

勘察设计收入确认时间探讨

程珣

摘要：勘察设计收入一直接完工进度分期确认。新收入准则出台后，设计企业容易直接将勘察设计收入判断为属于时间段履约，忽略了五步法模型从控制权转移角度考虑收入确认时间问题。本文从判断履约义务确认时间的三个条件入手，重新审视勘察设计收入在新收入准则下的确认时间问题，并以ABC设计院合同为例进行分析，提出设计企业应重视合同约定中收款权问题，重新审视收入核算的重要判断点，提升财务职业判断的客观性，及时评估新准则的影响。

关键词：勘察设计收入；收入准则；收入确认

中图分类号：F233 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2020)22-0053-03

2006年发布的《企业会计准则第14号——收入》(以下简称原收入准则)根据收入类型进行分类，各类别按不同方式和标准确认收入。2017年修订后的《企业会计准则第14号——收入》(以下简称新收入准则)下各类型收入有了统一的核算标准，采用五步法模型对所有收入进行依次衡量，收入核算可比性、多样性、职业判断性更加凸显。勘察设计收入在原收入准则中属于提供劳务收入范畴，采用完工百分比法在劳务提供期间按完工进度确认收入。新收入准则下是按时间点还是按时间段确认收入成了五步法模型中进行判断的一个重难点。设计企业很容易延续原有核算方式将勘察设计收入直接判断为按时间段分期确认，但原收入准则中劳务收入并未像销售商品收入一样考虑商品所有权上主要风险和报酬的转移，而新收入准则需要统一考虑商品或劳务控制权转移问题，因此新收入准则在按时间段还是时间点确认收入上较原收入准则更加谨慎。随着新收入准则全面实施的临近，设计企业打破惯性思维，从控制权转移角度去重新审视勘察设计收入确认时间问题显得尤为重要。本文在对新收入准则收入确认判断条件分析的基础上，以ABC设计院勘察设计合同为例，进一步探讨收入时间确认问题，以为设计企业在新收入准则下客观、精准判断收入提供改进的方向。

一、时点还是时间段确认收入判断

新收入准则从控制权转移角度入手，充分考虑企业是否对提供的商品保留有风险，列出了三个条件，满足其中之一即为某一时间段内履行履约义务，若三个条件均不满足，则为在某一时间点确认收入。

(一)条件一：在履约同时客户取得并消耗履约带来的经济利益

勘察设计服务虽然会在方案设计、初步设计、施工图设计时交付阶段性成果给客户进行审查，但由于勘察设计成果受知识产权保护且具有一定的独创性，同时需承担相应质量安全责任，各阶段成果需要由有资质的设计师出具并签章，故若在设计过程中更换其他企业，原设计企业一般不会对尚未完成的设计成果签章并交付更换后的企业继续设计，更换后的企业一般不会完全延续之前企业的设计，通常需要重新开始设计工作。而且由于工程工期的限制，以及设计成果受《知识产权法》保护的规定，通常工程设计中途更换设计企业的情形较少发生。另外，勘察设计服务阶段性交付的控制权转移密度上没有达到类似运输、保洁服务转移的密度，每一阶段当中仍可能存在保留有商品风险的疑虑，因此条件一履约同时消耗履约带来

作者简介：程珣，国网重庆市电力公司经济技术研究院。

的经济利益难以满足。

(二) 条件二：客户能够控制履约过程在建的商品

勘察设计人员虽然需要在施工现场去查勘，但主要的设计工作还是在设计企业办公室完成，因此一般不存在像施工企业能够在客户提供的土地上进行施工的情况，故客户不能随时控制尚未完成的勘察设计服务，不满足条件二。

