

票房造假路径分析及审计建议

庞艳红¹(教授), 王瑶瑶²

【摘要】在对产业价值链理论、博弈理论、舞弊三角理论这三大理论进行分析的基础上,本文试图构建票房造假路径分析框架并提出相应的审计建议。首先,结合案例,对票房舞弊三要素制片方、发片方、放映方进行系统分析,阐述了票房造假的手段和路径;然后,针对票房造假这一现象的复杂性,从审计主题视角指出对三方进行票房舞弊审计时应关注的侧重点,并对相关部门完善票房审计准则及治理政策提出相应的意见和建议;最后,对票房审计提出展望。

【关键词】舞弊三角理论; 票房造假; 审计主题; 舞弊审计

【中图分类号】 F239

【文献标识码】 A

【文章编号】 1004-0994(2016)29-0071-6

一、引言

自2002年院线制改革以来,在国家政策扶持下,我国电影行业迅猛发展。票房从2006年的26.2亿元增长到2015年的440多亿元。短短十年间,电影票房在国内创造了一个又一个神话。然而,中国电影票房外冷内热,文化软实力输出不振也是不争的事实。这不禁让人深思:中国电影一旦离开政策保护,是否仍能维持目前的高票房?2016年1月7日,新华网新闻报道称,美国著名票房统计网站BOM因中国票房造假,将暂停更新中国电影票房数据。这一爆炸性新闻使得票房造假监管与票房审计成为关注的焦点。

所谓票房造假,就是制片方、发片方和放映方这三方中的一方或多方合谋,采用“幽灵场”、“套票”、宣传虚假票房等违法违规手段粉饰真实票房,从而提高自身市场影响力、谋取超额利润等不当收益的过程。为遏制票房造假,2014年7月,广电总局资金办发布了《关于转发〈电影院票务系统(软件)管理实施细则〉的通知》,要求电影院(含电影票网络代售商)须于每次售票操作完成后的10分钟内,将每张电影票的相关原始数据上报至国家数据平台。2015年10月30日,全国人大常委会首次审议《电影产业促进法(草案)》,草案规定电影院应当如实统计销售收入。然而,在利益的驱动下,票房造假手段呈现多元化、复杂化趋势,而相关的法规政策、监管技术却无法紧跟到位,造成电影票房造假行为越来越猖獗。2016年3月18日晚上,全国电影市场专项治理办公室公布:“经查,《叶问3》确实存在非正常时间虚假排场的现象,查实的场次有7600余场,涉及票房3200万元。另外,该片总票房中含有部分自购票房,发行方认可的金额为5600万元。”分析官方公布数据可知,《叶问3》的票房造假率至少达到了11%。综观整个电影行业,在逐年爆发式增长的票房中到底存在多

少泡沫呢?

为了加大对电影票房数据的监测力度、打击票房造假行为,以规范我国电影市场行为以及融入国际市场,票房审计的实施迫在眉睫。票房审计首先应明确审计对象是票房造假。一般而言,影院作为影片的销售终端,许多民众认为影院是票房造假行为的实践者。但是,“票房造假”是一个系统性的过程,而不应仅仅关注如何审查影院偷票房、改数据等行为。从影片制作到发片宣传,再到影片放映,这一系列环节中都可能涉及票房造假。例如:有的发行商为了冲高票房,花钱买票房或补贴网上出售的折扣票;有的为了拉升股价而把票房转化为资本等。由于票房审计属于新生事物,目前尚未检索到学者关于票房审计理论和实务方面的研究。本文系统分析了制片方、发片方、放映方进行票房造假的路径,并从审计主题视角对实施票房审计、完善票房审计准则及相关法律法规提出了相应的意见与建议。同时,本文也在最后提出了对票房审计的展望,期望能为票房审计的进一步研究提供思路 and 方向。

二、理论分析与研究框架

(一)理论分析

一部影片的成功需要制片方、发片方、放映方三方紧密合作。本文基于产业价值链理论、博弈理论、舞弊三角理论这三大理论,分析了制、发、放三方在影片制作、销售、分账、票房造假过程中所扮演的角色及其行为特征。

