

第七章 资产减值

■ 本章考情分析

本章内容**比较重要,难度不大**,既可以**客观题**形式进行考核,也可以结合**长期股权投资、固定资产、 合并财务报表**等内容以**主观题**形式进行考核。客观题主要涉及资产**减值范围的判断**、可收回金额的确定(尤其预计**未来现金流量**时应当考虑的因素)、**商誉**减值金额的计算等;主观题主要涉及对**资产组**的判断、单项资产或资产组或商誉计提减值时的账务处理。近几年平均分值**2分左右**。

■ 本章教材变化

资产减

除新增部分例题外,本章内容无实质性变化。

■ 本章基本结构框架

资产组的认定及减值处理

资产组的认定

资产组减值测试

总部资产的减值测试

-商誉减值测试与处理

商誉减值测试的基本要求

商誉减值测试的方法与会计处理

第一节 资产减值概述

一、资产减值的范围

定义	资产减值:是指资产的可收回金额 <u>低于</u> 其账面价值。
适用 范围	本章涉及的资产通常属于企业 <u>非流动资产</u> ,具体包括: 1.对子公司(<u>控制</u>)、联营企业(<u>重大影响</u>)和合营企业(<u>共同控制</u>)的长期股权投资; 2.采用 <u>成本模式</u> 进行后续计量的投资性房地产; 3.固定资产;



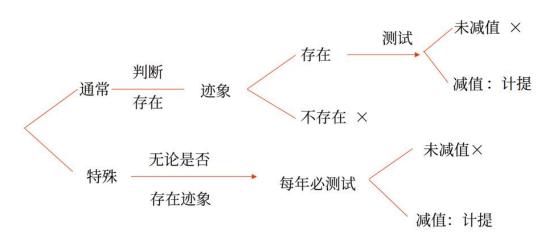


- 4.生产性生物资产;
- 5.无形资产;
- 6.商誉;
- 7.探明石油天然气矿区权益和井及相关设施。

二、资产减值的迹象与测试

基本原则	1.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 。(内部信息 和 外部信息) 2.如果资产存在发生减值的 迹象 ,应当进行减值测试,估计资产的可收回金额。 3.可收回金额低于账面价值的,应当按照可收回金额低于账面价值的 差额 ,计提减值准备,确认减值损失。
特殊情况	至少每年需要进行减值测试的 3 种情况: 1.因企业合并所形成的商誉; 2.使用寿命不确定的无形资产; 3.对于尚未达到预定用途的无形资产(研发支出——资本化支出: 因其价值通常具有较大的不确定性)
特殊考虑	1.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。 2.企业资产存在下列情况的,可以不估计其可收回金额:(共2点) (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重新估计该资产的可收回金额。 (2)以前报告期间的计算与分析表明,资产可收回金额对于资产减值准则中所列示的一种或者多种减值迹象反应不敏感(出现的减值迹象对本企业没有影响),在本报告期间又发生了这些减值迹象的,在资产负债表日企业可以不需因为上述减值迹象的出现而重新估计该资产的可收回金额。

■ 手写板







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

含义

资产的可收回金额: 应当根据资产的公允价值减去处置费用后的净额(假设目前销售)与资 产预计未来现金流量的现值(假设继续持有)两者之间较高者确定。





较高者



预计未来现金流量的现值

特殊情况

估计资产的可收回金额时的特殊情况(不需要同时估计的情形)

1.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, 不需要再估计另一项金额。





不需要再估计另一项金额

特殊情况

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、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。

(如:持有待售类别)



特殊情况

3.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。



补充例题•多选题| (2020年)





甲公司相关固定资产和无形资产减值的会计处理如下:(1)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;(2)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;(3)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;(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

1.资产的公允价值减去处置费用后的净额,通常反映的是资产如果<u>被出售</u>或者<u>处置时</u>可以收回的净现金收入。

其中:

