

# 关于确认自创商誉的会计思考

何冬阳

(西南财经大学金融学院 成都 610074)

**【摘要】**很多企业存在自创商誉,但是在现有会计核算体系下不能将其确认为资产,导致会计报表信息的提供存在缺陷。本文对自创商誉的特点及相关会计准则与原则进行重新思考,认为在科学方法下确认自创商誉,可以提高会计报表的信息含量,为投资决策者提供更好的决策依据。

**【关键词】**自创商誉 可靠性 稳健性

商誉的确认是财务会计中一个重要的问题,但世界各国对商誉的确认存在一个共同点,即对自创商誉不予确认。美国公认会计原则中虽没有明确指出不确认自创商誉,但从现存的会计文告看,仍遵循不确认自创商誉的原则。英国会计实务界虽然呼吁确认自创商誉,但标准会计惯例(SSAP)中并未采纳这种意见。我国企业会计准则中也明确规定:企业自创商誉不能加以确认。

## 一、自创商誉的性质

自创商誉为何不能在会计报表中予以确认呢?自创商誉的性质决定了目前将其纳入会计报表存在一定困难。

1. 可靠性原则的要求。可靠性要求会计所作的计量真实地反映经济对象和事项,会计信息必须具有可靠性才能帮助信息使用者做出正确的决策,可靠性对会计信息使用者非常重要。科学的决策必须以真实、可靠的信息为依据,任何信息的失真都会对决策的准确性和有效性产生影响。会计界基于以上考虑,承认自创商誉是一种能够带来未来超额利润的经济资源,但这种资源是无形的,未来能否为企业带来超额经济利益无法提前预知,充其量只能凭经验估计。如果将自创商誉作为资产确认便无法验证,经验估计数也无法做到准确。因此,从可靠性原则考虑,自创商誉不能确认入账。

2. 稳健性原则的要求。稳健性原则是对不确定性所做的谨慎反映,以确保经营环境内存在的不确定性和风险得到充分考虑。基于这种考虑,在会计确认和计量方面,就应当选用对所有所有者权益产生最小乐观影响的那种做法,即应尽可能不确认和少确认可能获得的收益,尽可能确认或多计费用。如果将企业的自创商誉作为一项资产列示在会计报表上,实际上是将企业未实现的未来利润提前资本化,可能会引起会计信息使用者对企业前景做过于乐观的预测,故许多会计学者反对自创商誉进入报表。

## 二、对自创商誉进行确认的新思考

1. 对可靠性的反思。在可靠性和相关性之间权衡时,主张不确认自创商誉的学者往往更注重可靠性。但从经济实质上考虑,或者从实质重于形式的原则出发,要在相关性和可靠

性之间实现平衡,决定性的问题是如何满足信息使用者的经济决策需要。确认自创商誉,预示着可靠性地位的下降。自创商誉作为企业内部形成的无形财富,使企业能够在未来获得超额盈利,这个信息对任何决策者的决策都是非常有用的。将自创商誉予以反映,可以使会计信息更具有相关性,有助于决策者做出正确的决策。在符合成本效益原则的前提下如实反映自创商誉,使相关性与可靠性之间达到平衡,能更真实地反映企业实际控制的资产价值,可以更好地满足决策者的信息需求。

事实上,传统会计核算观念里的计量可靠性是一个相对的概念。在现有会计信息系统里,有些有形资产的初始计量是可靠的,采用历史成本模式计量(如存货和固定资产),但随后的计量就受存货流动假设和不同的折旧方法的影响而需要一定的主观估计了。现有会计核算体系下,我们不怀疑存货和固定资产价值的可靠性,为什么对自创商誉的价值会另眼相看呢?

2. 对稳健性的反思。我们认为稳健性原则在一定程度上是对客观经济环境的消极反映,带有明显的实用主义色彩。事实上,稳健性原则的运用应以不损害会计信息质量为前提,恰当运用这一原则可以防止会计信息使用者对企业前景作过分乐观的估计,减少决策风险,但是过度使用这一原则又会损害会计信息质量,削弱会计信息的作用。主要体现在以下几个方面:

(1)稳健性原则过度运用,会成为各种“秘密准备”存在的借口,损害会计信息的可靠性。国际会计准则委员会在发布国际会计准则公告初期就认识到,很多交易不可避免地存在不确定性,在编制财务报表时必须慎重对待。但慎重对待并不意味着建立“秘密准备”的合理化。自创商誉的确存在不确定性,但是我们不能以此为由对企业自创商誉形成过程中发生的各种费用视而不见,使其成为各种“秘密准备”。

(2)稳健性原则对不同信息使用者是不公平的。按照稳健性原则,应该尽可能低估资产、收益和利润,而高估负债、费用和损失,这种做法可以提高企业的抗风险能力,增强企业的竞

