

第二十二章

合夥企業 之 商譽的計算與處理方法

22.1 商譽的性質

假設你考慮出售已經經營數年的業務，你會怎樣釐定售價呢？於是，你決定列出企業每項資產的可變現價：

資產	\$
樓房	225,000
機器	75,000
應收帳款	70,000
存貨	50,000
	<hr/> 420,000
減 負債	
應付帳款	20,000
淨資產	<hr/> <hr/> 400,000

營運中的企
購價與其可
資產值的正

最後你以 \$450,000 把業務轉讓給李先生，讓他繼續經營。李先生支付的金額比可分拆淨資產的總值多 \$50,000，這筆多付的金額就是舊業務的**商譽** goodwill。

由此可見：

$$\text{商譽} = \text{營運中企業的可分拆收購價} - \text{企業的淨資產總值}$$

一間已經創建多年的老企業，擁有諸多優勢，例如：

- 良好的信譽
- 優越的地點
- 經驗豐富、高效率及可靠的員工
- 與供應商和客戶有良好的關係

無形資產是非物質性的資產。

這些優勢屬於企業的**無形資產** intangible asset，可在業務轉讓時變現。由於營運中的企業有以上的優勢，不少商人寧願購買這類企業並就商譽付出額外的金錢，也不願意從零開始。

 **小提示** 商譽不能當作一項獨立資產來出售。



這些公司是穩健的企業，已建立起一定價值的商譽。

22.2 商譽的計算（會考不考如何計算，但考生需知道來由）

—會計學對商譽的計算尚未有一個統一的計算方法，不同的行業會按不同的需要及慣例選擇出最合適的計算方法。最後的計算方法及商譽的總值由買賣雙方協定，而賣方通常希望得到的商譽總值，總比買方願意支付的_____。

—以下為最常見的計算方法，幫助買賣雙方達成有關的共識：

平均銷貨法

零售企業多以過往若干年的平均銷貨額，乘以一個協定的倍數來計算商譽的價值。

例如，買賣雙方協定商譽是過去兩年的平均銷貨額的 3 倍。

年份	銷貨額 \$
20X5	140,000
20X6	160,000
	<u>300,000</u>

$$\text{平均銷貨額} = \$300,000 \div 2 = \$150,000$$

$$\text{商譽} = \$150,000 \times 3 = \$450,000$$

平均服務費法

會計師事務所或律師事務所等專業性行業，一般以年度的服務費收入作為計算商譽的基礎。

假設商譽金額是過去兩年的平均服務費的 2.5 倍。

年份	服務費 \$
20X5	180,000
20X6	220,000
	<u>400,000</u>

$$\text{平均服務費} = \$400,000 \div 2 = \$200,000$$

$$\text{商譽} = \$200,000 \times 2.5 = \$500,000$$

平均純利法

根據這個方法，企業可將若干年的平均純利與協定的倍數相乘，計算出商譽的金額。

22.3 商譽的處理方法

購買商譽

商譽是穩健企業的無形資產，其真正價值只會在業務轉讓時才得以確定，並兌為現金。買家在收購某企業的業務時，會一併收購該企業的商譽和其他有形資產，這種商譽稱為**購買商譽** purchased goodwill，要記錄在買家的帳簿內。

內在商譽

如果企業東主無意轉讓業務，便只好在有合夥人加入或退出，或損益分配比率有所改變時，才對商譽作出估值。這種商譽稱為**內在商譽** inherent goodwill。除了合夥企業外，其他企業通常不會將內在商譽記錄在帳簿內。

會計處理方法

每名合夥人都應擁有按損益比率分配的一部分商譽。當某合夥人要退出合夥企業，該合夥人便可以提取屬他的商譽金額。在此情況下，合夥企業須估計商譽的價值，並分配給原有的合夥人，否則，退出的合夥人便會失去他應得的商譽金額，而剩下的合夥人便會在沒有付出任何金額的情況下，得到額外的商譽。開設商譽帳戶可確保商譽能公平地分配給各合夥人。

由於內在商譽尚未變現，很多企業都不會把內在商譽入帳，即是不開設商譽帳戶。在這種情況下，任何商譽分配的改變就須在合夥人的資本帳戶內作調整。

以下例子顯示商譽在 (1) 開設商譽帳戶和 (2) 不開設商譽帳戶兩種情況下的會計處理方法：

1. 開設商譽帳戶

艾加、芬妮和嘉力已合夥經營 20 年。損益分配比率為艾加 40%：芬妮 35%：嘉力 25%。20X5 年 1 月 1 日，三方同意將商譽價值定為 \$100,000。他們決定依照會計師的建議，開設商譽帳戶。

開設商譽帳戶前，他們的資本帳戶餘額為：艾加 \$120,000、芬妮 \$100,000 和嘉力 \$80,000。

開設商譽帳戶所需的複式記帳和原因如下：

		原因
借記：商譽帳戶	\$100,000	• 增加一項(無形)資產
貸記：資本帳戶：艾加(40%)	\$40,000	• 按損益比率分配商譽，
芬妮(35%)	\$35,000	把商譽加進各合夥人的
嘉力(25%)	\$25,000	資本帳戶

