



商品流通企业审计

39.64

中国商业出版社

(京)新登字 073 号

责任编辑：景 卓

商品流通企业审计

滕荣祥 主编

*

中国商业出版社出版发行
(北京广安门内报国寺1号)

邮政编码：100053

新华书店总店科技发行所经销
山东师大附中印刷厂印刷

*

787×1092 毫米 32 开本 7.75 印张 159 千字

1993 年 8 月第 1 版 1993 年 8 月第 1 次印刷

印数：1—8000 定价：4.80 元

ISBN7—5044—1940—0/F·1207

前 言

为了满足各地商业、供销、粮食、物资学校开设商业审计课的急需，我们在原商业部统编的《商业审计》教材的基础上，修订成为这本《商品流通企业审计》教材。经审定，可作为财经类普通中专、职业中专、职工中专、职业高中教学用书，也可供在职财会人员、审计人员自学使用。

修订中，在总的体例上，我们参照现行的《商品流通企业会计制度》、《商品流通企业财务制度》的有关规定，依据国家有关审计工作的法规，作了较大的改动；并删除了原书中现已不适用的部分；同时，将书名更改为：《商品流通企业审计》。

参加原《商业审计》教材编写的为：滕荣祥（主编）、朱守愚和周仁仪（副主编）、李莹、李华、杨梦生、张化琼、谈佩林和马民杰等同志。这次修订仍由原主编滕荣祥负责，大量工作由该教材现任副主编山东省商校苗美华同志承担，最后由滕荣祥同志总纂定稿。

由于时间紧迫，水平所限，本书成书又很仓促，书中缺点、错误之处恳请各位专家及广大读者指出，以便再版时修正，使其日臻完善！

编 者

1993年9月

目 录

第一章 审计概论.....	(1)
第一节 审计的产生和发展.....	(1)
第二节 审计的对象、职能、任务和作用.....	(6)
第三节 审计的本质	(12)
第四节 审计证据和审计标准	(17)
第五节 审计的种类和方法	(29)
第六节 审计程序	(36)
第二章 审计组织体系与审计人员	(45)
第一节 审计组织体系	(45)
第二节 审计人员	(47)
第三章 内部控制制度审计	(50)
第一节 内部控制制度概述	(50)
第二节 内部控制制度审计的步骤与方法	(53)
第三节 内部控制制度审计的评价	(59)
第四章 会计基础工作的审计	(62)
第一节 会计基础工作审计的作用和方法	(62)
第二节 会计凭证的审计	(64)
第三节 会计帐簿的报表的审计	(72)

第五章 货币资金和结算业务的审计 (77)

第一节 货币资金的审计 (77)

第二节 结算业务的审计 (85)

第六章 工业品经营业务审计 (90)

第一节 商品购进的审计 (90)

第二节 商品销售的审计 (96)

第三节 商品储存的审计 (102)

第七章 商品流通企业用品及设备审计 (113)

第一节 固定资产的审计 (113)

第二节 低值易耗品的审计 (117)

第三节 包装物的审计 (119)

第四节 材料物资的审计 (122)

第八章 短期投资和长期投资的审计 (125)

第一节 投资审计概述 (125)

第二节 股票投资的审计 (127)

第三节 债券投资的审计 (129)

第四节 其他投资的审计 (131)

第九章 流动负债和长期负债的审计 (133)

第一节 负债审计概述 (133)

第二节 流动负债的审计 (134)

第三节	长期负债的审计	(137)
第十章	所有者权益的审计	(140)
第一节	实收资本的审计	(141)
第二节	资本公积的审计	(143)
第三节	盈余公积的审计	(144)
第四节	未分配利润的审计	(145)
第十一章	商品流通企业费用和税金审计	(147)
第一节	费用的审计	(147)
第二节	税金的审计	(150)
第十二章	利润及利润分配的审计	(153)
第一节	利润审计	(153)
第二节	利润分配的审计	(157)
第十三章	会计报表的审计	(159)
第一节	会计报表审计的意义和基本要点	(159)
第二节	资产负债表审计	(164)
第三节	损益表审计	(167)
第十四章	经济效益审计	(170)
第一节	经济效益审计概述	(170)
第二节	经济效益审计的内容	(173)

第十五章	经济责任审计.....	(191)
第一节	经济责任审计的含义、作用	(191)
第二节	经济责任审计的方法.....	(195)
第三节	承包经营责任审计.....	(198)
第四节	厂长(经理)责任审计.....	(204)
第十六章	审计工作底稿和审计报告.....	(216)
第一节	审计工作底稿.....	(216)
第二节	审计报告.....	(220)
附录:	《中华人民共和国审计条例》	(227)

