

企业会计准则8号 资产减值





一、准则介绍

- 为了规范资产减值的确认、计量和相关信息的披露，根据《企业会计准则——基本准则》，制定本准则。
- 资产减值，是指资产的可收回金额低于其账面价值。
- 本准则中的资产，除了特别规定外，包括单项资产和资产组。
- 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。



本讲主要内容

- 01 资产减值概述
- 02 资产可收回金额的计量
- 03 资产减值损失的确认与计量
- 04 资产组的认定及减值处理
- 05 商誉减值测试与处理

第一节 资产减值概述

一、资产减值的范围

资产减值，是指资产的可收回金额低于其账面价值。本章所指资产，除特别说明外，包括单项资产和资产组。

本章涉及的资产减值对象主要包括以下资产：

（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；（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等。



第一节 非货币性资产交换的概念

二、资产减值的迹象与测试

（一）资产减值迹象的判断

原则：公允价值下降；未来现金流量现值下降。

（二）资产减值的测试

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：

第一节 非货币性资产交换的概念

二、资产减值的迹象与测试

(二) 资产减值的测试

1.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。

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反应不敏感，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。

第一节 非货币性资产交换的概念

【例题·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

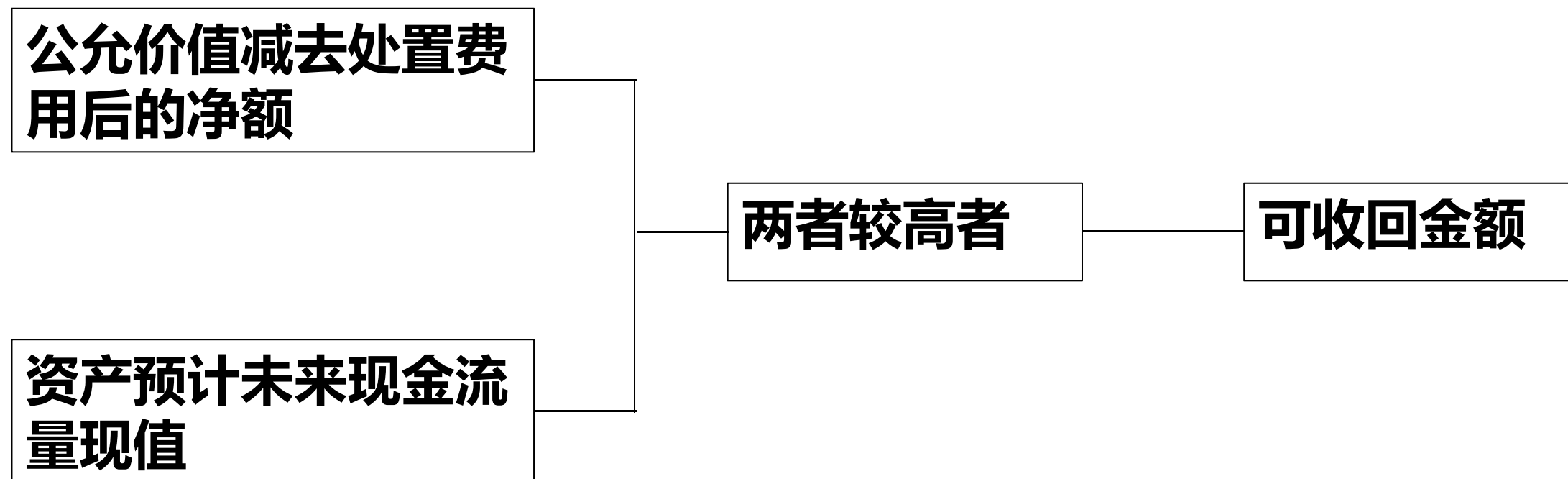


第一节 非货币性资产交换的概念

【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



第二节 资产可收回金额的计量

二、资产的公允价值减去处置费用后的净额的估计

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被出售或者处置时可以收回的净现金收入。

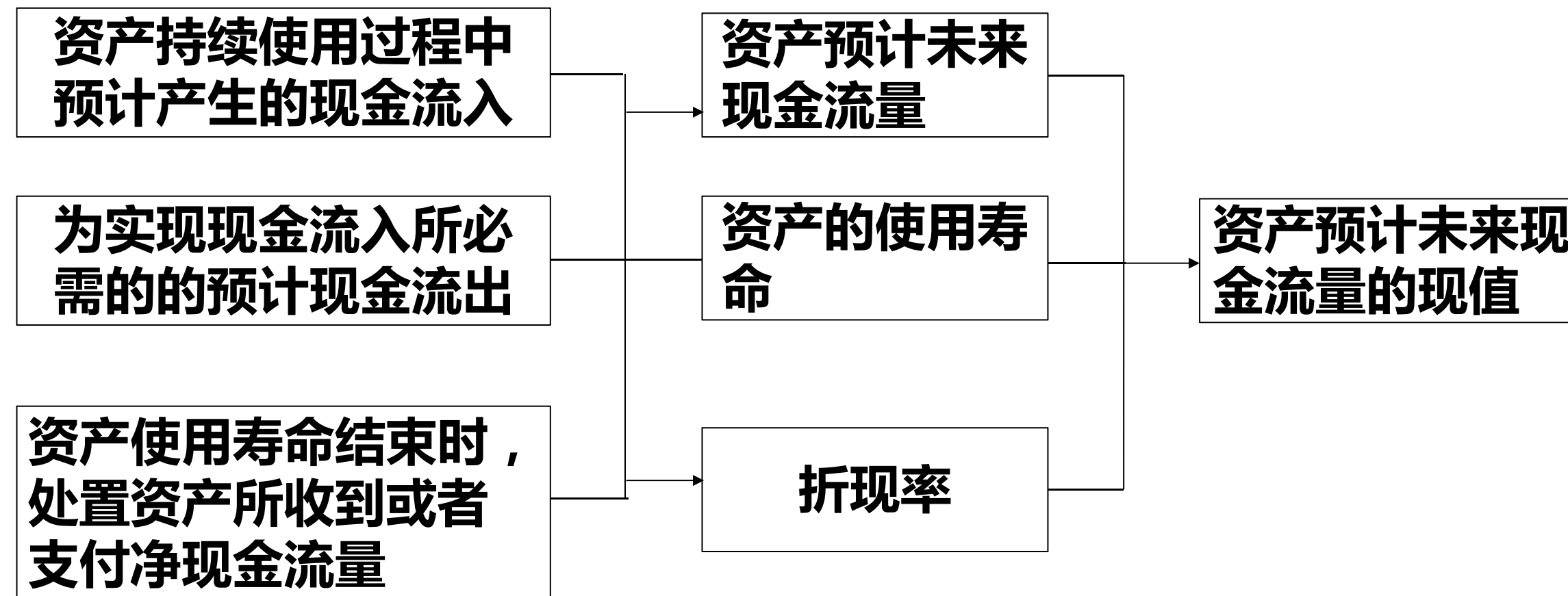
如果企业无法可靠估计资产的公允价值减去处置费用后的净额的，应当以该资产预计未来现金流量的现值作为其可收回金额。



