

会计从业考试辅导：论商誉及其会计处理会计从业资格考试  
PDF转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文

[https://www.100test.com/kao\\_ti2020/537/2021\\_2022\\_\\_E4\\_BC\\_9A\\_](https://www.100test.com/kao_ti2020/537/2021_2022__E4_BC_9A_)

[E8\\_AE\\_A1\\_E4\\_BB\\_8E\\_E4\\_c42\\_537825.htm](https://www.100test.com/kao_ti2020/537/2021_2022__E4_BC_9A_E8_AE_A1_E4_BB_8E_E4_c42_537825.htm) 一、商誉的确认从理论上讲,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所发生的一切支出作为成本入帐。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帐,自行创造的商誉不予入帐。当一个企业购入另一个企业时,其购入成本超过被购企业净资产的公允价值之部分,就是商誉的价值。可见,商誉的价值无法脱离企业的整体而单独确认,并且只有当发生企业整体产权有偿转让时,才能确认商誉的价值。虽然在西方会计理论与实务中计算商誉有收益资本化价值法(Capitalization of income)和超额利润现值法(peresent Value of super profit),但本人认为,这些方法既不够准确也比较复杂,因为未来可获得的超额利润只是一个很不确定的估计数,而以合并企业购买成本减去被并企业净资产公允市价的差额确认商誉价值较合理,这种方法既便于理解,也计算简便。商誉价值=购买成本-可辨认净资产公允价值 二、商誉的会计处理 对商誉如何进行会计处理,各国会计界有不同的看法,一般有如下三种处理方法: 1.将商誉单独确认为一项资产,并在其预计的有效年限内以摊销列作费用。此种观点认为实施合并的企业为了取得以后若干年度的超额利润,发生了超额耗

费,这一超额的代价表明被并企业有商誉存在。商誉同样符合资产的定义,它和其他资产一样,在合并主体产生未来收入的过程中发挥着效应,其本身也会损耗,就象开办费等递延资产一样,应定期予以摊销,与所获取的超额收益相配比,这符合权责发生制原则,也符合稳健性原则,否则就会在未来虚增利润。

2. 把商誉看成一项权益抵销项目,在合并时立即注销(written off),直接冲减合并企业的当期收益或留存收益。此观点认为,商誉的价值很不确定,不能单独存在和变现,而且形成商誉的因素难以为企业所控制,在合并之后,商誉不一定能继续存在。如原来优越的地理位置,由于城市的发展和开发,现在或将来不一定仍然还处于优势的位置.由于主要管理人员人事变动,现在或未来的经营水平不一定还有原来那么高,等等。若将其列作商誉不摊销或分期摊销,不符合稳健性原则。因此,合并商誉应在其会计处理上直接同合并企业的股东权益,即留存收益进行冲销,或直接冲销合并企业的当期收益(把合并企业多付的一部分款项看成是与合并业务相关的费用)。

3. 将商誉作为一项永久性资产,不予摊销。此观点认为,外购商誉是企业并购交易时获得的能为购买企业带来超过正常盈利水平以上的超额利润,因而是一项资产。作为资产,商誉应予以资本化。成功的企业拥有的商誉将得到永久保持,价值不会下降。此外,在被并企业以往的生产经营过程中发生的各项费用已形成了未入帐的自创商誉。这些费用以前均已计入费用,抵减了过去的收益,现在通过并购后由并购企业将确认的商誉进行摊销,造成重复计算商誉费用。

从以上介绍的三种方法看,本人认为第一种方法为最佳,第二种方法和第三种方法恰好对立。第二种方法一次性冲减当期收益,确实不符合权责发生制与收入费用配比原则,冲减当

期收益可能造成因合并而使企业股东权益急剧减少,财务报表数据失真,影响企业的资信状况。第三种方法认为外购商誉价值将得到长久保持,价值不会下降,这显然不符合实际,是一种空想的商誉。如果是这样,一个企业并购一个商誉较好的企业,无论未来经营好坏,都将永远保持良好的状况吗?如果是这样,那么企业之间就无所谓竞争,更不会有倒闭了的现象存在了。因此,第一种方法较佳。外购商誉应该作为一项资产入帐,并应在不到10年时间内摊销,列入未来各期费用。这样处理既符合权责发生制和收入费用相配比的会计原则,也满足稳健性的要求。

