



会计聚焦

《企业会计准则 第 33 号——合并财务报表》

内容

	1
豁免编制合并财务报表的情形	2
单独主体	4
控制的概念	4
识别相关活动	5
拥有对被投资方的权力	7
<i>表明投资方拥有对被投资方权力的情形</i>	7
<i>使投资方目前有能力主导被投资方的相关活动的现时权利</i>	10
<i>实质性权利</i>	10
<i>保护性权利</i>	13
享有可变回报	13
运用对被投资方的权力影响其回报金额	14
其他变化	16
子公司持有母公司的长期股权投资	16
未实现内部交易损益的分配抵消	17
衔接规定	17

《德勤会计聚焦》由德勤中国专业技术部编纂，专为各行业公司董事、高管及财会人士提供关于国内外会计发展最新信息，以及德勤的专业洞察及会计见解。

如需进一步沟通，请联系您的客户服务团队，我们诚愿作进一步诠释和讨论。

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

《企业会计准则第 33 号—合并财务报表》

为了适应社会主义市场经济发展需要，进一步完善企业会计准则体系，提高企业合并财务报表质量，财政部于 2014 年 2 月 17 日发布了经修订的《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》（ASBE 33），要求自 2014 年 7 月 1 日起在所有执行企业会计准则的企业范围内施行，鼓励在境外上市的企业提前执行。财政部 2006 年 2 月 15 日发布的《财政部关于印发〈企业会计准则第 1 号——存货〉等 38 项具体准则的通知》（财会〔2006〕3 号）中的《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》同时废止。

修订后 ASBE 33 规范合并财务报表的编制和列报，与国际会计准则理事会于 2011 年 5 月 12 日发布的《国际财务报告准则第 10 号——合并财务报表》（IFRS 10）基本趋同。与现行会计准则及相关规定比较，ASBE 33 豁免母公司为投资性主体且不存在为其投资活动提供相关服务的子公司时编制合并财务报表；修订了“控制”的定义，并按照控制定义涉及的各项要素判断投资方是否控制被投资方；同时将之前包括在企业会计准则解释及其他相关规定中针对特殊交易的会计处理纳入准则正文之中，例如购买子公司少数股东拥有的子公司股权、多次交易分步实现非同一控制下企业合并、在不丧失控制权的情况下部分处置对子公司的长期股权投资以及因处置部分股权投资等原因丧失了对被投资方的控制权等。由于控制的定义作出了修订，预期个别企业首次执行修订后 ASBE 33 时其合并财务报表范围将发生变化。

ASBE 33 关于合并财务报表合并程序的内容与现行会计准则及相关规定一致。本期会计聚焦将重点关注 ASBE 33 的主要变化。



豁免编制合并财务报表的情形

除投资性主体外，ASBE 33 对应当编制合并财务报表的母公司没有给出更多豁免。

ASBE 33 规定，母公司应当编制合并财务报表。但如果母公司是投资性主体，且不存在为其投资活动提供相关服务的子公司，则不应当编制合并财务报表，该母公司应当以公允价值计量其对所有子公司的投资，且公允价值变动计入当期损益。

当母公司同时满足下列条件时，该母公司属于投资性主体：

- (一) 该公司是以向投资方提供投资管理服务为目的，从一个或多个投资者处获取资金；
- (二) 该公司的唯一经营目的，是通过资本增值、投资收益或两者兼有而让投资者获得回报；
- (三) 该公司按照公允价值对几乎所有投资的业绩进行考量和评价。

母公司属于投资性主体的，通常情况下应当符合下列所有特征：

- (一) 拥有一个以上投资；
- (二) 拥有一个以上投资者；
- (三) 投资者不是该主体的关联方；
- (四) 其所有者权益以股权或类似权益方式存在。

观察

母公司作为投资性主体必须同时满足上述三项条件，但是并不要求同时具备上述四项特征。当母公司不具备上述四项特征中的某些特征时，在判断是否为投资性主体时，需要运用更多判断。

投资性主体的唯一经营目的，是通过资本增值、投资收益或两者兼有而让投资者获得回报。企业经营目的通常可以通过以下证明：

- 描述企业投资目的的文件（例如，企业的招股说明书、发放的刊物及其他公司文件和合伙文件）；
- 企业的投资计划；
- 企业向其他方（潜在投资方或潜在被投资方）描述自己的经营模式。例如，一个投资性主体描述其业务为提供以资本增值为目的的中期投资。相反，如果一个投资方描述其与被投资方共同开发、生产和销售商品，则其经营目的与投资性主体通过资本增值、投资收益或两者兼有获得回报的经营目的不一致，因为其能从开发、生产和销售商品活动中获得回报。

