现金流量表编制列报的几点问题

吴 鹏

（江苏苏亚金诚会计师事务所有限公司镇江事务所 江苏镇江 212003）

【摘要】本文依据《企业会计准则第31号——现金流量表》及其应用指南和讲解中所规范的基本原则，提出了在实务工作中遇到的几项业务在现金流量表中编制和列报的具体方法。

【关键词】现金流量表 编制 列报

现金流量表是反映企业一定会计期间现金和现金等价物流入和流出的报表。编制现金流量表的主要目的是为财务报表使用者提供企业一定会计期间内现金和现金等价物流入和流出的信息，以便于财务报表使用者了解和评价企业获取现金和现金等价物的能力，并据以预测企业未来现金流量。《企业会计准则第31号——现金流量表》及其应用指南和讲解（以下简称“现金流量表准则”）规范了现金流量表的编制和列报，但现金流量表准则对实务中遇到的某些具体业务在现金流量表中如何编制和列报未作出明确规范。本文对实务工作中遇到的以下几项具体业务在现金流量表中如何编制和列报进行探讨。

一、用于担保的货币资金

在会计学中，对于“现金”存在通常会计上的定义及现金流量表准则中的定义。二者之间既存在联系又存在区别。通常会计上所说的现金指企业的库存现金。现金流量表准则中规定的“现金”是指企业库存现金以及随时可以用于支付的存款。现金流量表中的“现金”不仅包括现金账户核算的库存现金，还包括企业银行存款账户核算的存入金融机构、可以随时用于支付的存款，也包括其他货币资金账户核算的外埠存款、银行汇票存款、银行本票存款、信用卡存款、信用证保证金存款和存出投资款等其他货币资金。

在实务工作中存在用于担保的货币资金，这些货币资金包括用于质押的定期存款、银行承兑汇票保证金存款等。用于担保的货币资金不可以随时用于支付，只有在担保到期日后才可以随时用于支付。那么用于担保的货币资金是否属于现金流量表中的“现金”呢？现金流量表准则中却未能给出明确判断标准及处理方法。对于此类事项中国注册会计师协会在《中国注册会计师协会专业技术咨询委员会咨询意见（三）》中提出如下意见：对于信用证保证金存款和银行承兑汇票保证金存款是否应从“现金”中扣除，建议按以下原则考虑：在资产负债表日后3个月内可以用于支付的，在编制现金流量表时不从“现金”中扣除。反之，在资产负债表日后3个月内不可以用于支付的，在编制现金流量表时应从“现金”中扣除。

依据现金流量表准则中对“现金”的定义并参考了中国注册会计师协会的意见以后，笔者认为由于用于担保的货币资金不可以随时用于支付，通常不属于现金流量表中的“现金”的范畴。现金流量表编制人应在资产负债表日根据资产负债表日到担保到期日之间期限长短判断用于担保的货币资金是否属于“现金”。担保到期日在资产负债表日后3个月内的货币资金，则应作为“现金”，在编制现金流量表时不从“现金”中扣除。反之，担保到期日在资产负债表日后3个月之后的货币资金，在编制现金流量表时应从“现金”中扣除。

二、商业汇票背书

实务工作中常会遇到商业汇票背书的业务。商业汇票背书业务是否属于支付“现金及现金等价物”并产生现金流量，准则中未能明确规范，实务工作者对此经常产生疑惑。要弄清这个问题前提条件是需先搞清商业汇票是否属于现金流量表准则中所规范的“现金及现金等价物”？

商业汇票是指由付款人或存款人（或承兑申请人）签发，由承兑人承兑，并于到期日向收款人或被背书人支付款项的一种票据。通过商业汇票的定义来看，商业汇票作为票据仅仅是一种结算工具，不在现金流量表准则中所规定的“现金及现金等价物”范围之内。

银行承兑汇票作为商业汇票的一种，上海证券交易所及深圳证券交易所对其收付业务在现金流量表中如何编制和列报均发布了备忘录。上海证券交易所颁布的《2006年年度报告工作备忘录：第三号 新旧会计准则衔接若干问题（一）》及深圳证券交易所颁布的《上市公司执行新会计准则备忘录第1号》中均规定，对于公司在经济业务中收到和对外作为货款支付的银行承兑汇票，公司不应将其作为现金流量计入现金流量表。

