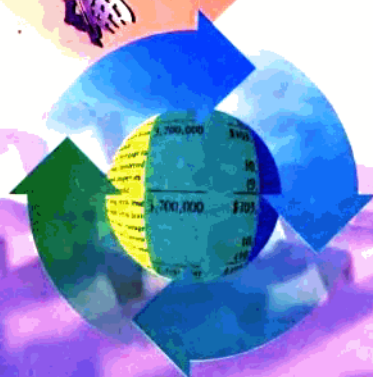


现金流量表的

XIANJIN LIULIANGBIAO
DE BIANZHI YU FENXI

钟田丽 著

编制与分析



5

东北大学出版社

序

由于现金流量表比财务状况变动表更能向企业内部管理当局和外部投资者、债权人提供企业财务状况的信息,所以自英美两国 1987 年和 1991 年分别要求企业编制现金流量表以后,国际会计准则委员会也以国际会计准则 7——现金流量表取代财务状况变动表。为了适应国际会计发展趋势,1995 年 5 月,我国在《企业会计准则第×号——现金流量表》(征求意见稿)中,要求企业以现金为基础编制财务状况变动表,即现金流量表。于是,许多企业必然面临着了解现金流量表的基本原理与编制方法这样一个问题。本书正是适应企业及有关需要,专为解决这一问题的。本书所论,具有重要的现实意义。

本书是一本具有较强理论性与实用性的会计领域的新著。作者在书中全面系统地阐述了现金流量表的基本理论,详细介绍了现金流量表的各种编制方法,特别是对现金流量表的某些特殊问题,例如,利息与股利、税金、非常性项目、外币现金流量、非现金业务等,作了进一步的考察与分析。同时,对合并现金流量表的有关问题也作了详尽的阐述。本书逻辑结构合理,主次分明,论述中有详细的举例说明。对于企业界管理者以及从事财会工作的有关人士,确为了一本很好的实用参考书。

本书是作者在深入研究国际会计准则 7——现金流量表的基础上,结合我国现金流量表准则,深入分析,取其精华,精心撰写而成的一本专著。作为本书手稿的第一位读者,谨以一得之见,向财会界人士推荐这本书。同时希望有更多的年轻学者同作者一样,深入研究我国的会计准则,为丰富我国会计理论,推进我国会计改革作出贡献。

谷 洪

1996 年 8 月于大连

前 言

本世纪 70 年代中期,不少西方国家出现持续性的通货膨胀,许多公司经历了严重的现金短缺问题。一些企业虽有不少的利润,但却因现金存量过少,难以及时调动资金,抓住有利可图的机会,或者因偿债能力不足受到清算和破产的威胁。于是,管理人员与其他会计信息使用者十分重视与决策相关的企业现金流量信息。会计实务为满足报表使用者对现金流量信息的要求,纷纷编制现金基础的财务状况变动表,即现金流量表。

现金流量表是反映企业会计期间内经营活动、投资活动和筹资活动对企业现金流入流出影响的报表。它能帮助投资者和债权人评估企业未来的现金流量;评估企业偿还债务、支付股利以及对外筹资的能力;评估企业报告期内与现金有关和无关的投资及筹资活动;帮助报表使用者分析本期净利与经营活动现金流量产生差异的原因。

虽然我国在 1993 年 7 月起实施的《企业会计准则》中允许企业在财务状况变动表和现金流量表之间作出选择,但在 1995 年 5 月发布的《企业会计准则第×号——现金流量表》(征求意见稿)中,要求企业以现金为基础编制财务状况变动表。这主要基于两方面的考虑:一是现金流量表比财务状况变动表具有更多的优点,二是符合国际惯例和国际会计发展趋势。长期以来,

我国的会计制度一直都是建立在计划经济管理体制的基础上,会计报表体系同国际通行的会计报表相差较大。虽然我国近年来已开始采用符合市场经济环境和国际会计惯例的报表体系,但我国企业的财务人员和管理人员仍对新的报表体系,特别是对财务状况变动表和现金流量表不太熟悉,即使了解一些,也不够系统化。笔者撰写此书的目的,就是想为企业及社会有关人士贡献一点微薄的力量,使他们能在即将实施会计具体准则之前,将此书作为实用参考书,对现金流量表的基本原理、编制方法以及审计与分析,有一个系统且全面的了解。

