# 增值表编制有关问题探讨

山东经济学院　牟文华

【摘要】增值表能够提供非常重要的财务信息,它丰富了企业对外报表的内容。本文对增值表的内容及编制方法进行了论述,并指出当前增值表的局限性及其解决对策。

【关键词】增值表　增值额　社会责任会计

由于经济的高速发展,能源消耗的加剧,各种社会问题日益突出,因此政府加强了对经济的宏观调控,发达国家开始注重企业的社会责任,对企业提出了更高的要求。英国会计准则指导委员会于1975年8月发布了《公司报告》,这对增值表的应用起到了实质性的推动作用。现在,增值表在西欧国家及新加坡等亚洲国家已得到普遍使用。

## 一、增值表的内容及其编制方法

**1.**增值表的含义及内容。增值表反映了企业创造的效益在不同利益主体之间的分配情况,是对现行会计报表体系的补充与完善。它的突出贡献在于对企业社会责任的揭示,通过对增值额的形成与分配加以量化,来揭示职工、债权人、政府、股东及企业自身的收益情况,以及企业对社会做出的贡献。

增值表反映的增值额是一个经济主体在一定时期内创造的价值,增值表由两部分组成(见下表)。

**增 值 表**

(××年度)

| | 项　目 | 本期发生额 | 上期发生额 |
|---|---|---|---|
| 增值额形成 | 销售收入<br>减:外购材料或劳务、折旧及各种费用的中间投入(或无折旧)<br>加:投资收益<br>营业外净收入 | | |
| | 增值额形成合计 | | |
| 增值额分配 | 职工所得<br>债权人所得<br>政府所得<br>投资者分得股利<br>留存收益 | | |
| | 增值额分配合计 | | |

**2.**增值表编制方法的选择。增值表的编制方法有总增值法与净增值法。总增值法认为,企业当期的增值额等于企业当期的销售收入减去当期所耗费的购货成本后的余额。用公式表示为:增值额=销售收入-外购材料和劳务+投资收益+营业外净收入=折旧+工资+利息+税金+股利+留存收益。净增值法认为,企业当期的增值额等于企业当期的销售收入减去当期所耗费的购货成本和劳务后,再扣除当期应计提折旧后的余额。用公式表示为:增值额=销售收入-外购材料和劳务-折旧+投资收益+营业外净收入=工资+利息+税金+股利+留存收益。可见,总增值法与净增值法的主要区别在于是否将折旧计入增值额。越来越多的人认为,采用净增值法进行增值表的编报和信息披露比采用总增值法更加合理,更有利于企业各相关利益集团的长远发展。具体来说包括以下几点:

(1)净增值法中的增值额更符合经济学中收益的定义。增值表是站在企业相关利益集团的角度编制的,其增值额所要体现的是企业当期新创造的财富,这与经济学中收益的定义相同。而净增值法下扣除折旧因素计算的增值额同经济学上计算的企业收益趋于一致。

(2)净增值法中的增值额更符合会计学中折旧的定义。从理论上说,折旧并不是企业新创造的价值,而是对企业已消耗资源的补偿,因此企业的增值额中不应该包括折旧部分,只有净增值才是企业真正可分配的价值。

(3)净增值法更符合会计上的一致性原则和配比原则。净增值法下由于折旧在性质上与企业的材料费用等相同,故净增值法对它们采用了同样的处理方法。同时,净增值法下将折旧费用从本期收入中扣除,这样计算出来的增值额也更符合会计上的配比原则。

(4)净增值法为企业确定生产效率奖酬提供了合理的依据。衡量职工当期所得分配额高低的指标就是职工所得率,净增值法下扣掉了折旧,其计算的职工所得率高于总增值法下计算的职工所得率。但折旧并不是企业的可分配价值,这使得总增值法低估了职工贡献的能力。因此,用净增值法计算的职工所得率更为准确,更有利于企业制定奖酬制度,从而激发职工的工作热情。

(5)净增值法有利于科学计算企业的增值税。由于企业在购入固定资产时已缴纳了增值税,以后企业在生产经营中对固定资产计提的折旧,在净增值法下是作为增值额的扣除项目,因此对折旧不再计缴增值税。如果以总增值法作为计税基础,则相当于对折旧又计缴了一次增值税。所以,运用净增值法可以避免对折旧的双重征税,有利于减轻企业的税负。

## 二、现行增值表的不足及相应对策

**1.**增值表理论基础上的不足。企业实际上是出资者、债权人、经理人员、职工等利益相关者之间缔结契约的集合体,契

# 新会计准则中合并财务报表的理论定位

西南财经大学　范小超

【摘要】本文在对西方国家合并财务报表理论进行系统阐述的基础上，对合并财务报表各种会计处理方法进行了对比分析，同时阐述了我国新发布的会计准则中合并财务报表的理论定位及其指导下的会计处理方法。

