对后续计量的研究

中国矿业大学(北京)管理学院　朱莲美(博士)

【摘要】本文针对后续计量运用的现状,探讨了后续计量的界定、属性、方法以及后续计量属性的选择问题,并在此基础上提出了几点建议。

【关键词】后续计量　计量属性　初始计量

一、后续计量的界定

会计计量一向被认为是财务会计的核心问题，但人们并未严格区分初始计量和后续计量。笔者认为,后续计量应该在初始计量的基础上进行，只要是改变了初始计量的结果就应该看做是后续计量,即当资产或负债完成初始计量后,对于其后发生的、改变资产或负债的初始计量金额的行为均可称之为后续计量。至于后续计量的方法,可以是对初始计量结果采用一定的方法进行分摊或调整,如固定资产的折旧、无形资产的摊销等;也可以是抛开前一次计量结果重新进行的计量,如对采用公允价值模式计量的投资性房地产的后续计量等。由于初始计量只是反映了交易和事项发生时资产或负债的金额,随着企业环境、资产状态等方面的不断变化,资产、负债初始计量后的金额也在不断变化中，因此后续计量可能涉及所有的资产、负债项目。

二、后续计量的属性

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。历史成本、重置成本、可变现净值、现值和公允价值是我国企业会计准则允许采用的计量属性。然而这些计量属性是否同样适用于后续计量,准则并未明确说明。从具体准则来看,有关后续计量的描述有很多,如部分具体准则明确要求进行后续计量,且规定按照公允价值、摊余成本、成本与可变现净值孰低、账面价值与可收回金额孰低、账面价值与未来现金流量现值孰低等进行计量，而部分具体准则则要求通过计提折旧、摊销、采用成本法或权益法进行后续计量,但未提及计量属性,还有部分具体准则只要求计提减值准备,既未提及后续计量也未提及计量属性。

笔者认为，上述问题的存在除了后续计量概念界定方面的原因外,还有后续计量的属性及方法方面的原因。按照笔者对后续计量的界定，对固定资产计提折旧或对无形资产进行摊销，或对长期股权投资采用成本法或权益法对其账面价值进行调整,以及对特定资产计提减值准备等均属于后续计量。然而,既然是后续计量,其计量属性是什么?后续计量是否具有独立的计量属性?

笔者认为,后续计量具有独立的计量属性,后续计量属性与初始计量属性可能相同,也可能不同。那么《企业会计准则——基本准则》中提及的历史成本、重置成本、可变现净值、现值、公允价值等计量属性是否能够用于后续计量呢?摊余成本、成本与可变现净值孰低、账面价值与可收回金额孰低、账面价值与未来现金流量现值孰低是否属于独立的后续计量属性呢?具体分析如下:

1. 摊余成本。摊余成本实际上是以初始计量的历史成本为基础，采用一定的计量方法对计量对象的账面余额所做的调整。例如,持有至到期投资的后续计量是以该项资产初始计量的历史成本为基础，加上或减去按实际利率法计算的累计摊销额后的金额。再如,固定资产及无形资产的后续计量是以该项资产初始计量的历史成本为基础，减去按一定方法分摊的累计折旧的金额。由此可见,摊余成本源于历史成本,但已不是历史成本，是对历史成本的一种调整，它具有独立的特性,能够作为一种独立的计量属性。

2. 成本与可变现净值孰低。其通常应用于存货的期末计价,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,存货则按可变现净值计价。笔者认为,“成本与可变现净值孰低”只是确定是否需要进行后续计量的一个原则:当成本低于可变现净值时,存货仍按成本计价,并不需要进行后续计量;只有当可变现净值低于成本时,才需要对存货进行后续计量,并以可变现净值为计量属性。因此,“成本与可变现净值孰低”不具备独立的特性,不能作为独立的计量属性。

3. 账面价值与可收回金额孰低、账面价值与未来现金流量现值孰低。与“成本与可变现净值孰低”类似,它们只是确定是否需要进行后续计量的一种原则,而不是一种计量属性。将账面价值与可收回金额或未来现金流量现值进行比较，可以确定是否需要进行后续计量。因现值本身是一种计量属性,故只需要分析账面价值与可收回金额的性质,看其是否具有独立的特性,能否成为独立的计量属性即可。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。账面价值具有独立的特性,因此可以作为一种独立的计量属性。而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。

4. 重置成本。虽然具体准则中未提及采用重置成本进行后续计量,但考虑到财务会计的“客观反映”目标以及资产的“资源”性质,在资产的账面价值严重背离其价值并且其公允价值或现值难以获得的情况下,可以重置成本进行后续计量。因此,重置成本作为计量属性,不仅可以用于初始计量,而且可以用于后续计量。