### 三、对负商誉的认识

根据前述计算企业合并商誉的计算公式,当合并成本小于被并企业净资产公允市价时,会出现负数。美国会计学者对这项负差额的会计处理,提出了两种方法:(1)将它确认为负商誉.(2)将它确认为资产价值调整。我国《企业会计准则×号无形资产(征求意见稿)》中提出“企业购买另一家企业时所支付的价款小于被收购企业可辨认净资产的公允市价的差额,称为负商誉,负商誉应确认为企业的递延收益,并在不短于5年的期限内等额摊销,计入各期损益。”本人认为负商誉不存在,更不能将负商誉单纯地计入“负商誉”帐户。

第一,负商誉不符合商誉的概念。无论从西方会计,还是中国会计中,均能看到商誉的本质是带来超额收益的能力。商誉虽由于所处地理位置优越(而不是低劣),或由于信誉良好(而不是恶劣),或由于经营管理人员能力超群(而不是低下)等形成的。确认商誉都是肯定其正确的、积极的、有利的属性,根本不应出现负面的情况。因此,企业可以确认商誉,而不应确认什么负商誉。

第二,商誉从本质上说是一项资产,即不可辨认的无形资产。负商誉不符合资产的定义。资产是指能为企业

未来带来经济利益的经济资源。不能为企业带来经济利益的东西将不应列为企业的资产。如到期应报废的不能为企业带来经济利益的固定资产应从企业帐面上注销。负商誉不仅不能为企业带来经济利益,反而将为企业未来带来损失和负担,一般企业是不会购买这样的资产的,即使买回来了,也不应列为企业的资产。第三,虽然从确定商誉价值的计算公式中看,可能出现负数,但我们并不能因此确认为负商誉。正如我们在做数学应用题时一样,往往会舍去没有实际意义的负值,否则就会出现现象“负小时”、“负公斤”、“负资产”这样没有实际意义的结果。负商誉逻辑推导过程正是这种不恰当运用的具体体现。第四,在极少数情况下,合并时所取得的净资产公允价值超过了合并成本,应根据具体情况分析而定,不能轻率地列作“负商誉”入帐。出现此种情况可能是由于被并企业除长期有价证券以外的非流动资产的公允市价高估了,或是由于市场不完善,缺乏信息,缺乏比较,结果低估了负债、高估了资产,实际上并不是什么负商誉。其处理办法是将净资产公允市价超过合并成本的差额分摊到除长期有价证券之外的非流动资产中,以抵减虚增、高估的非流动资产。如果这些非流动资产已抵减至零还有未分摊完的差额,这说明其估计的公允价值严重出错。否则被并企业将除有价证券以外的大量流动资产不作任何处理。如果被并企业流动资产与长期有价证券的变现值都会大于合并企业支付的合并成本,这时被并企业完全可以将资产个别出售,不必整体售出。即使在实际工作中出现了整体企业出售价小于各资产公允价值总和的差额也不能解释为负商誉,只能理解为“整体购买的优惠”,或购买企业获得一次便宜的买卖。这时,被并企业应根据历史成本(实际成本)计价原

则入帐。一个企业购买另一个企业,与购买一项资产一样,都应以交换价为依据计帐。例如,某企业准备购买一批电脑,公允价每台10,000元。由于单位需一次购买100台电脑,通过讨价还价,每台为6,000元,这样,购买单位只花600,000元买回了1,000,000元的货,购买单位只能按600,000元借记“固定资产”600000元,贷记“银行存款”600,000元,而不能借记“固定资产”1,000,000元,贷记“银行存款”600,000元,再贷记“负商誉”400,000元。因此,合并成本小于被并企业净资产的公以市价是讨价还价的结果,不是什么“负商誉”,公允市价也只是记帐的参考,并不是唯一的依据,实际交换价格才是计帐的依据。 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](http://www.100test.com)