第七章 资产减值

■ 本章内容导读

第一节 资产减值概述

第二节 资产可收回金额的计量

第三节 资产减值损失的确认与计量

第四节 资产组的认定及减值处理

第五节 商誉减值测试与处理

■ 本章考情分析

本章属于重点章节, 主要考点包括:

- (1) 资产减值的范围;
- (2) 资产可收回金额的计量;
- (3) 资产组和总部资产减值的会计处理;
- (4) 商誉减值测试的会计处理等, 其中商誉减值测试的会计处理可以与合并财务报表等章节结合命题。

本章近三年考题题型主要为客观题,其中 2021 年综合题涉及本章考点(分值在 3 分左右)。2023 年本章教材内容基本没有变化。

■ 本章知识讲解

第一节 资产减值概述

- 一、资产减值的范围
- 二、资产减值的迹象与测试

一、资产减值的范围

资产减值的范围	适用的企业会计准则
存货	《企业会计准则第1号——存货》
采用公允价值模式计量的投资性房地产	《企业会计准则第3号——投资性房地产》
递延所得税资产	《企业会计准则第 18 号——所得税》
融资租赁中出租人未担保余值	《企业会计准则第 21 号——租赁》
(1) 应收款项(应收账款、应收票据、其他应收款、长期应收款等) (2) 债权投资	《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》

资产减值的范围	适用的企业会计准则
(3) 其他债权投资	
(4) 贷款	
(5) 应收融资租赁款	
(6) 合同资产等	
(1) 长期股权投资	
(2) 采用成本模式进行后续计量的投资性房地	
产	《企业会计准则第8号——资产减值》
(3) 固定资产(在建工程);	【提示】资产减值, 是指资产的 <u>可收回金额</u> 低于其 <u>账面</u>
(4) 无形资产(研发支出);	<u>价值</u>
(5) 商誉	
(6)使用权资产等	

二、资产减值的迹象与测试

企业在资产负债表日应当判断资产是否存在可能发生减值的迹象,如果有确凿证据表明资产存在减值 迹象的,应当进行减值测试,估计资产的可收回金额。

资产存在减值迹象是资产是否需要进行减值测试的必要前提,但是以下资产除外,即<u>因企业合并形成</u>的商誉和使用寿命不确定的无形资产。对于这些资产,无论是否存在减值迹象,都应当至少于每年年度终了进行减值测试。

另外,对于**尚未达到可使用状态的无形资产**,由于其价值具有较大的不确定性,也应当每年进行减值测试。

② 提示

企业在判断资产减值迹象以决定是否需要估计资产可收回金额时,应当遵循重要性原则。根据这一原则,企业资产存在下列情况的,可以不估计其可收回金额:

(1)以前报告期间的计算结果表明,资产可收回金额远高于其账面价值,之后又没有发生消除这一差异的交易或者事项的,企业在资产负债表日可以不需要重新估计该资产的可收回金额。

EQ 举例

- 二十年前购买的办公大楼
- (2)以前报告期间的计算与分析表明,资产可收回金额相对于某种减值迹象<u>反应不敏感</u>,在本报告期间又发生了该减值迹象的,可以不因该减值迹象的出现而重新估计该资产的可收回金额。

EQ 举例

在当期市场利率或者市场投资报酬率上升的情况下,如果企业计算资产未来现金流量现值时所采用的 <u>折现率影响不大</u>,因而不大可能导致资产的可收回金额大幅度下降的,企业可以不重新估计资产的可收回 金额。

例题 • 2014 年多选题 下列各项中,无论是否有确凿证据表明资产存在减值迹象,均应至少于每年年末进行减值测试的有()。



- A. 对联营企业的长期股权投资
- B. 使用寿命不确定的专有技术
- C. 非同一控制下企业合并产生的商誉
- D. 尚未达到预定可使用状态的无形资产

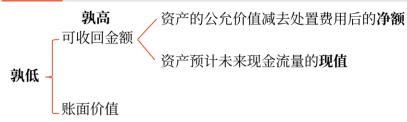
【答案】BCD

【解析】使用寿命不确定的无形资产和因企业合并所形成的商誉, 无论是否存在减值迹象, 每年都应当进行减值测试。另外, 对于尚未达到预定可使用状态的无形资产, 由于其价值具有较大的不确定性, 也应当每年进行减值测试。

第二节 资产可收回金额的计量

- 一、估计资产可收回金额的基本方法
- 二、资产的公允价值减去处置费用后的净额的估计
- 三、资产预计未来现金流量的现值的估计

■ 板书



一、估计资产可收回金额的基本方法

、 伯月页 月	收凹並微的基本方依
一般情况下	资产可收回金额的估计,应当根据其公允价值减去处置费用后的 净额 与资产预计未来现金流量的 现值 两者之间 较高者 确定。因此,要估计资产的可收回金额,通常需要同时估计该资产的公允价值减去处置费用后的净额和资产预计未来现金流量的现值。
特殊情况下	在下列情况下,可以 <u>有例外或作特殊考虑</u> : 1. 资产的公允价值减去处置费用后的 <u>净额</u> 与资产预计未来现金流量的 <u>现值</u> ,只要有一项超过了资产的 <u>账面价值</u> ,就表明资产没有发生减值,不需再估计另一项金额。【板书】可收回金额>账面价值,则不减值。 2. 没有确凿证据或者理由表明,资产预计未来现金流量现值显著高于其公允价值减去处置费用后的净额的,可以将资产的公允价值减去处置费用后的净额视为资产的可收回金额。 有理由表明,"现值"显著低于"净额", 则: 可收回金额=净额 【提示】企业在资产负债表日重新计量持有待售的非流动资产时,如果其账面价值高于公允价值减去出售费用后的净额,应当将账面价值减记至公允价值减去出售费用后的净额,减记的金额确认为资产减值损失,计入当期损益,同时计提持有待售资产减值准备。

【举例】持有待售的无形资产不进行摊销,按照**账面价值**与公允价值减去处置费用后的**净额**孰低进行计量。

3. 资产的公允价值减去处置费用后的净额如果<u>无法可靠估计</u>的,应当以该资产预计 未来现金流量的**现值**作为其可收回金额。

|例题 • 2020 年多选题| 甲公司相关固定资产和无形资产减值的会计处理如下:

- (1) 如果连续 3 年减值测试的结果表明,固定资产的可收回金额超过其账面价值的 20%,且报告期间未发生不利情况,资产负债表日不需重新估计该资产的可收回金额;
- (2)如果固定资产的公允价值减去处置费用后的净额与该资产预计未来现金流量的现值中,有一项超过了该资产的账面价值,不需再估计另一项金额;
 - (3) 对于尚未达到预定可使用状态的无形资产, 在每年末进行减值测试;
- (4) 如果固定资产的公允价值减去处置费用后的净额无法可靠估计,以该资产预计未来现金流量的现值作为其可收回金额。

