

立信会计选辑

立信会计丛书编辑委员会编

3

4

87
F23
44
:4

立信会计选辑

第 4 辑

新编立信会计丛书编辑委员会编

增 刊
知识出版社
(沪)

300412

知 识 出 版 社

1986·2·上海

B

新编立信会计丛书编委会

主任 **潘序伦**

副主任 王澹如 管锦康

立信会计选辑(4)

新编立信会计丛书编辑委员会编

知识出版社出版

(上海古北路650号)

发行所上海发行所发行 江西省印刷公司印刷

开本850×1156毫米 1/32 印张4.5 插页2 字数111,000

1986年2月第1版 1986年2月第1次印刷

印数: 1-7,000

书号: 4214·1042 定价: 0.75元

目 录

会计工作者要促进改革.....	潘序伦(1)
美国的审计准则简介.....	王澹如(3)
对美、日、加、澳四国公认审计准则的比较	
研究.....	王德升(14)
电子数据处理与审计.....	陆谔译(20)
电子计算机及其在会计上的应用 (一)	周廉辉(41)
读顾准同志遗著《会计原理》的启示和体会.....	李鸿寿等(57)
中外合资经营企业资本验证工作的案例.....	邬展通(61)
棉纺织工业采用“折合基准品率”计算工费	
成本的简介.....	耿玉醴(71)
固定资产购置和毁损会计处理方法的商榷.....	陈德龙(79)
商业企业自行加工商品的会计核算.....	雨 林(83)
外贸企业其他出口业务的核算.....	孔子熊(94)
几个常用会计名词的商榷.....	唐文瑞(112)
谈谈记帐技术规范化 (续一)	仁 龢(114)
上海市1984年高等教育自学考试	
上海财经学院会计学专修科《工业会计学》试题.....	(119)
参考答案.....	殷惠芬编答(128)

会计工作者要促进改革

潘序伦

三十五年来，我们会计战线同全国其他战线一样，也走过了曲折的道路，终于在党的十一届三中全会之后，经过拨乱反正，踏上了康庄大道。回顾过去，对比现在，展望未来，实在令人感奋。我虽已年迈，但为了祖国的四化大业，仍愿竭尽全力，作些力所能及的贡献！

解放以前旧中国的会计工作相当落后。农业上几乎没有会计人员，工业、商业以及其他行业会计人员也为数不多。而今我们的会计队伍已达一、二百万人。解放前会计书籍只有少数几家出版社出版，现在会计书籍的出版社几乎每省市都有几家，出版的会计书籍已经很难胜数。解放前出版的会计杂志全国只有三、五种，现在却多达百来种，每期发行量最高达五十多万份。解放前全国的注册会计师不过千余人，现在评上会计师和高级会计师职称的就超过它数十、百倍。在会计理论和方法上，解放前我们全盘照搬资本主义的一套，现在我们能结合国情，合理吸收，为我所用，并且有所改进，有所创造。所有这些，都充分说明我国的会计事业正在欣欣向荣地向前发展！

尽管我们取得了很大的成绩，但面对四化大业的需要，无论从会计队伍的质和量，或者从会计工作的现有水平来看，都很不相称。当前，世界上一场新的技术革命正在蓬勃兴起，我国企事业的各项改革也已出现风起云涌之势。为了适应这个形势，我们的任务是十分艰巨的。当前，我看最为重要的是抓这样两条：

一、我们会计工作者如何对待改革。中央领导同志多次说过，一定要从各个方面改变与生产力不相适应的生产关系。改革是一场革命。不改革，四化将成空话。现在农业上的改革已经取得了很大的成绩，其他战线的改革步伐也正在大大加快。我们会计工作者一定要顺应改革的需要，促进改革的发展。当改革触及现行制度的时候，我们要认真思考，权衡得失，既要坚持监督的职能，又要做好服务工作，要敢于负责，大胆而又谨慎地促进改革的顺利开展。

二、我们会计工作者如何迅速、努力提高自己的业务水平。自从逐步贯彻对外实行开放、对内搞活经济的政策以来，我们原有的知识已经大大不够用了。随着世界新技术革命浪潮的冲击，我们更需要学习许多新的知识。正如陈云同志对我国财经干部提出的要求那样，我们会计工作者面临着知识更新的任务。为了更好地做好会计工作，我们一定要努力、努力、再努力！学习、学习、再学习！我们一定要奋发起来，为振兴中华，拿出最大的干劲，为四化建设作出贡献。

