

2008备考CPA辅导第十章资产减值第三节 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\\_492099.htm](https://www.100test.com/kao_ti2020/492/2021_2022_2008_E5_A4_87_E8_80_83_c67_492099.htm) 第三节 包含总部资产的资产组减值 [例题考点提示] 资产组减值的认定和会计处理。 [经典例题] 大海公司拥有X，Y及Z三个资产组。在2008年末，这三个资产组的账面价值分别为100万元，160万元和200万元。没有商誉。这三个资产组为三条生产线。预计使用寿命分别为：10年，20年，20年。用直线法计提折旧，由于大海公司的竞争对手通过技术创新推出了更好的同类产品。迎得了市场。从而对大海公司产品产生了重大的不利影响。为此，大海公司于2008年末对各个资产组需要进行减值测试。已知大海公司的经营管理活动由总部负责。总部资产包括一栋办公大楼和一个研发中心。其中办公大楼的账面价值为200万元。研发中心的账面价值为100万元。其中办公大楼的账面价值可以合理一致的基础上分摊到各资产组。但研发中心的账面价值难以在合理和一致的基础上分摊到各相关资产组，对于办公大楼的账面价值。企业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进行分摊。大海公司计算得到的资产组X的未来现金流量的现值为180万元。资产组Y的未来现金流量为110万元。资产组Z的未来现金流量现值为140万元。假定：包括研发中心在内的最小资产组组合（大海公司）的未来现金流量现值为580万元；假定各资产组的公允价值减去处置费用后的净额难以确定。假定总部资产办公大楼未来现金流量为80万元。研发中心未来现金流量为76万元。假定（2）：如果包括研发中心在内的最小资产组组合

(大海公司)的未来现金流量现值为204万元,请给出进一步的减值分配处理。要求:(1)计算确定资产组Z,Y和Z及总部资产是否发生了减值。如果发生了减值,则相应的减值损失金额是多少?(2)计算出总部资产二次资产减值分摊时各个资产组的分摊数。用表格来填列。(3)做出上述计提资产减值的账务处理。答案的金额单位用万元表示,结果保留两位小数。(分别按照两个假定的情况处理)[例题答案]

(1)在对各资产组进行减值测试时,首先应当认定与其相关的总部资产。由于大海公司的经营管理活动由总部负责。因此相关的总部资产包括办公大楼和研发中心,考虑到办公大楼的账面价值可以在合理和一致的基础上分摊至各资产组,

但是研发中心的账面价值难以再合理一致的基础上分摊至各资产组。因此对于办公大楼的账面价值。企业应当首先根据各资产组的账面价值和剩于使用年限加权平均法计算的账面价值分摊比例进行分摊,具体如下(单位万元):

项目	资产组X	资产组Y	资产组Z	总计
各资产组的账面价值	100	160	200	480
各资产组的剩于使用寿命	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	100	320	400	820

[办公大楼分摊比例(各资产组加权计算后的账面价值/各资产组加权平均计算后的账面价值合计)]

资产组X	资产组Y	资产组Z	合计
12.2%	39.02%	48.78%	100%

办公大楼账面价值分摊到各资产组的金额	24.4	78.04	97.56	200
包括分摊的办公大楼账面价值的各资产组账面价值	124.4	238.04	297.56	660

2)由于资产组X,Y,Z的可收回金额分别为(180,110,140)万元。而相应的账面价值(包括分摊的办公大楼账面价值)分别为124.4万元,238.04万元,297.56万元。资产组Y,Z的可收回金额均低于期账面价值,应当分别确认128.04万元和157.56万元减值损

失.并将该损失在办公大楼和资产组这间进行分摊.根据分摊结果.因资产组Y发生减值损失128.04万元.而导致办公大楼减值41.98万元 ( $128.04 \times 78.04 / 238.04$ ).导致资产组Y中所包括资产发生减值86.06万元 ( $128.04 \times 160 / 238.04$ ).因资产组Z发生减值损失157.56万元.而导致办公大楼减值51.66万元

( $157.56 \times 97.56 / 297.56$ ).导致资产组Z中所包括资产发生减值为105.90万元 ( $157.56 \times 200 / 297.56$ ).3) 经过减值测试后,资产组X,Y,Z和办公大楼的账面价值分别为100万元. ( $160 - 86$ ) 74万元. ( $200 - 106$ ) 94万元. ( $200 - 42 - 52$ ) 106万元).附: (这里都是取整数,去掉了后面的俩位数点,因为考虑到这些是固定资产项目,还是按整数来计算好些).研发中心的账面价值仍为100万元.由此包括研发中心在内的最小资产组组合 (即大海公司) 的账面价值总额为 ( $100 + 74 + 94 + 106$ ) =474万元.但其可收回金额为580万元.则没有发生减值.不用再进行二次分摊减值 (包括研发中心的减值损失).根据上述计算分析结果,大海公司X资产组没有发生减值.资产组Y和Z发生了减值,应当对其所包括资产分别确认减值86.06万元和105.90万元.总部资产中,办公大楼发生了减值.应当确认减值94万元,但是研发中心没有发生减值.

