

# 现金流量表补充资料编制中的特殊业务

马如成

(江苏凤凰置业投资股份有限公司 南京 210037)

**【摘要】** 本文就非货币性资产交换、债务重组、坏账转销等特殊经济业务对现金流量表补充资料编制的影响进行分析,并说明了相应的处理方法。

**【关键词】** 特殊经济业务 现金流量表 补充资料 特别处理

在现金流量表补充资料的编制过程中,时常会出现补充资料计算出的经营活动产生的现金流量净额与现金流量表主表经营活动产生的现金流量净额金额不符的情况。在现金流量表主表列报准确的情况下,出现不符问题首先要排除现金流量表补充资料中净利润、资产减值准备等15个明细项目取数是否出错,其次要考虑是否存在某些特殊经济业务,在编制现金流量表补充资料时需进行特别处理。下面列举了几项常见的特殊经济业务。

## 一、非货币性资产交换

例1:20×3年3月,A公司以生产使用的一台设备交换B公司生产的一批办公家具,换入的办公家具作为固定资产管理。A、B公司均为增值税一般纳税人,适用的增值税税率均为17%。设备的账面原价为100 000元,在交换日的累计折旧为30 000元,公允价值为76 000元。办公家具的账面价值为60 000元,在交换日的公允价值为76 000元,计税价格等于公允价值。B公司换入A公司的设备用于生产家具。

假设A公司此前没有为该项设备计提资产减值准备,整个交易过程中,除支付增值税外没有发生其他相关税费。B公司此前也没有为库存商品计提存货跌价准备,其在整个交易过程中没有发生除增值税以外的其他税费。A、B公司适用的企业所得税税率均为25%。

A公司的账务处理如下:借:固定资产清理70 000,累计折旧30 000;贷:固定资产——设备100 000。借:固定资产——办公家具76 000,应交税费——应交增值税(进项税额)12 920;贷:固定资产清理70 000,应交税费——应交增值税(销项税额)12 920,营业外收入——非流动资产处置利得6 000。

B公司的账务处理如下:借:固定资产——设备76 000,应交税费——应交增值税(进项税额)12 920;贷:主营业务收入76 000,应交税费——应交增值税(销项税额)12 920。借:主营业务成本60 000;贷:库存商品——办公家具60 000。

分析:该业务对A公司间接法编制现金流量表的影响:

“净利润”+4 500元 $[(6 000 \times (1-25\%))]$ ,“处置固定资产、无形资产和其他长期资产的损失”-6 000元,“经营性应付项目的增加”(应交所得税)+1 500元 $(6 000 \times 25\%)$ ,间接法编制的“经营活动产生的现金流量净额”+0元 $(4 500-6 000+1 500)$ ,A公司间接法编制现金流量表时无需做特别处理。

该业务对B公司间接法编制现金流量表的影响:“净利润”+12 000元 $[(76 000-60 000) \times (1-25\%)]$ ,“存货的减少”+60 000元,“经营性应付项目的增加”(应交所得税)+4 000元 $[(76 000-60 000) \times 25\%]$ ,间接法编制的“经营活动产生的现金流量净额”+76 000元 $(12 000+60 000+4 000)$ ,比直接法编制的经营活动产生的现金流量净额多76 000元。A、B公司非货币性资产交换中除税金外,A、B公司等值资产交换均不会产生现金流量。B公司因资产交换致净利润增加12 000元、存货减少60 000元、应交所得税增加4 000元在当月并未产生现金流量。因此,间接法编制现金流量表时需在“其他”项目进行调整:-76 000元(未收到现金的收入)。这样,间接法编制的经营活动产生的现金流量净额才与直接法编制的经营活动产生的现金流量净额相符。

## 二、债务重组

例2:20×2年9月15日,D公司销售一批材料给C公司,合同约定6个月内结清款项,当月D公司确认应收账款100 000元,对该项应收账款计提了坏账准备6 000元,并相应确认递延所得税资产1 500元。

5个月后,由于C公司发生财务困难,无法支付货款,20×3年3月16日D公司与C公司协商进行债务重组。经双方协议,D公司同意C公司将该债务转为对C公司的股权投资。假定转股后C公司注册资本为6 000 000元,净资产的公允价值为7 500 000元,抵债股权占C公司注册资本的1%。假定相关手续已办理完毕。C、D公司适用的企业所得税税率均为25%,假定除企业所得税外不考虑其他相关税费。

20×3年3月C公司的会计处理如下:借:应付账款100 000;贷:实收资本60 000,资本公积——资本溢价

15 000,营业外收入——债务重组利得25 000。

20×3年3月D公司的会计处理如下:借:长期股权投资——C公司75 000,营业外支出——债务重组损失19 000,坏账准备6 000;贷:应收账款100 000。

该业务对D公司所得税的影响:借:应交税费——应交所得税6 250 $[(19 000+6 000) \times 25\%]$ ,所得税费用——递延所得税1 500;贷:所得税费用——当期所得税6 250,递延所得税资产——坏账准备1 500。

