多次交易分步实现企业合并的商誉确认

张勇军

（哈尔滨工程大学经济管理学院 哈尔滨 150001）

【摘要】对于企业通过多次交易分步实现非同一控制下企业合并时形成的商誉，本文分析了两种确认方式，并在五个方面进行具体比较，最后辨析得出结论。

【关键词】多次交易 企业合并 商誉 确认方式

对于企业通过多次交易分步实现非同一控制下的企业合并，《企业会计准则解释第4号》已有较为明确的会计处理规定，但是该类业务购买日形成的商誉应如何确认，相关规定仍不够具体，现就此进行辨析。

一、购买日商誉的两种确认方式

在购买日合并财务报表中，区分一次计量或多次计量不同，合并形成的商誉有两种确认方式。

方式一：购买日之前持有的被购买方的股权，按照该股权在购买日的公允价值进行重新计量，与购买日新购入股权所支付对价的公允价值之和，作为合并成本。该合并成本大于购买日被投资单位可辨认净资产公允价值的份额时，差额为购买日应予确认的商誉。

方式二：比较实现企业合并时每一单项交易成本与交易时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额，每一单项交易成本大于交易日被投资单位可辨认净资产公允价值的份额时，差额为每一单项交易应予确认的商誉，购买方在购买日确认的商誉为每一单项交易产生的商誉之和。

两种确认方式在商誉的计量数值、合并所在期间净损益

售股份而导致的母公司持股损益，因为不属于资本性行为而属于价值变动现象，应当计入投资收益。

S公司的减资行为虽需一系列法定公告，但会计处理却相对简单。P公司会计处理较为复杂，前述四种情况既有相同之处又有不同之处，这里一并介绍如下：

1. 20×7年12月31日，P公司的会计处理为：借：长期股权投资200/260（例1、3/例2、4），资本公积60（例1、3）；贷：银行存款260。

2. P公司收取20×8年度现金股利，各例会计处理相同：借：银行存款80（100×80%）；贷：投资收益80。

3. 若自其他股东处回购股份后注销（例1、2），则P公司会计处理为：借：投资收益6；贷：长期股权投资6。

4. P公司出售S公司股份（例3、4），则需作以下两笔会计处理。①P公司出售30万股股份的会计处理，因合并性质不同而金额不同：借：银行存款66；贷：长期股权投资50（200/12×3，例3）/65（260/12×3，例4），投资收益16/1（例3/4）。②P公司续存股份的持股损失，会计处理为：借：资本公积4.5；贷：长期股权投资4.5。

5. 以上分录为P公司个别报表中的处理，此后P公司即可编制合并抵销分录，该分录由权益法调整、资产负债表段抵销与利润表段抵销三类分录构成。

（1）权益法调整分录。因股份回购在股利分配之后，故各例分录相同。①确认S公司当期盈利中P公司应当享有的份额：借：长期股权投资120（150×80%）；贷：投资收益120。②记录收到的现金股利，同时冲销成本法的处理：借：投资收益80（100×80%）；贷：长期股权投资80。③但例3、4中股份减少了S公司总股本的1/5，故投资收益等也应减少10万元［（150−100）/5］。因此，需要补充如下会计处理：借：投资收益10；贷：长期股权投资10。

经过上述处理后，P公司对S公司的长期股权投资余额分别如下：例1为：200−6+（120−80）=234（万元）；例2为：260−6+（120−80）=294（万元）；例3为：200−50−4.5+（120−80）−10=175.5（万元）；例4为：260−65−4.5+（120−80）−10=220.5（万元）。

（2）资产负债表段合并抵销分录为：借：S公司所有者权益234，商誉60/45（例2/4）；贷：长期股权投资234/294/175.5/220.5（例1/2/3/4），少数股东权益58.5（234×25%，例3、4）。

商誉虽未减值，但例4中P公司出售了1/4的股份，故商誉也减少了1/4（15万元）。

（3）利润表段合并抵销分录为：借：投资收益120，少数股东损益30，未分配利润——期初30；贷：提取盈余公积30，现金股利100，未分配利润——期末50。

主要参考文献

陈信元.高级财务会计.上海：上海财经大学出版社，2009

等财务报表事项上,将会产生不同的结果。

二、举例说明

例:假定甲公司与乙公司在2×10年1月31日前不存在任何关联方关系,甲公司2×10年2月1日取得了乙公司20%的股权,支付现金3 000万元(公允价值),取得投资时乙公司可辨认净资产公允价值为14 000万元。2×10年7月31日,甲公司另支付现金8 000万元取得了乙公司40%的股权,两者合计能够对乙公司实施控制。当日,甲公司持有的乙公司20%股权的公允价值为4 000万元,账面价值为3 500万元。购买日乙公司可辨认净资产公允价值为18 000万元。

