

SHANGYUKUAIJI

阎红玉 著

商誉会计

SHANGYUKUAIJISHANGYUKUAIJI

国 经 济 出 版 社

商 誉 会 计

阎红玉 著

中 国 经 济 出 版 社

图书在版编目(CIP)数据

商誉会计/阎红玉著. - 北京:中国经济出版社,1999.1

(中国经济学博士论丛)

ISBN 7-5017-3702-9

I.商… II.阎… III.企业-资信评估-会计方法 IV.F272.5

中国版本图书馆 CIP 数据核字(1999)第 03609 号

责任编辑:聂无逸 (电话:68154488 呼 51736)

封面设计:候 茗

商 誉 会 计

阎红玉 著

*

中国经济出版社出版发行

(北京市百万庄北街3号)

邮编:100037

北京艺辉胶印厂印刷 新华书店经销

开本:850×1180毫米 1/32 6.375印张 160千字

1999年5月第1版 1999年5月第1次印刷

ISBN 7-5017-3702-9

定价:15.00

前 言

无形资产是以知识形态为主体的资产,随着科学技术的进步和竞争的白热化,无形资产作为企业生存发展的第四种资源,其重要作用越来越明显。商誉作为最“无形”的无形资产,在企业生存和竞争中的重要性亦日益凸现。但迄今为止,会计界在有关商誉的诸多问题上尚未达成共识,致使在经济实践中引起混乱。改革开放初期,有些企业与外商合资时,往往忽视其所拥有的商誉,从而低估中方企业投入的资产价值,给企业和国家造成损失;后来企业界又出现商誉评估热,过高估计商誉的价值,影响企业财务状况的真实性和决策者的决策行动。正是基于上述考虑,我选择了商誉会计作为博士学习阶段的研究课题,意欲抛砖引玉,使会计界对这一问题展开充分讨论,以对商誉进行恰当定位,制定出适合中国特色的商誉会计准则,更好地指导会计实践。

商誉最早是作为商业上的词汇出现的,但商誉问题却最先引起法庭的注意,最早关于商誉的定义也是由法官作出的。后来,随着经济的日益发展,企业间竞争日益激烈,人们谋求发展的眼光已经从企业外部转向内部,他们认识到依靠企业内部的各项优秀素质也能获得丰厚的利润,会计界开始重视对商誉问题的研究。纵观会计界对商誉进行研究的过程可以发现,人们对商誉的认识经历了三个阶段:19世纪末以前,普遍认为商誉是企业经营活动中所取得的一切有利条件;19世纪末,一般认为商誉是能使企业获

得更多收益的业主与顾客之间的友好关系;20 世纪初,商誉被认为是导致超额盈利的一切因素,它可以来自企业内部、外部客户、政府和竞争对手等各个方面。准确地讲,商誉是企业所拥有和控制的,能够为企业带来未来超额经济利益的、无法具体辨认的资源。

在会计界,商誉历来被分为两部分:自创商誉与外购商誉。现行惯例是将外购商誉于购入当日记录于购买企业的帐上,并在当期资产负债表中予以揭示,但不确认自创商誉。这主要是基于稳健性考虑。但是,虽然稳健原则的产生与运用有其特殊的历史背景及广泛的社会基础,却不能滥用,否则,就会成为企业建立各种“秘密准备”的藉口,损害会计信息的真实性和可靠性。因此,不能以稳健原则为藉口,拒绝对有确凿证据证明其存在的事实不予确认。确认自创商誉,无论从促进会计理论发展,还是从提高会计实务水平、提高会计信息质量方面来看,都是十分必要的。

在解决自创商誉的确认、计量、记录和报告问题时,自创商誉的计量是最难解决的,无论从会计计量理论,还是具体到计量实务时都有许多难以逾越的障碍。直到近年来,美国财务会计准则委员会及国际会计准则委员会制订衍生金融工具会计准则时,提出了一些新的会计确认标准并重新确立了会计计量基础,才为我们圆满解决包括自创商誉在内的疑难会计问题提供了现实理论准备。新的会计确认标准的提出说明传统会计确认标准独领风骚的时代即将过去,以传统确认标准为主,多种确认标准共存的局面即将来临。若能妥善解决自创商誉的计量问题,则确认、计量、记录和报告包括自创商誉在内的企业商誉就有了可能,会计界在这一问题上达成共识只是时间早晚的事情。

历史地考察,企业兼并收购是商誉会计准则发展的基本动因。这是经济环境制约会计准则发展的具体体现。美国是世界上最早对商誉会计处理进行规范的国家,这不仅因为美国是世界上最发

