

影視音產業之會計挑戰

資誠聯合會計師事務所支秉鈞會計師、謝智政會計師、張文珍協理

在紅色供應鏈崛起，臺灣硬體製造業面臨空前壓力，但另一方面隨著中國大陸經濟的成長，娛樂消費支出大幅增加，臺灣在華人市場的軟實力已受到愈來愈多的投資人關注，成為資本市場的新寵。

櫃買中心提供全方位的發展平台，對於「發展創意階段、創業階段、成長階段」等不同時期與不同規模的文創企業提供適當的協助，目前已有 58 家文化創意產業公司登錄創櫃、興櫃及上櫃。透過櫃買中心的平台特色及產業的群聚效果，吸引更多注目的眼光，讓文創企業能在資本市場籌措營運資金、茁壯發展，進而提高能見度，吸引更多具潛力的文創人投入這個行業，讓臺灣文創產業的國際競爭力與日俱增。

影視音產業普遍面臨之會計挑戰

根據文化創意產業發展法第 3 條文化創意產業共有 16 項，可區分為 4 大類別，其中電影、廣播電視、流行音樂因產業的特殊性又合稱「影視音產業」¹。金融監督管理委員會為協助影視音企業成長茁壯，提出金融挺創意之計畫，積極推動影視音公司於資本市場公開發行，並進而興櫃及上市櫃以形成資本市場之新聚落，讓優質企業取得發展所需之資金，以期培植臺灣影視音產業發展成為擁有創作、品牌及全球競爭力之明星產業。

文化創意產業之定義

文化創意產業指源自創意或文化積累，透過智慧財產之形成及運用，具有創造財富與就業機會之潛力，並促進全民美學素養，使國民生活環境提升之產業。根據文化創意產業發展法第 3 條共有 16 項，可區分為 4 大類別：

