Discussion on Measurement of Self-Created Goodwill of Enterprises

WANG JUE[1,a], WANG CHU HAN[2,b]

[1]School of Economics and Management, Xi'an University, Xi'an, Shanxi, China

[2]School of Economics, Xingzhi College, Xi'an University of Finance and Economics, Xi'an, Shanxi, China

[a]350461661@qq.com, [b]814519981@qq.com

Keywords: self-created goodwill, excess profitability, confirmation, measurement

Abstract: The confirmation and measurement of self-created goodwill has always been the focus of discussion in the theoretical circle. Based on the practical significance of the confirmation and measurement of self-created goodwill, this paper analyzes the difficulties in the measurement of self-created goodwill, some suggestions are put forward, such as "push down accounting", self-created goodwill disclosed in the notes to statements, improvement of goodwill accounting environment and improvement of financial personnel professional quality.

企业自创商誉计量问题探讨

王珏 [1, a]，王楚涵 [2, b]

[1] 西安文理学院经济管理学院，西安，陕西，中国

[2] 西安财经大学行知学院经济与统计分院，西安，陕西，中国

[a]350461661@qq.com, [b]814519981@qq.com

关键词：自创商誉；超额盈利能力；确认；计量

摘要：自创商誉的确认与计量一直是理论界探讨的焦点，本文在自创商誉确认与计量的实践意义基础上，分析了自创商誉计量的难点，提出了“下推会计”、自创商誉在报表附注中披露、商誉会计环境的改善以及提高财务人员专业素质等建议，以供探讨。

1.引言

商誉问题一直是理论界探讨的焦点，由于其影响因素的综合性、复杂性，以及其为企业未来带来经济利益的不确定性，使得商誉的确认与计量成为理论难点。目前，国内外会计实务中仅就外购商誉进行计量，对自创商誉均不予确认。其主要理由，一是认为自创商誉不符合可计量的确认标准，二是不符合可靠性原则，三是不符合谨慎性原则。然而，随着经济、科技以及管理水平的发展，企业获取超额收益能力增加，使自创商誉在企业中日益重要，对自创商誉不予确认有悖会计信息的完整性、一致性、重要性等原则，影响了会计信息的质量。

2.企业自创商誉确认与计量的实践意义

2.1自创商誉的确认是实现财务会计目标的需要

我国《企业会计准则—基本准则》规定，财务会计报告的目标是向财务会计报告使用者提供与企业财务状况、经营成果和现金流量等有关的会计信息，反映企业管理层受托责任履

Copyright © 2020 The Authors. Published by Atlantis Press SARL.
This is an open access article distributed under the CC BY-NC 4.0 license -http://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/.

行情况，有助于财务会计报告使用者做出经济决策。根据这一目标的要求，财务会计报告所提供的会计信息应当如实的反映企业所拥有或控制的经济资源、对各项资源的要求权以及其变动情况的信息，为企业的投资者、债权人等提供有助于他们去判定企业的净现金流入的数额、时间和或然性的信息。企业的自创商誉是能为企业在未来带来超额盈利能力、带来未来现金流入的资源，对其确认与计量是实现会计目标的需要。

2.2自创商誉的确认是会计信息质量特征的要求

自创商誉是企业长期生产经营中逐渐形成积累的各种优越条件和无形资源，随着企业自创商誉的不断增加，如实反映相关信息是会计信息质量真实性特征的体现；自创商誉信息有助于决策者对企业过去、现在及未来事项做出评价或预测，符合会计信息相关性特征的质量要求；目前商誉已经成为对企业经营成果有重大影响的无形资产，对自创商誉的披露直接影响信息使用者的经营决策，是会计信息重要性特征的要求；对自创商誉和外购商誉均予以确认，使得不同企业采用一致的会计政策，能确保会计信息口径一致，是满足会计信息可比性特征的质量要求；在形式上，自创商誉是企业积累形成的，外购商誉是企业通过产权交易而获得的，但从本质来说，二者都是能为企业带来未来超额收益的资源，经济实质是一致的，因此，对自创商誉确认是实质重于形式特征的质量要求。因而，从真实性、相关性、可比性、重要性、实质重于形式等特征分析，自创商誉的确认是符合会计信息质量要求的。

