

社会审计理论与实务

SHEHUI SHENJI
LILUN YU SHIWU

上海财经大学出版社

赵友良

著



社会审计理论与实务

赵友良 著

上海财经大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

社会审计理论与实务/赵友良著. —上海:上海财经大学出版社,
2000.3

ISBN 7-81049-406-6/F·341

I.社… II.赵… III.社会审计 IV.F239.4

中国版本图书馆CIP数据核字(2000)第13687号

SHEHUI SHENJI YU SHIWU
社会审计理论与实务

赵友良 著

责任编辑 张小忠 封面设计 周卫民

上海财经大学出版社出版发行
(上海市中山北一路369号 邮编200083)

全国新华书店经销

上海第二教育学院印刷厂印刷

上海浦江装订厂装订

2000年3月第1版 2000年3月第1次印刷

850mm×1168mm 1/32 9.125印张 228千字

印数:0 001—3 000 定价:17.00元

2000/3/07

自序

社会审计是一个新的审计概念,是在我国改革开放后产生的一种新的审计组织形式,既要继承和总结过去的审计理论和审计经验,也要根据我国社会主义市场经济的特点和要求,有所突破,有所创新。近几年来,各方面的专家学者对此作过很多理论研究,介绍过不少具体经验。这些理论和经验,对笔者编写这本《社会审计理论与实务》一书,启发很大,获益匪浅。惜乎限于条件和笔者的时间精力,对全国近百种的会计、审计杂志,能够经常看到的不过数种而已!因而对很多富有成果的理论文章和具有创造性的实务经验,未能一一研读,难免有沧海遗珠之憾,而读者也许要责我为孤陋寡闻。最使笔者惴惴不安的是本书某些观点与专家学者的意见相左,或者因未阅读有关杂志而可能与某些观点不谋而合。对此笔者必须作点声明:前者并非笔者故作异论以哗众取宠;后者也不是引用他人成果而不作说明,盖亦各言其志而已!

全书分社会审计理论和社会审计实务两编。

对社会审计理论的研究,目前还存在不少分歧,这是正常的,深信通过各抒己见的探讨,可以达到共识。但不能采取回避的态度。例如,有人认为审计是一门实用科学,目的是如何从检查技术上解决审计的实际问题,至于审计理论的研究,并非当务之急。诚然,审计工作是为了查证企业经济活动和财务收支中存在的实际问题的。但问题解决得好不好,正确不正确,顺利不顺利,不单是注册会计师技术经验的差异,而且存在理论水平的高低问题。前者知

其然,后者知其所以然。毫无疑问,一个能指导审计工作全局的注册会计师,理论水平居于十分重要的地位。我们目前需要的正是这种既能知其然,又能知其所以然的,既精通审计技术,而又具有较高理论水平的注册会计师。就这一点来说,审计理论研究非当务之急的提法,不能认为是完全恰当的。

研究审计理论是一个十分广泛的领域,应当有一个确定的研究目标。但当笔者着手拟定探讨课题时,却有“我口所欲言,他人已言之”之感。既然他人已言之并达成共识了,老调重弹就无必要,甚至会使读者感到厌烦。基于这一认识,本书只从笔者主观上认为现在观点尚有分歧,或者尚未研究过的,作为研究的目标。所以,本书对审计理论研究的范围是有局限性的。笔者并不自认为懂得多少理论,只能“不知为不知”,尽我所知而言之罢了。由于选择了观点有分歧的和尚未研究过的论题,因此笔者提出的观点,肯定会引来不同看法。愚者千虑,或有一得。能有“一得”足矣。其他如能成为引玉之砖,则是笔者所希望的。

研究审计理论应有一个正确的态度。我国一位著名大学的校长认为:“知识经济时代的核心是创新”。要创新就得从理论上进行探索。可是目前审计理论研究存在一些与知识经济时代的要求不相容的情况是:一人唱之,千人和之,随大流者有之,为了与国际接轨,但不分何者应“接”,何者不应“接”,照搬西方理论者有之,信奉权威理论,不敢言人之所未言者有之,如此等等,都可能成为在理论研究中束缚思想的桎梏。当然,理论也不能信口雌黄,哗众取宠,而要言之成理,令人信服。一个重要原则是,解放思想,实事求是。思想解放,才敢于越雷池而言人之所未言和不敢言;实事求是,才能不尚空谈,提出言必有据的理论。笔者主张这种态度,并且主观上试图以此作为研究审计理论的一个努力方向。

