

企業會計準則公報第十九號參考範例草案

資產減損

徵 求 意 見 函

(有意見者請於 106 年 5 月 31 日前，將意見以電子郵件方式
寄至 cas@ardf.org.tw)

財 團 中 華 民 國 會 計 研 究 發 展 基 金 會
法 人 企 業 會 計 準 則 委 員 會

企業會計準則公報第十九號

資產減損

說明：以下範例乃舉例性質，所例舉之交易僅供參考，所有範例均不考慮遞延所得稅影響數，實際交易內容仍必須符合相關法令規範。

範例一 含商譽之現金產生單位之減損損失迴轉

- 本例重點：含商譽之現金產生單位之減損損失迴轉。
- 引用條文：第二十條、第三十三條及第三十四條。
- 適用情況：含商譽之現金產生單位認列減損損失後，可回收金額增加。

華悅公司於 20X1 年 12 月 31 日支付現金 \$10,000,000 收購一品公司全部股份，一品公司依合併契約規定同時辦理解散，合併時一品公司擁有三部門（A、B 及 C 部門）。A、B 及 C 部門之可回收金額係以使用價值為基礎所決定，20X1 年及 20X2 年 12 月 31 日前述三部門之使用價值均大於其帳面金額，因此各部門資產及所分攤之商譽均未發生減損。20X3 年 1 月 1 日通過一項法案對華悅公司主要產品之出口產生嚴重限制，因此在可預見之未來，A 部門之產能將閒置百分之五十。由於此事項顯示 A 部門可能發生減損，故 1 月 1 日雖非定期測試時間，華悅公司仍應於 20X3 年 1 月 1 日估計 A 部門之可回收金額。假設華悅公司在預期無殘值之情況下，各部門資產係以直線法於耐用年限 12 年間提列折舊。20X3 年 1 月 1 日 A 部門之使用價值經計算為 \$1,360,975 超過其資產帳面金額 \$2,833,333，A 部門之減損損失金額為 \$1,472,358（\$2,833,333 - \$1,360,975），故前述減損損失先沖減商譽至零，其餘 \$472,358 則沖減 A 部門相關資產。相關出口法案於 20X4 年仍對華悅公司 A 部門產生限制，惟因公司營運情況改善，前述法案對 A 部門產能之影響，經證實並不如管理當局原本預期之嚴重，管理當局估計 A 部門產能將增加百分之三十，此有利改變使華悅公司重新估計 A 部門資產之可回收金額，可回收金額經估計為 \$1,810,000。茲比較 A 部門資產之可回收金額及帳面金額如下：

	商譽	可辨認資產	合計
歷史成本	\$1,000,000	\$2,000,000	\$3,000,000
20X2 年之折舊	—	(166,667)	(166,667)
20X3/1/1 減損前帳面金額	1,000,000	1,833,333	2,833,333
20X3/1/1 認列之減損	(1,000,000)	(472,358)	(1,472,358)
20X3/1/1 減損後帳面金額	\$ —	\$1,360,975	\$1,360,975
20X3 及 20X4 年之折舊 ¹		(247,450)	(247,450)
20X4/12/31 之帳面金額	\$ —	\$1,113,525	\$1,113,525



可回收金額	1,810,000
可回收金額大於帳面金額部分	\$696,475

¹ 華悅公司於 20X3 年 1 月 1 日認列 A 部門資產減損損失後，依減損後帳面金額及剩餘耐用年限（11 年），每年攤提 A 部門資產之折舊費用為 \$123,725。

A 部門於 20X3 年及 20X4 年 12 月 31 日之相關折舊攤提分錄如下：

20X3/12/31	折舊	123,725	
	累計減損	42,942	
	累計折舊		166,667
20X4/12/31	折舊	123,725	
	累計減損	42,941	
	累計折舊		166,666

由於 A 部門資產（商譽除外）迴轉減損損失後之金額，除不得大於其可回收金額 \$1,810,000 外，尚不得大於在未認列 20X3 年 1 月 1 日減損損失之情況下，減除應提列折舊後之帳面金額 \$1,500,000 ($\$2,000,000 - \$166,666.67 \times 3$)，且因已認列之商譽減損損失不得迴轉，故僅可迴轉減損損失之金額為 \$386,475 ($\$1,500,000 - \$1,113,525$)。