不考虑其他因素,下列各项关于甲公司固定资产和无形资产减值的会计处理中,正确的有()。

- A. 连续3年固定资产可收回金额超过其账面价值20%时的处理
- B. 固定资产的公允价值减去处置费用后的净额无法可靠估计时的处理
- C. 固定资产的公允价值减去处置费用后的净额与该资产预计未来现金流量的现值中有一项超过该资产账面价值时的处理
 - D. 未达到预定可使用状态的无形资产减值测试的处理

【答案】ABCD

【解析】以前报告期间的计算结果表明,资产可收回金额显著高于其账面价值,之后又没有发生消除这一差异的交易或者事项的,资产负债表日可以不重新估计该资产的可收回金额,选项 A 正确;资产的公允价值减去处置费用后的净额如果无法可靠估计的,应当以该资产预计未来现金流量的现值作为其可收回金额。选项 B 正确;资产的公允价值减去处置费用后的净额与资产预计未来现金流量的现值,只要有一项超过了资产的账面价值,就表明资产没有发生减值,不需再估计另一项金额,选项 C 正确;对于尚未达到可使用状态的无形资产,由于其价值具有较大的不确定性,也应当每年末进行减值测试,选项 D 正确。

二、资产的公允价值减去处置费用后的净额的估计

企业在估计资产的公允价值减去处置费用后的净额时,应当按照下列顺序进行:

首先,应当根据公平交易中资产的销售<u>协议价格</u>减去可直接归属于该资产处置费用的金额确定资产的公允价值减去处置费用后的净额。

其次,在资产不存在销售协议但存在活跃市场的情况下,应当根据该资产的<u>市场价格</u>减去处置费用后的金额确定。

最后,在既不存在资产销售协议又不存在资产活跃市场的情况下,企业应当以可获取的最佳信息为基础,根据在资产负债表日如果处置资产的话,熟悉情况的交易双方<u>自愿</u>进行公平交易愿意提供的交易<u>价格</u>减去资产处置费用后的金额,估计资产的公允价值减去处置费用后的净额。

如果企业按照上述要求仍然无法可靠估计资产的公允价值减去处置费用后的净额的,应当以该资产预计未来现金流量的现值作为其可收回金额。

三、资产预计未来现金流量的现值的估计

资产预计未来现金流量的现值,应当按照资产在持续使用过程中和最终处置时所产生的预计未来现金



流量、选择恰当的折现率对其进行折现后的金额加以确定。

$$P=\sum [NCF_n / (1+R)^n]$$

- (一) 资产未来现金流量的预计(NCF)
- 1. 预计资产未来现金流量的基础

企业管理层应当在合理和有依据的基础上对资产<u>剩余使用寿命内</u>整个经济状况进行最佳估计,并将资产未来现金流量的预计建立在经企业管理层批准的**最近财务预算或者预测数据**之上。

例题 • 2020 年单选题 为了资产减值测试的目的,企业需要对资产未来现金流量进行预计,并选择恰当的折现率对其进行折现,以确定资产预计未来现金流量的现值。根据企业会计准则的规定,预计资产未来现金流量的期限应当是()。

- A. 5 年
- B. 永久
- C. 资产剩余使用寿命
- D. 企业经营期限

【答案】C

【解析】预计资产未来现金流量时,企业管理层应当在合理和有依据的基础上对资产剩余使用寿命内整个经济状况进行最佳估计。选项 C 正确。

2. 资产预计未来现金流量应当包括的内容

资产预计未来现 金流量应当包括 的内容

- (1) 资产持续使用过程中预计产生的现金流入。
- (2) 为实现资产持续使用过程中产生的现金流入所必需的预计**现金流出**(包括为使资产达到预定可使用状态所发生的现金流出)。

【提示】对于在建工程、开发过程中的无形资产等,企业在预计其未来现金流量时,应当包括预期为使该类资产达到预定可使用状态而发生的全部**现金流出数**。

(3) 资产使用寿命结束时,处置资产所收到或者支付的净现金流量。

例题•单选题 2×21年12月31日,甲公司自行研发尚未完成但符合资本化条件的开发项目的账面价值为3500万元,预计至开发完成尚需投入300万元。该项目以前未计提减值准备。由于市场出现了与其开发相类似的项目,甲公司于年末对该项目进行减值测试,经测试表明,扣除继续开发所需投入因素预计的未来现金流量的现值为2800万元,未扣除继续开发所需投入因素预计的未来现金流量的现值为2950万元。2×21年12月31日,该开发项目的市场出售价格减去相关费用后的净额为2500万元。

不考虑其他因素,则甲公司 2×21 年末对该开发项目应确认的减值损失金额是()。

- A. 550 万元
- B. 700 万元
- C. 850 万元
- D.1 000 万元

【答案】B

【解析】对于在建工程、开发过程中的无形资产等,企业在预计其未来现金流量时,应当包括预期为使该类资产达到预定可使用(或者可销售)状态而发生的全部现金流出数,即确定该项目的未来现金流量的现值为2800万元,大于其市场出售价格减去相关费用后的净额2500万元,所以该项目的可收回金额

为 2 800 万元, 甲公司 2×21 年年末该开发项目应确认的减值损失=3 500-2 800=700 (万元), 选项 B 正确。

3.预计资产未来现金流量应当考虑的因素

企业预计资产未来现金流量,应当综合考虑下列因素:

(1) 以资产的当前状况为基础预计资产未来现金流量。

在预计资产的未来现金流量时,企业应当以<u>资产的当前状况</u>为基础,不应当包括与将来可能会发生的、 尚未作出承诺的重组事项或者与资产改良有关的预计未来现金流量。

□ 总结

尚未承诺的重组事项: 不应当包括

重组事项

已经承诺的重组事项:应当包括

后续支出

资产改良支出: 不应当包括

资产维护支出:应当包括

教材例 7-1 甲公司是一家传统高耗能企业,为了降低运营成本,实现绿色低碳、可持续发展的转型目标,甲公司拟对其现有业务进行重组。

20×1 年底,甲公司对与该重组计划相关的资产组进行减值测试。不考虑相关的重组义务负债,该资产组的账面价值为 6500 万元,预计剩余使用寿命为 8 年。假定该资产组的公允价值减去处置费用后的净额为 6 200 万元,低于其账面价值,因此,甲公司需要进一步通过计算其未来现金流量的现值确定该资产组的可收回金额。

管理层已在 20×1 年 12 月批准的预算中包含了预计于 20×2 年发生的重组支出,金额为 350 万元。该项重组安排预计将于 20×3 年起,每年节省成本开支 100 万元。考虑到相关市场已处于充分竞争状态,因此管理层假设的增长率为 0,假定未来现金流量的折现率为 4%,计算过程如表 7-1 所示。

