



考点3：资产组的减值

一、资产组的认定

概述：

如果有迹象表明一项资产可能发生减值，企业应当以**单项资产**为基础估计其可收回金额。

在企业**难以**对单项资产的可收回金额进行估计的情况下，应当以该资产所属的**资产组**为基础确定资产组的可收回金额。



考点3：资产组的减值

（一）资产组的概念

资产组，是指企业可以认定的最小资产组合，其产生的现金流入应当基本上**独立**于其他资产或资产组产生的现金流入。

资产组应当由与创造现金流入相关的资产构成。



考点3：资产组的减值

(二) 认定资产组应当考虑的因素 (2个因素)

1. 资产组的认定，应当以资产组产生的主要现金流入**是否独立于其他资产或者资产组的现金流入**为依据。因此，资产组能否独立产生现金流入是认定资产组的**最关键因素**。



考点3：资产组的减值

提示：

企业在认定资产组时，如果几项资产的组合生产的产品（或者其他产出）**存在活跃市场**，即使部分或者所有这些产品（或者其他产出）均供内部使用，也表明这几项资产的组合能够**独立**产生现金流入，在符合其他相关条件的情况下，应当将这些资产的组合认定为资产组。



考点3：资产组的减值

2. 资产组的认定，应当考虑企业管理层管理生产经营活动的方式（如是按照生产线、业务种类还是按照地区或者区域等）和对资产的持续使用或者处置的决策方式等。



考点3：资产组的减值

【计算分析·教材例题7—6】丁公司生产某单一产品，并且只拥有A、B、C三家工厂。三家工厂分别位于三个不同的国家，而三个国家又位于三个不同的洲。工厂A生产一种组件，由工厂B或者C进行组装，最终产品由B或者C销往世界各地，工厂B的产品可以在本地销售，也可以在C所在洲销售（如果将产品从B运到C所在洲更加方便的话）。B和C的生产能力合在一起尚有剩余，并没有被完全利用。

B和C生产能力的利用程度依赖于甲企业对于销售产品在两地之间的分配。



考点3：资产组的减值

解析：如果A生产的产品（即组件）存在活跃市场，A可以认定为一个单独的资产组，原因是它生产的产品尽管主要用于B或者C，但是由于该产品存在活跃市场，可以带来独立的现金流量，因此通常应当认定为一个单独的资产组。

在确定其未来现金流量的现值时，公司应当调整其财务预算或预测，将未来现金流量的预计建立在公平交易的前提下A生产产品的未来价格最佳估计数，而不是其内部转移价格。

对于B和C而言，即使B和C组装的产品存在活跃市场，B和C的现金流入依赖于产品在两地之间的分配。B和C的未来现金流入不可能单独地确定。因此，B和C组合在一起是可以认定的、可产生基本上独立于其他资产或者资产组的现金流入的资产组合。B和C应当认定为一个资产组。



考点3：资产组的减值

（三）资产组认定后不得随意变更

资产组一经确定，在各个会计期间应当保持一致，**不得随意变更**。但是，企业如果由于重组、变更资产用途等原因，导致资产组的构成确需变更的，企业可以进行变更，但企业管理层应当证明该变更是合理的，并应当在附注中作说明。



考点3：资产组的减值

二、资产组可收回金额和账面价值的确定

1. 资产组的可收回金额应当按照该资产组的公允价值减去处置费用后的净额与其预计未来现金流量的现值之间较高者确定。

2. 资产组账面价值的确定基础应当与其可收回金额的确定方式相一致。

资产组的账面价值包括可直接归属于资产组与可以合理和一致地分摊至资产组的资产账面价值，通常不应当包括已确认负债（经营性负债和筹资性负债）的账面价值，但如不考虑该负债金额就无法确认资产组可收回金额的除外。



考点3：资产组的减值

3. 资产组在处置时如要求购买者承担一项负债（如环境恢复负债等）、该负债金额已经确认并计入相关资产账面价值，而且企业只能取得包括上述资产和负债在内的单一公允价值减去处置费用后的净额的，为了比较资产组的账面价值和可收回金额，在确定资产组的账面价值及其预计未来现金流量的现值时，应当将已确认的负债金额从中扣除。



