



热门文章

用多元线性

间借贷利率

何加强会计

国外汇储备

国次贷危机

章

章

品市场竞争

业银行走混

国存款保险

国创业板市

华夏并购案

[2008年12月]对我国商誉会计准则变迁的思考

【字体: 大 中 小】

作者: [邵勇敢] 来源: [本站] 浏览:

在社会经济高度发展的过程中, 会计理论和会计准则也在不断地完善和发展着。商誉作为企业的重要的无形资产, 对企业的现实收益与未来发展均产生重要影响。在全球经济一体化的今天, 会计有助于会计信息使用者特别是企业外部的会计信息使用者了解企业资产的真实价值, 有充分利用资源, 提高其在国际市场上的竞争能力。西方经济界和会计界有着较为一致的商誉范, 我国由于市场经济体制起步较晚, 相关的会计准则和政策一直处于较为落后的程度。但去的几十年中, 我国的商誉会计也经历了出现、初步完善和发展、改革的过程。在会计准则的大环境下, 加强对我国商誉会计准则的研究和思考显得非常必要。

一、我国商誉会计准则的变迁

我国对商誉的研究大约开始于20世纪80年代, 但是对商誉的相关会计规范是在20世纪90年代财政部于1992年11月30日颁布了《企业会计准则》, 1993年7月1日施行。《企业会计准则》标志着我国会计基本上实现了由计划经济模式向社会主义市场经济模式的转换。在此《企业则》中, 对商誉问题做了两个方面的规定: (1) 明确规定商誉属于无形资产的范畴。(2) 产的会计确认、计量与披露等会计处理问题提出了原则要求。由于未加限制性说明, 因此, 解为是包括商誉。财政部1995年2月9日颁布的《合并会计报表暂行规定》中规定, 收购企业并报表, 合并时, 母公司对子公司权益性资本投资项目的数额与子公司所有者权益中母公司份额相抵消。抵消时发生的合并价差, 在合并资产负债表中以“合并价差”项目在长期投资独反映(贷方余额时以负数表示)。合并时产生的商誉(或负商誉)作为长期投资与子公司益的抵消项目之一, 也是合并价差中的一项内容。

1996年1月财政部公布的《企业会计准则——企业合并》(征求意见稿)第19条中规定: “见过购买企业可辨认资产和负债公允价值中的股权份额时, 其超出数额应当确认为商誉”。第定: “购买成本低于被购买企业的可辨认资产和负债的公允价值中的股权份额时, 应当将该负商誉处理”。第20条对商誉的摊销也做了规定: “商誉一般应当在不超过10年的期限内采摊销, 并记入各期费用”。第22条对负商誉摊销做出了规定: “负商誉一般应当在不超过6年采用直线法摊销, 并确认各期收益”。在关于“合并价差”的表述中也涉及到合并商誉问题为: 合并价差的产生与企业控股合并另一企业出现的合并商誉具有相似的原因。

财政部2001年1月18日颁布的《企业会计准则——无形资产》中, 将无形资产分为可辨认无可辨认无形资产。其中“不可辨认无形资产是指商誉”, 同时引言部分第二条明确指出“本及企业合并中产生的商誉”, 而正文第七条则规定“企业自创商誉不能加以确认”。

财政部2006年2月颁布的《企业会计准则第20号——企业合并》中将商誉定义为非同一控制自时购买方合并成本大于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额。初始确认誉, 应当以其成本扣除累计减值准备后的金额计量。《企业会计准则第8号——资产减值》当结合与其相关的资产组或者资产组组合至少在每年年度终了进行了减值测试。即商誉减值的是资产组或资产组组合, 判断资产组或资产组组合是否减值的标志是比较各相关资产组或资的账面价值与其可收回金额来确定是否减值, 其中可收回金额是根据资产的公允价值减去处的净额与资产预计未来现金流量的现值两者之间较高者确定。测试的方法是一步法, 自上而而上。企业进行减值测试, 对于因企业合并形成的商誉的账面价值, 应当自购买日起按照合分摊至相关的资产组。如难以直接分摊至资产组, 应当将其分摊至相关的资产组组合。相关者资产组组合应当是能够从企业合并的协同效应中受益的资产组或者资产组合, 不应当大于业会计准则第35号——分部报告》所确定的报告分部。然后比较各相关资产组或资产组组合值、其可收回金额, 如相关资产组或资产组组合的可收回金额低于其账面价值, 应当确认商损失。

