

资产组减值会计处理补遗

朱珍琪

(重庆工商大学会计学院 重庆 400067)

【摘要】 本文主要针对资产组减值中单项资产减值的处理方法和资产组减值分配中出现无法依照准则规定解决的问题做相关补遗和探讨。同时分析了包括存货的资产组减值的会计处理。

【关键词】 资产组减值 单项资产 存货

一、资产组减值案例

沿用 2010 年版注册会计师全国统一考试辅导教材《会计》中资产组减值章节一案例:XYZ 公司有一条甲生产线,该生产线生产光学器材,由 A、B、C 三部机器构成,成本分别为 400 000 元、600 000 元、1 000 000 元。使用年限为 10 年,净残值为零,以年限平均法计提折旧。各机器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。2005 年甲生产线所生产的光学产品有替代产品上市,到年底,导致公司光学产品的销路锐减 40%,因此,对甲生产线进行减值测试。

2005 年 12 月 31 日,A、B、C 三部机器的账面价值分别为 200 000 元、300 000 元、500 000 元。估计 A 机器的公允价值减去处置费用后的净额为 150 000 元,B、C 机器都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 600 000 元。由于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。

资产组减值损失分摊表 单位:元

项 目	机器A	机器B	机器C	整个生产线(资产组)
账面价值	200 000	300 000	500 000	1 000 000
可收回金额				600 000
减值损失				400 000
减值损失分摊比例	20%	30%	50%	
分摊减值损失	50 000	120 000	200 000	370 000
分摊后账面价值	150 000	180 000	300 000	
尚未分摊的减值损失				30 000
二次分摊比例		37.50%	62.50%	
二次分摊减值损失		11 250	18 750	30 000
二次分摊后应确认减值损失总额		131 250	218 750	400 000
二次分摊后账面价值	150 000	168 750	281 250	600 000

经过对上述案例的分析以及教材对此题的解析,笔者认为存在以下两点质疑:①资产组减值中对单项资产进行损失分摊的问题;②其他非资产减值准则规范的资产加入资产组时的会计处理问题。

二、资产组减值中单项资产的分摊补遗

《企业会计准则第 8 号——资产减值》规定:资产如出现减值迹象,并难以对该单项资产的可收回金额进行估计的,应当以该资产所属资产组为基础确定资产组的可收回金额。上述案例中对单项资产 A 的可收回金额估计时,按规定就应该以单项资产减值处理方法进行会计处理,但案例解析中却还是以整个资产组为基础对其所属资产组进行减值处理,这与准则规定相矛盾。笔者认为,弄清单项资产在进行减值测试前的存在形式是解决此矛盾的关键,准则应明确规定:如果单项资产不属于任何资产组,其减值处理方法应按单项资产减值处理原则处理;若已隶属于某资产组,由实质重于形式原则,不管其可收回金额是否能估计,都应以资产组为基础按资产组的减值处理方法进行处理。

例题中,甲公司应当确认减值损失 400 000 元,因为 A 的可收回金额为 150 000 元,故 A 分摊减值后账面价不应低于 150 000 元,所以 A 应计提 50 000 元的减值准备,剩下的减值损失教材上的解法为由 B、C 按其账面价值的比重分摊,刚好各分摊 131 250 元和 218 750 元。但上题是只给出了 A 的预计可收回金额情况,现假设以下几种情况:

情况 1:经估计,B 的可收回金额为 250 000 元,C 的可收回金额为 450 000 元。此时 B、C 应各计提减值准备 50 000 元。由于资产组发生减值 400 000 元,说明 A 还应分摊 300 000 元的损失,分摊后 A 的账面价值为-100 000 元(200 000-300 000),小于 0,显然此分配不得当。而准则中也未规定应对此种情况的处理办法。在保证各单项设备账面价值不低于 0 的前提下,基于谨慎性原则,笔者认为应做如下调整:对 A 计提 200 000 元的减值损失,而 A、B、C 隶属于一个资产组,所以剩下的 100 000 元减值按 B、C 的账面价值比重进行分摊,即 B、C 再次各分摊减值损失 25 000 元、75 000 元。

情况 2:经估计,A 的可收回金额为 250 000 元,B 的可收

错账更正存在的问题与改进

荣树新

(湖南工程职业技术学院 长沙 410151)

【摘要】 由于《会计基础工作规范》对错账更正的规定存在不全面、不具体的问题,本文对下列三种错账的更正方法进行了探讨:一是记账凭证审核且汇总后,登账前发现记账凭证错误;二是年度内发现的总账科目无错,只是明细科目错;三是以前年度记账凭证错误。

