

《企业会计准则第 8 号——资产减值》解释

为了便于本准则的应用和操作，现就以下问题作出解释：（1）估计资产可收回金额应当遵循重要性原则；（2）预计资产未来现金流量的方法及考虑因素；（3）折现率的确定方法；（4）资产预计未来现金流量现值的计算；（5）资产组的认定；（6）存在少数股东权益情况下的减值测试。

一、估计资产可收回金额应当遵循重要性原则

企业应当在资产负债表日判断资产是否存在减值的迹象。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。在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，资产存在下列情况的，可以不估计其可收回金额：

（一）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。

（二）以前报告期间的计算与分析表明，资产可收回金额相对于本准则列示的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，比如，当期市场利率或市场投资报酬率上升，该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，可以不因上述减值迹象的出现而重新估计该资产的可收回金额。

二、预计资产未来现金流量的方法及其应当考虑的因素

（一）预计资产未来现金流量的方法

预计资产未来现金流量，通常应当根据资产未来每期最有可能产生的现金流量进行预测。采用期望现金流量法更为合理的，应当采用期望现金流量法预计资产未来现金流量。

采用期望现金流量法，资产未来现金流量应当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乘以相应的发生概率加总计算。

（二）预计资产未来现金流量应当考虑的因素

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. 预计资产未来现金流量，应当分析以前期间现金流量预计数与实际数差异的情况，以评判预计当期现金流量依据假设的合理性。通常应当确保当期预计现金流量依据的假设与前期实际结果相一致。

3. 预计资产未来现金流量应当以资产的当前状况为基础，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者与资产改良有关的预计未来现金流量。但未来发生的现金流出是为了维持资产正常运转或者资产原定正常产出水平所必需的，预计资产未来现金流量时应当将其考虑在内。

4. 预计在建工程、开发过程中的无形资产等资产的未来现金流量，应当包括预期为使该类资产达到预定可使用或可销售状态而发生的全部现金流出。

5. 资产的未来现金流量受内部转移价格影响的，应当采用在公平交易的前提下，企业管理层能够达成的最佳的未来价格估计数进行预计。

三、折现率的确定方法

折现率的确定通常应当以该资产的市场利率为依据。该资产的利率无法从市场获得的，可以使用替代利率估计折现率。

替代利率可以根据加权平均资金成本、增量借款利率或者其他相关市场借款利率作适当调整后确定。调整时，应当考虑与资产预计现金流量有关的特定风险以及其他有关政治风险、货币风险和价格风险等。

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。

四、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。

计算公式如下：

资产预计未来现金流量的现值 = $\sum (\text{第 } t \text{ 年预计资产未来现金流量} / (1 + \text{折现率})^t)$

例如，某运输公司 20×0 年末对一艘远洋运输船只进行减值测试。该船舶原值为 30000 万元，累计折旧 14000 万元，20×0 年末账面价值为 16000 万元，预计尚可使用 8 年。假定该船舶的公允价值减去处

置费用后的净额难以确定，该公司通过计算其未来现金流量的现值确定可收回金额。

公司在考虑了与该船舶资产有关的货币时间价值和特定风险因素后，确定 10% 为该资产的最低必要报酬率，并将其作为计算未来现金流量现值时使用的折现率。

公司根据有关部门提供的该船舶历史营运记录、船舶性能状况和未来每年运量发展趋势，预计未来每年营运收入和相关人工费用、燃料费用、安全费用、港口码头费用以及日常维护费用等支出，在此基础上估计该船舶在 20×1 至 20×8 年每年预计未来现金流量分别为：2500 万元、2460 万元、2380 万元、2360 万元、2390 万元、2470 万元、2500 万元和 2510 万元。

根据上述预计未来现金流量和折现率，公司计算船舶预计未来现金流量的现值为 13038 万元，计算过程如下：

年度	预计未来现金流量 (万元)	现值系数(折现率为 10%) (可根据公式计算 或者直接查复利现 值系数表取得)	预计未来现金流量的现值 (万元)
20×1	2500	0.9091	2273
20×2	2460	0.8264	2033
20×3	2380	0.7513	1788
20×4	2360	0.6830	1612

20×5	2390	0.6209	1484
20×6	2470	0.5645	1394
20×7	2500	0.5132	1283
20×8	2510	0.4665	1171
合计			13038

由于船舶的账面价值为 16000 万元，可收回金额为 13038 万元，其账面价值高于可收回金额 2962 万元（16000-13038）。公司 20×0 年末应将账面价值高于可收回金额的差额确认为当期资产减值损失，并计提相应的减值准备。

五、资产组的认定

资产组是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者资产组。资产组应当由创造现金流入相关的资产组成。

（一）认定资产组最关键因素是该资产组能否独立产生现金流入。企业的某一生产线、营业网点、业务部门等，如果能够独立于其他部门或者单位等创造收入、产生现金流，或者其创造的收入和现金流入绝大部分独立于其他部门或者单位的，并且属于可认定的最小的资产组合的，通常应将该生产线、营业网点、业务部门等认定为一个资产组。

几项资产的组合生产的产品（或者其他产出）存在活跃市场的，无论这些产品或者其他产出是用于对外出售还是仅供企业内部使用，均表明这几项资产的组合能够独立创造现金流入，应当将这些资产的

组合认定为资产组。

（二）企业对生产经营活动的管理或者监控方式、以及对资产使用或者处置的决策方式等，也是认定资产组应考虑的重要因素。

比如，某服装企业有童装、西装、衬衫三个工厂，每个工厂在核算、考核和管理等方面都相对独立，在这种情况下，每个工厂通常为一个资产组。

某家具制造商有 A 车间和 B 车间，A 车间专门生产家具部件，生产完后由 B 车间负责组装，该企业对 A 车间和 B 车间资产的使用和处置等决策是一体的，在这种情况下，A 和 B 车间通常应当认定为一个资产组。

六、存在少数股东权益情况下的商誉减值测试

按照《企业会计准则第 20 号---企业合并》，在合并财务报表中反映的商誉，不包括子公司归属于少数股东的商誉。但对相关资产组（或者资产组组合，下同）进行减值测试时，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（可收回金额的预计包括了少数股东在商誉中的权益价值部分）进行比较，以确定资产组（包括商誉）是否发生了减值。

上述资产组如已发生减值的，应当按照资产减值准则第二十二条规定进行处理，但由于根据上述步骤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，应当将该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。