第一章 审计概论

第一节 审计的产生和发展

历史唯物主义认为，任何事物的产生都是基于客观的需要，并且遵循一定的规律向前发展演变。因此，按照历史的逻辑考察，研究审计的发展沿革十分必要。这不但有助于人们加深对开展审计工作重要性和必要性的认识，而且还可以从中探索并找出审计发展的客观规律性，用以指导当前审计工作实践。近年来，我国大力开展审计工作，并已取得了可喜的成效。但是，随着经济体制改革的不断深化，市场经济体制的逐步建立与完善，各项经济工作逐步与国际惯例接轨，审计的许多理论问题，还有待于在实践中加以总结，并且要通过学习，借鉴一切先进的理论和经验不断地加深认识。因此，学习审计的历史，对提高审计理性的认识，完善我国的审计体系，建立适合我国国情的审计制度，具有重要意义。

审计是怎样产生的呢？从一般意义上来说，不论是在中国，还是在西方，审计都是在一定的经济关系下，基于经济监督的需要而产生的，即当财产所有者将其财产交付于他人代管或代为经营时，由于客观上存在着查错防弊，监督他人，以维护财产所有者利益的需要，从而委派或委托另一机构和

人员，对他人代管或代为经营的业绩进行审查和评价，于是在委托代管或委托经营这样一种经济关系下，就产生了审计这项经济监督活动。

一、我国审计产生和发展过程

在中外审计发展史上，首先出现的都是为统治者服务的政府审计，亦称国家审计。

我国早在西周时期，国家设有“宰天”这个官职，由国王授权进行监督。职务之一是考查财物的领用保管，据此对有关人员进行奖惩，而他自身则并不掌管财物的收支。这个官职地位不高，但这在审计历史发展中，被历史学界称为审计的雏形。

西周的政府审计制度在世界审计发展史上也占有相当重要的位置，正如美国著名会计教授密切尔·查特菲尔德在《会计思想史》一书中指出的“在内部管理、预算以及审计程序方面，古代世界几乎没有别的国家可以和中国周代伦比。”

秦始皇统治时期，继承发展了战国时期的“上计”制度，并加以推行。各地方官府定期将财政收支，钱谷出入等逐级上报，由御史大夫进行审计，直接对皇帝负责，有权处理贪污渎职人员，地位较高。

汉代仍设御史大夫和“上计”制度，并制订“上计律”。“上计律”把上计作为一种专门制度，定为法律条款，从而使审计与法相联系，成为我国审计立法的开端。

隋唐两代，在“刑部”下设“比部”，进行审计，所谓“比”，就是考查审核。这是我国历史上最早的独立审计机构，

它直属刑部，为执法机关。在这个时期经济繁荣，审计也有了一定发展。

宋初，尚未独立的审计机构，财政弊端甚多。宋太宗淳化三年（公元九九二年）专门设置“审计院”，审查财政收支，是为“审计”一词在我国历史上最早的起源。

元明两代未设审计机构、财政乱弊滋生。清代延至末年，才设审计院，但未及施行便随着清政府丧钟宣告破产。

辛亥革命以后，北洋军阀控制下的北京政府，在“国务院”下曾设“中央审计处”，各省设“审计分处”。1914年，改审计处为审计院，并颁布了《审计法》和《审计实施规则》，是为我国审计史上最早的审计法规。但是由于军阀混战，政局动荡、政府腐败，虽有审计，亦形同虚设，未起到应有的作用。以后，国民党南京政府也设有审计院，并于1928年颁布了《审计法》及实施细则；1931年改“审计院”为“审计部”，为监察院所属机构。国民党政府的腐败及其彻底灭亡，其“审计部”的使命也宣告结束。

中华人民共和国成立以前，革命根据地早在第二次国内革命战争时期，在1934年公布的《苏维埃共和国中央苏维埃组织法》中，规定设中央审计委员会、省市分设审计委员会，审计工作的重点在于审查开支是否节约，有无浪费、损失情况。

抗日战争和解放战争时期，在边区行署、专区、县设审计委员会。对革命根据地和解放区的经济发展起到积极推动作用。

中华人民共和国建立后三十多年里，未设独立的审计机

构，专职审计工作处于停顿状态。1982年12月4日，第五届全国人民代表大会第五次会议通过的《中华人民共和国宪法》第九十一条规定：“国务院设立审计机关，对国务院各部门和地方各级政府的财政收支，对国家的财政金融机构和企业事业组织的财务收支，进行审计监督。审计机关在国务院总理领导下，依照法律规定独立行使审计监督权，不受其他行政机关、社会团体和个人的干涉。”次年9月，隶属于国务院的国家审计机关的最高机构“审计署”成立，之后，各省、市、县先后成立“审计局”，对国务院所属各部门、各级地方政府各部门及其所属企事业单位，相继开展了审计，并取得了显著成绩。

