



2021 中级会计实务

主讲：杨菠

第七章 资产减值

【本章考情分析】

1. 考试规律分析

本章收录的是企业会计准则第 8 号资产减值的相关内容，考试题型涉及客观题、计算分析题和综合题，属于比较重要章节。

2. 最近 3 年题型题量分析

题型	2020 年	2019 年	2018 年
单项选择题	1 题 1.5 分	2 题 3 分	1 题 1.5 分
多项选择题	2 题 4 分	1 题 2 分	1 题 2 分
判断题	1 题 1 分	2 题 2 分	2 题 2 分
计算分析题	—	—	—
综合题	1 题 10 分	—	—
合计	16.5 分	7 分	5.5 分

3、2021 本章教材变化

无实质变化

第一节 资产减值概述

一、资产减值的概念及其范围

资产减值范围	相关内容
概念	资产减值是指资产的可收回金额低于其账面价值
范围 (本章涉及)	(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) 无形资产 (5) 探明石油天然气矿区权益和井及相关设施等
资产减值计提的分录	借：资产减值损失（损益类科目：属于费用） 贷：××资产减值准备（资产类科目：备抵账户）
资产减值计提	【例题·多选题】下列资产中，资产减值损失一经确认，在以后会计期间不得转回的有（ ）。 A. 在建工程 B. 长期股权投资 C. 其他债权投资 D. 以成本模式计量的投资性房地产 【答案】ABD



老会计-用心传递温

资产减值计提的分录	【2019 年真题·单选题】企业对下列资产计提的减值准备在以后期间不可转回的是（ ）。 A. 合同资产 B. 合同取得成本 C. 库存商品 D. 长期股权投资 【答案】 D 【解析】属于《企业会计准则第 8 号——资产减值》规定范围内的资产，计提的减值以后期间不得转回，即长期股权投资计提减值准备以后期间不得转回。
-----------	--

二、资产可能发生减值的迹象

减值的迹象判断	相关内容
减值的迹象判断	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，对于存在减值迹象的资产，应当进行减值测试，计算可收回金额，可收回金额低于账面价值的，应当按照差额计提减值准备 【必考】每年末必须进行减值测试的资产： ①商誉②使用寿命不确定的无形资产③尚未达到可使用状态的无形资产

提示 1

计提资产减值准备=资产账面价值-可收回金额

提示 2

会计科目：

- (1) 长期股权投资——长期股权投资减值准备
- (2) 采用成本模式计量的投资性房地产——投资性房地产减值准备
- (3) 固定资产——固定资产减值准备
- (4) 无形资产——无形资产减值准备
- (5) 商誉——商誉减值准备
- (6) 探明石油天然气矿区权益和井及相关设施——油气资产减值准备
- (7) 在建工程——在建工程减值准备
- (8) 工程物资——工程物资减值准备

