

股份制企业 财务与审计

主 编

吉福仓

副主编

陈光汉

李大成



GFZQYCW & SJ

股份制企业财务和审计

主 编 吉福仓
副主编 陈光汉 李大成

前 言

为适应我国当前股份制试点工作,并加强引导和监督,促进股份制试点的健康发展,我们依据国家现行方针政策和国外股份制的规则经验,编写了《股份制企业财务和审计》一书。该书包括了股份制企业试点的政策规定、财务会计、审计监督等相关内容,可供广大审计工作者,股份制试点企业,经济管理部门在实际工作中参阅。

股份制是一种企业财产的组织制度。它是随着社会化生产程度的提高和商品经济的发展而产生和发展起来的。股份制起源于资本主义国家,但不是资本主义国家独有的。党的十三大报告明确指出:“改革中出现的股份制形式 包括国家控股和部门、地区、企业参股以及个人入股,是社会主义企业财产的一种组织形式,可以继续试行”。股份制经营方式对转换企业经营机制,增强企业活力,筹集资金、发展经济,保证国有资产的保值和增殖,以及调整产业结构等都具有积极的作用。

近年来,我国股份制企业的组建和试点工作得到一定发展。由于缺乏必要的知识和经验,缺少有关立法和管理办法,有的地区在试点中出现了一些不规范的作法。搞好股份制试点的关键在于规范化。试点股份制的指导思想是:不求多,务求好,不能乱。不仅要制定规章、制度,还要加强管理和监督。今年,国家审计署依据宪法和审计条例的有关规定,制定了《股份制企业审计办法》,会同国家体改委制定了《股份制试点企业审计暂行规

10/1/85

定》。这些文件明确表示,必须对股份制企业以及向股份制试点企业投资的部门或机构进行审计监督。

本书主编吉福仓,副主编陈光汉、李大成,参加编辑的人员有杨伟、张仆、杜虹、何建新、廖代永、廖迎春、余川、王平、付云彤。

由于编写时间仓促,书中难免有所疏漏,请广大读者批评指正。

编者

一九九二年九月

目 录

前言

第一部分 股份制企业财务与审计基本知识

1. 股份制企业审计概论…………… (1)
(涵义、作用、主体、客体、方法)
2. 股份制企业的财务管理和审计方法 …… (12)
 - 第一章 概论 …… (12)
 - 第二章 股份制企业设立与审计 …… (20)
 - 第三章 股份制企业会计报表及审计 …… (29)
 - 第四章 股份制企业流动资产与审计 …… (39)
 - 第五章 股份制企业长期投资与审计 …… (56)
 - 第六章 股份制企业长期资产与审计 …… (62)
 - 第七章 股份制企业的负债与审计 …… (72)
 - 第八章 股东权益与审计 …… (79)
 - 第九章 股份制企业的收入与审计 …… (85)
 - 第十章 股份制企业成本费用与审计 …… (91)
 - 第十一章 股份制企业的利润、利润分配与审计 (101)
 - 第十二章 股份制企业终止与清算及其审计… (110)

第二部分 股份制政策法规

1. 国家体改委、中国人民银行等五部门关于印发《股份制企业试点办法》的通知 …… (115)
2. 股份制企业试点办法…………… (116)

3. 国家体改委关于印发《股份有限公司规范意见》和 《有限责任公司规范意见》的通知·····	(122)
4. 股份有限公司规范意见·····	(123)
5. 有限责任公司规范意见·····	(154)
6. 股份制试点企业财务管理若干问题的暂行规定	(170)
7. 财政部、国家体改委关于印发《股份制试点企业 会计制度》的通知·····	(177)
8. 股份制试点企业会计制度·····	(178)
9. 股份制试点企业会计制度——会计科目和会计报 表总说明·····	(200)
10. 会计科目使用说明·····	(204)
11. 中华人民共和国中外合资经营企业会计制度···	(266)
12. 股份制企业国有资产管理暂行办法·····	(285)
13. 股份制企业审计办法(试行)·····	(290)
14. 审计署、国家体改委关于印发《股份制试点企业 审计暂行规定》的通知·····	(293)
15. 股份制试点企业审计暂行规定·····	(294)
16. 劳动部关于股份制试点企业劳动工资管理办法 (暂行)·····	(295)
17. 国家税务局关于股份制试点企业有关征税问题 的暂行规定·····	(296)
18. 中央五局、委、部、行关于在股份制试点中加强维 护国有产权益的通知·····	(298)
19. 国资局、财政部、工商局关于发布《企业国有资 产所有权界定暂行规定》的通知·····	(301)
20. 企业国有资产所有权界定的暂行规定·····	(302)
21. 农业部、农民股份合作企业暂行规定·····	(306)

