

新准则下长期股权投资核算引入商誉对企业财务状况的影响

文/梁贻昌

2006年2月15日新发布的《企业会计准则第2号—长期股权投资》是对原《企业会计准则投资》的修订,新旧会计准则对投资的会计处理有较大变化。

一、商誉的定义

商誉应该是一个取决于整个企业的整体概念。运用系统论来定义商誉概念:商誉是企业内所有的可单独辨认资产的一种协同效应。商誉是无形资产,它具有无形资产的一般特征,即不具有实物形态,且要依托企业实体,并且该主体不允许他人随便占有且应严加控制;它是一种生产资料或生产条件,具有价值和使用价值;在使用中能给企业带来经济效益或社会效益。当一个企业购入另一个企业时,其购入成本超过被购企业净资产的公允价值的部分,就是商誉的价值。

二、新准则关于长期股权投资中关于商誉的有关核算问题

新准则关于长期股权投资取得时初始计量的要点是关于商誉的有关核算。按照新准则的规定,在对非同一控制下取得的子公司采用成本法核算时,投资方应将初始投资成本大于合并中取得的被投资方可辨认净资产公允价值份额的差额确认为商誉;将初始投资成本小于合并中取得的被投资方可辨认净资产公允价值的差额,在复核无误后计入当期损益。长期以来,商誉这个名称在我国更多的是出现于理论探讨之中,会计实务中并未普遍使用这一科目。比较类似的概念是合并价差,它是在编制合并报表时才产生的、事实上包涵了外购商誉和资产重估增减值的一个合计项目。因此,在企业合并中,使用“合并价差”反映企业合并的投资差额,既掩盖了被合并企业资产的重估增减值,又未能真实地反映实际的超额投资,同时使用合并价差也不符合国际惯例。新会计准则体系通过全面引入公允价值的计量属性,使商誉会计真正成为我国企业的一项会计实务,同时也使得我国的企业会计与国际惯例之间的差距进一步缩小。

三、长期股权投资核算引入商誉新旧准则对比

按新准则规定,在对非同一控制下取得的子公司采用成本法核算时,按规定确定初始成本后,投资方对初始投资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;投资方对初始投资成本小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计入当期损益。即商誉只存在于新成本法中初始投资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情况。

四、长期股权投资核算引入商誉后续确认与计量

(一) 股权投资差额的后续计量

原准则规定初始投资成本大于应享有被投资单位所有者权益份额之间的投资差额按一定的期限平均摊销,计入损益;初始投资成本低于应享有被投资单位所有者权益份额之间的投资差额,计入资本公积(股权投资准备)。通过股权投资差额的摊销,调整利润,避免利润的虚增或虚减。

(二) 商誉的后续计量

对商誉的后续计量主要有两种观点:

一种观点是对商誉进行摊销。这种观点认为商誉实质是企业的一种“超额盈利能力”,而这种能力随着竞争对手的能力提高,极易发生改变,使得“超额盈利能力”实质上是一个相对值,不像其他资产负债表项目具有稳定的绝对值;另一方面对于外购商誉而言,企业为取得这种“超额获利能力”会多发生一定的现金流出,等同于购买一项无形资产,按照权责发生制原则,应在以后受益期内将其取得成本进行分配。另一种观点是对商誉不摊销,而进行减值测试,计提减值准备。

我国在新准则中采用的是第二种方法。《新企业会计准则第8号——资产减值》第二十三条规定,企业合并所形成的商誉,至少应当在每年年度终了进行减值测试。商誉的这种处理方法,较按年摊销的方法有以下的优点:

其一,按照摊销的方法,各年提供的摊销商誉的信息相同,对于报表使用者而言,其信息价值较小。而采用减值测试的方法,能更好地反映商誉的减损,提供有关维持商誉价值的相关信息。并且商誉的减值测试是可操作的。

其二,商誉的摊销方法中,对摊销年限的估计往往是缺乏理论依据的,有些商誉的存在可能是无限期的,因为这些商誉的价值并不会因为时间的推移而减少。采用减值的方法使得商誉的价值只有在减值时才被调整,除去了时间的影响,可以为会计信息使用者提供更加准确的信息。

五、新准则下长期股权投资核算引入商誉对企业财务状况的影响

为了更好地进行说明,此处仍沿用例子中A企业月末的会计处理如下:

原准则的会计处理：(假设股权投资差额按10年摊销)

借：投资收益 —— 股权投资差额摊销 500

贷：长期股权投资 —— B公司(股权投资差额) 500

因为股权投资差额每月都要进行摊销，因此会影响各期损益。

新准则下长期股权投资核算引入商誉对企业财务状况的影响在于对商誉要在期末按规定方法进行减值测试，如果投资企业的投资成本于应享有被投资企业净资产可收回金额，将其减值计入当期损益。如果投资成本未小于应享有被投资企业净资产，则不作处理。由此可见，对商进行减值测试未必会对损益产生影响。

我国原会计准则允许对已经确认的资产减值损失予以转回，而国际则对于商誉减值损失不允许转回。从我国实际运行情况看，允许转回这一规定已经成为一些企业操纵损益的主要手段，不利于提高会计信息量。新会计准则与国际会计准则趋同，采用资产减值损失不许转回的规定这样将不会有利用减值准备转回而改善财务状况的现象，使得报表信息更加客观真实(作者单位：恩平广播电视大学)

相关链接

[企业财务诊断分析](#)

[会计制度影响会计信息](#)

[浅析企业财务集中管理](#)

[试论现代会计的理论特征](#)

[新会计准则中若干问题浅析](#)

[网络时代如何搞好财务管理](#)

[合理优化财务结构，有效防范财务风险](#)

[浅谈会计信息质量失真的原因及相关对策](#)

[新准则下长期股权投资核算引入商誉对企业财务状况的影响](#)

本网站为集团经济研究杂志社唯一网站，所刊登的集团经济研究各种新闻、信息和各种专题专栏资料，均为集团经济研究版权所有。

地址：北京市朝阳区关东店甲1号106室 邮编：100020 电话/传真：(010) 65015547/ 65015546

制作单位：集团经济研究网络中心