

高级会计师资格考评结合考试

高级会计实务科目考试大纲

(2007年)

全国会计专业技术资格考试领导小组办公室 制发



经济科学出版社

高级会计师资格考评结合考试

高级会计实务科目考试大纲 (2007年)

全国会计专业技术资格考试领导小组办公室 制发

经济科学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

高级会计实务科目考试大纲 (2007 年) / 全国会计专业技术资格考试领导小组办公室制发. — 北京: 经济科学出版社, 2007. 6

ISBN 978 - 7 - 5058 - 6331 - 6

I. 高… II. 全… III. 会计 - 资格考试 - 考试大纲
IV. F23 - 41

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2007) 第 068472 号

责任编辑：党立军 边 江 黄双蓉 王 茵

责任校对：董蔚挺

技术编辑：王世伟

高级会计实务科目考试大纲（2007 年）

全国会计专业技术资格考试领导小组办公室 制发

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址：北京海淀区阜成路甲 28 号 邮编：100036

总编室电话：88191217 发行部电话：88191540

网址：[www. esp. com. cn](http://www.esp.com.cn)

电子邮件：[esp@ esp. com. cn](mailto:esp@esp.com.cn)

北京欣舒印务有限公司印刷

永胜装订厂装订

787 × 1092 16 开 10.5 印张 230000 字

2007 年 6 月第一版 2007 年 6 月第一次印刷

印数：00001—20000 册

ISBN 978 - 7 - 5058 - 6331 - 6/F · 5592 定价：15.00 元

（图书出现印装问题，本社负责调换）

（版权所有 翻印必究）

说 明

一、本大纲由全国会计专业技术资格考试领导小组办公室制定，人事部审定。

二、本大纲根据《会计专业职务试行条例》（中央职称改革工作领导小组于1986年4月10日转发）、《会计专业技术资格考试暂行规定》（财政部、人事部于2000年9月8日发布）和《关于2007年度高级会计师资格考评结合工作有关问题的通知》（人事部办公厅、财政部办公厅于2007年4月28日印发）制定，是高级会计师资格考试命题的依据。

三、本大纲要求应试人员在已掌握相关基本知识和会计业务处理能力的基础上，突出重要性和实用性，强调对经济活动中较为复杂的会计业务及相关问题进行分析、判断，提出可行的解决方案，为加强经济和财务会计管理、提高经济效益服务。

四、本大纲由“说明”、“考试内容”和“考试样题”三个部分组成。“说明”部分主要介绍大纲制定的依据、考试目标、考试要求和应试人员对知识点掌握的程度；“考试内容”部分主要介绍应试知识点及简要内容；“考试样题”部分主要介绍题型和试卷样式。

五、应试人员理解和掌握本大纲内容，应当达到以下基本要求：

（一）掌握和运用各项资产发生减值的判定原则以及计提或转回资产减值的方法，分析、判断所确定的可收回金额（或可变现净值）及计提或转回各项减值准备的合理性。

（二）理解和掌握收入的确认条件，对实务中发生的复杂交易或事项所形成的收入能否确认以及如何计量作出合理判断。

（三）理解和掌握或有事项确认、计量和披露原则，对实务中因或有事项而产生的负债的确认、计量和披露的合理性作出判断。

（四）理解和掌握递延所得税资产和递延所得税负债的确认和计量原则；对实务中所得税会计处理的正确性作出合理判断。

（五）理解和掌握同一控制下企业合并和非同一控制下企业合并（购买日）的会计处理原则，以及合并日会计报表的编制方法，对实务中企业合并会计处理的正确性作出合理判断。

（六）理解和掌握企业财务会计报告编制的基本要求；掌握和运用会计政策及其变更、会计估计及其变更的会计处理原则；掌握关联方关系的认定原则以及

相关披露要求；判断资产负债表日后事项，掌握资产负债表日后事项的会计处理原则；掌握和运用外币折算原则；判断合并会计报表的合并范围，掌握和运用合并会计报表的编制方法。

