

科技服务型企业收入确认模式探讨

卞庆珍 戴大勇

(同济大学产业管理办公室 上海 200092)

【摘要】科技服务型企业收入确认属于劳务收入确认模式,因而总体上应遵循“提供劳务交易的结果能够可靠估计的,采用完工百分比法确认收入”。在实务中,该类型的收入确认应和企业的项目管理相结合,并遵循谨慎性原则,在评估项目风险和结果的基础上,选择适合本企业实际情况的方法来估计项目的完工进度,从而确保收入和利润的真实、完整。

【关键词】科技服务企业 收入 确认 完工百分比

由于科技服务型企业业务的特殊性,这类企业的财务核算特别是收入、成本的核算与传统的生产型企业有所不同。笔者拟对此作一探析。

一、《企业会计准则》关于收入确认的规定

根据《企业会计准则第14号——收入》(CAS 14)中的相关规定,企业的收入大致分成两类:一类是提供产品的收入,一类是提供劳务的收入。科技服务型企业属于提供劳务的收入确认模式。CAS 14规定,企业提供劳务交易的结果能够可靠估计的,应当采用完工百分比法确认收入。具体来说,可以

来数据大,其主要原因是内部往来数据在并入时没有剔除。②资产负债表中的“事业基金”科目用负数显示与其核算的对应性质不符。“事业基金”科目用来核算事业单位拥有的非限定用途的净资产,其资金形成的主要渠道为非财政补助结余扣除结余分配后滚存的金额;而基建会计数据并入事业单位资产负债表后,“事业基金”科目余额就已经是限定用途的净资产,所以这种做法显然与“事业基金”科目的性质不符。

二、新《制度》下事业单位基建并账会计核算的改进

目前,新《制度》只对年初基建会计账套科目余额并账作了部分衔接规定,笔者对基建会计并入事业会计账务处理时改进如下:

一是并账时先进行内部往来业务的调整。参照企业合并报表的有关做法,先认真清理“其他应收款和其他应付款”科目的金额,对属于单位内部往来的事项,进行数据分析,然后编制内部抵销分录进行调整,防止虚增往来账款项。

二是在净资产类列项中增加“基建未交付使用结转”科目与“事业基金”科目平行,专门用来核算基建会计并入事业会计的未完工基建工程的实际成本,如建筑安装工程投资、设备投资、待摊投资、其他投资、预付工程款等。

承前例:改进后的2013年1月1日年初余额基建会计账并入事业会计账的账务处理(假定对基建会计在2012年12月31

分为项目过程中什么时点可以确认收入即收入确认的标准,以及如何来确认收入即收入的计量两个方面。

第一,CAS 14中提供劳务的收入确认标准为“提供劳务的结果能够可靠估计”,这是科技服务项目可以结转收入成本的前提。CAS 14规定了五项内容,笔者认为概括起来有两个方面的内容:一是劳务的风险已经基本转移,劳务已经或者很可能被客户接受,重做或者追加成本的可能性不大;二是与劳务相关的经济利益能够流入。如果服务提供期间都难以确认同时满足上述两个标准,提供劳务的结果难以可靠估计,则企

日以前在资金划拨时作内部往来结算的款项为1 000万元):

(1)借:其他应付款	10 000 000
贷:其他应收款	10 000 000
(2)借:在建工程——基建工程——建筑安装工程投资	1 200 000
在建工程——基建工程——待摊投资	51 700 000
在建工程——基建工程——预付工程款	54 000 000
贷:非流动资产基金——在建工程	106 900 000
(3)借:银行存款	3 000 000
其他应收款	1 100 000
基建未交付使用结转	106 900 000
贷:长期借款	42 000 000
非财政补助结转	45 000 000
其他应付款	24 000 000

主要参考文献

1. 财政部. 事业单位财务规则. 财政部令第68号, 2012-02-07
2. 财政部. 事业单位会计制度. 财会[2012]22号, 2012-12-19

业必须等到服务完成后,客户或第三方等服务予以确认,并保证与服务相关的经济利益能流入企业才确认相关的收入和成本。如果服务提供期间,劳务的部分结果可以可靠地估计,企业也可以确认该部分劳务的收入和成本。该项标准解决的是何时确认收入的问题。

第二,如果服务提供期间劳务的部分结果可以可靠估计,则企业应当采用按照完工百分比确认收入、结转成本的方法。根据CAS 14的规定,完工百分比法在具体运用时可以有三种方法:已完合同工作的测量;已提供劳务占应提供劳务总量的比例;已发生成本占总成本的比例。其解决了如何分段确认服务的收入问题,这三种方法每种都有其适用的具体情况。从企业的角度看,在提供的服务跨期较长的情况下,分段确认收入成本能够更准确及时地反映企业的经营状况,不至于使得公司的收入和利润出现很大的起伏。

