

IBDO 立信

微·信

2018年 第7期

目录

CONTENTS

信·头条 03

- | 财务智能化-立信财务机器人亮相
- | 立信央企事业总部乔迁庆典圆满举行

信·鲜事 05

- | 立信管理合伙人陈星辉获聘国家科技成果转化引导基金理事会理事
- | 立信央企事业总部后备人才培养第三期课程《协同领导力》圆满结束
- | “梦想、青春、奋斗”——我所2018年度新进员工培训落幕
- | 上海总所顺利举办首个特殊行业审计实务专题培训
- | 立信北京新入职员工培训圆满完成
- | 立信江苏分所荣获“全国办税技能竞赛”团体组一等奖
- | 立信税务天津分所举办修订后的个人所得税税法公益讲座

信·生活 09

- | 立信中秋油画拼画活动完美收官
- | 中秋送关怀，真情暖人心——立信会计师事务所青岛分所开展中秋、国庆双节慰问活动
- | 立信会计师事务所山东分所党支部中秋走访慰问社区老党员
- | 浓情迎国庆 慰问暖人心——立信云南分所党支部到盘龙区云山社区开展慰问困难群众的活动
- | 以史为鉴知兴衰 以人为镜明得失——立信云南分所党支部参观省警示教育基地纪实

信·观点 12

- | 谨信计要——新收入准则解读

信·头条

财务智能化-立信财务机器人亮相

立信会计师事务所（特殊普通合伙）央企事业总部于2018年9月15日上午于中海国际新办公室召开了“立信流程自动化机器人解决方案”（以下简称“立信RPA”）发布会。



央企事业总部信息科技咨询与鉴证团队（以下简称“IT咨询团队”）合伙人王首一先生发表了以“拥抱智能化、迈入新时代”为主题的演讲，结合注册会计师审计行业的现状，将函证机器人、无人机盘点、物联网、区块链、爬虫技术、非结构性数据识别等智能化技术对我们工作的影响做了生动介绍，进而说明了推出立信RPA的意义。

立信RPA可以应用于供应链、财务、税务、信息技术、内审合规、人力资源等多个方面，不仅能提高企业工作效率，而且对优化业务和财务等流程、提高风险管控以及降低运营成本也极具价值。

立信RPA基于明确的规则在用户界面进行自动化操作，非侵入式模式不影响原有IT基础架构；能够通过软件编程语言，实现自动化处理重复的人工任务；建设了针对跨应用程序运行脚本的监控平台，能够进行可视化的监督管理；可以模拟用户手工操作及交互；满足数据存储要求，数据更加安全，不会出现人为干预时可能出现的数据丢失、数据篡改风险；立信RPA自身规则设置使其同时满足运营及IT管理要求，增强系统运行的稳定性；并且能够在统一操作平台上打通多个应用系统，可以通过简单的开发实现；立信RPA有成熟的产品体系，能够进行简单、快速的部署实施，针对一般性业务7-14天即可上线应用；能够7×24H×365D无间隙工作，具有相当于人工15倍的超高工作效率，可以节省30%-50%的成本。

蔡晓丽女士



全国会计领军人才注册会计师类
(信息化方向)

王鹏女士



王首一先生



叶冲先生



立信央企事业总部乔迁庆典圆满举行

9月15日，立信央企事业总部乔迁庆典在北京朝阳区安贞门中海国际中心圆满举行，兼具时尚、大气、美观、智能的新办公楼正式投入使用。

立信会计师事务所（特殊普通合伙）首席合伙人朱建弟、董事合伙人钱志昂、翟小民、伍敏、刘杰生，BDO香港合伙人陈锦荣、江智蛟、伍兆康、林鸿恩及山东分所所长林盛、深圳分所所长章顺文，总所董办及法务部负责人吕楠、总所技术标准部合伙人郑先弘等领导嘉宾参加了庆典活动。



首席合伙人朱建弟在致辞时首先祝贺央企事业总部乔迁之喜。他指出，立信央企事业总部自2012年成立以来，砥砺奋进前行，不断发展壮大，为提升立信品牌做出了积极的、重大的贡献；他表示，新时代令人鼓舞，新征程催人奋进。顺应时代潮流，致力高质量发展不可阻挡。央企事业总部新办公楼处处彰显着高品质和以人为本的服务理念，处处彰显着团结与进取的精神风貌。祝愿立信央企事业总部事业蒸蒸日上，更上一层楼。希望全体同仁勠力同心、再接再厉，共同谱写立信百年辉煌！



管理合伙人陈星辉在致辞时首先向支持央企事业总部发展的领导、各界朋友和全体员工表示感谢。他认为，众人划桨开大船，众人拾柴火焰高。员工是我们的最大财富，作为管理者，理应为员工提供一流的办公环境，让他们身处其中感觉舒适愉悦，有一种“家”的归属感；他强调，时代潮流、浩浩荡荡，此次乔迁意味着新起点、新阶段、新机遇，将始终不忘初心，继续为客户提供优质高效的服务。



立信央企事业总部将在朱建弟董事长的坚强领导下，始终秉持“信以立志，信以守身，信以处事，信以待人，毋忘‘立信’，当必有成”的所训，更加奋发有为，继续携手奋进，为立信高质量发展作出新的贡献！



