

新收入准则对软件企业售后服务会计核算的影响及建议

竹挺进

一、新收入准则对售后服务会计核算的影响

为保持与国际财务报告准则的趋同，财政部于2017年7月5日发布了修订后的《企业会计准则第14号——收入》（财会[2017]22号，下称新收入准则）。新收入准则第三十三条对企业提供的产品质量保证是否应作为单项履约义务做了具体规定，对于附有质量保证条款的销售，企业应当评估该质量保证是否在向客户保证所销售商品符合既定标准之外提供了一项单独的服务。企业提供额外服务的，应当作为单项履约义务，按照本准则规定进行会计处理；否则，质量保证责任应当按照《企业会计准则第13号——或有事项》规定进行会计处理。在评估质量保证是否在向客户保证所销售商品符合既定标准之外提供了一项单独的服务时，企业应当考虑该质量保证是否为法定要求、质量保证期限以及企业承诺履行任务的性质等因素。客户能够选择单独购买质量保证的，该质量保证构成单项履约义务。

可见，按照新收入准则规定，企业主要应从客户是否拥有单独购买选择权、是否为法律强制要求、服务期限长短、承诺任务性质是否为保证商品达到既定标准四个方面判断质

量保证是否构成单项履约义务。因此，笔者也主要从这四个方面来分析各类售后服务是否构成单项履约义务，从而进行相应的会计核算。

1. 产品缺陷修复。商业实践中，根据销售合同，产品缺陷修复服务是软件企业在一定期限内免费提供给客户的，客户无需单独购买，客户不拥有单独购买选择权。因此，根据新收入准则第三十三条的规定，产品缺陷修复服务类售后服务的会计处理应遵守《企业会计准则第13号——或有事项》的规定，即在产品控制权转移给客户时，企业应将合同金额全部确认收入，同时按照预估的售后服务成本金额，确认预计负债，并计入损益。

2. 产品使用技术支持、软件产品更新升级。新收入准则第二十条规定：“合同中包含两项或多项履约义务的，企业应当在合同开始日，按照各单项履约义务所承诺商品的单独售价的相对比例，将交易价格分摊至各单项履约义务。”因此，产品销售合同总金额的一部分应被分摊为售后服务履约义务的交易价格。

按照新收入准则的要求还应判断该售后服务履约义务是在某一时点履行履约义务还是在某一时段内履行履约义务。满足下列条件之一的，属于在某一时段内履行履约义务；否则，属于在某一时点履行履约义务：（一）

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。（二）客户能够控制企业履约过程中在建的商品。（三）企业履约过程中所产出的商品具有不可替代用途，且该企业在整个合同期间内有权就累计至今已完成的履约部分收取款项。对于第一条，《新收入准则应用指南》第33页指出：“可以假定在企业履约的过程中更换为其他企业继续履行剩余履约义务，当该继续履行合同的企业实质上无需重新执行企业累计至今已近完成的工作时，表明客户在企业履约的同时即取得并消耗了企业履约所产生的经济利益。”使用这一方法分析产品使用技术支持服务和软件产品更新升级服务：如果其他企业继续软件企业的产品使用技术支持服务工作，显然没有必要再重新向客户解答软件企业之前已经解答过的技术问题，也无需重复软件企业已经进行过的更新升级工作，只需在软件企业已完成更新的基础上进一步推送更新即可。因此，产品使用技术支持、软件产品更新升级服务在软件企业履约的同时，客户即取得并消耗其履约所带来的经济利益，属于在某一时段内履行履约义务。对于在某一时段内履行的履约义务，企业应当在该段时间内按照履约进度确认收入，但履约进度不能合理确定的除外。企业应当考虑商品的

性质,采用产出法或投入法确定恰当的履约进度。时间进度指标通常可以很好地度量售后服务的履约进度,即售后服务对应的交易价格应在售后服务期内分期确认收入。

3. 第三方产品兼容性处理。如果销售合同对第三方产品兼容性未做出明确约定,其后的第三方产品兼容性处理就不是为了让商品达到既定标准。软件企业对此类服务通常会收取额外的费用,但如果工作量较小,基于维护客户关系的考虑,软件企业有时也不会收取费用,即此项服务客户通常可以单独购买,客户拥有单独购买选择权。我国的法律法规并未强制要求软件企业要向客户提供此类服务。第三方产品的兼容性处理服务提供的时间取决于客户购置第三方产品的时间,往往并无固定期限。满足这些条件的第三方产品兼容性处理构成单项履约义务,在新收入准则下,应分期确认收入。

