

若干会计、税务处理问题答疑

栏目主持 李卓 本期特约解答 陈奕蔚

1. 问：某版权贸易企业从发行商或其他文化传媒公司购买影视剧版权，再销售给视频网站，购入的影视剧版权应作为存货还是无形资产来核算？

答：在原企业会计制度体系下，财政部发布的《电影企业会计核算办法》（财会[2004]19号）规定，电影发行、放映企业应在“库存商品”科目下设置“库存影视片”明细科目，核算企业以买断结算方式购入的影片的实际成本；采用发行权交易结算方式所支付给供片方的影片节目发行权费，应当与企业定制的电影拷贝（或其他载体）的成本合并后计入该科目。由此可见，在原企业会计制度体系下，电影发行企业（其业务与本案例所涉及的版权贸易企业有类似之处）对外购的影视剧版权是作为“库存商品”核算的，在资产负债表上列报为“存货”。

尽管执行新企业会计准则的企业不再执行《企业会计制度》、各项专业核算办法和问题解答，但是，鉴于新企业会计准则是原则导向的，其中缺少对特定行业、特定业务会计核算的直接指引，故我们认为，已执行新企业会计准则的特殊行业企业，对于行业特有业务的会计处理可以在一定程度上参照原行业会计制度和《企业会计制度》下专业核算办法中的相关规定，但前提是所参照的具体规定与新企业会计准则中的各项原则和规定不能存在矛盾。如此，影视剧版权贸易企业对于外购的影视剧版权的会计处理，也可在该前提下参照原《电影企业会计核算办法》的规定处理。

由于本案例中的企业是版权贸易企业，在取得版权后，主要通过买卖获取差价收益，而不是通过播放等方式获取点播收入、广告费收入等，因此对于外购的版权，我们认为符合《企业会计准则第1号——存货》对“存货”的定义，属于“企业在日常活动中持有以备出售的产成品或商品”，即作为存货来核算

较为合理。

2. 问：某公司将作为固定资产的房屋以0元的价格出租给全资子公司，双方签订了租赁协议。该项固定资产是否应重分类到投资性房地产？该事项应如何进行账务处理？

答：（1）《企业会计准则第3号——投资性房地产》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。本案例中的母公司提供其子公司无偿使用的房屋，不符合准则对“投资性房地产”持有目的的要求，因此在母公司个别报表中不应列报为“投资性房地产”，仍应作为“固定资产”列报。

（2）母公司无偿提供资产给子公司使用，其实质是母公司为子公司承担资产折旧成本，对母公司为子公司承担成本、费用的交易，应作为权益性交易处理。具体来说：

在母公司个别报表层面，应根据该房屋的市场租金水平模拟确认租金收入，并将其作为对子公司的资本性投入，即，借记“长期股权投资”、贷记“其他业务收入——租金（租金的公允价值）”。相应地，在子公司个别报表层面，应确认相关租金，计入相关费用或生产成本、制造费用等科目，同时将母公司代为承担、子公司无需实际支付的租金确认为“资本公积——资本溢价”，该“资本公积——资本溢价”的金额与母公司个别报表层面上述借记“长期股权投资”的金额相对应。会计分录为：借记“成本费用（租金公允价值）”、贷记“资本公积——资本溢价”。

另外，在母公司个别报表层面，随着租金收入的逐期确认，其对子公司的长期股权投资成本也将相应地逐期增加；在子公司个别报表层面，随着成本、费用的逐期确认，接受母

公司资本性投入形成的资本公积也相应地逐期增加。

编制合并报表时,将上述“长期股权投资”和“资本公积——资本溢价”抵销,将母公司“其他业务收入——租金”和子公司的“成本费用”抵销,之后将母公司个别报表中该房屋计提的折旧从“其他业务支出”调整至“管理费用”(或生产成本、制造费用,根据该房屋在子公司的用途而定)中。

3.问:某公司公开发行公司债券10亿元,承销保荐费用1500万元,律师、会计师、资信评级等费用200万元,发行期为5年。券商收到募集资金后扣除承销保荐费用将剩余9.85亿元款项转给该公司。该公司应如何进行会计处理?

