券业和银行业的发展也异常迅猛。这时，利害关系使得关心公司经营状况的不仅仅是股东，股票交易所、税务机关、银行家、债权人等也日益关注公司的经营状况，并成为审计报告的主要使用者。自1929年开始的整个资本主义世界长达数年的经济大危机，造成大批企业倒闭，使投资者和债权人蒙受了巨大的损失。为了保护投资者和债权人的权益，客观上需要通过审计向外界证明企业的经营状况和财务报表的可靠性。于是，弊端审计逐渐发展到公证审计。

与弊端审计相比较，公证审计具有以下特点：

1. 审计目的从防止弊端、审查错误发展到以确定财务报表的公允性、适当性和真实性为主要目的；
2. 审计职能从保护职能发展到保护职能与公证职能并重，以公证职能为主；
3. 审计报告的使用者由股东扩大到诸如股票交易所、税务机关、银行家、债权人等对公司经营活动关心的各利害关系人；
4. 审计向标准化、社会化方向发展，并开始产生公认审计准则；
5. 审计方法、技术发生了重大变革。例如，以抽样检查代替逐项的详细检查，强调对内部控制制度的研究与评价，重视帐外审计证据，审计手段趋于电脑化，等等；
6. 审计人员由具有一定学历和资历并经过统一考试合格后由政府有关部门发给注册证书的注册会计师担任；

7. 审计不仅是对企业财务报表的一般审查，而且具有法律的强制性，审计报告具有法律效力。

二、股份公司审计

从上面的论述可以看出，现代审计的发展与股份制、资本市场的产生和发展是密切相关的。没有股份制和资本市场，也就没有对现代审计的需求，现代审计也就不会产生并发展到今天的规模和程度。而现代审计的产生和发展，也有力地保证了股份制、资本市场所需要的会计信息的质量，从而促进了股份制和资本市场的顺利发展。

虽然西方企业的组织形式不限于股份形式（如独资、合伙企业），但股份公司却是最主要和最基本的组织形式，因而现代审计以股份公司审计为主。

我国的股份公司是随着经济体制改革的深入进行而逐渐发展起来的。1984年股份制试点进入了全民所有制企业，北京天桥百货股份有限公司被认为是最早的股份制企业；同年12月，上海静安证券业务部在我国首次发行了股票，1986年9月又首先开办了股票上市买卖业务。同年12月，国务院在《关于深化企业改革，增强企业活力的若干规定》中指出：“各地可选择少数有条件的全民所有制大中型企业，进行股份制试点”，从此，股份制的发展进入高潮时期。1992年5—6月，国家有关部委陆续颁发了《股份制企业试点办法》、《股份有限公司规范意见》、《有限责任公司规范意见》、《股份制试点企业会计制度》、《股份制试点企业财务管理若干问题的暂行规定》等一系列文件，标志着股份制这种企业组织形式已在我国正式形成，并在逐渐发展、完善之中。

鉴于股份制企业的发展，有必要对其经营状况和财务报表进行审计，特别是上市公司的财务报表，更需经注册会计师审查，以

保护投资者、债权人及各利害关系人的合法权益。于是，由注册会计师进行的股份公司审计（主要指财务报表审计）日益显得必要和迫切。从目前看，我国的股份公司审计应在借鉴西方财务审计的基础上，结合我国的实际情况产生并在实践中得以完善。

第二节 审计的概念、职能和种类

股份公司审计是整个审计体系的一个重要方面。为了更好地进行股份公司审计，应当对审计有一个完整、深刻的认识。

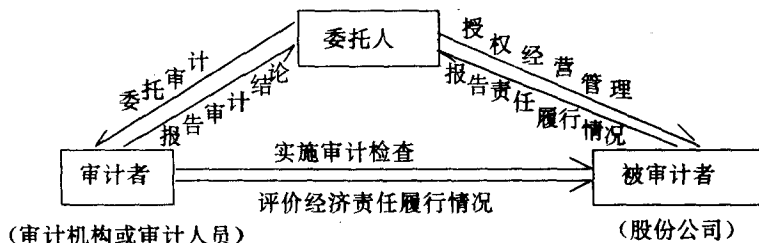
一、审计的概念

审计是审计人员通过专门的审计方法和审计程序，收集、加工、整理必要的证据，以确定企业财务报表及会计记录能否公允、真实、恰当地反映其经营状况及财务成果并向外界有关利害关系人报告的一种经济监督活动。

从定义看，审计具有以下特点：

1. 审计主要以检查财务报表和会计记录为对象；
 2. 审计的执行人必须是独立的第三者（如注册会计师），他们与委托人和被审计单位没有直接的利益关系，以保证其客观、公正；
 3. 审计应收集、加工、整理审计证据，以便审计人员发表审计意见；
 4. 审计的目的在于确认财务报表和会计记录的公允性、真实性；
 5. 审计人员在审计活动结束后，要向委托人报告审计结果。
- 审计活动中，委托人、审计者、被审计者的关系如图示 1—1 所示：

图示 1-1



二、审计的职能

审计的职能是指审计本身所具有的功能或作用，一般包括监督、鉴证、评价三种职能。

(一) 监督职能

审计的基本职能是经济监督。它以法规为准绳，以会计准则、审计准则及其标准为依据，通过对被审计单位经营状况和财务成果的真实性、合法性、有效性的审查，揭示错弊，促使被审计单位遵守财经法纪，履行经济责任，做好经营管理工作。

(二) 鉴证职能

鉴证职能是指独立的审计人员（如注册会计师）根据充分、适当的审计证据，对企业财务报表符合既定标准的程度表述意见。执行鉴证职能通常包括两方面：一是审计人员必须进行审查并获得客观、真实的审计证据；二是签发审计意见，向委托人或报表使用者传达审计人员对财务报表公允性所作出的结论。这种鉴证将提高财务报表与其他有关资料的公允性，增加使用者的信赖。

股份公司审计以鉴证职能为主。

(三) 评价职能

评价职能是指审计人员在对被审计单位的经营状况和财务报表的真实性、合法性、有效性进行审查的基础上，评价其经营状况和财务成果的优劣、经济效益的高低、经营责任履行结果，作