

释, ZC 股份应当对长期股权投资进行调整。

四、ZC 股份和 ZCM 的最终会计处理方式

尽管从两湖角度看, 两湖合并具备不具有商业实质的非货币性资产交换的特征, 但 ZC 方面的业务还是应从 ZC 股份和 ZCM 的角度看(否则将会拓展非货币性资产交换准则的外延)。由于盐湖钾肥的小股东变为了合并后公司的股东, 且在换股时盐湖集团股东向盐湖钾肥股东做了折让, 新公司股东结构与原合并报表发生了一定变化, 每股收益将因股东结构调整而有所变化, 因此, 虽然对应全体股东收益的时间、价值和风险没有发生明显变化, 但对于每个股东还是有变化的。此外, 两湖合并是两个公开上市公司之间的合并, 且合并方案提供了现金选择权, 从形式上看符合具有商业实质的非货币性资产交换特征。

此外, 两湖合并后, 盐湖集团已经进行工商注销, 公司法主体变更。ZC 股份的长期股权投资主体由盐湖集团变成了盐湖钾肥。据此, 从盐湖集团个别股东角度看, 两湖合并已具备了具有商业实质的非货币性资产交换的特征, 从对盐湖集团投资变为对新盐湖钾肥投资, 属于具有商业实质的非货币性资产交换, 应按换入股权的公允价值确定持有新盐湖钾肥长期股权投资成本, 与原长期股权投资账面余额的差额应计入投资收益。

在上述认为原盐湖集团注销而致投资者持股实质发生变化的情况下, 从原盐湖钾肥股东角度看, 其持股实质即不能认为有变化。据此, ZCM 所持有的盐湖钾肥股份可以认定为是持股比例稀释。按照证监会的相关解释, 持股比例下降部分视同长期股权投资被处置处理。按新的持股比例确认归属于本公司的被投资单位增发股份导致的净资产增加份额, 与应结转持股比例下降部分的长期股权投资账面价值之间的差额计入当期损益。

2011 年 3 月 15 日, ZC 股份持有的对盐湖集团长期股权投资经过具有商业实质的非货币性资产交换, 换为对新盐湖钾肥长期股权投资, 按照换入的对新盐湖钾肥投资的公允价值确认长期股权投资成本, 与原对盐湖集团长期股权投资余额间的差额, 确认为当期投资损益。ZCM 确认对盐湖钾肥长期股权投资被稀释, 按照被稀释部分视同被处置的原则, 按新的持股比例确认归属于本公司的被投资单位增发股份导致的净资产增加份额, 与应结转持股比例下降部分的长期股权投资账面价值之间的差额计入当期损益。

五、ZC 股份和 ZCM 应采用的公允价值

按照企业会计准则的规定, 上市公司的市场价格可以从市场上取得, 也是独立买卖人双方之间交易形成的价格, 符合公允价值的条件, 应该被认为是公允价值。对于两湖合并中新长期股权投资取得时点的认定, 应参照企业合并中控制权转移时点的标准来把握, 在此案例中应以对新盐湖钾肥公司取得重大影响日来确认。2009 年 7 月 25 日为两湖吸收合并定价基准日, ZC 股份起初比较倾向于经股东协商后初步给出的价格, 因为市场价格受并购等消息影响容易失真; 后又考虑到监管部门批准交易行为与否对控制权转移日影响较大,

因此控制权转移日至少应为监管部门批准日, 证监会对两湖合并核准日为 2010 年 12 月 20 日; 2011 年 3 月 15 日为两湖合并交割日和换股股权登记日, 是换股权利义务交割的日期, 最终一致认为此日期作为交换生效日比较合适。但是 2011 年 2 月 18 日是两湖股票因合并而停牌日期, 3 月 28 日是合并后的新盐湖钾肥股票恢复交易日, 3 月 15 日因停牌而没有价格。根据企业会计准则的规定, 公允价值应以取得时点为基础, 并以当日公允价值为基础来进行重新确认, 如不能取得当日的公允价值, 则以近似公允价值进行确认。据此, 在没有当日价格的情况下, ZC 股份和 ZCM 可以两湖股票换股生效日前后的市场价格为基础, 考虑会计师事务所的意见, 经调整后确定以 2011 年 3 月 15 日新盐湖钾肥股票的价格作为换股和股份稀释计价的基础。

