

互联网行业创造了很多新型的交易模式，项目组在遇到这类新型交易时，对于如何判断交易收入确认的方法和确认时点经常感到困惑。本提示主要针对一些新型交易尤其是项目组提出咨询较集中的与互联网有关的交易的收入确认方法进行探讨。

一、提供广告服务

对于媒体类和提供基础服务类的互联网企业来说，提供广告服务占据了其收入的较大部分。

（一）基于时间的广告服务

基于时间的广告服务，属于比较传统的方式，企业通常按照发布广告的时间长短、次数等收取费用。其收入确认与一般的电视、书刊杂志的广告收入确认并无不同。根据《〈企业会计准则第14号——收入〉应用指南》规定，传播媒介的收入费应在有关的广告与公众见面时确认收入。因此在实务中，通常是在广告已经播出，并获取经客户确认的排期单或结算单等单据后确认收入的实现。

（二）基于效果的广告服务

基于效果的广告的目的是促进销售（或其他消费者行动），而不是建立品牌知名度。在基于效果的广告中，客户只需要为可衡量的结果付费（With Performance-based advertising, the advertiser pays only for measurable results）。因此如果合同中约定的广告是基于广告效果（如点击率）的，则不应再将广告的播出时间、次数等作为确认收入的基础。

实务中，通常需要对广告效果进行统计（如对点击率进行统计），在达到合同约定的广告效果后确认收入的实现。有时在广告服务期尚未结束时，就已经达到约定效果，则应在服务期结束和达到广告效果中较晚的时点确认收入实现。

二、B2C模式的电子商务

在目前的电子商务模式中，企业与消费者之间的电子商务，即B2C（Business to Customer）比较普遍，也是项目组经常遇到的。B2C模式是消费者利用网络直接参与经济活动的形式，企业直接将产品或服务推上网络，并提供充足的资讯与便利的接口吸引消费者选购，通过网络将产品或服务销售给消费者个人。

（一）B2C的盈利模式

B2C产品销售的盈利模式可分为两种：销售平台式网站和自主销售式网站。

1、销售平台式网站

网站并不直接销售产品，而是为了商家提供B2C的平台服务，通过收取虚拟店铺出租费、交易手续费、加盟费等来实现盈利。淘宝B2C购物平台-----天猫就是其典型代表。淘宝提供天猫这一B2C平台，收取加入天猫商家一定费用，并根据提供服务级别的不同收取不同的服务费和保证金。

2、自主销售式网站

与销售平台不同，自主销售式需要网站直接销售产品。与销售平台相比运营成本较高，需要自行开拓产品供应渠道，并构建一个完整的仓储和物流配送体系或者发展第三方物流加盟商，将物流服务外包。

(二) B2C的收入确认方法

对于“销售平台网站”模式的收入确认比较简单，根据其提供服务类型的不同一次性或分期将租赁费、交易手续费或加盟费确认收入即可。

对于“自主销售式网站”模式，则比较复杂。首先应进一步区分该销售是属于直销，还是代销，即：收入确认和计量应采用“总额法”还是“净额法”。参照2009年修订后的《国际会计准则第18号——收入》附录第21段，在判断收入的确认和列报应当采用“总额法”还是“净额法”时，首先需要明确的问题就是企业（报告主体）在交易中所处的地位，即其自身是否构成交易的一方，并直接承担交易的后果；还是仅仅在交易双方之间起到居间的作用，仅仅就其提供的居间代理服务收取佣金，而并不承担交易的后果。换言之，企业与供应商之间的交易是否为独立于企业与顾客或用户之间的交易的另一项交易；企业是否承担了所交易的商品或服务的所有权上的主要风险和报酬。

在确定企业在交易中所处的地位是否为代理人时，需要综合考虑所有事实和因素（尤其是重大风险和报酬的承担情况），作出适当的职业判断。如果企业并未承担与货物销售或劳务提供相关的重大风险和报酬，则其应当认定为代理人。通常表明企业处于代理人地位的一项特征是：企业在交易中赚取的报酬是事先确定的，或者是按交易笔数和固定的金额标准计算，或者是就向客户收取的款项按确定比例计算。（项目组可参考《会计学撮要2011》第141~146页“收入的确认和列报采用‘总额法’还是‘净额法’的问题”）

这里需要强调的是：“总额法”和“净额法”的差异不仅仅是收入、成本计量金额的同增同减，更重要的是其反映出来的风险与报酬、权利与义务的享有和承担情况，以及相关的业务模式。这会进一步影响到企业所适用的收入核算会计模式，以及

