

新收入准则对定制化软件开发业务收入的影响及应对思路

韩芳芳 郝博

摘要：新收入准则下定制化软件开发业务的收入确认方法由时段法转为时点法，导致收入确认可能出现延后，影响当期业绩表现。建议企业在技术层面以单项履约义务为核心，将定制化软件项目大合同拆分为多个单项履约义务，化整为零，逐个确认；在实施层面转变意识，主动优化商业模式和产品交付方式，使其与新收入准则相适应，并加强业财融合，由财务与业务团队协同优化合同关键商务条款，确保实现合同收款和收入确认的闭环管理。

关键词：新收入准则；定制化软件开发；时点法；收入确认延后

中图分类号：F275 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2024)19-0048-04

财政部于2017年7月修订发布《企业会计准则第14号——收入》(以下简称新收入准则)，对以定制化软件开发业务为主的企业(以下简称定制化软件开发企业)影响较大。在企业战略、管理与销售规模等未改变的情况下，定制化软件开发企业收入确认可能会因新收入准则的实施而发生明显延后，影响当期业绩表现。对此，定制化软件开发企业应当主动应对、主动调整、主动优化，减轻新收入准则对自身业绩表现带来的不利影响。

一、定制化软件开发业务在新收入准则下的收入确认

(一) 新收入准则下需以时点法进行收入确认

定制化软件开发业务因其定制化特性，服务周期长、服务内容多、里程碑节点多，收入确认难度较大。在新收入准则实施前，定制化软件开发业务一般采用完工百分比法进行收入确认，项目进度与收入确认进度基本一致，而在新收入准则下时段法的适用范围收窄、适用条件更加严格，

定制化软件开发业务想要继续按照时段法进行收入确认的难度较大，需符合以下三种情形之一：(1) 客户在企业履约的同时取得并消耗企业履约所带来的经济利益；(2) 客户能够控制企业履约过程中在建的商品；(3) 企业履约过程中所产出的商品具有不可替代用途，且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。对于定制化软件开发项目，客户一般只有在软件交付后才能开始使用、获益，且在软件交付前资产的控制权仍未转移，客户无法实施控制，因此前两种情形实现的可能性较小。而对于第三种情形，《〈企业会计准则第14号——收入〉应用指南(2018年)》(以下简称新收入准则应用指南)明确指出，“有权就累计至今已完成的履约部分收取款项，是指在由于客户或其他方原因终止合同的情况下，企业有权就累计至今已完成的履约部分收取能够补偿其已发生成本和合理利润的款项，并且该权利具有法律约束力。”据此，在实务中除非在合同中明确签订有效的可补偿项目成本及合理利润的违约补偿条款，否则很难符合第三种情形。以某科创板上

作者简介：韩芳芳，中兴新通讯有限公司战略规划部高级投资经理；

郝博，香港中文大学访问学者，浙江大学博士后，高级会计师，通讯作者。

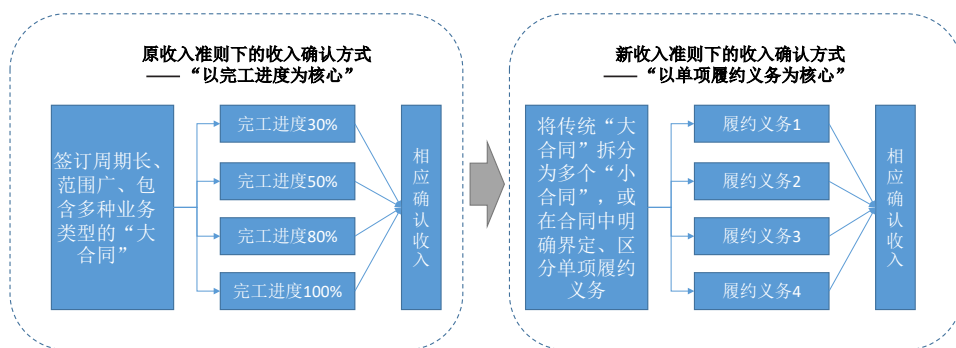


图1 技术层面应对思路

市公司Z公司为例，Z公司在定制化软件开发项目合同中未签署可补偿项目成本及合理利润的违约补偿条款，故被监管机构认为不符合时段法的第三种情形，因此在IPO审核中对财务报表进行了差错调整，将时段法确认收入更改为时点法确认。

