



新收入准则在军工单位的军品项目应用研究

王婷（北京新风航天装备有限公司）

摘要：财政部于2017年7月修订并印发了新收入准则的通知，自2021年1月1日起境内上市公司开始执行，对于执行企业会计准则的非上市公司，要求自2021年1月1日起执行。本文主要对比了新旧收入准则的主要变化，研究了新收入准则在军工单位军品项目的应用，针对适应新收入准则的难点进行分析，提出了具体应用研究建议。

关键词：新收入准则；合同；收入确认

作为企业盈利能力衡量的重要指标之一，收入的确认与计量的真实性、准确性是十分重要的，现阶段，我国企业呈现出多产业、多样化发展特点，收入的确认与计量不再适用同一方式。本单位主要以军品生产任务为主，近年来也发展了环保、检测等服务产业，以及复合材料等既自用又销售的新兴产业。但是没有进行标准与规范的统一，因此在进行收入与计量过程中不可避免地出现一定困难，由于没有统一不利于会计信息质量的提升。

2017年国家修订了《企业会计准则第14号—收入》（简称“新收入准则”），规定执行企业会计准则的非上市企业2021年开始执行新收入准则。基于此，本文从本单位实际情况出发，从几个方面对新准则应用前后的情况进行研究，希望为企业新收入准则的合理应用提供一定参考作用。

1 新收入准则下收入确认原则

新收入准则将旧准则中《企业会计准则第14号——收入》及《企业会计准则第15号——建造合同》进行合并，不再对业务的类型进行区分，而是将合同、履

约义务和控制权作为应用判断的核心。

旧准则收入确认点为销售商品或者提供劳务的主要风险以及报酬的转移，即在销售商品方面收入确认点为销售的某一个时间点，提供劳务或建造合同方面收入确认点强调的是某一段时间；新收入准则的收入确认点是销售商品或提供劳务的控制权转移，“控制权转移”更多的是从企业和客户两个角度进行分析的，基于以下三点：一是拥有现时权利，二是主导取得商品的使用，三是获得几乎全部经济利益。因此应用五步法模型对合同中的履约义务进行识别，对合同中约定的收入进行确认和计量。具体步骤如

图1所示：

1.1 识别企业与客户签订的合同：

（1）识别与客户签订的合同：合同是一种法律协议，它规定了双方或多方之间的权利和义务^[1]。合同存在多种形式，但必须从实质上具有商业实质，即企业能从收入的资产中受益。合同合并和合同变更包含的业务同样适用于新收入准则。（2）识别合同中包含的单项履约义务：在新收入准则中，企业承诺按照协议向客户出售商品或提供服务，就是所谓的履约义务。企业在签订合同时应当仔细审查其中的条款，以识别每一项履约义务的具体情况。在识别单项履约义务时，

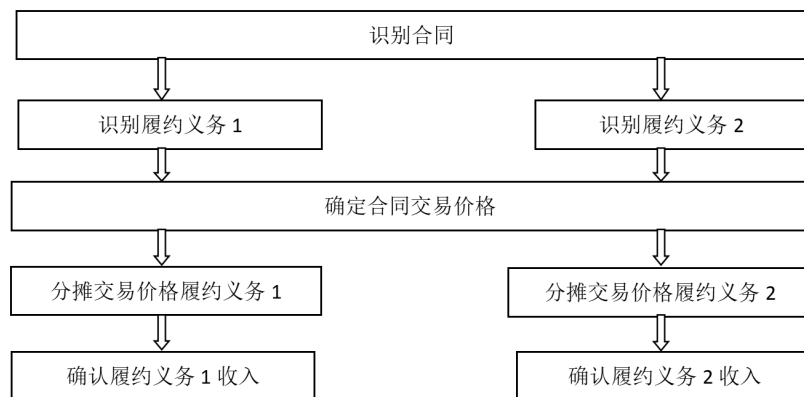


图1 “五步法”收入确认模型



应当综合考虑商品的实际性质、功能性以及客户的利益，同时也应当遵守相关的行业准则和国家法律。如果客户可以通过购买特定的产品和服务，以及利用其他可以轻松获取的资源共同获得收益，同时，此项承诺在合同条款中具有独立性，则表示此项商品抑或是服务具有可区分性，应该分开实施会计处理^[2]。

