

研究企业合并财务报表编制存在的问题及对策

刘 伟

(贵州省铜仁市梵净山投资控股集团有限公司, 贵州 铜仁 554300)

摘 要:为解决企业合并问题,本文对企业合并财务报表编制进行研究,提出明确财务报表的范围、收集有关编制合并财务报表的财务数据、会计期间要一致的合并财务报表准备工作,以及对相关内部交易抵销提出了建议。

关键词:企业;合并财务报表;编制;问题;对策

【DOI】10.12231/j.issn.1000-8772.2022.20.035

1 引言

集团企业在进行财务管理工作时,很多数据都来源于合并财务报表。合并财务报表可以进一步完善集团企业的财务信息,在科学决策的同时反映企业的整体财务状况,为企业提供数据支持。然而,目前企业合并财务报表的范围不清晰,会计信息不透明,会计政策等问题对企业的发展有重大影响,因此,需要进行深入、详细的分析,并采取相应的优化策略,以促进企业更加稳定和长期的发展。

合并财务报表的种类如图 1 所示。

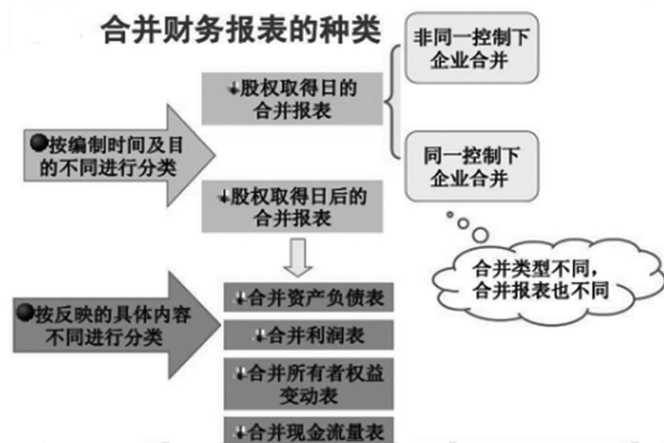


图 1 合并财务报表的种类

2 关于我国企业合并范围的思考

2.1 规定的不足及改进建议

笔者认为,临时控制是控制的重要补充,对准确界定控制、降低人为控制的可行性有着很大影响。建议把临时管理规定列入会计准则,尽量做到具体、精确。按照中国国家会计准则和国外会计准则的法规,将计划在十二个月内出售或主动寻求新买家的子公司,可视为将临时控制子公司排斥在并购范畴以外。同时,还规定了临时控制子公司的财务信息应当在财务报表附注中独立披露,并全面公开,以应对潜在投资方、债务人以及社会公众的

信息披露要求。

2.2 关于特殊目的实体的建议

到目前为止,我国的会计准则中还没有明确规定特别目的实体。当前特别目的实体也已成为企业融资创业的常见手段,在经营中也出现了特别目的实体。所以,有必要对其做出规范。笔者认为,首先特定目的实体的定义应当遵循有关国际法规。然后,在决定合并范围时,应当充分考虑报告实体如何管理特定目的实体的经营、决策、收益,以及经营风险。

3 合并财务报表编制过程中存在问题的分析

在经济全球化的时代,企业并购经常发生采购现象,使得企业的管理和组织结构更加复杂。企业合并必须编制关于企业经营的财务报表,要反映形势,根据形势科学决策。目前,各公司都在进行财务整合,但财务报表编制中还存在一些问题,影响了财务报表的应用和效果。

3.1 执行的会计政策不统一

合并财务报表过程复杂,特别是在执行新会计准则方面,合并财务报表变得更加详细、复杂和困难。新实施的会计准则明确规定,在核实财务活动信息的完整性,编制企业合并财务报表的同时,对母公司及其子公司的财务报告进行合并。但应该注意的是,企业和子公司往往在不同的行业和领域,处理业务时适用于不同的会计政策。

3.2 工作范围不明确

新会计准则的引入和实施,合并财务报表编制的数字更加明晰,其要求公司限制合并的范围。合并财务报表编制时,母公司应将自己的财务报表与子公司的财务报表有效合并,以完成整套的合并财务报表信息。然而,在合并财务报表编制时,合并的范围是不确定的,这阻碍了编制工作的顺利开展。这种不确定性反映在以下两个方面的问题上:(1)新的会计准则还不能有效地为间接持有合并报表提供关联的业务规定。(2)在新会计准则没有提

