



□ 常 勤

商誉被普遍界定为某一主体具有“能获得超过正常投资报酬率的能力和信誉”。从理论上说,它完全符合国际会计准则委员会(IASC)《编报财务报表的框架》中对资产所定义的三个基本特征,(1)它是“由企业控制的”(归企业所有的)资源;(2)企业所以能控制这些资源,是“由于过去事项”(可以是外购,也可以是自创)的结果;(3)这种资源“预期将为企业创造未来经济利益”(表现为超过正常投资报酬率的经济利益的流入)。据此,确认商誉的最合适的计量属性,莫过于“未来经济利益的现金流入量的折现值”。但在实务中,特别体现在关于商誉的确认和计量的公认会计准则中,并非如此。主要可归纳为:(1)只确认外购商誉,不确认自创商誉。(2)确认的外购商誉,限于在企业购并事项(交易)中形成的“购并商誉”。(3)购并商誉的确认,在国际上存在着不同的会计惯例。是确认为无形资产?还是确认为权益的减项?确认为无形资产时,是应作为摊销资产?还是作为永久性资产。只定期测算其减值损失?(4)在购并商誉的计量上,迄今流行的惯例不是按照“未来现金流入量的折现值”,而是依据购并差价。这个差价应该是购买价格与被购并企业的净资产的账面价值之差,还是购买价格与购并日重估的公允价值(现时市价)之差?(5)按照现行准则,商誉被定性为应摊销资产,负商誉又被定性为递延收益。为什么出现这种会计处理基础不一致的情况?以下结合会计准则的演变历史,来探讨这些问题。

(一)为什么只确认外购商誉,不确认自创商誉?

从理论上说,很难为只确认外购商誉、不确认自创商誉找出恰当的理由。实务中,不确认自创商誉的主要原因,一是不符合“可计量”这一确认标准;二是难以满足“未来经济利益”肯定会“流入企业”这一确认标准。

细究起来,提出这两个原因的出发点是矛盾的。所谓的“不可计量”,是相对外购商誉可按购并日的交易价差计量而言,企业自身积累的自创商誉才是不可计量的;但如果自创商誉以未来经济利益的现金流入量的折现值计量,那就只存在计量可靠性的问题。未来现金流量是不确定的,所谓“肯定”只能是相对而言。如果外购商誉也采用这样的计量基础,也同样存在着这样的不确定性。

以会计估计为基础的计量技术能否解决计量的可靠性和未来现金流量的不确定性问题呢?至少准则制定机构是沿着这个方向努力的。2002年2月,美国财务会计准则委员会(FASB)发布了第7号财务会计概念公告《在会计计量中使用现金流量信息和现值》,建议用折现现金流量来确定现值,针对未来现金流量蕴含的不确定性,建议用概率来估计其可能性,并提出了“折现现金流量分析法”。这里应用的折现率,正是市场上的正常投资报酬率。当然,这一计量技术是否能有效地解决自创商誉的计量问题,还有待实践的证明。如果能相对可靠地计量自创商誉,那么,对于外购商誉,也需突破现行的以购并价差为依据的传统计量程序,才能为自创和外购商誉确立一致的计量基础,但这也不是可以一蹴而就的。

(二)为什么在外购商誉中只确认购并商誉?

实务中之所以只在企业购并中确认商誉,是因为商誉不能独立于企业整体价值之外,只有在企业购并中,购并者才购买被购并企业的整体净资产。更确切地说,购并商誉只是列报在集团的合并资产负债表中,因为它产生于购并事项(交易),在被购并企业的个别资产负债表中不确认其自创商誉。有人认为,购并商誉正是代表了被购并企业的自创商誉,只是通过购并交易实现罢了。

(三)购并商誉是应摊销还是作为永久性资产项目?或是权益扣减项目?

以上的论述中都把购并商誉确认为一项无形资产,但从历史的演变过程来考察,在各国的会计准则和流行惯例之间,是存在着显著差别的。

商誉被确认为应摊销无形资产而进行系统地摊销,是国际准则的要求,从第22号国际会计准则《企业合并》到2004年3月取代它的第3号国际财务报告准则《企业合并》,都是如此;在美国、加拿大、墨西哥、日本、澳大利亚等国,这也是占优势的会计惯例和准则要求,但在计算应税所得(应税收益)时,所得税法不允许将商誉摊销费作为扣减项目,从而,确认购并商誉并不能带来纳税的财务利益。

不把商誉确认为无形资产而主张从合并股东权益中立即注销的,是欧洲国家流行的会计惯例,这与当时这些国家采取

的极度审慎的会计原则有关。起初,德国和西班牙等国都不允许把商誉确认为资产;20世纪90年代,在多数西欧国家中,从合并股东权益中立即注销商誉仍是占优势的惯例,但也允许把商誉确认为无形资产而后摊销。

