

值之间的差额(即合并商誉)确认为无形资产,并在以后各期中摊销。

三、跨行业投资会计报表的合并问题

现行的会计制度为适应不同行业经济业务的不同特点,在会计科目核算的内容及会计报表列示的项目方面,存在着口径不一的问题。而不同行业同一项目里面所包含的内容不一致,导致集团内不同行业的报表合并缺乏可比性。为了克服这一缺点,可以采用的办法是,投资各方的会计处理及单独会计报表的编制仍按现行制度规定,仅在合并会计报表时将有关项目的数据进行调整,使合并各方的有关项目口径一致。

第二个问题是,不同的行业其报表项目的设置可能不同,如将合并企业各报表有关项目简单相加,就会使同一业务的数据分别在两个以上项目中反映,不易被报表阅读者所理解。对于这一问题,可以把反映同一业务的不同项目合并,且合并后的项目名称采用业务量比重较大的项目名称,并在合并会计报表的附注中加以说明。

第三个问题是,不同行业的主营与非主营业务各不相同,行业本身就是按其主营业务划分的。在合并损益表中,主营与非主营业务这两个项目又该如何合并呢?笔者认为,对于企业集团来说,应该将其龙头产业的收入作为主营业务收入。比如,一汽集团,应该将其汽车的销售收入作为主营业务收入,其子公司有关汽车的销售收入,不管在子公司里是主营业务收入还是非主营业务收入,都应并到集团的主营业务收入中来;而与汽车销售无关的收入则合并到非主营业务收入中。另一种做法是不再划分主营业务收入和非主营业务收入,而把与营业有关的收入都作为“营业收入”处理。

四、权益法的缺陷及解决

权益法是对联属公司的长期股权投资的会计处理方法。当公司间存在交叉持股时,采用权益法处理有明显的缺陷。

例如A公司持有B公司40%的股权,B公司持有A公司30%的股权,两人都采用权益法确认其在对方公司中的投资收益。假设B公司1997年税后利润为100万元(不包括从A公司分得的投资收益),按照权益法,A公司应作如下账务处理:

借:长期股权投资(1 000 000×40%) 400 000
贷:投资收益 400 000

设A公司确认此项收益前的税后利润为80万元,此时,A公司的税后利润增加到120万元(80+40)。按照权益法,B公司应作如下账务处理:

借:长期股权投资(1 200 000×30%) 360 000
贷:投资收益 360 000

此时,B公司的税后利润变为100+36=136(万元),A公司从B公司获得的投资收益就应该是136×40%=54.4(万元),而不应该是40万元,这样A公司的税后利润又增加了,从而导致了B公司税后利润的又一次增加。如此循环,找不到终点。

对于这个缺陷,笔者认为可以通过联立方程解决。不妨设A公司最终从B公司获得的投资收益为X,B公司最终从A公司获得的投资收益为Y,则有:

$$\begin{cases} (80+X) \times 30\% = Y & \text{①} \\ (100+Y) \times 40\% = X & \text{②} \end{cases}$$

解得: X=56.33万元, Y=40.91万元。也就是说在这种交叉持股的情况下,A公司应该确认从B公司获得投资收益56.33万元,而不是40万元;B公司应该确认从A公司获得投资收益40.91万元,而不是36万元。(作者单位:福州大学会计系)

责任编辑 周文荣

浅析现金流量表的编制原理

孙力 丁文卿 王祖堂 孟阳

一、直接法编制现金流量表的原理

《企业会计准则——现金流量表指南》对现金流量表正表的编制列举了“公式法”、“工作底稿法”和“T型账户法”,因“公式法”采用了单式记账法原理,故本文仅探讨“工作底稿法”和“T型账户法”复合调整分录的编制原理。

现金流量表的编制基础采用现金收付实现制,而企业会计核算采用的是权责发生制,如何完成由权责发生制到现金收付实现制的转换,是编制现金流量表的主要难点所在。由权责发生制转换为收付实现制有两种情形:一种是按权责发生制确定本期的收入(费用),包括现金流入(出)和非现金流入(出)两部分,其转换的基本原理是收入(费用)总额剔除非现金流入(出)部分金额,倒挤出收入(费用)中的现金

流入(出)部分金额。另一种是按收付实现制确认属于本期收入(费用)的现金流入(出)金额,包括按权责发生制确认属于前期的收入(费用)和后期的收入(费用)而产生的两部分现金流入(出)金额。其转换方法较为简单。

