

“十五”国家重点图书出版规划项目



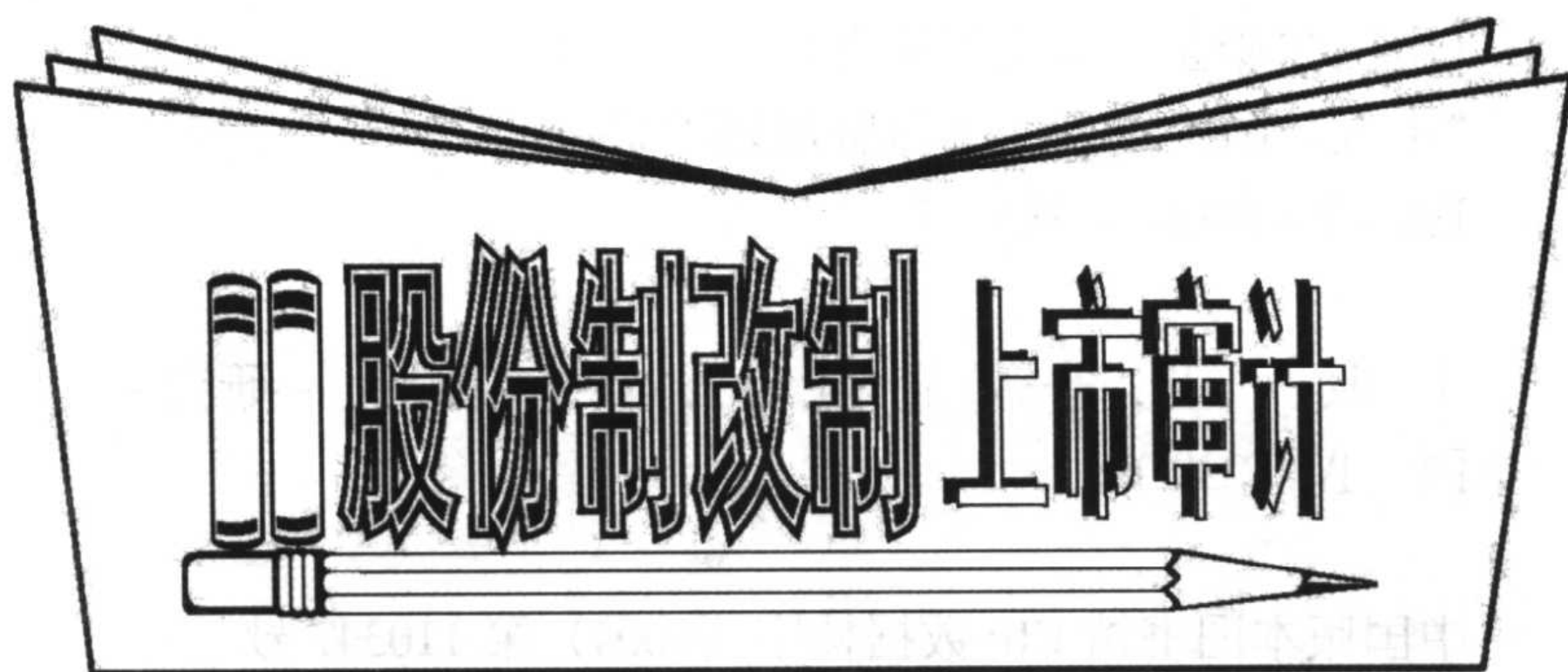
中国注册会计师实务丛书

股份制改制上市审计

胡少先 编著



东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press



胡少先 编著

FE 东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press

大 连

© 胡少先 2005

图书在版编目 (CIP) 数据

股份制改制上市审计 / 胡少先编著. —大连: 东北财经大学出版社, 2005.1

(中国注册会计师实务丛书)

“十五”国家重点图书出版规划项目

ISBN 7-81084-485-7

I. 股… II. 胡… III. 上市公司-财务审计-研究-中国 IV. F239.65

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2004) 第 110347 号

东北财经大学出版社出版

(大连市黑石礁尖山街 217 号 邮政编码 116025)

