

新收入准则下 生产性模具的会计处理探讨

刘利君

摘要：本文以A公司为例探讨了模具厂商受托研发生产性模具的会计处理问题。本文认为，A公司生产前期进行的受托研发模具和后期的销售零部件产品，应确认为两个独立的单项履约义务。针对实务中存在的受托研发模具各类收款模式，本文结合新收入准则控制权转移时点、某一时段内履行履约义务的规定，对不同收款合作模式下的受托开发模具的收入确认进行剖析，明确了各类收款模式下模具的收入确认方法。最后本文认为模具具有专用性特征，其开发成本应计入相应的营业成本而非研发费用。

关键词：新收入准则；生产性模具；会计确认；研发费用

中图分类号：F235 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2022)10-0071-04

模具是现代企业生产中关键的基础装备，它能生产出独特的某一形状和某一尺寸的零部件。对模具进行正确的会计处理是企业财务管理中常常遇到的问题。按照公司与客户的合作方式对模具进行分类，一般分为公司作为商品直接出售的销售模具，和公司为了获取客户的订单而依据客户需求开发出的生产性模具两类。本文主要对制造业公司生产性模具的会计处理进行探讨。

一、案例介绍

A公司是一家零部件制造商，主要生产消费品零部件，生产过程中的主要配套设备即模具。A公司与客户的合作模式为：A公司先接受客户委托开发生产性模具，模具被客户验收合格或达到批量生产条件，满足客户最终的生产需求后开始生产。A公司最终的目的是为了获取零部件的销售订单，基于客户类型的多样性以及对未来进一步合作的期望程度不同，模具开发合同约定的模具价款支付进度

不尽相同。

根据A公司与客户的结算模式，模具的收款可分为下列五种情形：①一次性全部收款模式。公司按照客户要求完成模具开发，模具经客户验收，客户全额支付模具款项，公司再依照约定使用该模具生产产品销售给客户。②部分收款且对最低采购量有约定：公司按照客户要求完成模具开发并经客户验收通过，客户向公司支付部分模具款项，公司使用该模具生产零部件销售给客户，其余部分模具款项随着零部件产品的销售逐步支付给A公司。若客户的采购量达到最低采购量，之后的采购仅需支付零部件费用，无需支付额外的模具费；若客户的采购量未达到最低采购量，客户对未采购部分单独与A公司结算模具费。③部分收款且对最低采购量有约定，但对完成最低采购量无相应保证。④部分收款但对最低采购量未约定。⑤未约定明确的模具收款模式：公司按照客户要求完成模具开发，开发成功后经客户验收合格达到批量生产条件，公司使用该模

作者简介：刘利君，中汇会计师事务所（特殊普通合伙），注册会计师。

具生产产品销售给客户，模具的款项随着零部件产品的销售逐步转移给公司。

A公司在生产过程中，对模具按照具体的编号归集其生产成本，模具开发完成后对应的成本归集至其长期待摊费用科目列报。当收到模具收入时，A公司收到客户支付的模具款后计入模具收入；模具成本随着模具量产后的产量和生产生命周期孰短进行摊销结转至营业成本。

A公司按照客户要求开发模具时，对于需要公司使用新的技术方法的，定义为研发模具。研究设计阶段的料工费计入研发费用。反之定义为普通模具，计入长期待摊费用。计入研发费用的生产性模具将来收到模具收入时，冲减相应的研发费用。

二、案例分析

上述会计处理中，模具收入主要依赖收款时间，成本确认的时间与成本结转时间上存在明显不对等。本文接下来将根据新收入准则规定，从理论层面对各类收款模式下模具收入确认、成本结转方法进行分析。

