

涉外审计基础编写组 编著

涉外 审计 基础

SHEWAI
SHENJI
JICHU

中国对外经济贸易出版社

9.67

(京)新登字062号

图书在版编目(CIP)数据

涉外审计基础/涉外审计基础编写组编著. —北京:中国对外经济贸易出版社, 1995.6

ISBN 7-80004-448-3

I. 涉… II. 涉… III. 涉外经济-审计-基本知识 IV. F
239.4

中国版本图书馆CIP数据核字(95)第03309号

涉外审计基础

涉外审计基础编写组编著

*

中国对外经济贸易出版社出版
(北京安定门外大街东后巷28号)

邮政编码: 100710

新华书店北京发行所发行

一二〇一工厂印刷

787×1092毫米 小32开本

8.5印张 188千字

1995年5月第1版

1995年5月第1次印刷

印数: 5000册

ISBN 7-80004-448-3

F·291

定价: 9.00元

前 言

《涉外审计基础》是对外贸易经济合作部人事教育劳动司根据外贸中等专业学校教学计划要求组织编写的。它以国务院发布的《审计工作条例》、财政部发布的《企业财务通则》、《企业会计准则》及国家发布的各种涉外法律、法规等为依据,结合涉外业务的特点,由理论到实践,深入浅出地介绍了涉外审计的基本理论、基本知识和基本技能。本书为全国外贸中等专业学校《涉外审计》课程的统用教材,也供涉外审计干训和在职干部自学参考。

本书由王文章同志任主编,第1、2、3、4章由王柏钟同志编写,第7、8章由陈杰同志编写,第13章由赵继莲同志编写,其余8章由王文章同志编写并总纂全书。在编写过程中得到部分省市涉外企业审计部门及注册会计师的大力资助,并由对外经济贸易大学沈瑞聪教授审定,对此表示感谢。

由于编者水平及条件所限,本书错漏、欠妥之处在所难免,敬希读者提出宝贵意见,以便修改、补充。

《涉外审计基础》编写组

1994年6月15日

目 录

第一章 总 论	(1)
第一节 审计的历史沿革及概念.....	(1)
第二节 涉外审计的重要意义及特点.....	(9)
第三节 审计的职能和作用.....	(11)
第四节 涉外审计的任务.....	(15)
第五节 审计原则.....	(17)
第二章 审计的分类和方法	(20)
第一节 审计的分类.....	(20)
第二节 审计的方法.....	(24)
第三节 审计证据.....	(31)
第三章 审计程序、审计工作底稿和审计报告	(37)
第一节 审计程序.....	(37)
第二节 审计工作底稿.....	(42)
第三节 审计报告.....	(44)
第四章 审计机构和审计人员	(49)
第一节 审计机构.....	(49)
第二节 审计人员.....	(51)
第五章 内部控制制度审计	(55)
第一节 内部控制制度概述.....	(55)
第二节 内部控制制度的基本原则.....	(57)
第三节 内部控制制度和审计的关系.....	(59)
第四节 内部控制制度的审计方法.....	(62)
第六章 资产审计	(69)

第一节	货币资金审计.....	(69)
第二节	商品资金审计.....	(81)
第三节	固定资产审计.....	(103)
第四节	包装物、材料物资和低值易耗品审计.....	(117)
第五节	应收帐款、应收票据及对外投资审计.....	(123)
第六节	无形资产和递延资产审计.....	(126)
第七章	负债审计.....	(131)
第一节	银行借款审计.....	(131)
第二节	应付票据及应付帐款审计.....	(133)
第三节	应付债券、预提费用及其他负债审计.....	(136)
第八章	所有者权益审计.....	(142)
第一节	所有者权益项目审计的目的及方法.....	(142)
第二节	所有者权益项目审计应遵守的法规 和要求.....	(144)
第九章	出口业务审计.....	(146)
第一节	出口商品销售的意义和审计任务.....	(146)
第二节	出口商品调拨审计.....	(147)
第三节	出口商品销售审计.....	(152)
第四节	出口退税审计.....	(164)
第十章	进口业务审计.....	(168)
第一节	进口业务的特点及审计要求.....	(168)
第二节	自营进口业务审计.....	(170)
第三节	代理进口业务审计.....	(173)
第十一章	外汇业务管理审计.....	(175)
第一节	外汇业务管理审计的任务.....	(175)
第二节	外汇收入业务管理审计.....	(176)
第三节	外汇支出业务管理审计.....	(180)

