

现金流量表间接法的数学原理

刘 曜(教授) 林小雪 王 帅

(重庆邮电大学经济管理学院 重庆 400065)

【摘要】 本文以分步调节方法进行逻辑推理,通过建立净利润与经营活动现金流量之间的数学关系,首先揭示了国际现金流量表(间接法)格式中调节项目设计的问题,然后,按单一明确的调节原因将现金流量表(间接法)的调节项目分为六大类,并在此基础上设计了新的现金流量表(间接法)格式。

【关键词】 现金流量表 间接法 调节项目

一、提出问题

我国《企业会计准则第31号——现金流量表》(以下简称“现金流量表准则”)规定,企业应当在附注中披露将净利润调节为经营活动现金流量的信息(即编制“补充资料”)。补充资料是按“间接法”编制的。财政部编写的现金流量表准则讲解(以下简称《讲解》)对间接法原理表述如下:“由于净利润是按照权责发生制原则确定的,且包括了投资活动和筹资活动收益和费用,将净利润调节为经营活动现金流量,实际上就是将按权责发生制原则确定的净利润调整为现金净流入,并剔除投资活动和筹资活动对现金流量的影响。”

然而,财政部制定的企业会计准则的现金流量表参考格式中现金流量表“补充资料”部分(以下简称《补充资料格式》)的固定资产折旧、经营性应收项目、经营性应付项目与存货调节项目在原理上存在难以解释之处。

《补充资料格式》实质上是沿用了国际现金流量表(间接法)的格式,但未修正其存在的问题。为此,必须在原理上搞清楚从净利润调节为经营活动现金流量净额的数学逻辑关系。为使现金流量表间接法的原理表述更加清晰,袁瑞芬提出了分步调节方法。第一步:将净利润调整为经营活动的净利润;第二步:将经营活动的净利润调整为经营活动产生的现金流量。笔者认为采用分步调节方法能较好地进行逻辑推理,反映净利润与经营活动现金流量净额之间的数学逻辑关系。因此,本文依据袁瑞芳观点进一步提出了具有数学特点的三步调节方法,并以此方法阐述现金流量表间接法的数学原理。

为使具体调节项目的调节原因简单明了,本文按分步调节的原因将具体调节项目分为六大类,并在此基础上设计了新的现金流量表(间接法)格式。

二、分步调节的思路

分步调节的思路是:将按间接法编制现金流量表看成是一项“工程”,工程总任务是将净利润调节为经营活动现金流量净额。我们将“工程”分成三步,并明确每一步任务和每一步任务下的调节项目。这里,“明确每一步任务”是指该步任务能从数学关系上加以解释,“明确每一步任务下的调节项目”是

指每一调节项目也能从数学关系上加以解释,旨在建立起净利润与经营活动现金流量净额之间严密的数学逻辑关系。

具体来讲,三步任务是:第一步,由净利润调节为经营活动净利润;第二步,由经营活动净利润调节为经营活动净利润现金部分;第三步,由经营活动净利润现金部分调节为经营活动现金流量净额。

三、间接法调节的数学原理

(一)调节项目的分类

1. 调节项目的分类标准。调节项目的分类标准是按调节原因进行分类。确定这一分类标准的理由是,在下面建立间接法调节的数学逻辑关系时,能明确每一具体调节项目是因为什么原因调节的。

2. 调节项目类别及每类具体调节项目。在将净利润调节为经营活动的现金流量时,需要调节的项目按以上分类标准可分为六大类:筹资和投资活动费用;筹资和投资活动收入;经营活动实际没有支付现金的费用;经营活动实际没有收到现金的收入;非影响本期损益的经营活动现金流入;非影响本期损益的经营活动现金流出。

(1)筹资和投资活动费用包括:a.处置固定资产、无形资产和其他长期资产的损失;b.投资损失;c.财务费用(支付利息形成的)等。

这里,a~c项是指这样的项目:其增加会形成“筹资和投资活动费用”。具体来讲:a项是指“营业外支出”反映的处置固定资产、无形资产和其他长期资产的损失;b项是指“投资收益”反映的投资损失;c项是指“财务费用”反映的由支付利息形成的财务费用。