1. 电影产业价值链中的制、发、放三方。产业价值链理论由迈克尔·波特于1985年首次提出,其核心思想是从系统论的角度分析产业所涉及的企业在该链条各环节所创造的价值。就电影产业而言,其既可以作为一个相对独立的产业价值链,又可以看作是整个文化创意产业价值链中的一部分,

后者主要涉及文化创作及后电影市场。而本文主要讨论电影行业作为一个相对独立的产业价值链时,在该链条上所涉及企业在相应各环节上是如何实现价值增值,如何进行利益整合,最终使产业价值链实现价值循环性增值的。

电影产业价值链可以分为生产和销售两个环节,由制片方、发片方、放映方(院线和影院)这三方构成。制片方即电影生产方,是影视商品的生产者,其制作水平直接影响影片质量,并在很大程度上间接影响电影票房和口碑,其制作成本也直接影响票价。发片方一般通过市场竞价,从制片方手中协议购买影片版权,并对影片进行商业宣传,其宣传方式、宣传力度等都会直接影响前期和后期影片的知名度,最终影响票房,因此发片方相当于电影商品的一级销售方。而院线根据票房分账协议获得影片拷贝权,根据片源相关协议情况对其旗下的影院进行排片,扮演着二级销售方的角色。影院是最终接触消费者的三级销售方,形成最终的票房收入。影片的价值最终体现在票房收入上,高质量的制作效果使影片价值增值,辅以高效的宣传路径会使影片名声大噪,而合理的排片、良好的附加服务都会间接使影片价值增值。高票房具有连锁效应,不仅影片、导演会随之一炮而红,放映方也将获得不菲的分红;制片方、发片方等相关方市场影响力提升,从而吸引更多的投资者,便于筹集更多的资金,为拍摄高质量影片奠定资金基础,周而复始,形成循环价值增值。

2. 电影行业内外博弈。博弈论最早由冯·诺依曼于1928年提出,在20世纪50年代,纳什利用不动点定理将博弈论一般化,并提出了合作性博弈和非合作性博弈的分类方法。由电影产业价值链分析可知,影片制作方、发片方、放映方这三方属于合作关系,但出于各方自身成本、效益等因素考虑,三方的合作过程属于合作博弈过程。例如:三方为了自身利益最大化,往往会在分账模式上发生争议。电影行业的票房分账模式包括固定比例分账、议定保底价、按阶段分账以及混合分账这四种模式(高子棋、李易,2013)。分账模式的多样化也正是合作博弈所导致的结果。随着电影行业的发展,影院终端因片源饱和而大大增加了其在制定分账协议时的话语权,而院线和发片方夹缝而生,其合作博弈的难度更大些。

出于自利人假设,在博弈的过程中,为了追逐自身利益,合作各方难免会发生逆向选择和道德风险。目前,就我国电影产业而言,其相关法律法规尚未形成体系,存在许多法律盲点和疏漏。在缺乏法律严格约束的条件下,制片方、发片方和放映方三方都可能会出于自身利益的考量,通过实施票房造假等手段间接提高自身收益。如放映方对于分红高、收受贿赂的影片进行多排片,从而侵害其他影片制片方和发片方等的利益。而制片方可能意识到影院的潜在违约行为,往往会通过贿赂等暗箱操作手段来争夺排片。那么,该如何冲破囚徒困境呢?当法律不能很好地发挥行为约束作用时,整顿

电影市场必须充分利用社会道德的约束作用。大众舆论及社会习俗等对道德风险会产生一定的制约,对合作博弈中发生的囚徒困境起到缓解作用。

电影行业不仅内部存在制片方、发片方和放映方三方间的博弈关系,其外部还存在中央政府—地方政府—企业三者间的博弈关系。比如,就地方政府而言,有些地方为了追求政绩,在很多情况下会默许电影相关企业(制片方、发片方或放映方)的票房造假,从而获得额外的税收 T 。虽然目前票房造假的处罚主要是针对直接造假方,但是当票房舞弊行为被查处后,地方政府也会因舆论和上级的压力,采取更多的措施对电影产业的投资发展进行规范,从而产生额外的行政成本 C_m 。所以,只有当 $T-p \times C_m > 0$ (其中, p 是当地票房造假行为被查处的概率)时,地方政府才会纵容电影相关企业的票房造假行为。就电影相关企业而言,其也可能因票房造假行为直接面临处罚,遭受损失 L 。