提示 3

计提后不得转回

提示 4

资产确认减值损失后，按减值后的账面价值，重新预计净残值、预计尚可使用年限、折旧或摊销方法等，重新计算以后各期的折旧或摊销

提示 5

当该资产处置时应结转（冲账）××资产减值准备账户

【例·多选题】下列各项资产中，企业应采用可收回金额与账面价值孰低的方法进行减值测试的有（ ）。（2020 年）

- A. 债权投资 B. 固定资产
- C. 长期股权投资 D. 存货

【答案】 BC

【解析】选项 A，债权投资按预期信用损失法计提减值；选项 B、C，固定资产、长期股权投资



老会计-用心传递温

资产适用《企业会计准则第8号——资产减值》，应按可收回金额与账面价值孰低的方法进行减值测试；选项D，存货期末按成本与可变现净值孰低计量。

【2018年真题·判断题】企业合并形成的商誉至少应当于每年年末进行减值测试。（）

【答案】正确

【2019年真题·多选题】下列各项资产中，无论是否出现减值迹象，企业每年年末必须进行减值测试的有（）。

- A. 使用寿命不确定的无形资产 B. 使用寿命有限的无形资产
C. 商誉 D. 为成本模式计量的投资性房地产，

【答案】AC

【解析】使用寿命不确定的无形资产，自行研发尚未达到预定用途的无形资产以及商誉，至少应于每年年末进行减值测试，选项A和C正确。

第二节 资产可收回金额的计量和减值损失的确定

一、资产可收回金额计量的基本要求

可收回金额的计量	相关内容		
概念	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与资产预计未来现金流量的现值两者之间较高者确定		
资产期末计量	项目	确定	金额
	资产成本	实际成本	
	资产可收回金额孰高	公允价值-处置费用	
		预计未来现金流量的现值	
	资产期末计量孰低（成本与可收回金额）		
估计可收回金额的特殊考虑	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，不需再估计另一项的金额 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，可以将公允价值减去处置费用后的净额视为可收回金额。因为“资产预计未来现金流量现值”的信息可靠性相对来说要低一些，且计算较复杂		
	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，应当以预计未来现金流量的现值作为其可收回金额 4. 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
	5. 以前报告期间的计算与分析表明，资产可收回金额对于某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可收回金额
	6. 对于持有待售资产，由于产生现金流量很少，可以直接用公允价值减去处置费用后的净额作为可收回金额；对于公允价值无法估计的资产，直接用预计未来现金流量现值作为可收回金额

二、资产的公允价值减去处置费用后净额的确定

资产预计未来现金流量现值	相关内容
公允价值减处置费用的确定	1. 公允价值确定的先后顺序： ①合同价格 ②市场价格 ③同类价格 ④估值技术计算的价格
公允价值减处置费用的确定	2. 处置费用是指可以直接归属于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。财务费用和所得税费用等间接费用不包含在内
预计未来现金流量现值的确定	应当综合考虑三个因素，即预计未来各年的现金流量、资产的使用寿命、折现率 (一) 预计未来现金流量： 1. 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，如在建工程、开发过程中的无形资产等） (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 预计未来现金流量 = 现金流入 - 现金流出 + 处置净现金流量

【例·判断题】在建工程出现减值迹象，企业预计其未来现金流量时，应当包括预期为使其达到预定可使用状态而发生的全部现金流出数。（ ）（2020年）

【答案】√

【解析】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，如在建工程、开发过程中的无形资产等）所以，预计在建工程、开发过程中的无形资产等的未来现金流量，应当包括预期为使该类资产达到预定可使用状态（或者可销售状态）而发生的全部现金流出数。

例如：2020年12月31日，在建工程账面价值1000万元，预计至建造完成尚需投入200万



老会计-用心传递温

元。计算预计未来产生的现金流量净额考虑 200 万元吗？考虑！

三、资产预计未来现金流量现值的确定

资产预计未来现金流量现值	相关内容
预计未来现金流量现值的确定	2. 预计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企业已经承诺的事项（如重组）的现金流量影响应包括在内；未承诺的不包括。 ②正常的维护性费用应包括在内； ③预期的改良支出不包括（即未来资本化支出） （2）不应当包括筹资活动和所得税收付产生的现金流量，即用税前的现金流量 （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，应以公允的市场交易价格为基础来确定
预计未来现金流量现值的确定	3. 预计资产未来现金流量的方法 （1）传统法（最可能现金流量法、单一现金流量法）：根据未来每期最有可能产生的现金流量进行预测 （2）期望现金流量法（加权现金流量法）：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总计算求得

【教材例 7-1】 甲公司拥有剩余使用年限为 3 年的固定资产。甲公司预计在正常情况下未来 3 年中，MN 固定资产每年可为公司产生的净现金流量分别为：第 1 年 2000000 元；第二年 1000000 元；第 3 年 200000 元。该现金流量通常即为最有可能产生的现金流量，甲公司应以该现金流量的预计数为基础计算 MN 固定资产的现值。

【教材例 7-2】沿用【教材例 7-1】MN 固定资产生产的产品受市场行情波动影响大，在产品市场行情好、一般和差三种可能情况下，产生的现金流量有较大差异。MN 固定资产预计未来 3 年每年产生的现金流量情况。

年限	市场行情好 (30%的可能性)	市场行情一般 (60%的可能性)	市场行情差 (10%的可能性)
第一年	3 000 000	2 000 000	1 000 000
第二年	1 600 000	1 000 000	400 000
第三年	400 000	200 000	0

第 1 年的预计现金流量（期望现金流量）

$$= 3\,000\,000 \times 30\% + 2\,000\,000 \times 60\% + 1\,000\,000 \times 10\%$$

$$= 2\,200\,000 \text{ (元)}$$

第 2 年的预计现金流量（期望现金流量）

$$= 1\,600\,000 \times 30\% + 1\,000\,000 \times 60\% + 400\,000 \times 10\%$$

$$= 1\,120\,000 \text{ (元)}$$

第 3 年的预计现金流量（期望现金流量）



老会计-用心传递温

$=400\ 000 \times 30\% + 200\ 000 \times 60\% + 0 \times 10\%$

$=240\ 000$ (元)

