

备品备件资产减值会计研究

殷爱贞 李林芳

(中国石油大学(华东)经济管理学院 山东东营 257061)

【摘要】对备品备件进行减值测试时,首先将备品备件的价值在其拟维抢修资产(组)间进行分摊,然后计算其拟维抢修资产(组)的可收回金额,如果可收回金额小于其账面价值(包括分摊的备品备件价值),按备品备件账面价值与拟维抢修资产(组)账面价值的比例分摊确认资产减值损失。

【关键词】备品备件 减值迹象 减值测试

在设备维修工作中,为缩短修理的停歇时间,根据设备的磨损规律和零件使用寿命,将设备中容易磨损的各种零部件事先加工、采购和储备好,这些事前提按一定数量储备的零部件,称为备品备件。在会计核算中,备品备件常作为存货核算,但如果符合固定的资产定义和确认条件,也可以确认为固定资产。实际上,备品备件既不完全等同于存货,也不完全等同于固定资产,但在企业会计准则及其应用指南、讲解中,对备品备件的减值没有专门的说明,学术界对此研究也极少。

一、备品备件的特征

1. 备品备件的持有目的是为维修而非销售。备品备件的持有目的是对资产(组)进行修理修配,从而恢复资产(组)的功能,并能多次参加企业生产经营活动而保持其实物形态不变。备品备件的持有目的不是生产消耗或出售,因此从严格意义上来说,备品备件不是存货,反而具有某些固定资产的特征。

2. 备品备件的流动性差。备品备件用于资产(组)的维抢修之前,可能会被放置一段或长或短的时间,在用于维抢修之后,其价值转入维抢修的资产,可以在生产经营过程中长期使用。因此,备品备件的流动性较差,这是备品备件区别于其他存货的又一大特点。

3. 备品备件不能单独带来现金流量。备品备件只有在用于资产(组)的维抢修之后,才能与资产(组)一起为企业带来现金流量。因此,备品备件的减值测试离不开拟维抢修的资产(组)。

4. 备品备件价值归属的多样性。有些备品备件具有专属性,即只为某特定资产(组)服务,此时,备品备件的价值就应归属于该特定资产(组)。但大多数备品备件不具专属性,具有可调剂性,为一系列资产(组)服务的,此时备品备件的价值应在这些资产(组)间进行合理分配。

5. 单位价值较高。某些备品备件的单位价值较高,如石油管道公司的备品备件很多是随设备从国外进口的,技术含量较高,单位价值也较高。

二、备品备件资产减值计提思路

企业应当在资产负债表日判断备品备件是否存在减值迹

象。如果存在减值迹象,则进行减值测试,如果确实存在减值,应计提资产减值准备。

企业的备品备件是为设备的维修维护而预备的,备品备件难以独立产生现金流,因此,备品备件的减值测试必须结合拟维抢修的资产(组)进行。当备品备件拟维抢修的资产(组)没有减值迹象时,备品备件也无须进行减值测试;当备品备件拟维抢修的资产(组)存在减值迹象时,则也应对备品备件价值进行减值测试。

备品备件资产减值计提思路如下:①资产负债表日,分析备品备件是否仍可用于资产(组)的维抢修,即是否具有使用价值。如果仍具有使用价值,则分析其拟维抢修的资产(组)是否有减值迹象,如果其拟维抢修的资产(组)存在减值迹象,则应结合拟维抢修的设备进行减值测试。进行减值测试时,将备品备件的价值在其拟维抢修的资产(组)间进行分摊,然后计算其拟维抢修的资产(组)的可收回金额,将可收回金额与相应的账面价值(包括分摊的备品备件价值)进行比较,据以判断是否需要计提资产减值准备。②由于各种原因,备品备件不再用于设备的维抢修,分析备品备件是否具有交换价值,如果具有交换价值,可将备品备件出售。③如果备品备件既没有使用价值,也不具交换价值,则将备品备件的账面价值直接转销。

三、备品备件减值迹象的判断

资产的减值迹象是指企业的生产运营环境中出现的可能导致资产价值出现减损的各种因素。企业在资产负债表日应当从外部信息来源和内部信息来源两方面判断资产是否存在可能发生减值的迹象。

备品备件的减值迹象判断如下:①备品备件拟维抢修的资产(组)发生减值迹象。由于备品备件只能与其拟维抢修的资产(组)一起带来现金流量,因此,当其所依附的资产(组)出现减值迹象时,也就意味着备品备件也出现了减值迹象。②备品备件可能被闲置或已陈旧过时并准备提前处置,其市场价格持续下跌,并且在可预见的未来无回升的希望。如果备品备件尚存在公开市场,则备品备件的用途可转作出售。如果备品

备件的市场价格下跌,且在可预见的未来无回升的希望时,备件需进行减值测试。③其他足以证明备件的使用价值实质发生减损的情况。④备件价值的转销。当备件出现下列情形之一时,通常表明备件的可变现净值为零,可作为存货报废处理:备件已陈旧过时且无转让价值;备件实体已经损坏且无转让价值;生产中已不再需要,并且已无使用价值和转让价值的备件;其他足以证明已无使用价值和转让价值的备件。