1.2 选择收入确认时点及方法

按照新收入准则，识别完各单项履约义务后，完成履约义务后收入的确认首先应该判断义务的履约期间是在某个时间点上或者是在某一个时间段里。如果可以满足下述三个条件中的任何一条，则履约义务属于“一段时间内履行”，反之则为“在某一时点履约”，履约义务的实现需要以控制权转移的时点为标准予以确认。

(1) 客户在实现企业履约的同一时间，意味着获得且消耗了企业履约形成的经济利益^[3]。比如安保服务、保洁服务等合同。

(2) 客户可以对企业履约环节中的各项在建商品实现控制^[3]。比如以客户所有的土地为依托的建设项目合同。(3) 在履约的过程中，所形成的商品本身具备不可取代的作用，同时，这一企业在合同时间，可以就自身已经完成的累计的合同期内的部分项目的款项予以收纳^[3]。比如一些针对装备产品而言的生产合同。

1.3 交易价格的确定。新收入准则中分为以下4种方式确定交易价格：

1.3.1 可变对价的估计

若交易价格存在有可变对价，企业在明确可变对价的最佳估计数的时候，应该以最易产生金额或者是期望值为准。应不高于在有关不明确消除中，企业应确保累计收入不超过在相关不确定性消除后不可能出现的重大转回的金额^[2]。

1.3.2 合同中存在重大融资成分

如果合同中规定的支付期限与获得控制权之间的时间差超过一年，就可能存在重大的融资风险，必须根据货币的时间价值来调整交易的金额。企业应该采用实际利率法来计算交易价格与预期价格之间的差价，以便进行摊销^[2]。

1.3.3 非现金对价

当客户选择非现金支付时，企业应根据公允价值来决定最终的交易价格，如果无法确定公允价值，则必须以承诺的单独售价为标准，间接决定交易价格^[2]。

1.3.4 应付客户对价

企业应向客户支付的或者是通过客户购买的企业转让的商品、服务的第三方对价，客户在向企业支付对价时，可进行抵减，完成抵减以后的实际价格即为合同交易价^[2]。

1.4 分摊交易价格至履约义务

如果多项履约义务签订在同一合同中，合同开始生效之日起，交易价格的确认，应该根据每项履约义务的单独售价在整个履约义务中的占比予以分摊。如果合同中包含可变对价内容，例如折扣，则应该根据相对比例来分摊这部分费用。对于无法直接确认的单独售价的单项履约义务，需要通过市场调节、成本增益和余额法，对交易价格进行准确的估算。后续发生变动的交易价格，根据合同开始日确定的同一分摊原则，向合同各履约义务分摊变动金额。在合同生效后，如果单独售价发生变化，则不得再重新分配交易价格。

1.5 企业履约义务确认收入

如企业履约义务属于在某一时段内履行的，收入的确认应该依据其履约进度，而履约进度应当按照“投入法”“产出法”合理确定。如企业履约义务是在某一时点履行的，企业应当根据商品控制权转移发生实质转移时准确判断其转移时点，并在该时点确认收入。

1.6 总额法净额法的选择

对于企业给客户转让商品或

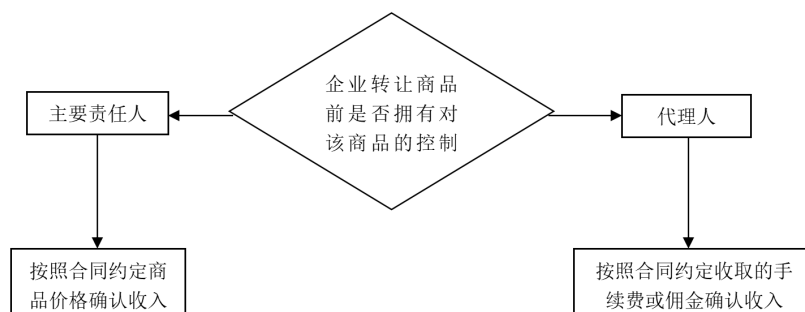


图2 总额法与净额法的判断条件



提供服务，适用总额法还是净额法确认收入这一问题，新收入准则主要是依据企业对商品的控制权来确定，明确提出采用净额法核算代理人取得的收入。（见图2）

企业在对净额法或总额法实施判断选择的时候，需以“拥有商品的控制权”为根据。主要取决于企业是否对从供应商取得的商品质量、售后等承担一定责任，再将商品交付给客户。

对于委托代销业务，旧准则根据“商品的所有权主要报酬或奉献是否转移”来判断，在企业收到客户支付的全额价款后，再支付供应商，多数情况下收入是应用总额法按照收到的全额合同款确认，仅以资金来衡量，并未反映此类业务的实质。

