

中美商誉会计准则比较研究

房永丽 章雁(博士)

(上海海事大学经济管理学院 上海 200135)

【摘要】 本文从商誉的初始确认、初始计量、后续计量、信息披露这四个方面比较了中美商誉会计准则的异同,并对深化我国新商誉会计准则的执行效果提出了具有针对性的建议。

【关键词】 商誉会计准则 合并商誉 公允价值

一、中美商誉会计准则的制定

1. 美国商誉会计准则。从历史上看,美国是会计准则的发源地,其会计准则模式在世界上有着深刻的影响和不可替代的作用。许多发达国家的会计准则模式都有美国会计准则模式的影子,直到今天,美国会计准则模式的影响力在世界上仍然是非常大的。美国也是最早对商誉会计进行规范的国家。1944年12月,美国注册会计师协会所属会计程序委员会发布了ARB24,第一次对包含商誉在内的无形资产会计实务进行规范。自此之后,美国数次制定和修正了有关商誉的会计准则。2001年美国财务会计准则委员会颁布的SFAS141和SFAS142,是美国目前规范商誉的会计准则。

SFAS141规定:所有企业合并都必须使用购买法进行核算,禁止使用权益结合法。商誉最初必须在财务报表中确认为一项资产,以购买成本超过所取得资产和所承担债务金额的净额的部分来计量。SFAS142规定:商誉不必进行摊销,但每年必须在报告单元层面进行减损测试。商誉的减损测试必须每年进行一次,但并不必然在每个会计年度的年末进行;只要计量日在各年连续一致地运用,则可在会计年度内的任何时间进行公允价值计量;不同的报告单元可以使用不同的计量日。

2. 我国商誉会计准则。我国会计制度变迁的路径与英美等国以“遵循会计惯例”的原则而生于市场交易中的会计准则体系不同,表现为通过国家的力量模仿或移植而建立一个外生性的会计准则。1992年11月30日财政部颁布了《企业会计准则》,正式把“商誉”引入了我国的会计理论界和实务界。随着我国市场经济的深入发展,并且为使我国的会计准则尽快同国际惯例接轨以适应世界经济一体化的形势,2006年2月财政部发布新企业会计准则。新企业会计准则第6号、第8号以及第20号都涉及商誉的确认、计量、减值等会计处理。

新企业会计准则第20号规定:非同一控制下的企业合并,购买方对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,应当确认为商誉。初始确认后的商誉,应当以其成本扣除累计减值准备后的金额计量。新企业会计准则第8号规定,商誉应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减值测试。

二、中美商誉会计准则比较

1. 具体比较。主要分为初始确认、初始计量、后续计量和信息披露这几个方面。

(1)初始确认。美国对所有商誉的确认都采用四个标准:①可定义性,是指购买商誉中核心商誉满足资产的定义;②可计量性,是指收购成本为购买商誉的初始计量提供了基础并且使并购商誉的计量成为可能;③相关性,是指购买商誉满足相关性标准;④可靠性。

在我国,商誉在一般情况下不能视为企业的一项资产。只有当另一企业承认其价值并愿意为此付出代价时,方可确认为企业的资产。

(2)初始计量。在美国,商誉按收购成本的剩余额即收购成本的公允价值超过被收购企业净资产公允价值的部分进行初始计量。不确认负商誉,将负商誉按比例调减长期非货币性资产的公允价值,若不够抵减时,剩余部分确认为一项递延收益,并在确定的期限内分摊计入收益。

在我国,非同一控制下的企业合并,购买方对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,确认为商誉并进行初始计量。新企业会计准则仅确认和计量正商誉。

(3)后续计量。美国企业合并必须采用购买法进行核算;商誉不在有限年限内摊销,但每年必须在报告单元层面进行减损测试。

我国取消了对商誉进行摊销的方法,要求企业只对商誉进行减值处理。对于确认的商誉无论是否存在减值迹象,企业都应在每年年度终了结合与其相关的资产组或者资产组组合进行减值测试,一经确认的资产减值损失,不得在以后会计期间转回。

(4)信息披露。在美国,企业应当于每一会计期间在会计报表或附注中对并购商誉账面价值的变化进行披露,包括:①收购的商誉总额;②确认的减值损失总额;③处置报告单元或其中一部分的商誉的利得或损失金额。如果商誉确实发生减值,应披露以下内容:①导致减值情况的说明;②减值损失

的金额,确定报告单元公允价值的方法(市价、类似交易的价格、现值或其他估值技术);③如果减值估计没有完成,披露其事实和原因,在以后期间再对减值最初估计进行调整。

我国在报告期末,应该就商誉的有关信息在会计报表附注中进行披露。非同一控制下的企业合并,如果合并方式为控股合并,则商誉将在合并财务报表的非流动资产项目下单独列示;如果合并方式是吸收合并,则商誉将在母公司个别财务报表中的非流动资产项目下单独列示。同时,新会计准则还要求企业在会计报表附注中披露商誉的确切金额、确定方法,以及商誉的减值、计提减值准备等详细内容。