从上述影片涉及三方的博弈中,我们了解到任何一方实行票房造假都有一个权衡自身利弊的过程。电影相关企业实行票房造假之后,其直接及间接收益 R 大于票房不造假时的收益 r ,当 $R-p \times L > r$ (其中, R 和 r 是扣税后的净收益, p 是被处罚的概率)时,企业会选择造假。就中央政府而言,票房造假多交的税及电影专项资金费用也能使中央政府获得额外的收益 I 。但由于票房造假行为一旦盛行,会受到舆论的压力,影响电影业的健康竞争与发展,给国家造成一定的损失 D 。当 D 大到某一值时,中央政府会决定引入审计,从而防范票房造假,并得到一个潜在的收益 i (包括造假处罚款及票房公信力增加)。那么,中央政府引入票房审计的均衡点到底是多少呢?假设票房审计的成本为 C_a ,则当 $I-D < i-C_a$ 时,中央政府将引入审计。

3. 票房造假与舞弊审计。舞弊三角理论由Albrecht于1995年提出,该理论迄今仍适用于舞弊行为分析。舞弊的产生需要满足压力、机会、借口(自我合理化)这三大条件。舞弊具有责任风险,一般情况下,人们会权衡舞弊的惩罚成本与收益。由于管理者风险倾向不同,当舞弊收益大于惩罚成本时还不足以导致舞弊行为的产生,只有在一定的压力(物质压力和精神压力)下,管理者才会产生舞弊动机,而内外监管体制的缺陷往往为舞弊营造了机会。人是社会活动的产物,当舞弊压力和机会都具备时,在长期的道德及舆论约束下,倾向于实施舞弊行为的管理者会为自己最终的舞弊行为寻找借口,以实现自身舞弊行为的合理化,进行自我说服。

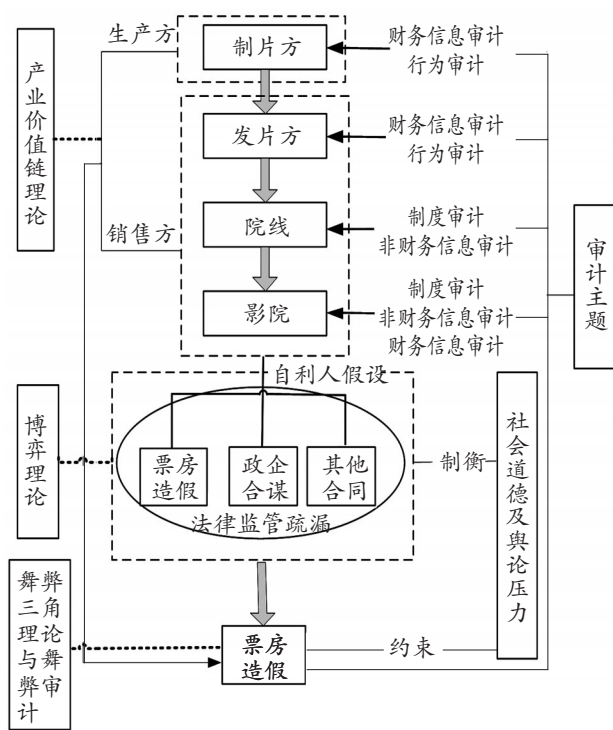
票房审计的需求根源于票房造假行为的盛行,票房造假是相关方为了自身或组织利益通过一定手段谋取不正当利益的行为,属于舞弊行为。其舞弊行为最终影响“营业收入”、“投资收益”等会计科目,间接反映于财务报表,从而造成财务报表造假。因此,票房审计也就可以归于舞弊审计的范畴。

舞弊行为对财务报表影响范围的广泛性,决定了舞弊审计的特殊性,以及降低审计风险的必要性。因此,审计师的执业谨慎显得尤为重要。与大多数舞弊行为相似,票房造假行为具有多样性、复杂性的特征。在这种情况下,审计师只关注传统的盈余管理指标已无法降低其执业风险,只有对收入风险制定明文条例,才能提高审计师在执业过程中的谨慎性。当然,审计师的职业道德以及一些客观因素也会显著影响其执业谨慎性,从而影响审计风险和审计质量,如:会计师事务所的规模、审计师的素质及其采用的审计方法。

