

# 商品流通企业审计

高军 张千华  
刘国芹 赵国强  
著

中国国际广播出版社

(京)新登字096号

商品流通企业审计

高 军 张千华 著  
刘国芹 赵国强

\*

中国 国际 广播 出版 社

中国国际广播出版社出版发行

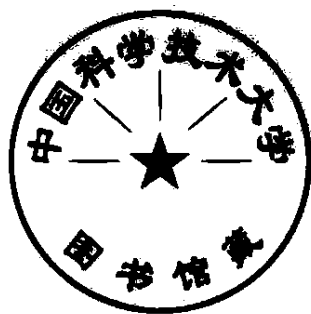
(北京复兴门外广播大厦 邮编: 100866)

山东省平原县印刷厂印刷

850×1168毫米 大32开本 10印张 251千字

1993年6月第1版 1993年6月第1次印刷

印数: 1-10000



---

ISBN7—5078—0912—9/F·86

定价: 8.00元

---

# 序 言

中国共产党第十四次全国代表大会犹如骀荡的东风，催动市场经济的大潮，以迅雷不及掩耳之势席卷神州大地。如何适应市场经济发展的迫切需强化审计监督？这是我们广大审计工作者面临的一个新问题。应当强调指出的是，这个问题已不是初露端倪，而是实实在在地摆在了我们面前。对此，回避不行，熟视无睹也不行，必须以临战的姿态，做出认真负责的回答。

党的十四大确定，建立社会主义市场经济体制，要强化审计和经济监督，健全科学的宏观管理体制与方法。李鹏总理在八届人大一次会议所作的《政府工作报告》中也指出，要发挥审计、监察、统计和工商行政管理部门的作用，逐步形成比较完善的宏观调控体系。从国家已确定的大政方针来看，搞市场经济审计监督不仅不能削弱，而且还要强化。这是因为，强化审计监督是建立社会主义市场经济体制的需要，是经济体制改革、加强宏观管理的一项重要内容。现在，要不要强化审计监督的问题已经解决，问题是如何强化审计监督。小平同志南巡讲话以后，我国财务会计改革迈出了可喜的一步，财政部颁布了《企业财务通则》和《企业会计准则》，在使我国财务会计制度与国际惯例接轨方面做了大量卓有成效的工作。我认为，强化审计监督的一个重要方面，就是要顺应我国财务会计制度的新变化，使审计向国际惯例靠拢。高军同志和他的同事们，以敢为人先的胆识和气魄，捕捉住这个新鲜而带有方向性的选题，将自己的思考和探索点缀成书，编著了《商品流通企业审

计》。这对于强化审计监督，改革和完善审计制度，无疑是颇具探索意义的。

高军同志和他的同事们，长期在地方审计机关工作，富于审计工作实践经验，而且在审计研究方面也颇有成果。因此，他们编著的《商品流通企业审计》一书，既有自己的理性思辨，又浓缩了长期积累的实践经验，从理论和实践的结合上，对实行市场经济、财务会计制度改革以后的商品流通企业审计如何向国际惯例靠拢问题做了有益的探索。其指导意义和实用价值，是显而易见的。除了内容丰富、充实而外，这本书框架结构合理，议论得当，叙述简明，语言也较洗练畅达，很值得一读。总之，选题新颖、内容丰富、框架合理、语言流畅、指导性和实用性强，是这本书的几个主要特点。

当然，金无足赤，这本书也有一些不足之处，如有些理论阐述不够深刻，有些审计环节和方法还有待于进一步探讨等。但是，瑕不掩瑜，这并不影响这本书的阅读、使用和参考价值。因此，我很高兴向各级审计人员以及会计等其他战线的广大读者推荐此书。

寥寥数语，聊以为序。

张 琦

1993年6月于济南

# 前 言

《商品流通企业审计》一书,就要和读者见面了。它是在我们深入学习党的十四大和八届人大一次会议文件的基础上,以建设有中国特色的社会主义理论为指导,以《企业财务通则》、《企业会计准则》、《商品流通企业财务制度》和《中华人民共和国审计条例》、《审计署关于强化审计监督的意见》为依据,适应市场经济发展的迫切需要,配合新会计制度的即将运行而撰写的。

党的十四大确定,我国经济体制改革的目标,是建立社会主义市场经济体制。以小平同志南巡讲话和党的十四大为重要标志,我国的改革开放和现代化建设,已经进入了一个蓬勃发展、空前繁荣的崭新阶段。瞻望神州,举国上下正在奋力走出计划经济的困扰,昂首阔步向市场经济体制进军。市场经济犹如奔涌的春潮,使中华大地充满无限生机!

