

浅析新收入准则在工程咨询行业的应用

金霞

(中国国际工程咨询有限公司,北京 100048)

摘要:自从财政部2017年修订收入的新会计准则—《企业会计准则第14号——收入》,明确将“五步法”作为收入确认模型,对各行各业都产生了较大的影响。新收入准则的实行也对工程咨询行业的企业财务管理有了新的要求。本文基于新收入准则,分析新收入准则实施的难点及对工程咨询企业的影响,提出相应的完善措施,希望能帮助企业适应新收入准则和提高经营管理水平。

关键词:新收入准则;业财融合;工程咨询

【DOI】10.12231/j.issn.1000-8772.2021.06.192

1 前言

《企业会计准则第14号——收入》(以下简称新收入准则)明文规定从2021年1月1日起境内非上市公司开始全面实行新收入准则,新收入准则的实施对工程咨询服务企业的会计核算有了新的要求,不仅仅表现在会计收入的确认计量上,而且推动企业要重视财务管理工作,尤其是对事前参与施工管理和事后核算的全过程监管。在这种背景下,研究工程咨询服务企业执行新收入准则中存在的难点有着重要意义。

2 新收入准则相关理论概述

2.1 新收入准则实施背景

在全球化进程不断加速的背景下,我国会计准则要与国际趋同,收入准则也不例外。为了方便企业进行会计核算,国家要求按不同条件分三阶段执行新收入准则,国内企业最迟于2021年元旦开始实施。颁布的新收入准则主要是增加了五步法的确认模型,和传统的会计收入确认相比有着明显区别。“五步法”包括识别客户合同和单项履约义务,明确成交价格并进行分摊至各项履约义务,最终确认各单项履约义务的实际收入。新准则将原准则体系下的两个准则合二为一,在新收入准则下,我们需要判断的是公司的某项交易确认收入的时间是时点还是某个时间段,对于公司业务适用的准则则不需要再作区分。履约义务为“时点”的,企业应在客户取得相关商品控制权时确认收入;履约义务为“时段”的,按“产出法”或“投入法”在履约期间内确认收入。通常情况下,工程咨询服务中的工程监理、项目代建、项目管理、地区规划、造价咨询等时间较长,需要分期履约且合同中对各节点有明确约定的项目,应采用“时段”履约义务,其他期限较短,并在合同中约定提交最终成果后即可履行付款义务的项目,例如:编制可研、初步设计咨询、项目建议书、专题研究等应采用“时点”履约义务。企业应当在客户取得商品的控制权为节点确认收入。此外,新收入准则以控制权是否转移作为企业确认的判断标准,此时应考虑风险报酬是否转移。

2.2 新收入准则下工程咨询行业会计科目的变化

2.2.1 合同履约成本

新收入准则下,为方便核算,企业可按合同,根据咨询服务、工程管理等不同模块,在合同履约成本下设置不同的明细科目。再结合企业自身的业务特点,设置与合同直接相关的成本明细,例如人工、会议、差旅等,会计科目的使用在很大程度上由企业自己决定的。

2.2.2 “合同资产”

当商品的所有权发生转移时,商品的权利归属于客户所有,或

者已收取到了销售该商品的货款,在;当企业无条件收取合同对价权利时,应借记“应收账款”科目,贷记“合同资产”。合同资产与应收账款二者的共同之处在于都属于企业应向客户收取合同对价的权利。区别在于应收账款无附加条件,而合同资产有附加条件(履约义务),附加条件达成前为合同资产,条件达成后合同资产转换成应收账款。另外,站在风险角度看,两者也有一定的区别:应收账款面临的风险:信用风险,合同资产面临的风险:信用风险+履约风险。从企业角度看看,“合同资产”科目的设计十分合理科学,因为新收入准则是按照履约进度确认收入的,收入是企业根据业务的发展情况自己算出来的,但客户是不承认的。所以,在做账时,只能先做借:合同资产,贷:主营业务收入等。等期末验工计价确认了完成的工程量后,才能做借:应收账款,贷:合同资产。这就是设立合同资产主要的原因^[1]。

