

■ 当代社会科学研究选辑

社会科学问题纵横

SHEHUIKEXUEWENTIZONGHENG

主编 / 卢学英

 吉林大学出版社

社会科学问题纵横

SHEHUIKEXUEWENTIZONGHENG

主 编	卢学英		
副主编	王俊生	何修良	
编 委	李铁华	卢学英	邓群刚
	刘景尧	王俊生	何秀良
	张庆一	官 雪	

江苏工业学院图书馆
藏书章

吉林大学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

社会科学问题纵横/卢学英主编. —长春:

吉林大学出版社, 2007. 1

(当代社会科学研究选辑)

ISBN 7-5601-3540-4

I. 社… II. 卢… III. 社会科学—文集

IV. C53

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2007) 第 003445 号

社会科学问题纵横

主 编 卢学英

责任编辑、责任校对 丛立新

封面设计 张 纳

吉林大学出版社出版
(长春市明德路 421 号)

吉林大学出版社发行
长春市太平彩印有限公司印刷

开 本 787×1092 毫米 1/16

2006 年 12 月第 1 版

印 张 26.625

2006 年 12 月第 1 次印刷

字 数 761 千字

印数 1-500 册

ISBN 7-5601-3540-4

定价: 48.00 元

序 言

什么是学术？每一个研究学术、思考理论的人似乎都应该对其有一个深刻的理解和认识。学术是一种体系化的理论，它依托于现实，整合于现实，又指导于现实。学术首先是一种理论，是一种逻辑化的思维组合，不是只言片语，更不是只言片语的堆砌。理论之所以为理论，在于其逻辑内容的自证性，在于其能自圆其说，也正是基于此，单个的理论难称之为学术。学术是诸多理论的组合，多个理论而成学科，学科之理论可谓学术，多科理论之整合更可谓学术。

学术为解释问题、完善理论、解决问题而生。对未知领域的探索是人类的本能欲求，“征服自然”乃是代代先人和吾辈人的宿愿，欲实现该种宿愿，首先即需要知晓某种事物是什么，解释问题即成为学术理论的光荣使命。然而理论之所以是理论，在于其仅为人类认知之总结，仅在于主观世界中，而非客观世界本身，故而理论不一定准确，往往是人类对事物个别角度的把握，甚至是错误的把握。当人类认识到该种个别性及错误性后，即会对该种把握做出修改，此可称之为学术理论的完善，此也为解释问题的需要。无论对问题的解释还是对理论的完善，归根结底就是一件事，即解决问题，这是学术理论的灵魂。一个事物要具备价值，必须具备为人类服务的能力，能为人类带来利益，如欣赏利益、娱乐利益、生产利益等，否则其存在对人类则无意义。学术的价值就在于能为人类解决问题。如果一个理论对人类没有丝毫的意义，则我们很难称之为学术理论。

好的学术理论自然应具备学术的一般内涵，然而其有更高的标准。优秀的学术理论至少应具备三大特性，即实用性、创新性、合理性。实用性前文已述及，它是学术理论之根，没有它则一切都失去意义。创新性是一个优秀理论的必备特征。理论之所以优秀，就在于其提出了新的认知，填补了人类未曾认知领域的空白或弥补了史上已有理论的缺陷，使人类更加向认知的正确性迈进了一步。如对某项活动提出了新的规则、新的解决办法，对某种现在运行的规则缺陷提出了修正，对现有的理论基于新的角度提出了重新阐释与整合等。当然，这种创新还应当有章可循，这实际涉及到学术理论的合理性问题。学术理论必须具备合理性，优秀的学术理论更是如此。首先，学术理论必须有逻辑性，这也是生成理论的内在要求。理论即是抽象认知的逻辑推演，单纯的、零散的认知难称理论，有理论必有逻辑，没有逻辑难称理论，更难让人信服。其次，理论的生成及创新必须基于特有的框架体系、遵循学科的基本原则。与他人进行学术交流的过程中常常感觉到不少人的思维往往漂浮在空中，他们基于简单的点点理念和心中的正义观建构一定的思想，然而这些思想基于何种现有的逻辑构架却不得而知，这是一种很危险的学术思维。学术思维必须基于现存体系，这样才能使理论研究追溯本源。再次，要遵循一定的法律原则。对于法律学科而言，在学术领域中可以探讨特定规则的修改或制定，但仍然需要以一定的原则为指导。如民法理论必须遵守公平、诚信等基本原则。对于其他学科，则应遵守现行法律，除非该进行事项在法律调整范围以外。

本书的出版正是以上述学术标准为准则，收录了国内十多所知名院校的青年教师、研究生的最新研究成果，内容涵盖了政治、经济、法律、文学、新闻学、历史等学科门类。尽管很多见解还有待于实践的检验，但是其在学术上的突破和创新的精神确实反映了正在成长的学术团队的优秀品质与专业精神。同时，由于学科本身的关联性以及我们在收录时的主观选择，这种综合性的特

点也使本书的很多内容之间能够相互呼应,相互阐释和强化,这也使本书具有很强的体系化的特点,是本书的另一大亮点。所以在相当大的读者范围内,可以说本书都具有较高的阅读价值。必须指出的是,由于时间仓促,水平有限,即使我们对入选作品严格把关,尽量保证文章的质量,但百密必有一疏,疏忽之处还请学界同仁给予批评指正,不吝赐教!

