

新企业会计准则对资产减值问题的完善和改进

文/教德萨

为服务于我国经济发展，贯彻落实科学民主决策的基本要求，建立于与我国法律要求和具体实际相适应，保证与国际会计趋同，我国新近颁布了企业会计准则体系和审计准则体系。在企业会计准则体系（含修订的部分中），包括一项基本准则和38项具体准则。如同国家统一会计制度一样，凡涉及到资产项目的，都要求企业在资产负债表日对各项资产期末计价进行后续确定，按其帐面价值（或实际成本）大于可收回金额（或可变现净值）时，确定一项资产减值损失，但在具体的会计确认的资产项目上与原会计法规有所变化。当以后会计期间已确认减值损失的资产价值得到恢复，在是否转回的问题上，新企业会计准则与过去的会计法规有较大的不同。

一、新企业会计准则对资产后续确认中计提减值损失的变化

从新企业会计准则的类别看，有普遍适用的一般业务准则，有兼顾特色的特殊行业或业务准则，又有专门规范财务报告问题的报告准则。从涉及到资产项目的准则看，除应收帐款、短期投资、委托贷款、在建工程仍将会由会计制度规范外，在新颁布的22个准则和修订后的16个准则中，与修订前的准则相比较，要求对资产计提减值准备的准则中，大体分为两种情况：1. 仍计提减值准备的准则；2. 要求增提减值准备的会计准则（主要是新颁布的准则）。

按谨慎性原则对资产进行后续确认，将账面价值大于可收回金额的差额计提减值损失，是我国从1992年开始进行计提坏账准备金以来的发展和完善。在新企业会计准则颁布前，对期末计提减值准备的有八项，其中部分资产在会计准则和财政部补充解释文件中又作了更进一步的补充和完善，但是大体上是对期末资产计价的原则、各种判断减值迹象（情况）、会计处理和恢复转回所作的一些笼统的规定，对单项资产期末计价有一定的指导意义，对多项资产或综合资产难进行期末减值测试的指导。由于规定缺乏可操作性，加上在减值损失确认上有较大的判断空间，企业完全可以根据自身所处角度，或对市场的熟悉程度，或相关资料的拥有情况为由，更主要可能受企业盈余管理和监管缺位的影响，对同一判断迹象和资料很可能得出不同的估计结果，对企业的经营业绩影响变动较大。

鉴于相关资料资产减值的法规规定分散、简单、过于原则，实际操作困难，很有必要“在一项准则中综合有关减值损失的认定、计量、转回的规范，可使这些条款的内容更为协调一致”。因此，本次颁布了《企业会计准则第8号——资产减值》，即建立了一个核心准则，更为详细、系统的规范：认定可能已减值的资产、可收回金额的计量、资产减值的确定、资产组的认定及减值处理、商誉减值的处理和披露等七个方面的内容，加上配套的应用指南的辅导，相信会对所有可能计提减值损失的资产起到指导和规范与协调的作用。

二、新企业会计准则对减值损失是否转回变化较大

国家统一会计制度和修订前的具体会计准则以及财政部执行制度中陆续发布的解释，都对计提资产减值的资产要求在价值又得以恢复，应在原已计提减值准备的范围内转回。而此次颁布的新准则（含修订的原准则）对涉及资产项目的部分，除存货、所得税、生物资产准则中的消耗性资产可转回外，其余的规定一律不得转回。当然本次颁布的准则未涉及到的应收账款、短期投资、在建工程（涉及建造合同除外）和委托贷款仍应按相关规定的要求执行转回规定，除非有明文对其修订，那是后话。

资产减值损失（主要指长期资产，且为非商誉资产）一经确认，在以后会计期间不得转回的规定，笔者认为主要是出自于以下几个方面的现实原因和理论观问题：

1. “科龙事件”曝光及部分上市公司利用减值准备转回进行盈余管理和利润操纵，为防止虚假会计信息时投资者进行欺诈，可能是现实中对决策者影响最为强烈的事因。但是，企业管理当局要想进行盈余管理的手段和方法，应该说是层出不穷，花样翻新，总不能都因噎废食吧？关键是会计环境的治理和会计监管的强化。

2. 减值损失的转回与历史成本会计原则相违背。当企业按可收回金额低于账面价值的差额进行单方面的确认一项减值损失后，其已对历史成本进行修订，形成了新的账面价值，即“新的成本基础”。但当转回减值损失与对资产进行重估增值没有本质区别时，事实上又可能是企业进行盈余管理的一种手段。从理论上违反历史成本核算原则，“会使人们对初始确认的可信性产生怀疑”。当然如果在减值损失的转回中，不限制在原计提数内（扣减折余价值）或转回数能够计入转回当期的损益中，任何一个企业都会产生利用此方法去调节企业利润的预期。

3. 减值损失的转回会导致转回期企业报告盈余的波动，特别是当企业管理当局有主观预期，

会计核算出“利润”就会显现出“功力”。为解决目前仍存在的会计做假问题，在其他方面的监控难以奏效的情况下，作出不得转回的规定只能算“下策”吧（作者单位：重庆交通大学财经学院）

相关链接

我国会计师事务所规模效应的逐步回归分析
浅析会计信息系统的安全风险与对策
会计人员职业判断现实空间综述
再谈完善企业财务控制
土地价格与土地税收制度
强化企业内部会计控制提高企业内部管理水平
新企业会计准则对资产减值问题的完善和改进
论以审计环境为逻辑起点的审计理论结构
企业构建集中式财务管理模式的展望

本网站为集团经济研究杂志社唯一网站，所刊登的集团经济研究各种新闻、信息和各种专题专栏资料，均为集团经济研究版权所有。

地址：北京市朝阳区关东店甲1号106室 邮编：100020 电话/传真：（010）65015547/ 65015546

制作单位：集团经济研究网络中心