

“成本费用”与“购买商品、接受劳务支付现金”关系的探讨

文/曾廷敏 牟扬 朱峰

在运用“工作底稿法”或“T型账户法”确定现金流量时，其难点之一是如何面对纷繁复杂的经济业务，以利润表为起算点，从利润表到资产负债表进行调整，以确定相应的现金流量。在现金流量的确定中，尤以“购买商品、接受劳务支付现金”的确定为突出难点，而解决这个难点的关键在于如何理解“生产成本、制造费用”与“购买商品、接受劳务支付现金”之间的关系。

一、“成本费用”与“购买商品、接受劳务支付现金”之间的逻辑关系

为了比较深入的进行“成本费用”与“购买商品、接受劳务支付现金”关系的探讨，有必要将对现金流量有关指标的调整划分为初次调整和后续调整。所谓初次调整就是在一定假设基础上，根据利润表和资产负债表的相关指标，直接判定对现金流量有关指标的影响并作为指标值而进行的调整。所谓后续调整是在初次调整的基础上，将初次调整已经结束后引起的与现金流量指标的变化进行的再次调整。其目的是通过再调整将利润表和资产负债表上的有关指标转化为现金流量的有关指标。

下面将在引进上述两个概念的基础上，阐述“成本费用”与“购买商品、接受劳务支付现金”之间的逻辑关系。“成本费用”与“购买商品、接受劳务支付现金”之间的逻辑关系是由生产经营过程中的业务活动引起的会计要素的具体内容的变化决定的，这种逻辑关系可以用下图表示：

图1：“成本费用”与“购买商品、接受劳务支付现金”关系图

从图1可以看出：“成本费用”与“购买商品、接受劳务支付现金”之间的关系是：“制造费用”期末应全部转入“生产成本”，生产成本包括已完工产品成本和未完工产品成本两部分，已完工产品成本形成库存商品，库存商品包括已出售和未出售两部分，已出售部分的价值补偿形成本期主营业务成本，本期主营业务成本增加形成对本期已初次调整结束的“购买商品、接受劳务支付现金”的冲减。笔者在这里把这种变化过程称作第一种情况。即主营业务成本变化对“购买商品接受劳务支付现金”的影响。

库存商品未出售部分和未完成生产过程的产品成本，均形成企业存货，并最终也形成对本期已初次调整结束的“购买商品、接受劳务支付现金”的冲减。笔者在这里把这种变化过程称作第二种情况，即存货的变化对“购买商品接受劳务支付现金”的影响。

综合上述两种情况可以看出，本期发生的生产成本、制造费用，无论产品是否完工，或者完工后是否出售，最终的结果都会对“购买商品、接受劳务支付现金”形成冲销。但这仅仅说明了两种结果最终都会冲减“购买商品、接受劳务支付现金”，但并没有说明两种情况下的结果为什么一定要冲减“购买商品、接受劳务支付现金”，下面进一步分析其原因。

这是什么原因呢？这里先分析第一种情况。只要把将主营业务成本调整为“购买商品、接受劳务支付现金”的初次调整和后续调整结合起来分析就会明白。在将“主营业务成本”初次调整为“购买商品、接受劳务支付现金”时，是假定全部主营业务成本的发生都是本期用现金购买的存货转入形成的，都属于购买商品接受劳务支付现金引起的，从而从现象上表现为对主营业务成本的初次调整已经结束，即现金流量表工作底稿中的调整分录借方记录的“主营业务成本”减去期末数为零。现在由于主营业务成本的增加，说明原已初次调整结束的“主营业务成本”多计，由此带来对应的“购买商品、接受劳务支付现金”多计，因此，其后续调整理所当然的应冲销多记的主营业务成本和“购买商品、接受劳务支付现金”，做调整分录借记：“购买商品、接受劳务支付现金”，贷记“主营业务成本”

对于第二种情况，比照上述原理，复述一下将“存货”调整为“购买商品、接受劳务支付现金”与后续调整结合起来思考就不难理解。在将“存货”初次调整为“购买商品接受劳务支付现金”时，是假设全部存货本期净增加额都是用现金购买的，即形成本期购买商品、接受劳务支付现金，也就是说对存货的初次调整已经结束。现在由于存货的增加，说明已调整的存货多记并由此带来“购买商品、接受劳务支付现金”的多记，因此，其后续调整也应冲销多记的存货和“购买商品、接受劳务支付现金”，做调整分录为借记“-购买商品、接受劳务支付现金”，贷记“存货”。

