

2009年注册会计师原制度下会计第九章注册会计师考试 PDF
转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文

https://www.100test.com/kao_ti2020/632/2021_2022_2009_E5_B9_B4_E6_B3_A8_c45_632158.htm 欢迎进入：2009年注册会计师

报套餐班，享受五折优惠！更多信息访问：百考试题注册会计师论坛第九章 资产减值疑难略记

- 1、资产减值规范的内容要记住，因为涉及到减值可不可以转回的问题。
 - (1) 对子公司、联营企业和合营企业的长期股权投资；
 - (2) 采用成本模式进行后续计量的投资性房地产；
 - (3) 固定资产；
 - (4) 生产性生物资产；
 - (5) 无形资产；
 - (6) 商誉；
 - (7) 探明石油天然气矿区权益和井及相关设施等。
- 2、可回收金额的判定比较重要：较高者。特殊情况：如果企业无法可靠估计资产公允价值减去处理费用后的净额的，应当以该资产预计未来现金流量的现值作为其可收回金额。
- 3、账面价值会计算。复习以下内容：对固定资产来讲： $\text{账面价值} = \text{固定资产的原价} - \text{计提的减值准备} - \text{计提的累计折旧}$ ； $\text{账面余额} = \text{固定资产的账面原价}$ ； $\text{账面净值} = \text{固定资产的折余价值} = \text{固定资产原价} - \text{计提的累计折旧}$ 。对于企业的其他资产，只涉及账面价值和账面余额的概念。账面价值都是减去计提的减值准备后的金额；账面余额都是各自账户结余的金额。
- 4、必须进行减值测试的是：商誉；使用寿命不确定的无形资产。
- 5、注意与财务成本管理中有有关现值的联系：折算率用税前的，现金流量也是税前的，两者统一；以资产当时状况为基础，不考虑中间改良及相关的现金流量。
- 6、减值的“两次分配”：某个资产组受可回收金额限制，超出的部分再分配到其他资产（组）。
- 7、掌握账面价值与寿命的加权计算方法（分

配总部资产时要用)。8、掌握总部资产的分摊及商誉优先冲减。

一、资产减值的范围 资产减值，是指资产的可收回金额低于其账面价值。本章所指资产，除特别说明外，包括单项资产和资产组。提醒：不包括流动资产，流动资产的减值可转回。

二、资产减值的迹象与测试 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。如果有确凿证据表明资产存在减值迹象的，应当也进行资产减值测试，估计资产的可收回金额。资产存在减值迹象是资产是否需要进行减值测试的必要前提，但是以下资产除外，即因企业合并形成的商誉和使用寿命不确定的无形资产，对于这些资产，无论是否存在减值迹象，都应当至少于每年年度终了进行减值测试。企业在判断资产减值迹象以决定是否需要估计资产可收回金额时，应当遵循重要性原则。根据这一原则，企业资产存在下列情况的，可以不估计可收回金额：

1. 以前报告期间的计算结果表明，资产可收回金额远高于其账面价值，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，资产可收回金额对于资产减值准则中所列示的一种或者多种减值迹象反应不敏感，在本报告期间又发生了该减值迹象的，在资产负债表日企业可以不需因为上述减值迹象的出现而重新估计该资产的可收回金额。比如在当期市场利率或其他市场投资报酬率提高的情况下，如果企业计算资产未来现金流量现值时所采用的折现率不大可能受到该市场利率或者其

他市场投资报酬率提高的影响；或者即使会受到影响，但以前期间的可收回金额敏感性分析表明，该资产预计未来现金流量也很可能相应增加，因而不大可能导致资产的可收回金额大幅度下降的，企业可以不必对资产的可收回金额进行重新估计。

三、估计资产可收回金额的基本方法

资产存在可能发生减值迹象的，应当估计其可收回金额。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。

（一）资产的公允价值减去处置费用后净额的估计

资产的公允价值减去处置费用后的净额，通常反映的是资产如果被出售或者处置时可以收回的净现金收入。

- （1）销售协议价格
- （2）资产的市场价格（买方出价）
- （3）熟悉情况的交易双方自愿进行公平交易愿意提供的交易价格

如果企业无法可靠估计资产的公允价值减去处置费用后的净额的，应当以该资产预计未来现金流量的现值作为其可收回金额。

（二）资产预计未来现金流量现值的估计

1、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。

企业预计资产未来现金流量，应当综合考虑下列因素：

- （1）以资产的当前状况为基础预计资产未来现金流量；
- （2）预计资产未来现金流量不应当包括筹资活动和所得税收付产生的现金流量；
- （3）对通货膨胀因素的考虑应当和折现率相一致；
- （4）涉及内部转移价格的需要作调整。

如果影响资产未来现金流量的因素较多，不确定性较大，使用单一的现金流量可能并不能如实反映资产创造现金流量的实际情况。在这种情况下，采用期望现金流量法更为合理的，企业

应当采用期望现金流量法预计资产未来现金流量。在期望现金流量法下，资产未来每期现金流量应当根据每期可能发生情况的概率及其相应的现金流量加权计算求得。

2、为了资产减值测试的目的，计算资产未来现金流量现值时所使用的折现率应当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。折现率的确定，应当首先以该资产的市场利率为依据。如果该资产的市场利率无法从市场上获得的，可以使用替代利率估计折现率。企业在估计资产未来现金流量现值时，通常应当使用单一的折现率。但是，如果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，企业应当在未来各不同期间采用不同的折现率。

