

现金流量表附表的编制原理

赵磊

(金地集团华南区域财务管理部 深圳 518048)

现金流量表的附表编制较能体现三张财务报表间的勾稽关系。但许多介绍现金流量表附表的文章往往停留在论述如何编制上,而未能从三张报表之间的相互联系来深刻论述其编制的根本原理:现金流量表附表是以净利润为起调点;加上减少净利润但是不产生现金流的事项,减去增加净利润但是不产生现金流的事项;加上由经营性活动引起的现金增加但是不影响净利润的事项,减去由经营性活动引起的现金减少但是不影响净利润的事项;实现净利润和经营性现金流的完全同步。实际上现金流量表附表的公式就是在该原理上经数学推导归纳而得出的一种便于编制的表现形式。

一、确定参与调节的会计分录类型

我们把会计科目分为以下几种:现金类、经营性资产负债类、长期资产负债类、所有者权益类、损益类科目。

计准则第6号——无形资产》作为部分资产核算,出租部分按《企业会计准则第3号——投资性房地产》作为部分资产单独核算。如自用与出租不能进行明确的分割,则应根据该房地产重要部分的用途来确定是否属于投资性房地产。即房地产的重要部分是自用的,则该房地产属于固定资产;房地产的重要部分是出租的,则该房地产应确认为投资性房地产。

(3)无形资产和商誉。无形资产具有可辨认性,能够很好地从企业中分离出来,可用于单独出售,同时内部产生的无形资产在确认时要求类似项目支出能与整个业务开发成本区分开来,这就说明无形资产的确认多以单项资产为计量单元。商誉价值量的大小是通过企业收益水平来体现的,而它又属于集合性、附着性强的一种无形资产,只能采取整体计量的方法进行计算,而不能像其他可确指的无形资产那样单项进行计算。

(4)金融资产以及金融工具在计量时应该以购买时的价值对每项金融资产进行分别计量,单独作为一项金融资产。但是企业中往往存在金融资产部分转移(例如持有至到期投资部分转为可供出售金融资产),满足终止确认条件的,应当将所转移金融资产整体的账面价值,在终止确认部分和未终止确认部分之间(在此种情况下,所保留的服务资产应当视同未终止确认金融资产的一部分),按照各自的相对公允价值进行分摊,并对各自相应的部分进行单位计量,分别确认为一项金融资产。在金融工具中也是这样,作为单项金融工具确认。

本文从会计分录入手确定需要参与调节的会计分录类型。根据附表的编制原理,首先可以排除会计分录中都不出现现金流的科目和损益类科目的事项。因该类分录即不影响现金流也不影响净利润,本身的现金流和净利润就是同步的,且该类事项因根本就不涉及现金流的变动,也就无需区分其中是否有非经营性活动引起现金流变动的事项,因此不在参与调节的范围之内。依据同样的原理,会计分录中如果一方是现金类科目另一方是损益类科目的事项,虽然现金流和净利润也是同步的,但是其中可能有部分特殊事项是非经营性活动引起的现金流的变动,因此有必要将这些特殊事项剔除;换句话说,会计分录中同时出现损益类和现金类科目的事项依然有可能是需要参与调节的项目。

长期资产类科目,如果对应的是现金类科目,虽然该事项

(5)负债和企业自身权益工具的公允价值计量。权益工具通常为企业发行的普通股、认股权证等。对于权益工具,企业通常确认为单项计量单位,如一项认股权证、一项权益工具等。

2. 引入计量单元的难点。

(1)相似资产确认问题。通常存在相同或类似资产负债及权益时,应当以类似的为基础确定资产、负债及权益的公允价值。但在相同资产中选取的组合是否选择适当,应该怎么样去测量,还有待研究。

(2)规范问题。每个企业确定计量单位时会根据自身实际情况进行相应制定,可能会导致不同的企业在相同的业务上计量单位的不一致。如何形成统一的计量规范还有待研究。

(3)商誉引入计量单元的难点。割差法是目前各国公认会计原则及允许的计量商誉的唯一方法,它通过可辨认净资产买价减去公允市价求得商誉价值,其买价是实际发生的产权交易价格,具有客观性。而买价又是经过买卖双方讨价还价最终确定的,体现了不同当事人对企业价值的判断,因此还具有公允性。但是商誉本身存在特殊性,致使对商誉的计量还存在相当的困难。

主要参考文献

1. 财政部.企业会计准则 2006.北京:经济科学出版社,2006
2. 姚婕.通货膨胀下会计模式研究.商业经济与管理,1998;3

影响了现金流不影响净利润,但是因其属于投资活动引起的现金流变动,因此,该类事项无需参与调节。同样的道理:长期负债类科目和所有者权益类科目,如果对应的是现金类科目,虽然该事项影响了现金流不影响净利润,但是因现金类科目对应长期负债和所有者权益,属于筹资活动引起的现金流变动,不属于经营性现金流的范围,因此,长期负债和所有者权益类科目也无需参与调节。

