

建筑设计类企业应用 新收入准则的难点分析

钱仲先 倪侃侃

摘要：新收入准则采用“五步法”模型解决企业收入确认问题。由于“五步法”模型在实际使用过程中涉及单项履约义务的认定、商品控制权的转移是在某一时段内发生还是在某一时点发生等职业判断事项，导致实务中对一些问题尚未形成统一的认识，这一点在建筑设计类企业表现得尤为明显。本文在对建筑设计类企业执行新收入准则的难点问题进行分析后认为：建筑设计企业可将设计合同按工作阶段拆分为多个单项履约义务，该等履约义务属于时点履约，应在完成每一阶段工作时确认收入。这种做法与新收入准则的相关要求较为契合。

关键词：建筑设计；新收入准则；“五步法”模型；履约义务

中图分类号：F234 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2021) 21-0043-05

自2020年1月1日起，我国境内上市企业开始执行修订后的《企业会计准则第14号——收入》（以下简称新收入准则）。与修订前相比，新收入准则不再区分销售商品、提供劳务和建造合同等具体交易形式，而是采用统一的“五步法”模型确认收入。笔者结合新收入准则的相关规定，对建筑设计类企业（以下简称设计企业）在应用“五步法”模型确认和计量收入时存在的主要难点问题探讨。

一、建筑设计类企业的基本业务流程

本文所指的设计企业是主要从事建筑设计业务的企业，其业务流程一般包括概念设计、方案设计、初步设计、施工图设计、施工配合等五个阶段，具体见图1。

有些情况下，设计企业也可能只承做其中几部分业务，如仅承担概念及方案设计，或仅承担施工图纸设计及施工配合。就经济价值含量而言，概念及方案设计一般要高于施工图设计及施工配合。收款方式一般为预付款+各阶段完成时点付款+尾款。

二、建筑设计类企业执行新收入准则存在的主要难点问题

（一）单项履约义务的认定

根据新收入准则规定，单项履约义务是指企业向客户转让可明确区分商品（或者商品组合）的承诺。单项履约义务是新收入准则的核心概念，是收入的确认和计量单元，即一个单项履约义务确认一笔收入。如果对单项履约义务的判断出现偏差，会导致收入确认错误。设计企业的全流程业务往往包含多个合同义务（交付概念设计方案、方案设计成果、初步设计方案、施工图纸以及施工配合等），是认定为多个单项履约义务，还是整体视为一个单项履约义务，这是设计企业在进行收入确认时首先需要考虑的问题。