是为序!

编 者

二〇〇七年元月七日于长春

目 录

会计学专题研究

对新《企业会计准则》中商誉问题的探析	谭旭宏(1)
资产负债观与收入费用观之比较	孙 菲(4)
对知识经济下自创商誉的确认、计量和报告的思考	范兰兰(7)
非货币性资产交换新旧会计准则的差异	纪小倩(10)
关于所得税资产负债表债务法在我国应用的思考	陈燕青(13)
关于我国合并会计报表实务中合并范围的浅析	郭 伟(16)
关于研发费用会计处理的思考	魏雪梅(19)
经理人股票期权会计的确认问题研究	支媛媛(23)
论开征物业税的影响	杨柳旭(27)
论收入准则的国际比较	黄 尧(31)
风险审计——内部审计发展的必然选择	齐 敏(34)
内部审计外包:矛盾和挣扎	王 鹏(38)
企业合并的会计方法选择	敬佳琪 于大钧(41)
浅谈资产负债观与收入费用观的差异对我国《所得税》准则的影响	杨秀绣(44)
浅谈新债务重组准则	燕 玲(47)
浅析综合收益	李玲玲(50)
电子商务:国民经济发展的助推器	李 敏(53)
Comprehensive income、Net income 和 Earnings 的异同及对中国的启示	王铁燕(56)
对非货币性资产交换涉及的应收账款问题的探讨	刘永环(59)
浅析公司治理下的内部会计控制	黄珊珊 孟阳光(62)
浅析传统会计收益与全面收益的比较	李 艳(65)
浅析合并会计报表的合并范围	李 玲(68)
浅析企业合理避税	吕 穗(71)
浅议公允价值的应用	梁 月(75)
浅谈合并商誉的确认和计量	栗 静(78)
浅论商誉后续计量	曲丰敏(82)
商誉会计理论问题研究	
——浅谈自创商誉的确认	刘 洋(85)
审计失败浅议	杨晓丽(89)

投资性房地产准则引发的思考	魏 星(92)
论新《企业会计准则》及其发展过程	牟悦佳(95)
我国电算化会计发展展望	刘 杨(98)
论新《企业会计准则》下所得税理念的转变	
——从收入费用观到资产负债观	冯 蕾(101)
新《企业会计准则》下的资产负债观研究	张晶晶(104)
新旧资产减值准则比较分析	李 洋(108)
新《企业会计准则》的改进对盈余管理的防范	崔丽娟(112)
政府会计核算方法探讨	郝军利(116)
中国 A 股制造业上市公司外部审计需求实证研究	冯丹丹(120)
新《企业会计准则》对三种合并理念的取舍探析	韩 颖(124)
注册会计师定期轮换的有效性分析	张 静(127)
新《企业会计准则》下的资产负债观探究	张晓梅(130)

经济学专题研究

羊群行为及其对虚拟资产价格影响的研究	李 恒(133)
由产业结构看我国失业问题	吴艳红(138)
中国与东盟贸易中特殊因素的作用	
——基于引力模型的研究	单文婷 杨 捷(143)
波普尔证伪主义对西方经济学方法论的影响综述	张 越(149)
转轨时期中国经济奇迹背后的金融制度安排	毛志刚(153)
浅谈实验经济学	白 露(157)
创建高效的企业债券市场机构投资者探析	张克利 徐 博(161)
反倾销的博弈论解释与我国的对外经济策略研究	李 楠(165)
浅论后股权分置时代的上市公司并购	景爱明 廖 佳(169)
企业并购行为的博弈研究	张晓娜(173)
利率市场化进程下的商业银行利率风险管理	廖 佳 景爱民(177)
企业培训中的性别歧视行为研究	刘亚岚(181)
浅谈农村剩余劳动力转移	贾 琼(185)
浅析我国垄断行业高福利现象	赵 倩 唐 颖(189)
我国服务业发展的国际比较研究	胡 葳(192)
当前我国信用卡发行问题解析	唐 颖 赵 倩(196)
熊彼特的创新理论与企业自主创新能力的培育	赵淑芬 金 鑫(199)
解读“穷人经济学”，建设社会主义新农村	赵 春(202)
期望理论在高校科研激励机制中的应用	房 竣(206)
我国当前农村公共品需求状况及其理论分析	郎玉凤(209)
山西票号管理制度对国有企业改革的借鉴意义	李 磊(213)
政府对自然垄断的管制与寻租行为	林 雪(217)
公司治理模式比较及我国公司治理现状分析	王 婷(220)

公司治理模式的国际比较研究	钱春风(224)
浅议内部控制与公司治理	王海菲(227)

