现金流量表编制中的两个问题

广州 刘国庆 张敬东

关于现金流量表正表的编制,《企业会计准则——现金流量表》中已作了较为明确的规定,很容易被编制者理解和接受,但也存在归类不清的问题。对于该表附注部分,准则没有详细说明编制方法,各调整项目之间关系易产生混淆,易出现重复调整的问题。本文就现金流量表编制中易出现的项目归类不清和重复调整两个突出问题进行探讨。

一、项目归类不清的问题

1.售后回购商品产生的现金流量的归类问题。售后回购是指卖方销售商品时,同意日后将商品购回的销售方式。售后回购交易本质上属于融资交易,因此在售后回购的情况下,卖方不能确认收入。与此相对应,买方也不应确认购买和销售,而应视为融资行为。

由于售后回购业务的特殊性,在编制现金流量表进行项目归类时容易碰到困难。举例分析如下:

甲、乙两公司均为增值税一般纳税人,增值税税率为17%。甲公司2004年12月1日将生产的一批商品销售给乙公司,商品成本为80万元,售价(不含税)为100万元。按照双方协议,甲公司在5个月内以110万元(不含税)的价格购回。乙公司根据协议于2004年12月1日支付了购货款,甲公司于2005年4月1日以110万元的价格(不含税)购回了该批商品。

甲公司的会计处理如下:2004年12月1日,借:银行存款1 170 000;贷:库存商品800 000,应交税金——应交增值税(销项税额)170 000,待转库存商品差价200 000。2004年12月31日,借:财务费用20 000;贷:待转库存商品差价20 000。2005年1~4月各月末会计分录同上。2005年5月1日购回时,借:库存商品800 000,应交税金——应交增值税(进项税额)187 000,待转库存商品差价300 000;贷:银行存款1 287 000。

在编制现金流量表时,一般来说有两种方法可供选择:一是将售后回购交易列入经营活动,销售时收到的117万元作为"经营活动现金流量——销售商品、提供劳务收到的现金",回购时支付的128.7万元作为"经营活动现金流量——购买商品、接受劳务支付的现金";二是将售后回购交易列入筹资活动。

第一种处理方法有违实质重于形式原则,售后回购交易本质上属于融资交易,其产生的现金流量在编制现金流量表时应作为筹资活动现金流量。

第二种处理方法符合实质重于形式原则的要求,但在具体编制现金流量表时,若将售后回购交易产生的现金流量都列入筹资活动,则不能提供全面的信息给信息使用者。

因此,笔者建议将销售时收到的117万元和回购时支付的128.7万元分解成两部分列示。

(1)销售时收到的117万元中的100万元列入"筹资活动现金流量——收到的其他与筹资活动有关的现金"项目;17万元列入"经营活动现金流量——销售商品、提供劳务收到的现金"项目,因为收到的17万元是增值税销项税额,与企业正常销售商品对企业的影响是一致的,都影响到增值税的交纳,影响到经营活动现金流量。

有学者提出,将销售时收到的117万元列入"筹资活动现金流量——收到的其他与筹资活动有关的现金"项目,回购时支付的128.7万元列入"筹资活动现金流量——支付的其他与筹资活动有关的现金"项目。但是,这种方法没有将回购时支付价款中的利息分开列示,不能向信息使用者提供全面的信息。

也有学者提出,将销售时收到的117万元列入"筹资活动现金流量——借款所收到的现金"项目。但是,这也带来了将来回购时支付的128.7万元不能恰当列示的问题。按照准则规定的方法,支付的128.7万元中的117万元作为"筹资活动现金流量——偿还债务所支付的现金",10万元作为"筹资活动现金流量——分配股利、利润和偿付利息所支付的现金",但剩余的1.7万元的列示则出现问题。

