

企业编制增值表的必要性和方法

郑州升达大学 刘永立



一、增值表的概念和特征

企业存在的意义就在于不断增值。企业增值的来源有三个:①业务增值。具体包括主营业务增值和其他业务增值,主营业务收入减去主营业务成本就是主营业务增值,其他业务增值的含义及计算方法与主营业务增值类似。②投资增值。是企业对其他单位进行投资实现的增值,即投资收益。③其他增值。是企业实现的除业务增值和投资增值以外的增值。

增值表是反映一定时期内企业增值额的来源和分配去向的会计报表。其内容以及在收入、成本的确认和计量方面与利润表有相似之处,但也有着本质的不同,主要体现在以下三个方面:①反映的收益指标不同。增值表的收益指标反映的是增值额的形成,而利润表的收益指标反映的是利润的形成,它将上缴国家的税金、职工工资、债权人利息都作为费用进行扣除,利润仅仅代表业主的权益。②反映的分配指标不同。增值表的分配指标集中、完整地反映了增值额的分配去向,体现了按照要素来源分配的原则,将增值额分配为股利、劳动者收入等,而利润表的附表——利润分配表仅仅反映了股东利润的分配情况。③留存收益的性质不同。增值表的留存收益是未分配的增值额,而利润表的留存收益是未分配的利润。前者的范围和金额大于后者,前者归企业的各利益相关者共同所有,而后者仅仅归企业的股东所有。

二、编制增值表的理论依据

1.编制增值表满足现代企业理论的需要。早期增值概念的提出是为了缓解劳资矛盾,但从目前来看,企业价值增值的源泉不仅有财务资本,还有非财务因素。在高度发达的市场经济条件下,市场上的各生产要素具有高度流动性,并且对投入和产出关系极为敏感,总是试图寻找最佳的回报率。由于企业各利益相关者各自的目的不同,产生了以个人利益本位论为基础的企业契约论。因此,企业实质上是出资人、债权人、经理人员、雇员等利益相关者之间缔结的契约集合体,契约各方都向企业投入了一定的要素,或是财务资源,或是知识资源,或是两者兼而有之。按照谁贡献谁受益的原则,契约各方都是独立、平等的产权主体,契约当事人都有权利从未来的交易活动中获取自己的产权权益。增值表按劳动要素进行增值额的分配正是各产权主体这一要求的具体体现。

2.编制增值表是知识经济时代各产权主体博弈的结果。按照现代企业理论,各产权主体在企业增值额的分享上是平等的。但实际上,企业所处的经济背景不同,各产权主体在企业中的经济地位是不平等的。企业编制什么样的财务报表以及如何编制,实际上是各产权主体长期博弈的结果。

在工业经济时代,生产要素主要是土地、劳动、资本,知识资源处于次要地位。企业各利益相关者分别向企业投入不同的资源,但起主导作用的是财务资源,这就使得财务资源所有者在企业的权利博弈中处于有利的地位。由于契约各方实力明显悬殊,导致博弈的结果必然是“财务资本至上”。另外,同是财务资源提供者的出资人与债权人之间也存在博弈问题。在股东与债权人的博弈中,股东仍是赢家,最终成为企业的真正所有者。这一博弈结果表现在财务报表的编制上,必然要求企业站在股东的立场,反映股东的财务状况和经营成果。利润表是为股东服务的,计算的最终指标就是反映股东权益的净利润,而将利息、工资等其他利益相关者的收益都反映在有关费用中。

知识经济是继农业经济、工业经济之后出现的一种崭新的经济形态,与传统的农业经济、工业经济相比,知识经济具有如下特征:①知识资源是知识经济发展的核心要素;②高科技产业是知识经济时代的主导产业,蕴含着丰富知识资源的知识产品是知识经济时代的主导产品;③知识经济是一种知识分配型经济,作为核心生产要素和价值决定因素的知识资源是分配的主要依据。知识经济的来临,使企业各产权主体的实力发生了明显的变化:知识资源在企业总资产中所占比例逐步提高,甚至超过了财务资源。这样,知识资源所有者就再也不能容忍财务资源所有者剥夺他们的权益了。

在知识经济时代各产权主体实力发生变化这一新背景的影响下,会计中的所有者权益理论和现行的财务报表形式也将改变。在知识经济时代,反映企业一定期间经营成果及其分配的报表不应仅采用现行的利润表和利润分配表,还应以增值表为主要报告形式。

三、编制增值表的意义

1.充分调动企业各方积极性,特别是职工的劳动积极性。长期以来,我国企业内部管理一直存在着职工劳动积极性不高的问题,这主要是职工的主人翁地位与他们的现实收入不相匹配引起的。在增值额的分配中将职工视为一个分配方向,即将职工视为企业各方平等的合作者,可以消除职工对企业的漠视。利用增值表在职工劳动报酬与企业增值额之间确定一个合理的比例关系,将企业发展的总体目标内化为

