

映画制作費の資産計上と費用配分の 会計実務に関する考察

矢 澤 利 弘*

1. は じ め に

2004年に制定されたコンテンツの創造、保護及び活用の促進に関する法律（コンテンツ保護基本法）は、コンテンツを「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、動作もしくは映像も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」（第二条1項）と定義している。

映画に代表されるコンテンツ産業は、先端的な新産業分野のひとつであり、日本の経済発展と国際競争力の強化のために欠くべからざるものである。コンテンツを経済発展の原動力としていくためには、コンテンツ産業の構造改革を進め、コンテンツ産業を大きく発展させていくことが必要である。

経済財政諮問会議の決定を受けて、経済産業省が2004年5月18日に公表した『新産業創造戦略』の中でも、コンテンツは先端的な新産業分野のひとつとして位置づけられ、地域再生の産業分野としても重視されてきた。同戦略では、コンテンツ自体について、「今後大きな成長が見込める産業であるとともに、その戦略的な活用によって、周辺産業に大きな波及効果をもた

らす。また、この国際展開によって、海外における日本文化への尊敬、国民の相互理解の深化、我が国の国際的地位向上につながるといった「ソフトパワー」としての効果も有する」との認識を示している。そのもとで、新しいフロンティア市場（ブロードバンド、海外市場）の立ち上げや、デジタルシネマの普及推進、人材育成、コンテンツの流通経路の多様化等を通じ、コンテンツ産業の構造改革を進め、新産業としてのコンテンツ産業を飛躍的に拡大させていくことが必要であるとしている。

ソフトパワーとは、冷戦構造崩壊後の米国の新しい国家戦略の基軸として、ジョセフ・ナイによって提示された概念であり、強制や報酬ではなく、魅力によって望む成果を得る能力のことを意味し、軍事力によって国際社会を牛耳ろうとする強制的な力であるハードパワーに対峙されるものである。具体的には、魅力的な文化や政策をもって国際社会からの信頼を獲得し得る国の力である。

この『新産業創造戦略』が公表されてから10年が経過し、実際にコンテンツ産業の構造改革は着実に進んでいる。また、経済産業省産業構造審議会が2010年に発表した『産業構造ビジョン2010』でも、文化産業としてのコンテンツを戦略的成長分野として位置づけている。

今日、ブロードバンドやデジタルシネマは一般化し、コンテンツの流通経路も多様化した。業界内の構造改革が進み、業界を取り巻く環境も変化している。それに伴い、コンテンツ産業

* 広島経済大学経済学部教授

における会計マネジメントの重要性は、以前にも増してさらに拡大が続いている。それにも関わらず、日本においてはコンテンツ固有の会計基準は定められていない。一方、コンテンツには、①数次利用が可能であり、また派生して新たなコンテンツが生まれることがあること（マルチユース）、②長寿命なものがあること、③デジタル化が容易であること、④無形資産であること（インタンジブル）といった特徴があり（監査法人トーマツ、2007a, p. 3）、コンテンツ産業のビジネスモデルは、従来型の製造業やサービス業とは異なる。そのため、伝統的な会計処理方法や開示方法をそのままコンテンツ産業に適用しても、企業の経済活動の実態を適正に表すことができない可能性がある。

コンテンツに隣接した概念としてソフトウェアがあるが、研究開発費及びソフトウェアの制作費に係る会計処理を明確にするために設定された企業会計審議会の「研究開発費等に係る会計基準」はコンテンツを対象としておらず、日本公認会計士協会会計制度委員会報告第12号「研究開発費及びソフトウェアの会計処理に関する実務指針」も「コンテンツはソフトウェアとは別個のものとして取り扱い、本報告におけるソフトウェアには含めない」（para. 7）としている。

また、映画制作費の資産計上については、法人税法の「耐用年数の適用等に関する取扱通達」において、一定の映画フィルムに適用される法人税法上の特別な償却率に関する定めが存在するものの、それ以外の規定は見当たらない。そのため、各コンテンツ企業がそれぞれ独自に会計処理を決定しているのが現状である。

劇場公開を前提とした映画は制作費が多額になることが多く、多メディア化によって、収益の獲得機会も多様化している。また、映画のデジタル化が進行し、映画フィルムを使用しない映画制作と映画上映が一般的になってきている。

そのため、有形資産である映画フィルムを前提とした会計処理は、現状に適合していないのではないかという懸念も生じよう。このような環境の変化に、会計実務は十分な対応ができていくのだろうか。

こうした問題意識のなかから、本稿では、日本におけるコンテンツに関する会計処理のうち、映画制作費の資産計上とその原価配分の方法について検討する。

本稿の目的は、第一に、日本の映画製作会社が実際にどのように映画制作費を資産計上し、それをどのように原価配分しているのかについて、会計実務の現状を把握することである。第二に、各映画製作会社が採用している会計実務に問題点があれば、それを抽出して検討することである。

2. 分 析 方 法

映画の制作は一般的に、①企画書の作成、監督や脚本家、出演者などの候補のリストアップ、予算案の作成などからなる企画段階、②監督、脚本、出演者、スタッフの決定、予算や収支表の作成、ロケーションやスタジオ撮影の場所の決定、協賛企業等の確定、制作の承認などからなるプリプロダクション段階、③撮影などからなるプロダクション段階、④編集、完成作品の納品、広告宣伝などからなるポストプロダクション段階、という流れで進む。これらの各段階で発生するコストが映画制作費である。

映画制作費の会計処理は、発生時に一時に費用処理するという方法と、費用収益対応の原則に基づいて資産計上するという2つの方法が考えられる。そのため、映画制作費の原価配分に係る会計処理としては、前者の考え方によって、①映画制作費を資産計上せずに、映画制作費の消費時に一時に費用として処理する方法と、後者の考え方によって、②映画制作費を資産計上し、償却によって費用配分する方法、および、