这样需要参与调节的只有以下两种事项:损益类科目对应资产负债表科目和现金类科目对应经营性资产负债。

二、损益类科目对应资产负债表科目

损益类科目对应除现金类科目外的其他资产负债表科目的会计分录,必然是需要调节的事项。因为该事项影响了净利润但不影响现金流且不涉及现金流的变动,因此不存在现金流变动中由非经营性活动引起的事项,必然是参与调节的项目。这类事项主要有:计提资产减值(损益类对应经营性应收资产)、计提折旧和摊销(损益类科目对应长期资产)、处理长期资产产生损益(损益类科目对应长期资产)、长期资产报废(损益类科目对应长期资产)、公允价值变动(损益科目对应金融资产)、计提利息支出或收入(损益类科目对应应收应付科目)、计提投资损益(损益类科目对应长期资产或应收资产)、计提递延资产和负债(损益类科目所得税费用对应递延资产或负债)。

对于损益类科目对应现金类科目的会计分录,只要该事项不是由非经营性活动引起的,就无需参与调节。而非经营性活动引起现金流和损益科目同时变动的事项,最常见的只有以现金流清偿借款利息以及收到利息收入(筹资事项),以及收到投资收益款(投资事项)。附表中调节项目财务费用和投资收益是比较特殊的两个项目。财务费用既包括计提利息支出和利息收入还包括以现金清偿利息和收到利息收入款。特别指出,财务费用仅仅指财务费用科目下属的利息收支两个科目明细,不包含银行手续费和工本费,因为“财务费用——手续费”科目对应现金流科目的事项既影响现金流也影响净利润,同时由于该现金流变动由经营性活动引起,因此无需参与调节。投资损益调节项既包含计提投资损益也包含收到投资收益款。

还有部分涉及损益类科目应参与调节的事项,附表中未能罗列,就统一归属到了“其他”项中;这些事项包括:借款豁免、长期债务豁免、确认预计负债等。此类事项发生时会引起损益变动但不产生现金流动。

三、现金类科目对应经营性资产负债

因该类事项是由经营性活动引起的,且发生时影响了现金流但是不涉及对损益的影响,因此需要将其调回;增加现金的应作为加项加回,减少现金的应作为减项减去。该类事项涉及的主要调节科目有:存货、经营性应收项目、经营性应付项目。

我们前面论述过,附表的调节公式的设置是在三张报表

编制的原理上的数学推导,集中体现在经营性应收应付项目的调节公式设置上。特别指出的是,该2项调节项目需剔除某些特殊事项存在的影响,否则依据公式表编制的附表结果将不等于现金流主表中的经营性现金净流量。我们以经营性应收资产项目为例来说明。

经营性应收资产的变动,从大类来说对应三类:现金类科目、损益类科目、非现金非损益类科目。附表中公式法下的经营性应收项目的减少等于经营性应收资产的期初余额减去期末余额,其实就是假设经营性应收资产的变动对应的是现金或损益类科目。如果经营性应收项目增加对应的是现金类科目或损益类科目,那么就是增加现金流出但是不影响净利润或增加净利润,也不影响现金流的事项,需要将其减去;经营性应收项目的减少对应的是现金类科目或损益类科目,那么就是增加现金流入但不影响净利润或减少净利润,不影响现金流事项,需要将其加回。经营性应收项目的本期增加数在调节表上作为减项,本期减少数作为加项。如果经营性应收项目的本期增加数小于本期减少数(期末数小于期初数),要减去的金额小于需要加回的金额,那么在调节表上,需要加回的金额大于需要减去金额的差额,就是应加回的金额。

经营性应付项目的设置原理与此完全相同,如果经营性应付项目增加对应的是现金类科目或损益类科目,那么就是增加现金流入不影响净利润或减少净利润但不影响现金流的事项,需要加回;如果经营性应付项目减少对应的是现金或损益类科目,那么就是增加现金流出不影响净利润或增加净利润但不影响现金流的事项,需要减去。如果本期经营性应付项目的增加额大于减少额(期末数大于期初数),需要加回的金额大于需要减去的金额的差额,就是应调节的金额。这就是公式设置的由来。

如前所述,如果存在以下事项,我们需要对经营性应收应付项目的调节金额进行修正:经营性应收应付项目的增减变动对应的是非现金、非损益类科目。因为公式法直接是用期末与期初余额的差额得来的,是默认经营性应收应付项目的增减变动,对应的是现金或损益类科目。实际中,往往会出现这么一类会计分录:一方是经营性应收应付项目,一方是长期资产等其他非现金非损益类科目。为便于理解,举例如下:某企业今年只发生一笔业务,采购固定资产100万元,货款未支付。该企业净利润为0元,经营性现金流量为0元,而按照公式法:净利润0元+经营性应付项目的增加100万元=100万元,显然是错误的。原因就在于,该经营性应付项目的变动对应的既不是现金流也不是损益类科目,应从调节金额中剔除。

因经,理解了现金流量表附表编制的原理,而不是机械地套用附表的公式,那么得出的现金流量表附表的编制结果必然是正确的。如果知其然,而不知其所以然,机械地套用公式,对于现实中企业发生的多种多样的业务,必然会出现一些与附表公式假设不完全一致的事项,导致编制出的报表结果是错误的。○