

采用辅助账法编制现金流量表

宋 卉

(郑州大学西亚斯国际学院 郑州 451150)

【摘要】 辅助账法,是依据现金流量表中的流量项目设置多栏式辅助账,再对涉及现金流量的记账凭证进行分类、登账,然后根据辅助账编制现金流量表月报或年报的方法。本文在分析现行方法的缺陷的基础上,对利用辅助账法编制现金流量表进行了详述。

【关键词】 现金流量表 辅助账法 账务处理

一、目前现金流量表编制方法存在的缺陷

现金流量表的编报从1998年开始推广,十几年来大部分企业都是运用直接法来编报年度现金流量表正表,但直接在实务操作中存在一定的缺陷。

1. 溯源性差,准确度高。直接法以企业年度资产负债表、利润表和有关账户本年度的发生额为依据,通过编制调整分录,将企业全年的收入、费用以及资产负债表项目的变化重新调整为经营活动、投资活动和筹资活动的现金流量。这种方法与原始经济业务脱节,溯源性较差,准确度高,不利于会计人员进行对账和查账,也不利于相关部门对会计报表的审核。

2. 对财务人员业务水平要求高,编制难度大。由于现金流量表是在期末编制,调整分录的综合性很强,账户之间的关系错综复杂,涉及多个资产负债表、利润表项目,有些项目又涉及多个调整分录。这样,编制调整分录的会计人员不但要有较高的理论水平和实践能力,还必须熟悉全年的会计业务,并且准确把握各科目的明细科目增减变动情况。因调整分录非常繁琐和复杂,其编制难度很高,出错的可能性也大,实际工作中许多普通的财务人员很难独立编制一张准确的现金流量表。

二、采用辅助账法编制现金流量表的优势

辅助账法,就是对现金流量表中的流量项目设置多栏式辅助账,对影响现金流的记账凭证进行分析归类,并登入设置好的辅助账中,最后根据辅助账定期编制现金流量表主表的一种方法。其优势如下:

1. 依据会计凭证、账簿编制报表,溯源性强、准确度高。辅助账法下,编制现金流量表的基础工作均在日常账务处理过程中完成,由会计人员针对每一笔涉及现金及现金等价物的业务进行分类,记入相关的现金流量明细账户,发生错记账户的可能性很小。从记账凭证到登记辅助账,再到编制现金流量表,都可直接从凭证、账簿中取得数据资料,账证、账表、表表之间可相互核对,溯源性强。另外,记账工作在日完成,便于会计人员随时查账、对账,从而保证了现金流量表数据的准

确性。

2. 技术难度小、可操作性强。辅助账法通过设置辅助账簿,对涉及现金流量的记账凭证进行分类,再登记辅助账,最后根据辅助账编制报表,整个过程遵循了传统会计账务处理程序,符合现行会计人员的思维和工作习惯。财务人员只需准确确认流量类别并登入相应账簿,按月结出本月合计和本年累计数,随时可根据辅助账编制报表,可操作性强。

三、采用辅助账法编制现金流量表的程序

1. 设置流量项目编码。对经营活动、投资活动、筹资活动现金流量设一级编码,分别为(1)、(2)、(3),流入及流出具体的项目设置二级编码。经营活动分别设置“销售商品、提供劳务收到的现金(11)”,“收到的税费返还(12)”,“收到其他与经营活动有关的现金(13)”,“购买商品、接受服务支付的现金(14)”,“支付给员工以及为员工支付的现金(15)”和“支付的其他与业务活动有关的现金(16)”六个二级明细项目;投资活动分别设置“收回投资所收到的现金(21)”,“取得投资收益所收到的现金(22)”,“处置固定资产、无形资产和其他长期资产收回的现金净额(23)”,“处置子公司及其他营业单位收到的现金净额(24)”,“收到的其他与投资活动有关的现金(25)”,“购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金(26)”,“投资所支付的现金(27)”,“取得子公司及其他营业单位支付的现金净额(28)”,“支付的其他与投资活动有关的现金(29)”九个二级明细项目;筹资活动分别设置“吸收投资所收到的现金(31)”,“取得借款收到的现金(32)”,“收到的其他与筹资活动有关的现金(33)”,“偿还债务所支付的现金(34)”,“分配股利、利润或偿还利息所支付的现金(35)”,“支付的其他与筹资活动有关的现金(36)”六个二级明细项目,共三个一级项目,二十一个二级项目。

设置编码的目的是:财务人员涉及现金流量的记账凭证进行分类时,同时将流量项目编码标注在记账凭证科目后,财务人员根据编码登入相应的辅助账项目中。

2. 设置多栏式辅助账。设置“经营活动现金流量”、“投资活动现金流量”、“筹资活动现金流量”多栏式辅助账三

个,并将相应的现金流入、流出具体的项目和编码填列在多栏式账页中。流量项目后面注明编码的目的是便于财务人员根据记账凭证上标明的编码准确登入相应的账簿。

3. 分类并登记辅助账。财务人员在日常工作中对涉及现金流量的记账凭证进行分类,并将相应的二级编码标注在记账凭证的会计科目后边,登入相应的辅助账中。在实际操作中分析判断流量的性质是关键,流量类别划分一定要准确,记账时要认真审核,确保辅助账簿登记准确无误。

