

企业集团会计核算新方案（二）

汪一凡 ■

需要有建设性的替代方案

综合以上分析，可以看到，“合并报表理论与实务”已经进入“死循环”状态。但是，仅仅停留在揭示和批评层面是完全不够的，如果没有建设性的替代方案，可以预见，现行模式还会继续“在骂声中成长”。行文至此，改革的思路也很清楚了，就是纠正原有的两大偏差，返璞归真。

首先，要从“母公司观”转向“主体观”，同时弃“权益法”而取“成本法”。前已述及，合并报表重在反映服从“控制意志”的一群公司，它们因投资与被投资关系、控制与被控制关系而成为“互相钳制的一篮子螃蟹”，“公司集团”就是我们所要强调的“会计主体”。其中，母公司具有双重身份，即同时作为集团合并报表的“主持者”和集团的“一般成员公司”。为明确区分，设母公司名称是“A公司”，我们将合并报表主体称为“A公司集团”，将作为一般成员的A公司称为“A公司本部”。读者将会看到，以“主体观”作为合并报表的概念依据，在我们面对许多具体业务需要作出判断时，提供了明晰的指导。与此同时，需要抛弃在实践中错漏百出的“权益法”，坚持与“主体观”配套的“成本法”，因为，只有历史成本才是财务会计永恒的核算基准。

其次，要从“合并法”转向“个别法”。撇开“工作量大”不说，“个别法”才是正宗的会计“作派”。它将公司集团作为会计主体，专门为其设账，并从会计主体“确认”业务的视角，重新考察集团内各成员企业的全部会计业务，对其中的内部交易不入账，因为资源的内部调拨与转移，是“从自己左边口袋放到右边口袋”的行为；当然也不确认由此产生的内部损益、内部债权与债务、内部投资与权益等，因为那都是每个“小口袋”自己的小账，必须由“大会计主体”自己合起来算大账才有效。期末则可以根据这套账簿资料，按照编制个别会计报表的方法编制合并会计报表。以“工作量大”作为弃而不用“个别法”的理由，在手工操作环境中或许能够成立，在计算机进入会计领域半个多世纪的今天，就似乎不可思议了。

为什么另外两种购并形式即“吸收合并”和“新设合并”不像“控股合并”出现那么多疑难问题？答案是：这两种形

式都“快刀斩乱麻”地将参与合并公司的几套账合成了一套账，回归到传统会计上来了。受此启发，如果我们设法让问题简化，以公司集团作为“会计主体”，建立一套“公司集团”自己的账，进行传统的“会计确认”，运行传统的“会计循环”，编制传统的会计报表，可能就会发现，各种疑难问题都将迎刃而解。

当然，在各成员公司已有会计核算软件的背景下，尽可能利用其会计电子数据，自动导入，减少重复录入工作量，达到最高效率，是公司集团会计系统的题中应有之意，正是身处高科技时代，才使我们敢于重新提出和启用“个别法”，建立公司集团自己的一套账。

不过，当我们将公司集团作为“会计主体”时，需要构建首尾一致的理论与方法体系，让会计人员可以作为完整的课程来学习，笔者称之为“公司集团会计学”，或简称为“集团会计”，同时也可借此定义，与现行“合并报表理论与实务”明确区分开来。本方案力图做到“不证自明”，从基本的会计原理上令人信服。

“会计主体”的覆盖范围

既然公司集团是“会计主体”，首先要确定其覆盖范围，我们从前文的“投资谱系示意图”可知，那就是“控制意志”能够对其施加控制的所有公司。理论与实务界已大致达成共识，无非是“直接控股”、“间接控股（多层控股）”、“交叉持股”、“实质上拥有控制权”等几种形式（或以上形式兼而有之），一言以蔽之：“受控制意志统治者”也！而因种种原因，“控制意志”的影响力之外的范围，如关停并转、进入破产程序、受外汇管制或其他管制等，可以不纳入会计主体的覆盖范围。

需要注意的是，最终只有自然人才有意志，才能行使控制，因此，“控制意志”可能依附于投资方公司出现，也可能以其他形式出现，有时并不容易确定。不过，就每一公司集团而言，要事先具体界定其会计主体的覆盖范围，依据工商注册资料等信息，并非难事。只有知道哪些公司是成员公司，才能识别其间的关联交易。这方面已有许多研究和规

定,笔者不拟深入探讨。

公司集团的账户体系设计

根据新方案,公司集团也要有自己的会计核算系统,但系统的数据来源与一般会计软件有所不同,不能完全靠手工录入和重复处理,置各成员公司已有的数据于不顾。为了接纳各成员公司已有的电子数据,减少自身的手工录入工作量,并依托自己的一套账进行永续核算,公司集团首先要设计自己的账户体系。由于细节性的核算已经由成员公司的会计系统完成,公司集团会计主要反映集团全貌,在能够满足编制合并报表要求的前提下,所使用的账户可以尽量做到总括性,不必切分得太细。以下简要说明对公司集团账户体系的设计要求。

