

Laws and Regulations Express (China)

法规快讯（中国）

——财政部发布企业会计准则解释第 13 号征求意见稿

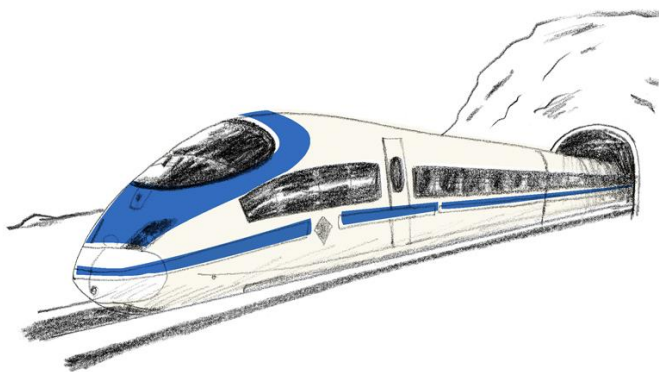
【2019 年第 26 期（总第 321 期） - 2019 年 9 月 26 日】





财政部发布企业会计准则解释第 13 号征求意见稿

2019 年 9 月 25 日，财政部发布了《[关于征求<企业会计准则解释第 13 号（征求意见稿）>意见的函](#)》（财办会〔2019〕30 号），就商品经纪商对交易性大宗商品的计量、企业与其所属企业集团其他成员企业等相关的关联方判断，以及企业合并中取得的经营活动或资产的组合是否构成业务的判断等问题公开征求意见。本解释拟自 2020 年 1 月 1 日起施行，不要求追溯调整。征求意见截止日为 2019 年 10 月 25 日。



商品经纪商从商品现货市场交易中获取的、且以交易为目的持有的、为从价格波动中获取利润的大宗商品，应当按公允价值减去出售费用后的净额计量，其变动应当计入当期损益（公允价值变动损益）。

企业与其所属企业集团的其他成员单位（包括母公司和子公司）的合营企业或联营企业构成关联方；企业的合营企业与该企业的其他合营企业或联营企业构成关联方。

合并方在合并中取得的组合应当同时具有投入和实质性加工处理过程，且二者相结合对生产能力有显著贡献，该组合才构成业务。合并方在合并中取得的组合是否有实际产出并不是判断业务的必备条件。判断非同一控制下企业合并中取得的组合是否构成业务，也可选择采用集中度测试。进行集中度测试时，如果购买方取得的总资产的公允价值基本等于其中某一单独可辨认资产或一组类似资产的公允价值的，则该组合应判断为不构成业务。

相关概要如下：

一、商品经纪商对交易性大宗商品的计量

商品经纪商从商品现货市场交易中获取的、且以交易为目的持有的、为从价格波动中获取利润的大宗商品，应当按公允价值减去出售费用后的净额计量，其变动应当计入当期损益（公允价值变动损益）。

**致同解读：**

《国际会计准则第 2 号——存货》将商品经纪人持有的按公允价值减去出售费用后的余额计量的存货排除在其计量范围之外，这些存货的取得目的主要是在不久的将来予以出售并从价格波动中获取利润或经纪人盈余。经纪人是指那些为他人或为自己买进或出售商品的人。

此前的《企业会计准则第 1 号——存货》并未明确商品经纪商对交易性大宗商品如何计量。随着近年来我国越来越多企业参与大宗商品交易，且国际大宗商品价格波动频繁，商品经纪商持有的大宗商品存货的计量问题日益突出。解释第 13 号对此问题进行了明确，要求商品经纪商对交易性大宗商品按公允价值减去出售费用后的净额计量，公允价值变动计入损益。

对于非矿工持有人所持有的加密货币（如比特币）的会计处理，可能会适用存货或无形资产准则。若企业持有加密货币是为了在日常活动中出售，则可以考虑适用存货准则，若企业以交易为目的、为从价格波动中获取利润而持有加密货币，则可能需要考虑是否适用解释第 13 号的规定（前提是认定加密货币为“大宗商品”）。