在新加坡南洋理工大学从事研究期间,作为本书的前期工作,得到了会计与商学院 Ng EngJun 先生的热心帮助,提供了有关资料。在初稿完成后,我的硕士研究生导师、东北财经大学博士研究生导师谷祺教授给以充分肯定,并欣然为本书作序。本书的出版得到了东北大学出版社秦振华同志的热心帮助和大力支持,并付出了艰辛的劳动,在本书出版之际,谨向他们表示崇高的敬意和衷心的感谢。

作 者

1996 年 7 月于东北大学

目 录

序

前 言

第 1 章 现金流量表概述

- 1.1 我国现金流量表的背景 (3)
- 1.2 现金及现金等价物的概念 (7)
- 1.3 现金流量的分类 (8)
- 1.4 现金流量表的结构 (14)

第 2 章 现金流量表的编制方法

- 2.1 基本要求 (23)
- 2.2 现金流量表编制方法概述 (23)
- 2.3 工作底稿法,间接法编制现金流量表 (29)
- 2.4 工作底稿法,直接法编制现金流量表 (42)
- 2.5 T 型帐户法,间接法编制现金流量表 (54)
- 2.6 T 型帐户法,直接法编制现金流量表 (65)
- 2.7 比 较 (74)

第 3 章 特殊现金流量的进一步考察

- 3.1 利息与股利 (79)
-

3.2 税金	(81)
3.3 非常性项目	(82)
3.4 外币现金流量	(83)
3.5 非现金业务	(87)
3.6 其他披露事项	(88)
3.7 举 例	(88)

第4章 合并现金流量表

4.1 少数股权	(119)
4.2 长期股权投资	(121)
4.3 子公司的取得	(123)
4.4 子公司的清理	(125)
4.5 合并现金流量表的编制	(127)

第5章 现金流量表的审计与分析

5.1 现金流量表的审计	(159)
5.2 现金流量表的分析	(161)

附 录

附录1 企业会计准则第×号—— 现金流量表(征求意见稿)	(167)
附录2 国际会计准则7——现金流量表	(174)

主要参考文献

CONTENTS

Preface

Abstract

Chapter 1 Outline

- 1.1 Background of Cash Flow Statements of China (3)
- 1.2 Cash and Cash Equivalents (7)
- 1.3 Classification of Cash Flow (8)
- 1.4 Content of Cash Flow (14)

Chapter 2 The Methods of Preparation

- 2.1 The Basic Demands (23)
- 2.2 Outline of the Preparation Methods (23)
- 2.3 Worksheet Approach and Indirect Method (29)
- 2.4 Worksheet Approach and direct Method (42)
- 2.5 T-account Approach and Indirect Method (54)
- 2.6 T-account Approach and direct Method (65)
- 2.7 A Comparison (74)

Chapter 3 The More complex Issues

- 3.1 Interest and Dividends (79)
-

3.2	Taxes Paid	(81)
3.3	Extraordinary Items	(82)
3.4	Foreign Currency Cash Flow	(83)
3.5	Non-cash Transaction	(87)
3.6	Additional Disclosure	(88)
3.7	An Illustration	(88)

Chapter 4 Consolidated Cash Flow Statements

4.1	Minority Interest	(119)
4.2	Equity Investment	(121)
4.3	Acquisition of Subsidiary Company	(123)
4.4	Disposal of Subsidiary Company	(125)
4.5	An Illustration	(127)

Chapter 5 Auditing and Financial Analysis

5.1	Auditing of Cash Flow Statement	(159)
5.2	Analysis of Cash Flow Statement	(161)

Appendices

Appendix 1	China; Enterprise Accounting Standard No. X — Cash Flow Statements (Exposure Draft)	(167)
Appendix 2	International Accounting Statement 7 — Cash Flow Statements	(174)

Reference

第 1 章

现金流量表
概述

1.1 我国现金流量表的背景

现金流量表,是反映企业会计期间内经营活动、投资活动和筹资活动等对现金及现金等价物影响的会计报表。其主要目的是为报表使用者提供企业一定会计期间内现金流入和现金流出的有关信息。

