

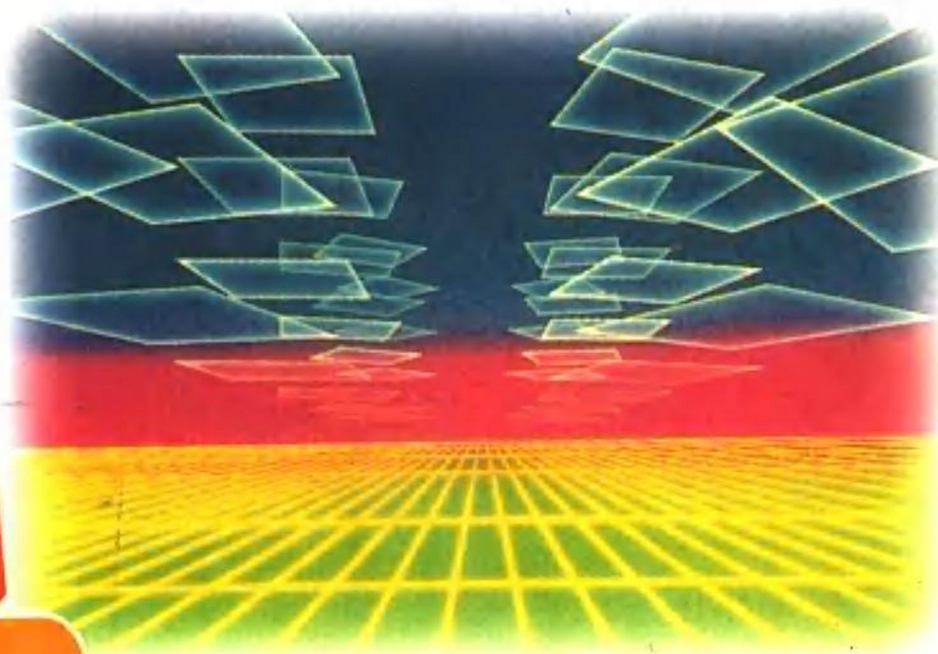
会计与审计准则丛书

主编 崔建民

审计准则全书

主编 张立民

K·S



审计准则全书

主编 张立民

浙江人民出版社

责任编辑:何成梁 杨林海

封面设计:孙璐

责任校对:张振华

会计与审计准则丛书

审计准则全书

主编 张立民

浙江人民出版社出版发行
(杭州体育场路 347 号)

浙江印刷集团公司印刷
(杭州环城北路 41 号)

开本 850×1168 1/32 印张 17.25 插页 2 字数 41.6 万 印数 5001—11000

1996 年 12 月第 1 版 1997 年 12 月第 2 次印刷

ISBN 7—213—01425—0/F·217 定价:29.00 元

会计与审计准则丛书

主编 崔建民

会计与审计准则丛书编委会

- 主 编** 崔建民（中国注册会计师协会会长、
高级审计师）
- 常 务 副主编** 孙宝厚（审计署审计科研所副所长、
高级审计师）
- 张立民（天津财经学院副院长、教授、
博士生导师）
- 肖书胜（中国注册会计师协会副秘书长）
- 汪祥耀（香港富春投资公司总经理、
高级会计师）
- 副主编** 易仁萍（南京审计学院院长、高级审计师）
- 蔡传炳（国家交通部审计局局长）
- 刘林玉（湖南省审计厅副厅长）
- 张 发（国家烟草专卖局审计司司长）
- 庄恩岳（审计署审计科研所处长、副研究员）
- 陈如洪（浙江会计师事务所所长、高级会计师）
- 王庆文（首都经贸大学会计系主任、副教授）
- 徐安良（深圳市政府）

《审计准则全书》编委会

主 编	张立民		
撰稿人	张立民	石爱中	鲍国明
	蔡 春	沈 征	戴 铭
	姬 育	郑 阳	刘 询
	刘凤红	左芃芃	陈惠芳
	许江波	栾祖盛	陈彦彪
	瞿震扶	邝青波	余 立
	陆勇建		

前 言

1996年1月1日开始实施的新中国第一批《独立审计准则》是我国审计事业发展的新的里程碑。面向21世纪,我们雄心勃勃,准备以一套系统、完整、科学、先进的审计准则,使我国的审计跻身世界发达国家之列。

任何现代化进程均需从现实出发。由于我们对发达国家审计理论与实践介绍较少,我国目前的审计体制与审计实践与发达国家仍有一定差距,我国审计人员素质及审计职业教育水准相对较低。因此,审计准则与国际接轨不能脱离中国环境的特点,不能只追求形式上的统一而忽视某些实质性差别存在的必然;审计准则的颁布并不等同于实践中的落实。审计准则的实施是一个需要认真研究、学习的过程。

