

固定资产评估价值入账与后续计量

常法亮

(郑州大学西亚斯国际学院 河南新郑 451150)

【摘要】我国企业会计准则对评估固定资产的入账价值没有作出明确规定,造成实务中对评估固定资产的入账、后续计量有着不同的理解。本文认为,评估固定资产的后续计量应以评估价值(评估净值)为入账原值,并以此为基数进行后续计量。固定资产的入账不管采用总价法(总额法)还是采用净值法(净价法),在计提折旧时都要以净价法确认的入账价值作为计提折旧的依据。

【关键词】评估固定资产 入账价值 后续计量

我国《企业会计准则第4号——固定资产》、《〈企业会计准则——固定资产〉应用指南》、《企业会计准则讲解(2008)》都没有对评估固定资产入账价值作出明确规定,造成实务中对评估固定资产的入账、后续计量有着不同的理解,甚至是错误的理解。所谓“固定资产评估结果的会计处理”指的是对固定资产评估价值如何入账,这里的“固定资产评估结果的后续计量”主要是指评估后的固定资产折旧如何计提,这里不考虑其减值问题。

一、企业会计准则关于固定资产入账价值的规定

我国企业会计准则对以下几种固定资产入账价值的规定,对评估固定资产入账价值的确定有借鉴作用:

1. 投资者投入的固定资产,按投资各方确认的价值作为入账价值。

2. 接受捐赠的固定资产,应按以下规定确定其入账价值:

(1)捐赠方提供了有关凭据的,按凭据上标明的加上应缴纳的相关税费,作为入账价值。

(2)捐赠方没有提供有关凭据的,按如下顺序确定其入账价值:①同类或类似固定资产存在相似市场的,按同类或类似固定资产的市场价估计,加上应付的相关税费,作为入账价值;②同类或类似固定资产不存在相似市场的,按该接受捐赠的固定资产估计未来现金流量价值,作为入账价值。

(3)如受捐赠的系旧的固定资产,按照上述方法确认的价值,减去按该项资产的新旧程度估计的价值损耗后的余额,作为入账价值。

3. 盘盈的固定资产,按同类或类似固定资产的市场价格,减去按该项资产的新旧程度估计的价值损耗的余额,作为入账价值。

4. 非货币性交易换入固定资产,按换出资产的账面价值加上应支付的相关税费,作为入账价值。

二、固定资产评估入账问题思考

应该说,我国企业会计准则并没有对评估固定资产的入

账价值作出明确规定。但是,《企业会计制度》和《企业会计准则第4号——固定资产》对上述四种固定资产入账价值的规定,明确了旧的固定资产的入账价值都要减去按该项资产的新旧程度估计的价值损耗,其市场价格与重置成本接近,其新旧程度与评估资产的成新率相近。也就是说,固定资产评估结果反映了资产的重置价值、成新率、评估价值。而会计核算按照历史成本原则反映了固定资产的账面原值、累计折旧、账面净值,两者计价原则、反映的价值状态并不相同。鉴于此,评估固定资产的账务处理也应以净值法为宜。

在固定资产评估价值账务处理实务中,净值法有两种表现形式:一种是总价法。其做法是:依据固定资产评估结果,以“重置成本”反映“固定资产原值”,以“重置成本 \times (1-成新率)”反映“累计折旧”,以二者的差额反映固定资产账面净值。另一种是净值法,又叫净价法。该方法直接以按成新率计算的评估价值(净值)作为“固定资产账面价值”,不反映累计折旧。净值法又分为总分类净值法和明细分类净值法两种。

所谓“评估固定资产入账价值的总分类净值法”实际上是指以被评估企业固定资产评估净增值数作为固定资产的入账价值的一种方法。这种方法是将全部固定资产的评估增值与全部固定资产的评估减值相抵后的差额作为新增固定资产入账。按评估净增值,借记“固定资产——固定资产评估增值”科目,贷记“股本”、“资本公积”等科目。其优点是账务处理的工作量少;缺点是固定资产中不同类别的折旧年限不一致造成“评估增值”计提折旧的不科学。

所谓“评估固定资产入账价值的明细分类净值法”,实际上是指以被评估企业各单项固定资产评估净增(减)值数作为固定资产的入账价值的一种方法。这种方法是将各单项固定资产的评估增(减)值作为新增固定资产入账。按评估净增值,借记“固定资产——固定资产评估增值”科目,贷记“股本”、“资本公积”等科目。其优点是固定资产中不同类别的“评估增值”分别处理,计提折旧更具科学性、合理性;缺点是账务处理的工作量较大。

中国资产评估协会编著的 2011 年全国注册资产评估师考试用书、注册资产评估师执业指南《财务会计》中,“资产评估结果在财务会计中的具体运用”采用的就是总分类净值法。

从根本上来说,不管是总价法还是净值法,这两种方法并不影响会计报表的平衡,因此,中国资产评估协会编写的《财务会计》中这两种方法都可以使用。从理论上讲,两种方法的会计核算结果不会存在差异,也就是说,不管采用哪种处理方法,都不影响以后计提的折旧。但是实际情况是,实务中这两种处理方法对计提折旧是有影响的。