在市场经济的大潮催动下,我国的财务会计改革,毅然冲破了计划经济体制下传统会计模式的羁绊,在与国际惯例和通行规则接轨方面,迈出了带有根本性的一步。《企业财务通则》、《企业会计准则》以及几个行业财务会计制度的颁布和即将实施,无疑是对计划经济体制下的传统会计工作的一次深刻革命。完全可以说,这是在冲出传统模式的怪圈、建立新型会计制度管理体制方面的一个重要突破。

市场经济体制的确立和我国会计制度的重大改革,为我国审计事业的发展提供了一个良好契机。《企业会计准则》的颁布和即将实施,为审计工作提供了一个权威性和统一性的依据。这对于推动审计工作上新台阶,无疑是极为有利的。然

而，我们也必须看到，它对于审计部门和我们审计工作者来说，是机遇，但更是挑战。市场经济乘党的十四大和八届人大一次会议的东风日益发展，会计工作在适应市场经济发展需要、为市场经济服务方面已经走在了前面。作为以经济活动为监督对象，与会计工作有着不解之缘的审计该怎么办？这是摆在广大审计工作者面前的一个新的课题，需要我们冷峻思考、深入探讨并认真作出回答。奉献给广大读者的《商品流通企业审计》一书，就是我们4位同志向党和人民交的一份答卷。

当前，在这个新旧体制交替、机遇和挑战并存的新的历史时期，面对市场经济深入发展和会计制度实行重大改革的双重挑战，我们必须抓住机遇，更新观念，摒弃头脑中计划经济体制和旧的审计模式的历史沉淀，顺应市场经济潮流和会计制度改革的要求，围绕市场经济体制和新的会计制度的建立，改革审计制度，强化审计监督，加强和改善对经济的宏观调控，维护国家财经法纪和经济秩序，促进改革开放和现代化建设的健康发展，以全新的姿态迎接市场经济和会计制度改革的严峻挑战。除此而外别无其他选择。有鉴于此，我们根据市场经济发展和会计制度改革的迫切需要，捕捉住目前审计和会计领域普遍关注的热点作为研究项目，联袂写作了此书。旨在从理论和实践的结合上，系统而全面地回答建立社会主义市场经济体制、会计制度实行重大改革以后，如何对商品流通企业进行审计，审计怎样走出旧的模式向国际惯例靠拢等一系列问题，向审计工作者、会计工作者及其他广大读者，提供一本选题新颖、内容丰富、文笔流畅、简明实用、可读性强的专业读物，并以此向共和国创建审计制度10周年献礼。这便是我们写作此书的初衷所在。

