

商誉会计核算解析

江西外语外贸职业学院 付春

一、商誉的概念及确认

现行企业会计准则并没有给出商誉的具体概念。根据《企业会计准则第6号——无形资产》的规定,商誉的存在无法与企业自身分离,不具有可辨认性,不属于无形资产。根据《企业会计准则第20号——企业合并》(CAS 20)的规定,商誉代表的是合并中取得的由于不符合确认条件未予确认的资产以及被购买方有关资产产生的协同效应或合并盈利能力。据此笔者认为,商誉是不可辨认的,本质是企业的一种超额获利能力,商誉的产生可能是因为企业所处地理位置比较好、产品比较有特色、服务比较周到等。

CAS 20规定:非同一控制下企业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应确认为商誉。视企业合并方式的不同,吸收合并下,该差额是购买方在其账簿及个别财务报表中应确认的商誉;控股合并下,该差额是在合并财务报表中应予列示的商誉,即长期股权投资的成本与购买日按照持股比例计算确定应享有被购买方可辨认净资产公允价值份额之间的差额。

二、商誉的初始计量

1. 非同一控制下企业合并形成的商誉。

例1:甲公司(上市公司)从2007年1月1日起开始执行新企业会计准则。2008年6月30日,甲公司向乙公司发行680万股普通股(每股面值为1元,市价为10元),同日甲公司取得乙公司100%的股权,2008年6月30日为购买日。合并前后甲公司与乙公司不存在任何关联方关系,适用的企业所得税税率为25%,假设该项合并符合税法规定的免税合并条件,购买日乙公司各项可辨认资产、负债的公允价值及其计税基础如下表所示:

金额单位:万元

项目	公允价值	计税基础 (原账面价值)	可抵扣暂时性差异	应纳税暂时性差异
存货	1 900	1 300		600
应收账款	2 460	2 180		280
固定资产	2 900	1 600		1 300
应付账款	1 450	1 100	350	
预计负债	650	420	230	
不包括递延所得税的可辨认资产、负债的价值(净资产价值)	5 160	3 560	580	2 180

(1)假定合并为吸收合并。根据《企业会计准则第18号——所得税》(CAS 18)的规定,非同一控制下企业合并产生的应纳税暂时性差异或可抵扣暂时性差异,在确认递延所得税负债或递延所得税资产的同时,相关的递延所得税费用(收益)通常应调整企业合并中所确认的商誉。

甲公司应将乙公司的资产、负债按照公允价值入账,计算出递延所得税资产和递延所得税负债后,倒挤出商誉。甲公司在购买日的账务处理为:借:库存商品 1 900,应收账款 2 460,固定资产 2 900,递延所得税资产 145(580×25%),商誉 2 040;贷:应付账款 1 450,预计负债 650,递延所得税负债 545(2 180×25%),股本 680,资本公积——股本溢价 6 120。从该账务处理可以看出,乙公司在购买日可辨认净资产公允价值=(1 900+2 460+2 900+145)-(1 450+650+545)=4 760(万元)。为了得到可辨认净资产公允价值 4 760 万元,甲公司付出了 6 800 万元的对价,多付出的 2 040 万元就是商誉。

(2)假定合并为控股合并。甲公司形成对乙公司的长期股权投资,长期股权投资的入账价值为发行股票的公允价值。购买日甲公司的账务处理如下:借:长期股权投资——乙公司 6 800;贷:股本 680,资本公积——股本溢价 6 120。甲公司在购买日编制合并财务报表时,应先将乙公司可辨认资产、负债(含递延所得税资产和递延所得税负债)调整为公允价值:借:存货 600,应收账款 280,固定资产 1 300,递延所得税资产 145;贷:应付账款 350,预计负债 230,递延所得税负债 545,资本公积——股本溢价 1 200。经过调整后,乙公司的净资产由原账面价值 3 560 万元增加到 4 760 万元(3 560+1 200)。此后,甲公司可以将其对乙公司的长期股权投资与乙公司的所有者权益项目抵销:借:股本、资本公积、盈余公积、未分配利润等 4 760,商誉 2 040;贷:长期股权投资 6 800。

2. 同一控制下企业合并不形成商誉。

(1)假定合并为吸收合并。同一控制下的企业合并为吸收合并,合并方对于购买日取得的被合并方资产、负债应按照其在被合并方的原账面价值确认,合并方对于合并中取得的被合并方净资产账面价值与支付的合并对价账面价值之间的差额,应当调整资本公积。

根据例1,若甲、乙公司在合并前后均受A集团控制,在购买日,甲公司应将乙公司的资产、负债并入账内,账务处理如下:借:存货 1 300,应收账款 2 180,固定资产 1 600;贷:应付账款 1 100,预计负债 420,股本 680,资本公积——股本溢价 2 880。

(2) 假定合并为控股合并。同一控制下的企业合并为控股合并,合并方以发行权益性证券作为合并对价的,应当在购买日将取得被合并方所有者权益账面价值的份额作为长期股权投资的初始投资成本,以发行的权益性证券的面值总额作为股本,长期股权投资初始投资成本与所发行权益性证券的面值总额之间的差额调整资本公积。

根据例 1,若甲、乙公司在合并前后均受 A 集团控制,则在购买日,甲公司的账务处理如下:借:长期股权投资——乙公司 3 560(3 560×100%);贷:股本 680,资本公积——股本溢价 2 880。