三、企业会计准则关于折旧计提的规定

《企业会计准则第 4 号——固定资产》第十四条第三款规定:应计折旧额,是指应当计提折旧的固定资产的原价扣除其预计净残值后的金额。已计提减值准备的固定资产,还应当扣除已计提的固定资产减值准备累计金额。

这里面影响固定资产折旧的因素有四个:一是固定资产原始价值或固定资产的账面净值。计提固定资产折旧的基数是固定资产原始价值或固定资产的账面净值。企业会计准则规定,一般以固定资产的原价作为计提折旧的依据。二是固定资产折旧年限。三是折旧方法。四是固定资产净残值。

从上面的分析来看,折旧的计提是以“固定资产原值”为基数。即:

$$\text{月折旧额} = \text{固定资产原值} \times [(1 - \text{预计净残值率}) \div \text{预计使用寿命}] \div 12$$

由于总价法下的固定资产原值不等于净值法下的固定资产原值,故根据上式中的原值计算出来的月折旧额必然存在差异。

四、举例说明

例:某企业 2006 年 12 月购入一台机器设备,原值 100 万元,该企业的财务制度规定机器设备折旧年限为 5 年,预计净残值率为 5%。2011 年 12 月 31 日该企业改制,需对该设备进行评估,评估结果显示该设备重置成本为 80 万元,成新率为 40%,净残值率仍然为 5%。

我们看看采用总价法和净值法这两种会计处理方法的结果有何不同,详见表 1:

方法 步骤	总价法	净值法
第一步:冲减账面价值	借:固定资产 -1 000 000 贷:清产核资待处理 -50 000 累计折旧 -950 000	借:固定资产 -1 000 000 贷:清产核资待处理 -50 000 累计折旧 -950 000
第二步:以评估值入账	借:固定资产 800 000 ^① 贷:累计折旧 480 000 ^② 清产核资待处理 320 000 ^③	借:固定资产 320 000 贷:清产核资待处理 320 000
第三步:每月计提折旧	借:制造费用 12 666.67 贷:累计折旧 12 666.67 ^④	借:制造费用 5 066.67 贷:累计折旧 5 066.67 ^⑤

注:①这里的“固定资产”就是评估的重置成本,即评估

原值;②累计折旧=评估原值-评估净值=800 000-320 000=480 000(元);③成新率为 40%,则评估净值=800 000×40%=320 000(元);④总价法下的月折旧额=800 000×[(1-5%)÷5]÷12=12 666.67(元);⑤净值法下的月折旧额=320 000×[(1-5%)÷5]÷12=5 066.67(元)。

既然总价法是以评估确定的重置成本为原值,那么应该以 800 000 元为固定资产原值作为计提折旧的依据。净值法是以评估净值作为固定资产入账原值,那么就应以 320 000 元为计提折旧的依据。这似乎都有道理。

在实务中,对总价法来说,评估固定资产的累计折旧计提以重置成本为基数,考虑尚可使用年限,结合成新率计算其使用寿命来确定其总体使用年限计算折旧。对净值法来说,由于会计上仅反映资产评估价值,故以评估价值为基数,考虑尚可使用年限来计算累计折旧,操作起来很方便。

以上两种处理结果肯定只有一个是合理的,那么,是哪一种方法呢?我们不妨对表 1 进行继续分析,详见表 2:

表 2 单位:元

方法 步骤	总价法	净值法
第四步:计算固定资产入账后每年的折旧	12 666.67×12=152 000.04	5 066.67×12=60 800.04
第五步:计算入账后连续五年计提的折旧	152 000.04×5=760 000.2	60 800.04×5=304 000.2
分析	该方法两年就可以把该计提的折旧计提完。如果按五年提取,则出现超额提取折旧	该方法共需要五年的时间把该提的折旧提完

不管是总价法还是净值法,该机器设备的净值只有 32 万元,扣除残值以后只能提取折旧 304 000.2 元。上面两种方法表明:在总价法下,五年提取了 76 万元的折旧额,超额 48 万元;如果按两年计提折旧,则计提的折旧额正确,但又违背了企业财务制度中关于机器设备折旧年限的规定。而净值法下计提的折旧是正确的,那么总价法错就错在评估确认的累计折旧 48 万元被忽略。

五、结论

对于评估固定资产,从价值入账、折旧的提取分析,采用净值法是合理的,当然明细分类净值法更为科学。同时笔者认为,对评估固定资产的会计处理应该作出统一的规定,由企业会计准则予以明确。在采取总价法核算固定资产的入账价值时,其后续计量不应强调“应计折旧额,是指应当计提折旧的固定资产的原价扣除其预计净残值后的金额”,更应该明确,以总价法对评估固定资产价值入账后,其累计折旧的计提应该遵循净值法。即对固定资产的入账不管采用总价法还是净值法,在计提折旧时都要以净值法确认的入账价值作为计提折旧的依据。

主要参考文献

财政部.企业会计准则 2006.北京:经济科学出版社,2006