



## 洞察

### IAS 36：非金融资产减值 – 提示与热点话题

#### 内容

IAS 36 规定的减值损失测试涵盖的具体内容及测试时间

如何确定可收回金额？

其他事项

鉴于众多主体均面临更广泛的宏观经济不确定性带来的各种影响，许多主体须审慎考虑《国际会计准则第 36 号——资产减值》（IAS 36）的要求。[欧洲证券及市场管理局](#)等监管机构近期也发布了涉及该主题的关键考虑事项提示。

本刊物就应用 IAS 36 的若干常见问题提供解答，关注潜在缺陷并提示 IAS 36 的特定关键要求。然而，本刊物并非为 IAS 36 的综合应用指引。涉及的问题链接如下：

#### IAS 36 规定的减值损失测试涵盖的具体内容及测试时间

- [哪些资产须遵循 IAS 36 的要求？](#)
- [应在何时对该等资产执行减值测试？](#)
- [是否需要在中期报告时执行减值测试？](#)
- [执行减值测试的具体水平？](#)
- [如何识别现金产出单元（CGU）？](#)
- [是否存在资产和现金产出单元的特定测试顺序？](#)
- [对于减值损失的转回有何规定？](#)

#### 如何确定可收回金额？

- [什么是可收回金额？](#)
- [预计发生的维护、资产改良和重组对使用价值有何影响？](#)
- [现金流量预测应基于哪一期期间的预算和预测？](#)
- [应如何考虑气候变化的事项？](#)
- [总部资产和总部成本应如何纳入使用价值？](#)
- [母公司应如何测试在子公司和其他主体中投资的减值？](#)

#### 其他事项

- [如何将减值损失分摊至现金产出单元中的单项资产？](#)
- [IAS 36 和 IAS 1 对敏感性分析的披露有哪些规定？](#)

## IAS 36 规定的减值损失测试涵盖的具体内容及测试时间

### 哪些资产须遵循 IAS 36 的要求？

IAS 36 涵盖的范围相对广泛，且适用于（除其他资产外）：

- 以成本或重估金额计量的土地、建筑物及机器和设备；
- 租赁形成的使用权资产；
- 以成本计量的投资性房地产；
- 以成本计量的生物资产；
- 以成本或重估金额计量的无形资产；
- 商誉；
- 合并财务报表中对联营企业和合营企业的投资；
- 单独财务报表中对子公司、联营企业和合营企业的投资（根据《国际财务报告准则第 9 号——金融工具》（IFRS 9）进行核算的投资除外）。

IAS 36 本身规定了其适用于除所列例外情形之外的所有资产。值得注意的例外情形包括存货、递延所得税资产和属于 IFRS 9 范围的金融资产。

### 应在何时对该等资产执行减值测试？

无论是否存在减值迹象，主体至少应当每年对下列各项资产进行减值测试：

- 使用寿命不确定的无形资产；
- 尚未达到可使用状态的无形资产；
- 商誉。

强制要求执行的年度减值测试可在年度期间的任意时间执行，前提是须在每年的相同时间执行。对于当前年度期间内企业合并形成的商誉，或者当前年度期间内初始确认的须执行年度测试的无形资产，则必须在当前年度期末之前执行减值测试。

此外，主体应在每个报告期末（包括中期报告）评估相关资产（属于 IAS 36 范围的）是否存在任何减值迹象。如果存在减值迹象，主体应估计该项资产的可收回金额。

IAS 36 规定，在评估是否存在减值迹象时，应考虑若干迹象并同时考虑内部和外部信息。

如果资产被停用并拟进行出售（或分配给所有者），主体须评估是否存在减值迹象。如果资产符合《国际财务报告准则第 5 号——持有待售的非流动资产和终止经营》（IFRS 5）中持有待售的条件，应按照 IFRS 5 的规定计量且无需遵循 IAS 36 的要求。然而，在作出上述重分类之前，IFRS 5:18 规定应按照通常适用于该资产的准则来计量。因此，如果有迹象表明属于 IAS 36 范围的资产在重分类为持有待售之前可能已发生减值，主体应当应用 IAS 36 对该资产执行减值测试。主体应单独报告任何由此产生的减值损失。

出于编制合并财务报表的目的，主体应考虑《国际会计准则第 28 号——在联营企业和合营企业的投资》（IAS 28）第 28:41A-41C 段中提到的有关在联营和合营企业投资的具体减值迹象。