(七) 理解和掌握行政事业单位资产、负债、净资产、收入和支出的构成、计量和确认；理解和掌握国库集中收付制度和收支两条线管理制度主要内容及其会计处理；理解和掌握行政事业单位预算管理、国有资产管理、公共支出绩效评价的主要内容和方法。

(八) 理解和掌握财务战略管理的主要内容，能够在价值管理理念下作出有关财务战略规划和业绩衡量标准的制定工作。

理解和掌握企业并购的内容、分类、利弊得失及其应注意的问题，正确运用企业并购决策的基本原则，计算并购净收益和目标公司价值。

理解全面预算的功能和局限；掌握预算模式的选择和预算编制方法；掌握预算工作组织、制定预算规划、保障预算实施的方法，并正确进行考评与激励。

运用财务会计报告信息和有关知识，分析、评价企业的财务状况、经营成果以及现金流量的现状及发展趋势；理解和掌握财务危机的征兆，并能够利用财务危机预警分析模型进行财务预警分析。

(九) 理解和掌握资金筹集的基本渠道、主要方式和有关政策规定，以及资金运用的主要方法，结合实际合理选择资金的筹集和运用方案，提高资金使用效益。

(十) 理解和掌握内部控制的目标、要素、方法和内部会计控制的主要内容，运用内部控制的相关规定，分析、判断、评价内部控制制度的合理性和薄弱环节，设计切合实际的内部控制制度。

(十一) 理解和掌握会计法律制度的基本规定，运用法律规定分析、判断违法会计行为的界限；理解和掌握设置会计机构、配备会计人员和总会计师的基本要求，分析、判断、解决会计人员管理中的实际问题；理解和掌握注册会计师审计的有关要求，分析、判断会计责任和审计责任的界限；掌握会计职业道德的主要内容及与会计法律制度的关系。

理解和掌握增值税、消费税、营业税、企业所得税及违反税收征收法律制度的法律责任等主要内容，合理运用税收政策，正确计算应纳税款。

理解和掌握预算、政府采购、财政违法行为处罚处分制度等相关法规制度的规定。

六、本大纲介绍的内容和基本观点，适用于全国统一组织的高级会计师资格考试。试点地区应试人员在学习中均以本大纲为准。对于与本大纲不一致的观点，概不参与讨论。

全国会计专业技术资格考试领导小组办公室

二〇〇七年五月

目 录

第一章 资产减值	(1)
一、存货减值	(1)
二、金融资产减值	(2)
三、固定资产、无形资产等资产减值	(4)
第二章 收入	(10)
一、销售商品收入的确认与计量	(10)
二、提供劳务收入的确认与计量	(12)
三、让渡资产使用权收入的确认与计量	(13)
第三章 或有事项	(14)
一、或有事项的确认与计量	(14)
二、或有事项的披露	(16)
第四章 所得税	(18)
一、资产、负债的计税基础	(18)
二、暂时性差异	(18)
三、递延所得税资产和递延所得税负债的确认	(19)
四、当期所得税和递延所得税的计量	(21)
五、所得税费用的计量	(22)
第五章 企业合并	(23)
一、同一控制下的企业合并	(23)
二、非同一控制下的企业合并	(24)
第六章 财务会计报告	(27)
一、财务报表列报	(27)
二、会计政策、会计估计变更和会计差错更正	(28)
三、关联方披露	(31)
四、资产负债表日后事项	(32)
五、外币折算	(34)
六、合并财务报表	(35)
第七章 行政事业单位财务与会计	(39)
一、资产和负债	(39)
二、净资产	(41)
三、收入和支出	(42)
四、国库集中收付制度	(45)