表 7-1 单位: 万元

年份	情形一:不考虑重组影响		情形二:考虑重组影响	
	未来现金流量	现值	未来现金流量	现值
20×2	870	836	520	500
20×3	900	832	1,000	925
20×4	950	845	1,050	933
20×5	950	812	1,050	898
20×6	950	781	1,050	863
20×7	950	751	1,050	830
20×8	950	722	1,050	798
20×9	950	694	1,050	767



表 7-1 单位: 万元

情形一: 不考虑重组影 年份		重组影响	情形二: 考虑重	组影响
十份	未来现金流量	现值	未来现金流量	现值
合计		6 273		6 514

情形一: 20×1 年底,甲公司虽然制订了详细、正式的重组计划,但由于尚未对外公告该计划,有关决定尚未传达到受影响的各方,也未采取任何措施实施该项决定,因此尚未确认相关预计负债。在该情形下,甲公司不应考虑重组计划的影响。如表 7-1 情形一所示,不考虑重组影响,该资产组未来现金流量现值为 6 273 万元,高于其公允价值减去处置费用后的净额 6 200 万元,但低于账面价值 6 500 万元,因此,应当确认的减值损失=6 500-6 273=227 (万元)。

情形二: 20×1 年底,甲公司制订了详细、正式的重组计划,并且对外进行了公告,对满足确认条件的重组义务,确认了预计负债 350 万元。在该情形下,甲公司需考虑重组计划的影响。考虑重组义务预计负债后的资产组的账面价值=6 500-350=6 150 (万元)。如表 7-1 情形二所示,考虑重组影响后,该资产组未来现金流量现值为 6 514 万元,高于其账面价值 6150 万元,表明该资产组未发生减值。

(2) 预计资产未来现金流量不应当包括筹资活动和所得税收付产生的现金流量。

企业预计的资产未来现金流量,不应当包括筹资活动产生的现金流入或者流出以及与所得税收付有关的现金流量。

(3) 对通货膨胀因素的考虑应当和折现率相一致。

企业在预计资产未来现金流量和折现率时,考虑因一般通货膨胀而导致物价上涨的因素,应当采用一致的基础。

(4) 涉及内部转移价格应当予以调整。

资产的未来现金流量受内部转移价格影响的,应当采用在公平交易前提下企业管理层能够达成的最佳 价格估计数进行预计。

例题•多选题 甲公司于 2×22 年 12 月 31 日对其下属的某酒店进行减值测试。该酒店系公司于 4年前贷款 1 亿元建造的,贷款年利率 6%,利息按年支付,期限 20 年。甲公司拟于 2×23 年 4 月对酒店进行全面改造,预计发生改造支出 2 000 万元,改造后每年可增加现金流量 1 000 万元。酒店有 30%的顾客是各子公司人员,对子公司人员的收费均按低于市场价 60%的折扣价结算。酒店预计每年缴纳企业所得税50 万元。不考虑其他因素,甲公司预计酒店的未来现金流量时,下列会计处理中错误的有 ()。

- A. 将改造支出 2 000 万元调减现金流量
- B. 将每年 600 万元的贷款利息支出调减现金流量
- C. 将每年缴纳的企业所得税 50 万元调减现金流量
- D. 将向子公司人员的收费所导致的现金流入按照市场价格调整

【答案】ABC

【解析】企业应当以资产的当前状况为基础预计资产未来现金流量,不应当包括与资产改良有关的预计未来现金流量,选项 A 错误;预计资产未来现金流量不应当包括筹资活动和所得税收付产生的现金流量,选项 B、C 错误: 涉及内部转移价格的需要进行调整,选项 D 正确。

4.预计资产未来现金流量的方法



	预计资产未来现金流	量,通常应当根据资产 未来每期最有可能产生的现金流量 进行预		
	测。			
(1) 传统法	这种方法叫做传统法	,它使用的是 <u>单一的</u> 未来每期预计现金流量和 <u>单一的</u> 折现率计算		
	资产未来现金流量的	现值。		
	(【教材例 7-2】)			
	在期望现金流量法下	,资产未来现金流量应当根据 每期现金流量期望值 进行预计,每		
	期现金流量期望值按照 各种可能情况下的现金流量 与 其发生概率 加权计算。			
	【板书】期望值的计	算		
(2)期望现	容易 80 分	20%		
金流量法	一般 70分	50%		
	很难 50分	30%		
	期望值=80×20%+70×50%+50×30%=66 分			
	(<u>【教材例 7-3】</u>)			

教材例 7-2 企业某固定资产剩余使用年限为 3 年,企业预计未来 3 年里在正常的情况下,该资产 每年可为企业产生的净现金流量分别为 100 万元、50 万元、10 万元。该现金流量通常即为最有可能产生的现金流量,企业应以该现金流量的预计数为基础计算资产的现值。

教材例 7-3 承**【例 7-2】**, 假定利用固定资产生产的产品受市场行情波动影响大, 企业预计未来 3 年每年的现金流量情况如 7-2 所示。

表 7-2

各年现金流量概率分布及发生情况

单位: 万元

年份	产品行情好 (30%的可能性)	产品行情一般 (60%的可能性)	产品行情差 (10%的可能性)
第1年	150	100	50
第2年	80	50	20
第3年	20	10	0

按照表 7-2 提供的情况,企业应当计算资产每年的预计未来现金流量如下:

- 第 1 年的预计现金流量 (期望现金流量) =150×30%+100×60%+50×10%=110 (万元)
- 第2年的预计现金流量 (期望现金流量) =80×30%+50×60%+20×10%=56 (万元)
- 第3年的预计现金流量(期望现金流量)=20×30%+10×60%+0×10%=12(万元)

(二) 折现率的预计(R)

为了资产减值测试的目的,计算资产未来现金流量现值时所使用的折现率应当是反映当前市场**货币时 间价值和资产特定风险的税前**利率。

♀ 提示

如果在预计资产未来现金流量时已经对资产特定风险的影响作了调整的,折现率的估计不需要考虑这些特定风险。

如果用于估计折现率的基础是税后的,应当将其调整为税前的折现率,以便于与资产未来现金流量的



估计基础相一致。

(三) 资产未来现金流量现值的预计

在预计资产未来现金流量和折现率的基础之上,资产未来现金流量的现值只需将该资产的预计未来现 金流量按照预计的折现率在预计期限内加以折现即可确定。

(四) 外币未来现金流量及其现值的预计

预计资产的未来现金流量涉及外币的,企业应当按照以下顺序确定资产未来现金流量的现值:

首先,应当以该资产所产生的未来现金流量的**结算货币**为基础预计其未来现金流量,并按照该货币适用的折现率计算资产预计未来现金流量的**现值**。

其次,将该外币现值按照计算资产未来现金流量现值<u>当日的即期汇率</u>进行折算,从而折现成按照<u>记账</u> **本位币**表示的资产未来现金流量的**现值**。

