

21

世纪财经类大学基本用书

ERSHIYISHIJI CAIJINGLEI DAXUE JIBENYONGSHU

# 社会审计

王会金 主编



中国时代经济出版社

930

F-23/43-43  
W33

# 社会审计

王会金 主编

中国时代经济出版社

## 图书在版编目(CIP)数据

社会审计/王会金主编, —北京:中国时代经济出版社, 2002.9

21世纪财经类大学基本图书

ISBN 7-80169-339-6

I.社… II.王… III.社会审计-高等学校-教材 IV.F239.4

中国版本图书馆CIP数据核字(2002)第066606号

### 社会审计

王会金 主编

出版者	中国时代经济出版社 (原中国审计出版社)
地址	北京东城区东四十条24号 青蓝大厦东办公区11层
邮政编码	100007
电话	(010)88361317 64066019
传真	(010)64066026
发行经销	各地新华书店经销
印刷	北京昌平百善印刷厂
开本	787×960 1/16
版次	2002年9月第1版
印次	2002年9月第1次印刷
印张	23
字数	400千字
定价	35元
书号	ISBN 7-80169-339-6/F·105

版权所有 侵权必究

## 前 言

随着进入新世纪以及我国加入 WTO,经济竞争日趋激烈,迫切需要一个公平的社会环境。作为审计组织体系重要组成部分的社会审计,在保证会计信息质量,维护社会市场秩序,保证市场经济的健康运行,改善我国投资环境,促进改革开放中的地位日趋重要。

《社会审计》在审计学科体系中,是作为一门专业必修课程来设置的。它是针对审计专业学生在系统地学习了审计学原理、企业财务审计、经济效益审计等专业课程之后,专门开设的一门审计实务操作课程。该课程开设的目的,是培养学生在审计实务方面的操作能力,特别是对注册会计师实务的操作能力,拓宽学生在审计领域方面的知识水平,提高学生在审计专业方面的整体素质。

社会审计作为我国审计组织体系中的重要组成部分,是由注册会计师执业,并通过会计师事务所和审计事务所在接受委托的情况下,承接具体审计业务的民间审计。因此,社会审计在我国审计组织体系中具有特殊的地位、作用、业务范畴及工作特点。本教材根据社会审计的特点,以及我国《中华人民共和国注册会计师法》和注册会计师独立审计准则的有关规定,比较系统地阐述了社会审计的基本理论和若干实务问题。在第一章社会审计概论中,比较详细地阐述了社会审计的几个主要理论问题,如社会审计的产生、发展与市场经济,《中华人民共和国注册会计师法》和注册会计师独立审计准则,注册会计师职业道德,注册会计师法律责任等。社会审计工作,特别是审计查证业务,包括会计报表审计、验资、破产清算审计、经济责任审计等,尽管其审计程序、内容和方法不尽相同,但其基础工作基本上是一致的,即都要编制审计计划、运用审计方法收集审计证据、编制审计工作底稿、撰写审计报告。因此,本教材第二章比较系统地阐述了社会审计的基础工作。第三至第九章比较具体地阐述了社会审计的若干实务内容。如:会计报表审计、验资、资产评估、经济责任审计、兼并与破产审计,以及管理咨询等。既有较系统的理论

## 2 社会审计

性,又注重结合案例分析强调实务可操作性。

本书由王会金担任主编,拟定写作提纲并承担主要的撰写任务和完成最后的总纂、修改和定稿。参加本书撰稿的还有陈丹萍(副教授)、伍世明(教授)、罗小林(管理干部学院副院长)、吴青川、傅惠芝(会计师)、张碧琳(副教授)、王素梅、薛野、李宗彦、鄢志娟等。

在本书撰写和出版过程中,得到了诸多领导、专家、学者的支持和帮助,在此谨向他们致以诚挚的谢意!尤其要感谢南京审计学院党委书记、院长易仁萍研究员、副院长李凤鸣教授、副院长乔春华教授、原副院长吕文基教授在本书撰写过程中给予我的指导、关怀和大力支持,并提出许多富有见地的思路 and 观点;感谢我院审计系主任尹平教授、陈思维教授给予我的悉心指导和关怀,并无保留地提出了自己的意见和观点;感谢教务处张芊处长、教材科杨洪银科长、自考办朱惠媛老师在本书出版过程中给予我的大力支持;中国时代经济出版社黎夏副编审对本书的出版给予了高度热情的帮助和支持,感激之心实在难以言表!