四、备件资产减值测试与会计处理

1. 备件减值测试方法。①备件单位价值较高时,可按单个项目进行减值测试。②备件单位价值较低时,可分类进行减值测试。

2. 备件价值的分摊。①若备件由于管理目的或技术原因,只能用于某个具体资产(组)且该资产(组)能从公司其他资产中分离出来,能够独立带来现金流量,则将备件的价值直接计入该资产(组)即可。②如果备件可以在不同的资产(组)间进行调剂使用,这些资产(组)能从公司其他资产中分离出来,并能够独立带来现金流量,则将备件的价值在这些资产(组)间进行分摊,按备件拟维抢修资产(组)的账面价值的比例进行分摊。

3. 备件减值测试的会计处理。比较各资产组的账面价值(包括分摊的总部资产的账面价值和备件的账面价值)和可收回金额,如果可收回金额低于账面价值,应当确认资产减值准备。资产减值准备的金额按照以下顺序进行分摊:首先,抵减分摊至资产组中商誉的账面价值。然后,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,按比例抵减其他各项资产的账面价值。

以上资产账面价值的抵减,应当作为各单项资产(包括商誉)的减值损失处理,计入当期损益。抵减后的各资产的账面价值不得低于以下三者之中最高者:该资产的公允价值减去处置费用后的净额(如可确定的)、该资产预计未来现金流量的现值(如可确定的)和零。因此而导致的未能分摊的减值损失金额,应当按照相关资产组中其他各项资产的账面价值所占比重进行分摊。备件确认减值损失的账务处理为:借:资产减值损失;贷:存货跌价准备。当导致备件资产减值的因素消失时,可在原计提的范围内转回:借:存货跌价准备;贷:资产减值损失。

五、备件毁损和报废的确认与计量

若备件丧失使用价值和交换价值,则应予以报废处理,冲减其账面价值,计入当期损益。具体账务处理如下:①冲减备件的账面价值,若以前年度有针对该项备件计提存货跌价准备的,应同时冲减。借:待处理财产损益,存货跌价准备;贷:原材料——备件,应交税费——应交增值税(进项税额转出)。非常损失造成的备件报废和毁损,进项税额应转出;其他原因造成的备件报废和毁损,进项税额不必转出。②备件损失中可以得到补偿的部分(如可以获得个人或保险公司的偿付)计入其他应收款。借:其他应收款;贷:待处理财产损益。③残值变现收入冲减待处理财产损益。

借:银行存款,库存现金;贷:待处理财产损益。④报批处理结果,将“待处理财产损益”转入当期损益。若备件的毁损是由于正常原因或管理不当造成的,则计入管理费用;若备件的毁损是由于意外原因造成的,则计入营业外支出。借:管理费用,营业外支出;贷:待处理财产损益。

六、备件资产减值及会计处理示例

例:XYZ公司有一条生产线,由A、B、C三部机器构成,另有备件D,备件具有专属性,只能用于该生产线设备的维抢修,机器A、B、C和备件D的原账面价值分别为400 000元、600 000元、1 000 000元和10 000元,使用年限为10年,净残值为零,以年限平均法计提折旧。各单项资产均无法单独产生现金流量,但生产线构成完整的生产单位,属于一个资产组。20×7年由于替代产品的出现,到年底,导致生产线的产销量锐减40%,生产线出现减值迹象,因此,应对生产线及备件进行减值测试。

20×7年12月31日,机器A、B、C的账面价值分别为200 000元、300 000元、500 000元。对于机器A、B、C,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。

整条生产线预计尚可使用5年。经估计其未来5年的现金流量及其恰当的折现率后,得到该生产线预计未来现金流量的现值为610 000元。由于XYZ公司无法合理估计生产线的公允价值减去处置费用后的净额,公司以该生产线预计未来现金流量的现值为其可收回金额。

鉴于在20×7年12月31日,该生产线的账面价值为1 010 000元,而其可收回金额为610 000元,生产线的账面价值高于其可收回金额,因此该生产线已经发生了减值,公司应当确认减值损失400 000元,并将该减值损失分摊到构成生产线的3部机器及备件中。具体分摊如下表所示:

项目	机器A	机器B	机器C	备件D	整个生产线
账面价值	200 000	300 000	500 000	10 000	1 010 000
可收回金额					610 000
减值损失					400 000
减值损失分摊比率	19.8%	29.7%	49.5%	1%	100%
分摊的减值损失	79 207.92	118 811.88	198 019.8	3 960.4	400 000

账务处理如下:借:资产减值损失——机器A 79 207.92、——机器B 118 811.88、——机器C 198 019.8、——备件D 3 960.4;贷:固定资产减值准备——机器A 79 207.92、——机器B 118 811.88、——机器C 198 019.8, 存货跌价准备——备件D 3 960.4。

主要参考文献

1. 财政部.企业会计准则应用指南2006.北京:中国财政经济出版社,2006
2. 财政部.企业会计准则.北京:经济科学出版社,2006
3. 财政部会计司编写组.企业会计准则讲解.北京:人民出版社,2010