最后,在该<u>现值</u>基础上,比较资产公允价值减去处置费用后的<u>净额</u>以及资产的<u>账面价值</u>,以确定是否需要确认减值损失以及确认多少减值损失。

第三节 资产减值损失的确认与计量

- 一、资产减值损失确认与计量的一般原则
- 二、资产减值损失的账务处理

一、资产减值损失确认与计量的一般原则

(一)企业在对资产进行减值测试后,如果可收回金额的计量结果表明,资产的可收回金额低于其账面价值的,应当将资产的账面价值减记至可收回金额,减记的金额确认为资产减值损失,计入当期损益,同时,计提相应的资产减值准备。

🗔 板书

借: 资产减值损失

贷:固定资产减值准备

(二)资产减值损失确认后,减值资产的折旧或者摊销费用<u>应当在未来期间作相应调整</u>,以使该资产在剩余使用寿命内,系统地分摊调整后的资产账面价值(扣除预计净残值)。比如,固定资产计提了减值准备后,固定资产账面价值将根据计提的减值准备相应抵减,因此,固定资产在未来计提折旧时,应当按照新的固定资产账面价值为基础计提每期折旧。

例题•单选题 甲公司 2×17年12月购入管理用固定资产,购置成本为5000万元,预计使用寿命为10年,预计净残值为零,采用年限平均法计提折旧。2×21年年末,该项管理用固定资产存在减值迹象,甲公司对其进行减值测试,其预计未来现金流量现值为2900万元,公允价值减去处置费用后的净额为2800万元,预计剩余使用寿命为4年,预计净残值为100万元,仍采用年限平均法计提折旧。2×22年年末该项固定资产的可收回金额为2500万元。不考虑其他因素,甲公司该项固定资产2×22年12月31日的账面价值为()。

- A. 2 100 万元
- B. 2 200 万元
- C. 2 175 万元



D. 2 125 万元

【答案】B

【解析】该项固定资产在 2×21 年 12 月 31 日计提减值准备前的账面价值=5 000-5 000÷10×4=3 000 (万元),可收回金额为 2 900 万元 (预计未来现金流量现值 2 900 万元与公允价值减去处置费用后的净额 2 800 万元两者之间较高者),所以该项固定资产在 2×21 年 12 月 31 日计提减值准备后的账面价值为 2 900 万元 (可收回金额低于其账面价值)。该项固定资产 2×22 年应计提的折旧额= (2 900-100) ÷4=700 (万元),2×22 年 12 月 31 日考虑减值准备前的账面价值=2 900-700=2 200 (万元),低于 2×22 年年末该项固定资产的可收回金额 2 500 万元,由于固定资产减值损失一经确认在以后会计期间不得转回,所以甲公司该项固定资产 2×22 年 12 月 31 日的账面价值为 2 200 万元。

(三)<u>资产减值损失一经确认,在以后会计期间不得转回</u>。以前期间计提的资产减值准备,需要等到 资产处置时才可转出。

□ 板书

借: 资产减值损失

贷: 固定资产减值准备

□ 归纳

资产发生的减值损失在持有期间内满足条件时能否予以转回

能予以转回	不予转回
债权投资	长期股权投资
其他债权投资	投资性房地产(成本模式)
应收账款 (应收票据)	固定资产(在建工程)
长期应收款(其他应收款)	无形资产 (研发支出)
应收融资租赁款	商誉
贷款(金融企业)	使用权资产
存货	
持有待售资产(商誉除外)	
合同资产	
合同取得成本	
合同履约成本	

┃例题 • 多选题┃ 下列各项资产中,在其持有期间内已计提的减值准备准予转回的有 ()。

- A. 存货
- B. 应收账款
- C. 开发支出
- D. 商誉

【答案】AB

【解析】存货与应收账款在计提减值准备后,持有期间内满足条件时可以转回已计提的减值准备,选项A和B正确。



例题 • 2022 年单选题 企业在对固定资产进行减值测试时,应当估计其可收回金额。不考虑其他因素,下列各项与固定资产减值相关会计处理的表述中,正确的是()。

A. 预计固定资产未来现金流量时应以该资产的未来使用状况为基础

- B. 固定资产的公允价值减去处置费用后的净额或资产预计未来现金流量的现值超过其账面价值的, 无需计提减值准备
- C. 已计提减值准备的固定资产以后期间的可收回金额超过其账面价值的,以可收回金额超过其账面价值的金额为限转回已计提的减值准备
 - D. 固定资产公允价值减去处置费用后的净额无法可靠估计的, 应以其账面价值作为可收回金额

【答案】B

【解析】预计资产未来现金流量时应当以资产的当前状况为基础,选项 A 错误;资产的公允价值减去处置费用后的净额与资产预计未来现金流量的现值,只要有一项超过了资产的账面价值,就表明资产没有发生减值,无需计提减值准备,选项 B 正确;固定资产计提的资产减值损失一经确认,在以后会计期间不得转回,选项 C 错误;资产的公允价值减去处置费用后的净额如果无法可靠估计的,应当以该资产预计未来现金流量的现值作为其可收回金额,选项 D 错误。

二、资产减值损失的账务处理

借: 资产减值损失

贷:固定资产减值准备

在建工程减值准备

无形资产减值准备

投资性房地产减值准备

商誉减值准备

长期股权投资减值准备等

第四节 资产组的认定及减值处理

- 一、资产组的认定
- 二、资产组减值测试
- 三、总部资产的减值测试

一、资产组的认定

在企业难以对单项资产的可收回金额进行估计的情况下,应当以该资产所属的资产组为基础确定资产组的可收回金额。

□ 板书

1车间———2车间———3车间

原材料 半成品 产成品

(一) 资产组的定 义 资产组是企业可以认定的**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。资产组应当由创造现金流入相关的资产组成。



	【板书】 1车间——2车间——3车间——包装车间 原材料 半成品 产成品 最终成品
(二) 认定资产组 应当考虑的因素	1.资产组的认定,应当以资产组产生的主要现金流入是否独立于其他资产或者资产组的现金流入为依据。因此,资产组能否独立产生现金流入是认定资产组的最关键因素。 2.资产组的认定,应当考虑企业管理层对生产经营活动的管理或者监控方式和对资产的持续使用或者处置的决策方式等。
(三) 资产组认定 后不得随意变更	资产组一经确定后,在各个会计期间应当保持一致,不得随意变更。但是,如果由于 <u>企业重组、变更资产用途</u> 等原因,导致资产组构成确需变更的,企业可以进行变更,但企业管理层应当证明该变更是合理的,并应当在附注中作相应说明。