4) 会计分录: 借:资产减值损失 285.96 贷:固定资产减值准备 -  
 - - - Y资产组 86.06 - - - - Z资产组 105.90 - - - - -总部  
 资产 (办公大楼) 94 (2) 当假定其可收回金额为204万元时,  
 低于其账面价值 ( $474 - 204$ ) 270万元.因此大海公司要进一步  
 确认减值损失 (包括研发中心).由于总部资产中的办公大楼  
 和研发中心未来再现金流量为80万元和76万元 (可以确定的).  
 则填表如下 (单位用万元):

项目	资产组X	资产组Y	资产组Z	办公大楼	研发中心	总计各资产组账面价值
	100	74	94	106	100	

474可收回金额 204减值损失 270减值损失分摊比例 21.10%  
 15.61% 19.83% 22.36% 21.10% 100%分摊减值损失 56.97 42.15  
 53.54 26 24 202.66分摊后账面价值 43.03 31.85 40.46 80 76尚未分  
 摊的减值损失 67.34二次分摊比例 37.31% 27.61% 35.09%二次分  
 摊减值损失 25.12 18.59 23.63二次分摊后应确认减值损失总额  
 82.09 60.74 77.17二次分摊后账面价值 17.91 13.26 16.83 80 76 204

(3) 账务处理: 借: 资产减值损失 220 贷: 固定资产减值准备 - - - - 资产组X 82.09 - - - - 资产组Y 60.74 - - - - 资产组Z 77.17 [例题总结与延伸] 包含总部资产的资产组减值问题比较麻烦, 因为涉及到总部资产的分摊问题: 如果总部资产可以合理分摊到资产组, 那么减值的计算和确认是比较简单的; 如果总部资产不能够合理分摊到资产组, 那么就需要另外考虑了。总部资产分摊的方法是按照资产组的账面价值为基础计算的权数来确定。至于权数问题需要注意一点: 有的权数确定基本上按照账面价值为比例, 但是有的是按照年数为基础确定的新的账面价值为基础确定分配比例。这里主要是考虑到有的资产账面价值和使用年限和其他的资产存在很大的差异, 那么为了考虑到使用年限和价值的关系, 权数的确定上考虑了年限的问题, 比如其他的固定资产使用年限为10年, 有一项资产使用年限为5年, 那么计算权数的时候应该是把账面价值乘以资产之间使用年限的商数, 那么新的账面价值就相当于这个资产如果使用十年的话账面价值相当于多少, 正是基于这样一个考虑, 以年限为基础的新的权数计算方法才得以出现。那么我们在实际做题的时候都要把原来的账面价值调整到年限大体一致的新的账面价值作为权数的计算基础。包含总部资产的减值问题主要掌握一下上面说

的方法，如果能确定总部资产分摊的，那么减值损失问题就容易解决。对于不能有效分摊的总部资产，应该和所有的资产组结合判断为一个整体的资产组，那么根据一般资产的减值认定方法来确定应该计提的减值。另外如果单项资产组有自己的现金流量的，那么减值也是有分摊限额的，如果超过了这个限额就涉及到了减值二次分配的问题了。 [知识点理解与总结]

1、总部资产分摊到资产组要注意一下分摊比例的确定问题，基本上掌握账面价值为基础确定方式，至于年限存在很大差异的资产，以年限为基础地额权数确定也需要了解一下。比如各项资产的使用年限不一致，选择一个作为权数为1，那么其他的年限以这个年限为基准计算出各自的权数，用权数乘以各自的账面价值，得出的就是加权计算后的账面价值，以这个账面价值作为分摊减值的基础，然后再计算出各自的新的账面价值。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。

2、关于总部资产减值的处理方法：（1）对于总部资产中部分可以合理分摊到资产组的情况，关键问题是分摊比例的确认和减值的确认，在减值的确认上基本没有什么难点，重点需要注意减值在资产组和分摊到资产组的总部资产的减值分摊上，基本上按照账面价值为基础来确定分摊比例。（2）对于总部资产中部分不能合理分摊到资产组的情况。首先是考虑能够合理分摊到资产组的总部资产减值问题，通过比较各个分摊了总部资产的资产组的减值，按照上面第一点来确认减值后得出各个资产组的心得额账面价值。然后把不能分摊的总部资产和各个资产组

