

新收入准则下软件企业收入确认探讨

马圆

摘要:新收入准则下,收入确认的核心判断标准从风险报酬转移模型转换为以权力为基础的控制权转移模型,更注重合同识别和商业实质分析。软件企业的商业模式和客户合同具有创新性、集成性、动态性等特征,准确掌握新收入准则,做出合理的职业判断对行业发展至关重要。本文详细解析了新收入准则“五步法”模型下软件企业的收入确认要件,对软件企业各类型业务收入确认进行实践总结,认为解决问题的重点在于合同商业实质识别、控制权转移、合格收款权判断、履约进度计量等。

关键词:新收入准则;五步法模型;软件企业会计处理

中图分类号:F233 **文献标志码:**A **文章编号:**1003-286X(2022)16-0050-03

2017年7月,财政部发布了修订后的《企业会计准则第14号——收入》(以下简称新收入准则),进一步明晰了收入准则与建造合同准则的边界,对销售商品收入及提供劳务收入进行区分,对商品所有权的风险及报酬转移进行判断,对系列多重交易安排及可变对价复杂合同的会计处理进行具体规范,其中收入确认计量“五步法”模型的设定对企业收入确认计量进行了统一规范,包括订立合同的识别、合同内单项履约义务识别、交易价格确定、交易价格分摊至各单项履约义务、每一项单项履约义务的履行时确认收入这五个步骤。本文对新收入准则在软件企业相关业务运用进行探讨。

一、“五步法”模型下软件企业的收入确认

(一) 订立合同的识别

根据新收入准则“五步法”模型,识别订立合同是收入确认的基本前提。原收入准则根据风险报酬转移状况确定收入,立足利润表视角关注收益是否实现;新收入准则注

重控制权转移,立足资产负债表视角,关注资产及相应服务是否已经转移,要求合同的双方需要满足以下条件:合同签订双方认可合同中规定的义务,表明有意愿履行合同义务;合同具有商业性质;合同明确规定合同双方权利及付款条款,销售方大概率能够收回交易对价。

值得注意的是,软件企业在合同履行期间往往存在应客户的实际需求而对原合同范围或价格做出的变更。针对合同变更情形,新收入准则规定,企业与同一客户(或该客户的关联方)同时订立或在相近时间内先后订立的两份或多份合同,当基于同一商业目的构成一揽子交易、合同的对价金额取决于其他合同的定价或履行情况或该两份或多份合同中所承诺的商品构成单项履约义务的,应当合并为一份合同进行会计处理。在此基础上,企业应当区分下列三种情形对合同变更分别进行会计处理:

1. 合同变更增加了可明确区分的商品及合同价款,且新增合同价款反映了新增商品单独售价的,应当将该合同变更部分作为一份单独的合同进行会计处理。

作者简介:马圆,中国注册会计师协会。

例如甲公司与乙公司签订一份提供SaaS服务合同，使用期限12个月，每年收取12万元的使用费，允许乙公司登录其平台并使用各种功能。在合同履行期间，乙公司又要求甲公司同时提供管理系统运营服务。修改后的合同对价为32万元。本例中，管理系统运营服务与提供SaaS服务业务能够明确区分，合同变更能够体现新增部分单独售价，故根据新收入准则，甲公司应将变更部分视为新合同，单独确认互联网贷款管理系统运营服务收入20万元。

2. 合同变更不属于本条1规定的情形，且在合同变更日已转让的商品或已提供的服务（以下简称已转让的商品）与未转让的商品或未提供的服务（以下简称未转让的商品）之间可明确区分的，应当视为原合同终止，同时，将原合同未履约部分与合同变更部分合并为新合同进行会计处理。

例如甲公司与乙公司签订一份提供软件定制化开发合同27万元，合同中约定A软件12万元，B软件15万元，A、B两款软件相互独立、独立开发且可明确区分。假设A、B软件的开发为两项履约义务，且以时点法作为收入确认原则。在合同履行期间，A软件已由甲公司完成交付正常上线并由乙公司出具了系统上线验收报告，B软件尚未实施。在此基础上，甲公司提出增加对B软件的模块功能开发工作量，甲乙双方同意在原合同金额基础上，将合同总金额修改为32万元。本例中，原合同已转让的商品与未转让的商品能够明确区分，因此，甲公司应当将该合同变更作为原合同终止，同时，将原合同的未履约部分与合同变更合并为新合同进行会计处理。该新合同中，B软件开发价款为20万元，即原合同下尚未确认收入的客户已承诺对价15万元与合同变更部分的对价5万元之和。

