



# 资产评估理论与技术讲座

## 第十讲 资产评估结果的会计处理

王子林

会计处理是利用评估结果的一种必要环节,由资产业务当事人进行。

### 一、资产评估结果会计处理的基本要求

1. 会计处理形式要与评估目的相一致。对资产评估结果的会计处理可以有重做新帐、调整帐务、补充记录等几种形式,不同的评估目的要求不同的会计处理形式。从原理上看,只要有资产交易实际发生,购买方就要以成交价和评估价为依据进行价格记录和分配,重做新帐;没有资产交易但有产权变动的,如对外投资、租赁等,均要按评估价调整帐务;国家批准重估以重建会计计价基础的,如清产核资等,必须按确认评估价调整帐务;企业投保抵押和经营咨询性评估等,则只能做补充记录。

2. 评估结果的会计处理要遵循会计工作的共同规则,与通常会计惯例保持一致,并严格按现行财务会计制度规定办事。目前,国家对内联、中外合资合作的长期投资,兼并、出售和租赁等国有资产流动的财务会计处理,均有明文规定;随着改革的深化还会有新的法规出台,评估结果的会计处理必须符合各项规定的要求。

3. 评估结果会计处理的计价原则分别实行确认原则和实现原则。确认原则是指资产评估结果经有权机

关确认后,作为会计计价依据,原有记录与此相左的,按确认的评估结果调整。这一原则明显不同于通常会计实务的历史成本原则。实现原则是指资产交易的成交价(包括产权变动的协调作价)是会计计价的依据,当实现价格与确认价格相左时,实现价格必须在会计帐表上得到反映。

### 二、租赁和清产核资评估结果的会计处理

国家规定,国营企业实行租赁经营必须进行资产评估,按有权机关确认的评估结果调整帐务。对租赁企业评估,一是资产数量出现盘盈盘亏;二是重估价或升或降。固定资产盘盈和升值,借(增)记“固定资产”科目(重置全价的增加额),贷(增)记“固定基金”科目(重置净价的增加额)和贷(增)记“折旧”科目(全价与净价两个增加额之差)。盘亏和降价部分,作相反记录,下同。

流动资产盘盈和升值,借(增)记“原材料”、“产成品”等科目,贷(增)记“流动基金——国家流动基金”科目。

专项资产盘盈和升值,借(增)记“专项物资”等科目,相应贷(增)记“专用基金——更新改造资金”等科目。

需要注意的是,资产盘盈盘亏后对有关资金帐户

企业除上述筹资渠道外,还启用企业留利,由于企业留利属所有者权益,与股票性质相同,因此,筹资成本率的计算与股票相同,不再赘述。

### 四、企业综合筹资成本率

企业综合筹资成本率也称平均筹资成本率。它是根据各种筹资额比重加权计算的平均筹资成本率,在计算综合筹资成本率时,需要对各种筹资成本率进行

调整,使之具有可加性。因为债务利息是在所得税前支付的,而股利是在所得税后支付的。调整方法有两种:一种是调整股票筹资成本率,将其调整为所得税前;另一种是调整举债筹资的成本,将其调整为所得税后。前一种方法容易被大家所接受,因这一筹资成本率容易与市场利率比较,后一种方法只适用于企业内部的比较。