根据资产减值准则的规定，预计资产未来现金流量时，应当以资产当时的状况为基础，不应考虑与该资产改良有关的预计未来现金流量。

3、外币未来现金流量及其现值的预计

首先，应当以资产所产生的未来现金流量的结算货币为基础预计其未来现金流量，并按照该货币适用的折现率计算资产的现值。其次，将该外币现值按照计算资产未来现金流量的现值当日的即期汇率进行折算，从而折现成按照记账本位币表示的资产的未来现金流量的现值。最后，在该现值基础上，比较资产公允价值减去处置费用后的净额以及资产的账面价值，以确定是否需要确认价值损失以及确认多少减值损失。

四、资产减值损失确认与计量的一般原则及会计处理

资产可收回金额确定后，如果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。资产的账面价值是指资产成本扣减累计折旧(或累计

摊销)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)。资产减值损失一经确认,在以后会计期间不得转回。但是,遇到资产处置、出售、对外投资、以非货币性资产交换方式换出、在债务重组中抵偿债务等情况,同时符合资产终止确认条件的,企业应当将相关资产减值准备予以转销。会计分录为:借:资产减值损失 贷:XX资产减值准备

五、资产组的认定

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。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。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,并在附注中说明。

六、资产组减值测试

(一)资产组账面价值和可收回金额的确定基础

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。

(二)资产组减值的会

计处理 根据减值测试的结果，资产组（包括资产组组合）的可收回金额如低于其账面价值的，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.首先抵减分摊至资产组中商誉的账面价值；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。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：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。因此而导致的未能分摊的减值损失金额，应当按照相关资产组中其他各项资产的账面价值所占比重进行分摊。

七、总部资产的减值测试

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、研发中心等资产。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，而且其账面价值难以完全归属于某一资产组。因此，总部资产通常难以单独进行减值测试，需要结合其他相关资产组或者资产组组合进行。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。在资产负债表日，如果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。企业在对某一资产组进行减值测试时，应当先认定所有与该资产组相关的总部资产，再根据相关总部资产能否按照合理和一致的基础分摊至该资产组分别下列情况处理：（一

）对于相关总部资产能够按照合理和一致的基础分摊至该资产组的部分，应当将该部分总部资产的账面价值分摊至该资产组，再据以比较该资产组的账面价值（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的减值损失处理顺序和方法处理。（二）对于相关总部资产难以按照合理和一致的基础分摊至该资产组的，应当按照下列步骤处理：首先，在不考虑相关总部资产的情况下，估计和比较资产组的账面价值和可收回金额，并按照前述有关资产组减值损失处理顺序和方法处理。其次，认定由若干个资产组组成的最小的资产组组合，该资产组组合应当包括所测试的资产组与可以按照合理和一致的基础将该总部资产的账面价值分摊其上的部分。最后，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损失的处理顺序和方法处理。

八、商誉减值测试的基本要求 企业合并所形成的商誉，至少应当在每年年度终了时进行减值测试。商誉应当结合与其相关的资产组或者资产组组合进行减值测试。相关的资产组或者资产组组合应当是能够从企业合并的协同效应中受益的资产组或者资产组组合，不应当大于企业所确定的报告分部。对于已经分摊商誉的资产组或资产组组合，不论是否存在资产组或资产组组合可能发生减值的迹象，每年都应当通过比较包含商誉的资产组或资产组组合的账面价值与可收回金额进行减值测试。企业进行资产减值测试，对于因企业合并形成的商誉的账面价值，应当自购买日起按照合理的方法分摊至相关的资产组；难以分摊至相关的资产组的，应当将其分摊至相关的资产组组合。

九、商誉减值测试的方法

与会计处理 1、减值损失金额应当先抵减分摊至资产组或者资产组组合中商誉的账面价值，再根据资产组或者资产组组合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。相关减值损失的处理顺序和方法与第四节有关资产组减值损失的处理顺序和方法相一致。商誉减值的会计处理如下：借：资产减值损失 贷：商誉减值准备

2、企业在对包含商誉的相关资产组或者资产组组合进行减值测试时，如与商誉相关的资产组或者资产组组合存在减值迹象的，应当首先对不包含商誉的资产组或者资产组组合进行减值测试，计算可收回金额，并与相关账面价值相比较，确认相应的减值损失。然后，再对包含商誉的资产组或者资产组组合进行减值测试，比较这些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，如相关资产组或者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，减值损失金额应当首先抵减分摊至资产组或者资产组组合中商誉的账面价值；然后，根据资产组或者资产组组合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。由于按照《企业会计准则第20号企业合并》的规定，因企业合并所形成的商誉是母公司根据其在子公司所拥有的权益而确认的商誉，子公司中归属于少数股东的商誉并没有在合并财务报表中予以确认。因此，在对与商誉相关的资产组或者资产组组合进行减值测试时，由于其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，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（包括商誉）是否发生了减值。上述资产组如发生减值的，应当首先抵减商誉的账面价值，但由于根据上述方法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，而少数股东权益拥有的商誉价值及其减值损失都不在合并财务报表中反映，合并财务报表只反映归属于母公司的商誉减值损失，因此，应当将商誉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，以确认归属于母公司的商誉减值损失。（学习完企业合并后再学习这部分内容）

相关连接:2009年注册会计师会计各章节总结新东方名师解读
：2009年新制度《会计》考试大纲热点关注：09年CPA考试全方位解读-会计篇2009年注册会计师（新制度）专业阶段考试《会计》样题2009年注册会计师免费试听! 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