

新收入准则下系统集成等业务的收入确认分析

——以两家上市公司为例

苏捷

摘要：收入确认是收入计量的重要前提，关系到企业收入核算的准确性。新收入准则下企业应当按时点还是按履约进度确认收入，是企业实务中的难点与痛点。本文在阐述收入确认相关理论的基础上，以先惠技术、芯原股份两公司为例，对其收入确认方法的恰当性展开分析，并对系统集成业务、软件开发或工程设计业务两种常见业务模式的收入确认问题提出建议，为企业正确判断收入属于某一时点或某一时段履约义务提供借鉴与参考。

关键词：新收入准则；时点；履约进度；收入确认

中图分类号：F230 **文献标志码：**A **文章编号：**1009-286X(2021)09-0059-05

财政部于2017年7月发布了修订后的《企业会计准则第14号——收入》（财会[2017]22号，以下简称新收入准则）。与原收入准则相比，新收入准则在收入确认时点、收入确认程序、特定交易处理、会计信息披露等方面做了重大调整。其中，收入确认原则与方法的改变给企业收入核算工作带来了重大影响，按时点还是按履约进度确认收入，是很多企业在执行新收入准则过程中的难点与困惑。本文拟结合两家上市公司常见收入确认案例进行分析，并对正确处理两种常见业务模式的收入确认问题提出建议。

一、新收入准则下收入确认原则与方法

（一）基于控制权转移的收入确认原则

新收入准则下，收入确认由原“风险报酬转移”模式转为“控制权转移”模式，即企业只有在客户取得相关商品或服务的控制权时才能确认收入。取得商品或服务的控制权，是指客户有主导使用该商品或服务的能力，并可以从中获得几乎全部的经济利益。企业在判断相关商品或服务的控制权是否发生转移时，应站在客户的角度分析，即客户是否实质上取得了该项商品的控制权及何时取得控制权。

从取得控制权的概念上看，判断控制权是否转移主要看三大要素：其一，客户需掌握使用该商品或服务的主导权；其二，从能力方面，客户要有收取

与商品或服务相关经济利益的现实权利；其三，从资产的收益权角度，客户要能够获得与商品或服务相关的几乎全部的经济利益。只有同时满足控制权三大要素，企业才能在相关商品控制权转移时确认收入。

（二）收入确认五步法模型

新收入准则引入了法律中合同的概念，构建了基于合同履约义务的收入确认五步法模型。

第一，识别与客户订立的合同。企业要根据交易背景与模式，结合准则中合同成立五大要素判断合同的有效性，要充分理解合同条款与商业实质，及时关注合同问题的存在。

第二，识别单项履约义务。其是企业收入确认的关键步骤之一。新收入准

基金项目：2020年度杭州市哲学社会科学规划常规性课题（M20JC096）；

浙江经贸职业技术学院2020年度省属高校基本科研业务费专项资金（20YQ08）

作者简介：苏捷，浙江经贸职业技术学院财务会计系讲师。

则并未对某类或某项具体业务进行规范,企业要充分理解合同条款内容,深入分析交易背景与交易特点,在基本原理的指引下,结合自身各因素特点做出适当的判断。

第三,确定交易价格。除了合同中可明确获取的价格外,企业应考虑“可变对价”“非现金对价”“重大融资成分”“应付客户对价”等重大调整因素的影响。这些因素很可能影响收入确认的时点、收入规模等。

第四,分摊交易价格。企业需要注意的是,采用的分配基础不再是纯粹的公允价、市场价,而是融入企业个体特点的“单独售价”分摊至各单项履约义务之中,使得每单项履约义务分配得到的金额可真实反映企业因履行该项义务而预计有权向客户收取的对价。

第五,履行各单项履约义务时确认收入。在确认收入前,准确判断某单项履约义务属于某一时段还是某一时点的义务非常关键。具体判断条件如图1所示。若属于某一时段内的履约义务,在履约进度可确认的前提下,企业根据该时段内的合同履约进度确认收入;若属于某一时点的履约义务,则应在商品控制权转移时点确认收入。

二、按时点确认和按履约进度确认案例

案例一:按时点确认收入

1. 先惠技术公司收入确认具体政策
上海先惠自动化技术股份有限公司(以下简称先惠技术公司)主要从事各类智能制造装备的研发、生产与销售,以其主营业务为例,其具体收入确认政策如表1所示。由表1可知,先惠技术公司的主营业务是在商品送到客户指定场所、完成安装调试并达到可使用状态后确认收入的。具体流程如图2所示。

