

融合出版背景下中外企业出版业务成本核算比较研究

桑广成 焦建玲 暴聪浩

摘要：伴随着国内融合出版的快速发展，出版企业产品由原来的单一纸质图书形态转变为纸质图书与数字出版共存的多种形态，而企业出版业务成本核算却因为会计人员的不同理解产生了多种做法。本文通过分析国内外多家出版上市企业的年报，将其成本核算方法归纳梳理为库存商品法、无形资产+研发费用法、主营业务成本法、无形资产（流动资产+非流动资产）法、非流动资产（预发布成本+无形资产）法五种方法，并对其进行比较评价分析。提出统一出版业务成本核算制度、建立健全区域版权交易市场等建议，以期改进出版企业会计信息横向可比性，提高会计信息质量，助力融合出版深入发展。

关键词：融合出版；出版产品；成本核算；版权

中图分类号：F275 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X (2023) 13-0042-03

融合出版是将出版业务与新兴技术和管理创新融为一体的新型出版形态，一定意义上也可理解为以印刷技术为依托的纸质传统出版和以数字化技术为依托的数字出版的融合。与传统纸质图书相比，数字出版物具有鲜明的特征：无实物介质，无需占用仓库存储，可辨认、可计量、可视听，线上交易传输，可以根据市场需求和销售策略事先确定或动态调整供给数量，采用预收费方式无坏账问题。从成本性态分析来看，数字出版物的产品成本基本为固定成本，变动成本、边际成本几乎为零；传统出版物的直

接材料、直接人工等变动成本在产品成本中占比较高，边际成本也较高。面对迥异于传统出版的数字出版，实务界、理论界亟需探索研究恰当适用统一的出版业务成本核算制度，以更科学准确地反映出版企业的财务状况和经营成果，提高出版行业会计信息质量。

一、中外企业出版业务成本核算方法介绍

（一）库存商品法

该方法将包括策划费、编辑费、版式及封面设计费、排版费、校对费、

纸张费、印装费、稿酬、租型费、审稿费等直接成本和编录经费分摊（按总印张、总字数、总码洋等方法分配）列入生产成本，出版产品印制完成入库后由“生产成本”结转到“库存商品”账户，出售后再由库存商品结转至主营业务成本。结转成本时有纸质、光盘等实物载体的采用单位成本法，无实物载体的采用计划收入比例法，产品减值采用成本与可变现净值孰低法，滞销图书一般三年提完减值。

此做法依据如下：《财政部关于印发〈新闻出版业会计核算办法〉的通知》（财会〔2004〕1号）、《企业会计

作者简介：桑广成，河北出版传媒集团有限责任公司，正高级会计师，全国高端会计人才培养项目企业类十四期学员；
焦建玲，河北经贸大学会计学院副教授，通讯作者；
暴聪浩，河北经贸大学会计学院。

准则第1号——存货》正式确立了对出版产品采用库存商品法进行核算,生产成本科目设置“稿酬及校订费”“租型费用”“原材料及辅助材料”“制版费用”“印装(制作)费用”“出版损失”“编录经费”“其他直接费用”等明细科目,同时取消专有出版权计入无形资产的选择权,将其列入生产成本统一核算。采用该方法进行成本核算的企业几乎覆盖全部传统出版企业。近几年随着融合出版的兴起,该方法还衍生出三个变形:一是研发费用+库存商品法,即将版权成本及图书制作成本计入生产成本,其他数字开发成本计入研发费用,如中原传媒对数字教材的核算。二是无形资产+库存商品法,即将版权成本计入无形资产,其他图书制作成本计入生产成本,如天舟文化对图书成本的核算。三是库存商品+版税(版权成本)支出法,即将除版税外图书制作成本计入库存商品,版税分成在实际发生时计入主营业务成本,如中信出版对图书成本的核算。

(二) 无形资产+研发费用法

该方法适用于无实物载体的数字出版,将外购的版权(包括支付的稿费、著作权、版权、作者内容权费用)计入无形资产,将除版权外的成本全部计入研发费用。

该做法的依据如下:《企业会计准则第6号——无形资产》明确企业拥有或者控制的、没有实物形态的、不包括商誉的可辨认非货币性资产,可以作为无形资产予以确认,主要包括著作权、土地使用权、商标权、专利权和非专利技术等。该准则规定对无形资产应区分研究阶段和开发阶段的支出分别进行会计核算。对于研究阶段的支出,应当于发生时计入当期损益;对于开发阶段的支出,须满足以

