

长期资产减值会计准则的国际比较

<http://www.criifs.org.cn> 2006年4月6日 陈 燕

摘 要 目前各国在加强长期资产减值相关准则规范的研究与国际会计准则的国际协调, 本文通过对国际上主要的国际会计组织和国家的长期资产减值相关规范的分析比较, 借鉴各国有关长期资产减值的相关规范, 找出异同, 促进我国对长期资产减值问题的进一步探讨。

关键词 长期资产减值 会计准则 国际比较

一、准则适用范围的比较

国际会计准则委员会(IASC)于1999年7月正式发布了第36号国际会计准则“资产减值”(IAS36), 美国财务会计准则委员会(FASB)于2001年6月颁布了第144号财务会计准则“长期资产减值或处置的会计处理”(FAS144)取代了第121号财务会计准则“长期资产减值以及待处置长期资产的会计处理”(FAS121), 英国会计准则委员会(ASB)于1998年7月正式发布了第11号财务报告准则“固定资产和商誉的减值”(FRS11), 澳大利亚于2004年7月发布了第136号会计准则“资产减值”(AASB136)。我国于2005年7月公布了《企业会计准则第××号——资产减值(征求意见稿)》。

总结各国减值准则的适用范围的规定, 可以归纳出以下几个特点:

所有国家的统一资产减值准则都将适用范围限定在长期资产。应收款项、存货和短期投资的减值问题在其他准则中规定;除美国外, 其他国家的减值准则都将无形资产包括在适用范围之内, 无论是可辨认无形资产或者是商誉, 而美国则是在第142号财务会计准则“商誉和其他无形资产”(FAS142)中涉及无形资产减值的。

二、长期资产减值确认的比较

(一) 资产减值确认的时间

(1) 国际会计准则。IAS36第8段规定, 在每个资产负债表日, 企业应估计是否存在资产可能已经减值的迹象。如果存在这样的迹象, 企业应估计资产的可收回价值。在该段中还进一步规定, 无论是否有任何减值迹象, 会计主体也应在每个年度报告期末估计一项无确定使用年限或尚不可使用的无形资产的可收回金额;根据73 - 98段, 每年度测试企业合并时取得的商誉的减值;要求一个会计实体至少按年度测试仍不可使用的无形资产账面价值的减值。

(2) 美国。FAS142第12段规定, 不进行摊销的无形资产每年应进行减值测试, 或在事项或环境

的变化表明资产可能减值时,更为频繁地进行减值测试。FAS142 第26 段规定,商誉的年度减值测试可在年度期间的任何时间进行,如果这种减值测试是在每年的同一时间进行的话。不同的报告单元可在不同的时间进行减值测试。FAS144 号仅仅规定,如果存在长期资产或资产组合的账面价值不可收回的迹象,主体应测试其可收回性。对于企业进行减值测试的频率没有做出硬性规定。

(3) 英国。FRS11 第8 段中指出,当事件或情况的变化表明固定资产或商誉的账面金额可能不能收回时,就应当对该固定资产或商誉进行减值测试。第9 段中指出,固定资产之所以发生减值,有可能是由其自身原因造成的,也有可能是由于固定资产所经营的经济环境发生变化造成的,因此,应根据减值的迹象来决定应在何时对减值进行检查。

(4) 澳大利亚。AASB 第9 段中指出,主体应在每一个资产负债表日,评估是否存在资产可能已经减值的迹象,如果存在这样的迹象,主体应估计资产的可收回金额。

(5) 我国的征求意见稿。第4 条规定,企业应当在会计期末对各项资产进行核查,判断资产是否有迹象表明可能发生了减值。某项资产如存在减值迹象,应当估计其可收回金额,以确定减值损失;如不存在减值迹象,不应估计资产的可收回金额。

(二) 长期资产减值确认的标准

资产减值确认的标准主要有经济性标准、可能性标准和永久性标准。经济性标准是指只要发生减值(可收回金额小于账面价值时)就应当予以确认,确认和计量采用相同的基础。这种标准建立在资产计量的基础上,确认与计量采用同一量度以保证相同情况下取得一致的结果,易于理解,便于操作,能够反映环境变化对企业资产价值的不良影响。除美国在一些资产项目上采用了可能性标准以外,其他国家或地区无一例外地采用了经济性标准,这反映出经济性标准越来越为世界各国所认同。

(三) 长期资产减值确认的基础

(1) 国际会计准则。IAS36 第65 段中指出,如果存在资产可能减值的迹象,应估计单个资产的可收回金额。如果不可能估计单个资产的可收回金额,则会计主体应确定资产所属的现金产出单元的可收回金额。

(2) 美国。如果某项或某些长期资产是资产组合的一个组成部分,该资产组合还包括不由本公告规范的其他资产和负债,本准则也适用于该资产组合。此时,长期资产的会计核算主体是该资产组合。

(3) 英国。FRS11 第27 段规定,在实际可行的情况下,应该单独对固定资产的使用价值进行估计,但是在不能合理地确定单项固定资产产生的现金流量时,应该根据收益产出单元计算使用价值。

(4) 澳大利亚。AASB136 中指出,主体应确定单个资产的可收回金额,如果不可能估计单个资产的可收回金额,则主体应确定资产所属的现金产出单元的可收回金额。

(5) 我国的征求意见稿。第13 条规定,企业难以对单项资产的可收回金额进行计量的,应当按照该资产所属的资产组为基础确定可收回金额。对资产组的认定,应当以资产或资产组产生的主要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可以看出,各国均要求首先应当针对单项资产进

