

新收入准则下 现金流量表列报问题的探讨

徐峰 曹艳蓉 夏诗源

摘要：新修订的《企业会计准则第14号——收入》增加了合同资产、合同负债、合同取得成本、合同履约成本、应收退货成本等与资产和负债相关的会计科目。在现金流量表编制中应根据具体情况分别进行相关列报。通常情况下，新收入准则的核算事项对应所产生的现金流量均与经营活动相关，也只有获得的现金对价才对现金流量产生影响，所产生的往来在编制附表时应考虑是否与经营活动相关。同时，产生的“应收退货成本”和“应付退货款”、资产类科目计提的减值准备和摊销等事项，并不影响现金流量。

关键词：新收入准则；现金流量表；列报

中图分类号：F275 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2021)11-0053-03

2017年修订发布的《企业会计准则第14号——收入》(以下简称新收入准则)增加了合同资产、合同负债、合同取得成本、合同履约成本、应收退货成本等与资产和负债相关的科目，在财务报表中将根据具体情况在不同的报表项目中列报，同时还应考虑上述项目在现金流量表中的列报。

一、新收入准则对财务报表列报的影响

在资产负债表列报中，同一合同项下的“合同资产”和“合同负债”合并后以净额列示。如果为借方余额的，根据其流动性分别在“合同资产”及“其他非流动资产”项目中列报。如果为贷方余额的，根据其流动性分别在“合同负债”及“其他非流动负债”项目中列报。“合同履约成本”根据其摊销年限

是否超过一年或一个正常营业周期，分别在“存货”及“其他非流动资产”项目中列报。“合同取得成本”根据其摊销年限是否超过一年或一个正常营业周期，分别在“其他流动资产”及“其他非流动资产”项目中列报。“应收退货成本”根据是否在超过一年或一个正常营业周期内出售，分别在“其他流动资产”及“其他非流动资产”项目中列报。上述科目中涉及资产类的，如果计提了减值准备，应以减去减值准备后的余额予以列报。对于附有销售退回条款的销售业务，确认应收退货成本的同时确认应付退货款，在“预计负债”下增加了“应付退货款”明细科目。确认为预计负债的应付退货款的列报，根据其是否在一年或一个营业周期内，分别在“其他非流动负债”和“预计负债”项目下列报。

二、现金流量表列报思路分析

(一)通常情况下产生的现金流量均与经营活动相关

会计准则中定义的收入，有一个重要的特征是形成于企业的日常活动。因此，也决定了收入所产生的现金流量在正常情况下均与经营活动相关。确认的日常经营活动所形成营业收入，不管是主营业务收入还是其他业务收入，所对应的现金流量通常计入“销售商品提供劳务收到的现金”。

(二)只有获得的现金对价才对现金流量产生影响

收入的确认，所获得的对价有多种形式，有现金对价，也有非现金对价。非现金对价包括实物资产、无形资产、股权、客户提供的广告服务。客户支付非现金对价的，通常情况下，企业应

作者简介：徐峰，苏亚金诚会计师事务所(特殊普通合伙)盐城分所正高级会计师，江苏省高端会计人才(第四期)；曹艳蓉，中国公路车辆机械有限公司总会计师，高级会计师；夏诗源，英国布里斯托大学经济金融管理学院。

当按照非现金对价在合同开始日的公允价值确定交易价格。只有产生了现金对价并实际收取的现金，才计入现金流量表的主表，反映为“销售商品提供劳务收到的现金”。

例如，将自产、委托加工或购买的货物用于投资，取得长期股权投资，确认了主营业务收入或其他业务收入；将自产、委托加工或购买的货物分配给股东或投资者，确认了主营业务收入，但对应确认的是应付股利；将自产、委托加工的货物用于集体福利或个人消费，在确认主营业务收入的同时，对应确认的是应付职工薪酬的减少。在上述情形中，均未产生实际现金流量，对现金流量表的主表不会产生影响。在附表中，因上述确认收入的事项，影响了净利润，但没有影响经营活动现金流量，因此，应在附表中予以调减。

(三) 所产生的往来在编制附表时应考虑是否与经营活动相关

如果收入对应的事项所产生的应收项目均对经营活动现金流量产生影响，则应在附表中经营性应收项目的变动中予以调整。如果所产生的应收项目未对应经营活动现金流量，则不予在附表中经营性应收项目的变动中调整。

三、修订后新增项目对现金流量表的影响

(一) “合同资产”及“其他非流动资产”

