

CPA

中国注册会计师执业实务丛书之一

顾问：崔建民 徐政旦

汤云为 李 爽

主编：夏大慰 孙 铮

验资实务

李敏 编著



上海财经大学出版社

中国注册会计师 执业实务丛书之一

验资实务

李敏 编著

 上海财经大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

验资实务/李敏编著. —上海:上海财经大学出版社, 2002. 9
中国注册会计师执业实务丛书
ISBN 7-81049-803-7/F·687

I. 验… II. 李… III. 企业-财务审计 IV. F239.6

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2002)第 064015 号

□ 责任编辑 王联合

YANZI SHIWU

验资实务

李 敏 编著

上海财经大学出版社出版发行
(上海市武东路 321 号乙 邮编 200434)

网 址: <http://www.sufep.com>

电子邮箱: webmaster@sufep.com

全国新华书店经销

上海第二教育学院印刷厂印刷

上海市印刷七厂一分厂装订

2002 年 9 月第 1 版 2002 年 9 月第 1 次印刷

890mm×1240mm 1/32 10.75 印张 299 千字

印数: 0 001—5 000 定价: 18.00 元

《中国注册会计师执业实务丛书》
编审委员会

顾问 崔建民 徐政旦
汤云为 李 爽

主编 夏大慰(上海国家会计学院院长、教授、博士生导师)
孙 铮(上海财经大学副校长、教授、博士生导师)

编委 (以姓氏笔画为序)

于延琦	马贤明	刘 勤	李若山
李 文	李晓慧	李 敏	汪海粟
朱荣恩	应 唯	杨志国	张连起
单喆明	庞金传	周忠惠	周勤业
郭永清	郭晋龙	贺颖奇	高 伟
黄世忠	黄光松	谢 荣	梁再添
管一民			

总序

1993年10月31日,《中华人民共和国注册会计师法》颁布,以法律形式确定了注册会计师的地位。随着中国加入世界贸易组织的和市场经济体制的进一步确立,中国注册会计师行业在我国对外贸易往来和市场经济建设中,扮演的角色将越来越不可或缺,发挥的作用将越来越举足轻重。

中国注册会计师行业的发展非常迅速,主要表现在:注册会计师职业规范体系已经初步建立起来,会计师事务所的管理水平和工作质量不断向上,注册会计师的业务能力和道德素质在稳步提高,在市场经济建设中的影响力和作用也日渐受到社会的关注和认可。党中央和国务院领导十分重视发展注册会计师事业。朱镕基同志说过,发展注册会计师事业,是为社会主义市场经济奠基,是功在千秋万代的大业。朱总理后来在考察上海国家会计学院、北京国家会计学院时,对会计从业人员敲响了“不做假账”的长鸣警钟,从而也对注册会计师行业进行了有效鞭策和督促。最近一两年,国际、国内频频爆出会计师事务所为上市公司做假账大开绿灯的丑闻,更预示着在中国乃至在全球范围内,

强化和提高注册会计师行业的从业技能、职业道德水平和诚信度,仍然是一项长期和艰巨的任务。

截止目前,我国已经陆续出台了《独立审计准则》、《独立审计实务公告》、《中国注册会计师执业实务指南》,以及《中国注册会计师执业道德基本准则》、《中国注册会计师职业后续教育基本准则》、《中国注册会计师质量控制基本准则》。应当承认,现有的职业规范体系是建立在高起点、高水准基础之上的。但鉴于我国的注册会计师整体素质还不是太高,仍然有必要针对从业人员在实践中如何贯彻落实职业规范,如何准确把握相关的法律、法规和准则的规定,进行专门的、细致的研究。

中国的会计准则和会计制度亦正在不断走向国际化,国际会计师事务所也根据政府间的入世承诺,已经进军中国资本市场。同时,在市场经济较为发达的国家,为了保持和提高注册会计师的业务能力,每年还会对注册会计师进行常规性的强制培训。时不我待,中国注册会计师应把后续教育作为终身职责,以更新知识和提高技能、放眼全球、迎接挑战为己任。而服务于中国注册会计师事业保证和提高专业水准的切实有效的办法之一,就是向他们灌输和传授来自国内外知名会计师事务所的、具有丰富执业经验的专家学者的执业理念,并借他们的智慧之手,诊治中国注册会计师执业过程中遇到的疑难杂症,准确地把握和解决中国注册会计师行业面临的现实难题。

