

资产减值会计准则规定的国际比较

杨黎

(重庆工商大学会计学院 重庆 400067)

【摘要】我国现行资产减值会计准则已基本上和国际会计准则趋于一致,但在资产减值损失的转回上却存在实质性差异。本文就该准则对资产减值损失的确认、计量及损失的处理与国际会计准则、美国会计准则进行比较,在此基础上分析差异产生的原因并做出评价。

【关键词】资产减值准则 资产减值损失 盈余操纵

《企业会计准则第8号——资产减值》在旧会计准则基础上,对资产减值损失的计提范围、计提基础和减值损失的可转回等方面进行了突破性变革,实现了与国际会计准则的趋同,主要规范了资产减值迹象的判断、资产可收回金额的计量、资产减值损失的确认和计量、资产组的认定及减值的处理,商誉的减值测试与有关资产减值的披露等内容,但在资产减值损失的转回上存在实质性的差异。

一、准则适用范围的国际比较

IAS36:涵盖了土地、建筑物、机器和设备,以成本计价的投资性房地产、无形资产、商誉以及对子公司、联营企业和合营企业的投资。SFAS144:涵盖了长期资产(不包括商誉、不摊销的无形资产)、金融工具(包括按成本法或权益法核算的权益性投资)。CAS8:涵盖了对子公司、联营企业和合营企业的

创新与贡献、绩效相挂钩的回报激励机制。创新企业总会会计师人才的分配激励机制,要使他们的经济价值得到充分体现,实行期权制、年薪制等分配制度,授予优秀企业总会会计师人才荣誉称号,进一步提高他们的社会影响力和政治地位。要准确评价企业总会会计师人才的能力和贡献,相应给予政治、精神、物质奖励,使人才的表现、贡献与评价、待遇相匹配,从而产生有效的激励作用。对企业总会会计师人才的合法收入,包括薪金、奖金、股权和其他收益要给予法律保护。有关职能部门应认真履行职责,保护企业总会会计师人才的切身利益,对敲诈、报复、伤害、诬陷企业总会会计师人才的违法行为,要依法坚决查处,以解除企业总会会计师人才的后顾之忧。

11. 构建我国总会会计师国际商务能力评价体系。为更好地发挥企业总会会计师人才的作用,促使企业总会会计师人才认真钻研业务、廉洁自律,促进企业健康发展,应建立有效的激励约束机制,既要设计合理的激励性报酬方案,以调动企业总会会计师人才的工作积极性,又要制定科学的企业总会会计师人才综合评价体系。对企业总会会计师人才能力的评价,并不存在单一的最优办法,主要通过学历、笔试、口试、工作记录、项目报告、模拟现场、直接观察、间接观察、自我评价、高层管理人

长期股权投资和采用成本模式进行后续计量的投资性房地产、固定资产、生产性生物资产、油气资产(探明矿区权益、矿区井及相关设施)、无形资产(包括资本化的开发支出)、商誉。

从上述我们可以看出三者均适用于长期资产,但是SFAS144在无形资产、商誉等上的规定有所不同,没有规定在该准则中,这主要与其提出的背景、目的有很大的关系。

二、资产减值损失的确认与计量的比较

通过上述条款的比较可以发现,CAS8与IAS36在资产减值损失的确认和计量上已基本实现趋同,但与SFAS144却有很大的差异,确认时间的不同是因为FASB考虑对所有资产进行周期性测试成本耗费过大,而造成其他差异的原因就是SFAS144与CAS8、IAS36对资产减值损失确认采用的标准不同。CAS8与IAS36采用的是经济性标准——只要发生减值就

员评价、他人评价(包括同事评价)等来评定。各种方法既应综合使用,也应有所侧重。但评价必须是有效的、动态的、可靠的,同时还应考虑成本效益原则。

【注】本文系中国总会会计师协会2007年度课题“拓展总会会计师国际商务能力的研究”(项目编号:2007012)和2006年度浙江省社科规划常规性课题“适应浙江经济发展的出口贸易信用风险防范机制研究”(项目编号:06CGGL34YBX)的研究成果。

主要参考文献

1. 普华永道著,邓传洲等译.公司未来的设计师.北京:中国财政经济出版社,2004
2. 杜胜利.CFO管理前沿:价值管理系统框架模型.北京:中信出版社,2003
3. 上海国家会计学院.成为胜任的CFO.北京:经济科学出版社,2006
4. 阎国庆.国际商务.北京:清华大学出版社,2007
5. 杨光.出口贸易信用风险的形成及防范.财会月刊(理论),2006;4
6. 张云亭.顶级财务总监.北京:中信出版社,2003

