

2009年注册会计师会计第九章知识点注册会计师资格考试

PDF转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文

https://www.100test.com/kao_ti2020/541/2021_2022_2009_E5_B9_B4_E6_B3_A8_c45_541642.htm

第九章 资产减值第一节 单项资产减值的确认与计量 [经典例题] 正保股份有限公司(本题下称“正保公司”)适用的所得税税率为25%，对所得税采用资产负债表债务法核算。甲公司2008年年末结账时，需要对下列交易或事项相关的资产减值进行会计处理：(1)2008年12月31日，正保公司应收账款余额为9600万元，按账龄分析应计提的坏账准备为1500万元。2008年初，应收账款余额为7600万元，坏账准备余额为1400万元；2008年坏账准备的借方发生额为200万元(为本年核销的应收账款)，贷方发生额为40万元(为收回以前年度已核销的应收账款而转回的坏账准备)。(2)拥有的甲设备原值为3500万元，已计提的折旧为800万元，已计提的减值准备为200万元，2008年12月31日，该类设备存在明显的减值迹象，即如果该公司出售甲设备，买方愿意以1800万元的销售净价收购；如果继续使用，尚可使用年限为5年，未来4年现金流量净值以及第5年使用和期满处置的现金流量净值分别为800万元、550万元、400万元、320万元、180万元。采用的折现率为5%。(3)一项专有技术B的账面成本190万元，已摊销额为100万元，已计提减值准备为零，该专有技术已被其他新的技术所代替，其为企业创造经济利益的能力受到重大不利影响。公司经分析，认定该专有技术虽然价值受到重大影响，但仍有30万元左右的剩余价值。(4)预计某生产线在未来4年内每年产生的现金流量净额分别为2500万元、3000万元、4000万元、6000万元，2013年产生的

现金流量净额以及该生产线使用寿命结束时处置形成的现金流量净额合计为8 000万元；假定按照5%的折现率和相应期间的价值系数计算该生产线未来现金流量的现值；该生产线的公允价值减去处置费用后的净额为19 000万元。2008年12月31日计提减值准备前该生产线的账面价值为19100万元。(5)对D公司的长期股权投资进行减值测试，发现该公司经营不善，亏损严重，对该公司长期股权投资的可收回金额下跌至2100万元。该项投资系2008年8月以一幢写字楼从另一家公司置换取得的。2008年8月长城公司换出写字楼的账面原价为8000万元，累计折旧5000万元，公允价值为2700万元。假定该项交换具有商业实质，写字楼的公允价值能可靠计量，正保公司对该长期股权投资采用成本法核算。(6)库存甲原材料、乙产成品的账面余额分别为1000万元和500万元；年末计提跌价准备前库存甲原材料、乙产成品计提的跌价准备的账面余额分别为0万元和100万元。库存甲原材料将全部用于生产丙产品，预计丙产成品的市场价格总额为1400万元，预计生产丙产品还需发生除甲原材料以外的加工成本为300万元，预计为销售丙产成品发生的相关税费总额为60万元。丙产成品销售中有固定销售合同的占80%，合同价格总额为900万元。乙产成品的市场价格总额为420万元，预计销售乙产成品发生的相关税费总额为18万元。其他有关资料如下：(1)正保公司未来3年有足够的应纳税所得额可以抵减“可抵扣暂时性差异”。(2)假设税法规定，应收账款、固定资产、无形资产、长期股权投资以及存货等计提的减值准备只有在发生实质性损失时才可以税前扣除。(3)假设正保公司对固定资产采用的折旧方法、预计使用年限、预计净残值均与税法规定一致。(4)正