至于把商誉作为不予摊销的永久性资产,即认为商誉将使购并后的集团永久受益,曾是早期流行的惯例,后来逐渐退出历史舞台,但瑞士还允许把商誉作为不摊销的永久性资产。

又据20世纪90年代对世界主要公司的调查资料,把商誉确认为应摊销资产项目的约占59%,作为权益抵减项目的约占30%,作为永久性资产项目的约占11%。

由此可见,把商誉确认为应摊销的无形资产,无论在准则要求和实务中都居于绝对优势地位。但是,笔者要进一步说明以下几个问题:

第一,认为商誉将使企业永久受益的观念是有一定理由的,摊销只是一种人为的费用化方法。美国财务会计准则委员会在2001年6月与第141号财务会计准则《企业合并》同时发布的第142号财务会计准则《商誉和其他无形资产》中,改变了摊销商誉的方法,代之以测试其减值损失(至少每年度),只有在商誉的账面价值超过其公允价值的年度,才确认减值损失,并将减值部分确认为当年费用。有人认为,这一变革符合商誉将使企业永久受益的观念,因为减值损失源于市场投资报酬率的提升,以致原来确认的商誉跌至其账面价值之下,但这只是一种抽象的纯理论的理解。

第二,把商誉确认为一项资产,还是确认为权益的减项,从表面上看来似乎是南辕北辙的会计方法,很难找到共同的概念依据。但究其实质,不过是分期费用化、还是一次费用化的问题,这是就其会计后果而言的,是财务报表编报者、使用者以至准则制定机构关注的问题,它往往优先于探求共同的概念依据的考虑。

第三,据悉,第141和第142号财务会计准则的同时发布,有一个发人深思的背景。FASB在《企业合并》准则的征求意见稿中,建议废止权益结合法而只允许采用购买法,曾遭到企业界的强烈反对,美国国会为此举行了两次听证会。其症结在于,采用购买法所形成的商誉在摊销时将减少合并收益,又不能获得纳税的财务利益;而权益结合法则不会形成商誉。鉴于这样两种不同的会计后果,参议院听证会主席提议召开“商誉会计圆桌会议”,建议FASB改摊销商誉的方法为定期(每年)测试,由此缓解了企业界的反对。这一背景信息表明,在具体会计准则的制定中,往往凸显了会计后果对当事者的实际利益影响,考虑会计后果有超越考虑概念依据之势,这也正是一个例证。

(四)实务中曾确认为购并商誉的范围是否都符合商誉的定义?

FASB在《企业合并与无形资产》准则征求意见稿中,对美国实务中曾确认为商誉的范围是否都符合商誉的定义进行了分析,将其范围剖析为6个部分。(1)购并日被购并企业净资产

的公允价值超过其账面价值的部分。这部分不构成商誉,早期虽有将其纳入商誉范围的会计惯例,但已为以后发布的准则和流行的惯例所否定。(2)被购并企业未曾确认的其他净资产项目的公允价值。其性质与第(1)项相同,不是商誉的构成成分。只是被购并企业原来没有确认,而购并企业在购并中确认的具体的可辨认项目。(3)被购并企业原先在持续经营中自创的“超额集合价值”。它是商誉的构成成分,可称为来自被购并企业的“持续经营商誉”,体现了前述的自创商誉只有通过购并才能实现的观点。(4)来自购并企业和被购并企业的净资产的集合经营而产生的预期协作的公允价值。应该说,这是在被购并企业的“持续经营商誉”以外确实存在的可预期的在购并中形成的“超额集合价值”,是严格意义上的购并商誉。但在习惯上把第(3)、(4)两项合称为“购并商誉”,FASB征求意见稿将这两项称为“核心商誉”(core goodwill)。(5)购并企业对应付“对价”(consideration)的计价错误。在性质上当然不是商誉的构成成分,但在购并的实际操作中却是不可避免的。(6)对被购并企业的购买价格的高估或低估。性质上当然不是商誉的构成成分,但购买价格通常是在对被购并企业可辨认资产和负债项目的公允价值(购并日市价)评估的基础上,根据对被购并企业的“持续经营商誉”的评估,并且在购并和被购并企业讨价还价的谈判中形成的。因而,在购并的实际操作中是难以避免的。

在实务中,要把第(5)、(6)两项与第(3)、(4)两项区分开来是难以做到的。一是因为这只能依据主观判断,二是出于成本与效益的对比是否合算的考虑。因此在实务中,第(5)、(6)两项往往与第(3)、(4)两项混在一起。FASB征求意见稿把第(3)、(4)两项称为“核心”商誉,也许正是有鉴于此,但如前所述,在实务中混淆在内的第(5)、(6)两项本来就不应是商誉的构成成分。由此可见,商誉计价中夹杂着不符合商誉定义的“不纯”成分,这是外购商誉以交易价格为基础进行计量时难以避免的因素。既然如此,是不是也应该探究按未来经济利益的现金流量的折现值来计量外购商誉呢?