处置费用:是指可以<u>直接归属于</u>资产处置的增量成本,包括与资产处置有关的法律费用、相关税费、搬运费以及为使资产**达到可销售状态**所发生的直接费用等,但是,**财务费**用和**所得税费用**等不包括在内。

- 2.企业在估计资产的公允价值减去处置费用后净额时,公允价值应当按照下列顺序进行:
 - (1) 公平交易中资产的销售协议价格。(有协议)
 - (2) 该资产的市场价格。(无协议,但有市价)
 - (3) 熟悉情况的交易双方自愿进行公平交易愿意提供的交易价格。
- 3.如果企业<u>无法可靠估计</u>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<u>现值</u>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

基本原则	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。
考虑因素 1.资产的预计未来现金流量; 2.资产的使用寿命;	





3.折现率。

- (一) 资产未来现金流量的预计
- 1.预计资产未来现金流量的基础(★★资产剩余使用寿命内)

出于数据可靠性和便于操作等方面的考虑、建立在该预算或者预测基础上的预计现金流量最多涵盖5 年,企业管理层如能证明更长的期间是合理的,可以涵盖更长的期间。(★★随时调节预计和实际的差异)

|补充例题•单选题| (2020年)

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】在预计了资产的未来现金流量和折现率后,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的资产**剩余使用寿命内**加以折现即可确定,选项 C 正确。

- 2.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。
 - (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。

② 提示

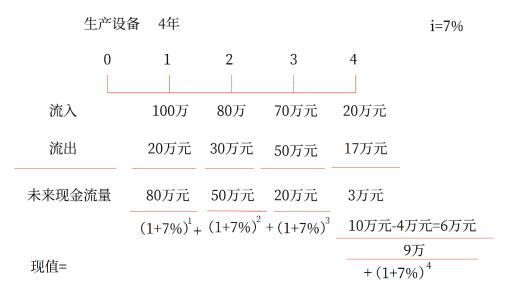
对于**在建工程、**开发过程中的**无形资产**等,企业在预计其未来现金流量时,应当包括预期为使该类资 产达到预定可使用(或者可销售)状态而发生的全部现金流出数。







■ 手写板



- 3.预计资产未来现金流量应当考虑的因素
 - (1) 以资产的当前状况为基础预计资产未来现金流量
- ①企业在预计资产未来现金流量时,<u>不应当包括</u>与将来可能会发生的、<u>尚未作出承诺的重组事项</u>或者 **与资产改**良有关的预计未来现金流量。
- ②企业<u>已经承诺重组</u>的,在确定资产的未来现金流量的现值时,预计的未来现金流入和流出数,<u>应当</u> 反映重组所能节约的费用和由重组所带来的其他利益,以及因重组所导致的估计未来现金流出数。
 - (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。
 - (3) 对通货膨胀因素的考虑应当和折现率相一致。
 - (4) 内部转移价格应当予以调整。

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。<u>不考虑</u>相关的重组义务负债,该资产组的<u>账面价值</u>为 6,500 万元,预计剩余使用寿命为 <u>8 年</u>。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,<u>低于</u>其账面价值,因此,甲公司需要进一步通过计算其<u>未来现金流量的现值</u>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 <u>350 万元</u>。该项重组安排预计将于 20×3 年起,每年<u>节省成本开支</u> 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』	悬重组影响	情形二:考虑	总重组影响
	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





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	
TW	未来现金流量	现值	未来现金流量	现值
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
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<u>尚未对外公告</u>该计划,有关决定<u>尚未传达到</u>受影响的各方,<u>也未采取</u>任何措施实施该项决定,因此<u>尚未确认</u>相关预计负债。在该情形下,甲公司<u>不应考虑</u>重组计划的影响。如表 7-1 <u>情形一</u>所示,<u>不考虑</u>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<u>低于</u>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<u>制订了</u>详细、正式的重组计划,并且<u>对外进行了公告</u>,对满足确认条件的<u>重组义务</u>,确认了预计负债 350 万元。在该情形下,甲公司<u>需考虑</u>重组计划的影响。<u>考虑</u>重组义务预计负债后的资产组的<u>账面价值</u>=6,500-350=6,150(万元)。如表 7-1 <u>情形二</u>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 6,150 万元,表明该资产组未发生减值。

| 补充例题 • 单选题 | (2022 年)