藝文類：視覺藝術；音樂及表演藝術；文化資產應用及展演設施；工藝。

媒體類：電影；廣播電視；出版；廣告；流行音樂及文化內容。

設計類：產品設計；視覺傳達設計；設計品牌時尚；建築設計；創意生活。

數位內容類：數位內容（遊戲軟體）。

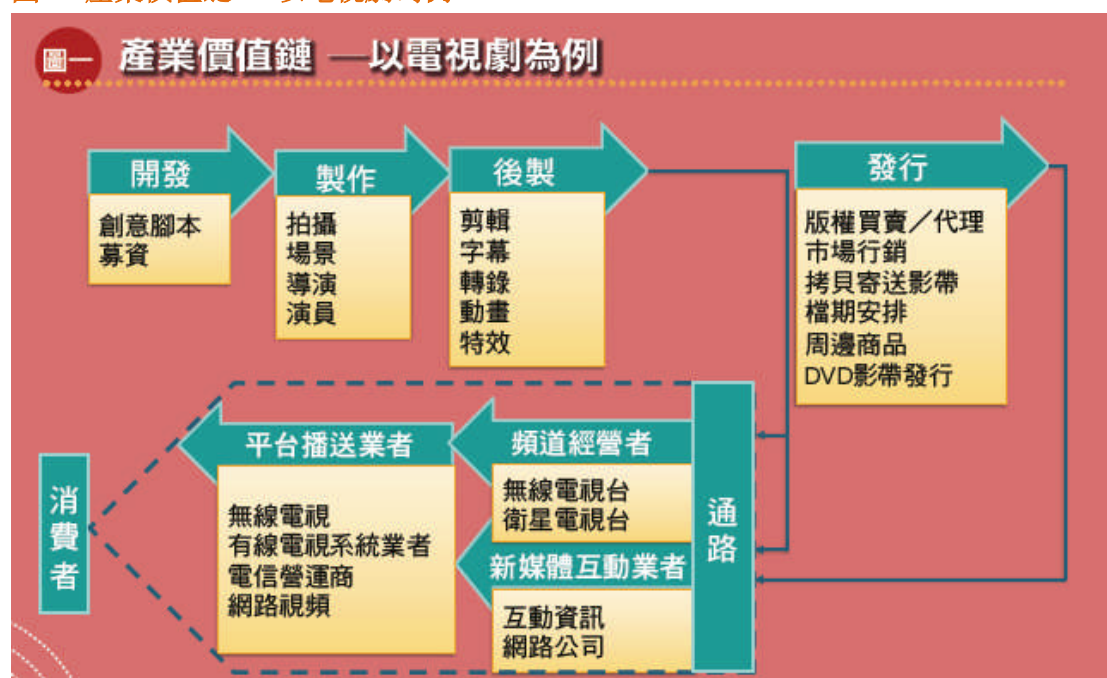
其他經中央主管機關指定之產業。

資料來源：文化創意產業發展法

¹ 目前公開發行以上屬影視音產業之公司包括：[電影及電視製作及發行]昇華娛樂、得利影視、影一製片所、友松娛樂、鑫盛傳媒；[後製及動畫]VHQ、兔將、光禹；[流行音樂]華研；[跨類別]霹靂。

影視音產業價值鏈通常可分為內容製作（開發、製作、後製）、發行（版權代理、市場行銷、DVD 發行等）及通路（包括新媒體、電影院、電視台等），有別於高科技產業或傳統產業，其所面臨的會計挑戰當然也不同，本文分享影視音產業常見的會計挑戰：

圖一 產業價值鏈 —以電視劇為例



收入認列

影視音產業主要的收入類別有：銷售商品、提供勞務跟授權。舉例來說，若將拍攝完成之電影版權直接銷售予發行公司或將電影拷貝成 DVD 上架銷售，是為銷售商品行為；若按照他人之指示進行影片拍攝或後製工作，或提供藝人經紀服務等，是為提供勞務行為；若僅提供電視劇播映權予電視台播放或電影授權電影院映演，是為授權行為。

前述收入類別中，授權收入的會計處理相較於其他類別較為複雜，因此本文將對授權收入進一步分析，於現行國際會計準則第 18 號「收入」(IAS 18) 下，影視音企業應針對授權協議是否符合下列條件進行判斷：

- (1) 權利金之金額固定或不可退款—金額必須事先確定、沒有返還條款而且不因為某一未來的事件是否發生而有所變化。
- (2) 合約係不可取消—因為這樣才能確定風險報酬已移轉予被授權方且經濟利益很有可能流入企業。
- (3) 被授權方得自由利用相關權利—為符合此條件，依 PwC 之觀點該授權應為可單獨區分的組成部分，且於授權期間企業不應有權利去控制或影響被授權方使用該權利之方式。
- (4) 授權方於交付權利後無須履行其他義務。

若符合上述全部條件，則實質上該授權交易係銷售行為，收入於銷售時認列，例如：將影片播映權授予電視台，並收取一筆不可退還的一次性授權金，企業對電視台如何使用

該權利不具控制（亦即對該權利並不持續參與管理）、預期不會按收視率收取更多收入，並且根據合約企業沒有進一步須履約的義務，則企業於交付權利時認列授權收入。若未全部符合上述條件時，則企業應依雙方協議的條件，依相關協議之實質以應計基礎認列收入，例如：授權影片播映，但合約中約定若要移轉播映權予第三方或放棄任何播映次數必須取得授權方的同意，於此情形下若係授權播映某一固定次數之權利，則授權收入於影片分次播映時認列，若係授權於一段時間播映，則授權收入於授權期間內認列。實務上電影授權播映收入，依合約規定按票房收入計算，係於電影上演後認列相關收入。

提醒企業注意，於新準則 IFRS 15「客戶合約之收入」（IFRS 15）²之規定下，授權收入認列的時點與現行準則（IAS 18）之判斷方式有所不同。新準則的核心原則為所承諾項目之控制移轉，亦即企業對所授予權利的控制是如何移轉的，新準則強調應分析承諾的性質，因為此牽涉到企業是如何將授權的控制移轉予被授權方。新準則下授權依其性質區分成兩種，一為提供客戶取用存在於授權期間之企業智慧財產權之權利（以下稱為動態授權），另一為提供客戶使用存在於授權時點之企業智慧財產權之權利（以下稱為靜態授權）。若為動態授權，應於授權期間內認列收入；若為靜態授權，則應於授權移轉時認列收入。影片播映權授權按新準則規定分析，授權收入認列時點可能與現行準則判斷之結果不同，前段所述兩種認列授權收入之情形，其授權之影片本身均為已製作完成且可供播映狀態，而且合約未承諾（被授權方也未預期）企業將進行任何會重大影響該影片之活動，因此企業係授予被授權人使用一項已存在於授權時點之智慧財產之權利（即靜態授權），在新準則下，前段所舉例的兩種影片播映權的授權交易均會於影片播映權移轉時認列收入。通常影片製作公司多會單獨對一已經製作完成之影片進行授權且該影片內容不會改變，因此在新準則下影片製作公司將一次認列授權收入。然而，若影片製作公司對其被授權對象的承諾係約定被授權方可至影片資料庫挑選所需之影片播映，且授權期間影片製作公司將持續更新資料庫，則係提供被授權方取用一項存在於授權期間之智慧財產之權利（即動態授權），此情況下，應於授權期間認列授權收入。

