

喜马拉雅音频业务的 会计处理及问题探讨

吴一平 蔡挺 吴益兵

摘要：喜马拉雅作为国内“耳朵经济”的代表公司，是国内用户规模最大的在线音频平台。本文以喜马拉雅公司商业模式为线索，在分析喜马拉雅盈利模式基础上，对其会员订阅服务、付费点播收听服务、直播服务、广告服务和其他创新产品及服务这五大类业务相关会计处理进行探析，以为同类型企业规范会计处理提供参考。

关键词：喜马拉雅；商业模式；盈利模式；会计处理

中图分类号：F275；F233 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2023)04-0048-05

一、盈利模式

(一) 公司收入结构分析

喜马拉雅收入由订阅、广告、直播、其他创新产品和服务四部分构成。订阅收入包括通过会员订阅和付费点播收听服务。会员订阅用户通过购买音频平台会员的模式享受一系列会员特权，包括享受平台海量优质内容、更高音质、免广告、抢先听活动等各种专享特权；付费点播收听服务通过为用户提供优质内容单独收费，所获权益基本只包含对购买内容的享有权。直播收入主要来自消耗性虚拟礼物和物品的销售。通常，一部分收入会根据商定的比例与直播表演者及其代理商分享。消耗性虚拟物品主要作用户发送给直播表演者的礼物，以表达他们对表演的支持和赞赏。虚拟物品销售后会在一段时间内为他们提供某些特权或认可状态，例如在用户个人资料页面特定时间段显示的徽章。广告收入主要来自展示广告、音频代言和品牌宣传活动。喜马拉雅于2019年推出程序化广告，需求方平

台通过算法促进广告库存的购买和销售，主要跟踪并自动将资源分配给用户群更大、用户参与度更高的平台，以实现最优化的广告效果。其他创新产品和服务从其他各种渠道产生收入，例如来自内部开发的物联网设备的销售、文化创意IP衍生作品、定制音频服务、电子商务和音频到文本出版(将流行专辑转换为书籍)。

(二) 公司成本结构分析

表1为喜马拉雅总支出结构，其营业成本与传统行业具有较大区别。营业成本主要由收入分成费、内容成本、手续费、带宽成本、其他创新产品采购成本及薪金福利等构成。对喜马拉雅2018年至2021年6月营业成本结构进行分析后发现：各项营业成本占比相对稳定，各项费用随着规模扩大不断提高。营业成本中收入分成费占比最大(每年都在60%左右)，其次是内容成本(每年占比在13%左右)，再次是支付手续费、其他创新产品采购成本及其他。

1. 收入分成费，即根据收入的协定百分比向内容创作者及第三方IP合作方付款。喜马拉雅从PUGC(专业用户

基金项目：教育部人文社科项目“隐形知识共享与资本市场高质量发展”(22YJC790141)；福建省社科规划项目“保荐代表与签字会计师在IPO中的重复性合作研究”(FJ2020B046)；厦门市社科项目“厦门打造两岸影视产业合作交流试验区策略研究”(厦社科研[2020]C08号)

作者简介：吴一平，集美大学诚毅学院；

蔡挺，译迦(厦门)咨询管理有限公司；

吴益兵，厦门大学管理学院会计系副教授。

表1 喜马拉雅成本费用结构

支出	细项	解释
营业成本	收入分成费	根据收入协议百分比向内容创作者及第三方IP合作方付款
	内容成本	许可版权的摊销开支
	支付手续费	第三方支付处理平台收取的费用
	其他创新产品采购成本	物联网设备的采购等
	带宽成本	向电信运营商等支付的电信和其他内容交付服务的费用
	薪金及福利成本	员工参与内容制作所产生的工资费用
期间费用	营销费用	用户获取成本、促销费用、销售人员工资福利及经销商佣金
	管理费用	行政人员的薪金福利、法律、会计及其他专业服务的费用
	研发费用	研发人员薪金和福利及研发活动相关的固定资产折旧成本
所得税费用		

资料来源：喜马拉雅招股说明书整理

生产内容) 获得稳定制作的高质量音频内容, 并通过培养和支持计划以及财务回报留住专业用户, 通常与这些用户签订10年或更长期的合作安排, 授予其版权, 与其分成收入, 也向PUGC创作者按小时付费。此方面产生的成本主要是与PUGC的收入分成费。

