

# 软件企业新收入准则应用分析

岳上植(博士生导师), 韩紫微

**【摘要】**收入时点的确认是国际收入准则制定中争议最大的问题,而软件行业是受该争议影响最明显的行业。2017年7月我国财政部修订发布了《企业会计准则第14号——收入》,给企业收入确认时点、金额以及信息披露带来诸多影响。分析软件企业在我国新收入准则与现行收入准则下的实务差异,便于企业识别和应对新准则带来的各项变化。企业在实务中应准确判断收入确认时点、灵活判断单独履约义务、合理选用方法估计商品单独售价,以逐步提高收入信息披露水平。

**【关键词】**新收入准则; 现行收入准则; 收入确认时点; 软件企业

**【中图分类号】** F234.4

**【文献标识码】** A

**【文章编号】** 1004-0994(2017)28-0052-4

## 一、引言

我国财政部于2017年7月5日发布了《企业会计准则第14号——收入》(以下简称“新收入准则”),并制定了分步实施新收入准则的策略:2018年1月1日起,在境内外同时上市以及采用国际财务报告准则的境外上市企业执行新收入准则;2020年1月1日起其他境内上市企业开始执行;2021年后执行企业会计准则的非上市企业开始执行,允许提前执行。新收入准则与我国现行收入准则相比,主要区别在于收入确认模型、收入确认时点、列报以及某些特定事项和交易,这是我国秉持与国际持续趋同理念并考虑了我国实际情况做出的修订。

政府出于税收等目的,需要统一的财务报告形式,以便更好地进行信息输送和对比分析,学术界也需要统一的会计准则来简化商业分析并使其更有效率。新国际收入准则颁布前,无论是国际财务报告准则还是美国会计准则,对收入确认的原则和规范都较复杂且难以理解,对收入相关信息披露要求不足,忽视收入信息与其他报表项目关联关系的披露。因此,自2010年以来为简化收入确认规范,提高会计信息在不同资本市场、不同行业、不同部门之间的传递性和可比性,国际会计准则理事会(IASB)和美国财务会计准则委员会(FASB)不断就新收入准则征求意见、化解分歧,最终于2014年发布了《国际财务报告准则第15号——源于客户合同的收入》(IFRS 15)。

在经济日益发展的形势下,市场交易早已超出了“一手交钱,一手交货”的范畴,商品或劳务的提供往往跨期进行,其他因素(如融资因素、信用风险因素)也影响着交易结果,而收入配比原则没有变,这就决定了收入确认时点的争议性和收入计量的不确定性。IASB和FASB在IFRS 15(2014)制定之初最主要的分歧就是收入确认时点的问题。Babington(2013)指出软件行业同时提供服务 and 多项可交付的商品,确认收入时更难定义收入实现的关键事件。对于同时销售商品和提供劳务的合同,IASB认为只有交易满足美国会计师协会发布的《Statement of Position No.97-2: Software Revenue Recognition》(SOP 97-2)中关于收入确认的所有条件,并且合同价款能够分摊到每一个合同要素时方可确认收入;而倡导原则导向的FASB对收入确认时点的规定更为主观,只要完工成本或者已发生的合同成本能够可靠计量,企业就能确认收入。可见我国收入准则要持续趋同国际收入准则,首先要注重准则的原则导向,同时在实务中做好充分准备,解决可能遇到的问题,进一步规范收入确认、计量和相关信息披露。

## 二、我国软件企业收入确认现状

Srivastava(2008)以SOP 97-2的实施为背景,实证分析发现,不给管理层主观判断的机会,按照规则条款确认包含多项业务的软件合同收入,降低了软件企业的盈余信息质量,这是因为当软件企业的某个收入确认条件未满足而对全部收入不予确认时,

递延确认的收入中所包含的本期交易信息不能得到披露。我国会计准则与国际会计准则日渐趋同,但我国现行收入准则和SOP 97-2同样认为软件企业销售商品所有权的转移和非软件企业销售其他商品时是没有区别的,当准则规定的所有关键事项都满足或者合同价款能够分摊到合同中所有交易事项时,才能够确认收入。我国现行收入准则中还规定:合同或协议中同时包含销售商品和提供劳务的,当销售商品和提供劳务难以区分时,全部按照销售商品处理。

