

谈注册会计师验资风险控制

武汉理工大学 董丽英 中喜会计师事务所石家庄分所 肖宝强

验资原本是一种比较简单的会计鉴证业务,但是由于验资的固有局限性及注册会计师的职权所限,若存在投资者恶意作弊或与有关机构串通作弊,提供注册会计师不能识别的虚假证明材料等情况,即使注册会计师以应有的职业谨慎态度执行验资业务,也可能得出不适当的验资结论,导致所发表的验资意见与实际情况不相符。

近年来,社会上不断出现状告会计师事务所和注册会计师验资不实的民事纠纷,要求注册会计师承担连带赔偿责任,这就要求注册会计师应当规避验资风险。如何规避验资风险?本文试作探讨。

一、有效控制验资风险

验资是注册会计师的法定业务,应严格按照相关审计准则的要求执行验资业务,控制验资风险。有效控制验资风险的程序如下:

1. 接受委托前应当了解被审验单位的基本情况。注册会计师应当了解:公司类型、所有权结构、委托目的、审验范围、出具验资报告的时间要求、验资收费、报告分发和使用的限制等事项。了解被审验单位的基本情况是有效控制验资风险的必要程序,它为注册会计师在某些关键环节做出职业判断提供了重要基础。

2. 识别验资风险。注册会计师在了解被审验单位及其环境的整个过程中识别风险,并考虑设立或者变更业务处理的合规性。将识别的风险与可能发生错报的领域相联系,考虑识别的风险是否重大。

3. 初步评估验资风险。在了解被审验单位基本情况、识别验资风险的基础上,注册会计师应当考虑自身是否独立,在利用专家工作的基础上能否胜任该项委托业务,并对验资

风险做出初步评估。如果将验资风险评估为高水平,则注册会计师应当拒绝接受委托。

4. 采取相应的应对措施。如果注册会计师决定接受委托,则应当保持职业怀疑态度,充分识别验资风险,并采取相应的措施。例如编制验资计划、合理安排验资工作、向被审验单位获取注册资本实收情况明细表或变更情况明细表以及与验资有关的重大事项的书面说明,实施恰当的审计程序,获取充分适当的审计证据,记录验资的过程及其结果并形成底稿等,将验资风险控制可在可接受的水平。

二、谨慎承接和处理验资委托业务

《公司法》规定,承担资产评估、验资或者验证的机构因其出具的评估结果、验资或者验证证明不实,给公司债权人造成损失的,除能够证明自己没有过错的外,在其评估或者证明不实的金额范围内承担赔偿责任。《公司法》明确规范了注册会计师的“差错赔偿责任”,所以笔者建议会计师事务所所以最谨慎的态度对待验资业务的承揽、验资程序的执行和验资报告的提交。

1. 不宜接受委托的验资业务。遇到下列情况尽量不要接受委托,因为容易导致验资发生重大错报风险:

(1) 验资业务委托渠道复杂或不正常。一般情况下,由同学、战友、亲戚、党政领导、部门领导介绍来的验资业务风险都很大,很可能是其他会计师事务所拒绝出具验资报告,才找到这儿来的。

(2) 被审验单位处在高风险行业。比如用树苗、虾苗、鱼苗、农村集体所有的农业用地承包权、水面养殖承包权等出资,或用少量珠宝、名人字画、文物作为大额资本金出资等,该类情况下公司和股东多有隐情而向注册会计师隐瞒实情。从

.....
(11 429×30%),甲企业委托加工后的烟丝在收回后直接出售。

根据《消费税暂行条例》的规定,委托加工的应税消费品按照受托方的同类消费品的销售价格计算纳税,没有同类消费品销售价格的,按照组成计税价格计算纳税。组成计税价格=(材料成本+加工费)÷(1-消费税税率)。加工费是指受托方加工应税消费品向委托方收取的全部费用,包括代垫辅助材料的实际成本,所以该企业的计税价格应是 12 142.86 元 [(5 000+3 500)÷(1-30%)],应纳消费税是 3 642.86 元 (12 142.86×30%),少计提消费税 213.86 元 (3 642.86-3429)。为此,乙企业利用错算计税价格达到少交消费税的目的,而甲企业则少算了委托加工物资的成本。

调账如下:乙企业应补交消费税调账分录为:借:应收账款 213.86 元;贷:应交税金——应交消费税 213.86 元。

当然对于甲企业应补作一笔会计分录:借:委托加工物资 213.86 元;贷:应付账款 213.86 元。

由于企业存货的种类繁多、收发频繁,在计量和计算上可能发生差错,还会发生自然损耗、毁损、丢失、被盗等,从而造成存货的实际结存数与账存数不符。企业存货是反映企业生产经营、流动资金运作情况的晴雨表,也往往成为少数人用来调节利润、偷逃国家税费基金的调节器。存货量有多少,价值几何,是审计的一个重点问题,也是核实企业利润真实与否的关键问题。因此企业存货审计是一项复杂、细致的工作,不仅需要企业的配合,更需要加强自身的管理。○

事房地产、建筑类行业对注册资本有较高要求,在进行该类验资业务时也要求慎之又慎。

(3) 验资付费远远超过标准或超出常理的货币出资验资业务也属于高风险范围。

2. 拒绝出具验资报告的情形。如果已经承接了验资业务,在下列情况下注册会计师应拒绝出具验资报告,否则注册会计师及其所在的会计师事务所就要承担差错赔偿责任。

(1) 货币出资占注册资本总额未达30%的,注册会计师应拒绝出具验资报告。对于股东一次性缴足注册资本的,注册会计师一定要关注该项特别要求;对于分次出资的,除最后一次验资外,首期验资及后续非最后一次验资均可不考虑货币资金占资本总额的比例问题,但最后一次验资中注册会计师一定要把握好这个标准,累计的全体股东货币出资总额一定要达到注册资本的30%,否则注册会计师应拒绝出具最后一次出资的验资报告。

