

现金流量表编制的逻辑推理

黄芳

(广州石油培训中心 广州 510630)

【摘要】 现金流量表的编制无论在实务还是在教学中都是一个难点。本文就现金流量表编制的正表与补充资料的主体内容作一些逻辑推理,期望能给会计人员一些启示。

【关键词】 逻辑推理 销售商品 提供劳务 购买商品

一、正表重要项目的逻辑推理

逻辑推理是一个层层假定、层层推翻、层层调整的过程。现行会计准则中正表项目有二十几项,本文选择最重要的两项作逻辑推理,其他项目有异曲同工之处。

(一)“销售商品、提供劳务收到的现金”项目

1. 一层调整。该项目的填列,应从其产生的主要相关业务着手分析。会计处理为:

借:银行存款/应收账款、应收票据、预收账款

贷:主营业务收入

应交税费——应交增值税(销项税额)

可见项目金额主要反映在“主营业务收入”项目中。那么假定本期收入全部收现,则有:

销售商品、提供劳务收到的现金=主营业务收入+销项税额 (1)

2. 二层调整。实际上本期确认的收入中有部分是未收现的,可表现为“应收账款、应收票据”项目增加额或“预收账款”项目减少额(简称“应收增加、预收减少”)。

假定应收增加、预收减少全部反映出本期未收现收入,对应的应收减少、预收增加全部反映出收到前期收入、后期收入。则有:

销售商品、提供劳务收到的现金=式(1)-应收增加、预收减少+应收减少、预收增加 (2)

3. 三层调整。实际上应收项目增加并不完全反映本期未收现的收入,应收项目减少也不完全反映收到前期收入,其他项目增减也不完全符合一二层的假定,我们称这部分为其他需调整的内容。

常见的其他需调整的内容有:

(1)计提坏账准备。会计处理为:

借:管理费用

贷:坏账准备(应收账款)

应收减少,但并未收到现金,式(2)中将应收减少假定为全部收到前期收入,已在式(2)核算过了,现在有部分未收现,则在式(2)基础上减去。

(2)商业汇票的贴现息。会计处理为:

借:财务费用

贷:应收票据

应收减少,但并未收到现金,应从式(2)中减去。

(3)工程领用产品产生的增值税税额。会计处理为:

借:在建工程

贷:应交税费——应交增值税(销项税额)

销项税额增加,但并未收现,式(1)中将销项税额增加假定为全部收到了现金,已在式(1)中核算了,现在未收现,则在式(2)基础上减去。

综合上述可知:

销售商品、提供劳务收到的现金=主营业务收入+销项税额-应收增加、预收减少+应收减少、预收增加±其他需调整的内容。

其他需调整的内容,是除一二层调整的内容外与“销售商品、提供劳务收到的现金”项目有关的业务。可列示出会计分录,看看相关项目是否已在式(1)、式(2)中调整过。已调整过的,在式(2)基础上剔除,未调整过的,在式(2)基础上补充。

(二)“购买商品、接受劳务支付的现金”项目

1. 一层调整。该项目的填列,应从其产生的主要相关业务着手分析。会计处理为:

借:存货——主营业务成本

应交税费——应交增值税(进项税额)

贷:银行存款/应付账款、应付票据、预付账款

存货大多最终是要销售的,可见项目金额主要反映在“主营业务成本”项目中。假定存货本期全部转入销货成本,且本期主营业务成本及进项税额的增加全部付现,则:

购买商品、接受劳务支付的现金=主营业务成本+进项税额 (3)

2. 二层调整。实际上本期主营业务成本及进项税额的增加并未全部付现,有一部分已增加应付或减少预付,要从式(1)中减去。而对应的应付减少或预付增加,表示付前期的购货或付后期的购货,要加上,则有:

购买商品、接受劳务支付的现金=式(3)-应付增加、预付减少+应付减少、预付增加 (4)

3. 三层调整。实际上本期主营业务成本的增加除了付现的、增加应付或减少预付的外,还有就是减少了存货的,如结转主营业务成本的业务,并未付现,意味着要从式(4)中减去。而对应的存货增加额,反映了未转入销货成本的存货,留在企业中。这些存货的增加需要付现或增加应付、减少预付,假定全部付现,在式(4)的基础上加上付现,未付现部分在式(4)中已核算过。则有:

购买商品、接受劳务支付的现金=式(4)-存货减少+存货增加 (5)

