

对资产减值禁止转回的思考

——从会计信息相关性说起

西南财经大学会计学院 岳秀敏 西南财经大学公共管理学院 王薇

【摘要】 本文从会计信息相关性的角度分析了长期资产减值准备禁止转回这一规定的利弊,认为该规定在某种程度上降低了会计信息的相关性,不利于投资者的决策。

【关键词】 资产减值 相关性 会计信息质量

随着世界经济的一体化发展,世界各国的经济联系越来越紧密。为实现与国际会计准则的全面趋同,我国财政部在2006年2月颁布了新的企业会计准则(简称“新准则”)。其中,《企业会计准则第8号——资产减值》规定:除存货以及归入金融资产的应收账款、短期投资、委托贷款外,资产减值损失一经确认,在以后期间不得转回。

相关性作为会计信息质量特征之一,要求企业提供的会计信息应当满足财务报告使用者的经济决策需要,有助于财务报告使用者对企业过去、现在或者未来的情况做出评价或者预测。这里所说的相关性是指会计信息的预测价值、反馈价值和及时性。

计提资产减值准备最符合会计信息使用者的期望:在数

后,为调动员工积极性,项目经理往往不得不大幅超过定额标准,提高员工的收入水平,但这并不意味着人工成本控制就没有发挥管理潜力的空间。国内建筑安装企业应借鉴国际经验,加强人工成本控制,如在劳务购买方面,需要提高透明度,相关作业应更加标准化;在员工配置方面,应尽可能地裁减冗员,提高员工的工作效率。

4. 全面开展成本核算。在建立健全成本信息内部控制系统的基础上,建筑安装企业应准确、全面地开展成本核算工作。高质量的成本核算,可以为建筑安装企业成本管理决策、财务管理决策提供及时、准确的数据。在成本信息内部控制系统的平台之上,成本基础资料的收集、传递变得条理化、制度化、表格化。由于能够及时获得翔实而准确的格式化成本资料,成本核算工作的开展将相对容易得多,其结果的准确性也能得到保障。按照成本目录文件,成本核算对象应是按照管理需要以最底层成本控制节点为基础的多层次的成本组合体。工程项目的成本考核指标,不仅包括成本核算对象的实际成本数据,还包括与之相匹配的成本预算指标、成本控制指标。建筑安装工程成本目录管理模式下的成本核算方式,也应按照现代企业通行的成本核算方法,采用费用分摊、与同行业先进企业比较、与企业历史水平比较、与预算成本和成本目标值比较等手段,多角度地反映成本控制单位、成本管理责任

量上,计提的资产减值准备能真实、准确地反映公司资产的价值变动状况,以便投资者对整体资产的盈利能力做出正确的判断;在质量上,既能满足会计信息相关性的要求,也能满足会计信息可靠性的要求。那么,按照新准则的规定,资产减值禁止转回的会计处理方法,是否能够在满足会计信息可靠性要求的同时又能满足相关性要求呢?本文将对此进行探讨。

一、资产减值禁止转回对会计信息可靠性的影响

我国上市公司的利润操纵行为较普遍,这已是不争的事实。在允许资产减值转回的规定下,上市公司常常会从其自身利益出发,通过资产减值准备的计提与转回操纵利润。其主要表现为:一是计提金额不足,故意少提资产减值准备,以增加当年的利润,在不超过当年分红计划中规定的盈余上限的前提下,人的工作绩效。

5. 调整与评估。对成本目录管理所进行的调整包括:①在成本核算和控制的过程中,当成本信息内部控制系统发现了重大的成本事故时,需要管理层根据事故原因对工程管理等做出有针对性的调整,以降低企业的损失,促使相关管理行为重新回到正轨;②成本目录管理模式在运行过程中的缺陷需要得到及时弥补,运行过程中的冲突需要得到及时调整。

为保证调整的针对性,建筑安装企业应定期召集有关人员,举行成本工作会议,就成本目录管理的实施情况进行评估。对责任单位和责任人的绩效考评应从以下方面着手:①以成本核算员的例行报告为依据,各人、各部门认真总结在成本核算和控制过程中各自的成绩或不足;②对成本费用在项目实施过程中偏离控制计划、偏离预算报价的情况进行讨论,论证施工方案的重组和补救措施;③评估项目成本管理工作取得的经验及量化效益,讨论应对潜在问题的办法;④分析成本目录管理在运行过程中出现的偏差,讨论修正办法,以期在此后的工作中逐步加以完善;⑤实施奖惩制度,保持成本管理系统活力。

主要参考文献

今井正明著.华经译.现场改善:低成本管理方法.北京:机械工业出版社,2000

前提下,达到利润最大化;二是计提巨额资产减值准备,俗称“洗大澡”,这通常发生在企业组织结构发生变动的时期。企业通过计提巨额资产减值准备甚至注销资产来达到利润操纵的目的,这样的做法势必削弱会计信息的可靠性。

长期资产减值准备禁止转回,压缩了企业盈余管理的空间,在一定程度上能够遏制资产减值会计的滥用而保障会计信息的真实、可靠,符合会计信息质量的可靠性要求。但“禁止转回”这一规定对会计信息相关性又有何影响呢?笔者将在下文进行分析和讨论。

