

不同类型企业购买名人字画的账务处理

王艳艳

(辽宁出版集团有限公司, 沈阳 110003)

【摘要】目前,随着经济的发展以及通货膨胀的加速,一些有实力的企业通过购买一些名人字画等名贵物品使资产保值增值、分散经营风险,购买名人字画交易越来越普遍。但现行会计准则没有针对企业购买名人字画出台明确规定,每个企业只能按照各自理解进行账务处理,从而导致同一项购买业务,账务处理却大相径庭,对企业资产规模、利润总额影响很大。本文以现行会计准则为基础,从不同类型企业出发,依据企业购买名人字画的不同意图,浅析各自的账务处理方法。

【关键词】购买字画;投资型企业;非投资型企业;账务处理

一、引言

企业类型可按照不同的分类标准进行划分。如依企业组织形式不同来划分,可分为公司制企业与非公司制企业;如按企业所属行业不同来划分,可分为工业企业、农业企业、建筑企业等。但仅从这些常规性划分企业的方法对购买名人字画进行处理难以把握,为了更准确说明购买名人字画业务的处理方式和方法,在此,按照企业日常业务是否以投资为主,将企业划分为两种:一种为日常业务以投资为主的投资型企业,另一种为日常业务不以投资为主的非投资型企业。

二、投资型企业购买名人字画的账务处理

(一)投资型企业含义

投资型企业是指将货币或资产投向本身以外的企业或个人,并从这种货币或资产的投入取得直接经营收入或通过股份处置实现资金退出的企业法人。投资型企业经营范围中的“投资”具有广泛含义,可以在规定范围内进行各类投资。既可投资某行业、某产业;又可投资某个产品项目。

(二)账务处理

投资型企业购买名人字画,待日后择机出售,购买的字画价值有大有小,关键看日后的升值空间,赚取价差。投资型企业购买名人字画,相当于一项投资,投资的内容是字画。因投资型企业的特点,决定了买卖名人字画是企业日常经营活动的一部分,持有时间一般不会太长,只要达到目标利润值就会出售。笔者认为,此项交易符合存货资产的定义,应按照《企业会计准则第1号——存货》进行账务处理。

《企业会计准则第1号——存货》中规定:“存货是指企业在日常活动中持有以备出售的产成品或商品、处在

生产过程中的在产品、在生产过程或提供劳务过程中耗用的材料和物料等。”存货区别于固定资产等非流动资产的最基本特征是,企业持有存货的最终目的是为了出售。而投资型企业购买名人字画的目的就是持有以备出售,进而赚取一定利润。

1. 名人字画的取得成本。投资型企业购买名人字画时,其初始成本包括买价、相关税费等其他可归属于字画的一切支出。

2. 名人字画的发出计价及成本结转。名人字画因其具有特殊属性,不同的名人字画单价可能差异甚远,不能采用先进先出法、后进先出法和加权平均法予以计量,应按照个别计价法进行计量。个别计价法也称个别认定法、个别辨认法,需要逐一确定各批发出字画和期末库存字画所属的购进价格或购进批别,分别按每一种字画购入时所确定的单位成本作为计算发出字画和期末库存字画成本的基础。企业将字画出售时,应结转相应的成本,计入当期损益,即营业成本。

3. 名人字画的期末计量。企业应按照单个字画计提存货跌价准备。资产负债表日,当字画成本低于可变现净值时,字画按成本计量;当字画成本高于可变现净值时,字画按可变现净值计量。但一般情况下,名人字画不会出现购入成本低于可变现净值。

三、非投资型企业购买名人字画的账务处理

非投资型企业,即一般型企业,不是以投资和销售名人字画作为日常业务,这类企业需要按照持有意图分别进行账务处理。

(一)购买字画用于装饰

用于装饰的名人字画是指企业在购入时即明确将其用作装饰办公环境而不准备将其转让或出售的字画,这

类字画普遍价值较低,仅用于外部陈列、装饰,用于创造高雅的艺术氛围,传达企业的文化理念,不用特定的空间进行存储。这些字画可以间接增加企业的经营性流入。此时,购买字画就是为日常的生产经营而用,购买字画的支出应直接计入购买当期的管理费用。

如果购买的名人字画单项金额较大,则需计入固定资产,属于为经营管理而持有的资产。既然是陈列、装饰,不用特殊存储,就会有一定程度的折损,应与字画陈列的房屋一并进行折旧,折旧年限与房屋剩余使用年限相同。

