

企业“直播+”业务收入会计处理 相关问题探讨

袁晓燕 李清岚

摘要：收入核算是企业执行会计准则的重点和难点。本文探讨了企业“直播+”经济业务与传统业务的区别，分析了企业对“直播+”经济业务进行收入会计处理时如何判断虚拟商品的控制权转移、主要责任人、合同对价与合同变更等问题，并结合具体案例解释了相应的会计处理方法。

关键词：新收入准则；直播+；可变对价；合同变更

中图分类号：F275 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2022)09-0055-05

数字化时代下，受新冠肺炎疫情和新技术手段的影响，直播经济迎来快速增长，随之催生出许多新产品、新模式、新业态。但实务中，一些企业在核算“直播+”业务时遇到不少问题。本文拟对企业“直播+”业务收入核算时遇到的几个难点问题进行分析，以供探讨。

一、“直播+”业务模式创新性分析

“直播+”业务模式主要依靠主播人气、新型促销和独特的服务吸引用户，利用庞大的用户流量进行销售或宣传等。因此，相较于传统经济业务，企业“直播+”业务有较多的创新，主要体现在以下三个方面：

一是交易标的多样化。企业“直播+”业务在销售实物商品的基础上，逐步发展为提供虚拟产品或线上服务的交易标的。如新经济背景下，客户越来越要求享受差异化服务，由此出现了会员服务、信息服务和信息交流平台。此外，随着电子竞技成为一项国际体育项目，多种类型的游戏主播应运而生，由此出现了不同形式的虚拟直播道具等数字产品增值服务。

二是销售模式多样化。当前电商直播平台的销售可分为官方自营和商家入驻两种方式。官方自营是指企业通过直播形式进行销售，所售商品的控制权在完成履约义务前掌握在企业手中；而商家入驻是指企业仅作为平台提供方赚取手续费，商品的控制权在完成履约义务前不掌握在企业手中。

三是促销手段复杂化。当前企业“直播+”业务涉及购买型优惠（消费）券、购物返积分、充值购物金等形式多样的新型促销活动。

二、企业“直播+”业务收入处理问题分析

（一）虚拟商品的控制权转移判断

《企业会计准则第14号——收入》（下称新收入准则）第四条要求企业在履行合同中的履约义务，即客户取得相关商品（或服务）控制权时确认收入。然而实务中，电商直播平台难以明确交易标的的收入确认时间。因为电商直播平台涉及较多虚拟产品或服务，交易标的虽然在表面上完成了控制权的转移，但隐藏的满足客户体验的潜在合同义务并未完成，

作者简介：袁晓燕，华北水利水电大学管理与经济学院教授；
李清岚，华北水利水电大学管理与经济学院硕士研究生。

由此造成电商直播平台难以明确收入确认时间。

例1：某平台有198元/月、1998元/月和19998元/月三档价位的付费会员服务，舰长（即会员）在直播间拥有专属道具、装扮、特效等专属特权。情形一：该平台的一位用户于2021年7月15日购买了一个月（30天）的198元的舰长服务，支付了198元。情形二：该平台的一位用户于2021年7月15日购买了12个月（360天）的198元的舰长服务，使用折扣后支付了1936元。

电商直播平台的会员服务主要指客户有偿享受定制道具、专属特权等的服务。本例中直播平台会员服务中的特权之间相互不独立，特权本身不具有单独的使用价值，即特权间不可明确区分，则企业应将会员服务整体作为一项单独的履约义务，合同对价不再进行分摊处理。此时，企业仅需对收入确认时点作出合理的判断即可。按照新收入准则的规定，直播平台（或主播）须在相应时段内履行会员服务，并将会员服务按合理方式分期确认收入，准确反映会员服务的经济业务实质。

对于情形一，2021年7月15日平台收到用户一个月会员服务的价款时，不能确认收入；在整个会员期内，平台持续性地向会员提供特权，所以企业应在每个会计期间的期末确认收入，即在2021年7月31日确认本月享用时长对应的收入105.6元（ $198 \times 16 \div 30$ ），剩余价款92.4元（ $198 - 105.6$ ）于2021年8月14日会员到期时确认收入。

