

难以合理分摊的总部资产减值测试新解

郭 敏

(上海海事大学经济管理学院 上海 201306)

【摘要】 本文主要分析难以合理分摊的总部资产减值测试的程序和方法,从理论上剖析了减值测试后各单项资产及总部资产账面价值严重偏离其公允价值这一问题,并对国超等人的改进措施加以评析和质疑,最后提出了一种以资产组及总部资产最大可能摊销减值额为分摊依据进行资产组组合减值额分摊的全新方法。

【关键词】 总部资产 资产组组合 减值测试

按照《企业会计准则第8号——资产减值》的规定,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。基于此特征,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。

其中关于难以合理分摊的总部资产减值测试后总部资产难以反映公允价值的问题,《财会月刊》2012年2月上旬刊中国超、刘宏、邓馨的《难以合理分摊的总部资产减值测试之改进》(以下简称“国文”)一文已经加以详细介绍,本文不再赘述。但笔者认为,国文在对现行减值测试程序和方法的改进方面提出的建议存在可商榷之处。

一、难以合理分摊的总部资产减值测试

国文认为,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形下,对各个资产组进行减值测试,比较其账面价值和可收回金额,进行第一次减值测试,并进行第一次的减值分摊;接着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,并将减值额在资产组和总部资产之间分摊;之后将资产组分摊的减值额在资产组内的各单项资产之间进行二次分摊,这样,最终使得各单项资产的账面价值继续降低,严重偏离了其公允价值。

为此,国文提出这样的改进方案: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。

笔者认为,国文改进后的减值测试办法也是存在一定缺陷的。按照国文改进后的减值测试办法,假设在不考虑相关总部资产的情况下,各资产组(资产组组合所包含的资产组)减值测试所确认的资产减值总额大于资产组组合减值测试确认的减值总额。此时,资产组组合所确认的减值额将全部由资产组负担,因为根据国文改进办法,总部资产所分摊的减值额是资产组组合所确认的资产减值总额扣除各单项资产已经确认的减值部分。而如国文所提供的例题所述,市场上替代产品的出现以及技术的革新,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,须进行减值测试。但是测试后的结果是减值额全部由资产组所包含的单项资产负担,这样各单项资产的账面价值也就不能很好地反映各单项资产的公允价值,与国文所提出的改进建议的初衷——改善各单项资产的账面价值反映公允价值的程度相违背。

另外,当资产组组合的减值总额远远大于各单项资产的减值额时,资产组组合的减值总额扣除各单项资产的减值额后,剩余待摊减值额仍大于总部资产可允许分摊的减值部分时,上述改进办法也将失效。因为减值测试后难以合理分摊的总部资产的账面价值此时可能低于公允价值减去处置费用与0两者之间的较高者。

二、难以合理分摊的总部资产减值测试补遗

基于前文的分析,笔者认为,提高各单项资产及总部资产反映其公允价值的程度的有效措施是:

1. 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最大可能减值额(等于资产的原账面价值减去资产的未来现金流量、资产的公允价值减去处置费用以及0三种中最高者)。

2. 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。

3. 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,则根据资产组组合的减值额与第一步所确定的各单项资产的最大可能减值总额的大小关系分别进行处理:

(1) 如果资产组组合的减值额<各单项资产的最大可能减值总额,则需要进一步确定总部资产的最大可能减值额(等于总部资产的原账面价值减去总部资产的未来现金流量、资产的公允价值减去处置费用以及0三种中最高者),然后将资产组组合的减值额,按照各单项资产的最大可能减值额和总部资产的最大可能减值额的比例进行分摊。

例1:在国文所提供数据资料的基础上,假设A、B、C资产组在不考虑总部资产的情况下独立进行减值测试,确定的可收回金额分别为160万元、200万元、220万元,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。

此时按照国文的建议办法处理是:总部资产应分摊的资产组组合的减值额=127.83-(40-60-60)=-32.17(万元),即总部资产不分摊资产组组合的减值额,各单项资产相对于总部资产多分摊了减值额,则其账面价值不能较合理地反映其公允价值。因此,笔者认为较合理的处理办法是:

A 资产组确认的最大可能减值额=200-160=40(万元)

B 资产组确认的最大可能减值额=260-200=60(万元)

C 资产组确认的最大可能减值额=280-220=60(万元)

电子数据处理设备确认的最大可能减值额=100-50=50(万元)