那么,如何降低票房舞弊审计风险呢?票房造假是一个过程性、系统性的行为,关联方会出于各种经济动机,利用其相互关系的便利性进行舞弊。因此,理清关联方舞弊路径,然后针对各种舞弊思路一一实施审计程序显得尤为重要。众所周知,票房的产生、统计、上报具有信息化特色,因此,审计师在审计过程中,可以采用针对各阶段特别风险的特色IT审计程序,利用计算机技术来克制信息系统数据造假。当然,审计是一个团队组织性工作,审计人员之间的沟通与交流是很重要的,若能在准备阶段、交流互动阶段以及评价阶段科学开展头脑风暴,将大大降低舞弊审计风险,提高舞弊审计效率。

(二) 研究框架

本文在三大理论分析的基础上,将以制片方、发片方和放映方三方的票房造假动机、压力、借口为着眼点,系统探究票房造假路径,然后基于审计主题视角,为完善票房审计准则及规范电影行业票房造假行为提出相应意见与建议。本文的具体研究框架如下图所示:



票房造假及审计研究分析框架

三、案例及票房造假路径分析

(一) 票房造假典型案例

2016年3月上映的影片《叶问3》因严重票房造假得到诸多关注,其背后隐藏的“资本游戏”也被逐渐曝光。《叶问3》是一部集互联网、金融、影视文化为一体的影片。在影片上映前,制片方快鹿集团就曾在苏宁众筹、当天金融、玖影通、宝驼贷等互联网金融平台进行筹资,并将票房收益权证券化进行出售。而在这一筹资过程中,不少投资方为快鹿集团的关联方,这为其资金运营与操纵提供了便利。前期的投资、筹资热潮不仅对影片进行了预热,影片良好的市场预期也推动了投资方股价的上升。之后,快鹿集团利用筹得的资金进行票房的“左右手倒卖”,惊人的高票房不仅进一步炒热了影片,也使筹得的资金最终顺理成章地流入了快鹿集团手中,其坐收了高额利润。这是一个多方合谋进行票房造假的过程,《叶问3》事件不仅揭露了电影金融产品越界的严重性,更表明目前我国电影金融化监管存在严重疏漏。

制、发、放三方在电影的价值链条中是环环相扣的,而各方又都是相对独立的理性经济人。《叶问3》的发行方是大银幕(北京)发行公司,其与快鹿集团也是关联方关系,双方千丝万缕的利益关系最终推动了票房合谋造假的进程。放映方是票房造假的最终执行者。在《叶问3》票房造假中,参与不实排场、情节较为严重的有73家影院,其隶属于20家院线。拥有自主排片权的放映方,因《叶问3》午夜高额票价对影院分账而言属于利好,因此,在利益驱动下,多家影院都顺应发行方的要求进行了票房造假。最终,《叶问3》的畸高票房就在这利益至上、环环合谋的计划安排下得以实现。若没有网友的“幽灵场”等证据曝光,《叶问3》票房造假的真面目或将隐藏更深、隐瞒更久。由此可见,正如国家税务总局局长王军在接受采访时所说,“建设信息透明、数据权威、版权完善、法规完善的电影产业环境已成为当前中国电影市场发展的燃眉之急”。而票房审计在这一法律规范完善过程中,对票房造假行为将发挥很好的监督、评价作用。

(二) 票房造假路径分析

票房造假行为可能涉及的各方都为独立的利益相关方。在集体利益面前,很多合作方仍然片面追求自身利益最大化,实施舞弊行为。制片方、发片方和放映方或独立、或合谋的票房造假行为复杂多变,但要而言之,这些行为都可置于造假压力、机会和借口这一框架之下。

1. 制片方。首先,制片方是影片的生产方,一般具有强大的经济实力。影片具有商业属性且耗资巨大,这决定了一部影片的诞生必须获得多方的投资与赞助。而制作方作为影片制作的主宰方,对各投资赞助方承担着影片质量和票房的压力。因此,制片方往往聘请著名导演和VIP明星参演电影,利用明星效应来实现影片前期的宣传效果,吸引观众,期望拉升票房。然而,随着明星片酬的爆发式增长,影片的制作成本

