



负商誉的会计处理方法评析

复旦大学 柳皓 山东经济学院 刘源

我国关于企业合并的会计准则至今尚未出台,其还存在许多引发争论的问题,而负商誉的会计处理方法就是诸多争端之一。

1. 负商誉的性质。关于负商誉的产生,主要存在以下几种观点:

(1)徐泓等认为,负商誉是购买企业的自创商誉。

(2)李晓玲认为,负商誉的产生有三方面原因:
①购买企业承担被购企业的隐性成本,这些隐性成本会导致未来经济资源流出;
②各被购企业经营不善,连年亏损,即将倒闭,企业则宁愿以低于公允市价的价格将其出售,以求得比继续经营和破产更有利的结果;
③社会经济发展特殊阶段的一种现象。

(3)杜兴强从产权经济学角度对负商誉进行分析后认为,负商誉是在单项出售净资产的交易费用大于整体出售净资产的交易费用的前提下产生的,是理性的目标企业所有者为了避

免过高的交易费用而自愿承受的出售价格损失。

(4)谢群松和陈昭方等从财务经济学角度利用模型区分是否存在交易费用和不同的合并方法,对负商誉的产生进行了分析。他们通过分析得出结论:①根据陈信元等提出的负商誉与合并双方的谈判能力有关,而合并双方的谈判能力并不仅仅取决于合并双方各自自创商誉大小的观点,得出负商誉是购买企业的自创商誉不成立的结论;②在吸收合并情况下,李晓玲和杜兴强的理论都得到了支持;③在购受控股和权益联合合并两种方式下,负商誉与交易费用是否为零并无必然联系。

谢群松和陈昭方等的理论模型都没有考虑产生负商誉的其他不确定性因素——社会经济发展特殊阶段的一些现象,如政府为了安置退休职工,在出让企业时给购买企业适当优惠。显然,这是负商誉产生的一个重要原因。

2. 从负商誉的性质评价负商誉的会计处理方法。到现阶段为止,有关负商誉的会计处理方法共有以下三种:

(1)将负商誉直接确认为股东权益计入资本公积。这种方法认为负商誉是被购企业的出资溢价。换言之,此方法是建立在负商誉是购买企业自创商誉的转化这一论点之上的。前已述及,负商誉的形成与合并双方的谈判能力有关,而合并双方的谈判能力并不是完全由合并双方的自创商誉决定的。

在无法准确区分负商誉的价值是交易谈判的结果还是被购企业的出资溢价的情况下,若笼统地将负商誉计入资本公积,似乎有些牵强。

(2)将负商誉确认为递延收益并系统摊销计入以后各期损益。此观点的支持者认为,负商誉是商誉的“相反数”,为了与商誉的会计处理方法保持一致,应选择系统摊销法。

(3)重新评估长期非货币性资产,先将负商誉冲减长期非货币性资产价值被高估的部分,再将剩余部分确认为收购当期的非常利得。此方法认为负商誉是高估长期非货币性资产价值或者由交易本身形成的一种结果,应针对负商誉的两种不同性质选择不同的会计处理方法。

美国财务会计准则委员会颁布的第141号会计准则公告《企业合并》和《国际财务报告准则第3号——企业合并》先后放弃了系统摊销这一会计处理方法,选用了第三种会计处理方法。美国财务会计准则委员会为此选择做出了解释,即负商誉并非商誉的“镜像”,其形成原因不同于商誉。商誉是一项资产,而负商誉本身既不是资产也不是负债。因此,负商誉和商誉没有进行相同会计处理的必要。

3. 对我国负商誉会计处理方法选择的思考。我国现行《合并会计报表暂行规定》中规定,将负商誉作为资本公积进行处理。目前,关于企业合并的会计准则的意见征求意见稿中选取的是与商誉相对应的会计处理方法——将负商誉确认为递延收益并进行系统摊销。但笔者认为,当前我们在进行会计处理方法的选择时,应在充分考虑我国具体国情的基础上选择恰当的会计处理方法。

首先,针对交易本身形成的负商誉,将其确认为当期损益更佳。持反对观点者会反驳,这会导致企业收购当期存在巨大收益且企业管理者可以通过“制造”收购以操纵利润。但目前我国上市公司的考察指标除净资产收益率外,还包括扣除非经常损益的净资产收益率。负商誉带来的收益无疑属于非经常损益,显然不会严重影响我们的评价指标。

其次,我国目前处于一个特殊的社会发展阶段,存在一些特殊的社会现象。比如,政府为了解决退休人员的工资、保险等问题,会故意降低出售价格,形成负商誉。这一部分负商誉与交易本身形成的负商誉完全不同。从它的形成我们就可以看出,这是对未来支出的一种补偿。企业在未来支付这部分职工的工资、保险时,会增加企业的成本费用,导致无法准确衡量企业的经营成果。因此,李晓玲提出应对这部分负商誉进行特别处理,将其记入“应付劳动保险费”、“应付待业保险费”或“应付下岗职工安置费”等负债项目。

综上所述,我们在对负商誉进行会计处理时,应区分其形成原因,进而确定具体的会计处理方法。但是,我们在进行具体实务操作时,并不能准确区分这两部分负商誉。在模糊的界限下,两种会计方法的选择,无疑会给企业管理者提供进行盈余管理的空间。

为了防止会计处理方法的滥用,可以在调节被高估的长期非货币性资产后将负商誉全部计入收购当期的损益,当实际支付退休人员工资、保险费用时,再直接调整期初留存收益。这样既可以考核企业收购过程中购买企业的利得,又不会造成工资、保险费用支付时对企业损益的影响。□