信·鲜事

立信管理合伙人陈星辉获聘 国家科技成果转化引导基金 理事会理事

9月11日，科技部、财政部在北京共同召开国家科技成果转化引导基金（以下简称转化基金）第二届理事会成立大会暨2018年第一次理事会工作会议。科技部副部长黄卫、我所管理合伙人陈星辉出席了会议，科技部、财政部有关司局负责同志及转化基金第二届理事会成员参加了会议。

2018年9月，科技部、财政部联合印发《关于调整组建国家科技成果转化引导基金第二届理事会的通知》（国科发资[2018]152号），聘任陈星辉等20位来自创投、科技、法律、财务、银行、资本市场等领域的资深专家组成转化基金第二届理事会，马蔚华担任理事长。理事会成立大会上，黄卫副部长向转化基金理事会成员颁发了聘书。



立信央企事业总部后备人才 培训第三期课程《协同领导力》圆满结束



2018年9月19日至9月20日，立信央企事业总部 & 华中管理总部后备人才培养第三期课程《协同领导力》顺利开课。

本次课程邀请到百仕瑞的陈毅歆老师为大家讲授领导力方面的知识。

该课程为工作坊的形式，在陈老师的引导下，各组积极讨论，进行思维的碰撞，并且通过游戏和情景模拟的形式增加了课程的生动性和实践性，让大家深刻体会到结果协同（现在和未来）、过程协同（战略和文化）、需求协同（组织和员工）这三维协同的重要性。



“梦想、青春、奋斗”——我所2018年度新进员工培训落幕

9月13日，随着颁奖典礼音乐的曲毕，为期近一个月的新进员工（应届毕业生）岗前培训在上海立信会计金融学院徐汇校区圆满落下帷幕。近350名新进员工在这期间，了解了事务所及行业总体情况、结识了来自不同部门的同事、掌握了初级审计员的专业知识与技能。



本次培训充分考虑了以往学员的课后评估、结合我所的新要求，①内容上，与以往相比、新设了3门、删减、调整各2门，共开设课程29门，其中综合类课程6门，专业知识类课程15门，经验分享类3门，软性技能类5门，内容涵盖专业知识、行业发展、规章制度、职业道德等方方面面。

②培训形式上，除了传统的集中面授之外，结合大量的案例教学、分组讨论、视频课程、翻转课堂等多种形式，并在授课环节穿插多媒体教学、随堂测试、微信墙等互动方式，活跃了课堂氛围的同时，也大幅降低了讲师对控场、授课技巧的难度。③团队建设上，学员以团队形式组建、利用抖音参赛的作品进行的颁奖暨毕业典礼更是将整个月的气氛推向了至高点，使得为期一个月的培训干货满满、日程紧凑、



我所首席合伙人朱建弟董事长亲临现场并做开班致辞。朱总对当前的行业现状、前景、所面临的风险、机遇以及事务所的现在和未来做了深入剖析，要求新员工们调整好状态，并做好角色转换，培养职场工作的思维方式和习惯。我所合伙人、教育培训部负责人傅洪佳亲自开发并讲授《专业凝聚能量 专注成就未来-中国注册会计师行业发展回顾、展望》课程，对注册会计师行业的过去、现在和未来进行细致分析、解读和展望。



上海总所顺利举办首个特殊行业审计实务专题培训

2018年9月28日、29日两天，立信会计师事务所顺利举办了全所范围的首个特殊行业审计实务专题培训课程。

2018年8月4日的风控工作全国视频会议明确要求，今后承接特殊行业项目的，项目小组三分之一以上的人员、项目经理和签字合伙人必须参加此类培训。为贯彻落实会议精神，上海总所审计风险管理部牵头、教育培训部组织开设了本次培训。

专题培训开班后，得到了立信全所员工的积极响应，人气爆棚。

本次特殊行业专题培训，涉及的有软件、影视、游戏、广告等四类特殊行业。审计风险管理部精心挑选并有幸邀请到了所内具有资深从业经验的行业专家——央企业务总部蔡晓丽老师、佛山分所程时亮老师，总所业务10部肖菲老师、总所业务16部姚辉老师授课。由于这几类特殊行业在审计实务中的关注点和难点不同于传统制造行业，四位老师分别从多层次、多角度，结合典型性的实际案例，对行业的特殊性、审计实务的特殊性进行了生动的讲解，既夯实业务人员的专业基础，同时又结合时下形势及放眼行业的未来发展。此次专题培训给我们带来了全新的视角，开拓思路，有效助力。

“路漫漫其修远兮，吾将上下而求索。”立信特殊的特殊行业审计实务专题培训课程将会继续举办，且并不限于本次的软件、影视、游戏、广告四类行业。

立信北京新入职员工培训圆满完成



北京管理总部于2018年9月3日—6日举办了为期四天的“新员工入职培训”。由来自立信北京各事业部和风险控制部的合伙人及经理担任讲师，培训课程涉及立信发展历程、立信云办公、有效沟通、审计底稿编制、EXCEL在审计中的应用等内容。

通过前三天文化课培训，面授课程帮助新入职的小伙伴们了解立信会计师事务所、学习专业知识技能，同时本次培训还需要大家自学培训管理系统上的《EXCEL在审计中的初级应用》，通过线上线下相结合的方式，充分利用总分所的所有培训资源，提升专业素质。

最后一天组织以“最强战队 共创未来”为主题的拓展培训，上午通过动感颠球、能量传输等经典活动让员工彼此增进感情，互相了解，组建团队。下午正式组建的八个团队通过智慧问答、动感影音、项目闯关等形式完成任务获得立信拼图碎片，完成企业拼图的同时真正完成团队融合。最后的任务是共绘蓝图，小伙伴们发挥各自特长，畅想自己心中的立信。