二、资产组减值测试

如果资产组的可收回金额低于其账面价值的,表明资产组发生了减值损失,应当予以确认。

(一) 资产组账面价值和可收回金额的确定基础

资产组账面价值的确定基础应当与其可收回金额的确定方式相一致。

1.资产组的可收 回金额	在确定资产组的可收回金额时,应当按照该资产组的公允价值减去处置费用后的净额与其预计未来现金流量的现值两者之间较高者确定。
2.资产组的账面 价值	资产组的账面价值包括可直接归属于资产组与可以合理和一致地分摊至资产组的资产账面价值,通常不应当包括已确认负债的账面价值,但如不考虑该负债金额就无法确认资产组可收回金额的除外。 【归纳】资产组的账面价值 (1)可直接归属于资产组的各单项资产的账面价值; (2)可以合理和一致地分摊至资产组的资产的账面价值。(如:总部资产和商誉) 【提示】通常不应当包括已确认负债的账面价值(如:预计负债) 【板书】 借:固定资产 贷:预计负债

(二) 资产组减值的会计处理

根据减值测试的结果,资产组(包括资产组组合)的可收回金额如低于其账面价值的,应当确认相应的减值损失。减值损失金额应当按照以下顺序进行分摊:

- 1.抵减分摊至资产组中商誉的账面价值;
- 2.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。

以上资产账面价值的抵减、应当作为各单项资产(包括商誉)的减值损失处理、计入当期损益。

♀ 提示

抵减后的各资产的**账面价值不得低于**以下三者之中最高者: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。因此而导致的未能分摊的减值损失金额,应当按照相关资产组中其他各项资产的账面价值所占比重进行分摊。

教材例 7-12 XYZ 公司有一条甲生产线,该生产线生产光学器材,由 A、B、C 三部机器构成,成本分别为 400000 元、600000 元、1000000 元,使用年限均为 10 年,净残值均为零,均以年限平均法计提折旧。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,属于一个资产组。2×15 年甲生产线所生产的光学产品有替代产品上市,到年底,导致公司光学产品的销路锐减 40%,因此,对甲生产线进行减值测试。

2×15年12月31日, A、B、C 三部机器的账面价值分别为200000元、300000元、500000元。估计 A 机器的公允价值减去处置费用后的净额为150000元, B、C 机器都无法合理估计其公允价值减去处置费用后的净额以及未来现金流量的现值。

整条生产线预计尚可使用 5 年。经估计其未来 5 年的现金流量及其恰当的折现率后,得到该生产线预计未来现金流量的现值为 600000 元。由于公司无法合理估计生产线的公允价值减去处置费用后的净额,公司以该生产线预计未来现金流量的现值为其可收回金额。

鉴于在 2×15 年 12 月 31 日该生产线的账面价值为 1000000 元,而其可收回金额为 600000 元,生产线的账面价值高于其可收回金额,因此,该生产线已经发生了减值,因此,公司应当确认减值损失 400000元,并将该减值损失分摊到构成生产线的三部机器中。由于 A 机器的公允价值减去处置费用后的净额为 150000 元,因此,A 机器分摊了减值损失后的账面价值不应低于 150000 元。具体分摊过程如表 7-5 所示。

表 7-5

资产组减值损失分摊表

金额单位:元

项目	机器A	机器 B	机器C	整个生产线 (资产组)
账面价值	200000	300000	500000	1000000
可收回金额				600000
减值损失				400000
减值损失分摊比例	20%	30%	50%	
分摊减值损失	50000	120000	200000	370000
分摊后账面价值	150000	180000	300000	
尚未分摊的减值损 失				30000
二次分摊比例		37. 50%	62. 50%	
二次分摊减值损失		11250	18750	30000
二次分摊后 应确认减值损失总 额	50000	131250	218750	400000

表 7-5

资产组减值损失分摊表

金额单位:元

项目	机器A	机器 B	机器 C	整个生产线 (资产组)
二次分摊后账面价 值	150000	168750	281250	600000

₩ 提示

机器B二次分摊的减值损失

机器C二次分摊的减值损失

根据上述计算和分摊结果,构成甲生产线的机器 A、机器 B 和机器 C 应当分别确认减值损失 50000 元、131250 元和 218750 元, 账务处理如下:

贷:固定资产减值准备——机器 A

50000 ——机器 B 131250

——机器 C

218750

例题•2022 年多选题 甲公司的某类产品由于技术落后出现亏损,用于生产该产品的长期资产也出现了减值迹象,2×20年12月31日,甲公司对用于生产该产品的长期资产进行减值测试。相关资产包括厂房、设备 M 和设备 N,甲公司将其作为一个资产组,账面价值合计为800万元,其中,厂房的账面价值为400万元,设备 M 的账面价值为100万元,设备 N 的账面价值为300万元。厂房的公允价值减处置费用后的净额为360万元,设备 M 和设备 N 的公允价值或未来现金流量现值无法合理估计。整个资产组的可收回金额为600万元。

下列各项关于资产减值损失在该资产组内各项资产分配的表述中,正确的有()。

- A. 厂房应确认减值损失 100 万元
- B. 设备 M 应确认减值损失 25 万元
- C. 设备 N 应确认减值损失 120 万元
- D. 资产组应确认减值损失 200 万元

【答案】CD

【解析】资产组的账面价值为800万元,资产组的可收回金额为600万元,资产组应确认减值损失200万元(800-600)。设备M和N的账面价值分别占整个资产组账面价值的比例为12.5%(100/800)和37.5%(300/800),应分别确认25万元(200×12.5%)和75万元(200×37.5%);厂房的账面价值占整个资产组账面价值的比例为50%(400/800),应确认100万元减值损失(200×50%),但厂房的公允价值减去处置费



用后的净额为 360 万元,最多确认减值损失 40 万元 (400-360),未能分摊的减值损失 60 万元 (100-40),应在设备 M 和 N 之间按照各自账面价值所占的比例 25%[100/(100+300)]和 75%[300/(100+300)]进行二次分摊,分别确认减值损失 15 万元 (60×25%)和 45 万元 (60×75%),设备 M 和 N 应确认的减值损失总额分别为 40 万元 (25+15)和 120 万元 (75+45)。

所以选项A和B错误;选项C和D正确。

例题•2017 年多选题 2×16 年末,甲公司某项资产组(均为非金融长期资产)存在减值迹象。经减值测试,预计该资产组的未来现金流量现值为 4000 万元、公允价值减去处置费用后的净额为 3900 万元;该资产组的账面价值为 5500 万元,其中商誉的账面价值为 300 万元。2×17 年末,该资产组的账面价值为 3800 万元,预计未来现金流量现值为 5600 万元、公允价值减去处置费用后的净额为 5000 万元。该资产组 2×16 年前未计提减值准备。不考虑其他因素,下列各项关于甲公司对该资产组减值会计处理的表述中,正确的有()。