资产预计未来现金流量现值	相关内容
预计未来现金流量现值的确定	(二) 折现率的预计 折现率应当反映当前市场货币时间价值和资产特定风险的税前利率,是企业要求的必要报酬率,应当首先以该资产的市场利率为依据,如果无法从市场获得的,可以使用替代利率,根据企业加权平均资金成本、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
	(三) 资产未来现金流量现值的确定 1. 资产预计未来现金流量的现值: 流量、折现系数、折现 2. 外币现金流量: 先折现后折算, 先按外币折现率将外币现金流量折现为外币现值, 再按即期汇率折算为人民币 (1) 以外币(结算货币)表示的资产未来现金流量现值 $=\sum$ (以结算货币表示的该资产所产生的未来现金流量 $\times$ 该结算货币适用的折现率相对应的折现系数) (2) 以记账本位币表示的资产未来现金流量的现值 $=$ 以外币(结算货币)表示的资产未来现金流量现值 $\times$ 计算资产未来现金流量现值当日的即期汇率 (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, 确定其可收回金额, 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
	【提示】通常应当使用单一的折现率, 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间结构反应敏感的, 应当在未来各期采用不同的折现率

【2019年真题·判断题】资产负债表日, 企业对未来现金流量为外币的固定资产进行减值测试时, 应当以资产负债表日的即期汇率对未来外币现金流量的现值进行折算。()

【答案】正确

【解析】预计资产的未来现金流量如果涉及外币, 企业应当按照下列步骤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当日的即期汇率进行折算, 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, 最后, 在该现值基础上, 将其与资产公允价值减去处置费用后的净额相比较, 确定其可收回金额. 再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。

【教材例 7-3】乙航运公司于 2×10 年末对一艘远洋运输船舶进行减值测试。该船舶账面价值为 320 000 000 元, 预计尚可使用年限为 8 年。乙航运公司难以确定该船舶的公允价值减去处置费用后的净额, 因此, 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。假定乙航运公司的增量借款利率为 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, 计算该船舶未来现金流量现值时, 使用 15% 作为其折现率 (所得税税前利率)。



老会计-用心传递温

乙航运公司管理层批准的最近财务预算显示：公司将于 2×15 年更新船舶的发动机系统，预计为此发生资本性支出 36 000 000 元，这一支出将降低船舶运输油耗、提高使用效率等，因此，将显著提高船舶的运营绩效。

为了计算船舶在 2×10 年末未来现金流量的现值，乙航运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 2×10 年末与该船舶有关的预计未来现金流量见表 7-2。

表 7-2 单位：元

年份	预计未来现金流量 (不包括改良的影响金额)	预计未来现金流量 (包括改良的影响金额)
2×11	50 000 000	
2×12	49 200 000	
2×13	47 600 000	
2×14	47 200 000	
2×15	47 800 000	
2×16	49 400 000	65 800 000
2×17	50 000 000	66 320 000
2×18	50 200 000	67 800 000

乙航运公司在 2×10 年末预计资产未来现金流量时，应当以资产的当前状况为基础，不应当考虑与该资产改良有关的预计未来现金流量，因此，尽管 2×15 年船舶的发动机系统将进行更新从而改良资产绩效，提高资产未来现金流量，但是在 2×10 年末对其进行减值测试时，不应将其包括在内。即在 2×10 年末计算该资产未来现金流量现值时，应当以不包括资产改良影响金额的未来现金流量为基础加以计算，具体计算过程见表 7-3。

表 7-3 单位：元

年份	预计未来现金流量 (不包括改良的影响 金额)	折现率 15%的折现系 数	预计未来现金流量现 值
2×11	5 000 000	0.8696	43 480 000
2×12	4 920 000	0.7561	37 200 000
2×13	4 760 000	0.6575	31 300 000
2×14	4 720 000	0.5718	26 980 000
2×15	4 780 000	0.4972	23 770 000
2×16	4 940 000	0.4323	21 360 000
2×17	5 000 000	0.3759	18 800 000
2×18	5 020 000	0.3269	16 410 000
合 计			219 300 000

由于在 2×10 年末，船舶的账面价值（尚未确认减值损失）为 320 000 000 元，可收回金额为 219 300 000 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。