2. 内容成本, 主要为许可版权的摊销开支。喜马拉雅与出版商、网络文学平台、内容创作者保持长期合作, 积累全面的版权内容资源, 确保上游版权优势, 例如与140多家出版社合作, 与阅文集团签订20年的在线音频版权协议; 与部分社会知名人物或机构合作等。

3. 支付手续费, 是指第三方支付处理平台向喜马拉雅收取的费用。预计支付手续费会随着业务增长而持续增加。

4. 薪金及福利成本, 指雇员参与内容制作活动所产生的工资相关开支。

5. 带宽成本, 指向电信运营商及其他服务提供商支付电信及其他内容传送相关服务的费用。

6. 其他创新产品采购成本, 指为获取其他创新产品组件而支付的成本。

二、会计处理及问题探讨

由于喜马拉雅四大收入(订阅、直播、广告、其他创新产品和服务)中订阅收入的订阅服务和付费点播收听服务占比较大, 所以本文按会员订阅服务、付费点播收听服务、直播服务、广告服务、其他创新产品及服务等五大部分进行分析。

(一) 会员订阅服务

1. 会员收入处理方法。关于网络视频音频平台会员的

收入确认存在两种观点: 第一种观点认为会员订阅收入可以按照用户充值完成的时点确认。由于平台不提供会员费退还机制, 用户完成付费充值后, 会员费即成为企业实际可支配的现金收入。第二种观点认为会员收入应当在会员期内平台提供服务时分期确认。因为用户充值是为了享有平台提供的诸如免广告、高画质音质等特权服务, 平台在用户充值完成的时点并未履行完成自身义务。喜马拉雅采用按时段确认的方法, 符合成本与收益的配比原则。具体会计处理为:

在用户充值成为会员时在会员期内:

借: 银行存款

贷: 合同负债

在会员期内, 每个会计期末确认分配到当期的收入:

借: 合同负债

贷: 主营业务收入——会员收入

2. 联合会员收入处理方法。喜马拉雅与其他平台订立联合会员计划, 订阅联合会员的用户同时成为喜马拉雅会员及其他平台会员。对于联合会员收入的计量有两种: 一种是总额法, 将联合会员价格全部确认为收入, 再将分配给其他平台的部分确认为成本; 另一种是净额法, 将联合会员价格扣除分配给其他平台后的部分确认为收入, 喜马拉雅即采用此法。根据会员服务与代理服务的相对单独售价, 喜马拉雅将联合会员价格扣除分配给其他平台后的部分在会员服务收入与佣金收入之间分摊, 佣金收入作为按时点确认的收入, 在完成第三方平台会员的销售时便可确认; 会员收入作为按时段确认的收入, 在以后期间分期确认。以喜马拉雅和优酷联合会员138元为例, 假设双方约定销售方平台分配给其他平台的交易价格为59元, 自身79元收入中10元作为代理服务的佣金收入。具体会计处理为(单位: 元, 下同):

通过喜马拉雅平台销售时:

借: 银行存款

138

贷: 其他应付款——优酷

59

合同负债(喜马拉雅会员收入)

69

其他业务收入——佣金收入

(向优酷提供代理服务的收入)

10

通过优酷销售联合会员，喜马拉雅将在完成销售后支付给优酷佣金收入：

借：其他应收款（优酷应分配给喜马拉雅的实际金额）	59
销售费用（支付给优酷代理服务的佣金）	10
贷：合同负债	69

3. 会员捆绑销售收入处理方法。喜马拉雅还将会员与其他产品或服务捆绑销售，比如用户购买喜马拉雅旗下的小雅智能音箱时，喜马拉雅会赠送1年的会员服务。这笔交易中，一项是销售商品，另一项是提供会员服务。销售商品的义务在商品转移给客户时便可确认收入，而会员服务属于按时段确认的履约义务。交易价格需要在这两项履约义务之间按照售价进行分摊，不同的分配方式对收入确认的时间及金额分布将会造成影响，需要会计人员对喜马拉雅销售的商品和会员单独售价进行合理估计，对于一些可比产品较少的产品或服务，单独售价的估计对会计人员来说具有一定难度。在捆绑销售发生时：

