

新准则下吸收合并产生商誉的会计处理

卢新国

我国新会计准则没有对“商誉”作专门定义，但规定非同一控制下吸收合并中，购买企业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，应在购买企业账簿及个别财务报表中反映为商誉。吸收合并产生的商誉对于被合并企业的股东而言，出售的既不是历史的资产也不是公允的资产，而是预期获利的机会，因此出售价值是以企业的整体价值作为衡量标准的；对于合并企业的股东而言，购买的不仅仅是被合并企业的整体价值，更为重要的是合并后产生的预期协作价值。本文谈谈非同一控制下吸收合并产生的商誉的会计处理。

一、吸收合并商誉的初始确认与计量

1、商誉的初始确认

根据我国《企业会计准则第20号——企业合并》(以下简称《企业合并》)的规定，非同一控制下的吸收合并中，企业将合并商誉确认为一项资产，符合资产确认的可计量性和可靠性标准。因为合并企业的目的总是具体的，如取得成本优势、缩短经营的滞延时间、获得税收优惠和管理利益等，所以在每个会计期间内，协作优势产生的现金流量都可以较为方便地分离出来加以确认。

2、商誉的初始计量

《企业合并》准则规定，非同一控制下的吸收合并，购买方在购买日应当对合并中取得的符合确认条件的各项可辨认资产、负债的公允价值进行复核，按其公允价值确认为本企业的资产和负债，在确认符合条件的无形资产以后，剩余部分构成商誉。

应说明的是，在我国，因会计与税收的划分标准不同，会计上作为非同一控制下的企业合并但按照税法规定计税时作为免税合并的情况下，按照《企业会计准则第18号——所得税》(以下简称《所得税》)的要求，商誉的计税基础为零，其账面价值与计税基础形成应纳税暂时性差异，不确认递延所得税负债。

例1：甲公司和乙公司无关联关系，2008年1月5日两公司达成协议，甲公司支付1500万元现金作为合并对价对乙吸收合并。合并日乙公司可辨认资产、负债的公允价值和计税价为：固定资产公允价900万元，计税价800万元；存货公允价600万元，计税价450万元；其他应付款公允价200万元，计税价0万元。甲公司采用资产负债表债务法，适用的所得税率为25%。则甲公司合并日会计处理为(单位：万元)：

借：商誉	212.5
固定资产	900
存货	600
递延所得税资产 [(200-0) × 25%]	50
贷：递延所得税负债 {[(900-800)+ (600-450)] × 25%}	62.5
其他应付款	200
银行存款	1500

二、购买日后商誉的调整

1、可辨认资产及负债价值变化对商誉的影响

《企业合并》准则规定，购买日或合并当期期末，如果购买方取得的可辨认资产、负债的公允价值无法合理确定而以暂估价入账，以后取得了进一步的信息，需要对暂估价进行调整，自购买日算起12个月内取得相关信息的，应视同在购买日发生，进行必要的追溯调整，如12个月以后取得了进一步的信息，应当按照《企业会计准则第28号——会计政策、会计估计变更和会计差错更正》的规定进行处理，即应视为会计差错更正，在调整相关资产、负债账面价值的同时，调整所确认的商誉以及相关资产的折旧、摊销等。

例2：甲公司于2007年12月10日对乙公司进行吸收合并，合并中取得的一项投资性房地产不存在活跃市场，为确定其公允价值，甲公司聘请了资产评估机构对其评估，至甲公司2007年财务报告对外报出时，尚未取得评估报告。甲

公司在其2007年财务报告中对该项投资性房地产暂估的价值为80万元,确认的商誉为120万元。2008年3月,甲公司取得了资产评估报告,确认该投资性房地产的价值为125万元,则甲公司应视同在购买日确定的该项投资性房地产的公允价值为125万元,相应调减2007年财务报告中确认的商誉45万元,经过调整后商誉的价值为75万元。