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。<u>不考虑</u>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<u>当前状况</u>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<u>超过了</u>资产的账面价值,就表明资产<u>没有发生减值</u>,无需计提减值准备,选项 B 正确;非流动资产(固定资产)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<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,选项 D 错误。

补充例题•单选题 (2015年)

下列关于固定资产减值的表述中,符合会计准则规定的是()。

- A. 预计固定资产未来现金流量应当考虑与所得税收付相关的现金流量
- B. 固定资产的公允价值减去处置费用后的净额高于其账面价值,但预计未来现金流量现值低于其账面价值的,应当计提减值





- C. 在确定固定资产未来现金流量现值时, 应当考虑将来可能发生的与改良有关的预计现金流量的影响
- D. 单项固定资产本身的可收回金额难以有效估计的, 应当以其所在的资产组为基础确定可收回金额

【答案】D

【解析】选项 A, 不需要考虑与所得税收付相关的现金流量;选项 B, 公允价值减去处置费用后的净额与预计未来现金流量现值中有一个高于账面价值,则不需要计提减值;选项 C, 不需要考虑与改良有关的预计现金流量。

- 4.预计资产未来现金流量的方法
 - (1) 传统法: 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现金流量进行预测。
- 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。

- (2) 期望现金流量法:
- 例 7-3 承<u>【例 7-2】</u>,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表 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

【答案】

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
- 1.在资产减值测试中,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**。(如果是**税后利率,应当调整为**税前利率)

该折现率是企业在购置或者投资资产时所要求的必要报酬率。

2.企业确定折现率时,通常应当以该资产的<u>市场利率</u>为依据。如果该资产的市场利率<u>无法从市场获得</u>,可以使用**替代利率**估计折现率。

其中:

企业在估计替代利率时,可以根据企业的加权平均资金成本、增量借款利率或者其他相关市场借款





利率作适当调整后确定。

3.企业在估计资产未来现金流量现值时,通常应当使用单一的折现率。

但是,如果资产未来现金流量的现值对未来不同期间的风险差异或者利率的期限结构<u>反应敏感</u>,企业 应当在**未来不同期间**采用不同的折现率。

(三) 资产未来现金流量现值的预计

资产未来现金流量的现值= $\sum \frac{ \mathbf{\hat{H}}_{t}$ 年预计未来现金流量(NCF_{t})(1+折现率) t

例 7-4 (单项资产减值)

XYZ 航运公司于 20×0 年末对<u>一艘远洋运输船舶</u>进行减值测试。该船舶<u>账面价值为 1.6 亿元</u>,预计<u>尚</u>可使用年限为 8 年。

该船舶的公允价值减去处置费用后的净额<u>难以确定</u>,因此,企业需要通过计算其未来现金流量的现值确定资产的可收回金额。

假定公司当初购置该船舶用的资金是银行长期借款资金,借款年利率为 15%,公司认为 15%是该资产的最低必要报酬率,已考虑了与该资产有关的货币时间价值和特定风险。因此,在计算其未来现金流量现值时,使用 15%作为其折现率 (稅前)。

公司管理层批准的财务预算显示:公司将于20×5年更新船舶的发动机系统,预计为此发生资本性支出 1500万元,这一支出将降低船舶运输油耗、提高使用效率等,因此,将提高资产的运营绩效。

为了计算船舶在 20×0 年末未来现金流量的现值,公司首先必须预计其未来现金流量。假定公司管理层批准的 20×0 年末的该船舶预计未来现金流量如表 7-3 所示。