五、收支两条线管理制度	(50)
六、会计报表	(50)
七、单位预算管理	(51)
八、国有资产管理	(56)
九、公共支出绩效评价	(58)
第八章 财务战略与财务分析	(61)
一、财务战略	(61)
二、企业并购	(63)
三、全面预算	(66)
四、财务分析	(74)
第九章 资金管理	(81)
一、资金的筹集	(81)
二、资金的投放与运用	(88)
三、收益分配	(92)
第十章 内部控制	(96)
一、内部控制目标	(96)
二、内部控制要素	(97)
三、内部控制方法	(98)
四、内部控制制度设计	(100)
五、内部控制制度评价	(103)
六、内部会计控制	(104)
第十一章 会计、税收及相关法规	(116)
一、会计法规	(116)
二、税收法规	(126)
三、相关法规	(132)
 附件 1：高级会计实务试题及分析提示 (2006 年)	 (139)
附件 2：人事部办公厅、财政部办公厅关于 2007 年度	
高级会计师资格考评结合工作有关问题的通知	(159)

第一章 资产减值

企业取得的各项资产，应当严格按照企业会计准则的规定准确地进行期末计价，在资产负债表日对各项资产的账面价值进行检查，合理地预计各项资产可能发生的损失，对可能发生的各项资产损失合理地计提资产减值准备。

一、存货减值

资产负债表日，存货应当按照成本与可变现净值孰低计量。其中，成本是指存货取得时的成本，包括采购成本、加工成本和其他成本；可变现净值是指在日常活动中，存货的估计售价减去至完工时估计将要发生的成本、估计的销售费用以及相关税费后的金额。

资产负债表日，存货发生减值的，应按存货可变现净值低于成本的差额，确认资产减值损失，计提存货跌价准备。

（一）存货发生跌价的判断

企业在资产负债表日对存货检查时如发现下列情形之一，应当考虑计提存货跌价准备：

1. 市价持续下跌，并且在可预见的未来无回升的希望。
2. 企业使用该原材料生产的产品的成本大于产品的销售价格。
3. 企业因产品更新换代，原有库存原材料已不适应新产品的需要，而该原材料的市场价格又低于其成本。
4. 因企业所提供的商品或劳务过时或消费者偏好改变而使市场的需求发生变化，导致市场价格逐渐下跌。
5. 其他足以证明该项存货实质上已经发生减值的情形。

（二）存货可变现净值的确定及计提存货跌价准备的方法

企业确定存货的可变现净值，应当以取得的确凿证据为基础，并且考虑持有存货的目的、资产负债表日后事项的影响等因素。

1. 为生产而持有的材料等，用其生产的产成品的可变现净值高于成本的，该材料仍然应当按照成本计量；材料价格的下降表明产成品的可变现净值低于成本的，该材料应当按照可变现净值计量。

2. 为执行销售合同或者劳务合同而持有的存货（产成品、商品和用于出售的材料等），其可变现净值应当以合同价格为基础计算。如持有存货的数量多于销售合同

订购数量，超出部分的存货的可变现净值应当以一般销售价格为基础计算。

企业通常应当按照单个存货项目计提存货跌价准备。但在下列情况下，企业可以按照存货类别或合并基础计提存货跌价准备：

1. 对于数量繁多、单价较低的存货，可以按照存货类别计提存货跌价准备。
2. 与在同一地区生产和销售的产品系列相关、具有相同或类似最终用途或目的，且难以与其他项目分开计量的存货，可以合并计提存货跌价准备。

（三）存货跌价准备转出的处理

企业结转销售成本时，对于已计提存货跌价准备的，应当将该售出存货对应的存货跌价准备同时结转，结转的存货跌价准备冲减当期的主营业务成本、生产成本等。

对于因债务重组、非货币性资产交换转出的存货，应当同时结转已计提的存货跌价准备。结转的存货跌价准备，按照有关债务重组和非货币性资产交换的会计处理原则进行处理。

按照存货类别计提存货跌价准备的，同类存货中部分存货已经销售或用于债务重组、非货币性资产交换，应当按比例结转相应的存货跌价准备。

（四）存货跌价准备的转回

资产负债表日，企业应当重新确定存货的可变现净值。如果以前减记存货价值的因素已经消失的，减记的金额应当予以恢复，并在原已计提的存货跌价准备金额内转回，转回的金额计入当期损益。

