

中华人民共和国财政部办公厅

财办会〔2019〕30号

财政部办公厅关于征求《企业会计准则解释第13号（征求意见稿）》意见的函

国务院有关部委、有关直属机构办公厅（室），各省、自治区、直辖市、计划单列市财政厅（局），新疆生产建设兵团财政局，财政部各地监管局，有关单位：

为解决企业会计准则执行中出现的问题，保持我国企业会计准则与国际财务报告准则的持续趋同，我们起草了《企业会计准则解释第13号（征求意见稿）》。现印发你们，请组织征求意见，并于2019年10月25日前将意见反馈至财政部会计司，反馈意见材料中请注明联系人及其联系方式。

联系人：财政部会计司制度二处 罗雪娇

通讯地址：北京市西城区三里河南三巷三号 100820

联系电话：010-68552897

电子邮箱：zhiduerchu@mof.gov.cn

附件：1. 企业会计准则解释第13号（征求意见稿）

2. 《企业会计准则解释第13号（征求意见稿）》起草
说明



附件 1:

企业会计准则解释第 13 号

(征求意见稿)

一、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的计量

答：该问题主要涉及《企业会计准则第 1 号——存货》（财会〔2006〕3 号）等准则。

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）。

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

答：该问题主要涉及《企业会计准则第 36 号——关联方披露》（财会〔2006〕3 号，以下简称第 36 号准则）等准则。

除第 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：

（一）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;

(二)企业的合营企业与该企业的其他合营企业或联营企业。

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

答:该问题主要涉及《企业会计准则第20号——企业合并》(财会〔2006〕3号,以下简称第20号准则)、《〈企业会计准则第20号——企业合并〉应用指南》(财会〔2006〕18号,以下简称第20号指南)等规定。

(一)构成业务的要素。

根据第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。

（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。

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。

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。

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。

（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。

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。

四、生效日期和新旧衔接

本解释自 2020 年 1 月 1 日起施行，不要求追溯调整。

附件 2:

《企业会计准则解释第 13 号（征求意见稿）》 起草说明

一、本解释的制定背景

企业会计准则解释是企业会计准则体系的重要组成部分。为及时解决企业会计准则执行中出现的新问题、新情况，自 2007 年企业会计准则体系实施以来，我们陆续发布了企业会计准则解释第 1 号至第 12 号，有助于企业会计准则的持续平稳有效实施。

近期，根据对企业会计准则实施问题的跟踪研究，为进一步规范有关业务的会计处理，切实解决我国企业相关会计实务问题，同时保持与国际财务报告准则的持续趋同，我们结合我国实际，收集了企业会计准则执行中需要补充完善的有关问题，起草了《企业会计准则解释第 13 号（征求意见稿）》（以下简称《征求意见稿》）。

二、本解释的制定过程

基于我国会计实务发展和国际趋同需要，为制定本解释我们先后开展了以下工作：一是充分发挥企业会计准则实施联系机制作用，对准则实施中的实务问题进行集中讨论，筛选急需解决的会计问题。二是起草讨论稿并广泛调研。通过

电话访谈、召开座谈会等多种方式，向涉及相关业务的企业和会计师事务所了解情况，进一步对拟规范的问题展开深入讨论，广泛听取意见和建议。三是在汇总整理和深入分析各方面意见的基础上，进行反复修改完善，形成本征求意见稿。

三、本解释的主要内容

（一）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的计量。

《企业会计准则第1号——存货》（财会〔2006〕3号）规定存货应当按照成本进行初始计量。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。

《征求意见稿》明确规定，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）。

（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。

《企业会计准则第36号——关联方披露》（财会〔2006〕3号，以下简称第36号准则）第三条规定一方控制、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；第四条

列举了构成关联方关系的十种情况。该准则在执行过程中出现的问题是，如何判断企业与其所属企业集团其他成员企业等相关的关联方？

《征求意见稿》明确规定除第 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：一是企业与其所属企业集团其他成员单位（包括母公司和子公司）的合营企业或联营企业；二是企业的合营企业与该企业的其他合营企业或联营企业。

（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。

《企业会计准则第 20 号——企业合并》（财会〔2006〕3 号）规定，涉及业务的合并比照本准则规定处理，《〈企业会计准则第 20 号——企业合并〉应用指南》（财会〔2006〕18 号）对业务进行了定义。

国际会计准则理事会于 2018 年对业务的定义进行了修订，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，《征求意见稿》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。

四、征求意见的主要问题

关于本征求意见稿，我们拟重点就以下问题听取意见和建议：

（一）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的计量。

问题 1：您是否同意本条的会计处理针对商品经纪商？如不同意，请说明理由，并对应当如何规定提出建议。

问题 2：您认为本条规定的计量原则是否恰当？如果不恰当，请说明理由，并对如何规定提出建议。

（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。

问题 3：您认为企业与其所属企业集团其他成员单位（包括母公司和子公司）的合营企业或联营企业构成关联方关系的规定是否恰当？如果不恰当，请说明理由。

问题 4：您认为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关系的规定是否恰当？如果不恰当，请说明理由。

（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。

问题 5：您认为对构成业务的三个要素的表述是否恰当？如果不恰当，请说明理由。

问题 6：您认为对业务判断条件的规定是否恰当？如果不恰当，请说明理由。

问题 7：您是否同意引入集中度测试？请说明理由。

问题 8: 您认为集中度测试能否简化并有效评估非同一控制下, 企业购入的经营活动或资产的组合是否构成业务? 请说明理由。

问题 9: 您认为集中度测试的可选择性是否恰当? 如不恰当, 请说明理由。

问题 10: 您认为集中度测试仅适用于非同一控制下企业购买经营活动或资产的组合是否恰当? 如不恰当, 请说明理由。

(四) 其他。

问题 11: 您对本征求意见稿有无其他意见和建议? 请说明理由。

信息公开选项：主动公开

财政部办公厅

2019年9月24日 印发