借：银行存款	
贷：主营业务收入（分摊给销售产品或服务的收入）	
合同负债（待会员期内确认的会员收入）	

4. 会员商城折扣购买收入处理方法。喜马拉雅为会员提供折扣购买商品的特权，包括折扣购买会员好物商城的特定实体商品以及折扣购买部分线上付费音频内容，会员在会员期限内可以选择是否使用这一权利。会计人员需要对喜马拉雅提供给会员的这一额外购买选择权是否构成收入准则规定的重大权利做出职业判断。具体而言，应当判断会员购买商品的折后价是否明显低于该商品的单独售价，如果构成重大权利，需要将额外购买选择权确定为一项单项履约义务；在用户充值会员时，合理估计会员客户未来行使额外购买选择权的可能性和金额，确定单独售价，分摊交易价格；在会员折扣购买商品或者会员到期时，确认该部分收入。具体会计处理为：

用户充值成为会员时：	
借：银行存款	
贷：合同负债——额外购买选择权	
（会员费分摊给额外购买选择权的金额）	
合同负债——会员服务	
（会员费分摊给会员服务的金额）	

用户行使额外购买选择权或者会员到期时，确认该部分收入：

借：合同负债——额外购买选择权	
贷：主营业务收入	
会员服务收入在每一会计期末按比例确认：	
借：合同负债——会员服务	
贷：主营业务收入——会员收入	

由于会员服务部分的合同负债是在会员期内按比例分期转为营业收入，而额外购买选择权部分的合同负债只在客户行使该权利购买折扣商品或者会员到期失去该权利时才能转为收入，两种收入确认方式的时间差异将会影响收入确认的时间分布。该项额外购买选择权是否构成单项履约义务及后续单独售价的合理估计都需要会计人员做出职业判断和会计估计。

（二）付费点播收听服务

1. 收入的会计处理及问题。喜马拉雅将部分音频专辑采用直接出售的模式变现。用户对于自己购买的专辑可在线播放或下载后离线收听，该权利永久有效。会计处理上，喜马拉雅将付费点播收听服务区分为内容（付费专辑的内容，可供下载）与播放（在线播放服务）两项可明确区分的商品。分摊到内容部分的价格可以在客户下载时便确认为收入，分配至播放的价格则是按照时段确认的收入。具体会计处理为：

在用户付费购买付费专辑时：	
借：银行存款	
贷：主营业务收入	
合同负债（播放服务分摊的收入待以后期间分配）	
在后续期间，对于播放服务，按照历史经验等估计用户播放服务的使用模式，认为用户已经获得播放服务的经济利益时，确认该部分收入：	
借：合同负债	
贷：主营业务收入	

由于内容及播放两项服务没有可直接观察的单独售价，喜马拉雅使用成本加成法估计内容及播放的单独售价，将付费专辑收入在这两项履约义务之间分摊。按喜马拉雅的收入确认方法，内容属于按时点履行的履约义务，播放属于按时段履行的履约义务，由于两项服务无单独售价，所以对单独售价不同的估计方法在收入确认的时间上会产生差异。

2. 成本的会计处理方式及问题。喜马拉雅在获得许可版权的控制权时，将支付给版权许可人的固定担保许可费资本化为无形资产。该项无形资产的摊销年限以许可期间

与预计使用年限较短者为准,采用直线法进行摊销。喜马拉雅招股说明书显示,其许可版权(外购版权)预计使用年限1~10年不等,而内容版权库(购买书籍内容制作音频)预计使用年限为7~20年不等。

喜马拉雅的主要无形资产组成为各种影视、小说、相声等版权。这些无形资产在刚刚被创作出来时,热度或者听众的喜爱度较高,而随着时间的推移热度渐渐消退,听的人少了,收入应当逐渐减少。因此笔者认为按照配比原则,喜马拉雅的各种影视、小说、相声等的版权应该采用加速摊销法。

