

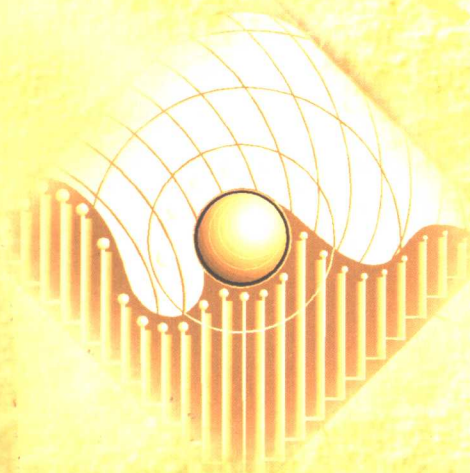
审计实验室系列丛书

SHENJI SHIYANSHI XILIE CONGSHU

审计实验室4

其他鉴证业务的风险控制

李晓慧 / 主编



经济科学出版社

S H E N J I S H I Y A N S H I

审计实验室系列丛书

审计实验室4

——其他鉴证业务的风险控制

李晓慧 主编

经济科学出版社

责任编辑：马金玉
责任校对：杨晓莹
版式设计：代小卫
技术编辑：李长建

审计实验室 4

——其他鉴证业务的风险控制

李晓慧 主编

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址：北京海淀区阜成路甲 28 号 邮编：100036

总编室电话：88191217 发行部电话：88191540

网址：www.esp.com.cn

电子邮件：esp@esp.com.cn

三河市三佳印刷装订有限公司印装

787×1092 16 开 18 印张 350000 字

2004 年 6 月第一版 2004 年 6 月第一次印刷

印数：00001—10000 册

ISBN 7-5058-4192-0 / F·3470 定价：38.00 元

(图书出现印装问题，本社负责调换)

(版权所有 翻印必究)

注册会计师的鉴证服务业务

(代序)

随着社会政治经济的发展和民主意识、市场观念的增强，受托责任内容不断扩大，注册会计师的审计鉴证职能也必然扩大。《审计实验室4——其他鉴证业务的风险控制》一书从中国注册会计师执业中不断开拓的非年报审计的其他鉴证业务实务案例分析中，剖析了注册会计师执行其他鉴证业务的风险控制的技巧和方法，这不仅为现实中日益丰富的鉴证业务提供了借鉴，也推动了我们进一步研究注册会计师开拓鉴证业务的一些前沿理论和实务问题：

一、鉴证服务业务不断拓展的原因

注册会计师鉴证服务业务不断拓展，有其深刻的社会和市场背景：

1. 受托责任要求的增强，拓展了注册会计师执行鉴证服务业务的内涵。随着社会政治经济的发展和民主意识、市场观念的增强，受托责任内容不断扩大，即由“3E”变为了“5E”，受托人要按照经济型（economy）、效率性（efficiency）、效果性（effectiveness）、公平性（equity）和环保性（environment）来使用和使用受托资源。无论是受托人，或是委托人，都需要了解受托责任的实现情况以及相关信息的充分披露，因此，需要更多的鉴证服务，尤其是推动注册会计师由仅提供公正性的鉴证服务业务发展为既提供公正性鉴证服务业务，也提供管理性鉴证服务业务。

2. 公司组织结构和资本市场的发展，为注册会计师提供鉴证服务提供了更多机会。资本市场、信息技术、竞争、员工关系的变化等导致了更多更复杂的组织结构出现，在日益激烈的市场竞争中，各种组织结构的相关人需要更快捷和更优质的信息，各种各样信息使用者为降低由于信息不充分或不可信赖而带来的资本转移成本或交易成本和风险水平，需要注册会计师提供更多的鉴证服务业务。

3. 信息技术的产生和发展，为鉴证服务业务拓展提供了更为广阔的平台。现

代信息技术的飞速发展及其对全社会的广泛和深刻影响，将重新定义企业的概念、改变企业的组织结构，改变企业获取、转换、传递产品和服务的过程，改变企业、客户与鉴证者的关系等，这些变化将深刻地影响决策者对相关信息的鉴证服务的需求，提升注册会计师提供鉴证服务的平台。

