

对新收入准则下 合同变更与履约进度计量方法的思考

赵富明

摘 要：财政部于2017年7月修订印发《企业会计准则第14号——收入》，建立了以合同为核心的“五步法”收入确认模型。本文结合实例对新准则下合同变更与履约进度的确认、计量存在的问题进行分析，给出了合同变更的同一基础会计处理判断新模型，并认为履约进度应以社会必要劳动计量。

关键词：新收入准则；合同变更；履约进度；社会必要劳动

中图分类号：F230 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2019) 07-0032-04

《企业会计准则第15号——建造合同(2006)》第九条规定合同变更只有同时符合“客户认可合同变更增加的收入”与“变更收入能够可靠计量”两个条件时，才能将增加价款计入合同收入，但是未针对合同变更内容进行分类探讨，一刀切将合同变更并入原合同进行会计确认及计量，缺乏合理性。《企业会计准则第14号——收入(2006)》第十条、第十二条规定企业可选用已完工的工作量比例、已提供的劳务占劳务总量的比例、已发生的成本占预计总成本的比例三种方法中的任意一种作为完工比例法确认劳务收入，但未从合理性角度考虑履约进度的适当调整。《企业会计准则第14号——收入(2017)》(以下简称新收入准则)将《企业会计准则第15号——建造合同(2006)》、《企业会计准则第14号——收入(2006)》

两项准则进行合并，不再根据业务类型进行区别对待，而是建立起以合同为中心的“五步法”统一收入确认模型。新收入准则根据合同变更内容将变更部分划分为“原合同+独立新合同”、“组合原合同”、“原合同拆分+组合新合同”三个类别，但是在判断合同变更时采取了分层次、双重标准的会计处理方法，未从同一基础进行会计处理判断。笔者认为此种划分方法有待商榷。另外，新收入准则第十二条规定企业应当考虑商品的性质，选取投入法或产出法确定履约进度，该条款虽考虑了履约进度的适当调整(非正常消耗的原材料、人工、制造费用；未使用物资；尚未安装、使用的商品等)，但是未能从企业履约义务所需提供的社会必要劳动进行直接计量，因此新准则中的履约进度确认及计量方法亦有待商榷。

一、合同变更的会计处理判断

(一) 问题的提出

新收入准则第八条明确规定合同变更是指对原合同的范围、价格作出的变更，且经合同双方批准同意。同时，新收入准则明确阐述了合同变更既可能改变了双方的权利和义务，也可能形成了新的权利和义务。企业应当根据合同变更的具体情况进行会计处理判断，尤其应遵循商业实质。新收入准则中合同变更的会计处理逻辑判断如图1所示。

从图1可以看出，新收入准则在判断合同变更时采取了分层次双标准判断。第一层次是合同变更部分是否能够明确新增加产品且其价格与独立销售价格相等，如满足此条件则变更部分作为独立的新合同处理。第二层次判断