第二节 资产可收回金额的计量

三、资产预计未来现金流量现值的估计

资产预计未来现金流量现值的估计如下图所示：





第二节 资产可收回金额的计量

三、资产预计未来现金流量现值的估计

（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

为了预计资产未来现金流量，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，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。

第二节 资产可收回金额的计量

三、资产预计未来现金流量现值的估计

（一）资产未来现金流量的预计

2.资产预计未来现金流量应当包括的内容

预计的资产未来现金流量应当包括下列各项：

- （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。

第二节 资产可收回金额的计量

三、资产预计未来现金流量现值的估计

(一) 资产未来现金流量的预计

【例题·单选题】2×17年12月31日，甲公司某在建工程项目的账面价值为2 000万元，预计至达到预定可使用状态尚需投入200万元。该项目以前未计提减值准备。由于市场发生了变化，甲公司于年末对该在建工程项目进行减值测试，经测试表明：扣除继续建造所需投入因素预计未来现金流量现值为1 800万元，未扣除继续建造所需投入因素预计的未来现金流量现值为1 950万元。2×17年12月31日，该项目的市场销售价格减去相关费用后的净额为1 850万元。甲公司于2×17年年末对在建工程项目应确认的减值损失金额为（ ）万元。

第二节 资产可收回金额的计量

三、资产预计未来现金流量现值的估计

(一) 资产未来现金流量的预计

A.50 B.200 C.150 D.0

【答案】C

【解析】在建工程只有达到预定可使用状态后才能产生现金流入，因此，在计算在建工程未来现金流量时，应考虑在建工程达到预定可使用状态前发生的现金流出，未来现金流量=未来现金流入-未来现金流出，在建工程项目公允价值减去处置费用后的净额为1 850万元，可收回金额为两者中的较高者1 850万元，该在建工程项目应确认的减值损失=2 000-1 850=150（万元）。

第二节 资产可收回金额的计量

三、资产预计未来现金流量现值的估计

(一) 资产未来现金流量的预计

(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。

每期净现金流量=该期现金流入-该期现金流出

【例题】 甲公司管理层2×16年年末批准的财务预算中与产品W生产线预计未来现金流量有关的资料如下表所示（有关现金流量均发生于年末，各年末不存在与产品W相关的存货，收入、支出均不含增值税）：

第二节 资产可收回金额的计量

三、资产预计未来现金流量现值的估计

（一）资产未来现金流量的预计

项目	2*17	2*18	2*19
产品W销售收入	1 000	900	800
上年销售产品W产生应收账款本年收回	0	50	80
本年销售产品W产生应收账款将于下年收回	50	80	0
购买生产产品W的材料支付现金	500	450	400
以现金支付职工薪酬	200	190	150
其他现金支出	120	110	90
处置生产线净现金流入			50

第二节 资产可收回金额的计量

三、资产预计未来现金流量现值的估计

(一) 资产未来现金流量的预计

根据上述资料，计算甲公司各年度的净现金流量。

甲公司会计处理如下：

(1) 2×17 年净现金流量 = $(1\ 000 - 50) - 500 - 200 - 120 = 130$ (万元)；

(2) 2×18 年净现金流量 = $(900 + 50 - 80) - 450 - 190 - 110 = 120$ (万元)；

(3) 2×19 年净现金流量 = $(800 + 80) - 400 - 150 - 90 + 50 = 290$ (万元)。

第二节 资产可收回金额的计量

三、资产预计未来现金流量现值的估计

（一）资产未来现金流量的预计

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

【提示】 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与资产改良有关的预计未来现金流量。

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涉及内部转移价格的需要作调整



第二节 资产可收回金额的计量

三、资产预计未来现金流量现值的估计

(一) 资产未来现金流量的预计

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，通常可以根据资产未来每期最有可能产生的现金流量进行预测。它使用的是单一的未來每期预计现金流量和单一的折现率计算资产未来现金流量的现值。

② 期望现金流量法

资产未来每期现金流量应当根据每期可能发生情况的概率及其相应的现金流量加权计算确定。

第二节 资产可收回金额的计量

三、资产预计未来现金流量现值的估计

（一）资产未来现金流量的预计

【例题】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8-1所示。
(单位：万元)

各年现金流量概率分布及发生情况			
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

第二节 资产可收回金额的计量

三、资产预计未来现金流量现值的估计

(一) 资产未来现金流量的预计

第1年的预计现金流量（期望现金流量）：

$$150 \times 30\% + 100 \times 60\% + 50 \times 10\% = 110 \text{（万元）}$$

第2年的预计现金流量（期望现金流量）：

$$80 \times 30\% + 50 \times 60\% + 20 \times 10\% = 56 \text{（万元）}$$

第3年的预计现金流量（期望现金流量）：

$$20 \times 30\% + 10 \times 60\% + 0 \times 10\% = 12 \text{（万元）}$$

应当注意的是，如果资产未来现金流量的发生时间是不确定的，企业应根据资产在每一种可能情况下的现值及其发生概率直接加权计算资产未来现金流量的现值。



第二节 资产可收回金额的计量

三、资产预计未来现金流量现值的估计

(二) 折现率的预计

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。

折现率的确定，应当首先以该资产的市场利率为依据。如果该资产的市场利率无法从市场上获得的，可以使用替代利率估计折现率。

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反应敏感的，企业应当在未来各不同期间采用不同的折现率。

第二节 资产可收回金额的计量

三、资产预计未来现金流量现值的估计

（三）资产未来现金流量现值的预计

在预计了资产的未来现金流量和折现率的基础上，企业将该资产的预计未来现金流量按照预计折现率在预计的资产使用期限内予以折现后，即可确定该资产未来现金流量的现值。



第二节 资产可收回金额的计量

三、资产预计未来现金流量现值的估计

（三）资产未来现金流量现值的预计

【例题】 甲公司为一物流企业，经营国内货物运输业务。2×17年末对一架运输飞机进行减值测试。该运输飞机原值为50 000万元，累计折旧30 000万元，2×17年末账面价值为20 000万元，预计尚可使用5年。假定该运输飞机存在活跃市场，其公允价值为14 000万元，直接归属于该运输飞机的处置费用为1 500万元。该公司考虑了与该运输飞机资产有关的货币时间价值和特定风险因素后，确定6%为折现率。公司根据有关部门提供的该运输飞机历史营运记录、性能状况和发展趋势，预计未来每年净现金流量为：

第二节 资产可收回金额的计量

三、资产预计未来现金流量现值的估计

（三）资产未来现金流量现值的预计

项目	2*18	2*19	2*20	2*21	2*22
营业收入	5000	4500	4200	4000	3000
上年应收账款将于本年收回	0	100	50	60	40
本年应收账款将于下年收回	100	50	60	40	0
以现金支付燃料费用	650	550	460	420	300
以现金支付职工薪酬	200	160	170	180	120
以现金支付机场安全费用、日常维护费用等	300	150	310	360	200
估计处置时的收入	0	0	0	0	265

