

# 注册会计师 教材精讲班 会计

## 第七章资产减值

**【例题 7-11】**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 0，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 200 000 元、300 000 元、500 000 元。估计 A 机器的公允价值减去处置费用后的净额为 150 000 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 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。

项目	资产组减值损失分摊表			金额单位：元
	机器 A	机器 B	机器 C	整个生产线 (资产组)
账面价值	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	50 000 <sup>①</sup>	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				30 000
二次分摊比例		37.50%	62.50%	
二次分摊减值损失 <sup>②</sup>		11 250	18 750	30 000
二次分摊后应 确认减值损失总额	50 000	131 250	218 750	
二次分摊后账面价值	150 000	168 750	281 250	600 000

按照分摊比例，机器 A 应当分摊减值损失 80 000 元（400 000×20%）。但由于机器 A 的公允价值减去处置费用后的净额为 150 000 元，因此，机器 A 最多只能确认减值损失 50 000 元（200 000-150 000），未能分摊的减值损失 30 000 元（80 000-50 000），应当在机器 B 和机器 C 之间进行再分摊。

机器 B 二次分摊的减值损失

$$=30\ 000 \times 180\ 000 / (180\ 000 + 300\ 000) = 11\ 250 \text{ (元)}$$

机器 C 二次分摊的减值损失

$$=30\ 000 \times 300\ 000 / (180\ 000 + 300\ 000) = 18\ 750 \text{ (元)}$$

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 50 000 元、131 250 元和 218 750 元，账务处理如下：

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

### 【知识点 3】总部资产减值

总部资产（如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）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。

总部资产减值	能够按照合理和一致的基础分摊的	应将该总部资产的账面价值分摊至各资产组，再据以比较各资产组的账面价值（包括已分摊的总部资产的账面价值部分）和可收回金额，并按照有关资产组减值测试的顺序和方法处理
	难以按照合理和一致的基础分摊的	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 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和总部资产 3. 比较所认定的资产组组合的账面价值和可收回金额，按资产组减值测试顺序和方法处理

**【例题 7-12】**ABC 高科技企业拥有 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，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。