

本条件。比如,生产前或使用前的原型和模型的设计、建造和测试,不具有商业性生产经济规模的试生产设施的设计、建造和运营等,均属于开发活动。

### 三、开发支出的资本化

根据本准则第八条和第九条规定,企业内部研究开发项目研究阶段的支出,应当于发生时计入当期损益;开发阶段的支出,同时满足下列条件的,才能确认为无形资产:

(一)完成该无形资产以使其能够使用或出售在技术上具有可行性。

判断无形资产的开发在技术上是否具有可行性,应当以目前阶段的成果为基础,并提供相关证据和材料,证明企业进行开发所需的技术条件等已经具备,不存在技术上的障碍或其他不确定性。比如,企业已经完成了全部计划、设计和测试活动,这些活动是使资产能够达到设计规划书中的功能、特征和技术所必需的活动,或经过专家鉴定等。

(二)具有完成该无形资产并使用或出售的意图。

企业能够说明其开发无形资产的目的。

(三)无形资产产生经济利益的方式。

无形资产是否能够为企业带来经济利益,应当对运用该无形资产生产产品的市场情况进行可靠预计,以证明所生产的产品存在市场并能够带来经济利益,或能够证明市场上存在对该无形资产的需求。

(四)有足够的技术、财务资源和其他资源支持,以完成该无形资产的开发,并有能力使用或出售该无形资产。

企业能够证明可以取得无形资产开发所需的技术、财务和其他资源,以及获得这些资源的相关计划。企业自有资金不足以提供支持的,应能够证明存在外部其他方面的资金支持,如银行等金融机构声明愿意为该无形资产的开发提供所需资金等。

(五)归属于该无形资产开发阶段的支出能够可靠地计量。

企业对研究开发的支出应当单独核算,比如,直接发生的研发人员工资、材料费,以及相关设备折旧费等。同时从事多项研究开发活动的,所发生的支出应当按照合理的标准在各项研究开发活动之间进行分配;无法合理分配的,应当计入当期损益。

### 四、估计无形资产使用寿命应当考虑的相关因素

根据本准则第十七条和第十九条规定,使用寿命有限的无形资产应当摊销,使用寿命不确定的无形资产不予摊销。

(一)企业持有的无形资产,通常来源于合同性权利或其他法定权利,且合同规定或法律规定有明确的使用年限。

来源于合同性权利或其他法定权利的无形资产,其使用寿命不应超过合同性权利或其他法定权利的期限;合同性权利或其他法定权利在到期时因续约等延续、且有证据表明企业续约不需要付出大额成本的,续约期应当计入使用寿命。合同或法律没有规定使用寿命的,企业应当综合各方面因素判断,以确定无形资产能为企业带来经济利益的期限。比如,与同行业的情况进行比较、参考历史经验,或聘请相关专家进行论证等。

按照上述方法仍无法合理确定无形资产为企业带来经

济利益期限的,该项无形资产应作为使用寿命不确定的无形资产。

(二)企业确定无形资产使用寿命通常应当考虑的因素。

1.运用该资产生产的产品通常的寿命周期、可获得的类似资产使用寿命的信息;2.技术、工艺等方面的现阶段情况及对未来发展趋势的估计;3.以该资产生产的产品或提供服务的市场需求情况;4.现在或潜在的竞争者预期采取的行动;5.为维持该资产带来经济利益能力的预期维护支出,以及企业预计支付有关支出的能力;6.对该资产控制期限的相关法律规定或类似限制,如特许使用期、租赁期等;7.与企业持有其他资产使用寿命的关联性。

### 五、无形资产的摊销

根据本准则第十七条规定,无形资产的摊销金额一般应当计入当期损益。某项无形资产包含的经济利益通过所生产的产品或其他资产实现的,其摊销金额应当计入相关资产的成本。

### 六、土地使用权的处理

企业取得的土地使用权通常应确认为无形资产,但改变土地使用权用途,用于赚取租金或资本增值的,应当将其转为投资性房地产。

自行开发建造厂房等建筑物,相关的土地使用权与建筑物应当分别进行处理。外购土地及建筑物支付的价款应当在建筑物与土地使用权之间进行分配;难以合理分配的,应当全部作为固定资产。

企业(房地产开发)取得土地用于建造对外出售的房屋建筑物,相关的土地使用权账面价值应当计入所建造的房屋建筑物成本。

## 《企业会计准则第7号 ——非货币性资产交换》 应用指南

### 一、非货币性资产交换的认定

非货币性资产交换是指交易双方通过存货、固定资产、无形资产和长期股权投资等非货币性资产进行的交换,有时也涉及少量货币性资产(即补价)。认定涉及少量货币性资产的交换为非货币性资产交换,通常以补价占整个资产交换金额的比例低于25%作为参考。

支付的货币性资产占换入资产公允价值(或占换出资产公允价值与支付的货币性资产之和)的比例,或者收到的货币性资产占换出资产公允价值(或占换入资产公允价值和收到的货币性资产之和)的比例低于25%的,视为非货币性资产交换,适用本准则;高于25%(含25%)的,视为以货币性资产取得非货币性资产,适用其他相关准则。

