

古籍数字化影印作品著作权 确认与会计处理研究

袁海洋 杨瑚

摘要：本文通过对古籍数字化影印作品著作权认定进行阐释辨析，认为其符合数字资产和会计资产的定义，但并不受《著作权法》保护；通过对古籍数字化影印作品的资产特征分析，提出应将古籍数字化影印作品确认为无形资产，在“无形资产”科目下设置“数字资产”二级科目和辅助核算项单独核算；提出古籍数字化影印作品会计计量和列报的具体方法，为有效解决古籍数字化影印作品著作权认定问题及其会计资产确认、计量和列报问题提供参考。

关键词：古籍数字化；影印出版；数字资产；会计计量

中图分类号：F832.48 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2022)18-0043-04

古籍作为中华文明传承的核心载体具有无可替代的历史价值、学术价值和时代价值，是不可再生的文物和文化资源。2022年4月中共中央办公厅、国务院办公厅发布《关于推进新时代古籍工作的意见》，指出要“推进古籍数字化，统筹古籍数字化版本资源建设与服务，推进古籍专业数据库开发与利用”。古籍数字化开发与利用迎来重大机遇。古籍的数字化影印出版不仅能够真实反映古籍原貌，满足使用者欣赏、阅览、研究之需，而且技术实现难度小、开发周期短、开发成本相对较低，能够永久性保存和无限次复制传播，既可以原样复印出版，也可以直接以数据资源的方式提供给使用者查阅，受到古籍保护机构、开发机构和古籍使用者的青睐。但在

学术领域，关于古籍数字化影印作品的权属认定，特别是对古籍数字化影印作品在会计学上作为资产要素的确认、计量和报告等问题研究较少，亟待厘清。

一、古籍数字化影印作品的权属辨析

古籍数字化影印开发是指利用数字技术对古籍进行扫描、整理、排版并以数字形式存储于计算机设备或网络空间，能够以有形形式进行复制发行和在互联网上进行传播。依据《著作权法》第二条规定：“著作权法所称作品，是指文学、艺术和科学领域内具有独创性并能以某种有形形式复制的智力成果。”如果在古籍数字化影印过程中没有对古籍内容进行校勘、标

点、分段、注释、辨伪、辑佚、编纂等融入智力劳动的加工整理，仅单纯对原作品进行数字化扫描复制和存储则不具备“智力成果的独创性”，不能成为符合《著作权法》定义的“作品”，故笔者认为古籍数字化影印作品不享有著作权，不受《著作权法》保护。

虽然单纯对古籍进行扫描复制形成的古籍数字化影印作品不享有著作权，但由于古籍属于国家保护的文化遗产，古籍数字化开发必须要取得政府主管单位、文物保护单位或者收藏人的特许授权，具有一定的排他性；并且在古籍数字化影印开发过程中需要开发主体（单位或个人）进行人力、物力和财力资源投入，形成的古籍数字化影印作品能够通过复制出版发行、网络传播、数据库销售或转

作者简介：袁海洋，读者出版传媒股份有限公司副总经理、财务总监，高级会计师；
杨 瑚，河西学院经济管理学院教授。

让等方式获取收益,因此笔者认为古籍数字化影印作品作为开发主体开发的劳动成果,虽然与传统意义上现实世界的“财产”存在形式上的差异,但其具备财产的实质属性,既满足法律意义上“财产”的管理可能性、转移可能性和客观价值性三个基本特征,也满足中国信息通信研究院云计算与大数据研究所、中国通信标准化协会(CCSA)大数据技术标准推进委员会对数据资产的定义——“由企业拥有或者控制的、能够为企业带来未来经济利益的、以物理或电子的方式记录的数据资源,如文件资料、电子数据等”。在现有关于数字资产定义的研究中,Toygar等(2013)提出数字资产是以二进制形式储存在计算机或互联网的某个云端中的数据所有权。王晓光(2013)认为,数字资产是个体或机构拥有或控制的,以数字信息形式存在的,在日常活动中持有以备出售或处在生产过程中的,具有潜在经济价值的非货币性资产。高伟(2016)、王汉生(2019)等将“数字资产”与“数据资产”视为同一概念,将其定义为“由企业及组织拥有或控制,预期能给企业及组织带来未来经济利益的数据资源。”综上,笔者认为古籍数字化影印作品符合财产和数字资产的定义,能够被认定为数字资产。

