

现金流量表项目分析计算方法

——以销售商品、提供劳务收到的现金为例

杨勇

摘要：企业可以依据资产负债表和利润表项目金额，结合相关会计账簿数据，分析计算确定现金流量表项目金额。本文以“经营活动产生的现金流量——销售商品、提供劳务收到的现金”为例，对现金流量表项目分析计算过程进行推导，进而总结归纳现金流量表项目计算公式，以期探寻现金流量表的编制原理。

关键词：现金流量表；项目金额；分析计算；方法原理

一、问题的产生

《企业会计准则第31号——现金流量表》第九条规定：有关经营活动现金流量的信息，可以通过下列途径之一取得：（一）企业的会计记录。（二）根据下列项目对利润表中的营业收入、营业成本以及其他项目进行调整：1. 当期存货及经营性应收和应付项目的变动；2. 固定资产折旧、无形资产摊销、计提资产减值准备等其他非现金项目；3. 属于投资活动或筹资活动现金流量的其他非现金项目。

与此相对应，在企业会计实务中，编制现金流量表亦有两种方法可供选择：一是台账法，即日常会计核算工作中对于涉及现金收付的经济业务，在编制会计凭证的同时，按照现金流量表项目内容建立台账，归集现金流量信息，期末依据此类会计记录填报现金流量表。二是分析法，即日常会计核算工作中无需专门记载现金流量信息，期末根据资产负债表和利润表项目金额，结合相关会计账簿数据进行分析，据以计算现金流量表项目金额。前一种方法毋庸多言，对于后一种方法，《企业会计准则讲解》仅是通过几个简单例题进行介绍，至于现金流量表项目分析计算的原理和过程，特别是现金流量表项目计算公式如何进行确定，未有详细解释和说明。在这种情况下，正确理解和掌握现金流量表项目的分析计算方法，成为会计业务工作中的现实难题。

二、现金流量表项目分析计算原理

企业应按期编报资产负债表、利润表和现金流量表，这

些报表在会计信息披露中发挥着各自不同的作用。资产负债表用以反映企业财务状况，利润表用以反映企业经营成果，而现金流量表则是连接资产负债表和利润表的桥梁，解释了企业现金流量与财务状况、经营成果之间的关系。

（一）报表平衡等式

资产负债表平衡等式是“资产=负债+所有者权益”，利润表平衡等式是“收入-费用=利润”。值得注意的是，资产负债表平衡等式有其特殊性，并非在任何时点都成立。这是因为在日常会计核算中，企业获取收入和支付费用，会同时引起资产或负债的变动，其变动净额体现为“本年利润”科目的余额，即为利润表中“净利润”项目数据。由于“本年利润”科目余额只有在年度终了才转入“利润分配——未分配利润”科目，因此在会计中期，依据资产负债类科目余额填报资产负债表后，可以发现“资产”和“负债+所有者权益”两者之间并不平衡，此时需要将“本年利润”余额加计入资产负债表所有者权益的“未分配利润”项目，才能最终完成资产负债表。因此，对于资产负债表平衡等式，更为准确和全面的表述应为：

$$\text{资产} = (\text{负债} + \text{所有者权益}) + (\text{收入} - \text{费用}) \quad ①$$

在这个等式中，收入减去费用的差额即为“本年利润”科目的余额，在将“本年利润”结转至“利润分配——未分配利润”之前，其为利润表的净利润数据；在将“本年利润”结转至“利润分配——未分配利润”之后，其为0。可见，等式①在任何时间点都是成立的。继续进行以下分析：

1. 资产根据类别可以划分为现金（含现金等价物，下同）

以及非现金资产,代入等式①并进行移项,不难得出:现金=(负债+所有者权益-非现金资产)+(收入-费用) ②

2.无论在企业会计期间的期初还是期末,等式②都是成立的,因此派生出以下两个等式:

现金期初数=(负债期初数+所有者权益期初数-非现金资产期初数)+(收入期初数-费用期初数) ③

现金期末数=(负债期末数+所有者权益期末数-非现金资产期末数)+(收入期末数-费用期末数) ④

3.对于资产负债表项目,期末数减去期初数即为该项目的净额;对于利润表项目,期末数减去期初数即为该项目的发生额。用等式④减去等式③,可得:

现金净增加额=(负债净增加额+所有者权益净增加额-非现金资产净增加额)+(收入发生额-费用发生额) ⑤

分析这个等式,左方“现金净增加额”即为现金流量表的编制基础,右方“负债净增加额”、“所有者权益净增加额”和“非现金资产净增加额”可以通过资产负债表相关项目的期末数减去期初数确定,“收入发生额”和“费用发生额”可以通过利润表相关项目直接取得。这样,就可以利用等式右方去推导等式左方,以资产负债表和利润表为基础,结合企业会计账簿,对两张报表数据进行逐项分析,并将分析结果转化为现金流量表具体项目。当资产负债表和利润表所有项目分析完毕,得出现金流量表具体项目的计算结果,必然与“现金净增加额”相等,从而确保现金流量表的编制平衡。

(二) 调整分录法

对上述等式⑤右方的分析过程,通常是以编制调整分录的方法来完成。在企业会计实务中,财务人员已经对所有经济业务事项编制了会计分录,这些分录以统一的会计科目形式展示,并遵循会计准则规范,因而具有一定的规律性,也比较容易进行归类和汇总。在编报现金流量表之前,如果将全年同类经济业务事项的会计分录进行相加,则会形成一笔复合分录,这就是调整分录。编制调整分录的目的,其实就是试图将全年数量众多的会计分录按照性质进行归纳,最终简化成若干笔汇总会计分录,以便于分析计算现金流量表项目。需要注意的是,由于调整分录是对等式⑤右方的资产负债表和利润表项目进行分析,因此编制出来的汇总会计分录,借贷对象应该采用会计报表项目而不是会计科目。

三、现金流量表项目分析计算方法推导

在现金流量表所有项目中,“经营活动产生的现金流量——销售商品、提供劳务收到的现金”由于需要考虑较多的因素,因而分析过程会显得比较复杂。企业销售商品、提供劳务收到的现金,来自企业获取的收入,因而笔者以利润

表“营业收入”项目为基础进行分析。

(一)企业对外销售商品和提供劳务,可以采用现销和赊销两种方式。将全年所有收入类会计分录进行汇总,可得调整分录:

借:货币资金(销售商品、提供劳务收到的现金)
 应收票据(资产负债表项目部分发生额)
 应收账款(资产负债表项目部分发生额)
 预收账款(资产负债表项目部分发生额)
 贷:营业收入(利润表项目全部发生额)
 应交税金(增值税销项税额发生额)

不难看出,“营业收入”金额能够从利润表上直接取得,“应交税金”金额可以通过应交增值税明细账取得。对于“应收票据”、“应收账款”和“预收账款”金额,调整分录体现的只是相关借方发生额,而非全部发生额。为了能够直接从资产负债表项目中取数计算,需要继续考虑影响这些项目发生额变动的其他经济事项。

(二)影响资产负债表“应收票据”项目发生额变动的其他经济事项包括:

1.应收票据到期后收回货款,调整分录为:

借:货币资金(销售商品、提供劳务收到的现金)
 贷:应收票据(资产负债表项目部分发生额)

2.应收票据贴现,提前收回货款,调整分录为:

借:货币资金(销售商品、提供劳务收到的现金)
 财务费用(应收票据贴现利息)
 贷:应收票据(资产负债表项目部分发生额)

3.如果对应收票据计提了坏账准备,日常核算应借记“资产减值损失”科目,贷记“坏账准备”科目。由于该坏账准备余额在资产负债表中并不单独列示,而是作为应收票据的备抵项目,所以在调整分录中,应以报表项目“应收票据”替换会计科目“坏账准备”:

借:资产减值损失(对应收票据计提的坏账准备)
 贷:应收票据(资产负债表项目部分发生额)

(三)影响资产负债表“应收账款”项目发生额变动的其他经济事项包括:

1.收回赊销货款,调整分录为:

借:货币资金(销售商品、提供劳务收到的现金)
 贷:应收账款(资产负债表项目部分发生额)

2.如果对应收账款计提了坏账准备,日常核算应借记“资产减值损失”科目,贷记“坏账准备”科目。由于该坏账准备余额在资产负债表中并不单独列示,而是作为应收账款的备抵项目,所以在调整分录中,应以报表项目“应收账款”替换“坏账准备”科目:

借：资产减值损失（对应收账款计提的坏账准备）

贷：应收账款（资产负债表项目部分发生额）

3. 应收账款无法收回，按规定进行核销时，日常核算应借记“坏账准备”科目，贷记“应收账款”科目。在调整分录中，用报表项目“应收账款”替换会计科目“坏账准备”：

借：应收账款（资产负债表项目部分发生额）

贷：应收账款（资产负债表项目部分发生额）

4. 收回前期已核销坏账，应借记“应收账款”科目，贷记“坏账准备”科目；同时，借记“银行存款”科目，贷记“应收账款”科目。在调整分录中，用报表项目“应收账款”替换会计科目“坏账准备”，用报表项目“货币资金”替换会计科目“银行存款”：

借：应收账款（资产负债表项目部分发生额）

贷：应收账款（资产负债表项目部分发生额）

借：货币资金（销售商品、提供劳务收到的现金）

贷：应收账款（资产负债表项目部分发生额）

5. 企业作为债权人发生债务重组事项，应分别情况进行处理：

（1）债务人以低于债权账面价值的金额清偿债务，债权人应借记“银行存款”、“营业外支出”、“坏账准备”等科目，贷记“应收账款”科目。在调整分录中，用报表项目“应收账款”替换会计科目“坏账准备”：

借：货币资金（销售商品、提供劳务收到的现金）

营业外支出（重组债权损失）

贷：应收账款（资产负债表项目部分发生额）

（2）企业接受债务人用于清偿债务的非现金资产，应借记“原材料”、“库存商品”、“固定资产”、“无形资产”、“应交税金——应交增值税（进项税额）”、“营业外支出”、“坏账准备”等科目，贷记“应收账款”科目。在调整分录中，用报表项目“存货”替换会计科目“原材料”和“库存商品”，用报表项目“应收账款”替换会计科目“坏账准备”：

借：存货、固定资产、无形资产

（抵偿债权的非现金资产入账价值）

应交税金（抵偿债权的非现金资产增值税进项税额）

营业外支出（重组债权损失）

贷：应收账款（资产负债表项目部分发生额）

（四）影响资产负债表“预收账款”项目发生额变动的其他经济事项，主要是预收购买方货款：

借：货币资金（销售商品、提供劳务收到的现金）

贷：预收账款（资产负债表项目部分发生额）

（五）至此，已经考虑完所有情形，将上面（一）至（四）所有调整分录合并，可得：

借：货币资金（销售商品、提供劳务收到的现金）

应收票据（资产负债表项目全部发生额）

应收账款（资产负债表项目全部发生额）

存货、固定资产、无形资产（抵偿债权的非现金资产入账价值）

应交税金（抵偿债权的非现金资产增值税进项税额）

资产减值损失（对应收票据、应收账款计提的坏账准备）

财务费用（应收票据贴现利息）

营业外支出（重组债权损失）

贷：营业收入（利润表项目全部发生额）

应交税金（增值税销项税额发生额）

预收账款（资产负债表项目全部发生额）

在这个调整分录中，对于“应收票据”、“应收账款”和“预收账款”金额，“资产负债表项目全部发生额”即为该资产负债表项目的净额，可通过项目报表金额的期末数减去期初数计算确定；对于“营业收入”金额，“利润表项目全部发生额”可以通过项目报表金额直接取得；对于“存货、固定资产、无形资产”、“应交税金”、“资产减值损失”、“财务费用”、“营业外支出”金额，可以结合相关会计账簿记载数据进行确定。

依据调整分录借贷平衡关系，不难得出现金流量表项目计算公式如下：

销售商品提供劳务收到的现金 = 营业收入 + 增值税销项税额 + 预收账款净额 - 应收账款净额 - 应收票据净额 - 应收票据贴现利息 - 对应收票据、应收账款计提的坏账准备 - （抵偿债权的非现金资产入账价值 + 抵偿债权的非现金资产增值税进项税额 + 重组债权损失）

其中，“抵偿债权的非现金资产入账价值 + 抵偿债权的非现金资产增值税进项税额 + 重组债权损失”也可以简化表示为“接受非现金资产抵偿债务而减少的应收账款账面价值”。

需要注意的是，如果企业作为债务人一方，本年发生以存货抵偿债务的债务重组事项，在交付抵偿债务的存货时应视同销售缴纳增值税，由此产生的增值税销项税额应在上述公式中“增值税销项税额”中剔除。因为，该部分销项税额影响的现金流量，对应的是偿付企业应付账款，最终会减少“购买商品、接受劳务支付的现金”项目金额而不是增加“销售商品、提供劳务收到的现金”项目金额。

同理，现金流量表其他项目的计算公式，比照上述推导过程亦可得出。

（作者单位：江苏中烟工业有限责任公司）

责任编辑 刘黎静