

论企业章程在验资 工作中的重要作用

何泽寿

一、企业章程的内容和法律地位

企业章程在验资工作中的重要作用是由其本身的内容和地位所决定的。

1. 企业章程的概念和内容

企业章程是关于企业组织及其管理的基本规章,是企业全体投资者(或发起人,下同)共同签署的,主送企业登记机关的法律文件。企业章程一经登记,即对企业的投资者及高级管理人员具有法律约束力。它是投资者对国家、对社会的郑重承诺。这种承诺包括两个方面:①承担出资责任的承诺;②企业组织和运行合法性的承诺。其主要内容有:(1)制定章程的法律依据,即拟成立的企业所依据的企业组织法及相关法律法规。(2)注册资本内容。包括:注册资本总额、投资者、出资额、出资比例、出资方式、出资期限、外币资本折算办法等等。(3)投资者对拟设立的组织设立及机构运行等的规定。包括企业名称、地址、性质(或类型)、经营范围、经营期限、法定代表人产生办法、企业权力机构、执行机构、监督机构、财务会计、企业清算房屋再行添加任何设施,而直接用作出租,收取的房屋租金应作为主营业务收入中的物业经营收入处理。二是一旦物业管理企业根据经营需要,对这些房屋(如商业用房)再行添加一部分经营设施,增加房屋的经济功能,从事健身房、卡拉OK歌舞厅、美容美发屋、彩扩中心、商店、饭店等方面的经营活动所取得的收入,应比照相关行业财务制度的有关规定核算,其经营收入作为其他业务收入处理。

问:物业管理企业营业收入的确认应遵循什么原则?

答:《企业财务通则》规定,企业确认营业收入必须遵循权责发生制原则。根据这一规定,物业管理企业确认营业收入也必须遵循权责发生制原则。我们在《物业管理企业财务管理规定》中规定,“企业应当在劳务已经提供,同时收讫价款或取得收取价款的凭证时确认为营业收入的实现”。这是物业管理企业营业收入确认的一般原则。根据物业管理企业的经营特点,

办法及投资者的责权利等等。(4)修改章程的条件和办法。(5)投资者签名,有主管部门的主管部门盖章及章程签署日期。

以上是投资者制定企业章程的必备内容,如果投资者认为必要,还可以增加其它事项。

2. 企业章程的法律地位。

投资者制定企业章程并提交登记机关登记,是企业设立的法定条件之一,投资者也因此相应地承担法律责任。这就是企业章程的法律地位。

①制定企业章程是企业设立的必要条件。《民法通则》第41条规定,全民、集体企业需制定企业组织章程,经主管机关核准登记,才可取得法人资格;《企业法人登记管理条例》第7条、《公司登记管理条例》第17条规定,申请企业法人(含公司)登记必须提交企业章程。

②经登记的企业章程是企业运作所依据的基本文件。《中外合资经营企业法》第6条规定:董事会的职权是按照合营企业章程的规定,讨论决定合营企业的一切重大问题;《中外合作经营企业法》第11条规定:合对营业收入的确认原则又作了两条补充规定:

(一)企业与业主管理委员会或者物业产权人、使用人双方签订付款合同或协议的,应当根据合同或者协议所规定的付款日期,作为营业收入的实现。在这一日期,无论企业是否实际收到价款,均应作为营业收入处理。如公共性服务费收入和公众代办性服务费收入均应按照这一原则进行处理,不得以收付实现制代替权责发生制。

(二)物业大修收入,应当根据业主管理委员会或者物业产权人、使用人签证认可的工程价款结算账单确认为营业收入的实现。物业管理企业接受业主管理委员会或物业产权人、使用人委托、对住宅小区和商业楼宇等物业进行大修理等工程施工活动,由物业管理企业自行出据工程价款结算账单,但必须经委托方签章认可后,才能作为营业收入处理。

责任编辑 周文荣

作企业依照经批准的合同、协议、章程进行经营管理活动;第12条规定:董事会或者联合管理机构依照合同或章程的规定,决定合作企业的重大问题;《外资企业法》第11条、《公司法》第11条均作了类似的规定。这表明,企业在生产经营过程中的作为是不能违背企业章程的规定的。

③企业章程记载了投资者的出资责任。《公司法》规定,有限责任公司的股东以其认缴的出资额对公司承担责任,股份有限公司股东以其所认购的股份对公司承担责任,公司以其全部资产对外承担责任。这表明,股东(或发起人)一旦签署章程并报公司登记机关登记,那么他必须承担出资责任及不超过其认缴(或认购)出资额的亏损或偿债责任。而这种出资责任对于每个股东来说,也只有依据其签署的企业章程进行确立和认定。现行外商投资企业法律法规也规定投资者必须在企业章程中对其出资额、出资比例、出资方式、出资期限等作出详细规定。

