

财务状况 变动表 讲解

马靖昊 编著

财务状况变动表讲解

马靖昊 编著

经济科学出版社

(京) 新登字 152 号

责任编辑：安 远

封面设计：张卫红

财务状况变动表讲解

马靖昊 编著

*

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

北京地质印刷厂印刷

*

787×1092 毫米 32 开 4.25 印张 91000 字

1994 年 10 月第一版 1994 年 10 月第一次印刷

印数：00001—20000 册

ISBN 7—5058—0759—5/F·596 定价：5.20 元

内 容 简 介

《财务状况变动表讲解》一书详细、系统地介绍了财务状况变动表的编制原理、方法，对企业广大财会人员编制此表具有较强的指导性。

该书的一个最大的特点是，对财务状况变动表的每一个项目都进行了分析，并严格按照会计制度的要求进行解释说明；另外，对财务状况变动表的结构也按照有关会计制度的补充说明进行了修订。

可以这样说，该书非常适合企业财会人员学习、掌握财务状况变动表，只要财会人员认真研读此书，一定会有较大的收获。

作 者 简 介

马靖昊，江西永新人，毕业于中央财政金融学院会计系，目前在国家财政部工作，主要从事会计制度、会计准则的研究和制定。

前 言

会计制度改革以后，要求企业编制财务状况变动表。由于在实际工作中，我感到企业财会人员对财务状况变动表的编制比较陌生，因此，在一年前，即利用业余时间从事财务状况变动表的研究，今天，它终于与读者见面了。能对广大财会人员提供帮助，对我来说既是一个鼓励，也是一个鞭策，它将更激励我去研究会计实务中存在的问题。

本书定稿之后，我请我的老师中央财政金融学院会计系主任、硕士生导师李爽教授审阅，李老师对我的拙作评价如下：此书的一个最大的优点是解决了广大财会人员编表的问题，另外，作者对财务状况变动表也有独到的见解。有了李老师的评价，我觉得基本上达到了我的目的，因此，我就有了抛出这本书的勇气，以期对企业的财会人员有所帮助，这也是本人的最大的希望。

另外，在本书写作过程中，得到了北京市汉桑企业咨询事务所所长潘辉先生的帮助，在此表示感谢。

最后，我想说的话是，一本书再完善也有错的地方，因此，我希望广大读者批评指正。

作 者

目 录

财务状况变动表的概述.....	1
财务状况变动表出现的契机和编制的必要性.....	1
行业会计制度中三张主表的关系.....	6
财务状况变动表的结构	11
营运资金的概念	13
从会计等式推导财务状况变动表反映的内容	16
经济业务对营运资金的影响	22
财务状况变动表的作用	26
财务状况变动表的填列方法	27
营运资金的来源	32
营业所得的营运资金	32
本年利润的调整	34
直接调整项目	36
间接调整项目	49
营运资金的其他来源	55
营运资金的运用	64
利润分配各项目	64
营运资金其他运用各项目	68

非流动性帐户的会计分录分析	79
非流动性资产类帐户的会计分录分析	79
长期负债类帐户的会计分录分析	54
所有者权益类帐户的会计分录分析	97
财务状况变动表的编制方法.....	101
简单回顾财务状况变动表分析的内容.....	101
编制财务状况变动表需要的资料.....	102
编制财务状况变动表的方法.....	103
有关财务状况变动表的补充规定.....	119

财务状况变动表的概述

财务状况变动表出现的契机和编制的必要性

一、财务状况变动表的定义

《企业会计准则》第 60 条对财务状况变动表的定义是：财务状况变动表是综合反映一定会计期间内营运资金来源和运用及其增减变动情况的报表。财务状况变动表又被称为资金来源和运用表，它是用来反映企业一定会计期间内各种资产、负债和所有者权益增减变化的原因，分析资金取得的来源和运用的方向，说明企业财务情况变动的报表。财务状况变动表是反映企业资金运动的一张动态报表，由于财务状况变动表是继资产负债表和损益表后一起编制的，所以也称为第三表。

二、财务状况变动表在我国的出现

财务状况变动表在我国的正式出现是在 1993 年 7 月 1 日实施《企业会计准则》和各行业会计制度后要求企业编制的，它是为适应我国市场经济的体制而增设的一张新表。其实，财务状况变动表对我们并不是很陌生，早在 60 年代，我国会计界就有人提出要编制“资金来源和运用表”（财务状况

