

股份制企业审计

袁晓勇 杨庆英 编著



东北财经大学出版社

股份制企业财会丛书

股份制企业审计

袁晓勇 杨庆英 编著

东北财经大学出版社

股份制企业财会丛书

股份制企业审计

袁晓勇 杨庆英 编著

东北财经大学出版社出版

(大连市黑石礁尖山街 217 号 邮政编码 116025)

朝阳新华印刷厂印刷 东北财经大学出版社发行

开本:850×1168 毫米 1/32 字数:373 千字 印张:14 7/8

印数:1—6 000 册

1998 年 4 月第 1 版

1998 年 4 月第 1 次印刷

责任编辑:谭焕忠

责任校对:孙 萍

封面设计:钟福建

版式设计:吴 伟

定价:21.00 元

ISBN 7—81044—404—2/F·1089

前 言

“公有制实现形式可以而且应当多样化……股份制是现代企业的一种资本组织形式，有利于所有权和经营权的分离，有利于提高企业和资本的运作效率，资本主义可以用，社会主义也可以用。”这是江泽民总书记在中国共产党第十五次全国人民代表大会上所作的报告中对股份制企业改造与运行的一种最大的肯定和支持，必将对我国股份制企业的发展起着极大的推动作用。但应该看到，由于我国股份制企业还处于试点阶段，股份制企业的制度体系尤其是信息披露还很不规范，各种损害投资人、债权人和其他利益关系人合法权益的现象时常发生，广大投资者特别是中小股民对此怨声载道，强烈要求作为维护市场经济秩序的“经济警察”——审计，必须在股份制企业的运行和发展中发挥它应有的监督和公正作用。然而，由于我国的审计制度恢复较晚，审计理论和审计实务严重滞后，远远不能满足股份制企业尤其是上市公司审计的客观需要。党的十五大和九届人大的胜利召开，确立了跨世纪的新一届中央政府。我们深信，股份制企业蓬勃发展的时机已经来临，加强对股份制企业审计的研究已经迫在眉睫。本书就是在这一背景下写作和出版的。

本书的写作是依据《中华人民共和国公司法》、《中华人民共和国会计法》、《股份制试点企业会计制度》、《公开发行股票公司信息披露实施细则》、《国有资产评估管理办法》、《中国独立审计准则》等我们认为与股份制企业有关的财经法规和会计审计制度进行的。考虑到在我国现阶段，“查错纠弊”仍是财务审计的主要

目标之一，在对各主要章节的阐述中，我们均单设“容易出现的错误与舞弊”一节，力求较为全面地向读者展示股份制企业（包括上市公司）会计报表审计的主要内容和审计程序。

全书共分十四章，第一章至第十一章由袁晓勇副教授编写，第十二章至第十四章由杨庆英副教授编写，最后由东北财经大学刘明辉教授审阅并修改。在写作过程中，我们参阅了许多专家、学者的著作和论文，在此特向这些作者表示深深的感谢！还要感谢东北财经大学的刘明辉教授和方红星先生，没有他们的支持与帮助，本书很可能就无缘与读者见面了。

本书可作为高等院校会计类专业的财务审计教材和各类审计人员、会计人员的专业培训教材。由于我国的股份制企业审计实务尚处于初创、发展阶段，加之我们的水平有限，书中定会有许多不足和错误之处，恳请各位专家和广大读者批评指正。

首都经济贸易大学会计系 袁晓勇 杨庆英

1998年3月18日

目 录

第一章	股份制企业审计概述	(1)
第一节	股份制企业概述	(1)
第二节	股份制企业审计的特点与内容	(5)
第三节	股份制企业审计的一般程序	(11)
第二章	货币资金审计	(41)
第一节	货币资金审计的目标与范围	(41)
第二节	货币资金容易出现的错误与舞弊	(42)
第三节	货币资金应有的内部控制制度及符合 性测试	(45)
第四节	实质性测试	(52)
第三章	应收及预付款项审计	(62)
第一节	应收及预付款项审计的目标与范围	(62)
第二节	应收及预付款项容易出现的错误与舞弊	(65)
第三节	应收及预付款项应有的内部控制制度 的符合性测试	(66)
第四节	应收及预付款项实质性测试	(72)
第四章	存货审计	(86)
第一节	存货审计的目标与范围	(86)

