

2009年注册会计师会计复习总结第九章注册会计师资格考试  
PDF转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文

[https://www.100test.com/kao\\_ti2020/538/2021\\_2022\\_2009\\_E5\\_B9\\_B4\\_E6\\_B3\\_A8\\_c45\\_538193.htm](https://www.100test.com/kao_ti2020/538/2021_2022_2009_E5_B9_B4_E6_B3_A8_c45_538193.htm)

资产减值总结 资产减值走的是以下这条主线：单项资产的减值测试资产组的减值测试总部资产的减值测试商誉的减值测试当然在一些大的综合题中，也可能将这几种情况综合到一起，这样的题目难度是比较大的。

1.单项资产的减值测试 单项资产的减值测试比较简单，也就是存货、固定资产、无形资产等减值的处理，虽然教材中资产减值这一章没有将这个内容，但是我们联系起来想，只需要先计算出账面价值，再和它的可收回金额或可变现净值或未来现金流量现值比较，如果账面价值大于后者，则发生了减值，要计提减值准备，做如下账务处理：借：资产减值损失 贷：存货跌价准备 坏账准备 持有至到期投资减值准备 固定资产减值准备 无形资产减值准备 长期股权投资减值准备 投资性房地产减值准备 这里也借鉴一下“死鱼”在中级会计实务版块发的贴子里的一个表格来说明各项资产计提减值准备的原则和是否转回的情况：

screen.width-350)this.width=screen.width-350" vspace=2

border=0> 在上面的单项资产减值的计算中，存货跌价准备的计提是比较重要的，主要是计算可变现净值，我在之前的总结存货可变现净值的确定中已经详细地说明了，固定资产、无形资产、投资性房地产等各个单项资产减值准备的计提也已经在前面各个章节的总结中介绍过了，都是比较简单的，这里就不再嗦了。相应的例题可以参考我做的每日一练：单项资产减值的确认与计量。 2.资产组的减值测试 资产组的减

值测试首先是要认定资产组，其关键点就是要能够独立于其他资产或资产组产生主要的现金流量。认定资产组以后，就是比较资产组的账面价值和可收回金额，当账面价值大于可收回金额时，要确认资产减值损失。同样要注意当资产组的可收回金额大于账面价值的时候，已经计提的减值是不能够转回的。发生的减值损失，第一步要抵减资产组中商誉的账面价值，然后再根据资产组中除商誉以外的其他各项资产的账面价值的比重分摊。但是分摊后的各资产的账面价值不得低于该资产的公允价值减去处置费用后的金额、预计未来现金流量现值和零这三者之间的最高者。下面还是通过每日一练的例题来说明具体的处理：【例题2计算及会计处理题】

东大科技公司有一条甲生产线，该生产线生产某高端设备，由A、B、C三部机器构成，成本分别为80万元、120万元和200万元。使用年限均为10年，净残值为零，以年限平均法计提折旧。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位，属于一个资产组。2008年甲生产线所生产的高端设备有替代产品上市，到年底，导致公司高端设备的销路锐减40%，因此，在2008年12月31日对该生产线进行减值测试。整条生产线已经使用5年，预计尚可使用5年。根据上述资料，2008年12月31日A、B、C三部机器的账面价值分别为40万元、60万元和100万元。经估计A机器的公允价值减去处置费用后的净额为30万元，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。同时通过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的现值为120万元。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。要求：（1）编制东大科技公司2008年12月31日与生产高端设备相关的资产组减值损失分摊表。（2）编制东大科技公司2008年12月31日计提资产减值准备的会计分录。【答案】（1）在2008年12月31日，该生产线的账面价值为200万元，可收回金额为120万元，生产线的账面价值高于其可收回金额，因此该生产线发生了减值，公司应当确认减值损失80万元，并将该减值损失分摊到构成生产线的3部机器中。由于A机器的公允价值减去处置费用后的净额为30万元，因此，A机器分摊减值损失后的账面价值不应低于30万元。

screen.width-350)this.width=screen.width-350" vspace=2

border=0> 注：按照分摊比例，机器A应当分摊减值损失16万元(80万元×20%)，但由于机器A的公允价值减去处置费用后的净额为30万元，因此机器A最多只能确认减值损失10万元(40万元-30万元)，未能分摊的减值损失6万元(16万元-10万元)，应当在机器B和机器C之间进行再分摊。（2）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100000元、262500元和437500元，会计分录如下：借：资产减值损失机器A 100000 机器B 262500 机器C 437500 贷：固定资产减值准备机器A 100000 机器B 262500 机器C 437500

