



采用间接法编制现金流量表 应注意的问题

中国国际电视总公司 贾立权

采用间接法编制现金流量表是以本期净利润为起算点,调整不涉及现金的收入、费用、营业外收支以及应收应付等项目的增减变动,据此计算并列示经营活动的现金流量。采用间接法编制现金流量表时,需要注意几个特殊问题。

一、资产评估对编制现金流量表的影响

存货的增减变动属于经营活动。在通常情况下,某一时期期末存货比期初存货增加了,就说明当期购入的存货除耗用外还余留了一部分,故应在调节净利润时减去。反之,若某一时期期末存货比期初存货减少了,就说明当期生产经营所耗用的存货有一部分是期初的存货,耗用这部分存货并没有发生现金支出,所以应加回到净利润中。因此,在调节净利润时,应减去存货的增加数或加上存货的减少数。

以上是《企业会计准则——现金流量表》(以下简称《准则》)对采用间接法编制现金流量表,将“净利润”调整为“经营活动现金净流量”时,对“存货”项目进行调整的有关要求。

但是,当企业进行资产评估时,存货的评估价值与账面价值之间可能会产生差异。根据财政部《关于执行具体会计准则和〈股份有限公司会计制度〉有关会计问题解答》(财会字[1998]66号)的规定,当企业进行资产评估时,应当按照评估确认的资产价值调整资产的账面价值。其中,将由于评估增值导致的未来应交所得税记入“递延税款”科目的贷方,将资产评估净增加值扣除未来应交所得税后的差额,记入“资本公积——资产评估增值准备”科目,待实现后再从“资本公积——资产评估增值准备”科目转入“资本公积——其他资本公积”科目。会计分录如下:

(1)按照评估确认的存货价值调整存货的账面价值:借:存货;贷:资本公积——资产评估增值准备,递延税款。

(2)存货销售或耗用后:借:资本公积——资产评估增值准备;贷:资本公积——其他资本公积。

企业按照以上方法调增存货的账面价值,并不会引起企业现金流量的变化,与购入存货有着本质的区别。因此,在采用间接法编制现金流量表对净利润进行调整时,存货项目的调整不应包括存货评估增值的内容。

二、接受流动资产捐赠对编制现金流量表的影响

根据《企业会计制度》(以下简称《制度》)和税法的规定,企业接受现金资产捐赠,应按照实际收到的现金金额,借记“银行存款”或“现金”科目;按照税法规定的接受现金捐赠应当缴纳的所得税金额,贷记“应交税金——应交所得税”科目;按照接受捐赠的现金资产的价值减去应交所得税后的差额,贷记“资本公积——接受现金捐赠”科目。企业接受现金

资产捐赠,产生了现金流入,但并没有引起净利润的变化。因此,采用间接法编制现金流量表将“净利润”调整为“经营活动现金净流量”时,需要对企业接受的现金资产捐赠扣除应交所得税后的金额进行调整。由于2001年颁布的《准则》没有设立相关项目,因此笔者建议今后对《准则》进行修订时设立相关调整项目,目前可以在“其他”项目内进行上述调整。

企业接受捐赠的存货等非现金流动资产,应按照确定的价值,借记有关的流动资产类科目,贷记“资本公积——接受捐赠非现金资产准备”科目;处置接受捐赠的非现金流动资产时,按照转入资本公积的金额,借记“资本公积——接受捐赠非现金资产准备”科目,贷记“资本公积——其他资本公积”科目。企业接受非现金流动资产捐赠,在不影响企业净利润变化的同时,既没有引起其他流动资产价值的减少,也没有导致新的负债产生。因此,在这种情况下,采用间接法编制现金流量表将“净利润”调整为“经营活动现金净流量”时,不需要调整这部分非现金流动资产的金额。

三、转销无法支付的应付账款对编制现金流量表的影响

根据《准则》的规定,采用间接法编制现金流量表将“净利润”调整为“经营活动现金净流量”时,需要对有关的经营性应付项目进行调整。其中,期末应付账款或应付票据余额大于期初应付账款或应付票据余额的,就说明本期购入的存货中有一部分没有支付现金,但在利润表中已将销售成本全额列入,所以应在调整时将应付账款或应付票据的增加额加回到净利润中。反之,期末应付账款或应付票据余额小于期初应付账款或应付票据余额的,就说明本期支付给供货单位的现金大于利润表中所确认的销售成本,所以应在调整时将应付账款或应付票据的减少额在净利润中减去,以反映这部分现金支出。

根据《准则》的规定,对于符合条件的确实无法支付的应付账款应当直接转入资本公积,借记“应付账款”科目,贷记“资本公积——其他资本公积”科目。企业按照以上规定转销应付账款时,其债务金额的减少既没有引起现金及其他资产账面价值的减少,也没有导致新的负债产生。因此,在采用间接法编制现金流量表将“净利润”调整为“经营活动现金净流量”时,应付账款项目的调整不应包括这部分应付款项的内容。

四、企业债务重组对编制现金流量表的影响

当企业进行债务重组时,根据《制度》的规定,企业将债务转为资本,应当按照该项重组债务的账面价值借记“应付账款”科目,按债权人因放弃债权而享有的股权的份额,贷记“实收资本”或“股本”科目,按其差额贷记“资本公积——资本(或股本)溢价”科目。当修改其他债务条件进行债务重组时,修改