第二节	存货容易出现的错误与舞弊	(91)
第三节	存货应有的内部控制制度及符合性测试	(96)
第四节	存货实质性测试	(105)
第五章	对外投资审计	(121)
第一节	对外投资审计的目标与范围	(121)
第二节	对外投资容易出现的错误与舞弊	(125)
第三节	对外投资应有的内部控制制度 及符合性测试	(127)
第四节	对外投资实质性测试	(130)
第六章	固定资产、无形资产及递延资产 的审计	(140)
第一节	固定资产、无形资产及递延资产审计 的目标与范围	(140)
第二节	固定资产、无形资产及递延资产容易出现 的错误与舞弊	(144)
第三节	固定资产、无形资产及递延资产应有的 内部控制制度及符合性测试	(149)
第四节	固定资产、无形资产及递延资产实质性测试 ...	(154)
第七章	负债审计	(168)
第一节	负债审计的目标与范围	(168)
第二节	负债容易出现的错误与舞弊	(173)
第三节	负债应有的内部控制制度及符合性测试	(177)
第四节	负债实质性测试	(189)

第八章	股东权益审计	(205)
第一节	审计目标与范围	(205)
第二节	股东权益容易出现的错误与舞弊	(209)
第三节	股东权益应有的内部控制制度 及符合性测试	(212)
第四节	股东权益实质性测试	(217)
第九章	收入、费用与利润的审计	(226)
第一节	收入、费用与利润审计的目标与范围	(226)
第二节	收入、费用与利润容易出现的 错误与舞弊	(233)
第三节	收入、费用与利润应有的内部控制制度 及符合性测试	(237)
第四节	收入、费用与利润实质性测试	(247)
第十章	会计报表审计与盈利预测审核	(268)
第一节	会计报表审计的内容和要求	(268)
第二节	资产负债表审计	(271)
第三节	损益表审计	(277)
第四节	财务状况变动表审计	(283)
第五节	会计报表附注的审计	(291)
第六节	盈利预测的审核	(308)
第十一章	合并会计报表审计	(339)
第一节	合并范围的审计	(339)
第二节	合并资产负债表的审计	(344)
第三节	合并损益表与合并利润分配表的审计	(352)

第四节	合并财务状况变动表的审计·····	(370)
第五节	外币会计报表折算的审计·····	(371)
第十二章	审计终结与审计报告 ·····	(374)
第一节	外勤审计工作的结束与签发审计报告前的准备·····	(374)
第二节	审计报告的类型与出具条件·····	(389)
第三节	审计报告的编制·····	(402)
第十三章	股份制企业设立、终止与清算审计 ·····	(405)
第一节	股份公司设立的审计·····	(405)
第二节	股份制企业终止与清算审计·····	(423)
第十四章	验资 ·····	(439)
第一节	验资的性质、种类与作用 ·····	(439)
第二节	验资的一般原则与程序·····	(444)
第三节	验资的取证和审验·····	(451)
第四节	验资报告·····	(459)
第五节	验资风险的成因及对策·····	(464)

第一章 股份制企业审计概述

第一节 股份制企业概述

股份制企业，又称股份制公司，是全部注册资本由全体股东共同出资，并以股份形式构成的企业。股东依其在股份制企业中拥有的股份参加管理、享受权益、承担风险，股份可以在规定条件下或规定范围内转让，但不得退股。我国的股份制企业主要有股份有限公司和有限责任公司两种组织形式。

一、股份有限公司与有限责任公司

股份有限公司是指全部注册资本由等额股份构成并通过发行股票（或股权证）筹集资本的企业法人。其基本特征是：公司的资本总额平均分为金额相等的股份；股东以其所认购股份对公司承担有限责任，公司以其全部资产对公司债务承担责任；经批准，公司可以向社会公开发行股票，股票可以交易或转让；股东数不得少于规定数目，但没有上限；每一股有一票表决权，股东以其持有的股份，享有权利，承担义务；公司应将经注册会计师审查验证过的会计报告公开；公司不得成为其他营利性组织的无限责任股东。