# 从关键财务指标看上市公司信任度

樊文艳

(江汉大学商学院 武汉 430056)

**【摘要】**上市公司财务报告所提供的会计信息,是信息使用者了解其财务状况、经营成果和现金流量的根据,该信息披露的可信任程度,是公司利益相关者的重要决策依据,也是上市公司能否成长壮大的关键。本文重点介绍了从盈利指标及现金流量指标判定公司信任度的方法。

**【关键词】**公司信任度 每股净资产 现金流量净额 净利润

上市公司信任度,是指上市公司管理当局或公共资产受托人及其信息披露对于信息使用者而言的可信任程度。该信息使用者包括公司股东、以市场套利为目的的股票投资者以及其他利益相关者。

## 一、从调整后每股净资产看上市公司信任度

每股净资产是指股东权益与股本总数的比率,代表了每股股票的账面价值,反映每股股票所拥有的资产现值。每股净资产越高,股东拥有的资产现值越多;反之越少。其计算公式为:每股净资产=年末股东权益÷年末普通股总数。“年末股东权益”也就是年末净资产,那么其与调整后每股净资产有何区别呢?根据我国年报披露格式的相关规定:调整后的每股净资产=(年末股东权益-三年以上的应收款项净额-待摊费用-长期待摊费用)÷年末普通股总数。公式中,“应收款项净额”包括应收账款、其他应收款、预付账款、应收股利、应收利息、

竞争力,对投资者和债权人有帮助。但对企业自身而言,不确认自创商誉意味着与之相关的各种费用增加、利润减少,相应的税金也减少,这对企业绩效评价和国家税收是不公平的。著名会计学家亨德里克森在其《会计理论》中这样评价稳健性原则:稳健性原则充其量也不过是处理和计量收益上所存在的不确定性的一种极其不好的方法。

(3)不确认自创商誉不符合一致性原则。自创商誉与外购商誉都能为企业带来未来超额经济利益,它们在本质上是一样的,而现行实务对两者的处理却完全不同,明显违背了会计处理的一致性原则(具有相同性质的业务采用同一种会计处理方法),导致商誉信息残缺不全,也使合并企业的会计信息与未合并同类企业的会计信息缺乏可比性,不仅无助于会计信息使用者做出正确的经济决策,反而很可能对他们产生误导。对自创商誉进行确认和反映,不仅符合一致性原则,而且增强了自创商誉与外购商誉的可比性。

## 三、确认自创商誉的现实思考

自创商誉的计量具有现实可能性。在传统的会计计量模式下,一项资产的计量以历史成本计量模式为基础,但它的计

应收补贴款。可见,调整后每股净资产指标是将期末净资产扣除变现能力较差的三年以上应收款项和部分费用性质的资产(不会有任何变现价值和带来任何收益而期末仍反映在资产负债表“资产”项目中)作为计算基础,比每股净资产指标更能代表和反映每股股票的账面真实含金量,为利益相关者做出决策提供更准确的依据。上市公司披露调整后每股净资产的目的,是提示投资者关注递延费用、潜在资产减值等对净资产的影响。投资者可以通过核实三年以上应收款项净额计算是否正确及差异程度(核实前÷核实后×100%)来判断上市公司信任度。一般情况下,当差异为0.5%以下时可以视为一致,即该指标是可以信任的;差异在2%以上视为不一致,即该指标的信任度低下。

## 二、从经营活动现金流量净额看上市公司信任度

将“经营活动产生的现金流量净额”作为年报主要财务数

量内容是劳动创造和转移的价值,在交易实际发生时才加以计量。商誉的实质应该是一个企业具有超常的未来盈利能力。预测技术的进步和衍生金融工具的出现,为预测企业未来每年的盈利及其带来的现金流量提供了条件,也为自创商誉的确认提供了可能性。从现实出发,企业的自创商誉如同企业的其他自有资产一样,是投资的产物,但这种投资是长期而又无形的,在通常的业务处理中,我们把它们的价值都归集在费用类账户中,此项资产无法在会计报表中体现出来。在激烈的市场竞争中,企业的重组并购也不断出现,传统的商誉理论已不适应新经济形式的发展需要,必须进行适当的改革创新。我们应该把在费用类账户中的这部分“资产”分离出来予以资本化,通过至少在表外披露甚至在表内确认的方式,丰富和完善会计报表信息,为信息使用者进行决策提供更为科学有用的依据。

## 主要参考文献

1. 阎红玉.商誉会计.北京:中国经济出版社,1999
2. 汤云为,钱逢胜.会计理论.上海:上海财经大学出版社,1997