- A. 2×17年末资产组的账面价值为 3800 万元
- B. 2×16 年末应计提资产组减值准备 1500 万元
- C. 2×17年末资产组中商誉的账面价值为 300 万元
- D. 2×16 年末应对资产组包含的商誉计提 300 万元的减值准备

【答案】ABD

【解析】2×16年年末计提减值前,该资产组包含商誉的账面价值是5500万元,预计现金流量现值为4000万元,公允价值减去处置费用后的净额为3900万元,可收回金额为4000万元,2×16年末应确认的减值金额=5500-4000=1500(万元)。首先计提商誉减值准备300万元,计提减值后商誉的账面价值为0;其次对资产组中其他资产计提减值准备1200万元,合计计提减值准备金额为1500万元,选项B和D正确。2×17年末资产组的账面价值为3800万元,可收回金额5600万元,但甲公司资产组中均为非金融长期资产,表明资产减值不可转回,故2×17年末资产组账面价值仍为3800万元,选项A正确;2×17年末资产组中商誉的账面价值为0,选项C错误。

三、总部资产的减值测试

企业总部资产通常难以单独进行减值测试、需要结合其他相关资产组或者资产组组合进行。

在资产负债表日,如果有迹象表明某项总部资产可能发生减值的,企业应当计算确定**该总部资产所归 属的资产组或者资产组组合**的可收回金额,然后将其与相应的账面价值相比较,据以判断是否需要确认减值损失。

教材例 7-13 ABC 高科技企业拥有 A、B 和 C 三个资产组,在 20×0 年年末,这三个资产组的账面价值分别为 200 万元、300 万元和 400 万元,没有商誉。这三个资产组为三条生产线,预计剩余使用寿命分别为 10 年、20 年和 20 年,采用直线法计提折旧。由于 ABC 公司的竞争对手通过技术创新推出了更高技术含量的产品,并且受到市场欢迎,从而对 ABC 公司产品产生了重大不利影响,为此,ABC 公司于 20×0年末对各资产组进行了减值测试。

在对资产组进行减值测试时,首先应当认定与其相关的总部资产。ABC 公司的经营管理活动由总部负责,总部资产包括一栋办公大楼和一个研发中心,其中办公大楼的账面价值为 300 万元,研发中心的账面价值为 100 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,但是,研发中心的账面价值难以在合理和一致的基础上分摊至各相关资产组。对于办公大楼的账面价值,企业根据各资产组的账面价值和剩余使用寿命加权平均计算的账面价值分摊比例进行分摊,如表 7-6 所示。



表 7-6

各资产组账面价值

单位:万元

项目	资产组 A	资产组 B	资产组 C	合计
各资产组账面价值	200	300	400	900
各资产组剩余使用寿命(年)	10	20	20	
按使用寿命计算的权重	1	2	2	
加权计算后的账面价值	200	600	800	1600
办公大楼分摊比例(各资产组加权计算 后的账面价值/各资产组加权平均计算 后的账面价值合计)	12. 5%	37. 5%	50%	100%
办公大楼账面价值(300万元)分摊到 各资产组的金额	37. 5	112. 5	150	300
包括分摊的办公大楼账面价值部分的各资产组账面价值	237. 5	412. 5	550	1200

企业随后应当确定各资产组的**可收回金额**,并将其与**账面价值**(包括已分摊的办公大楼的账面价值部分)相比较,以确定相应的减值损失。

考虑到研发中心的账面价值难以按照合理和一致的基础分摊至资产组,因此,确定由 A、B、C 三个资产组及研发中心组成最小资产组组合(即为 ABC 整个公司),通过计算该资产组组合的<u>可收回金额</u>,并与其**账面价值**(包括已分摊的办公大楼账面价值和研发中心的账面价值)相比较,以确定资产组组合相应的减值损失。

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,企业根据它们的预计未来现 金流量的现值来计算其可收回金额,计算现值所用的折现率为15%,计算过程如表7-7所示。

表 7-7

各资产组预计未来现金流量计算表

单位: 万元

资产组 A 年份		资产组 B		资产组 C		包括研发中心在内的 最小资产组组合(ABC 公司)		
	未来现 金流量	现值	未来现金 流量	现值	未来现金 流量	现值	未来现 金流量	现值
1	36	32	18	16	20	18	78	68
2	62	46	32	24	40	30	144	108
3	74	48	48	32	68	44	210	138
•••			•••	•••	•••	•••	•••	•••
19			28	2	86	6	170	12
20			20	2	70	4	142	8
现值 合计		398		328		542		1440

园 补充

项目	资产组 A	资产组 B	资产组 C	办公 大楼	研发 中心	ABC 公司
各资产组账面价值	200	300	400	300	100	1300
包括分摊的办公大 楼账面价值部分的 各资产组账面价值	237. 5	412.5	550	-	_	-
资产组可收回金额	398	328	542	-	_	1440
资产组减值的金额	-	84. 5	8	-	_	_
资产组分摊的 减值损失	-	61. 45	5. 82	(23. 05+2. 18)		
资产组计提减值 后的账面价值	200	238. 55	394. 18	274. 77	100	1207. 5

资产组账面价值的确定基础应当与其可收回金额的确定方式相一致

② 提示

(1) 资产组B减值的分摊:

办公楼分摊的减值损失

资产组B本身分摊的减值损失

(2) 资产组C减值的分摊:(提示:教材例题数据不准确)

办公楼分摊的减值损失

资产组C本身分摊的减值损失

根据上述资料,资产组 A、B、C 的可收回金额分别为 398 万元、328 万元和 542 万元,相应的账面价值(包括分摊的办公大楼账面价值)分别为 237.5 万元、412.5 万元和 550 万元,资产组 B和 C 的可收回金额均低于其账面价值,应当分别确认 84.5 万元和 8 万元减值损失,并将该减值损失在办公大楼和资产组之间进行分摊。根据分摊结果,因资产组 B发生减值损失 84.5 万元而导致办公大楼减值 23.05 万元 (84.5×112.5/412.5),导致资产组 B中所包括资产发生减值 61.45 万元 (84.5×300/412.5);因资产组 C发生减值损失 8 万元而导致办公大楼减值 2.18 万元 (8×150/550),导致资产组 C中所包括资产发生减值 6.82 万元 (8×400/550)。

经过上述减值测试后,资产组 A、B、C 和办公大楼的账面价值分别为 200 万元、238.55 万元、394.18



万元和 274.77 万元,研发中心的账面价值仍为 100 万元,由此包括研发中心在内的最小资产组组合(即ABC公司)的账面价值总额为

1207. 50 万元 (200+238. 55+394. 18+274. 77+100), 但其可收回金额为 1440 万元, 高于其账面价值, 因此, 企业不必再进一步确认减值损失(包括研发中心的减值损失)。

