“羊毛出在猪身上”引发的会计核算基础思考

孔庆林(副教授)，颜泽芬

【摘要】网络经济环境中诸多“羊毛出在猪身上”的互联网分享经济案例，改变了传统收入/成本配比计量模式，对建立在传统工业经济环境中的企业财务会计权责发生制收益计量模型提出了挑战，对企业财务会计权责发生制核算基础提出了挑战。通过对“羊毛出在猪身上”的案例分析可知，在互联网经济环境下需要对权责发生制进行改进与变革。

【关键词】权责发生制；配比原则；分享经济；项目清算制

【中图分类号】F234　　【文献标识码】A　　【文章编号】1004-0994(2016)34-0086-3

一、故事里的会计事儿

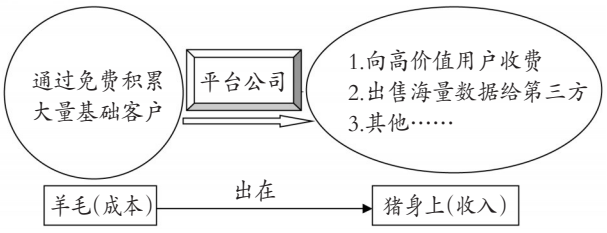
(一)“羊毛出在猪身上”的故事

在互联网经济环境中，“羊毛出在猪身上”的故事有很多，其中一个经典的销售案例如下：

一个由总裁、设计总监、销售总监和会计四个人组成的A公司，销售一种品牌为“梦露”的女式睡衣，有吊带和齐肩两种款式，颜色有橙色和紫色两种，该睡衣在百货商场的市场售价为188元/件。A公司为了推广该品牌睡衣，创新了该品牌睡衣的营销商业模式，采用“免费送”的方式。该品牌睡衣，在A公司的网站提交申请后，每个消费者可以免费获赠一件女式睡衣(颜色和款式自选)。消费者在收到快递公司的包裹验收该品牌的睡衣后，仅需向A公司支付23元的快递费用。A公司营销策划还宣称，如果消费者觉得很好，就请消费者帮忙做口碑宣传。这意味着消费者的风险几乎为零。A公司第一阶段计划送1000万件。A公司通过义乌小商品市场的中小型服装厂加工制作该批睡衣，因为数量巨大，每件睡衣的采购成本低至8元，快递公司每件睡衣的快递费用为5元。A公司在157家网站为这款睡衣免费送的优惠活动进行广告宣传，A公司与157家网站达成协议，只要消费者在某家网站提交申请，送出去一件睡衣，就给这家网站3元。在157家网站铺天盖地的广告宣传下、消费者在好奇心驱使下预定了睡衣，收到包裹后因该睡衣质量较好，与该品牌女式睡衣在百货商场的零售价格高达165元(188-23)的金额差异，让消费者觉得划算，愉快支付了23元费用，并在有关网站、论坛等点赞，睡衣获得了很好的口碑和较高的销售点击转载量，1000万件在不到一年的时间内销售完毕。

在互联网经济环境中，尤其是在迅速发展的“互联网+”经济环境中，互联网企业创新了很多基于互联网的免费商业模式，例如360软件公司发布的360软件是免费供用户下载使用的，全国上亿用户安装了360软件，这样360软件公司就拥有了巨大的客流量，360软件公司把这些客流量的广告费卖给京东或者当当等客户，通过广告等途径实现收益。“羊毛出在猪身上”的典型还包括淘宝C2C平台、百度搜索、社交软件QQ等。

“羊毛出在猪身上”的商业模式如图所示：



“羊毛出在猪身上”平台公司商业模式示意图

李克强总理在2016年全国人大的《政府工作报告》中指出：“要全面推进‘三网’融合……发展物流快递……制定‘互联网+’行动计划，推动移动互联网、云计算、大数据、物联网等与现代制造业结合，促进电子商务、工业互联网和互联网金融健康发展……”由此可见，未来我国互联网经济将获得长足发展，“羊毛出在猪身上”的商业模式将得到普遍应用。本研究关注互联网商业模式下的会计问题，尤其是有关会计理论问题，以期指导互联网经济环境中会计实务的发展。

(二)对权责发生制会计核算基础的挑战

我们将A公司每件睡衣销售所涉及的现金流入和现金流出列示如下表：

A公司睡衣成本收益表

现金流入(收入)	现金流出(成本费用)		净现金流(收益)
客户支付23元快递费	睡衣成本8元	合计16元	7元
	快递费用5元		
	网站广告费用3元		

我国《企业会计准则——基本准则》第九条指出："企业应当以权责发生制为基础进行会计确认、计量和报告。"权责发生制，也称为应收应付制或应计制，是指收入、费用的确认应当以收入和费用的实际发生作为确认标准，合理确认当期损益的一种会计核算基础。权责发生制会计核算基础要求，当期已实现的收入和已发生或应负担的费用，无论款项是否收到或者支付，都应当作为本期的收入和费用，计入当期损益。权责发生制会计核算基础延伸出"收入与费用"配比会计惯例。