我们编写的《审计准则全书》一书,无意成为由官方或非官方组织颁布的审计准则的替代品,亦不代表任何权威性组织解释。编写《审计准则全书》,旨在为今后准备制订、颁布的审计准则提供借鉴,为理解、落实已出台的审计准则提供帮助,为开展审计准则方面的职业教育、专业研究提供参考材料。

为实现上述目的,本书编写中遵循的指导原则是:首先,认真学习、正确理解国际审计准则、发达国家审计准则(主要是美国)的具体内容,特别是最新发展的内容。其次,具体了解中国国情,了解中国审计发展现状和今后可能走向,分别不同情况确定应该分几步到位及应写入准则的关键性要求。最后,从中国现有审计人员的

实际水平出发,确定准则内容应解释到何种具体程度才能让人读懂、基本理解,根据准则内容的复杂程度作出详细程度不同的说明。

在全书的结构安排上,分别不同层次逐一展开说明。具体地说,第一层次分为审计基本准则与具体业务准则。第一篇安排基本准则内容。这些准则是适用于各类审计主体和各类审计业务的基本规范要求,其中包括审计假设、审计原则等。以后各篇讨论具体业务准则。第二层次是区分不同审计主体分别讨论各自的审计准则。由于各类审计主体的性质、审计目标和工作范围不同,因此,各类审计主体均有各自特殊的规范要求。当然,各类审计主体的审计准则彼此可以相互借鉴,第二、三、四篇分别讨论民间审计准则、政府审计准则、内部审计准则。第三层次是将具体业务准则分为现场工作准则和审计报告准则两大部分加以讨论。民间审计准则系统地介绍政府审计准则、内部审计准则的具体内容针对各自特色有重点的讨论。为了便于理解,增加背景知识和有关概念的介绍,列入了“政府审计准则概述和内部审计准则概述”中。最后,为了查阅方便,我们将一些有关审计规范的重要文件和国际审计准则目录(中英文对照)列入附录。

为了保证本书的编写质量,我们组织了力量较强的写作班子。这些人对发达国家审计理论与实践进行过较为系统的学习和研究,其中包括天津财经学院的张立民、石爱中教授,天津南开大学的鲍国明教授,审计署审计科研所副研究员庄恩岳先生,西南财经大学蔡春教授及部分会计审计专业的博士生、硕士生。由于主编的时间、精力有限,审阅中难免挂一漏万,如有些地方未能体现上述编写原则,内容中存在错误之处,责任在主编。同时,每个条目后均注明了作者,希望能借此增强作者责任感,以保证写作质量。

最后,应该感谢为本书编写提供各种帮助的同志们,朋友们。中国人民大学博士生导师阎达五教授编写的《会计准则全书》作为

一种开拓性尝试,相当成功。本书的编写在很大程度上受其启发和鼓舞,在此首先对阎达五教授表示敬意;中国审计科研所、中国注册会计师协会专业准则部、天津财经学院审计系等单位的许多同志在提供资料方面给予我们很大帮助,在此一并表示感谢;天津财经学院的许江波、沈征、姬育、戴铭、陈惠芳等同学在全书最后总纂中作了许多整理工作,在此专门表示感谢。浙江人民出版社的同志为本书的出版提供了宝贵的机会,并作了大量的工作,谨代表全体作者表示由衷的感谢。

张立民

1996年6月13日

引 言

审计准则是现代审计制度中的重要组成部分,在我国当前经济政治体制改革不断深入的过程中,审计准则如同会计准则一样,愈来愈受到社会的重视,其根本原因在于,现代审计制度是现代政治、经济制度中不可或缺的有机组成部分。

一、现代社会与审计

审计在现代社会中的作用可以概括为:没有审计,就没有市场经济的正常运行;没有审计,就没有完善的民主政治;没有审计,就没有科学的现代化企业管理。

(一) 市场经济与民间审计。

在社会主义市场经济中,市场在社会经济资源的配置中发挥着基础性的作用,市场能否健康运行,对整个社会经济生活有着直接的影响。由民间的独立审计师定期对企业财务报表是否按照公认会计原则编制,是否公允地反映了企业的财务状况和经营成果进行检查,提出意见并传递给利益相关各方,这种鉴证审计构成了市场经济体制的重要组成部分,发挥着非常重要的作用。

