

# Analysis of Goodwill Impairment Test Methods and Rational Thinking on Accounting Treatment

Li Diao

Qingdao Haidarui Purchasing Service Co., Ltd., Qingdao, Shandong, 266041, China

## Abstract

With the continuous progress of China's market economic system in recent years, the development of Chinese enterprises has also shown a positive development trend, but in the process of enterprise development, the issue of goodwill has become the community attaches great importance to a problem. Because of the many facets of goodwill and the huge amount of capital involved, companies should pay attention to the measurement of goodwill in the process of development. In order to solve this problem, Chinese authorities have issued new accounting standards to regulate the measurement of goodwill in the process of social development. The paper discusses the goodwill impairment testing method and accounting treatment in the current situation, hoping that the development of enterprises will bring help.

## Keywords

goodwill impairment; asset group; fair value

## 分析商誉减值测试方法及会计处理的理性思考

刁莉

青岛海达瑞采购服务有限公司, 中国·山东 青岛 266041

## 摘要

随着近几年中国市场经济体系不断进步, 中国各企业的发展也呈现出了向好向上的发展趋势, 但是在企业发展过程中商誉问题却成为社会各界高度重视的一个问题。因为商誉问题涉及很多层面, 并且商誉所涉及的资金量也十分庞大, 所以各企业在发展过程中就要重视商誉计量方式。中国有关部门为了解决这一问题, 在社会发展过程中就颁布了新会计准则来规范商誉计量方式。论文针对当前形势下的商誉减值测试方法与会计处理问题进行论述, 希望企业发展带来帮助。

## 关键词

商誉减值; 资产组; 公允价值

## 1 引言

在企业发展过程中, 企业商誉的提升可以增加企业资产总额, 所以相关企业在发展过程中为了保证企业资产提升就十分注重自身的商誉水准, 甚至有的企业还会在发展过程中不遗余力地提高自身商誉价值。可是在企业实际发展过程中, 部分企业还会对商誉本质理解不到位, 出现了滥用商誉的情况。尽管在近几年社会发展过程中很多企业已经改变了对商誉的看法, 但是在实际发展中还是会出现一些问题, 因此企业在发展过程中就要合理运用企业商誉并进行减值处理。论文就实务中商誉减值测试中的问题及建议的措施加以阐述。

## 2 商誉减值概述

在企业运行过程中商誉可以将企业未来的获利能力转化

为资本价值, 同时还可以为企业在未来一段时间的发展中带来超额利润的潜在经济价值。一般情况下商誉被划分为自创商誉以及外购商誉这两部分, 首先说外购商誉, 这一商誉则是指企业在合并或收购过程中产生的净资产公允价值差。自创商誉则是企业内部通过对外购商誉以及减值测试等工作计量后产生的企业价值。商誉减值则是指企业账面价值金额高于企业可收回资产金额, 也就是企业价值与其展现出的价值存在差异则为商誉减值<sup>[1]</sup>。

## 3 企业商誉减值中存在的问题

### 3.1 缺乏科学的操作规范

商誉减值工作属于企业运行中重要的资产项目, 所以企业在运行中就会在每个会计年度周期内开展相应的减值工作,

但是在减值过程中无需摊销。所以部分企业存在商誉减值过程中就会将企业利润虚增。特别是在当今法制法规不断完善的背景下,很多规定还无法有效控制企业商誉评估,这就导致企业在商誉减值过程中出现违规操作的问题,而且企业利润被随意操纵问题也是屡禁不止,这不仅导致企业无法稳定运行,而且会对市场环境带来影响<sup>[2]</sup>。

### 3.2 被并购企业业绩承诺高于预期

被并购企业业绩承诺高于预期,导致企业商誉减值。在企业发展过程中难免会出现相互并购的情况,所以为了保证被并购方能将企业资产准确展现出来,避免出现被并购方虚报企业资产的问题,在企业并购过程中被并购企业就要做出业绩承诺。