(五)购并差价以被购并企业净资产的公允价值为基础来确定,已成为现行准则要求

由于无论是美国财务准则委员会的第141号财务会计准则,还是国际会计准则理事会(IASB)的第3号国际财务报告准则,均已废止了以被购并企业净资产的账面价值为基础的权益结合法,购并差价的确定,将以被购并企业净资产的公允价值为基础。而且,在企业购并会计中,采用母公司观或主体观所导致的被购并净资产的公允价值仅应用于其权益被母公司购并的部分(母公司观)或应“下摊”至子公司少数股东权益(子公司观)的差别,早在修订的第22号国际会计准则(1998年)中已经变革为全面按公允价值计量了。这一变革称为母公司观下的重新开始法,这种把合并后的集团的经营和财务活动作为新起点的观念可能给企业合并会计带来的影响,值得关注。

(六)为什么对商誉和负商誉会计处理的基础不一致?

论 企业 管理 会计 报告 系统 构建

□
张先治

众所周知,对负商誉的确认,美国会计原则委员会第16号意见书《企业合并》中规定,当购买价格低于被购并企业可辨认账面净资产的公允价值所占的股权份额时,所形成的负商誉应按比例分摊于已贬值的各项非货币性资产,只有当这些非货币性资产的余额均降到零,还留有差额,才可将这一差额确认为负商誉。之所以加以如此严格的限制,是因为负商誉在性质上是一种递延收益,其摊销额将会增加合并净收益,对集团的经营业绩带来“虚夸”影响。

第22号国际会计准则《企业合并》在修订时(1998),作出了较美国准则宽松和实事求是的如下规定:(1)如果负商誉与购买计划中可靠计量的预计未来损失和费用有关,应在未来损失和费用得到确认时确认为收益。(2)如果无关,并且,负商誉金额不超过所购并的非货币性资产公允价值的,应在有关资产的平均剩余寿命内系统地摊销;超过,应立即确认为收益。

目前人们较多关注财务会计目标和财务会计报告,而忽视管理会计目标与管理会计报告,主要原因在于对会计目标,特别是对会计相关性目标理解的偏差。本文将着重从管理会计目标相关性出发,研究实现管理会计相关性目标的管理会计报告体系。

一、企业管理会计报告系统创新原则

管理会计报告是反映企业经营管理过程与经营结果状况的书面文件。管理会计报告主要包括企业内部使用的用于内部决策、控制、评价及沟通的各种会计报表及其说明。管理会计报告的使用者主要是企业内部的董事会、管理者及员工等。目前我国企业内部虽然也编制一些报表,如成本报表等,但这些报表的编制目的主要是为最终完成财务会计报告服务的,没有形成完善的管理会计报告系统。因此,对我国而言,管理会计报告不是改进的问题,而是创新的问题。

管理会计报告的创新离不开管理会计目标,特别是管理会计的相关性。从企业内部经营管理需求看会计相关性,就是要为管理者提供内部决策、控制、评价、沟通所需要的各种信息,特别是会计信息。这为管理会计报告体系与内容创新指明了方向。研究管理会计目标与管理会计报告的关系,首先应从会计相关性角度研究管理会计报告与相关报告的关系,确定管理会计报告创新原则与思路。

管理会计报告创新的基本原则是保证管理会计报告信息与内部决策、控制、评价、沟通所需要的信息保持高度相关性。这种相关性要求在管理会计报告系统建立中处理好以下几种关系。

(一)管理会计报告与财务会计报告的关系

管理会计报告的目的是提供企业内部利益相关者决策的信息;财务会计报告的目的是提供企业外部利益相关者决策的信息。由于内部利益相关者特别是管理者与外部利益相关

综上所述,尽管修订后的第22号国际会计准则改进了负商誉的确认和摊销方法,但同样把负商誉的性质定为“递延收益”,后来发布的第38号国际会计准则《无形资产》(1998)和美国第142号财务会计准则《商誉和其他无形资产》(2001)也没有什么突破。

由此看来,对会计后果的考虑又超越了对概念依据的考虑。这也反映了实务操作中,难免在商誉中混杂了难以区分开来的其他性质的成分——对购买价格的低估或高估。有人认为,负商誉可能含有购买价格低估的成分,那么,商誉也可能含有购买价格高估的成分吗?

从以上对商誉会计的考察中又导出了具有一般意义的财务会计问题,即“会计后果观”与“概念依据观”的矛盾。

(作者单位:厦门大学管理学院)

责任编辑 孙蕊