

# 国际合并商誉会计的新发展及其启示

军事经济学院 易有明 李汉兴 田富军

**【摘要】** 本文在概括介绍美国财务会计准则和国际财务报告准则中有关合并商誉会计最新进展的基础上,深入剖析了合并商誉会计处理变化的历史背景,并结合我国现阶段状况,指出我国在制定有关合并商誉会计处理的准则规范时应借鉴国外经验:一是在合并商誉初始确认和计量上应与国际财务报告准则保持一致;二是在合并商誉后续确认和计量上应选择符合我国国情的处理方法;三是根据我国市场经济的发展状况和企业合并会计的需要适时调整合并商誉的会计处理方法。

**【关键词】** 合并商誉 会计处理 摊销 减值

近年来,美国财务会计准则委员会(FASB)和国际会计准则理事会(IASB)均陆续颁布了一些新的准则来重新规范合并商誉的会计处理。本文对美国财务会计准则和国际财务报告准则中有关合并商誉会计的最新进展及其历史背景进行了剖析,并在此基础上结合我国现阶段的具体情况,提出了我国在制定有关合并商誉会计处理的准则规范时应从中得到的启示。

## 一、国际合并商誉会计的最新进展

对合并商誉会计处理的争论焦点主要集中在合并商誉的后续确认与计量上。对于合并商誉的初始确认与计量问题,尽管存在诸多不同的观点,但当前世界各国普遍遵循的原则是将其确认为一项资产,在资产负债表上予以单独列示,同时以其成本对其进行初始计量。关于这一点,无论是以前的还是新近颁布的美国财务会计准则或国际财务报告准则,其规定均没有发生实质性的变化。如IASB于2004年颁布的《国际财务报告准则第3号——企业合并》(IFRS3)中对合并商誉会计处理的规定为:①购买方在购买日应将其在合并中取得的商誉确认为一项资产;②以其成本对商誉进行初始计量。

对于合并商誉的后续确认与计量问题,曾存在如下几种典型的会计处理方法:①立即注销法,即在取得时绕过利润表直接、一次性地冲减股东权益;②永久保留法(或减值测试法),即将商誉作为资产永久保留在资产负债表上,除非能够获得明显的证据表明,企业获取超额盈利的能力已经降低甚至衰竭,且超额盈利能力的降低不可逆转,此时可将减值金额转销到当期损益;③系统摊销法,即将商誉作为一项资产入账,并在估计的有效年限内系统地摊销,计入当期损益(葛家澍、杜兴强,2004)。对于上述三种处理方法,以前的美国财务会计准则和国际财务报告准则均主张采用系统摊销法。但在经济全球化的趋势下,大规模的企业合并层出不穷,系统摊销法逐渐被减值测试法所代替。2001年6月,FASB发布了《美国财务会计准则公告第142号——商誉和其他无形资产》(SFAS142),摈弃了美国长期以来要求对商誉进行摊销的做法,而选择了定期进行减值测试的做法。之后,IFRS3也明确规定:企业合并中取得的商誉不得摊销。购买方应按照

《国际会计准则第36号——资产减值》的规定每年对商誉进行减值测试,如果有事项或环境的变化显示其可能减值,则应更频繁地进行测试。很显然,无论是SFAS142还是IFRS3均摈弃了之前对合并商誉进行摊销的处理方法,而规定以减值测试法来代替。与其他资产的减值测试不同的是,SFAS142规定,商誉发生减值损失后,即使商誉价值回升,也不能转回以前期间已确认的减值损失。这主要是考虑到商誉与企业整体不可分割,其后的商誉价值回升是因为合并后自创商誉价值增加还是因为影响商誉减值的因素发生改变,在实务中很难进行区分。

## 二、国际合并商誉会计发展对我国的启示

我国在规范合并商誉会计处理问题时,可以从美国财务会计准则和国际财务报告准则的发展变化中得到以下这些启示:

1.应将合并商誉确认为一项资产并以其成本进行初始计量。对将合并商誉确认为资产的做法,尽管现在还有不少人有疑义,但国际上大多数国家还是倾向于将其作为一项资产单独列示于资产负债表上。IFRS3明确规定:应将企业在合并中取得的商誉确认为一项资产;企业在合并中取得的商誉代表了购买方为无法分别辨认和单独确认的资产产生的预期未来经济利益所进行的支付。在对合并商誉进行初始计量时,应放弃合并价差项目,以购买成本超过被购买方净资产公允价值中购买方所享有份额的部分作为合并商誉的初始成本。

我国于1995年发布实施的《合并会计报表暂行规定》中将母公司对子公司的长期股权投资与子公司所有者权益中母公司所享有份额之间的差额作为合并价差处理。但合并价差并不完全等同于合并商誉,因为它既包括投资成本与子公司净资产公允价值中母公司所享有份额之间的差额,也包括子公司净资产公允价值与其账面价值之间的差额。按照《合并会计报表暂行规定》,合并价差属于长期投资项目的调整项目,在合并资产负债表中单独列示。很显然,合并价差只在编制合并会计报表时出现,并不属于资产范畴,它无法像合并商誉那样给信息使用者提供相关信息。因此,对合并商誉的初始确认与计量,我国完全可以与国际财务报告准则保持一致。