作者简介：赵富明，中国有色金属工业西安勘察设计院研究院有限公司，高级会计师，全国会计领军(后备)人才企业类十三期学员。

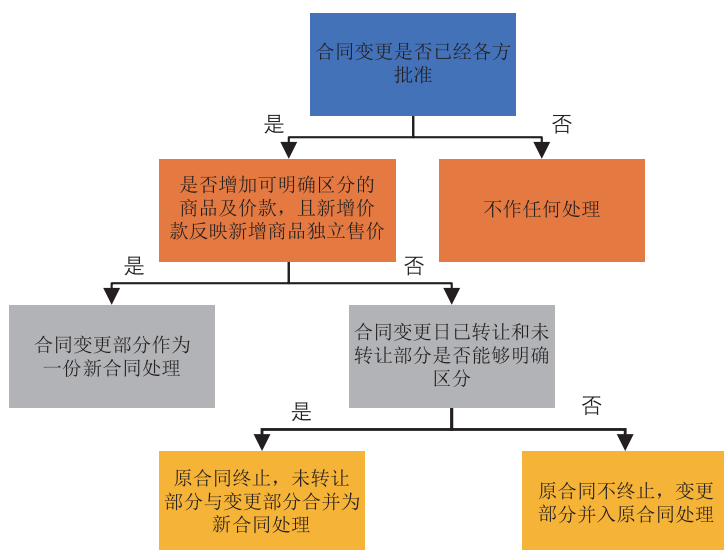


图1 合同变更的会计处理

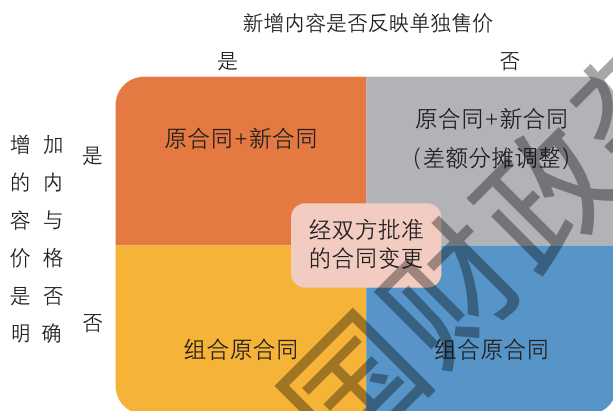


图2 合同变更的同一基础会计处理判断

前提排除第一层次情况，判断依据更换为合同变更日已转让和未转让部分是否能够明确区分。若已转让与未转让可以明确区分则原合同终止，将未转让部分与变更部分合并为新合同处理，否则将变更部分并入原合同，作为原合同的组成部分进行会计处理。笔者认为新收入准则在判断合同变更的会计处理过程中，判断基础的更换不利于学习与实际操作，分层次双标准的判断方法是否合理值得进一步探讨，同时笔者认为应当基于第一层次同一基础进行合同变更的会计处理判断更为合理。

例1：甲公司向乙公司销售A产品

100件，每件产品单价1万元。该批产品可明确区分，合同约定100天内陆续交货。甲公司在交货50件后，甲乙双方批准合同变更，额外增加50件产品，为维护客户关系约定新增产品售价为0.95万元（单独市场售价仍为1万元/件）。

分析：根据新收入准则规定，该合同变更增加了可明确区分的商品和价款，但是因新增合同价款未能反映其独立售价，故不能作为单独合同进行会计处理。在排除第一层次判断基础后，新收入准则转换至第二层次判断，即已转让和未转让的A产品可明确区分，将原合同进行终止处理，未转让50件产品

50万元（ 50×1 ）和新增50件产品47.5万元（ 50×0.95 ）作为新合同订立处理。笔者认为，新增产品售价与独立售价之间的差额2.5万元应视同甲公司给予乙公司整体的折扣或优惠，应当在整体产品之间进行分摊，而不应当作为原合同终止及新合同成立的会计处理判断依据。笔者认为，新收入准则未基于同一基础进行判断有失偏颇，同时未从差额的本质原因剖析亦值得商榷，合同变更不仅应当建立同一基础的会计处理判断模型，更应该真实反映价格差异的经济实质。

（二）解决思路

解决上述问题，笔者认为应当从合同交易行为的商业实质进行判断，且判断基础应当一致，合同变更下新增可明确区分商品的价款差额（折扣、优惠、折让）应当在各单项履约义务之间按比例进行分摊（除非有证据表明该差额仅与某项或多项履约义务相关），而不应当将其作为合同变更的会计处理判断依据。新收入准则中合同变更的会计处理逻辑判断重建如图2所示。

由图2可以看出，该逻辑判断不再将合同变更划分第一层次（增加的内容与价格明确且新增内容的价格与单独售价相同）与第二层次（合同变更日未转让的商品与已转让的商品是否可以明确区分）进行双重标准会计处理，而是建立合同变更判断的同一基础模型。在判断合同变更时，无需考虑未转让商品与已转让商品是否可以明确区分。

1. 原合同+新合同：当合同变更所增加的内容与价格可明确区分且其增加价款与单独售价相同时，新增部分作为新合同进行会计处理。此种情况与新收入准则第八条第（一）种情形完全一致，在此不再赘述。

2. 组合原合同：当合同变更所增加的内容与价格不能明确区分时，无论新增的价格是否等于单独售价，均应当将

新增内容并入原合同,作为原合同的组成部分进行会计处理。此种情况之所以这样判断,是因为合同变更内容无法从原合同中单独区别出来,也就无法将其确认为单项履约义务,亦即只能将其作为原合同的组成部分进行会计处理。

例2:甲公司与乙公司签订合同,双方约定由甲公司在乙公司土地上按照设计方案建造1个生产车间,固定造价1000万元。在甲公司履约过程中,乙公司变更了整体的设计方案并同意新增价款200万元。经咨询,变更后的整体设计方案市价1200万元,新增内容的价格反映了其单独售价,但是新增内容无法从整体设计方案中明确区分出来。