但如果软件企业与客户签订产品销售合同时,已经可以合理预期到客户将部署某些第三方产品,合同对产品兼容性也做了明确约定,后来发现产品兼容性存在不足,软件企业因此对已交付产品做了进一步处理,客户不会因此向软件企业额外付费。此类兼容性处理实质是产品缺陷修复,是为了保证软件企业所销售的产品达到销售合同的既定标准,不构成单项履约义务,在新收入准则下,应全部确认收入,同时确认预计负债并计入损益。

4. 网络安全提示和安全补丁推送。此类服务往往针对最新的特定网络安全威胁,软件企业向客户交付产品前通常无法预见到这些安全威胁,销售合同中无法对产品应对这些特定安全威胁的能力做出约定。因此此类服务通常不是为了保证软件企业产品达到既定标准。我国当前也并无

法律规定软件企业要向客户提供网络安全提示和安全补丁推送服务。笔者认为网络安全提示和安全补丁推送服务构成单项履约义务,在新收入准则下,应分期确认收入。

二、对软件企业过渡到新收入准则的建议

1. 完整识别销售合同中隐含的售后服务履约义务。虽然软件企业售后服务具体项目通常会在其与客户签订的销售合同中做出约定,但有时软件企业也会按惯例向客户提供某些售后服务,却不在销售合同中明确约定。但《新收入准则应用指南》第25页指出即使销售合同中没有明确约定,如果企业广告或者企业商业惯例使得客户对某些售后服务形成了合理预期,企业也应当考虑该项服务是否构成单项履约义务。

2. 谨慎判断各项售后服务是否应作为单项履约义务。软件企业应重新审视提供的各项售后服务,从客户是否拥有单独购买选择权、是否为法律强制要求、服务期限长短、承诺任务性质是否为保证商品达到既定标准四方面,结合合同条款和商业惯例,综合判断各项售后服务是否应作为单项履约义务。上文虽详细分析了新收入准则下各项售后服务是否应作为单项履约义务,但这些结论并不是绝对的。例如,虽然通常情形下,产品缺陷修复服务不构成单项履约义务,但是如果软件企业和客户谈判时曾提出若客户同意产品交付验收合格后,软件企业不再对产品缺陷承担任何责任,客户就能够以更低的价格购买产品,客户就会拥有产品缺陷修复服务单独购买选择权。根据新收入准则第三十三条的规定,产品缺陷修复服务就构成单项履约义务。

此外,软件企业提供的售后服务

还可能包含多个具体服务项目,可能出现部分服务项目不构成单项履约义务,另一部分服务项目构成单项履约义务的情况。如果这两部分服务都有会计重要性,软件企业将需要把售后服务拆分为两部分,一部分作为单项履约义务,另一部分不作为单项履约义务,进行不同的会计核算。

3. 选择合理的方法分摊构成单项履约义务的售后服务对应的交易价格。按照新收入准则第二十一条的规定,如果客户在免费售后服务期满后能够以一定的价格向软件企业续订同样的服务,软件企业通常应将这一单独售价作为最佳证据,用以计量售后服务对应的交易价格。如果客户在免费售后服务期满后不能够以一定的价格向软件企业续订同样的服务,软件企业应使用市场调整法、成本加成法、余值法等确定售后服务对应的交易价格。这三类方法实务中的可行性并不相同。软件公司不单独定价向客户提供持续售后服务,很可能是因为客户对持续售后服务的需求很小,市场上其他企业通常更不可能单独向客户提供类似或相同的服务,因此市场调整法通常不可行。商业实践中,软件企业通常也不会向客户单独出售不含售后服务的产品,因此无法用合同总价减去不含售后服务产品价格的方法确定售后服务的价格,即余值法通常也不可行。成本加成法需要软件企业预估售后服务成本,然后参考内部或外部其他有一定可比性的服务类业务毛利率,确定售后服务的单独售价。预估服务成本和有一定可比性的服务业务毛利率通常都能够取得,因此成本加成法在实务中往往具有更强的可行性。

(作者单位:天健会计师事务所<特殊普通合伙>)

责任编辑 陈利花