也水涨船高,影片对投资赞助的需求也越来越大。影片高额的制作成本或缩短制作成本回收期逐渐成为制片方票房造假的主要压力之一。制片方通过“幽灵场”、“一厅15分钟一场电影”、“延长放映期”等票房造假手段,以高票房来间接粉饰自身的商业形象,增大其电影行业影响力,吸引更多的投资、赞助商,为自身筹拍下一步影片奠定经济基础,最终实现稳定甚至提高公司股价的目的。而许多制片方凭借其雄厚的资金实力,早已实现了核心业务的后向一体化,不仅拥有强大的宣传团队,还掌控覆盖面甚广的院线和影院,如安乐电影公司拥有百老汇、百丽宫等影院,覆盖了17个城市的29家影城。制片方对影片的一体化管理为其实施票房造假行为提供了便利。

其次,随着影视行业的市场化,发片方需要通过市场自由化竞争来获得影片的发行权,在发行权协议环节,制片方往往拥有较大的话语权,可能凭借其发片方最终决定权,迫使发片方成为自己的“附属”宣传团队,变相实现核心业务的后向一体化,为自身的票房造假行为提供机会。

最后,影片票房暗箱操作的难以觉察性以及相关法律法规的不健全性,也为制片方进行票房造假提供了契机。目前,我国尚未建立权威的票房统计网站,且票房统计数据难以实现实时更新。因此,在票房造假的舆论声中,制片方可以利用各种借口来解释并合理化被疑似票房造假的行为,从而逃过票房造假惩处。

2. 发片方。发片方是影片的一级营销方,在影片价值创造过程中发挥着不可小觑的作用。我国电影行业中的发片方存在两种形式:一是发片方隶属于制片方,即发片方是制片方的一个宣传机构;二是发片方独立存在,是具有独立法人资格的单位。

当发片方隶属于制片方时,发片方可能因制片方的压力被迫进行票房造假,从而实现虚假高票房宣传效果,吸引广大观众。由于同出一门,两者的原始票房造假动机是一致的。当发片方为独立法人时,其造假动机是复杂的,需分情况进行分析。若发片方规模较小,竞争实力较弱,其很可能在制片方牵制下,成为制片方的票房造假工具。同时,发片方也可能为了树立自身的品牌形象,加强和巩固自己在行业中的地位,通过虚报票房等违规但不违法的宣传手段来达到预期的宣传效果,体现自身业务实力。此外,发片方也是票房分账参与方之一,良好的宣传效果最终也将为其带来巨大的经济利益。目前我国票房统计不全面,存在技术攻坚、制度攻坚、法律攻坚等难题,这为发片方虚报票房宣传影片、吸引观众创造了良好的机会。而即使虚报票房事件东窗事发,发片方可以用“票房统计不全”、“预计票房方式过于乐观”等借口来合理化当初的票房造假行为。在被逼无奈的情况下,发片方甚至会通过公开致歉的方式来表示自己宣传方式的不妥,从而博得大众的谅解。在票房造假司空见惯的行业现状下,这一

微小的宣传失误往往也显得无可厚非。但大众的纵容使得发片方在影片宣传过程中的票房造假行为愈演愈烈。

3. 放映方。放映方是影片的终端销售方,具有及时上报票房的义务。因此,影院的票房销售行为对影片的最终票房数据显示具有重大影响。

2013年8月1日,广播影视服务行业全面纳入“营改增”试点。影院票房收入从3%的营业税加0.3%的附加税变成了6%的增值税加0.6%的附加税,税负突增了3.3个百分点,这大大增加了放映方的经济压力。放映方拥有充足的片源,而每一部影片的市场反应、分账比例及制片方暗箱操作等行为都会影响影院的经济利益。因此,出于自身利益的考虑,影院很可能利用监察疏漏等因素,通过“手写票”,“变价捆绑销售”等违法手段进行票房造假。此外,放映方所拥有的排片管理权也为其进行票房造假提供了机会。院线和影院可能通过对自身利益相对较高的影片进行相对多次排片,用“额外”的收入来弥补增加的税负。

此外,某些地方政府也存在给予影院票房造假压力和机会的情况。如对于部分政府利益相关方投资的影片,一些地方政府会对影院施加排片和票房压力。在这种情况下,当实际票房不佳时,影院只能故技重施,利用“套票”等手段进行票房造假,从数字上完成票房任务。税收是政府政绩考核的组成部分,影院税负提高后当地政府为了追求自身政绩(GDP),会纵容影院实施票房造假行为,对其舞弊行为不加管制,甚至以政府补贴为诱惑,怂恿影院进行票房造假。

