

E 企业

ENTERPRISE

审计实务

刘春慧 编著

AUDIT BUSINESS

中国物价出版社



企业审计实务

刘春慧 编著

中国物价出版社

图书在版编目(CIP)数据

企业审计实务/刘春慧编著. —北京:中国物价出版社,
2003.4

ISBN 7 - 80155 - 554 - 6

I. 企… II. 刘… III. 工业企业—审计
IV. F239.62

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2003)第 018086 号

出版发行/中国物价出版社(邮政编码:100837)

地址:北京市西城区月坛北小街2号院3号楼

电话:读者服务部 68022950 发行部 68033577)

经销/新华书店

印刷/河北省高碑店市鑫昊印刷有限责任公司

开本/850×1168 毫米 大 32 开 印张/11.625 字数/290 千字

版本/2003 年 4 月第 1 版 印次/2003 年 4 月第 1 次印刷

书号/ISBN 7 - 80155 - 554 - 6/F·399

定价/22.00 元

序

在面临全球经济一体化,市场竞争主体更加平等的今天,走健康发展的道路,是企业的必然选择。随着我国市场经济体制的确立和现代企业制度的推行,作为经济监督体系的重要组成部分,审计监督显得尤为重要。作为经济活动的行为主体——企业将随着社会生产力的进步而不断发展,企业只有合法、合理、有效地经营,才能持续提高其核心竞争力。通过审计监督维护国家及其他财产所有者的利益,促使企业不断改善其经营管理、提高其经济效益,是一个重大而复杂的战略问题。因此,研究企业审计实务具有一定的理论意义和实践意义。

企业审计实务研究,是审计学科理论体系的一个重要组成部分。本书依据最新的审计法律规范和审计标准,探讨了企业审计所涉及的基本理论、基本技能和基本方法。在学习和借鉴国内外同行、专家有关审计理论和实务研究的基础上,突出体现了理论联系实际的鲜明特点。作者以工业企业的经济活动为线索,综合研究了企业审计实务的诸方面内容,包括企业财务收支、内部控制、经济效益、经济责任和验资等。本书紧紧围绕实质性测试这一审计实务的关键环节展开讨论,充分体现了审计主体、审计客体、审计依据、审计目标、审计方法、审计报告等理论问题在企业审计实务中的具体运用。

作者结合长期审计教学 and 实际工作的实践经验,探讨了企业审计实务的有关问题,具有一定的创新价值。本书主要是以工业

企业的经济活动为审计实务研究对象,对其他企业的审计实务具有普遍指导意义,但毕竟未能涵盖其他企业审计实务的所有内容。鉴于作者理论水平和专业阅历所限,本书还存在一些不足之处,敬请广大读者批评指正。

郭泽光

2003年3月

目 录

第一章 企业审计概论	(1)
第一节 企业审计及其作用	(1)
第二节 企业审计规范体系	(6)
第三节 企业审计的程序	(14)
第四节 企业审计的方法	(25)
第二章 企业财务会计报告审计	(34)
第一节 企业财务会计报告审计概述	(34)
第二节 主要财务会计报表的实质性测试	(37)
第三节 财务会计报告其他内容的实质性测试	(50)
第四节 合并会计报表的实质性测试	(58)
第三章 资产审计	(63)
第一节 资产审计的目标和依据	(63)
第二节 货币资金的实质性测试	(65)
第三节 应收及预付款项的实质性测试	(73)
第四节 存货的实质性测试	(85)
第五节 固定资产的实质性测试	(92)
第六节 对外投资的实质性测试	(99)
第四章 权益审计	(112)
第一节 权益审计的目标和依据	(112)

第二节	流动负债的实质性测试	(115)
第三节	长期负债的实质性测试	(136)
第四节	所有者权益的实质性测试	(145)
第五章	损益审计	(156)
第一节	损益审计的目标和依据	(156)
第二节	收入的实质性测试	(159)
第三节	成本与费用的实质性测试	(171)
第四节	利润及利润分配的实质性测试	(182)
第六章	企业内部控制审计	(189)
第一节	企业内部控制概述	(189)
第二节	企业内部控制的评审	(198)
第三节	管理建议书	(212)
第七章	企业经济效益审计	(225)
第一节	企业经济效益审计概述	(225)
第二节	企业经济效益审计的内容	(231)
第三节	企业经济效益审计的依据与评价指标	(237)
第四节	企业经济效益审计的程序和方法	(243)
第八章	企业经济责任审计	(248)
第一节	企业经济责任审计概述	(248)
第二节	企业经济责任审计的内容	(254)
第三节	企业经济责任审计的依据	(263)
第四节	企业经济责任审计的程序和方法	(267)
第五节	企业经济责任审计的评价	(271)

