

合并现金流量表编制 方法探讨

文明刚 刘松青

合并现金流量表是综合反映母公司及其子公司形成的企业实体在一定会计期间现金流入、流出数量及其增减变动情况的报表。现金流量表作为财务会计第三大报表已经被世界上许多国家采用,我国财政部新颁布的《企业会计准则——现金流量表》规定,从1998年1月1日起我国企业也要开始编制现金流量表,相应地,合并现金流量表的编制也成为会计实务的重要内容。

一、合并现金流量表的编制原则及编制方法

合并现金流量表的编制原则与合并资产负债表大体相同,一是以合并资产负债表、合并损益表、个别现金流量表为编制基础;二是保持一体性原则;三是遵循重要性原则。合并现金流量表的编制方法主要有两种:直接法和间接法。

所谓直接法,就是以合并资产负债表和合并损益表为基础,结合有关业务的会计账簿,分析每项业务对母公司和子公司形成的企业实体的影响,采用与个别现金流量表相同的方法,编制出合并现金流量表。直接法需要编表人员详细了解母公司和子公司的所有业务,因而在实践中并不可行。

所谓间接法,就是以母公司和纳入合并范围的子公司的个别现金流量表为基础,通过编制抵销分录,将母公司与纳入合并范围的子公司以及子公司相互之间发生的经济业务对个别现金流量表中的现金流量的影响予以抵销,从而编制出合并现金流量表。采用间接法编制现金流量表,其基本程序如下:首先编制合并工作底稿,将母公司和子公司个别现金流量表各项目的数据全部过入合并工作底稿;然后根据当期母公司与子公司以及子公司相互之间发生影响其现金流量增减变动的经济业务,编制相应的抵销分录,将个别现金流量表中重复反映的现金流入数量和现金流出数量予以抵销;最后,计算出合并现金流量表各项目的合并数,并填制合并现金流量表。

利用间接法编制合并现金流量表,主要是对个别现金流量表的一些现金流入和现金流出项目进行调整,它不会改变现金流量的净增加额,这是因为:

期初合并现金余额=母公司期初现金余额+子公司期初现金余额

期末合并现金余额=母公司期末现金余额+子公司期末现金余额

合并现金流量净增加额=期末合并现金余额-期初合并现金余额

= (母公司期末现金余额+子公司期末余额)-(母公司期初现金余额+子公司期初余额)

= (母公司期末现金余额-母公司期初余额)+(子公司期末现金余额-子公司期初余额)

= 母公司本年现金流量净增加额+子公司本年现金流量净增加额

在编制合并现金流量表时,必须符合上述公式,它是验证所做调整是否正确的一个最基本的标准。

二、合并现金流量表的主要调整内容

采用间接法编制合并现金流量表时需要调整的内容主要有两个方面:内部交易和少数股权。内部交易中的现金流量,在编制个别现金流量表时应该加以反映,而在编制合并现金流量表时,要把母公司和纳入合并范围的子公司作为一个整体看待,内部交易中的现金流量,只是现金在母公司和子公司放置的位置不同,并非实质意义上的现金流转,因此在编制合并现金流量表时应该对内部交易进行相应的调整。对于子公司的少数股东之间的现金流入和流出,从整个企业集团来看,也影响到其整体的现金流入和流出数量的增减变动,必须在合并现金流量表中予以反映。

编制合并现金流量表调整分录的规则是:流入项目的借方表示增加,贷方表示减少,流出项目的借方表示减少,贷方表示增加。

(一)内部交易

编制合并现金流量表时需要调整现金流量的内部

交易主要有以下几种:

(1) 权益性投资

例 1: P 公司向 S 公司投资 90 万元, 拥有 S 公司 90% 的份额, 其中现金 20 万元, 存货价值 20 万元, 固定资产价值 40 万元, 专有技术价值 10 万元。另外, S 公司的少数股东投入现金 10 万元。

