

投资影视发行权会计处理相关问题探讨

刘强 谢树志

摘要：现行企业会计准则对影片发行权购买与转让的会计处理没有明确的具体指引。文章针对案例，基于现行企业会计准则框架对该交易事项的会计处理进行探讨后认为：《企业会计准则》下，资产负债表中的无形资产项目属于非流动资产，作为报表项目的无形资产和资产类别的无形资产并非一一对应；无形资产并不一定适用无形资产准则；买卖知识产权合同不属于金融工具；案例公司可以将转让该发行权获取的对价确认为营业收入，并将所支付的对价确认为营业成本。

关键词：发行权；无形资产；存货；投资性房地产

中图分类号：F235.92 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2019) 01-0053-03

一、案例简介

A公司是一家从事影视作品制作、发行和投资等业务的上市公司。A公司以500万美元从B公司购买了某境外影视作品在中国大陆地区的影片发行权，之后又以600万美元的价格将该影片发行权转让给了C公司。假设不考虑其他条件，根据现行企业会计准则的相关规定，A公司如何对该交易事项进行会计处理？

二、案例分析

1. 无形资产的定义变化所产生的影响

财政部2001年实施的《企业会计制度》(以下简称《制度》)规定，无形资产，是指企业为生产商品、提供劳务、出租

给他人，或为管理目的而持有的、没有实物相同的非货币性长期资产。财政部2006年2月发布的《企业会计准则第6号——无形资产》(CAS6)规定，无形资产，是指企业拥有或者控制的没有实物形态的可辨认非货币性资产。CAS6中的无形资产的范围扩大了：《制度》中的无形资产强调企业持有的目的不包括用于对外出售，所以，无形资产属于“长期资产”，而那些属于持有目的为对外出售的，虽然也没有实物形态的非货币性资产但其不属于无形资产，这部分资产实际上隐含在存货当中，即将之理解为存货的组成内容，也就是说，存货并非都存在“实物形态”。CAS6中的无形资产，没有再设定特定的持有目的，即包括了持有目的是为了对外出售，这一点从CAS6中的有关内部研究开发无形

资产资本化条件的表述上得到了明确的印证，即完成该无形资产以使其能够使用或出售在技术上具有可行性；具有完成该无形资产并使用或出售的意图。正因为如此，CAS6中的无形资产属于非货币性资产，既包括了长期资产(非流动资产)，也可能包括了短期资产(流动资产)。需要指出的是，资产负债表中的无形资产项目属于非流动资产，也就是说，作为报表项目的无形资产与作为资产类别的无形资产，这两者之间并非是一一对应的，前者的范围小于后者。与之对应，现行会计准则中的存货已不再包括那些不具有实物形态的资产了；或者说，与之前的相比，存货的范围变窄了，即仅仅限于那些具有实物形态的资产(严格地说，所谓“实物形态”不能简单地理解成“可触摸”的物理特征，随着《企业

作者简介：刘强，安徽水利开发股份有限公司财务部；
谢树志，华普天健会计师事务所(特殊普通合伙)。

会计准则第14号——收入》<2017年修订>的发布，在财务报表中作为存货列示的商品已经赋予了一定程度的抽象概念，因为这里的商品也包括了服务）。

稍显遗憾的是，实务界的不少人士对无形资产的定义变化没有给予足够的重视，这其中可能是一些惯性思维使然，也有可能是无形资产定义发生变化前后所对应的存货的定义似乎并没有发生什么变化而造成了这种局面。

关于存货的定义：《企业会计制度》规定，存货，是指企业日常生产经营过程中持有的以备出售，或者仍然处在生产过程，或者在生产或提供劳务过程中将消耗的材料或物料等，包括各类材料、商品、在产品、半成品、产成品等。

《企业会计准则第1号——存货》（CAS1）规定，存货，是指企业在日常活动中持有以备出售的产成品或商品、处在生产过程中的在产品、在生产过程或提供劳务过程中耗用的材料和物料等。

特别需要指出的是，仅仅从文字表述上看，存货的定义似乎没有发生变动，但当结合无形资产的定义变化来综合理解时，存货定义中实际隐含的变动应该是非常明显的，这就是无形资产的定义变化所产生的影响。

2. 无形资产并不一定适用无形资产准则

如前所述，CAS6中的无形资产的范围，实质上包括了那些之前包括在存货中的部分内容。例如，一家企业在其日常经营过程中获取了一项专门技术而申请了专利，且企业管理层的意图为在接下来的较短时期内将该专利转让给他人；再如，一家高新技术企业，其业务模式主要是研究开发新技术，并就研发成果申请发明专利，之后在相关交易市场或平台上转让该知识产权；再如，一家专门从事新技术成果推广的公司，其业务模式主要为收购那些经评估具有市场潜力的技术专利，收购后再通过相关