四、基于审计主题视角的票房审计

(一)票房审计对象分类

审计对象往往具有抽象性,可进行进一步分类。基于方法论的差异,不同学者对审计对象的分类也是各执一词,主要可以概括为二分法、三分法和四分法。王光远(1996)认为,审计可以分为财务审计和管理审计。随着审计理论与实践的发展,李太会和史振生(2002)提出可以将审计分为财务审计、管理审计和技术审计。2011年,美国审计总署(GAO)在2011年的政府审计准则中提出将审计分为财务审计、绩效审计和合规审计。然而,无论是二分法、三分法还是四分法,在实务操作中,总会发现某一审计对象可能对应一种分法中的多方面,形成逻辑矛盾。

Hasan(2005)研究了鉴证服务保证程度的影响因素,发现按ISAE100中的目录内容,可将鉴证服务内容主题分为财务信息、非财务信息、制度、行为四大类。其中财务信息审计最常见,非财务信息审计主要应用于内部控制审计,鉴证服务保证程度不仅受审计主题的影响,还受审计机构规模的影响。郑石桥、郑卓如(2015)认为,审计主题是审计现象的分类框架,从不同的视角出发,审计现象的分类纷繁复杂,但按审计主题分类就能包罗万象,避免产生逻辑问题。郑石桥(2015)将审计主题分为两类四种:信息主题(财务信息和非

财务信息审计)、行为主题(制度审计和行为审计)。同时,在审计目标确定的情况下,由于审计主题的差异会导致审计取证方式的不同,而不同的取证方式获得的审计证据保证程度也不同,从而最终导致所能给予的审计意见保证程度有所差异。

无论审计对象如何复杂,若按财务信息、非财务信息、制度、行为这四大主题归类,审计对象总能找到对应的主题。因此,依审计主题的分类方法总能较好地概括所有审计对象类型。但由于不同的审计主题存在动态性、可比性、连续性等方面的差异,因此在审计实践过程中,不同审计对象的审计主题偏向内容也是不一样的。审计主题不仅使审计对象一般化、具体化,还为鉴证服务的实施、相关制度的制定提供了分类方向。

就票房审计而言,审计师无法找到可靠的官方票房统计数据,又由于票房审计相关法律法规、审计细则尚不完善,审计师也没有特定具体的票房相关法律和准则可以遵从,因此,票房审计的审计对象就变得更为复杂。那么在这种情况下,票房审计又该如何进行呢?从前文分析中我们不难发现,目前我国电影市场票房造假现象丛生,且票房造假方式千奇百怪,不断创新。在电影产业中,制片方、发片方和放映方三方都可能发生票房造假的机会主义行为,但其动机却有所差异。就制片方和发片方而言,这两方往往是同一控制方或关联方,因此其票房造假动机常常如出一辙。这两方的票房造假压力一般源自制片成本的增加和投资公司对影片的票房预期,这就相当于制造业的生产成本和销售目标。而放映方往往是一个独立的会计核算主体,其票房造假一般更多的是利用信息不对称及其因片源饱和所处的优势,为提高影院收入而实施一些违规操作行为。当然,三方合谋造假的情况也是存在的,如实力较为强大的影视企业可能已实现整条电影产业链一体化,集制片、发片和放映功能于一身,相当于集产销于一身,此时的造假行为规模就更为庞大了,审计难度也大大增加。

鉴于票房造假这一审计对象的复杂性,本文认为可以利用审计主题这一分类框架来指引票房审计的实践及相关票房审计细则的制定与落实。

(二)基于审计主题视角的票房审计

1. 审计委托方的选择。审计的实施基于审计需求。首先,票房审计的委托方可以是制片方、发片方、放映方、政府等其中一方。但就目前的审计需求而言,我国广电部门对整顿电影行业票房造假的欲望最为强烈,但其又苦于无法着手,而近期开展的“票房引入第三方审计”这一政策正好为其提供了整治电影行业票房造假现状的契机。其次,刘家义审计长曾在做2012年度中央预算执行和其他财政收支的审计工作报告时指出,截至2012年,国家电影事业发展专项资金累计余额为7.28亿元。而随着电影行业的飞速发展,票房的不断