立信江苏分所荣获 “全国办税技能竞赛”团体组一等奖



经过全所上下领导员工数月的拼搏奋战，立信税务师事务所有限公司江苏分公司在中税协举办的“全国办税技能竞赛”团体组决赛中获得一等奖。

中国注册会计师协会、中国注册会计师同心服务团于2018年4月至9月期间举办“全国办税技能竞赛--第八届全国办税技能竞赛”活动。

我所作为国内首屈一指的涉税专业机构，对于此次竞赛积极响应，第一时间组织全体从业人员进行了竞赛的网上报名工作。为了在竞赛中取得好的成绩，参赛人员每天保持一定的学习时间，不断提高自身办税技能水平，顺利在网上答题竞赛单元取得佳绩入围决赛。

入围决赛后，我所选拔了1名领队与4名选手组成团队，于2018年9月16日赴京参加决赛，团队成员赛前积极备战，赛上沉着冷静、全力发挥，终不负众望喜获佳绩。



立信税务天津分所 举办修订后的个人 所得税税法公益讲座

9月6日立信税务天津分所结合刚刚通过的《个人所得税法》修正案及社会普遍关心的2019年由税务局征收社保费问题举办了第八期《立信税务天津分所公益讲座》。

此次公益讲座首先由原天津市社会保险基金管理中心副科长，现立信税务天津分所质控部独立复核人，注册会计师、注册税务师张楠先生介绍了天津市社保基金征收的相关规定以及2019年1月1日之后由税务局负责征缴社保费后有可能给企业带来的问题。

立信税务天津分所总经理张连明就“个人所得税法修正案相关政策”做了详细解析，并就新旧《个人所得税法》实施后的衔接政策一一作了解答。立信天津分所的客户及相关企业财务负责人120余人聆听了讲座。



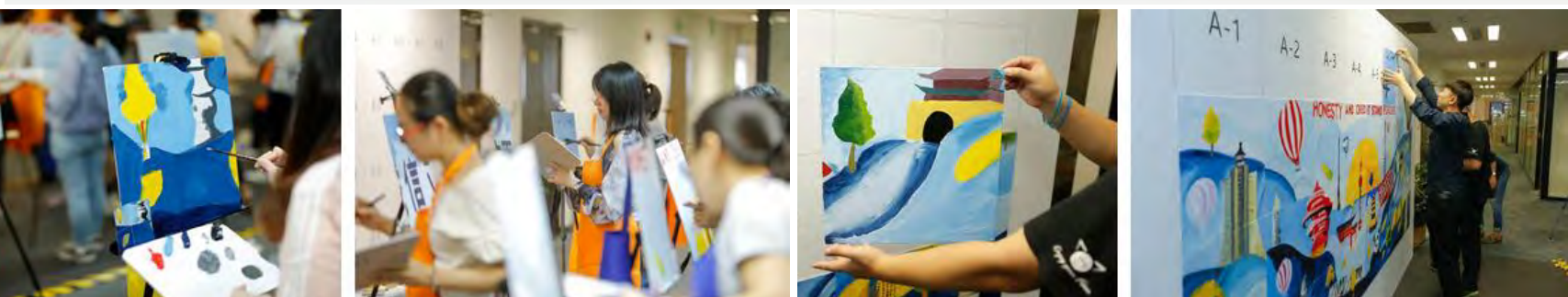
信·生活

立信中秋油画拼画活动完美收官

2018年9月21日下午，上海立信总部的小伙伴们，拿起画笔，在颜料画笔的世界中涂抹色彩。

老师的专业指导下，虽然有不少小伙伴是第一次学习画油画，但这些小伙伴艺术造诣也是相当了得，个个都展现了自己高超的艺术天赋~让我们一起看看现场吧。

每一个参与的小伙伴，都会有一张自己的油画任务卡，在老师的指导下完成油画作品，每一位完成的作品，最终会汇聚成一副完整的油画作品。



立信山东分所党支部中秋走访慰问社区老党员

在中秋佳节即将来临之际，为了让社区老党员同志们度过一个温馨祥和的节日，9月19日，立信会山东分所党支部一行十余人在龙奥国际社区居委会人员的陪同下对社区老党员开展了中秋走访慰问活动。

在走访过程中，立信山东分所党支部慰问人员每到一户都会与慰问对象促膝交谈，谈政策、论变化、忆往昔。老党员们十分感谢党组织对他们的关心，表示在今后的生活中，充分发挥余热和党员的先锋模范作用，以实际行动来回馈党组织。

此次走访慰问活动，既激发了立信山东分所党支部同志们的爱国热情，又进一步提升了奉献精神和服务意识，使思想得到升华。在今后的工作中将变热情为力量，化意识为行动，不忘初心，砥砺前行，以新姿态、新精神、新干劲不断开拓创新，为审计事业贡献自己的力量。



中秋送关怀, 真情暖人心 ——立信青岛分所开展中秋、国庆双节慰问活动



2018年中秋、国庆双节临近，为进一步密切党群关系，帮助偏远山区老革命和贫困家庭以及驻地困难群众度过一个温暖、祥和的节日，立信青岛分所党支部组织开展了一年一度的中秋、国庆双节慰问活动。