而对于情形二，会计处理类似情形一，同时一次性充值12个月的会员交易价格相当于使用了一个商业折扣，应以实际收到的对价确认收入。会计处理为：2021年7月15日，平台不确认收入；2021年7月31日确认7月份的收入86.04元（ $1936 \times 16 \div 360$ ）；此后按每个月享用时长确认对应的收入，且在2022年7月10日会员到期时确认最后一个月的会员收入53.78元（ $1936 \times 10 \div 360$ ）。

（二）电商直播商品的主要责任人判断

新收入准则第三十四条规定：在完成履约义务前，商品的控制权掌握在企业手中的，企业为主要责任人，按照总额法进行会计处理；商品的控制权未掌握在企业手中的，企业作为代理人采用净额法进行会计处理。实务中，企业不应仅局限于合同的法律形式，应同时考虑主要责任、存货风险和商品定价权判断完成履约义务前商品的控制权归属。

例2：甲电商直播平台是一家专注女性时尚消费品的电子商务网站，采用平台直营和商家入驻相结合的经营模式。乙供应商设置商品链接在甲平台官方直播间进行销售，

并负责所售商品的保管、出售、调配或下架，承担存货风险，对未售商品负主要责任且拥有商品定价权；对在甲平台销售的商品，甲平台统一收款、开具发票，同时将收到的价款扣除5%（手续费）后支付给乙供应商。此外，甲平台拥有自建仓储设施，承担直营商品丢失和毁损的风险，拥有未售商品的定价权。该平台官方直播间在一次直播中推荐穿搭A裤子和B外套。A裤子为甲平台品牌直营商品，售价99元；B外套为乙供应商的商品，售价199元。一位用户在观看直播后，购买A裤子和B外套各一件，向甲平台支付价款298元（假定不考虑其他因素）。

本例中用户付款购买A裤子之前，甲平台能够主导A裤子的使用，并享有其销售后的经济利益，即甲平台拥有对A裤子的控制权，则甲平台销售A裤子的收入按照实际收到的对价进行会计处理。而用户取得B外套控制权前，甲平台不能自主决定B外套的用途，也不能禁止乙供应商把B外套用于其他用途，即甲平台不拥有对B外套的控制权，只是作为代理人协助乙供应商进行商品销售，按照可取得的手续费进行会计处理。

基于此，在用户付款购买商品时，甲平台不确认收入；在用户确认收到A裤子后，甲平台将99元作为收入进行会计处理；在用户确认收到B外套后，甲平台确认手续费收入9.95元（ $199 \times 5\%$ ），同时将剩余价款189.05元作为其他应付款支付给乙供应商。

（三）可变对价与合同变更的判断

可变对价是由于未来某一事件的发生与否会造成合同约定的交易价格不固定。新收入准则第十六条对可变对价的估计方法和限制条件作出了规定。企业应在每个资产负债表日对可变对价进行重新估计；对于可变对价发生变动的部分，企业采取新收入准则第二十条至第二十三条规定的方法，将其分摊至与之相关的一项或多项履约义务。

合同变更是经合同双方批准同意，在新增商品或合同对价等条款方面达成一致的变更。新收入准则第八条对企业合同变更的会计处理作出了要求，企业应分层次、采取双标准、区分三种合同变更情形进行会计处理。①企业应充分考虑合同变更部分“是否新增商品”“是否新增合同价款”以及“新增合同价款是否反映新增商品的单独售价”，若同时满足，企业应采取单独合同法进行会计处理，此时合同变更部分作为一份新合同独立于原合同而存在。②不同时满足①，企业应额外考虑已履行和未履行的合同义务“在合同变更日是否能够明确区分”；若满足此标准，企

