

国外企业增值表的应用启示

方小枝¹ 朱卫东(博士生导师)^{1,2} 杨峰¹

(1.合肥工业大学管理学院 合肥 230009 2.合肥工业大学经济学院 合肥 230009)

【摘要】 本文对增值表在国外企业的典型应用状况进行分析和评述。在研究中发现,国外较为成熟的增值表理论及实证研究的结果能为我国企业增值表的编制提供坚实的理论基础和较高的研究起点。因此,本文在遵循我国国情的基础上,借助国外编制增值表的成功经验,得出对我国未来编制增值表的一些重要启示。

【关键词】 增加价值 增值表 增值额

20世纪60年代末期,大部分西方国家注重政府对经济的调控与管理,其市场经济更强调计划性和社会性,并且注重企业的社会责任。因此,在财务报告方面,西方各国更强调为宏观经济服务,以及揭示企业对社会责任履行情况,增值表就是在这样一种环境中产生的,最先提出编制增值表(VAS)的国家是英国。随后在西方许多国家开始盛行。本文通过对VAS在西方几个国家的应用状况进行分析和评述,借鉴他们较为成熟的VAS理论及实证研究的结果,能为我国企业VAS的编制提供坚实的理论基础和较高的研究起点。了解国外VAS研究的有关经验,对于未来增值表在我国企业的应用具有重要的借鉴意义。

一、VAS的内涵及其理论渊源

1. 增值表的定义。计算增加价值及其分配的具体数量的目的就是为了编制增值表。VAS主要关心的是对创造财富的度量以及企业通过各利益相关者的共同努力为社会所作出的贡献。VAS作为每年财务报告自愿编制和公开披露的报表,目前有几种不同的定义,归纳如下:一是把利润放在整个企业最合适的视角最简单的方式是能够体现员工、资本、管理的共同努力所创造的价值(C.J.Van Staden,1998)。二是利润表呈现的是股东的收入情况,而VAS呈现的是一个群体所创造的收入(债权人、政府、员工等)。三是VAS能够揭示由企业所创造的附加价值以及在创造这些价值的公司各利益相关者之间的分配(ICAI 1985; Van Staden, 2000)。

VAS的目标实际上是对现有公司财务会计体系通过披露关于在一定期间内价值创造的数量以及在各利益相关者之间分配的方式的附加信息的补充的一种新的度量方法的报表。VAS显现了价值是怎么被企业创造的和在各利益相关者之间进行分配的,从国民角度来看它是非常有意义的。

2. 增值表的理论渊源。VAS的产生可追溯到18世纪。到了20世纪70年代,增值额概念在欧洲一些国家得到了进一步关注,尤其是在英国更为普遍。英国公司为了改善和增强传统财

务报表的可理解性和可靠性,提出了很多使财务报告扩大的方法,建议之一就是编制除了损益表之外的报表,如VAS等。1977年,英国发布了《公司报告的未来》,在这个文件中包含了一项具有法律效力的建议就是关于VAS的编制。此后,编制VAS的公司数量与日俱增。据统计,到20世纪80年代中期,英联邦国家中规模较大的公司主动把VAS列入基本财务报表体系的已达到1/3。尽管VAS尚未像资产负债表、利润表和现金流量表一样流行,但它在荷兰、丹麦、德国、法国、新加坡等国家越来越受到欢迎。

VAS能提供各利益相关者的一些信息,远远比从目前情况下得到的信息要多(Suojanen, 1954)。另外,编制增值表强调的是企业的目标应该是满足人类各方面的需要而不是某一类人的需要(Zappa, 1927)。Smith(2009)曾说过VAS的公开披露可以解释为企业有追求公众利益的意识。现代企业不仅要重视与投资者的利益关系,还强调要重视与政府、债权人和职工的利益关系。

3. 增值表的格式。VAS是计算增值额形成及其分配情况的会计报表,它的格式目前有两种,一种是账户式(见表1)。

编制单位	年 月 日		单位:元	
增值额的形成		增值额的分配		
项目	金额	项目	金额	
销售收入		职工所得		
减:外购材料劳务和折旧		债权人所得		
加:投资收益		政府所得		
营业外净收入		投资者分得股利		
		企业所得		
增值额形成合计		增值额分配合计		