本系列丛书侧重于注册会计师执业实务技能培养,直接目标是现学、现用;同时,亦考虑中国注册会计师行业未来发展趋势,适时借鉴国际先进会计师事务所执业经验,并

关注国际注册会计师行业以及会计、审计领域最新发展动态。本丛书第一批作者队伍是在中国会计、审计等相关领域具有较深造诣的专家,他们或长期担任本领域的前沿研究工作,或长期从事会计师事务所的从业和管理工作。其中相当部分的作者曾应邀在上海国家会计学院为学员进行相关业务的培训。我们确信,本丛书的具体内容既具备了相对比较成熟的基础,又前瞻性地兼顾了注册会计师行业未来的发展方向,是一套适合会计师事务所管理及注册会计师执业需要的指导教材。部分还可以用于会计专业研究生教学以及 MBA 教学。

上海财经大学出版社致力于本丛书选题策划和编辑出版,并为此作了大量充分和有效的工作,应该说,这是为中国注册会计师行业所做的一件大好事。希望本书的出版能对中国注册会计师行业的良性、健康发展有所裨益,也希望中国本领域的专家学者能够关注本丛书,并提出批评指正意见。

我们的宗旨只有一个:为共同提高中国注册会计师行业的执业水平献计献策,为入世后的中国注册会计师业健康发展加油!

《中国注册会计师执业实务丛书》编审委员会
2002 年 8 月 22 日

前言

随着我国市场经济与注册会计师事业的不断发展以及法制的进一步健全,验资——这项具有中国特色的特殊审验业务已经受到会计界、审计界、法律界以及政府和社会公众的高度关注。尤其是近几年来验资诉讼案的不断“爆炸”,作为有资格从事法定验资业务的中国注册会计师及其所在的事务所更加重视验资的风险与防范。人们在思考着——作为验资这一项特殊的审验业务究竟为什么要做,以及究竟应该做什么和怎么做等问题。尤其是注册会计师及其所在的事务所都在不同程度上思考着应该如何规范操作以及如何防范风险等诸如此类的重大问题。这本书可以说就是在这样的背景下产生的。

作者在编写本书过程中主要突出了以下几个方面的内容:

一、规范性

市场经济应该是法治经济。验资作为我国企业准入市场的一个关口,更是一项政策性、法律约束性很强的审验业务。验资操作的规范性不仅已经成为提高验资质量的根本保证,而且也是防范验资风险最有效的措施。本书以《独立审计实务公告第1号——验资》(2001年1月21日)、《中国注册会计师执业规范指南第3号——验资(试行)》(2001年6月26日)以及财政部、国家工商行政管理局、国家外汇管理局新近发布的有关规范企业验资工作的文件为指

南,较为系统地介绍有关验资业务操作中的原则、要求与方法,包括验资定义的规范、验资要求的规范、验资审验程序与审验方法的规范、验资工作底稿的规范、验资报告的规范等。按规范进行验资操作既是市场经济与法制经济的要求,也是注册会计师独立、客观、公正的立场和执业规范的具体表现。只有依法规范操作,才能更有效地防范验资风险和保护注册会计师的合法权利。本书内容的介绍中大量引用了法律文本的规范化要求,书后还附有近几年来我国财政部、中国注册会计师协会、国家工商行政管理局、国家外汇管理局、高等人民法院等发布的关于验资方面的一系列法规性文件,便于注册会计师在执行验资业务时查找。

二、操作性

验资业务又是一项操作性、技术性很强的审验实务。在验资过程中,注册会计师不仅需要收集许许多多有关验资方面的证据,而且还要编制许多验资方面的工作底稿,更要运用注册会计师的专业眼光进行审计职业判断,要善于去粗取精,去伪存真;注册会计师不仅要满足客户的要求,主动热情地服务好,而且更主要的是还必须符合独立审计准则的要求、符合工商行政管理部门的要求,在自己的职责范围内为维护市场经济的秩序把关守口。有时候,验资实务操作中的任何一点疏忽,一个技术差错,有时是一个字的差错,一个数字或符号的遗漏,都可能会导致验资风险的产生,甚至会酿成大祸。所以说,验资的规范性还具体表现在操作过程中的规范化与技术方面的正确性与完整性。本书在叙述验资规范的同时,注重实务操作,较为系统地介绍了有关验资实务方面的案例与相应的操作规程、操作方法以及相关的操作事项,并配有必要的图表演示与解答提示,旨在供注册会计师参考借鉴。