达的资本主义国家,而且因为企业购并活动在美国十分盛行。早先,美国企业对商誉的会计处理比较随意,自本世纪初以来,美国出现过5次企业兼并浪潮,由于每次兼并浪潮的深度与广度都强于上一次,购并企业的无形资产,特别是商誉的规模越来越大,对企业财务状况和经营成果的影响十分显著。规范商誉会计处理势在必行,只有这样才能提供符合质量标准要求的财务会计信息。40年代以来,美国数次制定和修改了有关商誉的会计准则,其他发达国家商誉会计准则的制定过程也大致如此。除了企业购并活动以外,随着科学技术的进步和社会经济的发展,无形资产已成为企业的主要经济资源,在企业经营中发挥越来越大的作用,拥有商誉的企业以其比其他企业具有的全方位综合优势为其拥有者带来超额利润。商誉直接意味着企业具有超常的盈利能力,这是投资者及其他与企业有关联人士最关心的问题之一。因此,正确确认、计量、记录和报告商誉才能满足财务报表使用者的需要。

在我国旧的经济体制和旧的会计制度下,没有产生商誉的经济环境,也不存在商誉确认、计量、记录和报告的会计问题。改革开放以来,随着社会主义市场经济的发育成熟,商誉及商誉会计应运而生。目前,产生商誉的经济环境主要有两方面:一是企业购并活动中出现的商誉,二是股份制改组中出现的商誉。购并是市场经济条件下企业竞争不可避免的经济现象,从我国特定的历史条件来看,购并是企业产权制度改革和产权重组的实现形式,是国有企业的改革措施之一。我国企业购并活动中产生的商誉问题与发达国家企业购并活动中产生的商誉并无二致,因此,企业购并活动中所带来的商誉必须予以确认和计量。股份制改革也是我国国有企业改革的重要内容,股份制改革实质上是产权制度的改革,通过股份制改革,原全民所有制企业由产权单一所有者转化为产权多元所有者。股份制改革中也会产生商誉问题,一是改制前的原企业所固有的超额盈利能力必须作为商誉予以确认,另一种情况是

改制中必须进行资产评估,企业整体评估价值与企业净资产公允价值会发生不同程度的背离,其间的差额应确认为商誉。

分析各国商誉会计理论研究和商誉会计处理实务的现状,可以得出如下结论:统一现有外购商誉处理惯例、将自创商誉确认入帐的设想,不是能在一二年、十年、二十年或五十年能够圆满实现的。它需要在会计理论界的争论和探讨中不断完善,并在会计实践中反复检验、修正。不难预见,商誉会计问题将是下个世纪富有挑战性的会计研究课题之一,妥善解决商誉会计问题后,将再一次丰富会计理论宝库、完善会计实务。

A RESEARCH ON GOODWILL

ACCOUNTING ABSTRACTS

Goodwill accounting has been being a touchy problem both in the regulation of accounting and in accounting practices because of its great differences among different countries. This thesis is designed to do a systematic research on goodwill accounting.

The thesis of six sections:

1. The concept and content of goodwill;
2. The characteristics of goodwill;
3. The recognition of goodwill;
4. The measurement of goodwill;
5. The accounting treatment of accounting;
6. The speculation on developing of the goodwill accounting standards in China.

In the first section, the author clarified the evolution of goodwill and develops a new definition of goodwill. That is "goodwill" refers to all unrecorded intangible resources (owned and controlled by a company) which have superior earning power include: Favorable association with other sides, good employee, effective management structure, monopolist standing.

In the second section, The author discussed and analyzed nature of assets, characteristic of intangible assets, relationship between goodwill and other intangibles. Base on these researches, the author argued the difference of goodwill as a kind of asset and other assets is that goodwill can only be attached to the whole company and cannot be exchanged as an independent asset. Individual factors contributing to formation of goodwill

cannot be respectively calculated with any methods. The author also argued that the influence of goodwill on a company's assets and earning power is linear, the formation of goodwill is not related to other intangibles and the existing period of goodwill cannot be determined.

In the third section, the author first discusses the recognition of internally generated goodwill. It is universal practice not to recognize internally generated goodwill on balance sheets since there is no reliable measure of cost which may influence relevance and equality of accounting information. However, by analysis the reliability of accounting and relevance in detail. The author holds that the recognition of internally generated goodwill cannot weaken the equality of accounting information and is practicable. Then, the author discussed goodwill and pointed out that purchased goodwill only exists under merger consolidation whether purchased goodwill exists when by applying purchased accounting and pooling of interests accounting depends on nature of consolidation.

In the fourth section, calculation and calculating method are discussed. The thesis persist that purchase goodwill is calculated as the difference between the cost and the fair value of what is purchased, but internally generated goodwill can be calculated as the capitalization value or the discount value of a company's future extra profit.

