

商誉确认与计提减值 相关会计问题探析

张松

摘要：本文对境外收购业务的商誉确认、视同购买日发生追溯调整、商誉减值是否需要计提递延所得税资产、是否属于非经常性损益的问题进行了探讨，对非同一控制下企业合并的商誉问题进行分析，并提出确认商誉减值损失的基本处理思路。

关键词：商誉；确认；减值；并购；递延所得税

商誉是企业合并成本在取得的被购买方可辨认资产、负债之间进行分配后的剩余价值。其中被购买方可辨认净资产公允价值是指合并中取得的被购买方可辨认资产的公允价值减去负债及或有负债公允价值后的余额。

一、商誉确认的相关问题

(一) 或有对价与商誉确认

企业合并中对于或有负债的确认条件，与企业在正常经营过程中因或有事项需要确认负债的条件不同。在购买日相关的或有事项导致经济利益流出企业的可能性比较小，但在其公允价值能够可靠确认的条件下，就要作为合并中取得的负债确认。

例1：某上市公司甲公司以现金8 000万元为对价收购乙公司（民营企业）全部股权，同时甲公司与乙公司股东签订的股权转让协议约定：①在甲公司收购乙公司后的第一个完整的会计年度，如乙公司当年度利润总额达到或超过2 000万元，甲公司将另行支付乙公司股东股权收购款1 000万元；②如乙公司利润总额在1 500万~2 000万元之间，则甲公司将另行支付乙公司股东股权收购款600万元；③在甲公司收购乙公司后的第二个完整的会计年度，如乙公司当年度利润总额达到或超过2 500万元，甲公司将另行支付乙公司股东股权收购款800万元；如乙公司利润总额在2 000万~2 500万元之间，则甲公司将另行支付乙公司股东股权收购款400万元。甲公司收购乙公司后，乙公司原有股东仍

在乙公司任职总经理、副总经理等职务，负责乙公司的日常运营。假设不考虑乙公司原有股东仍在乙公司任职的影响，合并日甲公司“长期股权投资——乙公司”按9 800万元确认吗？如收购完成后的第一个会计年度乙公司利润总额为1 800万元，甲公司支付乙公司原股东600万元，原确认的第一个会计年度应付股权转让款1 000万元与实际支付的价款600万元之间的差额400万元调整甲公司当期损益吗？如果是，应计入哪个会计科目？

或有对价的初始计量金额应当是其在购买日的公允价值。在例1中，购买方应当基于购买日实际存在的状态和情况，对购买日后两年内被购买方的盈利作出预测，据以对未来应付金额作出最佳估计，并按照该最佳估计金额确认为预计负债。后续预计负债金额与实际结果的差异作为会计估计变更处理，调整各该期间的损益。

实务中，为了防止后续公允价值调整对利润的不利影响，企业通常倾向于在初始确认时按照可能支付的最高金额计量或有对价。但是，这样做可能导致所确认的商誉增加，从而增加未来期间的商誉减值测试压力。如果最终实际支付的或有对价金额小于初始计量金额（例如由于未达到原先设定的盈利目标），则可能表明商誉已经减值。

(二) 收购境外公司形成的商誉是否需外币报表折算

商誉是被购买方的资产，期末合并报表中也应按照期末的即期汇率进行折算。依据证监会《2013年上市公司年报会计监管报告》，境外并购中取得的子公司，其记账本位币可

能与购买方的记账本位币不同,从而构成会计意义上的境外经营。购买方的合并报表中,购买境外经营形成的商誉是境外并购取得的资产之一,应作为境外经营的资产进行会计处理,即以境外经营的记账本位币计价,并在资产负债表日按照当日即期汇率进行折算。

(三) 购买日后12个月内视同购买日发生追溯调整的解释
购买日后的计量期内(最长为一年),如果获得了关于购买日实际存在状态的进一步信息(如可辨认资产于购买日的公允价值、关于或有对价的购买日公允价值的进一步信息等),需对原先购买日作出的暂时性会计处理进行调整的,则可以将调整追溯到购买日,视同在购买日确认和计量;如果计量期内获得的信息并不是关于购买日已存在的状态或情况(而是购买日后新出现的状态或情况)的,或者计量期结束后才获得新的信息的,应当将影响金额计入当期损益处理,不再追溯调整商誉。

