

对现金流量表补充资料

调整内容的完善

辽宁抚矿工学院 吴素艳

现金流量表补充资料中,在净利润的基础上通过加计以下项目将其调节为经营活动产生的现金流量净额所涉及的项目有:①资产减值准备;②固定资产折旧、油气资产折耗、生产性生物资产折旧;③无形资产摊销和长期待摊费用摊销;④处置固定资产、无形资产和其他长期资产的损失(减:收益);⑤固定资产报废损失(减:收益);⑥公允价值变动损失(减:收益);⑦财务费用(减:收益);⑧投资损失(减:收益);⑨递延所得税资产减少(减:增加);⑩递延所得税负债增加(减:减少);⑪存货的减少(减:增加);⑫经营性应收项目的减少(减:增加);⑬经营性应付项目的增加(减:减少)。笔者拟对净利润调节为经营活动现金流量的有关调整内容作一完善。

一、存货的减少(减:增加)

期末存货较期初存货减少,说明本期生产经营过程耗用的存货有一部分是期初存货,耗用的这部分存货并没有发生现金流出,但是在计算净利润时已经扣除,所以,在将净利润调节为经营活动现金流量时应当将其加回。期末存货较期初存货增加,说明当期购入的存货除耗用外,还剩余了一部分,这部分存货也导致了现金流出,但在计算净利润时没有包括在内,所以,在将净利润调节为经营活动现金流量时需要将其扣除。当然,存货的增减变化还涉及应付项目,这一因素在“经营性应付项目的增加(减:减少)”项目中考虑。如果存货的增减变化由投资活动引起,如在建工程领用存货,则应当将这一因素剔除。

在企业会计准则讲解中没有指出的是,如果存货用于非货币性资产交换或债务重组,则存货的增减变动既没有涉及净利润,也没有涉及当期现金流量,因此也应该剔除这一因素。如某企业以存货资产换进一台设备,假如价值相当,其账务处理为,借记“固定资产”科目,贷记“存货”科目。由此可见,该项业务中减少的存货既没有投入生产过程、对外进行投资,也没有出售,同时该项业务既没有涉及当期净利润,也没有涉及当期现金流量,所以,由非货币性资产交换、对外投资以及债务重组导致的存货增减变动也应一并扣除。

二、经营性应收项目的减少(减:增加)

经营性应收项目包括应收票据、应收账款、预收账款、长期应收款和其他应收款中与经营活动有关的部分,以及应收的增值税销项税额等。经营性应收项目期末余额小于经营性应收项目期初余额,说明本期收回的现金大于净利润中所确认的销售收入,所以,在将净利润调节为经营活动现金流量时

需要将其加回。经营性应收项目期末余额大于经营性应收项目期初余额,说明本期销售收入中有一部分没有收回现金,但是在计算净利润时这部分销售收入已包括在内,所以,在将净利润调节为经营活动现金流量时需要将其扣除。除此之外,如果在经营性应收项目中有因为债务重组而导致存货发生增减变动的,也应该将其扣除。

三、经营性应付项目的增加(减:减少)

经营性应付项目包括应付票据、应付账款、预收账款、应付职工薪酬、应交税费、应付利息、长期应付款、其他应付款中与经营活动有关的部分,以及应付的增值税进项税额等。经营性应付项目期末余额大于经营性应付项目期初余额,说明本期购入的存货中有一部分没有支付现金,但是在计算净利润时却通过销售成本包括在内,在将净利润调节为经营活动现金流量时需要将其加回。经营性应付项目期末余额小于经营性应付项目期初余额,说明本期支付的现金大于利润表中所确认的销售成本,在将净利润调节为经营活动现金流量时需要将其扣除。但是,如果经营性应付项目中包含债务重组,则应当将其扣除,比如企业发生财务困难,经与债权人协商,同意债务人以一批存货抵偿债权人,债务人的账务处理为,借记“应付账款”科目,贷记“存货”科目。该业务导致经营性应付项目减少了,但现金并没有流出企业,因此,在调节净利润时应将这一因素剔除。○

谈公允价值

变动损益及其处理

浙江嘉兴学院 马晨明

会计准则明确了企业的交易性金融资产、投资性房地产(公允价值计量)、可供出售金融资产、直接指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产等资产,在会计期末以公允价值计量,由此产生了因公允价值变动对这些资产期末账面记录的调整问题。相关会计准则规定,可供出售金融资产在会计期末因其公允价值变动产生的持有损益,在资产负债表中的“资本公积”项目反映。交易性金融资产、投资性房地产(公允价值计量)、直接指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产等,在会计期末因公允价值变动产生的持有损益在利润表中的“公允价值变动损益”项目反映。本文只讨论后一种情况下相关资产在持有期内因公允价值变动造成的持有损益的日常核算与期末披露问题。

一、公允价值变动损益处理中存在的问题

如果持有的以公允价值计量的金融资产的购入与处置均在同一会计核算期内完成,则在会计核算与披露问题上不会产生异议。当持有的以公允价值计量的金融资产的购入与处

置不在同一会计核算期时,处理方法的不同将会导致不同期间会计信息披露的不同。实务中存在以下两种处理方法:

第一种处理方法是:在资产处置日,冲减资产的账面成本,确认处置日的投资收益或损失,同时将已确认的公允价值变动损益结转至“投资收益”科目。

第二种处理方法是:在资产处置日,先将已确认的公允价值变动损益转回,调整增加或减少资产的账面成本,然后按处置收入与资产账面成本之差,确认投资损益,转入“投资收益”科目。

以上两种处理方法存在的相同问题是,如果此项资产的购入与处置均在同一会计核算期内完成,则两种处理方法没有实质性的区别,都能达到将持有收益与处置收益合并,以“投资收益”的名义在利润表中反映。如果此项资产的购入与处置不在同一会计核算期,由于“公允价值变动损益”属利润表项目,此项被处置的资产在前一会计期间确认的持有公允价值变动损益,已在当期的资产负债表日结转至利润表中的“公允价值变动损益”项目,其“公允价值变动损益”账面记录已经结清。该项资产在后一会计期间处置时,再次结转“公允价值变动损益”账面记录,调整资产的账面成本或是结转至“投资收益”科目,从会计核算原则和处理技术的角度来看都是不成立的。在企业持有不同种类或批次的资产的情况下,这种处理会造成不同种类或批次的资产之间业务处理的不配比,或误将仍持有资产的公允价值变动损益结转至“投资收益”项目。另外,在处置日再次结转公允价值变动损益,也会造成资产的持有损益在前后两个会计期间两次记入利润表,导致会计利润虚增。

分析以上两种处理方法,其中心都是在资产处置日,将已经确认的公允价值变动损益从利润表中的“公允价值变动损益”项目转入利润表中的“投资收益”项目反映。但是,在资产持有期与处置期不在同一会计期间的情况下,以上两种处理方法都是不合理的。

二、公允价值变动损益的正确处理

依据公允价值变动损益形成的原因及其性质,在资产的持有期与处置期分属不同会计期间的情况下,资产在持有期形成的公允价值变动损益应该在持有期末确认,记入当期利润表中的“公允价值变动损益”项目。在资产的处置期,这一部分确认的持有损益是不是一定要转入利润表中的“投资收益”项目呢?应该如何处理?这是一个值得讨论的问题。

按照相关会计准则的要求,确认的持有损益在其实现日,应该以“投资收益”的名义列入利润表。但是,利润表项目均为期间性项目,不同会计期间的报表项目之间没有报表数据的余额衔接关系。在这种情况下,如果要反映前期确认的持有损益在本期实现这个事实是不可能的,因为前期相关的账、表记录工作都已经完成。按上述两种账务处理方法进行处理,只会造成本期报表“公允价值变动损益”和“投资收益”两个项目之间呈相反变化的虚增发生额,并不能达到将前期确认的持有损益转入本期“投资收益”项目的目的。所以,在资产的持有期与处置期分属不同会计期间的情况下,前期已经确认的公允

价值变动损益,无论其账务处理还是报表列示都不应该等到处置期再进行。由于企业日常利润的核算方式可以选用账结法和表结法,在采用账结法结算当月利润的企业中,当资产的持有与处置不在同一个月时,此类问题也是存在的。○

错账更正的简化:同借同贷法

湖北十堰职业技术学院 程亚兰

在会计实务工作中对一些涉及损益类科目的冲减,如果采用反方向的处理方法,就可能出现虚增发生额的情况。对损益类科目的冲减,在同方向用红字的处理方法更好。例如,对多提的折旧进行冲销,计提时,借:管理费用,销售费用等;贷:累计折旧。冲销时,借:累计折旧;贷:管理费用,销售费用等。这样处理的结果是,“管理费用”、“销售费用”等科目借贷方的发生额同时虚增。正确的处理是,冲销时,借:管理费用,销售费用等(红字);贷:累计折旧(红字)。

在实际工作中,还有这样一种处理方法:借:管理费用,销售费用等(红字);借:累计折旧。该种做法虽不符合借贷记账法的记账规则(有借必有贷,借贷必相等),但也具有异曲同工之妙。在会计实务工作中,为了简化处理,有时会采取同借同贷的做法。

例如,摊销装修费串户,借:销售费用——A门店(应属于B门店);贷:长期待摊费用——装修费。更正方法有两种:一种是采用传统的红字更正法。具体分两步,先用红字冲,再用蓝字重做。但这样处理比较麻烦。另一种方法是,在摘要栏注明:更正××号凭证串户,借:销售费用——A(红字);借:销售费用——B门店。

又如,门店的收入串户,借:银行存款;贷:主营业务收入——A门店(应属于B门店),应交税费——应交增值税(销项税额)。更正方法有两种:一种是采用传统的红字更正法。具体分两步,先用红字冲,再用蓝字重做。但这样处理比较麻烦。另一种方法是,在摘要栏注明:更正××号凭证串户,贷:主营业务收入——A门店(红字);贷:主营业务收入——B门店。

除损益类科目外,其他的错误更正也可以采用类似的简便易行的处理方法。如购进需安装的固定资产时,借:固定资产(应为“在建工程”);贷:银行存款等。更正方法有两种:一种是采用传统的红字更正法。具体分两步,先用红字冲,再用蓝字重做。但这样处理比较麻烦。另一种方法是,在摘要栏注明:更正××号凭证串户,借:固定资产(红字);借:在建工程。

由此可见,世界上通行的借贷记账法的记账规则并非一成不变,在实际工作中也是可以灵活加以运用的。○