

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的社会化特征出发,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。

要克服以上几种错误倾向,建立比较完善的现代企业预算管理系统,笔者认为,在确定预算目标时应应有以下几方面的创新:1、以资本增值为导向。传统的预算管理系统是以目标利润为导向,尽管在一定程度上能够反映企业的经济效益,但并不能充分反映企业的长期价值,也无法完全体现企业的战略规划。以目标利润为导向还存在许多问题,如迫使企业的管理当局过于关注利润,从而损害企业的长远利益,产生短期行为。因此正确的做法应该是以资本增值为导向,充分反映企业的战略。2、目标的可操作性。虽然我们说确定预算目标应该反映企业的战略,但是预算目标并不等同于战略,它只是战略的具体化。也就是说战略目标相对于预算目标而言更为概括,层次更高。如果直接将预算目标用战略目标替代,就会出现预算目标不太明确的现象,从而导致在实务中难以操作。因此应选择既能反映企业的战略又能在实际中可操作的预算指标,从而反映企业的预算目标。3、目标的层次性。对于现代企业而言,其管理层次是复杂的,至少可以分为企业高级管理层、业务部门和战略经营单位三个层次。这三个层次在管理控制系统承担的职责和工作是不一样的,因此其预算目标也应与管理层次相适应,这样才有利于企业各管理层次发挥作用。

(二)预算组织创新

无论是国内还是国外,目前比较流行的预算控制组织体系通常分为三级,即预算委员会——预算委员会常设机构——各预算主管部门。这种组织结构从理论上说对实现预算管理系统目标是有益的,但在实践中还存在一些弊端。笔者认为,应在保持以上传统的三级预算控制体系基本框架的基础上,从以下几个方面对预算管理组织体系进行创新:

1、重新定义预算委员会的职能。传统预算控制体制赋予预算委员会过多的职能,如预算目标确定、预算方案审批、预算方案调整、预算结果评价和内部仲裁等。过多的职能一方面给企业高级管理层的工作带来较大的负担,另一方面又约束了业务部门和战略经营单位的创造性。笔者认为,预算委员会应把工作重点确定为预算目标确定、业绩评价和激励机制建立三个方面,这样才有利于预算委员会把更多的精力放在战略规划,以及预算目标与战略规划之间的衔接关系上,从而提高预算编制和控制过程的效率和效果。

2、突出预算委员会常设机构的地位。笔者认为,将预算委员会常设机构设在财务部门是较科学的选择。预算委员会必须明确财务部门在预算管理中的特殊地位,即财务部门是负责预算编制、分析和实施控制的主管部门,是预算委员会的执行机构。但需要指出的是,财务部门在预算编制、控制和分析过程中除了应用财务信息外,更重要的是应该关注那些影响企业长期经营业绩和战略目标实现的非财务信息。

3、建立分级预算控制体制。企业预算控制体制从一定程度上讲涉及预算控制的授权问题。因此,企业除了必须建立和完善一级预算以外,对于一些重要的部门预算、一些重要的项目预算,应该将预算项目进行进一步的细化,即建立二级预算,并正确划分各预算归口管理部门。为了做到这一点,则需

要对企业进行组织再造和流程再造。前者是对内部的非增值作业及其所涉及的部门、组织、资源进行适当调整,以避免资源浪费;后者是对增值性作业部门或组织按照经济成本效益原则进行必要安排,以优化资源配置。

(三)预算分析评价创新

1、评价客体的创新。预算管理系统评价客体并不需要与企业的组织结构完全一致,重要的是应按照责任和权力相对等的原则,分清责任部门和责任者。凡是对于企业战略和目标实现具有影响作用的部门或个人,应该赋予其相应的权力,并承担相应的责任,当然也就成为预算管理系统的评价客体。

2、评价指标的创新。影响企业战略和目标实现的不仅仅是财务因素,还包括非财务因素。因此在设置和选择评价指标时,首先应考虑能够反映企业战略和目标实现影响因素的指标;其次,预算分析既要注重财务指标分析,也不能忽略非财务指标的分析。此外,评价指标的选择还应根据管理层次、工作性质、承担任务等条件的不同而不同。

3、评价方法的创新。评价方法不但要应用定量评价,还要应用定性评价;不仅要应用综合评价,而且要应用动态评价;不仅要采用水平分析,而且要采用结构分析、比率分析和因素分析等方法。当然在具体应用时还应针对不同的分析对象采用不同的方法,或者采取不同方法的组合。

(作者单位:东北财经大学会计学院)

责任编辑 刘黎静

国际会计公司的本土化模式

□ 谭红旭 高霖宇

自中国加入世界贸易组织以来,会计市场开放的压力进一步增大,以“四大”为代表的国际会计师事务所借助于本土化战略,逐步加快了在中国会计市场的扩张步伐。在国际会计师事务所进驻中国会计市场的势头愈来愈迅猛、竞争愈来愈激烈的情况下,有必要对目前国际会计公司所采取的本土化战略的模式作一初步分析。

国际会计公司本土化即经营属地化或经营当地化,是指企业一切经营活动以东道国消费者为核心,企业规范必须随地区性变化引起顾客的变化而变化,其实质是跨国公司将生产、营销、管理、人事等各方面全方位、多角度融入东道国经济发