考点3：资产组的减值

【计算分析·教材例题7—8】乙公司在东北经营一座有色金属矿山，根据有关规定，公司在矿山完成开采后应当将该地区恢复原貌。弃置费用主要是山体表层复原费用（比如恢复植被等），因为山体表层必须在矿山开发前挖走。

因此，乙公司在山体表层挖走后，确认了一项金额为10 000 000元的预计负债，并计入矿山成本。



考点3：资产组的减值

2025年12月31日，随着开采的进展，乙公司发现矿山中的有色金属储量远低于预期，有色金属矿山有可能发生了减值，因此，对该矿山进行了减值测试。考虑到矿山的现金流量状况，整座矿山被认定为一个资产组，该资产组在2025年年末的账面价值为20 000 000元（包括确认的恢复山体原貌的预计负债）。

乙公司如果在2025年12月31日对外出售矿山（资产组），买方愿意出价16 400 000元（包括恢复山体原貌成本，即已经扣减这一成本因素），预计处置费用为400 000元，因此该矿山的公允价值减去处置费用后的净额为16 000 000元。

乙公司估计矿山的未来现金流量现值为24 000 000元，不
包括处置费用



考点3：资产组的减值

解析：在本例中，资产组的公允价值减去处置费用后的净额为16 000 000元，该金额已经考虑了弃置费用。该资产组预计未来现金流量现值在考虑了弃置费用后为14 000 000元（24 000 000—10 000 000）。因此，该资产组的可收回金额为16 000 000元。

资产组的账面价值在扣除了已确认的恢复原貌预计负债后的金额为10 000 000元（20 000 000—10 000 000）。

资产组的可收回金额大于其账面价值，没有发生减值，乙公司不应当确认资产减值损失。



考点3：资产组的减值

三、资产组减值测试

如果资产组的可收回金额低于其账面价值的，应当确认相应的减值损失。减值损失金额应当按照下列顺序进行分摊：

1. 抵减分摊至资产组中商誉的账面价值（盾牌）；
2. 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。



考点3：资产组的减值

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



考点3：资产组的减值

【计算分析·教材例题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。

2025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量锐减40%，该生产线可能发生了减值，因此，丙公司在2025年12月31日对该生产线进行减值测试。

假定至2025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2025年12月31日的账面价值分别为400 000元、600 000元和1 000 000元。



考点3：资产组的减值

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机器和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。

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。

具体分摊过程见表7-4：



考点3：资产组的减值

	机器A	机器B	机器C	整条生产线 (资产组)
账面价值(已知) = 原值 - 折旧	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	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
二次分摊比例 (2个方法)		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		337 500	562 500	



考点3：资产组的减值

【单选·2023】甲公司对一个资产组进行减值测试，该资产组由一项账面价值为2 100万元的无形资产和一项账面价值为700万元的固定资产构成。当日，该资产组公允价值减去处置费用后的净额为2 100万元，预计未来现金流量的现值为2 200万元，该项固定资产的公允价值减去处置费用后的净额和预计未来现金流量的现值均为560万元。不考虑其他因素，下列各项说法中正确的是（ ）。

- A. 固定资产减值损失金额为150万元
- B. 无形资产减值损失金额为460万元
- C. 该资产组的可收回金额为2 100万元
- D. 该资产组减值损失金额为700万元



考点3：资产组的减值

答案：B

解析：可收回金额为公允价值减去处置费用后的净额与预计未来现金流量现值中的较高者，所以该资产组的可收回金额为2 200万元，该资产组的减值损失金额=（2 100+700）-2 200=600（万元），固定资产分摊的减值损失金额=600×700/（2 100+700）=150（万元），按该金额计算后的固定资产账面价值550万元（700-150）小于其本身可收回金额560万元，所以不能按分摊金额确认减值损失，应确认减值损失140万元（700-560），无形资产应确认的减值损失=600-140=460（万元）。