答:《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》第三十条规定:“企业初始确认金融资产或金融负债,应当按照公允价值计量。对于以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产或金融负债,相关交易费用应当直接计入当期损益;对于其他类别的金融资产或金融负债,相关交易费用应当计入初始确认金额。”《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》第三十一条规定:“交易费用,是指可直接归属于购买、发行或处置金融工具新增的外部费用。新增的外部费用,是指企业不购买、发行或处置金融工具就不会发生的费用。交易费用包括支付给代理机构、咨询公司、券商等的手续费和佣金及其他必要支出,不包括债券溢价、折价、融资费用、内部管理成本及其他与交易不直接相关的费用。”

本案例中,该公司公开发行的公司债券在初始确认时应归类为《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》第八条所指的“其他金融负债”,后续按摊余成本进行后续计量。据此,根据上述规定,其发行时所发生的交易费用(增量费用)应计入该金融负债(应付债券)的初始计量金额,作为“应付债券——利息调整”的借方金额,从其面值中扣减,得到该债券的初始确认金额。

通常理解,上述各项中介机构费用中,基本可以确定券商承销保荐费用和资信评级费用是专为本次债券发行而发生的;律师为本次发行进行尽职调查和出具法律意见书的费用也可理解为专为本次债券发行而发生的;会计师为本次债券发行而进行专项审计的服务费需注意与年度审计等定期性、常规性服务的收费加以区分,如果不能合理区分,则会计师费用应全部予以费用化,在发生时计入当期管理费用。

假设本案例所涉及的中介机构服务费包括券商的承销保荐费用1500万元、律师服务费60万元、资信评级机构的服务费40万元、会计师服务费用100万元(其中可明确识别为专为本次债券发行而发生的中期审计费用为50万元,常规年度审计费用50万元),则可计入“应付债券——利息调整”借方的发行费用应为1650万元(1500+60+40+50)。公司在收到发行债

券募集的资金时,应作如下会计处理:借:银行存款98500万元、应付债券——利息调整1650万元、管理费用50万元,贷:应付债券——面值100000万元、其他应付款——律师、会计师、评级机构费用200万元。即,应付债券的初始计量金额为98350万元(100000-1650)。该“应付债券——利息调整”借方金额1650万元应在该债券的存续期间(5年)内,按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》规定的实际利率法摊销计入各年度的利息支出。

4.问:甲公司为某项目成立了一个临时的工程部,该在建工程项目全部采用外包形式建设,工程部负责监督和验收该工程。该工程部的人工成本是否应计入在建工程?

答:《企业会计准则第4号——固定资产》规定,自行建造固定资产的成本,由建造该项资产达到预定可使用状态前所发生的必要支出构成。此处“必要支出”一般包括工程用物资成本、人工成本、交纳的相关税费、应予资本化的借款费用以及应分摊的间接费用等。据此,本案例中工程部的人工成本能否资本化计入该在建工程成本,关键在于这部分人工成本是否属于准则所界定的“建造该项资产达到预定可使用状态前所发生的必要支出”,即必须证明其相对于“使该工程项目达到预定可使用状态”这一目标的必要性和合理性。通常理解,该部分人工成本如需资本化计入在建工程成本,应同时满足以下条件:

一是该工程部是专为对该出包工程进行管理和协调之目的而设立的临时性机构,设立该机构有助于加强公司(建设单位,即甲方)与乙方的沟通,提高工作效率,加强对乙方的工程质量、工程成本控制、工程进度、安全生产等方面的监督管理,保证工程项目的顺利完成。如果由公司内部常设的基建工程管理部门的工作人员负责工程项目监督管理,则其人工成本仍应费用化计入管理费用,不能资本化计入在建工程成本中。如果该临时性机构的职责主要是完工后的验收,起到事后监督管理作用,则可认为不属于“建造该项资产达到预定可使用状态前所发生的必要支出”,不应资本化计入在建工程成本中。

二是该临时性机构按照实现上述目标所需的最低限度人数进行人员配备,其人员在该机构设立期间专职从事与该工程项目有关的协调和监督管理工作。如有个别人系兼职的,则需利用工时统计资料等方式合理确定其在该工程项目上花费的工时,以作为对其人工成本进行分配的基础。

三是公司已将该临时性机构所发生的人员成本纳入工程成本预算,且实际发生的该机构人员成本未超过必要、合理的限度。■

主持人信箱:cj-0723@163.com