3.销售退回条款。喜马拉雅付费专辑附有销售退回条款,用户支付现金购买付费专辑后如果需要退款,可在满足播放或下载的集数低于所允许的最多数目的条件下(通常为2到5集不等)根据退款政策于购买后7日或14日内退款。与销售实物商品不同,付费专辑在收入确认时需要对专辑的退货率作出估计,确认预计负债金额,只有当用户购买期限超过退货期限没有退货时,才能将这部分预计负债转为收入。

喜马拉雅未在招股说明书中说明该类退货条款的会计处理。用户退货可能性的会计估计受专辑内容特性及用户个体差异影响较大,预计负债很可能发生金额的估计将会影响收入确认的时间分布,建议可以考虑采用历史经验、大数据技术来进行估计。具体会计处理为:

销售发生时:

借:银行存款

贷:主营业务收入

 预计负债(估计退货款)

退货期结束,用户未退货:

借:预计负债

贷:主营业务收入

(三)直播服务

喜马拉雅的主播按照与喜马拉雅公司的关系分为两类:一是自己开通直播或录制音频,获取粉丝打赏礼物分成。这类主播和喜马拉雅公司按照一定的比例分成。二是主播加入喜马拉雅平台的直播公会。根据公会政策直播获得工资加打赏礼物的分成,加入公会的主播有固定的直播时间匹配相应的薪酬,需要服从公司安排。

在会计处理上消耗性虚拟物品按时点确认,时间基准虚拟物品在履约义务内分期确认收入。销售虚拟礼物所得收入以总额基入账(即用户付费购买虚拟礼物的金额);

直播的分成相当于直播主播提供服务所产生的成本,确认为营业成本;消耗性虚拟礼物获得的收入在打赏时确认。在直播服务领域,喜马拉雅的会计处理有诸多值得探讨的地方,总结为以下四点:打赏收入的确认方法、打赏收入确认的时点、虚拟货币处理的时点、主播购买虚拟货币的会计处理。

1.打赏收入总额法还是净额法。喜马拉雅对主播业务的收入以总额法的方式进行确认,但总额法的适用性取决于直播平台与主播之间是雇佣关系还是劳动关系。依照我国法律法规:雇佣关系情况下,主播与平台并没有形成明显的人身依附关系,直播平台应该对打赏收入按照净额法进行确认;劳动关系情况下主播签约的合同包含了劳动合同的主要必备条款,双方建立了劳动关系,直播平台应该对打赏收入按照总额法进行确认。总额法和净额法收入确认方法选择对于上市直播平台财务报表存在较大影响。

2.打赏收入确认的时点。关于直播平台的打赏收入确认时点存在着两种观点:一种观点认为虚拟货币转化为虚拟商品时确认收入。原因是按照惯例用户用虚拟货币购买虚拟商品后,由于虚拟商品无退货选择,直播平台也不予退款,虚拟商品的风险和报酬已转移给客户,平台对虚拟商品的管理和控制终止,收入金额能够可靠计量。另外一种观点认为直播平台必须在虚拟商品打赏给主播时才能确认收入。理由是将虚拟商品当作网络直播企业提供给用户的服务,对于需要在一定期间内使用的服务,应在服务存续期间分期确认收入,虚拟商品在被消耗之后企业并不承担后续义务。通过喜马拉雅的招股说明书可以看出,喜马拉雅使用后者方式,在会计处理上体现稳健性原则。

3.虚拟货币处理的时点。虚拟货币是指门户网站或平台服务商发行的专用于购买本网站或本平台的商品或服务的货币,不可用于市场流通。虚拟货币可用于购买付费节目、充值会员、打赏主播等,通常其购买时点和消费时点不是同时发生。用户通过第三方支付平台购买虚拟货币时平台并未开始履行履约义务,购买时点不符合收入条件,只有当用户实际使用虚拟货币购买礼物给主播打赏或会员充值时才符合收入确认条件。

平台虚拟货币还面临一个问题是长期未使用的处理,由于虚拟货币的使用主观性较强,平台无法合理预估未使用权利的金额,那么平台应在剩余未享受权利预期使用可能性极低时才能转入收入。

