

# 论验资与所有者权益 审计的关系

于亦铭

验资与财务审计都是社会审计的法定业务。那么财务审计中的所有者权益审计能否替代验资,或者说验资能否替代所有者权益审计呢?下面从验资概念界定的变化谈谈验资与所有者权益审计两者的区别和联系。

验资与所有者权益审计是审计学中两个最基本的概念。关于验资,通常称为验证资本或注册资金的验证。《注册会计师验资规则》中对验资的概念作了界定,即验资系指对各类企业所有者权益以及相关的资产、负债的真实性和合法性的检查验证,包括对各类企业成立时的验资和开始经营后的定期和不定期验资。关于所有者权益审计,它是财务审计中的一项重要内容。其定义一般表述为对各类企业所有者权益及其增减变动的真实性、合法性进行审计。

笔者认为上述验资概念的界定没有把握验资与所有者权益审计两者的本质区别,容易给人们一种误导:即验资就是所有者权益审计,所有者权益审计就是验资,两者可互为替代。果真所有者权益的审计报告可替代验资报告吗?

《独立审计实务公告第一号》对验资概念的界定,是指对被审验单位的实收资本(股本)及其相关资产、负债的真实性、合法性所进行的审验。该界定的验资概念与《注册会计师验资规则》界定的验资概念虽是几字之差,却明确了验资与所有者权益审计两者在审验范围上的区别。那么该界定的验资与所有者权益审计两者的区别能否理解为一个验证所有者权益的全部项目,另一个是验证所有者权益的部分项目,即验资的范围包括实收资本(股本),形成实收资本(股本)的货币资金、实物资产和无形资产以及相关的负债,而所有者权益审计的范围除上述之外,还应包括留存收益以及形成留存收益的货币资金、实物资产、相关的负债呢?

如果验资与所有者权益审计是上述这种关系,那么所有者权益审计报告则可替代验资报告。这种替代若在理论上成立,那么在有关审计法规中应当明确这种替代的合法性。笔者认为,所有者权益审计报告替代验资报告在某些情况下是可行的,同样,验资报告在某些情况下也可以替代所有者权益审计报告。

首先,《中国注册会计师法》把验证企业资本,出具

验资报告界定为注册会计师审计业务的重要内容。即验资与审计是不可分的,验资离不开审计。另外,关于所有者权益审计概念的界定虽然说法不一,但具体审计工作无疑有其共同点,即在对资产、负债进行充分的审计之后,依据会计的基本平衡原理,从侧面确认所有者权益的正确性。在此基础上,审计人员只须用较少的时间对所有者权益事项进行审验。这说明对资产、负债的审计虽然不能替代所有者权益审计,但若没有对资产、负债进行充分的审计,所有者权益审计则要花费较长的时间。

从所有者权益审计的上述特点不难发现,所有者权益审计是一项独立于资产、负债的审计活动,但又必须对资产、负债进行验证。因此,验资与所有者权益审计两者的关系可以理解为部分与整体的关系。这是两者的一般关系,有时也表现出其特殊性,下面根据验资的不同情况分别加以阐述。

《中国注册会计师职业规范指南》把验资分为“设立验资”和“变更验资”。设立验资是指注册会计师依法接受委托,对设立的被审验单位的实收资本及其相关的资产、负债的真实性、合法性所进行的审验。设立验资范围主要是实收资本以及相关的资产、负债等。企业设立时即使接受捐赠或负债也很容易从全部资产中分离出来,故对所有者权益审计与验资的区别则完全表现为部分与整体的关系。但实际审计实务中对企业设立一般不单独对所有者权益实行审计,而是履行法定的验资业务。变更验资是指被审验单位因合并、分立、发行新股、转让股权或被审验单位的实收资本比原注册资本增加或减少超过20%时,依法向原登记机关申请变更登记时,注册会计师依法接受委托对其变更的注册资本和实收资本的真实性、合法性所进行的审验。变更验资的范围主要包括实收资本以及相关的资产、负债,也可能包括所有者项目以及相关的资产、负债等。这取决于变更的内容、方式和性质。

《中国注册会计师职业规范指南》对变更验资划分为四种情况,其中因合并或分立而变更注册资本和实收资本要实施特殊审验程序。该特殊审验程序要求按照会计报表审计的基本要求,在核实、审验合并(分立)前的资产、负债和净资产的基础上,确定合并(分立)完成时被审验单位的净资产是否正确。在这种情况下,