新收入准则下，除了“应收账款”科目外，新增了“合同资产”科目。和“应收账款”科目不同，“合同资产”反映企业已向客户转让商品而有权收取对价的权利，且该权利取决于时间流逝之外的其他因素。而应收款项反映的是企业无条件收取合同对价的权利。尽管两者反映的事项有所不同，但均反映的是已确认收入但尚未收取对价的权利。因此，在现金流量表的编制中，在“合

同资产”或“其他非流动资产”项目中列报的事项，其变动额应考虑对“销售商品提供劳务收到的现金”产生影响。其处理和应收账款类似。如本期增加，则反映本期有部分款项尚未收到，应作为“销售商品提供劳务收到的现金”的抵减项。如本期减少，则反映本期有前期已确认的合同资产已收到款项，应作为“销售商品提供劳务收到的现金”的增加项。在附表中，应作为“经营性应收项目的变动”予以调整。

例1：2020年9月1日，甲公司与客户签订合同，向其销售A、B两项商品，A商品单独售价0.6万元，B商品单独售价2.4万元，合同价款2.5万元。合同约定，合同开始日交付A商品，一个月之后交付B商品，A、B商品全部交付之后，甲公司才有权收取2.5万元的合同对价。在不考虑税费及其他因素的前提下，分摊至A商品的合同价款为0.5万元，分摊至B商品的合同价款为2万元。甲公司在交付A商品时，确认主营业务收入0.5万元，对应科目确认为合同资产。交付B商品时，在确认主营业务收入2万元，结转合同资产0.5万元，确认应收账款2.5万元。

解析：上述业务，在应收账款尚未收到时，对现金流量表主表不产生影响。在附表中，因确认收入而产生净利润2.5万元，经营性应收项目的增加项调减2.5万元，经营活动产生的现金流量净额为0。如果应收账款已收到，则在主表中反映为“销售商品提供劳务收到的现金”2.5万元。在附表中，净利润2.5万元，无其他调整事项，经营活动现金流量净额2.5万元。

(二) “合同负债”及“其他非流动负债”

合同负债是指企业已收或应收客户对价而应向客户转让商品的义务。在销售商品、提供劳务过程中，预收款项通过“合同负债”科目核算。并根据其

流动性，分别在资产负债表中的“合同负债”及“其他非流动负债”项目下列报。根据其性质，该科目的变动，类似于原收入准则下的“预收款项”科目。如本期增加，则反映本期收到预收款项大于前期预收本期结转收入的款项，应作为“销售商品提供劳务收到的现金”的增加项。如本期减少，则反映前期预收款项于本期结转收入的款项大于收到的预收款项，应作为“销售商品提供劳务收到的现金”的抵减项。在附表中，上述事项，属于经营活动的变动，应作为“经营性应收项目的变动”予以调整。

应当说明的是，同一合同项下的“合同资产”和“合同负债”合并后以净额列示。根据其正负情况分别在“合同资产”和“合同负债”以及“其他非流动资产”“其他非流动负债”项目下列报。在现金流量表编制中，建议根据会计核算的过程，分别还原为“合同资产”和“合同负债”的变动时进行调整。

例2：甲公司经营一家电商平台，提供平台供商家与消费者进行交易并负责协助平台商家和消费者结算货款。甲公司按照货款的5%向商家收取佣金，据此可判断其在商品买卖交易中为代理人。甲公司向消费者销售了1000张不可退电子购物卡，每张卡的面值为200元，总额20万元。假设不考虑相关税费的影响下，销售电子购物卡收取的款项20万元中，仅1万元的佣金部分代表甲公司已收的服务对价，在未来消费者消费时应提供代理服务，确认为合同负债。另19万元属于代商家收取的款项，作为其他应付款，待未来消费者消费时支付给对应商家。因此在确认银行存款20万的同时，分别确认合同负债1万元和其他应付款19万元。

解析：上述业务在现金流量表主表中确认“销售商品提供劳务收到的现金”20万元，在附表中，净利润为0，“经营性应付项目的变动”确认20万

元。调整后的经营活动现金流量净额为20万元。

(三) 合同履约成本

合同履约成本是为了履行合同义务所产生的投入。在会计处理中有三种办法：确认为存货、固定资产等；确认为合同履约资产；直接计入损益。根据其摊销年限是否超过一年或一个正常营业周期，分别在“存货”及“其他非流动资产”项目中列报。现金流量表的列报，应根据具体的事项分别进行处理。

