

第五节 商誉减值测试与处理

知识点：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。

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。

企业在分摊商誉的账面价值时，应当依据相关的资产组或者资产组组合能够从企业合并的协同效应中获得的相对受益情况进行分摊，在此基础上进行商誉减值测试。

知识点：商誉减值测试的方法与会计处理

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，应当就其差额确认减值损失，减值损失金额应当首先抵减分摊至资产组或资产组组合中商誉的账面价值。

第三步：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。

经典例题

【单选题】20×9年1月1日，甲公司以前控制下企业合并的方式购买了乙公司60%的股权，支付价款1 800万元。在购买日，乙公司可辨认净资产的账面价值为2 300万元，公允价值为2 500万元，没有负债和或有负债。20×9年12月31日，乙公司可辨认净资产的账面价值为2 500万元，按照购买日的公允价值持续计算的金额为2 600万元，没有负债和或有负债。甲公司认定乙公司的所有资产为一个资产组，确定资产组在20×9年12月31日的可收回金额为2 700万元，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20×9年合并利润表中应当列报的资产减值损失金额是（ ）

- A. 200万元 B. 240万元
C. 400万元 D. 0

答案：B

解析：①合并商誉=1 800-2 500×60%=300（万元）

②包含商誉的资产组账面价值=2 600+300/60%=3 100（万元）

③包含商誉的资产组的可收回金额=2 700（万元）

④所以资产组减值=3 100-2 700=400（万元）

⑤应全部冲减商誉的账面价值，又因为合并报表只反映母公司的商誉，所以合并报表中列示的资产减值损失=

$400 \times 60\% = 240$ （万元）。

【多选题】2×21 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 4 000 万元，公允价值减去处置费用后的净额为 3 900 万元；该资产组的账面价值为 5 500 万元，其中商誉的账面价值为 300 万元。2×22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 2×21 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（ ）

- A. 2×21 年末应计提资产组减值准备 1 500 万元
- B. 2×22 年末资产组的账面价值为 3 800 万元
- C. 2×21 年末应对资产组包含的商誉计提 300 万元的减值准备
- D. 2×22 年末资产组中商誉的账面价值为 300 万元

答案：ABC

解析：根据孰高原则，2×21 年末资产组的可收回金额=预计资产组的未来现金流量现值=4 000（万元），因此 2×21 年末应计提资产组减值准备=5 500—4 000=1 500（万元），选项 A 正确；2×22 年末资产组的可收回金额为 5 600 万元，大于账面价值，由于资产组内均为非金融长期资产，因此资产组内资产减值一经计提，不得转回，2×22 年末资产组的账面价值为 3800 万元，选项 B 正确；2×21 年末应计提资产组减值准备 1 500 万元，应先冲减资产组内商誉的账面价值 300 万元，应对商誉计提 300 万元的减值准备，选项 C 正确；选项 D，至 2×21 年年末，商誉全额减值，因此，以后每年年末该商誉账面价值均为 0。

如果商誉已经分摊到某一资产组而且企业处置该资产组中的一项经营，与该处置经营相关的商誉应当：（2025 年新增）

- （1）在确定处置损益时，将其包括在该经营的账面价值中；
- （2）按照该项处置经营和该资产组的剩余部分价值的比例为基础进行分摊，除非企业能够表明有其他更好的方法来反映与处置经营相关的商誉。

本章小结

