



# 资产减值会计计量属性的比较与选择

湖南株洲 刘继红

## 一、资产减值会计计量属性的比较

计量属性是指计量客体的特性或外在表现形式。资产减值会计要求计量企业资产的现行价值,必然要求采用能反映资产现行价值的计量属性,以体现资产“未来经济利益”的特性。资产减值会计涉及的计量属性主要有:

**1.重置成本(现行成本)。**重置成本是指现时取得相同的资产或与其相当的资产将要支付的现金或现金等价物。通常情况下,减值资产的重置成本表现为在现时条件下重新购置或建造一个全新状态的资产对象所需的全部成本减去资产对象的实体性贬值、功能性贬值和经济性贬值,即减值资产的价值=重置成本-(实体性贬值+功能性贬值+经济性贬值),这里的贬值可视为减值的构成部分。由于重置成本比较充分地考虑了资产的重置全价和应计损耗,所以对于一切以资产重置、补偿为目的的资产都可采用这一计量属性进行计量。

**2.现行市价。**现行市价是指在正常经营条件下,出售一项资产所能获得的现金及现金等价物。运用现行市价对资产减值进行计量,通常是通过市场调查,选择一个或几个与资产对象相同或类似的资产作为比较对象,分析比较对象的成交价格 and 交易条件,进行对比调整,估算出资产的现行价值。现行市价直接体现市场化的特点,其评估的参数、指标直接从市场获得,资产计价的结果比较公正。但这一计量属性需要以公开、活跃的市场作为基础,对市场的完善程度要求较高,有时可能会因缺少参照物和可比数据而难以应用。

现行市价与重置成本都须以现行市场价格作为标准,但两者存在本质的区别:重置成本针对的是“购买”,强调以资产本身作为标准来考虑其重置原价,而现行市价针对的是“出售”,强调以与所评价的资产接近的参照物价值来衡量资产对象的价值。

**3.可变现净值。**可变现净值是指在正常的业务中,一项资产可望换得的、未经贴现的现金或现金等价物扣除转换时可能发生的直接成本。按可变现净值计量企业的资产,意味着资产是企业当前可能的现金净流入。该计量属性的适应范围及优缺点与现行市价基本相同,但两者变现口径不同:可变现净值是现时或预计未来销售价格减去直接销售费用后的金额,而现行市价指现时出售资产的价格。

**4.未来现金流量现值。**未来现金流量现值是指在正常的业务中,一项资产可望换得的未来现金流量净额的贴现价值。这种计量属性将资产的未来现金流入理解为资产的收益,并将货币的时间价值和风险因素考虑在内。在具体运用

时,需要通过测算减值资产对象剩余寿命周期的预计未来现金流量的净值并选择恰当的折现率折算为现值,作为减值资产的入账价值。采用这一计量属性计量减值资产能准确反映资产本金化的价格,在理论上最能代表资产的实质。然而,在应用未来现金流量现值计量属性时,涉及的主观因素太多(如未来现金流量的估计、剩余年限的预测、折现率的选择等),应用难度大,计量结果可靠性低,因此一般适用于整体减值资产和可预测未来现金流量的单项减值资产的计量。

**5.公允价值。**国际会计准则委员会(IASC)将公允价值定义为“在公平交易中,熟悉情况并自愿的各方之间交换一项资产或结算一项负债时所采用的金额”。美国财务会计准则委员会(FASB)将公允价值定义为“在自愿的各方进行的当前交易中,也即在非强制或清算性出售交易中,买卖一项资产(承担或结算一项负债)所采用的金额”。我国将公允价值定义为“在公平交易中,熟悉情况的交易双方自愿进行的资产交换或债务清偿的金额”。以上定义,表述虽有所不同,但基本内容是一致的。

目前,公允价值已被越来越多的国家所采用。公允价值并不是一项具体的计量属性,而是多种计量属性的总称,FASB在其财务会计准则公告第133号《衍生工具及套期活动会计》(SFAS133)中写道:“活跃市场中的公开市场报价是公允价值最好的证据。”由于现时成本和现行市价符合公允价值的定义,都是可以观察到的市场确定金额,因此现时成本和现行市价可以用来代表公允价值。如果现时成本和现行市价不能获得,未来现金流量的现值也可以用来估计公允价值。可变现净值在概念上与公允价值是不相符的,不能代表公允价值,但由于短期应收、应付项目的货币时间价值可忽略不计,这时可变现净值能近似反映这些项目的公允价值。

**6.销售净价。**国际会计准则第36号《资产减值》(IAS36)规定,销售净价指在熟悉情况的交易各方之间自愿进行的公平交易中,通过销售资产而取得的、扣除处置费用后的金额。处置费用指可直接归属于资产处置的增量费用,如印花税、交易税、运输资产的费用及将资产置于出售状态的直接增量费用,不包括融资费用和所得税费用。这种计量属性比较适用于存在活跃市场且容易确定销售价格的、企业打算出售或处置的资产。销售净价的适用条件与现行市价基本相同,不同之处在于销售净价考虑了资产出售的处置成本,而现行市价没有考虑。从同为现行市价的角度来看,销售净价与可变现净值是一致的,但两者仍存在区别:可变现净值是由预计的售价减去必要的处置成本得到,而销售净价是由资产的现时售价减去

必要的销售费用得到。

7.使用价值。IAS36规定,使用价值指预期从资产的持续使用和使用寿命结束时的处置中形成的估计未来现金流量的现值。在具体运用时,需要采取两个步骤:一是估计资产持续使用以及最终处置所带来的未来现金流量;二是采用适当的折现率对该未来现金流量进行折现。实质上,这种计量属性相当于未来现金流量现值。