2 新收入准则下投入法与产出法的主要区别

2.1 定义不同

投入法类似于原收入准则下的成本法。指通过衡量企业在履行义务时所投入的资源，以及其与预期总成本之间的比例，来决定其履约进度。产出法与形象进度法有一定的相似之处。其确定履约进度是以转移至客户的产品，对客户价值为根据的，也就是说，按照截止该时点已转移控制权给客户的产出指标数量占合同约定应转移产出指标总量的比例来计量履约进度。

2.2 实施后的效果存在不同

使用投入法时，如果预计成本估算不准确，会导致履约进度与项目实际进度差异较大，已发生成本与企业履行义务的进度不

成比例，因此，履约进度的合理确定难度较大。如预计总成本未发生变化，不考虑因为已发生成本与企业履行履约进度不匹配需要调整成本的特定情况外，履约全过程的毛利率应一致；使用产出法时，不同阶段对应毛利率会出现不同。

两种方法选择时规定，在对企业已产生的成本以及合理利润进行补偿时，可在合同有效期内的任意时间节点实施；在资产负债表日，应该清楚地记录每一项履行义务的进展情况。在客户将控制权转移到其他商品上的情况下，由于无法确定可衡量的产出指标，因此不应该使用产出法。

关于任一时点，里程碑应当足够细，间隔不宜过大，能够反映履约过程当中任一时刻已转移商品对于客户的价值；资产负债表日，如果履约进度正好处于2个里程碑之间，必须采取适当的方法确定履约进度并获得客户对该进度的认可。

3 新收入准则在军品业务中应用分析

在新准则下军品项目合同需要履行义务：一是合同约定的产品生产完工且通过客户验收；二是附有质量保证条款，保证向客户销售的产品符合既定标准，且在质量保证期内，在规定的使用、维护和保管条件下，产品出现的质量问题，企业需提供售后服务。

军品项目分为研制项目和批产项目。项目一般分阶段进行，时间周期跨度比较长，每个阶段明显的界限划分，在各个节点提

交客户验收的项目成果不一样。

研制项目研发的产品往往是非标产品，研发难度大，准确测算项目成本概算难度大，且过程中根据设计方案或指标调整，存在项目延期或项目超概算的情况。项目预计总成本不准确，导致使用投入法确认履约进度不准确。

批产项目一般分为四个阶段。一是零部件齐套阶段；二是总装阶段；三是试验阶段；四是售后阶段。每个阶段性成果都需要最终客户验收认可后，客户按照合同约定拨付合同款。第一阶段主要是原材料、外协、外购件的采购，在成本构成中占比较高。第二阶段，主要是产品的装配，主要是装配部门的人工等间接成本支出，成本构成占比较小。第三阶段是对产品的试验验证阶段，主要是人工费、差旅费，零星材料支出。第四阶段是在产品交付后质保期满后拨付最后一部分合同款，支出主要是配套产品的质保金付款。不同阶段工作任务、成本支出显著不同，各阶段毛利不均衡，投入法无法真实反映业务的履约进度。使用投入法确认履约进度，资产负债表日会出现与客户合同约定进度不完全一致现象，确认出来的应收账款无法得到甲方确认。

对于军品项目来说，其产品拥有无可替代的用途，同时，在履约合同的过程当中，在实施项目研制时，客户全过程参与了质量、进度、技术状态管控，每个合同节点取得的成果均需经过客户验收，能够主导和控制在建项



目,真实反映项目进展,所以,军品项目属于在某一时段内履约义务。企业在明确收入时,应用里程碑式的产出法,根据合同约定的每个节点收款比例明确履约的进度,应用五步法模型,实施以下流程:如图3所示。

