

版权费用该如何摊销

■ 温胜精

会计处理方法本身只是一个工具,不能产生什么价值,但当会计处理方法与会计人员的职业判断结合在一起时,由于各个企业所面临的经营环境不一样,会计人员就有可能做出不同的职业判断,而选择的不同会计处理方法会导致所计量的财务状况和所反映的经营成果产生差异。在今年披露的上市公司2011年度财务报告中,乐视、优酷、土豆等视频网站上市公司的财务数据就引起很大的争论。乐视网是一家于2010年上市的公司,因其版权费用摊销会计处理方法“与众不同”,而陷入了一系列媒体质疑的泥沼中。

一、争议的缘由

乐视网公布的2011年度财务报表显示,2011年公司营业收入达5.99亿元,归属于母公司股东的净利润达1.31亿元。不过,这样骄人的业绩不但没有引起投资者的追捧,却招致外界的连番质疑。焦点问题在于乐视网对于购买的视频版权费用摊销采用的是直线摊销法而不是加速摊销法,而优酷、土豆等公司由于采用加速摊销法则导致计量的企业经营结果为亏损。

对于版权等无形资产费用的摊销,《企业会计准则第6号——无形资产》规定:“企业选择的无形资产摊销方法,应当反映与该项无形资产有关的经济利益的预期实现方式。无法可靠确定预期实现方

式的,应当采用直线法摊销。”直线摊销法是将成本按授权年限平均摊销到每年,而加速摊销法是在第一年摊销更多成本,以后逐年递减直到摊销完。举例说明,如果企业花费2 000万元购买了某套电视剧的播放权,有效期为5年,采用直线摊销法,则每年计入成本400万元;如果采用加速摊销法在第一年会将50%即1 000万元计入成本,第二年25%,第三年12%。这意味着第一年在收入不变的情况下,不同的摊销方法会使利润相差600万元。

受上述会计处理方法的影响,2011年年度报告显示,乐视网2011年度净利润1.31亿元,同比增长87%;优酷网则亏损1.72亿元,土豆网亏损2.92亿元;乐视网的毛利率为49%,优酷网的毛利率为22%,相差27个百分点。由此可见会计处理方法选择及其结果所产生的“威力”。

二、不同的看法

(一) 赞同意见

对于乐视网的会计处理方法,赞同的意见认为:

1. 会计准则允许,企业与会计人员可以选择。企业会计基本准则及相继出台的具体会计准则赋予了企业选择会计政策和会计估计应有的权限,在选择会计政策方面有存货计价方法、固定资产折旧方法等;在会计估计方面可供企业选择的

有坏账准备计提、无形资产摊销年限、固定资产使用年限及残值的估计等。会计准则则给予企业会计政策、会计估计选择的空间,是市场经济发展和不断深化企业改革的需要,因为企业在激烈的市场竞争条件下,必须根据变化了的新情况、新问题,在许可的范围内灵活自主地进行会计核算,真实反映企业的生产经营状况和财务成果,最大限度地实现企业的财务目标。具体到乐视网的版权费用摊销,企业会计准则规定得“比较笼统”,而对于影视剧这类无形资产的使用寿命的确认,属于会计估计范畴,既然企业会计准则规定可以采用加速摊销法,也可以采用直线摊销法,乐视网选择直线摊销法并无过错。

2. 乐视网选择直线摊销法符合自身的经营特点。同是视频网站,三家网站的商业模式和盈利模式不尽相同,优酷网和土豆网是垂直类视频网站,而乐视网是以网络视频版权分销为主营业务。视频网站根据不同的业务形态应采用不同的会计处理方式,独播版权做直线摊销,后期盈利能力的持续更合理,现金压力更小。乐视网属于版权方,版权的时限可能是二十年,无论是以二次摊销还是版权出租等形式,都可以实现版权的二次价值从而产生利润,这样通过直线摊销对于整体摊销是平稳的处理方式。如果使用加速摊销将导致前期资金消耗加大,后

期版权继续采购受到影响。因此,采用直线摊销还是加速摊销,要具体分析企业的商业模式,乐视网拥有众多独家影视剧版权,采用直线摊销更合适,其影视剧版权的价值将持续释放。

3. 选择直线摊销法还是加速摊销法并无实质差别。无论是直线摊销还是加速摊销,在一个较长的时间周期内所摊销的总成本是相同的,只是成本所分摊到的年份不同。如果无形资产摊销总量一样,无论采取直线法还是加速法,终归有机会确定利润,其亏损的根本原因不是无形资产摊销方法的选择,而是取决于总收入多少。

此外,持赞同意见的人还认为,采用直线摊销法符合国际惯例。按照美国一般公认会计原则,版权成本摊销通常采用直线法。迅雷、Netflix、YouTube、腾讯视频、Hulu等国内外知名互联网视频服务商对影视剧版权均采用直线摊销法。