二、实务中对劳务结果的可靠估计

在实务当中如何判断“提供劳务的结果能够可靠估计”?笔者认为要遵循谨慎性原则,判断的依据一般有合同和经验。有些合同中会很明确地约定服务提供过程中的阶段性交付,或者召开评审会,或者由独立的第三方介入等形式对服务的进度予以确认,经过这些程序,表明项目的阶段风险已经转移,劳务的部分结果能够可靠估计,因而可以根据项目的进度来确认收入同时结转相应的成本。

但是有些合同的约定非常笼统,这里面就存在一个会计的判断问题。通常实务中,财务人员可以根据公司的相关业务部门或项目管理部门对劳务的全部或部分结果的执行情况,并在服务进行到某些可观测到的关键的时间节点上进行会计估计。具体的时间节点包括:①收到客户的付款。除了预收款外,客户的付款一般与项目的进度直接相联系,收到客户的款项,项目经济利益已经确定流入到企业,项目的风险也基本转移,因而相对比较谨慎。②开具发票。开票如果暗含着收款和项目的交付或部分交付,则可以作为确认收入的节点。③年终决算。年终结算时一般会对所有项目进行梳理,对项目的进度和结果进行判断和估计,并决定能否结转项目已发生的收入和成本。

对于科技服务项目的结果的估计特别需要关注谨慎性原则的贯彻,实务中应关注“应收账款”科目与“生产成本”(项目成本归集的科目)科目。一方面,如果发现应收账款与收入的比例出现异常,则需要关注确认的收入是否能够真正产生经济利益的流入,收入是否虚增;另一方面,还需要经常性地检查“生产成本”科目,如果科目中核算的项目不能给企业带来经济利益的流入,则要适时地转入成本,避免企业出现不良资产。对于账龄较长的项目应当分析原因,计提减值准备,这样可以挤出科目中暗藏的水分,夯实资产。

三、完工百分比法的具体应用

前面提到,完工百分比法的运用有三种方法:第一种方法“已完合同工作的测量”,一般需要专业的测量技术,实务中采

用得较少;第二种方法“已提供劳务占应提供劳务总量的比例”要求企业在签订合同时就对项目的总的工作量做出预计,并且在项目进行过程中对已发生和将要发生的工作量做出严格的统计和预测,根据两者的比例确定项目完成比例;第三种方法“已发生成本占总成本的比例”则要求企业在签订合同时对项目的总成本做出预算,并且在项目进行中对项目已发生的项目成本进行核算并根据项目的进展情况对总成本进行调整,再用已发生成本占总成本的比例来确定收入结转的金额。

对于第二种方法和第三种方法的差别,笔者认为:如果项目的成本构成主要是劳务,即工、费,则适用第二种方法;如果项目的成本由材料和劳务混合构成,即含有料、工、费,则适合采用第三种核算方法。因为材料成本的发生往往滞后于项目的进度,如果按照劳务的进度结转,则会造成在项目的早期成本的发生晚于收入发生的进度,项目毛利率前高后低,甚至项目后期材料成本猛增,出现阶段性亏损。在这种情况下,项目如果采用第二种方法来确认进度,则应当适当预估项目的成本,但是预估项目成本会给会计核算和税务申报带来麻烦,因而应尽量少采用。

如果采用第三种预计项目总成本的方法来核算项目进度,则对企业的项目管理要求较高,同时要求财务能够参与到项目管理的环节中去。因为项目总成本预算不仅包含项目的直接成本,还有一些公共成本的归集和分摊,这都需要财务参与其中才能准确地进行核算。此外,由于项目本身和主客观环境处于实时的变化中,项目的预计总成本也在变化,这也要求在项目管理中能够经常性地检查项目总成本是否可靠,比如每半年甚至每个季度都检查一次。

根据以上分析,这三种估计完工百分比的方法适用和优缺点可以总结如下:

方法	适用条件	优缺点
完工进度测量法	可以进行专业测量的项目	专业测量,相对精确,但应用面较窄
已提供劳务占总劳务的比例	成本构成主要是人工及其相关费用	只需预测总的劳务量,根据发生的劳务量计算比例即可
发生成本占总成本比例	成本构成除了人工及相关费用,还包括一定比例的材料成本	需进行完整的成本预算,对项目管理要求较高

对于大多数中小型的科技服务型型企业来说,因为规模较小,项目管理尚未到位,项目总成本难以可靠估计,这种情况下可以借用生产企业的定额成本的方法进行简化处理。可以根据项目的历史平均毛利率设定相对固定的成本比例,再按合同金额来确定项目的预计总成本。使用这种方法应经常性地检查设定的成本比例,以确保这个比例的相对合理性。

主要参考文献

汤秀燕.软件服务企业收入成本确认实务探析.财会学习, 2011;5