

# 基于商誉确认的非同一控制下 企业合并相关业务解析

张兴亮(副教授)

(嘉兴学院商学院, 浙江嘉兴 314001)

**【摘要】** 商誉是一种资产,当其不发生减值时,在合并日及各个资产负债表日确认的金额应当一致。本文对《企业会计准则第20号——企业合并》、《企业会计准则第33号——合并财务报表》和《企业会计准则第2号——长期股权投资》三个会计准则中相关业务会计处理进行了解析,不仅有助于读者理解这三个会计准则中相关业务的会计处理,而且对进一步完善会计准则具有启示意义。

**【关键词】** 商誉; 企业合并; 合并财务报表; 长期股权投资

在非同一控制下企业合并中,当合并日的合并成本大于合并中取得的被合并方可辨认净资产公允价值的份额时,该差额应当确认为商誉。合并方之所以愿意出高于自己所取得可辨认净资产公允价值的价格,是因为被合并方有不可辨认的资产值得自己出价去购买,这种不可辨认资产就是商誉。

从会计要素的角度来看,商誉是一种资产,是企业(合并方或购买方)拥有或控制的资源,并预期能为企业带来经济利益的流入。而且商誉是一种非流动资产,《企业会计准则第20号——企业合并》(CAS 20)规定,企业应当按照《企业会计准则第8号——减值减值》(CAS 8)对其进行减值测试,但若商誉没有发生减值,那么在合并当期期末和合并以后期末合并财务报表中确认的商誉金额应与合并日确认的商誉金额一致。这就相当于一种非流动资产,当其没有发生减值且不对其进行摊销或计提折旧时,在任何时点财务报表中反映的金额都应当是其“原值”或历史成本。

基于上述认识,我们可以对企业合并中的一些特殊的、复杂的业务进行解释,从而理解会计准则对相关会计处理规定的原因。由于CAS 20与《企业会计准则第33号——合并财务报表》(CAS 33)、《企业会计准则第2号——长期股权投资》(CAS 2)相互联系,因此以下解析的内容势必也会涉及这两个准则中的相关业务。需要说明的是,由于吸收合并和新设合并的会计处理相对简单,以下涉及的企业合并均是指非同一控制下的控股合并。

## 一、在合并财务报表中将长期股权投资由成本法转换为权益法的原因

CAS 33要求在合并工作底稿中对母公司的个别财务报表进行调整,即将母公司对子公司的长期股权投资的

后续计量由成本法转换为权益法。至于如何调整,准则已经规定得很清楚,这里不再赘述,这里探讨的是为什么要这样调整。

成本法与权益法的根本区别是,成本法一般不需要对长期股权投资的初始成本进行调整(追加或减少投资时除外),在持有期间,长期股权投资的账面价值是不变的,即“长期股权投资”账户的余额不变,反映的是投资时的成本,因而称为成本法;而权益法要求根据被投资企业所有者权益的变动而相应调整长期股权投资的账面价值,包括对初始投资成本的调整和根据被投资企业所有者权益变动的调整,经过调整,“长期股权投资”账户的余额不小于(即大于或等于)应享有被投资企业所有者权益公允价值的份额,反映的是拥有的被投资企业权益,因而称为权益法。

在权益法下,“长期股权投资”账户的余额之所以会大于或等于享有被投资企业净资产公允价值的份额,是因为权益法需要比较长期股权投资初始投资成本与享有被合并净资产公允价值份额的大小。当前者大于后者时,不需要对长期股权投资初始成本进行调整,该差额在合并财务报表中确认为商誉;当前者小于后者时,则调增长期股权投资和营业外收入。在持有期间,应根据被投资企业净资产的变动相应调整长期股权投资的账面价值,持有期间的长期股权投资账户的变动额一定等于享有被投资企业净资产份额的变动额,两者不会产生差异。

也就是说,在权益法下,如果“长期股权投资”账户的余额大于享有被投资企业净资产公允价值的份额,那么这个差额一定是投资时形成的,并且在非同一控制下的控股合并中,该差额会在长期股权投资与子公司所有者权益的抵销分录中确认为商誉;在持有长期股权投资期间,

“长期股权投资”账户的变动额与享有被投资企业净资产公允价值份额的变动额不会存在差异。不论在什么时点编制合并财务报表,经过权益法调整后的长期股权投资与享有被合并方净资产公允价值份额的差额均是由合并日的差异造成的,并且这个差额就是商誉,在任何时点金额都不变,这也满足商誉作为一种资产若没发生减值在报表中应当按“原值”来反映的要求。如果在合并财务报表中不按享有被合并方的净资产公允价值份额的变动额来调整长期股权投资(即不按权益法计量),那么长期股权投资账面价值与享有子公司净资产公允价值份额的差额在每个资产负债表日可能均不一致,即长期股权投资与子公司所有者权益抵销分录中的商誉在每个资产负债表日均不一致,这就违背了商誉作为一种资产在各个时点确认的金额应当一致的原则。这就是为什么要在合并财务报表中将母公司对子公司的长期股权投资由成本法转换成权益法。

