

# 现金流量表附表的结构改造及自动生成系统设计

湖南衡阳师范学院 沈星元

## 一、附表的结构存在的问题

1. 现行现金流量表附表的编制采用单步骤调节方式,即直接由净利润调节得出经营活动现金流量,这样做无法清晰地显示调节的具体步骤,也掩盖了经营活动现金流量的两个真实来源:本期盈利性经营活动所产生的现金流量和本期非盈利性经营活动所产生的现金流量。并且,现金流量表附中各调整项目的排列顺序没有规律性,既不能反映各自的性质与作用,又不能反映各项目之间的相关性。

2. 现行现金流量表的主表和附表都无法直接为人们提供评价企业经营收益质量的重要指标,如经营活动利润(不是营业利润,而是由经营活动所产生的收益)和损益性经营活动现金流量。

## 二、附表的结构改造

1. 实行多步骤调节,即采用间接法。间接法的调节原理可表示为:经营活动现金流量净额=净利润-投资和筹资活动净利润-损益性非现金经营活动现金流量净额+非损益性经营活动现金流量净额。由此可见,间接法的整个调节过程可分为三个步骤:①在净利润的基础上,减投资和筹资活动净利润,得到经营活动净利润;②在经营活动净利润的基础上,减损益性非现金经营活动现金流量净额,得到损益性经营活动现金流量净额;③在损益性经营活动现金流量净额的基础上,加非损益性经营活动现金流量净额,即得到最终的全部经营活动现金流量净额。经过三步调节,一方面使调节过程一目了然,另一方面提供了更多有用的指标,使得从盈利角度反映经营活动现金流量和正确评价企业经营收益质量成为可能。

2. 对每类活动下的项目进行重新分类,以便于现金流量表的填写。如:可将固定资产盘亏损失与处置固定资产、无形资产和其他长期资产的损失合并成一个项目。具体见下页表。

需注意的是,表中损益类非完全涉现经营活动包括完全不涉现经营活动和部分不涉现经营活动两种,而损益类科目

与现金类科目金额相等、方向相反的活动则不包括在内。不同类型的经济活动中可能有一些相同的子项目,但是它们的金额是不同的,其调节的对象也是不同的。不同类型的经济活动中相同子项目的影响额之和为该子项目的总影响额。

3. 由于间接法的调节项目只与损益类投资活动、损益类筹资活动、损益类非完全涉现经营活动及非损益类涉现经营活动四种经济活动有关。为满足上述分步调节的需要,应把所有项目分为四类,至于每类项目下具体设置哪些子项目由各企业根据自身业务特点决定,且它们的排序可以不分先后。改造后的现金流量表附表如下页表所示。现金流量表附表只包括“项目名称”和“项目影响额”两栏,本文将特征科目列入表中,只是为了下面自动生成系统设计思路的叙述方便。

## 三、附表的自动生成系统设计

### 1. 理论依据。

(1)为了消除所有无关活动的影响,应将以上四种经济活动挑选出来以获取其影响额。据此,我们可以对记账凭证的格式进行改造,增加“活动类型”和“活动影响额”两栏。会计人员在输入每笔业务的记账凭证时都要确定活动类型和活动影响额,以便为以后的计算机自动处理提供所需的信息。四种经济活动类型的取值分别为A1、A2、A3、B1。

(2)每类活动下的各个子项目都有其专有的特征科目,且同一类活动下的各子项目的特征科目是不交叉的。不同类型活动下的子项目之间可能有相同的特征科目,但是我们已事先将它们作了分类,因此不会影响其类别。各子项目的影响额等于其各个特征科目的影响额之和。