本书被全国高等教育自学考试办公室江苏省自考办指定为审计学专业教材。

本书写作是认真的,而且也尽了很大努力,但由于笔者理论水平有限,在实务中探索与研究又不够,书中出现错误和缺点在所难免,请审计界同仁与各位读者不吝赐教。

王会金

2002年8月于南京

## 目 录

前 言 .....	(1)
<b>第一章 社会审计概论 .....</b>	<b>(1)</b>
第一节 社会审计的产生、发展与市场经济 .....	(2)
第二节 中国注册会计师法和中国注册会计师独立审计准则 .....	(5)
第三节 注册会计师职业道德 .....	(13)
第四节 注册会计师法律责任 .....	(25)
[复习思考题] .....	(36)
<b>第二章 社会审计的基础工作 .....</b>	<b>(37)</b>
第一节 审计计划 .....	(37)
第二节 审计证据 .....	(45)
第三节 审计工作底稿 .....	(55)
第四节 审计报告 .....	(63)
[复习思考题] .....	(75)
<b>第三章 会计报表审计(上) .....</b>	<b>(76)</b>
第一节 会计报表审计意义与目标 .....	(76)
第二节 审计风险与重要性水平及其运用 .....	(79)
第三节 会计报表审计一般程序 .....	(84)
[复习思考题] .....	(104)
<b>第四章 会计报表审计(下) .....</b>	<b>(105)</b>
第一节 会计报表常规性审查 .....	(105)
第二节 会计报表审计分析技术 .....	(108)
第三节 现金流量表审计分析 .....	(117)
第四节 主要业务循环审计 .....	(120)

## 2 现代企业财务审计

[复习思考题]	(123)
<b>第五章 验资</b>	(124)
第一节 验资概述	(124)
第二节 设立验资的取证和审验	(132)
第三节 变更验资的取证和审验	(142)
第四节 验资工作底稿	(146)
第五节 验资报告	(150)
第六节 验资案例分析	(154)
[复习思考题]	(175)
<b>第六章 资产评估</b>	(176)
第一节 资产评估概述	(176)
第二节 资产评估程序和操作程序	(184)
第三节 资产评估基本方法	(193)
第四节 资产评估报告	(214)
[复习思考题]	(225)
<b>第七章 经济责任审计</b>	(226)
第一节 经济责任审计概述	(226)
第二节 企业目标经济责任审计	(230)
第三节 企业财务审计	(239)
第四节 经济效益审计	(272)
第五节 企业破产责任审计	(284)
[复习思考题]	(289)
<b>第八章 并购与破产审计</b>	(290)
第一节 企业并购与破产审计概述	(290)
第二节 企业并购审计	(296)
第三节 企业破产审计	(303)
[复习思考题]	(309)
<b>第九章 管理咨询</b>	(310)
第一节 管理咨询概述	(310)

第二节 会计制度与财务制度设计 .....	(316)
第三节 企业财务诊断 .....	(320)
第四节 税务代理 .....	(324)
第五节 代理记账 .....	(327)
[复习思考题] .....	(329)
附录一:《中国注册会计师职业道德规范指导意见》.....	(330)
附录二:《企业财务会计报告条例》.....	(337)
附录三:××企业1998年、2000年会计报表 .....	(345)
主要参考文献 .....	(355)



