

# 浅析新会计准则下资产的后续计量

周洁

(南通市广播电视大学 江苏南通 226006)

**【摘要】**新会计准则的特点之一是在基本准则里明确了五种计量属性并存的多元化计量模式,在具体准则里突出了后续计量的内容。本文旨在对后续计量的必要性及相关问题作一探讨。

**【关键词】**后续计量 必要性 计量属性

企业发生的经济交易或事项进入会计信息系统必须经过确认、计量、记录三个环节。在确认、计量、记录和报告过程中,会计计量是核心环节,它包括初始计量、后续计量。新会计准则在基本准则里明确了五种计量属性并存的多元化计量模式,这跟后续计量的需要是分不开的。

## 一、后续计量的必要性

后续计量是指在资产负债表日企业应对会计事项的账面价值进行检查,如有客观证据表明该账面价值不能真实反映当前最佳估计数的应进行再次衡量和确定,并调整账面价值使之符合当前最佳估计数。后续计量的必要性是:

1. 会计要素计量的需要。我国企业会计准则之基本准则将资产定义为: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。基于这一定义,资产负债表日资产的账面价值就需要重新计量,不然就不能反映未来给企业带来经济利益的多少。

2. 决策有用观的体现。比较过去而言,会计信息使用者更注重企业的现在和将来,关注企业的成长价值,关注其投资能否增值。后续计量反映的是企业在现实基础条件下的财务状况和经营成果,显然这比初始计量的账面价值更能反映企业未来的价值,因而后续计量相关信息对决策更有用。

3. 反映经济实质的需要。反映经济实质是会计最基本的职能,只有通过后续计量才能体现企业的经济收益(全面收益)。经济收益体现了企业的实际收益,更能反映经济实质。而会计学收益一直是用产出价值大于投入价值的差额来表示的。会计上的收益不能反映未实现的收益,忽略了一部分与信息使用者的决策有关的信息。新会计准则为了体现经济实质,增加了所有者权益变动表来完整地反映企业的经济收益,从而将未实现的收益也反映出来。使用更接近经济实质的经济收益概念增加了会计信息含量。而这部分期初、期末信息的变动就依赖于后续计量。

4. 谨慎性原则的要求。在市场竞争日趋激烈的经济形势下,绝大多数企业的生产经营都面临着巨大的不确定性和风险,在资产负债表日运用谨慎性原则对资产进行后续计量,只确认减值,不确认增值,这符合人们求稳避害的心理需求,也

维护了现实及潜在投资者的利益。

## 二、后续计量属性

1. 重置成本。重置成本是参照现时价格购入相同功能全新的资产所需的完全重置成本,即扣除损耗后的成本。损耗包括实体性贬值、功能性贬值和经济性贬值。其中,实体性贬值是指资产使用过程中实体性陈旧引起的贬值,可用成新率来表示;功能性贬值是指由于新技术的出现而导致资产利用不足,资产价值部分或全部得不到实现造成的贬值,可用资产实际利用程度占原设计的比例来表示;经济性贬值是指由于货币经济价值的变化所形成的投入成本差异,可用某项主要投入的现行价值与重置价值之比来表示。

2. 可变现净值。可变现净值是指资产按照其正常对外销售所能收到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关税费后的金额。当产品期限比较短时,可变现价值也可以认为是近似的公允价值。一般认为,可变现净值计价方法对存货计价最合理。应用这一计价概念需满足两个基本条件:①资产能容易地以已知的价格售出;②追加成本或费用是确定的或可以合理估计的。

3. 未来现金流量的现值。它是将资产的剩余寿命期内的预期未来收益,按一定的贴现率折为现值,以此确定资产的价值。这种从产出角度衡量价值的方法被称为现值法。现值法不同于历史成本法和现时市价法,不侧重于计量过去和现在而关注资产的未来获利能力。资产预计未来现金流量的现值,需要依赖管理层在合理和有依据的基础上,对剩余使用寿命内整个经济状况进行合理估计,确定适当的假设和方法。未来现金流量的现值取决于三个参数:①预计未来现金流量;②资产的预计使用寿命;③折现率。未来现金流量的现值符合资产的本质特征,是资产的一项最基本的计量属性。

4. 公允价值。公允价值是公平交易条件下,熟悉情况的交易双方自愿进行资产交换或负债清偿的金额,因此,公允价值计量强调的是资产、负债的客观计量和真实反映。公允价值是选择计量属性时的一个理想目标,它可以表现成历史成本、重置成本、可变现净值、未来现金流量的现值。历史成本作为已经发生的交换价格,无疑在发生当时最接近公允价值;重置

成本、可变现净值在没有实际交易价格的情况下,是通过模拟实际交易价格不定期实现公允价格的方式,它们也可以看成是公允价值的表现形式;而未来现金流量的现值是在无法模拟实际交易的情况下,通过对未来现金流量的贴现来取得的一种接近公允价值的计量方法。公允价值作为后续计量的基础只能是重置成本、可变现净值、未来现金流量的现值三种表现形式。因此前三种计量属性都是因其在后续计量时的公允性才成为一种计价基础的。

### 三、新会计准则中后续计量属性的应用

资产入账后,由于资产的实体消耗、估价的变动和价值变动所造成的持有损失或利得的影响,会导致资产价值发生变化,所以还要在资产确认以后的期间对其价值的变化进行后续计量。新会计准则中后续计量具体有以下几种方法:

#### 1. 可变现净值。

(1)新会计准则中对消耗性生物资产和存货的后续计量使用可变现净值。资产负债表日企业应当确定这类资产的可变现净值,账面余额高于可变现净值时计提跌价准备,如以前计提跌价准备的因素已消失的,可将其减值损失转回。

(2)可供出售金融资产中有部分缺乏活跃市场报价且公允价值不能可靠计量的权益工具投资,属于按成本核算的可供出售类金融资产,其后续计量使用可变现净值。但考虑到这类资产多为权益投资,很难判断减值因素的消失是否由减值客观证据出现逆转所致,故减值损失不能转回。

(3)固定资产、无形资产、生产性生物资产、企业合并形成的商誉等在进行减值测试时应估计其可收回金额,其可收回金额应以资产的公允价值减去处置费用后的净额(可变现净值)与资产预计未来现金流量的现值两者较高者确定。如较高者是资产的公允价值减去处置费用后的净额,那么这类资产就应该按可变现净值来进行后续计量。由于这类资产的流动性较差,其已确认的减值很难再逆转,所以新会计准则明确规定这类资产已确认的减值损失不得转回。

#### 2. 未来现金流量的现值。

(1)持有至到期的投资以及贷款和应收款项,企业需要按摊余成本核算。所谓摊余成本,是指金融资产的初始确认金额经下列调整后的结果:①扣除已偿还的本金;②加上或减去采用实际利率法将该初始确认金额与到期日金额之间的差额进行摊销形成的累计摊销额,其中的实际利率是使预期未来现金流折现为金融资产当期账面价值的利率;③扣除已发生的减值损失。可见,在确认减值之前,摊余成本实际上是以历史成本为基础的对账面成本的调整,没有考虑客观环境变化对预期经济利益的影响,所以需要通过减值核算使其账面价值不高于预计未来现金流量(不包括尚未发生的未来信用损失)的现值。采用现值模式计量按摊余成本核算的金融资产,主要是考虑到这类金融资产的预期经济利益取决于企业是否能够按合同约定收取未来现金流量的现值。

(2)固定资产、无形资产、生产性生物资产、企业合并形成的商誉等在资产进行减值测试时资产的公允价值减去处置费用后的净额低于资产预计未来现金流量的现值。这类资产按

未来现金流量的现值进行后续计量:如账面摊余价值高于其可收回金额(未来现金流量的现值)则提减值准备;如账面摊余价值低于其可收回金额(未来现金流量的现值)则按账面摊余成本计量,不计提减值准备。但因这类资产的流动性差,故新会计准则规定已确认的减值损失不得转回。

#### 3. 公允价值。

(1)以公允价值计量资产的变动计入当期损益。新会计准则对于采用公允价值模式计量的投资性房地产、交易性金融资产使用公允价值进行后续计量。

(2)以公允价值计量资产的变动在某种情况下计入权益。新会计准则对于可供出售金融资产使用公允价值进行后续计量时,不是将资产负债表日公允价值与资产账面余额的差额计入本期损益,而是计入所有者权益;在资产处置阶段,可供出售金融资产将原计入所有者权益(资本公积)的金额转入投资收益。如果可供出售金融资产的公允价值发生较大幅度下降(通常是指达到或超过20%的情形)或在综合考虑各种相关因素后,预期这种下降趋势属于非暂时性的(通常是指该资产的公允价值持续低于其成本达到或超过6个月的情形),可以认定该可供出售金融资产已发生减值,此时则要计提减值准备;同时,应将从所有者权益中转出的累计损失(以前由于公允价值变动计入的资本公积)金额正式确认为减值损失。

### 四、后续计量应关注的问题

1. 后续计量需要会计环境的支持。后续计量有赖于活跃市场上的报价或最近市场上的交易价格抑或预期未来现金流量的现值。我国的市场价格等交易信息系统还不够完善,难以作为后续计量提供可信赖的、必不可少的证据。而且,目前我国上市公司(包括企业)治理结构还存在许多缺陷,一些高管人员的诚信意识缺失,会计人员的道德水平和执业能力还参差不齐。因此,在当前会计环境下后续计量很难实现客观、公允,有可能导致会计利润的操纵行为。

2. 后续计量会增加会计成本。可收回金额、可变现净值等资料获取较为不易,要得到可收回金额与可变现净值等可靠数据,需要耗费大量的人才、物力、财力,致使很多企业在确定这些数据时草率估计、敷衍了事,甚至使用错误的计量模型或参数,以致达不到资产后续计量的真正目的。

3. 公允价值并不是唯一的。公允价值一般的定义是:熟悉情况的交易双方自愿进行资产交换或负债清偿的金额。那么它究竟应当是投入价值,还是脱手价值;应当是实体特定价值,还是市场价值;在什么情况下应当采用投入价值或者脱手价值;在什么情况下应当采用实体特定价值或者市场价值;在存在活跃市场的情况下应当如何确定公允价值;在不活跃市场的情况下,又应当如何采用一些计价技术来确定公允价值,等等。这些在理论界与实务界都没能很好地达成共识,还是一个有待进一步探讨的课题。

#### 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. 吴卫军.会计的明天会怎样.经济参考报,2006-12-26