1.1.1 以现金流量表取代财务状况变动表的原因

现金流量表是由财务状况变动表衍变而来,它取代财务状况变动表,是会计适应社会经济环境变化的结果。

自本世纪70年代中期以来,不少西方国家出现持续的通货膨胀,许多公司经历了严重的现金短缺问题。有些企业虽有不少的利润,但时时因偿债能力不足受到清算和破产的威胁。因此,无论企业内部管理当局还是外部投资者、债权人,都十分重视与决策相关的现金流量信息而不是营运资本信息。于是会计实务为满足报表用户对现金流量的要求,编制现金基础的财务状况变动表的公司逐年增加。

由财务状况变动表转向现金流量表的原因主要有以下方面:

第一,通货膨胀对传统会计的冲击。传统会计是在货币价值不变或变动不大可以忽略这一假定之下,以货币作为会计计量与记帐单位的。但在通货膨胀时,货币不变的假定是不现实的,特别是在原始成本和币值不变的限制下,传统会计报表列示的利润失去了真实性,资本受到严重侵蚀。因此,无论向

4 现金流量表的编制与分析

外筹资还是缩小经营规模，利润与现金资源的差距都在扩大。由于通货膨胀侵蚀了货币购买力，在复杂的不确定的经济环境下，投资者和债权人更关心的是所持有的股票和债券是否有高度的变现能力。因此，为合理配置有限的资金，会计报表应直接提供有关现金流量的信息。

第二，以营运资本衡量企业财务状况不全面。营运资本是流动资产扣除流动负债后的余额，但在会计实务中，流动与非流动不能明确界定，必然影响营运资本的规模。例如，有些超过一年才能出售变现或耗用的资产被列为流动资产，而有些在短期内即将出售的长期资产却不转为流动资产；资产的各种会计计量及成本摊销方法也会影响营运资本。例如，存货的价值取决于存货的数量和成本摊销方法，而可供选择的存货摊销方法如此之多，使各企业间存货价值的可比性受到影响；以营运资本比率或流动比率衡量偿债能力并不全面，因为在流动资产中并不是每一种资产都具有相同的流动性，而营运资本比率并不考虑流动资产的结构。例如，应收帐款和存货的流动性和变现能力就不一样，即这些因素虽然使营运资本增加了，但不能保证现金也同时增加，也许营运资本增加，现金流量却严重恶化。

第三，现金流量表比财务状况变动表具有更多的优点。财务状况变动表虽然能够提供很多信息，但有不足之处。一是营运资金概念不容易统一。当编制财务状况变动表时，“净流动资金”、“营运资金”、“净借入资金”等多个资金定义，常常会产生概念上的混淆，也降低了企业之间信息的可比性。二是不能准确反映企业的变现能力。财务状况变动表只注重资产负

债表的余额变动,却不关心如何取得和吸收现金,特别是很难看出企业是否有足够的现金资源。

现金流量表比财务状况变动表更能提供财务状况变动的信息。主要表现在:

1. 现金概念含义明确。报表使用者更容易理解“现金流入”和“现金流出”的概念,不易产生概念上的含混;
2. 现金的多少,反映了企业的偿债能力、支付能力以及变现能力;
3. 当期现金流量的信息,可以使报表使用者了解企业产生净营业收入和现金净流量差异的原因,从而确定企业的收益质量;
4. 通过现金流量的信息,可以评价企业财务弹性,了解企业在财务困难时期的适应能力,将非经营资产变现的能力以及调整经营以便增加短期现金流量的能力。

1.1.2 国际会计发展趋势

1963年,美国会计原则委员会意见书第3号——资金来源与运用表中发布了“标准化的报表编制与说明方法”。该意见书介绍了资金来源与运用表,并说明了该表作为财务报表辅助信息的编制方法。由于报表较受欢迎,1971年美国又发布了会计原则委员会意见书第19号——财务状况变动报告,并要求作为财务报表的组成部分。该意见书要求采用“全部资金来源”的概念,建议将财务状况变动报告改名为财务状况变动表,以便反映更广泛的含义。随着实务界与理论界要求以现金为基础编制财务状况变动表,财务会计标准委员会于1987