公司集团账户体系要能将所有成员公司的所有一级科目包容在内。即,公司集团的账户体系要使所有成员公司一级账户都有对应的“归宿”,而未必要求完全一一对应。常见的现象是成员公司还在沿用原会计制度的科目,那就要有与其对应的新准则科目。大体上说,公司集团可以根据下属成员公司的行业性质,从新《企业会计准则》所规定的一级科目中选取适用的科目作为基础,加上准则未列出的一些常用科目如“待摊费用”、“预提费用”等,以加强包容性。确定了公司集团的账户体系后,如果有的成员公司还在沿用“应付工资”、“应付福利费”、“应交税金”、“自制半成品”等旧科目,则转换为对应的新科目“应付职工薪酬”、“应交税费”、“库存商品”等。这种对应转换,因为它们合并报表上属于同一项目,所以不会影响到合并报表的项目划分和准确性。

公司集团的一级科目还要加上“商誉”。因为在合并法下,“商誉”只是工作底稿上调整所用的,会计准则并未明文规定,既然公司集团已经自己建账,则要将其作为公司集团账上的科目来使用。

集团账户体系的明细划分要同时兼顾合并报表提供附注信息的要求;集团账户体系设计要考虑编制合并现金流量表的要求。关于这一点,笔者在《改良现代会计方案》的“现金流量会计”部分另有阐述,此处不再重复。

前已述及,公司集团会计主体的目的,就是要进行集团“大家族”的总核算,但从数据来源看,有相当一部分要取自下属各成员公司。鉴于此,公司集团会计软件可以对数据采用“总账套”和“子账套”并行管理的方式,所有的记账凭证数据,当然都是集团“总账套”的数据,但按其数据来源,也同时由各“子账套”分别管理。这样,既为公司集团提供了分别查询成员公司数据的窗口,也提供了关于数据来源的审计线索。

建账日期与期初余额

一、购并业务发生后,公司集团在当月立即设账的情况

在这种情况下,首先,根据预定的公司集团明细账户体系,分别整理出投资公司与被投资公司在上月月末的明细账户余额表,在各公司“子账套”中,作为一份上月的“记账凭证”录入,因为两公司上月还是未受控制的,所以不必作任何抵销,其月末余额相加,自然就是公司集团“总账套”的本月初余额。对于购并业务,则作为本月的“投资/被投资关联交易”,按后文定出的规则处理,在此先不涉及。

二、在公司集团建账以前的期间,购并业务已经发生的情况

在这种情况下,最好从当前会计年度的年初开始,为公司集团建账,这样可以只考虑资产负债表账户,避免牵涉年度中损益类账户的发生额。

若公司集团已有上年年末的合并资产负债表,并已公开发布,由于是按传统方法编制的,可信度未必很高,但为保持前后期间的一致性,已不宜变动,必须强行作为公司集团账的年初余额。做法是,根据预定的公司集团明细账户体系,将该合并资产负债表的项目细化后,得到各明细账户的年末余额,作为一份“记账凭证”录入上年12月份的总账套,就成为本年年初余额了。如果报表上“货币资金”为1 000万元,需要尽可能查明其中“库存现金”、“银行存款”和“其他货币资金”各有多少。如果有些项目的明细金额实在查不清楚,就只能先作一个假设,例如假设“货币资金”1 000万元全部是“银行存款”。最低要求是,将合并资产负债表项目细化为集团明细账户的上年年末余额后,从该余额又能反向编出与其完全一致的合并资产负债表。

如果没有上年年末的合并资产负债表,则要以各成员公司明细账的年末余额为基础,将投资与被投资公司有关的账务记录两两配对起来考察,尽可能查明并抵销历史上关联交易遗留下来的影响,如投资与被投资、应收股利与应付股利、应收账款和应付账款等,作为上年12月份的“记账凭证”录入,就成为本年的年初余额了。实在追溯不清的,也只能待以后查清时再调整了。其中,最重要的是,投资公司的“长期股权投资”和被投资公司相应的“股东权益”是重复冗余的,一定要作抵销。假设被投资公司的“实收资本”900万元、“资本公积”100万元、“盈余公积”100万元,“库存股份”借方100万元,合计股东权益为1 000万元。又设投资公司以1 000万元取得其中80%的股权,公司集团作为独立的会计主体,应该对被投资公司股东权益下各账户金额乘以80%,即可编制抵销分录,以“商誉”作为借贷双方的轧差数(也可能在贷方)就可以了:

借: 实收资本	720
资本公积	80
盈余公积	80
商誉	200

80

1 000

得到公司集团建账的期初余额后,就可以永续地处理公司集团的账务,除非又有新的内部投资(或退出)业务,以后都不必再关心此事。

从“源头软件”取数和账户转换

作为独立法人的成员公司,日常会计核算所用的软件可能互不相同,但它们都是公司集团会计的重要数据来源,可称之为“源头软件”,公司集团会计是以“外挂方式”取得其电子数据的备份版,另作处理,因此不会对数据安全性有任何影响。

首先，需要根据源头软件的具体情况取得日常账务数据。最可靠的方式，是通过专门定制的取数程序，作为源头软件的合法用户进入，以取得所需的数据；此外，还可以利用源头软件自身提供的“记账凭证导出功能”，从电子表取得记账凭证数据，这种方式受限于源头软件的导出功能是否可靠。图1是电子表取数界面的例子，要求用户调出从源头软件导出的电子表，先指定该电子表是“借方金额”与“贷方金额”分栏排列的方式后，再逐一指定“记账凭证号”、“摘要”、“账户编码”、“账户名称”、“借方金额”和“贷方金额”在电子表中所对应的字段名，计算机就能自动取得所需要的记账凭证流水数据了。

确定了公司集团的账户体系,并取得各成员公司的会计电子表数据后,要为每一家成员公司设置一个如图2所示的“账户对照表”,从技术上说,这叫做“数据接口”,向计算机指明如何将各成员公司原始账户数据转换为公司集团目标账户体系的数据,例如,将会计科目是“应交税金”的记账凭证流水,根据“账户对照表”,转换为会计科目是“应交税费”的流水存入系统,公司集团会计软件就是以此为依据,完成从科目“不统一”到“统一”的数据转换的。由于原始记账凭证的其它内容都不变,只有账户编码转换为集团的账户编码,并有部分科目根据新准则的要求作了适当归并,这一工作可称为“账户转换”。

在“账户转换”过程中可能出现源头软件的会计核算不符合集团会计要求的问题，因而对原有数据有时必须加以修订。例如，原会计制度是没有“累计摊销”科目的，源头软件把购置无形资产、处置无形资产和摊销无形资产的业务都



图2 源头账户与目标账户的对照

记录在“无形资产”科目中，在自动编制现金流量表时，就无法准确地得到附表“无形资产摊销”项目的金额。对于这种情况的处理过程是：首先，公司集团的“无形资产”账户下要分设“一般发生额”和“累计摊销额”明细科目，先将源头软件的“无形资产”数据都对应到“无形资产——一般发生额”下，确保导入一级科目金额仍是正确的，转换为公司集团会计数据后，找到该份摊销业务的记账凭证，假设是“借：管理费用 贷：无形资产——一般发生额”，只要改写为“借：管理费用 贷：无形资产——累计摊销额”，本期现金流量表就能从该明细账户取得累计摊销额了；然后，最好修订源头软件的账户设计，增加“累计摊销”一级科目，从源头上避免这一现象以后再次发生。

去除“噪音”数据

接下来要做的，就是如何对经过账户转换后导入的成员公司账务数据作必要处理，以得到公司集团“会计主体”自己的账。之所以作必要处理，是因为在各成员公司“为自家核算”的过程中，已经加进了一些公司集团会计不需要的账务处理，形同“噪音”数据，最主要的有两类：一是成员公司记录关联交易的账务处理。前已述及，从公司集团角度，关联交易是没有意义的内部流转业务，原本是不必反映和表现的，这一类记账凭证可称为“关联交易记账凭证”，应该设法去除；二是成员公司在计算自家损益时，所编制的一些结算性记账凭证，

如损益类科目结转到“本年利润”的记账凭证，“本年利润”结转到“利润分配——未分配利润”的记账凭证。从公司集团的角度，这些“小家庭”的结算也是没有意义的，由公司集团自己来结算整个