表 7-3

未来现金流量预计表

单位: 万元

年份	预计未来现金流量 (<u>不包括</u> 改良的影响金额)	预计未来现金流量 (<u>包括</u> 改良的影响金额)
20×1	2 500	
20×2	2 460	
20×3	2 380	
20×4	2 360	
20×5	2 390	
20×6	2 470	3 290
20×7	2 500	3 280
20×8	2 510	3 300

表 7-4

现值的计算

金额单位: 万元

年份	预计未来现金流量(<u>不包</u> <u>括</u> 改良的影响金额)	以折现率为 15%的折现系 数(P/F,i,n)	预计未来现 金流量的现值
20×1 2 500		0. 8696	2 174





表 7-4 现值的计算 金额单位: 万元

年份	预计未来现金流量(<u>不包</u> <u>括</u> 改良的影响金额)	以折现率为 15%的折现系 数(P/F,i,n)	预计未来现 金流量的现值
20×2	2 460	0. 7561	1 860
20×3	2 380	0. 6575	1 565
20×4	2 360	0. 5718	1 349
20×5	2 390	0. 4972	1 188
20×6	2 470	0. 4323	1 068
20×7	2 500	0. 3759	940
20×8	2 510	0. 3269	821
合计			<u>10</u> <u>965</u>

由于在 20×0 年末,船舶的**账面价值**(尚未确认减值损失)为 16 000 万元,而其可收回金额为 10 965 万元,账面价值高于其可收回金额,因此,应当确认减值损失,并计提相应的资产减值准备。

应确认的减值损失=16 000-10 965=5 035 (万元)。

结合【例 7-5】

【答案】

借:资产减值损失

5 035

贷:固定资产减值准备

5 035

- (四) 外币未来现金流量及其现值的预计(先折现、后折算)
- 1.应当以该资产所产生的未来现金流量的<u>结算货币</u>(<u>非记账本位币</u>)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的现值(**先折为外币现值**)。
- 2.将该外币现值<u>按照计算</u>资产未来现金流量现值<u>当日的即期汇率</u>进行折算,从而折现成按照记账本位 币表示的资产未来现金流量的现值(**再折算为记账本位币**)。
- 3.在该现值基础上,比较资产公允价值减去处置费用后的净额以及资产的账面价值,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

- 1.资产的可收回金额<u>低于</u>其账面价值的,应当将资产的账面价值<u>减记至</u>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**。
- 2.资产减值损失**确认**后,减值资产的<u>折旧或者摊销费用</u>应当在未来期间<u>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)。
 - 3.资产减值损失一经确认,在以后会计期间不得转回。
 - 4.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。

注意: 合同资产、合同取得成本、合同履约成本



二、资产减值损失的账务处理

企业应当设置"资产减值损失"科目,当企业确定资产发生了减值时,应当根据所确认的资产减值金额。

借: 资产减值损失

贷: 固定资产减值准备

在建工程减值准备

投资性房地产减值准备

无形资产减值准备

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

定义	资产组:是指企业可以认定的 最小资产组合 (由 多项资产 构成),其产生的现金流入应当基本上独立于其他资产或资产组产生的现金流入(能产生共同的现金流入)。(★★ ★夫妻)
考虑因素	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。(如:煤矿+专用铁路) 2.资产组的认定,应当考虑企业管理层管理生产经营活动的方式(如是按照生产线、业务种类还是按照地区或者区域等)和对资产的持续使用或者处置的决策方式等。(A车间:负责生产、B车间:负责组装并销售、两车间使用和处置决策是一体的,A车间+B车间)
特殊说明	1.资产组一经确定后,在各个会计期间 <u>应当保持一致</u> ,不得随意变更。 2.如果由于 <u>企业重组</u> 、变更资产用途等原因,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 <u>在附注中</u> 作相应说明。

二、资产组减值测试

(一) 资产组账面价值和可收回金额的确定基础

可收回金额	资产组的可收回金额在确定时,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。
账面价值 资产组的账面价值:	