二、企业与其所属企业集团其他成员企业等相关的关联方判断

除《企业会计准则第 36 号——关联方披露》（以下简称第 36 号准则）第四条规定外，下列各方构成关联方，应当按照第 36 号准则进行相关披露：

- （1）企业与其所属企业集团的其他成员单位（包括母公司和子公司）的合营企业或联营企业；
- （2）企业的合营企业与该企业的其他合营企业或联营企业。

致同解读：

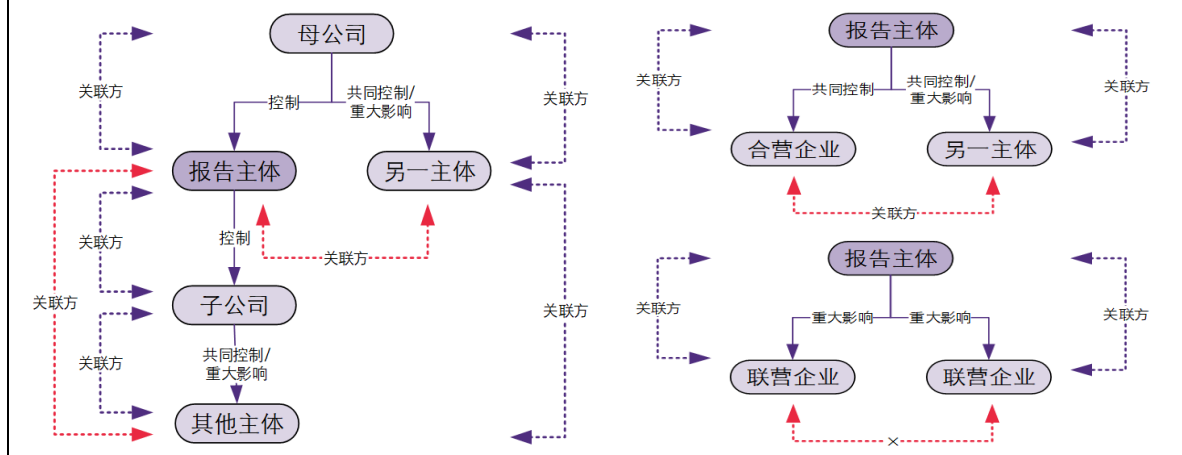
根据《企业会计准则第 36 号——关联方披露》第三条，一方控制、共同控制另一方或对另一方施加重大影响，以及两方或两方以上同受一方控制、共同控制或重大影响的，构成关联方。《国际会计准则第 24 号——关联方披露》规定，如果主体满足下列条件之一，则属于报告主体的关联方：一个主体是另一主体的联营企业或合营企业（或者是另一主体同一集团成员的联营企业或合营企业）；一个主体是第三个主体的合营企业而另一主体是该第三个主体的联营企业。

企业集团由母公司和其全部子公司构成。

虽然第 36 号准则并未明确列举企业控股股东（或控股股东的母公司、或控股股东



的子公司)的合营企业、企业控股股东(或控股股东的母公司、或控股股东的子公司)的联营企业,是否属于企业的关联方。且《企业会计准则讲解(2010)》第三十七章 关联方披露,将定义中“两方或两方以上同受一方控制、共同控制或重大影响”中的“或重大影响”删除。但根据第 36 号准则的定义可以认定企业控股股东(或控股股东的母公司、或控股股东的子公司)的合营企业、企业控股股东(或控股股东的母公司、或控股股东的子公司)的联营企业,属于企业的关联方(即解释第 13 号所述的情形一)。此外,企业的合营企业与该企业的其他合营企业或联营企业也属于第 36 号准则的定义中所述的“两方同受一方共同控制或重大影响”,因此也构成关联方(即解释第 13 号所述的情形二)。