除强制要求执行的年度测试之外，IAS 36:15 指出，在确定是否需要估计资产的可收回金额时，主体应运用重要性的概念。例如，如果先前的测试表明，现金产出单元的可收回金额远高于其账面价值，若并未发生消除该差额的事项，主体可能无需重新估计该现金产出单元的可收回金额。如果此前的分析表明，现金产出单元的可收回金额对于 IAS 36 所列的一种（或多种）迹象不具有敏感性，则也可能属于这种情况。

### 热点话题 – 潜在减值迹象 – 市场利率上升

尽管 IAS 36 将市场利率的上升视为资产可能已发生减值的迹象，但也指出，在某些情况下，虽然市场利率上升，主体可能无需对资产的可收回金额进行正式估计。相关情况可能包括，如果市场利率的上升对适用于有关资产的折现率不构成影响（如，短期利率波动不会影响寿命较长的资产所使用的折现率），或者主体预期通过向客户收费以收回较高的利息费用，或者利率的上升幅度过小，从而不会引发对资产可收回金额高于其账面价值的差额的疑虑。然而，不应忽视资产发生减值损失的可能性，且利率的普遍上升应促使适当考虑是否需要全面的减值复核。

## 是否需要在中期报告时执行减值测试?

《国际会计准则第 34 号——中期财务报告》(IAS 34) 规定, 主体在中期报告日应采用与财年年末相同的减值测试、确认和转回标准。然而, 主体无需在每个中期期末执行详细的减值计算。取而代之的是, 主体对最近一期财年年末的重大减值迹象或减值转回执行复核以确定是否需要执行减值计算便已足够。

如果主体在上一财年年末确认了与资产相关的减值损失, 如果导致须执行减值复核的减值迹象仍然存在, 则可能有必要在中期期末对减值的计算进行复核。

如果在中期报告日执行减值测试, 仍有必要考虑在后续报告日是否会出现资产(商誉除外)进一步的减值迹象或减值转回的迹象。

应注意的是, 尽管 IAS 34 的其中一项关键原则是主体的报告频率(年报、半年报或季报)不应影响其年度结果的计量, 但此原则一个例外情况是商誉减值损失的确认(如《国际财务报告解释公告第 10 号——中期财务报告和减值》(IFRIC 10)所述)。根据 IFRIC 10, 如果在中期执行减值测试并导致商誉减记, 则必须在中期财务报告确认减值损失且该项减值损失不得在后续期间转回。即使在主体下一个中期或财年年末相关事项得到改善, 从而若在之后期间执行测试则商誉的减值损失金额可能较小或并不存在, 情况也是如此。

## 执行减值测试的具体水平?

重要的是应确保减值测试在适当的“水平”执行。取决于具体事实和情况, 适当的水平可以是单项资产、资产组(称为现金产出单元(CGU))或一组现金产出单元。

IAS 36:22 要求可收回金额(参见“[什么是可收回金额?](#)”)应在单项资产水平确定, 除非该资产产生的现金流入不能基本上独立于其他资产或资产组所产生的现金流入。如果是这种情况, 则应确定这项资产所属的现金产出单元的可收回金额, 除非:

- 资产的公允价值减去处置费用高于其账面价值;
- 估计资产的使用价值接近于其公允价值减去处置费用, 而且其公允价值减去处置费用是能够计量的。

就其性质而言, 商誉不能作为单项资产进行减值测试。取而代之的是, 企业合并中取得的商誉应在购买日分摊至购买方预计能从企业合并的协同效应中受益的每一现金产出单元或现金产出单元组合。IAS 36 规定, 分摊商誉的现金产出单元组合不得大于《国际财务报告准则第 8 号——经营分部》(IFRS 8) 第 5 段所定义的加总前的经营分部。无论主体是否须遵循 IFRS 8 的披露要求, 上述要求均适用。

## 如何识别现金产出单元?

现金产出单元是指主体可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所产生的现金流入。

对于在多个地点以相同(或类似)方式产生现金流入的主体, 如果单个运营地点的现金流入独立于其他地点, 则该地点将被视为单个现金产出单元。然而, 可能有证据表明, 因每个地点的收入之间可相互互补从而导致每个地点的现金流入之间存在很大程度的相互依赖性(例如, 有证据表明某一运营地点的现金流入减少将伴随着一个或多个其他运营地点的现金流入增加)。在这种情况下, 可能适当的现金产出单元将包括两个或多个运营地点的组合。

重要的是应区分来自主体不同运营地点的现金流入的相互依赖性、与不同运营地点对外部因素(如, 商品价格)或资产(如, 品牌)的共同依赖性。此外, 现金流出的相互依赖性(如, 因集中采购职能或分摊管理费用导致的)与现金产出单元的识别无关。

