论资产属性与会计计量模式的选择

尉 然

(江西华泰会计师事务所 江西九江 332000)

【摘要】现行的会计计量模式与资产定义、属性存在一定的矛盾,本文就这一问题进行了初步探讨,提出了修正资产定义的意见,并选择恰当的会计计量模式进行资产计量,以准确、完整地反映企业的资产价值。

【关键词】资产属性 资产定义 资产计量模式

资产是会计学最基本的概念,也是会计的主要要素之一,与负债、所有者权益共同构成会计的等式,成为财务会计的基础。资产的属性决定会计计量方法,可见,资产的属性与会计的计量模式之间存在着一致性、相关性。

一、资产的属性及定义

从历史发展来看,资产的定义主要有四种观点:

1. 未消逝成本观。未消逝成本观是对资产性质的早期描述。美国著名会计学家佩顿和利特尔顿在《公司会计准则导论》(1940)中明确提出了未消逝成本观,他们认为:"成本可以分为两部分,其中已经消耗的成本为费用,未耗用的成本为资产"。也就是说,他们认为资产是营业或生产要素获得以后尚未达到营业成本和费用阶段的那部分余额,即资产是成本中未消逝的那部分余额。显然,这种观点同历史成本会计模式是密不可分的。它着重从会计计量的角度来定义资产,强调了资产取得与生产耗费之间的联系。

2. 借方余额观。借方余额观是由美国会计师协会(美国执业会计师协会的前身)所属的会计名词委员会在其颁布的第1号《会计名词》(1953)中提出来的,该公告认为:"资产是由借方(借贷记账法的'借方')余额所体现的某种东西。这一借方余额是按照公认会计原则或规则从结平的各账户中结转过来的,前提是这一借方余额不是负值。作为资产,它代表的或者是一种财产权利,或者是所取得的价值,有的则是为取得财产权利或为将来取得财产而发生的费用支出"。这一认识的基本思想是将资产视为借方余额的体现物。据此,不仅借方余额所体现的应收账款、存货、设备、厂房等要确认为资产,而且由借方余额所体现的递延费用等项目也可以确认为资产。显然,这种观点只是从会计结账技术的角度来理解资产的,很难说它是在描述资产的性质。

3. 经济资源观。经济资源观是关于资产定义颇具影响的一种观点。1957年,美国会计学会发表的《公司财务报表所依靠的会计和报表准则》明确指出:"资产是一个特定会计主体从事经营所需要的经济资源,是可以用于或者有益于未来经营的服务潜能总量"。1970年,美国财务会计准则委员会在其发布的第4号公告中提出了一个资产定义:"资产是按照公认会计原则确认和计量的企业经济资源,资产也包括某些虽不是资源但按照公认会计原则确认和计量的递延费用"。这一定义虽然明确地指出了资产的实质是经济资源,接受了"经济资源"这一新认识,但它却认为经济资源应否视为资产,取决于公认会计原则的确认和计量标准,这就把资产的实质与资产的确认和计量之间的主从关系颠倒了。

4. 未来经济利益观。目前比较流行的资产定义体现了未来经济利益观的思想。1962年,穆尼茨与斯普劳斯在《企业普遍适用的会计准则》这一文献中明确提出:"资产是预期的未来经济利益,这种经济利益已经由企业通过现在或过去的交易获得。"美国财务会计准则委员会在其发布的第6号公告中提出:"资产是可能的未来经济利益,它是特定个体从已经发生的交易或事项中所取得或加以控制的东西。"

我国《企业会计准则——基本准则》(2006)规定:资产是指企业过去的交易或事项形成的、由企业拥有或控制的、预期会给企业带来经济利益的资源。我国会计准则关于资产的定义突出了以下特点:①资产的经济属性即能够为企业提供未来经济利益,这也是资产的本质所在。也就是说,不管是有形的还是无形的,要成为资产,必须具备能产生经济利益的能力。②资产的法律属性必须是为企业所控制,也就是说,资产所产生的经济利益能可靠地流入本企业,能为本企业提供服务能力,而不论企业是否对它拥有所有权。

二、不同的计量模式体现出资产的不同属性

计量是指会计要素量化的过程和方法,它涉及计量属性与计量单位的选择。计量属性与计量单位是计量的两个不同的方面,计量属性是内在的、实质的问题,计量单位是外在的、形式的问题,计量单位的选择随计量属性的变化而变化。现行的会计计量属性包括:①历史成本;②重置成本;③可变现净值;④现值;⑤公允价值。目前运用的会计计量模式主要有四种:历史成本、重置成本、公允价值和现值。

1. 历史成本计量模式体现的资产属性是资产投入价值,即将过去形成资产的投入成本或者费用作为资产的价值。其弊端是随着经济社会的发展、生产率的提高,名义货币发生了变化,从根本上动摇了历史成本计量模式的基础。

2. 重置成本计量模式体现的资产属性是资产的重置价值，即资产按照现在购买相同或者相似资产所需支付的现金或者现金等价物的金额计量。

3. 公允价值计量模式体现的资产属性是资产的交换价值，即按照在公平交易中熟悉情况的交易双方自愿进行资产交换或者债务清偿的金额计量。

4. 现值计量模式体现的资产属性是资产的在用价值，即资产是指按照预计从其持续使用和最终处置中所产生的未来净现金流入量折现的金额。从现行的资产定义来看，现值计量模式最符合资产的属性及定义。

