

第六节



固定资产、无形资产等资产减值的核算



目录

PART1 固定资产、无形资产等资产发生减值的判断

PART2 资产可收回金额的计量

PART3 资产减值损失的账务处理



第六节 固定资产、无形资产等资产减值的核算

一、固定资产、无形资产等资产发生减值的判断

（一）资产减值的范围

企业所有的资产在发生减值时，原则上都应当对所发生的减值损失及时确认和计量。

本节涉及的资产减值对象主要包括以下资产：（以下资产减值不能恢复）

- 1.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。



第六节 固定资产、无形资产等资产减值的核算

【单选·2024】下列资产已经计提的减值准备，可以在以后会计期间转回的是（ ）。

- A. 分类为持有待售类别前的非流动资产
- B. 因企业合并产生的商誉
- C. 以摊余成本计量的金融资产
- D. 对联营企业的长期股权投资



第六节 固定资产、无形资产等资产减值的核算

答案：C

解析：选项A、B、D，减值准备一经计提，以后会计期间不得转回。



第六节 固定资产、无形资产等资产减值的核算

（二）资产减值迹象的判断

企业在资产负债表日应当判断是否存在可能发生减值的迹象，主要从内部信息和外部信息来源两方面加以判断：

1.内部信息：资产已经陈旧过时或实体已经损坏；资产已经或将被处置等；资产的经济绩效已经低于或将低于预期。

2.外部信息：市价大幅下跌；外部环境变化对企业产生不利影响；折现率提高，预计未来现金流量的现值下降等。



第六节 固定资产、无形资产等资产减值的核算

（三）资产减值的测试

1.前提

如果有确凿证据表明资产存在减值迹象的，应当进行减值测试，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。



第六节 固定资产、无形资产等资产减值的核算

提示：

以下资产例外，因为其价值和能够带来的经济利益存在较大的不确定性，所以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：

- （1）因企业合并形成的商誉；
- （2）使用寿命不确定的无形资产；
- （3）尚未达到可使用状态的无形资产。



第六节 固定资产、无形资产等资产减值的核算

【多选·2020】下列资产中，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.公司合并形成的商誉
- C.在建工程
- D.持有待售的处置组
- E.土地使用权



第六节 固定资产、无形资产等资产减值的核算

答案：AB

解析：商誉和使用寿命不确定的无形资产，因其价值通常具有较大的不确定性，无论是否存在减值迹象，至少应当每年年末进行减值测试。



第六节 固定资产、无形资产等资产减值的核算

2.判断原则

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，**可以不估计其可收回金额**：

（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**可以不需重新估计**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。



第六节 固定资产、无形资产等资产减值的核算

二、资产可收回金额的计量

（一）基本原则

1.企业资产存在减值迹象的，应当估计其可收回金额，然后将所估计的资产可收回金额与其账面价值相比较，以确定资产是否发生了减值，以及是否需要计提资产减值准备并确认相应的减值损失。

2.在估计资产的可收回金额时，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。（本教材只介绍单项资产减值）



第六节 固定资产、无形资产等资产减值的核算

（二）可收回金额的确定

资产可收回金额的估计，应当根据其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。



第六节 固定资产、无形资产等资产减值的核算

（三）资产的公允价值减去处置费用后的净额的估计

1. 概念

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。（类似可变现净值）

解释：

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或转移一项负债所需支付的价格；

处置费用是指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预定可销售状态所发生的直接费用等，但是财务费用和所得税费用等不包括在内（均不属于增量成本）。



第六节 固定资产、无形资产等资产减值的核算

2. 确定方法

企业在估计资产的公允价值减去处置费用后的净额时，应当按照下列顺序进行：（协议价、市场价、自愿交易价）

（1）应当根据公平交易中资产的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的公允价值减去处置费用后的净额。



第六节 固定资产、无形资产等资产减值的核算

(2) 在资产**不存在**销售协议但存在活跃市场的情况下，应当根据该资产的**市场价格**减去处置费用后的金额确定。

(3) 在**既不存在资产销售协议又不存在资产活跃市场**的情况下，企业应当以可获取的最佳信息为基础，根据在资产负债表日如果处置资产的话，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减去资产处置费用后的金额为基础确定。

(4) 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。



第六节 固定资产、无形资产等资产减值的核算

（四）资产预计未来现金流量现值的估计

资产预计未来现金流量现值，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。

因此，预计资产未来现金流量的现值，主要应当综合考虑资产的预计未来现金流量、资产的使用寿命、折现率。



第六节 固定资产、无形资产等资产减值的核算

1. 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

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。（有依据）

但是，出于数据可靠性和便于操作等方面的考虑，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，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。



第六节 固定资产、无形资产等资产减值的核算

(2) 资产预计未来现金流量应当包括的内容

预计的资产未来现金流量应当包括下列各项：（如奶牛）

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**。



第六节 固定资产、无形资产等资产减值的核算

注意：

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。



第六节 固定资产、无形资产等资产减值的核算

(3) 预计资产未来现金流量应当考虑的因素

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，**不应**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。



