

国际会计准则理事会初步决议 保留现行商誉减值模式 并增加企业合并业绩披露要求

会计准则委员会 ■

2020年3月19日,国际会计准则理事会(IASB,以下简称理事会)发布了2020年第一份讨论稿《企业合并——披露、商誉及其减值(Business Combinations——Disclosures, Goodwill and Impairment)(讨论稿)》(以下简称讨论稿),征求意见截止日期为2020年9月15日。

一、有关背景

2004年3月,理事会发布了《国际财务报告准则第3号——企业合并》(以下简称《国际财务报告准则第3号》),取代了原《国际会计准则第22号——企业合并》,并以只对商誉进行减值测试的方法(即至少在每年年度终了时对商誉进行减值测试)替代了原准则中规定的商誉摊销法。2013年7月,理事会就《国际财务报告准则第3号》开展实施后审议,以应对财务报告环境、监管环境的变化及回应全球利益相关者的关切。理事会在《国际财务报告准则第3号》实施后审议中收到以下反馈意见:

一是企业合并相关信息披露的充分性及有用性不足。企业披露的企业合并相关信息无法满足会计信息使用者有效评估购买方支付的交易对价是否合理、企业合并的关键目标是否得以实现等信息需求。

二是按照《国际会计准则第36

号——资产减值》(以下简称《国际会计准则第36号》)有关要求进行的商誉减值测试过于复杂、执行成本较高。

三是通过商誉减值测试方法确定的商誉减值滞后于减值事件的发生,不能及时有效反映减值事件对商誉的影响。

四是企业进行商誉减值测试时,尤其在确定用于计算使用价值(预计未来现金流量的现值)的关键假设以及分摊商誉的账面价值至资产组方面,更多依赖企业的主观判断,这很可能导致商誉减值损失的确认不充分或者滞后,影响了商誉减值测试的有效性。

五是投资者对独立于商誉确认的可辨认无形资产(如客户关系、商标等)是否能够带来有用信息存在疑惑。这些单独确认的无形资产通常不存在活跃市场,其计量受主观影响较大,估值方法相对复杂,估值的可靠性难以确定。

为了有效解决上述问题,理事会于2015年2月决定重新考虑《国际财务报告准则第3号》中有关商誉的会计处理问题,将“商誉及其减值”确定为一项研究项目。“商誉及其减值”项目自立项以来,就引起了利益相关方的广泛关注和热烈讨论:理事会在月度例会上先后开展24次讨论、会计准则咨询论坛(ASAF)先后开展9次讨论、全球报表编制者论坛(GPF)先后开展7次讨论、资本市场咨询委员会(CMAC)先

后开展5次讨论、新兴经济体工作组(BEG)先后开展2次讨论、世界准则制定机构会议(WSS)先后开展2次讨论,就“商誉及其减值”项目中改进企业合并相关披露、是否重新引入商誉摊销法、如何简化减值测试方法等问题进行深入探讨。

在充分讨论和广泛听取意见的基础上,理事会根据“商誉及其减值”项目前期研究的成果,起草并发布了讨论稿,进一步征求社会各界对理事会就该项目初步决议的意见和建议。

二、理事会的初步决议

(一)改进企业合并相关业绩的信息披露

1.增加披露企业合并的后续业绩信息。《国际财务报告准则第3号》规定,购买方应披露企业合并的主要原因。

讨论稿建议将这一规定修改为购买方应披露企业合并的战略原因和管理层的具体目标。其中,战略原因指企业一般在管理层评论中披露的总体经营战略;管理层的具体目标指管理层通过企业合并预期实现的具体财务和非财务目标。讨论稿还建议管理层披露以下信息:一是企业合并发生的当期,管理层评估后续业绩是否实现预期目标时采用的指标;二是采用以上指标评估后续业绩实现预期目标的程度;

三是管理层不对后续业绩是否实现预期目标进行评估的原因；四是管理层在企业合并下一年度停止评估后续业绩是否实现预期目标的原因；五是管理层变更评估后续业绩是否实现预期目标时所采用指标的原因。

2. 改进《国际财务报告准则第3号》的披露目标和要求。讨论稿建议,《国际财务报告准则第3号》的披露目标不仅是帮助会计信息使用者评估企业合并的性质及其财务影响,还应增加两项目标:一是企业管理层以约定对价进行企业合并时预期获得的收益;二是实现管理层目标的程度。

