

# 关于影视作品会计处理问题的探讨

韩存 毛剑芬

**摘要：**本文在分析影视业行业特征与会计处理特殊性的基础上，剖析现行我国影视作品制作费在会计处理方面存在的主要问题，并从会计核算、计量、确认方面提出改进建议。

**关键词：**影视制作费；文化属性；无形资产；会计核算

近年来，我国文化产业在发展规模、资本结构、产品制作技术和销售渠道等方面都发生了较大的变化，特别是随着文化企业上市公司数量的不断增多，如何客观反映文化企业价值显得尤为重要。现阶段我国文化企业比照企业会计准则进行日常会计处理和对外报告，难免会产生与文化企业不相符的情况。本文以影视作品制作费会计核算为例，结合文化产业的特征，对我国影视作品会计核算方面存在的问题进行探讨并提出相应的改进建议。

## 一、影视行业特征与会计问题的特殊性

### （一）影视作品的“双重属性”与资产确认问题

基于影视作品具有一般商品和文化产品的双重属性，其会计核算上会产生不同的确认和计量方法。如果把影视作品作为一般商品来看待，在会计上就会将其取得和制作过程的成本费用确认为原材料、半成品、库存商品等按存货来处理；如果从影视作品文化产品的精神属性来看，在会计核算上会将其主要费用予以资本化处理，即确认为无形资产。

### （二）影视作品创意与研发支出核算

电影制作前的剧本创作、改编、作曲、录制、编辑等程序上的投入一般占到影视作品总成本的60%~70%，一旦原带制作成功，复制投入市场的成本非常低。影视作品高研发、低复制成本的特点，产生了影视作品的创意与研发支出的会计处理问题。

对影视作品属性认识的不同，就会对其创意过程支出

的相关费用核算采用不同的处理方式。剧本创作、音乐创作以及编剧等创意过程成本费用支出的核算，如果视同为一般产品，那么，无论是合同签订创作还是自行创作的作品都会视同一般企业原材料的取得，按照历史成本进行计量。但影视作品寿命较长，可以持续多次利用，又具有无形资产的特征，并可派生出其他衍生产品，与传统的制造业和服务业具有明显的差异，可以认定为是一种能够带来超额利润的著作权等权利，又可视作外购或自创的无形资产来核算。

高成本的创意内容与载体结合生产出文化产品，其成本会随着规模扩张逐渐降低，其边际成本的下降速度更快于一般物质产品，但将其作为无形资产来核算又会产生其摊销期限合理确定等会计问题。

### （三）影视作品的意识形态属性与审查风险损失

影视作品主要还是通过文化产品的精神属性来体现。审查是影视作品质量保证的一个检验环节，应作为影视作品生产的一个工序来看待。因此，又存在着作品审查风险和特殊会计问题，主要包括影视公司筹拍的作品未获备案通过；经审查、修改、审查后最终未获得通过；获得播放许可后被禁播、禁映的作品等特殊会计处理问题。

### （四）影视作品的创新性与智力资本的会计核算

影视作品生产包括内容生产和展示技术、传播载体的生产，但内容生产是其核心。影视公司需要与编剧、导演、摄影、作词、作曲等相关人员以及潜在的知识产权第三方之间签订完备的合约。知识、信息、知识产权以及经验等能够创造财富的智力资本是影视公司的重要资源。现实中影视

公司与导演组建的工作室等核心创作团队方式、影视公司与知名演员签约并允许签约艺人持有公司原始股票等方式都属于影视公司智力资本的持有和引进。

智力资本不仅表现为单纯的知识形态,而且在会计上表现为静态的无形资产,除此以外,还是有效利用知识的过程和实现一定目标的智力活动和手段。智力资本在会计上以“智力与财富合作”为理论前提,所有者拥有剩余控制权与索取权。智力资本所有者与企业其他利益相关者一样具有获得相关会计信息的需求,但现行企业会计准则和会计制度难以满足智力资本在会计核算方面的特殊需求。