## 第一章 社会审计概论

### [本章提要]

社会审计，即国外统称的独立会计师审计，由于它是由民间审计组织所进行的审计，故又称为民间审计。在我国，社会审计是指依据《注册会计师法》规定，有关主管部门审核批准成立的会计师事务所和审计事务所的注册会计师所执行的独立审计。社会审计在整个社会经济活动和审计监督中具有非常重要的作用，能够提高财务信息的质量，维护良好的市场秩序，保证市场经济的健康运行；促进企业完善内控制度，提高企业经营管理水平；改善我国投资环境，促进改革开放的进一步发展。社会审计与政府审计、内部审计共同构成我国社会主义审计的组织体系。按照我国《审计法》规定，它们都有权独立地在不同经济范畴内进行审计活动。只是由于它们在我国审计组织体系中的分工和所处的地位不同，它们在从事审计活动的时候，采取的审计方式，发挥的职能作用，审计的目的、范围以及处理权限等方面都有其独特的个性。本教材主要就社会审计理论与实务进行具体阐述。本章主要围绕社会审计的产生、发展与市场经济，中国注册会计师法和中国注册会计师独立审计准则，审计人员职业道德和法律责任来展开，阐明社会审计产生、发展的历史背景和客观基础，社会审计与市场经济的关系，注册会计师法和独立审计准则的有关规定，注册会计师应遵守的职业道德和应承担的法律责任。

### 第一节 社会审计的产生、发展与市场经济

社会审计之所以能成为世界各国，包括我国社会主义审计体系中的重要组成部分并发挥其独特作用，是与市场经济息息相关的。市场经济是社会审计赖以产生和发展的土壤，而社会审计的开展又对市场经济的正常运转和健康发展起着巨大的推进作用。

#### 一、西方民间审计的产生和发展

在西方各国，民间审计的产生都晚于政府审计一千多年。但民间审计一经产生，其发展的迅猛却远远超过了政府审计。究其原因，就是与商品经济的产生和发展这一特殊经济条件有着密切的关系。

回顾西方商品经济与民间审计的产生和发展，经历了几个比较典型的历史时期：

第一个时期是资本主义商品经济产生和民间审计的萌芽时期。这个时期最初可追溯到 15 世纪中叶。那时，地中海沿岸的威尼斯、佛罗伦萨等城市已出现了庞大的经商船队，贸易范围已涉及中国和印度等一些亚洲国家。这些船队采取共同出资共同经营或只出资而不参加经营的合伙经营形式。这种经济关系导致了两权分离并产生了审计的要求。当时就出现了聘请精通复式簿记并有威望的第三者对其经商活动进行检查的情况。到 18 世纪，随着产业革命而产生了股份经济，股份经济使两权分离进一步深化。成千上万的股东债权人对其投资或贷款的安全性表现出极大的关注。特别是从 1720 年的“南海公司”破产事件中得到了惨痛的教训：必须由精通会计实务的独立的第三者对公司经营者提供的会计资料进行甄别审查。受聘对南海公司进行审计的英国人查尔斯·斯内尔向议会提交的审计报告，被认为是世界上最早的由民间审计师以个人名义呈送的审计报告。

第二个时期是资本主义股份制经济的产生与迅速发展时期，同时也是西方民间审计的迅速发展时期。19 世纪到 20 世纪中叶，是资本主义商品经济迅猛发展，以及竞争不断加剧，经济危机愈演愈烈的时期。这就给西方民间审计的迅速发展提供了温床，创造了良好的条件。

1. 随着商品经济的迅速发展，股份公司数量急剧增多，规模愈来愈大，对民间审计的要求越来越普遍。初期个人执业的民间审计师趋向组织化、国际化。1854年，英国创立了世界上第一个职业会计师组织——爱丁堡会计师协会；1904年，国际会计师大会成立并发展至现在的国际会计师联合会，该会会员国已达50多个国家的100多个会计师团体。

2. 随着商品经济的迅速发展、股票等有偿证券进入市场，西方各国都先后颁布了一系列的法令法规，使股份制经济渐趋成熟和完善。1844年，英国率先颁布了《股份公司法》其后又多次修正；1933年和1934年，美国先后颁布了《证券法》和《证券交易法》。在这些法规中都明确规定了公司的会计报表必须经

### 二、我国社会审计的产生与发展

由于社会制度和国情习惯诸方面的原因，我国的民间审计称为社会审计。又由于历史原因，我国的社会制度是从封建社会过渡到半封建半殖民地的社会制度，过渡到社会主义制度，而没有经历过资本主义社会制度。因此，旧中国的民间审计不仅起步较迟而且发展艰难。回顾我国民间审计演变的历程，大致经历了两个历史时期。