（二）对于时点履约还是时段履约的判断

在识别了单项履约义务之后，接下来需要考虑识别的单项履约义务属于在某一时点履约还是在某一时段履约。如果属于前者，则按“时点确认法”确认收入，如果属于后者，则按“履

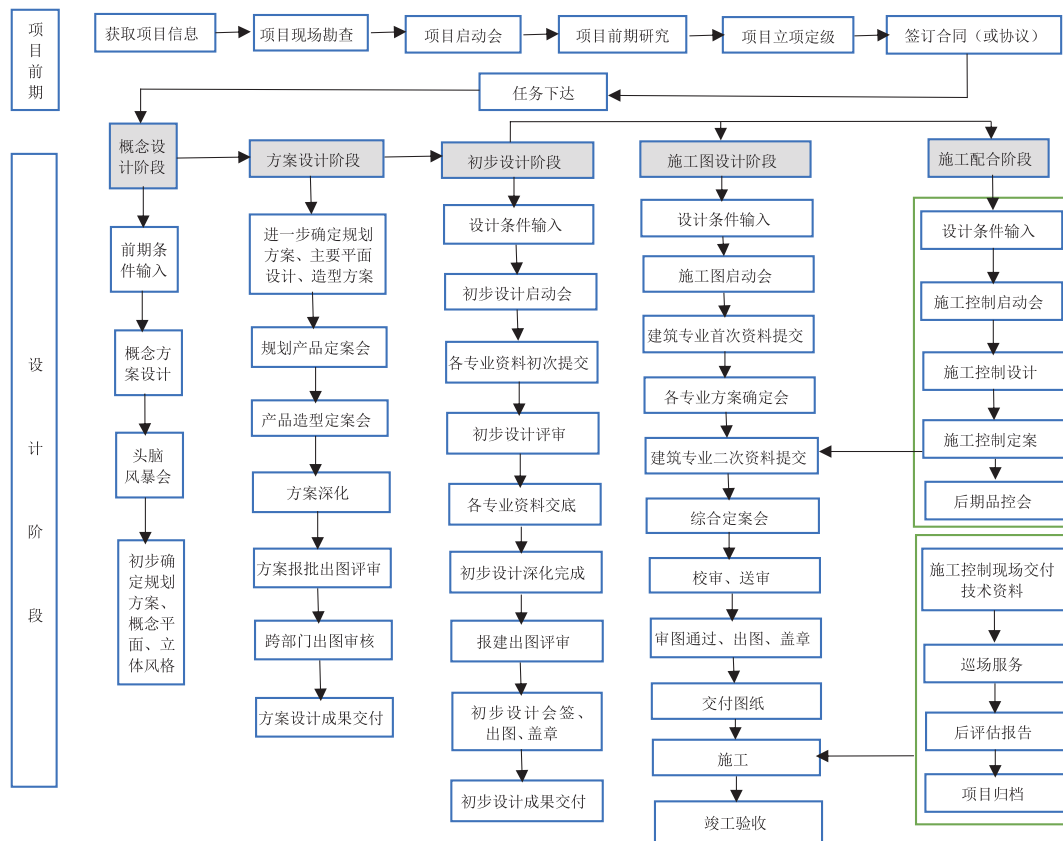


图1 建筑设计类企业业务流程图

约进度法”确认收入。

(三) 收入金额的确定

在收入金额的计量方面,主要存在两个难点问题:一是交易所价格的计量问题。根据新收入准则的规定,收入金额按照交易价格计量。如果将整个合同视为一个单项履约义务,交易价格并不难确定;但是如果将合同拆分为数个单项履约义务,则会涉及将合同金额分摊至每个单项履约义务的问题。二是采用“履约进度法”确认收入时履约进度的确定问题。

三、问题分析

(一) 单项履约义务的认定

1. 新收入准则相关规定

根据新收入准则规定,单项履约义务是指企业向客户转让可明确区分商品(或者商品组合)的承诺。根据该定义,识别单项履约义务的关键是识别可明确区分商品。新收入准则进一步对可明确区分商品进行了定义,即同时满足下列两项条件的,应当作为可明确区分的商品:(1)客户能够从该商品本身或从该商品与其他易于获得资源一起使用中受益;(2)企业向客户转让该商品的承诺与合同中其他承诺可单独区分。下列情

形通常表明企业向客户转让商品的承诺与合同中的其他承诺不可单独区分:一是企业需提供重大的服务以将该商品与合同中承诺的其他商品进行整合,形成合同约定的某个或某些组合产出转让给客户(以下简称重大整合)。二是该商品对合同中承诺的其他商品予以重大修改或定制(以下简称重大修改或定制)。三是该商品与合同中承诺的其他商品具有高度关联性(以下简称高度关联)。

2. 设计企业的合同履约义务分析

根据新收入准则的相关规定,设计企业业务全流程中各阶段的履约义务属于多个单项履约义务还是整体视为一个单项履约义务,取决于是否同时满足两个条件:一是客户是否可以从各阶段的工作成果中受益?二是各阶段工作之间存不存在“重大整合”“重大定制或修改”或“高度关联”?

通常认为,客户可以从设计企业各阶段的工作成果中受益,满足认定单项履约义务的第一个条件。例如,设计企业完成初步设计工作,客户可以利用该成果寻找其他设计公司进行下一阶段的施工图设计工作,说明客户可以从初步设计成果中受益。但在认定是否满足第二个条件时(各阶段工作之间不存在“重大整合”“重大定制或修改”“高度关联”)则存在较大的

判断空间和一定的争议。

(1) 各阶段工作之间是否存在“重大整合”。在确定各阶段工作是否存在“重大整合”时,一个简单的判断依据是各阶段工作是否存在“1+1>2”的效果。如果仅是各阶段工作的简单叠加,即“1+1=2”,说明各阶段工作不存在“重大整合”。笔者认为,就设计业务而言,各阶段工作并不存在“1+1>2”的效果,即不存在“重大整合”。例如,设计方案和施工图设计完全可以由两个设计公司完成,实践中不少设计公司只做设计方案或只做施工图设计。

(2) 各阶段工作之间是否存在“重大修改或定制”。如果某项商品将对合同中承诺的其他商品作出重大修改或定制,则说明合同中承诺的各项商品之间存在“重大修改或定制”。在设计业务中,各阶段工作之间通常不存在“重大修改或定制”。比如在施工图设计阶段,并不会对前道已经完成的设计方案进行重大修改。