变动表的同义语),用以反映企业业务收支、信贷收支和流动资金增拨和交还的情况。但是,在当时的情况下,只有编制此表的可能性而没有编制的现实性。因为,第一,资金平衡表和其附表固定资产和流动基金增减表在当时的情况下本身起到了财务状况变动表的作用。在计划经济体制下,通过固定资产和流动基金增减表,可以分析固定资产和流动基金的增减变动原因,考核计划指标的执行情况,检查资金的使用效果。第二,会计对象划分不同,原来会计制度把会计对象笼统地划分为资金占用和资金来源、费用成本和收入成果,没有按照产权的关系把会计对象划分为资产、负债、所有者权益、收入、费用、利润等会计要素。因此,在我国会计改革前实行的会计制度中没有对财务状况变动表作出要求。但随着企业有了更大的资金自主权,自有资金比重的增大,资金调度更具有灵活性,这就对企业管理方面提出了更高的要求,需要企业掌握在会计期间的资金动态,掌握资金运动的规律,了解其来源和运用的情况,因此,在会计界就有人探讨“资金来源和运用”表的编制情况。在当时的统收统支的经济体制下,这种探讨对我国会计理论的发展具有很大的意义,前面讲到在当时的情况下,资金平衡表及其附表固定资金和流动基金增减表具有一定的财务状况变动表的作用,因此这种探讨没能形成编制第三表的一种促进作用。并且由于当时会计的核算模式与国际会计准则所要求的市场经济会计核算模式具有很大的差异,因此探讨“第三表”的编制也有很大的难度,下面,我们先来探讨一下在当时的情况下编制第三表的可能性。

在当时的情况下,编制财务状况变动表,也应首先确定其编制的基础,它可以以“营运资金”和“现金”作为编制的基础。

由于旧会计制度是以“资金来源=资金占用”作为平衡等式，没有对会计对象划分为资产、负债、所有者权益、收入、费用、利润等会计要素，而营运资金=流动资产-流动负债，所以对营运资金概念的界定比较困难，流动资产可以由资金平衡表上“定额流动资产”和“其他流动资产”项目所组成，流动负债可以由资金平衡表上结算资金中的有关项目组成。营运资金的来源主要有：企业当期经营所获得的留归企业的利润加上提取的折旧、摊销的无形资产等费用；固定资产及专项资产等的有偿调出以及变价收入等；基建借款、投资借款、专用借款以及专项应交款、专项应付款等的增加；国家拨入的流动资金的增加。营运资金的运用主要表现在：固定资产等的有偿调入；专项工程支出、更改支出、大修理支出等的费用；归还基建借款、投资借款、专用借款以及专项应交款、专项应付款等；有关专用基金的使用。

在当时的情况下编制的财务状况变动表也有一定的作用。第一，通过此表，可以看出专用基金和专用拨款的变动情况，考察专项工程支出和固定资产有偿调拨的情况，进而了解资金的来源和运用，掌握资金的流向；第二，此表也可以看出若流动资金占用过多，流动负债也必然相应增多，从而减少企业自有资金的活力，对分析企业的财务状况很有好处，可以增进企业的经营管理水平；第三，它说明了资金平衡表和利润表所不能说明的一些问题，比如：可以分析产值资金率、销售收入资金率和流动资金周转率三个指标，从不同角度反映企业资金变动情况及原因等。但是在当时计划经济统收统支的会计模式下，只是作为一种理论的探讨，只有少数财会力量强的企业，为了加强企业管理的需要，作为内部报表，编制了第三表，以供领导决策使用。大部分企业未能编制第三表，我国原来会计制度下的会计报表体系，主要

有资金平衡表、利润表、生产费用表和商品产品成本表等几大报表组成，分别反映企业的财务状况、经营成果和成本费用情况，资金平衡表是反映企业财务状况的主表，它强调专款专用和三段平衡的原则。

我国过去的报表体系是与我国高度集中的计划经济体制相一致的，在过去的条件下发挥了很大的作用。但在社会主义市场经济的条件下，它已经越来越不适应商品经济发展的需要，这样就对传统会计提出了挑战，为了使会计报表更好地发挥作用，在对过去的会计报表体系扬弃的基础上，代之以新的报表体系，增设财务状况变动表成为必然要求。