9月18日，青岛市个私经济协会副会长、立信青岛分所党支部书记林盛同志代表立信青岛分所，与青岛市、区个私经济协会的各位领导一行近二十人，远赴平度市蓼兰镇小八里庄村，慰问老革命及贫困家庭，给他们带来了节日的关怀和温暖，送上了电视机、节日礼物及慰问金。



9月20日—21日，党支部书记林盛同志带领立信青岛分所班子成员和部分党团员为青岛市市南区八大湖街道徐州路社区的10户贫困家庭、困难户、低保户、孤寡老人等弱势群体，送去了立信青岛分所的最真诚的关怀和慰问品。林盛同志一行每到一处都关切地询问被访家庭的日常生活、身体状况，鼓励他们及其家人要以积极乐观的心态面对生活，相信有党和政府的好政策，未来的日子一定会越过越好。从孤寡老人史玉兰家离开时，老人激动地握住了林盛同志的双手久久不放开，一遍遍感谢立信青岛分所对他们的关心和照顾。

浓情迎国庆 慰问暖人心

立信云南分所党支部到盘龙区云山社区开展慰问困难群众的活动



2018年9月26日下午，立信会计师事务所（特殊普通合伙）云南分所党支部副书记李永华同志带领部分党员、共青团员到盘龙区云山社区开展慰问困难群众活动，送去粮油等节日慰问品，并带去节日的问候。

此次支部主题党日活动，既为社区贫困户送去了党组织的关心和温暖，也增强了党员全心全意为人民服务的宗旨意识，发挥了基层党支部的战斗堡垒作用和党员的先锋模范作用，达到了得人心、聚人心、暖人心的目的。

以史为鉴知兴衰 以人为镜明得失 立信云南分所党支部参观省警示教育基地纪实

为进一步加强党员干部党风廉政教育，2018年9月26日，立信云南分所党支部在党支部书记温琳的带领下，参观了云南省反腐倡廉警示教育基地。

在引导人员的带领下，我们首先来到报告厅观看警示片《歧途末路》，短短几十分钟，再现了落马官员王建又、王天朝、杜敏内心的悔恨，他们因为贪婪导致家庭分离，因为放纵误入歧途。这些走上歧途的腐败分子声泪俱下的忏悔和对自由生活的渴望，给我们实实在在地敲响了警钟。这些落马官员都曾受党多年的教育培养，在他们追求事业的道路上，也曾有过艰辛跋涉和努力足迹，但一念之差，偏离了秉公用权、清正廉洁的从政轨道，渐渐滑向违纪违法的深渊。每一个党员干部要增强自觉抵御风险、抗拒腐蚀的能力，除了主动接受群众和组织的监督，更要坚持不懈提升品德修养和自省觉悟。真正做到“常修为政之德，常怀律己之心，常思贪欲之害，常戒非分之想”。



接着，我们参观警示厅。警示厅以75个反面典型案例为内容，以案说纪，以案说法，引人深思与警醒。警示厅分为腐败民之大敌、国之大敌展区，反腐败中国重拳出击展区，警示、启迪展区，实物展区四个展区。

最后，我们来到阳光厅。阳光厅展示十八大以来党中央、国务院和云南省委、省政府关于反腐倡廉建设的方针政策和决策部署，以及我省党风廉政建设和反腐败斗争的成果，分为辉煌历程、群星璀璨、云南探索三个展区。

这次参观活动让我们深刻的体会到在今后工作和生活中一定要加强理论学习，从日常点滴做起，廉洁自律，警钟长鸣。要守得住平凡，耐得住寂寞，管得住小节，挡得住诱惑，不为名利所惑，不为浮华所动，做一个清清白白的人。

信·观点

新收入准则下特定交易的会计处理

财政部于2017年7月5日发布了新的《企业会计准则第14号——收入》，技术标准部在2017年8月发布的第64期《谨信计要》中对新旧收入准则的变化进行了比较，并在2018年6月发布的第73期《谨信计要》中对新收入准则规定的收入确认、计量和相关信息披露的一般原则和方法进行了解读，本期《谨信计要》着重对新收入准则规定的特定交易的会计处理进行解读。

一、销售退回

在某些合同中，企业在向客户转让商品的同时还赋予客户退货的权利。合同中的退货条款可能赋予客户以下权利：

- 退回全部或部分已支付的款项；
- 抵减客户应支付的款项；
- 更换另一个商品；
- 以上各项的组合。

附有销售退回条款的销售，实际上是企业进行了不确定数量的销售，虽然商品单价不会发生变化，但由于销售数量的不确定性导致了合同价格是可变的。因此，企业在对于附有销售退回条款的销售进行会计处理时，需要按照可变对价的相关规定确定交易价格。企业需要估计其因向客户转让商品而预期有权收取的对价金额（即，不包含预期因销售退回将退还的金额），该金额应当不超过在与退货权相关的不确定性消除时，累计已确认收入极可能不会发生重大转回的金额。企业应当在客户取得相关商品控制权时，将该金额确认为收入；应当将无法确认为收入的部分（即预期因销售退回将退还的金额）确认为一项退款负债。如果客户行使退货权并获得退款，则企业将拥有向客户收回商品的合同权利，收回商品的权利应确认为一项退货资产。退货资产应当按照预期将退回的商品在转让给客户时的账面价值，扣除收回该商品预计发生的成本，同时扣除该退回商品的价值减损后的余额进行确认。同时，企业应当按照其向客户转让商品时商品的账面价值，扣除上述退货资产成本后的净额结转销售成本。