综上所述,初始计量属性中除历史成本之外的重置成本、可变现净值、现值、公允价值均可作为后续计量属性。此外,摊余成本、账面价值、可收回金额也可作为后续计量属性。

三、后续计量的方法

无论是初始计量还是后续计量,最终确定的均是应予记录和报告的各会计要素的金额。但初始计量与后续计量的时点不同,复杂程度也不同,如初始计量时只需要选择计量单位和计量属性便可得到计量结果,而后续计量时除要选择计量单位和计量属性外,还需要考虑一定的计量方法。

根据具体准则对后续计量的相关规定,有关后续计量的方法可归纳总结如下: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,并且在活跃市场中没有报价、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,在其预计的使用寿命期内,按照确定的方法进行系统分摊。④调整法。这种方法主要运用于金融资产和金融负债。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,如存货在期末计价时采用成本与可变现净值孰低法,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属性和金额。⑥减值测试法。这种方法主要运用于商誉的测试,通过减值测试来确定商誉的后续计量金额。

四、后续计量属性的选择

按照我国《企业会计准则——基本准则》对资产的定义,资产是指企业过去的交易或者事项形成的、由企业拥有或者控制的、预期会给企业带来经济利益的资源。从资产的定义看,资产必须是一项经济资源。但不可否认的是,在企业的资产负债表中,仍有一些非资源性资产列示于资产负债表中,如固定资产中的非生产性资产、长期待摊费用等。因此,对资产进行后续计量时应考虑资产的性质或功能以及管理者持有资产的目的等,选择合适的计量属性。

1. 资产的性质或功能。由于资产的性质或功能不同,其计量属性也有差异。对于能给企业带来经济利益的资源性资产,应考虑该资产或资产组合未来能给企业带来的现金流量并选择合适的折现率进行现值计算,确定其价值,即选择现值为计量属性。若现值不能可靠获得,可以公允价值或重置成本为计量属性。对于非资源性资产,由于其不能直接给企业带来经济利益,又不能一次性计入当期损益,应将其历史成本在一定期限内摊销,即选择摊余成本或账面价值为计量属性。

2. 资产的持有目的。对于以出售或交换为目的的资产,如交易性金融资产、产成品或商品等,应以公允价值为计量属性;对于持有备用的原材料等,应以重置成本为计量属性;对于应收款项,应以可收回金额为计量属性;对于资源性长期资产,应以现值、公允价值或重置成本为计量属性;对于非资源性长期资产,应以账面价值或可变现净值为计量属性。

3. 计量结果的客观性。由于在后续计量中存在多种计量属性和计量方法,选择不同其计量结果也不同。但检验后续计量属性和计量方法选择得是否适当的标准却是存在的,那就是计量结果能否客观地反映企业的财务状况和经营成果。

五、建议

1. 界定后续计量的概念。只有清楚地界定后续计量的概念,才能够分清哪些事项属于后续计量、哪些事项不属于后续计量,才能够进一步研究后续计量的属性和方法问题。

2. 分清初始计量属性与后续计量属性。《企业会计准则——基本准则》提出了五种计量属性,有的明显不适用于后续计量(如历史成本),而后续计量的有关规定又不符合计量属性的定义。分清初始计量属性与后续计量属性能够正本清源,推动会计理论的发展,避免会计实务的混乱。

3. 明确“后续计量方法”这一概念。既然存在后续计量,如何进行后续计量就是一个现实的问题。部分计量对象的后续计量结果可借助后续计量属性获得,另一部分计量对象的后续计量结果则需要采用一定的后续计量方法才能获得。因此,明确这一概念有助于更好地进行后续计量。

4. 增加“账面价值”作为计量属性,并可用于初始计量及后续计量。事实上,《企业会计准则第20号——企业合并》中对于同一控制下的企业合并就要求“合并方在企业合并中取得的资产和负债,应当按照合并日在被合并方的账面价值计量。”笔者理解此为对同一控制下的企业合并取得的资产和负债的初始计量。而在后续计量中,一些计量对象也是以账面价值进行计量的。

5. 将固定资产分为生产性(资源性)固定资产和非生产性(非资源性)固定资产。这样分类便于对不同类型的固定资产采用不同的后续计量属性,使计量结果能够更好地反映企业的财务状况和经营成果。

主要参考文献

1. 葛家澍,刘峰.会计理论——关于财务会计概念结构的研究.北京:中国财政经济出版社,2003

2. 陆建桥. 关于会计计量的几个理论问题. 会计研究,2005;5

3. 毛新述,戴德明,姚淑瑜.资产减值会计计量问题研究.会计研究,2005;10