

中外合营企业审计学

何任远 江燕中 主编



暨南大学出版社

中外合营企业审计学

主编：何任远 江燕中

编者：何任远 江燕中 廖友韵

吴邦予 陈锦棋

暨南大学出版社

中外合营企业审计学

何任远 江燕中 主编

暨南大学出版社出版

(广州 石牌)

广东省新华书店经销

广西苍梧县印刷厂印刷

开本: 787×1092 1/32 印张: 11.75 字数: 280千字

1989年10月第1版 1989年10月第1次印刷

印数: 1—8000册

ISBN 7-81029-014-2/F·5

定价: 4.80元

序

党的十一届三中全会到现在已经10年了。10年来，全国人民在党中央制定的路线、方针、政策指引下，坚持四项基本原则，坚持改革、开放，以经济建设为中心，艰苦奋斗，努力开拓，我国社会主义经济建设事业突飞猛进，取得了巨大的成绩。

随着改革、开放方针的深入贯彻，我国涉外企业得到蓬勃发展，中国注册会计师业务也随之兴旺发达。广东是我国重要的对外经济贸易口岸。党的十一届三中全会以后，中央批准广东实行特殊政策、灵活措施。广东在对外经济活动中充分发挥毗邻港澳，华侨和港澳同胞众多，国际市场信息较灵，交通方便等优势，实行多层次的对外开放，积极利用外资，引进先进设备和管理经验，开始走上发展外向型经济的轨道。10年来，广东利用外资不断发展，从最初的加工装配、补偿贸易发展到中外合资、合作和外商独资经营等多种形式，取得了显著的成就，有力地推动了国民经济的发展。在这种新形势下，深入研究涉外企业，特别是中外合资经营企业的审计理论和审计实务，已经成为会计、审计理论界日益关注的问题。

暨南大学会计学系和广州会计师事务所的有关教授、学者和注册会计师，合作编写了《中外合营企业审计学》一书。我认为，这是一个有益的尝试。这本教材，内容比较丰富，并从理论与实践的结合上，对一些审计理论与实务问题，提出了独到的新鲜见解，对中外合营企业审计的意义、作用和任务，审计工作的组织，审计的基本程序和方法，以及投入资本和会计报表的检查验证等，进行了概括和论述，具有较强的科学性和实用性。这本书，在一些院、校和训练班曾作为试用教材，反映良好，得到比较高的评价。我相信，这本书的公开发行，对加强中外合营企业审计理论的探讨和深化会计、审计理论的改革，将会产生积极的影响和推动作用。

广东省财政厅 副厅长 李森盛
广东省会计学会 副会长

1989年10月

前 言

随着改革、开放政策的深入贯彻，我国涉外企业蓬勃发展，与之相适应的注册会计师审计业务也随之兴旺发达起来。在这种新形势下，研究涉外企业、特别是中外合资经营企业的审计理论和审计实务，已成为我国会计（审计）理论界日益关注的问题。本书就是在这个方面的一个尝试。

本书是由暨南大学会计学系和广州会计师事务所合作编写的，具有理论性与实用性相统一的特点。参加本书编写的有何任远副教授（执笔一、二、三、五章及各章的作业题）、江燕中主任会计师（执笔四、十一章）、廖友钧高级会计师（执笔九、十、十二章）、吴邦予注册会计师（执笔六、七、八章及附录二）和陈锦棋讲师（执笔附录一）。全书由何任远、江燕中负责总纂和审查定稿。

本书编写过程中，曾得到广州会计师事务所康青萍高级会计师、黄伯烈高级会计师、暨大会计学系胡仁宽副教授等的指导和提出宝贵的修改意见。全书成稿后，经过暨大会计学系王志超教授审阅。在此谨致谢意。

由于编者水平有限，错漏在所难免，恳请读者批评指正。

编 者

1989.8.

目 录

序.....	李森盛 (1)
--------	-----------

前言.....	(3)
---------	-------

第一篇 概论

第一章	中外合资经营企业和注册会计师 审计制度.....	(1)
第二章	审计证据和审计工作底稿.....	(23)
第三章	审计程序和对企业内控制度的审计.....	(37)

第二篇 验资

第四章	投入资本的验证.....	(51)
-----	--------------	--------

第三篇 年度会计报表审计

第五章	会计报表审计概述.....	(78)
第六章	资产负债表审计 (上)	(110)
第七章	资产负债表审计 (下)	(159)
第八章	利润表审计.....	(169)
第九章	财务状况变动表审计.....	(193)
第十章	审计工作试算表底稿和审计报告.....	(200)

