

针对某一行业的特点,规定这一行业中每个企业应当设置的会计科目及其使用方法,以及如何编制会计报告等,它是一种纵向会计规范,在内容上并非是对具体会计准则的简单重复。(3)行业会计制度的存在也并非否定具体会计准则的作用。行业会计制度是企业会计人员进行会计实务的直接依据,而具体会计准则是行业会计制度制定的依据,只有通过具体会计准则对行业会计制度的约束,才能使不同行业的会计信息具有可比性。(4)行业会计制度的长期存在符合现实的需要。因此,行业会计制度的存在将使会计准则得到更好的执行,当前应随着会计准则的颁布,不断修正现行行业会计制度,使二者在实践中达到珠联璧合,协同一致。

### 三、《证券法》对我国上市公司会计规范体系结构的进一步完善

我国现行上市公司会计规范体系相对于上市公司会计规范体系一般模式来说,具有一定的优点,但它并非十全十美的。在相关性规范中,《公司法》属于法律规范,《股票发行与交易管理暂行条例》和《公开发行股票公司信息披露的内容与格式准则》属于制度规范。制度规范只适用于上市公司,而法律规范(《公司法》)并不是专门针对上市公司的,它适用于所有有限责任公司和股份有限公司。显然,上市公司会计仅仅遵循这些适用于所有公司的要求是不够的,因为这些要求并未考虑股票市场的特殊性。显然,我国现行上市公司会计规范体系缺少专门适用于上市公司的相关性规范。《证券法》的颁布实施,大大完善了上市公司会计的相关性规范,弥补了《公司法》对上市公司会计规范的不足,对上市公司会计信息披露将起到更加完善的规范作用。至此,我国的上市公司会计规范体系可用下图表示:



(作者单位:中南财大会计系)

责任编辑 刘志新

# 现金流量表编制 过程中两个 难点问题的解析

王玉春

## 一、如何理解指南中关于销货和购货的调整分录

正确运用指南中所介绍的两种编制方法,即工作底稿法和T型账户法的关键是准确无误地编制调整分录。在指南中列举的25笔调整分录中,对现金流量影响较大,较难理解的是销货和购货两笔分录。

### 1. 指南中销货的调整分录为:

借:经营活动现金流量—销售商品	
收到的现金	1 201 000
应收账款—货款	249 000
—增值税	51 000
贷:产品销售收入	1 250 000
应收票据	200 000
未交税金	51 000

这笔调整分录应联系指南所介绍的销售商品、提供劳务收到的现金计算公式来理解。这一计算公式为:

当期销售商品、提供劳务收到的现金=当期销售商品或提供劳务收到的现金收入+当期收到前期的应收账款+当期收到前期的应收票据+当期预收账款-当期因销售退回而支付的现金+当期收回前期核销的坏账损失

上式也可以改写为:

当期销售商品、提供劳务收到的现金=当期产品销售收入-当期应收账款、应收票据的增加额(当期核销的坏账损失应调增)+当期应收账款、应收票据的减少额(当期核销的坏账损失应扣减)+当期预收账款-当期因销售退回而支付的现金+当期收回前期核销的坏账损失

上式产品销售收入减去当期应收账款、应收票据的增加额,以权责发生制确认的产品销售收入就转化为收付实现制确认的产品销售收入,即当期销货等取得的现金收入。

改写后的公式与指南中的公式一致,而且更直观地为编制调整分录提供了依据。调整分录是从损益表中的产品销售收入开始依次进行调整的。

就指南所给的资料来看,只涉及上述公式的产品销售收入、当期应收账款、应收票据(货款部分)。因此,根据这些资料,结合上述改写后的公式中各项目“+、-”符号对现金流量增、减的影响,依次作下面三笔调整分录:

①借:经营活动现金流量—销售商品收到的现金	1 250 000
贷:产品销售收入	1 250 000
②借:应收账款—货款	249 000
—增值税	51 000
贷:经营活动现金流量—销售商品收到的现金	249 000
未交税金	51 000
③借:经营活动现金流量—销售商品收到的现金	200 000
贷:应收票据—货款	200 000

上述三笔分录复合在一起,即为前述的销货复合分录。

2. 指南中购货的调整分录为:

借:产品销售成本	750 000
应付票据—货款	100 000
贷:经营活动现金流量—购买商品支付的现金	844 700
存货	5 300

理解这笔调整分录也应联系指南所介绍的购买商品、接受劳务支付现金的计算公式来理解。这一计算公式为:

购买商品、接受劳务支付的现金=当期购买商品、接受劳务支付的现金+当期支付前期的应付账款+当期支付前期的应付票据+当期预付的账款-当期因购货退回收到的现金

上述公式没有反映出损益表中的产品销售成本及资产负债表中的存货项目变动对现金流量的影响,为了调整这些项目变动对现金流量的影响,需要把上式改写成公式 I:

购买商品、接受劳务支付的现金=当期购进货物、接受的劳务-当期应付账款、应付票据的增加额+当期应付账款、应付票据的减少额+当期预付的账款-当期因购货退回收到的现金

当期购进的货物、接受的劳务既有当期付款,也有赊购形成的,减去当期应付账款、应付票据的增加额,即为当期购买商品、接受劳务支付的现金。从购进货物、接受劳务置存的实物形态上看,当期购进的货物、接受的劳务无非置存在当期已销售出去的产品中(当期的产品销售成本)和当期增加的存货中(期末存货减期初存货的差额)。因此,购买商品、接受劳务支付的现金计算公式 I 又可改写为公式 II:

当期购买商品、接受劳务支付的现金=当期产品销售成本+当期存货的增加额-当期应付账款、应付票据的增加额+当期应付账款、应付票据的减少额+当期预付的账款-当期因购货退回收到的现金

当然,当期产品销售成本和部分存货的增加额中还包括直接工资费用和制造费用,这些费用并不是购买商品、接受劳务支付的现金,还需要通过指南中的其

他调整分录,如指南中第 14、18、19 笔等调整分录予以调整。

根据指南中所给的资料,结合公式 II 中各项目增、减变动对现金流量的影响,依次作三笔简单调整分录:

①借:产品销售成本	750 000
贷:经营活动现金流量—购买商品支付的现金	750 000
②借:经营活动现金流量—购买商品支付的现金	5 300
贷:存货	5 300
③借:应付票据	100 000
贷:经营活动现金流量—购买商品支付的现金	100 000

以上三笔分录复合在一起,即为前述的购货复合分录。

## 二、如何理解直接法和间接法在计算现金流量净额上的互换关系

我国的现金流量表中的经营活动现金流量净额是采用直接计算法,以收现的营业收入为起点,以经营活动中的“收现收入”减“付现费用”计算的。补充资料中的经营活动现金流量净额是采用间接法,以净利润为计算起点加(或减)有关调整项目计算的。如果不能正确理解直接法与间接法在计算现金流量净额上的转换关系,尤其是不能正确理解间接法计算经营活动现金流量净额的原理及其过程,在确定调整项目及其增减变动对现金流量的影响上,易出现偏差,现金流量表与补充资料中所确定的经营活动现金流量净额的平衡关系就难以保持。

直接法与间接法在计算经营活动现金流量净额的互换关系或平衡关系可以通过计算净利润的公式来理解。

经营收入-经营费用(包括所得税、部分流转税)+投资收益+营业外收入-营业外支出=净利润

经营收入是由收现收入与非收现收入构成,经营费用是由付现费用与非付现费用构成。因此,上式可改为:

(收现收入+非收现收入)-(付现费用+非付现费用)+投资收益+营业外收入-营业外支出=净利润

收现收入-付现费用(包括所得税、部分流转税)=净利润+非付现费用-非收现收入-投资收益(投资损失为“+”) - 营业外收入+营业外支出

上式中的非付现费用由固定资产、无形资产的转移价值、递延税款贷项和经营性应付项目形成的费用构成;非收现收入由经营性应收项目形成的收入构成;营业外收、支只反映处置固定资产、无形资产和其他长期资产的损益以及固定资产报废损失。

上面等式的左方相当于直接法计算经营活动现金流量净额的过程,右方相当于间接法计算经营活动现金流量净额的过程。需要指出的是,上述等式关系仍然没有完全揭示直接法与间接法在计算经营活动现金流量净额时需要涉及的所有项目,有关概念涉及的范畴并非严格意义上会计所确认的范畴。

