

# 國際會計準則第36號——資產減值

## 目 錄

	起始段落
目 標 .....	1
範 圍 .....	2
定 義 .....	6
認定可能發生減值的資產 .....	7
可收回金額的計量 .....	18
使用壽命不確定的無形資產的可收回金額的計量 .....	24
公允價值減去處置費用後的淨額 .....	28
使用價值 .....	30
減值損失的確認和計量 .....	58
現金產出單元和商譽 .....	65
資產所屬現金產出單元的認定 .....	66
現金產出單元的可收回金額和帳面金額 .....	74
現金產出單元的減值損失 .....	104
減值損失的轉回 .....	109
單項資產減值損失的轉回 .....	117
現金產出單元減值損失的轉回 .....	122
商譽減值損失的轉回 .....	124

披 露 .....	126
-----------	-----

用於計量包含商譽或使用壽命不確定的無形資產的現金產

出單元的可收回金額的估計 .....	134
--------------------	-----

過渡性規定和生效日期 .....	139
------------------	-----

《國際會計準則第 36 號》（1998 年發佈）的撤銷 .....	141
-----------------------------------	-----

## 附 錄

附錄一 使用現值技術計量使用價值

附錄三 包含商譽和非控制性權益的現金產出單元的減值測試

# 國際會計準則第36號——資產減值

## 目 標

1 本準則的目標是規範主體確保其資產以不超過其可收回金額進行計量的程序。如果資產的帳面金額超過了通過使用或出售能夠收回的金額，該資產就是按照超過其可收回金額計量的。在這種情況下，則該資產即被稱之為發生減值，本準則規定主體應確認減值損失。本準則也規定了主體應在何時轉回減值損失，並規範了披露。

## 範 圍

2 本準則適用於除下述資產以外的所有資產減值的會計處理：

- (1) 存貨（參見《國際會計準則第 2 號——存貨》）；
- (2) 合同資產和按照《國際財務報告準則第 15 號——客戶合同收入》就取得或履行合同的成本所確認的資產；
- (3) 遞延所得稅資產（參見《國際會計準則第 12 號——所得稅》）；
- (4) 僱員福利所形成的資產（參見《國際會計準則第 19 號——僱員福利》）；
- (5) 適用《國際財務報告準則第 9 號——金融工具》的金融資產；
- (6) 以公允價值計量的投資性房地產（參見《國際會計準則第 40 號——投資性房地產》）；
- (7) 以公允價值減去出售費用後的淨額計量的、與農業活動有關的適用《國際會計準則第 41 號——農業》的生物資產；

(8) 適用《國際財務報告準則第 17 號——保險合同》形成資產的合同以及《國際財務報告準則第 17 號》中定義的用於保險獲取現金流的資產；以及

(9) 按照《國際財務報告準則第 5 號——持有待售的非流動資產和終止經營》劃分為持有待售的非流動資產（或處置組）。

3 本準則不適用於存貨、建造合同形成的資產、遞延所得稅資產、僱員福利形成的資產，或劃分為持有待售的資產（或劃分為持有待售的處置組中包含的資產），因為適用於這些資產的現行準則已經包含了有關其確認和計量規定。

4 本準則適用於如下的金融資產：

(1) 《國際財務報告準則第 10 號——合併財務報表》中定義的子公司；

(2) 《國際會計準則第 28 號——對聯營企業和合營企業的投資》中定義的聯營企業；以及

(3) 《國際財務報告準則第 11 號——合營安排》中定義的合營企業。

對於其他金融資產的減值，參見《國際財務報告準則第 9 號》。

5 本準則不適用於適用《國際財務報告準則第 9 號》的金融資產、適用《國際會計準則第 40 號》以公允價值計量的投資性房地產，或適用《國際會計準則第 41 號》以公允價值減去出售費用後的淨額計量的與農業活動有關的生物資產。然而，本準則適用於按照其他國際財務報告準則以重估金額（即重估日公允價值減去累計折舊和累計減值損失後的金額）記錄的資產，如《國際會計準則第 16 號——不動產、廠場和設備》和《國際會計準則第 38 號——無形資產》要求的重估價模式。資產的公允價值與其公允價值減去處置費用後的淨額之間的唯一差額是處置該資產的直接增量費用：

(1) 如果處置費用可以忽略不計，則重估資產的可收回金額必然接近於、或大於其重估金額。在這種情況下，如果已經執行了重估價規定，則重估資產不大可能減值，沒有必要估計其可收回金額。

(2) [已刪除]

(3) 如果處置費用不能忽略不計，則重估資產的公允價值減去處置費用後的淨額必然小於其公允價值。因此，如果重估資產的使用價值小於其重估金額，則重估資產將會減值。在這種情況下，如果已經執行了重估價規定，則主體應運用本準則以確定資產是否可能發生減值。

## 定 義

6 本準則使用的下列術語，其含義為：

帳面金額，指確認的資產金額扣減相關累計折舊（攤銷）和累計減值損失後的餘額。

現金產出單元，指可以認定的最小資產組合，其產生的現金流入基本上獨立於其他資產或資產組合產生的現金流入。

總部資產，指受覆核的現金產出單元和其他現金產出單元產生的未來現金流量起作用的、除商譽之外的資產。

處置費用，指可直接歸屬於資產或現金產出單元處置的增量費用，不包括融資費用和所得稅費用。

應計折舊額，指資產的成本或者其他在財務報表中替代成本的金額，減去殘值後的餘額。

折舊（攤銷），指在資產的使用壽命內對應計折舊額進行系統分攤。<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> 對於無形資產，一般用術語“攤銷”來替代“折舊”。這兩個術語含義相同。

公允價值，指市場參與者在計量日發生的有序交易中，出售一項資產所能收到或者轉移一項負債所需支付的價格。（參見《國際財務報告準則第 13 號——公允價值計量》）。

減值損失，指資產或現金產出單元的帳面金額超過其可收回金額的部分。

可收回金額，指資產或現金產出單元的公允價值減去處置費用後的淨額與其使用價值兩者之中的較高者。

使用壽命，指

- （1） 資產預期可供主體使用的期限；或者
- （2） 主體預期能從該資產使用中獲取的產量或類似計量單位的數量。

使用價值，指預期從資產或現金產出單元中產生的未來現金流量的現值。

## 認定可能發生減值的資產

7 第 8 段至第 17 段規定了應於何時確定資產的可收回金額。這些規定使用的“資產”一詞，同時適用於單項資產和現金產出單元。本準則自第 17 段後的部分構成如下：

（1） 第 18 段至第 57 段是對可收回金額計量的規定。這些規定也使用“資產”一詞，同時適用於單項資產或現金產出單元。

（2） 第 58 段至第 108 段是對減值損失確認和計量的規定。第 58 段至第 64 段涉及除了商譽以外的單項資產減值損失的確認和計量。第 65 段至第 108 段涉及現金產出單元和商譽減值損失的確認和計量。

（3） 第 109 段至第 116 段是對轉回以前期間確認的資產或現金產出單元減值損失的規定。這些規定再次使用“資產”一詞，同時適用於單項資產或現金產出單元。第 117 段至第 121 段針對單項

資產，第 122 段和第 123 段針對現金產出單元，第 124 段和第 125 段針對商譽。

(4) 第 126 段至第 133 段是對關於資產和現金產出單元減值損失和轉回應當披露的信息的規定。第 134 段至第 137 段規定了出於減值測試目的對已分攤商譽或使用壽命不確定的無形資產的現金產出單元的額外披露要求。

**8** 如果資產的帳面金額超過其可收回金額，則資產已經減值。第 12 段至第 14 段描述了資產可能已經發生減值損失的某些跡象。如果存在任何一種跡象，主體應對可收回金額進行正式估計。除了第 10 段所述，如果不存在已經發生減值損失的跡象，本準則不要求主體對可收回金額進行正式估計。

**9** 在每一個報告期末，主體應評估是否存在資產可能發生減值的跡象。如果存在這種跡象，主體應估計資產的可收回金額。

**10** 無論是否存在減值的跡象，主體還應當：

(1) 對使用壽命不確定的無形資產或尚未達到可使用狀態的無形資產每年通過比較帳面金額和可收回金額進行減值測試。這一減值測試可以在年度期間的任意時間完成，只要測試在每年的相同時間完成。不同的無形資產可能會在不同的時間進行減值測試。然而，如果無形資產是在當前年度期間初始確認，無形資產應當在當前年度期間期末之前進行減值測試。

(2) 對企業合併中取得的商譽應當每年按照第 80 段至第 99 段進行減值測試。

**11** 無形資產產生足夠的未來經濟利益以收回其帳面金額的能力，在資產達到可使用狀態前比達到可使用狀態後面臨更大的不確定性。因此，本準則要求主體至少每年對未達到可使用狀態的無形資產的帳面金額進行減值測試。

12 在評估資產是否存在資產可能發生減值的跡象時，主體至少應考慮下述跡象：

#### 外部信息來源

（1）有可觀察跡象表明資產的價值當期大幅度下跌，其跌幅明顯高於因時間的推移或正常使用而預計的下跌。

（2）主體經營所處的技術、市場、經濟或法律環境，或資產所處的市場，在當期或將在近期發生重大變化，從而對主體產生不利影響。

（3）市場利率或其他市場投資報酬率在當期已經提高，從而可能影響主體計算資產使用價值時採用的折現率，導致資產的可收回金額顯著降低。

（4）主體的淨資產帳面金額大於其市值。

#### 內部信息來源

（5）有證據表明資產已經陳舊過時或實體已經損壞。

（6）資產的使用或預計使用程度或方式在當期或將在近期發生重大變化，從而對主體產生不利影響。這些變化包括資產被閒置，計劃終止或重組該資產所屬的經營，計劃提前處置該資產，以及將資產的使用壽命從不確定重新認定為有限。<sup>2</sup>

