

资产减值准备合并抵销的会计处理

资产减值准备合并抵销的会计处理

□王跃平 丁清光

目前,企业集团编报合并会计报表的依据是财政部1995年初发布实施的《合并会计报表暂行规定》(财会字[1995]11号,以下简称《规定》)。财政部2000年底发布的《企业会计制度》(以下简称“新制度”)要求企业计提八项资产减值准备并对相关报表列示项目作了较大的调整。本文试以《规定》所规范的内容为基础,论述在执行新制度后对内部交易资产项目及其减值准备进行合并抵销时应补充或追加的会计处理内容及其程序。

一、新制度对合并会计报表的影响

其一,为了解决资产不实,遏制会计信息失真,新制度要求试行计提资产减值准备。八项减值准备中与合并会计报表有关,即可能引起合并抵销处理问题的有五项:坏账准备、存货跌价准备、长期投资减值准备、固定资产减值准备、无形资产减值准备。对于上述五项资产项目,合并报表时不仅要对其内部交易形成的部分进行抵销处理,而且还要考虑计提减值准备所带来的影响。而其它三项减值准备,即短期投资跌价准备、在建工程减值准备、委托贷款减值准备的计提不会影响合并会计报表的编制。其二,新制度规定的资产负债表的填列方法与行业会计制度及股份有限公司会计制度不同,除固定资产减值准备外的其它资产减值准备项目均不单独列示,应收账款、存货、长期股权投资、无形资产等项目均以其账面价值填列。由于合并工作底稿的各项目的数据是由个别资产负债表项目的数据过入而来的,所以应按账面价值将应收账款、长期股权投资项目予以抵销,应按账面价值中包含的内部未实现利润对存货、无形资产项目进行抵销。

二、合并资产负债表时资产项目及其减值准备的抵销处理

(一)对于应收账款、长期股权投资等项目,按照旧制度的规定(指不计提减值准备或者虽然计提坏账准备但编制报表时应收账款以其账面余额填列),编制抵销分录时都是以账面余额而非账面价值进行抵销的,多冲了相当于减值准备账面余额的部分。因此,如果按照原来的习惯作法对以上项目以其账面余额进行的抵销,应将相当于减值准备账面余额的多冲减部分调整回来,使其最终的抵销数等于其账面价值。因此,编制合并资产负债表时对坏账准备、长期投资减值准备进行抵销处理的会计分录为:

借:应收账款(或长期股权投资)
贷:坏账准备
(或长期投资减值准备)

当期若是对减值准备进行冲减,则应作方向相反的会计分录。

(二)对于存货、无形资产,购卖方计提的资产减值准备已经在不同程度上(部分或全额)抵减了未实现的内部销售利润,因而应按其账面价值中包含的内部未实现利润进行抵销处理。具体可分作两种情况来讨论:(1)若当期针对该类资产所计提的减值准备小于或等于期末计提减值准备前资产账面价值中包含的未实现内部销售利润,则减值准备对未实现的内部销售利润进行了部分或全额抵减。部分抵减时应将未实现的内部销售利润中减值准备不够抵减的部分予以抵销,而全额抵减时则不用抵销。如果按照原来的习惯已将未实现的内部销售利润全额进行了抵销,则同时也应将所计提的减值准备全额抵销。(2)若当期针对该类资产项目所计提的减值准备大于期末计提减值准备前资产账面价值中包含的未实现内部销售利润,则减值准备对未实现的内部销售利润进行了全额抵减并且还有剩余,此时对未实现的内部销售利润不用抵销。如果按照原来的习惯已将未实现的内部销售利润全额进行了的抵销,则同时也应按照与未实现的内部销售利润相同的金额将所计提的减值准备予以部分而非全额抵销。综合以上两种情况,可以得出这样的结论:在对存货、无形资产中包含的未实现内部销售利润进行合并抵销时,应抵销的资产减值准备数额=期末计提减值准备前资产账面