(2)筹资和投资活动收入包括:d.处置固定资产、无形资产和其他长期资产的收益;e.投资收益等。

具体来讲:d项是指“营业外收入”反映的处置固定资产、无形资产和其他长期资产的收益;e项是指“投资收益”反映的投资收益。

确定第(1)和(2)类具体调节项目的判断条件是:第一,该项目属于投资、筹资活动;第二,该项目与本期损益相关。

(3)经营活动实际没有支付现金的费用包括:f.计提的资产减值准备;g.固定资产折旧;h.无形资产摊销;i.财务费用(应收票据贴现形成的);j.经营性应付项目的增加(与本期损益相关的经营性应付项目);k.递延所得税资产减少;l.递延所得税负债增加(与本期损益相关的部分);m.存货的减少(销售结转成本形成的)等。

这里,f~m项的增加会形成“经营活动实际没有支付现金的费用”。具体讲:f项是指“资产减值损失”反映的计提坏账准备、存货跌价准备等资产减值准备;g项是指累计折旧反映的计提固定资产折旧形成的“制造费用”(产品已售出通过销售成本列入利润表部分)和“管理费用”;h项是指累计摊销反映的无形资产摊销形成的“管理费用”;i项是指“财务费用”反映的应收票据贴现息;j项是指与本期损益相关的经营性应付项目,如反映应交营业税、所得税的应交税费,其增加形成“营业税金及附加”和“所得税费用”;k项是指递延所得税资产反映的递延所得税资产减少形成的“所得税费用”;l项是指递延所得税负债反映的递延所得税负债增加形成的“所得税费用”;m项是指库存商品等存货项目反映的销售结转成本形成的营业成本(“主营业务成本”或“其他业务成本”)。

(4)经营活动实际没有收到现金的收入包括:n.经营性应收项目的增加(本期赊销增加欠款形成的)等。具体来讲:n项是指应收账款、应收票据等经营性应收项目反映的本期赊销增加欠款形成的营业收入(“主营业务收入”或“其他业务收入”)。

确定第(3)和(4)类具体调节项目的判断条件是:第一,该项目属于经营活动;第二,该项目与本期损益相关;第三,该项目不涉及现金变动。

(5)非影响本期损益的经营活动现金流入包括:o.经营性应收项目的减少(收回往期欠款得到现金形成的)等。

这里,o项是指这样的项目:其增加会形成“非影响本期损益的经营活动现金流入”。具体来讲:o项是指应收账款、应收票据等经营性应收项目反映的收回往期欠款得到现金形成的“非影响本期损益的经营活动现金流入”。

(6)非影响本期损益的经营活动现金流出包括:p.经营性应付项目的减少(归还往期欠款付出现金形成的);q.存货的增加(用现金购买存货形成的)等。

这里,p、q项是指这样的项目:其增加会形成“非影响本期损益的经营活动现金流出”。具体讲:p项是指应付账款、应付票据等经营性应付项目反映的归还往期欠款付出现金形成的“非影响本期损益的经营活动现金流出”;q项是指原材料等存货项目反映的用现金购买存货形成的“非影响本期损益的经营活动现金流出”。

确定第(5)和(6)类具体调节项目的判断条件是:第一,该项目属于经营活动;第二,该项目与本期损益无关;第三,该项目涉及现金变动。

(二)间接法调节项目的数学逻辑关系

以下步骤按分步调节的思想方法进行。

第一步,由净利润调节为经营活动净利润。企业的业务活

动分为投资、筹资和经营活动,净利润也相应由投资、筹资和经营活动形成的净利润组成。由总的净利润减去投资、筹资活动净利润,即得到经营活动净利润。第一步调节数学关系式为:经营活动净利润=净利润-投资、筹资活动净利润。

第二步,由经营活动净利润调节为经营活动净利润现金部分。经营活动净利润是按权责发生制确认的,包括现金部分和非现金部分。调节经营活动实际没有支付现金的费用和实际没有收到现金的收入,即将经营活动净利润减去其中的非现金部分,就可得到现金部分。第二步调节数学关系式为:经营活动净利润现金部分=经营活动净利润-经营活动净利润非现金部分。

第三步,由经营活动净利润现金部分调节为经营活动现金流量净额。由于一些经营活动现金流量并未涉及本期损益(如收回往期欠款得到的现金、用现金购买存货等),所以,经营活动现金流量净额,除了经营活动净利润中的现金部分还包括非影响本期损益的经营活动现金流量。也就是说,由经营活动净利润现金部分加上非影响本期损益的经营活动现金流量净额,即得到经营活动现金流量净额。

