

终极原因报表：内容与形式

■ 谢志华

终极原因报表就是要说明利润形成的最终原因，这些原因具有不可再分拆性、细分性和可追溯性，通常与企业的经营业务活动密切相关。如果说资产负债表、损益表、现金流量表揭示的是企业财务状况，也即从价值结果的角度所进行的披露，那么终极原因报表则是从功能原因的角度所进行的披露。通过终极原因报表，不仅可以说明企业某一时期的价值结果形成的功能原因，而且可以找到这一功能原因是与哪一价值结果形成因果关系的，所以终极原因报表具有与功能价值相关联的特征。这些原因不仅涉及到内部因素也涉及到外部因素，不仅涉及到客观因素也涉及到主观因素，所以终极原因报表所揭示的原因具有全面性、系统性，也正因为这样，终极原因报表不是一张报表，而是按照某种特定的分类所形成的报表体系。企业的类型不同、面临的环境不同，原因报表体系的内容也不同。但尽管如此，仍然可以找到它们之间的共同特征。

一、终极原因报表：基于内容的基本分类

一个企业引起利润变化的最终原因究竟包括哪些方面，也就是终极原因报表应该披露的内容究竟是什么，有必要进行科学的分类。通过这种分类，不仅可以辨识引起利润变化的最终原因，而

且也为终极原因报表体系的基本结构提供了分类依据。引起一个企业利润变化的最终原因无非包括内部因素和外部因素两个方面，如果以企业作为主轴，其外部因素如图1所示。可以看出，影响企业利润的外部因素包括供求状况、竞争对手的状态和政府政策的变化。之所以这样分类，是因为企业所面对的外部关联主体包括供求两方、竞争对手和政府，这三个主体的状态会直接影响企业利润的多少。在这三个因素中也有相互影响的可能，如政府政策的变化就可能影响供求状态和竞争对手的状态，一个明显的例证是国家关掉小煤窑的政策必然会导致煤炭供应量的减少，从而导致煤价的提高，这对于用煤企业而言就是利润减少的一个因素，其终极原因当然不是煤炭供应量的减少（这仍然是一个结果），形成这一结果的最终原因是政府的政策。所以确定一个原因是否具有终极性质，关键是看这一原因是否还具有原因的可追溯性，就是原因背后还有原因，如果是这样就必须进一步寻找更深层的原因。尽管这三个因素具有相互影响的方面，但是每个因素也可以作为一个独立的终极原因，比如就煤炭供应量而言，价格的降低也可能是由于供应者内部竞争的结果，也就是伴随着煤炭供

应厂商数量的增加，使得煤炭的供应量增加，从而导致煤炭供应价格下降，这显然只是供应自身的因素，与政府政策没有关系。

内部因素是就企业自身的行为对利润的影响而言，企业自身的行为可以按照其生产经营过程的环节进行分类，也可以按照影响利润的各项要素分类，有效的分类方法是在按生产经营过程的环节进行分类的基础上，再在每个环节中按影响利润的各个要素做进一步的分类。企业的生产经营过程分为供应、储存、生产、销售、售后服务等环节，每个环节都有若干个要素穿流其中（如图2所示）。这种分类既表达了形成企业利润的过程，又表达了影响利润的因素，所以对影响利润的原因的披露而言，具有全过程、全要素的特征。有关形成企业利润的环节只是一种面上的分类，它并不直接触及影响利润变化的、最终的、实质的因素，而真正引起利润变化的最终原因则是源于图2中的各个要素。图2中对影响

