

我国应如何设计和规范

增值表

□ 曹伟

增值表是反映企业(或其他单位)在一定时期内(通常为一个会计年度)的增值额及其分配情况的财务报表。按照我国财务报表目标的定位,笔者认为财务报表信息的使用者主要有投资者和债权人、职工、政府宏观调控部门、税务部门。如果按照企业契约理论,把企业看作是由股东、债权人、职工、政府等根据

契约联结而成的合作体,那么为了反映该合作体共同努力所得到的经营成果及其分配情况,则有必要编制增值表。但是这种增值表所反映的增值额,应是已经实现的增值额,只有这种增值额才可以作为分配的基础。我们把反映已实现增值额及其分配情况的增值表,称为销售型增值表。如果为了政府宏观调控的目的,以及为了计算国内生产总值的目的,需要企业编制增值表,那么这种增值表所反映的增值额,则必须与计算国民生产总值时的增值额相一致,这种增值额是以生产原则计算得出的。我们把专门为计算国内生产总值目的而编制的增值表,称为生产型增值表。

一、销售型增值表

1、毛增值额还是净增值额

针对是否将折旧计入增值额划分毛增值额和净增值额。赞同使用毛增值额的理由通常有如下三点:(1)毛增值额数据比净增值额数据更客观,因为计算折旧时,涉及到预计使用年限、预计净残值的估价以及折旧方法的选择等,受主观判断的影响较大;(2)按照毛增值额编制的增值表,将折旧和留存收益并列,表明了可用于再投资的经营所得;(3)报告毛增值额,与国民生产总值、国内生产总值等宏观经济指标相一致,报告前者有利于计算后者。

对此,笔者认为该理由并不充分,原因如下:(1)财务报表信息是在会计分期、持续经营、权责发生制、配比等假设和原则基础上加工出来的,它不可能、也不要求是精确计算的结果,而只要严格遵循一致性、可比性等会计原则,财务报表信息仍具备可靠性和相关性等质量标准即可。事实上,由于增值额的计算贯彻的仍然是权责发生制,所以即使外购劳务也难免会涉及到估计的成分。因此,以计算折旧时含有主观成分为由认为毛增值额优于净增值额,理由是不充分的。(2)即使按照以净增值额列示的增值表,也很容易获得留存收益和折旧之和的数据,并非毛增值额列示的增值表所独有。(3)由于销售型增值表中的增值额遵循的是实现原则,而国内生产总值中的增值额遵循的则是生产原则,所以销售型增值表中的增值额并不能直接作为计算国内生产总值的依据。因此,笔者认为我国销售型增值表采用净增值额更为妥当。理由如下:

(1)净增值额才是站在投资者、债权人、职工、政府立场上计算的企业在一定时期内实现的经营成果。这个经营成果被分配以后就是股东的红利、债权人的利息、职工的工资、政府的税收、企业的留存收益。而毛增值额经过上述分配以后,还剩余折旧,折旧的主体是谁呢?这显然令人费解。

(2)净增值额比毛增值额更符合会计上的一致性原则和配比原则。站在由股东、债权人、职工、政府组成的合作体的立场上,固定资产折旧费用与外购材料和劳务费用在性质上是一样的,都是本期的投入,应当从本期营业收入中得到补偿;只有在补偿了这些费用之后仍有剩余,才是本期的经营所得。

(3)净增值额有利于实施生产率奖金方案。所谓生产率奖金方案就是规定职工薪金与增值额的标准比例,超标准给奖,超额越大,奖金越多。这种奖励方案,可以使职工知悉职工薪金在增值额分配中的标准份额。职工越是努力工作,越是节约物资消耗,每元薪金所创造的增值额就越多,职工分得的奖金也就越多。从而使奖金的分配与生产率的提高和物资、能源消耗的节约挂起钩来。如果生产率奖金方案依据毛增值额,那么随着新的固定资产投资的增加,毛增值额

随之增加,发放的奖金也会因之而增加,从而无法使奖金的分配与生产率的提高,物质、能源消耗的节约进行挂钩。

2. 增值额的计算公式

为了取得更有意义的指标,我们把增值额分为营业增值额和总增值额。营业增值额是由于营业活动(包括主营业务和附营业务)取得的增值额。总增值额是由于全部生产经营活动取得的增值额。计算公式如下:

营业增值额=营业收入-外购材料和劳务费用-折旧费用 (1)

总增值额=营业增值额+投资净收益+营业外收支净额
=工资+利息+税金+股利+留存收益 (2)

公式(1)、(2)是编制销售型增值表的公式。可见,销售型增值表与利润表、资产负债表,采用的是基本相同的财务会计概念结构,即:它们是建立在相同财务报表基本假设、财务报表目标、财务报表确认标准、财务报表计量属性和计量模式之上的。

增值表可以不再另行设置财务报表要素,沿用原有的财务报表要素即可。需要注意的是,利润表要素——收入、费用、利润——是站在股东立场上定义的,而增值表中的收入、费用、增值额,则应站在股东、债权人、职工、政府等组成的共同体的立场上来定义,所以二者的口径是有差别的,将增值额称为股东权益也是不恰当的。从这个意义上说,将所有者权益(或股东权益)改称权益,则可以更为准确地涵盖增值额。

在实务中,一般将增值表作为利润表的附表与利润表结合起来使用,这样既可以弥补利润表的不足,又可以避免单纯根据增值表决策的片面性。因为在实际中,股东毕竟是企业经营风险的最主要承担者,是最主要的决策者和监督者,是受托经济责任的主要评价者,因而也是财务报表的最主要的使用者。脱离实际,任意拔高增值表的地位和作用是有害无益的。

3. 增值额与增值税

因为增值税是对企业生产经营过程中实现的增值额征收的一种税,而增值表又是反映增值额形成和分配的报表,所以人们很容易将增值税与增值额联系在一起。

我国目前采用的是购进扣税法。假设不考虑销项税额与进项税额税率的差异以及减免税等规定,那么,应交增值税=销项税额-进项税额=销售收入×增值税率-购进材料金额×增值税率=(销售收入-购进材料金额)×增值税率=增值额×增值税率。比较可知,现行增值税中的增值额与增值表中的增值额并不相同。增值税中的增值额可能暂时会出现负值,而增值表中的增值额则一般不会。

4. 我国销售型增值表的格式和编制

根据公式(1)、(2),可以设计出我国销售型增值表的基本格式,见表1。

表1 增值表
编制单位: 200×年×月 单位:元

增值额形成		增值额分配	
项目	金额	项目	金额
营业收入		分配给员工	
减:外购材料和劳务费用		分配给资本提供者	
折旧费用		利息	
营业增值额		股利	
加:投资净收益		分配给政府	
营业外收支净额		留存收益	
总增值额			

表1中,各项的填列方法如下:

“营业收入”项目,其含义与利润表有关项目相同,根据“主营业务收入”和“其他业务收入”账户的发生额分析填列。

“外购材料和劳务费用”项目,反映企业为生产经营而耗用并已转化为费用的外购原材料及主要材料、辅助材料、燃料、包装物、修理用备件、低值易耗品及劳务。根据“主营业务成本”、“其他业务支出”、“管理费用”、“营业费用”等账户及与这些账户相对应的账户分析计算填列。

“折旧费用”项目,反映企业计提的、并已转化为费用的固定资产折旧,根据“主营业务成本”、“其他业务支出”、“管理费用”、“营业费用”账户及有关账户分析计算填列。

“投资净收益”项目、“营业外收支净额”项目与利润表的相应项目填列方法相同。

“分配给员工”项目,反映在实现的总增值额中分配给员工的部分。该项目根据“主营业务成本”、“管理费用”、“营业费用”等账户及其有关账户分析计算填列。

“分配给资本提供者”项目,反映已实现的增值额中分配给股东和债权人的部分。其中“利息”项目根据“财务费用”账户及有关账户分析填列;“股利”项目根据“利润分配”账户的明细账户填列。

