

注税务师辅导：现金流量表编制难点攻克篇注册税务师考试

PDF转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文

https://www.100test.com/kao_ti2020/553/2021_2022__E6_B3_A8_E7_A8_8E_E5_B8_88_E8_c46_553426.htm 注册税务师精品资料

根据最新颁布的《企业会计准则》，现金流量表是指反映企业在一定会计期间的现金和现金等价物流入和流出的会计报表。企业应采用直接法报告企业经营活动的现金流量，即分类别分项目列示企业的现金流量，包括经营活动产生的现金流量，投资活动产生的现金流量和筹资活动产生的现金流量。同时在现金流量补充资料中将利润调节为经营活动产生的现金流量。在实际工作中，如何准确简洁地编制现金流量表是很多财务报表工作者头疼的一件事。在现金流量表主表中的三大类项目中，筹资活动和投资活动一般在工业企业中发生次数不是很多，而且这两项内容编制比较简单易懂，本文不再赘述。而经营活动产生的现金流量却是频繁发生的项目，且金额较大，不易于一笔一笔计算每个项目的总额，同时还需要与补充资料中“将净利润调节为经营活动的现金流量”产生一定的勾稽关系。特别是正表中，经营活动项目中的“销售商品、提供劳务收到的现金”和“购买商品、接受劳务支付的现金”两大项目是属于比较难编制的内容。

一、销售商品、提供劳务收到的现金

$$\text{销售商品、提供劳务收到的现金} = \text{本期销售商品、提供劳务收到的现金收入（包括向购买者收取的增值税额）} + \text{本期收到前期的应收账款} + \text{本期收到前期的应收票据} - \text{本期的预收账款} - \text{本期因销售退回而支付的现金}$$

这个公式比较简洁明了，且充分说明了“销售商品、劳务收到的现金”的主要内容，但是在实务操作中，难以获得本期

的、前期的项目金额。我们需要以销售商品、提供劳务产生的销售收入和增值税销项税额为计算起点，对应收账款、应收票据、预收账款等项目进行余额变动的调整来计算销售商品、提供劳务收到的现金。实际工作中可采用以下公式：销售商品、提供劳务收到的现金=销售商品、提供劳务产生的收入和增值税销项税额-应收账款项目本期减少额-应收账款项目本期增加额-应收票据项目本期减少额-应收票据项目本期增加额-预收账款本期增加额-预收账款项目本期减少额-特殊调整项目。由于会计制度的规定和实务操作的特殊情况，这些应收、预收项目增减发生额可能与销售商品、提供劳务无关，需要做特殊调整。主要包括两大类：一类是指应收账款、应收票据和预收账款等账户的借方发生额对应的贷方账户不是销售商品、提供劳务产生的收入和增值税销项税额类账户或者应收账款、应收票据和预收账款等账户的贷方发生额对应的借方发生额账户不是现金类账户；另一类是指销售商品、提供劳务产生的收入和增值税销项税额类账户的贷方发生额对应的借方账户不是应收账款、应收票据和预收账款等账户或者也不是销售商品、提供劳务产生的现金类账户的业务。比较典型的特殊调整业务包括：（1）计提坏账准备；（2）收到债务人以物抵债的货物；（3）销售业务往来账户与购货业务往来账户的对冲，如应收账款与应付账款的对冲；（4）应交税金应交增值税（销项税额）账户中含有的视同销售产生的销项税额，如将货物对外投资、工程项目领用本企业产品等等。这些特殊调整业务的调整原则是：应收账款、应收票据和预收账款等账户（不含三个账户内部转账业务）的借方发生额对应的贷方不是销售商品、提供劳务产生的收入和增值

税销项税额类账户，因其产生了现金及现金等价物的增加，作为加项处理，如以非现金资产换入的应收账款等；而应收账款、应收票据和预收账款等账户（不含三个账户内部转账业务）贷方发生额对应的借方账户不是现金类账户的业务，因其未收到现金及现金等价物，作为减项处理，如计提坏账准备等业务。