法学专题研究

社会侵权与追罚

——从奸淫幼女司法解释切入	曾 杰 王 萌(230)
论货币出资最低额的立法意义	陈 宇(235)
违约责任损害赔偿详论	董建国(239)
取消户口界限的宪法思考	周 楠(243)
人民调解制度与台湾地区乡、镇、市区调解制度之比较	赵宁芳 冯志伟(247)
试论社会主义的法治精神	高 茜(250)
论企业知识产权行政保护制度的创新	王 佳(254)
论刑事被告人诉讼权利保障制度	王 佳(258)
我国物业税开征之立法思考	张 颖(262)
中国传统的法自然观与西方自然法思想探究	李 亚(265)
关于我国公务员问责制度的法律研究	朱亚诺(269)

文学与新闻学专题研究

兼容姿态的人生	王晓燕(272)
简论后现代主义文学创作特色	
——以小说《白雪公主》为例	皮辉华(276)
身份的缺失与复得	
——米兰·昆德拉《身份》解读	谭 欢(279)
英汉词汇的文化差异	王春霞(283)
陶冶情操 寄托情怀	
——论陶渊明“以诗文自娱”思想	袁 文(286)
庄子“虚静”说浅析	蒋吉妮(289)
《超级女生》之媒介分析及对比研究	孙丽莎(292)
传统媒体与网络媒体的传播效果思考	
——以一个“退学事件”为例	刘 莹(296)
浅论中国电视媒介特性的发现和批判	官 雪 付 阳(300)
跨文化交流视野下的中国西部电视发展	刘 欢(304)
媒介奇观:德国世界杯报道	
——媒介传播中的中国电视	徐 斌(308)
媒介软力量的新闻学解读	马琴婉 刘 馨(311)
民主化的媒体形式——对公民新闻的传播学解读	宋 杨(315)
“名人博客”的传播学解读	孙 英(318)

浅论电视节目主持人的素质修养	肖 景(321)
浅析观众的符码解读过程	
——意识形态和意指因素	徐 芳(325)
浅析手机电视对信息传播态势的三大影响	雷 虹(328)
解读《新闻调查》的叙事艺术	徐俊秀(331)
试论即时通讯作为网络广告的新平台	邓 璐(334)
论中国数字电视整体平移的力量博弈	刘 星 王 丽(338)
网络游戏的经济功能	李大鑒(341)
浅谈我国电视调查性报道的舆论监督功能	
——以《新闻调查》为个案	张 娜(345)
中国高清电视——在混沌中寻找秩序	匡云竹 潘静波(349)
新闻资源整合:现代传媒集团的必然选择	刘 华(352)
作为文学读本的大众消费品	赵 芳(355)
《山海经》珥蛇、操蛇、践蛇现象略论	翁少腾(358)
对《唐传奇》豪侠类故事的结构主义分析	赵晓杨(362)
慧远对佛教的影响浅析	时红萍(366)

历史学及其它专题研究

曹廷杰及其《东北边防辑要》研究	刘志奇 崔红欣(369)
关于宋代乡村富户的几种心态	王汨才 徐桂华(373)
训政时期南京国民政府县自治的转型	
——从行政管理学的角度看	邓群刚(377)
社会旅馆的现状及其经营对策	杨 萍 高振杰(381)
寻找哲学中的自我	陈 童(384)
我国发展个人旅游信贷消费的可行性及对策探析	龚 琴(388)
我国饭店集团化发展的制约因素及其对策分析	李建卫(392)
我国旅游资源分类存在的问题及其根源探析	王建平(396)
自助餐经营策略研究	高振杰 杨 萍(400)
论奥林匹克运动的发展与文化艺术的并行状态	栗 月(404)
如何进行科研选题	张 博 刘沛志(406)
Analyzing the emerge of woman's Liberation from Jane Eyre's Attitude	
toward Love and Marriage	苟雨楼(409)

会计学专题研究

对新《企业会计准则》中商誉问题的探析

谭旭宏*

内容摘要 本文从新准则的角度对商誉进行了分析,比较了商誉在新准则中的主要变化及其影响。阐明了商誉与无形资产的关系以及把商誉从无形资产中划分出来的原因,对新准则中商誉的初始计量、后续计量、商誉减值的具体处理及披露作了介绍。

关键词 商誉 无形资产 计量 减值测试

什么是商誉?西方国家早在19世纪末就有争论,至今没有形成统一的定义。从会计角度看,对商誉存在三种解释。第一种观点认为商誉是对企业好感的价值,认为商誉是企业有利的经营关系、雇员关系、顾客关系或企业有利的地理位置等因素的计价。第二种观点认为商誉代表企业获取超额收益能力的现值。第三种总计价账户观认为商誉是一个特殊的计价账户,是企业整体价值与单项资产价值之和的差额,即企业协同效应的体现。上述三种观点并不矛盾,分别从商誉的产生原因、实质和计价方法三个不同方面进行了研究。