由于喜马拉雅直播平台的打赏收入和虚拟货币的使用

通常混杂在一起，因此将这两种情况一起考虑。例如2020年4月用户在平台新增充值的虚拟货币喜点共计150万个（1元1个喜点），实际打赏给公会主播使用喜点值为75万个，平台将当期已注销账号的剩余喜点判断为用户使用虚拟货币的“可能性极低”，转入当期收入，2020年4月注销账户中剩余喜点值共计1万个。充值部分：

借：其他应收款——第三方	1 500 000
贷：合同负债	1 500 000
使用打赏部分：	
借：合同负债	750 000
贷：主营业务收入	750 000
未使用权利部分：	
借：合同负债	10 000
贷：营业外收入	10 000

4. 主播购买虚拟货币如何进行会计处理。喜马拉雅根据主播购买虚拟货币的赠送对象不同，采用不同的会计处理方法。具体而言，喜马拉雅规定，直播主播亦可购买虚拟货币。某些情况下，直播主播在直播间向用户发送虚拟货币与用户进行互动，增加知名度。直播主播发送的虚拟货币由他们自己以现金购买。将从主播收取的有关收入递延到虚拟货币被消费入账为营业成本，但主播之间互相赠送的虚拟货币在消费时被确认为收入。针对这种会计处理的差异，本文认为都应当确认为营业收入而非成本。例如2020年4月主播在平台新增充值的虚拟货币喜点共计15万个，实际使用喜点值为10万个，其中7万个赠送给用户，3万个赠送给主播。

充值部分：	
借：其他应收款——第三方	150 000
贷：合同负债	150 000
使用打赏部分：	
借：合同负债	100 000
贷：主营业务收入	100 000

(四) 广告服务

喜马拉雅公司的广告按照计费模式分为展示广告和效果广告。展示广告按实际投放的进度确认广告收入，广告于展示期按照千次展示的数量进行确认。效果广告根据广告产生的完成行动次数确认收入，需要预先支付现金。

对于按效果计费的广告合同，在广告被用户点击或交易后平台才能收取广告费用。由于平台不能提前准确预估由用户决定的点击量或交易量，所以此类广告收入通常无

法在合同期内的每个会计期间准确预估。从谨慎性的角度出发，平台可在广告投放期结束之后，依据实际被点击次数或实际交易次数与预测数的比例关系一次性确认广告的收入，从而避免预期不准确、后续大幅收入调整的情形。

喜马拉雅还与第三方平台进行互换广告位的非现金交易，即喜马拉雅在自身广告位上为其他平台推广，同时其他平台也为喜马拉雅推广。喜马拉雅对广告资源置换交易的处理类似于非货币性资产交换中公允价值模式下的处理。唯一不同的是换出的不是一项资产而是一项服务。对于这种交换广告服务的易货交易，是否能采用非货币性资产交换准则处理有待考量。喜马拉雅如果能按照非货币性资产交换处理，其能否采用公允价值模式也需进一步判断，这些都会增加会计处理的不确定性。

(五) 其他创新产品及服务

喜马拉雅还销售智能设备以及文化创新产品。在智能设备交付及控制权转移给客户的时点确认收入，并且于销售的同时提供一年的标准产品质量保证。在收入确认时，喜马拉雅根据过往经验及实际提出的索偿及定期监控估计未来质保金的发生额，计入营业成本，并且声称最近3年已产生的保证成本金额并不重大。

对于附有质量保证条款的销售，在销售发生时，应当首先判断质量保证条款是否构成单项履约义务，对于不构成单项履约义务的，应当按照或有事项准则，合理估计未来期间很可能发生的质保服务最佳估计数确认预计负债，计入销售费用。按照企业会计准则，销售发生时，按照估计的质保服务成本很可能发生额作以下分录：

借：销售费用	
贷：预计负债	
而喜马拉雅实际的会计处理为：	
借：营业成本	
贷：预计负债	

根据企业会计准则，销售发生时，按照估计的质保服务成本很可能发生额作为销售费用。喜马拉雅将销售费用转入营业成本，并不符合会计准则的规定，虽然对净利润总额无影响，但对于喜马拉雅高毛利率和高销售费用率并存的现状却能起到一定的调节作用。其次，预计负债的计量需要会计人员对质保服务发生可能性及金额作出合理估计，存在较大弹性空间，可以借助大数据技术对用户购买行为作出合理估计。□

责任编辑 任宇欣