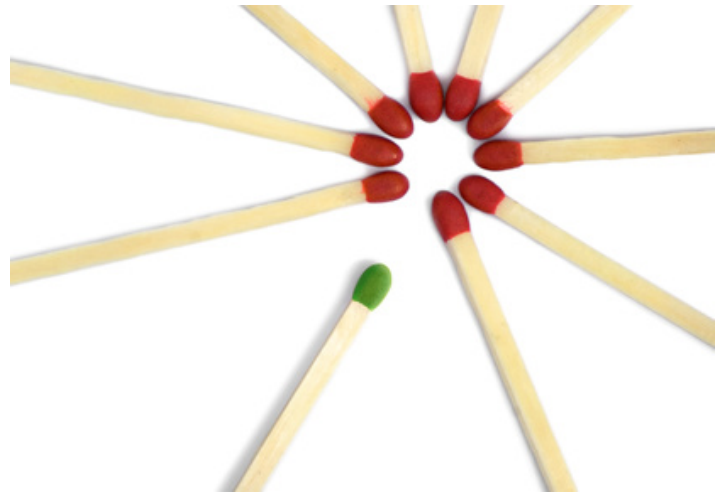


会计聚焦

财政部发布关于合并财务报表准则的建议修订



财政部日前发布了四项相关准则的征求意见稿，包括合并财务报表、合营安排、长期股权投资，及相关披露

财政部于2012年11月15日发布了《企业会计准则第33号——合并财务报表（修订）》（征求意见稿），并向公众征求意见。与该征求意见稿同时发布的还有：

- 《企业会计准则第2号——长期股权投资（修订）》（征求意见稿）
- 《企业会计准则第X号——合营安排》（征求意见稿）；以及
- 《企业会计准则第X号——在其他主体中权益的披露》（征求意见稿）

除了《企业会计准则第2号——长期股权投资（修订）》（征求意见稿）的某些内容外，这些征求意见稿基本与对自2013年1月1日或以后日期开始的年度期间生效的《国际财务报告准则第10号——合并财务报表》、《国际财务报告准则第11号——合营安排》、《国际财务报告准则第12号——涉入其他主体的披露》、《国际会计准则第27号——单独财务报表》（2011年修订版）、以及《国际会计准则第28号——联营和合营企业中的投资》（2011年修订版）趋同。

这些征求意见稿的征求意见截止期均为2013年2月16日。

鉴于征求意见稿建议的内容会对现行的实务产生重大的影响，我们鼓励读者积极向财政部会计司提出反馈意见。

本文是对《企业会计准则第33号——合并财务报表（修订）》（征求意见稿）的介绍。

您可以通过以下网页取得更多关于此征求意见稿的信息：

如欲了解更多关于国内外会计发展的最新信息，请浏览以下网站：

英文: www.iasplus.com

中文: www.casplus.com

http://kjs.mof.gov.cn/zhengwuxinxi/gongzuotongzhi/201211/t20121122_701302.html

重大变更概述

编制合并财务报表的规定

现行准则要求母公司将所有的子公司纳入合并财务报表范围。征求意见稿借鉴了原企业会计制度下关于企业集团编制合并财务报表的豁免规定，要求除国有及国有控股企业、股票或债券已公开交易的企业、正处于公开发行股票或债券过程中的企业、金融机构或其他具有金融性质的企业以及其他需要对外提供合并财务报表的企业必须按照准则要求编制合并财务报表准则外，其他企业集团是否编制合并会计报表由企业管理层自行确定。

构成控制的要素

合并财务报表的合并范围应当以控制为基础予以确定。控制包含以下三项要素：

- 投资方拥有对被投资方的权力；
- 通过参与被投资方的相关活动而享有可变回报；并且
- 有能力运用对被投资方的权力影响其回报金额。



投资方应当在综合考虑所有相关事实和情况的基础上对是否控制被投资方进行判断。一旦相关事实和情况变化导致对控制定义所涉及的相关要素发生变化的，投资方应当进行重新评估。

控制的要素：权力

投资方享有现时权利使其目前有能力主导对被投资方的回报产生重大影响的活动（“被投资方的相关活动”），而不论其是否实际行使该权利，则视为投资方拥有对被投资方的权力。

...主导相关活动的权利
不一定需要被实际行使
才表明投资方拥有“权力”...