现以“销售商品、提供劳务收到的现金”项目的填列为例,说明如何完成由权责发生制到收付实现制的转换。

第一种情形,按权责发生制核算销售商品的基本会计分录为(增值税暂从略):

借:现金(“销售商品、提供劳务收到的现金”)
非现金科目(如:“应收账款”,净增加额)
贷:主营业务收入 { 现金流入部分
非现金流入部分

只要将“主营业务收入”科目金额减去借方非现金科目金额,即可求出“销售商品、提供劳务收到的现金”金额来。

第二种情形,按收付实现制确认属于本期的收入(费用),如本期收到的现金为前期实现的销售收入或预收后期的销货款,按收付实现制直接确认为本期“销售商品、提供劳务收到的现金”,会计分录举例如下:

借:现金(“销售商品、提供劳务收到的现金”)
贷:应收票据(净减少额,应剔除增值税因素)
预收账款(净增加额,增值税不予估计)

将上述两笔会计分录合并在一起,并考虑将增值税因素剔除,则综合的调整分录为:

借:现金(“销售商品、提供劳务收到的现金”,倒挤数)
应收账款——货款(净增加额)
——增值税(净增加额)
贷:主营业务收入 { 现金流入部分
非现金流入部分
应收票据——货款(净减少额,剔除增值税)
预收账款(净增加额,增值税不予估计)
应交税金(与“应收账款”中增值税部分对冲,为“主营业务收入”中非现金流入部分对立的增值税额)

上述综合调整分录采用的是“借贷必相等”的记账原理,以其贷方科目金额之和减去借方非现金科目金额之和,从而倒挤出“销售商品、提供劳务收到的现金”(即收付实现制确认的收入)金额。若求某项目现金流出金额,其原理和做法如上所述类同,只不过费用类科目与现金、应(预)付款项和其他非现金科目相对应,此不赘述。

二、间接法编制现金流量表的原理

间接法是以本期净利润为起算点,调整不涉及现金的收入、费用、营业外支出以及应收应付项目的增减变动,据此计算并列示经营活动的现金流量的一种编

制方法。现金流量表补充资料的第二部分即“经营活动产生的现金流量净额”,要求采用间接法编制。那么,为什么以净利润为起算点加减不涉及现金收支项目可以计算出经营活动产生的现金流量净额呢?本文从公式上试解间接法编制的理论基础。公式推导如下:

公式1,收入-费用=利润

因所得税属于费用,故得公式2,收入-费用=净利润

将“收入”、“费用”、“净利润”均按涉及现金与不涉及现金两部分进行分解,得出:

公式3,

$$\text{收入} \begin{cases} \text{现金} \\ \text{非现金} \end{cases} - \text{费用} \begin{cases} \text{现金} \\ \text{非现金} \end{cases} = \text{净利润} \begin{cases} \text{现金部分} \\ \text{非现金部分} \end{cases}$$

因此,净利润现金部分=现金“收入”-现金“费用”,净利润非现金部分=非现金“收入”-非现金“费用”

又因,净利润现金部分=全部净利润-净利润非现金部分

故得公式4,净利润现金部分=净利润-(非现金“收入”-非现金“费用”)

将公式4去括号,得公式5,净利润现金部分=净利润+非现金“费用”-非现金“收入”

因现金流量表会计准则补充资料列示的均为加法,故(净利润)应减“经营性应收项目的增加”变为加“经营性应收项目的减少”。

又因与增值税有关的现金流量没有包括在净利润中,但属于经营活动的现金流量,故实际公式(公式6)应为:

净利润+非现金“费用”-非现金“收入”+增值税增加净额=经营活动产生的现金流量净额(正数为现金流入净额,负数为现金流出净额)

需要指出的是以净利润为起算点,加计的不涉及现金流出的费用项目中包括投资和筹资活动项目,这是因为这些项目影响了净利润,加计这些项目的目的是消除对“经营活动产生的现金流量净额”计算的影响。

(作者单位:山东省烟台财政学校 烟台市财政局)

责任编辑 王教育

· 简 讯 ·

刚刚挂牌成立的中国稀有稀土金属集团公司,于1999年10月16-18日在宁夏召开第一次财务工作会议。会议认真学习有关中央文件精神,探讨新形势下的集团公司财务管理体系,确定了集团公司和集团公司成员单位财务管理工作 and 侧重点,确保我国稀有稀土企业能够发挥出整体优势,迎接新的挑战。同时,会议强调一定要实现今年的奋斗目标,并对2000年的财务工作进行了部署。(本刊通讯员)