

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。

4. 预计在建工程、开发过程中的无形资产等的未来现金流量,应当包括预期为使该资产达到预定可使用或可销售状态而发生的全部现金流出。

5. 资产的未来现金流量受内部转移价格影响的,应当采用在公平交易前提下企业管理层能够达成的最佳价格估计数进行预计。

#### (二) 预计资产未来现金流量的方法

预计资产未来现金流量,通常应当根据资产未来期间最有可能产生的现金流量进行预测。采用期望现金流量法更为合理的,应当采用期望现金流量法预计资产未来现金流量。

采用期望现金流量法,资产未来现金流量应当根据每期现金流量期望值进行预计,每期现金流量期望值按照各种可能情况下的现金流量乘以相应的发生概率加总计算。

#### 三、折现率的确定方法

折现率的确定通常应当以该资产的市场利率为依据。无法从市场获得的,可以使用替代利率估计折现率。

替代利率可以根据加权平均资金成本、增量借款利率或者其他相关市场借款利率作适当调整后确定。调整时,应当考虑与资产预计未来现金流量有关的特定风险以及其他有关货币风险和价格风险等。

估计资产未来现金流量现值时,通常应当使用单一的折现率;资产未来现金流量的现值对未来不同期间的风险差异或者利率的期限结构反应敏感的,应当使用不同的折现率。

#### 四、资产组的认定

资产组是企业可以认定的最小资产组合,其产生的现金流入应当基本上独立于其他资产或者资产组。资产组应当由创造现金流入相关的资产组成。

(一) 认定资产组最关键的因素是该资产组能否独立产生现金流入。企业的某一生产线、营业网点、业务部门等,如果能够独立于其他部门或者单位等形成收入、产生现金流入,或者其形成的收入和现金流入绝大部分独立于其他部门或者单位、且属于可认定的最小资产组合的,通常应将该生产线、营业网点、业务部门等认定为一个资产组。

几项资产的组合生产的产品(或者其他产出)存在活跃市场的,无论这些产品(或者其他产出)是用于对外出售还是仅供企业内部使用,均表明这几项资产的组合能够独立产生现金流入,应当将这些资产的组合认定为资产组。

(二) 企业对生产经营活动的管理或者监控方式、以及对资产使用或者处置的决策方式等,也是认定资产组应考虑的重要因素。

比如,某服装企业有童装、西装、衬衫三个工厂,每个工厂在核算、考核和管理等方面都相对独立,在这种情况下,每个工厂通常为一个资产组。

再如,某家具制造商有A车间和B车间,A车间专门生产家具部件(该家具部件不存在活跃市场),生产完后由B车间负责组装,该企业对A车间和B车间资产的使用和处置等决策是一体的,在这种情况下,A车间和B车间通常应当认定为一个资产组。

#### 五、存在少数股东权益情况下的商誉减值测试

根据《企业会计准则第20号——企业合并》的规定,在

合并财务报表中反映的商誉,不包括子公司归属于少数股东权益的商誉。但对相关的资产组(或者资产组组合,下同)进行减值测试时,应当将归属于少数股东权益的商誉包括在内,调整资产组的账面价值,然后根据调整后的资产组账面价值与其可收回金额进行比较,以确定资产组(包括商誉)是否发生了减值。

上述资产组发生减值的,应当按照本准则第二十二规定进行处理,但由于根据上述步骤计算的商誉减值损失包括了应由少数股东权益承担的部分,应当将该损失在可归属于母公司和少数股东权益之间按比例进行分摊,以确认归属于母公司的商誉减值损失。

## 《企业会计准则第9号

## ——职工薪酬》应用指南

### 一、职工薪酬的范围

本准则将企业因获得职工提供服务而给予职工的各种形式的报酬或对价,全部纳入职工薪酬的范围。由《企业会计准则第11号——股份支付》规范的对职工的股份支付,也属于职工薪酬。

(一) 职工,是指与企业订立劳动合同的所有人员,含全职、兼职和临时职工,也包括虽未与企业订立劳动合同但由企业正式任命的人员,如董事会成员、监事会成员等。

在企业的计划和控制下,虽未与企业订立劳动合同或未由其正式任命,但为其提供与职工类似服务的人员,也纳入职工范畴,如劳务用工合同人员。

(二) 职工薪酬,包括企业为职工在职期间和离职后提供的全部货币性薪酬和非货币性福利。提供给职工配偶、子女或其他被赡养人的福利等,也属于职工薪酬。

(三) 养老保险费,包括根据国家规定的标准向社会保险经办机构缴纳的基本养老保险费,以及根据企业年金计划向企业年金基金相关管理人缴纳的补充养老保险费。

以购买商业保险形式提供给职工的各种保险待遇,也属于职工薪酬。

(四) 非货币性福利,包括企业以自产产品发放给职工作为福利、将企业拥有的资产无偿提供给职工使用、为职工无偿提供医疗保健服务等。

### 二、职工薪酬的确认和计量

在职工为企业提供服务的会计期间,企业应根据职工提供服务的受益对象,将应确认的职工薪酬(包括货币性薪酬和非货币性福利)计入相关资产成本或当期损益,同时确认为应付职工薪酬,但解除劳动关系补偿(下称“辞退福利”)除外。

(一) 计量应付职工薪酬时,国家规定了计提基础和计提