

映画製作の会計実務

公認会計士 都築 敏

．コンテンツ・ビジネスの重要性

1．日本のコンテンツ政策と現状 - コンテンツ振興法について -

「コンテンツの創造、保護及び活用の促進に関する法律」(平成16年6月4日法律第81号)コンテンツ産業がリーディング産業になりつつあるとの認識の基に、『知財立国』を宣言し、我が国のコンテンツ産業の振興を図ることを目的とする。

著作権整備や資金調達方法等のコンテンツ振興のための基盤整備及び人材養成プログラムが産業振興政策の一環として現在徐々に図られている。

2．コンテンツとしての映画

第2条「この法律において『コンテンツ』とは、映画、音楽、演劇、文芸、写真、漫画、アニメーション、コンピュータゲームその他の文字、図形、色彩、音声、動作若しくは映像若しくはこれらを組み合わせたもの又はこれらに係る情報を電子計算機を介して提供するためのプログラム(電子計算機に対する指令であって、一の結果を得ることができるように組み合わせたものをいう。)であって、人間の創造的活動により生み出されるもののうち、教養又は娯楽の範囲に属するものをいう。」

映画製作及び供給のデジタル化も今後さらに進展し、通信の発達とともに、様々な形で新たな市場が形成され拡大するものと推察される。

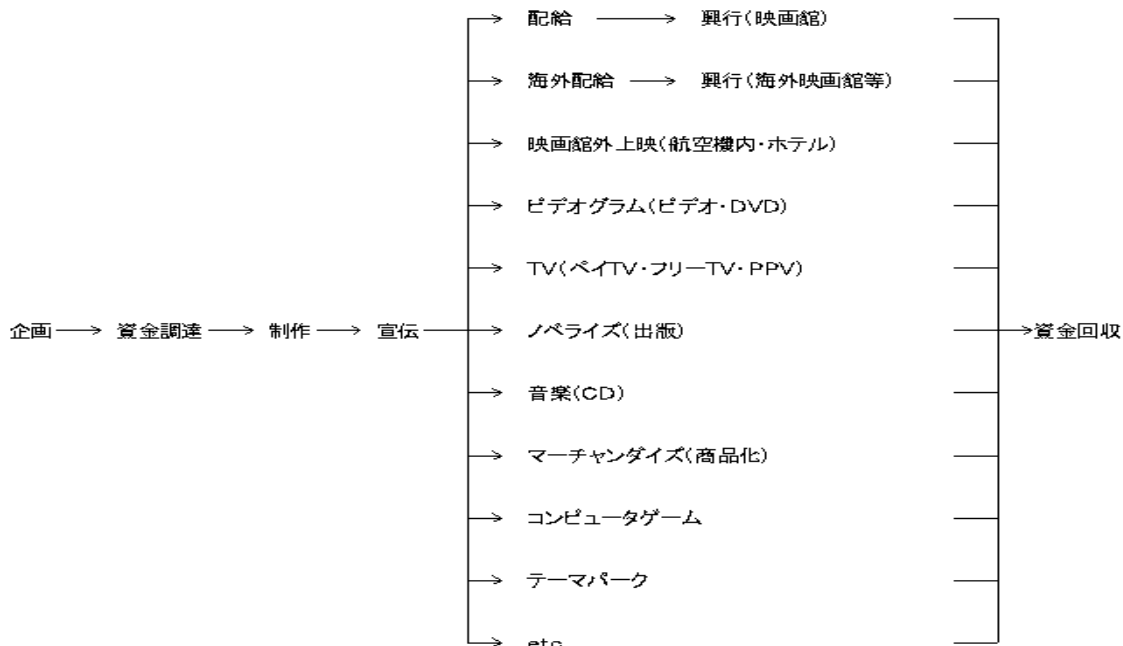
．映画製作の仕組み

1．映画製作ビジネスの特徴

- (1) 企画から資金回収にいたる有期のプロセスであること。従って、配給会社が製作した場合を除き、ゴーイング・コンサーンを前提としない。
- (2) 映画製作は多額の資金を必要とすること。通常の映画で、日本では3～4億円、米国では30～40億円の製作費が一般といわれる。
- (3) ハイリスク・ハイリターンであること。リスクを軽減するために、有名俳優等に多額の出演料が支払われ、製作費の半分程度にいたる大規模な広告宣伝が実施される。