供有效的临时控制时,如何做合并报表。同时,对于实质性控制行为,还有一些地方不能有效地解释实质性控制包含的内容,从而使控制范围的定义不明确。

3.3 会计核算方法不科学

在企业的生产经营过程中,企业为了得到准确的集团公司财务状况、经营效果和现金流量信息,它需要有效地整合资产负债、公司利润、现金流和所有者利益的变化。但是,对于会计处理方法的一些规定仍然不明确,导致企业并购会计方法宽松。企业并购过程中往往会采用收购法和权益结合法这两种会计方法,企业采取那个会计处理方法进行合并财务报表,新会计准则中并没有具体规定,没有明确规定合并会计部门应当的措施。因此,集团公司财务部门可以依据企业的实际情况,选择适合本企业的合并会计处理方法。这样,导致一些企业采用购买法和权益组合法组合调整财务合并报告的账面价值,使合并财务报表与实际情况不一致。不同企业合并形式会计处理比较如表 1 所示。

表 1 不同企业合并形式会计处理比较

会计处理比较	同一控制下	非同一控制下
吸收合并 新设合并 《企业会计准则第20号——企业合并》	权益结合法	购买法
控股合并 企业会计准则第2号——长期股权投资、第20号——企业合并及第33号——合并财务报表	(一)	(二)

4 合并财务报表编制的建议

4.1 编制合并财务报表的准备工作

合并财务报表的编制程序包括编制前的准备工作和具体合并工作的实施。合并财务报表的编制往往关系到多个子公司,会计数据庞大。为确保合并财务报表的准确性,使其能够充分地反映企业集团的真实经营情况,编制前的准备工作必须做好,主要包括以下内容:

4.1.1 明确财务报表的范围

编制合并财务报表,首先要明确财务报表的范围。只有界定好财务报表的范围,合并财务报表才可以体现企业的真实财务状况,减少合并过程中的各种问题。同时要指出,当实际情况与账表数据不一致时,要结合实际情况,这样,合并财务报表才有意义。新会计准则明确规定合并报表的类型包括资产负债表、损益表、现金流量表、变动表和附注。四表的具体内容要明确,保证合并报表的真实性,减少与财务报表相关的财务风险。企业合并与财

务报表合并如图 2 所示。

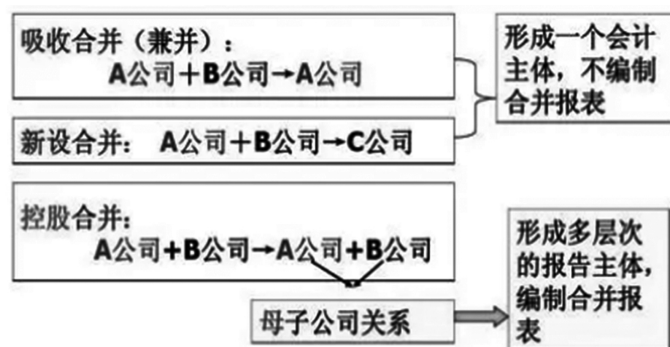


图 2 企业合并与财务报表合并

4.1.2 收集有关编制合并财务报表的财务数据

本步骤主要指企业集团母公司从本集团其他子公司收集其所有的财务报表及报表附注等相关资料,以顺利编制合并财务报表的过程。合并财务报表时,各个子公司应提供的合并财务报表编制资料包括:(1)各个子公司的所有财务报表;(2)与母公司及集团内部其他子公司之间的所有内部交易资料;(3)各个子公司的利润变化及利润分配情况;(4)其他与合并财务报表编制有关的财务资料。

4.1.3 会计期间要一致

企业会计报表,是指企业在一定会计期间的财务状况和经营结果。所以,母公司在其于子公司各自财务报表在一个一致的财务期后编制合并财务报表。子公司与母公司会计期间有异,财务人员根据母公司会计期间调整子公司会计期间,使其保持一致。

4.1.4 会计政策统一

需要编制合并财务报表的母公司、子公司,他们执行的会计处理政策一定是要一样的,只有这样,财务报表所反映的信息才具有对比性和一致性,也只有这样才能确保企业集团内部所采用的个别会计原则和方法得到调整、抵消和汇总,才能符合编制合并财务报表的要求。如果子公司与母公司的会计政策有异,执行不同的会计政策,编制合并财务报表前,财务人员应当以母公司会计政策为基础,对子公司的财务报表进行相应的调整,调整完毕才能进行财务报表合并编制。