其结构可分为两部分:一部分是增值额的形成过程,体现了国民收入的形成部分;另一部分是增值额的分配过程,它包

括职工所得、债权人所得、政府所得、投资者所得和企业所得等,体现了增值额在国家、企业和个人三者之间分配关系,也体现了企业履行的社会责任。因此,从一定意义上讲,增值会计对增值额予以反映和报告是一种社会责任会计。

另一种是报告式增值表(见表2)。表的上半部分反映增值的形成,下半部分反映增值部分在各方面的分配情况。

编制单位	年 月 日		单位:元
项 目	本期发生额	本期累计	
一、销售收入			
减:外购材料劳务和折旧			
加:投资收益			
营业外净收入			
二、增值额			
三、增值额分配			
职工所得			
债权人所得			
政府所得			
投资者分得股利			
企业所得			
四、增值额分配合计			

二、编制和披露增值表的主要目的

增值表把增值额看做是股票持有者、债权拥有者、政府和职工共同拥有的数额,可以共同分享(宋献中,1998),更能改善员工对公司的态度,这种转变会导致团体精神在组织内的改善(Niranjan Mandal,2008)。而且,从劳动价值角度看,有利于调动增值创造者得积极性,增值的本质是劳动创造的(张森,2006)。从增值额的形成看,有利于促进优化资源配置,提高经济效益(楼士明,1996;熊楚熊,1996;陈守文,1998;赵丽萍,2002)。

增值表,作为一种补充报表,对于公司扩大用户群体是非常有用的。除了股东以外,还有职业经理、债权人、员工以及公众对于利益相关者对公司创造的财富作出的贡献都是很感兴趣的(Niranjan Mandal,2008)增值表的披露扩大了企业衡量经营成果的视野(娄尔行,2008)。另外,增值表的披露能公布企业对社会的真实贡献额及其分配状况,有利于协调劳资双方、各种资本供应者,以及企业与社会、国家政府的关系,从而在化解利益分配中的矛盾,增加利益创造中的合力等方面起到积极的作用(熊楚熊,2002),而且企业增值额的公开披露还可以加强各利益相关者之间的凝聚力(Bougen,1983)。最后,根据增值额,可以轻易地实施“生产率”奖金办法,借以激励职工加倍努力(娄尔行、张为国,1985)。

VAS作为一个自愿披露的补充报表,它的公开披露不仅可以满足一定群体的需求,而且可以为附加价值在各利益相关者之间的合理、公平分配提供数据支持。

三、VAS的应用研究

1. 通过问卷调查方式。Purdy(1981)、Joubert(1991)等学者围绕披露VAS的目的、有用性、原因以及对未来使用VAS的情况预测等方面进行问卷调查,结果发现如下:①编制的目的主要是为了和员工交流、代表公司一方承担的社会责任和对公司年度财务报表扩展。②在用户使用的过程中可能会碰到很多困难,如受到高政治成本和合法性的威胁。如果这些困难能处理好,那么VAS可能会用得更广泛。③管理者使用VAS的目的是表明公司社会责任,但他们可能会基于自身利益或公司的利益,很少考虑用户的需求,这和会计理论是一致的。④披露中发现有不一致的地方,这导致了信息使用者怀疑VAS的真实性,受限制的信息内容会导致信息目标使用者(特别是员工)不能充分使用VAS。⑤组织的合法性和政治成本理论是企业披露VAS信息的一个主要原因。⑥VAS的有用性在利益相关者这个角度从未更深地去测试,仅仅只是从编制者的角度证实VAS的有用性。⑦通过问卷调查VAS的作用以及它的未来的使用情况时发现,一些回应者表示如果这些困难和缺点能够被克服,未来还是愿意使用增值表的。

