

基于会计科目重设的现金流量表编制方法

连红奇

(北京工业大学耿丹学院 北京 101301)

【摘要】 根据企业会计准则中规定的现金流量表结构设置现金流量表科目,据以开设现金流量表账户,对企业发生的经济业务以收付实现制为基础进行记账,作为期末采用直接法编制现金流量表的依据。这样既能降低编制现金流量表的技术难度,又能提高现金流量表的质量,符合成本效益原则,具有重要的现实意义。

【关键词】 现金流量表科目 现金流量表账户 收付实现制 直接法

一、现行现金流量表编制方法存在的问题

2006年财政部颁布的《企业会计准则第30号——财务报表列报》规定,财务报表至少应包括资产负债表、利润表和现金流量表,小企业编制的报表可以不包括现金流量表。2013年1月1日《小企业会计准则》的施行,在小企业中现金流量表由原来的在年报中“按需要选择编制”升级为每月必编的月报。但很多企业会计人员感到编制现金流量表存在很大的技术困难,实际操作时往往应付了事,所披露的现金流量表质量不高,难以满足报表使用者的需要。其主要原因是编制方法的问题。

我国企业会计准则规定,编制现金流量表时,列报经营活动现金流量的方法有两种:直接法和间接法。在直接法下,一般以利润表中的营业收入为起算点,调节与经营活动有关的项目的增减变动,然后计算出经营活动产生的现金流量;在间接法下,将净利润调节为经营活动现金流量,实际上就是将按权责发生制原则确定的净利润调整为现金净流入,并剔除投资活动和筹资活动对现金流量的影响。直接法便于分析企业经营活动产生的现金流量的来源和用途,预测企业现金流量的未来前景,而间接法便于将净利润与经营活动产生的现金流量净额进行比较,了解二者的差异及成因。准则规

1. 假设A公司与B公司及其股东受同一控制。由于在同一控制下的企业合并中,从能够对参与合并各方合并前及合并后均实施最终控制的一方来看,其能够控制的资产在合并前后并没有发生变化。因此,在合并日各方均应按账面价值记账,以合理确定成本。

A公司的会计处理:借:长期股权投资——B公司10 000(计税基础为13 000);贷:股本6 000(计税基础为6 000),资本公积——股本溢价1 000(计税基础:9 000-6 000=3 000),库存商品3 000。

A公司当期应调增应纳税所得额1000万元。

B公司股东的会计处理:借:长期股权投资——A公司6 000(计税基础为9 000),库存商品3 000(计税基础为4 000),资本公积——股本溢价1 000;贷:长期股权投资——B公司10 000。

B公司股东当期应调增应纳税所得额3 000万元。

2. 假设A公司与B公司及其股东不受同一控制。由于在非同一控制下的企业合并中,合并方与被合并方应将企业合并视为一项购买交易。因此,在合并日各方应按公允价值记账,以合理确定成本。

A公司的会计处理:借:长期股权投资——B公司40 000

(计税基础为13 000);贷:股本6 000(计税基础为6 000),资本公积——股本溢价30 000(计税基础为:9 000-6 000=3 000),主营业务收入4 000。借:主营业务成本3 000;贷:库存商品3 000。

B公司股东的会计处理:借:长期股权投资——A公司36 000(计税基础为9 000),库存商品4 000(计税基础为4 000);贷:长期股权投资——B公司10 000,投资收益30 000(应税收入为3 000)。

上述两种情形下的企业合并中,A公司和B公司股东未实现的股权增值均为27 000万元(A公司:40 000-13 000;B公司股东:36 000-9 000),不受会计处理方法的影响。

主要参考文献

1. 财政部,国家税务总局.关于企业重组业务企业所得税处理若干问题的通知.财税[2009]59号,2009-04-30
2. 刘永泽,陈立军.中级财务会计.大连:东北财经大学出版社,2010
3. 周金荣.如何理解重组业务的所得税处理.财务与会计(理财版),2009;9
4. 辛连珠.企业重组业务企业所得税处理若干问题研究.注册会计师,2011;1