目前我国新的《企业会计准则》将商誉定义为购买方对合并成本大于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额,这个定义符合总计价账户观。在公布的新准则中并没有将商誉单独列为一章,只是在《企业会计准则第8号——资产减值》、《企业会计准则第20号——企业合并》中有所涉及。

新准则在商誉的变化及其影响:(1)把商誉从无形资产中划分出来,商誉单独在资产负债表上反映。(2)“商誉”不再逐年摊销,而是每年做减值测试,减值损失一经确认,以后年度不能转回。这样的规定,其实给了企业很大的灵活性:如果注重当期收益指标,可以不做处理;如果注重现金流,可以加速减值以获取所得税递延。(3)不记录“负商誉”(或称“合并价差”),支付对价低于“公允价值”的部分,增加“当期收益”,这种情况虽然少有发生,但也足够引起重视:以往,企业处置资产或股权,才带来非经常性收益;以后,非同一控制人之下的企业合并,也可能给主并方带来当期收益。

一、商誉与无形资产的关系

目前我国最新的《会计准则第6号——无形资产准则》中的无形资产仅指可辨认的无形资产,不包括不可辨认的商誉,商誉已从无形资产中分离出来作为一个单独的资产负债表项目。我认为这符合商誉的性质,理由如下:

首先,商誉虽然具有无形资产的某些特征,但它不同于无形资产中的其他项目。例如商誉不可脱离企业整体而存在,即不能单独进行交易,而无形资产中的专利权、商标权、非专利技术等都可以单独计价从而可以单独出售、转让。因此,把商誉和专利权、商标权、非专利技术等一起放在无形资产项目下则不能体现其特征。

* 谭旭宏:东北财经大学会计学院2005级会计学专业硕士研究生。

其次,随着知识经济的发展,无形资产在企业总资产中所占的比例越来越大,企业并购时所确认的商誉数额也越来越大。如果不分离出来,则无形资产的主要部分是商誉,不利于企业的报表使用者做出决策。

而且这种做法符合国际惯例。目前国际上也习惯把商誉同无形资产区分开来,如 IASC 于 1998 年发布的 IAS 第 38 号《无形资产》中明确指出:“无形资产的定义要求无形资产是可辨认的,以便与商誉能清楚地区分开来。”澳大利亚也于 1983 年专门制定了第 18 号会计准则《商誉会计》。英国会计准则第 22 号(SSAP22)本来称之为《商誉会计》,考虑到未规定“其他无形资产”的处理方法,1996 年又公布了《商誉与无形资产会计准则草案》(FRED12)。可见,我国把商誉从无形资产中分离出来而单独在资产负债表上列示的做法不仅与国际惯例相协调,而且有利于报表使用者正确理解会计信息。

二、企业商誉的计量

商誉的合理计量是使商誉在资产负债表中合理反映的关键,由于商誉不同于有形资产和其他无形资产,因此商誉的计量方法有其自身的特殊性。

1. 商誉的初始计量。商誉初始成本的基本计量方法有两种:一种是超额收益法,另一种是超额成本法。超额收益法依据的是“一项资产的价值等于它所创造的未来收益的折现值”的会计理论观点,认为商誉是企业创造的高于同行业平均水平以上的超额收益,所以这种超额收益的现值可以作为对商誉价值的一种计量。从理论上讲,这种方法既可用于自创商誉的计量,也可用于外购商誉的计量。超额成本法是以购并时的购买成本与购入的可辨认非货币性资产的公允价值的差额来确认商誉的价值。与超额收益法相比,超额成本法的优点在于其更为客观、可靠和易于验证,因而也更容易为传统的会计模式所接受。在这种计量方法下,商誉只有在企业被收购时才予以确认和计量。我国新会计准则采用的是后一种方法。

2. 商誉的后续计量。目前国际上流行的商誉的后续计量方法主要有:(1)对商誉在有效的使用年限内进行摊销。其理由:一是商誉的价值会随着时间的推移逐渐减少,需要合理摊销;二是按照权责发生制和配比原则,应将商誉成本在其受益期内合理分摊。(2)对商誉不摊销但进行价值减损评价。这种观点认为,由于自创商誉的存在,商誉的价值不会下降,新的商誉会重置旧的商誉,在新的商誉费用化的同时摊销旧商誉,会造成费用重复确认。另外,任何摊销方法和摊销期限的选择都是缺乏客观性的。FASB 认为商誉摊销不能保证决策有用性,不能真实公允地反映企业的财务状况和经营成果。因此,FASB 认为只有不摊销商誉而进行减值测试才是比较合理的做法。(3)摊销和减值并用。将商誉确认为资产,对其耗费和损耗应通过摊销来反映。但是有一部分商誉是非消耗性的资产而具有无限寿命,这部分商誉不应摊销,只能对其进行价值减损评价。如果对所有的商誉都进行摊销,会降低财务报表的真实性。商誉的有效寿命和它被耗费的方式都是难以预计的,而其摊销又依赖于这些预计。因而,任一期摊销的商誉都只是对该期间商誉价值下降的估计,商誉摊销的局限性可通过对商誉价值进行减损评价来弥补,即对商誉进行摊销的同时进行商誉价值减损评价。IAS22 要求用这种方法。