【关键词】 会计基础工作规范 错账 更正

一、《会计基础工作规范》错账更正规定

1. 登账时发生错误,即记账凭证无错,只是登账时发生笔误。根据现行《会计基础工作规范》第六十二条的规定,应当将错误的文字或者数字划红线注销,但必须使原有字迹仍可辨认,然后在划线上方填写正确的文字或者数字,并由记账人员在更正处盖章。对于错误的数字,应当全部划红线更正,不得只更正其中的错误数字。对于文字错误,可只划去错误的部分。即教科书介绍的划线更正法。

2. 填制记账凭证时发生错误。根据现行《会计基础工作

规范》第五十一条的规定,填制记账凭证时发生错误,应当重新填制记账凭证。即错误的记账凭证作废,重新填制一张正确的记账凭证。该方法不妨称之为“重填凭证法”。

3. 登账后发现错误,即登账后发现记账凭证有错。根据现行《会计基础工作规范》第五十一条的规定,应分两种情况:①发现的是当年的错账。具体又分为:第一,会计科目错误。更正方法是:用红字填写一张与原内容相同的记账凭证,再用蓝字重新填制一张正确的记账凭证,均登记入账。即教科书介绍的红字更正法(二分录法)。第二,会计科目无错,仅

回金额为 350 000 元,C 的可收回金额为 550 000 元。此时 A、B、C 的可收回金额均大于其账面价值,说明单项资产未发生减值,而资产组却发生了减值,此时应充分考虑造成资产组减值的原因,并分析估计此减值持续的时间。若以前期间由该资产组带来的经济效益一直很好,这次是因为偶然因素导致减值,并且减值不会持续下去,则可考虑将发生的减值损失归集到其最终产品上,计入相关费用。若经估计该资产组会长期持续减值下去,并且不是偶然因素所致,从管理的角度来看,应质疑该资产组的合理性,该资产组给企业带来的经济效益不如各单项资产带来的经济效益之和,故该资产组不存在盈利性。此时,应根据企业的实际情况变更该资产组。企业管理层应当证明该变更是合理的,并且在附注中作相应说明。

情况 3:经估计,A 的可收回金额为 150 000 元,B 的可收回金额为 250 000 元,C 的可收回金额为 450 000 元。此时,A、B、C 应分别计提 50 000 元的减值准备,即一共计提 150 000 元的减值准备,而资产组应分配的减值损失为 400 000 元,还剩 250 000 元未分摊。准则中未针对此情况提出解决办法,笔者认为应考虑让各单项资产进行二次分摊,即继续由 A、B、C 按各账面价值比重进行分摊。A、B、C 还应各二次计提减值准备 50 000 元、75 000 元、125 000 元。

上述三种情况是基于对准则中并未考虑到的资产组减值中当其他单项资产都不够分摊时或者虽然资产组发生了减值但单项资产的可收回金额大于账面价值以及全部单项资产进

行二次分摊的情况的会计处理补遗。

情况 4:沿用前例,假设 2006 年初,企业有一价值 20 000 元的存货属于此资产组(设该存货和其他单项资产的使用年限相同)。此时,存货与 A、B、C 构成一个不可分割的最小独立现金流单元,则若年底对该资产组计提减值准备时,该存货应作何处理?准则中未包括对存货减值的处理,而《企业会计准则第 1 号——存货》中对存货跌价准备的计提提到的单项计提、分类计提、总额计提三种方法中也未提及对存在于资产组中的存货的处理。笔者认为,既然存货已经是资产组的一项单项资产而存在,说明其无法独立带来现金流量,其独立存在也不具实际经济价值,根据重要性原则,在进行减值会计处理时也应同资产组中其他单项资产适用同样的会计处理方法。若资产组发生减值,减值金额应由存货和其他单项资产按各自账面价值的比重进行分摊,存货以其成本价作为其账面价值,并根据谨慎性原则,在以后期间其减值也应符合资产组减值规定不予转回。则上例的账务处理应为:加入存货后资产组的账面价值为 1 020 000 元,应计提 420 000 元的减值准备,综合题意,按各资产的账面价值比重最后各分得减值损失:A 为 50 000 元,B 为 135 369 元,C 为 225 610 元,存货 9 021 元。只要该资产组存在,则存货计提的减值准备就不得转回。

主要参考文献

中国注册会计师协会.会计.北京:中国财政经济出版社,2010