1. 通过审计,可以使市场真正发挥有效配置社会资源的积极作用。

在市场经济中,每个经济主体的行为以效用最大化作为准则,而整个社会的经济资源是有限的,具有稀缺性,市场信息机制对有限资源的配置有直接的影响。现代企业的主要组织形式是股份有

限公司,根据有关法律的规定,股份有限公司发行股票和发行新股必须定期向证券交易委员会提交审定的财务报表,报表向社会公开。社会上投资者根据各公司公布的年度财务报表的信息作出投资选择。作为公司管理部门,为了取得社会信任、取得所需要的发展资本,存在着掩饰经营失败,夸大经营成绩,提供虚假信息的可能性。财务报表若不经审计,投资者可能作出错误的决策,资本就可能滞留在,甚至进一步集中到盈利水平低、经营前景差的企业,从而使有限的社会经济资源占有并消耗在国民经济最不需要的领域,这同时就意味着社会最重要的经济部门、企业得不到足够的资源以求迅速发展。因此,建立健全财务报表审计制度,可以保证市场提供信息的正确、可靠、及时,使社会资源的配置实现整体最佳效益,提高满足社会需要的整体水平和国家的整体经济实力。

2. 通过审计,有利于保护企业所有者和债权人利益,促进国家经济的发展。

公司制,特别是股份有限公司的出现,大大加快了企业的发展,同时也带来了企业所有者如何保护自身利益,建立起对公司管理部门合理的约束机制的问题。由独立的民间审计师对企业年度财务报表进行审计的制度的建立,使股东们得以根据审定财务报表信息对公司管理部门的能力和业绩作出评价,确定投资所带来的利益,通过投票的方式表达、实施自己的意志,保护自身利益。正是这种审计制度的存在,规范着公司管理部门的行为,督促公司管理部门尽可能地在保障所有者基本利益前提下行使自己的自主经营权。没有这种审计制度,股东们的利益就难以保障,投资将缺乏信息和兴趣,国家经济发展将因此受到影响。

另外,市场经济是发达的商品经济形态,企业间信用关系的高度发达有利于经济的发展。然而,信用关系的稳定与顺利实现有赖于债权人对债务人财务状况的了解。企业财务报表审计在维护和完善合理的信用关系方面发挥着重要作用。企业(或银行)可以借

助审定财务报表,确定是否可以与特定公司建立信用关系,该公司偿债能力如何,是否有足够财产在必要时变现偿债。没有对财务状况的真实、全面的了解,债权人很难保证到期能全额收回债权,其自身利益极可能受到损害。而且,债权不能如期收回,很可能产生连锁反应,破坏整个金融市场的稳定和发展。

3. 通过审计,有助于国家经济的健康、稳定发展。

在激烈的市场竞争中,优胜劣汰是一条基本法则。由于公司营管理者能力不同,社会需要经常变化,科学技术不断进步,一些企业经营失败,走向破产乃是一种不可避免的现象。然而,如果企业已经面临经营失败却尽力加以掩盖、拖延,这些企业则成为国家经济体制中的“病灶”。这些“病灶”的积累、扩展必然会给国家经济的健康发展带来危害。资本主义世界 1929 年大危机的爆发及其后果就是一个例证。建立企业财务报表审计制度,经常性地对企业财务状况和经营成果进行检查,对企业持续经营能力进行检查,可以及时地揭示企业经营中存在的重要问题,加速经营管理差、没有发展前途的企业的改组、破产,在客观上发挥着保证国民经济健康发展的微观预警作用,在一定程度上避免了众多企业同时走向破产给国民经济发展造成的破坏性震动。

4. 通过审计,有利于促进企业行为的合理化。

企业是市场的基本细胞,企业行为是否合理,会影响到市场运行和资源配置的效率。公司制这种现代企业组织形式,赋予公司经理相当大的经营自主权,使企业更具灵活性。由于管理现代企业需要具有特殊知识和能力的专门人才,公司经理逐步形成职业化的企业家队伍。搞好公司经营管理,符合公司经理们的长远和根本利益,也是企业行为合理化要求的表现。建立企业公开财务制度和财务报表审计制度,使那些经营管理业绩突出、财务状况完善的企业得以展现自己,从而更容易筹集到所需要的权益资本和债务资本。相反,那些因经营管理差、发展前景暗淡的企业,报送虚假财务

报表的企业,不愿接受审计或接受审计也难以得到审计师肯定性意见的企业,就难以取得发展所需要的资金。这些企业的经理们要么努力学习提高自身素质和能力,要么就被淘汰出企业家队伍。