总编室: (0411) 84710523

营销部: (0411) 84710711

网址: <http://www.dufep.cn>

读者信箱: dufep@vip.sina.com

东北财经大学印刷厂印刷

东北财经大学出版社发行

幅面尺寸: 148mm×210mm 字数: 494 千字 印张: 15 5/8 插页: 2

印数: 1—5 000 册

2005 年 1 月第 1 版

2005 年 1 月第 1 次印刷

责任编辑: 李智慧 于印辉

责任校对: 尹秀英

封面设计: 冀贵收

版式设计: 钟福建

定价: 30.00 元

“中国注册会计师实务丛书”编审委员会

顾问:

李 勇

主任委员:

崔建民 李 爽 冯淑萍

委员(以姓氏笔画为序):

丁平准	于延琦	方红星	王 军	王光远	孙宝厚	孙 铮
朱祺珩	刘玉廷	刘明辉	何新川	李若山	汤云为	张为国
张龙平	张立民	陈建明	陈毓圭	杨雄胜	周守华	胡少先
秦荣生	常 勋	梁再添	黄世忠	萧伟强	董大胜	

总 序

作为经济鉴证类社会中介组织，注册会计师行业在提高市场经济运行的有序性、促进专业技术服务的社会化以及提高政府宏观调控与企业微观管理水平等方面均发挥着不可替代的作用。我国注册会计师制度自 1980 年恢复与重建以来，专业队伍日趋壮大，人员素质日益提升；业务范围不断拓展，执业质量快速提高；职业规范逐步完善，对外交流成果显著。经过 20 多年的改革与发展，中国注册会计师行业已经成为市场体系中一支不可或缺的中坚力量。

同时，我们也应该清醒地认识到：注册会计师的素质问题仍然是制约行业发展的“瓶颈”；各会计师事务所“内强素质、外塑形象”的目标亟须落到实处，这就必须大力加强注册会计师后续教育。正如美国著名未来学家约翰·奈斯比特所讲：要把办公室与教室连在一起。对于智力密集型企业而言，人才素质是关键，“培训先于工作”，而后续教育是提升注册会计师素质的有力措施，也是国际上通行的做法。

有鉴于此，我们组织了会计理论界、会计师职业界及行业组织中的一批学者、专家，精心编写了这套“中国注册会计师实务丛书”。令人欣慰的是，本套丛书自 1998 年年底出版了第一辑（8 种）以来，得到了业内人士的极大鼓励，曾荣获 1999 年度辽宁省优秀图书一等奖，并树立了良好的品牌形象。本套丛书以后各辑的出版将继续秉承“源于实践、高于实践并用于指导实践”的宗旨，紧扣我国注册会计师职业准则的要求，针对我国注册会计师业务中的重点和难点，结合注册会计师实务中的新领域、新课题、新技术，进行系统、全面、透彻、深入的阐述和讲解，使之具有较高的权威性和实战性，成为广大注册会计师的良师益友。

本套丛书既可以作为培训教材，也可以作为执业人员的业务手册，还可以作为高校相关专业教学参考书。

由于我们业务水平和专业阅历所限，本套丛书缺憾和不足之处在所难免，敬请广大读者不吝批评指正。

“中国注册会计师实务丛书”

编审委员会

作者简介

胡少先，男，1963年生，浙江金华人，高级会计师，经济学硕士，中国注册会计师，中国注册税务师，中国证券特许会计师，浙江天健会计师事务所主任会计师；从事独立审计和相关工作20年；曾编著出版《年度会计报表审计实务——审计报告》、《股份制改组与上市公司审计》；1995年被财政部授予全国会计先进工作者荣誉称号；社会兼职：财政部中国注册会计师独立审计准则中方专家咨询组成员，财政部会计准则咨询专家，浙江省注册会计师协会副会长。