验资与所有者权益审计唯一的区别是完成审验后,是编制审计报告还是验资报告。按照法定要求应是编制验资报告。那么这种情况的验资报告能否起到审计报告的作用呢?笔者认为这点也很重要,应当在有关审计法规中加以明确。

《中国注册会计师职业规范指南》就变更验资的第三种情况,即因发行新股(含送配股)而变更注册资本的验资,其审验要求与所有者权益审计范围相同,但由于没有明确验证企业的净资产,故此时验资与所有者权益审计的关系不完全表现为部分与整体的关系。

《中国注册会计师职业规范指南》就变更验资的第四种情况,即因减少资本而变更注册资本和实收资本的验资,规定无须验证实收资本及其相关的资产、负债。笔者认为这值得商榷。

综上所述,验资与所有者权益审计在企业设立时,由于不进行所有者权益审计,故两者不发生任何关系。变更验资时的第四种情况两者的关系值得商榷。变更验资的另外三种情况有时表现为部分与整体的关系,对整体进行审验即可替代部分审验;有时则不完全表现为部分与整体的关系,但对整体进行审验仍可替代部分审验;有时两者还表现为整体与整体的关系,两者可互为替代。明确验资与所有者权益审计两者的关系不仅有理论上的需要,对指导实际审计工作也有一定的现实意义。比如:某公司因发行新股而变更注册资本,此时若接受了所有者权益审计没有发现任何问题,那么该公司就可凭审计报告到工商部门重新注册,无须再履行验资程序。这不仅节约了费用,也防止了无效劳动。

(作者单位:华北电力大学工商管理学院)

责任编辑 王教育

# 能否对 上市公司的 会计信息说声 “不”

——由渝钛白事件看规范中国  
证券市场审计业务

谭菊芳 李若山

## 一、案例的由来

1998年4月29日,重庆渝港钛白粉有限公司(以下简称渝钛白)公布了1997年年度报告,其中在财务报告部分,刊登了重庆会计师事务所于1998年3月8日出具的否定意见审计报告。这是我国证券市场中有上市公司的首份否定意见审计报告。该份审计报告一经宣布,立即在平静的中国证券市场上掀起了一场“风暴”,渝钛白怎么了?发表该份审计报告的重庆会计师事务所怎么了?连篇累牍的评论文章纷纷聚焦在这件事上。事实上,这份不同凡响的审计报告,确实对我国的证券市场以及相关的会计、审计行业都有着巨大的理论与现实意义。

一般来说,在注册会计师出具的审计报告中,无保留意见的审计报告或保留意见的审计报告较为常见,发表否定意见的审计报告则不经常遇到,无论是注册会计师还是被审计单位,都不希望发表此类意见的审计报告。与无保留意见审计报告不同,审计报告表示否定意见就意味着会计报表的表述是不公允、不客观的,会计报表的可靠性是不值得信赖的。

那么重庆会计师事务所为什么会对渝钛白公司签发否定意见审计报告呢?我们首先来看一看审计报告中所指出的问题。报告指出:“1997年度应计入财务费用的借款即应付债券利息8064万元,贵公司将其资本化计入了钛白粉工程成本;欠付中国银行重庆市分行的美元借款利息89.8万元(折人民币743万元),贵公司未计提入账,两项共影响利润8807万元。”

“我们认为,由于本报告第二段所述事项的重大影响,贵公司1997年12月31日资产负债表、1997年度利润及利润分配表、财务状况变动表未能公允地反映贵公司1997年12月31日财务状况和1997年年度经营成果及资金变动情况。”

从上述内容来看,导致注册会计师出具否定意见审计报告的仅仅只有两个会计事项。那么,这两个会计事项是否足以导致注册会计师出具这样的审计报告呢?我们首先看一看渝钛白公司背景资料。

## 二、渝钛白公司概况

重庆渝港钛白粉股份有限公司是在以吸收合并方式接受重庆化工厂后于1992年9月11日宣告成立的,是以社会募集方式设立的公众股份有限公司。1993年7月12日,“渝钛白A”在深圳证券交易所上市交易。公司上市