5. 现代审计十分重视对企业内部控制的调查评价,对企业中是否存在雇员、特别是管理人员舞弊仍需按照公认审计准则的要求进行检查(尽管这不是企业年度财务报表审计的主要目的)。通过审计可以帮助企业改善内部控制,保证财产物资安全完整和会计数据真实可靠,及时发现错弊并采取更正补救措施,不断提高经营管理水平,并将那些从事舞弊的管理人员清理出去。财务报表审计通过保护、帮助、激励先进企业和优秀企业家,构成了企业行为合理化保证机制的一个重要组成部分。

简言之,企业财务报表向社会公开制度与独立审计师财务报表审计鉴证制度相结合,辅之以会计师事务所管理制度,独立审计师资格要求、行为准则、法律责任等方面特定要求所形成的审计质量保证制度,为市场经济正常运行、企业组织形式不断完善奠定了良好的基础。

(二) 政府审计与现代政府职能。

政府在建立和维持社会经济秩序方面发挥着十分重要的作用,现代政府进一步承担起促进经济发展、实现社会整体文明进步的任务。现代政府的财政收支与传统政府不可同日而语,在国民收入中的比重均在30%以上,有的高达60%(如瑞典)。政府财政收支行为对国家经济的发展、国家财富和经济实力的提高以至于每个公民生活水平的改善都有着直接影响。政府审计作为对政府财政收支的独立经济监督,在监督政府履行所承担的公共经济责任方面发挥着重要作用。

1. 政府审计在保证国家机器正常运行方面发挥着重要作用。

现代国家机器是一架庞大、复杂的机器,各级政府、政府各部

门必须相互配合、协调,按照共同的行为准则履行职责,才能保证国家机器的正常运行。为了保证秩序,国家必须建立控制机制。国家可以采取的控制手段有多种,诸如政治、法律等,其中经济控制手段是基础性的。国家财政收支预算和财政收支中应该遵循的各项法规,指导并制约着各级政府及政府各部门的行为。政府各部门及官员们的行为直接或间接地都会在财政(务)收支活动中有所反映。国家审计机关通过对财政预算执行情况(决算)、对有关的财政财务收支情况进行定期审计,并将结果报告给掌握着预算审批权的立法机构,来实现其监督职能,促进政府各部门和每个政府官员履行其职责,保证国家机器的正常运行。

2. 政府审计在协助实现国家社会发展目标和宏观经济有效调节方面发挥着重要作用。

第二次世界大战期间及之后,政府职能发生重大变化,除了保证国家安全和稳定之外,政府在社会保障、持续经济稳定增长、社会文明进步等领域承担起更多的责任,政府对经济干预的程度大大增加,以弥补市场在调节国民经济发展和资源配置方面所存在的种种缺陷。政府通过运用货币、财政政策,直接投资兴办公共工程、公共事业和国有企业等多种手段来实现所拟定的社会发展和宏观经济调节目标。从强化公共经济责任要求出发,政府准备实施的直接投资项目,均需经立法机构审议批准。从尽量缩减政府规模考虑,这些项目中的相当一部分要委托私人企业来组织实施。政府审计通过对这些项目的审计,可以促使项目决策的科学化,使项目能够如期完成,从而保证政府宏观调节和社会发展目标实现。而且,政府审计通过定期对政府年度决算报表、国有企业年度决算报表进行审计,并将决算报表与审计报告对社会公开,来使社会上的投资者取得有关政府的投资方向和趋势的信息,为科学地作出有关经济决策奠定基础。考虑到政府财政收支在国民收入中的比重,如果社会上的投资者对政府投资状况没有一个全面正确

的了解,其自身就难以作出正确的决策,整个市场经济的稳定也就难以保障。

3. 政府审计在促进公共资源有效利用方面发挥着重要作用。

如前所述,政府财政收支占国民收入的比重相当大,社会财富中相当一部分是通过政府分配方式或由政府直接占用和消费。政府举办公共事业的垄断或半垄断性,使得这些公共资源的占用和消耗缺乏外在市场约束。政府审计所开展的绩效审计完善了这方面控制,通过公共资源管理和消耗的经济性、效率性、效果性的检查评价,形成对有关政府部门、组织和个人业绩评价的有机组成部分。由业绩评价所得的信息,构成对这些政府官员道德、行政、经济控制的基础,由此所形成的控制体系,使公共资源的使用效益不断得到提高。

(三) 现代企业组织与内部审计。

在发达资本主义国家,现代企业组织的形成与发展已经历百余年的历史。现代企业的基本组织形式是公司制,主要是股份公司制。股份公司制的基本特点之一是所有权和经营管理权的分离。它的另一个特点,就是企业规模较大。由这两个特点所决定,内部审计与现代企业组织完善与发展有着必然的内在联系。