(3) 各阶段工作之间是否存在“高度关联”。如果合同中承诺的每一单项商品均受到合同中其他商品的重大影响,说明各单项商品之间存在“重大关联”。在设计各阶段工作成果中,存在前一阶段工作影响后一阶段工作(如施工图设计由设计方案决定),但不存在后一阶段工作对前一阶段工作有重大影响的情况(如到施工图设计阶段后,一般不会对设计方案进行重大修改)。

综上,笔者认为可以将设计业务的每个工作阶段都认定为一个单项履约义务。当然,实务中也有观点认为应当将整个设计合同视为一个单项履约义务。差异产生的原因在于对各阶段工作之间是否存在“重大整合”和“高度关联”的判断结论不同。

(二) 对于时点履约还是时段履约的判断

1. 新收入准则的相关规定

新收入准则对收入确认采用了“控制权转移”模型,即在客户取得商品或服务控制权时确认收入。控制权的转移表现为在履约期间内逐步转移和在履约完成时一次性转移两种模式,据此可进一步将收入确认分为两种情形:在一段期间内确认和在某一时刻点确认。

具体而言,新收入准则将单项履约义务分为时段履约和时点履约。对于时段履约义务,采用履约进度法确认收入;对于时点履约,则在商品或服务控制权转移时点确认收入。根据新收入准则第十一条规定,满足下列条件之一的,属于在某一时段内履行的履约义务;否则,属于在某一时点履行的履约义务:一是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;二是客户能够控制企业履约过程中在建的商品;三是企业履约过程中所产出的商品具有不可替代用途(即因合同限制或实际可行性限制,企业不能轻易地将商品用于其

他用途),且该企业在整个合同期间内有权就累计至今已完成的履约部分收取款项(在由于客户或其他方原因终止合同的情况下,企业有权就累计至今已完成的履约部分收取能够补偿其已发生成本和合理利润的款项,并且该权利具有法律约束力)。

2. 关于设计业务属于时段履约还是时点履约的分析

无论是将设计各工作阶段认定为多个单项履约义务,还是整体认定为一个单项履约义务,均会面临该单项履约义务属于时段履约还是时点履约的问题,进而决定采用“时点确认法”确认收入还是“履约进度法”确认收入。如上所述,采用履约进度法确认收入的前提是满足收入准则规定的三个条件之一。以下就设计业务的履约义务是否满足三个条件逐一进行分析。

(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。在一些服务合同中,企业的履约仅暂时性地创造一项资产,因为该资产由客户同时取得和消耗。例如企业向客户提供的保洁服务、运输服务等,企业履约创造资产的同时,客户即已取得和消耗这些资产。这种情况下,客户在企业履约过程中获得了对企业产出(商品或服务)的控制,因此企业的履约义务属于时段履约。

运用该条件时需要特别注意两点:一是企业履约创造资产(产出)的同时,该资产即被客户取得;二是客户在取得企业履约创造资产(产出)的同时,也消耗了该资产(产出)。也即企业履约创造产出、客户取得该产出和客户消耗该产出,三者发生于同一时点。客户取得产出和消耗产出是否同步不难判断,实务中的难点在于如何判断企业履约创造产出和客户取得产出是同步的。为此,新收入准则应用指南指出:企业在进行判断时,可以假定在企业履约的过程中更换为其他企业继续履行剩余履约义务,当该继续履约合同的企业实质上无需重新执行企业累计至今已完成的工时,表明客户在企业履约的同时即取得了企业履约所带来的经济利益。

对于设计企业提供的履约义务,无需判断客户在设计企业履约的同时取得该履约所带来的经济利益,即可得出这类公司的履约义务不满足本条件的结论。因为即便客户在设计企业履约的同时即取得该履约所带来的经济利益,该经济利益也不是被同时消耗的(客户取得的设计成果系消耗于建造过程并最终转化为建造成果)。

(2) 客户能够控制企业履约过程中在建的商品。要准确运用该条件,关键是对“控制权”含义的把握。新收入准则对“控制”的定义是:主导商品的使用并从中获得几乎全部的经济利益,也包括有能力阻止其他方主导该商品的使用并从中获得经济利益。这一定义包含了“控制权三要素”:能力、主导商品使用、获得几乎全部的经济利益(商品的经济利益,是指该商品的潜在现金流量,既包括现金流入的增加,也包括现金流出的

