

普通高等教育“十二五”规划教材

高级财务会计

主 编 | 孙 恒 李国茹
副主编 | 张秀珍 肖永军 刘 莉



中国轻工业出版社

借：应付账款——美元户 [\$ 10 000 × (6.30 - 6.25)]	500
贷：库存商品	500

同时

借：应付账款——美元户银行存款 (\$ 10 000, ¥6.25)	62 500
贷：银行存款	62 500

单项交易观处理方法的缺陷：

(1) 需要将发生的汇兑损益追溯原相关账户，手续麻烦。

(2) 不能清晰地反映汇率变动对企业损益的影响，不能集中反映外币风险程度和提供对外币业务有用的决策信息。

(3) 会计处理复杂化，会计信息的揭示不够完整和全面。

(二) 两项交易观点（两笔业务观）

这种观点认为外币交易的发生和结算应作为两项相互独立的交易处理，该项交易在结算时由于汇率变动而产生的折合为记账本位币的差额，不调整原来的成本或收入，而将其作为当期损益计入“汇兑损益”账户进行反映。在这种观点下，对于未实现的汇兑损益又有两种处理方法：

(1) 当期确认法。当期确认法是将未实现的汇兑损益计入当期的损益。

【例1-2】仍以【例1-1】中的出口业务为例，按照两项交易观点，将汇兑损益作为已实现的汇兑损益处理，作会计分录如下：

2013年12月15日，按交易日汇率反映出口商品销售，作会计分录如下：

借：应收账款——美元户 (\$ 10 000 × 6.35)	63 500
贷：主营业务收入	63 500

2013年12月31日，按年末汇率确认未结算的交易损益，作会计分录如下：

借：财务费用——汇兑损益	500
贷：应收账款——美元户 [\$ 10 000 × (6.35 - 6.30)]	500

2014年2月16日结算时，先按当日汇率调整美元应收账款账户，确认汇兑损益，并反映将收讫的款项存入银行的情况，作会计分录如下：

借：财务费用——汇兑损益	500
贷：应收账款——美元户 [\$ 10 000 × (6.30 - 6.25)]	500

同时

借：银行存款 (\$ 10 000 × 6.25)	62 500
贷：应收账款——美元户	62 500

(2) 递延法。递延法是指将未实现的汇兑损益反映在“递延汇兑损益”账户，递延到以后各期，待外币账款结算时，再将递延的汇兑损益转入当期。

【例1-3】仍以【例1-1】中的出口业务为例，按照两项交易观点，将汇兑损益作为递延汇兑损益处理，作会计分录如下：

2013年12月15日，按交易日汇率反映出口商品销售，作会计分录如下：

借：应收账款——美元户 (\$ 10 000 × 6.35)	63 500
贷：主营业务收入	63 500

2013年12月31日，按年末汇率将未结算的交易损益予以递延，作会计分录如下：

借：递延汇兑损益	500
----------	-----

种类较多的金融企业也可以采用外币分账制。

三、企业外币业务的会计处理

(一) 企业外币业务的会计处理原则

我国企业会计准则规定，对外币业务应当按照下列规定处理：

(1) 企业外币交易在初始确认时，采用交易发生日的即期汇率将外币金额折算为记账本位币金额，也可以采用即期汇率的近似汇率折算。

(2) 企业收到投资者以外币投入的资本，应当采用交易发生日即期汇率折算，不得采用合同约定汇率和即期汇率的近似汇率折算。即外币投入资本与相应的货币性项目的记账本位币金额相等，不产生外币资本折算差额。

(3) 企业在资产负债表日，应当按照下列规定对外币货币性项目和外币非货币性项目进行会计处理：

1) 外币货币性项目。货币性项目是指企业持有的货币和将以固定或可确定金额的货币收取的资产或者偿付的负债。货币性项目分为货币性资产和货币性负债。货币性资产包括库存现金、银行存款、应收账款、其他应收款、长期应收款等；货币性负债包括应付账款、其他应付款、短期借款、应付债券、长期借款、长期应付款等。

采用资产负债表日的即期汇率折算。因资产负债表日即期汇率与初始确认时或者前一资产负债表日即期汇率不同而产生的汇兑差额，计入当期损益。

2) 外币非货币性项目。非货币性项目是指货币性项目以外的项目。包括：存货、长期股权投资、交易性金融资产、固定资产、无形资产等。

以历史成本计量的外币非货币性项目，仍采用交易发生日的即期汇率折算，不改变其记账本位币金额。

(二) 企业交易日的会计处理

企业外币交易在初始确认时，采用交易发生日的即期汇率将外币金额折算为记账本位币金额；当汇率变化不大时，为简化核算，企业也可以采用即期汇率的近似汇率进行折算。

1. 外币兑换业务

外币兑换业务是指企业从银行买入外币或将外币卖给银行以及将一种外币兑换为另一种外币的经济业务。

(1) 企业将外币卖给银行。企业按规定将持有的外币卖给银行，即结汇业务，银行买进外汇并按买入价格将人民币兑付给企业。企业应按实际收到的人民币金额借记“银行存款——人民币户”账户，按向银行结售的外币与企业选定的汇率折合的人民币贷记“银行存款——外币户”，将两者之间的差额计入当期损益。

【例1-4】甲公司的记账本位币为人民币，其外币交易采用交易日的即期汇率折算。2013年7月5日，将所持有的3 000美元卖给银行，当天银行买入价为 $\$ 1 = ¥6.80$ ，假定该企业采用当日即期汇率 $\$ 1 = ¥6.60$ 记账。