二、金融资产减值

企业应当在资产负债表日对以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产以外的金融资产的账面价值进行检查，有客观证据表明该金融资产发生减值的，应当计提减值准备。此处所指金融资产包括持有至到期投资、贷款和应收款项，以及可供出售金融资产，但不包括采用权益法核算的长期股权投资和对子公司的长期股权投资。

（一）金融资产发生减值的判断

企业判断金融资产是否发生减值，应当以表明金融资产发生减值的客观证据为基础。表明金融资产发生减值的客观证据，是指金融资产初始确认后实际发生的、对该金融资产的预计未来现金流量有影响，且企业能够对该影响进行可靠计量的事项。主要包括下列各项：

1. 发行方或债务人发生严重财务困难；
2. 债务人违反了合同条款，如偿付利息或本金发生违约或逾期等；
3. 债权人出于经济或法律等方面因素的考虑，对发生财务困难的债务人作出让步；
4. 债务人很可能倒闭或进行其他财务重组；

5. 因发行方发生重大财务困难，该金融资产无法在活跃市场继续交易；
6. 无法辨认一组金融资产中的某项资产的现金流量是否已经减少，但根据公开的数据对其进行总体评价后发现，该组金融资产自初始确认以来的预计未来现金流量确已减少且可计量，如该组金融资产的债务人支付能力逐步恶化，或债务人所在国家或地区失业率提高、担保物在其所在地区的价格明显下降、所处行业不景气等；
7. 债务人经营所处的技术、市场、经济或法律环境等发生重大不利变化，使权益工具投资人可能无法收回投资成本；
8. 权益工具投资的公允价值发生严重或非暂时性下跌；
9. 其他表明金融资产发生减值的客观证据。

（二）持有至到期投资、贷款和应收款项减值及其转回的处理

持有至到期投资是指到期日固定、回收金额固定或可确定，且企业有明确意图和能力持有至到期的非衍生金融资产，如打算持有至到期的债券投资。贷款和应收款项是指在活跃市场中没有报价、回收金额固定或可确定的非衍生金融资产。

持有至到期投资、贷款和应收款项等金融资产发生减值时，应当将该金融资产的账面价值减记至预计未来现金流量（不包括尚未发生的未来信用损失）现值，减记的金额确认为资产减值损失，计入当期损益。

预计未来现金流量现值，应当按照该金融资产的原实际利率折现确定，并考虑相关担保物的价值（取得和出售该担保物发生的费用应当予以扣除）。原实际利率是初始确认该金融资产时计算确定的实际利率。对于浮动利率贷款、应收款项或持有至到期投资，在计算未来现金流量现值时可采用合同规定的现行实际利率作为折现率。

短期应收款项的预计未来现金流量与其现值相差很小的，在确定相关减值损失时，可不对其预计未来现金流量进行折现。

对持有至到期投资、贷款和应收款项等金融资产确认减值损失后，如有客观证据表明该金融资产价值已恢复，且客观上与确认该损失后发生的事项有关（如债务人的信用评级已提高等），原确认的减值损失应当予以转回，计入当期损益。但是，转回后的账面价值不应当超过假定不计提减值准备情况下该金融资产在转回日的摊余成本。

（三）可供出售金融资产减值及其转回的处理

可供出售金融资产是指初始确认时即被指定为可供出售的非衍生金融资产，以及除贷款和应收款项、持有至到期投资、以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产之外的金融资产。

可供出售金融资产发生减值时，应当将原直接计入所有者权益的因公允价值下降形成的累计损失转出，计入当期损益。该转出的累计损失，为可供出售金融资产的初始取得成本扣除已收回本金和已摊销金额、当前公允价值和原已计入损益的减值损失后的余额。

对于已确认减值损失的可供出售债务工具，在后续会计期间公允价值上升且客观

上与原减值损失确认后发生的事项有关的，原确认的减值损失应当予以转回，计入当期损益。可供出售权益工具投资发生的减值损失，不得通过损益转回。

三、固定资产、无形资产等资产减值

对于采用权益法核算的长期股权投资、对子公司的长期股权投资、固定资产、以成本模式进行后续计量的投资性房地产、无形资产等资产，企业应当在资产负债表日判断资产是否存在可能发生减值的迹象；对于存在减值迹象的资产，应当进行减值测试，计算可收回金额，可收回金额低于账面价值的，应当按照可收回金额低于账面价值的金额，计提减值准备。

