

新收入准则下识别 单项履约义务的思考

程珣

摘要：新收入准则细化了计量单元，较原准则更贴合业务实质，能适用于更多新商业模式或复杂的业务形态。在使用五步法模型进行收入核算时，识别单项履约义务成为一个关键环节。本文从识别单项履约义务的意义入手，通过分析识别的条件，发现识别的误区，并以A设计院EPC合同为实例，进一步加深识别方法的理解，以期为企业在新收入准则下准确、客观识别单项履约义务提供帮助。

关键词：收入准则；单项履约义务识别；会计实务

中图分类号：F812.2 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2022) 01-0057-04

《企业会计准则第14号——收入》(以下简称新收入准则)引入五步法模型，通过“识别合同中的单项履约义务”细化计量单元，使核算与业务联系更加紧密，能适用于更复杂、更多元的业务活动。但单项履约义务的识别不准确，将会对五步法模型的后续步骤产生连锁反应。特别是对同一合同识别出的单项履约义务不同，可能使核算与实际业务脱节，也可能造成后续核算结果大相径庭。因此，对新收入准则中识别单项履约义务的方法进行深入理解和思考，将有助于企业规范使用新收入准则、提高自身财务核算及管理水平。本文拟在对新收入准则识别条件进行分析的基础上，列出常见的识别误区，并以A设计院EPC合同为实例进行说明。

一、识别单项履约义务的理解

图1列出了新收入准则识别单项履约义务的条件。情况一需同时满足两个条件，其中“商品本身能够明确区分”比较好理解，“承诺可明确区分”采用列举反向条件的方式来控制识别时不会过于细化。情况二主要是针对劳务方面

的服务而言。

(一) 情况一

1. 商品本身能够明确区分

如图2识别流程所示，“商品本身能够明确区分”比较容易理解，识别单项履约义务时可以先对这一条件进行判断，若这一条件不满足，则可直接判断不能构成单项履约义务。需要注意的是不用考虑商品是否能满足特定客户需求，只要该商品本身能够带来价值即可明确区分。比较典型的是商品质保，法定的质保是国家为了保护消费者权益，让商家对产品质量提供基础性保证，这种保证独立于商品之外时没有任何价值，它必须依附于商品而存在，本身不能明确区分，因此可以直接判断其不构成单项履约义务。

2. 商品的承诺可明确区分

从总体上来看，整个识别的理念是从客户需求出发，去挖掘业务实质。新收入准则中可单独区分的承诺是指合同中多个承诺之间是一种松散的关系，联系不太紧密。所谓紧密的多个承诺是指这些承诺组合产出后将会对客户产生独有的价值，这种价值高于或不同于组合中各项承诺单