售后服务属于附有质量保证条款的一种,根据新收入准则,为了确保所有产品都能达到预期的质量要求,即保证类保证,需根据双方签订的协议,在交付产品的过程中,按合同金额全额确认收入;此外,提供服务类质量保证,则应分别进行计量确认,无法区分的,则合为一项履约义务处理。企业现行提供的售后服务,两者兼有,因此合为单项履约义务,在质保期到期之后,按合同约定售后服务金额确认收入。

在客户正式审定价之前,不少项目签订暂定价合同,暂定价并不代表合同的最终价格。对于暂定价合同,根据谨慎性原则,无确凿证据证明企业将获得客户合同差价款时,项目确认总收入应不超过暂定价合同总额。合同收入确认属于会计估计变更,收到差价款时,当期确认收入,不进行追溯调整。企业作为产品总装单位,负责配套设备的订货,将配套厂家生产的分系统产品与自制半成品装配后形成最终的产成品交付客户,对自制及配套产品生产过程进度、质量及交付后的最终产品质量负责,因此企业采用总额法确认收入。

4 新收入准则下财务管理建议

通过对新收入准则在军工企

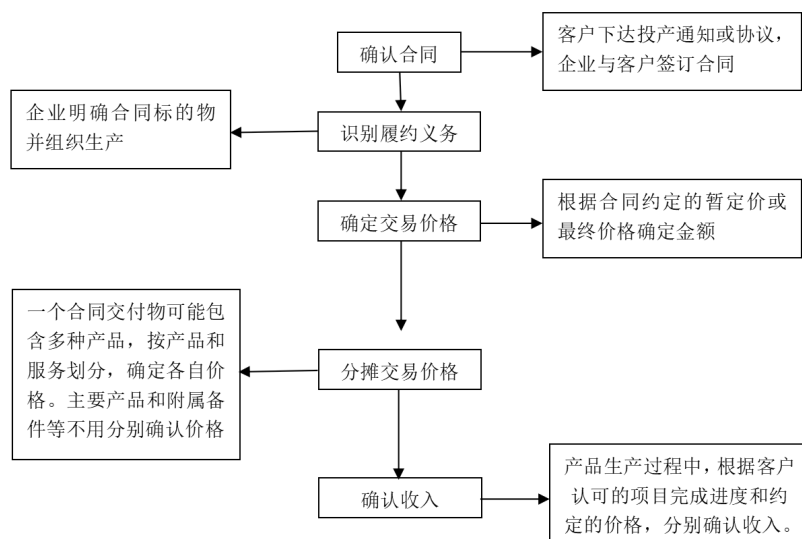


图3 企业收入确认方法

业军品项目应用研究分析,提出了在会计实务中的收入确认方法,新准则要求财务人员具有一定的职业判断能力,对于后续工作给出建议:

4.1 高度重视合同条款及约定事项

新准则明确了用投入法或产出法确认项目的收入,按照合同金额乘以履约进度确认收入,这个需要以可靠的合同来作为计量收入的依据。企业应结合自身的业务特点,从业务源头去梳理合同条款,重视业务合同的签署对后续收入确认的影响。对合同中需交付或提供的标的物内容、数量清晰约定,明确合同付款节点及支付条件、双方义务及权利以及对价等要素。如涉及多项履约义务,为便于后续根据单项履约义务的合同价款分别确认收入,应明确各单项履约义务内容及交易价格。

4.2 加强预算管控,使项目成本准确反映项目进度

企业必须要加强项目的预算管理,要提高项目全周期预算编制的准确性,根据项目履约进展及时、准确归集项目各项成本,合理确定项目的履约进度,从而提高收入确认的及时性、准确性,真实反映企业经营质量。

4.3 重点关注合同执行过程中证据归集及责任划分

合同履行过程中,应关注评审结论、验收资料、产品交接单等外部证实材料的收集,用以支撑后续收入的确认。明确质量管理、库存管理等合同标的物管理主体,理清主要责任人和代理人。

参考文献

- [1] 刘峰. 新收入准则对军品项目的影响[J]. 江苏科技信息, 2020, 37(15): 40-42.
- [2] 杨笑峰, 马元驹. 新收入准则下科研合同收入确认问题探析[J]. 航空财会, 2019(3): 48-50.
- [3] 高红梅. 新收入准则下公路工程施工企业财务管理策略[J]. 交通财会, 2021(4): 30-33.