4. 注册会计师行业竞争的加剧，推动注册会计师鉴证服务业务的发展。由于注册会计师行业内部竞争，审计的边际利润率下降，推动会计师事务所为寻找新的利润增长点而不断拓展其他鉴证服务业务。

二、鉴证服务业务的范围

鉴证服务业务是指注册会计师通过评价某一对象（如历史财务报表、非财务信息等）在所有重大方面是否符合既定的标准，以增强有关该对象的信息的可靠性的业务。提供鉴证服务时，注册会计师发表意见的对象不仅包括历史会计报表和其他财务信息，还包括非财务信息（如公司治理结构、统计数据、环境）、系统和过程（如内部控制、环境管理系统）、行为（如人力资源管理）等。

表 1 各种鉴证服务业务的对比

鉴证服务业务种类	证据数量	保证种类和程度	报告分发
审计/审核	大量的	积极保证（较高）	普遍
审阅	重要的	消极保证（中等/适中）	普遍/限制
商定程序	取决于商定的结果	不保证仅报告工作结果 或消极保证 取决于商定结果	限制
审计（Audit）：主要针对会计报表认定； 审核（Examination）：主要针对会计报表认定以外的其他认定进行，包括对未来财务信息的审核（例如盈利预测审核）、内部控制审核等； 审阅（Review）：国外主要针对公开发行股票公司的期中财务信息（如上市公司中报或季报的审阅）与未公开发行股票公司年度报表； 商定程序（Agreed-upon Procedures）：主要针对特定财务信息执行一定程序，可能报告“执行程序的结果”或提供类似于（审阅）服务的消极保证。			

在国际上，注册会计师执行的鉴证服务业务包括：（1）对历史或预测的经营业绩或状况（如历史或预测的财务信息、经营管理业绩和未经处理的数据）的鉴证；（2）对客观特征（如叙述性描写，关于能力的客观评价）的鉴证；（3）对历史事件（如在特定日期市场上某些商品的价格）的鉴证；（4）对分析（如盈亏平衡分析）的鉴证；（5）对系统和流程（如内部控制）的鉴证；（6）对行为（如公司治理、法律法规的符合、人力资源实务）的鉴证。这些鉴证事项可以是某一时

点上的，也可能是在某一时期内的。在我国，目前注册会计师提供的鉴证服务业务主要包括审计、验资、审核、审阅和执行商定程序，其对比情况如表1所示。

三、注册会计师如何开展其他鉴证服务业务

其他鉴证服务业务与审计业务相比，具有以下特征：

1. 更强调增值服务。注册会计师应当在提供其他鉴证服务业务中通过融合客户业务与客户所在行业的知识，洞悉客户的优势、劣势、机会和威胁，评价客户的巨大潜在价值，为客户提供量身订制的增值服务。

2. 不受时间的限制。客户需要的各种各样的鉴证服务，有时点上的鉴证，有时期内的鉴证，只要客户需要并委托，注册会计师可以提供符合注册会计师职业特点和框架的鉴证服务。

3. 增加管理性的鉴证。现代审计的重心已经从早期的查错防弊发展到对会计报表的合法性和公允性表达意见。然而，随着信息技术和市场经济的发展，现代审计又更多地推动注册会计师涉及到信息系统可靠性认定、风险评价和企业业绩评价等领域，增加其管理性的鉴证服务业务。

4. 报告格式和内容灵活。年报审计报告由于需要对外公布，报告保证程度高，报告使用者要求信息的对比，因此，只能出具简式的规范报告。其他鉴证业务报告可以根据委托人或监管方的不同要求，按照业务约定书中协商的报告格式和内容，出具简式报告或长式报告，出具带意见类型的报告或不带意见类型的报告，只要在注册会计师执业框架内依据业务约定出具报告，都受法律保护，也符合独立审计准则的要求。

