

合并会计报表的局限性及改进

西北工业大学 陶青 西安联尔生物技术有限公司 孔纯

合并会计报表是以母公司和子公司组成的企业集团为会计主体,以母公司和子公司单独编制的个别会计报表为基础,由母公司编制的综合反映企业集团的经营成果、财务状况及其资金变动情况的会计报表。

随着我国市场经济的发展和改革开放的不断深入,企业间竞争加剧,兼并、合并现象日趋普遍,企业生产规模日益扩大,涌现出许多以控股公司形式进行生产经营的大型企业集团。为了反映这些企业集团的综合会计信息,编制合并会计报表便显得极为重要。但是,由于经济活动的复杂性,合并会计报表提供的会计信息存在着一定的局限性,还有待于进一步完善。

一、合并会计报表的局限性

1.合并会计报表无法反映母公司及子公司本身的获利能力。合并会计报表反映的内容是母公司和子公司所组成的企业集团的财务状况和经营成果,其会计主体是由若干个法人企业组成的企业集团,是经济意义上的会计主体而不是法律意义上的会计主体,其编制方法也有别于个别会计报表。因此,由母公司编制的合并会计报表所提供的会计信息,不能反映母公司及子公司本身的获利能力。

2.母公司、子公司的债权人从合并会计报表中获得的有实用价值的信息不多。债权人把资金借给企业,其目的是到期收回本金并获得约定的利息收入。资金借给企业后,债权人就失去了对它的控制,只能通过企业提供的会计信息来了解企业的经营情况。而合并会计报表提供的信息不能反映母公司及子公司本身的获利能力,通过合并会计报表计算得到的有关偿债能力的财务指标对债权人来说可能是不恰当的,甚至可能是有误导性的。债权人仅依据合并会计报表提供的信息将不可能做出正确的和最佳的决策。

3.合并会计报表不能提供母公司股东、少数股权的股东所需要的某些重要的会计信息。股东为企业提供资金的目的是追求股东财富最大化。股东处在企业之外,要想知道其目的实现与否,就需要通过会计信息来分析,比如衡量企业在资产管理方面的财务比率、资产管理比率以及反映企业赚取利润能力的比率、盈利能力比率等。而这些重要的会计信息不能从合并会计报表中完整地得到。

由于合并会计报表不能反映各子公司的资产效率以及收入和费用的多少,因此少数股权的股东只能利用子公司的个别会计报表来获得这些资料。同样,合并会计报表的会计主体不是母公司,因而不能揭示出诸如母公司在子公司的股份投资占母公司全部资产(或母公司股东权益)的比率等信息,也

无法提供母公司的营运资本等实际情况。

众所周知,企业的留存收益通常是给股东发放股利的法定极限,而母公司股东无法从合并会计报表中获得这一重要的会计信息。因为合并会计报表反映的是合并留存收益,而不是母公司的留存收益。

4.合并会计报表的合并范围存在着不确定性。合并会计报表的合并范围是指纳入合并会计报表的子公司的范围。明确合并会计报表的合并范围是编制合并会计报表的前提。

合并会计报表合并范围的确定在很大程度上取决于编制合并会计报表所运用的合并理论,另外也受到会计主体所处的法律环境、历史惯例的影响。在很多情况下,合并会计报表的合并范围需要编制人员凭借其职业经验做出判断,因此可能会因编制人员的不同而存在着不确定性。

5.合并会计报表缺少可比性、可理解性。在市场经济条件下,企业不断扩大经营规模,业务呈现多样化趋势,跨地区、跨行业、跨国界经营已经成为现代企业集团的发展趋势。行业不同,企业之间就很难进行比较,因而以不同行业的个别会计报表为基础编制的合并会计报表显然不符合可比性原则,对外提供的会计信息是否具有可理解性也值得商榷。

合并会计报表将不同地区、不同行业的子公司的个别会计报表加以合并,在反映企业集团整体经营情况的同时,也掩盖了行业性、地区性的差异。不同行业的会计报表的差异会造成合并会计报表所揭示的会计信息不便于理解,给合并会计报表使用者带来困惑。

6.不完全合并影响了合并会计报表信息的全面性。企业会计准则规定,一些特殊行业不宜合并的,在编制合并会计报表时可以不予合并。因业务不同而将处于特殊行业的子公司(如工业企业所属的金融公司、贸易公司所属的保险公司)排除在合并范围之外是不合理的:第一,这些子公司是企业集团投资建立的,若不合并其报表,合并会计报表的内容就不完整,就不能如实反映企业集团的财务状况和经营成果。第二,从“长期投资”与“实收资本”账户的对应关系及在编制合并会计报表时相互抵销的角度看,应将这些子公司纳入合并范围。第三,企业集团的金融公司信贷资金既有来源于企业集团内部的也有来源于外部的,既为企业集团内部所用也进行对外投资,如不将其合并,就不能真实反映企业集团的负债和对外投资状况。