華悅公司於 20X4 年 12 月 31 日迴轉減損損失時，應作分錄如下：

20X4/12/31	累計減損	386,475	
	減損迴轉利益		386,475

範例二 未來重組之處理

- **本例重點：未來現金流量之估計不得包括預期因企業尚未承諾之未來重組所產生之現金流入或流出。**
- **引用條文：第十七條及第二十條。**
- **適用情況：企業尚未承諾之未來重組。**

假設晶成公司於 20X1 年 12 月 31 日就某一廠房進行減損測試，該廠房為一現金產生單位，並以提列折舊後之歷史成本列帳，其帳面金額為 \$300,000，剩餘耐用年限 10 年，並以直線法提列折舊，無殘值。晶成公司因無法取得該廠房公允價值減處分成本之資訊，故以其使用價值作為可回收金額，該使用價值係採稅前折現率 14% 計算。

依管理當局所核定之預算，反映下列事項：(1) 該廠房將於 20X4 年 12 月 31 日進行重組，估計成本為 \$10,000。由於晶成公司尚未承諾此重組，故並未就此未來重組成本認列任何負債。(2) 此重組將因未來現金流出之減少而有未來利益，但因晶成

公司尚未承諾此重組，故不得包括預期因重組所產生之估計未來現金流量。使用價值之計算列示如下：

年度	未來現金流量	以折現率 14%折現
20X2	\$30,000	\$26,316
20X3	28,000	21,545
20X4 ¹	42,000	28,349
20X5 ²	52,000	30,788
20X6	35,000	18,178
20X7 ³	42,000	19,135
20X8	48,000	19,183
20X9	48,000	16,827
20Y0	46,000	14,145
20Y1	40,000	10,790
使用價值		<u>\$205,256</u>

¹ 20X4 年之未來現金流量不含管理當局財務預算中之估計重組成本。

² 20X5 年至 20Y1 年之未來現金流量不含管理當局財務預算中之預期因重組所產生之估計利益。

³ 20X7 至 20Y1 年之未來現金流量因有足夠與適切之證據支持，故雖超過最近期經管理當局核定之五年期財務預算，管理當局仍得以預估。

由於該廠房之可回收金額低於其帳面金額，故晶成公司計算相關減損損失並作分錄如下：

$$\begin{aligned} \text{減損損失} &= \text{該廠房帳面金額} - \text{該廠房可回收金額} \\ &= \$300,000 - \$205,256 = \$94,744 \end{aligned}$$

20X1/12/31 減損損失	94,744	
累計減損		94,7440

20X2 年因無跡象顯示須重估該廠房之可回收金額，故晶成公司未於 20X2 年 12 月 31 日計算可回收金額。庚公司於 20X3 年 12 月 31 日承諾此重組，且已認列相關成本 \$10,000 為負債。另因未來重組可能產生之利益已包含於所預測之現金流量，故將導致未來現金流量之增加。茲依最近期經管理當局核定之預算，列示該廠房之估計未來現金流量並計算使用價值如下（折現率仍為 14%）：

年度	未來現金流量	以折現率 14%折現
20X4 ⁴	\$ 42,000	\$ 36,842
20X5 ⁵	57,000	43,860
20X6	38,000	25,649



20X7	45,000	26,644
20X8	51,000	26,488
20X9	51,000	23,235
20Y0	48,000	19,183,
20Y1	41,000	14,373
使用價值		<u>\$ 216,274</u>

⁴管理當局財務預算中之估計重組成本因已於 20X3 年承諾重組，故已認列相關負債，為避免重複計算，20X4 年之未來現金流量不得包含此重組成本。

⁵20X5 年至 20Y1 年之未來現金流量包含管理當局財務預算中預期因重組所產生之估計利益。

晶成公司於 20X2 年及 20X3 年 12 月 31 日之相關折舊攤提分錄如下：

20X2/12/31	折舊 ⁶	20,526	
	累計減損	9,474	
	累計折舊		30,000
20X3/12/31	折舊	20,526	
	累計減損	9,474	
	累計折舊		30,000