In the fifth section, the author gives a overview of goodwill accounting treatment in many countries, and comes to her own conclusion that different accounting treatments of goodwill seriously affect the comparability of financial statement and review of a company's of a company's performance among different countries. The economic lifetime of goodwill is not perdurable and practicable accounting treatment of internally generated goodwill should been developed in accounting practice. The author raises opinions of regularization of goodwill accounting treatment.

In the last section of the thesis, the necessity of development of goodwill accounting and its principles in China are discussed. The author holds that the basic reason for development of goodwill accounting in China is marketing economic development which makes enterprises operation much more complicated than before, especially more and more mergers, consolidations and acquisitions occurring in enterprise reform and development of marketing.

In the end, some suggestions are developed for development of goodwill accounting standards in China.

目 录

第一部分 商誉的概念与内容..... 1

一、商誉的概念 1

(一)初期的商誉概念:企业经营活动中所取得的一切有利条件

(二)商誉概念的演进:业主与顾客之间的友好关系

(三)商誉概念的拓展:导致超额盈利的一切因素

(四)商誉的定义

二、商誉的内容 17

(一)对超额利润的分析

(二)商誉与超额利润的关系分析

(三)商誉的内容

第二部分 商誉的特征 33

一、对资产本质的思考 33

(一)资产是一项经济资源

(二)资产具有为会计实体带来未来经济利益的功能	
(三)资产是由“特定会计主体实际控制”的	
二、无形资产的特点	36
(一)无形性	
(二)是持有期限在一年以上的非货币性资产	
(三)能够为企业带来超额利润	
(四)为会计主体带来的未来经济利益极不稳定	
(五)无形资产的成本与价值之间没有直接的联系	
(六)无形资产是一种法定权益	
(七)无形资产的交易具有特殊性	
三、对商誉与其它无形资产之间关系的分析	45
(一)商誉与商标权及商号	
(二)商誉与专利权及非专利技术	
(三)商誉与特许经营权	
(四)商誉与研究开发成本	
四、商誉的特点	59
(一)无法同企业整体脱离并单独计价	
(二)有助于形成商誉的因素不能用任何方法或公式单独计价	
(三)是影响企业资产与获利能力呈线性关系的重要因素	
(四)商誉的形成与其他资产项目密切相关	
(五)商誉没有法定有效期限	

第三部分 商誉的确认 65

一、关于自创商誉应否确认的探讨	65
(一)自创商誉与外购商誉	
(二)对不确认自创商誉理由的剖析	

(三)积极稳妥地确认自创商誉	
二、外购商誉的确认问题	87
(一)企业联合的两种形式及不同方式下的商誉确认惯例	
(二)作者的观点	

第四部分 商誉的计量	96
一、商誉的可计量性	96
(一)资产计量理论	
(二)商誉的可计量性	
二、商誉的计量	104
(一)外购商誉的计量	
(二)自创商誉的计量	

第五部分 商誉的会计处理	125
一、现状分析	125
(一)将商誉记录为一项资产系统摊销	
(二)将商誉记录为一项资产永久保留	
(三)将商誉记录为股东权益的减项	
二、几点看法及设想	139
(一)商誉的不同会计处理方法影响财务报表的可比性和业绩评估	
(二)明确区分作为经营组织的企业和作为投资者的业主	
(三)商誉的经济寿命是有限的	
(四)商誉摊销费与商誉维持提高费用是两类不同的费用	

- (五)自创商誉的会计处理
- (六)人为规定商誉的摊销期限过于主观
- (七)商誉的会计处理规范应该统一

第六部分 建立我国商誉会计准则的构想 149

- 一、我国会计准则中增加有关商誉会计准则的重要性 149
 - (一)历史地考察,企业兼并收购是商誉会计准则发展的基本动因
 - (二)随着科学技术的进步和社会经济的发展,无形资产在企业经营中的作用愈来愈重要
 - (三)我国正在发展的市场经济不能回避商誉与商誉会计
- 二、建立我国商誉会计准则的设想 159
 - (一)各国制定商誉会计准则概况的考察
 - (二)建立我国商誉会计准则的设想

全文注释 176

主要参考资料 185

后 记 188

第一部分 商誉的概念及内容

商誉问题产生后,一直是各有关方面关注的焦点,多年来,它也一直一直是会计规范化中的一个瓶颈问题。纵观中外各国有关商誉的理论著述和实践经验可以发现:从来没有一个会计问题象商誉这样困扰各界人士,也从来没有一个会计问题象商誉这样引起众多人士的注意。早在 1929 年,著名会计学家坎宁(Canning)就写道:

“会计师、会计学家、经济学家、工程师和法院,都试图从他们各自的角度定义商誉,讨论其性质,并提出对它的计价方法。纵观浩如烟海的论述,观点之多,分歧之大,是最显著的特征。”⁽¹⁾

