

立信会计丛书

动态会计报表

— 流量表的设计与编制

黄昌勇 编著

DONG TAI KUA I JI BAO BIAO

LIU LIANG BIAO DE SHE JI YU BIAN ZHI

立信会计出版社

中国美术学院美术考级教材

素描分册

素描分册

素描分册

中国美术学院美术考级教材

素描分册



素描分册

素描分册

动态会计报表

——流量表的设计与编制

黄昌勇 编著

立信会计出版社

立信会计丛书

动态会计报表

——流量表的设计与编制

黄昌勇 著

立信会计出版社出版发行

(上海中山西路 2230 号)

邮政编码 200233

新华书店经销

上海师大印刷厂印刷

开本 850×1168 毫米 1/32 印张 7.25 插页 7 字数 176,000

1997 年 2 月第 1 版 1997 年 2 月第 1 次印刷

印数 1—5,000

ISBN7-5429-0380-2/F·0364

定价: 13.10 元

前 言

流量表是一类独具特色的动态会计报表,编制难度一般较大。尤以其中的营运资金流量表(指财务状况变动表,下同)编制较为复杂。在注册会计师、会计师和研究生等较高级别的考试中,往往考及此表,不少考生对这个表十分陌生,难于应付此类考题。实际工作中,常听到有人反映此表难于编制平衡,无奈只得扎差人为地做平了事。为解决财会工作的这一难题,推进会计教学和科研的发展,促进会计改革,《动态会计报表——流量表的设计与编制》一书经过多年的研究,与读者见面了。希望本书对会计工作及会计教学和科研会有所帮助。

本书系统分析了流量表的九大主要特点,详细介绍了营运资金流量表、现金流量表和收益流量表的平衡基础、填列方法及稽核关系。尤其是营运资金流量表的帐户编制法和工作底稿编制法,阐述完备,分析详细,并用四套口径进行综合汇总,反复证明帐户编制法的正确性。本书介绍的营运资金流量表两种工作底稿编制法,表格设计科学,编制十分简捷,无需使用丁字帐汇总,不必另外增设帐户,不需另行编制会计分录,将本来十分复杂的编表过程简化为登帐或登表,容易学习,实际操作性很强。书中还介绍了外币会计报表的折算及其合并营运资金流量表的编制,对外币资产负债表和外币营运资金流量表的折算差额进行了较详细的分析计算,提出了公式验证的科学方法。由于营运资金流量表并不能全面、详细反映财务状况变动原因,对此,本书开创性地提出了营运资金流量原因表的设计与编制。对现金流量表,本书提出了两种表格设计

方法。

流量表既然是一类会计报表,就不止营运资金流量表和现金流量表两个,而有很多。这些流量表一般都要使用全部资金概念,各自采用不同的计量基础,他们之间存在密切的联系。本书深入探讨了各种流量表之间的净流量关系,为复合流量表的诞生奠定了科学的基础,进而创造性地介绍了复合流量表的设计与编制,将各种单一的流量表(即一个计量基础的流量表)科学地结合在一起,同时使用几种不同的计量基础进行编制,同时从不同的角度反映企业所有重大财务活动,并进行不同计量基础之间的科学的交岔稽核。按单一流量表结合的数量分类,复合流量表又分为简单复合流量表与多重复合流量表两类。毫无疑问,复合流量表比单一流量表提供的会计信息要多,前者要优于后者。复合流量表的诞生,是流量表一场更新换代的革新,它预示着流量表及其流量表体系的发展方向,人们对会计信息的利用,将进入一个更广阔的视野。

本书有一个典型例题,涉及面较宽,原始数据详细,从头到尾被引用。书后附有较全面的习题及参考答案。

新会计制度执行以来,为适应改革开放的需要,有关部门陆续制定了一系列补充规定,本书反映了这些最新补充规定的要求。

本书所介绍的编表原理与方法以及典型例题和习题参考答案,已在笔者开发的全通用会计软件上实现了会计电算,经过了计算机编表的检验,数据正确。

从理论研究看,本书提出的研究方法,开创了流量表这一类会计报表的全新设计思路。只要运用这种研究方法,就可以设计出新的流量表。笔者期望各种新流量表的诞生,并最终形成和完善流量表体系。