4. 月末对账。月末全部辅助账簿登记完毕后,进行对账。对账分两步:第一步是账、证核对,即辅助账与记账凭证进行核对,核对记账凭证现金流量类别归类是否正确,是否准确登入相应的辅助账簿和栏目中。第二步是进行账账核对,即将辅助账与现金、银行存款日记账进行核对,可以运用以下逻辑关系式进行试算,公式左右两边相等,则说明登记的辅助账目正确。计算公式为:期末货币资金余额-期初货币资金余额=当月现金流入量-当月现金流出量=(经营活动现金流入量-经营活动现金流出量)+(投资活动现金流入量-投资活动现金流出量)+(筹资活动现金流入量-筹资活动现金流出量)。

公式左边的指标值可以从现金和银行存款日记账或总分类账中获取;公式右边的指标值分别从辅助账中获取。若账证、账账核对正确无误,则表明涉及现金流量的经济业务全部登入账簿。

5. 月末结账。核对完毕,结出各个辅助明细账的“本月合计”和“本年累计”数,便于出具月度和年度现金流量表。年度结束不需要结转余额,下年度重新建账。

6. 填制报表。根据辅助账各个项目的本月合计数或本年累计数,填报现金流量表正表月报表或年度报表。

四、编制现金流量表时对特殊业务的处理

1. 销售退回业务对现金流量的处理。企业在销售业务中收到货币资金时,登记增加经营活动现金流入量辅助账簿“销售商品、提供劳务收到的现金(11)”项目,销售退回支付货币资金时应冲减该项目。财务人员在记账凭证的“现金”或“银行存款”科目后标注红字编码(11),登记辅助账簿时用红字登账,表示冲减。

2. 采购退回业务对现金流量的处理。企业在采购业务中支付货币资金时,登记增加经营活动现金流出量辅助账簿“购买商品、接受服务支付的现金(14)”项目,采购退回收到货币资金时应冲减该项目。财务人员在记账凭证的“现金”或“银行存款”科目后标注红字编码(14)。

3. 错账更正业务对现金流量的处理。错账涉及货币资金业务的,分别本年度错账更正和以前年度错账更正处理,现金流量辅助账的更正也有所不同。

(1)本年度错账更正。本年度的错账在本年度发现的,若金额正确,只是会计科目有误,如:2011年8月15日30号记账凭证购置办公设备一台2500元,以银行存款付清,会计人员误将“固定资产”科目记为“管理费用”科目,2011年8月25日发现记账凭证有误。

在会计上有两种更正方法:①红字冲销法。2011年8月

25日填制红字记账凭证,冲销2011年8月15日30号记账凭证:借:管理费用2500(红字);贷:银行存款2500(红字)。同时再填制一份更正的蓝字记账凭证:借:固定资产2500;贷:银行存款2500。此笔错账虽然不影响现金净流量,但影响经营活动和投资活动的现金流出量,财务人员在红字冲销的记账凭证“银行存款”科目后面标注红字编码(16),冲减经营活动现金流出量辅助账“支付的其他与业务活动有关的现金(16)”项目;在更正的记账凭证“银行存款”科目后面标注编码(26),增加投资活动现金流出量辅助账“购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金(26)”项目。会计科目正确,只是金额有误的,如果少记则根据补充的记账凭证补充登记入相应的现金流量辅助账,如果多记则根据冲销的记账凭证冲销相应的现金流量辅助账。②直接更正法。上例在实际工作中可以采取直接纠错法进行更正。纠错分录为:借:固定资产2500;贷:管理费用2500。直接更正法因为没有涉及“现金”科目,财务人员在登记现金流量辅助账时很容易遗漏,这样会影响现金流量表各项目数字的准确性。财务人员在实际操作时一定要查看原来的错账是否涉及货币资金,若涉及而且影响流量项目,就应同时更正相应的现金流量辅助账。

(2)以前年度错账更正。发现以前年度错账时,对于不影响现金净流量的,不再更正现金流量辅助账簿,否则会影响本年度现金流量表各项目金额。

4. 以现金净额填列流量项目的处理。在现金流量表中,为真实反映企业现金的流量,有三项流量要求以净额填列,即投资活动流入项目中“处置固定资产、无形资产和其他长期资产收回的现金净额(23)”、“处置子公司及其他营业单位收到的现金净额(24)”和投资活动流出项目“取得子公司及其他营业单位支付的现金净额(28)”。

例:2011年10月20日华东公司售出C989车床,原价175000元,已提折旧75000元,收到价款104000元(银行存款收讫),支付设备拆卸费12000元(银行存款付讫)。

处理旧设备时:借:固定资产清理100000,累计折旧75000;贷:固定资产175000。收到处置款项时:借:银行存款(23)104000;贷:固定资产清理100000,应交税费——未交增值税4000。支付清理费时:借:固定资产清理(23)12000;贷:银行存款12000。转出处置净收益(或净损失)时:借:营业外支出12000;贷:固定资产清理12000。

此项业务,应在收到处置设备款“银行存款”科目后边标注(23),在支付清理费的“银行存款”科目后边标注红字(23),两者差额92000元记入投资活动辅助明细账“处置固定资产、无形资产和其他长期资产收回的现金净额(23)”中。

主要参考文献

1. 企业会计准则编审委员会. 企业会计准则——应用指南 2006. 上海:立信会计出版社,2006
2. 财政部会计资格评价中心. 中级会计实务. 北京:经济科学出版社,2008
3. 戴德明,林钢,赵西卜. 财务会计学. 北京:中国人民大学出版社,2006