



- 兼顾国际惯例与中国会计现状。
- 深入浅出,可读性强。
- 大量参阅英美等国以及国际会计准则委员会最新出版的会计论著和文献,具有较强的前瞻性。
- 丛书的所有作者均为注册会计师,长期从事查帐验证、资产评估、纳税策划、财务分析等方面的业务。

林春金 主 编

审 计 实 务

精·
诚·
财·
务·
丛·
书

总 序

葛家澍

会计是国际通用的商业语言。财务会计是保证市场经济正常运转，并使企业之间的经济活动得以相互沟通的重要手段。财务会计的上述职能要由财务会计工作者来执行，而其职能发挥得如何则体现为他们的会计行为。为此，在市场经济条件下，既要求财务会计工作者诚信求实，提供客观、公正与可信的信息，又要求财务会计工作者精通业务，通晓国内外财务与会计的最新理论、方法和技术，不断提高分析新情况和解决新问题的能力。这是社会主义市场经济新体制对我国广大财务会计工作者的客观要求，也是时代赋予我国财务会计工作者的光荣使命。

为了帮助广大财务会计工作者担负市场经济所赋予的光荣使命，努力提高自己在德才两方面的修养以适应经济发展的需要，厦门大学会计师事务所副主任会计师黄世忠博士和厦门农信会计师事务所林春金主任会计师主编了适应上述要求的“精诚财务丛书”。“精诚财务丛书”由《股份制改造中资产评估理论与实务》、《长期股权投资会计与合并会计报表》、《上市公司信息指南——上市筹备及财务分析》、《纳税实务》和《审计实务》组成。这套丛书具有如下的特点：

(1) 在向国际会计惯例靠拢的同时，力求结合中国会计现状。这套丛书所涉及的许多内容在我国财务与会计实践中可能是新课

题，而与国际会计惯例接轨却是迟早必经的步骤。我们必须掌握这些知识并学会在中国加以运用。为此，丛书对国际惯例与国内条件上的差异以及今后的演变前景作了较为深入的评述。

(2) 理论与实务并重。丛书既有鲜明的理论观点，又有较强的操作性。丛书深入浅出，在讲透理论依据的同时，辅以许多详细的例解，大大提高了丛书的可读性。

(3) 大量参阅我国、英美等国以及国际会计准则委员会最新出版的会计论著和文献，力求反映资产评估、合并报表、信息披露、财务分析、纳税策划和查帐验资等方面的最新发展和动向，具有较强的前瞻性。

(4) 作者知识结构合理，理论与实务兼收并蓄。丛书的大部分作者已获得注册会计师资格，长期从事查帐验资、资产评估、纳税策划、财务管理等方面的工作。此外，丛书的作者中，有三位为经济学（会计学）博士，先后参与主编了厦门大学系列教材中《中级财务会计》和《高级财务会计》等书，具有较深的理论功底。写作群体的这种特殊经历和学历，将确保理论密切联系实际在丛书的编写过程中落到实处。

总之，当前会计书刊汗牛充栋，但鱼目混珠，好书不多。我认为“精诚财务丛书”是一套紧密结合社会主义市场经济需求而编写，值得广大财务会计工作者一读的实用参考书。

前 言

1994年1月1日,《中华人民共和国注册会计师法》正式颁布实施,使得我国的注册会计师事业步入了法制化、规范化的新的发展里程。在社会主义市场经济的体制下,在建立现代化企业制度、实行现代企业管理的今天,注册会计师以独立的第三者身份对委托人编制的财务报告和其他资料进行检查、验证,并出具客观、公正、可信赖的审计报告,供投资者、债权人和其他有关利害关系人决策之用,其肩负的责任越来越大。