分析:根据新收入准则的合同变更判断依据,上述情况不属于第八条第(一)种情形。因此,甲公司需要进一步判断已转让商品与未转让商品是否可明确区分。若可明确区分则确认为原合同终止、新合同成立的会计处理。若不可明确区分则将该合同变更作为原合同的组成部分进行会计处理。在实践中,上述生产车间已转让部分与未转让部分很可能无法辨识,是否可明确区分难以判断,从而导致新收入准则第八条第(二)、(三)条款无法适用。若根据图2同一基础会计处理判断模型来分析,甲公司无需考虑已转让部分与未转让部分是否可明确区分,仅根据新增内容无法从整体设计方案中明确出来即可作出将变更内容并入原合同的判断结论。

例3:若其他情况与实例2相同,仅设计方案变更后的建造市价为1250万元情形不同。

分析:新收入准则针对此情形判断与例2一致,不再赘述。若根据图2合同变更的同一基础会计处理判断模型来分析,甲公司同样无需考虑已转让部分与未转让部分是否可明确区分,仅

根据新增内容无法从整体设计方案中明确出来即可作出将变更内容并入原合同的判断。

通过例2、例3可以看出,在同一基础会计处理判断模型下,企业无需考虑已转让部分与未转让部分是否可明确区分,只要合同变更的新增内容无法明确区分即可判定为新增内容构成原合同的组成部分,并进行会计处理。

3.原合同+新合同(差额分摊调整):当合同变更所增加的内容与价格可明确区分,但新增内容的价格与单独售价不等时,差额应当视作整体交易的优惠、折扣、折价,同时调整原合同价格与新合同价格。此种情形主要由合同双方基于长期合作、未来期望、关系维护等考虑而产生的新增内容价款不等于单独售价。因此,从经济实质来看,这种情况不应当因为合同变更部分价款不能反映独立售价而对原合同进行拆分或组合,仍应视作两份独立的合同。

续例1:根据图2的合同变更同一基础会计处理判断模型来分析,上述情形属于原合同+新合同类别,但需要对差额进行分摊调整。原合同总价调减额1.7万元 $[2.5 \times (100 / (100+50))]$,调减后原合同交易价格为98.3万元 $(100 \times 1 - 1.7)$ 。新合同调减0.8万元 $[2.5 \times (50 / (100+50))]$,调减后新合同交易价格49.2万元 $(50 \times 1 - 0.8)$ 。同时对于原合同已履约义务部分进行收入调整,冲减当期收入0.85万元 $[(100-98.3) \times (50/100)]$ 。

二、某一时段内履约义务的履约进度计量

(一)问题的提出

新收入准则明确规定当满足三种情况之一(①客户在企业履约的同时即取得并消耗企业履约所带来的经济利益;②客户能够控制履约进程中的在建商品;③履约所产生的商品具有不可替代性且企业有权收取累计完成的

履约部分款项)时,企业应当在该时段内按照履约进度确认收入。新收入准则同时规定企业在选择履约进度时应考虑商品的性质及特殊因素(非正常消耗的原材料、人工、制造费用;未使用物资;尚未安装、使用的商品等),以进一步确定选择投入法还是产出法进行履约进度的计量。在新收入准则下,履约进度的计量虽然特别考虑了特殊因素对履约进度的影响,但是依然未能从履约义务所需提供的经济实质进行考虑。因此,笔者认为新收入准则中有关履约进度的计量仍有待商榷。

在某一时段内履行的履约义务需考虑选择产出法或投入法作为履约进度的计量模型。产出法是站在客户角度考虑已向客户转移商品控制权的多少;投入法是站在企业角度考虑已经投入了多少人、财、物,以完成客户所购商品。

1.产出法问题:当产出指标无法计量控制权已转移给客户的进度时,产出法的应用存在缺陷。如已完工的在产品在其全部完工前已经归属客户,则应用产出法计量履约进度时因其未包含在产出指标计量中,故难以反映履约进度的真实情况。除产出法本身缺陷外,笔者认为产出指标计量很可能包含了初始计量指标,如选用已完工/交付产品作为履约进度计量时,已完工/交付产品本身包含初始产品的投入,而初始产品并不能反映履约进度。

2.投入法问题:投入法通常以企业履约过程中投入的材料费用、人工费用、制造费用等成本费用总额占预计总成本费用的比例进行计量。投入法的应用虽然简单易行,但是因投入的各项成本费用不一定能真实反映企业的履约进度,企业在采用投入法时需慎重考虑特殊因素的剔除。除投入法本身的局限性外,笔者认为投入法指标计量也包含了初始外购而不增值或无需履行多少

