

如何利用会计等式原理编制现金流量表

郝桂岩

(沈阳大学工商管理学院 沈阳 110044)

【摘要】 本文从会计等式与现金流量表中现金流量的关系入手,对利用会计等式编制现金流量表的思路、规则及应注意的问题加以论述,旨在利用会计等式简便、快捷地完成现金流量表的编制工作,提高企业现金流量的信息质量,进而增强信息的决策有用性。

【关键词】 会计等式 现金流量表 编制

一、会计等式与现金流量表中现金流量的关系分析

会计等式是利用数学等式,对会计要素之间的内在经济联系进行概括和科学表达,用来表明各会计要素之间的基本关系。它也是编制资产负债表的理论依据。

现金流量表的分析填列法是直接根据资产负债表、利润表和有关会计科目明细账的记录,分析计算出现金流量表中各项目的金额,并据以编制现金流量表。

笔者认为,分析填列法的理论依据就是会计等式,即资产=负债+所有者权益。把这个等式按现金流量表的要求展开,可以得到:现金资产+非现金资产=负债+实收资本+留存收益。

企业日常经营业务是影响现金流量的重要因素,但并不是所有的交易或事项都影响现金流量。与现金流量相关的因素主要包括以下三类:

第一类:现金各项目之间的增减变动(包括现金与现金等价物之间的增减变动),不影响现金流量净额的变动。如从银行提取现金,将现金存入银行,用现金购买两个月到期的债券等,均属于现金各项目之间的内部资金转换,不会影响现金流量的增减变动,因此,不是现金流量表反映的内容。

第二类:非现金各项目之间的增减变动(非现金资产、负债、所有者权益),也不会影响现金流量净额的变动。如用固定资产清偿债务、用原材料对外投资、用存货清偿债务、用固定资产对外投资等,均属于非现金各项目之间的增减变动,不涉及现金的收支,不会影响现金流量的增减变动,因此也不在现金流量表中反映。但如果属于重要的投资和筹资活动,就应在现金流量表的补充资料中单独反映。

第三类:现金各项目与非现金各项目之间的增减变动,会影响现金流量净额的变动。如用现金购买原材料、用现金对外投资、收回长期债券投资等,均涉及现金各项目与非现金各项目之间的增减变动,现金流量表主要反映这一类内容。现金各项目与非现金各项目,在会计等式的左侧等额一增一减,现金流量的增减变化,与这些项目的增减变化正好相反;现金各项目与负债、实收资本或留存收益,因为分列在会计等式的两

侧,一方面涉及现金项目,另一方面涉及非现金项目,现金流量的增减变化,与这些项目的增减方向相同。

通过会计等式来理解现金流量表的正表,会使现金流量表的编制思路更清晰。会计等式与现金流量的关系见表1:

表1 会计等式与现金流量的关系

| 会计等式 | 会计等式左侧项目 | | 会计等式右侧项目 | |
|-------|----------|-------------------------------|----------|-------|
| 项目 | 现金资产 | 非现金资产 | 负债 | 所有者权益 |
| | 现金项目 | 非 现 金 项 目 | | |
| 变化 | 增加 | 减少 | 增加 | 增加 |
| | 减少 | 增加 | 减少 | 减少 |
| 现金流量表 | 现金净流量 | 经营活动现金净流量、投资活动现金净流量和筹资活动现金净流量 | | |

一个企业的现金流量净额是根据资产负债表中现金和现金等价物的期末数减去期初数确定的。若投资活动和筹资活动现金流量净额已根据收付实现制计算求得,那么经营活动现金流量净额与补充资料中经营活动现金流量净额应当一致,存在钩稽关系。

二、会计等式在现金流量表编制中的妙用

1. 间接法的原理分析。在我国,现金流量表的补充资料中应按照间接法反映经营活动现金流量,以对正表中按直接法反映的经营活动现金流量进行核对和补充说明。

利润表反映的当期净利润是按照权责发生制确认和计量的,而经营活动的现金流量净额是按收付实现制确认和计量的,且当期净利润既包括经营净损益,又包括不属于经营活动的损益。因此,采用间接法将净利润调节为经营活动的现金流量净额时,主要需调整三大项目:

(1)属于经营活动的损益。日常经营活动中通常存在实际没有支付现金的费用,以及实际没有收到现金的收益。为了准确计算经营活动产生的现金流量,必须将经营活动所产生的净利润,调整增加非付现费用,调整减少非收现收益,即得到收付实现制下的经营活动所产生的净利润。具体包括“资产减值准备”、“固定资产折旧”、“无形资产摊销”和“长期待摊费