应当确认的减值损失

=320 000 000-219 300 000

=100 700 000（元）



老会计-用心传递温

假定在 2×11 至 2×14 年间,该船舶没有发生进一步减值的迹象,因此不必再进行减值测试,无需计算其可收回金额。2×15 年发生了 36 000 000 元的资本性支出,改良了资产绩效,导致其未来现金流量增加,由于资产减值准则不允许将以前期间已经确认的长期资产减值损失予以转回,因此,在这种情况下,不必计算其可收回金额。

四、资产减值损失的确定及其账务处理

资产减值损失	相关内容		
会计处理	资产可收回金额确定后,如果可收回金额低于其账面价值,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		
资产期末计量与计提减值	(1) 方法		
	项目	确定	金额
	资产成本	实际成本	
	资产可收回金额孰高	公允价值—处置费用	
		预计未来现金流量的现值	
	资产期末计量	成本与可收回金额孰低	
	计提减值准备	可收回金额-账面价值	
(2) 资产减值损失的会计分录			
借: 资产减值损失			
贷: 固定资产减值准备			
无形资产减值准备			
长期股权投资减值准备			
投资性房地产减值准备			

【教材例 7-4】沿用【例 7-3】根据乙航运公司船舶减值测试结果,在 2×10 年末,船舶的账面价值为 320 000 000 元,可收回金额为 219 300 000 元,可收回金额低于账面价值 100 700 000 元。乙航运公司应当在 2×10 年末计提固定资产减值准备,确认相应的资产减值损失。账务处理如下:

借: 资产减值损失——固定资产——船舶 100 700 000
 贷: 固定资产减值准备 100 700 000

【2019 年真题·单选题】2X18 年 12 月 31 日,甲公司一台原价为 500 万元、已计提折旧 210 万元、已计提减值准备 20 万元的固定资产出现减值迹象。经减值测试,其未来税前和税后净现金流量的现值分别为 250 万元和 210 万元,公允价值减去处置费用后的净额为 240 万元。不考虑其他因素,2×18 年 12 月 31 日,甲公司应为该固定资产计提减值准备的金额为() 万元。

A. 30 B. 20 C. 50 D. 60

【答案】B

【解析】2×18 年 12 月 31 日,甲公司该项固定资产账面价值=500-210-20=270 (万元)。可收回金额按照预计未来现金流量现值和公允价值减去处置费用后的净额孰高确认,因计算资产未来现金流量现值时所使用的折现率应当反映当前市场货币时间价值和资产特定风险的



老会计-用心传递温

税前利率，所以甲公司预计未来现金流量现值为 250 万元，故可收回金额为 250 万元，账面价值大于可收回金额，中公司应计提减值准备=270- 250=20（万元）。

【本节小结】

1. 可收回金额的确定
2. 预计未来现金流量应考虑的因素
3. 预计未来现金流量的方法

第三节 资产组减值的处理

一、资产组的认定

（一）资产组的概念

项目	具体内容
资产组	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独立于其他资产或者资产组

（二）认定资产组应考虑的因素

项目	具体内容
资产组	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。 【提示】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
	【教材例 7-5】丙矿业公司拥有一个煤矿，与煤矿的生产和运输相配套，建有一条专用铁路线。该铁路线除非报废出售，其在持续使用中，难以脱离煤矿相关的其他资产而产生单独的现金流入，因此，企业难以对专用铁路的可收回金额进行单独估计，专用铁路和煤矿其他相关资产必须结合在一起，成为一个资产组，以估计该资产组的可收回金额。
	企业在认定资产组时，如果几项资产的组合生产的产品（或者其他产出）存在活跃市场，即使部分或者所有这些产品（或者其他产出）均供内部使用，也表明这几项资产的组合能够独立创造现金流入，在符合其他相关条件的情况下，应当将这些资产的组合认定为资产组。
	【教材例 7-6】丁公司拥有 A、B、C 三家工厂，以生产某单一产品。A、B、C 三家工厂分别位于三个不同的国家，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（如果将产品从工厂 B 运到工厂 C 所在洲更加方便的话）。 工厂 B 和 C 的生产能力合在一起尚有剩余，没有被完全利用。工厂 B 和 C 生产能力的利用程度依赖于丁公司对于所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。



