

# 分析填列法下的现金流量计算

## ——以“销售商品、提供劳务收到的现金”为例

牛建军 江平

编制现金流量表的方法有多种,分析填列法是其中的主要方法之一。它利用资产负债表、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各项目的金额,并以此为基础编制现金流量表。经营活动是形成企业现金流量最为频繁和复杂的活动,而销售商品、提供劳务产生的现金流量是经营活动现金流量的重要组成部分,故本文以现金流量表项目“销售商品、提供劳务收到的现金”为例,介绍分析填列法在现金流量表编制中的应用。

### 一、“销售商品、提供劳务收到的现金”的基本调整

“销售商品、提供劳务收到的现金”项目的基本调整可以根据“库存现金”、“银行存款”、“应收账款”、“应收票据”、“预收账款”、“主营业务收入”、“其他业务收入”、“应交税费——应交增值税”等科目的记录分析填列。为简化文字,以下将“主营业务收入”和“其他业务收入”全部纳入“营业收入”;将“营业收入”、“销项税额”、“应收账款”、“应收票据”及“预收账款”简称为“五收”账户(销项税额并不是收入,为了方便记忆与讲解,这里将此五个账户统称为“五收”账户)。本文将与“五收”账户有关的调整称之为基本调整。基本调整可以总结为一笔分录,即:

借:销售商品、提供劳务收到的现金

贷:营业收入

    应交税费——应交增值税(销项税额)

    应收票据

    应收账款

    预收账款

例:A公司为增值税一般纳税人。2012年度,A公司的主营业务收入为100万元,增值税销项税额为17万元;应收账款期初余额为20万元(报表余额),期末余额为15万元(报表余额);预收账款期初余额为5万元,期末余额为2万元。假定不考虑其他因素,计算2012年度A公司现金流量表中“销售商品、提供劳务收到的现金”项目的金额。

【解析】销售商品、提供劳务收到的现金=营业收入本期发生额+销项税额本期发生额-(应收账款期末余额-应收账款期初余额)+(预收账款期末余额-预收账款期初余额)= $100+17-(20-15)+(2-5)=109$ (万元)。

### 二、“销售商品、提供劳务收到的现金”的特殊调整

基本调整中的假设是“五收”账户的变化全部收到或支付了现金。当以上假设不成立时,即当基本调整中“五收”账户的发生额与“销售商品、提供劳务收到的现金”无关时,就要进行特殊调整。特殊调整事项涉及很多且比较复杂,常见的特殊调整项目按“五收”账户分类可归纳如下:

#### (一)“营业收入”和“增值税销项税额”的特殊调整

1. 经营租赁形成的租赁收入应计入“收到的其他与经营活动有关的现金”:

借:收到的其他与经营活动有关的现金

    贷:其他业务收入

将“五收”账户替代为“销售商品、提供劳务收到的现金”:

借:收到的其他与经营活动有关的现金

    贷:销售商品、提供劳务收到的现金

以上分录中,“销售商品、提供劳务收到的现金”在贷方,故要作为减项调整处理。

2. 投资性房地产等形成的其他业务收入应计入“收回投资收到的现金”。为了节约篇幅,不再像第一个项目中那样展开,而是直接将两笔分录并为一笔分录(该分录中括号内的内容为替代后的科目,以下所有项目类似处理):

借:收回投资收到的现金

    贷:其他业务收入

        (销售商品、提供劳务收到的现金,减项调整)

3. 确认收入的视同销售。

(1) 将货物交付他人代销,将自产、委托加工的货物用于个人消费、分配给股东等。视同销售是指企业发生的没有现金流入的销售业务,以企业自产、委托加工的货物分配给股东

为例,其会计分录为:

借:应付股利  
贷:主营业务收入  
(销售商品、提供劳务收到的现金,减项调整)  
应交税费——应交增值税(销项税额)  
(销售商品、提供劳务收到的现金,减项调整)

(2)非货币性资产交换(以公允价值模式计量),确认主营业务收入及销项税额,但不会增加现金,故会计分录为:

借:非现金资产  
贷:主营业务收入  
(销售商品、提供劳务收到的现金,减项调整)  
应交税费——应交增值税(销项税额)  
(销售商品、提供劳务收到的现金,减项调整)