### 3.总部资产的减值测试

总部资产说白了就是那些难以脱离其他资产或者资产组产生独立的现金流入，并且其账面价值难以完全归属于某一资产组的资产，比如企业集团的办公楼等。对于总部资产的减值测试要分两种情况：第一种是总部资产可能有一部分能够按照合理和一致的基础分摊至资产组，此时要将包含这部分总部资产的资产组的账面价

值和其可收回金额比较，然后按照上面资产组减值测试的顺序和方法处理；第二种是总部资产可能还有一部分不能按照合理和一致的基础分摊至资产组，此时要在不考虑总部资产的情况下，比较资产组的账面价值和可收回金额，按照上面资产组减值测试的顺序和方法处理，再将资产组和不能分摊的总部资产作为一个最小的资产组组合，比较资产组组合的账面价值和可收回金额，发生减值的，要将其分摊到总部资产和资产组，再计算资产组各单项资产的减值损失。上面的文字大家看起来会比较晕，我们还是来画图，如下：这样清晰了很多，虽然直观，可能还是不明白具体应该如何处理，那么再看看每日一练，强烈建议你自己先做一遍，然后和答案对比，这样印象会更深刻一些：总部资产的减值测试。说到这里，我嗦一下，很多学友对于综合题都是只看不做，一来可能时间不够，二来是有畏难情绪，这样长期下去，自己的解题能力是不能得到提高的。遇到新的问题，稍微变化的题目，同样还是不会做，或者做题的速度非常慢，很多人都是养成了这样的坏习惯，导致自己的考试成绩总是上不去。所以，重点章节的综合题自己有时间一定要花时间去完整独立地做一遍，做完了再去对照答案，不要边看答案边做。好了，我们接着学习。

#### 4.商誉的减值测试

商誉的减值测试，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抵减商誉的价值，然后才是净资产的减值，减值测试分为两步：（1）首先要对不包含商誉的资产组或者资产组组合进行减值测试。如果不包含商誉的资产组或者资产组组合发生了减值，那么商誉肯定是发生减值了，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或资产组组合的减值。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或资产组组合进行减值测试。比较相关资产组或者资产组组合的账面价值（包括所分摊的商誉的账面价值部分）与其可收回金额，如相关资产组或资产组组合的可收回金额低于其账面价值的，应当就其差额确认减值损失。减值损失要先抵减分摊至资产组或资产组组合中商誉的账面价值，如果抵减商誉后还有剩余，应当根据资产组或者资产组组合中除商誉以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。还需要注意，在非同一控制下的控股合并中，如果是非全资子公司，由于可收回金额的预计包括归属于少数股东的商誉价值部分，为了使减值测试建立在一致的基础上，企业应当调整资产组的账面价值，将归属于少数股东权益的商誉包括在内：当“资产组账面价值归属于少数股东权益的商誉” $>$ 可收回金额时，差额为资产减值损失，首先抵减商誉的价值（该商誉减值损失包括了应由少数股东权益承担的部分），确认归属于母公司的商誉减值损失（将商誉的减值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）。对于商誉减值的具体处理，可以看一下在2008年注会《会计》考试中，计算及会计处理题第3题，它综合了总部资产和商誉的减值测试，同时也涉及到了固定资产计提折旧等知识点：【08年真题】甲股份有限公司(本题下称“甲公司”)系生产家用电器的上市公司，实行事业部制管理，有A、B、C、D四个事业部，分别生产不同的家用电器，每一事业部为一个资产组。甲公司有关总部资产以及A、B