从实际工作看,本书提出的编表原理与方法,解决了会计工作中的一个难题,可作为广大财会人员的业务学习用书,财会工作者将从中受益。

从教学看,本书既是会计教学中师生的参考读物,可作为会计专业高年级学生专题讲座教材,又是会计专业技术应考前的学习资料。

本书在撰写过程中,得到了刘长青老师的指教与帮助,在此深表感谢。

由于作者水平有限,书中难免有不妥之处,诚请专家学者、财会同仁和广大读者批评指正。

作 者

于湖南湘潭大学国际经贸管理学院

目 录

一、流量表的概述	1
(一) 概念	1
(二) 作用及特点	2
二、营运资金流量表	6
(一) 编制营运资金流量表的意义	6
(二) 营运资金与计量基础	6
(三) 营运资金流量表的结构	14
(四) 营运资金流量表的平衡基础	39
(五) 各项经济业务对营运资金流量表的影响	42
(六) 营运资金流量表的填列方法	46
(七) 营运资金流量表的帐户编制法	50
(八) 营运资金流量表的稽核关系	102
(九) 营运资金流量表的计算机编表方法简介	104
(十) 营运资金流量表工作底稿的设计原理	105
(十一) 联合明细帐(代工作底稿)的设计与编制	110
(十二) 棋盘式工作底稿的设计与编制	117
(十三) 营运资金流量表的分析	124
(十四) 营运资金流量变动原因表的设计与编制	129
(十五) 外币营运资金流量表的折算	133
(十六) 合并营运资金流量表的编制	142
三、现金流量表	144
(一) 现金流量表的作用	144

(二) 现金流量表的结构	145
(三) 现金流量表的平衡和稽核	148
(四) 现金流量表的编制	151
四、收益流量表	160
(一) 收益流量表的概念	160
(二) 收益流量表的结构	161
(三) 收益流量表的作用	163
(四) 收益流量表的平衡和稽核	165
(五) 收益流量表的编制	167
五、复合流量表	169
(一) 设计复合流量表的含义	169
(二) 营运资金现金复合流量表的设计	170
(三) 营运资金收益复合流量表的设计	176
(四) 现金收益复合流量表的设计	179
(五) 营运资金现金收益多重复合流量表的设计	188
附录一 习题一至习题六	189
附录二 习题参考答案	200

一、流量表的概述

(一) 概念

流量是与存量对称的一个概念。流量即动态流动量,分流入量与流出量,可用帐户的借贷发生额来反映。流入量减流出量,就是净流量,即动态流动量净增加额,亦称流量之差。流量与时期有关,属动态性质的时期指标。

存量即静态结存量,或称剩余量。分期初存量与期末存量,可用帐户的余额来反映。期末存量减期初存量,就是静态结存量净增加额,亦称存量之差。存量与时点有关,属静态性质的时点指标。

由于帐户余额是根据发生额计算的,因此,流量与存量有着十分密切的联系。某一时期帐户的发生额之差,必然会等于该时期帐户的余额之差,即用动态流动量计算的净流量,必然会等于用静态结存量计算的净增加额,也就是流量之差必然会等于存量之差。

流量表就是一类专门提供各种流量指标的会计报表。它以某一计量标志为基础,主要通过流入量、流出量和净流量指标,反映企业所有重大财务活动、资金变动情况及其变动原因。

目前编制的流量表有两个,即营运资金流量表(指财务状况变动表,下同)和现金流量表。其实,流量表还有很多,如:收益流量表、存货流量表、债权流量表、债务流量表等等。各种流量表最显著的区别在于计量标志的不同,因而计量标志就成为各种流量表命名的依据,由于财务状况变动表的计量标志是营运资金,所以本书将其称为营运资金流量表。

