

第四节 关于特定交易的会计处理

五、授予知识产权许可

授予知识产权许可，是指企业授予客户对企业拥有的知识产权享有相应权利。

常见的知识产权包括**软件和技术**、**影视和音乐**等的**版权**、**特许经营权**以及**专利权**、**商标权**和其他**版权**等。



(一) 授予知识产权许可是否构成单项履约义务

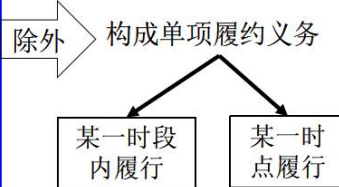
企业向客户授予知识产权许可时，可能也会同时销售商品，企业应当评估授予客户的知识产权许可是否可与所售商品明确区分，即该知识产权许可是否构成单项履约义务，并进行相应的会计处理。



不构成单项履约义务的，企业应当将该知识产权许可和所售商品一起作为单项履约义务进行会计处理（2种情形）。

1. 该知识产权许可构成有形商品的**组成部分**并且对于该商品的正常使用不可或缺，例如，企业向客户销售设备和相关软件，该软件内嵌于设备之中，该设备必须安装了该软件之后才能正常使用；

2. 客户只有将该知识产权许可和相关服务**一起使用**才能够从中获益，例如，客户取得授权许可，但是只有通过企业提供的在线服务才能访问相关内容。



(二) 确定其是在某一时段内履行还是在某一时点履行



同时满足下列三项条件的：

- (1) 合同要求或客户能够**合理预期**企业将从事对该项知识产权有**重大影响**的活动
- (2) 该活动对客户将产生**有利**或**不利**影响
- (3) 该活动**不会**导致向客户转让商品

否则



【例 12-35】甲公司是一家设计制作连环漫画的公司，乙公司是一家大型游轮的运营商。甲公司授权乙公司可在 4 年内使用其 3 部连环漫画中的角色形象和名称，乙公司可以以不同的方式（例如，展览或演出）使用这些漫画中的角色。甲公司的每部连环漫画都有相应的主要角色，**并会定期创造新的角色，角色的形象也会随时演变。合同要求乙公司必须使用最新的角色形象。**在授权期内，甲公司每年向乙公司收取 1 000 万元。

【答案】本例中，甲公司除了授予知识产权许可外不存在其他履约义务。甲公司基于下列因素的考虑，认为该许可的相关收入应当在某一时段内确认：一是，乙公司合理预期（根据甲公司以往的习惯做法），甲公司将实施对该知识产权许可产生重大影响的活动，包括创作角色及出版包含这些角色的连环漫画等；二是，合同要求乙公司必须使用甲公司创作的最新角色，这些角色塑造得成功与否，会直接对乙公司产生有利或不利影响；三是，尽管乙公司可以通过该知识产权许可从这些活动中获益，但在这些活动发生时并没有导致向乙公司转让任何商品。

由于合同规定乙公司在一段固定期间内可无限制地使用其取得授权许可的角色，因此，甲公司按照时间进度确定履约进度。

【提示】授予知识产权许可不属于在某一时段内履行的履约义务的，应当作为在某一时点履行的履约义务，在履行该履约义务时确认收入。在客户能够使用某项知识产权许可并开始从中获利之前，企业不能对此类知识产权许可确认收入。例如，企业授权客户在一定期间内使用软件，但是，在企业向客户提供该软件的密钥之前，客户都无法使用该软件，因此，企业在向客户提供该密钥之前虽然已经得到授权，但也不应确认收入。

【例 12-36】甲音乐唱片公司将其拥有的一首经典民歌的版权授予乙公司，并约定乙公司在**两年**内有权在国内所有商业渠道（包括电视、广播和网络广告等）使用该经典民歌。因提供该版权许可，甲公司**每月收取 1000 元**的固定对价。除该版权之外，甲公司无须提供任何其他商品。该合同不可撤销。

【解析】本例中，甲公司除了授予该版权许可外，并无任何义务从事改变该版权的后续活动，该版权也具有重大的独立功能（即民歌的录音可直接用于播放），乙公司主要通过该重大独立功能获利。因此，甲公司应在乙公司能够主导该版权的使用并从中获得几乎全部经济利益时，**全额确认收入。**