三、企业合并中取得的经营活动或资产的组合是否构成业务的判断

(一) 构成业务的要素。

根据《企业会计准则第 20 号——企业合并》(以下简称第 20 号准则)的规定,涉及构成业务的合并应当比照第 20 号准则规定处理。根据第 20 号指南的规定,业务是指企业内部某些生产经营活动或资产的组合,该组合一般具有投入、加工处理过程和产出能力,能够独立计算其成本费用或所产生的收入,但不构成独立法人资格的部分。合并方在合并中取得的生产经营活动或资产的组合(以下简称组合)构成业务,通常应具有下列三个要素:

1. 投入,指原材料、人工、必要的生产技术等无形资产以及构成生产能力的机器设备等其他长期资产的投入。
2. 加工处理过程,指具有一定的管理能力、运营过程,能够组织投入形成生产能力的系统、标准、协议、惯例或规则。
3. 产出,包括为客户提供的产品或服务、为投资者或债权人提供的股利或利息等投



资收益，以及企业日常活动产生的其他经济利益。

致同解读：

根据《企业会计准则讲解（2010）》第二十一章 企业合并，有关资产、负债的组合要形成一项业务，通常应具备以下要素：（1）投入，指原材料、人工、必要的生产技术等无形资产以及构成生产能力的机器设备等其他长期资产的投入；（2）加工处理过程，指具有一定的管理能力、运营过程，能够组织投入形成产出；（3）产出，如生产出产成品，或是通过为其他部门提供服务来降低企业整体的运行成本等其他带来经济利益的方式，该组合能够独立计算其成本费用或所产生的收入，直接为投资者等提供股利、更低的成本或其他经济利益等形式的回报。

解释第 13 号强调了加工处理过程是“系统、标准、协议、惯例或规则”，不再提及产出降低成本的功能。企业不再需要评估市场参与者能否替换缺少的投入或过程并继续生产产出。

加工处理过程的例子包括战略管理程序、经营程序和资源管理程序。这些程序通常是书面文件，但是有必要技术和经验、遵从规则或惯例的有智力能力的有组织员工也可以提供必要的过程，从而将此过程运用于投入上而创造产出。会计、列出账单、发放工资和其他行政管理系统不是典型的用于创造产出的加工处理过程。

（二）构成业务的判断条件。

合并方在合并中取得的组合应当同时具有投入和实质性加工处理过程，且二者相结合对生产能力有显著贡献，该组合才构成业务。

致同解读：

2018 年 10 月，国际会计准则理事会（IASB）发布《业务的定义（对<国际财务报告准则第 3 号>的修订）》，对《国际财务报告准则第 3 号——业务合并》中业务的定义进行了修订。此次修订的主要内容包括：修订了“业务”的定义，为构成业务，一组活动和资产的集合必须至少包含一项投入和一项实质性过程，以共同对创造产出的能力具有重大贡献；增加一项可选择的集中度测试，允许简化对所取得的一组活动和资产是否构成业务的判断。

为保持与国际财务报告准则持续趋同，同时解决我国企业合并中对业务认定的实务问题，解释第 13 号修订完善了业务构成的三个要素，细化了业务的判断条件，同时引入“集中度测试”以简化非同一控制下有关业务的判断等问题。

合并方在合并中取得的组合是否有实际产出并不是判断业务的必备条件，企业应当考虑产出的下列情况分别判断加工处理过程是否是实质性的：

1. 该组合在合并日无产出的，同时满足下列条件的加工处理过程应判断为是实质性



的：（1）该加工处理过程对投入转化为产出至关重要；（2）具备执行该过程所需技能、知识或经验的有组织的员工，且具备必要的材料、权利、其他经济资源等投入。

致同解读：

处于初创阶段的主体可能尚未开始产生收入。若认定加工处理过程是实质性的，则需同时满足对产生产出至关重要、具备有组织的员工和其他投入两项条件。其他投入可能包括技术，在研发项目，房地产和矿产权益等。

2. 该组合在合并日有产出的，满足下列条件之一的加工处理过程应判断为是实质性的：（1）该加工处理过程对持续产出至关重要，且具备执行该过程所需技能、知识或经验的有组织的员工；（2）该加工处理过程对生产能力有显著贡献，且该过程是独有、稀缺或难以取代的。

