

# 对现金流量表项目分类的看法

陈立云

(枣庄学院经济与管理学院 山东枣庄 277102)

**【摘要】**现金流量表的项目分类是否合理对现金流量表的分析和运用会产生重大影响,而经营活动现金流量又是现金流量表中最为重要的部分。本文主要分析了会计政策的选择对经营活动现金流量项目分类的影响,以及经营活动现金流量项目分类存在的问题并在此基础上提出了改进建议。

**【关键词】**现金流量表 经营活动现金流量 项目分类

## 一、会计政策对现金流量项目分类的影响

现金流量表是按照收付实现制编制的,编制基础是企业持有的现金以及现金等价物,因此企业不同会计政策的选择,一般对现金流量表的编制不会产生任何影响。例如,假设企业对存货发出成本的核算由先进先出法改为加权平均法,那么在物价上涨的情况下企业计算的发出成本就会增加,当期利润就会减少;反之,在物价下降的情况下,发出成本会降低,当期利润则会增加。但是无论企业采用何种成本流转假设,其购买存货所支付的现金以及销售存货所收取的现金都不会发生变化,因此不会影响企业的现金流入、流出以及现金余额的数量。

通过编制现金流量表可以有效地避免由于会计政策的不同选择而造成的对会计信息的粉饰,使企业对外披露的会计信息更加具有决策相关性。但是在以下几种情况下,会计政策的选择会影响现金流量表的项目分类,从而对会计信息造成影响。

1. 会计政策选择对经营活动和投资活动现金流量分类的影响。《企业会计准则》将“经营活动”定义为,企业除去投资活动和筹资活动以外的所有交易和事项。经营活动现金流量反映的项目主要是企业在日常经营活动中诸如存货的购买、生产、销售等过程中涉及的现金流入和流出。投资活动现金流量反映的是企业长期资产的购建和不包括在现金等价物范围的投资及处置活动。企业发生的现金流量是应当计入经营活动之中,还是应当计入投资活动之中,一般都有明确的规定,不会产生歧义。

但是《企业会计准则》在对“资产”进行定义时,更加侧重于企业管理层的持有意图,而不是给出了硬性的条件上的限制,例如对固定资产所作的定义是:为生产商品、提供劳务、出租或经营管理而持有的,使用寿命超过一个会计年度的有形资产,并没有指出确认为固定资产

的价值标准。这就需要会计人员对发生的每一项现金支出做出合理的职业判断。一般来说,单笔金额巨大或金额很小的支出不会出现判断错误,但是金额居于中间地段的支出则可能出现模棱两可的现象。例如,企业购买的办公桌、办公椅就既有可能作为固定资产管理,也有可能作为存货进行管理。而企业对于同一项现金支出,如果将其资本化计入固定资产价值之中,就会增加企业投资活动的现金流出,如果将其费用化计入当期费用或者是存货价值之中,则会影响经营活动的现金流出量。

2. 会计政策选择对经营活动和筹资活动现金流量分类的影响。筹资活动现金流量是指导致企业资本及债务规模和构成发生变化的活动。如果将筹资活动现金流量计入经营活动之中,就有可能因为缩小了企业的债务规模,同时夸大了企业的经营水平,使企业呈现出稳健发展的假象;反之,则可能由于债务规模被扩大、经营水平被下降而虚增了财务风险,无论哪种情况都会对会计信息产生不良影响。

例如,企业会计准则规定,按照实质重于形式的原则,对于承租方来说,经营租赁发生的支出应当计入经营活动现金流量之中,而融资租赁发生的支出则应当计入筹资活动现金流量。可是,虽然企业会计准则对经营租赁和融资租赁从五个方面进行了详细区分,企业还是可以通过伪造合同条款、签订阴阳合同等方式任意调整租赁的形式,改变会计核算方法,对经营活动现金流量和筹资活动现金流量进行调节,以满足特定的报表编制需求。

## 二、经营活动现金流量项目分类存在的问题

经营活动现金流量是企业现金流量表最为重要的部分,但是《企业会计准则》并没有明确给出企业经营活动定义,而是将其采用“排除法”间接限定为企业除去投资活动和筹资活动以外的所有交易和事项。这样处理的弊

端是使许多并不具备经营活动特征的现金流量也计入了其中,使经营活动现金流量项目所包含的内容十分混乱。

1. 经营活动产生的现金流量项目下的子项目“收到的税费返还”以及“支付的各项税费”核算的内容都包括所得税。所得税是复合税种,将企业收到的所得税返还或支付的所得税全额计入经营活动产生的现金流量,会使该项目被计入的税款金额过多。而实际上,企业在投资活动和筹资活动中都会产生损益,从而影响当期会计利润,进而影响需要缴纳的所得税总额,并且可能数额巨大,在这两个项目中完全忽略所得税的影响,可能会造成会计信息的不对比。

