

浅析负商誉的会计处理

岑磊 朱文莉(博士)

(陕西科技大学管理学院 西安 710021)

【摘要】 本文从负商誉的概念出发,就国外的负商誉会计处理方法进行了归纳整理,并对我国现行会计准则规定的负商誉会计处理方法进行了分析,在结合国外经验的基础上,针对我国负商誉会计处理中存在的问题提出了改进建议。

【关键词】 负商誉 会计处理 建议

一、对负商誉的认识

所谓负商誉,一般指在购买日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。在实际企业兼并中,负商誉的情况确实存在,原因在于我们在讨论商誉时,隐含了一系列假设条件。最基本的假设条件就是:一个充分有效的市场,交易成本为零。把这个基本假设条件展开来看就是,企业退出市场无障碍,有大量的潜在购买者,买主和卖主掌握充分的信息,交易时间很短,可以忽略不计,企业产权转移时无行政壁垒限制。一个企业整体转让、解雇工人数量少、卖主承担的代价小等假设条件也过于理想化,因为如果企业把资产分开出售,意味着工人全部失业,职工安置费用数额巨大,企业债权人的利益要受到影响,企业所有者可能什么都得不到。

企业资产分开出售,必然有一些资产无法变现,例如用水权、用电权、特许经营权等,企业注销则与这些权利相关的契约将失效,企业所有者必须承担损失。企业资产分开出售必然涉及大量的资产估价工作,中介费用较高,而且分开出售耗用的时间较长,保管资产费用高,所有者也难以承受。由于某些地区限制其他地区的投资者购买本地区的企业,或者由于其他原因,企业面对的买主有限,只能接受买主给出的低价。一些案例体现了我国企业兼并有浓重的政府干预色彩,政府以国有企业所有者代理人的身份低价出售国有企业,同时要求地方税源不能流失,在当地纳税,解雇工人有一定比例的限制,避免造成社会不稳定,所以负商誉的出现是正常的。负商誉的本质是由于市场的不完全性造成交易成本的存在,企业原所有者被迫向购买者让渡的价值,是购买者在产权交易中获得的收益。

二、国外对负商誉的会计处理

《国际财务报告准则第3号——企业合并》对负商誉规定如下:合并公司可辨认净资产的公允价值大于合并企业的购买成本的超出额,应首先重新评估被合并企业可辨认净资产的确认和计量以及购并成本的计量,若重新评估后仍然有超出额,则立即在损益表中加以确认。

美国《财务会计准则公告第141号——企业合并》规定,合并

公司可辨认净资产的公允价值大于合并企业的购买成本的超出额应当按比例减少本来应当分配到所有被收购资产中的金额。如果本来分配到所有被收购资产中去的金额已经减至零,但仍有剩余的超出额,该剩余的超出额应当在企业合并结束当期被确认为非常利得。

英国把负商誉称为合并资本公积,并记入“合并资本公积”账户,单独列示在所有者权益部分。这意味着合并时获得了利润,但它是不可分配的利润,因为这部分利润是未实现利润。

日本合并商誉的确认是以所购买净资产的账面价值为基础,而不是按照大多数国家所普遍采用的公允价值。负商誉是收买成本低于所收买的净资产于收买日的价值或于资产负债表日的价值,负商誉应予以资本化并在其有效的经济寿命期限内摊销。出于稳健性考虑,一般在不超过5年的时间内摊销,摊销额允许从应纳税所得额中扣除。

三、我国对负商誉的会计处理

同一控制下的企业合并的总体原则——采用类似权益联合合法的处理方法,即对于被合并方的资产、负债按照原账面价值确认,不按公允价值进行调整,不形成商誉,合并对价与合并中取得的净资产份额的差额调整权益项目,合并方为进行企业合并发生的各项直接相关费用于发生时计入当期损益。非同一控制下的企业合并的总体原则——按照购买法进行核算,视同一个企业购买另外一个企业的交易,按照公允价值确认所取得的资产和负债,确认合并商誉,合并方为进行企业合并所发生的各项直接相关费用也计入合并成本。

如在购买日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、负债等的公允价值以及合并成本进行复核后,计入当期损益。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,应当按照下列规定处理:对取得的被购买方的各项可辨认资产、负债、或有负债的公允价值以及合并成本的计量进行复核;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。

基于CAS和IAS的会计信息有用性实证分析

庄小欧

(四川内江职业技术学院 四川内江 641000)