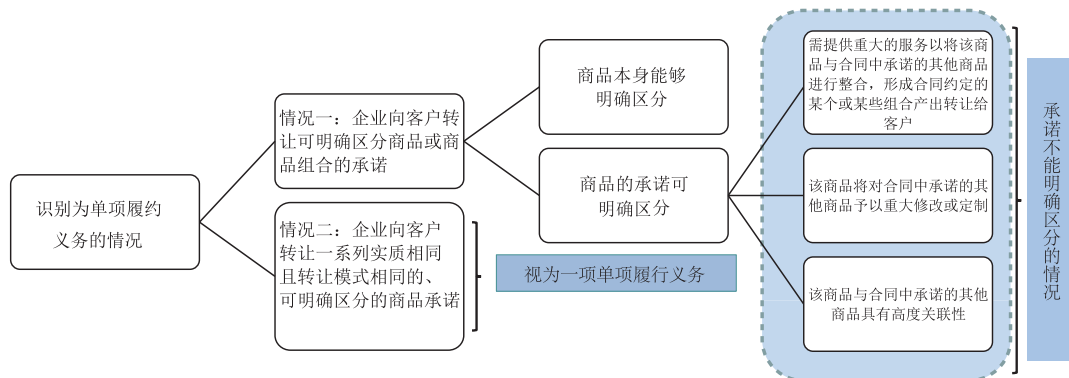


图1 识别单项履约义务的条件

独的价值。组合产出给客户带来了高附加值，那么组合产出的结果就不再是组成其承诺事项的简单相加，企业的业务实质也不是对外提供多个承诺，而是提供承诺的组合，因此应当将组合产出整体作为单项履约义务进行核算。例如餐馆提供一盘土豆烧牛肉的热菜，就不能将其识别为土豆、牛肉等履约义务，从客户角度来看，其需求是一盘菜而不是组成这盘菜的每种食材简单叠加，在价格方面一盘菜也与单独食材价格的相加显著不同；从餐馆角度来看，餐馆运营的目的不是卖菜，而是提供餐饮；从财务角度来看，一盘菜产生的毛利来自这盘菜整体给客户带来的价值，若将其识别为土豆、牛肉等履约义务，每项履约义务产生的毛利均没有意义（因为不形成这盘菜，餐馆无法获得这些毛利）。为了进一步解析紧密的多个承诺之间的关系，新收入准则给出三个反向条件，帮助财务人员识别时进行判断。

条件1强调企业通过提供重大服务将多个承诺融合起来，使融合后商品的价值既不同于单个承诺的简单相加，也能够满足客户的最终需求，融合后产生的价值可能是普遍适于广大客户的。

条件2强调企业通过提供重大修改或定制将多个承诺融合起来，融合后商品可能对某一客户有独特的价值，对其他客户则可能不会产生价值。从条件1、2来看，企业利用技术、创新生产等能够给客户带来高附加值的组合产出商品形成了一项独特的业务，不会进行单项履约义务的拆分，较提供松散承诺的企业核算更为明确高效。

条件3强调企业提供的多个承诺深度融合，分拆这些承诺会使核算更加复杂，而且分拆后容易产生估计不准确、混乱的情况。

（二）情况二

情况二主要针对劳务服务而言，某项劳务服务每天都

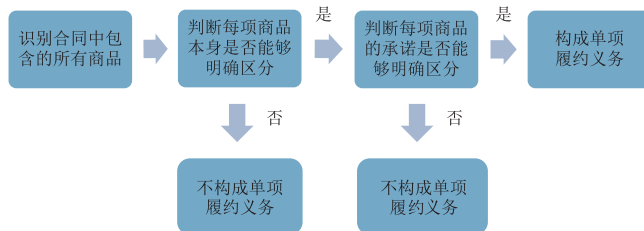


图2 情况一识别流程

会发生，若按天识别为多项履约义务会使会计核算异常繁琐，而且与合同业务实质也不相符，因此合并为一项履约义务更为合理。这种劳务服务要求实质相同、模式相同、可明确区分，这三个要求也比较好理解。只是要注意识别一段时间提供的劳务服务是否符合识别条件，需不需要进一步拆分。例如新收入准则应用指南中“提供2年酒店管理服务”的举例，具体包括保洁、维修等，这些服务由于只是酒店管理服务多个内容的组成部分，也没有具体服务次数及时间要求，只需每天符合一定的酒店管理标准，因此合并视为一项履约义务更符合酒店管理的业务实质。

二、识别单项履约义务的误区

实务中由于存在种种情况和因素，财务人员在识别时容易陷入一些误区。

（一）识别的单项履约义务过于庞大

识别过于庞大一般源自原准则核算时没有进行单项履约义务的识别，新收入准则实施后有可能习惯于沿用以前的核算模式，产生惯性思维，认为不需识别。以下具体从主观和客观两个方面分析存在的误区：

1. 客观上识别错误

财务人员对业务模式理解有限，没有意识到应该进一

步识别出单项履约义务,或者业务部门人员不懂财务核算,无法使财务人员准确了解业务情况,使其错误地认为不需要进一步识别。这便需要财务人员在掌握识别的方法后,深入业务全过程,采用访谈、调研等方式剖析业务各环节,充分挖掘业务实质,才能在识别时更全面、客观,不会被表面因素所影响。

2. 主观上不愿识别

原准则使用的时间较长,企业已形成了固有的核算和管理模式,企业不愿进行调整以适应新核算方式。这便需要企业管理层认识到新收入准则的核算方式能够使企业业财融合更加紧密,为企业管理、决策提供更及时、更有价值的资产,从管理层层面推动企业变革。企业不愿识别还有可能是出于对企业利益的考虑(如某些跨期单项履约义务识别后企业不能在当年确认收入等),这既需要企业内部加强收入核算流程的内控,也需要外部审计、监管机构等加强检查并提供更多行业应用新收入准则的指引和案例,对企业进行规范和指导。

