

现金流量表 编制中 “表外科目” 的应用问题

余开远

一. 提出问题的依据

在会计核算体系中应用“表外科目”，在我国会计实际工作中由来已久。但在1998年末和1999年初在现金流量表的编制工作中，笔者发现“表外科目”的应用范围比预期要大得多。在约100家企业中，大约有35家左右应用了“表外科目”。其中比较常见科目是“其他往来”和“内部往来”这两个科目。“两则”“两制”规定企业的会计科目要按统一规定的科目应用，并对这些科目的含义、范围、相应账户结构等作了明确的规定。但是“表外科目”由于没有包括在这个受规定和受定义的范畴之内，它的应用只能是不规范的，各行其是的。这种不规范的应用在过去的若干年当中，已经带来会计资料披露的不统一，使得一些有特定含义的会计概念变得不明确。只是由于大多数企业在处理“表外科目”时，都将其在报送对外的会计报表之前消化，使得仅从报表上有时不易直接发现“表外科目”的应用产生的消极影响。随着我国会计的操作系统和会计资料的披露日趋走向标准化和国际化，不规范会计科目的应用问题也越来越明显。特别是1998年财政部要求所有的企业都要编制“现金流量表”以后，这种不规范应用的后果就更加暴露出来，成为我国企业正确编制现金流量表的重大障碍。怎样处理“表外科目”对现金流量表编制造成的影响，不但在理论上是一个急需解决的课题，而且在实际工作中也是一个非常现实的、带有普遍性的问题。

二.“表外科目”应用带来的后果

“表外科目”对现金流量表的编制是有较大影响的，这种影响主要来自五个方面：

1.由于“表外科目”通常含义不清，使用单位常常将许多内容差异很大的会计事项都归在这类科目上，导致在从大类上将它们归入现金流量表项目时，不知应该作为“经营活动”，“投资活动”还是“筹资活动”的现金流量。举例说明：某企业年末现金流量表工作底稿上记录的负债项目情况为：“应付账款—货款”为贷方净发生额35 000元；“应付账款—增值税”为贷方净发生额5 950元；“短期借款”为贷方净发生额50 000元；“其他往来”贷方净发生额10 000元；其他资料略。这些科目的发生额在编制现金流量表时应作如下账务处理：

(1)借：经营活动—购买商品、接受劳务支付的现金35 000
贷：应付账款—货款 35 000

表示由于未付货款的存在，抵减了购买商品等的现金支出。

(2)借：经营活动—支付的增值税 5 950
贷：应付账款—增值税 5 950

表示由于未付增值税的存在，抵减了增值税的现金支出。

(3)借：筹资活动—借款收到的现金 50 000
贷：短期借款 50 000

表示由于借款收到现金，从而增加了负债。

(4)借：? 10 000
贷：其他往来 10 000

前三个科目的含义是很清楚的，在进行账务处理时不会出现什么障碍。但“其他往来”科目的含义不清，应进行怎么样的会计处理，不明确。这时往往要求财会人员对本单位“其他往来”科目的应用范围进行分析，作出判断，进行必要的技术处理，才能编制调整分录。这一点目前也正是我国财会人员缺乏的。因此，在实际工作中，很多单位的财会人员只好将“表外科目”记录的会计事项归入“支付的其他经营活动有关的现金”中，编制以下的调整分录：

借：经营活动—支付的与其他经营活动有关的现金 10 000
贷：其他往来 10 000

这样做只有“其他往来”或“内部往来”科目记录的业务都是与其他经营活动有关的会计事项时，才是合理的。否则现金流量表的可靠性就要受到质疑。

2.“其他往来”、“内部往来”大多是双重性质的科目，既反映债权又反映债务，而且债权和债务除了同类事项借贷相抵销的关系之外，往往还记录性质不同的会计事项。这种情况下，如果在编制现金流量表时，仍然以“工作底稿”上借方发生额和贷方发生额相抵销之后的净发生额来调整现金流量表的项目，就会把互不相干的会计事项产生的

现金流量冲抵掉,从而掩盖不同类型的债权债务均有发生的实际情况。举例说明:某企业年末现金流量表工作底稿上反映的“内部往来”科目为贷方净发生额10 000元。其中:“内部往来—前任会计未清账务”明细账为借方发生额2 000元;“内部往来—欠上级单位的临时借款”明细账为贷方净发生额5 000元;“内部往来——个人暂借款”为借方净发生额3 000元;“内部往来—临时借用业务往来单位存货”为贷方净发生额10 000元。这四种会计事项从性质上看是存在明显差异的:

(1)借方“内部往来—前任会计未清账务”,债权业务:

实际上是一种潜在的损失,正常情况下应该作为“支付的与其他经营活动有关的现金”的增加因素,正确的分录为:

借:内部往来—前任会计未清账务 2 000

贷:经营活动——支付的与其他经营活动有关的现金 2 000

确认这部分没有了结的账目已经发生了现金流出。

(2)贷方“内部往来——欠上级单位临时借款”,债务业务:

这种借款虽然不是从金融机构借到款项,但明显是一种筹资性质的业务,理应属于“借款收到的现金”的附加项目,正确的分录为:

借:筹资活动—借款收到的现金 5 000

贷:内部往来—欠上级单位临时借款 5 000

确认从上级单位的借款是一种筹资行为,已经收到了现金。

(3)借方“内部往来—个人暂借款”,债权业务:

个人将现金借走,可能用于购买商品,也可能用于差旅费或药费等,是已经支付的但用途尚不明确的现金流出,其严格的归类要等到借款人的报销凭证到达之后才能决定。但在会计期末时,一般也可估计作为“支付的与其他经营活动有关的现金”,编制以下分录:

借:内部往来—个人暂借款 3 000

贷:经营活动—支付的与其他经营活动有关的现金 3 000

(4)贷方“内部往来—临时借用业务往来单位的存货”,债务业务:

从关系密切的往来单位借到存货,是一种实物借贷行为。可以认为是不发生现金流出的存货增加,或者是没有收到现金的负债,应作为“购买商品、接受劳务支付的现金”的抵消因素。正确的处理方法是:

借:经营活动—购买商品、接受劳务所支付的现金 10 000

贷:内部往来—临时借用往来单位存货 10 000

表示从业务往来单位借到的存货没有发生现金支付,要从购买商品接受劳务支出的现金中扣除这部分流出量。

很明显,上面列出的四种现金的流向,不但从资产负债表的角度看有些是债权有些是债务;而且从现金流量表的项目看,现金流向的性质也不同,有些属于经营活动,有些

属于筹资活动。如果按照一般的处理方法,直接利用工作底稿上的净发生额贷方10 000元,简单地将其归入“经营活动”或者是其他项目产生的现金流量,进行这样的会计处理:

借:经营活动—支付的与其他经营活动有关的现金 10 000
(或:投资活动、筹资活动)

贷:内部往来 10 000

显然将实际不同性质的业务冲销了,违背了实际情况。

3.一个单位将其发生的所有不易辨认的业务,统统归入“内部往来”或“其他往来”科目上,使这两个科目成为“不管”科目,造成会计处理上的困难(举例略)。

4.如果“内部往来”或“其他往来”科目记录的会计事项是许多性质不同的业务,而且进一步归类的工作量极大,通过工作底稿,用调整分录的方法来编制现金流量表的方法就不成立,必须寻找其他的方法。

5.由于财政部下发的《企业会计准则—现金流量表》中并没有提及“表外科目”应用和处理的问题,而大多数财会人员在接受现金流量表培训时,主要又以财政部下发的《企业会计准则—现金流量表》作为主要教材和学习的依据,使得使用了这类科目的企业的财会人员,在编制现金流量表时缺乏理论上的依据。

三.我国企业广泛使用“表外科目”的原因

企业之所以广泛使用“表外科目”来反映一些往来的会计事项,有多方面的原因,归纳起来,主要有以下几个方面:

1.企业与发生往来单位之间的经济关系的多元化,造成会计主体的界限不明,企业为反映这种不明晰的关系,只好使用边界比较含混的科目。

2.上级管理公司与下级企业之间隶属关系与独立法人关系并存,会计上要求反映这种双重关系,只得使用“内部往来”或“其他往来”科目。

3.一个集团公司与它的下属公司之间,集团公司内部的下属公司之间,有时也会发生类似于上面提到的多重关系的业务。这时采用“内部往来”、“其他往来”科目核算它们之间的债权债务业务,也是普遍存在的。

4.过去形成的沿用这类科目的企业,由于财会人员习惯使用这种包容范围相对宽泛的科目,现在又继续沿用。

四.如何处理“表外科目”应用带来的问题

怎么样处理“表外科目”应用带来的问题,现在并没有一套完整的方法。1998年底和1999年初,笔者两次在比较广泛的范围内参加了企业的现金流量表的编制和考查工作。总结了一些体会,现分述于后,供读者参考。

1.如果企业“表外科目”应用不是很多,记录的业务金额不大,即使不加区别,对现金流量表的影响也小。这时可

以忽略业务之间的差异,将全部“表外科目”造成的不同性质的现金流量项目视为一种现金流量项目对待。如:

年末现金流量表工作底稿上“内部往来”科目贷方净发生额2 000元,其中:“内部往来—应付公司总部借用职工的工资”贷方净发生额500元。“内部往来—公司总部调走存货”借方净发生额1 500元。“内部往来—应付公司总部管理费”贷方净发生额3 000元。当年企业总现金流量为5 860 000元。

