

现金流量表准则之中外比较

贵州财经学院 周晋兰

【摘要】 现金流量表是投资者、债权人和有关主体了解企业现金流量、制定相关决策的重要依据。本文分析了我国新现金流量表准则的主要变化,并将其与国外准则进行比较,借以更好地理解和掌握我国新现金流量表准则。

【关键词】 现金流量表 准则 中外比较

一、我国新现金流量表准则的主要变化

我国 2007 年起开始执行的新现金流量表准则与 2001 年修订的现金流量表准则相比,主要有如下变化:

1. 新增了相关信息的披露。新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,其中,应当单独披露对净利润进行调节的公允价值变动损益、递延所得税资产和递延所得税负债等项目。新现金流量表准则增加了企业应当在附注中以总额披露当期取得或处置子公司及其他营业单位的下列信息:①取得或处置价格;②取得或处置价格中以现金支付的部分;③取得或处置子公司及其他营业单位收到的现金;④取得或处置子公司及其他营业单位按照主要类别分类的非现金资产和负债。新现金流量表准则对现金和现金等价物的披露亦作了补充说明,增加了企业应当在附注中披露与现金和现金等价物有关的下列信息:①现金和现金等价物的构成及其在资产负债表中的相应金额;②企业持有但不能由母公司或集团内其他子公司使用的大额现金和现金等价物金额。

2. 改变了现金流量表的外币折算方法。我国目前实行的是有管理的浮动汇率制度,人民币汇率不再固定不变,而是根据外汇市场供求和国际主要货币之间汇率的变化自主浮动。新会计准则适应了这一新的形势,借鉴国际会计准则,引入了“近似的汇率”概念。新准则规定外币交易应当在初始确认时,采用交易发生日的即期汇率或“近似的汇率”将外币金额折算为记账本位币金额。“近似的汇率”是指企业按照系统合理的方法确定的、与交易发生日即期汇率近似的汇率,如果汇率波动不大,“近似的汇率”可以采用业务发生当期期初的汇率。新现金流量表准则规定,企业外币现金流量以及境外子公司的现金流量应当采用现金流量发生日的即期汇率或按照系统合理的方法确定的、与现金流量发生日即期汇率近似的汇率折算。而 2001 年修订的现金流量表准则规定,企业外币现金流量以及境外子公司的现金流量应当以现金流量发生日的汇率或平均汇率折算。

二、现金流量表准则的中外比较

1. 编制现金流量表的目的是。我国会计准则规定,企业编制现金流量表的目的是“为会计报表使用者提供企业一定会

计期间内现金和现金等价物流入和流出的信息,以便于会计报表使用者了解和评价企业获取现金和现金等价物的能力,并据以预测企业未来现金流量。”国际会计准则委员会指出,企业编制现金流量表的目的是“①为报表使用者提供评价企业产生现金和现金等价物的能力并运用这些现金流量所需的一种基础;②评价企业产生现金和现金等价物的能力及产生的时间和或然性的一种手段。”美国会计准则认为,企业编制现金流量表的目的是“提供与企业现金流量有关的信息,以帮助投资者、债权人及其他人士:①评价企业产生未来现金流量的能力;②评价企业的财务状况;③评价净收益与现金流量之间产生差异的原因;④评价企业在本会计期间内发生的现金与非现金投资、融资交易对企业财务造成的影响。”英国会计准则认为,现金流量表提供了有助于报表使用者评价企业流动性、生存能力及财务适应能力的信息。尽管各国会计准则对编制现金流量表目的的描述不尽相同,但各国会计准则都认为现金流量表是投资者和债权人制定相关决策的重要信息来源和基本依据。

2. 现金和现金等价物的定义。目前,绝大多数国家是以现金和现金等价物作为现金流量表的编制基础。只有英国是例外,它的编制基础是现金和流动资源(参见表 1)。我国现金流量表准则采用现金和现金等价物作为现金流量表的编制基础,并将现金定义为企业的库存现金以及可以随时用于支付的存款,这一定义与世界上大多数国家对现金的定义基本相似。英国采用的“流动资源”概念较为特殊,有一定的新颖性和较大的包容性,但对完整的市场体系和活跃的市场交易有较高的要求,应予以关注。

3. 现金流量表的披露格式。我国与大多数国家现金流量表的披露格式较为接近,但我国将现金和现金等价物的期初与期末余额数据在补充资料中披露。英国的披露格式较特殊,主要表现在将“投资报酬和融资成本”、“税金”等项目单独列示(参见表 2)。

4. 现金流量的分类。美国和国际会计准则委员会等都将现金流量划分为经营活动产生的现金流量、投资活动产生的现金流量和筹资活动产生的现金流量三大类,英国的情况比较特殊,划分为经营活动、投资报酬和融资成本、税金、资本支

表1 现金和现金等价物的定义比较

	现 金	现 金 等 价 物
我 国	库存现金以及可以随时用于支付的存款。	企业持有的期限短、流动性强、易于转换为已知金额现金、价值变动风险很小的投资。这里的现金等价物仅指三个月内到期的债券,不包括股票。
国际会计准则	库存现金和活期存款。	期限短、流动性强、易于转换为已知金额的现金、价值变动风险较小的投资。
美 国	库存货币、存在银行及其他金融机构的可随时提取的存款,以及具有可随时提取存款特征的其他类型户头。	符合以下两个条件的、流动性强的投资:①易于转换为已知金额现金;②即将到期因而不存在因利率变动而导致价值变动的重大风险。
英 国	库存现金以及在任何符合条件的金融机构、一经要求就可支取的存款,扣除一经要求就应偿还的在任何符合条件的金融机构的透支。	在英国,不采用现金等价物的概念,而是以流动资产与现金一起作为编制基础。流动资产是指持有的、容易处置的流动资产投资。所谓容易处置应满足下列条件:①该项处置不会影响企业的经营活动;②容易转换为等于或接近其账面价值的现金且能在活跃的市场中交易。