必须指出，尽管我们有第一个吃螃蟹的勇气，但由于选取的是一个新题目，没有资料可资借鉴，加之学植浅陋，水平所

限，因此，此书不妥之处在所难免，祈盼专家、学者和广大读者斧正。

令我们欣慰的是，著名学者、天津财经学院审计学教授张翥先生欣然担任顾问并题写书名；山东省审计学会副会长、会计学会副会长任辉教授慨然作序，在此表示深深的谢忱。

作 者

1993年6月

# 目 录

## 前言

|                                 |         |
|---------------------------------|---------|
| <b>第一章 概论</b> .....             | ( 1 )   |
| 第一节 市场经济体制下的商品流通企业.....         | ( 2 )   |
| 第二节 审计工作面临的形势.....              | ( 7 )   |
| 第三节 商品流通企业审计的指导思想和审<br>计目标..... | ( 11 )  |
| 第四节 商品流通企业审计的范围.....            | ( 14 )  |
| 第五节 商品流通企业审计的依据.....            | ( 17 )  |
| <b>第二章 资产审计</b> .....           | ( 23 )  |
| 第一节 流动资产审计.....                 | ( 24 )  |
| 第二节 固定资产审计.....                 | ( 47 )  |
| 第三节 对外投资审计.....                 | ( 59 )  |
| 第四节 无形资产、递延资产和其他资产审<br>计.....   | ( 70 )  |
| <b>第三章 负债审计</b> .....           | ( 80 )  |
| 第一节 流动负债审计.....                 | ( 80 )  |
| 第二节 长期负债审计.....                 | ( 97 )  |
| <b>第四章 所有者权益审计</b> .....        | ( 113 ) |
| 第一节 投入资本审计.....                 | ( 114 ) |
| 第二节 股本审计.....                   | ( 120 ) |
| 第三节 资本公积和盈余公积审计.....            | ( 136 ) |
| <b>第五章 成本费用审计</b> .....         | ( 139 ) |

|             |                              |                |
|-------------|------------------------------|----------------|
| 第一节         | 商品销售成本审计.....                | ( 139 )        |
| 第二节         | 商品流通费审计.....                 | ( 143 )        |
| <b>第六章</b>  | <b>收入、利润和利润分配审计.....</b>     | <b>( 158 )</b> |
| 第一节         | 商品销售收入审计.....                | ( 158 )        |
| 第二节         | 利润审计.....                    | ( 173 )        |
| 第三节         | 利润分配审计.....                  | ( 177 )        |
| <b>第七章</b>  | <b>外币业务审计.....</b>           | <b>( 183 )</b> |
| 第一节         | 外币业务内容及审计意义.....             | ( 183 )        |
| 第二节         | 外汇额度、外汇收支业务审计.....           | ( 186 )        |
| 第三节         | 外汇调剂、买卖业务审计.....             | ( 191 )        |
| 第四节         | 外币存贷业务和汇兑损益审计.....           | ( 196 )        |
| <b>第八章</b>  | <b>财务报告审计.....</b>           | <b>( 203 )</b> |
| 第一节         | 财务报告审计的意义.....               | ( 203 )        |
| 第二节         | 财务报告的总体审计.....               | ( 206 )        |
| 第三节         | 资产负债表、损益表和财务状况变<br>动表审计..... | ( 212 )        |
| <b>第九章</b>  | <b>向检查管理制度和经济活动延伸.....</b>   | <b>( 225 )</b> |
| 第一节         | “两个延伸”的意义.....               | ( 226 )        |
| 第二节         | “两个延伸”的对象、范围和内容.....         | ( 232 )        |
| 第三节         | “两个延伸”的程序和方法.....            | ( 239 )        |
| <b>第十章</b>  | <b>破产责任审计.....</b>           | <b>( 245 )</b> |
| 第一节         | 破产责任审计的意义和特点.....            | ( 245 )        |
| 第二节         | 破产责任审计的步骤、内容和方法.....         | ( 249 )        |
| <b>第十一章</b> | <b>商品流通企业集团审计.....</b>       | <b>( 255 )</b> |
| 第一节         | 商品流通企业集团概述.....              | ( 255 )        |
| 第二节         | 商品流通企业集团审计的意义和特<br>点.....    | ( 262 )        |
| 第三节         | 商品流通企业集团审计的内容.....           | ( 265 )        |

|             |                                          |         |
|-------------|------------------------------------------|---------|
| <b>第十二章</b> | <b>审计调查</b> .....                        | ( 277 ) |
| 第一节         | 审计调查的意义和特点.....                          | ( 277 ) |
| 第二节         | 审计调查的方法.....                             | ( 281 ) |
| 第三节         | 审计调查报告的撰写.....                           | ( 289 ) |
| <b>附：</b>   |                                          |         |
|             | 关于××地区商业、供销企业经济效益下降及潜<br>亏情况的审计调查报告..... | ( 299 ) |

