

关于提高施工企业集团合并财务报表质量的思考

李爱东

(中铁大桥局集团有限公司,湖北 武汉 430000)

摘要:近年来,在国家基础建设的支持和推动下,施工企业规模不断扩大、业务范围不断拓展,加之新会计准则的实施,合并财务报表的编制难度持续加大,对施工企业集团合并财务报表的质量要求也在逐步提升。高质量的合并财务报表才能真实准确反映施工企业集团整体财务状况、经营成果及现金流量等信息,为报表使用者的决策和管理提供可靠依据。本文针对现阶段施工企业合并财务报表存在的问题及难点进行思考,提出相应的管理建议及对策,旨在为施工企业编制合并财务报表提供借鉴,以提高合并财务报表质量,助力企业高质量发展。

关键词: 施工企业; 财务报表; 编报质量

中图分类号: F235 **文献标识码:** A

0 引言

随着企业会计准则的不断完善和外部监管环境日趋严格,对企业合并财务报表的编制及报表信息质量等都提出了更高的要求,按照国家统一的会计制度规定,提供高质量的会计信息,是构建新发展格局、实现企业高质量发展的重要基础。一份高质量的合并财务报表在真实、准确、完整反映企业的生产经营状况方面发挥着至关重要作用,是施工企业集团适应新时代发展的迫切需求。

1 提高合并财务报表质量的重要性

合并财务报表是对企业集团整体财务状况、经营成果、现金流量以及所有者权益变动情况等信息的综合反映,是集团管理层制定投资决策、经营决策和融资等重大决策的重要依据。合并报表的质量以及其所涉及的内容的真实准确性直接关系到企业会计信息的整体质量,只有合并报表提供的信息准确才能促进企业会计信息质量的整体提升,并帮助管理者基于合并报表做出正确的决策^[1]。

2 施工企业集团合并财务报表存在的问题

2.1 集团企业对纳入合并报表的子企业范围存在偏差

合并范围的准确界定是合并财务报表编制科学性和准确性的基础,虽然会计准则中明确规定了合并范围的判断标准,但在实务操作中,由于对实质性控制的判断在相当程度上依赖于财务人员的主观判断。很多施工企业集团因采用多元化的经营模式,业务涉及领域广,集团股权和组织形式较为分散和复杂,这些特

点加大了企业合并范围界定的难度,特别是在国家大力推动PPP投资模式的大背景下,施工企业作为投资主体积极参与到基础设施PPP项目中,出现各种各样的股权结构设计创新,财务人员如对企业集团的股权关系或实际控制关系缺少合理的梳理或专业知识掌握不扎实,很有可能出现合并范围不完整、职业判断难度较高的普遍问题。

2.2 部分施工企业会计核算的规范性需要进一步提升

施工企业集团工程项目众多且都是独立核算主体,部分工程项目会计核算不规范、报表质量不佳将直接影响到合并财务报表的质量。例如,在新收入准则的核算模式下,工程项目一般使用投入法基于已发生的成本来计量其履约义务的履约进度,部分工程项目由于成本核算不及时或对预计总成本的制定及变更管理不完善,确认的履约进度无法与实际履约义务相吻合,从而导致收入、利润核算不准确,影响到资产负债项目的真实性;也有部分工程项目对基础设施建设业务形成的长账龄应收账款、合同资产没有进行充分的减值分析,导致潜亏资产长期挂账,可能会影响报表数据的参考价值;也存在对于企业固定资产盘点清查不彻底或走过场,出现账实不符的现象;或是为了调节利润资产减值准备计提不充分;对未来风险预判不科学,预计负债计提不到位等;采取的会计政策不连续,使得报表数据缺乏可比性和参考性。

2.3 会计政策和会计估计不统一

在编制合并财务报表前,应统一要求子公司所采

用的会计政策与母公司保持一致，只有在财务报表各项目反映的内容一致的情况下，才能编制合并财务报表。然而在具体实践操作中，有些新收购的企业在并入集团后仍沿用以前的会计政策，与集团企业的会计政策和估计不一致，由于其遵循原企业的财务管理体系，导致合并范围内的企业采用不同的会计政策和估计，影响合并财务报表数据的统一性。另外，由于企业业务的复杂性和不确定性，导致某些财务工作中涉及的确认方式需要依靠财务人员运用职业判断进行估计，如固定资产折旧年限、应收账款坏账准备的计提方法和比例等。对于同一业务，集团内不同的财务人员采用的会计估计不尽相同。而施工企业集团在编制合并报表时并没有对其进行调整，直接影响到合并财务报表编制的精确性。