二、购买商品、接受劳务支付的现金

购买商品、接受劳务支付的现金=本期购买商品、接受劳务支付的现金支出（包括向出售者支付的增值税进项税额）本期支付前期的应付账款 本期支付前期的应付票据 本期的预付账款-本期因采购退货而收到的现金。

同样的道理，这个公式也只是充分说明了该项目的所属内容，并未提供实务操作方法。我们还是根据购买商品、接受劳务发生的销售成本和增值税进项税额为计算起点，对应付账款、应付票据和预付账款和存货等项目发生额变动进行调整来计算购买商品、接受劳务支付的现金。同样，也需要对一些特殊项目调整处理。主要包括以下两大类：一类是指应付账款、应付票据、预付账款和存货等账户的贷方发生额对应的借方账户不是购买商品、接受劳务发生的销售成本和增值税进项税额类账户的业务，因其发生了现金支付，可作为加项处理；另一类是指购买商品、接受劳务支付的销售成本和增值税进项税额账户借方发生额对应的贷方账户不是应付账款、应付票据和预付账款等账户，因其没有发生现金支付，可作为减项处理。这些调整项目主要包括：（1）当期实际发生的制造费用（不包括消耗的材料）；（2）生产成本中含有的生产工人工资；（3）当期以非现金和非存货资产清偿债务而减少的应付账款和应付票据；（4）销售业务往来账户与购货业务往来账户的对冲，如应

收账款与应付账款的对冲；（5）工程项目领用本企业商品等。购买商品、接受劳务支付的现金=购买商品、接受劳务发生的销售成本和增值税进项税额 应付账款项目本期减少额-应付账款项目本期增加额 应付票据本期减少额-应付票据项目本期增加额 预付账款项目本期增加额-预付账款项目本期减少额 存货项目本期增加额-存货项目本期减少额 特殊调整业务。

这些特殊调整业务的调整原则是：应付账款、应付票据、预付账款和存货类等账户（不含四个账户内部转账业务）借方发生额对应的贷方账户不是购买商品、接受劳务支付的现金类账户，因为属于其他项目支付的现金，应作为本项目的减项处理，如分配的工资费用等；而应付账款、应付票据、预付账款和存货类等账户（不含四个账户内部转账业务）贷方发生额对应的借方账户不是购买商品、接受劳务发生的销售成本和增值税进项税额类账户，因其发生了购买、支付是现金及现金等价物支出的增加，应作为加项处理，如工程项目领用本企业商品等。

三、现金流量表补充资料的编制

补充资料中的“将净利润调节为经营活动的现金流量”是以间接法编制的经营活动的现金流量，即以净利润为出发点，经过四类项目的调整，将权责发生制确定的净利润调节为收付实现制的现金流量。这四类项目是：（1）实际没有支付现金的费用；（2）实际没有收到现金的收益；（3）不属于经营活动的损益，即投资与筹资活动产生的现金；（4）经营性应收应付项目的增减变动。具体分析调整的内容可结合资产负债表、利润表项目来分析填列。

（一）资产负债表项目的调整

资产类项目有两种情况：一是经营性应收项目的减少，通常说明没有增加净利润但是增加了现金；二是摊销项目的减少，

通常说明减少了净利润但是没有减少现金，反之亦然。在把净利润调整成经营活动现金流量时，资产类项目减少的需要加上，资产类项目增加的需要减去。负债类项目也有两种情况：一是经营性应付项目的减少，通常说明没有减少净利润但是减少了现金；二是预提项目的减少，通常说明没有减少净利润但是减少了现金，反之亦然。在把净利润调整成经营活动现金流量时，负债类项目减少的需要减去，负债类项目增加的需要加上。（二）利润表项目的调整 1.没有交付现金但是减少了净利润的项目需要加回，包括：资产减值准备、固定资产折旧、无形资产摊销、处置和报废固定资产等净损失（指计入营业外支出部分）； 2.没有收到现金但是增加了净利润的项目需要减去，包括：转回资产减值准备影响的损益和处置资产的收益； 3.支付现金也减少了净利润项目，但是性质上不是经营活动现金流量的部分需要加上，即投资和筹资活动中的损失和收益。注册税务师精品资料 100Test 下载频道开通，各类考试题目直接下载。详细请访问

www.100test.com