

审计助理人员分级培训系列课程

实收资本（股本） 审计

主讲教师：李劲松

不做假账

朱镕基

二〇〇一年四月



授课教师：李劲松

- 职务/职称：合伙人 高级会计师
- 工作单位：立信会计师事务所
- 社会兼职：华东政法MPACC导师
- 宏英智能（001266）董事
- 研究方向：企业上市并购
- 主要获奖：全国会计领军人才





学习目标：

- 1 了解实收审计的目标
- 2 掌握实收资本审计的实质性程序
- 3 熟知实收资本审计的风险点和应对措施

朱裕基
二〇一四年四月

- 1 案例导入
- 2 审计目标和准备工作
- 3 审计程序和底稿编制
- 4 审计风险点及应对措施

目

录

CONTENTS

一、案例导入

2016年10月，A公司与B创业投资企业（有限合伙）、C投资合伙企业（有限合伙）、D创业投资合伙企业（有限合伙）以及其他股东签署增资协议。本次增资以投资人认购A公司新增注册资本的方式对A公司进行股权投资，截至2016年12月31日，A公司陆续收到B、C和D投入的资本，但根据获取的最新的工商档案显示，A公司收到的这三笔增资款尚未完成完成工商变更登记，且A公司未作出增加注册资本和实收资本的决议，尚未修改公司章程。A公司收到股东投资款，但未修改公司章程也未办理工商变更登记，是否能确认实收资本？

- 1 案例导入
- 2 审计目标和准备工作
- 3 审计程序和底稿编制
- 4 审计风险点及应对措施

目

录

CONTENTS

(一) 审计目标

- 1 资产负债表中记录的实收资本(股本)是存在的。 存在/发生
- 2 所有应当记录的实收资本(股本)均已记录，实收资本(股本)的增减变动符合法律、法规和合同、章程的规定。 完整性
- 3 实收资本(股本)以恰当的金额包括在财务报表中。 计价和分摊
- 4 实收资本(股本)已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当列报和披露。 列报和披露

(二) 准备工作

准备如下资料清单

- 历年营业执照
- 历年公司章程
- 历年验资报告
- 历年其他工商变更登记文件
- 组织机构代码证
- 税务登记证（地税、国税）
- 其他法律批准证书、经营许可证
- 股东大会、董事会、监事会（以下简称“三会”）有关文件
- 历年股权转让协议
- 主要股东（应追溯至发行人实际控制人）的营业执照
- 主要股东（应追溯至发行人实际控制人）的公司章程
- 主要股东（应追溯至发行人实际控制人）的财务报告
- 主要股东（应追溯至发行人实际控制人）的审计报告（如有）

- 1 案例导入
- 2 审计目标和准备工作
- 3 审计程序和底稿编制
- 4 审计风险点及应对措施

目

录

CONTENTS

三、审计程序和底稿编制

- (一) 控制测试程序
- (二) 股本的实质性程序
- (三) 实收资本实质性程序



不做假账
朱镕基
2001年4月

(一) 控制测试程序

项 目		财务报表的认定				
		存在/发生	完整性	权利和义务	计价和分摊	列报和披露
1	评估的重大错报风险水平					
2	控制测试结果是否支持风险评估结论					
3	需从实质性程序获取的保证程度					

(二) 股本的实质性程序

- ① 审阅公司章程、实施细则和股东大会、董事会记录
- ② 检查股东是否按照公司章程、合同规定的出资方式、出资比例、出资期限
- ③ 编制股本账户分析表
- ④ 审查股票的变动
- ⑤ 审阅公司章程、实施细则和股东大会、董事会记录
- ⑥ 函证发行在外的股票
- ⑦ 确定股本在资产负债表上是否恰当地披露

