

合同资产、合同负债产生的原因 及核算中的相关问题辨析

杨有红 赵晓梅

摘要：新收入准则基于资产负债观和合同基础的收入确认原则，衍生出了合同资产与合同负债两个重要的概念。企业依据合同条款从购买方取得的收取现金或其他非现金资产的权利形成合同资产，依据合同向购买方提供经济资源（交付商品或提供劳务）的义务形成合同负债。合同资产与应收账款的区别在于：应收账款的收取仅受时间流逝因素的影响，合同资产需要履行相关义务后才能达到无条件收取款项的程度。合同负债与递延收益的区别主要表现在核算范围上，与预收账款的区别主要体现在所收款项是否对应于合同规定的交付商品或提供劳务的履约义务以及是否以收到款项为前提。合同资产对经营活动现金流的影响与应收票据、应收账款项目基本相同，合同负债对经营活动现金流的影响与预收账款项目基本相同。

关键词：合同资产；合同负债；经营活动现金流

中图分类号：F275 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2019)11-0034-03

一、引言

收入是财务报告使用者评估企业业绩、财务状况，预测企业未来发展趋势并作出相关投资决策的重要指标。为了使财务会计系统提供的收入数据能够如实报告收入以及收入产生的现金流量，有助于评估与客户缔结的合同产生的未来收入以及相应的现金流量的性质、金额、时间和不确定性等有关信息，财政部于2017年7月修订发布了《企业会计准则第14号——收入》（以下称新收入准则）；为了进一步通过细化的指引和实务案例来具体指导新收入准则的应用，财政部会计司2018年7月编发了应用指南。

对于新收入准则以及指南而言，合同资产与合同负债概念的提出及其与相关概念的区分是一个重点、难点问题。新收入准则以及应用指南中虽然指出以“应收客户对价权利取决于时间流逝之外的其他因素”（如合同中的其他履约义务）为标准对合同资产与应收账款进行区分，但实务中可能会出现不同的

理解；另外，关于合同负债与预收账款、递延收益的区别，准则和指南并没有做出明确的区分，只是在介绍合同负债的账务处理时指出“企业向客户转让商品或提供劳务预先收取的款项适用于新收入准则的，不再使用‘预收账款’科目及‘递延收益’科目”，因此也可能导致实务界的处理存在分歧。

理清合同资产、合同负债概念及其成因，明确区分合同资产与应收账款以及合同负债与预收账款、递延收益，并准确把握合同资产、合同负债对经营活动现金流计算的影响，对实务中正确核算收入和计算经营现金流具有重要现实意义。

二、合同资产和合同负债成因

以客户合同为基础、采用资产负债观是新收入准则制定的两个重要特点。新收入准则要求企业收入的确认要以与客户缔结的合同为基础，确认收入的方式应当反映向客户转移商品控制权和提供劳务的模式，确认收入的金额应当反映因履行交付指定商品或提供相关劳务的义务而有权获得的金额。这实际

基金项目：国家社会科学基金项目（15BJY009）；财政部会计名家培养工程和北京市高创计划教学名师项目（0142132016）

作者简介：杨有红，北京工商大学商学院教授，博士生导师；

赵晓梅，北京工商大学硕士研究生。

上是将客户合同作为收入确认的载体,以客户合同中产生的资产或负债以及合同存续期内该资产或负债的变动作为收入确认的依据。企业(销售方)依据合同条款从购买方取得的收取现金或其他非现金资产的权利形成合同资产,依据合同向购买方提供经济资源(交付商品或提供劳务)的义务形成合同负债。

企业采用新收入准则时,需要对合同中交易双方权利义务转移的判断来确认收入。客户合同作为收入确认的重要载体,阐明了缔约各方行使的权利和履行的义务。合同订立标志着企业(销货方)在获得了一项收取合同对价的权利(资产)的同时,也承担了一项向客户履行交付商品或提供劳务的义务(负债)。准则要求企业在整个交易过程中,不仅要关注自身在交易中可执行的权利(可获得的资源),而且关注交易中应履行的义务(应付出的资源),按合同要求确认、计量相关权利和义务。新准则要求收入确认基于合同,强调收入产生过程中商品与服务的提供方和接受方之间权、责、利的划分,将收入确认定格在企业已向客户转移商品控制权或提供劳务而有权收取对价的合同权利,与企业因已经收取客户对价或具有收取客户对价的权利而应履行向客户交付商品、提供劳务的合同义务上,为合同资产和合同负债的产生奠定了理论依据。

