

改进的现金流量表(间接法)编制示例

刘曜(教授) 刘冲

(重庆邮电大学经济管理学院 重庆 400065)

【摘要】在《现金流量表间接法的数学原理》一文中,作者针对《企业会计准则第31号——现金流量表》编制补充资料的设计原理的缺陷,对编制补充资料作了改进,设计了新的现金流量表(间接法)。本文则通过一个示例,介绍了这种改进的现金流量表(间接法)的编制方法。

【关键词】现金流量表 改进设计 编制示例

笔者在《财会月刊》2012年第30期发表的《现金流量表间接法的数学原理》一文,从理论上证明了《企业会计准则第31号——现金流量表》规定编制的补充资料(以下简称“补充资料”)在设计原理上、调节项目与格式设计上的两点缺陷:第一,一些调节项目(如固定资产折旧、经营性应收项目、经营性应付项目和存货)内包含不必要的项目内容(“杂质”数据);第二,单步式格式会形成一些调节项目的调节原因有多种因素的情况。

以上设计缺陷不仅影响对调节项目数据的分析,也是造成“编制难”的根本原因。为此笔者设计了改进的现金流量表(间接法),下文通过一个示例加以介绍。

一、现金流量表(间接法)的改进设计

将调节项目分为6类:①筹资和投资活动费用;②筹资和投资活动收入;③经营活动实际没有支付现金的费用;④经营活动实际没有收到现金的收入;⑤非影响本期损益的经营活动现金流入;⑥非影响本期损益的经营活动现金流出。

再按分步调节的原理设计现金流量表(间接法),见后表。表中A01、A02等为调节项目的编号。

在表中:确定第①和②类具体调节项目的判断条件是:第一,该项目属于投资、筹资活动;第二,该项目与本期损益相关(其变动会形成“收入”或“费用”)。

确定第③和④类具体调节项目的判断条件是:第一,该项目属于经营活动;第二,该项目与本期损益相关;第三,该项目不涉及现金变动。

确定第⑤和⑥类具体调节项目的判断条件是:第一,该项目属于经营活动;第二,该项目与本期损益无关;第三,该项目涉及现金变动。

二、编制的思路及示例

完成改进的现金流量表编制的思路是:对发生的每一项经济业务,按具体调节项目的判断条件逐一进行分析,判断是否会引引起哪一个调节项目的增加。如果判断该项业务会引

起某一调节项目的增加,则确定该项目的增加数。再将调节项目的增加数分类汇总,列入表中。

下面举例说明如何制表,示例资料选自中国人民大学戴德明教授等人编著《财务会计学》中的例12-3(以下简称“例12-3”)。

业务(1):购入原材料一批,材料价款200 000元,增值税额34 000元,共计234 000元,原已预付材料款65 000元,余款169 999元用银行存款支付,材料未到。会计分录为:

借:材料采购	200 000
应交税费——应交增值税(进项税额)	34 000
贷:银行存款	169 000
预付账款	65 000

第一步,判断是否会引引起哪一个调节项目的增加。该项业务以现金支付材料价款和增值税,按第⑤和⑥类具体调节项目的判断条件判断,属于“非影响本期损益的经营活动现金流出”,会引起F02和F03项目的增加。

第二步,确定项目增加数。F02:135 000,为“银行存款169 000”减“应交税费——应交增值税(进项税额)34 000”。F03:34 000,为“应交税费——应交增值税(进项税额)”。

业务(2):收到原材料一批,实际成本120 000元,计划成本115 000元,材料已验收入库,货款已于上月支付。会计分录为:

借:原材料	115 000
材料成本差异	5 000
贷:材料采购	120 000

因为该项业务不满足分步调节原理6类调节项目任一类的判断条件,所以其业务内容不属于6类调节项目的任一类。也就是说,该项业务发生不会引起任一个调节项目的增加。

以下仅列出会引起调节项目增加的业务:

业务(5):归还往期欠款(以下经济业务,包括本业务,在不影响指标分析的情况下简化了原资料的业务描述)。会计

分录为:

借:应付票据	150 000
应付账款	85 000
贷:银行存款	235 000

F01 增加:235 000。归还往期欠款付出现金,属于“非影响本期损益的经营活动现金流出”,增加 **F01** 项目。

业务(6):销售产品,款未收到。会计分录为:

借:应收账款	468 000
贷:主营业务收入	400 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	68 000

D01 增加:400 000。本期赊销增加欠款(“主营业务收入”部分),属于“经营活动实际没有收到现金的收入”,增加 **D01** 项目。

业务(11):销售产品,款已收妥。会计分录为:

借:银行存款	936 000
贷:主营业务收入	800 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	136 000

E02 增加:136 000。销售产品收到现金[“应交税费——应交增值税(销项税额)”部分],属于“非影响本期损益的经营活动现金流入”,增加 **E02** 项目。

业务(12):出售不需用设备的损失。会计分录为:

借:营业外支出	40 000
贷:固定资产清理	40 000

A01 增加:40 000。出售不需用设备的损失,属于“筹资和投资活动费用”,增加 **A01** 项目。

业务(13):收到现金股利(按成本法核算)。会计分录为:

借:银行存款	40 000
贷:投资收益	40 000

B02 增加:40 000。收到现金股利,属于“筹资和投资活动收入”,增加 **B02** 项目。

业务(15):用银行汇票支付采购材料价款。会计分录为:

借:材料采购	125 300
应交税费——应交增值税(进项税额)	20 283
银行存款	417
贷:其他货币资金	146 000

F02 增加:125 300。F03 增加:20 283。理由同第 1 项业务(指同一项目增加在原理上是相同的)。

业务(17):支付职工工资 1 037 000 元。其中,生产人员工资 570 000 元,车间管理人员工资 11 400 元,行政管理人员工资 45 600 元,在建工程人员工资 410 000 元。会计分录为:

借:应付职工薪酬	1 037 000
贷:银行存款	1 037 000

F02 增加:581 400。支付职工工资(生产人员工资部分 570 000,车间管理人员工资部分 11 400),属于“非影响本期损益的经营活动现金流出”,增加 **F02** 项目。

C05 增加:-45 600。支付职工工资(行政管理人员工资部

分 45 600),冲减“**C05** 经营性应付项目的增加(与本期损益相关的经营性应付项目)”。因为在分配应支付的职工工资(行政管理人员工资)时,增加了“经营活动实际没有支付现金的费用”中的 **C05** 项目,如果该项未付的费用在后面(本期内)支付了,那么就不再属于“经营活动实际没有支付现金的费用”,所以应当冲减。

业务(18):分配应支付的职工工资(不包括在建工程人员工资)。会计分录为:

借:生产成本	570 000
制造费用	11 400
管理费用	45 600
贷:应付职工薪酬	627 000

C05 增加:45 600。分配应支付的职工工资(行政管理人员工资),属于“经营活动实际没有支付现金的费用”,增加 **C05** 项目。

业务(23):销售产品,收到商业承兑汇票。会计分录为:

借:应收票据	351 000
贷:主营业务收入	300 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	51 000

项目 **D01:300000。**理由同第 6 项业务。

业务(24):将上述商业承兑汇票贴现。会计分录为:

借:银行存款	327 000
财务费用	24 000
贷:应收票据	351 000

C04 增加:24 000。应收票据贴现息,属于“经营活动实际没有支付现金的费用”,增加 **C04** 项目。

D01 增加:-276 000。收回本期欠款 276 000 元(“主营业务收入”部分):“银行存款 327 000”减“应交税费——应交增值税(销项税额)51 000”,冲减“**D01** 经营性应收项目的增加(本期赊销增加欠款形成的)”。因为在销售产品收到商业承兑汇票时,增加了“经营活动实际没有收到现金的收入”中的 **D01** 项目,如果该项欠款在后面(本期内)变现,那么就不再属于“经营活动实际没有收到现金的收入”了,所以应当冲减。

E02 增加:51 000。收回本期欠款 51 000[“应交税费——应交增值税(销项税额)”部分],属于“非影响本期损益的经营活动现金流入”,增加 **E02** 项目。

业务(24):将前期已到期的银行承兑汇票转账。会计分录为:

借:银行存款	80 000
贷:应收票据	80 000

E01 增加:80 000。收回往期欠款,属于“非影响本期损益的经营活动现金流入”,增加 **E01** 项目。

业务(25):期末确认银行借款利息。会计分录为:

借:财务费用	32 500
贷:应付利息	22 000
长期借款——应付利息	10 500

A03 增加:32 500。确认借款利息,属于“筹资和投资活动费用”,增加 **A03 项目**。

业务(26):计提固定资产折旧。会计分录为:

借:制造费用	100 000
管理费用	20 000
贷:累计折旧	120 000

C02 增加:20 000。计提固定资产折旧(“管理费用”部分),属于“经营活动实际没有支付现金的费用”,增加 **C02 项目**。

业务(27):摊销无形资产。会计分录为:

借:管理费用	80 000
贷:累计摊销	80 000

C03 增加:80 000。摊销无形资产,属于“经营活动实际没有支付现金的费用”,增加 **C03 项目**。

业务(28):用银行存款支付管理部门水电费 12 000 元,生产车间水电费 75 000 元。会计分录为:

借:制造费用	75 000
管理费用	12 000
贷:银行存款	87 000

F02 增加:75 000。以现金支付生产车间水电费,属于“非影响本期损益的经营活动现金流出”,增加 **F02 项目**。

业务(30):确认本期销售应缴纳城市维护建设税和教育费附加。会计分录为:

借:营业税金及附加	21 250
贷:应交税费——应交城市维护建设税	14 875
——应交教育费附加	6 375

C05 增加:21 250。理由同第 18 项业务。

业务(31):交纳增值税、城市维护建设税和教育费附加。会计分录为:

借:应交税费——应交增值税(已交税金)	120 000
——应交城市维护建设税	14 875
——应交教育费附加	6 375
贷:银行存款	141 250

C05 增加:-21 250。理由同第 17 项业务。

F03 增加:120 000。理由同第 1 项业务。

业务(32):确认交易性金融资产公允价值变动损益。会计分录为:

借:交易性金融资产——公允价值变动	2 000
贷:公允价值变动损益	2 000

B03 增加:2 000。确认交易性金融资产公允价值变动损益,属于“筹资和投资活动收入”,增加 **B03 项目**。

业务(35):结转本期销售成本。会计分录为:

借:主营业务成本	90 000
贷:库存商品	90 000

F02 增加:-900 000。结转本期销售成本存货减少 900 000 元,冲减“F02 存货的增加(以现金支付材料、生产人员工资等与存货相关的费用形成的)”。因为在以现金支付材料、生产人

员工资等与存货相关的费用时,增加了“非影响本期损益的经营活动现金流出”中的 **F02 项目**,如果现金流出所增加的存货在后面(本期内)售出,那么已售出的这部分存货原来形成时的现金流出就不再属于“非影响本期损益的经营活动现金流出”了(售出部分存货转为“主营业务成本”,影响本期损益),所以应当冲减。

业务(38):收回应收账款,其中增值税部分 52 308,主营业务收入部分 307 692。会计分录为:

借:银行存款	360 000
贷:应收账款	360 000

D01 增加:-307 692。**E02 增加:52 308。**理由同第 24 项业务。

业务(40):计提坏账准备。会计分录为:

借:资产减值损失	7 060
贷:坏账准备	7 060

C01 增加:7 060。计提坏账准备,属于“经营活动实际没有支付现金的费用”,增加 **C01 项目**。

业务(41):计提存货跌价准备。会计分录为:

借:资产减值损失	11 190
贷:存货跌价准备	11 190

C01 增加:11 190。理由同第 40 项业务。

业务(42):计提固定资产减值准备。会计分录为:

借:资产减值损失	20 000
贷:固定资产减值准备	20 000

C01 增加:20 000。理由同第 40 项业务。

业务(45):确认所得税费用。会计分录为:

借:所得税费用	59 600
贷:递延所得税负债	9 900
应交税费——应交所得税	49 700

C07 增加:9 900。确认所得税费用(“递延所得税负债”部分),属于“经营活动实际没有支付现金的费用”,增加 **C07 项目**。

C05 增加:49 700。确认所得税费用(“应交税费——应交所得税”部分),属于“经营活动实际没有支付现金的费用”,增加 **C05 项目**。

业务(46):交纳所得税。会计分录为:

借:应交税费——应交所得税	48 500
贷:银行存款	48 500

C05 增加:-48 500。理由同第 17 项业务。

前面确定调节项目增加数的工作,在经济业务发生时进行。下一步需要汇总各调节项目增加数,这一工作在计算机上(如利用 Excel 软件的 DSUM 函数)很容易完成(限于篇幅本文不再讨论)。列入汇总数据后的表现下页。

从表中可以看到,表与“例 12-3”一样将净利润加减一些调节项目得到了经营活动产生的现金流量净额。不同的是,表中的数据不包含“杂质”数据,且加减调节数据的原因单一清晰。

