

部分处置股权投资的商誉问题探讨

司明明

摘要：本文从母公司在不丧失控制权的情况下部分处置对子公司的长期股权投资的角度，分析商誉计量和减值的会计处理中存在的问题，并提出应按照实体理论确认商誉，以提高会计信息质量。

关键词：商誉；部分处置股权投资；商誉减值

一、部分处置长期股权投资的商誉计量

根据《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中，合并成本为购买方在购买日为取得对被购买方的控制权而付出的资产、发生或承担的负债以及发行的权益性证券的公允价值。购买方对合并成本大于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额，应当确认为商誉。

(4) 拟制交付，即出让人将标的物的权利凭证(仓单、提单)交与受让人以代替物的现实交付。

根据《物权法》等法律规定，在外购存货业务中，只要销售方完成了交付义务，无论购买方是否实际取得货物，货物所有权均已转移给了购买方，除非双方另有约定，如借用、租赁。购买人只要取得货物所有权，均应确认为企业存货。

2. 规范外购存货的会计处理

(1) 对于表1中的第3种情形，需要以所有权是否转移加以细分后处理。

①如果货物所有权已经转移，则与现行确认和处理的第三类相同，作如下会计处理：

借：在途物资

贷：银行存款、应付账款、预付账款

②如果货物所有权尚未转移，购买方则不能确认为企业存货，仅就付款作如下处理：

借：应付账款、预付账款

贷：银行存款

由此可见，合并报表中只确认在非同一控制下与母公司股权投资有关的商誉，而且根据会计准则和商誉的定义，长期股权投资=被购买方可辨认净资产公允价值份额+商誉。由于在企业合并中并不确认与少数股东相关的商誉，所以在合并报表中：少数股东权益=被购买方可辨认净资产公允价值的份额。

按照《企业会计准则第33号——合并财务报表》特殊交易的会计处理的规定，母公司在不丧失控制权的情况下部分处置对子公司的长期股权投资，在合并财务报表中，处置价款与处

(2) 对于表1中的第4种情形，也需要以所有权是否转移加以细分后处理。

①如果货物所有权已经转移，购买方应确认存货和负债：

借：在途物资

贷：应付账款

②如果货物所有权尚未转移，购买方则不作任何处理。

(作者单位：常州大学商学院)

责任编辑 武献杰

主要参考文献

[1] 企业会计准则编审委员会. 企业会计准则(2016年版)[M]. 上海：立信会计出版社，2016.

[2] 朱学义，王一舒，李兴尧. 中级财务会计(第5版)[M]. 北京：机械工业出版社，2016.

[3] 刘永泽，陈立军. 中级财务会计(第5版)[M]. 辽宁：东北财经大学出版社，2016.

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的净资产份额之间的差额,应当调整资本公积(资本溢价或股本溢价),资本公积不足冲减的,调整留存收益。

从以上规定可以看出,商誉金额只反映原投资比例的部分,不会根据持股比例的下降而减少。采取这种处理方法的依据是,在合并报表层面,该项交易属于权益性交易,作为企业集团来说,由于母公司没有丧失控制权,部分处置股权投资只是内部股东的持股比例的变化,只影响所有者权益项目,不会影响利润,所以在合并报表中的溢价部分转入资本公积。在合并报表中并不确认少数股东的商誉,当这部分长期股权投资转移到少数股东权益里,也应该根据子公司自购买日或合并日开始持续计算的净资产公允价值的份额确认,而不包括它本身所包含的商誉,超过的部分转增资本公积,所以商誉不会发生变化。通过这样的处理,在合并报表中,少数股东权益始终等于被购买方可辨认净资产公允价值的份额,保持合并报表的一致性与可比性,但由于商誉不随持股比例的下降而下降,因而造成商誉的不可比。

例1:第一种情况:甲公司于12月25日以现金28600万元取得乙公司80%股份。乙公司净资产的公允价值为35000万元,其中股本23000万元,资本公积8000万元,盈余公积1200万元,未分配利润2800万元。为了简化处理,假设乙公司资产的账面价值与公允价值均相等。年末时没有盈利,商誉没有任何变化,12月31日后甲以3575万元向其他股东出售了其中的10%的股份。根据会计准则的规定,会计分录如下(单位:万元,下同):

在个别报表中,购买80%的股权时:

借:长期股权投资	28 600	
贷:银行存款		28 600

卖出10%的股权时:

借:银行存款	3 575	
贷:长期股权投资		3 575

在合并报表中,由于出卖少数股权是权益性交易,根据会计准则,应当调整的资本公积=3575-35000×0.1=75(万元),应做的调整分录为:

借:长期股权投资	75	
贷:资本公积		75
借:股本	23 000	
资本公积	8 000	
盈余公积	1 200	
年末未分配利润	2 800	
商誉	600	
贷:长期股权投资		25 100

少数股东权益 10 500

第二种情况:假设甲公司于12月31日以25025万元购买了乙公司70%的股权,其他情况同上,在个别报表上:

借:长期股权投资	25 025	
贷:银行存款		25 025

在合并报表上,应确认的商誉为:25025-35000×0.7=525(万元)。

借:股本	23 000	
资本公积	8 000	
盈余公积	1 200	
年末未分配利润	2 800	
商誉	525	
贷:长期股权投资		25 025
少数股东权益		10 500

这两种情况下,少数股东权益始终等于乙公司可辨认净资产公允价值的份额,简化处理之后,可以忽略两种情况对母公司和子公司的资产负债表和利润表的影响,而合并报表除商誉以外均一样,部分处置股权投资的商誉为600万元,而直接购买70%的则为525万元。商誉相差较大,这是由于在不丧失控制权的情况下部分处置长期股权投资商誉不会变化,仍表示为原持股比例下的商誉。