(二) 识别的单项履约义务过于细化

1. 将业务的组成部分误识别成单项履约义务

这是在识别单项履约义务中最容易犯的错误之一,需要财务人员深入理解新收入准则中的判断条件,严格遵循条件和识别流程,识别完成后可以通过假设的方式对识别情况进行验证(如假设对合同中全部商品进行拆分,拆分后分析每项单项履约义务产生的毛利是否有意义,这些毛利是否真的来自各个单项履约义务),也可以将企业在合同中的业务模式与拆分后的单项履约义务进行比对(看是否每项履约义务均与业务实质相贴合),还可以将客户需求与履约义务进行匹配(是需要每项履约义务还是履约义务的组合),从企业、财务、客户等角度挖掘业务实质,检验拆分结果。

2. 将工作步骤误识别成单项履约义务

错误识别的工作步骤具体可分成两种情况:一是工作步骤与商品本身不能明确区分,例如健身会所为会员建档,这项工作提供健身服务的一项工作步骤,如果没有健身服务的提供就不会需要会员建档,建档是依附于健身服务存在的,本身不能明确区分。此种情况可以直接判断为不构成单项履约义务。二是工作步骤与商品本身能明确区分,但承诺不能明确区分。这种情况判断难度较高,需要结合合同内容和业务实际进行考量,判断完后可以用假设法进行验证。比如这一承诺是否是企业的业务之一,还是只是一项业务必经的工作步骤,若这个工作步骤只能作为成本

进行控制,而不能直接为企业带来利润,那就不能识别为单项履约义务。典型的例子是销售商品时约定送货至客户指定地点产生的运费。在控制权转移前这项运输活动是销售商品的一项工作步骤,企业的主营业务为销售商品,而非提供物流服务,运费是其需要控制的一项成本。若客户不认可送来的商品,企业只能将其运回,这部分往返运费的发生都是销售商品的步骤。但若控制权转移后,客户还要求企业将商品运到其他地方并支付相应对价,这时运输成了一项产生利润的业务,不再是必经的工作步骤,应识别为单项履约义务。

3. 同一合同中既有业务的组成部分又有业务的工作步骤

这种合同复杂程度是以上情况的叠加,识别难度较高,实务中EPC合同就属于这种情况。下面将以EPC合同为例进行分析和识别。

三、EPC合同识别举例

A设计院是大型集团下属的中型设计院,主要提供勘察、设计、工程咨询、设计EPC等服务。设计EPC具有保证设计方案能够全面实施,对工程质量、工期等能够进行整体管控的优势,但由于EPC涵盖设计、施工、采购等内容,因此合同约定较一般工程更为复杂、细致。

A设计院的一项设计EPC工程主要是为客户建造110kv全户内变电站一座。根据合同工程范围可以列出合同中的商品有:工程勘察、初步设计、施工图设计、建筑安装、设备采购、协助发包人完成项目各阶段的行政审批工作、工程管理、工程质保。工期为合同签订之日起1年。暂定总价W万元,其中勘察费X万元、建筑安装工程费按发包人委托的第三方造价机构审定的施工图预算建安施工费部分下浮Y%确定,设备购置费Z万元。

价款支付方式如下:(1)勘察费进度款:第一次支付在初步设计审查通过后,支付勘察费的30%;第二次支付在施工图设计审查合格且施工图预算通过第三方造价机构审定,支付勘察费的30%;第三次支付在工程竣工验收合格并完成结算审计后,支付勘察费的37%,剩余3%作为质保金,项目正式投运一年后无息返还。(2)建筑安装工程进度款:承包人每月上报当月工程量及造价,经监理审核无误、发包人审定后,按照当月工程结算价的70%支付进度款。当总价款支付至合同价70%时,暂停支付。通过发包人竣工验收并完成结算审计后,以第三

方确认的竣工结算报告为结算依据,支付至建筑安装工程结算金额的97%。剩余3%作为质保金,缺陷责任期满后无息返还。(3)设备进度款:设备到现场,支付设备购置费的50%;完成设备的安装调试,支付设备购置费的20%;通过发包人工程验收并完成结算审计后,以经确认的竣工结算报告为结算依据,承包人提交完整的设备竣工资料,支付至设备购置结算金额的97%;剩余3%作为质保金,项目正式投运一年后无息返还。