## 二、现行影视作品在会计处理方面存在的主要问题

电影制作的一般流程主要包括以下几个步骤。(1)剧本创作阶段:剧本、编剧及题材的确定。(2)筹备阶段:包括导演、演员、监制以及其他工作人员在内的筛选与签约、主创配备,片场、设备及道具在内的场景道具的选择,预算的编制、赞助单位、制作许可的取得等。(3)拍摄制作阶段:现场拍摄,编辑,后期的剪辑、合成、声效、动效、配音、音乐、动画、特技等内容。(4)报批及发行准备阶段:成品的验收、报批、复工、母带的交付、广告宣传、上映许可的取得等。上述各流程所发生的成本构成了影视作品的主要制作费用。

影视作品的一般商品和文化产品的双重属性决定了其在会计处理方面主要有两种方式:一是作为一般商品比照存货或固定资产来处理;二是按照文化产品计入无形资产。因此,就产生影视作品制作费分配的会计处理问题,按照前者当发生电影制作费时暂时按费用处理,后者将电影制作费计入资产,在后期以折旧或者减值的方式进行费用摊销处理。

把影视作品制作费作为暂时费用处理的方式是假设取得收益时电影的利用价值绝大部分就已经消失;采用折旧方式的假设前提是随着时间的推移及其影片的利用情况其价值逐渐减少。

此外,在影视作品制作费确认为资产的情况下,其具体计入会计科目可作为存货中的半成品、无形资产或者固定资产,也可以作为影视制作投入资金,以出资额计入相关资产。

我国影视企业将影视作品作为存货来处理并反映到资产负债表是通行做法。但笔者认为,此种做法存在着与影视文化作品著作权特征不相适应的问题,特别是当影视公司自行创作剧本、编剧等发生研究开发费用时,就会将发生的费用一律视同原材料购进计入材料的成本。这种会计处理方法主要存在以下问题:

(一)影视作品作为存货处理与影视文化作品及其收益持续性特征不相适应

我国现行影视作品在会计上作为存货处理会影响资产负债率,特别是对流动资产比率和速动资产比率有较大的影响,而作为无形资产处理则会影响利润及其分配的数额,进一步影响所有者权益的结构变动。由此可见,两种不同的处理方式对债权人和投资者都有着不同的影响。

当影视公司制片费用来源充足、资金较为充裕时,公司资产状况较好,把剧本等创作费作为存货核算,没有债务压力负担,反之则会使得公司面临较大的债务压力。

影视作品获取收益的渠道是多方面的,可以采用报纸、电视、电视台、网络、VCD、DVD、微信等多种信息推送方式进行营销,即使在公影(演)后也能够持续获得收益。从这个角度来看,影视作品与日常活动中以消耗为目的所持有的存货又具有不同的特征,也就产生了影视作品制作费全部作为存货处理是否与实际相一致的问题。

影视作品签约销售后其制作费用往往会在较短的时间内分摊完毕,导致资产负债表上的资产为“0”,但会有新的收益产生的情况,这不符合收益是由资产与负债及其变动所引起的现行的资产负债观,也不符合收益与费用配比的原则。因此,会产生是否能够为投资者提供决策有用的会计信息问题。

此外,从严格意义上来说,影视作品本身不是商品,而反映影视作品的影像、音乐等文化属性的内容产品才是商品,因此,就产生了影视作品应作为无形资产进行会计处理的主张。

(二)影视作品数字化发展趋势更适合确认为无形资产

随着IT技术的进步以及数字化技术手段不断创新,利用传统的胶卷等物理形态录制和编辑影视作品的方法逐步向数字化发展,由此产生了影视作品缺少物理形态的特征。数字化影视作品与胶卷等影视作品在成本构成上有较大区别,会计处理上两者在确认方面也存在较大差异。越来越多的影视作品不再是利用胶片的形式来存储,而是利用数字方式来制作,同时也改变了影视作品的播放形式不再是利用放映机技术,而是利用PDL的方式。因此,对影视作品制作费比照无形资产来核算更为准确。此外,数字化环境下,影视作品的营销模式和渠道越来越多样化,收益的期限会延长,同时,影视作品作为数字产品其寿命会大大延长,由此,影视作品比照无形资产来核算则更能适应影视业营销模式和制作技术发展的需要。