的调整,因有权部门的批复不同而异。

清产核资会计处理的依据是经确认的评估结果以及有关部门关于相应调整资金的批文,其分录与租赁资产评估结果的会计处理相同。

### 三、对外投资价格的会计处理

对外投资包括内联投资以及向中外合资、合作企业投资,国家规定,对外投资必须进行资产评估,在国家有权部门的参与下协议作价,按协议价进行会计处理。(1)企业投出固定资产、流动资产或专项资产时,按协议价借(增)记“长期投资——固定资金投资(净价)、流动资金投资、专用基金投资”各科目,借(减)记“折旧”科目(固定资产重置全价与净价之差),贷(减)记“固定资产”、“原材料”、“专项材料”等科目。(2)以场地使用权作价投资,借(增)记“长期投资——场地使用权投资”科目,贷(增)记“固定基金——国家固定基金”科目。(3)以专有技术、专利权和无形资产作价投资,如果原来已经入帐的无形资产作为投资的,借(增)记“长期投资”科目,贷(减)记“无形资产”科目。如果用未入帐的无形资产作价投资,借(增)记“长期投资”科目,贷(减)记“固定基金”科目。(4)对外投资协议价与帐面价格的差额,应按国家有权部门的批文,正差相应借(增)记“固定资产”、“原材料”、“专项材料”、“专有技术”等科目,贷(增)记“折旧”科目,贷(增)记“国家固定基金”、“国家流动基金”和有关专用基金等科目。出现负差作相反记录。需注意,该项记录应在前述(1)~(3)项分录之前进行。(5)接受投资方,要按投资品类别和协议价,借(增)记“固定资产(重估全价)”、“原材料”、“专有技术”等科目,贷(增)记“折旧”科目(全价与净价的差额),贷(增)记“其他单位投入资金”科目(中外合资合作企业记“实收资本”,固定资金按净价计)。

### 四、兼并、出售和企业清算评估结果的会计处理

经审核批准被兼并的企业要进行资产评估,按核准确认的评估价调整帐务和资金。产权转让成交后,被兼并企业应编制结束时的会计报表。上述三阶段会计处理的办法如下:

1. 批准前被兼并企业资产清理的会计处理。拟定为产权转让对象的企业,要按资产清理结果编制会计报表送审。这种清理通常是内部资产评估。清理结果按如下方法作会计处理:

(1)固定资产盘盈盘亏。上报时,盘盈借(增)记“固定资产”(重置全价)科目,贷(增)记“折旧”(全价与净价的差额)科目,贷(增)记“待处理财产盘盈”(净价)科

目;盘亏借(增)记“待处理财产损失”和借(减)记“折旧”科目,贷(减)记“固定资产”科目。按规定报批后,对盘盈的,借(减)记“待处理财产盘盈”科目,贷(增)记“固定基金”科目;对盘亏的,借(减)记“固定基金”科目,贷(减)记“待处理财产损失”科目。

(2)流动资产的清理。企业在清理产品和材料物资中,盘亏的按实际成本计价,盘盈的按估计成本计价,并运用待处理财产盘盈、损失帐户过渡报批。清理中发现应摊未摊的待摊费用、税金、无法收回的债权,按核实的帐面数调减有关科目,并用“待处理财产损失”科目过渡报批。清理中发现不需支付的预提费用、不能偿还的债务,按帐面数调减相应科目,并用“待处理财产盘盈”科目过渡报批。

专项资产盘盈盘亏,下设二级科目“待处理物资盘盈”、“待处理物资损失”等科目过渡报批,盘盈按重估数、盘亏按帐面数,相应调增、调减各项资产和基金。

2. 核准被兼并企业评估结果的会计处理。被兼并企业进行资产清查不能代替资产评估,国家规定由公证性、权威性的资产评估组织进行评估,经有权机构确认的评估结果是帐务调整的依据。评估既会发现资产盘盈盘亏,也会出现资产价格的升降,这些均以经确认的评估报告为准,作统一的会计处理,也不经“待处理”帐户过渡,而是直接对资产与资金作对应调整。资产盘盈和升值,按增加价借(增)记“固定资产”(全价)、“无形资产”、“原材料”、“专项物资”等科目,贷(增)记“折旧”(全价与净价的增加值之差)、“固定基金”、“流动基金”、“专用基金”等科目;资产盘亏和贬值,按减少额作相反分录。

3. 结束完竣。企业被兼并后,应及时办理结束完竣手续。兼并企业接管负债并接收全部资产的,被兼并方应借(减)记所有负债科目的余额,借(增)记“其他应收款——应收产权转让收入”(按成交价格计),贷(减)记所有资产科目余额。(转让价格高于或低于企业净资产的差额部分,可通过增减流动基金轧平。)国有资产管理部门收缴产权转让收入入库后,通知企业核销旧帐,借(减)记各项国家基金,贷(减)记“其他应收款——应收产权转让收入”科目。