版權

拍攝電影或電視所產生之版權，於會計上應如何處理呢？首先應依據公司的經營模式（亦即所製作之電影或電視版權未來預計之使用用途）分類，若未來係預計直接出售版權，應依國際會計準則第 2 號「存貨」（IAS 2）將其分類於存貨；若預計以授權方式賺取收入，則應依國際會計準則第 38 號「無形資產」（IAS 38）將其列為無形資產。

分類為存貨之版權，依 IAS 2 第 19 段之規定，其成本包括直接提供勞務人員（包含監管人員）之人工與其他成本及可歸屬之費用，而銷售或一般管理人員相關之人工及其他成本係於發生當期認列，不得納入存貨成本中。

列為無形資產之版權，係屬 IAS 38 所規定內部產生之無形資產的範圍，依該準則之規

² 金管會已宣布我國將與國際同步於 107 年 1 月 1 日適用 IFRS 15。

定，當其屬於發展支出且符合資本化的六項條件時，應予以資本化為無形資產。上述符合資本化的六項條件，其中對製藥業或軟體業影響較關鍵之技術可行性是否達成之判斷，於電影或電視產業較無此問題，通常開始拍攝即已達成技術可行性。於拍攝中之影片由於尚未達可供使用，故無須提列攤銷，但仍須進行減損測試。拍攝完成且達可供使用之影片版權，應按有系統之基礎於其耐用年限內攤銷，且所採用之攤銷方法應反映企業對該版權未來經濟效益之預期消耗型態，通常係採用直線法。此外，今年（民國 106 年）開始適用之修正後 IAS 38 強調，以無形資產使用之活動所產生之收入為基礎之攤銷方法並不適當，因為該收入通常反映與無形資產所含經濟效益之消耗非直接相關之因素，例如：收入會受其他投入與過程、銷售活動及銷售數量與價格之變動所影響。

此外，影視音產業常見委託其他公司拍攝及製作影片，於此種情況下如已先付款，則該款項無論該影片未來預計直接出售或預計以授權方式賺取收入，因為尚未收取此影片之母帶，皆僅為預付款項之性質。