新收入准则从资产负债观出发,明确收入确认的核心是资产和负债的变化。该观点强调交易的实质,着重关注客户合同产生的资产或负债的确认和计量以及合同存续期内该资产或负债变动对收入的影响,将收入定义聚焦于交易合同的资产与负债,不仅清晰地反映了“收入赚取的过程”,而且通过收入确认五步法模型规范了不同类型的收入确认流程,为合同资产与合同负债在实务中的应用提供了规则基础。

三、合同资产与应收账款的区别

企业在客户未支付相关合同对价或者在要求客户支付对价之前已经向客户转移商品控制权的,应将因向客户转移商品控制权而获得的收款权确认为合同资产,但要注意的是,仅取决于时间流逝因素的权利除外;而企业在日常经营中通过市场交换将商品或劳务转移给客户所取得的收取款项的权利,如果该款项能否如数收回仅受时间流逝因素的影响,则应作为应收账款处理。由此可见:二者的共同之处在于合同资产与应收账款都属于企业(销售方)应向客户收取合同对价的权利。区别在于应收账款是企业已按合同履行了义务而获取的收取合同对价的权利,该款项的收取不存在任何附加条件,只需等待对价到期支付前所需的时间结束即可收取款项,即款项是否收取仅受时间流逝因素的影响;而合同资产是企业合同中规定有附加条件(如履约合同中的其他履约义务)的收取合同对价的权利,需要履行相关义务后才能达到无条件收取

款项的条件。

从风险角度来讲,合同资产和应收账款均面临信用风险,即两者均面临随时间流逝而无法收回款项的可能,所以,两者均需要对未来可能无法收回的款项计提减值损失,以反映企业资产在未来期间可收回的实际价值。但合同资产除面临信用风险外,还面临履约风险,即企业作为销货方必须在履行合同中的其他相关履约义务后,才能达到无条件收款的条件,收取相应的合同对价。为分别反映具有不同风险类型和风险程度的收款权利,会计上分别设置“合同资产”“应收账款”两个科目核算。

一般情况下,当企业履行了向客户转让商品或提供劳务的履约义务并向客户开具发票时便获得无条件收取对价权利。此外,当企业与客户订立了一份不可撤销合同,合同要求客户在企业履行履约义务前一段时间支付相关对价,那么企业在履行履约义务之前便拥有获得对价的无条件权利。另外,需注意的情况是,未来返还对价的潜在义务(如因客户退货而返应对价)不会影响主体收取对价总额的现时权利,即使主体可能需要在未来返还部分或全部对价,主体当前仍作为拥有无条件收取对价的权利处理。

例如:甲公司是一家生物制药公司,乙公司是国内某大型药品经销企业。由于甲公司拥有缓和某癌症合成药的专利权,以及该合成药生产流程具有特殊性,没有其他公司能够生产该药品。同时,随着近年来国内该癌症患者数量的增加,需求量也大幅上升。甲公司于2019年1月7日与药品经销商乙公司签订一项癌症合成药销售合同,分别以150元/片的价格和180元/片的价格向乙公司销售A合成药10万片、B合成药20万片。合同规定若乙公司在一年之内购买B合成药超过100万片,则价格下调至150元/片。A合成药于合同开始日交付,B合成药在3个月之后交付,甲制药公司在两项药品全部交付完成后具有无条件收取对价的权利。假定交付A合成药和B合成药分别作为两项单独履约义务(时点履约),其控制权在交付时转移给客户(为简化起见,相关税费略)。

甲公司将A合成药交付给乙公司后,该单项履约义务已经履行,但是需要等到后续交付B合成药时,甲制药公司才具有无条件收取合同对价的权利。此时,甲制药公司应当将因履行了交付A合成药的义务而有权收取的对价1500万元(150×10)确认为合同资产,而不是应收账款,待后续将B合成药交付给乙公司后,才能将该合同资产转入应收账款以反映其具有的条件收取款项的权利。同时,甲公司需要对乙公司当年是否能够达到100万片B合成药的购货量进行估计。根据市场行情判断,甲公司得出客户当年购货量能达到100万片,则需要确认相关的未来返还定价(负债)。甲公司具体账务处理如下(单

位：万元)：

2019年1月7日，交付A合成药时，		
借：合同资产		1 500
贷：主营业务收入		1 500
2019年4月7日，交付B合成药时，		
借：应收账款		5 100
贷：合同资产		1 500
主营业务收入		3 000
预计负债		600

