

额。但现金流量表应当反映的是公司真正的现金流入量和流出量,因此还需要进一步将体内循环的部分剔除。

然后,通过分析计算出当年总的提现金额、当年总的存现金额、当年银行账户相互划转的金额。我们知道,相对于会计主体而言,这三项业务并不能产生真正的现金流入量和现金流出量,只是货币资金形态的变化,即只是货币资金的体内循环。将得到的毛现金流量减去体内循环的金额,就得到了准确的现金流量,计算公式为:现金流入量=毛现金流入量-当年总的提现金额-当年总的存现金额-当年银行账户相互划转的金额;现金流出量=毛现金流出量-当年总的提现金额-当年总的存现金额-当年银行账户相互划转的金额。

最后,如单位受汇率变动影响,则还应计算出汇率变动对现金及现金等价物的影响金额。

到这一步,我们可以汇总得到现金及现金等价物净增加额,再根据资产负债表期初数填列期初现金及现金等价物余额,两者相加即可得到期末现金及现金等价物余额,再将计算得到的期末现金及现金等价物余额与资产负债表的期末数进行核对,如无误,方可继续进行下述步骤。

二、分别计算出筹资活动现金流量和投资活动现金流量

先进行这一步计算的原因很简单,因为对于绝大多数企业而言,这两类活动的现金流量比经营活动现金流量更容易求得。各项目的金额可根据相关会计科目的发生额分析计算得出,具体可参照“期初借方余额±本期借贷方发生额=期末余额”公式计算。

三、计算经营活动现金流量

在这一步,我们仍先计算现金流入流出的总金额,再计算具体项目的金额。

首先,计算出经营活动现金流入量和流出量。公式为:经营活动现金流入量=现金流入量-筹资活动现金流入量-投资活动现金流入量;经营活动现金流出量=现金流出量-筹资活动现金流出量-投资活动现金流出量。

然后,对经营活动现金流量具体项目进行计算。如:销售商品、提供劳务收到的现金=当期主营业务收入+(应收账款期初余额-应收账款期末余额)+(预收账款期末余额-预收账款期初余额)。

其他项目可参照销售商品、提供劳务收到的现金的公式求得。

最后,采用倒轧的方法求得收到其他与经营活动有关的现金、支付其他与经营活动有关的现金。

收到其他与经营活动有关的现金=经营活动现金流入量-销售商品、提供劳务收到的现金-收到的税费返还。

支付其他与经营活动有关的现金=经营活动现金流出量-购买商品、接受劳务支付的现金-支付给职工及为职工支付的现金-支付的各项税费。

至此,一份现金流量表就编好了。

四、编制现金流量表的几点补充说明

1. 规定格式的现金流量表所反映的项目有限,往往无法反映企业现金流量的详细情况,因此我们还需要根据企业实

际情况,对一些大额的支出进行分类,并以补充资料的方式进行列示。这样不仅可以更为全面地反映企业现金流量情况,而且有利于对现金流量表进行分析。

2. 建议仍按现金流量表间接法进行编制,这样可以保证经营活动现金流量的准确性。

3. 要注意加强会计稽核工作,避免会计处理的随意性。○

村级一事一议 财政奖补会计核算刍议

河北省财政厅 魏光

2008年中央选择河北、黑龙江、云南三省,以省为单位开展村级一事一议财政奖补试点工作,同时,江苏、安徽、内蒙古等多个省份也自发开展了村级一事一议财政奖补试点工作。村级一事一议财政奖补作为一项全新的制度,相关事项如何进行会计处理,尚无明确规定,本文拟就此作一探讨。

参考现有会计制度和法规,笔者认为,村级一事一议财政奖补应通过“补助收入”科目进行核算,同时,应设置“一事一议财政奖补”二级明细科目,按奖补具体项目,设置三级明细科目。国务院农村综合改革工作小组、财政部和农业部联合发布的《关于开展村级公益事业建设一事一议财政奖补试点工作的通知》(国农改[2008]2号)规定,村集体经济组织通过村级一事一议筹资筹劳的方式,包括上级一事一议财政奖补形成的资产,归村集体所有,因此上级财政奖补形成的资产也可以增加村集体经济组织的所有者权益。

在具体实施中,一事一议财政奖补又分为先建后补和先补后建两种形式。有的地方实行县级报账制,但其本质仍是先建后补。在先建后补形式下,在购买原材料、设备、劳务时,会产生短期负债,应借记“原材料”、“在建工程”、“固定资产”等科目,贷记“应付款”等科目。待收到上级财政奖补资金时,借记“银行存款”等科目,贷记“补助收入”科目。偿还项目负债时,借记“应付款”等科目,贷记“银行存款”等科目,同时借记“补助收入”科目,贷记“公积公益金”科目。

在先补后建形式下,待收到上级财政奖补资金时,借记“银行存款”等科目,贷记“补助收入”科目。购买原材料、设备、劳务时,借记“原材料”、“在建工程”、“固定资产”等科目,贷记“银行存款”等科目,同时借记“补助收入”科目,贷记“公积公益金”科目。在先建后补形式下,“补助收入”科目期末一般不会产生贷方余额,在先补后建形式下,“补助收入”科目期末有可能产生贷方余额,这时,年终应将“补助收入”科目的贷方余额转入“本年收益”科目的贷方,结转后“补助收入”科目应无余额。