目前，中国注册会计师开展非年报的其他鉴证服务业务中存在以下问题：一是独立审计准则大部分是围绕财务审计而制定的，对其他鉴证服务业务尚没有提供业务执行和报告的规范规定；二是在社会公众和监管者对其他鉴证服务业务不甚了解，要么不要其他鉴证报告，要么向注册会计师提出超出注册会计师执业框架的要求出具其他鉴证报告。面对这些问题，注册会计师在提供其他鉴证服务业务时，必须谨慎：

1. 虽然我国目前尚没有鉴证准则，但注册会计师在执行其他鉴证服务业务时，应当遵循注册会计师执业的基本框架和符合注册会计师执业的特点，不能盲目地对超出注册会计师执业框架的要求做出保证。

2. 注册会计师在执行其他鉴证服务业务时，应当注意与委托方更好地沟通，约定针对特定鉴证对象，委托方、被鉴证单位和注册会计师的责任、权利和义务，约定鉴证报告的格式和内容。

3. 注册会计师在执行其他鉴证服务业务时，应当适当地计划和监督；应当获取充分的证据为报告中表达的结论提供合理的基础。

4. 注册会计师出具其他鉴证报告时，应当按照约定的报告格式和内容编制鉴证报告。同时应当注意报告使用范围的限制。

四、如何利用鉴证报告

目前，中国注册会计师提供的鉴证报告被扭曲使用的现象严重。主要表现在：一是鉴证报告仅仅被当做报送的资料，于是，一些委托人付鉴证费仅仅是为了购买“通行”的上报资料；二是一些报告使用者企图用鉴证报告代替自己的决策。鉴证报告是注册会计师利用专业知识提供的对鉴证事项的鉴证意见，可作为报告使用者决策的依据，但不能代替报告使用者决策。这些现象将严重影响注册会计师鉴证服务业务的发展。

在市场经济发展中，究竟如何利用鉴证报告呢？

1. 鉴证报告有助于改善信息质量，但信息质量的改善并不意味着该鉴证后的信息和鉴证前的信息不同，鉴证服务只是通过运用注册会计师的专业判断，提供了该信息是否可信的一种客观判断，因此，信息使用者如何利用鉴证报告实施监管或管理、投资等活动，是报告使用者自己的事情，不能够把相关的责任推诿到注册会计师身上。

2. 在没有特殊要求和需要时，能够利用年报审计报告的，最好利用年报审计报告，以减少市场经济中中介鉴证成本的增大。

3. 如果存在特殊的要求和需要，可以委托注册会计师出具其他鉴证报告，但委托方及其监管方必须在尊重注册会计师执业框架的基础上，合理利用注册会计师的鉴证服务，不能要求注册会计师在报告中披露与注册会计师执业特征不相符的内容，以推诿或替代经营管理责任或监管责任。

五、鉴证服务业务与管理咨询服务业务

由于鉴证服务业务向管理性的发展，某一业务委托往往难于区分是鉴证服务业务或是咨询服务业务。在判断某项业务是鉴证或是咨询服务业务时，注册会计师应当考虑客户的目的。如果客户就某一事项寻求建议或意见，则该项业务作为咨询服务业务更为合适；如果客户需要注册会计师提供关于某项特定事项保证的书面报告，则该项业务作为鉴证服务业务更为合适。

在实务中，当鉴证服务和咨询服务交叉在一起时，注册会计师执业时应当

注意：

1. 当注册会计师提供的鉴证服务业务作为咨询服务业务的一个组成部分时，注册会计师应当告知客户两种服务类型的不同，因而双方的责任和义务不同，注册会计师需要分别就鉴证服务业务和咨询服务业务出具报告。

2. 当一项鉴证服务业务包括同时或以前咨询服务业务的结果时，注册会计师应当注意是否产生自我复核的风险，如果存在自我复核的风险，注册会计师应当考虑规避，如果不产生自我复核的风险，同时或以前咨询服务业务的结果可以作为鉴证服务业务鉴证的证据事项。