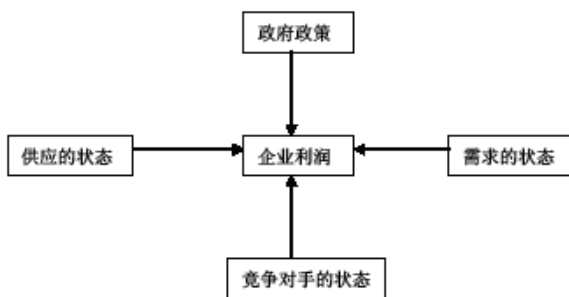


图1

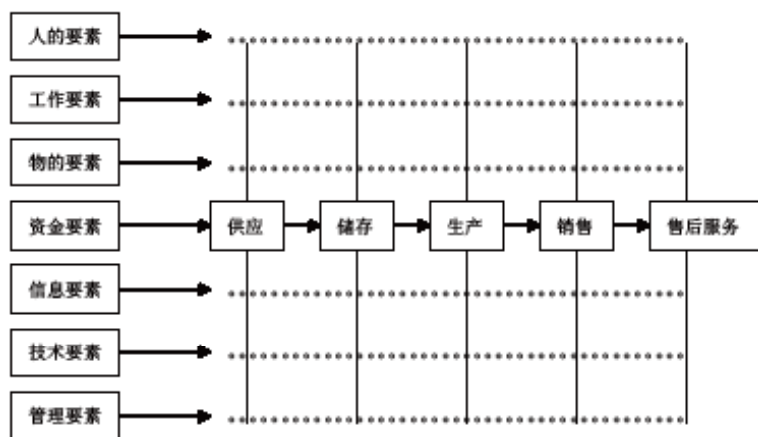


图2

利润的各个要素的分类具有传统性，也符合企业实际，也许一些特殊的企业还可能增加新的要素，但一般而言，所有的企业都应包括这些要素。图2中对影响利润的要素一共列出了七个，其中人的要素主要是指人的素质及其变动；工作要素在国内称之为商流，而在国外称之为 workflow，所以工作要素是指行为（或作业、动作）及其过程；物的要素是指企业的各种处于实物形态和非实物形态的资产在空间和时间上的位移；资金要素是指资金经过各个环节的时间及其在每个环节的占用量；信息要素是指信息的收集、分类、加工、储存、输出，进而满足企业决策与控制需要的状态；技术要素包含两个方面，一是指产品和服务的质量，二是指形成产品和服务的质量的各种技术元素，如工艺技术、操作的熟练程度等；管理要素包括组织体系的设计和管理制度及流程。按照图2的分类所形成的终极原因报表，既能看出企业内部每一个环节对利润形成的影响，也能看出每一个环节影响利润的因素包括哪些方面。这正是终极原因报表对原因的披露能覆盖企业的全过程和全要素的原因所在。

二、终极原因报表：基于外部因素披露形式简例

根据上面对终极原因的基本分类，可以在每一个分类中以简例的形式列

举有关报表，可称之为以点带面的示范效应。以下是基于外部因素的披露形式简例：

（一）供求状况的终极原因报表的简例

市场供求状况对企业利润有着直接的影响，就供方而言，如果市场供不应求，必然导致企业的供应成本大大上升，如果市场供过于求，也会导致企业的供应成本大大下降。供方不仅包括产品的供应，而且包括相关服务的供应，如运输服务、中介服务、银行结算服务等。就需方而言，如果市场供不应求，必然导致企业的销售收入大大增加，如果市场供过于求，也会导致企业的销售收入大大下降。需方不仅包括对产品的需求，也包括对服务的需求。仅仅就需求而言，顾客对企业提供的产品或服务的需求涉及多方面，一个企业越是能满足这种需求，顾客对企业产品和服务的购买就会越旺盛。当然，一个企业的产品和服务能否满足顾客的需求，从结果的角度看是表现在产品和服务的质量上，但原因却是多方面的，可能是内部原因，也可能是外部原因。内部原因也可以进一步追溯至五个环节、七个要素，外部原因也可以追溯至竞争对手的状态、政府政策变化甚至供求状况本身（如需求客户的增加就可能导致企业产品和服务的销量和售价提高）。尽管如此，在分析企业的产品和服务是否满足顾客这一点上，却是属于需

求环节本身的因素，它所回答的问题是：顾客到底需要什么样的产品和服务，要达到何种质量，需要多少、何时需要、以什么样的方式获得这种需要，企业是否满足了这些方面的需要。在供方也是如此，它所回答的问题是：供应商到底能提供什么样的产品和服务，要达到何种质量，提供多少、何时提供、以什么样的方式提供以及是否满足了企业的要求。

就需求的一个简单举例是产品的包装，顾客购买产品时不仅会对产品本身提出要求，也会对包装提出要求，如果包装不能很好地满足顾客需要，就会影响销量和售价，从而影响利润。在满足顾客对包装的要求上，顾客所关注的那些特征就成为包装终极原因明细表的形成基础。顾客所关注的特征包括包装规格、款式、色彩、层次和材质等，由此形成了包装规格、款式、色彩、层次和材质一览明细表，分别列示出各种可供选择的特征，以确认哪些特征更符合顾客的需求。不难看出仅仅包装一项作为影响销量和售价的终极原因就包含了多个因素，终极原因报表必须穷尽所有这些原因，才能找到引起利润变化的最终因素，而这些因素具有不可再分拆性、细分性和追溯性。

（二）竞争对手状态的终极原因报表的简例

竞争对手状态的终极原因报表是按照竞争优势理论的原理形成的，一个企业的竞争优势主要表现在差异化和低成本上，这两个方面实际上涵盖了一个企业与同类企业的所有不同方面，通过这些不同方面既要了解企业的优势何在，也要了解企业的劣势何在。俗话说，知己知彼，才能百战不殆。竞争对手状态的终极原因报表所提供的信息包括两方面：一是竞争对手自身的信息，二是与竞争对手相比较的信息，主要表明企业的优势和劣势何在。从理论上说，竞争对手状态的终极原因报表与企业本身的终极原因报表理应一一对应，这样才能形成比较，从