上页表中，A公司提供的商品是免费睡衣，而实现的收入不是睡衣的销售收入，而是客户支付的快递费用，成本费用包括睡衣成本、快递费用和网站广告费用等，两者不存在必然的因果关系与时间配比。从上页的"羊毛出在猪身上"平台公司商业模式示意图中可以看出，平台公司的成本费用主要是通过客户免费模式积累大量基础客户，而它的收入则来源于向高价值客户收费或者出售海量数据等收费或者广告收费。在积累大量基础客户时期需要大规模资金投入（俗称"烧钱"），而平台公司获得收入一定是在积累了大量基础客户之后，且收入一般不是来自平台公司免费的客户，即无论在因果配比还是时间配比方面，均对传统权责发生制核算基础提出了挑战。

二、"羊毛出在猪身上"的经济实质：分享经济

"羊毛出在猪身上"的经济实质有人认为是"互联网思维"（詹国枢，2015），或"羊毛出在猪身上"是"互联网思维"的真谛（萧惑之，2015）。他们提出的"互联网思维"是一个目前正被广泛讨论的概念，但笔者认为以上说法均没有指出它的经济实质的内涵。

也有人认为，"'羊毛出在猪身上'是一种全新的营销理念和方式"（黄明朗，2015），或者是"互联网盈利模式"（吴松航，2014），或者是"数据和网络等资源的价值"（黄晓红等，2016）。笔者认为这类观点仅仅只是看到了"羊毛出在猪身上"的表象，并非经济实质，"羊毛出在猪身上"的经济实质是分享经济。

分享经济概念是由美国经济学家威兹曼在20世纪80年代正式提出的，目前已经成为互联网经济时代的主流思想。目前分享经济主要有：基于网络平台的商品再分配模式，分享技术、时间、劳务等非有形资产的协同生活方式模式，分享高价值固定资产的产品服务模式和基于社交网络平台的分享经济模式（张传洲，2016）。本文认为，"羊毛出在猪身上"属于第一种模式，即基于网络平台的商品再分配模式。从上页图中可以看出，交易主体的标的（女式睡衣，下文将该类型标的物统称"羊毛"）和实现途径（平台公司向商家购买羊毛，免费赠予基础客户），本质上符合经典经济学的商品交易或交换行为，可以认为是社会生产环节中交换环节的延伸，或者是基于网络平台的商品再分配。"羊毛出在猪身上"分享经济模式利用信息技术平台优势，大大降低了交易主体之间的信息不对称，运用长尾理论、规模经济理论和递减边际成本理论，降低了交易环节的费用，具有十分广阔的未来发展空间和潜力。

三、网络经济时代传统的会计核算基础必然受到冲击

当今社会，世界经济逐步从后工业社会时代过渡到网络经济时代，我们俗称为"e时代"。在e时代，网络发展迅速，"互联网+"已经成为时代的主题，未来我们将更加依赖网络，采用互联网这种分享模式进行生产经营的公司也将越来越多。根据艾瑞咨询公司2016年5月15日发布的数据显示，中国网络经济营收规模2015年为11218.7亿元，年增长超45%，占同年国内生产总值的1.7%。该公司预计，到2018年网络经济年收入规模将达到27097.6亿元。而网络经济环境中的互联网营销离不开网络宣传，离不开广告，那么这种互联网营销模式就总会存在"羊毛出在猪身上"的现象，也就会存在不符合收入与费用配比原则的情况，传统的权责发生制逐渐显现出它的弊端，不能适应e经济环境。这是我们在会计实务层面观察到的客观会计现象。

从会计理论角度看，网络经济环境中的经营活动面临巨大的风险，其经营活动具有短暂性，其人力资本、经济资源流动速度很快，网络资源会为了一个特定目标，在短期内以众筹等方式形成一个经济实体，在项目完成后随即解散，该种分享经济模式采用多种技术手段减少信息不对称，利用互联网平台降低双方成本，导致持续经营与会计分期假设失去了存在的经济基础。而持续经营和会计分期假设是权责发生制的基础和前提，也就是说，网络经济环境下，会计核算基础权责发生制存在的理论基础受到了冲击。

四、网络经济时代下会计核算基础的变革

网络经济环境下大量"羊毛出在猪身上"的分享经济商业模式需要我国广大会计理论工作者重新思考：会计理论研究如何紧紧围绕经济社会发展的实际情况进行有中国特色的会计理论创新，以解决实际问题。财政部在《会计改革与发展'十三五'规划纲要》（以下简称《规划纲要》）的"（九）繁荣会计理论研究"中指出，"坚持理论创新和理论联系实际，指导会计理论工作者紧密围绕经济社会发展和财政会计中心工作实际，深入开展会计学术研究和理论创新……"。《规划纲要》为我国会计理论研究在十三五期间指明了方向，即我国会计理论研究要结合我国的现实国情，以我国经济社会发展的实际问题为导向，为我国经济社会发展提供有价值的会计解决方案。