首先,检验商品本身能否明确区分。这些列出的商品中:协助发包人完成项目各阶段的行政审批工作属于工程管理工作的一部分,每个阶段的审批都需要相应阶段的工程资料,因此此商品脱离EPC工程单独无法产生价值,即该商品本身不能够明确区分,将其合并入工程管理中更合理。同样,工程质保属于法定质保,也是本身不能够明确区分。

其次,检验商品承诺能否明确区分。工程勘察、初步设计、施工图设计均属于勘察设计服务的工作步骤,同时勘察设计成果受知识产权保护,在同一工程中这些工作步骤通常只能由一家设计单位完成。上一步骤的图纸和资料直接影响下一步骤,步骤相互之间联系紧密、相互影响,因此将这些工作步骤合并为勘察设计服务更为合理。又由于勘察设计服务是A设计院的主营业务之一,其与工程管理、建筑安装、设备采购虽然存在联系,但在市场上勘察设计服务通常可以单独采购,合同中也详细列出了勘察设计服务的价格和支付款项方式,A设计院内部负责勘察设计的部门与负责工程管理的部门也是独立的,因此将勘察设计服务识别为单项履约义务更符合此项工程的业务实质。

最后,对剩余的工程管理、建筑安装、设备采购三项商品承诺进行识别。从合同整体来看,该项工程是向客户提供最终能够直接投运的110kv全户内变电站一座,变电站对功能性要求较高,因此各种设备安装后能够组合运转非常关键。A设计院负责对整个工程的开展进行管理,其中建安施工部分全部外包,设备采购统一进行招投标。另外,从业务部门了解到该项工程是全户内变电站,涉及的较多设备需要向中标供应商进行定制采购。整个过程A设计院通过工程管理将最终的设计图纸变成可直接投运的变电站交付客户,并非直接通过施工安装、设备销售获利,客户需要的也并非是简单的勘察设计、建筑安装、设备采购服务叠加,而是需要满足各项要求最后能投运使用的变电站,这其中工程管理扮演了重要的、将多项承诺整合产出的角色,因此该项合同将工程管理、建筑安装、设备采购三项商品承

诺共同视为一项履约义务更贴合业务实质。

四、建议

一是挖掘业务实质,强化业财融合。新收入准则细化计量单元核算方式的主要目的是贴合合同业务实质,因此让财务人员深入业务全过程,理解业务的模式和内涵越来越重要。特别对于一些新兴的、复杂的业务模式,财务人员若不能完全理清业务脉络、思考业务实质,将可能在识别履约义务时陷入各种误区,难以保持核算标准的一致性和稳定性。此外,深入理解业务实质也有利于财务人员在识别单项履约义务时有理有据,保持判断的客观性。

二是留存依据,固化判断模式。深入理解业务模式后,为了保持核算的一致性,减少财务人员主观理解的干扰,企业可以尝试用信息系统等数字化手段固化同类型合同业务的识别和判断,并在固化前保留相应的判断依据,以提高判断的透明度、准确性、规范性和效率。

三是加强内外部监管及指导,规范企业会计准则实施。企业实施新收入准则后判断的节点远多于原准则,特别是识别出多项履约义务的合同,因此完善的内控流程将有助于防范或修正新收入准则实施中的判断错误。同样,外部监管机构的指导及检查也有助于企业理清核算流程,发现判断中的失误和风险缺陷,及时调整相关核算问题。

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.
- [3] 财政部.关于修订印发《企业会计准则第14号——收入》的通知[S].财会[2017]22号,2017,(7).
- [4] 中国注册会计师协会.会计[M].北京:中国财政经济出版社,2020.
- [5] 顾水彬,花含笑.新收入准则的影响与思考[J].财会月刊,2020,(17):53-57.
- [6] 梁燕瑜.基于“五步法”的设计咨询行业收入确认探讨[J].财会通讯,2021,(3):103-106.
- [7] 冷琳.关于现行收入准则下收入确认的几个问题探讨[J].财务与会计,2020,(12):52-54.