



特殊业务现金流量披露研究



济南供电公司房地产公司 钞天虎 青岛 倪均援

《企业会计准则——现金流量表》将会计主体的现金流量分为经营活动、投资活动和筹资活动三大类别。虽然这种分类方法符合国际惯例,但特殊业务的存在及其实务处理的随意性会使不同会计主体之间的现金流量信息缺乏可比性。为此,本文拟从提高现金流量信息的可比性和简化现金流量补充资料编制的角度,探讨特殊业务的披露方式。

一、特殊项目现金流量披露方式存在缺陷

特殊项目具有性质特别、不经常发生的特点,如自然灾害损失赔偿、保险赔偿等。对于特殊项目的现金流量披露,《企业会计准则——现金流量表》(以下简称《现金流量表准则》)、《企业会计制度》均采用了与国际会计准则基本一致的做法:将特殊项目的现金流量依其性质分别归入经营活动、投资活动和筹资活动现金流量之中,并予以单独列示。笔者认为,这种披露方式存在以下缺陷:

1.降低了现金流量信息的明晰性和相关性。由于特殊项目的发生具有高度的异常性,并且在可预见的将来不会重复发生,所以将特殊项目现金流量依其性质分别归入经营活动、投资活动和筹资活动现金流量的列报方法必将降低现金流量信息的明晰性。由于特殊项目的现金流量信息具有较低的预测价值,所以报表使用者在评价企业过去的现金流状况、预测未来的现金流趋势时应当剔除特殊项目的影响。但在会计实务中,企业一般只按标准格式编制现金流量表而不单独提供特殊项目的现金流量信息,所以外部报表使用者很难剔除特殊项目对现金流量信息的影响。可见,将特殊项

180万元。

通过以上会计处理,股东A享有了公司全部的资本公积和盈余公积,而持有余下240万股股票的股东则不享有任何资本公积和盈余公积,这不符合合同股同权的思想。因此,应当按照回购的60万股股票占总股本的比例同时冲减资本公积(股本溢价)和盈余公积,不足部分再全部冲减未分配利润。

在本例中,回购的股份占总股本的比例为 $0.2(60 \div 300)$,应冲减的资本公积为12万元(60×0.2)、盈余公积为6万元(30×0.2)、未分配利润为102万元($120 - 12 - 6$)。会计处理如下:借:股本60万元,资本公积——股本溢价12万元,盈余公积6万元,利润分配——未分配利润102万元;贷:应收账款——股东A180万元。

笔者主张采用此种会计处理方法的理由如下:

首先,所有者权益各项目的重要性是一样的,其性质是相同的,均体现为所有者对企业资产享有的剩余权益。因此,

目现金流量归入相关类别的做法不仅会降低现金流量信息的明晰性,而且妨碍了现金流量表的有效利用。

2.加大了现金流量表补充资料的编制难度。会计实务中通过“其他应收款”科目核算的自然灾害损失赔偿,若是与存货等流动资产相关,则其现金流量应作为经营活动的现金流量,相应“其他应收款”科目的变动应作为净利润的调节因素反映于“经营性应收项目的减少(减:增加)”项目;若与固定资产、在建工程损失有关,则其现金流量应作为投资活动的现金流量,相应“其他应收款”科目的变动却不能作为净利润的调节因素反映于“经营性应收项目的减少(减:增加)”项目。笔者认为,上述做法不仅会使会计报表的编制缺乏一致性,而且加大了现金流量表补充资料的编制难度。

二、特殊业务现金流量披露问题

非货币性交易、债务重组等特殊业务,不仅其发生具有不可预测性、不经常性,而且其还具有方式多样性和会计处理复杂性等特点。非货币性交易、债务重组所产生的现金流量,相关会计准则及会计制度均未予以说明,故笔者就此谈谈个人看法。