二、外国审计的产生和发展

世界上最早由原始社会过渡到奴隶制社会的国家，都曾有过不同形式的政府审计制度。

古埃及、古巴比伦、古罗马以及古希腊等国政府的审计制度各有特点，都在一定程度上促进了当时的政治、经济文化的发展。

英语中审计一词(Audit)在十一世纪左右出现。与此同时，在法国、意大利等国家也出现了不同形式的政府审计制度，并且有了年度审计的概念。十七世纪末，苏格兰颁布了第一部禁止某些领域官员担任审计人员的法令，这是西方世界第一次用法律形式规定了审计人员的独立性，这个法令的颁布标志着在西方封建社会中的政府审计制度已趋于成熟。

在当今发达资本主义国家，大都实行审计制度。如美国

总审计局、加拿大审计总局和日本会计检查院，按照国家法律规定，有权独立制定审计计划，有权直接向国会报告工作，不受行政部门的干涉。并规定，审计机关要有独立的预算，由国会直接核定。资本主义各国的政府审计，在加强经济监督，保证财政需要等方面，为社会政治经济的发展起到了一定的作用。

西方各国，随着经济的发展，早在十三到十四世纪就出现了合伙经营的企业组织形式，未参加经营管理的合伙人，需要维护其权益，便委托第三者审查合伙企业帐目。于是产生民间审计。特别是十八世纪产业革命以后，股份公司兴起，所有权与经营权的分离日益明显。公司的经营管理，由代表股东的董事会授权经理进行，董事会于是委托社会上专门从事审查帐目的执业会计师，审查公司帐目，并从执业会计师的报告中了解经理履行资财经营责任的情况。这一需要促进了民间审计的发展。至今，“国际会计师联合会”、“最高审计机关国际组织”、“八大会计师事务所等著名国际审计组织的成立与发展，使审计走出国门，走向世界。我国于1918年公布《会计师注册章程》开始建立民间审计制度。

总之，从中外审计的产生与发展来看，首先出现的都是为统治者服务的政府审计，而后是民间审计，内部审计，三者共同组成了现代审计体系。至于审计内容的发展变化、审计方法的不断发展演变，将在以后有关章节中详细介绍。

第二节 审计的对象、职能、任务和作用

审计的对象、职能、任务和作用，属于审计的基本概念，它们是审计理论的重要组成部分，它们之间是相互联系，彼此依存，而不是各自孤立的。

一、审计对象

审计工作的核心无疑是审核检查，审计对象指的是审核检查的客体。概括地说，审计对象就是经济活动。但并非社会上的一切经济活动都是审计对象，而是有具体范围的经济活动。

第一，构成审计对象的经济活动是被审单位的经济活动，更具体地说，是涉及被审单位经营管理和资源财产的经济活动，不是被审单位的经济活动就不成为审计对象。国家审计的对象，根据宪法规定，为国务院各部委和地方各级政府的财政收支，国家财政金融机构和企业、事业组织的财务收支；内部审计的对象为本部门、本单位的财政财务收支以及其他经济活动；民间审计的对象为委托人指定的被审单位的经济活动。

第二，被审单位的经济活动，具有一定载体的，是通过会计、统计和业务核算记录等记载反映的。同时，也包括有关人员口头反映而无书面资料的经济活动。凡客观存在于被审单位，已经发生、正在进行或将要发生的经济活动都是审计的对象。而被审单位无意地或有意地不在书面资料或其他

载体中反映，遗漏或隐匿的经济活动，更是审计不可忽略的对象。

笼统地把经济活动概括为审计的对象，难以突出审计的特点，难以把审计和其他以经济活动为对象的经济管理工作区分开来。所以，审计对象具体来说是指审核检查被审单位的财政收支活动、财务收支、业务经营管理活动及经济效益。