如果一项资产或资产组合的生产产出存在活跃市场, 即使部分或所有的产出都是内部使用, 该资产或资产组合也应识别为一个现金产出单元。这是因为该资产或资产组能够产生基本上独立于其他资产或资产组的现金流量。在这种情况下, 管理层应当估计该现金产出单元产出的预期市场价格, 并且该预期市场价格不仅应用于确定生产产出的现金产出单元的使用价值, 同时应用于确定使用该产出的其他现金产出单元的使用价值。

换言之，对于“如何确定可收回金额”，在估计现金产出单元的可收回金额时，应采用市场价格而非内部转让价格。

如果主体的内部管理报告就资产或资产组产生的现金流入（包括主体不同运营地点产生的现金流量）的独立性（或相互依赖性）提供了相关的证据，则该报告与现金产出单元的识别相关。然而，内部管理报告本身并非决定性因素，且不应凌驾于表明资产或资产组的现金流入确实具有独立性的其他证据之上。

### 在确定减值测试的具体水平时，是否存在对于资产和现金产出单元的特定测试顺序？

如果商誉分摊至单个现金产出单元且有迹象表明该现金产出单元中的其中一项资产已发生减值，以及该资产能够单独进行减值测试（参见“[执行减值测试的具体水平？](#)”），则应当首先对该单项资产执行减值测试，然后再测试已分摊商誉的现金产出单元。

同样，如果商誉已分摊至一组现金产出单元且有迹象表明该组现金产出单元包含的单个现金产出单元已发生减值，则主体首先应对单个现金产出单元执行减值测试（并确认与单个现金产出单元相关的任何已识别的减值损失），然后再测试已分摊商誉的该组现金产出单元。

### 对于减值损失的转回有何规定？

如果前期对除商誉以外的资产或现金产出单元确认了减值损失，主体应在每个报告日期末评估是否有任何迹象表明减值损失不存在或已减少。如果存在这些迹象，主体应估计该项资产（或现金产出单元）的可收回金额，以确定此前已确认的全部或部分减值损失是否应予转回。然而，已确认的商誉的减值损失不得转回。

资产减值损失的转回反映一项资产（或现金产出单元）在使用或出售中预计的潜在服务能力比确认资产减值损失时有所提高。此类变化的例子包括：

- 可收回金额的确定基础发生变化（例如，可收回金额是基于公允价值减去处置费用还是使用价值确定）；
- 如果可收回金额基于使用价值确定，预计未来现金流量的金额或时间的变化或折现率的变化；
- 如果可收回金额基于公允价值减去处置费用确定，公允价值减去处置费用构成因素的估计变更。

然而，资产的可收回金额随着时间的推移而增加，并不代表其预计的潜在服务能力增加，因此依据这一基础转回减值损失是不可接受的。换言之，资产的使用价值增加甚至高于其账面价值，也许仅仅是由于折现期间变得更近而导致未来现金流量的现值增加（即，折现的“释放效应”），但这并不代表资产价值的经济状况发生改变。因此，不应据此确认减值损失的转回。然而，如果因假设变更而确认一项减值转回，则应全额确认转回金额，而不应分拆与假设变更相关的金额以及与折现“释放效应”相关的金额。

值得注意的是，减值损失转回的金额不得使相关资产的账面价值超过其未确认减值损失之前的原账面价值。

### 如何确定可收回金额？

#### 什么是可收回金额？

可收回金额是指资产（或现金产出单元或一组现金产出单元组合）的公允价值减去处置费用后的净额与其使用价值两者之间的较高者。如果资产的账面价值高于其可收回金额，则应确认减值损失并减记账面价值。

重要的是，无论现金产出单元的可收回金额是基于公允价值减去处置费用还是使用价值来确定，确定的基础均应与其账面价值的确定基础保持一致（即，反映分摊至现金产出单元的资产）。例如，现金产出单元的账面价值不应包括任何已确认负债的账面价值，除非在不考虑该负债的情况下无法确定该现金产出单元的可收回金额。因此，现金产出单元的账面价值和可收回金额均不应包括与负债相关的现金流量。

公允价值是指市场参与者之间在计量日进行的有序交易中，出售一项资产所能收到或转移一项负债所需支付的价格。使用价值是指从资产或现金产出单元中形成的预计未来现金流量的现值。

