

商品流通企业审计

主编/刘家义

中国审计出版社

图书在版编目(CIP)数据

商品流通企业审计/刘家义主编. —北京:中国审计出版社, 1996. 7

ISBN 7-80064-502-9

I. 商… II. 刘… III. 商业-审计 IV. F239.64

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (96) 第 11353 号

商品流通企业审计

刘家义 主编

*

中国审计出版社出版

(北京市海淀区白石桥路甲 4 号)

金城印刷厂印刷

新华书店总店科技发行所发行 各地新华书店经销

*

850×1168 毫米 32 开 14.5 印张 364 千字

1996 年 7 月北京第 1 版 1996 年 7 月北京第 1 次印刷

印数:1—10000 册 定价:19.00 元

ISBN7-80064-502-9/F·340

序

当前,我国正在进行经济体制与经济增长方式这两个具有全局意义的根本性转变。商品流通是社会再生产的重要环节,在第三产业中居于十分重要的地位。商品流通秩序良好与否、渠道畅通与否、比例协调与否、结构合理与否,对社会再生产能否顺利进行、国民经济运行质量能否不断提高、“两个转变”能否顺利实现,有着较大的促进和制约作用。江泽民同志指出:“当前的主要问题是,农业基础薄弱,工业素质不高,第三产业发展滞后,一、二、三产业的关系还不协调”。要顺利实现“两个转变”和确保社会再生产的顺利进行,必须随着经济的发展,不断优化产业结构,逐步形成同社会生产力水平相适应的商品流通体系。而商品流通领域的健康发展和“两个转变”的顺利实现,都要求充分发挥市场机制的作用和加强宏观调控;要求国家为实现宏观调控任务,运用法律和行政手段,对商品流通企业进行独立、系统地审计监督。

建立社会主义市场经济体制,是一个伟大的创举。在建立社会主义市场经济体制中,商品流通领域已经和正在发生巨大变化,随着“两个转变”的进行必将发生更大更深刻的变化。这些深刻变化对商品流通企业审计提出了新的更高的要求。如何面对新的形势、新的任务,适应新的要求和不断变化的状况,强化商品流通企业审计,是摆在广大审计人员面前的一项现实任务和急待探讨的理论课题。

本书作者从宏观经济角度,采用实证分析与历史对比相结合、理论概括与案例分析相结合的方法,从微观解剖入手,理论联系实际地重点分析了商品流通领域的现实状况、运行机制、变化特点和

发展中出现的新情况、新问题。在综合分析现实经济运行中主要矛盾和热点问题的基础上,提出了在建立社会主义市场经济体制过程中和实现“两个转变”的现阶段,商品流通企业审计的基本含义、基本原则、基本特点、基本方法、主要内容、必须注意的重点与难点,以及需要进一步探讨的若干理论问题,初步展示了我国现阶段商品流通企业审计的基本框架。

当前商品流通企业审计尚有许多问题有待于在实践中继续探索。作者尽了很大努力,搜集了许多材料,对近年来商品流通企业审计实践进行了较为深入、系统的总结、分析和研究,从理论上进行了较为深刻的思考、探索和概括。并在此基础上总结了一些对现实工作具有指导意义的经验,提出了一些新的观点和思路,归纳了一些行之有效的做法,在分析方法与写作方式上也作了一些可喜的尝试。然而,社会主义市场经济体制下的商品流通体系尚在建立中,“两个转变”刚刚开始,许多重大理论与实践问题尚在探讨之中。因而书中不可避免地存在许多不足,例如内外贸企业审计如何才能有机统一、境内与境外企业审计如何才能协调一致、国有商品流通企业审计与拥有国有资产或承担经营主渠道等专门任务的非国有商品流通企业审计的特点与区别等,虽有涉及但不系统,更不深刻。因此,希望作者和广大审计工作人员在今后的实践中不断总结与探索。

