我国动漫产业的税收优惠政策研究

孙春祥

（暨南大学经济学院 广州 510632）

【摘要】动漫产业属于内容产业，具有当今知识经济的全部特征，涵盖艺术、科技、传媒、出版、商业等多个行业。本文分析了动漫产业的特征和我国动漫产业的发展现状，并着眼动漫产业链全局提出了进一步完善我国动漫产业税收优惠政策的改进思路。

【关键词】动漫产业 税收优惠 全产业链

近几年，我国动漫产业发展迅猛，目前已有动漫企业近6 000家，从业人员超过20万人，影视动漫也已超过17万分钟，影视动漫2009年首次超越中视剧和主题片的出口创汇额度。根据艺恩研究资料显示，2010年中国动漫产业的播映市场规模达到55亿元，较2009年增长33.4%，占当年动漫产业市场总规模的24.1%。预计2012年该市场将达到101亿元，占整体市场的比重将提升到31.5%。而动漫产业的衍生品市场规模在2010年达到153亿元，未来三年的增长率虽低于播映市场的增长率，但整体上也保持较快增长，2012年其市场规模有望达到220亿元。然而，与美、日、韩动漫产业相比，我国的动漫产业无论从规模上还是质量上都存在很大差距。美国数字娱乐产业每年收入超过4 000亿美元，占GDP的4%，网络游戏业已连续4年超过了好莱坞电影业，成为全美最大娱乐产业。日本动画业产值在国民经济中达到了第6位，动画产品出口值远远高于钢铁出口值。韩国游戏产业已占本土企业总收益的34.3%，韩国动画产品年产值更是达到了15亿美元。由此可见，我国的动漫产业发展之路任重而道远。

一、我国现行的动漫产业税收优惠政策

1. *增值税*。对属于增值税一般纳税人的动漫企业销售其自主开发生产的动漫软件，按17%的税率征收增值税后，对其增值税实际税负超过3%的部分，实行即征即退政策。对属于增值税一般纳税人的动漫企业将进口的动漫软件进行本地化改造后对外销售，其销售的动漫软件也可享受增值税的即征即退政策。纳税人受托开发动漫软件，对于著作权属于受托方的征收增值税，著作权属于委托方或双方共同所有的不征收增值税。

2. *营业税*。对动漫企业为开发动漫产品提供的动漫脚本编撰、形象设计、背景设计、动画设计、分镜、动画制作、摄制、描线、上色、画面合成、配音、配乐、音效合成、剪辑、字幕制作、压缩转码（面向网络动漫、手机动漫格式适配）劳务，以及动漫企业在境内转让动漫版权交易收入（包括动漫品牌、形象或内容的授权及再授权），减按3%税率征收营业税。

对动漫企业在境外提供动漫产品开发劳务取得的境外收入不征营业税，境外已缴纳的所得税款可按规定予以抵扣。

此外，《财政部 海关总署 国家税务总局〈关于支持文化企业发展若干税收政策问题〉的通知》（财税［2009］31号）规定，2009年1月1日至2013年12月31日，文化企业（包括动漫舞台剧目制作、演出企业）在境外演出从境外取得的收入免征营业税。

3. *企业所得税*。动漫企业实行增值税即征即退政策所退还的税款，用于研究开发新的动漫产品和扩大再生产，不作为企业所得税应税收入，不予计征企业所得税。

我国境内新办动漫企业经国务院相关部门认定后，自获利年度起享受企业所得税“两免三减半”的优惠政策。国家规划布局内的重点动漫企业，如当年未享受免税优惠，可减按10%的税率征收企业所得税。

动漫企业的职工培训费用，可按实际发生额在计算应纳税所得额时予以扣除。同时，财税［2009］31号文在企业所得税方面对于文化企业的政策同样适用于动漫企业，动漫企业开发新技术、新产品、新工艺发生的研究开发费用，允许按国家税法规定在计算应纳税所得额时加计扣除。