不做假账
朱镕基
2001年4月

(二) 股本的实质性程序

1. 审阅公司章程、实施细则和股东大会、董事会记录

重点：

- 审计股票发行或股本变动的有关资料
- 公司章程中所载明的股本额、发行股票总数、每股面值、发行价格等

目的：

- 确定股本交易业务是否符合法律规定，是否与账簿记录核对相符，进而判断股本在资产负债表上是否已作了恰当反映。

(二) 股本的实质性程序

2. 检查股东出资方式、出资比例、出资期限出资

应当了解公司章程、合同中的出资方式、出资比例，确定其内容的合法性。

然后具体分析企业实际募股时，是否与公司章程、合同的规定存在差异，了解形成差异的原因，将有关的问题与公司有关人员协商。对审计过程及有关问题的处理，以适当的方式记录于审计工作底稿中

(二) 股本的实质性程序

案例：

2016年10月，A公司与B创业投资企业（有限合伙）、C投资合伙企业（有限合伙）、D创业投资合伙企业（有限合伙）以及其他股东签署增资协议。本次增资以投资人认购A公司新增注册资本的方式对A公司进行股权投资，截至2016年12月31日，A公司陆续收到B、C和D投入的资本，但根据获取的最新的工商档案显示，A公司收到的这三笔增资款尚未完成完成工商变更登记；且A公司未作出增加注册资本和实收资本的决议，尚未修改公司章程。A公司收到股东投资款，但未修改公司章程也未办理工商变更登记，是否能确认实收资本？

注：案例来源于会计学撮要

(二) 股本的实质性程序及底稿编制

案例分析：

工商登记不是确认实收资本的必要前提，尤其是在2014年3月公司注册资本登记制度改革后，“实收资本”已不再作为工商登记事项的情况下。实收资本的确认日期是同时满足以下条件的日期：

- (1) 被投资公司股东会作出增加注册资本和实收资本的决议，并修改公司章程；
- (2) 新股东的出资协议已经签署并生效；
- (3) 增加实收资本和变更股权结构所需的外部审批（如需要）已经获得；
- (4) 股东已经实际完成了出资的缴纳，包括将货币出资缴入公司的银行账户和将非货币出资完成财产权转移手续，且符合《公司法》、《公司登记管理条例》、《公司注册资本登记管理规定》对出资要件的规定。

本案例中，由于A公司未作出增加注册资本和实收资本的决议，尚并修改公司章程，上述已收到的投资款应确认为其他应付款，在A公司修改公司章程后确认为实收资本和“资本公积——资本溢价”。

(二) 股本的实质性程序

3. 编制股本账户分析表

取得或自己编制股本账户分析表，以分析各种股本账户余额的正确程度

- 以分析、证实有关股本的增减、股票出售所得或损失等，据以计算期末余额，并可与股票登记簿所示总发行股数、金额及有关总账、明细账核对是否相符；
- 分析股本时应包括对各种变动性质的分析，并就每次变动的内容与相关原始凭证及账户进行核对；
- 确定其是否经过适当批准；
- 借贷分录账户是否正确。

(二) 股本的实质性程序

3. 编制股本账户分析表

初次审计：对股本自股票发行之日起至被审计之日止的所有股本业务进行慎重的详细分析，以便全盘了解被审计单位股本的整体演变过程。

初次审计后，一般应将股本账户分析表永久保存，以便下次审计时使用。

(二) 股本的实质性程序

4. 审查股票的变动

股票的发行、收回等交易活动都会引起股本数额的变动。

审查如下文件：

- 股票发行、收回有关的原始凭证
- 银行存款日记账与银行对账单
- 总账、股本明细账与总账
- 已发行股票的登记簿
- 向外界收回的股票、募股清单

(二) 股本的实质性程序

5. 函证发行在外的股票

- 检查已发行的股票数量是否真实，股东是否均已支付股款或资产；
- 注册会计师审查已发行的股票数量是否真实，还可向承销或包销的证券公司函证；
- 按照规定，我国目前股票的发行由企业委托证券公司进行。这些机构一般既了解公司发行股票的总数，又掌握公司股东的个人记录以及股票转让情况，故在审计时可采取向证券公司函证或查阅的方法来验证发行股票的数量，并与股本账面数额相核对，确定是否相符。