有限责任公司是指由两个以上股东共同出资，每个股东以其所认缴的出资额对公司承担有限责任，公司以其全部资产对其债务承担责任的企业法人。其基本特征是：公司的全部资产不分为等额股份；公司向股东签发出资证明书，不发行股票；公司股份的转让有严格限制；限制股东人数，并不得超过一定限额；股东

以其出资比例，享受权利，承担义务；公司不得成为其他经济组织的无限责任公司。

二、股份公司的组建

股份公司可以新设，也可以由现有企业改组。其中公有制企业可以通过下列方式新建或改组成有限责任公司或股份有限公司：

(1) 企业新建、扩建时，可将多方投资的份额转换成股份，进行股份制企业试点；

(2) 在企业兼并中，被兼并企业的资产所有者可将资产作为股份入股到兼并方企业中，将兼并方企业改组为股份制企业；兼并方企业也可通过对其他企业控股，实现兼并，将被兼并方企业改组为股份制企业；

(3) 需要新增投资的企业，可通过发行股票筹集资金，并将原有资产评估核股，改组为股份制企业；

(4) 企业集团的核心企业可通过参股、控股，壮大紧密层或发展其他成员企业；

(5) 完全靠贷款建设、负债率比较高的企业，可以通过发行股票改变不合理的资本结构。

国有大型企业改组为股份制企业的，经审批机关特别批准，该公司可作为单独发起人。

无论何种原因组建股份有限公司或有限责任公司，都必须依据《中华人民共和国公司法》进行，并都必须进行以下四方面工作：

一是经原资产所有者或其授权机构批准。

二是对企业资产进行认真清查，清理债权债务，进行产权界定。

三是由有资格的资产评估机构进行资产评估。凡涉及国有资产的必须由同级国有资产管理部门进行核资、确认。

四是由会计师事务所对公司进行财务盈亏审计，并对资产评估结果给予验证。

三、股份公司内部机构的建立

股份公司的内部机构主要有股东大会、董事会、监事会。它们对股份公司各自负有特定的使命，分别行使决策、执行和监督的职能。三者之间的有机结合和协调，是公司内部控制充分发挥作用的重要条件。

（一）股东大会

股东大会由全体股东组成，是对股份公司的重大经营事项进行决策的最高权力机构，股东大会一般由董事会召集，董事长是股东大会的主席。股东参加股东大会，行使股东职权。

1. 股东大会的职权

股东大会作为最高权力机构，对下列事项作出决议，行使职权：决定公司的经营方针和投资计划；选举或罢免董事会成员和监事会成员，决定其报酬和支付方法；审议、批准董事会和监事会的报告；审议批准公司年度预算方案、决算方案、利润分配及亏损弥补方案；决定公司增、减股本，决定扩大股份认购范围或由定向募集公司转为社会募集公司，以及批准公司股票交易方式的方案；对公司发行债券作出决议；对公司的分立、合并、变更公司形式、解散和清算等事项作出决议；修改公司章程；公司章程规定需要由股东大会做出决议的其他事项。

2. 股东大会决议

股东大会决议分为特别决议和一般决议两种。特别决议应由代表股份总数 $\frac{2}{3}$ 以上的股东出席，并由出席股东的 $\frac{2}{3}$ 以上表决权通过。特别决议的内容包括：公司增减股本，扩大公司股份认购范围或由定向募集公司转为社会募集公司时的股票交易方式；发行公司债券；公司的合并、分立、终止和清算或变更公司形式；修改公司章程；公司章程规定的需由特别决议通过的其他