长期以来,许多作者发表了不少文章来探讨商誉问题,但时至今日,会计界在有关商誉的定义、性质、特征、内容、范围等基本理论问题上尚未达成共识,各国商誉会计实务相差甚远。本章将对商誉概念的产生、演进进行追踪分析,并在此基础上提出自己的观点。

一、商誉的概念

(一)初期的商誉概念:商誉是企业经营活动中所取得的一切有利条件

商誉是一个外来词,是由英文 goodwill 翻译而来。而 goodwill

是由 good 及 will 两个单词所组成,含义为“良好的意愿”,《韦氏新国际大词典》(第三版)将其解释为“友好情感”、“良好愿望”、“仁慈”、“友爱”等。

追本溯源,“商誉”一词最早出现于 16 世纪中后期,英国会计学家 Leake 在“Commerical Goodwill”一文中指出,1571 年英国人的遗嘱中就已使用 goodwill 一词。他在“Goodwill:It's Nature and How to Value It”一文中,还具体引用了 1571 年出现在英格兰的那句话:“我把我采石场的全部利益和商誉……都给了约翰·斯蒂文。”⁽²⁾普遍认为这是商业上关于商誉的最早记录。

如上所说,商誉最早是作为商业上的词汇出现的。但是,商誉问题最先却是引起了法庭的注意,故最早关于商誉的定义既不是经济界,也不是会计界所下,而是法官所下。其中最有影响的当属 1859 年英国一件法庭案例中司法官对商誉的定义:“商誉意指旧企业在从事经济活动中所取得的一切有利条件,包括地理位置、商号等有关的一切,以及与企业经营有联系,并由于它们能使企业受益的一切有利条件。”⁽³⁾这个概念在英国法庭一直沿用到 20 世纪初。

法庭给商誉下定义,主要是为了解决一些法律纠纷,并且也确实起到了一定的作用。例如,我国著名会计学家杨汝梅(众先)(J. M. Yang)提到的 1920 年发生的一件案例:“一家商店销售货物,作为购买价格的一部分,销售商同意在买方同一地区不再保有他的商店。但销售商违背了他的承诺,继续保有他的商店并进了新的商品。买方为此提出诉讼”。⁽⁴⁾法院判定原有商店是将商誉出售给买方,因此,原商店不应保留其商店,否则,老顾客将继续光顾原商店,买方顾客减少,从而影响其销售额和利润。据此,法院判定原告胜诉。

由上可知,早期的商誉并未引起会计界的重视。相反,由于遗嘱公证、法律诉讼等问题的牵扯,首先引起了司法界的重视,对商

誉问题进行了研究。因而,虽然“商誉”是商业上的词汇,最早却是由司法界定义的。

(二)商誉概念的演进:商誉系指业主与顾客之间的友好关系

商誉问题引起学术界,尤其是会计学术界的普遍关注和广泛讨论,是 19 世纪末的事情。19 世纪末,经过工业革命,资本主义经济有了长足的发展,生产规模扩大,生产场所逐渐固定,企业经营组织也一改往日家庭作坊、临时结合等方式,以独资或合伙制为主。从另一方面看,由于工业革命业已结束,虽然工业化过程仍在继续,但劳动生产率已不象过去那样惊人地提高。在投资报酬率大幅降低,竞争日剧的情况下,企业要想获得丰厚的利润,必须依靠企业内部的各项优秀素质。如果一家企业信誉卓著、生产工艺精湛、推销有术、组织管理有方,它就能吸引较多的顾客购买其产品,企业与客户之间亦能建立起良好的相互信任关系。而且这种良好关系一旦建立,正常情况下能够一贯保持下去,企业就会源源不断地获得较多的未来收益。关于这种良好关系的维持,杨汝梅先生曾从心理学的角度进行了分析:“心理学家尚云,人类之大部行为,并非听命于理智之指挥,反为种种儒见及成竹所支配,对于其习常之思想或惯遇之经历,每多自以为合于理性。是故,选择一事,常为习惯所决定,苟吾人对于某种行为有所采用,而其结果又极称满意者,则在将来同样情形之下,亦必采取同样之行为。”⁽⁵⁾

因此,自从商誉问题引起会计职业界、会计学术界的注意以后,商誉普遍被理解为能使企业获得更多收益的业主与顾客之间的友好关系。例如,19 世纪末(1888 年),英国一篇会计学术论文将商誉定义为“……一个企业由于其顾客所持的好感并可能继续光顾和支持而得到的利益和好处”⁽⁶⁾。这个概念在当时很有代表性。即认为商誉是指业主与顾客之间的友好关系。