

2007年《高级会计实务》讲义（三）PDF转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文

[https://www.100test.com/kao\\_ti2020/262/2021\\_2022\\_2007\\_E5\\_B9\\_B4\\_E3\\_80\\_8A\\_c48\\_262467.htm](https://www.100test.com/kao_ti2020/262/2021_2022_2007_E5_B9_B4_E3_80_8A_c48_262467.htm)

第三节 固定资产、无形资产等资产减值 对于采用权益法核算的长期股权投资、对子公司的长期股权投资、固定资产、以成本模式进行后续计量的投资性房地产、无形资产等资产，企业应当在资产负债表日判断资产是否存在可能发生减值的迹象；对于存在减值迹象的资产，应当进行减值测试，计算可收回金额，可收回金额低于账面价值的，应当按照可收回金额低于账面价值的金额，计提减值准备。

一、固定资产、无形资产等资产发生减值的判断 存在下列迹象的，表明固定资产、无形资产等资产可能发生了减值：

- 1.资产的市价当期大幅度下跌，其跌幅明显高于因时间的推移或者正常使用而预计的下跌。
- 2.企业经营所处的经济、技术或者法律等环境以及资产所处的市场在当期或者将在近期发生重大变化，从而对企业产生不利影响。
- 3.市场利率或者其他市场投资报酬率在当期已经提高，从而影响企业计算资产预计未来现金流量现值的折现率，导致资产可收回金额大幅度降低。
- 4.有证据表明资产已经陈旧过时或者其实体已经损坏。
- 5.资产已经或者将被闲置、终止使用或者计划提前处置。
- 6.企业内部报告的证据表明资产的经济绩效已经低于或者将低于预期，如资产所创造的净现金流量或者实现的营业利润（或者亏损）远远低于（或者高于）预计金额等。
- 7.其他表明资产可能已经发生减值的迹象。

在判断资产是否存在可能发生减值的迹象时，应当考虑重要性原则。因企业合并所形成的商誉和使用寿命不确定的无形资产，无

论是否存在减值迹象，每年都应当进行减值测试。二、资产可收回金额的计量 固定资产、无形资产等资产存在减值迹象的，应当估计其可收回金额。在估计资产可收回金额时，应当遵循重要性原则。

- 1.以前报告期间的计算结果表明，资产可收回金额显著高于其账面价值，之后又没有发生消除这一差异的交易或者事项的，资产负债表日可以不重新估计该资产的可收回金额。
- 2.以前报告期间的计算与分析表明，资产可收回金额相对于某种减值迹象反应不敏感，但在本报告期间又发生了该减值迹象的，可以不因该减值迹象的出现而重新估计该资产的可收回金额。当期市场利率或市场投资报酬率上升，对计算资产未来现金流量现值采用的折现率影响不大的，可以不重新估计资产的可收回金额。

资产的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。

- 1.资产的公允价值减去处置费用后净额的确定 资产的公允价值减去处置费用后的净额，应当分别是否存在资产销售协议和活跃市场处理：对于存在资产销售协议的，应当根据公平交易中销售协议价格减去可直接归属于该资产处置费用的金额确定。处置费用包括与资产处置有关的法律费用、相关税费、搬运费以及为使资产达到可销售状态所发生的直接费用等。对于不存在销售协议但存在资产活跃市场的，应当按照该资产的市场价格减去处置费用后的金额确定。资产的市场价格通常应当根据资产的买方出价确定。在销售协议和资产活跃市场均不存在的情况下，应当以可获取的最佳信息为基础，估计资产的公允价值减去处置费用后的净额，该净额可以参考同行业类似资产的最近交易价格或者结果进行估计。
- 2.资产预计未

来现金流量现值的确定 资产预计未来现金流量的现值，应当按照资产在持续使用过程中和最终处置时所产生的预计未来现金流量，选择恰当的折现率对其进行折现后的金额加以确定。（1）预计资产未来现金流量 预计的资产未来现金流量应当包括下列各项： 资产持续使用过程中预计产生的现金流入。 为实现资产持续使用过程中产生的现金流入所必需的预计现金流出（包括为使资产达到预定可使用状态所发生的现金流出）。 资产使用寿命结束时，处置资产所收到或者支付的净现金流量。该现金流量应当是在公平交易中，熟悉情况的交易双方自愿进行交易时，企业预期可从资产的处置中获取或者支付的、减去预计处置费用后的金额。预计资产未来现金流量时，企业应当以资产的当前状况为基础，不应当包括下列各项： 与将来可能会发生的、尚未作出承诺的重组事项有关的预计未来现金流量。 与将来可能会发生的资产改良有关的预计未来现金流量。 筹资活动产生的现金流入或者流出。 与所得税收付有关的现金流量。企业预计资产未来现金流量应当建立在以下基础上： 预计资产未来现金流量时，企业管理层应当在合理和有依据的基础上对资产剩余使用寿命内整个经济状况进行最佳估计。企业管理层应当通过分析过去预计现金流量和实际现金流量的差额产生的原因，来评价目前预计现金流量所依据假设的合理性。

预计资产的未来现金流量，应当以经企业管理层批准的最近财务预算或者预测数据，以及该预算或者预测期之后年份稳定的或者递减的增长率为基础。企业管理层如能证明递增的增长率是合理的，可以以递增的增长率为基础。建立在预算或者预测基础上的预计现金流量最多涵盖5年，企业管理层