(二) 反对意见

对于乐视网的会计处理方法,反对的意见认为:

1. 随意利用会计准则给予的选择空间。为了防止企业随意选用不同的会计处理方法,基本会计准则和具体会计准则对会计政策、会计估计的选择、变更做了严格规定,最明显的是要求体现市场经济所要求的稳健性原则即谨慎性原则。对于无形资产摊销,会计准则规定“企业选择的无形资产摊销方法,应当反映与该项无形资产有关的经济利益的预期实现方式”。其具体要求是会计人员对经济业务存在不同会计处理方法和程序可供选择时,在不影响合理选择的前提下,以尽可能选用不虚增利润和夸大所有者权益的处理方法、程序进行会计处理。对于乐视、优酷、土豆等视频网站来说,其选择的会计处理方法应该尽可能多计可能发生的负债和费用,尽可能少计可能发生的资产和收入;尽可能早地确认负债或费用,尽可能迟地确认资产和收入,以保证财务报表所披露的资产、负债及盈亏信息

接近实际。乐视网并没有这样做,而是选择导致本期利润增加的会计处理方法即直线摊销法。

2. 收入与费用摊销不匹配。乐视网的收入主要是版权分销收入和视频服务收入,这些收入的实现方式显然不是直线的,在取得版权几个月后会出现明显的下降,第二、第三年的收入跟第一年的收入也不在一个数量级别。另外,新剧和老剧之间的版权收入也有着几倍甚至数十倍的价格差。所以,版权成本在授权期内按照直线法进行摊销,与其收入实现的方式不配比,使用直线摊销法难以令投资者信服。有人计算过,2011年乐视网版权摊销为0.89亿元,如果采用加速摊销法,摊销费用则可能高达2亿元左右,以此测算2011年乐视网1.31亿元的利润将大打折扣。

三、思考

在会计准则允许的范围内,会计方法的采用是企业选择或判断的结果,从而利润也是会计师的人工产物,怎样避免类似企业“高度开发”会计方法空间呢?笔者认为:

1. 没有一条会计处理方法是“完美”的,但会计处理首先应该是公允的。会计在计量和反映企业经营业绩即利润时,按照会计准则给予的选择具有相当的裁量余地,因此两个不同的企业或两个不同的会计人员面对相同的经济业务内容,很可能做出两个不同的利润额,但只要选择的会计处理方法是出于合法的原因,那么应该是没有问题的。不过企业或其会计人员在选择会计处理方法进而确认企业利润时,要从公允地反映企业利润这一基本点出发,客观公正地选择会计处理方法,真实地反映企业利润。

2. 企业选择会计政策或会计方法应考虑投资者和市场的反应。资本市场监管部门和广大投资者对于上市公司会计收益数据的关注是很自然的,但对于合法而不合理的会计政策却无法干预。因此,上市

公司作为资本市场上一个负责任的会计主体,在选择会计政策或会计方法时,尤其是在选择“合法而公开”的方法——在会计准则允许的范围选择另一种可以增加利润的会计方法时,应该充分考虑投资者和市场的反应,对影响公司财务状况和经营业绩的重大会计政策或会计方法选择,应以原则性的刚性规定或同行业的做法为妥。利润是营业收入减去成本费用后的一个差额,只要确认和计量营业收入与成本费用的方法不同或发生了变化,就会引起利润的变化。也就是说,不同的会计方法选择会产生不同的会计信息,从而会导致信息使用者做出不同的决策。资本市场监管部门和投资者在分析上市公司业绩时,不仅要看利润表的数据,而且要看利润是怎样计量或计算出来的;不仅要看利润的数量,也要看利润的质量。

3. 会计报表应实现可比性。一是尽量减少会计准则的“模糊”地带,减少企业操作空间。乐视网版权费用的摊销与相应的会计准则对号入座时却是很“笼统”的:“企业选择的无形资产摊销方法,应当反映与该项无形资产有关的经济利益的预期实现方式。无法可靠确定预期实现方式的,应当采用直线法摊销。”看了会计准则,大家还是不得要领,企业应该采用哪种方法,还是要由企业自己选择或判断。因此,会计准则及其指南应该更细致,在修订中应减少一项经济业务中有几种方法可供选择、有关会计估计设定的估计范围由企业自己确定的做法。二是所有的会计主体都必须使用统一的会计准则,使用同样的会计语言,还要保证会计准则中的有关要求也能实现可比性。正是由于乐视、优酷、土豆等视频网站同样的版权费用使用的会计处理摊销方法不同,导致计量出来的企业经营成果——利润不具有可比性、一致性,给会计信息使用者带来困扰。

(作者单位:中国航天科工集团柳州长虹机器制造公司)

责任编辑 陈利花