致同解读：

对于有产出的一组活动和资产，持续产生收入本身并不表明已经获得了投入和实质性过程。该加工处理过程应对持续产生产出的能力至关重要，且具备有组织的员工；或者该加工处理过程对生产能力有显著贡献，且该过程是独有、稀缺或难以取代的。如果加工处理过程对于所有所取得的创造产出的过程都是辅助或次要的，则其不是至关重要的。

3. 企业在判断组合是否构成业务时，应当从**市场参与者角度**考虑可以将其作为业务进行管理和经营，而不是根据合并方或被合并方对该组合的管理意图来判断。

致同解读：

根据《企业会计准则第 39 号——公允价值计量》，市场参与者，是指在相关资产或负债的主要市场（或最有利市场）中，同时具备下列特征的买方和卖方：（1）市场参与者应当相互独立，不存在《企业会计准则第 36 号——关联方披露》所述的关联方关系；（2）市场参与者应当熟悉情况，能够根据可取得的信息对相关资产或负债以及交易具备合理认知；（3）市场参与者应当有能力并自愿进行相关资产或负债的交易。

从市场参与者角度考虑，意味着出售方是否将该活动或资产作为业务经营并不相关，购买方是否意图将该活动或资产作为业务经营也不相关。

（三）判断非同一控制下企业合并中取得的组合是否构成业务，也可选择采用集中度测试。

集中度测试是非同一控制下企业合并的购买方在判断取得的组合是否构成一项业务时，可以选择采用的一种简化判断方式。进行集中度测试时，如果购买方取得的总资产的公允价值基本等于其中某一单独可辨认资产或一组类似资产的公允价值



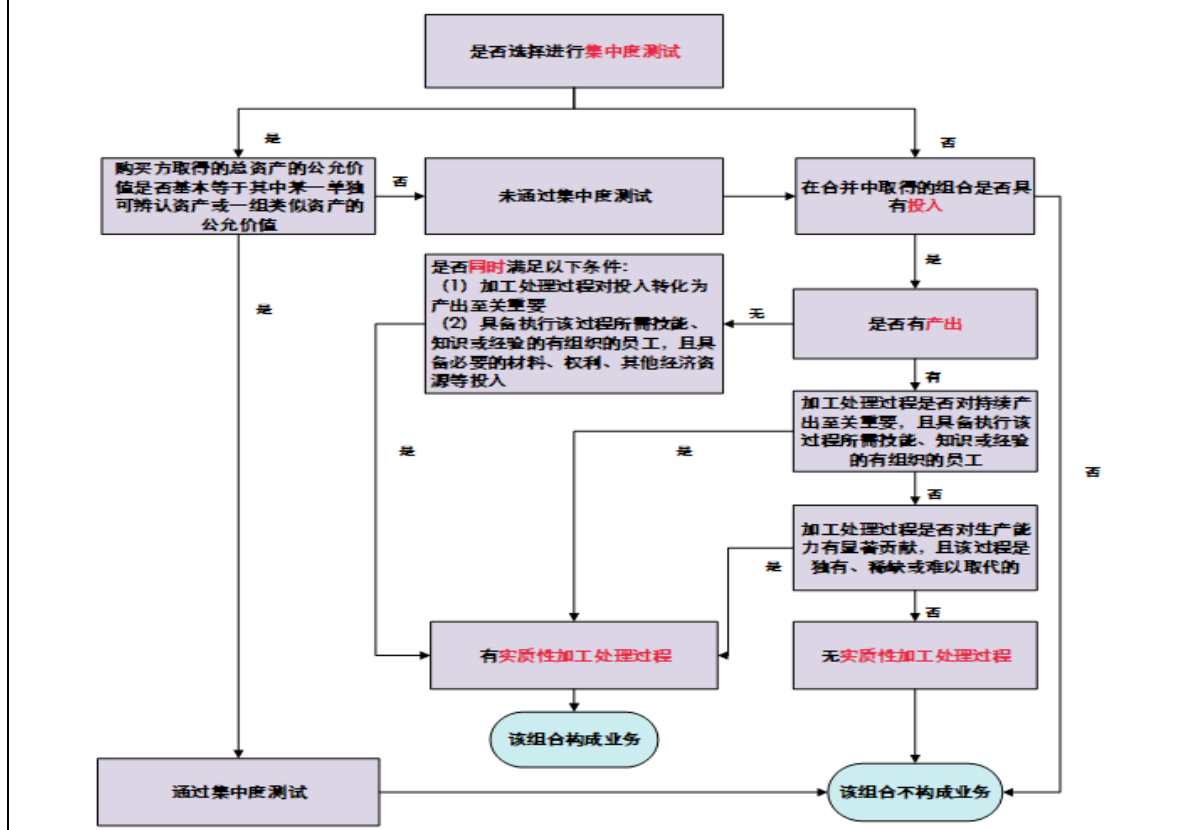
的，则该组合应判断为不构成业务，且购买方无须按照上述（二）的规定进行判断；如果该组合未通过集中度测试，购买方仍应按照上述（二）的规定进行判断。