（7）內部報告的證據表明，資產的經濟績效已經低於或將低於預期。

#### 來自子公司、合營企業或聯營企業的股利

（8）對於一項對子公司、合營企業或聯營企業的投資，投資方確認來自該投資的股利，並且存在證據表明以下情況：

①在單獨財務報表中該項投資的帳面金額，大於在合併財務報表中被投資方的淨資產（包含相關商譽）的帳面金額；或者

---

<sup>2</sup> 一項資產一旦符合有關持有待售的劃分標準（或包括在劃分為持有待售的處置組內），就不適用本準則，而應按照《國際財務報告準則第5號——持有待售的非流動資產和終止經營》進行會計處理。

②該股利大於該子公司、合營企業或聯營企業所宣告股利的期間內的綜合收益總額。

**13** 第 12 段所列舉的並沒有窮盡所有的跡象。主體可以認定資產可能發生減值的其他跡象。在這些情況下，也要求主體確定資產的可收回金額，或者在存在商譽時按照第 80 段至第 99 段進行減值測試。

**14** 內部報告中表明資產可能發生減值的證據包括：

（1）為獲取資產而發生的現金流量，或隨後為經營或維護該資產而發生的現金需求，遠遠高於最初的預算；

（2）與預算相比，資產的實際現金淨流量或經營損益明顯惡化；

（3）資產的預算現金淨流量或經營利潤大幅度下跌，或者預算損失大幅度增加；或者

（4）當期數字如與未來期間的預算數字加總，其結果是經營損失或現金淨流出。

**15** 如第 10 段所述，本準則規定至少每年對使用壽命不確定的無形資產或尚未達到可使用狀態的無形資產和商譽進行減值測試。除了適用第 10 段規定的情況，在認定是否需要估計資產的可收回金額時，需要運用重要性概念，例如，如果以前的計算表明，資產的可收回金額遠遠高於其帳面金額，如果沒有消除該差額的事項發生，主體沒有必要重新估計該資產的可收回金額。類似地，以前的分析可能表明，資產的可收回金額對於第 12 段中列示的一種或多種跡象的反應並不敏感。

**16** 作為第 15 段的說明，如果市場利率或其他市場投資報酬率在當期已經提高，在下述情況下，不要求主體對資產的可收回金額進行正式估計：

(1) 如果主體計算資產使用價值時採用的折現率不大可能受到市場利率提高的影響。例如，短期利率提高可能不會對計算具有較長剩餘使用壽命的資產價值所採用的折現率產生重大影響。

(2) 如果主體計算資產使用價值時採用的折現率很可能受到市場利率提高的影響，但是，以前進行的可收回金額敏感性分析表明：

①由於未來現金流量也很可能增加，因此，可收回金額不大可能大幅度下跌（例如，在某些情況下，主體可能有能力表明，它可調整其收入以彌補市場利率提高的影響）；或者

②可收回金額的下跌不大可能導致重大的減值損失。

**17** 如果存在資產可能發生減值的跡象，這可能表明：需要按照本準則適用於該資產的規定，重新覆核和調整資產的剩餘使用壽命、折舊（攤銷）方法或殘值，即使並沒有確認這項資產的減值損失。

## 可收回金額的計量

**18** 本準則將可收回金額定義為資產或現金產出單元的公允價值減去處置費用後的淨額與其使用價值兩者之中的較高者。第 19 段至第 57 段是對可收回金額計量的規定。這些規定使用的“資產”一詞，同時適用於單項資產或現金產出單元。

**19** 並不總是需要同時確定資產的公允價值減去處置費用後的淨額與其使用價值。如果資產的公允價值減去處置費用後的淨額與其使用價值中的任何一項超過其帳面金額，資產就沒有發生減值，因而沒有必要估計另一金額。

**20** 資產即使沒有在活躍市場上交易，也可能能夠確定其公允價值減去處置費用後的淨額。但是，有時候不可能確定資產的公允價值減去處置費用後的淨額，因為缺乏對當前市場狀況下市場參與

者在計量日發生的有序交易中出售資產的價格進行可靠估計的基礎。這種情況下，資產的使用價值可視為其可收回金額。

**21** 如果沒有理由相信資產的使用價值遠遠超過其公允價值減去處置費用後的淨額，則資產的公允價值減去處置費用後的淨額可視為其可收回金額。對於所持有的待處置資產而言，往往屬於這種情況。這是因為，資產的持續使用直至處置為止所產生的未來現金流量可能很少，待處置資產的使用價值主要是處置淨收入。

**22** 可收回金額應就單項資產確定，除非該資產產生的現金流入不能基本上獨立於其他資產或資產組合產生的現金流入。如果是這樣，就要確定資產所屬的現金產出單元的可收回金額（參見第 65 段至第 103 段），除非：

（1）資產的公允價值減去處置費用後的淨額高於其帳面金額；或者

（2）資產的估計使用價值接近於其公允價值減去處置費用後的淨額，並且能夠確定其公允價值減去處置費用後的淨額。

**23** 某些情況下，估計、平均以及簡便計算方法等可能為本準則所述的確定公允價值減去處置費用後的淨額或使用價值的詳細計算提供合理近似值。

### *使用壽命不確定的無形資產的可收回金額的計量*

**24** 第 10 段要求通過比較帳面金額和可收回金額，對使用壽命不確定的無形資產，不論是否存在可能發生減值的跡象，每年進行減值測試。然而，前期進行的對可收回金額的最近詳細計算可在當期對資產的減值測試中使用，前提是符合以下的所有標準：

（1）在持續使用無形資產產生的現金流入不能基本上獨立於其他資產或資產組合產生的現金流入而需要對無形資產所屬的現

金產出單元進行減值測試的情況下，自從最近計算可收回金額後，構成現金產出單元的資產和負債沒有發生重大變化；

（2）最近的可收回金額的計算得出的金額大大超過資產的帳面金額；以及

（3）在分析從最近可收回金額計算後已經發生的事項和已經變化的情況的基礎上，確定當期可收回金額將低於資產帳面金額的可能性極低。

### *公允價值減去處置費用後的淨額*

#### **25—27**   〔已刪除〕

**28** 除已經確認為負債的部分外，處置費用應在確定公允價值減去處置費用後的淨額時扣除。這類費用例如法律費用、印花稅以及類似的交易稅、移除該資產的費用以及使資產達到銷售狀態而發生的直接增量費用。但是，與資產處置隨後進行的縮減或重組一項業務有關的辭退福利（如《國際會計準則第 19 號——僱員福利》所定義的）和費用，不是資產處置的直接增量費用。

**29** 有時，資產處置會要求購買者承擔負債，並且，只能取得包括資產和負債在內的單一的公允價值減去處置費用後的淨額。第 78 段規定了如何處理這種情況。

### *使用價值*

#### **30** 計算資產使用價值時應反映以下因素：

- （1）主體預計資產產生的未來現金流量的估計；
- （2）對那些未來現金流量的金額或時間的可能變化的預期；
- （3）以當期市場無風險利率反映的貨幣時間價值；
- （4）承擔資產固有不確定性的代價；以及

(5) 市場參與者反映在其對主體預計資產產生的未來現金流量的定價中的其他因素，例如缺乏流動性。

**31** 估計資產使用價值時，需要採取以下步驟：

(1) 估計資產持續使用以及最終處置所產生的未來現金流量；以及

(2) 採用適當的折現率對該未來現金流量進行折現。

**32** 第 30 (2) 段、第 30 (4) 段和第 30 (5) 段認定的因素能夠反映為未來現金流量的調整或折現率的調整。無論主體採用哪一種方法反映對未來現金流量的金額或時間可能變化的預期，結果都應反映未來現金流量的預計現值，即所有可能結果的加權平均。附錄一提供了使用現值技術計量資產使用價值的附加指南。

**估計未來現金流量的基礎**

**33** 計量使用價值時，主體應當：

(1) 將現金流量預計建立在合理和有依據的假設基礎上，該假設代表管理層對資產剩餘使用壽命內整個經濟狀況的最佳估計。對外部信息應予以更多的關注。

(2) 將現金流量預計建立在管理層批准的最近財務預算或預測的基礎上，但是不應包括任何預計未來重組或改進或提高資產績效形成的估計未來現金流入或流出。建立在這些預算或預測基礎上的預計最多涵蓋 5 年的期間，除非能夠證明更長的期間是合理的。

(3) 對最近預算或超出預測涵蓋期間的現金流量進行預計時，除非能夠證明遞增的增長率是合理的，應對隨後年份使用穩定或遞減的增長率，在該預算或預測基礎上以外推的方式予以估計。這個增長率不應超過主體經營的產品、所處的行業或所在國家的長期平均增長率，或使用該資產所處的市場的長期平均增長率，除非能夠證明更高的增長率是合理的。

**34** 管理層應當通過分析過去現金流量預計和實際現金流量的差異的原因，來評估現行現金流量預計所依據假設的合理性。只要當實際產生現金流量時不存在後續事項或情況的影響，管理層應當確保現行現金流量預計所依據的假設與過去實際的結果相一致。

**35** 通常情況下，對期間超過 5 年的未來現金流量的詳細、清晰、可靠的財務預算或預測難以獲取。由於這個原因，管理層對未來現金流量的估計應基於最多為 5 年的最近預算或預測。管理層可以以超過 5 年的財務預算或預測為基礎對現金流量進行預計，如果管理層確信這些預計可靠，並且能夠表明它按照過去的經驗有能力對超出 5 年的期間作出準確預測。

**36** 直至資產使用壽命結束為止的現金流量預計，是採用隨後年份的增長率，通過對建立在該財務預算或預測基礎上的現金流量預計加以外推而估計出來的。這個增長率應是穩定的或是遞減的，除非增長率的提高與關於產品或行業生命週期模式的客觀信息相吻合。如果恰當的話，增長率可以是零或負數。

**37** 如果經濟環境有利，則競爭者很可能進入市場，從而限制增長。因此，從長期來看（例如，20 年），主體很難超過其經營的產品、所處的行業或所在國家的平均歷史增長率，或使用該資產所處的市場的長期平均增長率。

**38** 在使用財務預算或預測信息時，主體應考慮該信息是否反映了合理和有依據的假設，以及是否代表了管理層對資產剩餘使用壽命內整個經濟狀況的最佳估計。

### 估計未來現金流量的因素

**39** 未來現金流量的估計應包括：

- （1）資產持續使用所產生的現金流入的預計；
- （2）為通過資產的持續使用產生現金流入而必需發生的現金流出預計（包括使資產達到使用狀態而發生的現金流出），以及

