



浅探电子商务环境下特殊会计问题



中国矿业大学管理学院 王建军 张召浦

【摘要】 电子商务环境中经济活动的特殊性决定了其会计处理的复杂性。本文从基本的电子商务模型入手,分析了电子商务环境中可能遇到的特殊会计问题,涉及企业的收入、费用、资产、负债、所有者权益等各个方面,同时讨论了会计报表编制的相关问题。

【关键词】 电子商务 会计 会计处理 财务报告

在现行会计准则中,企业通过商品销售活动获得的收入在予以确认时,必须同时满足四个条件:①已将商品所有权的主要风险和报酬转移给买方;②既没有保留通常与所有权相联系的继续管理权,也没有对已售出的商品实施控制;③与交易相关的经济利益能够流入企业;④相关的收入和成本能够可靠地计量。而电子商务活动中收入的确认要同时满足这四个条件几乎是不可能的,下面将详细阐述实际电子商务环境中可能出现的特殊会计问题。

一、收入和费用

1. 商品销售。虚拟商城或在线商店等电子商务企业出售各种不同的由多个独立的制造商生产的产品,消费者向制造商支付产品成本。在这种环境中,由于利益的驱动,企业乐于将资金流全部确认为网上收入,而事实上,企业在这种交易中仅仅只得到了销货佣金。在会计实务中,有的企业将除去税金、运输和装卸费用、保险等相关费用后向消费者开出的账单金额(总额)作为收入;有的企业将排除相关费用和商品购入成本后向消费者开出的账单金额(净额)作为收入。那么,收入是选择用总额还是净额来记账呢?

笔者认为,处理这种会计问题,应该考虑电子商务企业在整个交易所扮演的角色、该企业是否对销售的商品拥有所有权以及其是否承担该项交易的收益或风险(这里的风险是指因为这种交易而承担的收款、送货及退货风险)。如果该企业扮演的是代理人或中介人的角色,并不拥有对商品的所有权或承担交易的收益与风险,那么这种交易应该以净额入账,否则应以总额入账。

2. 出租广告版面。许多电子商务企业自己的站点上出租一定的版面给其他厂商,提供广告服务,最常见的 Internet 站点上的广告形式是条幅广告。这种类型的商业活动一般由厂商提前支付部分广告费用给电子商务企业。如果电子商务企业通过广告代理商代为销售广告版面,且由代理商收取款项并在扣除佣金后交付给电子商务企业,则电子商务企业的广告收入以净额入账,否则以总额入账。

然而企业间也经常以“物物交换”的方式在各自的站点上交换广告版面。在这种环境中,有的企业在会计账目上完全不反映这种交易;有的企业则以提供的广告版面价

值作为收入入账,同时将取得的广告版面价值作为营业费用中的广告费用入账。此时,如果广告收入及相关费用的发生不在同一会计期间,则会对当期损益产生影响。另外,由于广告交换并未产生收益及现金的流入,这样可能会高估营业收入。

笔者认为,如果企业以前有类似的广告交易的收入或支出,那么可以认为广告交换会产生收入和费用,而且其入账的公平市价应以历史数据作为参考,否则应认为广告交换不产生收入和费用。

3. 软件服务。软件提供商可能为用户提供软件服务,但用户并不拥有软件的所有权。软件提供商将软件安装在自己的网站或第三方提供的虚拟主机上,用户在需要的时候通过 Internet 访问、使用软件并支付使用费。这种为用户提供软件服务的企业通常被称为应用程序服务提供商。由此可能出现的会计问题是:应用程序服务提供商在何时确认收入?如果使用了第三方虚拟主机,与第三方达成的协议又是如何影响收入的确认的?

上述交易实际上类似应用程序服务提供商将软件“出租”给用户。因此,收入确认的时点可以选择从用户具有对软件的访问能力开始。对于使用虚拟主机对收入确认的影响,可以从以下三点进行考虑:①虚拟主机对软件功能的运用来说是必需的;②虚拟主机对软件功能的运用来说不是必需的;③直到用户可以通过第三方虚拟主机使用软件为止,虚拟主机对软件功能的运用来说不是必需的。

4. 促销活动。电子商务企业经常采用促销的方式吸引用户,如向用户分发优惠券等,一些企业甚至提供免费或是打折的商品或服务来吸引用户。

这里应该考虑的会计问题是:因促销所减少的收入应该被看做是销售成本还是广告费用?对于免费或者打折的商品或服务,应该用总价记账并将折扣部分作为市场开拓费用,还是直接采用净价记账并认为折扣部分是收入的减少?另外,还应该考虑对以下几种情况如何进行会计处理:①促销活动延续到以后的几个会计期间;②优惠券过期但并未被使用;③在很长一段时间内无法明确知道优惠券的所有者。

5. 运输和装卸。运输和装卸费用是虚拟商城或在线商店

的主要费用。运输和装卸费用可能直接向消费者收取,也可能作为成本而不向消费者收取(即使这样,该费用通常被看做是影响整体定价策略的一个因素)。在会计实务中,其处理方式也不一致,一些企业将由运输和装卸服务产生的现金流入作为营业收入,而将实际的运输和装卸费用作为销售费用;另一些企业则只考虑净额,将运输和装卸费用作为已销售商品的成本。这些不一致的处理需要进一步研究。

二、资产、负债和所有者权益

1. 网站开发和升级。很多网站不仅为客户提供购买和销售产品的服务,而且向客户提供电子邮箱、聊天室、日历和搜索引擎等服务。开发网站的费用成为开展 Internet 电子商务的主要财务负担,同时,网站的不断更新也需要较大的资金投入。