（二）作用及特点

流量表使用全部资金概念,以某一计量标志,即会计要素的一部分为计量基础,一方面用静态结存量反映该标志的净增加额,另一方面用动态流动量反映该标志净增加额的变动原因。

流量表是一类独具特色的动态财务报表,它将静态的资产负债表与其他一些动态报表(如损益表)结合在一起,用动态流动量说明静态结存量,用理财过程说明理财结果,以此反映企业重大财务活动和财务状况变动情况及原因。

流量表的主要作用是从某一计量标志的角度,用流入量、流出量和净流量来反映企业所有重大财务活动和财务状况变动情况及其原因。这种作用是流量表所独具的特殊功能,是单一的静态报表和单一的动态报表所不能取代的。流量表具有以下九个主要特点:

第一,使用全部资金概念。由于流量表要从某一计量标志的角度反映企业重大财务活动和财务状况变动情况及原因,所以必须使用全部资金概念,这就要求绝大部分会计事项,无论是否涉及计量标志,都要在流量表中得到反映。不使用全部资金概念,而仅使用反映计量标志的资金概念,则流量表中只能反映涉及计量标志的会计事项,无法反映不涉及计量标志的会计事项,这样将会限制流量表的作用,如西方会计早期的资金表就是这种情况。目前设计各种流量表,一般都要使用全部资金概念。

第二,以某一计量标志为基础。每一种流量表都有它的计量标志,并以此作为计量基础。例如营运资金流量表以营运资金为计量标志,营运资金就成为它的计量基础;现金流量表以现金为计量标志,现金就成为它的计量基础;收益流量表以收益(即本年净利润)为计量标志,收益就成为它的计量基础。以此类推,存货、债权、债务就分别成为存货流量表、债权流量表、债务流量表的计量标志和计量基础。

计量标志反映流量表所涉及的会计要素范围,如营运资金计

量标志涉及的会计要素包括全部流动资产和全部流动负债,即反映在资产负债表上流动资产和流动负债这两部分;现金计量标志涉及的会计要素包括流动资产中的货币资金,即现金、银行存款、其他货币资金三个帐户核算的内容;收益计量标志涉及的会计要素包括各种收入和费用;存货计量标志涉及的会计要素包括流动资产中的存货;债权计量标志涉及的会计要素包括债权性流动资产;债务计量标志涉及的会计要素包括各种负债。计量标志是流量表运用填表方法的标准,计量基础是流量表的平衡或稽核基础。

第三,运用四种填表方法。流量表采用余额之差填列法、抵消填列法、转化填列法和计算填列法四种填表方法。其中转化填列法可以反映计量标志的动态流动量,包括流入量和流出量。余额之差填列法一般用于反映计量标志的静态结存量增加额。

凡涉及计量标志的会计事项,一般会引起计量标志数量上的增减变化,如计量标志转化为非计量标志,非计量标志转化为计量标志,这是资金形态的转化,要采用转化填列法填入流量表,以如实反映计量标志数量上的增减变化。

凡不涉及计量标志的会计事项,不会引起计量标志数量上的增减变化,为使流量表全面反映情况,必须采用抵消填列法填入流量表。这样处理,一方面可以使流量表准确计量,建立在严密的平衡基础之上;另一方面又可以使流量表全面反映企业所有重大财务活动。抵消填列法是流量表使用全部资金概念而以某一计量标志为计量基础的必然结果。

余额之差填列法是指利用资产负债表上有关项目的期末余额减年初余额填列。动态流动量包括流入量和流出量,可以用帐户的借、贷发生额表示。动态流动量的净流量仅指净流入,即流入量减流出量。净流出一般用负数反映,净流量可以用帐户的发生额之差表示。由于帐户发生额与余额的特殊依存关系,帐户的发生额之差必然等于帐户的余额之差。也就是说,流量表上填动态流动量的有