“分配给政府”项目,反映已实现的增值额中分配给政府的部分。该项目根据“主营业务税金及附加”、“其他业务支出”、“管理费用”等账户及有关账户分析计算填列。

“留存收益”项目,反映已实现的增值额中留存在企业的部分。该项目根据“利润分配”账户的有关明细账户分析计算填列。

二、生产型增值表

生产型增值表是为国家统计局国内生产总值而编制的反映生产型增值额的形成和分配情况的财务报表。

1. 增值额的计算公式

国内生产总值按照生产原则计算,而且它等于国内各

CVA—衡量企业财务状况的新方法

□ 颜江芬 李清

CVA(Cash Value Added)即现金增加值,是价值管理的一种方法,现金增加值概念由瑞典学者Erik Ottosson和Fredrik Weissenrieder于1996年提出,目的是从股东角度持续衡量公司价值。我们知道,公司在进行投资项目决策时,一般采用净现金流折现的方法估算项目的投资价值,然而公司在经营该项目时,往往采用会计方法衡量项目价值,这给股东从会计报表中直接获得数据与项目预期的现金流价值进行比较,带来了一定的困难。为了便于管理层从投资者角度持续衡量公司价值,CVA模型应运而生。目前这一模型在欧洲公司使用较为广泛,世界第二大啤酒公司SAB Miller就率先使用现金增加值报表,公开披露其价值产生及利益分配信息。

常住单位生产货物和服务的增值额之和。而常住单位的增值额等于一定时期内货物和服务的产出价值减去中间投入价值。用公式表示如下:

$$\begin{aligned} \text{增值额} &= \text{货物和服务的产出价值} - \text{中间投入价值} \\ &= \text{劳动者报酬} + \text{生产税净额} + \text{固定资产折旧} + \text{营业盈余} \end{aligned} \quad (3)$$

公式(3)的口径与销售型增值表中的营业增值额一致,但在确认时点和计量属性方面二者有显著差异。公式(3)按生产原则计算,即货物和服务只要生产出来,不论是被销售出去,还是进入库存,或自身使用,其产出价值均应按货物和服务的产出时间确认;货物和服务的中间投入价值在货物和服务实际投入使用时确认。

由于国内生产总值以市场价格作为统一计价的尺度,所以货物和服务的产出和投入,原则上也按市场价格计价,我国1992年国民经济核算体系中,货物和服务中间消耗一般按货物和服务购买时所支付的购买者价格来估价,这一规定有利于充分利用会计核算资料。

不同行业中各种货物和服务的具体计价方法,应遵循我国国民经济核算体系的规定。如果财政部制定生产型增值表准则,笔者建议,可参照国民经济核算体系,对各种货物和服务的计价作出详细的规定,这样各单位编制增值表

1、概述

CVA模型包括经营现金流(OCF)和经营现金流要求(OCFD)这两个现金项目。经营现金流为除去折旧的息前税前利润(EBDIT)、营运资金变动和非战略性投资三项之和;经营现金流要求代表投资者对公司战略投资要求的现金流。OCF和OCFD的差值即为CVA。不难看出,一个时期的现金增加值是对该期间现金产出量高于投资者要求的估计。

需要注意的是,测算整个公司的CVA只需将一项战略投资项目扩展到多项即可,一家公司的OCFD等于各个期间每项战略投资OCFD的总和,其中投资额包括每一项仍在经济寿命期内的投资项目。如果增加了股东的价值,该公司的净现值和CVA一定是正的。

就有了直接的依据。

劳动者报酬、生产税净额、固定资产折旧、营业盈余是对生产型增值额的分配,与国民经济核算体系中国内生产总值分配的四个同名项目含义相同。必须注意这四个项目与销售型增值表中的“工资”、“税金”、“固定资产折旧”项目以及利润表中的“净利润”项目,在确认原则与口径方面的不同,不能简单在它们之间划等号。

2、生产型增值表的格式

根据公式(3),可以设计出我国生产型增值表的格式,见表2。

表2 生产型增值表
编制单位: ××××年度 单位:元

增值额形成		增值额分配	
项目	金额	项目	金额
货物和劳务产出价值 减:中间投入价值 增值额		劳动者报酬	
		生产税净额	
		固定资产折旧	
		营业盈余	
		增值额分配合计	

(作者单位:中国人民大学商学院) 责任编辑 李建辉