

SJ

# 企业审计

主 编 刘建华

副主编 张 虹

成都科技大学出版社

# 企 业 审 计

主编 刘建华 副主编 张虹

成都科技大学出版社

---

(川)新登字 015 号

责任编辑 黄文龙

封面设计 孟章良

## 企 业 审 计

刘建华 张虹 编著

---

出版 成都科技大学出版社

印刷 西南冶金地质印刷厂

开本:850×1168 毫米 1/32 印张:14.75

1997 年 6 月第 1 版 1997 年 6 月第 1 次印刷

字数:370 千字 印数:1—3000 册

ISBN7—5616—3460—9/F·357

---

定价:15.00 元

## 前 言

党的十四届五中全会指出,要在本世纪最后五年中,基本建成我国社会主义市场经济体制的框架。大力发展社会审计,推进注册会计师事业,对建立社会主义市场经济体制,保障正常的社会经济秩序,维护国家和企业的权益,都起着十分重要的作用。因此,国务院已作出明确规定,到2000年,依法应当实行会计报表审计制度的所有企业,都必须由注册会计师实行年度会计报表审计。社会审计将在企业审计中唱主角,故本书以社会审计(注册会计师审计)为主线介绍企业审计。

本书共十章,由两部分内容所组成,第一部分为审计概论,系统地阐述了审计的基本理论和基本方法、审计组织体系和审计人员的职业道德与法律责任等内容;第二部分则详细地介绍了社会审计主要实务即年度会计报表审计业务和验资业务。在编写过程中,我们吸收了近年来审计学科理论研究的新成果,参考、继承和借鉴了有关审计学教材中成熟的基本内容和西方民间审计学先进有用的方法,力求做到理论联系实际,并以《审计法》、《注册会计师法》、《企业会计准则》、《企业财务通则》、《行业会计制度》、《独立审计具体准则》、《独立审计实务公告》和《注册会计师执业规范指南》为依据,将审计基本理论和方法、程序与审计实务紧密结合,融理论性、实践性和技术性于一体,还在各章后附有复习思考题和练习题,以便于读者学习和掌握。

本书既可供审计和会计专业以及其他开设本课程的财经管理专业作为专业或基础教材使用,也可作为各类成人教育或各类审

计人员培训用教材。还可供从事审计工作的人员以及准备参加注册会计师考试的人员参考。

本书由刘建华副教授主编，负责设计全书编写结构和拟定编写提纲，并对全部书稿进行最后修改、补充和总纂。张虹讲师任副主编，对部分书稿做了初步修改工作。全书十章中，第一、二、四、七、九、十章由刘建华编写；第三、五、六、八章由张虹编写。

本书在编写过程中，得到了有关领导和部门的支持、关心和帮助，在此表示衷心感谢。

由于编者水平有限，书中不足之处在所难免，恳请读者批评指正。

编著者

1996年12月25日

# 目 录

|                         |         |
|-------------------------|---------|
| 第一章 审计概论 .....          | ( 1 )   |
| 第一节 审计的概念和对象 .....      | ( 1 )   |
| 第二节 审计的职能、作用和任务 .....   | ( 9 )   |
| 第三节 审计的种类和审计组织体系 .....  | ( 12 )  |
| 第四节 审计的目标、程序和审计计划 ..... | ( 37 )  |
| 第五节 审计方法及抽样审计 .....     | ( 62 )  |
| 第六节 审计准则和审计依据 .....     | ( 89 )  |
| 第七节 审计证据和审计工作底稿 .....   | ( 98 )  |
| 第八节 内部控制及其评审 .....      | ( 116 ) |
| 第二章 企业会计报表审计 .....      | ( 133 ) |
| 第一节 会计报表审计的意义和目的 .....  | ( 133 ) |
| 第二节 资产负债表的审计 .....      | ( 136 ) |
| 第三节 损益表及利润分配表的审计 .....  | ( 144 ) |
| 第四节 财务状况变动表的审计 .....    | ( 148 ) |
| 第三章 资产的审计 .....         | ( 158 ) |
| 第一节 流动资产的审计 .....       | ( 160 ) |
| 第二节 对外投资的审计 .....       | ( 212 ) |
| 第三节 固定资产的审计 .....       | ( 229 ) |
| 第四节 无形资产和递延资产的审计 .....  | ( 250 ) |
| 第四章 负债的审计 .....         | ( 264 ) |
| 第一节 流动负债的审计 .....       | ( 264 ) |
| 第二节 长期负债的审计 .....       | ( 291 ) |
| 第五章 所有者权益的审计 .....      | ( 303 ) |

