

资产评估中固定资产评估减值探讨 PDF转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文

https://www.100test.com/kao_ti2020/80/2021_2022__E8_B5_84_E4_BA_A7_E8_AF_84_E4_c47_80243.htm

内容提要：《企业会计制度》颁布实施以来，对企业改制发起设立股份有限公司，依法进行资产评估和报表审计过程中，会计师普遍简单以评估师的评估减值数据作为计提固定资产减值准备的依据。本文对此种做法的有关问题进行初步分析，并提出在新形势下，开展以财务报告为目的的评估研究的同时，首先研究以固定资产减值准备计提为目的的评估，以引起行业的重视。对企业改制发起设立股份有限公司，依法进行资产评估和报表审计过程中，会计师越来越多地直接以评估师的评估减值数据作为依据，计提固定资产减值准备。分析认为，不能简单用评估师得出的评估减值作为会计师计提资产减值准备的直接依据，但依据资产评估的理论和方法专门服务于计提固定资产减值准备是可行的。

一、不能简单以评估师的评估减值数据作为计提固定资产减值准备的依据

1. 概念和前提的不同

折旧和减值准备都反映固定资产账面价值的减少。从《资产负债表》内容上看，“折旧”与“减值准备”都是“固定资产”的备抵项目，两者互为补充，共同反映固定资产账面价值的减少。无论是计提减值准备，还是提取折旧，都不同程度地体现了“正确计算损益、减少风险损失、合理确定成本补偿尺度的”“谨慎”原则。计提折旧是对固定资产价值的分摊，并不表示固定资产价值的实际减少，减值准备是在对固定资产计提折旧的基础上，以一种更灵活、更及时的方式，确保固定资产现时价值计量信息的有用与相关。因此，有

人认为计提减值准备是对历史成本的修正，反映了固定资产当前的价值。实际也是如此，即计提减值准备，是一种资产计价的手段，是会计核算中，资产价值计量的方法之一，是企业经营中经常性核算的内容之一，旨在及时反映由于外部资产市价、利率、技术经济法律等企业外部环境的变化，和资产经济绩效等内部原因，可能导致的资产的可回收金额低于账面金额时的资产价值变化。而企业改制发起设立股份有限公司依法进行的资产评估，并不是企业经常性核算的内容（至少目前），更不是“开展用于财务报告和相关会计事宜的评估”（《国际评估准则》ivs3）。而是与进行资产评估对应的资产业务对应发生的，而且为了满足特定资产业务的需要，对事先确定的时点（评估基准日）（也并不完全考虑会计年度）的资产价值的反映。这并不全面反映会计资产减值的核算的经常性原则，即计提和转回。

2. 价值内涵不完全一致与会计核算的“公允价值”不同

（尽管现代会计趋向于市场价值），资产评估价值（这里暂不讨论“无市场价值”或“限制性资产”所用的“drc”法反映的“价值”争议），是建立在与特定评估业务（或评估目的）对应的价值类型基础上的价值，是一种“交易估计”而非“真实交易”，价值数额与价值定义密切相关，“价值定义的改变会对各种资产所具有的价值产生影响”（《国际评估准则》）。同一项资产，在同一个期日，不同的评估目的表现为不同的价值。以企业转让为例，对有价值证券和存货的计价，评估要按现时可变现净值估价，而会计计量则必须按成本与市价孰低的原则计核。再以出售资产为例，产成品直接以市价计量，而如果以出资为目的进行评估，是可以成本和市价两种办法计量。

不同的资产使用方式（比如闲置、改变用途）以及不同的资产交易方式都会对评估的市场价值产生重要影响。因此，评估的市场价值，因资产业务的型式不同，表现为“可选”的、和“可变”的计价标准以及评估结果。而作为计提减值准备的使用的“可回收金额”概念，是“指资产的销售净价与其使用价值二者之中的较高者”。“使用价值”（value in use），指预期从资产的持续使用和使用期限结束时的处置中形成的估计未来现金流量的现值。销售净价，指在熟悉情况的交易各方之间自愿进行的正常交易中，通过销售资产而取得的、扣除处置费用后的金额（《国际评估准则》第36号资产减值）。明显与资产评估的市场价值概念有差别。

