

关于动态非货币资产投资的 账务处理探讨

张璋

摘要：本文对动态非货币资产投资现行账务处理提出了改进方法，核心原则是以评估基准日的评估报告评估净值作为投资方投资金额，全部计入被投资公司股东权益，资产交付日动态非货币资产净值和评估基准日评估净值的差额在资产交付日用往来科目进行账务处理。

关键词：动态非货币资产；评估价值；资产交付；账务处理

《公司法》规定，对作为出资的非货币资产应当评估作价，核实资产，不得高估或者低估作价。非货币资产出资一般需要进行评估确定其公允价值以作为出资金额。由于评估基准日与资产交付日有一定时间间隔，在此间隔内，有些非货币资产的价值会发生变化，依据公允价值变动情况，可以分为静态非货币资产和动态非货币资产。静态非货币资产是指在此时间间隔内价值变动不大且对确定资产交付日投资资产净值没有影响的非货币资产，例如知识产权、不使用的单体实物资产等。动态非货币资产是指在此时间间隔内价值变动较大且对确定资产交付日投资资产净值有影响的非货币资产，例如持续经营的业务净资产：在此间隔内持续经营的业务净资产会因为计提折旧、贷款回收、支付贷款等因素影响，其公允价值发生较大变化，本文重点讨论动态非货币资产出资账务处理。

一、现行动态非货币资产账务处理存在的问题

对于动态非货币资产的账务处理，许多公司现在都是采用以评估值为基础进行成本结转、计提折旧和分期摊销，得到资产交付日的投资资产净值，并将此金额全部计入股东权益。由于评估基准日至资产交付日这段时间间隔长短不定，其跨度从几个月到一年，受动态非货币资产持续经营和盈亏金额连续变动的影响，动态非货币资产投资净值一直处于变化之中，如果合资公司股权比例已经确定，则项目投资总金额会发生变化。如果合资公司项目投资总金额确定，则投资各方股权比例会发生变化。在盈亏金额较大时，矛盾更突出，给投资方和被投资

方资金预算和经营计划等造成较大影响。

二、改进的动态非货币资产账务处理方法

笔者以持续经营的业务净资产投资为例，对动态非货币资产在资产交付日确定所投资资产净值和被投资公司账务处理提出改进方法。

（一）确定资产交付日投资资产净值

由于评估基准日与资产交付日之间，投资公司拟投入的动态非货币资产持续经营，所有资产、负债金额每天都在变化，资产评估日评估净值也会变化，因此，资产交付日投资资产净值需要在评估基准日评估净值的基础上依据各类资产、负债的特性，具体调整各项资产、负债，确定资产交付日的投资资产及负债金额，从而得到资产交付日的投资资产净值。

1. 债权类资产

债权类资产主要包括应收票据、应收账款、其他应收款、预付账款等，这类资产不但金额处于动态波动中，其所对应的债务人名称和数量也在不断变化。评估基准日的债权评估值金额由于款项的收回而减少，包括原有债务人的金额减少和原有债务人债务全部收回，应直接冲减评估值得到投资金额；评估基准日以后增加的金额，包括原有债务人增加的金额和新的债务人的金额，如果在资产交付日按账面金额确认，投资公司还应增加金额向被投资公司出具连带责任担保函。

2. 存货类资产

存货类资产包括原材料、在制品、产成品等，评估基准

日存货类资产的评估值随各类存货余额的减少直接扣除,新增存货金额按类别采取不同的处理方法:(1)原材料。由于评估基准日与公司成立日间隔时间一般不会很长,在市场价格波动不大的情况下,新购原材料按账面价值确认。(2)在制品。应考虑评估价值变化的原材料、资产折旧、摊销等因素,调整在制品账面价值。(3)产成品。其按合同销售价格或最新的市场销售价格。如果存货的增加有从关联方购买的存货,则关联方有义务提交有关交易公允的证明资料。

3. 固定资产类

固定资产类主要包括固定资产、在建工程等。资产交付日的固定资产类资产应根据其使用状态的不同而对其评估基准日的价值进行差异化处理:(1)持续使用的固定资产应该按评估基准日的评估值和基准日与交付日的时间间隔计提折旧,并调整投资金额。(2)新购入的固定资产可以按照采购价格并调整折旧确定投资金额;如果是从关联方购入,则关联方有义务提交有关交易公允的证明资料。(3)未使用的固定资产一般按评估值确定投资金额;当发生明显的实体性贬值、功能性贬值和经济性贬值时,应对其评估基准日评估值进行相应的调整。

4. 无形资产

无形资产类主要包括土地使用权、商标、专利权等:(1)持续使用的无形资产按评估基准日的评估值和时间间隔进行摊销,并调整投资金额。(2)未使用的无形资产在其使用价值没有明显波动时按评估值确定投资金额。

5. 负债

负债一般按账面价值调整即可,如果评估基准日和公司成立日之间产生未按期偿还的负债或诉讼,逾期利息和诉讼产生的相关费用应该由投资方承担。

(二) 动态非货币资产投资账务处理

动态非货币资产投资账务处理总原则是:被投资公司以评估基准日的评估报告评估净值作为投资方投资金额,全部计入股东权益,资产交付日动态非货币资产净值和评估基准日评估净值的差额在资产交付日用往来科目进行账务处理。

例:甲公司主要经营业务是生产铝合金轮毂和铝合金材料,经过与乙公司协商,双方决定新设一家生产和销售铝合金轮毂的丙公司。合同约定甲公司以轮毂业务相关业务净资产评估值投资入股,持有丙公司75%股权;乙公司以现金出资,持有丙公司25%股权。资产评估基准日甲公司投入的动态非货币资产评估值列示如下:应收账款650万元,存货350万元,固定资产2300万元,无形资产500万元,负债800万元,评估值净值是3000万元。资产交付日甲公司动态非货币资产调整后确定的资产和负债金额是:应收账款900万元,存货380万元,固定资产2200万元,无形资产480万元,负债860万元,投资

资产净值是3100万元。

首先,按照评估基准日评估值,将资产、负债和评估值净额进行账务处理:

借:应收账款	650
存货	350
固定资产	2300
无形资产	500
贷:负债	800
实收资本	3000

其次,按照评估基准日评估值和资产交付日动态非货币资产净值之差,对资产、负债金额进行调整,如果评估基准日评估净值小于资产交付日所投资的动态非货币资产净值,则差额计入投资公司往来账户贷方:

借:应收账款	250
存货	30
贷:固定资产	100
无形资产	20
负债	60
其他应付款——投资公司	100

如果评估基准日评估净值大于资产交付日所投资的动态非货币资产净值,则差额计入投资公司往来账户借方。

为了列示清楚,账务处理分了两个步骤,在实际操作过程中,账务处理合并一步完成:

借:应收账款	900
存货	380
固定资产	2200
无形资产	480
贷:负债	860
其他应付款——投资公司	100
实收资本	3000

上述账务处理的特点是:(1)投资公司如果以评估基准日评估净值确定投资额,评估报告出具后投资金额不再变化,注册资本和投资各方的投资金额可以确定。(2)评估基准日后投资各方及被投资公司的权利和义务明确,在评估基准日和资产交付日期间,投资公司对持续使用拟投资的动态非货币资产所产生的价值变化负责:由于所投资资产持续经营业务亏损等原因造成评估净值大于实际交付资产净额,则投资公司有义务用货币资金补齐评估日净值;由于所投资资产持续经营业务盈利等原因造成评估净值小于实际交付资产净值,则被投资公司有义务返还大于评估净值部分。

(作者单位:中央财经大学会计学院)

责任编辑 王雅涵