1.<u>应当包括</u>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;

2.通常不应当包括已确认负债的账面价值;

3.弃置费用:为了<u>比较</u>资产组的账面价值和可收回金额,在确定资产组的账面价值及其预计未来现金流量的现值时,<u>应当将</u>已确认的负债金额<u>从中扣除</u>。(<u>口径</u>一**致**)

(二) 资产组减值的会计处理

- 1.资产组的可收回金额**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。
- 2.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。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**:
 - (1) 该资产的公允价值减去处置费用后的净额(如可确定的)
 - (2) 该资产预计未来现金流量的现值(如可确定的)
 - (3) 零

补充例题 某资产组在年末出现减值迹象,故应进行减值测试,已知其<u>可收回金额</u>150万元,<u>账面价值</u>为240万元(含以前年度因<u>吸收合并</u>形成的<u>商誉40万元</u>),其余构成为一项固定资产(<u>生产设备</u>)和一项无形资产(<u>专利权</u>),<u>账面价值</u>分别为180万元和20万元。上述资产的可收回金额<u>均无法确定</u>。资产组的减值损失按各项资产账面价值所占比重进行分配。<u>不考虑</u>其他因素的影响。

【答案】

资产组的**账面价值** 240 万元, **可收回金额**为 150 万元, 发生<u>减值损失</u> 90 万元, <u>先冲减商誉</u> 40 万元, 剩余的 50 万元分配给**固定资产和无形资产**。

单位: 万元

	账面价值	可收回金额	减值损失
商誉	40		40
固定资产	180		$(90-40) \times [180 \div (180+20)] = 45$
无形资产	20		$(90-40) \times [20 \div (180+20)] = 5$
合计	240	150	90

借:资产减值损失

90

贷: 商誉减值准备

40

固定资产减值准备

45

无形资产减值准备

5

例 7-12 (<u>资产组减值</u>) 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 400 000 元、600 000 元、1 000 000 元。使用年限为 10 年,净残值为零,以<u>年限平均</u>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% (出现减值迹象),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。<u>估计A机器</u>的公允价值减去处置费用后的净额为<u>150</u>000元(A机器计提减值准备的<u>上限</u>是50000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<u>预计尚可使用5年</u>。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600 000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。

表 7-5

资产组减值损失分摊表

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 (已知)	200 000	300 000	500 000	1 000 000
可收回金额				600 000
减值损失				400 000
减值损失分摊比例	20%	30%	50%	
分摊减值损失	<u>50</u> <u>000*</u>	120 000	200 000	370 000
分摊后账面价值	150 000	180 000	300 000	
尚未分摊 的减值损失				<u>30</u> <u>000</u>
二次分摊比例		<u>37. 50%</u>	<u>62. 50%</u>	
二次分摊减值损失		11 250	18 750	<u>30</u> <u>000</u>
二次分摊后应确认减值损失 总额		131 250	218 750	400 000
二次分摊 后账面价值	150 000	168 750	281 250	600 000

【答案】

借: 资产减值损失——机器 A 50 000

——机器 B 131 250

—— 机器 C 218 750

贷: 固定资产减值准备——机器 A 50 000

---机器 B

131 250

——机器 C

218 750



≒] 手写板 1

资产组减值:

总账面价值 A+B+C=100(万元)(含商誉7万元)

总可收回金额 60 (万元)

总减值 40 (万元)



本来 6万元 2万元在B、C之间二次分摊 尚未分摊=6-4=2万元 上限 4万元

三、总部资产的减值测试

- 1.总部资产的显著特征:难以脱离其他资产或者资产组来产生独立的现金流入,而且其账面价值难以 完全归属于某一资产组。(如:集团或事业部的办公楼、电子数据处理设备、研发中心等)
 - 2.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。
- 3.企业对某一资产组进行减值测试,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、相关减值损失的处理顺序和方法与资产组减值损失的处理顺序相同。

■ 手写板 2

资产组 A В C 总部资产 (能分摊)