2、递延所得税资产的确认对商誉的调整

《企业合并》准则规定,购买日购买方取得的被购买方在以前期间发生的可抵扣暂时性差异,按照税法规定可以用于抵减以后年度应纳税所得额的,在以后期间有关的可抵扣暂时性差异所带来的经济利益预计能够实现时,企业应确认相关的递延所得税资产,减少利润表中的所得税费用,同时将商誉降低至假定在购买日即确认了该递延所得税资产的情况下应有的金额。

例3:某非同一控制下的企业合并,按照会计准则规定与按照适用税法规定处理方法不同,在购买日产生可抵扣暂时性差异300万元。假定购买日适用的所得税税率为33%。购买日因预计未来期间无法取得足够的应纳税所得额,未确认与可抵扣暂时性差异相关的递延所得税资产99万元。购买日确认的商誉金额为2000万元。

该项合并一年以后,因情况发生变化,企业预计能够产生足够的应纳税所得额用来抵扣原合并时产生的300万元可抵扣暂时性差异的影响,企业应进行以下会计处理(单位:万元):

借:递延所得税资产	99
贷:所得税费用	99
借:资产减值损失	99
贷:商誉	99

如果在合并一年以后,企业预计能够产生足够的应纳税所得额用来抵扣原合并时产生的可抵扣暂时性差异的影响时,因适用税收法规的变化导致适用税率变为25%,则企业应进行的会计处理为(单位:万元):

借:递延所得税资产	75
贷:所得税费用	75
借:资产减值损失	99
贷:商誉	99

三、商誉的减值

1、商誉减值的确认

《企业会计准则第8号——资产减值》(以下简称《资产减值》)规定,合并所形成的商誉在确认以后,持有期间不需要摊销,但企业至少应当在每一会计年度末进行减值测试。由于企业合并所形成的商誉难以单独产生现金流,所以,商誉

是否减值,应当结合与其相关的资产组或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应当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。当资产组或资产组组合存在减值迹象时,对其可收回金额低于账面价值的部分应确认为减值损失。

2、商誉减值测试的方法与会计处理

《资产减值》准则规定,企业在对包含商誉的相关资产组或资产组组合进行减值测试时,如与商誉相关的资产组或资产组组合存在减值迹象的,应当首先对不包含商誉的资产组或资产组组合进行减值测试,计算可收回金额,并与相关账面价值相比较,确认相应的减值损失。然后再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与其可收回金额,如相关资产组或资产组组合的可收回金额低于其账面价值的,应当就其差额确认减值损失,减值损失金额应当首先抵减分摊至资产组或资产组组合中商誉的账面价值,再根据资产组或资产组组合中除商誉之外的其他各项资产的账面价值所占比重,按比例抵减其他各项资产的账面价值。以上资产账面价值的抵减,都应当作为各单项资产(包括商誉)的减值损失处理,计入当期损益。抵减后的各资产的账面价值不得低于以下三者之中最高者:该资产的公允价值减去处置费用后的净额(如可确定的)、该资产预计未来现金流量的现值(如可确定的)和零。因此而导致的未能分摊的减值损失金额,应当按照相关资产组或资产组组合中其他各项资产的账面价值所占比重进行分摊。商誉的有关减值准备在提取以后,不能转回。

例4:甲企业在2008年1月1日以2000万元的价格收购了乙企业100%的股权进行吸收合并。在购买日,乙企业可辨认净资产的公允价值为1400万元。2008年12月31日有关资料为:(1)甲企业账面确认商誉600万元;(2)原乙企业可辨认净资产的账面价值为2800万元。假定原乙企业的全部资产是产生现金流量的最小组合,被认定为一个资产组。2008年12月31日甲企业确定原乙企业并入资产的可收回金额为2500万元。

甲企业应首先确定原乙企业这一资产组的账面价值。由于合并商誉是在购买原乙企业时发生的,可以将其全部分配给原乙企业这一资产组,故原乙企业这一资产组的账面价值为600+2800=3400(万元)。其次,进行减值测试。由于原乙企业并入资产可收回金额为2500万元,账面价值为3400万元,资产减值的数额为3400-2500=900(万元)。最后,冲减商誉600万元,余下的300万元分配给原乙企业可辨认净资产。■

(作者单位:盐城工学院)

责任编辑 武献杰