

《CAS 14——收入（2017）》 对软件（许可）行业的影响 ——致同研究之企业会计准则系列（四十七）

2017年7月5日，财政部正式发布了《关于修订印发<企业会计准则第14号——收入>的通知》（财会〔2017〕22号）（新CAS 14）。

新CAS 14改革了现有的收入确认模型，明确收入确认的核心原则是“企业应当在履行了合同中的履约义务，即在客户取得相关商品或服务的控制权时确认收入”。基于该核心原则，新准则设定了统一的收入确认计量的“五步法”模型，即识别与客户订立的合同、识别合同中的单项履约义务、确定交易价格、将交易价格分摊至各单项履约义务、履行每一单项履约义务时确认收入。

致同研究之新收入准则系列解读，内容包括：准则变化概述及新旧对比、五步法模型的应用、特定交易的会计处理、列报与披露，以及实施新准则对房地产、建筑施工、零售、电商、网络游戏、软件、电信及制造业等行业的影响分析等。

本期主要解读新CAS 14对软件（许可）行业可能产生的影响。

软件合同成立的时点

实务中，软件企业可能在合同签订之前就将软件许可给客户使用或者在尚未签订合同时，就已经提供相关服务。现行准则要求判断合同的经济实质，而不仅是合同的法律形式。在此情形下，根据现行准则有的企业可能根据实质重于形式而得出在这一时点合同已经成立的结论；而其他的企业可能认为在这一时点合同尚未成立。

致同解读-软件合同成立的时点

根据新CAS 14，针对以上情形，企业得出的结论与现行准则可能判断一致，也可能判断不一致。企业需要判断新CAS 14有关合同成立的条件是否全部满足，如未同时满足，则不应视为合同已经成立。在上述情形下如认定合同已经成立，软件企业可能需要更多强有力的证据或者文件记录证实合同在法律上已经生效。

新CAS 14认定合同成立的原则可能改变软件企业软件合同订立与软件开发的实务流程。

软件合同变更的处理

合同变更是对合同范围或价格（或两者）作出的变更，例如，对软件许可的延期或更新可能导致软件合同变更。

现行准则对合同变更的处理无明确的指引，实务中处理并不一致。

致同解读-软件合同变更的处理

根据新 CAS 14，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，应当将该合同变更作为一份单独的合同进行会计处理；
- 2、合同变更不属于上述 1 中所规定的情形，且在合同变更日已转让的商品或已提供的服务与未转让的商品或未提供的服务之间可明确区分的，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；
- 3、合同变更不属于上述 1 中所规定的情形，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。

预计新 CAS 14 实施后将对软件企业许可合同变更处理产生较大影响。

单独要素与单项履约义务识别差异问题

软件（许可）合同通常情况下都包含多种产品和服务，如软件许可、特定或非特定的未来升级或优化、维护和其他专业服务。现行 CAS 14 对于多种产品和服务的收入确认缺乏必要的指引，而《国际会计准则第 18 号-收入》(IAS 18) 仅提到为反映交易实质，企业可能需要将收入确认的原则运用于可单独识别的要素中，但对识别单独要素并未给出明确的指引。有些软件企业在确定完工进度时将售后服务支持包含其中，即：软件企业将软件开发和软件售后服务支持作为一个单独的要素进行会计处理。然而，根据新 CAS 14，对于此类商品和服务是否是单项履约义务及其对价的分摊，可能得出不同的结论。这将对软件（许可）行业的会计实务产生较大影响。

有些企业可能根据交易实质识别了单独要素，但是由于现行 CAS 14、IAS 18 缺乏明确指引，一些企业参照 US GAAP 关于软件企业的核算要求，只有存在相关公允价值的卖方特定客观证据 (VSOE) 时才可分别计量单独要素。如不存在 VSOE，则将合并单独要素为一个会计单元，并在提交最后一个要素时确认收入。而根据新 CAS 14，企业应识别软件合同中的履约义务，并将交易价格分摊至合同中的履约义务。

致同解读-在线服务的软件产品

对于提供在线服务的软件产品（如：炒股软件），由于软件企业前期研发投入较大，为加速现金回流，通常会在合同中约定安装软件、配置账号时支付一笔较高费用，而在未来享受在线服务时支付相对较低的费用。实务中，由于现行准则对于单独要素没有明确的指引，因此不少软件企业在提供安装服务时，即确认安装费收入。而根据新 CAS 14，客户仅在同时使用相关服务（例如，由企业提供的在线服务，通过授予许可使客户能够访问相关内容）时才能获益的许可可能被认为不能与安装服务明确区分，而不能将安装服务视为单项履约义务在安装时确认收入。

此外，对于购买额外商品或服务的选择权，根据新 CAS 14，必须评估客户选择权是否代表实质性权利，如果是实质性权利，应当作为单项履约义务。如果合同赋予客户以折扣价格续签软件许可的权利，仅当客户不签订合同就无法获得利益的情况下，该选择权代表实质性权利。当折扣超过通常给予软件许可的正常折扣的范围时，此类折扣是实质性权利。如果客户购买额外商品或服务的选择权价格代表该商品或服务的单独售价，那么该选择权不会为客户提供实质性权利。现行准则对于购买额外商品或服务的选择权的单独售价与实质性权利的区分缺乏明确的指引，导致实务处理存在差异。