收入确认时点的判断。

如果企业的销售属于直销，即采用“总额法”确认收入，则此处应适用“销售商品”模式，需在该模式的框架内进一步判断收入的确认时点。根据企业会计准则对销售商品收入确认的原则，只有风险与报酬转移才能确认收入。电子商务销售的重要特点是网上支付功能，一般如不能提供货到同时收款的，都会要求先行网上支付。但电子商务通常也附有无条件退货承诺，所以其收入确认通常不能简单以交付商品作为确认的标志，即使商品已交付，也不意味着与所有权相关的风险转移。即：如果存在规定时期内有无条件退货的条款，即使对方确认收货，也要等退货期满才能确认收入。如不存在无条件退货的条款，也应考虑因质量问题购买方可能存在退货的问题，在退货比率能够根据以往的经验 and 客户的信用合理预估的情况下，可在客户收到货物后确认收入，并预计质量保证相关负债；如不能合理预计退货比率则应到质量保证期间满时再确认收入。

如果企业的销售属于代销，即采用“净额法”确认收入，实质上属于提供交易平台的服务（即提供劳务），可按照前述“销售平台网站”模式的方法确认收入。此时因为不存在商品所有权上主要风险和报酬的承担和转移过程，故不适用“销售商品模式”。

三、特许权使用费收入

特许权使用费是指他人使用本企业资产（如商标权、专利权、软件、音乐版权、唱片和动画片）所支付的费用。网络时代因信息传递和信息共享的需求，使得互联网企业也经常涉及到特许权转让方面的情况。在特许使用费收入确认方面，通常可以参考以下规定：

《〈企业会计准则第14号——收入〉应用指南》规定：“属于提供设备和其他有形资产的特许权费，在交付资产或转移资产所有权时确认收入；属于提供初始及后续服务的特许权费，在提供服务时确认收入”。

《会计学撮要2011》第135页将《国际会计准则第18号——收入》附录中对“许可证费和特许使用费”确认原则的指引转录如下：

“他人使用企业的资产（如商标权、专利权、软件、音乐版权、唱片和动画片）所支付的许可证费和特许使用费，通常根据协议的实质予以确认。实务中，这可能在协议生效期内按直线法确认，例如，当许可证持有人有权在指定时期内使用某种技术时。

对于一项固定收费的权利转让，或是根据一项不可取消的合同规定不能退回的保证

金的权利转让，并且允许许可证受让人自由利用那些权利，而许可证让予人则不再具有应履行的余留义务，这样的权利转让实质上是销售。许可证让予人在交货后无需履行后续义务的软件使用许可协议就是一例。另一个例子是，许可证让予人对所允许的在市场上展览动画片的权利，并对其发行商不再实施控制，也不期望从票房收入中获取更多的收入。在这种情况下，应在销售时确认收入。

在某些情况下，许可证费或特许使用费是否能收到，依某一未来事项是否发生而定。在这种情况下，只有当许可证费或特许使用费很有可能收到时（通常是在该事项发生时），才确认收入。”

实务中如何确定特许权使用费转让的收入，应具体分析合同条款，考虑是否包含重大后续服务义务，是否具有退款权利、并综合考虑授权许可期限等因素进行判断。

案例1：转让域名账号

某公司从事信息服务业务，主要产品之一为信息名址。终端客户需向公司预付注册使用费，才可以开通使用注册号，同时约定注册号使用期限最长不得超过10年。

案例分析：

根据前述背景信息，应区分两种情况讨论：

- 1、如果合同条款约定，若客户在注册号使用年限内，放弃使用注册号，则有权收回已预付尚未消费完毕的剩余年限的注册使用费。该种模式下的使用费收入可在授权使用年限内按直线法确认。
- 2、如果合同条款约定，客户在注册号使用年限内（最长不得超过10年），放弃使用注册号，则无权收回已预付尚未消费完毕的剩余年限注册使用费。该种模式实际上是买断式销售业务，应在相关价款已经收到或取得了收款的证据，并将域名提交给客户时，按合同价款一次性确认收入，不在使用期内分摊。

四、奖励积分的处理

（一）以消费方式获得的积分

电商企业通常设计了各类激励计划来吸引和鼓励消费者购物，比如消费积分，按消费额度赠送一定积分，如：每消费十元赠送1积分；评价积分，利用商品评价功能，对进行评价的消费者赠送积分；晒单积分，通过晒单贴向其他网友分享所购商品的购物经历、使用心得、真实照片等来获得积分；等等。消费者所获得的积分一般