4. *进口关税和进口环节增值税*。《财政部 海关总署 国家税务总局关于印发〈动漫企业进口动漫开发生产用品免征进口税收的暂行规定〉的通知》（财关税［2011］27号）规定，2011年1月1日至2015年12月31日，经国务院有关部门认定的动漫企业自主开发、生产动漫直接产品，确需进口的商品可享受免征进口关税及进口环节增值税的政策。

5. *出口税收政策*。动漫软件出口免征增值税，企业出口动漫产品享受国家统一规定的出口退（免）税政策。

二、当前我国动漫产业税收优惠政策存在的问题

1. *动漫产业重复征税*。产品创作、购买支出本是动漫企业的常规性购买支出，但由于制度设计问题，类似支出无法体现在相关的进项发票中，不能抵扣税费。

2. *涉及税种较多*。随着国家大力发展文化创意产业，促进经济增长方式转变，国家税务总局联合相关部门发布了多项税收优惠政策，促进我国动漫产业的发展。现行动漫产业适

用的税收优惠政策涉及增值税、营业税、企业所得税以及进出口税,基本涵盖了目前中国税制的全部主体税种。同时依据现行的税收制度,内资动漫企业在享受增值税、营业税税收优惠的同时,还可以享受城建税、教育费附加优惠,从而为动漫产业的发展提供良好的契机。但从动漫产业税收优惠政策制定的发展历程来看,政策制定的连续性不强,有效期较短。增值税、企业所得税多按照软件产品或产业的相关政策执行,缺少对动漫产业特点的针对性,而且在税收征管中常出现对相关政策的错误解读,税收优惠政策的可执行性较差。

3. *适用范围较窄*。现阶段享受国办发[2006]32号文、财税[2009]65号文、财税[2011]119号文所规定的税收优惠政策的动漫企业必须符合规定的认定标准,履行规定的认证程序。而企业申请认定为动漫企业应同时符合八个方面的标准,如动漫企业经营动漫产品的主营收入占企业当年总收入的60%以上,自主开发生产的动漫产品收入占主营收入的50%以上,具有大专以上学历或通过国家动漫人才专业认证的、从事动漫产品开发或技术服务的专业人员占企业当年职工总数的30%以上,其中研发人员占企业当年职工总数的10%以上等。除此之外,动漫企业若想享受财关税[2011]27号文规定的进口税收优惠政策,除需符合上述八个标准外,还必须具备自主开发生产动漫直接产品的资质和能力,以及企业注册资本金达到80万元以上的条件。这无疑抬高了动漫产业享受税收优惠政策的"门槛"。而当前行业内的绝大多数动漫企业还只是加工企业,承担动画外包业务,企业发展规模偏小,投入不足,难以符合动漫企业认定的八条标准,受惠企业范围较窄。

4. *动漫产业税收优惠政策的制定目的单一、范围狭窄*。目前税收优惠政策多着眼于动漫产品的生产制作环节,旨在从多个方面减轻企业税负,而忽视了对动漫产业核心要素即创意、人才、技术、营销的扶持和培养。同时当前的动漫企业并不包括漫画出版、发行,动画播出、放映,网络动漫传播以及以动漫衍生品生产、销售为主营业务的企业,忽视了对动漫产业链中下游环节的税收优惠,制约了动漫产业的可持续发展。

三、我国动漫产业税收优惠政策的改进思路

1. *推动动漫产业链发展的税收政策*。一般来说,一个成熟的动漫产业链应该包括这样一系列环节:动漫影视片的创作生产——电视台和电影院等媒体的播出和放映——动漫图书的出版发行——音像制品的制作发行——版权与商标权的授权代理——衍生产品的开发和营销。在这些环节中,创意是核心,市场是导向,动漫影视片制作是龙头,衍生品开发和营销是收入的保障。在日本和欧美等国家,动漫公司都是通过构建完整紧密的动漫产业链,以动漫影视片的播映收入、图书和音像制品的销售收入来收回成本,以动漫品牌形象授权取得收益,并依托大量的衍生产品销售获取丰厚的回报。

