

《企业会计准则第8号——资产减值》解析

中国石油抚顺石化公司 孟林

一、新准则的主要内容

新准则共有七章三十一条,分别从以下七个方面系统地

对资产减值业务进行了规范。
1.资产减值概述。规定了资产减值是指资产的可收回金额低于其账面价值,依据《企业会计准则——基本准则》对资产减值的确认、计量和信息披露分别从单项资产和资产组两个方面具体规定。

2.可能发生减值资产的认定。明确企业应在会计期末判断资产是否存在可能发生减值的迹象,分别从资产市价、经济技术及法律环境、市场利率及投资回报率、资产陈旧、资产闲置、资产经济绩效及其他因素七个方面列举了可能发生资产减值迹象的情况。

3.资产可收回金额的计量。明确可收回金额的确认包括公允价值扣减处置费用后的净值及资产预计未来现金流量现值两种方法;具体规定公允价值的确认原则,有法律约束力协议的应按照销售协议价格,没有法律约束力协议但存在活跃市场的应按照市场价格,既没有法律约束力协议也没有活跃市场的应以可以获取的最佳信息为基础确定;分别从现金流量、使用寿命和折现率三个角度对资产预计未来现金流量现值进行规定,强调企业在预算或者预测基础上的预计现金流量一般最多涵盖五年,折现率应当采用能反映当前活跃市场货币时间价值和资产特定风险的税前利率,而且应是企业购置或投资资产时所要求的必要报酬率。

4.资产减值损失的确定。明确了资产减值损失计入当期损益,并且规定资产减值损失一经确认,在以后会计期间不得转回。

5.资产组的认定及减值的处理。规定了资产组、总部资产的减值测试即减值损失的分摊。

6.商誉减值处理。要求企业合并所形成的商誉,至少应当在每年年度终了进行减值测试。

7.披露。对资产减值相关信息披露的要求更加具体和严格。

二、新准则的主要特点

1.资产减值的对象更加明确,科学地引入资产组的概念。新准则规定,资产包括单项资产和资产组,资产组是企业可以认定的最小资产组合。在单项资产减值准备难以确定时,应当按照相关资产组确定资产减值。

2.资产减值的适用范围更加准确。新准则规定,存货、采用公允价值计量模式的投资性房地产、消耗性生物资产、建造合同形成的资产、递延所得税资产、融资租赁中出租人未

担保余值、金融资产、未探明矿区权益等资产的减值分别遵从其相关具体会计准则的有关资产减值规定,上述资产项目以外的资产(主要包括固定资产、无形资产)以及特别规定以外的其他资产减值的处理适用本准则。因此,从适用范围来看,新准则更加明确、合理。

3.减值迹象判断及减值测试的频率更加明确。一是明确企业应当在会计期末判断资产是否存在可能发生减值迹象;二是明确因企业合并形成的商誉和使用寿命不确定的无形资产,无论是否存在减值迹象,每年都应当进行减值测试。

4.可收回金额计量的规定更具实务操作性。对公允价值、处置费用和预计未来现金流量现值(如预计未来现金流量、折现率)的计算等分别作了较为详细的规定。

5.引入了总部资产概念,资产核算更加科学合理。总部资产是企业集团和事业部的资产,难以脱离其他资产和资产组产生独立的现金流入,计算总部资产所归属的资产组或资产组组合的可收回金额,然后与相应的资产账面价值相比较,据以判断是否需要确认减值损失。

6.取消了商誉直线法摊销,引入公允价值计量。企业合并形成的商誉,每年至少进行一次减值测试,并结合相关资产组和资产组组合进行测试。只要存在活跃市场、有公允价值,就可以使用公允价值。但强调一旦使用了公允价值,就停止历史成本价值的账务处理。

7.明确了资产减值的冲减顺序。首先冲减商誉,待商誉冲减为零以后才能冲减资产组或资产组组合的其他资产项目。

8.明确首次采用本准则的规则。在首次执行日,本准则中涉及会计政策变更的,不应追溯调整。尤其明确了企业应当在首次执行日对商誉进行减值测试,应当以计提减值准备后的金额确认。首次采用中,在科目使用上与现行制度基本一致,但与国际财务报告准则中资产减值准备列示项目有所不同(详见下页资产减值准备列示对比表)。

三、需要特殊说明的两个问题

1.资产减值迹象的判定问题。在具体实务操作中,一是要把握判断资产减值的原则,即应确保资产在不超过其可收回金额的前提下进行计量,如果资产原值超过其可收回金额,则该资产视为已经减值,应确认减值损失。二是计量资产减值应核查两个重要金额,即确认被核查资产的销售净价和使用价值。三是分三个步骤评估减值:①评估一项资产是否存在减值迹象;②确认资产可收回金额并与账面价值比较;③资产减值损失的会计处理。