#### （一）旧中国的民间审计艰难诞生时期

这个时期可追溯到 1840 年的鸦片战争。当时中国还处在封建社会的末期，鸦片战争揭开了我国半封建半殖民地的序幕，随着帝国主义列强对我国的军事侵略和经济侵略，西方的民间审计组织也进入了中国。当时在上海就设有薛迈罗、达利、大美、汤生等外国的会计师事务所，几乎垄断包揽了我国的民间审计业务。随着我国民族工商业的兴起，我国一些会计界的有识之士，在吸取和推行西方复式簿记记账技术的同时，也开始了对中国民间审计的探索。1918 年，在交通银行主持会计改革的谢霖先生认识到要维护中国民族工商业的权益，必须要发展自己的民间审计事业。他于是年 6 月向当时北洋政府农商部、财政部递交了执业会计师的呈文和章程获准，农商部就此公布了我国第一个《会计师章程》，并向谢霖先生颁发了中国第一号会计师证书。同年，谢霖与秦开、杨曾询等人合作，在京津地区创立了我国第一个民间审计组织“正则会计师事务所”，揭开了我国民间审计事业的序幕。此后，徐永祚先生于 1921 年在上海创办了“徐永祚会计师事务所”；1927 年潘序伦先生又相继创办了“立信会计师事务所”；1932 年，在谢霖和潘序伦两位前辈的支持下，由周蔚柏、宗贤俊两位青年在武汉成立了“公信会计师事务所”；此后，在广州、重庆、安庆等城市也先后办起了会计师事务所。据有关统计，至解放前，我国已拥有自己的注册会计师约 1200 余名。这是旧中国民间审计产生和发展的基本情况。

#### （二）建国以后特别是十一届三中全会之后是我国社会审计迅速发展时期

解放初期，原来的注册会计师仍在执业。但由于我国长期实行计划经济模式，以商品经济为存在前提的民间审计失去了从事业务活动的社会条件。直至党的十一届三中全会以后，我国实行经济体制改革，市场经济取代了原来的计划经济并迅速发展，我国民间审计才得以复苏。1981 年 1 月 1 日，上海会计师事务所正式成立，同年 10 月 31 日，中国国际经济咨询公司成立；1982 年 3 月 1 日，中

国财务会计咨询公司成立。这三家公司的成立，表明我国社会主义民间审计已进入复苏时期。

此后，国家于1985年颁布《中华人民共和国会计法》，该法第二十条明确规定：“经国务院财政部门或省、自治区、直辖市人民政府的财政部门批准的注册会计师组成的会计师事务所，可以按照国家有关规定承办查账业务。”翌年又颁布《中华人民共和国注册会计师条例》，进一步明确：“注册会计师和会计事务所的管理机关，在全国为财政部，在各地区为省、自治区、直辖市财政厅（局）”。1988年国家又颁布了《中华人民共和国审计条例》，该“条例”第七章专门对社会审计作了若干规定：“社会审计组织是依法独立承办审计查证和咨询服务的事业单位，实行有偿服务，自收自支，独立核算，依法纳税。”“社会审计组织，经审计署、自治区、直辖市审计机关批准成立。”“社会审计组织应当接受审计机关的管理和业务指导”等。这些法规，进一步明确了我国社会审计的性质和法律地位。自此，我国民间审计组织形成了由财政部门批准成立并管理指导的“会计师事务所”和审计机关批准成立并管理指导的“审计事务所”双线并立的局面。1993年以来，国家又颁布了《中华人民共和国注册会计师法》和《中国注册会计师独立审计准则》，进一步以法的形式明确了我国社会审计人员和社会审计组织的法律地位、法律责任、业务范围和执业规范。1996年，为了统一领导和规范社会审计工作，由财政部和国家审计署协商并联合组成“中国注册会计师协会”，在它的统一指导下，全国各地的会计师事务所和审计事务所共同承担着我国社会审计业务。

