现金流量表编制的相关问题探讨

徐业香 ■

现金流量表是企业财务报表的重要组成部分,是反映企业一定会计期间现金和现金等价物流入和流出的报表,可以揭示企业财务状况变动的原因、后果及趋势,为报表使用者进行决策提供依据。笔者结合工作实践,就现金流量表编制实务中遇到的一些特殊问题试作分析与探讨。

一、企业之间拆借资金的问题

企业之间不通过银行的直接资金拆借,通常在资产负债表“其他应收款”、“其他应付款”核算,而在现金流量表中如何分类,《企业会计准则第31号——现金流量表》中没有明确列示标准。笔者认为,可以根据不同情况分析:

1. 企业间的资金拆借发生频繁、周期较短、单笔金额较小、不收取利息、主要用于短期资金周转的,应作为“收到或支付其他与经营活动有关的现金”列示。

2. 企业间拆借的资金数额巨大,并且收取一定的资金占用费。笔者认为,这种拆借资金,不管企业间是否签有借款合同,根据经济活动的本质,实际上是一种投资或筹资活动。为了使报表使用者能充分了解公司现金流量的性质,不能按会计科目分项列示,而应以现金流量的经济内容为标准来分类,作为“收到的其他与筹资活动有关的现金”或“支付的其他与投资活动有关的现金”列示。

二、票据贴现的问题

关于票据贴现,目前有两种观点:第一种观点是将票据贴现作为筹资活动的现金流量。这种观点认为,票据贴现实际上是一种融资行为,支付的贴现息相当于利息。但这种做法存在一个问题,即销货取得的票据会因为贴现而无法体现为经营活动的现金流量。第二种观点是将票据贴现作为经营活动的现金流量。企业将票据贴现给银行,实质上是将票据的到期收款权有偿转让给了银行,这种因让渡票据到期收款权而取得的现金应该作为经营活动的流入。

笔者认为,应该根据贴现票据的性质来分析列示。如果不附追索权的银行承兑汇票贴现,应按贴现收到的现金净

额作为“销售商品、提供劳务收到的现金”列示,同时贴现利息也不需要再在现金流量表附注即“补充资料”中调整。如果是附追索权的商业承兑汇票,应当作为以票据质押取得的短期借款处理,即以贴现时收到的现金作为筹资活动“取得借款所收到的现金”列示。到该票据到期,付款银行履行付款义务后,在账务处理时虽然没有现金流,但仍可以在现金流量表上虚拟两笔一进一出的现金流量,即“销售商品、提供劳务收到的现金”和“偿还债务所支付的现金”,现金流量净额仍然不变。

三、银行承兑汇票保证金的问题

企业在向银行申请开具银行承兑汇票时,通常须向银行缴存一定比例的保证金。这部分保证金在资产负债表上仍列为货币资金,但因这部分保证金在票据到期支付前不得随意动用、不能随时用于支付,不符合现金流量中“现金”或“现金等价物”的定义,需要从“现金和现金等价物”的期初、期末余额中剔除。笔者认为,开具银行承兑汇票是为了采购原材料的,应将该部分保证金作为“支付其他与经营活动有关的现金”列示。

四、支付个人所得税的问题

企业代扣代缴员工个人所得税,会计处理上通过“应交税费——应交个人所得税”进行核算。在编制现金流量表时,一种观点认为,支付的个人所得税应与其他税费一同视为税费付现流出;另一种观点认为,支付的个人所得税系企业代扣代缴的税费,现金流出时作为“支付给职工及为职工支付的现金”。笔者赞同第二种观点。个人所得税是员工取得各项所得征收的一种所得税,企业只是履行代扣代缴的义务。从实质上说,代扣代缴的个人所得税属于支付给职工薪酬的一部分,因此,应作为“支付给职工及为职工支付的现金”列示。

五、汇兑损益的问题

在日常经营活动中,涉及进出口业务的企业因汇率变动引起的汇兑损益对现金流量表的影响十分复杂,在编制现金

流量表时,应对企业形成的汇兑损益进行分析后填列。笔者总结了以下几种情况:

1. 外币经营性货币性资产(应收外汇账款)、经营性货币性负债项目(应付外汇账款) 结算形成的汇兑损益,属于“销售商品、提供劳务收到的现金”以及“购买商品、接受劳务支付的现金”。汇兑损益既影响净利润,又属于经营活动产生的现金流量,因此不需要在现金流量表附注即“补充资料”中调整。

2. 外币经营性货币性资产(应收外汇账款)、经营性货币性负债项目(应付外汇账款) 按照期末汇率调整形成的汇兑损益,虽未产生现金流量,但因汇兑损益影响了净利润,因此需要在补充资料中通过“财务费用”调整。

3. 非经营性货币资产、负债项目(短期借款等) 按照期末汇率调整、结算形成的汇兑损益,应作为筹资或投资性质的现金流量。形成的汇兑损益影响净利润,同时不属于经营活动现金流量,因此需要通过补充资料中的“财务费用”调整。

4. 日常经营结算购汇、结汇形成的汇兑损益,可以计入“支付或收到的其他与经营活动相关的现金流量”项目。因汇兑损益既影响净利润,又属于经营活动现金流量,故无需在“补充资料”中调整。

5. 外币银行存款期末余额按照期末汇率进行调整形成的汇兑损益,计入“汇率变动对现金及现金等价物的影响金额”,因其影响净利润,但不属于经营活动现金流量,需要通过补充资料中的“财务费用”调整。

六、现金流量表附注填列中存在的问题

1. 递延所得税资产与递延所得税负债的填列。根据《企业会计准则讲解(2010)》,本项目可根据资产负债表中“递延所得税资产”、“递延所得税负债”的期初、期末余额分析填列。但实务中,若以期初、期末余额增减变动填列会发生错误。如某企业持有可供出售金融资产,在资产负债表日公允价值大于投资成本时,可供出售金融资产及资本公积增加的同时,递延所得税负债增加。此项业务不会引起利润的变化,同时可供出售金融资产公允价值变动与现金流量无关。对此,笔者认为,在以净利润为起点调节现金流量时,应该将可供出售金额资产公允价值变动引起的递延所得税负债的增加因素剔除。

2. 固定资产折旧的填列。根据《企业会计准则讲解(2010)》,企业计提的固定资产折旧,有的包括在管理费用中,有的包括在制造费用中。计入管理费用中的部分,作为期间费用在计算净利润时扣除,因没有发生现金流出,故在将净利润调节为经营活动现金流量时,需要予以加回。计入制造费用中的已经变现的部分,在计算净利润时通过销售成本予以扣除,但没有发生现金流出;计入制造费用中的没有变现的部分,既

表1

项目	金额(万元)
净利润	-20
加:资产减值准备	20
经营性应收项目的减少(减:增加)	20
经营活动产生的现金流量净额	20

表2

项目	金额(万元)
净利润	-20
加:资产减值准备	10(110-100)
经营性应收项目的减少(减:增加)	20
经营活动产生的现金流量净额	10

不涉及现金收支,也不影响企业当期净利润。由于在调节存货时,已经从中扣除,在此处将净利润调节为经营活动现金流量时,需要予以加回。但计入在建工程的部分,并不引起利润的减少,与后面的其他项目也不相关,如填列此项目时包括这一部分,则会引起经营活动产生的现金流量增加,从而与事实不符。笔者认为,这一项目应该是填列计入成本费用和管理费用的折旧部分。

3. 资产减值准备的填列。根据《企业会计准则讲解(2010)》,资产减值准备是指当期计提扣除转回的减值准备,包括坏账准备、存货跌价准备等。企业当期计提和按规定转回的各项资产减值准备,属于利润的减除项目,但没有发生现金流出,所以在将净利润调节为经营活动现金流量时需要加回。本项目可根据“资产减值准备”科目的记录分析填列。笔者就“资产减值准备”中的“坏账准备”,分析本项目的填列。

例:A公司采取账龄法计提坏账准备,2011年年末“坏账准备”科目余额贷方100万元。2012年当年发生以下业务:

(1)核销坏账20万元,账务处理:借记“坏账准备”20万元,贷记“应收账款”20万元。

(2)收回以前年度已核销的坏账10万元,借记“应收账款”10万元,贷记“坏账准备”10万元;同时借记“银行存款”10万元,贷记“应收账款”10万元。

(3)根据公司会计政策,2012年年末按照应收账款的余额及相关账龄,计算坏账准备金贷方余额应为110万元,公司当年计提坏账准备20万元。借记“资产减值准备”20万元,贷记“坏账准备”20万元。