甲公司账务处理为：

借：银行存款——人民币户	20 400
贷：银行存款——美元户（ $\$ 3\ 000 \times 6.60$ ）	19 800
财务费用	600

【例1-5】国内甲公司的记账本位币为人民币，2013年7月14日，向国外乙公司出口

历史汇率折算掩盖了汇率变动的影响，如长期负债。目前有新西兰、南非、伊朗、巴基斯坦等7个国家和地区应用该方法。

（二）货币与非货币法

货币与非货币法是将资产与负债项目区分为货币性项目和非货币性项目两大类，货币性项目按现行汇率折算，非货币性项目按历史汇率折算的外币报表折算方法。

货币性项目分货币性资产和货币性负债。货币性资产是以货币形态存在的各项资产，如现金、银行存款、应收票据；货币性负债是以货币形态存在的各项负债，如应付账款、应付票据。凡企业应偿付的，有确定货币金额的债务均属于货币性负债。

货币与非货币法的一般折算程序是资产负债表中的货币性项目按资产负债表日的现行汇率折算，非货币性项目按原入账日的历史汇率折算，实收资本项目按投资时历史汇率折算，留存收益为轧算的平衡数。

利润表项目中除固定资产折旧和摊销费用按相关资产入账时的历史汇率折算，其他项目均按当期平均汇率折算，折算差额计入当期损益，即计入利润表。

货币与非货币法的理论依据是货币性项目的主要特征是其价值是按外币所在国货币的固定金额表示的，因此一旦汇率发生变动，这些项目的本国货币等值就会发生变动。所以公司资产负债表中所有的货币性项目外币金额，应按报表编制日的现行汇率折算为本国货币等值。对于外币性债权或债务的币值会随着汇率变动而相应有所增减，因此这些项目按编表日的现行汇率进行折算，比较恰当地反映了汇率变动所产生的影响。

非货币性项目的特征是汇率变动时，非货币性资产的价值随着当地通货贬值或升值的物价涨跌而变动，因而它们按历史成本计量的价值应当按历史汇率折算。

货币与非货币法的优点是对流动性项目与非流动性项目法的改进，该方法反映了汇率变动对不同资产负债项目的影响。其缺点是依据报表项目的分类而确定所采用的折算汇率的，同样也没有充分的依据说明这种分类与不同的折算汇率之间的直接联系。如果外币报表的非货币性项目是以现时价格反映的，则使用历史汇率折算就不合理，例如：存货、投资项目是以现时价格反映的就不应采用历史汇率折算，因为这样处理实际上掩盖了存货等项目上的汇率风险。目前芬兰、巴哈马、韩国、新西兰等10个国家和地区适用该方法。

（三）时态法

时态法1972年由美国伦纳德·洛森提出，时态法也称时间量度法，是一种多汇率法，在这种方法下，要求在对外币报表进行折算时，分别按其计量所属日期的汇率进行折算。

时态法的一般折算程序是外币资产负债表中的现金，应收或应付（包括流动与非流动）项目按编表日现行汇率折算；外币资产负债表中非货币性资产和负债项目按历史成本表示的按历史汇率折算，按现行成本表示的按现行汇率折算；外币资产负债表中的实收资本、资本公积等项目按形成时的历史汇率折算；未分配利润为轧算平衡数；外币利润表的项目、收入和费用项目按交易发生日的实际汇率折算，也可以用平均汇率折算。对折旧费及无形资产摊销费，则需按取得有关资产日历史汇率或现行汇率折算。

时态法理论依据是外币折算实际上是将外币报表项目按一种不同的货币单位重新表述的过程。在这一过程中，改变的应当只是计量单位，而不是被计量项目的计量属性。外币报表项目应按各项目计量日期的实际汇率折算，这样才能保证折算后子公司会计报表项目的计量基础不发生变化。

时态法的优点是折算汇率的选择较为灵活，它可以随报表计量基础的变动而相应改变折

算汇率，具备了货币性项目与非货币项目的优点，又弥补了后者的不足。其折算后的会计报表数据更恰当和有意义，易于被人们接受。

时态法缺点是改变了原外币报表中各项项目的比例关系，并将折算损益包括在当期收益中，如汇率发生较大的变化，会导致收益的波动。目前美国、巴拿马、英国、加拿大、阿根廷等 13 个国家和地区使用该方法。

（四）现行汇率法

现行汇率法是 1968 年英格兰和威尔士特许会计师协会提出的，在这种方法下，资产负债表中的所有资产、负债项目都按照编表日的现行汇率进行折算，只有所有者权益项目按收到时的历史汇率折算，未分配利润项目则为轧算的平衡数。损益表中的收入和费用项目，应按确认这些项目时的汇率折算，为了简化核算，也可以采用编表期内的平均汇率折算。对于折算过程中形成的折算差额，在资产负债表中所有者权益项目下单独列示，或者计入当期损益。

现行汇率法下外币报表折算的一般程序是，外币利润表及利润分配表项目，统一按期末现行汇率进行折算。为简化起见，通常按营业年度平均汇率折算；外币资产负债表中的资产和负债项目按编表日的现行汇率进行折算；外币资产负债表中的所有者权益项目，按确认时的历史汇率折算；“未分配利润”项目应根据折算的利润表及利润分配表相关数字填列；折算差额列示于资产负债表所有者权益下。

现行汇率法的优点是折算方法简单。现行汇率法不需要区分出资产和负债中的一部分项目，个别项目按历史汇率、平均汇率折算简单；反映现实的价值。按现行汇率折算，使报表各项目反映的是现实的价值，向报表使用者提供的信息更为真实；保持报表原结构不变，采用现行汇率对各资产、负债项目进行折算，实际上相当于乘上一个常数，因而折算后资产负债表的各项目依然保持原外币报表中各项目之间的比例关系，不会改变子公司会计报表的各项财务比例。

现行汇率法的缺点是在未改变整个会计计价原则即历史成本计价的情况下，将外币报表上按历史成本表示的资产项目按编表日的现行汇率折算，其折算结果既不是历史成本也不是资产的现行市价，折算后的资产价值也就失去意义。另外该方法假定子公司以所在国货币表示的资产和负债都同样受到汇率风险影响。这一假设缺乏合理性，因为国外的存货和固定资产一般是受到当地通货膨胀影响的。在项目折算前，如果不先进行物价水平的调整，将使折算后的结果出现前面同样的问题，那既不是历史成本，也不是现行成本。目前美国、法国、德国、日本、荷兰、瑞士、新加坡、英国、香港、加拿大等 23 个国家和地区使用该方法。