可直接歸屬於、或在合理和一致的基礎上分攤於資產上的現金流出預計；以及

（3）在資產的使用壽命結束時，通過處置資產而收到（或支付）的現金淨流量（如有）。

**40** 未來現金流量的估計以及折現率反映了物價由於一般通貨膨脹而上漲的一致假設。因此，如果折現率包含了物價由於一般通貨膨脹而上漲的影響，則未來現金流量是在名義折現率基礎上進行估計；反之，如果折現率不包含物價由於通貨膨脹而上漲的影響，則未來現金流量是在實際折現率基礎上進行估計（但包括未來特定價格的上漲或下跌）。

**41** 現金流出預計包括能夠直接歸屬於、或在合理和一致的基礎上分攤於資產使用上的未來間接費用。

**42** 如果資產的帳面金額沒有包括為使其達到使用或銷售狀態而發生的所有現金流出，則未來現金流出的估計應包括預期在資產達到可使用或可銷售狀態以前發生的現金流出估計，例如，這種情形適用於在建建築物或尚未完工的開發項目。

**43** 為了避免重複計算，未來現金流量的估計不包括：

（1）所產生的現金流入與受覆核的資產產生的現金流入基本上獨立的資產（例如，應收款項等金融資產）的現金流入；以及

（2）與已經確認為負債（例如，應付款項、養老金或準備）的義務有關的現金流出。

**44** 應當以資產的當前狀況為基礎估計資產未來現金流量。未來現金流量估計數不包括預期從下述事項中產生的估計未來現金流入或流出：

（1）主體尚未承諾的未來重組；或者

（2）對資產績效的改進或提高。

**45** 由於資產的未來現金流量是以資產的當前狀況為基礎進行估計的，因此，使用價值不反映：

（1）預期從主體尚未承諾的未來重組中產生的未來現金流出、相關的費用節約（例如，僱員費用的削減）或利益；以及

（2）可以改進或提高資產績效的未來現金流出或預計可從該現金流出中產生的相關現金流入。

**46** 重組是一項由管理層計劃和控制、使主體的業務範圍或開展業務的方式發生重大變化的方案。《國際會計準則第 37 號——準備、或有負債和或有資產》就何種情形可視作主體承諾重組給出了指南。

**47** 如果主體已經承諾重組，則有些資產可能受到重組的影響。一旦主體承諾重組，則：

（1）其確定使用價值時，對未來現金流入和流出的估計數應反映重組所能節約的費用和由重組所帶來的其他利益（建立在管理層批准的最近財務預算或預測的基礎上）；以及

（2）按照《國際會計準則第 37 號》，因重組引起的未來現金流出的估計數應被包括在重組準備中。

示例 5<sup>註</sup>列示了未來重組對使用價值計算的影響。

**48** 在主體發生了可以改進或提高資產績效的現金流出之前，未來現金流量的估計數不包括與該現金流出相關的未來經濟利益增加所導致的估計未來現金流入（參見示例 6<sup>註</sup>）。

**49** 未來現金流量的估計數包括為維持資產在當前狀況下預計產生的經濟利益的水準所必需的未來現金流出。當現金產出單元是由具有不同估計使用壽命的資產組成時，所有資產對單元正在進行的經營都是必要的，當估計與單元有關的未來現金流量時，具有較短壽命的資產的重置被認為是單元日常維護的一部分。類似地，當單個資產是由具有不同估計使用壽命的組成部分組成，估計資產產

生的未來現金流量時，具有較短壽命的組成部分的重置被認為是資產日常維護的一部分。

**50 未來現金流量的估計數不應包括：**

- (1) 籌資活動產生的現金流入或流出；或者**
- (2) 所得稅收入或支出。**

**51** 估計未來現金流量的假設是與確定折現率的方式相一致的。否則，某些假設的影響將重複計算或被忽略。由於貨幣時間價值已經通過對估計的未來現金流量進行折現而加以考慮，因此，現金流量不包括籌資活動產生的現金流入或流出。類似地，既然折現率是以稅前基礎確定的，因此，未來現金流量也應在稅前基礎上估計。

**52** 資產使用壽命結束時，通過處置資產收回（或支付）的現金淨流量的估計數，應為熟悉情況的當事人自願進行的公平交易中，主體預計從資產處置中獲取的、扣除估計的資產處置費用後的金額。

**53** 資產使用壽命結束時，確定通過資產處置收回（或支付）的現金淨流量估計數的方式與確定資產公允價值減去處置費用後的淨額的方式類似，但在估計以下的現金淨流量時除外：

(1) 主體採用估計日已結束其使用壽命的類似資產的市價，該類似資產的使用環境與被估計資產將來的使用環境相似。

(2) 這些市價按照未來一般通貨膨脹導致的物價上漲和未來特定價格上漲（下降）的影響作了調整。但是，如果從資產持續使用中產生的未來現金流量的估計數和折現率沒有包括通貨膨脹的影響，那麼，這種影響也應從資產處置所產生的現金淨流量的估計數中剔除。

**53A** 公允價值與使用價值不同。公允價值反映市場參與者在對這項資產估值時所使用的假設。與此相反的，使用價值反映對某

個主體而言有影響的因素，可能並不廣泛應用於所有主體，例如，公允價值不會反映下列因素因不廣泛適用於市場參與者而所帶來的影響：

（1） 由於資產組合帶來的額外價值（如一個在不同地區的投資性房地產的投資組合所產生的影響）；

（2） 被計量資產與其他資產的協同效應；

（3） 只針對該項資產的當前所有者的法律權利或法律限制；以及

（4） 只針對該項資產的當前所有者的稅收利益或稅收負擔。

## 外幣未來現金流量

**54** 未來現金流量是以其產生時的貨幣進行估計的，然後以該貨幣的恰當折現率進行折現。主體採用計算使用價值時的即期匯率折算現值。

## 折現率

**55** 折現率應是反映對以下因素當前市場評估的稅前折現率：

- (1) 貨幣時間價值；以及
- (2) 沒有調整未來現金流量估計的該資產特定風險。

**56** 反映貨幣時間價值和資產特定風險的當前市場評估的折現率，指投資者在下述情況下所要求的報酬率，即如果投資者選擇一項投資，從中獲得的現金流量在金額、時間和風險方面將與主體預計該資產產生的相當。這種折現率是通過對類似資產當前市場交易中的內含利率，或具有單一資產（或資產組合）的上市主體的加權平均資本成本進行估計得出的，該單一資產（或資產組合）的服務潛力和風險與受覆核的資產相類似。然而，用來計量資產使用價值的折現率不應反映已為其調整未來現金流量估計的風險。否則，會重複計算某些假設的影響。

**57** 如果特定資產的利率不易於直接從市場上獲得，主體應使用替代利率估計折現率。附錄一提供了這種情況下估計折現率的附加指南。

## 減值損失的確認和計量

**58** 第 59 段至第 64 段規定了除了商譽以外的單項資產減值損失的確認和計量要求。現金產出單元和商譽減值損失的確認和計量在第 65 段至第 108 段中規定。

**59** 只有當資產的可收回金額小於其帳面金額時，資產的帳面金額應減記至可收回金額，減記數即為減值損失。

**60** 減值損失應立即確認損益，除非按照其他國際財務報告準則（例如，按照《國際會計準則第 16 號》中的重估價模式）以重估金額計量該資產。按照該項其他國際財務報告準則，重估資產的減值損失應作為重估價減少處理。

**61** 非重估資產的減值損失應確認損益。重估資產的減值損失應在沒有超過該資產重估價盈餘範圍內在其他綜合收益中確認。該重估資產的減值損失減少其重估價盈餘。

**62** 如果減值損失的估計金額超過相關資產的帳面金額，只有當其他國際財務報告準則有要求時，主體才應確認一項負債。

**63** 在確認減值損失後，資產的折舊（攤銷）費應在未來期間予以調整，以便在資產剩餘使用壽命內，系統地分攤已調整的資產帳面金額扣除其殘值（如有）後的金額。

**64** 如果已經確認了減值損失，應按照《國際會計準則第 12 號》，通過比較調整後的資產帳面金額與其計稅基礎，確定相關的遞延所得稅資產或負債（參見示例 3<sup>註</sup>）。

## 現金產出單元和商譽

**65** 第 66 段至第 108 段和附錄三對認定資產所屬的現金產出單元、確定現金產出單元和商譽的帳面金額以及確認其減值損失作出了規定。

### 資產所屬現金產出單元的認定

**66** 如果存在資產可能發生減值的跡象，應估計單項資產的可收回金額。如果不可能估計單項資產的可收回金額，則主體應確定

資產所屬的現金產出單元（該資產的現金產出單元）的可收回金額。

**67** 如果存在下述情況，則不可能確定單項資產的可收回金額：

（1）對資產使用價值的估計與其公允價值減去處置費用後的淨額並不接近（例如，當資產的持續使用產生的未來現金流量不能估計為可以忽略不計時）；以及

（2）資產不會產生基本上獨立於其他資產產生的現金流入的現金流入。

在這種情況下，只能確定資產所屬的現金產出單元的使用價值和可收回金額。

示例
<p>某礦業主體擁有一條專用鐵路以支持其採礦生產。該鐵路只能以報廢價值出售，該鐵路不會產生基本上獨立於礦業主體其他資產產生的現金流入的現金流入。</p> <p>估計該鐵路的可收回金額是不可能的，因為不能確定專用鐵路的使用價值，而且它很可能不同於報廢價值。因此，主體估計專用鐵路所屬的現金產出單元的可收回金額，即礦山整體的可收回金額。</p>

**68** 根據第 6 段所作的定義，資產的現金產出單元指可以認定的最小資產組合，其產生的現金流入基本上獨立於其他資產或資產組合產生的現金流入。對資產的現金產出單元的認定涉及判斷。如果不能確定單項資產的可收回金額，則主體應認定產生基本上獨立的現金流入的最小資產匯總。