四、合同负债与预收账款、递延收益的区别

企业未履行向客户转让商品的义务，但客户已经支付合同对价或者企业已经取得了无条件收取合同对价的权利，则企业应当在客户支付款项的时点和合同中规定的客户到期应付款项两个时点中选择较早的时点，并且在该时点将其因已经收取的款项或者是获得的收取款项的权利而需要履行向客户转移商品控制权、提供劳务的履约义务作为合同负债处理。与合同负债不同，预收账款则强调企业向购货方预先收取的诸如购货订金、部分货款、工程款、备料款等性质的款项，企业预收的货款待其实际向客户转移商品、提供劳务时再行冲减（即企业需要以商品或劳务来抵偿该负债）。相对于合同负债与预收账款，递延收益则主要核算政府补助准则中规定的企业实际收到的尚待确认计入当期损益的诸如财政拨款、补贴资金等形式的政府补助。上述三项都属于过渡性质的负债，会计上分别设置“合同负债”“预收账款”“递延收益”三个科目进行相关核算。

1. 递延收益与合同负债。递延收益与合同负债的区别主要表现在核算范围上。原有关规定中涉及的积分奖励、航空公司里程奖励、折扣券等预收了全款、附带尚未履行的义务，会分摊一部分交易对价进入递延收益核算，待实际履行履约义务时分期转为收入或收益。按新收入准则的规定，该部分与收入业务核算相关的交易对价不再计入递延收益而是全部归入合同负债进行核算。

2. 预收账款与合同负债。预收账款和合同负债核算内容的区别主要体现在：(1) 所收款项是否对应于合同规定的交付商品或提供劳务的履约义务。如果收取的款项不构成交付商品或提供劳务的履约义务，则属于预收账款；反之，则属于合同负债。例如，健身俱乐部收到客户交来的入会手续费属于预收账款，但俱乐部向会员发售的健身卡所收款项则属于合同负债；再比如，酒店收到客户预交的房费款属于合同负债，但收到客户预订房间的定金则属预收账款。(2) 确认预收账款的前提是收到了款项，确认合同负债则不以是否收到款项为前提，而以合同中履约义务的确立为前提。如上所述，如果所预收的款项

与合同规定的特定履约义务无关，则作为预收账款核算，但前提是已收到款项。而不管款项是否已经被企业预收，如果能够认定合同中规定的履约义务确已产生、且企业履约后对这笔款项有无条件收取的权利，企业应对此确认合同负债。也就是说，合同负债的确认不以款项收取为前提条件。

五、合同资产、合同负债对经营活动现金流量计算的影响

合同资产与合同负债产生于企业主体同客户签订的销售合同中规定的缔约双方各自的收款权利和履约义务。企业在编制现金流量表时将权责发生制下的营业收入转化为收付实现制的下销售商品、提供劳务收到的现金时，必须计算、调整合同资产、合同负债对主体经营活动现金流的影响。具体而言，无论是现金流量表主表的编制还是补充资料的编制，企业都必须充分计算和调整合同资产、合同负债数额的增减变动对经营活动现金流的影响。

合同资产对经营活动现金流的影响与应收票据、应收账款项目基本相同，合同负债对经营活动现金流的影响与预收账款项目基本相同。因此，现金流量表主表项目中列示的“销售商品、提供劳务收到的现金”一栏可以通过分析“主营业务收入”“应收账款”“应收票据”“合同资产”“预收账款”“合同负债”项目及相关备抵科目“坏账准备”“合同资产减值准备”项目的记录来填列。用公式表示为：

$$\begin{aligned} \text{销售商品、提供劳务收到的现金} = & \text{含税商品销售收入、} \\ & \text{劳务收入} + \text{应收账款本期减少数} - \text{应收账款本期增加数} + \text{应收} \\ & \text{票据本期减少数} - \text{应收票据本期增加数} + \text{合同资产本期减少} \\ & \text{数} - \text{合同资产本期增加数} + \text{预收款项本期增加数} - \text{预收款项} \\ & \text{本期减少数} + \text{合同负债本期增加数} - \text{合同负债本期减少数} \pm \\ & \text{特殊调整项目} \end{aligned}$$

现金流量表补充资料中将企业当期实现的净利润计算、调整为经营活动产生的现金流量净额时，可通过三个步骤的调整加以实现：加回原来减去的不减少经营活动现金流量的费用和损失，如计提的合同资产减值准备；调整权责发生制下与企业当期实现的净利润相关但收付实现制下与经营活动现金流量无关的项目的金额；调整权责发生制下与企业当期实现的净利润无关但收付实现制下与经营活动现金流量相关的项目的金额。合同资产计提的减值准备属于“不减少经营活动现金流量的费用和损失”，应该将其加回。此外，在调整与企业当期实现的净利润无关但与经营活动现金流量有关的项目金额过程中，计算、填制“经营性应收及应付项目”的增减变动应该将“合同资产”与“合同负债”科目增减变动额包括在内。

责任编辑 陈利花