

浅谈对电力企业实收资本的审计

严少斌

实收资本是企业所有者权益类会计科目之一,也是企业审计的一个重要科目。通过实收资本科目的账簿记录和报表信息披露,可以反映企业所有者(即股东)投入企业的资本或股本的实际情况。中介机构的审计人员要对电力企业的实收资本进行审计,就要对实收资本和注册资金的概念有一个全面的认识,对实收资本的审计程序有一个较好的把握,才能根据审计中发现的问题,提出完善电力企业实收资本管理的合理建议。

一、实收资本与注册资金的界定

(一)实收资本和注册资金的概念。所谓实收资本(或股本),是企业实际收到的各个股东按照公司章程规定投入和认缴的资本,包括股东以各种出资方式出资,可分为货币出资和非货币出资,非货币出资又包括固定资产、无形资产、存货等。电力企业实收资本的显著特点是金额很大,一般可达十几亿、几十亿,有的几百亿甚至上千亿。

所谓注册资金,是企业到工商行政管理机构办理企业法人资格注册时,营业执照上注明的资本金额。注册资金的办理一般要经过四个环节:一是公司股东会、董事会在公司章程中规定注册资金的总额、各股东的出资比例、出资方式及其资本到位的时间要求;二是公司实际收到各个股东的出资后,聘请中介机构对实收资本出具验资报告;三是公司到工商行政管理机构申请办理注册或变更登记

手续;四是工商行政管理机构收到企业上报的资料文件并进行审核后,给企业颁发法人营业执照,并在营业执照上注明注册资金数额。

(二)实收资本与注册资金的关系。二者既有相同点,也有不同点。相同点是注册资金与实收资本均指股东对企业的投资,是企业所拥有的经营资本;不同点是:一为“注册”,即工商行政管理部门颁发企业营业执照上的注册数;一为“实收”,即企业按照公司章程规定的股东认缴数实际收到的投资资金。注册资金与实收资本均是动态的,但实收资本数比注册资金数变动得频繁一些。

实收资本与注册资金在数量关系上可能出现三种状况:一是实收资本等于注册资金,这是最佳的一种状况,即企业及时、足额收到股东投资并办理了验资和注册登记手续,实收资本与营业执照上的注册资金数额相等;二是实收资本大于注册资金,这也是较好的一种状况,即企业注册登记后再次收到股东投资,但是还没有及时办理验资和变更登记手续,就出现了实收资本大于注册资金的情形,这说明企业的实际投资规模扩大了,但是营业执照上的注册资金(名义投资规模)没有相应地扩大;三是实收资本小于注册资金,这是最差的一种状况,即企业收到股东投资并办理验资和注册登记后,有股东撤走了投资资金,但是企业没有及时办理注册资金减少的工商变更登记手续。这种投资规模缩小的情形,可能产生两种不良后果:一方面会影响企业的正常

生产与经营,另一方面会使投资者或潜在投资者对该企业失去信心。

(三)实收资本与注册资金的本质。注册资金是企业章程的规定数、股东认缴的出资数和营业执照上的注册数;实收资本则是各个股东的实际投资数、企业银行账户实际收到的投资资金数和企业账面反映的实收资本数。公司股东会、董事会对注册资金作出增加或减少的决议具有投资行为的计划性、指导性,而公司的实收资本发生增减变动是企业执行投资计划的实际结果。企业的实收资本变动后再办理验资和工商变更登记手续,是企业投资规模在注册资金数额上的反映。因此我们审计的对象是实收资本而不是注册资金,但是在审计过程中我们又必须了解注册资金,并将实收资本与注册资金的情况进行对比,才能更准确地反映实收资本的变动情况。

二、电力企业实收资本的审计程序

第一,了解企业实收资本的会计核算业务类型,以便有针对性地实施审计程序。企业实收资本或股本的核算业务一般有八类,分别是:接受投资者投入资本、向投资者分配股票股利、资本公积转增资本、债转股、以权益结算的股份支付、减资、中外合作企业根据合同规定在合作期间归还投资者的投资和中外合作经营清算。一个电力企业在一个会计年度的实收资本(或股本)业务往往有三种情况:一是八类业务均没有发生,实收资本的期

初与期末余额相等；二是发生了八类业务之中的某一类，此时实收资本期初与期末的余额一般不相等；三是发生了八类业务中的某几类业务，此时实收资本期初与期末的余额一般也不相等。

