



第三节 资产组减值的处理

三、资产组减值测试

减值损失金额应当按下列顺序进行分摊：

（一）首先抵减分摊至资产组中商誉的账面价值；

（二）然后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。

以上资产账面价值的抵减，应当作为各单项资产（包括商誉）的减值损失处理，计入当期损益。



第三节 资产组减值的处理

抵减后的各资产的账面价值不得低于以下三者之中最高者：

该资产的公允价值减去处置费用后的净额（如可确定的）、

该资产预计未来现金流量的现值（如可确定的）和零。

（不得低于可收回金额且不得低于0）

因此而导致的未能分摊的减值损失金额，应当按照相关资产组中其他各项资产的账面价值所占比重继续进行分摊。



第三节 资产组减值的处理

【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。



第三节 资产组减值的处理

2021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2021年12月31日对该生产线进行减值测试。假定至2021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。因此，A、B、C三部机器在2021年12月31日的账面价值分别为400 000元、600 000元和1 000 000元。（共200万，账面价值比率20%、30%、50%）



第三节 资产组减值的处理

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。

（分析：A最多承担减值损失10万，因为账面40万-可收回30=10万）



第三节 资产组减值的处理

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2021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。



第三节 资产组减值的处理

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。



第三节 资产组减值的处理

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 (A=16)	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



第三节 资产组减值的处理

表7-4：续表

单位：元	机器A	机器B	机器C	整条生产线 (资产组)
分摊减值损失 (A=16)	100 000	240 000	400 000	740 000
分摊后账面价值	300 000	360 000	600 000	
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	300 000	337 500	562 500	



第三节 资产组减值的处理

按照分摊比例，机器A应当分摊减值损失160 000元（ $800\ 000 \times 20\%$ ），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。



第三节 资产组减值的处理

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



第三节 资产组减值的处理

四、总部资产的减值测试

企业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。

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。



第三节 资产组减值的处理

企业在对某一资产组进行减值测试时，应当先认定所有与该资产组相关的总部资产，再根据相关总部资产能否按照合理和一致的基础分摊至该资产组分别下列情况处理：



第三节 资产组减值的处理

（一）对于相关总部资产能够按照合理和一致的基础分摊至该资产组的部分，应当将该部分总部资产的账面价值分摊至该资产组，再据以比较该资产组的账面价值（包括已分摊的总部资产的账面价值部分）和可收回金额，并按照前述有关资产组的减值损失处理顺序和方法处理。



第三节 资产组减值的处理

（二）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，确认各个单项资产组减值金额，能摊入资产组的总部资产一起做减值测试；

然后将减值后的资产组和不能分摊的总部资产一起测试，确认各自减值。



第三节 资产组减值的处理

【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2021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2021年年末对A、B、C生产线进行减值测试。



第三节 资产组减值的处理

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。



第三节 资产组减值的处理

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，具体见表7-5：



第三节 资产组减值的处理

表7-5

单位：元	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	
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



第三节 资产组减值的处理

最后，丁公司应当确定各资产组的可收回金额，并将其与账面价值（包括已分摊的研发中心的账面价值部分）进行比较，确定相应的资产减值损失。

考虑到办公大楼的账面价值难以按照合理和一致的基础分摊至相关资产组，因此，丁公司确定由A、B、C三个资产组组成最小资产组组合（即为丁公司整个企业），通过计算该资产组组合的可收回金额，并将其与账面价值（包括已分摊的研发中心和办公大楼的账面价值部分）进行比较，以确定相应的减值损失。



第三节 资产组减值的处理

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，丁公司根据它们的预计未来现金流量现值计算其可收回金额，计算现值所用的折现率为15%，计算过程见表7-6。



第三节 资产组减值的处理

表7-6

单 位： 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
1	720 000	626 112	360 000	313 056	400 000	347 840	1 560 000	1 356 576
2	1 240 000	937 564	640 000	483 904	800 000	604 880	2 880 000	2 177 568
3	1 480 000	973 100	960 000	631 200	1 360 000	894 200	4 200 000	2 761 500
4	1 680 000	960 624	1 160 000	663 288	1 760 000	1 006 368	5 120 000	2 927 616
5	1 840 000	914 848	1 280 000	636 416	2 040 000	1 010 208	5 720 000	2 843 984
6	2 080 000	899 184	1 320 000	570 636	2 240 000	968 352	6 200 000	2 680 260
7	2 200 000	826 980	1 360 000	511 224	2 400 000	902 160	6 480 000	2 435 832