2.2.3 合同负债

发包方支付的预付款项通过合同负债科目进行核算,不再使用预付账款科目,按照新收入准则的规定,“合同资产”和“合同负债”将来在报表中要合并列示,这和原来的做法有着较大的不同。

3 新收入准则实施的困难点

3.1 难点一:合同中如何准确识别单项履约义务和多项履约义务

我国进行营改增后,为了方便企业进行税务核算,在签订合同时将设计、设备和施工等分别签署了不同的价格,将一个合同拆分成三个部分,那么企业在进行会计核算时,能否将工程咨询工作单独确认为收入呢?根据颁布的新收入准则相关规定,判断一项业务是否符合单项履约义务主要根据以下两个条件:第一,客户能够从商品本身或相关事项中获得相应的资源,并且能从中获得收益;第二企业向客户转让商品的承诺,能够与合同中其他承诺明确区分。区分的关键在于签署合同中承诺的商品和服务是否能明确区分。

国务院办公厅在2017年2月发布的第19号文件中,全过程工程咨询概念第一次出现受到社会各界的关注,意味着我国国家鼓励工程咨询服务不断完善组织模式和会计核算方法。基于此,国家对于工程建设的全过程逐渐有了更加完善的指示,因此工程咨询企业如果在一个合同中提供设计造价、项目管理、采购和工程咨询等综合性服务,在签署合同时可以对这个服务进行单项履约义务进行限定,理论上如此但实际工作中由于各种复杂情况,单项约定操作有一定的难度^[2]。

3.2 难点二:交易价格的确定和如何分摊到各个义务

企业与客户在签订相关咨询合同时,签署的合同价格通常存在一定的价格浮动空间。比如工程项目为了保证项目如期完工或者提

前交付,多数会在合同签订时在合同中标注激励措施,比如赶工奖、项目质量奖等。如果签署合同中的价格具有可变性,通常会按照预估的期望值,以及双方能够接受的最大金额确定合同价格的最佳估计数,尽可能地消除相关不确定因素,此外,合同的签订涉及的主体较多时,无法进行单独售价比例分摊的,应通过市场调整法、成本加成法、余值法等对单独售价做出合理估计。估计是不仅需要考虑签署的合同折扣以及可变对价的分摊,还要求企业在核算时,即使在合同签订日后企业商品的单独售价发生变动,企业在进行会计核算时也不得重新分摊该商品的交易价格,因此新收入准则的颁布对工程咨询服务的收入确认提出了新的更高要求^①。

3.3 难点三:企业收入时点确定的判断

新收入准则与旧收入准则不同之处在于以下几点:第一,收入确认的时点由“风险报酬转移”改为“控制权转移”;第二,设定了统一的收入确认计量的“五步法模型”。在旧收入准则应用的情况下,工程合同的收入确认,一般适用建造合同准则,无论是设备控制权的转移还是提供劳务收入的确认都不能以收入准则为准,在这种情况下,使工程项目存在各个单项项目的毛利水平差异较大,难以获得客观证据从而确认工程进度。通过颁布新收入准则,有效地解决了这些问题。

