

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。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产出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能力的系统、标准、协议、惯例或规则。
- 3.产出,包括为客户提供产品或服务、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的收益。

#### (二)构成业务的判断条件。

合并方在合并中取得的组合应当至少同时具有一项投入和一项实质性加工处理过程,且二者相结合对产出能力有显著贡献,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其构成业务的必要条件。

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,例如技术、研究和开发项目、房地产或矿区权益等。
- 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)该加工处理过程对产出能力有显著贡献,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,而不是根据合并方的管理意图或被合并方的经营历史来判断。

(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几乎相当于其中某一单独可辨认资产或一组类似可辨认资产的公允价值的,则该组合通过集中度测试,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由递延所得税负债影响形成的商誉。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+(购买方支付的对价+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)-递延所得税资产-由递延所得税负债影响形成的商誉;

(2)总资产的公允价值=购买方支付的对价+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(不包括递延所得税负债)-取得的现金及现金等价物-递延所得税资产-由递延所得税负债影响形成的商誉。

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(包括租赁资产)及其附着物分拆成本重大,应当将其一并作为一项单独可辨认资产,例如土地和建筑物。

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)同一类别但风险特征存在重大差别的可辨认资产等。

### 三、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。

## 碳排放权交易有关会计处理暂行规定

(2019年12月16日 财政部 财会[2019]22号)

为配合我国碳排放权交易的开展,规范碳排放权交易相关的会计处理,根据《中华人民共和国会计法》和企业会计准则等相关规定,现对碳排放权交易业务的有关会计处理规定如下:

### 一、适用范围

本规定适用于按照《碳排放权交易管理暂行办法》等有关规定开展碳排放权交易业务的重点排放单位中的相关企

业(以下简称重点排放企业)。重点排放企业开展碳排放权交易应当按照本规定进行会计处理。

## 二、会计处理原则

重点排放企业通过购入方式取得碳排放配额的,应当在购买日将取得的碳排放配额确认为碳排放权资产,并按照成本进行计量。

重点排放企业通过政府免费分配等方式无偿取得碳排放配额的,不作账务处理。

## 三、会计科目设置

重点排放企业应当设置“1489 碳排放权资产”科目,核算通过购入方式取得的碳排放配额。

## 四、账务处理

(一)重点排放企业购入碳排放配额的,按照购买日实际支付或应付的价款(包括交易手续费等相关税费),借记“碳排放权资产”科目,贷记“银行存款”“其他应付款”等科目。

重点排放企业无偿取得碳排放配额的,不作账务处理。

(二)重点排放企业使用购入的碳排放配额履约(履行减排义务)的,按照所使用配额的账面余额,借记“营业外支出”科目,贷记“碳排放权资产”科目。

重点排放企业使用无偿取得的碳排放配额履约的,不作账务处理。

(三)重点排放企业出售碳排放配额,应当根据配额取得来源的不同,分别以下情况进行账务处理:

1.重点排放企业出售购入的碳排放配额的,按照出售日实际收到或应收的价款(扣除交易手续费等相关税费),借记“银行存款”“其他应收款”等科目,按照出售配额的账面余额,贷记“碳排放权资产”科目,按其差额,贷记“营业外收入”科目或借记“营业外支出”科目。

2.重点排放企业出售无偿取得的碳排放配额的,按照出售日实际收到或应收的价款(扣除交易手续费等相关税费),借记“银行存款”“其他应收款”等科目,贷记“营业外收入”科目。

(四)重点排放企业自愿注销购入的碳排放配额的,按照注销配额的账面余额,借记“营业外支出”科目,贷记“碳排放权资产”科目。

重点排放企业自愿注销无偿取得的碳排放配额的,不作账务处理。

## 五、财务报表列示和披露

(一)“碳排放权资产”科目的借方余额在资产负债表中的“其他流动资产”项目列示。

(二)重点排放企业应当在财务报表附注中披露下列信息:

1.列示在资产负债表“其他流动资产”项目中的碳排放配额的期末账面价值,列示在利润表“营业外收入”项目和“营业外支出”项目中碳排放配额交易的相关金额。

2.与碳排放权交易相关的信息,包括参与减排机制的特征、碳排放战略、节能减排措施等。

3.碳排放配额的具体来源,包括配额取得方式、取得年度、用途、结转原因等。

4.节能减排或超额排放情况,包括免费分配取得的碳排放配额与同期实际排放量有关数据的对比情况、节能减排或超额排放的原因等。

5.碳排放配额变动情况,具体披露格式如下。

项目	本年		上年	
	数量 (单位:吨)	金额 (单位:元)	数量 (单位:吨)	金额 (单位:元)
1.本年期初碳排放配额				
2.本期增加的碳排放配额				
(1)免费分配取得的配额				
(2)购入取得的配额				
(3)其他方式增加的配额				
3.本期减少的碳排放配额				
(1)履约使用的配额				
(2)出售的配额				
(3)其他方式减少的配额				
4.本期期末碳排放配额				

## 六、附则

(一)重点排放企业的国家核证自愿减排量相关交易,参照本规定进行会计处理,在“碳排放权资产”科目下设置明细科目进行核算。

(二)本规定自2020年1月1日起施行,重点排放企业应当采用未来适用法应用本规定。

# 政府会计准则第10号——政府和社会资本合作项目合同

(2019年12月17日 财政部 财会[2019]23号)

## 第一章 总 则

第一条 为了规范政府方对政府和社会资本合作(PPP)项目合同的确认、计量和相关信息的列报,根据《政府会计准则——基本准则》,制定本准则。

第二条 本准则所称PPP项目合同,是指政府方与社会

资本方依法依规就PPP项目合作所订立的合同,该合同应当同时具有以下特征:

(一)社会资本方在合同约定的运营期间内代表政府方使用PPP项目资产提供公共产品和服务;

(二)社会资本方在合同约定的期间内就其提供的公共产品和服务获得补偿。

本准则所称政府方，是指政府授权或指定的PPP项目实施机构，通常为政府有关职能部门或事业单位。

本准则所称社会资本方，是指与政府方签署PPP项目合同的社会资本或项目公司。

本准则所称PPP项目资产，是指PPP项目合同中确定的用来提供公共产品和服务的资产。该资产有以下两方面来源：

(一)由社会资本方投资建造或者从第三方购买，或者是社会资本方的现有资产；

(二)政府方现有资产，或者对政府方现有资产进行改建、扩建。

**第三条** 本准则适用于同时满足以下条件的PPP项目合同：

(一)政府方控制或管制社会资本方使用PPP项目资产必须提供的公共产品和服务的类型、对象和价格；

(二)PPP项目合同终止时，政府方通过所有权、收益权或其他形式控制PPP项目资产的重大剩余权益。

**第四条** 通常情况下，采用建设-运营-移交(BOT)、转让-运营-移交(TOT)、改建-运营-移交(ROT)方式运作的PPP项目合同，满足本准则第三条规定的条件，应当适用本准则。

下列各项适用其他相关会计准则：

(一)不同时具有本准则第二条第一款规定的两个特征 的合同，如建设-移交(BT)、租赁、无偿捐赠等，不属于本准则所称的PPP项目合同，不适用本准则，应当由政府方按照其他相关政府会计准则制度的规定进行会计处理。

(二)不同时满足本准则第三条规定的两个条件的PPP项目合同，如采用建设-拥有-运营(BOO)、转让-拥有-运营(TOO)等方式运作的PPP项目合同，不适用本准则，应当由政府方按照其他相关政府会计准则制度的规定进行会计处理。

