

# 试论部分股东出资未到位情况下购买子公司形成商誉的确定

许愉辉 天健会计师事务所

**摘要:** 按照《企业会计准则》,对于非同一控制下的企业合并,应将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,确认为商誉。如果仍然照搬《企业会计准则》关于商誉的规定,将按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确认为商誉,本文就此结果是否合理做出讨论。

**关键词:** 企业合并; 商誉; 《企业会计准则》

中图分类号: F275 文献标识码: A 文章编号: 1001-828X(2014)08-00256-01

按照《企业会计准则》,对于非同一控制下的企业合并,应将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,确认为商誉。2006年公司法推出后,允许内资企业注册资本分期出资,并且允许各股东出资不同步。出资期限的延长可能造成一个企业在被其他方收购时,尚有部分股东出资尚未到位的情况。对于这种情况下的企业合并,取得子公司形成的商誉该如何计算呢,《企业会计准则》并未作出特别规定。如果仍然照搬《企业会计准则》关于商誉的规定,将按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确认为商誉,由此得出的结果是否合理呢?下面结合一个例子谈谈笔者的看法。

A公司注册资本1个亿,按章程约定,由甲和乙于2008、2009年度分次出资设立。其中甲出资6000万,占60%、乙出资4000万,占40%。具体分两次出资,截至2008年12月31日,甲的6000万出资均已到位,但乙方到位了1000万,余3000万按章程应在2009年12月底之前缴足。2008年12月31日,丙方以7000万收购甲方所持A公司60%的股权。

假设丙方收购甲方60%的股权时,A公司各项可辨认资产、负债的账面价值与公允价值相等,2008年度产生净利润-1000万,丙在编制2008年度报表时,需把A公司纳入合并报表范围,则2008年12月31日,A公司可辨认净资产公允价值为6000+1000-1000=6000万,乙公司在2009年将其余3000万出资实缴到位,A公司2009年度可辨认净资产增加额为2000万(不含新到位出资),请计算甲合并A公司所产生商誉。

按照现行准则,上例中,购买日为2008年12月31日,则购买日商誉=合并成本-被购买方可辨认净资产公允价值份额=7000-6000\*60%=3400万

按照上面的做法,2008年度合并抵销分录可归纳如下(假设无其他内部交易)

借: 实收资本7000  
未分配利润-1000  
商誉3400  
贷: 长期股权投资7000  
少数股东权益6000\*40%=2400

以上做法在2008年度看,似乎并没有什么问题,但是,到2009年度时,因乙方补出资到位,合并报表抵销后,商誉则会变为=7000+2000\*60%-(6000+3000+2000)\*60%=1600万,2008年度到2009年度商誉的变化怎么处理?如果认可2008年末的3400万商誉,则这时候只能通过对商誉计提减值来实现,但笔者认为这是不妥的。首先,商誉是企业合并时由于所支付的合并成本大于被购买方可辨认净资产的份额而产生的,不应该由于其他出资方出资到位时间的不同而变化商誉。按照《企业会计准则》的规定,企业合并所形成的商誉,应当在每年度终了进行减值测试,将商誉分摊至相关的资产组或资产组组合进行减值测试,如相关资产组或资产组组合的可收回金额低于账面价值的,应确认商誉的减值损失。由此可见,商誉的减值只能是

因为相关资产组或资产组组合的发生了减值,与出资进度无关,不能因为其他出资方出资的进一步到位而对商誉计提减值。

实际上笔者认为按照现行准则的上述做法在2008年度商誉计算时就存在着问题,不仅如此,2008年度少数股东权益也存在问题。下面,我们从报表合并抵销层面来分析一下。

按照上面做法产生的少数股东权益2400万,其实并非真正的少数股东权益。因为2008年末少数股东乙出资并未到位,因此乙对A公司的实收资本7000万并未真正享有40%的权益,而是只享有1000万,按前述做法计算出来的少数股东对实收资本所享权益为7000\*40%=2800万,即在计算少数股东权益时,多计了2800-1000=1800万,而这多计的1800万少数股东权益恰恰虚增了商誉。因此,笔者认为应做一笔补充充分录来抵销这块影响,即

借: 少数股东权益1800  
贷: 商誉1800

这样算下来的结果,商誉变成了3400-1800=1600万,正好与2009年度乙方出资到位后的商誉一致。即在2008年度做了以上补充抵销分录之后,2009年度乙方的补出资将不会对2008年度合并商誉产生影响,而这种方法下计算出来的商誉也才是丙收购甲方所持股权真正产生的商誉。

从理论上来说,出资时间和出资方式是由公司章程和协议进行规范和约束的,正常情况下,股东均会按章程和协议的规定出资,而购买方在购买企业股权时,购买的是整个企业的部分或全部股权,而非目前实收资本下的股权,因此双方对股份转让的定价是在假设全部股东已全部出资到位的情况下来定价的。上例中,丙方以7000万收购甲方所持60%股权,是对应于A公司注册资本1亿的60%股份,因此笔者认为,上例中,在计算被购买方可辨认净资产份额时所采用的被购买方可辨认净资产公允价值,不应是合并日实际的被购买方可辨认净资产公允价值,而应是合并日被购买方可辨认净资产公允价值加上尚未到位出资之和。按照这一理念,推算出来2008年度商誉应=7000-(6000+3000)\*60%=1600万,此结果与前述做补充充分录后应有商誉金额是一致的。

综上,笔者认为,在非同一控制下企业合并中,如部分股东出资尚未到位,则商誉的计算与现行准则的一般规定应有所区别。购买日被购买方可辨认净资产公允价值不应简单取值于被购买方各项可辨认净资产、负债及或有负债等在购买日的公允价值,还应考虑出资未到位金额,将出资未到位金额作为一个调增项,调增合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值,只有这样,才能真正完整地反映企业合并情况及形成的商誉。

作者简介:许愉辉(1979-),女,浙江人,天健会计师事务所(特殊普通合伙),会计师。