

新准则下商誉的会计处理 PDF转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文

https://www.100test.com/kao_ti2020/504/2021_2022__E6_96_B0_E5_87_86_E5_88_99_E4_c42_504516.htm

【摘要】商誉是现代企业一种重要的资产，由于它的不可辨认性，新准则将其从无形资产中分离而独立确认为一项资产并进行合理的计量，在资产负债表非流动资产项目下以净额列示，笔者就新准则中商誉的具体处理作一分析，以更好地反映企业购并资产潜在的经济价值，进而真实地反映企业会计信息。商誉是现代企业一种重要的资产。随着当今企业拓宽生产经营渠道、开拓新的市场，作为企业实现迅速发展壮大途径之一的合并活动在经济中发挥着举足轻重的作用。对大多数企业而言，合并商誉是一种越来越重大的经济资源，在企业全部资产中所占比重不断加大，发挥的作用也在不断加强，越来越为企业内外部关系人所瞩目。但由于商誉所具有的特殊性质，其会计处理一直是会计理论与实务中研究的热点。2006年2月15日颁布的《企业会计准则》对于不可辨认的资产商誉的会计处理有了明确的规范和重大变化。

一、商誉的确认 新准则规定：无形资产是企业拥有或者控制的没有实物形态的可辨认非货币性资产。据此，商誉由于它的不可辨认性，新准则将其从无形资产中分离而独立确认为一项资产。从理论上讲，只要企业有获得超额收益的能力，即可确认商誉的存在，并且可将其创立过程中所发生的一切支出作为成本入账。然而这种确定商誉存在的方法及对它作出的会计计量实施起来是相当困难的。因为商誉是由各种因素相互影响、相互作用而产生的，没有任何一笔支出能够确认是专为创造商誉而支出的。

因此，也难决定该笔支出创造了多少商誉，这些支出的受益期是多少，因而在会计实务中，一般只对企业外购商誉即合并商誉加以确认入账，自行创造的商誉不予入账。按照我国新颁布的企业会计准则，涉及企业合并的会计处理首先应区分是同一控制下的企业合并还是非同一控制下的企业合并。对于在同一控制下的企业合并，新准则规定采用权益集合法，相关资产和负债按照在被合并方的原账面价值入账，合并溢价只能调整资本公积和留存收益，并不确认商誉。在新准则体系下，只有对非同一控制下的企业合并采用购买法，才涉及商誉的会计处理，确认商誉，而非同一控制下的企业合并中产生的商誉又稍有不同。控股合并中产生的商誉体现在购买日编制的合并资产负债表中，吸收合并中产生的商誉则作为购买方账簿和个别报表中的资产列示。

二、商誉的初始计量和账务处理

（一）商誉的初始计量

根据第20号准则， $\text{合并商誉} = \text{企业合并成本} - \text{合并中取得被购买方可辨认净资产公允价值份额}$ （若合并成本大于取得的被购买方可辨认净资产公允价值的份额则应当将其差额确认为商誉；而若前者小于后者，则将其差额计入合并当期营业外收入，并在报表附注中说明）。其中，合并成本应包括以下四项内容：

1. 一次交换交易实现的企业合并，合并成本为购买方在购买日为取得被购买方的控制权而付出的资产、发生或承担的负债以及发行的权益性证券的公允价值；
2. 通过多次交换交易分步实现的企业合并，合并成本为每一单项交易成本之和；
3. 为进行企业合并而发生的各项直接相关费用也应当计入企业合并成本；
4. 在合并合同或协议中对可能影响企业合并成本的未来事项作出约定的，购买日如果估计未来

事项很可能发生并且对合并成本的影响金额能够可靠计量的，购买方应当将其计入合并成本。可辨认净资产公允价值是指合并中取得的被购买方可辨认资产公允价值减去负债及或有负债公允价值后的余额。

（二）账务处理

1.非同一控制下的控股合并该合并方式下，购买方一般应于购买日编制合并资产负债表，合并中取得的被购买方各项可辨认资产、负债应以其在购买日的公允价值计量，长期股权投资的成本大于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值的差额，体现为合并财务报表中的商誉；长期股权投资的成本小于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值的差额，计入合并当期损益，因购买日不需要编制合并利润表，该差额体现在合并资产负债表上，应调整合并资产负债表的盈余公积和未分配利润。

2.非同一控制下的吸收合并非同一控制下的吸收合并，购买方在购买日应当将合并中取得的符合确认条件的各项可辨认资产、负债，按其公允价值确认为本企业的资产和负债；作为合并对价的有关非货币性资产在购买日的公允价值与账面价值的差额，应作为资产处置损益计入合并当期的利润表；确定的企业合并成本与所取得的被购买方可辨认净资产公允价值之间的差额，视情况分别确认为商誉或是计入企业合并当期的损益。值得说明的是，（1）企业合并中取得的有关资产、负债由于账面价值和计税基础不同产生所得税的暂时性差异，要调整商誉的价值。（2）商誉确认后，由于账面价值和计税基础之间的差额所形成的应纳税暂时性差异，不确认为递延所得税负债。

三、商誉的后续确认和计量

新准则规定商誉确认后，持有期间不再摊销。根据《企业会计准则资产减值》的要求，企业如果拥有因企业合并所形成

的商誉的，至少应当在每年年度终了进行减值测试。由于商誉不能独立产生现金流量，因此其减值测试应当结合与其相关的资产组或资产组组合。这些相关的资产组或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，但不应当大于按照分部报告准则所确定的报告分部。为此，新准则要求企业应当自合并日起将合并产生的商誉按合理的方法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。在实际的减值测试过程中，当与商誉相关的资产组或者资产组组合存在减值迹象时，对于商誉减值的确定应分两步进行：第一步，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。第二步，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，应当就其差额确认减值损失。在做账务处理时，减值损失的金额首先应抵减分摊至资产组或组合中的商誉账面价值；不足抵减时，再根据资产组或组合中除商誉外的其他各项资产的账面价值比重，按比例抵减其他各项资产的账面价值。和资产减值测试的处理一样，以上资产账面价值的抵减，也都应当作为各单项资产（包括商誉）的减值损失处理，计入当期损益。抵减后的各资产的账面价值不得低于以下三者之中最高者：该资产的公允价值减去处置费用后的净额、该资产预计未来现金流量的现值和零。因此而导致的未能分摊的减值损失金额，应当按照相关资产组或者资产组组合中其他各项资产

的账面价值所占比重进行分摊。如果因企业合并所形成的商誉是母公司根据其在子公司所拥有的权益确认的商誉，在这种情况下，子公司中归属于少数股东权益的商誉并没有在合并资产负债表中确认。因此，在对与商誉相关的资产组和资产组组合进行减值测试时，由于其可收回金额的预计包括归属于少数股东的商誉价值部分，因此为了使减值测试建立在一致的基础上，企业应当将归属于少数股东权益的商誉调整增加资产组的账面价值，然后根据调整后的资产组的账面价值与其可收回金额进行比较，以确定资产组（包括商誉）是否发生了减值。

四、商誉的列报 资产负债表中非流动资产项目下商誉以净额列示，即商誉的账面余额减商誉减值准备。报表附注中应披露商誉的金额及其确定方法、分摊到某资产组的商誉的账面价值等。通过以上的会计处理，能合理公允地处理和披露企业合并商誉，更好地反映企业购并资产潜在的经济价值，揭示购并资产的变动情况，进而真实地反映企业会计信息，更好地满足财务报表分析者、使用者和企业管理层评估购并企业未来盈利能力及其现金流量的需要。

100Test 下载频道开通，各类考试题目直接下载。详细请访问 www.100test.com