

对现金流量表及其编制方法的探讨

中国铝业股份有限公司郑州研究院 原振林

一、有关现金流量表的编制基础问题

现金流量表中的“现金”是指库存现金、银行存款、其他货币资金和现金等价物。其中,现金等价物是指企业持有的期限短、流动性高、易于转换为已知金额的现金、价值变动风险很小的短期投资。但随着我国票据市场的快速发展和日臻完善,银行承兑汇票具有风险几乎为零、易于背书转让、急需资金时能够及时到金融机构贴现等特点,它相对于银行借款等融资手段更加快捷、手续简单且融资成本低廉,因此已成为企业间结算的主要手段之一。由于银行承兑汇票具备期限短、流动性高、易于转换为已知金额的现金等现金等价物的基本特征,因此笔者认为,也应将银行承兑汇票纳入现金流量表中的“现金”范畴。

二、特殊资本性收支如何反映的问题

1.当某企业向同一供应商购买固定资产和生产经营用物资时,其支付的现金如何在“经营活动”和“投资活动”中界定的问题。笔者认为,在往来账下设置二级明细科目就可以比较好地解决这一问题。例如在“应付账款”科目下设置“经营性应付账款”和“非经营性应付账款”明细科目。在往来账下科学地设置二级明细科目,还可以在以后的付款业务中正确地分经营性支出应付款和资本性支出应付款。同理,对于同一客户既有产品销售业务又有固定资产业务或投资业务的,利用上述办法可以比较好地解决关于应收账款如何在“经营活动”和“投资活动”中界定的问题。

2.生产经营用物资或产品用于资本性支出与工程物资用于生产经营或转为生产经营用物资时,其购进时支付的现金如何在现金流量表中反映的问题。这主要分为以下四种情况:①当期购进的生产经营用物资或产品用于资本性支出;②以前年度库存的生产经营用物资或产品用于资本性支出;③当期购进的工程物资用于生产经营或工程完工后转为生产经营用物资;④以前年度库存的工程物资用于生产经营或工程完

工后转为生产经营用物资。上述第①种和第③种情况均属于当期支付的现金如何在现金流量表中反映的问题,而第②种和第④种情况则属于以前年度现金流量表中“经营活动”和“投资活动”的支出项目事后发生的变化如何在“变化了的会计期间”反映的问题,是根据变化的情况对以前年度现金流量表的修正。

对于第①种情况,由于为购进生产经营用物资或为生产产品所支付的现金实质上最终被用于资本性支出,因此无论该部分资金一开始在会计上怎样核算,编制现金流量表时都应作为“投资活动产生的现金流量”来反映。对于第③种情况,由于为购进工程物资所支付的现金实质上最终被用于经营性支出,因此无论该部分资金一开始在会计上怎样核算,编制现金流量表时都应作为“经营活动产生的现金流量”来反映。

第②种和第④种情况属于对以前年度现金流量表的修正,不能直接反映在当期现金流量表的有关项目中。

假设某电解厂的厂房在2001年8月扩建,购进工程物资一批,价款500万元,工程在2002年2月完工投产,2002年1月生产上大修电槽槽领用该工程物资50万元,剩余工程物资10万元于3月转为生产经营用物资。由于2001年该电解厂在编制现金流量表时,8月份购进的500万元工程物资已全部记入了“购建固定资产、无形资产和其他长期资产所支付的现金”项目,因此在编制2002年的会计报表时,生产上领用的50万元工程物资和转为生产经营用的10万元工程物资,只能在补充资料有关项目内单独予以反映。在补充资料的“不涉及现金收支的投资和筹资活动”项目中增加“以前年度存货用于投资活动”和“生产领用以前年度工程物资或以前年度节余工程物资转为存货”等内容。同时,在填列补充资料“将净利润调节为经营活动现金流量”中的“存货的减少(减:增加)”项目时,应在其下增加“以前年度存货用于投资活动”和“生产领用以前年度工程物资或以前年度节余工程物资转为存货”等内容。如果“以前

