

中日商誉会计处理之比较

王鑫(博士),袁和和

(河南理工大学经济管理学院,河南焦作 454000)

【摘要】商誉一直以来是会计学界有争议的问题。本文主要就中日会计准则对合并商誉的确认计量和后续会计处理方法进行比较,并对其不同之处进行了分析评价。探讨了我国现阶段商誉会计处理存在的问题,并提出建议。

【关键词】合并商誉;中日比较;会计处理;建议

一、引言

随着经济全球化的不断发展,企业之间的竞争日益激烈。为了能够实现利润最大化、降低企业的风险,不少企业采用并购的方式,扩充集团的资源,使企业能在竞争中实现规模经济。据统计,沪市A股公司中存在并披露商誉的公司比重逐年增加,这一比重从2009年的32.42%增加到2013年的40.23%。商誉分为自创商誉和外购商誉。对于自创商誉,一般认为是企业内部资源“协同效应”的体现,具有无形性,无法进行可靠的计量,国际惯例不予确认。本文所探讨的外购商誉,是企业并购过程中所形成的一项重要资产,它对企业现时和未来的发展都有一定的影响。目前,理论界对商誉的解释主要有两大类观点:一是“超额盈利观”,认为商誉是可以为企业带来超额盈利的一切有利的要素和情形,或者是预期未来超额盈利(能力)的贴现值;二是“差额观”,认为商誉是企业总体价值与单个可辨认净资产价值的差额。本文分析了商誉在中日会计准则中确认和计量的异同,并提出相关政策建议。

二、中日商誉会计准则的比较

我国现在执行的是2006年版企业会计准则,日本现行准则为2008年12月日本会计准则理事会(ASBJ)修订后的会计准则(以下简称“日本会计准则修正案”)。以下就中日现行会计准则中对商誉的规定进行比较。

1. 中日对商誉初始确认和计量的比较。我国准则中并没有单独设立商誉会计准则,也不再将其列入无形资产的范畴,而是作为一项资产在合并资产负债表中单独列示。《企业会计准则第20号——企业合并》对于商誉的确认方法为:在非同一控制下的企业合并中,购买方所付出资产的公允价值大于取得的被购买方可辨认净资产公允价值的差额确认为商誉,反之合并成本小于被购买方可辨认净资产公允价值的差额(负商誉)计入当期损益。

日本会计准则修正案指出,正商誉仍按照原准则执行,即被购买企业或者购买事业的购买成本超过所分配

到购买的资产及接受负债净额后的差额,不足的差额为负商誉(按照国际财务报告准则核算计入当期损益)。

日本会计准则修正案对被购买方的可辨认净资产的计量方法由以前的部分时价法改为全部时价法,与我国的做法趋于一致,这也说明了日本在企业合并的会计处理上逐渐由母公司理论向实体理论过渡。但是,中日均未采用国际准则的“全商誉”方法,这种方法与我国现行的购买法最主要的区别在于,增加了对被合并企业中的非控制股份中所含商誉的计量。按照中日的商誉确认方法,下文以控股合并为例,讨论实务中的会计处理。

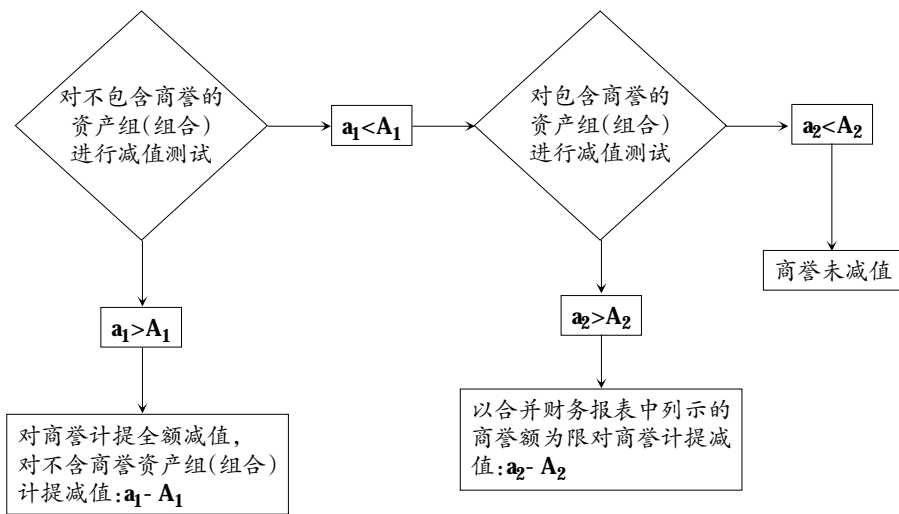
例1:2013年6月30日,P公司以8 000万元的价格收购了S公司80%的股权。此前,两家公司无关联方关系。S公司合并当日的可辨认资产公允价值为15 000万元,负债公允价值为6 000万元。假设P公司在编制合并财务报表时S公司资产负债的账面价值与公允价值一致,不需要调整。