讨论稿还建议对《国际财务报告准则第3号》的披露要求进行以下有针对性的改进:第一,将商誉形成因素的定性描述修改为以下内容:一是预期获得的协同效应;二是预期何时实现协同效应;三是协同效应的预估金额或范围;四是获得以上协同效应的预估成本或范围。第二,明确要求企业披露在合并中承担的被购买方筹资活动产生的负债以及设定受益养老金负债的确认金额。第三,《国际财务报告准则第3号》要求企业披露被购买方自购买日起实现的收入和净利润,以及假设合并后的报告主体在报告期间一直存在的情况下实现的收入和净利润,讨论稿建议将以上“净利润”修改为“扣除与企业合并相关的交易成本和整合成本前的经营利润(《一般列示与披露(征求意见稿)》所定义的经营利润)”。第四,增加披露被购买方自购买日起实现的经营活动现金流量,以及假设合并后的报告主体在报告期间一直存在的情况下实现的经营活动现金流量。

(二) 保留商誉的后续会计处理方法

1. 认为尚无进一步改进商誉减值测试有效性的方法,继续延用商誉减值测试的现行方法。理事会曾提出“净空值法”(Headroom Approach),拟有效解决

商誉减值测试存在的“商誉减值计提不及时、不充分”问题,以期改进商誉减值测试的有效性。但是该方法需要更多地依赖会计人员的主观判断,且会增加减值测试的复杂性和成本,理事会认为无法在合理成本的基础上重新设计更为有效的商誉减值测试方法,决定放弃“净空值法”,在讨论稿中初步决议延用商誉减值测试的现行方法。

2. 不重新引入商誉摊销法,继续保留只对商誉进行减值测试的方法。由于无法在合理成本的基础上显著改进商誉减值测试方法,理事会曾考虑在商誉的后续会计处理中重新引入摊销法。理事会指出,商誉后续会计处理的减值测试法和摊销法都有自身的局限性:减值测试法下,由于商誉无法独立产生现金流且无法单独交易,企业不能直接测算其可收回金额及对其直接进行减值测试;摊销法下,由于商誉的使用寿命和消耗模式无法合理估计,企业在运用摊销法时存在困难和挑战,且摊销法影响了商誉相关会计信息的质量。经过充分讨论和广泛听取相关意见,理事会认为没有充分的证据表明摊销法能够显著改进财务报告,在讨论稿中初步决议不重新引入摊销法,继续保留只对商誉进行减值测试的方法。理事会希望利益相关方在这一问题上进一步反馈意见和建议。

3. 增加列示“扣除商誉的所有者权益”小计项目。由于商誉不可直接计量、无法独立于其他资产或资产组产生现金流量,具有不同于其他资产的特性,理事会建议在讨论稿中建议,在合并资产负债表中列示“扣除商誉的所有者权益”小计项目,以期突出商誉存在的风险,帮助会计信息使用者更好地理解企业的财务状况。

(三) 简化现行商誉减值测试

1. 豁免企业每年进行商誉减值测试的强制性要求。理事会在讨论稿中建

议,放宽每年对商誉进行减值测试的强制性规定,只要求在有迹象表明商誉可能发生减值的情况下对商誉进行减值测试。讨论稿的此项建议同样也适用于使用寿命不确定的无形资产和尚未达到预定可使用状态的无形资产。理事会希望通过这一会计政策的变化,能够有效降低商誉和无形资产减值测试的成本。理事会正在考虑是否修订减值迹象的相关要求,如根据改进的企业合并信息披露进行调整。

2. 采取适当措施简化使用价值的计算方法。理事会在讨论稿中建议,简化使用价值的计算方法,以降低减值测试的复杂性。具体而言,讨论稿建议在计算使用价值时,不再要求企业扣除与其尚未作出承诺的未来重组或者未来资产改良相关的现金流量;允许企业可以按照税后的现金流量和税后折现率估计使用价值,即允许企业采用税前或者税后的现金流量和折现率计算使用价值,现金流量和折现率的确定基础相一致即可。讨论稿的此项简化方法不仅适用于商誉减值测试,也适用于《国际会计准则第36号》规范的其他资产和资产组。

(四) 继续对可辨认无形资产单独进行会计处理

《国际财务报告准则第3号》要求企业单独识别和计量企业合并中获得的可辨认无形资产,不将其纳入商誉。有些利益相关方认为一些可辨认无形资产(如客户关系、商标等)较难确定其入账价值和摊销方式,建议将这些可辨认无形资产纳入商誉。理事会认为以上理由不充分,建议继续保留单独确认可辨认无形资产的有关要求,以帮助会计信息使用者更加准确地理解企业在合并中获得的具体资产。理事会希望利益相关方在这一问题上进一步反馈意见和建议。

责任编辑 刘霖