(3)某个会计分录中的特征科目影响额的大小与符号,应根据它属于哪一类活动及它的发生额来确定。

(4)在确定某经济业务属于哪类活动的前提下,判断会计分录的各科目是否为特征科目,如果是特征科目,则将其归入所属的子项目。

准则规定:以公允价值作为租赁资产入账价值的,应当重新计算分摊率。

设分摊率为 $r$ ,则 $270\ 000+270\ 000\times(P/A,r,2)+100\ 000\times(P/S,r,3)=835\ 000$ ,经测算 $r=7.54\%$ 。所以20×6年1月1日A公司正确的账务处理为:借:财务费用48 256元[(910 000-270 000)×7.54%];贷:未确认融资费用48 256元。

租赁准则应用指南规定了四种不同情况下未确认融资费用分摊率的确定方法,笔者认为可以将四种情况归纳为以下

两个步骤,以便于初学者理解和掌握。第一步,以恰当的折现率计算最低租赁付款额的现值,折现率的选择顺序为:出租人的租赁内含利率、合同规定利率和银行同期贷款利率。第二步,比较最低租赁付款额的现值与租赁资产公允价值的大小,以较小值入账。若以最低租赁付款额的现值入账,则其折现率即为未确认融资费用分摊率;若以公允价值入账,则未确认融资费用分摊率为使得最低租赁付款额的现值等于租赁资产公允价值的折现率。○