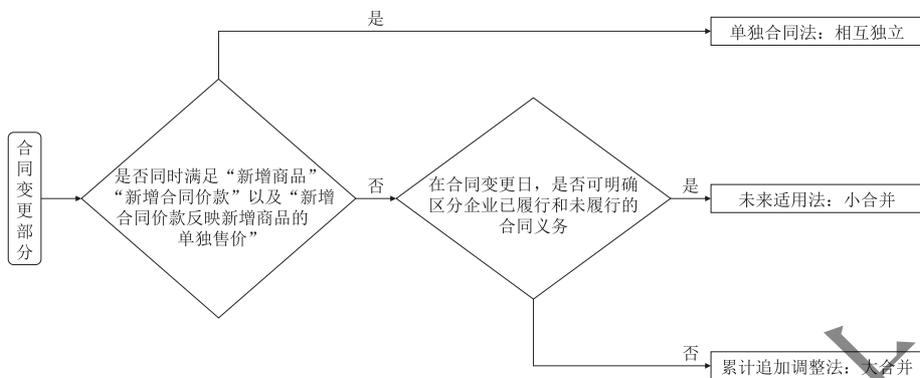


图1 合同变更类型的判断

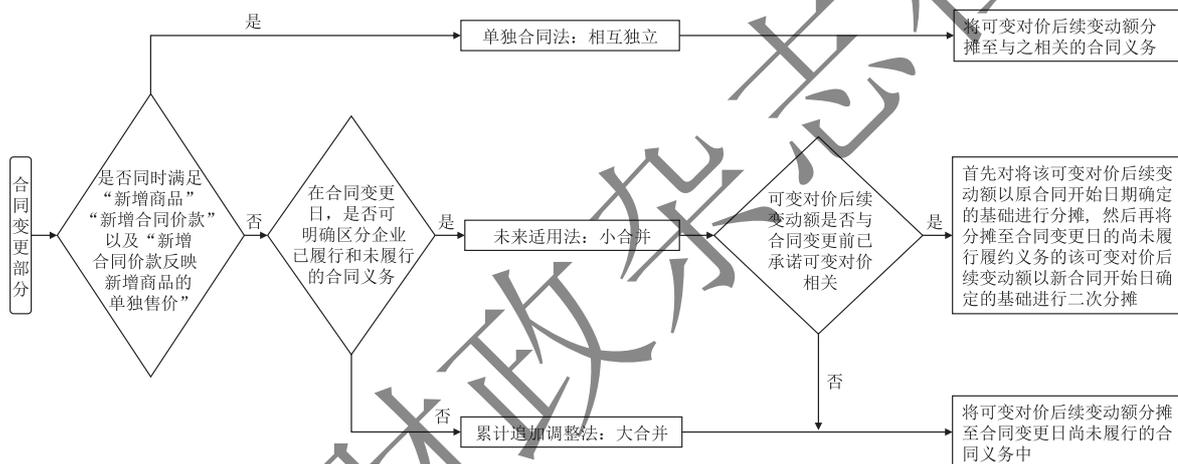


图2 合同变更后可变对价后续变动额的会计处理判断

业应采取未来适用法进行会计处理，此时需对原合同进行拆分，将未履行的合同义务与合同变更部分组合作为新合同。③若不满足②，企业后续变更的合同义务应并入原合同进行会计处理，并采取累计追加调整法。其判断过程如图1所示。

在数字化时代，受新型商业模式、数据和流量等因素的影响，企业“直播+”业务可能既涉及可变对价又涉及合同变更。对此，新收入准则第二十五条要求企业以合同变更为主线，综合考虑可变对价变动额与履约义务的关系，区分三种情形对可变对价变动额进行分摊：①对于存在两个相互独立合同的合同变更类型，企业仅需将可变对价变动额分摊至与之相关的合同义务中即可。②对于小合并的合同变更，企业应依据“可变对价变动额是否与合同变更前已承诺可变对价相关”这一标准进行会计处理。若满足标准，则企业需进行二次分摊：首先，在原合同开始日确定的基础上，对可变对价后续变动额进行第一次分摊；其

次，在新合同开始日确定的基础上，对分摊至尚未履行合同义务的可变对价后续变动额进行第二次分摊。③其余情形的可变对价后续变动，企业应当将可变对价后续变动额分摊至合同变更日尚未履行的合同义务中。其判断过程如图2所示。

例3：2021年7月15日，甲主播团队公司与乙公司签订一项产品推广合同，要求甲主播在其Vlog、日常直播中推广乙公司产品，产品推广期为2021年8月1日至2022年7月31日。按照合同约定，甲主播团队公司最高可获得商品推广总额300万元，其中120万元为甲主播团队公司推广产品可获得的固定收益，剩余180万元为对甲主播团队公司推广效果进行结算的奖金（根据经验：无法获得奖金的可能性为10%，获得80万元奖金的可能性为20%，获得140万元奖金的可能性为50%，获得180万元奖金的可能性20%）。推广开始后，受甲主播负面新闻的影响，甲主播团队公司和乙公司于2021年12月31日达成产品推广合同补充协议，



