

Reflections on the Accounting Issues of Goodwill in Enterprise Merger

Li Gao

Qingdao Haidari Purchasing Service Co., Ltd., Qingdao, Shandong, 266700, China

Abstract

Consolidated goodwill is the difference between the cost of business combination and the fair value of the net assets of the merged party. Due to the complexity and particularity of goodwill itself, the recognition and measurement of goodwill has always been a difficult problem in the accounting field, this paper focuses on the accounting of business combination goodwill.

Keywords

enterprise merger; goodwill; accounting issues

企业合并商誉会计核算问题的思考

高丽

青岛海达瑞采购服务有限公司, 中国·山东 青岛 266700

摘要

合并商誉产生于企业合并,是企业合并时购买企业合并成本高于被合并方净资产公允价值的差额,由于商誉本身的复杂性和特殊性,商誉的确认和计量一直是会计界难题,论文着重研究了企业合并商誉会计核算问题。

关键词

企业合并; 商誉; 会计核算问题

1 引言

企业合并商誉是企业的资产,但是存在特殊性,其存在的难点就是对于其所对应的成本和资产难以有效计量。在合并商誉的会计处理中,核算方面往往存在一些问题。按照新会计准则,在处理中需要每年的年末都减值测试已经经过确认的合并商誉,合并报表后续计量要单独列在资产负债表上。现在的企业规模化发展,合并成为常态,而合并商誉成为备受关注的问题。

2 合并商誉会计处理的基本介绍

《企业会计准则》规定,非同一控制下的吸收合并,购买方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,应确认为商誉并在购买方个别账簿及报表中列示。在控股合并情况下,该差额应确认为合并报表中的商誉。自创商誉不予确认。对于确认的商誉,无

论是否存在减值迹象,企业都至少应当在每年年度终了,将商誉结合与其相关的资产组或资产组组合进行减值测试,一经确认的减值损失,不得转回。从以上可以看出,合并商誉经过初始确认之后,在每一个会计期末,需按照“资产减值准则”实施减值测试。但是鉴于商誉很难独立产生现金流量,所以需要与相关的资产组或资产组结合实施减值测试。

3 当前存在的合并商誉会计核算问题

3.1 初始确认问题

3.1.1 合并成本价值计量问题

在合并成本计量的过程中,通常合并成本就是为了获得控制权支付的资产,还包括负债的承担以及权益性证券的价值。在确定公允价值的时候,会受到诸多因素的影响,包括合并双方所具备的议价能力、企业经济发展情况的以及行业

发展形势的判断等等。在合并双方签订的协议中如果存在预计负债方面的内容,还需要考虑其对合并成本产生的影响,这就很容易存在成本有失公允的问题。

3.1.2 被合并方净资产公允价值公允问题

被合并企业可辨认净资产公允价值是确认合并商誉价值的一个重要影响因素。净资产公允价值为熟悉市场情况的买卖双方公平交易的条件和自愿的情况下所确定的价格,或者没有关联的双方在公平交易的条件下一项资产可以被买卖或者一项负债可以被清偿的成交价格,将其确定下来之后,就要对所购买资产的公允价值和负债的公允价值加以确认。实际操作中一般都是评估机构完成资产估价,但即便采用的评估方法为一种,评估机构不同,所获得的评估结果也可能存在不同,其中主观因素的影响也是不可忽视的。

3.2 后续处理问题

3.2.1 管理层操纵利润问题

由于商誉本身的复杂性和特殊性,虽然会计准则规定后续处理采取减值测试方法,但由于存在人为因素,在公允价值的计量方面可能存在不精确,使管理层有对利润操控的空间。例如,蓝色光标在2014年就已经获得7亿多元的净利润,可是2015年,净利润却低于1亿元,与前一年相比下降大约85%,出现这种现象的主要原因是2015年该公司计提商誉减值超过3亿元,对企业的利润造成很大的影响^[1]。

3.2.2 资产组确认问题

商誉对企业的资产存在依附性,在后续减值测试的时候也需要结合资产组进行。由于资产组的认定存在不确定性,分类不同,判定所获得的结果也会有所不同,同时资产组的公允价值及商誉的隐含公允价值计算难度相对较高,企业以此实施盈余管理,会使财务报表信息失真,会计信息缺乏可比性。

