

资产组的认定及减值处理

【资产组减值的会计处理】

根据减值测试的结果，资产组（包括资产组组合）的可收回金额如低于其账面价值的，应当确认相应的减值损失。减值损失金额应当按照以下顺序进行分摊：

首先，抵减分摊至资产组中商誉的账面价值；

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。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**：

①该资产的公允价值减去处置费用后的净额（如可确定的）

②该资产预计未来现金流量的现值（如可确定的）

③零

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**进行分摊。

【例题】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。

资产组减值损失分摊表

| 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 ^① | 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 ^② | | 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（400000×20%）。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 50000 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 50000 元、131250 元和 218750 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：总部资产的减值测试

| | |
|-------|--|
| 能够按照合 | 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 |
|-------|--|

| | |
|------------|---|
| 合理和一致的 | (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 | 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 |
| 基础分摊的 | 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与可以按照合理和一致的基础将该部分总部资产的账面价值分摊其上的部分 |
| | 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 |

【单选题】甲公司有一项总部资产与三条分别被指定为资产组的独立生产线 A、B、C。2×25 年末,总部资产与 A、B、C 资产组的账面价值分别为 200 万元、100 万元、200 万元、300 万元,使用寿命分别为 5 年、15 年、10 年、5 年。资产组 A、B、C 的预计未来现金流量现值分别为 90 万元、180 万元、250 万元,三个资产组均无法确定公允价值减去处置费用后的净额。总部资产价值可以合理分摊,则总部资产应计提的减值为()。

- A.73.15 万元 B.64 万元
C.52 万元 D.48.63 万元

答案: A

解析: A 资产组应分摊的总部资产的价值 = $200 \times 100 \times 3 / (100 \times 3 + 200 \times 2 + 300) = 60$ (万元)

B 资产组应分摊的总部资产的价值 = $200 \times 200 \times 2 / (100 \times 3 + 200 \times 2 + 300) = 80$ (万元)

C 资产组应分摊的总部资产的价值 = $200 \times 300 / (100 \times 3 + 200 \times 2 + 300) = 60$ (万元)

总部资产应计提的减值 = $(60 + 100 - 90) \times 60 / (60 + 100) + (80 + 200 - 180) \times 80 / (80 + 200) + (60 + 300 - 250) \times 60 / (60 + 300) = 73.15$ (万元)