2.商誉的减值测试与会计处理的问题。由于商誉不能独

《企业会计准则第9号——职工薪酬》解析

上海柴油机股份有限公司 孙瑜

2006年2月15日,我国财政部颁布的38项具体准则中,《企业会计准则第9号——职工薪酬》旨在规范企业为获取职工提供的服务而给予职工各种形式的报酬以及其他相关支出的确认、计量和信息披露,但不涉及以股份为基础的薪酬和企业年金的规范。

一、新准则的主要内容

新准则中职工薪酬的定义包括以下八个方面:职工工资、奖金、津贴、补贴等工资类薪酬,职工福利费,各类社会保险费用,住房公积金,工会经费和职工教育经费,非货币性福利,辞退补偿以及其他与薪酬相关的支出。

新准则规定企业应当在职工为其提供服务的会计期间,将应付的职工薪酬确认为负债,除因解除与职工的劳动关系给予的补偿外,还应当根据职工提供服务的受益对象,分别计入产品成本或劳务成本、建造固定资产或无形资产成本、当期

损益。而对于企业在职工劳动合同到期之前解除与职工的劳动关系所给予的补偿,在满足一定的条件下确认为预计负债,同时计入当期损益。

新准则规定企业应在报表附注中披露与职工薪酬有关的信息,主要包括:①应支付给职工的工资类薪酬和为职工缴纳的各类社会保险费、住房公积金及其期末应付未付金额;②为职工提供的非货币性福利及其计算依据;③应当支付的因解除劳动关系给予的补偿及其期末应付未付金额;④其他职工薪酬。同时规定,因自愿接受裁减建议的职工数量、补偿标准等不确定而产生的或有负债,应当按照《企业会计准则第13号——或有事项》予以披露。

二、新准则特点及与以往相关规定的比较

1.首次系统规范。该准则是相关规范内容的首次制定、归纳和颁布,即是首次在一个准则中系统地规范了企业和职工

资产减值准备列示对比表

项 目	新准则	国际财务报告准则
短期投资跌价准备	投资收益	其他费用净额
坏账准备	管理费用	销售及管理费用
存货跌价准备	管理费用	购买服务及其他
长期投资减值准备(成本法)	投资收益	其他费用净额
委托贷款减值准备	投资收益	其他费用净额
固定资产减值准备	营业外支出	折旧、折耗及摊销
在建工程减值准备	营业外支出	折旧、折耗及摊销
无形资产减值准备	营业外支出	其他费用净额

注:若某种无形资产已不能再给企业带来经济利益流入,新准则规定将其全部转入当期管理费用,而国际财务报告准则规定将其列入其他费用净额。

立于其他资产产生现金流量,其减值测试必须结合相关的资产组或资产组组合(即能够从企业合并协同效应中受益的资产组或资产组组合),这就要求企业自合并日起应当将合并产生的商誉分摊至相关的资产组。

资产组或资产组组合减值损失按以下两个步骤进行分摊:①抵减资产组或资产组组合中商誉的账面价值,即减值损失应先分摊至价值确定比较主观的资产;②根据资产组或资产组组合中除商誉以外的其他各项资产的账面价值比例,按比例抵减其他各项资产的账面价值。

四、几点思考

1.定期对存货进行减值测试十分重要。以新准则实施为

契机,统一存货跌价准备测算标准,规范存货跌价准备测算和计提方法,更加真实地反映存货资产价值。

2.资产报废处置前的评估很有必要。按照新准则的规定,对准备报废处置和即将出售处理的固定资产统一要求,在报废处置和出售前就进行资产评估,测算未来现金流量,按照净现值法计算资产可收回金额,进行减值测试;对于存在减值迹象的固定资产,计提减值准备,防止预计处置净收益与资产账面价值偏差过大,造成资产价值不实。从真实、可靠反映资产状况和经营成果角度来看,这个评估很有必要,具有十分重要的实务操作价值。

3.需要进一步加强可收回金额计算的可操作性。新准则中关于预计资产未来现金流量的现值公式较为清楚,具有较强的实务操作性,但如何预计资产未来现金流量就比较困难,建议公司按照资产类别和性质分别规定如何确定和具体计算预计未来现金流量的测算方法。

4.如何合理划分资产组对财务人员提出挑战。在准则模拟测试工作中,如何准确、合理地划分资产组,对固定资产的实物管理提出了更高的要求,只有对每一项实物资产进行细致的管理,才能做到对每项资产的使用寿命、残值做出精确的估计,才能做好资产的价值调整工作。同时,需要有专业部门的积极配合,根据每一项固定资产发挥效用的情况进行职业判断,财务部门需要与专业部门配合,共同高质量地完成资产组划分工作,避免由于业务量大、人为判断因素影响等问题。因此,建议股份公司在具体实务操作中谨慎对待,沿用现行复核资产的做法。○