# 第一章 概 论

中国共产党第十四次全国代表大会确定我国经济体制改革的目标，是建立社会主义市场经济体制。所谓市场经济，就是由市场供求关系和价格变动进行调节的商品经济，亦即由价值规律自发调节的商品经济。既然要建立社会主义市场经济体制，就必须着力于革除僵化的计划经济体制的弊端，严格遵循价值规律、市场供求规律和市场竞争规律，和国际通则相衔接，就必须坚持以公有制为主体，以按劳分配为原则，就必须坚持在国家有效宏观调控下的市场经济，发挥社会主义国家能够集中必要力量办大事的优越性；就必须坚持法制经济，建立起有序运行的规范化、制度化、法制化的市场经济新秩序。要达到上述要求，很重要的一点就是必须加强经济监督工作，保障经济体制改革的顺利进行。审计作为高层次的经济监督，在国家经济监督体系中占有重要地位。当前，研究如何适应新的经济形势的要求，加强和改进审计工作，充分发挥审计监督的职能作用，更好地促进社会主义市场经济的健康发展，是广大审计工作者亟需解决的重大课题。企业审计是今后审计工作的重点之一，而商品流通企业审计又是企业审计极其重要的一个组成部分，作为商贸审计人员，必须更新知识，根据市场经济体制下商品流通企业的特点和对审计监督工作的要求，深化审计内容，改进审计方法，努力做好商品流通企业审计工作。

## 第一节 市场经济体制下的 商品流通企业

商品流通企业作为联结商品供需双方的桥梁和纽带，在社会主义经济建设中发挥了巨大作用。经过14年的改革开放，商品流通企业逐步实现了由计划供应型向市场经营型的转变，各类专业以及综合商品交易市场相继涌现，经营范围日益扩大，经营方式也日益灵活。这些都极大地促进了商品物资的流通，保障了人民日益增长的物质文化生活的需要，活跃了城乡经济，带动了工业和农业的发展，商品流通企业本身也在改革中得到了长足发展。但是，随着市场经济的不断发育，国有商品流通企业越来越暴露出其经营机制不适应市场经济要求的弊端。我国现阶段的各种经济成分从经济运行的实际情况看，私营经济、个体经济和外资经济的商品经营，都是由市场来调节。集体经济基本上也是由市场进行调节的。现在的主要问题，就是国有商品流通企业经营机制的转变迟迟不能得到彻底解决，造成了经营上的被动，经济效益的降低，国有资产和财政收入的严重流失。这一现象在其他经济领域也相当普遍。实践证明，改革是我国社会经济发展的推动力，建立社会主义市场经济体制这一根本性、方向性改革目标的确立，必将促进我国社会主义经济建设的发展。国有商品流通企业当前的工作重点，是尽快转变经营机制，按照市场经济的要求，建立新的国有经济实现形式。通过多年的探索和实践，这方面已经取得了很大进展，尤其是近两年企业改革的步伐明显加快，股份制这一适应市场经济发展的企业组织形式，得到了较快发展并呈现出方兴未艾的

势头，一系列加速企业向市场经营机制转变的法律、法规、制度相继出台，商品流通企业呈现出了新的特点：

### **1、市场机制作用不断增强**

仅就价格形成而言，目前由市场决定价格的，在工业消费品零售总额中占了90%以上，在农副产品收购总额中占85%，粮食实现了购销同价，全国已有400多个县放开了粮食经营，完全由市场来调节。商品物资的市场销售比重日益加大，形成了一大批商品集散地和专业性大型商品批发市场，期货市场也逐步建立并有了较快的发展。在对外贸易中，我国对世界经济的依存度已达30%。所有这些都是在市场机制作用的结果，尤其是将来我国恢复关贸总协定缔约国地位以后，企业将面临更大的市场挑战。因此，企业必须抓住机遇，提高企业管理水平和整体素质，扩大商品流通，以加速企业的发展。