需要说明的是,若购买日长期股权投资的初始成本小于享有被合并方净资产公允价值的份额,则商誉为零,此时,在合并工作底稿中根据权益法调增长期股权投资的目的旨在保证任何时点编制合并财务报表的商誉均为零,若不按权益法调整则不能达到这一目的。下面几个业务也会涉及类似问题,不再一一陈述。

## 二、分步实现的企业合并中对购买日前持有股权进行调整的原因

在非同一控制下分步实现的企业合并中,在个别报表中,长期股权投资的初始成本等于购买日前持有股权的账面价值与新增股权的购买成本之和;但在合并财务报表中,需要按购买日子公司净资产的公允价值对购买日前持有股权的账面价值进行调整,同时调整投资收益。这一调整是《企业会计准则解释第4号》(财会[2010]15号)规定的,在此之前一直不要求进行调整,为什么财会[2010]15号要求在合并财务报表中对购买日前的股权价值进行上述调整呢?

按照财会[2010]15号的规定,在合并财务报表中对购买日前持有股权的账面价值进行调整后,其金额恰好等于购买日享有被购买方净资产公允价值的份额(原持股比例部分),那么在合并工作底稿中,这部分长期股权投资与子公司所有者权益的抵销分录不会产生差额,即不会形成商誉。分步实现的非同控制下企业合并购买日及以后资产负债表日合并财务报表中的商誉,是指合并日的合并成本与享有被合并方净资产公允价值份额的差额,其中合并成本,是指购买日前持有股权按享有被购买方净资产公允价值调整后的金额加上购买日新增股权支付对价的公允价值。

在财会[2010]15号发布之前,在合并财务报表中不需要对购买日前持有股权的账面价值进行调整,因此,每

一次交易股权的价值与享有被合并方净资产公允价值的份额之间都可能产生差异,即每次股权交易都可能形成商誉,因而当时的会计准则规定分步实现的非同一控制下企业合并的商誉是每一步形成的商誉之和。但商誉是一种资产,应当是企业拥有或控制的资源,然而在实现企业合并之前,投资企业对被投资企业至多是重大影响,并不能拥有或控制被投资企业拥有的不可辨认资产,因此也就不能将商誉确认为资产。从这一点来说,在形成合并之前确认每一步交易形成的商誉是不妥的,不满足资产的定义,这就是财会[2010]15号要求按购买日被合并方净资产的公允价值对购买日前的股权价值进行调整的其中一个原因。

## 三、购买子公司少数股权时的会计处理解析

购买子公司少数股权时,在个别报表中,应当依据CAS 2第六条的规定,按支付对价的公允价值来确定新增股权的入账价值;但在合并财务报表中,根据CAS 33的规定,需要将新增股权按享有购买日子公司净资产公允价值持续计算金额的份额进行调整,同时调整资本公积。我们同样可以从商誉价值确认的角度对这样调整的原因进行解释。

在购买日,合并财务报表中长期股权投资的成本大于享有被合并方净资产公允价值份额的部分会被确认为商誉。商誉作为一项资产,若没发生减值,在每个资产负债表日合并财务报表中商誉应当按“原值”反映。鉴于此,购买方不仅需要根据子公司净资产公允价值的变动来调整原持股比例的长期股权投资的账面价值,还需要对购买子公司的少数股权部分进行调整。这样处理的目的是使得合并工作底稿中长期股权投资与子公司所有者权益抵销分录中的差额(即商誉),仅由购买日长期股权投资初始成本与享有子公司净资产公允价值份额的差额引起。只有这样确认,商誉的价值才不会发生变化。因此,购买方需要对购买子公司少数股权的账面价值按照享有购买日子公司净资产公允价值为基础持续计算金额的份额进行调整。

## 四、不丧失控制权时处置子公司股权时会计处理解析

根据CAS 33的规定,在不丧失控制权的情况下处置子公司部分股权时,在合并财务报表中,“处置价款与处置长期股权投资相对应享有子公司自购买日或合并日开始持续计算净资产份额之间的差额应当计入所有者权益(资本公积——资本溢价或股本溢价),资本公积的余额不足冲减的,应当调整留存收益。”这里并没有提到在合并财务报表中如何调整长期股权投资处置部分的账面价值,也没有提到具体如何进行相应会计处理,但如果我们从商誉价值确认的角度来理解的话,这些问题都会迎刃而解。

为了能解释得更清楚,在这里举个例子。假设非同一

控制下企业合并形成的长期股权投资的初始投资成本(合并成本)为1 000万元,购买日子公司净资产公允价值为1 200万元,母公司持有子公司股权比例为80%,即合并日编制合并财务报表中的商誉为40万元(1 000-1 200×80%)。假设股权处置日,处置股权比例20%(即剩余60%的股权),处置价款为320万元;处置日子公司净资产以购买日公允价值为基础持续计算的金额为1 500万元。