例:张一村拟硬化一条1 000米的街道,计划投资150 000

元,按人均20元的标准向村民筹资75 000元,按人均4个工日筹劳1 000个工日计算,上级一事一议财政奖补75 000元。

(1)该方案经村民大会或村民代表大会讨论通过后,应作如下会计分录:借:内部往来 75 000元;贷:一事一议资金 75 000元。

(2)收到款项时:借:库存现金 75 000元;贷:内部往来 75 000元。也可以将以上两个分录合并为一个分录,根据收到的村民集资款数额:借:库存现金 75 000元;贷:一事一议资金 75 000元。

(3)用现金购买材料 50 000元。借:原材料 50 000元;贷:库存现金 50 000元。使用材料时,借:在建工程50 000元;贷:原材料 50 000元。

(4)投入1 000个筹劳工日,当地劳务价格为40元/工日。借:在建工程 40 000元;贷:公积公益金 40 000元。

(5)用银行存款支付宏光筑路队工程款 25 000元,尚欠工程款 75 000元。借:在建工程 100 000元;贷:银行存款 25 000元,应付款 75 000元。

(6)县级报账后,收到上级财政奖补 75 000元。借:银行存款 75 000元;贷:补助收入 75 000元。

(7)用银行存款支付工程欠款 75 000元。借:应付款 75 000元;贷:银行存款 75 000元。

(8)项目完工验收。借:固定资产 190 000元;贷:在建工程 190 000元。

(9)同时结转一事一议资金、补助收入。借:一事一议资金 75 000元,补助收入 75 000元;贷:公积公益金 150 000元。○

超额亏损的会计处理

西南石油大学 孙甲奎 孙红雁

我国财政部2006年2月颁布的企业会计准则借鉴了国际会计准则的做法,允许将所有者权益为负数却仍能控制的子公司纳入母公司合并财务报表的合并范围。《企业会计准则第33号——合并财务报表》规定,子公司少数股东分担的当期亏损超过了少数股东在该子公司期初所有者权益中所享有的份额,其余部分应当分别以下情况处理:①公司章程或协议规定少数股东有义务承担,并且少数股东有能力予以弥补的,该项余额应当冲减少数股东权益。②公司章程或协议未规定少数股东有义务承担的,该项余额应当冲减母公司的所有者权益。该子公司以后期间实现的利润,在弥补了由母公司所有者权益所承担的属于少数股东的损失之前,应当全部归属于母公司的所有者权益。

因此,根据上述规定,为了更谨慎、公允地反映企业的财

务状况和经营成果,便于财务报表使用者全面了解公司的实际情况,当控股子公司超额亏损较严重时,在没有证据表明少数股东有义务、有意向并且有能力弥补超额亏损时,母公司应承担子公司的全部超额亏损。特别是超额亏损金额巨大时,更宜采用这种做法。会计准则规定将子公司的超额亏损全部合并,避免了母公司将资不抵债的子公司作为操纵利润的工具。

会计准则虽然允许将所有者权益为负数却仍能控制的子公司纳入合并范围,但并没有明确提出如何对“未确认投资损失”进行会计处理。笔者对此提出以下建议:

1. 如果子公司仍具有持续经营能力,即母公司的该项投资尚存在收回投资成本的可能,则根据会计准则的规定应该将该超额亏损子公司纳入合并范围,同时减少母公司的合并净利润。因为在超额亏损子公司持续经营的情况下,无论是从整个集团的角度还是从母公司的角度看,子公司的超额亏损都应由母公司承担,而只有在子公司破产清算的情况下,母公司才能免除对子公司出资额以外的义务。因此,笔者认为在超额亏损子公司持续经营的情况下,在将超额亏损子公司纳入合并范围的同时,还应减少母公司的合并净利润。

在具体会计处理中,母公司对于持续经营子公司的超额亏损应继续确认为投资损失,可在其财务报表的“长期股权投资”项目中反映或者在“其他长期负债”项目下增设“应计被投资单位负债”明细项目反映;在编制合并财务报表时,将投资收益和长期股权投资(应计被投资单位负债)进行抵销处理。

如果具有持续经营能力的超额亏损子公司后来又破产清算,这时可再将超额亏损抵减合并收益。这种处理符合谨慎性原则,因为子公司已经破产清算,母公司对子公司出资额以外的义务可以免除。

2. 如果子公司已经不再具有持续经营能力,即近期拟进行清算,那么该子公司不应被纳入合并范围,以防止企业利用合并财务报表达到利润操纵的目的。但是值得注意的是,如果母公司对超额亏损子公司提供了债务担保或其他形式的财务承诺以及大额债权,即使超额亏损子公司破产清算,母公司仍应对其债务担保或其他形式的财务承诺以及大额债权承担相应的经济责任。因此,出于谨慎性原则的考虑,母公司对该类子公司存在债务担保或其他形式的财务承诺以及大额债权时,应充分估计由于债务担保或其他形式的财务承诺以及大额债权而导致损失的可能性。对此,根据会计准则的要求,应通过“预计负债”科目充分反映该子公司的超额亏损对母公司和集团的财务状况和经营成果的影响。

3. 母公司在其合并财务报表中应充分披露超额亏损子公司的相关情况:一是将超额亏损子公司纳入合并范围的依据,如超额亏损子公司对集团经营战略的重要性、财务重组情况和子公司持续经营能力;二是母公司对超额亏损子公司是否提供了债务担保或其他形式的财务承诺以及大额债权,以分析判断母公司承担相应经济责任的大小;三是无论超额亏损子公司是否被纳入合并范围,对其与集团之间的关联方交易都应进行充分披露。○