另外,首次出资验资业务中,公司全体股东的首次出资额不得低于注册资本的20%,也不得低于法定的注册资本最低限额,有限责任公司注册资本的最低限额为人民币3万元,一人有限责任公司注册资本的最低限额为人民币10万元,股份有限公司注册资本的最低限额为人民币500万元。如果法律、行政法规对有限责任公司、股份有限公司注册资本的最低限额有更高规定的,从其规定。这里还要注意的,一人有限责任公司是不能设立另外一个一人有限责任公司的,如果一人有限责任公司股东也是另外一人有限责任公司的股东,注册会计师应拒绝出具验资报告。

(2) 公司股东缴纳资本金与公司章程规定的性质、币种、金额、出资时间等不符的,注册会计师应拒绝出具验资报告。《公司注册资本登记管理规定》要求,公司注册资本、股东出资额或者发起人的认购额、出资或者认购的时间及方式由公司章程规定,公司注册资本及实收资本数额、股东出资数额或者发起人的认购额、出资或者认购的时间及方式发生变化,应当修改公司章程并向公司登记机关依法申请办理变更登记。因此,如存在不符事项,在公司股东大会按《公司法》和公司章程规定的程序批准修改公司章程之前,注册会计师不能出具含有不符事项的验资报告。

(3) 股东以可以用货币估价并可以依法转让的非货币财产作价出资的,凡是用作出资的财产未经有资质的评估机构评估的,注册会计师应拒绝出具验资报告。股东新近购置的可用作投资的财产进行投资不能直接以发票价格作价,因为任何非货币财产用作出资都必须经过评估。还要注意的,用作出资的非货币财产中包含劳务、信用、自然人姓名、商誉、特许经营权或者设定担保的财产时,注册会计师也不能给予验资证明,因为法律法规禁止用上述财产作为出资。另外,以债务转增股本(也就是通常所说的债转股)或用应收票据、普通债权以及尚未缴纳土地出让金的国拨土地使用权出资的,也属于法律法规没有明确允许出资的形式。

《公司法》还规定,以非货币财产出资的,应当依法办理相关财产权的转移手续。《公司注册资本登记管理规定》规定,公司设立登记时,股东或者发起人的首次出资是非货币财产的,应当提交已办理财产权转移手续的证明文件。公司

成立后,股东或者发起人以非货币财产进行后续出资的,应当在依法办理财产权转移手续后,再申请办理公司实收资本的变更登记。因此,股东以非货币财产出资到位之前,也就是完成转移手续之前,注册会计师不能出具针对非货币财产的验资报告。

《公司法》的以上要求会产生一个问题,那就是股东首次出资中包含房屋、土地使用权、商标权、记名证券等实行所有权登记制的财产的,所有权证件上所有者名称变更为拟成立的公司后才算“依法办理财产权转移手续后”。因公司尚未成立,该类资产是无法过户登记的,不能过户也就无法验资,无法验资公司就不能成立,形成一个逻辑上的悖论或怪圈。其实这一问题很容易解决,因为《公司法》允许分次出资,首次出资可以用货币资金或其他容易过户的非货币财产出资,先把公司成立起来,以后再把房屋、土地使用权、商标权等实行所有权登记制的财产投入已成立的公司,这样就可以圆满地解决这个问题。

(4) 股东的名称与所出资财产的所有者名称不符的,注册会计师应拒绝出具验资报告。这种情况主要包括:①股东用背书的方式使用转账支票、银行汇票等银行票据出资;②股东使用其他股东或其他人的银行账户向公司的账户转款或汇款;③用作出资的房屋、土地使用权、商标权等实行所有权登记制的财产登记的所有者名称不是股东。

(5) 对于募集设立股份有限公司的验资业务,凡是发起人认购的股份少于公司股份总数的35%,并且没有其他法律、行政法规同意或认可的,注册会计师应拒绝出具验资报告。对于募集设立股份有限公司或股份有限公司增资扩股的验资业务,注册会计师应注意是否为公开发行证券,因为《证券法》规定,公开发行证券,必须报经国务院证券监督管理机构或者国务院授权的部门核准,未经依法核准,任何单位和个人不得公开发行证券。同时《证券法》还列举了实质为公开发行证券的两种行为,即向不特定对象发行证券和向累计超过二百人的特定对象发行证券。如果公司有这两种行为,注册会计师应提请公司报经核准或拒绝出具验资报告。

(6) 如果公司以资本公积、盈余公积和未分配利润转增注册资本及实收资本,凡未经审计或留存的法定公积金少于转增前公司注册资本的25%的,注册会计师应拒绝出具验资报告。

(7) 有限责任公司变更为股份有限公司,注册会计师在执行验资业务时,如果折合的实收股本总额高于公司净资产额,应拒绝出具验资报告。

(8) 公司减少注册资本,注册会计师在执行验资业务时,如果减少后的注册资本及实收资本数额低于《公司法》或其他法律、行政法规规定的公司注册资本的最低限额的,应拒绝出具验资报告。

(9) 注册会计师执行变更验资业务中发现股东有抽逃以前出资情况的,注册会计师应拒绝出具验资报告。股东尤其是有控股地位的大股东占用公司资产的情况非常普遍,股东占用资金属于抽逃以前出资(恶意占用)还是正常的业务往来资金余额是很难分清的,所以注册会计师在此种情况下一定要加倍小心,不要成为替别人掩盖违法行为的“斗篷”。○