

将所持乙公司股票全部卖出,每股售价 14 元。假定仅以以上资料为依据,不考虑其他因素,甲公司的账务处理如下:

1. 6 月 1 日购入乙公司股票。借:交易性金融资产——成本 1 000 万元,投资收益 0.1 万元;贷:银行存款 1 000.1 万元。

2. 6 月 30 日根据市价确认股票价格变动。借:交易性金融资产——公允价值变动 200 万元;贷:公允价值变动损益 200 万元。将“公允价值变动损益”转入“本年利润”。借:公允价值变动损益 200 万元;贷:本年利润 200 万元。

3. 12 月 31 日根据市场价值确认股票价格变动。借:公允价值变动损益 50 万元;贷:交易性金融资产——公允价值变动 50 万元。同时,将“公允价值变动损益”科目转平。借:本年利润 50 万元;贷:公允价值变动损益 50 万元。

4. 次年 1 月 5 日,出售持有的所有乙公司股票。借:银行存款 1 400 万元,公允价值变动损益 150 万元;贷:交易性金融资产——成本 1 000 万元、——公允价值变动 150 万元,投资收益 400 万元。

甲企业将持有乙企业所有股票出售后,为了真实完整地体现所持有乙公司股票给企业带来的损益,将原记入“公允价值变动损益”的金额转入“投资收益”。这里要强调的是,转入“投资收益”的金额实际上是发生额,并不是余额,此时“公允价值变动损益”账户上已没有余额了。这时“公允价值变动损益”科目实际上起了一个过渡的作用,所以没有必要将最后一次出售金融资产时售价高于账面价值部分记入“公允价值变动损益”,再由“公允价值变动损益”转到“投资收益”中,这样除了增加工作量,没有实质性的作用。另外,“公允价值变动损益”需要转入“投资收益”的金额可以由“交易性金融资产——公允价值变动”科目余额来确定,这两者实际上是相等的。此时,除购入时 1 000 元交易费用已直接记入“投资收益”科目外,实际收益 400 万元,全部归集到了“投资收益”科目中。同时,将“公允价值变动损益”和“投资收益”等损益类科目结转至“本年利润”中。借:投资收益 400 万元;贷:本年利润 250 万元,公允价值变动损益 150 万元。○

资产组计提减值准备的会计技巧

上海 郭玲玲

资产组的判断依据是独立的现金流入。当企业在资产负债表日很难对单项资产的可回收金额进行估计时,就应该以该项资产所属的资产组为基础确定资产的可回收金额。资产组的期末计价仍采用账面价值与可回收金额孰低法,资产组计提的减值准备在组合所包含的单项资产中按以下顺序进行分配:①首先抵减分摊至资产组中商誉的账面价值;②根据资

产组中除商誉之外的其他各项资产的账面价值所占比重,按比例分配减值准备。

以上分配的减值准备应作为单项资产(包括商誉)的减值损失,计入当期损益。值得注意的是抵减后单项资产的账面价值不得小于下列三者较高者:该资产公允价值减去处置费用后的净额(如可确定)、该资产预计未来现金流量的现值和 0。由此而导致的未能分摊的减值损失重新按照剩余资产在账面价值所占的比重进行二次分摊。

例:甲公司有一生产线,由 A、B、C 三台设备组成,三台设备均无法单独产生现金流量,但整条生产线构成完整的产销单位,属于一个资产组。2007 年,该生产线生产的产品由于替代品的出现,导致产品销量锐减,因此甲公司于年末对该生产线进行减值测试。2007 年末,A、B、C 三台设备账面价值依次为 300 万元、200 万元、500 万元。已知 A 设备公允价值减去处置费用后的净额为 250 万元,B、C 设备均无法合理估计其公允价值减去处置费用后的净额以及未来现金流量的现值。整条生产线已使用 5 年,预计尚可使用 5 年。

通过估计整条生产线未来 5 年现金流量及其折现率,得到其预计未来现金流量现值为 600 万元。无法合理确定生产线公允价值减去处置费用后的净额,因此,公司以该生产线预计未来现金流量现值作为其可回收金额。

分析:鉴于 2007 年 12 月 31 日,该生产线账面价值为 1 000 万元,可回收金额为 600 万元,账面价值高于可回收金额,因此该生产线发生减值,公司应当确认减值损失 400 万元。将该减值损失分摊到三台设备,A、B、C 三台设备分别承担 30%、20%、50%。由于 A 设备公允价值减去处置费用后的净额为 250 万元,因此,该设备分摊减值损失后账面价值不应低于 250 万元。

A 设备应当分摊减值损失 120 万元(400×30%),但是由于该设备的公允价值减去处置费用后的净额为 250 万元,因此,A 设备最多只能确认减值损失 50 万元(300-250)。未能分摊的减值损失 70 万元(120-50)应当在 B 设备和 C 设备之间进行再次分配,B 设备与 C 设备在剩余资产账面价值中所占比重分别为 28.57% $[200 \div (200+500)]$ 、71.43% $[500 \div (200+500)]$ 。根据二次分摊比例确定二次分摊减值损失分别为 199 990 元(700 000×28.57%)、500 010 元(700 000×71.43%)。再与初次分摊的减值合计即为该单项资产应计提的减值损失。

根据上述计算,构成生产线的 A 设备、B 设备和 C 设备应当分别确认减值损失 500 000 元、199 990 元、500 010 元,账务处理如下:借:资产减值损失——A 设备 500 000 元、——B 设备 199 990 元、——C 设备 500 010 元;贷:固定资产减值准备——A 设备 500 000 元、——B 设备 199 990 元、——C 设备 500 010 元。

综上所述,资产组计提减值准备相比单项资产,只是多一个计提的资产组减值准备在组合资产内部再次分配的问题,在有限制性条件的情况下,可能会发生第一次未分配完的减值按剩余资产在账面价值所占比例进行二次分摊。○