在上述两种方式下合并财务报表中分别应予确认的商誉和净损益为:

方式一:

合并成本=4 000+8 000=12 000(万元)

购买日应确认的商誉=12 000-18 000×(20%+40%)=1 200(万元)

合并财务报表中该事项确认的净损益=4 000-3 500-(4 000-18 000×20%)=100(万元)

方式二:

2×10年2月1日交易应确认的商誉=3 000-14 000×20%=200(万元)

2×10年7月31日交易应确认的商誉=8 000-18 000×40%=800(万元)

购买日应确认的商誉=200+800=1 000(万元)

合并财务报表中该事项确认的净损益=4 000-3 500-(3 000-14 000×20%)=300(万元)

三、两种确认方式的比较

1. 方式一更贴近《企业会计准则解释第4号》规定的原则。《企业会计准则解释第4号》要求,对购买日之前被购买方的股权按购买日该股权的公允价值重新计量,其内在含义在于,将购买日之前持有的被购买方股权视同为购买日取得的,方式一采取一次性确认也是将股权视同一次交易取得,而方式二采取分次确认仍是将股权拆分为多次交易取得,相比而言,方式一更贴近《企业会计准则解释第4号》规定的原则。

2. 方式一更遵从谨慎性原则。如果支付对价大于应享有被购买单位可辨认净资产公允价值的份额,即需要确认商誉时,在通常情况下,因为取得控制权,购买日取得的股权比之前取得的股权溢价比例相对要高,之前取得的股权按方式一确认的商誉数值要比方式二大,所以这部分股权因按购买日的公允价值重新计量确认的净损益,方式一比方式二要少,方式一更符合谨慎性原则。在上述举例中,之前取得的股权因重新计量确认的净损益,方式一为100万元,方式二为300万元。当然,方式一总体确认的商誉(1 200万元)相对于方式二(1 000万元)要大。

3. 方式一在计量上逻辑性更强。商誉是指能在未来期间为企业经营带来超额利润的潜在经济价值,或一家企业预期的获利能力超过可辨认资产正常获利能力(如社会平均投资回报率)的资本化价值。从该定义分析,企业整体的商誉不会因为计量方式不同而不同。同时,按企业会计准则规定,商誉一般在企业合并时才能确认,在购买非形成企业合并的股权时不能确认。

方式二采取多次确认方式,可能造成多次计量反映的包含少数股东商誉在内的整体商誉数值不同,从逻辑上容易引起混乱,信息质量因此降低。

在上述例题中,第一次交易计量的整体商誉为1 000万元(200÷20%),第二次交易的整体商誉为2 000万元(800÷40%),两项交易一起考虑的整体商誉为1 666.67万元(1 000÷60%),这就造成在购买日同一时点确认的整体商誉不同:乙公司整体商誉计量数值到底是1 000万元或者是2 000万元,还是1 666.67万元呢?而方式一下则不存在这种情况,整体商誉一次性确认为2 000万元(1 200÷60%),计量方式本身更具有逻辑性。

4. 方式一的计算方法更为简便。如果之前购买的股权没有按权益法核算,方式一仅需要采集购买日被投资单位可辨认净资产公允价值数据,而方式二则必须采集每次交易日被投资单位可辨认净资产公允价值数据,这将导致采集数据和计算的工作量加大。

5. 方式一更符合我国会计准则国际趋同的趋势。根据《国际财务报告准则第3号——企业合并》(IFRS3)的规定,购买方应在购买日确认的商誉为下列(a)相对于(b)的超额部分:

(a)下列三项之和:①根据IFRS3计量的购买支付的对价(通常为对价的购买日公允价值);②根据IFRS3计量的被购买方少数股东权益;③分步实现企业合并时,合并前所持股权投资在购买日的公允价值。

(b)根据IFRS3确定的合并中取得的可辨认净资产的公允价值。

方式一采取一次确认,与国际财务报告准则的最新规定取得实质性的一致,而方式二的多次交易确认则是国际财务报告准则(IAS22)原采用的方式。所以,采取方式一更符合当前我国会计准则国际趋同的形势要求。

综上所述,按目前我国企业会计准则的原则导向,对于企业通过多次交易分步实现非同一控制下企业合并的商誉,应以重新计量的合并成本比较购买日被投资单位可辨认净资产公允价值的份额,进行分析确认。

主要参考文献

1. 财政部会计司编写组.企业会计准则讲解(2010).北京:人民出版社,2010

2. 全国会计专业技术资格考试领导小组办公室. 高级会计实务科目考试大纲(2012年).北京:经济科学出版社,2012

3. 财政部.企业会计准则解释第4号.财会[2010]15号,2010-07-14