我国软件行业发展迅速,业务模式也不断创新,使得软件企业交易实质的识别更加困难。在我国现行收入准则下,软件企业存在收入确认政策选择不规范、人为操纵盈余、骗取税收优惠、披露不到位等问题。例如,一些企业将复杂系统集成业务按照完工百分比法确认劳务收入,一些企业只在初验和终验后确认收入,还有一些企业按照工程结算报告确认收入,而披露又不够充分,故收入确认依据是否合理、是否人为操纵盈余外界难以判断。再如,一些软件企业掩盖交易实质,把与牌照公司签订的在软件使用中提供的有偿定制服务作为软件销售业务,在软件产品所有权实际未转移的情况下确认软件销售收入,并开具增值税专用发票骗取税收优惠。

### 三、我国现行收入准则与新收入准则的对比

我国现行收入准则保留了部分具有特色的规则导向条款,存在准则分散的缺点。而新收入准则建立了统一的收入确认框架,充分体现了资产负债观和权利义务转移观,以控制权代替所有权,更加倾向于原则导向,将IFRS 15中收入确认的五步法融入收入确认、计量和合同成本的相关规定中,为各类企业收入确认提供了统一的可遵循的步骤。我国现行收入准则和新收入准则的主要差别如下:

**1. 准则适用范围的区别。**我国现行收入准则缺乏统一的收入确认标准。而新收入准则适用于所有与客户之间的合同,打破了销售商品和提供服务的界线,以合同取代“交易和事项”;定义了客户和合同的概念,制定了合同成立的判断条件,只规范源自客户合同的收入,不再以经济利益的流入或流出作为资产或负债的确认标准;列示了合同资产和合同负债的概念,将资产认定为一项权利,将负债认定为企业要承担的义务。

**2. 准则导向上的区别。**我国现行收入准则虽整体上以原则为基础,但与新收入准则相比,具有明显的规则导向。随着交易形式日益复杂,收入性质和时

点的确定更加困难,规则导向条款很可能导致企业收入确认滞后。新收入准则取消了对商品和劳务的划分,但并没有照搬IFRS 15的五步骤模型,而是在收入确认、计量和合同成本确认中进行了详细阐述,既简化了财务报表编制,又为行业特殊交易和事项提供了指引。

**3. 风险报酬观与权利义务转移观。**我国现行收入准则以“所有权上的主要风险和报酬转移”为收入确认标准,只有同时满足所有规定条件时方可确认收入,这使得一部分当期实现的收入只能递延到下期确认。如软件企业第四季度签订的复杂系统集成业务,即根据客户需求为其采购产品和设计集成方案,将二者有机整合为一套可使用的集成设备,其业务实质是销售商品。依据现行准则,企业应确认销售商品收入,但由于当期没有实现所有权上的风险和报酬转移而不能确认收入。实际上复杂系统集成业务周期长、项目开始和结束常跨越多个会计期间,如果企业本期取得的收入和发生的成本数目较大但不能确认,则不利于信息使用者了解企业收入的性质、时间、金额。新收入准则以控制权转移取代所有权上的风险报酬转移作为收入确认的标准,规定了企业应划分单独履约义务和判断履约义务是在一个时点还是一段时间内履行的标准,准则的可操作性增强,减少了盈余管理空间。此外,在客户获得已承诺的货物或服务的支配权及全部剩余收益权时确认收入,与所有权相关的风险和收益仅是控制权转移的考虑因素,更加符合原则导向。

**4. 收入相关信息列报及衔接规定。**新收入准则对于收入相关信息的列报较现行收入准则进行了更充分的阐述,提高了信息披露要求,有利于外部监督的开展。衔接规定为将要实施新收入准则的企业提供了比较信息调整及披露的指导,简化处理最早可比期间期初之前或首次执行年度年初之前的合同变更更有利于减轻企业在过渡期间的负担。此外,新收入准则将分步实施,给企业缓冲时间,实现妥善过渡。

### 四、新收入准则对软件企业收入确认影响的案例分析

#### 1. 收入确认时点问题。

例1:20×6年10月30日,甲公司与乙公司软件企业签订一个复杂系统集成合同,期限10个月,合同对价500万元,在合同履行中和结束时分两次付清。合同规定,乙公司按照甲方对信息系统的需求提供财务信息管理系统,利用甲方已有系统,对其进行集成,提供以下集成服务:购买硬件系统和提供软件

系统,提供的软件系统包括属于第三方的软件、乙公司已有的软件、甲方委托乙公司开发的软件。

分析:按照现行收入准则,合同涉及的销售商品部分和提供劳务部分能够分开单独计量,则分别确认销售商品收入和提供劳务收入,否则全部按销售商品确认收入。复杂系统集成业务中客户购买的是整套可使用的设备而非单独购买其中的任一项服务或商品,企业将其收入分为两部分确认或全部确认为销售商品收入并不妥当。此外,第四季度签订的合同通常在次年验收,按照现行收入准则,当期不能确认收入,导致软件企业的收入确认滞后和混乱。