假设该企业当年只发生上述三笔业务,净利润为-20万元,现金流量表主表中“经营活动产生的现金净流量”为10万元。根据《企业会计准则讲解(2010)》,补充资料列示(表1)。

从计算结果看,补充资料“经营活动产生的现金净额”20

关于市政通信管道使用权租赁的相关核算

李徐润 罗凤姣

为了保证主干道良好的无线网络，传送管线建设项目通常会选择市政通信管道使用权租赁这一方案。在与公共管理部门签订市政通信管道使用权租赁合同时，无论是从项目管理的角度，还是项目成本核算的角度，均应首先正确分析这一业务的实质，提取关键的会计信息并进行准确的会计核算。

一、市政通信管道使用权租赁合同的关键点

（一）合同标的的资产形态

由《企业会计准则——基本准则》对资产的定义和确认条件可知，市政通信管道的使用权由合同约定而成，合同不仅可以保证在一年以上的租赁有效期内承租方实现拥有并预计创造持续的经济利益，而且市政通信管道使用权的成本也由合同明确约定。据此，市政通信管道的使用权应作为资产核算。

但按照市政通信管道使用权租赁合同的一般约定，通信管道是指通信专用管道和市政综合性管道中的通信专用管孔，市政通信管道的使用权是合同标的，这个使用权的载体是市政综合性管道中的通信专用管孔在城市地下贯穿、留空而产生的空间。按照当前法律规定，管线通过的城市地下空

间资源归国家所有，对市政通信管道使用权的租赁可理解为对管线通过的地下物理空间的使用权的租赁。因此笔者认为，将空间性质的市政通信管道使用权确认为固定资产是不准确的，应将通信管道使用权视同土地使用权的无形资产。

（二）租赁业务是融资性还是经营性

融资租赁与经营租赁的判定原则是与资产所有权有关的全部风险和报酬是否发生实质上的转移，发生转移则是融资租赁，反之则是经营租赁。

《企业会计准则第21号——租赁》应用指南将融资租赁和经营租赁的标准细化和具体化，其中前两条标准涉及资产所有权的转移，而我国的土地所有权归国家所有，因此涉及所有权转移的标准不适用；最后一条标准涉及资产使用价值的专属性，由于通信管道使用权是一个地下的空间，在运营商清理完毕该空间内的管线铺设之后，又可以由其他运营商租用，这个清理不属于较大改造，因此这条不适用；第三、四条在《企业会计准则第21号——租赁》应用指南中对“实质上的转移”的自由裁量进行了定量限制（租赁期占租赁资产使用寿命的75%以上，租赁开始日的最低租赁付款额现值为租

万元，与主表“经营活动产生的现金净流量”10万元不符。分析原因：

（1）坏账转销20万元，与利润无关，但在计算“加：应收账款的减少”中包括了这一减少的数额20万元。如果以此数额进行计算，经营活动的现金净流量就会增加20万元。而事实上，转销坏账，既不会使企业现金增加，也不会使现金减少。可见，在资产减值准备填列“计提的坏账准备”时，应该将坏账转销的部分剔除。

（2）收到以前年度已核销的坏账，不会导致当年计提的坏账准备增加，也不会引起利润变化，却使经营活动的现金流量增加10万元。在补充资料中“资产减值准备”项目是根据科目的记录分析填列的，从而造成主表中“经营活动的现金流量

净额”与“补充资料”中的不一致。可见，在资产减值准备填列“计提的坏账准备”时，应该加回收到已核销的坏账而增加的坏账准备。

因此，笔者认为“资产减值准备”中的“坏账准备”项目，应该是“坏账准备增加净额”，即根据“坏账准备”账户的期末期初余额的差额来填列，而不是依据“资产减值准备”科目的记录分析填列。本案例中“资产减值准备”项目修正后的补充资料见表2。

经修正后的补充资料“经营活动产生的现金流量净额”与主表一致。■

（作者单位：南京纺织品进出口股份有限公司）

责任编辑 武献杰