



# 现金流量表的结构性缺陷及棋盘式改造

湖南湘潭大学 阳杰

**【摘要】** 传统现金流量表采用一维结构,填报口径单一,披露信息十分有限,提供的信息相互脱节,不利于报表稽核。本文对传统现金流量表结构进行棋盘式改造,实现了直接法与间接法下现金流量表的完全结合,使其反映指标更全面、披露信息更深刻。

**【关键词】** 棋盘式现金流量表 财务报告

自20世纪90年代以来,信息技术和网络经济迅猛发展,金融创新日新月异,使得传统现金流量表已不能充分反映企业的真实价值和潜在风险。“它重历史而轻未来、重成本而轻价值、重利润而轻现金、重资源而轻能力、重状况而轻潜力、重表象而轻核心。”而这些都是由现金流量表的一维结构引起的,这种结构性缺陷使得现金流量表越来越难以满足信息使用者的要求。由于经营活动是企业最主要的经济活动,本文就以棋盘式经营活动现金流量表(以下简称“棋盘式现金流量表”)为例来说明。

## 一、现金流量表的结构性缺陷

1. 填报口径单一,披露信息十分有限。现金流量表的直接反映部分(以下简称“现直表”)以发生现金收付的实际经济业务作为填报内容,动态反映经济活动所产生的现金流量和现金净流量。现直表有助于分析现金流量和获现能力,但无法反映现金流量与经营获利的关系。为弥补现直表的这一缺陷,会计准则在补充资料中提出了经营活动部分的现金流量表的间接反映部分(以下简称“现间表”),现间表不涉及投资与筹资活动,通过对净利润的调节,最终获得经营活动现金净流量,以实现与现直表的稽核和衔接。但不论是现直表还是现间表提供的会计信息都非常单一,披露的信息量十分有限,不能满足网络时代与日俱增的信息需求。

2. 提供的信息相互脱节,不利于会计报表相互稽核。现直表和现间表的两种填报口径不能实现有机结合,致使两者填报内容相互脱节,现直表的填列数据在现间表中找不到,现间表的填列数据在现直表中找不到。众所周知,经营活动现金流量大部分来自经营盈利,从这个角度看,经营活动现金流量无非来自两条渠道:一是来自与本期盈利有关的活动,二是来自与本期盈利无关的活动。而在现间表中,两条渠道的现金流量混在一起,既不能反映与净利润相关的经营活动现金流量,也不能反映与净利润无关的经营活动现金流量。同时,在现间表中填列了一些不涉及损益的经营活动非现金事项,这不仅违背了收付实现制原则,而且使得各填列项目之间产生了复杂的抵销与被抵销关系,增大了报表编制难度,使得会计报表指标难以理解。

显然,上述缺陷均源于传统财务报告的一维模式,其思

维定式过分强调单个会计报表的特色,使得单个会计报表提供的财务指标性质纯之又纯,无视报表之间实际的联系,严重忽视了不同性质指标之间的有机关联。

## 二、棋盘式现金流量表的可行性

棋盘式现金流量表是在深入分析现直表和现间表单一填报口径的基础上提出来的,它运用现间表为行、现直表为列的设计方法,构成一种纵横交叉的平面二维表格结构,实现了现直表与现间表的完全结合,使其反映指标更全面、披露信息更深刻。

棋盘式财务报告采用二维结构,即同时运用两种填报口径,使用纵横交叉的表格结构,类似棋盘,亦称棋盘式表。在我国会计实务工作中棋盘式表并不陌生,如总分类账户发生额和余额试算平衡棋盘式对照表,又如过去的生产费用表和财务状况变动表的棋盘式工作底稿。

设计棋盘式现金流量表必须同时具备两个条件:一是采用两种填报口径,以形成棋盘式现金流量表的平面二维,从而有利于使用纵横交叉的表格结构;二是有共同的填报内容,以使两种填报口径产生有机联系,并实现纵横交叉填报口径的结合。显然,这两个条件已经具备了。一方面,现直表和现间表分别采用“实际经济内容”和“损益相关性”两种不同的填报口径,两者可以结合在一张棋盘式现金流量表中;另一方面,两者有共同填报的调节内容。

由于棋盘式现金流量表采用纵横交叉的二维结构,表中每一个单元格的数据都可以用平面二维坐标“(行号,列号)”来表示,因此借助单元格坐标就可以同时反映每一填列指标的两种不同填报口径。其中,原始单元格项目反映了原始填表数据,合计单元格项目反映了数据的汇总情况。

## 三、棋盘式现金流量表的填报内容及格式

现直表以现金收付的“实际经济内容”作为填报口径,全部经营活动现金事项都是其填报内容。在现间表中,这些经营活动现金事项表现在两个方面:一方面为第一个调节内容,涉及损益的经营活动现金事项;另一方面为第三个调节内容,不涉及损益的经营活动现金事项。也就是说,现间表的调节内容已经包括了现直表的全部填表事项,否则无法稽核现直表与现间表。这些共同的填报内容,为设计棋盘式现金流量表奠定