下面对第三步调节原理作进一步分析。

第二步调节得到的经营活动净利润现金部分可以表述为:经营活动净利润现金部分=经营活动收入(收到现金部分)-经营活动费用(付出现金部分)。这里,式中收到的现金与收入相关,付出的现金与费用相关。但是,本年度经营活动收到的现金有的与收入无关,如收回往期欠款得到的现金;付出的现金有的与费用无关,如用现金购买存货。因此在第三步调节时,应加上收到的与本期收入无关的现金(非影响本期损益的经营活动现金流入),减去付出的与本期费用无关的现金(非影响本期损益的经营活动现金流出)。即第三步调节为,由经营活动净利润现金部分加上非影响本期损益的经营活动现金流量净额,得到经营活动现金流量净额。

第三步调节数学关系式为:经营活动产生的现金流量净额=经营活动净利润现金部分+非影响本期损益的经营活动现金流量净额。

以上调节原理,第一步的目的是得到经营活动净利润;第二步的目的是,将第一步按权责发生制得到的经营活动净利润,以收付实现制调节为经营活动净利润现金部分;而第三步的目的是,在经营活动净利润现金部分的基础上,加上非影响本期损益的经营活动现金流量净额,最终得到经营活动现金流量净额。

原理简要表述可参见表1。

一、净利润
减:筹资和投资活动净利润
二、经营活动净利润
减:经营活动净利润非现金部分
三、经营活动净利润现金部分
加:非影响本期损益的经营活动现金流量净额
四、经营活动产生的现金流量净额

表1中,筹资和投资活动净利润=筹资和投资活动收入-筹资和投资活动费用;经营活动净利润非现金部分=经营活动实际没有收到现金的收入-经营活动实际没有支付现金的费用;非影响本期损益的经营活动现金流量净额=非影响本期损益的经营活动现金流入-非影响本期损益的经营活动现金流出。故表1可变化为表2:

表2 现金流量表(间接法)格式一

一、净利润
加:筹资和投资活动费用
减:筹资和投资活动收入
二、经营活动净利润
加:经营活动实际没有支付现金的费用
减:经营活动实际没有收到现金的收入
三、经营活动净利润现金部分
加:非影响本期损益的经营活动现金流入
减:非影响本期损益的经营活动现金流出
四、经营活动产生的现金流量净额

表3中加或减的即前面六大调节项目类别。如果将每一类别用具体调节项目列出,表2可变化为表3。

表3 现金流量表(间接法)格式二

一、净利润
加:处置固定资产、无形资产和其他长期资产的损失
投资损失
财务费用(支付利息形成的)
其他筹资和投资活动费用项目
减:处置固定资产、无形资产和其他长期资产的收益
投资收益
其他筹资和投资活动收入项目
二、经营活动净利润
加:计提的资产减值准备
固定资产折旧
无形资产摊销
财务费用(应收票据贴现形成的)
经营性应付项目的增加(与本期损益相关的经营性应付项目)
递延所得税资产减少
递延所得税负债增加(与本期损益相关的部分)
存货的减少(销售结转成本形成的)
其他经营活动实际没有支付现金的费用项目
减:经营性应收项目的增加(本期赊销增加欠款形成的)
其他经营活动实际没有收到现金的收入项目
三、经营活动净利润现金部分
加:经营性应收项目的减少(收回往期欠款得到现金形成的)
其他非影响本期损益的经营活动现金流入项目
减:经营性应付项目的减少(归还往期欠款付出现金形成的)
存货的增加(用现金购买存货形成的)
其他非影响本期损益的经营活动现金流出项目
四、经营活动产生的现金流量净额

以上按分步调节思想分步建立起净利润与经营活动的现金流量之间的数学逻辑关系,我们称这一关系为分步调节原理,表3反映了分步调节原理下的具体调节项目。

四、与《补充资料格式》调节项目的比较

表3的调节项目是按分步调节原理设计的,与《补充资料格式》的调节项目存在差异。将两者进行比较,有以下几种情况。

1.《补充资料格式》的调节项目与分步调节原理下的调节项目完全相同。例如,计提的资产减值准备、无形资产摊销。分步调节原理下的调节项目与《补充资料格式》的调节项目两者均为:

净利润
加:计提的资产减值准备
无形资产摊销

再如,投资损益。分步调节原理下的调节项目与《补充资料格式》的调节项目两者相似。

如果是投资损失,就做调节:

净利润
加:投资损失

如果是投资收益,就做调节:

净利润
减:投资收益

2.《补充资料格式》的调节项目较之分步调节原理下相应的调节项目多出不必要的调节内容。例如,《补充资料格式》的调节项目固定资产折旧较之分步调节原理下相应的调节项目多出一部分调节内容——未售出产品中包含的折旧形成的制造费用。

《补充资料格式》的调节,如果产品全部售出,折旧形成的制造费用通过销售成本列入了利润表,这时“固定资产折旧”项目系经营活动实际没有支付现金的费用,属于分步调节第二步调节情况。但是,可能存在部分产品没有售出,那么其中包含的折旧形成的制造费用就没有列入利润表。此时,对该部分折旧费用“经营活动净利润 加:固定资产折旧”的调节从分步调节原理上就无法解释。

事实上,未售出产品中包含的折旧形成的制造费用,不满足分步调节原理六类调节项目任一类的判断条件,所以该部分内容不属于六类调节项目的任一类。但是,分步调节原理从数学逻辑上讲是严密的,不论采用什么调节方法(包括《补充资料格式》的调节方法)在将净利润调节为经营活动的现金流量时,所有调节内容应当包含在六类调节项目中。换句话说,任何不属于六类调节项目的内容,在将净利润调节为经营活动的现金流量时是不必要的调节内容。由此推断,未售出产品中包含的折旧形成的制造费用是不必要的调节内容。

类似地,在《补充资料格式》的调节中,经营性应收项目预付账款减少,经营性应付项目应付账款、应付票据增加与其导致增加的存货之间,也存在内部抵销情况。

3.《补充资料格式》的调节项目由分步调节原理下的两个调节项目合并而成。《补充资料格式》的调节项目“财务费

用”是将分步调节原理下的两个调节项目“财务费用(支付利息形成的)”与“财务费用(应收票据贴现形成的)”合并在一起,即不论是支付利息形成的财务费用,还是应收票据贴现形成的财务费用,均用一个调节项目财务费用反映。

《补充资料格式》的调节项目“经营性应收项目的减少”(或“经营性应收项目的增加”),是将分步调节原理下的两个调节项目“经营性应收项目的减少(收回往期欠款得到现金形成的)”与“经营性应收项目的增加(本期赊销增加欠款形成的)”合并在一起。即不细分经营性应收项目因收回往期欠款得到现金导致减少,因本期赊销增加欠款导致增加,而是只管经营性应收项目计算总是增加还是减少,进行调节。

例:假定应收账款、应收票据、其他应收款和预付账款账户数据如下:

应收账款			
期初余额	400 000		
(J)	468 000	(D1)	360 000
		(D2)	5 000
期末余额	503 000		
应收票据			
期初余额	80 000		
(J)	351 000	(D1)	351 000
		(D2)	80 000
期末余额	0		
其他应收款			
期初余额	4 500		
期末余额	4 500		
预付账款			
期初余额	65 000		
		(D2)	65 000
期末余额	0		

以上各项数据均为经营活动产生。其中:

应收账款借方发生额(J)468 000为本期赊销产品产生,贷方发生额(D1)360 000为收回本期赊销应收账款,贷方发生额(D2)5 000为本期赊销发生的坏账;

应收票据借方发生额(J)351 000为本期赊销产品产生,贷方发生额(D1)351 000为本期赊销收到的商业汇票贴现(贴现收回现金327 000,贴现息为24 000),贷方发生额(D2)80 000为上年商业汇票到期兑现。

其他应收款未发生业务;预付账款贷方发生额(D)65 000为购买材料冲销上年预付款。

下面先计算分步调节原理下的调节项目“经营性应收项目的增加(本期赊销增加欠款形成的)”和“经营性应收项目的减少(收回往期欠款得到现金形成的)”。

A.计算“经营性应收项目的增加(本期赊销增加欠款形成的)”:
 应收账款增加=本期赊销468 000-本期赊销收回现金360 000=108 000;应收票据增加=本期赊销351 000-本期赊

销收回现金327 000=24 000。

即调节项目“经营性应收项目的增加(本期赊销增加欠款形成的)”为132 000。

B.计算“经营性应收项目的减少(收回往期欠款得到现金形成的)”:
 应收票据减少(收回往期欠款)80 000,即调节项目“经营性应收项目的减少(收回往期欠款得到现金形成的)”为80 000。

