

# 关于现金流量表补充资料的思考

楼胜亚

**摘要：**现金在企业经营活动中具有重要作用，也是企业经营的最终目标之一。正确编制现金流量表补充资料可以清晰地说明净利润与经营活动净现金流量的关系，在一定程度上看出净利润的质量。

**关键词：**补充资料；间接法；调节项目

现金流量表补充资料（以下简称补充资料）是通过间接法披露将净利润调节为经营活动现金流量的信息。这种调整包括三方面内容：一是投资或筹资活动对净利润的影响项目，经此调整后为经营活动产生的净利润；二是虽然是经营活动且影响了净利润，但实际并未产生现金流的项目；三是影响了经营活动现金流但并不导致净利润变动的的项目。《企业会计准则讲解》对如何编制补充资料给出了相应的解释，但对于一些特殊事项并未进一步细化说明，需要在实务中根据企业的实际情况对这些调节项目进行分析填列。

## 一、关于资产减值准备

《企业会计准则第8号——资产减值》等准则规定，固定资产、投资性房地产、生产性生物资产、无形资产、商誉、矿区权益、井及相关设施、未探明矿区权益等长期资产的减值损失一经确定，在以后会计期间不得转回，可以转回的资产减值损失包括存货、消耗性生物资产、部分金融工具、建造合同预计损失、未担保余值。因此，补充资料中的资产减值准备转回应只涉及上述存货等资产。此外，该项目金额不包括减值准备的转销（转出）。转回指的是前期已确认的资产减值损失在以后会计期间恢复的，按照恢复的金额在不超过已确认减值损失金额的范围内原渠道计入当期损益，而转销（转出）是指以前期间计提的资产减值准备，在资产处置、出售、对外投资、以非货币性资产交换方式换出、在债务重组中抵偿债务等时，作为资产价值的抵减项一并转入处置损益等。一般情况下，该数据与利润表中的资产减值准备本期发生额是一致的，并非各资产减值准备余额的变动数。

## 二、报告期内增加子公司以及业务引起的调整

《企业会计准则第33号——合并财务报表》规定，母公司在报告期内因同一控制下企业合并增加的子公司以及业务，应当将该子公司以及业务合并当期期初至报告期末的现金流量纳入合并现金流量表，因此该交易对补充资料的编制并无影响。

如果企业存在非同一控制下合并增加的子公司以及业务（以下所述子公司均包含业务），需要将该公司购买日至报告期末的收入、费用和利润以及现金流量纳入合并报表，在编制补充资料时进行必要调整，即不能简单地以该子公司报告期末数据减去期初数据的方式进行合并。其中直接与净利润相关的项目，如资产减值准备、投资收益、计入当期损益的折旧摊销额、递延所得税费用等以纳入合并利润表的数据为准，而非直接与净利润相关的项目，如存货的减少（增加）、经营性应收项目的减少（增加）、经营性应付项目的增加（减少）等，应按照其期末数减去购买日余额的方式予以确定。在实际操作中，可通过编制补充分录，将子公司购买日的资产或负债项目余额予以剔除。如母公司报告期经营性应收项目减少1 000万元，在仅有一家以非同一控制下合并方式增加的子公司的情况下，如该子公司期初应收款为900万元，购买日应收款余额为500万元，报告期末为200万元，那么补充资料中的经营性应收项目减少应为1 300万元（ $1\,000+500-200$ ），而非1 700万元（ $1\,000+900-200$ ），因为在合并现金流量表主表中，子公司本期应收款减少收到的现金是300万元（ $500-200$ ），期初至购买日子公司收回的现金400万元（ $900-500$ ）不纳入合并现金流量表。

报告期内减少子公司与增加子公司的处理方式基本一致，也需要考虑纳入合并财务报表的仅是该子公司期初至处置日的现金流量和利润表项目，相应补充资料中相关项目的变动也以期初至处置日的变动为限。