3 200×6%)×20%=192.51(万元)。所以:2002年内部应纳所得税=(2 000+376-1 804.8-240.64)×33%=109.08(万元);2003年内部应纳所得税=(2 200+376-192.51)×33%=786.55(万元)。

即:2002年及2003年实际应纳所得税与内部应纳所得税的差额分别为577.85万元(686.93-109.08)和-33.62万元(752.93-786.55),会计上将其差额记入“递延税款”科目。

甲公司2002年的账务处理为:①计提固定资产折旧时:借:制造费用2 045.44万元;贷:累计折旧2 045.44万元。②结转税款时:借:所得税109.08万元,递延税款577.85万元;贷:应交

税金——应交所得税686.93万元。

2003年的账务处理为:①计提固定资产折旧时:借:制造费用192.51万元;贷:累计折旧192.51万元。②结转税款时:借:所得税786.55万元;贷:应交税金——应交所得税752.93万元,递延税款33.62万元。

另外,对于财务管理总部,首先将各子公司当年实际应纳所得税汇缴至税务机关。其次,依据内部折旧方法,将子公司的实际应纳所得税与内部应纳所得税的差额在总部与成员企业之间进行结转。☐

年度存货用于投资活动”或“生产领用以前年度工程物资或以前年度节余工程物资转为存货”的金额巨大,达到了重要事项的标准,还应在会计报表附注中予以说明,甚至需要根据事后所发生的变化重新编制相关时期的现金流量表。

三、以物资抵偿债务或抵顶债权如何在现金流量表中反映得更加全面完整的问题

由于我国目前的市场信用体系和法制建设尚不完善和健全,企业间长期拖欠货款的情况仍然比较普遍。无奈之下,企业只有以物资抵偿应付款项,或为了收回欠款而抵进物资,且企业在相互抵账时往往存在非等价交易的情况。因此,在现金流量表中对该部分业务予以全面、完整的反映,有利于企业所有者、经营管理者、债权人及其他利益相关者了解和分析企业在往来款项的收付中是否拥有主动权。以物资抵偿债务或抵顶债权具体可以分为以下11种情况:①以固定资产偿还经营性债务;②以固定资产偿还非经营性债务;③因抵顶应收款项而购进固定资产和工程物资;④以对外投资偿还经营性债务;⑤以对外投资偿还非经营性债务;⑥因抵顶应收款项而对外投资;⑦以存货偿还经营性债务;⑧以存货偿还非经营性债务;⑨因抵顶应收款项而购进存货;⑩应收款项抵顶经营性应付款项;⑪应收款项抵顶非经营性应付款项。

以第①、②、④、⑤、⑦、⑧种方式偿还债务,往往能够说明某企业在偿还债务过程中处于主动地位,但同时也表明该企业的现金偿付能力较差或企业信用较差;以第③、⑥、⑨种方式抵顶应收款项,往往能够说明某企业在清收货款过程中处于被动的不利地位,其产品的市场前景也不容乐观。

同时,在补充资料“将净利润调节为经营活动现金流量”中的“存货的减少(减:增加)”项目下应增设“以存货偿还经营性债务”、“以存货偿还非经营性债务”、“因抵顶应收款项而购进存货”等内容。在补充资料“将净利润调节为经营活动现金流量”中的“经营性应收项目的减少(减:增加)”项目下应增设“因抵顶应收款项而购进固定资产和工程物资”、“因抵顶应收款项而对外投资”、“因抵顶应收款项而购进存货”、“应收款项抵顶经营性应付款项”、“应收款项抵顶非经营性应付款项”等内容。在补充资料“将净利润调节为经营活动现金流量”中的“经营性应付项目的增加(减:减少)”项目下应增设“以固定资产偿还经营性债务”、“以对外投资偿还经营性债务”、“以存货偿还经营性债务”、“应收款项抵顶经营性应付款项”等内容。

