

# 企业集团合并报表编制中存在的难点及对策研究

曹琳珊

西安邮电大学，中国·陕西 西安 710000

**【摘要】**近年来我国内地上市公司财务管理过程中，越来越多的企业集团采用合并报表编制策略，合并报表可以将企业集团整体财务状况、经营成果、现金流量准确、全面反映出来，帮助企业管理者、投资者对企业集团的投资价值做出准确判断。然而合并报表编制过程中的问题也越来越复杂，实际操作中存在诸多难点，比如合并范围的界定问题、交叉持股合并比例计算问题、以及合并抵销问题等。文章以合并报表的内涵阐述为切入点，分析合并报表的特点，总结合并报表编制中存在的难点，并提出具体的优化策略。

**【关键词】**企业集团；合并报表编制；优化对策

## 一、合并报表的内涵

合并报表是财务会计领域的一个重要概念，是针对企业集团整体所编制的一组财务报告，其核心在于将企业集团视作一个统一的会计主体，财务信息的整合、呈现也采用统一的形式。集团公司以特定的会计方法、程序，比如调整股权比例、消除内部交易、相互债权债务等，在每个月度或每个季度结束后，以控股公司的单独报表为基础汇报各子公司的财务数据，最终形成的综合性报表能够将企业集团的整体财务情况、经营成果、现金流量等指标准确的反映出来。合并报表的编制并不是对各子公司的财务报表进行简单叠加，而是需要进行一系列的调整、抵消，是一项专业性、精确度高的工作。这是由于企业集团内部交易的识别与抵消本身就是一项复杂的工作，特别是涉及跨国业务的企业，还需要考虑不同国家和地区的会计准则差异以及货币的转换等；并且企业集团的组织结构会由于并购、分拆等操作发生频繁变动，对合并报表的编制灵活性要求较高；此外，企业集团少数股东权益的处理、商誉的确认、减值测试等，也会导致合并报表难度增加。这个过程并非简单的技术性问题，还深刻地反映出现代企业集团管理的复杂性，因此编制合并报表过程中，要求相关人员不仅要具备专业的会计知识，而且还要具备丰富的工作经验，并且对企业内的工作流程、集团内部的交易情况及结构有深入了解，才能编制出反映企业集团真实财务状况的报表。

## 二、合并报表的特点

企业集团合并财务报表的编制，需以母公司及各子公司分别出具的个别会计报表为初始依据，最终由母公司完成

统一编制流程，其主要目的是全面反映整个企业集团在特定时期内的整体财务状况、经营成果以及现金流量变动情况。与单一主体的个别会计报表编制方式相比，合并财务报表的编制存在明显区别，主要体现在以下方面：

首先，合并财务报表的会计核算主体为企业集团整体。此类报表的编制需具备一个重要前提，即母公司对子公司已形成实质性的控制股权。编制过程中，母公司需先按照权益法对持有的子公司长期股权投资进行调整，再将自身及各子公司的个别财务报表数据作为基础素材，通过专门的合并处理流程，消除母公司与子公司之间、各子公司相互之间发生的内部交易所产生的影响，最终形成完整的合并报表。需要明确的是，企业集团内部的母公司与各子公司，均具备独立的财务核算体系与经营管理架构，能够独立开展会计核算工作并生成个别会计报表，可以向股东出具独立的财务报告，各自支配报表中披露的资源，并分别获取财务成果。虽然企业集团母公司是合并报表的会计主体，但这种“主体”地位并不具法律效力，与个别报表编制模式中的“企业法人”有着本质上的不同，后者属于法律意义上的会计主体。

其次，合并报表的外在表现具有弹性。不同国家、不同企业所选择的合并报表编制方法、合并范围可能有所不同，这是由于现代企业通常实行多元化发展路径，企业集团内部可能存在多个业务性质完全不同的子公司，比如子公司既有经营房地产的，也有经营担保业务的，由于子公司的业务性质各不相同，其所对应的会计制度也存在较大差异，因此企业集团编制合并报表时，合并范围、合并方法均存在较大差

异，故此合并报表体现出明显的弹性特点。

再次，编制过程要求逻辑关系的正确性。企业集团编制合并报表的基础是母公司、子公司的个别报表，而个别报表中的数据与账簿、凭证、实物是互相对应的，即个别报表具有可验证性的对应关系，但是编制合并报表过程中，由于其抵销了企业集团内部子公司之间、母公司与子公司之间的内部交易，且账簿、凭证、实物分散于各个子公司，所以合并报表中无法体现出个别报表的“可验证性”关系，仅能从其逻辑关系的正确性判断其正确性。