在我国,原创动漫投入大、收益小,主要平台为电视台或动漫杂志。但是现阶段我国的原创动漫杂志并不多,其中不少纷纷倒闭。同时,电视台购片价格相对较低,动漫企业通过播映收入仅能收回成本的20%~30%。由于文化意识形态等方面的影响,我国的动漫作品多面向5~16岁的青少年群体,为鼓励原创动漫杂志的创办和发行,可将原创动漫杂志列入专为少年儿童发行的期刊,在出版环节实行增值税100%先征后退的政策。同时应鼓励电视频道将营业收入的一部分投资动画电影和动画视听节目制作,其对动漫产业的投资支出可按投资额的一定比例抵扣企业所得税应纳税额。

动漫产业发展的核心是创意,创意的根基是剧本。而我国目前实行的各项动漫扶持资金中不仅没有专门的剧本资金,而且在综合评审中也往往忽略了剧本创作的作用,而实际上,目前我国动漫创作最薄弱的环节恰恰就是剧本。剧本创作所得在现行税制下通过稿酬所得或特许权使用费所得征收个人所得税,为推动动漫产业发展,最大限度地激发动漫从业人员的创作热情,应适当提高稿酬所得和特许权使用费所得的费用减除标准并降低税率。另外,为推进文化产业化进程,加强对创意产品的知识产权保护,对动漫企业的动漫版权交易收入和品牌、形象授权收入可在现行3%税率的基础上免征营业税。此外,针对当前我国动漫产业税收优惠政策存在的问题,建议将动漫出版、发行企业和以动漫衍生品生产、销售为主营业务的企业列入动漫企业范围,并适当降低动漫企业的认定标准,扩大税收优惠的受益群体。

2. *完善动漫产业融资平台的税收政策*。融资的数量和质量体现着企业的创新能力。第一,从政府层面看,政府要通过扶持登记备案的商业性担保机构、引进政策性银行软贷款、建立风险投资引导资金等多种方式推进多层次企业信用担保体系的建立。对动漫企业通过财政补贴、项目补助、以奖代补等方式获得资金,免征企业所得税,以培育企业的创新能力。第二,鼓励银行等金融机构对符合条件的中小动漫企业提供融资支持,对金融机构取得的中小动漫企业贷款利息收入免征营业税。第三,制定切实可行的税收配套措施,鼓励社会资本进入动漫产业。例如为吸引更多的机构投资者进入文化产业板块(重点是已上市的动漫企业),对持有文化产业股5年以上的机构投资者其从证券市场中取得的股息红利收入,可暂不征收企业所得税;对企业采取股权投资方式投资于未上市的中小动漫企业,可参照创投企业的税收优惠政策,在股权持有满2年的当年按其投资额的70%抵扣该企业的应纳税所得额,当年不足抵扣的,可以在以后纳税年度结转;对动漫企业发行企业债券、公司债券、短期融资券等金融债券的利息收入,免征所得税等。

3. *培养动漫创意人才的税收政策*。截至2009年,全国设有影视动漫专业的高校就达到了700多家,此外还有很多相关的社会培训机构,在校生人数达到了46万。但现阶段全国各类动画学院中大多数学校的教学仍停留在动画技术层面,真正集创意策划、制作和编剧于一身的复合型人才少之又少,动漫衍生品开发、资源整合、营销推广的产业化经营人才也相当缺乏,而且当前高校没有专门培养动漫衍生产品的专业和方向。兼具创意和技术的复合型人才是动漫产业发展的关键,因此应将动漫人才培养纳入文化艺术类人才培养规划,并以营业税、企业所得税等税收优惠政策对动漫人才体系给予扶持。第一,为鼓励校企合作办学,共同培养动漫人才,动漫企业发生

存货可变现净值计算方法合理性分析及改进建议

瓦庆昀　李杨茜　唐　建(博士)

(西南大学经济管理学院　重庆　400716)

【摘要】存货是企业的重要资产,存货减值计量规定合理与否直接关系到存货资产会计信息的可靠性。本文采用案例分析法详细说明了各类存货的可变现净值计算,分析现行规定的合理性。同时,指出非直接出售存货的可变理净值计算存在的问题,提出改进建议,以提高存货会计信息的披露质量。