为了进一步提高注册会计师的业务水平,规范注册会计师的执业工作,我们组织编写了这本《审计实务》。

本书以《企业财务准则》、《企业会计准则》、新税制以及中国注册会计师协会拟订的《中国注册会计师独立审计准则》为直接依据,系统阐述了注册会计师在查帐验证过程中的具体实务问题,融查帐验证方法、审计证据收集、内部控制制度测试及评价、审计工作底稿于具体查帐验证项目之中,具有很强的实用性和可操作性。全书共分为四部分。第一部分介绍中国注册会计师独立审计准则的目标、体系、内容与发布程序;第二部分详细阐述各个财务报表要素的审查程序和方法;第三部分着重说明各种审计报告的必备内容及其编写方法;第四部分介绍设立国有独资公司、有限责任公司、股份有限公司、外商投资企业时投入资本验证和法律责任、程序、工作底稿的编制、以及验资报告的撰写格式和方

法。本书是作者结合在会计师事务所长期从事查帐和验证业务中积累的经验丰富的案例资料编写而成，具有显著的务实性和针对性，既可作为注册会计师的业务参考书，也可作为企业内部人员及企业财务人员强化内部控制、进行绩效审计和评估的工具书。

本书由林春金主编，林春金、郭茂祥、陈希石、王熙治、许其专、辜敬贤、陈国珍、刘元添编写。

全书由林春金统稿。

编 者

1996年2月

目 录

总序	(1)
前言	(1)
第一章 中国注册会计师独立审计准则概述	(1)
第一节 独立审计准则的制订目标与体系	(1)
第二节 独立审计准则的基本内容、制定发布程序及 适用范围	(5)
第三节 独立审计基本准则概述	(9)
第二章 会计报表审计	(13)
第一节 会计报表审计的目的和范围	(13)
第二节 会计报表审计工作步骤	(14)
第三章 货币资金审查	(33)
第一节 货币资金审查的范围和目标	(33)
第二节 现金的审查	(34)
第三节 银行存款的审查	(37)
第四节 外币业务的审查	(44)
第四章 应收款项的审查	(52)
第一节 应收帐款的审查	(52)
第二节 应收票据的审查	(56)
第三节 其他应收款和预付款项的审查	(58)

第五章 存货的审计	(61)
第一节 存货审计的目标	(61)
第二节 存货的内部控制	(63)
第三节 存货的内部控制的测试与评价	(65)
第四节 存货的实质性测试	(68)
第六章 长期资产的审查	(83)
第一节 固定资产的审查	(83)
第二节 无形资产的审查	(89)
第三节 递延资产和其他资产的审查	(92)
第四节 长期投资的审查	(94)
第七章 负债的审查	(100)
第一节 应付账款的审查	(100)
第二节 其他负债的审查	(111)
第三节 长期负债的审查	(125)
第八章 生产经营收入、流转税金、生产经营成本 的审查	(135)
第一节 生产经营收入的审查	(135)
第二节 流转税金的审查	(146)
第三节 生产经营成本的审查	(166)
第九章 利润及利润分配的审查	(175)
第一节 利润总额的审计目标	(175)
第二节 所得税的审查	(189)
第三节 利润分配的审查	(199)
第十章 所有者权益的审查	(207)
第一节 所有者权益的审计目标	(207)
第二节 投入资本的审查	(208)

第三节	留存收益的审查·····	(211)
第十一章	主要财务报表和合并报表审查·····	(212)
第一节	主要财务报表的审查·····	(212)
第二节	合并会计报表的审查·····	(220)
第三节	财务报表注释·····	(228)
第十二章	审计工作底稿·····	(237)
第一节	审计工作底稿的作用与一般原则·····	(237)
第二节	审计工作底稿的分类、整理及复核·····	(239)
第三节	审计档案的保管及审计工作底稿的保密与 查阅·····	(242)
第十三章	审计报告·····	(244)
第一节	审计报告的目标和一般原则·····	(244)
第二节	审计报告的内容和审计意见·····	(247)
第三节	审计报告的编写·····	(256)
第四节	管理建议书·····	(262)
第十四章	验资·····	(267)
第一节	验资的种类、目的、范围和依据·····	(267)
第二节	验资的一般原则和步骤·····	(268)
第三节	设立验资的取证和审验·····	(270)
第四节	变更验资的取证和审验·····	(279)
第五节	验资工作底稿·····	(282)
第六节	验资报告·····	(284)

