

总部资产减值会计核算解析

李洁慧

(苏州大学商学院 江苏苏州 215001)

【摘要】 本文根据总部资产难以脱离其他资产或者资产组产生独立的现金流入的特点,对总部资产能够和难以合理分摊至各资产组的减值测试及相关会计处理进行了探讨。

【关键词】 总部资产 资产组 资产组组合 会计处理

总部资产实质上是指本身不能单独产生现金流量而只能与其他资产或资产组组合在一起才能产生现金流量的资产。《企业会计准则第8号——资产减值》(简称“资产减值准则”)指出,总部资产的显著特征是难以脱离其他资产或者资产组产生独立的现金流入,而且其账面价值难以完全归属于某一资产组。总部资产通常难以单独进行减值测试,从这一点上看,总部资产与商誉有点类似,需要结合其他相关资产组或者资产组组合进行减值测试。企业在对某一资产组进行减值测试时,应当先认定所有与该资产组相关的总部资产,再根据相关总部资产能否按照合理和一致的基础分摊至该资产组的不同情况进行处理。本文拟就总部资产是否可以按照合理和一致的基础分摊至其资产组的不同情况,对总部资产减值测试及相关会计处理进行探讨。

一、总部资产能够合理分摊至各资产组的减值测试

在资产负债表日,如果企业有迹象表明某项总部资产可能发生减值,则对相关总部资产能够按照合理和一致的基础分摊至该资产组的部分,应当将该项总部资产的账面价值分摊至各资产组,再据以比较各资产组的账面价值(包括已分摊的总部资产的账面价值部分)和可收回金额,并按照有关资产组的减值损失处理顺序和方法处理。这就是国际会计准则中对总部资产减值损失所要求进行的自下而上的减值测试方法,即分别计算各资产组的可收回金额。

例1:黄山公司在A、B、C三地拥有三家分公司,这三家分公司的经营活动均由总部负责运作。由于三家分公司均能产生独立于其他分公司的现金流入,所以黄山公司将这三家分公司确定为三个资产组。2007年12月1日,该公司经营环境发生了重大不利变化,出现减值迹象,需要进行减值测试。假设总部资产的账面价值为200万元,能够按照各资产组账面价值的比例进行合理分摊,A、B、C分公司和总部资产的使用寿命均为20年。减值测试时,A、B、C三个资产组的账面价值分别为320万元、160万元和320万元。假设黄山公司计算确定A分公司资产的可收回金额为420万元,B分公司资产的可收回金额为160万元,C分公司资产的可收回金额为380万元。要求:对黄山公司进行资产减值测试并进行相关的会计处理。

第一步:将总部资产的账面价值分配至各资产组。由于各资产组的使用寿命相同,可直接按其账面价值分配总部资产,各资产组应分配总部资产金额=总部资产×该项资产组账面价值÷各资产组账面价值之和。即:总部资产应分配给A资产组的数额=200×320÷800=80(万元);总部资产应分配给B资产组的数额=200×160÷800=40(万元);总部资产应分配给C资产组的数额=200×320÷800=80(万元)。

第二步:分配后各资产组的账面价值。即:A资产组的账面价值=320+80=400(万元);B资产组的账面价值=160+40=200(万元);C资产组的账面价值=320+80=400(万元)。

第三步:比较各资产组的账面价值和可收回金额,进行减值测试。即:A资产组的账面价值400万元,可收回金额420万元,没有发生减值;B资产组的账面价值200万元,可收回金额160万元,发生减值40万元;C资产组的账面价值400万元,可收回金额380万元,发生减值20万元。

第四步:将各资产组的减值额在总部资产和各资产组之间分配。①B资产组减值额40万元,分配给总部资产的部分为40×40÷200=8(万元),分配给B资产组本身的部分为:40×160÷200=32(万元)。②C资产组减值额20万元,分配给总部资产的部分为:20×80÷400=4(万元),分配给C资产组本身的部分为:20×320÷400=16(万元)。

综上,A资产组没有发生减值,B资产组发生减值32万元,C资产组发生减值16万元,总部资产发生减值12万元。其会计处理为:借:资产减值损失——B资产组资产32万元、——C资产组资产16万元、——总部资产12万元;贷:B资产组固定资产、无形资产等减值准备32万元,C资产组固定资产、无形资产等减值准备16万元,总部有关资产科目12万元。

例2:承上例,假设黄山公司总部资产账面价值为200万元,能够按照各资产组账面价值的比例进行合理分摊,若C分公司是上年吸收合并的公司,A、B、C资产组和总部资产的使用寿命分别为10年、20年、20年和20年。减值测试时,A、B、C三个资产组的账面价值分别为320万元、160万元和320万元,C分公司账面价值320万元中含商誉15万元。其余条件不变,黄山公司计算确定A分公司资产的可收回金额为420万元,B分

公司资产的可收回金额为160万元,C分公司资产的可收回金额为380万元。要求:对黄山公司进行资产减值测试并进行相关的会计处理。

第一步:将总部资产分配至各资产组。本例中,由于各资产组的使用寿命不同,不能直接按其账面价值分配总部资产,而应根据各资产组使用寿命对各资产组的账面价值进行调整,按各资产组调整后的账面价值来分配总部资产,即企业应根据各资产组的账面价值和剩余使用寿命加权平均计算的账面价值确定分摊比例进行分摊。分配总部资产的账面价值应为: $320+2\times 160+2\times 320=1\ 280$ (万元);总部资产应分配给A资产组的数额= $200\times 320\div 1\ 280=50$ (万元);总部资产应分配给B资产组的数额= $200\times 320\div 1\ 280=50$ (万元);总部资产应分配给C资产组的数额= $200\times 640\div 1\ 280=100$ (万元)。