定,我国企业应当采用直接法编制现金流量表,同时要求在附注中提供以净利润为基础调节到经营活动现金净流量的信息。在具体操作时可采用工作底稿法、T型账户法和分析填列法。

前述几种方法的共同点都是在期末根据资产负债表和利润表数据,再结合其他资料,经调整、计算、分析填列现金流量表,在应用中暴露了许多弊端:①所有的编制工作都集中在期末统一进行,给会计人员带来了很大的工作压力,甚至导致不能及时披露现金流量表或者简单糊弄了事,有时还会耽误审计工作的进行。②期末要对整个会计期间所有经济业务进行分析,找出影响现金流量表的业务。规模比较大的企业每期发生的经济业务纷繁复杂、数量庞大,在分析过程中易产生遗漏或错误,从而使现金流量表数据的准确性和可靠性大打折扣。③期末编制的现金流量表所反映的信息具有滞后性,这可能会导致平时现金流量表出现的问题被掩盖而得不到及时的纠正,不利于及时发现和应对现金流量表中的风险。④工作底稿法和T型账户法本身的操作过程很复杂、晦涩难懂,给学习者和使用者都造成了困扰,在会计准则应用指南中也只是以列举的方式阐述了这两种方法,而实际上企业的经济业务是多种多样的,无法穷尽。⑤通过将权责发生制下的数据调整为收付实现制下的数据,使现金流量表的编制缺乏第一手数据的支持,其数据的准确性和可靠性受调整过程的主观性影响很大。

