

注册会计师业务操作与风险控制丛书

主 审 徐政旦
主 编 汤云为
副主编 朱荣恩
李若山

CPA

series of operating
procedure and risk
control

资 验

黄华麟 / 编著

 中国时代经济出版社

注册会计师业务操作与风险控制丛书

验资

黄华麟 编著

中国时代经济出版社

图书在版编目(CIP)数据

验资/黄华麟编著.—北京:中国时代经济出版社,2002.5

(注册会计师业务操作与风险控制丛书/汤云为主编)

ISBN 7-80169-268-3

I. 验… II. 黄… III. 核定资金 IV. F231.3

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2002)第 041897 号

注册会计师业务操作与风险控制丛书

验
资

黄
华
麟
编
著

出 版 者	中国时代经济出版社 (原中国审计出版社)
地 址	北京东城区东四十条 24 号 青蓝大厦东办公区 11 层
邮政编码	100007
电 话	(010)88361317 64066019
传 真	(010)64066026
发行经销	各地新华书店经销
印 刷	北京昌平百善印刷厂
开 本	850×1168 1/32
版 次	2002 年 7 月第 1 版
印 次	2002 年 7 月第 1 次印刷
印 张	4.875
字 数	105 千字
印 数	1~5000 册
定 价	10.00 元
书 号	ISBN 7-80169-268-3/F·094

版权所有 侵权必究

总 序

近年来,上市公司会计造假的恶性案件屡有披露,从较早的“琼民源”案件到最近的“中天勤”案件,都给证券市场的发展造成了非常消极的影响,严重动摇了市场经济的诚信基础,相关的注册会计师也不断遭到社会各方的责难。一方面,我们应该认识到,建立健全企业内部控制制度,按照相关会计规范的要求出具真实公允的财务报告,是企业管理当局的会计责任。由于注册会计师的审计采取事后重点抽查,加上委托方内部控制制度固有的局限性和其他客观因素的制约,难免存在会计报表的某些重要方面反映失实,而注册会计师又可能在审计中未予发现的情况。因此受托方的审计责任并不能替代、减轻或免除

委托方的会计责任。但是另一方面,我们也应该充分认识到当前的审计环境是非常严峻的,注册会计师如果对社会公众的要求置之不顾,将严重损害注册会计师的形象和社会地位,进而威胁到它生存和发展的基础。而要解决这个问题,除了从职业道德的角度加强整个注册会计师队伍的诚信观念外,同时对我们的审计技术提出了更高的要求。会计师事务所只有提高风险意识,加强风险控制,完善风险审计技术,才能巩固自己在证券市场中的地位。正是基于这一认识,我们才组织编写了这一套《注册会计师业务操作与风险控制丛书》。

风险控制应该体现在注册会计师业务操作的全过程。有些人认为,注册会计师业务风险控制的重点在于现场审计,只要现场审计很好地贯彻了审计程序就可以规避审计风险了。而大量审计失败的案例告诉我们仅将风险控制重点放在现场审计是不够的,风险控制措施必须贯彻在从接受客户到出具审计报告的全过程。在接受客户之初,会计师事务所就应该收集有关客户的资料,了解客户的历史情况和财务状况,深入了解客户的诚信度和委托目的,同时要分析自己的胜任能力,以最终决定是否接受该客户。有些事务所为了争客户、抢业务恰恰忽略了这一点。

全过程控制要求严格执行三级复核制度。三级复核制度必须保证各级复核都是有效的而不能依赖于其

他复核的有效性。我国事务所业务的季节性比较强,年度审计的高峰使得某些事务所有意无意地放松了三級复核的标准,为审计报告埋下了风险隐患。第一层复核是项目经理对已完成工作的详细复核,第二层复核是部门经理对工作底稿的重点复核,第三层复核是合伙人对整套工作底稿的总体复核。三級复核应该分工明确并严格执行才能保证审计质量。目前有些事务所实行了四級复核制度,增加了独立合伙人的重点复核,在我国证券市场审计风险较高的现状下,这是一种积极的措施。

风险控制必须贯彻到参加现场审计的每一个人和每一项工作。每一个人都应该了解审计计划阶段和符合性测试阶段所得出的结论以及与自己分工的工作相关的前期工作。这样不仅有助于将审计策略贯彻到各个具体的业务操作中,还有助于审计人员根据发现的意外情况及时调整审计程序和审计策略。现场审计是风险控制的基础,所有参加现场审计的人都应该保持高度的职业谨慎,将既定审计程序作为最低标准而不是最高标准,切忌由于评估的固有风险和控制风险比较低而使审计程序流于形式。

