

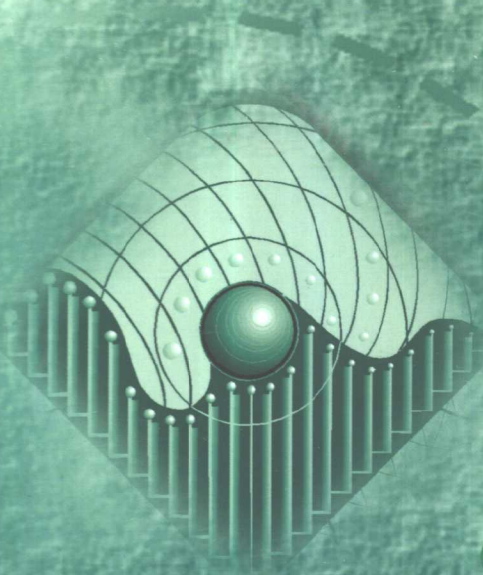
审计实验室系列丛书

SHENJI SHIYANSHI XILIE CONGSHU

审计实验室

——主要会计事项的相关
法规及其审计案例

李晓慧 / 主编



经济科学出版社

S H E N J I S H I Y A N S H I

审计实验室系列丛书

审计实验室

——主要会计事项的相关法规
及其审计案例

李晓慧 主编

经济科学出版社

责任编辑：韩 玲
责任校对：董蔚挺
版式设计：代小卫
技术编辑：王世伟

审计实验室

——主要会计事项的相关法规及其审计案例

李晓慧 主编

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址：北京海淀区阜成路甲 28 号 邮编：100036

总编室电话：88191217 发行部电话：88191540

网址：www.esp.com.cn

电子邮件：esp@esp.com.cn

河北省财政厅印刷厂印刷

河北省财政厅印刷厂装订

787×1092 16 开 26 印张 470000 字

2002 年 2 月第一版 2002 年 2 月第一次印刷

印数：00001—10100 册

ISBN 7-5058-2765-0/F·2156 定价：46.00 元

(图书出现印装问题，本社负责调换)

(版权所有 翻印必究)

图书在版编目(CIP)数据

审计实验室:主要会计事项的相关法规及其审计案例 /
李晓慧主编. —北京:经济科学出版社, 2002. 2

(审计实验室系列丛书)

ISBN 7-5058-2765-0

I. 审… II. 李… III. ①企业-财务审计-中国
②会计制度-中国-学习参考资料 IV. F239.41

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2001)第 081052 号

《审计实验室——主要会计事项的相关法规及其审计案例》

编 委 会

主 审：李 爽

主 编：李晓慧

副主编：江连起 高志谦

编委及参与审计实验室研究工作的机构和个人：

（按笔画排序）

中喜会计师事务所	江连起	苏玉珍
云南省注册会计师协会	罗克明	
内蒙古注册会计师协会	张恒新	杨晓梅
四川省注册会计师协会	黄 友	
江西省注册会计师协会	李家谦	
河北省注册会计师协会	申富平	刘惠渊
	刘桂荣	岳有志
	王惠敏	袁 雷
青海省注册会计师协会	董德敏	
王 晶	卞春艳	刘高潮
李晓慧	吕慧婧	林启云
戴 晓	黄银平	魏 婕
		李 爽
		李秀芹
		张建芳
		高志谦

新法规、新制度与审计新视角

(代序)

当我看到《审计实验室——主要会计事项的相关法规及其审计案例》书稿时，一直萦绕在脑海里关于会计和审计的一些问题又浮现出来，现谈一些看法如下：

一、新法规、新制度与新要求

为了规范会计行为，保证会计资料和会计报表信息的真实、完整以及会计处理原则和处理方法进一步适应国际惯例，修订后的《中华人民共和国会计法》（以下简称《会计法》）已于2001年7月1日开始实施执行。国务院制定的《企业财务会计报告条例》（以下简称《报告条例》）和财政部制定的《企业会计制度》同时于2001年1月1日起开始执行。与此同时，财政部新颁布了“借款费用”等六项会计具体准则，并对原“非货币性交易”等五项会计具体准则进行了修订。这些新法规、新制度的变化主要表现在以下几个方面：