分摊后:

账面价值: A+分 B+分摊 C+分摊

可收回金额: В

> 未减值 减值20万元 减值7万元

- (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:
- ①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。
 - ②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。

③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,相关减值损失的处理顺序和方法与资产组减值损失的处理顺序相同。

例 7-13 (总部资产减值) ABC 高科技公司拥有 A、B 和 C 三个资产组,在 20×0 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,<u>预计剩余使用寿命</u>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。

<u>办公大楼</u>的账面价值<u>可以</u>在合理和一致的基础上<u>分摊至</u>各资产组,但是,<u>研发中心</u>的账面价值<u>难以</u>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(<u>巴知</u>)	200	300	400	900
各资产组剩余使用寿命(<u>巴知</u>)	10	20	20	
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	1 600
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. 50%	37. 50%	50%	100%
办公大楼账面价值分摊到各资产组的金额	37. 50	112. 50	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(原账面价值+分摊)	237. 50	412. 50	550	1 200



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	1	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)	
年份	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
4	84	48	58	34	88	50	256	146
5	94	48	64	32	102	50	286	142
6	104	44	66	28	112	48	310	134
7	110	42	68	26	120	44	324	122
8	110	36	70	22	126	42	332	108
9	106	30	70	20	130	36	334	96
10	96	24	70	18	132	32	338	84
11			72	16	132	28	264	56
12			70	14	132	24	262	50
13			70	12	132	22	262	42
14			66	10	130	18	256	36
15			60	8	124	16	244	30
16			52	6	120	12	230	24
17			44	4	114	10	216	20
18			36	2	102	8	194	16
19			28	2	86	6	170	12
20			20	2	70	4	142	8
现值 合计		398		328		542		1 440





	A+分摊	B+分摊	C+分摊
账面价值 (包括 分摊的办公大 <u>楼</u>)	=200+37. 50 =237. 50	=300+112. 50=412. 50	=400+150 =550
可收回金额	398	328	542
应计提的减值准备	-	84. 50	8

- (1) 发生减值损失 84.50 万元,应当在资产组 B 和办公大楼之间进行分摊
- ①办公大楼减值=84.50×(112.50/412.50)=23.05(万元)
- ②资产组B发生减值=84.50×(300/412.50)=61.45(万元)
- (2) 发生减值损失 8 万元,应当在**资产组 C**和办公大楼之间进行分摊
- ①办公大楼减值=8×(150/550)=2(万元)
- ②资产组 C 所发生减值=8×(400/550)=6(万元)
- 经过上述减值测试后,各部分的计提减值准备后的账面价值:

	账面价值 (计提减值准备前)	减值准备	账面价值 _(计提减值准备后)_
资产组 A	200	<u>未减值</u>	200
资产组 B	300	61.45	238. 55
资产组 C	400	6	394
研发中心	100		100
办公 大楼	300	25. 05 (23. 05+2)	274. 95
总价值	1 300	92. 50	1 207.50

由此包括研发中心在内的最小资产组组合(即 A 公司)的账面价值总额为 <u>1</u> <u>207.50 万元</u> (<u>200+238.55+394+274.95+100</u>),但其可收回金额为 1 440 万元,<u>高于</u>其账面价值,因此,企业<u>不必再进一步确认</u>减值损失(包括研发中心的减值损失)。

第五节 商誉减值测试与处理

一、商誉减值测试的基本要求

- 1.因企业合并形成的商誉,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。
- 2.由于商誉难以独立产生现金流量,因此,<u>商誉应当结合</u>与其相关的资产组或者资产组组合进行减值 测试。(**不能单独确认**)

二、商誉减值测试的方法与会计处理

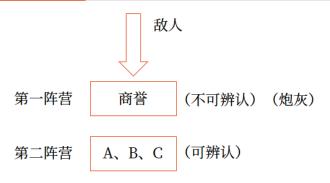
- (一) 基本原则(吸收合并、控股合并)
- 1.对不包含商誉的资产组或者资产组组合进行减值测试, 计算可收回金额, 并与相关账面价值相比较,