四、经营性应付项目增减变化的细化反映问题

经营性应付款项主要包括“应付账款”、“预收账款”、“应付工资”、“应付福利费”、“其他应交款”、“其他应付款”、“未交税金”、“应付利润”等。在偿还上述债务时,绝大多数企业是有轻重缓急之分的,有的项目如“未交税金”刻不容缓,必须在近期交纳;有的项目如“应付福利费”则可根据企业自身资金的紧缺状况来安排。不同企业对各应付款项的缓急安排也是不同的,如大多数国有企业以稳定职工队伍为大局,往往以确保工资及时足额发放为首任;私营企业则以确保生产经营正常运转为首任,往往优先支付生产所急需的“应付账款”。因此,对经营性应付项目的增减变化情况进行细化反映,可以使不同的会计报表使用者了解某企业在偿还债务时的优先顺序,以

正确判断一个企业的商业信用和潜在的资金、经营等方面的风险。如“应付工资”项目逐年攀升的话,则存在着职工罢工、企业停产的风险;如有经营期限的合营企业的“应付利润”不断增加,则存在合营期满时资金紧缺的风险。

五、补充资料“将净利润调节为经营活动现金流量”中的“待摊费用减少(减:增加)”与“预提费用增加(减:减少)”两个项目的填列问题

在实务中,待摊费用和预提费用有很多明细项目,有的正在摊销或预提,有的则属于刚刚发生支出而计入了待摊费用或冲销了预提费用的情况。即使是同一明细项目,有的也是一面摊销或计提一面又发生支出,因此,现金流量表的补充资料中有关“待摊费用减少(减:增加)”与“预提费用增加(减:减少)”两个项目的表述是不恰当的。如果完全根据“待摊费用”科目的贷方摊销额和“预提费用”科目的贷方预提额来计算“将净利润调节为经营活动现金流量”的金额,肯定与按直接法计算出的“经营活动产生的现金流量”不相等。

因此,“待摊费用减少(减:增加)”和“预提费用增加(减:减少)”两个项目应分别表述为“待摊费用借方余额期末较期初减少”和“预提费用贷方余额期末较期初增加”,并分别按“待摊费用”科目的贷方摊销额减去借方发生额的余额和“预提费用”科目的贷方预提额减去借方发生额的余额填列,这样才能保证直接法和间接法下计算出的“经营活动产生的现金流量”相等。

六、补充资料“将净利润调节为经营活动现金流量”中“存货的减少(减:增加)”、“经营性应付项目的增加(减:减少)”和“经营性应收项目的减少(减:增加)”三个项目的填列问题

由于存货、经营性应付项目和经营性应收项目的增减变化并非完全是由生产经营活动所引起的,因此,简单地按照三个项目期初、期末余额的增减变化计算出的“经营活动产生的现金流量”肯定与按直接法计算出的“经营活动产生的现金流量”不相等。所以,一定要根据实际情况对上述三个项目进行计算填列。

“存货的减少(减:增加)”项目的填列需根据其期初余额减期末余额后加以下项目金额:①生产领用工程物资或节余工程物资转为存货;②因抵顶应收款项而购进存货(可省去);③接受捐赠的存货。然后再减以下项目金额:①以前年度存货用于投资活动;②以存货偿还经营性债务(可省去);③以存货偿还非经营性债务。

“经营性应付项目的增加(减:减少)”项目的填列需根据其期末余额减期初余额后再加以下项目金额:①以固定资产偿还经营性债务;②以对外投资偿还经营性债务;③以存货偿还经营性债务(可省去);④应收款项抵顶经营性应付款项(可省去)。

“经营性应收项目的减少(减:增加)”项目的填列需根据其期初余额减期末余额后再减以下项目金额:①因抵顶应收款项而购进固定资产和工程物资;②因抵顶应收款项而对外投资;③因抵顶应收款项而购进存货(可省去);④应收款项抵顶经营性应付款项(可省去);⑤应收款项抵顶非经营性应付款项。☒