致同解读-续约选择权

不少软件企业为了保持客户而给予客户续约选择权优惠。根据新 CAS 14，对于续约选择权，如果软件企业认为其提供了重大权利，应当估计该选择权的单独售价；如果其有权购买的额外商品或服务与其原本购买的商品或服务类似，且企业将按照初始合同条款提供额外的商品或服务，则可以简化处理，直接估计其将提供的额外商品或服务的数量，并将相应预计收取的对价纳入初始合同的交易价格。如认为未提供重大权利，则作为一项销售要约，在实际续约时进行会计处理。在现行准则下，由于缺乏明确指引，对于类似的续约选择权优惠实务处理并不一致。

可变对价的处理

可变对价合同（例如，回扣、奖励或者激励等）是软件（许可）行业常见的业务类型，包括一些分销商和代理商的协议。

现行准则允许确认或有对价，但是仅在经济利益很可能流入企业且收入金额能够可靠计量时才予以确认。当收入的金额不能可靠计量或相关经济利益不是很可能流入企业、影响劳务交易的结果可靠估计的情形下，企业应视已经发生的劳务成本预计能否得到补偿，进行相应地处理。

致同解读-可变对价的处理

新 CAS 14 要求企业使用概率加权计算的期望值或者最可能发生金额估计可变对价金额。对于可变对价计入交易价格存在一项限制，确认金额应不超过与可变对价相关的不确定性消除时累计已确认的收入极可能不会发生重大转回的金额。

和软件行业相关的一个例外是：新 CAS 14 关于基于销售额或使用情况的特许权使用费。按照客户实际销售或使用情况收取的特许权使用费，也属于可变对价；但是，准则对于这种情况给出了例外规定，即交易价格不包括特许权使用费的估计值或者期望值，直到客户后续的销售或使用发生时，才能确认特许权使用费收入。

因此，对于不少软件企业，新 CAS 14 关于可变对价的处理与企业目前的会计实务存在较大差异。

履约义务交易价格确定问题

新 CAS 14 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。企业在类似环境下向类似客户单独销售商品的价格，应作为确定该商品单独售价的最佳证据。单独售价无法直接观察的，企业应当综合考虑其能够合理取得的全部相关信息，采用市场调整法、成本加成法、余值法等方法合理估计单独售价。且企业只有在商品近期售价波动幅度巨大（例如，根据客户关系程度、业务数量、支付能力或者其他因素调整商品或服务的价格，销售给不同的客户），或者因未定价且未曾单独销售而使售价无法可靠确定（例如，新软件）时，才可采用余值法估计其单独售价。

致同解读-余值法的运用

现行 CAS 14 对多种产品和服务的收入确认及履约义务交易价格的确定缺乏必要的指引。而 IAS 18 中在应用余值法时也缺乏必要的指引，普遍的观点认为余值法不能用于未交付要素。此外，新 CAS 14 中的余值法也与目前有些软件公司所使用的余值法不同。目前有些软件公司所使用的余值法会导致安排中的全部折扣被分配至合同中首先交付的项目。在新 CAS 14 下不会出现这种情况，原因在于折扣通常会按比例分配至所有项目，余值法的使用很有限，且其使用频率将低于目前所使用的余值法。

此外，原来类似于 US GAAP 指引中的按照 VSOE 公允价值、第三方售价和管理层最佳估计售价的层级估计独立售价的规定将不再使用。

收入确认时点问题

根据现行准则，对于知识产权许可遵循使用费收入确认原则，按照有关合同或协议约定的收费时间和方法计算确定。如果合同或协议规定一次性收取使用费，且不提供后续服务的，应当视同销售该项资产一次性确认收入；提供后续服务的，应在合同或协议规定的有效期内分期确认收入。如果合同或协议规定分期收取使用费的，通常应按合同或协议规定的收款时间和金额或规定的收费方法计算确定的金额分期确认收入。收入确认方式与收费方式、是否提供后续服务有关。

致同解读-收入确认时点

根据新 CAS 14，合同要求或客户能够合理预期企业将从事对该项知识产权有重大影响的活动，该活动对客户将产生有利或不利影响且不会导致向客户转让某项商品的，企业应当将授予知识产权许可作为在某一时段内履行的履约义务确认相关收入；否则，应当作为在某一时点履行的履约义务确认相关收入。这与现行准则存在较大差异。

评估对知识产权是否有重大影响需要运用大量判断，其结果可能导致原本在一段时期内确认的收入转为按时点确认，反之亦然。



www.grantthornton.cn

© 2018 致同会计师事务所（特殊普通合伙）。版权所有。

“Grant Thornton（致同）”是指 Grant Thornton 成员所在提供审计、税务和咨询服务时所使用的品牌，并按语境的要求可指一家或多家成员所。致同会计师事务所（特殊普通合伙）是 Grant Thornton International Ltd（GTIL，致同国际）的成员所。GTIL（致同国际）与各成员所并非全球合伙关系。GTIL（致同国际）和各成员所是独立的法律实体。服务由各成员所提供。GTIL（致同国际）不向客户提供服务。GTIL（致同国际）与各成员所并非彼此的代理，彼此间不存在任何义务，也不为彼此的行为或疏漏承担任何责任。