自 1992 年以来,我国资本市场发展迅速,取得了举世瞩目的成就。资本市场初具规模,市场基础设施不断改善,法律法规体系逐步健全,市场规范化程度进一步提高,已经成为社会主义市场经济体系的重要组成部分,为国有企业、金融市场改革和发展,优化资源配置,促进经济结构调整和经济发展,作出了重要贡献。为贯彻落实党的十六大和十六届三中全会精神,围绕全面建设小康社会的战略目标,积极推进资本市场改革开放和稳定发展,国务院于 2004 年颁发了《关于推进资本市场改革开放和稳定发展的若干意见》(国发〔2004〕3 号)。证券资本市场有了一个明确的发展目标和方向。国务院领导曾经对证券市场的发展提出“法制、监督、自律、规范”八字方针,目的在于按照现代企业制度的要求,抓好规范化建设。经验和事实告诉我们,搞好证券市场和企业股份制改制上市工作关键在于规范化。

上市公司是现代证券资本市场的细胞,现代证券资本市场是建立在信息披露制度之上的,而信息披露的核心内容是财务会计数据,财务会计数据的真实性则需要通过注册会计师审计来保证。近些年来,我国有关会计法规、审计标准建设大有成效。然而,由于股份制改制上市工作工程庞大、内容复杂、政策性强,加之注册会计师行业协会和证券监管部门有关股份制改制上市审计的操作规范和执业指南尚未出台,因而实践中还存在不少需要探讨的问题,这在一定程度上影响了股份制改制上市的规范运作和证券市场的正常运行。为此,有必要规范注册会计师执业行为,确保改制上市审计质量,促进注册会计师事业和证券市场的健康发展。

本书是在 1998 年出版的《股份制改组与上市公司审计》的基础上修改而成。对一些过时的内容予以删除,对已经明确的内容予

以补充，并增加了专项审核报告和上市公司新股发行等内容。全书共分十章，内容依次如下：

第一章《导论》，指出规范化是搞好股份制改制的关键，阐述了审计监督是股份制改制上市规范化的基础，简述了注册会计师在股份制改制审计中规范化执业的重要意义。

第二章《改制上市与信息披露制度》，阐述了企业股份制改制上市方式及法律相关要求，研究了上市公司信息披露制度，讨论了注册会计师在股份制改制上市中的功能与作用。

第三章《股份制改制审计内容与审计报告》，阐述了股份制改制审计的特殊内容，概要地提出了股份制改制审计中的合规性审计和可比性审计的内容、依据和方法，探讨了股份制改制审计报告及会计报表和附注的编制要求。

第四章《近三年会计报表的合规性审计》，研究了合规性审计的重要项目的具体审计方法，会计报表转换调整审计的基准、依据和方法以及若干实务问题。

第五章《近三年会计报表的可比性审计》，陈述了政策性调整审计和结构性调整审计的内容和方法，并对实务工作中的若干重要问题提出了处理方案。

第六章《专项审核报告》，就内部控制审核报告、申报会计报表与原始会计报表差异鉴证意见、重大关联交易的说明、重大会后事项审核报告等专项报告所涉及的证券法规制度规定、格式内容加以探讨。

第七章《盈利预测审核》，阐述了股票公发公司盈利预测的编制和对盈利预测审核及其报告的要求。

第八章《上市公司定期报告的审计》，主要阐述了上市公司定期报告审计的法规规定和一般要求，并对若干会计审计问题的处理进行了讨论。

第九章《上市公司新股发行会计与审计》，探讨了上市公司新股发行有关法规政策，阐述上市公司新股发行专项审计报告。

第十章《资本验证》，阐述了股份制改制企业净资产、首次公发股本和送股、配股、增发新股的验证要求。

本书对有关问题的探讨和研究，主要得益于笔者十多年来在浙江会计师事务所、浙江天健会计师事务所从事证券相关业务的工作实践。在写作过程中，也参考、借鉴了兄弟会计师事务所的先进经验和做法，对此，笔者深表感谢。

应该看到，本书所论述的一些研究成果绝不是这一课题的研究终点，因而绝不可学术上一劳永逸，实务上刻舟求剑。随着我国经济体制改革的不断深入和证券资本市场的蓬勃发展，新情况、新问题将会层出不穷，也必定会出现新的需要研究讨论的课题，这就需要我们不断地去潜心研究和深入探讨。