能够带来未来经济利益为核心的五个条件,才能资本化,确认为无形资产。不满足条件的,作为费用计入当期损益。无形资产的后继计量应以成本减去累计摊销额和累计减值损失后的余额计量,使用寿命不确定的无形资产不应摊销但应每年进行减值测试。无形资产摊销方法应当反映与该无形资产有关的经济利益的预期消耗方式,无法可靠确定预期消耗方式的应当采用直线法摊销。

据此,将购买的版权核算为无形资产符合《中华人民共和国著作权法》和准则要求,同时将依托内容版权开发数字产品过程中发生的费用全部计入当期研发费用,版权则在预计受益期内根据预期消耗方式选择直线法或加速摊销法计入主营业务成本。采用这种方法进行成本核算的数字出版企业有A股的平治信息、中国移动咪咕阅读、掌阅科技,H股的阅文集团及正申报H股上市的喜马拉雅等。

(三) 主营业务成本法

该方法一般适用于分成版权的经营模式,由于版权成本、渠道成本伴随收入产生,有收入才有成本,故在产生收入的当期将版权成本、渠道成本直接计入主营业务成本较为适宜;而其他工资薪金、服务器托管等则属于固定成本,随会计期间发生,通过主营业务成本计入当期损益。目前数字阅读企业掌阅科技和中文在线均采用这种成本核算模式。

(四) 无形资产(流动资产+非流动资产)法

该方法将购买版权的成本记入“无形资产——版权”科目核算,将其其他出版前成本(未交付印制前的成本)记入流动资产中的“无形资产——预发布资产”科目核算,列入流动资产

的原因主要是因为该类资产是预计能够在一个正常营业周期中变现或出售的。如有印制成本计入库存商品的制造成本。

该方法的依据为《国际会计准则第38号——无形资产》《国际会计准则第36号——资产减值》,其与中国企业会计准则的区别仅为减值准备能够转回,无形资产摊销直接冲减无形资产成本,允许选择使用重估模式进行后续计量,其他方面基本相同。该方法对版权采用反映其消费模式的摊销方法,对预发布资产采用直线、加速或生产总量法(与国内库存商品法的单位成本结转法类似)摊销,一般预发布资产摊销年限要短于版权资产。采用这种方法进行成本核算的企业有英国出版企业培生集团。

(五) 非流动资产(预发布成本+无形资产)法

该方法将购买版权的成本记入“无形资产——版权”科目,将其其他出版前成本在非流动资产中以“预发布成本”项目单独列示。如有印制成本计入库存商品的制造成本。该方法的依据分散在2017年美国《会计准则汇编350号:无形资产——商誉和其他》及多个财务会计准则中。其与中国企业会计准则的区别有三个:一是所有研究开发支出全部计入当期费用,某些网络开发成本及内部使用的软件开发成本可以资本化;二是计提减值时对可回收金额的核算放弃使用预计未来现金流量的现值,而只使用公允价值;三是无形资产摊销冲减无形资产成本,其他方面基本相同。“无形资产——版权”和“预发布成本”摊销年限基本相同。采用这种方法进行成本核算的企业有美国的圣智学习出版公司。

二、成本核算方法的评价分析

(一) 库存商品法

该方法将包括外购版权成本在内的与出版印制相关的成本全部作为库存商品进行会计处理,在不超过三年的较短时间内被转销或计提减值,这样处理对传统纸质图书出版来说有一定的合理性。版权的价值通过出版物的销售来实现,大部分出版物都只能在较短的时期内为企业集中创造收益,当库存商品成本转销或提完减值后,版权价值则无从体现,因此该方法忽视了版权可能为企业带来长期经济利益流入的特征,可能导致资产和权益被低估。