在前面讨论中我们提到,股份有限公司的多数股东作为所有者并不直接参与公司日常经营管理,为了保护自身利益,需要由独立的人员对公司管理人员管理和运用资产的情况加以检查、作出报告。当公司年度财务报表对社会公开,成为公司现有和潜在投资者重要信息来源时,对财务报表的审计需要由社会上独立的审计师来进行,这是一种外部审计。由于这种审计从满足各种报表使用者的共同需要出发,进行一般性的检查,而且这种检查只是事后进行,因此在信息揭示及行为控制力方面并不能完全满足公司所有者的要求。为此,许多公司,特别是股份有限公司成立了内部审计

机构,利用内部审计机制来实现对公司经营管理的监督控制。在现代企业中,经理们掌握愈来愈多的实际经营决策权,在这种情况下,建立代表所有权的内部审计对于维持所有权与经营管理权的合理平衡,防止管理者舞弊,促进企业健康发展是十分重要的。

现代企业组织从本质上讲,是经理人员的企业。激烈的竞争环境,庞大的公司规模,复杂的管理技术,要求现代企业必须由具有相当水平知识、技能和经验的专家来管理,资产所有者只有委托这些专家独立地经营管理企业,资产才能增值,所有者和经营管理者才能因此而受益。作为经营管理者,也有一个不断成长完善的过程。在现代社会环境下,企业的经营管理逐步由集权走向分权,由直线职能式管理向矩阵式管理转变,企业内部授权代理关系进一步发展,内部受托经济责任进一步规范、科学化,逐步形成民主管理的大趋势。在这种内外环境下,企业经营管理仅仅依靠个人或少数人来进行已不现实,为了保证高级管理层与各受托单位之间经济责任关系不断完善发展,也需要内部审计这种独立控制机制。内部审计通过积极开展管理审计、经营审计,来改善内部管理,提高经营决策水平,促进经营和业绩目标的实现。与此同时,内部审计可以在更高层次上帮助高层决策者作好战略性、综合性管理,不断改善企业形象,创造更理想和谐的企业经营环境,促进现代企业组织不断向前发展。

二、审计准则与现代审计制度

从历史发展看,1844年英国议会颁布第一部《联合公司法》,标志着现代企业制度及相应的现代审计制度的诞生。1933年美国《证券法》和1934年的《证券交易法》的颁布,标志着面向资本市场的更为成熟的现代企业制度的产生。为了使审计能够切实发挥出应有的作用,审计准则的制订与颁布就成为历史的必然。1947年制订、1954年最终完成而颁布的《公认审计准则》,是现代审计制

度建设、发展的重要里程碑。

审计准则作为对审计人员及其专业行为的基本规范要求。制订颁布审计准则,公开、明确基本规范要求,是充分、有效地发挥审计作用的必要条件和重要保证。

1. 审计准则是衡量审计质量的尺度。

审计是一种特殊的服务,不同于产品,具有无形、同步、易逝等特点,服务质量的高低,取决于每一个用户的感受。因而,很难对具体审计结果进行直接质量测定。对审计质量的统一社会评价,主要依靠对审计人员和审计过程中的专业行为评价,审计准则提供了这种评价的尺度。没有对审计质量的评价就不会有高质量的审计服务。

2. 审计准则是解除确定审计责任的依据。

审计在某种意义上讲发挥着提供合理保证的作用,保证信息的可靠性,保护委托人的利益,相应地,审计对这种保证承担着责任,包括职业责任与法律责任。审计准则规定了审计职业责任的最低要求,审计人员若违背了审计准则,不仅说明未能切实履行应尽的职责,而且也应对所造成的后果承担可能的法律责任。从积极意义上讲,审计准则又是保护审计人员的手段,避免滥用法律损害审计人员利益的行为。

3. 审计准则是审计组织与社会(用户)进行沟通的中介。

审计行为是一种专业行为,十分复杂,普通的公众很难真正理解其中的技术细节。借助于审计准则,社会可以了解审计工作的基本内容和审计质量的基本水准;通过让公众参与审计准则的制订,审计界可以了解社会对审计的需求及其变化。审计组织与社会(用户)的这种沟通,可以促使审计更好地满足社会和用户的需要。

4. 审计准则是完善内部管理的基础。

审计组织要不断加强、完善内部管理,改善审计的质量与效率,必须以科学、合理、明确的审计准则为基础。审计准则是审计人