第六节 固定资产、无形资产等资产减值的核算

注意：

- a.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，应当予以考虑。
- b.企业在发生与资产改良有关的现金流出之前，预计的资产未来现金流量仍然应当以资产的当前状况为基础，不应当包括未来经济利益增加而导致的预计未来现金流入金额。
- c.企业未来发生的现金流出如果是为了维持资产正常运转或者资产正常产出水平而必要的支出或者属于资产维护支出，应当在预计资产未来现金流量时将其考虑在内。



第六节 固定资产、无形资产等资产减值的核算

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，应当采用在公平交易中企业管理层能够达成的最佳的未来价格估计数进行预计。



第六节 固定资产、无形资产等资产减值的核算

（4）预计资产未来现金流量的方法

①传统法

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。它使用的是单一的未來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。

②期望现金流量法

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确定。



第六节 固定资产、无形资产等资产减值的核算

2.折现率的预计

(1) 原则

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。

(2) 确定方式

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（加权平均资金成本、增量借款利率等基础上调整）估计折现率。



第六节 固定资产、无形资产等资产减值的核算

(3) 不同折现率的使用

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。



第六节 固定资产、无形资产等资产减值的核算

3. 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的基础上，企业将该资产的预计未来现金流量按照预计折现率在预计的资产使用期限内予以折现后，即可确定该资产未来现金流量的现值。

资产未来现金流量的现值PV

$$= \sum [\text{第}t\text{年预计资产未来现金流量}NCF_t / (1 + \text{折现率}R)^t]$$



第六节 固定资产、无形资产等资产减值的核算

4. 外币未来现金流量及其现值的预计

企业使用的资产所收到的未来现金流量为**外币**时，应按以下顺序确定资产未来现金流量的现值：（**先折现后折算再比较**）

（1）应当以该资产所产生的未来现金流量的结算货币为基础预计未来现金流量，并按照**该货币适用的折现率**计算资产的现值。（**先折现**）

（2）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，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；（**后折算**）



第六节 固定资产、无形资产等资产减值的核算

(3) 以记账本位币表示的资产未来现金流量的现值与资产公允价值减去处置费用后的净额相比较，较高者为其可收回金额，根据可收回金额与资产账面价值相比较，确定是否需要确认减值损失以及确认多少减值损失。（再比较）



第六节 固定资产、无形资产等资产减值的核算

【单选·2023】华山公司2022年末对甲设备进行减值测试，该设备2022年12月31日的账面价值为425万元，预计尚可使用4年，市场公允价值为410万元，预计直接归属于该设备的处置费用为26万元，预计其在未来4年内产生的现金流量，均发生在年末，每年金额为105万元。公司采用5%作为计算未来现金流量现值时使用的折现率，则甲设备2022年12月31日的可收回金额是（ ）万元。[已知 $(P/F, 5\%, 1) = 0.9524$ ； $(P/F, 5\%, 2) = 0.9070$ ； $(P/F, 5\%, 3) = 0.8638$ ； $(P/F, 5\%, 4) = 0.8227$]

A.384

B.330.83

C.388.83

D.356.83



第六节 固定资产、无形资产等资产减值的核算

答案：A

解析：甲设备预计未来现金流量现值 $=105 \times (P/F, 5\%, 1) + 105 \times (P/F, 5\%, 2) + 105 \times (P/F, 5\%, 3) + 105 \times (P/F, 5\%, 4) = 105 \times 0.9524 + 105 \times 0.9070 + 105 \times 0.8638 + 105 \times 0.8227 = 372.32$ （万元），甲设备公允价值减去处置费用后的净额 $=410 - 26 = 384$ （万元）。华山公司应按二者孰高确认可收回金额，即384万元。



第六节 固定资产、无形资产等资产减值的核算

【单选·2019】下列关于资产的可收回金额的表述中正确的是（ ）。

- A. 当资产的可收回金额大于该项资产的账面价值时，原计提的资产减值准备应当转回
- B. 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现值两者之间较高者确定
- C. 资产的可收回金额估计时无需遵循重要性原则
- D. 对资产未来现金流量的预计应以经企业管理层批准的最近财务预算或者预测数据为基础，时间至少5年



第六节 固定资产、无形资产等资产减值的核算

答案：B

解析：选项A，固定资产、无形资产等资产一旦计提减值，已计提的减值金额不可以转回；选项C，在估计资产可收回金额时，应当遵循重要性原则；选项D，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，可以涵盖更长的时间。



第六节 固定资产、无形资产等资产减值的核算

三、资产减值损失的账务处理

（一）设置科目

企业应设置“固定资产减值准备”“无形资产减值准备”等科目。（备抵项目，T型账与累计折旧、累计摊销相同）

（二）账务处理

借：资产减值损失

贷：固定资产减值准备

无形资产减值准备

在建工程减值准备

商誉减值准备

长期股权投资减值准备等



总结