③映画制作費を資産計上し、当該資産の簿価が時価または回収見込額を上回っている場合に回収不能見込額を損失処理する方法、に大別することができる。

映画制作費を一時の費用とする方法は、収益獲得時に映画の利用価値の多くが消滅する場合に適用され、償却による方法は、時間の経過やその利用によって映画の価値が減少するものを対象にして適用されることになる（中央青山監査法人、2002, p. 16）。

また、映画制作費を資産計上する場合、その計上項目については、①映画制作費を棚卸資産として資産計上する方法、②映画制作費を無形資産（流動資産または固定資産）として資産計上する方法、③映画制作費を有形固定資産として資産計上する方法、④映画制作に係る投資として、出資金として資産計上する方法、などの方法が考えられる。

本稿の第一の目的は日本の会計慣行において映画制作費がどのように会計処理されているのかについて、その現状を確認することである。この目的を達成するため、本稿では、有価証券報告書を継続的に作成及び公表している大手映画製作会社3社（東宝株式会社、東映株式会社、松竹株式会社）及びアニメーション映画製作会社3社（株式会社IGポート、株式会社マーベラス、株式会社ゴンゾ）の計6社を事例分析の対象として選択した。

そのうえで、事例分析の対象とした会社における映画制作費の会計処理について、先に述べた分類に従って整理する。分析は、直近3会計期間の各社が作成した有価証券報告書の記載事項を対象として実施した。

3. 事例分析

本章では、日本の会計実務における映画制作費の処理方法について検討する。事例研究の対象として選択した会社のそれぞれについて、直

近3会計期間の有価証券報告書に記載された会計処理方法を比較のうえ、分類整理することによって、映画制作費の会計実務の状況を確認する。

3.1 東宝株式会社

東宝株式会社の平成24年2月期、平成25年2月期及び平成26年2月期の有価証券報告書によると、同社は映画制作費を棚卸資産に含めて貸借対照表に計上している。完成した映画作品の資産計上は、封切済映画（すでに興行として公開が行われた映画作品）と未封切映画（まだ公開されていない映画作品）とで異なる方法を採用している。

封切済作品について、有価証券報告書提出会社である東宝株式会社（親会社）は、期末前6カ月以内に封切済の作品については製作品勘定で取得価額の15%で棚卸資産に計上している。また、連結子会社である東宝東和については、封切日からの経過月数による未償却残額を製作品勘定で棚卸資産として計上している。

一方、未封切の映画に関する制作費については、個別原価法（収益性の低下による簿価切下げの方法）によって、製作品勘定で棚卸資産として貸借対照表に計上している。また、制作中の映画作品については、仕掛品として個別原価法によって計上している。

同社が有価証券報告書に記載している会計処理基準の開示例を参考までに示せば、表1のとおりである。

3.2 東映株式会社

東映株式会社の平成24年3月期、平成25年3月期及び平成26年3月期の有価証券報告書によると、同社は映画制作費を棚卸資産に含めて計上している。決算日前6カ月以内に封切された映画については、取得原価の15%を製品勘定で貸借対照表に計上している。それ以外の映画制

表1 東宝の映画制作費の会計処理に関する情報開示

(連結財務諸表作成のための基本となる重要な事項)

4 会計処理基準に関する事項

(1) 重要な資産の評価基準及び評価方法

たな卸資産

映画の製作品及び仕掛品は、たな卸資産に含めております。

製作品（封切済映画）

① 連結財務諸表

提出会社……期末前6ヶ月内封切済作品

……取得価額の15%（法人税法施行令第50条に基づく認定率）

② 連結子会社

（東宝東和）……封切日からの経過月数による未償却残額（同上）

製作品（未封切映画）

仕掛品、販売用不動産……個別原価法（収益性の低下による簿価切下げの方法）

商品、貯蔵品

その他のたな卸資産……主として総平均法による原価法（収益性の低下による簿価切下げの方法）

（出典：東宝株式会社平成26年2月期有価証券報告書）

作費は個別法による原価法（収益性の低下による簿価切下げの方法）によって、製品勘定あるいは仕掛品勘定で計上している。

3.3 松竹株式会社

松竹株式会社の平成24年2月期、平成25年2月期及び平成26年2月期の有価証券報告書によると、同社は映画制作費を棚卸資産に含めて計上している。

個別財務諸表のうち原価明細書の注記によれば、同社の映画製作原価の計算方法は個別原価計算法をとっており、一作品の原価は、その作品の初号プリントが完成されるまでの総費用である。完成された作品の原価は、当該作品が封切られた月に製作費として処理し、完成された作品の原価は、当該作品が封切られた月に製作費として処理し、期末において当該製作費から法人税法施行令第50条の規定により下半期製作費の15%相当額を製品勘定に振替計上する方法を継続して行っている。又、営業用プリントは、その作品に従い順次販売（営業）経費に計上し、期末において製品原価へ振替処理している。

3.4 株式会社IGポート

株式会社IGポートの平成24年3月期、平成

25年3月期及び平成26年3月期の有価証券報告書によると、同社は映像制作費を有形固定資産として、映像マスター勘定で貸借対照表に計上している。有形固定資産は定率法によって減価償却され、映像マスターの耐用年数は1年に設定している。

3.5 株式会社マーベラス

株式会社マーベラスの平成24年3月期、平成25年3月期及び平成26年3月期の有価証券報告書によると、同社は映画・映像制作費を映像コンテンツ勘定として、棚卸資産に含めて貸借対照表に計上している。資産の評価基準は原価法（収益性の低下による簿価切下げの方法）である。費用の配分に当たっては、見積回収期間にわたる月次均等償却を行っている。映画に関しては、劇場上映時と映像化商品発売時の収益予想に応じて按分し、それぞれ収益獲得時に一括償却している。