资产组组合的账面价值: 1207.5 资产组组合的可收回金额: 1440

🗔 总结

企业对某一资产组进行减值测试时,应当先认定所有与该资产组相关的总部资产,再根据相关总部资产能否按照合理和一致的基础分摊至该资产组分别下列情况处理:

- (1) 对于相关总部资产能够按照合理和一致的基础分摊至该资产组的部分,应当将该部分总部资产的账面价值分摊至该资产组,再据以比较该资产组的账面价值(包括已分摊的总部资产的账面价值部分)和可收回金额,并按照前述有关资产组减值测试的顺序和方法处理。
- (2) 对于相关总部资产中有部分资产难以按照合理和一致的基础分摊至该资产组的,应当按照下列步骤处理:

首先,在不考虑相关总部资产的情况下,估计和比较资产组的账面价值和可收回金额,并按照前述有 关资产组减值测试的顺序和方法处理。

其次,认定由若干个资产组组成的最小的资产组组合,该资产组组合应当包括所测试的资产组与可以 按照合理和一致的基础将该部分总部资产的账面价值分摊其上的部分。

最后,比较所认定的资产组组合的账面价值(包括已分摊的总部资产的账面价值部分)和可收回金额, 并按照前述有关资产组减值测试的顺序和方法处理。

第五节 商誉减值测试与处理

- 一、商誉减值测试的基本要求
- 二、商誉减值测试的方法与会计处理

一、商誉减值测试的基本要求

(一)企业合并所形成的商誉,至少应当在每年年度终了进行减值测试。商誉应当结合与其相关的资产组或者资产组组合进行减值测试。

♀ 提示

企业合并所形成的商誉,是指在非同一控制下企业合并中,购买方支付的企业合并成本大于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额。

商誉=企业合并成本 - 购买日被购买方可辨认净资产公允价值的份额

(二)企业进行资产减值测试,对于因企业合并形成的商誉的账面价值,应当自购买日起<u>按照合理的</u> 方法分摊至相关的资产组;难以分摊至相关的资产组的,应当将其分摊至相关的资产组组合。



二、商誉减值测试的方法与会计处理

(一) 商誉减值测试的方法

企业在对包含商誉的相关资产组或者资产组组合进行减值测试时, 如与商誉相关的资产组或者资产组组合存在减值迹象的, 应当按以下步骤处理: (先局部, 后整体)

首先,对<u>不包含商誉的资产组或者资产组组合</u>进行减值测试,计算可收回金额,并与相关账面价值相比较,确认相应的减值损失。

其次,再对<u>包含商誉的资产组或者资产组组合</u>进行减值测试,比较这些相关资产组或者资产组组合的 账面价值(包括所分摊的商誉的账面价值部分)与其可收回金额,如相关资产组或者资产组组合的可收回 金额低于其账面价值的,应当就其差额确认减值损失,减值损失金额应当首先抵减分摊至资产组或者资产 组组合中商誉的账面价值;再根据资产组或者资产组组合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。

|例题 • 2016 年多选题 | 下列关于商誉会计处理的表述中,正确的有 ()。

- A. 商誉应当结合与其相关的资产组或资产组组合进行减值测试
- B. 与商誉相关的资产组或资产组组合发生的减值损失首先抵减分摊至资产组或资产组组合中商誉的 账面价值
 - C. 商誉于资产负债表日不存在减值迹象的, 无须对其进行减值测试
- D. 与商誉相关的资产组或资产组组合存在减值迹象的,首先对不包含商誉的资产组或资产组组合进行减值测试

【答案】ABD

【解析】选项 C,资产负债表日,无论是否有确凿证据表明商誉存在减值迹象,均应至少于每年年度终了对商誉进行减值测试。

- (二) 非同一控制控股合并中存在少数股东权益情况下的商誉减值测试
- 1.调整资产组的账面价值

由于按照企业合并准则的规定,因企业合并所形成的商誉是母公司根据其在子公司所拥有的权益而确认的商誉,子公司中归属于少数股东的商誉并没有在合并财务报表中予以确认。因此,在对与商誉相关的资产组或者资产组组合进行减值测试时,由于其可收回金额的预计包括归属于少数股东的商誉价值部分,为了使减值测试建立在一致的基础上,企业应当调整资产组的账面价值,将归属于少数股东权益的商誉包括在内,然后,根据调整后的资产组账面价值与其可收回金额进行比较,以确定资产组(包括商誉)是否发生了减值。

例题 甲公司 2×23 年 1 月 1 日以银行存款 10 000 万元取得丙公司 80%的股份,购买日丙公司可辨 认净资产公允价值为 12 000 万元。甲公司该项企业合并为非同一控制下控股合并。

园 分析

归属于甲公司的商誉=10 000-1 2000×80%=400 (万元)

归属于少数股东的商誉=400÷80%-400=100(万元)

丙公司净资产<u>总价值</u>

=可辨认净资产公允价值 12 000+总商誉 (400+100)

=12 500 (万元)



但甲公司合并财务报表中只体现了"丙公司可辨认净资产公允价值 12 000 万元"和"归属于甲公司的商誉 400 万元",故资产组(丙公司)的账面价值还应当包括"归属于少数股东的商誉 100 万元"。

○ 提示

子公司可辨认净资产全部在母公司合并财务报表中反映。

■ 板书

- (1) 调整前资产组(丙公司)在资产负债表日的账面价值
- ①资产负债表日可辨认净资产的账面价值
- ②归属于母公司的商誉

♀ 提示

在非同一控制下的企业合并中,购买方在购买日应将被购买方各项资产、负债的账面价值调整为公允价值。所以上述"资产负债表日可辨认净资产的**账面**价值"应理解为以购买日被购买方可辨认净资产公允价值为基础持续计算的净资产价值。

- (2) 调整后资产组(丙公司)在资产负债表日的账面价值
- ①可辨认净资产的账面价值
- ②归属于母公司的商誉

资产组的可收回金额

③归属于少数股东的商誉

资产组的账面价值

资产组的可收回金额

资产组账面价值的确定基础应当与其可收回金额的确定方式相一致。

2.资产组减值的会计处理

上述资产组如果发生减值的,应当首先抵减商誉的账面价值,但由于根据上述方法计算的商誉减值损失包括了应由少数股东权益承担的部分,而少数股东权益拥有的商誉价值及其减值损失并不在合并财务报表中反映,合并财务报表只反映归属于母公司的商誉及其减值损失,因此,应当将商誉减值损失在可归属于母公司和少数股东权益之间按比例进行分摊,以确认归属于母公司的商誉减值损失,并将其反映于合并财务报表中。

教材例 7-14 甲企业在 20×7年1月1日以银行存款 1 600 万元的价格通过<u>非同一控制控股合并的方式</u>收购了乙企业 80%股权。在收购日,乙企业可辨认资产的公允价值为 1 500 万元,没有负债和或有负债。因此,甲企业在其合并财务报表中确认商誉 400 万元(1 600-1 500×80%)、乙企业可辨认净资产 1500 万元和少数股东权益 300 万元(1 500×20%)。

