



分析填列法下如何确定“购买商品、接受劳务支付的现金”项目金额

曾艳芳

(辽东学院 辽宁丹东 118008)

【摘要】 本文对计算“购买商品、接受劳务支付的现金”的基本公式以及特殊调整业务进行了较为详尽的说明,并通过举例说明了分析填列法下对基本公式加以简化可以达到事半功倍的效果。

【关键词】 分析填列法 特殊调整业务 购买商品 接受劳务

“购买商品、接受劳务支付的现金”同“销售商品、提供劳务收到的现金”一样都是现金流量表中“经营活动产生的现金流量”的重要组成部分,为了简化工作,对其也常常采用分析填列法进行填列。

一、基本公式说明

购买商品、接受劳务支付的现金=主营业务成本+应交增值税(进项税额)-(存货期初余额-存货期末余额)+(应付账款期初余额-应付账款期末余额)+(应付票据期初余额-应付票据期末余额)+(预付账款期末余额-预付账款期初余额)-当期列入生产成本、制造费用的职工薪酬-当期列入生产成本、制造费用的折旧费用±其他特殊调整业务

笔者暂且将其称为“基本公式”。通过该公式可以计算出当期支付的现金中到底有多少是用来购买商品、接受劳务的。该支付的现金一定是对外支付的(向职工支付的薪酬属于对内支付),它既包括支付当期的,也包括支付以前期的和以后期的。

假定生产出的产品全部对外销售,根据“本期销货成本=期初存货成本+本期增加的存货成本-期末存货成本”可知,公式中的“主营业务成本-(存货期初余额-存货期末余额)”即为本期增加的存货成本。如果本期减少的存货中有一部分不对外销售或不视同对外销售,则本期“主营业务成本+非销售减少的存货成本-(存货期初余额-存货期末余额)”即为本期增加的存货成本,那么“非销售减少的存货成本”要作为特殊调整事项在公式中加上。如果本期增加的存货成本包含非外购的成分(比如职工薪酬、折旧费用)或本期增加的存货都不需要外购(比如接受捐赠),那么非外购的部分要作为特殊调整事项在公式中减去。

如果当期增加的存货中需要外购的部分都在当期支付,便不会存在应付、预付问题,当然也无需在公式中对应付、预付款项进行调整了。上述公式对应付、预付款项进行调整写得比较简单,体现的思路是:先假定当期增加的存货中需要外购的部分在当期都被支付,那么应付账款、应付票据的减少会增加当期的现金流出(即以前期间的购货款在当期被支付),

预付账款的增加会增加当期的现金流出(即为以后期间增加的存货提前支付货款);反之,应付账款、应付票据的增加会减少当期的现金流出(即当期增加的存货中需要外购的部分没有在当期全部被支付,而是留待以后支付),预付账款的减少会减少当期的现金流出(即当期增加的存货中需要外购的一部分在以前期间就已经被支付了)。如果当期应付账款、应付票据以及预付账款的增加和减少与购买商品、接受劳务支付的现金没有关系,那么与之相对应的金额要在公式中作为特殊调整事项加以处理。

另外,要注意外购商品和劳务支付的现金还包括与之对应的进项税额,如果有一部分进项税额不是由于购买商品、接受劳务形成的(比如接受捐赠),则需要总的进项税额中将其扣除。

二、对特殊调整业务的说明

1. 常见的特殊调整业务。

(1)当期列入生产成本、制造费用的职工薪酬。计提时,借记“生产成本”、“制造费用”科目,贷记“应付职工薪酬”科目。该会计分录使存货成本增加,却最终未能使现金流出量增加,所以应将“应付职工薪酬”科目对应的金额从公式中减去。

(2)当期列入生产成本、制造费用的折旧费用。生产车间机器设备计提折旧时,借记“制造费用”科目,贷记“累计折旧”科目。该会计分录使存货成本增加,却最终未能使现金流出量增加,所以应将该计提数从公式中减去。至于车间发生的机器设备的修理费用,要么计入管理费用,要么计入固定资产成本。计入固定资产成本中的修理费用要通过计提折旧的方式间接地计入制造费用中,所以笔者认为固定资产的修理费用不应作为该公式中的特殊调整业务。

2. 其他特殊调整业务。

(1)当期应付账款、应付票据、预付账款、存货之间的转账业务。应付账款、应付票据、预付账款、存货之间的转账业务从道理上说属于特殊调整业务,但为了简化工作,可以不将其视为特殊调整业务,也就是说对于它们之间的转账业务可以在公式中做任何调整,因为它们之间转账可以达到自动平衡。

比如借记“生产成本”科目,贷记“制造费用”科目,如果需要调整,则在公式中加减相同的数,其结果和不进行调整的结果是一样的。

(2)当期债务重组中以非现金资产清偿债务或债务转为股本。债务重组过程中以非现金资产清偿债务或债务转为股本时,因为减少的应付账款没有支付现金,也即公式的前部分将减少的应付账款多加了,那么应将该多加的金额从公式中减去。例如,某一般纳税人在债务重组日以成本为12万元、公允价值为20万元的产品偿还前欠的35万元账款,其会计分录为:借:应付账款35万元;贷:主营业务收入20万元,应交税费——应交增值税(销项税额)3.4万元,营业外收入——债务重组利得11.6万元。同时,借:主营业务成本12万元;贷:库存商品12万元。应从公式中减去35万元,而不是12万元,因为第二笔会计分录对应的关系是符合要求的。

