

现金流量表“购买商品支付的现金”项目的填列

王燕梅 裴淑红 李 军

(北京市社会科学院 北京 100101 北京城市学院 北京 100083 上海海关 上海 200433)

【摘要】经营活动中“购买商品、接受劳务支付的现金”(以下简称“购买商品支付的现金”)项目,与存货、应付款项密切相关。本文通过工作底稿法和分析填列法研究“购买商品支付的现金”这个复杂项目的编制问题。

【关键词】现金流量表 经营活动 购买商品支付的现金 存货 应付票据 应付账款

一、运用工作底稿法分析“购买商品支付的现金”项目的填列

(一) 存货增加但未付现的情况

1. 存货成本中包含的非付现费用。在调整利润表中营业成本时,先将存货的增减变动全部记入“购买商品支付的现金”项目,存货成本中包含非付现费用时,再作补充调整。①本期计提的累计折旧和累计摊销。存货成本中包含本期计提的计入制造费用的固定资产折旧和无形资产摊销,即“购买商品支付的现金”项目中包含折旧和摊销等非付现费用,为此应从“购买商品支付的现金”项目中剔除。②本期分配的应付职工薪酬。存货成本中包含本期分配的计入生产成本、制造费用的应付职工薪酬,即“购买商品支付的现金”项目中包含本应记入经营活动中“支付给职工以及为职工支付的现金”项目的应付职工薪酬,为此应从“购买商品支付的现金”项目中剔除。③为购置存货而发生的借款利息资本化部分。存货成本中包含为购置存货而发生的借款利息资本化部分,已在调整现金流量时记入“购买商品支付的现金”项目,而借款利息是因筹集资金付出的代价,属于筹资活动,应在筹资活动中“分配股利、利润或偿付利息支付的现金”项目中反映,为此应从“购买商品支付的现金”项目中剔除。

2. 接受投资增加的存货。企业因接受投资增加存货以及进项税额,在调整营业成本时会因此而增加“购买商品支付的现金”项目,但接受投资而增加的存货及进项税额并未支付现金,为此应从“购买商品支付的现金”项目中剔除。

(二) 存货减少但未涉及现金的情况

1. 税法上视同销售导致存货的减少。①自产产品用于捐赠、赞助。企业将自产产品用于捐赠、赞助等用途的,属于增值税视同销售行为,但因不符合收入确认的条件,会计上不作销售处理,即只按成本予以结转并将所缴增值税一并计入捐赠、赞助支出。企业将存货用于捐赠、赞助等会引起“存货”项目的减少而实际未转入营业成本,即在调整营业成本时必然将因用于捐赠、赞助等而减少的存货冲减了“购买商品支付的现金”项目,为此应增加“购买商品支付的现金”项目金额。②自产产品用于不动产建造或者无形资产研发等非增值税应税项

目。上述行为属于增值税视同销售行为,由于自产产品在同一会计主体内部转移,会计上不作销售处理,即只按成本予以结转并将所缴增值税一并计入在建工程或者研发支出的成本。企业将存货用于不动产建造或者无形资产研发会引起存货项目的减少而实际未转入营业成本,即在调整营业成本时必然将因用于不动产建造或者无形资产研发而减少的存货冲减了“购买商品支付的现金”项目,为此应增加“购买商品支付的现金”项目金额。③自产产品用于集体福利、分配给股东或投资者、对外投资以及非货币性资产交换。上述行为属于增值税视同销售行为,该存货的所有权已转移至企业外部,且上述视同销售行为抵偿了负债或者取得了资产,起到了用货币资金偿还债务、进行投资以及购买固定资产等效果,即实质上取得了有经济利益流入企业的结果,因而符合收入确认的条件,在会计上要作销售处理,确认营业收入并结转营业成本。企业将存货用于集体福利、分配给股东或投资者、对外投资以及非货币性资产交换会引起存货项目的减少且已转入营业成本,即在调整营业成本时不会因此而改变“购买商品支付的现金”项目金额,因此不用作补充调整。

2. 计提的存货跌价准备。计提存货跌价准备会引起存货项目的减少而实际未转入营业成本,即在调整营业成本时必然将因计提存货跌价准备而减少的存货冲减了“购买商品支付的现金”项目,因此应作补充调整,应增加“购买商品支付的现金”项目金额。

(三) 未付现导致应付票据和应付账款减少的情况

1. 自产产品用于抵偿债务而减少的应付票据和应付账款。企业以存货抵偿债务会引起“存货”项目的减少且已转入营业成本,即在调整营业成本时不会因此而改变“购买商品支付的现金”项目金额,因此不用作补充调整。企业以存货抵偿债务减少了应付票据和应付账款,在调整营业成本时会增加“购买商品支付的现金”项目,减少应付票据和应付账款并未支付现金,为此应从“购买商品支付的现金”项目中剔除。

