

# 工作底稿法编制现金流量表的调整分录重构

刘颖<sup>1</sup> 董莉平<sup>1</sup>(教授) 马庚<sup>2</sup>

(1. 哈尔滨德强商务学院 哈尔滨 150025 2. 哈尔滨市电业局 哈尔滨 150010)

**【摘要】** 本文用一种全方位的角度对工作底稿法中涉及的调整分录的编制进行了归纳总结和改进,并列示相关调整项目的数据来源,以便会计人员能快速准确地编制现金流量表。

**【关键词】** 现金流量表 工作底稿法 调整分录

现金流量表是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情况的报表。编制现金流量表主要是为了使财务报表使用者了解企业在一定会计期间内现金和现金等价物流入和流出的信息,以便对现金和现金等价物的获取能力进行评价,预测企业未来现金流量。我国会计准则规定,“企业应当以权责发生制为基础进行会计确认、计量和报告”。因此,现行企业会计账户记录以权责发生制为记账基础,为直接编制资产负债表和利润表提供资料。而现金流量表建立在收付实现制的基础之上,无法直接根据现行账户资料填列。因此,在编制现金流量表时,必须将现行账户资料进行转换。企业可以根据业务量的大小和繁杂程度,采用工作底稿法、T型账户法或直接根据有关科目的记录分析填列。

在实际工作中,由于工作底稿法具有严密的勾稽关系,利于核对和及时更正,能够提高现金流量表的准确性,因此,应用比较普遍。但此种方法工作量繁重且复杂,其核心工作是编制调整分录。调整分录正确与否直接影响现金流量表的准确性。如何能快速、准确地编制调整分录是一项首要工作,做好这项工作就需将调整分录进行简化和创新。由于现金流量表涉及的经营、投资以及筹资活动的最终目的是追求企业的利润,因此,在编制调整分录时,可以以利润表各项目为主线,结合资产负债表的各相关项目,凡能涉及到的项目尽量一次性完成,简化工作量。现将调整分录做如下重构:

## 一、调整营业收入

思路分析:“销售商品、提供劳务收到的现金”直接与销售行为密切相关,即与“营业收入”和“应交税费——应交增值税(销项税额)”相关,而企业的销售方式除现销外还包括赊销、预销,因此在进行调整时,还要考虑应收账款、应收票据、预收账款的增减变动。编制调整分录的思路如下:

借:经营活动产生的现金流量——销售商品、提供劳务收到的现金

应收账款(资产负债表,期末数-期初数>0)(不含本期计提的坏账准备)

应收票据(资产负债表,期末数-期初数>0)(应扣除票据贴现息)

贷:营业收入(利润表)

应交税费——应交增值税(销项税额)(应扣除视同销售产生的销项税额)

预收账款(资产负债表,期末数-期初数>0)

注意事项:上述公式中的应收账款、应收票据、预收账款、应交税费——应交增值税(销项税额)等项目的增减变动必须与经营活动有关,其所对应的会计账户必须是现金类账户。

## 二、调整营业成本

思路分析:“购买商品、接受劳务支付的现金”直接与企业购买存货、接受劳务行为密切相关,即与“存货(库存的存货)”、“营业成本(销售的存货)”和“应交税费——应交增值税(进项税额)”相关,而企业的付款方式除现购外,还包括赊购、预购,因此在进行调整时,还要考虑应付账款、应付票据、预付账款的增减变动。编制调整分录的思路如下:

借:存货(资产负债表,期末数-期初数>0)

营业成本

预付账款(资产负债表,期末数-期初数>0)

应交税费——应交增值税(进项税额)(不包括购买固定资产抵扣的增值税)

贷:经营活动产生的现金流量——购买商品、接受劳务支付的现金

应付账款(资产负债表,期末数-期初数>0)

应付票据(资产负债表,期末数-期初数>0)

应付职工薪酬(计入生产成本、制造费用的部分)

累计折旧(计入制造费用的部分)

累计摊销(计入制造费用的部分)

长期待摊费用(计入制造费用的部分)

注意事项:上述公式中的应付账款、应付票据、预付账款、应交税费——应交增值税(进项税额)等项目的增减变动必须与经营活动有关,其所对应的会计账户必须是现金类账户。

## 三、调整营业税金及附加、所得税费用

思路分析:“支付的各项税费”直接与“营业税金及附加”、“所得税费用”、“管理费用”以及“应交税费”相关。编制调整分录的思路如下:

借:营业税金及附加  
    所得税费用  
    管理费用——税金(计入的印花税、房产税、土地使用  
    税等)  
    应交税费——应交增值税(已交税金)  
    贷:应交税费——应交所得税(应交营业税、应交城建  
    税等)(期末数-期初数>0)  
    经营活动产生的现金流量——支付的各项税费