此外，在判断是否满足投资性主体关于经营目的条件时，考虑投资期限是至关重要的。投资性主体和其他主体的其中一个区别就是投资性主体不打算无期限地持有其投资，而只计划持有一段有限期间。所以投资性主体针对其不同的投资组合应当具有不同的投资计划（退出策略）。

如果投资方享有除资本增值和/或投资收益以外的利益，则可能表明其未满足投资性主体的经营目的条件，例如使用被投资方的资产或技术，存在与被投资方共同开发、生产和销售商品的合营安排，由被投资方对投资方的借款提供财务担保或资产抵押等。

如果母公司是投资性主体，且存在为其投资活动提供相关服务的子公司，则母公司应当仅将其投资活动提供相关服务的子公司纳入合并范围并编制合并财务报表；其他子公司不应当予以合并，母公司对其他子公司的投资应当按照公允价值计量且其变动计入当期损益。

观察

投资性主体在进行投资活动的同时，有时也会向第三方或者投资性主体的投资方提供与投资活动相关的服务（例如，投资咨询服务、投资项目管理、与投资相关的行政管理服务等）。这些服务是投资活动的衍生，即使重大，也不会影响投资性主体的性质。但如果与投资活动相关的服务是由母公司直接提供或通过子公司间接提供的，例如向被投资方提供管理服务和战略建议，或者财务支持（贷款、资本承诺或担保），如果这些活动也是为了使投资回报（资本增值、投资收益或两者兼有）最大化，并且不构成投资性主体单独、重大的经营活动，或者其产生的收入不构成单独、重大的收入来源时，亦不会影响投资性主体的性质。

如果上述活动是通过投资性主体的子公司提供的，则作为投资性主体的母公司应当编制合并财务报表合并该子公司。

当事实和情况表明母公司作为投资性主体的三项条件发生变化，则企业应当对是否为投资性主体进行重新评估。

当母公司由投资性主体转变为非投资性主体时，应将原未纳入合并财务报表范围的子公司于转变日纳入合并财务报表范围，原未纳入合并财务报表范围的子公司在转变日的公允价值视同为购买的交易对价（即，视同在转变日发生企业合并）。

当母公司由非投资性主体转变为投资性主体时，除仅将其投资活动提供相关服务的子公司纳入合并财务报表范围编制合并财务报表外，企业自转变日起对其他子公司不再予以合并，按照视同在转变日处置子公司但保留剩余股权的原则进行会计处理，即以公允价值计量其对子公司的投资，并将公允价值与其按持股比例计算应享有子公司净资产份额之间的差额，调整资本公积（资本溢价或股本溢价），资本公积不足冲减的，调整留存收益。

观察

当母公司由非投资性主体转变为投资性主体时，IFRS 10 规定按照丧失对子公司的控制进行会计处理。

单独主体

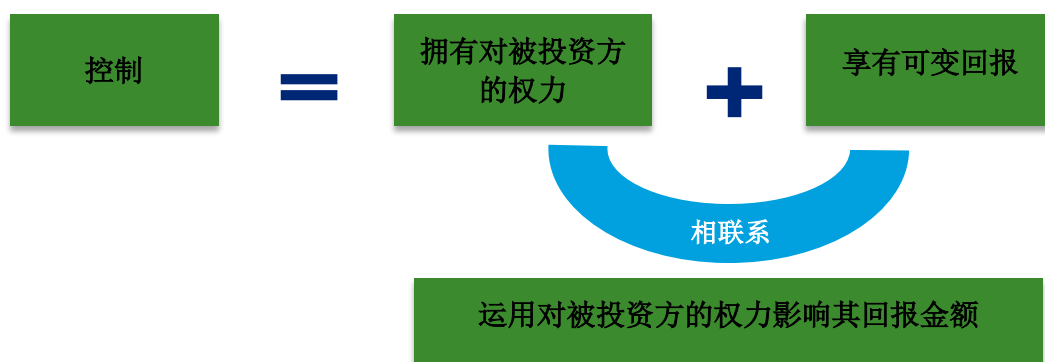
ASBE 33 将“母公司”定义为“控制一个或一个以上主体（含企业、被投资单位中可分割的部分，以及企业所控制的结构化主体等）的主体；将“子公司”定义为“被母公司控制的主体”。由此可以看出，子公司不仅可以是一个完整主体，也可以是被投资单位中可分割的部分。投资方通常应当对是否控制被投资方整体进行判断，但极个别情况下，有确凿证据表明同时满足下列条件并且符合相关法律法规规定的，投资方应当将被投资方的一部分（以下简称“该部分”）视为被投资方可分割的部分（单独主体），进而判断是否控制该部分（单独主体）。