三、我国企业外币财务报表折算的方法

企业境外经营通过合并财务报表或权益法核算等纳入本企业财务报表中时，如果境外的记账本位币不同于本企业的记账本位币，且境外经营处于非恶性通货膨胀经济情况下，需要境外的财务报表折算为以本企业记账本位币反映的财务报表，这一过程就是外币财务报表的折算。如果境外经营运用与企业相同的记账本位币，则其财务报表不存在折算问题。

在对企业境外财务报表进行折算前，应当调整境外经营的会计期间和会计政策，使之与企业会计期间和会计政策相一致，根据调整后的会计政策和会计期间编制相应货币（记账

商品房)的房地产加以区别,从而更加清晰地反映企业所持有房地产的构成情况和盈利能力。企业在首次执行投资性房地产准则时,应当根据投资性房地产的定义对资产进行重新分类,凡是符合投资性房地产定义和确认条件的建筑物和土地使用权,应当归为投资性房地产。

(三) 投资性房地产有两种后续计量模式

企业通常应当采用成本模式对投资性房地产进行后续计量,只有在满足特定条件的情况下,即有确凿证据表明其所有投资性房地产的公允价值能够持续可靠取得的,也可以采用公允价值模式进行后续计量。也就是说,投资性房地产准则适当引入公允价值模式,在满足特定条件的情况下,可以对投资性房地产采用公允价值模式进行后续计量。但是,同一企业只能采用一种模式对所有投资性房地产进行后续计量,不得同时采用两种计量模式。

二、投资性房地产的范围

投资性房地产的范围包括:已出租的土地使用权、持有并准备增值后转让的土地使用权以及已出租的建筑物。

(一) 已出租的土地使用权

已出租的土地使用权,是指企业通过出让或转让方式取得的、以经营租赁方式出租的土地使用权。企业取得的土地使用权通常包括在一级市场上以缴纳土地出让金的方式取得的土地使用权,也包括在二级市场上接受其他单位转让的土地使用权。例如,乙公司董事会作出书面决议,将公司拥有的40万平方米土地使用权出租以赚取租金。甲公司与乙公司签署了土地使用权租赁协议。甲公司每年租金720万元租赁该土地使用权。那么,自租赁协议约定的租赁期开始日起,这项土地使用权属于乙公司的投资性房地产。

对于以经营租赁方式租入土地使用权再转租给其他单位的,不能确认为投资性房地产。

(二) 持有并准备增值后转让的土地使用权

持有并准备增值后转让的土地使用权,是指企业取得的、准备增值后转让的土地使用权。这类土地使用权很可能给企业带来资本增值收益,符合投资性房地产的定义。例如,企业发生转产或厂址搬迁,部分土地使用权停止自用,管理层决定继续持有这部分土地使用权,待其增值后转让以赚取增值收益。则这部分土地使用权满足投资性房地产定义,应自停止自用时转为投资性房地产核算。

企业依法取得土地使用权后,应当按照国有土地有偿使用合同或建设用地批准书规定的期限动工开发建设。根据1999年4月26日国土资源部发布的《闲置土地处理办法》的规定:土地使用者依法取得土地使用权后,未经原批准用地的人民政府同意,超过规定的期限未动工开发建设的建设用地属于闲置土地。具有下列情形之一的,也可以认定为闲置土地:①国有土地有偿使用合同或者建设用地批准书未规定动工开发建设日期,自国有土地有偿使用合同生效或者土地行政主管部门建设用地批准书颁发之日起满1年未动工开发建设的;②已动工开发建设但开发建设的面积占应动工开发建设总面积不足1/3或者已投资额占总投资额不足25%且未经批准中止开发建设连续满1年的;③法律、行政法规规定的其他情形。《闲置土地处理办法》还规定,经法定程序批准,对闲置土地可以选择延长开发建设时间(不超过1年),改变土地用途,办理有关手续后继续开发建设等处置方案。

按照国家有关规定认定的闲置土地,不属于持有并准备增值后转让的土地使用权,也就不属于投资性房地产。

（三）已出租的建筑物

已出租的建筑物是指企业拥有产权的、以经营租赁方式出租的建筑物，包括自行建造或开发活动完成后用于出租的建筑物。比如，甲公司将其拥有的某栋厂房整体出租给乙公司，租赁期2年。对于甲公司而言，自租赁期开始日期，这栋厂房属于其投资性房地产。企业在判断和确认已出租的建筑物，应当把握以下要点：

（1）用于出租的建筑物是指企业拥有产权的建筑物。企业以经营租赁方式租入再转租的建筑物不属于投资性房地产。例如，甲企业与乙企业签订了一项经营租赁合同，乙企业将其持有产权的一栋办公楼出租给甲企业，为期五年。甲企业一开始将该办公楼改装后用于自行经营餐馆。两年后由于连续亏损，甲企业将餐馆转租给丙企业，以赚取租金差价。这种情况下，对于甲企业而言，该栋楼不属于投资性房地产。对于乙企业而言，则属于其投资性房地产。

（2）已出租的建筑物是企业已经与其他方签订了租赁协议，约定以经营租赁方式出租的建筑物。一般应自租赁协议规定的租赁期开始日起，经营租赁的建筑物才属于已出租的建筑物。通常情况下，对企业持有以备经营出租的空置建筑物，如董事会或类似机构作出书面决议，明确表明将其用于经营出租且持有意图短期内不再发生变化的，即使尚未签订协议，也应视为投资性房地产。这里的空置建筑物，是指企业新购入、自行建造或开发完工但尚未使用的建筑物。例如，甲企业在当地房地产交易中心通过竞拍取得的一块土地的使用权。甲企业按照规定对这块土地进行了开发，并在这块土地上建造了一栋商场，拟用于整体出租，但尚未开发完工。本例中该尚未开发完工的商场不属于“空置建筑物”，不属于投资性房地产。