（一）模具控制权转移时点

新收入准则第四条规定：“企业应当在履行了合同中的履约义务，即在客户取得相关商品控制权时确认收入。取得相关商品控制权，是指能够主导该商品的使用并从中获得几乎全部的经济利益。”因此对于模具验收时一次性全部收款模式的支付方式，客户有权获取模具的全部经济利益，商品控制权转移。新收入准则第五条规定，当企业与客户之间的合同同时满足下列五项条件时，企业应当在客户取得相关商品控制权时确认收入：合同各方已批准该合同并承诺将履行各自义务；该合同明确了合同各方与所转让商品或提供劳务相关的权利和义务；该合同有明确的与所转让商品相关的支付条款；该合同具有商业实质，即履行该合同将改变企业未来现金流量的风险、时间分布或金额；企业因向客户转让商品而有权取得的对价很可能收回。一次性全部收款模式下，A公司的模具款按照合同规定可以全部收回，A公司可将模具验收的时点判断为控制权转移的时点，在控制权转移时直接确认模具收入并结转成本。

模具验收完成后，客户有权要求A公司用该模具为其加工零部件产品，此行为也即A公司为客户开发模具的最终目的：销售用模具生产的零部件产品。一般来说，客户的模具款项支付完成之前A公司会对客户主导模具的权利

进行限制，如一定期限内未完成一定的采购量，模具的所有权归属于A公司，或者约定的最低采购量未达标时，客户需支付A公司额外的模具开发补偿款。因此，部分收款模式下，模具验收时，A公司实质上已履行了合同中规定的履约义务：定向开发模具，但买卖合同中约定的客户支付义务客户因时间原因尚未履行、或者买卖合同中对客户支付义务的时间尚未进行明确约定。A公司能否在模具验收时确认模具收入，主要还需判断控制权转移的时点，以及控制权转移时A公司转让模具而有权取得的对价很可能收回。后两种模式模具的控制权转移时点本文后续部分再具体讨论。

（二）开发模具和销售产品是否构成两项单项履约义务

新收入准则第十条明确规定两类商品应当作为可明确区分的商品：客户能够从该商品本身受益，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。其中应用指南明确提出，在评估某项商品是否能够明确区分时，应当基于该商品自身的特征，而与客户可能使用该商品的方式无关，企业无需考虑合同中可能存在的阻止客户从其他来源取得相关资源的限制性条款。

A公司与客户签订的协议约定了开发模具业务及采购零部件业务，A公司做出的承诺为转让模具及零部件产品。公司从事模具的受托开发，根据客户的需求进行定向开发，且无论法律上开发成果所有权归属情况如何，开发成果都具有高度的专用性，只能供客户使用，因此即使模具实体（或技术资料）存放于A公司，但A公司并没有使用模具的主导权，客户掌握模具的主导权，A公司只能根据客户所下的订单为其生产指定型号、数量的特定产品，不能将其用于其他用途，模具的经济利益并不控制在A公司手中。模具与零部件产品虽然存在业务上的连续性，但由于模具的最终法律所有权及使用主导权属于客户，理论上客户完全可以支付全部模具款并要求A公司交付模具、或委托第三方生产零部件，因此受托开发模具与供应零部件可以判断为两项可明确区分的转让商品的承诺，属于两项履约义务。生产性模具的受托开发构成单项履约义务，需要单独确认模具收入。

按照上述分析，对于一次性全部收款模式下的模具转让，在客户验收后控制权转移，公司即可确认模具收入并结转对应的成本。后续公司用模具为客户生产零部件时，公司按照销售零部件产品确认收入并结转成本。接下来本文将重点讨论生产性模具中部分收款、未约定模具收款两

种模式下公司模具收入的会计处理问题。

三、部分收款模式下的模具会计处理

模具经客户验收确认后，A公司收到客户支付的部分款项，之后A公司使用该模具生产出零部件销售给客户，其余部分模具款项随着零部件产品的销售转移给A公司。实务中公司一般会和客户约定好零部件保底采购量，在保底采购量范围内，公司会额外支付每件商品的模具费，超出保底范围后则无需支付额外的模具费，仅需支付零部件产品对价。如双方约定客户未来三年内至少向公司订购50万件产品，每件产品的价格为20元，并额外支出每件1元的模具费；超出50万件采购量后，每年产品价格20元，无需再支付模具费，模具所有权移交给客户。这种情况下，A公司和客户对模具的收款时间做出了明确安排，A公司转让模具有权取得的对价很可能收回（当然也存在公司和客户未约定零部件保底采购量的情况）。