2. 通过实证研究的方式。Chris Pong、Falconer Mitchell(2005)通过对1994~2003年英国有关公司VAS进行实证研究得出这样的结论:企业随着附加价值的增加,股东所占的比例是很稳定的,所以实际上他所得到的利益是逐年上升的,而且这样可以激发员工的积极性,从而使蛋糕做大,进而分得更多,实现双赢,这对社会和谐起着很重要的作用。

Suvarun Goswami等(2008)对选取巴拉特重型电气有限公司连续8年的时间序列做相关性分析,结果发现,增值毛额指数和增值净额指数在1999~2007年都是持续上升的(除了2001年),而且这些指数增长的主要是由于生产值不断上升所导致的。增加价值和生产值的相关系数达到0.99。调查中还发现,这个公司业绩一直这么好的一个主要原因就是在使用增值表,并且披露VAS对于经营业绩的分析比利润表更好、更合适,理由是增值表涉及到众多的利益相关者,他们都是公司价值的创造者,而利润表只考虑到股东本身。另外还有一个惊人的发现:员工在利益相关者中所占的比例最高达到87%,最低也占有39%。员工和所有者所占的比重之和都高于80%。

Giuseppe Lannello(2010)搜集了211家公司报表披露的有关信息,结果发现,38%的公司提到了增加价值,它们会在损益表、增值表或其他报表里披露增加价值的信息。而且作者在论文中讨论公开披露VAS的理论动机,并用会计语言通过实证分析了意大利上市公司的年报去评估VA测度的有用性。另外,英文版的国际会计标准(IAS1)标有“VAS”的字样被译成意大利语言“社会报告”。这说明意大利很重视增值表的编制。传统的利润表和损益表,强调的是盈利水平和净利润,而增加价值(VA)是作为一个补充信息,VAS包括几个利益相关者,而非仅仅是股东。VAS是以全社会的利益为中心的,尽量去满足不同利益群体的需求。总而言之,作为附加信息或

者主要业绩报表的VAS的未来与一国的政治、经济社会的演进息息相关。

Riahi-Belkaoni(1993)和Karpih和Belkaoni(1990)证实了增加价值信息对市场指标的影响而且发现这种联系比市场指标与其他会计指标(利润和现金流量)的联系还强得多。最后他得出的结论是既然它们之间有很强的联系,那么增值信息肯定是有用的。Rayton(2003)对美国制造业198家企业的研究表明:绩效好的96家企业相对绩效差的102家的企业,员工薪金与业绩相关性更显著。这说明重视员工收入、福利是很重要的。而且增值表主要是为利益相关者服务的,尤其是员工。

Kartik Chandra Nandi(2011)以印度20个上市公司的2000~2009年的数据为样本对公司业绩进行排序,结果发现:无论是私营企业还是国营企业,VAS的披露对管理决策的制定、公司间业绩的比较及判断企业的生产率和业绩都是一个非常有用的工具。另外作者还指出,各个国家应该在公司法规定要编制增值表。各种执业机构的领导人员应该强调它的重要性、对于VAS的数据的呈现应该有一个统一的标准。

综上所述,VAS在国外的应用比较广泛,学者们的一些研究对我们很有启发性。有的学者是用实证分析的方法来证明用增加价值计量及披露有关的信息,结果发现这样不仅可以提高股东价值,而且可以提高企业整体价值,进而实现多赢。有的学者用访谈和问卷调查的方式去了解VAS在使用过程中的所遇到一些问题、披露VAS的作用以及未来使用的情况,结果发现VAS披露时在内容和格式上没有标准化、披露前后没有保持一致性和希望在这方面能加以完善和改进的建议比较多,同时也指出增加价值有关信息的披露还是很有用的。

四、对我国编制VAS的启示

1. 设计适合我国国情的VAS。增值表的产生与发展与当地的政治经济、社会环境的演进是密切相关的。从以上分析可以看出,在不同的国家和不同的时期,编制VAS动机的产生与当地的政治经济文化有关。随着我国经济的发展,也需要一种报表既能满足股东、债权人的信息需求,又能够满足国家、职工等对信息的需求,使其能更好地为企业的发展服务。虽然目前还有一些因素阻碍增值表在我国企业的实行,但是随着我国社会主义市场经济的确立,企业的社会效益日益突出,必然要求企业加强对外信息披露,而VAS确实能提供相当有用的财务信息,它可以丰富企业对外报表的内容,所以借鉴国外的有关社会责任会计的理论和方法,编制有中国特色的VAS,是非常必要的。