胡少先

2004年7月于杭州



第一章	导论	1
	第一节 规范化是搞好股份制改制上市的关键	1
	第二节 审计监督是企业股份制改制上市规范化的基础	9
	第三节 股份制改制上市审计规范化的必要性	13
第二章	改制上市与信息披露制度	16
	第一节 改制上市方式和法律规定	16
	第二节 上市公司信息披露制度	36
	第三节 注册会计师在改制上市中的功能与作用	54
第三章	股份制改制审计内容与审计报告	58
	第一节 股份制改制审计内容	58
	第二节 股份制改制审计报告	63
	第三节 股份制改制企业会计报表及其附注	74
第四章	近三年会计报表的合规性审计	151
	第一节 合规性审计的重点项目	151
	第二节 原企业会计报表的调整转换	164
	第三节 若干实务问题的处理	177
第五章	近三年会计报表的可比性审计	185
	第一节 政策性调整的审计	185
	第二节 结构性调整的审计	196
	第三节 若干实务问题的处理	207
第六章	专项审核报告	214
	第一节 内部控制审核报告	214

	第二节 申报会计报表与原始会计报表差异 鉴证意见	226
	第三节 重大关联交易说明	232
	第四节 会后重大事项审核报告	234
	第五节 审阅报告	238
第七章	盈利预测审核	243
	第一节 盈利预测的编制	243
	第二节 盈利预测的审核	258
第八章	上市公司定期报告的审计	272
	第一节 定期报告审计的法规规定和一般要求	272
	第二节 审计执业中应正确处理的若干关系	283
	第三节 若干会计审计问题的处理	306
第九章	上市公司新股发行会计与审计	398
	第一节 上市公司新股发行条件及相关问题	398
	第二节 上市公司新股发行专项审计报告	403
第十章	资本验证	412
	第一节 净资产和首次公发股本的验证	412
	第二节 上市公司发行新股和送股的验证	428
	第三节 验资实务中的几个问题	437
附 录		446
主要参考文献		487



导论

自 1992 年以来,我国资本市场发展迅速,取得了举世瞩目的成就。资本市场初具规模,市场基础设施不断改善,法律法规体系逐步健全,市场规范化程度进一步提高,已经成为社会主义市场经济体系的重要组成部分,为国有企业、金融市场改革和发展,优化资源配置,促进经济结构调整和经济发展,作出了重要贡献。国务院领导曾经对证券市场的发展提出“法制、监督、自律、规范”八字方针,目的在于按照现代企业制度的要求,抓好规范化建设。我们认为,规范化是搞好股份制改制上市的关键,审计监督是股份制改制上市规范化的基础,注册会计师在股份制改制上市审计工作中推行规范化执业十分必要。

第一节 规范化是搞好股份制改制上市的关键

一、我国企业股份制改制和证券市场发展情况

我国的证券市场和股份制企业,是改革开放和市场经济发展的产物。1984 年 11 月,上海电声总厂发起组建上海飞乐股份有限公司,向社会公开发行股票,在工业企业中,成为解放后第一家向社会发行股票的企业。1986 年 9 月,中国工商银行上海信托投资公司静安证券部挂牌进行股票的柜台交易。1990 年末,上海证券交易所成立,标志着我国股票市场开始形成。尔后,全国各地都选择了一些国有企业进行股份制的试点。1992 年初,邓小平同志南方重要谈话中对股份制作了明确

指示，肯定了股份制试点的方式。从此，股份制作作为转换国有企业经营机制的一种重要方式，为人们所关注，企业股份制改制工作进入了一个崭新的发展阶段。

十多年来，在各级人民政府的领导和重视下，各地体改委、上市办和证券监管部门通力协作，共同努力，在兴利除弊、建立有中国特色的社会主义股份制企业 and 证券市场方面，进行了积极探索，取得了一些突破性进展。其主要表现有：股份制企业开始走向规范化；证券监管体系、手法、法规逐步建立起来；市场规模扩大，交易活跃，并开始走向海外；公开、公平、公正的市场原则得到了贯彻；证券市场方兴未艾，企业股份制改制工作如火如荼。回顾历程，我国证券市场的发展过程大体上可分为三个阶段：