(四) 商誉减值是否需要计提递延所得税资产

商誉减值是与初始确认相关的事项,所以不考虑递延所得税影响。也可以理解为:商誉初始确认时是按余值计算的,如果再考虑商誉本身的递延所得税,就会出现循环计算问题。

(五) 商誉减值是否属于非经常性损益

根据《会计监管工作通讯》2016年第四期解释,并购重组实务中,标的资产的出售方一般会对交易完成后标的资产在一定期间的利润作出承诺。在标的资产未按预期实现承诺利润时,出售方会以股份或现金方式给予上市公司补偿。由于补偿仅针对并购重组交易完成后的特定期间,正常经营情况下,企业取得业绩补偿款不具有持续性,应确认为非经常性损益。同时,因并购重组产生的商誉,其减值与企业的其他长期资产(例如固定资产、无形资产等)减值性质相同,属于企业日常经营活动产生,应作为企业的经常性损益。因此,商誉减值损失不属于非经常性损益,除非是由于自然灾害等不可抗力因素导致。

二、非同一控制下企业合并的商誉问题

(一) 收购“单一资产实体”不构成业务合并

非同一控制下企业合并所形成的商誉包含两部分:(1)被购买方现有业务的持续经营因素的公允价值。(2)通过将购买方和被购买方的净资产和业务加以整合而预计可获得的协同效应或者其他利益的公允价值。对具有“单一资产实体”特征的企业,其未来现金流量高度依赖于具有不可替代性的特定可辨认资产(如特定区域的矿业权、特定的房地产开发项目权益等),到该项特定可辨认资产所包含的经济利益因出售、年限届满或者开采等原因消耗完毕后,该企业的

未来现金流量也将变为零。在此情况下,不应存在独立于可辨认资产而单独存在的商誉。取得控制权时支付的对价在扣除其他可辨认资产的公允价值后,剩余金额全部应归属于该项特定的可辨认资产,如房地产开发项目或矿业权等,并随着该项特定可辨认资产经济利益的逐步消耗而转入损益。同时,按照“初始确认豁免”原则,对此类收购业务可归类为“单一资产实体”的收购,在合并报表层面不确认递延所得税资产(负债)。

(二) 被购买方拥有但在财务报表中未确认无形资产的确认

根据《企业会计准则解释第5号》,非同一控制下的企业合并中,购买方在对企业合并中取得的被购买方资产进行初始确认时,应当对被购买方拥有的但在其财务报表中未确认的无形资产进行充分辨认和合理判断,满足以下条件之一的,应确认为无形资产:(1)源于合同性权利或其他法定权利;(2)能够从被购买方中分离或者划分出来,并能单独或与相关合同、资产和负债一起,用于出售、转移、授予许可、租赁或交换。企业应当在附注中披露在非同一控制下的企业合并中取得的被购买方无形资产的公允价值及其公允价值的确定方法。需要注意的是:人力资源在《国际财务报告准则第3号——企业合并》和国内准则规定下都不是具有可辨认性的无形资产,但客户关系等可以是。

三、商誉减值损失的处理思路

理论上,由于商誉难以独立产生现金流量,因此商誉应结合与其相关的资产组或者资产组组合进行减值测试。对因企业合并形成的商誉应自购买日起按合理的方法分摊至相关的资产组;难以分摊至相关的资产组的,应分摊至资产组组合。这些相关的资产组或资产组组合应该是能从企业合并的协同效益中收益的资产组或资产组组合。

例2:公司A非同一控制下收购公司B,随后将B公司的业务逐步移入公司A(由于B系轻资产的公司,并入的主要系客户资源、有经验的管理技术人才等),B公司逐渐成为空壳公司。此时收购B公司产生的商誉是否要一次计提减值?能否由于整个集团公司的价值没有比收购时减少就可以不提减值?

商誉不是针对法人而存在的,而是针对业务和资产组而存在的。此情况属于合并完成后在集团范围内的资源重组,不改变集团对外的财务状况和经营成果,原先该商誉所依附的业务仍在合并报表范围内,因此不能仅仅因为该内部重组事项而认为商誉已经减值。❏

(作者单位:利安达会计师事务所)