职工的个人目标,可以提高其劳动积极性,从而为企业创造效益。

2.为增值税的计征提供依据。产品的价值=C+V+M。其中,C表示为购买生产资料而支出的货币,包括流动资产的价值和固定资产转移的价值(折旧);V表示为购买劳动力而支出的货币;M表示剩余价值。经典的理论增值额中包括了固定资产转移的价值以及V和M,按照理论增值额计算的增值税应该是最为标准的增值税。然而,各国分别确立了自己的法定增值额来作为增值税的计税依据,这就与理论增值额有所不同。我国目前的增值税属于生产型,法定增值额中包括了固定资产投资以及V和M。在扩大再生产的年度,法定增值额是大于理论增值额的,据此课税不利于带动和利用民间投资。而增值表中的增值额与理论增值额基本一致,可以尝试将增值表中的增值额作为增值税的计税依据。这样做有两个好处:第一,增值额的指标口径与理论增值额相符合;第二,直接按照增值表数据计税代替了原来的发票扣税法,这样不但可以简化计算过程,还可以防止不法分子利用发票传递过程中的漏洞进行偷税和骗税等。

我国增值税的改革方向是消费型增值税,其法定增值额是V+M部分,在数量上小于理论增值额,它与增值表中的增值净额相当。虽然折旧扣除有人为因素,但是也只能影响年度之间的增值额计算,从长期来看增值净额的总额是相同的。因此,即使改革为消费型增值税,仍然可以利用增值表来计税。总之,按照增值表计算增值税,具有符合增值额的经济含义、简化计算过程、有效防止偷税骗税的优点。

3.全面反映企业的经营成果和企业对社会的贡献。特别是像我国这样一个社会主义国家,企业各利益相关者的利益比单纯的所有者收益更为重要,所以企业的经营成果不应仅包括所有者收益。增值表全面反映了企业的经营成果,体现了包括股东在内的各利益相关者的利益,使企业不再仅仅是股东的企业,而是一个公众企业。企业实现增值额的多少直接体现了企业对社会贡献的大小。

4.为国民经济核算提供依据。一个国家或地区在一定时期内的社会增值总额就是国民生产总值。现在我国采用的是国民经济账户体系,指标是国民生产总值,它与社会总产值的区别在于剔除了中间产品的价值并纳入了劳动价值,是净增值概念在宏观经济中的运用。而宏观经济净增值应该是各企业增加值的总和,因此可以将各企业的增值额进行汇总得出国民生产总值。可见,企业的增值表是进行宏观经济核算的直接依据。

四、编制增值表的方法

增值表编制的基本原理是“增值额=分配额”。等式左边是企业当期新创造的价值,即企业对其各利益相关者的贡献;等式右边是对企业当期新创造价值的分配,反映了企业的社会责任。根据对企业增值额含义的不同理解,可将增值额分为总增值额(GVA)和净增值额(NVA)。由此,增值表的编制方法也可分为总增值法和净增值法。

总增值法与净增值法争论的焦点集中在对折旧的处理上。笔者认为,净增值法在增值表的编制和信息披露方面比总增值法更科学、合理,更具有优越性,更有利于企业各利益

相关者的长远发展。

1.净增值法下,增值额的概念符合经济学中收益的定义,真正体现了增值额与财富创造是同义词的思想。20世纪50年代,经济学家希克斯对企业收益的定义是,企业在年初与年末财富不变的情况下所能消费的最大数额,即企业新创造的财富。增值表是站在企业相关利益集团的角度编制的收益表,其增值额所要体现的正是企业当期新创造的财富,这与经济学中收益的定义是相同的。而在净增值法下,扣除折旧因素计算的增值额与经济学上计算的企业收益趋于一致。

2.净增值法符合会计学中折旧的定义。折旧是初始投入资本在预计使用年限中的分配。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,企业的增值额中不应该包含折旧部分。因此,就增值的本质来说,净增值法更符合增值的概念,只有净增值才是企业真正的可分配价值。同时,只有在净增值法下增值表的增值部分与各利益相关者所得到的利益分配才一一对应。

3.净增值法更有利于企业生产经营决策的制定。以产品的自制与委托加工决策为例,对外支付的委托加工费是企业当期从外部购入的劳务成本,要从当期的销售收入中扣除。假设企业完全依赖委托加工进行生产,由于企业无需计提折旧,使用总增值法和使用净增值法编制增值表的结果完全一样。而企业在拥有固定资产并每期计提折旧的情况下按总增值法计算的增值额,显然大于企业在不计提折旧、只发生委托加工费情况下按总增值法计算的增值额,但企业的实际支出并没有发生任何改变。因此,企业采用总增值法编制增值表时,经营者便会为了增加本期的增值额而倾向于购置固定资产,而不是从企业的经济效益出发决定自行生产还是委托加工。当我们运用净增值法时,由于净增值额中不包含折旧,因此其对企业的经营决策没有逆向选择的影响。

4.净增值法符合会计中的配比原则和一致性原则。由于折旧是本期资本耗费的补偿,应从收入中扣除,因此净增值法计算的增值额更符合会计中的配比原则。同时,由于折旧在性质上与企业的材料费用相同,因此对它们采用同样的处理方法符合一致性原则。

5.净增值法为企业确定生产效率奖励提供了合理的依据,在提高职工劳动积极性方面具有积极意义。衡量职工当期所得分配额高低的指标就是职工所得率,即:工资额÷当期增值额×100%。净增值法扣掉了折旧,其计算的职工所得率高于总增值法下计算的职工所得率。而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,用净增值法得到的职工所得率更为准确,更有利于企业制定奖励制度以提高职工的劳动积极性。

6.净增值法更有利于增值表的科学计算。增值表的一个重要贡献就是将增值额与企业增值税的计算联系起来,因为两者源于同一思想。由于企业在购入固定资产时已经缴纳了增值税,以后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。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重复征税,减轻了企业的税收负担。☐