2. 在增加价值的分配过程中,一定要在现有基础上提升员工在利益相关者中所占比例。从国外案例中发现:公司业绩好的原因之一就是在使用增值表,更主要的是员工在利益相关者中所占的比例最高达到87%,最低也占有39%。这说明提高员工待遇,把他们当成企业的主人翁,能够调动他们的积极性、主动性和创造性,进而使企业的生产率提高。毕竟增加价

值是由劳动者创造的,如果不提高员工的积极性,蛋糕是永远做不大的,也谈不上什么发展了,其他利益相关者的分配也就成为空谈。而中国上市公司2003~2010年数据显示,职工所得率占比最高的行业只有38%,而最低的行业所得率仅有14.1%。这样的分配比例显然会挫员工的积极性,虽然不能要求员工所得跟国外比例一样,但不能差距过大。所以我国企业在编制增值表时,要有“员工所得”的信息,还要放在增值额分配的第一项,并且要考虑工资和增值额的比例关系是否合适,要把职工看做是企业的合作者,是企业的一部分。增加价值是大家共同创造出来的,因而员工也是增值额分享者,而不是被支付劳动报酬的人,这样他们的地位被提高了,就会提高他们的积极性和创造性,从而激励他们为企业创造更多的价值。

3. 在VAS的编制过程中,在提升股东利益的同时要兼顾其他利益相关者的利益。这也与目前我国构建和谐社会的理念完全一致。在研究案例中发现:随着附加价值的增加,由于企业股东所占的比例是稳定的,所以实际上他所得到的利益是逐年上升的。VAS如果在我国企业公开披露,比较适合我国国情。因为在实际中,我国企业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VAS的地位和作用是有损无益的。尤其是有关学者证实,增值信息是对利益相关者都是有益的,可以多赢,对社会和谐起着很重要的作用。所以在我国披露和编制增值表时,要加入一些比率指标,以增强增值表的应用性,如销售增值率、职工所得率、政府所得率、债权人所得率、投资者所得率、企业所得率、社会贡献率等指标。这些指标对不同社会责任都有反映,对提升其他利益相关者的利益非常有利。

4. VAS的披露应该遵循透明化和标准化原则。通过以上国外案例得知,在编制和披露VAS的过程中,企业多数考虑的是编制者和管理者的一些利益要求,而且信息没有公开化,信息资料披露前后或者不同的用户间很少达到一致,尤其是很少考虑到员工和其他用户的某些需求,这样就会导致矛盾发生,导致一些用户很少使用这些资料。而且在使用的过程中,VAS的内容和形式在各个企业间也不同,没有标准化。所以相关部门应当出台增值表准则及准则指南,对增值表的结构、编制方法加以规范。并在相关媒体上加以宣传,使所有信息使用者都能对增值表有一定了解,而我国目前国民生产总值的计算,在很大程度上仅是统计结算的结果,并不十分准确,如果企业增值表所示的数据,全部来自真实发生的经济事项,而且增值额对物质生产部门和非物质生产部门的计算口径一致,将各部门的增值额加总后得出的国民生产总值数额会比较准确。因此,增值表反映的增值额是国民经济核算中一项重要的指标,为国家宏观经济管理提供所需的信息,有利于国家科学地制订宏观调控措施。

5. 避免信息的不对称。披露中如果发现信息有不一致性,会使目标使用者怀疑它的可靠性和可能存在偏见性,进而

将 XBRL 技术嵌入高校价值链会计运行管理

连小华 陈庆春 李 佳

(南京农业大学财务处 南京 210095)

