

涉及二次分摊的资产组减值会计核算

杨 琴 李耀威

(重庆工商大学会计学院 重庆 400067)

近年来,关于资产减值理论和实际操作方面的研究层出不穷。但是,对涉及二次分摊的资产组减值会计核算技巧的研究还较少。基于此,本文通过实例对现行会计准则下涉及二次分摊的资产组减值的会计核算技巧进行探讨。

一、涉及二次分摊的资产组减值界定

1. 资产组的认定。根据《企业会计准则第8号——资产减值》(CAS 8)的规定,资产组是企业可以认定的最小资产组合,其产生的现金流入应当基本上独立于其他资产或资产组。资产组应当由创造现金流入的相关资产组成。因此,资产组的认定,应当以资产组产生的主要现金流入是否独立于其他资产或者资产组的现金流入为依据,同时应当考虑企业管理层对生产经营活动的管理或者监控方式和对资产的持续使用或者处置的决策方式等。资产组首先要符合“资产”这一会计要素的定义;其次,资产组对于其产生的现金流入考虑了相关性因素,即必须相关于某一些资产(组成最小资产组合)而独立于其他资产。另外,值得注意的是,资产组一经确定,在各个会计期间应当保持一致,不得随意变更。

2. 资产组减值的测试。资产组减值测试的原理和单项资产是一致的,即企业需要预计资产组的可收回金额和计算资产组的账面价值,并将两者进行比较,如果资产组的可收回金额低于其账面价值,则表明资产组发生了减值损失,应当予以确认。

3. 涉及二次分摊的资产组减值的界定。涉及二次分摊的资产组减值的界定,首先资产组必须满足认定条件,其次是减

面价值为105万元,包括成本100万元、利息调整5万元。该投资的公允价值为90万元。

按《讲解》的规定,其会计处理为:借:可供出售金融资产——成本100,资本公积——其他资本公积15;贷:持有至到期投资——成本100、——利息调整5,可供出售金融资产——公允价值变动10。

按《中级会计实务》的做法,其会计处理为:借:可供出售金融资产——成本100,资本公积——其他资本公积15;贷:持有至到期投资——成本100、——利息调整5,可供出售金融资产——利息调整10。

这两种做法从总分类账户看没有差别,但由于其明细账记录不同,对于在会计实务中利用账户余额确定摊余成本造成了不便。因此,笔者认为,将持有至到期投资重分类为可供

值测试表明资产组已经发生了减值损失,最后才是要满足“二次分摊”的条件。笔者认为,进行二次分摊的条件是资产组减值损失在第一次按规定分摊后还存在未分配完的金额。由此,需将未分配完的减值损失金额按规定进行二次分摊。

二、涉及二次分摊的资产组减值会计核算技巧

1. 涉及二次分摊的资产组减值的核算。资产组减值涉及二次分摊的核算,由于实际操作中不仅涉及包括总部资产或商誉在内的资产组,而且要两次计算分摊比例,其计算过程较复杂。笔者认为,涉及二次分摊的资产组减值的核算通过优化计算过程,可以只计算一次分摊比例,与会计准则规定的会计核算方法相比,不仅计算过程更加简便,而且清楚易懂。具体做法通过举例加以分析说明(假设以下实例中的资产组中均不含商誉)。

2. 不含总部资产但涉及二次分摊的资产组减值核算。

例1:某公司拥有A、B、C三家分公司,由于三家分公司均能产生独立于其他分公司的现金流入,所以该公司将这三家分公司确定为三个资产组。2009年年末,对各资产组进行减值测试。减值测试时,C分公司(资产组)的资产账面价值为500万元,其中包括设备甲150万元、设备乙200万元和专利权丙150万元。经计算,C分公司的可收回金额为400万元,其中甲设备的可收回金额为120万元。假设资产组中各项资产的预计使用寿命相同。

(1)本例中,C分公司的资产账面价值为500万元,可收回金额为400万元,发生减值损失100万元。

出售金融资产的,应当将持有至到期投资明细账户与可供出售金融资产明细账户对应结转,将公允价值与原账面价值的差额一方面记入“可供出售金融资产——公允价值变动”科目,另一方面记入“资本公积——其他资本公积”科目。

按此做法,上述业务的会计处理为:借:可供出售金融资产——成本100、——利息调整5,资本公积——其他资本公积15;贷:持有至到期投资——成本100、——利息调整5,可供出售金融资产——公允价值变动15。

此种做法,不仅简单明了,而且使摊余成本的计算非常简便。在未提取减值准备的情况下,其摊余成本为“可供出售金融资产”账户下除“公允价值变动”明细账户外的其他明细账户余额之和;日后提取减值准备的,其摊余成本为“可供出售金融资产”总分类账户的借方余额。○

由于甲设备的账面价值为 150 万元,可收回金额为 120 万元,故甲设备发生减值损失 30 万元,余下的 70 万元减值损失由乙设备和丙专利权分摊。

乙设备应分摊的减值损失 = $70 \times [200 \div (200 + 150)] = 39.9$ (万元)

丙专利权应分摊的减值损失 = $70 \times [150 \div (200 + 150)] = 30.1$ (万元)

(2)以上计算过程也可以通过资产组减值测试表来反映(单位:万元):