例3：甲公司与乙公司签订合同，为其信息中心提供管理服务，合同期限为5年。在向乙公司提供服务之前，甲公司设计并搭建了一个由相关的硬件和软件组成的信息技术平台供其内部使用。该平台并不会转让给乙公司，但是将用于提供服务。甲公司为该平台的设计、购买硬件和软件以及信息中心的测试发生了成本。另外专门指派了两名员工负责提供服务。

分析：甲公司为履行合同发生的成本中，购买硬件和软件的成本应当分别按照固定资产和无形资产进行会计处理。在现金流量表中则体现为“购买固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金”。设计服务成本和信息中心的测试成本与履行该合同直接相关，并且增加了甲公司未来用于履行履约义务的资源，在预期该成本可通过未来提供服务收取的对价收回的前提下，甲公司应当将这类成本确认为一项资产。如确认为存货，则在现金流量表中体现为“购买商品接受劳务支付的现金”。甲公司支付的工资费用，虽然与提供服务有关，但是并未增加企业未来用于履行履约义务的资源，因此，应当于发生时计入当期损益。在现金流量表中体现为“支付给职工以及为职工支付的现金”。

(四) 合同取得成本

为了取得合同，可能会发生销售佣金、差旅费、投标费等成本，在会计处

理时分别资本化和费用化。对于资本化的合同取得成本，根据其摊销年限是否超过一年或一个正常营业周期，分别在“其他流动资产”及“其他非流动资产”项目中列报。在现金流量表主表中通常作为“购买商品接受劳务支付的现金”予以反映。对于费用化的合同取得成本，根据其性质应类似于销售费用，应作为付现费用进行处理。在现金流量表主表中作为“支付的其他与经营活动有关的现金”予以反映。如果合同取得成本中包括职工薪酬，则应确认为“支付给职工以及为职工支付的现金”。

例4：甲公司是一家咨询公司，通过竞标赢得一个新客户，为取得该合同而发生下列支出：(1)聘请外部律师进行尽职调查的支出为1.5万元。(2)因投标发生的差旅费1万元。(3)根据其年度销售目标、整体盈利情况及个人业绩等向销售部门经理支付年度奖金1万元。(4)销售人员佣金0.5万元，属于增量费用，预期这些支出未来能够收回。上述(1)~(3)项成本均不属于增量成本，应计入当期损益。(4)项成本应确认为一项资产，确认“合同取得成本”和“应付职工薪酬”0.5万元。

解析：上述合同取得成本中，直接计入损益的费用，如均已现金支付，除支付给销售部门经理年度奖金外，应计入“支付的其他与经营活动有关的现金”。销售人员佣金及销售部门经理的年度奖金，则应计入“支付给职工以及为职工支付的现金”。

四、其他不影响现金流量的事项

(一) “应收退货成本”和“应付退货款”

对于附有销售退回条款的销售，在客户取得相关商品控制权时，应按照预期将退回商品转让时的账面价值，扣除收回该商品预计发生的成本(包括退回商品的价值减损)后的余额，确认为

“应收退货成本”。根据是否在超过一年或一个正常营业周期内出售，分别在“其他流动资产”及“其他非流动资产”项目中列报。通常情况下，应收退货成本的确认，对现金流量不产生影响。

例5：2020年11月1日，甲公司向乙公司销售500套办公家具，单位销售价格1000元，单位成本为800元。该业务已开票。根据协议约定，乙公司应于2021年6月30日之前支付货款。在2021年3月31日之前有权退回该批家具。根据经验，甲公司估计退货率约为20%。假设不考虑税费影响，在结转库存商品40万元时，应同时确认主营业务成本32万元，应收退货成本8万元。

解析：该应收退货成本的确认，对现金流量不产生影响。在附表中，确认存货的变动时，由于该事项属于经营性活动，应在附表中进行调整。

在“预计负债”下增加“应付退货款”明细科目。根据其是否在一年或一个营业周期内，分别在“其他非流动负债”和“预计负债”项目下列报。该事项对现金流量不产生影响，在附表中应将其作为经营性活动的变动予以调整。

(二) 资产类科目的减值准备

合同资产、其他非流动资产、存货等科目如果计提了减值准备，在资产负债表中均以减去减值准备后的余额予以列报。合同履约成本和合同取得成本发生减值减损，应计提减值，随后价值回升，已计提的减值应当转回。计提的减值准备均不影响现金流量，但在附表中进行调整。

(三) 资产类科目的摊销

合同履约成本和合同取得成本确认为资产后，应当采用与该资产相关的商品收入确认相同的基础进行摊销，计入当期损益，该事项未对现金流量产生影响。由于该摊销与经营事项相关，在附表中不需要进行调整。

责任编辑 武献杰