3.6 株式会社ゴンゾ

株式会社ゴンゾの平成24年3月期、平成25年3月期及び平成26年3月期の有価証券報告書によると、同社は映画制作費をコンテンツ版權勘定として無形固定資産に含めて貸借対照表に計

上している。同社はまず、製作委員会等への出資を行ったものの作品が未完成となっているものをコンテンツ著作権仮勘定に計上し、作品納品と同時にコンテンツ仮勘定からコンテンツ著作権勘定へと振替えている。コンテンツ著作権については、法人税法に定める特別な償却方法と同様の償却方法により2年で償却している。

4. 各事例の比較検討

4.1 映画製作会社の映画制作費の資産計上と費用配分の状況

3章で検討した各映画製作会社の映画制作費の資産計上と費用配分の状況をまとめると表2のとおりである。

表2 各映画会社の映画制作費の会計処理

	勘定科目と会計方針
東宝	棚卸資産に計上 (製作品) 封切済映画 ・提出会社：期末前6ヶ月内封切済作品は、取得価額の15%（法人税法施行令第50条に基づく認定率） ・連結子会社：封切日からの経過月数による未償却残額（同上） 未封切映画 個別原価法（収益性の低下による簿価切下げの方法）
東映	棚卸資産に計上 (製品・仕掛品) 個別法による原価法 ただし、製品は法人税法の規定により決算末日前6カ月以内封切の映画に係る取得原価の15%を計上している。
松竹	棚卸資産に計上 (ビデオ商品・プログラム・キャラクター商品) 移動平均法による原価法 (映像版權商品) 個別法による原価法 (製品・仕掛品) 個別法による原価法 完成された作品の原価は、当該作品が封切られた月に製作費として処理し、期末において当該製作費から法人税法施行令第50条の規定により下半期製作費の15%相当額を製品勘定に振替計上している。
IG ポート	有形固定資産に計上 (映像マスター) 減価償却方法：定率法 耐用年数：1年
マーベラス	棚卸資産に計上 (映像コンテンツ) 評価基準：原価法（収益性の低下による簿価切下げの方法） 見積回収期間にわたる月次均等償却 なお、映画に関しては劇場上映時と映像化商品発売時の予想収益に応じて按分し、それぞれ収益獲得時に一括償却している。
ゴンゾ	無形固定資産に計上 (コンテンツ版權) 法人税法に定める特別な償却方法と同様の償却方法により、2年で償却している。

（出典：各社の有価証券報告書から筆者作成）

4.2 映画制作費の貸借対照表上の計上科目

東宝、東映、松竹、マーベラスの4社はともに、映画制作費を製作品や製品として棚卸資産に含めて貸借対照表に計上している。一方、IGポートは映像マスターとして有形固定資産で貸借対照表に計上している。又、ゴンゾは映画制作費をコンテンツ版權として無形固定資産で貸借対照表に計上している。

このように、現在の会計実務においては、映画制作費の貸借対照表上の計上科目としていくつかの方法が混在している。

4.3 費用配分の方法

事例研究の対象とした6社のうち、東宝、東映、松竹、ゴンゾの4社は、映画制作費の資産計上の方法について、有価証券報告書上では法人税法という文言を用いて説明を行っている。そこで、事例研究の対象とした各社が採用している資産の償却方法のうち、法人税法の規定による償却についてまず検討する。

法人税法上の耐用年数表においては、器具及び備品の中の「映画フィルム（スライドを含む。）、磁気テープ、レコード」の耐用年数は2年と規定されている。したがって、法人税法の規定に従った会計処理を行う場合、この規定を用いて、資産として計上した映画制作費は映画フィルムとして、耐用年数2年で定率法あるいは定額法で償却するのが原則である。

これに対して、法人税法施行令第50条1項は次のように定めている。「減価償却資産（第四十八条の二第一項第六号（減価償却資産の償却の方法）に掲げるリース資産を除く。）のうち、漁網、活字に常用されている金属その他財務省令で定めるものの償却限度額の計算については、その採用している第四十八条第一項（減価償却資産の償却の方法）に規定する償却の方法に代えて、当該資産の取得価額に当該資産につき納税地の所轄国税局長の認定を受けた償却率を乗

じて計算した金額を各事業年度の償却限度額として償却する方法を選定することができる」。

この条文において、「当該資産の取得価額に当該資産につき納税地の所轄国税局長の認定を受けた償却率」については、法人税法の「耐用年数の適用等に関する取扱通達」において、以下の規定が置かれている。

（特別な償却率等の算定式）

4-2-1 令第50条の規定による特別な償却率は、次の区分に応じ、次により算定する。

（4）映画用フィルム ポジティブフィルムの封切館における上映日から経過した月数ごとに、その月までの収入累計額の全収入予定額のうち占める割合とする。

（特別な償却率による償却限度額）

4-3-3 特別な償却率による各事業年度の償却限度額は、次の区分に応じ、次により算定する。

（4）映画用フィルム 取得価額に当該フィルムの上映日から当該事業年度終了の日までに経過した期間の月数に応ずる特別な償却率（当該事業年度前の事業年度（その事業年度が連結事業年度に該当する場合には、当該連結事業年度）において上映したフィルムについては、当該特別な償却率から当該事業年度直前の事業年度（その事業年度が連結事業年度に該当する場合には、当該連結事業年度）終了の日における特別な償却率を控除した率）を乗じて計算した金額とする。

ただし、付表6の(2)のただし書の適用を受ける場合には、各事業年度ごとに封切上映したものの取得価額の総額に同ただし書の割合を乗じて計算した金額の合計額とする。

（付表6 漁網、活字地金及び専用金型等以外の資産の基準率、基準回数及び基準直径表）

(2) 映画用フィルムの特別な償却率

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

ただし、上掲の表による認定を受けている法人が各事業年度（事業年度の期間が6ヶ月の場合に限る。）ごとに封切上映したものの全部について一律に特別な償却率を適用しようとする場合には、各事業年度において封切上映したものについては、当該事業年度にあつては85%を、当該事業年度の翌事業年度にあつては15%を、それぞれ認定に係る償却率とすることができる。