旧准则规定企业合并形成的商誉为无形资产,按照直线法摊销。但商誉的使用寿命难以进行可靠的估计,随着时间的推移商誉效用的递减(即直线法摊销)没有充分的证据。所以为了与国际准则趋同,新会计准则规定“企业合并所形成的商誉,至少应当在每年年度终了进行减值测试。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”,不再摊销。商誉定期进行减值测试和重新评估来反映其价值的变动要花费一定的人力和物力,从成本与效益原则出发,每年末对商誉的价值进行重新评估较为合理。

三、商誉减值测试

1. 减值测试范围。对商誉进行减值测试,首先要合理确定减值测试的范围。新会计准则规

定企业进行资产减值测试,对于因企业合并形成的商誉的账面价值,应当自购买日起按照合理的方法分摊至相关的资产组;难以分摊至相关的资产组的,应当将其分摊至相关的资产组组合。相关的资产组或者资产组组合应当是能够从企业合并的协同效应中受益的资产组或者资产组组合,不应当大于按照《企业会计准则第35号——分部报告》所确定的报告分部。

2. 价值分摊方法。在将商誉的账面价值分摊至相关的资产组或者资产组组合时,应当按照各资产组或者资产组组合的公允价值占相关资产组或者资产组组合公允价值总额的比例进行分摊。公允价值难以可靠计量的,按照各资产组或者资产组组合的账面价值占相关资产组或者资产组组合账面价值总额的比例进行分摊。

3. 具体操作。在对包含商誉的相关资产组或者资产组组合进行减值测试时,如与商誉相关的资产组或者资产组组合存在减值迹象的,应当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,应当确认商誉的减值损失。

四、商誉的披露

商誉核算是否正确,不仅影响到企业资产负债表所反映信息的质量,而且还会影响到企业利润表所反映信息的质量,进而影响到会计信息使用者做出恰当的经济决策。因此,基于会计核算的相关性、重要性以及成本效益原则,通常情况下,企业应当披露下述与商誉减值损失有关的信息:

商誉的全部或者部分账面价值分摊到多个资产组、且分摊到每个资产组的商誉的账面价值占商誉账面价值总额的比例不重大的,企业应当在附注中说明这一情况以及分摊到上述资产组的商誉合计金额。

商誉账面价值按照相同的关键假设分摊到上述多个资产组、且分摊的商誉合计金额占商誉账面价值总额的比例重大的,企业应当在附注中说明这一情况,并披露下列信息:

1. 分摊到上述资产组的商誉的账面价值合计。
2. 采用的关键假设及其依据。
3. 企业管理层在确定各关键假设相关的价值时,是否与企业历史经验或者外部信息来源相一致;如不一致,应当说明理由。

参考文献:

- [1] 胡玄能:《企业并购财务与会计实务》,大连理工大学出版社,2005年版。
- [2] 夏鹏、伍李明:《新企业会计准则的主要变化及对企业的影响》,载《财务与会计》,2006年第5期。
- [3] 新《企业会计准则第8号——资产减值》。
- [4] 新《企业会计准则第20号——企业合并》。

资产负债观与收入费用观之比较

孙 菲*

内容摘要 随着经济环境的发展变化,对会计的确认、计量与报告的要求逐步发生变化,在制定会计准则时,传统的收入费用观已不适应经济发展与社会公众的需要。资产负债观将是制定财务报告准则最适合的方法。本文从“资产负债观”的概念入手,通过与收入费用观的比较,主要从所得税会计处理的对比看资产负债观与收入费用观。

关键词 资产负债观 收入费用观 资产负债表债务法 损益表债务法

资产负债观和收入费用观与收益的确定、会计要素的定义以及资产负债表和收益表之间的关系有着十分密切的联系。随着社会经济环境的发展变化,以及我国会计准则制定与国际会计准则趋同的要求,在我国较少被提及的资产负债观对当前我国企业会计准则的制定有着重大影响。本文以“资产负债观”为主要出发点,通过与收入费用观的比较,从所得税会计处理的对比来看资产负债观与收入费用观。

一、资产负债观概述

资产负债观是指会计准则制定者在制定规范某类交易或事项的会计准则时,应首先定义并规范由此类交易产生的资产或负债的计量,然后再根据所定义的资产和负债的变化来确认收益。在资产负债观下,财务会计理论与实务应当着眼于资产和负债的定义、确认和计量,资产负债表为财务报表体系中的第一报表,应力求其信息的完整、可靠,损益表成为资产负债表的附属产物。

