

浅谈存货、固定资产减值的转回问题

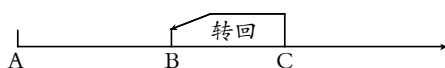
青岛理工大学商学院 毕记满 杨成文

《企业会计准则第8号——资产减值》明确规定固定资产减值损失一经确认,在以后会计期间不得转回。而《企业会计准则第1号——存货》规定,资产负债表日,企业应当确定存货的可变现净值。以前减记存货价值的影响因素已经消失的,减记的金额应当予以恢复,并在原已计提的存货跌价准备金额内转回,转回的金额计入当期损益。也就是说,新准则允许存货跌价准备的转回,但不允许固定资产减值损失的转回。对于这两种不同的处理,笔者认为主要原因是:

1. 存货属于流动资产,一般来说,存货的减值属于伴随暂时性价格上升的资产减值。也就是说,从某一时间段上看,存货总体上是发生了减值,但是在此阶段中,存货价值的涨跌是反复性的,可能在下跌后存在暂时上升的情况。随着知识经济的到来,技术不断更新,一般而言,新技术首先影响到企业的固定资产,固定资产一旦发生减值,极少再出现升值的现象。

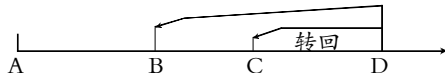
2. 目前,原材料、商品市场比较活跃,较易获取存货的可变现净值,即便企业利用减值转回操纵利润,审计时也较易被发现。相比之下,固定资产的市场活跃程度低,可收回金额的获取较难,如果允许固定资产减值损失转回,则会为企业的盈余管理提供更大的空间,而审计时也不易被发现。

3. 从实务上看,存货不涉及折旧,计提跌价准备及转回的会计处理都较易进行。如下图,转回额在原已计提的跌价准备金额内转回,没有超过存货的原始成本(历史成本)。



上图中,A表示原账面价值;B表示可收回金额;C表示减值之后的账面金额; $A>B>C$ 。

而固定资产计提减值准备及其转回涉及折旧问题,在转回已计提的固定资产减值准备时,转回后固定资产的账面价值不应超过不考虑减值因素情况下计算确定的固定资产账面价值(即固定资产原价扣除正常情况下计提的累计折旧后的金额)。如下图,转回只能是CD段,而不是BD段。



上图中,A表示原账面价值;B表示可收回金额;C表示不考虑减值因素后的固定资产金额;D表示考虑减值因素后的金额; $A>B>C>D$ 。

允许固定资产减值损失转回时,账务处理比较复杂,企业也会利用这一复杂的处理操纵利润,增加了审计的难度。新准则不允许固定资产减值损失转回,既简化了核算,又易于监

管。同时,新准则引入了持有利得概念,而固定资产减值后发生升值的,可以看成是企业的持有利得。

4. 从实证研究的结果看,在对连续亏损转盈利的上市公司进行纵向配对检验时,发现对于2002年、2001年被特别处理的公司而言,其在2003年、2002年摘帽前计提了较多的资产减值准备,而在摘帽当年很可能利用资产减值损失的转回来增加当年的利润。进一步研究表明,资产减值损失的转回可能主要来源于固定资产减值损失的转回。

对于是否允许资产减值损失的转回,学术界有着不同的看法。

反对资产减值损失转回的理由:①减值损失的转回与历史成本会计核算体系相冲突。减值损失使减值资产形成新的成本基础,从而将减值资产与其他没有减值的资产放在了同一起跑线上。转回减值损失与资产重估增值没有区别,因此应该禁止减值损失的转回,或者对于转回额直接增加资本公积。②减值损失的转回将导致报告盈余的波动性,定期的短期收入的计量不应该受计量长期资产时发生的未实现变动的影响。③许多情况下,减值损失的转回会导致内部自创商誉的确认。④减值损失的转回为收益的平滑或滥用提供了可操作的空间。⑤证实减值损失是否需要被转回的成本较高。

赞成资产减值损失转回的理由:①减值损失转回与国际会计准则委员会的要求一致;②减值损失的转回不是重估价,只要资产减值损失的转回没有导致资产账面金额超过其初始成本减去累计折旧或摊销后的余额,其与历史成本核算体系就不存在冲突;③减值损失应该在估计的基础上确认和计量,减值损失的转回和估计变更相类似,既然估计变更是无可厚非的,减值损失的转回就应该是理所当然的;④减值损失的转回向财务报表的使用者提供了有关单项资产或一组资产未来经济利益的潜在信息;⑤当期和未来期间的经营活动成果将会更公允地表述,因为折旧和摊销将不会反映不相关的前期减值损失。

笔者认为,上述两种观点各有道理,难以断定孰优孰劣,对它们的选择要看当前我国利用资产减值损失转回进行盈余管理的行为是否严重。从我国上市公司的现状来看,新准则禁止固定资产减值损失转回的做法是值得肯定的。

应该指出的是,虽然存货的流动性强、可变现净值较易获取、会计核算简单,但允许存货跌价准备转回并不是最佳的选择。企业存货的种类、数量繁多,对其跌价准备的计提应具体问题具体分析,否则仍然可能被企业用来操纵利润。○