

科技服务企业收入确认应注意什么

荣艳丽

(郑州旅游职业学院 郑州 450009)

【摘要】当提供的劳务交易结果能够可靠估计时,应采用完工百分比法。但是由于科技服务企业的项目一般具有不确定性,其方法选择不是一成不变的,由此应根据谨慎性原则,按照实际情况选择适当的方法来对收入进行确认。

【关键词】完工百分比 科技服务企业 会计准则

科技服务企业主要是提供劳务来获取收入的企业,对于收入的确定应参照《企业会计准则第14号——收入》(CAS 14)中提供劳务收入的规定来进行。笔者认为,由于科技服务企业的特殊性,在进行百分比法完工程度测量的时候,其方法不是一成不变的,要根据不同项目的具体情况采用不同的方法来确认。

一、会计准则对提供劳务收入确认的要求

CAS 14指出,提供劳务收入的确认,应满足两个条件:第一,提供劳务收入的金额能够可靠计量。对于科技服务企业,一般看是否签订了合同或者协议。如果签订了合同或者协议,则可认为其金额是能够可靠计量的。第二,相关的经济利益很可能流入企业。对于科技服务企业的经济利益是否很可能流入企业,一般要看客户的信誉、企业的以前经验估计和双方是否就结算方式和期限达成合同或者条款等因素,综合进行判断。

若同时满足上述两个条件,则可以采用完工百分比法来进行收入的计量。根据CAS 14的规定,完工百分比法在具体运用时可以选择以下三种方法:①已完工作的测量,这是一种比较专业的测量方法,由专业的测量师对提供的劳务进行测量,并按照一定的计算方法确定劳务交易的完工程度。②计算已提供劳务占应提供劳务总量的比例,这种方法主要以劳务量为标准确定提供劳务的交易完工程度。③计算已发生成本占估计总成本的比例,这种方法主要以劳务量为标准确定交易的完工程度。这三种方法每种都有其适用的具体情况。从企业的角度看,在提供的服务是跨年的情况下,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。

二、实务中对劳务结果的可靠估计

采用完工百分比法确认提供劳务收入的前提是“提供劳务交易的结果能够可靠估计”。对此应如何界定呢?笔者认为,要以谨慎性原则为前提,判断的依据一般看合

同或者协议,有些合同或者协议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,因此可以根据项目的具体进度确定收入和结转相应的成本。

实务中,不是每个合同或者协议都有明确规定的,如果遇到合同约定不明确的情况,就存在一个会计人员职业判断的问题。会计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。具体观测的时间节点有三个:①收到客户的付款时。除了预付款外,客户的付款一般与项目的完工进度直接相联系。收到客户的款项时,项目的经济利益已经确定流入到企业,项目的风险也基本转移,因此可以确定收入。②向客户开具发票时。开票如果相当于收款和项目交付或者部分交付,则此时可确认收入。③年终决算时。年终决算时一般会对所有项目进行整理,这时候就要对项目的进度和结果进行判断和估计,并确定是否可以确认相关的收入、结转项目已发生的成本。

对科技服务企业项目结果的估计,需要保持相应的谨慎性,主要应关注“应收账款”和“劳务成本”这两个账户。科技服务企业采用完工百分比法确认提供劳务收入时,应按照确定的提供劳务收入金额,借记“应收账款”、“银行存款”等科目,贷记“主营业务收入”科目。结转劳务成本时,借记“主营业务成本”科目,贷记“劳务成本”科目。值得注意的是,如果发现应收账款与收入不配比时,则需要关注确认的收入是否满足确认条件。

另外,还需要经常性地检查“劳务成本”科目,如果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。此时,企业应正确预计已经

发生的劳务成本是否能够得到补偿,分别进行会计处理:当已发生的劳务能够得到补偿时,应按照能够得到补偿的劳务成本确认劳务收入,并结转已经发生的成本;当预计的劳务成本全部不能得到补偿时,应将已经发生的劳务成本计入当期损益,不确认劳务收入。

三、完工百分比法的应用举例

例1:甲科技服务公司于2013年11月1日与丙公司签订合同,为丙公司定制一款软件,工期为5个月,总收入为400万元。到2013年12月31日,甲公司已发生成本220万元,预计开发软件还将发生成本80万元。2013年12月31日,经专业的测量,该软件完工进度为60%。