例如,在投资活动中,如果企业当期对外出售了大量的固定资产、无形资产等长期资产,就可能会获得巨额利得,并被计入“营业外收入”之中计征企业所得税;或者企业转让了持有的子公司的股权,也可能会取得价格不菲的“投资收益”,其金额甚至可能会超过当期营业收入。将与这些项目所相对应的所得税支出,全部反映在经营活动产生的现金流量中,无疑会虚减经营活动产生的现金流量净额。同理,政府在向企业返还所得税时,如果没有加以说明是就何征税项目所作的返还,也应当认为是对经营活动、投资活动以及筹资活动共同收益所作的返还,一并计入经营活动现金流量之中,有失公允。

2. 经营活动现金流量中所包含的工资种类过多,也远远超过了企业实际经营活动可能涵盖的范围。按照准则的规定,除去发放给在建工程人员、研发人员的工资外,包括离退休人员在内的其他所有人员工资项目都应当反映在经营活动现金流量中,笔者认为这样划分并不合理。第一,企业高级管理人员的工资往往也较高,很可能是普通员工的数倍甚至是数十倍,而这部分人员的工作范围并不仅仅局限于产品的生产、加工、销售过程,还包括大型长期资产的购建以及融资、投资政策的制定等,将他们的工资支出仅反映在经营活动现金流量中,不符合配比原则。第二,企业离退休人员工资费用,特别是对历史比较悠久的企业来说,也是一笔不小的现金开支,而离退休人员并不会对企业的经营活动做出任何贡献,另外离退休人员种类复杂,其在职时也未必是从事日常经营活动的,全部在“支付的其他与经营活动有关的现金”中反映,只会虚减经营活动现金流量余额。

3. 企业存放于银行的款项,银行都会支付一定的利息,除去符合借款费用资本化的条件可以计入筹资活动产生的现金流量部分外,《企业会计准则》对银行利息收入在现金流量中的列示并没有明确的规定。目前企业的一般做法是将取得的其他利息收入计入“收到其他与经营活动有关的现金”之中,而目前我国银行贷款一般是采用“贷转存”的方式进行发放,企业在取得借款并支付借

款利息的同时,自然就获得了同等金额的银行存款并收取存款利息。如果在编制现金流量表时,对利息收入不做更加细致的划分,很可能使与银行借款相对应的利息支出被计入了筹资项目之中,而利息收入却被计入了经营活动之中。

4. “收到的其他与经营活动有关的现金”包括了企业收到的政府补助和捐赠款项,而这两类现金流入其本质都不是由企业正常经营活动所引起的。对于国有大型企业来说,政府一次性给予的政府补助可能是巨额的。按照《企业会计准则》的规定,其他与经营活动有关的现金流入,如果金额较大的,应作为单独项目反映,但即使是这样规定,还是属于经营活动产生的现金流量范围之内。

如果企业收到的政府补助或者捐赠不是现金资产而是存货类的流动资产,虽然在收到这些资产时不必计入经营活动产生的现金流量中,但是如果企业将这些资产对外出售,所取得的现金流量甚至可以被直接计入到“销售商品、提供劳务收到的现金”,但这种现金流量同企业通过自身能力获取的现金流有本质上的区别。为避免这种现象发生,政府给国有企业的政府补助以及企业投资者或关联企业对企业所作的捐赠应当列示为投资活动产生的现金流量之中。

### 三、对现金流量表项目分类的改进建议

1. 重新界定经营活动现金流量所包含的项目。企业从经营活动中所取得的现金代表着企业真实的创造利润的能力,以及企业的偿债能力和长期发展能力,对于信息使用者的决策判断有着至关重要的作用。因此,对经营活动产生的现金流量应当尽力保证其“纯粹性”,不应在其中计入过多性质模糊不清的项目。将经营活动所产生的现金流量定义为“除去投资活动和筹资活动以外的所有现金流量”,不可避免的会使经营活动现金流量包含一些并不符合其本质特征的现金流量,在某些情况下,还可能对信息使用者造成误导。因此,可以参照投资活动与筹资活动的定义将企业的经营活动定义为:企业购买商品或劳务,对存货进行加工、存储或销售以及对外提供劳务,维持企业持续经营的各种活动。只有符合经营活动现金流量定义本质特征的现金流量项目才能允许计入其中。

