

合并会计报表公共理论探索

□ 王海琳

(一)公共理论的主要观点

公共理论起源于企业制度理论,是从企业尤其是集团型企业社会化特征出发,以满足企业财务信息社会化需求为目标而提出的,体现的是“社会公共利益”,主要理论基础是企业制度理论,认为企业制度形式的演变经历了业主制、合伙制和公司制三个主要的阶段。该理论以企业利益和风险的社会性作为支撑点,其观点体现在以下几个方面:

1、合并会计报表的目的和服务对象。公共理论下,编制合并会计报表是为了全面、完整地反映整个企业集团的财务状况和经营成果,满足对整个企业集团生产经营活动管理的需要,合并会计报表的服务对象为社会公众或公众利益代表者。

2、少数股东权益和少数股东损益问题。公共理论认为合并报表是为集团中所有股东以及所有财务信息需要者服务的,应在合并资产负债表的净资产下分别列示母公司权益和少数股东权益,而合并净收益应属于企业集团全部股东的收益,要在多数股权和少数股权之间加以分配,同时在合并利润表的净利润下要分别列示母公司净利润和少数股东损益。

3、子公司净资产的合并问题。公共理论认为,在绝对深度控股情况下,少数股权所占比例很小,应主要解决对同一资产、负债的双重计价问题,因此合并会计报表中子公司所有的资产和负债均应按市价反映;在绝对浅度控股情况下,少数股权所占比重相对来说较大,应主要解决对少数股东不公平的问题。因此,子公司净资产中母公司所占有的部分按母公司为其所获权益而支付的价格被合并,少数股权所占有部分按账面价值被合并。

4、未实现损益和合并商誉问题。公共理论认为,对于母、子公司之间交易所产生的未实现损益应全部予以抵销;在绝对深度控股情况下合并过程中产生的商誉由全部股东共享,而在绝对浅度控股的情况下合并过程中产生的商誉仅为母公司享有。

(二)公共理论对实务操作的指导

1、合并范围的确定。公共理论对合并范围的确定除了遵循“控制”原则外,还考虑到了与社会公众利益的相关性。如,母公司对于资不抵债且非持续性经营的子公司已无控制力,

按照“控制”原则不应将其纳入合并范围。但公共理论从为所有利益相关者服务的宗旨出发,认为可以采取两种方法处理:一是将子公司发生的收益和费用并入合并报表中,以真实反映整个集团的实际利润;二是可将该公司单独列示,作为附表进行披露。

2、或有负债的披露及调整事项的揭示。公共理论下,合并会计报表中必须将企业集团的或有负债状况在附注中进行充分的披露,对于一些主要会计科目的抵销情况还要用调整表以附表的形式披露出来,以方便社会公众更好地理解合并会计报表。

3、商誉的处理。公共理论认为,投资比例在75%以上的为绝对深度控股,投资比例在75%以下的为绝对浅度控股。在绝对深度控股的情况下,视为母公司几乎完全控制子公司,此时少数股权只占很少的一部分,在这种情况下应主要避免双重计价问题,合并时应调整子公司报表,使得子公司所有资产和负债均按市价反映,合并过程中产生的商誉由全部股东共享。在绝对浅度控股的情况下,由于少数股权所占的比重相对来说较大,此时应主要避免对少数股东的不公平情况的出现,合并时只确认母公司应该承担的商誉。

(作者单位:国资委统计评价局)

责任编辑 张智广

浅谈现代企业预算 管理系统的创新

□ 池国华

目前,我国有许多企业虽然建立并应用了预算管理系统,但实际上并没有真正发挥作用。笔者在此结合我国企业的实际情况,从目标确定、组织构建和分析评价等方面提出几点创新设想,从而发挥预算管理系统的计划、控制、评价和激励职能,以实现企业战略目标。

(一)预算管理目标创新

对于预算管理目标的定位,目前,在我国实务界存在以下几种倾向:一是认为企业的预算目标仅仅就是目标利润,忽略了预算与企业价值之间的关系;二是认为企业的预算目标等同于战略目标,使预算缺乏可操作性;三是认为预算是企业整体的规划,与具体的业务部门无关,忽视了预算目标的层次性。这三种错误倾向的存在大大降低了预算管理系统的效用。