3. 免税合并形成的商誉。在非同一控制下的企业合并中,企业合并成本大于合并中取得的被合并方可辨认净资产公允价值的份额,按照相关会计准则的规定应确认为商誉。但按照税法的规定,免税合并中不允许确认商誉,即商誉的计税基础为零。两者之间的差额形成应纳税暂时性差异。因确认该递延所得税负债会增加商誉的价值,因此 CAS 18 规定,对于该部分应纳税暂时性差异,不确认其产生的递延所得税负债。

4. 应税合并形成的商誉。根据税法的规定,免税合并下,暂不确认有关资产的转让所得或损失,相关资产仍然按照原计税基础进行税务处理;应税合并下,要确认有关资产的转让所得或损失,相关资产应当按照交易价格重新确定计税基础。也就是说,应税合并下,资产和负债的公允价值获得税法的承认,不会形成可抵扣暂时性差异或应纳税暂时性差异,也就不需要确认递延所得税资产或递延所得税负债。此时,商誉是按照资产、负债的公允价值和合并成本的差额确认,同样不需要确认其产生的递延所得税负债。

三、商誉的后续计量

根据《企业会计准则第 8 号——资产减值》(CAS 8)的规定,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。企业应当自购买日起按照合理的方法将商誉分摊至相关的资产组;难以分摊至相关资产组的,应当将其分摊至相关的资产组组合。

1. 全资合并形成的商誉的减值测试。非同一控制下的企业合并若是全资合并,对形成的商誉进行减值测试时,应按照以下步骤进行:①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,并与相关账面价值进行比较,确认相应的减值损失;②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与可收回金额,如可收回金额低于其账面价值,应当确认相应的减值损失。确认的减值损失应当先抵减资产组或者资产组组合中商誉的账面价值,再根据资产组或者资产组组合中除商誉之外的其他各项资产的账面价值所占比重,抵减其他各项资产的账面价值。

例 2:接例 1,假定乙公司的所有资产被认定为一个资产组,因为该资产组包含商誉,所以甲公司至少应当在每年年度终了进行减值测试。甲公司在合并乙公司后,由于市场环境等

因素发生重大变化,产品销售收入锐减,2008 年年末甲公司确定该资产组的可收回金额为 5 200 万元,可辨认资产的账面价值总额为 5 880 万元,其中存货为 1 540 万元、应收账款为 1 870 万元、固定资产为 2 470 万元。则乙公司资产组在 2008 年年末的账面价值(含商誉)=5 880+2 040=7 920(万元),与其可收回金额 5 200 万元相比,应确认资产减值损失=7 920-5 200=2 720(万元)。甲公司应将资产减值损失 2 720 万元分摊至商誉、乙公司资产组所含各项资产中,账务处理如下:借:资产减值损失 2 720;贷:商誉减值准备 2 040,存货跌价准备 178(680×1 540÷5 880),坏账准备 216(680×1 870÷5 880),固定资产减值准备 286(680×2 470÷5 880)。

2. 非全资合并形成的商誉的减值测试。非同一控制下的企业合并若是非全资合并,对形成的商誉进行减值测试时,应按照以下步骤进行:①对相关的资产组或者资产组组合进行减值测试时,应当将归属于少数股东权益的商誉包括在内,调整资产组的账面价值,将调整后的资产组账面价值与可收回金额进行比较,以确定资产组是否发生了减值;②上述资产组如已发生减值,则应当按照 CAS 8 的规定进行处理。但由于根据上述步骤计算的商誉减值损失包括了应由少数股东权益承担的部分,因此应当将该损失按比例进行分摊,以确认归属于母公司的商誉减值损失。

例 3:将例 1 中甲公司取得乙公司 100% 的股权改为 80%,其他条件不变。假定乙公司的所有资产被认定为一个资产组,2008 年年末甲公司确定该资产组的可收回金额为 6 560 万元,可辨认资产的账面价值总额为 5 880 万元。

由例 1 可知,乙公司在购买日可辨认净资产的公允价值为 4 760 万元,甲公司发行普通股取得乙公司 80% 的股权,产生商誉=6 800-4 760×80%=2 992(万元)。甲公司在购买日编制合并财务报表时,将其对乙公司的长期股权投资与乙公司的所有者权益项目抵销:借:股本、资本公积、盈余公积、未分配利润等 4 760,商誉 2 992;贷:长期股权投资 6 800,少数股东权益 952(4 760×20%)。归属于少数股东权益的商誉=(6 800÷80%-4 760)×20%=748(万元),则乙公司资产组在 2008 年年末账面价值(含商誉)=5 880+2 992+748=9 620(万元),与资产组可收回金额 6 560 万元相比,应确认资产减值损失=9 620-6 560=3 060(万元)。因为归属于少数股东权益的商誉是为了进行减值测试而计算出来的,并没有真正产生,所以资产减值损失 3 060 万元应首先冲减归属于少数股东权益部分的商誉 748 万元,剩余的 2 312 万元再冲减归属于母公司(甲公司)部分的商誉。甲公司账务处理如下:借:资产减值损失 2 312;贷:商誉减值准备 2 312。

四、商誉的列报

商誉在资产负债表“非流动资产”项目下以净额列示,即商誉的账面余额减商誉减值准备。例 2 和例 3 中商誉在资产负债表中列示的金额分别为 0 和 680 万元。另外,在报表附注中应披露商誉的金额及其确定方法、分摊到资产组或资产组组合的商誉的账面价值等。○