三、研讨性

验资还是一项非常值得探讨和研究的审验业务。尤其是随着我

国对外进一步开放、对内进一步搞活,经济生活中会出现许多新的事物、新的问题,客户也会提出一些新的要求——有的是善意的,有的是从未碰到过的新鲜事,有的是目前政策尚未作出明确规定的但却是值得探讨的问题,还有的甚至是一个圈套、一个陷阱……验资业务所面临的许多新的问题和其特有的风险性使得验资更具有探讨性、思考性和创造性。本书中虽然对验资业务中可能发生的一些情况进行了必要的探讨,但这只是沧海一粟,可能是孤陋寡闻,十分肤浅,但意在抛砖引玉,引起讨论,以求共识,从而有益于提高验资质量,降低验资业务的风险。

本书由高级会计师、主任会计师李敏编著。徐成芳协助有关编写工作。本书原是一份讲稿,在上海市注册会计师协会与上海国家会计学院举办的《验资实务公告与指南》、《验资实务》等注册会计师培训班上多次讲授,几易其稿。感谢上海财经大学出版社将本书列入《中国注册会计师执业实务丛书》之一出版,感谢一些同行提出的宝贵意见。

本书可供注册会计师专业或审计专业教学用书,可作为注册会计师或会计师后续教育的培训教材,对于广大的投资者、经营者和财务会计人员在操作设立验资和变更验资时阅读本书也是很有帮助的。需要说明的是,在验资实务操作时,注册会计师应以现行的法律文本为指南,注意与时俱进,更注重审计职业判断在验资实务中的正确运用。

验资虽然极具中国特色,但验资的规范与法规都在不断的完善之中,验资从理论到实践还有许多值得研讨与研究的问题。目前尚无验资方面的专著问世,因而可资参考资料较少。作者自2001年8月参加中国注册会计师协会在北京国家会计学院举办的《验资实务公告和指南师资培训班》以来,边学边想,边写边教,时常被验资业务所面临的深度、难度与风险所困惑,深感自己能力有限,水平不够,因而书中疏漏差错之处在所难免,敬请读者批评指正,以期日后修订补正。

2002年8月26日

目录

总序/1

前言/1

第一章 验资实务概述/1

- 第一节 验资的产生与作用/1
- 第二节 验资准则及其修订/14
- 第三节 验资定义及其特点/18
- 第四节 验资的基本分类/26
- 第五节 验资的规范要求/36

第二章 验资操作规程/45

- 第一节 验资的计划阶段/45
- 第二节 验资的实施阶段/59
- 第三节 验资的报告阶段/77

第三章 验资程序与验资方法/79

- 第一节 验资取证与审验的重要性/79
- 第二节 一般审验程序与方法/84
- 第三节 特殊审验程序与方法/110

第四节 外商投资企业验资/116

第五节 审验时应当注意的问题/156

第四章 验资工作底稿/161

第一节 验资工作底稿的编制要求/161

第二节 综合类验资工作底稿/165

第三节 业务类验资工作底稿/171

第四节 备查类验资工作底稿/185

第五章 验资报告/187

第一节 验资报告的定义与格式/187

第二节 验资报告的构成要素/192

第三节 验资报告的主要特征/204

第四节 验资报告的写作要求/206

第六章 验资相关业务/216

第一节 验资与审计/216

第二节 验资与资产评估/218

第三节 验资与会计处理/225

第七章 验资风险与法律责任/252

第一节 验资风险/252

第二节 验资法律责任/254

第三节 验资风险控制/260

附录

附录一:独立审计实务公告第1号——验资(2001年1月21日修订)/268

附录二:中国注册会计师执业规范指南第3号——验资(试行)