此时面临的会计处理问题可能是网站设计和更新发生的成本是否可以资本化。处理此类会计问题的关键是判断所发生的网站开发和升级费用是否会在未来产生经济效益。如果费用可以产生未来经济效益,则应该将其资本化。

2. 合同关系与亏损。电子商务企业经常需要与其他实体建立长期的合同关系,如分销关系和供应关系等,期望从中获得收益。但是对这种合同关系产生的经济价值的评估并不是一项简单的工作,一些企业在合同生效后才发现由这种合同关系产生的经济价值并不如期望的那么多。因此,这种合同关系应当被看做是电子商务企业的无形资产。原则上无形资产应该按照直线法加以摊销,摊销年限最长不得超过 40 年。然而,对于高科技公司,无形资产的摊销年限应低于 10 年,如果为单一高科技产品的公司,则其摊销年限应该为 5~7 年。

相比非电子商务企业而言,电子商务企业可能更容易出现亏损。虽然近两年情况有所好转,但是在网络经济泡沫破灭之后,一些电子商务企业的经营已经处于举步维艰的境地。在这种情况下应该考虑的会计问题有:①是否应该在会计账目中披露亏损;②怎样评估亏损的具体数额;③需要使用什么样的方法来评估亏损。

3. 职工优先认股权。长期以来,很多电子商务企业可能会选择一部分员工给予他们以特定价格优先认购普通股的权利。职工优先认购权在电子商务企业中是非常普遍的,因为它是一种有效的员工激励方式。此时可能出现的会计问题是:怎样确定这种股票期权薪酬支出的费用?美国财务会计准则委员会(FASB)建议使用公平市价而不是一个固定的值来确定股票期权薪酬支出。另外,衡量股票价值的时间有固定日期和变动日期两种,在会计实务中,电子商务企业一般偏向于在最初阶段就确定一个固定的股票价值衡量日期,以避免给后续的股票价值衡量工作造成干扰。

4. 客户忠诚度计划。越来越多的电子商务企业实施了提高客户忠诚度的计划。在这种计划下,电子商务企业依据客户的交易量或网站浏览量向客户提供网上货币或积分,客户在随后的购买活动中可以用它们来购买商品。这种促销计划在现存的会计准则下应该以获利为基础进行记账,因为临时负债在网上货币或积分刚被授予客户时就已经被确认。但是,在实际的会计操作中,这种处理很可能因为历史数据的

缺乏而导致无法对临时负债进行估价。

5. 客户信息维护。电子商务企业需要建立并维护客户信息数据库,跟踪并记录用户浏览网站和发生交易的情况,并以此为基础,根据客户需求为客户提供个性服务。在一般情况下,电子商务企业在客户信息方面的投资很大,由此产生的支出被作为费用入账,但是很多企业希望将这种初期费用转作投资。这种会计问题在现行会计准则中无法找到相应的解决办法,应该作进一步研究。

6. 数字商品分类。网上书店销售的是传统印刷品,而另外一些在线零售企业出售的是软件、电子书、音乐、图像或游戏等可以通过电子传输的数字商品,客户可以选择一套光盘或使用一种在线服务。这种数字商品很难按照传统上对商品或服务的定义来分类。不同的数字商品的收益如何在会计账目中得到揭示,这也是我们应该考虑的问题。

三、会计报表

1. 分部报表。分部报表将一个企业所有附属机构的重要财务信息按照地区、行业、产品分类,借以向各种会计信息使用者提供企业集团不同分部的信息。它在消除信息不对称、促进财务信息披露等方面发挥着重要作用,与之相对应的是合并会计报表。FASB 认为,分解信息应在经营分部的基础上进行披露,并将经营分部定义如下:①所从事的经营活能赚取利润并发生费用;②其经营业绩经常被企业的主要经营决策者审查、评估,并据此做出是否向其配置资源的决定;③可提供分散的财务信息。一些企业可能同时利用传统商业渠道和电子商务渠道进行产品销售。在这种环境中,企业应该考虑是否将这两种渠道进行分部报告。

2. 会计报表附注。电子商务企业本身具有复杂性,对其前景的评估也存在困难,加上现行会计准则和会计制度存在过多的灵活性和真空地带,可能造成会计信息的失真。适当增加会计报表附注,鼓励电子商务企业披露非财务信息是解决这一问题的主要手段。在发达国家,会计报表附注的内容已经大大超过了会计报表本身的内容,会计报表附注已成为财务报告体系十分重要的内容。由于会计报表附注对报表信息的可靠性和相关性都具有重要的影响,因此它成为报表使用者正确理解报表数据和判断报表信息质量不可或缺的部分。需要指出的是,会计报表附注从形式到内容不应只限于财务信息,因为非财务信息是提高信息相关性的重要举措,而信息的可靠性也要通过会计报表附注加以检验。通过会计报表附注,企业还应披露不确定性事项,以利于会计信息使用者进行决策。

现行会计准则和会计制度与快速发展的电子商务环境是不相适应的。本文仅讨论了电子商务环境中的特殊会计问题,事实上电子商务环境中的会计问题并不止这些,这就需要我们不断地予以关注。

主要参考文献

- ①美国财务会计准则委员会紧急问题工作组。“Accounting for Advertising Barter Transactions”等议题,1994-2000
- ②许永斌.电子商务会计.上海:立信会计出版社,2000
- ③仇春菲,刘亚峰.电子商务企业会计收入问题探讨.财会研究,2004