金 基 鹏

1996 年 4 月

前 言

商品流通是市场经济的基础,是连结生产与消费的纽带,是优化资源配置、实现供需协调的链条,是经济体制和经济增长方式转变的重要环节,是国家财政收入的重要来源,是增大劳动就业的重要场所,是社会经济健康运行的重要保障。因此,当今世界,市场经济较为发达的国家,都极为重视商品流通企业审计。当然,不同国家和地区,商品流通企业审计的概念和内容并不完全一致。例如,有的认为是国家财政审计的一部分,有的认为是一个独立的审计范畴;有的专指国有商品流通企业审计,有的是对整个商品流通领域审计;有的侧重于商品流通企业财物税收审计,有的侧重于商品流通企业财务决算审计。从国际惯例和我国现实情况看,在经济体制与经济增长方式转变过程中和社会主义市场经济条件下,商品流通企业审计是一个内涵丰富、外延广泛的概念:从审计对象上看,既包括各级政府主管商品流通领域的机关,又包括从事商品流通活动的企业和与之相关的事业单位;从审计效能上看,既是国家财政审计的重要组成部分,又因其特殊性而不完全等同于国家财政审计;从审计内容上看,既包括对国家有关法律法规和宏观调控政策措施贯彻落实的审计,又包括对企业内部控制、资产负债与损益真实、合法与效益的审计;从审计任务上看,既包括国有商品流通企业审计,又包括虽非国有但承担国家政策性或专项任务的经营主渠道企业,以及其他拥有国有资产或国有权益的商品流通企业事业单位审计。我国商品流通企业审计虽有 10 多年的实践,但主要是与当时经济体制相适应的,以维护上级政府财政收入为主的财经法纪审计。与社会主义市场经济体制和“两个转变”要求相

适应的商品流通企业审计,尤如新生婴儿,在《审计法》颁布以后才呱呱坠地。因此,在社会主义市场经济条件下和“两个转变”过程中,如何进行商品流通企业审计,既是尚待探讨的理论问题,又是急需解决的实际问题。

严格执法是审计人员的天职。在社会主义市场经济条件下和实行“两个转变”中,商品流通企业审计虽然没有现成的模式、经验和理论,但《审计法》作出了明确规定,我们必须循此去探索、去实践、去总结、去履行职责。无论难度多大,都必须迈出艰难的“第一步”。然而“第一步”怎么迈,迈向何处,对我国商品流通企业审计的发展方向、理论框架和体制模式,都具有十分重要的影响。这就要求我们千方百计迈好“第一步”。正是为了迈好这个“第一步”,并沿着“第一步”坚实地走下去,我们在深入实践和总结分析的基础上,展开了这一课题的研究与探讨。

然而,我们无意于设计一套完整的商品流通企业审计理论框架,也无意于提出一套系统的商品流通企业审计操作模式。这是因为,现阶段尚不具备总结提炼商品流通企业审计理论框架和操作模式的前提与条件:第一,社会主义市场经济体制尚在建立过程之中;第二,商品流通市场体系尚未完全形成,商品流通企业管理体制和运行机制尚在改革、转换之中;第三,国家宏观调控体系与规范社会经济运行各环节、各方面的法律、法规尚不健全。在审计的基本前提与各项依据尚不完备、审计的客体尚在重大变革过程中,在前提与对象尚不完全“定位”和审计实践经验尚不丰富的情况下,侈谈审计的理论框架与操作模式,无疑是想建造空中楼阁。

但这并不是说在社会主义市场经济已经有了初步框架,国民经济运行正在实行“两个转变”的今天,商品流通企业审计神秘莫测、无规可依、无章可循。一方面,有社会主义市场经济理论的指导,有《审计法》等法律规范,有40多年商品流通企业监督与管理 and 10多年审计的实践;另一方面,有市场经济较为发达国家许多

可以借鉴的经验;况且任何事物都有其发生、发展的内在规律。正如古人所言,“物有本末,事有终始,知所先后,则近道矣”。只要我们坚定不移地走自己的路,广泛吸收消化古人和他人的经验,勇敢地去实践、去探索、去总结,就会从必然王国走向自由王国,逐渐发现其中之奥妙,掌握其中之规律。