新收入准则下,以控制权转移替代风险和报酬转移作为收入确认的判断标准,对企业确认收入的时点有了明确的规定,即只有在销售商品的控制权发生转移时企业才能确认为收入。对存在多重交易安排的合同新收入准则也有了明确的要求,要求企业在合同开始日进行合同评估,将各单项履约义务有效划分。根据各单项履约义务,在总售价中的占比将交易价格分摊至各单项履约义务,履行单项履约义务时,确认为相应的收入。由此我们可以看出,在新收入准则下,收入确认的关键并不是合同本身,而是确定单项履约义务。单项履约义务的区分和计算过程,收入确认的方法和时点选择上都存在着较大的管理空间,打破了劳务和商品的界限。比如企业在进行成套设备设计和供货 EP 类业务时,根据业主的需求,公司制作设计方案,并基于经业主认可的设计方案向供应商采购非标、标准的设备及材料,最终向业主交付的是设计图纸、与图纸配套的一系列设备及材料。业主基于设计图纸、签收的设备及材料,交给外部施工方或自行依据设计图纸对设备及材料进行安装、调试。公司在设备安装、调试过程中承担指导责任。此类 EP 的业务,合同金额从 200 万-1 个亿不等,后续的材料和设备的安装过程较复杂,涉及的土建、安装工程,一般由专业资质的施工队执行。受项目工期的影响,设备从到货签收、安装、调试、整个工程验收、竣工验收,中间持续时间可能长达 1-2 年。公司收入确认方法:该类业务,公司不承担安装调试责任,在业主或业务委托方后续安装调试时进行技术培训及指导义务。按照收入准则的判断标准,在履行了合同中的履约义务,将设备运抵指定交付地点并验收合格后,符合企业销售的商品转移了风险与控制权后确认为收入。公司与客户签订合同时根据合同约定的价格,客户需支付 10% 预付款,公司与客户分别依据合同约定交货和支付进度款,一般到合同设备全部交付完毕时,客户应支付累计 60%-90% 的合同货款,剩下 10% 作为质保金,待质保期结束后收回。由此可以判断,公司将合同设备交付客户后,相应收入金额能可靠计量,经济利益很可能流入企业。因此,工程咨询服务,如设计、监理和造价咨询等属于某一个时间段同时需要履行的履约义务,收

入确认方法可以采用完工百分比法。对于履约进度的确认,关键主要是依据合同,从税法角度来讲最好是每月一次划分,这样能够有效帮助企业减少资金压力^②。

所以,各有所需,但各有不同。怎么调和,实事求是,合同保障。为了明确企业履约投入与享有的收款权之间的直接对应关系,新收入准则明确要求对于相关产品控制权转移和外部证据作为收入确认的重要依据,将产出法作为核算方法之一。以工程咨询服务为主业的上市公司华阳设计有限公司等就是按照这类方案进行方案设计、施工图设计以及施工配合等拆分履约阶段,将一些外部证据作为完工进度,确认合同履约进程。比如某公司为客户提供设计及咨询服务。合同明确分为“方案概念设计、方案深化设计、初步设计、施工图设计及后期配合”五个阶段,每阶段工作均需是客户确认的上一阶段成果上进行。每阶段工作成果均需客户书面确认后付款。目前收入政策是按行业惯例即“节点收款法(或里程碑)”确认收入。在签署的合同存在两项履约承诺,即设计服务+咨询,付款节点不代表此时交付的工作成果,对客户而言具有独立商业价值。设计服务应在完成施工图设计时确认收入;后续咨询服务可按履约进度确认收入,因为客户在接受咨询服务时可直接受益。在实际工作中,由于市场的复杂性导致在进行核算时难以准确界定合同履约义务的进度,因此企业在进行实际操作过程中,要根据企业发展实际进行具体分析核算。

根据资产和服务控制权的转移作为确认收入的主要时点,能够有效对比企业确认的收入和发生的成本,有利于企业提高会计信息质量。但是,如果企业确认相关单项收入后,发现后续项目不能够满足企业的发展需求,出现拒绝接受整个项目的现象,此时企业应如何处理已确认的收入?同时,企业控制权转移后,如果出现坏账还需要考虑资产减值准备的问题,在实际操作过程中,企业如何有效处理资产减值准备还需要根据实际进行合理判断。