平台转让给第三方，等等。

当然，这几种情况下的无形资产对应的是之前会计准则中的存货，都需要存在着一个非常重要的前提，即，不仅企业持有其目的是为了对外出售，而且更为关键的是，企业持有的商业背景是其日常经营。那些即使在初始确认时的持有目的是为了对外出售，但属于企业在非正常情况下所获取的，例如，债务人用于抵偿债务或债务重组方式下取得的，则属于《企业会计准则第42号——持有待售的非流动资产、处置组和终止经营》中的“企业专为转售而取得的非流动资产”，如果在取得日满足“预计出售将在一年内完成”的规定条件，且短期（通常为3个月）内很可能满足持有待售类别的其他划分条件的，企业应当在取得日将其划分为持有待售类别。否则，仍然对应着之前会计准则中的无形资产。

无形资产的定义变化产生了实务中的一些困惑，那就是，前述几种情形下企业确认的资产属于CAS6中所定义无形资产，而CAS6并没有就这几种情形下所确认的无形资产在会计处理上有什么特殊规定，其是否仍然需要按其使用寿命进行摊销，或进行减值测试，其未来对外出售时，需要将所收到的对价与其账面价值的差额确认为利得或损失？应该说，如此处理，很显然不符合企业的商业实质。

众所周知，CAS6与《国际会计准则第38号——无形资产》（IAS38）趋同。IAS38对这里的问题有专门的交代：如果其他国际会计准则对某特定类型的无形资产作了规范，那么主体应运用该项准则而不是本准则，例如，主体在正常经营过程中持有待售的无形资产（参见《国际会计准则第2号——存货》）不适用于本准则。

所以说，无形资产的定义变化所产生的实务中的一些困惑是如此处理的，

即，虽然在定义上属于无形资产，但是其后续计量、终止确认以及在财务报表中的列示和披露等，均参照存货准则来进行。

3. 买卖知识产权合同不属于金融工具

《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》（2017年修订，CAS22）规定，对于能够以现金或其他金融工具净额结算，或者通过交换金融工具结算的买入或卖出非金融项目的合同，除了企业按照预定的购买、销售或使用要求签订并持有旨在收取或交付非金融项目的合同适用其他相关会计准则外，企业应当将该合同视同金融工具，适用本准则。这里的“能够以现金或其他金融工具净额结算，或者通过交换金融工具结算”，既包括合同条款中明示的相应内容，也可能属于虽没有明示的，但从企业过往惯例来看，即企业具有对类似合同以现金或其他金融工具进行净额结算或通过交换金融工具结算的惯例，那么这应理解成合同条款中实质上隐含了相应内容。如果一项非金融项目买卖合同满足所要求的条件，那么该合同可视为（衍生）金融工具合同。

如前所述，实务中存在一些类似于专门从事技术或专利或某种知识产权推广业务模式的企业，其盈利模式为收购知识产权，之后择机以相应的价格转让给他方而从中获利，企业对外签订买卖合同即属于“非金融项目买卖合同”。通常情况下，作为合同的当事人结算对应的客体为知识产权本身，即不属于“以现金或其他金融工具净额结算，或者通过交换金融工具结算”这一特殊情况，无论是合同条款中的明示安排，还是作为商业惯例的隐含表示都是如此。简言之，在实务中，以知识产权或类似非金融项目为合同标的的买卖合同，符合金融工具定义的可能性可以忽略不计。

4. IASB 近期有关数字货币会计处理讨论的启示

国际会计准则理事会 (IASB) 下属的会计准则咨询论坛 (ASAF) 于 2018 年 1 月向 IASB 各成员官方会计组织下发了一项议题：企业的某些交易可能被确定为具有投机性的投资交易，比如，企业可能投资于商品（黄金、工艺品、文物、邮票等）、数字货币或碳排放权，且这些交易并不是企业的核心业务或日常经营活动；这些交易在现行的 IFRS 框架下，很难对应到哪项具体的会计准则，或者说，现行的 IFRS 框架不能为这些交易的会计处理提供恰当的指引。

