

负商誉的确认及 摊销方法的选择

付雁琛 徐俊杰

在以购买方式进行企业间合并时,如果购买成本小于被购买企业净资产的公允价值,就会出现负商誉。对负商誉的确认及摊销通常有三种方法:(1)确认为一项负债或递延贷项,并在以后期间内摊销,作为各期利润的增加;(2)在合并日的会计报表中记录为股东权益的增加,即当期调增“资本公积”或“留存收益”;(3)按比例调减各种可辨认的长期非货币性资产的价值,直至减至零,若仍有负商誉,再按第一种方法处理。

笔者认为,第一种方法,参照了最普遍采用的一种商誉的确认及摊销处理方式。商誉是一项资产,取得商誉所发生的支出是为了在以后各期取得超额利润,商誉的摊销确认了以后各受益期为取得这些利润而付出的代价,从而与各期收入进行配比,导致了各期利润的减少;相应的,负商誉应作为一项负债,是购买企业替被购企业承担的资产贬值的责任,负商誉的摊销意味着购买时预计资产可能发生的损失在以后各期的补

偿,从而导致了以后各会计期间费用的减少和利润的增加。这种方法存在两个缺陷:(1)将负商誉作为负债或递延贷项处理不符合负债的定义和特征,因为它非但没有导致未来经济利益的减少,反而会导致未来经济利益的增加。(2)将负商誉作为以后各期利润的增加,很可能出现不正常的情况:假设企业在摊销时期的第一年出现亏损0.5万元,由于当期摊销了1万元的负商誉,导致企业当期“实现”了0.5万元的利润。这不仅粉饰了企业的经营业绩,而且还使企业交纳所得税,对企业来说,是增加了额外的负担,对于企业外部的报表使用者来说,也未能获得真实有效的信息。

第二种方法是在购买时直接增加购买企业的股东权益,这样做虽然操作简单,但这种做法与第一种做法的最终结果是一致的,而且,之所以出现负商誉,是因为一些没能体现在账面上的隐性成本将对企业合并后几个会计期间的利润产生不利影响,该种做法直接调增企业的股东权益,也未能体现出负商誉与以后各会计期间的关系,未能体现出负商誉的经济本质。

第三种方法是美国等诸多国家的会计准则及国际会计准则提倡使用的方法。采用这种方法的理由是:一方面企业之所以存在负商誉,往往是由于高估了企业某些资产的价值;另一方面由于货币资产、应收项目等流动资产都具有其客观存在的价格,长期投资也有当时客观的市场价格,只有固定资产、无形资产、递延资产等没有准确的价格,因此,负商誉可以在购并时直接冲减这些非货币性长期资产的价值,虽然这种摊销方法随着以后各期资产的摊销同样增加各摊销期的利润,但这种摊销处理似乎更加符合逻辑。

考虑负商誉的确认及摊销问题不应一味考虑与商誉的处理方法相对应,而应从负商誉的本质出发,确认负商誉即确认了以后几个会计期间的利润将因此受到的影响,负商誉的摊销即是对这一预计损失的摊销。笔者以为,第三种方法最为可取。

责任编辑 许太谊

折旧年限的剩余年限做为公司固定资产计提折旧年限,进而套算一个折旧率,则无疑人为增大了固定资产的价值转移速度,缺乏科学性。即使用这个剩余年限去分摊所确定的折旧基数,若其与尚可使用年限存在差异,如上文分析,则不利于公司的正确核算;实务上,评估机构在进行资产评估时和接受资产的企业方在接

受资产时,有时根本不知道某项固定资产已使用了多少年,此时无需、也没有必要去追寻该项资产的已使用年限,机械套算其剩余使用年限没有操作性。

(作者单位:河北会计师事务所)

责任编辑 袁 庚