依据现金流量表准则的规定并参照上述备忘录的精神，笔者认为商业汇票首先不属于现金流量表准则中所规定的

“现金及现金等价物”，商业汇票背书不产生现金流量，不应将其作为现金流量计入现金流量表。

三、向有关劳务中介机构支付的劳务费用

通过有关劳务中介机构向企业派遣劳务工的，劳务工为企业提供劳务，有关劳务中介机构向劳务工支付劳动报酬，企业向有关劳务中介机构支付劳务费用的。如果劳务工为企业提供与经营活动有关的劳务，企业以“现金”形式向有关劳务中介机构支付劳务费用的业务时，现金流量表的编制者则难以判断是将该支付款项作为支付给职工的“现金”，归属于“支付给职工以及为职工支付的现金”项目；还是将该支付款项作为支付与经营活动相关的费用，归属于“购买商品、接受劳务支付的现金”项目。

《企业会计准则第9号——职工薪酬》应用指南的规定：“职工，是指与企业订立劳动合同的所有人员，含全职、兼职和临时职工；也包括虽未与企业订立劳动合同但由企业正式任命的人员，如董事会成员、监事会成员等。在企业的计划和控制下，虽未与企业订立劳动合同或未由其正式任命，但为其提供与职工类似服务的人员，也纳入职工范畴，如劳务用工合同人员。”因此，笔者认为企业使用的与劳务中介签订劳务合同的劳务工属于“职工”的范畴。企业以现金形式向有关劳务中介机构支付的劳务费用属于企业以现金形式向职工支付的工资薪酬。

由此可见，企业以“现金”形式向有关劳务中介机构支付的劳务费用，如该支付的款项与企业经营活动相关，在编制现金流量表时则应归属于“支付给职工以及为职工支付的现金”项目。

四、固定资产盘盈

企业在财产清查中存在盘盈固定资产的情况，该情况对企业的损益产生影响，但并不产生现金流量。因此，固定资产盘盈对于在直接法下编制现金流量表无任何影响。

固定资产盘盈损益是否对现金流量表在间接法下的编制及列报产生影响？如产生影响，又如何编制及列报？这些问题在现金流量表准则中未能做出明确规范。笔者认为，固定资产盘盈与固定资产增加有关，固定资产的增加在编制现金流量表时又与投资活动相关联。由此可见，固定资产盘盈产生的损益应属于投资活动产生的损益，不属于经营活动产生的损益。所以，在间接法下将净利润调节为经营活动现金流量时，需要予以剔除。盘盈固定资产产生的损益通常在“营业外收入”等科目核算，在实务工作中可根据“营业外收入”等科目所属有关明细科目的记录分析填列，并在间接法下的现金流量表补充资料的“其他”项目中以负数列报。

例1：20×2年12月31日甲企业进行资产清查盘盈1台设备，按300 000元的价值计入“固定资产”，同时产生损益300 000元计入“营业外收入”。20×2年度甲企业净利润为2 800 000元。假设甲企业20×2年度现金流量表在间接法下将净利润调节为经营活动现金流量除固定资产盘盈外无其他调节事项。

编制：20×2年甲企业固定资产盘盈300 000元，该事项不产生现金流量，因此对直接法下编制的现金流量表不产生影响。但甲企业发生固定资产盘盈损益（营业外收入）300 000元，属于投资活动产生的损益，不属于经营活动产生的损益，所以在将净利润调节为经营活动现金流量时，需要予以剔除。

列报：甲企业20×2年现金流量表补充资料的“其他”项目应以-300 000元列报，间接法下净利润调节为经营活动现金流量为2 500 000元（2 800 000-300 000），如表1所示。

表1　　现金流量表补充资料

项　目	本年金额
净利润	2 800 000
加：其他	-300 000
经营活动产生的现金流量净额	2 500 000

五、安全生产费

对于安全生产费的会计核算，《财政部关于印发企业会计准则解释第3号的通知》规定如下：“高危行业企业按照国家规定提取的安全生产费，应当计入相关产品成本或当期损益，同时计入专项储备。企业使用提取的安全生产费时，属于费用性支出的，直接冲减专项储备。企业使用提取的安全生产费形成固定资产的，应当通过‘在建工程’科目归集所发生的支出，待安全项目完工达到预定可使用状态时确认为固定资产；同时，按照形成固定资产的成本冲减专项储备，并确认相同金额的累计折旧。该固定资产在以后期间不再计提折旧。”但与安全生产费相关产生的现金流量在现金流量表中如何编制及列报，在现金流量表准则中却未能明确规范。

在直接法下，笔者认为企业支付安全生产费相关支出存在以下两类现金流量编制及列报：①费用性的安全生产费支出与经营活动中购买材料、商品、接受劳务相关联，属于与经营活动相关的现金流量，应计入现金流量表中“购买商品、接受劳务支付的现金”的项目。②形成固定资产的安全生产费支出与投资活动中购买、建造固定资产，取得无形资产和其他长期资产相关联，属于与投资活动相关的现金流量，计入现金流量表中“购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金”的项目。

