

商誉确认及其初始计量会计从业资格考试 PDF转换可能丢失
图片或格式，建议阅读原文

https://www.100test.com/kao_ti2020/536/2021_2022__E5_95_86_E8_AA_89_E7_A1_AE_E8_c42_536381.htm

一、商誉的概念 何为商誉？首先，商誉是一项资产，应采用定义资产的方法定义商誉。同时还要揭示商誉的本质特征，据此，商誉定义为：商誉是企业拥有或控制的，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。商誉有多种分类方式，其中与企业合并相关的概念是自创商誉和购买商誉。自创商誉是企业 在经营过程中自身创立和积累起来的各种优越条件和无形资源，这些优越条件和无形资源使其能较其他的同类企业取得更高的收益。由于自创商誉的不确定性，与形成自创商誉有关的各种支出在发生时，在会计处理上均作为期间费用处理，如广告费、培训费、开发与研究费等。因而自创商誉只能在交易时结算，不能按传统的会计方法计量和确认。购买商誉是在企业合并时，对被合并企业潜在的优越条件和无形资源在未来时期获取正常水平以上的超额利润。购买商誉经评估确认。可以按传统的会计方法确认、计量。我国新颁布的《企业会计准则第20号企业合并》规定：在非同一控制下的企业合并应采用购买法。企业合并也只有采用购买法才涉及商誉的确认和计量问题。也正因此，笔者探讨的商誉是在非同一控制企业合并下进行的，并就商誉的确认及其初始计量分吸收合并和控股合并两种合并方式进行探讨。

二、商誉的确认及其初始计量 企业合并，是指将两个或者两个以上单独的企业合并形成一个报告主体的交易或事项。本质上看，企业合并是一个企业取得对另一个企业的控制权、吸收另一个

或多个企业的净资产以及将参与合并的企业相关的资产、负债进行整合后成立新的企业等情况。因此。以合并方式为基础，只有在吸收合并、控股合并下才产生商誉确认问题。（一）吸收合并方式 吸收合并。是指合并方（或购买方，下同）在企业合并中取得被合并方（或被购买方，下同）的全部净资产，并将有关资产、负债并入合并方自身的账簿和报表进行核算。企业合并后，注销被合并方的法人资格，由合并方持有合并中取得的被合并方的资产、负债，在新的基础上继续经营。在这种合并方式下，合并方获取了被合并方全部资产的控制权，并支付了一定的代价，该代价称为合并成本。一般情况下，当合并成本大于被合并方权益价值即溢价支付时，被合并方股东才愿意接受合并；同样对于合并方企业，当合并后企业权益价值扣除支付成本后仍大于并购前权益价值时才有动力实施合并。因此，商誉本身即是企业合并成本在取得被合并方可辨认资产、负债之间分配后的剩余价值。应确认的商誉=合并成本-被合并方可辨认净资产公允价值 [倒1]

2007年6月30日，甲公司向乙公司发行1000万股普通股（每股面值为1元，市价为5.98元）对乙公司进行吸收合并，并与当日取得乙公司净资产。参与合并企业在2007年6月30日未考虑该项企业合并时，有关资产、负债情况如表1所示（见后），假定甲和乙公司为非同一控制下的两个子公司。分析：本例中，由于甲公司和乙公司为非同一控制下的两个子公司，是非同一控制下的企业合并。自2007年6月30日开始，甲公司便能够对乙公司的净资产实施控制。该日即为合并日。甲公司在合并日应确认的商誉=10 000 000 × 5.98-54 800 000=5 000 000.同时应进行的账务处理为：借：库存现金等1 800 000

库存商品等1 800 000 应收账款8 000 000 长期股权投资15 200 000
固定资产22 000 000 无形资产6 000 000 商誉5 000 000 贷：短期
借款9 000 000 应付账款1 200 000 其他负债1 200 000 股本10 000
000 资本公积38 400 000

(二) 控股合并方式 控股合并，是指合并方通过企业合并交易或事项取得对被合并方的控制权，能够主导被合并方的生产经营决策，从而将被合并方纳入其合并财务报表范围形成一个报告主体的情况。控股合并中，被合并方在企业合并后仍保持独立的法人资格继续经营，合并方在合并中取得的是对被合并方的股权。合并方应在其账簿及个别财务报表中确认对被合并方的长期股权投资，合并中取得的被合并方的资产和负债仅在合并报表中才确认。根据合并股权比率不同，控股合并又分两种情况：一种是合并100%的股权；另一种是合并少于100%的股权。

1 合并100%的股权 百考试题助你成功 在合并100%的股权下，由于合并双方是独立的法人主体，各自进行独立的会计核算，合并成本在合并方企业（即母公司）会计报表上是作为对被合并企业的长期股权投资入账的，在合并日及每期末合并企业需要编制合并会计报表。在这种合并方式下，会计计量与吸收合并方式完全一样，合并成本与被合并企业可辨认净资产公允价值的差额确认为商誉，这里不再复述。

2 合并少于100%的股权 在购买法下，合并方企业对被合并方净资产是以公允价值入账的。在合并股权少于100%的情况下，被合并企业存在控制方股东（即合并方企业），同时还存在非控制方（亦称少数股东）。对于控制股东和非控制股东在对该被合并企业的可辨认净资产与商誉应按照持股比例进行分配。应确认的商誉（合并方）=合并成本 - 被合并企业可辨认净资产公允

价值 × 合并方的持股比例 = 合并成本 - 被合并企业可辨认净资产公允价值的份额 [例2]沿用[例1]，假定甲公司于2007年6月30日取得乙公司60%的股权。合并中，甲公司支付的有关资产，在合并日的账面价值与公允价值如表2所示。合并甲，甲公司为核实乙公司的资产价值，聘请有关机构对该项合并进行咨询，支付咨询费100万元，甲公司和乙公司资产负债情况仍如表1所示。分析：本例中甲公司和乙公司属于非同一控制下的企业合并，甲公司对于企业合并形成的对乙公司的长期股权投资。应按支付对价的公允价值确定其初始投资成本。商誉3 120 000 (36 000 000 - 54 800 000 × 60%) 包含在长期股权投资50 000 000之中，而商誉只有在合并财务报表中才单独确认。甲公司在合并日应进行的账务处理是：借：长期股权投资50 000 000 贷：无形资产28 000 000 银行存款8 000 000 营业外收入14 000 000

三、需思考的问题 按照传统会计模式和会计惯例，由于自创商誉的不确定性，商誉只确认外购部分而不确认自创部分，与形成自创商誉有关的各种支出在发生时，在会计处理上一般作为期间费用处理。笔者认为，在知识经济时代，高科技自创商誉在总资产中所占的比重越来越大，若不及时向使用者提供和提示，既不能满足经营者正确报告受托责任的要求，也不能满足与企业有厉害关系的各方面决策的要求，而且会使企业资产的账面价值与实际价值严重背离，会导致会计信息失真。因此，不仅应确认外购商誉，同时对自创商誉也应进行确认、计量。

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