二、古籍数字化影印作品的会计资产确认

(一) 古籍数字化影印作品的资产特征

常见的数字资产包括以数字、文字、符号、图片、音视频等方式存储于计算机等电子设备或网络空间的工具类应用软件、数据库、数字类阅读产品和音视频内容资源、在线服务类数



字产品或平台、电子票据、数字货币、图像、标识、概念符号等其他有交易价值的数字产品,还包括理论界和实务界普遍认可的大数据资产。

古籍数字化影印作品作为一项数字资产,满足数字资产的基本特征,可以单独作为内容资源库产品以在线服务的方式向使用者进行销售,收取一定的知识服务费,同时也有其独特性,主要体现在三个方面:一是古籍数字化影印作品的内容属于古人的智力成果,开发主体对其内容不享有著作权,其开发的数字产品不受《著作权法》保护,仅享有一定的物权,加之一本古籍可能存在多个刻印本,一旦古籍数字化影印作品数字版本内容外泄,维权难度大,故而古籍数字化影印作品开发主体通常不会直接对外销售电子版权,也不允许下载或转载,主要通过转化为纸质印刷品的方式对外销售。二是古籍作为文物遗存,除私人少量收藏外,多数作品由政府主管单位、文物保护单位保管,其所有权归政府所有,受《文物保护法》保护,

开发主体通常是授权开发,仅在授权范围内享有一定的占有、使用和收益等权限,一般不允许对外转让其权利,因此古籍数字化影印作品属于权利受限的特殊数字资产。三是古籍作为文化经典,其核心价值在于文字内容的挖掘和传承,《关于推进新时代古籍工作的意见》指出古籍事业要坚持社会效益优先,鼓励古籍数字化资源开放共享。因此,古籍数字化开发主体很难享有政府部门给予的独家授权,古籍数字化影印作品可能出现多版本并存和在线免费开放的情形,其未来经济价值存在减损的可能性。

(二) 古籍数字化影印作品确认为会计资产的理论依据

根据会计准则对资产的定义,会计资产的确认必须满足两个条件:一是与该资产有关的未来经济利益很可能流入企业;二是该项资产的成本或价值能够可靠地计量。从古籍数字化影印作品的独特性来看,古籍数字化影印作品电子版权难以通过购买取得,通常是由企业自行开发取得,开

发成本在会计上能够可靠地确认和计量；从经济利益的获取方式来看，古籍数字化影印作品既可以通过复制出版以纸质印刷品方式对外销售，也可以通过在线提供内容资源库的方式收取知识服务费。两种销售模式均可以为企业带来经济利益。基于此，笔者认为古籍数字化影印作品作为数字资产满足会计资产的确认条件，有必要进一步深入探讨古籍数字化影印作品的会计处理和信息披露相关问题。

（三）古籍数字化影印作品归属的会计资产类型分析

关于数字资产的会计确认主要有三种不同观点或处理方法：一是确认为存货。对于会计收益期较短、价值减损较快、以直接对外销售为主要经济利益实现方式的数字资产，在实务中依据现行会计准则规定通常按照存货进行确认和计量，如影视企业拍摄的影视作品、软件公司开发销售的软件、出版企业与作者签订的内容版权按照存货处理。二是确认为无形资产。在实务中，互联网企业研发的收益期较长的App、数据库和系统平台，知识服务型企业开发的内容资源库等数字产品通常按照无形资产进行确认和计量。三是单独设置“数据资产”或“数字资产”一级科目进行核算。

笔者认为，古籍数字化影音作品作为企业自研开发的一项数字资产与存货的特征显著不同，按照存货确认并不合理。从会计理论层面来讲古籍数字化影音作品既可以归属于无形资产，也可以单独设置“数字资产”一级科目进行核算。但在会计实务层面，“数字资产”一级科目尚未被单独列入财政部2019最新版企业标准财务报表体系中。鉴于数字资产已经成为数字经济时代核心生产要素，特别是对

于从事古籍开发和复制出版的企业来说，古籍数字化影音作品是其拥有的最有价值的核心资产和可长期受益的资产，有必要在会计科目设置、信息披露等方面将其与其他无形资产进行明确区分，并在会计报表附注中进行单独列示和说明，以利于财务报告使用者更加全面了解企业核心能力，更好评估企业增长潜力和内在价值，做出正确投资决策。因此，笔者建议将古籍数字化影音作品确认为企业的一项无形资产，并在“无形资产”一级科目下设“数字资产”二级科目进行明细核算。

三、古籍数字化影印作品的会计计量与列报

（一）会计计量

由于古籍数字化影印作品主要以企业或收藏机构自研开发为主，因此本文从企业角度，依据企业会计准则的相关规定探讨适用于古籍数字化影印作品的会计处理方法。

1. 初始计量。作为企业自行开发的一种特殊数字资产，古籍数字化影印作品的开发成本比较容易确定，后期维护成本也相对较低，初始确认时可采用历史成本法进行计量，此时成本计量、会计核算和项目审计都有原始凭证作支撑，成本数据客观、可验证，账务处理也更加方便，操作性更强。

在具体会计处理上，由于古籍数字化影印作品开发只是对古籍进行扫描、整理、排版和存储，无需经过研究阶段，全部支出都可归入开发阶段，因此，古籍数字化开发过程中产生的所有支出先归集至“开发支出”，可在“开发支出”下设“数字资产”二级科目，再将具体某一项古籍数字化影