(三)影视作品收益的会计判断对企业未来收益波动影响较大

我国现行影视企业通常采用“计划收入比例法”,为保

证预计总收入的准确性和合理性,管理层主要依靠以往的销售业绩和行业经验,对发行的即将上映的影视作品市场状况进行综合分析判断。在影视作品发行期间,管理层在每个会计期末,会将影视作品实际销售状况与预测的销售收入总额进行比较,并对以后期间该影视作品预计销售收入进行重新预测和调整。影视作品预计销售收入的估计变更会对变更当期或以后期间的营业成本产生较大影响。

### 三、关于影视作品会计处理方面的改进建议

我国影视企业将影视作品作为存货处理,尽管符合存货的定义和满足计量要求,但只是从影视作品的经营方式和获取收益的外表形式与一般商品相一致,没有充分考虑到影视作品作为精神产品的特殊性。此外,随着制作技术、传播手段的完善,会使得影视作品收益持续性增强。按照“实质重于形式”的原则,笔者建议,对包括影视作品在内的文化产品的核算按照国际通行的做法确认为无形资产,并从以下方面加以改进和完善:

一是明确影视作品作为无形资产核算的具体范围。具体说来,明确关于影视制作所花费的所用成本,主要包括:材料费,签约的剧本费,演员、导演、制片人、临时演员的

薪酬、舞台布置、外景拍摄、服装、道具、音乐、特技、编辑等费用。此外,影视作品应作为独立的资产项目在资产负债表中予以单独列示。

二是采用合理的摊销方法。影视作品属于没有实物形态的可辨认非货币性资产,所谓可辨认,是指与企业可分离或者是可分割的,并且与企业是否存在这种分割或分离的意图无关,在个别情况下,或者是与其他可辨认的资产或负债一同销售、转让、许可、租赁、交换;或者由合同或者法律等情形产生的与企业分离或分割的情况。影视作品又属于自创的无形资产,基于此,应对影视作品按照其使用寿命有限的无形资产进行后续计量,即在其使用寿命期间内采用系统合理的方法对应摊销金额进行摊销。

三是相关部门应给与政策方面的支持。在我国大力支持文化产业发展的情况下,相关部门应给与政策方面的支持,鼓励影视企业加快发展,如对影视作品作为无形资产核算后的摊销方法上,可比照固定资产加速折旧的方式,使得影视企业能尽快收回制作成本,从政策上给予企业在盈利能力和行业竞争能力方面的支持。■

(作者单位:山东工商学院)

责任编辑 刘黎静

## 简讯

### 本刊2015年度优秀文章评选结果揭晓

《财务与会计》2015年度优秀文章评选活动得到了广大读者的积极支持,经过大家的踊跃投票及评委会的认真评定,评选结果揭晓。《财务与会计》优秀文章评选获奖的作者和篇名是:

特别奖:

- 1.楼继伟:《全面深入贯彻落实人才强国战略 大力推进全国会计领军人才建设》
- 2.余蔚平:《适应新常态 迎接新挑战 完成新使命》

一等奖:

- 1.顾惠忠:《大力推进管理会计 促进集团经济转型升级与价值创造——中航工业推进管理会计体系建设的体会》
- 2.黄世忠:《移动互联网时代财务与会计的变革与创新》

二等奖:

- 1.戴国华:《关于建筑企业集团“两金”占用的现状及成因分析》; 2.樊树兴:《通信公司分网核算模式创新的实践》; 3.石玉彪:《河北电信财务管理实践》; 4.蒋占华:《信息化:管理会计的重要抓手》; 5.韦秀长、王顺领、姚继国:《突破固有思维 转变管理模式 助力企业转型——河北联通的管理会计实践》; 6.汤谷良、栾志乾:《企业如何有效导入管理会计系统》; 7.张双才:《对管理会计决策和控制职能的思考》; 8.闫华红、毕洁:《大数据环境下全面预算系统的构建》; 9.肖玉峰:《不想要“高级”》; 10.吴大新:《会计是民主的卫士》。

另评出陈林炳、李龙等优秀读者,每位奖励人民币100元。获奖作者的奖金及证书,获奖读者的奖金及赠书(《有梦会计人》),本刊编辑部已于近期寄出。

本刊编辑部