(二) 股本的实质性程序

6. 审查股票发行费用的会计处理

- 股份有限公司发行股票支付的手续费、佣金等发行费用，股票溢价发行的，从发行股票的溢价中抵扣；
- 股票发行没有溢价或溢价金额不足以支付发行费用的部分，应将不足支付的发行费用冲减盈余公积和未分配利润；
- 审查相关的原始凭证和会计记录，以确定被审计单位对股票发行费用的会计处理的正确性。

(二) 股本的实质性程序

7. 确定股本在资产负债表上是否恰当地披露

股本在资产负债表上应单项列示，并且在财务报表附注中应披露与股本有关的重要事项，如股本的种类、各类股本金额、股票发行的数额、每股股票的面值、本会计期间发行的股票等。资产负债表上披露的恰当性、充分性。

(三) 实收资本的实质性程序

- ① 索取被审计单位合同、章程、营业执照及有关董事会会议记录
- ② 索取或编制实收资本明细表
- ③ 审查出资期限和出资方式、出资额
- ④ 审查投入资本的真实性
- ⑤ 审查实收资本的增减变动
- ⑥ 审查外币出资时实收资本的核算
- ⑦ 确定实收资本是否已在资产负债表上恰当披露

不做假账
朱镕基
言重耳闻

(三) 实收资本的实质性程序

1. 索取被审计单位合同、章程、营业执照及有关董事会会议记录

注册会计师应向被审计单位索取合同、章程、营业执照及有关董事会会议记录，并认真审阅其中的有关规定。企业合同、章程对投资各方的出资方式、出资期限及其他要求作了详细规定，一经国家审批部门批准，就具有法律效力，投资各方不得随意更改，应严格履行合同章程所规定的出资义务。

国家授权有关部门的批准证书是批准企业成立的法律性文件，投资各方应遵照执行。

营业执照是由国家工商行政管理机关批准发给企业的合法经营许可证，它规定企业成立和终止日期。

(三) 实收资本的实质性程序

2. 索取或编制实收资本明细表

被审计单位索取或自行编制实收资本明细表，作为永久性档案，以供本年度和以后年度审查实收资本时使用。

实收资本明细账应当详细记载实收资本变动。

编制实收资本明细表时需将每次变动情况逐一记载并与有关的原始凭证和会计记录进行核对。

(三) 实收资本的实质性程序

3. 编制股本账户分析表

取得或自己编制股本账户分析表，以分析各种股本账户。

余额的正确程度

- 以分析、证实有关股本的增减、股票出售所得或损失等，据以计算期末余额，并可与股票登记簿所示总发行股数、金额及有关总账、明细账核对是否相符；
- 分析股本时应包括对各种变动性质的分析，并就每次变动的内容与相关原始凭证及账户进行核对；
- 确定其是否经过适当批准；
- 借贷分录账户是否正确。

初次审计：对股本自股票发行之日起至被审计之日止的所有股本业务进行慎重的详细分析，以便全盘了解被审计单位股本的整体演变过程。初次审计后，一般应将股本账户分析表永久保存，以便下次审计时使用。这样，注册会计师下次审计时，只需将当期股本的增减记录计入，并根据该增减变动交易审查原始凭证即可。

(三) 实收资本的实质性程序

3. 审查出资期限和出资方式、出资额

- 检查投资者是否已按合同、章程约定时间缴付出资额；
- 其出资额是否经中国注册会计师验证，已验资者，应查阅验资报告；
- 没有经过验证，要履行必要的程序，核实出资的真实性。