1. 《公司法》和《报告条例》都强调和明确了“单位负责人”要对本单位会计资料和会计报表信息的真实性和完整性负责；《报告条例》中还要求“注册会计师、会计师事务所审计企业财务会计报告，应当依照有关法律、行政法规以及注册会计师执业规则的规定进行，并对所出具的审计报告负责”。

2. 《报告条例》不仅对财务会计报告的构成、财务会计报告的编制、财务会计报告的对外提供和法律责任作出明确具体的规定，而且将属于《企业会计准则——基本准则》中的会计要素的定义，参照国际惯例作出修订，作为法定的解释条款纳入《报告条例》。

3. 《企业会计制度》不仅统一了会计核算制度体系，而且在原《企业会计准则——基本准则》的十二条会计核算一般原则基础上，根据国际惯例增加了“实质重于形式原则”，并在“相关性原则”中把会计报表信息的提供目的明确为“会计报表信息使用者”，在“历史成本原则”中强调对企业“资产”应根据经济市场情况

和资产的可变现收回情况及时计提“资产减值准备”。

4. 新修订的会计具体准则和《企业会计制度》依据“谨慎性原则”明确规定了非货币性交易、债务重组、投资等事项，不再以“公允价值”为依据计算收益和入账价值，而以相关的账面价值计账，其差额计入“资本公积”。

5. 《企业会计制度》中若干经济事项的会计处理，依据“谨慎性原则”和“重要性原则”对会计要素的确认和计量作出具体明确的规定，如先征后退的增值税或所得税应予实际收到时确认“补贴收入”，不再在其从属年度按权责发生制确认等。

总之，此次《报告条例》、《企业会计制度》和《企业会计准则》的颁布和修订，是总结了自1992年实施的《企业会计准则》、《企业财务通则》、13个行业会计制度和行业财务制度以及1998年颁布实施《股份有限公司会计制度》以来的经验和问题，针对当前在公司、企业会计核算中存在的会计信息失真等问题所作出的重大举措，是一次非常及时的、深层次的重大会计变革，对规范公司、企业的会计行为和保证会计资料和会计报表信息的真实性和完整性，对维护市场经济秩序必将产生重大的推动作用，也对注册会计师提出了新要求：

第一，熟练掌握和运用《企业会计准则》及其会计法规。《企业会计准则》及其会计法规和《独立审计准则》是注册会计师独立审计的“两把尺子”，《企业会计准则》及其会计法规是注册会计师执业判断的依据，《独立审计准则》是约束注册会计师执业行为的规范。如果注册会计师不能熟练掌握和运用《企业会计准则》及其会计法规，就不可能有效地披露企业会计资料和会计报表信息是否真实、可靠，也就丧失了独立审计存在的必要性，注册会计师执业行为规范也就无从谈起。因此，注册会计师熟练掌握和运用新准则、新制度，既是提高自身业务素质的需要，更重要的还是保证执业质量、保证出具的审计报告的合法性和真实性以及降低审计风险的需要。

第二，不断提高注册会计师的专业判断水平。《企业会计准则》及其相关的会计法规虽然对会计要素的确认和计量作出了具体明确的规定，但也增加了企业对会计政策、会计核算方法选择和估计的余地，相应，如果注册会计师没有较高的专业技术判断能力，就可能查证不出企业会计反映不实等问题，不仅会增大审计风险，也可能使注册会计师无意中沦为会计信息失真的“帮凶”。

二、注册会计师审计视角的变化

注册会计师对被审计单位会计报表进行审计，是依照《独立审计准则》的相关要求，在独立、客观、公正的基础上，通过履行一定的审计程序，获取充分适当的审计证据，运用职业判断对会计报表的合法性、公允性和一贯性发表审计意见，并出具适当形式的审计报告。在这个过程中，《企业会计准则》及其会计法规作为注