### **2、逐渐确立了企业的法人实体和市场竞争主体地位**

建立市场经济体制，关键是使企业成为自主经营，自负盈亏的法人实体和市场竞争主体，实行政企分开。国家将减少对某些具体项目的审批和对企业的直接管理，进一步落实企业的经营自主权，加强宏观调控和经济监督工作，做到宏观搞好，微观放开。党的十四大和全国八届人大一次会议的胜利召开，揭开了我国党政机关机构改革的序幕，各级党政机关，尤其是政府机关进行机构改革，目的就是要改变那种政企不分、关系不顺的局面，转变政府的职能，确立企业的法人实体和市场竞争主体地位，这对于促进经济体制改革和经济的发展一定会起到积极作用。这样一来企业也就失去了对政府的依赖性，成为独立的商品经营者，享有国家赋予的各项经营自主权。从某种意义上来说，今后企业能否在市场竞争中得以生存和发展，完全取决于其经营和管理的好坏。因此，企业必须通过自身的努力，实现自我完善和自我发展。

### **3、产权关系得到明确**

企业的产权关系是否明确，是能否真正实现自主经营、自负盈亏的前提条件。在计划经济体制下，企业经营资金完全由国家投入，产权关系不言自明。但随着经济的发展，多种所有制之间互相投资已十分普遍，而相应的产权关系却未能明确，加之国有资产管理体制上的漏洞，造成国有资产的严重亏蚀和流失，使得一些企业积累降低，潜亏严重，经济效益下降，不仅威胁到了企业的长远利益，还使少数人钻了制度的空子，靠瓜分国有资产而暴富。因此，国家相继制定了一系列严格国有资产管理、明确产权关系的法规和制度。特别是新会计制度，明确了企业的资本金制度，规定实行资本保全原则，将企业的资金来源划分为负债和所有者权益，这就决定了企业的资产要么是属于企业债权人所有，要么是企业所有者所有。这样，产权关系一目了然，有利于保护国有资产的安全与完整，实现国有资产的保值和增殖。明确产权关系的意义，是十分重大的。对于国有商品流通企业来说，国家就是企业的所有者，是“老板”，企业作为法人实体，只依法享有经营权，这就明确了国家和企业的关系，不但不会影响企业自主权的落实，相反，企业自主权只有在这一前提下才能实现。股份制是适应市场经济要求的一种处理产权关系的科学方法，因此，大力推行以公有制为主体的股份制，对国有商品流通企业进行股份制改造是必然趋势。1992年6月，我国经营规模最大的商品零售企业上海市第一百货商店改为股份有限公司，就是一个成功的范例。改造以后，该店已成为以产权关系为纽带的大型现代化商品流通集团，经营实力有了显著增强。

### **4、经营范围进一步扩大**

我国商品流通企业长期以来经营渠道和经营范围单一，各个行业自成体系，自我服务，搞零售的不能搞批发，搞五金的

不能搞百货，搞内贸的不能搞外贸，商品流通的社会化程度低。这是与计划经济相适应的，便于国家对企业进行直接管理。而现在我们搞市场经济，原有的行业封锁已经被打破。以前流通企业是一业为主，单纯经营，现在经营品种已不再局限于主营产品上，一些经济效益好、资金雄厚的企业还采取投资参股等形式，将业务扩展到房地产、旅游、运输服务以及生产加工等领域，向着综合经营的产业型企业发展；以前流通企业是单体经营，而现在正朝着联合经营和企业集团化方向发展，减少了流通环节，发挥了规模效益；以前内贸和外贸互不相融，而当前对外贸易权力下放，不但经贸部所属公司可以搞外贸，商业、供销、物资、煤炭等部门都有外贸业务，现在是外贸里有内贸，内贸里有外贸，外贸业务已渗透到各行各业之中；以前商品经营的地区封锁比较严重，就目前而言，地方保护主义也还普遍存在，但从发展的角度看，建立国内统一的市场已是大势所趋。