最后，合并报表不具备通用性。会计准则要求会计报表要同时满足不同会计信息使用者的需求，但是合并报表的服务对象主要是股东、企业集团高管，对于外部使用者、子公司的个别会计报表使用者意义不大。由此可见，虽然合并报表可以展示出企业集团整体的财务状况、经营成果及现金流量等综合性信息，但是对于其他会计信息使用者，却无法提供更有价值的财务信息。

### 三、企业集团合并报表编制中存在的难点

#### (一) 合并范围的界定问题

企业会计准则明确规定，企业集团在确定新增公司是否应纳入合并报表范围时，需以实质性控制作为核心判断依据，而非仅以持股比例作为唯一标准。在合并报表的实际编制工作中，工作人员必须充分考量各类复杂的股权关联情况，清晰区分企业对被投资单位所形成的关系类型，包括“控制”、“共同控制”、“重大影响”三种。其中，“控制”的具体内涵是指投资方通过参与被投资方的各类相关活动，能够从中获取相应的可回报，且对可回报有一定的影响能力。但是投资方要实现对被投资方的“控制”，在实际操作中涉及到持股比例、表决权、财务政策等多种因素，还要考虑董事、监事、高级管理人员的任职情况以及企业的实际运营情况等，这些因素之间的权衡、判断通常体现出显著的主观性，因此纳入合并范围的企业就会由于财务人员的主观判断而出现差异，最终导致合并报表的准确性、一致性受到影响。比如，企业集团A收购的新公司B股权结构十分复杂，会计准则并没有明确复杂持股合并和临时控制的界定，因此企业可以根据投资协议、表决权、实际运营、高管任职等多个因素进行综合考虑，合并范围的确定就存在较大的调节空间。并且报表合

并范围会随着企业集团内部股权结构、业务重组、子公司变化等发生动态变化，进一步增加了合并报表范围界定的难度及复杂度。

#### (二) 交叉持股合并比例计算问题

企业集团发展过程，通常会通过并购重组扩大企业规模，实现多元化经营战略目标，企业集团内部就会存在交叉持股的现象，并且各股东的持股比例会持续发生变化，未及时梳理交叉持股的问题，就会导致合并报表有遗漏项目；并且在合并报表编制实践中，多家企业联合持有同一子公司股权的现象并不少见，这类情形会直接作用于合并报表的编制过程。交叉持股问题的存在，一方面会对合并报表范围的划定造成干扰，另一方面，选用不同的计算规则也会导致合并报表的核算结果产生差异。但目前实施的企业会计准则，并未对企业集团持股比例的计算方式作出统一规定，企业需依据自身实际经营状况确定适用的计算规则，而不同计算规则的选用，常会使得母公司的净利润与所有者权益两项指标出现明显不同。

#### (三) 合并抵销问题

合并报表编制过程中需要对企业集团内部交易做出抵销，但合并抵销过程中还存在一些实际问题。首先，报表的完整性问题。企业集团合并报表以子公司、母公司的个别报表为基础，并且合并报表的编制过程是自下而上层层递进的，而集团企业通常规模较大，不同子公司涉及到的业务十分复杂，这种层层汇总上报的模式不仅影响到合并报表的编制效率，而且可能会存在一定的核算隐患，影响到报表的完整性。其次，合并报表无法抵销的问题。虽然会计准则对于企业集团内部发生的购销业务处理做出了明确规定，要求发生的销售损益列入合并抵销范畴，未实现销售损益的固定资产需上报，但实际编制过程中，部分企业会忽略设备、资产等采购时的差额，未实现销售损益，导致合并报表存在交易金额差异，影响到报表的精准性。

### 四、企业集团合并报表编制优化策略

#### (一) 明确合并范围标准

首先，企业集团要建立一套完善的股权管理制度，深入了解集团所投资企业的股权结构，包括股权性质、投资目的以及持股比例，根据股权结构、会计准则准确判断哪些子公司应纳入合并范围，强化集团的治理体系。编制合并