价值中包含的内部未实现销售利润与该项资产减值准备账面余额两者孰低的金额。因此，编制合并资产负债表时，对存货跌价准备、无形资产减值准备进行抵销的会计分录为：

借：存货（或无形资产）
 贷：存货跌价准备
 （或无形资产减值准备）

当期若是对减值准备进行冲减，则应作方向相反的会计分录。

（三）在资产负债表上，对于“固定资产”项目，分别“固定资产原价”、“累计折旧”、“固定资产净值”、“固定资产减值准备”、“固定资产净额”项目填列。为了编报合并资产负债表，在对“固定资产原价”或“固定资产净值”中包含的未实现内部销售利润进行抵销处理时，不用考虑计提固定资产减值准备的影响。

（四）综上所述，在编制合并资产负债表对资产项目（不包括固定资产）进行抵销处理时，将资产减值准备予以抵销的会计分录为：

借：资产项目
 贷：资产减值准备

当期若是对减值准备进行冲减，则应作与以上方向相反的会计分录。

三、编制合并利润表时对多计提的资产减值准备与有关利润表项目进行抵销处理
在编制合并利润表时，随着内部交易的资产项目的抵销，也必须相应地将针对内部交易资产项目计提减值准备予以抵销。抵销处理时，应按照与计提资产减值准备相反的方向，作如下格式的会计分录：

借：资产减值准备（指上述五项）
 贷：有关利润表项目

 （管理费用、投资收益、
 营业外支出）

当期若是冲减应作与以上方向相反的会计分录。

确定多计提的资产减值准备数额即应抵销的资产减值准备数额是重点，也是难点。

（一）对于按照账面价值进行抵销处理的资产项目，即应收账款、长期股权投资项目，其减值准备项目的应抵销数额就是该减值准备的账面余额，也就是说应收账款的坏账准备和长期投资减值准备是按照其账面余额进行抵销的。会计分录为借记坏账准备或长期投资减值准备，贷记应收账款或长期股权投资。

（二）对于按账面价值中包含的内部未实现利润进行抵销的资产项目，即存货、固定资产、无形资产项目，其减值准备项目有无多计提或是否应抵销，可以从合并主体整体角度看该类资产有无真正减值来判断，并确定应抵销的数额。从合并主体整体角度看，该类资产的减值有两种情况：第一种情况：期末资产的可变现价值或可收回金额虽然小于期末计提减值准备前内部购买方的资产账面价值，但却大于内部销售方的资产账面价值，因而从合并主体整体看当期资产并没有发生减值，应当将当期计提的资产减值准备予以全额抵销。第二种情况：期末资产的可变现价值或可收回金额不但小于期末计提减值准备前内部购买方的资产账面价值，而且也小于内部销售方的资产账面价值，因而从合并主体整体看当期资产确实发生了减值，应抵销的资产减值准备数额等于期末计提减值准备前内部购买方的资产账面价值中包含的内部未实现销售利润，即资产减值准备中相当于内部销售方的资产账面价值与资产的可变现价值或可收回金额的差额部分不用抵销。综合以上两种情况，可以得出这样的结论：

合并利润表时应抵销的资产减值准备数额=期末计提减值准备前资产账面价值中包含的内部未实现销售利润与该项资产减值准备账面余额两者孰低的金额。

特别地，固定资产减值准备当期应抵销的数额=期末“固定资产净值”中包含的内部未实现销售利润与固定资产减值准备账面余额两者孰低的金额。

当期若是计提减值准备，其合并利润表时进行抵销处理的会计分录为：

借：存货跌价准备（固定资产减值准备、无形资产减值准备）
 贷：管理费用（营业外支出）

当期若是冲减应作与以上方向相反的会计分录。

请注意，以上讨论过程中资产减值准备应当按照规定分别以该项资产的单个、分类和总体来计量，从而该项资产减值准备的应抵销数额的确定也是按照同样的计量基础来考虑的，至于其全部的应抵销数等于按单个、分类计量基础分别确认的应抵销数额的汇总。

通过二、三两个步骤的会计处理，除固定资产减值准备外的其它资产减值准备项目借贷方金额相等、互相抵销。这样不仅对内部交易的资产项目及其减值准备进行了合并抵销，而且使得所编制的合并会计报表符合新制度关于报表项目列示的要求。

作者单位：厦门市财政局外经处

(责任编辑：陈 靖)

关闭窗口