

# 商誉作为独立会计要素的理由分析

北京交通大学经济管理学院 李玉菊(博士)

将资产和商誉分别作为独立的会计要素核算,主要是基于如下考虑:

1. 商誉与资产具有不同的作用。资产是企业的基础资源,是企业得以正常经营的必要条件,在企业价值增值过程中起着基础性作用;商誉是在企业生产经营过程中逐渐积累形成的综合资源效应,是企业能力的价值体现,是衍生经济资源,在企业价值增值过程中起着助推作用。

2. 商誉和资产具有不同的特性。任何一项资产都具有可辨认并可单独进行交易的特性,而商誉不可辨认,且不可单独进行交易。

3. 商誉与资产的计价基础不同。资产的成本资料容易获取,其日常增减变动可按历史成本进行计量,采用权责发生制进行核算。然而,商誉的成本资料难以获取,因为企业所有的活动都与商誉的形成有关,商誉只能按公允价值进行计量。

4. 商誉与资产在是否可用于偿还债务方面存在差异。任何一项资产都可以用来偿还债务,而商誉不能与企业整体相分离,所以不能用以偿还债务。

5. 将商誉确认为资产会掩盖不同企业之间经营效率的差异。许多会计学家及学者都认为不应当将商誉确认为资产。如佩顿(1922)在《会计理论》一书中提出:如果商誉全部在报表中被确认为资产,某一特定行业内所有企业的超常报酬都将被抹平。最成功的企业也只能赚取正常竞争性报酬。很显然,这是对真实情况的严重掩盖。Walker(1938)在《自创商誉》一文中也提出:收益率通常是衡量现代企业经营业绩的主要指标,将商誉确认为资产将导致没有企业能够展示出相对于其他企业的超额盈利能力,这无疑是主观的。投资者希望知道某一特定企业的盈利能力究竟是怎样的,与其竞争对手相比,其盈利能力是高还是低。董必荣(2004)认为:将商誉确认入账,将掩盖不同企业经营效率之间的差异,优势企业的竞争优势将无从体现,结果将会妨碍资本市场上的普通投资者做出正确的投资决策,进而会损害资本市场的运行效率,影响社会资源的优化配置。

随着市场经济的发展,商誉的价值及其重要性日益凸显,商誉在企业价值增值过程中起着越来越重要的作用。本文赞同商誉不应当确认为一项资产的主张,并认为应当把商誉作为独立的会计要素,纳入会计核算体系。这样既可保持现有财务会计概念框架的主要内容不变,又可在在此基础上增加有关商誉的内容,使得财务会计概念框架更加完善。○

## 一、远期结汇的涵义

《中国人民银行远期结售汇业务暂行管理办法》规定,远期结汇业务是指外汇指定银行与境内机构协商签订远期结汇合同,约定将来办理结汇的外汇币种、金额、汇率和期限;到期外汇收入发生时,即按照该远期结汇合同订明的币种、金额、汇率办理结汇。如20×8年8月1日,某出口型上市公司预计6个月后将收到一笔60万美元货款。由于担心人民币升值,该上市公司希望能尽早锁定兑换汇率,因此办理了美元远期结汇业务。到期时,无论当时即期汇率如何,该客户都按合同约定汇率兑换60万美元。

根据《企业会计准则讲解(2008)》的规定,衍生工具具有三个特征:①价值随着特定利率、金融价格、商品价格、汇率、价格指数、费率指数、信用等级、信用指数或其他类似变量的变动而变动,变量为非金融变量的,该变量与合同的任一方不存在特定关系;②不要求初始净投资,或与对市场情况变动有类似反应的其他类型合同相比,要求很少的初始净投资;③在未来某一日期结算。可见,远期结汇符合衍生工具的三个特征,是衍生工具的一种。

## 二、远期结汇收益是否属于非经常性损益

《公开发行证券的公司信息披露解释性公告第1号——非经常性损益》规定,除同公司正常经营业务相关的有效套期保值业务外,持有交易性金融资产、交易性金融负债产生的公允价值变动损益,以及处置交易性金融资产、交易性金融负债和可供出售金融资产取得的投资收益属于非经常性损益。由于套期关系的认定、套期有效性的判别难度较大,在实务中,除同公司正常经营业务相关的有效套期保值业务外,不管是已经交割的远期结汇投资收益还是未交割的远期结汇期末浮动盈亏,均应归为非经常性损益。然而,我们发现一些出口型上市公司对远期结汇业务的会计处理存在以下问题:一是没有将远期结汇确认为交易性金融资产,以致没有计量未交割远期结汇期末的公允价值变动损益;二是将远期结汇确认为交易性金融资产,但是把报告期内已交割的远期结汇收益计入财务费用,使其成为经常性损益的一部分;三是将远期结汇确认为交易性金融资产,把报告期内已交割的远期结汇收益计入投资收益,但是把该投资收益归为经常性损益。笔者认为,同样是远期结汇业务,如果把未交割的远期结汇浮动盈亏计入非经常性损益,而把交割的远期结汇收益计入经常性损益,那么上市公司完全可以根据业绩情况决定报告期内是否交割或展期,以增加扣除非经常性损益后的净利润。○

非经常性损益还是经常性损益：  
远期结汇收益：

广州 朱为绎 胡萍