用于确定现值的折现率应当是税前折现率，并反映预计未来现金流量尚未作出调整的所测试资产或现金产出单元的特定风险。因此，资产组合内各个现金产出单元使用的折现率可能因现金产出单元运营所处的地点或行业而有所不同。折现率应反映市场参与者采用的利率，而非主体内部的融资成本。最后，主体还应确保在

确定使用价值时所采用的输入值均已采用一致的方法考虑通胀的影响。包括通胀影响的名义现金流量应按名义利率进行折现，而不含通胀影响的实际现金流量则应按实际利率进行折现。

基于执行减值复核的目的，并非始终有必要同时计算公允价值减去处置费用和使用价值：

- 如果公允价值减去处置费用或者使用价值高于账面价值，则资产未发生减值，从而无需计算另一个金额；
- 如果无法可靠地估计公允价值减去处置费用，则可仅参照使用价值来计量可收回金额；
- 如果简单的估计足以表明使用价值高于账面价值（这种情况下，不存在减值）或低于公允价值减去处置费用（这种情况下，可收回金额为公允价值减去处置费用），则无需详细计算使用价值。

尽管某些主体可能曾得出结论认为可收回金额始终是使用价值（或是公允价值减去处置费用），但主体应谨记可收回金额是使用价值与公允价值减去处置费用后的净额两者之间的较高者，并（如上所述）可能并非始终有必要同时计算这两个金额。

### 预计发生的维护、资产改良和重组对使用价值有何影响？

在确定使用价值时，预测的现金流量不应包括相关资产改良及完善的影响，但是应包括为维持资产在现有的状况下预计可能产生的经济利益水平所必需的的未来现金流（例如，检修或故障检测费用）。在实务中，可能难以区分资产的维护与改良。

对于被视为维护支出从而纳入使用价值计算的替代资产的购置，无需考虑替代资产与当前使用的资产完全相同。例如，对于构成现金产出单元组成部分的一项资产，如果预期其替代资产不会显著改变其运行方式，而仅是履行相同功能的技术升级，则除非该替代能够提高现金产出单元的经济产出，否则进行替代所发生的支出（以及由此产生的持续现金流入）应纳入使用价值的计算。

使用价值不应反映与主体尚未承诺的未来重组相关的预计未来现金流出或相关的费用节省（例如，雇员费用的削减）或利益。IAS 36 对重组的定义与《国际会计准则第 37 号——准备、或有负债和或有资产》（IAS 37）的定义相同，即“重组是指由管理层计划和控制并显著改变主体从事的业务范围或者经营业务的方式的方案”。

确定经营变化是否显著涉及判断。在运用该判断时，通常需考虑：

- 资产或现金产出单元的产出或生产流程是否将发生显著变化（即，在主体承诺进行重组之前应排除对该显著变化的考虑）；
- 变化是否属于对产出或流程的改进（即，改变不符合重组的定义）

### 示例 – 纳入使用价值的计算的生产流程改进

B 主体对由生产一次性咖啡杯的设施组成的现金产出单元执行减值测试。为应对来自于消费者的压力，B 主体计划替换生产流程中的某项要素以生产更易于回收的杯子。

管理层的判断认为，这不会导致所出售的一次性咖啡杯或其生产发生重大改变，从而仅应被视为对生产流程的改进，而非设施运行或产出的重大变更。因此，对生产流程中该项要素的改造成本及其对维持收入的影响（否则将落后于 B 主体的竞争对手）应纳入现金产出单元使用价值的计算。

### 现金流量预测应基于哪一时期的预算和预测？

预测应用于各类会计估计中，包括但不限于与评估商誉和其他非金融资产的减值、预期信用损失、递延所得税资产的可收回性、流动性分析、以及持续经营假设的适当性。主体应使用一致的假设，并注意到如果主要的差异反映其他财务报表估计的目标和要求的差异，则该等差异可能是合理并预期存在的。主体必须确保其假设与外部信息来源以及其气候策略和对此作出的任何公开承诺相一致。

在确定使用价值时，现金流量预测应建立在管理层已批准的最近的财务预算/预测的基础上。建立在这些预算/预测基础上的现金流量预测最多涵盖 5 年期间，除非能够证明更长期间的预测是合理的。

超过 5 年期间的详细预算/预测通常难以获取，即使能够获取，也很可能并不准确。但是，如果管理层编制了超过 5 年期间的预算/预测，并且能够表明按照过去的经验和预测的方法，对该等超过 5 年期间的预测是可靠的，则可以使用涵盖超过 5 年期间的预测。但预计这无疑是个例外的情况（而不是一项规则）。