第一章 中国注册会计师独立 审计准则概述

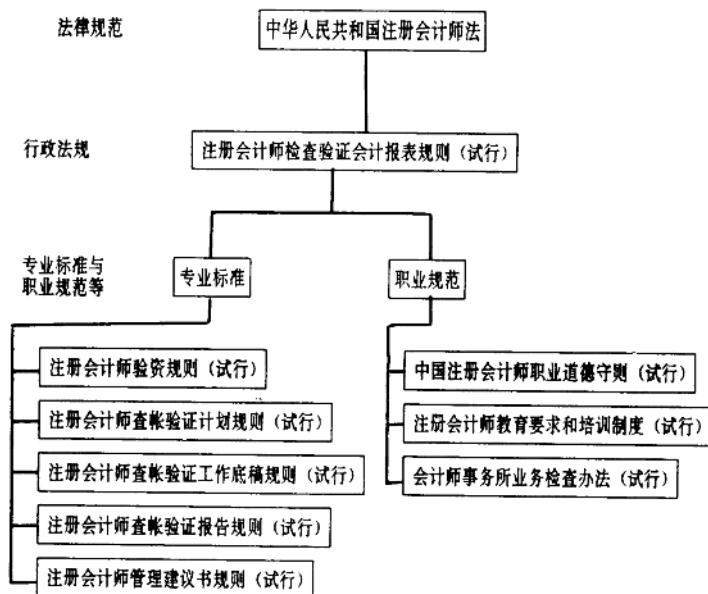
第一节 独立审计准则的制订目标与体系

一、审计规范的历史回顾

依照国际审计惯例,任何以“超然独立”的身分对企业的会计记录和财务报表进行公证、签证的专业人员,不论是冠以“注册会计师”(Certified Public Accountant),还是冠以“特许会计师”(Chartered Accountant),在执行其业务时,不仅要受到职业规范的约束,而且都必须严格遵守专业标准。中国注册会计师当然也不例外。中国注册会计师执业时应遵循的专业标准雏型,可追溯至1988年财政部颁布的由中国注册会计师协会制订的《注册会计师检查验证会计报表规则(试行)》。为了充分发挥中国注册会计师协会的行业自律作用,淡化行政命令色彩,自1991年起,注册会计师执业时所应遵循的专业标准改由中国注册会计师协会直接起草、征询和颁布。

在“中国注册会计师独立审计准则”颁布实施之前,规范注册会计师业务的法律法规和专业标准如下(图表1-1):

图表 1-1



二、独立审计准则的制定目标

上述审计规则在我国注册会计师初创阶段对于规范审计业务,提高审计工作质量发挥着重要的历史作用。然而,上述审计规则大都属于试行性质的行政规章,其权威性还不够高,其体系也不够完善,而且与国际审计准则差距较大。为了克服这些局限性,中国注册会计师协会于1993年至1994年期间成立了独立审计准则组,其成员由中国注册会计师协会、会计师事务所、科研院校等方面的专家组成,负责中国独立审计准则的制订工作。为了集思广益,提高独立审计准则的质量,财政部于1995年成立的独立审计准则中方专家咨询组(其成员由政府有关部门、会计师事务所和科研院校等方面的专家组成)和外方专家咨询组(其成员主要由境外

会计职业组织、国际会计公司和科研院校等方面的专家组成),负责对独立审计准则的制定与颁布提供咨询服务。1995年7月,财政部已发布了第一批由中国注册会计师协会独立审计准则小组起草,并经中方专家咨询小组论证的“中国注册会计师独立审计准则征求意见稿”,在全国范围内广泛征求意见。1995年10月,中国注册会计师协会又分别举行了中方和外方咨询组会议,经过第二次论证后,独立审计准则小组根据论证过程中收到的反馈意见,再次修订定稿。这些修订后的独立审计准则于1995年12月由财政部正式颁布,并从1996年1月1日起开始在全国范围内实施。

根据《中国注册会计师独立审计准则序言》,制定独立审计准则是为了实现以下四大目标:

(1)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,促进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签证和服务作用。

(2)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。

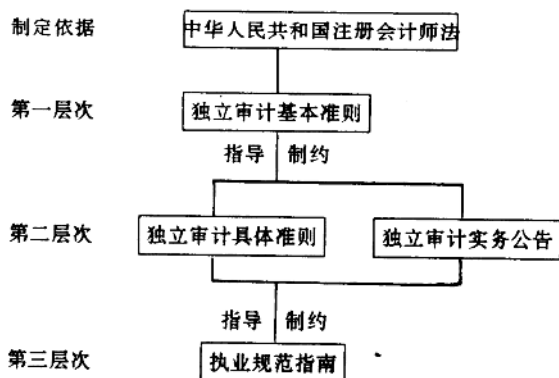
(3)明确注册会计师的执业责任,维护社会公众利益、保护投资者和其他利害关系人的合法权益,促进社会主义市场经济的健康发展。

(4)建立与国际审计准则相衔接的中国注册会计师执业准则。

三、独立审计准则的构成体系

依据《中国注册会计师法》制定的独立审计准则将取代原先发布的各项审计规则,成为中国注册会计师新的职业规范体系的核心组成部分。中国独立审计准则体系包括三个层次,图表1-2如下:

图表 1-2



第一层次为“独立审计基本准则”，它们是独立审计准则的总纲，是对注册会计师专业胜任能力的基本要求和执业行为的基本规范。更为重要的是，独立审计基本准则还是进一步制定独立审计具体准则、独立审计实务公告以及执业规范指南的基本依据，就是说，第二层次的具体准则和实务公告以及第三层次的规范指南，必须接受第一层次基本准则的指导并受其制约。独立审计基本准则具有“法定要求”的性质，是所有中国注册会计师在执业时必须普遍遵守的审计准则。

独立审计具体准则和独立审计实务公告同属第二层次，两者都是依据独立审计基本准则制定的，但两者在适应的普遍性方面存在着差异。独立审计具体准则是注册会计师执行一般业务、出具审计报告的具体规范。而独立审计实务公告则是注册会计师执行特殊行业、特殊目的、特殊性质的审计业务，出具审计报告的具体规范。与第一层次的基本准则一样，第二层次的具体准则和实务公告也是中国的会计师事务所和注册会计师必须普遍遵守的。

第三层次为“执业规范指南”，是依据独立审计基本准则、具体

准则和实务公告制定的,为注册会计师执行独立审计具体准则和实务公告提供可操作的、规范的指导意见。与第一和第二层次不同,第三层次不具有强制性,但注册会计师在执行独立的审计业务、出具审计报告时,除非有正当理由,否则一般应当参照执行。

第二节 独立审计准则的基本内容、制定 发布程序及适用范围

一、已发布的独立审计准则

独立审计准则组在务实原则、先易后难原则、接转原则以及配套原则的指导下,经过两年多不懈的艰苦努力,至今已发布了一个准则序言、一个基本准则、七个具体准则和一个实务公告。《中国独立审计准则序言》主要就中国独立审计准则的制定目标、构成体系、制定与发布程序、规范内容、权威性以及适用范围进行权威性解释和说明。其他已发布的各项独立的审计准则,其名称如下:

第一层次:

《独立审计基本准则》

第二层次:

《独立审计具体准则第1号——会计报表审计》

《独立审计具体准则第2号——审计业务约定书》

《独立审计具体准则第3号——审计计划》

《独立审计具体准则第4号——审计抽样》

《独立审计具体准则第5号——审计证据》

《独立审计具体准则第6号——审计工作底稿》

《独立审计具体准则第7号——审计报告》

第三层次：

《独立审计实务公告第1号——验资》

二、拟制定的独立审计准则

除了上述已发布的独立审计准则外，独立审计准则组还计划在今后扩大准则制定范围，拟议中的备选项目包括24个具体准则，13个实务公告和11个执业规范指南，其暂定内容如下：

