

资产减值准则中涉及的会计计算

冷琳

(湖南财政经济学院会计系 长沙 410205)

【摘要】 资产减值准则与其他资产的具体会计准则联系紧密,涉及一些复杂的计算问题。本文选择一些有代表性的计算问题提出自己的观点,以期厘清疑惑、简化核算。

【关键词】 减值损失 商誉 可收回金额 账面价值

一、固定资产确认减值损失后,如何在剩余使用年限中采用加速折旧法计提折旧?

根据《企业会计准则第8号——资产减值》(简称“资产减值准则”)的规定,固定资产的减值损失确认后,减值资产的折旧额在未来期间应作相应调整,以使该资产在剩余使用寿命期限内,系统地分摊调整后的资产账面价值(扣除预计净残值)。如果剩余使用寿命期限内采用年限平均法或工作量法计提折旧,计提减值准备后的折旧额比较容易计算,只需将减值后的账面价值平均分摊就行。而如果剩余使用寿命期限内采用加速折旧法计提折旧,为保证能够在使用寿命期限内提足折旧,我们应根据折旧方法的不同特点确定其在剩余使用寿命期限内折旧额的计算。如果是年数总和法,由于其是将应计

10%)。

三、购买少数股东股份时商誉的会计处理

《企业会计准则解释第2号》取消了购买少数股东股份时商誉的确认。这样,母公司在合并资产负债表中所反映出的商誉就不是子公司资产价值中体现出的全部商誉,而仅是母公司达到控制时持股比例所对应的部分商誉。《企业会计准则解释第2号》这样规定的理由在于:一方面,母公司购买少数股东股份的行为应当视同于权益交易,即企业所有者之间的交易,在权益交易下不应当产生新的资产和负债,因此不应当确认商誉。另一方面,企业的母公司作为大股东和企业小股东之间的交易也很难保证公允,双方对股权定价的考虑因素可能并不是股权的市场价值而是双方的控股地位、合作关系等非市场因素,因此不确认商誉更符合谨慎性原则的要求。

但是《企业会计准则解释第2号》的这一规定使企业合并资产负债表中列示的商誉不能反映出子公司的全部商誉,而造成会计信息的不可比,并且给企业进行盈余管理创造了机会。例如,A企业2012年3月1日取得了B企业60%的股权,成为B企业的母公司,并于2012年3月10日进一步取得了B企业20%的股权。两次交易后A企业总计对B企业持股80%。按照《企业会计准则解释第2号》的规定,A企业编制

折旧额乘以一个逐年减少的分数计算各年折旧额,计提减值准备后我们必须按剩余使用年限重新计算年折旧率,按调整后的应计折旧额(扣除减值损失)和调整后的折旧率计算各年折旧额,才能确保提足折旧;而如果是双倍余额递减法,由于它在最后两年会将剩余应计折旧额平均摊销,能确保提足折旧,因此计提减值准备后,在剩余使用年限内不必对年折旧率进行调整,只需调整期初账面净值(扣除减值损失)。

例1:某企业2009年12月28日自行建造的一条生产线投入使用,该生产线建造成本为370万元,预计使用年限为5年,预计净残值为10万元,采用年数总和法计提折旧,2010年12月31日该生产线的可收回金额为235万元。假设计提减值后,预计净残值、折旧方法不变。要求:计算其2011年至

的合并报表中反映出的商誉仅仅为2012年3月1日成为B企业母公司时所核算的商誉,今后即使A企业成为B企业的全资母公司,合并报表中所反映出的商誉也不会发生变化,从比例上来讲仅占B企业商誉的60%。假设A企业在2012年3月1日即取得了B企业80%的股权,成为B企业的母公司。虽然同前一情况相比,A企业最终对B企业的持股比例相同,但是第二种情况下,A企业在合并报表中确认的商誉要比第一种情况高20%,从金额上来讲,可能会相差甚远。如果A企业希望确认较低的商誉,那么A企业完全可以将取得B企业股权的时间分开,从而确认最低的控股比例所对应的商誉。反之,如果A企业希望确认较高的商誉,A企业则可以将购买B企业股份的交易放在同一天,从而使购买日达到可能的最大持股比例。

主要参考文献

1. 财政部.企业会计准则2006.北京:经济科学出版社,2006
2. 财政部.企业会计准则——应用指南.北京:中国财政经济出版社,2006
3. 财政部会计司.企业会计准则讲解2008.北京:人民出版社,2008

2014年每年折旧额。

分析:采用年数总和法,第一年的折旧率为 $5/15$,2010年的折旧额为120万元 $[(370-10) \times 5/15]$,2010年12月31日的账面价值250万元 $(370-120)$,可收回金额为235万元,可收回金额低于账面价值,确认15万元的减值损失,此时应计提折旧额调整为345万元 $(370-10-15)$ 。如果不改变原折旧率,2011至2014年仍分别按 $4/15$ 、 $3/15$ 、 $2/15$ 、 $1/15$ 计提折旧,年折旧额分别为92万元、69万元、46万元、23万元。则5年累计折旧额有350万元 $(120+92+69+46+23)$,而我们需要在5年内计提的折旧额只有345万元 $(370-10-15)$,这种计算方法显然是不可行的。因此,在2010年底固定资产确认减值损失后,应按剩余使用年限对年折旧率进行调整,以调整后的年折旧率和剩余的应计提折旧额计算折旧额,此时年折旧率分别为 $4/10$ 、 $3/10$ 、 $2/10$ 、 $1/10$,而剩余的应计提折旧额为225万元 $(370-120-10-15)$ 。年折旧额分别为90万元、67.5万元、45万元、22.5万元。5年累计计提的折旧额为345万元 $(120+90+67.5+45+22.5)$,正好提足了应计提折旧额。

二、如何用最简单的方法将资产组的减值损失分摊到资产组中的各单项资产?

