

资产组减值会计处理与纳税调整注册税务师考试 PDF转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文

https://www.100test.com/kao_ti2020/548/2021_2022__E8_B5_84_E4_BA_A7_E7_BB_84_E5_c46_548613.htm

一、资产组的认定 《企业会计准则第8号资产减值》（CAS8）中规定的资产包括单项资产和资产组。并且规定“资产组是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者资产组产生的现金流入”。资产组概念有两层含义：第一，资产组是相对独立的可以认定的最小资产组合，从性质上描述了资产组的可操作性，第二，阐明了如何认定最小资产组合，从实质上规范了资产组的认定过程，即根据其基本上能独立于其他资产或资产组产生现金流入。CAS8第18条规定：“资产组的认定，应当以资产组产生的主要现金流入是否独立于其他资产或者资产组的现金流入为依据。同时，在认定资产组时，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。”资产组应当由创造现金流入相关的若干项资产组成。企业的某一生产线、营业网点、业务部门等如果能够独立于其他部门或者单位创造收入、产生现金流，或者其创造的收入和现金流入绝大部分独立于其他部门或者单位的，并且属于可以认定的最小资产组合的，通常应将该生产线、营业网点、业务部门等认定为一个资产组。CAS8第18条还规定，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；如需变更企业管理当局应当证明该变更是合理的，并在附注中作相应说明。

二、资产组减值的会计处理（一）资产组减值的确认 固定资

产在使用过程中，由于存在有形损耗和无形损耗以及其他原因，导致其可收回金额低于其账面价值，即为固定资产减值。资产减值确认的核心问题是可收回金额的计量。企业在资产负债表日，表明某项资产可能发生减值且难以按单项资产估计可收回金额的，应以资产组为基础计算可收回金额，进行资产减值测试。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（销售净价）与其预计未来现金流量的现值（使用价值）两者之间较高者确定。CAS8第19条规定，资产组的账面价值包括可直接归属于资产组以及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，但如不考虑该负债金额就无法确定资产组可收回金额的除外。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。这主要基于在该情况下，资产组的销售净价是资产组所包含的资产和负债共同的销售净额，为使资产组的账面价值与其可收回金额的比较有意义，在确定资产组的账面价值和可收回金额时，应当减去负债的账面价值。[例1]某公司属于矿山开采企业，现行法律规定，开采矿产的企业必须在完成开采后将该地区恢复原貌，恢复费用包括表土覆盖层的复原，因为表土覆盖层在矿山开发前必须

搬走。表土覆盖层一旦移走，企业就应为其确认一笔预计负债（重置准备），其有关费用计入矿山成本，并在矿山使用寿命内计提折旧。假定该公司为恢复费用确认的预计负债的账面金额为500万元。2007年12月31日，公司对矿山进行减值测试。矿山的资产组是整座矿山。公司已收到愿以1600万元的价格购买该矿山的要约，这一价格已经考虑了复原表土覆盖层的成本。矿山预计未来现金流量现值为2000万元，不包括恢复费用；矿山的账面价值为1500万元。不考虑矿山的处置费用，矿山资产组的销售净价为1600万元，考虑恢复费用后的使用价值为1500万元（2000 - 500），因此资产组的可收回金额为二者中的较高者1600万元。矿山资产组的账面价值是矿山的账面价值1500万元与恢复费用500万元之间的差额即1000万元，显然该账面价值低于其可收回金额，未发生减值。

（二）资产组减值的会计处理 资产组可收回金额低于账面价值应当确认相关的减值损失，并根据资产组中各项资产所占的比重，按比例确认各项资产的损失金额。抵减后各资产的账面价值不得低于以下三者中最高者：可确定的销售净价、可确定的使用价值和零。因此而导致的未能分摊的减值损失金额，应按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再次分摊。[例]ABC公司有一条生产线，生产某种电器产品，该生产线由甲、乙、丙三部机器组成，初始成本分别为60万元、90万元和150万元。使用年限为10年，预计净残值为零，采用平均年限法计提折旧。甲、乙、丙三部机器均无法单独产生现金流量，但整条生产线构成一完整的产销单位，属于一个资产组。2007年该生产线生产的电器产品有替代产品上市，2007年底导致公司电器产品

