



# 资产减值会计新政策解读

宁波 张旺军

由于资产减值会计处理存在着利润管理的可能性,资产减值会计政策一直是会计规范体系中的一个焦点。在我国2006年2月新颁布的准则体系中,资产减值政策获得了新的突破。在增强可操作性的同时,全面提升了相关信息的质量,具体表现在以下几个方面:

1.专门推出了关于资产减值的具体准则——《企业会计准则第8号——资产减值》(以下简称《资产减值准则》),对大部分资产减值处理做出了统一规定,提升了资产减值账务处理的权威性。同时,有利于企业在期末进行资产减值账务处理,将产生共同现金流入的不同类别资产作为一个资产组确定减值额,提高了资产减值账务处理的合理性。

2.扩大了资产减值范围。在原会计制度基础上,新增的企业合并中形成的商誉、《企业会计准则第18号——所得税》中提出的所得税资产,都要计提相应的减值准备。另外,特殊行业的特殊资产,如生物资产、投资性房地产、石油天然气开采权等,新准则也针对其资产减值的处理进行了规范,使资产减值的范围更广。

3.基本上切断了通过资产减值进行利润管理的途径。关于资产减值准备,只有部分资产明确规定可以转回,《资产减值准则》中涉及的资产、生物性资产准则等均明确规定不得转回(具体规定见右表)。对以前通过计提秘密准备进行利润管理的,如还有未转回的不合理的资产减值,在新准则实施时企业将被迫全部转回,这种情况也只能作为重大会计差错进行调整。对于已确认的减值损失可以转回的资产,这些资产的计量属性都具有很强的客观性或只能在严格的公允价值的计量前提下进行相应调整。

具体而言,对于流动性较强的存货和消耗性生物资产,作减值处理的资产在一个会计年度内可以收回其价值,资产的价值会随着资产的流转而逐步结转,下一期期末的存货往往和本期期末的存货在实物上已经不是同一批次,因此,其确认的损失应重新确定,新准则规定以前确认的损失应予以转回完全符合这两项资产的流动性强这一特征。而流动性较差的固定资产、无形资产、生产性生物资产等,由于其存续时间长,而且减值处理损失直接影响损益,如果允许已确认的损失转回,企业很容易通过计提秘密准备进行利润管理,因此新准则中明确规定已确认损失不得转回;但对于同样存续时间长达多个会计期间的未担保余值,因其调整不涉及企业本期的利润调整,而是要递延到以后各期,通过此调整操纵利润的可能性很小,因此新准则规定可以转回。对于所得税资产,如果企业能够获得足够的应纳税所得额,就必然能够转回,对此,新准则也规定可

以转回。这种针对不同资产特征给予不同的会计政策的规定,在保证会计信息相关性的同时,也提升了其可靠性。

资产减值会计政策表

资产名称	计量属性	已确认损失转回
《资产减值准则》涉及的资产	可收回金额	不得转回
存货	可变现净值	可以转回
消耗性生物资产	可变现净值	可以转回
生产性生物资产	可收回金额	不得转回
公益性生物资产	不作减值处理	——
投资性房地产(成本模式计量)	可收回金额	不得转回
投资性房地产(公允价值模式计量)	公允价值	未明确规定
建造合同	成本	未明确规定
所得税资产	应纳税所得额	可以转回
未担保余值	公允价值	可以转回
金融资产(公允价值计量)	不作减值处理	——
金融资产(摊余价值计量)	预计未来现金流量现值	可以转回
金融资产(权益工具投资及其相关衍生金融工具)	预计未来现金流量现值	不得转回
石油开采权(探明矿权)	可收回金额	不得转回
石油开采权(未探明矿权)	公允价值	不得转回

4.完善了期末计量属性的相关规定,在提高可操作性的同时,尽量做到以客观数据为基础,最大程度地减少会计人员的主观判断,提高了会计信息的可靠性。

可变现净值用于存货和消耗性生物资产,在确定可变现净值时,新准则规定:为生产而持有的材料等,其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。为执行销售合同或者劳务合同而持有的存货,其可变现净值应当以合同价格或以一般销售价格为基础计算。而企业产成品的销售价格或合同价格都是有客观依据的,因此,以可变现净值作为这两种资产的期末计量属性,有可靠的依据。

可收回金额的计量采用以公允价值或未来现金流量的现值为基础计算,这两种计量属性都要不同程度地依赖于会计人员的职业判断,结合我国的会计环境,新准则严格规范了这两种计量属性运用的前提条件。在公允价值确定上,《资产减值准则》中第八条规定,资产的公允价值减去处置费用后的净额,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。公允价值首选是公平交易中的销售协议价格,这一价格是具有可验证性的最可靠的计量基