在个别报表中:长期股权投资处置部分的账面价值为250万元(1 000×25%);应当确认处置损益70万元(320-250),记入“投资收益”科目。在处置日的合并工作底稿中:应按权益法将长期股权投资的账面价值调整为1 240万元[1 000+(1 500-1 200)×80%];处置部分的长期股权投资的账面价值应以购买日子公司净资产公允价值为基础持续计算的金额来确定,即为300万元(1 500×20%),因此个别报表中多确认了投资收益50万元,应编制调整分录:借:投资收益50;贷:长期股权投资50。

在本例中,调整后的投资收益为20万元,这个金额恰好就是CAS 33中所说的“处置价款(320万元)与处置长期股权投资相对应享有子公司自购买日或合并日开始持续计算净资产份额(1 500×20%)之间的差额”,应当将其由投资收益转入资本公积。经过上述处理后,处置日合并工作底稿中,剩余长期股权投资的账面价值为940万元(1 240-300),该长期股权投资与子公司所有者权益抵销分录中应确认的商誉为40万元(940-1 500×60%),该商誉与购买日的商誉一致。

综合以上分析,虽然CAS 33没有明确说明如何调整长期股权投资处置部分的账面价值,但在合并工作底稿中必须按享有购买日子公司净资产公允价值为基础持续计算的份额来调整长期股权投资处置部分的账面价值,同时调整投资收益。只有这样调整才能得到合并财务报表准则中所说的“处置价款与处置长期股权投资相对应享有子公司自购买日或合并日开始持续计算净资产份额之间的差额”,也只有这样调整才能使处置日的商誉与购买日的商誉一致。这里要求处置日的商誉与购买日的商誉一致,原因是长期股权投资处置部分是不包含商誉的,之所以这样认为,是因为购买这部分少数股权的企业,是不确认商誉的,正如第二部分合并前持有股权及第三部分购买少数股权都是不包括商誉的。因此,处置部分的长期股权投资不包括商誉,因而处置日的商誉必须与购买日的商誉一致。

### 五、在长期股权投资的权益法中要以公允价值为基础调整被投资企业净损益的原因

CAS 2规定使用权益法对长期股权投资进行后续计量时,应当根据被投资企业净损益确认投资收益,同时调整长期股权投资。但确认投资收益和调整长期股权投资时,需对被投资企业实现的净损益以投资时净资产公允

价值为基础进行调整,根据调整后的净损益乘以持股比例确认投资收益和调整长期股权投资。为什么需要以投资时被投资企业净资产公允价值为基础对被投资企业的净损益进行调整呢?

权益法对长期股权投资进行后续计量时有两个方面的内容,一是对初始投资成本的调整;二是根据被投资企业净资产的变动相应调整长期股权投资。对于第一项内容,判断初始投资成本需不需要调整,是通过比较初始投资成本与享有被投资企业净资产公允价值份额的大小来确定的,当前者大于后者时不需要调整长期股权投资初始投资成本,这个差额是商誉或被投资企业中不符合确认条件的资产的价值。采用权益法后续计量时,长期股权投资是非企业合并形成的,无合并财务报表问题,亦不需确认商誉,但我们仍可以借鉴商誉确认方式来理解初始成本与享有被投资企业净资产公允价值份额的差额,它是一种资产,虽然不确认,但在投资日和后续的各个资产负债表日其金额应当是一致的。

对于权益法后续计量的第二个内容,被投资企业净资产的变动要以投资日净资产公允价值为基础持续计算,只有如此,才能使每个资产负债表日按权益法后续计量后,长期股权投资的账面价值与享有被投资企业净资产份额的差额与投资日是一致的。既然被投资企业净资产的变动要以投资日净资产的公允价值为基础持续计算,这一期间被投资企业实现的净损益也属于净资产的变动,自然要以投资时被投资企业净资产公允价值为基础进行调整。

### 六、小结

本文从商誉价值确认的角度对CAS 20、CAS 33和CAS 2三个会计准则中的相关难点业务进行了解析,重点解释了这些会计准则中相关业务会计处理的原因,这些解释是以商誉作为一种资产,其会计确认应满足一般资产确认的条件为出发点。依据商誉价值确认这条主线,不仅有助于理解这三个会计准则中涉及的相关难点业务,对把握这三个准则之间的相互联系也大有裨益。更重要的是,面对未来出现的新业务、特殊业务,我们应研究其背后涉及的会计理论,用会计理论指导会计实务并完善会计准则,使会计准则成为一个连续、系统和前后逻辑一致的体系。

### 主要参考文献

杜兴强,杜颖洁,周泽将.商誉的内涵及其确认问题探讨[J].会计研究,2011(1).

叶明,李经彩,杨鸣京等.准则修订背景下企业合并的会计处理方法说明[J].财会月刊,2015(1).

【基金项目】嘉兴学院2014年重点教改项目“国际化专业建设研究——以会计学专业为例”(项目编号:85151407)