（3）企业将建筑物出租，按租赁协议向承租人提供的相关辅助服务在整个协议中不重大的，应将该建筑物确认为投资性房地产。例如，甲企业购买一栋写字楼，共12层。其中1层经营出租给某家大型超市，2~5层经营出租给乙公司，6~12层出租给丙公司。甲企业同时为该写字楼提供保安、维修等日常辅助服务。本例中甲企业将写字楼出租，同时提供的辅助服务不重大。对于甲企业而言，这栋写字楼属于甲企业的投资性房地产。

下列项目不属于投资性房地产：

（1）自用房地产。自用房地产是指为生产商品、提供劳务或者经营管理而持有的房地产，如企业生产经营用的厂房和办公楼属于固定资产；企业生产经营用的土地使用权属于无形资产。自用房地产的特征在于服务于企业自身的生产经营活动，其价值将随着房地产的使用而逐渐转移到企业的产品或服务中去，通过销售商品或提供服务为企业带来经济利益，在产生现金流量的过程中与企业持有的其他资产密切相关。例如，企业出租给本企业职工居住的宿舍，虽然也收取租金，但间接为企业自身的生产经营服务，目的是为获取职工为企业服务而不是以获取租金为目的，因此具有自用房地产的性质。又如，企业拥有并自行经营的旅馆饭店。旅馆饭店的经营者在向顾客提供住宿服务的同时，还提供餐饮、娱乐等其他服务，其经营目的主要是通过向客户提供服务取得服务收入，因此，企业自行经营的旅馆饭店是企业的经营场所，应当属于自用房地产。

（2）作为存货的房地产。作为存货的房地产通常是指房地产开发企业在正常经营过程中销售的或为销售而正在开发的商品房和土地。这部分房地产属于房地产开发企业的存货，其生产、销售构成企业的主营业务活动，产生的现金流量也企业的其他资产密切相关。因此，具有存货性质的房地产不属于投资性房地产。

在采用公允价值计量模式下，企业应当在“投资性房地产”科目下设置“成本”和“公允价值变动”两个明细科目，按照外购的土地使用权和建设物发生的实际成本，计入“投资性房地产——成本”科目。

【例2-2】沿用【例2-1】，假设甲企业拥有的投资性房地产符合采用公允价值模式计量的条件，采用公允价值模式进行后续计量。

甲企业的账务处理如下：

借：投资性房地产——成本（写字楼）	12 000 000
贷：银行存款	12 000 000

（二）自行建造投资性房地产的确认和初始计量

自行建造投资性房地产，其成本由建造该项资产达到预定可使用状态前发生的支出构成，包括土地开发费、建造成本、安装成本、应予以资本化的借款费用、支付的其他费用和分摊的间接费用等。建造过程中发生的成本费用，借记“在建工程”或“开发产品”科目，贷记“银行存款”等科目。按照建造过程中发生的非正常性损失，直接计入当期损益，不计入建造成本。工程完工后，采用成本模式计量的，应按照确定的成本，借记“投资性房地产”科目，贷记“在建工程”或“开发产品”科目。采用公允价值计量的，应按照确定的成本，借记“投资性房地产——成本”科目，贷记“在建工程”或“开发产品”科目。

【例2-3】2013年1月，甲企业从其他单位购入一块土地的使用权，并在这块土地上开始自行建造三栋厂房。2013年10月，甲企业预计厂房即将完工，与乙公司签订了经营租赁合同，将其中的一栋厂房租赁给乙公司使用。租赁合同约定，该厂房于完工（达到预定可使用状态）时开始起租。2013年11月1日，三栋厂房同时完工（达到预定可使用状态）。该块土地使用权的成本为600万元；三栋厂房的实际造价均为1 000万元，能够单独出售。假设甲企业采用成本计量模式。

甲企业的账务处理如下：

土地使用权中的对应部分同时转换为投资性房地产 = $[600 \times (1\,000 \div 3\,000)] = 200$ （万元）

借：投资性房地产——厂房	10 000 000
贷：在建工程	10 000 000
借：投资性房地产——土地使用权	2 000 000
贷：无形资产——土地使用权	2 000 000

（三）非投资性房地产转换为投资性房地产的确认和初始计量

非投资性房地产转换为投资性房地产，实质上是因房地产用途发生改变而对房地产进行的重新分类，应当在租赁期开始日确认投资性房地产。房地产转换的计量将在本章第四节“投资性房地产的转换和处置”中进行介绍。

二、与投资性房地产有关的后续支出

（一）资本化的后续支出

与投资性房地产有关的后续支出，满足投资性房地产确认条件的，应当计入投资性房地产成本。例如，企业为了提高投资性房地产的使用效能，往往需要对投资性房地产进行改建、扩建而使其更加坚固耐用，或者通过装修而改善其室内条件。改扩建或装修支出满足确认条件的，应当将其资本化。企业对某项投资性房地产进行改扩建等再开发而且完工后仍然作为投资性房地产的，在再开发期间应继续将其作为投资性房地产，再开发期间不计提折旧

(2) 投资性房地产转为存货, 转换日为租赁期届满、企业董事会或权力机构作出书面决议明确表明将其重新开发用于对外销售的日期。

(3) 作为存货的房地产改为出租, 或者自用建筑物或土地使用权停止自用改为出租, 转换日应当为租赁期开始日。租赁期开始日是指承租人有权行使其使用租赁资产权利的日期。

