

难以合理分摊的总部资产减值测试之改进

国超 刘宏 邓馨

(桂林电子科技大学 广西桂林 541004)

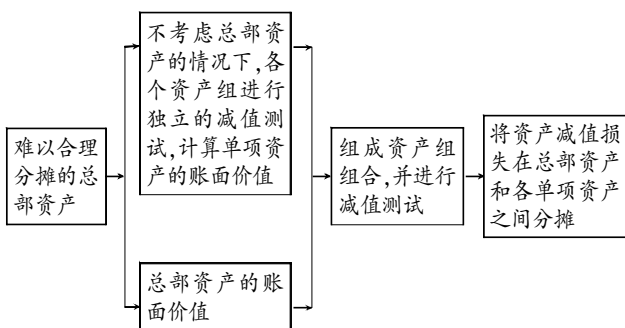
【摘要】 资产减值准则根据总部资产的账面价值能否在合理和一致的基础上分摊至各资产组,分别规定了不同的减值测试方法,本文针对难以合理分摊的总部资产,深入分析了减值测试的程序和方法,从理论上剖析了减值测试后其账面价值严重偏离公允价值这一问题,并提出了相应的改进措施。

【关键词】 总部资产 资产减值 减值测试

《企业会计准则第8号——资产减值》指出,总部资产是指本身难以独立产生现金流量,需要与其他资产或者资产组组合才能产生现金流量的资产,主要包括企业集团或事业部的办公楼、电子数据处理设备、研发中心等资产。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现金流量,而且其账面价值难以完全归属于某一特定的资产或者资产组。基于以上特征,总部资产不能进行单独的减值测试。会计准则按照总部资产的账面价值能否在合理和一致的基础上分摊至各资产组,分别规定了不同的减值测试方法,本文主要探讨总部资产的账面价值难以合理分摊的情况下减值测试方法的改进。

一、难以合理分摊的总部资产减值测试的现行程序和方法

对于总部资产的账面价值难以在合理和一致的基础上分摊至各资产组的减值测试的程序和方法,会计准则的规定如下图所示:



首先,在不考虑相关总部资产的情况下,对各个资产组进行独立的减值测试,由此确定减值测试后各单项资产的账面价值。

其次,将难以在合理和一致基础上分摊的总部资产与各个资产组合并,组成资产组组合,其中该资产组组合既包括所测试的资产组,也包括能够在合理和一致基础上分摊的总部资产。

最后,对资产组组合进行减值测试,比较其账面价值与可

收回金额,如果发生减值,将资产减值损失在各个单项资产和难以合理分摊的总部资产之间分摊。

二、减值测试后总部资产难以反映公允价值

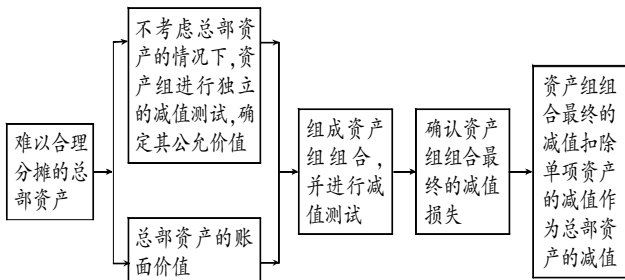
会计准则中规定的减值测试处理过程存在一定的不足。各个资产组能够独立产生现金流量,在不考虑相关总部资产的情况下,对各个资产组进行减值测试,比较其账面价值与可收回金额,如果其账面价值高于可收回金额,则资产组发生减值,应确认相关减值准备,计入当期损益,并将减值损失金额在各个单项资产之间分摊,经过上述减值测试之后,各单项资产的账面价值等于其公允价值,能够科学合理地反映资产的真实价值,因此不需要继续对各单项资产确认相关的减值损失。但是,根据现行准则,按照上述处理程序对单项资产进行减值测试之后,还需要将减值测试后的资产组与难以在合理和一致基础上分摊的总部资产组成资产组组合,以此为基础对总部资产进行减值测试,如果资产组组合也发生减值,则将减值金额在总部资产和资产组之间分摊,并且资产组所分摊的金额要继续在各个单项资产之间分摊,最终使各单项资产的账面价值继续降低,严重偏离了其公允价值。

根据上述分析可知,各单项资产进行了两次减值测试,从而进行了两次减值损失的分摊:第一次减值损失的分摊使得单项资产的账面价值等于其公允价值,能够合理地反映未来现金流量现值与公允价值减去处置费用二者之间较高者,已经达到了减值测试的最终目的;而第二次减值损失的分摊使得单项资产的账面价值明显低于其公允价值,因此账面价值并不能反映其真实的价值。最终导致的结果是:单项资产计提的减值金额比实际发生的减值金额高,低估了单项资产的价值;总部资产计提的减值金额比实际发生的减值金额低,高估了总部资产的价值。

三、现行减值测试程序和方法的改进

基于前文的分析,笔者认为,对于各单项资产而言,应当以能够独立产生现金流量的资产组为基础进行减值测试,减值测试之后各单项资产的账面价值不应随着难以合理分摊的总部资产的减值而改变;对于总部资产而言,应将资产组