如能证明更长的期间是合理的，可以涵盖更长的期间。在对预算或者预测期之后年份的现金流量进行预计时，所使用的增长率除了企业能够证明更高的增长率是合理的之外，不应当超过企业经营的产品、市场、所处的行业或者所在国家或者地区的长期平均增长率，或者该资产所处市场的长期平均增长率。

（2）折现率 折现率是反映当前市场货币时间价值和资产特定风险的税前利率。该折现率是企业在购置或者投资资产时所要求的必要报酬率。在预计资产的未来现金流量时已经对资产特定风险的影响作了调整的，估计折现率不需要考虑这些特定风险。如果用于估计折现率的基础是税后的，应当将其调整为税前的折现率。如果特定资产的报酬率难以从市场上直接获得，企业应当采用替代报酬率估计折现率。在实务中，企业可以考虑对加权平均资本成本、增量借款利率或其他相关市场利率进行适当调整后，作为替代报酬率。调整时，应当考虑与资产预计未来现金流量有关的特定风险以及其他有关货币风险和价格风险等。估计资产未来现金流量现值时，通常采用单一的折现率；资产未来现金流量的现值对未来不同期间的风险差异或者利率的期限结构反应敏感的，应当使用不同的折现率。

（3）外币未来现金流量 预计资产的未来现金流量涉及外币的，应当以该资产所产生的未来现金流量的结算货币为基础，按照该货币适用的折现率计算资产的现值；然后将该外币现值按照计算资产未来现金流量现值当日的即期汇率进行折算。

三、资产减值损失的处理 资产的可收回金额低于其账面价值的，企业应当将资产的账面价值减记至可收回金额，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准备。资产

的账面价值是资产成本扣减累计折旧和累计减值准备后的金额。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）。已计提减值准备的固定资产、以成本模式进行后续计量的投资性房地产，应当按照该项资产的账面价值以及尚可使用寿命重新计算确定折旧率和折旧额。已计提减值准备的需要摊销的无形资产，应当按照该项资产的账面价值以及尚可使用寿命重新计算确定摊销额。资产减值损失一经确认，在以后会计期间不得转回。第8号准则规定的资产范围：对子公司、联营企业和合营企业的长期股权投资、采用成本模式进行后续计量的投资性房地产、固定资产、无形资产、生产性生物资产、商誉、探明石油天然气矿区权益和井及相关设施等。

#### 四、资产组的认定及减值处理（难点）

有迹象表明一项资产可能发生减值的，企业应当以单项资产为基础估计其可收回金额。企业难以对单项资产的可收回金额进行估计的，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。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。

##### 1. 资产组的认定

资产组的认定，应当以资产组产生的主要现金流入是否基本上独立于其他资产或者资产组的现金流入为依据。在认定资产组产生的现金流入是否基本上独立于其他资产组时，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。资产组一经确定，各个会计期间应当保持一致，不得随意变更。如需变更，企业管

理层应当证明该变更是合理的，并按相关企业会计准则的规定在附注中说明。

## 2. 资产组可收回金额和账面价值的确定

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两者之间较高者确定。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的账面价值。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。

**【案例题8】**假设A公司在某山区经营一座有色金属的矿山，根据规定，公司在完成矿山开采后应当将该地区恢复原貌，恢复的费用主要为山体表层附岩的费用（恢复植被）。因山体表面必须在矿山开发前挖走，因此企业在山体表层挖走后应当确认预计负债，并将该预计负债计入到矿山成本中。假定其金额为500万元。2007年12月31日随着开采进展，公司发现矿山中的有色金属储量远低于预期水平，因此公司对该矿山进行减值测试。考虑到矿山现金流量状况，整座矿山被认定为一个资产组。该资产组在2007年末其账面价值为1000万元（包括确认的恢复山体原貌的预计负债）。该矿山如在2007年底对外出售，买方愿意出价820万元（恢复山体原貌成本），预计处置费用为20万元。矿山预计未来现金流量的现值为1200万元（不包括恢复的费用）。问：

该矿山是否需要计提准备，如计提为多少？手写板图

示0103-01 【答疑编号11010301】 【案例题9】甲公司有条生产线，生产光学仪器，由A、B、C三部机器所构成。成本分别为40、60、100万元。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。2005年该生产线所生产的光学产品由替代的产品上市到年底，导致光学产品的销售收入锐减40%。因此对该生产线进行减值测试。2005年12月31日，A、B、C三部机器的账面价值分别为20、30、50万元。估计A机器的公允价值减去处置后的费用为15万元。B机器和C机器都无法合理的估计其公允价值减处置费用后的净额，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年的现金流量以及恰当的折现率后得出该生产线预计未来现金流量的现值为60万元。由于公司无法合理估计生产线公允价值减处置费用后的净额以及该生产线预计未来现金流量的现值。该资产组的减值如何处理？抵减后的各项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净额（如可确定的）、该资产预计未来现金流量的现值（如可确定的）和零三者之中最高者。

3.涉及总部资产的资产组减值损失的处理 企业总部资产包括企业集团或其事业部的办公楼、电子数据处理设备等资产。总部资产的显著特征是难以脱离其他资产或者资产组产生独立的现金流入，而且其账面价值不能完全归属于某一资产组。有迹象表明某项总部资产可能发生减值的，企业应当计算确定该总部资产所归属的资产组或者资产组组合的可收回金额，然后将其与相应的账面价值相比较，据以判断是否需要确认减值损失。其中，资产组组合，是指由若干个资产组组成的最

小资产组组合，包括资产组或者资产组组合，以及按合理方法分摊的总部资产部分。 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)