（一）固定资产、无形资产等资产发生减值的判断

存在下列迹象的，表明固定资产、无形资产等资产可能发生了减值：

1. 资产的市价当期大幅度下跌，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。
2. 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。
3. 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。
4. 有证据表明资产已经陈旧过时或者其实体已经损坏。
5. 资产已经或者将被闲置、终止使用或者计划提前处置。
6. 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（或者亏损）远远低于（或者高于）预计金额等。
7. 其他表明资产可能已经发生减值的迹象。

在判断资产是否存在可能发生减值的迹象时，应当考虑重要性原则。

因企业合并所形成的商誉和使用寿命不确定的无形资产，无论是否存在减值迹象，每年都应当进行减值测试。

（二）资产可收回金额的计量

固定资产、无形资产等资产存在减值迹象的，应当估计其可收回金额。在估计资产可收回金额时，应当遵循重要性原则。

1. 以前报告期间的计算结果表明，资产可收回金额显著高于其账面价值，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，资产可收回金额相对于某种减值迹象反应不敏感，但在本报告期内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。当期市场利率或市场投资报酬率上升，对计算资产未来现

金流量现值采用的折现率影响不大的，可以不重新估计资产的可收回金额。

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的现值两者之间较高者确定。

1. 资产的公允价值减去处置费用后净额的确定

资产的公允价值减去处置费用后的净额，应当分别是否存在资产销售协议和活跃市场处理：对于存在资产销售协议的，应当根据公平交易中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。处置费用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。对于不存在销售协议但存在资产活跃市场的，应当按照该资产的市场价格减去处置费用后的金额确定。资产的市场价格通常应当根据资产的买方出价确定。在销售协议和资产活跃市场均不存在的情况下，应当以可获取的最佳信息为基础，估计资产的公允价值减去处置费用后的净额，该净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。

2. 资产预计未来现金流量现值的确定

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。

(1) 预计资产未来现金流量

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）。

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。

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，不应当包括下列各项：

①与将来可能会发生的、尚未作出承诺的重组事项有关的预计未来现金流量。

②与将来可能会发生的资产改良有关的预计未来现金流量。

③筹资活动产生的现金流入或者流出。

④与所得税收付有关的现金流量。

企业预计资产未来现金流量应当建立在以下基础上：

①预计资产未来现金流量时，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。企业管理层应当通过分析过去预计现金流量和实际现金流量的差额产生的原因，来评价目前预计现金流量所依据假设的合理性。

②预计资产的未来现金流量，应当以经企业管理层批准的最近财务预算或者预测数据，以及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。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。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

以涵盖更长的期间。

③在对预算或者预测期之后年份的现金流量进行预计时，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。

（2）折现率

折现率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。该折现率是企业购置或者投资资产时所要求的必要报酬率。

在预计资产的未来现金流量时已经对资产特定风险的影响作了调整的，估计折现率不需要考虑这些特定风险。如果用于估计折现率的基础是税后的，应当将其调整为税前的折现率。如果特定资产的报酬率难以从市场上直接获得，企业应当采用替代报酬率估计折现率。在实务中，企业可以考虑对加权平均资本成本、增量借款利率或其他相关市场利率进行适当调整后，作为替代报酬率。调整时，应当考虑与资产预计未来现金流量有关的特定风险以及其他有关货币风险和价格风险等。

估计资产未来现金流量现值时，通常采用单一的折现率；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限结构反应敏感的，应当使用不同的折现率。

（3）外币未来现金流量

预计资产的未来现金流量涉及外币的，应当以该资产所产生的未来现金流量的结算货币为基础，按照该货币适用的折现率计算资产的现值；然后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。