示例1

甲公司为一家服饰零售企业，其在向顾客销售商品时给予顾客自购买之日起3个月内退货的权利。顾客可以选择全额退款或更换其他等值的商品。2X18年第一季度，甲公司的销售额为100万元，相应的商品成本为75万元。假定甲公司根据过去的经验，估计商品的退货率为8%；同时考虑估计可变对价的相关规定，甲公司认为在相关不确定性消除时极可能不会发生重大转回的金额为90万元。

2X18年3月31日，甲公司的账务处理如下：（单位：元）

借：银行存款	1 000 000
贷：营业收入	900 000
预计负债	100 000
借：营业成本	675 000
应收退货成本	75 000
贷：库存商品	750 000

需要注意的是，客户以一个产品换取同样类型、质量、状况及价格的另一个产品不视为退货，例如客户以一个产品换取另一种颜色或尺寸的产品。如果合同约定客户可以退回有瑕疵的产品以换取质量合格的产品，那么企业应该按照下文“质量保证”的相关规定进行处理。

每一资产负债表日，企业应当重新估计未来销售退回的情况，评估其因转让产品而预计有权获得的金额和预计退款的金额，并相应调整收入。同时，根据退回产品的变动，对退货资产进行重新计量。

二、质量保证

企业向客户销售产品时，可能同时向客户提供该产品的质量保证。合同中的质保条款可能是生产商家的保修、标准质保或延长质保。新收入准则对于质量保证条款区分两种类型，并分别规定了会计处理方法。

1.向客户保证所销售产品符合既定标准的质量保证（“保证类质保”）。

保证类质保条款的实质是为了保护客户免遭产品在销售时就已经存在的瑕疵，企业为修正这些瑕疵的任何后续维修或更换实质是其销售产品的追加成本，与企业销售产品的履约义务相关，客户并未取得单独的服务。因此，对于保证类质保，企业应当按照《企业会计准则第13号——或有事项》的规定在向客户转让产品时确认预计负债和相应的费用。

2.向客户保证所销售产品符合既定标准之外的单独服务（“服务类质保”）。

对于服务类质保，企业可能单独出售、或者与客户单独协商，从而客户能够选择是否购买此类质保保障。某些情况下，尽管企业没有单独出售、也没有与客户单独协商，但相关事实和情况可能表明企业的商业惯例是提供服务类质保的。服务类质保应当作为单项履约义务，企业对该履约义务分摊交易价格。

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，企业应当考虑下列因素：

- 质量保证是否为法律要求。如果法律要求企业提供质量保证，则通常表明企业所承诺的质量保证不是一项单独的履约义务，因为此类法律要求通常是为了保护客户免于承担购买不合格产品的风险。

- 质量保证的期限。质量保证的期限越长，所承诺的质量保证就越可能是一项履约义务，因为这更有可能是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。

企业承诺履行任务的性质。如果企业在向客户提供所销售商品符合既定标准的保证时必须履行特定的任务，则这些任务可能不会构成单独的服务，例如收回瑕疵产品的运输服务。

三、主要责任人与代理人

企业向客户提供商品或服务时如果涉及第三方参与，则企业应当确定其承诺的性质是企业本身提供特定商品或服务的履约义务（即企业作为主要责任人），还是安排第三方提供此类商品或服务的履约义务（即企业作为代理人）。企业在确定其承诺的性质时，首先应当识别合同中拟向客户提供的每一项可明确区分商品或服务。该商品或服务可以是无形的，例如，可以是对由第三方提供的商品或服务而享有的权利。其次，企业应当评估在向客户转让每一项商品或服务之前其是否控制该商品或服务。如果一份合同中涉及多项可明确区分的商品或服务，则企业可能对于某些商品或服务而言是主要责任人、而对于其他商品或服务而言则是代理人。

企业在向客户转让商品或服务之前控制该商品或服务的，则企业为主要责任人，应当按照已收或应收对价总额确认收入。企业作为主要责任人可能会自行履行转让商品或服务的履约义务，也可能委托第三方（如分包商）代其履行部分或全部转让商品或服务的履约义务。反之，如果企业在向客户转让商品或服务之前不控制该商品或服务的，则企业为代理人，其履约义务是安排第三方提供该商品或服务，应当按照预期有权收取的佣金或手续费的金额确认收入，该金额应当按照已收或应收对价总额扣除应支付给其他相关方的价款后的净额，或者按照既定的佣金金额或比例等确定。

企业在向客户转让商品或服务之前能够控制该商品或服务的情形包括：

1.企业自第三方取得商品或其他资产的控制权后，再转让给客户。

2.企业对第三方提供的服务享有权利，该权利使得企业能够主导第三方代表本企业向客户提供服务。

3.企业自第三方取得商品或服务的控制权后，通过提供重大的服务将该商品或服务与其他商品或服务整合成某组合产出转让给客户。

在具体判断向客户转让商品或服务前是否拥有对该商品或服务的控制权时，企业不应仅局限于合同的法律形式，而应当综合考虑所有相关事实和情况，这些事实和情况包括：

1.企业承担向客户转让商品或服务的主要责任。这通常包括对商品或服务的验收承担责任，例如，企业对于保证商品或服务符合客户的规格要求承担主要责任。

2.企业在将商品或服务转让给客户之前、或在控制权转让给客户之后承担了存货风险。企业承担存货风险可能表明其能够主导商品或服务的使用并从中获得几乎全部的经济利益。

3.企业有权自主决定所交易商品或服务的价格。自主定价权可能表明企业能够主导商品或服务的使用并从中获得几乎全部的经济利益。然而在某些情况下，代理人也可能拥有自主定价权。例如，代理人可能在定价方面拥有一定的灵活性，以通过安排第三方向客户提供商品或服务来产生额外收入。