(3)债务重组,以非现金资产(存货)进行债务重组为例,其会计分录为:

借:应付账款  
贷:主营业务收入  
(销售商品、提供劳务收到的现金,减项调整)  
应交税费——应交增值税(销项税额)  
(销售商品、提供劳务收到的现金,减项调整)

#### 4. 不确认收入的视同销售。

(1)收取手续费方式下销售代销商品,受托方销售商品的价格款需要全部支付给委托方,销售时并不确认销售收入,而是形成对委托方的负债。代销方对外销售时的会计分录为:

借:银行存款  
贷:应付账款  
应交税费——应交增值税(销项税额)  
(销售商品、提供劳务收到的现金,减项调整)

代销方支付时的会计分录为:

借:应付账款  
贷:银行存款  
其他业务收入  
(销售商品、提供劳务收到的现金,减项调整)

(2)将企业自产、委托加工的货物用于非增值税项目,比如用于管理部门、在建工程、非生产机构或用于提供非应税劳务、集体福利、无偿捐赠他人等。以企业自产、委托加工的货物用于在建工程为例,其会计分录为:

借:在建工程  
贷:原材料等  
应交税费——应交增值税(销项税额)  
(销售商品、提供劳务收到的现金,减项调整)

(3)非货币性资产交换(以账面价值模式计量),当非货币性交换不具有商业实质或换入换出资产公允价值不能可靠计

量时,不确认主营业务收入,在移送时按账面价值结转:

借:非现金资产  
贷:原材料  
应交税费——应交增值税(销项税额)  
(销售商品、提供劳务收到的现金,减项调整)

5.销售退回支付的现金,在发生当期已经冲减了相应的销售收入和增值税时,会计分录为:

借:主营业务收入(销售商品、提供劳务收到的现金,加项调整)  
应交税费——应交增值税(销项税额)  
(销售商品、提供劳务收到的现金,加项调整)  
贷:销售商品、提供劳务收到的现金

以上会计分录表明此调整项目借贷方金额抵销,故不调整。

6.视同买断(无退货权)方式下代销商品,与正常销售会计处理相同,受托方的会计分录为:

借:应收账款(销售商品、提供劳务收到的现金,加项调整)  
贷:主营业务收入  
(销售商品、提供劳务收到的现金,减项调整)  
应交税费——应交增值税(销项税额)  
(销售商品、提供劳务收到的现金,减项调整)

此调整项目借贷方都涉及“五收”账户,借贷方金额互相抵销,故不调整。

7.以支付手续费方式委托代销商品,支付给受托方的手续费计入销售费用,委托方的会计分录为:

借:销售费用  
贷:应收账款(销售商品、提供劳务收到的现金,减项调整)

#### (二)“应收账款”的特殊调整

1.应收账款取值报表余额时,坏账准备影响“应收账款”报表余额,视为“五收”账户进行相应调整。

(1)本期核销或收回已核销的坏账:

借:坏账准备(销售商品、提供劳务收到的现金,加项调整)  
贷:应收账款(销售商品、提供劳务收到的现金,减项调整)

以上分录中借贷方金额抵销,故不作调整。

(2)本期计提的坏账准备:

借:资产减值损失  
贷:坏账准备(销售商品、提供劳务收到的现金,减项调整)

(3)本期转回多提的坏账准备:

借:坏账准备(销售商品、提供劳务收到的现金,加项调整)  
贷:资产减值损失

2.应收账款取值科目余额时,坏账准备不影响“应收账款”科目余额,不属于“五收”账户。

(1)本期计提或转回多提的坏账准备:

借:资产减值损失  
贷:坏账准备

以上分录中不涉及“五收”账户，故不作调整。

(2) 本期核销坏账：

借：坏账准备

贷：应收账款(销售商品、提供劳务收到的现金，减项调整)

(3) 本期收回已核销的坏账：

借：应收账款(销售商品、提供劳务收到的现金，加项调整)

贷：坏账准备

3. 购货方以非现金资产抵偿债务，对债权人而言，应收账款减少，而现金并没有增加。债权人的会计分录为：

借：非现金资产

贷：应收账款(销售商品、提供劳务收到的现金，减项调整)