第二节 资产可收回金额的计量

三、资产预计未来现金流量现值的估计

(三) 资产未来现金流量现值的预计

复利现值系数如下： $(P/F, 6\%, 1) = 0.9434$ ； $(P/F, 6\%, 2) = 0.8900$ ； $(P/F, 6\%, 3) = 0.8396$ ； $(P/F, 6\%, 4) = 0.7921$ ； $(P/F, 6\%, 5) = 0.7473$ 。

要求：作出2×17年末资产减值的相关会计处理。（计算结果保留两位小数）

第二节 资产可收回金额的计量

三、资产预计未来现金流量现值的估计

(三) 资产未来现金流量现值的预计

2×17年末减值计算过程：

(1) 计算运输飞机的公允价值减去处置费用后净额

资产的公允价值减去处置费用后净额 = 14 000 -
1 500 = 12 500 (万元)

(2) 分别计算运输飞机预计未来每年净现金流量

2×18年净现金流量 = 5 000 - 100 - 650 - 200 - 300
= 3 750 (万元)

2×19年净现金流量 = 4 500 + 100 - 50 - 550 - 160
- 150 = 3 690 (万元)

第二节 资产可收回金额的计量

三、资产预计未来现金流量现值的估计

(三) 资产未来现金流量现值的预计

(3) 计算运输飞机预计未来现金流量现值 = $3\,750 \times 0.9434 + 3\,690 \times 0.8900 + 3\,250 \times 0.8396 + 3\,060 \times 0.7921 + 2\,685 \times 0.7473 = 13\,980.88$ (万元)

(4) 计算运输飞机的可收回金额

企业应比较资产的公允价值减去处置费用后的净额与资产未来现金流量的现值，取其较高者作为资产的可收回金额。

可收回金额为13 980.88万元

资产的公允价值减去处置费用后净额 = $14\,000 - 1\,500$
= 12 500

第二节 资产可收回金额的计量

三、资产预计未来现金流量现值的估计

(三) 资产未来现金流量现值的预计

(5) 计算资产减值损失

$$\text{资产减值损失} = 20\,000 - 13\,980.88 = 6\,019.12 \text{ (万元)}$$

(6) 编制会计分录

借：资产减值损失	6 019.12	
贷：固定资产减值准备		6 019.12

第二节 资产可收回金额的计量

三、资产预计未来现金流量现值的估计

（四）外币未来现金流量及其现值的预计

企业使用的资产所收到的未来现金流量为外币时，应按以下顺序确定资产未来现金流量的现值：

（1）以外币（结算货币）表示的未来现金流量现值 $=\sum[\text{该资产所产生的未来现金流量（结算货币）}\times\text{该结算货币适用的折现率的折现系数}]$ ；

（2）以记账本位币表示的资产未来现金流量的现值 $=\text{以外币（结算货币）表示的未来现金流量现值}\times\text{计算资产未来现金流量现值当日的即期汇率}$ ；



第二节 资产可收回金额的计量

三、资产预计未来现金流量现值的估计

（四）外币未来现金流量及其现值的预计

（3）以记账本位币表示的资产未来现金流量的现值与资产公允价值减去处置费用后的净额相比较，较高者为其可收回金额，根据可收回金额与资产账面价值相比较，确定是否需要确认减值损失以及确认多少减值损失。

第二节 资产可收回金额的计量

三、资产预计未来现金流量现值的估计

（四）外币未来现金流量及其现值的预计

【例题】甲公司为一物流企业，经营国内、国际货物运输业务。由于拥有的货轮出现了减值迹象，甲公司于20×8年12月31日对其进行减值测试。相关资料如下：

（1）甲公司人民币为记账本位币，国内货物运输采用人民币结算，国际货物运输采用美元结算。

（2）货轮采用年限平均法计提折旧，预计使用20年，预计净残值率为5%。20×8年12月31日，货轮的账面原价为人民币38 000万元，已计提折旧为人民币27 075万元，账面价值为人民币10 925万元。货轮已使用15年，尚可使用5年，甲公司拟继续经营使用货轮直至报废。



第二节 资产可收回金额的计量

三、资产预计未来现金流量现值的估计

（四）外币未来现金流量及其现值的预计

（3）甲公司将货轮专门用于国际货物运输。由于国际货物运输业务受宏观经济形势的影响较大，甲公司预计货轮未来5年产生的净现金流量（假定使用寿命结束时处置货轮产生的净现金流量为零，有关现金流量均发生在年末）如下表所示。

第二节 资产可收回金额的计量

三、资产预计未来现金流量现值的估计

（四）外币未来现金流量及其现值的预计

年份	业务好时 (20%的可能性)	业务一般时 (60%的可能性)	业务差时 (20%的可能性)
第1年	500	400	200
第2年	480	360	150
第3年	450	350	120
第4年	480	380	150
第5年	480	400	180

（4）由于不存在活跃市场，甲公司无法可靠估计货轮的公允价值减去处置费用后的净额。

第二节 资产可收回金额的计量

三、资产预计未来现金流量现值的估计

(四) 外币未来现金流量及其现值的预计

(5) 在考虑了货币时间价值和货轮特定风险后，甲公司确定10%为人民币适用的折现率，确定12%为美元适用的折现率。相关复利现值系数如下：

$$(P/F, 10\%, 1) = 0.9091; (P/F, 12\%, 1) = 0.8929$$

$$(P/F, 10\%, 2) = 0.8264; (P/F, 12\%, 2) = 0.7972$$

$$(P/F, 10\%, 3) = 0.7513; (P/F, 12\%, 3) = 0.7118$$

$$(P/F, 10\%, 4) = 0.6830; (P/F, 12\%, 4) = 0.6355$$

$$(P/F, 10\%, 5) = 0.6209; (P/F, 12\%, 5) = 0.5674$$

第二节 资产可收回金额的计量

三、资产预计未来现金流量现值的估计

（四）外币未来现金流量及其现值的预计

（6）20×8年12月31日的汇率为1美元=6.85元人民币。
甲公司预测以后各年末的美元汇率如下：第1年末为1美元=6.80元人民币；第2年末为1美元=6.75元人民币；第3年末为1美元=6.70元人民币；第4年末为1美元=6.65元人民币；第5年末为1美元=6.60元人民币。

要求：（1）使用期望现金流量法计算货轮未来5年每年的现金流量。（2）计算货轮按照记账本位币表示的未来5年现金流量的现值，并确定其可收回金额。（3）计算货轮应计提的减值准备，并编制相关会计分录。（4）计算货轮20×9年应计提的折旧，并编制相关会计分录。