4 合并商誉会计核算问题的解决措施

伴随着经济的高速发展,各种规模的企业开始涌入并购热潮,企业合并也因此渗透到中国市场经济的每一个角落,并对每一个行业都产生着深刻的影响。企业合并是企业寻求更加广阔的市场和自身更加快速发展的有效方式之一,合并活动因此日益频繁,合并商誉伴随着合并活动产生。在中国企业财务会计的发展过程中,企业对于合并商誉的重视程度越来越高,合并商誉在合并活动中所占收购价值的比重也越

来越大。由于经济环境时刻变化和商誉自身抽象的性质,其会计处理较复杂,企业在对商誉计提减值损失的过程中若有不当的处理方式可能会引发潜在的风险,企业的管理者和投资者应该重视企业合并商誉的会计处理问题。

4.1 商誉初始确认问题的解决

4.1.1 会计人员要有较高的职业素质

中国的会计准则逐渐趋向于国际会计准则,内容上基本保持一致,这就对会计人员的职业素质提出很高的要求。会计人员要不断掌握新的专业知识,更新知识结构,使自身的会计技能有所提高,同时还要具备一定的职业判断能力,合理判断购买资产的公允价值合理性,保证初始计量结果的准确性。

4.1.2 商誉的确认

按照新会计准则的规定,企业拥有或者控制的没有实物形态的可辨认非货币性资产是无形资产。据此,商誉由于其具有不可辨认性,在新会计准则中将其从无形资产中分离并对这项资产独立确认。

理论角度而言,企业要具备超额收益的能力,就可以对商誉的存在加以确认,商誉创立的过程中的各项支出都可以作为成本入账。由于商誉会受到各种因素的影响,这些因素不仅相互影响,而且相互作用,任何一笔支出都无法确认其是专门为创造商誉支出的。所以,这笔支出能创造多少商誉是很难确定的,也无法确定支出的受益期,所以会计实务中通常是对企业外购商誉确认并入账,如果是自行创造的商誉则不允许入账。

在新准则体系下,企业合并采用购买法,处于非同一控制下,就会涉及商誉的会计处理,实施合并的企业在合并日,将购买的被合并企业的可辨认净资产的公允价值记入实施合并企业的资产和负债,合并成本超过被合并企业可辨认净资产公允价值的差额作为合并商誉,在并购主体上单独体现为一项资产^[2]。

4.2 后续处理问题的解决

4.2.1 合并商誉的减值测试时点和方法

对于合并商誉的减值测试不需要局限于每年的年末,可以将其划分为两种情况,其中的一种情况是按照年度进行商誉减值测试,即在每年的年末进行测试;另一种情况就是设定时间和地点进行商誉减值测试。在年度内的减值处理中,

需要与年末的处理方法相同。同时减值测试的方法也可以适当地借鉴其他国家成功的经验。

例如,2017年1月美国会计准则委员会(FASB)发布新的商誉减值准则,提出将商誉减值定量测试由两步法改为一步法,并指导商誉减值测试涉及递延所得税的相关处理。一步法下商誉减值定量测试只需比较报告单位的账面价值(含商誉)与公允价值的大小,无需再比较商誉隐含公允价值和其账面价值,降低了商誉减值测试中的难度。

4.2.2 认定资产组的范围要适当扩大

判定资产组的时候,范围要相对宽泛一些。资产组的测试单位是报告单元,主要的判断标准是核算经济主体的结果,出具报表以及核算经济成果并判定其是否独立。按照财务会计准则委员会的规定,当资产组被确定下来之后,后续就不能随意变更,确保其稳定性。因此,后续在计量商誉减值测试的时候,需要以财务会计准则委员会的有关规定作为参考,用于认定商誉的资产组或者资产组组合,使其范围适

当扩大^[3]。

5 结语

通过上面的研究可以明确,合并商誉是企业的资产,其所存在的特殊性在于,商誉具有依附性、价值波动性以及其价值与其成本的弱相关性。随着企业并购增加,合并商誉占收购价格比重越来越大,因此应正确地确认合并商誉,否则将有悖于被并购方会计信息的真实性、完整性。相信随着财务会计理论的发展,对商誉研究的深入,客观条件的具备,商誉会计问题定会得到妥善的解决。

参考文献

- [1] 詹超.商誉本质视角下对我国合并商誉会计处理问题的分析与思考[J].消费导刊,2018(019):187-189.
- [2] 薛帅.我国企业并购中商誉的会计处理问题研究——基于蓝色光标的案例分析[D].南昌:江西师范大学,2018.
- [3] 高云霞.企业合并过程中商誉的会计核算问题研究[J].财会学习,2019(30):119-121.