三、公允价值计量模式与资产属性及定义之间的矛盾

公允价值的广泛应用，无疑成了新会计准则实施中的焦点之一。目前，对于公允价值的确认主要采取以下方式：

第一，存在活跃、公开的市场价格，则以该价格为标准确认的价值即为公允价值。这种公允价值的获取途径是比较便利和直接的，并且易于为交易双方所接受并获得一致认可，可以说是公允价值确认的理想程度。

第二，不存在活跃、公开的市场价格，则在多方询价的基础上采用估值技术确定其公允价值，或由评估机构进行评估确定的价值作为确认公允价值的基准。

第三，不存在活跃、公开的市场价格，交易标的也不适宜进行评估，并且进行多方询价存在困难的，可以参考同类交易的市场价格，以此作为确认公允价值的基准。

由于资产的本质特征是“未来经济利益”，它取决于企业未来持续的现金流及盈利能力，因而根据资产的这一属性，可以看出其计量模式就是现值，因为只有现值能反映企业未来的产出，能恰当地反映企业未来的经济利益。而现行的公允价值计量模式很难体现资产的这一属性，无法满足会计计量可靠性和可验证性的要求。这就是公允价值计量模式与资产属性及定义之间的矛盾。

为了解决这一矛盾，在会计实务中，人们往往从投入成本的角度考虑采用其他的替代计量属性，但这样做需要较高的职业判断能力、排除人为因素的干扰。这就进一步说明了现值是资产真实价值的最近似的反映，能比较真实地反映资产的内在价值。由于不同方法对资产计量的结果都是对资产现值的代替，因此根据资产的属性采用的计量模式也应该是现值或者是以现值为代表的混合计量模式，而不是现在采用的单纯的公允价值计量模式。

四、资产概念的重新定义

1. 现行的资产定义不能反映企业整体资产价值。企业的资产包括无形资产和有形资产，现行资产的属性仅对有形资产进行了反映，而对在企业经营中发挥重要作用的无形资产却未予反映，换言之，现行会计计量仅反映有形资产价值或企业整体资产的一部分，提供的信息不全面。特别要说明的是，经济社会已进入新经济时代，企业的类型具有多样性的特点，传统企业主要以制造业为主，以生产、销售商品为经营方式赚取利润，资产形式主要是有形资产；而处于知识经济时代的企业主要以提供高附加值的服务获得利益，尤其是知识类企业一般不进行生产、制造，其资产形式主要以无形资产如品牌、经营理念、管理制度、营销方式、人力资源等为主，无形资产是企业的核心资产，并且随着经济社会的发展，企业无形资产价值的比重越来越大，如果按传统会计理论计量这类企业资产，必然不能全面、完整地反映企业资产的价值。

2. 现行资产的概念不能完全反映资产的本质特征。企业资产形态尽管千差万别，但从其发挥的作用来看，可分为经营性资产和非经营性资产，经营性资产直接为企业创造未来的经营利益，即未来的现金流入；而非经营性资产一般不产生现金流入，不仅如此，甚至会产生现金流出，因此，如果用现行资产概念来计量非经营性资产，那么从理论上讲，非经营性资产就不是资产，与实际资产存在的状态不相符，也就是说现行资产的定义仅适合于经营性资产，并不符合非经营性资产的特性。如果用现值来计量非经营性资产的价值，则非经营性资产会出现负数，显然不符合资产的实质。因此，对非经营性资产不能用现值来计量，其对应的资产属性不是未来经济利益，而是它的服务作用和其提供的利用功能，因此其计量的方法应根据资产的不同属性采用不同的方法予以计量。

3. 重新定义资产概念。由于资产在不同时点上具有不同的价值差异性，同时不同时点上的资产不具有可比性、可加性，因此对于用历史成本计量模式计量的资产价值，应运用技术方法折算出其时点价值，从而保证资产的可比性、可加性。从这个意义上讲，笔者认为，资产的定义可以修正为：资产是企业已经形成并由企业拥有或者控制的、预期能给企业带来经济利益或有效服务的资源。

对资产定义做上述修正后，它具有以下特征：①资产预期能给企业带来经济利益或有效服务；②资产为企业拥有或者控制的资源；③资产是企业过去已形成的资源。

修正后资产定义的优点是：①扩大了资产的范围，它既包括有形资产又包括无形资产，客观地反映了企业整体资产价值；②资产概念的内涵更全面，既包括经营性资产又包括非经营性资产，且可以采用多种计量模式，从而形成了以现值计量方法计量经营性资产，用其他计量方法计量非经营性资产的混合计量模式，解决了单一的会计计量属性难以完整地反映资产价值的问题。

修正后的资产观认为，资产的概念应依据资产在企业的本质特征及功能予以反映，对能创造未来经济利益的资产应持未来经济利益观，对不能产生未来经济利益的资产来说，则不能采用未来经济利益观，应根据资产提供的服务和功能来定义较为恰当，即采用除现值以外的方法予以计量。修正后的资产定义使资产属性与计量模式之间形成了严密的逻辑关系，客观、真实地反映出企业的整体资产价值。

主要参考文献

1. 财政部.企业会计准则 2006.北京：经济科学出版社，2006

2. 王建忠.会计发展史.大连：东北财经大学出版社，2008

3. 王光远.会计历史与理论研究.福州：福建教育出版社，2004