审核检查的目的，是为了就审计对象以下五个方面作出判断：

1. 合规性，指审核检查的经济活动是否符合有关规章制度的要求。

2. 合法性，指审核检查的经济活动是否符合党的方针、政策，国家的法律、法令和条例，其中有无违法乱纪的行为。

3. 合理性，指审核检查的经济活动是否在正常或特定情况下应该发生的，是否符合事物发展的常理。

4. 有效性又称效益性，指审核检查的经济活动有无经济效益。

5. 真实性和公允性，指审核检查反映经济活动的资料是否真实、准确。

二、审计职能

审计的职能是审计的本质属性，是审计能够适应社会经济生活的需要所具备的能力。

审计职能具体指：经济监督、经济评价和经济鉴证。这种说法是近年来我国审计学者比较普遍的一种。

（一）经济监督

监督指监察和督促。经济监督就是监察和督促被审单位的全部活动或其某一特定方面确在规定的范围以内，在正常的轨道上进行。通过审计，明白了客观事物的真相，衡以一定的法规，就能划清是非的界限。把合法和不合法的经济活动区分开来，就能指出哪些应予支持，哪些应予禁止。例如，财经法纪审计就是监督被审单位遵纪守法。

审计要发挥其监督职能，要具备两个条件。第一，审计掌握在权力机关手里。非权力机关无权进行监督。民间审计组织受当事人的委托，执行某项审计，提出审计报告，是否构成审计监督呢？答案应当是否定的。第二，要有严格的客观标准，是非界限明确。不具备这个条件，提不出令人信服的判断，无从实行监督。例如，对于被审单位所实现的经济效益，只有多少、高低、优劣之分，而没有是非之分，即使是权力机关，也不能对它实行监督。

（二）经济评价

经济评价是通过审核检查，评价被审单位的经济决策、计划和方案是否先进可行，内控制度是否严密健全，经济活动是否按照既定的决策和目标进行，以及经济效益的高低优劣等。

评价建立在真实情况的基础之上。审核检查经济活动是评价的前提。查明了客观事物的真相，对照一定的标准，进行分析研究，就能够形成以上各种经济评价的意见。

评价的过程，同时是肯定成绩、发现问题的过程。所以审计建议是紧接评价而产生的，是评价职能的一部分。建议就是审计人员从评价出发，提出改进经济工作、提高效率 and

效益的办法和途径。这样，评价职能便成为审计具有促进作用的积极性职能。

（三）经济鉴证

鉴证指鉴定和证明。经济鉴证就是通过审核检查，确定被审单位的某一经济事实或经济活动的某一方面，确定其反映和说明经济情况的资料是否符合实际的，因而可予信赖，并作出书面证明。

鉴定和证明是紧密联系的，只有通过对被审单位经济活动的鉴定，才能作出有根据的证明。鉴定既为被审单位服务，又为被审单位以外的第三者服务。例如，对被审单位进行财务审计，检查了它的会计记录和报表等资料，就其财务状况和经营成果的真实性、正确性作出鉴证，被审单位则可以因其财务状况健全、经营成果优异得到审计单位和人员鉴证而享受较高的声誉，而与被审单位有业务交往的企业也得到了有用的资料信息。

审计鉴证职能之发挥作用，依靠审计单位的权威。例如，我国的审计机关由国家设置，其权威无可置疑。如果审计单位并非权威机关，例如民间审计机构，则依靠它通过长期坚持认真、公证的工作，在社会上树立的信誉。

我国中外合资经营企业在设立时，需要由民间审计组织验资，并出具验资报告，说明中外合营各方是否依约缴纳了各自认缴的资本；合营各方的非现金投资，如实物、工业产权等所定价格是否公允合理；投资涉及外币时，用以折算的汇率是否正确等等。检验资本并出具验资报告是体现审计鉴证职能的明显例子。

审计职能客观地存在于审计之中，但审计职能并非一成不变，随着社会的发展，经济生活的前进，审计固有的职能可以逐步被人们所发现、所认识。例如，经济监督早在古代审计就已被人们所认识和利用了，而经济评价则是历史进入到现时代人们才认识的。

三、审计任务

在我国社会主义制度下，审计任务首先是要维护国家的利益，因为国家的利益是全民的最高利益。可以分述如下：

第一，监督经济决策、方案、计划的制订和执行，保证国民经济的顺利发展。

被审单位经济决策、方案、计划的制订，是否符合党的方针政策，是否符合国民经济管理的要求，是否先进可靠、切实可行，决策、方案、计划的执行结果，是否达到目标和要求，有无脱离轨道的情况，审计要加以检查。

第二，审查反映经济活动和各项资料是否真实，是否正确，保证经济信息可靠有用。

反映被审单位的经济活动，必须真实。对于弄虚作假、隐瞒欺骗，必须揭发，并要求纠正。反映经济活动的会计、统计、业务、计划等资料，必须符合有关法规制度的规定，如有不合，应要求改正。要检查反映被审单位经济活动的各项资料是否真实和准确，以保证经济信息可靠有用，从而可以适应国民经济各方面的需要，以利组织、实施、控制和调节国民经济的发展。

第三，揭发违法乱纪、贪污舞弊，保护社会主义财产，巩