

后续计量方法在后续计量实务中的选择

中国空空导弹研究院 马羽森

【摘要】我国会计准则明确提出对会计要素进行后续计量,那么,什么是后续计量,其计量属性是什么?后续计量有哪些方法?如何在后续计量实务中选择后续计量方法?本文拟对此进行探讨。

【关键词】后续计量 历史成本 重置成本 公允价值

后续计量可以概括为对资产和负债的价值变动进行反映,而且要对因价值变动而产生的损益进行反映。也就是说,只要是改变了初始计量的结果就应该看做是后续计量。

一、计量属性及后续计量属性

计量属性是指计量客体的特性或外在表现形式,有时也称为计量基础。《企业会计准则——基本准则》(简称“基本准则”)规定,会计计量属性包括历史成本、重置成本、可变现净值、现值和公允价值,实际应用中还会涉及摊余成本、账面价值、可收回金额等。

1. 历史成本。在采用历史成本计量时,资产按照购置时支付的现金或者现金等价物的金额,或者按照购置资产时所

付出的对价的公允价值计量。负债按照因承担现时义务而实际收到的款项或者资产的金额,或者承担现时义务的合同金额,或者在日常活动中为偿还负债预期需要支付的现金或者现金等价物的金额计量。

2. 重置成本。在采用重置成本计量时,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。负债按照现在偿付该项债务所需支付的现金或者现金等价物的金额计量。

3. 可变现净值。在采用可变现净值计量时,资产按照其正常对外销售所能收到的现金或者现金等价物的金额扣减该资产至完工时估计将要发生的成本、估计的销售费用以及相

务中存在三种处理方法:第一种是在按国家规定标准计提时予以税前扣除,实际使用时不再税前扣除;第二种是在按国家规定标准计提时不直接在税前扣除,待实际发生时,据实税前扣除,形成资产的,按照税法规定计提折旧或摊销;第三种是企业按规定提取的安全生产费不在税前扣除,但企业为了保证安全生产,相应增加的安全设施相关支出可以直接扣除。

在第一种处理方法下,若按准则解释核算,由于会计利润与应纳税所得额之间不产生差异(不考虑其他纳税影响因素和假设未来期间有足够的应纳税所得额用来抵扣可抵扣暂时性差异,下同),不需进行纳税调整和确认递延所得税资产(负债);若按准则讲解核算,由于会计利润与应纳税所得额之间产生差异,需进行纳税调整,按其当期计提额调减应纳税所得额,按其当期实际发生的费用性支出和资本性支出所形成的折旧或摊销调增应纳税所得额,同时确认应纳税暂时性差异所产生的递延所得税负债。在第二种处理方法下,若按准则解释核算,由于会计利润与应纳税所得额之间产生差异,需进行纳税调整,按其当期计提额调增应纳税所得额,按其当期实际发生的费用性支出和资本性支出所形成的折旧或摊销调减应纳税所得额,同时确认可抵扣暂时性差异所产生的递延所得税资产。若按准则讲解核算,由于会计利润与应纳税所得额之间不产生差异,不需进行纳税调整和确认递延所得税资产(负债)。在第三种处理方法下,若按准则解释核算,由于会计利润与应纳税所得额之间产生差异,需进行纳税调整,按其当期计

提额调增应纳税所得额,按其当期实际发生的费用性支出和资本性支出调减应纳税所得额,同时确认递延所得税资产。若按准则讲解核算,由于会计利润与应纳税所得额之间产生差异,需进行纳税调整,按其当期实际发生的资本性支出调减应纳税所得额,按其当期资本性支出形成的折旧或摊销调增应纳税所得额,同时确认递延所得税负债,其余额为资本性支出尚未形成折旧或摊销的金额与适用所得税税率的乘积。

结合企业所得税法的相关规定,针对上述安全生产费的三种处理方法,笔者认为第二种处理方法更符合规定。在第一种处理方法下,企业按规定提取的安全生产费不是企业已实际发生的与取得收入直接相关的成本或费用,即不符合成本或费用的定义。在第三种处理方法下,安全生产费使用时所相应增加的安全设施相关支出可以直接扣除,也与其资产的税务处理相矛盾。但按准则解释核算时,资产的折旧或摊销会给企业带来诸多的税务调整事项,较为繁琐。因此,结合当前国内会计水平,采用较为简化的第三种处理方法也是一种不错的选择。在此,笔者呼吁国家税务部门尽快做出规定,以明确和统一安全生产费的税务处理。

主要参考文献

1. 财政部会计司编写组.企业会计准则讲解 2008.北京:人民出版社,2008

2. 李伟毅.高危行业安全生产费的会计处理.中国税务报,2009-07-06

关税费用后的金额计量。

4. 现值。在采用现值计量时,资产按照预计由其持续使用和最终处置所产生的未来现金净流量的折现金额计量。负债按照预计期限内需要偿还的未来现金净流量的折现金额计量。

5. 公允价值。在采用公允价值计量时,资产和负债按照在公平交易中,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。根据我国企业会计准则及其应用指南的规定,公允价值的认定方法一般有三种:①存在活跃市场的情况下,交易价格即为公允价值。②不存在实际交易事项的情况下,应该寻找市场上同类或类似的交易,以同类或类似交易的价格作为公允价值的计量基础。③如果某项资产或负债没有由市场直接决定的可观察到的价格,但有合同规定的价格或可以预期的未来现金流量,就可运用现值技术估计公允价值,也可以采用专业评估人员的评估结果。