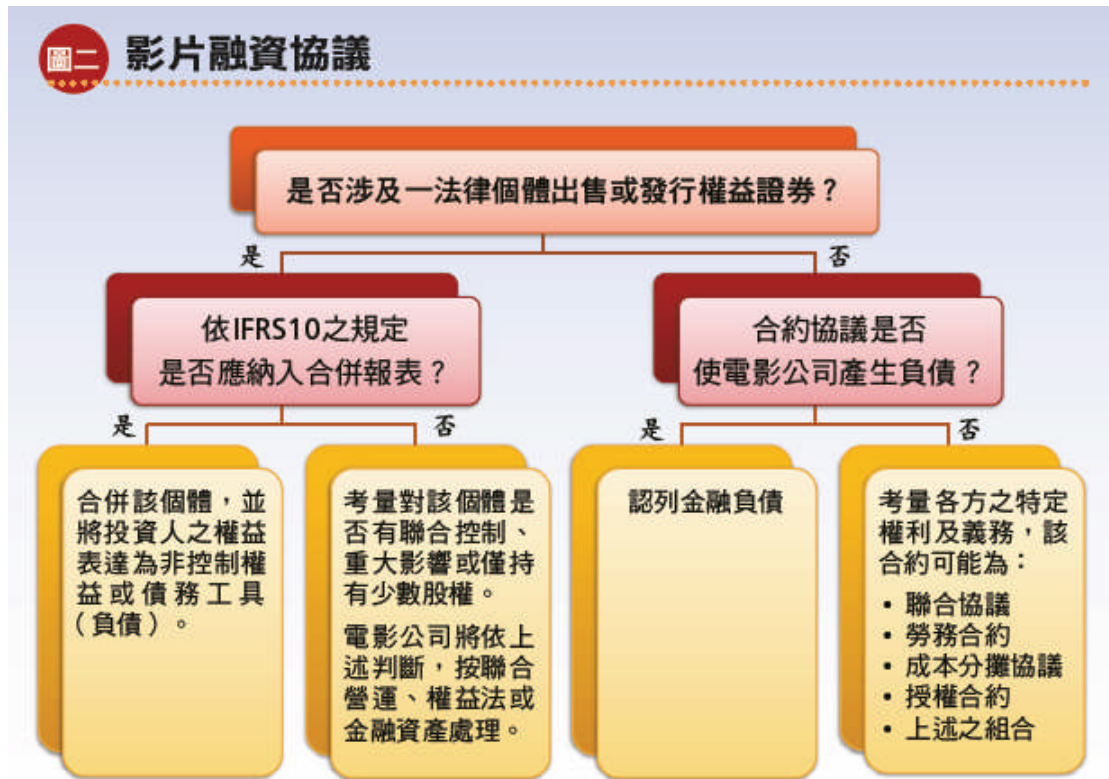
合資及聯合營運

電影或電視產業因為資金需求、產業價值鏈（製作、發行及通路）的整合或策略聯盟，長久以來鼓勵外部投資人一起參與影片的製作及出版。投資架構通常涉及複雜的合約協議，有時也會透過成立一新法律個體進行投資合作，此種情況下投資人將取得該個體發行之股票。對電影或電視製作公司而言，上述影片融資協議至少有下列三項關鍵會計挑戰：

- 若成立單獨籌資個體，是否應合併該個體？
- 投資人的權益應分類為非控制權益或負債？
- 若籌資係透過合約協議，該合約係聯合協議或勞務合約，以及應如何認列相關收入、收益及費用？

圖二說明了電影或電視製作公司於判斷影片融資協議時應考量之事項及會計處理。

圖二 影片融資協議



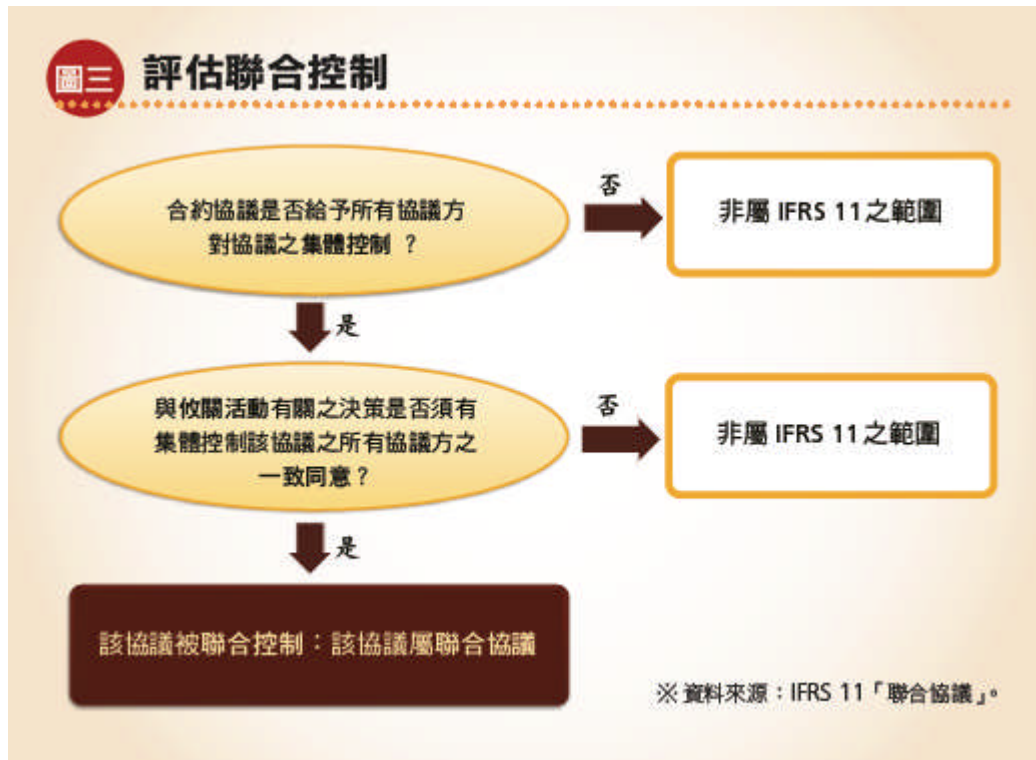
※資料來源：Making sense of a complex world - Film financing arrangements, www.pwc.com/miag, June 2016。