表2 现金流量表披露格式比较

我 国	国际会计准则	美 国	英 国
经营活动产生的现金流量	经营活动产生的现金流量	经营活动产生的现金流量	经营活动 投资报酬和融资产成本 税金
投资活动产生的现金流量	投资活动产生的现金流量	投资活动产生的现金流量	投资活动 资本支出和金融投资 购买和处置
筹资活动产生的现金流量	筹资活动产生的现金流量	筹资活动产生的现金流量	筹资活动
汇率变动对现金的影响额	汇率变动对现金的影响额	汇率变动对现金的影响额	
现金和现金等价物的净增加额	现金和现金等价物的净增加额	现金和现金等价物的净增加额	现金和现金等价物的增加/减少额
	现金和现金等价物的期初余额	现金和现金等价物的期初余额	现金和现金等价物的期初余额
	现金和现金等价物的期末余额	现金和现金等价物的期末余额	现金和现金等价物的期末余额

出和金融投资、购买和处置、支付的权益性股利、流动资源管理、筹资活动八大类。根据我国的实际情况,借鉴国际上大多数国家和国际会计准则的处理方法,我国现金流量表准则将现金流量划分为经营活动产生的现金流量、投资活动产生的现金流量和筹资活动产生的现金流量三大类。

支付的股利、收到的股利、支付的利息、收到的利息这四类事项所产生的现金流量的归属,在实务中存在一定的差异,各国会计准则及国际会计准则的规定也不尽相同(参见表3)。

表3 股利、利息产生的现金流量分类比较

事 项	现 金 流 量 的 分 类			
	我 国	国际会计准则	美 国	英 国
收到的股利	投资活动	经营活动或投资活动	经营活动	投资报酬和融资产成本
支付的股利	筹资活动	经营活动或筹资活动	经营活动	支付的权益性股利
收到的利息	投资活动	经营活动或投资活动	经营活动	投资报酬和融资产成本
支付的利息	筹资活动	经营活动或筹资活动	经营活动	投资报酬和融资产成本

5. 现金流量表的编制方法。编制现金流量表时,列报经营活动现金流量的方法有两种:直接法和间接法。采用直接法编报的现金流量表,便于分析企业经营活动产生的现金流量的来源和用途,预测企业现金流量的未来前景;采用间接法编报的现金流量表,便于将净利润与经营活动产生的现金流量进行比较,了解净利润与经营活动产生的现金流量存在差异的原因,从现金流量的角度分析净利润的质量。中外现金流量表的编制方法参见表4。

表4 现金流量表编制方法比较

我 国	国际会计准则	美 国	英 国
同时采用直接法和间接法两种方法编报现金流量表。	鼓励采用直接法,但也可采用间接法。	鼓励采用直接法,但也可采用间接法。采用直接法时,必须提供将净收益调节为经营活动现金流量的信息。	直接法或间接法。

可以看出,中外在现金流量表编制方法上的要求相似。差异在于我国现金流量表准则在要求提供在净利润基础上调节为经营活动产生的现金流量的信息。也就是说,同时采用直接法和间接法两种方法编报现金流量表。

6. 外币现金流量的折算。企业经营活动中产生的外币现金流量,在编制现金流量表时需按汇率进行折算,中外有关外币折算的规定参见表5。

表5 外币现金流量的折算比较

我 国	国际会计准则	美 国	英 国
企业外币现金流量以及境外子公司的现金流量应当采用现金流量发生日的即期汇率或按照系统合理的方法确定的、与现金流量发生日即期汇率近似的汇率折算。	来自外币交易的现金流量应折算成企业的报告货币记录,所采用的折算汇率应为现金流量发生时的报告货币与外币之间的汇率。	从事外币业务或拥有国外经营的企业,应在其现金流量表中将现金流量折算为报告货币表示的现金流量,所采用的汇率是外币现金流量实际发生时的汇率。	如果报告主体的一部分业务是由国外主体经营的,应先将国外主体的经营活动进行折算,列入报告主体的损益表中,在此基础上,将国外主体的现金流量包括在报告主体的现金流量表中。
汇率变动对现金的影响,应作为调节项目,在现金流量表中单独列示。	国外子公司的现金流量,应以现金流量发生当日报告货币与外币之间的汇率折算成母公司的报告货币表示的现金流量。	如果采用当期加权平均汇率折算的结果与采用实际汇率大致相同,也可采用加权平均汇率。	在列示存货的变动、调节经营利润和经营活动现金流量的借项和贷项时,应采用相同的基础。如果集团内的现金流量能单独辨认且已知发生时的实际汇率,则可采用此汇率或其近似值来折算,以确保合并时抵销。如果不用实际汇率折算,则产生的任何汇兑差额应列示在负债净额项下的汇率变动影响中。

可以看出,我国外币折算的规定与国外基本相同,但在汇率的使用规定方面不如国外明确和具体。

主要参考文献

- 冯晓,李莉.现金流量表准则的国际比较.财经论丛,1999;6
- 夏鹏,伍李明.新企业会计准则的主要变化及对企业的影(五).财务与会计(综合版),2006;8