

电商企业“流量支持”会计处理及其影响

——结合美国准则规定的对比分析

高靓君

(武汉理工大学管理学院, 武汉 430070)

【摘要】 电子商务运营企业依赖于电商平台企业“流量支持”的现象逐渐增多,而我国的会计准则却缺少这一类交易的会计处理相关规定。本文以腾讯为京东提供“流量支持”这一事件为例,比较分析了中美两国企业关于“流量支持”会计处理的异同,并探讨了不同的会计处理方式对电商运营企业的财务报表以及投资者的决策产生的影响,从而得出最适合中国电子商务环境的会计处理方式。

【关键词】 流量支持; 会计处理; 电商企业

“流量支持”是指基于电子商务运营企业与电商平台企业之间相互依赖、相互信任的关系,平台企业以其业务上人流量众多的优势为运营企业提供交易通道,为其创造增加收入的机会。2014年3月,腾讯与京东达成战略合作协议,腾讯在微信和手机QQ上为京东提供一级入口,即腾讯为京东提供“流量支持”。这一举动给京东带来的流量贡献很大,同年第四季度,京东来自无线端的订单量同比增长了372%。在电子商务市场,电商企业之间的“流量支持”蕴藏着巨大的商业价值,流量意味着客源,网站的浏览量越大,顾客消费的可能性就越大。随着电子商务市场的发展,电商企业之间通过“流量支持”进行合作的现象将越来越普遍,在会计上是否对该“流量支持”进行会计处理、进行何种会计处理,将对电商企业的资产、权益及当期利润产生巨大的影响。

一、文献综述

蔡立新(2010)针对网络信息技术的快速变革对会计创新提出迫切要求,指出网络会计与电子商务的协同,可以产生“1+1>2”的效果。张莉(2010)认为电子商务的发展给传统会计带来了全方位、根本性的变革,对传统会计的会计职能及会计假设产生影响,并由此分析了电子商务环境下会计的发展趋势。柳英慧(2011)从销售者的角度,对淘宝网中附退货权、赠送代金券等特殊交易的会计处理进行了研究。王学慧、麻红晓(2014)认为购买者对网站的点击量应构成电子商务企业的无形资产,点击量越大,企业无形资产的价值就越大。王建军、张召浦(2006)认为电子商务企业之间基于如分销关系、供应关系等合同关系产生的经济价值应当被看作是企业的无形资产,原则上按照直线法进行摊销,同时,应考虑是否该在会计账目中披露亏损以及用何种方法评估亏损等。

通过梳理相关文献可以发现,部分学者从会计与电子商务的协同效果、传统会计的发展趋势等方面,强调了会计与电子商务的融合将是不可阻挡的;也有学者对电子商务环境下某些特殊交易的会计处理进行了研究,如收入的确认问题等;部分学者意识到电子商务环境下某些特殊交易的经济价值,如网站的点击量等。这些研究虽然强调了电子商务会计的重要性,也对电子商务环境下的部分会计问题进行了研究,但是并没有涉及电子商务企业之间“流量支持”等特殊交易的会计处理。虽有学者注意到电子商务企业间“流量支持”的价值,但并未对其做深入的研究。本文以腾讯为京东提供“流量支持”这一事件为例,对相关会计处理问题进行深入探讨。

二、例解中美企业关于“流量支持”的会计处理

京东与腾讯签订的战略合作协议中规定,腾讯以现金2.15亿美元,旗下的QQ网购、拍拍网的100%股权以及易迅网的少数股权换取京东商城15%的流通股份(约3.5亿股,每股账面价值1美元)和首次公开募股时以招股价认购5%股票的权利,而京东商城将享有收购易迅剩余股权的权利并将获得腾讯的“流量支持”。根据评估,京东商城20%的股权作价15亿美元,而腾讯提供的所有可计量的成本只有5亿美元,中间的差价即为京东享有的收购易迅剩余股权权利的价值以及获得的腾讯“流量支持”的价值。

关于腾讯对京东提供的“流量支持”,按照美国的会计准则,由于流量本身蕴藏着巨大的商业价值,京东在会计上将其记入“无形资产”账户,予以资本化处理。而中国的电子商务市场由于发展时间较短,尚未形成统一的会计规范,市场上对“流量支持”的会计处理缺乏统一的标准,经综合整理发现主要有三种会计处理方式:①在签订

协议时作为长期待摊费用处理,后期作为销售费用摊销,即资本化处理;②在签订协议时一次性作为销售费用处理,即费用化处理;③不进行任何会计处理。

本文在对中美企业关于“流量支持”的会计处理进行分析时,做出如下假设:①忽略京东享有的收购易迅剩余股权权利的价值,而将腾讯“流量支持”的价值作价10亿美元;②假设该“流量支持”无论是作为无形资产还是长期待摊费用,摊销年限均按5年计算,摊销方法均采用直线法,摊销时间从2014年第二季度开始计算。