研究审计理论没有少数服从多数的问题。“千人之诤诤,不如一士之谔谔”,这当然是古人偏激之辞。我们则应辩证地看待多数

与少数的关系。一般地说,科学真理为多数人所赞成,但有些科学理论的提出,往往是少数人或个别人所为,而且还可能受到多数人的怀疑和反对。经过较长时间的实践检验,证明其正确性和可行性,才被多数人所承认。而当多数人承认时,又有少数人或个别人在探索新的理论了。这在某些科学理论的研究上,可能具有一定的规律性。所以“千人讷讷”未必尽是真理,“一士谔谔”也可能不无道理,多数与少数并不是衡量理论正确与否的唯一标准。每个从事理论研究的人都应当独立思考,不唯上,不唯书。只要言有据而成理,就可不以多数人的观点为转移。

研究审计理论还有一个重要而被忽视的原则:企业管理制度与审计的关系问题。本书遵照邓小平“在管理制度上,当前要特别注意加强责任制”的经济管理思想,主张以企业中经济责任制的落实情况以及是否认真执行,作为确定审计重点的依据。现代西方管理学者也主张实行以人为中心的“人性化管理”制度。由于这一制度能够加强人的责任心,更好地发挥职工的积极性,提高企业效益,从而受到资本主义企业家的重视并付诸实施。到20世纪90年代,美国著名管理学家彼得·德鲁克认为知识社会的组织,必须建立在内部责任制之上,而不是在权力或指挥与控制之上。他这个观点,与邓小平的管理思想是一致的,恐非偶然的巧合,而是企业管理制度发展变革的大势所趋,而且随着科学的发展,管理制度还在不断变革。作为考核企业及其经营者业绩的审计工作,应当从企业管理制度的实际出发,来确定审计的重点,要随着企业管理制度的发展而发展、改变而改变,如果把企业管理制度看成万古不变,或者为了审计的需要,规定企业必须实行某种制度,这在审计的理论上或实务上都是值得推敲的问题。

审计实务是运用审计技术方法,检查审计案件,搜集证据以形成审计意见的具体工作。几乎所有现代审计著述,对审计实务的进行,或从审计目的出发,分为财务审计、管理审计、经济效益审计、

违纪审计等；或从被审计对象着眼，分为工业审计、商业审计、金融审计、基建审计等。本书没有采用这些分类方法，或以之安排审计实务的章节，而是按财务指标和会计项目，如货币资金、存货、固定资产、借入款项、资本公积、收入、费用、成本等，分章叙述检查程序和方法。笔者认为从注册会计师审计业务来看，这样安排章节结构，是比较切合实际情况的。因为注册会计师接受委托人的委查案件，总是要求具体地查明某些财务指标或会计项目，而不会笼统地委托作财务审计、违纪审计……这也并非笔者的发明。20世纪50年代以前的审计著作多半是这样进行分章论述的。

读者也许要问，这不是复旧吗？所谓复旧，一般是指那些过了时的、失去生命力的制度办法在新的现实中去应用，是具有贬义性的。但有些制度办法，因当时失去适用的环境条件而停用，当适用的环境条件恢复时，继续使用这些制度办法，就不能称为复旧。如我国的注册会计师制度，因不适应计划经济条件而停止；现在从计划经济转向市场经济，就必然地要恢复会计师制度。如果称为复旧，那么，在西方由于市场经济不断发展，会计师制度也从未废止过，又何有新旧之分？其次，注册会计师接受委托，委托者无非要求查明财务收支的合法性、真实性和正确性。而财务收支是否合法、真实、正确，只有对具体的财务指标或会计项目进行检查，才能取得可靠的证据，得出可信的结论。其实，所谓财务审计、经济效益审计、违纪审计等，离开具体的财务指标或会计项目，审计工作就无从着手，又怎么能检查出财务收支是否合法、真实，经济效益好坏与否呢？当然，吸取历史上有用的东西，按旧的审计著作结构形式来安排社会审计实务的篇章，并不等于审计程序和具体的审计技术方法也是完全一模一样的。旧瓶可以装新酒嘛！所以问题不在于旧形式，而在于在审计程序、方法上有所突破、有所改进的问题。这说明新形式与旧形式之间的矛盾在一定条件下是可以统一的。