第一阶段是 1981—1990 年的萌发阶段。在 1988 年前，我国国库券发行采取行政派购方式，不允许转让、流通。在一些改革先行地区，少数企业开始向社会发行股票和债券。从 1986 年起，在沈阳、上海等地建立了企业债券和股票转让的试点，为建立证券二级市场积累了经验。1988 年国库券二级市场开放，这不仅带动了国债品种和发行量的大幅度增长，而且改变了认购者的观念，使认购国债成为一种投资行为。与此同时，更多企业改变了传统筹资方式，开始进入证券市场筹措资金。特别是在上海深圳有了长足的发展。到 1990 年，股份公司在柜台上交易的，上海为八家，深圳为五家。

第二阶段是以 1990 年 12 月上海证券交易所和 1991 年 7 月深圳证券交易所成立为标志的起步发展阶段。中国证券市场由场外分散交易改为进行场内集中交易。交易手段日趋先进，实现了电脑配对、无纸交易，提高了市场运行效率，证券市场的规范化程度向前迈进了一大步。1991 年底，开始发行境内上市外资股，即 B 股，开辟了吸引外资的新渠道。

在这一阶段中，中国资本市场的发展经历了三次讨论。第一次，是 1992 年小平同志南方谈话前关于资本市场试点发展的问题讨论；第二次，是 1995 年关于“姓资、姓社”的争论；第三次是 2001 年的关于“投机、泡沫、赌场推倒重来等”的认识讨论。在每次讨论结束统一认识后，中国证券市场都出现了新的发展。例如，1992 年初，小平同志南方谈话中指出“证券股市这些东西究竟好不好？有没有危险？是不是

资本主义独有的东西？社会主义能不能用？允许看，但是要坚决试”，就是在坚决试的思想指导下，有了发展我国资本市场的第一次认识上的突破。随后 1992 年 12 月国务院发出了《关于进一步加强证券市场宏观调控管理的通知》，之后国务院证券委员会、中国证券监督管理委员会（以下简称中国证监会）相继成立。可以说，正是这第一次具有划时代意义的认识统一，为后来中国资本市场的发展奠定了重要的基础。十年的时间，中国资本市场走过了国外数十年走的道路。

在这个阶段中，法规制度建设也取得了重大进展。1993 年 4 月，国务院颁布了《股票发行与交易管理暂行条例》；1993 年 12 月，全国人大常委会审议通过了《公司法》，该法于 1999 年 12 月又作了修正；1998 年 12 月，全国人大常委会审议通过了《证券法》。这为我国证券市场步入法制化轨道，奠定了制度平台。与此同时，自 1993 年 6 月以来，国有企业在香港、纽约、伦敦等地成功地发行了股票并上市交易，这不仅为国有企业在国际市场上融资另辟蹊径，同时也说明国有企业能够适应市场的法律、法规、会计制度、信息披露和其他方面的要求，符合国际市场对企业发行股票和上市的标准。

在这个发展阶段，其特点就是在发展中规范，在探索中前进。

第三阶段自 2002 年至今的稳步推进、大力发展阶段。这一时期，关于资本证券市场，从党的十六大报告中的一句话，到党的十六届三中全会决定中的一段话，再到国务院国发〔2004〕3 号一个文件，为我国资本市场的稳定发展提供了政策依据保障。2002 年党的十六大报告一句话是指“推进资本市场的改革开放和稳定发展”。2003 年党的十六届三中全会决定的一段话是指“积极推进资本市场的改革开放和稳定发展，扩大直接融资；建立多层资本市场体系，完善资本市场结构，丰富资本市场产品，规范和发展主板市场，推进风险投资和创业板市场建设；积极拓展债券市场，完善和规范发行程序，扩大公司债券发行规模；大力发展机构投资者，拓宽合规资金入市渠道；建立统一互联的证券市场，完善交易、登记和结算体系”。国务院国发〔2004〕3 号文件，提出了积极推进资本市场改革开放和稳定发展的九条意见，即：充分认识大力发展资本市场的重要意义；推进资本市场改革开放和稳定发展的指导思想和任务；进一步完善相关政策，促进资本市场稳定发展；健全