美国的审计准则简介

王 澹 如

【编者按】 本文原系作者1984年10月3日在上海立信会计专科学校向全国审计干部师资培训班全体学员所作的专题报告讲稿。这次公开发表时，作者作了一些补充和修改。

一、审计准则的重要性

审计理论包括基本概念、基本原则和一整套指导性准则。在日常实务中，审计准则 (Auditing standards) 是首要的。这是因为：

第一，每门职业都必须为它的工作质量树立一定的标准，以便有关人员可以据此作出不可改变的判断或结论。审计是加强经济监督和财政监督、提高经济效益所必不可少的手段，也需要有一整套规范化的准则，作为判断审计工作质量的根据。

第二，在现代西方国家中，特别是美国，很多企业都采取股份有限公司的组织形式，使投资者与企业的经营管理权分离。而且，它们还广设分支机构，甚至组织持股公司，以控制其附属机构的经营管理。此外，社会上的投资者和企业也多用其暂时的剩余资金购买公司企业的股票和债券，以谋取一定的股利和利息收入。由于这样，投资者和企业的管理当局就不得不依靠财务报表来了解企业和分支机构、附属机构的财务状况和经营成果，从而

据以确定投资的取舍，制订企业经营的有关决策。

为了取信于企业的管理当局和社会上的投资者，公司企业或企业的分支机构和附属机构对于所编制的财务报表都需聘请独立审计师或执业会计师予以检查和签证，以确保其真实可靠。显然，审计工作就更需要有一整套权威性的审计准则，作为审计师执行审计工作所必须遵循的根据。

这里必须指出，审计准则和审计程序是两个截然不同的概念。审计准则是指审计师在执行审计工作中所应遵循的指导性守则。这些守则对各种审计都适用。审计程序 (Auditing procedures) 则是指审计师在执行审计工作中所采取的各项具体步骤。这些步骤可以随着被审计单位的类型、会计制度的性质，以及某一特定审计工作的特点而不同。审计师是通过执行审计程序来贯彻审计准则的。

例如，对应收帐款资产项目的检查，依照审计准则的要求，审计师应根据合格的凭证核对其帐面记录的正确性。但为了符合审计准则的要求，在实际检查中，审计师还需要按如下审计程序来进行：

- (1) 核对帐面记录是否与有关凭证相符；
- (2) 向客户发函询证应收的帐款数额；
- (3) 查核备抵坏帐的计提和转销是否合理，以及所采用的备抵计提方法是否前后一贯（关于备抵坏帐的计提方法在会计上有销货百分比法、帐龄分析法、应收帐款余额百分比法等几种）。

二、美国审计准则的发展

目前，美国的审计准则有美国执业会计师协会 (American Institute of Certified Public Accountants 简称AICPA)、会计总署 (General Accounting Office 简称GAO) 和内部审计

师协会 (Institute of Internal Auditors 简称 IIA) 所施行的三种准则。兹分别约述如下:

(一) AICPA 的公认审计准则

为了确保财务报表的真实性和可靠性, AICPA 于 1936 年就成立了审计程序委员会 (Committee on Auditing Procedures 简称 CAP)。这个委员会从成立之日起到 1972 年共发布了 54 号《审计程序说明》(Statement of Auditing Procedures 简称 SAPs) 及法令汇编和专门报告书, 使审计师在执行审计工作时有所遵循。1973 年, AICPA 改组了它的审计机构, 设置了审计准则部 (Auditing Standards Division)。不久, 审计准则部又改名为审计准则执行委员会 (Auditing Standards Executive Committee 简称 AudSec), 并发布了审计准则说明 (Statements of Auditing Standards 简称 SASs)。1978 年 10 月, AudSec 改名为审计准则委员会 (Auditing Standards Board 简称 ASB)。AudSec 及其后继的 ASB, 从 1973 年到 1980 年, 先后共发布了 33 号《审计准则说明》。其中第 1 号《审计准则说明》, 详述了审计师在审计工作中应遵守的十条“公认审计准则” (Generally Accepted Auditing Standards 简称 GAAS), 目前在美国是最有权威的。

(二) GAO 的审计准则

在美国, 政府的审计准则不象 AICPA 的审计准则那样吸引人们的注意。直到 1972 年, 经过各方面的努力, 美国的总会计长 (Controller General) 才发布了会计总署的黄皮书——政府机构、计划项目、活动和职责的审计准则 (Standards for Audit of Governmental Organizations, Programs, Activities and Functions)。它是美国会计总署根据审计工作中的大量经验, 并参考 AICPA 公认审计准则而制定出来的。会计总署不再设立审计准则委员会机构或举行公众会议。不过, 这些准则的发