致同解读：

企业可以分别对各项交易或其他事项应用该集中度测试选择。

如果满足集中度测试（所取得总资产实质上全部的公允价值是集中于单项可辨认资产或类似的可辨认资产组合），一组活动和资产被确定为不构成业务，不需要进一步评价。

集中度测试简化了对业务的评估，可能会导致更多的交易作为资产收购来进行会计处理。例如，在判断带租约的房地产收购、正在建造过程中的商业地产收购、房地产公司收购项目公司等，运用集中度测试可能判断为资产收购。



购买方应当按照下列规定进行集中度测试：

1. 计算确定取得的总资产的公允价值。取得的总资产不包括现金及现金等价物、递延所得税资产以及递延所得税负债产生的商誉。购买方通常可以通过下列公式之一计算确定取得的总资产的公允价值：

（1）总资产的公允价值=合并中取得的非现金资产的公允价值+（购买方转让的对价+购买日被购买方少数股东权益的公允价值+购买日前持有被购买方权益的公允价值-合并中所取得的被购买方可辨认净资产公允价值）；



(2) 总资产的公允价值=购买方转让的对价+购买日被购买方少数股东权益的公允价值+购买日前持有被购买方权益的公允价值+取得负债的公允价值-取得的现金及现金等价物-递延所得税资产及递延所得税负债产生的商誉的公允价值。

2. 关于单独可辨认资产。单独可辨认资产是企业合并中作为一项单独可辨认资产予以确认和计量的一项资产或资产组。如果资产及其附着物分拆成本重大(例如土地和建筑物),应当将其一并作为一项单独可辨认资产;《企业会计准则第 21 号——租赁》规范的租赁合同标的资产也适用此规定。

3. 关于一组类似资产。企业在评估一组类似资产时,应当考虑其中每项单独可辨认资产的性质及其与管理产出相关的风险等。下列情形通常不能作为一组类似资产:

(1) 有形资产和无形资产;(2) 不同类别的有形资产(例如存货和机器设备);(3) 不同类别的可辨认无形资产(例如商标权和特许权);(4) 金融资产和非金融资产;(5) 不同类别的金融资产(例如应收款项和权益工具投资);(6) 风险特征存在重大差别的可辨认资产等。

致同解读:

示例-收购带租约的房地产项目是否构成业务的判断。

背景信息:

2019 年, A 公司自第三方处购买 B 公司 100% 股权, 交易对价为 102,854.51 万元, 通过评估值确定。合并日, B 公司资产和负债的账面价值及公允价值(单位: 万元)如下:

项目	账面价值	公允价值
流动资产(应收款项)	213.19	213.19
非流动资产(两处投资性房地产(含房、地))	17,620.72	125,383.27
流动负债:	22,741.98	22,741.98
其中: 1. 应交税费	588	588
2. 其他应付款	22,153.98	22,153.98
所有者权益	-4,908.07	102,854.51