以上のように、法人税法の規定では、映画制作費の償却方法はいくつかのパターンが認められており、法人税法上、認定を受けることによって、各企業は次のような方法を選択採用することができる。すなわち、①耐用年数2年で償却する方法、②映画封切時から特別な償却率により10カ月で償却する方法、③映画封切時に85%を償却し、残りの15%を次の6カ月で償却する方法、である。

各社の有価証券報告書によると、東宝、東映および松竹の3社は、期末前6カ月以内の封切作品の原価については、法人税法の規定にしたがって、取得原価の15%を棚卸資産として計上している。

東宝は、有価証券報告書提出会社である親会社が期末前6カ月以内に封切済の作品の映画制作費を取得価額の15%、連結子会社が封切日からの経過月数による未償却残額をベースにして、映画制作費を連結貸借対照表に計上している。

東映は、連結決算日前6カ月以内に封切の映画について、取得原価の15%を製品勘定で貸借対照表に計上している。また、松竹も、完成された作品の原価を当該作品が封切られた月に製作費として処理し、期末において当該製作費から法人税法施行令第50条の規定により下半期製作費の15%相当額を製品勘定に振替計上している。

これは、この3社が法人税法施行令第50条（特別な償却率による償却の方法）に基づく認定率を用いて資産の償却を実施しているからである。

東宝、東映、松竹の映画製作大手3社は、上記付表6(2)のただし書きを適用して、映画制作費の費用配分を行っていると考えられる。もっとも、このただし書きでは、「事業年度の期間が6ヶ月の場合に限る」とされている。しかし、現在、これらの会社の事業年度は6カ月ではなく、1年であることから、厳密にはこの規定を直接は適用できない。しかし、3社は以前からの歴史的経緯を踏まえて、この規定を援用し、「決算日前6カ月以内に封切の映画」について、国税当局との折衝によってこの規定の適用を認められていると考えられる。

一方、IGポートは映像制作費を映像マスター勘定によって、有形固定資産に含めて計上しており、映像マスターは、定率法によって耐用年数1年で減価償却している。

マーベラスは映画・映像制作費を映像コンテンツ勘定として、棚卸資産に含めて計上している。費用の配分に当たっては、見積回収期間にわたる月次均等償却を行っており、特に、映画に関しては、劇場上映時と映像化商品発売時の収益予想に応じて按分し、それぞれ収益獲得時に一括償却している。

ゴンゾは映画制作費をコンテンツ版權勘定によって無形固定資産に含めて計上している。費用の配分に当たっては、法人税法に定める特別な償却方法と同様の償却方法によって2年で償

却している。

以上より、事例研究対象会社の映画制作費の貸借対照表上の計上科目と費用配分の方法を分類整理すると表3のとおりである。

5. 映画制作費の会計実務に関する問題点

5.1 現行の会計実務を巡る論点

第4章で見たように、日本の大手映画製作会社3社である東宝、東映、松竹は、伝統的に映画制作費を棚卸資産として貸借対照表に計上している。また、資産の費用配分にあたっては、減価償却と同様の期間配分の方法が採用され、償却は短期間のうちに行われる。また、その他の映像製作会社の会計処理は様々である。このような会計実務に対しては、次のような論点を指摘することができる。

第一に、現行の会計実務では、いくつかの異なる映画制作費の会計処理方法が企業ごとに混在しており、利害関係社が企業分析をする際に、企業間比較に困難を伴うことになるという問題が生じる。

第二に、映画制作費を棚卸資産という勘定科目で貸借対照表に資産計上するという現行の会計実務が、そもそも映画という著作物のコストの実態を適正に示しているのか否かという論点

である。

第三に、企業が映画制作費を棚卸資産に計上する一方、その費用配分の方法として、固定資産の費用配分的手段である減価償却と同様の方法を採用することが会計理論的に妥当か否かという論点である。

第四に、資産として計上した映画制作費を、企業が短期のうちに費用配分してしまった場合、貸借対照表価額がすでにゼロとなった資産から新たに収益が生み出されることになり、費用と収益の合理的な対応関係を欠くことになるのではないかという論点である。そのため、当該処理では、投資家の意思決定に有用な情報が提供されないのではないかという問題が生じる。

第五に、デジタル化の進展に伴って、映画は映画フィルムという物理的実態を伴わなくなってきており、映画を映画フィルムという器具・備品として捉えた会計処理は妥当性を欠くのではないかという論点である。これらの論点について、以下で検討を加える。

5.2 映画制作費の棚卸資産計上の妥当性

映画制作費を棚卸資産という勘定科目で資産計上する会計実務の妥当性は、換言すれば映画制作費が棚卸資産の範囲に含まれるかどうかと

表3 映画製作会社各社の映画制作費の資産計上科目と費用配分方法

	東宝	東映	松竹	IG ポート	マーベラス	ゴンゾ
表示分類	棚卸資産	棚卸資産	棚卸資産	有形固定資産	棚卸資産	無形固定資産
勘定科目	製作品	製品	製品	映像マスター	映像コンテンツ	コンテンツ版權
費用配分方法	映画封切時に85%を償却し、残りの15%を次の6カ月で償却する。	映画封切時に85%を償却し、残りの15%を次の6カ月で償却する。	映画封切時に85%を償却し、残りの15%を次の6カ月で償却する。	定率法、耐用年数1年で減価償却する。	見積回収期間にわたる月次均等償却する。映画に関しては劇場上映時と映像化商品発売時の予想収益に応じて按分し、それぞれ収益獲得時に一括償却する。	法人税法に定める特別な償却方法と同様の償却方法により、2年で償却する。