第九章 验资	(282)
第一节 验资概述	(282)
第二节 验资程序	(285)
第三节 设立验资的取证与审验	(287)
第四节 变更验资的取证与审验	(296)
第五节 验资报告	(300)
 第十章 企业审计报告	 (312)
第一节 企业审计简式审计报告	(312)
第二节 企业审计详式审计报告	(329)
 第十一章 企业内部审计	 (336)
第一节 企业内部审计概述	(336)
第二节 企业内部审计管理	(344)
第三节 企业总审计师制度	(356)

第一章 企业审计概论

审计是社会经济发展到一定阶段的产物,当生产资料的所有权与其经营权或管理权分离时,出现了授权或委托经营、管理而发生的经济责任关系。这种由经营者或管理者向所有者承担的经济责任,只有经过与责任双方不存在经济利害关系的人员,由所有者授权或委托而独立地进行审查和评价,才能确定经营者或管理者是否履行经济责任,这就产生了审计,因而,基于经济责任关系而产生审计关系,发生审计行为。审计是对被审单位的经济活动所进行的监督、评价和鉴证。随着生产力的发展,尤其是进入市场经济以后,经济责任关系成为市场经济中组织生产经营活动的纽带,对经济责任关系进行客观地监督、评价和鉴证的要求与日俱增,由此可见,对企业各项经济活动的审计在整个审计工作中占有重要的地位,是审计实务的主要工作内容。

第一节 企业审计及其作用

一、企业审计的涵义

企业审计是由独立的专职机构和受托的专业人员,以被审企业的经济活动为对象,进行审核检查,收集和整理证据,确定其实际情况,对照法规和一定的标准,以判断被审企业经济活动以及反映经济活动有关资料的真实性、合法性和效益性的经济监督、评价和鉴证活动。

1. 企业审计是由独立的专职机构和受委托的专业人员进行的,这指明了企业审计的主体,即企业审计应如何组织实施,由什

么审计组织来承担呢?在我国,审计组织包括政府审计、民间审计、内部审计等不同的审计主体,他们在企业审计中将各自发挥不同的重要作用。根据《审计法》规定,我国政府审计机关对国有企业进行审计监督,重点审计与国计民生有重大关系的国有企业、接受财政补贴较多或亏损数额较大的企业,以及国务院和本级地方人民政府指定的其他国有企业。审查的范围主要是企业的资产、负债、损益及其有关的经济活动。审计的重点一般是以评价和确认企业是否履行经济责任为主,监督国家投资的保值和增值,制止国有资产的流失。

由于我国国有企业很多,政府审计机关不可能对所有国有企业进行审计,除对重点企业实施审计外,大部分由民间审计组织进行。民间审计组织是市场经济体制下实施对企业审计的主要力量,包括对国有、集体、私有、中外合资等企业的审计。鉴于民间审计组织的地位,通过开展对企业各项经济活动审计可以向社会作出企业在一定时期财务状况、经营成果和偿债能力、获利能力等方面的审计结论,起到公正作用,有利于投资者以及潜在投资者、贷款者和其他债权人作出决策,有利于财税部门审查企业财务状况,核实企业纳税情况,对稳定社会经济秩序,维护国民经济健康发展有重要作用。

社会主义市场经济体制的确立,为企业的发展创造了良好的外部环境。企业只有加强自我约束行为机制,不断提高管理效率和经济效益,才会不断得到自我发展。企业内部审计组织机构积极开展审计,可以保证财产物资的完整,财务收支的合法、会计信息的真实、经营成果的正确,加强企业自身的管理。同时,通过内部审计自查出来违纪问题,自行纠正以后,可以减少或消灭外部审计所查出的违纪事项和罚没惩处,维护企业的利益与声誉。另外,内部审计通过开展内部控制制度,经济效益审计可以帮助企业不断改善经营管理,提高经济效益。如果通过测试,表明内部审计