第四篇 纳税业务和解散清算的审计

第十一章	纳税业务的审计.....	(216)
第十二章	解散和清算的审计.....	(241)

附录一:	中外合资经营企业可行性研究报告的 审查.....	(284)
附录二:	清理帐务及其报告书.....	(297)
附录三:	中华人民共和国注册会计师条例.....	(301)
附录四:	注册会计师检查验证会计报表 规则(试行).....	(306)
附录五:	工商统一税税目税率表.....	(320)

第一篇 概 论

作为本书的概论，本篇旨在阐明中外合资经营企业审计的意义、作用 and 任务，探讨合营企业审计工作的组织，研究合营企业审计的基本程序和方法。

第一章 中外合资经营企业和 注册会计师审计制度

第一节 中外合营企业的性质和特征

中外合资经营企业，是经我国政府批准，在我国境内创设的由中外两个或两个以上当事人联合投资、共同经营、共担风险、共负盈亏的企业。合营的外方通常是资本主义性质的公司、企业或个人，而中方则是社会主义性质的企业或经济组织。开办中外合营企业，是我国实行对外开放，扩大国际经济合作和技术交流的主要形式之一，其根本目的在于加速我国的四化建设。因此，中外合营企业必须遵守我国的法律、法令和有关条例，在我国政府有关部门的帮助和监督下从事经营活动，并应与我国发展国民经济的要求相适应。

为促进发展中外合营企业，从70年代末实行改革、开放政策以来，我国政府先后制定和颁发了一系列举办合营企业

的法律、行政法规和财经管理制度。我国政府在有关法规中明确规定：中外合资经营企业“是中国的法人”，受中国法律的管辖和保护。合营企业是“有限责任公司”，合营各方对合营企业的责任以各自认缴的出资额为限。在中国法律、法规和合营企业协议、合同、章程规定的范围内，合营企业有权自主地进行经营管理，合营各方按照其出资比例分享利润及分担亏损的风险。合营企业在纳税方面既享有一定的优惠，又必须承担依法纳税的义务。

那么，中外合营企业是什么性质的企业？合营企业的性质是由合营企业各方的不同经济成份决定的。如上所述，中外合资经营企业是一种特殊的经济形式，它既有社会主义的经济成份，又包含有资本主义的经济成份。对于这种同时具有两种不同经济成份的企业，列宁称之为国家资本主义性质的企业。应该指出，利用资本主义的资金、技术来建设社会主义，正是列宁首先提出来的。①我国大力发展中外合营企业，是对列宁主义的实践和进一步发展。

中外合营企业有哪些特征？我国举办的中外合营企业，有下列基本特征：

1. 是股权式的合营企业。中外合营各方认缴出资额的总和，构成合营企业的注册资本。合营各方的权益建立在股权的基础之上，而合营各方对企业的债务承担的责任，也是以各自的出资额为限。

2. 是纳税义务人。合营企业作为法人，可以以自己的名义取得资产，承担债务，签订契约，提出诉讼或被控，理所当然地也是纳税义务人。

①参见《论粮食税》一文，《列宁全集》第32卷。

3. 合营期是有限的。合营企业的合营期限，应根据不同行业和项目的具体情况，由合营各方协商，以合同的形式确定。一般项目的合营期限为10年至30年。投资大、建设周期长、资金利润率低的项目，由外国合营者提供先进技术或关键技术生产尖端产品的项目，或在国际上有竞争能力的产品的项目，其合营期限可以延长到50年。经国务院特别批准的可在50年以上。

4. 董事会是合营企业的最高权力机构。合营企业的董事会，在遵守我国有关法律、法令、规章，并执行合营协议、合同和企业章程的情况下，有权独立自主地讨论决定企业的一切重大问题。

第二节 中外合营企业审计的意义、 作用和任务

《中华人民共和国中外合资经营企业法实施条例》第九十条规定：“合营企业的下列文件、证件、报表，应经中国注册会计师验证和出具证明，方为有效：（一）合营各方的出资证明书（以物料、场地使用权、工业产权、专有技术作为出资的，应包括合营各方签字同意的财产估价清单及其协议文件）；（二）合营企业的年度会计报表；（三）合营企业清算的会计报表。”本书所说的中外合营企业审计，就是指由中国注册会计师对合营企业的投入资本、年度会计报表和清算会计报表的真实性、合法性和正确性进行的审查和评价。