关项目,可以直接填余额之差,也可以直接填发生额之差,以便简化填表工作量和难度,如现金流量表就有很多项目直接填余额之差。

计算填列法指流量表上的小计、合计、总计等项目的填列方法,以表填表,比较简单。

第四,内部转帐不填入流量表。绝大部分会计事项要填入流量表,只有两种形式的内部转帐不填入流量表,即同一总帐科目的内部转帐和同一填列项目(指流量表上的有关项目)的内部转帐。

第五,采用差额平衡原理。流量表采用帐户的发生额之差等于帐户的余额之差这一差额平衡原理,用动态的流动量来说明静态的结存量。有的流量表广泛使用这个平衡原理,如营运资金流量表。有的流量表由于比较多的直接填余额之差,因而较少使用这个平衡原理,如现金流量表。但计量标志总是采用差额平衡原理。

第六,与资产负债表有严密的稽核关系。由于流量表使用全部资金概念,以某一标志为计量基础,因而它与资产负债表有着十分严密的稽核关系。这种稽核关系可以运用流量表特殊的研究方法加以推证。

第七,各种流量表具有相同的研究方法。由于流量表具有上述共同特点,因此它们的研究方法相同:以会计恒等式为理论根据,在浓缩的资产负债表基础上进行公式推证,揭示流量表与资产负债表的全部稽核关系,并为设计表格结构提供依据。

第八,各种流量表之间有一定的稽核关系。各种流量表使用的资金概念是相同的,都使用全部资金概念,但计量标志是不同的。共同的资金概念使它们之间的稽核关系成为可能,不同的计量标志是这种稽核关系的基础。只要以某一个流量表的净流量为基础,进行加减调整计算,就可求得另一个流量表的净流量。流量表之间的这种稽核关系,可以在浓缩资产负债表公式推证的基础上很容易获得。

第九,表格结构多样化。流量表的结构有一栏式、两栏式和多栏式三种。

一栏式结构指表中只有一栏填金额。这种表格结构适用于计量标志范围小的流量表,如现金流量表、收益流量表、存货流量表、债权流量表、债务流量表等。这些流量表的计量标志所涉及的会计要素范围很小,用计量标志的净流量,既可以反映动态流动量,又可以反映静态结存量,没有必要另用一栏单独反映静态结存量。

两栏式结构指表中有两个栏目填金额。这种表格结构适用于计量范围大的流量表,如营运资金流量表。营运资金这个计量标志涉及的会计要素范围大,既涉及全部流动资产,又涉及全部流动负债,而流动资产和流动负债又分很多细目。两栏式流量表除用一栏反映动态流动量以外,还要用一栏单独反映静态结存量,即计量标志各细目的净增加额,这就形成了两栏式流量表结构。

显然,一栏式结构是两栏式结构的简化形式。

多栏式结构指表中有两个以上栏目填金额。这种表格结构适用于多种流量表的结合,即复合流量表的使用。如营运资金流量表与现金流量表的结合,营运资金流量表与收益流量表的结合等。除保留营运资金流量表的原有两栏之外,再增加一栏填现金流量或收益流量,使原来两个表的净流量反映在一个表上,然后进行加减调整计算试算平衡。

多种流量表的结合,可以是两个、三个或更多流量表的结合。多栏式流量表结构可以从两个或两个以上计量标志的角度,同时反映企业的财务状况,提供的会计信息比单一流量表要多。