而找到差异。有如上述有关包装的终极原因报表,企业可以就有关包装的五个方面与竞争对手逐一比较,从而找出包装方面存在的差异,这当然有助于提出改进的方案。有的企业为了比较本企业产品质量与其他企业的差别,就会分别将本企业产品质量的各种特性指标与其他企业进行比较。如果企业力图处于行业的最高竞争地位,就会与相应地位的企业进行比较。通过比较,不仅可以找出本企业产品等各种特性指标与其他企业的差异,而且可以进一步寻找相关的影响因素,直至找到最终原因,这就为找到产品质量的改进路径和方法提供了重要信息。

(三) 政府政策变化的终极原因报表的简例

企业利润的变化有可能伴随政府相关政策(包括税收政策、货币政策、财政补贴政策、安全政策、环保政策等)的变化而变动。每个企业受政府政策变化影响的范围和程度并不相同,但是任何一个企业都必须了解有多少政府政策与企业的生产经营活动密切相关,它们影响企业收支的哪个方面以及影响的数量是多少。为了得到这样的信息,企业必须编制政府政策变化一览明细表,如果某一类政府政策的变化内容较多,可以分别就每一类政府政策编制该类政府政策一览明细表。政府政策一览明细表的基本格式如表1所示,通过该表可以了解政府政策的变化情况,还可以进一步了解企业政策变化对企业收支的影响数量,从而推算出对企业利润的影响。对企业来说,编制政府政策一览明细表所要获取的信息主要包括三个方面:一是从政府及其相关部门收集所有与企业相关的各类政府政策信息;二是分析确定各类政府政策与企业哪些收支相关;三是计算确定各类政府政策变化对企业收支影响的数额大小。

三、终极原因报表: 基于内部因

表1

政策内容 政策类型	原政策	现政策	政策变化影响收支差异
所得税政策	税率33%	税率25%	税前利润×税率差

素的披露形式简例

如前所述,影响企业利润的终极原因可以从供应、储存、生产、销售和售后服务等环节进行追溯,每个环节又涉及到七个影响因素,依此结构,分别说明相应的终极原因报表的形成思路。

(一) 供应环节终极原因报表的简例

内部因素的供应环节与外部因素的供应状况的区别在于,后者主要是指市场提供给企业的原材料等产品、服务项目的需求状况,其直接后果就是市场的整体供应价格水平的变化,而前者是在已有的市场供给状态下,通过主观努力有效组织供应过程而对利润产生的影响。供应过程的组织也可以简称为供应的组织状态。企业通过改善供应的组织状态,不仅可以降低原材料等产品、服务项目等的购进成本——如在同等质量的条件下选择了较低的原材料等产品的购进价格以及较低的运输价格;也可以使结算的现付减少,从而降低利息费用;还可以通过有效实现供应与生产在时间上的匹配,降低原材料等产品库存,使利息费用、仓储费用降低。如要进一步披露构成利润的这些要素的形成原因,就必须追溯至影响供应的人的要素、工作要素、物的要素、资金要素、信息要素、技术要素、管理要素等方面。仅仅就物的要素对利润的影响而言,可按以下分类标志编制相关的终极原因报表:一是按物的质量标志编制购进原材料等产品实物质量明细表,其中的实物质量是按各类技术指标列示;二是按物的价格标志编制购进原材料等产品各批次价格明细表,该表不仅要列出购进原材料等产品各批

次的实际价格,还必须列出市场上的最高价、最低价和均价,以说明企业购进价格管理的水平;三是按物的数量标志编制购进原材料等产品各批次数量明细表和各批次购进时间间隔明细表,通过该表可以反映出原材料供应是否达到了最佳购进批次和每次是否达到最佳购进批量。

(二) 储存环节终极原因报表的简例

储存环节是从原材料等产品验收入库到最终的原材料出库,在这个过程中购进的原材料等产品能够迅速地验收入库,就可以减少资金占用从而降低利息费用和减少其他损失浪费;购进的原材料等产品能够严格地验收入库,就可以减少以次充好等原材料质量低劣所导致的质量成本;购进的原材料等产品在库期间能够有效组织库存管理,就可以减少仓储费和仓储期间可能发生的原材料等产品的损失;购进的原材料等产品在出库时能够严把出库关,既可以保证原材料等产品安全,防止人为盗用成本的发生,又可使出库的原材料等产品符合生产产品的质量要求,防止因原材料等产品的质量因素而导致的次品或废品的损失发生;购进的原材料等产品的有效在库管理还可以减少原材料储存量,从而降低资金占用,减少利息费用。如要进一步披露构成利润的这些要素的形成原因,就必须追溯至影响储存的人的要素、工作要素、物的要素、资金要素、信息要素、技术要素、管理要素等方面,仅就物的要素对利润的影响而言,可按以下分类标志编制相关终极原因报表:一是原材料等产品的库存数量明细表,透过该表可以分析原材料等产品的库存总量与生