册会计师执业中专业判断的依据，它的变化必将引起注册会计师审计视角的变化：

1. 注册会计师审计从关注企业资产是否虚增、“有水分”，到关注企业是否计提秘密准备。以往，企业“资产虚胖、利润浮肿”是一种司空见惯的现象。如坏账准备提取比例较低，大量呆、坏账长期挂账，妨碍了企业的资金周转；存货积压严重，流动性风险大，其市价已远低于账面价值，但在资产负债表上仍以历史成本反映；设备随着技术进步已被淘汰或弃用，但企业仍然按部就班地计提折旧；在建工程虽已竣工使用但企业以尚未办理结算为借口，仍将借款利息资本化等等。实施新制度、新准则后，运用谨慎性原则，企业应合理地预计各项资产可能发生的损失，计提各项资产减值准备，包括坏账准备、存货跌价准备、短期投资跌价准备、长期投资减值准备、委托贷款减值准备、固定资产减值准备、在建工程减值准备、无形资产减值准备，这能够挤掉资产中的水分。但如果企业不恰当地估计，计提秘密准备，则也会出现利用减值准备调节利润的现象。所以，注册会计师在审计中，应重点关注企业是否计提秘密准备。如有确凿证据表明企业不恰当地计提秘密准备，应作为重大会计差错予以更正，并在会计报表附注中说明事项的性质、调整金额以及对企业财务状况、经营成果的影响。

2. 注册会计师审计从以检查会计处理为主到检查会计处理和会计估价并重。以往，企业对各种经济活动的会计核算，在相关会计规章制度中规定的比较死，如固定资产的折旧年限和预计残值、坏账准备的提取等，企业会计错弊常表现在会计处理不当上，如已提足折旧仍在使用的固定资产，仍继续提取折旧等。实施新准则、新制度后，企业有权利选择不同的会计政策，并根据具体情况做出会计估计。相应，注册会计师应当复核和测试管理当局赖以估计的假设、条件及处理过程，并对会计估计的结果进行“独立估计”；检查影响会计估计的变化事项，以合理保证所有对财务报表意义重大的会计估计是否合理，披露是否适当。

3. 注册会计师审计从关注会计核算到关注会计核算和会计信息披露并重。企业会计核算是会计信息反映的基础，但如果虽然会计核算是真实的，但对此的披露不充分或不及时，仍然会影响会计报表信息使用者的决策，因此，在新准则、新制度中，每一会计要素或会计事项的确认、计量、处理和披露构成了密不可分的核心内容。相应，注册会计师不仅应根据《企业会计准则》及其会计法规确认企业的会计核算是否真实、正确，还应当关注会计报表附注及其他会计信息的披露是否适当、充分和及时。

4. 注册会计师审计从以收集会计记录为核心证据，到以收集所有会计资料为核心证据。以往，注册会计师在执业中，往往花费更多的时间和精力来检查企业会计记录，从中获取审计的核心证据。由于支持会计估计和会计信息披露的证据并非都是会计记录，包括国家政策、市场行情、行业情况、企业管理当局的决议等，如

果注册会计师仅仅从检查会计记录中获取审计证据，不足以证实会计估计和会计披露的适当性和可靠性，因此，注册会计师在执业中，应收集到所有支持其专业判断的会计资料及其相关资料，以会计资料而并非是会计记录作为核心证据，来支持审计意见的发表。

李 勇

2001.12.20

目 录

第一章 资产减值的相关法规及其审计案例	(1)
第一节 资产减值的相关法规规定.....	(1)
第二节 资产减值审计案例分析.....	(6)
第三节 CPA 审计资产减值的特殊考虑	(24)
第二章 资产评估的相关法规及其审计案例	(41)
第一节 资产评估事项的相关法规规定	(41)
第二节 资产评估审计案例分析	(52)
第三节 CPA 审计资产评估事项的特殊考虑	(59)
第三章 固定资产相关法规及其审计案例	(61)
第一节 固定资产的相关法规规定	(61)
第二节 固定资产及其累计折旧审计案例分析	(71)
第三节 CPA 审计固定资产及其累计折旧的特殊考虑	(76)
第四章 无形资产的相关法规及其审计案例解析	(78)
第一节 无形资产相关法规规定	(78)
第二节 无形资产审计案例分析	(84)
第三节 CPA 审计无形资产的特殊考虑	(87)
第五章 土地、土地使用权的相关法规及其审计案例	(88)
第一节 土地及其土地使用权的相关法规	(88)
第二节 土地及土地使用权审计案例分析	(95)
第三节 CPA 审计土地和土地使用权时的特殊考虑	(100)