（一）部分收款，约定了保底采购量和相应保证

部分收款模式下，双方约定了零部件产品的最低采购量，且存在明确的合同条款对客户未完成保底采购量进行限制。若客户无法完成保底采购量，客户会就未采购的部分单独与A公司结算模具款作为模具开发补偿，此项约定作为对客户完成保底采购量的一项保证措施。这种情况说明合同已明确约定了公司转让模具产品对应的收款方式和收款时间点，并提供相应保证：若无法完成保底采购量，客户将对未完成采购部分的模具费进行补偿。因此，此种模式下，双方在合同中对模具的款项和支付安排已做出了约定，模具款项可以全部收回。模具在客户验收时，其控制权转移，模具收入应在控制权转移时完全确认，仅是资金的流入时间滞后。

（二）部分收款，约定了保底采购量，无相应保证

部分收款模式下，双方约定了零部件产品的最低采购量，但最低采购量能否完成并无相应保证，若客户停止采购零部件，按照合同约定公司并不能获取客户支付的剩余模具价款。

1. 控制权转移时点分析。此种情况下，合同虽然明确约定了公司转让模具产品对应的收款方式和收款时间，但并未提供相应保证。若客户未完成保底采购量，公司将不能获取剩余模具价款。模具尾款能否收回，取决于该模具生产的零部件产品能否完成保底的采购量。因此模具验收时，其对价不确定能否收回，A公司面临较大的信用风险。

假如客户因市场销量的限制而无法完成约定的零部件保底采购量，客户将不会按照合同约定支付剩余的模具价款，A公司占有着模具。这种情况下模具实体的控制权在验收时点并未实质转移，客户若需获取模具的控制权一般需经双方谈判，并支付给模具开发者一定的补偿款之后才可以实质上获取模具的控制权。

若双方合作的过程中，A公司根据最新的市场交易情况判断客户采购模具的保底采购量预计很可能完成，此时模具的对价则很可能收回，模具的控制权基本转移给客户。此类模式下模具的控制权转移时点很可能晚于交易双方对模具的验收通过时间。

2. 收入确认的原则分析。公司和客户虽然约定了保底采购量，但保底采购量无法预计能否完成之前，并未实质转移模具的控制权。公司使用模具为客户生产零部件产品，在零部件开始交付直至约定的保底采购量产品全部交付完毕。模具的使用价值在后续A公司生产零部件的过程中被客户取得并消耗了模具为其创造的经济利益。新收入准则第十一条规定，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，属于在某一时段内履行履约义务。因此此种收款模式下模具的收入确认可判断为属于在某一时段内履行履约义务。

A公司用产出法确定履约进度，即根据已转移给客户的商品相对于客户的保底采购量确定履约进度。根据合同约定，在模具经客户验收时A公司已收到或有权收取一定比例的模具款，即便日后客户停止向A公司采购，A公司也无需对收取的部分模具款项退回。客户承担了付款义务即减少了后续模具款支出，此时客户已取得已付款比例的经济利益（体现为未来支出的减少），此时的履约进度为客户付款比例；剩余的履约义务期间内，模具的使用价值系生产出零部件产品，其使用价值在生产过程中逐步转移给客户（类似于固定资产计提折旧），因此剩余履约进度为实现销售的零部件数量占合同约定数量的比例。公司在整个履约义务期间按照履约进度逐步确认模具收入。

因此，模具经客户验收时，公司收取了部分模具款项，A公司根据收取的模具款项确认模具收入，按照客户模具预付款占模具总价款的比例初步确认履约进度，并按照初步确认履约进度结转模具成本。后续用模具生产出零部件产品时，根据零部件产品的公允价格确认商品收入并结转其成本；按照双方约定的“额外支出每件1元的模具费”确认模具收入，依据交付的零部件数量占合同约定保底采购