权力最常见的产生方式是通过持有被投资方的表决权，但也可以通过其他合同安排产生。主导相关活动的权利不一定需要被实际行使才表明投资方拥有“权力”。如果两个或两个以上投资方能够分别单方面主导被投资方不同的相关活动的，则投资方必须确定哪一项相关活动对被投资方回报产生最大影响。

判断是否控制被投资方应考虑的事项

在判断投资方是否控制被投资方时，应考虑的相关事实和情况主要包括：

- 被投资方的设立目的和设计；

- 被投资方的相关活动及如何对相关活动作出决策；
- 投资方享有的权利是否使其目前有能力主导被投资方的相关活动；
- 投资方是否通过参与被投资方的相关活动而享有可变回报；
- 投资方是否有能力运用对被投资方的权力影响其回报金额；以及
- 投资方与其他方的关系。

被投资方的相关活动应当根据具体情况进行判断，通常包括商品或劳务的销售和购买、金融资产的管理、资产的购买和处置、研究与开发活动以及融资活动等。

相关活动由合同安排所决定的考虑

某些情况下，被投资方的相关活动由合同安排所决定，而不取决于表决权的行使。在这种情况下，投资方在评价是否拥有对被投资方的权力时，应当考虑的因素包括：被投资方的设立目的和设计、投资方能否任命或批准被投资方的关键管理人员、投资方能否出于其自身利益决定或否决被投资方的重大交易、能否掌控被投资方董事会等类似权力机构成员的任命程序或从其他表决权持有人手中获得代理权、以及投资方与被投资方的关键管理人员或董事会等类似权力机构中的多数成员是否存在关联方关系。

投资方与被投资方之间可能存在某种特殊关系从而表明投资方拥有对被投资方的权力

投资方与被投资方之间存在特殊关系的考虑

投资方与被投资方之间可能存在某种特殊关系从而表明投资方拥有对被投资方的权力。此类特殊关系通常包括：

- 被投资方的关键管理人员是投资方的现任或前职工；
- 被投资方的经营依赖于投资方；
- 被投资方活动的重大部分有投资方参与其中或是以投资方的名义进行；以及
- 投资方自被投资方承担可变回报的风险或享有可变回报的收益远超过其持有的表决权或其他类似权利的比例等。

实质性权利

在判断是否拥有对被投资方的权力时...当仅考虑...实质性权利

投资方在判断是否拥有对被投资方的权力时，应当仅考虑与被投资方相关的实质性权利，包括自身所享有的实质性权利以及其他方所享有的实质性权利。实质性权利是指持有人有实际能力行使的目前可执行的权利。某些情况下，其他方享有的实质性权利有可能会阻止投资方对被投资方的控制。

在判断一项权利是否为实质性权利，应当综合考虑所有相关因素，包括权利

持有人行使该项权利是否存在财务、价格、条款、机制、信息、运营、法律法规等方面的障碍；当权利由多方持有或者行权需要多方同意时，是否存在实际可行的机制使得这些权利持有人在愿意的情况下能够一致行权；权利持有人能否从行权中获利等。

保护性权利

征求意见稿对实质性权利和保护性权利进行了区分。仅享有保护性权利的投资方不拥有对被投资方的权力。保护性权利仅为了保护权力持有人利益，通常只能在被投资方发生根本性改变或某些例外情况发生时才能够行使，它既没有赋予其持有人对被投资方拥有权力，也不能阻止其他方对被投资方拥有权力。保护性权利的例子可能包括批准新的债务融资的权利、持有被投资方少数股权的一方批准被投资方发行额外权益工具的权利、或者放款人在违约时取得资产的权利。

在未持有占多数的表决权的情况下获得控制

征求意见稿指出投资方持有被投资方半数或以下的表决权，但综合考虑下列事实和情况后，如果判断投资方持有的表决权足以使其目前有能力主导被投资方相关活动的，仍视为投资方拥有对被投资方的权力：

- 投资方持有的表决权相对于其他投资方持有的表决权份额的大小，以及其他投资方持有表决权的分散程度；
- 投资方和其他投资方持有的被投资方具有实质性权利的潜在表决权，如当期可转换公司债券、当期可执行认股权证等；
- 其他合同安排产生的权利；以及
- 被投资方以往的表决权行使情况等其他相关事实和情况等。