4.2 关于内部交易抵销的建议

在经营管理过程中,企业应更加重视抵销项目。只有这样,才能充分反映企业的实际资产水平和实际利润,有效控制披露风险。因此,企业应更加重视抵销项目。为了合理准备冲销分录,有必要澄清内部交易对报表的影响。在准备核销分录之前,有必要详细列出所有交易,并指出最重要的交易最终结果将抵消相同的业务。

4.2.1 内部固定资产交易记录的抵销处理

集团企业将其产品作为固定资产出售给其他企业,买受人应当按实际支付的价格计入该公司的资产负债表。因此,将销售收入、销售成本和与内部交易相关的固定资产进行如下抵销:

借:营业收入
贷:营业成本
固定资产(含原价)

购买期计提折旧的,内部交易形成的固定资产的折旧费用和累计折旧,通过管理费用进行抵消处理:

借:固定资产(含累计折旧)
贷:管理费用

4.2.2 继续编制合并财务报表时内部业务的冲销处理

在随后的会计期间,各子公司或母子公司之间购买的固定资产,继续按企业购买时支付的价格,反映在子资产负债表上,固定资产原值里面包括销售方的销售收益,母公司在编制合并财务报表时要注意把这个收益冲销掉。同样,企业出售固定资产所产生的营业利润也应结转至以后会计期间,并计入出售固定资产企业的个人所有者权益变动表。因此,保持固定资产内部交易的记录,合并财务报表应当有两个冲销程序。

(1) 根据固定资产原价中未实现的内部销售损益进行冲销,冲销分录为:

借:未分配利润-年初
贷:固定资产(含原价)

同时,在继续编制固定资产内部交易的核销分录时,销售企业在上一会计期间的累计折旧,也形成未实现的内部销售损益,并应该抵销。在合并财务报表编制过程,期初未分配收益的数额也会受到累计折旧的抵消影响,因此也必须对未分配收益期初的金额进行调整。

(2) 编制合并财务报表时,母公司需要抵消上一会计期间内部交易形成的固定资产多提累计折旧,取得以下抵销分录:

借:固定资产(含累计折旧)
贷:未分配利润-年初

最后,内部交易产生的固定资产还需计提折旧。相关资产或费用项目在当期因累计折旧而增加,相关资产的成本或当期损益金额必须予以抵销,并抵销因当期多计提折旧而产生的累计折旧。本期内部销售产生的固定资产折旧:

借:固定资产(含累计折旧)

贷:管理费用

5 解决合并财务报表编制问题的对策

5.1 财务报表范围的合理定义

确定财务报表的合理范围是企业迫切需要解决的问题。正确的财务报表定义能够真实反映企业的财务状况,减少合并过程中出现的问题。同时,应当注意,当实际情况与理论不一致时,必须以实际情况为标准,才能达到合并报表的目的。根据新会计准则,合并财务报表的类型包括资产负债表、损益表、现金流量表、所有者权益变动表和附注。为确保合并财务报表的真实性,降低财务报表的财务风险,必须对四大报表及其附注的具体内容进行说明。

5.2 母公司与子公司会计制度的统一

会计政策的不一致会给母公司和子公司的合并财务报表带来障碍和困难。为确保母公司和子公司会计制度的统一,合并财务报表的编制信息将更加真实、完整。这将有助于母公司做出正确的决策,帮助投资者了解公司的运营情况。在编制合并财务报表的过程中,可比性原则与可靠性原则往往存在矛盾。存在不可调和矛盾的,应当保证会计信息的可靠性;如果母公司和子公司的会计制度存在错误或不一致,则应调整子公司的会计制度以适应母公司。

6 结束语

本文论述了合并财务报表的依据和优化策略。在企业合并方面,关于编制财务报表的问题进行了研究,并提出了相关的改进意见。由于合并财务报表与集团的整体财务状况和有效的管理决策密切相关,因此应密切关注合并财务报表,分析合并财务报表的范围、会计政策、采取有效措施改进和优化合并财务报表,使其更加科学合理,更加稳定可持续发展。

参考文献

- [1]王露,王京芳.环境资产确认方法探究[J].环境保护科学,2008(01).
- [2]许家林,王昌锐.论环境会计核算中的环境资产确认问题[J].会计研究,2006(01).
- [3]丁晓燕.我国合并财务报表编制有关问题研究[D].陕西科技大学,2014.

作者简介:刘伟(1989-),男,汉族,湖南邵阳人,中级会计师,本科,研究方向:财务管理、内部审计。