但是,随着中国社会与经济不断发展进步,很多新兴行业的企业价值无法在企业资产价值中展现出来,这类企业的价值通常都表现为知识价值,所以这类企业在被并购时就需要利用业绩承诺来估值。此时就需要并购方来提出企业预估价值,若是并购方预估价值过低那么被并购方就可以停止交易,若是并购方预估价值与被并购方期望的预估价值相同,那么被并购方若想继续进行交易就会向并购方作出高业绩承诺。但是因为被并购方提出的业绩承诺过高,使并购企业在运行过程中没有达到预期业绩,这就使企业的高商誉无法维持下去,进而在商誉减值过程中影响并购方经济效益。

### 3.3 企业商誉减值计算存在偏差

现行商誉减值测试无法避免净空高度所带来的掩护效应,导致商誉减值损失未能及时确认。

在企业商誉减值计算过程中经常会出现“净空高度”,这一结果的由来主要是因为,在计算过程中资产组可收回金额与账面价值出现了偏差,实际值高于账面价值。若是要究其根本原因就是因为在企业报表上没有将相关资产组价值展现出来,若是出现了净空高度情况则表示企业未将之前的自创商誉添加到报表中,最终导致企业资产账面价值与可收回金额存在差额。若要使企业商誉减值正常变动则需要将净空高度调整为零,同时也可以理解为净空高度一直在阻止企业出现商誉减值,以保证企业不会出现减值损失。

但是在此期间要特别关注一点,若是被收购企业的业务往来相对独立,并且在并购前购买方对其资产组进行了单独的减值测试,那么就不会出现净空高度为企业商誉带来的保护。

### 3.4 减值测试无法有效开展

商誉减值测试方法的复杂性导致其在实物操作中存在问题,影响了减值测试的有效性。

在商誉测试过程中无论哪一环节的计算其测算方式与过程中都十分复杂,例如对被购买方拥有但账面未确认无形资产的识别、商誉分摊、商誉减值测试等等。这些测算方式在实际运行过程中测算单位都无法很好的解决出现的问题,不管是企业还是审计机构,在实际工作中其实务应用问题都屡见不鲜。

减值测试工作无法有效开展的原因有以下两点,其中包括商誉确认时没有将相关无形资产充分识别,以及在测试过程中出现的技术性错误,这些因素都会导致商誉减值损失无法被准确计算出来,最终使减值测试出现了问题。

## 4 商誉减值测试方法与会计处理的改进

### 4.1 加强对企业合并的监管,从源头上防范商誉泡沫

随着中国各行业进入现代化发展进程,大多数商誉减值问题经常出现在轻资产行业,所以在发展过程中有关部门就要加强对各领域企业的并购监管,以免在社会发展中出现盲目跟风去与高商誉企业合并的问题。

与此同时,还要关注企业并购过程中被并购企业的商誉披露,进而通过对赌协议以及业绩补偿协议等工作中存在的问题来提高企业合并监管力度。那么在确定企业合并时,企业商誉的明确工作就要逐步运行起来,以保证并购企业的价值可以在被并购企业的行业整体盈利平均值中浮动,若是被并购企业给出的商誉较高,那么就要在并购过程中时刻监督被并购企业的入账价值公允是否合理,同时还要不断的监控被并购企业商誉减值测试信息的真实性<sup>[3]</sup>。

### 4.2 针对被并购企业“乐观承诺”的防范措施

企业在并购其他企业过程中一定要注意这一问题,那就是在并期间的资产组可收回金额预估一定会存在主观判断和假设的情况。可是能证明这一资产增长率处在合理范围的只有企业,因此管理层所应用的增长率就不要高于企业经营的市场、产品以及行业平均值,或是在计算过程中只取资产所处市场的平均增长率。与此同时,在对被并购企业的相关资产以及未来盈利进行预估时还要考虑以下问题,首先就是要关注被并购企业以往现金流量预估是否与实际数出现了偏差,这样才能判断出被并购企业所给出的现金流量预估假设是否