（三）资产减值损失的处理

资产的可收回金额低于其账面价值的，企业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。资产的账面价值是资产成本扣减累计折旧和累计减值准备后的金额。

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作相应调整，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）。

已计提减值准备的固定资产、以成本模式进行后续计量的投资性房地产，应当按照该项资产的账面价值以及尚可使用寿命重新计算确定折旧率和折旧额。

已计提减值准备的需要摊销的无形资产，应当按照该项资产的账面价值以及尚可使用寿命重新计算确定摊销额。

资产减值损失一经确认，在以后会计期间不得转回。

（四）资产组的认定及减值处理

有迹象表明一项资产可能发生减值的，企业应当以单项资产为基础估计其可收回金额。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。资产组是指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资产组产生的现金流入。

1. 资产组的认定

资产组的认定，应当以资产组产生的主要现金流入是否基本上独立于其他资产或者资产组的现金流入为依据。在认定资产组产生的现金流入是否基本上独立于其他资产组时，应当考虑企业管理层管理生产经营活动的方式（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。

资产组一经确定，各个会计期间应当保持一致，不得随意变更。如需变更，企业管理层应当证明该变更是合理的，并按相关企业会计准则的规定在附注中说明。

2. 资产组可收回金额和账面价值的确定

资产组的可收回金额应当按照该资产组的公允价值减去处置费用后的净额与其预计未来现金流量的现值两者之间较高者确定。

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。资产组的账面价值包括可直接归属于资产组与可以合理和一致地分摊至资产组的资产账面价值，通常不应当包括已确认负债的账面价值。

资产组在处置时如要求购买者承担一项负债（如环境恢复负债等）、该负债金额已经确认并计入相关资产账面价值，而且企业只能取得包括上述资产和负债在内的单一公允价值减去处置费用后的净额的，为了比较资产组的账面价值和可收回金额，在确定资产组的账面价值及其预计未来现金流量的现值时，应当将已确认的负债金额从中扣除。

3. 涉及总部资产的资产组减值损失的处理

企业总部资产包括企业集团或其事业部的办公楼、电子数据处理设备等资产。总部资产的显著特征是难以脱离其他资产或者资产组产生独立的现金流入，而且其账面价值不能完全归属于某一资产组。

有迹象表明某项总部资产可能发生减值的，企业应当计算确定该总部资产所归属的资产组或者资产组组合的可收回金额，然后将其与相应的账面价值相比较，据以判断是否需要确认减值损失。其中，资产组组合，是指由若干个资产组组成的最小资产组组合，包括资产组或者资产组组合，以及按合理方法分摊的总部资产部分。

企业对某一资产组进行减值测试，应当先认定所有与该资产组相关的总部资产，再根据相关总部资产能否按照合理和一致的基础分摊至该资产组分别下列情况进行处理：

（1）相关总部资产能够按照合理和一致的基础分摊至该资产组的部分，应当将该部分总部资产的账面价值分摊至该资产组，再据以比较该资产组的账面价值（包括已分摊的总部资产的账面价值部分）和可收回金额。

资产组的可收回金额低于其账面价值的（总部资产和商誉分摊至某资产组的，该资产组的账面价值应当包括相关总部资产和商誉的分摊额），应当确认相应的减值损失。减值损失金额应当先抵减分摊至资产组中商誉的账面价值，再根据资产组中除商誉之外的其他各项资产的账面价值所占比重，按比例抵减其他各项资产的账面价值。

资产账面价值的抵减，应当作为各单项资产（包括商誉）的减值损失处理，计入当期损益。抵减后的各项资产的账面价值不得低于该资产的公允价值减去处置费用后的净额（如可确定的）、该资产预计未来现金流量的现值（如可确定的）和零三者之中最高者。由此得出的未能分摊的减值损失金额，应当按照相关资产组中其他各项资产的账面价值所占比重进行分摊。