(三)PPP项目合同中有关政府方对项目公司的直接投资，适用《政府会计准则第2号——投资》；有关代表政府出资的企业对项目公司的投资，适用相关企业会计准则。

(四)社会资本方对PPP项目合同的确认、计量和相关信息的披露，适用相关企业会计准则。

## 第二章 PPP项目资产的确认

**第五条** 符合本准则第二条、第三条规定的PPP项目资产，在同时满足以下条件时，应当由政府方予以确认：

(一)与该资产相关的服务潜力很可能实现或者经济利益很可能流入；

(二)该资产的成本或者价值能够可靠地计量。

**第六条** PPP项目资产的各组成部分具有不同使用年限或者以不同方式提供公共产品和服务的，应当分别将各组成部分确认为一个单项PPP项目资产。

**第七条** 由社会资本方投资建造或从第三方购买形成的PPP项目资产，政府方应当在PPP项目资产验收合格交付使用时予以确认。

使用社会资本方现有资产形成的PPP项目资产，政府方应当在PPP项目开始运营日予以确认。

政府方使用其现有资产形成PPP项目资产的，应当在

PPP项目开始运营日将其现有资产重分类为PPP项目资产。

社会资本方对政府方现有资产进行改建、扩建形成的PPP项目资产，政府方应当在PPP项目资产验收合格交付使用时予以确认，同时终止确认现有资产。

**第八条** 在PPP项目资产运营过程中发生的后续支出，满足本准则第五条规定的确认条件的，政府方应当计入PPP项目资产成本。

通常情况下，为增加PPP项目资产的使用效能或延长其使用年限而发生的改建、扩建等后续支出，政府方应当计入PPP项目资产的成本；为维护PPP项目资产的正常使用而发生的日常维修、养护等后续支出，不计入PPP项目资产的成本。

**第九条** PPP项目合同终止时，PPP项目资产按规定移交至政府方的，政府方应当根据PPP项目资产的性质和用途，将其重分类为公共基础设施等资产。

## 第三章 PPP项目资产的计量

**第十条** 政府方在取得PPP项目资产时一般应当按照成本进行初始计量；按规定需要进行资产评估的，应当按照评估价值进行初始计量。

**第十一条** 社会资本方投资建造形成的PPP项目资产，其成本包括该项资产至验收合格交付使用前所发生的全部必要支出，包括建筑安装工程投资、设备投资、待摊投资、其他投资等支出。

已交付使用但尚未办理竣工财务决算手续的PPP项目资产，应当按照估计价值入账，待办理竣工财务决算后再按照实际成本调整原来的暂估价值。

**第十二条** 社会资本方从第三方购买形成的PPP项目资产，其成本包括购买价款、相关税费以及验收合格交付使用前发生的可归属于该项资产的运输费、装卸费、安装费和专业人员服务费等。

**第十三条** 使用社会资本方现有资产形成的PPP项目资产，其成本按规定以该项资产的评估价值确定。

**第十四条** 政府方使用其现有资产形成的PPP项目资产，其成本按照PPP项目开始运营日该资产的账面价值确定；按照相关规定对现有资产进行资产评估的，其成本按照评估价值确定，资产评估价值与评估前资产账面价值的差额计入当期收入或当期费用。

**第十五条** 社会资本方对政府方现有资产进行改建、扩建形成的PPP项目资产，其成本按照该资产改建、扩建前的账面价值加上改建、扩建发生的支出，再扣除该资产被替换部分账面价值后的金额确定。

**第十六条** 除本准则第十七条和第二十三条规定外，政府方应当参照《政府会计准则第3号——固定资产》《政府会计准则第5号——公共基础设施》等，对PPP项目资产进行后续计量。

**第十七条** PPP项目合同终止时，PPP项目资产按规定移交至政府方并进行资产评估的，政府方应当以评估价值作为重分类后资产的入账价值，评估价值与PPP项目资产账面价值的差额计入当期收入或当期费用；政府方按规定无需对移交的PPP项目资产进行资产评估的，应当以PPP项目资产的账面价值作为重分类后资产的入账价值。