- (4) ワンソース・マルチユースであること。一つのフィルムから、映画館での上映だけでなく、DVD、テレビ、音楽CD、出版、商品といったいくつもの多様な市場に拡大する。
- (5) 映画製作プロセスは有期であるが、名作と言われる作品については長期(永遠か?)の市場価値を有する。従って、資金回収もかなりの長期間にわたる場合がある。

2. 映画製作プロセス

映画製作の企画、資金調達から資金回収にいたるまでのプロセスは次のとおりである。



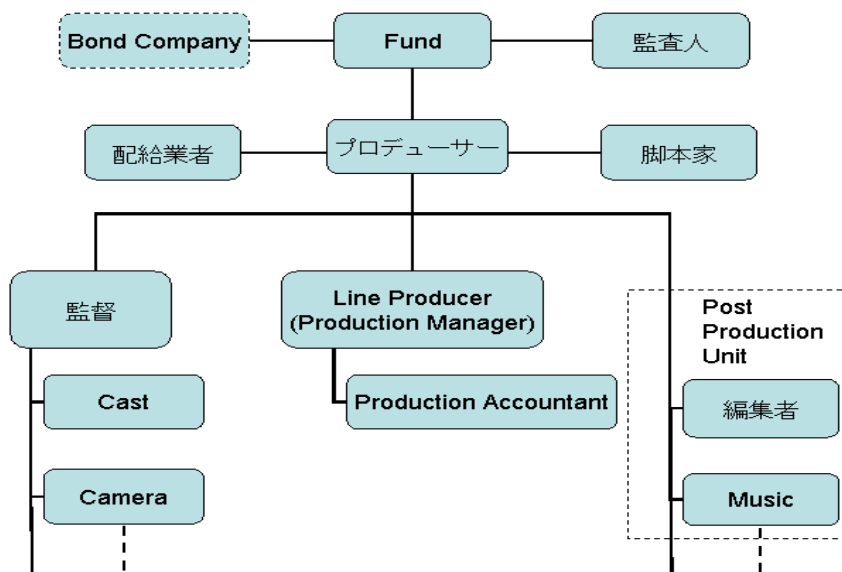
3. 映画製作組織及び配給との関係

(1) 映画製作組織

映画製作の法的主体には、個人、組合（製作委員会形式）、匿名組合、有限責任事業組合、会社（株式会社、合同会社、合資会社、合名会社）、SPC（特定目的会社）、中間法人（有限責任中間法人・無限責任中間法人）、NPO法人（特定非営利活動法人）、ファンド（知財信託）といった様々な形態がある。

映画製作の中心的な役割を果たすのはプロデューサーであり、企画段階から資金調達、映画製作、資金回収にいたるまでの全責任を負う。このプロデューサーを中心として、映画製作組織は様々な機能・部門に分かれる。

比較的大規模な映画製作の組織概観を示すと次のようになる。



(2) 映画製作組織と配給との関係

映画製作と配給との関係は、大きくスタジオ・ディール (Studio deal) とネガティブ・ピックアップ・ディール (Negative pickup deal) の2形態に分類される。スタジオ・ディールは、配給会社が映画製作 (独立プロダクションに製作を委託又は共同製作する場合を含む) ・配給を行う形態をいい、ネガティブ・ピックアップ・ディールは、独立プロダクションが製作し、配給会社が配給する形態をいう。スタジオ・ディールでは製作から配給にいたるまでのあらゆる支出のコントロールが一貫して可能となる。