李 爽

2004 年 4 月 6 日

目 录

第一章 清产核资中的相关鉴证业务的风险控制	(1)
第一节 注册会计师承接清产核资中相关业务的风险控制	(1)
第二节 清产核资中损失鉴证和专项审计业务的风险控制	(9)
第三节 注册会计师提供清产核资相关业务工作结果时的风险控制	(44)
第二章 离任审计业务的风险控制	(58)
第一节 离任审计业务承接的风险控制	(58)
第二节 离任审计风险控制的技术和方法	(65)
第三节 离任审计报告的法律责任及其风险防范	(79)
第三章 清算审计业务的风险控制	(91)
第一节 清算审计业务承接的风险控制	(91)
第二节 清算审计风险控制的技术和方法	(99)
第三节 清算审计报告的法律责任及其风险防范	(115)
第四章 司法鉴定业务的风险控制	(128)
第一节 司法鉴定业务承接的风险控制	(128)
第二节 承办司法鉴定业务风险控制的方法和技巧	(132)
第三节 司法鉴定报告的法律责任及其风险防范	(135)
第五章 盈利预测审核业务的风险控制	(140)
第一节 承办盈利预测审核业务的技巧和方法	(140)
第二节 盈利预测审核报告的法律责任及其风险防范	(149)

第六章 所得税申报审核业务的风险控制	(156)
第一节 所得税申报审核业务承接的风险控制	(156)
第二节 所得税审核业务风险控制的技术和方法	(160)
第三节 所得税申报审核报告的法律责任及其风险防范	(193)
第七章 对财务信息执行审定程序的风险控制	(197)
第一节 对财务信息执行审定程序业务承接和实施的风险控制	(197)
第二节 对财务信息执行审定程序报告的风险控制	(206)
第八章 验资业务的风险控制	(214)
第一节 货币资金出资的风险控制	(214)
第二节 实物出资的风险控制	(228)
第三节 无形资产出资的风险控制	(241)
第四节 资本公积、盈余公积转增资本的风险控制	(248)
第五节 债转股验资的风险控制	(251)
第六节 净资产出资的风险控制	(256)
第七节 非首次验资的风险控制	(258)
第八节 不规范出资的风险控制	(263)
第九节 验资业务的法律责任及其风险防范	(267)
后记	(274)

第一章 清产核资中的相关鉴证业务的风险控制

清产核资，广义上是指企业通过账务清理、财产清查，并依法认定和处置企业的各项资产损溢，从而核实资产的经济活动。狭义上是指国有资产监督管理机构根据国家专项工作要求或者企业特定经济行为的要求，按照规定的工作程序、方法和政策，组织企业进行账务清理、财产清查，并依法认定企业的各项资产损溢，从而真实反映企业的资产价值和重新核定企业国有资本金的活动。注册会计师在企业清产核资中，可以承接会计咨询服务业务、损失鉴证和专项财务审计业务，但必须分清责任，谨慎执业。

第一节 注册会计师承接清产核资中相关业务的风险控制

〔案例 1-1-1〕

华兴公司（国有独资企业）根据国有资产管理部门的统一安排，拟开展清产核资工作。华兴公司委托今明会计师事务所承办清产核资中审计业务。今明会计师事务所和华兴公司按照年度会计报表审计的业务委托书格式，签订了业务委托书。由于华兴企业许多账面上的存货、固定资产和长期投资长期没有清理，财产清查的工作量很大，今明会计师事务所派出了 10 多名审计人员工作 15 天，才完成了存货、固定资产和长期投资的清查工作。在此清查工作的基础上，注册会计师编制了各项“资产的损失挂账分项明细表”、“企业损失挂账情况表”、“企业预计损失情况表”、“资金核实分户表”、“资金核实申报表”，并完善了相应的工作底稿，项目经理李浩在对该项目所有审计人员形成的工作底稿的复核基础上，出具了“华兴