	甲设备	乙设备	丙专利权	资产组
账面价值	150	200	150	500
可收回金额	120			400
减值损失	30			100
尚未分摊的减值损失				70
分摊比例		57%	43%	100%
分摊减值损失		39.9	30.1	
分摊后应确认减值损失总额	30	39.9	30.1	100
分摊后账面价值	120	160.1	119.9	400

(3)相关的会计处理。借:资产减值损失 1 000 000;贷:固定资产减值准备——甲设备 300 000、——乙设备 399 000,无形资产减值准备——丙专利权 301 000。

3. 含总部资产且总部资产能够分摊至资产组的资产组减值核算。

例 2:长江公司拥有 A、B、C 三家分公司,由于三家分公司均能产生独立于其他分公司的现金流入,所以该公司将这三家分公司确定为三个资产组。长江公司的总部资产为一栋办公大楼,2009 年年末其账面价值为 600 万元。办公大楼作为三家分公司的行政管理楼,存在减值迹象。2009 年年末,对各资产组进行减值测试时,A、B、C 分公司(资产组)的资产账面价值分别为 800 万元、1 000 万元、1 200 万元。长江公司预计 A、B、C 分公司的可收回金额分别为 800 万元、1 100 万元、1 400 万元。假设资产组中各项资产的预计使用寿命相同。

(1)将办公大楼的账面价值分摊至各资产组。

办公大楼分摊至 A 资产组的价值 = $600 \times [800 \div (800 + 1 000 + 1 200)] = 160$ (万元)

办公大楼分摊至 B 资产组的价值 = $600 \times [1 000 \div (800 + 1 000 + 1 200)] = 200$ (万元)

办公大楼分摊至 C 资产组的价值 = $600 \times [1 200 \div (800 + 1 000 + 1 200)] = 240$ (万元)

含分摊的总部资产价值的 A 资产组账面价值 = $800 + 160 = 960$ (万元)

含分摊的总部资产价值的 B 资产组账面价值 = $1 000 + 200 = 1 200$ (万元)

含分摊的总部资产价值的 C 资产组账面价值 = $1 200 + 240 = 1 440$ (万元)

(2)确定各资产组及总部资产的减值金额。

含总部资产价值的 A 资产组发生减值损失 = $960 - 800 =$

160 (万元),其中,总部资产承担减值损失 = $160 \times (160 \div 960) = 26.67$ (万元),A 资产组承担减值损失 = $160 \times (800 \div 960) = 133.33$ (万元)。

含总部资产价值的 B 资产组发生减值损失 = $1 200 - 1 100 = 100$ (万元),其中,总部资产承担减值损失 = $100 \times (200 \div 1 200) = 16.67$ (万元),B 资产组承担减值损失 = $100 \times (1 000 \div 1 200) = 83.33$ (万元)。

含总部资产价值的 C 资产组发生减值损失 = $1 440 - 1 400 = 40$ (万元),其中,总部资产承担减值损失 = $40 \times (240 \div 1 440) = 6.67$ (万元),C 资产组承担减值损失 = $40 \times (1 200 \div 1 440) = 33.33$ (万元)。

总部资产减值总额 = $26.67 + 16.67 + 6.67 = 50.01$ (万元)

(3)以上计算过程也可以通过下表来反映(单位:万元):

	资产组A	资产组B	资产组C	总计
各资产组账面价值	800	1 000	1 200	3 000
各资产组可收回金额	800	1 100	1 400	3 300
办公大楼分摊比例	26.67%	33.33%	40%	100%
办公大楼账面价值分摊到各资产组的金额	160	200	240	600
含分摊的办公大楼账面价值的各资产组账面价值	960	1 200	1 440	3 600
含分摊的办公大楼账面价值的各资产组减值金额	160	100	40	300
总部资产承担的减值金额	26.67	16.67	6.67	50.01
各资产组承担的减值金额	133.33	83.33	33.33	249.99

(4)假设 A 资产组包含机器 X、机器 Y、电子设备 Z,其中,X、Y、Z 的账面价值分别为 200 万元、250 万元、350 万元,Z 的可收回金额为 300 万元。

电子设备 Z 发生的减值损失 = $350 - 300 = 50$ (万元),由于 A 资产组减值损失金额为 133.33 万元,故机器 X、机器 Y 分摊余下的 83.33 万元。

机器 X 分摊减值损失金额 = $83.33 \times [200 \div (200 + 250)] = 37.04$ (万元)

机器 Y 分摊减值损失金额 = $83.33 \times [250 \div (200 + 250)] = 46.29$ (万元)

以上计算过程也可以通过下表来反映(单位:万元):

	机器X	机器Y	电子设备Z	资产组A
账面价值	200	250	350	800
可收回金额			300	
减值损失			50	133.33
尚未分摊的减值损失				83.33
分摊比例	44.44%	55.56%		100%
分摊减值损失	37.04	46.29		
分摊后应确认减值损失总额	37.04	46.29	50	133.33
分摊后账面价值	162.96	203.71	300	666.67

(5)相关的会计处理:借:资产减值损失 3 000 000;贷:固定资产减值准备——办公大楼 500 100、——机器 X 370 400、——机器 Y 462 900、——电子设备 Z 500 000、——B 资产组 833 300、——C 资产组 333 300。○