- （一）该部分的资产是偿付该部分负债或该部分其他权益的唯一来源，不能用于偿还该部分以外的被投资方的其他负债；
- （二）除与该部分相关的各方外，其他方不享有与该部分资产相关的权利，也不享有与该部分资产剩余现金流量相关的权利。

如果投资方控制某个单独主体，则应将该单独主体纳入合并财务报表的范围。在这种情况下，其他投资方在评估其对被投资方的控制及合并被投资方的财务报表时，不应包括被投资方的这一部分。

控制的概念

ASBE 33 规定，合并财务报表的合并范围应当以控制为基础予以确定，这与现行会计准则及相关规定相同。同时，ASBE 33 借鉴国际财务报告准则，修改了控制的定义，将“控制”定义为“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的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。相关事实和情况主要包括：

- （一）被投资方的设立目的。
- （二）被投资方的相关活动以及如何对相关活动作出决策。
- （三）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。
- （四）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。

(五) 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。

(六) 投资方与其他方的关系。

观察

如果存在控制，则仅有一方可以控制被投资方。当两个或两个以上投资方共同控制被投资方时，如果没有其他投资方的配合，任何一个投资方都不能单独控制被投资方，则各投资方应按照《企业会计准则第 40 号——合营安排》的规定核算其在被投资方中的权益。

拥有对被投资方的权力，享有可变回报和运用对被投资方的权力影响其回报金额是控制的三个要素。在分析这三个要素前，首先要识别相关活动。

识别相关活动

相关活动是指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。

在某些情况下可能难以确定被投资方的相关活动。此时，对投资方来说，了解被投资方设立的目的是非常重要的。被投资方设立的目的不同意味着“相关活动”可能亦各不相同。

观察

投资方应重点关注对被投资方的回报产生重大影响的活动，而不是对被投资方回报影响甚微或没有影响的行政活动。当投资方直接或间接拥有被投资方半数以上的表决权时，通常能够决定被投资方的财务和经营政策，并能据以从被投资方的经营活动中获取利益。然而，拥有被投资方半数以上的表决权，只是主导被投资方相关活动的方式之一，一些被投资方的相关活动并非由表决权主导。

例如，结构化主体的经营方式通常事先设定，因此自成立后经营活动的过程中很少或几乎不需要进行表决。大多数权利、义务和可以主导的相关活动在一开始就被预先确定并受合同条款约束。但结构化主体的经营方式大部分被预先设定的事实并不一定意味着结构化主体没有相关活动。

事实上，几乎所有按预先设定的方式经营的结构化主体都有相关活动。相关活动并不一定在企业经营活动的过程中需要进行决策的活动，而可能是仅在特定情况或事项发生时才需要进行决策的活动。一个以预先设定的方式经营的结构化主体可能被设计成其活动的方向和回报都是事先设定的，除非或直至特定情况或事项发生。在这种情况下，当特定的情况或事项发生时需要决策的活动是结构化主体的相关活动。这是因为这些决策对结构化主体的回报产生重大影响。进行决策的权力取决于特定情况或事项

的发生这一事实本身并不影响对投资方是否拥有对结构化主体的权力的评估。对于有能力进行表决而拥有对结构化主体的权力的投资方，这些特定情况或事件不需要已经发生。

一个大部分以预先设定的方式经营的结构化主体通常是为了对回报可预计且无需或很少需要投资方持续投入的资产进行投资而设立。然而当回报未能实现时需要进行事先确定的范围之外的决策。这些决策可能包括：

- 对于高质量的应收款组合，关于在发生违约时如何回收的决策；
- 对于债务证券的组合，关于改变投资标准的决策，例如当 AAA 级别的发行人数量减少时，允许投资于 AA 级别的证券；
- 对于权益投资的组合，当一项投资的价值发生重大、不可预见的下跌时，出售还是持有该投资的决策；
- 对于不动产权益，当一个信用良好的租户违约或者物业遭受严重的有形损坏时应采取的行动。

此类决策对结构化主体的回报产生重大影响，因此它们是结构化主体的相关活动。所以，关于拥有对结构化主体的权力的分析应集中于作出此类决策的能力。

结构化主体的经营方式使得其自成立后从事经营活动的过程中没有作出过决策似乎是常见的。在评估谁拥有对结构性主体的权力时，充分了解：（1）结构化主体的目的和设计，以及（2）在其成立后作出的任何决策，是至关重要的。