## 第二节 中国注册会计师法和中国注册会计师独立审计准则

中国注册会计师法和中国注册会计师独立审计准则，是我国注册会计师和社会审计组织必须遵循的法则和执业规范。

### 一、《中华人民共和国注册会计师法》的有关规定

#### （一）注册会计师资格的认定

## 6 社会审计

中国注册会计师要从事社会审计工作，必须获得注册会计师资格，申请注册，并取得由注册会计师协会发给的国务院财政部门统一制订的注册会计师证书。

国家实行注册会计师全国统一考试制度。对具有高等专科以上学校毕业的学历，或者具有会计或者相关专业中级以上技术职称的中国公民，可以申请参加注册会计师全国统一考试，具有会计或者相关专业高级技术职称的人员，可以免于部分科目的考试。参加注册会计师全国统一考试成绩合格，并从事审计业务工作2年以上的，可以向省、自治区、直辖市注册会计师协会申请注册。准予注册的申请人，由注册会计师协会发给国务院财政部门统一制订的注册会计师证书。同时，注册会计师协会应当将准予注册的人员名单报国务院财政部门备案。

但是，有下列情形之一的不予注册。

1. 不具有完全民事行为能力的；
2. 因受刑事处罚，自刑罚执行完毕之日起至申请注册之日止不满五年的；
3. 因在财务、会计、审计、企业管理或者其他经济管理工作中犯有严重错误受行政处罚、撤职以上处分，自处罚处分决定之日起至申请注册之日止不满二年的；
4. 受吊销注册会计师证书的处罚，自处罚决定之日起至申请注册之日止不满五年的；
5. 国务院财政部门规定的其他不予注册的情形。

已取得注册会计师证书的人员，注册后有下列情形之一的，由准予注册的注册会计师协会撤销注册，收回注册会计师证书。

1. 完全丧失民事行为能力的；
2. 受刑事处罚的；
3. 因在财务、会计、审计、企业管理或者其他经济管理工作中犯有严重错误受行政处罚、撤职以上处分的；
4. 自行停止执行注册会计师业务满一年的。

### (二) 注册会计师的业务范围和规则

#### 1. 业务范围。

- (1) 审查企业会计报表，出具审计报告；
- (2) 验证企业资本，出具验资报告；
- (3) 办理企业合并、分立、清算事宜中的审计业务，出具有关的报告；
- (4) 法律、行政法规规定的其他审计业务；

(5) 承办会计咨询、会计服务业务。

## 2. 规则。

(1) 注册会计师承办业务，由其所在的会计师事务所统一受理并与委托人签订合同；

(2) 注册会计师执行业务，可以根据需要查阅委托人的有关会计资料 and 文件，查看委托人的业务现场和设施，要求委托人提供其他必要的协助。

(3) 注册会计师与委托人有利害关系的，应当回避；委托人有权要求其回避；

(4) 注册会计师对在执行业务中知悉的商业秘密，负有保密义务；

(5) 注册会计师执行审计业务，必须按照执业准则、规则确定的工作程序出具报告。

## 3. 注册会计师不得有下列行为：

(1) 在执行审计业务期间，在法律、行政、法规规定不得买卖被审计单位的股票、债券或者不得购买被审计单位或者个人的其他财产的期限内，买卖被审计单位的股票、债券或者购买被审计单位或者个人所拥有的其他财产；

(2) 索取、收受委托合同约定以外的酬金或者其他财物，或者利用执行业务之便，谋取其他不正当的利益；

(3) 接受委托催收债款；

(4) 允许他人以本人名义执行业务；

(5) 同时在两个或者两个以上的会计师事务所执行业务；

(6) 对其能力进行广告宣传以招揽业务；

(7) 违反法律、行政法规的其他行为。

## (三) 会计师事务所

会计师事务所可以由注册会计师合伙设立。合伙设立的会计事务所的债务，由合伙人按照出资比例或者协议的约定，以各自的财产承担责任。合伙人对会计师事务所的债务承担连带责任。

1. 符合下列条件的，可以是负有限责任的法人。

(1) 不少于 30 万元的注册资本；

(2) 有一定数量的专职从事人员，其中至少有五名注册会计师；

(3) 国务院财政部门规定的业务范围和其他条件。

负有限责任的会计师事务所以其全部资产对其债务承担责任。

2. 设立会计师事务所，由国务院财政部门或者省、自治区、直辖市人民政

## 8 社会审计

府财政部门批准。申请设立会计师事务所应当向审批机关报送下列文件：

- (1) 申请书；
- (2) 会计师事务所的名称、组织机构和业务场所；
- (3) 会计师事务所章程，有合伙协议的应报送合伙协议；
- (4) 注册会计师名单、简历及有关证明文件；
- (5) 会计师事务所主要负责人、合伙人姓名、简历及有关证明文件；
- (6) 负有限责任的会计师事务所的出资证明；
- (7) 审批机关要求的其他文件。