第二节 资产可收回金额的计量

三、资产预计未来现金流量现值的估计

(三) 外币未来现金流量及其现值的预计

【答案】

(1) 第1年期望现金流量

$$=500 \times 20\% + 400 \times 60\% + 200 \times 20\% = 380 \text{ (万美元)}$$

第2年期望现金流量

$$=480 \times 20\% + 360 \times 60\% + 150 \times 20\% = 342 \text{ (万美元)}$$

第3年期望现金流量

$$=450 \times 20\% + 350 \times 60\% + 120 \times 20\% = 324 \text{ (万美元)}$$

第4年期望现金流量

$$=480 \times 20\% + 380 \times 60\% + 150 \times 20\% = 354 \text{ (万美元)}$$

第二节 资产可收回金额的计量

三、资产预计未来现金流量现值的估计

(四) 外币未来现金流量及其现值的预计

【答案】

(1) 第1年期望现金流量第5年期望现金流量
 $=480 \times 20\% + 400 \times 60\% + 180 \times 20\% = 372$ (万美元)

(2) 未来5年现金流量的现值=

(
 $380 \times 0.8929 + 342 \times 0.7972 + 324 \times 0.7118 + 354 \times 0.6355$
 $+ 372 \times 0.5674) \times 6.85 = 8\,758.48$ (万元), 因无法可靠
估计货轮的公允价值减去处置费用后的净额, 所以可收回
金额为8 758.48万元。

第二节 资产可收回金额的计量

三、资产预计未来现金流量现值的估计

(四) 外币未来现金流量及其现值的预计

【答案】

(3) 应计提减值准备 = $10\,925 - 8\,758.48 = 2\,166.52$ (万元)

借：资产减值损失 2\,166.52

贷：固定资产减值准备 2\,166.52

(4) 20×9年应计提折旧 = $8\,758.48 \div 5 = 1\,751.70$ (万元)

借：主营业务成本 1\,751.70

贷：累计折旧 1\,751.70



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.资产减值损失的确认

资产可收回金额确定后，如果可收回金额低于其账面价值的，企业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。资产的账面价值是指资产成本扣减累计折旧（或累计摊销）和累计减值准备后的金额。

2.确认减值损失后折旧摊销的会计处理

资产减值损失确认后，减值资产的折旧或者摊销费用应当在未来期间作相应调整，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）。

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

【例题·单选题】2×15年6月10日，某上市公司（增值税一般纳税人）购入一台不需要安装的生产设备，支付价款100万元，增值税税额17万元，购入后即达到预定可使用状态。该设备的预计使用寿命为10年，预计净残值为8万元，按照年限平均法计提折旧。2×16年12月因出现减值迹象，对该设备进行减值测试，预计该设备的公允价值为55万元，处置费用为13万元；如果继续使用，预计未来使用及处置产生现金流量的现值为35万元，假定设备计提减值准备后原预计使用寿命、预计净残值和计提折旧的方法均不变。该生产设备2×17年应计提的折旧额为（ ）万元。

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

A. 4 B. 4.25 C. 4.375 D. 9.2

【答案】 A

【解析】 该生产设备2×16年12月31日计提减值准备前的账面价值 $=100 - (100 - 8) \div 10 \times 1.5 = 86.2$ (万元), 可收回金额为42万 (55-13), 计提减值准备后的账面价值为42万元。2×17年该生产设备应计提的折旧额 $= (42 - 8) \div (10 - 1.5) = 4$ (万元)。



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

3.减值准备转回的处理原则

其他资产减值损失一经确认，在以后会计期间不得转回。但是，遇到资产处置、出售、对外投资、以非货币性资产交换方式换出、在债务重组中抵偿债务等情况，同时符合资产终止确认条件的，企业应当将相关资产减值准备予以转销。

【注】

资产减值准则中规范的资产，其减值损失一经确认，以后会计期间不得转回，但有些资产的减值是可以转回的。

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

资产减值是否可以转回如下表所示：

资产	计提减值比较基础	减值是否可以转回
存货	可变现净值	可以
固定资产	可收回金额	不可以
在建工程	可收回金额	不可以
投资性房地产（成本模式）	可收回金额	不可以
长期股权投资	可收回金额	不可以
无形资产	可收回金额	不可以
开发支出	可收回金额	不可以
商誉	可收回金额	不可以
金融工具（以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产和以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产中的权益工具投资不计提减值准备）	以预期信用损失为基础，确认损失准备	可以



第三节 资产减值损失的确认与计量

二、资产减值损失的账务处理

会计分录为：

借：资产减值损失

贷：××资产减值准备

第三节 资产减值损失的确认与计量

二、资产减值损失的账务处理

会计分录为：

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

第三节 资产减值损失的确认与计量

二、资产减值损失的账务处理

【例题·多选题】 下列各项资产计提减值后，持有期间内在原计提减值损失范围内可通过损益转回的有（ ）。

- A. 存货跌价准备
- B. 应收账款坏账准备
- C. 商誉减值准备
- D. 长期股权投资减值准备

【答案】 AB

【解析】 选项C 商誉的减值准备、选项D 长期股权投资计提的减值准备不得转回。

第四节 资产组的认定及减值处理

一、资产组的认定

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资产组的可收回金额。



第四节 资产组的认定及减值处理

一、资产组的认定

【例题·单选题】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

第四节 资产组的认定及减值处理

一、资产组的认定

【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。



第四节 资产组的认定及减值处理

一、资产组的认定

（一）资产组的概念

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。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。



第四节 资产组的认定及减值处理

一、资产组的认定

（一）资产组的概念

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。比如，企业的某一生产线、营业网点、业务部门等，如果能够独立于其他部门或者单位等创造收入、产生现金流，或者其创造的收入和现金流入绝大部分独立于其他部门或者单位的，并且属于可认定的最小的资产组合的，通常应将该生产线、营业网点、业务部门等认定为一个资产组。

第四节 资产组的认定及减值处理

一、资产组的认定

（一）资产组的概念

【例题·单选题】甲企业生产某单一产品，并且只拥有A、B、C三家工厂。三家工厂分别位于三个不同的国家，而三个国家又位于三个不同的洲。工厂A生产一种组件，由工厂B或者C进行组装，最终产品由B或者C销往世界各地，工厂B的产品可以在本地销售，也可以在C所在洲销售（如果将产品从B运到C所在洲更加方便的话）。B和C的生产能力合在一起尚有剩余，并没有被完全利用。B和C生产能力的利用程度依赖于甲企业对于销售产品在两地之间的分配。以下分别认定与A、B、C有关的资产组。

第四节 资产组的认定及减值处理

一、资产组的认定

（一）资产组的概念

假定A生产的产品（即组件）存在活跃市场，下列说法中正确的是（ ）。

- A.应将A认定为一个单独的资产组，以内部转移价格确定其未来现金流量的现值
- B.应将A、B和C认定为一个资产组
- C.应将B和C认定为一个资产组
- D.应将A、B和C认定为三个资产组

【答案】 C

第四节 资产组的认定及减值处理

一、资产组的认定

（一）资产组的概念

【解析】A可以认定为一个单独的资产组，原因是它生产的产品尽管主要用于B或者C，但是由于该产品存在活跃市场，可以带来独立的现金流量，因此通常应当认定为一个单独的资产组。在确定其未来现金流量的现值时，公司应当调整其财务预算或预测，将未来现金流量的预计建立在公平交易的前提下A生产产品的未来价格最佳估计数，而不是其内部转移价格。对于B和C而言，即使B和C组装的产品存在活跃市场，B和C的现金流入依赖于产品在两地之间的分配。B和C的未来现金流入不可能单独地确定。因此，B和C应当认定为一个资产组。