|     |                       |       |
|-----|-----------------------|-------|
| 第一节 | 投入资本的审计 .....         | (304) |
| 第二节 | 资本公积的审计 .....         | (317) |
| 第三节 | 盈余公积的审计 .....         | (322) |
| 第四节 | 未分配利润的审计 .....        | (326) |
| 第六章 | 收入的审计 .....           | (331) |
| 第一节 | 基本业务收入的审计 .....       | (331) |
| 第二节 | 其他业务收入的审计 .....       | (339) |
| 第七章 | 成本和费用的审计 .....        | (348) |
| 第一节 | 产品成本审计 .....          | (348) |
| 第二节 | 费用的审计 .....           | (361) |
| 第八章 | 利润的审计 .....           | (374) |
| 第一节 | 营业利润的审计 .....         | (374) |
| 第二节 | 投资收益的审计 .....         | (376) |
| 第三节 | 营业外收支的审计 .....        | (380) |
| 第四节 | 利润分配的审计 .....         | (385) |
| 第九章 | 终结审计与审计报告 .....       | (390) |
| 第一节 | 审计差异调整与期后事项审计 .....   | (390) |
| 第二节 | 或有负债的审计与管理当局声明书 ..... | (402) |
| 第三节 | 签发审计报告前的复核 .....      | (408) |
| 第四节 | 审计报告的作用、种类和内容 .....   | (410) |
| 第五节 | 审计意见类型 .....          | (416) |
| 第六节 | 编写审计报告的步骤和要求 .....    | (429) |
| 第十章 | 验资 .....              | (435) |
| 第一节 | 验资的作用与种类 .....        | (435) |
| 第二节 | 验资的有关法律规定和一般原则 .....  | (439) |
| 第三节 | 验资的过程与内容 .....        | (445) |
| 第四节 | 验资报告 .....            | (458) |

# 第一章 审计概论

## 第一节 审计的概念和对象

### 一、审计的产生和发展

审计是人类社会和再生产活动发展到一定阶段的产物。当资源财产管理制度出现了资源财产所有者与经营管理者的分离或营管理者内部的分权,并在他们之间形成特定的经济责任关系之后,就产生了对审计的需要。历史的实践证明,无论古代、近代和现代审计,其产生、存在和发展的客观条件就是经济责任关系的产生、存在和发展。

在原始社会,生产力低下,人们共同劳动,平均分配,没有剩余物品,人们之间不存在任何经济责任关系,因而不存在审计行为。奴隶社会生产力的提高以及社会分工的深化,出现了剩余产品并为奴隶主所占有。奴隶主阶级为了巩固自己的统治,攫取更多的财富,设置了众多的国家机构,并委派专职官员负责财政、税收、财产物资保管等管理工作,便产生了财产所有者与管理者之间的经济责任关系。财产所有者为了对其财产物资管理者的经济责任履行情况和结果进行检查、监督,授权第三者对管理者经营的财产物资进行查实、核对,作出客观的评价,据以解脱经营管理者的经济责任。我国早在西周时期,国家就设置了“宰夫”的官职,负责查核官吏经管财物的事项和履行职责的情况。当时虽无“审计”一词,



但其“宰夫”的职责所体现的经济监督的内容和实质,标志着审计工作的开端。秦朝设“御使大夫”之职,实行“上计”制度。凡国家财计,无不受其勾稽审理。汉承秦制,东汉颁布了“上计律”,首次将监督工作用法律的形式固定下来。隋唐时代设“比部”,拥司法监督之权,负责审计事宜。宋朝时设置了“审计院”、“审计司”,行使财政、税收、钱粮出纳的审核控制。隋、唐、宋三代是我国审计史上的鼎盛时期,但到元、明、清三代,审计工作日趋衰落。在国外,根据有关资料介绍,古希腊、埃及、罗马同我国一样先后产生了政府(官厅)审计。如在古埃及奴隶主王宫里设置有监督官,对受托负责经管财物收支的官吏的帐目进行检查,并对其经济责任行为进行监督。古希腊曾出现对即将卸任的官员经管财物的帐目,由公选出的代表进行审查、公证,然后才能离职。古罗马奥古斯塔皇帝,曾于公元五年下令派遣检查官员,分赴各地审理帐目。中外古代审计主要形式是政府(官厅)审计,尽管还不完善,但已为近代审计的发展打下了基础。