1.非货币性交易现金流量的披露问题。非货币性交易所涉及的现金流量,理论上应按换入、换出资产的性质确定其在现金流量表主表中的披露方式。如对于与存货有关的非货币性交易,存货互换业务中交易双方所涉及的现金流量均应归属于经营活动的现金流量;但存货与非存货资产互换业务中存货换出方收到的补价应作为经营活动的现金流量,而支付

所有者权益各项目之间应该没有先后顺序可言,不应人为地将不同的权益项目加以排序,按照回购股份占总股本的比例同时冲减资本公积(股本溢价)和盈余公积是合理的。

其次,相对于所有者权益的其他部分而言,企业对未分配利润的使用、分配有较大的自主权。未分配利润有两层含义:一是留待以后年度处理的利润,二是未指定特定用途的利润。由此可见,未分配利润是与公司未来的经济决策相联系的。而公司管理层做出股份回购的决策是出于公司未来发展战略的考虑,股份回购的成本理应由公司未来的业务活动负担,这样可以达到经济决策与经济后果相匹配的效果。因此,以股抵债时的冲抵不足部分全部冲减未分配利润,由那些对公司未来充满信心的股东承担股份回购的溢价部分是合理的。特别地,如果股份回购是以实现某类股票的最终退出、实现公司的资产重组为目的,那么,由未来的股东对此承担经济后果也是可以理解的。☐

的补价应作为投资活动的现金流量。非货币性交易由于其所具有的特性,如果按交易资产性质确定非货币性交易现金流量归属,将影响现金流量信息的明晰性和有用性。相应地,在编制现金流量表补充资料时,如果将存货互换交易所涉及的存货跌价准备、原材料(库存商品)、应交税金等科目的变动作为净利润的调节因素(可视为经营活动所引起)反映于相关调节项目,则补价收取方所确认的非货币性交易损益就可视为经营活动损益而无需作为净利润的调节因素反映;但如果将存货与非存货资产交易中所涉及的上述科目变动作为净利润的调节因素反映,就会破坏其与主表的勾稽关系(由于流动性科目与净利润的非调节项目相对应);如果将相关流动性科目变动不作为净利润的调节因素反映,为保持其与主表的勾稽关系就必须将所确认的非货币性交易收益单独作为净利润的调节因素反映。可见,按交易资产性质来确定非货币性交易现金流量归属的做法,不仅会加大现金流量表补充资料的编制难度,而且会使不同方式所产生的非货币性交易收益和流动性科目变动额的披露缺乏一致性。

2. 债务重组现金流量的披露问题。债务重组所涉及的现金流量,理论上应按重组债务的性质确定其在现金流量表主表中的披露方式。对于债务人以低于债务账面价值的现金清偿债务所支付的现金,若重组债务为商业性债务,应作为经营活动的现金流量;若重组债务为融资性债务,就应作为筹资活动的现金流量。由于债务重组的发生也具有不可预见性和非经常性,所以按重组债务性质确定债务重组现金流量归属的做法也将影响现金流量信息的明晰性和有用性。相应地,债务人在编制现金流量表补充资料时,对于债务人实际现金流出小于债务账面价值的差额,若重组债务为商业性债务,应将其作为净利润的调节因素反映(应付账款的减少是净利润的调节因素);若重组债务为融资性债务,就不能作为净利润的调节因素反映(长期借款等的减少不是净利润的调节因素)。可见,主表按重组债务的性质确定债务重组现金流量归属的做法,同样会加大现金流量表补充资料的编制难度,而且不能使类似的信息采用相同的披露方式。