为防止出现现金流量无法归类的情况,还要给予会计人员一定的职业判断的权利。在新的经济形式下,新的经济业务种类所带来的现金流量,按照实质重于形式的原则,他们可以自主判断这些现金流量是属于经营活动现金流量、投资活动现金流量还是筹资活动现金流量。

例如,对于企业收回应收账款所带来的现金流入,一般情况下应当属于经营活动产生的现金流量下“销售商品、提供劳务收到的现金”,但是如果企业是通过将应收账款出售或质押的方式换取现金,就应当属于特殊业务

# “以前年度损益调整”的财税处理

伊虹(副教授)

(辽东学院会计学院 辽宁丹东 118001)

**【摘要】** 本文归纳了企业发生的“以前年度损益调整”的四种情况。根据在企业所得税处理方面的相关财税规定,结合实际工作的情况,具体分析了企业以前年度损益的财税处理。

**【关键词】** 会计差错 以前年度损益 财税处理

企业经常会因各种原因在本年度产生以前年度损益,按照《企业会计准则》的规定,本年度发现的重要前期差错更正,应通过“以前年度损益调整”科目核算。下面以案例的形式分别研究四种原因产生的以前年度损益在企业所得税方面的会计处理。

## 一、税务检查发现的会计差错

例1:2013年6月,税务稽查人员在对某酒厂的税务检查中发现,2012年10月,该酒厂将当年生产的2万瓶粮食白酒投资一烟酒经销公司,取得10%的股权。已知该批白酒的不含税出厂价为50万元,生产成本为15万元,每

瓶白酒为1斤装,粮食白酒定额税率为每斤0.5元,比例税率为20%。该企业的会计处理为:借:长期股权投资 150 000;贷:库存商品 150 000。税务人员指出该企业会计核算错误,造成企业少缴多种税款,当即要求补缴增值税、消费税、企业所得税等税款。假设不考虑城市维护建设税、教育费附加及税收滞纳金和税务罚款。

解析:该酒厂将生产的粮食白酒用于对外投资,是一种视同销售行为。  
(1)应补缴的增值税=500 000×17%=85 000(元),应补缴的消费税=500 000×20%+0.5×20 000=110 000(元),

量可以作为现金流量表的第四大部分,列示在筹资活动产生的现金流量项目下方,具体如下表所示:

范畴。如果是企业将应收账款质押所换取的现金流入应当属于筹资活动的现金流量;如果将应收账款对外出售换取的现金流入,还应当进一步细分应收账款出售是否附追索权,如果附有追索权则应当认为是筹资活动产生的现金流量,如果不附有追索权则应当计入经营活动产生的现金流量之中。

与应收账款出售现象类似的特殊业务还包括企业的债务重组业务、涉及补价的非货币性资产交换业务等,对这些性质不明的特殊经济业务加以适当规范,可以有效地防止企业运用准则的漏洞,任意调节经营活动产生现金流量的金额。

2. 单独反映分配过程中的现金流量。一个完整的企业经济活动循环应当包括筹资、投资、采购、销售以及分配五个方面。而现金流量表只反映了其中的四个方面,目前通行的现金流量表将资金分配环节分解后计入到了经营、投资、筹资活动三个部分之中,例如缴纳所得税税费、支付人员工资等。增加“分配活动现金流量”可以使会计报表使用者一目了然地了解企业的分配政策以及自己在企业分配活动中的地位,增加现金流量表会计信息的含量,也更好地体现出其本质特征。分配活动产生的现金流

量可以作为现金流量表的第四大部分,列示在筹资活动产生的现金流量项目下方,具体如下表所示:

项目	解释
四、分配活动所产生的现金流量	在筹资活动下新设项目
(1)收到的税费返还	将其从经营活动中剔除。内容包括政府向企业返还的各类税款
(2)支付给职工以及为职工支付的款项	将其从经营活动中剔除。内容包括企业发放的离退休人员工资分配
(3)支付的各项税费	将其从经营活动中剔除,内容包括企业支付的除计入固定资产和无形资产账面价值之外的各类税款
(3)分配股利、利润或偿付利息支付的现金	将其从经营活动和筹资活动中剔除。偿付利息支付的金额应当扣除收取的利息收入,可以填列为负数。
(5)分配活动产生的现金流量净额	(5)=(1)-(2)-(3)-(4)

## 主要参考文献

1. 财政部.企业会计准则.北京:经济科学出版社,2006
2. 财政部会计司编写组.企业会计准则讲解2010.北京:人民出版社,2010