新会计准则下合并报表的常见问题及解决对策分析

支　娜
中国石油辽宁大连销售分公司，中国·辽宁　大连　116000

【摘　要】随着我国市场经济的快速发展，许多企业为了实现规模化经营，选择兼并、重组方式成立企业集团，企业在编制集团口径报表时涉及合并报表准则的应用问题。2014年2月，财政部修行颁布了《企业会计准则第33号—合并财务报表》，对合并财务报表业务处理制定了更为详尽的规定。本文主要从新合并报表会计准则角度进行分析，就企业在合并报表过程中常见的问题提出解决对策。旨在从企业集团角度出发，正确理解新准则精神，提高合并报表编制质量，真实准确地反映企业集团的财务状况、经营成果及现金流量。

【关键词】新会计准则；合并报表；内容；问题；对策

1　新会计准则下合并报表内容

1.1 新准则下合并范围的确定

合并范围是以控制为基础确定的，新准则中，强调主体概念，母公司与子公司均为主体，而不再仅指企业，更强调经济实体，而非法律实体。新准则提出了对投资性主体编制合并报表的豁免规定，根据母公司的性质来判定对哪些子公司开展合并报表；新准则还对“控制”进行了更为准确的定义，形成了控制三要素。投资方还应当在综合考虑所有相关事实和情况的基础上对是否控制被投资方进行判断。同时，要分不同情况判定投资方与被投资方之间是否满足“控制”三要素，是否达到实质控制，从多角度多层面对如何判定控制关系进行了说明，更具指导性。

1.2 新准则下的合并报表方式

合并财务报表的理论主要有母公司理论、所有权理论和实体理论。“母公司理论”认为编制合并报表的目的是为了向母公司的股东和债权人反映其所控制的资源。该理论下，合并报表仅揭示母公司本身及子公司中属于母公司拥有的净资产、净收益，属于少数股东的净资产和净收益在合并报表中只做负债和费用处理。“所有权理论”认为编制合并报表的目的是为了向母公司的股东报告其所拥有的资源。该理论下，母子公司之间是拥有和被拥有的关系，当合并非全资子公司的财务报表时，采用比例合并法。不强调企业集团中存在的控制关系，而是强调母公司实际拥有的而不是实际控制的资源。“实体理论”主张编制合并报表是为企业集团的所有资源提供者提供相关信息。强调母子公司的控制与被控制关系，企业集团是因为控股关系而存在的，正是因为控制的存在，使得母公司能够运用的资产远大于其实际拥有的资产，并能运用这些资产为股东服务。新合并报表准则采用了与国际趋同的实体理论。在新准则下，财务人员应结合准则制定的理论基础，对新准则的内容进行理解和认识，从而更准确的按照合并程序开展报表编制工作。

2　新准则下合并报表的常见问题

2.1 未充分考虑控制实质性问题

在合并报表过程中，集团企业往往因对新准则内容把握存在欠缺，发生合并范围确定不准确的问题。企业合并报表过程中，财务人员习惯于以持股比例或表决权比例作为判断是否控制的标准，而按照新准则关于合并范围的规定，应依据“控制”三要素进行是否控制的分析判断，例如：持股比例未到半数以上但在综合考虑其他实际情况能够对被投资方实施控制或者持股比例达到半数以上但在综合考虑其他实际情况不能够对被投资方实施控制情况，造成并表范围确定不准确，影响着集团公司会计信息的质量。

2.2 未持续对可能影响控制判断的事项进行持续性跟踪

新合并报表准则对控制的判断进行了更为全面的解读，评估控制需要识别权力、评估回报、评估权力与回报之间的关系。企业在经营过程中会因投资方需求及经营管理需要发生很多后续事项，可能会对母公司对子公司的控制关系产生一定影响。投资方财务人员需要及时跟踪被投资方股权结构变化，是否有新的合同安排，投资各方潜在表决权的变化，等等。否则，投资方将很难准确判断对被投资方是否已经具备控制或丧失了控制权，从而影响合并报表范围的判断。实务中，财务人员受自身能力素质及信息接收反馈渠道的限制，未能对影响控制判断的事项开展持续跟踪，形成及时准确的判断，进而使集团公司合并报表信息质量受到影响，无法真实反映集团公司财务状况、经营成果及现金流量。