投资方持有被投资方半数或以下的表决权，但通过与其他表决权持有人之间的协议能够控制半数以上表决权行使的，通常视为投资方拥有对被投资方的权力，有确凿证据表明其不能主导被投资方相关活动的除外。例如，合同安排可能赋予投资方指导足够数量的其他表决权持有人如何投票的能力，从而使投资方能够作出涉及相关活动的决策或使投资方在当前有能力主导被投资方的经营和财务活动。

观察

对上述因素的评估在实务中可能颇具挑战性，因为很可能需涉及大量判断。征求意见稿并未包含有关相对于其他投资方持有的表决权份额的大小，以及其他投资方持有表决权的分散程度的任何“明确界限”。

责任人与代理人关系

征求意见稿要求投资方在判断是否控制被投资方时，应当确定其自身是以主要责任人还是代理人的身份行使决策权，以及其他方是否以其代理人的身份代为行使决策权。代理人仅代表主要责任人行使决策权，不控制被投资方。投资方将被投资方相关活动的决策权委托给代理人的，应当将该决策权视为自身直接持有。

观察

有关委托人与代理关系的指引对代表投资方作出投资决策并就此收取费用的投资经理人而言尤其相关。如果投资经理人并非只是代表投资方作出投资决策，则该投资经理人可被视为当事人。

在确定决策者是否为代理人时，应当综合考虑该决策者与被投资方以及其他投资方之间的关系。如果存在单独一方拥有实质性权利可以无条件罢免决策者的，该决策者为代理人。否则，需要综合考虑以下因素：

- 决策者对被投资方的决策权范围；
- 其他方享有的实质性权利；
- 决策者的薪酬水平；
- 决策者因持有被投资方中的其他权益所承担可变回报的风险等。

在单独一方拥有无条件可单方面罢免决策者的权利的情况下，决策者将被视为代理，而拥有该等罢免权的一方将被视为责任人

征求意见稿并未提供如何权衡上述每一标准的指引。不过，征求意见稿指出，在单独一方拥有无条件可单方面罢免决策者的权利的情况下，决策者将被视为代理，而拥有该等罢免权的一方将被视为责任人。

控制的要素：可变回报

合并评估的第2项标准是投资方通过参与被投资方的相关活动而享有可变回报。采用术语“回报”（而非“利益”）以明确所面临的被投资方的经济风险可以是正面、负面或者两者兼有。通过参与被投资方取得回报例子包括投资的价值变动、结构化主体现金流量中的剩余权益、股利、利息、管理费或服务费安排、担保、税务利益、或其他权益持有人可能无法获得的其他回报。尽管只有一个投资方控制主体，但可以有多多个投资方共享被投资方的回报。

投资方自被投资方取得的回报可能会随着被投资方业绩而变动的，视为享有可变回报。征求意见稿明确投资方应当基于合同安排的实质而非回报的法律形式对回报的可变性进行评价。例如，投资方持有债券投资收取的固定利息由于被投资方信用风险的存在具有可变性，投资方管理被投资方资产收取的固定管理费由于被投资方经营风险的存在也具有可变性。

控制的要素：能够行使权力影响可变回报

控制评估的第3项标准考虑前两项控制要素之间的相互关系。为控制被投资方，投资方必须不仅拥有对被投资方的权力和通过参与被投资方的相关活动而享有可变回报，而且要有能力运用对被投资方的权力影响被投资方的回报的金额。

其他考虑事项：被投资方的一部分能否被认定为可分割的部分

投资方通常应当对是否控制被投资方整体进行判断。极个别情况下，有确凿证据表明同时满足下列条件并且符合相关法律法规规定的，投资方应当将被投资方的一部分视为被投资方可分割的部分，进而判断是否控制该部分：

- 被投资方某部分中的资产作为偿还该部分中负债的唯一来源，不能用于偿还该部分以外的被投资方的其他负债；
- 除与该部分相关的各方外，其他方不享有与该部分中的资产相关的权利，也不享有与这些资产剩余现金流量相关的权利。