正是在这种思想指导下,我们以解决实际问题、研究实际需要为出发点,从分析我国 40 多年商品流通企业管理与监督的经验和不足、总结 10 多年来尤其是近年来商品流通企业审计中揭示出的若干共性问题入手,广泛吸收和消化国外商品流通企业审计的精华,分三个部分较为系统地探讨了我国在社会主义市场经济条件下和实行“两个转变”中,商品流通企业审计的若干理论与实际问题;总结提出了在社会主义市场经济条件下商品流通企业审计的一些基本思路,尤其是处在“两个转变”的现阶段商品流通企业审计急需解决的一些现实问题。其中,第一部分为本书绪论,作者在分析商品流通企业审计面临的形势和任务、社会主义市场经济条件下商品流通企业审计的客观必然性和基本要求的基础上,总结了商品流通企业审计的内涵与外延;阐述了新形势下商品流通企业审计必须遵循的基本原则;指出了搞好商品流通企业审计必须处理好的几个关系和必须注意的几个环节;提出了对不同审计事项的处置办法,“两个转变”时期商品流通企业审计的内容、重点与方式。第二部分为本书上篇共 6 章,从内部控制、资产、负债、所有者权益、损益和财务报告等方面,对一般形式商品流通企业审计的方法、内容等作了较为系统的总结与概述。第三部分为本书下篇共 4 章,对经营主渠道企业、公司制企业、商品期货交易和境外企业等具有较大特殊性的商品流通部门和企业审计,针对其特点,结合实际,进行了深入分析与探讨。本书作者在总结实践、探寻规律、阐述理论的同时,根据近年来的亲身实践并集合全国若干典型实例,综合整理后编写了若干或长或短、或综合或单一的审计案例。因而

全书既注重对实践经验的理论概括又注重审计案例的具体分析,既注意总结过去更注重探索未来,既突出各部分各章节的特点又互相关联贯通一气。

广大审计人员和理论工作者,近年来对社会主义市场经济条件下和“两个转变”过程中的商品流通企业审计,从不同角度进行了深入实践、大胆探索和认真总结,取得了许多有益的经验 and 成果。在本书写作过程中,不仅得到了有关方面和许多领导同志、专家、同仁的大力支持,而且参考了大量的研究资料和工作报告,广泛吸收了各方面的实践经验和研究成果。所以,本书不仅仅是我们几位作者的劳作结果,而是集体智慧的结晶,我们只不过是具体的加工改制和执笔阐述者而已。中国审计出版社、审计署商贸司的全体同志为本书的出版作出了很大努力,喻政祥、郑凯旋、鲍朔望、黄泽清、安红烨、王慧峰等同志做了大量工作。在此,表示衷心感谢。

本书提纲由刘家义、周树大、吕劲松等同志策划,刘家义同志主编并对全书总纂、修改和定稿。初稿撰写人员是:绪论,刘家义;第一章,周树大;第二章,吕劲松;第三章,李珊珊、弭洪军;第四章,凌力;第五章,张彦珍、茅东萍、罗益如、吕劲松、刘爱民、张威威、李宁、弭洪军;第六章,凌力;第七章,李捷、王志斌;第八章,吕劲松、李方;第九章,方怀瑾;第十章,罗益如。

理论是行动的先导但又来源于实践。我们在研究、探讨和写作过程中,力图以社会主义市场经济理论为基础,以寻求到达社会主义市场经济条件下商品流通企业审计彼岸的“过河之船、跨海之桥”为目的,按照“实(以现实状况为全部分析的基点,以解决现阶段审计之难点、注重实例分析和讲究实用性为重心)、新(从分析新形势入手,研究新情况、探讨新办法、提出新思路、力求说新话)、精(开门见山)”的原则,对10多年来特别是近几年商品流通企业审计的实践,尽可能深入分析研究、全面总结探讨、系统概括提炼。初稿提交后,反复推敲,几经修改,方定稿付梓。然因实践尚短、经验