第四节 资产组的认定及减值处理

一、资产组的认定

(一) 资产组的概念

2.资产组的认定，应当考虑：一是企业管理层对生产经营活动的管理或者监控方式（如是按照生产线、业务种类还是按照地区或者区域等）；二是对资产的持续使用或者处置的决策方式等。

资产组一经确定，各个会计期间应当保持一致，不得随意变更。如需变更，企业管理层应当证明该变更是合理的，并在附注中说明。

第四节 资产组的认定及减值处理

二、资产组减值测试

资产组减值测试的原理和单项资产是一致的，即企业需要预计资产组的可收回金额和计算资产组的账面价值，并将两者进行比较，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。

1. 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。因为这样的比较才有意义，否则如果两者在不同的基础上进行估计和比较，就难以正确估算资产组的减值损失。

第四节 资产组的认定及减值处理

二、资产组减值测试

- 资产组的账面价值应当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定资产组可收回金额的除外。
- 资产组处置时如要求购买者承担一项负债、该负债金额已经确认并计入相关资产账面价值，而且企业只能取得包括上述资产和负债在内的单一公允价值减去处置费用后的净额的，为了比较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，应当将已确认的负债金额从中扣除。

第四节 资产组的认定及减值处理

二、资产组减值测试

【例题】 MN公司在某山区经营一座某有色金属矿山，根据规定，公司在矿山完成开采后应当将该地区恢复原貌。恢复费用主要为山体表层复原费用（比如恢复植被等），因为山体表层必须在矿山开发前挖走。因此，企业在山体表层挖走后，就应当确认一项预计负债，并计入矿山成本，假定其金额为500万元。20×7年12月31日，随着开采进展，公司发现矿山中的有色金属储量远低于预期，因此，公司对该矿山进行了减值测试。考虑到矿山的现金流量状况，整座矿山被认定为一个资产组。该资产组在20×7年年末的账面价值为1000万元（包括确认的恢复山体原貌的预计负债）。



第四节 资产组的认定及减值处理

二、资产组减值测试

矿山（资产组）如于20×7年12月31对外出售，买方愿意出价820万元（包括恢复山体原貌成本，即已经扣减这一成本因素），预计处置费用为20万元，因此，该矿山的公允价值减去处置费用后的净额为800万元。矿山的预计未来现金流量的现值为1 200万元，不包括恢复费用。

根据上述资料，为了比较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，应当将已确认的负债金额从中扣除。

第四节 资产组的认定及减值处理

二、资产组减值测试

在本例中，资产组的公允价值减去处置费用后的净额为800万元，该金额已经考虑了恢复费用。该资产组预计未来现金流量的现值在考虑了恢复费用后为700万元（ $1\ 200 - 500$ ）。因此，该资产组的可收回金额为800万元。资产组的账面价值在扣除了已确认的恢复原貌预计负债后的金额为500万元（ $1\ 000 - 500$ ）。这样，资产组的可收回金额大于其账面价值，所以，资产组没有发生减值，不必确认减值损失。

第四节 资产组的认定及减值处理

二、资产组减值测试

2.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下列顺序进行分摊：

- （1）首先抵减分摊至资产组中商誉的账面价值；
- （2）然后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。



第四节 资产组的认定及减值处理

二、资产组减值测试

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：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。

第四节 资产组的认定及减值处理

二、资产组减值测试

【例题】某公司在某地拥有一家C分公司，该分公司是上年吸收合并的公司。由于C分公司能产生独立于其他分公司的现金流入，所以该公司将C分公司确定为一个资产组。2×17年12月31日，C分公司经营所处的技术环境发生了重大不利变化，出现减值迹象，需要进行减值测试。减值测试时，C分公司资产组的账面价值为520万元（含合并商誉20万元）。该公司计算C分公司资产的可收回金额为490万元。C分公司资产组中包括甲设备、乙设备和一项无形资产，2×17年12月31日其账面价值分别为250万元、150万元和100万元，各资产的剩余使用年限相同。三项资产的可收回金额均无法确定。减值损失应按资产账面价值所占比重进行分配。

第四节 资产组的认定及减值处理

二、资产组减值测试

不考虑其他因素的影响。

要求：计算C分公司资产组中商誉、甲设备、乙设备和无形资产应分别计提的减值准备金额并编制有关会计分录。（答案中的金额单位用万元表示）

【答案】本例中，C分公司资产组的账面价值为520万元，可收回金额为490万元，发生减值损失30万元。

C分公司资产组中的减值金额先冲减商誉20万元，余下的10万元分配给甲设备、乙设备和无形资产。

第四节 资产组的认定及减值处理

二、资产组减值测试

甲设备应承担的减值损失 = $10 \times 250 \div (250 + 150 + 100)$

= 5 (万元) ;

乙设备应承担的减值损失 = $10 \times 150 \div (250 + 150 + 100)$

= 3 (万元) ;

无形资产应承担的减值损失 = $10 \times 100 \div (250 + 150 + 100)$

= 2 (万元) 。

第四节 资产组的认定及减值处理

二、资产组减值测试

会计分录：

借：资产减值损失	30	
贷：商誉减值准备		20
固定资产减值准备——甲设备		5
——乙设备		3
无形资产减值准备		2

第四节 资产组的认定及减值处理

二、资产组减值测试

【例题·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，预计资产组的未来现金流量现值为4 000万元、公允价值减去处置费用后的净额为3 900万元；该资产组资产的账面价值为5 500万元，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3 800万元，预计未来现金流量现值为5 600万元、公允价值减去处置费用后的净额为5 000万元。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（ ）。

第四节 资产组的认定及减值处理

二、资产组减值测试

- A . 2×17年末资产组的账面价值为3 800万元
- B . 2×16年末应计提资产组减值准备1 500万元
- 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

第四节 资产组的认定及减值处理

二、资产组减值测试

【解析】2×16年计提减值前，该资产组包含商誉的账面价值是5 500万元，现金流量现值为4 000万元，公允价值减去处置费用后的净额为3 900万元，可收回金额为4 000万元，2×16年末应确认的减值金额=5 500-4 000=1 500（万元），冲减商誉的金额为300万元，计提减值后商誉的账面价值为0，资产组中其他资产减值1 200万元，合计减值准备金额为1 500万元；选项B正确；商誉减值后不可以转回，2×17年末资产组中商誉的账面价值为0，选项C错误，选项D正确；2×17年末资产组的账面价值为3 800万元，可收回金额5 600万元，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3 800万元，选项A正确。

第四节 资产组的认定及减值处理

三、总部资产的减值测试

企业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、研发中心等资产。总部资产的显著特征是难以脱离其他资产或者资产组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。因此，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。