风险控制应该贯彻到会计师事务所所有的业务中。年报审计是会计师事务所的主要业务,风险控制措施相对比较成熟。而对于验资、资产重组审计、资产评估、专案审计等业务,有些事务所缺乏比较完善的质

量控制措施,而这些业务由于涉及的法规范范围比较广、业务状况比较复杂,同样具有较高的风险。

这套丛书的编写,偏重于实务操作中的风险控制,即不仅全面涉及注册会计师的各种业务,而且侧重阐述各个业务环节的风险所在及其控制措施。希望能对广大注册会计师有所帮助。

汤云为

2002年6月

前 言

验证资本是我国注册会计师的一项法定业务。自我国恢复和重建注册会计师制度以来,这方面的业务有了迅速发展,并取得了不少经验。但在执行业务过程中也暴露了一些问题,带来了极大的风险,甚至被卷入法律诉讼漩涡。因此,在业内产生了种种顾虑,觉得验资业务难做,压力太重,从而影响了注册会计师执行验资业务的积极性。上述情况的出现,原因是多方面的,既有主观因素又有客观因素。如何有针对性地采取切实有效措施,防范验资风险促进验资工作健康发展,实为当务之急。可喜的是,最近一个时期以来,财政部率先发出通知,进一步明确了注册会计师验资报告的作用及其使用责任;接着财政部又修订了《独立审计实务公告第1号——验资》的规定,中国注册会计师协会也相应修订了《中国注册会计师执业规范指南第3号——验资(试行)》的规定,为进一步划清验资责任与非验资责任,完善审验程序奠定了基础。当今之计,就是要在验资工作中严格执行验资程序,健全质量控制,进一步提高规范化程度,以防范和化解验资风险。本

人应中国审计出版社之约,以现行的法律、法规和《独立审计准则》为准绳,结合多年来工作实践的体会撰写本书,纳入《注册会计师业务操作与风险控制丛书》奉献于读者。

本书共分六章。第一章总论,主要论述验资的目的和意义、验资风险的成因及其防范措施;第二章验资的基本概念,主要阐明验资的类型和审验范围、验资的依据及应遵循的原则和应承担的责任;第三章验资的前期准备,着重介绍如何了解被审验单位基本情况、签订业务约定书和编制验资计划三个方面;第四章验资的实施,分别就取证、审验及其过程记录详细加以阐述;第五章撰写验资报告,阐明了验资报告的基本要求,列举了各种案例及其附件;第六章验资的档案管理,阐明了加强档案管理的必要性,介绍了验资档案内容和工作底稿中常用的表式。本书以介绍实务操作和风险控制为主,与此同时也兼作必要的理论阐述,以利于达到统一认识,共同实施规范验资,更好地完成国家法律法规赋予注册会计师的任务。

由于本人经验不足,水平有限,本书中某些观点和内容难免有不够成熟、不尽妥当之处,恳请读者批评指正。

编者

2002年6月

目 录

总序	汤云为(1)
前言	(1)
第一章 总 论	(1)
第一节 验资的目的和意义	(1)
第二节 验资的风险及其防范	(6)
第二章 验资的基本概念	(16)
第一节 验资的类型和范围	(16)
第二节 验资的依据	(18)
第三节 验资应当遵循的原则和应承担的责任	(22)
第三章 验资的前期准备	(28)
第一节 了解被审验单位基本情况	(28)
第二节 签订验资业务约定书	(34)
第三节 编制验资计划	(38)
第四章 验资的实施	(42)
第一节 获取验资证据	(42)
第二节 按程序进行审验	(54)
第三节 取证和审验过程记录	(82)

第五章 撰写验资报告	(89)
第一节 验资报告的基本要求	(89)
第二节 验资报告和验资事项说明的案例	(99)
第三节 验资报告的附件	(122)
第六章 验资的档案管理	(130)
第一节 加强档案管理的必要性和 验资档案基本内容	(130)
第二节 工作底稿中常用的几种表式	(140)