合并时应当编制抵销分录为:借:实收资本、资本公积、盈余公积、未分配利润9 000,商誉800(8 000- 9 000×80%);贷:长期股权投资8 000,少数股东权益1 800。

若计算出的商誉为负,应当反映在“营业外收入”贷方。若采用全商誉的方法,假设少数股东权益公允价值为2 000万元,上例中,全商誉=8 000+2 000- 9 000=1 000(万元),反映在P公司合并财务报表中,即“商誉”和“少数股东权益”项目均比部分商誉法下增加了200万元。

2. 中日商誉后续计量的比较。我国对合并商誉的后续会计处理方法主要体现在《企业会计准则第8号——资产减值》中,该准则规定商誉至少应当在每年年度终了进行减值测试,不再采用旧准则对商誉逐年摊销的做法。具体做法为:首先对不包含商誉的资产组或者资产组组合进行减值测试,计算可收回金额,并与相关账面价值相比较,确认相应的减值损失;再对包含商誉的资产组或者资产组组合进行减值测试,比较这些相关资产组或者资产

组组合的账面价值(包括所分摊的商誉的账面价值部分)与其可收回金额,如相关资产组或者资产组组合的可收回金额低于其账面价值的,确认减值损失(如下图所示)。



注: A_1 和 A_2 表示资产组(组合)的可回收金额; a_1 表示不含商誉的资产组(组合)的账面价值; a_2 表示含商誉的资产组(组合)的账面价值。

我国商誉减值测试程序

日本对于商誉的后续处理仍然沿用其原准则中的做法,采用了分期摊销和价值减损二选一的处理方式:直线法进行摊销,摊销年限由其预期能够产生影响的期间所决定,不应超过20年,摊销额应当计入当期损益;也可以对商誉按照《固定资产减值会计准则》进行减值处理,并且在二者的选择不允许存在利润操纵的可能。

例2:续例1,在单纯减值法下,假设S公司所有资产被认定为一个资产组,2013年年末P公司测定该资产组可回收金额为13 000万元,按购买日公允价值持续计算的可辨认净资产的账面价值为12 500万元,计算商誉减值。

(1) $12\ 500 < 13\ 000$, 调整包含商誉的资产组的账面价值(将少数股东权益的商誉纳入) = $12\ 500 + 800/80\% = 13\ 500$ (万元)。

(2) 把调整后的资产组账面价值和可回收金额比较,确认减值, $13\ 500 > 13\ 000$, 包含商誉的资产组减值损失 = $13\ 500 - 13\ 000 = 500$ (万元), 合并财务报表中商誉减值损失 = $500 \times 80\% = 400$ (万元)。

例3:续例1,在系统摊销法下,假设S公司所有资产被认定为一个资产组,P公司规定商誉的有效使用年限为16年,那么2013年P公司的应当确认的商誉摊销额 = $800/16 = 50$ (万元)。

中日两国对于商誉的后续会计处理显然不同,我国基于稳健性原则要求至少在年终对商誉进行减值测试。但是单纯减值法的使用在国际上仍有很大的争议:①既然商誉被作为一项资产,随着时间的推移应当是逐步消

耗的,这种耗费应当反映在实体的后续经营期间,而单纯使用减值法就不符合这一条件;②在减值模式下要使用大量假设,如未来现金流量、增长率和折现率等,使单纯

减值模式所得出的数据不足够可靠;③无论是否发生减值迹象,企业每年都要对商誉进行减值测试,必然需要进行一系列数据的测算,耗费较多的人力、物力、财力,不符合成本效益原则。

而日本会计准则对商誉采用直线法摊销首先满足了上述第一个条件。摊销法难点在于摊销年限比较难确定,ASBJ将摊销年限上限规定为20年,大大降低了实务操作的难度,也在一定程度上防范了会计操纵。然而这种较为机械的规定缺少一定的理论依据,缺乏说服力。所处行业不同,商誉的特点、有效期等因素很大程度上

取决于企业内部管理人员的职业判断,且商誉受未来不确定事项的影响较大,因此也很难运用配比原则进行摊销。

三、对完善我国合并商誉规范的建议

1. 建立合理的商誉价值评估机制。差额法计算出商誉价值的大小与购买方付出对价、被并购企业可辨认净资产两个公允价值密切相关。采用公允价值计量的前提是要存在一个活跃的市场,而我国的条件尚未成熟,在对资产和负债的公允价值进行评估时很容易受主观因素的影响,从而导致商誉价值偏高或偏低。笔者认为,对商誉价值的评估不能只依靠外部独立评估机构或者企业内部评估人员单方面的判断,需要两方人员的密切配合。委托方财务人员必须提供真实的财务数据以及相关的非财务信息;受托方专业评估师以此为基础对商誉价值进行初次评估,将结果反馈给委托方;委托方财务人员根据企业的真实情况对初次估值予以修正,并进行详细说明;委托方和受托方的评估底稿交由独立的第三方机构来鉴定,进一步确认商誉的价值,提高商誉的公允性和可靠性。