减少。客户可以通过使用、消耗、处置、交换、抵押或持有等多种方式直接或间接地获得商品的经济利益)。

客户能否控制企业履约过程中在建的商品(既包含有形的商品也包含无形的商品)取决于客户能否主导该在建商品的使用并从中获得几乎全部的经济利益。一个简单的判断是,如果客户中途更换供应商,在建商品归客户所有,客户有权让后任供应商基于在建商品继续执行后续工作,且后任供应商能够利用在建商品,无需重新执行企业已完成的部分工作,则表明客户能够控制企业在履约过程中的在建商品。例如,企业为客户在客户厂区建造一栋厂房,如果客户中途更换建筑商,后任建筑商无需执行前任建筑商已经完成的工作,这表明客户取得了在建厂房几乎全部的经济利益。

笔者认为,就设计企业而言,若要运用本条件将履约义务认定为期间履约,应当满足以下条件:一是如果客户中途更换设计公司,之前形成的设计成果应归客户所有;二是如果客户中途更换设计公司,后任设计公司能够利用更换前形成的设计成果。

对于前述第一个条件,应在合同中明确约定。对于前述第二个条件,则更多依赖于判断,理论上可能存在如下四种情形:一是前任设计公司形成的成果可以完全被后任设计公司利用,后任设计公司无需执行前任设计公司已经完成的工作;二是前任设计公司大部分工作成果可以被后任设计公司利用;三是前任设计公司仅有小部分工作成果可以被后任设计公司所利用;四是前任设计公司工作成果不能被后任设计公司所利用,后任设计公司需要推倒重来。对于前述第一、二种情形,可以认为客户已经获取设计过程中所形成成果的几乎全部经济利益;对于第三、四种情形,不能认定客户已经获取设计过程中所形成成果的几乎全部经济利益。

以上是理论上的判断。实际情况是,就设计业务而言,如果更换设计企业,后任设计公司一般是要推倒重来的,已经完成的工作成果大部分不会被采用(尤其是设计创意阶段和设计方案阶段的工作成果)。因此,设计公司如果以符合“客户能够控制企业履约过程中在建的商品”这一条件为由,将履约义务认定为期间履约,必须提供确凿证据,证明如果更换设计公司,前任设计公司在任一时点完成的工作成果的全部或大部分均会被后任设计公司采用。而此类证据在实践中一般很难获取。因此,设计企业适用该条件将履约义务认定为时段履约义务,存在较大的困难。

(3) 企业履约过程中所产出的商品具有不可替代用途,且该企业在整个合同期间内有权就累计至今已完成的履约部分收取款项。要满足该条件,需要同时具备两个条件:一是商品具有不可替代用途,即定制化商品;二是企业在整个合同期间内

有权就累计至今已完成的履约部分收取款项,即“合格收款权”。

前述第一个条件并不难判断,设计公司提供的产品显然具有不可替代用途,难点在于第二个条件(即“合格收款权”)的判断。根据新收入准则应用指南的规定,在判断是否具备合格收款权时,需要注意以下三点:一是在合同期内的任一时点均应存在合格收款权;二是合格收款权内容为“已发生成本+合理利润”;三是实现合格收款权的可能性(如以往司法实践以及类似案例的结果)。

设计企业认定其履约义务属于“期间履约”的理由一般有两种:一是依据《民法典》第五百八十四条(原《合同法》第113条)的规定:“当事人一方不履行合同义务或者履行合同义务不符合约定,造成对方损失的,损失赔偿额应当相当于因违约所造成的损失,包括合同履行后可以获得的利益;但是,不得超过违约一方订立合同时预见到或者应当预见到的因违约可能造成的损失。”二是在合同中增加类似条款“合同履行期间,非乙方原因由甲方单方提出解除合同的,乙方在该设计阶段未开始设计工作,不退还甲方已付的定金;已开始设计工作的,甲方应根据乙方在该阶段已进行的实际工作量,不足一半时,按该阶段设计费的一半支付;超过一半时,按该阶段设计费的全部支付。”

从形式上分析,这些法律规定或合同约定赋予了设计企业“合格收款权”,但根据新收入准则应用指南的规定,还需要考察司法实践以及类似案例的结果,这对于要适用该条件将履约义务认定为时段履约义务的情形难度较大。《民法典》第五百八十四条(原《合同法》第113条)在司法实践中较难落实的主要原因在于“合同履行后可以获得的利益”较难举证。而对于合同中约定的“合格收款权”,设计企业也很难获得过往类似案例作为该项权利可实现的证据支撑。因此笔者认为,大多数情况下设计企业很难适用该条件将履约义务认定为时段履约义务。