关于确定控制的决策图，请详见附件。

其他修订

征求意见稿根据已发布的解释公告、年报通知、司便函等文件而作出的其他修订包括：

- 明确了购买少数股权、不丧失控制权情况下处置部分对子公司投资交易在合并财务报表层面应作为权益性交易进行会计处理；
- 明确因抵销未实现内部销售损益导致合并资产负债表中资产、负债的账面价值与其在所属纳税主体的计税基础之间产生暂时性差异的，在合并财务报表层面应确认相应的所得税影响；
- 明确因处置部分股权投资或其他原因丧失对原有子公司控制权的，在合并财务报表层面应视为处置子公司同时取得一项新的投资性资产，对剩余股权应按照其丧失控制权日的公允价值进行重新计量；
- 明确子公司当期综合收益中属于少数股东权益的份额，应当合并利润表中综合收益总额项目下以“归属于少数股东的综合收益总额”项目列示；
- 明确子公司少数股东分担的当期亏损超过了少数股东在该子公司期初所有者权益中所享有的份额的，其余额仍应当冲减少数股东权益。

过渡性规定

征求意见稿要求首次采用准则的企业应当根据准则的规定对被投资方进行重新评估，确定其是否应纳入合并财务报表范围。因首次采用本准则导致合并范围发生变化的，应当进行追溯调整，追溯调整不切实可行的除外。比较期间已丧失控制权的原子公司，应当豁免追溯调整。

征求意见的主要问题

财政部对第 33 号准则的征求意见稿，围绕着上述主要修订，提出了以下十项重点问题：

（一）关于企业集团编制合并财务报表的豁免规定

问题 1：您认为有无必要对一些企业集团编制合并财务报表作出豁免规定？如果认为有必要，您认为哪些企业集团可以豁免编制合并财务报表？

（二）关于控制的定义和具体判断原则

问题 2：您认为本征求意见稿中关于控制的定义和具体判断原则是否恰当，能否给实务判断以充分的指引？如不充分，您认为还需作何种补充？

问题 3：您认为本征求意见稿中关于控制的定义和具体判断原则可能对实务产生何种影响？根据本征求意见稿的规定，实务中哪些情况下对控制的判断可能发生变化？如可能，请提供实务中相关案例。

（三）关于合并财务报表的编制原则

问题 4：您认为本征求意见稿第二十一条增加的合并财务报表编制目标和原则是否必要以及是否恰当？如不恰当，您有何意见和建议？

（四）关于合并财务报表的编制具体方法

问题 5：您认为本征求意见稿第二十三条关于统一会计期间不切实可行时允许母子公司的会计期间最多有三个月差异的规定是否必要？为什么？

问题 6：您认为本征求意见稿第二十五条关于企业集团内交互持股的处理方法是否恰当？如不恰当，您有何意见和建议？

问题 7：您认为本征求意见稿第三十一条关于未实现内部交易损益的处理方法是否恰当？如不恰当，您有何意见和建议？

(五) 关于衔接规定

问题 8：您认为本征求意见稿第四十六条关于新旧准则衔接的规定是否恰当？如不恰当，您有何意见和建议？

(六) 其他

问题 9：您认为有无必要将本征求意见稿中的“少数股权”改为“非控制性权益”？为什么？

问题 10：您认为合并财务报表准则修订中还存在哪些需要解决的问题，本征求意见稿在哪些方面还需要进一步修改？

德勤中国业务的联络详情

北京

**德勤华永会计师事务所有限公司
北京分所**
中国北京市东长安街1号
东方广场东方经贸城德勤大楼8层
邮政编码：100738
电话：+86 10 8520 7788
传真：+86 10 8518 1218

重庆

德勤咨询(重庆)有限公司
中国重庆市渝中区青年路38号
重庆国贸中心13楼10-12单元
邮政编码：400010
电话：+86 23 6310 6206
传真：+86 23 6310 6170

大连

**德勤华永会计师事务所有限公司
大连分所**
中国大连市中山路147号
森茂大厦1503室
邮政编码：116011
电话：+86 411 8371 2888
传真：+86 411 8360 3297

广州

**德勤华永会计师事务所有限公司
广州分所**
中国广州市天河路208号
粤海天河城大厦26楼
邮政编码：510620
电话：+86 20 8396 9228
传真：+86 20 3888 0119 / 0121

杭州

德勤商务咨询(杭州)有限公司
中国杭州市教工路18号
欧美中心企业国际A区605室
邮政编码：310013
电话：+86 571 2811 1900
传真：+86 571 2811 1904