用”中影响净利润的部分,其他如待摊费用的减少、经营性预提费用的增加等形成未付现费用。

(2)不属于经营活动的损益。为了准确计算经营活动产生的现金流量,必须将投资和筹资活动所产生的损益从净利润中剔除,包括“处置固定资产、无形资产和其他资产的损益”项目、“固定资产报废损失”项目、“财务费用”中属于投资和筹资活动的部分、“投资损益”项目等内容。不论其是否收付现金,均需调整,以求得权责发生制基础上经营活动所产生的净利润,调整减少不属于经营活动的收益,调整增加不属于经营活动的损失。

(3)不影响经营净损益但产生经营活动现金流量的业务。为了准确计算经营活动产生的现金流量,必须调整不影响经营净损益但产生经营活动现金流量的业务,最终得到经营活动产生的现金流量。具体包括支付经营性预提费用和待摊费用、以现金偿还应付账款、支付预付款、收到预收账款、收到应收款、以现金购买存货等内容。

2. 会计等式在补充资料编制中的妙用。结合会计等式,把上述按间接法调整的三大类项目进行归纳总结得出以下调整规则,具体见表2:

表2 会计等式在编制补充资料中的调整规则一览表

| 现金净利润 | 加项 | 减项 | 备注:会计等式 |
|--|---|---|---|
| 净利润 | 金额 | | |
| 1. 属于经营活动的损益: (1)实际没有支付现金的费用 ①资产减值准备 ②固定资产折旧 ③无形资产摊销 ④长期待摊费用摊销 (2)实际没有收到现金的收益 | | | |
| 2. 不属于经营活动的损益: 处置固定资产、无形资产和其他长期资产的损益 固定资产报废损益 公允价值变动损益 财务费用 | 金额 | | |
| (1)不属于经营活动的收益 (2)不属于经营活动的损失 | 金额 | 金额 | |
| 3. 属于不影响经营净损益但产生经营活动现金流量的业务: | | | |
| (1)经营性应收项目、存货、递延所得税资产: 应收账款 应收票据 其他应收款 预付账款 存货 递延所得税资产 | 减少数 减少数 减少数 减少数 减少数 减少数 | 增加数 增加数 增加数 增加数 增加数 增加数 | 这些项目属于经营性应收项目、存货等,在会计等式的左侧,现金流量变动的方向与这些项目的增减变化方向正好相反。因为现金项目与经营性应收项目同在会计等式的一侧,同时等额一增一减,会计恒等关系不变 |
| (2)经营性应付项目和递延所得税负债: 应付账款 应付票据 预收账款 应付职工薪酬——工资 应付职工薪酬——应付福利费 应交税费 其他应付款 递延所得税负债 | 增加数 增加数 增加数 增加数 增加数 增加数 增加数 | 减少数 减少数 减少数 减少数 减少数 减少数 减少数 | 这些项目属于经营性应付项目,在会计等式的右侧,现金流量变动的方向与这些项目的增减变化方向正好相同。因为现金项目与经营性应付项目分列在会计等式的两侧,同时等额增加,或同时等额减少,会计恒等关系不变 |

表2中,经营性应收项目和经营性应付项目,根据资产负债表和有关明细账户中的相应项目的期末数减去期初数填列,正数为“增加数”,负数为“减少数”。

(1)调整不需要支付现金的费用项目时应将不属于经营活动的现金流量剔除。如在填列“固定资产折旧”项目时,借记“制造费用”、“管理费用”、“在建工程”等科目,贷记“累计折旧”科目,其中应将“累计折旧”中与“在建工程”对应的金额剔除。

(2)存货项目,应该以资产负债表中的“存货”项目的期末金额减去期初金额填列,增加数就从净利润中减去,减少数就在净利润中加上。因为存货项目属于非现金资产,其与现金资产同在会计等式的左侧,所以存货项目与现金资产的变化方向正好相反。在调整该项目时必须剔除非经营活动导致的存货的增加额或减少额。

(3)经营性应收项目,应该以资产负债表中的相应应收项目的期末余额减去期初余额填列,增加数就从净利润中减去,减少数就在净利润中加上。因为经营性应收项目与现金资产同在会计等式的左侧,所以该应收项目与现金资产的变化方向正好相反。在调整该项目时必须剔除非经营活动导致的应收项目的增加额或减少额。

(4)经营性应付项目,应该以资产负债表中的相应应付项目的期末余额减去期初余额填列,增加数就在净利润中加上,减少数就在净利润中减去。因为经营性应付项目与现金资产分列在会计等式的两侧,所以该项目与现金资产的变化方向正好相同。在调整该项目时必须剔除非经营活动导致的应付项目的增加额或减少额。

(5)应付利息项目,应该以资产负债表中的应付利息项目的期末余额减去期初余额填列,增加数就在净利润中加上,减少数就在净利润中减去。因为应付利息项目与现金资产分列在会计等式的两侧,所以该项目与现金资产的变化方向正好相同。在调整该项目时必须剔除非经营活动导致的应付利息项目的增加额或减少额。

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. 彭琳.浅谈现金流量表的编制.财会月刊(会计),2006;12