此外，由于甲公司履约的时间与客户付款（两年内每月支付）之间间隔的时间较长，甲公司需要判断该项合同中是否存在重大的融资成分，并进行相应的会计处理。

（三）基于销售或使用情况的特许权使用费。

企业向客户授予知识产权许可，并约定按客户实际销售或使用情况收取特许权使用费的，应当下列两项**孰晚**的时点确认收入：

1. 客户后续销售或使用行为实际发生
2. 企业履行相关履约义务

【提示】可变对价的特殊规定

合同开始日，不必估计可变对价，待不确定性消除时再确认收入。无论某一时段履约义务，还是某一时点履约义务，均按此特别规定确认收入。

【例. 计算分析题】甲公司是一家著名的足球俱乐部。甲公司授权乙公司在其设计生产的服装、帽子、水杯以及毛巾等产品上使用甲公司球队的名称和图标，授权期间为 2 年。合同约定，甲公司收取的合同对价由两部分组成：

一是 200 万元**固定**金额的使用费；

二是按照乙公司销售上述商品所取得销售额的 5%计算的**提成。乙公司预期甲公司会继续参加当地顶级联赛，并取得优异的成绩。**

【分析】本例中，该合同仅包括一项履约义务，即授予使用权许可，甲公司继续参加比赛并取得优异成绩等活动是该许可的组成部分，而并未向客户转让任何可明确区分的商品或服务。由于乙公司能够合理预期甲公司将继续参加比赛，甲公司的成绩将会对其品牌（包括名称和图标等）的价值产生重大影响，而该品牌价值可能会进一步影响乙公司产品的销量，甲公司从事的上述活动并未向乙公司转让任何可明确区分的商品，因此，**甲公司授予的该使用权许可，属于在某一时段内履行的履约义务。**

（1）甲公司收取的 200 万元固定金额的使用费应当在 2 年内平均确认收入。

①收取固定对价时：

借：银行存款 200
 贷：合同负债 200

②每年确认收入时：

借：合同负债 100
 贷：其他业务收入 100

(2) 按照乙公司销售相关商品所取得销售额的 5%计算的提成应当在乙公司的销售实际完成时确认收入。

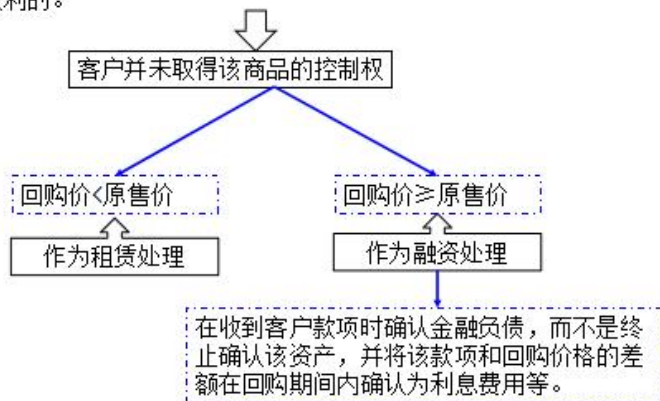
六、售后回购

售后回购，是指企业销售商品的同时承诺或有权选择日后再将该商品购回的销售方式。

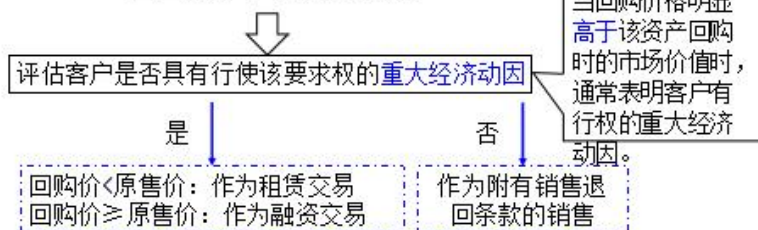
一般来说，售后回购通常有三种形式：

- (1) 企业和客户**约定企业有义务**回购该商品，即存在远期安排。
- (2) **企业有权利**回购该商品，即企业拥有回购选择权（看涨期权）。
- (3) 当**客户要求**时，企业有义务回购该商品，即客户拥有回售选择权（看跌期权）。

(一) 企业因存在与客户的远期安排而负有回购义务或企业享有回购权利的。



(二) 企业应客户要求回购商品的。



【例 12-38】甲公司向乙公司销售其生产的一台设备，销售价格为 2000 万元，双方约定，乙公司在 5 年后有权要求甲公司以 1500 万元的价格回购该设备。甲公司预计该设备在回购时的市场价值将远低于 1500 万元。

【解析】本例中，假定不考虑时间价值的影响，甲公司的回购价格 1500 万元低于原售价 2000 万元，但远高于该设备在回购时的市场价值，甲公司判断乙公司有重大的经济动因行使其权利要求甲公司回购该设备。因此，甲公司应当将该交易作为租赁交易进行会计处理。