此外，财政部会计司在2020年7月发布了《收入准则应用案例——定制软件开发服务的收入确认》，将定制化软件开发业务中的常见商业模式总结为典型案例，明确了在通常的商业模式下，定制软件开发服务较难满足新收入准则规定的时段法的适用条件。因此定制化软件开发业务的收入确认方法大概率需要从时段法转为时点法。

（二）时点法下需以控制权转移作为收入确认时点

新收入准则规定，时点法下企业应当在客户取得相关商品控制权时点确认收入。根据新收入准则应用指南第十三条规定，在判断客户是否已取得商品控制权时，企业应当考虑下列迹象：（1）企业就该商品享有现时收款权利，即客户就该商品负有现时付款义务；（2）企业已将该商品的法定所有权转移给客户，即客户已拥有该商品的法定所有权；（3）企业已将该商品实物转移给客户，即客户已实物占有该商品；（4）企业已将该商品所有权上的主要风险和报酬转移给客户，即客户已取得该商品所有权上的主要风险和报酬；（5）客户已接受该商品；（6）其他表明客户已取得商品控制权的迹象。

实务中，定制化软件开发项目控制权转移的关键时点即项目验收。不同企业对于验收的次数、条件、方式、目的等约定可能存在差异。如部分企业可能会约定初验和终验两个关键节点，初验在项目整体进度超过一半但尚未全部完成时进行，设置初验的目的主要是为做好项目的过程控制，通过阶段性里程碑的设置督促软件企业按时、按质推进项目进展，在初验完成后仍有可能继续对定制化软件进

行实质性的调整或修改；而终验在实质性开发工作全部完成时进行，是对成果的最终验收，终验完成后将不再对定制化软件进行实质性调整或修改。有的企业可能同样设置了初验和终验，但初验在实质性开发工作基本完成时进行，初验后不再进行实质性调整或修改，而终验仅为进行最

终的程序性确认。也有部分企业可能只设置一个验收时点，或者虽然设置了初验和终验，但只进行一次验收等。对于实务中存在的多样情况，最终的判断应紧密围绕新收入准则应用指南对于控制权转移的认定标准展开。通常情况下，若某次验收通过意味着定制化软件产品主要功能试运行通过并能够交付使用，企业已取得客户出具的验收报告或专家出具的验收意见，客户已取得相关产品控制权，企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给客户，则应以本次验收完成为时点确认定制化软件开发业务收入。

二、时点法下的收入确认延后风险

由上述分析可知，在新收入准则下时点法成为定制化软件开发业务的主要收入确认方式，需在产品控制权转移至客户时确认收入。该收入确认方式与原收入准则下的完工百分比法相比，将收入确认从开发周期内的均匀发生变为项目完成并交付验收后的一次性确认，可能导致收入确认延后，而企业的费用开支在开发周期内持续发生，这将对定制化软件开发企业的财务报表尤其是利润表产生较大影响。如某公司在年中签订了一项定制化软件开发项目合同，合同价值总额1 500万元，项目周期预计1年，合同约定了分阶段付款，至当年年末时该公司已完成项目进度的50%并收取了相应款项，但根据新收入准则，该公司当年不能就本项目确认任何收入，需在次年该项目完成交付验收、实现控制权转移给客户时确认收入，则与原收入准则下的完工百分比法相比，该公司当年将少确认收入750万元。

三、定制化软件开发业务收入确认延后的应对思路

（一）技术层面

1.具体应对思路。原收入准则下，一个合同可视为一

个会计计量单元,按照项目的完工进度确认收入。新收入准则下,企业需在合同开始日对包含多重交易安排的合同进行评估,识别合同所包含的各项履约义务,并在各项履约义务履约完成时分别确认相应的收入。本文认为,新收入准则下缓解收入确认延后影响的关键在于能够将定制化软件开发项目的大合同拆分为多个单项履约义务,将一个长周期项目转换为多个短周期项目,化整为零,逐个确认单

项履约义务,实现收入在一定周期内的“逐点确认”(具体如图1所示)。一般定制化软件合同包括软件产品销售、软件定制开发及推广实施等多项业务类型,应当对定制化软件合同“应拆尽拆”,对各个最小业务单元按照单项履约义务的识别标准进行设计,以实现能够按照最小业务单元逐个进行收入确认,以使收入确认与成本发生更好匹配。