通过上述分析, 不难看出在同一控制下的吸收合并中, 交换是否具有商业实质、公允价值该如何计量是会计处理方式的关键之处。根据《企业会计准则解释第 5 号(征求意见稿)》中的规定, 企业对联营企业或合营企业的持股比例发生变动, 但仍采用权益法对有关股权投资进行核算, 应按照《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》的规定, 对联营企业或合营企业的初始投资成本进行会计处理, 并按照权益法进行后续计量。结合该征求意见稿可以对并购中的股权变化进行更为符合规范的会计处理。

(《财务与会计》2013.1)

J 公司绩效管理制度完善实践

一、企业背景及其绩效制度简介

J 公司是一家家具公司, 采用产销一体的经营模式, 年销售额为 3 亿元左右。公司有一个生产中心, 只负责生产产品, 内部称之为工厂。另外还有一个销售中心负责产品的销售, 销售中心下设销售地区, 由销售经理管理。各销售地区负责测量、设计、销售、安装产品及售后服务。公司运营的基本流程为: 由销售人员与客户签订销售订单, 之后由设计师上门测量、设计产品, 客户满意后将订单返回工厂生产, 完工后发往销售地由安装工人进行安装。

企业以销售为龙头, 以销定产, 所有的产品除各地区的样品外都接单生产。由于销售在企业具有举足轻重的作用, 因此企业绩效考核制度中的条款基本都针对各销售地区一线人员而设计: 一是普通销售人员绩效的核算, 采用基本工资加提成的模式, 按订单金额的 2% 提成, 当个人总销售金额达到一定程度后还有额外奖金。二是设计师绩效的核算, 负责测量和设计的设计师的工资由基本工资加订单金额 2% 的提成构成。三是对地区经理绩效的核算, 地区经理的工资由基本工资和年终奖金构成, 平时不拿提成工资。各地区单独核算成本费用支出和利润, 地区经理的年终奖金为该地区年净利润总额的 20%, 即各地区每年结算后, 如果利润数为负数, 则各地区经理只拿基本工资, 如果

利润数为正数,则利润数额的20%归地区经理,其余80%归公司所有。需要注意的是,在核算各地区利润时,各地区与工厂对产品的结算价格为销售额的65%,即地区利润等于销售收入扣减销售收入的65%后,再减去各地区自身的全部费用。

二、对J公司绩效管理制度的评价

总的说来,J公司对销售中心的定位较为准确,其考核制度也具有一定的优点:一是比较适合本企业情况。公司规模不大,经营相对简单,考核制度也应简单有效,以经营结果作为考核的唯一依据,不必太过复杂。二是组织考核和个人考核合二为一,以组织最后的经营成果核定管理者个人的业绩,促使地区经理加强管理。由于规定地区经理平时不享有提成,所以只有把团队带好提升地区效益,才能拿到最终收益。三是在工厂和各销售地区之间实行转让定价,在保证工厂一定利润的前提下给销售人员提成,符合稳健性的原则。同时将生产成本与销售利润的核算分离开来,当生产过程中出现由于效率、原材料市场变动等因素导致的生产成本变动情况时也不会给销售地区的考核带来影响。

但J公司考核制度仍存在一定的缺陷,具体表现为以下几点:一是考核的重点在销售人员,对其他人员和部门没有制定相应的考核办法。例如忽略了作为生产中心的工厂,只将它作为销售中心的附属品。二是将各销售地区计算利润时的转让定价为销售价格的65%是否科学有待商榷。三是虽然是以最终结果为考核依据更简单有效,但缺乏过程管理。各销售地区的经理都是因销售业绩突出而晋升,在进行地区管理方面缺乏经验,但综观J公司绩效考核的内容,并未对此方面的问题进行解决。虽然地区经理本人也可能意识到过程管理的重要性,但考核制度没有向他们提供过程管理的方式。

