

浅谈合并现金流量表的编制

江西省投资公司 彭琳

目前关于合并会计报表的文章,多为介绍合并资产负债表、合并利润表及合并利润分配表的编制方法,少有介绍合并现金流量表编制方法的,本文对合并现金流量表的编制问题试作探讨。

一、合并现金流量表的编制方法

合并现金流量表有两种编制方法:一种方法是以合并资产负债表和合并利润表为基础,采用与一般现金流量表相同的方法编制合并现金流量表;另一种方法则是以母公司及纳入合并范围的子公司(含子公司的子公司、各类交叉持股的子公司等,下同)的一般现金流量表为基础,通过编制抵销分录,将母公司与纳入合并范围的子公司(以下统称“企业集团”)相互之间发生的经济业务对个别现金流量表中现金流量的影响予以抵销,从而编制合并现金流量表。用第一种方法编制合并现金流量表比较繁琐,因此在实际工作中大多采用第二种方法。本文在采用第二种编制方法的基础上对抵销项目问题试作探讨。

二、合并现金流量表与一般现金流量表项目的差别

我国的合并会计报表是从母公司股东、债权人的角度进行编制的。由于除企业集团以外的股东与子公司的现金流动可反映出子公司的某些经营信息,因而母公司的报表使用者比较关注这类事项。可在合并现金流量表主表“筹资活动产生的现金流量”项目下增设有关项目,以反映因少数股东的投资行为而产生的现金流量。

合并现金流量表的补充资料仍然按一般现金流量表的格式分列为“将净利润调节为经营活动现金流量”、“不涉及现金流量的投资和筹资活动”、“现金及现金等价物净增加情况”三大类。在“将净利润调节为经营活动现金流量”项目下,子公司现金流量表中的“净利润”为所有股东享有,按照其与合并利润表的表间对应关系,合并现金流量表中的“净利润”

额还是只按分回投资收益来作为计算扣除基数呢?笔者认为,应按实际收到的投资收益来作为扣除基数,因为会计制度中确认的投资收益并非税法中确认的投资收益,税法中的投资收益是按实际原则来确认的,不扣除投资损失。

三、其他问题

1. 企业在筹建期间发生的业务招待费的扣除。

筹建期间因正常需要而发生的业务招待费可以扣除,在如何扣除方面存在两种做法:一种是企业在筹办期间发生的交际应酬费是筹办费的一部分应计入开办费,然后分期摊销,即可以全额扣除,不需按照收入的一定比例扣除;另一种

仅为企业集团内部股东享有的那部分净利润,因此应在其项目下增设“少数股东本期损益”项目。

三、编制合并现金流量表的抵销项目及其操作

编制合并资产负债表及合并利润表时,需将属于少数股东的损益与企业集团的损益区别开来,在合并会计报表中单独列示。但现金流量表反映的只是资产负债表中有关货币资金的增减变动情况,而少数股东的损益变动过程中伴随的货币资金的变动都包含在合并资产负债表中,因此在合并现金流量表中不需将子公司的现金流量按投资比例进行区分,也不需考虑现金是从母公司流入子公司还是从子公司流入母公司或者是在子公司之间流动的问题。

合并会计报表中各报表的编制程序完全一样,只有抵销分录的编制各有特色。以下仅就合并现金流量表编制过程中基本业务活动抵销分录的编制问题进行分析。

(一)经营活动中现金流量的抵销

1. 企业作为单独个体,将本企业(以下称“甲企业”)产品销往企业集团内另一企业(以下称“乙企业”)的经营活动会经常发生,若乙企业将该产品直接或间接用于生产并已全部出售给企业集团以外的公司,即企业集团内不存在未实现内部销售利润,这时可分为以下三种情况:

(1)乙企业将所购甲企业产品的货款当期已全部付清,因此在进行合并时只需抵销经营活动中“销售商品、提供劳务收到的现金”及“购买商品、接受劳务支付的现金”两个项目的相应金额,至于乙企业所出售的产品是否全额收到货款,这是乙企业单个现金流量表已作调整的事项,与合并现金流量表调整事项无关。