图 / 陈刚

自2022年1月1日执行。假定补充协议分以下两种情形：

情形一：对后续产品推广服务的合同对价打8折处理，同时甲主播团队公司重新估计获得奖金的各种可能性：无法获得奖金的可能性为20%；获得80万元奖金的可能性为40%；获得140万元奖金的可能性为30%；获得180万元奖金的可能性10%。

情形二：延长产品推广期至2022年10月31日，其他合同条款不变。甲主播团队公司重新估计获得奖金的各种可能性：无法获得奖金的可能性为5%；获得80万元奖金的可能性为20%；获得140万元奖金的可能性为50%；获得180万元奖金的可能性25%。

本例中，乙公司订立产品推广合同的初衷是依靠甲主播的人气及其独特的推广方式吸引用户，因此甲主播在其Vlog、日常直播中推广乙公司产品后，即履行了合同中的履约义务。但合同要求甲主播在产品推广期内对乙公司产品负有连续性的推广义务。基于此，对于甲主播团队公司而言，产品推广合同标的为一系列实质相同且转让模式相同的、可明确区分的商品。所以甲主播团队公司应将产品推广作为单项履约义务。为简化会计处理，甲主播团队公司在产品推广期内的每个会计期间期末（月末）确认收入，同时可变对价的最佳估计数采用期望值法进行预计，为122万元（ $0 \times 10\% + 80 \times 20\% + 140 \times 50\% + 180 \times 20\%$ ）。根据新收入准则的规定，甲主播团队公司不能将基于一年期的产品推广效果奖金的估价122万元全部分摊至某一个月份，应平均分摊至广告投放期间。2021年8月至12月每月月末甲主播团队公司应确认投放广告收入20.17万元（ $120 \div 12 + 122 \div 12$ ）。

对于情形一：甲主播团队公司未履行的2022年1月至7月推广服务不影响2021年8月至12月推广服务的履行。

鉴于此，甲主播团队公司应当将产品推广合同补充协议与其未履行的2022年1月至7月推广服务合并为一份单独的合同进行会计处理。新合同的产品推广期为2022年1月1日至2022年7月31日，甲主播团队公司可获得的固定收益为56万元（ $(120 - 50) \times 80\%$ ）。同时，甲主播团队公司在2021年12月31日对推广效果的奖金进行重新估计，为92万元（ $0 \times 20\% + 80 \times 40\% + 140 \times 30\% + 180 \times 10\%$ ），其变动额-30万元（ $92 - 122$ ）即为可变对价变动额，与整个产品推广期相关。所以，甲主播团队公司应在合同变更日2021年12月31日调减当期收入，即调减与已履行的推广服务相关的可变对价变动额-12.5万元（ $-30 \times 5 \div 12$ ）；与未履行的推广服务相关的可变对价变动额-17.5万元应平均分摊至新合同产品推广期内。2022年1月1日至2022年7月31日，每月月末甲主播团队公司确认投放广告收入15.67万元（ $56 \div 7 + 92 \div 12$ ）。

对于情形二：合同变更增加的产品推广期限本身可明确区分，甲主播团队公司承诺增加的服务时间与原服务时间并未形成组合产出、不存在重大修改和定制、高度关联等情况，且甲主播团队公司未履行的2022年1月至7月推广服务不影响2021年8月至12月推广服务的履行。因此，同情形一，甲主播团队公司将产品推广合同补充协议与其未履行的2022年1月至7月推广服务合并为一份单独的合同进行会计处理。新合同的产品推广期为2022年1月1日至2022年10月31日，甲主播团队公司可获得的固定收益为70万元（ $120 - 50$ ）。同时，甲主播团队公司在2021年12月31日对推广效果的奖金进行重新估计，为131万元（ $0 \times 5\% + 80 \times 20\% + 140 \times 50\% + 180 \times 25\%$ ），可变对价变动额9万元（ $131 - 122$ ）。其中3.75万元（ $9 \times 5 \div 12$ ）与已履行的推广服务相关，因此甲主播团队公司应在合同变更日

2021年12月31日调增当期收入；与未履行的推广服务相关的可变对价变动额部分5.25万元(9 - 3.75)应二次分摊至新合同产品推广期内,共7.64万元[(122 - 10.17×5+5.25)÷10]。2022年1月1日至2022年10月31日,每月月末甲主播团队公司应确认产品推广收入14.64万元(70÷10+7.64)。