近代审计是伴随着资本主义工商业的产生而兴起的。审计主要服务对象逐渐转向工商企业。18世纪产业革命成功,特别是股份公司的产生,进而出现了包括股东、银行、债权人等大批利害关系人;又因为经济危机时期企业的利害关系人蒙受巨大损失,为了保障企业外部利害关系人的权益,维护资本主义经济秩序,有必要委托第三者对企业公开发表的财务报告的真实性、可靠性进行审查核实,产生了民间审计,拉开了近代审计的序幕。在社会上逐渐建立起一种由执业会计师承办企业审计的民间审计机构,即会计师事务所。各国相继以法律形式规定,公司必须委托本国政府注册的,具有一定资格和能力的执业会计师强制进行财务报表审计,从而使审计人员走向专业化,并制定了审计实务方面的法定和公认的审计标准,使审计工作趋向规范化。近代审计在审计机构、人员的独立性上,以及法律所赋予的权威性、强制性方面有着显著的

特点。在审计重点方面,已由被托管的财产物资、帐簿记录的查错纠弊审计,扩展为资产负债表的审计。在审计方法上,由详细审计方法转向以测试内控制度为前提的抽样审计方法。审计标准的制定以及大量审计理论著作的出版,为现代审计的形成奠定了基础。

我国长期的封建社会阻碍了生产力的发展,近代又饱受列强侵略之苦,资本主义经济在中国未能得到充分发展,近代审计也未得到相应运用。直到民国初期(1912年),才成立政府审计处,随后颁布了审计法。1918年开始有了民间审计组织、章程、条例。因军阀混战,财源枯竭、政府腐败等原因,国家审计也只是徒有形式而已,民间审计的发展也很缓慢。

20世纪20年代以来,以美国为代表的现代审计有了很大进展,不仅国家审计得到了强化,内部审计、民间审计均得到了更加广泛的发展。由于现代经济和科学技术的迅速发展,市场发生巨大变化,从而导致企业之间的竞争更加激烈。生产的社会化促使企业规模不断扩大,跨业公司、跨国公司、多国公司等垄断组织不断出现,从而对管理提出了新的要求。公司的最高管理者为了检查、监督所属各地各级分支机构管理者经济责任的履行情况和结果,加强公司内部控制和管理,节省外部审计费用,相继产生了内部审计、经营审计、管理审计、效益审计。又由于公司的扩大、发展以及资金市场的发育成熟,证券交易业务量和规模都有了较大发展,成千上万的投资者和债权人因不能直接参与上市公司的经营管理,他们就十分关注企业的财务状况、盈利水平和偿债能力。为了维护投资者和债权人的权益,1933年,美国颁布的证券法规定,在证券交易所上市有价证券的所有企业的会计报表,都必须进行强制审计,由注册会计师出具报告方为合法有效。民间审计的重要性不难想象。

随着世界交流的紧密化,为各国提供适用的经济信息成为客观需要。会计国际化首先适应了这一历史潮流,国际会计准则的

颁布为世界经济贸易往来提供了共同的商业语言;审计国际化发展亦成为必然趋势,国际审计准则的陆续发布,进一步提高了经济信息的流通性和可靠性,从而增强了投资者的投资信心,为国际投资的发展提供了有力保证。