8.可收回金额。IAS36将可收回金额定义为资产的销售净价与其使用价值两者之中的较高者。在美国,可收回金额泛指公允价值;而英国用的是可变现净值与在用价值孰高来确定可收回金额;我国的规定与IAS36相同。可见,可收回金额实际上是现行市价、可变现净值及现金流量现值等多种计量属性的综合运用。

可收回金额与当前人们对资产定义(可能的未来经济利益)的认识有关,其理论依据是将资产视为企业的一项投资决策。企业的管理层可以通过估计资产未来的现金净流量来比较资产的销售净价与其使用价值的高低,从而决定是继续持有该项资产还是将其出售。

## 二、资产减值会计计量属性的选择

1.资产减值会计计量属性的选择原则。资产减值会计的计量属性很多,每种计量属性都有其特点,因此如何选择就成了一个难点,必须有一定的原则作指导。

第一,资产减值会计的计量属性应能体现资产“未来经济利益”的特性,如实反映资产负债表日资产的价值,以提高会计信息质量的相关性和可靠性。当无法确定一种较为适当的计量属性对资产进行计量时,应选择计量结果最可靠且相关的计量属性。

第二,资产减值会计的计量属性应符合资产本身的特性。由于资产计量属性本身与资产流向或用途相关联,如历史成本、重置成本等是从资产流入的角度理解的,现行市价、可变现净值等是从资产流出的角度理解的,所以应根据各种资产的具体特性(是货币性资产还是非货币性资产,是有形资产还是无形资产,是短期资产还是长期资产,是流动资产还是非流动资产)和用途(是生产用资产或消耗用资产还是销售用资产)选择适当的计量属性。

第三,资产减值会计计量属性的选择受可搜集数据和信息资料的制约。各种计量属性的运用都需要根据一系列数据、资料进行分析、处理和转换,否则其运用就不具可操作性。比如,存货一般以可变现净值作为其计量减值的标准,但需要两个条件:①存货容易以已知价格出售;②追加成本已知或容易估计。如果缺乏一个完善的资产信息和价格体系,不能获得一个满意的市场价格参照物,或者估计追加成本是困难的,则按可变现净值计量就会存在困难,这时就可按重置成本计量,因为这样至少可以有助于投资者对未来现金流量做出估计。

第四,资产减值会计计量属性的选择需要遵循成本效益原则和重要性原则。理论上,使用价值、公允价值或未来现金流量的现值是体现资产现时价值的最佳计量属性,与资产决策的相关性最强。然而,如前所述,在实际应用未来现金流量现值计量属性时涉及太多的主观因素,应用难度大,计量结果

可靠性低。所以,资产减值会计计量属性的选择必须考虑各种现实的限制因素,遵循成本效益原则和重要性原则。

第五,资产减值会计计量属性的选择通常与企业管理当局意图有关。比如,一般对于准备处置的长期资产,可按账面价值与可变现净值孰低、账面价值与销售净价孰低反映;而对于准备长期持有使用的长期资产,通常采用账面价值与可收回金额计量。

2.资产减值会计计量属性的选择。在资产减值会计实践中,由于对资产现时价值的理解不同以及不同计量属性运用的难易程度与计量结果可靠性的差异,因此其计量属性的选择也具有多样性。

FASB发布的财务会计准则公告第86号《用以出售、租赁或其他目的的计算机软件成本的会计处理》(SFAS86)规定,对以出售、租赁或其他方式上市的计算机软件成本的会计处理要求采用可变现净值;IAS36强调资产减值应通过其账面价值与可收回金额比较确定,资产的可收回金额采用销售净价或使用价值(即未来现金流量现值)计量。我国对不同的资产所采用的计量标准也不相同,根据《企业会计制度》和相关准则的规定,我国在各类资产减值计量中允许采用的计量属性可归纳如下:

	应收账款	短期投资	委托贷款	存货	长期投资	固定资产	在建工程	无形资产
可收回金额	√							
现行市价		√						
可变现净值				√				
销售净价			√		√	√	√	√
未来现金流量现值			√		√	√	√	√

虽然我国在资产减值会计计量属性的选择上有充分的依据,理论上也是可行的,但笔者认为,由于《企业会计制度》只对“现行市价”、“可变现净值”、“可收回金额”等计量属性的确定作了原则性规定,可操作性差,在很大程度上只能依赖会计人员的职业判断,难免存在不确定性,企业管理当局就有可能利用这些不确定性通过多提或少提准备来达到操纵盈余的目的。因此,应从我国的实际出发,按照资产的用途并兼顾可操作性和计量结果的客观可靠性,对资产减值会计计量属性的选择进行规范。

## 三、关于资产减值恢复计量

IAS36指出,由于资产减值损失转回而增加的资产账面金额,不应高于资产以前年度没有确认减值损失时的账面金额。这是以资产以前年度没有确认减值损失时的账面金额与账面价值的差额作为减值损失转回的最高限额。我国《企业会计制度》和相关准则也规定,如已计提减值准备的资产价值又得以恢复,则应在原已提减值准备的范围内转回。可见,我国与IAS36在计量资产减值恢复上的规定基本上是一致的,计量资产减值损失转回的标准与计量资产减值损失的标准相反,但IAS36强调不能仅由于时间的推移(即货币时间价值提升,但潜在服务能力没有提高)而将资产减值损失转回,即使资产的可收回金额已变得高于其账面金额。□