□·工作研究

为基础。现问表的第二个调节内容是涉及损益的抵销数,它不是现直表的填报内容,但由于现问表以净利润为填报起点,所以必须纳入棋盘式现金流量表的填报范围,以形成对净利润的抵销数,最终获得现问表的填表结果。现问表传统的第四个调节内容,不涉及损益的经营活动非现金事项。由于既不涉及损益,又不涉及现金,所以不是现直表的填报内容。如将其纳入棋盘式现金流量表填列,不仅违背了收付实现制原则,又使得各填列项目之间产生了复杂的抵销与被抵销关系,增大了填表难度,给筛选凭证数据带来很大的困难。同时,第四个调节内容往往与其他填表数据混杂在一起,使得报表指标难以理解。因此笔者认为,应将其排除在棋盘式现金流量表填报内容之外。

棋盘式现金流量表的设计要同时采纳现直表和现问表的填列项目,以其中一种填列项目为行,以另一种填列项目为列。每一单元格可借助二维坐标“(行号,列号)”来反映,其横坐标表示行次、纵坐标表示栏目。经营活动部分现直表的原始填列项目只有7个,而现问表的原始填列项目有16个,为控制棋盘式现金流量表的宽度,一般以现直表的填列项目为列,以现问表的填列项目为行,棋盘式现金流量表结构设计如下表所示。

项目	行次	销售商品	税费返还	其他收现	流入小计	购买商品	付给职工	支付税费	其他付现	流出小计	现金净流量	损益抵销数	现问表合计
栏次	—	1	3	8	9	10	12	13	18	20	21	32	42
净利润	57	第一填表区间				第一填表区间							
加:计提资产减值准备	58	第 三 填 表 区 间										第 二 填 表 区 间	
固定资产折旧	59												
无形资产摊销	60												
长期待摊费用摊销	61												
待摊费用减少	64												
预提费用增加	65												
处置长期资产	66												
固定资产报废	67												
财务费用	68												
投资损失	69												
递延税款贷项	70												
存货的减少	71												
经营性应收项目减少	72												
经营性应付项目增加	73												
其他	74												
现直表合计	75												
附:58~74行小计	76												

1.为单独反映涉及损益的抵销填列内容,即第二个调节内容,增设第32栏“损益抵销数”;为清晰反映现问表的最后填表结果,增设第42栏“现问表合计”。

2.棋盘式现金流量表的原始填列项目可划分为三个填表区间:第一填表区间是(57,1~18),不含计算填列的(57,9)单元格,填列现问表的第一个调节内容,即涉及损益的经营活动现金事项;第二填表区间是(58~74,32),填列现问表的第二个调节内容,即涉及损益的非经营活动现金事项;第三

填表区间是(58~74,1~18),不含计算填列的(58~74,9),填列现问表的第三个调节内容,即非损益经营活动现金事项。

3.棋盘式现金流量表中的数据稽核关系较多,可分行次稽核、栏目稽核和单元格稽核三类。

(1)行次稽核关系。75行=(57+58+59+……+74)行(第75行反映现直表的最终填表结果);76行=(58+59+60+……+74)行(第76行反映不涉及损益的经营活动现金流量)。

(2)栏目稽核关系。9栏=(1+3+8)栏(第9栏反映经营活动现金流入);20栏=(10+12+13+18)栏(第20栏反映经营活动现金流出);21栏=(9-20)栏(第21栏反映经营活动现金净流量);42栏=(21+32)栏(第42栏反映现问表最终的填表结果)。

(3)单元格稽核关系。(57,42)=(57,21)+(57,32)=净利润;(57,21)=(57,9)-(57,20)=来自本期净利润的经营活动现金净流量;(58~74,21)=(58~74,9)-(58~74,20)=与本期净利润无关的经营活动现金流量;(75,21)=Σ(57~74,21)=(75,9)-(75,20)=经营活动现金净流量;(75,21)=(75,42)=经营活动现金净流量(现直表与现问表的最后填表结果相等);(75,32)=Σ(57~74,32)=0(实行零检验,非零不平);(76,21)=Σ(58~74,21)=来自与本期净利润无关的经营活动

现金净流量;(76,32)=Σ(58~74,32)=(57,32)×(-1)=抵销填列的损益事项之和;(75,21)=(57,21)+(76,21)=经营活动现金净流量;(57,32)+(76,32)=0(实行零检验,非零不平)。

主要参考文献

- ①李小科,黄昌勇.棋盘式资产负债表的设计与编制.财会月刊(会计),2005;7
- ②黄冰.棋盘式经营活动现金流量表试析.财务与会计,2005;1