以上のいずれかの形態の選択により、会計の対象範囲は異なる。

スタジオ・ディールにおける上映興行による売上高は“配給収入”であり、ネガティブ・ピックアップ・ディールにおける上映興行による売上高は、“配給収入・宣伝・配給費及びプリント費”を基準として、契約に基づき計算される金額である。費用に関しては、スタジオ・ディールでは宣伝・配給費及びプリント費が計上されるが、ネガティブ・ピックアップ・ディールでは原則として計上されない。

(3) ネガティブ・ピックアップ・ディールの契約タイプ

ネガティブ・ピックアップ・ディールはさらに次の3形態に分かれる。

配給会社による買取 : 一定地域内の全ての利用権を買い取る方法と利用権の一部を買い取る方法に分かれる。製作者は映画製作費のみを負担し、配給には関与しない。

ディストリビューション・フィー・アレンジメント (Distribution-fee arrangement) : 配給収入から、配給費用 (主にP & A費) と配給報酬 (配給収入の30% ~ 40%) を差し引いた金額を製作者の収入とする取引。この方法は、配給会社が製作に対し重要な資金負担をし、配給費用が多額である場合に用いられる。製作者は配給契約に基づき、広報活動、P & A費、リリース形態、公開劇場数その他の戦略に関与する。

コスト・オフザトップ・ディール (Costs off the top deal) : 配給収入から配給費用 (主にP & A費) を差し引き、残りの50%を製作者の収入とする取引。製作者は配給契約に基づき、広報活動、P & A費、リリース形態、公開劇場数その他の戦略に関与する。

・映画製作の会計

1. 映画会計の特徴

原則としてゴーイング・コンサーンを前提としないプロジェクト会計である。

映像作品としての永続性をもつ。

映画は著作権である。

映画製作は一つのプロジェクトであって、一定期間内に損益分配、金銭分配を行う必要がありながら、作品的によってはその期間を超えた永続的な収益を発生させる。このような映画製作回収プロセスの中で、原価の期間配分がいかになされるかが会計的なテーマとなる。

2. パーティシペーションとは何か?

パーティシペーションとは、監督、プロデューサー、俳優が固定又は時間チャージの報酬ではなく、収入又は利益を基準とした一定割合の報酬を得ることを約する契約である。

3. 映画会計の勘定科目体系

損益、資金繰りと映画製作原価のコントロールを目的とした諸外国企業の代表的な予算体系は次の通りである。スタジオ・ディールを前提としている、

(1) 映画会計の財務諸表 (例)

・ 総収入
国内 :
劇場配給収入
劇場外配給収入
ビデオグラム収入
有料 T V 収入
無料 T V 収入
国内収入合計
国外 :
劇場配給収入
劇場外配給収入
ビデオグラム収入
有料 T V 収入
無料 T V 収入
国外収入合計
商品売上
収入合計
・ 配給報酬
・ 配給支出 :
現像費
宣伝費
回収費
配給支出合計
・ 映画原価 :
映画製作原価
支払利息
パーティシペーション費
映画原価合計
支出合計
純収支

(2) 映画製作原価 (要約) の内容

企画費
俳優費
プロデューサー報酬
監督報酬
アバブ・ザ・ライン (Above-The-Line)
スタッフ費
エキストラ費
ロケーション費
美術費
衣装費
メイク費
機材関連費
ビロウ・ザ・ライン (Below-The-Line)
編集費
音楽費
V F X 関連費
タイトル費
ポスト・プロダクション
(Post-Production)
広報費
保険料
その他支出 (Other Costs)
事務所経費
完成保障費
予備費
契約関係費
契約支出 (Contractual Costs)

4．映画製作における会計の役割

映画製作において、会計は次の4つの役割を果たす。

(1) 資金調達のための予算設定 - 製作予算とP & A予算 -

資金調達前は企画段階であって、監督等のスタッフ、俳優等のキャストはまだ決まっていない。

この段階では、同一のシナリオであっても様々な撮影方法・期間の可能性があるため、シナリオからの積上方式での予算設定は困難である。市場調査等で収入予測を行い、そこから逆算した製作予算の総額を算定する方法（総額方式）の選択が現実的である。しかし、積上方式も概算として算定し、総額方式での予算と摺り合わせることになる。