【关键词】资产减值　存货可变现净值　价值观　会计信息质量

近年来，众多学者均对存货可变现净值的会计计量做了各种研究。袁晓燕(2005)认为材料是存货的重要组成部分,企业持有材料一般是用于生产或者以备出售，对材料存货的期末计价应当根据企业的持有目的来确定。谷栗、梁丽媛、王骞(2008）认为成本与可变现净值孰低计价法理论上存在不足，在使用中不确定性增大，从而成为很多上市公司进行盈余管理的重要手段之一。朱斌(2009)针对投入产出关系相对复杂的企业，在分析其复杂生产条件下存货可变现净值如何计算的基础上提出了“逆工序分步计算法”。

总的来讲,研究集中在存货可变现净值的会计确认、计价方法、应用中存在的问题等方面,普遍认识到存货可变现净值确认具有一定的不确定性，但尚未发现揭示存货可变现净值计量的价值内涵。笔者认为,价值是市场经济下商品的本质体现,基于价值观视角来衡量存货期末计量规定的合理性,有利于认清存货的本质属性,提高会计信息质量。

一、存货可变现净值计算方法

1. 直接用于出售的存货可变现净值。产成品、商品和用于出售的材料等直接用于出售的商品存货，在正常生产经营

的职工教育经费可在企业所得税前按实扣除。第二,应通过免除营业税，对民办教育机构的校舍和教学场地进行适当补贴等多种方式,大力开展非学历教育和职业技术培训。第三,鼓励企业、科研院所、高等院校等向动漫企业提供动漫创作工具和相关服务,对其取得的劳务收入免征营业税。第四,邀请动漫产业内的知名业内人士担任客座教授，并允许其劳务报酬所得不适用加成征收的规定,按20%的税率征收个人所得税。

4. *加强知识产权保护的税收政策*。加强知识产权保护是保护技术创新者收益，确保自主开发知识产权原动力充足的重要手段。因此,税收政策应保护具有自主知识产权的动漫关键技术,支持构建严密的动漫产业知识产权保护体系。首先,要在动漫企业提取风险准备金、技术开发准备金和新产品试制准备金等企业所得税税前扣除方面，制定专门的税收优惠政策,以刺激动漫企业的研发投入。其次要不断深化我国的税制改革,将知识产权的货物与劳务税从营业税中剥离出来,使其进入增值税范畴,对知识产权流转中的增值额征收增值税,同时允许对知识产权购进和生产中产生的进项税额予以扣除，以充分提升营业税增值税优惠对知识产权激励机制的有效性。鼓励动漫企业对动漫著作权的版权登记,提高动漫企业的知识产权保护意识。对动漫版权交易收入和品牌、形象授权收入可在当前一定时期内免征营业税和企业所得税。同时,要打击盗版行为,对侵权企业实施严厉的经济处罚和行政处罚,规定相关的罚款、罚金不得在企业所得税税前扣除。

5. *健全文化捐赠和企业重组的税收政策*。我国应尽快出台“文化赞助和捐助条例”,鼓励企业和个人对文化单位的赞助或捐赠行为。对那些积极赞助、捐赠文化单位或文化活动的企业,应允许其将赞助捐赠支出税前列支或抵扣部分税款。例如,企业对动漫产品展览会或动漫技术推介会的商品赞助支出,不视同销售商品,不予征收增值税,并可在企业所得税税前全额列支;企业或个人对动漫科研机构或高等学校开发新的动漫制作技术所发生的研究开发经费进行资助的,允许其在应纳税所得额前全额扣除等。

企业重组,一方面可以引进国外先进的技术、人才和理念,另一方面可以打造我国动漫产业的领头羊,通过大型集团企业来整合相关资源,引领更多的中小动漫企业参与创作、生产。因此,对动漫领域发生的企业重组行为,应适当放宽适用特殊性税务处理的条件,明确“具有合理商业目的”的具体判定标准和重组资产实质性经营活动改变的具体情况，鼓励动漫企业(文化企业)跨地区、跨行业、跨所有制的兼并重组。

主要参考文献

1. 潘瑞芳.动漫产业模式研究与实践.北京:中国广播电视出版社,2010

2. 梁云凤,孙亦军,雷梅青.促进文化产业发展的财税政策.税务研究,2010;7