第二步:分配后各资产组的账面价值。即:A资产组的账面价值= $320+50=370$ (万元);B资产组的账面价值= $160+50=210$ (万元);C资产组的账面价值= $320+100=420$ (万元)。

第三步:比较各资产组的账面价值和可收回金额,进行减值测试。①A资产组的账面价值370万元,可收回金额420万元,没有发生减值;②B资产组的账面价值210万元,可收回金额160万元,发生减值50万元;③C资产组的账面价值420万元,可收回金额380万元,发生减值40万元。

第四步:将各资产组的减值额在总部资产和各资产组之间分配。①B资产组减值额50万元,分配给总部资产的部分为 $50\times 50\div 210=12$ (万元),分配给B资产组本身的部分为: $50\times 160\div 210=38$ (万元)。②C资产组减值额40万元,资产减值准则规定,资产组或者资产组组合的可收回金额低于其账面价值的,减值损失金额应当先抵减分摊至该资产组或资产组组合中商誉的账面价值,再根据该资产组或者资产组组合中除商誉外的其他各项资产的账面价值所占比重,按比例抵减其他各项资产的账面价值。C分公司账面价值320万元中包含的商誉15万元应当先行抵减。其会计处理为:借:资产减值损失——C资产组减值损失15万元;贷:商誉减值准备15万元。余下的减值额为25万元,应将其在总部资产和C资产组之间分配,分配给总部资产的部分为: $25\times 100\div 420=6$ (万元),分配给C资产组本身的部分为: $25\times 320\div 420=19$ (万元)。

综上,A资产组没有发生减值,B资产组发生减值38万元,C资产组发生减值19万元,总部资产发生减值18万元。借:资产减值损失——B资产组资产38万元、——C资产组资产19万元、——总部资产18万元;贷:B资产组固定资产、无形资产等减值准备38万元,C资产组固定资产、无形资产等减值准备19万元,总部有关资产科目18万元。

二、总部资产难以合理分摊至各资产组的减值测试

根据国际会计准则规定,如果总部资产的账面余额不能在合理和一致的基础上分摊到核查中的现金产出单元,则企业应同时采用自下而上和自上而下的测试方法。前面已提及自下而上的测试方法要求计算各资产组的可收回金额,而自上而下的测试方法则要求计算总体资产的可收回金额。我国资产减值准则规定,对于相关总部资产难以按照合理和一致

的基础分摊至该资产组的,要求:首先,可在不考虑相关总部资产的情况下,估计和比较各资产组的账面价值和可收回金额,并按照有关资产组减值损失处理顺序和方法处理;其次,认定由若干个资产组组成的最小的资产组组合,该资产组组合应当包括所测试的资产组与可以按照合理和一致的基础将该总部资产的账面价值分摊至其上的部分;最后,比较所认定的资产组组合的账面价值(包括已分摊的总部资产的账面价值部分)和可收回金额,并按照有关资产组减值损失的处理顺序和方法处理。即企业在进行测试时应同时采用自下而上和自上而下两种测试程序,该做法与国际惯例相一致。

例3:黄山公司拥有A、B、C三个资产组,2007年年末,这三个资产组的账面价值分别为230万元、400万元和550万元,没有商誉。这三个资产组为三条生产线,预计剩余使用寿命均为20年,采用直线法计提折旧。由于黄山公司的竞争对手通过技术创新推出了技术含量更高的产品,并且受到了市场欢迎,而对黄山公司产品产生了重大不利影响。为此,黄山公司于2007年年末需要对各资产组进行减值测试。假设黄山公司的经营管理活动由总部负责,总部资产为一个研发中心,其账面价值为100万元,已知研发中心的账面价值难以在合理和一致的基础上分摊至各相关的资产组。假设各资产组和资产组组合的公允价值减去处置费用后的净额难以确定,企业根据资产的预计未来现金流量和适用的折现率计算的现值分别是:A资产组300万元、B资产组328万元、C资产组542万元,包括研发中心在内的最小资产组组合(黄山公司)1 250万元。要求:对黄山公司进行资产减值测试。

分析:对资产组进行减值测试,首先应当认定与其相关的总部资产,A、B、C三个资产组的总部资产为一研发中心。

第一步:不考虑总部资产情况下,比较各资产组账面价值与可回收金额进行减值测试。即: $230\text{万元}<300\text{万元}$,A资产组没有发生减值; $400\text{万元}>328\text{万元}$,B资产组发生减值72万元; $550\text{万元}>542\text{万元}$,C资产组发生减值8万元。应确认B资产组减值损失72万元,C资产组减值损失8万元。

第二步:认定由若干个资产组组成的最小的资产组组合。需要说明的是,如果可以按照合理和一致的基础将总部资产的账面价值进行分摊,则最小资产组组合中应包括已分摊的总部资产的账面价值部分。本例由于研发中心的账面价值难以在合理和一致的基础上分摊至各相关的资产组,因而A、B、C三个资产组和研发中心构成最小资产组组合。

第三步:比较所认定的资产组组合的账面价值和可收回金额进行减值测试。A、B、C三个资产组和研发中心构成最小资产组组合的账面价值为1 200万元($230+328+542+100$),低于资产组组合的可收回金额1 250万元。因此,企业不必再进一步确认减值损失(包括研发中心的减值损失)。

【注】本文系江苏省教育厅2008年度高校哲学社会科学与基金指导项目(项目编号:08SJD6300043)的阶段性研究成果。

主要参考文献

财政部会计司编写组.企业会计准则讲解2006.北京:人民出版社,2007