量的比例确认后续履约进度，再依据履约进度结转模具的剩余成本。由于计入长期待摊费用的模具成本代表的是一项A公司已提供的模具研发而向客户索取补偿的权利，而非A公司经营过程中投入的资产。因此当最低采购量未达成之前，客户若停止对零部件产品进行采购，A公司应对该事项进行合理的会计估计，若客户未来继续采购的可能性不大，应对计入长期待摊费用的未摊销模具的价值在本期一次性进行摊销计入损益。

（三）部分收款，未约定保底采购量

即A公司和客户明确约定了模具验收时支付一定比例的款项，后续客户向公司采购用模具生产的零部件产品，合同并未约定保底采购量，也未对模具的后续款项进行约定和保证。从前述对模具控制权转移时点的分析过程看，此种情形下，模具验收时因不确定相关的对价是否有权收回，模具的控制权并未在模具验收时点进行转移，模具收入也属于上述分析的在某一时段内履行履约义务，模具收入随着零部件产品的销售逐步确认，模具成本根据其预估的或理论上的最低采购量或者具体期限进行摊销逐步转入成本。当客户停止采购后，应根据合理的会计估计，对模具的剩余摊销部分应一次性转入本期损益。

四、未约定模具收款模式下的模具会计处理

在此种模式下，A公司初始不收取模具费也无保底采购量的约定，合作初期客户不需要支付任何模具费，类似于前述案例中的“采购每件产品的价格为20元并额外支付1元的模具费”模式，但客户未来三年内如果向公司订购产品达不到最低采购量，则模具归公司所有。模具加工履约义务从签订合同开始，直至约定数量的零部件产品全部实现销售。最低采购量完成之前，模具的所有权归属于公司。在模具开发完成至最低采购量的零部件产品全部交付完毕期间，客户在A公司用专门为其开发的模具生产零部件的同时即取得并消耗公司履约所带来的经济利益——获取了公司生产的零部件产品、获取了模具的使用价值，此种情况下公司受托开发的模具属于在某一时段内履行履约义务，并在某一时间段内确认收入。

A公司应将模具作为一项资产确认，资产的摊销期限及摊销方法体现其价值消耗过程，可以按照其量产后的生命周期平均摊销，也可以按照实际采购量占最低采购量的比重对模具进行摊销并在到期时一次摊销完毕。

五、研发费用的会计处理

A公司开发模具的履约过程中，若使用了新的技术方法，则定义为研发模具，否则研发费用记入“长期待摊费用”科目。“研发费用”项目本身是反映企业进行研究与开发过程中发生的费用化支出，无形资产准则讲解中明确“对于企业自行进行的研究开发项目，无形资产准则要求区分研究阶段与开发阶段两个部分分别进行核算”，因此记入“研发费用”科目必须为A公司内部自行研究开发的项目，研究结果可以被A公司自身所控制，并预期能够带来经济利益流入。本文中A公司针对客户委托开发的模具，因此开发模具并非A公司自行进行的研究开发项目，由于模具自身具有专用性特征，A公司实质上并不能控制某一模具对应的研究成果。

根据上海证券交易所会计监管动态2021年第1期中的研发支出条款，“当设计、研发活动相关成果仅可用于该合同客户，不可用于其他客户，则相关支出应按照新收入准则有关合同履约成本的规定处理，最终计入营业成本，不计入研发费用。”反之，若设计、研发活动相关成果归属于A公司所有，且相关成本不仅可用于具体的合同客户，还可用于其他客户，并且预期能够带来经济利益流入，则相关支出按照无形资产准则的规定处理，最终计入无形资产或者费用化至研发费用。因此A公司受客户委托开发的实质上只能由某一客户专门使用的生产性模具，模具因专用性特征，其收入需要按照收入准则进行核算，开发过程中的成本可归集长期待摊费用，待控制权转移时再结转营业成本。☑

责任编辑 武献杰

主要参考文献

- [1] 张婷婷. 汽车零部件厂商受托研发模具的会计处理探析[J]. 财务与会计, 2017, (8): 45-46.
- [2] 应唯. 收入准则解释——识别合同中的单项履约义务[J]. 财务与会计, 2021, (14): 13-17.
- [3] 吴小燕. 汽车零部件企业模具投资会计处理探讨[J]. 现代商业, 2019, (33): 47-48.