审查年度会计报表，是中外合营企业审计的主要工作。

注册会计师对合营企业年度报表的审核，包括对会计记录和会计凭证的严格稽查在内，应通过认真地研讨和评估被申企业的内部控制制度，严格地检视帐册资料、监盘财产物资以及向企业内外有关方面进行查询，收集充分适当的审计证据，在此基础上，对会计报表是否真实、允当和全面地反映企业财务活动的全貌，作出正确的鉴证和评价。

审计是一种独立的经济监督和经济鉴证活动。审计按其主体的性质来划分，有国家审计、民间审计（亦称社会审计）和部门及单位内部审计三种。由会计师事务所注册会计师进行的审计，属民间性质的审计。相对国家审计来说，民间审计具有更大的独立性，而其主要职能则侧重于经济鉴证。注册会计师处于超然的第三者的地位，能够对合营企业各方投入资本数额的正确性和会计报表的允当性作出客观公正的评价，并予以鉴证。这种鉴证的主要作用，在于提高被申企业会计报表的可信赖程度。合营企业会计报表的可信赖程度，对合营各方、政府财税部门以及有关的金融信贷机构都是至为重要的，因为会计报表所反映的企业的财务状况、偿债能力和获利能力，是有关方面作出相应决策和采取相应措施的重要依据。此外，注册会计师在审计过程中，还有责任揭露企业管理人员可能存在的错误或营私舞弊行为，并为企业管理当局提出改进管理工作的建设性意见。应该指出，把发挥审计的批评性职能作用和指导性职能作用两者有机地结合起来，正是现代审计所追求的新方向。

中外合营企业审计的任务，是指审计所要达到的目的要求。这取决于由注册会计师从事的审计工作的社会属性及其职能，同时要根据国家的现行政策。在现阶段，中外合营企业审计的主要任务是：监督合营企业严格遵守我国的法律、法

令、行政法规和有关条例，保护国家的正当利益，贯彻平等互利的原则，维护合营各方的合法权益；对合营企业的经济活动和会计资料进行鉴证，为有关方面提供可资信赖的财务信息；帮助合营企业健全内部控制制度和改进经营管理工作，促进合营企业提高经济效益。

第三节 中外合营企业审计的特点

了解合营企业审计的特点，有助于研究和做好合营企业的审计工作。合营企业审计的特点取决于合营企业的性质，同时受国家现行政策和法规所制约。相对国家审计来说，合营企业审计有下列主要特点：

一、审计的主体是中国注册会计师

中外合营企业审计的主体即审计业务的执行者是中国注册会计师，这一点在上一节已经论及。为什么对合营企业的审计必须由注册会计师来执行呢？这是参照国际惯例以利于吸引外国和港、澳、台地区投资者来华投资办企业。合营企业的外方是私有经济成份，按照其他国家的惯例，私有经济组织是由属于民间性质的注册会计师进行审计的。注册会计师是超然独立的第三者，由他们进行审计并出具的审计报告，不仅对各方可以起到公证的作用，而且具有法律效力，可以作为法律依据。这种独立审计制度是国际公认的，自然也可以获得外国投资者的信赖。

这里有两点说明：其一，合营企业的中方是社会主义性质的企业或经济组织，其中绝大部分是国营经济。按《中华人民共和国审计条例》规定，我国国家审计机关对这部分资金及其使用情况有权进行审计。但就整个合营企业来说，国家

审计机关不是其审计业务的法定执行者，亦无权签发对各方起公证作用的审计报告。其二，外国注册会计师也不能作为中外合营企业审计业务的合法执行者。这一点在我国政府的有关法规中有明确的规定。如果外方认为需要聘请外国注册会计师进行审计，是可以的，但应事先经本企业董事会同意，同时其所需费用应全部由外方负担，并且外国注册会计师出具的审计报告在我国没有法律效力。^①

二、审计的客体是合营企业的经济活动

审计客体指审计的对象或称审计的内容。中外合营企业审计的客体自然是合营企业的经济活动。合营企业审计的具体内容，涉及合营企业从筹建到正常生产经营、最后到解散清算整个过程所发生的经济活动的合法性、合规性和正确性。主要有下列四个方面：

1. 对合营企业可行性研究报告进行审查。这是一种事前审计。
2. 对合营企业合营各方的投入资本进行验证。
3. 对合营企业年度会计报表进行检查验证。这是合营企业审计的核心部份。
4. 对合营企业解散清算会计报表的审查验证。

三、审计的标准是国家的有关涉外经济法规

审计标准指审计判断是非的准绳，即判断被审单位经济活动合法性、合规性和正确性的依据。审计要以法律为准绳。中外合营企业审计的标准，就是我国政府制定的有关举办合营企业的法律、法令和规章制度。这些法规主要有：

