资产减值损失分摊例解

颜方育　袁小明

（天职国际会计师事务所上海分所　上海　200120　湖南涟源市工商局　湖南涟源　417100）

【摘要】《企业会计准则第8号——资产减值》对总部资产、商誉、资产组或资产组组合的认定以及可收回金额的确定做出了比较详细而明确的规定，本文旨在通过实例来探讨如何在资产组或资产组组合中分摊资产减值损失。

【关键词】资产组　资产组组合　减值损失　分摊

《企业会计准则第8号——资产减值》对固定资产、无形资产、生产性生物资产、以成本计量的投资性房地产、商誉、已探明矿区权益的油气资产、权益法核算的长期股权投资和成本法核算的、在活跃市场中有报价、公允价值能够可靠计量的长期股权投资等长期资产的减值进行了统一规范，同时提出了一系列新概念：单项资产和资产组、总部资产和资产组组合。单项资产是指能独立产生现金流入的某一项资产；资产组是指企业可以认定的最小资产组合，其产生的现金流入应当基本上独立于其他资产或者资产组产生的现金流入；总部资产包括企业集团或其事业部的办公楼、电子数据处理设备等资产；资产组组合是指由若干个资产组组成的最小资产组组合，以及按合理方法分摊的总部资产部分。资产减值准则对资产的认定以及可收回金额的确定已给出了比较详细而明确的操作指引，本文通过实例来探讨资产已经认定且可收回金额也已确定的情况下如何计算分摊减值损失。

一、资产组的减值处理

例1：大地公司有一条光学仪器生产线，由A、B、C、D四大部件组成，各部件的使用寿命相同，均不能独立产生现金流量，但整体能够独立产生现金流量，故大地公司将该生产线认定为一个资产组。2007年，大地公司的市场份额被其他企业夺去30%，导致销售收入水平严重下降，因此在年末进行减值测试。

2007年12月31日该资产组的账面价值为1 600万元，其中A、B、C、D四大部件分别为250万元、350万元、400万元和600万元。估计A部件的公允价值减去处置费用后的净额为150万元（未来现金流量无法测定），B部件的未来现金流量现值为260万元（公允价值减去处置费用后的净额无法确定），C、D部件无论是其公允价值减去处置费用后的净额还是未来现金流量的现值均无法合理估计，但可以合理预计出该资产组的未来现金流量现值为1 000万元。

该资产组账面价值为1 600万元，可收回金额为1 000万元，则资产组减值600万元。A、B、C、D四大部件按比例分摊的金额分别为93.75万元、131.25万元、150万元和225万元。A部件扣除减值损失后的账面价值为156.25万元（250−93.75），而其可收回金额为150万元，故A部件分摊了减值损失后还留有6.25万元的余地。

B部件的可收回金额为260万元，B部件最多只可以分摊90万元（350−260）的减值损失，未抵减的41.25万元（131.25−90）应再次在A、C、D三大部件上按其第一次分摊后的账面价值（分别为156.25万元、250万元和375万元）比例分摊，则分摊额分别是8.25万元、13.2万元和19.8万元。但A部件在第一次分摊后只留有6.25万元的余地，因此不足部分2万元应在C、D两大部件上按其第二次分摊后的账面价值（236.8万元和355.2万元）比例进行第三次分摊，分摊额分别为0.8万元和1.2万元。详细数据见表1：

表1　　单位：万元

	A部件	B部件	C部件	D部件	合计
分摊前账面价值	250	350	400	600	1 600
第一次分摊时的账面价值比例	15.625%	21.875%	25%	37.5%	100%
第一次应分摊的减值损失	93.75	131.25	150	225	600
第一次可以分摊的减值损失	93.75	90	150	225	558.75
第一次分摊后尚未摊完的减值损失	0	41.25	0	0	41.25
应进行第二次分摊的账面价值	156.25	0	250	375	781.25
第二次分摊时的账面价值比例	20%	0	32%	48%	100%
第二次应分摊的减值损失	8.25	0	13.2	19.8	41.25
第二次可以分摊的减值损失	6.25	0	13.2	19.8	39.25
第二次分摊后尚未摊完的减值损失	2	0	0	0	2
应进行第三次分摊的账面价值	0	0	236.8	355.2	592
第三次分摊时的账面价值比例	0	0	40%	60%	100%
第三次分摊的减值损失	0	0	0.8	1.2	2
累计分摊的减值损失	100	90	164	246	600

大地公司应作如下会计分录：借：资产减值损失600万元；贷：固定资产减值准备——A部件100万元、——B部件90万元、——C部件164万元、——D部件246万元。

二、商誉、总部资产及资产组组合的减值处理

例2：湖湘公司拥有1号、2号、3号三条生产线，分别生产不同规

格型号的三合板。三条生产线均可独立产生现金流量,湖湘公司将它们都分别认定为资产组，由总部统一经营管理。2007年年末三条生产线的账面价值分别为1 600万元、1 800万元和2 000万元，另有540万元的商誉分摊其上的金额分别为160万元、180万元、200万元。1号资产组由J、K两部机器构成，其账面价值分别是1 000万元和600万元;2号资产组由L设备和H专利权构成,其账面价值分别为1 500万元和300万元;3号资产组由M、N两台设备构成，其账面价值分别为800万元和1 200万元。J、K的使用年限是5年,L、H的使用年限是10年,M、N的使用年限是15年，均采用直线法计提折旧或摊销。公司总部拥有一座办公大楼和一个研发中心,账面价值分别为840万元和500万元,办公大楼的账面价值可以在合理和一致的基础上分摊至各资产组，但研发中心的账面价值不可以在合理和一致的基础上分摊至各资产组。由于同业竞争加剧,2007年三个资产组的收入均受到明显影响,2007年年末对它们进行减值测试。