2. 合并财务报表对商誉的确认向实体理论靠拢。在实体理论中,我们是将参与企业合并的双方组成的集团看做一个经济实体,控制方编制的合并财务报表反映的是企业集团作为一个统一的经济实体所拥有或控制的全部资源以及这些资源发挥作用所取得的收益情况。根据我国新准则规定,编制合并财务报表时,除商誉以外的所有资产和负债均全额反映,唯独商誉是按照归属于母公

视同销售行为增值税纳税筹划风险及危害

王树锋(教授), 路博文

(黑龙江八一农垦大学会计学院, 黑龙江大庆 163319; 黑龙江八一农垦大学研究生院, 黑龙江大庆 163319)

【摘要】针对增值税法规定,资产自用产品应视同销售按照移送使用价格计税的特殊规定,结合企业社会责任和义务承担税负不合理性,采用调研法、对比法、判断分析法和逻辑推理法等,在阐述视同销售货物行为法律制度规定基础上,分析了近几年广泛流行于工业企业对自产自用和改变用途产品开展纳税筹划的新手段,并列举实例剖析了这些纳税筹划手段引发的纳税风险及其危害,旨在警示企业纳税会计树立科学的纳税筹划思想和恪守依法纳税的筹划原则,避免因侵害国家利益而给纳税人造成不应有的经济损失。

【关键词】视同销售; 增值税; 纳税筹划风险; 自产自用

依照增值税法规定,企业自产和委托加工应税产品自用和改变用途的,应视同销售货物计税。这是税收公平原则的体现。因为对于生产不具备企业自用和改变用途特征的企业来说,其必须将产品销售变现后,用货币资金购入需用商品或者对外支付使用。而在其产品销售环节就需要缴纳增值税。调查发现,很多企业都认为视同销售

司的部分来反映,这不符合实体理论的要求。笔者认为,应当将收购方少数股东权益中包含的商誉也纳入合并财务报表的范畴。

3. 改进商誉后续计量的方法。《企业会计准则第8号——资产减值》关于“商誉应当结合与其相关的资产组或者资产组组合进行减值测试”的规定,有学者认为这种规定偏离了商誉的定义,完全忽略了知识经济下“人力资源”对商誉的主导力量,对协同效应的诠释不佳。同时,这一规定也使企业在进行商誉减值测试时带有较大的随意性。笔者以沪市A股全部上市公司为调查对象,查阅其**2012**年和**2013**年的年报发现:**2012**年存在外购商誉的公司有**346**家,其中对商誉计提减值准备的有**28**家,所占比重为**8.09%**,**2013**年存在外购商誉的公司为**374**家,其中对商誉计提减值准备的有**40**家,占比**10.70%**。从调查数据上来看计提商誉减值准备的公司比重较低,对于未计提商誉减值准备的公司我们无从确切得知其是否发生减值迹象,而计提商誉减值准备的公司大多数是对某一非同一控制下子公司商誉进行全额计提,从某种意义上来说商誉的减值测试没有被很好地执行,不能准确反映商誉的价值。更有甚者,在经营环境和财务状况等没有发生重大变化或减值迹象情况下,就对商誉计提了全部或部分减值,有“调节”经营业绩的嫌疑。日本对于商誉后

行为纳税负担难于接受,为此积极开展纳税筹划,甚至出现大量借纳税筹划之名行偷逃税之实的行径。适度的纳税筹划可以为企业带来一定的税收利益,但过度或错误的纳税筹划反将给企业带来风险隐患。

一、视同销售行为增值税纳税筹划的法律依据

1. 视同销售货物的范围。视同销售行为,是视同销售

续计量采用摊销法和减值法相结合的做法可以说是独具特色。

通过以上分析,笔者认为我国在商誉的后续计量上可以采用与其他无形资产相类似的“摊销+减值”的模式。具体来说:①准则可以根据行业特征规定不同行业商誉的摊销年限,这样既能消除企业对商誉摊销年限确认的难度,又能保证同行业的横向可比性。②基于成本效益原则的考虑,应当取消对商誉至少每年进行一次减值测试的规定,改为仅在发生重大减值迹象时进行减值测试,并在报表附注中对减值测试的过程予以详细披露。但是准则必须规范重大减值迹象的具体情况,如人力资源的大幅度调整,尤其是核心人才的流失;外部宏观环境出现对企业影响重大的因素;核心技术的老化等。③应当在商誉信息的监管方面加大力度,减少盈余管理的发生,尽快出台单独的商誉会计准则,使商誉的会计处理更加规范。

主要参考文献

杜兴强,杜颖洁,周泽将.商誉的内涵及其确认问题探讨[J].会计研究,2011(1).

冯卫东,郑海英.企业并购商誉计量与披露问题研究[J].财政研究,2013(8).

于越冬.人力资本与企业商誉的经济实质[J].会计研究,2000(2).