三、财务状况变动表的发展

国际会计准则第七号《财务状况变动表》发布于1977年10月，但在此之前，很多西方国家都要求企业编制财务状况变动表，作为对资产负债表和损益表的补充说明。

大约在本世纪30年代，美国的公司已普遍地将资金表（财务状况变动表）作为独立的报表加以呈报，随着资金表的重要性日益受到关注，美国会计原则委员会于1963年发布了界定、规范资金表的“第三号意见书”这可以说是最早，也最有权威的关于资金表的报告。美国会计原则委员会的建立，标志着美国会计报表的发展进入了一个新的阶段，美国会计原则委员会又于1971年发布了“第19号意见书”，要求各公司公开呈报的年报中都应包含一份资金表，从此，财务状况变动表作为一张基本的报表，正式在美国的会计实务中得到应用。

70年代末80年代初，美国出现了严重的通货膨胀，使人们对传统的权责发生制计量收益的作用产生了怀疑，其中一个重要的反映就是对影响现金收支的行为进行了深入的研

究。对现金流量的深入研究，直接导致美国财务会计准则委员会于1987年11月发布了第95号财务会计公告——现金流量表，取代了会计原则委员会的第19号意见书，要求企业从1988年7月15日起的会计年度，所有企业以现金流量表代替财务状况变动表。

当代资本主义国家在财务会计方面，以“国际会计准则”为中心，进行了一系列卓有成效的研究。美国在1973年分别由会计界、企业界、政府和学术界的七位成员组成了财务会计准则委员会（FASB），到目前为止，财务会计准则委员会共发布了106项《财务会计准则公告》，使财务会计理论和实践水平得到了显著的提高。其会计的着重点已从资产负债的静态核算，发展到以收益（收入与成本配合）为中心的动态核算，进而发展到以营运资金变动为中心的更高水平的动态核算，使财务会计体系更加满足市场经济的发展需要。

国际会计准则委员会也于1991年7月公布了“现金流量表”草案，现金流量表取代财务状况变动表而成为继资产负债表、损益表后的第三大对外财务报表已成为国际会计界的一大趋向。

我国目前在行业会计制度中没有采用现金流量表，因而，企业的会计报表体系是由资产负债表、损益表和财务状况变动表等三张主表组成，实际上，了解的财务状况变动表的编制，对编制现金流量表也有很大的帮助。

四、编报财务状况变动表的必要性

编报财务状况变动表的必要性主要是：弥补资产负债表和损益表对企业财务状况变动反映的不足，更全面地反映企业的财务运作情况。资产负债表和损益表的编制是依据权责发生制的原则，并不能反映以收付实现制为基础的企业营运

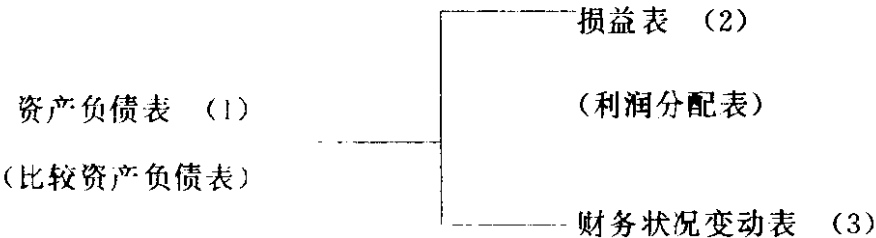
资金增减情况，而财务状况变动表不但能反映营运资金的增减情况，并且突破“营运资金”概念的束缚，尽可能反映企业的全部资金运动，进而了解企业的重要财务事项。如企业筹集资金是发行股票还是债券；企业运用资金是对外投资还是用于自己经营等。

行业会计制度中三张主表的关系

行业会计制度中规定的三张主表是资产负债表、损益表、财务状况变动表。资产负债表是反映企业某一特定日期财务状况的会计报表，主要目的是为报表使用者提供企业某一特定日期资产、负债和所有者权益以及其变动情况；损益表是反映企业一定会计期间内经营成果的会计报表，主要目的是为报表使用者提供企业一定会计期间内的收入、费用和净损益情况；财务状况变动表是综合反映一定会计期间内营运资金来源和运用及其增减变动情况的报表，主要目的是为报表使用者提供企业会计期末资产、负债及所有者权益变化的原因，提供报告期内企业财务状况变动全貌。这三张报表是行业会计制度会计报表体系中的主表，它们之间的关系是相辅相成的关系，通过分析三张主表，就可以了解企业的经营情况。