印作品按照项目制设置为辅助核算项（非三级会计科目）进行明细核算。

2. 后续计量。企业主体对古籍进行数字化影印开发主要有独占开发和授权开发两种情形。独占开发是指企业作为古籍作品的收藏主体或所有权人自行进行古籍数字化开发，作品使用期不受限，定价权归企业所有，是企业可以长期受益（古籍没有时效性）的长效资产。独占开发的古籍数字化影印作品本质上属于使用寿命不确定的无形资产，但鉴于其预期收益的不确定性和难以预测性、古籍保护开发政策的变化因素以及实务操作中按年进行减值测试的技术难度与费用投入的问题，笔者建议按照直线法对古籍数字化影印作品进行摊销，且能够与税法相衔接。具体而言，可按照最长不超过20年的期限进行摊销，摊销期末保留名义1元人民币的账面价值。

授权开发是指企业获得主管机构的授权对古籍作品进行数字化影印开发。企业只拥有授权范围内古籍数字化影印版本的占有、使用和收益权。在该种情形下，企业可以采用直线法在授权期限内对古籍数字化影印作品的账面成本进行合理摊销。

鉴于古籍数字化影印作品收入与成本的不匹配性，古籍数字化影印作品在收入确认时无法与成本一一对应进行摊销或结转，只需在各会计期末将古籍数字化影印作品按照摊销额转入营业成本。

古籍数字化影印作品在使用期间出现减值情形或满足终止确认条件时，按照无形资产会计准则一般处理规定执行。

3. 特殊情形。古籍数字化是一项极为重要的中华文化遗产保护和传承

工程,具有很强的公益性。为弥补企业自身资金投入的不足,政府层面设立了文化产业专项资金对古籍数字化进行专项资助,企业在古籍数字化开发时收到的政府补助从性质上来讲属于与资产相关的政府补助。《企业会计准则第16号——政府补助》规定“与资产相关的政府补助,应当冲减相关资产的账面价值或确认为递延收益。与资产相关的政府补助确认为递延收益的,应当在相关资产使用寿命内按照合理、系统的方法分期计入损益。按照名义金额计量的政府补助,直接计入当期损益。”《企业会计准则应用指南第16号——政府补助》进一步解释“企业在取得与资产相关的政府补助时,应当选择采用总额法或净额法进行会计处理。”

鉴于古籍数字化影印作品预期使用寿命和未来收益的长期性、不确定性,如果按照总额法确认政府补助,则需要在未来很长的年限内逐年分摊计入当期损益;如果将其确认为使用寿命不确定的无形资产,则政府补助摊销年限更是难以合理确定。因此,笔者认为按照净额法进行会计处理更为合理。在净额法下,对于在古籍开发过程中收到的政府补助在开发完成时一次性冲减开发支出。当开发支出大于收到的政府补助时,按照冲减后的金额计入无形资产;当开发支出小于收到的政府补助时,按照名义1元人民币的金额将其确认为一项无形资产入账,差额部分一次性计入当期损益。在古籍开发完成并结转计入无形资产后收到的政府补助直接冲减剩余账面价值,若冲减后账面价值小于零,则按照名义1元人民币的金额保留该项无形资产的账面价值以表明其资产的存在性和价值的延续性,差额全部



图 / 中铁大桥局

计入当期损益。

进行适当披露。■

责任编辑 樊柯馨

(二) 会计列报与信息披露

1. 财务报表及报表附注列示与披露。建议在“无形资产”和“开发支出”一级会计科目下分别设置“数字资产”二级科目,将古籍数字化影印作品按照项目制设置为辅助核算项进行逐项核算与列示。在报表附注中应详细披露数字资产的种类、数量、入账价值及使用和收益情况,可以按照表单的形式详细列示每一项古籍数字化影印作品的名称、开发时间、初始入账价值、累计摊销额、摊销年限、经济利益的实现方式及其累计收入等情况。

2. 年报及其他报告信息披露。涉足古籍数字化开发的上市企业可以充分利用年报更加详实地反映和披露古籍数字化影印作品的文本信息。在现行的年报格式体系中可以在公司业务概要、管理层讨论与分析等章节中重点对公司拥有的古籍数字化影印作品资源保有量、经济和社会价值、竞争优势、效益实现情况、开发与经营计划等方面信息进行补充披露。此外,还可以在其他定期报告、ESG报告中

主要参考文献

- [1] 影印出版:保护利用估计的最佳选择[N].光明日报,2011-1-12(7).
- [2] 何培育,刘达.古籍整理数字作品的版权保护[J].出版广角,2013,(6):32-33.
- [3] 张明楷.刑法学[M].北京:法律出版社,2016:932.
- [4] 王晓光.数字资产管理[M].北京:电子工业出版社,2013:27.
- [5] 高伟.数据资产管理:盘活大数据时代的隐形财富[M].北京:机械工业出版社,2016:12.
- [6] 王汉生.数据资产论[M].北京:中国人民大学出版社,2019:147.
- [7] 张俊瑞,危雁麟,宋晓悦.企业数据资产的会计处理及信息列报研究[J].会计与经济研究,2020,(3):3-15.