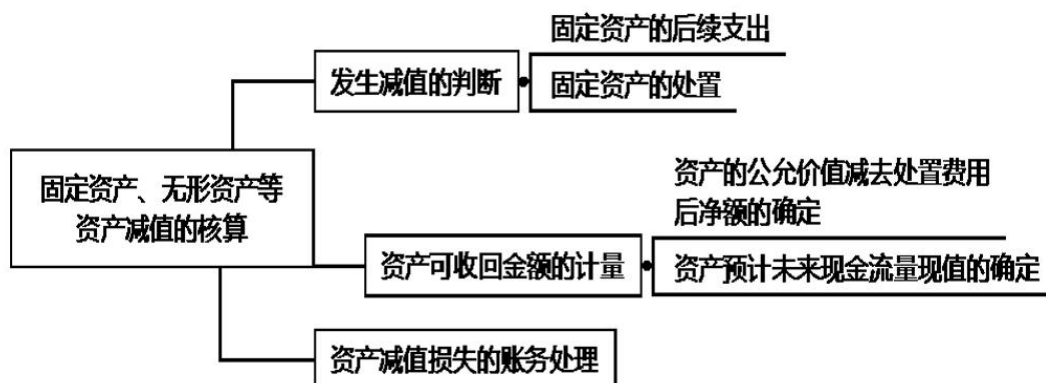


第六节 固定资产、无形资产等资产减值的核算

知识点框架



知识点 6: 固定资产、无形资产等资产减值的核算 (★★)

对于企业拥有的**固定资产**和**无形资产**和**使用权资产**，应当在资产负债表日判断其是否存在可能发生减值的迹象；对于存在减值迹象的，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**。

【提示 1】企业合并形成的**商誉**、**使用寿命不确定的无形资产**和**尚未达到可使用状态的研发支出**（资本化部分）属特殊资产，无论是否存在减值迹象，每年都应进行减值测试。

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。

【提示 1】在估计资产可收回金额时，应当遵循**重要性原则**，即：

- 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，之后又没有消除这一差异的交易或者事项，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**，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。

【2020·多选题】下列各项资产中，即使没有出现减值迹象，也应当至少每年进行减值测试的有（ ）。

- A. 使用寿命不确定的非专利技术
- B. 企业合并形成的商誉
- C. 在建工程

- D. 持有待售的处置组
- E. 土地使用权

【答案】AB

【解析】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，至少每年年末都应当进行减值测试。

【2019·多选题】下列各项中，能表明固定资产可能发生了减值的有（ ）。

- A. 资产的市价当期大幅度下跌，其跌幅明显高于因时间推移或者正常使用而预计的下跌
- B. 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
- C. 市场利率或者其他市场投资报酬率在当期已经降低，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
- D. 有证据表明资产已经陈旧过时或者其实体已经损坏
- E. 资产已经或者将被闲置、终止使用或计划提前处置

【答案】ABDE

【解析】选项 C，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。

【2021·多选题】下列资产中，无论是否存在减值迹象，至少每年都应当进行减值测试的有（ ）。

- A. 持有待售的处置组
- B. 使用寿命不确定的非专利技术
- C. 土地使用权
- D. 企业合并所形成的商誉
- E. 在建工程

【答案】BD

【解析】资产无论是否存在减值迹象，每年年末至少应进行减值测试的有：①企业合并形成的商誉；②使用寿命不确定的无形资产；③尚未达到预定用途的无形资产。

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。

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确定

1. 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。
2. 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。
3. 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。

（二）资产预计未来现金流量现值的确定

预计资产未来现金流量的现值，应当综合考虑资产的预计未来现金流量、使用寿命和折现率等因素。

1. 预计未来现金流量

（1）预计的资产未来现金流量的内容

- ①资产持续使用过程中预计产生的现金流入。

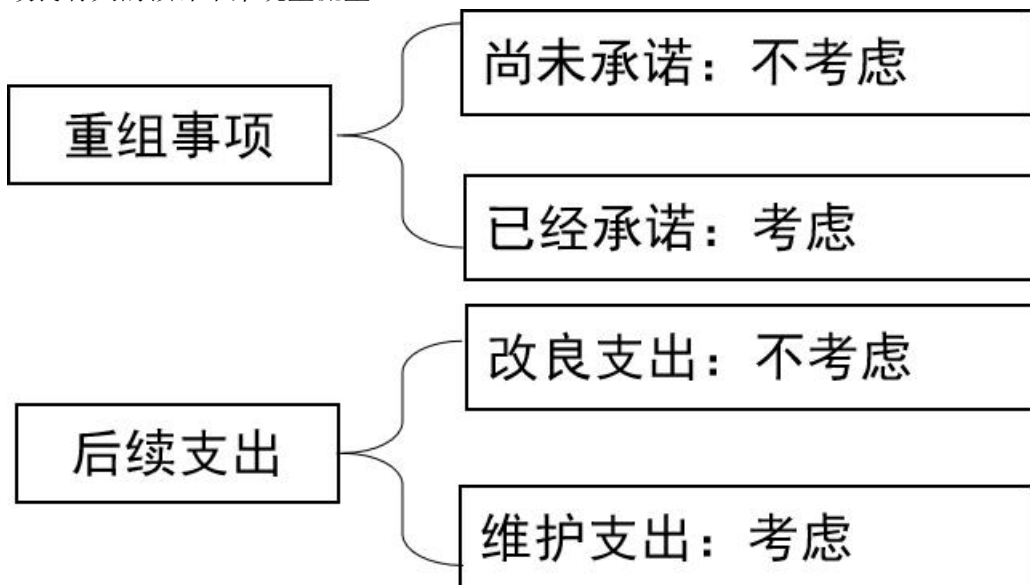
②为实现资产持续使用过程中产生的现金流入所必需的预计**现金流出**（包括为使资产达到预定可使用状态所发生的现金流出）。

③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**。

【提示 1】 预计资产未来现金流量应当考虑的因素

以资产的**当前状况**为基础预计资产未来现金流量。

企业应当以资产的当前状况为基础，不应当包括与将来可能会发生的、尚未作出承诺的重组事项或者与资产改良有关的预计未来现金流量。



企业**已经承诺重组**的，在确定资产的未来现金流量的现值时，预计的未来现金流入和流出数，应当反映重组所能节约的费用和由重组所带来的其他利益，以及因重组所导致的未来现金流出数。

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**。

【提示 2】 **现金流量**应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。

①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。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，不应超过企业所处的行业、地区等的长期平均增长率；

②建立在该预算或者预测基础上的预计现金流量最多涵盖**5年**，如能证明更长的期间是合理的，可以涵盖更长的期间。

【提示 3】

预计资产未来现金流量的方法

①预计资产未来现金流量，通常可以根据资产未来每期**最有可能**产生的现金流量进行预测。

②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。

【提示 4】

①预计未来现金流量和折现率，应当在一致的基础上考虑因一般**通货膨胀**而导致物价上涨因素的影响。如果折现率考虑了这一影响因素，资产预计未来现金流量也应当考虑；折现率没有考虑这一影响因素的，预计未来现金流量也不应考虑。

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**。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。

估计资产未来现金流量现值，通常应当使用**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

差异或者利率的期间结构反应敏感的，应当在未来各不同期间采用不同的折现率。

3. 资产预计未来现金流量现值的计算

资产未来现金流量的现值，应当根据该资产预计的未来现金流量和折现率在资产剩余使用寿命内予以折现后的金额确定。

【提示 1】如果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**。**【先折现，在折算】**

【提示 2】应当注意的是，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。

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比较，据以判断是否需要确认减值损失。