## 示例

某公交公司按照與政府簽訂的合同提供服務，該合同要求公司在五條單獨的線路上均提供最低限度的服務。投入每條線路上的資產和每條線路產生的現金流量能夠分別認定。其中一條線路在重大虧損狀況下運營。

由於主體無權縮減任何一條行車線路，因此，基本上獨立於其他資產或資產組合產生的現金流入的可以認定的最小現金流入是五條線路共同產生的現金流入。

每一條線路所屬的現金產出單元是公交公司整體。

**69** 現金流入是從主體以外的其他主體收到的現金和現金等價物。在認定資產（或資產組合）的現金流入是否基本上獨立於其他資產（或資產組合）的現金流入時，主體應考慮下述因素：管理層如何監控主體的經營活動（諸如按產品線、業務種類、單個場所、地區或區域），或管理層如何決策對主體的資產和經營是持續下去還是進行處置。示例 1<sup>註</sup>舉例說明了現金產出單元的認定。

**70** 如果資產或資產組合生產的產出存在活躍市場，即使部分或所有的產出都是內部使用，該資產或資產組合也應作為一個現金產出單元。如果資產或現金產出單元產生的現金流入受內部轉移定價的影響，主體應使用管理層在公平交易中對未來價格的最佳估計數來估計：

（1） 用來確定該資產或現金產出單元的使用價值的未來現金流入；以及

（2） 用來確定受內部轉移定價影響的其他資產或現金產出單元的使用價值的未來現金流出。

**71** 即使資產或資產組合生產的部分或所有產出均被主體的其他單元使用（例如，處於生產過程中的中間產品），如果主體能在活躍市場銷售該產出，則此資產或資產組合應視為一個單獨的現金產出單元。這是因為該資產或資產組合能夠產生基本上獨立於其他

資產或資產組合的現金流入。在使用與這樣的現金產出單元或受內部轉移定價影響的其他資產或現金產出單元有關的、建立在財務預算或預測基礎上的信息時，如果內部轉移價格沒有反映管理層在公平交易中對未來價格的最佳估計，則主體應調整此類信息。

**72 對於相同資產或資產類別所認定的現金產出單元在各期間應保持一致，除非能夠證明變更是合理的。**

**73** 如果主體確定，資產與以前期間相比屬於不同的現金產出單元，或者構成現金產出單元的資產類別已經發生變更，如果現金產出單元的減值損失已經確認或轉回，則第 130 段要求對該現金產出單元進行披露。

#### *現金產出單元的可收回金額和帳面金額*

**74** 現金產出單元可收回金額是其公允價值減去處置費用後的淨額與其使用價值兩者之中的較高者。為認定現金產出單元的可收回金額，第 19 段至第 57 段所有提及“資產”之處同樣適用於現金產出單元。

**75 現金產出單元帳面金額的確定基礎應與其可收回金額的確定方法相一致。**

**76 現金產出單元的帳面金額：**

（1） 僅包括下列資產的帳面金額，即可直接歸屬於、或可以在合理和一致的基礎上分攤至該現金產出單元，並且能產生估計該現金產出單元使用價值時所用的未來現金流入；並且

（2） 不包括已確認負債的帳面金額，除非不考慮該負債就無法確定現金產出單元的可收回金額。

這是因為在確定現金產出單元的公允價值減去處置費用後的淨額和使用價值時，並不包括與不屬於該現金產出單元的資產有關的

現金流量，也不包括與在財務報表上已確認的負債有關的現金流量（參見第 28 段和第 43 段）。

**77** 當為評估可收回性而對資產加以組合時，重要的是現金產出單元要包括產生或用來產生相關現金流入的所有資產。否則，有時儘管現金產出單元表現為可全部收回，實際上資產已發生減值損失。在有些情況下，儘管某些資產有助於現金產出單元的估計未來現金流量，但它們不能以合理和一致的基礎分攤至現金產出單元，比如商譽或總部資產。第 80 段至第 103 段將解釋在測試現金產出單元減值時，如何處理這類資產。

**78** 在確定現金產出單元的可收回金額時，需要考慮某些已確認的負債。這可能發生在處置現金產出單元時要求購買者承擔一項負債的情況下。在這種情況下，現金產出單元的公允價值減去處置費用後的淨額（或最終處置的估計現金流量），是現金產出單元所包含的資產和負債的共同估計銷售價格，再減去處置費用後的餘額。為使現金產出單元的帳面金額與其可收回金額的比較有意義，在確定現金產出單元的使用價值和帳面金額時，需扣除負債的帳面金額。

示例
<p>某公司在某國開礦，該國法律要求礦產的業主必須在完成開採後將該地區恢復原貌。恢復費用包括恢復在礦山開發前必須移走的表土覆蓋層。表土覆蓋層一旦移走，就應確認一筆表土覆蓋層恢復準備。該準備計入礦山成本，並在礦山使用壽命內進行折舊。為恢復費用所提取的準備的帳面金額為 CU500<sup>(1)</sup>，等於恢復費用現值。</p> <p>主體對礦山進行減值測試。礦山的現金產出單元是整座礦山。主體已收到多個願以約 CU800 的價格購買該礦山的報價，該價格已考慮了復原表土覆蓋層費用。礦山的處置費用可忽略不計。礦山使用價值約 CU1 200，不包括恢復費用。礦山帳面金額為 CU1 000。</p>

## 示例

現金產出單元的公允價值減去處置費用後的淨額為 CU800。該價格考慮了恢復費用。現金產出單元的使用價值在考慮恢復費用後估計為 CU700（CU1 200 減去 CU500）。現金產出單元的帳面金額為 CU500，即礦山的帳面金額（CU1 000）減去恢復準備帳面金額（CU500）。因此，現金產出單元的可收回金額大於其帳面金額。

（1）本準則中，貨幣金額以“貨幣單位（CU）”標價。

**79** 就實務而言，在確定現金產出單元的可收回金額時，有時還需考慮並不屬於該現金產出單元的資產（例如，應收款項或其他金融資產）或一些已確認的負債（例如，應付款、養老金和其他準備）。此時，現金產出單元的帳面金額隨資產帳面金額而增加，隨負債帳面金額而減少。

## 商 譽

將商譽分攤至現金產出單元

**80** 出於減值測試的目的，企業合併中取得的商譽應當自購買日起分攤至購買方的預計能夠從合併的協同效應中受益的每一現金產出單元或現金產出單元組合，而不論被購買方的其他資產或負債是否分攤至那些單元或單元組合。分攤商譽的每一單元或單元組合應當：

（1）代表主體內出於內部管理的目的所監控的商譽的最低水準；以及

（2）不大於按照《國際財務報告準則第 8 號——經營分部》第 5 段定義的加總前的經營分部。

**81** 企業合併中確認的商譽是一項不能個別辨認並單獨確認的、代表企業合併中取得的其他資產所形成的未來經濟利益的資產。商譽不能獨立於其他資產或資產組合產生現金流量，並且經常

對多個現金產出單元的現金流量都有貢獻。商譽有時無法在不武斷的基礎上分攤至單個現金產出單元，而是只能分攤至現金產出單元組合。因此，主體內出於內部管理目的所監控的商譽的最低水準，有時是由與商譽有關、但是不能分攤商譽的多個現金產出單元組成。第 83 段至第 99 段和附錄三中提及的分攤商譽的現金產出單元同樣適用於分攤商譽的現金產出單元組合。

**82** 應用第 80 段的規定使得商譽在反映主體管理其經營的方式、與商譽自然相關的水準上進行減值測試。因此，一般不需要建立專門的報告制度。

**83** 出於減值測試的目的而分攤商譽的現金產出單元可能與按照《國際會計準則第 21 號——匯率變動的影響》中為了計量外幣利得和損失而分攤商譽的水準不一致。例如，如果主體按照《國際會計準則第 21 號》為了計量外幣利得和損失而以相對較低的水準分攤商譽，它就不需要以相同的水準測試商譽的減值，除非主體為了內部管理的目的也以那一水準監控商譽。

**84** 如果在企業合併生效的年度期間期末之前沒有完成對企業合併中取得的商譽的初始分攤，應當在購買日後開始的第一個年度期間期末之前完成初始分攤。

**85** 按照《國際財務報告準則第 3 號——企業合併》，如果在合併生效期間的期末只能暫時確定企業合併的初始會計處理，購買方應：

- (1) 使用暫時價值對該合併進行會計處理；並且
- (2) 作為在自購買日起不超過 12 個月的計量期間內完成初始會計處理的結果，確認對這些暫時價值任何調整。

在這種情況下，合併所取得的商譽的初始分攤可能在合併生效的年度期間期末之前無法完成。如果確實如此，主體應當按照第 113 段的規定披露該信息。

**86** 如果已經將商譽分攤至現金產出單元且主體處置了該單元中的經營，與處置的經營相關的商譽應當：

(1) 在確定處置利得或損失時，包含在該經營的帳面金額中；並且

(2) 按照處置的經營和該現金產出單元剩餘部分的比例的相對價值計量，除非主體能夠表明有其他方法更好地反映與處置的經營相關的商譽。

**示例**

某主體以 CU100 出售一項經營，該項經營是已分攤商譽的現金產出單元的一部分。除非採用武斷的方式，已分攤至該單元的商譽不能被認定或與低於該單元的水準的資產組合相關。剩餘的現金產出單元部分的可收回金額是 CU300。

因為已分攤至現金產出單元的商譽無法以不武斷的方式被認定或與低於該單元的水準的資產組合相關，與處置的經營相關的商譽應以處置的經營和該單元剩餘部分的相對價值計量。因此，出售的經營的帳面金額中包含 25% 的分攤至該現金產出單元的商譽。

**87** 如果主體重組其報告結構的方式改變了已分攤商譽的一個或多個現金產出單元的構成時，商譽應當重新分攤至受影響的單元。重新分攤應當通過使用與主體處置現金產出單元中的經營相似的相對價值法來完成，除非主體能夠表明有其他方法更好地反映與重組單元相關的商譽。

**示例**

商譽在前期已分攤至現金產出單元 A。除非採用武斷的方式，分攤至 A 的商譽不能被認定或與低於 A 的水準的資產組合相關。A 將被劃分並被整合至另外三個的現金產出單元 B、C 和 D。

