商誉会计处理的国际演变及其启示

中南财经政法大学会计学院　陈　辉(博士)

【摘要】本文从国际会计准则委员会、国际会计准则理事会对商誉会计处理规范的历史演变入手,着重对最新的商誉会计处理方法进行分析,以期为完善我国相关会计准则提供参考。

【关键词】商誉　减值测试　非控制权益　完整商誉法

国际会计准则委员会(IASC)自1973年成立以来,一直致力于各国会计处理的国际协调,制定了一系列国际会计准则,并被越来越多的国家接受。虽然没有制定单独的商誉会计准则,但IASC于1983年颁布的《国际会计准则第22号——企业合并》(IAS 22)规定了外购商誉的处理原则:或者资本化并予以摊销,或者立即注销。1998年,IASC在以下方面对IAS 22做了修订:取消立即注销法;规定商誉应根据其有用年限按系统的方法摊销;要求对摊销期限和摊销方法至少在每一会计年度末核查一次;规定负商誉可以作为递延收益,也可以冲抵应提折旧的非货币性资产。在IASC于2001年4月改组为国际会计准则理事会(IASB)之后,IASB于2004年3月发布了取代IAS 22的《国际财务报告准则第3号——企业合并》(IFRS 3)。2008年1月,IFRS 3的最新修订版正式发布,并将于2009年7月1日起实施。新IFRS 3中关于商誉的会计处理方法与原IFRS 3相比,又发生了一些变化。

一、新IFRS 3中商誉的会计处理方法

(一)商誉的初始确认和计量

原IFRS 3要求在企业合并时采用购买法确认商誉。新IFRS 3用购并法这一术语代替了购买法,因为并非所有的企业合并均由"购买"引致,通过股票交换或其他合约形式同样可以实现对另一主体的控制。不过,术语虽然发生了变化,但商誉确认的基本原理并没有发生变化,即只确认外购商誉。

在对商誉的初始计量上,原IFRS 3是按购买方的投资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计量,列报为合并资产负债表中的一项资产。新IFRS 3同样要求购并方在购并日确认商誉,其计算公式为:

商誉=购并日转移对价的公允价值+被购并主体中非控制权益的金额+分步购并情况下原持有的被购并方权益在购并日的公允价值-企业合并中取得的可辨认资产和负债按企业合并准则计量的金额

新IFRS 3与原IFRS 3在商誉的初始计量方面的区别主要有以下两个:

1. *用被购并方的整体公允价值代替了购买方的投资成本*。在新IFRS 3中,被购并方的整体公允价值由以下三个部分构成:①购并日转移对价的公允价值;②任何非控制权益的金额;③在通过多次交易分步实现企业合并的情况下,在购并日购并方以前持有的被购并方权益的公允价值。在原IFRS 3中,购买方的投资成本包括第一和第三部分内容,同时包括合并中发生的各项直接相关费用。在新IFRS 3中,这些直接相关费用,如为进行合并而发生的法律服务费用、咨询费用、审计费用等,被要求单独核算,通常是直接费用化。第二部分反映的是如果不是全额取得被购并方,非控股股东(少数股东)对被购并方的整体公允价值所享有的权益。因此,在新IFRS 3中,商誉在初始计量时是按被购并方的整体公允价值大于合并中取得的被购并方可辨认净资产公允价值的差额计量。

2. *允许采用完整商誉法*。所谓完整商誉法,就是在合并资产负债表中列报的商誉不仅仅包含归属于母公司股东的,也包含归属于非控股股东的。而在原IFRS 3中,在合并资产负债表中列报的仅是归属于母公司股东的商誉。新IFRS 3并没有完全摒弃原IFRS 3的作法,而是允许企业可以自主选择。是列报完整的商誉,还是列报仅归属于母公司股东的商誉,可以通过初始计量时对非控制权益选用不同的计量方法来实现。如果企业对非控制权益使用公允价值计量,那么计算出来的商誉就是完整的商誉;如果企业对非控制权益使用非控股股东在被购并方的净资产中享有的份额计量,那么计算出来的商誉就是仅归属于母公司股东的商誉。

例如,A公司支付1 000万元一次性购买B公司80%的股份。在购买日,B公司可辨认净资产的公允价值为900万元。如果A公司选择使用公允价值对非控制权益进行计量,并且确定其公允价值是190万元,那么商誉为290万元(1 000+190-900)。这是一个完整的商誉,其中,归属于母公司股东的部分为280万元(1 000-900×80%),归属于非控股股东的部分为10万元(290-280)。如果A公司选择使用非控股股东在被购并方的净资产中享有的份额对非控制权益进行计量,那么商誉为280万元(1 000+180-900),其全部归属于母公司股东。

在完整商誉法下,商誉不能简单地按持股比例在母公司股东和非控股股东之间划分,而应像上例那样计算分配。这主要是因为购并方往往会付出更大的代价以取得控制权,也就是控制溢价。

(二)负商誉的处理

在原 IFRS 3 中,如果购买方的投资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,则会出现负商誉。原 IFRS 3 要求将合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额大于购买方投资成本的差额立即在损益表中确认为当期损益。由于新 IFRS 3 对商誉的初始计量是根据被购并方的整体公允价值进行的,并允许采用完整商誉法,因此,即使非控股股东被分配了商誉,也有可能出现因母公司付出的对价较小而被分配了负商誉的情况。