需要注意的是，企业在评估其是主要责任人还是代理人时，应以其向客户转让商品或服务前是否拥有对该商品或服务的控制权为原则。上述相关事实和情况仅提供支持证据，不能取代控制权的评估，也不能凌驾于控制权评估之上，更不是单独或额外的评估。

四、客户额外购买选择权

在许多合同中，企业会赋予客户在未来购买额外商品（或服务）的选择权。额外的商品（或服务）可能是免费取得的，也可能是按照一定的折扣购买。此类选择权可能包括多种形式，如促销活动、奖励积分、续约选择权、或针对额外商品（或服务）的其他折扣等。企业应当分析判断此类选择权是否向客户提供了一项实质性权利。这里的实质性权利是指客户只有通过订立特定合同才能取得的额外权利。例如，对于订立特定合同的客户给予其未来购买额外商品或服务的折扣，该折扣将超过该地区或该市场中同类其他客户所能够享有的折扣。

如果企业赋予客户额外购买商品（或服务）的选择权，且该选择权的行使价格反映了这些商品（或服务）的单独售价的，则即使客户只能通过与企业订立特定合同才能行使，该选择权也不应当作为一项实质性权利。在这种情况下，企业只是向客户提供的了一个市场报价，只有在客户最终行使选择权购买额外的商品（或服务时）才需要进行相应的会计处理。

企业在合同中向客户提供的选择权属于实质性权利的，表明客户实际上是就未来的商品或服务预先向企业支付了款项，企业应当将该选择权作为单项履约义务，在客户未来行使该选择权取得相关商品（或服务）的控制权时或该选择权失效时确认相应的收入。

企业应当按照其提供的商品（或服务）以及提供的选择权的单独售价的相对比例，对交易价格进行分摊。如果客户购买额外商品（或服务）的选择权的单独售价无法直接观察的，企业应当对其进行合理估计。估计的金额应当反映客户行使选择权时能够获得的折扣，并根据以下两个因素进行调整：

- 客户不行使该选择权所能获得的折扣。
- 客户行使该选择权的概率。

2

示例2

甲公司作为一家快餐厅，其在2X18年举行了促销活动。促销活动的具体内容为：凡单笔消费满50元的顾客可获得一张半价优惠券，该优惠券可在下一次消费时使用，有效期至2X19年6月30日。甲公司认为该半价优惠券向顾客提供了一项实质性权利，应作为单项履约义务。

2X18年，甲公司共发放了10,000张优惠券，取得营业额600,000元（即，顾客平均消费60元获取一张优惠券）。由于仍然存在部分顾客单笔消费未达50元而未获得优惠券，此类营业额为100,000元，因此甲公司2X18年的营业总额为700,000元。

根据历史经验，甲公司预期25%的顾客将使用该优惠券，平均消费额为80元。因此，甲公司估计优惠券的单独售价为10元（平均购买价格80元×折扣50%×行权可能性25%），分摊至优惠券的交易价格为8.57元（ $60 \times 10 \div (60 + 10)$ ）。甲公司应将2X18年营业总额中分摊至优惠券的部分（即85,700元）予以递延，仅确认营业收入614,300元。分摊至优惠券的部分应在客户使用该优惠券或在优惠券到期时相应确认收入。

五、知识产权许可

知识产权许可确立了客户对企业的知识产权享有的权利，可能包括软件及技术的许可；电影、音乐及其他媒体和娱乐形式的许可；特许经营权；专利权、商标权和版权的许可等等。

除向客户授予知识产权许可外，企业还可能承诺向客户提供其他商品或服务。此类承诺可能是合同中明确列示的，也可能是企业的商业惯例、已公布的政策或特定声明中所隐含的。因此，企业应当评估知识产权许可是否构成单项履约义务，即是否可明确区分。

如果知识产权许可不是可明确区分的，企业应当将其与合同中其他的商品或服务合并为一个单项履约义务。例如，构成有形商品的组成部分并且是该商品正常使用所不可缺少的知识产权许可，或是客户仅在同时使用相关服务时才能获益的许可证（如软件使用许可需要配合相应的维护和升级服务）。

如果知识产权许可是可明确区分的，则构成单项履约义务，企业应当进一步确定其是在某一时段内履行还是在某一时点履行。同时满足下列条件时，企业授予许可的性质是向客户提供获取企业知识产权的权利：

1. 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（即该项知识产权是“动态”的）。
2. 该活动对客户将产生有利或不利影响。
3. 该活动不会导致向客户转让某项商品或服务（即该活动不构成单项履约义务）。

企业需要考虑其商业惯例、已公布的政策或特定声明以判断客户是否能够合理预期其将从事对该项知识产权产生重大影响的活动。此外，如果企业与客户之间存在与该知识产权相关的共享经济利益，则也可能表明客户能够合理预期企业将从事该活动。

同时满足上述条件时，客户在企业履约的同时即取得并消耗企业履约（即向客户提供获取企业知识产权的权利）所带来的经济利益，因此企业应当将授予客户知识产权许可作为在某一时段内履行的履约义务，并选择一种适当的方法计量其履约进度确认相关收入。