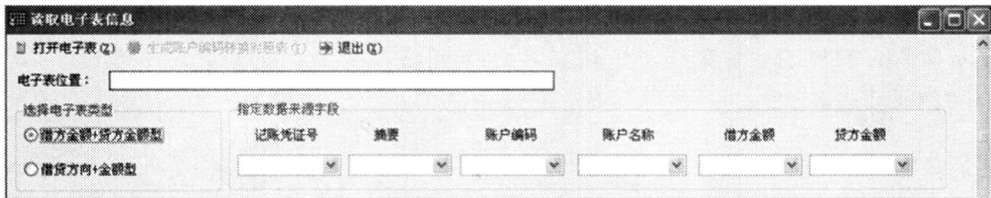


图1 从电子表取得成员公司的记账凭证数据

“大家族”的损益，才是真正有效的。这一类记账凭证可称为“结算性记账凭证”，也应该设法去除。

关于公司集团会计如何处理导入成员公司数据，有“合N为1套账”方案，和“N+1套账”方案，与之相对应的，也有不同的“噪音”数据去除方式。

“合N为1套账”方案

第一种方案是事先公布要纳入合并的成员公司名单，便于各成员公司及时识别关联交易，并将关联交易与非关联交易分为不同记账凭证进行处理。到了月末，将自己全月的账务数据“打包”传输到上级公司集团，并对其中的“关联交易记账凭证”和“结算性记账凭证”作出必要的说明。

公司集团会计软件通过“账户转换”的数据接口，逐份导入各成员公司的记账凭证。公司集团会计要将参与交易的双方公司的“关联交易记账凭证”两两“配对”起来验证，考察双方是否都记账了，双方所用的账户和金额是否都对得上，然后将这些记账凭证删除。配对验证时，如果确有未达账项存在，例如资金调拨，一方已经入账，另一方因银行原因尚未入账，查明后，公司集团会计也可以单边删除已入账的记账凭证，因为它仍然是公司集团会计不需要的“噪音”数据，下月再单边删除另一方的记账凭证即可。

这种“噪音”数据去除方式很容易理解，这些业务不能通过公司集团会计主体的“确认”程序，所以不能作为公司集团会计的记账凭证进入系统，能够保留下来的，就是能够通过“确认”、可以作为公司集团会计的记账凭证，只要重新编号排序，实际上已经构成公司集团的同一套账。再往后，公司集团会计如何结算损益，如何分配利润，如何编制合并报表，都可以在会计原理中找到，即使是合并现金流量表的编制，采用笔者在“现金流会计”部分所介绍的、通过逐份分析记账凭证来统计的方法，也不会有任何疑难问题。这样的做法，完全符合会计原理，也是最容易理解的。两相对比，目前主流的“合并报表理论与方法”显然已自我复杂化。

“合N为1”方案虽在会计学原理上极其简明易懂，但仍有所不足：在成员公司数量较多时，因为很多家公司的数据合在一起，集团会计系统的数据处理量可能很大，需要有一定的硬件投资作保证；此外，“逐份导入记账凭证”的方式，财务数据透明度很高，当公司集团对某成员公司并非全资控股时，例如成员公司是上市公司的情况，出于保守商业机密的考虑，监管部门或少数股东可能会对此方案提出异议，推行时在法律上或有障碍。（未完待续）■

（作者单位：厦门大学管理学院会计系）

责任编辑 屈艳贞

● 简讯

中注协布置2009年事务所执业质量检查工作

不久前，中注协在河南召开全国会计师事务所执业质量检查工作总结暨2009年检查工作布置会。中注协副秘书长杨志国出席会议并讲话，通报了当前行业形势和2009年行业重点工作。

关于2009年执业质量检查工作，杨志国强调，要认真总结经验，积极探索，勇于创新，实现执业质量检查工作的新突破。具体说来，一是要继续贯彻财政部有关领导的批示精神，严格检查、严格惩戒。按照检查制度关于检查周期的规定布置开展检查工作，及时总结近5年来执业质量检查的经验，确定2009年和下一个检查周期的检查思路。二是要进一步完善检查制度体系建设。各地方协会应根据中注协新修订的《会员执业违规行为惩戒办法》、《会计师事务所执业质量检查制度》等，结合本地区事务所发展情况，制定、完善本地区的实施办法和配套措施。三是要积极推进证券资格事务所的总分所联动检查。进一步明确中注协和地方协会在证券资格事务所执业质量检查方面的职责分工，中注协统一部署对证券资格事务所的检查工作，并直接组织检查组对证券资格事务所承接的上市公司、金融机构、大型国企等审计业务的检查。对于列入中注协检查名单的证券资格事务所，各地方协会应当按照中注协的统一部署，将其分所列入本地区的检查对象，配合中注协同步开展总分所联动检查。四是要探索建立证券资格事务所执业质量综合评价制度。结合事务所执业质量检查和协会的日常监管工作，对事务所执业质量进行综合评价打分，划分不同的监管类别，逐步实现事务所分级分类监管。对评价较好的，给予相应的政策扶持，对评价较差的，将加大监管力度，促使其提高执业质量和防范执业风险的能力。五是要加强监管队伍建设，研究建立兼职检查人员管理制度。中注协于6月中下旬组织开展对证券资格事务所及其分所的检查工作。

（本刊记者）