第四节	审查外汇业务管理应注意的问题·····	(182)
第十二章	财务收支及财务成果审计·····	(185)
第一节	财务收支审计概述·····	(185)
第二节	财务收入审计·····	(187)
第三节	财务支出审计·····	(193)
第四节	生产成本审计·····	(214)
第五节	财务成果形成审计·····	(218)
第六节	财务成果分配审计·····	(228)
第十三章	经济效益审计·····	(231)
第一节	经济效益审计概述·····	(231)
第二节	资金效益审计·····	(235)
第三节	销售效益审计·····	(240)
第四节	其他经济效益审计·····	(244)
第五节	经济效益审计的后续工作·····	(245)
第十四章	中外合资经营企业审计·····	(247)
第一节	中外合资企业的审计特点及原则·····	(247)
第二节	中外合资企业的审计内容和程序·····	(249)
第三节	可行性研究报告及投入资本的审验·····	(251)
第四节	年度会计报表及解散、清算会计 报表审验·····	(256)

第一章 总 论

第一节 审计的历史沿革及概念

审计是一种具有独立性的经济监督活动。它是在一定的经济关系下，基于经济监督的需要而产生的，并随着社会经济的发展而发展。

一、审计的历史沿革

(一)我国审计的产生和发展

在原始社会，生产力水平十分低下，人们依靠集体劳动而生存，共同劳动，平均分配，没有剩余产品，没有私有制，没有阶级。在这种条件下，生产和分配是无须监督的，因此，也就不会有审计的产生。随着社会生产力的不断发展，剩余产品的增多，私有制的出现，奴隶社会取代了原始社会。奴隶制国家形成以后，国家管理经济的职能也进一步分解，设置了财政、粮秣、赋税等许多管理部门和官吏。随着经济活动过程的复杂，管理部门层次的增多，作为奴隶制财产所有者的国王不可能直接对各个经济部门和官吏进行监督，而需要专人去查明、核实各个经济部门和官吏的经济管理情况，监督其履行自己的职责。随着社会经济的不断发展，这种监督行为越来越多，而且越来越重要。最后，国王把这种经济监督职能固定在专门的机构和专职人员身上。这种由专门的机构和人员从事的、以奴隶制国家各部门的财政经济活

动为内容的强制性的监督活动就是审计。由于这时的社会生产力水平有限，经济活动相对来说并不十分复杂，因此，国家审计只是处于萌芽阶段，没有完全定型，所以称为审计的雏型。我国是世界上开展审计活动最早的国家之一。据记载，远在三千多年前的西周，我国就有国家审计了。

秦汉时期，审计比周朝有了较大的发展和进步，这时已经有了比较完备的审计制度。在秦朝，设御史大夫掌管国家政治、经济监察大权，包括对国家财政经济的监察权力，若发现主管财物的官吏所管帐目错误和财物损毁，要视错误情况和损毁程度予以罚款。到了汉朝，仍然沿用秦制，但与秦朝不同的是，对贪污盗窃行为则采取刑罚惩办。

隋唐时期，两朝都在刑部设置比部，行使司法审计监督权，审计活动开始具有专业性、独立性和司法性。唐朝还规定了较严格的审计监督制度，它把中央和地方所有财政收入和支出，都集中到比部来审查，并规定每三个月送审一次。凡朝官在经济上发生犯罪行为，经比部核实，依法惩处。唐代比部的设置，对中外审计制度的建立有着极其深远的影响。

宋时，宋太宗淳化三年(公元992年)设置了审计院，主管审查财政收入。这是我国、也是世界上第一个以审计正式命名的国家审计机构，比国外以审计命名的国家审计机构要早七百多年。从此，审计也便成为监督财政、财务收支活动的专用名词，延至今日。

元朝取消了比部，没有独立的审计机构，而由户部行使审核会计报告权，由御史台兼管经济稽查工作。明朝曾恢复比部，但未能真正发挥作用，重大贪污案件不断发生。到了明朝后期又取消了比部，将审计划归户部兼管。清朝大体沿袭明朝政体，也未设置专门审计机构，在户部设十四清吏

司，分管各省的收支核销事宜，兼管各类支销。清末，虽然成立了审计院，建立了一定的审计法规，但由于政治腐败，一切流于形式，并未起到监察的作用。

辛亥革命后，北洋军阀政府设置了审计处，隶属于国务院。1914年改为审计院，颁布了《审计法》及《审计法实施规则》，这是我国第一部审计法典。但由于军阀混战而未能推行，审计有名无实。1931年，国民党政府在监察院下设审计部，各省设审计处，组成了一个自上而下垂直的审计系统，并相应制定了审计法及实施细则，规定了事前审计、事后审计和稽查的具体内容和程序。但是，当时政府腐败，贪赃枉法成风，审计制度只是一纸空文，未能付诸实施。