### 三、关于递延所得税资产（负债）

如前所述，补充资料是将影响净利润但不影响经营活动现金流的项目予以调整，其中包括递延所得税资产（递延所得税负债）的变动。一般情况下，递延所得税资产或递延所得税负债的变动会引起递延所得税费用的变动，由于该项目并不会引起现金流的变动，因此构成补充资料的调整项目。当递延所得税资产和负债的变动并非对应利润表项目时，需要对补充资料中的数据进行修正。根据《企业会计准则第18号——所得税》规定，与直接计入所有者权益的交易或事项相关的递延所得税，应当计入所有者权益。直接计入所有者权益的交易或事项包括：可供出售金融资产的公允价值变动、非投资性房地产转换为投资性房地产并采用公允价值计量模式时公允价值大于账面价值的差额、会计政策变更采用追溯调整法对期初留存收益进行调整（如投资性房地产从成本模式转为公允价值模式）、前期差错更正采用追溯重述法对期初留存收益进行调整、持有至到期投资重分类为可供出售金融资产时投资的账面价值与其公允价值的差额等。

上述暂时性差异导致的递延所得税资产或负债的变动亦相应计入所有者权益，因此补充资料中的递延所得税资产或负债的变动应不包括上述事项的影响。如企业本期递延所得税资产共计增加200万元，是分别因交易性金融资产和可供出售金融资产公允价值变动导致递延所得税资产增加150万元、50万元，那么补充资料中递延所得税资产的增加为150万元。

### 四、关于财务费用

补充资料中的财务费用指的是影响净利润但在现金流量表主表中作为投资活动或筹资活动列报的财务费用。该项目虽然简单，在实务工作中却经常出现错误，原因在于财务费用在财务报表中往往不太重要，编制人员未充分关注，或者编制人员机械理解财务费用的含义，将其与利润表中财务费用直接等同。从多数企业的实际情况看，计入补充资料——财务费用的项目

主要包括以下内容：计入筹资活动的借款利息支出；汇率变动导致的外汇借款变动；委托理财、对外提供借款等产生的利息收入，由于该类提供资金的交易一般都界定为企业的投资活动，相应的利息收入也作为投资活动的一部分；汇率变动对现金的影响。

上述前三项，在未实际收到/支付利息以及偿还借款时，均为影响净利润但不影响现金流，而在收到/支付利息及偿还

借款时，现金流量表主表中分别计入投资活动和筹资活动的现金流项目。因此不管是否实际收付，均在确认财务费用时作为补充资料的组成部分。相应的应收利息和应付利息无需再在经营性应收项目、经营性应付项目中列示。如企业本期确认银行借款利息100万元，实际支付80万元，期末应付利息余额为20万元，那么补充资料中的财务费用应为100万元（影响净利润），经营性应付项目的变动中不需要考虑应付利息的增加。

财务费用中的汇兑损益并不完全等于汇率变动对现金的影响，如外币应收账款、应付账款的汇率变动，其随着应收账款、应付账款的收回和结算

计入销售商品收到的现金、采购商品支付的现金，是经营活动现金流的组成部分，因此不能从补充资料中剔除变动。在没有外币报表折算的情况下，只有汇率变动对现金的影响导致的汇兑损益（即现金流量表主表中汇率变动对现金的影响额）需要在补充资料中列示。

除上述项目外，财务费用中的银行存款利息、票据终止确认产生的贴现利息、日常银行业务发生的手续费等，因作为经营活动现金流，故不需要在补充资料中列示，即不需要予以调整。

### 五、关于计入投资或筹资活动的往来项目调整

经营性应收项目包括应收票据、应收账款、预付账款、长期应收款和其他应收款中与经营活动有关的部分，以及应收的增值税销项税等，经营性应付项目包括应付票据、应付账款、预收账款、应付职工薪酬、应交税费、长期应付款、其他应付款中



与经营活动有关的部分,以及应付的增值税进项税额等,因此,不能直接将上述项目的期初期末变动数作为补充资料中的调整项目,对于其中与筹资或投资活动有关的项目,应从经营性应收或应付项目中剔除。如融资租赁业务形成的长期应付款、长期资产构建形成的应付账款和应付票据、非金融机构资金借贷形成的其他应收款/其他应付款等。在编制过程中,需要对往来款的期初、期末明细余额情况进行分析后填列。

## 六、关于其他项目

对于未在补充资料具体调节项目中列示但仅影响到净利润或经营活动现金流量之一的事项,需要在其他项下归集。归纳起来,主要包括以下事项:

1. 递延收益摊销。递延收益在摊销时计入当期损益,而其现金流一般在初始确认时流入,如受益期在以后会计期间的各类政府补助。由于计入损益和现金流入在时间上存在差异,故需要作为调整项目。需要注意的是,与资产相关的政府补助,在现金流产生的当期也是作为投资活动,不宜计入经营活动现金流。

2. 非同一控制下合并导致的营业外收入。非同一控制下合并中,合并成本小于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额应计入合并当期营业外收入。该营业外收入增加了当期净利润,但并不对应现金流,也不属于经营活动,因此需要作为调整项目。

3. 专项储备的计提和使用。高危行业按照国家规定提取的安全生产费,计提时计入相关产品的成本或当期损益,同时计入“专项储备”科目,因此,专项储备在计提时并没有相应的现金流出需要予以调整。当企业使用安全生产费时,如果属于费用性支出,通常会导致经营活动现金流出,但不影响净利润,故需要在补充资料中调整。即,在不形成固定资产的情况下,补充资料中调整的是专项储备的净增加(或减少)金额;如果使用时形成固定资产,则该使用情况不需要在补充资料中调整。

4. 接受捐赠和债务豁免。《财政部关于做好执行会计准则企业2008年年报工作的通知》(财会函[2008]60号)规定,企业接受的捐赠和债务豁免,按照会计准则规定符合确认条件的,通常应当确认为当期收益。如果接受控股股东或控股股东的子公司直接或间接的捐赠,从经济实质上判断属于控股股东对企业的资本性投入,应作为权益性交易,相关利得计入所有者权益(资本公积)。因此,在确定补充资料的调整事项时需要分析填列,通常仅涉及计入当期收益的捐赠和债务豁免。作为当期收益的捐赠和债务豁免,如果是货币捐赠和当期收到现金的债务的豁免,由于在当期产生了现金流且影响净利润,故不需要调整;如果是非货币捐赠和对前期债务的豁免,则因当期没有相应的现金流但影响净利润,需要调整。

5. 非货币性资产交换产生的损益。具有商业实质的非货币性资产交换产生的损益主要包括两种情况,一是长期资产换出产生营业外收入/支出或投资损益,二是存货换出产生营业收入/成本。除存货之间交换外,其他资产交换虽然产生损益但都不影响经营活动现金流,需要在补充资料中调整。以存货换入固定资产为例:假设交易日换出存货账面价值80 000元,市场价格为75 000元,增值税税率为17%,那么企业将因该项交易做如下会计处理(单位:元):

借:固定资产	87 750	
贷:主营业务收入		75 000
应缴税费——应交增值税(销项税)		12 750
借:主营业务成本	80 000	
贷:库存商品		80 000

在不考虑所得税影响下,上述交易企业确认了5 000元净利润而没有产生任何现金流,因此补充资料中调整金额为5 000元。相应应缴税金及存货的变动不需要在存货的减少和经营性应付项目的增加中反映,因为并非与经营活动相关。如果公司还收到部分补价,可以作为销售商品收到的现金。由于该补价只减少固定资产的入账价值,并不改变对损益的影响,因此不影响上述补充资料的调整数。

如果是长期资产之间的交换,则直接在处置固定资产、无形资产和其他长期资产的损失或投资损失项目中调整。

6. 支付及收回的保证金。与经营活动相关的保证金主要包括为购买商品、接受劳务开具商业票据、开立信用证存入的保证金,不包括为购置长期资产、取得借款形成的保证金。与经营活动相关的保证金通常作为支付或收到其他与经营活动有关的现金,影响到经营活动现金净流量,但不涉及损益,故需要在补充资料中予以调整。

7. 股份支付。根据《企业会计准则第11号——股份支付》的规定,企业应当在等待期内的每个资产负债表日,将取得的职工或其他方提供的服务计入相关成本或费用,同时确认所有者权益或负债;对于授予后立即可行权的股份支付,应在授予日按照所授予权益工具的公允价值或企业承担负债的公允价值计入相关资产或费用,同时确认所有者权益或负债。因此,当因股份支付确认当期费用时,应作为补充资料予以调整。

由于企业经营情况的复杂性,本文仅是对常规工商企业的补充资料编制中需要注意的问题作了归纳,未能全面阐述可能的各种情况。在实务中需要按照编制的基本原则进行分析、判断,以确保补充资料与现金流量表主表口径的一致。

(作者单位:天健会计师事务所)

责任编辑 武献杰