第一章 总 论

第一节 验资的目的和意义

一、验资的目的

验资是验证资本的简称,乃是我国注册会计师的一项法定鉴证业务。它是以第三者身份对企业收到投资者实际投入资本的情况进行验证并出具证明。其目的是为企业向工商行政管理机关申请设立登记或变更登记以及向投资者签发出资证明时使用。最初出现在外商投资企业方面。早在 20 世纪 80 年代初,为适应对外开放,鼓励外商来华投资,我国先后制订了有关法律、法规,其中都对验资提出了明确要求。例如,1983 年 9 月 20 日公布的《中华人民共和国中外合资经营企业法实施条例》第三十二条(修改后的条例为第二十九条)规定:“合营各方缴付出资额后,应当由中国的注册会计师验证,出具验资报告后,由合营企业据以发给出资证明书……”又如 1988 年 4 月 13 日公布的《中华人民共和国中外合作经营企业法》第八条规定“中外合作者的投资或者提供合作条件,由中国注册会计师或者有关机构验证并出具证明。”同年 6 月 3 日公布并于 7 月 1 日

起施行的《中华人民共和国企业法人登记管理条例》中将“验资证明”与“资金信用证明”和“资金担保”列为企业法人登记应当提交的文件,但未明确在何种情况下需提供何种文件。后来国家工商行政管理局根据该《条例》制订的《施行细则》第三十四条中对三种证明文件作了如下解释。

“资金信用证明是财政部门证明全民所有制企业资金数额的文件。”这就是说,资信证明只能由财政部门出具,适用于全民所有制企业。

“验资证明是会计师事务所或者审计事务所及其他具有验资资格的机构出具的证明资金真实性的文件”这项规定在当时无疑是针对外商投资企业而言的。

“没有主管部门的企业申请登记时应提交资金担保。资金担保是具有法人资格的企业出具的保证被担保人资金真实性的文件。”所谓没有主管部门的企业应是指没有上级主管部门的集体所有制企业。

根据上述规定,当时需要注册会计师验资的还只限于外商投资企业。随着经济体制改革的逐步深化,为适应建立现代企业制度的需要,经 1993 年 12 月 29 日第八届全国人大常委会第五次会议通过,并以中华人民共和国主席令发布了《中华人民共和国公司法》,定于 1994 年 7 月 1 日起施行。在这个法律中明确规定了有限责任公司的股东全部缴纳出资后,或者股份有限公司发行股份的股款缴足后必须经法定的验资机构验资并出具证明。为了配合《公司法》的实施,确认公司的企业法人资格,规范公司的登记行为,在 1994 年 6 月 24 日国务院发布了

《中华人民共和国公司登记管理条例》，进一步明确法定验资机构出具的验资证明是公司申请设立登记或者申请变更登记的必备文件。这样，使注册会计师的验资业务进一步扩大到所有公司制企业。其后，国家工商行政管理局为加强对公司注册资本的登记管理，又于1995年12月18日发布了《公司注册资本登记管理暂行规定》，并于1996年3月1日起施行。这个规定进一步明确了验资证明所包含的内容以及不同出资方式的具体要求；同时也明确了按照《中华人民共和国企业法人登记管理条例》的规定设立的非全民所有制企业注册资金的登记管理也参照这个规定执行。这样，不仅使注册会计师在承办验资业务时有所依据，而且又进一步扩大了验资业务的领域。

二、验资的作用

由于注册会计师验证企业投资者投入资本是国家法律、法规赋予的一项极为严肃而重要的任务，并且需要验证的领域日益扩大，认真做好这项工作，对于加强经济管理、保护投资者和债权人的合法利益，维护社会经济秩序，有其积极作用。

1. 验证资本是加强经济管理的一项有力措施

在我国，凡是设立企业都必须经工商行政管理机关的核准登记并接受其管理和监督。而工商行政管理机关能否批准登记的一个重要条件，就是要看这个企业的投资者认缴的资本是否符合法律、法规所规定的最低限额，是否及时、足额地缴付资本。如果符合规定条件的，予以登记；不符合规定条件的，不予登记。这样，就可以防止企业因投入资本不足或未投入资本就匆促上马，而造成不良后果。即便是对外商投资企业来说，虽