有关社会审计的实际操作方面，中国注册会计师协会制定的

《独立审计具体准则》、《独立审计实务公告》、《中国注册会计师执业规范指南》等，均作了详细的规定。审计法规准则等，随着市场经济和审计科学的发展进行修改补充，也是不可避免的。如果按审计法规审计准则编写，那么，法规准则一变动，就得重写。过去一些财务会计教材就有每年小修、三年大改或重写的教训。西方的会计审计著作就极少有这种情况。因此，本书不按审计法规或准则阐述，而重在学术研究，阐述个人的看法，只在涉及有关问题时，引述一二，作点必要的说明。值得研究的是，有一种观点认为，现代审计的审计目的是确定会计报表是否公允地反映了财务状况和经营业绩，不再是查错揭弊。在当前反腐败成为世界潮流之时，说揭弊不是审计目的的观点，笔者未敢苟同。因此本书仍然以反腐倡廉作为重要的审计内容。

另外，还有一个与国际接轨和学习西方先进的审计经验的问题。笔者认为接轨是指审计业务中的共性而言，例如资产、负债、业主权益等项目的名称、资产的估价和折旧的标准等，必须与国际审计保持一致而接轨。不接轨，外国企业家就看不懂我们审计报告的内容，就不能起到经济交流的作用，甚至影响投资合作。它的重要性是不言而喻的。至于审计程序、审计方法等，西方的经验是应当学习的，但并不存在接轨问题。何况一些外国技术上管理上先进，并不是一切都先进，我们完全可以择其善者而从之，更重要的是在实践中积累我们自己的经验。因此在审计实务方面，本书较多地吸收了我国实际审计工作者的经验介绍，阐述了笔者过去从事审计工作与审计教学工作的一些体会。这些经验和体会，不一定是成熟的，正因为如此，我们才要研究探索。即使是外国的东西，要使它适应我国的国情，也不能生吞活剥，总得咀嚼一番罢！例如上述揭弊不是现代审计的目的之说，就是西方审计观点，是否符合我国反腐倡廉要求，应当认真探索，似不应草率地照搬照抄！

随着我国经济建设的巨大成就，注册会计师对社会主义市场

经济的促进作用、制约作用以及在国际经济交往中的纽带作用愈来愈重要,并为各方面所共识。国家领导也给予极大的重视和关注,并提出要把注册会计师发展到 30 万人的宏伟目标。它表明我国发展社会主义市场经济坚定不移的方针,表明我国注册会计师充满着光明的前景,也给笔者编写这本《社会审计理论与实务》一书予以极大的鼓舞。如果本书能对读者,特别是从事社会审计的注册会计师有点参考价值的话,笔者是引以为荣的。最后,尤其欢迎专家学者和有丰富实践经验的注册会计师,对本书存在的谬误不当之处,提出批评和纠正的意见!

赵友良
1999 年 9 月

目 录

第一编 社会审计的理论

引 言	(3)
第一章 关于社会审计几个特殊问题的研究	(5)
一、市场经济与会计师制度的关系	(5)
二、会计师与审计师及其两个事务所的名实问题	(7)
三、社会审计与公众审计	(8)
四、社会审计的公办与民办问题	(10)
五、审计与查帐的关系	(12)
六、企业管理制度与审计的关系	(16)
几点结论	(23)
第二章 社会审计的产生和发展	(26)
一、从会计师制度谈起	(26)
二、旧中国会计师制度的形成	(27)
三、新中国会计师制度的演变	(28)
四、社会审计的诞生	(30)
几点结论	(33)

