第19卷第4期 西昌学院学报·自然科学版 Vol.19,No.4
2005年12月 Journal of Xichang College·Natural Science Edition Dec., 2005

“实质重于形式”原则的忽视

杨朝晖

(西昌学院 中文系，四川 西昌 615022)

【摘 要】验资实例,指中国注册会计师验资实践中实际发生的例子。笔者试图选择一则典型的验资实例作一些探讨。认为“实质重于形式”这一公认会计原则在验资工作中未得到合理的运用。

【关键词】验资；实质；形式；原则；忽视

【中图分类号】F235.99 【文献标识码】A 【文章编号】1673-1891(2005)04-0126-02

验资实例，指中国注册会计师验资实践中实际发生的例子。可以说每一次验资活动,都形成一个验资实例。对于验资实例的分析研究，几乎是一片空白。笔者试图选择一些典型的验资实例,作一些探讨。

1 验资实例简介

①A公司系中资有限责任公司,1994年末工商局颁发企业法人营业执照，注册资本100万元人民币。

②B企业系县属国有工业企业，尚处于基本建设时期,“工程进展步履艰难。”1995年6月30日,B企业的主管部门——县人民政府与A公司签订了《A公司兼并B企业合同书》,合同中说:“县人民政府同意A公司采取承担债务式兼并B企业,B企业被兼并前的一切债权、债务转由A公司承担。B企业的资产移交A公司之前,由中介机构进行资产评估,再按县人民政府与A公司确认的资产移交数额，办理移交手续。该基建工程完工后(即B企业的基建工程),A公司每年向县人民政府交纳40万元，作为A企业资产有偿移交乙方的补偿。A公司兼并B企业后,负责接收安置管理B企业现有职工(在职职工400名,退休职工40名)。B企业被兼并后,今后无论怎样更名,仍保留法人地位,实行独立核算,自主经营。”兼并合同生效后,B企业更名为C公司。

③D企业系州属国有工业企业“1986年建厂,1988年投入试生产,试产以来,由于受原料、技术及市场变化的影响,造成资金困难,举步维艰。”1997年元月31日,D企业的主管部门——××公司与A公司签订了《A公司兼并D企业合同书》,合同中说:“××公司同意A公司采取承担债权债务式兼并D企业,D企业被兼并前的一切债权、债务(以兼并时资产评估部门提供的数额为准)转由A公司承担。在A公司兼并D企业时,由双方(指A公司和××公司)共同委托会计师事务所对D企业进行资产评估。经评估截止96年9月30日的资产总额为2606万元,债务为2049万元,所有者权益为557万元。所有者权益交给乙方具有国有资产管理权的主管单位管理,但必须完备移交手续,由A公司使用,A公司对这部分资产负有保值责任。D企业被兼并后,仍保留企业法人地位,与××公司脱离隶属关系。A公司兼并D企业合同生效后,负责接收、安置、管理D企业现有在职员工300名和承担150名离退休人员的费用并负责管理。如不能按约定偿还债务、不能安置员工和解决员工及离退休人员的费用,均视为违约,A公司要承担由此而造成的经济损失和社会责任。”兼并合同生效后,D企业更名为E公司,仍保留法人资格。

1997年3月5日,A集团有限责任公司(筹)委托会计师事务所验资。委托方提供了《A公司兼并B企业合同书》、《A公司兼并D企业合同书》、A、C、E三公司1996年12月31日的资产负债表、A、C、E三公司1996年12月31日的合并资产负债表。1997年3月12日,会计师事务所据此出具了验资报告。验资报告结论为:“我们认为A集团有限责任公司可注册资本为4215万元，其中:A公司100万元、C公司3592万元、E公司523万元。”

收稿日期:2005-10-18
作者简介:杨朝晖(1968-),女,副教授。

?1994-2015 China Academic Journal Electronic Publishing House. All rights reserved. http://www.cnki.net

验资报告所附《资产、负债及所有者权益验证表》，由A公司签章，主要数据摘录如下：

	资产（万元）	负债（万元）	净资产（万元）	其中：实收资本（万元）
A公司	2307	2107	200	100
C公司	8507	4915	3592	3050
E公司	2585	2062	523	77
汇总（合并）	13399	9084	4315	3227

2 "实质重于形式"原则的忽视

从形式上看，上述"可注册资本4215万元"的审定，系按A公司100万元、C公司3592万元、E公司523万元，合计4215万元，计算得来，符合财政部后来（1997年8月7日）印发的《企业兼并有关会计处理问题暂行规定》"被兼并企业仍保留法人资格情况下的处理""企业有偿兼并其他企业，作为投资处理，按支付的价款，借记'长期投资'科目，贷记'银行存款'等科目。""企业采取无偿划拨方式取得被兼并企业资产的，按划转的净资产，借记'长期投资'科目，贷记'实收资本'科目"之规定，似乎也符合《中华人民共和国企业法人登记管理条例》第十二条第一款"注册资金是国家授予企业经营管理的财产或者企业法人自有财产的数额体现"和《中华人民共和国企业法人登记管理条例施行细则》第三十一条第一款"注册资金数额是企业法人经营管理的财产或者企业法人所有的财产的货币表现"之规定。

问题在于，A公司或A集团有限责任公司通过兼并B企业、D企业，增加了4115万元的注册资本，即承担民事责任的能力凭空增长了4115万元，符合法律的规定吗？

《中华人民共和国企业法人登记管理条例》及其《施行细则》，亦未对注册资本作专门的定义，但对注册资本的来源方式作了规定，《施行细则》第三十一条第二款"企业法人的注册资金的来源包括财政部门或者设立企业的单位的拨款、投资以及社会集资。"并且，《中华人民共和国公司法》第二十三条中规定"有限责任公司的注册资本为在公司登记机关登记的全体股东实缴的出资额。"因此，C公司净资产3592万元、E公司净资产523万元，不能作为A公司或A集团有限责任公司的注册资本。

从以上分析，我们可以看出注册会计师在验资中关注的是"实收资本"科目的增加形式，忽略了注册资本的实质。实质重于形式，这一公认会计原则在验资工作中未得到合理的运用，是该验资实例中存在的主要问题。

3 注册会计师验资中存在的其他问题

①被审验单位是谁，是A公司？还是A集团有限责任公司？并不明确。验资报告的结论，本身就是自相矛盾的。一方面结论为"我们认为A集团有限责任公司可注册资本为4215万元"，另一方面又结论为"A公司100万元、C公司3592万元、E公司523万元"，究竟验的是哪个会计主体的资？

②A公司兼并B企业、D企业后，B企业、D企业仍保留法人资格，仅更名为C公司、E公司。C公司、E公司的实收资本应根据评估确认的净资产确定，进行相应的帐务处理和设立验资、注册登记。在C公司、E公司没有完成上述被兼并步骤的情况下，注册会计师也没有给予必要的关注。

综上所述，A公司兼并B企业、D企业的行为，有投机之嫌，这已为后来的发展所证实。

On the Ignorance of the Principle of "Essence is More Important than Form"

YANG Zhao-hui

(*Xichang College, Xichang 615022, Sichuan*)

Abstract: Examples of examining capital are living examples that happen during the Chinese certified public accountants' practice of examining capital. The author tries to inquire into a typical case of examining capital and comes to conclusion that the established accounting principle of "Essence is more important than form" hasn't been utilized rationally in the work of examining capital.

Key words: Examine capita; Essence; Form; Principle; Ignorance　　（责任编辑：李道华）

?1994-2015 China Academic Journal Electronic Publishing House. All rights reserved.　http://www.cnki.net