资产组组合，是指由若干个资产组组成的最小资产组组合，包括资产组或者资产组组合，以及按合理方法分摊的总部资产部分。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，以判断是否需要确认减值损失。

第四节 资产组的认定及减值处理

三、总部资产的减值测试

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。

（1）先将总部资产分摊到各个资产组中，按照账面价值所占比重分摊。如果各资产组使用寿命不同，还要考虑时间权重。

第四节 资产组的认定及减值处理

三、总部资产的减值测试

【思考题】总部资产账面价值为2 000万元，能按照合理和一致的基础分摊至A、B、C三个资产组，A、B、C资产组的账面价值分别为800万元、900万元、1 300万元，预计剩余使用年限分别为15、5、20年。

【答案】

A资产组分摊的总部资产账面价值

$$= 2000 \times [800 \times 15/5 \div (800 \times 15/5 + 900 \times 5/5 + 1300 \times 20/5)] = 564.71 \text{ (万元)}$$



第四节 资产组的认定及减值处理

三、总部资产的减值测试

（2）计算各个资产组（含分摊进的总部资产的账面价值）的减值损失。即按资产组（含分摊进的总部资产的账面价值）的账面价值与可收回金额比较。

（3）再将各个资产组的资产减值损失在总部资产和各个资产组之间按照账面价值的比例进行分摊。

第四节 资产组的认定及减值处理

三、总部资产的减值测试

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（无法分摊的部分），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。

第四节 资产组的认定及减值处理

三、总部资产的减值测试

【例题】甲公司实行事业部制管理，有A、B、C三个事业部，分别生产不同的产品，每一事业部为一个资产组。甲公司有关总部资产以及A、B、C三个事业部的资料如下：

（1）甲公司总部资产包括一栋办公大楼和一个研发中心，至2×17年末其中办公大楼的账面价值为1 200万元，预计剩余使用年限为16年。研发中心的账面价值为1000万元。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。



第四节 资产组的认定及减值处理

三、总部资产的减值测试

总部资产用于A、B、C三个事业部的行政管理，由于技术已经落后，其存在减值迹象。

（2）A资产组为一生产线，该生产线由X、Y、Z三部机器组成。至2×17年末，X、Y、Z机器的账面价值分别为2 000万元、3 000万元、5 000万元，预计剩余使用年限均为4年。由于产品技术落后出现减值迹象。

第四节 资产组的认定及减值处理

三、总部资产的减值测试

经对A资产组（包括分配的总部资产，下同）未来4年的现金流量进行预测并按适当的折现率折现后，甲公司预计A资产组未来现金流量现值为8 480万元，无法合理预计A资产组公允价值减去处置费用后的净额。因X、Y、Z机器均无法单独产生现金流量，因此也无法预计X、Y、Z机器各自的未来现金流量现值，甲公司估计X机器公允价值减去处置费用后的净额为1 800万元，但无法估计Y、Z机器公允价值减去处置费用后的净额。

（3）B资产组为一条生产线，至2×17年末，该生产线的账面价值为1 500万元，预计剩余使用年限为16年。B资产组未出现减值迹象。

第四节 资产组的认定及减值处理

三、总部资产的减值测试

经对B资产组（包括分配的总部资产）未来16年的现金流量进行预测并按适当的折现率折现后，甲公司预计B资产组未来现金流量现值为2 600万元。甲公司无法合理预计B资产组公允价值减去处置费用后的净额。

（4）C资产组为一条生产线，至2×17年末，该生产线的账面价值为2000万元，预计剩余使用年限为8年。C资产组出现减值迹象。

经对C资产组（包括分配的总部资产，下同）未来8年的现金流量进行预测并按适当的折现率折现后，甲公司预计C资产组未来现金流量现值为2016万元。甲公司无法合理预计C资产组公允价值减去处置费用后的净额。

第四节 资产组的认定及减值处理

三、总部资产的减值测试

(5) 包括研发中心在内的最小资产组组合的可收回金额为13400万元。

要求：作出2×17年末资产减值的相关会计处理。

【答案】 2×17年末资产减值计算过程：

(1) 分摊总部资产（办公大楼）的账面价值

A资产组分摊的办公大楼账面价值 = $1\,200 \times [10\,000 \times 4/4 \div (10\,000 \times 4/4 + 1\,500 \times 16/4 + 2\,000 \times 8/4)] = 600$ (万元)

B资产组分摊的办公大楼账面价值 = $1\,200 \times [1\,500 \times 4 \div (10\,000 \times 1 + 1\,500 \times 4 + 2\,000 \times 2)] = 360$ (万元)

C资产组分摊的办公大楼账面价值 = $1\,200 \times [2\,000 \times 2 \div (10\,000 \times 1 + 1\,500 \times 4 + 2\,000 \times 2)] = 240$ (万元)

第四节 资产组的认定及减值处理

三、总部资产的减值测试

(2) 计算A、B、C资产组、办公大楼应确认的减值损失

①计算A资产组

A资产组（包括分配办公大楼）应确认减值损失 = $(10\,000 + 600) - 8\,480 = 2\,120$ （万元）

A资产组（不包括办公大楼）应确认减值损失 = $2\,120 \times [10\,000 \div (10\,000 + 600)] = 2\,000$ （万元）

办公大楼应确认的减值损失 = $2\,120 \times [600 \div (10\,000 + 600)] = 120$ （万元）

②计算B资产组

B资产组（包括分配的办公大楼）的账面价值为1 860万元（ $1\,500 + 360$ ），小于其可收回金额2 600万元，无需计提资产减值准备。

第四节 资产组的认定及减值处理

三、总部资产的减值测试

③计算C资产组

C资产组（包括分配的办公大楼）应确认的减值损失 =
 $(2\,000 + 240) - 2\,016 = 224$ （万元）

C资产组（不包括办公大楼）应确认的减值损失 =
 $224 \times [2\,000 \div (2\,000 + 240)] = 200$ （万元）

办公大楼应确认的减值损失 = $224 \times [240 \div (2\,000 + 240)] = 24$ （万元）

第四节 资产组的认定及减值处理

三、总部资产的减值测试

(3) 计算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

①A资产组账面价值 = $10\,000 - 2\,000 = 8\,000$ (万元)

②B资产组账面价值 = $1\,500$ (万元)

③C资产组账面价值 = $2\,000 - 200 = 1\,800$ (万元)

④办公大楼的账面价值 = $1\,200 - (120 + 24) = 1\,056$
(万元)

合计 = $8\,000 + 1\,500 + 1\,800 + 1\,056 = 12\,356$ (万元)

第四节 资产组的认定及减值处理

三、总部资产的减值测试

(4) 判断包括研发中心在内的最小资产组组合是否需要再进一步确认减值损失

包括研发中心在内的最小资产组组合的账面价值总额
 $= 12\,356 + 1\,000 = 13\,356$ (万元) ; 但其可收回金额为
13 400万元。因此, 企业不必再进一步确认减值损失。

①A资产组账面价值 $= 10\,000 - 2\,000 = 8\,000$ (万元)

②B资产组账面价值 $= 1\,500$ (万元)