将资产组组合确认的减值金额127.83万元,按照各资产组及电子数据处理设备的最大可能减值额的比例进行分摊:

A 资产组应分摊的减值额=40/(40+60+60+50)×127.83=24.35(万元)

B 资产组应分摊的减值额=60/(40+60+60+50)×127.83=36.52(万元)

C 资产组应分摊的减值额=60/(40+60+60+50)×127.83=36.52(万元)

电子数据处理设备应分摊的减值额=50/(40+60+60+50)×127.83=30.44(万元)

此时,资产组组合的减值额由各资产组及电子数据处理设备共同负担,较国文所建议的改进办法计算的各单项资产账面价值及总部资产账面价值反映其公允价值的程度高。

(2) 如果资产组组合的减值额≥各单项资产的最大可能减值总额,即资产组组合的减值额大于各单项资产单独测试所确认的减值额与总部资产所能承担的最大摊销额之和。此时,一方面,应该考虑该资产组组合的合理性问题,是否需要重新组成资产组组合;另一方面,应该充分考虑造成资产组组合减值的原因,并分析估计此减值持续的时间,尚若是偶然性因素造成且减值不会持续下去,则可将其减值归集到最终产品上,计入相关费用。假设排除上述因素的影响后,仍然出现这种情况,国文提出的改进办法是失效的。笔者建议的减值测试处理思路用以下例题进行说明:

例2:继续沿用国文的数据资料,假设A、B、C资产组在不考虑总部资产的情况下独立进行减值测试,确定的可收回金额分别为160万元、200万元、220万元,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,此时资产组组合的可收回金额为350万元。

A 资产组确认的最大可能减值额=200-160=40(万元)

B 资产组确认的最大可能减值额=260-200=60(万元)

C 资产组确认的最大可能减值额=280-220=60(万元)

电子数据处理设备确认的最大可能减值额=100-50=50(万元)

资产组组合确认的减值额=777.83-350=427.83(万元);此时应将资产组组合的减值额在各资产组及总部资产之间按照其相应的最大可能减值额的比例进行分摊:

A 资产组应分摊的减值额=40/(40+60+60+50)×427.83=81.49(万元);B 资产组应分摊的减值额=60/(40+60+60+50)×427.83=122.24(万元);C 资产组应分摊的减值额=60/(40+60+60+50)×427.83=122.24(万元);电子数据处理设备应分摊的减值额=50/(40+60+60+50)×427.83=101.86(万元)。

此时,比较各资产组和总部资产按照最大可能减值额比例分摊的减值额与其相对应的账面价值,若分摊的减值额小于其账面价值,则接受所分摊的减值额;否则将分摊的减值额按照账面价值扣除(该资产组或总部资产按照账面价值来分摊资产组组合的减值额),剩余待分摊的减值部分继续按照其他资产组或总部资产的最大可能减值额比例进行二次分摊。

A 资产组应分摊的减值额81.49万元<A 资产组的账面价值200万元,A 资产组接受这一分摊减值额;

B 资产组应分摊的减值额122.24万元<B 资产组的账面价值260万元,B 资产组接受这一分摊减值额;

C 资产组应分摊的减值额122.24万元<C 资产组的账面价值280万元,C 资产组接受这一分摊减值额;

电子数据处理设备应分摊的减值额101.86万元>电子数据处理设备账面价值100万元,则拒绝这一分摊减值额,按照账面价值为限分摊减值额,即总部资产分摊的资产组组合减值额为100万元,剩余的待分摊的减值额1.86万元(101.86-100),按照A、B、C资产组的最大可能减值额比例进行二次分摊:

A 资产组二次分摊的减值额=40/(40+60+60)×1.86=0.46(万元);B 资产组二次分摊的减值额=60/(40+60+60)×1.86=0.70(万元);C 资产组二次分摊的减值额=60/(40+60+60)×1.86=0.70(万元)。

所以,A 资产组分摊的资产组组合的减值额=81.49+0.46=81.95(万元);B 资产组分摊的资产组组合的减值额=122.24+0.70=122.94(万元);C 资产组分摊的资产组组合的减值额=122.24+0.70=122.94(万元);总部资产分摊的资产组组合的减值额为100万元。

主要参考文献

1. 国超,刘宏,邓馨.难以合理分摊的总部资产减值测试之改进.财会月刊,2012;2
2. 赵彦峰.论资产减值会计的理论框架.财会月刊,2009;4