确认相应的减值损失。

■ 手写板 1



- 2.再对包含商誉的资产组或者资产组组合进行减值测试,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<u>首先抵减</u>分摊至资产组或者资产组组合中商誉的账面价值;
- 3.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。

(二) 相关说明(控股合并)

- 1.在对<u>与商誉相关</u>的资产组(或者<u>资产组组合</u>,下同)进行减值测试时,由于其<u>可收回金额</u>的预计包括了<u>归属于少数股东</u>的商誉账面价值部分,为了使减值测试建立在一致的基础上,企业<u>应当调整</u>资产组的 <u>账面价值</u>,将归属于少数股东的商誉包括在内,然后根据<u>调整后</u>的资产组<u>账面价值</u>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。
- 2.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。

■ 手写板 2



【**补充例题•多选题** (2016 年)下列关于商誉会计处理的表述中,<u>正确的</u>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, 无需对其进行减值测试
 - 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



🎟 👩 🕢 @张敬富老师

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,均应至少于每年年末对商誉进行减值测试。

补充例题•计算题 (吸收合并) 甲公司相关资料如下:

资料一: 甲公司在 <u>2×21 年 12 月 31 日 以吸收合并</u>的方式取得了<u>乙公司 100%</u>的股权,支付价款为 3 000 万元。

在购买日, 乙公司<u>可辨认净资产</u>的公允价值为 2 500 万元(其中资产 2 500 万元, <u>不存在</u>负债和或有负债), 甲公司确认了**商誉 500 万元**。

乙公司的<u>全部资产</u>为一条<u>生产线</u>和一项<u>专利权</u>。其公允价值分别为 2 000 万元和 500 万元。甲公司在合并乙公司后,将生产线及专利权认定为一个资产组。

【答案】

2×21年12月31日

借: 固定资产2 000无形资产500商誉500贷:银行存款3 000

资料二:已知 2×22 年 12 月 31 日 (第1年年末)资产组不包含商誉的账面价值为 2 000 万元 (<u>计提</u> 折旧后、进行摊销后),其中生产线 1 800 万元,专利权为 200 万元。

□ 手写板3



资料三: 2×22 年末可收回金额如下: (2 种情况)

可收回金额 1 400 万元	可收回金额 2 100 万元
1. 对不包含商誉的资产组进行减值测试, 计算减	1. 对不包含商誉的资产组进行减值测试,计算
值损失。	减值损失
(1) 不包含商誉 的账面价值	(1) 不包含商誉 的账面价值
=2 000 (万元)	=2 000 (万元)
(2) 资产组的可收回金额	(2) 资产组的可收回金额
=1 400 (万元)	=2 100 (万元)
(3) 应确认资产减值损失	(3) 应确认的资产减值损失
=2 000- 1 400=600 (万元)	=0 (万元)
<u>【提示】</u>	【提示】
<u>可辨认资产</u> 需要计提减值 600 (万元)	可辨认资产 不需要计提减值准备



2. 对<u>包含商誉</u>的资产组进行减值测试, 计算减值 损失。

贝大。

(1) 资产组包含商誉的账面价值

=2 000+500=2 500 (万元)

(2) 资产组的可收回金额

=1 400 (万元)

(3) 资产组应确认资产减值损失

=2 500-1 400=1 100 (万元)

(4) 商誉确认减值损失

=1 100-600=500 (万元)

2. 对<u>包含商誉</u>的资产组进行减值测试,计算减值损失

(1) 资产组包含商誉的账面价值

=2 000+500=2 500 (万元)

(2) 资产组的可收回金额

=2 100 (万元)

(3) 资产组应确认资产减值损失

=2 500-2 100=400 (万元)

(4) 确认商誉减值损失

=400-0=400(万元)