## 示例

因為分攤至 A 的商譽無法以不武斷的方式認定，或與低於 A 的水準的資產組合相關，應以整合至 B、C 和 D 之前的三部分在 A 中的相對價值為基礎，將商譽重新分攤至單元 B、C 和 D。

### 含有商譽的現金產出單元減值的測試

**88** 如第 81 段所述，當商譽與現金產出單元有關但還沒有分攤至該單元時，無論是否存在單元可能發生減值的跡象，都應當通過比較不包含商譽的單元的帳面金額與可收回金額，對單元進行減值測試。應按照第 104 段確認減值損失。

**89** 如果第 88 段所述的現金產出單元的帳面金額包含使用壽命不確定或尚未達到可使用狀態的無形資產，且該無形資產僅作為現金產出單元的一部分才能進行減值測試，該單元應按照第 10 段規定每年進行減值測試。

**90** 對已分攤商譽的現金產出單元，無論是否存在該單元可能發生減值的跡象，每年都應通過比較包含商譽的單元帳面金額與可收回金額，對單元進行減值測試。如果單元的可收回金額超過帳面金額，將認為單元和分攤的商譽沒有發生減值。如果單元的帳面金額超過可收回金額，主體應按照第 104 段確認減值損失。

**91—95** [已刪除]

### 減值測試的時間

**96** 對已分攤商譽的現金產出單元的減值測試可以在年度期間的任何時間完成，只要該測試在每年相同的時間完成。不同的現金產出單元可以在不同的時間進行減值測試。然而，如果分攤至現金產出單元的部分或全部商譽是在當前年度期間內的企業合併中取得的，該單元應當在當前年度期間期末之前進行減值測試。

**97** 如果構成已分攤商譽的現金產出單元的資產，與包含商譽的單元同時進行減值測試，那麼在對包含商譽的單元測試前，應先對這些資產進行減值測試。類似地，如果構成已分攤商譽的現金產出單元組合的現金產出單元，與包含商譽的單元組合同時進行減值測試，那麼在包含商譽的單元組合測試前，應先對單個單元進行減值測試。

**98** 在對已分攤商譽的現金產出單元進行減值測試時，可能存在包含商譽的單元中的資產發生減值的跡象。在這種情況下，主體首先應對這些資產進行減值測試，並在對包含商譽的現金產出單元進行減值測試之前確認這些資產的所有減值損失。類似地，可能存在包含商譽的單元組合中的現金產出單元發生減值的跡象。在這種情況下，主體首先應對這些現金產出單元進行減值測試，並在對已分攤商譽的單元組合進行減值測試之前確認這些單元的所有減值損失。

**99** 前期進行的對已分攤商譽的現金產出單元的可收回金額的最近詳細計算可在當期對單元的減值測試中使用，前提是符合以下的所有標準：

（1）自從最近計算可收回金額後，構成單元的資產和負債沒有發生重大變化；

（2）最近的可收回金額的計算得出的金額大大超過單元的帳面金額；以及

（3）在分析從最近可收回金額計算後已經發生的事項和已經變化的情況的基礎上，確定當期可收回金額低於單元帳面金額的可能性極低。

### **總部資產**

**100** 總部資產包括集團或事業部的資產，例如，總部或事業部辦公樓、電子數據處理設備或研究中心等。對特定的現金產出單元而言，主體的結構決定了一項資產是否滿足本準則關於總部資產

的定義。總部資產的顯著特徵是它們不能獨立於其他資產或資產組合產生現金流入，而且其帳面金額不能完全歸屬於受覆核的現金產出單元。

**101** 因為總部資產不能產生單獨的現金流入，除非管理層決定處置單項總部資產，否則其可收回金額是無法確定的。所以，如果存在總部資產可能發生減值的跡象，則需確定其所屬現金產出單元或現金產出單元組合的可收回金額，並與現金產出單元或現金產出單元組合的帳面金額相比較。應按照第 104 段確認減值損失。

**102** 在測試現金產出單元的減值時，主體必須認定所有與受覆核的現金產出單元有關的總部資產。如果總部資產的部分帳面金額：

(1) 能在合理和一致的基礎上分攤至這一單元，主體應當比較包括分攤了總部資產的部分帳面金額的單元的帳面金額與可收回金額。應按照第 104 段確認減值損失。

(2) 不能在合理和一致的基礎上分攤至這一單元，主體應當：

①比較不包含總部資產的單元的帳面金額與可收回金額，同時，按照第 104 段確認減值損失；

②認定包括受覆核的現金產出單元且能在合理和一致的基礎上分攤總部資產的部分帳面金額的最小現金產出單元組合；並且

③比較這一現金產出單元組合的帳面金額與可收回金額，該帳面金額包括了分攤至這一單元組合的總部資產的部分帳面金額。應按照第 104 段確認減值損失。

**103** 示例 8<sup>註</sup> 給出如何應用上述規定處理總部資產的例子。

#### *現金產出單元的減值損失*

**104** 當且僅當現金產出單元（已分攤商譽或總部資產的最小現金產出單元組合）的可收回金額低於其帳面金額時，才應確認現

金產出單元（單元組合）的減值損失，同時，將減值損失按以下順序分攤以抵減單元（單元組合）中的資產帳面金額：

（1） 首先，抵減分攤至現金產出單元（單元組合）的商譽的帳面金額；並且

（2） 然後，根據單元（單元組合）中各項資產的帳面金額，按比例抵減其他資產。

以上帳面金額的減少，應作為單項資產的減值損失處理，按照第 60 段予以確認。

**105** 在按照第 104 段分攤減值損失時，資產的帳面金額不能減至低於以下三者之中的最高者：

（1） 公允價值減去處置費用後的淨額（如可確定的）；

（2） 使用價值（如可確定的）；以及

（3） 零。

本來應當分攤至某一資產而因本段沒有分攤的減值損失金額，應按比例分攤至現金產出單元（單元組合）中的其他資產。

**106** 如果估計現金產出單元中各單項資產的可收回金額不切實可行，既然現金產出單元中的所有資產是共同發揮作用的，本準則規定將減值損失在除商譽外的其他資產間進行武斷分攤。

**107** 如果單項資產的可收回金額無法確定（參見第 67 段）：

（1） 若其帳面金額大於公允價值減去處置費用後的淨額和按第 104 段和第 105 段的規定分攤後價值的較高者，則對該資產確認減值損失；並且

（2） 若相關現金產出單元沒有發生減值，即使資產的公允價值減去處置費用後的淨額已低於其帳面金額，不對資產確認減值損失。

## 示例

一臺設備發生實體損壞，工作效率有所下降，但仍在使用。該設備的公允價值減去處置費用後的淨額已低於其帳面金額。該設備不產生獨立的現金流入。包含該設備、產生的現金流入基本上獨立於其他資產產生的現金流入的可以認定的最小資產組合是該設備所屬的生產線。該生產線的可收回金額表明其作為一個整體並沒有發生減值。

假設一：管理層批准的預算或預測表明沒有承諾重置該設備。

該設備的可收回金額無法單獨計量，因為其使用價值：

- (1) 可能不同於其公允價值減去處置費用後的淨額；並且
- (2) 只能據設備所屬現金產出單元（生產線）來確定。

生產線沒有發生減值。因此，該設備不確認減值損失。然而，主體也許需要重新估計該設備的折舊年限或折舊方法。更短的折舊期間或更快的折舊方法也許更能反映資產的預計剩餘使用壽命或其能為主體帶來的經濟利益。

假設二：管理層批准的預算或預測承諾重置該設備，並將其在不遠的將來出售。估計到處置該設備時為止，其持續使用帶來的現金流量可忽略不計。

該設備的使用價值可估計為與其公允價值減去處置費用後的淨額相近。因此，可以確定該設備的可收回金額，而不必考慮其所屬的現金產出單元（生產線）。由於該設備的公允價值減去處置費用後的淨額已低於其帳面金額，主體應確認減值損失。

**108** 應用第 104 段和第 105 段的規定後，當且僅當其他國際財務報告準則有規定時，剩餘的現金產出單元的減值損失餘額才應確認為一項負債。

## 減值損失的轉回

**109** 第 110 段至第 116 段對以前年度資產或現金產出單元已確認的減值損失的轉回作了規定。這些規定使用的“資產”一詞，同

時，適用於單項資產或現金產出單元。對單項資產的額外規定列示在第 117 段至第 121 段，對現金產出單元的額外規定列示在第 122 段和第 123 段，對商譽的額外規定列示在第 124 段和第 125 段。

**110** 主體應在每個報告期末評估是否有跡象表明以前年度確認的除商譽外的資產的減值損失不再存在或已減少。如果存在，主體應估計該項資產的可收回金額。

**111** 主體在評估是否有跡象表明以前年度確認的除商譽外的資產的減值損失不再存在或已減少時，至少應考慮以下因素：

外部信息來源

- (1) 有可觀察跡象表明資產的價值當期大幅度上漲。
- (2) 主體經營所處的技術、市場、經濟或法律環境，或資產所處的市場，在當期或將在近期發生重大變化，從而對主體產生有利影響。
- (3) 市場利率或其他市場投資報酬率在當期已經降低，從而可能影響主體計算資產使用價值時採用的折現率，導致資產的可收回金額顯著提高。

內部信息來源

- (4) 資產的使用或預計使用程度或方式在當期或將在近期發生重大變化，從而對主體產生有利影響。這些變化包括：當期發生的改進或提高資產績效的成本，或者重組資產所屬的經營。
- (5) 內部報告的證據表明，資產的經濟績效已經高於或將高於預期。

**112** 第 111 段中列出的減值損失潛在減少的跡象與第 12 段列出的潛在減值損失的跡象是相對應的。

**113** 如果有跡象表明已確認的除商譽外的資產的減值損失可能不再存在或已減少，即使沒有轉回資產的減值損失，可能也需要

按照適用於該資產的國際財務報告準則對該資產的剩餘使用壽命、折舊（攤銷）方法或殘值進行覆核並予以調整。

**114** 當且僅當用於確定資產可收回金額的估計在上次確認減值損失後發生了變化，才應轉回以前年度確認的除商譽外的資產的減值損失。在這種情況下，除了第 117 段所描述的情況之外，資產的帳面金額應增至其可收回金額。這種增加即為減值損失的轉回。