⁶折舊金額 = \$205,256 ÷ 10 = \$20,526。

廠房於 20X3 年 12 月 31 日之帳面金額⁷

$$= \$300,000 - (\$94,744 - \$9,474 \times 2) - \$300,000 \div 10 \times 2$$

$$= \$300,000 - \$75,796 - \$60,000$$

$$= \$164,204$$

⁷帳面金額係指於減除所有累計折舊及累計減損後所認列之資產金額。

因該廠房使用價值為 \$216,274 超過其帳面金額 \$164,264，故計算相關減損損失迴轉之金額並作分錄如下：

$$\text{減損損失迴轉金額} = \text{該廠房使用價值} - \text{該廠房帳面金額}$$

$$= \$216,274 - \$164,264$$

$$= \$52,010$$

廠房未認列減損損失並減除累計折舊後之帳面金額

$$= \$300,000 - \$300,000 \div 10 \times 2$$

$$= \$300,000 - \$60,000$$

$$= \$240,000$$

由於迴轉減損損失後，廠房之使用價值\$216,274 未大於廠房未認列減損損失並減除累計折舊後之帳面金額\$240,000，故減損損失迴轉金額仍為\$52,010。

20X3/12/31	累計減損	52,010	
	減損迴轉利益		52,010

範例三 未來成本之處理

- **本例重點：未來現金流量之估計不得包括預期因改進或提升資產之績效所產生之現金流入或流出。**
- **引用條文：第十七條及第二十條**
- **適用情況：企業預期改進或提升資產之績效**

忻易公司於 20X1 年 12 月 31 日就某一郵輪進行減損測試，該郵輪為一現金產生單位，並以提列折舊後之歷史成本列帳，其帳面金額為\$15,000,000，剩餘耐用年限 10 年，並以直線法提列折舊，無殘值。假設忻易公司無法取得該郵輪公允價值減出售成本之資訊，故以其使用價值作為可回收金額，該使用價值係採稅前折現率 14% 計算。

依管理當局所核定之預算，反映下列事項：(1)該郵輪將於 20X5 年 12 月 31 日進行設備增添，並因而產生現金流出\$2,500,000。(2)此現金流出將減少耗油量而改良其航行效率，但因該現金流出尚未發生，故不得包括預期因此現金流出所產生之估計未來現金流量。使用價值之計算列示如下：

年度	未來現金流量	以折現率 14%折現
20X2	\$2,216,500	\$1,944,298
20X3	2,145,000	1,650,508
20X4	2,055,000	1,387,066
20X5 ¹	2,472,500	1,463,918
20X6 ²	2,532,500	1,315,301
20X7	2,482,500	1,130,994
20X8	2,412,300	964,045
20X9	2,553,300	895,082
20Y0	2,423,400	745,215
20Y1	2,285,000	616,365
使用價值		<u>\$12,112,792</u>



¹ 20X5 年之未來現金流量不含管理當局財務預算中之估計增添成本。

² 20X6 年至 20Y1 年之未來現金流量不含管理當局財務預算中之預期因設備增添所產生之估計利益。

由於該郵輪之可回收金額低於其帳面金額，故忻易公司計算相關減損損失並作分錄如下：

$$\begin{aligned} \text{減損損失} &= \text{該郵輪帳面金額} - \text{該郵輪可回收金額} \\ &= \$15,000,000 - \$12,112,792 \\ &= \$2,887,208 \end{aligned}$$

20X1/12/31	減損損失	2,887,208
	累計減損	2,887,208

20X2 年至 20X4 年因無跡象顯示須重估該郵輪之可回收金額，故忻易公司未於此三年年底計算可回收金額。忻易公司於 20X5 年 12 月 31 日進行設備增添，且因設備增添可能產生之利益已包含於所預測之現金流量，故將導致未來現金流量之增加。茲依最近期經管理當局核定之預算，列示該郵輪之估計未來現金流量並計算使用價值如下（折現率仍為 14%）：

年度	未來現金流量 ³	以折現率 14%折現
20X6	\$ 3,032,100	\$ 2,659,737
20X7	3,275,000	2,520,006
20X8	3,172,100	2,141,077
20X9	3,195,000	1,891,696
20Y0	3,310,000	1,719,110
20Y1	2,799,900	1,275,597
使用價值		<u>\$ 12,207,223</u>

³ 相關未來現金流量已包含管理當局財務預算中預期因設備增添所產生之估計利益。

忻易公司於 20X2 年至 20X5 年 12 月 31 日之相關折舊攤提分錄如下：

20X2/12/31	折舊 ⁴	1,211,279	
	累計減損	288,721	
	累計折舊		1,500,000
20X3/12/31	折舊	1,211,279	
	累計減損	288,721	
	累計折舊		1,500,000