这三种情况显然应进入的现金流量表项目是不同的,但由于与总的现金流量5 860 000元相比,2 000元是一个很小的数字,因此在财会人员处理“表外科目”比较困难的情况下,也可以不进行专门的处理,直接冲抵“支付的与其他经营活动有关的现金”,调整分录为:

借:经营活动—支付的与其他经营活动有关的现金 2 000
贷:内部往来 2000

2.对不应进入现金流量表的“表外科目”记录,应将“表外科目”反映的会计事项与发生的现金流量相互抵销,不在现金流量表中记录。举例如下:年末现金流量表工作底稿“其他往来”科目贷方净发生额600 000元,明细科目为:“其他往来—暂收职工住房集资款”贷方净发生额600 000元。

这里反映的“暂收职工住房集资款”,是一种具有固定用途的现金流入量,由于它有安全要求和专一用途要求上的特殊性,同时,这种现金的占有一般不会发生资金成本,企业一般不会将这种现金流入用于以盈利为目的的活动,因而视为一种“筹资活动”是不妥当的,当然视为“经营活动”或“投资活动”同样也不妥当。在实际工作中,应将这部分现金流量与“其他往来—暂收职工住房集资款”相抵,退出现金流量表的记录。编制调整分录:

借:其他往来—暂收职工住房集资款 600 000
贷:现金 600 000

这样处理之后,会使现金流量表上总的现金流量减少600 000元。在与资产负债表勾稽时,现金流量表上总的现金流量会比资产负债表上的货币资金净流量少600 000元。因此应该作一个补充说明。

3.要尽可能地从会计事项的性质上加以辨认,正确判断一些特殊会计业务的本质,找到比较适当的现金流量项目。有时候这项工作也要有一定的灵活性。如:某上级公司年末工作底稿上“其他往来”科目为借方净发生额56 000元。明细科目为“其他往来—应收下属企业管理费”借方净发生额56 000元。在年末现金流量表的编制中,财会人员的处理方法是:

借:其他往来—应收下属企业管理费 56 000

贷:经营活动—收到的与其他经营活动有关的现金 56 000

这个分录的含义是:认为这是一笔还没有收到的“经营活动”的现金流入,因此是一个抵销现金流入的因素。

从大的含义看,上级公司将其管理费收入列为“经营活动—收到的与其他经营活动有关的现金”似乎并无不妥。但进一步分析,这种管理费的收入是一种经营活动的收入还是一种投资活动的收入,应该是必须仔细辨认的。可能会有以下三种情况:

第一.如果该公司对下属企业有资金投入,而且又没有要求参与其下属企业的利润分配,这种管理费显然是一种还未收到的“投资收益”,理应作为“投资活动”产生的现金流量。这时作为“经营活动”产生的现金流量是不妥当的。正确的处理方法是,将其视为“投资活动收到的现金流量”的一个抵销因素。

第二.如果该公司对下属企业没有资金投入,就必须弄清公司为什么要向下属企业收管理费。如果该公司由于为其下属企业提供了劳务,这种管理费作为一种“劳务收入”,是一种“经营活动”,归入“收到的与其他经营活动有关的现金”中去,是正确的。如果该公司并没有为下属企业提供劳务,管理费的征收仅仅是由于隶属关系产生的,这种现金流量在暂时没有更妥当的处理方法之前,归在“经营活动”之中也是一种选择。

第三.如果说该公司对下属企业既有资金投入,但又不是以利润分配的形式参与下属企业的风险的负担和收益的取得,而是定期固定地收取管理费。这种管理费应该是既有投资收益的性质,也有行政权利的性质。这时应尽可能地量上将其划分为“投资活动”和“经营活动”的现金流量。

4.对“内部往来”科目记录的内容进行进一步的归类,相当于将一个科目分解成多个科目,然后将不同分类的科目作为不同现金流量表项目的附加或抵减因素,归到不同的现金流量表项目中去。

5.如果“表外科目”反映的会计事项多而且繁杂,进行分类的工作量也极大,这时可以放弃用调整分录来编制现金流量表的方法,不对“表外科目”分类。改为直接利用现金日记账、银行存款日记账、其他货币资金明细账的资料编制现金流量表。当然这时也存在对每一笔业务进行具体辨认的问题。这种方法工作量大,但由于是直接“从现金”记录的账簿上得到资料,由此是最可靠的一种现金流量表编制方法。

(作者单位:贵州财经学院)

责任编辑 刘志新

启事

第二届全国会计知识大赛第一赛程试题及答题卡已由大赛领导小组出版了单行本(东北财经大学出版社出版,每本定价1.00元),加之时间仓促(答题卡7月31日回收截止)及未获刊登授权等方面的原因,故本刊不得刊出大赛试题及答题卡。对此我们深感遗憾,并请读者鉴谅。需要试题者请与大赛领导小组办公室(010-68528921)或出版社联系。
(本刊编辑部)