二、基于会计科目设置的现金流量表编制方法

1. 编制流程的总体设计。根据会计账务处理的基本思路,基于会计科目设置的现金流量表编制方法的整个过程如图1所示。

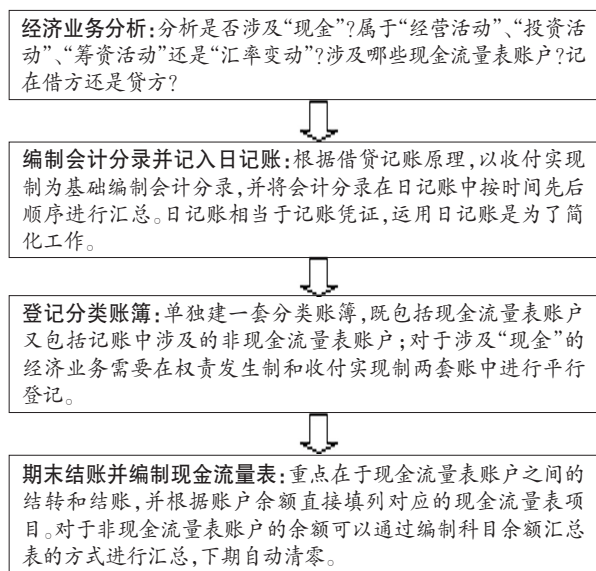


图1 基于会计科目设置的现金流量表编制流程

2. 现金流量表科目体系的设置和账户的开设。设置现金流量表科目的最终目的是采用直接法编制现金流量表,

所以可以按照现行会计准则中所规定的现金流量表的结构来设置现金流量表科目体系,如图2所示。

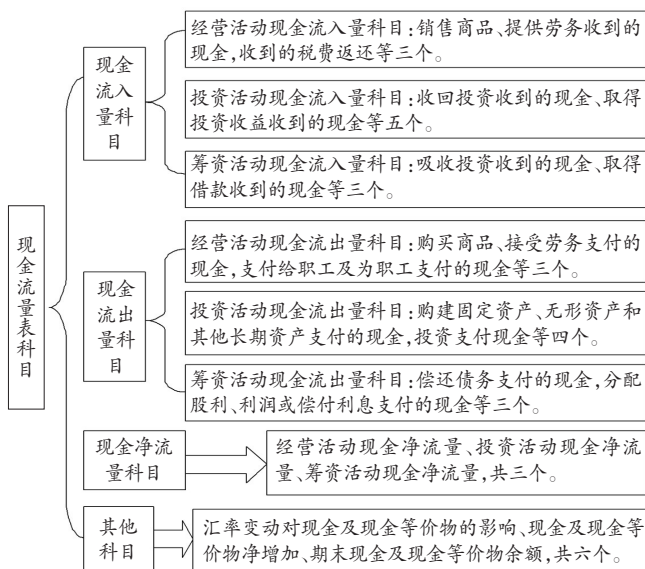


图2 现金流量表科目体系

但是会计科目本身并不能用来记账,会计账户是根据会计科目开设的、具有一定结构和格式的记账工具,会计账户与会计科目是一一对应的,根据会计账户和会计科目之间的对应关系开设相应的现金流量表账户。

3. 现金流量表账户的记账。运用现金流量表账户以收付实现制为基础记录经济业务首先需要明确现金流量表账户的结构。

假设某企业本期经营活动现金流入量大于流出量,投资活动现金流出量大于流入量,筹资活动现金流入量大于流出量,相关账户的运用如图3所示。

经营活动现金流入量账户		经营活动现金净流量账户		经营活动现金流出量账户	
发生额	期末结转	本期流入量	本期流出量	期末结转	发生额
无余额		净流入量			无余额
投资活动现金流入量账户		投资活动现金净流量账户		投资活动现金流出量账户	
发生额	期末结转	本期流入量	本期流出量	期末结转	发生额
无余额			净流出量		无余额
筹资活动现金流入量账户		筹资活动现金净流量账户		筹资活动现金流出量账户	
发生额	期末结转	本期流入量	本期流出量	期末结转	发生额
无余额		净流入量			无余额

图3 现金流入量、流出量和净流量账户

“现金流入量”账户借方记录现金流入量的增加,贷方记录现金流入量的减少(即期末转出的现金流入量金额);“现金流出量”账户贷方记录现金流出量的增加,借方记录现金流出量的减

少(即期末转出的现金流出量金额)。

“汇率变动对现金及现金等价物的影响”账户借方记录汇率变动增加的现金流量,贷方记录汇率变动减少的现金流量,期末余额若在借方,表示本期汇率变动导致的现金流量净增加额,余额若在贷方,表示本期汇率变动导致的现金流量净减少额。

4. 期末结账。首先,将现金流入量和流出量账户余额转入现金净流量账户;然后将现金净流量账户的借方余额转入“现金及现金等价物净增加”账户的借方,将现金净流量账户的贷方余额转入“现金及现金等价物净增加”账户的贷方;其次,将“汇率变动对现金及现金等价物的影响”账户借方余额转入“现金及现金等价物净增加”账户的借方,将“汇率变动对现金及现金等价物的影响”账户贷方余额转入“现金及现金等价物净增加”账户的贷方。结转后结出“现金及现金等价物净增加”账户的余额,借方余额表示本期的现金流量净增加额,贷方余额表示本期的现金流量净减少额;最后,将“现金及现金等价物净增加”账户的余额转入“期末现金及现金等价物余额”账户(该账户的期初余额即为上期期末余额),根据“期初余额+本期增加额(或-本期减少额)=期末余额”结出“期末现金及现金等价物余额”账户的期末余额。假设某企业本期汇率变动导致现金流量增加,现金及现金等价物净增加为正数,“期末现金及现金等价物余额”账户期初余额在借方,则相关账户之间的结转过程如图4所示。