工作是独立的,其审计意见没有受到他人左右,是客观的,外部审计师就可能缩小审计范围,在一定程度上依靠内部审计所作的工作;否则,外部审计师将要完全独立地开展工作。因此企业内部审计正在日益受到企业和社会的高度重视。

2.“以被审企业的经济活动为对象”,这说明了企业审计的客体,即企业审计的具体内容。作为客体的被审企业,由于行业的不同各有特点,本书以下各章节主要以工业企业为主研究相关内容,因此作为客体的经济活动,就工业企业而言,主要包括内部控制、财务收支、经济效益、经济责任和基建项目等。

3.“进行审核检查”,这指明了企业审计所采用的主要方法,这是区别于其他经济工作的一个重要特征,有关企业审计的方法将在本章第四节中详细说明。

4.“收集和整理证据,确定其实际情况,对照法规和一定标准”,这指明了企业审计的过程和依据。审计工作的实质,是通过采取各种审计方法,去取得反映被审单位经济活动真相的审计证据,然后衡之以一定的尺度,据以做出审计结论的过程。审计证据是一种说明被审单位经济活动真相的事实,但它本身不能说明被审单位的经济活动真实性、合法性和效益性,必须以一定的审计标准去衡量之后,才能作出被审单位经济活动是否真实、合法和有效的结论。可见,审计结论是依据审计证据和审计标准而作出的。审计以事实为根据,用证据说话,这是审计取信于人的根本。

5.“判断被审企业经济活动以及反映经济活动有关的资料的真实性、合法性和效益性”,这指明了企业审计的目的,对企业审计对象作了进一步说明。有关企业审计的目的将在各章节具体审计内容中加以说明。

6.“经济监督、评价和鉴证活动”,这指明了企业审计的本质,也揭示了其职能。

二、企业审计在现代市场经济条件下的作用

建立社会主义市场经济体制是中国经济改革的目标,市场经济的建立和发展为审计的发展与壮大创造了良好的机遇与环境,同时市场经济条件下审计的不断发展与壮大,能维护和保证市场经济健康、有序地进行。

(一)企业审计在国家财政关系中的作用

在国家财政分配关系中,对企业的经济活动进行审计主要起着财政监督的作用。所谓财政,是国家作用在经济上的产物。只要国家存在,为维持市场经济的运行及其他需要,国家就必须征收税费等以取得财政收入。同时,国家还必须将所取得的财政收入用于各项开支:如发展社会福利事业、建设一些公共设施等,即发生财政支出。由于财政收入与支出是由政府及社会各个集团来实施的,因此,在这些不同的组织及集团之间就形成了一些权利与责任关系。这些权利与责任关系如果不给予必要的约束与控制,会随着经济组织之间的距离及空间的加大,而日趋松散。如一些经济组织不愿主动执行国家财政规定,挪用财政资金为自己小集团谋利益。因此,要保证财政分配关系能够按照国家的意愿进行,国家除了设置专门的财政部门及其他法律机构来保证财政职能的实现之外,还常常设置国家专门的审计机构,即国家审计,对与国计民生有重大关系的国有企业,接受财政补贴较多或者亏损数额较大的国有企业,以及国务院和本级地方人民政府指定的其他国有企业,有计划地定期进行审计,同时对国有资产占控股地位或者主导地位的企业也要实施审计监督。因此,这种协助国家完成财政分配职能的国家审计带有强制性。明确站在国家立场,代表政府的意志实施对企业经济活动的监督。

(二)企业审计在市场经济契约性关系中的作用

在市场经济契约性关系中,对企业的经济活动进行审计主要起着鉴证作用。所谓契约性关系,是指契约各方通过协商所形成

的一种经济关系:如股东对有限公司的投资、银行给企业提供贷款、企业之间的经济往来等。这种契约性关系,与财政分配关系最大的区别就是非强制性,不带政治色彩,是一种横向的经济关系。市场经济越发达,这种契约性关系就越普遍。由于这种契约性关系不同于财政分配关系,只要不违反契约关系,各集团之间就不得干预对方的行动。因此,为了确保各自能遵循既定的契约关系,契约各方通过约定,彼此之间必须提供执行契约的各种信息。由于这些信息是提供方自己编制的,而提供的这些信息不仅数量巨大,且内容复杂,使得与此有关的契约方很难在合理的时间或成本范围内,来确定这些信息的可靠性,以保证自己的权利不被侵犯。为此,常常需要一个不参与契约关系的第三者,站在公正、客观的立场上,以其专业知识来判断、验证这些信息的可靠性,并对此做出结论。这个第三者,就是市场经济中的注册会计师。会计师事务所的审计,就是通过对企业集团提供的财务报表进行查验、审核,提出对信息检验结果的意见,并报告给有契约关系的各方集团,再由各方按照预先约定的契约内容,来判断对方是否违约,从而采取相应的行动。在此,会计师事务所审计除了提供审计报告外,不对契约各方作出任何行动。因此,会计师事务所审计主要起着鉴证作用。