对于非同一控制下的企业合并过程中购买方对合并成本小于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额, 应当先对取得的被购买方各项可辨认资产、负债及或有负债的公允价值以及合并成本的计量进行复核; 如果经复核后合并成本仍小于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的, 其差额应当计入当期损益。即我国对企业合并过程中形成的负商誉并不加以确认, 而仅仅是将其作为当期损益列示。

第三十条规定: “购入的无形资产, 应当按实际成本记账; 接受投资取得的无形资产, 应当按照评估确认或者合同约定的价格记账; 自行开发的无形资产, 应当按开发过程中实际发生的支出数记账。各种无形资产应当在受益期内分期平均摊销, 未摊销余额在会计报表中列示。”同时发布的《企业财务通则》对无形资产(包括商誉)的范围与成本分摊问题也做了相应的规定: 无形资产从开始使用之日起, 按照规定期限分期摊销。没有规定期限的, 按照预计使用期限或者不少于十年的期限分期摊销。

二、商誉进行减值测试可能带来的影响

(一) 正面影响

对商誉取消摊销进行减值测试是将商誉作为一项非损耗性资产, 它的价值会随着企业经营的变化而变化, 从而实现了相关性和可靠性的统一, 也符合商誉的经济性质。取消摊销代之以减值测试以可靠的确定商誉的公允价值为前提, 只确认减值不确认增值, 符合会计的谨慎性原则。

(二) 负面影响

1. 对商誉进行减值测试这一改变虽然表面上有益于公司, 但是过渡期过后公司商誉发生重大减值, 减

120+ renowned advisors reveal what to buy and what to sell

Meet face-to-face with top investment experts

Acquire a global market perspective

Discover profitable investment insights...

The World MONEY SHOW
Uniting the Global Investment Community

WOMEN SHOW
1st MONTH

insights... investment boutique discover

120+ renowned advisors reveal what to buy and what to sell

Meet face-to-face with top investment experts

Acquire a global market perspective

Discover profitable investment insights...

The World MONEY SHOW
Uniting the Global Investment Community

WOMEN SHOW
1st MONTH

insights... investment boutique discover

值损失将直接影响公司的净收益。甚至在某些情况下，可能从本质上会改变公司的资本结构，特别是一些高科技创新公司，这种影响可能会导致企业的破产。

2. 对商誉进行减值测试不仅会影响收益，在成本与收益问题上也是值得考的问题。首先，新准则要求将商誉划分至现金单元进行减值测试；其次，要对合并商誉进行减值测试，就需要获取诸如公允价值、未来超额利润之类的信息。这就赋予了管理者、注册会计师、政府机构以及投资者一项新的重任即评估商誉的公允价值。

3. 虽然新准则规定要在资产组或资产组组合的基础上进行减值测试，但是考虑到资产组划分的不确定性以及目前我国资本市场发展的客观状况，很难对资产组做出准确的估价，从而影响到合并商誉计量的准确性。

但是这种处理方法也不可避免的存在着一些潜在问题：由于商誉难以单独产生现金流，要结合与其相关的资产组或者资产组组合进行减值测试。而相关的资产组或者资产组组合的确认具有一定的任意性，范围的大小圈定直接影响商誉减值损失的计算结果；减值测试有一定的复杂性，执行难度较大，要耗费较多的人力物力和时间；《新准则》规定，将商誉在首次执行日的摊余价值作为认定成本，不再进行摊销。同时，要在首次执行日对商誉进行减值测试，发生减值应当以计提减值准备后的金额确认，并调整留存收益。由于我们一直以来只是对商誉的价值进行摊销，对其真实价值未曾实施过测定，这很可能会给执行年份业绩带来一些负面效应。

