

关于商誉减值会计核算问题的思考会计硕士考试 PDF转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文

[https://www.100test.com/kao\\_ti2020/544/2021\\_2022\\_\\_E5\\_85\\_B3\\_E4\\_BA\\_8E\\_E5\\_95\\_86\\_E8\\_c74\\_544586.htm](https://www.100test.com/kao_ti2020/544/2021_2022__E5_85_B3_E4_BA_8E_E5_95_86_E8_c74_544586.htm)

一、问题的提出 商誉是现代企业重要的无形资产，表明企业获得超额收益的能力。在我国，根据《企业会计准则-无形资产》的规定，“企业自创商誉不能加以确认”。因此，可以确认入账的商誉只能是企业合并活动产生的商誉，即购买商誉，其金额等于购买企业支付的超过购买企业在被购买企业净资产公允价值中所占份额的差额。近年来，我国企业合并活动渐多，企业合并活动产生的商誉在企业，特别是在高新技术企业资产总额中所占比重越来越大，使用不断增强。与此同时，随着社会经济的深入发展和新科学技术、管理方法的不断涌现，企业之间的竞争日趋激烈，企业合并活动产生的商誉，很难永久保持，极有可能发生减值。伴随着会计核算制度改革的逐步深入，我国股份有限公司从1999年开始计提“四项资产减值准备”，从2001年开始计提“八项资产减值准备”。但是，截至目前，我国尚未就商誉减值的会计核算问题作出相应规范。因此，研究商誉减值的会计核算，系统揭示其确认、计量和披露等相关问题，不仅具有一定的理论研究意义，更具有深远的实践意义。从国际范围看，国际会计准则委员会（IASB）于2001年3月完成战略改组，国际会计准则理事会（IASB）于2001年4月开始运作。综观IASB的组织结构、人事安排、发展目标、国际财务报告准则建设计划和国际会计准则修订计划，美国等发达国家都在其中占据了主导地位，拥有相当大的“决策权”。目前，我国对会计国际化的态度

是“在立足于我国国情、立足于我国当前的会计环境下，我们应积极地与国际会计惯例相协调，除非相关的国际会计惯例与我国的法律法规存在冲突或明显不切合我国实际”（冯淑萍，2003）。因此，借鉴国际会计惯例，研究我国商誉减值的会计核算问题，就应当积极借鉴美国财务会计准则委员会（FASB）于2001年6月发布的《财务会计准则公告第142号商誉和其他无形资产（SFAS142）》以及其他与资产减值有关的会计文献。事实上，为进一步与SFAS142相协调，IASB于2002年12月发布了《对（国际会计准则第36号-资产减值（IAS36））的修正（征求意见稿）》，所建议的商誉减值核算方法与SFAS142基本上同出一辙，FASB对IASB的影响力由此可见一斑。他山之石，可以攻玉，通过解读SFAS142，并辅助之以IAS36，从中汲取灵感，必将有益于我国商誉减值会计核算和相关信息披露的规范有序。

## 二、商誉减值损失的确认

（一）商誉减值损失的认定 确认商誉减值损失，首先需要认定商誉是否发生减值。如果商誉没有发生减值，则不需要确认商誉减值损失；如果商誉发生减值损失，则需要确认商誉减值损失。而认定商誉是否发生减值，首先需要认定是否存在商誉可能发生减值的迹象。如果存在可能发生减值的迹象，则需要对商誉进行减值测试；如果不存在可能发生减值的迹象，则不需要对商誉进行减值测试。考虑到成本效益原则，企业通常不需要在每次编制财务报表时对每项资产进行减值测试，而是在有迹象表明资产可能发生减值时才进行减值测试，认定资产是否发生减值。比如，美国《财务会计准则公告第121号-长期资产减值和处置的会计核算（SFAS121）》规定，如果存在表明资产账面价值可能无法收回的迹象，企业