4. 四层调整。在存货的核算中,有些项目未付现也未增加应付、减少预付,或其他项目的增减不符合前三层假定的,属其他需调整的内容,应在式(5)的基础上调整。

常见需调整内容如下:

(1)在生产成本中核算的工资、折旧费等,会计处理为:

借:生产成本/制造费用

贷:应付职工薪酬/累计折旧

列入存货的应付职工薪酬、折旧费虽使存货增加,但并未付现或增加应付、减少预付,在式(5)中视同付现或增加应付、减少预付,在式(5)基础上减去。

(2)工程领用产品、意外存货损失,会计处理为:

借:在建工程/营业外支出

贷:存货

在式(5)中存货的减少,已从“购买商品、接受劳务支付的现金”项目计算中全部减去,但该类业务的存货的减少额仍属于购买商品的内容,所以在式(5)的基础上加回。

(3)在生产成本中核算的固定资产修理费,会计处理为:

借:制造费用

贷:银行存款

固定资产修理费虽使存货增加,又付现了,但不属于“购买商品、接受劳务支付的现金”项目核算内容,也要在式(5)的基础上减去。

综合上述可知:

购买商品、接受劳务支付的现金=主营业务成本+进项税额-应付增加、预付减少+应付减少、预付增加-存货减少+存货增加±其他需调整的内容

其他需调整的内容,是除前三层调整的内容外与“购买商品、接受劳务支付的现金”项目有关的业务。可列出会计分录,看看相关项目是否已在式(3)、式(4)、式(5)中调整过。已调整过的,在式(5)基础上剔除,未调整过的,在式(3)基础上补充。

总之,在采用直接分析填列法计算正表项目时,主要思路是从与该现金流量项目金额最接近的利润表项目着手,分析利润表项目的列示情况,并逐层从中剔除或补充。

二、补充资料主体内容的逻辑推理

补充资料编制的逻辑思想在于从净利润起调,加减某些项目,得到经营活动现金净流量。这些调整项目有什么特征,

又如何进行加减呢?见以下推理过程:

净利润=收入-费用(包括所得税费用)

收入=经营性收入+非经营性收入

其中,经营性收入=经营性收现收入+经营性未收现收入。

同理:

费用=经营性费用+非经营性费用损失

其中,经营性费用=经营性付现费用+经营性未付现费用。

所以,经营活动现金净流量=经营性收现收入-经营性付现费用=(收入-经营性未收现收入-非经营性收入)-(费用-经营性未付现费用-非经营性费用损失)=净利润-经营性未收现收入-非经营性收入+经营性未付现费用+非经营性费用损失=净利润-需调整的收入+需调整的费用损失。

可见,这些调整项目是经营性未收现收入、经营性未付现费用、非经营性收入及非经营性费用损失。具体到现行会计准则项目中,对照如下:

分类	现金流量表补充资料项目
经营性未收现收入	“经营性应收项目的增加”、经营性未付现费用对应的收益(以“-”号填列)等
经营性未付现费用	“资产减值准备(存货跌价准备、坏账准备)”、“递延所得税负债增加”、“递延所得税资产减少”、“存货的减少”、“经营性应付项目的增加”等
非经营性收入	非经营性费用损失对应的收益(以“-”号填列)
非经营性费用	“资产减值准备(除存货跌价准备、坏账准备等)”、“固定资产折旧、油气资产折耗、生产性生物资产折旧”、“无形资产摊销”、“长期待摊费用摊销”、“处置固定资产、无形资产和其他长期资产的损失”、“固定资产报废损失”、“公允价值变动损失”、“财务费用”、“投资损失”等

明白以上道理,才能掌握补充资料编制的实质。特别是对于补充资料的“其他”项目,其往往被用来作为试算平衡的工具。此时,我们知道“其他”项目是现金流量表补充资料项目中未列示的需调整的项目。属于需调整的收入收益,则在净利润的基础上减去;属于需调整的费用损失,则在净利润的基础上加上。

学习现金流量表编制中的逻辑推理,是为了提高现金流量表的编制质量,更真实地反映企业现金流量情况。同时也是为了在会计教学及会计各类考试中,提高学生现金流量表编制的应用能力,以更容易地解题。

主要参考文献

财政部注册会计师考试委员会办公室.2007年度注册会计师全国统一考试辅导教材——会计.北京:中国财政经济出版社,2007