【摘要】 XBRL 技术嵌入高校价值链会计信息管理系统后,提升了高校会计信息管理的标准化和集成共享,促进了高校财务内部控制和高校财务科学化、精细化管理。本文在分析高校价值链会计信息管理与 XBRL 技术耦合的基础上,深入阐述了 XBRL 技术对高校价值链会计运行内部控制管理、财务精细化管理、绩效预算与资源有效配置方面的影响。

【关键词】 XBRL 技术 高校价值链会计 财务管理

一、高校价值链会计的特征及其架构

所谓价值链就是人们把现代经济活动运行过程,按照“链”的结构观来看待,并把经济管理的目标锁定在经济活动中的资金流、物流、信息流等各个环节的价值增值上,从而沿着时间和空间两个维度来构建价值链体系。

价值链会计是在原有价值管理含义基础上的进一步发展,是适应新环境要求下的会计理论再造,它是价值链理论与会计管理理论的有机结合(阎达五,2004)。价值链会计的特点

是:在空间维度上,价值链会计把原来以单一经济责任主体形式在会计核算主体扩展为以价值链联盟形式存在的会计管理主体;在时间维度上,价值链会计以会计实时控制为核心,以管理过程的时间序列为依据,分别以事前管理的统筹规划、事中管理的实时控制和事后管理的分析及考评内容为内容,开展全方位、全过程的会计管理。

高校价值链会计是价值链会计理论与高校会计管理理论的有机结合。高校价值链会计管理架构如下图所示。

会使目标信息使用者不能充分使用VAS,而被其他用户误认为只是为了满足编制者的利益需求。因此,在我国企业编制增值表时,如何避免使用者之间的信息不对称,就显得十分重要。首先,要建设良好的企业信息环境:①疏通企业内部信息流通渠道,以保证信息以最有效率的方式得到传递,使相关部门及时了解企业信息。②构建企业信息文化。信息常常意味着权利,开放的企业信息文化能提供一个透明的信息环境,减少官僚主义,使企业员工更有积极性,遵循企业理念、关心企业发展、发挥创造能力。其次,设计有效的委托代理机制,提高企业的信号传递能力。

总之,我国企业未来在编制VAS的过程中要综合考虑以上因素,要积极地吸取国外的经验,扬长避短,使我国企业在编制增值表时少走弯路。

【注】 本文系高等学校博士学科点专项科研基金(博士生导师类)“基于利益相关者视角的增加价值分配理论与在我国上市公司的实证研究”(编号:20100111110015)的阶段性成果。

主要参考文献

1. 张为国. 新兴的增值表——资本主义企业会计的一个动向. 会计研究, 1985; 3
2. 熊楚熊. 财务报告应改进的八个方面. 财经法律杂志, 2002; 8
3. 陈宏辉, 贾生华. 企业社会责任观的演进与发展: 基于

综合性社会契约的理解. 中国工业经济, 2003; 12

4. 张森. 浅谈推行增值会计的意义. 现代会计, 2006; 3
5. 沈洪涛, 宋献中. 我国社会责任会计研究: 回顾与展望. 财经科学, 2010; 4
6. M.F.Morley. The Value Added Statement in Britain. The Accounting review, 1979; 3
7. C.J. Van Staden. The usefulness of the value added statement in South Africa. Managerial Finance, 1998; 24
8. Robert C. Johnson. Guillermo Noguera Accounting for intermediater: Production Sharing and trade in Value added. Journal of internation Economics, 2012
9. M.Niranjan, G. Suvarun. Value added Statement - A Critical Analysis. Great Lakes Herald, 2008; 3
10. C.J.Van Staden. The Value Added Statement: Bastion of Social Reporting or Dinosaur of Financial Reporting? Department of Accountancy and Business Law. Massey University, 2000; 3
11. Chris Pong, Falconer Mitchell. Accounting for a disappearance: A contribution to the history of the value added statement in the UK, Accounting Historians Journal 2005; 6
12. I. Giuseppe. The Voluntary Disclosure of the Value Added Statement in Annual Reports of Italian Listed Companies. Agric. Econ.cz Ech, 2010; 8