现金流量表(间接法) 单位:元

项 目	金 额
一、净利润	143 700
加:A01处置固定资产、无形资产和其他长期资产的损失	70 000
A02投资损失	0
A03财务费用(支付利息形成的)	32 500
A04其他筹资和投资活动费用项目	0
筹资和投资活动费用小计	102 500
减:B01处置固定资产、无形资产和其他长期资产的收益	0
B02投资收益	40 000
B03其他筹资和投资活动收入项目	2 000
筹资和投资活动收入小计	42 000
二、经营活动净利润	204 200
加:C01计提的资产减值准备	38 250
C02固定资产折旧	20 000
C03无形资产摊销	80 000
C04财务费用(应收票据贴现形成的)	24 000
C05经营性应付项目的增加(与本期损益相关的经营性应付项目)	1 200
C06递延所得税资产减少	0
C07递延所得税负债增加(与本期损益相关的部分)	9 900
C08存货的减少(销售结转成本形成的)	0
C09其他经营活动实际没有支付现金的费用项目	0
经营活动实际没有支付现金的费用小计	173 350
减:D01经营性应收项目的增加(本期赊销增加欠款形成的)	116 308
D02其他经营活动实际没有收到现金的收入项目	0
经营活动实际没有收到现金的收入小计	116 308
三、经营活动净利润现金部分	261 242
加:E01经营性应收项目的减少(收回往期欠款得到现金形成的)	80 000
E02其他非影响本期损益的经营活动现金流入项目	239 308
非影响本期损益的经营活动现金流入小计	319 308
减:F01经营性应付项目的减少(归还往期欠款付出现金形成的)	235 000
F02存货的增加(以现金支付材料、生产人员工资等与存货相关的费用形成的)	16 700
F03其他非影响本期损益的经营活动现金流出项目	174 283
非影响本期损益的经营活动现金流出小计	425 983
四、经营活动产生的现金流量净额	154 567

三、说明

第 35 项业务,结转本期销售成本存货减少,冲减“F02 存货的增加(以现金支付材料、生产人员工资等与存货相关的费用形成的)”。之所以如此,是因为不妨认为销售的存货,冲减 F02 部分,是本期现金流出转变增加的存货。如果结转的销售成本大于本期现金流出转变增加的存货,即汇总后的“主营业务成本”金额大于 F02,超出部分则为“经营活动实际没有支付现金的费用”,应列入“经营活动实际没有支付现金的费用”中的“C08 存货的减少(销售结转成本形成的)”项目。

第 26 项业务,“C02 固定资产折旧”增加数中只是计提固定资产折旧形成的“管理费用”部分,不包括“制造费用”部分。这是因为“制造费用”不是一个期间费用类科目,与本期损益无关,不符合第③和④类具体调节项目的判断条件。至于已售出存货所包含的折旧形成的制造费用则属于“经营活动实际没有支付现金的费用”,列入“经营活动实际没有支付现金的费用”中的 C08 项目(在方法上不必单独考虑如何列入,包含在上面说明结转销售成本的“超出部分”中)。

第 1 项业务,经营性应收项目(预付账款)减少,以及相应引起的存货(材料采购)增加均未列入调节项目,因为不满足分步调节原理 6 类调节项目任一类的判断条件。但是在“例 12-3”编制完成的现金流量表(间接法)的调节项目“加:经营性应收项目的减少(减:增加)”和“加:存货的减少(减:增加)”中却包含该数据,不过一加一减内部抵销了。由此可见,本文方法可以根据分步调节原理 6 类调节项目的判断条件,排除调节项目内的“杂质”数据。

补充资料的编制,实际上是一个比较复杂的会计数据处理问题。造成补充资料设计缺陷的原因,在很大程度上是受传统的手工做账的影响,即编制补充资料时从相关账户中获取数据,而不是直接从记账凭证中获取数据,以减轻数据处理的工作量。

目前,用计算机技术处理会计数据已基本得到普及,因而可以基于计算机这一新的技术环境来考虑补充资料的设计,在编制方法上直接从记账凭证中获取数据。这样,虽然编制补充资料在整体上是一件“复杂的工程”,但是具体落实到每一项相关的经济业务时,由于“工程的分解”而变得操作简单。本文编制表的方法即是直接从记账凭证中获取数据,至于数据的分类汇总这一手工操作则由计算机完成。

四、结论

文中设计的现金流量表(间接法),在理论上调节项目的数学逻辑关系清晰,排除了调节项目内的“杂质”数据。在实际操作上编制方便且可行。

主要参考文献

1. 刘曜等. 现金流量表间接法的数学原理. 财会月刊, 2012; 10
2. 财政部. 企业会计准则(2006). 北京: 经济科学出版社, 2006
3. 戴德明等. 财务会计学(第五版). 北京: 中国人民大学出版社, 2009