事项。除特别决议之外的决议为一般决议。一般决议应由代表股份总数 1/2 以上的股东出席，并由出席股东的 1/2 以上表决权通过。

（二）董事会

董事会由股东大会选举产生的董事组成，它是公司的常设权力机构，向股东会负责。董事会的成员通常为奇数，有限责任公司董事会由 3—13 人组成，股份有限公司董事会由 5—19 人组成。董事通常由股东担任，但有限责任公司董事会成员中应当有公司职工代表。董事会设董事长一人，副董事长 1—2 人，董事长为公司的法定代表人。董事会应当遵照国家的法律、法规、公司章程及股东大会决议行使下列职权：决定召开股东大会并向股东大会报告工作；执行股东大会决议；审定公司的经营计划和投资方案；制订公司的年度财务预、决算方案、利润分配方案及弥补亏损方案；制定公司增、减股本，扩大股份认购范围或由定向募集公司转为社会募集公司，以及公司股票交易方式的方案；制定发行公司债券的方案和公司债务政策；决定公司内部管理机构的设置；制定公司分立、合并、变更公司形式和解散的方案；任免公司经理（总经理），根据经理提名，任免公司副经理、财务负责人，决定其报酬事项；制定公司章程修改方案；制定公司的基本管理制度；公司章程规定的其他职权。

（三）监事会

监事会是监督、检查公司的财产及董事会业务执行状况的常设机构，其监督对象是董事会及其成员、经理等管理人员。监事会成员不得少于 3 人（含 3 人），由股东代表和适当比例的公司职工代表组成。

监事会的主要职权是：检查公司财务；对董事、经理执行公司职务时违反法律、法规、公司章程的行为进行监督；当董事和经理的行为损害公司利益时，要求董事和经理予以纠正；提议召

开临时股东会；公司章程规定的其他职权。

监事会成员列席董事会会议。

第二节 股份制企业审计的特点与内容

一、股份制企业审计的特点

股份制企业审计属于企业审计的范畴。因此，它具有企业审计的一般特征。但由于股份制企业是现代企业制度的一种主要组织形式，它在所有制形式、组织结构、经营方式、资本筹措、权益分配等方面有别于其他国有企业，因而股份制企业审计也具有自己的特点，主要表现在以下三个方面：

（一）股份制企业审计主体职责的侧重点不同于其他企业

股份制企业中，由于所有制主体和利益主体的多元化，以及政府职能的转变，不同审计主体要适应社会经济中主体多元化的需要，同时它们本身也有各自不同经济利益的制约，从而决定了在股份制企业审计中，不同审计主体在履行其基本职能及职责时应各有侧重。

1. 国家审计的职责

现代企业制度下，政府管理经济的方式由行政直接干预变为主要运用经济的、法律的手段进行间接调控，由微观控制变为宏观控制。国家审计机关的工作要向宏观经济领域实行重点转移，真正体现高层次审计监督的职能。由于建立现代企业制度必须坚持公有制的主体地位，国家审计机关作为所有制主体和利益主体之一的国家的代表，仍有必要对国家有关方针政策、法律法规的贯彻执行和国有资产的管理、使用、保值增值等方面进行监督。基于此，《审计法》规定了国家审计机关的职责之一是对国有企业（重点是基础产业或支柱产业的企业、与国计民生有重大关系的企业、接受财政拨款或者补贴较多的企业，以及本级人民政府指定

的其他企业)的资产、负债、损益进行审计监督,同时也对国有资产占控股地位或者主导地位的企业进行审计监督(这是我国国家审计的特点)^①。通过大量的审计,发现带倾向性、普遍性的问题,分析产生的原因,提出解决的措施,为宏观调控提供真实、可靠、有价值的信息依据,达到加强和改善宏观调控的目的。国家审计机关开展股份制企业审计的内容,主要放在审查资产、负债、损益的真实性和合法性方面。审计方式也将以重点审计和抽查审计为主,同时还应当秉公执法、维护投资人、债权人和企业员工的合法权益。

2. 社会审计(会计师事务所审计)的职责

股份制企业是以多种所有权主体为前提的、以产权主体多元化为主要特征的企业法人。从维护全体财产所有者的利益出发,客观上要求有一个能代表全体所有者进行监督的审计主体。而社会审计组织(会计师事务所),它超脱于任何一个财产所有者,在审计行为上也不会受特定所有者利益的约束,从而可以进行公正的审计,作出客观公允的结论。在市场经济中,维持良好的市场秩序,使市场参与者在公平竞争中优胜劣汰,必须有真实可靠的会计信息及其他经济信息,满足企业的投资者、债权人及其他关系人的需要,据以作出正确的判断,决定其行为方式;同时,要使潜在的投资者成为实际投资者,也需要以客观、真实的会计信息为依据,而其真实性、可靠性,需要经过审计公证后才能得到社会的认同。这一切只有社会审计组织才能承担。再者,社会审计组织还可以接受国家审计机关的委托承担一定的国家审计的任