三、对J公司考核制度进行修订的建议

(一)对负责设计、测量的设计师不能只有工资提成没有效果约束。绩效是双方面的,应做到奖惩分明。J公司经常发生这种情况,即设计师在进行产品设计时有失误,图纸传回工厂后按图纸生产,发货到客户家安装时发现问题返厂修理,既增加费用又给企业产品形象造成不好的影响。对于此类事件,企业应制定相应的防范措施,诸如与设计师的工资调级、晋升相联系,或按总发生费用的一定百分比扣除设计费等。

(二)生产中心也应纳入考核范围。对生产中心最核心的考核就是成本和质量。以J公司目前的情况看,可以采取组织绩效和个人绩效相结合的方式,以生产中心最终结果考核生产中心负责人,由生产中心负责人约束本中心员工。生产中心负责人可以将业绩工资分为成本奖金和质量奖金两部分。

对于成本方面,J公司较为合适的绩效管理方法是对产品采取目标成本法,根据实际成本和目标成本的差异进行考核。企业可通过对历史数据进行整理,计算出各种材料的平均耗用量,作为成本考核的依据,在此基础上结合物价变

动情况进行适当的调整。

对于质量方面,J公司可设立独立于生产中心的质检中心,加大对产成品的抽检率,将不合格产品率控制在0.3%以内,如果实际不合格率超过此数值,就要对成本中心负责人实行扣除部分质量奖金的惩罚。由于该企业生产中心与各销售地区距离较远,出现问题后可进行技术鉴定,判断是由于生产质量问题还是送货途中遭致损坏,或由于安装师操作不当造成,确实无法鉴定时,则该项损失不与考核挂钩。

(三)对各地区利润采用“一刀切”的管理方式不太合理。各销售地区与工厂的转让定价为销售价格的65%。该转让定价是人为规定的,提高该比率就会使若干地区由盈利转为亏损,降低该比率又可使亏损地区转为盈利,因此直接以该内部价格决定各地区是否盈利、盈利程度并以此作为奖励的标准缺乏客观性,受人为因素影响较大。可以考虑将所有的销售地区分为三类来考虑:一是地区盈利、工厂也盈利的地区;二是地区亏损、工厂盈利的地区;三是地区亏损、工厂也亏损的地区。对于第一类地区,可按旧政策执行,即利润的20%奖励个人;对于第二类地区,由于转让定价的原因没有获得利润,但整体而言企业还是盈利的,可以给予部分奖励,如按利润的3%给予奖励;对于第三类地区,这类地区的存在给公司带来了亏损,并侵蚀了其他盈利地区的利润,应从企业战略的角度进行考察,再决定是否予以保留。

四、全面预算和绩效管理

以结果作为考核依据缺乏对于过程的指导性,因此可以通过整理数据,向以预算为基础的考核方式转变。对于J企业而言,采用预算进行绩效管理可以达到较好的效果,现以销售中心为例说明如何用预算进行绩效管理。对于各销售地区而言,发生的费用基本可以预计,除与生产中心的结算价格外,日常费用可以分成资本支出和费用支出两类,其中资本支出是指装修和更换样品的支出,可根据公司规定提前规划,费用支出分为固定费用、半变动费用和变动费用三类,固定费用主要包括办公费、税金、场租、取暖费、水电费、电话费等,半变动费用主要有资料费、差旅费、广告费、工资等,变动费用包括赠品费、安装费、佣金、运杂费等。对于固定性费用,可以前期平均水平直接计入下年;变动性费用则可用前期的发生额与销售额的比率乘以本年预计的销售额计算得出;半变动费用需要用前期数据计算一个函数 $Y=a+bX$,将预计的销售额代入计算得出。通过对各地区发生费用的性质进行细分,费用的预算基本可以作为日常控制和最终考核的依据。对于产生的误差可以在下期调整。

在以预算为基础实施绩效管理时,需要注意的是应保持预算的准确性,考虑到部分销售经理对预算期的销售数据不能准确把握,可以采用按季度编制预算的方式,同时,财务人员也要尽力寻找销售的基本规律,协助销售经理做好销售预算。