



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)。☐

回发生前、发生时和发生后三个部分。

1. 缺陷汽车产品召回发生前。缺陷汽车产品召回发生前主要是指汽车产品的销售阶段,此时产品开始流出生产企业内部,如果此时汽车产品存在设计或制造方面的缺陷,那么以后因发生产品召回而导致经济利益流出的潜在义务就从销售这一时点起存在。因此,企业在销售时,应当对未来可能存在的经济利益流出做出合理的预测和估计,并按照配比原则将其计入当期损益。既然产品召回导致经济利益流出的起点是销售,那么企业预测和估计的经济利益流出只能计入与产品销售有关的期间费用即营业费用中。

例 1:假设某汽车制造厂 2004 年的销售额为 2 000 万元(含增值税,税率为 17%),成本为 1 600 万元。该企业经合理的预测和估算,按年销售额的 5%计提召回产品准备 10 万元。则会计处理为:借:营业费用 10 万元;贷:预计负债——召回产品准备 10 万元。

2. 缺陷汽车产品召回发生时。缺陷汽车产品召回发生时,主要涉及到发生的有关公告费、派出技术人员费用、运输费、代用品的租借或消耗、诉讼费、赔偿费等支出的会计处理。这些支出的发生,表明在销售阶段所预测和估计的可能的经济利益流出已经有一部分转化为现实,因此这些支出应首先冲减在销售阶段预提的召回产品准备。当原先预提的召回产品准备不足以冲减当期的各项支出时,应将超过原先预提的召回产品准备的部分一次性计入当期损益。虽然此时已经不属于销售阶段,但若召回费用超过原先预提的召回产品准备,就说明原先的预测和估计不足,因此超过部分应该一次性计入营业费用,作为对销售阶段预提的调整。

另外,由于企业在销售阶段所预测和估计的或有负债全部计入了营业费用,但在实际发生时这些支出都有一定的归集对象,因此在召回发生时,还会发生营业费用与相关损益类科目间的结转问题,如诉讼费用需归集到管理费用,而赔偿费需归集到营业外支出等。

例 2:接上例,假设 2005 年该企业生产的汽车因存在制动系统隐患而被召回。发生的人工费为 2 万元,租借备用车费为 3 万元,诉讼费为 1 万元,赔偿费为 6 万元。则会计处理为:第一,确认召回费用,先冲减召回产品准备,超过部分一次性计入当期损益。①借:预计负债——召回产品准备 2 万元;贷:应付工资 2 万元。②借:预计负债——召回产品准备 3 万元;贷:银行存款 3 万元。③借:预计负债——召回产品准备 1 万元;贷:银行存款 1 万元。④借:预计负债——召回产品准备 4 万元,营业费用 2 万元;贷:银行存款 6 万元。第二,营业费用与相关损益类科目间的结转。①诉讼费结转时,借:管理费用 1 万元;贷:营业费用 1 万元。②赔偿费结转时,借:营业外支出 6 万元;贷:营业费用 6 万元。

3. 缺陷汽车产品召回发生后。

(1)如果产品召回并经维修、改造后不返还给原消费者,而是以后再销售,则应视为销售退回,应先冲减销售阶段确认的销售收入和税金并转回相应的成本,同时用维修、改造成本冲减预提的召回产品准备,并把营业费用转到生产成本科目中,再结转到产成品科目。当原先预提的召回产品准备不足以冲减当期的维修、改造支出时,超过部分一次性计入

生产成本并转入产成品中。如果召回产品准备还有余额,则应冲销该余额。

例 3:接例 1,假设产品召回时发生的有关费用只有 1 万元,现在对这批汽车进行维修、改造,之后不再返还给原消费者,发生的相关维修、改造费用为 12 万元。则会计处理为:第一,冲销销售阶段确认的销售收入和税金并转回相应的成本。①借:主营业务收入 1 709.4 万元,应交税金 290.6 万元;贷:银行存款 2 000 万元。②借:产成品 1 600 万元;贷:主营业务成本 1 600 万元。第二,处理维修、改造成本。①借:预计负债——召回产品准备 9 万元,生产成本 3 万元;贷:银行存款 12 万元。②借:生产成本 9 万元;贷:营业费用 9 万元。③借:产成品 12 万元;贷:生产成本 12 万元。

(2)如果产品召回并经维修、改造后返还给原消费者继续使用,则应先用发生的维修、改造成本冲减原预提的召回产品准备,并把营业费用转到生产成本科目中,再结转到主营业务成本科目。当原先预提的召回产品准备不足以冲减当期的维修、改造支出时,应先在該批产品的毛利范围内将超过部分归集到生产成本科目中,再结转到主营业务成本科目,毛利还不足以弥补的维修、改造支出部分则一次性计入营业费用中。

例 4:接例 1,假设产品召回时发生的有关费用只有 1 万元,现在对这批汽车进行维修、改造,之后再返还给原消费者,发生的相关维修、改造费用为 120 万元。则会计处理为:第一,确认召回费用。①借:预计负债——召回产品准备 9 万元,生产成本 109.4 万元,营业费用 1.6 万元;贷:银行存款 120 万元。第二,确认新的生产成本。①借:生产成本 9 万元;贷:营业费用 9 万元。②借:产成品 118.4 万元;贷:生产成本 118.4 万元。第三,确认新的销售成本。借:主营业务成本 118.4 万元;贷:产成品 118.4 万元。

(3)如果产品召回后直接报废,则应当将扣除残料后的净损失先冲减召回产品准备,召回产品准备不足以冲减部分计入当期损益(营业费用)。

例 5:接例 1,假设产品召回时发生的有关费用只有 1 万元,现在这批汽车报废,扣除残料后的净损失为 120 万元。则会计处理为:借:预计负债——召回产品准备 9 万元,营业费用 111 万元;贷:银行存款 120 万元。

三、缺陷汽车产品召回的信息披露

根据《企业会计准则——或有事项》的规定,缺陷汽车产品召回除了以上会计处理中所确认的负债应在资产负债表中单列项目予以反映外,与所确认负债有关的费用或支出也应在扣除确认的补偿金额后在利润表中与其他费用或支出项目合并反映。此外,企业还应当在会计报表附注中对或有负债的形成原因、预计产生的财务影响等做出相应的披露。在产品召回发生前,主要是对产品召回准备的计提比例、金额及对未来可能产生的影响等做出必要的说明;在产品召回发生时,主要是对产品召回情况的说明,如产品召回所发生的支出项目及金额,相关支出的处理方法,期末或有负债的余额及对未来的影响等;在产品召回发生后,主要是对产品召回后的处理情况进行说明,如产品召回后做何处理,所涉及的相关维修、改造费用及报废损失等支出的金额大小及处理情况等。□