3. 会计师事务所设立分支机构，须经分支机构所在地的省、自治区、直辖市人民政府财政部门批准。

4. 会计师事务所依法纳税，并按照国务院财政部门的规定建立职业风险基金，办理职业保险。

5. 会计师事务所受理业务，不受行政区域，行业的限制；但是，法律、行政法规另有规定的除外。

6. 委托人委托会计师事务所办理业务，任何单位和个人不得干预。

### (四) 法律责任

1. 根据《中华人民共和国注册会计师法》规定：注册会计师执行审计业务，遇有下列情形之一的，应当拒绝出具有关报告：

- (1) 委托人示意其作不实或者不当证明的；
- (2) 委托人故意不提供有关会计资料和文件的；
- (3) 因委托人有其他不合理要求，致使注册会计师出具的报告不能对财务会计的重要事项做出正确表述的。

2. 注册会计师法还规定：注册会计师执行审计业务出具报告时，不得有下列行为：

- (1) 明知委托人对重要事项的财务会计处理与国家有关规定相抵触，而不予指明；
- (2) 明知委托人的财务会计处理会直接损害报告使用人或者其他利害关系人的利益，而予以隐瞒或者作不实的报告；
- (3) 明知委托人的财务会计处理会导致报告使用人或者其他利害关系人产生重大误解，而不予指明；
- (4) 明知委托人的会计报表的重要事项有其他不实的内容，而不予指明。

会计师事务所违反以上规定的，由省级以上人民政府财政部门给予警告，没



收违法所得，可以并处违法所得一倍以上，五倍以下罚款；情节严重的，可以由省级以上人民政府财政部门暂停其经营业务或者予以撤消。

注册会计师违反以上规定的，由省级以上人民政府财政部门给予警告；情节严重的，可以由省级以上人民政府财政部门暂停其执行业务或者吊销注册会计师证书。

会计师事务所、注册会计师违反以上的规定，故意出具虚假的审计报告、验资报告，构成犯罪的，依法追究刑事责任。

对未经批准承办注册会计师业务范围中审计业务的单位，由省级以上人民政府财政部门责令其停止违法活动，没收违法所得，可以并处违法所得一倍以上五倍以下的罚款。

会计师事务所违反注册会计师法的规定，给委托人、其他利害关系人造成损失的，应当依法承担赔偿责任。

## 二、《中国注册会计师独立审计准则》有关规定

### （一）独立审计准则的意义和适用范围

“中国注册会计师独立审计准则”由独立审计基本准则，独立审计具体准则与独立审计实务公告，和执业规范指南三个层次组成。其中，独立审计基本准则，具体准则与实务公告是注册会计师执行独立审计业务，出具审计报告的法定要求，必须执行；执业规范指南则是对注册会计师执行独立审计业务，出具审计报告的具体指导，应当参照执行。

制订独立审计准则的目标是：建立执行独立审计业务的权威性标准，规范注册会计师的执业行为，促使注册会计师恪守独立、客观、公正的基本原则，有效地发挥注册会计师的鉴证和服务作用；促使各会计师事务所和注册会计师按照统一的执业准则执行独立审计业务，提高审计工作质量，提高业务素质和执业水平；明确注册会计师的执业职责，维护社会公共利益，保护投资者和其他利害关系人的合法权益，促进社会主义市场经济的健康发展，建立与国际审计准则相衔接的中国注册会计师执业准则。

独立审计准则适用于注册会计师执行独立审计业务的全过程。注册会计师对被审计单位进行独立审计时，不论该单位是否以营利为目的，也不论其规模大小和法定组织形式为何，只要是以发表审计意见为目的，都应遵循独立审计准则。在特定情况下，注册会计师可以应用独立审计准则执行其他有关业务。