新中国成立后的一个时期,我国没有设立独立的审计机构。十一届三中全会以后,为了适应改革和开放的需要,1982年《中华人民共和国宪法》中明确规定,设立国家审计机构,国务院各部门和地方各级政府的财政收支,国家财政金融机构和企事业组织的财务收支都要接受国家审计机关的监督。1983年成立了国家审计署,相应建立了地方各级审计机构。1985年颁布了《关于审计工作的暂行规定》,1986年国务院颁发了《中华人民共和国注册会计师条例》,1988年发布了《中华人民共和国审计条例》,根据审计条例,于1989年审计署先后发布了《关于社会审计工作的规定》和《关于内部审计工作的规定》,1993年全国人大颁布了《中华人民共和国注册会计师法》,1994年全国人大又颁布了《中华人民共和国审计法》。短短十年间,建立和完善了审计法规,使审计工作走上了法制化、制度化和规范化的道路。所有这些都标志着审计在我国的经济监督体系中的地位和作用越来越重要,审计工作在建设社会主义市场经济过程中有着广阔的发展前景。

## 二、审计的概念

### (一)、审计概念的要素

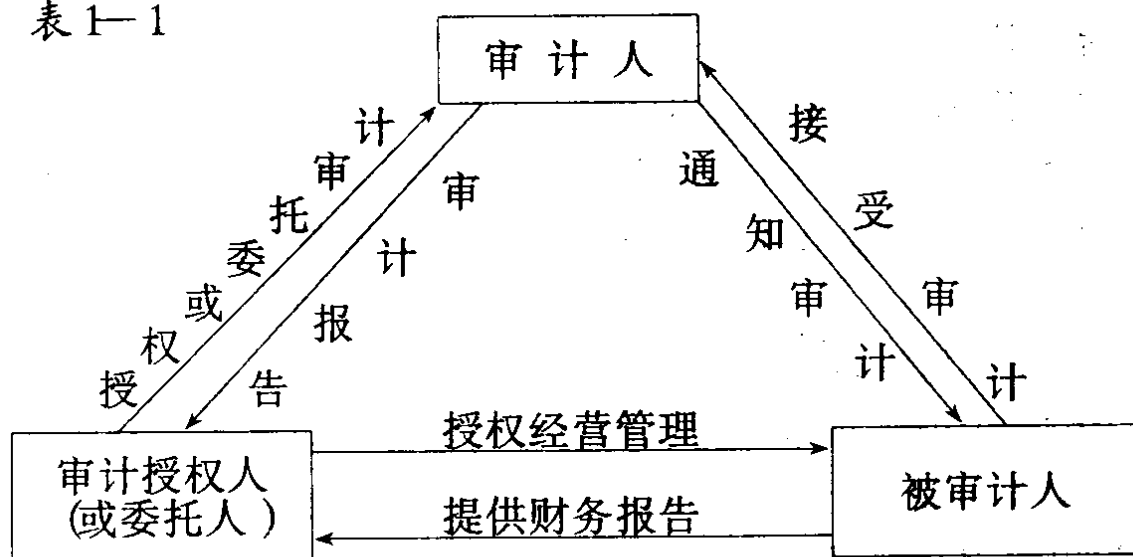
审计概念的要素,是指那些最能体现审计本质特征的属性。通过对审计产生和发展全过程的考察,审计概念的要素有以下几个方面的内容:

#### 1. 审计的独立性

任何一项审计工作,必须有三个方面的关系人,一般称资源财产所有人为审计授权人或委托人;称资源财产经营管理人为被审

计人;称审计的机构和人员为审计人。审计关系的存在是审计存在的前提和条件。审计关系见表1—1。

表 1—1



应予说明的是,在现实审计工作中,有时审计授权人表现得不够明显,如国家以法律、法规形式明确规定了审计人与被审计人之间的审计关系,在这种情况下,国家就是审计授权人;另外,在设有内部审计机构的单位,内部审计机构依据有关规定(如有关法规、公司章程等)对其他部门进行审计,在这种情况下,有关规定的制定者实际上就是审计授权人。

从上述审计关系可以看出,作为审计主体的审计人是独立的,在经济、组织、人员等方面都是独立于被审计单位之外,以保证审计的客观公正性。独立性是审计监督的本质特征。

## 2. 审计的对象

审计的对象是被审计单位的经济活动(财政财务收支)。经济活动是有一定的载体的,通过各种形式的会计、统计资料以及与财政财务收支有关的各种文件、合同等资料来反映的,这些都是审计的内容。对于载体以外的而属于审计范围内的客观存在的有关经济活动,也是审计不可忽略的内容。因此,凡客观存在于被审计单位,已经发生、正在发生或将要发生的经济活动,都是审计的对象。

