

# 自创商誉的确认、计量与账务处理

黑龙江省有色金属地质勘查七〇二队 张万英 东北林业大学 南召凤 哈尔滨商业大学 徐艳

自创商誉能否像外购商誉一样被纳入会计核算,是近年来会计理论与实务界争论的热点问题之一。本文认为,自创商誉与外购商誉一样都能为企业带来未来超额收益,符合资产确认的条件,因此应对其加以确认和计量。同时,考虑到其特殊性,主张对自创商誉不予进行摊销,但应进行减值评估。

## 一、自创商誉的确认

### 1. 自创商誉符合资产的确认标准。

(1)自创商誉符合可定义性原则。自创商誉是企业所拥有或实际控制的并能为企业带来未来超额收益的资源,从它能给企业带来未来超额收益这一点来看,它具备资产的特性。

(2)自创商誉符合可计量性原则。随着预测科学的发展,自创商誉给企业带来的未来超额收益是可以预测的。只要选择较合理的贴现率,自创商誉的价值就不难计量。

(3)自创商誉符合可靠性原则。不能因形成自创商誉的各项因素不够可靠就否认自创商誉存在的可靠性,因为各项因素对自创商誉的作用最终都会反映到企业的未来超额盈利能力上,既然企业未来超额盈利能力是可以预计的,则自创商誉也就能可靠地计量。

(4)自创商誉符合相关性原则。在知识经济时代,很多高科技企业中自创商誉占总资产的比例越来越高,有关利益各方时刻都在关注着自创商誉的存在及其变化情况,其相关性也就不言而喻了。

### 2. 确认自创商誉的意义。

(1)有助于会计信息使用者更好地了解企业的实际情况。会计信息使用者特别是外部信息使用者对于企业的经营状况是十分重视的,而且要求得到企业真实的记录、报告和经营业绩,若企业不确认自创商誉,必将使企业资产的账面价值与实际价值严重脱节,造成会计信息使用者的误解,也造成会计信息的失真。

(2)有助于防止企业资产的流失,提高企业竞争力。将自创商誉确认入账,有利于引起企业主管部门和领导对企业自创商誉和对资产保值增值的重视,从而有助于防止企业资产的流失,提高企业的竞争力。

(3)有助于提高企业对自有人才的重视。在知识经济时代,拥有先进技术和最新知识的人才逐步成为经济增长与发展的决定性因素。企业杰出的科研和管理人员是企业自创商誉最本质的构成要素,一旦人才流失,轻的将导致企业产品更新、开发出现断层,严重的将导致企业经营不善甚至破产倒闭,确认自创商誉则有利于提高企业对自有人才的重视。

## 二、自创商誉的计量

自创商誉是能够为企业带来未来超额收益的经济资源,那么对自创商誉的计量也应当采用现值这一计量基础。以现值作为计量基础对自创商誉的价值进行计量可以采用以下两种方法:

1. 未来超额收益贴现法。根据等量资本获得等量利润的经济学规律,企业之所以能够获得超额利润,必然有一种超积极作用的资本与之对应,这就是商誉。自创商誉的计量应以企业未来超额盈利能力的大小为标准,计算其带来的未来超额收益并贴现,得到的贴现值就是企业自创商誉的价值。其具体公式如下:

$$G = \sum_{i=1}^5 \frac{P_i - rC_i}{(1+j)^i}$$

其中:G为自创商誉的价值;P为预期每年收益;r为行业平均收益率;c为企业的资本额;j为适当的贴现率;i为贴现期。

这种计量方法将未来超额收益进行量化,计量结果不易受主观因素的影响。随着预测科学的发展,企业每年的预期收益是可以得到可靠预测的,但因涉及行业平均收益率、贴现率等因素,为了使计量结果尽可能合理,还应注意以下几点:①行业平均收益率可以根据我国统计年鉴公布的同行业利润额与同行业净资产的比值确定;②为了正确计算企业未来期间的收益,企业资本额可以以净资产计算为基础,并按公允价值进行调整;③考虑到自创商誉所带来的未来超额收益的较大不确定性,所选择的贴现率通常应适当高于行业平均收益率;④出于谨慎性考虑,一般假定贴现期为5年。

2. 差额法。差额法实质上是基于企业总价值、企业可辨认净资产的公允价值和自创商誉三者之间的关系而建立的。其计算步骤为:①计算企业的总价值(V)(未来5年年现金净流量的贴现值,同样采用滚动算法);②计算企业可辨认净资产的公允价值(NV);③计算两者之差即为自创商誉的价值(G)。三者之间的关系用公式可描述为:G=V-NV。

尽管上述两种方法对企业未来超额盈利能力、未来现金净流量的预测和对贴现率、贴现期的选择中掺杂了许多人为估计因素,但是随着预测科学的发展,对它们的预测将会更合理、更接近实际,也更能准确地评估企业的未来超额盈利能力。同时,会计计量本身就是在一系列假设条件和约束因素的共同作用下完成的,它是一个近似的过程和结果。用未来超额收益、未来现金净流量的现值进行计量,虽然其计量的可行性不可能像历史成本及现行成本、现行市价那样准确,但只要计量