	(1) 如果工厂 A 生产的产品（即组件）存在活跃市场，则工厂 A 很可能可以认定为一个单独的资产组。 对于工厂 B 和 C 而言，即使组装的产品存在活跃市场，工厂 B 和 C 的现金流入依赖于产品在两地之间的分配。工厂 B 和 C 的未来现金流入不可能单独地确定。但是，工厂 B 和 C 组合在一起是可以认定的、可产生基本上独立于其他资产或者资产组的现金流入的资产组合。因此工厂 B 和 C 应当认定为一个资产组。
	(2) 如果工厂 A 生产的产品（即组件）不存在活跃市场 只有工厂 A、B、C 组合在一起（即将丁公司作为一个整体）才很可能是一个可以认定的、能够基本上独立产生现金流入的最小的资产组合，从而将工厂 A、B、C 的组合认定为一个资产组。
	2. 资产组认定：还应当考虑的因素 (1) 企业管理层对生产经营活动的管理或者监控方式（如按照生产线、业务种类还是按照地区等） (2) 对资产的持续使用的方式 (3) 对资产处置的决策方式等
	3. 资产组认定后不得随意变更 【例题·判断题】资产组一经确定，在各个会计期间应当保持一致，不得随意变更。（ ）（2014 年） 【答案】√ 【解析】资产组一经确定，在各个会计期间不得随意变更。

二、资产组可收回金额和账面价值的确定

01 资产组可收回金额：

资产组的可收回金额应当根据资产组的公允价值减去处置费用后的净额与资产组预计未来现金流量的现值两者之间较高者确定

02 资产组账面价值

资产组账面价值=Σ 各项资产的账面价值+分摊至资产组的资产其账面价值

资产组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。这是因为在预计资产组的可收回金额时，既不包括与该资产组的资产无关的现金流量，也不包括与已在财务报表中确认的负债有关的现金流量。

资产组处置时如要求购买者承担一项负债（如环境恢复负债等）、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资产的账面价值或预计未来现金流量的现值中扣除。

【教材例 7-8】乙公司在东北经营一座有色金属矿山，根据有关规定，公司在矿山完成开采后应当将该地区恢复原貌。弃置费用主要是山体表层复原费用（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，乙公司在山体表层挖走后，确认了一项金额为 10 000 000 元的预计负债，并计入矿山成本。

2×16 年 12 月 31 日，随着开采的进展，乙公司发现矿山中的有色金属储量远低于预期，有色金属矿山有可能发生了减值，因此，对该矿山进行了减值测试。考虑到矿山的现金流量状



老会计-用心传递温

况，整座矿山被认定为一个资产组。该资产组在 2×16 年末的账面价值为 20 000 000 元（包括确认的恢复山体原貌的预计负债）。

乙公司如果在 2×16 年 12 月 31 日对外出售矿山（资产组），买方愿意出价 16 400 000 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 400 000 元，因此该矿山的公允价值减去处置费用后的净额为 16 000 000 元。乙公司估计矿山的未来现金流量现值为 24 000 000 元，不包括弃置费用。

为比较资产组的账面价值和可收回金额，乙公司在确定资产组的账面价值及其预计未来现金流量现值时，应当将已确认的预计负债金额从中扣除。

在本例中，资产组的公允价值减去处置费用后的净额为 16 000 000 元，该金额已经考虑了弃置费用。该资产组预计未来现金流量现值在考虑了弃置费用后为 14 000 000 元（24 000 000-10 000 000）。

因此，该资产组的可收回金额为 16 000 000 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 10 000 000 元（20 000 000-10 000 000）。资产组的可收回金额大于其账面价值，没有发生减值，乙公司不应当确认资产减值损失。

三、资产组减值测试

资产组（包括资产组组合）的可收回金额	
资产组的账面价值	
两者进行，比较确认相应的减值损失	

1. 减值测试的步骤

（1）首先计算单项资产的减值金额，再计算资产组减值损失

减值损失金额

= 资产组的账面价值 - 资产组的可收回金额

（2）资产组的减值损失应当按照下列顺序进行分摊

首先，抵减分摊至资产组中商誉的账面价值

其次，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

注意：抵减后的各单项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 ②该资产预计未来现金流量的现值 ③零

