

小议资产负债表中竖线 和行次

山东烟台 于声涛

一、资产负债表的中竖线应为平行线

我国资产负债表采用的是账户式格式,其中竖线的变化经历了“平行线”、“单竖线”、“平行线”三个阶段。1988年以前国营工业企业的资金平衡表采用的是平行线,那时的资金平衡表根据“专款专用”的原则设计为三段平衡,即固定资产和固定资金、流动资产和流动资金、专项资产和专项资金各自平衡。1989~2002年间的资金平衡表和资产负债表采用的是单竖线。当时企业改革使资金来源渠道多样化且资金使用相对灵活。1993年我国会计制度大变革,企业资金平衡表改为国际上通用的资产负债表,资产负债表的中竖线仍沿用单竖线。而在2002年生效的《企业会计准则——中期财务报告(指南)》及之后出台的《金融企业会计制度——证券公司会计科目和会计报表》、《小企业会计制度》中,资产负债表的中竖线又恢复为平行线。

笔者认为,不论是资金平衡表的三段平衡、总体平衡,还是资产负债表的总体平衡,其账户式结构均是建立在复式记账的理论基础——会计恒等式之上的,其左方的资产(资金占用)总额始终与右方的负债和所有者权益(或股东权益)(资金来源)总额保持平衡,因此资产负债表的中竖线应为平行线。

二、“资产总计”与“负债和所有者权益(或股东权益)总计”的行次应在同一横行

“资产总计”与“负债和所有者权益(或股东权益)总计”排在资产负债表的末端同一横行是确定无疑的,但在国家颁布的不同会计制度中,标注的行次却有所不同。例如,《工业企业会计制度》的“资产总计”45行、“负债及所有者权益(或股东权益)总计”90行排在同一横行,《企业会计制度》分别排在67行和135行,《股份有限公司会计制度——会计科目和会计报表》分别排在60行和99行,《金融企业会计制度——证券公司会计科目和会计报表》分别排在50行和92行。

笔者认为,会计报表的空行(即“行次”之间的空号)虽未印刷出来,但在人们的观念中是存在的。基于此,从理论上来说,资产负债表中的“负债和所有者权益(或股东权益)总计”的行次应是“资产总计”行次的两倍(即左、右双方各自的总行数相等),并且右方末行行次是一个偶数,只有如此才能使“资产总计”与“负债和所有者权益(或股东权益)总计”排在同一横行。也就是说,“资产总计”若为67行,“负债和所有者权益(或股东权益)总计”则应为134行。

三、《小企业会计制度》的“资产合计”和行次

《小企业会计制度》的“资产合计”很显然应为“资产总计”,其行次空白应是某个环节疏漏所致。将《企业会计制度》和《小企业会计制度》资产负债表的末行“行次”对照,《小企业会计制度》的“资产总计”的行次应为67行。同时根据上文的推理,“负债和所有者权益(或股东权益)总计”的135行应改为134行,这样才能与“资产总计”(67行)排在同一横行。☐

销售净利率是指净利润与销售收入的百分比,其计算公式为:销售净利率=(净利润÷销售收入)×100%。该指标能够反映出每一元销售收入带来的净利润的多少,表示销售的盈利水平。笔者在实际工作中发现,该指标在分析和评价企业的销售盈利水平时存在较大缺陷:

1.可能出现销售净利率接近销售毛利率,甚至超过销售毛利率的现象。在利润表中,净利润包含投资收益、补贴收入、营业外收支净额等非经营性损益,如果该损益比重较大,则销售净利率可能会接近或超过销售毛利率。此时销售净利率就失去了原来的意义,不能反映真实的销售盈利水平。

2.在杜邦分析体系中,总资产报酬率被表示为销售净利率与总资产周转率的乘积。如果销售盈利水平和资产管理效率水平都上升,则总资产报酬率应当上升。但在现实中,如果非经营性业务出现较大亏损,则可能出现总资产报酬率下降的情况。此时根据杜邦分析体系则有可能得出“总资产报酬率下降的主要原因是销售盈利水平下降”的结论,显然该结论与实际情况恰恰相反。

可见,销售净利率指标出现缺陷的根本原因在于净利润中包含非经营性损益。如果将该损益扣除,则能够恢复销售盈利的真实水平。非经营性损益的扣除理论上有两种方法:①销售净利率=(营业利润÷销售收入)×100%;②销售净利率=[营业利润×(1-所得税率)÷销售收入]×100%。

笔者认为选用前式比较合适,理由是:①前式的缺点是没有考虑税收挡板的作用,但由于前后两式结果的变动率相同,所以对评价分析的影响基本一致。②如果采用后式,当出现经营性损益与非经营性损益相互抵补时,实际缴纳的所得税与营业收入不能完全配比,“税收挡板”作用不能正常发挥。③所得税的计算基数为所得税税法规定的应纳税所得额,营业利润则根据会计制度和会计准则计算,两者间存在着永久性差异和时间性差异。故选用后式仍不能反映实际的销售盈利水平。

因此笔者建议,不妨将“销售净利率”的称谓改为“销售盈利率”,这样既有别于销售毛利率,又符合本义。☐

对销售净利率指标的改进

江苏镇江 张春景