2. 单项履约义务的识别。

(1) 单项履约义务的识别原则。按照新收入准则,单项履约义务识别的关键核心为可明确区分商品,可明确区分商品是合同中承诺的商品构成履约义务的先决条件,其特征是合同中企业通过履约义务所交付的商品或服务能够独立地为客户提供价值,因此需要对该履约义务单独进行会计处理。

可明确区分商品需要满足两个必要条件:一是客户能够从该商品本身或从该商品与其他易于获得资源一起使用中受益;二是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。对于定制化软件开发业务,需特别注意第二个必要条件,若该商品会对合同中承诺的其他商品予以重大修改或定制,或该商品与合同中承诺的其他商品具有高度关联性、风险不可分割,则该商品不满足第二个必要条件,故不属于可明确区分商品。

(2) 符合单项履约义务识别的合同设计关键。实务中履约义务的识别与企业具体的业务模式及合同形式、条款等相关。每一项单项履约义务的识别都需要根据合同条款及相关事实作出职业判断,并能合理保证合同中识别出的每个单项履约义务应能反映企业向客户转让可明确区分商

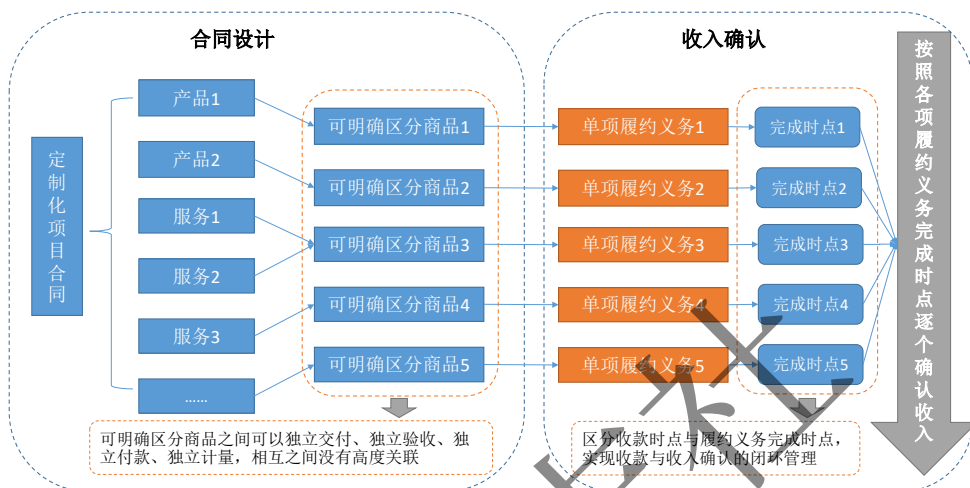


图2 符合单项履约义务识别的合同设计与收入确认

品的承诺。

对于定制化软件开发业务,在主动优化的思路下,企业应在设计合同条款时要保证能够使可区分的产品或服务达到单项履约义务的识别标准。具体而言,应在合同中约定每项产品或服务均能够独立交付、独立验收、独立付款、独立计量,且每项产品或服务之间没有高度关联,使其满足前述可区分商品的关键概念,从而能够被识别为一项单项履约义务。此外,企业还应在设计合同条款时明确区分每项履约义务的合同收款时点与履约义务完成时点,保证合同收款与收入确认能够实现闭环,避免存在虽然企业已完成收款但由于履约义务完成时点约定不清晰导致无法确认收入的情况(具体思路如图2所示)。

3. 典型案例。普联软件是典型的以提供定制化软件开发服务为主的软件开发企业。其主要客户为中国石油、中国石化等央企,大客户占比较高,单个合同金额较大,合同周期较长,定制化软件开发业务的收入确认会对其整体的财务状况尤其是利润表产生较大影响。

该企业应对新收入准则影响的主要思路即为化整为零,将过往“以完工进度为核心”的收入确认变为新收入准则下“以单项履约义务为核心”的收入逐点确认,尽最大可能减轻收入确认延后程度。具体而言,其按照“能拆尽拆”的思路重新梳理业务流程、进行合同设计,将合同中包含的多样化的服务与产品进行详细拆分,通过合同条款设计与业务流程重塑,使每个单项产品或服务符合新收入准则中“单项履约义务”的认定条件,从而实现“完成一项、确认一项”,将大额合同化整为零,使收入确认均匀发生,缩

