

# 注册会计师 教材精讲班 会计

## 第七章资产减值

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，如下表所示。

项目	各资产组账面价值			合计
	资产组 A	资产组 B	资产组 C	
各资产组账面价值（万元）	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（万元）	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）	12.5%	37.5%	50%	100%
办公大楼账面价值分摊到各资产组的金额（万元）	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（万元）	237.5	412.5	550	1 200

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 三个资产组组成最小资产组组合（即为 ABC 整个企业），通过计算该资产组组合的可收回金额，并将其与账面价值（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%，计算过程如下表所示。

年份	资产组 A		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

...	...	...	...	...	...	...	...	...
20			20	2	70	4	142	8
现值合计		398		328		542		1 440

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（ $84.5 \times 112.5 / 412.5$ ），导致资产组 B 中所包括资产发生减值 61.45 万元（ $84.5 \times 300 / 412.5$ ）；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（ $8 \times 150 / 550$ ），导致资产组 C 中所包括资产发生减值 5.82 万元（ $8 \times 400 / 550$ ）。

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（ $300 - 61.45$ ）万元、394.18（ $400 - 5.82$ ）万元和 274.77（ $300 - 23.05 - 2.18$ ）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 1 207.50 万元（ $200 + 238.55 + 394.18 + 274.77 + 100$ ），但其可收回金额为 1 440 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）。

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	1 300
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	-	-	-
资产组可收回金额	398	328	542	-	-	1 440
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	1 207.5

注：（1）资产组 B 减值的分摊：

办公楼分摊的减值损失

$$= 84.5 \times 112.5 / (112.5 + 300) = 23.05 \text{ (万元)}$$

资产组 B 本身分摊的减值损失

$$= 84.5 \times 300 / (112.5 + 300) = 61.45 \text{ (万元)}$$

注：（2）资产组 C 减值的分摊：

办公楼分摊的减值损失

$$= 8 \times 150 / (150 + 400) = 2.18 \text{ (万元)}$$

资产组 C 本身分摊的减值损失

$$= 8 \times 400 / (150 + 400) = 5.82 \text{ (万元)}$$