企业的投资者共同制定章程,这是现行法律法规明确规定的,当企业经登记正式成立后,投资者必须承担章程规定的出资责任;反过来说,投资者的具体出资责任只是由其签署并报登记机关核准登记的企业章程记载并予以确认的。这就是企业章程与注册会计师验资工作紧密相关的法律地位,也是我们要讨论的实质性问题。

二、企业章程在验资工作中的重要作用

企业章程之所以在验资工作中起着重要作用主要在于其记载着投资者的出资责任。注册会计师在验证企业资本时,重点审验投资者制定并签署的企业章程,有着重要的理论意义和现实意义。

1. 加强对企业章程的审验,有利于区分投资者的出资责任和注册会计师的验资责任。

在会计报表审计中,现行执业准则提请我们和审计报告使用者应注意区分企业的会计责任和注册会计师的审计责任。但在验资工作中,现行的《实务公告》(即财政部发布的《独立审计实务公告第1号——验资》——编者注)和《执业指南》(即中注协发布的《中国注册会计师执业规范指南第3号——验资(试行)》——编者注)却没有类似规定。然而出资责任和验资责任是两种不同的责任。一方面,投资者在签署企业章程后就必须严格遵循章程按约定出资并承担相应出资责任。这一责任是投资者责无旁贷的,不得由注册会计师代行。为此,投资者必须以合法的、有效的、自由的财产按约定进行出资。另一方面,注册会计师则须按照专业准则的要求收集审验证据,出具验资报告。确

保有关验资报告真实、合法是注册会计师的验资责任,而这一责任不能替代、减轻或者免除投资者的出资责任。

在验资业务的开展中,投资者提供虚假出资材料或者隐瞒事实真相而骗取到了验资证明,构成了注册会计师验资工作的最大风险。在实际工作中,我们常常遇到投资者以他人财产或者被冻结的无自由财产进行出资,或假他人名义、虚构人的名义为合伙人组建一人公司等情况,由于种种原因,往往把本是出资者的责任却追溯到验资证明的出具者身上。如果我们在接受业务委托时,在签定业务约定书时,在出具验资报告时,依据企业章程明确告知投资者其将承担的出资责任,特别对于虚假出资者其不仅要承担虚假出资责任,还将承担认缴出资额的亏损及偿债责任(必要时可拍卖其家产),将不仅对部分投资者起到震慑和帮助作用,也有利于注册会计师进行调查取证,出具真实、合法的验资报告。

2. 加强对企业章程的审验,有利于划清投资者虚假出资和注册会计师出具虚假出资证明的行为界线。

投资者广义的虚假出资主要有四种情况:①提供虚假的出资材料骗取出资证明;②以信贷资金直接出资及无自由财产进行出资的无效出资;③企业成立后,投资者并未按章程规定以非货币资金实际出资即办理财产权转移手续;④企业成立后,抽逃出资。可以这样说,投资者虚假出资是否成立是以企业章程的记载来进行界定的,离开企业章程,投资者便无出资承诺,也就无所谓虚假出资。而注册会计师的虚假出资证明有两种情况:①没实施必要的审验程序而出具验资报告;②对投资者上述第①和第②种虚假出资行为,虽执行了必要审验程序但没能审验查明而出具了验资报告。注册会计师对前者将承担欺诈责任,对后者将承担过失责任;在设立验资中,对投资者上述虚假出资的第③、④种情况则不承担责任。但是,如果投资者没能依法制定企业章程(如投资者并没真实签名致使章程对其无约束力)或章程对注册资本无详细规定,也即章程对投资者的出资责任无准确记载,则注册会计师将对投资者的四种虚假出资行为出具了验资报告而有可能承担欺诈或重大过失责任。因为,受到损失者(如债权人)需要寻找弥补损失的出路,而注册会计师却又不能提供投资者虚假出资行为成立的准确依据(企业章程),那么其验资报告可能因投资者上述虚假出资而被推断为虚假证明。

3. 重视对企业章程的审验有利于验资意见的形成,从而达到验资工作的目的。

在这里需要指出,现行文件关于“验资意见”的表述,尚有一定的缺陷。现行文件认为注册会计师应发表的审验意见为“明确说明截止至验资报告日确认的被

审验单位实收资本(股本)及相关资产、负债的数额”。这种表述是错误的。它只表明了投资者出资的现状,却没有指明其是否真实和合法,所以不是应发表的审验意见。因为只有把投资者出资现状应具有的真实性和合法性明确指出,才算发表了意见,达到了验资工作的目的。会计报表审计也是一样的。注册会计师需要在审计过程中完成对企业财务状况、经营成果和资金变动情况的了解。同时,用现行法律法规对其进行“计量”,然后在取得充分的了解后,发表意见:是否具有合法性、公允性和一贯性。所以,注册会计师在验资工作中应发表的审验意见应为投资者的出资是否真实,是否合法。