20X4/12/31 折舊	1,211,279	
累計減損	288,721	
累計折舊		1,500,000
20X5/12/31 折舊	1,211,279	
累計減損	288,721	
累計折舊		1,500,000

⁴ 折舊金額 = \$12,112,792 ÷ 10 = \$1,211,279.2。

郵輪於 20X5 年 12 月 31 日認列設備增添後之帳面金額⁵

$$\begin{aligned}
 &= [\$15,000,000 - (\$2,887,208 - \$288,721 \times 4) \\
 &\quad - \$15,000,000 \div 10 \times 4] + \$2,500,000 \\
 &= (\$15,000,000 - \$1,732,324 - \$6,000,000) + \$2,500,000 \\
 &= \$9,767,676
 \end{aligned}$$

⁵ 帳面金額係指於減除所有累計折舊及累計減損後所認列之資產金額。

因該郵輪使用價值為 \$12,207,223 超過其帳面金額 \$9,767,676，故計算相關減損損失迴轉之金額並作分錄如下：

$$\begin{aligned}
 \text{減損損失迴轉金額} &= \text{該郵輪使用價值} - \text{該郵輪帳面金額} \\
 &= \$12,207,223 - \$9,767,676 \\
 &= \$2,439,547
 \end{aligned}$$

郵輪未認列減損損失並減除累計折舊後之帳面金額

$$\begin{aligned}
 &= (\$15,000,000 - \$15,000,000 \div 10 \times 4) + \$2,500,000 \\
 &= (\$15,000,000 - \$6,000,000) + \$2,500,000 \\
 &= \$11,500,000
 \end{aligned}$$

由於減損損失迴轉後之金額，除不得大於郵輪使用價值 \$12,207,223，尚不得大於郵輪未認列減損損失並減除累計折舊後之帳面金額 \$11,500,000，故減損損失迴轉金額應為 \$1,732,324 (\$11,500,000 - \$9,767,676)。

20X5/12/31 累計減損	1,732,324	
減損迴轉利益		1,732,324



範例四 分攤至某現金產生單位之商譽

- 本例重點：處分或改組含商譽之現金產生單位時，商譽之分攤
- 引用條文：第二十四條至第二十六條
- 適用情況：處分或改組含商譽之現金產生單位或其部份營運
情況一 處分含商譽之現金產生單位之某一營運
情況二 改組含商譽之現金產生單位

國富公司具有現金產生單位 A、B 及 C，其中現金產生單位 A 含受攤商譽 \$500,000，因現金產生單位 A 之帳面金額包含商譽，故須每年進行減損測試，或更頻繁地於有跡象顯示可能已減損時進行減損測試。國富公司於 20X1 年 12 月 31 日對現金產生單位 A 進行減損測試且估計現金產生單位 A 之可回收金額為 \$5,000,000。依減損評估結果，現金產生單位 A 及商譽於 20X1 年 12 月 31 日並未發生減損。

情況一 處分含商譽之現金產生單位之某一營運

20X2 年 2 月 1 日，國富公司將現金產生單位 A 之某一營運以 \$3,000,000 出售，另國富公司評估自 20X1 年 12 月 31 日至 20X2 年 2 月 1 日，現金產生單位 A 之可回收金額無任何變動。應分攤至現金產生單位 A 被處分營運之商譽計算如下：

$$\text{被處分營運之商譽} = \$500,000 \times (\$3,000,000 \div \$5,000,000) = \$300,000。$$

情況二 改組含商譽之現金產生單位

20X2 年 2 月 1 日，國富公司將現金產生單位 A 分割並與現金產生單位 B 及 C 整合。現金產生單位 B 及 C 整合前之可回收金額分別為 \$2,000,000 及 \$3,000,000。另國富公司評估自 20X1 年 12 月 31 日至 20X2 年 2 月 1 日，現金產生單位 A 之可回收金額無任何變動。應分攤至現金產生單位 B 及 C 之商譽計算如下：

$$\text{分攤至現金產生單位 B 之商譽} = \$500,000 \times (\$2,000,000 \div \$5,000,000) = \$200,000。$$

$$\text{分攤至現金產生單位 C 之商譽} = \$500,000 \times (\$3,000,000 \div \$5,000,000) = \$300,000。$$