通过上述对两种情况的分析可以看出：不管存货已出售还是未出售，只要初次调整结束后出现“主营业务成本”和“存货”的增减变化，最后都会对“购买商品、接受劳务支付现金”产生影响，后续调整是对初次调整的修正，只有通过后续调整后的有关现金流量，才是准确的现金流量。

二、“生产成本、制造费用”与“购买商品、接受劳务支付现金”关系的实务剖析

为了验证上述所阐述的逻辑关系，这里引进某某公司2006年年度现金流量表编制中经整理后的有关资料进行说明。某某公司2006年度“主营业务成本”为1 250 000元，存货的年初数为650 000元，年末数为746 000元，：“生产成本”账户期初无余额，该企业只生产甲产品，本年生产甲产品记入“生产成本”账户的应付职工薪酬135 000元，车间管理和技术人员工资及福利费58 000元，并假设与购买商品、接受劳务支付现金相关的应付账款、应付票据、预付账款等流动资产和流动负债的期初和期末余额为零。需要说明的是由于领用材料、直接支付现金形成的产品成本与现金流量之间的关系比较简单，所以分析时不再考虑这部分成本，只考虑应付职工薪酬形成的产品成本。甲产品在年末完工60%，已入库部分销售50%。

首先，进行“主营业务成本”和“存货”的初次调整。

将“主营业务成本”调整为“购买商品接受劳务支付现金”时，应作如下调整处理：

借：主营业务成本 1 250 000

贷：购买商品、接受劳务支付现金 1 250 000

将“存货”调整为“购买商品、接受劳务支付现金”时，应作如下调整处理：

借：存货 96 000

贷：购买商品、接受劳务支付现金 96 000

其次，分析其逻辑关系，进行后续调整。

在这里，笔者将上述资料中的有关数据引入上图进行分析。

图2：成本费用与购买商品、接受劳务支付现金关系验证图

1、对第一种情况的分析。

从上面可以看出：初次调整后，由于主营业务成本增加1 250 000元，使得“购买商品接受劳务支付现金”增加1 250 000元，这是在假定全部“主营业务成本”都是付出了等额的现金后产生的。但从图2可以看出，本期生产完工入库的商品出售后形成主营业务成本，使得原经过初次调整结平的主营业务成本又多出了57 900元，从这57 900元形成的生产经营过程可以看出，它是由于结算直接和间接人工工资和福利费所引起的，对应着形成一项流动负债——应付职工薪酬，并没有形成现金流出，所以，就需要将初次调整已结平后重新增加的主营业务成本再次结平和由此而对虚增的“购买商品接受劳务支付现金”予以调减，即将多计的主营业务成本和“购买商品接受劳务支付现金”同时冲销，以完成其后续调整。经过后续调整后的第一种情况下的“购买商品接受劳务支付现金”为1 192 100元（1 250 000-57 900）元。

2、对第二种情况的分析。

从上面也可以看出：初次调整后，由于存货净增加96 000元，使得“购买商品接受劳务支付现金”对应增加96 000元，这是在假定全部“主营业务成本”都是付出了等额的现金后产生的。从图2可以看出，本期生产过程中完工和未完工产品形成的存货，使得原经过初次调整结平的存货又多出了135 100元，从这135 100元形成的生产经营过程可以看出，它也是由于结算直接和间接人工工资和福利费所引起的，对应着也形成应付职工薪酬，并没有形成现金流出，所以，就需要将初次调整已结平后重新增加的存货再次结平和由此对应虚增的“购买商品接受劳务支付现金”予以冲销，以完成其后续调整。经过后续调整后的第二种情况下的“购买商品接受劳务支付现金”为-39 100（96 000-135 100）元。

将上述两种情况结合起来，在现有资料下的该企业本期“购买商品接受劳务支付现金”应为1 153 000（1 250 000+96 000-135 100）元（本文是成都理工大学商学院自立科研项目（项目编号为SXYZC06—08）的阶段性成果。作者单位：曾廷敏、牟扬/成都理工大学商学院；朱峥/四川商务职业学院）

相关链接

“成本费用”与“购买商品、接受劳务支付现金”关系的探讨
企业偿债能力分析
浅析企业网络公关
浅论企业信息化建设
对企业绩效考核的思考
浅析企业中权力的来源
提高企业核心竞争力刍议
企业网络安全技术的探讨
浅谈我国企业绩效考核的有效性
供应链管理中“牛鞭效应”的成因分析及弱化
关于企业固定资产管理中的问题研究与对策思考

地址：北京市朝阳区关东店甲1号106室 邮编：100020 电话/传真：（010）65015547/ 65015546

制作单位：集团经济研究网络中心