对投资者出资的真实性和合法性发表意见,不仅是工作本身的需要,而且也是委托人和报告使用者的需要。因此,在验资报告中,注册会计师必须为委托人和报告使用者提供两项服务:一是对投资者出资的真实性提供鉴证服务;二是对投资者出资的合法性提供鉴证服务。注册会计师将围绕这两项鉴证服务在验资工作中收集审验证据,以支持其将出具的验资报告。

由于现行文件对于验资工作应达到的目的和应发表的意见的表述存在缺陷,因而对于投资者的出资怎样才具有真实性和合法性也就没能提出实质性的意见。那么,如何来确定投资者的出资是否具有真实性和合法性呢?我们可以从两方面着手。一方面,可以对投资者是否严格履行了企业章程的规定进行出资,包括严格按照章程规定的出资额、出资方式、出资期限等履行出资进行鉴证,也即鉴证其出资是否真实。这时,注册会计师将参考《执业指南》中的有关审验程序收集投资者以现金、实物、无形资产等出资的相关证明材料,并鉴别其真伪和有效性。如果有材料证明投资者没有或不完全按照章程的规定出资,注册会计师应提请其纠正,否则应考虑是否出具报告或在报告中进行披露。另一方面,应对投资者制定的企业章程本身是否为所有投资者真实制定以及有关注册资本的内容是否符合章程依据的企业组织法及相关法律法规的规定进行鉴证,也即鉴证投资者的出资是否合法。如果章程在形式上或有关注册资本的内容在实质上不合法,尽管投资者已按章程规定履行了出资,注册会计师也应提请投资者重新制定或完善章程的形式和内容,并重新出资或完善出资手续,否则,应考虑是否出具报告。

在此,我们有理由认为,投资者的出资是否真实、合法,就是指其制定的企业章程是否合法,以及投资者是否真实履行章程的规定出资。注册会计师完全可以把这作为自己应发表的验资意见。这时,注册会计师的验资过程实质就是为了鉴证投资者依据章程规定而

实际出资的真实性和合法性而收集证据的过程。认识到这一点,就能够收集到充分适当的审验证据,并据此支持应发表的验资意见,达到验资工作的目的。

三、对投资者实际出资与企业章程的规定不符的处理

投资者依法制定企业章程后,其实际出资必须符合章程的规定,这是投资者的出资责任。对不符合章程规定的,不能认定其出资具有真实性,注册会计师不能出具无保留意见的验资报告。

当投资者实际出资与章程的规定不符时,我们必须提请投资者进行适当的调整和处理。所称“适当”,指在其章程必须符合制定章程所依据的企业组织法及相关法律法规的规定,即必须具有合法性的前提下,经过调整和处理后,投资者的实际出资必须符合章程的规定,即必须具有真实性。这是进行调整和处理的结果。具体调整和处理办法有:1.对投资者的实际出资方式不符合章程的规定的,应提请投资者重新按约定出资,或者依法修改企业章程的相关内容,使其与实际出资方式保持一致。2.对投资者的实际出资时间不符合章程的规定的,应提请投资者依法修改企业章程的相关内容,使其能够适应实际出资时间的需要。3.对投资者的实际出资额少于章程规定的认缴出资额的,应提请投资者以相同出资方式补缴出资或修改章程的相关内容。对以上三条调整意见如果投资者不采纳,注册会计师应拒绝出具验资报告。4.对投资者以实物或无形资产出资,其评估作价额大于章程规定的出资额,而又不便于减少出资的,应提请投资者修改章程的相关内容,以增加其认缴出资额的数额,或者对其差额部分采用其它方式处理。所称“其它方式处理”指在征得投资者的同意的情况下,可以把差额部分列作投资者的债权,即拟成立企业的负债,也可以把它作为投资者对拟成立企业的赠予,在投资者完善赠予手续后,把它列作企业的“资本公积”。

注册会计师提请投资者修改企业章程的,投资者必须依法进行,所修改的内容必须适应其实际出资的需要,并且不得违背制定章程所依据的企业组织法及相关法律法规的规定。如果企业章程须报审批部门审批,则修改后的章程必须重新报批。经过以上调整和处理后,应达到这样的目的,即企业章程的注册资本内容(包括注册资本总额及具体构成)符合其所依据的企业组织法及相关法律法规的规定,投资者已经严格遵循了章程的规定出资。只有这样,注册会计师才能够出具无保留意见的验资报告。

责任编辑 袁蓉丽