また、P & A費用（プリント代と宣伝費）は、映画製作費の約1 / 2に及ぶ場合が多い。収入予測からの総額方式では、このP & A費用も予算化し総額方式に際し考慮する。

(2) 資金調達後の執行予算の設定

資金調達後は、スタッフ・キャストともに定まり、アバブ・ザ・ライン予算の決定の他、監督との打合せにより、ビロウ・ザ・ライン及びポスト・プロダクションに対する積上方式での正確な予算設定が可能となる。積上方式は、「シナリオ スケジューリング 予算化」のプロセスをとる。

この積上方式での予算は総額方式での予算と対比され、積上方式での予算が総額方式での予算をオーバーしている場合には、撮影方法変更、ロケ地変更、俳優の報酬低減等の様々な方策により、執行予算を縮減させることになる。

(3) 予算執行管理

資金が尽きたとき、映画製作はストップする。従って予算執行管理は日次で行う。損益管理としてではなく、資金管理を中心に置かれる。資金概念には、現預金の他、未収金・未払金を含む。

(4) 年次報告と最終報告 - 製作委員会方式を例にして -

1年内の事業年度を設定し、定期的な財務報告を出資者及び債権者に対し行う。製作委員会方式は民法上の組合又は匿名組合に準じた製作主体であり、製作委員会の財務は個々の出資者に直接帰属することになる。この場合の、財務報告は「資金収支表」と「貸借対照表」、「損益計算書」及び「映画製作原価報告書」である。

出資者との契約により、一致期間後（3年から5年後程度）配当が実施される。残余財産の分配という性格を持ち、資金が出資者に分配される。この場合の分配計算書が作成、報告される。

組合員である出資者側の会計処理は、「金融商品会計に関する実務指針」の132、308を適用する。

・会計基準及び税法

1. 日本の会計慣行及び税法

日本では映画製作を対象とした会計基準は存在しない。ほぼ、税法基準に基づき会計処理が実施される。現状の税務上の取扱いは次の通りである。

(1) 映画を製作した場合

製作した映画フィルムは有形固定資産の「器具及び備品」として取り扱われ、

法定耐用年数2年の定率法か定額法

納税地の所轄国税局長の認定を得ることによる特別な償却率(2以上の常設館において順次上映されるものに限る)

上映日からの経過月数	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
償却率(%)	60	80	87	91	94	96	97	98	99	100

のいずれかにより減価償却される。なお、残存価額は0円である。

(2) 映画を買い取った場合

映画フィルムそのものを買い取った場合は、「器具及び備品」として減価償却する。

映画の著作権を買い取った場合は、無形固定資産として非償却となる。

2. アメリカの会計基準 - 「SOP 00-2」について -

アメリカの映画の製作配給に関する会計実務指針である、「Statement of Position 00-2, Accounting by Producers or Distributors of Films」の概要を説明する。

収益認識、原価(Development costs, Film cost, Participation costs, Exploitation costs, and Manufacturing costs)の期間配分方法は次の通りである。

(1) 収益認識

次の5条件の全てを満たす時点において、収益が認識される。

顧客との間の売上又はライセンス契約に関する強い証拠が存在すること。

契約書の条件に沿った映画が完成しており、即座のかつ無条件での出荷や利用が可能であること。

契約上のライセンス期間が開始されており、顧客が配給、公開又は販売が開始可能であること。

契約上の収入額が固定されているか又は決定可能であること。

契約上の収入の回収可能性が合理的に確実であること。

(2) 費用認識

原価は次の区分に分類され、各々以下のように費用化される。

企画開発原価(Development costs)

映画製作原価(Film cost)

パーティシペーション・コスト(Participation costs)

宣伝・配給費(Exploitation costs)

プリント・商品製作原価(Manufacturing costs)