2. 相同之处和特殊之处。中美商誉会计准则有许多相似之处。首先,在商誉的初始确认方面,都只确认外购商誉,因为自创商誉不能可靠计量,所以对自创商誉都不予确认;其次,在商誉的初始计量方式上都采用间接计量法——将企业收购成本与其资产的公允价值之间的差额确认为商誉;再次,在商誉的计量方面都引入了公允价值计量属性,在一定程度上反映了买卖双方对企业价值的判断,以及被收购企业的未来盈利能力;最后,在商誉后续计量与披露上,合并商誉都被看做是企业的一项永久性资产,由合并方将其列示于合并资产负债表中,不对其进行摊销,只在减值时对其作减值处理。

我国商誉会计准则与美国商誉会计准则相比也有其特殊性。一是在商誉初始确认方面:根据我国具体国情,我国新企业会计准则把企业合并分为同一控制下的企业合并和非同一控制下的企业合并两种情况,同一控制下的企业合并采用权益结合法进行核算,非同一控制下的企业合并采用购买法进行核算。非同一控制下的企业合并时在控股合并和吸收合并时确认商誉又稍有不同。控股合并中产生的商誉体现在购买日编制的合并资产负债表中,吸收合并中产生的商誉则作为购买方账簿和个别财务报表中的资产列示。而美国会计准则中的企业合并不包括同一控制下的企业合并,并明确规定企业合并统一采用购买法进行核算。二是在商誉的后续计量方面:①商誉减值测试单元选择的不同。我国新企业会计准则规定对于不能独立产生现金流量的资产,应当按其所归属的资产组为基础进行减值测试,计算确认减值损失。资产组是指企业可以认定的最小资产组合。美国财务会计准则委员会选择报告单元进行减值测试。报告单元是指某一运营分部或低于运营分部的某一层级(指某一部门),它应符合下列条件:独立核算的经济主体,出具财务报告,经营成果考核。②我国新企业会计准则规定,对商誉至少应当在每年年度终了进行减值测试。而美国并没有规定减值测试的具体时间。三是在商誉的信息披露方面:我国会计准则将商誉作为一个独立的资产项目单独列示,而美国会计准则将商誉作为无形资产处理。

三、对我国新商誉会计准则执行的评析及建议

1. 我国上市公司执行新商誉会计准则的情况。我国上市公司2007年执行新会计准则情况的分析报告指出,一些公司

没有按照新会计准则对商誉进行减值测试。我们从分析报告中总结出我国新商誉会计准则执行存在如下问题:①新商誉会计准则下,商誉确认和计量引入了公允价值概念,目前我国资本市场尚不成熟,资产评估市场尚不健全,公允价值不公允。②商誉价值的确认本身存在着职业判断,同时由于商誉不能带来独立的现金流,使得在计提商誉减值准备等会计实务操作上存在的弹性很大,也不利于监管。③由于商誉减值测试成本高,一些公司不按会计准则规定进行减值测试。

2. 增强我国新商誉会计准则执行效果的建议。虽然新企业会计准则对合并商誉的会计处理作了进一步的规范,但是与美国等发达国家相比,我国在会计实务中缺乏统一的准则来指导和规范,应该增强商誉会计准则的可操作性和可监督性。因此,笔者对我国商誉会计的研究和规范提出以下几点建议:

(1)加强相关公允价值理论研究。商誉价值的确定涉及到公允价值的应用,但实际操作过程中情况较为复杂,特别是估值技术的应用。针对我国新兴经济和转型经济的实际,需要组织专门力量研究与公允价值相关的问题,指导企业在商誉确认和后续计量的实务中正确地运用公允价值,增强商誉会计准则的可操作性。

(2)努力提高我国会计人员、评估人员的素质。由于商誉不能独立于企业的其他资产组或资产组组合而为企业带来现金流量,因而商誉的确认、计量和减值测试都需要会计人员根据企业具体的情况进行公允判断,评估人员选择科学的方法对商誉进行合理评估。所以,要求会计人员、评估人员具有较高的专业素质,对商誉有充分的了解和认识,在会计处理过程中根据实际情况做出正确的判断和选择。

(3)完善企业内部控制规范体系。由于商誉会计准则在实际操作中的弹性较大,因而企业会有盈余管理、利润操纵的动机。加强企业内部控制,是加强会计核算、提高会计信息质量的必然要求,也是从源头上遏制企业进行会计造假的最好办法。

(4)加大对商誉信息披露的外部监督力度。目前我国从事评估业务的机构的水平参差不齐,从源头上杜绝公允价值信息滥用的行为,对从事中间服务的评估机构、会计师事务所的执业资格进行严格监管,坚决杜绝从事评估的人员同企业会计人员联合舞弊,坚决保证公司提供的信息是可靠的、真实的。

主要参考文献

1. 许家林. 商誉研究的八十年扫描与思考. 会计研究, 2006; 8
2. 财政部课题组. 我国上市公司2008年执行企业会计准则情况分析报告. 财会学习, 2009; 8
3. 苑剑锋. 商誉会计的国际比较与启示. 商业会计, 2008; 9