现在计算《补充资料格式》的调节项目“经营性应收项目的减少”(或“经营性应收项目的增加”)。
 应收账款增加=期末503 000-期初400 000+坏账5 000=108 000;应收票据增加=期末0-期初80 000+贴利息24 000=-56 000;预付账款增加=期末0-期初65 000=-65 000。

也就是说,调节项目“经营性应收项目的减少”为13 000(108 000-56 000-13 000)。

注意表3分步调节原理下的经营性应收项目调节,“加:经营性应收项目的减少(收回往期欠款得到现金形成的)80 000”,“减:经营性应收项目的增加(本期赊销增加欠款形成的)132 000”,最终调节结果为“减:52 000”。

还要注意,在计算《补充资料格式》的调节项目“经营性应收项目的减少”(或“经营性应收项目的增加”)时,如果剔除预付账款内部抵销金额,那么,经营性应收项目增加52 000(108 000-56 000)。即调节项目“经营性应收项目的增加”为52 000。由于该调节项目调节时应当减,故调节时“减:52 000”。

可见,分步调节原理下的经营性应收项目调节,最终调节结果与《补充资料格式》的一致,均为“减:52 000”。也就是说,如果剔除内部抵销金额,可以将《补充资料格式》的调节项目“经营性应收项目的减少”(或“经营性应收项目的增加”)看成是,由分步调节原理下的两个调节项目“经营性应收项目的增加(本期赊销增加欠款形成的)”与“经营性应收项目的减少(收回往期欠款得到现金形成的)”合并而成。

类似地,《补充资料格式》的调节项目“经营性应付项目的增加”(或“经营性应付项目的减少”),为分步调节原理下的两个调节项目“经营性应付项目的增加(与本期损益相关的经营性应付项目)”与“经营性应付项目的减少(归还往期欠款付出现金形成的)”的合并项目;《补充资料格式》的调节项目“存货的增加”(或“存货的减少”),为分步调节原理下的两个调节项目“存货的减少(销售结转成本形成的)”与“存货的增加(用现金购买存货形成的)”的合并项目。

比较一下前述财务费用,虽然同样是调节项目的合并,但是《补充资料格式》的调节项目“财务费用”是将分步调节原理下的两个调节项目“财务费用(支付利息形成的)”与“财务费用(应收票据贴现形成的)”相加而得;而《补充资料格式》的调节项目“经营性应收项目的减少”(或“经营性应收项目的增加”)是,将分步调节原理下的两个调节项目“经营性应收项目的增加(本期赊销增加欠款形成的)”和“经营性应收项目的减少(收回往期欠款得到现金形成的)”互相抵减而得。

五、《补充资料格式》调节项目存在的问题

通过前面按分步调节原理确定的调节项目与《补充资料

格式》的调节项目的比较,可以发现在《补充资料格式》调节项目中,有的在调节原理上难以解释。这里“难以解释”指以下两种情况:

1. 根本无法解释。有的调节项目包含的不必要调节内容为什么要调节从原理上解释不通。例如,在“固定资产折旧”项目中包含的这部分折旧费用——未售出产品包含的折旧形成的制造费用。对这一问题《讲解》作了这样的解释:“计入制造费用中的没有变现的部分,由于在调节存货时,已经从中扣除,但是也不涉及现金收支,所以在此处将净利润调节为经营活动现金流量时,需要予以加回。”这一解释也就是说,一个调节项目多出的调节内容在另一个调节项目中被抵销了(我们称之为内部抵销)。然而,调节项目之间被抵销的内容是从净利润调节为经营活动的现金流量不必要调节的内容,是一部分“寄生”的内容。从理论上讲调节项目中包含不必要调节的内容是不合适的,它会影响对包含被抵销内容调节项目指标的判读。

《补充资料格式》的固定资产折旧、经营性应收项目、经营性应付项目与存货之间均存在内部抵销问题。《补充资料格式》还可能出现了为了抵销在一个调节项目本不该调节的内容而另专设一个不必要的调节项目这种更加不合适的情况。例如,设企业有待处理的存货损失。由于在调节存货项目时,损失的存货已经扣除,所以要在另一个调节项目(假定设为“待处理存货损失”)加回。也就是说,为了抵销在调节存货项目时本不该扣除的存货损失而另专设调节项目“待处理存货损失”。但是,“待处理存货损失”这一调节项目从净利润调节为经营活动的现金流量的数学逻辑关系上讲是不必要的。