综上,在将履约义务认定为时段履约义务所依据的三个条件中,设计业务不满足第一个条件;在判断是否满足第二个条件和第三个条件时也存在较大困难。因此,笔者认为,一般情况下,设计企业不满足按履约进度法确认收入的条件,除非有确凿证据表明:如果更换设计公司,前任设计公司在任一时点完成的工作成果的全部或大部分均会被后任设计公司所采用;或司法实践或类似案例表明“合格收款权”可以实现。

3. 收入金额的计量

如上所述,笔者认为在多数情况下应将整个设计合同认定为一个单项履约义务,且属于在某一时点履约的义务,但也不排除将设计合同分拆为多个单项履约义务,或将履约义务认定为某一时段履约的义务。因此理论上设计企业的履约义务可以分为四种类型:一是将合同整体视为一个单项履约

务,且属于时段履约义务;二是将合同整体视为一个单项履约义务,且属于时点履约义务;三是将每个工作阶段视为单个单项履约义务,且属于时段履约;四是将每个工作阶段视为单个单项履约义务,且属于时点履约。上述四种情形中,第二种情形的收入金额容易确定,实践中存在难度的是剩余三种情形:如果是期间履约,如何确定履约进度;以及如果将合同拆分为数个单项履约义务,如何将合同金额分摊至每个单项履约义务。

结合过往的实务经验,笔者认为有两种方法可供选择:合同收款金额法和标准进度法。例如,在将合同整体视为一个单项履约义务且属于时段履约情况下,将各阶段工作节点作为履约进度,按合同规定的收款金额确认收入;或者根据历史经验结合合同行业情况,确定各阶段工作节点的标准进度(制定规划方案设计、初步设计、施工图设计、施工配合等四个阶段的标准进度一般分别为30%、20%、40%和10%),并将其作为履约进度确认收入。再如,将各阶段视为多个单项履约义务的情况下,每个履约义务的交易价格按照该阶段完成时的收款金额确定,或者按照标准进度和合同总价之积确定。

四、结论

新收入准则下,设计企业对收入确认在理论上可能会存

在四种路径:一是将整个设计合同按工作阶段拆分为多个单项履约义务且属于时点履约,将合同价格按合同收款金额或标准进度分摊至各单项履约义务,在完成每一阶段工作时确认收入;二是将整个设计合同按工作阶段拆分为多个单项履约义务且属于时段履约,将合同价格按合同收款金额或标准进度分摊至各单项履约义务,并按每一工作阶段的履约进度确认收入;三是将整个设计合同视为一个单项履约义务且属于时点履约,在完成整个合同后按交易价格确认收入;四是将整个设计合同视为一个单项履约义务且属于时段履约,按履约进度确认收入。

根据本文得出的结论:设计合同约定的各工作阶段之间不存在“重大整合”“重大定制或修改”“高度关联”,各工作阶段满足新收入准则所定义的“可明确区分商品”,可以将设计合同按工作阶段拆分为多个单项履约义务。设计合同的履约义务较难满足认定为时段履约义务的三个条件中的任意一个。笔者认为,设计企业将设计合同按工作阶段拆分为多个单项履约义务属于时点履约,在完成每一阶段工作时确认收入(即上述第一种路径),与新收入准则的相关要求较为契合。在确定每个单项履约义务(即每个工作阶段)的交易价格时,实务中有合同收款金额法和标准进度法两种方法可供选择使用。

责任编辑 武献杰

图片新闻

第二届“天扬杯”全国建筑业财税知识竞赛决赛顺利闭幕



近日,由中国施工企业管理协会建筑财税工作委员会和天扬君合财税服务集团联合承办的第二届“天扬杯”全国建筑业财税知识竞赛决赛在北京顺利闭幕。

此次竞赛分为个人赛与团体赛,赛制为初赛、复赛、决赛三个阶段,于2020年11月12日正式启动,历时11个月。全国共有66个赛区,53864名财务人参与。经过层层选拔,60支团队晋级决赛环节。决赛以“现场比赛+网络直播”的形式进行,最终决出个人组金奖100名、银奖300名、铜奖430名,团体组金奖21名、银奖39名、铜奖55名,19个赛区组织单位荣获优秀组织奖,46家参赛企业荣获竞赛先进单位奖。

全国建筑业财税知识竞赛是中国施工企业管理协会在“十四五”开局之年,进一步贯彻落实人才强国战略,加强建筑业财务人才队伍建设的重要举措。目的是通过以赛促学,以赛促用、以赛促管、以赛选才,促进建筑业财务人才队伍整体素质能力和财税管理水平的稳步提升,赋能建筑企业高质量发展。

(本刊通讯员)