【关键词】合并财务报表　合并理论　合并范围　商誉

财政部于2006年2月发布的《企业会计准则第33号——合并财务报表》和《企业会计准则第20号——企业合并》对我国合并财务报表问题进行了规范。本文主要通过对西方国家合并财务报表理论的理解和研究，试图对新准则中非同一控制下的合并财务报表问题进行探讨。

**一、合并财务报表理论基础及会计处理的比较**

所有权理论既不强调法定控制，也不强调经济主体，而是强调能对经济和财务决策产生重大影响的所有权。所有权理论所依据的会计恒等式为“资产-负债=所有者权益”，它强调报告所有者权益是财务会计的核心目标。所有权理论认为，母公司与子公司之间的拥有与被拥有关系决定了合并财务报表编制的目的是向母公司的股东反映其所拥有的资源，而子公司股东的信息需求则来源于子公司的个别会计报表。因此，所有权理论主张采用“比例合并法”。

主体理论认为，合并财务报表应当反映企业集团所有的股东权益，不应过分强调母公司多数股东的权益，对所有股东应当一视同仁。主体理论所依据的会计恒等式为“资产=负债+所有者权益”，它说明报告所有者权益不再是财务会计的惟一目标，而应与债权人居于同等地位。该理论强调了控制与被控制的关系，而不是拥有与被拥有的关系，因此合并财务报表编制的目的是向合并主体所有股东反映其所控制的资源，而不仅仅是为了满足母公司的信息需求。因此，主体理论主张约各方都是独立、平等的产权主体。按照贡献收益原则，契约各方有权从未来的交易活动中获取自己的产权收益。但是在企业契约理论中，各契约方独立平等的地位并没有在现实中得到实现，在各利益相关者的博弈过程中，企业业主(股东)的权益仍占主导地位，因此增值表目前只能是会计报表的补充。笔者认为，目前应完善企业契约理论，打破业主权益主导地位，使契约各方都成为独立、平等的产权主体，在企业中行使平等的权利。同时，从内容和结构上将智力资本同物质资本并列列示于会计报表中，使物质资本和智力资本所有者共同分享企业的盈余。这样才能为增值表奠定完备的理论基础。

**2.**增值表内容上的不足。增值表的第二部分体现了企业增值额的分配，但并不能反映这些利益主体间利益关系的实质。更重要的是，增值表尚未建立与之相对应的完整的会计核算体系，增值表中各个指标的数据仍是在传统会计核算基础上按业主权益理论的会计方法核算出来的，并未改变各利益主体之间的关系，相反在一定程度上还掩盖了这些关系的实质。如增值表的增值额分配部分体现了以企业增值额为基础进行平等分配的一种关系，但实质上职工的收入、债权人的收益与企业的增值额之间并没有必然的联系。按权责发生制原则，每一期的增值额无论是正数还是负数，职工的工资、债权人的收益都要列为企业当期的费用，从而列入增值表的分配项目中。

笔者认为，应在利润表中增加和区分列示项目，加强利润表与现行增值表的衔接，使其作为对增值表的补充。一是将物质资本与智力资本进行区分，例如将已销售产品负担的成本分成外购材料和劳务、职工工资两部分进行列示。这样，使“职工工资”项目在增值表中体现为职工为企业做出的贡献，也可体现为企业生产过程中劳动者贡献的程度，并可通过工资收益率、工资销售收入率等指标反映企业的职工管理状况与职工的待遇。二是将财务费用分为利息收入、利息支出进行列示，这样能直接反映债权人从企业获益的情况。

**3.**增值表结构上的不足。现行增值表中所列示的项目没有明确区分企业的增值额和企业已承担的社会责任和剩余责任。我们可以通过公式对其进行调整。按“企业增值额=社会贡献(社会责任+剩余贡献)”的公式调整增值表的结构，可以将增值表分成三个部分：①企业增值额。其列示的内容、计算方法与现行增值表的相同。②社会责任。除职工工资、债权人利息外，还可以应社会要求增设社会环境基金、自然资源补偿基金等项目。③剩余贡献。包括税金、物质资本股东股利、非物质资本股东股利和企业留存收益。按“企业增值额=社会贡献(社会责任+剩余贡献)”的公式调整增值表的结构，除能体现增值额的分配及分配性质外，更大的意义在于将企业的增值额视同企业所做的社会贡献，能够起到鼓励企业编制增值表的作用。

**主要参考文献**

①阳秋林.中国社会责任会计研究.北京：中国财政经济出版社，2005

②陈新宁. 增值表——我国财务报表的新成员. 商业研究，2005；12