2. 解释起来比较复杂。例如,经营性应收项目的增加,《讲解》对该项目调节的解释是:“经营性应收项目期末余额大于经营性应收项目期初余额,说明本期销售收入中有一部分没有收回现金,但是,在计算净利润时这部分销售收入已包括在内,所以,在将净利润调节为经营活动现金流量时,需要扣除。”但是,一般情况下“经营性应收项目的增加”的调节原因并不如此单一,实际上是多种因素综合作用的结果。

《补充资料格式》的经营性应收项目和经营性应付项目的调节,一般情况下均为多种因素综合作用的结果。

六、一个疑难问题的解答

上例在计算《补充资料格式》的调节项目“经营性应收项目的减少”(或“经营性应收项目的增加”)时,其中:应收账款增加=期末 503 000-期初 400 000+坏账 5 000=108 000。

如果按“应收账款增加”字面意义上讲,应当如下计算:应收账款增加=期末 503 000-期初 400 000。即计算应收账款增加时,用应收账款期末数减去期初数就行了,这里为什么要加上“坏账”呢?

按调节原因分析,这里“应收账款增加”实质上要计算的是“经营性应收项目的增加(本期赊销增加欠款形成的)”这个指标,也就是应收账款变动反映的经营活动实际没有收到现金的收入。即:应收账款增加(应收账款变动反映的经营活动实际没有收到现金的收入)=本期赊销 468 000-本期赊销收

回现金 360 000=期末 503 000-期初 400 000+坏账 5 000。因为,期初 400 000+本期赊销 468 000-(本期赊销收回现金 360 000+坏账 5 000)=期末 503 000。

在实务中产生这一疑问,主要是因为对《补充资料格式》的调节项目“经营性应收项目的减少”(或“经营性应收项目的增加”)的调节原因不够清楚。这也有其客观原因,正如前面所述,这一调节原因解释起来比较复杂。如果采用表 3 的调节项目设计,因调节原因单一明了,这一问题就很容易理解了。

七、结论及建议

《补充资料格式》在方法上虽然最终也能将净利润调节为经营活动的现金流量,但固定资产折旧等调节项目的调节原因在原理上存在难以解释之处,这在一定程度上影响了补充资料的正确编制。由于《补充资料格式》的一些调节项目包含了不必要的调节内容,这也会妨碍对调节指标的分析。

相对于《补充资料格式》而言,表 3 格式的调节项目设计有两个特点:第一,表 3 调节项目剔出了不必要的调节内容;第二,表 3 中调节项目是按调节原因分类的,每一调节项目都有其单一而明确的调节原因,在原理上易于理解。例如,表 3 中调节项目“经营性应付项目的减少(归还往期欠款付出现金形成的)”,调节该项目的原因是它属于“非影响本期损益的经营活动现金流出”。

较之《补充资料格式》与表 3 格式的设计,或许有人认为在实务中以间接法编制现金流量表时采用《补充资料格式》要方便一些。这是因为,《补充资料格式》的固定资产折旧、经营性应收项目、经营性应付项目、存货等调节项目不需要剔出互相抵销的内容,应收应付、存货等项目也不必像表 3 那样按调节原因增加与减少分开列示。例如,经营性应收项目,《补充资料格式》只有一个调节指标“经营性应收项目的减少”(或“经营性应收项目的增加”),而在表 3 中分为“经营性应收项目的减少(收回往期欠款得到现金形成的)”和“经营性应收项目的增加(本期赊销增加欠款形成的)”两个指标。但是,这种“方便”意义并不大。只要日常注意数据的分析归类,特别是如果利用计算机处理数据,可以容易地获得表 3 调节项目数据。

综上所述,建议现金流量表(间接法)格式采用表 3 的调节项目设计。

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. 戴德明等.财务会计学(第五版).北京:中国人民大学出版社,2009
3. 财政部会计准则委员会.国际会计准则 2002.北京:中国财政经济出版社,2003
4. 袁瑞芬,马发展.间接法下现金流量表附表的编制.财务与会计(综合版),2006;7
5. 温玉彪.用单项业务调节法编现金流量表附表的技巧.会计之友,2008;4
6. 戴德明等.财务会计学(第五版).北京:中国人民大学出版社,2009