(出典：筆者作成)

いう問題に帰着する。

棚卸資産の評価方法、評価基準及び開示に関しては、「企業会計原則」と「原価計算基準」に定めがあるが、企業会計基準委員会が2008年9月に公表した企業会計基準第9号「棚卸資産の評価に関する会計基準」が優先して適用される。

まず、棚卸資産の範囲に言及した規定には、企業会計原則と関係諸法令との調整に関する連続意見書第四「棚卸資産の評価について」がある。これによると、貸借対照表に棚卸資産として記載される資産の実体は、次のいずれかに該当する財貨または用役であるとして、(イ)通常の営業過程において販売するために保有する財貨又は用役、(ロ)販売を目的として現に製造中の財貨又は用役、(ハ)販売目的の財貨又は用役を生産するために短期間に消費されるべき財貨、(ニ)販売活動および一般管理活動において短期間に消費されるべき財貨、という4項目があげられている。

これらの性質を財務諸表等規則第17条に定める棚卸資産の勘定科目と関連付けてみると、具体的には、(イ)は商品及び製品、(ロ)は半製品、仕掛品、(ハ)は原材料、(ニ)は事務用消耗品、などに該当する。

また、企業会計基準第9号「棚卸資産の評価に関する会計基準」では、棚卸資産の範囲を「商品、製品、半製品、原材料、仕掛品等の資産であり、企業がその営業目的を達成するために所有し、かつ、売却を予定する資産のほか、売却を予定しない資産であっても、販売活動及び一般管理活動において短期間に消費される事務用消耗品等も含まれる」としている。

このように、「棚卸資産の評価に関する会計基準」で規定する棚卸資産の範囲は、連続意見書第四「棚卸資産の評価について」で規定する棚卸資産の範囲とほぼ同じである。

これらの規定からすれば、棚卸資産の特質は、

直接的または間接的な販売目的資産であるということである。有形固定資産が長期間にわたって利用目的のために所有されるのに対し、棚卸資産は通常の営業過程の中で販売（または消費）する目的のために所有されるのを特徴とする（菊谷、1995）。

映画制作費を棚卸資産として計上する根拠として、新日本有限責任監査法人（2011）は、①映画・映像作品は、収益を獲得することを目的として保有しているという点で、棚卸資産の典型である一般的な商製品と変わるところはない、②映画・映像作品は、販売過程において短期間のうちに消費される資産である、③転売目的で権利や映像マスターを保有する場合は、販売を目的として保有する資産となり、典型的な棚卸資産である、といった理由をあげている。

映画制作費を棚卸資産として貸借対照表に計上する会計実務は、映画製作会社にとって、映画は通常の営業過程の中で消費する目的のために所有される資産であるという思考が根拠となっていると考えられる。

映画が収益を獲得する最大の機会は、劇場公開時の興行収入であり、劇場公開によって短期的に収益を獲得し、それに対応して一旦、劇場公開が終了すれば、急速に映画作品の収益獲得能力が失われるという仮定のもとでは、映画制作費を棚卸資産として資産計上することも一定の妥当性を持つと思われる。

ただし、映画が収益を獲得する機会が多様化し、ワンソース・マルチユースが一般化した現在においては、劇場公開が終了したとしても、当該映画の資産性が急速に失われるわけではない。そのため、映画制作費を通常の営業過程の中で消費する目的のために所有される資産である棚卸資産として計上するという実務が映画を取り巻く現状に即していないのではないかという懸念が生じることになる。

また、映画という著作物がそのまま商品にな

るわけではなく、著作物を映し出した映像が商品になるという意味で映画は無形資産である（藤田，2012，p. 168）という指摘もある。

5.3 費用配分に関する妥当性

日本の会計実務では、映画制作費を棚卸資産として計上する場合、その費用配分の方法として、固定資産の費用配分的手段である減価償却と同様の方法が採用されている。

会計上の資産には、いくつかの分類方法がある。そのなかの一つとして、資産を貨幣性資産と非貨幣性資産に分類し、非貨幣性資産をさらに費用性資産と非償却性資産に分類する方法がある（伊藤，2012，pp. 191-192）。この分類によると、費用性資産である棚卸資産は、その購入や製造にかかった支出を取得原価とし、販売による棚卸資産の費消をもって、その取得原価が費用となる（関口，2011）。一方、固定資産については減価償却によって配分を行うことになる。そのため、大手映画製作会社でみられるように、棚卸資産を減価償却によって費用配分するという会計処理が、理論的な整合性を満たしているかどうかが問題となる。

固定資産の価値は所有者にとっての使用価値であり、使用にともなって減価償却費として費用化される。他方、棚卸資産の価値は販売によって実現する市場価値であり、販売収益に対応する売上原価に転化することになる（Edwards, 1962, p. 80）。

企業会計原則の貸借対照表原則五の第2項は、次のように記述している。「資産の取得原価は、資産の種類に応じた費用配分の原則によって、各事業年度に配分しなければならない。有形固定資産は、当該資産の耐用年数にわたり、定額法、定率法等の一定の減価償却の方法によって、その取得原価を各事業年度に配分し、無形固定資産は、当該資産の有効期間にわたり、一定の減価償却の方法によって、その取得原価を各事

業年度に配分しなければならない。繰延資産についても、これに準じて、各事業年度に均等額以上を配分しなければならない」。

同原則によると、有形固定資産、無形固定資産及び繰延資産については費用の期間配分の適用を受けることになる。同原則には棚卸資産が抜けているが、連続意見書第四は、棚卸資産の取得原価を原価に配分する方法として、「棚卸資産の取得原価は、本意見書の第一，二，1「費用配分の原則」に述べたとおり、払出原価（売上原価など）と繰越資産原価とに配分されるが、その配分は、原価の移転に関する仮定、たとえば、先入先出、平均、後入先出等の仮定にしたがって行なわれる。仮定の有無又は相違にしたがって、先入先出法、移動平均法、総平均法、後入先出法、個別法等の配分方法を区別することができる」としている。