(2001年6月26日修订)/272

附录三:中华人民共和国公司登记管理条例(1994年6月24日国务院令第156号发布)/291

附录四:公司注册资本登记管理暂行规定(1995年12月18日国家工商行政管理局令第44号)/302

附录五:财政部、国家工商行政管理总局关于进一步规范企业验资工作的通知(财会[2001]1067号)/307

附录六:财政部、国家外汇管理局关于进一步加强外商投资企业验资工作及健全外资外汇登记制度的通知(财会[2002]1017号)/310

附录七:关于会计师事务所为企业出具虚假验资证明应如何处理的复函(中华人民共和国最高人民法院法函[1996]56号)/313

附录八:最高人民法院关于金融机构为行政机关批准开办的公司提供注册资金的验资报告不实应当承担责任问题的批复(法复[1996]3号)/314

附录九:关于验资单位对多个案件债权人损失应如何承担责任的批复(最高人民法院审判委员会第915次会议通过)法释[1997]10号/315

附录十:最高人民法院关于会计师事务所为企业出具虚假验资证明应如何承担责任问题的批复(1998年6月19日最高人民法院审判委员会第995次会议通过)法释[1998]3号/316

附录十一:关于明确注册会计师验资报告作用的通知(财协字[1999]102号)/317

附录十二:最高人民法院关于金融机构为企业出具不实或者虚假验资报告资金证明如何承担民事责任问题的通知(法[2002]21号)/319

附录十三:有限责任公司章程(参考格式)/320

第一章

验资实务概述

第一节 验资的产生与作用

一、验资的法定性质

“验证企业资本、出具验资报告”这是中国注册会计师的法定审计业务之一，也是中国注册会计师有别于世界上大多数国家注册会计师的一个比较特殊的审计领域。验资业务的产生与发展在我国具有特殊的原因，并在验证企业资本的问题上对于维护社会主义市场经济秩序具有特定的重要意义，但验资的风险是很高的。前几年就有资料统计显示，验资业务收入占我国整个注册会计师行业收入的10%左右，因验资业务而受到投诉的事务所也占10%左右，但法律诉讼案件的绝对数近几年增加较快，在增加的案件中，因验资而受到法律诉讼的占80%以上。有人甚至认为“验资是一个可怕的陷阱”，以至于有的注册会计师或会计师事务所不愿做验资业务。然而，无论人们如何看待验资，事实上，验资已是我国注册会计师所特有的一项重要的法定业务，并引起注册会计师及其所在事务所的高度关注。

1. 为什么说验资是一项法定业务

我国早在1983年发布的《中华人民共和国中外合资经营企业法实施细则》中就已明确规定了中外双方投入的资本，须经中国注册会计师进行验证并出具验资报告。此后颁布的《中华人民共和国公司

法》(以下简称《公司法》)、《中华人民共和国注册会计师法》(以下简称《注册会计师法》)、工商企业登记管理的有关规定等法律、法规中,都进一步明确了验资这是注册会计师的法定业务,即依法设立的会计师事务所是从事验资业务的法定机构,其他任何单位和个人不得承办验资业务。最近,《财政部国家工商行政管理总局关于进一步规范企业验资工作的通知》(财会[2001]1067号)进一步指出:“依法设立的会计师事务所是从事验资业务的法定机构,其他任何单位和个人不得承办验资业务。”由此可见,验资确实是中国注册会计师的一项法定业务。

2. 为什么说验资是一项特有的业务

世界上并不是所有的国家都开展验资业务,许多国家的注册会计师同行并不从事此项业务,而我国是一个资本管制的国家,实行严格的资本金制度。所谓资本金制度,是指国家就资本金的筹集、管理以及所有者权利等方面所制定的法律规范。改革开放以来,外商投资企业、股份制企业及私人企业的发展,客观上要求从产权关系上明确资本金的归属,从而也相应要求建立统一的资本金制度,对资本金的筹集、管理等一系列问题作出统一的规范。资本金制度的建立,对建立现代企业制度、改善经营、加强管理等,具有重要的意义。

在中国设立企业必须符合法定资本金的要求。所谓法定资本金,是指国家规定的开办企业必须筹集的最低的资本金数额,或者说是企业设立时必须具备的最低限额的本钱,否则企业不得批准。例如,《中华人民共和国民法通则》(以下简称《民法通则》)规定,设立企业法人必须要有必要的财产;我国《企业法人登记管理条例》规定,企业申请开业,必须具备符合国家规定并与其生产经营和服务规模相适应的资金数额;《中华人民共和国公司法》规定,在有限责任公司中,以生产经营或商品批发为主的,其注册资本不得少于50万元;以商业零售为主的,其注册资本不得少于30万元;科技开发、咨询、服务性公司,其注册资本不得少于10万元,而股份有限公司注册资本的最低限额为1000万元等等。设立法定资本金,主要出于两个目