### 3. 审计的目标

审计目标是审计目的的具体化。有了明确的审计目标,才能确定审计对象,进而选择恰当的审计步骤和审计方法。随着审计的发展,审计目标已由最先的查错纠弊扩展到近代的对会计报表真实性、正确性、合规性、合理性的审计。现代审计目标已扩展为财政、财务收支的真实性、正确性、合法性、合理性以及经济活动的经济性、效率性、效果性;对年度会计报表则强调其合法性、公允性和一贯性。

### 4. 审计的职能

审计的职能,即审计内在所固有的功能。究竟审计具有几项职能,尚有争议。比较一致的意见认为审计具有监督、评价和鉴证三项职能,其中监督是审计的基本职能。

### (二)、审计的概念

审计是随着社会发展而发展的,经历了漫长的从低到高、从不完善到比较完善的发展过程。无论其内含和外延、无论其对象、任务和方法,都有了合乎时代潮流的转变和演进,因而审计概念的表述从过去到现在也并非一成不变。我国正在逐步建立和发展社会主义市场经济,需要加强审计监督以维护国家财政经济秩序,促进廉政建设,保障国民经济健康发展。因此,我国社会主义审计的概念可作如下表述:审计是由专职机构和人员,依法对被审计单位的财政、财务收支及其有关经济活动的真实性、合法性和效益性进行审查,评价经济责任,用以维护财经法纪,改善经营管理,提高经济效益,促进宏观调控和廉政建设的独立性经济监督活动。

审计定义的上述表述文字较多,不便记忆和宣传。为了更好地宣传和贯彻《审计法》,1995年初开始,在全国范围内开展了简明审计定义的研究,经过10个月的讨论研究,于1995年10月在青岛召开的简明审计定义研讨会上,确定了28字的简明审计定义:审计是独立检查会计帐目,监督财政、财务收支真实、合法、效

益的行为。简明审计定义字数不多,但仍然包括了(1)审计的独立性;(2)审计的主体;(3)审计的对象;(4)审计的基本工作方式;(5)审计的基本职能;(6)审计的目标等六个方面的含义。

### 三、审计的对象

审计对象是指审计的客体。它是对被审计单位和审计内容的范围所作出的概括和限定。

审计对象的确认,是为了解决审计工作应审查哪些单位和什么内容。我国审计对象的范围,是由社会主义审计的性质和目的所决定的。

社会主义制度下的国家审计,它是用来联系经济责任关系,实施经济监督,维护财纪法纪,提高经济效益,促进宏观调控和廉政建设,保障国民经济健康发展的最有效工具。因此,审计的对象不仅包括国家财政领域的一切收支活动,而且还涉及国民经济各部门的一切经济活动。但我们不能笼统地说,社会主义审计对象就是整个国民经济,这是因为:

第一,我国的国民经济活动和国家财政活动,都是通过中央和地方各级经济管理部门和企业,以及中央和地方各级财政部门、行政机关、人民团体、科教文卫等事业单位来进行的。

第二,上述所有部门、单位,对国家都负有一定的财政、财务责任。在这特定的经济责任关系下,财政、财务及其有关经济活动,都是履行责任的过程。因此,责任承担者为了确立和解除责任,就必须运用会计对财政、财务收支活动进行记帐和报帐。

第三,审计的核心是审查与评价经济责任履行情况,因此,审计必须查帐。审计工作只能而且也必须以个别的独立核算的会计单位作为审计的实体单位(例如作为总预算会计单位的各级政府财政部门;作为经费预算会计单位的行政机关、人民团体、科教文卫等事业组织;作为企业会计单位的公司、工厂、商店、银行等)。

第四,审计的内容取决于审计的目的,审计目的的变化必然引起审计内容范围的扩大。随着审计目的变化,现代审计的内容已从审查会计记录和财产,逐步扩大到资产负债表——以损益表为中心的财务报表——财务收支活动——与经济效益有关的经济活动。社会主义审计则根据其目的确定审计的内容。

根据上述几点,可以确认国家审计对象的实体,即被审计单位是指所有作为会计单位的中央和地方各级财政部门、国有金融机构和企业事业组织以及国有资产占控股地位或者主导地位的企业。审计对象的主要内容,则包括上述被审计单位的财政收支、预算决算;财务收支以及与财政、财务收支有关的经济活动及其经济效益。对此,我国颁布的《审计法》中作了明确规定。