可用来换购部分商品，可以是全额换购，也可以是抵减部分价款，有时也可以换购第三方的其他的商品或服务，如鲜花速递服务、美容券等。

对于奖励积分的会计核算，可遵循以下方法：

1、以积分换购自身提供的商品或服务

无论是消费积分、评价积分还是晒单积分，其实质都是基于消费者的消费行为，即：赠送积分的“赠”并非无条件，而是以“买”为前提的，所以应当把“买”和“赠”作为一个整体进行处理，将“买”部分的总价确认为营业收入，所售出商品和附送积分对应的成本均做为营业成本。基于消费者获得的积分在没有换购为其他商品或服务时，销售尚未实现，则应将收取或应收的价款在本次销售产生的收入与奖励积分的公允价值之间进行分配，将取得的货款或应收货款扣除奖励积分公允价值的部分确认为营业收入，奖励积分的公允价值确认为递延收益。待消费者在以后期间使用积分换购商品或抵减货款时，再将递延收益转为当期营业收入。

在客户兑换奖励积分时，企业应将原计入递延收益的与所兑换积分相关的部分确认为收入。实务中，消费者不一定把全部的奖励积分都兑换了，所以每个资产负债表日都应重新估计有多少积分会被兑换，确认收入的金额应当以被兑换用于换取奖励积分数额占该资产负债表日估计会被兑换的积分总数的比例为基础计算确定。一般采用：

客户累计使用的奖励积分总数 / (总奖励积分 × 本资产负债表日预计兑换率) 计算出截止到该资产负债表日累计的递延收益摊销数 (即因奖励积分累计确认的收入) ，然后再减去以前年度已经摊销的递延收益 (即以前年度累计因奖励积分累计确认的收入) ，便得出递延收益的本期摊销数 (即本期因奖励积分确认的收入) 。

或者：

根据本资产负债表日未兑换积分 × 预期兑换率计算出资产负债表日递延收益的应有余额 (尚未被兑换的积分公允价值) ，该余额与期初递延收益的差额计入当期营业收入。

2、以积分换购第三方的商品或服务

在消费者以积分兑换第三方提供的商品或服务时，企业应当首先判断其应采用“总额法”还是“净额法”确认收入，即其在该交易中的地位是代理人还是首要责任人 (具体标准参考《会计学要2011》第141~146页“收入的确认和列报采用‘总额法’还是‘净额法’的问题”) ，如果企业的地位是代理人，应在第三方有义务提

供奖励且有权接受因提供奖励的计价时，将原计入递延收益的金额与应支付给第三方的价款之间的差额确认为收入；但如果企业的地位是首要义务人，则应按该部分奖励积分的总额确认收入，同时将从第三方购入商品或服务的对价确认为成本。（可参考IFRIC 13第8段的规定）

3、具体规定

《企业会计准则讲解2010》P230~231规定如下：

“某些情况下企业在销售产品或提供劳务的同时会授予客户奖励积分，如航空公司给予客户的里程累计等，客户在满足一定条件后将奖励积分兑换为企业或第三方提供的免费或折扣后的商品或服务。企业对该交易事项应当分别以下情况进行处理：

（1）在销售产品或提供劳务的同时，应当将销售取得的货款或应收货款在本次商品销售或劳务提供产生的收入与奖励积分的公允价值之间进行分配，将取得的货款或应收货款扣除奖励积分公允价值的部分确认为收入，奖励积分的公允价值确认为递延收益。奖励积分的公允价值为单独销售可取得的金额。如果奖励积分的公允价值不能够直接观察到，授予企业可以参考被兑换奖励的公允价值或其他估值技术估计奖励积分的公允价值。在下列情况下，授予企业可能减少奖励积分的公允价值：①向未从初始销售中获得奖励积分的客户提供奖励积分的公允价值；②奖励积分中预期不会被客户兑换的部分。

（2）获得奖励积分的客户满足条件时有权取得授予企业的商品或服务，在客户兑换奖励积分时，授予企业应将原计入递延收益的与所兑换积分相关的部分确认为收入，确认为收入的金额应当以被兑换用于换取奖励的积分数额占预期将兑换用于换取奖励的积分总数比例为基础计算确定。获得奖励积分的客户满足条件时有权取得第三方提供的商品或劳务的，如果授予企业代表第三方归集对价，授予企业应在第三方有义务提供奖励且有权接受因提供奖励的计价时，将原计入递延收益的金额与应支付给第三方的价款之间的差额确认为收入；如果授予企业自身归集对价，应在履行奖励义务是按分配至奖励积分的对价确认收入。企业因提供奖励积分而发生的不可避免成本超过已收和应收对价时，应按《企业会计准则第13号—或有事项》有关部门亏损合同的规定处理。”

IFRIC 13第8段的规定如下：

“8.如果第三方提供奖励，主体应评估其分配至奖励积分的对价是归集至主体自身账户（即作为交易的本金），还是代表第三方归集（即作为第三方的代理商）。

（1）如果主体代表第三方归集对价，则应当：

①按留存在主体自身账户的净额来计量收入，即分配至奖励积分的对价与因第三方提供奖励而应向其支付的金额之间的差额；以及

②在第三方有义务提供奖励并有权接受因提供奖励的对价时，将上述净额确认为收入。一旦授予奖励积分时此类事项就可能发生。另外一种情况是，如果客户可以选择从主体或第三方索要奖励，则当且仅当客户选择从第三方索要奖励时，才可能发生此类事项。

