资产组减值迹象判断分析

王秋红　耿广猛

（九江学院　江西九江　332005）

【摘要】本文从资产组的特点出发，分析了资产组的范围，提出了受控资产、分摊资产和核心资产的概念，并在此基础上确定了资产组减值迹象判断的顺序。

【关键词】资产组　减值迹象　会计准则

《企业会计准则第8号——资产减值》（以下简称《准则》）规定，有迹象表明一项资产可能发生减值的，企业应当以单项资产为基础估计其可收回金额。企业难以对单项资产的可收回金额进行估计的，应当以该资产所属的资产组为基础确定可收回金额。本文认为，在判断资产组的减值迹象时，还应考虑资产组的特点和涉及资产的情况，这样才更具操作性和可行性。

一、资产组的特点

资产组是企业在判断资产是否减值时而认定的最小资产组合，其产生的现金流入应当基本独立于其他资产或者资产组产生的现金流入。资产组具有以下特点：

1. *资产的多样性*。资产组存在两种或两种以上可以区别的资产，且必定有单项资产难以独立产生现金流入，或者即使能够带来现金流入，也不够理想。它们相互配套，共同作用，才能为企业带来经济利益。如企业引入一条生产线，虽然生产线能够独立生产产品，产生现金流入，但是直接为生产线服务的环保处理设备无法单独产生现金流，如果没有环保处理设施，则生产线功能和效益的发挥受到限制，因此环保设备与生产线组成一个资产组。

2. *结构的系统性*。资产组是以特定方式结合起来的具有特定结构和功能的整体，具有系统性。资产组内资产以特定层次结构结合在一起，发挥各自功能，协调综合成具有良好功能的系统。资产之间的联系和作用也不能脱离资产组这一整体去考虑。脱离了资产组，资产的功能和作用便失去了意义。

3. *产出的不可分割性*。某一资产组所产生的现金流入应是独立于其他资产或资产组产生的现金流入，并且是产生独立现金流入的最小组合。如果把组合中的某项资产剔除（不含分摊的总部资产和商誉），会导致资产组现金流入无法形成。而构成资产组组合的资产组是可以并列存在的，如果剔除其中一个资产组，只会导致现金流的减少，而不会导致现金流入无法形成。这是资产组与资产组组合的重要区别。

4. *概念的专用性*。在存在减值迹象时，对难以产生现金流入的单项资产要归入资产组进行减值测试。这说明资产组概念的提出主要是基于资产减值目的。

二、资产组的范围

为了便于资产组减值的确认，增强减值的可操作性，有必要对资产组减值所涉及的资产，按照资产组对于资产的可控性进行分类。资产组内的资产可以分为受控资产和分摊资产。在减值测试时，资产组所涉及的范围应当既包括资产组控制的受控资产，也包括分摊的总部资产和商誉。

1. *受控资产*。受控资产是指资产组所属的企业业务单元所拥有或控制的所有资产。由于资产组概念的提出是基于资产减值的目的，基于资产组的系统性，分析资产组受控资产的构成，有利于深化对资产组的认识，在减值判断时能够找出薄弱资产或瓶颈资产，增强资产组减值的可操作性，同时也有利于加强对组内资产的管理，提高企业管理效率。资产组受控资产的结构主要有三种：主辅式、并列式和层级式。

（1）主辅式，指以一种资产作为核心资产，其他资产为核心资产服务的资产组结构。所谓的核心资产是指资产功能的发挥对于产品或服务的形成起决定性作用的资产，其一般具有这样几个特征：①核心资产是资产组长期持有并赖以维系的资产，资产组所属业务单元不会轻易变卖此类资产。②核心资产是产品形成或提供服务的关键，所需要的配套技术是关键技术，如果该资产损毁会严重影响产品或服务的提供，它也是业务单元维护的重点。③在企业战略性转移或行业退出时，核心资产往往被放到最后。通常企业在判断一项长期资产是否是资产组的核心资产时，应该考虑以下因素：①如果没有该项资产，企业是否会购置其他替换资产。②替换该项资产所需要的投资水平。③与组内其他资产相比，该项资产的剩余使用寿命。资产组剩余使用寿命的估计应该基于组内核心资产的剩余使用寿命。辅助资产是指为核心资产的功能发挥提供支持或服务的资产。例如，在认定为一个资产组的某分厂中，涉及的资产有生产线、分厂的办公设施和办公楼、厂房等。生产线即为核心资产，分厂的办公设备和办公楼、厂房均为辅助资产，它们共同为企业生产线服务。在资产组的减值测试过程中，需要关注的是核心资产的减值。

（2）并列式，指资产组中存在两种以上核心资产。在减值测试中，对于资产组所属业务单元的并列资产均要关注。例

如,某分厂拥有两条生产线,生产同一系列的不同产品,由于产品在销售过程中没有区分的必要,则以该分厂作为一个资产组,两条生产线的资产构成了并列关系。

(3)层级式,指因企业层级关系所产生的资产组涉及的资产层级包含关系。此结构对于理清资产组与资产组组合之间的关系,分摊办公类资产有现实意义。这种结构在资产组组合中体现得更明显。如分厂的生产线、厂房均属于分厂这一资产组,但是分厂的上级机构子公司(资产组组合)所拥有的子公司办公设施等资产与分厂的资产就体现为层级关系。