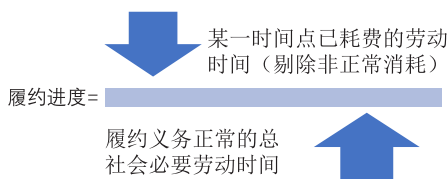


图3 履约进度计量模型

义务而占大额的成本费用。因此,履约进度应当以有效净投入占预计总有效净投入的比例进行计量,彻底剔除与履约义务不直接相关的外购成本费用。

例4:甲公司与乙公司合同约定,由甲公司向乙公司提供建筑面积为10 000平方米的建筑建造服务,合同价3 000万元,预计总造价2 500万元。截至2018年6月30日,已建成3 000平方米,已发生成本费用总额1 000万元。

分析:若按照新收入准则中履约进度计量的投入法核算,该合同的履约进度为40% $(1\,000/2\,500)$,甲公司确认收入1 200万元 $(3\,000 \times 40\%)$;若按照新收入准则中履约进度计量的产出法核算,该合同的履约进度为30% $(3\,000/10\,000)$,甲公司确认收入900万元 $(3\,000 \times 30\%)$ 。毫无疑问的是,投入法包含了甲公司履约过程中外购且投入使用的各项初始产品,如钢筋、沙子、水泥等,但这些初始投入并不能真实反映甲公司履约义务进程的经济实质。产出法虽然以产出多少进行履约进度的计量,但是也不能够代表甲公司的真实有效履约义务增加值。

(二) 解决思路

要解决上述问题,就必须考虑企业在履约过程中到底为客户做了什么。笔者认为产品或服务仅仅是履约结果的外在形式,并不能代表企业在履约过程中到底干了什么,进程多少。新收入准则以履约结果的表象变化程度计量履约进度有待商榷,需进一步追溯至企业在履约过程中所创造的价值及其累积的过程。

马克思建立的劳动价值论所述,商品或服务只是实体表示,而在这些商品或服务形成过程中所耗费的劳动才是最为本质的东西,有效劳动的耗费是价值的唯一源泉。从劳伦价值论来分析,产品或服务形成的过程正是有效劳动力耗费或积累的过程。企业履约过程中所需的各类生产资料本身不创造价值,只有新增的有效劳动(处于正常的生产条件、平均的劳动熟练程度及强度的情况下搬运、加工、存储、销售等具体劳动)才创造价值。

从这个思路来看,企业在合同履约过程中有效劳动的消耗才是履约进度衡量的科学出发点。也就是说某项履约义务截止某个时间点已经耗费多少劳动(剔除无效浪费、窝工等非正常消耗)占据该履约义务总体所需劳动的比例才是最为合理的履约进度确认依据。新收入准则中合履约进度计量模型重建如图3所示。

例5:2019年1月,甲公司与客户的合同约定,为客户提供一栋办公楼的装修服务,合同总金额1 000万元,预计所需的社会必要劳动时间为5 000小时,预计社会必要总成本为700万元(不含初始生产资料)。截至2019年1月底,已累计耗费劳动时间2 500小时,其中无效窝工50小时、无效浪费100小时、低效劳动100小时(社会必要劳动时间60小时)。

分析:按照重建的履约进度计量模型,甲公司的该项履约义务需提供有效劳动5 000小时,至2019年1月底所耗费的2 500小时的劳动时间中无效

浪费100小时、无效窝工50小时、低效劳动100小时均需剔除或折算为社会必要劳动时间。剔除或折算后已耗费的劳动时间为2 310小时 $(2\,500 - 100 - 50 - 100 + 60)$,履约进度为46.20% $(2\,310/5\,000)$,1月底应确认收入为462万元 $(1\,000 \times 46.20\%)$,成本为323.40万元 $(700 \times 46.20\%)$ 。需要说明的是,甲公司实际发生的成本与社会必要成本之间的合理差额作为成本差异调整,但是特殊异常因素应当剔除(如管理不善丢失、灾难等)。

三、结论

新收入准则对于合同变更作了详细、明确的规定,在合同变更方面采用了分层次双标准的会计处理逻辑判断。虽然该政策规定逻辑清楚,但是新收入准则中合同变更的会计处理模型仍可进一步优化为同一基础的会计处理判断模型,无需考虑已转让与未转让部分是否可明确区别。另外,新收入准则下履约进度的计量虽然可选取产出法或投入法且考虑了履约进度的适当调整,但是依然未能从企业劳动价值或社会必要劳动角度进行经济本质度量,以社会必要劳动时间来计量履约进度更为科学合理。■

责任编辑 武献杰

主要参考文献

- [1] 财政部会计司编写组. 企业会计准则第14号——收入[M]. 北京: 中国财政经济出版社, 2018.
- [2] 财政部会计司编写组. 企业会计准则讲解[M]. 北京: 人民出版社, 2010.
- [3] 中国注册会计师协会. 注册会计师全国统一考试辅导教材会计[M]. 北京: 经济科学出版社, 2017.