的销路锐减30%，因此，在2007年12月末对该生产线进行减值测试。整条生产线已使用5年，预计尚可使用5年。资产组账面价值为150万元。经估计，甲机器的公允价值减去处置费用后的净额为20万元，乙机器和丙机器都无法合理估计其公允价值减去处置费用后的净额以及未来现金流量的现值。同时，通过估计整条生产线未来5年的现金流量及其。除当的折现率后，得到该生产线预计未来现金流量的现值为90万元。由于公司无法合理估计生产线的公允价值减去处置费用后的净额，公司以该生产线预计未来现金流量的现值为其可收回金额，即资产组可收回金额为90万元。生产线的账面价值150万元高于其可收回金额90万元，该生产线发生了减值，公司应确认减值损失60万元，并将该减值损失分摊到构成生产线的资产组的3部机器中，由于甲机器的公允价值减去处置费用后的净额为20万元，因此甲机器分摊减值损失后的账面价值不应低于20万元。具体计算见表1所示。其中，减值损失分摊比例=某机器账面价值÷资产组（整条生产线）价值×100% 机器甲分摊比例=300000/1500000×100%=20% 按照分摊比例，机器甲应分摊减值损失12万元（60×20%），但由于机器甲的公允价值减去处置费用后的净额为20万元，因此机器甲最多只能确认减值损失10万元（30-20），未能分摊的减值损失2万元（12-10）应在机器乙和机器丙之间进行二次分摊。根据上述计算和分摊结果，构成生产线的机器甲、机器乙和机器丙应当分别确认减值损失10万元、18.75万元和31.25万元，其账务处理如下：借：资产减值损失机器甲100000 机器乙187500 机器丙312500 贷：固定资产减值准备机器甲100000 机器乙187500 机器丙312500

（三）资产组减值对企业的影响及信

息披露 CAS8规定，资产减值损失一经确认，在以后的会计期间不得转回。即已提取了固定资产减值准备的资产组，以后其可收回金额又高于其账面价值时，不再冲减已计提的减值准备。这一点与国际会计准则不尽相同，但与美国财务会计准则的规定完全一致，是针对我国目前所处的经济环境以及会计人员的职业判断能力，为提高会计信息质量而规定的。

。2001～2004年我国上市公司利用资产减值准备的提取和转回操控利润进行盈余管理的行为屡屡出现，新资产减值准则实施后，将减少利用减值准备转回而迅速改善财务状况和经营业绩，从而操纵企业利润的现象。但资产减值损失确认后，减值资产的折旧或者摊销费用应在未来期间作相应调整，按照该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，以使资产在剩余期间内系统地分摊调整后的资产账面价值。同时，CAS8规定，如果企业的各项资产已经发生了减值，应当计提减值准备，计提的减值准备计入资产减值损失，在会计报表中按减除减值准备后的余额反映资产价值，并将资产减值作为资产减值损失计入当期损益，企业应在财务报表附注中按照资产类别披露资产减值损失金额和提取的资产减值准备累计金额。发生重大减值损失的资产是资产组的，应当披露资产组的基本情况、资产组所包含的各项资产与当期确认的减值损失金额；资产组的组成与前期相比发生变化的应披露变化的原因以及前期和当期资产组的组成情况。对于可收回金额按资产的公允价值减去处置费用后的净额确定的，还应当披露公允价值减去处置费用后的净额的估计基础。可收回金额按资产预计未来现金流量的现值确定的，还应当披露估计其现值时所采用的折现率及前期所采用

的折现率。财务报表列报准则规定，财务报表“附注内容及披露说明”中要对“重要报表项目”进行说明。其中，资产减值准备中“固定资产减值准备”要披露“房屋、建筑物”、“机器设备”的明细内容。

三、资产组减值纳税调整

(一) 资产减值税务处理原则 国税发(2003)45号文件规定，企业所得税税前允许扣除的项目，原则上必须遵循真实发生的据实扣除原则，除国家税收规定外，企业根据会计上的相关规定提取的任何形式的准备金(包括资产准备、风险准备或工资准备等)不得在企业所得税前扣除。从这一规定可以看出，税收上不论何种资产减值，一律不得税前扣除，企业按会计准则计提的资产减值准备在计税时形成可抵扣暂时性差异，必须进行纳税调整。

(二) 资产组减值准备的纳税调整 会计准则规定，应计提各项资产减值准备的期间与税法规定允许在计算应纳税所得额时扣除各项资产损失的期间不同而产生的差异，作为可抵扣暂时性差异。在计算当期应纳税所得额时，企业应在按照会计准则规定计算的当期利润总额的基础上，加上按照税法规定不允许从当期应纳税所得额中扣除、但按会计准则规定计入当期损益的各项资产减值准备金额，调整为当期应纳税所得额。[例3]承例2，ABC公司2007年按照会计准则规定计算的利润总额为1200万元，该企业适用的所得税率为25%，企业当年会计与税收之间的差异只有计提资产组减值准备60万元。则ABC公司2007年应纳税所得额为1260万元(1200+60)，应交所得税315万元(1260×25%)。

借：所得税费用 3150000 贷：应交税费 3150000

借：递延所得税资产 150000 贷：所得税费用 150000

其纳税调整金额即可抵扣暂时性差异为60万元，则递延所得税资产为15万元(60×25%)。调整分录如下：借：

递延所得税资产 150000 贷：所得税费用 150000 采用资产负债表债务法，也可编制复合分录：借：所得税费用 3000000 递延所得税资产 150000 贷：应交税费应交所得税 3150000

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