## 浅析缺陷汽车产品召回的会计处理

云南楚雄师范学院 许华荣

随着《缺陷汽车产品召回管理规定》的颁布实施,产品召回制度作为一种国际通行的产品安全保障制度开始在我国逐步建立和完善。财务上对缺陷汽车产品召回的会计处理也应运而生。

### 一、缺陷汽车产品召回的性质

《缺陷汽车产品召回管理规定》第五条规定:本规定所称汽车产品,指按照国家标准规定,用于载运人员、货物,由动力驱动或者被牵引的道路车辆;本规定所称缺陷,是指由于设计、制造等方面的原因而在某一批次、型号或类别的汽车产品中普遍存在的具有同一性的危及人身、财产安全的不合理危险,或者不符合有关汽车安全的国家标准的情形;本规定所称召回,指按照本规定要求的程序,由缺陷汽车产品制造商选择修理、更换、收回等方式消除其产品可能引起人身伤害、财产损失的缺陷的过程。因此,缺陷汽车产品召回是指由于当时不可预见的设计或制造方面的原因,导致投放市场的汽车产品中普遍存在具有同一性的危及人身、财产安全的不合理危险以及不符合有关国家标准、行业标准的缺陷,按照法定要求和程序,由缺陷汽车产品制造商进行的消除其产品可能引起人身伤害、财产损失的缺陷的过程。缺陷汽车产品召回具有以下特征:

1.缺陷汽车产品召回是由过去的交易形成的一种状况,即

的对象是真实存在的、计量的假设是合乎情理的、计量的过程是可以验证的,其计量结果就可以接受。

### 三、自创商誉的账务处理

1.自创商誉的入账方法。由于自创商誉反映的是企业的超额盈利能力,因此应将其作为一项无形资产入账,具体处理如下:借:无形资产——自创商誉;贷:资本公积——自创商誉。

2.自创商誉的摊销。关于商誉的摊销,目前会计实务中有三种做法,即立即注销法、系统摊销法和永久保留法。自创商誉几乎不会在企业赚取超额收益的过程中被消耗掉,基于这一点,就不应该对自创商誉进行摊销。另外,其价值不应被摊销的原因还在于:

(1)摊销自创商誉会影响企业确认自创商誉的积极性。摊销自创商誉,实质上是在减少所有者的权益,经营者的工作业绩也将部分被否定,长此以往,必将挫伤企业各方的创造性和工作积极性,从而不利于评价经营者的经营业绩。

(2)自创商誉的成本难以确定。自创商誉形成时未必有相应发生的各种成本支出,因此摊销其价值并作为相应的费用

由于过去销售的产品存在缺陷而要通过修理、更换、收回等具体措施有效消除其产品缺陷,且需要付出修理、更换、收回等费用。

2.缺陷汽车产品召回具有不确定性,即是否会发生产品召回不能确定,而且即使会发生,发生的具体时间及修理、更换、收回等措施的成本多少也不能确定。

3.缺陷汽车产品是否发生召回,其结果难以证实,需要由未来不确定性事件的发生或不发生来加以证实,未来的不确定性事件发生就会发生汽车产品召回,否则就不会发生。

4.发生缺陷汽车产品召回只能是由于当时不可预见的设计或制造方面的因素而导致投放市场的汽车产品普遍存在具有同一性的危及人身、财产安全的不合理危险以及不符合有关国家标准、行业标准的缺陷。这种危险或缺陷是企业当时不可预见的,因而这种不确定性因素也是不能由企业所控制的。

通过以上分析可见,缺陷汽车产品召回符合《企业会计准则——或有事项》中有关或有负债的定义,所以其在性质上应该属于或有负债。

### 二、缺陷汽车产品召回的会计处理

缺陷汽车产品召回的性质属于或有负债的界定为其会计处理明确了方向。缺陷汽车产品召回的会计处理主要包括召

处理,一方面会使会计所反映的信息与实际不符,另一方面会损害国家的税收利益。

(3)自创商誉的收益期限不明确,无法对其进行科学的摊销。商誉与未来收益的关系无章可循,未来收益期限更加难以确定,因而不论规定在多少年内将其摊销完毕,都是极其武断的,也缺乏应有的合理性。

(4)自创商誉价值的变化与企业存在的时间成正比。自创商誉是企业长期生产经营过程中逐渐积累起来的一种无形资产,通常年限越久,自创商誉价值越大,除非企业由于经营管理不善而使自创商誉价值逐渐减少以至消失。

3.自创商誉的减值。由于自创商誉不能单独辨认,计量上又存在着较大的主观性,因而对自创商誉进行减值评估就显得格外重要。在自创商誉入账后,应于每年年末对其价值重新进行评估,以正确评估企业的未来超额盈利能力。

若评估增值则会计处理为:借:无形资产——自创商誉(重估增值);贷:资本公积——自创商誉(重估增值)。

若评估减值则会计处理为:借:资本公积——自创商誉(重估减值);贷:无形资产——自创商誉(重估减值)。□