4. 收回的应收账款中包含为购买方垫付的运杂费，应在“收到的其他与经营活动有关的现金”项目中反映：

借：收到的其他与经营活动有关的现金

贷：应收账款(销售商品、提供劳务收到的现金，减项调整)

5. 现金折扣按总价法核算时，发生的现金折扣计入财务费用：

借：财务费用

贷：应收账款(销售商品、提供劳务收到的现金，减项调整)

6. 购销业务往来抵销：

借：应付账款

贷：应收账款(销售商品、提供劳务收到的现金，减项调整)

7. 应收账款保理。

(1) 附追索权(属于融资业务)：

借：财务费用

贷：短期借款

以上分录中借贷方都不涉及“五收”账户，故不作调整。

(2) 不附追索权(属于企业营业外业务)：

借：营业外支出

贷：应收账款(销售商品、提供劳务收到的现金，减项调整)

(三)“应收票据”的特殊调整

1. 票据贴现。

(1) 附追索权(属于融资业务)：

借：财务费用

贷：短期借款

以上分录中借贷方都不涉及“五收”账户，故不作调整。

(2) 不附追索权，贴现所得可能大于或小于票据的账面价值，差额在“财务费用”科目中反映。当贴现所得小于票据的账面价值时：

借：财务费用

贷：应收票据(销售商品、提供劳务收到的现金，减项调整)

当贴现所得大于票据的账面价值时：

借：应收票据(销售商品、提供劳务收到的现金，加项调整)

贷：财务费用

2. 购货方以非现金资产抵偿债务，应收票据减少，而现金并没有增加。债权人的会计分录为：

借：非现金资产

贷：应收票据(销售商品、提供劳务收到的现金，减项调整)

3. 购销业务往来账抵销时：

借：应付票据

贷：应收票据(销售商品、提供劳务收到的现金，减项调整)

4. 票据背书、转让等取得物资时。以取得固定资产为例，其会计分录为：

借：固定资产

贷：应收票据(销售商品、提供劳务收到的现金，减项调整)

(四)“预收账款”的特殊调整

对于确实无法退回的预收账款，其会计分录为：

借：预收账款(销售商品、提供劳务收到的现金，加项调整)

贷：营业外收入

结合基本调整的公式和以上归纳的内容，可以得出分析填列法下“销售商品、提供劳务收到的现金”的计算公式：

销售商品、提供劳务收到的现金 = 营业收入本期发生额 + 销项税额本期发生额 - (应收账款期末余额 - 应收账款期初余额) - (应收票据期末余额 - 应收票据期初余额) + (预收账款期末余额 - 预收账款期初余额) - 营业收入中的其他业务收入(租金、投资性房地产等形成的其他业务收入) - 视同销售确认的收入及销项税额(如果视同销售时没有贷记收入的话，则只调整销项税额而不调整收入金额) - 委托代销中委托方支付的手续费 - 本期计提的坏账准备(当应收账款取值为报表余额时) + 本期转回多提的坏账准备(当应收账款取值为报表余额时) - 本期核销的坏账准备(当应收账款取值为科目余额时) + 本期收回已核销的坏账准备(当应收账款取值为科目余额时) - 本期由于收到非现金资产抵债减少的应收账款、应收票据的金额 - 收回的应收账款中包含为购买方垫付的运杂费 - 本期发生的现金折扣额(按总价法核算) - 购销业务往来账抵消的应收账款、应收票据金额 - 应收账款保理金额(不附追索权) - 本期发生的票据贴现利息(不附追索权且贴现所得小于票据的账面价值) + 本期发生的票据贴现利息(不附追索权且贴现所得大于票据的账面价值) - 票据背书、转让等取得物资时票据减少金额 + 没有确认为营业收入的预收账款减少 ± 其他特殊调整业务(具体业务按特殊调整原则处理)。

(本文受国家自然科学基金青年科学基金项目(71202004)、(71102017)资助)

(作者单位：上海财经大学会计与财务研究院  
上海财经大学会计学院)

责任编辑 武献杰