^①参见财政部(83)财会字第48号文件。

《中外合资经营企业法》及其“实施条例”，《合资经营企业劳动管理规定》，《外汇管理条例》，《进出口许可制度条例》，《合营企业所得税法》及其“实施细则”，《涉外经济合同法》，《技术引进合同条例》，《国务院关于鼓励外商投资的规定》以及《合营企业会计制度》等。此外，按法定手续签订的举办合营企业的合同、协议以及企业章程，也是合营企业审计标准的一个组成部份。某些特别事项，还可以合营企业董事会或其管理机构的决议作为审计标准。

应该指出，由于合营企业是建立在我国境内的中外各方合资经营的企业，因此，我国政府所制定的有关法律、法规和制度，既立足于我国的国情，又参照了国际上的惯例。

《合营企业会计制度》的制定就体现了这样的精神。该制度第三章规定的“会计核算的一般原则”，主要有如下几条：

1. 合法性原则。“合营企业的会计核算工作必须遵守中华人民共和国法律、法规的有关规定”。把合法性作为首要原则，是中外合营企业会计的重要特点。

2. 会计分期采用日历年制，即自公历1月1日起至12月31日止为一个会计年度。这与我国国营企业的会计分期是一致的。

3. 会计记帐采用国际通用的借贷复式记帐法。这不仅因为借贷记帐法比较科学，而且有利于适应外方投资者的需要。

4. 完整、准确和及时性原则。“合营企业的会计凭证、会计帐簿、会计报表等各种会计记录，都必须根据实际发生的经济业务进行登记，做到手续完备、内容完整、准确及时。”这是提高会计核算质量的基本保证。

5. “会计记录原则上采用人民币作为记帐本位币。经

过合营双方商定；也可以采用某一种外国货币作为记帐本位币。”记帐本位币一经确定，企业的会计记录以及与之相联系的企业资本的保持程度和盈利情况，都将以这一种货币作为计量尺度。在以人民币作为记帐本位币的情况下，企业如果直接收付外币，必须既记录外币的实际收支，又把外币（非记帐本位币）折合成人民币（记帐本位币）记帐，即同时进行双重计量和双重记录。这是合营企业会计核算的一个显著特点。

6. 收益与费用的计算必须配比，会计确认采用国际通用的权责发生制原则。只有这样，才能正确考核合营企业各个会计期间的盈亏。贯彻权责发生制原则，关键在于正确划清资本支出与收益支出的界限。

7. 历史成本计价原则。“合营企业的各项财产应按实际成本核算，不论市价是否变动，一般不调整帐面价值。”

8. 一贯性原则。“合营企业所采用的会计处理方法，前后各期必须一致，不得任意改变。如有改变的，应经董事会同意和报送当地税务机关备查，并在会计报告中加以说明。”

上述会计原则，就是判断合营企业会计记录正确性和会计报表允当性的重要标准和依据。

第四节 注册会计师

中国注册会计师是中外合营企业审计的主体。为了组织和指导注册会计师开展业务，我国政府于1986年7月3日公布了《中华人民共和国注册会计师条例》，这个条例对中国注册会计师的法律地位、任职条件、业务范围和工作规则，作出了明确的规定。

一、注册会计师的法律地位

《条例》第二条规定：注册会计师是经国家批准执行会计查帐验证业务和会计咨询业务的人员。注册会计师依法独立执行业务，受国家法律保护。

注册会计师必须依法执行业务，公正不阿。在执行查帐验证业务时，注册会计师是超然独立的第三者。且其所出具的报告书，不需经任何部门审定。正是这种特殊地位，决定了注册会计师制度在我国经济生活中的特殊作用。

二、注册会计师资格的取得

按照《条例》的规定，申请注册会计师的，必须是中国公民。

取得注册会计师资格的途径有两个：一是通过考试，二是通过考核。

凡热爱中华人民共和国，拥护社会主义制度，具有大专或相当于大专学历，从事三年以上会计、审计工作的中国公民，可以申请参加注册会计师的考试。

申请参加注册会计师考核而免予考试的，有严格的条件限制。具体范围有三种人：担任高级会计师的人员；担任过会计学教授、副教授、研究员、副研究员并有会计工作实践经验的人员；具有大专或相当于大专学历，从事财务会计工作20年以上，确有会计业务专长的人员。这些人员申请注册会计师，经考核合格的，可以免予考试。

注册会计师的考试和考核，由财政部批准成立的全网考试委员会统一组织和领导。

注册会计师的考试和考核，每年或每两年举行一次。考试科目规定为：会计、财务管理、审计和经济法四种。考核范