基于互联网技术的分享经济商业模式，对基于传统工业经济商业模式的会计核算基础提出了挑战，让我们开始思考会计核算基础的变革问题，以适应经济环境的发展变化。这就需要理论研究者重视并提出方案。我们认为有以下会计核算基础可以选择：

（一）化繁为简，采用混合会计核算基础模式

我国目前关于会计核算基础的规定如下：《事业单位会计准则》第九条规定："事业单位会计核算一般采用收付实现制；部分经济业务或者事项采用权责发生制核算的，由财政部在会计制度中具体规定。"新修订的《企业会计准则——基本准则》第九条规定："企业应当以权责发生制为基础进行会计确认、计量和报告。" 将于2017年执行的《政府会计准则——基本准则》第三条规定："预算会计实行收付实现制，国务院另有规定的，依照其规定。财务会计实行权责发生制。"即对经营活动采用权责发生制为约定俗成的规定。国际会计准则理事会发布的《编制财务报表的框架》中有这样的叙述："为了达到其目的，财务报表根据会计上的权责发生制编制。"根据权责发生制编制的财务报表提供"在经济决策中对使用者最为有用的关于过去发生的交易和其他事项的信息。"换言之，在会计信息使用的经济决策中，采用权责发生制核算提供的会计信息是基于收入与成本费用配比计量模式的。

根据前文的分析，在网络经济环境下，建立在传统工业经济模式下的收入与成本费用配比计量模式受到了冲击，本文认为，针对新经济环境，可以采用化繁为简的方法，对"羊毛出在猪身上"的新商业模式，可以采用收付实现制会计核算基础。至于由此引发的税收问题，应由税务主管机构根据变化了的经济环境进行规定。

（二）另起炉灶，新设"项目清算制"会计核算基础模式

针对网络经济环境下大量"羊毛出在猪身上"的现象，以"众筹"等方式募集资金，以完成特定项目为目标的新商业模式，我们也可以增加一种会计核算基础——项目清算制。

所谓项目清算制，即对于网络化经济环境中的会计主体在完成某个或某种合作项目期间内发生的交易事项，凡是符合收入确认标准并且属于本项目或合作项目的收入则确认本项目或合作项目的收入，凡是符合费用确认标准并且属于本项目或合作项目的费用则确认为本项目或合作项目的费用。在项目清算制会计核算基础模式下，划分收入和成本费用的界限是"项目"，这与传统的收付实现制或权责发生制有所不同，在这种会计核算基础下：收入减去费用则为某个或者某组合作项目的损益。对于某个或某组合作项目的经营时间小于一年的，当项目完成时，会计主体就需要立即对该项目进行清算；对于某个或某组合作项目的经营时间大于一年的，会计主体可以对该项目按年进行清算，最后一次清算时间可以为待项目完成时立即对项目进行清算，或者按照该项目的各个阶段的完成时间进行清算，即每个阶段完成之后进行一次清算。

目前我国的分享经济还处于粗放式发展阶段，分享经济在理论上实现了经济学理论突破和商业模式创新，但由于分享经济发展时间短，在宏观层面缺乏必要的法律法规进行有力规制。就微观层面而言，基于互联网的技术平台、支付平台等有关契约的保护措施、运行机制、自律监管机制等都没有充分发挥作用，在此环境下的分享经济模式对财务会计的全方位影响，尚待观察与探讨。

主要参考文献：

张力维. 从产生背景和理论基础看权责发生制[J]. 商业现代化，2013(4).

李勇泉. 权责发生制之利弊分析[J]. 财经界（学术版），2013(22).

孙芳城，孔庆林等. 会计理论比较研究[M]. 上海：立信会计出版社，2011.

陈良华，李志华，孙健. 会计理论[M]. 北京：科学出版社，2009.

杰恩·戈弗雷著. 孙蔓莉译. 会计理论[M]. 北京：中国人民大学出版社，2007.

詹国枢. 羊毛出在猪身上[J]. 中国报业，2015(3).

萧惑之. "羊毛出在猪身上"是互联网思维的真谛[J]. 中关村，2015(1).

黄明朗. 羊毛出在猪身上[J]. 宁波通讯，2015(11).

吴松航. 互联网盈利模式是"羊毛出在猪身上"[J]. 成功营销，2014(7).

黄晓红，庄雷，周勤. 羊毛出在猪身上：银行电商化行为研究[J]. 经济与管理研究，2016(7).

张传洲. 分享经济的现实演进及其发展逻辑[J]. 技术经济与管理研究，2016(6).

罕尼·梵蒂·格鲁宁. 国际财务报告准则：使用指南[M]. 北京：中国财政经济出版社，2013.

作者单位：重庆理工大学会计学院，重庆 400054