无法同时满足上述条件时，企业应当将授予客户知识产权许可作为在某一时点履行的履约义务，在其向客户授予知识产权许可的时点，客户即能够主导该许可的使用并从中获得几乎全部的经济利益。需要注意的是，相关收入确认的时点不应早于客户能够使用该许可并从中获益的时点。例如，企业向客户授予某软件的许可，客户需要密码才能使用该软件，如果许可期间的开始时点早于企业向客户提供密码的时点，则企业不应在许可期间开始时确认收入，而应在向客户提供密码时确认收入。

企业在判断其向客户授予知识产权许可应当作为在某一时段内履行的履约义务还是在某一时点履行的履约义务时，不应考虑下列因素：

- 时间、地域或使用方面的限制。这些限制仅界定了已承诺的许可的属性，而非企业是在某一时点还是一段时间内履行其履约义务。
- 企业就其拥有知识产权的有效专利及将防止专利的未经授权使用所提供的保证。保护专利权的承诺并非履约义务，因为保护专利的行动保护了企业知识产权资产的价值，并就所转让的许可符合合同中承诺的许可规格向客户提供保证。

示例3

3

甲公司与客户订立一份合同，向客户授予特许经营权，并在10年内向客户提供使用甲公司商标和出售甲公司产品的权利。在此期间内，甲公司将从事一些既定的商业活动，包括分析消费者不断改变的偏好、进行产品改良以及开展市场营销等活动。此类活动将影响特许经营品牌。

本例中，客户能够合理预期甲公司将从事对特许经营品牌有重大影响的活动，该活动将对客户产生有利或不利影响，同时该活动在发生时并不会向客户转让商品或服务。因此，甲公司承诺的性质是向客户提供在整个许可有效期内按照许可的当前形式获得其知识产权的权利，应当作为在某一时段内履行的履约义务确认相关收入。

4

示例4

甲公司作为一家唱片公司，其向客户授予某一张贝多芬交响乐唱片的许可，许可有效期为两年。客户可以在所有商业渠道使用该交响乐唱片，包括电视、广播和网络广告。甲公司因提供许可而每月收取100,000元。该合同不可撤销。

本例中，甲公司没有改变唱片的任何合同义务或隐含义务，客户并未合理预期甲公司从事对该唱片有重大影响的活动，因此甲公司向客户授予知识产权许可的性质是向客户提供其知识产权的使用权，应当作为在某一时点履行的履约义务确认相关收入。

鉴于甲公司履约与客户支付款项之间的间隔较长，甲公司需要考虑合同中是否存在重大融资成分。

企业向客户授予知识产权许可，并约定按客户实际销售或使用情况收取特许权使用费的，应当在下列两项孰晚的时点确认收入：

- 客户后续销售或使用行为实际发生；
- 企业履行了相关履约义务。

六、售后回购

售后回购，是指企业销售商品的同时承诺或有权选择日后再将该商品购回的销售方式。回购的商品可以是原先向客户出售的商品、或是与该商品几乎相同的商品，也可以是以该商品作为组成部分的另一项商品。售后回购协议通常存在以下三种类型：

1. 企业有义务回购该商品，客户有义务向企业出售该商品（远期合同）。
 2. 企业享有回购该商品的权利，但没有义务必须回购该商品（企业的看涨期权）。
 3. 客户享有向企业出售该商品的权利，即企业负有应客户要求回购该商品的义务（客户的看跌期权）。
- 前两种类型的售后回购安排（远期合同和看涨期权）中，客户有义务向企业返还或随时准备向企业返还该商品，因而客户无法用尽或消耗整个商品。此外，除按照售后回购协议向企业出售该商品外，客户不能将该商品出售给其他方。在这种情况下，客户主导该商品的使用并从中获得几乎全部经济利益的能力受到了限制，这表明客户并未取得该商品的控制权。因此，企业向客户出售商品时不应确认收入，而是应当判断该交易是作为租赁交易还是融资交易。

企业应当比较回购价格与原售价，同时考虑货币的时间价值。如果回购价格低于原售价的，企业应当将该售后回购交易作为租赁交易进行会计处理。如果回购价格不低于原售价的，企业应当将该交易视为融资交易进行会计处理，即交付给客户商品不应终止确认，同时在收到客户款项时确认金融负债，并将该款项和回购价格的差额在回购期内确认为利息费用。对于看涨期权类型的安排，如果企业到期未行使回购权利的，则应当在该回购权利到期时终止确认金融负债，同时确认收入。

在第三种类型（客户的看跌期权）的安排中，企业应当在合同开始时评估客户是否具有行使该看跌期权的重大经济动因。例如，如果回购价格预期将显著超过该商品在回购日的市场价值，则可能表明客户具有行使该看跌期权的重大经济动因。在这种情况下，客户虽然没有义务必须行使其看跌期权，但其具有行使权利的重大经济动因则意味着如果其不行使这一权利将很可能发生损失，这表明期权的存在有效地限制了客户主导该商品的使用并从中获得几乎全部经济利益的能力。因此，客户并未取得该商品的控制权，企业在向客户销售商品时不应确认收入，而应当作为租赁交易或融资交易进行会计处理。如果客户不具有行使看跌期权的重大经济动因，则表明客户取得了该商品的控制权，企业应当将其作为附有销售退回条款的销售交易进行会计处理。