组合发生的减值金额扣除各单项资产已经确认的减值金额,按照差额分摊到总部资产,并且其减值测试后的账面价值不得低于公允价值减去处置费用与0二者之间较高者,以保证总部资产能够切实地反映其公允价值。改进后的减值测试程序为:



首先,在不考虑相关总部资产的情况下,对各个资产组进行独立的减值测试,由此确定各单项资产的账面价值,减值测试后的账面价值等于其公允价值。

其次,将难以在合理和一致基础上分摊的总部资产与各个资产组合并,组成资产组组合,其中该资产组组合既包括所测试的资产组,也包括能在合理和一致基础上分摊的总部资产。

再次,对资产组组合进行减值测试,比较其账面价值与可收回金额,如果发生减值,则将资产组组合发生的减值损失扣除各单项资产已确认减值的部分,按其差额分摊至总部资产。

最后,减值测试后难以合理分摊的总部资产的账面价值不得低于公允价值减去处置费用与0二者之间较高者。

四、改进后减值测试程序和方法的具体应用

例:假定R公司拥有独立的三个生产车间A、B、C,这三个车间分别生产不同的产品,能够独立地产生现金流量,因此将三个车间认定为三个资产组。公司的日常生产数据由总部独立的电子数据处理设备负责分析,此外公司总部拥有独立的研发中心。市场上替代产品的出现以及技术革新,对公司的经营环境产生重大不利影响,资产出现了减值迹象,需进行减值测试。假定A、B、C资产组的账面价值分别为200万元、260万元、280万元,尚可使用年限为10年、15年、20年。经过计算得出,A、B、C资产组的可收回金额为230万元、220万元、250万元。研发中心可以按照资产组的账面价值与尚可使用寿命的比例进行合理分摊,其账面价值为45万元。电子数据处理设备的账面价值为100万元,公允价值减去处置费用为50万元。相关总部资产难以在合理和一致的基础上分摊至各资产组,组成资产组组合后计算得其可收回金额为650万元。进行资产减值测试的过程如下:

1. 能够在合理和一致基础上分摊的研发中心的减值测试:

(1)将总部资产的账面价值分摊至各资产组:

A资产组应分摊的研发中心的账面价值=

$$\frac{200 \times 10}{200 \times 10 + 260 \times 15 + 280 \times 20} \times 45 = 7.83 \text{ (万元)}$$

B资产组应分摊的研发中心的账面价值=

$$\frac{260 \times 15}{200 \times 10 + 260 \times 15 + 280 \times 20} \times 45 = 15.26 \text{ (万元)}$$

C资产组应分摊的研发中心的账面价值=

$$\frac{280 \times 20}{200 \times 10 + 260 \times 15 + 280 \times 20} \times 45 = 21.91 \text{ (万元)}$$

分摊后确认各个资产组的账面价值:

A资产组的账面价值=200+7.83=207.83(万元)

B资产组的账面价值=260+15.26=275.26(万元)

C资产组的账面价值=280+21.91=301.91(万元)

(2)对各资产组进行相关的减值测试:A资产组的账面价值为207.83万元,其可收回金额为230万元,所以A资产组没有发生减值。B资产组的账面价值为275.26万元,其可收回金额为220万元,所以B资产组发生减值55.26万元。C资产组的账面价值为301.91万元,其可收回金额为250万元,所以C资产组发生减值51.91万元。

将资产减值在各个单项资产和总部资产之间分摊:

B资产组应分摊的减值金额=[260/(260+15.26)]×55.26=52.20(万元)

B资产组分摊至研发中心的减值金额=[15.26/(260+15.26)]×55.26=3.06(万元)

C资产组应分摊的减值金额=[280/(280+21.91)]×51.91=48.14(万元)

C资产组分摊至研发中心的减值金额=[21.91/(280+21.91)]×51.91=3.77(万元)

所以,研发中心发生减值为6.83万元(3.06+3.77),B、C资产组发生减值为52.20、48.14万元。

2. 难以在合理和一致基础上分摊的电子数据处理设备的减值测试:

(1)在不考虑难以合理分摊总部资产的情况下,资产组进行独立的减值测试:各个资产组在上述程序中已进行独立的减值测试,故不再重复计算,减值测试后A、B、C资产组及研发中心的账面价值分别为200万元、207.8万元、231.86万元及38.17万元。

(2)组成资产组组合进行减值测试:

资产组组合的账面价值=200+207.8+231.86+38.17+100=777.83(万元)

资产组组合的可收回金额=650(万元)

资产组组合减值金额=777.83-650=127.83(万元)

电子数据处理设备应分摊的减值金额=127.83-52.20-48.14-6.83=20.66(万元)

电子数据处理设备减值测试后的账面价值=100-20.66=79.34(万元)>公允价值-处置费用=50(万元)

所以,难以在合理和一致基础上分摊的数据处理中心发生减值损失20.66万元。

主要参考文献

1. 毛新述,戴德明.论公允价值计量与资产减值会计计量的统一.会计研究,2011;4
2. 赵彦峰.论资产减值会计的理论框架.财会月刊,2009;4
3. 杨琴,李耀威.涉及二次分摊的资产组减值会计核算.财会月刊,2011;2