(一)美国企业关于“流量支持”的会计处理

美国会计原则委员会将无形资产定义为“没有实物形态且非货币性的、使企业拥有法定权利或竞争优势的、能够带来未来收益的经济资源”。基于京东获得的“流量支持”没有实物形态,且能为京东带来巨大的竞争优势及未来收益,故京东将其确认为一项无形资产。京东在与腾讯签订战略合作协议的合并日,将增加银行存款2.15亿美元,增加长期股权投资2.85亿美元(15-10-2.15),将腾讯为其提供的“流量支持”记入“无形资产”账户,金额为10亿美元,同时,京东的股本将增加3.5亿美元,其差额11.5亿美元(15-3.5)记入“资本公积”账户。会计分录为:

借:银行存款	2.15
长期股权投资	2.85
无形资产	10
贷:股本	3.5
资本公积	11.5

在随后5个会计年度,采用直线法对该无形资产逐月摊销,按照摊销期间该无形资产的受益对象,将摊销额记入“销售费用”账户,以一个季度为核算周期,则摊销金额为0.5亿美元(10÷5÷12×3),会计分录为:

借:销售费用	0.5
贷:累计摊销	0.5

(二)中国企业关于“流量支持”的会计处理

中国电子商务会计发展的不完善使得关于“流量支持”的会计处理缺乏统一的规范,主要有以下三种处理方式:

1. 资本化处理。我国的企业会计准则将长期待摊费用界定为“企业已经支出,但摊销期限在1年以上的各项费用”。京东在签订战略合作协议时将获得的“流量支持”一次性支付完毕,但其收益分布在以后各个会计期间,该“流量支持”本应该在以后各个会计期间分期支付,因此将其记入“长期待摊费用”账户。京东在与腾讯签订战略合作协议的合并日,将增加银行存款2.15亿美元,增加长期股权投资2.85亿美元,增加长期待摊费用10亿美元,同时,京东的股本将增加3.5亿美元,资本公积增加11.5亿美元,会计分录为:

借:银行存款	2.15
长期股权投资	2.85
长期待摊费用	10
贷:股本	3.5
资本公积	11.5

按照长期待摊费用的费用分摊期间,采用直线法对其逐月摊销,并按受益对象,将摊销额记入“销售费用”账户,一个季度摊销的金额为0.5亿美元(10÷5÷12×3),会计分录为:

借:销售费用	0.5
贷:长期待摊费用	0.5

2. 费用化处理。京东在与腾讯签订战略合作协议时,所获得的腾讯“流量支持”是京东为了在以后会计期间销售产品提高销售额而一次性支付的以股权为代价的费用,为简便起见,将其直接记入“销售费用”账户。合并日将增加银行存款2.15亿美元,增加长期股权投资2.85亿美元,增加销售费用10亿美元,同时,京东的股本将增加3.5亿美元,资本公积增加11.5亿美元,会计分录为:

借:银行存款	2.15
长期股权投资	2.85
销售费用	10
贷:股本	3.5
资本公积	11.5

由于销售费用的数额巨大,在财务报表附注中应充分披露该销售费用的适用政策、数额、使用情况等。但由于在腾讯提供“流量支持”使得京东销售额提高的会计期间内并没有反映应该发生的销售费用,因此该种处理方式不符合权责发生制的原则,应被淘汰。

3. 不作会计处理。由于中国电子商务市场发展不成熟,“流量支持”的价值并未得到充分认可,在会计账务上可能不会对京东获得的“流量支持”进行反映,而是将京东和腾讯所提供的资产价值之间的差额直接记入“股本”和“资本公积”账户中。京东在与腾讯签订战略合作协议时的会计分录为:

借:银行存款	2.15
长期股权投资	2.85
贷:股本	3.5
资本公积	1.5

三、不同会计处理方式产生的影响

自京东与腾讯签订战略合作协议以来,从京东的财务报表中可以看出,京东连续几个季度都呈现亏损状态,而实际上京东已经开始盈利。造成该差异的主要原因是中美企业对“流量支持”的确认和计量不同。中美企业对“流量支持”采用不同的会计处理方式,不仅对电商运营企业的财务报表产生直接影响,而且还通过影响电商运营企业展现给投资者的经营状况来影响投资者的投资决策。

(一)“流量支持”确认时的影响

战略合作协议签订日,按照美国会计准则,将“流量支持”资本化,记入“无形资产”账户,只影响合并日的资产负债表,而按照中国的三种会计处理方式,在确认科目以及确认数额上都不同。关于“流量支持”在确认时的影响如表1所示。