2.4 合并抵消不充分

由于施工企业的特殊性，集团内普遍存在工程项目总分包模式，特别是在业务多元化的大背景下，使得内部交易的抵消处理成为工作实务中的难点。实际操作中由于对工程总分包模式下的内部交易抵消处理缺乏规范性指导，各施工企业处理方法不一，仍有很多施工企业依据总包方对分包方的工程结算金额确认收入的抵消思路，只将内部收入抵消，未对毛利差异及其影响进行抵消。这种合并抵消处理方式虽然简单、易于操作，但并不符合新收入准则的要求，对资产负债及损益确认披露的准确性均有不同程度的影响。部分施工企业在房地产的投资与开发过程中，将其施工建筑业务承包给集团内具有房地产施工资质的单位负责具体项目建设，房地产开发单位负责对施工单位验工计价和结算，在核算时房地产开发单位和建筑施工单位各自确认收入和成本，在集团编制合并财务报表时只进行了简单加总，未对内部交易和房地产开发单位存货价值中包含的未实现内部交易损益进行抵消，严重影响合并财务报表的准确性以及会计信息的整体质量。

2.5 信息化水平仍需提高

随着信息技术的发展和运用，为适应公司的业务发展需求，众多施工企业集团逐步推行财务共享中心及业财一体化建设，通过制定统一会计处理流程、加强会计核算标准化建设，为财务报表的准确性和及时性奠定了一定基础，但在报表自动化功能应用方面还有待进一步加强，大部分施工企业现有的财务软件虽然设计了有关合并财务报表编制系统及相关的模块，但功能不健全或智能化程度不高，涉及集团内部往来交易不能实现自动抵消，仍在沿用手工编制方式进

行数据处理，完全依赖于下级单位填报的关联往来及交易信息汇总编制合并工作底稿，在数据核对一致的基础上手工编制合并抵消分录，这种合并抵消处理方法无疑在报表项目与抵消金额方面都存在着可能的疏漏，也需要财务人员耗费大量的时间和精力核对内部往来及交易数据的准确性，大大降低了合并财务报表的编制效率，甚至影响到合并财务报表的编制质量。

2.6 施工企业财务人员的专业水平有待加强

施工企业主要以工程项目为核算主体，其项目多且分散广，要完成合并财务决算报表的编制是一项庞杂且耗时的工作，并受到诸多因素的影响。随着企业会计准则和国家财税政策持续变化以及PPP项目、资产证券化、股权激励等新业务相继出现，由于财务人员对新业务会计知识学习和理解不够深入，对新的业务会计核算不熟悉的情况，造成会计核算及报表填制错误，导致企业会计信息质量不佳等情况时有发生。

3 提高施工企业集团合并财务报表质量的措施

3.1 提高企业财务报表编制合并的信息化水平

现阶段，“大智移云”已成为信息技术新时代的特征，传统的手工填制财务报表模式已无法满足企业标准化和自动化的管理要求，与财务转型升级的管理要求不相匹配，为提高施工企业集团的合并财务报表编报效率和质量，施工企业集团应基于业财共享平台的财务决算自动化研究、建设和应用，对现有的财务报表系统进行持续改进和升级，重新定义报表系统功能，实现报表取数公式智能化、内部往来及交易事项抵消自动化、账龄划分和减值计提科学化，将合并财务报表编制规则固化植入到业务核算流程，使报表列报项目与会计核算结果和业务数据建立联系，从而在期末利用核算结果自动生成合并财务报表。进一步减少财务人员报表填报理解差异和人工操作失误，在保证财务工作规范性的同时充分保障合并财务报表数据质量^[2]。

3.2 系统梳理和分析合并财务报表的合并范围

一是为准确界定合并财务报表的范围，要以会计准则为基础准确理解控制的含义，首先投资方对被投资方的相关活动及其决策中拥有权力，其次投资方有能力运用权力来影响其从被投资方取得可变回报。应在综合考虑所有相关事实和情况的基础上进行判断，一旦相关事实和情况的变化导致对控制的定义所涉及的相关要素发生变化的，应进行重新评估。二是要及时对施工企业集团现有的投资关系进行梳理，在明晰产权关系的基础上，建立有效的公司法人治理结构，建立健全对外投资管理制度并严格履行相关的决策审批