合理。最后，相关监管部门还要不断提升监管力度，以保证准则可以发挥出应有作用。

### 4.3 针对净空高度问题的改进建议

那么在实际工作中各企业若要抵消净空高度的保护效应，在计算过程中就需要利用“更新净空高度法”进行商誉减值测试，以保证在计算过程中可以更加准确的计算出商誉减值损失。在操作过程中并购方需要将原部分资产组（收购后将会被分摊商誉的资产组）中存在的即净空高度，添加到即将进行测试的资产组中，这样资产组账面价值就会增加，此时就可以利用这一资产组与其他资产组可收回金额进行对比。在此期间要注意的是，净空高度金额会根据企业合并协同效应出现波动，所以在测试过程中就不要利用以往的净空高度金额进行计算。下面笔者就利用案例1来阐明这一计算过程：

#### 案例1

A公司2019年12月31日进行商誉减值测试时，相关数据如表1所示：

表1 商誉减值测试数据

单位：万元	2019.12.31	2018.12.31
企业合并中取得的商誉金额 a	100	100
与商誉相关资产组账面价值 b	510	525
包含商誉后相关资产组账面价值 c=a+b	610	625
与商誉相关资产组可收回金额 d	695	730
净空高度金额 e=d-c	85	105
企业合并中取得的商誉与净空高度金额之和 f=a+e	185	205

在当前施行的商誉减值测试中，因为在计算结束后其可收回金额高于资产组账面价值，那么就可以免去商誉减值损失确认的环节。

在测试过程中利用更新净空高度法进行计算，那么工作人员在计算过程中就需要将最新的净空高度金额添加到商誉减值测试资产组中，以保证可以在添加过后使资产组账面价值得到提升，那么增加后的资产组账面价值则为610+105=715万元。此时就可以了解到，通过可收回金额与计算后的资产组账面价值金额存在二十万的误差，则企业减值损失就为二十万。

### 4.4 进一步提供商誉减值测试的指南，降低减值测试的复杂度及灵活性

当前的企业减值测试仍存在较大复杂度，所以有关部门在发展过程中就要完善应用指南，并针对降低测试难度提高测试准确性提出相应的指导意见，同时还要列出相应的指引案例，以保证可以有效优化商誉减值测试流程，比如有关部门在提出要取消强制使用税前现金流与折现率时，同时还要考虑到是否允许扩张性资本支出等问题，并提升在定期报告中商誉减值测试的程序、方法等环节的披露要求。最后还要注意，在降低测试难度的同时还要关注灵活性问题，那么笔者就通过案例2进行简要说明。

#### 案例2

某企业在做20年上半年减值测试的时候用5年预测期模型，出现一个模型上的悖论，因为从第六年的永续期开始各项指标要保持一个稳定的增长率。悖论源于企业的实际应收证券化比例很高，远高于收入增长率，这样就会在模型中的永续期的某年出现证券化应收高于收入的不合理情形。

针对这种情况，基于企业实际，企业管理层建议拉长预测期到10年，预测期10年用切合实际的应收证券化增长率，永续期采用合理的与收入增幅相匹配的增长率，这样有效的解决了这一问题，同时按准则要求，后续的减值测试也要同样采取稳定的10年预测期的模型。

## 5 结语

通过以上总结可以看出，当前中国企业商誉计量中还存在很多问题，并且企业的减值测试以及会计处理工作还有很大发展空间。那么在社会发展过程中，有关部门就要不断加强对企业商誉减值计量方式的关注度。笔者相信在相关法律法规不断完善过程中，企业商誉减值计量工作一定会更加高效，会计处理工作的真实性也会得到保障，进而为中国社会与经济发展带来帮助。

## 参考文献

- [1] 袁素华. 关于商誉减值测试方法及会计处理的思考 [J]. 纳税, 2018(24):81-82.
- [2] 王震强, 李洪. 减值测试还是逐期摊销?——来自境外市场商誉会计准则的启示 [J]. 中国风险投资, 2018(04):26-29.
- [3] 张乃军. 莫让商誉成为“皇帝的新衣”——关于商誉处理的理性分析 [J]. 会计之友, 2018(18):2-5.