超出最近预算/预测涵盖期间的现金流量预测，应在使用稳定或递减的增长率的预算/预测基础上以推断的方式予以估计，除非基于有关产品或行业周期模式的客观信息能够证明递增的增长率是合理的。该增长率不应过于乐观且不应超过主体经营所处的产品、行业或国家的长期平均增长率，或该资产运营所处的市场的长期平均增长率，除非能够证明更高的增长率是合理的。在某些情况下，适当的增长率可能是零或负数。

在使用预算/预测涵盖的最后一个年度执行推断时，重要的是应确保其能够适当代表较长的期间。基于具体情况，可能同时有必要作出额外调整，以反映诸如预算或预测涵盖的最后一个年度之后产生的置换资产和续租的资本支出等项目。同时，为反映气候变化的潜在影响，也可能需要作出调整。

#### 热点话题 – 应如何考虑气候变化的事项？

越来越多的科学预测不仅详述了全球气温的潜在平均上升幅度，还具体阐明该等变化将如何转化为物理现象（如，海平面上升和更频繁的极端天气事件）。经济预测也日益反映此类变化的影响以及诸如碳定价举措及化石燃料和可再生能源需求变化等相关因素。

如联合国政府间气候变化专门委员会（IPCC）和世界经济论坛（WEF）等组织所强调，这可能对所有行业的业务模式产生各类（正面或负面的）影响——由于气候变化的物理影响以及对监管、技术发展和消费者偏好的相关影响。市场预期和声誉风险的变化也可能导致主体选择改变其业务模式。

这些因素可能导致管理层的现金流量预测（IAS 36:33(a)规定，现金流量预测应建立在代表管理层对经济状况最佳估计的合理且有依据的假设基础上）或与实现这些现金流量相关的风险水平发生变化，在这种情况下，该等因素应构成主体使用价值评估的一部分（如适当）。在主体更广泛的公司报告中讨论气候变化时（例如，针对主体面临的风险或其业务模式的变化），应考虑所提及的任何变化是否已在主体的减值测试中予以适当考虑。

消费者行为的变化并非取决于主体的任何重组、资产或现金产出单元本身的变化。因此，管理层对预计将导致未来销量或销售价格变化的消费者行为的任何（积极或消极的）预测变化的最佳估计，应在确定资产或现金产出单元可收回金额时加以考虑。

同样的方法应适用于主体的供应商或商业客户行为的预期变化，供应商或商业客户自身可能会对社会的预期变化作出应对，从而导致主体的成本基础或收入发生变化（如果相关估计是建立在合理且有依据的假设基础上）。

在颁布详细的法规之前，政府可能会设定在一定时期内实现净零排放的目标，以表明未来通过相关法规的意图。如果预期的政府行动将影响资产或现金产出单元的现金流量，则有必要考虑应在何时将其纳入现金流量预测。

须运用判断来确定预期的政府行动何时会影响现金流量预测。然而，与《国际会计准则第12号——所得税》（IAS 12）或《国际财务报告解释公告第21号——征收费用》（IFRIC 21）下确认新负债的规定不同的是，无需等待导致变化的相关法规颁布或实质性颁布后才将变化纳入支持现有资产或现金产出单元账面价值的未来现金流量估计。管理层的最佳估计可能是，尽管政府立法或监管行动的确切性质或形式尚不确定，但仍将对主体的未来现金流量产生影响。在这种情况下，基于合理且有依据的假设基础，预期的现金流量变化应纳入使用价值的计算。

如果气候相关因素是确定包含重大商誉或使用寿命不确定的无形资产的现金产出单元可收回金额的重大因素，应根据IAS 36披露所采用的关键假设以及管理层用于确定分配给每个关键假设的金额的方法。（如相关）此项披露不仅应提供针对关键假设的说明，而且应涵盖其对主体未来现金流量的预测影响。

如下文所述，[《国际会计准则第1号——财务报表列报》（IAS 1）](#)也可能要求披露估计不确定性的关键来源。

#### 总部资产和总部成本应如何纳入使用价值？

总部资产是指构成所复核的现金产出单元和其他现金产出单元产生的未来现金流量的一部分的资产（除商誉之外）。总部资产可能包括集团或事业部的资产，例如总部办公楼或研究中心。品牌和经营许可证也可能是总部资产。由于总部资产不归属于单个现金产出单元，因此增加了根据 IAS 36 执行的减值计算时遗漏总部资产的风险。