第三部分：参考资料

1. 上海市城镇集体股份合作制企业试点办法………… (311)
2. 深圳市股票发行与交易管理暂行办法………… (315)
3. 深圳市股份有限(内部)公司管理细则………… (333)
4. 上海真空电子器件股份有限公司章程………… (336)
5. 四川峨眉山盐化工业(集团)股份有限公司募股章程………… (343)

股份制企业审计概论

陈光汉

我国的股份制企业和股票市场的试验是为了适应生产社会化程度的提高和社会主义商品经济的发展而出现的,是经济体制改革产物。从几年来的情况分析,这项试验已显示出积极作用,但还有许多问题亟待研究解决,其中包括如何对股份制企业进行审计的问题。本章拟对开展股份制企业审计的意义、主体、客体、内容、方法、程序等问题,作些初步介绍。

一、开展股份制企业审计的意义

我国从1984年就开始了股份制试点。从实践情况看,一些股份制企业并没有按股份制原则办事,如有的企业内部股票,既保本付息又分红利,企业仍沿用旧的财务会计制度,没有与股份制相适应。现有的国营企业或集体企业改组为股份制的,有的没进行资产评估,或者资产评估过低,造成国有资产或集体资产流失。加强对股份制企业的审计,就能够确保国有资产保值增值,提高其使用效益,促进股份制试点企业的健康发展。同时,也有利于发挥审计的职能作用,提高审计在加强宏观经济调控中的地位。

二、股份制企业审计的主体与客体

所谓股份制企业审计的主体,也就是由什么机构来进行此项审计工作。根据审计署、国家体改委联合发出的审法发(1992)180号文件《股份制试点企业审计暂行规定》:全民所有制企业改组为内部职工持股的股份制试点企业、凡国有资产占控股地位的股份制企业以及有权代表国家向股份制试点企业投资的部门或机构均由国家审计机关进行审计,其审计主体就是各级国家审计机关。国有资产占参股地位的由社会审计组织进行审计。

所谓股份制企业审计的客体,也就是审计的范围和载体。关于审计的范围包括所有的股份制试点企业,无论是哪种形式的股份制企业都是审计的对象。其审计的范围包括会计核算原则、流动资产、长期投资、固定资产、无形资产及其他资产、流动负债和长期负债、股东权益、成本和费用、营业收入、利润及利润分配、会计报告、终止与清算等。对上述范围的真实性、合规性、合法性进行监督评价、鉴证,同时还可进一步延伸检查其内部控制度和经济效益,以确定国有资产股份的投资收入及其运用是否真实、合法和有效。

三、股份制企业审计的内容、方法和程序

股份制企业审计的内容与方法、程序是紧密联系的,介绍审计方法和程序必须结合具体内容,下面按照股份制企业审计的内容分别介绍审计的重点、方法和步骤。

(一)股份制企业会计核算一般原则审计

股份制企业会计核算的一般原则是制定股份制企业会计制度的基础和准则,对其进行审计是整个股份制企业审计的重要

方面。审计的方法是运用审阅法、抽查法检查企业的会计凭证、帐目、报表是否如实反映财务状况和经营成果,做到内容真实、数字准确、项目完整、手续齐备、资料可靠;会计核算是否符合国家的统一规定,口径是否一致,是否具有可比性;会计信息能否满足加强宏观经济管理、加强企业内部经营管理以及有关各方了解企业财务状况和经营成果的需要;会计核算方法是否前后各期一致,如有变动是否在财务报告中进行了说明;企业的收入与其成本费用是否相互配合,是否按权责发生制记帐,各项财产物资是否按照了取得或购建时发生的实际成本核算,收益性支出与资本性支出是否严格划分,有无相互混淆等情况。

(二)流动资产审计

企业流动资产一般包括现金、银行存款、短期投资、应收及预付款项、存货等,对其审计应掌握以下要点:

1. 对现金侧重检查帐实是否相符,可用盘点法进行核对,对银行存款的检查侧重看银行存款的帐面余额与银行对帐单是否一致,如有未达帐项是否按月编制调节表调节相符。

2. 对短期投资(含股票和债券)侧重检查是否按照取得时的实际成本入帐。企业取得的股票,实际支付的款项中包括已宣告发放但未支取的股利,应作为应收款记帐,不包括在短期投资实际成本内。对于本期宣告股票应分股利、债券、利息收入以及转让股票所取得的收入与帐面成本的差额,要检查是否如数列入当期损益。

3. 对应收及预付款项(含应收票据、应收帐款、其他应收款、预付货款和待摊费用等)侧重检查是否按实际发生额记帐,往来帐的设置是否按户名、费用种类严格进行明细核算。企业按照规定以应收帐款余额的规定比例提取坏帐准备的,其提取的坏帐准备,是否计入当期损益。在审计中若发现已经确认的坏帐,后

来又收回了,就要深入查看是否冲错了坏帐损失。对于期末坏帐准备与应收款项帐面余额的比例高于或低于规定的提取比例,要检查是否作了相应调整,如数冲回多提或补提、少提的坏帐准备。

4. 对存货(含各类材料、商品、在产品、半成品、在建施工工程、产成品等)着重检查购入存货的实际成本计算是否正确,按照规定购入存货的实际成本包括买价+运输装卸、保险等费用+运输途中合理损耗+入库前整理挑选费用+缴纳税金。自制的存货,以制造过程中的各项实际支出作为实际成本。外委加工存货,以实际耗用的原材料或者半成品以及加工、运输、装卸和保险等费用作为实际成本;或以加工前商品的进货原价、加工费用和应负担的税金作为实际成本。股东投入的存货、按照评估并被确定的价值入帐。

对于按计划成本进行存货核算的企业要检查是否单独进行了存货成本差异核算,在领用或发出后是否按期结算其应负担的成本差异,将计划成本调整为实际成本。

对于低值易耗品和周转使用的包装物、周转材料等的领用,重点检查摊销方法和摊销金额是否正确。

对于存货还要运用盘存法以验证帐实是否相符,企业是否进行定期盘点,对盘盈盘亏的存货是否按规定作了帐务处理。按照规定,盘盈的存货应按照同类存货的实际成本增加存货库存,同时相应冲减有关成本费用;盘亏或毁损的存货在查明原因,扣除过失人或保险公司赔款和残料价值之后应当相应计入有关成本费用,其中,自然灾害造成的净损失计入营业外支出,同时调减存货库存。

(三)长期投资审计

对企业的长期投资(含向其他企业投出的期限在一年以上

的资金,购入的在一年内不能变现或不准备变现的股票和债券),着重检查是否按规定单独进行核算,并在资产负债表中单列项目反应。按照规定,向其他单位投出的资金,应按投出时支付或确定的金额记帐。股票投资,应当按照实际支付的款项记帐。如实际支付的款项中含有已宣告发放的股利的,要检查是否将这部份股利金额列作应收款。

审计债券投资,重点查看是否按实际支付的款项记帐。实际支付的款项中如含有应计利息的,是否将这部份利息金额单独记帐。

对于溢价或折价购入的债券,其实际支付的款项(扣除应计利息)与债券面值之间的差额,要审查在债券存续期间内是否作了摊销。

对于长期投资分得的利润、股利、利息,要审查是否作为投资收益计入利润总额。收回长期投资大于或小于长期投资的帐面价值的差额,要查看是否作为投资损益入帐。

(四)固定资产审计

固定资产是指企业拥有的使用年限在一年以上,单位价值在规定的限额以上的劳动资料。首先应审查计价是否符合规定。对于购入的、自行建造的、其他单位投资转入的、融资租入的、改建扩建的、盘盈的以及接受捐赠的各种固定资产,要对照有关规定审查其帐面固定资产原价计算是否正确。