第二，根据审计模板表格的要求，注重收集实收资本的证据资料。一般的会计师事务所均有审计模板，经常审计能源、电力企业的会计师事务所，更会有适合电力企业核算特点的标准模板。实收资本科目的审计模板中一般包括审计程序表、审计索引表、审核明细表、测试表(抽查凭证)等。实施审计程序就要填写这些标准化的表格，而填好表格的前提就是收集全各种证据资料。只有证据资料收集齐全了，模板表格才好填写，因此，在审计现场收集证据十分重要。但要注意的是，在审计现场也不能只收集证据而不填写模板表格，因为不填写表格难以知道需要收集哪些具体证据。因此一般情况下，在现场审计实收资本时，填写模板表格与收集证据资料应同时或交叉进行。

第三，获取企业法人的营业执照，了解注册资本的变动情况。企业营业执照的状况有三种可能：一是新建、筹建的电力企业暂时没有办理营业执照，但是已有有关单位拨付的项目前期费和股东交付的部分投资资金。之所以没有营业执照，可能是该项目没有得到有关上级的最终批准，也可能是企业因为其他原因没有及时办理验资和注册登记手续。二是电力企业有一个营业执照。比如该企业属于新建企业，收到股东出资后办理了验资和注册登记手续，领取了第一个法人营业执照。三是已投产多年的电力企业有两个或多个营业执照。即在领取了第一个营业执照之后，股东又发生了出资或撤资等情况，又办理了增资或减资的变更登记手续。在企业现场审计时，审计人员既要问清楚企业有无营业执照、有几个营业执照等情况，也要复印新、旧营

业执照后纳入审计工作底稿，以便填表、分析、查阅时使用。

第四，获取电力企业的董事会章程和股东会会议纪要，了解股东的出资额及其比例。关于股东投资规模的信息最早记载于股东(董事)会会议纪要，其次记载于企业章程，最后记载于营业执照。从股东(董事)会会议纪要中可以更全面地获取关于各个股东的出资金额、出资比例、出资方式和出资时间要求。另外，企业可能会有几次股东(董事)会议的纪要和修改过的章程，要注意收集齐全，以供对比分析和查阅之用。

第五，测试实收资本的会计核算情况，确定其信息披露是否准确。通过核对实收资本年度期初、期末的报表数、总账数和明细账数，了解其相互之间是否相符、有无变动及变动的具体情况；通过抽查与实收资本和银行存款等科目有关的记账凭证及其附件，了解各个股东缴纳实收资本的情况，看其会计核算是否异常。

三、电力企业实收资本核算与管理的问题举例

例一，企业控股股东的注册资金到位不及时。如某水力发电公司2007年第10次股东会议决定，在2007年年初实收资本64 840万元的基础上，新增注册资本24 000万元，其中：某国网二级集团控股公司12 240万元，某省建设投资公司10 800万元，某省电力公司960万元。由于控股公司认缴资本没有全部到位，实际少注入3 060万元，导致2007年期末该水力发电公司实收资本只有85 780万元，与修改后章程规定的注册资本数88 840万元相差3 060万元。

例二，企业参股股东出资未及时足额到位。如某风力发电公司的股东之一(某电力集团公司)出资未按期到位。按照公司章程、出资协议及第二次股东会决议，各股东应于2007年10月15

日前注入第二次出资。截至2007年期末，公司已收到控股股东、另一参股股东第二次出资分别为2 925万元和225万元，但还有公司股东之一(某电力集团公司)未能按期交付出资1 350万元。

例三，公司的实收资本增加后没有及时办理验资和变更登记手续。如某抽水蓄能电站公司的企业法人营业执照上注册资本为46 973万元，财务账面上实收资本为57 177万元，期末实收资本比注册资本多10 204万元。原因就在于一个控股股东、三个参股股东于2007年6月后新注入了资本金，但该公司没有及时办理验资和工商变更登记手续。此类问题在电力系统是一个比较普遍的现象。

上述举例是笔者参与国网某二级集团控股公司2007年年报审计过程中发现的三个典型问题。如果我们将实收资本审计的时间和空间范围予以扩大，还会发现数量更多、情况更复杂、性质更严重的问题，如投入资本中无形资产比例过高、随意增加或者冲减资本金、虚报注册资本或者投资者随意抽回投资等。所以，审计人员一定不能忽视对实收资本科目的审计，也不能随意省略必要的审计程序，更不能轻易放弃收集充分的审计证据。否则，就难以规避审计风险。