应进行减值测试，这些迹象包括：资产的市场价值显著下降；资产的使用方式或程度，或其物理状况发生重大不利变化；可能影响资产价值的法律或经营环境，包括由监管当局通过的不利法案或采取的不利估价方法，发生重大不利变化；资产的累计成本远远超过初始预计的购买或建造余额；当期经营成果或现金流量与历史经营成果或现金流量，或与预算或预测经营成果或现金流量相加，表明资产将持续发生损失。商誉由于自身性质的特殊性，不能独立于其他资产或资产组合产生现金流量。因此，商誉减值损失的测试，通常应在现金产出单元或报告单元的基础上进行。为便于具体认定商誉是否发生减值，SFAS142规定，商誉不进行摊销，而应在报告单元层次上进行减值测试。通常应在年度基础上进行减值测试，具体可在年度之间的任何时间进行，只要这种减值测试是在每年的同一时间进行。在特定情况下，也可在相关不利因素发生时对商誉进行减值测试，如法律因素或经营环境发生重大不利变化、监管当局采取重大不利行动、未预见到的竞争、关键雇员的流失等。判断长期投资、固定资产等无形资产是否发生减值的迹象，我国在相关会计准则或会计制度中已有规定。但是，由于商誉与企业整体有关、不能单独存在、也不能与企业可辨认资产分开出售等特点，判断商誉是否发生减值的迹象在某种程度上不同于一般意义上的可辨认无形资产。为便于判断商誉是否发生减值，借鉴FASB的做法，给出判断商誉是否发生减值的迹象，不失为可行之举。

（二）商誉减值损失的确认 商誉减值损失的确认，需要解决的主要是确认标准问题。不同的资产减值损失确认标准，其确认方法及金额也各不相同。综观世界各国的做法，目前主

要有三种确认标准：（1）永久性标准，即减值损失是永久性时，应予确认；（2）可能性标准，即认为资产很可能发生减值时，应予确认；（3）经济性标准，即如果资产的可收回金额或公允价值小于其账面价值时，应予确认。美国《财务会计准则公告第144号长期资产减值或处置的会计核算

（SFAS144）》指出，如果长期资产或资产组合的公允价值低于其账面价值，则发生减值。只有当长期资产或资产组合的账面价值不可收回，即其账面价值超过通过使用和最终处置所产生的未折现未来现金流量总额，并高于其公允价值时，企业才应确认减值损失。减值损失等于长期资产或资产组合的账面价值超过其公允价值的差额。与FASB相对应，IAS36则规定，只有当资产的可收回金额小于其账面价值时，资产的账面价值应减记至可收回金额，减记的价值即为资产减值损失。具体到商誉减值损失的确认，SFAS142指出，如果商誉的账面价值超过其内含公允价值，就表明商誉发生减值，企业应确认商誉减值损失。商誉减值损失确认后，调整后的商誉账面价值就成为商誉新的会计核算基础，禁止转回以前期间已确认的商誉减值损失。事实上，对于确认资产减值损失的“永久性标准”而言，判断资产减值损失是否为永久性非常困难，并有可能导致递延确认资产减值损失的风险。这种判断标准与“资产是过去的交易或事项形成并由企业拥有或者控制的资源，该资源预期会给企业带来经济利益”的观点不相配比，没有考虑企业对资产的未来预期。要求管理当局判断资产减值损失是否是永久性的已经超出了他们的判断能力，因而变成了要求管理当局确定性的预测未来事项。所有这一切都使得“永久性标准”不切实际，无法运用。对于确认

资产减值损失的“可能性标准”（FASB采用“可能性标准”）而言，最重要的后果是导致确认和计量资产减值损失的基础不同。例如，如果资产通过使用和最终处置所产生的未折现未来现金流量总额超过其账面价值，即使资产的公允价值低于其账面价值（资产已减值），企业也不应确认资产减值损失。这种情况在资产具有较长使用寿命时极易发生。此外，基于与“永久性标准”相同的原因，“可能性标准”也没有考虑资产的经济实质，没有考虑货币时间价值和与资产相关的特定风险。因此，判断资产减值损失的“可能性标准”具有理论上不可逾越的缺陷。对于确认资产减值损失的“经济性标准”（IASB采用“经济性标准”，我国也应采用该标准）而言，它解决了“永久性标准”和“可能性标准”所没有解决的资产的经济实质问题，考虑了货币时间价值和与资产相关的特定风险；通过采用相同的确认和计量方法，保证了对相同的交易或事项采用相同的确认和计量方法，有利于提高会计信息的可比性，这在会计信息质量倍受关注的我国，尤为必要。此外，我国的会计准则或会计制度也采用资产减值损失确认的“经济性标准”，如《企业会计准则-固定资产》指出，“固定资产的减值是指，固定资产的可收回金额低于其账面价值”。此外，由于商誉与企业整体不可分割的特性，商誉发生减值损失后，其后商誉价值的回升，在大部分情况下不可能区分是自创商誉价值增加的结果，还是影响商誉发生减值的因素发生回转。目前，自创商誉在我国不允许确认，基于会计核算的谨慎性原则，并借鉴FASB的做法，禁止转回已确认的商誉减值损失似乎比较恰当。100Test 下载频道开通，各类考试题目直接下载。详细请访问