年发布会计报表准则第 95 号——现金流量表，要求以现金流量表取代财务状况变动表。

与美国相反，英国现金流量表发展较慢。早在 70 年代初，英国很少有公司采用基金表形式。直到 1975 年才发布了会计报表实务标准第 10 号——资金来源与运用表。它要求编制资金来源与运用表，并作为审计的组成部分，至少应在报表中揭示有关信息。1991 年，英国发布了财务报告标准第 1 号——现金流量表，要求编制现金流量表并废止资金来源与运用表。

由于现金流量表能够提供企业在某一时期现金流入与现金流出的信息，使报表使用者了解企业将来产生现金流入的能力；归还借款、支付股利以及对外部资金需求的能力；产生净营业收入和现金净流量差异的原因以及企业在一定时期有关现金和非现金投资和融资活动方面的财务状况。所以，自英美两国 1987 年和 1991 年分别要求企业编制现金流量表以后，国际会计准则委员会也以现金流量表准则取代财务状况变动表准则，并于 1994 年 1 月 1 日起实施。随着国际会计准则委员会以现金流量表取代财务状况变动表，许多国家也纷纷从财务状况变动表转向现金流量表。

虽然我国在制定《企业会计准则》时允许企业在财务状况变动表和现金流量表之间作出选择，但为了适应国际会计的发展趋势，1995 年 5 月在已发布的现金流量表准则（征求意见稿）中，改为以现金为基础编制财务状况变动表，即现金流量表。

1.2 现金及现金等价物的概念

在现金流量表中，现金及现金等价物具有特定的涵义。

现金，指企业的库存现金以及存入银行或其他金融机构并可以随时用于支付的款项。

现金等价物，指企业持有的、原定期限等于或短于三个月的债券投资。它们必须是能够轻易地转化为已知数额的现金，或者是即将到期的并且不会由于利率的变动而出现较大价值波动的投资。例如，可在证券市场上流通的短期证券投资等。

现金及现金等价物是为了满足短期现金需要而持有，不是为了投资或其他目的。作为现金等价物的投资，必须可以随时变现并在转换中有较低转换风险价值。因此，作为现金等价物的投资一般有较短的到期日。权益性投资不属于现金。

必须注意，国际会计准则将现金定义为“库存现金和即期存款”；将现金等价物定义为：“短期的、流动性较强的投资。这部分投资可以随时转为现金，并在价值上受利率变动影响的风险较小。”从这里可以看出，在对现金的定义方面我国与国际会计准则基本上是相同的，但对于现金等价物的定义却稍有不同，主要体现在两个方面：

1. 我国对现金等价物的定义，强调是一种短期的“债券投资”而非权益投资。国际会计准则只定义为“短期的、流动性较强的投资”。这里主要涉及到持有现金等价物的目的。持有现金等价物是为了满足短期资金的需要，而不是为了用于长期投资或其他目的。所以，作为现金等价物的投资必须可以随

时变现，并在转换中风险较小。能够体现这一目的和特点的只有债权性投资，而权益性投资一般不属于现金等价物。

2. 关于现金等价物的期限，我国以“三个月”加以区分，国际会计准则在定义中并没有特别强调。这里主要涉及到准则的灵活性问题。会计准则应当是灵活性与可比性的有效结合。我国会计准则主要从可比性角度考虑，明确界定“三个月或三个月以内”。

1.3 现金流量的分类

现金流量，指企业一定时期的现金及现金等价物流入和流出的数量。

处置和处理附属企业及其他营业单位产生的现金流量、非持续经营企业的现金流量、接受其他企业委托业务发生的不属于本企业所有的现金流量等，不包括在现金流量内。

现金流量不包括现金与现金等价物之间的流动，因为这是现金管理的内容而不是经营活动、投资活动和筹资活动。现金管理包括把多余的现金投资于现金等价物。

现金流量表应当反映本期经营活动、投资活动和筹资活动的现金流量。企业按照经营活动、投资活动和筹资活动的现金流量来反映，是比较合理的。这种分类所提供的信息使报表使用者能够评价经营活动、投资活动和筹资活动对企业财务状况的影响及其相应的现金及现金等价物的影响额，也可以用于评价经营活动、投资活动和筹资活动之间的相互关系。

我国对现金流量分为四大类，即经营活动产生的现金流