布和修改都必须经总会计长批准。如有重大更改时，总会计长还要事先征求有关职业机构、公益团体、各级政府机构和当事人的意见。1979年该项准则增补了关于“以电算机为基础的系统审计”的准则，就是采用这样的方式办理的。

GAO的审计准则共有19条，除采纳和吸收了AICPA公认审计准则以外，把财务和合法性审计的检查和评价准则，经济和效率审计、计划项目效果审计的检查和评价准则，也都列为审计内容，从而进一步扩大了审计工作的范围，使审计工作既包括审查会计记录、财务事项和财务报表，还包括：1.查核各项工作是否遵守有关的法律和规章制度；2.审查各项工作是否符合经济原则和达到最大效率；3.检查各项工作的结果，评价其是否已有效地达到了预期的结果（包括立法机构规定的目标）。

会计总署制定的上述审计准则，都发给AICPA的各会计师事务所。AICPA指示各会计师事务所，凡是执业会计师承担政府审计工作的，都必须遵守GAO的审计准则，并使用其财务审计和会计技能，以及多种多样的其他技能。

（三）IIA的审计准则

美国于1941年创建了内部审计师协会，为内部审计师服务，现在它已成为专门致力于推进内部审计师和内部审计职业的唯一国际组织。

1974年该协会设立了由工业、银行业、保险业、学术界代表和富有经验的顾问共同组成的职业准则实务与责任委员会(Professional Standards and Responsibilities Committee)。其目的是为了：1.使各级经理、董事会、公共团体、外部审计师和有关的专业组织了解内部审计的作用和责任；2.建立指导和评价内部审计工作的基础；3.改进内部审计的实务。

经过三年多的努力，该协会于1978年制定和发布了内部审计职业实务准则(Standards for Professional Practice of In-

ternal Auditing)。这项准则共有29条，包括以下五方面内容：

1. 内部审计部门对所查活动的独立性和内部审计师的客观性；
2. 内部审计师的熟练程度和应具有的職業上的注意；
3. 内部审计工作的范围；
4. 内部审计工作的执行；
5. 内部审计部门的管理。

由于GAO和IIA的准则都是参考AICPA的公认审计准则而制定的，所以，三者之间具有许多共同点。当然也有些不同点，但这只是反映了政府和内部审计各自所具的特点。

下面主要就AICPA的公认审计准则作重点介绍，在叙述中附带说明它和GAO和IIA审计准则的一些异同点。

三、AICPA公认审计准则剖析和比较

AICPA的公认审计准则，包括一般准则（General Standards）、外勤工作准则（Standards of Field Work）和报告准则（Standards of Reporting）三部分。

（一）一般准则

AICPA的一般准则包括如下三条。

第一条 检查工作应由具有作为审计师的足够的技术训练和精通的一人或数人来执行。

这条准则确认，技术训练和精通（Technical Training and Proficiency）是审计师必须具备的才能。

在美国，审计师的这种才能是通过正规的大学教育和在职训练来培养的。正规的大学教育一般为四年，学习会计、审计、职业道德以及其他财经和法律方面的课程。在职训练则要求大多数审计师都须参加正规方式的专业进修教育（Continuing Profes-

sional Education简称 CPE)。据调查,美国现在有半数以上的州CPA特许委员会都要求审计师平均获得40小时的CPE学分,以保持他们的开业执照。其余大多数州则实行自愿的CPE办法。AICPA所属会计师事务所部(Division for Firms)要求,事务所的专业人员要在三年内获得至少120小时的学分。此外,所有较大的CPA事务所都花费很多钱用于职业性。

GAO的审计准则也规定,执行审计工作的审计师必须具有足够的专业精通才能。这和AICPA的一般准则相似。所不同的是在进修教育方面,GAO准则未作明确规定,但政府审计师仍确认它的必要性,并经常广泛参加种种进修学习。

IIA发布了直接涉及技术训练和精通的四条准则,其中两条要求各单位的内部审计部门,必须确保全体人员的技术精通、学历、知识、技能和纪律,与其所担负的职责相称。另两条则是针对个别审计师的,要求他们具有必要的知识、技能和遵守纪律,并能有效地同人们进行意见交流。此外,IIA的准则中也规定“内部审计师应通过进修教育来保持他们的技术才能”,确认内部审计师可以通过参加正式会议、讨论会、大学和本单位培训以及参加研究项目,来保持和发展技术精通的才能。