#### 四、调整销售费用和管理费用

思路分析:“支付其他与经营活动有关的现金”直接与企业  
在经营管理和销售过程中发生的各项费用密切相关,即与  
“管理费用(不含计入的税金)”、“销售费用”等相关。编制调整  
分录的思路如下:

借:销售费用  
    管理费用(不含计入的税金)  
    贷:经营活动产生的现金流量——支付其他与经营活  
    动有关的现金  
    财务费用——利息收入  
    应付职工薪酬(计入管理费用、销售费用的工资和  
    福利费等)  
    累计折旧(计入管理费用、销售费用的折旧)  
    累计摊销(计入管理费用的)  
    长期待摊费用(计入管理费用的)

#### 五、调整财务费用和应付利息

思路分析:“分配股利、利润或偿付利息支付的现金”直接  
与企业短期借款和长期借款(不包括在建工程的借款)的利息  
支出行为密切相关,即与“财务费用(利息支出)”、“应付利息  
(计入财务费用的利息)”相关,而“应付利息”与“财务费用”和  
“在建工程”相关,应根据其明细账的净额填列。编制调整分录  
的思路如下:

借:财务费用——利息支出  
    在建工程  
    贷:投资活动产生的现金流量——分配股利、利润或  
    偿付利息支付的现金  
    投资活动产生的现金流量——购建固定资产、无  
    形资产和其他长期资产支付的现金  
    应付利息(资产负债表,期末数-期初数>0)

#### 六、调整投资收益

思路分析:“取得投资收益收到的现金”直接与企业持有  
或处置短期持有股票、长期股权投资行为密切相关,即与“交易  
性金融资产”、“长期股权投资”和“应收股利”等密切相关。而  
企业处置短期持有股票、长期股权投资行为,不仅与“取得投资  
收益收到的现金”,而且与“收回投资收到的现金”有关。本调  
整分录的应收股利是长期股权投资采用成本法核算时,持有  
期间确认的应收现金股利的净额,根据其明细账的净额分析  
填列,但不包含购买长期股权投资时支付的已宣告发放的股利、投  
资后收回已宣告但尚未发放的现金股利。编制调整分录的思  
路如下:

借:投资活动产生的现金流量——收回投资收到的现金  
    投资活动产生的现金流量——取得投资收益收到的  
    现金  
    应收股利(期末数-期初数>0,不含购入中的股利)  
    贷:投资收益  
    交易性金融资产(贷方发生额)  
    长期股权投资(贷方发生额)

#### 七、调整营业外收入和营业外支出

思路分析:“处置固定资产、无形资产和其他长期资产收  
回的现金净额”直接与企业固定资产、无形资产的出售和报废  
密切相关,即与“固定资产”、“无形资产”、“累计折旧”、“累计  
摊销”、“营业外收入”和“营业外支出”等密切相关。编制调整  
分录的思路如下:

借:投资活动产生的现金流量——处置固定资产、无形资  
    产和其他长期资产收回的现金净额  
    营业外支出  
    累计折旧(借方发生额)  
    累计摊销(借方发生额)  
    贷:营业外收入  
    固定资产(贷方发生额)  
    无形资产(贷方发生额)

#### 八、调整固定资产、无形资产、在建工程和工程物资

思路分析:“购建固定资产、无形资产和其他长期资产支  
付的现金”直接与企业购置固定资产和无形资产、建造在建工  
程和购买工程物资密切相关,即与“固定资产”、“无形资产”、  
“在建工程”、“应付职工薪酬”等有关。借款费用应予资本化计  
入“在建工程”的应计利息净额已在前面调整。编制调整分录  
的思路如下:

借:固定资产(借方发生额)  
    无形资产(借方发生额)  
    应交税费——应交增值税(进项税额)(购买的生产设  
    备抵扣的增值税)  
    在建工程(资产负债表,期末数-期初数>0)(不含应  
    计入的利息)  
    工程物资(资产负债表,期末数-期初数>0)  
    贷:应付职工薪酬(计入在建工程的工资和福利费等)  
    投资活动产生的现金流量——购建固定资产、无  
    形资产和其他长期资产支付的现金

通过对上述主要调整分录的改进,可以使会计人员在编  
制调整分录时思路清晰、条理清楚,能快速准确地编制调整分  
录,有利于提高现金流量表编制的效率。

#### 主要参考文献

1. 财政部.企业会计准则 2006.北京:经济科学出版社, 2006
2. 财政部会计司编写组.企业会计准则讲解.北京:人民出  
    版社,2007
3. 王占福.试论工作底稿法编制现金流量表调整分录的  
    优化.山西经济管理干部学院学报,2010;12