

增值表的编制在我国尚较陌生,然而它在本世纪七八十年代欧洲各国已逐渐普及。70年代中期,英国“会计准则委员会”发布了《公司会计报告》,要求企业必须把增值表作为正规会计报表和资产负债表、损益表与财务状况变动表一起定期进行编制和公布。其后,荷兰、丹麦、挪威、意大利、法国等国企业亦纷纷编制。

增值表是怎样的一张报表?它与损益表有何区别与联系?它有何现实功能及存在哪些局限性?笔者就上述问题做些粗浅的探讨。

一、增值表及编制要点

增值表是一张反映企业生产经营活动创造的价值增值部分的构成及分配情况的会计报表。它的编制根源于企业社会责任的揭示,是从更广阔的视野考察企业内外参与经营者为其所作贡献的大小及相应的受益情况,不再将企业的受益者局限于股东,而是包揽企业所有的“利害关系人”,即企业的职工、股东、债权人和政府机构。

增值表的编制要点是计算企业一定期间的增值额。增值额是企业经济活动获得的收入与为进行经济活动购买货物和取得劳务所发生的各项支出进行比较得出的溢余部分。简而言之,即企业销售产品或提供劳务所形成的价值增值。

二、毛增值额与净增值额

在计算增值额的过程中,由于处理折旧问题采用的方法不同,会出现两个增值额的概念:毛增值额与净增值额。前者包含折旧额,后者剔除折旧额。用公式可表示为:

增值表之我见

袁盛奇

毛增值额 = 销售收入 - 外购货品和劳务支出

净增值额 = 销售收入 - 外购货品和劳务支出 - 折旧额

上述两个增值额概念均可作为增值表的编制基础,两者孰优?笔者以为:权衡两者的得与失,净增值额较为可取。虽然净增值额中折旧的计算受资产的估计使用年限、估计残值及折旧方法等诸多主观因素的影响,与毛增值额相比不尽客观,但笔者仍以为采用净增值额的理由更为充分:

1. 折旧的性质与外购货品、劳务的支出性质相同。两者均为企业生产经营中物质资料的耗用,如果要寻找差异的话,仅在于固定资产可供企业长期耗用,外购货品与劳务供企业短期耗用而已。所以,若在计算增值额时扣减外购货品与劳务支出,折旧额也应同样扣减。

2. 若以毛增值额作为分配基础,将折旧部分与分配给职工的工资薪金、分配给股东与债权人的股利与利息,分配给政府的税金等平行列示,这样视折旧为企业的受益,似乎把固定资产人格化了,令人费解。

3. 从会计处理的一致性和配比原则看,要求计算净增值额,剔除折旧。我们知道,计算一定期间的增值

且工艺过程的现代化水平较高,企业生产经营资金的存量、流量、流向具有多元化、复杂化的特征,资金结构和资金成本的计算也明显不同于一般企业。而对于一些小规模的企业而言,由于经营活动较为简单,筹资、投资活动也只在小范围进行,因此不像大型企业那样对会计行为有较高要求。小型企业有时会舍弃一些不太重要或与生产经营关系不太密切的会计程序,前提是只要不影响企业财务信息客观公正的表达。

企业会计人员的素质,往往成为影响企业会计行为效果的最终因素,因为会计行为主体是会计行为在

经济管理中能否发挥作用的关键。如果会计人员素质低下,即使有再好的会计制度,再先进的专业技术,企业的经营管理效果也是可想而知的。另外,企业领导人素质的高低也对会计信息的质量及会计工作的难易程度产生影响,这也是不可忽视的因素。

由此可见,会计的内部环境和外部环境各因素从不同层次、不同角度影响着会计理论和实务,同时这些因素相互联系,相互补充,相互制约,共同形成了对会计影响的合力。

责任编辑 周文荣

额所扣减的外购货品仅是本期耗用部分。同样,固定资产在生产过程中的逐期耗用也应从计算各期的增值额中扣减,这样才符合会计处理的一致性与配比原则。

三、增值表与损益表编制比较

下表是笔者自拟的简略增值表(以净增值额为编表基础)与损益表,目的是从两表的编制中分析其间的区别与联系。

表:

损益表				增值表			
销售收入				净增值额构成			
			5 000	销售收入			
减:材料	800					5 000	
工资与薪金	300			减:材料	800		
外购劳务	200			外购劳务	200	1 000	
利息	150			毛增值		4 000	
折旧	250	1 700		减:折旧	250	250	
税前利润	3 300			净增值		3 750	
减:所得税	1 000			净增值额分配			
税后利润	2 300			工资与薪金	300		
减:应付股利	500			利息	150		
留存收益	1 800			股利	500		
				所得税	1 000		
				留存收益	1 800	3 750	
				分配合计		3 750	

两表的联系体现在增值表的编制可依赖于损益表中的会计数据,无须发生任何附加成本。

两表的区别体现为:损益表提供的信息主要服务于股东,将工资与薪金、利息、折旧及所得税作为企业的各项支出以确认税后利润,税后利润的多少很大程度上影响了股东股利的支付及企业留存部分,显然损益表中所体现的企业受益者仅局限于股东;而增值表可为各类与企业有关的利益主体监督增值额的形成和分配提供有用的信息,如职工付出劳动获得工资与薪金、股东与债权人向企业注入资金获得股利与利息、政府提供各项基础设施和良好的经营环境获得税金。

四、增值表的现实功能及局限性

(一)现实功能

1. 易于国民生产总值(GNP)的核算。GNP 指标是国民经济核算体系中的重要指标,它由生产企业的增加价值和非生产部门的服务价值加总而得。现行会计

损益表最终确定的税后利润,不仅要扣除工资薪金,且要扣除利息、税金、与 GNP 指标口径不一致,故利用这样的会计资料计算 GNP 须进行项目调整,比较麻烦;而增值表能克服损益表的这一缺陷,因为表本身有计算企业增值额的内容,与 GNP 指标的核算口径大体一致,增值额成为 GNP 指标核算的一项重要价值指标。

2. 利于企业财务指标体系的完善。根据增值表,我们能计算多个以增值额为基础的比率,如工资薪金与增值额的比率,税金与增值额的比率,销售收入与增值额的比率,年均投资额与增值额的比率等。若企业提供年增值报表,则通过比较同一企业不同时期上述比率的消长趋势或不同企业间各比率的差异状况,可以看出企业发展的途径及产业部门发展的趋势;若企业落后于竞争对手或发展势头不如往年,则可以分析上述比率关系,看到底是哪些原因造成:比如职工懒散消极对待生产,税负过重或者是投资不足等。

3. 利于激发职工的生产积极性,推行按生产率计奖的方法。增值表的编制视职工如债权人和股东一样为企业的合作伙伴,而不是损益表中被视为支付劳动报酬的雇员,这样使企业职工在增值额分配中处于受益者的地位,易于职工与企业感情的沟通与加固。此外,根据增值额还便于按“生产率”计发奖金办法的实施,即先规定工薪与增值额的标准比例,若职工能多创造增值额,超标准将给以奖励,这样,职工的报酬与为企业所创造的增值额直接挂钩,有助于提高企业的生产率。新加坡会计师协会正是鉴于增值额指标有助于评定企业“生产率”的高低,在其发表的会计准则草案中,把增值表规定为通用性对外财务报表的一个组成部分。

(二)局限性

1. 增值表与损益表并举,可能会混淆两者提供的信息,尤其是对那些不熟悉上述报表的用户。如,一家企业年销售收入 10 万元,支付工资薪金 11 万,若不考虑外购材料、劳务支出和折旧,则企业增值表中将列示增值额 10 万元,而损益表中却列示亏损 1 万元(10 万 - 11 万)。这样的信息提供的是增值额为正而利润为负,令人困惑。

2. 企业管理层据增值表提供的信息可能会作出不明智的决策。如,某企业一投资项目可获得收入 100 万元,企业估计完成该项目约耗用材料 60 万,支付工资薪金 45 万。是否该进行项目投资?若着眼于增值额,计算该项目增值额为 40 万(100 万 - 60 万),但这样的决策显然不明智,因扣除工资薪金 45 万企业还将亏损 5 万元(45 万 - 40 万)。

责任编辑 宋军玲