三种结构关系并非完全对立和互斥,而是在一定程度上交融、并存,这主要取决于分析的视角和层次。子公司办公设施与各分厂资产就体现为层级关系,而在分厂这一资产组内部,生产线与分厂办公设施体现为主辅式,但是生产线内部组成资产可能是并列式。如一条生产线包括涉及各工序的不同设备,这些设备在产品加工程序上依次作用,最终生产出完整产品。因此,作为生产线各组成部分的单项资产则体现为并列式的关系。

2. 分摊资产。相对于特定资产组而言,分摊资产是不能为资产组所直接控制的资产。一般而言,需要分摊的资产主要涉及总部资产和商誉。总部资产是指对资产组产生未来现金流量起作用的、除商誉之外的资产。因为总部资产不能产生单独的现金流入,除非管理层决定处置该资产,否则其可收回金额是无法确定的。所以,如果有迹象表明某项总部资产可能发生减值,则应将该项总部资产按照合理的基础分摊到资产组或资产组组合,判断是否需要确认减值损失。因企业合并取得的商誉不能独立于其他资产或资产组而为特定的主体带来现金流入,应当自购买之日起按照合理的方法分摊至相关的资产组;难以分摊至相关资产组的,应当将其分摊至相关的资产组组合,然后进行减值测试。

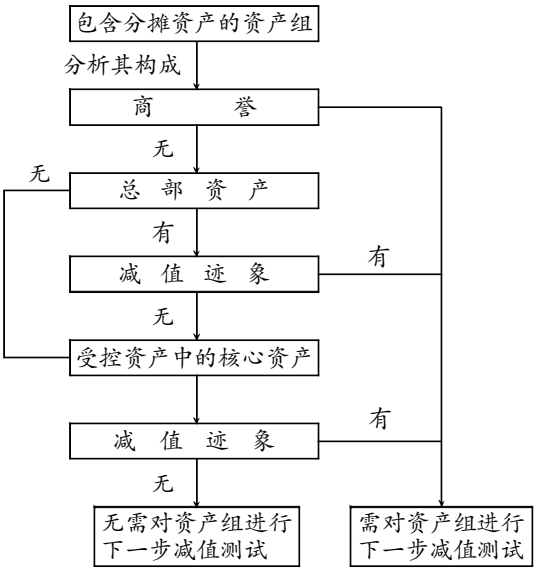
三、资产组减值的确认

由于资产减值确认、计量等方面的复杂性和受成本效益原则约束,资产在发生减值时予以确认是不符合实际的。《准则》规定,企业应当在资产负债表日判断资产是否存在可能发生减值的迹象,如果存在可能发生减值的迹象,则应当进行减值测试。《准则》从外部信息来源和内部信息来源的角度,提出了判断资产是否减值的主要迹象,主要涉及资产价格、企业经营环境、投资报酬率、资产使用方式或程度、资产功能、资产经营业绩、未来预期等方面的变化。对于因企业合并所形成的商誉和使用寿命不确定的无形资产,无论是否存在减值迹象,每年都应当进行减值测试。资产组减值判断也需要依据上述迹象,只是在判断方式与程序上有别于单项资产。

资产组减值迹象的判断需要考虑资产组的构成,应依据核心资产,选择恰当的方式判断减值迹象。由于资产组的构成主要包括受控资产和分摊资产,对于不含分摊资产的资产组,需要在资产负债表日根据上述迹象判断受控资产是否发生减值。在受控资产进行减值迹象判断时,需要遵循重要性原则和成本效益原则,对主要的、对资产组影响大的资产进行减值迹象判断,即要观察资产组的核心资产是否具有减值迹象。例如,美胜公司是主要生产化工产品的企业,在2006年年初购入A、B两条生产线和污水处理设备C,其中生产线A生产的化工产品由生产线B作进一步加工后销售,生产线B生产的化工产品存在活跃市场并能够独立地产生现金流入,C设备属于污水处理设备,主要对A、B生产线产生的污水、废物进行处理。2008年,由于竞争对手通过技术创新,引进更先进的设备生产出技术含量更高的产品,受到市场欢迎,从而对美胜公司产品产生了重大不利影响。为此,公司需在2008年年末对资产组进行减值测试。由于A、B、C均不能独立产生现金流入,但三者又以某种关系相互联系着共同产生现金流量,所以可以把A、B、C视为一个资产组,其中A、B生产线是这个资产组中的并列式的核心资产,C作为辅助资产,为A、B生产线服务。在判断资产组减值时,应该以A、B生产线为基准,判断资产组是否发生了减值。

对于存在分摊资产的资产组,其减值迹象的判断程序应视分摊资产类别而有所差异。对于仅分摊了总部资产的资产组,在资产负债表日总部资产具有减值迹象,则认为分摊了该总部资产的资产组发生了减值。一般而言,是分摊了总部资产的资产组的受控资产经营环境发生变化,进而导致总部资产出现减值迹象的。因此,需要判断资产组的核心资产是否存在减值迹象,如果核心资产存在减值迹象,则需要对该资产组进行测试。对于分摊了合并商誉的资产组,则无论其是否均在减值迹象,均需要在资产负债表日进行减值测试。

上述资产组(含分摊资产)减值迹象的判断程序如下图所示:



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. 财政部会计司编写组.企业会计准则讲解2006.北京:人民出版社,2007

3. 黎明,王秋红.关于资产减值会计操作的思考.财会月刊(会计),2007;2