分析:该业务对C公司间接法编制现金流量表的影响:“净利润”+18 750元 $[25 000 \times (1-25\%)]$ ,“经营性应付项目的增加”-93 750元 $(-100 000+25 000 \times 25\%)$ ,间接法编制的“经营活动产生的现金流量净额”-75 000元 $(18 750-93 750)$ 比直接法编制的经营活动产生的现金流量净额少75 000元。实际上,因该业务C公司现金流量净额并未减少,净利润的增加、应付账款的减少、应交所得税的增加、营业外收入的增加并未引起现金流量的变动,因此,在间接法编制现金流量表时需在“其他”项目进行调整:+75 000元(未付现的应付账款减少100 000-债务重组利得25 000)。这样,间接法编制的经营活动产生的现金流量净额才与直接法编制的经营活动产生的现金流量净额相符。

该业务对D公司间接法编制现金流量表的影响:“净利润”-14 250元 $(-19 000-1 500+6 250)$ ,“递延所得税资产减少”+1 500元,“经营性应收项目的减少”+100 000元,“经营性应付项目的增加”(应交所得税)-6 250元,间接法编制的“经营活动产生的现金流量净额”+81 000元 $(-14 250+1 500+100 000-6 250)$ ,比直接法编制的经营活动产生的现金流量净额多81 000元。实际上,因该业务D公司现金流量净额并未增加,净利润的减少、递延所得税资产的减少、应收账款的减少、应交税费的减少、营业外支出的增加并未引起现金流量的变动,因此,在间接法编制现金流量表时需在“其他”项目进行调整:-81 000元(未收现的应收账款减少100 000+债务重组损失19 000)。这样,间接法编制的经营活动产生的现金流量净额才与直接法编制的经营活动产生的现金流量净额相符。

### 三、坏账转销

例3:E公司20×2年12月15日销售一批钢材给F公司,钢材价款1 170 000元(含增值税),双方约定F公司一个月内付清全款,E公司在20×2年12月为此应收账款计提了117 000元的坏账准备,并相应确认递延所得税资产29 250元。

20×3年1月10日F公司发生火灾,公司资产遭受重大损失,公司的剩余财产不足以安置职工,公司已停止经营,无力偿还欠款。20×3年1月E公司将应收F公司账款1 170 000元全额确认损失,E公司适用的企业所得税税率为25%。

20×3年1月E公司的会计处理如下:借:资产减值损失1 053 000,坏账准备117 000;贷:应收账款1 170 000。

该业务对所得税费用的影响:借:应交税费——应交所

得税292 500 $[(1 053 000+117 000) \times 25\%]$ ,所得税费用——递延所得税29 250;贷:所得税费用——当期所得税292 500,递延所得税资产——坏账准备29 250。

分析:该业务对E公司间接法编制现金流量表的影响:“净利润”-789 750元 $(-1 053 000-29 250+292 500)$ ,“递延所得税资产减少”+29 250元,“经营性应收项目的减少”+1 170 000元,“经营性应付项目的增加”-292 500元,间接法编制的“经营活动产生的现金流量净额”+117 000元 $(-789 750+29 250+1 170 000-292 500)$ ,比直接法编制的经营活动产生的现金流量净额多117 000元。实际上,因该业务E公司现金流量净额并未增加,净利润的减少、递延所得税资产减少、应收账款的减少、应交税费的减少并未引起现金流量的变动,因此,在间接法编制现金流量表时需将转销的坏账准备在“其他”项目进行调整:-117 000元。这样,间接法编制的经营活动产生的现金流量净额才与直接法编制的经营活动产生的现金流量净额相符。

### 四、经营性往来款项与非经营性往来款项的对冲

例4:20×2年12月G公司销售一批材料给H公司,约定1个月内付款,G公司于当月确认应收账款(H公司)117万元。20×3年1月G公司从H公司采购一辆高级轿车给公司管理部门工作使用,该车购置价120万元(含增值税),G公司确认固定资产120万元(假设不考虑相关税费)。经协商,G公司向H公司支付3万元,双方往来款项结清。假设G公司、H公司均为增值税一般纳税人,适用的增值税税率均为17%。

分析:G公司20×3年编制财务报表时,该业务对间接法编制现金流量表的影响:“经营性应收项目的减少”+117万元,间接法编制的“经营活动产生的现金流量净额”+117万元。由于应收账款(H公司)117万元与应付轿车购置款对冲,经营性应收项目的减少117万元并未收到现金,间接法编制的经营活动产生的现金流量净额比直接法编制的经营活动产生的现金流量净额多117万元,因此,在用间接法编制现金流量表时需将经营性往来款项与非经营性往来款项的对冲金额在“其他”项目进行调整:-117万元。这样,间接法编制的经营活动产生的现金流量净额才与直接法编制的经营活动产生的现金流量净额相符。

进一步的思考:假设本例中G公司从H公司采购的不是高级轿车而是经营用的原材料120万元(含增值税,税率17%),那么,对G公司间接法编制现金流量表的影响:“经营性应收项目的减少”+117万元,“存货的减少”-102.56万元 $(120 \div 1.17)$ ,“经营性应付项目的增加”(增值税进项税额)-17.44万元 $(120 \div 1.17 \times 0.17)$ ,间接法编制的“经营活动产生的现金流量净额”-3万元,直接法编制的“经营活动产生的现金流量净额”-3万元,两者相等。因此,经营性往来款项之间的对冲无需进行特别处理。

### 主要参考文献

财政部.企业会计准则2006.北京:经济科学出版社,2006