突破,专项资金的累计余额仍处于增长趋势,大量资金未安排使用,处于闲置状态,对电影事业发展的支持作用有限。而今,电影市场的票房造假整治已到了迫在眉睫的时刻。因此,拥有电影专项资金管理权限的广电部门可以依法利用专项基金,拨款聘请会计师事务所实施票房审计。

综上所述,结合审计需求和审计委托实力这两方面进行考虑,笔者认为国家广电总局是最佳的审计委托方人选。因此,对应的票房审计主体总体而言属于政府审计,而审计方式是在政府审计领导下将票房审计任务外包给审计师。

2. 票房审计的侧重点。由于制片方、发片方和放映方三方票房造假的动机及手段都各有不同,所以对这三方的审计内容也应各有侧重。

就制片方和发片方审计而言,应重视其财务审计和行为审计。在财务审计方面,首先,应关注影片投资成本以及分账比例,倒推出收回投资成本所需的票房金额,以初步了解该影片在成本方面的票房造假动机大小。其次,应观察被审计单位影片放映前后股价的波动情况,在很多情况下,制片方进行票房造假是为了提高公司的声誉和知名度,从而影响股价。就行为审计而言,审计师可以收集企业在不同场合(宣传会等)对影片票房所做的说明(包括已有票房和票房预测),然后通过其他统计数据对比分析,审查是否存在高报票房等以欺骗手段吸引观众的违法违规行为。

就院线的票房审计而言,由于其属于影片二级发行方,负责管理旗下众多影院,因此,对其审计应侧重于制度审计和非财务信息审计。审计师应着重了解院线与发行方或制片方之间是否存在关联关系、院线与影院之间的分账比例、院线的排片原则以及院线的一系列内部控制制度。一般来说,在分账比例较高或与制片方和发片方存在密切关系的情况下,院线的机会主义倾向会更为明显。

影院是售票终端,因其数量较多,全面管理难度较大,所以其所受监管较弱,自主性较强,而这也是影院发生票房造假行为概率最高的原因。有时,影院隐蔽、新颖的造假手段不易被察觉,如利用双系统售票进行偷票。对影院的审计应侧重于制度审计、非财务信息审计、财务信息审计。首先是制度审计,影院是否按相关法律法规要求设立并营业,是否按相关制度进行售票以及这些制度是否建立健全等。除外部的监管制度外,审查影院内部的监管制度是否订立并合法合规。其次是非财务信息审计,主要是影院的内部控制制度审计,审查影院售票、排片、记账等环节是否有严格规范的内部控制制度,以及影院各岗位职员是否按要求行事。最后是财务审计,一般而言,根据既定的票价及排片场次,可以大致估算影院的票房收入,若估算与账面收入存在较大差异,审计师则可以适当怀疑影院存在票房不入账或虚报票房的行为。票房不入账可以通过非售票系统出票、团体包场不出票、出票后影院在系统内手动退票等手段得以实现,其目的主要是使

票房不纳入分账、减少纳税,独享收益;而虚报票房则可能存在多方合谋进行票房造假,以骗取政府补助、哄抬投资方股价等嫌疑。

3. 票房审计准则的修订。制度必须建立于行动之前,只有当实践有章可循时,才能在反复的实践中不断发现制度的缺陷,并加以修改完善,票房审计也是如此。2016年,我国或将引入第三方票房审计。在中国这一复杂的电影市场,票房审计还处于探索阶段,一味地沿用国外票房造假标准及审计方法可能并不合适。如:在我国将票价和爆米花等食物捆绑销售属于票房造假,而在美国,这却是普遍现象,只是美国严格规定了在票面上要分开标价。

因此,在票房审计的探索初期,我国首先要建立一套具有中国特色的票房审计准则,明确票房造假的定义及种类,然后可从制片方、发片方、放映方这三方着手,基于审计主题视角对审计对象进行具体分类,并针对财务信息审计、非财务信息审计、制度审计、行为审计这四方面分别确定审计细则及审计注意事项。在票房审计准则的设计过程中,要注意其全面性、动态性、包容性,为后续的准则修订留有一定的空间。

