

合并报表中商誉减值测试方法的优化

祝利芳

(郑州成功财经学院管理系 河南巩义 451200)

【摘要】我国企业会计准则及解释对企业合并形成的商誉的减值测试方法作了详细阐述,尊重了企业合并理念及商誉在合并资产负债表中列示的原则。然而在确定与商誉相关的资产组或资产组组合的账面价值与其可收回金额时,口径不一致,使商誉减值测试方法的理论基础有偏颇。本文将重新整理对合并资产负债表中商誉减值测试的理论流程,使商誉减值测试方法得到优化。

【关键词】商誉 减值测试 方法优化

一、引言

随着企业合并案的增多,合并商誉逐渐成为会计实务工作者经常面对的业务。同时由于商誉的不确定性,商誉减值测试也日渐成为国际潮流。我国《企业会计准则》规定企业合并形成的商誉,至少应当在每年年度终了进行减值测试。由于商誉难以独立产生现金流量,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。这些相关的资产组或资产组组合是能够从企业合并的协同效应中受益的资产组或资产组组合。目前准则对合并资产负债表中商誉的减值测试分成了四个步骤,然而在第一步中,就出现了逻辑矛盾,将不包含商誉的资产组或资产组组合的账面价值与包含商誉的资产组或资产组组合的可收回金额进行比较,导致商誉减值测试在会计实务中难以理解。

本文从分析商誉和与其有关的资产组或资产组组合在合并报表中列示的不对称性入手,通过引入案例,评价目前准则中商誉减值测试流程和优势与不足。坚持“与商誉有关的资产组或资产组组合的账面价值与其可收回金额”的计算口径保持一致的原则,优化了商誉减值测试流程和方法。

二、相关的资产组或资产组组合与商誉在合并报表中列示的不对称性

我国目前采用的合并理念为实体理论,即认为合并报表编制的目的是为包括少数股东在内的全部股东服务,其基本立论是会计主体与终极所有者是相互分离的个体,它强调子公司的法人财产权,而不是终极所有权。因此,在实体理论下,无论纳入合并范围的子公司是否为100%控股,在母公司编制的合并财务报表中列示的都是子公司100%的资产、负债及所有者权益。

然而因为商誉的不确定性,在子公司为非全资子公司时,非同一控制下企业合并中产生的商誉在合并报表中仅列示母公司享有的X%的部分(X%为母公司的持股比例,小于

100%),而非全部,即母公司编制合并报表时仅根据“母公司的合并成本-子公司可辨认净资产公允价值×X%”的结果来列示商誉。

事实上,因合并而产生的商誉总金额应该为:(母公司的合并成本+少数股东的合并成本)-子公司可辨认净资产公允价值×100%,也可以表述为:母公司确认的商誉÷X%。

这就导致母公司持有子公司X%的股权时,在合并财务报表中,与商誉有关的资产组或资产组组合($A_1+A_2+\dots+A_n$)是按照其在合并当天公允价值的100%为基础来列示的,而商誉是按照其X%来列示的,导致了它们列示的不对称。

三、对准则商誉减值测试方法的分析

(一)企业会计准则阐述的商誉减值测试方法

目前企业会计准则及准则解释中阐述的商誉减值测试的基本程序是:

第一步,对不含商誉的资产组或资产组组合进行减值测试,计算其可收回金额,并与其账面价值进行比较,如果其可收回金额小于其账面价值,则将两者之差确认为该资产组或资产组组合的减值损失,并按照资产组中除商誉外的其他各项资产的账面价值所占比重分摊,按比例抵减其他各项资产的账面价值。

第二步,如果第一步测试结果是资产组或资产组组合的可收回金额大于其账面价值,则要对包含商誉的资产组或资产组组合进行减值测试,比较这些相关资产组或资产组组合的账面价值(包含所分摊的商誉的账面价值部分)与其可收回金额,若前者大,则就其差额确认为商誉减值损失;如果是对合并资产负债表上的商誉进行减值测试,则最后将商誉减值损失在可归属于母公司和少数股东权益部分之间按比例分摊,确定母公司的商誉减值损失。

本文将目前准则中对合并资产负债表中商誉减值测试的流程及方法用图1来表示:

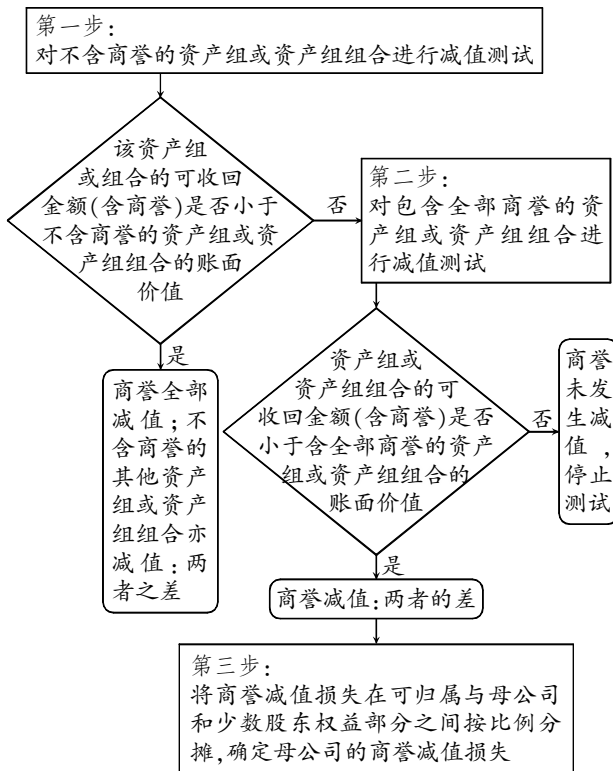


图1 企业会计准则中商誉减值测试流程

(二)案例分析

下面通过案例，来分析目前准则中规定的对合并资产负债表上的子公司商誉进行减值测试的不足。

案例：甲公司在20×9年1月1日以3 200万元的价格收购了乙公司80%的股权。在购买日，乙公司可辨认净资产的公允价值为3 000万元，没有负债和或有负债。因此，甲公司在购买日编制的合并资产负债表中确认商誉800万元，乙公司的可辨认净资产3 000万元和少数股东权益600万元。假定乙公司的所有资产被认定为一个资产组，由于该资产组包括商誉，因此，它至少应当于每年年度终了进行减值测试。20×9年末该资产组在合并资产负债表上列报的账面价值为2 700万元。假设该资产组的可收回金额为以下三种情况：①2 000万元；②2 800万元；③3 800万元。

情况1：甲公司确定该资产组的可收回金额为2 000万元，该资产组的可辨认净资产在合并资产负债表上列报的账面价值为2 700万元。即：包含商誉的资产组的可收回金额<不含商誉的资产组的账面价值。

2 000万元<2 700万元，这样得出在资产组的账面价值未包含商誉的情况下，就已经发生减值700万元，所以，应当确认全部商誉的减值损失800万元，并确认乙公司可辨认资产的减值损失700万元。

情况2：包含商誉的资产组的可收回金额>不含商誉的资产组的账面价值。

2 800万元>2 700万元

进入第二步，计算包含商誉的资产组的账面价值，并与其

可收回金额进行比较。全部商誉的金额为800÷80%=1 000(万元)，包含商誉的资产组的账面价值=2 700+1 000=3700(万元)，得到：包含商誉的资产组的可收回金额<包含全部商誉的资产组的账面价值

2 800万元<3 700万元，差额为900万元，全部应确认为商誉的减值损失。

应在合并报表中确认的属于母公司的商誉的减值损失为900×80%=720(万元)。

情况3：包含商誉的资产组的可收回金额>不含商誉的资产组的账面价值。

3 800万元>2 700万元，所以进入第二步，计算包含商誉的资产组的账面价值，并与其可收回金额进行比较，得到：包含商誉的资产组的可收回金额>包含全部商誉的资产组的账面价值。

3 800万元>3 700万元，从而得出商誉未减值，停止测试。

(三)对准则商誉减值测试方法的评价

从以上案例可以看出，目前准则中对合并资产负债表上的归属于母公司的商誉进行减值测试具有一定的简化性，当商誉减值时可以直接计算出商誉总体的减值金额，一定程度上可以提高效率，然而它亦存在以下不足：