(一)独立审计具体准则：

- (1)利用其他审计人员工作
- (2)利用专家工作
- (3)利用内部审计工作
- (4)审计工作质量控制
- (5)分析性复核
- (6)舞弊与错误审计
- (7)会计报表相关资料审计
- (8)客户管理声明书审计
- (9)期后事项审计
- (10)或有事项审计
- (11)会计估计审计
- (12)客户预测财务资料审计
- (13)应收帐款函证
- (14)关联企业审计
- (15)审计独立性
- (16)对客户内部控制制度的研究与评价
- (17)重要性和审计风险
- (18)计算机辅助审计
- (19)电子数据处理下客户内部控制制度的研究与评价
- (20)电子数据处理环境下的审计

(21) 律师声明书审计

(22) 银行存款函证

(23) 期初余额审计

(24) 了解客户情况

(二) 独立审计实务公告

(1) 管理建议书

(2) 合并会计报表审计

(3) 小规模企业审计

(4) 企业股份制改组审计

(5) 中期会计报表审计

(6) 盈利预测审核

(7) 银行业务审计

(8) 银行同业往来确认审计

(9) 税务审计

(10) 可行性研究报告审核

(11) 代理记账

(12) 财经法纪审计

(13) 厂长、经理离任审计

(三) 执业规范指南

(1) 年度会计报表审计

(2) 审计工作底稿

(3) 审计报告

(4) 企业股份制改组

(5) 股份制改组企业盈利预测审核

(6) 验资

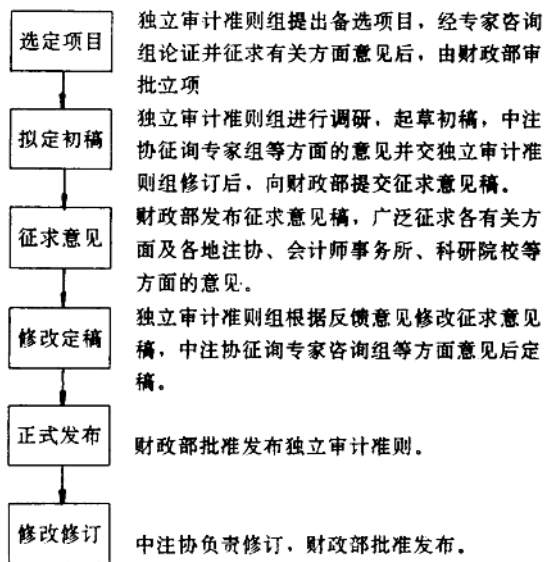
(7) 小规模企业审计

(8) 合并会计报表审计

- (9)银行业务审计
- (10)客户内部控制制度研究与评价
- (11)抽样审计

三、独立审计准则的制定、发布与修订程序

根据《中国独立审计准则序言》，独立审计准则的制定、发布与修订将严格遵循下列程序，以提高独立审计准则的质量，维护其权威性：



四、独立审计准则的适用范围

《中国注册会计师独立审计准则序言》明确阐明：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如何,只要是以发表审计意见为目的,都应当遵循独立审计准则。此外,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。

第三节 独立审计基本准则概述

在《独立审计基本准则》里,独立审计被界定为:“注册会计师依法接受委托,对被审计单位的会计报表及其相关资料进行独立审查并发表审计意见”。可见,独立审计既不同于政府(法定)审计,也有别于内部审计。独立审计基本准则包括三个方面的核心内容,即一般准则、外勤准则和报告准则。

一、一般准则

一般准则主要就独立审计的目的、注册会计师专业胜任能力、道德规范、职业态度、资料保密、审计责任等提出一般要求,共六项:

(1)目的原则

独立审计的目的是注册会计师对被审计单位会计报表的合法性、公允性及会计处理方法的一贯性发表审计意见。

(2)专业胜任能力原则。

担任独立审计工作的注册会计师应当具备专门学识与经验,经过适当专业训练,并具有足够的分析、判断能力。

(3)道德规范及职业态度原则

注册会计师应当遵守职业道德规范,恪守独立、客观、公正的原则,并以应有的职业谨慎态度执行审计业务、发表审计意见。

(4)保密原则