三、汇率变动涉及的现金流量披露问题

由于外币兑换只是不同货币形态之间的转换,其对本位币现金余额的影响既不能视为经营活动,也不能视为投资活动或筹资活动,所以外币兑换对现金余额的影响不能单独归入经营活动、投资活动或筹资活动的现金流量。由于会计主体期末存量外币现金资产是会计期间各种外币业务活动的结果,所以按期末汇率对外币现金余额折算的金额与外币现金资产账户所反映的本位币现金余额的差额,即因汇率变动所产生的折算现金流量,也不能单独归入经营活动、投资活动或筹资活动的现金流量类别。《企业会计制度》将汇率变动对现金的影响单独设为一个现金流量类别。从会计信息的重要和相关性来看,有关“汇率变动对现金的影响”与其他特殊业务事项引起的现金流量信息并无实质性差异。因此,“汇率变动对现金的影响”可作为一个单独项目归入“特殊业务事项现金流量”类别。

如果将“汇率变动对现金的影响”单独作为一个现金流量表项目归入特殊业务事项类别,外币兑换与外币折算便被

视为经营活动、投资活动和筹资活动以外的特殊业务活动。相应地,外币业务所产生的汇兑损益就可视为非经营活动损益,并在编制补充资料时通过“财务费用”项目予以调节(因外币折算对外币债权、债务余额的影响不在相关调节项目中反映),这将使“汇兑损益”在现金流量表补充资料中的列示具有一致性。

四、特殊业务现金流量披露方式的改进

既然特殊业务的现金流量信息缺乏可比性和预测性,那么单独揭示由特殊业务产生的现金流量信息,必将有助于使用者理解其性质及其对企业目前和未来现金流量的影响。笔者认为,特殊业务的现金流量应单独归为一类,并设置以下几个具体项目:

1. 非货币性交易现金收支净额。该项目反映会计期间各种非货币性交易产生的现金净差额,当支付的补价及相关税费大于收到的补价时以“-”列示。在编制现金流量表补充资料时,除补价收取方确认的非货币性交易收益应作为净利润的调节因素反映(可单独设置“非货币性交易收益”调节项目或在“其他”项目反映)外,相关科目的变动均不作为净利润的调节因素。

2. 债务重组现金收支净额。该项目反映会计期间因债务重组产生的现金净差额,当支付的现金大于收到的现金时以“-”列示。在编制现金流量表补充资料时,除债务重组损失应作为净利润的调节因素反映(可单独设置“债务重组损失”调节项目或在“其他”项目反映)外,相关科目变动均不作为净利润的调节因素。

3. 捐赠现金收支净额。该项目反映会计期间因捐赠活动而产生的现金净额,当支付的现金大于收到的现金时以“-”列示。在编制现金流量表补充资料时,捐赠支出对利润总额的影响应作为净利润的调节因素反映在“其他”项目中。

4. 事故、灾害损失及其他赔偿现金收支净额。该项目反映会计期间因意外事故、自然灾害损失赔偿及其他赔偿而产生的现金净额,当赔偿支付的现金大于赔偿收到的现金时以“-”列示。在编制现金流量表补充资料时,因损害赔偿对利润总额或相关科目造成的影响应作为净利润的调节因素反映在“其他”项目中。

5. 罚没现金收支净额。该项目反映会计期间收到或支付的各种罚款、滞纳金净额,当支付的罚款、滞纳金大于收到的罚款、滞纳金时以“-”列示。在编制现金流量表补充资料时,因罚没对利润总额或相关科目造成的影响应作为净利润的调节因素反映在“其他”项目中。

6. 汇率变动对现金的影响额。该项目反映将外币现金流量及境外子公司的现金流量按现金流量发生日的汇率或平均汇率折算的人民币净额,与“现金及现金等价物净增加额”中的外币现金净增加额按期末汇率折算的人民币金额之间的差额。

7. 现金盘盈、盘亏等其他业务现金收支净额。该项目反映会计期间发生的现金盘盈盘亏净额、处理现金盘盈盘亏现金收支及其他特殊业务现金收支净额,当支出的现金大于收到的现金时以“-”列示。在编制现金流量表补充资料时,因现金盘盈、盘亏等其他业务对利润总额造成的影响应作为净利润的调节因素反映。☐