公司清产核资审计报告”。

但注册会计师李浩对该业务提出了以下疑问：当注册会计师一揽子为客户提供账务清理、资产清查、编制报表以及专项审计时，如何控制注册会计师执业风险？

〔分析〕

对于市场经济中新出现的经济活动，无论监管者，或是企业，都在探索前进，甚至有时还没有搞清楚是怎么一回事，却要往前推进，而新的经济活动更需要注册会计师的专业服务，这也就是为什么经济改革中任何一个新的举措，基本上都需要注册会计师业务跟进的主要原因，但如果注册会计师业务跟进经济改革中每一个新的措施时，不能清醒地认识到自己“应当做什么”、“能够做什么”、“符合注册会计师职责的具体做法是什么”，注定会引火上身，增大注册会计师的执业风险。

根据经济改革的需要，对国有资产清产核资，是为加强对企业的国有资产监督管理，真实反映企业的资产及财务状况，完善企业基础管理，为科学评价和规范考核企业经营绩效及国有资产保值增值提供依据，注册会计师为此提供相应的专业服务，既有利于注册会计师业务的开拓，也有利于国有资产改革的深化进行。但由于清产核资政策性强，按照《国有企业清产核资工作规程》（国资评价〔2003〕73号）的规定，需要“立项申请、账务清理、资产清查、价值重估、损溢认定、报表编制、中介审计、结果申报、资金核实、账务处理、完善制度”，在这一系列具体工作中，不仅需要清产核资企业单位、中介机构 and 国有资产监督管理部门共同参与，而且每一个环节的工作范围和责任环环相连，难于区分。因此，在具体实践中，一些企业委托会计师事务所为其清产核资提供专业服务时，并不能明确国有企业与注册会计师彼此之间的责任划分，一心一意地要把清产核资中的所有工作交给注册会计师做，这时，如果注册会计师也糊里糊涂地承接业务，其结果既违反了政策的规定，还承担了注册会计师无法承担的风险。

那么，在清产核资中，注册会计师应如何控制风险呢？

在业务承接阶段，注册会计师应当认识到：跟进国有企业清产核资中的业务属于一揽子业务，而不是简单的一种性质的业务。《国有企业清产核资办法》第十五条规定：“企业清产核资除国家另有规定外，应当按照下列程序进行：（一）企业提出申请；（二）国有资产监督管理机构批复同意立项；（三）企业制定工作实施方案，并组织账务清理、资产清查等工作；（四）聘请社会中介机构对清产核资结果进行专项财务审计和对有关损溢提出鉴证证明；（五）企业上报清产核资工作结果报告及社会中介机构专项审计报告；（六）国有资产监督管理机构对资产损溢进行认定，对资金核实结果进行批复；（七）企业根据清产核资资金核实结果批复调账；（八）企业办理相关产权变更登记和工商变更登记；（九）企业完善各项规章制度。”针对以上九种工作，注册会计师可以提供代编会计服务业务的有：

1. 代编清产核资工作情况表（资产清查表、基本情况表、资金核实申报表、资金核实分户表和损失挂账情况表）；

2. 代编清产核资损失挂账分项明细表；

3. 代编清产核资工作结果报告。

注册会计师可以提供的咨询服务有：

1. 设计清产核资工作方案；

2. 参与财务清理、资产清查；

3. 协助企业根据清产核资资金核实结果批复调账；

4. 出具管理建议书；

5. 设计各项规章制度。

这些代编和咨询服务的结果，必须经过国有企业管理当局审查核准和同意，才能生效。

注册会计师可以提供的鉴证业务有：

1. 对企业清产核资基准日的会计报表进行审计；

2. 财产损失和挂账的鉴证业务；

3. 清产核资报表的专项审计业务；

4. 企业办理相关产权变更登记和工商变更登记时的验资业务。

这些鉴证业务，不是注册会计师为被审计单位确认财产损失金额是多少，而是从以下两个方面对被审计单位提出的财产损失予以再认定：一是被审计单位提出的财产损失的确认是否有充分的证据支持；二是被审计单位确认的财产损失是否符合相关的法规制度的规定。