该项投资活动导致 P 公司现金流量表中“权益性投资所支付的现金”项目增加 20 万元, 同时, S 公司现金流量表中“吸收权益性投资所收到的现金”项目增加 20 万元。但对 P 公司和 S 公司所组成的企业实体(以下简称 PS 实体)而言, 该项投资活动只是引起 20 万元的资金在企业内部从一个“部门”到另一个“部门”的流动, 并不会导致企业整体现金流入总量和现金流出总量的变化。所以, 在编制合并现金流量表时, 应予以抵销。编制抵销分录如下(单位为千元, 以下均同):

①借: 投资活动现金流量

——权益性投资所支付的现金 200

贷: 筹资活动现金流量

——吸收权益性投资所收到的现金 200

在合并工作底稿上列示如下:

合并工作底稿		单位: 千元			
项 目	P 公司	S 公司	抵销分录		合并数
			借方	贷方	
投资活动产生的现金流量:			①		
权益性投资所支付的现金	2 000		200		1 800
筹资活动产生的现金流量:				①	
吸收权益性投资所收到的现金		300		200	100

(2) 购买债券

例 2: 本年度 P 公司于 7 月 1 日溢价购入 S 公司当日发行的五年期债券, 面值 50 万元, 利率为 10%, 用银行存款支付价款 55 万元。年末双方按直线法摊销溢价及计提利息。此项业务中 P 公司支付的 55 万元的价款, 在 P 公司现金流量表中的“债权性投资所支付的现金”项目中增加 55 万元, 在 S 公司现金流量表中的“发行债券所收到的现金”项目中增加 55 万元, 而它在 PS 实体内部属于内部资金流转, 并未导致 PS 实体现金流入流出的变化, 因此在编制合并现金流量表时应进行调整。另外, 在年末 P 公司对此项债券投资计提了 2 万元的债券投资收益, S 公司对此项债券筹资计提了 2 万元的财务费用, 在合并现金流量表的附表中也应进行调整, 投资损失(减: 收益)增加 2 万元, 财务费用减少 2 万元。

编制抵销分录如下:

②借: 投资活动现金流量

——债券性投资所支付的现金 550

贷: 筹资活动现金流量

——发行债券所收到的现金 550

在合并工作底稿上列示如下:

合并工作底稿		单位: 千元			
项 目	P 公司	S 公司	抵销分录		合并数
			借方	贷方	
投资活动产生的现金流量:			②		
债权性投资所支付的现金	1 000		550		450
筹资活动产生的现金流量:				②	
发行债券所收到的现金		550		550	0

补充资料:

项 目	P 公司	S 公司	调整数	合并数
将净利润调节为经营活动的现金流量:				
净利润	6 000	600		6 600
加:				
财务费用	1 000		-20	980
投资损失(减: 收益)	-800		20	-780

(3) 内部销售

例 3: 本年度 P 公司销售自己生产的产品给 S 公司, 售价为 10 万元, 增值税为 1.7 万元, 成本为 8 万元, S 公司本年度销售 50%, 售价为 6 万元, 收到增值税销项税 1.02 万元, 另外 50% 包括在期末存货中。P 公司与 S 公司之间的 10 万元内部销售收入以及相应的 1.7 万元增值税都属于 PS 实体内部现金流转, 因此应加以调整, 调整分录如下:

③借: 经营活动产生现金流量

——购买商品、接受劳务支付的现金 100

贷: 经营活动产生现金流量

——销售商品、提供劳务收到的现金 100

借: 经营活动产生现金流量

——支付增值税税款 17

贷: 经营活动产生现金流量

——收到增值税销项税和退回的增值税税款 17

合并工作底稿 单位: 千元

项 目	P 公司	S 公司	抵销分录		合并数
			借方	贷方	
经营活动产生的现金流量:					
销售商品、提供劳务收到的现金	60 000	18 000		③	77 900
收到增值税销项税额和退回的增值税款	10 200	3 060		17	13 243
经营活动产生的现金流量:					
购买商品、接受劳务支付的现金	48 000	14 600	100		62 500
支付的增值税款	9 600	3 000	17		12 583