したがって、棚卸資産は「その購入や製造にかかった支出を取得原価とし、販売による棚卸資産の費消をもって、その取得原価が費用となる。費用となる金額は、棚卸資産の各種評価方法（先入先出法や平均法など）をもって測定され、当期の費用に配分される。そして、販売されなかった棚卸資産の取得原価は、資産として貸借対照表に計上されることになる」（関口，2011）。

このように、固定資産については、一定の減価償却の方法によって取得原価が費用配分され、棚卸資産については、個別的対応によって、棚卸資産の各種評価方法をもって測定され、費用配分されるのが合理的である。

また、会計上の資産を資産への投資項目によって分類し、投資の性質により、まず投資事業と金融投資に分類し、それぞれの資産を非金融資産と金融資産に分類する方法もある（斎藤，2013）。この分類によれば、事業投資である棚卸資産は、その販売を通じてキャッシュの獲得を期待する投資とみなされ、販売によってキャッ

シュが獲得された時に、棚卸資産への投資のリスクから解放されたとみなされる。費用が認識されるのは、棚卸資産が事業投資のリスクから解放されたときであり（企業会計基準委員会、2006、第3章 para15）、費用額は減少した棚卸資産の測定値である（企業会計基準委員会、2006、第4章 para51）。

近年においては、映画作品は劇場公開だけではなく、テレビ放送やDVD・ブルーレイディスクなどのソフト販売、インターネット配信などの多様な流通手段があり、収益の機会が多様化している。

映画作品が収益を獲得する機会を時系列的に概観すれば、①劇場公開による興行収入（入場料収入）の獲得、②ビデオグラム（ビデオやDVDなどの映画フィルム以外のもの）の販売による収益の獲得、③テレビ放送による放映権料の獲得、④その他、音楽、原作本、シナリオ本、映画グッズなどの販売収入、海外配給会社への販売、リメイク権、インターネット配信などによる収益獲得、などがある（江頭、2012）。

2011年ベースの調査では、劇場公開用に制作された映像ソフト（劇場用映画）の市場規模は、映画館等での興行による一時流通市場が1,812億円であるのに対し、マルチユース市場が4,440億円である（総務省、2013）。現状では、映画から得られる収益は、劇場公開時よりもマルチユース時の方が2倍以上大きいことになる。

このように、メディアの多様化により、収益の獲得経路は確実に広がっており、劇場封切後にある程度の時間が経過した後であっても、映画作品の収益獲得能力が喪失してしまうわけではない。それどころか、現在の映画製作においては、劇場公開のみならず、二次利用に当たるマルチユースを一連の映画のライフサイクルと想定し、全ライフサイクルからの収益の獲得を前提としているのが一般的である。映画制作費が事業投資のリスクから解放されて費用が認識

されるタイミングは、映画からのキャッシュ流入の全サイクルを考慮して決定されなければならないことになる。

確かに、映画は封切後一定期間が経過すれば、収益を獲得する能力が減少していくことは確かである。ただし、映画制作費を短期のうちに費用配分してしまった場合、貸借対照表価額がすでにゼロとなった資産から、コンテンツのマルチユースによって新たに収益が生み出されることになり、費用と収益の合理的な対応関係を欠くことになる。そのため、投資家の意思決定に有用な情報が提供されないのではないかという懸念が生じてこよう。

5.4 映画のデジタル化に対する対応

かつては、映画制作においては、映画フィルムを用いて撮影を行うのが一般的であった。撮影後のフィルムは現像所で現像され、編集など一連のポストプロダクション作業が行われてから一本の映画が完成するわけである。映画を劇場で上映する際は、フィルムをプリントし、輸送することが必要だった。しかし、近年、撮影時にフィルムを使用しないだけでなく、劇場公開においても、映画フィルムを使用しないデジタル方式による上映が一般化している。

デジタル化された映画は、従来のようなフィルム用の映写機ではなく、DLP（デジタル・ライト・プロセッサ）を使って上映される。このような変化によって、映画は、デジタルデータを各劇場へ配信することによって、フィルムを使用せずに上映される。現在、映画は、映画フィルムという物的なものを伴わず、映像データとして扱われている。映画というコンテンツを器具・備品の一カテゴリーである映画フィルムという有形資産として会計処理することの妥当性に対する疑問が生じてくる。

また、そもそも、映画フィルムの物理的耐用年数は決して短いものではない。映画フィルム

の誕生からおよそ1950年代前半まで 35 mm 幅のフィルムに使用されてきたナイトレート・フィルム（可燃性フィルム）は温度20℃、相対湿度50%の環境において、寿命は10年から500年であり、1950年代前半以降に使用されてきたトリアセート・フィルム（安全フィルム）は温度20℃、湿度50%の環境においての寿命は40年と見られているが、これを温度10℃、相対湿度30%に変えると、約400年の寿命が保証されている。又、1980年代以降、とりわけ上映用ポジフィルムにおいて標準的に使用されるようになったポリエチレンテレフタレート・フィルムは温度20℃、相対湿度50%の環境においても、500年の寿命が見込まれている（とちぎ、2010）。

法人税法で規定されている映画フィルムの耐用年数はこうした物理的耐用年数とは異なるが、税法を基準とした耐用年数をそのまま財務報告用の会計処理で使用することが合理的であるか否かについては検討の余地がある。

