



浅谈多步式现金流量表(附表)的编制方法

重庆 刘曜

在《企业会计准则——现金流量表》中,编制现金流量表(附表)时,采用单步调节方式将净利润调节为经营活动现金流量所涉及的调节项目是由多种因素确定的,但笼统地将所有调节项目列在一起,则不便于理解现金流量表(附表)的编制原理。这一问题可采用分步调节方式予以解决,下文对此作一探讨。

一、分步调节原理

第一步,将净利润调节为经营活动净利润。企业的业务活动分为投资、筹资和经营活动,净利润也相应由投资、筹资和经营活动形成的净利润组成。由总的净利润减去投资、筹资活动净利润,即得到经营活动净利润。

第二步,将经营活动净利润调节为经营活动净利润现金部分。经营活动净利润是按权责发生制原则确认的,包括现金部分和非现金部分。调节经营活动实际没有支付现金的费用和实际没有收到现金的收益,即将经营活动净利润减去其中的非现金部分,就可以得到现金部分。

第三步,将经营活动净利润现金部分调节为经营活动现金流量净额。由于一些经营活动现金流量并未涉及本期损益(如收回往期欠款得到现金、用现金购买存货等),所以经营活动现金流量净额除经营活动净利润中的现金部分外,还包括非影响本期损益的经营活动现金流量净额。也就是说,由经营活动净利润现金部分加上非影响本期损益的经营活动现金流量净额,即得到经营活动现金流量净额。

以上调节原理,第一步的目的是得到经营活动净利润;第二步的目的是将第一步按权责发生制原则得到的经营活动净利润,按收付实现制原则调节为经营活动净利润现金部分;第三步的目的是在经营活动净利润现金部分的基础上,加上非影响本期损益的经营活动现金流量净额,最终得到经营活动现金流量净额。

二、多步式现金流量表(附表)项目部分格式设计

附表项目部分格式设计见文末表。

三、编制多步式现金流量表(附表)的意义

与准则中规定的现金流量表(附表)相比,编制多步式现金流量表(附表)的意义主要在于:①清晰地反映出现金流量表(附表)的编制原理,有助于该表的编制与分析。②进一步揭示了经营活动净利润及经营活动净利润现金部分信息,有助于分析净利润的形成(净利润主要由经营、投资和筹资活动产生)以及经营活动产生的现金流量净额的结构(经营活动净利润现金部分占经营活动产生的现金流量净额的比例),后者对分析当期经营活动实现利润的收现业绩具有重要意义。

四、注意事项

应当注意的是,多步式现金流量表(附表)中的一些调节项目不能用分步调节原理解释,例如“经营活动净利润加:固定资产折旧”的调节(这里“固定资产折旧”指所有计提的折旧费用)。如果产品全部售出,则折旧形成的制造费用通过销售成本列入了利润表,这时“固定资产折旧”项目系经营活动实际没有支付现金的费用,属于第二步调节。但是,可能存在部分产品没有售出的情况,那么其中包含的折旧形成的制造费用就没有列入利润表,此时对该部分折旧费用进行“经营活动净利润加:固定资产折旧”的调节就无法解释了。

下面对该问题举例作一分析。设生产车间将计提的固定资产折旧费用10 000元计入产品成本,产品未售出,则存货中包含固定资产折旧费用10 000元。注意,在第二步调节时“加:固定资产折旧10 000”,而在第三步调节时“减:存货的增加10 000”。可见,“减:存货的增加”抵销了“加:固定资产折旧”。

从上例可以看出,在现金流量表(附表)的编制过程中,存在调节项目之间的内部抵销情况,而抵销项目按该表编制原理并不是应当调节的项目。这一点在分析现金流量表(附表)时应当注意,如果这种内部抵销金额较大,则会在一定程度上影响分析结果。要避免这种情况,可将内部抵销金额从调节项目中剔除。如在上例中,从固定资产折旧和存货中剔除10 000元,即不用进行“加:固定资产折旧10 000”、“减:存货的增加10 000”的调节了。☐

项 目	金额
一、净利润	
加:处置固定资产、无形资产和其他长期资产的损失(减:收益)	
财务费用	
投资损失(减:收益)	
二、经营活动净利润	
加:计提的坏账准备或转销的坏账	
固定资产折旧	
无形资产摊销	
减:经营性应收项目的增加	
三、经营活动净利润现金部分	
加:经营性应收项目的减少	
减:经营性应付项目的减少	
存货的增加	
四、经营活动产生的现金流量净额	

注:为简要反映分步调节原理,仅列出部分调节项目起示例作用。