资本市场体系，丰富证券投资品种；进一步提高上市公司质量，推进上市公司规范运作；促进资本市场中介服务机构规范发展，提高执业水平；加强法制和诚信建设，提高资本市场监管水平；加强协调配合，防范和化解市场风险；认真总结经验，积极稳妥地推进对外开放。这表明最高决策层对发展资本市场的重视程度在不断提高，我国资本市场有了一个明确的发展目标和方向。正像许多人士所形容的那样，我国资本市场正迎来又一个生机盎然的春天。

值得一提的是，2004年5月17日，经国务院同意，中国证监会批复在深圳证交所设立中小企业板块。这是分步推进创业板市场建设迈出的一个重要步骤，是完善我国社会主义市场经济体系，大力发展资本市场的必然产物和选择，也是贯彻落实党的十六大、十六届三中全会精神，以及国务院《关于推进资本市场改革开放和稳定发展的若干意见》的一个具体部署。中小企业板块的设立，有利于拓宽中小企业的直接融资渠道，更大范围地发挥资本市场的资源配置功能，投资者可以更多地分享我国经济增长成果，对我国推进多层次资本市场体系建设意义深远。2004年6月25日，新和成、江苏琼花、伟星股份、华邦制药、德豪润达、精工科技、华兰生物、大族激光等“新八股”联袂上市中小企业板，集中在深圳证交所上市交易。

我国1999—2003年股票市场发行、配股家数及筹资情况见表1—1。

二、企业股份制改制的作用

对于企业股份制形式在发展市场经济中的巨大作用，马克思早有论述。1856年马克思为《纽约每日论坛报》撰文时就指出：“在工业上运用股份公司的形式，标志着现代各国经济生活中的新时代。”不错，我国企业股份制改制上市，也正印证了这一点。实践表明，企业股份制改制有许多不可磨灭的作用。

一是有利于转换企业经营机制，促进政企职责分开，加快企业走向市场的进程。推行股份制，转换了企业的经营管理方式，充分发挥了股东会（股东大会）、董事会、监事会的作用；实现了企业的自主经营、自负盈亏、自我发展和自我约束；达到了资本所有权和经营权的真正分离，这种分离促进了经理阶层的形成和发育，从而为企业管理的专业化、科学化创造了条件。同时，股份有限公司发行股票，就意味着必须

表 1—1

1999—2003 年全国股票市场发行、配股家数及筹资情况统计表

年份	IPO										配股							
	A 股		B 股		H 股						A 股		B 股					
	家数	股数	融资金额	家数	股数	融资金额	家数	股数	融资金额	家数	股数	融资金额	家数	股数	融资金额	家数	股数	融资金额
1999	98	843 042.35	557.52	2	17 700	0.46	3	230 490	5.7	118	414 898.57	320.86						
2000	154	1 171 752.5	978.91	6	71 000	1.69	6	3 592 480	67.9	162	560 455.44	519.46						
2001	88	930 017	751.03				85	465 415.4	8.48	126	420 525.94	430.64						
2002	97	1 341 974.7	681.64				16	1 575 443.9	21.98	22	63 389.69	56.61						
2003	82	937 394.75	564.17	1	100	0.43	23	20 855 127	64.57	24	100 201.37	74.79						
合计	519	5 224 181.3	3 533.27	9	88 800	2.58	133	26 718 956.3	168.63	452	1 559 471.01	1 402.36	0	0	0	0	0	0
1991 年至 今融资金 额总计	10 130	其中：	5 173.53			46.75			268.83			2 172.2						3.27

(融资金额单位：A 股为人民币亿元；B 股及 H 股为亿美元)