谈现金流量表编制的纠偏调整法

湖南湘潭　吴剑波　黄昌勇(教授)

工作底稿法的主要特点是利用调整分录来编制现金流量表。而纠偏调整法是编制工作底稿调整分录的方法之一,编制难度较大,它专门针对差额调整法和总额调整法进行纠偏处理,其相应的会计分录称为纠偏调整分录。

在调整利润表(以下简称"02表")的"主营业务收入"和"主营业务成本"两个项目时,一般采用差额调整法,将直接涉及资产负债表(以下简称"01表")的"应收票据"、"应收账款"、"预收账款"、"应付票据"、"应付账款"、"预付账款"和"存货"等七个项目,可统称为01表纠偏项目。在调整02表的"管理费用"项目时,一般采用总额调整法,即将全部管理费用都调整为现金流出,可将"管理费用"称为02表纠偏项目。01表纠偏项目和02表纠偏项目共八个。

差额调整法和总额调整法下编制的调整分录一般形式如下:

使用差额调整法调整02表"主营业务收入"项目:借:经营活动现金流量——销售商品、提供劳务收到的现金,应收票据(期末余额-期初余额),应收账款(期末余额-期初余额),预收账款(期初余额-期末余额);贷:主营业务收入(02表确认的本期主营业务收入),应收票据(期初余额-期末余额),应收账款(期初余额-期末余额),预收账款(期末余额-期初余额)。

使用差额调整法调整02表"主营业务成本"项目:借:主营业务成本(02表确认的本期主营业务成本),应付票据(期初余额-期末余额),应付账款(期初余额-期末余额),预付账款(期末余额-期初余额),存货(期末余额-期初余额);贷:经营活动现金流量——购买商品、接受劳务支付的现金,应付票据(期末余额-期初余额),应付账款(期末余额-期初余额),预付账款(期初余额-期末余额),存货(期初余额-期末余额)。

使用总额调整法调整02表"管理费用"项目:借(或贷):管理费用(02表确认的本期管理费用);贷(或借):经营活动现金流量——支付的其他与经营活动有关的现金。

以上两笔差额调整法的分录中,涉及的01表纠偏项目直接取其期初、期末余额之差(均为正数)进行调整,这意味着调整范围为这些项目报告期内的全部会计事项,并把它们都视为经营活动事项进行调整。当借记01表纠偏项目时,对应项目相当于贷记"经营活动现金流量",即调增现金流出或调减现金流入;当贷记01表纠偏项目时,对应项目相当于借记"经营活动现金流量",即调增现金流入或调减现金流出。

以上一笔总额调整法的分录中,涉及的02表纠偏项目即"管理费用"需调整"经营活动现金流量——支付的其他与经营活动有关的现金"。当借记"管理费用"时,对应项目相当于贷记"经营活动现金流量",即调增现金流出;当贷记"管理费用"时(不包括结转损益的贷方发生额),对应项目相当于借记"经营活动现金流量",即调减现金流出。

显然,在纠偏项目的全部发生额中,一般都会有非现金发生额,对此只能在后续调整中依靠纠偏调整法进行处理。对于"主营业务收入"、"主营业务成本"和"管理费用"三个项目而言,由于直接调出来的现金流量一般都是近似值,因而可将这三个项目统称为"近似项目"。纠偏调整时,可按三种情况分别处理:单方纠偏,双方纠偏,无需纠偏。

一、单方纠偏

在调整除近似项目以外的其他非现金项目时,如果一般会计分录中只有一方涉及纠偏项目,对应的另一方不涉及,则说明这些会计事项并没有带来现金流量,这时必须针对涉及的纠偏项目进行调整。

例1:支付应收票据贴现息10 000元,编制的一般会计分录为:借:财务费用10 000元;贷:应收票据10 000元。

例1涉及01表纠偏项目"应收票据",是在调整02表"财务费用"项目时发现的,它将引起应收票据的减少,但不涉及现金。而差额调整法已将所有应收票据减少都当作经营活动现金流入,即借记"经营活动现金流量——销售商品、提供劳务收到的现金"。因此在调整02表"财务费用"项目时,必须针对例1涉及的纠偏项目"应收票据"进行纠偏处理,调减现金流入,编制的单方纠偏调整分录如下:借:财务费用10 000元;贷:经营活动现金流量——销售商品、提供劳务收到的现

金 10 000 元。

例 2:清理固定资产的残料 20 000 元,转作生产用材料验收入库,编制的一般会计分录为:借:存货 20 000 元;贷:固定资产清理 20 000 元。

例 2 涉及 01 表纠偏项目“存货”,是在调整 01 表“存货”项目时发现的,它将引起存货增加,但不涉及现金。而差额调整法已将所有存货增加都当作经营活动现金流出, 即贷记“经营活动现金流量——购买商品、接受劳务支付的现金”。因此在调整 01 表“存货”项目时,必须针对例 2 涉及的纠偏项目“存货”进行纠偏处理,调减现金流出,编制的单方纠偏调整分录如下:借:经营活动现金流量——购买商品、接受劳务支付的现金 20 000 元;贷:固定资产清理 20 000 元。

要注意的是,当调整到 01 表的“固定资产清理”项目时,不可对例 2 再次进行纠偏处理,否则就会重复调整。

例 3:摊销企业管理部门的报刊费 3 000 元,编制的一般会计分录为:借:管理费用 3 000 元;贷:待摊费用 3 000 元。

例 3 涉及 02 表纠偏项目“管理费用”,是在调整 01 表“待摊费用”项目时发现的,它将引起管理费用的增加,但不涉及现金。而总额调整法已将全部管理费用当作经营活动现金流出,即贷记“经营活动现金流量——支付的其他与经营活动有关的现金”。因此在调整 01 表“待摊费用”项目时,必须针对例 3 涉及的纠偏项目“管理费用”进行纠偏处理,调减现金流出, 编制的单方纠偏调整分录如下: 借: 经营活动现金流量——支付的其他与经营活动有关的现金 3 000 元;贷:待摊费用 3 000 元。