程序,做好事前、事中、事后全程管理,以便及时准确掌握集团所有投资企业的股权及投资关系变动情况,及时调整合并报表的合并范围。

3.3 加强集团会计制度建设、统一会计政策及会计估计

建立符合施工企业集团发展需求的统一会计政策和会计估计是提高合并财务报表编报质量的重要举措,可以增强整体会计信息的真实性、可比性和合规性。在具体实施过程中需要统一各方面的指标,包括应收款项坏账准备计提标准、固定资产分类标准、使用年限及净残值率以及折旧方法、投资性房地产后续计量方式等等。为保证各子公司报表数据的真实可靠性,母公司应要求子公司按照企业财务制度规定的会计政策编制财务报表且不得随意变更,以保证财务报表的可靠性和连续性。同时,要解决不同行业的子公司会计政策和会计估计的差异以及涉外子企业的会计政策和会计估计问题,一方面按照公司的自有会计政策编制财务报表;另一方面按照母公司的会计政策进行报表调整,必要时借助信息化的手段对会计政策的不同进行统一调整,以实现会计信息的可靠性与可比性。

3.4 强化特殊事项的合并抵消工作

母公司要对集团内所有关联交易和往来要进行详细记录,在核对一致的基础上,对相同的经济业务部分进行抵消。同时要关注以前年度内部交易形成的固定资产、合同资产以及交易当年没有完全对外销售形成的存货对核算年度的影响,对其相关影响进行抵消,而且企业需要对以前年度的抵消资料进行恰当的保存^[3]。

在合并抵消过程中,施工企业集团对一些特殊交易的调整需站在集团的层面全面考虑和分析。要以新会计准则为基础,正确处理集团内工程总分包模式下的内部交易抵消和房地产开发成本的抵消问题。

一是要对集团内建造合同总分包业务制定统一的抵消模式,因集团内部发包方和承包方均需遵循统一的会计政策,按照各自的合同履行进度分别确认建造合同收入并核算成本费用,将会计核算结果分别反映在其个别报表中。在企业集团编制合并报表时,除需要按照总包方对内部分包方往来余额=内部分包方对总包方往来余额+合同资产(内部分包方已完工未结算款)或一合同负债(已结算未完工款)的关系式抵消内部往来余额以外,还应计算出不包含内部承包毛利的项目合并口径实际合同履行成本,重新确定合同履行进度,以此对项目合并口径的建造合同收入和成本进行计算,然后与企业集团内部独立核算建造合同确认的收入、成本及毛利对比,将其差额部分进行抵消处理。二是施工单位

在集团内提供房建服务过程中,按照新收入准则,属于某一时段内履行的履约义务,应按照履约进度确认收入,其会计处理与一般工程建造合同会计核算并无差异,房地产开发单位按照与建筑施工单位验工计价的金额确认开发成本,待房屋竣工验收后结转计入开发成品,在满足收入确认条件后结转成本。在施工企业集团编制合并报表时,应首先抵消建造施工单位的建造合同收入与成本,其中已验工部分的毛利抵消房地产开发单位的房地产存货,未验工的部分毛利抵消合同资产或合同负债,并根据抵消的内未实现毛利确认递延所得税资产或负债,同时需要将建筑施工单位确认的合同资产(合同负债)与合并抵消合同资产(合同负债)数据之间的差额调整房地产存货或房地产成本^[4]。

3.5 规范会计基础、持续提升会计信息质量

为了编制合理有效的财务报表,企业必须对会计信息的质量加以提升,同时还要严厉禁止粉饰企业财务报表现象的存在,以此来作出正确的经济决策,从而保障会计信息质量,更好的反映企业的财务状况。施工企业集团内各核算单元要严格执行企业会计准则和公司统一的财务规章制度,按照会计基础工作规范加强会计核算业务流程管理,确保会计核算依法合规、会计账簿真实可靠,持续提升会计信息质量。关注会计准则和企业业务活动变化,及时跟进完善具体会计政策和核算规范,确保会计核算有章可循。一是加强对长账龄的应收账款和合同资产的管控,分析应收账款长期未收回及已完成工程项目长期未结算的原因,并进行减值评估。对于长账龄应收账款、合同资产要设定警戒风险点,做到提前预警并采取积极的应对措施,对于超过警戒风险点的项目,要及时评估信用风险是否显著增加并进行减值测试,足额计提减值准备。二是要确保工程项目预计总收入和预计总成本支持性资料完整、充分,经得起内外部监察和审计。持续加强项目成本管理,建立多部门协同的成本核算与预测体系,推动业务与财务相融合,使履约进度在可靠的基础上进行核算,对没有反映在合同价格中的、履约过程中的重大低效损耗(例如浪费的材料、人工或其他资源)能够合理进行调整,并减少人为操纵履约进度的计算的可能性。三是加大对集团内个别财务报表质量的监督检查力度,定期在集团内部抽调人员组成检查小组,进行内部会计工作检查或不定期的专项审计,履行财务监督职责,促进财务报表质量的提升。