综上所述，实施新准则后大体可以对企业产生以下两个影响：首次执行新准则计提减值准备导致净资产减少；从减值准备不可以转回的角度看降低了调节利润的幅度。

三、对商誉会计处理变化的思考

我国目前尚未建立起商誉会计体系，主要是由于商誉会计的理论研究还不够深入和系统，虽然在刚颁布的《企业会计准则》中对合并商誉的处理作了进一步的规范，但是仍然不够系统和全面。会计实务中缺乏统一的准则来指导和规范，因此笔者建议在建立商誉会计准则的过程中要着重注意以下几个方面：

1. 加强商誉会计理论研究。历史地考察，企业并购这种复杂的经济活动是商誉会计准则发展的基本动因。随着企业并购活动的盛行和规模的扩大，商誉涉及的金额越来越大，也日益成为人们关注的焦点。巨额商誉的初始确认和计量会对企业的资产负债表产生重要的影响，其随后的会计处理也会极大地影响企业的经营业绩。如果不对商誉会计进行统一规范，或者制定的规范不合理，不仅会影响财务报表的有用性和可比性，还容易被企业管理层用来操纵利润。因此，商誉会计的理论研究具有重要的意义。

2. 借鉴国外经验时应考虑我国的特殊情况。需要指出的是，国际会计准则理事会（IASB）自改组以来，加强了与各国会计准则制定机构的联系，致力于各国会计准则与国际会计准则的趋同。目前，越来越多的国家正逐渐接受国际会计准则。为了顺应这种趋势，我国在制定有关商誉的会计准则时，已经尽可能缩小与国际财务报告准则（IFRS）的差异。可以看出我国财政部2006年2月颁布的《企业会计准则》中对商誉会计处理的相关规定已经基本同国际惯例接轨，相关处理同国际财务报告准则（IFRS）已经基本一致。我们也应该意识到，我国实行的是社会主义市场经济体制，我国的经济环境和会计体系具有自己独特的特征。在同国际惯例接轨的同时我们也应该考虑国家的现实国情，对世界上其他国家、特别是发达国家的商誉理论和实务进行深入研究，体会其准则的精髓，研究其准则变迁的背景和影响，认真比较我国与他们的差异，并探究差异产生的原因及对企业财务报告的影响，进而决定是否借鉴或借鉴哪些规定，以建立并完善我国的商誉会计准则。

3. 努力提高我国会计人员、评估人员的素质。商誉会计体系的建立和推行需要高素质的会计人员、评估人员。商誉的确认、价值计量和减值测试都离不开会计人员根据企业具体的实际情况进行公允的判断，离不开评估人员选择科学的方法对商誉进行合理的评估，因此，需要会计人员、评估人员具有较高的业务素质，对商誉有充分的了解和认识，在会计处理过程中根据实际做出正确的判断和选择。另外，商誉由于其特殊性会涉及一些企业经营的商业秘密，这要求会计人员、评估人员具有较高的职业道德素质，对商誉中的商业秘密要严格执行保密制度。

参考文献：

- [1] 许家林 商誉研究的八十年 扫描与思考 [J] 会计研究 2006 8
- [2] 周长信 商誉减值测试 FASB与IASB相关规定比较 [J] 证券市场导报 2002 10
- [3] 中国财政部 企业会计准则 [GB] 北京 经济科学出版社 2006
- [4] 阎红玉 商誉会计 [M] 北京 中国经济出版社 1999
(作者单位：中国科学院金属研究所)

【 评论 】 【 推荐 】

评一评

正在读取...



笔名：



评论：

发表评论

重写评论

[评论将在5分钟内被审核，请耐心等待]

【注】 发表评论必需遵守以下条例：

- 尊重网上道德，遵守中华人民共和国的各项有关法律法规
- 承担一切因您的行为而直接或间接导致的民事或刑事责任
- 本站管理人员有权保留或删除其管辖留言中的任意内容
- 本站有权在网站内转载或引用您的评论
- 参与本评论即表明您已经阅读并接受上述条款