（3）若还有未能分摊的减值损失金额，应当再进行二次分摊

【2019 年真题·判断题】包含商誉的资产组发生的减值损失，应按商誉的账面价值和资产组内其他资产账面价值的比例进行分摊。（ ）

【答案】 X

【解析】包含商誉的资产组发生的减值损失应先抵减分摊至资产组中商誉的账面价值。

【教材例 7-9】丙公司拥有一条生产线生产某精密仪器，该生产线由 A、B、C 三部机器构成，成本分别为 800 000 元、1 200 000 元和 2 000 000 元。使用年限均为 10 年，预计净残值为零，采用年限平均法计提折旧。

2×16 年，该生产线生产的精密仪器有替代产品上市，导致公司精密仪器的销售锐减 40%，该生产线可能发生了减值，因此，丙公司在 2×16 年 12 月 31 日对该生产线进行减值测试。假定至 2×16 年 12 月 31 日，丙公司整条生产线已经使用 5 年，预计尚可使用 5 年，以前年度未计提固定资产减值准备。



老会计-用心传递温

因此，A、B、C 三部机器在 2×16 年 12 月 31 日的账面价值分别为 400 000 元、600 000 元和 1 000 000 元。

丙公司在综合分析后认为，A、B、C 三部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元，属于一个资产组。丙公司估计 A 机器的公允价值减去处置费用后的净额为 300 000 元，B 和 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。

丙公司估计整条生产线未来 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现值为 1 200 000 元。由于无法合理估计整条生产线的公允价值减去处置费用后的净额，丙公司以该生产线预计未来现金流量现值为其可收回金额。

在 2×16 年 12 月 31 日，该生产线的账面价值为 2 000 000 元，可收回金额为 1 200 000 元，生产线的账面价值高于其可收回金额，该生产线发生了减值，应当确认减值损失 800 000 元，并将该减值损失分摊到构成生产线的 A、B、C 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 300 000 元，因此，A 机器分摊减值损失后的账面价值不应低于 300 000 元，具体分摊过程见表 7-4。

表 7-4 单位：元

	机器 A	机器 B	机器 C	整条生产线 (资产组)
账面价值	400 000	600 000	1 000 000	2 000 000
可收回金额				1 200 000
减值损失				800 000
减值损失分摊比例	20%	30%	50%	
分摊减值损失	100 000*	240 000	400 000	740 000
分摊后账面价值	300 000	360 000	600 000	
尚未分摊的减值损失				60 000
二次分摊比例		37.50%	62.50%	
二次分摊减值损失		22 500	37 500	60 000
二次分摊后 应确认减值损失总额		262 500	437 500	
二次分摊后账面价值		337 500	562 500	

按照分摊比例，机器 A 应当分摊减值损失 160 000 元（800 000×20%），但由于机器 A 的公允价值减去处置费用后的净额为 300 000 元，因此机器 A 最多只能确认减值损失 100 000 元（400 000-300 000），未能分摊的减值损失 60 000 元（160 000-100 000），应当在机器 B 和机器 C 之间进行再分摊。

根据上述计算和分摊结果，构成生产线的机器 A、机器 B 和机器 C 应当分别确认减值损失 100 000 元、262 500 元和 437 500 元，账务处理如下：

借：资产减值损失——机器 A 100 000
 ——机器 B 262 500
 ——机器 C 437 500
 贷：固定资产减值准备——机器 A 100 000
 ——机器 B 262 500
 ——机器 C 437 500



四、总部资产减值测试

总部资产	1. 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。因此,总部资产通常难以单独进行减值测试,需要结合其他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。
	2. 总部资产减值测试的步骤 第一步:对于总部资产能够按照合理和一致的基础分摊至相关资产组的部分,应当进行分摊,再比较分摊后的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方法处理
	第二步,对于相关总部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损失处理顺序和方法处理。 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损失的处理顺序和方法处理。

【教材例 7-10】丁公司属于高科技企业,拥有 A、B 和 C 三条生产线,分别认定为三个资产组。在 2×16 年末, A、B、C 三个资产组的账面价值分别为 4 000 000 元、6 000 000 元和 8 000 000 元;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;不存在商誉。由于丁公司的竞争对手通过技术创新推出了技术含量更高的新产品,且广受市场欢迎,从而对丁公司生产的产品产生了重大不利影响,用于生产该产品的 A、B、C 生产线可能发生减值,为此,丁公司于 2×16 年年末对 A、B、C 生产线进行减值测试。