的:一是为企业正常经营提供必要的资本保证,二是为企业法人承担其责任提供必要的物质基础。外商投资企业还必须按规定设立资本金账户。资本金账户是指收入仅限于企业各投资方以外汇形式投入的资本金,支出仅限于有关用途的经常项目支出及经外汇局批准的资本项目的账户。

我国企业法人实行的是确定资本制,即企业法人设立时,必须在章程中载明其资本金额,并在申请工商登记时缴足。为了保证企业资本金在设立时如实到位,法律特赋予具备专业审验资质的会计师事务所为企业设立验资的权利,并要求会计师事务所提供验资报告(证明),以证明申报设立的企业是否具备了企业法人应具备的物质条件,证明申报设立的企业注册资金是否达到国家规定的法定资本金额等。会计师事务所出具的验资报告(证明)是企业申报设立时向工商局递交的必不可少的证明文件,是工商局审查发放《企业法人营业执照》的重要依据。会计师事务所验资报告中确认的企业资本金额一经工商注册登记,公告载明于《企业法人营业执照》后,即公示社会公众,成为经济交往中该企业对外经济实力的信誉形式之一。企业法人设立后,其注册资本的增加与减少还须征得股东的同意,并经过验资等一定程序后,才能向工商局申请办理变更手续。企业注册资金是国家授予企业法人经营管理财产的货币体现,或是企业法人自身财产的货币体现,是企业法人对外债务的一般担保。由此可见,会计师事务所如果为企业设立出具虚假验资报告(证明),其后果不单是帮助不具备法人物质条件的企业取得合法的身份,尤其是当载明于《企业法人营业执照》上的注册资本金作为企业资信证明使用,骗取他人信任,签订合同,最终损害的无疑是债权人的合法权益。所以验资有风险。

近些年来,资本账户的放松管制逐步成为世界经济发展中的新亮点。在我国加入 WTO 之时,关于资本账户的放开问题已引起金融界的关注。有人认为,入世成为我国资本账户加快放松管制的催化剂,但放松资本账户管制过程中的风险与政策选择研究显得尤为

重要。然而,不管今后如何变化,目前我国资本管制的现状只能说明验资既有中国特色又十分必要。

3. 为什么说验资是一项重要业务

首先,验资有其特殊的法律地位与重要作用。注册会计师通过验证企业的资本金,不仅反映出企业为正常经营提供必要的资本金的到位情况,而且也为企业法人履行和承担其相应的法律责任提供了必要的法律依据。

其次,注册会计师验资业务质量的好坏,直接关系投资者、债权人以及社会公众的利益,直接关系到注册会计师行业的形象和信誉。

再次,验资业务的项目及其收入在注册会计师行业的总收入中占有相当比重,不是微不足道、可有可无的,对于一些中小型的会计师事务所来说,验资业务甚至构成了其主要经营业务的来源之一。

综上所述,验资在中国注册会计师的审计业务中确实具有十分独特的重要地位,并具有特别重要的作用。

二、验资的发展过程

为保证注册会计师验资业务的质量,中国注册会计师协会早在1991年颁发了《注册会计师验资规则(试行)》,共5章25条;财政部于1995年颁发了《独立审计实务公告第1号——验资》,共5章22条;中国注册会计师协会又于1996年1月31日印发《中国注册会计师执业规范指南——验资(试行)》。验资规则,尤其是验资公告和验资指南的颁布,对注册会计师承办验资业务提出了具体的标准、要求和操作的指引,对于规范注册会计师验资业务,保证验资业务的质量,起到了十分重要的作用。为了规范或指导注册会计师执行验资业务、明确验资工作要求,保证或提高执业质量、降低执业风险,2001年7月1日开始执行新的《独立审计实务公告第1号——验资》(以下简称《公告》,详见附录一),共4章26条,以及《中国注册会计师执业规范指南第3号——验资(试行)》(以下简称《指南》,详见附录二)。《指南》对验资工作具有实务指导性,而《公告》比《指南》更具有