7.合并会计报表的质量依赖于个别会计报表的质量。合并会计报表是以企业集团的母公司及纳入合并范围的子公司的个别会计报表为基础,并根据其他有关资料抵销有关会计



无形资产审计的新领域： 企业核心竞争力审计

中国海洋大学管理学院 李雪

有学者认为,企业核心竞争力实质上是企业多种无形资产综合作用产生的合力,是建立在企业核心资源基础上的智力、技术、产品、管理、文化等综合优势在市场上的反映,是企业的一组独特技能和知识的集合。这种能力可以使企业长期保持其竞争优势,因而是一种影响企业可持续发展的重要资源。本文就企业核心竞争力审计相关问题作一探讨。

一、企业核心竞争力审计研究框架的初步构想

企业核心竞争力是由无形资产构成的,无形资产是核心竞争力的构成要素,是核心竞争力的载体。拥有一定数量和质量的无形资产是培育企业核心竞争力的必要条件。笔者拟将企业核心竞争力审计列入企业无形资产审计体系中,并对其审计框架作初步构想。

借鉴审计研究的现有成果,考虑企业核心竞争力审计的特点,笔者界定的企业核心竞争力审计研究包括理论性研究和应用性研究两大类。理论性研究主要是研究企业核心竞争力审计的基本理论。应用性研究主要包括企业核心竞争力审计的应用理论。其中,理论性研究是应用性研究的前提和基

础,它统驭着应用性研究的内容;而应用性研究是理论性研究的具体化,直接指导着企业核心竞争力审计实践。因此,这两部分研究密切联系,相辅相成,不可偏废。

础,它统驭着应用性研究的内容;而应用性研究是理论性研究的具体化,直接指导着企业核心竞争力审计实践。因此,这两部分研究密切联系,相辅相成,不可偏废。

企业核心竞争力审计的理论性研究主要包括:①审计本质。②审计职能。③审计动因。④审计目标。企业核心竞争力审计的目标是一切企业核心竞争力审计活动的方向。只有先确定了企业核心竞争力审计目标,才能制定完成审计目标所必需的审计准则,并确定相应的审计程序和方法。⑤审计假设。研究企业核心竞争力审计的审计假设,既具有理论意义又具有实践意义。就理论意义来说,它是企业核心竞争力审计理论体系赖以建立的基础;就实践意义来说,其推论可以运用到审计准则中,以指导企业核心竞争力审计实践。⑥审计原则。它贯穿于企业核心竞争力审计的全过程,对企业核心竞争力审计理论和实践均有很强的约束力。⑦审计依据。企业核心竞争力审计依据是在企业核心竞争力审计过程中审计人员对审计事项进行评价的标准。⑧审计对象和内容。

企业核心竞争力审计的应用性研究主要包括:①审计准

成员企业也应保持一致。

3.增加合并会计报表的栏目。学习国外经验,增加合并会计报表的栏目,弥补其局限性。在合并会计报表中,用不同的栏目分别反映母公司和子公司的信息,把某些特殊行业的子公司单独列为一栏,作为合并会计报表的补充,弥补现有合并会计报表在信息披露上的局限性,给合并会计报表使用者提供更多的信息,让信息使用者在了解企业集团整体财务状况、经营成果及资金变动情况的同时也了解其子公司的相关情况,掌握更全面的信息。

4.变不完全合并为完全合并。将特殊行业的子公司进行合并编报,同时在合并会计报表中增加披露关于子公司所在行业的资料,并提供个别会计报表作为补充资料,以实现完全合并,更加全面、真实地反映企业集团的会计信息,以利于信息使用者的分析使用。

5.提高个别会计报表的质量。大力加强法制教育尤其是《会计法》的宣传教育,完善约束机制,增强经营者的法制观念,加大对违反《会计法》行为的处罚力度。同时加强道德建设工作,促使财务人员不断学习,努力提高自己的业务水平和职业道德水平。企业集团要严格要求子公司按照会计法规办事,提供客观、公允、完整的会计信息;要加强审计工作,利用注册会计师的审计来保证个别会计报表的可信度,从而提高合并会计报表的质量。□

二、克服合并会计报表局限性的措施

1.加大披露的信息量。应在发布合并会计报表的同时发布子公司的个别会计报表,或者以附注、说明的形式增加信息量,以满足债权人、投资者等信息使用者的需要。

尽管合并会计报表提供的信息对债权人而言有一定的局限性,但也不是绝对的。若企业集团最高管理当局有权处理子公司资源,将资产从一家子公司调往另一家子公司,则从合并会计报表中得到的会计信息比从个别会计报表中得到的会计信息更有用。因此,债权人可以在利用合并会计报表时结合个别会计报表进行分析,以避免合并会计报表的局限性。

同样,少数股权股东也可以结合使用个别会计报表和合并会计报表附注、说明,得到自己所需的会计信息。

2.制定企业集团统一的会计政策。应该借鉴国外先进经验,制定一套全面指导企业集团会计工作的独立会计准则,使合并会计报表具备可比性。在编制合并会计报表时,要求母公司和子公司采用一致的会计政策,同时在会计期间上各