提示

有关甲企业个别财务报表长期股权投资会计分录及合并报表编制时的抵销分录

1. 甲企业 20×7年1月1日有关长期股权投资的会计分录(个别财务报表)

借:长期股权投资

1 600

贷:银行存款

1 600

2. 甲企业 20×7 年 1 月 1 日编制合并财务报表时的抵销分录(合并财务报表)(购买日可辨认净资产

公允价值)

借: 子公司所有者权益

贷:长期股权投资

1 500

商誉 (1 600-1 500×80%) 400

1 600



版权所有,侵权必究

少数股东权益

300

国解析

合并财务报表为何要编制上述抵销分录

园 举例1

甲公司以银行存款 1 000 万元投资设立全资子公司

(1) 母公司个别财务报表

借:长期股权投资 1000

贷:银行存款 1000

(2) 子公司个别财务报表

借:银行存款

1 000

贷:实收资本

1 000

(3) 合并财务报表

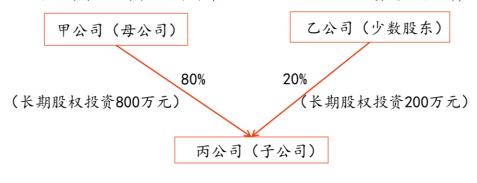
借:实收资本

1 000

贷:长期股权投资 1000

园 举例 2

甲公司与乙公司分别以银行存款 800 万元和 200 万元投资设立丙公司, 甲公司控制丙公司。



(实收资本1 000万元)

(1) 母公司个别财务报表

借:长期股权投资 800

贷:银行存款 800

(2) 子公司个别财务报表

借:银行存款 1 000

贷:实收资本 1 000 (3) 合并财务报表

借:实收资本 1 000

贷:长期股权投资 800

> 少数股东权益 200

假定乙企业的所有资产被认定为一个资产组。由于该资产组包括商誉,因此,它至少应当于每年年度 终了进行减值测试。在 20×7 年末,甲企业确定该资产组的可收回金额为 1 000 万元,可辨认净资产的账 面价值为 1 350 万元 (按照购买日可辨认净资产公允价值持续计算的净资产价值)。经评估,甲企业判断 该资产组不存在减值迹象。

由于乙企业作为一个单独的资产组的可收回金额1000万元中,包括归属于少数股东权益在商誉价值 中享有的部分,因此,出于减值测试的目的,在与资产组的可收回金额进行比较之前,必须对资产组的账 面价值进行调整, 使其包括归属于少数股东权益的商誉价值 100 万元[(1 600÷80%-1 500) ×20%]。



□ 板书

归属于少数股东权益商誉的计算

1600 资产组的账面价值 X

 $\frac{100\%}{80\%} = \frac{100\%}{100\%}$

资产组的总价值 X=2 000 (万元)

资产组的总商誉=2 000-可辨认净资产价值 1 500=500 (万元)

所以, 归属于少数股东的商誉=500×20%=100(万元)

或:归属于母公司的商誉=1 600-1 500×80%=400 (万元),则:

400 归属于少数股东的商誉Y

80% - 20%

Y=100(万元)

然后,再据以比较该资产组的账面价值和可收回金额,确定是否发生了减值损失。其测试过程如表 7-8 所示。

□ 板书

①可辨认净资产的账面价值1350

②归属于母公司的商誉400

③归属于少数股东的商誉100

资产组的可收回金额

资产组的账面价值1 850

资产组的可收回金额1 000

以上计算出的减值损失 850 万元应当首先冲减商誉的账面价值,然后,再将剩余部分分摊至资产组中的其他资产。在本例中,850 万元减值损失中有500 万元应当属于商誉减值损失,其中,由于确认的商誉仅限于甲企业持有乙企业80%股权部分,因此,甲企业只需要在合并报表中确认归属于甲企业的商誉减值损失,即500 万元商誉减值损失的80%,即400 万元。剩余的350 万元(850-500)减值损失应当冲减乙企业可辨认资产的账面价值,作为乙企业可辨认资产的减值损失。减值损失的分摊过程如表7-9 所示。

表 7-9

商誉减值分摊表

单位: 万元

20×7年末	商誉	可辨认资产	合计
账面价值	400	1 350	1 750
确认的减值损失	(400)	(350)	(750)
确认减值损失后的账面价值		1 000	1 000

提示

甲企业 20×7 年年末合并财务报表计提商誉减值准备的会计分录如下:

借:资产减值损失

750

贷: 商誉——商誉减值准备

400

××资产——××资产减值准备 350

园 拓展

若 20×7 年末甲企业确定该资产组的可收回金额为 1500 万元,则:



商誉减值测试过程表

单位: 万元

20×7年末	商誉	可辨认净资产	合计
账面价值	400	1 350	1 750
未确认的归属于少数股东权益的商誉 价值	100		100
调整后账面价值	500	1 350	1 850
可收回金额			<u>1</u> <u>500</u>
减值损失			350

以上计算出的减值损失 350 万元,应当首先冲减商誉的账面价值,在甲企业确认的商誉(400 万元)与归属于少数股东权益的商誉(100 万元)之间进行分摊,计算出甲公司应确认的商誉减值损失=350×400/500=280(万元)。甲企业 20×7年计提商誉减值准备的会计分录如下:

借:资产减值损失

280

贷: 商誉——商誉减值准备

280

20×7年甲企业合并报表中商誉为 120 万元 (400-280)。

例题•2019 年单选题 甲公司 20×8 年 5 月通过非同一控制下企业合并的方式取得乙公司 60%的股权,并能够对乙公司实施控制。甲公司因该项企业合并确认了商誉 7 200 万元。20×8 年 12 月 31 日,乙公司可辨认净资产的账面价值为 18 000 万元,按照购买日的公允价值持续计算的金额为 18 800 万元。甲公司将乙公司认定为一个资产组,确定该资产组在 20×8 年 12 月 31 日的可收回金额为 22 000 万元。经评估,甲公司判断乙公司资产组不存在减值迹象。不考虑其他因素,甲公司在 20×8 年度合并财务报表中应确认的商誉减值损失金额是()。

- A. 3 200 万元
- B. 4 000 万元
- C.8 800 万元
- D.5 280 万元

【答案】D

【解析】乙公司总商誉=7 200/60%=12 000 (万元),资产组 (乙公司)包含总商誉的净资产价值=18 800+12 000=30 800 (万元),其可收回金额为 22 000 万元,该资产组应计提减值损失的金额为 8 800 万元 (30 800-22 000),小于总商誉 (12 000 万元),所以甲公司在 20×8 年度合并财务报表中应确认的商誉减值损失金额=8 800×60%=5 280 (万元)。

■ 本章小结