哈尔滨

**德勤管理咨询(上海)有限公司
哈尔滨分公司**
哈尔滨市南岗区长江路368号
开发区管理大厦1618室
邮政编码：150090

香港特别行政区

德勤·关黄陈方会计师行
香港金钟道88号
太古广场一座35楼
电话：+852 2852 1600
传真：+852 2541 1911

济南

**德勤咨询(上海)有限公司
济南办事处**
中国济南市泺源大街150号 济南
中信广场A座十层1018单元
邮政编码：250011
电话：+86 531 8518 1058
传真：+86 531 8518 1068

澳门特别行政区

德勤·关黄陈方会计师行
澳门殷皇子大马路43-53A号
澳门广场19楼H-N座
电话：+853 2871 2998
传真：+853 2871 3033

南京

**德勤华永会计师事务所有限公司
南京分所**
中国南京市汉中路89号
金鹰国际商城11层
邮政编码：210029
电话：+86 25 5790 8880
传真：+86 25 8691 8776

上海

德勤华永会计师事务所有限公司
中国上海市延安东路222
外滩中心30楼
邮政编码：200002
电话：+86 21 6141 8888
传真：+86 21 6335 0003

深圳

**德勤华永会计师事务所有限公司
深圳分所**
中国深圳市深南东路5001
华润大厦13楼
邮政编码：518010
电话：+86 755 8246 3255
传真：+86 755 8246 3186

苏州

**德勤商务咨询(上海)有限公司
苏州分公司**
中国苏州市工业园区苏华路1号
世纪金融大厦908室
邮政编码：215021
电话：+86 512 6289 1238
传真：+86 512 6762 3338

天津

**德勤华永会计师事务所有限公司
天津分所**
中国天津市和平区南京路189号
津汇广场写字楼30层
邮政编码：300051
电话：+86 22 2320 6688
传真：+86 22 2320 6699

武汉

**德勤咨询(上海)有限公司
武汉办事处**
中国武汉市建设大道568号
新世界国贸大38层02号
邮政编码：430022
电话：+86 27 8526 6618
传真：+86 27 8526 7032

厦门

**德勤咨询(上海)有限公司
厦门办事处**
中国厦门市思明区鹭江路8号
国际银行大厦26楼E单元
邮政编码：361001
电话：+86 592 2107 298
传真：+86 592 2107 259

Deloitte (“德勤”)泛指德勤有限公司(一家根据英国法律组成的私人担保有限公司,以下称“德勤有限公司”),以及其一家或多家成员所。每一个成员所均为具有独立法律地位的法律实体。请参阅 www.deloitte.com/cn/about 中有关德勤有限公司及其成员所法律结构的详细描述。

德勤为各行各业的上市及非上市客户提供审计、税务、企业管理咨询及财务咨询服务。德勤成员所网络遍及全球逾 150 个国家,凭借其世界一流和高质量专业服务,为客户提供应对最复杂业务挑战所需的深入见解。德勤约 182,000 名专业人士致力于追求卓越,树立典范。

在中国大陆、香港和澳门,我们通过德勤·关黄陈方会计师行和其关联机构包括德勤华永会计师事务所有限公司,以及它们下属机构和关联机构提供服务。德勤·关黄陈方会计师行为德勤有限公司的成员所。

作为其中一所具领导地位的专业服务事务所,我们在大中华设有 21 个办事处分布于北京、香港特别行政区、上海、台北、重庆、大连、广州、杭州、哈尔滨、新竹、济南、高雄、澳门特别行政区、南京、深圳、苏州、台中、台南、天津、武汉和厦门。我们拥有近 13,500 名员工,按照当地适用法规以协作/合作方式服务客户。

早在 1917 年,我们于上海成立了办事处。我们以全球网络为支持,为国内企业、跨国公司以及高成长的企业提供全面的审计、税务、企业管理咨询和财务咨询服务。

我们在中国拥有丰富的经验,并一直为中国会计准则、税制以及本土专业会计师的发展作出重大的贡献。在香港,我们更为大约三分之一在香港联合交易所上市的公司提供服务。

本文件中所含数据乃一般性信息,故此,并不构成任何德勤有限公司、其成员所或相关机构(统称为“德勤网络”)提供任何专业建议或服务。在做出任何可能影响自身财务或业务的决策或采取任何相关行动前,请咨询合资格的专业顾问。任何德勤网络内的机构不对任何方因使用本文件而导致的任何损失承担责任。