二、双方纠偏

在调整除近似项目以外的其他非现金项目时,如果一般会计分录中的对应双方都涉及纠偏项目,并同时涉及两个不同的近似项目, 则说明这些会计事项并没有带来现金流量,这时必须针对双方涉及的纠偏项目进行调整。

例 4:购货方以存货抵债 40 000 元,编制的一般会计分录为:借:存货 40 000 元;贷:应收账款 40 000 元。

例 4 涉及 01 表纠偏项目“存货”和“应收账款”,一方面引起存货增加,另一方面引起应收账款减少,不涉及现金。同时,例 4 涉及两个不同的近似项目,即“主营业务成本”和“主营业务收入”。在差额调整法中,已针对存货的增加贷记“经营活动现金流量——购买商品、接受劳务支付的现金”,同时针对应收账款的减少借记“经营活动现金流量——销售商品、提供劳务收到的现金”。因此,在调整 01 表“存货”与“应收账款”项目时,必须针对例 4 涉及的纠偏项目进行双方纠偏调整。编制的双方纠偏调整分录如下:借:经营活动现金流量——购买商品、接受劳务支付的现金 40 000 元;贷:经营活动现金流量——销售商品、提供劳务收到的现金 40 000 元。

要注意的是,在调整 01 表“存货”项目、编制了例 4 的纠偏调整分录以后,当调整到 01 表“应收账款”项目时,就不可对例 4 再次进行纠偏处理,否则就会重复调整。

例 5:管理部门领用低值易耗品 5 000 元,编制的一般会计分录为:借:管理费用 5 000 元;贷:存货 5 000 元。

例 5 涉及 01 表纠偏项目“存货”及 02 表纠偏项目“管理费用”,是在调整 01 表“存货”项目时发现的,它一方面引起管理费用增加,另一方面引起存货减少,不涉及现金。同时,例 5 涉及两个不同的近似项目,即“管理费用”和“主营业务成本”。在总额调整法中,已将全部管理费用当作经营活动现金流出,即贷记 “经营活动现金流量——支付的其他与经营活动有关的现金”;在差额调整法中,已针对存货减少借记“经营活动现金流量——购买商品、接受劳务支付的现金”。因此在调整 01 表“存货”项目时,必须针对例 5 涉及的纠偏项目进行双方纠偏调整。编制的双方纠偏调整分录如下:借:经营活动现金流量——支付的其他与经营活动有关的现金 5 000 元;贷:经营活动现金流量——购买商品、接受劳务支付的现金 5 000 元。

根据《企业会计制度》规定,01 表的“应收账款”项目反映的是应收账款的净额,要扣除相应的坏账准备后填列,因而在运用差额调整法调整“主营业务收入”项目时,已经将相应坏账准备的本期发生额一并调整为 “经营活动现金流量——销售商品、提供劳务收到的现金”。但“坏账准备”账户的发生额并不涉及现金,因此需要进行纠偏调整,如例 6 所示。

例 6:本期计提坏账准备 6 000 元,编制的一般会计分录为:借:管理费用 6 000 元;贷:坏账准备 6 000 元。

例 6 涉及 02 表纠偏项目“管理费用”和 01 表纠偏项目“应收账款”,是在调整 01 表分析“坏账准备”账户发生额时发现的,它一方面引起管理费用增加,另一方面引起应收账款净额减少,不涉及现金。同时,例 6 涉及两个不同的近似项目,即“管理费用”和“主营业务收入”。在总额调整法中,已经针对例 6 的管理费用贷记“经营活动现金流量——支付的其他与经营活动有关的现金”;在差额调整法中,已经针对例 6 的坏账准备借记“经营活动现金流量——销售商品、提供劳务收到的现金”。因此在分析 01 表“坏账准备”账户发生额时,应针对例 6 进行纠偏调整,编制的双方纠偏调整分录如下:借:经营活动现金流量——支付的其他与经营活动有关的现金 6 000 元;贷:经营活动现金流量——销售商品、提供劳务收到的现金 6 000 元。

三、无需纠偏

在调整除近似项目以外的其他非现金项目时, 如果一般会计分录中的双方都涉及纠偏项目, 并且只涉及同一个近似项目,这时无需进行纠偏调整。

例 7: 收到购货方承兑的应收票据抵偿应收账款 70 000 元,编制的一般会计分录为:借:应收票据 70 000 元;贷:应收账款 70 000 元。

例 7 涉及 01 表纠偏项目“应收票据”和“应收账款”,是在分析“应收票据”或“应收账款”账户发生额时发现的,它一方面引起应收票据增加,另一方面引起应收账款减少,不涉及现金。同时,例 7 只涉及一个近似项目,即“主营业务收入”。如果按双方纠偏的要求来调整,则其纠偏调整分录必然是借记“经营活动现金流量——销售商品、提供劳务收到的现金”,同时贷记“经营活动现金流量——销售商品、提供劳务收到的现金”。显然,这样的纠偏调整分录对编制现金流量表毫无意义,因而无需纠偏。

企业以承兑的应付票据抵偿应付账款, 编制的一般会计分录为借记“应付账款”科目,贷记“应付票据”科目,只涉及“主营业务成本”一个近似项目,这时也无需纠偏。○