补充资料:

项 目	P 公司	S 公司	调整数	合并数
将净利润调节为经营活动法人现金流量				
净利润	6 000	600	-10	6 590
加:				
存货减少	-100	100	+10	10

(4) 固定资产、无形资产和其他长期资产的内部销售和(5) 利润分配所引起的现金流动的抵销方法与上同理, 举例略。

另外, 母公司和子公司之间经常会发生一些应收、应付及内部往来项目, 在编制合并现金流量表时, 对于这些事项的调整比较简单。例如, 假如 S 公司本年度支付 P 公司其他应付款 0.1 万元, 则合并现金流量表的调整分录为:

- ⑥借: 经营活动产生现金流量
- 支付其他与经营活动有关的现金 1
- 贷: 经营活动产生现金流量
- 收到其他与经营活动有关的现金 1

(二) 少数股权

当纳入合并的子公司为非全资子公司时, 子公司与其少数股东之间发生的现金流入和流出, 从企业集团整体来看, 也影响到整体的现金流入和流出数量的增减变动, 必须在合并现金流量表中予以反映, 因此, 这也是编制合并现金流量表需要调整的一个重要内容。子公司与其少数股东之间发生的影响现金流入和现金流出的经济业务包括:

1. 少数股东对子公司增加权益性投资
2. 子公司向少数股东支付现金股利
3. 少数股东依法从子公司中抽回权益性投资

对于以上几种经济业务, 在合并现金流量表筹资活动产生的现金流量栏目中, 加入“子公司吸收少数股东权益性投资收到的现金”、“子公司支付少数股东的

股利”、“子公司依法减资支付给少数股东的现金”等项目, 专门加以反映。

根据前面例子, 在编制合并现金流量表时, 少数股东对 S 公司投入的 10 万元资本金以及 S 公司本年分配给其少数股东的 0.6 万元现金股利, 应作单独列示, 调整分录如下:

- ⑦借: 筹资活动产生的现金流量
- 子公司吸收少数股东权益性投资所收到的现金 100
- 贷: 筹资活动产生的现金流量
- 吸收权益性投资所收到的现金 100
- ⑧借: 筹资活动产生的现金流量
- 分配股利或利润所支付的现金 6
- 贷: 筹资活动产生的现金流量
- 子公司支付少数股东股利的现金 6

项 目	合并工作底稿		单位: 千元		合并数
	P 公司	S 公司	抵销分录		
			借方	贷方	
筹资活动产生的现金流量:					
吸收权益性投资所收到的现金		300		⑦100	200
子公司吸收少数股东权益性投资所收到的现金			⑦100		100
筹资活动产生的现金流量:					
分配股利或利润所支付的现金	800	60	⑧6		854
子公司支付少数股东股利的现金				⑧6	6

根据以上例子所列举业务, 以及 P 公司和 S 公司的个别现金流量表, 编制 PS 实体的合并现金流量表工作底稿(略)。

(作者单位: 华能国际电力开发公司财务部
中国人民大学成人高等教育学院会计教研室)
责任编辑 温彦君

·小资料·

虚拟企业的特点

虚拟企业是把不同地区的现有资源迅速组合成为一种没有围墙, 超越空间约束, 靠电子网络寻求联系, 统一指挥的经营实体。其特点是企业的组织和规模在时间和空间上都是不确定的, 没有固定的厂房和设备(因而也就最大限度地节省固定成本), 推动企业运转的不是资金, 而是信息, 它完全依赖于网络技术, 借用外界力量来进行组合, 以最快的速度推出高质量、低成本的新产品。虚拟企业实现了水平式管理, 企业内部

与外部界线已不那么明显, 企业不因是内部共同体而不能轻易拆散, 也不因为企业各自独立而无法组织一起来。虚拟化的实质是通过突破企业的有形界限来延伸企业的功能(功能与物产分离), 一方面可以提高竞争力, 另一方面可以减少投资风险, 保证和加速实现企业的市场目标。

(陈巧红整理)