动资产处置利得或损失在“营业外收入”或“营业外支出”科目核算的规定相矛盾。因此，笔者认为应按科目性质，将投资性房地产处置利得或损失记入“营业外收入”或“营业外支出”科目。

二、关于递延收益核算范围问题

《应用指南》介绍“递延收益”科目时规定，本科目核算企业确认的应在以后期间计入当期损益的政府补助。可见，按此规定，“递延收益”科目的核算范围仅限于递延到以后期间才计入当期损益的政府补助。但是《企业会计准则第21号——租赁》第三十一条规定：售后租回交易认定为融资租赁的，售价与资产账面价值之间的差额应当予以递延，并按照该项租赁资产的折旧进度进行分摊，作为折旧费用的调整。第三十二条规定：售后租回交易认定为经营租赁的，售价与资产账面价值之间的差额应当予以递延，并在租赁期内按照与确认租金费用相一致的方法进行分摊，作为租金费用的调整。而对于这些递延到以后期间才计入当期损益的售后租回交易，《应用指南》中并没有规定相应的会计科目。

因此，笔者认为应将“递延收益”科目的核算范围予以扩大，改为：核算企业确认的应在以后期间计入或调整当期损益的政府补助和售后租回交易等事项。

三、关于重组义务产生的预计负债核算问题

《应用指南》在介绍“预计负债”科目时规定，企业由对外提供担保、未决诉讼、重组义务产生的预计负债，应按确定的金额，借记“营业外支出”等科目，贷记本科目。但是在企业重组过程中，职工有可能自愿接受辞退福利，这种因企业解除与职工的劳动关系而给予补偿导致的预计负债，按照《企业会计准则第9号——职工薪酬》应用指南的规定，应当计入当期管理费用，并确认应付职工薪酬，而不是记入“预计负债”科目。

因此，笔者认为对于由重组产生的预计负债核算的相关规定应进行补充，上述规定可改为：企业由对外提供担保、未决诉讼、重组义务产生的预计负债，应按确定的金额，借记“营业外支出”等科目，贷记本科目。对于重组义务中产生的辞退福利，比照“应付职工薪酬”科目的有关规定处理。○

会计准则下负商誉会计处理之我见

重庆　肖远航　赵　娜

目前国际上对负商誉的账务处理主要有三种方法：一是全部列作递延收益，并在规定期限内分摊计入各期损益。在这种方法下，将负商誉作为递延收益分期摊入各期损益，粉饰了企业的经营业绩，会使财务报表使用者产生盲目乐观情绪，不利于企业进行经济决策，而且增加了企业的所得税费用，为企业管理者调节利润创造了便利条件。二是按比例冲抵被并购企业非流动资产的公允价值，如非流动资产公允价值冲完后仍有余额，剩余部分按第一种方法进行处理。采用这种做法有助于避免高估资产和虚计负债，符合会计的客观性和谨慎性原则。但是这种做法也存在缺陷：只将负商誉理解为资产价值的高估，而否定了其他因素对负商誉的影响，可能导致被并购企业的资产价值被低估，容易引起财务报表使用者对企业资产情况的误解。三是确认为资本公积。这种方法不会虚增收入，符合会计的客观性原则。但由于缺少捐赠人，将负商誉的取得视为接受捐赠的做法显然是不合理的。

《企业会计准则第20号——企业合并》规定，购买方对合并成本小于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额，经复核后合并成本仍小于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的，其差额应当计入当期损益。这样规定的目的主要是防止企业利用商誉的分摊进行盈余管理。如果企业虚增了利润，不仅不利于财务报表使用者进行经济决策，而且会在没有现金流入的情况下，增加企业的所得税费用，从而违背相关性及稳健性原则。

另外，这种对负商誉的会计处理方法没有考虑到被并购企业的隐性负债。假设A企业并购B企业，B企业净资产的公允价值为2 000万元，A企业支付的并购费用为1 600万元，产生的负商誉为400万元。A企业由于并购B企业后，对原B企业离退休职工每年要支付100万元，那么在其他条件不变的情况下，如果将负商誉400万元全部计入当期损益，则A企业当期利润增加300万元(400−100)。对A企业来说，这100万元是每年的固定支出，并且没有得到补偿，这显然不符合配比原则和权责发生制原则，可能会导致一些不良的合并行为出现。

笔者认为，可以采取以下方法对负商誉进行会计处理：将购买价格与被并购企业净资产公允价值之间的差额，按比例冲减已经确认贬值的资产项目，而后将剩余差额按比例在除长期投资项目以外的非流动资产之间进行分摊。若这些非流动资产的公允价值抵减至零后仍留有余额，再将余额部分确认为当期的收益。这样处理有利于提高企业会计信息的质量。

企业非流动资产的公允价值不如流动资产的公允价值可靠，出现负商誉很可能是由非流动资产价值被高估引起的。因此，当出现负商誉时，应先冲减已确认贬值的资产项目，不足冲减时，按比例调低被并购企业除长期投资项目以外的非流动资产的公允价值，直至为零，不足部分再确认为当期的收益。这样做是因为，如果被并购企业非流动资产的公允价值抵减至零后还有未分摊完的差额，则很有可能是由于市场机制不完善导致公允价值的估计严重不合理，该差额实质上并不是负商誉，应予以调整。同时，负商誉产生于廉价的交易，是整体购买的优惠，负商誉不足抵减的部分其实代表的是并购利得，应该在当年全部计入损益。这样处理体现了稳健性原则，既不会虚增资产和负债，又不会夸大各期收益，从而使各期收益和费用符合配比原则。○