(2)乙企业当期未支付甲企业货款,则合并现金流量表中“经营活动产生的现金流量”项目没有需要调整的事项。但此业务使双方应收应付款项增加,因而需在补充资料中调增“经

是筹建期间发生的业务招待费向以后年度无限期结转,按规定的比例标准扣除。笔者比较赞同第二种做法,因为筹建期间发生的业务招待费也应与正常经营期间一样进行限额扣除,否则不利于税收征管工作的开展。

2. 馈赠礼品与捐赠财物的区分问题。

馈赠礼品如果与购销活动有关,可以列为业务招待费。如果馈赠礼品上标有本企业名称、电话号码、产品标识等,也可以作为业务宣传费按比例扣除。如果与生产无关,则应视为对外捐赠,不得税前扣除。以董事会名义支付的招待费、礼品支出不得作为董事会支出,而应作为业务招待费。□

营性应收项目的减少”,调减“经营性应付项目的增加”。

(3)若乙企业只支付部分货款,可将已付部分按上述(1)中方法处理、未付部分按上述(2)中方法处理。

2.乙企业所购甲企业产品全部未出售,即企业集团内在未实现内部销售利润时,除乙企业付款给甲企业时按以上全部出售的三种情况进行抵销外,还需对补充资料中“将净利润调节为经营活动现金流量”项目进行调整。

在编制合并利润表时,对未实现内部销售利润应采取借记“主营业务收入”科目,贷记“主营业务成本”和“存货”科目的抵销分录。以上“主营业务收入”与“主营业务成本”之间的差额即为未实现内部销售利润,其最终减少合并利润表的“净利润”(企业所得税一般由单个企业按税法计提,并不因抵销事项的变动而变动,因而在分析抵销事项时应以收入、费用数额直接调整净利润)项目,而少数股东的损益不发生变化。因此,以上未实现内部销售利润的抵销分录可理解为:将未实现内部销售利润冲减存货价值,并相应冲减合并净利润。这体现在合并现金流量表补充资料中,调减“净利润”,相应调增“存货的减少”,正负相抵,补充资料中“经营活动产生的现金流量净额”不变。

3.当内部销售利润只有部分实现时,可将相关业务拆成两部分,一部分产品视为全部出售,另一部分产品视为未出售,然后再按以上分析编制抵销分录。

4.在连续编制合并现金流量表的情况下,若乙企业第二年仍未将上年从甲企业购入的产品出售,则此事对第二年的合并现金流量表无影响。当所购产品出售时,不论是否收到现金,均在乙企业的个别现金流量表中予以反映,对合并现金流量表主表不发生影响。此时,合并利润表编制的抵销分录为借记“期初未分配利润”科目,贷记“主营业务成本”科目。将未实现内部销售利润冲减主营业务成本,从而增加本期的合并净利润。同时,合并现金流量表补充资料中“存货的减少”项目是根据一般现金流量表的合计数而来,而此数是对资产负债表“存货”项目期末期初数进行分析而得出的,但合并资产负债表期初数比一般资产负债表期初合计数小,期末合并时存货数量又与个别存货合计数一致,因而本期以一般报表为基础合计的“存货的减少”金额应大于以合并资产负债表为基础计算的“存货的减少”金额,所差金额即为未实现内部销售利润。当未实现内部销售利润在以后年度实现时,合并现金流量表的抵销分录应在补充资料中调增“净利润”,调减“存货的减少”。

如果对企业集团内部的应收款项计提了减值准备,但由于没有现金的流入流出,主表中“经营活动产生的现金流量净额”不受影响。但计提减值准备减少了单个企业的净利润,从而合并净利润也减少,补充资料中应调增“净利润”,同时冲减“计提的资产减值准备”。当此项应收款项的减值准备冲回或应收款项收回时,就应冲减“净利润”,增加“计提的资产减值准备”。

