

文化演艺企业成本结转方法比较

庞颖

(陕西益友会计师事务所有限责任公司 西安 710000)

【摘要】近几年文化体制改革方兴未艾,但是并未出台有关文化演艺企业(电影企业除外)会计核算方面的配套文件。实务中,文化演艺企业的会计核算尤其是成本结转方法多种多样,主观性较大。本文结合工作实际和相关会计核算理论,提出四种文化演艺企业可供参考的销售成本结转方法,并就每种方法的基本概念、财务影响及运用约束条件进行了分析。

【关键词】成本结转 零毛利法 固定毛利率法 计划收入比例法 场次比例法

2011年党的十七届六中全会部署的“文化兴国”战略为文化演艺企业经营方式的转变和文化体制改革提供了契机,同时也对文化演艺企业的成本核算提出了更高的要求。但是,目前仅财政部于2004年下发了《电影企业会计核算办法》(财会[2004]19号文件),其他类型的文化企业并无类似的会计核算方面的配套文件。鉴于文化演艺产品的特殊性,需要在遵守会计法、企业会计准则和会计基本理论的前提下,积极探索本行业行之有效的会计核算办法,本文仅就文化演艺企业成本结转方法及其影响进行初步分析。

通常来说剧目就是文化演艺企业的产品,包括歌剧、舞剧、话剧等,一个剧目从创编、排练、彩排、制作到实际演出可能历时数月,在这个漫长的过程中归集了大量的成本,那么如何进行营业成本结转呢?不同的成本结转方法可能对企业的经营成果产生直接影响,进而影响企业会计信息的质量。笔者试在会计核算基本原则尤其是配比原则和谨慎性原则的基础上提出以下四种成本结转方法,以供参考。

一、成本结转方法

(一)零毛利法

所谓零毛利法,就是本期以收入金额为限结转成本,使毛利额为零。这是基于谨慎性原则的保守做法。但是,这里存在一个期限问题,如果取得的收入大于剩余成本,应将剩余成本一次结转完毕,如果预计在成本结转期内不能完全转销该产品的库存成本,则应在到期前的最后一次结转时将剩余成本全部结转计入营业成本。

在我国目前经济条件下,人们的物质生活水平虽然提高了,但是文化产品的消费占生活支出的比例仍然很小,并非生活必需品;另外,文化产品受个体价值观念、欣赏水平的影响较大,一个专业上的精品剧目可能不被市场大众所接受,基于上述考虑可以采用零毛利法,直到成本结转完毕再确认收入。在市场不景气的背景下,这样可能造成连续几期的财务报表中此剧目的利润总额都是零,因而如果有经营指标的压力,零

毛利法可能不为管理当局所接受,但这样做符合文化产品消费实际和会计核算的谨慎性原则。

(二)固定毛利率法

固定毛利率法,通俗地讲就是事先确定一个固定的毛利率,各期都保持不变,对应地确定一个销售成本率,从而确定本期需要结转的销售成本。计算公式如下:

$$\text{销售成本率} = 1 - \text{固定毛利率}$$

$$\text{本期结转营业成本} = \text{某剧目本期销售收入} \times \text{销售成本率}$$

按照上述公式计算确定各期应结转的营业成本时,需要时时与某剧目的总成本互相对照,尤其在最后一期应将剩余产品成本一次性全部结转完毕。

采用这种方法需要根据经验数据事先确定一个合理的毛利率,一经确定,一定时期内应保持不变,因此要求各期的销售毛利比较平稳。如果销售毛利的波动较大,固定毛利率法就失去了其意义。这种方法对财务和税收来说,其影响都是比较平稳的,但是对固定毛利率的经验估计要求较高。

(三)计划收入比例法

计划收入比例法是指在事先确定的营业成本结转周期内,以总成本占计划营业总收入的比例作为计划营业成本结转率,计算确定本期应结转的相应营业成本和应确定的期末存货。计算公式如下:

$$\text{计划销售成本结转率} = \text{某剧目总成本} / \text{成本结转周期内的预计收入总额} \times 100\%$$

$$\text{本期应结转营业成本} = \text{某剧目本期实际销售收入} \times \text{计划销售成本结转率}$$

影响计划收入比例法的关键因素在于成本结转周期和某剧目预计总收入的确定。在他情况不变的情况下,成本结转周期越长,预计总收入越多,计划销售成本结转率越小,前期结转的销售成本越低,则利润越大,有利于企业业绩的提升,绩效考核压力较大的企业尤其是上市公司非常青睐该方法。

但是,计划收入比例法的成本结转周期和预计总收入毕竟主观判断的结果,由于存在客观的政治、经济环境和市场变化等多种不确定性因素的影响,预计总收入与实际销售收入之间可能存在一定的甚至较大的差距,因此对前期的预测数据要求较高,否则会计信息质量将大打折扣。