由此可能会带来的问题:第一,企业一旦处置了部分长期股权投资之后,商誉的信息就缺乏可比性。从上面例子可以看出,虽然年末都占有子公司70%的股份,母子公司的个别报表一样,但是在第一种情况下合并报表仍然多确认了75万元的商誉,造成了会计信息不可比;第二,不符合交易的实质,部分出售长期股权投资获得的价款中包含这部分股权投资所含商誉的价值。商誉能够为企业带来超额收益,这部分收益是由母公司和少数股东所持有的商誉共同创造,所以减少的长期股权投资部分也应该包含商誉;第三,母公司可以通过部分处置长期股权投资的手段来操控报表;第四,根据会计准则的规定,在企业合并报表中反映的商誉,不包括子公司归属于少数股东权益的商誉,那么例1中确认的600万元商誉是归属母公司的商誉,还是母公司与少数股东共享的商誉?这就导致在商誉确认减值损失上与会计准则和会计准则解释的不匹配。

二、部分处置长期股权投资后商誉减值

根据会计准则解释的规定,在合并报表中反映的商誉,不包括子公司归属于少数股东权益的商誉,但对相关的资产组进行减值测试时,应将归属于少数股东权益的商誉包括在内,调整资产组的账面价值(包含完全商誉),然后根据调整后的资产组账面价值与其可收回金额进行比较,以确定资产组(包括商

誉)是否发生了减值。上述资产组如已发生减值,应当将该减值损失在母公司和少数股东之间按比例分摊,以确认归属于母公司的商誉减值损失,并在合并报表中进行体现。

根据会计准则的解释,合并报表中的商誉只反映母公司长期股权投资的商誉,确认的减值损失也只是归属于母公司的商誉减值损失。当甲公司卖掉了10%的股权后,商誉没有变化,600万元的商誉则对应70%的股权,但实际上这600万元应该对应80%的股权。

例2:接上例,第二年年末,甲企业经计算确认乙公司的资产组可收回的4500万元,按购买日公允价值持续计算的可辨认净资产的价值为4250万元。根据会计准则,600万元对应70%的股权时,合并报表中包含完全商誉的乙企业的净资产的账面价值为: $4250+600\div 0.7=5107.14$ (万元)。发生了减值,应确认的减值损失为: $(5107.14-4500)\times 0.7=425$ (万元)。

而根据实际,600万元对应80%的股权时,合并报表中包含完全商誉的乙企业的净资产的账面价值为: $4250+600\div 0.8=5000$ (万元);发生了减值,应确认的减值损失为: $(5000-4500)\times 0.8=400$ (万元)。

第一种情况高估了商誉的初始价值和应确认的商誉减值损失。因此在不丧失控制权的情况下部分处置长期股权投资商誉的减值损失的会计准则与实际不匹配。

然而,在第二种情况下,当企业直接购买70%的股权,525万元对应70%的股权时,合并报表中包含完全商誉的乙企业的净资产的账面价值为: $4250+525\div 0.7=5000$ (万元);发生了减值,应确认的减值损失为: $(5000-4500)\times 0.7=350$ (万元)。

相对于第二种情况来说,第一种情况确认的减值损失更大,会减少合并利润表的利润。这样一来,对于实质都是购买了乙公司70%的股权的甲公司来说,仅仅是操作不同,商誉减值损失对合并利润表和合并资产负债表都产生了不同影响。

在现行会计准则中计入合并报表中商誉的真实含义是什么?只是母公司长期股权投资的商誉吗?商誉应不应该随着母公司股权投资比例的变动而变动?对于在不丧失控制权的情况下部分处置长期股权投资会造成这种差异的原因是来源于少数股东权益中不包含商誉,之前确认的商誉不能随着股权投资转让而转出,商誉只能保留在原始的长期股权投资中。

三、关于商誉会计处理方法的建议

综上所述,笔者认为造成这种情况的主要原因是在合并报表中商誉只确认母公司长期股权投资的部分,这样的确认符合所有权理论,但不符合实体理论。商誉是企业作为一个整体的价值与企业各项可单独辨认净资产公允价值之间的差额(葛家澍、杜兴强,2007)。作为企业集团来说,在合并报表中,应确



图 / 中铁大桥局

认所有的商誉,这不仅符合实体理论,更符合商誉的实质。少数股东权益中也应该包含应确认的商誉,而少数股东权益所包含的商誉,可以根据母公司确认的商誉为基础确认,即少数股东权益包含的商誉=母公司确认的商誉÷母公司股权所占比例×少数股东所占的股权比例。

根据上面的思路,母公司在不丧失控制权的情况下部分处置对子公司的长期股权投资,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的净资产和商誉之和的份额之间的差额,应当调整资本公积,资本公积不足冲减的,调整留存收益,商誉减值损失则依据商誉的账面价值,如发生减值,资产组的账面价值高于可回收金额的部分直接确认为减值损失。在第一种情况下,应当调整的资本公积= $3575-(35000+600\div 0.8)\times 0.1=0$,应做的调整分录为:

借:股本	23 000
资本公积	8 000
盈余公积	1 200
年末未分配利润	2 800
商誉	750
贷:长期股权投资	25 025
少数股东权益	10 725

本期应确认的商誉减值损失为: $(4250+750)-4500=500$ (万元)。

(作者单位:中国人民大学商学院)

责任编辑 达青