对于固定资产折旧要重点查明折旧是否符合有关规定,折旧额是否计入成本、费用,有无冲减股本的现象。

对于报废或转让的固定资产的变价收入与固定资产净值的差额,要查看帐务处理是否列入营业外收入或营业外支出。

对盘盈、盘亏、毁损的固定资产,要重点审计原因、批准手续,以及是否将发生的损益在营业外收入或营业外支出中列帐,

有无错列现象。

(五)无形资产及其他资产审计

无形资产(含专利权、商标权、专有技术、土地使用权、商誉等)审计的重点,一是看企业取得的无形资产是否按规定入帐:股东投入的无形资产,应按评估确定的价值入帐;购入的无形资产,应按实际支付的价款入帐;自行开发并按法律程序申请取得的无形资产,按照在开发过程中发生的实际成本入帐。二是看是否按照规定摊销,其摊销额是否正确。

其他资产(含开办费及长期待摊费用)其审查的重点一是看有无扩大费用范围,开办费是指企业筹办人员的工资、差旅费、职工培训费等。长期待摊费用是指摊销期限在一年以上的除开办费以外的其他费用。二是审计摊销金额是否正确,企业的开办费应从开始生产、经营当月起分期摊销,摊销期限不得少于五年。长期待摊费用在受益期内分期摊销。

(六)流动负债和长期负债审计

企业的流动负债是指将在一年内偿还的债务(含短期借债、应付票据、应付帐款、应付工资、应交税金、应付股利、其他暂收应付款项以及预提费用等),按照规定从成本费用中提取的职工福利基金,应视同流动负债进行核算,从所得税后利润中提取的集体福利基金,应作为股东权益,不作为流动负债处理。重点审查是否积极筹措资金按期偿还,是否分别设帐单独核算。

长期负债(含长期借款、应付债券、应付引进设备款、融资租入固定资产应付款等)重点审查其利息以及外币的折合差额,是否与其相关的债务本金一并记入同一帐户。

(七)股东权益审计

股东权益(含股本、盈余公积金、资本公积金、集体福利基金、未分配利润等)的审查重点,一是检查帐目设置和登记是否

合规。企业发行股票应按股票种类及股东单位或姓名设置明细帐,核定的资本总额、股数、每股面值以及已认股本等,应设备查簿详细记录。二是检查企业股本有无随意变动的情况。

(八)成本和费用审计

在产品售价不变的情况下,成本越低,盈利就越多。股份制企业要提高经济效益,关键是降低成本。因此,加强对成本费用的审计,具有十分重要的意义。

成本审计的依据包括全民所有制工业企业转换经营机制条例和股份制试点企业财务制度、会计制度等。其审计的资料包括产品成本计算单,即生产明细帐及计算底表,如材料费用分配表、工资分配表、职工福利基金分配表、待摊及预提费用分配表、管理费用及财务费用分配表等。

成本审计的重点一是成本计算方法的恰当性和合理性,检查企业是否根据本企业的生产经营特点和管理要求,确定适合于本企业的成本核算对象、成本项目、成本计算方法。二是审查成本计算的正确性和真实性。主要查看企业在生产经营过程中所发生的各项能直接计入成本核算对象的费用,是否据实直接计入;不能直接计入成本核算对象的费用,是否采用合理的标准分配计入;凡应由本期负担而尚未支出的费用,是否作为预提费用计入本期成本;凡已支出,应由本期和以后各期负担的费用,是否作为待摊费用,分期摊入成本;是否分清各种产品成本的界限,分清在产品成本和产成品成本的界限,有无任意压低或提高在产品 and 产成品的成本的现象。

(九)营业收入、利润及分配审计

营业收入包括主营业务收入和其他业务收入。审计的重点是营业收入的实现是否符合规定确认的原则,并计入当期损益。企业如发生销售退回是否冲减了当期的营业收入。企业本月实

现的营业收入是否全部记入本月帐内,并相应计算结转本月营业收入有关的营业成本、税金、费用。

股份制企业利润及利润分配涉及到正确处理国家、投资者之间的利益分配,必须加以足够重视。复核验证各项目数据是否真实正确,是审计方法之一。各项目计算公式如下:

企业利润 = 营业利润 + 投资收益 + 营业外收支净额

营业利润 = 营业收入 - 营业成本 - 营业费用 - 营业收入应负担的税金

投资收益 = 企业对外投资取得的利润 + 股利 + 利息 - 投资损失

营业外收支净额 = 固定资产盘盈 + 处理固定资产收益 + 罚款净收入 + 无法支付而经批准转作营业外收入的应付款 - 固定资产盘亏 - 处理固定资产损失 - 非常损失 - 职工劳动保险费支出