合并确认为一个大的资产组，那么根据可收回金额与账面价值的比较来确定减值，然后根据账面价值为基础确定分摊比例。（3）需要注意的是对于各个资产组来说，各自的现金流量已经给出了，这个现金流量是这个资产组考虑了可以分摊的总部资产以后的现金流量，按照道理来说资产组现金流量和包含了总部资产的现金流量是没有关系的，但是如果深层次想一下的话，各个资产组其实就是总部管理下的一个小的单位，那么必然是体现了包含总部资产在内的整体的盈利能力，那么这个现金流量其实就是考虑了总部资产在内的现金流量。对于各个资产组和不可分摊的总部资产联合组成的资产组来说，这个时候的现金流量一般可以认定为是各个资产组的现金流量的综合。严格的说各个资产组的现金流量是考虑了整个总部资产在内的现金流量，那么在比较可以分摊的总部资产减值的时候，用这个包含了所有的总部资产因素的现金流量是不太合适的，但是正是因为总部资产有一部分不能合理分摊，那么也决定了现金流量部分是不能够区分总部资产的影响的。所以从减值认定的可行性上来看，只能按照教材中给出的处理方法来进行。

3、关于教材197页的例题的处理。很多考生对于最后一段的现金流量有问题，提问说如果整体资产组的现金流量小于1440怎么办？应该说不可能有这样的情况出现，整体资产组的现金流量不可能比耽搁相加小。那么也不需要考虑小于1440以后的总部资产减值确认问题。所以在考虑问题的时候要注意前后的逻辑关系，不符合逻辑关系的问题只会让自己在学习的时候浪费时间。[容易犯错的地方] 1.这里面要弄清楚资产的账面价值和可收回金额的比较看是否发生了减值时,一定要把可收回金额是怎样来

确定的先弄明白. 当发生了减值时,如果有包括总部资产的,且题目中给出了总部资产账面价值可以在合理和一致的基础上分摊至各个资产组的情况下.先把总部资产的账面价值分摊到资产组,计算每个资产组账面价值(含分摊的总部资产).再把各资产组分别与可收回金额比较确定其是否减值.若资产组减值,则将减值部分分摊到资产组本身和总部资产. 2.对于资产组不能合理和一致的基础分摊到该资产组的,应当按照下列步骤处理.计算不考虑总部资产的各资产组的账面价值.其次把各资产组分别与其可收回金额比较,确定其是否减值.再次确定包含总部资产的资产组组合的账面价值.最后,若资产组组合减值则将减值部分分摊到各资产组总部资产.再比较所认定的资产组组合的账面价值(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减值测试的顺序和方法处理. 3.这里要一步一步的去理清楚,如果前面的一个数错算了,后面的全部都错,所以做题目时一定要细心和耐心,尤及在涉及到二次分摊资产减值的地方更是繁琐. [错题举例] 1.关于资产可收回金额的计量,下列说法中正确的有(CD) A.可收回金额应当根据资产的销售净价减去处置费用后的净额与资产预计未来现金流量的现值两者之较高者确定. B.可收回金额应当根据资产的销售净价减去处置费用后的净额与资产预计未来现金流量的现值两者之间较低者确定的. C.可收回金额应当根据资产的公允价值减去处置费用后的净额与资产预计未来现金流量的现值两者之间较高者确定的. D.资产的公允价值减去处置费用后的净额与资产预计未来现金流量的现值,只要有一项超过了资产的账面价值,就表明资产没有发生减值,不需再估计另一项金额. E.可收回金额应当根据资产的公允价值减去处

置费用后的净额与资产预计未来现金流量的现值两者之间较低者确定的。解析:是公允价值而不是销售净价,是较高者而不是较低者。2.关于“资产减值准则”中规范的资产减值损失的确定,下列说法中正确的有(ABC)。A.可收回金额的计量结果表明,资产的可收回金额低于其账面价值的,应当将资产的账面价值减记到可收回金额,减记的金额确认为资产减值损失,计入当期损益,同时计提相应的资产减值损失。B.资产减值损失确认后,减值资产的折旧或者摊销费用应当在未来期间作相应调整,以使该资产在剩余使用寿命内,系统地分摊调整后的资产账面价值(扣除预计净残值)。C.资产减值损失一经确认,在以后会计期间不得转回。D.确认的资产减值损失,在以后的会计期间可以转回。E.确认的资产减值损失,在处置资产时也不可以转回。解析:资产减值损失一经确认,在以后会计期间不得转回,但处置资产时应结转资产减值准备。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)