该案例中,项目完成的同时软件企业就向客户提供了一项资产,且客户在合同履行过程中能够控制该项资产;履约过程中产生的商品具有专用性和不可替代用途,且乙公司在合同期间内有权就已完成的履约义务收取货款;企业履约的同时客户就取得并消耗了履约带来的经济利益。根据新收入准则,只要合同满足以上条件之一,就可以认为履约义务是在一段时间内进行的,例1中的合同同时满足三个条件,乙公司应认定该履约义务是在一定时间内进行的,在20×6年资产负债表日应采用投入法或产出法确认收入。

## 2. 履约义务完成的判断。

例2:乙公司(软件企业)与甲公司签订合同,约定乙公司以800万元出售一项专利权给甲公司,同时保留专利的部分使用权,但这项专利不形成无形资产,在公司账面没有反映。800万元已收到,专利权转让手续已经办完,乙公司需要在接下来的两年内向甲公司移交技术资料和提供技术人员培训。乙公司预计保留的专利使用权可以在未来三年内每年带来现金流入200万元,其对该项权利的使用可能给甲公司带来有利或不利影响。假设乙公司使用的折现率为6%,甲公司预计不会转让该项专利。

分析:现行收入准则以“所有权上主要风险和报酬转移”为收入确认条件,但概念模糊,使得企业处理该问题时缺乏有力的判断依据,企业在选择处理方法时可能有三种考虑:其一,将合同价款和未来现金流量现值之和确认为收入976.92万元 $[800+200/(1+6\%)^3]$ ,将专利使用权确认为一项无形资产,以预计未来现金流量现值入账;其二,一次性确认800万元的收入,对于其他合同内容不作处理,使用权的账面价值仍为零;其三,鉴于剩余使用权在未来三年内能够为企业带来现金流入,将800万元收入分三年确认。

新收入准则提出“控制权”是指“能够主导商品的使用,并从中获得几乎全部的经济利益”,例2中虽然甲公司获得了该专利的所有权,但乙公司依然有使用权,能够从事对该项知识产权有重大影响的活动,该活动给客户带来的影响具有不确定性,且甲公司预期不会转让该专利。此外,乙公司需要在接下来的两年内向甲公司移交技术资料和提供人员培训,故甲公司并没有实质性获得该专利权的全部剩余收益权,乙公司不能在收到价款时确认收入,应将其视为在一段时间内完成的履约义务,在两年内摊销800万元的收入。乙公司在移交技术资料和提供人员培训中发生的费用应视为为完成履约义务发生的成本,保留的专利使用权不应增加无形资产,但应将使用该权利产生的现金流入作为与收入相关的现金流,披露其金额、时间和不确定性。

## 3. 合同修订。

例3:接例1,甲公司有子公司A(房地产企业),在合同履行期间,甲公司又要求乙公司同时为A公司开发售楼系统软件,预计两项业务同时完成并验收。合同约定,甲公司在合同修改后10日内预付售楼系统软件开发价款20万元,剩余款项在财务信息系统和售楼系统软件验收后统一支付,修改后的合同对价为550万元。

分析:现行收入准则没有对修改或补充合同后合同事项的性质、交易对价的处理做出具体规定。新收入准则规定:如果合同范围的扩大是因为追加与原合同标的可明确区分的货物或服务,且新增合同价款反映了其单独售价的,应视为单独的合同进行会计计量;若合同变更增加的商品或服务与原有合同标的不能明确区分,但已转让商品或提供服务部分的与未转让商品或提供服务部分的合同标的可明确区分,则视为原合同终止,原合同未履约部分与变更部分共同视为新合同。例3中,售楼系统软件与系统集成业务能够明确区分,合同变更能够体现新增部分独立售价,合同变更的可变对价后续变动与变更前承诺的可变对价无关,故根据新收入准则,乙公司应将变更部分视为新合同,单独确认售楼系统软件的收入50万。

## 4. 显著融资因素的考虑。

例4:甲软件企业与客户开发一项涵盖全国业务的复杂数据平台,期限16个月,合同对价1400万元,合同结束后4个月内付清货款。合同约定,若客户在平台交付后一个月内支付价款,则只需支付1100万元;若客户在交付后第3个月内付款,需支付