開設商譽帳戶之前和之後的資產負債表如下：

艾加、芬妮和嘉力
資產負債表 20X5 年 1 月 1 日

	之前		之後
	\$		\$
固定資產(已知)	300,000		300,000
商譽	-	(+ 100,000)	100,000
流動資產(已知)	50,000		50,000
	<u>350,000</u>		<u>450,000</u>

在資產負債表內，商譽應列示在(有形)固定資產與流動資產之間。

	之前		之後
	\$		\$
資本：艾加	120,000	(+ 40,000)	160,000
芬妮	100,000	(+ 35,000)	135,000
嘉力	80,000	(+ 25,000)	105,000
長期和流動負債(已知)	50,000		50,000
	<u>350,000</u>		<u>450,000</u>

把商譽記入帳戶後，即使日後損益分配比率出現變化，也不影響各合夥人既有的商譽額。如果日後商譽的價值出現變化，企業便要把差額記入商譽帳戶，並按當時的損益分配比率分配給各合夥人。

沿用以上的例子，假設 20X6 年 1 月 1 日商譽的估值為 \$120,000，企業便要把商譽的帳面值增加 \$20,000 (= \$120,000 - \$100,000)，所需的複式記帳如下：

借記：商譽帳戶	\$20,000	}	開始商譽帳戶
貸記：資本帳戶：艾加(40%)	\$8,000		
芬妮(35%)	\$7,000		
嘉力(25%)	\$5,000		

2. 不開設商譽帳戶

如果不把商譽記入帳簿，日後損益分配比率出現變化時，各合夥人既有的商譽額便受到影響。為避免任何一方因損益分配比率改變而多得或損失商譽，企業應在損益分配比率改變時立即在資本帳戶作調整。

例如，亨利、艾雲和積臣各投資 \$80,000，三方平均分配損益。由於積臣希望減少工作量，三方同意將損益分配比率調整為：亨利 $\frac{2}{5}$ 、艾雲 $\frac{2}{5}$ 和積臣 $\frac{1}{5}$ 。調整損益分配比率前，商譽估值為 \$150,000。合夥企業不打算開設商譽帳戶。

下表題示損益分配比率改變對商譽分攤所造成的影響：

開設商譽帳戶	取消商譽帳戶	這顯示出商譽帳戶在調整後並不存在帳簿上。	
借：商譽帳戶 貸：資本	借：資本 貸：商譽帳戶		
按舊比較的分攤	按新比較的分攤	比率改變帶來的損益	所需的資本調整
亨利 $\frac{1}{3}$ 50,000 (貸)	$\frac{2}{5}$ 60,000 (借)	得益(60,000 - 50,000) = 10,000	借記 10,000
艾雲 $\frac{1}{3}$ 50,000 (貸)	$\frac{2}{5}$ 60,000 (借)	得益(60,000 - 50,000) = 10,000	借記 10,000
亨利 $\frac{1}{3}$ 50,000 (貸) <u>15,000</u>	$\frac{1}{5}$ 30,000 (借) <u>15,000</u>	損失(30,000 - 50,000) = 20,000	貸記 20,000

從以上的調整可見，損益分配比率改變後，合夥人獲分配的商譽如有增加，便應將他所得的額外商譽借記入他的資本帳戶。相反，合夥人獲分配的商譽如有減少，便應將他所損失的商譽貸記入他的資本帳戶，以補償他的損失。

調整後的資本帳戶(多欄式)如下：

資本							
	亨利	艾雲	積臣		亨利	艾雲	積臣
	\$	\$	\$		\$	\$	\$
商譽調整	10,000	10,000	-	承上餘額	80,000	80,000	80,000
餘額轉下	70,000	70,000	100,000	商譽調整	-	-	20,000
	<u>80,000</u>	<u>80,000</u>	<u>100,000</u>		<u>80,000</u>	<u>80,000</u>	<u>100,000</u>

小小錦囊：試題有時是要求考生在往來帳戶而不是在資本帳戶作商譽調整，因此考生要留意题目的要求

由於該合夥企業不開設商譽帳戶，因此調整之前和之後的資產負債表將如下所示：

資產負債表

	之前 \$		之後 \$
淨資產 (已知)	240,000		240,000
	240,000		240,000
	之前 \$		之後 \$
資本：亨利	80,000	(- 10,000)	70,000
艾雲	80,000	(- 10,000)	70,000
積臣	80,000	(+ 20,000)	100,000
	240,000		240,000

學習要點：

1. 每個行業都有其慣用的商譽計算方法。
2. 企業只有在轉讓業務時，才知道商譽的真正價值。購買商譽是出售企業時，買家支付較企業淨資產值（_____ 減 _____）高出的金額。
3. 儘管合夥人未打算出售企業，也可將內在商譽的估值記入合夥企業的帳簿內。（保留商譽帳戶）
借記：商譽帳戶
貸記：資本帳戶
4. 如果合夥企業不開設商譽帳戶，當損益分配帳比率改變時，企業便須根據各合夥人在商譽分配上的損益對個別合夥人的資本帳戶在出相應的調整：
 商譽增加：**借記：**資本帳戶
 商譽減少：**貸記：**資本帳戶

***此筆記內容參考朗文會計學原理 2 第 2 版，頁 95-102。**