

2008备考CPA辅导第十章资产减值第四节 PDF转换可能丢失  
图片或格式，建议阅读原文

[https://www.100test.com/kao\\_ti2020/492/2021\\_2022\\_2008\\_E5\\_A4\\_87\\_E8\\_80\\_83\\_c67\\_492098.htm](https://www.100test.com/kao_ti2020/492/2021_2022_2008_E5_A4_87_E8_80_83_c67_492098.htm) 第四节 包含商誉的资产组减值 [

例题考点提示] 包含商誉的资产组减值的认定和会计处理。

特殊说明：因为商誉的减值问题还有总部资产的减值问题都是对于合并报表来说的，也就是合并报表之前要对于资产进行减值测试。那么选择的资产组是应该按照公允价值还是账面价值就需要区分不同的情况。对于同一控制下形成的企业合并的，那么由于合并报表中反映的资产是真实的账面价值，那么在资产组减值测试的时候选择的也是子公司的账面价值。如果是非同一控制下形成的企业合并的，由于合并报表中体现的是公允价值，那么在资产组减值中用的所谓“账面价值”就是资产的公允价值。所以本题中如果是同一控制下企业合并的应该是按照2700来计算减值，如果是非同一控制下企业合并额，应该是按照2500来计算减值。 [经典例题] 乙公司在2006年1月1日以3000万元的价格收购了黄河公司80%股份。在购买日，黄河公司可辨认资产的公允价值为2800万元，没有负债，假定黄河公司所有资产被认定为一个资产组。且该资产组包括商誉。需要至少于每年年度终了时进行减值测试。黄河公司2006年年末可辨认净资产的公允价值为2500万元。资产组（黄河公司）在2006年年末的可收回金额为1800万元。假定黄河公司2006年年末可辨认资产包括一项固定资产和一项无形资产及一批存货。其账面价值分别为1300万元，800万元和600万元。要求：（1）乙公司在其合并日的合并账务报表中确认的商誉和少数股东权益。（2）

计算资产组（黄河公司）在2006年年末资产组账面价值（包括完全商誉）。（3）计算资产组（黄河公司）减值损失并确认每一项资产减值损失。（4）编制资产减值损失的会计分录。（答案金额单位用万元表示，结果保留两位小数）。[例题答案]（1）乙企业在其合并日的合并财务报表中确认的商誉=3000-2800\*80%=760（万元）。少数股东权益=2800\*20%=560（万元）。（2）合并报表反映的账面价值=2500+760=3260（万元）。计算归属于少数股东权益的商誉价值=(3000/80%-2800)\*20%=190（万元）资产组账面价值（包括完全商誉）=3260+190=3450（万元）。（3）资产组（黄河公司）减值损失=3450-1800=1650（万元）。公司应当首先将1650万元减值损失分摊到商誉减值损失。其中分摊少数股东权益为190万元。剩余的1460万元应当在归属于母公司的商誉和黄河公司可辨认资产之间进行分摊。应确认商誉减值损失为760万元。另外应该确认相应的资产减值损失：固定资产应分摊减值损失=(1460-760)\*1300/(1300+800+600)\*80%=337.04\*80%=269.63（万元）。无形资产应分摊减值损失=(1460-760)\*800/(1300+800+600)\*80%=207.41\*80%=165.93（万元）。存货应分摊的减值损失=(1460-760)\*600/(1300+800+600)\*80%=155.56\*80%=124.45（万元）。（4）商誉减值损失的账务处理：借：资产减值损失 760 贷：商誉减值准备 760 借：资产减值损失 560.01 贷：固定资产减值准备 269.63 无形资产减值准备 165.93 存货跌价准备 124.45 [例题总结与延伸] 很多人对于商誉的减值问题都比较陌生，主要的难点还在于商誉的计算和减值的计算。所谓就是企业取得长期股权投资的时候付出的成本大于实际享有的

部分的差额。很通俗的说就是，一个企业声誉比较良好，业绩不错，那么如果要购买同样价值的净资产，就需要付出更多的成本，这个多余的成本支出就是形成了所谓的商誉。当然商誉并不是什么时候都会确认。首先接触到商誉问题是在权益法下形成的长期股权投资。企业实际支出的成本大于应该享有的被投资单位的可辨认净资产的公允价值的份额的部分，这部分是在长期股权投资入账价值中核算的，并没有在个别报表中体现，当然也不会涉及到商誉的减值问题。教材中说的商誉的减值问题，这里的商誉更多指的是集团公司对于集团内部子公司的净资产减值的处理。所以涉及到商誉的减值问题，肯定是集团公司角度的考虑。控股合并和吸收合并商誉至于商誉的计算问题需要区分同一控制还是非同一控制两种情况。如果是同一控制下企业合并的，商誉就是合并方付出的实际成本大于应该享有的被合并单位的所有者权益的份额的部分；非同一控制下企业合并，商誉就是企业实际付出的成本大于应该享有的被合并单位的可辨认净资产公允价值的份额的部分。在以后年度合并报表的时候商誉的价值可能会随着被合并方的可辨认净资产公允价值的变动而变化。商誉的减值的处理，就是把集团公司的子公司看作一个资产组，考察整个子公司的净资产的减值情况，确认的减值首先应该递减商誉的价值，然后才是净资产的减值，一定要注意这样一个顺序。 [知识点理解与总结] 1、商誉的计算问题。例题中遇到的一般都是非同一控制下形成的控股合并，商誉即是实际付出的合并成本大于应该享有的被投资的单位的可辨认净资产的公允价值的份额的部分。如果是全资子公司的，商誉就是全部是母公司应该在合并报表中确认的；如果