借: 资产减值损失 500

贷: 商誉减值准备 500

借:资产减值损失 600

贷:固定资产减值准备 540

600 × [1 800/ (1 800+200)]

无形资产减值准备 60

600×[200/ (1 800+200)]

借:资产减值损失 400 贷:商誉减值准备 400

注:个别财务报表,应当直接用"商誉减值准备"

补充例题•计算题 (<u>控股合并</u>) 甲公司于 2×21 年 1 月 1 日以 1 600 万元的价格收购了<u>乙公司</u>80%股权(假定: <u>非同一控制下</u>的企业合并)。在收购日, 乙公司<u>可辨认资产</u>的公允价值为 1 500 万元, <u>没</u>有负债和或有负债。(即: <u>可辨认净资产</u>的公允价值为 1 500 万元)假定乙公司的所有资产被认定为<u>一个资产组</u>。

在 2×21 年末,甲公司确定该资产组的**可收回金额**为 1 000 万元,<u>可辨认净资产</u>的公允价值(<u>自购买</u> 日起开始持续计算)为 1 350 万元。

【答案】

- (1) 计算 2×21 年 1 月 1 日 (购买日) 甲公司应确认的合并财务报表的商誉:
- =1 600-1 500×80%=400 (万元)
- (2) 计算与乙公司相关的总商誉(完全商誉)
- =400÷80%=500(万元)
- (3) 应确认的不含商誉的有关资产组的减值
- =1 350-1 000=350 (万元)
- (4) 应确认的包含商誉的有关资产组的减值
- = (1 350+500) -1 000=850 (万元)
- (5) 甲公司在合并财务报表中应确认的归属于甲公司的商誉减值损失
- = (850-350) ×80%=400 (万元)

借:资产减值损失

400

贷: 商誉——商誉减值准备

400

- 注:合并财务报表,应当用"商誉"代替"商誉减值准备"
- (6) 应当冲减乙公司可辨认资产的账面价值(即乙公司可辨认资产的减值损失)
- =850-500=350(万元)





减值损失

850 (万元)

归属于少数股东的商誉100(万元)

归属于母公司的商誉400(万元)

乙公司可辨认资产的减值损失350(万元)

᠍ 手写板 4

吸收合并 甲一

(个表: 商誉100万元)

第一步: 判断(不包含商誉)(第二阵营)

没减值

发生减值 ➡ 裔誉

第二步: (第一阵营+第二阵营) PK 可收回金额

包含商誉

总减值

[試] 手写板 5

80% ∠ 甲一 控股合并

商誉400万元

第一步: (第二阵营) (不包含商誉)

1350 PK 可收回金额 未减值

减值

第一阵营

第二阵营

商誉

可辨认

持续计算可辨公 1350万元

商誉=400/80%=500

100万

20%

400万元

80%

第二步: (第一+第二) (包含商誉) PK 可收回金额 (1350+500)

│<mark>补充例题•单选题</mark>│ (2019 年)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7200万元。

20×8年12月31日, 乙公司可辨认净资产的账面价值为18000万元, 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】乙公司完全商誉=7 200/60%=12 000(万元),<u>包含完全商誉</u>的净资产=18 800+12 000=30 800 (万元), 可收回金额为 22 000 万元, 该资产组应计提减值的金额为 8 800 万元 (30 800-22 000), 应全 额冲减完全商誉8800万元,合并报表中只反映归属于母公司的商誉,所以合并报表中应确认的商誉的减 值损失金额=8 800×60%=5 280 (万元)。





■ 本章小结

- 1.理解资产减值的范围
- 2.掌握资产可收回金额的计量(二者孰高:资产的公允价值减去处置费用后的净额、资产预计未来现金流量的现值)
 - 3.掌握资产减值损失的会计处理
 - 4.掌握资产组的认定及其减值处理
 - 5.熟悉总部资产减值处理



少而好学,此日出之阳;壮而好学,此日中之光;老而好学,此炳烛之明!