短收入确认时间。具体拆分如下：

(1) 区分产品化软件、定制开发及推广实施。以其与中国建筑签署的《中国建筑股份有限公司财务一体化平台资金、财务中台与全业务报账、BI与数据仓库系统开发实施合同》(以下简称一体化合同)为例,其将该一体化合同拆分为产品化软件、定制开发和推广实施三个产品及服务,分别确认为三项单项履约义务。该思路的关键要点在于合同中对这三类产品及服务设置不同的验收时点和验收条件,能够独立验收、独立交付;三类产品及服务的款项能够明确区分并单独计量,能够独立进行成本核算;定制开发与推广实施均不涉及产品化软件的重大修改。

(2) 区分实施推广的不同批次。仍以一体化合同为例,对实施推广中的不同批次也作为独立事项,将不同批次分别确认为单项履约义务。其关键要点在于合同中明确实施推广的不同批次能够独立验收、独立交付,且能够单独计量。

(3) 区分定制开发的不同阶段。以其与山西晋城无烟煤矿业集团有限责任公司签订的《山西晋煤集团人力资源系统优化研究项目》为例,将定制开发的一期和二期作为两个独立的履约义务事项。其关键要点在于合同中明确二期开发的内容不影响一期系统的使用。一期和二期为不同的事项,能够独立使用且独立验收,款项能够明确区分。

(4) 区分不同系统的定制开发。以其与新疆吐哈石油勘探开发有限公司签订的《吐哈油田财务共享平台建设开发服务项目》为例,该合同将此开发服务项目进行了细分,把具体服务内容划分为财务共享报销模块推广、吐哈油田业财一体化管理平台建设、业务表单影像集成、移动App开发、个税管理系统开发等相互独立的系统,将每个系统确认为独立的单项履约义务。其关键要点在于合同中明确不同的系统完成后均能够独立使用且独立验收,款项能够明确区分。

(二) 实施层面

1. 转变意识：从被动接受到主动优化。会计准则具有经济后果,企业要重视准则经济后果,结合准则实质变动进行主动筹划与应对。企业首先应转变意识,以主动优化替代被动接受,使自身掌握主动权。具体而言,企业应结合新收入准则的要求,对前期商务谈判、合同条款设计、企业经营模式等进行主动优化,在可争取的空间内使新收入准则对收入确认的影响降到最低。

2. 业财融合：制定关键合同条款。定制化软件开发业

务涉及的业务成分组合多,分割履约义务难度大、成本高。在新收入准则下,如果拟实现收入确认与业务发生的实际匹配,需要从业务谈判和合同签订环节即将多个项目独立区分、实施,并实现独立交付、独立验收、独立回款,使其满足单项履约义务的识别与确认条件。该项工作的开展需要财务人员与前端业务人员一起共同讨论、研究并确定最终方案,业财的深度融合是制定有效的关键合同条款的基础与保障。具体步骤为：一是财务人员充分学习新收入准则,结合本公司实际情况,对公司现有业务进行分类梳理；二是依据新收入准则对每一业务类型进行虚拟确认与计量,按照单项履约义务标准划分最小业务单元；三是明确将每个最小业务单元确认为单项履约义务需要的合同条款、商业惯例、业务流程等；四是由管理层统一协调,财务人员与业务人员开展沟通、研讨,明确可实现的合同条款、商业惯例及业务流程变更标准；五是财务人员与业务人员共同推动合同条款、商业惯例及业务流程变更工作。

前述案例在技术层面的应对思路与做法充分体现了高度的业财融合。在合同签订时,关键的合同条款如独立交付、独立验收、独立付款等,是支撑不同产品与服务、不同实施批次、不同开发阶段、不同开发项目作为独立的单项履约义务进行收入确认的必要条件,清晰、合规、有效的合同条款为单项履约义务的识别、确认奠定了基础。而这些合同条款的制定必然需要财务人员深入业务一线,与内部业务人员共同研究、讨论,并与外部客户进行深入沟通、协商,就交付、验收、付款等关键动作与客户达成一致意见。□

责任编辑 林荣森

主要参考文献

- [1] 应唯. 收入准则解释——识别合同中的单项履约义务(一)[J]. 财务与会计, 2021, (14): 13-17.
- [2] 马圆. 新收入准则下软件企业收入确认探讨[J]. 财务与会计, 2022, (16): 50-52.
- [3] 叶丰滢, 郭绪琴, 完颜家贝. 新收入准则执行的十大困惑与思考——基于财务报表编制者视角的分析[J]. 财会月刊, 2021, (17): 154-160.