例如,如果上例中 A 公司不是支付 1 000 万元而是支付 700 万元就取得了 B 公司 80%的股份,其他条件不变,那么此时商誉为-10 万元(700+190-900)。这是一个完整的负商誉,其中,归属于母公司股东的部分为-20 万元(700-900×80%),归属于非控股股东的部分为 10 万元[-10-(-20)]。在这种情况下,新 IFRS 3 要求先将与企业合并相关的商誉(非控制权益享有的份额)减记至零,再将剩余的部分确认为当期损益。也就是说,在这个例子中,按新 IFRS 3 的要求,归属于非控股股东的 10 万元首先要减记至零(合并资产负债表中不确认商誉这项资产),然后将剩余的部分确认为当期损益。而如果按原 IFRS 3,合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额大于购买方投资成本的差额是 20 万元(900×80%-700),这 20 万元全部确认为当期损益。

二、新 IFRS 3 与原 IFRS 3 相比发生变化的原因

1. IASB 致力于会计准则国际趋同的决心是新 IFRS 3 发生变化的直接原因。新 IFRS 3 的出台源于 IASB 和美国财务会计准则委员会(FASB)的一个联合项目。IASC 改组为 IASB 以后,IASB 和 FASB 加强了合作,在很多方面都有联合项目的研究,关于企业合并的联合项目是其中之一。作为这个联合项目的成果,FASB 在 2007 年 12 月发布了修订的《财务会计准则公告第 141 号——企业合并》(SFAS 141),并同时发布了一个新的《财务会计准则公告第 160 号——合并财务报表中的非控制权益》(SFAS 160)。IASB 在 2008 年 1 月发布新 IFRS 3,代表着与美国相关会计准则在企业合并领域的趋同。

2. IASB 对资产概念的重新认定是新 IFRS 3 发生变化的深层理论原因。有关概念框架的联合项目是 IASB 和 FASB 于 2004 年正式启动的一个系统而庞大的项目,旨在对会计基本概念进行重新清理,并建立起指导与评价会计准则体系的基本财务会计理论。其中,对于资产概念的重新探讨与认定是"要素和确认"子项目研究的内容,其试图将资产重新定义为:"一个会计主体的一项资产是现时的经济资源,该主体可以通过可实施的权利或其他方式取得或者限制其他主体取得。"为了建立起逻辑一致的会计准则体系,在制定和修订会计准则时,IASB 必然要遵循概念框架中的基本概念。正是由于 IASB 在修订 IFRS 3 时考虑到了对资产概念的重新认定,进而认为合并中发生的各项直接相关费用不再符合资产的定义,因此不能予以资本化,而应该直接费用化。在对商誉的初始计量上,之所以用被购并方的整体公允价值代替购买方的投资成本,以及允许采用完整商誉法,也是因为从资产概念的角度考虑,即商誉是被购并企业的整体价值超过其可辨认净资产价值的差额。

3. 新 IFRS 3 允许采用完整商誉法,也体现了与资产减值测试相关要求的逻辑一致性。IASC 在 1998 年 6 月发布了《国际会计准则第 36 号——资产减值》(IAS 36),IASB 于 2004 年 3 月发布了修订后的 IAS 36。修订后的 IAS 36 要求对商誉每年进行减值测试。由于商誉本身不会为企业带来现金流量,因此其减值测试要和它所归属的现金产出单元一起进行。如果被购并方在购并后是一个独立的现金产出单元,那么减值测试要将包含商誉在内的现金产出单元的账面金额与可收回金额进行比较,如果可收回金额小于账面金额,则发生了减值,要确认减值损失。包含商誉在内的现金产出单元的账面金额中,商誉的账面金额应该是反映整个被购并企业情况的完整商誉的账面金额。因此,即使在原 IFRS 3 中商誉是按照购买方的投资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计量,在进行减值测试时也必须调整为包含归属于非控制权益的完整商誉的账面金额(完整商誉减去以前确认的减值损失)。

三、启示

1. 我国在制定有关商誉的会计准则时要考虑顺应会计准则国际趋同的趋势。我国的经济环境具有独有的特征,在制定会计准则时体现中国特色是在所难免的。不过,各国会计准则的国际趋同是世界经济一体化和资本市场全球化的必然要求。我国在制定有关商誉的会计准则时,应考虑顺应这种趋势,认真研究世界上其他国家特别是发达国家的商誉会计理论和实务,应尽可能地减少差异,而不应刻意强调中国特色。

2. 应加强商誉的理论研究,并和资产等基本概念的理论研究相结合。如果不对商誉的会计处理进行统一规范,或者制定的规范不合理,不仅会影响财务报告的有用性和可比性,影响会计信息使用者的决策,而且容易被企业管理层利用进行利润操纵。因此,必须加强对商誉的性质、商誉的确认和计量等方面的理论研究。由于商誉属于资产范畴,对商誉的理论研究也应和资产等基本概念的理论研究相结合。

3. 有关商誉的会计准则应与资产减值等相关会计准则保持逻辑一致性。我国《企业会计准则第 8 号——资产减值》与 IAS 36 类似,也要求企业合并所形成的商誉,至少应当在每年年度终了进行减值测试。商誉减值测试的具体方法为,在对与商誉相关的资产组或者资产组组合进行减值测试时,由于其预计的可收回金额包括归属于少数股东的商誉,因此为了使减值测试建立在一致的基础上,企业应当调整资产组或者资产组组合的账面价值,将归属于少数股东的商誉包括在内,然后将调整后的资产组或者资产组组合账面价值与其可收回金额进行比较以确定是否发生了减值。从逻辑一致性的角度看,确认完整商誉更符合资产减值等相关会计准则的要求。

主要参考文献

财政部会计司编写组.企业会计准则讲解 2006.北京:人民出版社,2007