第三节 资产组减值的处理

续表

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
8	2 200 000	719 180	1 400 000	457 660	2 520 000	823 788	6 640 000	2 170 616
9	2 120 000	602 716	1 400 000	398 020	2 600 000	739 180	6 680 000	1 899 124
10	1 920 000	474 624	1 400 000	346 080	2 640 000	652 608	6 760 000	1 671 072
11			1 440 000	309 456	2 640 000	567 336	5 280 000	1 134 672
12			1 400 000	261 660	2 640 000	493 416	5 240 000	979 356
13			1 400 000	227 500	2 640 000	429 000	5 240 000	851 500
14			1 320 000	186 516	2 600 000	367 380	5 120 000	723 456



第三节 资产组减值的处理

续表

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
15			1 200 000	147 480	2 480 000	304 792	4 880 000	599 752
16			1 040 000	111 176	2 400 000	256 560	4 600 000	491 740
17			880 000	81 752	2 280 000	211 812	4 320 000	401 328
18			720 000	58 176	2 040 000	164 832	3 880 000	313 504
19			560 000	39 368	1 720 000	120 916	3 400 000	239 020
20		A, 10年	400 000	24 440	1 400 000	85 540	2 840 000	173 524
现值合计		7 934 932		6 459 008		10 951 168		28 832 000



第三节 资产组减值的处理

根据表7-6可见，资产组A、B、C的可收回金额分别为7 934 932元、6 459 008元和10 951 168元，相应的账面价值（包括分摊的研发中心账面价值）分别为4 750 000元、8 250 000元和11 000 000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1 790 992元和48 832元减值损失，并将该减值损失在研发中心和资产组之间进行分摊。



第三节 资产组减值的处理

根据分摊结果，因资产组B发生减值损失1 790 992元而导致研发中心减值488 452 $(1\,790\,992 \times 2\,250\,000 \div 8\,250\,000)$ 元，导致资产组B所包括的资产发生减值1 302 540 $(1\,790\,992 \times 6\,000\,000 \div 8\,250\,000)$ 元；

因资产组C发生减值损失48 832元而导致研发中心减值13 318 $(48\,832 \times 3\,000\,000 \div 11\,000\,000)$ 元，导致资产组C所包括的资产发生减值35 514 $(48\,832 \times 8\,000\,000 \div 11\,000\,000)$ 元。（研发中心减值合计=488 452+13 318=501 770）



第三节 资产组减值的处理

项目	A	B	C	合计	中心	大楼
账面价值	400	600	800	1 800	600	200
使用寿命	10	20	20	——	—	—
寿命加权	1	2	2	——	—	—
加权账面价	400	1 200	1 600	3 200	—	—
分摊比例	12.5%	37.5%	50%	100%	—	—
分摊价值	75	225	300	600	—	—
摊后账面价	475	825	1 100	2 400	—	—
可收回金额	793.4932	645.9008	1 095.1168		—	—
减值损失	——	179.0992	4.8832	183.9824		



第三节 资产组减值的处理

项目	A	B		C		合计	中心	大楼
账面价值	400	600		800		1 800	600	200
分摊价值	75	225		300		600	—	—
摊后账面	475	825		1 100		2 400	—	—
减值损失	—	179. 0992		4. 8832		183. 9824		
分摊减值	—	B	研发中心	C	研发中	183. 9824		
		179. 0992 ×600/825 =130. 254	179. 0992 -130. 254 =48. 8452	4. 8832× 800/1 100 =3. 5514	4. 8832- 3. 5514= 1. 3318			
最终减值	0	130. 254		3. 5514		——	50. 177	
账面价值	400	600-130. 254 =469. 746		800-3. 5514 =796. 4486			549. 823	200
是否整体 减值？	账面价400+469. 746+796. 4486+549. 823+200=2 416. 0176； 可收回金额2883. 2；不减值。							



第三节 资产组减值的处理

经过上述减值测试后，资产组A、B、C和研发中心的账面价值分别为4 000 000元、4 697 460元、7 964 486元和5 498 230元，办公大楼的账面价值仍为2 000 000元，由此包括办公大楼在内的最小资产组组合（即丁公司）的账面价值总额为24 160 176（4 000 000+4 697 460+7 964 486+5 498 230+2 000 000）元，但其可收回金额为28 832 000元，高于其账面价值，因此，丁公司不必再进一步确认减值损失（包括办公大楼的减值损失）。



第三节 资产组减值的处理

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

谢谢 观看

THANK YOU