(4) 自用土地使用权停止自用, 改为用于资本增值, 转换日是指企业停止将该项土地使用权用于生产商品、提供劳务或经营管理且管理当局作出房地产转换决议的日期。

(二) 投资性房地产转换为非投资性房地产

1. 采用成本模式进行后续计量的投资性房地产转换为自用房地产

企业将原本用于赚取租金或资本增值的房地产改用于生产商品、提供劳务或者经营管理, 投资性房地产相应地转换为固定资产或无形资产。例如, 企业将出租的厂房收回, 并用于生产本企业的产品。

企业将投资性房地产转换为自用房地产。应当按该项投资性房地产在转换日的账面余额、累计折旧或摊销、减值准备等, 分别转入“固定资产”、“累计折旧”、“固定资产减值准备”等科目; 按投资性房地产的账面余额, 借记“固定资产”或“无形资产”科目, 贷记“投资性房地产”科目; 按已计提的折旧或摊销, 借记“投资性房地产累计折旧(摊销)”科目, 贷记“累计折旧”或“累计摊销”科目; 原已计提减值准备的, 借记“投资性房地产减值准备”科目, 贷记“固定资产减值准备”或“无形资产减值准备”科目。

【例 2-10】2013 年 8 月 1 日, 甲企业将出租在外的厂房收回, 开始用于本企业生产商品。该项房地产账面价值为 3 765 万元, 其中, 原价 5 000 万元, 累计已提折旧 1 235 万元。假设甲企业采用成本计量模式。

甲企业的账务处理如下:

借: 固定资产	50 000 000
投资性房地产累计折旧(摊销)	12 350 000
贷: 投资性房地产	50 000 000
累计折旧	12 350 000

2. 采用公允价值模式进行后续计量投资性房地产转为自用房地产

企业将采用公允价值模式计量的投资性房地产转换为自用房地产时, 应当以其转换当日的公允价值作为自用房地产的账面价值, 公允价值与原账面价值的差额计入当期损益。

转换日, 按该项投资性房地产的公允价值, 借记“固定资产”或“无形资产”科目, 按该项投资性房地产的成本, 贷记“投资性房地产——成本”科目, 按该项投资性房地产的累计公允价值变动, 贷记或借记“投资性房地产——公允价值变动”科目, 按其差额, 贷记或借记“公允价值变动损益”科目。

【例 2-11】2013 年 10 月 15 日, 甲企业因租赁期满, 将出租的写字楼收回, 开始作为办公楼用于本企业的行政管理。2013 年 10 月 15 日, 该写字楼的公允价值为 4 800 万元, 该项房地产在转换前采用公允价值模式计量, 原账面价值为 4 750 万元, 其中, 成本为 4 500 万元, 公允价值变动为增值 250 万元。

甲企业的账务处理如下:

借: 固定资产	48 000 000
贷: 投资性房地产——成本	45 000 000

定资产或无形资产相应地转换为投资性房地产。转换日为企业董事会或类似机构作出书面决议的日期。

企业将自用土地使用权或建筑物转换为以成本模式计量的投资性房地产时，应当按该项建筑物或土地使用权在转换日的原价、累计折旧、减值准备等，分别转入“投资性房地产”、“投资性房地产累计折旧（摊销）”、“投资性房地产减值准备”科目，按其账面余额，借记“投资性房地产”科目，贷记“固定资产”或“无形资产”科目，按已计提的折旧或摊销，借记“累计摊销”或“累计折旧”科目，贷记“投资性房地产累计折旧（摊销）”科目，原已计提减值准备的，借记“固定资产减值准备”或“无形资产减值准备”科目，贷记“投资性房地产减值准备”科目。

【例2-14】甲企业拥有1栋办公楼，用于本企业总部办公：2013年3月10日，甲企业与乙企业签订了经营租赁协议，将这栋办公楼整体出租给乙企业使用，租赁期开始日为2013年4月15日，为期5年。2013年4月15日，这栋办公楼的账面余额为45 000万元，已计提折旧300万元。假设甲企业采用成本计量模式。

甲企业的账务处理如下：

借：投资性房地产——写字楼	450 000 000
累计折旧	3 000 000
贷：固定资产	450 000 000
投资性房地产累计折旧（摊销）	3 000 000

2. 非投资性房地产转换为采用公允价值模式进行后续计量的投资性房地产

（1）作为存货的房地产转换为投资性房地产。企业将作为存货的房地产转换为采用公允价值模式计量的投资性房地产，应当按该项房地产在转换日的公允价值入账。借记“投资性房地产——成本”科目，原已计提跌价准备的，借记“存货跌价准备”科目；按其账面余额，贷记“开发产品”等科目。同时，转换日的公允价值小于账面价值的，按其差额，借记“公允价值变动损益”科目；转换日的公允价值大于账面价值的，按其差额，贷记“资本公积——其他资本公积”科目。当该项投资性房地产处置时，因转换计入资本公积的部分应转入当期损益。

【例2-15】2013年3月10日，甲房地产开发公司与乙企业签订了租赁协议，将其开发的一栋写字楼出租给乙企业。租赁期开始日为2013年4月15日。2013年4月15日，该写字楼的账面余额为45 000万元，公允价值为47 000万元。2013年12月31日。该项投资性房地产的公允价值为48 000万元。

甲企业的账务处理如下：

①2013年4月15日：

借：投资性房地产——成本	470 000 000
贷：开发产品	450 000
资本公积——其他资本公积	20 000

②2013年12月31日：

借：投资性房地产——公允价值变动	10 000 000
贷：公允价值变动损益	10 000 000

（2）自用房地产转换为投资性房地产。企业将自用房地产转换为采用公允价值模式计量的投资性房地产，应当按该项土地使用权或建筑物在转换日的公允价值，借记“投资性房地产——成本”科目，按已计提的累计摊销或累计折旧，借记“累计摊销”或“累计折

从企业外部信息来源来看，如果出现了资产的市价在当期大幅度下跌，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；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；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等，均属于资产可能发生减值的迹象。