、C、D四个事业部的资料如下：(1)甲公司的总部资产为一级电子数据处理设备，成本为1500万元，预计使用年限为20年。至20\*8年末，电子数据处理设备的账面价值为1200万元，预计剩余使用年限为16年。电子数据处理设备用于A、B、C三个事业部的行政管理，由于技术已经落后，其存在减值迹象。(2)A资产组为一生产线，该生产线由X、Y、Z三部机器组成。该三部机器的成本分别为4000万元、6000万元、10000万元，预计使用年限均为8年。至20\*8年末，X、Y、Z机器的账面价值分别为2000万元、3000万元、5000万元，预计剩余使用年限均为4年。由于产品技术落后于其他同类产品，产品销量大幅下降，20\*8年度比上年下降了45%。经对A资产组(包括分配的总部资产，下同)未来4年的现金流量进行预测并按适当的折现率折现后，甲公司预计A资产组未来现金流量现值为8480万元。甲公司无法合理预计A资产组公允价值减去处置费用后的净额，因X、Y、Z机器均无法单独产生现金流量，因此也无法预计X、Y、Z机器各自的未来现金流量现值。甲公司估计X机器公允价值减去处置费用后的净额为1800万元，但无法估计Y、Z机器公允价值减去处置费用后的净额。(3)B资产组为一条生产线，成本为1875万元，预计使用年限为20年。至20\*8年末，该生产线的账面价值为1500万元，预计剩余使用年限为16年。B资产组未出现减值迹象。经对B资产组(包括分配的总部资产，下同)未来16年的现金流量进行预测并按适当的折现率折现后，甲公司预计B资产组未来现金流量现值为2600万元。甲公司无法合理预计B资产组公允价值减去处置费用后的净额。(4)C资产组为一条生产线，成本为3750万元，预计使用年限为15年。至20\*8年末，该生产线的

账面价值为2000万元，预计剩余使用年限为8年。由于实现的营业利润远远低于预期，C资产组出现减值迹象。经对C资产组(包括分配的总部资产，下同)未来8年的现金流量进行预测并按适当的折现率折现后，甲公司预计C资产组未来现金流量现值为2016万元。甲公司无法合理预计B资产组公允价值减去处置费用后的净额。(5)D资产组为新购入的生产小家电的丙公司。20\*8年2月1日，甲公司与乙公司签订协议，甲公司以9100万元的价格购买乙公司持有的丙公司70%的股权。4月15日，上述股权转让协议经甲公司临时股东大会和乙公司股东会批准。4月25日，甲公司支付了上述转让款。5月31日，丙公司改选了董事会，甲公司提名的董事占半数以上，按照公司章程规定，财务和经营决策需董事会半数以上成员表决通过。当日丙公司可辨认净资产的公允价值为12000万元。甲公司与乙公司在该项交易前不存在关联方关系。D资产组不存在减值迹象。至20\*8年12月31日，丙公司可辨认净资产按照购买日的公允价值持续计算的账面价值为13000万元。甲公司估计包括商誉在内的D资产组的可收回金额为13500万元。(6)其他资料如下：1.上述总部资产，以及A、B、C各资产组相关资产均采用年限平均法计提折旧，预计净残值均为零。2.电子数据处理设备中资产组的账面价值和剩余使用年限按加权平均计算的账面价值比例进行分配。3.除上述所给资料外，不考虑其他因素。要求：(1)计算甲公司20\*8年12月31日电子数据处理设备和A、B、C资产组及其各组成部分应计提的减值准备金额，并编制相关会计分录；(2)计算甲公司电子数据处理设备和A、B、C资产组及其各组成部分于20\*9年度应计提的折旧额。将上述相关数据填列在答题卷第8页“甲

公司20\*8年资产减值准备及20\*9年折旧计算表”内。(2)计算甲公司20\*8年12月31日商誉应计提的减值准备，并编制相关的会计分录。【答案】(1

)  
借：资产减值损失 - 总部资产 144 - 设备X 200 - 设备Y 675 - 设备Z 1125 - C资产组 200 贷：固定资产减值准备 2344  
(2) 2009年以下各项目应该计提的折旧金额：总部资产2009年计提的折旧金额 =  $(1200 - 144) / 16 = 66$  (万元)  
设备X2009年计提的折旧金额 =  $1800 / 4 = 450$  (万元) 设备Y2009年计提的折旧金额 =  $2325 / 4 = 581.25$  (万元) 设备Z2009年计提的折旧金额 =  $3875 / 4 = 968.75$  (万元) B资产组2009年计提的折旧金额 =  $1500 / 16 = 93.75$  (万元) C资产组2009年计提的折旧金额 =  $1800 / 8 = 225$  (万元)

(3) 商誉 =  $9100 - 12000 \times 70\% = 700$  万元。合并财务报表中确认的总商誉 =  $700 / 70\% = 1000$  万元。甲公司包含商誉的资产组账面价值 =  $13000 + 1000 = 14000$  万元，可收回金额为13500万元，应计提减值500万元。甲公司20\*8年12月31日商誉应计提的减值准备 =  $500 \times 70\% = 350$  (万元) 借：资产减值损失 350 贷：商誉减值准备 350  
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)