分析:甲公司应该按照第一种方法“已完工作的测量”来确认完工百分比。其会计分录为:借:主营业务成本;贷:劳务成本等。借:银行存款,预收账款等;贷:主营业务收入。

例2:甲科技服务公司于2013年4月1日与乙公司签订了一项咨询合同。合同约定,咨询期为2年,咨询费用为30万元。乙公司分三次等额支付咨询费,第一次在项目开始时支付,第二次在中期支付,第三次在项目结束时支付。甲公司估计的提供咨询劳务总成本为18万元,都是咨询人员的工资。假设每月提供的劳务量相同。

分析:这种情况下可以采用第二种方法,即“已提供劳务占应提供劳务总量的比例”。因为在此题中,总的工作量是确定的,且每月提供的劳务量也是已知的,满足第二种方法的使用条件。所以,在确定完工进度时,2013年应确认的完工进度 $=9 \div 24 \div 18 \times 100\% = 37.5\%$,确定提供的劳务收入 $=30 \times 37.5\% = 11.25$ (万元),结转提供的劳务成本 $=18 \times 37.5\% = 6.75$ (万元)。在2014年,提供劳务的完工进度 $=21 \div 24 \times 100\% = 87.5\%$,确定提供的劳务收入 $=30 \times 87.5\% - 11.25 = 15$ (万元),结转提供的劳务成本 $=18 \times 87.5\% - 6.75 = 9$ (万元)。其会计分录同上。

例3:甲科技服务公司于2013年12月1日接受一项设备安装服务,安装期为三个月,合同总收入为60万元,到年底已经预收了44万元安装服务费。实际发生安装费用28万元,假设均为安装人员的工资,估计还会发生安装费用12万元。

分析:在这种情况下,适合采用第三种方法,即“已发生成本占估计总成本的比例”。从此题可以看出,已发生的成本和总成本都是能估计的,所以在2013年12月31日,应确定完工百分比 $=28 \div (28 + 12) \times 100\% = 70\%$,2013年12月31日应确认的提供劳务收入 $=60 \times 70\% = 42$ (万元),应确认的提供劳务成本 $= (28 + 12) \times 70\% = 28$ (万元)。其会计分录同上。

四、小结

从以上三个例子可以看出三种方法的适用条件。如

果项目的成本主要是提供劳务人员的人工费,且该人工费是企业可以控制和确定的,这时可以选用第二种方法。如果项目成本由材料费和人工费混合构成,即成本中既有材料费又有人工成本,则适合采用第三种方法。正如第三个例子,因为材料成本的使用一般跟不上项目的进度,如果按照劳务的完工程度进行结转,则会导致项目的前期成本确认得过少,和收入的确认不配比,这样项目的毛利率就会出现“前期高后期低”的现象,甚至会因为以后材料价格上升从而出现阶段性的亏损。在这种情况下,项目如果采用第二种方法来确认完工进度,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会带来一些复杂的问题,因此应少采用。

实务中,若采用第三种方法即“已发生成本占估计总成本的比例”来确定完工百分比,则对企业的项目管理要求较高,要求会计人员能参与到项目管理的活动中来。这是因为,项目总成本预算中不仅有项目的直接成本,还包含着一些共同成本的归集和分摊,这都需要会计人员参与其中才能准确地进行核算。此外,外部环境不断在变化,项目也由于自身和客观的原因在不断变化之中,项目的总成本也在不断变化,这就要求企业的相关部门在项目管理中应经常地去测试成本是否在发生变化。企业可以每半年或者每个季度进行一次检查。

根据以上分析,这三种估计完工百分比的方法适用条件和优缺点可以归纳如下:①完工进度测量法,适用于可以进行专业测量的项目。优缺点:专业测量相对精确,但应用面较窄。②计算已提供劳务占总劳务的比例。适用于成本构成主要为人工及其相关费用的项目。优缺点:只需要预测总的劳务量,根据已发生的劳务量计算比例即可。③已发生成本占估计总成本的比例法,适用于成本构成除了人工及其相关费用外,还包括一定比例的材料成本的项目。优缺点:需进行完整的成本预算,对项目管理的要求较高。

在实际生活中,科技服务企业一般以中小企业为主,因为规模较小,项目管理还不是很全面,财务制度可能还不是很完善,项目总成本通常难以可靠估计。这种情况下可以借用生产企业的定额成本法来进行简化处理。可以把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

1. 东奥会计在线.2011年注册会计师辅导用书——轻松过关·会计.北京:北京大学出版社,2011
2. 财政部会计资格评价中心.中级会计实务.北京:中国财政经济出版社,2010