所以，注册会计师在承接业务时，应当与被审计单位充分沟通，让他们认识到在清产核资的每一个阶段，注册会计师可以提供不同的服务，但国有企业与注册会计师承担不同的责任。在充分沟通的基础上，注册会计师应当与委托方分别签订咨询、代编服务业务和清产核资的专项审计业务的业务约定书，以明确在不同业务中的不同责任，同时，在签订业务约定书中详细约定对应进行经济鉴证和进行专项财务审计的范围，明确审计责任范围和责任，以便据以编制审计计划，适当地安排审计流程和审计人员的分工。该案例中，注册会计师为服务于国有企业的清产核资，从账务清理、资产清查到价值重估、损溢认定、报表编制、中介审计、结果申报、账务处理都代华兴企业作了，并且把咨询和代编职能与鉴证职能混淆在一起，既无法区分会计责任和审计责任，也增大了注册会计师执业风险。

在审计计划阶段，会计师事务所应当在同一个清产核资审计业务小组中，指派不同的注册会计师分别担任咨询、代编服务业务和清产核资的专项审计业务的项目经理，并要求他们制定出各种业务的重点及其相互的衔接措施。

[案例 1-1-2]

按照国有资产管理部门统一安排的清产核资，华兴公司对于逾期（至清产核资基准日）三年以上的应收款项，拟聘请今明会计师事务所对此专门做出损失鉴证证明。注册会计师李浩在了解华兴公司清产核资工作的基础上，审阅了华兴公司提供的逾期三年以上的应收款项的明细情况表，建议会计师事务所承接该项业务。

[分析]

《国有企业清产核资经济鉴证工作规则》（国资评价〔2003〕78号）第十三条规定：“企业在清产核资工作过程中，对于清查出的下列损失及挂账，应当委托中介机构进行经济鉴证：（一）企业虽然取得了外部具有法律效力的证据，但其损失金额无法根据证据确定的；（二）企业难以取得外部具有法律效力证据的有关不良应收款项和不良长期投资损失；（三）企业损失金额较大或重要的单项存货、固定资产、在建工程和工程物资的报废、毁损；（四）企业各项盘盈、和盘亏资产；（五）企业各项潜亏及挂账。”据此，今明会计师事务所可以承接对华兴公司清产核资中逾期三年以上的应收款项损失的专门鉴证业务。但在签订业务约定书时，今明会计师事务所应当明确要求华兴公司提供相关逾期三年以上的应收款项的经济业务的原始经济合同、交易记录（日期、数量和发运状况）、依法催收磋商记录，相关债务人的情况以及双方在最近3年的业务往来情况，并能够提供华兴公司清产核资中确认的损失数额，这样，注册会计师在承办鉴证业务时，才有可以鉴证和发表意见的对象。否则，如果被审计单位不能提供任何合法有效的原始凭证，聘请注册会计师就是希望注册会计师能够发现或创造证据确认资产损失，注册会计师最好不要承担此项业务委托。

[案例 1-1-3]

在国有资产监督管理委员会讨论制定国有企业清产核资方法及其相关的工作规则时，今明会计师事务所意识到这可能是拓展新业务的契机，于是，马上组织一批资深注册会计师收集相关国有企业清产核资的文件，并研究国有企业清产核资的相关问题及其相关审计规程。2003年9月9日《国有企业清产核资办法》发布以后，今明会计师事务所开始用已经研究出来的成果，给国有大企业及其国有控制集团搞内部培训，不仅使国有大企业及其国有控制集团的相关人员掌握如何清产核资，也使许多国有大企业及其国有控制集团更加信赖今明会计师事务所，纷纷委托今明会计师事务所承办清产核资的相关业务。