示例5

5

甲公司是一家工业设备生产商，其与客户签订合同出售一台设备，合同价格为750,000元。合同同时约定，客户可以在取得设备的两年后以450,000元的价格出售给甲公司。假设该设备两年后的预计公允价值为475,000元，回购义务的现值为400,000元，该设备的生产成本为500,000元。

合同开始时，甲公司评估客户是否具有行使其权利的重大经济动因。由于该设备的回购价格低于原售价，并且低于其在回购日的预计市场价值，甲公司认为客户不具有行使其权利的重大经济动因，因此将该交易作为附有销售退回条款的销售交易进行处理。

七、客户未行使的权利

企业向客户预收的销售商品（或提供服务）款项，赋予客户一项在未来取得商品或服务的权利，并使企业承担了随时准备转让商品或提供服务的义务，因此企业应当将预收的款项确认为一项合同负债，待履行了相关履约义务时终止确认该合同负债并确认收入。然而，某些情况下客户支付了不予退回的预付款，但并不会行使其在将来取得商品或服务的全部合同权利。例如，对于各类预付卡客户可能会放弃最后剩余的部分余额、客户可能放弃其累积的里程等等。

如果企业预期将有权获得与客户所放弃的合同权利相关的金额，则应当按照客户行使合同权利的模式按比例将上述金额确认为收入（即按照已转让的商品或服务与所承诺的商品或服务的比例）。如果企业预期无权获得与客户所放弃的合同权利相关的金额，则只有在客户要求其履行剩余履约义务的可能性极低的情况下，才能将客户未行使的权利相关的金额确认为收入。

企业在确定其预期是否有权获得与客户所放弃的合同权利相关的金额时，应当考虑可变对价的相关规定（包括对可变对价估计的限制）。

6

示例6

甲公司作为一家职业足球俱乐部，其向球迷出售赛季套票。套票单价为8,000元，除可以观看第一个赛季的全部比赛外，还可以在购买第二个至第五个赛季套票时享受25%的折扣。该折扣只有在连续购买时才可以享受，即如果球迷在某一赛季未购买套票，则其在接下来的赛季购买套票时将不能享受25%的折扣。

假设该额外购买选择权属于一项实质性权利，甲公司按照单独售价的相对比例进行分摊，确定该选择权应分摊交易价格3,000元。甲公司共出售了10,000张套票，收取款项80,000,000元，其中第一个赛季套票的交易价格50,000,000元，额外购买选择权的交易价格为30,000,000元。如果每一名购买套票的球迷均选择连续购买后续四个赛季的套票，则30,000,000元将在后续四个赛季平均确认为收入（即每年确认收入7,500,000元，折合每人750元）

甲公司根据其历史经验估计每年将有10%的球迷不会续购套票，即60%的球迷将在后续四个赛季连续购买套票。甲公司对于客户未行使的权利计算如下：

赛季	下一赛季不会续购套票的球迷人数	预期客户不会行使的权利份额	相应金额	第二个赛季客户未行使的权利在前两个赛季内分摊	第三个赛季客户未行使的权利在前三个赛季内分摊	第四个赛季客户未行使的权利在前四个赛季内分摊	总金额
1	1000	4000	3000000	1125000	500000	187500	4812500
2	1000	3000	2250000	1125000	500000	187500	1812500
3	1000	2000	1500000		500000	187500	687500
4	1000	1000	750000			187500	187500
5	n/a	0					
Total		10000	7500000	2250000	1500000	750000	7500000

因此，甲公司在第一个赛季确认其预期有权获得的与客户所放弃的合同权利相关的金额为4,812,500元。

第二个赛季开始时，套票的单价上涨为5,500元。10,000名球迷中有800名没有购买第二个赛季的套票，因而放弃了后续享有25%折扣的权利。9,200名球迷以25%的折扣购买了第二个赛季的套票，即每人4,125元（ $5,500 - 5,500 \times 25\%$ ）。

因此，甲公司在第二个赛季将客户行使的权利6,900,000元（ $750 \times 9,200$ ）、以及球迷续购套票的款项37,950,000元（ $4,125 \times 9,200$ ）确认为收入。同时，将第一个赛季过多估计的客户未行使的权利600,000元（ $750 \times 4 \times 200$ ）冲减收入。

八、无需退回的初始费

某些情况下，企业在合同开始时或是接近合同开始时向客户收取一笔无需退回的初始费。此类初始费可能包括俱乐部成员合同中的入会费、电信合同中的开通费、某些服务合同中的准备费用或是某些供货合同中的先期费用。

为识别此类合同中的履约义务，企业应当评估该初始费是否与向客户转让已承诺的商品或服务相关。多数情况下，尽管初始费与企业为履行合同而必须在合同开始时或接近合同开始时开展的活动相关，但这些活动本身并不会导致向客户转让已承诺的商品或服务。相反地，客户支付的初始费实质上是针对未来企业将要转让的商品或服务的预付款，因此企业应当在未来转让商品或服务时将初始费确认为收入。

如果无需退回的初始费是与向客户转让已承诺的商品或服务相关的，则企业应当按照前文所述的“五步法”判断是否将该商品或服务作为单项履约义务，并进行相应的会计处理。



2018年 第4期

立信会计师事务所（特殊普通合伙）是一家中国注册的特殊普通合伙企业，是英国BDO international Limited有限担保责任公司的成员，它是由各地独立成员企业组国际网络的一部分。

BDO China
www.bdo.com.cn

立信会计师事务所(特殊普通合伙)
BDO CHINA SHU LUN PAN CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS LLP