(三) 条件三：产出商品具有不可替代用途，且在整个合同期内企业有权就已完成部分收款

此条件由两部分组成，需要同时满足才能达成，两部分又包含多个具体考虑因素（如图1所示）。首先，要求商品具有不可替代用途。每项工程的勘察设计成果对于设计企业来说都具有不可替代用途，不同工程的设计成果定制性强，只能用于特定客户，合同中一般也会约定保密条款，未经客户允许不得将设计成果披露给第三方，因此此项要求是满足的。其次，要求能够有权就累计至今已完履约部分收款，且收款包含了履约已发生成本及合理利润。该项要求再次体现了新收入准则对控制权转移原则的一以贯之。相关政府部门发布的勘察设计合同范本中对于发包人原因终止或解除合同，可以约定按设计人实际工作量计算设计费，工作量不足一半时，按一半支付该阶段设计费；超过一半时，按该阶段全部设计费支付。若按此合同范本约定，设计企业在合同层面有能够保障就已履约部分收款的权利，由于一般合同中设计费的约定是包含了毛利的，因此按阶段一半或全部支付设计费也应该包含有合理毛利。但新收入准则中还提到判断时需充分考虑以往的司法实践和法律环境是否主张行使该收款权。设计企业作为合同乙方，在收款方面具有一定的弱势，能否在甲方违约的情况下主张自身的收款权并最终得到法律支持，在后续ABC设计院的合同分析中将进一步探讨。因此，第二个要求能否满足，需依据具体合同约定和情况而定。

综上分析，勘察设计服务根据合同具体约定可能满足条件三，在时间段按照履约进度确认收入，也可能合同具体约定不明或法律因素导致无法满足条件三，在时间点确认收入。为进一步判断勘察设计服务收入确认的时间，下面结合ABC设计院勘察设计合同进行分析探讨。

二、ABC设计院合同收入确认分析

ABC设计院属于大型集团下属的中型设计院，主要从事勘察设计、工程咨询、EPC工程等服务。笔者收集了ABC设计院2019年签订的100个勘察设计合同，从收款权条款、支付条款和法律因素两方面进行详细分析。

(一) 收款权条款分析

ABC设计院的勘察设计合同总体可分为两大类，一类是

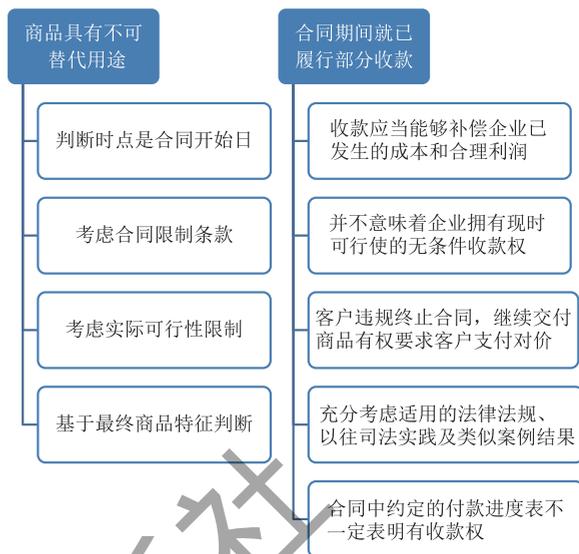


图1 条件三具体考虑因素

按照集团标准范本签订的合同，另一类是非标准范本合同。其中集团内部签订的合同全部按照标准范本签订，集团外签订的合同基本未按照标准范本合同签订，通常是由甲方招标时提供合同样本，中标后双方协商签订。收款权的约定主要放在合同违约条款中，标准范本合同中收款权约定为：“在合同履行期间，因甲方责任要求解除合同的，应根据乙方的实际工作量结算勘察设计费，甲方已付款项超过前述费用的，乙方应将超过部分退还甲方”。此条款对于据实结算设计费是否包含了合理毛利没有明确描述，若是按照合同约定设计费的完工比例结算，应包含了毛利部分。