第二条 在处理指定工作的一切有关事务中,审计师应保持思想态度上的独立性。

独立性(Independence)这条准则,在美国许多有权威的文献中普遍受到重视。这是审计师在执行审计工作中所必须具备的一种品德。独立性的任何损害,都会使被审计的财务报表的真实性和可能性遭到破坏。因为审计工作只有在审计师被认为是独立于管理当局的控制之外,客观地审查管理当局陈报的财务报表及其申述时,才对财务报表的收受者有价值。

这条准则还确认独立性的如下两个含意:(1)审计师必须在理智上是真诚的,在工作中是正直的(Integrity)。就是审计师

在审计工作中遵循明确的行为守则。权衡各有关方面的利害关系，对那些特定问题的是非作出决定时所应采取的态度是客观的 (Objectivity)，就是审计师在执行审计工作中所应具有的不偏不倚的态度。(2) 审计师必须被确认为是独立的，不受审计的委托人、被审计的公司及其管理当局或业主的任何影响。前者常被称为“事实上的独立性” (Independence in Fact)，后者则常被称为“表面上的独立性” (Independence in Appearance)。SEC的S-X规程第2-01条规定：“执业会计师如果事实上不是独立的，本委员会就不承认他具有独立性。” AICPA的《职业道德守则》也规定：“除非执业会计师或他的事务所是独立于企业之外的，会员或他的事务所的合伙人都不得对该企业的财务报表表示意见”。

GAO的独立性准则要求审计师保持“独立的态度”。不过，在政府审计师不具有表面上的独立性时（例如，当他受雇于该审计实体时），他仍然可以提出报告书，但他必须表明与被审计机构的关系。

IIA的审计准则要求“内部审计师在执行审计工作中保持客观性”。这就是说，审计师不应使他们的判断服从于别人的判断；他们对自己的工作成果应具有真正的信念；他们不应审查自己参与的最近经营权力或负有责任的活动；他们不应设计、设置和操作那些将会于以后去担任审查的信息系统。但是，IIA的准则没有明文禁止参加企业的经营。

第三条 在检查的执行和报告书的编制中要表现出职业上应有的注意。

这条准则要求审计师在执行审计工作中要表现出应有的职业上注意。《审计准则说明》第1号中曾引用（美国）法律对“应有的注意”所下的定义——专业人员应该对诚意 (Good faith)、正直和勤恳 (Diligence) 负责，但不对绝无错误 (Infallibility) 负责。美国会计学者毛茨 (Robert Mautz) 与夏拉夫 (Hau-

sen Sharaf)在其所著的《审计学哲理》(The Philosophy of Auditing)一书中,对应有的注意这个概念还作了如下的阐述:

“应有的注意”要求审计师:(1)了解被审计公司;(2)审阅该公司的内部审计方法;(3)取得有关该公司的会计和财务问题的任何知识;(4)关心非常事件和非常情况;(5)他的心目中可能存在的对重大的不正当行为的任何怀疑未消除以前必须坚持到底;(6)在指派和检查助理人员的工作时必须谨慎。

GAO的一般准则,虽也规定对审计工作是否“符合法律和规章的要求必须进行检查”,不过,前后文义与AICPA的准则有所不同。因为政府机构、计划项目和活动都是法令的创造物,并订有必须遵守的专门法律和规章。所以,政府审计对这项要求就特别严格。

IIA关于“应有的注意”规定得极为具体,要求“内部审计师应注意故意的坏事、错误和遗漏、效果差、浪费多、效率低以及很可能发生不正当行为的条件情况和活动的利害冲突”。此外,还要求“内部审计师应检查所制定的各项制度,以确保是否符合那些对经营和报告书有重大影响的方针、计划、程序、法律和规章,从而确定该机构是否遵守这项规定”。

(二) 外勤工作准则

AICPA的外勤工作准则包括三条:

第一条 审计工作必须周详地加以规划,如有助理人员,也须适当地加以监督。

这条准则可以说是上述一般准则第三条“应有的注意”的扩展。对于这条准则,《审计准则说明》第22号确立了下述三项明确要求:1. 审计师应编定书面审计规划;2. 审计师应了解被审计实体的经营范围、它的组织和它的经营特点;3. 审计师应通知助理人员明了所担任的职责,执行的各项程序的意图,以及他们与主任审