新民主主义革命时期，在中国共产党领导下的革命政权，也先后制定了一些审计制度和法规，并据以开展审计工作。为了革命的需要，当时审计工作主要是负责供给标准和单据合法性的审查。

中华人民共和国成立初期，国家没有设置独立的审计机构，而是以会计检查和其他形式的经济监督取代了审计。1982年12月，第五届全国人民代表大会第五次会议通过的新宪法中规定，在我国建立审计机构，国务院各部门和地方各级政府的财政收支、国家和财政金融机构及企、事业组织的财务收支，都应接受审计监督。1983年，隶属于国务院的审计署成立，接着，由上到下成立了各级地方政府审计机关。1985年颁发了《国务院关于审计工作的暂行规定》，1988年11月30日又颁布了《中华人民共和国审计条例》。从此，我国审计工作走上了正规发展的道路。

通过以上叙述，可以将我国审计的产生和发展过程大致划分为四个时期。周朝是我国审计的萌芽时期，当时的生产

力水平低下，经济活动不是非常复杂，审计尚处于萌芽阶段。由秦至宋等几个朝代，是我国审计的发展时期，当时各朝都设有审计机构和比较完备的审计制度。特别是唐宋时代，这是我国封建经济发展达到最高峰时期，也是我国审计全面发展时期。这一时期，国家审计有了比较健全的组织机构，如比部、审计司、审计院这样具有专门性、独立性和司法性审计机构的出现，在我国审计史上，具有十分重要的意义。元、明、清三朝代是我国审计的中衰时期，这个时期与唐、宋相比，审计机构经历了一个从有到无，从专门的、独立的、司法的审计机构行使审计之权衰落到由户部兼管审计之权的历程，审计监督流于形式、审计机构变来变去。辛亥革命推翻了满清王朝，结束了封建王朝统治，我国审计进入了近代演进时期。它经历了民国时期的审计变革和社会主义审计的建立等两个阶段。民国时期建立了比较正规的审计机构，颁布了我国第一部审计法规。社会主义审计虽然经历了一个复杂的发展过程，但是，现在已走上了正规发展的道路。

（二）西方审计的产生和发展

在西方各国，审计思想和类似审计业务的起源也是很早的，与我国一样，国家审计早于民间审计。在古埃及就设置了官厅审计机构，监督财赋收支。例如，对支付的款项必须提供书面凭证，运货的收据必须经过验证等。在古希腊，对一般官吏要求有精确的会计记录，离职时应将移交情况雕刻在石柱上，以便公众审阅。在意大利，881年首次出现以帮助进口商人核对帐目为职业的查帐员，这是世界上最早的“民间审计师”。

西方审计取得较大进展是始于18世纪的工业革命。随着资本主义经济的发展，出现了股份公司，财产所有权与经营

管理权更加明显分离。在这种情况下，投资者和债权人都要求对公司进行必要的监督，并了解公司的财务状况，于是就聘请会计专家对公司的会计资料进行审核检查，这样就形成了一套与会计既有联系而任务又有所不同的独立的审计制度。

从本世纪初，特别是30年代以后，资本主义从自由竞争发展到垄断，企业的规模日益庞大，企业内部的经营管理活动日趋繁杂。为适应内部经营管理的需要，而产生了内部审计，并迅速发展起来。这样，就形成了内部审计与外部审计相结合的审计制度。

第二次世界大战以后，随着资本国际化的加剧和跨国公司的不断涌现，企业之间的竞争更加激烈。企业为了提高自身的经济实力，增强生存能力，获取高额利润，进一步重视了市场的预测和经营决策，加强了对生产经营活动的规划和控制。为此，需要对企业的管理进行全面的评价，于是审计的内容和范围也进一步扩大了。审计从传统的财务审计向现代审计转变，即由财务审计转向效益审计。目前，西方国家除了继续对会计资料进行审核检查外，还把预算审计和公共事业审计扩展为社会审计，把审计会计资料扩展为审查经营计划、经营决策、管理绩效和经济效益等方面。

西方各国比较重视审计工作，都有本国独立的审计机构和审计制度。国际性的审计组织是1968年正式成立的“最高审计机关国际组织”。该组织的宗旨是互相介绍情况，交流经验，推动和促进各国审计组织更好地完成审计工作。我国是在1982年5月4日正式加入“最高审计机关国际组织”的。