(四) 新型促销优惠的会计处理分析

合同资产是企业拥有的不随时间流逝而必然存在的收款权利,即与应收账款相比该权利不是无条件的。在期末计量方面,合同资产属于金融资产,除了要考虑客户的经营情况、信用情况和以往的付款惯例等,还要考虑合同中与该收款权利相关履约义务的履约情况,进而计提合同资产减值准备。合同负债是在销售行为发生时企业应承担的一项附有客户额外购买选择权的义务,即与预收账款相比,其贷方的发生额可能并不伴随货币资金的流入。在期末计量方面,企业应当在合理估计客户购买选择权行使情况的基础上,对合同负债进行收入结转。

由于电商直播平台的经济业务形式趋于多样化,且合同价款的支付方式区别于传统销售业务的钱货两清方式,因此直播平台在对相关经济业务进行会计处理时采用合同资产和合同负债能更精确、真实地反映不同经济业务的实质,且更好地体现会计信息谨慎性。

例4:甲电商直播平台于2021年11月1日至10日期间推出双十一预热活动,具体方式如下:甲平台以20元的价格向用户销售“199减60”的优惠券A。优惠券可在2021年11月11日至13日期间购买商品时使用,且优惠券一经购买不得退款。同时,甲平台的双十一促销活动为,2021年11月11日至13日期间,平台用户可领取一张“200减20”的优惠券B用于购买商品。优惠券A和优惠券B不可叠加使用。利用大数据分析,甲平台预计有75%的用户会使用优惠券A,且购买商品的金额平均为210元。上述金额均不包含增值税,且假定不考虑其他因素。

情形一:某用户于2021年11月1日购买一张优惠券A,付款20元;2021年11月11日购买一件价值230元的商品,扣除优惠后共付款170元。

情形二:某用户于2021年11月1日购买一张优惠券A,付款20元;2021年11月13日购买一件价值180元的商品,因不满足优惠券A的使用条件,则共付款180元。

本例中,消费者花费20元能够取得“199减60”的优惠券A,其远高于所有用户均能享有的“200减20”的优惠折扣,因此甲平台应将优惠券A作为向用户提供了重大权

利,即虽然优惠券A只有在购买商品时才能体现其内涵价值,甲平台应当将其作为单项履约义务进行核算。基于以上分析,优惠券A对应的收入是否结转取决于用户是否行使重大权利,甲平台应当将其作为合同负债进行会计处理。同时,考虑用户使用该优惠券的可能性以及购买商品的金额,甲平台可估计该优惠券的单独售价(内涵价值)为30元[210×75%×(60÷210 - 20÷210)]。在用户行使重大权利并取得所购商品控制权或重大权利失效时,甲平台确认销售优惠券A的收入。

对于情形一:甲平台在2021年11月1日销售优惠券A时,将价款确认为合同负债。在2021年11月11日用户使用该优惠券购买商品时,甲平台依旧将20元作为合同负债,不进行会计处理。在用户取得商品控制权后,甲平台按照单独售价法比例对整个销售取得的对价190元(20+170)进行分摊,其中分摊至优惠券A的为21.92元[30÷(230+30)×190],分摊至商品的为168.08元(190 - 21.92);同时将已确认为合同负债的20元结转确认为相应的收入。

而对于情形二:甲平台在2021年11月1日销售优惠券A时,将价款确认为合同负债。由于2021年11月11日至13日期间用户未使用该优惠券购买商品,则甲平台在优惠券A失效时,将已确认为合同负债的20元进行收入结转。同时对于用户在2021年11月11日至13日期间所购买的商品,平台按照正常的促销优惠进行会计处理。■

责任编辑 陈利花

主要参考文献

- [1] 冷琳.关于现行收入准则下收入确认的几个问题探讨[J].财务与会计,2020,(12):52-54.
- [2] 李克亮.例析新收入准则下的“合同识别”[J].财会月刊,2018,(5):107-112.
- [3] 文佑云.再议新收入准则下可变对价的应用[J].财会通讯,2019,(19):66-68.
- [4] 冷琳.新收入准则下四组会计科目的差异辨析[J].财会月刊,2020,(9):69-73.
- [5] 叶丰滢,郭绪琴,完颜家贝.新收入准则执行的十大困惑与思考——基于财务报表编制者视角的分析[J].财会月刊,2021,(17):154-160.