国务院各部门和地方人民政府各部门,国有金融机构和企业事业组织的内部审计,其审计的主要内容是本单位及本单位下属单位的财政收支、预算和决算;财务收支以及与财务收支有关的经济活动和经济效益;内部控制制度等。

社会审计对象的实体较为广泛,可以接受国家机关、国有企业事业单位、集体企业和个人的委托进行审计活动。社会审计对象的主要内容是审查企业会计报表;验证企业资本;办理企业分立、合并、清算事宜;基建工程预决算验证;建帐建制,资产评估等等。社会审计的主要内容在《中华人民共和国注册会计师法》中也作出了规定。

综合上述分析以及我国十多年审计实践,审计对象可概括为:被审计单位的会计资料和其他经济资料所反映的财政、财务收支和有关的经济活动及其效益。

## 第二节 审计的职能、作用 and 任务

### 一、审计的职能

审计的职能是审计工作所固有的功能,是审计内在的本质属性。随着社会经济的发展和管理的加强以及经济监督的需要,审计职能也在不断扩展。审计职能到底有多少个的问题,国内审计学术界存在着“单一职能”和“多职能”不同观点。比较一致的观点认为,审计具有经济监督职能、经济鉴证职能和经济评价职能,其中,经济监督职能是最基本的职能。

#### (一)、经济监督职能

经济监督职能指审计机关或审计人员依照法律法规对被审计单位的财政收支、财务收支、经营活动的真实性、合法性和效益性进行审查,揭示错弊,促使被审计单位遵守财经法纪,加强内部管理,认真履行经济责任,以提高经济效益和社会效益。

社会主义市场经济需要健全的法制,经济监督则是在经济领域中实现法制的重要保障。现阶段,我国国民经济各部门、企事业单位实行的是多渠道、多层次的经济监督。国家建立了一套较为完整的经济监督系统。有以国家计划部门和有关的政府管理部门为主体的计划监督;有以各级财政部门为主体的财政监督;有以国家税务机关和地方税务机关为主体的税务监督;有以各类银行为主体的银行监督;有以各级工商行政管理部门为主体的工商行政管理监督;有以各级物价部门为主体的价格监督;有以各企业、事业机关单位会计为主体的会计监督;有以各级统计部门为主体的统计监督以及以各级各类审计机构为主体的审计监督等。除审计监督外,上述各类经济监督具有专业监督性质,要结合各自的业务



工作进行;而审计监督是具有独立性的经济监督活动,在经济监督体系中处于较高层次。

### (二)、经济鉴证职能

经济鉴证职能指审计机构或审计人员,依据法律、法规、制度和会计准则等,对被审计单位的会计及其他经济资料所反映的财政收支、财务收支及有关经济活动、经营成果的真实性、合法性、合规性和效益性作出客观公正的鉴证,取得国家及社会各方面的公认,作为评价经济责任,解脱经济责任或依法处理的证明依据。

审计鉴证职能主要是通过社会审计实现的。在社会主义市场经济条件下,中外合资经营企业、中外合作经营企业、国内联营企业、股份制企业、承包经营企业以及其他国有、集体、私营企业的开业验资、经营情况及财务报表都离不开审计鉴证,否则将不被社会所承认。通过审计鉴证,可以保护国家、企业、投资人以及债权人的合法权益。

### (三)、经济评价职能

经济评价职能指审计机构或审计人员对被审计单位的经济活动进行审查,并根据审计依据和标准,对其内部控制制度的健全性、有效性以及对经营活动的效益性进行分析、评价,提出建议和意见,促使被审计单位改善经营管理,完善经济责任制,提高经济效益。

## 二、审计的作用

审计的作用指审计工作实现其固有职能所产生的实际效果。国内外审计界从各种角度对审计的作用提出了种种不同看法,如建设性、防护性、制约性、促进性作用等等。根据我国实际情况,对审计的作用可作如下几方面的概括:

### (一)、揭示差错和弊端,保护各项资产安全

审计过程中通过取证可以揭示各种差错和弊端,不仅可以纠