2. 收入确认采用“控制权转移”模

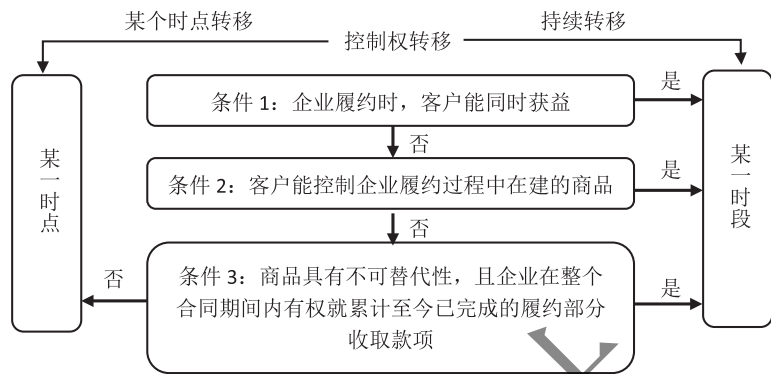


图1 判断是否属于某一时段履约义务的条件

表1 细分业务及其收入确认时点、确认依据

业务类型	业务板块	收入确认时点	收入确认依据
主营业务	生产线、项目改造、单机、工装夹具	商品转至客户指定交货地点并完成安装调试,商品控制权转移给客户的时点	客户已签署安装完成确认单(确认商品已送到指定地点且已完成安装调试、达到预期可使用状态);该商品已实际受客户所控制;公司已提供全部的装配线主要零部件,无重大缺失部分
	工业制造数据系统		

式分析

以下结合取得商品控制权的三大要素特点,以主营业务为例,对先惠技术公司收入确认情况进行分析:

(1) 能力方面。在先惠技术公司确认收入时,产品已送达客户现场并完成安装调试工作。此时,客户即可利用该设备进行试生产,试生产中取得的底盘、动力电池等产品均归客户所有,由此判断客户已有能力获取与该产品相关的几乎所有的经济利益。

(2) 主导权方面。客户在先惠技术公司安装调试完产品后,需签署安装完工确认单,确认产品已在客户实际控制之下,客户可以展开后续的生产调试或试生产活动。生产调试或试生产活动均在客户场地内进行,由客户主导安排,所以客户已经获取了商品的主导使用权。

(3) 经济利益方面。客户必须有获取与商品或服务相关的几乎所有的经济利益的能力,才能被视为获取了对商品的控制。先惠技术公司在安装调试完商品后,客户即可利用已交付的产品进

行生产活动,客户所生产的底盘、动力电池等产品均归自己所有,部分客户还会在此阶段将产品推向市场销售,所以可以判定客户获取了与产品相关的几乎全部的经济利益。

综上,先惠技术公司的收入确认时点符合新收入准则关于控制权转移的认定。

3. 五步法下先惠技术公司判断业务属于某一时点收入的合理性分析

(1) 识别与客户订立的合同。先惠技术公司与客户签订生效的合同,合同条款明确规定了各参与方与转让商品相关的权利与义务,且合同各方已批准并承诺履行,合同有明确的支付条款,具有商业实质。此外,先惠技术公司客户在汽车行业领域均具有或大或小的影响力,所以先惠技术公司转让商品的对价很有可能收回,因此,先惠技术公司与客户所签的合同符合新收入准则第五条规定。

(2) 识别合同中的单项履约义务。按照新收入准则的规定,先惠技术公司应当在签订生效的合同后,识别合同中

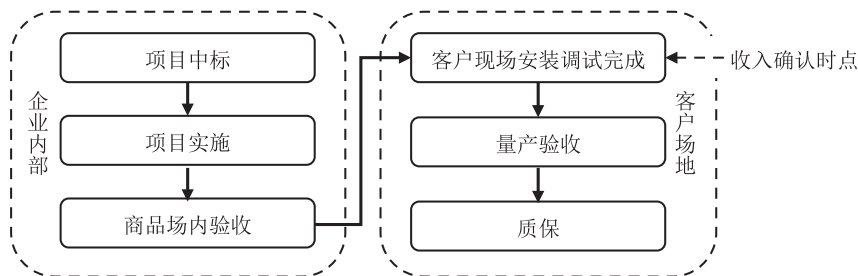


图2 先惠技术公司收入确认流程图

的每一项履约义务，即向客户转让的每一项可明确区分商品的承诺。由于先惠技术公司是专用设备生产型公司，其向客户转让的工业制造数据系统、生产线等产品均为定制化产品，是不可区分的产品，客户无法单独从产品的某个部分获取经济利益，所以先惠技术公司向客户承诺的是一项不可拆分的履约义务，是单项履约义务。