会计师在意见不一致时使用文件证明的方法。

GAO关于这方面的审计准则基本上与AICPA的公认审计准则相同。但它强调政府会计师在规划上必须和那些执行同一审计工作的其他审计师进行必要的配合的要求。

IIA关于这方面的准则也同样要求内部审计师中的主任审计师在执行审计工作时和独立的CPA事务所的审计师相配合。

第二条 对现行的内部控制应进行适当的研究和评价，以作可资信赖和确定审计程序所限定的有效测试范围的根据。

这条准则要求审计师应对委托人的会计内部控制制度(Internal accounting control system) 进行适当的研究和评价。所谓会计内部控制，就是通过一个实体，在其内部企图保护各项资产，防止、察觉和纠正会计数据处理中可能发生的错误和不正当行为的会计制度，所使用的各种方法和程序。当然，这对审计师是很重要的。因为良好的会计内部控制制度可以减少发生未被察觉的错误和不正当行为。因此，对会计内部控制的适当研究和评价，可以为审计师确定审计程序、范围及其时间安排提供根据。

GAO和IIA的准则为内部控制的研究和评价提供了更为详细的指导。GAO的准则要求内部控制制度不仅要确保财务报表的可靠性，而且要符合法律和规章的规定及提供有关经营是否经济和有效果的信息。IIA的准则要求内部审计师必须对内部控制制度的效能是否符合下述各项目标加以评价：(1)信息的可靠性和完整性；(2)符合方针、计划、程序、法令和规章的规定；(3)财产的保护；(4)资财的利用既经济又有效率；(5)实现了经营或计划项目的目标或目的。

第三条 应通过检查、观察、询问和证实取得足够和合格的凭证资料，以便为检查中的财务报表表示意见提供合理的根据。

这条外勤工作准则要求审计师在审计工作中必须取得足够和合格的凭证资料。依照《审计准则说明》第1号的解释，“足够”

(Sufficiency) 是指凭证的量,“合格”(Competency)是指凭证的质。

《审计准则说明》第1号还把凭证资料区分为“基础凭证”(Underlying evidences)和“确证凭证”(Corroborating evidences)。基础凭证是由那些据以编制财务报表的会计数据构成的,它们包括正式的日记帐和分类帐、计算表、分配表和调节帐目的工作底表之类的非正式的和备查的记录。基础凭证是必不可少的,但单独用它们来为审计师的意见提供证据则是不够的。确证凭证是指那些可以由审计师用来确证帐目和财务报表中所列报的会计数据的凭证资料,它包括那些表示会计数据的证明资料。例如:批准单、背书、注销支票、应付凭单、发票等等;合同和会议记录;确认书和有见识人士的其他书面申述书、直接观察、实物检查和计算的结果,以及通过有效推理所得到的结论。

GAO和IIA关于凭证的准则都与AICPA的准则相同。

(三) 报告准则

AICPA的报告准则包括以下四条:

第一条 报告书中应阐明财务报表是否按照公认会计原则展示。

第二条 报告书中应阐明这些原则在本期与上期的有关方面是否都一贯地得到遵守。

第三条 除非在报告书中说明,财务报表上提供的信息揭示都应视为是合理充分的。

第四条 报告书应包括对财务报表从总体上表示意见,或包括不能表示意见的见解。在不能发表综合意见时,应说明理由。当审计师的名字与财务报表发生联系时,报告书应由审计师作出明确的检查鉴定,并说明他承担责任的态度。

上述四条报告准则中的头三条都是对财务报表的要求,即:公允展示(Fair presentation)。所谓公允展示,就是指审计师

必须对以下各问题作出正确的决定：

- (1) 选择和使用的会计原则是否已得到了人们的公认？
- (2) 这些会计原则选择和使用得是否恰当？
- (3) 财务报表所提供的信息是否足够？
- (4) 财务报表上归纳的信息是否详略得当？
- (5) 财务报表在公认限制的范围内展示得是否合理和实用？

报告准则的第四条包含两项基本要求。第一是，要求审计师对财务报表所表示的意见区分为两类：对整个财务报表表示意见（包括无条件的、有条件的或反面意见）与不表示意见。第二是，要求审计师清楚地表明审计师对整个检查的性质及其所负责任的意见。

GAO的报告准则除包括AICPA的四条报告准则外，另加了有关报告书内容的13条准则，这都是属于如何提高报告书质量的一些要求。

IIA的报告准则很简单，只要求内部审计师报告他们的审计工作结果。

AICPA除了上述的公认审计准则外，还于1979年由其所属的质量控制准则委员会，采纳和吸收了前审计程序执行委员会第4号《审计准则说明》关于对独立审计师事务所的质量控制准则所应考虑的事项，发布了质量控制准则（Statement of Quality Control Standards简称 SQCSs 和对 CPA 事务所的质量控制制度 System of Quality Control for CPA Firms）。发布时明确指出，对 CPA 事务所的质量控制制度，适用于所有的会员事务所，以确保审计工作的质量。由于本文篇幅有限，就不详细介绍了。