3. 合同变更不属于上述第一条规定的情形，且在合同变更日已转让的商品与未转让的商品之间不可明确区分的，应当将该合同变更部分作为原合同的组成部分进行会计处理，由此产生的对已确认收入的影响应当在合同变更日调整当期收入。

例如甲公司与乙公司签订一份提供软件定制化开发合同27万元，合同中有且仅有A软件开发。假设A软件的开发为单项履约义务，且以时点法作为收入确认原则。在合同履行期间，A软件已完成部分功能模块的开发但尚未完成系统整体上线，甲乙双方同意并认可甲公司在原合同的工作量为15万元。在此基础上，甲公司提出增加对A软件的模块功能开发工作量，新增部分工作量双方协商价款为30万元（价格公允），并签订终止协议将原合同终止，新

签订另一份合同，新合同金额为42万元（27 - 15 + 30）。在本例中，虽然形式上双方签订了终止协议将原合同终止并签订新合同，但是由于合同变更后拟提供的剩余服务与在合同变更日或之前已提供的服务不可明确区分（即该合同仍为单项履约义务），因此，应当将合同变更作为原合同的组成部分进行会计处理。合同变更后的交易价格为57万元（27 + 30），应该在甲公司完成交付A软件正常上线并由乙公司出具系统上线验收报告后确认收入。

（二）合同内单项履约义务的识别

识别合同内的单项履约义务是收入确认的重要基础。新收入准则要求，在合同开始日软件企业应当对单项履约义务进行识别，确保系列单项履约义务在时段内或时点履行，再分别对收入进行确认。单项业务需要满足以下条件：根据合同交付的商品以及服务可单独让客户获取收益，或是客户易从该产品服务中获取其他配套资源；企业在交付商品及服务给客户时，所做出的承诺应当与合同中其他承诺进行区分。

例如甲公司与乙公司就软件系统签订合同，并在软件验收合格后提供一年技术支持服务（甲公司通常会单独销售定制化软件和技术支持服务，软件无需技术支持服务也能正常使用）。由于本例中软件先于技术支持服务交付，且无需技术支持服务也能正常使用，乙公司可从单独使用该软件或将其与技术支持服务一起使用中获益，表明软件和技术支持服务能够明确区分；软件和技术支持服务没有对彼此做出重大修改或定制；甲公司未提供重大服务将软件和技术支持服务整合成一组组合产出。可见，甲公司不提供技术支持服务也可单独履行定制化软件的承诺，软件和技术支持服务之间不存在高度关联性，表明二者在合同中可明确区分。因此，上述合同中包含提供定制化软件以及技术支持服务两项履约义务，应当按照各自单独售价的相对比例分摊交易价格，并在各项履约义务履行时分别确认收入。

（三）交易价格确定

交易价格确定是“五步法”模型的关键。根据新收入准则，软件企业应当根据分摊至各项单项履约义务的具体交易对价进行收入计量。交易对价即企业预期应交付产品及服务相关控制权所预期获得的对价，考虑可变对价因素，当交易价格具有可变价格的性质，在收入确认时应当按照期望价格进行确认。

（四）交易价格分摊至各单项履约义务

新收入准则规定,在合同开始时,软件企业就应当根据单项履约义务对比单独售价,将交易价格具体分摊至各单项履约义务。在无法获取单独履行对价的条件下,新收入准则要求企业运用合理方法对交易对价进行估计,若无法直接观察单独售价,企业应对其他客户的信息进行综合考虑,选取适当的方法(成本加成法、市场调整法、余值法等)对单独售价进行估计。因此若软件企业所签订的合同中涉及多项履约义务,企业应当对不同履约义务进行单独交易对价分配,将合同开始日各义务单独履行收取的对价作为分摊依据。