2. 享有的现金折扣。在调整利润表中营业成本时,先将应付账款的增减变动全部记入“购买商品支付的现金”项目,而应付账款的减少中包括享有的现金折扣。现金折扣导致应

付项目减少,但却未支付现金,因此应作补充调整,应从“购买商品支付的现金”项目中剔除。

3. 债务重组利得。进行债务重组时,债权人因给予债务人让步在冲减应收账款的同时确认了债务重组损失,债务人因接受债权人让步在冲减应付票据和应付账款的同时获得了债务重组利得。债务重组利得会引起应付票据和应付账款的减少但并未支付现金,为此应从“购买商品支付的现金”项目中剔除。

例1:甲公司为增值税一般纳税人,2011年度与现金流量表经营活动中“购买商品支付的现金”项目有关的经济业务资料如下:

(1)本年营业成本480万元;应付票据期初余额350万元,期末余额300万元;应付账款期初余额420万元,期末余额500万元;预付账款期初余额40万元,期末余额150万元;存货期初余额700万元,期末余额600万元;准予抵扣的增值税进项税额170万元。

(2)本年财务费用中包括因早日付款而享有的现金折扣-1万元。

(3)本年资产减值损失中包括计提的存货跌价准备20万元。

(4)本年营业外收入中包括债务重组利得18万元。

(5)本年营业外支出中包括因将自产产品用于捐赠而减少的存货30万元。

(6)存货成本中包含计入制造费用的固定资产折旧90万元和无形资产摊销30万元。

(7)存货成本中包含计入生产成本、制造费用的应付职工薪酬150万元。

(8)存货成本中包含的为购置存货而发生的长期借款利息资本化部分80万元。

(9)在建工程成本中包括因将自产产品用于不动产建造而减少的存货50万元。

(10)将自产产品用于对外投资而减少的存货40万元。

(11)以80万元的存货抵偿债务而减少的应付账款和应付票据117万元。

(12)实收资本中包括接受存货及进项税额投资113万元。

甲公司编制“购买商品支付的现金”项目的调整分录如下(金额以万元计):

(1)分析调整营业成本。借:营业成本480,预付账款110(150-40),应付票据50(300-350),应交税费——应交增值税(进项税额)170;贷:经营活动产生的现金流量——购买商品支付的现金630,存货100(700-600),应付账款80(500-420)。

(2)分析调整财务费用。借:经营活动产生的现金流量——购买商品支付的现金1;贷:财务费用1。

(3)分析调整资产减值损失。借:资产减值损失20;贷:经营活动产生的现金流量——购买商品支付的现金20。

(4)分析调整营业外收入。借:经营活动产生的现金流量——购买商品支付的现金18;贷:营业外收入18。

(5)分析调整营业外支出。借:营业外支出30;贷:经营活动产生的现金流量——购买商品支付的现金30。

(6)分析调整累计折旧和累计摊销。借:经营活动产生的现金流量——购买商品支付的现金120;贷:固定资产——累计折旧90,无形资产——累计摊销30。

(7)分析调整应付职工薪酬。借:经营活动产生的现金流量——购买商品支付的现金150;贷:应付职工薪酬150。

(8)分析调整长期借款。借:经营活动产生的现金流量——购买商品支付的现金80;贷:长期借款80。

(9)分析调整在建工程。借:在建工程50;贷:经营活动产生的现金流量——购买商品支付的现金50。

(10)分析调整对外投资结转的存货。由于企业将存货用于对外投资会引起存货的减少和营业成本的增加,即在调整营业成本时不会因此而改变“购买商品支付的现金”项目金额,因此不用作补充调整。

(11)分析调整应付票据和应付账款。借:经营活动产生的现金流量——购买商品支付的现金117;贷:经营活动产生的现金流量——销售商品收到的现金117。

(12)分析调整实收资本。借:经营活动产生的现金流量——购买商品支付的现金113;贷:实收资本113。

(13)计算购买商品支付的现金。现金流出以贷方为正,借方为负。“购买商品支付的现金”项目金额=630-1+20-18+30-120-150-80+50+0-117-113=131(万元)。

二、运用分析填列法分析“购买商品支付的现金”项目的填列

“购买商品支付的现金”项目金额=营业成本+应交税费——应交增值税(进项税额)-购货退回与折让而减少的营业成本与增值税进项税额-(存货期初余额-存货期末余额)-存货成本中包含的本期计提的累计折旧和累计摊销-存货成本中包含的本期分配的应付职工薪酬-存货成本中包含的为购置存货而发生的借款利息资本化部分+(应付票据期初余额-应付票据期末余额)+(应付账款期初余额-应付账款期末余额)-(预付账款期初余额-预付账款期末余额)-自产产品用于抵偿债务而减少的应付票据和应付账款-接受的存货及进项税额投资+自产产品用于不动产建造或者无形资产研发等非增值税应税项目减少的存货+自产产品用于捐赠、赞助减少的存货-享有的现金折扣+当期计提的存货跌价准备-债务重组利得

例2:沿用例1的资料。

“购买商品支付的现金”项目金额=480+170-(700-600)-(90+30)-150-80+(350-300)+(420-500)-(40-150)-117-113+50+30-1+20-18=131(万元)。

主要参考文献

1. 张焕敬. 购买商品、接受劳务支付的现金项目现金流量表编制要点分析. 商业会计, 2009; 21
2. 王莉莉, 冯睿. 浅谈现金流量表编制方法. 中国新技术新产品, 2008; 24