	IAS36	CAS8	SFAS144
确认时间	企业在每个资产负债表日,判断资产减值的迹象		对长期资产和可辨认、摊销性无形资产,企业应当在环境变化或指向表明资产的账面价值无法收回时核算资产是否减值
	对商誉和部分无形资产要求每年至少进行一次减值测试		
资产减值迹象	外部迹象:资产的市价当期大幅度下降;企业经营所处的经济、技术或法律等环境变化给企业带来的负面影响;市场利率的提高影响企业计算资产的折现率;企业的市值大大低于其净资产账面价值 内部迹象:有证据表明资产已经陈旧过时或其实体已经损坏;资产已经或将闲置、重组、终止使用或者提前处置;企业资产经济绩效已低于或者将低于预期		排除市场利率提高的影响,企业的折现率和企业的市值大大低于其净资产账面价值
确认标准	经济性原则		可能性原则
资产减值损失确认	资产的可收回金额低于其账面价值时确认资产减值损失		资产的未来现金流量总额小于账面价值时确认资产减值损失
可收回金额确定	资产的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中的较高者		采用未折现的现金流量
资产减值损失计量	资产的可收回金额低于其账面价值时,应将资产的账面价值减至可收回金额,减记的金额确认为资产减值损失		确认的资产减值损失,以资产的账面价值超过公允价值计量

予以确认,其特点是资产减值损失的确认和计量采用相同的基础。SFAS144采用的是可能性标准——当资产的账面金额可能不会完全回收时,确认资产减值损失,其特点是确认资产和计量的基础不同。

资产减值迹象判断上不同的原因:SFAS144选择的是可能性标准,在资产减值损失确认时使用未来现金流量的未贴现值,因此没有考虑折现率的相关因素。

资产减值损失确认不同的原因: CAS8与IAS36使用的是经济性标准,认为资产是由过去交易和事项形成的,由企业拥有或控制,预期导致未来经济利益流入的资源,此观点对资产定义的实质是“未来经济利益观”,而可收回金额正反映了该资产能为特定企业带来的经济利益,并以此作为新的成本计量基础。而根据SFAS144的可能性标准,只有在资产的未来现金流量总额(不折现、不分摊利息费用)小于账面金额时才确认资产减值损失,确认的资产减值损失等于资产的账面金额与公允价值之差。

资产减值损失计量不同的原因:确认标准的本质不同导致资产减值损失计量的差异。经济性标准对资产减值损失的确认和计量采用相同的基础;可能性标准对资产减值损失确认和计量的基础不同。在可能性标准下,确认采用非折现的现金流量,计量采用公允价值。以公允价值为计量标准,实质属于“投资决策观”,当企业判断资产使用的预计未来现金流量

不足以收回资产的账面价值时,企业就应当决定是出售该资产还是继续使用,这时继续使用就相当于购置新资产。

从上述分析中可以看出,可能性标准可能会导致资产价值的高估,而经济性标准可以减少确认时的主观判断和人为操纵,在实务中更具可操作性。

三、资产减值损失转回的比较

CAS8	规定资产减值损失一经确认,在以后会计期间不得转回。其适用范围主要是固定资产、无形资产和其他长期资产(不包括存货、投资性房地产、生物资产、建造合同形成的资产、递延所得税资产、金融资产等)
IAS36	规定企业应该在每个资产负债表日评估是否有迹象表明以前年度确认的除商誉外的资产的减值损失不再存在或已经减少。如果存在这些迹象,企业应估计该项资产的可收回金额。当企业针对资产可收回金额所做的估计发生变化时,转回以前年度已确认的资产减值损失,资产的账面价值应增加至可收回金额
SFAS144	规定资产减值损失,使减值资产形成新的成本基础,新的成本基础不应该再调整

此外,IAS36还规定:①资产减值损失的冲回反映一项资产在使用或出售方面的潜在服务能力,比确认资产减值损失时有所提高。若仅仅因折现而导致可收回金额高于其账面价值,那么就不能转回资产减值损失。②由于资产减值损失的转回而增加的资产账面金额,不能高于资产以前年度没有确认资产减值损失时的账面金额(减去摊销或折旧)。③资产减值损失的转回应立即在收益表中作为收益确认。④已确认的商誉减值损失在以后期间不得转回。

由此可以看出IAS36允许资产减值损失转回是有条件的,与其代表的“未来经济利益观”密切相关,资产减值损失的转回向财务报表使用者提供了有关资产未来积极利益的潜在迹象,使得当期和未来期间的经营活动成果更加公允。

SFAS144不允许资产减值损失转回的原因是:资产减值损失使减值资产形成新的成本基础,已经与其他没有减值的资产置于相同的基础,因而后期就不应该将资产减值损失转回。而我国会计准则规定资产减值损失不转回的原因是:①我国上市公司提供虚假报表、人为操纵利润的现象比较严重;②资产减值损失的确认依赖于会计人员的职业判断,而我国会计人员业务水平有限。这与SFAS144资产减值损失不转回的理由不一样,有着本质不同。

笔者认为,要避免上市公司操纵利润,会计准则的完善是一方面,同时我们也可从其他方面规范其行为,例如:完善相关的政策法规,设置合理的评价标准;进一步培育和完善信息市场、价格市场;加强会计人员素质教育等。相信随着我国其他方面的完善,我国会计准则有关资产减值损失能否转回的规定必将与国际会计准则实现趋同,即允许资产减值损失有条件地转回。

主要参考文献

1. 于小镭,李书锋.新企业会计准则实务指南.北京:机械工业出版社,2006
2. 戴云,刘益平.资产减值会计准则的国际比较.商业会计,2008;3