作为执行减值测试的一部分，识别与所测试的现金产出单元相关的总部资产十分重要。如果总部资产的部分账面价值：

- 能够按照合理和一致的基础分摊至该现金产出单元的部分，主体应当比较现金产出单元的账面价值（包括已分摊的总部资产的账面价值部分）与可收回金额。确认相关的减值损失；
- 无法按照合理和一致的基础分摊至该现金产出单元，主体应当：
  - 在不考虑相关总部资产的情况下，比较现金产出单元的账面价值与可收回金额，并确认相关的减值损失；
  - 识别由若干现金产出单元组成的最小的现金产出单元组合，该现金产出单元组合应当包括所测试的现金产出单元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；
  - 比较现金产出单元组合的账面价值（包括已分摊的总部资产的账面价值部分）与可收回金额，并确认相关的减值损失。

如果总部资产被分摊至现金产出单元的账面价值，该现金产出单元因使用总部资产所发生的任何内部费用不应包括在现金产出单元的预计未来现金流量之中，否则将导致重复计算总部资产的影响，从而导致不正确地确认减值损失。

随同 IAS 36 发布的示例 8 说明了有关应用总部资产的要求。

可直接归属于现金产出单元（或已分摊商誉的现金产出单元组合）使用的，或可按照合理和一致的基础分摊至该现金产出单元（或现金产出单元组合）的所有总部成本均应纳入使用价值的计算。诸如信息技术成本、人力资源成本、或特定的直接营销活动等成本。

然而，没有任何规定要求所有总部成本均应纳入计算现金产出单元（或已分摊商誉的现金产出单元组合）使用价值的预计未来现金流量的管理层估计。某些成本可能被确定为不可直接归属或无法按照合理和一致的基础分摊至现金产出单元（或已分摊商誉的现金产出单元组合）。基于具体事实和情况，此类成本的例子可能包括向主体的非执行董事支付的款项或与投资者关系有关的款项。

### 母公司应如何测试在子公司和其他主体中投资的减值？

在母公司的单独财务报表中，在子公司、联营企业和合营企业的投资应根据 IAS 36 执行减值测试（除非相关投资应用 IFRS 9 进行核算）。IAS 36 认为下列情况之一可能表明投资已发生减值迹象（即使投资者已确认了相关股利）：

- 投资者单独财务报表中该投资的账面价值超过在合并财务报表中被投资者净资产（包括相关的商誉）的账面价值；
- 股利超过了宣告发放股利期间内的子公司、合营企业或联营企业的综合收益总额。

同样重要的是应谨记执行减值测试的资产是母公司持有的投资（而非被投资者持有的相关资产）的账面价值。

特别是，在合并财务报表中执行减值测试时，母公司可能已确定一个子公司的经营活动代表一个现金产出单元。在单独财务报表中，尽管母公司可使用现金产出单元的可收回金额作为确定在子公司中投资的可收回金额的起点，但仍可能有必要作出特定调整。无论是使用价值还是公允价值减去处置成本的净额被确定为可收回金额，情况均是如此。例如，现金产出单元的可收回金额可能需要针对下列各项的影响作出调整：

- 不属于 IAS 36 范围但会影响母公司在子公司中投资的可收回金额的子公司特定资产（例如，根据《国际会计准则第 40 号——投资性房地产》（IAS 40）以公允价值计量的投资性房地产）；
- 在确定现金产出单元的可收回金额时通常须予忽略但会导致母公司在子公司中投资的权益价值减记的特定负债。此类负债可包括 IFRS 9 规定的金融负债（如，债务）、《国际财务报表准则第 16 号——租赁》（IFRS 16）规定的租赁负债、《国际会计准则第 37 号——准备、或有负债和或有资产》规定的准备、以及 IAS 12 规定的当期所得税负债。

此外，针对非全资的子公司，通常须作出调整，因为合并财务报表中现金产出单元的可收回金额反映了相关现金流量的全额，而不仅仅是归属于母公司所有权的部分。

基于具体事实和情况，可能有必要作出其他的调整。

## 其他事项

### 如何将减值损失分摊至现金产出单元中的单项资产？

当且仅当现金产出单元的可收回金额低于其账面价值时，才应确认现金产出单元（或已分摊商誉或总部资产的最小现金产出单元组合）的减值损失。减值损失应按以下顺序分摊以抵减现金产出单元或现金产出单元组合中的资产账面金额：