資料來源：Making sense of a complex world - Film financing arrangements, www.pwc.com/miag, June 2016

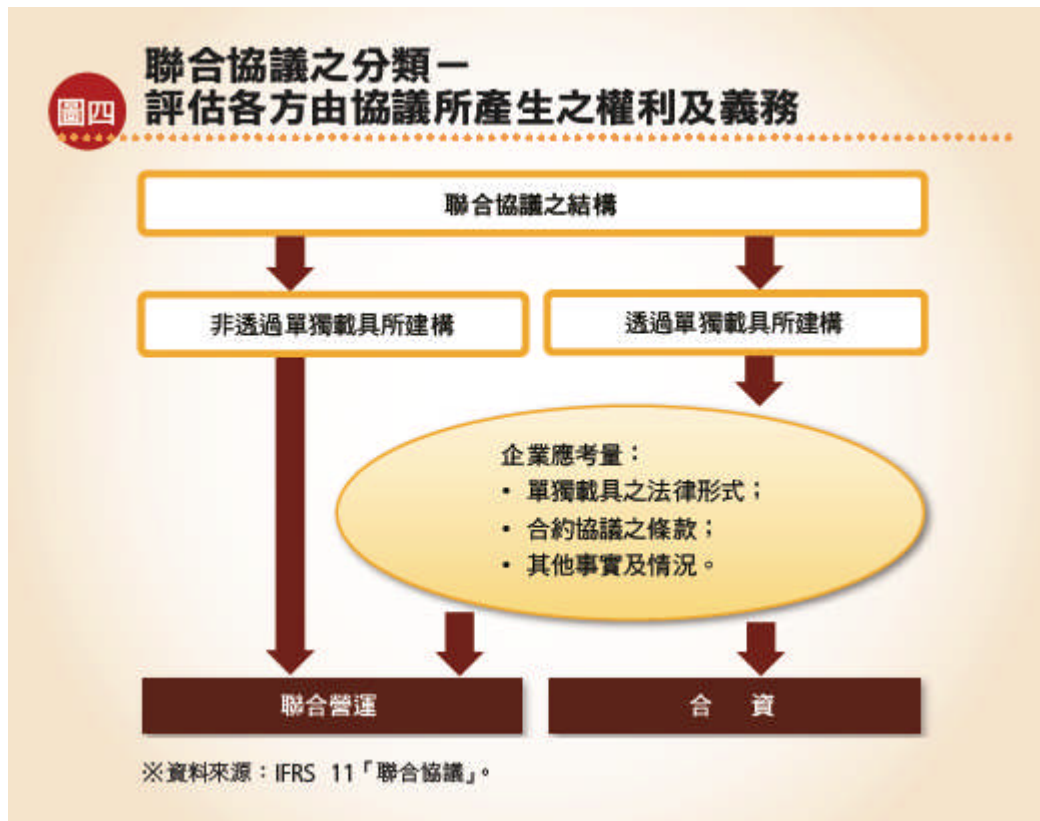
實務上，通常會由電影製作公司、發行公司及其他外部投資方共同出資拍片，透過合約協議由製作公司負責電影之拍攝及製作、發行公司負責電影之發行，若攸關活動，例如拍攝（包括導演及主要演員之決定及變更）、製作及發行，皆須所有參與聯合協議之各方或一群協議方充分討論並一致合意，則參與協議之各方（通常為製作公司及發行公司）係聯合控制該協議，故該協議符合國際財務報導準則第 11 號「聯合協議」（IFRS 11）對聯合協議之定義[圖三]。聯合控制之類型，分為聯合營運及合資，而實務上影片融資協議多未透過單獨載具建構（未成立一新公司），故為聯合營運[圖四]，製作公司及發行公司應依 IFRS11 之規定於其各自財務報表認列與該協議有關之資產、負債、收入及費用之份額。參與出資拍片之其他投資方，於實務上並不參與攸關活動之決策過程，多半屬 IFRS 11 第 11 段³所稱之參與聯合協議但不具有聯合控制之各方，其會計處理請詳下段投資影片之拍攝。