保公司固定资产减值测试后，其折旧方法、预计使用年限、预计净残值保持不变。(5)假设不考虑其他事项。要求：计算2008年12月31日上述各项资产计提的减值损失，并编制会计分录。[例题答案] (1) 2008年年末计提坏账准备前“坏账准备”科目已有的余额 = $1400 - 200 + 40 = 1240$ (万元)，而2008年年末“坏账准备”科目应有的余额是1500万元，所以2008年应计提坏账准备 = $1500 - 1240 = 260$ (万元)。借：资产减值损失 260 贷：坏账准备 260 借：递延所得税资产 65 ($260 \times 25\%$) 贷：所得税费用 65 (2) 计算固定资产的账面价值：该资产的账面价值 = 原值 - 累计折旧 - 计提的减值准备 = $3500 - 800 - 200 = 2500$ (万元) 计算资产的可收回金额：公允价值减去处置费用后的净额为1800万元；预计未来现金流量现值 = $800 / (15\%) + 550 / (15\%)^2 + 400 / (15\%)^3 + 320 / (15\%)^4 + 180 / (15\%)^5 = 2010.61$ (万元) 所以该资产的可收回金额为2010.61万元，低于该资产的账面价值2500万元，即甲设备发生了减值。应该计提的资产减值准备 = $2500 - 2010.61 = 489.39$ (万元) 借：资产减值损失 489.39 贷：固定资产减值准备 489.39 借：递延所得税资产 122.35 贷：所得税费用 122.35 (3) 对于专有技术，由于企业的无形资产在被新技术所代替时，如果已无使用价值和转让价值则全额计提减值准备；如果仅仅是其创造经济利益的能力受到重大影响而仍有一定价值时，则应当分析其剩余价值，认定其本期应计提的减值准备。无形资产应计提减值准备 = $(190 - 100) - 30 = 60$ (万元) 借：资产减值损失 60 贷：无形资产减值准备 60 借：递延所得税资产 15 贷：所得税费用 15 (4) 该生产线未来现金流量现值 = $2500 / (15\%) + 3000 / (15\%)^2 + 4000 /$

$(15\%)^3 + 6000 / (15\%)^4 + 8000 / (15\%)^5 = 19761.82$
 (万元) 公允价值减去处置费用后的净额 = 19000 (万元)
 所以, 可收回金额应该取其较高者19761.82万元, 大于其账面价值19100万元, 所以该生产线没有发生减值, 不需要计提减值准备。

(5) 长期股权投资的账面价值 = 2700万元 > 可收回金额2100万元 计提长期股权投资减值准备 = 2700 - 2100 = 600(万元)

借: 资产减值损失 600 贷: 长期股权投资减值准备 600
 借: 递延所得税资产 150 (600 × 25%) 贷: 所得税费用 150 (6)

乙产成品的可变现净值 = 420 - 18 = 402 (万元), 应计提的存货跌价准备 = (500 - 402) - 100 = -2 (万元); 借: 存货跌价准备 2 贷: 资产减值损失 2
 借: 所得税费用 0.5 贷: 递延所得税资产 0.5

丙产成品总的生产成本 = 1000 + 300 = 1300 (万元); 丙产成品的可变现净值 有合同部分的可变现净值: 900 - 60 * 80% = 852 (万元), 有合同部分的生产成本 = 1300 * 80% = 1040 (万元), 发生减值, 甲原材料要按照成本与可变现净值孰低计量。无合同部分的可变现净值: (1400 - 60) * 20% = 268 (万元), 无合同部分的生产成本 = 1300 * 20% = 260 (万元), 没有发生减值, 无合同部分按照甲原材料的成本 1000 * 20% = 200 万元计量。甲原材料有合同部分的可变现净值 = 900 - 300 * 80% - 60 * 80% = 612 (万元), 甲原材料有合同部分的成本为 1000 * 80% = 800 (万元), 应计提存货跌价准备 = (800 - 612) - 0 = 188 (万元) 借: 资产减值损失 188 贷: 存货跌价准备 188
 借: 递延所得税资产 47 贷: 所得税费用 47

[例题总结与延伸] 单项资产的减值处理比较简单, 本例题中涉及了以下减值可以转回的两种资产: 应收款项和存货减值的处理, 其他的减值可以转回的资产的处理和它们

的处理原理是一样的。 应收财款在每年末发生减值迹象的时候要进行减值测试，计提坏账准备。具体的方法是根据企业自身的情况而定，可以采用账龄分析法或余额百分比法，一经确定不得随意变更。 [知识点理解与总结] 1.适用于《资产减值》准则的几项资产，其减值准备一经计提不得转回，其他的资产计提的减值准备可以转回。除了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，都应当至少于每年年度终了进行减值测试外，其他的资产存在减值迹象的，才进行减值测试。 2.资产可收回金额是根据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。 3.对于有关资产计提的资产减值准备，会导致其账面价值下降，而税法规定资产在发生实质性损失之前，才允许税前扣除，从而导致账面价值小于计税基础，产生可抵扣暂时性差异，要确认递延所得税资产。 4.需要经过加工的材料存货，先判断该材料生产的产成品的可变现净值与其成本的大小，若产成品的可变现净值 > 成本，材料应当按照成本计量；若产成品的可变现净值 < 成本，材料应当按照其可变现净值与成本孰低计量。 为执行销售合同或劳务合同而持有的存货，有合同部分和无合同部分要分开计算可变现净值，并与其对应的成本比较，分别确定存货跌价准备的计提或转回的金额，不得相互抵销。 100Test 下载频道开通，各类考试题目直接下载。详细请访问 www.100test.com