第六章 投资的相关法规及其审计案例	(102)
第一节 投资的相关法规规定	(102)
第二节 投资审计案例分析	(118)
第三节 CPA 审计投资的特殊考虑	(136)
第七章 待处理财产损益的相关法规及其审计案例	(138)
第一节 待处理财产损益的相关法规规定	(138)
第二节 待处理财产损益的审计案例分析	(140)
第三节 CPA 审计待处理财产损益常见的会计错弊	(144)
第八章 债务重组的相关法规及其审计案例	(145)
第一节 债务重组的相关法规规定	(145)
第二节 债务重组审计案例分析	(148)
第三节 CPA 审计债务重组的特殊考虑	(161)
第九章 借款费用的相关法规及其审计案例	(163)
第一节 借款费用的相关法规规定	(163)
第二节 借款费用审计案例分析	(168)
第三节 CPA 审计借款费用的特殊考虑	(175)
第十章 收入确认的相关法规及其审计案例	(177)
第一节 收入确认的相关法规规定	(177)
第二节 收入确认的审计案例分析	(186)
第三节 CPA 审计收入确认的特殊考虑	(199)
第十一章 成本费用核算的相关法规及其审计案例	(202)
第一节 成本费用核算的相关法规规定	(202)
第二节 成本费用核算的审计案例分析	(215)
第三节 CPA 审计成本费用核算的特殊考虑	(225)
第十二章 利润和利润分配的相关法规及其审计案例	(228)
第一节 利润和利润分配的相关法规规定	(228)
第二节 利润和利润分配的审计案例分析	(234)
第三节 CPA 审计利润和利润分配的特殊考虑	(243)

第十三章 非货币性交易相关法规及其审计案例	(244)
第一节 非货币性交易的相关法规规定.....	(244)
第二节 非货币性交易的审计案例分析.....	(249)
第三节 CPA 审计非货币性交易的特殊考虑	(254)
第十四章 会计调整的相关法规及其审计案例	(256)
第一节 会计调整的相关法规规定.....	(256)
第二节 会计调整的审计案例分析.....	(260)
第三节 CPA 审计会计调整的特殊考虑	(272)
第十五章 所得税的相关法规及其审计案例	(275)
第一节 所得税的相关法规规定.....	(275)
第二节 所得税审计案例分析.....	(299)
第三节 CPA 审计所得税事项的特殊考虑	(314)
第十六章 外币业务的相关法规及其审计案例	(317)
第一节 外币业务的相关法规规定.....	(317)
第二节 外币业务的审计案例分析.....	(321)
第三节 CPA 审计对外币业务的特殊考虑	(330)
第十七章 租赁业务相关法规及其审计案例	(332)
第一节 租赁的相关法规规定.....	(332)
第二节 租赁业务的审计案例分析.....	(340)
第三节 CPA 审计租赁业务的特殊考虑	(356)
第十八章 关联方关系及其交易相关法规及其审计案例	(357)
第一节 关联方关系及其交易的相关法规规定.....	(357)
第二节 关联方关系及其交易审计的特殊考虑与审计案例.....	(362)
第十九章 或有事项的相关法规及其审计案例	(368)
第一节 或有事项的相关法规规定.....	(368)
第二节 或有事项的审计案例分析.....	(373)
第三节 CPA 审计或有事项的特殊考虑	(383)

第二十章 会计信息披露的相关法规及其审计案例	(386)
第一节 会计报表附注及其他信息披露的相关法规规定.....	(386)
第二节 会计信息披露的审计案例分析.....	(395)
第三节 CPA 审计会计信息披露事项的特殊关注	(400)