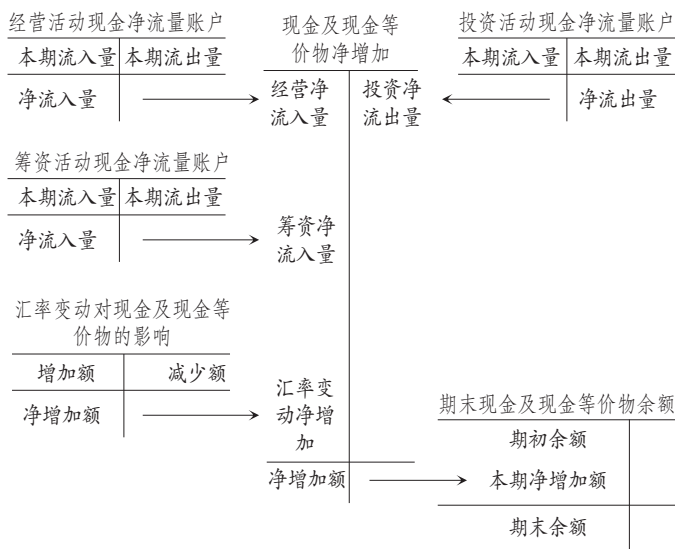


图4 期末账户之间的结转

5. 用直接法编制现金流量表。记账和结账过程完成之后各个现金流量表账户期末余额都已经明确,用直接法编制现金流量表可以按照以下步骤进行:

第一步,根据结账前的现金流入量账户、现金流出量账户和现金净流量账户的期末余额填制现金流量表中的相关项目。

第二步,根据结账前的“汇率变动对现金及现金等价物的影响”账户的期末余额填制现金流量表中的“汇率变动对

现金及现金等价物的影响”项目。

第三步,根据结账前的“现金及现金等价物净增加”账户的期末余额填制现金流量表中的“现金及现金等价物净增加”项目。

第四步,根据“期末现金及现金等价物余额”账户期末余额填制现金流量表中的“期末现金及现金等价物余额”项目。

需要注意的是,现金流量表主表根据现金流量表账户余额按照直接法填列之后,补充资料仍然需要按照间接法从利润出发调整得出,并将主表与补充资料核对,体现两种编制方法之间的数据勾稽关系。

三、方法比较说明

对于现金流量表的编制方法,我国学者结合企业实务已有较多的讨论,具体可归纳为以下几个方面:①对现行工作底稿法和T型账户法中关于调整过程的若干细节问题进行深入探讨,以期提高现金流量表编制效率。如对“销售商品、提供劳务收到现金”、“购买商品、接受劳务支付现金”等复杂的项目设计一些公式。②提出新的编制方法,如日记账法、辅助账法、备查账法、明细分类账法等,虽然能在一定程度上将现金流量表的编制工作分散到平时,缓和期末编报的压力,但日记账、辅助账、备查账和明细账的设置往往依附于“库存现金”、“银行存款”和“其他货币资金”等账户,与现金流量表中的“现金”可能不对应,而且现金流量表的编制仍然没有充分的一手资料。也有的会计实务工作者根据自己所在企业的特点提出适用的编制方法,但基本上为对工作底稿法和T型账户法的简化处理,缺乏普遍适用性。③个别学者也提出了通过设置会计科目用直接法编制现金流量表的初步设想,但只是在相关会计科目之下设置现金流量相关的二级科目。例如,在“库存现金”、“银行存款”和“其他货币资金”科目下设置“现金流量”科目。以上研究结果都没有真正实现将现金流量表的编制与资产负债表和利润表的编制平等对待,没有从根本上解决现行现金流量表编制操作中存在的诸多问题。

笔者通过设置现金流量表科目和账户,平时会计记录中以权责发生制为基础进行记账的同时也以收付实现制为基础进行记账,期末可以根据现金流量表账户的余额直接填列现金流量表,真正做到将现金流量表的编制贯穿于企业的日常工作中。在当前大多数企业都实现了会计电算化的情况下,这些记录工作通过在电算化系统中增加相应的模块设计即可实现,并不会给会计人员带来太多的工作负担,却可以大大提高现金流量表的质量。

主要参考文献

1. 企业会计准则编审委员会.企业会计准则讲解.北京:立信会计出版社,2012
2. 财政部.小企业会计准则.北京:立信会计出版社,2012
3. 潘建华,杨家义,罗贤惠.现金流量表编制的备查账户法.财会月刊,2006;1