

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

果时,应将本期收入与其相关费用成本一并入账,并在此基础上加以计算确定本期盈亏情况。

其二,企业在收到全部租金计提折旧及结合本月实现的租金收入时:

借:银行存款 1 200 000
 贷:其它应付款 1 200 000
 借:其它业务支出 45 000
 贷:累计折旧 45 000
 借:其它应付款 100 000
 贷:其它业务收入 100 000

这种做法,虽然符合会计核算的一般原则,考虑了一次性租金收入在各期间的均衡确认,但是,从账户的对应关系及账户名称来看,反映不出经济业务的实际内容。而且如果将一次性收取的较大金额的租金收入,记入“其它应付款”账户,则会使企业有关负债数据反映失实,进而影响企业有关财务指标,如资产负债率、流动比率和速动比率等的计算。

其三,企业在收到全部租金、计提折旧及结转本月实现的租金收入时:

借:银行存款 1 200 000
 贷:预收账款 1 200 000
 借:其它业务支出 45 000
 贷:累计折旧 45 000
 借:预收账款 100 000
 贷:其它业务收入 100 000

这种账务处理方法与第二种处理方法大致相同。主要区别在于核算一次性收到的租金收入所选用的科目不同。

随着企业经营性租赁业务的日益频繁和租金收入金额的不断增大,很有必要设置一个恰当的科目,以完整、准确地核算该类经济业务,并能在资产负债表上恰当地列示,使企业财务状况及经营成果能够客观地披露出来。

二、固定资产经营出租收入会计处理方法的改进设想

笔者认为,对固定资产经营性出租收入的会计处理,可选用下列方法:

(一)设置“预收出租款”科目,核算一次性收取的固定资产经营出租收入,并在出租期内将其平均转作当期收入,同时结转相关费用科目。即企业在收到租金时,借记“银行存款”科目,贷记“预收出租款”科目。每期转作收入时,借记“预收出租款”科目,贷记“其它业务收入”科目,计提折旧及支付有关费用时,借记“其它业务支出”科目,贷记“累计折旧”等有关科目。例如恒日电器厂1998年9月1日向万利公司以经营方式出租行政办公楼一栋,租期一年,月租金160 000元,每月应计提折旧40 000元,预提大修理费6 000元,全部租金自合同生效之日起5日内一次付清。恒日电

器厂租期内有关会计分录如下:

收到租金时
 借:银行存款 1 920 000
 贷:预收出租款 1 920 000
 每月结转租金收入时
 借:预收出租款 160 000
 贷:其它业务收入 160 000
 每月计提折旧及预提修理费时
 借:其它业务支出 46 000
 贷:累计折旧 40 000
 预提费用 6 000

(二)设置“待转出租款”科目,核算一次性收到的但应分期结转的固定资产经营性出租收入。企业收到租金时,借记“银行存款”科目,贷记“待转出租款”科目。每期转作收入时,借记“待转出租款”科目,贷记“其它业务收入”科目。同时,结转相关费用科目。

(三)参照房地产开发企业对土地出租一次性收取租金的会计处理方法,设置“递延出租收入”科目,核算一次性收取的但应递延的经营性固定资产出租收入。企业收到租金时,借记“银行存款”科目,贷记“递延出租收入”科目,每期转作收入时,借记“递延出租收入”科目,贷记“其它业务收入”科目。同时,结转相关费用科目。

根据增设的“预收出租款”、“待转出租款”或“递延出租收入”科目,设置并登记相应账户,无疑会使企业收取的一次性出租收入均衡地记入各会计期间。因此,“预收出租款”、“待转出租款”或“递延出租收入”账户,一般会出现贷方余额,这样就有一个如何将其余额在资产负债表上列示的问题。笔者认为,虽然收取的一次性经营租金收入带有负债性质,但是它又不同于企业的“应付账款”、“其它应付款”和“预收账款”等账户。前者属于债务人(出租者)在向债权人(承租者)提供部分服务的同时,预收租期内全部租金而形成的债务,后者则属于债务人在尚未向债权人提供任何服务的情况下,预先收取债权人一定数额的款项而形成的债务,它是债务人变相向债权人借款的一种形式。由此可见,将一次收到的经营性出租固定资产租金收入记入“其它应付款”账户或“预收账款”账户是不恰当的。笔者认为,出租者向承租者一次收取的经营性固定资产租金收入,只是形式上的债务与债权的关系。这种关系,不是通过还款或提供商品劳务消失的,而是随着时间的推移,而使出租者对承租者形式上的债务及承租者对租入固定资产的使用权逐渐消失的。因此,可以将一次性收取的租金收入视同负债处理,期末编制“资产负债表”时,将其余额在“流动负债”项目下单列项目反映,但在计算“资产负债率”、“流动比率”和“速动比率”等财务指标时,应将该项目扣除,并且在附注中加以说明。(作者单位:河北经贸大学会计学院)

责任编辑 袁 庚