不是全资子公司的，那么合并报表中的商誉是不包括少数股东权益享有的商誉。

2、商誉减值测试的实质。之前已经进行了讲解，商誉是资产负债表必须要进行减值测试的资产，相比于其他的资产来说，商誉比较特殊。因为除了商誉和摊销年限不确定的无形资产以外的几个资产都是出现了减值迹象以后才进行减值测试，商誉则是必须在每个资产负债表日都要进行减值测试。对商誉进行减值测试其实就是集团公司对于旗下的子公司的净资产进行减值测试。所以这里的资产组其实就是整个子公司。对于商誉来说由于不能分摊到具体那个资产组，那么处理是类似于不能合理分摊的总部资产。处理不同的是商誉的和整个子公司作为整体以后，如果发生减值的，减值首先要递减商誉，如果是非全资子公司的，减值应该递减全部的商誉（包含少数股东权益部分的商誉），然后如果一项资产存在可收回金额的，那么减值的分摊额度是有限制的，分摊减值后的账面价值不能够低于该项资产的可收回金额，那么这个减值的额度就是该项资产的分摊减值的限额。

3、关于商誉减值减值的处理方法：（1）首先要对于不含有商誉的资产组进行减值测试。如果资产组发生价值了，那么商誉是肯定发生减值了，那么把商誉整体确认减值，把计算出来的减值确认为资产组的减值。如果不包含商誉的资产组没有发生减值的，为了进一步判断商誉是否发生了减值，那么需要进入第二步。（2）对包含商誉的资产组进行减值测试。如果发生减值的应该先抵减商誉的价值；如果抵减完毕之后有差额的，应该确认为资产组的减值。其中对于商誉减值的部分应该按照股权比例确定集团公司应该反映的商誉减值准备；同时对于资产组来说，确认的减值仍然需

要按照股权比例计算应该分担的减值，确认为当期的减值损失。4、商誉的减值测试方法程序是固定的，第一步说白了就是一个试探性的步骤。如果检测发现资产组发生减值的，那么证明商誉已经全部减值，资产组确认的减值可以认为是不包含商誉的资产组应该确认的减值，那么这个时候商誉的减值测试到此为止，不必要进入到第二步了；如果第一步测试表明资产组没有发生减值的，那么为了进一步确认商誉是否发生了减值就需要进入到第二步的处理。所以教材中给出的商誉减值的处理程序基本上都是有用的，第一步无法解决的进入到第二步。这种计算方法基本上类似于计算机额程序设计，第一个步骤能够完成的工作不会转入第二个步骤；第一个步骤不能完成的工作自动转入第二个步骤，这样的处理方式应该说是比较先进的。[容易犯错的地方]（1）商誉由于其特殊性，至少于每年年度终了进行减值测试。由于它难以产生现金流量，因此就结合与其它相关的资产组或者资产组组合进行减值测试。凡是在有包括商誉的资产减值测试中，首行要抵减分摊至资产组的商誉的账面价值。（2）要分清楚在对包含商誉的相关资产组资产组组合进行减值测试时，有对不包含商誉的资产组或者资产组组合的减值测试先进行，再对包含商誉的资产组或者资产组组合进行减值测试。比较其账面价值和可收回金额。再确定相应的减值损失。（3）存在少数股东权益情况下的商誉减值测试时，应当按照准则规定进行处理。在合并财务报表中反映的商誉，不包括子公司归属于少数股东的商誉。但对相关的资产组进行减值测试时，应当将归属于少数股东权益的商誉包括在内，调整资产组的账面价值。然后根据调整后的资产组账面价值与其可

收回金额进行比较。以确定资产组是否发生了减值。上述资产组如发生了减值，应当按照准则规定进行处理，但由于根据上述步骤计算的商誉减值损失包括了应由少数股东权益承担的部分，应当将该损失在可归属于母公司和少数股东权益之间按比例进行分摊，以确认归属于母公司的商誉减值损失。这里要多注意一下，比较容易给忽略掉。（4）如果题目中还给出了被投资单位的可辨认资产组分别包括了哪些小的单个资产，（如上题中给出了黄河公司的可辨认资产组分别包括了固定资产和无形资产及一批存货）。在这种情况下，再把剩下的（除商誉扣掉以外的减值）分别在黄河公司可辨认资产中按比例分摊。

[错题举例] 1、A公司2007年12月1日以1000万元取得B公司30%的股权，取得投资时被投资单位单位可辨认净资产的公允价值为3000万元。A公司能够对B公司施加重大影响。2007年12月31日，A公司对B公司长期股权投资的可收回金额为800万元。则A公司2007年12月31日应计提的长期股权投资减值准备为（A）万元。 A 200 B 100 C-100 D 0

解析：取得投资时“长期股权投资B公司”科目金额=1000万元。（含商誉100万元），应计提减值准备=1000-800=200（万元）。 2、A公司2007年12月1日以1000万元取得B公司30%的股权，取得投资时被投资单位单位可辨认净资产的公允价值为3500万元。A公司能够对B公司施加重大影响。2007年12月31日，A公司对B公司长期股权投资的可收回金额为800万元。则A公司2007年12月31日应计提的长期股权投资减值准备为（B）万元。 A 200 B 250 C 350 D 0

解析：取得投资时“长期股权投资B公司”科目金额=1050万元[1000（3500\*30%-1000）]。应计提减值准备=1050-800=250（万元）。 100Test 下载频

道开通，各类考试题目直接下载。详细请访问

[www.100test.com](http://www.100test.com)