1300万元;若第4个月内付款,则需支付1400万元。假设客户选择在交付后一个月内付款,甲软件企业实际利率为7%。

分析:现行收入准则下企业无需考虑客户提前或延期支付贷款的融资因素,故企业在收到款项时确认预收账款1100万元。但新收入准则规定,企业在确认销售商品和提供劳务的对价时,应考虑显著的融资因素。客户在不同时点支付对价有显著差异,存在重大融资成分,因此甲软件企业应在合同签订时确认预收账款,在客户取得商品控制权(平台交付并收到货款)时按1100万元确认收入,300万元差价应在合同期间内按实际利率摊销。

#### 5. 与合同成本有关的资产的减值损失及列报。

例5:A公司(软件企业)20×5年6月与甲企业签订一份软件开发合同,预计10个月内完成并验收,合同价款100万元;但20×5年11月,市场上其他竞争对手宣布研发出具备类似功能的产品,客户要求降低合同对价,A公司预计合同履行完成后仅能收回合同价款85万元。至20×5年年底,A公司为履行合同已发生直接材料、直接人工等成本共计50万元,预计还将发生履约成本55万元,均为与该合同有关的预计未来直接人工成本。

分析:现行收入准则没有定义合同成本相关的资产,新收入准则规定“与合同成本有关的资产”是指企业未来用于履行义务的资源预计能够收回的与当前合同直接相关的直接人工、直接材料、制造费用、明确由客户承担的成本,以及仅因该合同而发生的其他成本。当与合同成本有关的资产的账面价值高于企业因转让与该资产相关的商品预期能够取得的剩余对价与预计发生成本的差额时,超出的部分应计提资产减值准备。例5中,A公司为完成该合同而产生的增量成本为50万元,预计在未来能够收回且直接与合同相关,应在资产负债表中列示为合同资产。20×5年年底与合同成本相关的资产为50万元,销售该商品预计取得的对价与预计发生成本的差额为30万元,故应计提减值准备20万元,并确认资产减值损失。

#### 五、总结

新收入准则根据我国经济发展和各行业的实务问题研究制定,可能遇到如下问题:

1. 收入确认时点及履约义务判断问题。收入何时确认的问题换言之就是识别收入确认的关键事件。新收入准则增加了合同的定义,打破了商品和劳务的界线,补充了控制权的概念,为单独履约义务价

格判断提供了标准。但其中的部分概念,如“可明确区分商品”,涉及大量的职业判断,给企业收入确认带来挑战。本文认为,合同义务的履行是实现合同目的和合同关系消灭的根本条件,企业可以在实务中根据合同目的以反向定义的方式区分商品,保证能够如实反映商品和服务的转移。

2. 收入金额确定问题。收入确认金额是企业预期提供商品或服务有权获得的支付对价。一方面,资本市场、信用市场不断发展,使得合同对价与实际收到的价款常常不一致,新收入准则增加了对合同中重大融资因素的考虑,企业需要合理判断和处理合同中的重大融资因素对收入相关现金流量的影响,准确理解准则制定意图。另一方面,随着经营业务日益复杂,划分可明确区分的商品需要越来越多的职业判断,对于单独售价无法直接观察的商品,新收入准则提供了市场调整法、成本加成法、余值法等估计方法,企业需要选择最能反映收入实质的方法,及时总结实务中的问题,推动准则的完善。

3. 收入相关信息的披露。新收入准则增加了对收入和相关成本、现金流的披露要求。软件企业需要做好应对措施,可能需要提供的信息包括但不限于:收入确认计量所采用的会计政策、对收入确认计量有重大影响的判断及变更、与应收账款、合同资产、合同负债相关的期初、期末账面价值及当期变动的列报、因未超过一年而没有考虑重大融资成分的事实等。同时,企业规模和管理水平也应成为信息披露要求的考虑因素,我国与收入相关的信息披露应逐步完善,要符合成本效益原则。

#### 主要参考文献:

贾茜. 对我国收入准则征求意见稿的分析[J]. 财会月刊,2016(13).

李现宗,张启. 收入准则的国际变化及我国的应对[J]. 会计之友,2015(19).

Srivastava A.. The challenges of improving revenue-recognition standard for multiple-element firms: Evidence from the software industry(SOP 97-2) [D]. College Station: Texas A & M University, 2008.

Babington J. T.. U.S. GAAP versus IFRS: Reconciling revenue recognition principles in the software industry [D]. Hattiesburg: The University of Southern Mississippi, 2013.

作者单位:东北林业大学经济管理学院,哈尔滨150040