6. 論点に対する考察

6.1 あるべき会計処理の検討

本節では、第5章で取り上げた各論点を踏まえて、現在の映画産業を巡る環境下において、その実態に整合的な映画制作費の会計処理方法について検討する。

コンテンツのマルチユースが一般化する以前は、映画作品が収益を獲得する機会は限定されており、大部分は映画館での映画公開時に集中していた。映画はロードショー公開が終了すれば、リバイバル公開や名画座での上映等を除いて、その後は再利用されることも少なく、そのまま収益獲得能力が喪失した。映画はいわば、短期的に消費される製品であった。

しかし、今日では、映画は映画館での興行だけが収益獲得の機会ではなく、テレビ放送やDVDなどの販売やレンタル、インターネット配信などによって、一本の映画を複数の流通手段を用

いて利用できるワンソース・マルチユースが一般的になっている。

レンタル収入と興行収入の相関係数を計測することによって、劇場でヒットした作品はほぼ間違いなくレンタル市場でも収益を稼ぎ出す（川上、2005）という結果が導かれた実証研究があるように、劇場公開時の観客動員数などが、劇場公開後のワンソース・マルチユースでの収益獲得能力に影響を与えるのは確かである。しかし、映画作品は劇場公開が終わっても、収益獲得能力をすべて失うものではない。

また、映画の創成からの歴史を通じて、映画はフィルムを用いて撮影・現像・編集・上映されてきたが、近年はデジタル技術の発展によってフィルムを一切使用しない映画作品が増加している。かつては、映画を劇場で上映する際には、上映用のプリントが必要であり、プリントの作成には相応の費用が必要だった。しかし、映画のデジタル技術の進展によって、映画は映画フィルムという有形な媒体とは切り離された存在となっている。そのため、映画フィルムが映画作品の本質ではなく、複製可能なコンテンツとしての映像データがその本質であると考えるべきである。

このような映画産業のビジネスモデルの変化を鑑みれば、映画は短期間のうちに消費される棚卸資産ではなく、無形固定資産であると考えるのが合理的である。

また、無形固定資産に計上した映画制作費の償却方法については、費用と収益を合理的に対応させる見地から決定されなければならない。将来の予想収益を信頼性をもって見積もることができない場合もありうるが、資産に計上された映画制作費の費用配分は、原則として、映画が生み出すと予想される将来の経済的便益に対応させて配分するのが合理的であると考えられる。

6.2 映画制作費のあるべき会計処理と米国基準及び IFRS

前章までで検討したように、映画制作費に関する日本の会計実務は、再検討の余地がある。本節では、映画制作費のあるべき会計処理について、米国基準及び国際財務報告基準（IFRS）を検討する。米国基準及び IFRS には、映画に対する規定が置かれている。

まず、米国基準では、AICPA（2000）には、自己創設無形資産に関連する支出額のうち、映画制作費は例外的に資産として認識しなければならないという規定がある（Statement of Position 00-2 Accounting by Producers or Distributors of Films）。この規定における映画制作費とは、映画制作にかかわるすべてのコストであり、原資料、脚本料、出演者、監督、プロデューサー、エキストラなどの人件費、セットの制作・運営費、衣装・小道具費、音響費、ロケ撮影費、音楽費、特殊効果費、編集費などが含まれる。映画制作費は、資産として独立した項目のもとで、貸借対照表に計上しなければならない（AICPA, 2000, para29）。そして、資産として認識された翌期以降は、映画ごとの予測収益に基づいて償却する（AICPA, 2000, para99）。

一方、IFRS では、映画作品について、国際会計基準（IAS）第38号「無形資産」が適用される。IAS 第38号「無形資産」では、同号が対象とする無形資産の一般的な事例として「コンピューターのソフトウェア、特許、著作権、映画フィルム、顧客名簿、モーゲージ・サービス権、漁業免許、輸入割当額（量）、独占販売権、顧客又は仕入先との関係、顧客忠実性、市场占有率及び市場取引権」（para.9）をあげており、映画フィルムを無形資産の例示に含めている。そのため、映画制作費は無形資産の一項目として表示されることになるわけである。

同号は無形資産を、物質的実体のない識別可能な非貨幣性資産と定めている。ここに識別可

能であるとは、①企業から分離または分割でき、かつ、企業にそうする意図があるかどうかに関係なく、個別に、又は関連する契約や識別可能な資産もしくは負債と一緒に、売却、譲渡、ライセンス、賃借又は交換ができる場合、あるいは、②契約又はその他の法的権利から生じている場合、のいずれかの場合をいう。

無形資産の原価が資産として認識されるためには、先に示した無形資産の定義に加えて、①資産に起因する将来の経済的便益が企業に流入する可能性が高く、かつ、②資産の取得原価を、信頼性をもって測定することができるという、2つの認識規準を満たす必要がある。この認識規準を満たさない支出は、その発生時に費用として認識されることになる。

IAS 第38号は、無形資産の取得の形態に応じて当初測定を定めている。IAS 第38号では、取得の形態について、単独で購入、企業結合の一部として取得、自家建設、交換、受贈の各ケースを定めているが、映画制作費はこのうちの自家建設に該当すると考えられる。自家建設の無形資産すなわち自己創設無形資産は認識規準を満たすか否かを判定するため、資産の創出過程は、研究局面と開発局面とに分類されている。このうち、開発局面における「開発」とは、事業上の生産または使用の開始以前における、新しいまたは大幅に改良された材料、装置、製品、工程、システムまたは他の知識の応用をいう。映画の制作も、その段階に応じてこの2つの局面に分類することができる。

開発から生じた無形資産は、次のすべてを立証できる場合に認識され、資産計上することができる。すなわち、（1）使用または販売できるように無形資産を完成させることの技術上の実行可能性、（2）無形資産を完成させ、さらにそれを使用または販売するという意図、（3）無形資産を使用または売却できる能力、（4）無形資産が蓋然性の高い将来の経済的便益を創出する