二、资产减值准备禁止转回对会计信息相关性的影响

资产减值禁止转回的规定,虽然在一定程度上压缩了企业盈余管理的空间,但由于新准则并不是完美无瑕的,企业仍可以采取各种手段进行利润操纵。

1. 企业在计提资产减值准备时可能会更加谨慎。

(1)出于年度会计利润的考虑。禁止资产减值准备转回的目的旨在挤去“海绵资产”中多余的水分,夯实资产价值,从而向投资者提供与决策相关的有用信息。新准则规定,资产减值损失一经确认,在以后期间不得转回,出于盈余管理的需要,会计人员在计提资产减值准备时会更加谨慎,从而实现利润最大化。比如,当年企业应计提资产减值准备10万元,但出于对谨慎性原则的考虑,企业会计提少于10万元的资产减值准备,甚至可能会不计提资产减值准备。

(2)出于纳税的考虑。企业在会计期间计提的资产减值准备,在税法上应全部作为会计与税法的差异进行调整。这样,由于资产减值准备没有抵税的功能,使得利润大幅降低,强化了企业少提减值准备的动机。

“谨慎计提”的倾向,使得长期资产减值准备禁止转回的规定无法得到有效执行,无法满足外部报表使用者提高会计信息相关性的要求。

2. 盈余管理的新方式将进一步降低会计信息相关性。长期资产减值准备被确认后,企业将重新计算未来期间资产的折旧额或者费用的摊销额,以使资产减值后的剩余价值在以后期间合理分摊。企业确认的资产减值损失在未来期间不得转回,将使得企业未来利润偏高;反之,将使得企业未来利润偏低。前者虚增了利润,后者隐瞒了利润,两者都将降低会计信息的相关性,误导投资者的决策。

新准则主要规定了长期资产的减值不得转回,而应收账款、存货、短期投资、委托贷款等短期资产的减值是允许转回的。因此,应收账款、存货、短期投资等资产的折旧或摊销可能成为盈余管理的主要方式(李晓霞,2007),这将加大监管的难度。

3. “判断”与“估计”将继续充当盈余管理的手段。吴联生(2003)根据会计信息失真的成因,将会计信息失真分为规则性失真、违规性失真和行为性失真三类。他还认为,会计域秩序的动态性决定了会计信息的规则性失真;信息不对称带来了会计信息的违规性失真;人类的有限理性导致了行为性失真。新准则通过运用会计人员的职业判断来适应会计域秩序的动态性,以最大限度地减少会计信息的规则性失真,这是非

常值得肯定的。然而正是由于信息的不对称,让这些“判断”与“估计”成为了违规性失真的重要载体。当这些“判断”与“估计”都成为资产减值过程中会计信息失真的重要载体时,禁止转回已计提的资产减值损失就没有意义了。

如上所述,在当前实务中,对资产的未来现金流量现值和公允价值的估计大多取决于企业内部会计人员的判断。但实际上,长期资产减值测试中对于未来现金流量现值和公允价值的判断比较复杂,只有寻求专业的资产评估机构的帮助,才能得出恰当的资产减值准备金额。这就使得对资产减值准备计提的监督难度加大,为企业操纵利润、进行盈余管理提供了充足的空间(薛之华,2006)。由此看来,新准则关于资产减值禁止转回的规定无法从源头上遏制利润操纵行为,反而会降低会计信息的相关性。

三、长期资产减值在价值恢复时应适当允许转回

1. 禁止资产减值损失转回的规定,使得减值资产在价值实际得到恢复时,其价值被低估,企业真实的盈利能力也没有在财务报告中得到体现,从投资者决策角度来说,资产减值损失禁止转回在一定程度上降低了会计信息的相关性。

2. 从理论的角度看,完全禁止长期资产减值损失转回是不合理的。按照资产的定义,资产是指企业过去的交易或事项形成的、由企业拥有和控制的、预期会给企业带来经济利益的资源。只要符合资产的定义及其两个确认条件,都应确认为企业的资产。当减值资产的价值得到恢复时,理论上,会计应当重新将其确认为资产,否则,与资产的定义相矛盾。

3. 在长期资产中部分资产的减值在符合既定条件的情况下,应合理地予以确认。以无形资产、固定资产和长期股权投资为例,这几种资产的价值很可能在确认减值损失以后得到恢复。例如:固定资产的价值很可能因通货膨胀、周围环境的变化等因素大幅回升,如有确凿证据(如能够提供资产评估报告等)表明资产有明显增值的话(比如可将“明显增值”定义为公允价值超过账面净值20%以上的),可以将资产减值在计提范围内予以转回。

4. 应当尽力采用经济学中全面收益的观点,以使企业中的资产价值得以充分的表达,以使投资者对企业有一个全面的了解与认识,以便于投资者做出合理的经济决策。

通过上述分析,笔者认为新准则中关于长期资产减值损失一经确认不得转回的规定是不合理的。这一做法从理论上阻碍了资产价值的公允表达,同时也没有从根本上消除企业盈余管理空间。因此笔者认为,我国会计准则中关于长期资产减值的规定应尽快与国际会计准则趋同,放弃这一“特殊的规定”,让资产的价值得到真实、公允的反映。

主要参考文献

1. 吴联生. 会计信息失真的“三分法”:理论框架与证据. 会计研究, 2003; 1
2. 李郁明. 资产减值会计若干问题评析. 四川会计, 2003; 11
3. 威廉·R. 斯科特著. 陈汉文等译. 财务会计理论. 北京:机械工业出版社, 2006