# 外包方式下的成本优势剖析

西北大学 马丽娜 孔可莹

**【摘要】** 外包给企业带来的首要优势是成本优势。本文在对企业成本进行分解的前提下,认为外包方式下企业生产成本优势主要来源于生产同质性、规模效应、技术创新以及组织结构等方面的变化。正是这些因素相互作用、相互影响,才带来了企业生产成本的节约。

**【关键词】** 外包 生产成本优势 机理

外包,是指企业在甄别核心环节的基础上,打破既定的生产流程,对非核心、非增值的功能或业务采取购进的方式,自身则仅专注于那些核心的、增值的功能或业务。作为非纵向一体化的模式之一,企业外包的实践和外延一直在不断地演化。外包之所以能得到如此迅速的发展,是因为它为企业带来了诸多的竞争优势,其中最重要的是,企业通过外包能够有效地降低成本。而外包产生成本吸引力的机理何在,亦即它是怎样运作以实现成本节约的,目前尚未明确,本文拟就此进行分析。

## 一、理论回顾

理论界对于外包的研究由来已久。追根溯源,外包问题

2.对合并商誉的后续确认与计量,我国应根据现实情况做出选择。如前所述,美国财务会计准则和国际财务报告准则关于合并商誉的会计处理由系统摊销法改为减值测试法,是由于企业合并会计取消了权益结合法而由会计界与工商界相互博弈的结果。而我国目前至少在以下两个方面制约了减值测试法的运用。

一方面,企业合并会计权益结合法的存在,使得购买法下由合并商誉系统摊销所带来的负面影响在我国现阶段表现得并不明显。笔者赞成黄世忠等人的研究结果,现阶段我国绝大多数企业合并和资产重组行为主要是在“共同控制”下的企业集团内的关联成员之间发生的,采用权益结合法既有其合理的基础,也可降低这类企业合并的交易成本。在我国产权交易市场完全发育成熟之前,保持购买法和权益结合法并存的二元格局是惟一明智和现实的选择。另一方面,合并商誉的减值测试要比其他资产的减值测试复杂得多,使得其缺乏可操作性。根据 SFAS142 的规定,公司应分两个阶段来进行合并商誉减值测试,并要求以测试主体——报告单位为基础来衡量合并商誉的公允价值。在我国当前会计实务界确定单个资产公允价值也还存在难度的情况下,要准确衡量一个报告单位整体的公允价值,很显然并不现实。正是因为实务操作中可能存在的随意性,使得相关信息的真实性和相关性难以得到保证,因此,合并商誉的系统摊销法在我国现阶段还不能被减值测试法所取代。

实质上是企业的边界问题。对外包的定位,即对企业边界的界定。经济学主要从交易成本和资源观角度来解释企业的边界问题。Coase 在《企业的性质》中指出,企业在获取某种生产所需的中间产品时,可以采取两种方式,一是通过市场交易,二是在企业内部生产。而这两种方式都存在交易费用。当在企业内进行交易所节约的市场交易成本等于企业规模扩大所增加的组织费用和管理费用时,企业的边界达到均衡。从 Coase 的交易费用经济学分析中可以得出外包的理论依据:当在企业内进行一项交易的成本大于在公开市场上进行这项交易的成本时,企业就应该打破现有的企业边界,将这项交易放到公开市场上去,即采取外包的策略。而 Prahalad 与 Hamel 提出的

3.应根据经济的发展适时调整合并商誉的会计处理方法。前述美国财务会计准则和国际财务报告准则中合并商誉会计处理方法发生变化,是由于经济的发展使得购买法下合并商誉的摊销阻碍了企业合并业务的开展。在购买法和权益结合法均可采用的情况下,为避免合并商誉稀释盈利,大多数企业在并购时会想尽一切办法来满足原美国会计原则委员会(APB)规定运用权益结合法的 12 项条件;在不能采用权益结合法的情况下,有的公司管理层甚至会放弃合并交易。而权益结合法的取消,使得企业在进行合并商誉会计处理时别无选择,对合并商誉的定期摊销理所当然地遭到工商界的反对。由此可见,合并商誉的会计处理方法应顺应经济的发展适时予以调整。如前所述,虽然我国现阶段对合并商誉采用减值测试法进行会计处理还不现实,但随着我国市场经济的发展和企业合并业务的开展,应适时对合并商誉的会计处理方法进行调整,从而与国际接轨。

## 主要参考文献

- ①葛家澍,杜兴强.无形资产会计的相关问题:综评与探讨(下).财会通讯(综合版),2004;10
- ②黄世忠,陈箭深,张象至,王肖健.企业合并会计的经济后果分析——兼论我国会计准则体系中计量属性的整合.会计研究,2004;8
- ③阎达五,耿建新,戴德明.高级会计学.北京:中国人民大学出版社,1998