【摘要】 本文选取 2007 年沪市同时发行 A、B 股的 45 家上市公司为研究对象,进行了回归分析,结果表明:中国会计准则提供的信息的有用性优于国际会计准则提供信息的有用性。

【关键词】 盈余 决策有用性 事件研究法

自 1992 年上海真空 B 股上市起,我国开始允许部分企业公开发行境内上市外资股(人民币特种股票,即 B 股),至今已有 10 年的时间。截至 2002 年 5 月 31 日,沪深两市共有 110 家公司发行了 B 股。我国 B 股市场自创立以来,在筹集外汇资金、促进企业改制等方面发挥了重要作用。随着 B 股股票的发行,我国的股票市场相应地分为针对境内投资者的 A 股市场与针对境内外投资者的 B 股市场。与此相适应,发行 B 股的公司信息披露和审计方面也有相应的特殊要求。根据《股份有限公司境内上市外资股规定的实施细则》第三十六

条,公司在中期报告、年度报告中,除应当提供按中国会计准则(CAS)编制的财务报告外,还可以提供按国际会计准则(IAS)或者境外主要募集行为发生地会计准则调整的财务报告。如果按两种会计准则提供的财务报告存在重大差异,应当在财务报告中加以说明。由于两种准则的差异,以中国会计准则编制的财务报告的会计盈余必然会和以国际会计准则编制的财务报告的会计盈余有所不同。

因此,可以通过研究证券市场上投资者对财务报告的反应,来验证按照我国现行会计准则、会计制度所提供的会计信

四、存在的问题分析及改进建议

通过以上分析可知,在国际会计准则一体化的趋势下,我们借鉴国际会计准则,同时坚持立足国情、有所取舍的原则,并充分考虑我国目前的经济、法律环境。在负商誉的会计处理上,与国际会计准则的规定基本一致,即在复核取得的被购买方各项可辨认资产、负债的公允价值后,仍然存在负商誉的,将其直接计入当期损益。这种趋同有利于提高我国企业合并会计信息的可比性,有利于我国大型企业开展国际并购以及国外企业在我国进行合并重组。

但是,现行会计准则对我国企业合并产生的负商誉不予确认,而是作为当期损益处理,这种处理方法不符合购入资产按实际成本计价的原则,也不符合稳健性原则。这是因为:首先,负商誉是客观存在的。在被兼并企业出现连年亏损的情况下,为了尽快将企业售出,避免更多亏损,或者被兼并企业存在隐性负债,企业业主可能将企业降价出售。因此兼并企业在确定兼并价格时常常压低兼并价格,以补偿这部分未来的付出。其次,负商誉与商誉有相反的性质和特征,它是现行财务会计模式未能计量的各种不利因素,这些不利因素使得企业的盈利水平低于一般水平。而这些不利因素将在一定时期内存在于企业之中,企业在合并时一次性将其计入当期损益,显然不符合稳健性原则。

综合以上分析,笔者认为负商誉的会计处理可以从以下几个方面着手改进:

1. 负商誉在企业兼并活动中产生。当企业购买成本低于

被兼并企业净资产的公允价值时,其差额被称为“负商誉”。负商誉和商誉有相反的性质和特征,它是现行财务会计模式未能计量的各种不利因素,这些不利因素能导致企业经济资源流出企业,使企业的盈利能力低于一般水平。被收购企业业主急于转让的心理、交易双方谈判的技巧等因素,都可能使负商誉成为现实。正是由于形成负商誉的因素是多方面的,人们很难具体确定究竟是哪些因素引起的,可以说是诸多因素综合作用的结果。根据负商誉的本质特征,笔者认为负商誉可以按下面的方法处理:将其按资产账面价值的比例抵减非货币性资产的公允价值,一直抵减到购买成本为止,如还不够抵减,将其作为一种递延资产,在以后年度内分期摊销,一般可规定 5 年或 10 年的摊销期。

2. 负商誉在实务中的问题,从根本上说是由于负商誉的定义和计量存在矛盾造成的。这意味着不仅负商誉的计量方法需要改进,而且负商誉的定义也需要完善。我们可以通过明确负商誉定义中的模糊性来改进负商誉的确认和计量。至少,不能仅仅靠改进计量技术来解决确认问题,而应该将完善定义和寻找新的计量技术结合起来,从而有效地解决负商誉的会计确认问题。

主要参考文献

1. 财政部.企业会计准则 2006.北京:经济科学出版社,2006
2. 国际会计准则委员会制定.财政部会计准则委员会译.国际会计准则 2000.北京:中国财政经济出版社,2005