### 二、商业实质的判断

企业应当遵循实质重于形式的要求判断非货币性资产

交换是否具有商业实质。根据换入资产的性质和换入企业经营活动的特征等,换入资产与换入企业其他现有资产相结合能够产生更大的效用,从而导致换入企业受该换入资产影响产生的现金流量与换出资产明显不同,表明该项资产交换具有商业实质。

根据本准则第四条规定,满足下列条件之一的非货币性资产交换具有商业实质:

(一)换入资产的未来现金流量在风险、时间和金额方面与换出资产显著不同。

这种情况通常包括下列情形:

1. 未来现金流量的风险、金额相同,时间不同。此种情形是指换入资产和换出资产产生的未来现金流量总额相同,获得这些现金流量的风险相同,但现金流量流入企业的时间明显不同。

2. 未来现金流量的时间、金额相同,风险不同。此种情形是指换入资产和换出资产产生的未来现金流量时间和金额相同,但企业获得现金流量的不确定性程度存在明显差异。

3. 未来现金流量的风险、时间相同,金额不同。此种情形是指换入资产和换出资产产生的未来现金流量总额相同,预计为企业带来现金流量的时间跨度相同,风险也相同,但各年产生的现金流量金额存在明显差异。

(二)换入资产与换出资产的预计未来现金流量现值不同,且其差额与换入资产和换出资产的公允价值相比是重大的。

这种情况是指换入资产对换入企业的特定价值(即预计未来现金流量现值)与换出资产存在明显差异。本准则所指资产的预计未来现金流量现值,应当按照资产在持续使用过程中和最终处置时所产生的预计税后未来现金流量,根据企业自身而不是市场参与者对资产特定风险的评价,选择恰当的折现率对其进行折现后的金额加以确定。

### 三、换入资产或换出资产公允价值的可靠计量

符合下列情形之一的,表明换入资产或换出资产的公允价值能够可靠地计量。

(一)换入资产或换出资产存在活跃市场。对于存在活跃市场的存货、长期股权投资、固定资产、无形资产等非货币性资产,应当以该资产的市场价格为基础确定其公允价值。

(二)换入资产或换出资产不存在活跃市场,但同类或类似资产存在活跃市场。对于同类或类似资产存在活跃市场的存货、长期股权投资、固定资产、无形资产等非货币性资产,应当以同类或类似资产市场价格为基础确定其公允价值。

(三)换入资产或换出资产不存在同类或类似资产的可比市场交易,应当采用估值技术确定其公允价值。该公允价值估计数的变动区间很小,或者在公允价值估计数变动区间内,各种用于确定公允价值估计数的概率能够合理确定的,视为公允价值能够可靠计量。

### 四、非货币性资产交换的会计处理

非货币性资产交换具有商业实质且公允价值能够可靠计量的,在发生补价的情况下,支付补价方,应当以换出资产的公允价值加上支付的补价(或换入资产的公允价值)和应支付的相关税费,作为换入资产的成本;收到补价方,应当以换出资产的公允价值减去补价(或换入资产的公允价值)加

上应支付的相关税费,作为换入资产的成本。

换出资产公允价值与其账面价值的差额,应当分别不同情况处理:

换出资产为存货的,应当作为销售处理,按照《企业会计准则第14号——收入》以其公允价值确认收入,同时结转相应的成本。换出资产为固定资产、无形资产的,换出资产公允价值与其账面价值的差额,计入营业外收入或营业外支出。换出资产为长期股权投资的,换出资产公允价值与其账面价值的差额,计入投资损益。

## 《企业会计准则第8号 ——资产减值》应用指南

### 一、估计资产可收回金额应当遵循重要性要求

企业应当在资产负债表日判断资产是否存在可能发生减值的迹象。资产存在减值迹象的,应当进行减值测试,估计资产的可收回金额。在估计资产可收回金额时,应当遵循重要性要求。

(一)以前报告期间的计算结果表明,资产可收回金额显著高于其账面价值,之后又没有发生消除这一差异的交易或者事项的,资产负债表日可以不重新估计该资产的可收回金额。

(二)以前报告期间的计算与分析表明,资产可收回金额相对于某种减值迹象反应不敏感,在本报告期间又发生了该减值迹象的,可以不因该减值迹象的出现而重新估计该资产的可收回金额。比如,当期市场利率或市场投资报酬率上升,对计算资产未来现金流量现值采用的折现率影响不大的,可以不重新估计资产的可收回金额。

### 二、预计资产未来现金流量应当考虑的因素和采用的方法

(一)预计资产未来现金流量应当考虑的主要因素

1. 预计资产未来现金流量和折现率,应当在一致的基础上考虑因一般通货膨胀而导致物价上涨等因素的影响。如果折现率考虑了这一影响因素,资产预计未来现金流量也应当考虑;折现率没有考虑这一影响因素的,预计未来现金流量则不予考虑。

2. 预计资产未来现金流量,应当分析以前期间现金流量预计数与实际数的差异情况,以评判预计当期现金流量所依据的假设的合理性。通常应当确保当期预计现金流量所依据假设与前期实际结果相一致。

3. 预计资产未来现金流量应当以资产的当前状况为基础,不应包括与将来可能会发生的、尚未作出承诺的重组事项有关或者与资产改良有关的预计未来现金流量。未来发生的现金流出是为了维持资产正常运转或者原定正常产出水平所必需的,预计资产未来现金流量时应当将其考虑在内。