资产负债观认为,企业的收益是企业期末净资产比期初净资产的净增长额,而净资产又是由资产减去负债计算得到的,所以收益 = (期末资产 - 期末负债) - (期初资产 - 期初负债)。当然,所有者的投资或向所有者分配利润而造成净资产的减少,不应包括在收益之中。资产负债观下,收益的确定不需要考虑实现问题,只要企业的净资产增加了,就应当作为收益确认。

二、资产负债观与收入费用观之比较

与资产负债观相对应,收入费用观要求准则制定者在准则制定中,首先考虑与某类交易相关的收入和费用的直接确认和计量。在收入费用观下,资产负债表只是为了确认与合理计量收益的跨期摊配中介,成为损益表的附属。收入费用观坚持,必须首先按照实现原则确认收入和费用,然后再根据配比原则,将收入和费用按其经济性质上的一致性联系起来,确定收益。因此,收益 = 收入 - 费用。收入费用观下,先确认收入和费用,然后才能据以确定收益,因此可以得到各种性质的收益明细数据。这些明细数据比一个收益总额无疑更为有用,这是收入费用观最大的优点。

这两种观念的主要区别在于资产负债观视会计为一种计量资产和负债的手段,其目的是通过定期和经常地估价来计量各项资产和负债的价值乃至整个企业的价值,因此认为企业净资产的保值和增值是衡量企业的主要指标,并通过资产负债表加以反映,损益表的确定仅是计价过程的一个副产品。而收入费用观则认为收益指标是衡量企业的主要指标,将会计视为一个收入与费用的配比过程,其真正目的不在于确定企业的价值,而在于确定一定时期的收益,资产负债表反映的一定时段上的财务状况,并不代表整个企业以及企业各种资源的真实价值,在这种观念下,资产负债表被用来汇集配比过程剩下的等待配比的项目。

* 孙菲:东北财经大学会计学院 2005 级会计学专业硕士研究生。

三、从所得税会计处理的对比看资产负债观与收入费用观

(一) 核算内容不同

资产负债表法核算递延所得税的概念依据是暂时性差异,而损益表法则是时间性差异。时间性差异侧重于从收入和费用角度分析会计利润和应税所得之间的差异,揭示的是某个期间内差异。因此损益表债务法以损益表为基础,强调时间性差异形成与转回是对本期所得税费用的调整。暂时性差异侧重于从资产和负债的角度分析会计利润和应税所得之间的差异,揭示的是某个时点上的差异。税法与会计不一致导致资产或负债账面金额与其税基间差异。因此资产负债表债务法以资产负债表为基础,从暂时性差异本质出发分析其产生原因及其对期末资产、负债的影响。出于时间性差异反映的是收入和费用在本期发生的差异,所以此时确认的递延所得税资产或负债应是本期的影响额。出于资产或负债时点上的差异,暂时性差异是累计影响额,因而递延所得税资产或负债反映的是账面价值。

(二) 外延不同

由于会计利润和应税所得的大部分组成项目都影响资产或负债账面金额与税基,因此时间性差异也会导致暂时性差异。又在某些税收管辖权内,应税所得的部分组成项目不能归属于特定的资产或负债,但却引起会计利润和应税所得的时间性差异。美国及国际会计准则的所得税准则特将此种差异定义在暂时性差异之中。比较典型的例子是,研究费用在确定其发生当期的会计利润时被确认为费用,但直到以后期间确定应税所得时税法才允许作为抵扣项目。该研究费用税基未来期间被抵减的金额,与零资产账面金额之间的差额是一项会形成递延所得税资产的可抵减暂时性差异。因此所有时间性差异都是暂时性差异。但暂时性差异除了包括收入或费用因会计与税法上归属于不同期间而产生的资产或负债账面金额与税基之差异外,还包括因对资产或负债进行直接调整而产生账面金额与其税基不一致的非时间性差异。例如企业合并时,按购买法处理会计上按被购并企业可辨认资产的公允价值计价,但税法往往规定按其账面价值计算所得税,致使暂时性差异产生,而无时间性差异。

(三) 理解的收益不同

20世纪80年代以前,会计界认为损益表是一种最明了的受托责任报表,因此用“收入/费用观”(会计利润观)定义收益,强调收益是收入和费用的配比。损益表债务法与这一收益观相对应,计算会计收益中所有收入和费用对所得税影响,并以所得税费用列示在损益表上,递延所得税则是会计所得税费用与税法应交所得税相对比的结果。80年代以后,会计界认为资产负债表是一种最可能提供决策有用信息的报表,因此用“资产/负债观”(经济利润观)定义收益,提出了“全面收益”的概念。这就要求收益确认与计量都要服从资产负债表中资产、负债等会计概念要求。资产负债表法适应这一收益观,资产或负债账面金额与其税基间差异直接形成递延所得税资产或负债的期末余额,而所得税费用依据当期应交所得税和递延所得税资产或负债的期末、期初相比加以确定。其确认所得税费用的方法不仅克服了“配比原则有时不能为何时确认费用提供有用的标准”的缺陷,而且符合资产负债表复位的潮流以及财务会计概念框架。并且资产负债表债务法依据“资产/负债观”定义收益,可以促使企业对报告日的财务状况和未来现金流量做出恰当评价,提高预测的价值。