6. 摊余成本。摊余成本实际上是以历史成本为基础,采用一定的计量方法对计量对象的账面余额所进行的调整。

7. 账面价值。账面价值是以某项资产或负债的账面余额为基础减去备抵数或加上附加数之后的数额。如应收账款账面余额减去坏账准备后的余额即为账面价值。

8. 可收回金额。可收回金额是以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的较高者确定的。由此可见,虽然可收回金额的确定依附于公允价值或现值,但它同样具有独立的特性,也可以作为独立的计量属性。

根据以上论述可知,历史成本、重置成本、公允价值主要应用于初始计量,可变现净值、现值、摊余成本、账面价值和可收回金额主要应用于后续计量。不同的计量属性会使相同的会计要素表现为不同的货币数量,从而使会计信息反映的财务成果和经营状况建立在不同的计量基础上,即以不同的会计目标为导向。因此,如何选择计量属性,以形成能够达到会计目标的计量模式,是会计改革过程中需要研究的重要问题之一。

二、后续计量方法

1. 成本法。这种方法主要运用于长期股权投资的后续计量。对于投资企业能够对被投资单位实施控制的长期股权投资以及投资企业对被投资单位不具有共同控制或重大影响,并且在活跃市场上没有报价、公允价值不能可靠计量的长期股权投资,应该采用成本法进行后续计量。

2. 权益法。这种方法主要运用于长期股权投资的后续计量。对于投资企业对被投资单位具有共同控制或重大影响的长期股权投资,应当采用权益法进行后续计量。

3. 分摊法。这种方法主要运用于固定资产、无形资产、生物资产、石油天然气资产等的后续计量。将上述资产的历史成本或账面价值扣除预计净残值,在其预计使用期限内,按照确定的方法进行系统分摊。比如,固定资产及无形资产的后续计量是以前历史成本为基础,减去按一定方法分摊的累计折旧的金额。

4. 调整法。这种方法主要运用于金融资产和金融负债的后续计量。对于溢价(折价)获得(产生)的金融资产(金融负债),应按实际利率法调整其期末的账面价值。

5. 比较法。这种方法运用得最为广泛,主要有:成本与可变现净值孰低法、账面价值与可收回金额孰低法、账面价值与未来现金流量现值孰低法等。如存货在期末计价时采用成本与可变现净值孰低法,即当成本低于可变现净值时,存货按成本计价;当可变现净值低于成本时,存货按可变现净值计价。笔者认为,成本与可变现净值孰低法、账面价值与可收回金额孰低法、账面价值与未来现金流量现值孰低法等只是确定是否需要后续计量的原则;当成本、账面价值低于可变现净值、可收回金额、未来现金流量现值时,需计量的资产或负债仍按成本或账面价值计价,并不需要进行后续计量;只有当可变现净值、可收回金额、未来现金流量现值低于成本或账面价值时,才需要对资产或负债进行后续计量,并以可变现净值、可收回金额、未来现金流量现值为计量属性。因此,成本与可变现净值孰低法、账面价值与可收回金额孰低法、账面价值与未来现金流量现值孰低法等不具备独立的特性,不能作为独立的计量属性,只能作为后续计量的方法。

对固定资产等在计提减值准备时采用账面价值与可收回金额孰低法、账面价值与未来现金流量现值孰低法等,通过比较确定后续计量的计量属性和金额。对短期内将收回的流动资产,可以采用账面价值与未来现金流量孰低法、账面价值与可变现净值孰低法、账面价值与销售净价孰低法等方法记账。对原材料等以使用为目的的流动资产,可按账面价值与现行市价孰低法等反映。对产成品等以出售为目的的流动资产,可考虑以账面价值与现行市价孰低法、账面价值与可变现净值孰低法或账面价值与销售净价孰低法等计价。对准备近期处置的长期资产,可按账面价值与可变现净值孰低法、账面价值与销售净价孰低法反映;对准备长期使用的长期资产,可采用账面价值与可收回金额孰低法计价。

6. 减值测试法。这种方法主要运用于商誉的减值测试,通过减值测试来确定商誉的后续计量金额。合并商誉的减值测试至少应当在每年年度终了进行,结合与其相关的资产组或者资产组组合进行。先对不包含商誉的资产组或者资产组组合进行减值测试,计算可收回金额,并与相关账面价值相比较,确认相应的减值损失;再对包含商誉的资产组或者资产组组合进行减值测试,比较这些相关资产组或者资产组组合的账面价值(包括所分摊的商誉的账面价值部分)与其可收回金额,如相关资产组或者资产组组合的可收回金额低于其账面价值,应当确认商誉的减值损失。

总而言之,后续计量方法的选择以满足信息使用者的要求为目标,视宏观经济环境、市场环境、行业特点、企业经营性质、战略目标等因素而定。随着经济的发展、改革的深入,会计计量会逐步走向现代化,后续计量模式会更加系统完善,多元化会计目标会得到更好的实现。

主要参考文献

朱莲美.对后续计量的研究.财会月刊(会计),2008;9