3.企业自创商誉计量难点分析

3.1自创商誉的认识

由于商誉的不可辨认性、整体性、以及构成的复杂性等原因，会计理论界对商誉有“好感价值观”、“超额收益观”、“剩余价值观”、“无形资源观”、“协同效应观”等不同观点，国内外对商誉定义的表述也各不相同，但在会计实务中对商誉的处理却是一致的：只确认计量外购商誉。

因对商誉本质认识的差异，对自创商誉是否作为会计要素进行确认与计量产生分歧：美国财务会计准则委员会、国际会计准则委员会认为，自创商誉不是按成本可靠计量并由企业控制的可辨认的资源、未来经济利益不能为报告主体所控制，即不予确认计量。国内理论界对此也争议不断，裘宗舜、柯东昌（2008）在分析了商誉会计的相关理论后，前者认为自创商誉不应该确认入账并列示在财务报表之内；后者则认为自创商誉符合资产的定义，应予以确认。洪蓓、于亦铭（2012）提出不能苟同将自创商誉纳入会计核算体系的观点，但认为有必要对自创商誉确认和计量进行进一步的研究。许金叶 (2019)认为商誉是资源整合能力，不管是自创、外购商誉应通过利润表反映。因对自创商誉本质认识的不同，自创商誉是否符合资产确认、计量仍在探讨之中。

3.2计量模式的选择

会计计量是会计核算的核心。自创商誉的计量方法理论界探讨较多的计量模式有：

3.2.1 直接计量模式。也称超额收益模式，理论依据是超额收益观，是通过估测因自创商誉给企业带来的未来超额收益，并按一定的方法推算出自创商誉价值的一种计量模式。包括：

（1）超额收益资本化法。将企业的超额收益经资本化还原，来确定自创商誉价值。即：超额利润=企业预期年收益额－行业年平均收益率×企业可辨认净资产的现行市价，自创商誉价值=超额利润÷适用资本化率。

（2）超额收益折现法。将企业估测的若干年预期超额收益进行折现，来确定自创商誉价值。即：自创商誉价值=Σ(某年净收益－该年正常净收益)×复利现值系数=Σ各年预期超额收益×各年的折现系数。

3.2.2间接计量模式。即残值法，理论依据是剩余价值观，通过计算整体资产价值与可辨认净

资产公允价值的差额来计算自创商誉的价值方法。即：自创商誉=企业整体资产价值－企业有形资产价值－企业可辨认无形资产价值=企业整体价值－企业可辨认净资产的公允价值。

上述方法中，直接计量模式两方法中的企业预期年收益额、年平均收益率、资本化率、折现率等指标都受财务人员专业判断的主观影响，难以满足其公允性，且受企业预期超额收益稳定性的影响，争议较大。间接计量模式是现行外购商誉的计量方法，但因自创商誉无实际发生的产权交易基础，且我国资本市场不够完善、财务人员的专业水平有限等因素，使式中企业的整体价值、可辨认净资产公允价值计量缺乏参照标准，亦影响自创商誉价值的公允性。因而，自创商誉的计量模式选择在会计处理方法上成为难点。

3.3计量的可靠性

在自创商誉是否确认计量的争议中，自创商誉信息的可靠性是关键因素。可靠性要求所披露信息必须真实、可验证和具有中立性，会计实务界认为，自创商誉所带来的超额盈利能力处在不断变化的过程中，且随生产技术、市场竞争、管理水平、经营状况、企业环境等变化而产生急剧的变化，因而创商誉的价值是一个不确定的信息，难以准确计量。国际会计准则委员会认为：自创商誉不是按成本可靠计量并由企业控制的可辨认的资源。美国财务会计准则委员会认为：与商誉相关的未来经济利益具有高度的不确定性，商誉的成本不能可靠地计量。裘宗舜（2008）赞同自创商誉是不存在可辨认成本的，自创商誉价值难以可靠地计量；而柯东昌（2008）则认为只要计量的对象真实存在、计量的假设是合乎情理、计量过程是可以验证，其计量结果就可以接受，随着预测科学的发展、计量技术的进步，企业未来的超额盈利是能够可靠地加以估计的，因而自创商誉的价值将能够可靠地计量。在具体自创商誉的会计处理中，李宏轩（2011）则建议在实际计算自创商誉价值时，选用净资产收益率来确认较为客观，提出：超额利润=净利润－同行业平均利润=净利润－企业年末平均净资产×同行业或社会平均净资产收益率，自创商誉价值=超额利润／同行业或社会平均净资产收益率，此建议使自创商誉的计价方法更具操作性。张浩进（2019）探讨了商誉摊销问题，认为可以将类似企业历史平均存续期作为商誉摊销的期限进行商誉摊销。

