【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 7-13】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，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。

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。

	各资产组账面价值			
项目	资产组 A	资产组 B	资产组 C	合计
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	1200

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

=84.5×112.5/（112.5+300）=23.05（万元）

资产组 B 本身分摊的减值损失

=84.5×300/（112.5+300）=61.45（万元）

注：（2）资产组 C 减值的分摊：

办公楼分摊的减值损失

=8×150/（150+400）=2.18（万元）

资产组 C 本身分摊的减值损失

=8×400/（150+400）=5.82（万元）

第五节　商誉减值测试与处理

【知识点】商誉减值测试与处理

被购买方的商誉

控股合并 A+B=A+B	合并成本>公允价值份额	个别报表中不单独列示商誉，其金额包含在长期股权投资中	合并报表中单独列示母公司持股比例的商誉
	合并成本<公允价值份额	个别报表中不列示负商誉	合并报表中确认为营业外收入
吸收合并 A+B=A	合并成本>公允价值份额	个别报表中单独确认 100%商誉	
	合并成本<公允价值份额	个别报表中确认为营业外收入	

商誉减值测试的基本要求：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，但是，不应当大于报告分部。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。
商誉减值测试的基本步骤：在对包含商誉的相关资产组或者资产组组合进行减值测试时，如与商誉相关的资产组或者资产组组合存在减值迹象的：
第一步：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。

第二步：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，应当确认商誉的减值损失。然后，按比例抵减其他资产账面价值并遵从前述一般原则。

【知识点】商誉减值测试与处理
【例题·多选题】A 公司的甲资产组包括两项资产：一项固定资产账面价值 400 万元，一项无形资产账面价值 600 万元；通过合理和一致基础分摊下来的商誉价值 100 万元。因包含商誉，需至少每年年末对甲资产组进行减值测试，2018 年年末该资产组存在减值迹象。
假设甲资产组不包含商誉时的可收回金额为 700 万元，包含商誉时的可收回金额为 720 万元，A 公司关于甲资产组减值处理正确的有（　）。
A.确认商誉减值损失 100 万元　　B.确认固定资产减值损失 112 万元
C.确认无形资产减值损失 180 万元　　D.确认商誉减值损失 80 万元
【答案】CD
【解析】
（1）不包含商誉的甲资产组减值 300 万元，即固定资产减值＝300×40%＝120（万元），减值后固定资产账面价值 280 万元；无形资产减值＝300×60%＝180（万元），减值后无形资产账面价值 420 万元。
（2）包含商誉的甲资产组的账面价值
＝280＋420＋100＝800（万元）；可收回金额为 720 万元，发生减值损失 80 万元，全部确认商誉减值损失。

【例题·单选题】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 18800 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 22000 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.3200 万元　　B.4000 万元　　C.8800 万元　　D.5280 万元
【答案】D
【解析】乙公司完全商誉＝7200/60%＝12000（万元），包含完全商誉的净资产＝18800＋12000＝30800（万元），可收回金额为 22000 万元，该资产组应计提减值的金额为 8800 万元（30800－22000），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＝8800×60%＝5280（万元）。

本章小结：
（1）资产减值范围和可收回金额的计量
（2）单项资产减值损失的确认和计量
（3）资产组的认定及减值处理
（4）商誉减值测试与处理