1. 忽视与商誉相关的资产组或资产组组合的账面价值与其可收回金额的不对称。在目前方法的第一个步骤中，将不包含商誉的资产组或资产组组合与其可收回金额进行比较，本身不配比、不对称。因为商誉的不可辨认性，它必须结合与它相关的资产组或资产组组合才能发挥正效应。

同样，与商誉有关的资产组或资产组组合是在企业合并中因商誉存在而从合并协同效应中受益的资产组或资产组组合，当计算该资产组或资产组组合的可收回金额时，无法去除商誉对它的影响。即不包含商誉的资产组或资产组组合的账面价值与包含全部商誉的资产组或资产组组合的可收回金额显然是不匹配的、不对称的。这导致理论上这种测试方法存在逻辑矛盾。如案例中所示，资产组的账面价值不包含商誉，为2 700万元，但是在确定其可收回金额2 000万元、2 800万元、3 800万元时，无论采用什么方法都考虑了商誉对它的影响。

2. 当商誉未减值时，测试效率较低。在案例的假设3中，商誉未减值，然而根据准则中的方法我们仍要进行第一步和第二步，首先比较不包含商誉的资产组的账面价值与其可收回金额，因为不含商誉的资产组的账面价值2 700万元小于包含全部商誉的可收回金额3 800万元，所以进入第二步，包含全部商誉的资产组的账面价值再与其可收回金额进行比较，因为3 700万元小于3 800万元，所以推断出商誉未减值。在此种情况下，使测试效率降低。

3. 未考虑100%控股与非100%控股情况。目前的方法未考虑母公司为100%控股的情况，若为100%控股，则目前的方法将增加工作量。将以上案例改为100%控股，假定甲公司在20×9年以4 000万元购入乙公司100%股权，则在合并资产负

债表中,商誉将为1 000万元,无少数股东权益,其他条件不变。在第一种假设下没有影响,商誉全部减值,其他资产减值700万元。但在第二种和第三种假设下,我们仍要先进行第一步骤,计算不包含商誉的资产组或组合的账面价值与其进行比较,然后进入第二步,再判断母公司应分摊的商誉减值金额,显然是没有必要的。

四、商誉减值测试方法的优化

在前文分析的基础上,本文坚持将与商誉有关的资产组或资产组组合的账面价值与其可收回金额计算口径保持一致的原则,采用综合测试方法,优化测试流程。具体如下:

1. 测试流程的优化。本文认为,目前准则中的测试程序逻辑不够严谨,测试流程不够连贯,可以用如下测试流程进行优化,如图2所示:

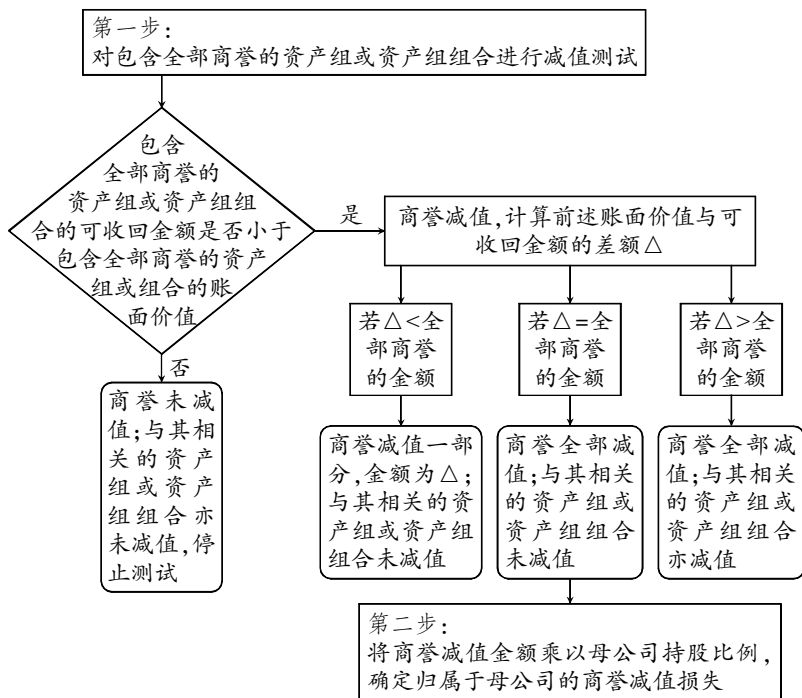


图2 本文提出的商誉减值测试流程

2. 测试方法描述。计算包含100%商誉在内的资产组或资产组组合的账面价值,并与其可收回金额进行比较。

包含商誉的相关资产组或资产组组合的账面价值用 $(A_1+A_2+\dots+A_n+W)$ 来表示,其中 W 表示全部商誉的金额, $A_1+A_2+\dots+A_n$ 表示与商誉相关的资产组或资产组组合的账面价值,包含商誉的资产组或资产组组合的可收回金额用 K_{A+W} 来表示,母公司对子公司的持股比例用 $X\%$ 表示 $(X\% \leq 100\%)$ 。

比较 K_{A+W} 与 $(A_1+A_2+\dots+A_n+W)$,两者差额用 Δ 来表示。

若 $K_{A+W} > (A_1+A_2+\dots+A_n+W)$,说明包含商誉的资产组或资产组组合的可收回金额大于其账面价值,商誉及资产组未发生减值,停止测试。

若 $K_{A+W} < (A_1+A_2+\dots+A_n+W)$,说明商誉发生减值,则做如下判断:

(1)若 $(A_1+A_2+\dots+A_n+W)-K_{A+W}$ 的金额 Δ 小于商誉的金额 W ,则说明商誉减值一部分,应在合并资产负债表中确认商誉减值损失: $\Delta \cdot X\%$,除商誉之外的其他资产未发生减值,不需要确认减值损失。

(2)若 $(A_1+A_2+\dots+A_n+W)-K_{A+W}$ 的金额 Δ 等于商誉的金额 W ,则说明商誉全部减值,应在合并资产负债表中确认的商誉减值损失金额为 $W \cdot X\%$,除商誉之外的其他资产未减值。

(3)若 $(A_1+A_2+\dots+A_n+W)-K_{A+W}$ 的金额 Δ 大于商誉的金额 W ,则说明商誉全部减值,应在合并资产负债表中确认的商誉减值损失金额为 $W \cdot X\%$,同时除商誉之外的其他资产亦减值,减值金额为 $\Delta - W$,需将其按照除商誉外的其他各项资产的账面价值的比重进行分摊。

3. 举例说明本文提出的商誉减值测试方法。

承前案例,全部商誉的金额 $W=800 \div 80\%=1\ 000$ (万元)

包含全部商誉的资产组的账面价值 $(A_1+A_2+\dots+A_n+W)=2\ 700+1\ 000=3\ 700$ (万元)

假设1:资产组或资产组组合的可收回金额(含全部商誉) $K_{A+W}=2\ 000$ (万元)

$$K_{A+W} < (A_1+A_2+\dots+A_n+W)$$

$$2\ 000 \text{ 万元} < 3\ 700 \text{ 万元}$$

商誉减值,两者差额 $\Delta=3\ 700-2\ 000=1\ 700$ (万元)

由于 $\Delta > W$,所以商誉全部减值,减值金额为其账面价值1 000万元,归属于母公司(甲公司)的商誉减值损失为 $1\ 000 \times 80\%=800$ 万元。与商誉相关的资产组或资产组组合亦减值,金额为 $1\ 700-1\ 000=700$ (万元)应按其他资产的账面价值所占比重进行分摊。

假设2: $K_{A+W}=2\ 800$ (万元)

$$K_{A+W} < (A_1+A_2+\dots+A_n+W)$$

$2\ 800 \text{ 万元} < 3\ 700 \text{ 万元}$

商誉减值,两者差额 $\Delta=3\ 700-2\ 800=900$ (万元)

由于 $\Delta < W$,所以商誉减值一部分,减值金额为 $\Delta=900$ (万元),归属于母公司(甲公司)的商誉减值损失为 $900 \times 80\%=720$ (万元),与商誉相关的资产组或资产组组合未减值。

假设3: $K_{A+W}=3\ 800$ (万元)

$$K_{A+W} > (A_1+A_2+\dots+A_n+W)$$

$3\ 800 \text{ 万元} > 3\ 700 \text{ 万元}$

商誉未减值,停止测试。

主要参考文献

- 路婷.美国对“商誉减值测试”准则的最新修正及启示.商业会计,2012;4
- 李洁慧.商誉减值测试的会计处理.财会月刊,2007;10