在ABC设计院签订的非标准合同中有58%的合同未对因甲方原因解约时收款权问题进行约定；有17%的合同按照地方城乡建委发布的勘察设计合同范本签订；有13%的合同收款权约定内容与标准合同类似；有12%的合同约定模糊，只提到甲方原因解约无需退回已支付定金或任意一方解约赔偿对方所有损失。可以看出，标准合同、类似标准合同条款、合同范本基本满足能够就累计至今已完履约部分收款的规定，约定模糊和未约定的合同可能无法保障收款权的实现。

(二) 支付条款和法律因素分析

在收集的100个合同中有3%的合同约定“合同签订后XX日内一次性支付全部价款”，相当于新收入准则中提到的全额预付合同价款。若企业在法律支持下有权保留该款项无需退回，此种情形下合同期间收款风险大大降低，任一时刻均能弥补已发生的成本和合理利润，能够满足控制权转移的规定，可以按照时间段确认收入。但这部分合同可能由于款项一次性预付，而未在违约条款中约定收款权问题，未考虑法律因素和风



图1 中国财政摄影家协会

险,可能无法按照时间段进行收入确认。

另外,有71%的合同约定“竣工决算后XX日内一次性支付全部价款”或“竣工图交付完成后XX日内一次性支付全部价款”或在前两种约定基础上留3%~5%的质保金在质保期满后支付。此类约定常见于金额不大、工期较短的工程。由于这类工程金额较小,虽已约定收款权条款,若因甲方原因解约产生收款纠纷,设计企业进行法律诉讼存在不经济的情况,法律方面难以获得保护,收款存在一定风险,控制权转移存有疑虑,可能难以满足按时间段确认收入的条件,按时间点确认收入可能更能体现核算的谨慎性原则。

最后,有26%的合同约定先支付部分预付款,后续按交付成果分阶段付款,这类约定常见于金额较大、工期较长的工程。这类合同若是属于集团内交易,由于共属同一集团,收款权法律风险可能较低,基本能满足条件三,可能按照时间段确认收入。若属于集团外交易,阶段性付款和收款权的约定虽然可以在一定程度上降低设计企业收款的风险,但是否能够在法律环境下获得收款权支持,设计企业可能需要咨询法律顾问的意见和以前年度同类型工程收款情况来进一步佐证商品是否仍保留风险问题,收入确认时间需根据具体情况具体判断。

三、建议

(一)重新考量合同约定中收款权问题,加强合同法律保护意识

随着勘察设计行业竞争愈加激烈,在合同签订方面处于弱势地位的设计企业更需认真对待过去部分风险较高、法律保护不到位的合同收款问题。无论签订合同的金额大小或支付条款是否约定分期,均应考虑加入涉及收款权条款的内容,以更

好地保障自身权益。对于已经存在标准合同范本的企业,可以通过从法律顾问处获得收款权条款、支付条款风险性的相关意见,进一步完善合同相关条款的标准化叙述,特别需明确对于甲方原因解约时收款中是否涵盖了毛利的问题,以增加合同法律保护力度和财务职业判断的准确性。

(二)重新审视收入核算的各个重要判断点,提升财务职业判断的客观性

设计企业可以按履约收款风险度和客户信用评级系统对各项工程合同风险进行分级,将收入核算的重要节点判断标准具象化,使工程合同与核算联系更加紧密,会计人员判断时更加客观、精准、高效。在新收入准则实施前重塑核算流程中不规范、不明晰、低效的环节,使收入核算更加规范、合理。

(三)重新评估新收入准则带来的影响,及时调整战略发展规划

由于按时点确认收入与按时间段确认收入给企业的利润表、资产负债表将带来较大影响,设计企业可以从梳理历史合同入手,评估出按时点确认收入的合同比例,提前测算出对企业财务指标的影响,预测未来将会发生的变化,及时调整相应的企业发展战略规划。

责任编辑 陈利花

主要参考文献

- [1] 财政部会计司.《企业会计准则第14号——收入》应用指南2018[M].北京:中国财政经济出版社,2018.
- [2] 财政部会计司.企业会计准则讲解2008[M].北京:人民出版社,2008.