（2）如果主体在其自身的账户上归集对价，则应当以分配至奖励积分的总对价来计量收入，并且在主体履行其奖励义务时确认为收入。”

（二）以非消费方式获得的积分的处理

有的时候消费者获得积分并非完全来源于购买行为，也可以通过其他途径（比如：签到）获得。根据《企业会计准则——基本准则》和《企业会计准则第14号——收入》对“收入”的定义：“收入，是指企业在日常活动中形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的总流入”，即“导致所有者权益增加的经济利益总流入”是收入的一项基本特征。相应地，只有以消费形式所获得的积分的使用才会形成企业的收入。消费者通过每天签到等方式获取的积分无论是否使用均不会给企业带来经济利益流入，不应形成企业的收入。在消费者使用该积分时，积分的公允价值应作为销售费用处理，视同是对所有产品做的一种普适性的促销。

因此，在消费者使用积分时，企业应当区分和统计不同来源形成的积分的生成和使用情况，对于使用因消费形成的积分的部分计入当期营业收入，对于因使用其他非消费途径形成的积分的部分计入当期销售费用。

案例2：

某消费者在购买价款为100元的商品时，分别使用了以前消费获得的积分和签到积分抵减了本次购买价款各10元，则账务处理为：

借：货币资金 80

营业费用 10

递延收益 10

贷：营业收入 100

如果由于系统条件所限，无法区分消费形成积分和非消费形成积分，或者存在被操纵的担忧，也可采用其他方法。例如，如果企业能够根据历史数据预计消费形成积分和非消费形成积分的比例，则可对消费者使用的积分进行比例划分，分别处理；如果非消费形成的积分所占的比例比较小，可视同全部积分均为消费形成。在实务中，项目组也可能遇到一些其他的划分方法，需要注意该方法应符合企业实际情况，并且一贯执行。

五、互联网企业销售中如何区分无偿赠送和捆绑销售

互联网企业，特别是互联网销售企业通常追求规模效应，只有具备了足够的规模，才能在众多竞争者中脱颖而出。因此互联网销售的促销手段往往花样百出，其目的都是在最短的时间内迅速形成规模，阻挡其他竞争对手，最终获得利润。

互联网企业的促销手段种类众多，但对于会计处理来说，最重要的是需要判断促销手段对应的成本应计入销售费用还是冲减营业收入，即：需要区分该促销本质上是属于“无偿赠送”还是“捆绑销售”。

（一）无偿赠送和捆绑销售的区别

“无偿赠送”的获赠方通常无需履行一定的义务（如购买一定价值的商品）即可获赠，比如所谓的“来就送”，网络销售中比较常见的签到、下载安装注册客户端即送优惠券等方式。此时的赠品成本应确认为销售费用，不确认收入和结转成本。因为此时赠品成本的付出并无对应的经济利益流入，所以不满足确认收入的条件。

而“捆绑销售”的消费者通常需要履行一定的义务，获赠是以购买为前提的，比如“买一赠一”中赠送的商品就属于捆绑销售，需要以“买一”为前提，这种促销方式即属于捆绑销售。应将“买”部分的总价确认为销售收入，所售出商品和附送赠品的成本均转为营业成本，不应单独把其中的赠品成本确认为销售费用。

（二）属于无偿赠送的促销方式

除了每天签到、用户注册等“来即送”的比较通常的促销手段外，属于无偿赠送的促销方式还包括以下一些：

1、特定期间的促销

比如滴滴顺风车的“橘色星期一”。在“橘色星期一”活动期间，在所有开通滴滴顺风车的城市，每位乘客均有每天两次免单10公里的机会。此种促销面向所有潜在乘客，只要乘车即有此优惠，并不以之前曾经消费过做条件，其目的是对企业业务

进行全面推广，因此免单的成本应计入销售费用。

2、定价促销

比如一些网站的“一元秒杀”或“免费试用”活动，涉及的相关产品的实际价值远大于1元，采取此种促销方式的往往是为了短时间内聚集大量潜在消费者，带动其他产品的全面销售，而并不是为了该1元商品的折价促销（实际上该1元商品往往有数量限制），因此其本质上不属于“商业折扣”，相关折扣成本应计入销售费用。

（三）属于捆绑销售的促销方式

捆绑式销售的促销方式比较普遍，除了互联网销售企业外，其他企业也经常使用，也是我们比较常见的。除了前述四、（一）我们讨论过的消费送积分（有时也以优惠券的形式）外，通常还包括“买一赠一”、“满送满减”、“加1元多1件”、“第二件半价”、“套餐优惠”等等方式。