

新会计准则下现金流量表编制出现新问题注册税务师考试

PDF转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文

https://www.100test.com/kao_ti2020/579/2021_2022__E6_96_B0_E4_BC_9A_E8_AE_A1_E5_c46_579653.htm

新会计准则体系中，现金流量表准则变化较小，但由于相关准则的变化，现金流量表编制中产生了新的问题。本文主要讨论投资性房地产、现值计量属性的使用及存货借款费用资本化对现金流量表的影响。

一、投资性房地产现金流量的归类

对于现金流量表中现金流量的归类历来争议不断，美国财务会计准则委员会对《美国财务会计准则第95号现金流量表》投票时，七名成员中有4名成员投赞成票，3名成员投了反对票，意见主要也集中在现金流量的归类上，如：分类主要为了服从会计净收益构成内容的需要，与财务学文献中的分类不相符，利息费用应属于理财活动，却作为经营活动的现金流出；投资收入应当归属于投资活动的现金流入，却列为经营活动现金流入。我国原制度不要求单独核算投资性房地产，相关的资产作为固定资产或无形资产核算，新准则更为清晰地反映企业所持有房地产的构成情况和盈利能力，将投资性房地产单独作为一项资产核算和反映，与自用房地产和作为存货的房地产加以区别。准则的新变化带来了在现金流量表中如何对投资性房地产归类及列报的问题。很多实务工作者从《企业会计准则讲解2006》及《企业会计准则应用指南》的有关论述出发，认为应把投资性房地产的现金流量归入经营活动产生的现金流量。《企业会计准则讲解2006》强调“投资性房地产业务是经营性活动。投资性房地产的主要形式是出租建筑物、出租土地使用权。房地产租金就是让渡资产使用权取得的使

用费用收入，是企业为完成其经营目标所从事的经营性活动以及与之相关的其他活动形成的经济利益总流入”。《企业会计准则应用指南》也规定：取得的租金收入，借记“银行存款”科目；贷记“其他业务收入”科目。从投资性房地产定义中的核心“投资”出发，笔者认为投资性房地产的现金流量应属于投资活动产生的现金流量。新准则对投资性房地产进行如下定义：为赚取租金或资本增值，或两者兼有而持有的房地产，包括已出租的土地使用权、持有并准备增值后转让的土地使用权和已出租的建筑物。投资性房地产与其他投资一样，属于长期资产，都是为了在未来可预见的时期内获得收益或使资金增值，为获取收益而向一定对象投放资金的经济行为，投资性房地产属于财务学中众多投资形式中的一种。以下对如何列报相应的现金流量进行讨论。（一）外购、自行建造投资性房地产支付的现金应列入“投资支付的现金”投资性房地产的本质是投资，且与自用固定资产及无形资产性质不同，因此，外购、自行建造投资性房地产产生的现金流出应列入“投资支付的现金”项目。同时建议对《企业会计准则应用指南》中“投资支付的现金”项目的编制说明进行修订，将投资性房地产补充进去，即修订为“反映企业取得除现金等价物以外的其他企业的权益工具、债务工具、合营中的权益投资和投资性房地产所支付的现金，以及支付的佣金、手续费等交易费用。”（二）取得的租金收入列入“取得投资收益收到的现金”项目投资性房地产取得的租金收入与进行债权投资收取的利息、进行股权投资取得的现金股利性质相同，都是让渡资产使用权取得的收入，只不过股权、债权投资取得的股利、利息等收入在日常会计核算

时通过“投资收益”科目核算，投资性房地产的租金收入通过“其他业务收入”核算，但在期末应按现金流量的性质编制报表，即将性质相同的现金流量归入同一项目。因此，投资性房地产取得的租金收入可列入“取得投资收益收到的现金”。（三）出售投资性房地产收到的现金列入“收回投资收到的现金”项目 出售投资性房地产收到的现金在会计核算时也计入“其他业务收入”，但本质上却是收回投资性房地产。因此，应列入“收回投资收到的现金”项目。（四）投资性房地产对现金流量表补充资料的影响 投资性房地产业务的损益不属于经营活动的损益，并且计提折旧及进行摊销实际没有支付现金。因此，在补充资料“将净利润调节为经营活动现金流量”应进行相应调整。新准则将投资性房地产与自用固定资产和无形资产进行了严格的区分。因此，投资性房地产的折旧和摊销不应列入“固定资产折旧、油气资产折耗、生产性生物资产折旧”项目，建议从投资性房地产的性质出发，将折旧额及摊销额与取得的租金收入对比后的净损益通过“投资损失”项目进行调整。同理，可将出售投资性房地产时产生的损益也通过“投资损失”项目进行调整。

二、现值计量属性的充分运用带来的归类及列示问题

新会计准则为提高会计信息质量，着眼于促进企业长远可持续发展，在确认、计量和财务报表结构方面，确立了资产负债表观的核心地位，充分运用未来现金流量现值计量属性对资产、负债进行计量，如购入固定资产的价款超过正常信用条件延期支付时，固定资产的成本以购买价值的现值为基础确定。现值计量属性的充分运用带来现金流量表如何列示相关现金流量的问题。为更准确地提供相关的现金流量信息，我们应遵

循以下基本原则：一是应以现金收支的性质来划分而不能依据前期交易的性质来划分收支的类别。二是本息应分别列示。

（一）超过正常信用条件购买长期资产 超过正常信用条件购买长期资产（包括融资租赁），该项业务具有融资性质。因此，购入资产的成本不能以各期付款额之和确定，应以各期付款额的现值之和确定，各期实际支付的价款之和与其现值之间的差额，实质是借款费用，不论借款费用是资本化或是费用化，按现金收支的性质不属于投资活动现金流量，应与支付的本金一道，作为融资活动的现金流量。在列示中容易将本息混淆，这个问题值得注意。现金流量表中筹资活动现金流量项目中有反映企业偿还债务本金所支付的现金项目“偿还债务支付的现金”和反映企业实际支付的现金股利、支付给其他投资单位的利润或用现金支付的借款利息、债券利息的项目“分配股利、利润或偿付利息支付的现金”。

例1，2006年1月7日，A公司从B公司购买一项商标权，由于公司资金紧张，经与B公司协议采用分期付款方式支付款项。合同规定，该项商标权总计100万元，每年末付款20万元，5年付清。假定同期贷款利率为5%，A公司账务处理如下：2006年购入时：借：无形资产865900 未确认融资费用134100 贷：长期应付款1000000 2006年年末支付款项时：借：长期应付款200000 贷：银行存款200000 确认融资费用时：借：财务费用43300 贷：未确认融资费用43300

100Test 下载频道开通，各类考试题目直接下载。详细请访问 www.100test.com