③C资产组账面价值 $= 2\,000 - 200 = 1800$ (万元)

④办公大楼的账面价值 $= 1\,200 - (120 + 24) = 1\,056$ (万元)

合计 $= 8\,000 + 1\,500 + 1\,800 + 1\,056 = 12\,356$ (万元)

研发中心的账面价值为1 000万元。

第四节 资产组的认定及减值处理

三、总部资产的减值测试

(5) A资产组中X机器、Y机器、Z机器应确认的减值损失

资料：A资产组应确认减值损失为2 000万元；账面价值分别为2 000万元、3 000万元、5 000万元。

①X机器应计提的减值准备 = $2\,000 - 1\,800 = 200$ (万元)

【解析：如X机器按 $2\,000 \times [2\,000 \div (2\,000 + 3\,000 + 5\,000)]$ 计提减值准备，则减值准备为400万元，在此情况下X机器新的账面价值为1 600万元，小于其公允价值减去处臵费用后的净额1 800万元。】

②Y机器应计提的减值准备 = $(2\,000 - 200) \times [3\,000 \div (3\,000 + 5\,000)] = 675$ (万元)

③Z机器应计提的减值准备 = $(2\,000 - 200) \times [5\,000 \div (3\,000 + 5\,000)] = 1\,125$ (万元)

第四节 资产组的认定及减值处理

三、总部资产的减值测试

(6) 编制会计分录

借：资产减值损失	2 344	
贷：固定资产减值准备——A资产组（X机器）	200	
——A资产组（Y机器）	675	
——A资产组（Z机器）	1 125	
固定资产减值准备——C资产组	200	
固定资产减值准备——办公大楼	144	



第五节 商誉减值测试与处理

一、商誉减值测试的基本要求

企业合并所形成的商誉，至少应当在每年年度终了时进行减值测试。由于商誉难以独立产生现金流，所以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。相关的资产组或者资产组组合应当是能够从企业合并的协同效应中受益的资产组或者资产组组合，但不应当大于企业所确定的报告分部。

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，应当自购买日起按照合理的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。

第五节 商誉减值测试与处理

一、商誉减值测试的基本要求

对于已经分摊商誉的资产组或资产组组合，不论是否存在资产组或资产组组合可能发生减值的迹象，每年都应当通过比较包含商誉的资产组或资产组组合的账面价值与可收回金额进行减值测试。

【提示】

在财务报表中商誉的列示及减值核算的情况：

- （1）非同一控制下吸收合并产生的商誉，在个别财务报表中列示，减值的核算在账簿中登记；
- （2）非同一控制下控股合并产生的商誉，在合并财务报表中列示，产生于合并抵销分录中，减值的核算在合并财务报表中体现。



第五节 商誉减值测试与处理

二、商誉减值测试的方法与会计处理

企业在对包含商誉的相关资产组或资产组组合进行减值测试时，应当先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，然后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）和可收回金额，如果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。

第五节 商誉减值测试与处理

二、商誉减值测试的方法与会计处理

减值损失金额应当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。相关减值损失的处理顺序和方法与第四节有关资产组减值损失的处理顺序和方法相一致。

商誉减值的会计处理如下：

(1) 吸收合并

借：资产减值损失

贷：商誉减值准备

(2) 控股合并

借：资产减值损失

贷：商誉——商誉减值准备

第五节 商誉减值测试与处理

二、商誉减值测试的方法与会计处理

【例题·多选题】 下列关于商誉的会计处理中，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.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
- C.有关商誉的资产组或资产组组合存在减值迹象的，应当首先对不包含商誉的资产组或资产组组合进行减值测试
- D.与商誉有关的资产组或资产组组合的减值损失应首先抵减分摊至资产组或资产组组合中商誉的账面价值

第五节 商誉减值测试与处理

二、商誉减值测试的方法与会计处理

【答案】 ACD

【解析】 选项B，对于商誉、使用寿命不确定的无形资产以及尚未达到可使用状态的无形资产，企业至少应当于每年年度终了进行减值测试。

第五节 商誉减值测试与处理

二、商誉减值测试的方法与会计处理

（一）非同一控制下的吸收合并产生的商誉

【例题】甲公司有关商誉及其他资料如下：

（1）甲公司在2×17年12月2日，以3 520万元的价格吸收合并了乙公司。在购买日，乙公司可辨认资产的公允价值为5 400万元，负债的公允价值为2 000万元（应付账款），甲公司确认了商誉120万元。乙公司的全部资产为一条生产线（包括有A、B、C三台设备）和一项该生产线生产产品的专利技术。生产线的公允价值为3 000万元（其中：A设备为800万元、B设备1 000万元、C设备为1 200万元），专利技术的公允价值为2 400万元。甲公司在合并乙公司后，将该条生产线及专利技术认定为一个资产组。

第五节 商誉减值测试与处理

二、商誉减值测试的方法与会计处理

(一) 非同一控制下的吸收合并产生的商誉

借：固定资产——A设备	800	
——B设备	1 000	
——C设备	1 200	
无形资产	2 400	
商誉	120	
贷：应付账款		2 000
银行存款		3 520

第五节 商誉减值测试与处理

二、商誉减值测试的方法与会计处理

(一) 非同一控制下的吸收合并产生的商誉

(2) 该条生产线的各台设备及专利技术预计尚可使用年限均为5年，预计净残值均为0，采用直线法计提折旧和摊销。

计算2×18年12月31日资产组不包含商誉的账面价值：

A设备的账面价值 = $800 - 800/5 = 640$ (万元)

B设备的账面价值 = $1000 - 1000/5 = 800$ (万元)

C设备的账面价值 = $1200 - 1200/5 = 960$ (万元)

专利技术 = $2400 - 2400/5 \times 13/12 = 1880$ (万元)

资产组不包含商誉的账面价值 = $640 + 800 + 960 + 1880 = 4280$ (万元)

第五节 商誉减值测试与处理

二、商誉减值测试的方法与会计处理

(一) 非同一控制下的吸收合并产生的商誉

(3) 由于该资产组包括商誉，因此至少应当于每年年度终了进行减值测试。2×18年末如果将上述资产组出售，公允价值为4 086万元，预计处置费用为20万元；资产组未来现金流量的现值无法确定。甲公司无法合理估计A、B、C三台设备及其无形资产的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。

①对不包含商誉的资产组进行减值测试，计算减值损失。

资产组不包含商誉的账面价值4 280万元

资产组的可收回金额 = $4\,086 - 20 = 4\,066$ (万元)

应确认资产减值损失 = $4\,280 - 4\,066 = 214$ (万元)

第五节 商誉减值测试与处理

二、商誉减值测试的方法与会计处理

(一) 非同一控制下的吸收合并产生的商誉

②对包含商誉的资产组进行减值测试，计算减值损失。

资产组包含商誉的账面价值 = 4280 + 120 = 4400（万元）

资产组的可收回金额为4 066万元。

资产组应确认资产减值损失 = 4400 - 4066 = 334（万元）

包含商誉的资产组的减值金额应该先冲减商誉的价值，因此商誉的减值金额为120万元，剩余的减值（334 - 120）214万元，应该在设备A、B、C和专利技术之间进行分摊。