第一章 资产减值的相关法规 及其审计案例

随着市场经济和科学技术的不断发展变化，在某一时刻或在可预见的将来，企业占有的各项资产不仅可能不为企业带来经济利益的流入，而且可能在变现过程中不能保持原有的价值。所以，为了能正确反映企业的财务状况及其盈利能力，向所有会计信息使用者提供有用和可靠的信息，从“谨慎性”出发，企业有必要对相关资产分别根据其具体情况提取减值准备。相应，注册会计师应根据《独立审计准则》和《企业会计制度》等相关规定，不断提高对资产减值再认定的水平和技巧。

第一节 资产减值的相关法规规定

《企业会计制度》第五十一条规定：“企业应当定期或者至少于每年年度终了，对各项资产进行全面检查，并根据谨慎性原则的要求，合理地预计各项资产可能发生的损失，对可能发生的各项资产损失计提资产减值准备。

企业应当合理地计提各项资产减值准备，但不得计提秘密准备。如有确凿证据表明企业不恰当地运用了谨慎性原则计提秘密准备的，应当作为重大会计差错予以更正，并在会计报表附注中说明事项的性质、调整金额，以及对企业财务状况、经营成果的影响。”

《企业会计制度》与《股份有限公司会计制度》相比，增加了四项资产的减值准备，即：在原来对“应收账款”、“短期投资”、“存货”“长期投资”等四项资产提取减值准备的基础上，又增加了对“固定资产”、“无形资产”、“在建工程”、“委托贷款”提取减值准备。八项资产减值准备的对比情况如表1-1、表1-2、表1-3、表1-4。

表 1-1

八项资产减值准备认定条件对比表

项目	认定减值的条件
应收款项	1. 在下列情况下，应当全额提取坏账准备： (1) 债务单位已撤销； (2) 债务单位破产； (3) 债务方资不抵债； (4) 债务方现金流量严重不足； (5) 由于发生严重的自然灾害导致债务方停产而在短期内无法偿还债务的； (6) 债务方欠债期超过 3 年。 2. 在下列情况下，不能全额提取坏账准备： (1) 当年发生的应收款项； (2) 计划对应收款项进行重组； (3) 与关联方发生的应收款项； (4) 其他已逾期，但无确凿证据表明不能收回的应收款项。 3. 对于预付账款，如有确凿证据表明其不符合预付账款性质，或者因供货单位破产撤销等原因已无望再收到所购货物的，应当将原计入预付账款的金额转入其他应收款，并按规定计提坏账准备。 4. 对于持有的未到期应收票据，如有确凿证据不能够收回或收回的可能性不大时，应将其账面余额转入应收账款，并计提相应的坏账准备。
短期投资	在期末短期投资的市价低于账面价值时，应提取减值准备。
存货	当存在以下一项或若干项情况时，应将存货账面价值全部转入当期损益： (1) 已霉烂变质的存货； (2) 已过期且无转让价值的存货； (3) 生产中已不再需要，并且已无使用价值和转让价值的存货； (4) 其他足以证明已无使用价值和转让价值的存货。 当存在下列情况之一时，应当计提存货跌价准备： (1) 市价持续下跌，并且在可预见的未来无回升的希望； (2) 企业使用该项原材料生产的产品成本大于产品的销售价格； (3) 企业因产品更新换代，原有库存原材料已不适应新产品的需要，而该原材料的市场价格又低于其账面成本； (4) 因企业所提供的商品或劳务过时或消费者偏好改变而使市场的需求发生变化，导致市场价格逐渐下跌； (5) 其他足以证明该项存货实质上已经发生减值的情形。
固定资产	对存在下列情况之一的固定资产，应当全额计提减值准备： (1) 长期闲置不用，在可预见的未来不会再使用，且已无转让价值的固定资产； (2) 由于技术进步等原因，已不可使用的固定资产； (3) 虽然固定资产尚可使用，但使用后产生大量不合格品的固定资产； (4) 已遭毁损，以至于不再具有使用价值和转让价值的固定资产； (5) 其他实质上已经不能再给企业带来经济利益的固定资产。