一、会计报表的层次

企业三张主表的层次，可以用图表列示：



这里有必要说明一下比较资产负债表的概念，比较资产负债表是指企业编制的包括若干期资产、负债及所有者权益各项目数额的资产负债表，我国会计制度对资产负债表规定有年初数和期末数，也相当于二年期的资产负债表，比较资产负债表可以在一定程度上分析企业的资产、负债和所有者权益变动情况及企业经营发展趋势，但是比较资产负债表无法揭示这种变动的原因，它只是一种静态的反映。

三张主表的最后一张是财务状况变动表，它表明了企业资金的流入和流出，尤其是：

1. 流动资金的数额；
2. 会计期间内企业财务状况的变动原因和结果；
3. 不影响流动资金的筹资和投资活动。

二、资产负债表与损益表的关系

资产负债表与损益表静态和动态的关系，我们可以思考一下：当企业没有编制损益表时，企业可以采用什么方法来确定它的期间损益。从资产负债表的平衡等式：

$$\text{资产} = \text{负债} + \text{所有者权益} \longrightarrow \text{资产} - \text{负债} = \text{所有者权益}$$

企业的期间损益实际上就是期末、期初净资产的差额，这就是使用“财产法”来确定企业的期间损益。在会计发展史上，在编制损益表之前，就是通过财产盘点为基础来确定期间损益的。

“财产法”的公式：

$$\begin{aligned}\text{期间损益} &= \text{期末净资产} - \text{期初净资产} \\ &= \text{期末所有者权益} - \text{期初所有者权益}\end{aligned}$$

采用“财产法”是两个不同时间点（期末、期初）财产存量的静态对比，它只能认定企业的经营的期间损益，得出企业经营盈亏的判断，至于盈亏的原因，用“财产法”不可能揭示。只有从企业经营的动态表现，即不断地产生收入和支

付费用入手，才能揭示企业盈亏的原因，即采用通常人们使用的“损益法”来计算。

“损益法”的公式：

$$\text{期间损益} = \text{收入} - \text{成本费用}$$

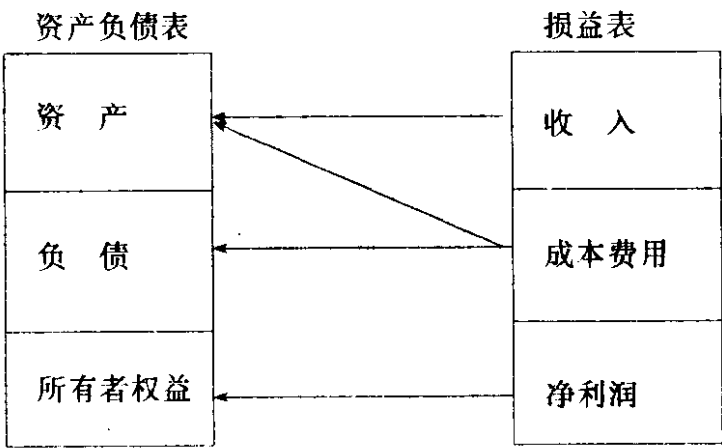
这一等式的具体化就是“损益表”，它是计算企业经营盈亏的一张动态报表，它计量了企业在一个会计期间的收入和成本费用的流动量，即资金的总流入和总流出。收入的流入大于成本费用的流出，表明企业盈利；反之，表明企业亏损。这样，就揭示了企业盈亏的原因，揭示了企业扩大收入、降低成本费用是增加盈利的途径。由于损益表中对收入、成本费用进行了明细列示，因此提供了更丰富的信息。

可以这样说，损益表是连接期初资产负债表和期末资产负债表的桥梁。用图示表示如下：

损益表

期初资产负债表———期末资产负债表

损益表与资产负债表的逻辑关系也可以用图示表示如下：



说明：企业收入的增加引起企业资金流入的增加，必然导致企业资产的增加；企业成本费用的增加引起企业资金流出的增加，必然导致企业负债的增加或者资产的减少；企业经营所得的净利润是企业资金流入和流出的结果，它影响企业的所有者权益。