研发中心的账面价值不可以在合理和一致的基础上分摊至各资产组,因此1号、2号、3号资产组构成最小的资产组组合。假定各资产组和资产组组合的公允价值减去处置费用后的净额难以确定,经测算得出的未来现金流量现值分别为1 075万元、2 100万元、1 960万元和5 044.5万元。

1. 将办公大楼的账面价值按资产组账面价值比例分摊至各资产组。1号、2号、3号资产组的使用年限分别为5年、10年和15年且采用直线法计提折旧，它们计算账面价值的权重分别为1、2、3。1号资产组应分摊额=840×1 760/(1 760×1+1 980×2+2 200×3)=120(万元),2号资产组应分摊额=840×1 980×2/(1 760×1+1 980×2+2 200×3)=270(万元),3号资产组应分摊额=840×2 200×3/(1 760×1+1 980×2+2 200×3)=450(万元)。

分摊后三个资产组的账面价值分别为1 880万元、2 250万元和2 650万元，三个资产组的可收回金额分别为1 075万元、2 100万元、1 960万元。1号资产组发生减值805万元，首先冲减商誉160万元，然后将余下的645万元分摊至办公大楼和1号资产组本身,其中办公大楼应分摊45万元(645×120/1 720),1号资产组本身应分摊600万元(645-45),最后将1号资产组本身的分摊额600万元再在J、K之间进行分摊,J应分摊375万元(600×1 000/1 600),K应分摊225万元(600-375);2号资产组发生减值150万元，只需在商誉中抵减;3号资产组发生减值690万元，首先应将商誉全额冲掉，然后将余下的490万元分摊至办公大楼和3号资产组本身，其中办公大楼应分摊90万元（490×450/2 450),3号资产组本身应分摊400万元(490-90),最后将3号资产组本身应分摊额400万元再在M、N之间进行分摊,M应分摊160万元(400×800/2 000),N应分摊240万元(400-160)。

2. 比较资产组组合的账面价值与可收回金额。分摊减值损失后1号、2号、3号资产组及办公大楼、研发中心的账面价值分别变为1 000万元、1 830万元(其中商誉30万元)、1 600万元、705万元和500万元，即资产组组合的账面价值为5 635万元，而资产组组合的可收回金额为5 044.5万元，剩余减值590.5万元应再做处理。

3. 处理剩余减值590.5万元。应先抵减商誉30万元,然后将其余的560.5万元按比例分摊至除商誉以外的其他各项资产。

J机器应再分摊的减值损失=560.5×(1 000-375)/(5 635-30)=62.5（万元),K机器应再分摊的减值损失=560.5×(600-225)/(5 635-30)=37.5(万元),L设备应分摊的减值损失=560.5×1 500/(5 635-30)=150(万元),H专利权应分摊的减值损失=560.5×300/(5 635-30)=30(万元),M设备应再分摊的减值损失=560.5×(800-160)/(5 635-30)=64(万元),N设备应再分摊的减值损失=560.5×(1 200-240)/(5 635-30)=96（万元），办公大楼应再分摊的减值损失=560.5×705/(5 635-30)=70.5(万元),研发中心应分摊的减值损失=560.5×500/(5 635-30)=50(万元)。

4. 各项资产经上步计算后的账面价值和减值损失分别如下,详见表2。

表2 单位:万元

资产名称	账面价值	减值损失
J机器	562.5	437.5
K机器	337.5	262.5
L设备	1 350	150
H专利权	270	30
M设备	576	224
N设备	864	336
办公大楼	634.5	205.5
研发中心	450	50
商誉	0	540
合计	5 044.5	2 235.5

将各项资产经上步计算后的账面价值与以下三者之中的最高者进行比较：该资产的公允价值减去处置费用后的净额(如可确定)、该资产预计未来现金流量的现值(如可确定)和零。假定以上各项资产的账面价值均不低于其公允价值减去处置费用后的净额或其未来现金流量的现值（明显不低于零)，则上表列示的减值损失就是最终应确认的减值损失。只要其中有一项的账面价值低于其公允价值减去处置费用后的净额或其未来现金流量的现值，就要将不足部分在其他资产中重新进行分摊(参见例1)。

5. 应作如下会计分录:借:资产减值损失2 235.5万元;贷：固定资产减值准备——J机器437.5万元、——K机器262.5万元、——L设备150万元、——M设备224万元、——N设备336万元、——办公大楼205.5万元,无形资产减值准备——H专利权30万元、——研发中心50万元,商誉减值准备540万元。

主要参考文献

财政部会计司编写组.企业会计准则讲解.北京:人民出版社,2007