**115** 減值損失的轉回反映一項資產在使用或出售中估計的服務潛力比確認減值損失時有所提高。第 130 段規定主體應認定引起資產服務潛力提高的那些估計的變更。這樣的例子包括：

（1）可收回金額的基礎發生變化（即可收回金額的確定是以公允價值減去處置費用後的淨額、還是以使用價值為基礎）；

（2）如果可收回金額的確定是以使用價值為基礎的，未來預計現金流量在金額或時間的變化或折現率的變化；或者

（3）如果可收回金額的確定是以公允價值減去處置費用後的淨額為基礎的，公允價值減去處置費用後的淨額的組成部分的估計變更。

**116** 資產的使用價值高於其帳面金額，也許僅僅是由於未來現金流入的現值增加使其變得接近，資產的服務潛力並沒有提高。所以不能僅由於時間的推移而將減值損失轉回（有時稱作“折現效應釋放”），即使資產的可收回金額已變得高於其帳面金額。

#### *單項資產減值損失的轉回*

**117** 除商譽以外的資產的減值損失的轉回而增加的資產帳面金額，不應高於資產假如以前年度沒有確認減值損失，應有的帳面金額（減去攤銷或折舊）。

**118** 除商譽以外的資產帳面金額高於該資產假如以前年度沒有確認減值損失，應有的帳面金額（減去攤銷或折舊）的部分，屬

於重估價。在對重估價進行核算時，主體應採用適用於該資產的國際財務報告準則。

**119** 除商譽以外的資產的減值損失的轉回應立即確認為損益，除非按照其他國際財務報告準則，資產是以重估金額入帳（例如，採用《國際會計準則第 16 號》中的重估價模式）。重估資產減值損失的轉回，應遵循其他國際財務報告準則處理，作為重估價增加。

**120** 重估資產的減值損失轉回應確認為其他綜合收益並增加該資產的重估盈餘。但是，如果該重估資產的減值損失前期已確認為損益，則同一重估資產在此範圍內的減值損失轉回也應確認為損益。

**121** 減值損失轉回被確認後，該資產的折舊（攤銷）應在未來期間以系統方式在資產的剩餘使用壽命內，按調整後資產的帳面金額減去殘值（如果有）予以調整。

#### *現金產出單元減值損失的轉回*

**122** 對於現金產出單元減值損失的轉回，主體應按單元中除商譽以外資產的帳面金額的比例，增加那些資產的帳面金額。以上帳面金額的增加，應作為單項資產的減值損失轉回處理，按照第 119 段予以確認。

**123** 按照第 122 段將減值損失轉回分攤至現金產出單元時，資產帳面金額不應增高於以下兩者之中的較低者：

- （1）資產的可收回金額（如果可確定）；以及
- （2）假如以前年度沒有確認減值損失，資產應有的帳面金額（減去攤銷或折舊）。

本來應當分攤至某一資產而因本段沒有分攤的減值損失轉回金額，應按比例分攤至單元中除商譽外的其他資產。

## 商譽減值損失的轉回

**124** 已確認的商譽減值損失不能在以後期間轉回。

**125** 《國際會計準則第 38 號——無形資產》禁止確認自創商譽。在商譽減值損失確認期間之後發生的商譽可收回金額的任何增加，都可能是自創商譽的增加，而不是購入商譽的減值損失的轉回。

## 披 露

**126** 主體應當在財務報表中按每一資產類別披露：

(1) 當期在損益中確認的減值損失的金額以及綜合收益表中包含減值損失的單列項目。

(2) 當期在損益中確認的減值損失轉回的金額以及綜合收益表中包含減值損失轉回的單列項目。

(3) 當期在其他綜合收益中確認的重估資產減值損失的金額。

(4) 當期在其他綜合收益中確認的重估資產減值損失轉回的金額。

**127** 資產類別指在主體經營中具有相似性質和用途的一組資產。

**128** 第 126 段所規定的披露有時也可與同類資產的其他信息一起披露。例如，按照《國際會計準則 16 號》的規定，這些信息可以包括在主體期初、期末對不動產、廠場和設備帳面金額的調節中。

**129** 主體在按照《國際財務報告準則第 8 號》報告分部信息時，應當披露每一個報告分部的如下信息：

(1) 當期在損益中確認的以及在其他綜合收益中確認的減值損失的金額。

(2) 當期在損益中確認的以及在其他綜合收益中確認的減值損失轉回的金額。

**130** 如果當期對單項資產（包括商譽）或現金產出單元確認或轉回減值損失，主體應當披露：

(1) 導致確認或轉回減值損失的事項和情況。

(2) 已確認或轉回的減值損失的金額。

(3) 對於單項資產：

①資產的性質；以及

②如果主體按照《國際財務報告準則第 8 號》報告分部信息，資產所屬的報告分部。

(4) 對於現金產出單元：

①有關現金產出單元的描述（例如，是否是產品線、廠場、業務經營、地理區域，或者《國際財務報告準則第 8 號》定義的報告分部）；

②按資產類別和報告分部（如果主體按照《國際財務報告準則第 8 號》報告分部信息）的已確認或轉回的減值損失的金額；以及

③如果自前次現金產出單元可收回金額的估計（如有）後，用於認定現金產出單元的資產匯總發生變化，則描述當前和以前的資產匯總方式以及認定現金產出單元方式變化的原因。

(5) 資產（現金產出單元）的可收回金額以及資產（現金產出單元）的可收回金額是其公允價值減去處置費用後的淨額還是使用價值。

(6) 如果可收回金額是公允價值減去處置費用後的淨額，則披露以下信息：

①該資產（現金產出單元）公允價值計量整體（不考慮處置費用是否可觀察）被劃入的公允價值的級次（參見《國際財務報告準則第 13 號》）；

②對於公允價值級次是第二層次和第三層次的，描述用於計量公允價值減去處置費用後的淨額的估值技術。如果估值技術變更，主體應當披露這一變更以及變更的理由；以及

③對於公允價值級次是第二層次和第三層次的，管理層確定公允價值減去處置費用後的淨額所依據的每項關鍵假設。關鍵假設是那些對資產（現金產出單元）的可收回金額最敏感的假設。如果公允價值減去處置費用後的淨額是用現值技術計量的，主體還需披露當前及以前計量時所使用的折現率。

（7）如果可收回金額是使用價值，則披露當前及以前的估計（如有）所使用的折現率。

**131** 按照第 130 段所要求披露信息的期間，主體應當就所確認的減值損失的總計和減值損失轉回的總計，披露以下信息：

（1）受減值損失和減值損失轉回影響的資產的主要類別。

（2）導致確認這些減值損失和減值損失轉回的主要事項和情況。

**132** 鼓勵主體披露當期確定資產（現金產出單元）的可收回金額時採用的假設。然而，第 134 段規定主體在單元的帳面金額中包括商譽或使用壽命不確定的無形資產時，應披露有關用於計量現金產出單元的可收回金額的估計信息。

**133** 當期通過企業合併取得的商譽，如果有任意一部分在報告期末還沒有按照第 84 段分攤至現金產出單元（單元組合），應當同時披露未分攤商譽的金額以及沒有分攤的原因。

*用於計量包含商譽或使用壽命不確定的無形資產的現金產出單元的可收回金額的估計*

**134** 當分攤至現金產出單元（單元組合）中的商譽或使用壽命不確定的無形資產的帳面金額與主體的商譽或使用壽命不確定的

無形資產的帳面金額總額相比是重大的，主體應當披露以下（1）至（6）規定的信息：

（1） 分攤至現金產出單元（單元組合）的商譽的帳面金額。

（2） 分攤至現金產出單元（單元組合）的使用壽命不確定的無形資產的帳面金額。

（3） 確定現金產出單元（單元組合）的可收回金額的基礎（即使用價值或公允價值減去處置費用後的淨額）。

（4） 如果現金產出單元（單元組合）的可收回金額是以使用價值為基礎：

①描述管理層在最近的預算或預測所涵蓋的期間的現金流量預計的每一關鍵假設。關鍵假設是那些對單元（單元組合）的可收回金額最敏感的假設。

②描述管理層對每一關鍵假設賦值的確定方法，那些數值是否反映過去的經驗，或者如果恰當的話，是否與外部信息來源相一致，如果沒有的話，那些數值如何以及為何不同於過去的經驗或外部信息來源。

③用於現金產出單元（單元組合）的現金流量預計的期間，應建立在管理層批准的財務預算或預測的基礎上，如果該期間超過 5 年，要解釋為何超出 5 年的期間是合理的。

④用來外推超出最近的預算或預測期間的現金流量預計的增長率，以及使用超過主體經營所處的產品、行業或國家的長期平均增長率或單元（單元組合）所處的市場長期平均增長率的理由。

⑤運用於現金流量預計的折現率。

（5） 如果現金產出單元（單元組合）的可收回金額是以公允價值減去處置費用後的淨額為基礎，應披露用來計量公允價值減去處置費用後的淨額的估值技術。不要求主體提供《國際財務報告準則第 13 號》所規定的披露。如果公允價值減去處置費用後的淨

額沒有使用相同單元（單元組合）的報價來計量，主體應當披露以下信息：

①管理層確定公允價值減去處置費用後的淨額所依據的每項關鍵假設。關鍵假設是那些對單元（單元組合）的可收回金額最敏感的假設。

②描述管理層對每一關鍵假設的賦值的確定方法，那些數值是否反映過去的經驗，或者如果恰當的話，是否與外部信息來源相一致，如果沒有的話，那些數值如何以及為何不同於過去的經驗或外部信息來源。