二、审计的概念

审计的概念，是对审计本质属性的认识，是对审计内涵

和外延的概括。在审计概念中，应概括出审计的性质、依据、对象、职能、目的等项。不同的经济条件下，审计的内容是不同的，其概念也不是永恒不变的。根据现阶段审计在我国社会主义经济条件下所处的地位和所起的作用，可以给审计的概念表述为：审计是由专职机构和人员依法对被审单位的财务收支及其有关经济活动的真实性、合法性、效益性进行审查，评价其效率、效益及经济责任，用以维护财经法纪，改善经营管理，提高经济效益，促进宏观调控的独立性经济监督活动。从审计的概念中可以看出：

1. 审计的性质是一种具有独立性的经济监督活动。独立性是审计有别于其他经济监督的本质特征。审计组织在审计关系中与审计委派人(或委托人)和被审人之间，不存在经济利益关系，处于独立的地位，这是审计监督能够有效发挥作用，具有客观性、公证性和权威性的内在条件。正是由于审计具有独立性以及其在审查范围和内容上的综合性和广泛性，因而它在整个经济监督体系中居于更高的层次，它有别于其他经济监督，并且是不可取代的。

2. 审计的依据是国家的政策、法令及有关财经纪律。

3. 审计的对象是被审单位的会计资料、其他经济资料及其所反映经济活动的效益、效率、效果和内部控制制度。被审单位的各项经济活动，主要是通过会计资料(如会计凭证、会计帐簿、会计报表)和其他经济资料(如计划、统计、经济合同等)反映出来的。因此，在审计实务中，主要是对会计资料和其他经济资料进行审查。一方面审查这些资料本身是否真实和准确；另一方面审查这些资料所反映的财政、财务收支及有关经济活动是否合理、合法、有效及有无严密的内部控制制度，而后者则是审计的重点。

4. 审计的职能是经济监督、经济评价和社会公证。

5. 审计的目的是维护财经法纪，改善经营管理，提高经济效益，促进宏观调控。

全面认识和理解审计的概念，对于正确开展审计活动，充分发挥审计的作用具有重要意义。

三、审计监督与其他经济监督的关系

我国社会主义经济监督是一个广泛的、完整的体系。它由审计、会计、财政、银行、税务、工商行政、计划、统计等经济监督形式所构成。由于审计监督具有特殊的地位和重要的作用，因此，它是实行社会主义经济监督的最主要和最有效的手段。

审计监督与会计监督及其他专业经济监督之间有着十分密切的关系，同时又有区别。

(一) 审计监督与会计监督的关系

审计与会计都是经济发展到一定阶段，为了管理经济的需要而产生和发展起来的。二者的基本目的是一致的，都是通过发挥各自的职能作用，达到维护财经法纪，保护国家财产，改善经营管理，提高经济效益的目的。会计监督是审计监督的基础，审计监督是对会计监督的再监督。审计需要借助会计资料来审查经济业务是否合理、合法和有效，而会计工作也需要通过审计来进行检查和验证，以改进会计工作，提高会计工作质量。

审计监督与会计监督存在着明显的区别，其主要表现在以下几方面：

1. 监督的对象不同。

会计监督的对象是资金运动，它主要通过货币形式对经济过程及其结果进行反映和监督，达到管理经济的目的。会

计监督对象的范围只能是一个单位的财务会计所能反映的部分经济活动，而不是经济活动的全部。审计监督的对象是会计资料和其他经济资料及其所反映的经济活动。审计要审查这些资料是否真实、正确，审查各项经济活动是否合理、合法和有效。审计对象的范围是包括会计在内的整个国民经济活动。

2. 职能不同。

会计的职能是核算和监督，但是，会计的监督是通过会计工作业务本身来实现的，因此，这种监督仅仅是处于管理过程之中，不可能独立于管理过程之外，对整个管理过程及管理者进行监督，所以，会计监督有较大的局限性。审计的基本职能是经济监督，审计监督是处于管理过程之外的，它可以对所有经济部门、单位和机关的整个经济活动的管理过程及管理者进行监督，同时，审计还具有经济评价和社会公证等职能。

3. 执行者的地位不同。

会计监督是会计工作的组成部分，它是由会计人员在部门、单位行政领导下进行的，监督者与监督对象有着直接的经济利害关系，因此，会计监督的执行者不具有独立性和权威性。审计监督是由国家审计机关指派专职审计人员进行的，与被监督对象没有直接的经济利害关系，审计人员处于第三者的地位，具有较强的独立性和权威性。