(四) 分析和核算程序不同

在损益表债务法下,损益表项目直接确认,资产负债表项目间接确认,即首先计算当期所得税费用。计算公式为:当期所得税费用 = 会计利润 × 适用税率 + 税率变动的调整数。然后根据所得税费用与当期应纳税款之差额,倒挤出本期发生或转回的递延所得税。本期发生或转回的递延所得税也可用时间性差异直接乘适用税率得出,其期末账面余额为各期累计。而资产负债表法,依暂时性差异直接得到递延所得税资产或负债的期末余额,本期发生或转回的所得税影响金额是其期末、期初差额,最后计算所得税费用。分析和核算程序不同,明显带来递延所得税资

产(负债)确认不同,所得税费用核算差别。

近年来我国颁布了一系列具体准则和会计制度,在对资产和收益的确认采取相关、稳健政策的同时,也给会计更多灵活性,很可能导致企业恶意操纵利润与逃避税收的行为。资产负债表债务法通过设置“递延所得税资产”和“递延所得税负债”两个科目,分账确认、计量暂时性差异和递延税款,对其进行双重表达,递延税款分类列示。暂时性差异产生的纳税影响对企业长短期财务状况进行判断,以评价企业现金流量。同时逐一确认资产或负债会计与税法不一致,在某种程度上可以抵消因会计方法选择所产生的税收影响。比较起来,资产负债表法顺应了会计目标转变所引起的一系列会计思想发展变化的趋势,因此从理论上方法更科学。

目前 IAS12 和 SFAS109 都采用了资产负债表债务法,而禁止采用其他方法,体现了其总体指导思想是:站在未来现金流量净增加额的角度,以资产负债观为指导,旨在真实体现资产(负债)未来可收回金额,真实、公允地反映企业资产和负债未来将为企业带来的实际的现金流。

参考文献:

- [1]胡晓东:《关于所得税会计中资产负债表债务法的研究》,载《武汉科技学院学报》,2005年第4期。
- [2]计小青:《浅析企业会计准则中资产负债观和收入费用观的差别》,载《上海会计》,2002年第2期。
- [3]李勇、左连凯、刘亭立:《资产负债观与收入费用观比较研究:美国的经验与启示》,载《会计研究》,2005年第12期。
- [4]孙文刚:《论资产负债观的确立》,载《会计研究》,2005年第6期。

对知识经济下自创商誉的确认、计量和报告的思考

范兰兰*

内容摘要 在知识经济时代,无形资产的内容日益丰富,在企业总资产中的比重也显著提高,为实现决策有用性的目标,企业需要全面准确的确认、计量和报告其拥有的资产,包括自创商誉。但由于自创商誉在确认和计量方面存在诸多的困难,所以至今还未能体现在企业的财务报表中。随着经济环境的改变,对该资产进行确认计量的呼声日益高涨。本文在查阅相关资料的基础上,引入了自己认为比较可行的会计处理方法。

关键词 自创商誉 外购商誉 计量 超额利润

知识经济是建立在知识和信息的产生、分配及使用之上的,它以知识为基础,将知识作为一种资本投入来发展经济,并使知识成为生产要素中最重要的一个组成部分。在知识经济环境下,有关企业商誉的会计处理成为人们关注的焦点,本文将重点陈述自创商誉确认的必要性、计量及报告方法等问题。

一、自创商誉确认的必要性

商誉通常被认为是一个企业由于历史悠久、地理位置优越、产品质量优良等原因而处于同行业的领先地位,从而能够获得超额收益的能力。自创商誉的形成,主要是企业凭借对客户的服务意识,通过长期的主观努力,在经营和管理等方面进行拓展和巩固,促使企业产品在质量、价格和服务方面获得比较优势,进而在顾客心中留下好感,以此逐步积累形成企业的商业信誉,给企业发展带来无形的推动力量,提升企业知名度,增加企业经济效益,并给企业带来稳定的超额利润。由此我们看出,企业的自创商誉是由过去的交易或事项形成的,由企业控制的,并能给企业带来未来经济利益的资源。它符合资产的定义,应将其作为资产入账。

传统会计只确认外购商誉,即当企业在兼并或购买另一家企业时,支付的价格超过被购买方可辨认净资产公允价值的一部分确认为外购商誉。事实上,这种做法不符合会计目标和会计核算的一般原则。首先,购买行为结束后,外购商誉转变为自创商誉,单纯地只确认这部分商誉的价值并不完整,因为购买方的自创商誉并未入账,这会给企业的信息使用者造成错觉,使他们很难对并购后企业的财务状况、盈利能力作出准确的预测,因而有悖于决策有用性的会计目标;其次,外购商誉是自创商誉的市场外化,它是被购买企业的自创商誉,该自创商誉在发生购买行为之前就已经存在于被购买企业。只在发生并购行为时确认商誉,违背了客观性和一致性的会计原则;同时,只确认外购商誉,不确认自创商誉,会使拥有自创商誉的企业和拥有外购商誉的企业在超额获利能力相当的情况下,由于冲抵收益的成本范围不一致,导致两者收益能力不可比,不符合可比性原则;再次,在当今知识经济环境下,高新技术产业企业的资产中,自创商誉占很大比重,对企业的经营成果也有重大影响,如果平时不在账中反映该资产,而在并购时才确认,违背了重要性原则。