# 所得税会计处理有关问题分析

首都经济贸易大学会计学院 李 刚

## 一、所得税会计处理的有关概念

1.时间性差异。应税收益和会计收益的差额,在一个期间内形成,可在随后的一个或几个期间内转回。其成因是由于会计准则或会计制度与税法在收入与费用确认和计量的时间上存在差异。

2.暂时性差异。从资产和负债看,一项资产或一项负债的计税基础和其在资产负债表中的账面价值之间的差额,随时间推移将会消除。该项差异在以后年度资产收回或负债清偿时,会产生应税利润或可抵扣金额。暂时性差异分为应税暂时性差异和可抵扣暂时性差异。①应税暂时性差异,将导致在使用或处置资产、偿付负债的未来期间内增加应纳税所得额,由此产生递延所得税负债的差异。②可抵扣暂时性差异,将导致在使用或处置资产、偿付负债的未来期间内减少应纳税所得额,由此产生递延所得税资产的差异。

3.永久性差异。某一期间发生,以后各期不能转回或消除,即该项差异不影响其他会计期间。其成因是由于会计准则或会计制度与税法在收入与费用确认和计量的口径上存在差异。

4.资产的计税基础。企业收回资产账面价值的过程中,就计税而言可从流入企业的任何所得利益中予以抵扣的金额。

5.负债的计税基础。各项负债账面价值减去其在未来期间计算应税利润时可予以抵扣的金额。

## 二、时间性差异和暂时性差异辨析

时间性差异一定是暂时性差异,但暂时性差异并不都是时间性差异。以下几种情况将产生暂时性差异而不产生时间性差异:①子公司、联营企业或合营企业没有向母公司分配全部利润;②重估资产而在计税时不予调整;③购买法企业合并的购买成本,根据所取得的可辨认资产和负债的公允价值分配计入这些可辨认资产和负债,在计税时不作相应调整。

例 1:固定资产原值为 5 000 元,预计使用年限为 5 年,采用直线法计提折旧,期末无残值。税法允许采用双倍余额递

减法计提折旧。如果不存在销售协议但存在活跃市场,则以市场价格取代协议价格作为公允价值,最后的选择则是参考同行业类似资产最近交易价格或结果进行估计。即使是最后的选择结果也同样具有相当的可验证性。在企业以未来现金流量现值为基础计算可收回金额时,现金流量现值计算也需要以两个方面作为判断,一是现金流量,二是折现率,这两个方面都强调了取得的客观性。

5.提出企业总部资产、资产组、资产组组合等概念,使得资产减值的计算方法有了新变化。首先,资产是预期会给企

业带来经济利益(未来的现金流入)的资源,因此,以产生的现金流入是否独立于其他资产或资产组的现金流入为依据,对资产组进行认定,并以此作为资产减值的计算基础,能够更好地体现资产的本质。其次,在进行期末计量时,由于总部资产难以脱离其他资产或资产组产生独立的现金流入,所以总部资产单独进行减值处理不能反映因总部资产给企业带来的经济利益。新准则将总部资产和其他资产组或资产组合并计算可收回金额后再进行分摊,在体现资产定义的同时,提高了会计信息的相关性。○

(1)采用收益表债务法计算,见下表(金额单位:元):

期 间	1	2	3	4	5
会计折旧	1 000	1 000	1 000	1 000	1 000
税法折旧	2 000	1 200	720	540	540
差 额	1 000	200	-280	-460	-460

根据时间性差异的定义,可以判断这是一项时间性差异。

(2)采用资产负债表债务法计算,见下表(金额单位:元):

各期期末	0	1	2	3	4	5
账面价值	5 000	4 000	3 000	2 000	1 000	0
计税基础	5 000	3 000	1 800	1 080	540	0
差 额		1 000	1 200	920	460	0

根据暂时性差异的定义,可以判断这是一项暂时性差异。因此,时间性差异是暂时性差异。

以下暂时性差异不是时间性差异:①作为报告企业整体组成部分的国外经营主体的非货币性资产和负债以历史汇率折算;②资产和负债的初始确认的账面金额不同于其初始计税基础。

例 2:企业固定资产的账面价值为 1 万元,重估的公允价值为 2 万元,会计和税法都规定按直线法计提折旧,剩余使用年限为 5 年。会计按重估的公允价值计提折旧,税法按账面价值计提折旧。

(1)采用资产负债表债务法计算,见下表(金额单位:元):

各期期末	0	1	2	3	4	5
账面价值	20 000	16 000	12 000	8 000	4 000	0
计税基础	10 000	8 000	6 000	4 000	2 000	0
差 额	10 000	8 000	6 000	4 000	2 000	0