在以上这些具有投机性质的投资交易中，在 IASB 以及所属的各成员范围内，包括美国财务会计准则委员会 (FASB)，讨论最多的可能是有关数字货币（如，比特币）的会计处理问题，其主要观点包括：一是确认为货币资金，即属于现金或现金等价物。需要指出的是，包括我国以及其他西方主要国家在内，还都没有承认数字货币是本国的法定货币。二是确认为金融资产。《国际会计准则第 32 号——金融工具：列报》(IAS32) 规定，金融工具，指形成一个主体的金融资产并形成另一个主体的金融负债或权益工具的合同。而数字货币本身并不是一项合同。三是确认为无形资产。该观点有相当的广泛性，因为数字货币具有“无形性”特征，而无无形资产的范围无论在学术界还是实务界都有渐渐扩大的趋势，特别是在企业合并的交易背景之下；此外，IAS38 中的无形资产后续计量会计政策中不仅有成本模式，也有重估计模式，这可能对将数字货币确认为无形资产在其后续计量时提供了可以接受的会计政策选择。需要指出的是，虽然无形资产定义中的持有目的并未排除未来对外出售，但这仅仅是定义层面上的，而对其确认和计量则如前段中的 IAS38 的相关规定，本准则不适用

于主体在正常经营过程中持有待售的无形资产（参见《国际会计准则第 2 号——存货》）。更为关键的是，如果确认为无形资产，那么数字货币本身所固有的金融特征、可用于交易性或投资性目的的固有属性将不能通过无形资产而向财务报表使用者提供有用的信息。四是确认为存货。持这种观点的人士认为，鉴于数字货币的金融属性较为明显，所以，成本与可变现净值孰低的后续计量模式不太适用于数字货币，但《国际会计准则第 2 号——存货》(IAS2) 中的该准则适用范围中的某些特殊规定，可能为将数字货币确认为存货提供了会计政策选择：商品经纪人持有的按公允价值减去出售费用后的余额计量的存货。如果这些存货按公允价值减去出售费用后的余额计量，则公允价值减去出售费用后的余额的变动应在变动当期确认计入损益。但是，存货定义中的“日常活动中持有的”这一核心内涵不容忽视，所以，将数字货币确认为存货，这可能并不适用于所有持有数字货币的企业。

在现行会计准则框架下，如何解决包括数字货币在内的那些被确定为具有投机性的投资交易的会计处理？

应该说，这里具有投机性的投资交易中的“投资”符合国际会计准则委员会 (IASB) 于 1986 年 3 月发布《国际会计准则第 25 号——投资会计》(IAS25) 中的投资定义：投资，是指主体为了通过分配（如利息、使用费、股利和租金等）增加财富，为了资本增值或者为了给投资主体带来诸如通过贸易关系所能获得的其他利益而持有资产。IAS25 将投资分为：短期投资、长期投资、投资物业（我国在 1998 年发布的《企业会计准则——投资》中的投资就沿用了这一概念：投资，指企业为通过分配来增加财富，或为谋求其他利益，而将资产让渡给其他单位所获得的另一项资产。但

1998 年的投资准则仅包括了短期投资和长期投资）。1998 年 12 月 IASC 发布了《国际会计准则第 39 号——金融工具：确认和计量》基本上取代了 IAS25 中的短期投资和长期投资，而 IAS25 中的剩余部分，即投资物业，被 IASB 在 2001 年 4 月发布的《国际会计准则第 40 号——投资性房地产》(IAS40) 所取代，而我国的《企业会计准则第 3 号——投资性房地产》(CAS3) 则趋同于 IAS40。

CAS3 规定，投资性房地产，是指为赚取租金或资本增值，或两者兼有而持有的房地产。本准则规范下列投资性房地产：（二）持有并准备增值后转让的土地使用权。所以，这里的投资交易，无论是投资于商品的，还是数字货币，或是碳排放权的，不妨视同“持有并准备增值后转让的土地使用权”，即作为投资性房地产来进行会计处理，且通常情况下选择公允价值计量模式，在未来对外处置时，一方面按收取的对价确认营业收入，同时按其账面价值确认营业成本。

三、结论

就本案例资料来看，A 公司对外签订的购买和转让合同不属于金融工具准则中的符合金融工具定义的“非金融项目买卖合同”。资料显示，A 公司的日常活动为影视作品的制作、发行和投资，这也就包括了资料中所表述的影视作品发行权的购买与销售。换言之，这属于 A 公司的日常活动，虽然发行权属于无形资产范畴，但是其确认和计量参照 CAS1 来进行。退一步说，即使这里的采购或销售是否属于 A 公司的日常活动还可能存在着争议，A 公司也可以参照 CAS3 来进行会计处理。总之，A 公司可以将转让该发行权获取的对价确认为营业收入，并将所支付的对价确认为营业成本。■

责任编辑 武献杰