二、营运资金流量表

(一) 编制营运资金流量表的意义

营运资金流量表与资产负债表和损益表有密切联系,它可以提供资产负债表和损益表所不能提供的信息。如资产负债表只反映企业在某一时日的财务状况,说明某一时刻的资产、负债和所有者权益情况,因而它是一个静态报表。损益表只反映企业在某一时期的收入、成本、税金和利润情况,说明某一时期由于经营获利而最终形成的净资产的增加,因而它是一个动态报表。上述报表都不能全面反映企业在某一时期资产、负债和所有者权益的重要变动及其变动原因,而营运资金流量表可以提供这方面的情况,弥补上述报表的不足,企业会计必须编报此表。营运资金流量表反映企业在一定时期内(一般是一个会计年度)流动资金的来源和运用情况以及各项流动资金的增加或减少情况,主要提供有关财务管理方面的资料,说明企业是怎样筹措资金并用于何处的。通过营运资金流量表及其资金流量分析,可以显示企业的经营方针和理财方针,具体说明资金增减变动的原因,从而了解企业的重要财务决策。如企业筹资是靠贷款,还是靠发行股票;企业从经营获利中所得资金与借债所得资金比例是否恰当;企业增加的资金主要用于本身经营还是用于对外投资;企业资金减少主要是清偿债务,还是发放股利或是上交税费等等。

(二) 营运资金与计量基础

营运资金是营运资金流量表的计量标志,是编制营运资金流

量表的一个非常重要的概念。传统的观点认为,营运资金在数量上是指流动资产减流动负债的差额。营运资金的本质是长期债权人和所有者提供的参加经营周转的那一部分流动资金,即当作流动资金使用的那一部分长期资金。营运资金的实体是流动资产,且是流动资产的一部分。从资产和权益的关系看,企业的任何一项资产都是债权人或所有者提供的,流动资产也不例外。一部分流动资产是短期债权人提供的,即形成流动资产的短期资金来源——流动负债。还有一部分流动资产则是长期债权人和所有者提供的,即形成流动资产的长期资金来源——长期负债和所有者权益,这正是长期资金中参加经营周转的那一部分流动资金,即短期资产占用的长期权益,也就是通常所称的营运资金。

从会计核算设置的帐户看,核算营运资金的帐户一般有三类,即流动资产、流动负债和成本类总分类帐户。以几个主要行业企业会计为例,从流动资产类帐户看,工业企业会计有 20 个帐户,即 101~139 的编号;运输(交通)企业会计有 17 个帐户,即 101~139 的编号;商品流通企业会计有 23 个帐户,即 101~159 的编号;施工企业会计有 20 个帐户,即 101~139 的编号。从流动负债类帐户看,工业企业会计有 11 个帐户,即 201~231 的编号;运输(交通)企业会计有 11 个帐户,即 201~231 的编号;商品流通企业会计有 12 个帐户,即 201~231 的编号;施工企业会计有 11 个帐户,即 201~231 的编号。从成本类帐户看,工业企业会计有 2 个帐户,即 401 和 405 两个编号;运输(交通)企业会计有 5 个帐户,即 401~427 的编号;商品流通企业会计没有成本类帐户;施工企业会计有 4 个帐户,即 401~431 的编号。除上述核算营运资金的总分类帐户以外,还有一个待处理流动资产损溢明细分类帐户和两项实行表转帐不转的内容(即长期投资科目中的“一年内到期的长期债券投资”和长期负债类科目中的“一年内到期的长期负债”)都反映营运资金的情况。

从资产负债表上看,营运资金被反映于在左边的流动资产和右边的流动负债两部分,即凡是填列在这两部分的帐户都是核算和反映营运资金的帐户。

上述几个主要行业核算营运资金的总分类帐户可列表归纳如图表 1 至图表 4 所示:

图表 1

工业企业会计核算营运资金的总分类帐户(33 个)

编号	名 称	编号	名 称
(20 个)	一、流动资产类	137	产成品
101	现金	138	分期收款发出商品
102	银行存款	139	待摊费用
109	其他货币资金	(11 个)	二、流动负债类
111	短期投资	201	短期借款
112	应收票据	202	应付票据
113	应收帐款	203	应付帐款
114	坏帐准备	204	预收帐款
115	预付帐款	209	其他应付款
118	应收补贴款	211	应付工资
119	其他应收款	214	应付福利费
121	材料采购	221	应交税金
123	原材料	223	应付利润
128	包装物	229	其他应交款
129	低值易耗品	231	预提费用
131	材料成本差异	(2 个)	三、成本类
133	委托加工材料	401	生产成本
135	自制半成品	405	制造费用