(3) 确定交易价格。先惠技术公司已在与客户签订的合同中明确了交易价格，但要辨析价格中是否包含可变对价、重大融资成分等因素。根据先惠技术公司以往的交易特点，合同价款中一般不涉及这些复杂因素。

(4) 分摊交易价格。根据第二步骤的分析，先惠技术公司向客户提供的生产线等产品是一项不可区分的履约义务，承诺的产品即是单项履约义务，所以在本步骤中先惠技术公司无需对交易价格进行分摊。

(5) 履行每一单项履约义务时确认收入。以主营业务产品生产线为例，先惠技术公司在将产品完全交付给客户、完成安装调试之前，客户是无法从履约中获取相关经济利益的，也无法控制先惠技术公司车间内在建的生产线，这不满足新收入准则中关于判断是否属于某一时段履约义务的条件一、条件二的规定。再者，虽然先惠技术公司提供的是定制化产品，其与客户签订的合同也约定了分阶段付款事宜，但主要物料成本均发生在前期采购和后续装配阶段，

在收入确认时点发生的生产成本已超过90%，合同约定的分阶段付款进度与先惠技术公司的履约进度在很大程度上并不匹配，故无法表明先惠技术公司有权就累计已完成的履约部分收取款项。所以先惠技术公司的履约义务不满足新收入准则中关于某一时段履约义务的三大条件，是属于在某一时点将商品控制权转移给客户的情形。

先惠技术公司将已验收的生产线转移至客户公司，完成安装调试工作，并取得经客户签署的安装完成确认单，再在这个时点确认收入。已签署的确认单表明客户确认生产线已送到指定地点，完成安装调试、达到可使用状态，同时客户有权控制该生产线，先惠技术公司已提供与商品相关的主要零部件，没有发生重大缺损或遗漏。

综上五步法分析，先惠技术公司与客户公司间的合同是一项不可区分的履约义务，应在产品控制权转移时点一次性确认收入。

案例二：按履约进度确认收入

1. 芯原股份收入确认具体政策

芯原微电子股份有限公司（以下简称芯原股份）是一家新型的芯片设计服务公司，主营业务主要包括芯片设计、芯片量产、半导体IP授权等。以其典型的芯片设计业务为例，芯片设计业务是指公司根据客户对芯片在性能、成本、规格等方面的具体要求，设计出定制化的芯片并将验证合格的样片交付给客户的全过程。在该项劳务收入的金额能

可靠计量，相关经济利益很可能流入企业，完工程度能可靠确定，已发生与将发生的成本能可靠计量时，芯原股份即确认劳务收入，并在资产负债表日按已发生劳务成本占预计总成本的比例确定完工程度，采用完工百分比法确认劳务收入。

2. 收入确认采用“控制权转移”模式分析

以下以判断控制权转移的条件为依据，结合芯原股份的具体业务合同，以芯片设计业务为例，对是否满足控制权转移进行分析。

(1) 合同各方已签订合同并承诺履行义务。芯原股份的芯片设计业务合同主要包括工作范围、定价与结算、合同双方的责任限制、其他工作说明等内容。经签署的合同即代表了合同各方已批准并承诺履行合同义务，满足该项条件。

(2) 合同明确了各方的相关权利与义务。通常情况下，芯原股份会在业务合同的其他工作说明中阐明合同的履约过程、履约时间，对项目所历经的阶段与各时间节点进行详细说明，芯片设计会根据客户对性能、成本、规格等方面的要求展开，最终成果也会在技术人员检验合格后转交给客户，所以芯片设计成果的形成过程与交付形式是满足合同明确了各方相关权利与义务的规定。