(三) 实收资本的实质性程序

4. 审查投入资本的真实性

通过对原始凭证、会计记录的审阅和核对，向投资者函证实缴资本额，对有关财产和实物的价值进行鉴定，确定投入资本的真实存在。

审查时，注册会计师应注意审查投入现金是否已确实存入企业的开户银行，是否收到银行的收款通知单；投入的实物资产是否已办理了验收手续，并列具登记清单。

对房地产类固定资产应审查其所有权或使用权证明文件；对设备类固定资产应审查采购发票；对融资租入的固定资产应审查其租赁合同；对投入的无形资产应审查是否已办理了其法律手续，是否接受了有关技术资料。

(三) 实收资本的实质性程序

5. 查实收资本的增减变动

一般而言，公司不得随意增减企业的实收资本，如有必要增减，需要满足以下三个条件：

- (1) 应首先公告所有的债权人，债权人无异议；
- (2) 经股东大会决议同意，并修改公司章程；
- (3) 减资后的注册资本不得低于法定资本的最低限额。

对于实收资本的增减变动，注册会计师应查明原因，查阅其是否与董事会纪要、补充合同以及有关法律文件的规定一致。

(三) 实收资本的实质性程序

6. 审查外币出资时实收资本的核算

以外币出资的，根据有关制度规定，企业对实际收到的外币出资，可以采用合同约定的市场汇率折合为记账本位币记账，合同没有约定的，按下列原则处理：

- (1) 登记注册的货币与记账本位币一致时，按收到时的市场汇率折合；
- (2) 登记注册的货币与记账本位币不一致时，按企业第一次收到出资额时的市场汇率折合(投资人分期出资，各期出资均应按第一期第一次收到出资额时的市场汇率折合)。

由于有关资产账户与实收资本账户所采用的折合汇率不同而产生的记账本位币差额，作为资本公积处理。注册会计师应审查企业所采用的汇率以及会计处理的正确性。

(三) 实收资本的实质性程序

7. 确定实收资本是否已在资产负债表上恰当披露

企业的实收资本应在资产负债表上单独列示，同时还应在财务报表附注中说明实收资本期初至期末间的重要变化，如所有者的变更、注册资本的增加或者减少、各所有者出资额的变动等。

注册会计师应在实施上述审计程序的基础上，确定被审计单位资产负债表上的实收资本的反映是否正确，并确定有关投入资本是否在财务报表附注中予以分类揭示。

- 1 案例导入
- 2 审计目标和准备工作
- 3 审计程序和底稿编制
- 4 审计风险点及应对措施

目

录

CONTENTS

四、审计风险点及应对措施

序号	审计风险点	应对措施
1	通过假验资虚列实收资本，注册完毕后再抽逃资本。	查看长期挂账其他应收款，预付账款。
2	注册资本筹集不符合规定。如企业的审批手续不完备，出资协议不齐全。	核对协议，章程，合同等。
3	注册资本增减变动不符合规定。例如企业增资后没有相应的变更登记、减资并未经过债权人的同意且没有相应的变更登记或转让未经过其他出资人的同意。	查阅减资公告
4	以实物资产的出资	查阅是否有评估报告 原始购买发票、造价报告 整体变更不得以评估价值调整

四、审计风险点及应对措施

序号	审计风险点	应对措施
5	企业利用汇率调节以外币投资的实收资本。	分别两种情况处理： 一是投资合同对外币资本投资有约定汇率，则应当按照合同约定汇率进行折算，外币资本按约定汇率折算的金额与按收到时的市场汇率折算的金额之间的差额，作为资本公积处理； 二是投资合同中对外币资本投资没有约定汇率，按收到外币账款时的市场汇率进行折算，此时不会产生汇兑差额。
6	不正确的资本分类。有些企业未能按照“谁投资.谁所有”的原则，根据投资者的投资比例或协议对各投资主体的投资进行分类记录。	对照出资协议



总结：

- 1 实收资本审计的目标：存在性、完整性、所有权、计价、余额及正确的报表披露
- 2 编制实收资本明细总表，核对出资文件、时间、比例等实质性程序
- 3 掌握实收资本审计的主要风险点和应对措施

朱路基
二零一四年四月

感谢聆听!



不做假账

朱镕基

二〇〇一年四月