第三章 社会审计的性质、特点和定义	(35)
一、社会审计的性质.....	(35)
二、社会审计的特点.....	(37)
三、社会审计的定义.....	(39)
几点结论	(41)
第四章 社会审计的职能、对象、范围和目的	(43)
一、社会审计的职能.....	(43)
二、社会审计的对象.....	(47)
三、社会审计的范围.....	(48)
四、社会审计的目的.....	(49)
几点结论	(51)
第五章 社会审计的审计风险、审计责任和注册会计师 的职业道德	(53)
一、社会审计的审计风险.....	(53)
二、社会审计的审计责任.....	(59)
三、注册会计师的职业道德.....	(64)
几点结论	(66)
第六章 审计证据和审计假设	(68)
一、审计证据与审计依据的区别.....	(68)
二、审计证据的证明力.....	(69)
三、审计证据的分类.....	(70)
四、审计假设的应用.....	(75)
几点结论	(81)

第七章 社会审计的审计方法	(84)
一、审计方法与审计目的的关系	(84)
二、确定审计方法的动机与效果的关系	(85)
三、审计的一般方法	(87)
四、审计的技术方法	(95)
几点结论	(104)
第八章 社会审计的审计工作程序	(106)
一、签订委托合同	(106)
二、制定审计进度计划	(108)
三、拟定审计进行步骤	(112)
四、实施现场审计	(114)
五、结束审计工作	(116)
几点结论	(117)

第二编 社会审计的实务

引 言	(123)
第九章 货币资金的审计	(125)
一、库存现金的审计	(125)
二、银行存款的审计	(128)
三、应收票据的审计	(131)
四、其他货币资金的审计	(132)
复习思考题	(133)
第十章 短期投资的审计	(135)
一、有价证券投资的审计	(136)

二、其他短期投资的审计	(139)
复习思考题	(140)
第十一章 应收款项的审计	(141)
一、应收帐款的审计	(141)
二、其他应收款的审计	(148)
复习思考题	(149)
第十二章 存货的审计	(151)
一、材料的审计	(152)
二、产成品的审计	(160)
复习思考题	(163)
第十三章 固定资产及长期投资的审计	(165)
一、固定资产的审计	(165)
二、在建工程的审计	(172)
三、长期投资的审计	(174)
复习思考题	(178)
第十四章 其他资产的审计	(180)
一、无形资产的审计	(180)
二、递延资产的审计	(184)
三、待处理财产损失的审计	(186)
复习思考题	(187)
第十五章 借入款项的审计	(189)
一、长期借款的审计	(189)
二、短期借款的审计	(193)

三、发行公司债的审计	(194)
复习思考题	(197)
第十六章 应付款项的审计	(199)
一、应付帐款的审计	(199)
二、应付票据的审计	(202)
三、未交税金的审计	(203)
四、其他应付款的审计	(209)
复习思考题	(210)
第十七章 资本和公积的审计	(212)
一、实收资本的审计	(212)
二、资本公积的审计	(216)
三、利润及利润分配的审计	(219)
复习思考题	(222)
第十八章 收入的审计	(224)
一、销售收入的审计	(224)
二、投资收益的审计	(229)
三、其他收入的审计	(230)
复习思考题	(232)
第十九章 费用及成本的审计	(234)
一、制造费用及制造成本的审计	(235)
二、销售费用及销售成本的审计	(243)
三、企业管理费用的审计	(246)
四、财务费用的审计	(248)
五、其他支出的审计	(249)

复习思考题·····	(250)
第二十章 其他有关事项的审计 ·····	(252)
一、关联方交易的审计·····	(252)
二、期后事项的审计·····	(255)
三、期初余额的审计·····	(260)
四、会计组织的审计·····	(261)
复习思考题·····	(263)
第二十一章 审计报告 ·····	(264)
一、整理审计工作底稿·····	(264)
二、选择审计证据·····	(266)
三、确定审计报告的种类和内容·····	(270)
四、编写审计报告应注意的问题·····	(273)
五、结束审计工作·····	(274)
复习思考题·····	(275)

第一编

社会审计的理论