(3) 合同有明确的与转让商品相关的支付条款。从合同对价构成要素方面分析，芯原股份的芯片设计业务对价是经合同各方协商确定，并在合同条款中明确列明的固定价格，所以满足合同有明确与转让商品相关的支付条款的规定。

(4) 合同具有商业实质。芯原股份的芯片设计业务合同中对业务结算有明确的说明。从结算时点上看，合同明确约定了付款的里程碑时点。这些时点往往是以芯片设计阶段中重要的里程碑

时点为依据制定,所以履行该合同很可能会改变企业未来现金流的风险、分布等,满足合同具有商业实质的规定。

(5) 企业因向客户转让商品而有权取得的对价很可能收回。芯原股份的芯片设计业务合同中有明确的定价、结算条款规定,为将来收取转让商品的对价提供了法律保障。此外,芯原股份为客户提供的是具有不可替代性的定制化商品,合同各方对因客户或其他原因导致合同终止约定了撤销费用,这些条款均为收回转让商品的对价提供了有利条件,符合企业因向客户转让商品而有权取得的对价很可能收回的规定。

3. 五步法下芯原股份判断业务属于某一时段收入的合理性分析

(1) 识别与客户订立的合同。芯原股份与客户签订的合同明确规定了各方与转让商品相关的权利与义务,有明确的支付条款,具有商业实质,转让商品的对价很有可能收回,所以芯原股份与客户签订的合同符合新收入准则第五条规定,在实务中也容易识别。

(2) 识别合同中的单项履约义务。由于芯原股份的芯片设计业务是定制化服务,其向客户转让的商品是依据客户对芯片功能、成本、规格等要求所定制,是不可区分商品,客户无法单独从商品的某个部分获取经济利益,所以芯原股份向客户承诺的芯片设计业务是一项不可拆分的履约义务,是单项履约义务。

(3) 确定交易价格。芯原股份的芯片设计合同中明确了交易价格,企业还需辨析是否存在可变对价、重大融资成分、非现金对价等因素。根据芯原股份以往的交易特点,芯片设计合同价款中一般不涉及这些复杂因素。

(4) 分摊交易价格。通常情况下,芯原股份向客户提供的芯片设计服务是一项不可区分的履约义务,承诺的商品即是单项履约义务,所以在本步骤中,

芯原股份无需对交易价格进行分摊。

(5) 履行每一单项履约义务时确认收入。芯原股份根据客户的具体需求提供定制化芯片设计服务,在将芯片样本完全交付给客户之前,客户无法从芯原股份的履约中获取相关经济利益,也无法控制芯原股份正在设计的芯片产品,即不满足新收入准则中关于判断是否属于某一时段履约义务的条件一、条件二的规定。再者,芯原股份提供的是定制化服务,公司会根据合同约定的进度进行沟通并完成最终的交付,产出的芯片产品具有不可替代作用;同时,根据项目推进的重大意义时点,芯片设计合同规定了阶段性结算时点,确保在项目结束时芯原股份可以收取包含履约成本与合理毛利的全部款项。除里程碑结算条款之外,合同条款还约定了撤销条款,这就保证了项目履行过程中因客户原因终止合同时,芯原股份有权就累计至今已完成的履约部分收取可以补偿已发生成本与合理利润的款项,这满足了新收入准则关于判断是否属于某一时段履约义务的第三个条件,所以芯原股份的芯片设计服务属于某一时段内履约义务,公司应在该时段内按照履约进度确认收入。

综上五步法分析,芯原股份与客户签订的合同是一项不可区分的履约义务,应在履约时段内按履约进度确认收入。

三、不同业务模式下收入确认的建议

不同行业的企业涉及不同的业务范围与业务模式,不同业务模式下企业应具有不同的收入确认政策。收入确认的原则与时点是收入核算问题的核心,不仅直接关系收入确认、计量的准确性,更影响了企业利润、财务业绩信息披露的真实性、可靠性。所以在新收入准则下,企业应当对不同业务模式下的收入

确认问题给予高度重视,结合自身经营实际、业务流程等条件,认真剖析不同业务模式下的收入确认原则与时点。

(一) 系统集成业务

系统集成合同是一项常见的、典型的业务,上述先惠技术公司的案例反映了系统集成业务的一种情况。新收入准则下,对系统集成业务的收入确认问题提出以下建议:

1. 单项或多项履约义务的判断

判断系统集成业务中的软件、硬件、安装调试等为单项履约义务还是多项履约义务,需要结合企业合同经济实质来分析。存在会计判断的情况下,企业应保持充分的谨慎性与可控性。从合同的内在逻辑上分析,企业需要交付给客户的是一整套完整的系统,而非系统中的一部分软件或硬件;从收入确认方法上分析,单项承诺的收入确认往往比多项承诺更滞后些,也显得更加谨慎。所以在实务中,对于系统集成业务属于单项或多项履约义务的判断,出于谨慎性与可控性,将其视为单项履约义务更为合适。

2. 按时点还是履约进度确认收入的判断

对照判断某一时段履约义务的三大条件,根据系统集成业务的特点,客户很难在企业履约时同时取得收益,也很难控制企业在建的商品。所以一般情况下,系统集成业务几乎很少满足条件一与条件二的规定,对于条件三“是否有权就已履约部分收取款项”,企业需要做出重大的会计判断。案例一先惠技术公司的例子提醒我们,合同中约定的分阶段付款进度并不一定等于履约进度,付款进度与履约进度很可能不匹配,所以约定了付款进度并不能代表公司有权就已履约部分收取相应的款项。由此可见,将系统集成业务判断为属于某一时段履约义务的难度比时点履约义务的难度大。从会计处理角度分析,

将系统集成业务判断为时点履约义务，并在客户验收合格后一次性确认收入，比采用履约进度确认收入更可控。

（二）软件开发或工程设计业务

案例二芯原股份是一种常见的软件设计开发业务类型，在原收入准则下该业务属于提供劳务收入，原则上适用完工百分比法。但完工百分比的确认存在主观判断，不可控性较强，所以在实务中一般有两种处理规则：一是在全部产品完工交付后一次性确认收入；二是人为划分具有里程碑意义的阶段，并以此进度作为完工程度。对于该类业务的收入确认问题，建议如下：

1. 单项或多项履约义务的判断

从合同逻辑上分析，对于软件开发或工程设计类的业务，大多数情况下企业需要交付给客户的是一个完整的开发或设计成果，比如根据客户需求设计一个芯片等，是不可拆分的独立个体。虽然这类业务常以“里程碑”交付成果，

但这并不代表完整产品的可拆分性。各个里程碑阶段的划分、成果之间是否存在高度关联或重大整合等，都会涉及一定的会计判断与会计选择。从会计确认角度，单项承诺的收入确认往往比多项承诺更滞后，也更谨慎，所以实务中更多将软件开发或工程设计类业务视为单项履约义务。

2. 按时点还是履约进度确认收入的判断

与系统集成业务的判断类似，软件开发或工程设计类业务极少能满足属于某一时段履约义务的前两个条件，在设计产品的不可替代性前提下，判断的关键便是条件三——是否有权就已履约部分收取款项。这里需要注意的是，虽然合同约定了“里程碑”的付款方式，但这并不等同于满足条件三的要求。实务中确实有软件设计类业务符合某一时段履约义务条件的，但也绝不能直接用“里程碑”作为履约进度，因为履约

进度是循序渐进式的，而“里程碑”是阶梯跳跃式的，两者并不等同。同样，从会计谨慎性上考虑，将软件开发设计类业务视为时点履约义务，于产品交付客户、验收合格后一次性确认收入会减少不确定性，更为可控。所以，企业应在充分考虑合法合规的前提下，结合自身业务特点选择合适的确认方式。

责任编辑 陈利花

主要参考文献

[1] 中国证券监督管理委员会会计部. 上市公司执行企业会计准则案例解析(2019) [M]. 北京: 中国财政经济出版社, 2019.

[2] 王夏. 浅析新收入准则变化及对企业会计核算的影响[J]. 中国注册会计师, 2020, (7): 100-101.

图片新闻

河北省全力推进管理会计实践应用工作



管理会计推广应用经验。河北省管理会计示范单位和各市财政局会计管理工作负责人、部分省属高校会计学院负责人和会计专家共70多人参加培训。

以此次培训为开端，今年河北省财政厅还将组建管理会计专家团队，为管理会计理论研究和实践应用提供咨询指导；积极搭建会计产学研用一体化交流平台，推动管理会计示范单位与高校协作，总结、梳理管理会计实践经验，形成第一批管理会计案例，为全省管理会计实践应用树立标杆。

（河北省财政厅会计处供稿）