4. 受让企业对被兼并企业的会计处理。被兼并企业失去法人资格的,受让企业按各项资产和负债评估结果登记入帐,应支付的产权转让价格通过“专项应付款——应付受让企业款”科目反映(转让价与资产减负债余额之差,作商誉入帐)。企业支付价款时,按规定转帐建立各项基金。

被兼并企业未丧失法人资格的,应重开新帐,按评

估确认的资产、负债登记入帐；转让价与净资产的差额，作为商誉列入无形资产帐户；被兼并企业的转让价作为受让企业的投资处理，列入“其他单位投入资产”科目。受让企业则将支付价款作投资处理，借（增）记“长期投资”科目，贷（增或减）记“专项应付款”、“银行

存款”、“专项存款”等科目。

企业出售、拍卖的评估结果的会计处理，与兼并大体相同。企业正常清算完竣的评估结果的处理办法也与兼并大体相同。

## 第十一讲 资产评估管理

王子林

### 一、评估机构管理

国家对资产评估机构实行资格管理。中央和省、自治区、直辖市和计划单列市国有资产管理部负责资产评估机构的资格审查，颁发“资产评估资格证书”，持证机构才具有评估国有资产的资格。各资产评估公司、会计师事务所、财务咨询公司、审计事务所等机构，只要具备承担资产评估工作条件的，均可申请资格证书。持证单位均可承揽资产评估业务，不得搞行业垄断、地区垄断，也不得搞违背职业道德的竞争。

### 二、资产评估程序管理

现行法规规定国有资产评估必须经申报立项、资产清查、评定估算和验证确认四个依次进行的阶段。国有资产管理部对评估程序的执行情况进行监督和检查。

国家规定，国有资产占用单位有下列情形之一的，应当申报资产评估立项：资产拍卖、转让；企业兼并、出售、联营、股份经营、合资、合作经营；企业清算；及其他国家规定需评估的事项。资产业务当事人认为有必要评估，并且涉及到国家权益，如国有资产抵押、担保、租赁等，也要申报立项。立项申请书及其他资料经企业主管部门审查同意后，报同级国有资产管理部审批。经国有资产管理部委托或授权，主管部门可以审批评估立项。审批机关应当自收齐资产评估立项申请书及其他规定材料之日起10日内作出是否准予立项的决定，通知申请单位或主管部门。国务院决定对全国或者特定行业进行国有资产评估的，视为已经准予资产评估立项。

由国家准予立项的，其评估结果由国家实施确认管理。委托单位收到资产评估机构的资产评估报告后，应当报其主管部门审查；主管部门审查同意后，报同级国有资产管理部组织结果确认。经国有资产管理部授权或委托，主管部门可组织结果确认。确认机关在收到评估报告之日起45日内组织验证、协商，确认评估结果，下达确认通知书。占有单位对确认通知书有异议的，可以自收到通知书之日起15日内向上一级国有资产管理部申请复核，后者应在收到复议申请和有关材料之日起30日内作出裁定，并下达裁定通知书。裁定书是国家确认评估结果的终审结论。

### 三、资产评估的参数和信息管理

资产评估参数指影响资产评估价格的若干基本要素，包括用于评估的物价指数、功能成本系数或指数、成新率、功能性贬值、参照价格、本金化率等。

评估参数管理是资产评估结果确认的基本内容。国家确认评估结果，除审查评估报告是否与评估立项通知和评估委托协议书的要求相一致外，对评估结论的审查主要是审查评估参数。主要有如下内容：（1）审查评估参数的选择与评估标准和方法是否在逻辑上具有一致性。评估参数的运用是否配套，是否有重复交叉或遗漏。（2）审查参数的选择是否符合评估对象的实际，是否符合国家有关规定。（3）审查参数是否具有客观依据，无论参数是取自国家发布的信息，还是采自市场，或是评估机构搜集、整理，或是评估机构取自对评估对象的实际勘测，资产评估结果确认部门都要认真分析参数的来源，根据不同来源鉴别参数的客观性、适用性。一般来说，与原帐面数差异大，对评估总额影响