(2)将回购时支付的128.7万元中的100万元列入"筹资活动现金流量——支付的其他与筹资活动有关的现金"项目;10万元列入"筹资活动现金流量——分配股利、利润和偿付利息所支付的现金"项目;18.7万元列入"经营活动现金流量——购买商品、接受劳务支付的现金"项目,因为支付的18.7万元是增值税进项税额,与企业正常购买商品对企业的影响是一致的,都可以抵扣销项税额,都影响到经营活动现金流量。

另外,在编制现金流量表补充资料时,因为售后回购业务销售时结转的库存商品没有影响到损益的计算,因此在填列补充资料"存货的减少(减:增加)"时,要剔除售后回购业务存货的成本80万元。

"待转库存商品差价"科目的期末借方余额或贷方余额,分别在资产负债表的"其他流动资产"或"其他流动负债"项目中反映,但该项流动资产或流动负债不属于经营性应收项目或经营性应付项目,在编制现金流量表补充资料时不需要进行调整。

2.为购建固定资产而发生的现金支出的归类问题。

(1)为购建固定资产而发生的借款利息。

《企业会计准则——现金流量表》中规定:为购建固定资产而发生的借款利息资本化部分,以及融资租入固定资产所支付的租赁费,不在"投资活动现金流量——购建固定资产、无形资产和其他长期资产所支付的现金"项目中反映,而应在"筹资活

动现金流量——支付的其他与筹资活动有关的现金”项目中反映;不同用途的借款,其利息的开支渠道不一样,如在建工程、财务费用等,均在“筹资活动现金流量——分配股利、利润或偿付利息所支付的现金”项目中反映。

利息计入在建工程,其实质就是利息资本化。上述规定都要求为购建固定资产而发生的借款利息资本化部分应作为筹资活动现金流量,但在具体项目的规定上前后矛盾。

笔者认为,购建固定资产资本化的利息应在“筹资活动现金流量——分配股利、利润或偿付利息所支付的现金”项目中反映,一方面可以集中在一个项目反映企业在一定时期支付的利息总额,另一方面可避免在“筹资活动现金流量——支付的其他与筹资活动有关的现金”项目中反映过多的内容。

(2)工程领用存货。

工程领用存货应作为经营活动现金流量,而不能作为投资活动现金流量。购入材料时,借记“原材料”、“库存商品”、“应交税金”科目,贷记“银行存款”科目;工程领用存货时,借记“在建工程”科目,贷记“原材料”、“库存商品”、“应交税金”科目。虽然支付的现金最终承担对象是在建工程,但从现金流动的过程来看,现金流出取得的是商品,因此应作为“经营活动现金流量——购买商品、接受劳务支付的现金”。

3.预收账款、预付账款的归类问题。《企业会计准则——现金流量表》解释了在补充资料中调整“经营性应收项目的减少(减:增加)”和“经营性应付项目的增加(减:减少)”项目的理由:经营性应收项目的期末余额小于经营性应收项目的期初余额,说明本期收回的现金大于利润表中所确认的销售收入,所以在将净利润调节为经营活动现金流量时需要加回;相反则在将净利润调节为经营活动现金流量时需要扣除。经营性应付项目的期末余额大于经营性应付项目的期初余额,说明本期购入的存货中有一部分没有支付现金,但是在计算净利润时却通过销售成本将其包括在内,所以在将净利润调节为经营活动现金流量时需要加回;相反则在将净利润调节为经营活动现金流量时需要扣除。

根据《企业会计准则——现金流量表》的规定,经营性应收项目是销售收入的调节项目,经营性应付项目是销售成本的调节项目,这样就产生了预收账款和预付账款在补充资料中是归入经营性应收项目还是经营性应付项目的问题。“预收账款”科目是核算企业按照合同规定向购货单位预收的款项;“预付账款”科目是核算企业按照合同规定预付给供应单位的款项。从性质上讲,预付账款属于资产类,预收账款属于负债类,但二者应该归入经营性应收项目还是经营性应付项目值得商榷。