从企业内部信息来源来看，如果有证据表明资产已经陈旧过时或者其实体已经损坏；资产已经或者将被闲置、终止使用或者计划提前处置；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远远低于原来的预算或者预计金额、资产发生的营业损失远远高于原来的预算或者预计金额、资产在建造或者收购时所需的现金支出远远高于最初的预算、资产在经营或者维护中所需的现金支出远远高于最初的预算等，均属于资产可能发生减值的迹象。

需要说明的是，上述列举的资产减值迹象并不能穷尽所有的减值迹象，企业应当根据实际情况来认定资产可能发生减值的迹象。

（二）资产减值的测试

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，并与其账面价值相比较，看资产是否发生了减值，是否需要计提资产减值准备。资产存在减值迹象是资产进行减值测试的前提，但是有两项资产除外，即因企业合并形成的商誉和使用寿命不确定的无形资产。对于这两类资产，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。其原因是，因企业合并所形成的商誉和使用寿命不确定的无形资产在后续计量中不再进行摊销，但是考虑到这两类资产的价值和产生的未来经济利益有较大的不确定性，为了避免资产价值高估，及时确认商誉和使用寿命不确定的无形资产的减值损失，如实反映企业财务状况和经营成果，对于这两类资产，企业至少应当于每年年度终了进行减值测试。

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，企业在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资产减值准则中所列示的一种或者多种减值迹象反应不敏感，在本报告期间又发生了这些减值迹象的，在资产负债表日企业可以不需因为上述减值迹象的出现而重新估计该资产的可收回金额。比如在当期市场利率或者其他市场投资报酬率提高的情况下，如果企业计算资产未来现金流量现值时所采用的折现率不大可能受到该市场利率或者其他市场投资报酬率提高的影响；或者即使会受到影响，但以前期间的可收回金额敏感性分析表明，该资产预计未来现金流量也很可能相应增加，因而不大可能导致资产的可收回金额大幅度下降的，企业可以不必对资产可收回金额进行重新估计。

二、资产的公允价值减去处置费用后的净额的估计

1. 资产的公允价值减去处置费用后的净额的基本含义

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处置时可收回的净现金收入。其中，资产的公允价值是指在公平交易中，熟悉情况的交易双方自愿进行资产交换的金额，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。

2. 估计资产的公允价值减去处置费用后的净额的基本顺序

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：

(1) 应当根据公平交易中资产的销售价格减去可直接归属于该资产处置费用的金额确定资产的公允价值减去处置费用后的净额。这是估计资产的公允价值减去处置费用后的净额的最好方法，企业应当优先采用这一方法。但是在实务中，企业的资产往往都是内部持续使用的，取得资产的销售协议价格并不容易，为此，需要采用其他方法估计资产的公允价值减去处置费用后的净额。

(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净额确定。资产的市场价格通常应当按照资产的买方出价确定，但是如果难以获得资产在估计日的买方出价的，企业可以以资产最近的交易价格作为其公允价值减去处置费用后的净额的估计基础，其前提是资产的交易日和估计日之间，有关经济、市场环境等没有发生重大变化。

(3) 在资产不存在销售协议又不存在资产活跃市场的情况下，企业应当以可获得的最佳信息为基础。在资产负债表日如果处置资产，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，以此为依据估计资产的公允价值减去处置费用后的净额。在实务中，该金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。

如果企业按照上述要求仍然无法可靠估计资产的公允价值减去处置费用后的净额，应当以资产预计未来现金流量的现值作为其可收回金额。

三、资产的预计未来现金流量的现值的估计

资产预计未来现金流量的现值，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，主要应当综合考虑以下因素：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《企业会计准则第4号——固定资产》、《企业会计准则第6号——无形资产》等规定的使用寿命预计方法相同。以下重点阐述资产未来现金流量和折现率的预计方法。

(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

为了估计资产未来现金流量的现值，需要首先预计资产的未来现金流量。为此，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。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。其原因是，在通常情况下，要对期限超过5年的未来现金流量进行较为可靠的预测比较困难。即使企业管理层可以以超过5年的财务预算或者预测为基础对未来现金流量进行预计，企业管理层应当确保这些预计的可靠性，并提供相应的证明，比如根据过去的经验和实践，企业有能力而且能够对超过5年的期间作出较为准确的预测。

如果资产未来现金流量的预计还包括最近财务预算或者预测期之后的现金流量，企业应当以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进行估计。但是，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进行估计。同时，所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，不应当超过企业经营的产品、市场、所处的行业或者所在国家或者地区的长期平均增长率，或者该资产所处市场的长期平均增长率。在恰当、合理的情况下，该增长率可以是零或者负数。

需要说明的是，由于经济环境随时都在变化，资产的实际现金流量往往会与预计数有出入，而且预计资产未来现金流量时的假设也有可能发生变化。因此，企业管理层在每次预计资产未来现金流量时，应当首先分析以前期间现金流量预计数与现金流量实际数出现差异的情况，以评判当期现金流量预计所依据的假设的合理性。通常情况下，企业管理层应当确保当期现金流量预计所依据的假设与前期实际结果相一致。

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：

(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）。该现金流出应当是可直接归属于或者可通过合理和一致的基础分配到资产中的现金流出，后者通常是指那些与资产直接相关的间接费用。

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，就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。该现金流量应当是在公平交易中，熟悉情况的交易双方自愿进行交易时，企业预期可从资产的处置中获取或者支付的减去预计处置费用后的金额。

3. 预计资产未来现金流量应当考虑的因素

企业为了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。企业资产在使用过程中有时会因为修理、改良、重组等原因而发生变化，因此，在预计资产未来现金流量时，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。具体包括以下几层意思：

①重组通常会对资产的未来现金流量产生影响，有时还会产生较大影响，因此，对于重组的界定就显得十分重要。这里所指的重组，专门指企业制定和控制的，将显著改变企业组织方式、经营范围或者经营方式的计划实施行为。关于重组的具体界定和对已作出承诺的重组事项的判断标准，企业应当依据《企业会计准则第13号——或有事项》有关规定加以判断。