借：资产减值损失	120	
贷：商誉减值准备		120

第五节 商誉减值测试与处理

二、商誉减值测试的方法与会计处理

(一) 非同一控制下的吸收合并产生的商誉

其余减值损失214万元，在A、B、C三台设备及专利技术之间按账面价值的比例进行分摊。

A设备应分摊的减值损失 = $214 \times 640 / 4280 = 32$ (万元)

B设备应分摊的减值损失 = $214 \times 800 / 4280 = 40$ (万元)

C设备应分摊的减值损失 = $214 \times 960 / 4280 = 48$ (万元)

专利技术分摊的减值损失 = $214 \times 1880 / 4280 = 94$ (万元)

借：资产减值损失	214	
贷：固定资产减值准备——A设备	32	
	——B设备	40
	——C设备	48
无形资产减值准备		94



第五节 商誉减值测试与处理

二、商誉减值测试的方法与会计处理

（二）非同一控制下的控股合并产生的商誉

如果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，在这种情况下，子公司中归属于少数股东权益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，下同）进行减值测试时，由于其可收回金额的预计包括了归属于少数股东权益的商誉价值部分，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。

第五节 商誉减值测试与处理

二、商誉减值测试的方法与会计处理

（二）非同一控制下的控股合并产生的商誉

【例题】A公司为增值税一般纳税人，A公司以下列资产和自身权益工具作为对价购买C公司持有B公司的60%股权。

（1）对价资料如下（单位：万元）：

项目	公允价值
无形资产——商标权	不含税价款2 000，增值税额120
固定资产——机器设备	不含税价款1 000，增值税额170
定向增发股票1 000万股	11 620

2×17年7月1日办理了必要的财产权交接手续并取得控制权。A公司和C公司不存在任何关联方关系。

第五节 商誉减值测试与处理

二、商誉减值测试的方法与会计处理

（二）非同一控制下的控股合并产生的商誉

（2）2×17年7月1日，B公司可辨认净资产的账面价值为22 300万元，可辨认净资产的公允价值为24 900万元，除下列项目外，其他可辨认资产、负债的公允价值与其账面价值相同。（单位：万元）

项目	评估增值
存货	200
无形资产	2 500
应收账款	—100

第五节 商誉减值测试与处理

二、商誉减值测试的方法与会计处理

（二）非同一控制下的控股合并产生的商誉

上述B公司存货至本年末已全部对外销售；上述B公司无形资产预计尚可使用10年，采用直线法计提摊销，预计净残值为零；至本年末应收账款按购买日评估确认的金额收回，评估确认的坏账已核销。

购买日，B公司资产和负债的公允价值与其计税基础之间形成的暂时性差异均符合确认递延所得税资产或递延所得税负债的条件，不考虑A公司、B公司除企业合并和编制合并财务报表之外的其他税费，两家公司适用的所得税税率均为25%。除非有特别说明，B公司的资产和负债的原账面价值与计税基础相同。

第五节 商誉减值测试与处理

二、商誉减值测试的方法与会计处理

(二) 非同一控制下的控股合并产生的商誉

(3) B公司2×17年7月1日到12月31日期间按其净资产账面价值计算实现的净利润为1 200万元，B公司分配现金股利200万元、其他综合收益增加600万元。

(4) 2×17年12月31日，A公司对B公司的长期股权投资进行减值测试。A公司对B公司的长期股权投资在活跃市场中的报价为14 090万元，预计处置费用为90万元，其未来现金流量的现值为13 900万元。

(5) 2×17年12月31日，A公司对B公司的商誉进行减值测试，A公司将B公司的所有资产认定为一个资产组，而且判断该资产组的所有可辨认资产中只有固定资产存在减值迹象，A公司估计B公司资产组的可收回金额为24 681.25万元。

第五节 商誉减值测试与处理

二、商誉减值测试的方法与会计处理

(二) 非同一控制下的控股合并产生的商誉

【答案】 (1) 计算A公司2×17年12月31日个别报表长期股权投资确认的减值损失：

- ①购买日合并成本 = 2120 + 1170 + 11620 = 14910 (万元)
- ②年末计提减值前长期股权投资的账面价值 = 14910 (万元)
- ③长期股权投资可收回金额为14 000万元 (长期股权投资公允价值14 090 - 处置费用90 = 14000万元，与其未来现金流量的现值13900万元，取其较高者。)
- ④个别报表长期股权投资应确认减值损失 = 14910 - 14000 = 910 (万元)

借：资产减值损失	910	
贷：长期股权投资减值准备		910

第五节 商誉减值测试与处理

二、商誉减值测试的方法与会计处理

(二) 非同一控制下的控股合并产生的商誉

(2) 计算A公司2×17年12月31日合并报表确认的商誉减值损失。

①A公司购买日合并成本 = 14910 (万元)

②A公司购买日的B公司可辨认净资产的公允价值 =
 $22300 + (200 + 2500 - 100) \times 75\% = 24250$ (万元)
或 $= 24900 - (200 + 2500 - 100) \times 25\% = 24250$ (万元)

③A公司合并报表确认的合并商誉 = $14910 - 24250 \times 60\% = 360$ (万元)

A公司合并报表未确认归属少数股东权益的商誉 =
 $360 / 60\% \times 40\% = 240$ (万元)

调整后的整体商誉 = $360 + 240 = 600$ (万元)

第五节 商誉减值测试与处理

二、商誉减值测试的方法与会计处理

(二) 非同一控制下的控股合并产生的商誉

④A公司合并报表确认的B公司可辨认净资产按照购买日的公允价值持续计算的账面价值 = $24\ 250 + \text{调整后的净利润} (1200 - 200 \times 75\% - 2500/10 \times 6/12 \times 75\% + 100 \times 75\%) - 200 + 600 = 25681.25$ (万元)

⑤B公司资产组的可收回金额为24 681.25万元

⑥A公司合并报表确认的不包含商誉的资产组减值损失 = $25\ 681.25 - 24\ 681.25 = 1\ 000$ (万元)

⑦A公司合并报表确认的包含商誉的资产组 (包括未确认归属少数股东权益的商誉) 的减值损失 = $(25681.25 + 360 + 240) - 24681.25 = 1600$ (万元)

第五节 商誉减值测试与处理

二、商誉减值测试的方法与会计处理

(二) 非同一控制下的控股合并产生的商誉

⑧A公司合并报表确认的商誉减值损失 = $600 \times 60\% = 360$ (万元)

⑨A公司合并报表确认的固定资产减值损失 = 1000 (万元)

⑩会计分录

借：资产减值损失	1 360	
贷：商誉减值准备		360
固定资产减值准备		1 000



本章小结

1. 掌握单项资产和资产组的测试；
2. 掌握预计资产未来现金流量应考虑的因素；
3. 掌握含总部资产的减值测试和处理；
4. 掌握商誉减值的会计处理。



谢谢观看