4. 票房造假处罚条款的完善。当然,若票房审计结果不辅以等级量化的处理处罚条款,那么审计的威慑力始终会有局限性。因此,票房造假的相关处理处罚条款应尽早拟定、细化,相关法律法规应尽早完善,以使票房造假处罚有法可依、有法必依、违法必究。在2015年10月30日的全国人大常委会上,首次审议通过的《电影产业促进法(草案)》规定,“电影院应当如实统计销售收入。未如实统计的,最高罚款50万元;情节严重的,停业整顿或吊销许可证”。但这样的处罚力度与动辄上千万的票房不法收入相比,对抑制票房造假机会主义行为发生的效果可想而知。此外,不分票房造假程度的处罚制度与其他经济法相比,也有较大的细化和完善空间。笔者认为,相关立法部门可以考虑将制片方、发片方、放映方独立或合谋票房造假行为进行分类,并针对每种票房造假情况的严重程度,根据票房造假金额及社会影响程度,规定相应的处理处罚方式。为彰显票房审计的威慑力,票房造假处罚必须从严、从实。

五、票房审计未来展望

近年来,我国电影走出去的趋势越来越明显,但很多影片因文化技术缺乏创新性、营销失误等而在国际上备受冷落。与此相对,大多数进口片因其技术创新、题材新颖而在国内获得较好口碑。然而高口碑低票房的现像,使国外制片方质疑中国票房统计的准确性。在这一背景下,若引进票房审计,可能短期内会加大国外影片对国内电影市场的冲击,不利于国内影视文化创新以及电影行业的发展。但是,笔者认为这只是暂时的。若票房审计与政府支持影视文化创新政策能有机结合,在文化新常态下,一方面电影行业可以在票房

审计初探期实现文化创新的发展,另一方面也有利于我国电影业影片结构调整,促进其长期健康发展。

此外,票房审计属于一种委托代理业务,任何经济交易的发生都将基于成本—效益原则。在票房审计的初级探索阶段,由于票房造假等相关法律法规尚未健全、惩罚惩治力度有待加大,其产生的经济效益及社会效应可能会远远小于审计成本。但是,笔者认为票房审计应作为一项长期的政策来实施,在影视行业相关法律法规尚未完善的条件下,利用审计报告舆论压力来抑制影片相关各方的票房造假行为。而票房审计产生的效益也应综合考虑隐性效益和长期效益。有调查数据显示,中国电影市场收入八成以上依靠票房,而好莱坞市场电影衍生产业的收入占比却高达七成。因此,票房审计的实施,电影市场的规范,也可能激励制片方等通过电影衍生产业来寻找新的利润增长点,从而间接实现电影市场收入的结构化调整,而这也正是国家广电总局最终期待的结果。

电影市场票房造假的整治任务可谓任重而道远,这不仅需要广电部门的不懈努力和中央政府的大力支持,更需要公众的舆论监督和其他社会各界的共同努力。

主要参考文献:

- 杨越明. 中国电影国际市场竞争力的关键要素与提升策略[J]. 当代电影, 2015(11).
- 高子棋, 李易. 我国电影票房分账的困局和出路[J]. 求索, 2013(10).
- 廖冠民, 吴溪. 收入操纵、舞弊审计准则与审计报告谨慎性[J]. 审计研究, 2013(1).
- DeAngelo, L. E.. Audit size and audit quality[J]. Journal of Accounting and Economics, 1981(3).
- 胡淑娟. 关联方交易舞弊审计三要点[J]. 财会月刊, 2014.
- 周梅, 杨蕊, 喻炼. 会计信息系统舞弊审计探讨[J]. 财会通讯, 2013(1).
- 刘阳. 电影金融化, 跨界莫越界[N]. 人民日报, 2016-03-25.
- 王光远. 管理审计理论[M]. 北京: 中国人民大学出版社, 1996.
- 郑石桥, 郑卓如. 基于审计主题的审计学科体系创新研究[J]. 会计研究, 2015(9).
- 郑石桥. 审计主题、审计取证模式和审计意见[J]. 会计之友, 2015(6).
- 张兰生. 企业收入舞弊与审计策略探析[J]. 审计月刊, 2011(1).
- 作者单位: 1. 南京审计大学国际审计学院, 南京 211815; 2. 南京审计大学政府审计学院, 南京 211815