- 首先，抵减分摊至现金产出单元（或现金产出单元组合）的商誉；
- 然后，根据现金产出单元（或现金产出单元组合）中各项资产的账面价值，按比例抵减相关资产。

在将减值损失分摊至现金产出单元内的单项资产时，单项资产的账面价值不能减至低于以下三者的最高值：

- 公允价值减去处置费用（如果能够计量）；
- 使用价值（如果能够确定）；
- 零。

如果上述分摊致使分摊至资产的金额低于其所占的资产减值的比例份额，超额部分应按比例分摊至现金产出单元中的余下资产。

在完成分摊后，针对未抵减完的现金产出单元的资产减值损失，当且仅当其他准则有相应规定时才应确认为一项负债。如果其他准则没有相应规定，则无需确认余下的减值损失。应仅针对过去事项导致的现时义务确认一项负债。IAS 37 阐述了适当的确认标准。如须确认一项准备，应按照 IAS 37 的一般要求进行计量。

如果不动产、厂场和设备发生减值，《国际会计准则第 16 号——不动产、厂场和设备》（IAS 16）规定，主体应对该等项目的预计使用寿命、折旧方法和残值进行复核，且新的账面价值应在资产的剩余使用寿命内进行折旧。《国际会计准则第 38 号——无形资产》（IAS 38）包含针对无形资产的类似规定。

### IAS 36 和 IAS 1 对敏感性分析的披露有哪些规定？

IAS 36 规定对已分摊商誉或使用寿命不确定的无形资产的现金产出单元（或现金产出单元组合）执行特定的敏感性分析。特别是，如果作为管理层确定现金产出单元（或现金产出单元组合）的可收回金额所依据的关键假设可能发生的合理变动将导致现金产出单元（或现金产出单元组合）的账面价值超过其可收回金额，则应披露下列各项：

- 现金产出单元（或现金产出单元组合）账面价值超过其可收回金额的金额；
- 关键假设的金额；
- 为了使现金产出单元（或现金产出单元组合）的可收回金额等于其账面价值，在结合变动对其他用于计量可收回金额的变量的任何后续影响后，关键假设所必须变动的金额。

对于已分摊商誉或使用寿命不确定的无形资产的现金产出单元（或现金产出单元组合）的金额，相对于商誉或使用寿命不确定的无形资产账面价值总额而言重大的现金产出单元，应单独进行上述披露。

如果分摊至单个现金产出单元（或现金产出单元组合）的商誉或使用寿命不确定的无形资产金额相对于主体商誉或使用寿命不确定的无形资产账面总额而言并不重大，但加总后的金额属于重大并且使用了相同的关键假设，则应在加总基础上进行相关披露。

此外，IAS 1 要求主体披露其运用的有关未来的假设信息，以及在报告期末存在导致下一财年内资产和负债账面价值作出重要调整的重大风险的估计不确定性的其他关键来源。特别是，主体应披露此类资产和负债性质的详细信息，以及截至报告期末相应的账面价值。IAS 1 指出，主体提供信息的方式应有助于财务报表使用者理解管理层对未来和估计不确定性的其他关键来源作出的判断，例如：

- 账面价值对计算所依据的方法、假设和估计的敏感性，包括敏感性的原因；
- 对于受影响的资产和负债的账面价值，在下一财年因不确定性产生的预期结果以及可能产生的合理结果的范围；
- 如果不确定性仍然存在，有关此类资产和负债的过往假设所作的变更的说明。

IAS 36 规定的敏感性披露就相关假设可能发生的合理变动将导致已分摊商誉和使用寿命不确定的无形资产的现金产出单元发生减值的情况提供信息。IAS 1 规定的披露就存在导致下一财年内资产和负债账面价值作出重要调整的重大风险的假设提供信息。

此外，尽管 IAS 36 要求披露为将现金产出单元（或现金产出单元组合）的“差额区间”消除至零时，关键假设所必须变动的金额，IAS 1 仍要求披露下一财年内涉及资产和负债的账面价值对于假设和可能产生的合理结果范围的敏感性。

德勤会计研究工具(DART)是汇集会计和财务披露文献的综合在线技术资料库。[载于 DART 的 iGAAP](#) 让您能够查阅国际财务报告准则(IFRS)各项准则全文，并提供下列内容的链接：

- 就按照 IFRS 准则进行报告提供指引的德勤具权威性的最新 iGAAP 手册；及
- 针对按照 IFRS 准则报告的主体的财务报表范例。

此外，iGAAP [《可持续发展报告》](#) 就鉴于可显著推动主体价值的更广泛的环境、社会和公司治理事项，企业必须考虑的披露要求及相关建议提供指引。

如需申请订阅 DART，请点击[此处](#)提出申请并选择 iGAAP 订阅计划。

请点击[此处](#)了解关于 DART 的更多信息，包括订阅计划的定价。

## 主要联系人

### 全球国际财务报告准则及公司报告领导人

Veronica Poole

[ifrglobalofficeuk@deloitte.co.uk](mailto:ifrglobalofficeuk@deloitte.co.uk)