^① 依据国务院1997年10月21日发布的《中华人民共和国审计法实施条例》第二十条规定,审计机关对下列国有资产占控股地位或者主导地位的下列企业,依法进行审计监督:

(一) 国有资本占企业资本总额的50%以上的企业;

(二) 国有资本占企业资本总额的比例不足50%,但是国有资产投资者实质上拥有控股权的企业。

务。总之，社会审计组织的经济鉴证职能是任何其他审计机构所无法替代的。

3. 企业内部审计的职责

企业内部审计是基于加强和改善企业内部管理，提高经营管理水平和经济效益的需要而产生的。公司真正成为自主经营、自负盈亏、自我发展、自我约束的法人实体后，其经营机制、组织机构、管理方式都发生了变化，其内部审计的形式也呈现出新的特点。《公司法》规定，在有限责任公司和股份有限公司设监事会，它代表股东会检查公司财务；对董事经理执行公司职务时违反法律、法规或者公司章程的行为进行监督；当董事、经理的行为损害公司利益时，要求其予以纠正等职责。另外，在董事会下设审计室或配备审计人员，进行公司内部审计。从而形成了两个层次的内部审计形式。公司的内部审计机构不再是代表国家进行外部监督，而是代表公司的经营者进行内部监督。内部审计地位的变化也决定了它所履行的职能主要是管理的职能，即通过对内部控制健全性、有效性的评审和进行业务经营审计、管理审计，达到改善经营管理、提高经济效益的目的。

（二）股份制企业审计的内容有别于其他企业

股份制企业审计的内容，亦即股份制企业审计的客体，是企业的财务收支及其有关的经济活动。如前所述，公司制是现代企业制度的主要组织形式，其基本特征是产权明晰、职责明确、政企分开、管理科学。股份制企业在经营机制、组织机构、管理方式等方面都有别于一般国有企业。所以，股份制企业审计的内容除一般企业所共有的内容之外，还有其独有的内容，如股份制企业设立的审计，资本投入的审计，以及虽一般企业所共有，但其管理和核算依据不同于一般企业的内容，如收入、费用的审计，会计报表审计，公司合并和分立、解散和清算的审计等。

（三）股份制企业审计的依据不同于其他企业

审计依据是审计机构和人员判断审计对象是非、高低、优劣的准绳，是提出审计意见、作出审计决定的客观根据。任何一项审计工作，都是审计人员通过一定的审计方法，取得充分、适当的审计证据，然后以审计依据为尺度进行衡量，作出应有的职业判断和公允的审计结论的过程。不仅如此，正确选择和运用审计依据，还有利于完善审计机构内部的自我约束机制，提高审计工作的质量和效率。

股份制企业审计的依据，有许多是与其他企业审计相同的。如：《中华人民共和国会计法》、《中华人民共和国审计法》、《企业会计准则》、《企业财务通则》、税收法规以及其他一些财经法规、制度规定等。但也有一些不同于其他企业的审计依据，主要有：《中华人民共和国公司法》、《股票发行与交易管理暂行条例》、《关于公司内部职工股的管理规定》、《关于优先股的管理规定》、《关于境外上市公司的特别规定》、《公开发行股票公司信息披露实施细则》、《企业会计准则——关联方关系及其交易的披露》等，以及各行业会计制度、财务制度中关于股份有限公司、有限责任公司的核算和管理方面的特殊规定。上述有关法律、法规和规定，是审计机构和审计人员判断和评价公司财务收支及其有关经济活动的主要依据。

（四）股份制企业审计的风险比其他企业的审计风险更大

由于股份制企业会计报表的使用者多，审计所面临的风险加大。尤其是对上市公司的审计，面对千百万社会中小股民，注册会计师的审计风险是很大的。虽然我国尚未出现西方发达国家那样的“诉讼爆炸”，但随着广大投资者法律意识的增强，注册会计师卷入法律诉讼案件的事例将会逐年增多。

二、股份制企业审计的内容

（一）法律规定的要求

根据《注册会计师执行股份制试点企业有关业务的暂行规