为了更好地理解掌握现金流量表补充资料中的调整项目,笔者将其调整方式分为四个方面的调整:

①内容上的调整项目,包括固定资产折旧、无形资产摊销、递延税款(贷项)。这些项目一般为非付现费用。

②范围上的调整项目,包括处置固定资产、无形资产和其他长期资产的损失或收益、固定资产报废损失、筹资和投资过程中发生的财务费用。

③收入、费用确认标准上的调整项目,包括经营性应收项目、应付项目、存货项目。若涉及购、销过程中发生的应付、应收款,仅指货款部分。

④计算方法上的调整项目,如增值稅净额。

间接法在净利润的基础上,通过上述四个方面的调整,所计算经营活动现金流量与直接法计算的口径及结果就一致了。上述四个方面的调整项目增减变动对经营活动现金流入、流出的影响,应结合上述“转换关系式”的“+、-”符号来理解。

上述“转换关系式”中没有反映出当期筹资和投资过程中发生的财务费用、存货、增值稅净额项目。

上述的财务费用,在直接法计算经营活动现金流量净额时没扣除。在间接法下,由于在计算起点一净利润的计算过程中已扣除,故为调增项目。

当期存货的减少额,实为本期耗用了上期的存货额,在直接法下,以收付实现制为标准计算的本期现金流量不反映上期存货购入的现金流出。在间接法下,以权责发生制为标准计算的本期净利润已扣除此项存货消耗,故当期的存货减少额为调增项目;反之,为调减项目。

增值稅净额,在直接法下计算的经营现金流量净额中已计算。在间接法计算基础一净利润中没有计算,故增值稅增加净额项目,为调增项目;减少额为调减项目。

(作者单位:安徽财贸学院会计系)

责任编辑 袁蓉丽

# 工业企业固定资产 租金收入的 会计处理改进设想

倪玉忠

在市场经济条件下,实行固定资产租赁制度既是企业节约资金、充分利用闲置资产、提高固定资产使用效率的手段,也是企业筹措资金、避免集中投资、缓解财政困难的有效途径。因此,在现实生产经营过程中,企业与企业之间、企业与其他单位之间的固定资产租赁业务越来越多,涉及的金额越来越大。以下,本文现就现行工业企业固定资产经营租赁业务的会计处理中存在的问题及其改进办法作一探讨。

## 一、固定资产经营租赁业务会计处理存在的问题

企业临时租入的固定资产只有使用权,所以在租入固定资产时,只需登记“备查账簿”,不必进行账务处理。对租入固定资产所支付的租金和中小修理费用,现行制度规定应列入产品成本,即按月支付的租金和中小修理费用可直接记入“制造费用”或“管理费用”等账户;按年支付的租金应首先记入“待摊费用”账户,然后再逐月转入“制造费用”或“管理费用”等账户。

但是,对于经营租出固定资产的有关会计处理方法,工业企业会计制度只作了笼统的规定,即经营租出固定资产收到的租金收入记入“其它业务收入”账户,出租期间计提的折旧费用记入“其它业务支出”账户。

在实际工作中,企业临时租入固定资产应支付的租金,常常是一次性预付的。同样,企业经营性出租固定资产应收取的租金,大多数也是一次性预收的。但是,工业企业会计制度对此并无具体明确的规定。也就造成了企业对一次性收取租金收入业务在会计处理上的混乱情况。

例如,畅达公司1998年6月1日经营性出租房屋一栋,租期一年,月租金100000元,该房屋每月应计提折旧45000元。合同规定租期内全部租金自房屋使用权转移之日起5日内全部付清。对于以上经济业务,在会计实务中大致有三种账务处理方法。

其一,企业在收到全部租金收入及计提折旧时:

```
借:银行存款    1 200 000
    贷:其它业务收入    1 200 000
借:其它业务支出    45 000
    贷:累计折旧    45 000
```

很显然,这种做法,一方面违背了权责发生制原则,即凡不属于本期实现的收入,即使款项已在本期收到,也不能做为本期收入处理,同时也违背了配比原则。配比原则明确规定,会计核算在确定会计期间经营成