(下转第124页)

能有效地提高会计人员的工作效率,减少其工作负担,保证其工作的有效性。会计电算化的运用,应当在原来的会计资料基础上,不加任何额外的增加,从而达到对会计工作的统一和再使用。

4.8 企业内部的协调

在企业的会计工作中,财务会计与税务会计的职责不同,但两者都能提供最真实、最科学、最专业的审计报告,从而使管理层对当前的财政和税收情况有一个全面的了解,从而为公司的发展战略和发展指明了方向。所以,在企业内部,应当为两者的作用提供一个相对整合的通道,以有效地实现资源的分享,并增强两者的沟通和沟通。另外,在同一运作方式下,可以适当地将两者进行整合,从而促进两者的有效结合。这是一种高效的节省运营费用和人力资源的方法^[8]。

5 结论

随着市场经济的发展,我国企业与税收的差距日益扩大。因此,如何增强二者的协调,缩短二者的差距,具有重要的现实意义。随着市场经济水平的不断

提高,我国应当按照税收、财务会计分开的趋势,将二者的功能进行合理的分离和整合。这就要求企业在发展的同时,对会计制度进行有效的改进,构建一个合理的、良好的会计环境,并对二者进行科学的整合。

参考文献

- [1] 王芳芳.财务会计与税务会计的差异与协同探究[J].财经界,2016(15):2.
- [2] 李淑娟.财务会计与税务会计的差异与协同探究[J].进出口经理人,2016,000(005):88.
- [3] 王芳芳.财务会计与税务会计的差异与协同探究[J].财经界(学术版),2016.
- [4] 赵祯明.财务会计与税务会计的差异与协同研究[J].赢未来,2017(36):1.
- [5] 卢向东.税务会计与财务会计差异与协调分析[J].当代经济,2010,(01):114-115.
- [6] 吴显波.新时代背景下财务会计与管理会计的融合[J].消费导刊,2021(46):173-174.
- [7] 邓中华.矿业企业税务会计研究[D].长沙:中南大学,2010.
- [8] 侯立新.所得税会计及其与税法的关系研究[D].大连:东北财经大学,2011.

(上接第120页)

3.6 提高财务人员素质、持续加强财务队伍建设

编制合并财务报表是一项专业性较强的工作,财务人员的专业水平直接影响合并报表的真实性。为提高财务人员的专业水平,一是要加强人才培养。积极组织财务人员参加各类财税高端人才培养选拔、财税知识竞赛等活动,加大对税务、金融、投融资、国际化等专业人才培养和复合型财务人才的培养力度,搭建职业发展平台,畅通职业发展通道,为财务工作转型升级、创新发展提供人才支撑。二是强化业务培训。不断优化分层级、常态化的财务培训体系,举办各类财务人员培训班;聘请企业内外部专家授课,全面提升全体财务人员专业胜任能力。三是鼓励财务人员积极参加各类会计职称及职业资格考试,自觉提升业务水平^[9]。

4 结论

总之,合并财务报表质量对施工企业集团实现高质量发展有着重要的意义,不仅能够反映出集团企业

的整体经营情况,还能够为集团经营管理者制定各项决策和发展计划提供切实依据,因此,施工企业集团必须重视合并财务报表编制工作,通过系统梳理合并报表范围、完善企业财务管理制度、强化特殊事项的合并抵消工作、提高财务人员业务水平、提高会计信息质量等多种措施强化财务决算管理,保障决算工作的效率和质量。

参考文献

- [1] 李朋山.企业合并财务报表编制存在的问题及对策研究[J].消费导刊,2019(42):230.
- [2] 胡长春.浅析我国集团公司合并会计报表存在的问题及对策[J].环球市场,2018(12):64-65.
- [3] 王迪.优化企业合并财务报表编制的对策[J].新金融世界,2020(7):109-110.
- [4] 施国义.关于企业合并财务报表合并范围的研究[J].财会学习,2019(8):128.
- [5] 李英,蒋清旺.企业合并会计报表存在的问题及解决对策[J].哈尔滨市委党校学报,2000(4):55-56.