报表前要全面清查整个集团的股权关系，基于控制权标准决定需要合并的子公司，即“母公司是否对子公司拥有实质上的控制权”，分析投资协议、持股比例，将“名股实债”的持股公司排除在合并报表范围之内。其次，严格按照企业会计准则合理划分长期股权投资、金融资产投资等，分析企业集团的经营战略及实际管理需求，对合并范围进行审查与调整，避免由于企业集团内部股权结构、业务重组及子公司发生变化而导致合并范围发生变化，使得合并报表编制更符合企业发展实际。企业集团财务管理人员、会计人员要深入理解会计准则中关于合并范围的规定，企业也要加强对相关人员认读准则、识别合并实体等方面培训，尤其是并购新业务时，要求财务人员、会计人员能够准确判断出能够纳入合并报表的实体。

### (二) 统一交叉持股合并比例计算方法

解决交叉持股合并比例的核算问题，需从规则层面形成保障。企业集团应先明确统一的交叉持股合并比例核算标准，并推动该标准纳入会计准则的修订内容；同时在内部管理中，针对合并范围内交叉持股的比例核算制定细化的会计制度，确保各子公司在处理相关业务时能够统一。在具体会计处理中，需根据持股主体的差异采用针对性方法：就母公司持有子公司股权的情况而言，可通过将长期股权投资与子公司所有者权益进行抵销完成合并处理；若涉及子公司持有母公司股权，应将股权取得日确认的长期股权投资作为初始成本，在合并报表中以库存股项目进行列报；当子公司因持有母公司长期股权投资产生收益时，该部分投资收益应在合并过程中予以全额抵销；若子公司对所持母公司股权按公允价值计量，需对其已累计确认的公允价值变动金额进行冲减处理；对于子公司之间相互持有长期股权投资的情形，则采取长期股权投资与被投资方子公司所有者权益相抵销的处理方式。

### (三) 提高抵销分录编制的准确性

首先要提高各级会计人员、财务人员的专业性，强化其对合并报表编制的认知。企业要在内部建立长效培训机制，为财务管理人员、合并报表编制实际操作人员提供更多接受新知识、新技术、新方法的渠道，全面提升财务管理队伍的整体素养，为合并报表编制打下坚实基础。其次，搭建合并报表编制平台，利用信息技术提高各级财务信息在集团内

部流转与披露的速度。合并报表编制平台能够实现内部交易的管理与自动抵销，集团内部发生交易后，系统可以根据交易信息自动识别并做详细记录，在合并报表时自动抵销，以提高抵销的准确性。最后，企业集团建立与自身适配的会计政策，针对会计科目、编码、交易往来形成统一的编码与名称，为合并报表提供真实、准确、实时的数据信息。

### (四) 完善合并报表编制的保障措施

针对企业集团合并报表编制中存在的难点问题，除了采取上述针对性的优化措施外，还要制定科学的保障措施，真正提高合并报表编制的质量及效率。首先，要完善企业集团内部的沟通协调机制。定期召开财务工作会议、设立跨部门协调小组等，通过多层次、常态化的沟通机制消除信息孤岛；利用视频会议、内部即时通信工具等现代通信技术实现各级部门的实时沟通。整个过程中母公司财务部门要充分发挥自身的枢纽作用，保证信息传递的及时性，提高解决问题的效率。

### 五、结语

总之，高质量的合并报表能够将整个企业集团的财务状况、经营成果、现金流量准确、客观、真实的反映出来，有助于企业管理者、决策者及时分析经营管理中存在的问题，如果说企业以资金为血液，则高质量的合并报表则是输送血液的心脏，企业的管理决策、经营理念均以合并报表为基础，由数据分析业务，再将业务反映到数据上，实现企业管理的良性循环。实际合并报表编制过程中，企业集团管理者、财务人员、会计人员要协调好各方问题，不断提升合并报表的质量，以促进企业的可持续发展，并维持稳定的市场经济秩序。

### 参考文献：

- [1] 尉国栋, 张晓祥. 浅析合并报表视角下企业集团境外子公司财务管理——以日照港(香港)有限公司为例[J]. 中国市场, 2021 (4): 153-154
- [2] 石丽娟. 以战略为导向的报业全面预算管理模式探析——以大众报业集团为例[J]. 青年记者, 2021 (05): 103-104.
- [3] 饶景丽. 股权让与担保与合并范围及关联方关系之判断——基于一起执业存疑案例的思考[J]. 财务与会计, 2022 (21): 32-34.