企业计提的安全生产费，有的包括在相关产品成本（制造费用）中，有的包括在当期损益中，不发生现金流出。计入产品成本（制造费用）已经变现的部分或计入当期损益中的部分，在计算净利润时已通过销售成本或期间费用予以扣除；计入产品成本（制造费用）中没有变现的部分，在间接法下调节存货时也已经从中扣除。

由此可见，间接法下将净利润调节为经营活动现金流量时，应将企业计提的安全生产费予以加回，然后再减去已支付与经营活动相关的费用性的安全生产费支出。笔者认为，应根据专项储备中核算的安全生产费发生额分析填列，其计

突尼斯EPC总承包项目增值税退税管理实务

唐永峰

（中国水电建设集团十五工程局有限公司国际工程公司　西安　710068）

【摘要】在突尼斯承包项目主要涉及税负比较大的税种是增值税和企业所得税。和国内税收制度不同之处在于项目在支付了超额税负后，可以申请退税。笔者认为，退税只有在根据项目实际情况进行缜密的思考和预测后，进一步决定退税与否，才能有效地发挥退税给项目带来的好处。

【关键词】EPC　增值税　企业所得税　退税

EPC总承包模式是当前国际工程承包中一种被普遍采用的承包项目的模式。EPC是指业主将建设工程中的勘察设计、设备采购、土建安装以及调试以及运行等一并发包给一个具有总承包资质条件的承包人承担，承包人对承包工程的质量、安全、工期以及造价负全面责任，在达到业主要求后整体将工程移交给业主的一种建设方式。

近些年来,我国对外承包的规模不断扩大。2012年，中国对外承包工程新签合同额1 565亿美元，同比增长10%，增速较2011年上涨了4.1个百分点；完成营业额1 166亿美元，同比增长12.8%，增速较2011年上涨了0.6个百分点。截至2012年底，中国对外承包工程累计完成营业额6 556亿美元，签订合同额9 982亿美元。据预计，2013年，中国对外承包工程业务仍可维持平稳增长态势。本文从E公司在北非突尼斯EPC总承包项目增值税退税的案例出发，探讨相关的税务管理，希望能对在该国办理相同业务的公司起到启示和指导作用。

一、突尼斯税法中涉及的相关规定

突尼斯实行以所得税和增值税为核心的税收体系。全国实行统一的税收制度，外国公司和外国人与突尼斯的法人和

算方法如下：加安全生产费计提数（专项储备贷方发生额）减费用性的安全生产费支出（专项储备部分借方发生额）。上述计算结果应在现金流量表补充资料的“其他”项目列报。

例2：20×2年度甲企业净利润为2 800 000元。20×2年甲企业共支付安全生产费300 000元，其中：属于费用性的安全生产费支出100 000元，属于形成固定资产的安全生产费支出200 000元。甲企业安全生产费在专项储备中核算，20×2年专项储备期初余额为50 000元；贷方发生额为当年提取的安全生产费400 000元（计入当期损益）；借方发生额为300 000元，其中：支付属于费用性的安全生产费100 000元，列支与安全生产有关的固定资产折旧200 000元；期末余额为150 000元。假设甲企业20×2年度间接法下净利润调节为经营活动现金流量除安全生产费相关事项外无其他调节事项。

编制：①直接法：20×2年度甲企业支付费用性的安全生产费支出100 000元，属于与经营活动相关的现金流量；支付形成固定资产的安全生产费支出200 000元，属于与投资活动相关的现金流量。②间接法：加专项储备中核算的安全生产费计提数400 000元，减费用性的安全生产费支出100 000元。

列报：①直接法：在现金流量表中“购买商品、接受劳务支付的现金”项目列报100 000元，在现金流量表中“购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金”项目列报200 000元。②间接法：甲企业20×2年现金流量表补充资料中的“其他”项目应以300 000元（400 000−100 000）列报，间接法下净利润调节为经营活动现金流量应为3 100 000元（2 800 000+300 000），如表2所示。

表2　现金流量表补充资料

项　目	本年金额
净利润	2 800 000
加：其他	300 000
经营活动产生的现金流量净额	3 100 000

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. 财政部. 企业会计准则——应用指南.北京：中国财政经济出版社，2006

3. 财政部会计司编写组.企业会计准则讲解.北京：人民出版社，2010

4. 周冶芳，鲁扬昊.现金流量表编制中的特殊问题.财会月刊，2006；3