（2）相关总部资产中有部分难以按照合理和一致的基础分摊至该资产组的，应当按照下列步骤处理：

第一，在不考虑相关总部资产的情况下，估计和比较资产组的账面价值和可收回金额。资产组的可收回金额低于其账面价值的，应当确认相应的减值损失，减值损失应当参照上述相关总部资产能够按照合理和一致的基础分摊至资产组的情况处理。

第二，认定由若干个资产组组成的最小的资产组组合，该资产组组合应当包括所测试的资产组与可以按照合理和一致的基础将该部分总部资产的账面价值分摊其上的部分。

第三，比较所认定的资产组组合的账面价值（包括已分摊的总部资产的账面价值部分）和可收回金额。资产组组合的可收回金额低于其账面价值的，应当确认相应的减值损失，减值损失应当参照上述相关总部资产能够按照合理和一致的基础分摊至资产组的情况处理。

（五）商誉减值的处理

企业合并所形成的商誉，至少应当在每年年度终了进行减值测试。商誉应当结合与其相关的资产组或者资产组组合进行减值测试。相关的资产组或者资产组组合应当是能够从企业合并的协同效应中受益的资产组或者资产组组合，不应当大于按照相关准则所确定的报告分部。

对于已经分摊商誉的资产组或资产组组合，不论是否存在资产组或资产组组合可能发生减值的迹象，每年都应当通过比较包含商誉的资产组或资产组组合的账面价值与可收回金额进行减值测试；减值测试可以在年度期间的任何时间进行，只要每年测试是在相同的时间完成即可。

1. 商誉账面价值的分摊

企业进行资产减值测试，对于因企业合并形成的商誉的账面价值，应当自购买日起按照合理的方法分摊至相关的资产组；难以分摊至相关的资产组的，应当将其分摊至相关的资产组组合。

在将商誉的账面价值分摊至相关的资产组或者资产组组合时，应当按照各资产组或者资产组组合的公允价值占相关资产组或者资产组组合公允价值总额的比例进行分摊。公允价值难以可靠计量的，按照各资产组或者资产组组合的账面价值占相关资产组或者资产组组合账面价值总额的比例进行分摊。

企业因重组等原因改变了其报告结构，从而影响到已分摊商誉的一个或者若干个资产组或者资产组组合构成的，应当按照合理的分摊方法，将商誉重新分摊至受影响的资产组或者资产组组合。

2. 商誉减值损失的处理

在对包含商誉的相关资产组或者资产组组合进行减值测试时，如与商誉相关的资产组或者资产组组合存在减值迹象的，应当按照下列步骤处理：

首先，对不包含商誉的资产组或者资产组组合进行减值测试，计算可收回金额，并与相关账面价值相比较，确认相应的减值损失。

然后，再对包含商誉的资产组或者资产组组合进行减值测试，比较这些相关资产组或者资产组组合的账面价值（包括所分摊的商誉的账面价值部分）与其可收回金额，如相关资产组或者资产组组合的可收回金额低于其账面价值的（总部资产和商誉分摊至某资产组或者资产组组合的，该资产组或者资产组组合的账面价值应当包括相关总部资产和商誉的分摊额），应当确认相应的减值损失。

减值损失金额应当先抵减分摊至资产组或者资产组组合中商誉的账面价值，再根据资产组或者资产组组合中除商誉之外的其他各项资产的账面价值所占比重，按比例抵减其他各项资产的账面价值。

以上资产账面价值的抵减，应当作为各单项资产（包括商誉）的减值损失处理，计入当期损益。抵减后的各项资产的账面价值不得低于该资产的公允价值减去处置费用后的净额（如可确定的）、该资产预计未来现金流量的现值（如可确定的）和零三者之中的最高者。由此而导致的未能分摊的减值损失金额，应当按照相关资产组或者资产组组合中其他各项资产的账面价值所占比重进行分摊。

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权益的商誉。但对相关的资产组（或者资产组组合，下同）进行减值测试时，应当将归属于少数股东权益的商誉包括在内，调整资产组的账面价值，然后根据调整后的资产组账面价值与其可收回金额进行比较，以确定资产组（包括商誉）是否发生了减值。如该资产组发生了减值，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。