(五) 单项履约义务履行时确认收入

软件企业在完成一项合同所规定的义务时,可以对相应收入进行确认,新收入准则重点强调控制权的转移,要求软件企业对时间段内及时点履约义务履行确认进行区分。对于在某一时间段内履行的履约义务,企业应当采用产出法或投入法确定恰当的履约进度,按照履约进度确认收入;对于在某一时间点确认履行的履约义务,企业应当待客户获取产品控制权后对收入进行确认。

二、软件企业不同业务的收入确认处理

软件企业主要业务可以归纳为SaaS产品(软件即服务)业务、软件定制化开发及相关技术支持业务、基于软件使用过程中提供的专业服务以及上述多个业务组合的整体解决方案业务。

(一) SaaS产品合同

对于SaaS产品,用户不能直接在本地机器上使用,需登录到甲公司的平台方可使用,由于甲公司负有保证平台稳定安全运行的合同义务,所以属于在一段时间内履行的履约义务,按照投入法或产出法确认履约进度,公司按照合同履约进度在一段时间内确认收入。

(二) 定制化软件及相关技术支持合同

通常情况下,软件定制化开发业务需软件开发完成并交付给客户,并由客户出具系统完整上线报告,属于某一时点履行的履约义务。公司在交付定制化软件后,会提供免费或有偿的技术支持服务,通常在销售合同中约定在项目交付后的一段期间内提供免费或有偿的技术支持。

1. 定制化软件及免费技术支持整体通常构成单项履约义务。如实施合同约定免费技术支持是对前期实施项目的质量保证,保证已上线验收的系统符合既定的标准,能够保证客户稳定运行,与公司提供的软件产品等有高度关联

性。企业提供一定期限的免费技术支持服务属于行业惯例,针对销售合同约定的免费技术支持主要指运维服务不收取额外费用,客户不能单独选择是否购买该项质量保证服务。免费维护期内公司提供技术支持不确认收入,公司因提供免费维护服务而产生的支出计入销售费用。

2. 定制化软件及有偿技术支持构成两个单项履约义务。如合同中约定的有偿技术支持是为客户系统运行提供新的服务,主要包括产品版本常规升级迭代、系统维护、运行跟踪及系统管理咨询、对客户人员培训等各项工作。企业提供的定制化软件在产品交付客户验收后完成了控制权转移,相关的软件功能已开发完毕,满足了客户软件采购需求。一方面,定制化软件产品销售和后续技术支持能以验收作为时点进行明确区分,软件产品验收后即可正常运行,技术支持在软件产品验收后即进入服务期,且两者提供的产品或服务内容不一致,可单独区分。另一方面,定制化软件与技术支持本身不存在重大的整合和依赖关系,即无论是否购买后续技术支持,定制化软件产品验收后已完成控制权转移。所以同一合同中公司提供的定制化软件产品和有偿技术支持构成两个单项履约义务。

(三) 软件使用过程中提供的专业服务

软件企业在为客户提供软件开发、SaaS产品后,通常会在软件使用过程中向客户提供部分专业服务(如在一段时间内基于软件使用过程中的数据统计、整理、分析及输出),服务通常以公司提供的服务内容、服务次数、完成的工作量进行计费,属于在一段时间内履行的履约义务,企业按照合同履约进度在一段时间内确认收入。

(四) 整体解决方案合同

企业向客户承诺转让的SaaS产品(或定制化软件)和专业服务可以分别形成产出,客户能够从SaaS产品(或定制化软件)、专业服务本身或从该商品与其他易于获得资源一起使用中受益,且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,在合同中对于SaaS产品(或定制化软件)和专业服务单独定价,在整个合同执行过程中,SaaS产品(或定制化软件)和专业服务可单独对客户产生价值,客户亦可选择对整体解决方案合同中的SaaS产品(或定制化软件)和专业服务进行单独购买。因此,公司整体解决方案合同中的SaaS产品(或定制化软件)和专业服务构成多个单项履约义务,根据前文所述分别进行收入确认。☑

责任编辑 任宇欣