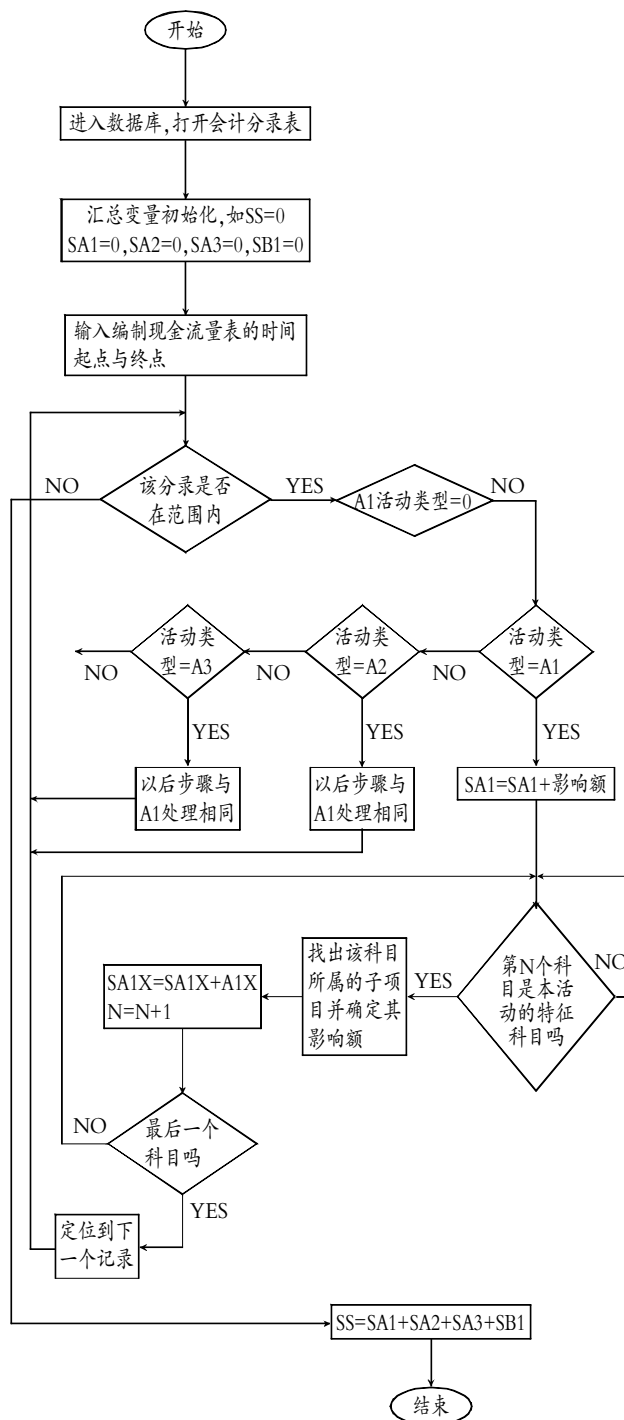
现金流量表附表结构及特征科目

| 项目名称(项目代码)                       | 项目影响额 | 各子项目的特征科目       |
|----------------------------------|-------|-----------------|
| 净利润(NI)                          |       |                 |
| 加:一、损益类投资活动影响额(A1)               |       |                 |
| 其中                               |       |                 |
| 1.投资收益的影响额(A11)                  |       | 投资收益            |
| 2.资产减值损失的影响额(A12)                |       | 资产减值损失          |
| 3.处置固定资产、无形资产和其他长期资产的损失的影响额(A13) |       | 营业外收入、营业外支出     |
| 4.财务费用的影响额(A14)                  |       | 财务费用            |
| 5.公允价值变动损益的影响额(A15)              |       | 公允价值变动损益        |
| 加:二、损益类筹资活动影响额(A2)               |       |                 |
| 其中                               |       |                 |
| 1.财务费用的影响额(A21)                  |       | 财务费用            |
| .....                            |       |                 |
| =经营活动净利润(NOI)                    |       |                 |
| 加:三、损益类非完全涉现经营活动影响额(A3)          |       |                 |
| 其中                               |       |                 |
| 1.固定资产折旧的影响额(A31)                |       | 累计折旧            |
| 2.待摊费用的影响额(A32)                  |       | 待摊费用            |
| 3.预提费用的影响额(A33)                  |       | 预提费用            |
| 4.存货跌价准备的影响额(A34)                |       | 存货跌价准备          |
| 5.递延所得税资产和负债的影响额(A35)            |       |                 |
| 6.存货盘存净损失的影响额(A36)               |       | 营业外收入、管理费用      |
| 7.经营性应收款增加的影响额(A37)              |       | 应收账款、应收票据、其他应收款 |
| =损益类经营活动现金流量净额(GNCF)             |       |                 |
| 加:四、非损益类涉现经营活动影响额(B1)            |       |                 |
| 其中                               |       |                 |
| 1.待摊费用的影响额(B11)                  |       | 待摊费用            |
| 2.预提费用的影响额(B12)                  |       | 预提费用            |
| 3.存货增加的影响额(B13)                  |       | 存货              |
| 4.经营性应收款减少的影响额(B14)              |       | 应收账款、应收票据、其他应收款 |
| 5.经营性应付款减少的影响额(B15)              |       | 应付账款、应付票据、其他应付款 |
| =经营活动现金流量净额(NCF)                 |       |                 |

2. 举例说明。例如:有笔销售产品的业务,其会计分录为:借:库存现金1 000元,应收账款2 000元;贷:主营业务收入3 000元。

分析:首先,在编写会计分录时由会计人员根据该活动的性质将其划分为损益类非完全涉现经营活动,也就是说在记账凭证的“活动类型”栏中填“A3”;计算机将该分录中的每个科目与A3类经济活动的各子项目的特征科目集合进行比较,以判断每个科目是否为A3类经济活动的特征科目以及属于哪个子项目。不难看出,该分录中含有A3类经济活动的一个特征科目:应收账款,并且它属于子项目“经营性应收款增加的影响额(A37)”的特征科目。

其次,由计算机根据该特征科目的发生额方向与其影响



额的函数关系(应收账款影响额=-应收账款借方发生额),计算出该特征科目的影响额为-2 000元。因此,在计算A3类经济活动的现金流量时应该在A3类经济活动产生的利润3 000元的基础上,加上应收账款的影响额。

最后,将特征科目影响额归集到所属的子项目的影响额中。由于该分录中“应收账款”属于“经营性应收款增加的影响额(A37)”子项目的特征科目,所以应收账款的影响额要归集到“经营性应收款增加的影响额(A37)”子项目的影响额中,使其减少了2 000元。

3. 自动生成系统流程。具体如上图所示。○