(三)企业审计在协调管理关系中的作用

在经济管理关系中,管理职能是由不同的具体活动组成:如指挥、协调、执行等等。在某一团体的组织系统还不够庞大时,这些管理职能往往集中在某一个人或某一个阶层之内,这是因为经济管理关系十分简单,不必要有更多的组织与阶层来执行。但是,当市场经济的发展,使得社会化生产成为一种普遍现象时,就会造就一大批巨型企业与集团。在这些组织中,由于管理的跨度在时间上与空间上的扩大,要求有更多的职能部门、更多的管理层来执行各种不同的管理职能时,这种管理关系就变得复杂化,一些得不到

制约与控制的职能部门往往可能偏离原先约定的规范来执行他们的权利或履行其义务。因此,为了使管理上的各种职能按约定的规范来运行,最高管理部门通常设置一个专门的监督部门来代替其执行一些管理职能,这个部门就是内部审计部门。内部审计部门主要是替代总经理或董事长来协调、沟通不同层次的管理关系,以达到管理控制的作用。国际上有一句比较著名的话来形容内部审计,即“内部审计主要是做了总理想做而又没有做到的事情”。因此,在经济管理关系中,内部审计主要起着协调的作用。

总之,市场经济的发展,离不开企业的发展。有效的企业审计以其特有的作用,促进并保护市场经济协调、稳定地发展。

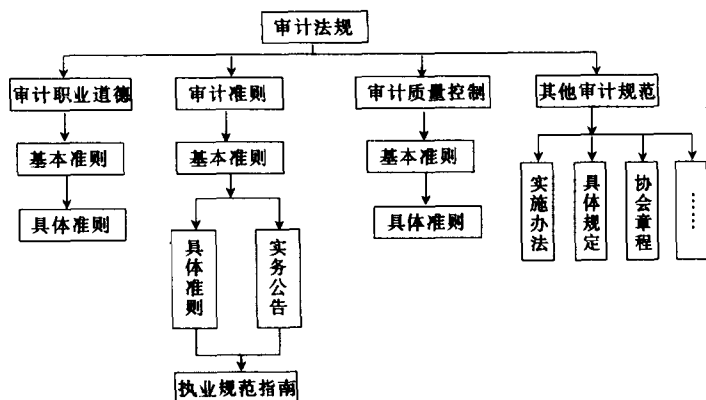
第二节 企业审计规范体系

不论是外部审计还是内部审计人员在执行企业审计时,都必须遵循其职业规范。审计规范体系是指由各项审计规范的内容组成的有机整体。审计规范由不同的机构或部门制定,其权威性不同,因此,其执行的强制性也不同。不同的审计主体,不同的审计对象,适用的审计规范不尽相同,各有侧重,有的甚至有专门的审计规范。健全、完善的审计规范有利于指导和提高审计机构和审计人员的执业水平。审计人员只有遵循审计规范去执业,才能保证审计工作质量及审计结果的可信程度,才能赢得社会公众的信任。

一、审计规范体系的结构

在审计工作中,需要规范的内容很多。从审计人员的职业行为上来说,应制定职业道德准则来明确审计师对被审计单位、对社会、对同行等的责任;从审计人员的职业技术上来说,应制定审计准则来指导审计师在审计过程中如何编制审计计划,如何运用各种方法获取审计证据,如何编制审计报告、发表审计意见;从审计

机构内部管理上来说,应制定质量控制准则来规范审计机构,提高审计人员的业务能力和素质,提高审计质量、降低审计风险;从审计的内容上来说,应制定各种具体的审计准则、实施公告、规范指南、规定办法等,要求审计人员遵照执行,以合理保证被审计后的事项不存在重大的错误和舞弊等等。审计规范体系是指由各项审计规范的内容组成的有机整体,实务中,审计人员应遵循的审计规范体系可归纳为:



(一) 审计法规

审计法规通常是对审计机构的设置和职权、审计范围、审计行为、审计责任等作出的原则性规定。审计法规由国家权力机构和行政机构制定。在我国,审计法规既包括由全国人大通过的《审计法》、《注册会计师法》,也包括以前由国务院发布的《关于审计工作的暂行规定》、《审计条例》、《注册会计师条例》、《中央预算执行情况审计监督暂行办法》等法规。

(二) 审计职业道德

审计职业道德主要规范审计主体的职业道德行为,为审计人员履行职业责任提供进一步的指导。审计职业道德准则通常由审

计主管部门或职业团体制定。我国审计署制定了《审计机关审计人员职业道德准则》，对国家审计人员的职业道德行为作出了规定。中国注册会计师协会也有制定的《中国注册会计师职业道德基本准则》。以后还将制定更加详细的具体准则与之配套。

(三)审计准则

审计准则主要规范审计人员在具体审计工作中应遵守的操作规范，为审计人员如何进行审计提供指导。审计准则通常也是由主管部门或职业团体制定。中国注册会计师协会从1995年起至今分四批共制定了39个独立审计准则项目，初步建立起了独立审计准则体系。审计署于1996年12月也发布了《国家审计基本准则》及有关审计方案、审计证据、审计工作底稿、审计事项评价、审计报告编写等具体准则，建立起了国家审计准则体系，为国家审计人员从事审计业务提供了技术上的保障。

(四)审计质量控制

审计质量控制主要规范审计机构(如审计机关和会计师事务所)的质量控制行为，为保证审计工作的质量提供指导性意见并采取相应的具体措施。审计质量控制准则通常也由审计主管部门或职业团体制定。中国注册会计师协会于1996年制定了《中国注册会计师质量控制基本准则》，为我国审计质量控制准则的肇始。我国国家审计尚未制定具体的审计质量控制准则，其对审计质量控制的要求体现在其他的各种审计规范中(如《审计机关审计项目质量检查暂行规定》)。

(五)其他审计规范

其他审计规范是指上述审计规范以外的审计规范。其他审计规范的内容比较杂，主要是对上述审计规范没有涉及或涉及不深、需要进一步明确规范的事项，或者虽然规范已经涉及，而且比较具体、明确，但尚不成熟，有待今后进一步强化、提高的事项作出的规定。其他审计规范一般由审计主管部门或职业团体制定。其他审

计规范最常见的是财政部、审计署发布的有关《实施办法》或《暂行规定》。

二、审计规范体系的特点

概括地说,科学的审计规范体系应该具备以下特点:

(一)实践性

审计规范是用来规范审计主体行为的,而审计主体行为主要体现在审计工作中,因此,审计规范与审计工作密切相关。审计规范应来源于审计实践,审计实践的需要形成相应的规范。如果审计实践已经产生,而并未形成或制定相关的审计规范,则这种审计实践很可能是盲目的,因没有相应的规范来约束而易产生审计失误或舞弊。例如,前几年我国上市公司逐渐增加,对上市公司的审计已成为注册会计师的一项重要工作,但相应的审计规范并未跟上,从而导致一系列重大的公司舞弊案。这些案例固然是由于企业弄虚作假造成,但缺乏强有力的审计规范来约束审计人员或审计人员无规范可循,凭经验审计,也是一个重要原因。近几年连续发布的中国注册会计师独立审计准则、职业道德准则、质量控制准则,就是在总结国际和国内多年审计实践的基础上制定出来的审计规范,它使注册会计师在审计工作中更好地履行其职责有了遵循的依据,也对规范注册会计师的行为、明确其责任有了评判的标准。可以相信,这些审计规范出台以后,注册会计师的责任感更强、审计的技能更高,被审计单位会计报表发生重大错误和舞弊现象会大大减少。

审计规范的实践性,还要求审计规范能切实地指导实务,而不仅仅是一套虚空的规章制度。要使审计规范真正地发挥作用,一定要有可操作性,能使审计人员具体遵守,否则,仍可能形同虚设。

(二)完整性

在审计实践中,要规范的内容很多,因此,审计规范的内容也有很多。从广义上说,所有对审计进行规范的内容,均可列入审计