为了体系的完整和统一,笔者建议将预收账款归入经营性应收项目,将预付账款归入经营性应付项目,或者将“经营性应收项目的减少(减:增加)”改为“经营性债权项目的减少(减:增加)”,将“经营性应付项目的增加(减:减少)”改为“经营性债务项目的增加(减:减少)”,以更恰当地反映项目的真实内容。

二、重复调整的问题

1.补充资料中“预提费用增加(减:减少)”和“财务费用”存在重复调整的问题。企业在预提短期借款利息时,借记“财务费用”科目,贷记“预提费用”科目。由于该项财务费用不属于经营活动的费用,在编制利润表时已经作为费用扣除,因此在编制现金流量表补充资料时要进行调整。但是,补充资料中既有“财务费用”项目,也有“预提费用增加(减:减少)”项目,而《企业会计准则——现金流量表》没有说明应在哪个项目进行调整,因此可能造成实务工作中的重复调整。

“财务费用”科目核算的内容比较集中,而“预提费用”科目核算的内容比较分散、零乱,因此笔者认为上述业务应在“财务费用”项目中进行调整,并且建议在《企业会计准则——现金流量表》中做出更为具体的规定,即补充资料中的“预提费用增加(减:减少)”项目在将净利润调节为经营活动现金流量时予以加回的是计入经营活动的制造费用、营业费用和管理费用,或者将“预提费用增加(减:减少)”改为“经营活动预提费用增加(减:减少)”。

2.“计提的资产减值准备”与“投资损失(减:收益)”、“经营性应收项目的减少(减:增加)”和“存货的减少(减:增加)”存在重复调整的问题。现金流量表补充资料中将净利润调节为经营活动现金流量时,第一个调整项目是“计提的资产减值准备”。这里所指的资产减值准备是指坏账准备、存货跌价准备、短期投资跌价准备、长期投资减值准备、固定资产减值准备、无形资产减值准备。企业计提的资产减值准备包括在利润表中,属于利润的扣除项目,但没有发生现金支出,所以在将净利润调节为经营活动现金流量时需要加回。另外,“投资损失(减:收益)”、“存货的减少(减:增加)”、“经营性应收项目的减少(减:增加)”等项目,也存在重复调整的问题。

计提短期投资跌价准备和长期投资减值准备时,借记“投资收益”科目,贷记“短期投资跌价准备”或“长期投资减值准备”等科目。在编制补充资料时,既可以在“计提的资产减值准备”项目中填列,也可以在“投资损失(减:收益)”项目中填列。

在编制资产负债表时,各资产项目是按账面价值填列的,即扣除了各准备账户的余额后填列。“应收账款”项目按“应收账款”账户余额减去“坏账准备”账户余额后填列,“存货”项目按各存货账户余额减去“存货跌价准备”账户余额后填列。企业计提存货跌价准备,借记“管理费用”科目,贷记“存货跌价准备”科目,一方面作为管理费用计入了利润表,另一方面减少了资产负债表中的存货。因此,在编制补充资料时,既可以通过“计提的资产减值准备”项目调整,也可以通过“存货的减少(减:增加)”项目调整。应收账款的调整也会出现同样的问题。

因此,为避免出现重复调整的问题,有必要做出统一的规定。笔者从项目能概括反映性质相同的内容出发,建议所有计提的资产减值准备一律通过“计提的资产减值准备”项目调整;将“存货的减少(减:增加)”改为“存货余额的减少(减:增加)”以反映存货账面余额的减少数;将“经营性应收项目的减少(减:增加)”改为“经营性应收项目余额的减少(减:增加)”以反映应收项目余额的减少数。这样处理,一方面可以通过“计提的资产减值准备”项目向信息使用者反映各项准备的计提情况和各项准备的计提对企业净利润的影响;另一方面,可以反映存货余额和应收项目余额的变化情况及其对企业现金流量的影响。