当我们无法对单项资产进行减值测试时,会认定最小的资产组组合,比较资产组的可收回金额和账面价值,如果资产组的可收回金额低于其账面价值的,应当确认相应的减值损失。减值损失金额按照下列顺序进行分摊: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。抵减后各资产的账面价值不得低于以下三者中最高者: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。如果遇到资产组中有些资产受到上述限额的限制,不能承担全部损失的情况,目前很多教材都是将减值损失的分摊分两次进行,将两次分摊的减值损失金额加总确定某单项资产的减值损失。事实上,我们可以将减值损失的分摊一步到位。具体做法是:先确定资产组中某单项资产所能承担的最大减值损失,然后将应分摊的剩余减值损失按资产组中其他各项资产的账面价值所占比重进行分摊。

例2:某公司一条生产线,由A、B、C三台机器构成,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,认定为一个资产组。2011年由于替代产品上市,导致该生产线生产的产品销量锐减50%。因此对生产线进行减值测试。假设2011年12月31日,A、B、C三台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机器无法合理估计其公允价值减去处置费用后的净额及未来现金流量的现值。该生产线2011年底可收回金额为600 000元。计算该资产组中各单项资产的减值损失。

方法一:待分配的资产组的减值损失 $= (200\ 000+300\ 000+500\ 000)-600\ 000=400\ 000$ (元)。按资产组中A、B、C三台机器的账面价值所占比重,计算的减值损失分摊比例为20%、

30%、50%,第一次分摊的减值损失分别为80 000元、120 000元、200 000元,但由于A机器公允价值减处置费用后的净额为150 000元,而其原账面价值为200 000元,因此A机器只能承担50 000元的减值损失。没能承担的30 000元减值损失要按B、C机器账面价值所占比重37.5%、62.5%进行二次分摊,分别为11 250元、18 750元,B、C机器一次分摊和二次分摊合计确认的减值损失分别为131 250元 $(120\ 000+11\ 250)$ 、218 750元 $(200\ 000+18\ 750)$ 。

方法二:由于已知条件告知A机器公允价值减处置费用后的净额为150 000元,先按前述方法确定A机器承担的减值损失只能为50 000元,再将剩余的350 000元减值损失直接在B、C机器间按账面价值比重37.5%、62.5%进行分摊,得到B、C机器承担的减值损失分别为131 250元 $(350\ 000 \times 37.5\%)$ 、218 750元 $(350\ 000 \times 62.5\%)$ 。

三、在对存在少数股东享有商誉的资产组进行减值测试时,是否需要调整资产组的账面价值?

资产减值准则规定,企业合并形成的商誉,至少应当在每年年度终了进行减值测试。因在企业合并报表中只确认了母公司享有的商誉,归属于子公司少数股东的商誉没有确认。而对与商誉相关的子公司资产组进行减值测试时,由于其可收回金额中包含了少数股东的商誉价值,为确保比较基础的一致性,企业应当调整资产组的账面价值,将归属于少数股东的商誉包含进来,根据调整后的资产组账面价值(包括完全商誉)与可收回金额比较,确定减值损失。当然也可以从可收回金额中剔除掉完全商誉,将其与资产组账面价值比较确定减值损失。上述减值损失先抵减资产组中商誉的账面价值,由于合并报表只反映归属母公司的商誉及其减值损失,因此商誉减值损失应在母公司和少数股东间按股权比例分摊,以确认母公司应承担的商誉减值损失。

例3:甲企业在2011年1月1日以3 200万元的价格收购了乙企业80%的股权。甲企业和乙企业之间没有关联方关系。在购买日,乙企业可辨认净资产的公允价值为3 000万元。假定乙企业所有资产被认定为一个资产组,且该资产组包括商誉。乙企业2011年年末以购买日的公允价值持续计算的可辨认净资产的账面价值为2 500万元。资产组(乙企业)在2011年年末的可收回金额为2 000万元。要求:确定资产组的减值损失。

方法一:母公司享有的商誉 $= 3\ 200-3\ 000 \times 80\% = 800$ (万元);资产组的完全商誉 $= 800 \div 80\% = 1\ 000$ (万元);资产组包含完全商誉的账面价值 $= 2\ 500+1\ 000 = 3\ 500$ (万元);资产组的减值损失 $= 3\ 500-2\ 000 = 1\ 500$ (万元)。

方法二:剔除完全商誉后资产组的可收回金额 $= 2\ 000-1\ 000 = 1\ 000$ (万元);资产组的减值损失 $= 2\ 500-1\ 000 = 1\ 500$ (万元)。两种方法的计算结果一致。母公司应承担的商誉减值损失 $= 1\ 000 \times 80\% = 800$ (万元)。

主要参考文献

中国注册会计师协会.2011年度注册会计师全国统一考试辅导教材·会计.北京:中国财政经济出版社,2011