行减值测试,如果某一资产产生的现金流量与其他资产无法区分时,就要针对资产组合进行减值测试。各国使用了大致相同的概念,如资产组合、收益产出单元和现金产出单元。

(四) 资产减值损失的转回

(1) 国际会计准则。在最后一次确认资产减值损失以后,只有在确定资产的可收回金额中所使用的估计发生改变时,才能转回以前期间已确认的除商誉外的资产减值损失。在这种情况下,资产的账面金额应增至其可收回金额。这种增加即为资产减值的转回。

(2) 美国。确认减值损失后,调整后的长期资产账面价值就是新的成本计量基础。对可折旧长期资产而言,主体应在该长期资产的剩余使用寿命内,对新的成本计量基础计提折旧或进行摊销。不允许恢复以前确认的减值损失。

(3) 英国。FRS11 第56 段认为,如果在确认减值损失后由于经济状况或资产预期用途发生变化而增加了有形固定资产或投资的可收回金额,那么应该在当期确认减值损失转回的数额,但转回减值损失后固定资产的账面价值不能高于未确认减值前的账面价值。

(4) 澳大利亚。AASB136 第1039 - 116 段对以前年度确认的资产减值损失转回作了规定,主体在最近一次确认资产减值损失以后,只有在确定资产的可收回金额中所使用的估计发生改变时,才能转回以前年度已确认的资产减值损失。

(5) 我国的征求意见稿。第12 条中指出,资产减值损失一经确认,在以后会计期间不得转回。除美国准则和我国的征求意见稿外,其他国家或地区都允许资产减值损失转回,并对转回的条件做出了比较详细的规定。

三、长期资产减值计量的比较

1. 国际会计准则。IAS36 指出,资产减值损失以账面价值与可收回金额的差额计量。准则将可收回金额定义为资产或现金产出单元的销售净价与其使用价值二者之中的较高者。

2. 美国。FAS144 指出,为使用而持有的长期资产,减值损失等于长期资产或资产组合的账面价值超过其公允价值的差额;为出售而持有的长期资产或待处置资产组合应以账面价值与公允价值扣除出售费用孰低计量。

3. 英国。FRS11 指出,资产减值损失以账面价值超过可收回金额的差额计量。可收回金额是指可变现净值与使用价值二者中的较高者。在活跃市场上进行交易的资产的可变现净值应该根据其市场价值计算。使用价值是从资产持续使用及最终处置中获得的未来现金流量的现值。

4. 澳大利亚。当有迹象显示一项资产的账面价值高于可收回金额时,必须以资产的可收回金额计价。

5. 我国的征求意见稿。第6 条规定,企业资产存在减值迹象的,应当估计其可收回金额。可收回金额应当根据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之间较高者确定。国际会计准则和英国规定基本相同,都以账面价值超过可收回金额的差额来计量资产减值损失;国际会计准则对于可收回金额的定义与英国准则的定义存在一些细微差别,前者都是指销售净价

和使用价值两者中的较高者,后者则是指可变现净值与使用价值两者中的较高者。美国准则和澳大利亚准则的规定大致类似,如果资产为使用而持有,那么应当以公允价值计量其价值;如果资产持有待处置,那么以公

允价值减去处置成本计量其成本。

相比较而言,美国和澳大利亚的做法处理起来比较复杂,而且涉及到公允价值的运用,它对于会计人员职业判断素质、市场环境、企业资质以及评估服务等方面有着较高的要求,如果在我国采纳这种做法应当慎之又慎。

四、启示

我国的关于长期资产减值的会计准则即将出台,在此之际,借鉴IASC、美国、英国等国家相关的规定,可以得到一些有益的启示。

1. 加强对现值和公允价值的研究

目前我国要素市场不成熟,缺乏活跃的市场,公允价值往往难以取得,存在很大的随意性,从而也为人为地操纵利润留下了空间。从我国的一些已颁布的具体会计准则来看,有明确回避公允价值计量的问题,现值计量却有明显的增加。但是,现值的确定存在许多不确定性,如贴现率、未来现金流量以及风险因素等,在我国没有进行深入的研究。

2. 进一步加强会计准则的国际间协调

我国的征求意见稿的出台标志着我国对长期资产减值会计准则规范的研究建设进入了一个新的阶段,征求意见稿从我国的实际情况出发,尽可能借鉴了国际惯例,这些规定有力地推动了我国会计准则的国际协调和趋同进程,缩小了我国企业会计准则与国际财务报告准则之间的差异。但是同时我们也应该看到国际间存在的一些差异,在充分考虑我国的实际情况的基础上还需要进一步加强国际合作与交流。

参考文献:

[1] 国际会计准则委员会制定,财政部会计准则委员会译. 国际会计准则2002. 中国财政经济出版社,2003.

[2] 罗殿英. 资产减值会计比较[M]. 经济师,2003 (6)1

[3] 汪祥耀,邓川. 澳大利亚会计准则及其国际趋同战略研究[J]. 立信会计出版社,2005.

[4] 汪祥耀等. 会计准则的发展:透视、比较与展望[J]. 厦门大学出版社,2001.

[5] 汪祥耀等. 英国会计准则研究与比较[J]. 立信会计出版社.

Copyright© 2005 财政部财政科学研究所 版权所有 All rights reserved
通信地址:北京海淀区阜成路甲28号新知大厦 邮政编码: 100142 联系电话: 86-10-88191430