产量、销售量之间是否存在合理的关系,也可以分析各种原材料等产品的结构在数量上是否合理;二是原材料等产品的实物质量明细表,透过该表可以分析库存原材料等产品的实体质量是优是劣;三是原材料等产品的平均库存数量明细表,该表揭示了在整个会计期间每个时点的库存原材料等产品的平均数,透过该表能够说明整个会计期间原材料等产品的平均储存水平;四是原材料等产品的库存残、次、废品总量明细表,透过该表能够反映整个会计期间经过储存的原材料等产品有多少在储存期间成为残损品、次品和废品,当然还可以进一步追溯发生这种情况的物的原因,如储存设施、设备不达标。其中,库存数量明细表和实物质量明细表都是披露原材料等产品的时点状态,不能说明整个会计期间的原材料等产品的平均状态。

(三) 生产环节终极原因报表的简例

生产环节的组织状态会直接决定产品质量的高低,从而影响产品的售价和销量;会直接决定产品生产成本的的高低,从而影响产品总的销售成本;会直接决定生产过程的时间长短,从而影响产品生产的数量以致影响产品的销量,还会影响在产品的数量,从而影响资金占用及其利息费用。如要进一步披露构成利润的这些要素的形成原因,就必须追溯至影响生产的人的要素、工作要素、物的要素、资金要素、信息要素、技术要素、管理要素等方面,仅就物的要素对利润的影响而言,可按以下分类标志编制相关的终极原因报表:一是生产产品数量进度明细表,该表主要说明时间进度与生产产品数量进度之间的相关关系,按俗话说时间过半,生产产品的数量也必须至少过半;二是生产产品质量明细表,该表主要说明在生产过程中所形成的各种质量的产品(通常可以把生产过程中形成的产品分为正品、次品、残损品和废品)的数量,产品的质量不同会对产品的售价产生

直接影响。当然影响产品质量的原因仍然可以进一步追溯,仅就物的要素而言可以追溯至生产设施、设备本身的数量和质量。

(四) 销售环节终极原因报表的简例

销售环节的组织状态会直接影响销售的数量,也在一定限度内影响售价;会直接影响营销和运输方式,从而影响销售费用;会直接影响结算方式和库存产品的数量,从而影响资金占用和利息费用。如要进一步披露构成利润的这些要素的形成原因,就必须追溯至影响销售的人的要素、工作要素、物的要素、资金要素、信息要素、技术要素、管理要素等方面,仅就物的要素对利润的影响而言,可按销售了什么产品、销售了多少数量的产品、销售产品的质量、销售产品的数量进度与时间进度等标志编制基于物的要素的终极原因明细报表。就销售产品的质量而言,还可进一步追溯在销售环节对产品质量造成不利影响的终极因素。

(五) 售后服务环节终极原因报表的简例

售后服务的好坏可以直接影响销售量,售后服务也会增加服务成本,所以售后服务是一柄双刃剑。但就企业而言,为了获得比较优势,透过售后服务尽可能扩大销量,使得销量扩大所带来的收入大

大超过售后服务所增加的成本。售后服务通常是通过与竞争对手的比较形成差别化优势达到扩大销量的结果。如要进一步披露构成利润的这些要素的形成原因,就必须追溯至影响售后服务的人的要素、工作要素、物的要素、资金要素、信息要素、技术要素、管理要素等方面,仅就物的要素对利润的影响而言,可按以下分类标志编制相关终极原因报表:一是维修产品修理前后质量水平变化明细表,透过该表可以看出经维修后的产品在基本质量指标上的变化方向与程度;二是维修产品修理用备件质量明细表,透过该表可以看出企业维修产品所使用的备件质量与正品是否一致。如果这两个方面都无法满足顾客的要求,企业的销量必然下降。至于修理用备件质量的好坏还可以进一步追溯至供应、储存、生产等环节的物的要素。

总之,企业任何与利润有关的各价值因素都可以追溯至最终的功能(或作业)因素,终极原因报表不能仅仅只是表明影响利润的最终的功能(或作业)因素,还必须能够表明作为终极原因的某一功能(或作业)因素是与作为结果的哪一价值因素相联系的;同时,作为终极原因必须不具有可再追溯性。■

(作者单位:北京工商大学)

责任编辑 李斐然



(2010年4月21日, 财政部领导和机关干部哀悼青海省玉树地震遇难同胞)