表1 “流量支持”确认时的影响

影响内容	美国企业会计处理	中国企业会计处理		
	资本化	处理方式Ⅰ	处理方式Ⅱ	处理方式Ⅲ
		资本化	费用化	不处理
影响合并日财务报表	资产和权益同时增加15亿美元,其中无形资产增加10亿美元	资产和权益同时增加15亿美元,其中中期待摊费用增加10亿美元	资产和权益同时增加5亿美元,净利润减少7.5亿美元	资产和权益增加5亿美元,不影响利润表
影响电商运营企业	形成假象:公司的规模扩大	随着长期待摊费用的摊销,资产逐渐减少	利润减少过多,不利于传达公司的利好信息	形成假象:公司股权缺乏价值
影响投资者决策	增加对该公司股票的持有	逐渐减少对该公司股票的持有	减少对该公司股票的持有	对该公司股票的持有无影响

按照美国的会计处理方式,虽然将“流量支持”的价值在会计上予以确认,并以无形资产的形式反映在财务报表中,但是按照中国《企业会计准则》对无形资产的定义“企业拥有或者控制的没有实物形态的可辨认非货币性资产”,京东并不能有效地拥有或者控制该“流量支持”,并且该“流量支持”是预先支付的费用,因此不能将其记入“无形资产”账户。此外,增加无形资产10亿美元容易给投资者造成该公司正在扩大规模的假象,影响投资者的投资决策。

中国对“流量支持”进行资本化处理的方式,将预先支付的“流量支持”费用记入“长期待摊费用”账户中,既对“流量支持”的价值进行了反映,又较好地体现了该“流量支持”最终要费用化处理的性质。但是长期待摊费用的摊销方式单一,大都是在受益期间内将其平均摊销,而“流量支持”本身在受益期间内为公司带来的销售收入是不均衡的,因此将其平均摊销是不合适的。

中国对“流量支持”进行费用化处理的方式,将原本在后期发生的费用提前进行确认,不符合权责发生制原则。此外,在确认期间将其一次性计入费用,严重减少了当期的净利润,从而向投资者传达了负面信息,导致投资者减少对该公司股票的持有。

中国对“流量支持”不进行会计处理可能是最简单的方式,但是该种会计处理方式不能充分反映“流量支持”的价值,在“点击流量”为王的特殊电子商务环境下,该种会计处理方式将逐渐被淘汰。

(二)“流量支持”计量期间的影响

对利润的分析仅以京东2014年第三季度的数据为例,根据京东第三季度的损益表计算出该季度约亏损0.26亿美元。同时,为使结果具有可比性,假设京东在中美企业适用的所得税税率均为25%。中美企业不同的会计处理在“流量支持”会计计量期间的影响如表2所示。

表2 “流量支持”计量期间的影响

影响内容	美国企业会计处理	中国企业会计处理		
	资本化	处理方式Ⅰ	处理方式Ⅱ	处理方式Ⅲ
		资本化	费用化	不处理
第三季度净利润(亿美元)	-0.26	-0.26	$-0.26+0.5 \times (1-25\%)=0.115$	$-0.26+0.5 \times (1-25\%)=0.115$
影响电商运营企业	形成假象:企业经营状况不佳	形成假象:企业经营状况不佳	受益期间,少计费用,虚增利润	受益期间,少计费用,虚增利润
影响投资者决策	减少对该公司股票的持有	减少对该公司股票的持有	增加对该公司股票的持有	增加对该公司股票的持有

按照美国会计准则,在“流量支持”给京东带来收益的5个会计年度内,需要将该无形资产的摊销额在税前扣除,直接减少当期的净利润,每个季度将减少净利润0.375亿美元,给投资者造成企业经营状况不佳的假象,从而影响投资者的决策。尤其是当公司的净利润为负时,更容易使投资者直接减少对该公司股票的持有。

中国关于“流量支持”的会计处理方式对受益期间净利润的影响主要有两种:①将“流量支持”资本化处理的方式将会减少受益期间的净利润,这种会计处理方式与美国会计处理方式的经济后果是相同的;②将“流量支持”费用化或者不处理的方式将使得受益期间的净利润增加,部分季度甚至可以扭亏为盈,但是,从权责发生制的角度来看,这两种处理方式没有计算受益期间的费用,因而虚增了利润,误导投资者增加对该公司股票的持有。

四、结论

传统的会计准则并不能完全适应特殊的电子商务环境,在对“流量支持”进行会计处理时,可将其确认为长期待摊费用,但在摊销时可以借鉴固定资产折旧时采用的工作量折旧法,即首先充分估计“流量支持”将为公司带来的收益,再根据各受益期间的收益水平进行摊销,受益较多的年度多摊销,受益较少的年度少摊销。

主要参考文献

王建军,张召浦.浅谈电子商务环境下特殊会计问题[J].财会月刊,2006(10).

王学慧,麻红晓.电子商务确认研究[J].财会通讯,2014(31).

柳英慧.淘宝网交易会计核算探究[J].中国管理信息化,2011(2).