4 新收入准则下财务管理措施

4.1 培养业务融合型财务人才

随着企业面临的经济市场不断变化,企业对业财融合型财务人员的需求不断增加。尤其是对于工程咨询企业,实施新收入准则的难度也对财务人员有了新的要求。财务人员只有熟悉所在企业的业务模式,让财务人员积极投身至业务部门的诸多活动之中,了解各项业务流程,以促进自身的职能转变,增强自身的工作意识,才能做到合理避税,做出合理的职业判断和会计估计。对所签订的业务合同理解的越深刻,财务人员的职业判断才会越来越准确。新收入准则下,对于履约进度判断的关键是根据合同签署的要求,打破了原有财务人员只负责会计核算的刻板印象。企业业财融合力度的不断增加能够帮助企业增强风险管理,帮助企业管理者更好的掌握企业发展状况,促进企业整体发展和效率的提高^③。

4.2 建设财务共享平台,建立全面管理体系

企业的财务核算应由事后核算转为全过程会计核算管理,重视企业内部管理会计的运用,实现会计核算的事前参与、事中管理、事后核算的管理模式。大数据时代下,通过信息技术强化企业业务部门、财务部门和法务部门等各个部门的联系,做到信息资源共享。大数据时代已经到来,企业应充分利用信息化技术和大数据管理搭建内部信息核算系统,建设企业内部的数据库,加强相关数据源在业务部门、财务部门和法务部门等部门之间的及时传递和共享,提高

企业各部门之间的沟通。如在合同设计和签订阶段,相关业务、财务、法务等人员应充分参与合同审核和立项管理中。业务部门在分析项目可行性之后提出项目建议书,参照当前行业市场内的调查研究,从根本上提升合同的合规性;财务部门应考虑该项目的盈利性及相关财务风险;在签署合同阶段,法务部门应充分考虑商业管理及相关的法律风险,审慎核定合同的相关条款内容,对项目合同的签订做出职业判读。此外财务部门也应针对合同签署时的后续收入及相关成本的确认做出明确的审批,避免出现合同风险。

此外,工程咨询企业应构建全面管理体系,即一种双向反馈的管理模式,工程咨询比起施工行业而言,更偏向于为客户提供服务,因此通过编制预算管理和审查,落实到企业的业务执行的各个阶段,财务部门应起到承上启下的作用,能够更加精准的分析项目成本,监控项目执行,提高资金利用率,完善业绩考核,提高业务人员的积极性。

4.3 加强人才队伍建设

现代企业竞争的实质是人才的竞争,因此人才素质能力至关重要。对于工程咨询企业,人才队伍建设是企业更快更好发展的前提。对于业务人员,不断学习强化自身的综合素质,加深对企业自身优势的理解和运用,同时可以由人力资源部门牵头,加强与财务人员的沟通和交流,组织业务部门、财务部门、法务部门的定期培训与沟通,各个部门不断交流相关专业的知识,不断学习对方部门与客户的沟通技巧,让相关人员在面对客户时,能够更为游刃有余,叙述出

自身所需表达的内容。财务人员应不断学习新收入准则的内涵,加深其理解,对于相关收入成本等会计核算准确计量,以及不断学习税收政策,运用国家政策优惠降低企业的税负成本,也需培养相关人员的敏锐能力以及工作力,不断推进企业人才队伍建设,更好地满足企业发展的需要,推动企业进一步发展。

5 结束语

综上所述,工程咨询企业要不断研究新会计准则,加强对新会计准则的理解和运用,借此机会做好内部控制,完善自身的不足,规范经营模式和财务核算,树立业财融合的理念,借助信息化技术不断完善企业发展,帮助企业进入更广阔的平台。

参考文献

- [1]郑俊巧.新收入准则施行后建筑业会计核算变化及影响[J].新财经,2019(11):74-75.
- [2]谢晓云.新收入准则下建筑业会计核算的变化及影响探究[J].纳税,2019,0(28):131-131.
- [3]张姝.实施新收入准则对建筑业的挑战及应对之策[J].会计师,2019,0(16):77-78.
- [4]郝晓俊.新收入准则下建筑行业企业收入确认问题研究[J].时代金融,2020(21):172-173.