方法があること、(5) 無形資産の開発を完成させ、さらにそれを使用または売却するために必要となる適切な技術上、財務上およびその他の資源の利用可能性、(6) 開発期間中の無形資産に起因する支出を、信頼性をもって測定できる能力、の6つをすべて立証できる場合は無形資産として計上できるが、1つでも立証できない要件がある場合は一時に費用として処理することになる。

具体的には、次の6つの要件をすべて満たした場合に、映画制作費は無形資産として計上されることになる。①映画を使用又は販売できるように完成させることが技術的に実現可能であること、②会社に映画を完成させ、使用又は販売するという意図があること、③企業に映画を使用又は販売できる能力があること、④映画が蓋然性の高い将来の経済的便益を創出する方法があること、⑤映画の制作を完成させ、映画を使用あるいは販売するための適切な技術的、財務的その他の資源の利用可能性があること、⑥制作期間中の映画に起因する支出について信頼性をもって測定できる能力があること、の6つである。

又、資産計上した映画制作費の費用配分については、IAS 第38号は、取得原価から残存価額を差し引いた償却可能額について、資産の将来の経済的便益を会社が消費すると予想されるパターンを反映した方法によって、耐用年数にわたり規則的に配分すると規定している。

7. お わ り に

以上、検討してきたように、米国基準及びIFRSによる映画制作費の会計処理は、6.1で検討したあるべき映画制作費の会計処理と整合的である。したがって、米国基準及びIFRSを斟酌して、それらの諸要素を日本の会計実務に導入することによって、日本の映画製作会社の会計実務は、より合理的な処理へと移行すること

になると考えられる。

本稿では、日本における映画制作費の資産計上と費用配分の実務について検討を加えた。それによって、日本の映画製作会社が伝統的に採用してきた会計処理の問題点について言及し、米国基準及びIFRSを斟酌することによって、当該問題点の多くがより合理的な方向に修正されていくであろうことを指摘した。もっとも、日本において、コンテンツ制作の会計処理についての何らかの指針の設定が望まれることはいうまでもない。

本稿では、コンテンツビジネスにおけるコンテンツ制作費の会計処理について、映画を中心に考察したが、デジタル化が進んでいるのは映画業界だけではない。例えば、出版業では電子書籍によるサービス提供が躍進しており、音楽業界でも音楽配信サービスが拡大している。こうした映画以外のコンテンツ産業においても、コンテンツ制作費の会計処理方法は議論となっている。映画以外のコンテンツ産業における会計処理の考察が今後の課題として残されている。

(本研究は JSPS 科研費 26380556 の助成を受けたものです。)

参 考 文 献

- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) (2000) "Statement of Position 00-2 Accounting by Producers or Distributors of Films"
- Edwards, R. S. (1962) "The Nature and Measurement of Income" in W.T. Baxter and S. Davidson *Studies in Accounting Theory*, Sweet & Maxwell Limited, p. 80
- International Accounting Standards Board (IASB) (2010) "International Financial Accounting Standards 3 Business Combination (IFRS3) issued in 2004, modified in 2010
- International Accounting Standards Board (IASB) (2012) "International Accounting Standards 38 Intangible Assets (IAS 38) issued in 2004, modified in 2012
- 安達則嗣 (2011) 「日本の商業アニメーションのビジネスデザインに関する一考察—アニメーション

- 制作会社とアニメーション産業振興政策の現状を踏まえて」『芸術工学会誌』第55号, pp. 45-52, 芸術工学会
- 伊藤邦夫 (2012)『ゼミナール現代会計入門 9版』日本経済新聞出版社
- 江頭幸代 (2012)「ライフサイクル・コストの適用可能性—映像コンテンツを事例に—」『原価計算研究』第36巻第2号, pp. 36-47, 日本原価計算研究学会
- 川上昌直 (2005)「戦略リスク・マネジメントによる映画ビジネスの米日比較」『国際ビジネス研究学会年報』
- 監査法人トーマツ (2007a)『コンテンツビジネスマネジメント Ver.2.0』日本経済新聞出版社
- 監査法人トーマツ TMT インダストリーグループ (2007b)『情報開示からわかるコンテンツ企業のビジネスモデル分析』中央経済社
- 企業会計基準委員会 (2006)『討議資料「財務会計の概念フレームワーク」』
- 菊谷正人 (1995)「棚卸資産会計の国際比較」『国士館大学政経論叢』通号第94号 (平成7年第4号), 国士館大学政経学会
- 斎藤静樹 (2013)『会計基準の研究 増補改訂版』中央経済社
- 新日本有限責任監査法人 (2011)『コンテンツビジネスの会計実務』東洋経済新報社
- 総務省情報通信政策研究所 (2013)『メディア・ソフトの制作及び流通の実態に関する調査研究報告所』
- 関口了祐 (2011)「棚卸資産の低価基準に関する覚書」『NUCB journal of economics and information science』55号第2巻, pp. 315-323, 名古屋商科大学
- 高橋二郎 (2009)「棚卸資産の評価に関する会計基準の計算構造についての一考察」『経済論叢』第183巻第1号, 京都大学経済学会
- 中央青山監査法人 (2002)『コンテンツビジネスの会計実務』東洋経済新報社
- とちぎあきら (2010)「人智の礎としてのアーカイブ：映画フィルムのアーカイビングという仕事」『情報の科学と技術』第60巻第11号, pp. 440-446, 社団法人情報科学技術協会
- 藤田晶子 (2012)『無形資産会計のフレームワーク』中央経済社
- 藤田敬司 (2004)「棚卸資産の原価配分と評価の論点」『立命館経営学』第43巻第1号, pp. 1-29, 立命館経営学会
- 山口幸三 (2014)「国際会計基準における無形資産会計の問題点」『明星大学経営学研究紀要』第9号, pp. 47-58, 明星大学経済学部経営学科