2.3 对合并程序及特殊交易的会计处理不准确

新合并报表准则对合并程序进行了适当的修订，并针对合并报表中的特殊交易，新会计准则分别不同情况明确了相关的会计处理，给出了具体的操作指导。但实务中经常存在一些特殊情况，不能简单地对应准则中列明的会计处理进行操作，需要财务

人员通过分析判断确定，且合并报表的处理环环相扣，任何一个环节判断不正确，都会影响最终合并报表的结果。准则相关内容更偏重于理论指导，在实务中，对于缺乏业务处理经验的财务人员来说，经常会因为对业务理解不正确，错误地应用准则条款进行合并报表处理，造成合并报表失去准确性，从而影响到合并报表使用者依据相关信息进行的判断。

3 新准则下完善合并报表的对策

3.1 加强新准则的研究、培训和指导，提高财务人员业务能力

新会计准则实施后，集团公司应从管理层面组织开展新合并报表准则内容的研究，分析解读准则变化及重点难点，形成内部培训材料或操作手册，针对不同类型的投资业务，结合准则的规定，进行案例分析讲解，特别是影响控制判断的内容，由此建立起规范的合并报表业务流程,帮助财务人员加深对准则的理解和应用能力，提高业务能力，从而发挥新准则的指导作用，促进企业集团准确开展合并报表编制，为合并报表的信息使用者提供准确全面的报表信息，为开展相关决策奠定坚实基础。

3.2 持续开展控制评估，保证合并范围的准确性

按照新准则实施要求,各集团企业在新旧准则切换时点要重新评估合并范围，并对发生变化的投资方业务进行追述调整。在投资关系存续期间，投资方财务人员也需要持续对被投资方与投资方之间的相关事实和状况进行关注，制定被投资单位管理的相关制度，畅通对被投资单位信息收集的渠道，加强与投资主管部门的业务衔接，及时收集掌握被投资单位股权结构的变化、新的合同安排、投资各方潜在表决权的变化，等等。准确把握“控制”三要素，结合业务变化情况，定期对被投资方进行是否“控制”的评价判断，始终保持合并范围的准确性。

3.3 通过内部会计制度，提高合并报表准确度

合并报表是一项复杂的工作,合并报表的准确性一方面取决于母子公司个别报表数据的准确性,这需要集团公司建立有效的内部控制制度,确保母子公司自身的会计信息质量;另一方面取决于合并报表编制人员对新合并报表准则应用的准确性,这需要集团企业对财务人员开展合并报表专门的业务培训,提高财务人员编制合并报表的工作能力,同时,要充分应用信息化系统建设的优势,为合并报表工作打造便利的平台,简化合并报表业务处理工作程序,建立健全合并报表稽核校验程序,从而提高合并报表工作的效率和质量,按照新准则规定,准确反映企业集团的财务状况、经营成果及现金流量,为合并报表的使用者提供有效的决策信息。

4 结束语

随着企业集团经营模式日益增多，实务中，合并报表工作还有许多操作上的难题,要求企业财务人员持续深入地研究新合并报表准则,加深对准则各条款的理解,以发挥准则的应用指导作用。财务人员也应就合并报表存在的相关问题开展深入探讨,不断提高企业合并报表的质量。

参考文献:

[1]祝继高,王珏,张新民.母公司经营模式、合并—母公司报表盈余信息与决策有用性[J].南开管理评论,2014,03(21):84-93.

[2]何力军,戴德明,唐妤.合并财务报表与母公司财务报表双重信息披露研究综述[J].北京工商大学学报(社会科学版),2015,02(25):74-84.