

现金流量表补充资料中 固定资产折旧调整事项解析

吴金娜

(浙江工业大学 杭州 310023)

《企业会计准则第31号——现金流量表》第16条规定,企业应当在附注中披露将净利润调节为经营活动产生的现金流量的信息。至少应当单独披露对净利润进行调节的资产减值准备、固定资产折旧、无形资产摊销等项目。根据2011年度注册会计师全国统一考试辅导教材《会计》的解释,当采用间接法列报经营活动产生的现金流量时,需要对四大类项目进行调整:①实际没有支付现金的费用;②实际没有收到现金的收益;③不属于经营活动的损益;④经营性应收应付项目的增减变动。但对于如何进行调整以及为什么要进行这样的调整有关教材并没有给出明确的解释,本文仅以固定资产折旧这个调整事项为例进行相关的思考和说明。

一、固定资产折旧调整事项问题的提出

因为固定资产在使用过程中会发生损耗,包括自然损耗和无形损耗两种,而计提固定资产折旧是为了将固定资产发生的损耗进行合理的转销,而固定资产本身并不发生实质性的现金支出。根据2011年度注册会计师全国统一考试辅导教材《会计》的解释,固定资产应当按月计提折旧,计提的折旧应通过“累计折旧”科目核算,并根据用途计入相关资产的成本或者当期损益:①企业基本生产车间所使用的固定资产,其计提的折旧应计入制造费用。②管理部门所使用的固定资产,其计提的折旧应计入管理费用。③销售部分所使用的固定资产,其计提的折旧应计入销售费用。④自行建造固定资产过程中使用的固定资产,其计提的折旧应计入在建工程。⑤经营租出的固定资产,其计提的折旧应计入其他业务成本。⑥未使用的固定资产,其计提的折旧应计入管理费用。

总结以上六点,我们发现,固定资产计提的折旧最终只有两种归宿,一种是计入相关损益类科目,并在计算企业利润时予以扣除,即上述②、③、⑤、⑥四项。而另外一种则是计入相关资产成本,即上述①、④两项。

企业会计准则规定要编制现金流量表附表,把企业净利润调整为经营活动产生的现金流量,即对净利润进行相关的金额调整。其中计入销售费用、管理费用和其他业务成本的固定资产折旧因为已经在净利润中进行了扣除,其折旧并不是真实的现金流出,所以要调整加回。但对于计入制造费用和生产成本的固定资产折旧的调整,理解起来就比较困难了。我们知道,计入制造费用的固定资产折旧,需要在成本核

算的时候进行结转(大多是在月末),计入企业生产成本,借:生产成本;贷:制造费用。其中实现销售的部分,在确认销售收入时结转产品成本:借:库存商品;贷:生产成本。借:主营业务成本;贷:库存商品。由于主营业务成本已经在利润表中扣除,但并没有发生实际的现金流出,所以要通过调整加回。另外,计入制造费用的未变现部分包括两部分,一是未完工的半成品,反映在“生产成本”科目,二是已经完工但未实现销售的企业库存,反映在“库存商品”科目。二者都属于企业存货的核算范围。这两部分并不影响企业当期净利润,企业会计准则规定将所有固定资产折旧一并进行调整,而没有考虑计入存货的部分,似乎有些不妥。

二、固定资产折旧调整事项问题的解析

对于上文提及的固定资产折旧调整事项存在的逻辑上不合理之处,笔者也搜集了很多相关专业资料,但始终未能得到满意的解释。笔者认为,之所以这样进行调整,可能是基于报表编制和账务处理的简化和“平衡”处理的考虑。我们知道,企业经营发展是一个持续过程,而编制财务报表却要把企业经营发展人为地划分为年度、季度等时间段,这也自然滋生了很多账务处理问题。企业的固定资产折旧中计入制造费用部分每个月都要进行生产成本的结转,也自然会存在未能完工的半成品以及未实现销售的库存,并最终计入当年存货的现象。而每年也会存在销售的产品属于企业往年库存的状况,销售的往年库存同样作为主营业务成本进行了相应的成本结转,这也是为什么在将净利润调整为经营活动产生的现金流量时要对“存货的减少”进行调整的原因,这部分并不属于企业当年的经营活动现金流出。

同理,由于企业每年都存在固定资产折旧最终计入库存商品未实现销售,逐年结转,逐年销售,即企业当期结转的库存既有属于往年的存货(其成本构成包含以前未结转的折旧部分),也有当年生产完工部分(其成本构成不包含本期未结转的折旧部分)。对于一个持续经营且会计制度健全的企业来说,固定资产折旧未实现部分每年金额也应该近似相同,可以相互抵消;同时多元化经营使得企业业务繁多、资产基数大,针对每一项固定资产折旧都进行跟踪记录并最终反映在企业财务报表中并不符合重要性原则。于是企业会计准则在编制现金流量表时采用了一种近似原则平衡化处理,将所有固定资产折旧全额进行调整。○