### **5、投资主体呈多元化趋势**

建立社会主义市场经济，就是要将企业完全推向市场，实行优胜劣汰。一个地区，一个企业要想得到迅速发展，就必须想方设法吸引资金和技术，以增强竞争实力。同时，国家在企业的资金来源方面也扩大了企业自主权，允许企业自主决定筹资渠道和筹资方式，制定筹资策略。这就改变了过去那种企业投资由国家包揽的做法，不同地区、不同行业、不同所有制之间都可以相互投资，并鼓励企业更多地吸引外商投资。投资主体的多元化，有利于企业筹集到更多的经营资金，加速企业的发展。而亟需与之相适应的，就是要保障投资者的权益，建立健全资本金制度。我国正在进行的会计制度改革，第一次从企业财务会计制度上明确了资本金制度，这有利于保障投资者的权益，具有十分重要的意义。但仍需从法律上进一步加以明确和

完善，因而迫切需要制定公司法。只有使所有者权益从法律上得到保护，才能吸引更多的民间投资和外商投资，以用于社会主义经济建设，保障企业的生存和发展。

## **6、财务会计制度得到规范和统一**

我国原有的财务会计制度是按企业所有制性质和企业经营方式制定的，国有企业、集体企业、乡镇企业、外商投资企业、股份制企业等均实行不同的制度。同样是商品流通企业，就有商业、供销、粮食、外贸、物资、医药、石油、新华书店等八、九种财务会计制度，实行不同的会计核算方法和财务管理方法，部门封闭相当强。这种人为制造的差别，造成了利益分配上的不均衡，明显违背了市场经济平等竞争的法则。另外，过去我国会计制度规定的一些方法、原则，特别是财务报告体系，与国际惯例很不一致，国外投资者看不懂我们的会计报表；国内投资者和利益相关各方由于行业会计制度不同，所需的会计信息不能很好地得到满足，这很不适应对外开放和对内搞活的需要。为了顺应市场经济发展的要求，我国毅然对会计制度进行重大改革，这次改革范围之大、力度之深是前所未有的。它不是修修补补，而是模式性的转换。从1993年7月1日起，企业开始实行新的财务会计制度，所有从事商品流通的独立核算企业，届时都要按照统一的《商品流通企业会计制度》和《商品流通企业财务制度》的规定，进行会计核算和财务管理，原来的部门会计制度即行作废。这次财会制度改革，革除了一个部门一个制度的弊端，统一了不同所有制、不同组织形式以及不同经营方式的企业的财务会计制度，实现了同国际惯例的接轨，可以说是我国财务会计史上的一次革命。新的会计制度不是统管，而是具有规范性，各企业可以根据自己的业务特点来选择核算模式，会计上有特殊业务的部门如粮食企业，允许搞补充规定。这对于促进企业公平竞争，实现财务会计管理

的科学化和规范化，促进市场经济的发展，必将起到十分积极的作用。

另外，商品流通企业作为第三产业，已列入了国家重点发展项目规划。由此可见，社会主义市场经济的建立，为商品流通企业提供了良好的发展机遇，商品流通企业的前景是十分广阔的。

## 第二节 审计工作面临的形势

目前，经济体制改革正处在转轨时期，旧的破了，新的还没有完全建立起来，不规范甚至混乱的现象在所难免。因此需要加大改革力度，加强宏观调控和法制建设，在理论上和实践上进行大胆探索，使市场经济不断完善，形成一套更加成熟和定型的制度。其中也包括审计制度。

审计作为经济监督的一种手段，是国家宏观调控体系的重要组成部分，对于促进社会主义经济的健康发展起到了十分重要的作用。我国实行审计监督制度已经10年了，10年来，广大审计工作者克服种种困难，卓有成效地开展了财政财务审计和财经法纪审计，并向审计企业的经济效益和内部控制制度两个方面进行了延伸；广泛开展了审计调查；建成了包括国家审计、社会审计、内部审计在内的完整的审计组织体系；锻炼了一大批具有较高思想政治素质和业务素质的审计人员；在审计实践中不断探索和总结出符合我国国情的审计种类。审计部门为加强宏观经济调控，维护财经法纪，推动廉政建设，促进企业加强经营管理，提高经济效益，作出了积极贡献，取得了显著成就。

在市场经济体制下，还要不要实行审计监督，人们曾产生