3. 计提减值准备的技术途径与资产评估不一致 评估减值与会计计提减值准备技术途径完全不一致，比如我们在承做某电网公司h股上市评估中，由于变电站作为一个有机系统整体考虑，可以准确将其他费用完整计算，更能科学反映其整体价值，故将变电站作为一单项资产（尽管其中含有房屋、土地、机器等）进行估值，但由于其中的土地使用权拟采取租赁的方式而不作为投入资产，与原含有土地使用权账面值相比，不含土地使用权变电站的评估值发生大面积“减值”，并非会计意义上的“可回收金额低于账面金额”的情形。再如评估中本着资产不重不漏的原则对重复的资产，在清查核实的基础上进行调整合并估值，对未反映评估值的资产（评估值为零）这也同样不是单项资产的“减值”。还有很多其他根据资产评估现实性原则确定的、并做零值处理的并不存在实物形态的资产，同样不是简单的资产的“减值”情形。而会计上认定减值的条件为：长期闲置不用，在可预见的未来不会再

使用，且已无转让价值的固定资产；由于技术进步等原因，已不可使用的固定资产；虽然固定资产尚可使用，但使用后产生大量不合格品的固定资产；已遭毁损，以致于不再具有使用价值和转让价值的固定资产.实质上已经不能给企业带来经济利益的固定资产。比如某审计报告提出以下审计意见：对于设备a，由于使用而产生大量不合格品，该设备的固定资产原值40万元，已提累计折旧4万元，净值为36万元，所以补提36万元的减值准备。而评估会考虑变现净值作为评估值，与减值准备至少数额不同。又如：对于设备b，由于长期闲置不用，在可预见的未来不会再使用，且由于闲置不用已无使用价值，但仍有转让价值1万元，因此，不符合全额计提减值准备的条件。

4. 单项资产界定存在本质不同

《国际会计准则》（ias）第36号资产减值中对单项资产的界定是非常原则性的，基本上是在建立在“独立收益”的基础上界定的，在基本上不可能达到纯粹“单项资产”的现实下，提出以“现金产出单元”计提。比如，《国际会计准则》（ias）第36号中示例，某矿业企业自己拥有一条铁路以支持其采矿生产，该铁路只能以报废价值出售，并且该铁路持续使用不可能在很大程度上独立于矿业企业的其他资产而产生现金流入。估计该铁路的可收回价值是不可能的，因为不能确定铁路的使用价值，而且其很可能不同于其报废价值。因此，企业估计现金产出单位（即整个矿山）的可收回价值。将整个矿山作为计提减值准备的基础。汽车企业根据同政府签订的合同提供服务，该合同要求汽车企业在五条单独的线路上提供最低限度的服务，投入每条线路上的资产和每条线路的现金流量能够分别认定。其中一条线路发生重大亏损。由于企业没有权

利提早结束任何一条汽车线路，因此，通过持续使用、很大程度上独立于其他资产或资产组合所产生的现金流入的最小可辨认现金流入是五条线路合并产生的现金流入。每一条线路的现金产出单位是汽车企业整体。将整个汽车企业整体作为计提减值准备的基础。而资产评估，几乎是“卡片”式的单项资产的概念。资产评估的基础是企业根据固定资产卡片转换成要求的“评估明细表”，没有任何企业为进行资产评估，严格以上述“单项资产”或“现金产出单元”的概念，形成资产评估的基础报表。实践中，“评估明细表”基本上是企业固定资产卡片的汇总，很多管理较好的企业直接将“设备台账”转换成“评估明细表”。这样以评估明细表直接统计的减值，与上述概念明显不同。100Test 下载频道开通，各类考试题目直接下载。详细请访问 www.100test.com