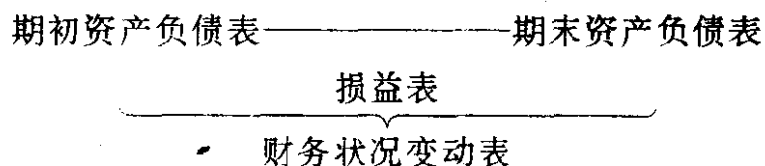
三、资产负债表与损益表、财务状况变动表的关系

资产负债表与损益表、财务状况变动表的关系也是动态和静态的关系，损益表和财务状况变动表从不同的角度揭示资产负债表中相应项目变化的原因。

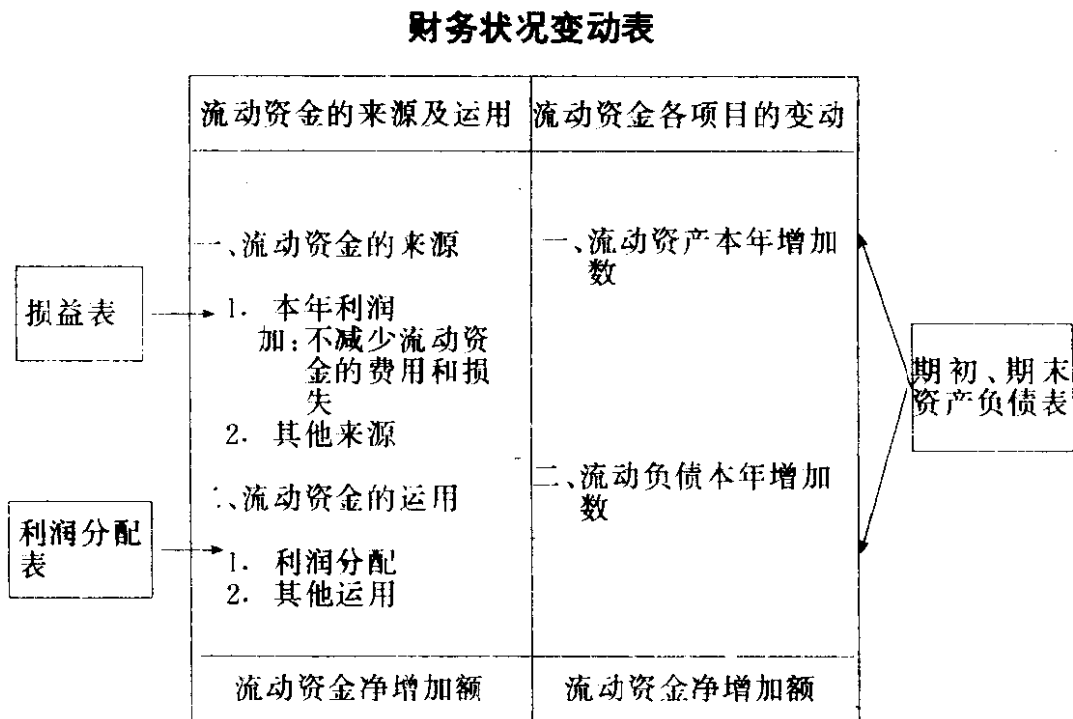
损益表说明了资产负债表中企业所有者权益变动的原因，也就是企业资产减去负债数额变动的原因。而资产负债表对流动资金的构成和变动，或流动资金的增减对资产负债表的构成和变动有什么影响，则没有揭示。

如果没有编制财务状况变动表，企业可以通过编制比较资产负债表来确定财务状况的变动，但是它解决不了财务状况变动的原因，在比较资产负债表中只说明了企业若干期财务状况的变动的结果，对于原因，比较资产负债表本身不可能揭示，财务状况变动表要反映的就是资产负债表和损益表没有说明的问题，它是为反映企业流动资金的增减变化而建立的。这里所讲的流动资金就是《企业会计准则》中的营运资金，在数量上等于全部流动资产减去全部流动负债后的差额。

因此，可以说，财务状况变动表建立的基础是资产负债表，在财务状况变动表上，反映资产负债表中流动资产、流动负债项目的增减，并说明其变动的原因。基于这一点关系，财务状况变动表可以说是连接期初资产负债表和损益表以及期末资产负债表的一座桥梁，它们之间的关系可以图示如下：



它们之间的逻辑关系也可以用图表表示如下：



财务状况变动表将企业净收益或净损失与企业的资产权益结合起来。

从资产负债表到损益表，解决了企业盈亏的原因；再到财务状况变动表，解决了流动资金增减的原因。每进一个层次都是会计报表发展的一次深入。

概括地说，三张主表的关系如下：损益表连接期初、期末资产负债表并说明所有者权益增减变动的原因；财务状况变动表连接损益表和期初、期末资产负债表，并说明流动资金增减变动的原因。

注：本节中出现的流动资金与营运资金的概念是一致的。