续表

项目	认定减值的条件
在建工程	1. 长期停建并且预计在 3 年内不会重新开工的在建工程； 2. 所建项目无论在性能上，还是在技术上已经落后，并且给企业带来的经济利益具有很强的不确定性； 3. 其他足以证明在建工程已经发生减值的情况。
长期投资	对有市价的长期投资可以根据下列迹象判断是否应当计提减值准备： (1) 市价持续 2 年低于账面价值； (2) 该项投资暂停交易 1 年或 1 年以上； (3) 被投资单位当年发生严重亏损； (4) 被投资单位持续 2 年发生亏损； (5) 被投资单位进行清理整顿、清算或出现其他不能持续经营的迹象。 对无市价的长期投资可以根据下列迹象判断是否应当计提减值准备： (1) 影响被投资单位经营的政治或法律环境的变化，如税收、贸易等法规的颁布或修订，可能导致被投资单位出现巨额亏损； (2) 被投资单位所供应的商品或提供的劳务因产品过时或消费者偏好改变而使市场的需求发生变化，从而导致被投资单位财务状况发生严重恶化； (3) 被投资单位所在行业的生产技术等发生重大变化，被投资单位已失去竞争能力，从而导致财务状况发生严重恶化，如进行清理整顿、清算等； (4) 有证据表明该项投资实质上已经不能再给企业带来经济利益的其他情形。
无形资产	当存在下列一项或若干项情况时，应当将该项无形资产的账面价值全部转入当期损益： (1) 某项无形资产已被其他新技术等所替代，并且该项无形资产已无使用价值和转让价值； (2) 某项无形资产已超过法律保护期限，并且已不能为企业带来经济利益； (3) 其他足以证明某项无形资产已经丧失了使用价值和转让价值的情形。 当存在下列一项或若干项情况时，应当计提无形资产的减值准备： (1) 某项无形资产已被其他新技术等所替代，使其为企业创造经济利益的能力受到重大不利影响； (2) 某项无形资产的市价在当期大幅度下跌，在剩余摊销年限内预期不会恢复； (3) 某项无形资产已超过法律保护期限，但仍然具有部分使用价值； (4) 其他足以证明某项无形资产实质上已经发生了减值的情形。
委托贷款	企业应当对委托贷款本金进行定期检查，并按可收回金额低于委托贷款本金的差额，计提减值准备。

表 1-2

八项资产减值计算方法的对比表

项目	计算跌价损失的方法
应收款项	应收账款必须采用备抵法进行处理,不能使用直接转销法。有三种方法:(1)应收账款余额百分比法;(2)账龄分析法;(3)销货百分比法。企业自行决定计提方法及比例,但是,一旦选定不得随意更改。
短期投资	有三种方法可供选择:(1)单项比较法;(2)分类比较法;(3)综合比较法。但是,如果某项短期投资比较重大时(即:占整个短期投资 10% 或以上),应按单项投资为基础计算并确定计提跌价准备。
存货	存货跌价准备应按单个存货项目的成本与可变现净值计量。如果某些存货具有类似用途并与在同一地区生产和销售的产品系列相关,且实际上难以将其与该产品系列的其他项目区别开来估价进行估价的存货,可以合并计量成本与可变现净值;对于数量繁多、单价较低的存货,可以按存货类别计算成本与可变现净值。
固定资产	对于固定资产、无形资产、在建工程、委托贷款和长期投资的跌价损失,应按单项比较法确定其可能损失。
在建工程	
长期投资	
无形资产	
委托贷款	

表 1-3

八项资产减值的科目设置对比表

项 目	科目设置		基本分录
	费用类科目	准备类科目	
应收款项	管理费用	坏账准备	1. 当期末应提足的减值准备大于已提准备额时: 借: 费用类科目 贷: 准备类科目
短期投资	投资收益	短期投资跌价准备	
存货	管理费用	存货跌价准备	2. 当期末应提足的减值准备小于已提准备额时: 借: 准备类科目 贷: 费用类科目
固定资产	营业外支出	固定资产减值准备	
在建工程	营业外支出	在建工程减值准备	3. 当期末应提足的减值准备等于已提准备额时: 不需会计处理
长期投资	投资收益	长期投资减值准备	
无形资产	营业外支出	无形资产减值准备	
委托贷款	投资收益	委托贷款减值准备	