(四)场次比例法

场次比例法要求企业相关部门事先预计一个剧目所有的演出场次,将总成本按照场次予以平均,每期根据演出场次直接乘以单位场次成本即是该期需要结转的营业成本。计算公式如下:

单位场次成本=某剧目总成本/成本结转周期内的预计演出场次

本期结转营业成本=单位场次成本×本期实际演出场次

场次比例法类似于计算固定资产折旧额的工作量法,采用该方法对预计演出场次的估计要求相对准确,这是场次比例法的基础,也具有文化演艺企业的特色。从财务核算的角度看,这种方法比较接近于文化演艺企业的实际状况,而且使纳税期间与会计期间真正意义上相吻合。

二、案例分析

例:某文化演艺企业2009年创编完成一精品剧目A,2009年底该企业“库存商品——A剧目”账户余额4 500万元。A剧目预计演出周期为3年,预计演出收入6 000万元,预计演出场次300次。根据以往的市场经验,假定该类剧目的固定毛利率为30%。

2010年1月1日开始商业演出,2010~2012年A剧目的实际演出情况详见下表:

表1 金额单位:万元

	2010年	2011年	2012年	合计
演出收入	3 200	2 200	1 000	6 400
演出场次	160	120	60	340

要求:假定不考虑其他因素的影响,试分别采用上述四种成本结转方法计算A剧目2010~2012年应结转的营业成本及相应的毛利额。

根据上述情况可知,A剧目取得了较好的市场效果,演出收入和演出场次均超出了预期目标。以下通过四种成本结转方法分别进行核算。

1. 零毛利法:根据零毛利法的要求本期以收入金额为限结转成本,则A剧目2010~2012年分别确认营业成本3 200万元、1 300万元和0万元,对应的毛利额分别为0万元、900万元和1 000万元。

2. 固定毛利率法:A剧目的固定毛利率30%,则销售成本率=1-30%=70%。

2010年应结转营业成本=3 200×70%=2 240(万元)

2011年应结转营业成本=2 200×70%=1 540(万元)

成本结转周期的最后一年剩余成本应全部结转,因此,

2012年应结转营业成本=4 500-2 240-1 540=720(万元)。

A剧目2010~2012年对应的毛利额分别为960万元、660万元和280万元。

3. 计划收入比例法。首先计算计划销售成本结转率=4 500÷6 000×100%=75%。然后,依次计算A剧目2010~2012年应结转的营业成本:

2010年应结转营业成本=3 200×75%=2 400(万元)

2011年应结转营业成本=2 200×75%=1 650(万元)

成本结转周期的最后一年剩余成本应全部结转,因此2012年应结转营业成本=4 500-2 400-1 650=450(万元)。

A剧目2010~2012年对应的毛利额分别为800万元、550万元和550万元。

4. 场次比例法。首先计算单位场次成本=4 500÷300=15(万元);然后,依次计算A剧目2010~2012年应结转的营业成本:

2010年应结转营业成本=160×15=2 400(万元)

2011年应结转营业成本=120×15=1 800(万元)

成本结转周期的最后一年剩余成本应全部结转,因此2012年应结转营业成本=4 500-2 400-1 800=300(万元)。

A剧目2010~2012年对应的毛利额分别为800万元、400万元和700万元。

上述四种方法计算的结果,可以用下表来直观地反映:

表2 金额单位:万元

计算方法	演出收入			结转销售成本			毛利额		
	2010年	2011年	2012年	2010年	2011年	2012年	2010年	2011年	2012年
零毛利法	3 200	2 200	1 000	3 200	1 300	0	0	900	1 000
固定毛利率法	3 200	2 200	1 000	2 240	1 540	720	960	660	280
计划收入比例法	3 200	2 200	1 000	2 400	1 650	450	800	550	550
场次比例法	3 200	2 200	1 000	2 400	1 800	300	800	400	700

由上表比较可知,同样条件下采用零毛利法则A剧目第一年的毛利额为0,不能为企业贡献利润,但是以后年度能够带来毛利,经营成果后延;而其他三种方法则都能在第一年实现毛利,尤其是计划收入比例法,成本结转周期内实现的毛利额比较平稳且前期较大,为多数企业首选。

三、结语

综上所述,四种成本结转方法各有其适用的条件和要求,其中零毛利法和场次比例法是有销售收入或演出场次才结转营业成本,以使成本和收入真正配比;固定毛利率法是以固定毛利率为基础每期都要结转销售成本,计划收入比例法是根据计划收入和实际收入的比例结转营业成本,这是它们较大的不同之处。企业要根据自身的实际情况斟酌选用,且一经选定,如无特殊情况,不得随意变更。

主要参考文献

财政部.关于印发《电影企业会计核算办法》的通知.财会[2004]19号,2004-12-09