(3)当期购销业务的对冲。进行购销业务对冲时,购货方借记“原材料”、“应交税费——应交增值税(进项税额)”科目,贷记“应付账款”科目;同时借记“应付账款”科目,贷记“应收账款”科目。购货方要将第二笔会计分录中应付账款对应的金额在公式中减去,因为减少的应付账款没有支付现金。应收账款对应的金额要在“销售商品、提供劳务收到的现金”公式中加以处理。销货方的计算原理与购货方相同,只不过第一笔会计分录要做销售业务处理。

(4)当期非销售或非视同销售减少的存货。在建工程领用原材料时,借:在建工程;贷:原材料,应交税费——应交增值税(进项税额转出)。以原材料发放职工福利时,借:应付职工薪酬;贷:原材料,应交税费——应交增值税(进项税额转出)。这两笔会计分录都使原材料减少,但减少的原材料最终都不会计入主营业务成本中,也即减少的原材料不是用于对外销售的。前面的分析已表明“非销售减少的存货成本”在计算本期增加的存货成本时要在公式中加上。

(5)当期非外购增加的存货。接受捐赠或接受投资而增加存货时,借记“原材料”、“应交税费——应交增值税(进项税额)”科目,贷记“营业外收入”或“实收资本”等科目。上述公式假定增加的存货最终会增加现金流出量,也即“原材料”、“应交税费——应交增值税(进项税额)”对应的贷方科目为“应付账款”、“应付票据”、“预付账款”或现金类科目。接受捐赠或接受投资而增加的存货不会增加现金流出量,不应在公式的前面被加上,所以应该在公式中作为减项处理。

3. 对特殊调整业务的处理原则。若当期的会计分录中“应付账款”、“应付票据”、“预付账款”、“原材料”、“库存商品”科目贷方直接或间接对应的借方科目不是购买商品、接受劳务产生的销售成本(即“主营业务成本”、“原材料”科目)和增值税进项税额,那么该特殊调整业务要在公式中作为加项予以处理;若当期的会计分录中“应付账款”、“应付票据”、“预付账款”科目借方所对应的贷方科目不是现金类科目,则该特殊调整业务要在公式中作为减项予以处理。

三、对基本公式进行简化

我们在充分理解基本公式的基础上可以将基本公式进行简化,简化公式为:

购买商品、接受劳务支付的现金=主营业务成本中含有的需要外购的存货成本+外购商品、接受劳务支付的进项税额-(存货期初余额中含有的需要外购的存货成本-存货期末余额中含有的需要外购的存货成本)+(应付账款期初余额-应付账款期末余额)+(应付票据期初余额-应付票据期末余额)+(预付账款期末余额-预付账款期初余额)±其他特殊调整业务

该公式从形式上看并不简化,但把握要领后确实可以达到事半功倍的效果。

四、举例说明

例:某企业2007年度有关财务资料如下:①“主营业务成本”项目9 200万元。②“应交税费——应交增值税(进项税额)”592.28万元。③“应付账款”项目:年初数500万元,期末数1 200万元。④“预付账款”项目:年初数252万元,期末数420万元。⑤“存货”项目:年初数1 240万元,期末数1 800万元。⑥原材料的增减变动均与购买或生产产品有关:年初存货均为外购原材料;年末存货包括外购原材料和库存产成品,其中外购原材料成本为540万元,工资及福利费用为630万元,制造费用为126万元。制造费用中折旧费用为26万元,其余均为以货币资金支付的其他制造费用。⑦本年已销产品成本(即“主营业务成本”)中原材料为3 680万元,工资及福利费用为4 600万元,制造费用为920万元。制造费用中折旧费用为120万元,其余均为以货币资金支付的其他制造费用。假定:用货币资金支付的其他制造费用属于“支付其他与经营活动有关的现金”。要求:计算“购买商品、接受劳务支付的现金”项目金额。

(1)利用基本公式进行计算。依题意,根据公式“本期增加额=期末余额+本期减少额-期初余额”可知:

当期列入生产成本、制造费用的职工薪酬=630+4 600-0=5 230(万元)

当期列入生产成本、制造费用的折旧费用=26+120-0=146(万元)

当期支付的列入“支付其他与经营活动有关的现金”项目的制造费用=(126-26)+(920-120)-0=900(万元)

购买商品、接受劳务支付的现金=9 200+592.28+(500-1 200)+(420-252)-(1 240-1 800)-5 230-146-900=3 544.28(万元)

(2)利用简化公式进行计算。

购买商品、接受劳务支付的现金=3 680+592.28-[1 240-(540+504)]+(500-1 200)+(420-252)=3 544.28(万元)

主要参考文献

中国注册会计师协会.会计.北京:中国财政经济出版社,2007