不丰、水平有限,无论是实践总结、案例分析,还是理论概括、设想探索,定存诸多谬误。这就只有:第一,恳请各位专家、广大读者批评指正;第二,在今后的实践中不断修正。

作 者

1996年1月18日于北京

目 录

绪 论 社会主义市场经济条件下的商品流通企业审计	(1)
第一节 建立社会主义市场经济体制必须强化商品流通 企业审计.....	(1)
第二节 商品流通企业审计面临的形势和任务.....	(5)
第三节 新形势下商品流通企业审计的原则和要求	(11)
第四节 商品流通企业审计必须处理好的几个关系	(16)
第五节 商品流通企业审计必须注意的几个环节	(21)
第六节 对不同审计事项的处置办法	(28)
第七节 新时期商品流通企业审计的内容和重点	(37)
第八节 新形势下商品流通企业审计的方式	(44)

上篇 一般形式的商品流通企业审计

第一章 内部控制审计	(53)
第一节 内部控制审计概述	(53)
第二节 内部控制健全性审计	(58)
第三节 内部控制有效性审计	(67)
第四节 内部控制的综合评价及建议	(71)
第五节 内部控制审计实例	(73)
第二章 资产审计	(82)
第一节 资产审计概述	(82)
第二节 资产管理审计	(87)

第三节	流动资产审计	(95)
第四节	对外投资审计	(112)
第五节	固定资产审计	(119)
第六节	无形资产及递延资产审计	(125)
第三章	负债审计	(132)
第一节	负债审计概述	(132)
第二节	负债管理审计	(139)
第三节	流动负债审计	(145)
第四节	长期负债审计	(163)
第四章	所有者权益审计	(172)
第一节	所有者权益审计概述	(172)
第二节	投入资本审计	(179)
第三节	资本公积审计	(184)
第四节	留存收益审计	(187)
第五节	实收资本增减变动审计	(190)
第五章	损益审计	(194)
第一节	营业收入审计	(194)
第二节	出口退税审计	(202)
第三节	成本费用审计	(221)
第四节	外币核算与汇兑损益审计	(235)
第五节	利润审计	(243)
第六章	财务报告审计	(253)
第一节	财务报告审计的方法和特点	(253)
第二节	资产负债表审计	(261)

第三节	损益表审计·····	(267)
第四节	财务状况变动表审计·····	(273)
第五节	合并财务报表审计·····	(275)

下篇 特殊形式的商品流通企业审计

第七章	经营主渠道企业审计·····	(283)
第一节	经营主渠道企业审计概述·····	(283)
第二节	有关法规政策及宏观调控措施执行情况审计 ·····	(301)
第三节	财政补贴及专项基金审计·····	(334)
第四节	财务挂帐审计·····	(346)
第八章	公司制企业审计·····	(356)
第一节	公司制企业审计概述·····	(356)
第二节	资产评估及产权界定审计·····	(377)
第三节	资金筹集审计·····	(386)
第四节	股本变动审计·····	(392)
第五节	股东权益审计·····	(396)
第九章	商品期货交易审计·····	(402)
第一节	商品期货交易审计概述·····	(402)
第二节	期货经纪公司审计·····	(413)
第三节	委托客户审计·····	(423)
第十章	境外企业审计·····	(429)
第一节	境外企业审计概述·····	(429)
第二节	境外企业管理审计·····	(436)
第三节	境外投资审计·····	(442)
第四节	境外企业财务管理和核算审计·····	(446)

绪 论 社会主义市场经济条件下的商品流通企业审计

商品流通是社会主义市场经济的重要环节，是连结生产与消费的纽带，是优化资源配置、实现供需协调的链条，是确保社会主义市场经济建设健康有序运行的关键。商品流通企业是指在我国境内，从事商品流通活动的独立核算的所有企业，包括各种经济性质和组织形式的商业、粮食、外贸、供销合作社、图书发行、物资供销企业和以从事商品流通活动为主营业务的其他企业，以及这些企业在境外设立的机构和企业。在社会主义市场经济条件下，这些企业特别是国有大中型企业和经营主渠道企业，不仅管理、使用着大量的国有资产和巨额财政补贴，承担着组织商品流通和提供财政收入的任务，而且在一定范围内起着调控或导向市场的作用。其经营行为和经济活动是否符合国家法律规定和市场法则，直接关系到商品流通市场体系能否健康有序地运行。因此，要建立完善的、符合中国国情、遵守国际经济交往中通行规则与惯例的市场经济体制，确保商品流通市场体系健康有序地运行，必须强化商品流通企业审计。