(二)购买字画用于增值

用于投资增值的名人字画是指企业在购入时即明确将其用于收藏。这类字画分为两种:一种是指有名望或一定社会地位的人所作的达到一定艺术水平的书法或绘画作品;另一种是艺术水平较高的书法或绘画作品,其作者未必都很有名,但单价一般都较高。目前,许多有实力的企业将购买名人字画作为分散经营风险的一种手段,不排除字画日后增值进行出售,但一般短期内不会转让处理。因此,此类字画不属于流动资产,应划分为非流动资产。

非流动资产中主要包括可供出售金融资产、持有至到期投资、长期股权投资、固定资产、无形资产、其他非流动资产。

1. 可供出售金融资产和持有至到期投资。可供出售金融资产和持有至到期投资均指非衍生金融性资产,而且持有至到期投资必须是到期日固定、回收金额固定或可确定的资产。名人字画虽符合“可供出售”的部分含义,但不属于金融资产,且没有确切的到期日和回收金额,不能在这两个科目中核算。

2. 长期股权投资。长期股权投资是指投资方对被投资单位实施控制、重大影响的权益性投资,以及对其合营企业的权益性投资。长期股权投资的实质是对企业的投资,投资的结果是获取被投资单位的权益,通过以日常的现金分红或出售股权获取转让收益为目的。而购买名人字画显然不符合股权投资的含义,不能在此进行核算。

3. 固定资产。固定资产是指同时具有下列特征的有形资产:①为生产商品、提供劳务、出租或经营管理而持有的;②使用寿命超过一个会计年度。通过对固定资产定义的深入剖析,可以看出:名人字画对于非投资型企业来讲,不能用于生产商品、提供劳务;也不能用于出租;也不是企业经营管理所必需。同时,固定资产需要按期进行折旧以分期确认资产使用过程中的损耗。而名人字画作为收藏,不但不会出现损耗,还会随着时间的推移有所增值,如将其计入固定资产进行折旧处理,大大低估了名人字画的应有价值,严重影响企业的资产规模和折旧期

利润。

4. 无形资产。是指企业拥有或者控制的没有实物形态的可辨认非货币性资产。名人字画是实实在在存在的,属于有形资产,需要特定的存储空间,企业在年终盘点实物时,是确实看得见的资产。因此,名人字画不符合无形资产的特征,不能在此进行核算。

5. 其他非流动资产。其他非流动资产是指除资产负债表上所列的非流动资产项目以外的其他周转期超过1年的长期资产。因名人字画不能马上变现,它的变现需要特定的交易市场和特殊的交易环境,属于一年以上的非流动性资产。

综合以上分析,笔者认为,基于目前的会计准则规定的既有资产负债表列示项目,非投资型企业购买名人字画应计入其他非流动资产较为合适。

(1) 初始计量。企业在购入名人字画时,应按照买价与发生的相关税费等一切合理的、必要的支出作为初始成本。

(2) 后续计量。名人字画尚未形成像股票、债券等金融资产那样的公平交易市场,公允价值很难定夺,而且不同的字画鉴定人对同一幅字画报出差距各异的价格,因此,企业在持有名人字画期间,应按照成本模式进行计量。在存在减值迹象时应进行减值测试,计提相应的减值准备。

(3) 处置。企业处置名人字画时,将处置收入扣除账面成本及相关税费后的差额计入投资收益,获取的现金流入计入投资活动产生的现金流。企业处置名人字画,不属于营业外收支的性质。营业外收支事项,一般带有明显的偶发性,不可控制性。而名人字画的购入和处置具有可控性。

四、结语

近年来,国内艺术品交易日益频繁,名人字画因其便于存放而使各企业争相购买。笔者认为,这些物品在投资型企业应作为一项投资产品,计入存货管理;在非投资型企业中,属于装饰用的名人字画,将购买支出费用化,计入购买当期的管理费用;属于投资增值的名人字画,将购买支出资本化,计入其他非流动资产。同时,也希望财政部门尽快出台相关账务处理指南,使购买名人字画等工艺品的账务处理跟上实物交易的步伐,使同一事项采用相同的处理方法,在不同企业间提供可比性。

主要参考文献

财政部会计司.企业会计准则讲解2010[M].北京:人民出版社,2010.

财政部.关于印发修订《企业会计准则第2号——长期股权投资》的通知.财会[2014]14号,2014-03-13.

财政部.企业会计准则2006[M].北京:经济科学出版社,2006.