②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估计

未来现金流出数。其中，重组所能节约的费用和由重组所带来的其他利益，通常应当根据企业管理层批准的最近财务预算或者预测数据进行估计；因重组所导致的估计未来现金流出数应当根据《企业会计准则第13号——或有事项》所确认的因重组所发生的预计负债金额进行估计。

③企业在发生与资产改良（包括提高资产的营运绩效）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，不应当包括因与该现金流出相关的未来经济利益增加而导致的预计未来现金流入金额。

④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。

（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。企业预计的资产未来现金流量，不应当包括筹资活动产生的现金流入或者流出以及与所得税收付有关的现金流量。其原因：一是所筹集资金的货币时间价值已经通过折现因素予以考虑；二是折现率要求是以税前基础计算确定的，因此，现金流量的预计也必须建立在税前基础之上，这样可以有效避免在资产未来现金流量现值的计算过程中可能出现的重复计算等问题，以保证现值计算的正确性。

（3）对通货膨胀因素的考虑应当和折现率相一致。企业在预计资产未来现金流量和折现率时，考虑因一般通货膨胀而导致物价上涨的因素，应当采用一致的基础。如果折现率考虑了因一般通货膨胀而导致的物价上涨影响因素，资产预计未来现金流量也应予以考虑；反之，如果折现率没有考虑因一般通货膨胀而导致的物价上涨影响因素，资产预计未来现金流量也应当剔除这一影响因素。总之，在考虑通货膨胀因素的问题上，资产未来现金流量的预计和折现率的预计，应当保持一致。

（4）内部转移价格应当予以调整。在一些企业集团里，出于集团整体战略发展的考虑，某些资产生产的产品或者其他产出可能是供其集团内部其他企业使用或者对外销售的，所确定的交易价格或者结算价格基于内部转移价格，而内部转移价格很可能与市场交易价格不同，在这种情况下，为了如实测算企业资产的价值，就不应当简单地以内部转移价格为基础预计资产未来现金流量，而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。

4. 预计资产未来现金流量的方法

企业预计资产未来现金流量的现值，需要预计资产未来现金流量。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。这种方法通常叫作传统法，它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。

【例3-1】企业某固定资产剩余使用年限为3年，企业预计未来3年里在正常的情况下，该资产每年可为企业产生的净现金流量分别为100万元、50万元、10万元。该现金流量通常即为最有可能产生的现金流量，企业应以该现金流量的预计数为基础计算资产的现值。

但在实务中，有时影响资产未来现金流量的因素较多，情况较为复杂，带有很大的不确定性，为此，使用单一的现金流量可能并不会如实反映资产创造现金流量的实际情况，这样，企业应当采用期望现金流量法预计资产未来现金流量。

【例3-2】沿用【例3-1】假定利用固定资产生产的产品受市场行情波动影响大，企

续表

年份	预计未来现金流量 (不包括改良的影响金额)	以折现率为 15% 的折现系数	预计未来现金流量的现值
2017	2 360	0.571 8	1 349
2018	2 390	0.497 2	1 188
2019	2 470	0.432 3	1 068
2020	2 500	0.375 9	940
2021	2 510	0.326 9	821
合计			10 965

由于在 2013 年年末,船舶的账面价值(尚未确认减值损失)为 16 000 万元,而其可收回金额为 10 965 万元,账面价值高于其可收回金额。因此,应当确认减值损失,并计提相应的资产减值准备。应确认的减值损失为: $16\,000 - 10\,965 = 5\,035$ (万元)。

假定在 2014—2017 年间该船舶没有发生进一步减值的迹象,因此不必再进行减值测试,无需计算其可收回金额。2018 年发生了 1 500 万元的资本性支出,改良了资产绩效,导致其未来现金流量增加,但由于我国资产减值准则不允许将以前期间已经确认的资产减值损失予以转回,因此,在这种情况下,也不必计算其可收回金额。

(四) 外币未来现金流量及其现值的预计

随着我国企业日益融入世界经济体系和国际贸易的大幅度增加,企业使用资产所收到的未来现金流量有可能为外币,在这种情况下,企业应当按照以下顺序确定资产未来现金流量的现值:

首先,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其未来现金流量,并按照该货币适用的折现率计算资产的现值。

其次,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。

最后,在该现值基础上,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。

第三节 资产减值损失的确认与计量

一、资产减值损失确认与计量的一般原则

企业在对资产进行减值测试后,如果可收回金额的计量结果表明,资产的可收回金额低于其账面价值的,应当将资产的账面价值减记至可收回金额,减记的金额确认为资产减值损失,计入当期损益,同时,计提相应的资产减值准备。这样,企业当期确认的减值损失应当反映在其利润表中,而计提的资产减值准备应当作为相关资产的备抵项目,反映于资产负债表中,从而夯实企业资产价值,避免利润虚增,如实反映企业的财务状况和经营成果。

资产减值损失确认后,减值资产的折旧或者摊销费用应当在未来期间做相应调整,以使该资产在剩余使用寿命内,系统地分摊调整后的资产账面价值(扣除预计净残值)。比如,

固定资产计提了减值准备后，固定资产账面价值将根据计提的减值准备相应抵减，因此，固定资产在未来计提折旧时，应当按照新的固定资产账面价值为基础计提每期折旧。

考虑到固定资产、无形资产、商誉等资产发生减值后，一方面价值回升的可能性比较小，通常属于永久性减值；另一方面从会计信息稳健性要求考虑，为了避免确认资产重估增值和操纵利润，资产减值损失一经确认，在以后会计期间不得转回，以前期间计提的资产减值准备，需要等到资产处置时才可转出。

二、资产减值损失的账务处理

为了正确核算企业确认的资产减值损失和计提的资产减值准备，企业应当设置“资产减值损失”科目，按照资产类别进行明细核算，反映各类资产在当期确认的资产减值损失金额；同时，应当根据不同的资产类别，分别设置“固定资产减值准备”、“在建工程减值准备”、“投资性房地产减值准备”、“无形资产减值准备”、“商誉减值准备”、“长期股权投资减值准备”、“生产性生物资产减值准备”等科目。