第一节 建立社会主义市场经济体制 必须强化商品流通企业审计

商品流通企业审计，是国家审计机关依法对商品流通领域的企业事业单位财政经济活动、资产负债与损益状况和有关经济活

动、经营行为等独立进行的一种监督保障行为。其目的是维护国家财政经济秩序和商品流通秩序，促进廉政建设，保障国民经济健康发展。因此，《宪法》和《审计法》规定，国家实行审计监督制度，国家审计机关对各级政府主管商品流通的部门和商品流通企业事业组织财政、财务收支的真实、合法和效益，进行审计监督。

一、强化商品流通企业审计，是进行社会主义市场经济建设的客观要求

市场经济发展规律表明，在市场经济条件下，国家不必也不能干预、控制企业的具体经营活动和经济行为，企业按市场法则从事其生产经营活动。但这并不意味着国家对企业经营活动和经济行为的合法性一概不管，对社会商品流通秩序放任自流；并不意味着企业只要照章纳税，国家作为所有者对其拥有的权益放弃监督与管理。这是因为，在市场“鞭策”下，企业必须不断提高经济效益，否则将被市场淘汰。然而，市场并非万能，市场经济有其不可避免的弱点和缺陷。市场经济是竞争经济。竞争，就存在着利益上的得失；存在着市场失效，资源浪费的客观条件；存在着在竞争中失败，给资产所有者带来巨大损失的现实基础。在自由或垄断市场经济条件下，国家对企业的经济行为很少或基本不“干预”，充分发挥“看不见的手”的作用，然而竞争失效的现象极为普遍。在现代市场经济条件下，为了达到资源优化配置和有效利用的目的，国家必需通过健全的宏观调控体系，对社会经济运行、对国有商品流通企业和承担经营主渠道的其他商品流通企业进行适度的“干预”、“调控”与“监督”。同时，现代市场经济也是法制经济。作为法制经济，没有监督制约机制手段，是不能保证其在法制轨道上健康有序运行的。市场经济发达国家的经验已经证明了这一点。例如德国、法国法律规定，国有企业和某些重大私营企业的经营活动，必须接受国家的严格管理、“干预”

与“控制”，必须接受国家的审计监督。

二、强化商品流通企业审计，是转变政府职能的客观要求

在计划经济体制下，企业作为政府附属物，经营什么、如何经营，完全听命于政府。政府具有社会经营管理和资产所有者“双重经济职能，不仅要管理国家政务，而且要管理企业，直接进行商品流通活动。政府对一切经济活动都以行政命令的方式“安排”好了，人们对社会经济运行正常与否，既不能有效地行使应有的权力，也不承担任何责任；既不需要进行有效的监督，也不能从经济的健康发展中获得更多的利益。在这种政府和企业社会经济管理与资产所有者“双重经济职能”高度统一下，用不着对企业的经济行为再行审核检查。

随着社会主义市场经济体制的建立，企业面向市场，按照市场法则运行，成为自主经营、自负盈亏的市场主体和经营实体。政府不再直接管理企业，也不再直接对企业发布经营什么、如何经营、经营多少的指令，更不直接替代企业直接从事商品流通活动，只通过市场对企业协调和管理，只依法对企业监督和“干预”，真正履行起“统筹规划、掌握政策、信息引导、组织协调、提供服务、检查监督”的职能。当然，这并不是说政府对企业“任其自然”。有人认为，在社会主义市场经济条件下，各项经济活动都按市场法则运行，企业只要照章纳税，政府对商品流通活动和商品流通企业不必也不能“干预”、“控制”与“监督”。因而作为国家对社会经济、对企业宏观管理和监督手段之一的企业审计也就没有必要了。这实际上是对现代市场经济的片面理解。在市场经济条件下，防止市场失效、资源不能优化配置和有效利用的有效办法，是政府适度的宏观调控。

