

从所有权理论剖析商誉的会计处理

孙博

(西南财经大学 成都 611130)

【摘要】当前,对商誉的概念及其会计处理的研究显得越来越重要。我国现行会计准则对商誉的相关规定进行了修改,进一步与国际趋同。笔者利用所有权理论,对现行会计准则中有关商誉的各项规定进行了深入剖析。

【关键词】商誉 所有权理论 自创商誉 合并商誉 企业合并

一、商誉的概念及分类

现在对商誉的一般定义为:商誉通常是指一个企业由于所处的地理位置优越,或由于信誉好而获得了客户的信任,或由于组织得当、生产经营效益好,或由于技术先进、掌握了生产诀窍等原因而形成了无形价值,是企业能拥有或控制的、能够为企业带来未来超额经济利益的潜在经济价值,这种无形价值具体表现在该企业的获利水平超过一般企业的获利水平。

商誉按其来源不同,分为自创商誉和外购商誉。自创商誉是企业在生产经营过程中自己创立和逐渐积累起来的能为企业带来超额利润的经济资源。外购商誉也称为合并商誉,是企业合并过程中形成的并购企业支付的价款与被并购方各项可辨认资产、负债公允价值之间的差额。如果合并商誉确认时的差额为正即形成正商誉,如果差额为负即形成负商誉。

二、所有权理论

1. 所有权理论的定义及其理论基础。所有权理论又称为所有者权益中心论,其基本理论是会计主体与其终极所有者是一个完整且不可分割的整体。会计主体是代理人或代表,而企业家或股东通过这些代理人或代表来经营企业。该理论认为,会计主体充其量只是其终极所有者财富的存在形式或载体,会计主体的资产是终极所有者财富的一种表现形式,会计主体的负债是终极所有者的负财富,会计主体的资产与负债之差代表终极所有者投放在这一会计主体的净权益。可见,所有权理论强调的是终极财产权。

所有权理论所依据的会计基本恒等式为“资产-负债=所有者权益”,它突出体现了确认、计量和报告所有者权益是财务会计的核心目标,因此其又被称为所有者权益中心论。此外,按照所有权理论,企业不论是在持续经营中或停业清算时,其净资产的所有权和其他权益均归属于所有者。因此,会计主体没有必要特别强调资本保全,应当允许其终极所有者按照自己的意愿决定是否抽回资本。

2. 基于所有权理论的合并方法。所有权理论认为母子公司之间的关系是拥有和被拥有的关系,编制合并财务报表的目的是向母公司的股东报告其所拥有的资源。因此,所有权理论既不强调企业集团的各成员企业所构成的经济实体,也不

强调企业集团中存在的法定控制关系,而是强调编制合并财务报表的企业对另一企业经济活动和财务决策具有重大影响的所有权。因此,编制合并财务报表,不确认少数股东权益,对于子公司的收入、费用与利润,也只按母公司持有股权的份额计入合并利润表,完全忽视少数股东所拥有的子公司净利润。该种合并理论一般是与其他合并理论结合使用的。

三、我国现行会计准则对商誉会计处理的规定

1. 自创商誉。我国现行会计准则认为商誉具有不可辨别性,所以不属于无形资产,规定企业自创商誉不进行确认,只确认合并商誉。国际会计准则委员会所发布的《国际会计准则第38号——无形资产》明确规定,自创商誉不应确认为资产,只有出现合并商誉时才作为一项资产入账。英国的标准会计惯例公告《商誉会计》指出:合并商誉与自创商誉的特性没有差别,然而由于特定时间上发生的市场交易这个事实,尽管对企业的计价是主观的,但合并商誉的价值可以确定,而自创商誉的价值是很难确定的。这不仅反映了英国会计界对商誉的看法,而且反映了会计界对商誉会计处理的一般态度:对合并商誉进行确认和计量,而对自创商誉,由于各种原因不进行确认和计量。

2. 合并商誉。合并商誉产生于企业合并,国外一些成功的企业合并案例表明,合并商誉的价值占收购价格的比重越来越大,因此应正确地确认合并商誉,否则将有悖于会计信息的真实性、完整性。

(1)合并商誉的确认。我国《企业会计准则第20号——企业合并》将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类。同一控制下的企业合并不确认合并商誉,非同一控制下的企业合并中购买方将合并成本超过合并中取得的被合并方可辨认净资产公允价值份额的差额作为合并商誉。

(2)商誉的计量。由于会计准则规定仅确认非同一控制下企业合并的合并商誉,因此对商誉的计量即对非同一控制下合并商誉的计量。根据会计准则的规定,非同一控制下的企业合并采用购买法进行核算,在购买日购买方的合并成本大于确认的各项可辨认资产、负债的公允价值净额的差额,确认为

商誉。购买方的合并成本小于确认的各项可辨认资产、负债的公允价值净额的差额,为负商誉,在对取得的被购买方各项可辨认资产、负债的公允价值进行复核后,计入当期损益。这时商誉的计量可采用以下公式:

商誉价值=合并成本-(被并购方可辨认资产公允价值总额-被并购方可辨认负债公允价值总额)=合并成本-被并购方可辨认净资产公允价值

(3)商誉的后续处理。在账面上确认商誉后,就要考虑商誉的后续处理问题了,这又是目前会计理论界争执不下的问题。学术界对商誉的后续处理方法存在不同的看法,主要有直接冲销法、分期摊销法、永久保留法和减值测试法。根据我国现行会计准则的规定,对企业合并所形成的商誉不进行摊销,而应当在每年年度终了时进行减值测试,如果发现减值,则按规定计提减值准备,减值损失一经确认,以后不可转回。这种做法可以较真实地反映企业合并商誉的期末价值,保证会计信息真实可靠,也符合我国会计改革的实际情况。

四、基于所有权理论对商誉会计处理方法的剖析

1. 不确认自创商誉的原因剖析。国际会计准则、我国会计准则都规定不确认自创商誉,主要原因有:第一,自创商誉的成本不能可靠地计量;第二,自创商誉不是由企业控制的可辨认的资源,缺乏同其他资产相区分的身份;第三,与商誉相关的未来经济利益具有高度的不确定性,未来经济利益不能为报告主体所控制。在目前理论界的研究中,确认自创商誉的呼声很多,研究者们也设计了很多成本计量的方法。实际上按照所有权理论的观点,即使自创商誉可以按估价计量,由于这项资源不是企业的终极所有者所能控制的,其能够带来的经济利益具有非常大的不确定性。比如一个品牌忠诚度极高、也可以说商誉价值很大的企业,或许因为一次事故而导致商誉瞬间全无,即商誉价值不具有可靠性和可控性,因而也还是难以计量。

2. 对同一控制下企业合并的合并商誉不予确认的原因剖析。我国现行会计准则规定在同一控制下的企业合并中,合并方取得的资产和负债,应当按照合并日被合并方的账面价值计量;合并方取得的净资产账面价值与支付的合并价款的差额,应当调整资本公积;资本公积不足冲减的,调整留存收益。即在这种合并方式下不将合并价差确认为合并商誉。对此,基于所有权理论的解释是:同一控制下的企业合并是在一方或多方控制的情况下,一个企业获得另一个或多个企业的股权或净资产的运作。其主要特征是参与合并的各方在合并前后均受同一方或相同的多方控制,并且不是暂时性的;也就是说,对于终极所有者来讲,合并前后的相关资产和负债并没有发生什么变化,只是组织形式、结构发生了变化,相当于内部合并,即使被合并方存在自创商誉,且合并方为此支付了超额代价,但对于终极所有者而言也只能算是自创商誉,并且同一控制下的企业合并可能不具有公允性,所以不应该将合并价差确认为商誉。

3. 运用所有权理论分析非同一控制下企业合并中合并商誉的会计处理方法。

(1)对商誉确认的分析。根据现行会计准则的规定,非同一控制下的企业合并采用的是购买法,即实施合并的企业以现金或其他非现金资产作为合并对价,购买被合并企业的净资产而实现企业合并的会计处理方法。在购买法下,实施合并的企业在合并日将购买的被合并方的可辨认资产、负债的公允价值并入实施合并企业的资产和负债,合并成本超过被合并方可辨认净资产公允价值的差额作为合并商誉。所有权理论认为会计主体是其终极所有者财富的存在形式或载体,会计主体的资产是终极所有者财富的一种表现形式,对于非同一控制下的企业合并,参与合并者不受同一方的控制,在合并中为获取能带来超额收益的商誉其终极所有者要付出经济资源,从而商誉是所有者的一项权益,所以应确认合并商誉。

(2)对商誉计量的分析。我国现行会计准则规定,合并商誉的价值为合并成本大于应享有被合并方净资产份额的公允价值的差额,并在合并财务报表中仅列示母公司的商誉,不列示少数股东的商誉,这和所有权理论下的合并方法是一致的。所有权理论认为编制合并财务报表的目的是向母公司的股东报告其所拥有的资源,是以终极所有者的权益为核心的,少数股东的商誉不属于母公司的资源,所以不应在财务报表中列示。

(3)对商誉后续处理的分析。我国现行会计准则要求对商誉不进行摊销,而应当在每年年度终了时进行减值测试。所有权理论认为会计主体是其终极所有者财富的存在形式或载体,会计主体的资产是终极所有者财富的一种表现形式,那么,首先,商誉这种财富到底能在多长时间内给所有者带来超额收益,这一时间是不确定的,所以难以合理地进行分摊。其次,在一定期间取得了收入,或者因为拥有商誉而获得了一部分超额收益,但由于商誉的价值并不随着收入的增加或时间的推延而有规律地变化,即商誉价值的消耗和收入、时间都不具有配比性,因而也没有理由直接冲销或进行分摊,而只能通过进行减值测试来确定其价值减损。再次,作为一项已经确认的资产,商誉是应该能够按照账面价值给所有者带来经济利益的,因此其账面价值应该能客观反映其能够带来的经济利益,所以不能进行永久不变的保留,而应该进行减值测试,并计提相应的减值准备。

综上所述,我国现行会计准则对商誉会计处理方法的相关规定在很大程度上是基于所有权理论的,但是在实际的会计处理中还包含其他的会计理论,比如基金理论、经济实体理论等。

主要参考文献

1. 艾哈迈德·里亚希-贝克奥伊著,钱逢胜等译.会计理论.上海:上海财经大学出版社,2004
2. 财政部.企业会计准则2006.北京:经济科学出版社,2006