当企业确定资产发生了减值时，应当根据所确认的资产减值金额，借记“资产减值损失”科目，贷记“固定资产减值准备”、“在建工程减值准备”、“投资性房地产减值准备”、“无形资产减值准备”、“商誉减值准备”、“长期股权投资减值准备”、“生产性生物资产减值准备”等科目。在期末，企业应当将“资产减值损失”科目余额转入“本年利润”科目，结转后该科目应当没有余额。各资产减值准备科目累计每期计提的资产减值准备，直至相关资产被处置时才予以转出。账务处理如下：

借：资产减值损失	(资产减值总金额)
贷：固定资产减值准备	(固定资产减值金额)
在建工程减值准备	(在建工程减值金额)
投资性房地产减值准备	(投资性房地产减值金额)
无形资产减值准备	(无形资产减值金额)
商誉减值准备	(商誉减值金额)
长期股权投资减值准备	(长期股权投资减值金额)
生产性生物资产减值准备	(生产性生物资产减值金额)

【例3-4】沿用【例3-3】根据测试和计算结果，XYZ公司应确认的船舶减值损失为5 035万元，账务处理如下：

借：资产减值损失——固定资产减值损失	50 350 000
贷：固定资产减值准备	50 350 000

计提资产减值准备后，船舶的账面价值变为10 965万元，在该船舶剩余使用寿命内，公司应当以此为基础计提折旧，如果发生进一步减值的，再做进一步的减值测试。

需要说明的是，由于资产组、总部资产和商誉的减值确认、计量和账务处理有一定的特殊性，因此，有关特殊处理将在本章第四节中做具体说明。

【例3-5】甲公司2013年12月购入一项固定资产，当日交付使用，原价为6 300万元，预计使用年限为10年，预计净残值为300万元。采用直线法计提折旧。2017年年末，甲公司对该项固定资产进行减值测试表明，其可回收金额为3 300万元。2017年年末该项固定资产的账面价值 $=6\,300 - (6\,300 - 300) \div 10 \times 4 = 3\,900$ （万元），该项固定资产的可回收金额为3 300万元 $<$ 固定资产的账面价值3 900万元，2017年年末该项固定资产应计

对于 B 和 C 而言,即使 B 和 C 组装的产品存在活跃市场,由于 B 和 C 的现金流入依赖于产品在两地之间的分配,B 和 C 的未来现金流入不可能单独地确定。因此 B 和 C 组合在一起是可以认定的、可产生基本上独立于其他资产或者资产组的现金流入的资产组合。B 和 C 应当认定为一个资产组。在确定该资产组未来现金流量的现值时,公司也应当调整其财务预算或预测,将未来现金流量的预计建立在公平交易的前提下从 A 所购入产品的未来价格的最佳估计数,而不是其内部转移价格。

【例 3-8】沿用【例 3-6】,假定 A 生产的产品不存在活跃市场。在这种情况下由于 A 生产的产品不存在活跃市场,它的现金流入依赖于 B 或者 C 生产的最终产品的销售,因此,A 很可能难以单独产生现金流入,其可收回金额很可能难以单独估计。

而对于 B 和 C 而言,其生产的产品虽然存在活跃市场,但是,B 和 C 的现金流入依赖于产品在两个工厂之间的分配。B 和 C 在产能和销售上的管理是统一的,因此,B 和 C 也难以单独产生现金流量,因而也难以单独估计其可收回金额。

因此,只有 A、B、C 三个工厂组合在一起(即将甲企业作为一个整体)才很可能是一个可以认定的、能够基本上独立产生现金流入的最小的资产组合,从而将 A、B、C 的组合认定为一个资产组。

(2) 资产组的认定,应当考虑企业管理层对生产经营活动的管理或者监控方式(比如是按照生产线、业务种类还是按照地区或者区域等)和对资产的持续使用或者处置的决策方式等。比如企业各生产线都是独立生产、管理和监控的,那么各生产线很可能应当认定为单独的资产组;如果某些机器设备是相互关联、互相依存的,其使用和处置是一体化决策的,那么,这些机器设备很可能应当认定为一个资产组。

【例 3-9】ABC 服装企业有童装、西装、衬衫三个工厂,每个工厂在生产、销售、核算、考核和管理等方面都相对独立,在这种情况下,每个工厂通常应当认定为一个资产组。

【例 3-10】M 家具制造有限公司有 A 和 B 两个生产车间,A 车间专门生产家具部件,生产完后由 B 车间负责组装并对外销售,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 车间和 B 车间通常应当认定为一个资产组。

(三) 资产组认定后不得随意变更

资产组一经确定后,在各个会计期间应当保持一致,不得随意变更,即资产组的各项资产构成通常不能随意变更。比如,甲设备在 2013 年归属于 A 资产组,在无特殊情况下,该设备在 2014 年仍然应当归属于 A 资产组,而不能随意将其变更至其他资产组。

但是,如果由于企业重组、变更资产用途等原因导致资产组构成确需变更的,企业可以进行变更,但企业管理层应当证明该变更是合理的,并应当在附注中做相应说明。

二、资产组减值测试

资产组减值测试的原理和单项资产是一致的,即企业需要预计资产组的可收回金额和计算资产组的账面价值,并将两者进行比较,如果资产组的可收回金额低于其账面价值的,表明资产组发生了减值损失,应当予以确认。

(一) 资产组账面价值和可收回金额的确定基础

资产组账面价值的确定基础应当与其可收回金额的确定方式相一致,因为这样的比较才有意义,否则,如果两者在不同的基础上进行估计和比较,就难以正确估算资产组的减值损失。资产组的可收回金额在确定时,应当按照该资产组的公允价值减去处置费用后的净额与