库存商品法目前无法对融合出版进行最合理的核算。传统出版按单位销售成本结转库存商品较为合理,而数字出版下出版产品无纸质或光盘载体,如仍按库存商品法进行成本核算需对销售收入进行预计,按实际销售收入占预计总销售收入的比例结转销售成本,期末需要比较账面余额与可变现净值计提存货跌价准备,其中预计总销售收入以及存货的未来可变现净值都较难客观可靠确定,继而影响到销售成本结转及存货跌价准备的计提,而存货跌价准备又可以转回,这些主观因素使得该方法难以准确反映企业的财务状况和经营成果。

(二) 无形资产+研发费用法

该方法将数字出版中除版权外的其他预发布成本全部列入研发费用,认为除版权外的其他发布支出能否带来未来经济利益存在不确定性,从谨慎性考虑将其费用化。这种处理可能造成收入与成本费用在时间分布上的错配,出现成本前高后低而效益前低后高的情况,企业的财务状况和经营

绩效可能被人为主观扭曲。特别是对于除版权外预发布支出越大的企业,其发布前期报表上体现的利润越少,可能造成资产负债表和利润表失真,低估企业经济实力。

(三) 主营业务成本法

无论是数字出版还是纸质图书出版,如果采用版权分成经营模式,虽然当期实际发生的版权支出不确定,但与当期收入密切相关,所以将其确认为主营业务成本符合配比原则,也符合新收入准则的要求,是较为合理的做法。

(四) 无形资产(流动资产+非流动资产)法与非流动资产(预发布成本+无形资产)法

这两种方法差异不大,只是前者将预发布成本在流动资产单独列示。这两种方法体现了预发布成本在出版企业的重要性,突出了行业特色。列入流动资产的预发布资产与列入非流动资产的预发布成本均需要摊销并进行减值测试,实质是将预发布成本资本化,以追求收入与成本在时间分布上的均衡配比,使成本结转方法更能体现经济利益的流入方式。由于出版企业图书出版和绝大部分数字出版业务只是对内容进行策划、编辑、审核,出版产品与购入版权相比独创性较少,故不宜将预发布资产(成本)视为形成新的版权成本,将其单独列示是较好选择。这两种方法下,出版产品的成本和收入间的配比、选择摊销方法的恰当性和无形资产减值难以计量等成为主要问题。

综上所述,上述方法均有一定的依据和合理性,但也存在不合理或难操作应用之处。体现在财务指标方面,最明显的是对流动比率的影响。采用库存商品法的企业将出版产品成

本全部计入流动资产,流动比率会远高于采用其他核算方法的企业。对于以利润为基础计算的各种收益率指标也会有差异,因为利润受成本结转方法、支出当期费用化、摊销年限和方法、减值的计提及转回等因素影响而波动。

三、改进国内出版业务成本核算的建议

综上所述,笔者认为现行的《新闻出版业会计核算办法》已经不再适用于融合出版下出版企业的会计核算,应依据《企业会计准则第6号——无形资产》并参考国际会计准则与美国公认会计准则,统一传统出版和融合出版的成本核算方式,最终形成符合行业发展现状的、相对完善的一套严谨的会计核算制度。

(一) 统一企业出版业务成本核算制度,提高会计信息可比性

虽然出版业务成本核算实务中的以上做法均有一定的合理性,但会计作为国际通用的商业语言,对相同业务的会计核算应当相同或相近,据此可将出版业务成本核算划分为三个环节:一是将外购非分成版权记入“无形资产——版权”科目;二是将纸质图书印刷前、数字产品完工前发生的成本先计入研发支出,再按照费用化和资本化条件将其转入“管理费用——研发费用”科目和“无形资产——预发布资产”科目;三是将图书纸张、印刷、光盘等费用计入库存商品的制造成本。无形资产摊销及分成版权可计入主营业务成本。如将版权内容开发为电视、电影、游戏等独创性开发内容的可将版权和预发布资产合二为一形成新的版权。应结合各类出版产品经济利益(下转第59页)