四、完善电力企业实收资本财务管理的建议

第一，电力企业的各个股东要及时足额出资，确保注册资金到位。控股母公司要起带头示范作用，在整个集团公司系统积极倡导诚信投资、诚信经营，彻底改变部分股东少交、迟交注册资金的现象。当控股公司带头到位出资后，可以以适当的方式对所属各子(分)公司注册资金与实收资本情况进行一次全面的清理检查，以督促各个股东按照章程和股东会决议的规定及时足额地出资。

注册会计师执业环境及其改善对策

——基于审计市场供求关系的分析

程梅

注册会计师的执业环境实质上是审计市场环境。审计市场是审计市场主体、市场客体和 market 交易的集合,是有效而合理地配置审计资源的方式。它的功能是通过审计市场机制——审计市场运动中内在的机能与其各要素间的相互作用而实现的。审计供求是审计市场主体要素活动的基本体现,审计供求关系在审计市场机制中居于主体要素的地位,也是审计市场机制的核心,其他相关要素实际上都是围绕这一主体要素而展开。审计市场供求关系的正常与否,直接影响着审计的价格机制和竞争机制,影响审计市场的正常发育,影响着审计市场功能的实现。因此,供求关系不仅是市场机制运行的起点,也是市场机制运行的终点。

一、审计市场供求环境分析

我国审计市场的供给最初是政府干预产生的,在初始阶段主要依靠政府的行政力量去推进市场化,创造市场需求,属于强制性制度变迁。这种依靠强制性制度安排所形成的注册会计师体系,不同于在市场经济条件下自

发产生的注册会计师体系,行业协会也不是应自发的市场自律需要产生的,而是政府管制机构强制安排的产物。审计服务是注册会计师按照政府的标准提供的一种准公共产品。

从供给角度进行分析,目前我国注册会计师行业在市场供给方面的突出问题是低层次供给相对过剩和高层次供给相对不足。这就使注册会计师行业在总体上处于相对较低层次运行,导致整个行业的风险不断积累,资源配置的效率较低。作为新兴市场和转型经济国家,市场对审计质量的要求越来越高,这就要求我国的注册会计师不断地改进市场供给,走内涵式发展的道路,密切关注审计市场供求关系的变化,适应市场需求,提高审计服务的层次和质量。

审计市场最初的供给和需求都是政府创造的。在注册会计师行业市场化的进程中,这种行政干预的影响仍在持续,对市场供给和需求进行调节,才能促进审计市场的成长和发育,加快市场化进程。

二、审计市场供求关系及其变化

第二,电力企业的财务部门要对实收资本进行正确的账务处理和准确的报表反映。企业对以其他方式出资的要做好相关的配套工作,例如对以非货币资产出资的,及时组织做好资产评估工作;对于以前期费(其他应付款)转增资本的,进行正确的账务处理和报表信息披露。

第三,电力企业要及时组织办理实收资本的验资工作和注册资金的变

更登记手续。电力企业所收实收资本的金额一般比较大,因此收到实收资本后(尤其是当实收资本与注册资金数额相差幅度达到或超过20%时)要及时办理验资和营业执照变更登记手续,做到营业执照上的注册资本与企业账面实收资本一致,与公司章程规定的出资比例一致,使投资各方合作愉快,以免影响电力企业的正常生产与经营。

第四,中介机构在为电力企业提

审计市场的供求关系还受到其他两个基本要素的影响,价格变动、竞争形态及其相互作用不仅影响供求关系,还使供求关系处于发展变化的动态之中。市场机制能否发挥有效配置资源的作用,取决于供求关系的均衡及均衡状态的变化。

价格是描述物品供求关系的一组比例。从这个意义上说,合理的价格能反映供求关系的均衡,而不合理的价格(无论高低)是市场供求关系不均衡的反映。审计市场中互相压价的无序竞争,反映出的就是低层次供给相对过剩的状态,也说明市场对审计服务的需求动力不足。审计市场的竞争,使处于供需关系劣势一方的审计人员,往往会在审计收费的讨价还价中作出让步,实行低价服务。一些独立性较强和审计质量较高的会计师事务所,由于未能提供符合客户要求的审计意见而受到市场的排斥。加之,政府的干预依然存在,相关部门通过行政手段,在创造市场需求(如在事务所的设立、证券和期货资格的许可、金融审计和国有企业审计等领域的市场准入资格审批

供资产评估、验资证明和年报审计服务时,要恪尽职守、独立公正、科学合理地予以估价,实事求是地出具验资证明,如实地在审计报告和报表附注中披露实收资本的变动情况,并在管理建议书中提出完善实收资本财务管理的合理化建议,以促进电力企业进一步规范实收资本的会计核算和财务管理。■

(作者单位:中瑞岳华会计师事务所)

责任编辑 刘忻