³ IFRS 11 第 11 段規定一項協議即使並非其所有各方均對該協議具有聯合控制，仍可為聯合協議。IFRS 11 將協議各方區分為對聯合協議具有聯合控制之各方（聯合營運者或合資者）及參與聯合協議但不具有聯合控制之各方。

圖三 評估聯合控制



圖四 聯合協議之分類：評估各方由協議所產生之權利及義務



投資影片之拍攝

如前段所述聯合協議中之其他投資方，通常不參與電影拍攝、製作及發行之決策過程，而係依出資比例取得電影發行收益之分配或共同擁有電影版權。實務上常見的投資合作方式為電影製作公司或發行公司在其投資額度內引入其他方作為影片之其他投資人，此種方式下電影製作公司或發行公司從其按照該聯合協議中取得之收益，向所引入之投資人分配收益，且不得因此影響另一聯合營運者在該協議下享有的任何權益。投資方應考量合約之條款及商業實務慣例，判斷其與電影製作公司或發行公司所簽訂之合約究屬電影製作公司與發行公司所簽訂聯合協議之一部分，或屬於單獨之合約。會計處理分述如下：

- 若經判斷投資方與電影製作公司或發行公司所簽訂之合約係屬電影製作公司與發行公司所簽訂聯合協議之一部分（該投資公司即係參與聯合營運但對其不具聯合控制之一方）—

若投資方對於與該聯合營運有關之資產具有權利，並對與該聯合營運有關之負債負有義務，亦應依 IFRS11 之規定於其各自財務報表認列與該協議有關之資產、負債、收入及費用之份額；若該等投資方對與該聯合營運有關之資產未具有權利，並對與該聯合營運有關之負債亦未負有義務，則應依國際會計準則第 32 號「金融工具：表達」（IAS 32）及國際會計準則第 39 號「金融工具：認列與衡量」（IAS 39）檢視合約條款及條件，並進行會計處理。

- 若經判斷投資方與電影製作公司或發行公司所簽訂之合約係屬單獨之合約—應與聯合協議分別處理，若投資方係為取得電影版權（無形資產），則依取得版權處理；若投資方係為獲取固定收益之報酬或未來電影放映票房收入之某一比例（分潤），則應依 IAS 32 及 IAS 39 之規定處理。實務上，僅有為獲取固定收益，得分類為無活絡市場之債務工具之投資外，其他不具有固定或可決定之收取金額者，通常僅得分類為備供出售金融資產（實務上合約條款及條件相當複雜，應審慎判斷）。

如何因應

近年來政府積極推動文化創意產業進入資本市場，以期繼電子產業及生技醫療產業後，臺灣可以持續有優質產業在資本市場群聚，發展出資本市場新特色，並藉由資本市場將文創企業推向國際舞臺。

企業若決心邁向資本市場，成立公司的第一天「財務透明」即是最大的挑戰之一，影視音企業所面臨的會計挑戰，除了本文提及的收入認列、無形資產、聯合協議及投資，還有其他議題需要留意，例如：為了留住好人才，有股份基礎給付之適用；政府全力支持，有政府補助會計處理之議題；文化創意價值難以衡量，有減損如何評估的難題等。由於文創企業經營模式有其特殊性，創意者與管理者特質不同，進入資本市場的路途需要更長時間的規劃、更多的溝通。因此，建議文創業者提早準備，並可藉由專業會計師的協

助，依其規模及未來發展，導入符合現行會計準則之會計制度。

（本文已刊登於《會計研究月刊》106年2月號）