对企业利润的审计着重检查上述各项是否按规定分别设帐进行明细核算,各项目所反映的数据是否真实准确。其方法可采用重点复核与分项目验证相结合。

企业实现的利润,应在弥补以前年度亏损后按照国家税收规定计算缴纳所得税。审计的重点是应缴所得税额的计算是否正确,运用税率是否恰当,弥补以前年度亏损有无超过规定的弥补期限。

对企业所得税后利润的审计,着重检查分配顺序、比例、数额计算是否合规。按照规定应按下列顺序依次分配:第一,弥补以前年度亏损(既超过用所得税前的利润抵补亏损的期限后,仍未补足的亏损);第二,提取法定盈余公积金;第三,提取公益金;第四,上述分配后的余额,加上前年度未分配利润,再按照支付优先股股利、经股东会决议提取任意盈余公积金、支付普通股

股利。

对于已分配但尚未交付股东的股利，要检查是否转入应付股利帐户。

(十)会计报表审计

审计年度决算会计报表是一项十分重要的工作，其依据包括股份制企业有关的法规制度、会计核算原则、股份制的章程、协议、合同、董事会决议和其他有关文件。

审查年度决算会计报表前要充分做好各项准备工作，包括搜集和了解有关法规制度、组织机构、生产经营管理情况，查明会计核算制度和各类经济业务的核算方法，按照审计目的制订审计工作计划，归集所需的凭证、帐簿、报表和有关财务会计、统计、劳资等方面的资料，并与企业有关人员初步接触，沟通思想，取得被审计单位的支持配合。

审计工作在外国发展的最初阶段，侧重审查会计报表，被称作资产负债表审计。因此，审计工作开始就要着手检查企业内部会计控制，作出评价，据以确定审计的方法、程序、重点、范围和时间安排。股份制企业向外报送的会计报表包括资产负债表、利润表、财务状况变动表、有关附表。在审计时，重点查明：财务状况和经营成果是否得到正确、合理地反映。审计的方法是先进行综合审查，再进行分类审查。评价财务经营情况，分析经济指标，审查财务成本有无异常情况，分析影响企业经济效益的各项因素。有针对性地提出加强管理，堵塞漏洞，促进提高经济效益的建议。另一个重点就是审核企业应缴税金的情况，其方法是依据税法规定以及有关成本费用、收益、损失列支规定加以核实。

企业对其他企业的投资如占该企业资金总额半数以上的，应编制合并会计报表。对此表的审计，重点查明抵消项目是否

合规,数据是否衔接。

(十一)终止与清算审计

企业营业期限届满或按照公司章程规定的解散事由出现及其他原因宣布终止,应对其清算会计报表进行重点审计,其内容包括审查清算前资产负债表和财产目录及清算方案;审查清算财务收支和损益帐目,审查清算结束应缴所得税额。

四、开展股份制企业审计必须注意的问题

开展股份制企业审计应注意解决好以下两个问题:

(一)坚持审计原则:审计原则是审计工作的理论基础和指导思想。具体包括:

1. 政策性原则:股份制企业要求以公有制为主体,切实维护公有资产不受侵害;坚持“加强领导,大胆试验,稳步推进,严格规范”的精神,在审计时要注意切实维护公有资产不受侵害,积极促进股份制企业健康发展。

2. 独立性原则:要排除自社会、个人以及其他各方面的干扰,遵循股权平等,同股同利,利益共享,风险共担的原则,维护股东合法权益。

3. 客观性原则:从股份制企业实际情况出发,注意调查研究,防止主观片面。审计报告要客观公正,如实鉴证企业的资产、负债和权益。

4. 群众性原则:要依靠企业的广大干部和群众,尤其是财会人员,才能较快地了解情况,提高审计工作效率和质量。

(二)提高审计人员素质。股份制企业在我国尚处于试点阶段,许多法规制度正相继颁布,因此提高审计人员业务素质,就是当务之急。其办法是加强培训,培训的内容包括:西方财务与会计、股份制企业财务与会计、股份制企业的宏观管理、股票发