然情况不同,在投资者尚未缴付资本以前,就已得到批准并颁发了营业执照,但工商行政管理机关仍要严格检查这些企业的投资者在企业核准登记以后是否及时,足额地缴付资本。原对外经济贸易部、国家工商行政管理局于1988年1月1日发布的《中外合资经营企业合营各方出资的若干规定》第四条中规定:“合营各方应当在合同中订明出资期限,并且应当按照合营合同规定的期限缴清各自的出资……”,第五条中又规定:“合营各方未能在第四条规定的期限内缴付出资的,视同合营企业自动解散,合营企业批准证书自动失效,合营企业应当向工商行政管理机关办理注销登记手续,缴销营业执照。不办理注销登记手续和缴销营业执照的,由工商行政管理机关吊销营业执照并予公告。”1988年4月13日公布的《中华人民共和国中外合作经营企业法》第九条也规定:“中外合作者应当依照法律、法规的规定和合作企业合同的规定,如期履行缴足投资,提供合作条件的义务,逾期不履行的,由工商行政管理机关限期履行,限期期满仍未履行的由审查批准机关和工商行政管理机关依照国家有关规定处理。”同时,在《中华人民共和国外资企业法》中也有类似的规定。由此可见,投资各方能否及时、足额地缴付资本是关系到企业能否批准设立的一个重要条件。即使是外商投资企业因批准在前,缴资在后,也有可能因为投资方或合作方不能履行缴资义务或提供合作条件而需撤销登记。正是因为注册会计师的验证资本,可以为工商行政管理机关提供有力证明,作为审批依据,这对于加强企业管理无疑是非常有利的。

2. 验证资本是保护投资各方合法利益的必要手段

投资者向企业投入资本的数额不仅表明他在企业中应承担经营风险责任的限额而且也代表该投资者在企业中应享权益的份额。这在我国有关法律、法规中都已明确了。例如,我国《公司法》在第四条中明确规定:“公司股东作为出资者按投入公司的资本额享有所有者的资产受益、重大决策和选择管理者等权利。”又如,《中外合资经营企业法》第四条规定:“合营各方按注册资本比例分享利润和分担风险及亏损。”《中外合作经营企业法》第二十二条也规定:“中外合作者依合作企业合同的约定,分配效益或者产品,承担风险和亏损。”因此,为了使企业能够按计划开展生产经营活动,并使投资各方能够获得预期效益,所有投资者都应及时、足额地缴清认缴的资本。任何一方拖延缴付或欠缴资本的行为不仅影响企业的正常生产经营活动,而且也会由于资本未全部缴足,使企业难以如期产生效益,从而影响另一投资方的利益。通过注册会计师对企业投资各方投入资本的验证,可以促使他们依照约定及时、足额地缴付资本,既保证了企业生产经营的需要,又保护了投资各方的合法利益。

3. 验证资本是维护社会经济秩序的重要保证

在我国通过经济体制改革,在现有企业中绝大部分是有限责任公司或股份有限公司。外商投资企业也是有限责任公司组织。按照《公司法》的规定,有限责任公司或股份有限公司,股东以其出资额或所持股份为限对公司承担责任,公司以其全部资产对公司的债务承担责任。因此,为了满足企业生产经营



的实际需要,并保持一定的经济实力,必须根据规模大小和经营范围的不同按照法律、法规的规定确定注册资本数额。并且在投资方认定出资额以后,必须如期、足额将资本投入。对这个问题,债权人是非常关心的。以申请贷款为例,银行方面往往以资本全部到位并经依法验资作为一个重要条件。尽管影响企业偿债能力的不仅在于初始投资是否已全部到位,更为重要的是经营管理的好坏、盈利水平的高低,净资产的多寡。然而投资方认缴的资本未及时缴足,很可能因为资金周转困难而影响生产经营活动,从而削弱偿债能力,损害债权人利益。如果企业投资者认缴的资本不能全部到位的情况进一步发展,会使社会经济秩序产生严重影响。通过注册会计师对企业投资各方投入的资本进行验证,有助于督促他们如期、足额缴付资本,使企业一开始就有较为稳固的经济基础,具备了企业法人应具备的物质条件。这不仅对债权人利益有保障,而且也有利于维护社会经济秩序。

第二节 验资的风险及其防范

一、验资是一项高风险业务

验证资本既是注册会计师独立审计业务中的一个重要领域,也是有别于国际上大多数国家会计师业务的一项特殊任务。自我国恢复和重建注册会计师制度以来,在全国各地会计师事务所和审计事务所的共同努力下,在这方面做了大量工作,取得了不少成绩,为进一步完善验资法规提供了有益的经验。但是,我们也不能不清醒地认识到在验资工作中确实也暴