

第二节 资产可收回金额的计量

知识点：估计资产可收回金额的基本方法

企业资产存在**减值迹象**的，应当估计其可收回金额。

可收回金额的估计，应当根据公允价值**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。

在估计资产可收回金额时，原则上应当以**单项资产**为基础，如果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。

【举例】甲公司是一家出租车公司，2023年末甲公司持有10台出租车出现减值迹象，需进行减值测试。如果当即处置这批车，其公允售价为80万元，预计处置中会产生相关处置费用13万元；如果继续使用此设备，预计尚可使用3年，每年产生的现金流入为80万元，同时需垫付54万元的现金支出，三年后的残值处置还可净收回5万元，假定市场利率为10%。则该批出租车的可收回价值的计算过程如下：

①设备的公允处置净额=80-13=67（万元）；

②设备的未来现金流量折现=（80-54）÷（1+10%）+（80-54）÷（1+10%）²+[(80-54)+5]÷（1+10%）³=68.41（万元）；

③设备的可收回价值为68.41万元。

【要点提示】记住可收回价值的确认原则。

知识点：资产的公允价值减去处置费用后的净额的估计

公允价值减处置费用后的净额=公允价值-处置费用	
公允价值	资产的公允价值是指市场参与者在计量日发生的 有序交易 中 出售一项资产 所能收到的价格
处置费用	可以直接归属于资产处置的 增量成本 ，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。 不包括 财务费用和所得税费用等

知识点：预计未来现金流量的现值的估计

预计资产未来现金流量的现值，主要应当综合考虑以下三个方面的因素：

- （1）资产的预计未来现金流量
- （2）资产的使用寿命
- （3）折现率

其中，资产使用寿命的预计与固定资产、无形资产准则等规定的使用寿命预计方法相同。

（一）资产未来现金流量的预计

1. 预计资产未来现金流量的基础

为了预计资产未来现金流量，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，并将资产未来现金流量的预计，建立在经企业管理层批准的最近财务预算或者预测数据之上。

【单选题】为了资产减值测试的目的，企业需要对资产未来现金流量进行预计，并选择恰当的折现率对其进行折现，以确定资产预计未来现金流量的现值。根据企业会计准则的规定，预计资产未来现金流量的期限应当是（ ）。（2020年）

- A. 5年
- B. 永久
- C. 资产剩余使用寿命
- D. 企业经营期限

答案：C

解析：在预计了资产的未来现金流量和折现率后，资产未来现金流量的现值只需将该资产的预计未来现金流量按照预计的折现率在预计的资产剩余使用寿命内加以折现即可确定，选项C正确。

2. 资产预计未来现金流量应当包括的内容

- （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）；

【提示】对于在建工程、开发过程中的无形资产等，企业在预计其未来现金流量时，应当包括预期为使该类资产达到预定可使用（或者可销售）状态而发生的全部现金流出数。

(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。

每期净现金流量=该期现金流入-该期现金流出

3. 预计资产未来现金流量应当考虑的因素

(1) 以资产的当前状况为基础预计资产未来现金流量

【提示】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与资产改良有关的预计未来现金流量。

(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) 内部转移价格应当予以调整

4. 预计资产未来现金流量的方法

方法	<p>①传统法 即使用的是单一的未来每期预计现金流量和单一的折现率计算资产未来现金流量的现值。每年只有一个最可能的现金净流量</p> <p>②期望现金流量法 即根据每期现金流量期望值进行预计，每期现金流量期望值按照各种可能情况下的现金流量与其发生概率加权计算。</p>
----	--

【举例】某固定资产剩余使用年限为3年，利用固定资产生产的产品受市场行情波动影响大，企业预计未来3年每年的现金流量情况如下表所示。

年份	产品行情好 (30%的可能性)	产品行情一般 (60%的可能性)	产品行情差 (10%的可能性)
第1年	150	100	50
第2年	80	50	20
第3年	20	10	0

企业应当计算资产每年的预计未来现金流量如下：

第1年的预计现金流量（期望现金流量）： $150 \times 30\% + 100 \times 60\% + 50 \times 10\% = 110$ （万元）

第2年的预计现金流量（期望现金流量）： $80 \times 30\% + 50 \times 60\% + 20 \times 10\% = 56$ （万元）

第3年的预计现金流量（期望现金流量）： $20 \times 30\% + 10 \times 60\% + 0 \times 10\% = 12$ （万元）

(二) 折现率的预计

定义	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 ，是企业在购置或者投资资产时所要求的 必要报酬率
确定	折现率的确定首先以 市场利率 为依据。如果没有市场利率，可以使用 替代利率 估计
应用	通常应当使用 单一 的折现率，特殊情况下，企业应当在未来各 不同期间 采用不同的折现率

(三) 资产未来现金流量现值的预计

在预计了资产的未来现金流量和折现率后，资产未来现金流量的现值只需将该资产的预计未来现金流量按照预计的折现率在预计的资产剩余使用寿命内加以折现即可确定。

(四) 外币未来现金流量及其现值的预计

企业应当按照以下顺序确定资产未来现金流量的现值：

(1) 以结算货币为基础预计其未来现金流量，并按其适用的折现率计算资产的现值；

(2) 将此现值按计算资产未来现金流量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未来现金流量的现值；

(3) 在此基础上，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减值损失以及确认多少减值损失。

【单选题】甲公司记账本位币为人民币，2018年末其持有的一项由国外购入的设备出现减值迹象，甲公司对其进行减值测试。经测试，其公允价值为184万美元，预计相关处置费用为8万美元；如果继续使用此设备，预计尚可使用3年，每年产生的现金流入均为100万美元，同时每年还将产生30万美元的现金支出，

使用期满会发生 8 万美元的现金支出。假设每年发生的现金流入和流出都发生在年末，美元适用的折现率为 10%，2018 年末人民币对美元的汇率为 1：6.5。则该设备的可收回金额为人民币（ ）。[$(P/A, 10\%, 3) = 2.4869$ ； $(P/F, 10\%, 3) = 0.7513$]

A. 174.08 万元 B. 176 万元 C. 1131.52 万元 D. 1144 万元

答案：D

解析：设备的公允价值减去处置费用后的净额 $=184-8=176$ （万美元）；设备的未来现金流量现值 $=（100-30）\times 2.4869-8\times 0.7513=168.07$ （万美元）；因此，设备的可收回金额为 176 万美元，折合成人民币 $=176\times 6.5=1144$ （万元）