### 国际财务报告准则卓越中心

美洲		
阿根廷	Fernando Lattuca	arifrscoe@deloitte.com
加拿大	Karen Higgins	ifrs@deloitte.ca
墨西哥	Kevin Nishimura	mx-ifrs-coe@deloittemx.com
美国	Magnus Orrell	lasplus-us@deloitte.com
	Ignacio Perez	lasplus-us@deloitte.com
亚太地区		
澳大利亚	Anna Crawford	ifrs@deloitte.com.au
中国	Gordon Lee	ifrs@deloitte.com.cn
日本	Kazuaki Furuuchi	ifrs@tohatsu.co.jp
新加坡	Lin Leng Soh	ifrs-sg@deloitte.com
欧洲 – 非洲		
比利时	Thomas Carlier	ifrs-belgium@deloitte.com
丹麦	Søren Nielsen	ifrs@deloitte.dk
法国	Irène Piquin Gable	ifrs@deloitte.fr
德国	Jens Berger	ifrs@deloitte.de
意大利	Massimiliano Semprini	ifrs-it@deloitte.it
卢森堡	Martin Flaunet	ifrs@deloitte.lu
荷兰	Ralph Ter Hoeven	ifrs@deloitte.nl
南非	Nita Ranchod	ifrs@deloitte.co.za
西班牙	José Luis Daroca	ifrs@deloitte.es
瑞典	Fredrik Walmeus	seifrs@deloitte.se
瑞士	Nadine Kusche	ifrsdesk@deloitte.ch
英国	Elizabeth Chrispin	deloitteifrs@deloitte.co.uk



德勤中国是一家立足本土、连接全球的综合性专业服务机构，由德勤中国的合伙人共同拥有，始终服务于中国改革开放和经济建设的前沿。我们的办公室遍布中国30个城市，现有超过2万名专业人才，向客户提供审计及鉴证、管理咨询、财务咨询、风险咨询、税务与商务咨询等全球领先的一站式专业服务。

我们诚信为本，坚守质量，勇于创新，以卓越的专业能力、丰富的行业洞察和智慧的技术解决方案，助力各行各业的客户与合作伙伴把握机遇，应对挑战，实现世界一流的高质量发展目标。

德勤品牌始于1845年，其中文名称“德勤”于1978年起用，寓意“敬德修业，业精于勤”。德勤专业网络的成员机构遍布150多个国家或地区，以“因我不同，成就不凡”为宗旨，为资本市场增强公众信任，为客户转型升级赋能，为人才激活迎接未来的能力，为更繁荣的经济、更公平的社会和可持续的世界而开拓前行。

Deloitte（“德勤”）泛指一家或多家德勤有限公司，以及其全球成员所网络和它们的关联机构（统称为“德勤组织”）。德勤有限公司（又称“德勤全球”）及其每一家成员所和它们的关联机构均为具有独立法律地位的法律实体，相互之间不因第三方而承担任何责任或约束对方。德勤有限公司及其每一家成员所和它们的关联机构仅对自身行为承担责任，而对相互的行为不承担任何法律责任。德勤有限公司并不向客户提供服务。

德勤亚太有限公司（即一家担保有限公司）是德勤有限公司的成员所。德勤亚太有限公司的每一家成员及其关联机构均为具有独立法律地位的法律实体，在亚太地区超过100个城市提供专业服务。

请参阅<http://www.deloitte.com/cn/about>了解更多信息。

本通讯中所含内容乃一般性信息，任何德勤有限公司、其全球成员所网络或它们的关联机构（统称为“德勤组织”）并不因此构成提供任何专业建议或服务。在作出任何可能影响您的财务或业务的决策或采取任何相关行动前，您应咨询合资格的专业顾问。

我们并未对本通讯所含信息的准确性或完整性作出任何（明示或暗示）陈述、保证或承诺。任何德勤有限公司、其成员所、关联机构、员工或代理方均不对任何方因使用本通讯而直接或间接导致的任何损失或损害承担责任。德勤有限公司及其每一家成员所和它们的关联机构均为具有独立法律地位的法律实体。

© 2023 德勤·关黄陈方会计师事务所（香港）、德勤·关黄陈方会计师事务所（澳门）、德勤华永会计师事务所（特殊普通合伙）（中国大陆）版权所有 保留一切权利。