注: 两宗土地的用途是工业用地, 性质为出让地。房屋建筑物的用途为厂房, 2016-2017 年经过改造后实际用途为商务办公, 现整体出租。

A 公司在购买 B 公司 100% 股权时, 同时取得 B 公司投资性房地产相关的物业管理合同及租赁合同, 收购不包括员工。

(1) 租赁合同: B 将投资性房地产(2 栋楼, 工业厂房)整租给 2 家公司, 租期分别为 2015.8.1-2025.8.1(10 年)和 2018.4.1-2028.4.1(10 年)

(2) 物业管理合同: B 与甲物业管理公司签订物业管理合同, 委托甲对 2 栋投资性



房地产提供物业管理，合同期限 10 年（2015.8.1-2025.8.1）

而物业管理和租赁合同以当前市场价格定价，并且市场上多家很多可提供该相关服务，因此该合同的公允价值为 0。

A 公司的主营业务是房地产开发，收购 B 公司的目的是获得 2 处房产的土地使用权。未来政府规划将改变土地使用权的性质，A 公司拟未来在 2 块地上重新规划（例如，增加楼层等）。

分析：

（一）原规定

根据《企业会计准则讲解（2010）》对业务的定义，A 公司购买 B 公司的股权，构成一项业务，原因如下：

（1）具有投入：两处投资性房地产及其物业管理和租赁合同；

（2）具有加工处理工程：这两处投资性房地产在现有物业管理和租赁合同下，能够进行经营管理；

（3）具有产出：这两处投资性房地产能够产生收入，并能独立计算其成本费用。

本例中，由于投资性房地产的公允价值高于其账面，在合并财务报表中需要确认递延所得税负债（假设税率为 25%）=（125,383.27-17,620.72）*25%=26,940.64 万元。

可辨认净资产的公允价值=102,854.51-递延所得税负债 26,940.64=75,913.87 万元；

商誉=对价 102,854.51-可辨认净资产的公允价值 75,913.87=26,940.64 万元。

即商誉恰好等于投资性房地产增值确认的递延所得税负债的金额。

（二）修订后的业务定义

1、A 公司选择进行集中度测试这一简化方法

（1）两处投资性房地产位于同一工业园区，并且都已对外出租，属于一组类似可辨认资产。

（2）集中度测试

项目	金额
1.应收款项的公允价值	213.19
2.投资性房地产的公允价值	125,383.27
3.支付对价与可辨认净资产公允价值的差额：	0
（1）支付对价	102,854.51
（2）可辨认净资产公允价值（不扣除递延所得税负债）	102,854.51
所取得总资产的公允价值（4=1+2+3）	125,596.46



其中：投资性房地产占比（2/4）	99.83%
<p>（3）结论</p> <p>由于所取得的 B 公司的总资产的公允价值集中在这两处投资性房地产上，因此满足集中度测试，购买的 B 公司 100% 股权不构成业务。</p> <p>2、A 公司选择不进行集中度测试，取得的 B 公司股权也不构成业务，原因如下：</p> <p>（1）具有投入：两处投资性房地产及其物业管理和租赁合同；</p> <p>（2）不具有实质性加工处理过程：</p> <p>购买日有产出，能够产生租金收益。因此，在判断是否具有实质性加工处理过程时，需要考虑以下两点：</p> <p>A、加工处理过程对于持续产生产出至关重要，且所取得的投入包括具备实施该过程的必要技能、知识和经验的有组织的员工；或者</p> <p>B、该过程对持续产生产出有重大贡献，且该过程是独有、稀缺或难以取代的。</p> <p>首先，收购并未包含有组织的人员。其次，物业管理服务这一过程不是独有、稀缺或难以取代的。因此 B 公司不具有实质性加工处理过程，不构成企业合并交易。</p>	

更多详细内容，请参见附件原文。

如对本法规提示有任何意见或建议，请随时与专业技术部沟通，谢谢！

附件 1：企业会计准则解释第 13 号（征求意见稿）