否需要缴纳个人所得税以及以什么名目纳税进行明确。

(四) 关注创新主体, 完善财税制度

目前资本市场的主体越来越丰富化, 合伙企业、资管计划等常在各种复杂交易事项中出现。合伙企业、各类资管产品等的共性问题应遵循已颁布的企业会计准则, 与此同时, 我们应特别关注交易事项的创新性与政策规范的滞后性, 可通过单独制定会计科目和会计核算体系, 对合伙企业、各类资管产品等涉及的特殊事项进行细化规范。例如, 2022年5月25日, 财政部印发《关于资产管理产品相关会计处理规定》的通知, 对资管产品的相关会计处理规定进行诸多完善。在税收制度中, 合伙企业、资管产品等形式聚焦于所得税问题。为了完善我国所得税制度, 建议对合伙企业的所得税制度单独立法, 阐明具体逻辑与

具体规则之间的关系。立足于我国当前的税收征管发展程度以及纳税人的税收遵从水平, 在对合伙企业所得税立法时, 可考虑根据普通合伙人和有限合伙人所得的经济属性来区分税收待遇, 以促进税负公平和维护稳定的税负环境。

(五) 关注特殊交易行为的发展, 给予政策倾斜

非交易过户本身不属于市场行为, 不符合正常的等价有偿交易原则。关注企业利用非交易过户可能产生的风险, 也应时刻注重交易行为本身的特殊性。政策制定的前瞻性在于引导资源合理配置、促进产业结构合理调整。在明确和完善规则制度过程中, 应结合非交易过户的应用场景, 了解业务模式的可能发展路径并给予政策倾斜, 为经济活动的发展指明方向, 从而实现高效合理的良性发展。

责任编辑 曹媛媛

(上接第44页) 获取期间和销售特性, 制定合理的摊销年限并根据实际情况适时调整摊销年限, 同时采用直线法、加速摊销法、生产总量法等摊销方法, 每一会计年度采用重置成本法、市场法、收益法评估版权及预发布资产的市场价值, 并以此为依据计提资产减值损失。在无形资产摊销完后、版权授权许可使用期到期前建议账面保留人民币一元的余额, 以示尚有该项专有出版权, 便于盘点和资产评估。

同时, 完善图书版权和预发布资产的信息披露。建议证券交易所制定出版行业信息披露指引, 要求上市企业通过会计报表附注详细披露本企业的融合出版平台数量、融合出版产品的核算方法、成本结转方式、收入占比、毛利占比, 企业拥有的内容版权

及预发布资产的数量、类别、期限、账面原值、本年摊销、累计摊销、减值计提、账面净值、许可和转让情况, 可使社会公众更好地判断出版企业的内在价值及核心竞争力。

(二) 建立健全区域版权交易市场, 为版权的会计核算提供保障

笔者建议将版权、预发布资产统一计入无形资产核算, 这将涉及摊销、减值、处置等一系列问题。判断资产是否减值的一个重要条件是能否获得资产可靠的公允价值, 但就目前情况来看版权及预发布资产公允价值难以从交易市场持续获得。这是因为当前缺乏活跃的交易市场, 因此建议按照《出版业“十四五”时期发展规划》支持出版要素流通建设工程, 尽快建成一批省市级区域版权交易市场和授权交易

主要参考文献

- [1] 姜新录, 王骏, 王书红. 单位清算时将持有股票分配给股东应如何进行税务处理[J]. 注册税务师, 2021, (6): 22-24.
- [2] 黄荷懿. 我国资产证券化“真实出售”之探析与完善刍议[J]. 法学杂志, 2010, 31(10): 142-144.
- [3] 王凤香. 股权无偿划转的会税处理问题探讨[J]. 财会通讯, 2021, (23): 97-100.
- [4] 郝博, 韩芳芳, 李文贵. 注册制下拟上市企业员工持股平台股份支付确认问题研究[J]. 财务与会计, 2022, (1): 52-56.
- [5] 陈坤, 关书豪. 并购基金体外培育模式下会计信息失真案例分析[J]. 中国注册会计师, 2021, (9): 106-109.

责任编辑 林荣森

主要参考文献

- [1] 林岐. 论数字出版产品会计处理问题研究[J]. 财会研究, 2018, (10): 24-27.
- [2] 高熙浓. 影视作品版权的会计问题探究[D]. 北京: 中国财政科学研究院, 2017.
- [3] 耿建新, 钱坤. 资产减值准则的历史沿革与国际比较[J]. 财会月刊, 2020, (20): 46-52.