②A 公允價值計量整體（不考慮處置費用是否可觀察）被劃入的公允價值級次（參見《國際財務報告準則第 13 號》）。

②B 如果估值技術變更，則披露這一變更以及變更的理由。

如果公允價值減去處置費用後的淨額是運用折現現金流預測來計量的，則主體應披露以下信息：

③管理層預測現金流的期間。

④外推現金流量預測所使用的增長率。

⑤運用於現金流量預計的折現率。

（6）如果管理層確定現金產出單元（單元組合）可收回金額所依據的關鍵假設的合理可能變動將引起單元（單元組合）的帳面金額超過其可收回金額：

①該單元（單元組合）的帳面金額超過其可收回金額的金額。

②關鍵假設被賦予的數值。

③為了使單元（單元組合）的可收回金額等於其帳面金額，在結合了該變動對其他用於計量可收回金額的變數的後續影響後，關鍵假設被賦予的數值所必須的變動額。

**135** 如果商譽或使用壽命不確定的無形資產的部分或全部帳面金額分攤至多個現金產出單元（單元組合），並且分攤至每一單元（單元組合）的金額與主體商譽或使用壽命不確定的無形資產的帳面金額總額相比不重大，應披露這一事實以及分攤至那些單元

（單元組合）的商譽或使用壽命不確定的無形資產的帳面金額總計。此外，如果那些單元（單元組合）的可收回金額以相同的關鍵假設為基礎，並且分攤至那些單元（單元組合）上的商譽或使用壽命不確定的無形資產的帳面金額總計與主體商譽或使用壽命不確定的無形資產的帳面金額總額相比是重大的，主體應披露這一事實，以及：

（1） 分攤至那些單元（單元組合）中的商譽的帳面金額總計。

（2） 分攤至那些單元（單元組合）中的使用壽命不確定的無形資產的帳面金額總計。

（3） 描述關鍵假設。

（4） 描述管理層對關鍵假設的賦值的確定方法，那些數值是否反映過去的經驗，或者如果恰當的話，是否與外部信息來源相一致，如果沒有的話，那些數值如何以及為何不同於過去的經驗或外部信息來源。

（5） 如果關鍵假設中的合理可能變動將引起單元（單元組合）的帳面金額總計超過可收回金額總計：

①單元（單元組合）的帳面金額總計超過其可收回金額總計的金額。

②關鍵假設被賦予的數值。

③為了使單元（單元組合）的可收回金額總計等於其帳面金額總計，在結合了該變動對其他用於計量可收回金額的變數的後續影響後，關鍵假設被賦予的數值必須的變動額。

**136** 按照第 24 段或第 99 段，只要符合具體標準，前期進行的對現金產出單元（單元組合）的可收回金額的最近詳細計算可在當期單元（單元組合）的減值測試中沿用。在這種情況下，按照第 134 段和第 135 段的規定所披露的單元（單元組合）的信息與沿用的可收回金額的計算相關。

**137** 示例 9<sup>註</sup> 給出如何按第 134 段和第 135 段的規定披露的例子。

## 過渡性規定和生效日期

**138** 〔已刪除〕

**139** 主體應對以下事項應用本準則：

（1）協議日在 2004 年 3 月 31 日或之後的企業合併中取得的商譽和無形資產；以及

（2）2004 年 3 月 31 日或之後開始的第一個年度期間期初起的所有其他資產（按未來適用法）。

**140** 鼓勵適用第 139 段的主體在第 139 段指定的生效日期前採用本準則。但是，如果主體提前採用本準則，則也應當同時採用《國際財務報告準則第 3 號》和《國際會計準則第 38 號》（2004 年修訂）。

**140A** 《國際會計準則第 1 號——財務報表的列報》（2007 年修訂）修訂了國際財務報告準則中使用的術語。除此之外，還修訂了第 61 段、第 120 段、第 126 段和第 129 段。主體應對自 2009 年 1 月 1 日或之後開始的年度期間採用這些修訂。如果主體提前採用了《國際會計準則第 1 號》（2007 年修訂），那麼這些修訂也應適用於提前採用的期間。

**140B** 《國際財務報告準則第 3 號》（2008 年修訂）修訂了第 65 段、第 81 段、第 85 段和第 139 段，刪除了第 91 段至第 95 段和第 138 段，增加了附錄三。主體應對自 2009 年 7 月 1 日或之後開始的年度期間採用這些修訂。如果主體提前採用了《國際財務報告準則第 3 號》（2008 年修訂），那麼這些修訂也應適用於提前採用的期間。

**140C** 2008 年 5 月發佈的《對國際財務報告準則的改進》修訂了第 134（5）段。主體應對自 2009 年 1 月 1 日或之後開始的年度期間採用這些修訂。允許提前採用。如果主體在更早的期間內採用這一修訂，則應披露這一事實。

**140D** 2008 年 5 月發佈的《對子公司、共同控制主體或聯營企業的投資成本》（對《國際財務報告準則第 1 號——首次執行國際財務報告準則》及《國際會計準則第 27 號》的修訂）增加了第 12（8）段。主體應按未來適用法對自 2009 年 1 月 1 日或之後開始的年度期間採用這些修訂。允許提前採用。如果主體提前採用了《國際會計準則第 27 號》中第 4 段和第 38A 段的相關修訂，那麼它應該同時採用第 12（8）段的修訂。

**140E** 2009 年 4 月發佈的《對國際財務報告準則的改進》修訂了第 80（2）段。主體應按未來適用法對自 2010 年 1 月 1 日或之後開始的年度期間採用這些修訂。允許提前採用。如果主體在更早的期間內採用這一修訂，則應披露這一事實。

**140F** 〔已刪除〕

**140G** 〔已刪除〕

**140H** 2011 年 5 月發佈的《國際財務報告準則第 10 號》和《國際財務報告準則第 11 號》修訂了第 4 段、第 12（8）段之前的標題和第 12（8）段。主體在採用《國際財務報告準則第 10 號》和《國際財務報告準則第 11 號》時應採用這些修訂。

**140I** 2011 年 5 月發佈的《國際財務報告準則第 13 號》修訂了第 5 段、第 6 段、第 12 段、第 20 段、第 22 段、第 28 段、第 78 段、第 105 段、第 111 段、第 130 段和第 134 段，刪除了第 25 至第 27 段，增加了第 53A 段。當主體採用《國際財務報告準則第 13 號》時，主體應採用這些修訂。

**140J** 在 2013 年 5 月，修訂了第 130 段、第 134 段和第 138 段之前的標題。主體應按追溯調整法對自 2014 年 1 月 1 日或之後開始的年度期間採用這些修訂。主體可以提前採用這些修訂。主體不應於《國際財務報告準則第 13 號》未被採用的期間（包括可比期間）採用這些修訂。

**140K** 〔已刪除〕

**140L** 2014 年 5 月發佈的《國際財務報告準則第 15 號——客戶合同收入》修訂了第 2 段。主體應在採用《國際財務報告準則第 15 號》時應採用這一修訂。

**140M** 2014 年 7 月發佈的《國際財務報告準則第 9 號》修訂了第 2 段、第 4 段和第 5 段，刪除了第 140F、第 140G 段和第 140K 段。主體在採用《國際財務報告準則第 9 號》時應採用這些修訂。

**140N** 2017 年 5 月發佈的《國際財務報告準則第 17 號》修訂了第 2 段。2020 年 6 月發佈的《對〈國際財務報告準則第 17 號〉的修訂》進一步修訂了第 2 段。主體應在採用《國際財務報告準則第 17 號》時應採用這一修訂。

## **《國際會計準則第 36 號》（1998 年發佈）的撤銷**

**141** 本準則取代了《國際會計準則第 36 號——資產減值》（1998 年發佈）。

## 附 錄

### 附錄一 使用現值技術計量使用價值

本附錄是本準則的組成部分。它為使用現值技術計量使用價值提供指南。儘管本指南使用“資產”一詞，它同時也指形成現金產出單元的資產組合。

#### 現值計量的組成部分

**A1** 以下要素體現了資產間的經濟差別：

- （1）對未來現金流量的估計（或在更複雜的情況下，主體預計資產產生的一系列未來現金流量）；
- （2）對那些未來現金流量金額或時間的可能變化的預期；
- （3）以當期市場無風險利率反映的貨幣時間價值；
- （4）承擔資產固有不確定性的代價；以及
- （5）市場參與者反映在對主體預計資產形成的未來現金流量的定價中其他因素（例如，缺乏流動性），這些因素有時無法認定。

**A2** 本附錄比較了計算現值的兩種方法，任意一種都可以用於估計資產的使用價值，對兩種方法的選擇取決於環境。在“傳統”法下，對 A1 段描述的因素（2）至（5）的調整包含在折現率中。在“期望現金流量”法下，對因素（2）、（4）和（5）的調整形成了風險調整期望現金流量。主體採用任意一種方法都可以反映未來現金流量金額或時間的可能變化的預期，其結果將反映未來現金流量的期望現值，即所有可能結果的加權平均。

#### 一般原則

**A3** 用於估計未來現金流量和利率的技術將依賴被討論資產周圍的環境而變化。然而，以下的一般原則規定了在計量資產時現值技術的應用：

(1) 用於現金流量折現的利率應反映那些與預計現金流量時固有假設相一致的假設。否則，會重複計算或忽略某些假設的影響。例如，應收貸款合同的現金流量可能會運用 12% 的折現率。這一比率反映對具有特定特徵的貸款的未來違約的預期。不能使用相同的 12% 對期望現金流量折現，因為那些現金流量已經反映了關於未來違約的假設。

(2) 預計現金流量和折現率將不受偏見或與該資產無關因素的影響，例如，故意低估預計淨現金流量以提高資產表面的未來盈利能力是計量中的一種偏見。

(3) 預計現金流量或折現率應反映可能結果的範圍，而不是單一的最可能值、最小值或最大值。

## 傳統法和期望現金流量法的現值

### 傳統法

**A4** 會計應用中的現值傳統上使用一系列單一的預計現金流量和單一的折現率，通常稱為“與風險相稱的比率”。實際上，傳統法假設單一折現率慣例能夠包含所有對未來現金流量和恰當風險溢價的預計。因此，傳統法的最大重點是選擇折現率。

**A5** 在許多情況下，例如，對於那些能夠在市場中觀察到可比資產的資產，傳統法相對容易應用。對於具有合同現金流量的資產，它與市場參與者描述的資產的方式一致，諸如“12% 的債券”。

**A6** 然而，傳統法在處理許多複雜的計量問題時可能不恰當，例如，對不存在市場的項目或可比項目的非金融資產的計量。為了恰當地尋找“與風險相稱的比率”至少需要分析兩個項目——存在市場、具有可觀察利率的資產和被計量的資產。計量現金流量的恰當折現率必須能夠從其他資產的可觀察利率中推斷出來。為了得出推斷，其他資產現金流量的特徵必須類似於被計量資產的現金流量特徵。因此，必須按照以下步驟進行計量：