今明会计师事务所给国有大企业及其国有控制集团培训的内容主要包括：

一、国有企业账务清理的要点

1. 以清产核资时点为基准，对会计凭证、会计账簿以及内部往来和借款情况

进行全面核对和清理,做到账账相符、账实相符、账表相符,尤其是认真做好内部账户结算和资金核对工作,做到总公司内部各部门、总公司同各子企业之间、子企业相互之间往来关系清楚、资金关系明晰。

2. 以清产核资时点为基准,对企业在金融机构开立的人民币支付结算的银行基本存款账户、一般存款账户、临时存款账户、专用存款账户,以及经常项目外汇账户、资本项目外汇账户等进行全面清理。

3. 按照国家现行有关金融、财会管理制度规定,清理企业及所属子企业各种违规账户或者账外账。

4. 清理公司总部及所有子企业的各项账外现金,对违反国家财经法规及其他有关规定侵占、截流的收入,或者私存私放的各种现金(即“小金库”)进行全面清理,及时纳入企业账内。

5. 对企业总部及所属子企业对内或者对外的担保情况、财产抵押和司法诉讼等情况进行全面清理,并根据实际情况分类排队,采取有效措施防范风险。

6. 对清理出来的各种由于会计技术性差错原因造成的错账,根据会计准则关于会计差错调整的规定自行进行账务调整。

二、国有企业清产核资的具体程序

1. 公司财务部门应在清产核资工作开始时列示清产核资日各项资产、负债明细清单;

2. 企业有关部门应对各项资产、负债明细清单进行分析,列出其中已知和可能存在损失的项目;

3. 公司财务部门与有关业务部门通过对各项实物资产的盘点、往来账项的函证、长短期投资的检查,各项费用摊销的核实等程序,确认资产余额和资产损失,首先从企业内部收集损失相关证据;

4. 将需要收集外部证据的损失项目分解到公司各有关业务部门、落实到具体执行人员,由执行人员在公司规定的时间内搜集、补充、完善相关证据、资料;

5. 依据企业已有及清查中取得、补充、完善的相关证据、资料,确认清查损失、预计减值损失;

6. 对于各项损失证据,企业要分类装订成册并编号,留底备查。

7. 在清产核资的同时,企业应对因管理需要而设置的内部控制制度的合理性及其执行的有效性进行自查,编制内部控制执行情况报告,反映企业内部控制的设立及执行情况,同时将各项内控制度分类装订成册,以备上报国资委。

三、国有企业在清产核资中的主要任务

1. 清产核资的损失确认

全面清查企业资产、核实各项债务,依据企业已取得以及清查中取得、补充、

完善的相关证据、资料，确认各项资产损失及挂账，并根据清查结果填制清产核资报表，列示各项资产及负债的清查损失和资金挂账；

企业对清查出的各种资产盘盈和盘亏、报废及坏账等损失按照清产核资要求进行分类排队，提出相关处理意见。

2. 清产核资的预计损失

企业在清产核资损失认定的基础上，根据企业规定的执行《企业会计制度》的减值准备标准预计减值损失，并根据预计损失结果填制清产核资报表，列示各项资产及负债的预计损失；

3. 内部控制制度及其执行情况的报告

在清产核资同时，企业还应对自身因管理需要而设置的内部控制制度的合理性及其执行的有效性进行自查，编制内部控制执行情况报告，反映企业内部控制的设立及执行情况。

四、注册会计师在清产核资中提供的服务

1. 协助国有企业清产核资，提供清产核资的咨询服务和代编“资产盘盈分项明细情况表”、“资产损失挂账分项明细情况表”、“资产预计损失情况表”以及清产核资工作情况表。

2. 对清产核资中损失确认提供专项鉴证。

3. 对清产核资报表实施专项审计。

[分析]