(二)投资活动中现金流量的抵销

甲企业出售产品给乙企业,乙企业将此产品作为固定资产使用。依据乙企业是否全额付款来划分,有以下三种情况:

1.乙企业从甲企业购入固定资产,当期未付款。此时由于没有发生现金的流入流出,在现金流量表主表中不需作抵销

处理。但此业务产生了未实现内部销售利润,因此应在补充资料中调减“净利润”,同时经营性应收款项增加,必须调增“经营性应收项目的减少”。

2.乙企业从甲企业购入固定资产,当期付清货款。抵销分录中应减少“销售商品、提供劳务收到的现金”和“购建固定资产、无形资产和其他长期资产所支付的现金”,补充资料中除将“经营性应收项目的减少”减至零外,其余处理方法同上。

3.乙企业从甲企业购入固定资产,当期部分付款。抵销分录与上述(2)中处理方法相同,只是收款、付款与应收款项按实际支付数额此消彼长。

这项固定资产因未实现内部销售利润而当期多计提的折旧,在补充资料中应调增“净利润”,调减“固定资产折旧”。

(三)筹资活动中现金流量的抵销

1.企业集团中乙企业直接从甲企业购入债券或增发的普通股,属于内部现金流动,抵销时应相应冲减现金流量表主表的“吸收投资所收到的现金”及“投资所支付的现金”项目。补充资料中“将净利润调节为经营活动现金流量”,是将净利润(合并现金流量表含少数股东本期损益)通过扣除经营性非现金收益增加经营性非现金费用、扣除非经营性损益增加其他经营性现金流量的处理方法,从而调整为经营活动现金流量的项目。由于企业集团内部购买债券、发行股票分属投资与筹资活动,因而补充资料中并无反映,也不需抵销。期末债券摊销溢价、折价并计提利息,因无现金流动,主表无需反映,在补充资料中对应冲减“财务费用”,增加“投资损失”即可。

2.乙企业从企业集团外(如证券市场)购入甲企业的债券或普通股,现金从乙企业流出了企业集团,并未流入甲企业,因而这笔现金流量在合并现金流量表中不能抵销。

(1)乙企业从证券市场购入甲企业的债券,买入的市价往往与甲企业账面的原始发行价格不同,这就形成甲、乙企业账面上对同一笔债券有不同的溢价、折价。期末计提利息,摊销溢价、折价时,因利息数额双方一致,只需用减少“财务费用”、增加“投资损失”进行抵销,而摊销溢价、折价的抵销分录则不同。

甲企业摊销折价增加了财务费用,从而减少了净利润;乙企业摊销溢价减少了投资收益,从而减少净利润。在现金流量表补充资料中,甲企业因此减少的“净利润”,用增加“财务费用”予以调平;乙企业减少的“净利润”,用增加“投资损失”予以调平。甲、乙企业现金流量表数额合计后,“净利润”为两者损益差额,“财务费用”、“投资损失”分别为甲、乙企业调整数额。对上述合计数取相反值即得抵销分录,其结果是补充资料中“经营活动产生的现金流量净额”不变。当甲、乙企业的债券同为溢价、折价时,同样可按上述方法作抵销处理。

(2)乙企业从证券市场购入甲企业的普通股,乙企业账面投资价值与按比例计算的甲企业净资产值的差额在合并报表中列入“合并价差”项目。期末合并前,乙企业占甲企业净利润的份额已形成乙企业的投资收益,因而补充资料中抵销分录为:以甲企业净利润减少合并“净利润”,以乙企业所占份额增加“投资损失”,差额即为“少数股东本期损益”,其结果同样不影响补充资料中“经营活动产生的现金流量净额”。无论乙企业以何种方式投资于甲企业,这笔抵销分录也是合并现金流量表中最基本的抵销分录。☐