总之,企业的商誉不是在并购时形成的,传统会计只在并购时确认商誉是不合理的,知识经济的到来和企业兼并浪潮的高涨,必然要求对商誉会计进行改革,并对自创商誉予以确认。同时,我国新颁布的会计准则引入了公允价值的计量属性,这在客观上也为自创商誉的确认创造了条件。

* 范兰兰:东北财经大学会计学院 2005 级会计学专业硕士研究生。

二、自创商誉的计量

(一) 初始计量

商誉作为一项资产,具有不能同企业整体价值分离,不能单独出售,难以可靠计量,价值高度不确定的特点。因此,如何对自创商誉进行计量是自创商誉确认的关键。自创商誉的计量要与商誉的性质统一起来。根据亨德里克森的观点,商誉的性质通常有如下三种理解:1. 商誉是对企业具有好感的价值;2. 商誉是超额盈利的现值;3. 商誉是企业总价值超过各种有形资产和无形资产的净额,即商誉是一个总的计价账户。其中第1、3两种理解是从商誉属性的角度而言,第2种理解是从商誉计量的角度而言。所以我们可以借鉴第2种理解来解决商誉的计量问题。援引经济学上一条著名的规律:等量资本获得等量利润。企业之所以能获得超额利润,必然有一种起积极作用的资本(资产)与之对应,这种在账面上无法辨认的资本(资产)即为商誉。鉴于此,自创商誉的计量就应以企业获取超额收益能力的大小为标准。超额收益能力是指企业的平均利润率超过同行业企业的平均利润率的差额。如果企业平均利润率超过同行业企业平均利润率,则表明企业存在超额收益能力,才能形成自创商誉。具体计算方法可采用超额收益资本化法、超额收益折现法。

超额收益资本化法是先计算出企业的超额利润,再用适当的投资报酬率(一般为同行业企业平均利润率)将超额利润还原,把还原后的金额作为自创商誉的价值。其计算公式为:

① 超额利润 = 企业平均利润额 - 按同行业企业平均利润率计算的利润额

② 自创商誉的价值 = 超额利润 ÷ 投资报酬率

在采用上述方法时,要注意考虑以下因素:(1)为保证计算结果能够准确地反映企业一定时期内的平均获利水平,平均利润额实现时期的确定,应选用靠近计算期的若干时期的数据。(2)为保证计算结果能够准确地反映企业的获利能力,利润额应采用企业年末利润表中的利润总额扣除营业外收支净额后的差额。(3)科学地确定超额收益能力的持续时间,一个企业的超额收益能力不可能永远保持下去,因此,在确定自创商誉的价值时要综合考虑各种因素,采用一定的科学方法,测定其超额获利能力可能持续的未来期间。

超额收益折现法是指把企业可预测的若干年预期超额收益依次进行折现,并将折现值汇总来确定企业商誉价值的一种方法。如果预计企业的超额收益只能维持有限的若干年,且不稳定时,一般适用于此种方法。用公式表示为:

商誉价值 = $\sum$ 各年预期超额收益 × 各年的折现系数

在各年预期超额收益相等的情况下,上式可简化为:

商誉价值 = 年预期超额收益 × 年金现值系数

通过比较可以看出,超额收益资本化法计算出的商誉价值高于超额收益折现法下计算出的商誉价值,这是因为超额收益资本化法假定企业获得超额收益的能力会永远持续下去。(计算过程②自创商誉 = 超额利润 ÷ 投资报酬率是永续年金现值的计算公式,在这里超额收益被看作永续年金)但事实上这种可能性比较小,因为商誉的一个重要特征就是价值具有高度不确定性,所以在计量商誉价值时,选择超额收益折现法更好一些。在计算出自创商誉的价值后,会计所做的账务处理为:借方“无形资产——商誉”,贷方“资本公积——商誉”。

(二) 后续计量(即摊销问题)

自创商誉初始确认以后,并不需要和其他无形资产一样按期摊销,以实现成本与收益的配比。这是因为商誉有可能随着企业经济实力的逐步壮大价值日益增加,也有可能由于企业经营不善、总体盈利能力下降而导致其价值减少直至消失,所以为准确反映企业的商誉价值和净资产价值,正确评估企业的获利能力,在自创商誉入账以后,要定期对其进行价值测试。根据新的测试值来调整原有的账面价值,具体方法是:年末聘请专门的资产评估机构对商誉的价值进行评估,并将其与原账面价值比较,若评估值高于账面价值,说明商誉价值增加,应调增商誉原有价