4. 程序方法不同。

会计监督主要是连续地、系统地、按时间顺序进行的，采用的方法一般是填制和审核凭证、登记帐簿、编制报表等。其程序固定，方法较为简单。而审计监督因审计目的和内容不同，可按照不同的程序进行审查，其方法也是多种多样，

任意选择。

(二)审计与其他专业经济监督的关系

其他专业经济监督主要是指财政、银行、税务、工商行政、计划、统计等部门的监督。由于其他专业经济监督的专业性、及时性、直接性比审计强，而且审计监督还有赖于专业经济监督提供资料，配合审计机关监督被审单位执行审计决定，因此，专业经济监督对审计起着配合和促进的作用。由于审计具有独立性、权威性、全面性和超脱的地位，因此，审计可以对因有业务范围限制和与被监督单位有经济利害关系、监督受到局限的专业经济监督起到补充和促进的作用。另外，审计按照宪法规定，有权对其他专业经济监督部门的财政、财务收支进行审计再监督。

第二节 涉外审计的重要意义及特点

涉外审计，狭义地说，是指国有(包括集体)企业中有关涉外业务的审计，包括自营出口、自营进口、外汇借款引进设备、“三来一补”、融资租赁审计等。广义地说，还应包括外商投资企业审计、国际租赁业务审计、承包国际工程项目审计、对外劳务输出审计及引进国外信贷资金审计等。

一、涉外审计的重要意义

实行对外开放，扩大对外经济贸易、利用外资、引进先进技术和设备来发展我国经济，是党的十一届三中全会作出的对加快我国社会主义现代化建设具有重要意义的战略决策。扩大对外贸易、引进外资，是一项涉外经济活动，存在着国家与国家，国家与投资者或客户，外国投资者、客户与

我国合资者，外贸企业之间等等的经济关系。这种经济关系，从双方签订的合同和协议生效起，就在法律的约束下确定下来，受到法律的保护，体现在对外贸易、外资运用的经济活动中，并在各种形式的会计记录中反映出来。对外贸易和利用外资项目经济活动的正常发展，应严格执行我国制定的法律、制度和规定，保障我国的经济利益，同时保障外国投资者及客户的合理合法的权益，这就要求在完善政策法规、改革管理体制、加强内部协调的前提下，从宏观上进行监督控制，提高对外贸易、利用外资的经济效益，促进对外开放的健康发展。

审计监督是对对外贸易、利用外资管理控制的重要组成部分，搞好涉外审计，对于发展对外贸易，更好地利用、吸引外资，促进对外开放，维持国家的经济利益和我国政府的信誉具有十分重要的意义。

二、涉外审计的特点

涉外审计的特点，是由涉外业务经济活动的特点所决定的。涉外审计和国内企业审计相比，具有以下特点：

（一）审计内容的广泛性

涉外企业审计内容比国内企业审计内容要广泛得多，它除了要进行财务审计、经济效益审计外，还要进行可行性研究报告、投入资本、外汇业务、关税业务及解散、清算等审计工作。

（二）审计标准的多样性

涉外企业审计的标准是多样的，主要有：

1. 国家制定的法律、法规、政策和主管部门的有关规定，如：《中外合资经营企业法》及其《实施细则》、《外汇管理条例》、《合营企业所得税法》及其《实施细则》、《中外合资经

营企业会计制度》等。

2. 国际上对会计处理的惯例、方法和技术手段。如：划分成本与收入、支出、会计方法前后期一致、采用人民币为记帐本位币、按历史成本计价、采用借贷记帐法记帐等。

3. 合资企业董事会制定的一些协议、合同、规章制度及合资企业自己制订的会计制度等。

(三) 审计要求的特殊性

涉外企业审计由于政策性强，内容广泛复杂，且常涉及对外经济关系，甚至对外政治关系，因此要求审计人员必须具有较高的政策水平及较强的业务能力。涉外审计人员不但要精通审计、会计、法律、企业管理等学科的知识，还要掌握国际结算、国际税收、国际金融、国际贸易等涉外经济知识。有的合资企业往往既用中文又用外文记帐，因此，还要熟习外语。

第三节 审计的职能和作用

审计的职能与作用，是既有显著区别，又存在着密切联系的两个概念。审计的职能是审计本身所固有的功能，审计的作用是实现审计职能所取得的客观效果。审计职能决定审计作用，审计作用是审计职能的转化，它从属于审计的职能。

一、审计的职能

审计的职能不是固定不变的，它随着社会经济的发展而发展，并不断完善。

在传统审计阶段，审计的对象和目的主要是审查各级政府财政、财务收支活动的真实性、正确性和合法性，审计的职