- (1) 認定將要折現的一系列現金流量；
- (2) 認定市場中具有類似現金流量特徵的其他資產；
- (3) 比較兩項現金流量以確保它們是類似的（例如，都是合同現金流量，還是一項是合同現金流量而另一項是預計現金流量？）；
- (4) 評估是否有一種因素在一項中存在而在另一項中不存在（例如，一項的流動性是否差於另一項？）；以及
- (5) 評估兩項現金流量在經濟情況變化時是否可能有類似表現（即變化）。

### 期望現金流量法

**A7** 在許多情況下，期望現金流量法和傳統法相比是一種更有效的計量工具。在計量時，期望現金流量法不是使用單一最可能的現金流量而是使用所有可能的現金流量預計，例如，某一現金流量可能是 CU100、CU200 或 CU300，分別具有 10%、60% 和 30% 的可能性。期望現金流量是 CU220。期望現金流量法注重對被討論的現金流量的直接分析，並且對計量中使用假設表述更清楚，因而與傳統法不同。

**A8** 期望現金流量法也允許當現金流量的時間不確定時使用現值技術，例如，CU1 000 的現金流量可能在第一年，第二年或第三年收到，分別具有 10%、60% 和 3% 的可能性。以下表明了在這種情況下計算期望現值。

CU1 000 在第一年以 5% 折現的現值	CU952.38	
可能性	<u>10.00%</u>	CU95.24
CU1 000 在第二年以 5.25% 折現的現值	CU902.73	
可能性	<u>60.00%</u>	CU541.64
CU1 000 在第三年以 5.50% 折現的現值	CU851.61	
可能性	<u>30.00%</u>	<u>CU255.48</u>
期望現值		<u>CU892.36</u>

**A9** CU892.36 的期望現值不同於傳統法下 CU902.73（60%的可能性）的最佳估計。在本例中應用的對傳統現值的計算需要確定現金流量使用的可能時間，因此不能反映其他時間的可能性。這是因為傳統現值計算中的折現率不能反映時間的不確定性。

**A10** 概率的使用是期望現金流量法的一個基本特徵。有人懷疑對於主觀性很強的估計使用較多的概率，是否能比實際存在的精確度更高。然而，恰當應用傳統法（正如 A6 段所述）也要求相同的估計和主觀性，而且無法提供期望現金流量法的計算的透明度。

**A11** 現行實務中形成的許多估計已經非正式包含了期望現金流量的因素。另外，會計人員經常面對使用有限的關於可能現金流量的可能性的信息來計量資產的需要，例如，一位會計人員可能面臨以下情況：

（1）預計金額在 CU50 和 CU250 之間，但在這一範圍內沒有一種金額比其他金額更可能發生。基於這一有限信息，估計的期望現金流量是 CU150  $[(50 + 250) / 2]$ 。

（2）預計金額在 CU50 和 CU250 之間，同時，最可能金額是 CU100。然而，每一金額發生的可能性未知。基於這一有限信息，估計的期望現金流量是 CU133.33  $[(50 + 100 + 250) / 3]$ 。

（3）預計金額是 CU50（10%的可能性）、CU250（30%的可能性），或 CU100（60%的可能性）。基於這一有限信息，估計的期望現金流量是 CU140  $[(50 \times 0.10) + (250 \times 0.30) + (100 \times 0.60)]$ 。

在每一種情況下，估計的期望現金流量可能比只是最可能的最小值或最大值提供了更好的對使用價值的估計。

**A12** 期望現金流量法的應用受成本效益的制約。在許多情況下，主體有大量的數據以及可能能夠形成許多現金流量的情景。在其他情況下，如果不發生重大的成本，主體不可能在通用報表之外

獲得更多的現金流量變動性的數據。主體需要平衡取得額外信息的成本和那些信息給計量帶來的額外可靠性。

**A13** 許多人主張期望現金流量技術對於計量單一項目或具有有限數量可能結果的項目是不恰當的。他們提供一實例：一項資產具有兩種可能結果，以 90% 的可能性具有 CU10 現金流量和以 10% 的可能性具有 CU1 000 現金流量。他們注意到這一例子中期望現金流量是 CU109，並批評這一結果沒有代表最終可能支付的任一金額。

**A14** 類似上述提到的主張表明了對計量目標的不同看法。如果目標是累計發生的成本，期望現金流量不可能產生對預計成本的如實反映估計。然而，本準則關注的是計量資產的可收回金額。本例中資產的可收回金額不可能是 CU10，即使它是最可能的現金流量。這是因為對 CU10 的計量沒有包含計量該資產時現金流量的不確定性。相反，不確定的現金流量被當作是確定的現金流量進行列報。理性的主體不會以 CU10 出售具有這些特徵的資產。

### 折現率

**A15** 主體無論採用哪一種方法計量資產的使用價值，用於折現現金流量的利率都不反映已對預計現金流量做過調整的風險。否則，會重複計算假設的影響。

**A16** 如果特定資產的利率不易於直接從市場上獲得，主體應使用替代利率估計折現率。其目的是在盡可能的情況下，估計下述要素的市場評價：

- (1) 至資產使用壽命期間的貨幣時間價值；以及
- (2) 沒有引起對預計現金流量的調整範圍內的 A1 段中的要素 (2)、(4) 和 (5)。

**A17** 作為起點，主體可能要考慮下述利率：

(1) 採用類似資本資產定價模型確定的主體加權平均資本成本；

(2) 主體的增量借款利率；以及

(3) 其他的市場借款利率。

**A18** 然而，對這些利率應予以調整，以便：

(1) 反映市場評估與預計現金流量有關的特定風險的方式；以及

(2) 剔除與資產的預計現金流量或已經調整的預計現金流量無關的風險。

對諸如政治風險、貨幣風險以及價格風險應予以關注。

**A19** 折現率與主體的資本結構以及為購買資產所採用的籌資方式無關，因為預期從資產中獲得的未來現金流量獨立於主體購買資產所採用的籌資方式。

**A20** 第 55 段規定折現率是稅前利率。因此，如果預計折現率的利率基礎是稅後的，應對其加以調整以反映稅前利率。

**A21** 通常，主體使用單一的折現率估計資產的使用價值。但是，如果使用價值對不同期間的風險差異方式或利率的期間結構具有敏感性，則主體應在不同的未來期間採用不同的折現率。

### **附錄三 包含商譽和非控制性權益的現金產出單元的減值測試**

本附錄是本準則的組成部分。

**C1** 按照《國際財務報告準則第 3 號》（2008 年修訂），在購買日購買方應當按照下列（1）超過（2）的部分確認商譽：

(1) 下列項目的合計額：

①按照《國際財務報告準則第 3 號》計量的所轉移對價，該對價通常以購買日的公允價值計量；

②按照《國際財務報告準則第3號》計量的在被購買方的非控制性權益的金額；以及

③在分階段實現的企業合併中，購買方以前持有的被購買方權益在購買日的公允價值。

（2）按照《國際財務報告準則第3號》計量的、所取得的可辨認資產和承擔的可辨認負債在購買日金額的淨值。

### **商譽的分攤**

**C2** 本準則第80段規定在企業合併中取得的商譽應當分攤至購買方的預計能從合併的協同效應中受益的每一現金產出單元或現金產出單元組合，而不論被購買方的其他資產或負債是否分攤至那些單元或單元組合。可能出現的一種情況是，由於企業合併產生的協同效應會分攤至某個現金產出單元，而在該現金產出單元中非控制性權益並不擁有權益。

### **減值測試**

**C3** 減值測試包括比較現金產出單元可收回金額和該現金產出單元的帳面金額。

**C4** 如果主體在購買日按照享有子公司可辨認淨資產權益比例計量非控制性權益，而不是公允價值，則歸屬於非控制性權益的商譽包含在相關現金產出單元的可收回金額裏，但是並不在母公司的合併財務報表中確認。因而，主體應當將分攤至該單元的商譽的帳面金額調增，以包含歸屬於非控制性權益的商譽，然後將經調整的帳面金額與該單元可收回金額進行比較，以確定該現金產出單元是否發生減值。

### **減值損失的分攤**

**C5** 第104段規定認定的減值損失應進行分攤，首先抵減分攤至現金產出單元的商譽的帳面金額，然後根據單元中各項資產的帳面金額，按比例抵減其他資產。

**C6** 如果擁有非控制性權益的子公司或者子公司的一部分自身就是一個現金產出單元，那麼減值損失應按照與損益分攤同樣的基礎在母公司和非控制性權益之間進行分攤。

**C7** 如果擁有非控制性權益的子公司或者子公司的一部分是更大的現金產出單元的一部分，商譽的減值損失應當在擁有非控制性權益的現金產出單元部分和不擁有非控制性權益的現金產出單元部分之間分攤。應按下列基礎分攤減值損失至現金產出單元：

（1）與該現金產出單元中的商譽相關的減值範圍內，減值前各部分商譽的相對帳面價值；以及

（2）與該現金產出單元中的可辨認資產相關的減值範圍內，減值前各部分可辨認淨資產的相對帳面價值。此類減值應以該部分每項資產帳面金額為基礎按比例分攤至該部分的各項資產。

對擁有非控制性權益的部分，減值損失應按照與損益分攤同樣的基礎在母公司和非控制性權益之間進行分攤。

**C8** 如果歸屬於非控制性權益的減值損失與沒有在母公司合併財務報表中確認商譽相關（參見 C4 段），那麼該項減值不作為商譽減值損失確認。在這種情況下，只有與分攤至母公司的與商譽相關的減值損失才被確認為商譽減值損失。

**C9** 示例 7 舉例說明了帶商譽的非全資擁有的現金產出單元的減值測試。