审计虽然不直接从事宏观调控，也不具有直接的宏观调控职能，但作为上层建筑领域范畴，作为国家政权的重要组成部分，不仅具有对社会资源配置、对各级各部门积累和分配资金进行监督

检查，促进市场体系有效、有序运作的职责，而且具有保障社会资源和国家财政资金合理、高效使用，促进财政财务收支平衡的职责；不仅具有监督国有资产保值增值、维护国家权益的职责，而且具有监督国家有关法规政策和宏观调控措施贯彻落实、促进廉政建设的职责；不仅具有防患揭露、查处纠正的职责，而且具有客观公允、促进提高的职责。因此，国家通过审计职能的发挥，运用审计监督手段，能够从直接管理企业、直接从事经营活动中解脱出来，随时掌握流通领域资金运用的数量比例关系及其真实、合法、有效性，针对流通领域中违反经济规律、经济法规和不经济行为，采取有效措施予以矫正，实现对流通领域间接有效地宏观调控、确保商品流通秩序健康运行。

三、强化商品流通企业审计，是促进廉政建设的客观要求

清正廉洁，是建立社会主义市场经济体制的基本前提和根本保证。在一个贪污、腐败的社会环境里，不可能保持正常的商品流通秩序，实现资源优化置配和有效使用，企业也不可能按照市场法则在法制轨道上健康有序地从事各项经营活动。在社会主义现阶段，一些意志薄弱者钱权交易、腐败堕落，不仅败坏了社会风气，而且吞食着人民的血汗，给社会经济造成了巨大损害，破坏了正常的商品流通秩序和社会主义市场经济建设秩序，阻碍了社会主义市场经济体制建设。审计作为一种监督制度，通过对商品流通各方面、企业经营各环节、经济核算各层次的监督检查，能够及时揭示经济运行、资源配置、资金使用中的薄弱环节、确定其是否真实、合法、有效，能够发现贪污、行贿受贿、侵吞国有资产，造成巨大损失浪费的行为和线索，为纪检、监察、司法机关提供强有力的依据。例如，1994年全国审计机关在审计中发现并移送有关机关处理的不法人员达300余人；1993—1994年间，检察机关根据审计机关移送材料和意见，侦破了建国以来3200万元的第一特大贪污受贿案件。同时，通过威慑作用的发挥和对管

理薄弱环节的及时发现,促进有关部门和企业及时采取有效措施,可以在一定程度上防止和抑制不法行为的产生。

第二节 商品流通企业审计 面临的形势和任务

不同时期,由于国家的政治形势和经济工作重点不同,因而对商品流通企业审计的要求和赋予的职责、任务也不相同。因此,正确认识、分析和把握不同时期审计面临的形势,对于更好地完成法律赋予商品流通企业审计的任务,具有十分重要的意义。

一、商品流通企业审计面临的新形势

随着改革的逐步推进,商品流通企业审计对象即商品流通企业发生了巨大变化:在经济性质方面,已由单一的全民所有制转向多种经济成份并存进而向公司制、股份制方向发展;在经营地位方面,已由政府的附属物并按指令生产经营转为独立法人实体进而向自主经营、自负盈亏、自我发展、自我约束的市场主体和经济实体方向发展;在经营规模方面,已由按行政级次、条块分割转向联合联营进而向社会化大生产、大市场、大流通方向发展;在经营范围方面,已由按行业、分品种向多种经营进而转向打破垄断、纵横联合、互相竞争方向发展;在经营方式上,已由产供销脱节、工商贸划界转向产供销见面进而向以市场为中心、工贸一体、内外贸融合方向发展。因而国有商品流通企业尤其是大中型企业,将不再是产品单一、范围狭小、不管市场只管生产、不管规模只知分散经营,在社会化大生产过程中处于被动状况,而是初步形成了联合经营、规模巨大、创造税利多、适应市场需要的主导局面。特别是《企业法》、《公司法》、《转机条例》和《企业财务通则》、《企业会计准则》实施以来,企业新的财务制度已基本建立,结构调整和产权制度改革的探索取得了较大进展,一