は発生時に費用化される。は棚卸資産として売上に個別的に対応され費用化される。

は固定資産等に計上され、下記の個別フィルム予測計算法(The individual film forecast computation method)に従い費用化される。なお、映画製作原価は期末時点において公正価値と比較され、公正価値が低い場合は減損の対象となる。公正価値はDCFで評価する。

個別フィルム予測計算法 (The individual film forecast computation method) の例

	<u>1年目</u>	<u>2年目</u>
1. 資産計上した、利息を含む映画製作原価 (FC)	\$ 15,000	
2. 見込総収入の年度末の見積額 (UR)	36,000	\$ 30,000
3. 当年度期首に残存する総収入見込額* (RUR)	-	11,000
4. その年に実際得た収入 (ER)	19,000	5,000
5. 最終的なパ・ティパ°イヨン・コストの年度末の見積額 (UPC)	3,600	3,000
6. その年の実際のパ・ティパ°イヨン・コスト (APC)	1,600	500

* 総収入見込額の改訂見積額 \$ 30,000 から公開日以後期首までに生じた実際の収入額 \$ 19,000 を差し引く。

個別フィルム予測計算法 (The individual film forecast computation method) は以下のように適応される。

1年目

映画製作費の償却額:

\$ 19,000 (ER)

$$\times \$ 15,000(FC) = \$ 7,917$$

\$ 36,000 (UR)

パ・ティパ°イヨン・コスト計上額:

\$ 19,000 (ER)

$$\times \$ 3,600 (UPC) = \$ 1,900$$

\$ 36,000 (UR)

2年目

映画製作費の償却額:

\$ 5,000 (ER)

$$\times \$ 7,083^{**} \text{ 未償却の映画製作原価} = \$ 3,220$$

\$ 11,000 (RUR) *

* 2年目に計上された最終的な改訂見積額 \$ 30,000 から前期の実際の収入額 \$ 19,000 を差し引く。

** 映画製作原価として計上された \$ 15,000 から前期の償却額である \$ 7,917 を差し引く。

パ・ティパ°イヨン・コスト計上額:

\$ 5,000 (ER)

$$\times \$ 1,100 \text{ 改訂された最終的なパ・ティパ°イヨン・コスト}^{***} = \$ 500$$

\$ 11,000 (RUR)

*** 2年目に計上された最終的なパ・ティパ°イヨン・コストの改訂見積額 \$ 3,000 から前期の発生額 \$ 1,900 を差し引く。

(3) 総収入見込額

一般的に、その分数の分母に含まれる総収入見込額は、全ての市場又は全ての地域で製作者に認識される映画の配給、興行、販売からの収入の見積もりを含む。しかし、そこには総収入見込額を決定するためのルールがあり、この主たる部分は次の通りである。

映画の総収入見込額が見積もられる期間は、その映画の最初のリリースの日以後10年に制限される。

フィルムライブラリーの一部として得られた過去にリリースされた映画においては、見込総収入が見積もられる期間は、ライブラリーの取得日から20年に制限される。映画は、この期限に適應する目的でライブラリーの一部として分類されるためには、少なくともフィルムライブラリー取得日前の3年以内に初めてリリースされたものでなくてはならない。

総収入見込額は割引を適用しないグロス金額であり、将来のインフレを考慮しない。外国の通貨で受領される見込収入部分は、カレントスポットレートで換算される。

3. 資金収支と損益発生 の設例

各映画製作プロセスと収支を次のように設定する。

	企画	資金 調達	製作	劇場 公開	有料 TV	DV D	無料 TV	他 収入	合計
営業収入				500	80	400	50	20	1,050
企画開発費	20								20
支払利息		2	2	2	2	2	2	2	14
映画製作費			500						500
P/C				50	8	40	5	2	105
管理費		10	30	10	10	30	10	10	110
宣伝・配給費			100	150					250
プリント費				30					30
総支出	20	12	632	242	20	72	17	14	1,029
営業収支	-20	-12	-632	258	60	328	33	6	21