在计量属性的探讨中，我国《企业会计准则—基本准则》第四十二条规定，会计计量属性包括历史成本、重置成本、可变现净值、现值和公允价值。现普遍认同自创商誉受多因素变化影响，其价值存在不确定性，历史成本不易取得；自创商誉的经济价值取决于其未来现金净流量的增加，应选择现值计量属性，以超额收益现金流量折现方式加以计量。选择现值作为计量属性能较好地反映了自创商誉的经济价值，会计信息相关性强，但其可验证性较差。

上述对自创商誉的种种争议，说明现行会计理论对自创商誉的计量存在着理论上有待突破的难点。

4.企业自创商誉计量的创新探讨

鉴于自创商誉成因的复杂性，其未来超额收益的不稳定性，计量面临的问题与自创商誉信息的相关性的矛盾，引发我们对其探讨。

4.1“下推会计”的探索

美国注册会计师协会(AICPA)在1979年10月公布了“下推会计”的文献，提出“一个会计主体在其个别的财务报表中，根据购买该主体表决权股份的交易，重新确定会计和报告基础。这一交易将导致该主体的外发表决权股份的所有权发生实质性变更”。从这个定义可以看出：企业控股合并而成母子关系并且采用购买法处理合并业务时，将母公司的购买成本分配到子公司的资产和负债上，并确定子公司的自创商誉，即将母公司的购买成本下推到子公司的会计报表上，以公允价值计价。下推会计的应用虽然在会计理论和实务中面临一定的困难，但该理论的提出为自创商誉的计量提供了一种思路。

4.2自创商誉的披露

外购商誉与自创商誉具有内在统一性的，自创商誉与外购商誉的确认、计量、记录、报告也应趋于一致，以提高会计信息质量。但现行自创商誉理论方法不够完善，计量结果的可靠性还有待提高。为了更好的帮助报表使用者判断企业未来超额收益能力的状况，当前可在报表附注中披露自创商誉的相关信息，以便信息使用者对企业未来前景的认识。

4.3商誉会计环境的改善

鉴于商誉在会计上的重要性，应不断完善会计准则中有关商誉的规定，并在此基础上规范出一套完善的适应经济发展、并现实可行的商誉会计理论体系。如前所述，自创商誉的计量要建立在资产评估的基础上的，需要获得类似于公允价值和未来超额收益等方面的信息，这都需要一个完善的资本市场和资产评估市场环境，以及完善的风险控制体系。政府应加大监管力度，维持一个良好的经济市场环境。应逐步建立公允价值估价体系，并随着我国资本市场不断完善，上市公司可通过债权和股权的交易市场上的交易金额确认企业的市值，其他企业可通过评估机构评估企业的整体资产价值和可辨认净资产的公允价值。

4.4会计人员专业水平的提高

自创商誉的确认计量质量还取决于企业内部的财务核算能力，商誉的核算过程需要会计人员拥有能在有效市场上获得和分析企业价值、资产公允价值信息的能力，以满足自创商誉估值技术的要求，这就要求会计人员有较高的业务素质和职业道德素质。提高会计人员专业水平和职业能力是满足会计信息真实可靠的根本保障。

总之，自创商誉的确认计量是会计理论的难点，仍将成为理论界探讨的热点，随着会计理论的发展，经济环境条件的具备，商誉会计理论体系将会逐步完善。

References

[1] Qiu Zong Shun, Ke Dong Chang, One of the difficult problems of financial accounting: Self-created goodwill, Friends of Accounting, vol. 3, pp. 32-34, 2008.

[2] Hong Bei, Yu Yi Ming, Research on the recognition and measurement of self-created goodwill should be strengthened, Finance & Accounting, vol. 06, pp. 58, 2012.

[3] Xu Jin Ye, Research on the theory of goodwill accounting, Finance and Accounting Monthly:1-7[2020-01-10]. http: //kns.cnki.net/kcms/detail/42.1290.F.20191227.1129.002.html.

[4] Li Hong Xuan, Suggestions on valuation and accounting of self-generated goodwill value, Finance & Accounting, vol. 10, pp. 47, 2011.

[5] Zhang Hao Jin, Study on goodwill accounting problems and countermeasures, Accounting Learning, vol. 14, pp. 144, 2019.