该案例不仅提供了会计师事务所专业专长开拓业务的发展思路，也勾画出了清产核资中国有企业自身应当做什么？应当负什么责任？应当如何利用注册会计师的工作？在市场经济中，会计师事务所行业对于靠拉关系、搞利益分成等不正当竞争抢业务的做法都嗤之以鼻，于是，在激烈的市场竞争中，会计师事务所只有依靠专业优势为客户提供服务，才能够取信于被审计单位，也才能立于不败之地。在国有企业清产核资的发展契机中，只有那些对清产核资相关政策吃得透、把握得准的会计师事务所，才能赢得客户，也才能规避清产核资中的执业风险。

[案例1-1-4]

华兴中外合资企业注册资本为100万元人民币，已经经营10年了，累积亏损为60万元人民币。2004年1月华兴公司董事会决议，参照国有企业清产核资的相关文件，聘请今明会计师事务所为其清产核资，核销资产后减少注册资本为40万元。今明会计师事务所不知道是否能够承接该项业务？

[分析]

财政部2003年9月3日颁发《关于印发〈企业资产损失财务处理办法〉的通

知》(财企[2003]233号)第十三条规定:“企业由于以下情形而清查全部资产的,清查的资产损失可以核销所有者权益:(一)企业合并或者分立;(二)实施公司制改建;(三)非公司制企业整体出售;(四)根据有关规定清产核资;(五)依法清理整顿或者变更管理关系;(六)其他依法改变企业组织形式行为。”第十四条规定:“国有企业涉及本办法第十三条规定可以核销所有者权益的资产损失,应当根据企业董事会或者经理(厂长)办公会审定的意见,上报企业国有资本持有单位按《企业国有资产监督管理条例》有关规定处理。”国务院国有资产监督管理委员会第1号令《国有企业清产核资办法》的第七条规定:“各级国有资产监督管理机构对符合下列情形之一的,可以要求企业进行清产核资:(一)企业资产损失和资金挂账超过所有者权益,或者企业会计信息严重失真、账实严重不符的;(二)企业受重大自然灾害或者其他重大、紧急情况等不可抗力因素影响,造成严重资产损失的;(三)企业账务出现严重异常情况,或者国有资产出现重大流失的;(四)其他应当进行清产核资的情形。”第八条规定“符合下列情形之一,需要进行清产核资的,由企业提出申请,报同级国有资产监督管理机构批准:(一)企业分立、合并、重组、改制、撤销等经济行为涉及资产或产权结构重大变动情况的;(二)企业会计政策发生重大更改,涉及资产核算方法发生重要变化情况的;(三)国家有关法律法规规定企业特定经济行为必须开展清产核资工作的。”由此可见,此次对国有企业的清产核资是国家统一安排的,仅限于国有企业及其国有控股公司,对于非国有企业,由于没有国家统一安排,存续期内的会计主体不能随意违背历史成本法的会计核算原则,因此,该案例中中外合资企业董事会没有权力要求华兴公司参照国有企业清产核资的相关文件,核销资产后减少注册资本为40万元。如果华兴公司董事会确实认为应当减资,应当按照相关法规规定的程序减少注册资本,如报原审批相关部门批准、修改合同、协议或章程、向社会公告、验资等,但公司自己是不能通过清产核资核销资产,减少注册资本的。

但如果华兴公司董事会按照《企业财务会计报告条例》和《企业会计制度》的要求,定期对各项资产进行全面检查,并根据谨慎性原则的要求,合理地预计各项资产可能发生的损失,这种清产核资也可以委托会计师事务所提供咨询或鉴证业务,但注册会计师的工作成果仅供公司董事会决策如何处置资产使用,而不能据此缩减资本。这时,公司损失的内部处理程序应当按照财政部2003年9月3日颁发《关于印发〈企业资产损失财务处理办法〉的通知》的第十条规定办理:“企业发生资产损失,应当按照以下内部程序处理:(一)企业内部有关责任部门经过取证,提出报告,阐明资产损失的原因和事实;(二)企业内部审计(监察)部门经过追查责任,提出结案意见;(三)涉及诉讼的资产损失,企业应当委托律师出具法律意见书;(四)企业财务管理部门经过审核后,对确认的资产损失提