

现金流量表补充资料编制应注意的问题

华北科技学院 郭凤喜

现金流量表是一张编制难度较大的报表,不少财会工作者对现金流量表的某些项目理解不够充分,尤其是现金流量表补充资料部分的几个特别项目。本文对现金流量表补充资料中的几个特别项目应注意的问题作了进一步解释,以提高财会工作者编制现金流量表的正确性。

1. “计提的资产减值准备”项目。该项目应注意的问题是:该项目不包括当期计提的坏账准备和存货跌价准备。原因是:在该表的71和72行有“存货的减少”和“经营性应收项目的减少”两个加项,资产负债表上的“应收账款”和“存货”两个项目是按扣掉坏账准备和存货跌价准备后的净额反映的,也就是说这两个项目加了计提的坏账准备和存货跌价准备。如果在58行再加上计提的资产减值准备将是重复计算。笔者认为可以这样处理:将计提的坏账准备和存货跌价准备反映在58行“计提的资产减值准备”项目上,在71行和72行则不再反映。

例:某企业当年计提坏账准备1 000元,计提存货跌价准备2 000元,计提固定资产减值准备10 000元,假设没有其他业务。该业务使得净利润减少13 000元,资产负债表上的“应收账款”项目减少1 000元,“存货”项目减少2 000元,而经营活动的现金流量未发生变化。现金流量表补充资料部分相关项目的列示为:

净利润	-13 000
加:计提的资产减值准备	10 000
存货的减少(减:增加)	2 000
经营性应收项目的减少(减:增加)	1 000
经营活动产生的现金流量净额	0

也可以这样列示:

净利润	-13 000
加:计提的资产减值准备	13 000
存货的减少(减:增加)	0
经营性应收项目的减少(减:增加)	0
经营活动产生的现金流量净额	0

2. “财务费用”项目。这个项目应注意的问题是:“财务费用”项目只反映属于非经营活动的财务费用。因为非经营活动产生的财务费用会导致利润的减少却不影响经营活动产生的现金流量,而经营活动产生的财务费用则会减少经营现金或减少经营应收项目的金额。

例:某企业本年度财务费用合计是5 000元,计提的债券利息是3 000元,应收票据贴现利息是2 200元,银行存款利息是200元。编制的会计分录为:借:财务费用3 000元;贷:

应付债券(或应付利息,注意均是非经营性的应付项目)3 000元;借:财务费用2 200;贷:应收票据2 200元。借:银行存款200元;贷:财务费用200元。

以上业务使利润减少5 000元,对经营活动现金流量的影响是-200元。现金流量表补充资料部分相关项目的列示为:

净利润	-5 000
加:财务费用	3 000
经营性应收项目的减少(减:增加)	2 200
经营活动产生的现金流量净额	-200

在这里注意不要把财务费用5 000元全部列示在“财务费用”项目上。

3. “经营性应付项目的增加(减:减少)”项目。这个项目应注意的问题是:该项目应是经营性的应付项目,而有些应付项目不是经营性的。

例:某企业赊购一设备,价款为200 000元,将10 000元的应付账款转为资本公积。编制的会计分录为:借:固定资产200 000元;贷:应付账款200 000元。借:应付账款10 000元;贷:资本公积10 000元。

这里增加和减少的应付账款是非经营性的应付项目(投资活动的应付项目和筹资活动的应付项目),在现金流量表补充资料部分不反映。

4. “待摊费用减少(减:增加)”项目。这个项目应注意的问题是:该项目反映经营性的待摊费用,非经营性的待摊费用不反映在本项目中。

例:某企业本期固定资产修理费1 000元,摊销债券发行费3 000元(非经营性的待摊费用)。假设无其他业务。编制的会计分录为:借:制造费用1 000元,财务费用3 000元(注:非经营性的);贷:待摊费用4 000元。

以上业务使利润减少3 000元,对经营活动现金流量的影响为0。现金流量表补充资料部分相关项目的列示为:

净利润	-3 000
加:待摊费用减少(减:增加)	1 000
财务费用	3 000
存货的减少(减:增加)	-1 000
经营活动产生的现金流量净额	0

填列这个项目时,注意不要简单地根据资产负债表上“待摊费用”项目期初期末余额的差额填列,要剔除非经营性的待摊费用。

5. “预提费用增加(减:减少)”项目。同样应注意这里的预提费用是经营性的,而有些预提费用不是经营性的,不包

合并财务报表中的特殊事项分析

北京 刘冠勋 张博

现行企业会计准则及《企业会计制度》要求母公司对纳入合并财务报表合并范围的子公司采取权益法核算,确认为母公司的投资收益,在编制合并财务报表过程中再将确认的投资收益等事项予以抵销。这样核算的结果导致母公司的报表与合并财务报表的部分项目存在一定的勾稽关系。在不存在关联交易、间接持股等特殊事项时,合并财务报表与母公司报表的“股本”、“资本公积”、“盈余公积”、“净利润”等项目是相等的,这是由于在编制合并财务报表过程中将子公司的股本、资本公积、盈余公积、子公司实现的本期净利润、前期净利润在母公司报表中以当期投资收益或以前留存收益的形式与母公司“长期股权投资”等项目予以抵销。而我们看到的合并财务报表与母公司报表的股本、资本公积、盈余公积、净利润等项目往往不相等,这是因为受到了一些特殊事项的影响。笔者拟对这些特殊事项进行分析。

1. 关联交易。

(1) 纳入合并范围的企业间销售存货。

当期内部销售的存货全部实现对外销售的影响。若仅本期存在内部交易且内部交易的存货均向外部单位实现销售,合并抵销分录为:借:主营业务收入;贷:主营业务成本。这种情况并不影响上述项目的相等关系。

当期内部销售的存货全部或部分实现对外销售的影响。

包括在该项目中。

例:某企业本期预提固定资产修理费 1 000 元,预提短期银行借款利息 2 000 元(非经营性的预提费用)。假设无其他业务。编制的会计分录为:借:制造费用 1 000 元,财务费用 2 000 元(注:非经营性的);贷:预提费用 3 000 元。

以上业务使利润减少 2 000 元,对经营活动现金流量的影响是 0。现金流量表补充资料部分相关项目的列示为:

净利润	-2 000
加:预提费用增加(减:减少)	1 000
财务费用	2 000
存货的减少(减:增加)	-1 000
经营活动产生的现金流量净额	0

填列这个项目时,注意不要简单地根据资产负债表上“预提费用”项目期初期末余额的差额填列,要结合预提费用明细账分析计算填列,要剔除非经营性的预提费用。

6. “其他”项目。这是最后一个项目,反映影响损益的除上述项目之外的项目,如现金捐赠支出、非经营性的债务重组损益等。

若存在尚未实现对外销售的存货,我们会将该部分未对外销售存货包含的内部利润予以抵销。合并抵销分录为:借:主营业务收入;贷:主营业务成本,存货(未实现内部利润金额)。例如,2004 年度纳入合并范围的子公司 A 销售一批存货给纳入合并范围的另一家子公司 B,A 公司该批存货的成本为 100 万元,销售价格为 120 万元,期末 B 公司购入的该批存货均未实现对外销售,且上期不存在内部购销业务,那么在合并过程中针对该内部交易的抵销分录会导致合并财务报表的净利润及未分配利润比母公司报表的净利润及未分配利润小 20 万元。

未实现对外销售存货在下一会计期间处理的影响。续前例,若 2004 年度内部交易存货已售出,且 2005 年度 A 公司销售给 B 公司的存货成本为 200 万元,销售价格为 240 万元,在期末均未售出。合并抵销分录为:借:年初未分配利润 20 万元;贷:主营业务成本 20 万元。借:主营业务收入 240 万元;贷:主营业务成本 200 万元,存货 40 万元。那么,2005 年度第一笔分录导致合并财务报表净利润比母公司报表净利润大 20 万元,但并未导致两表的未分配利润不等,而第二笔分录导致合并财务报表的净利润及未分配利润均比母公司报表的净利润及未分配利润小 40 万元。

由此可以看出,当期内部交易未实现的内部利润同时影

例:某企业支付赞助费 30 000 元,与债权人达成协议,以账面价值为 100 000 元的全新设备抵偿 150 000 元的长期借款,以账面价值为 140 000 元的全新设备抵偿 160 000 元的应付账款。假设无其他业务。

编制的会计分录(简化形式)为:借:营业外支出 30 000 元(属于“其他”项目);贷:银行存款 30 000 元。借:长期借款 150 000 元;贷:固定资产 100 000 元,营业外收入 50 000 元(属于“其他”项目)。借:应付账款 160 000 元(注意:此处的应付账款与经营活动无关,在补充资料中列示为 0);贷:固定资产 140 000 元,营业外收入 20 000 元(属于“其他”项目)。

以上业务使利润增加 40 000 元(不考虑所得税),对经营活动现金流量的影响是 0。现金流量表补充资料部分相关项目的列示为:

净利润	40 000
加:经营性应付项目的增加(减:减少)	0
其他	-40 000
经营活动产生的现金流量净额	0