P/C : パーティシペーション・コスト

営業収入は劇場公開後に発生する。企画開発費は企画段階で、支払利息は資金調達後に、映画製作費は映画製作段階で、パーティシペーション・コストは劇場公開後に、管理費は資金調達段階以降に、宣伝・配給費は製作及び劇場公開段階で、プリント費は劇場公開段階で、各々発生する。

上記表から導かれる資金収支を時系列的に展開すると次ページ表1のようになる。

次に、SOP00-2に準拠する形で、同期間・同条件での時系列的な期間損益を展開すると次ページ表2のようになる。

最終的な資金収支と損益は同じであるが、表2の時系列的期間損益では、映画製作費が売上高に対応させて期間配分され、各クォータの期間損益は平準化される。多数の映画を同時並行的に製作するメジャーの収益力の表示としては、表2の損益が望ましいであろう。しかし、一つのプロジェクト毎の資金管理及び報告としては、表1の資金収支が望ましいと思われる。

表1 時系列四半期収支

	企画		資金 調達	製作				劇場 公開	有料 TV	DVD		無料 TV	DV D他	合計
	1Q	2Q	3Q	4Q	5Q	6Q	7Q	8Q	9Q	10Q	11Q	12Q	13Q	
営業収入								500	80	200	100	100	70	1,050
企画開発費	10	10												20
支払利息				2	2	2	2	2	2	2				14
映画製作費				30	30	300	140							500
P/C								50	8	20	10	10	7	105
管理費			10	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10	110
宣伝・配給費				10	10	10	120	100						250
プリント費								30						30
総支出	10	10	10	52	52	322	272	192	20	32	20	20	17	1,029
収支	-10	-10	-10	-52	-52	-322	-272	308	60	168	80	80	53	21

P/C : パーティシペーション・コスト

表2 時系列四半期損益

	企画		資金 調達	製作				劇場 公開	有料 TV	DVD		無料 TV	DV D他	合計
	1Q	2Q	3Q	4Q	5Q	6Q	7Q	8Q	9Q	10Q	11Q	12Q	13Q	
営業収益								500	80	200	100	100	70	1,050
企画開発費	10	10												20
支払利息				2	2	2	2	2	2	2				14
映画製作費								238	38	95	48	48	33	500
P/C								50	8	20	10	10	7	105
管理費			10	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10	110
宣伝・配給費				10	10	10	120	100						250
プリント費								30						30
総費用	10	10	10	22	22	22	132	430	58	127	68	68	50	1,029
損益	-10	-10	-10	-22	-22	-22	-132	70	22	73	32	32	20	21

P/C : パーティシペーション・コスト

・今後の課題

1. 会計財務は資金調達の際のインフラの一つである。我が国の映画コンテンツ産業発展のためにも、制度面での基盤整備がさらに図られなければならない。

財務会計

コンテンツ産業に対する会計基準又は会計実務指針は未整備である。投資家及び債権者が資金を提供するに値する信頼できる財務諸表の裏付けを与えるべきである。

税務

現在の映画フィルムの減価償却方法は、映画館だけでの上映を前提とした制度であり、マルチユース時代に合わせたより実態に近い期間配分方法に改めるべきである。

名作と言われる一部の作品を除き、ほとんどの作品は時の経過に従いその価値は減価する。著作権を非償却資産とする現行制度は改めるべきだろう。

2. プロデューサーの意識及び養成

我が国では、財務報告さえ定期的に行わず、会計的・法的な意識が低いプロデューサーも散見されると仄聞する。娯楽としての映画は、芸術以前にビジネスであり、作品内容に対する知識、経験、洞察だけでなく、国際性と高度なビジネス感覚をもったプロデューサーが求められ、これが我が国の映画コンテンツ産業の今後の発展の主要な礎となる。

わが国のプロデューサーの養成機関設立は世界に遅ればせながらも緒についたばかりであるが、今後、ここから世界に通用するコンテンツ・プロデューサーが多数輩出されることを望む。