首先,丁公司在对资产组进行减值测试时,应当认定与其相关的总部资产。丁公司的生产经营管理活动由公司总部负责,总部资产包括一栋办公大楼和一个研发中心,研发中心的账面价值为 6 000 000 元,办公大楼的账面价值为 2 000 000 元。研发中心的账面价值可以在合理和一致的基础上分摊至各资产组,但是办公大楼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。

其次,丁公司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,分摊研发中心的账面价值

	资产组 A	资产组 B	资产组 C	合计
各资产组账面价值	4 000 000	6 000 000	8 000 000	18 000 000
各资产组剩余使用寿命	10	20	20	
按使用寿命计算的权重	1	2	2	



老会计-用心传递温

加权计算后的账面价值	4 000 000	12 000 000	16 000 000	32 000 000
研发中心分摊比例 (各资产组加权计算后的账面价值/ 各资产组加权计算后的账面价值合计)	12.5%	37.5%	50%	100%
研发中心账面价值 分摊到各资产组的金额	750 000	2 250 000	3 000 000	6 000 000
包括分摊的研发中心 账面价值部分的各资产组账面价值	4 750 000	8 250 000	11 000 000	24 000 000

年份	资产组 A		资产组 B		资产组 C		包括办公大楼在内的最小资产组组合 (丁公司)	
	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
现值合计		7 934 932		6 459 008		10 951 168		28 832 000

生产线 B+研发中心 减值 =8250000-6459008 =1 790 992 元	研发中心账面价值 2 250 000	研发中心减值 =1 790 992 × 2 250 000 ÷ 8 250 000 =488 452 元	研发中心减值 =488 452+13 318 =501 770 元
	生产线 B 账面价值 6 000 000	生产线 B 减值 =1 790 992 × 6 000 000 ÷ 8 250 000 =1 302 540 元	

生产线 C+研发中心 减值 =11 000000-10 951 168 =48 832 元	研发中心账面价值 3 000 000	研发中心减值 =48 832 × 3 000 000 ÷ 11 000 000 =13 318 元	研发中心减值 =488 452+13 318 =501 770 元
	生产线 B 账面价值 8 000 000	生产线 C 减值 =48 832 × 8 000 000 ÷ 11 000 000 =35 514 元	



老会计-用心传递温

项目	账面价值	可收回金额
生产线 A	4 000 000	28832 000
生产线 B	4 697 460	
生产线 C	7 964 486	
研发中心	5 498 230	
办公大楼的账面价值	2 000 000	
合计	24 160 176	28832 000
结论	丁公司不必再进一步确认减值损失	

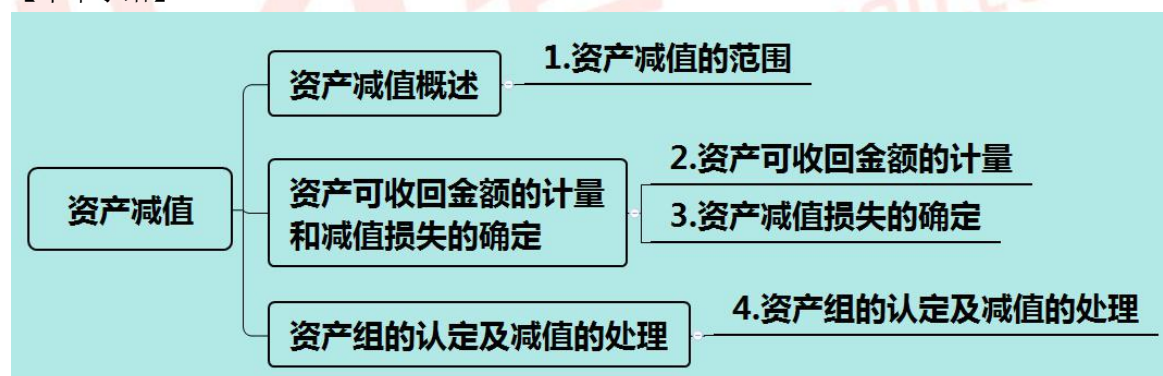
丁公司的生产线 B、生产线 C、研发中心应当分别确认减值损失 1 302 540 元、35 514 元和 501 770 元，账务处理如下：

借：资产减值损失——生产线 B 1 302 540
 ——生产线 C 35 514
 ——研发中心 501 770
 贷：固定资产减值准备——生产线 B 1 302 540
 ——生产线 C 35 514
 ——研发中心 501 770

【本节小结】

掌握资产组的认定及减值的处理

【本章小结】



请关注公众号、听更多免费直播