事实上所有按预先设定的方式经营的结构化主体都有相关活动。然而，在极少的情况下，在详细评估结构化主体的目的和设计以后，可能发现在结构化主体成立以后需作的唯一决策是与不会对被投资方回报产生重大影响的行政活动相关。于是，结构化主体成立之后没有针对其相关活动的决策，仅有的对结构化主体的回报产生重大影响的决策是成立阶段进行的决策。

在极少数结构化主体成立之后没有针对其相关活动作出决策的情况下，结构性主体的初始设计可能是对结构化主体的回报产生重大影响的相关活动。但投资方参与被投资方设计的事实并不一定意味着投资方拥有主导被投资方相关活动的表决权。常常有多个利益方参与被投资方的结构设计，而被投资方最终的结构包括所有利益方同意的内容。仅凭投资方参与被投资方结构设计的事实本身不构成确定投资方拥有对结构性主体权力的充分证据。因此，在确定投资方是否对结构化主体拥有权力时，应仔细评估结构性主体成立时作为设计的一部分而实施的活动和作出的决策。

在作出此类评估时，投资方需要考虑其在被投资方中的权益的重要性以及在被投资方设计过程中的参与程度（包括评估其在设计过程中的表决权范围）。投资方在被投资方中的权益以及在其设计过程中的参与越重大，则越表示投资方有能力及动力出于其自身的利益进行决策，因而拥有对被投资方的权力。

拥有对被投资方的权力

表明投资方拥有对被投资方权力的情形

除非有确凿证据表明其不能主导被投资方相关活动，下列情况，表明投资方对被投资方拥有权力：

- （一）投资方持有被投资方半数以上的表决权的。
- （二）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的。

观察

通过持有被投资方半数以上的表决权而拥有对被投资方权力一般有两种情况：

- 由持有大多数表决权的持有人投票决定被投资方的相关活动；或者
- 由持有大多数投票权的持有人投票决定主导被投资方相关活动的管理层（如董事会）大多数成员的任命。

投资方与其他表决权持有人之间的协议安排，可赋予投资方主导相关活动的表决权，即使投资方在没有协议安排的情况下不具有足以主导相关活动的表决权。协议安排可能保证投资方可以通过指导其他表决权持有人投票，以获得对相关活动的决策权。

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，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，也视为投资方对被投资方拥有权力：

- （一）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。
- （二）投资方和其他投资方持有的被投资方的潜在表决权，如可转换公司债券、可执行认股权证等。
- （三）其他合同安排产生的权利。
- （四）被投资方以往的表决权行使情况等其他相关事实和情况。

观察

在考虑投资方持有的表决权规模相对于其他表决权持有者的持有规模及分散程度时，投资方拥有主导被投资方相关活动的现时能力的可能性随以下因素增加：

- 投资方持有的表决权数量（即，所持表决权的绝对规模）；
- 投资方持有的表决权所占比例相对于其他表决权持有人的表决权所占比例（即，所持表决权的相对规模）；以及
- 否决投资方需要联合行动的其他投资方数量（即，其他表决权持有人的分散程度）。

反之，投资方持有的表决权越少，否决投资方需要联合行动的其他投资方数量越少，

评估投资方的权利是否足以赋予其权力所需要依据的额外事实和情况越多。

如果考虑了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的潜在表决权和其他合同安排产生的权利后，仍未能确定投资方是否拥有对被投资方的权力，则应考虑被投资方以往的表决权行使情况等其他相关事实和情况，例如，之前股东大会的投票情况是否显示其他股东为消极股东。

以下是摘自 IFRS 10 的示例：

示例一：A 投资方持有被投资方 48% 的表决权，数千位股东持有被投资方剩余表决权，但没有一个股东单独持有超过 1% 的表决权。没有一个股东与其他股东达成了协议或作出共同决策安排。当以其他表决权的相对规模为基础评估所持有表决权的比例时，A 投资方确定 48% 的表决权将足以使其拥有控制权。在这种情况下，A 投资方无需考虑权力的任何其他证据，即可以其持有表决权的绝对规模和与其他股东持有表决权的相对规模为基础，断定其拥有足够的、具有决定性的表决权以达到权力的标准。

示例二：A 投资方持有被投资方 40% 的表决权，其他十二位投资方各持有被投资方 5% 的表决权。股东协议授予 A 投资方任免负责相关活动的管理人员及设定其薪酬的权利，若要修改协议，须获得三分之二的多数股东表决同意。在这种情况下，A 投资方认为，单凭 A 投资方持有表决权的绝对规模和与其他股东持有表决权的相对规模，无法对 A 投资方是否拥有足以赋予其权力的权利作出结论。但是，股东协议赋予其任免管理人员及设定其薪酬的权利，这足以说明 A 投资方拥有对被投资方的权力。当评估 A 投资方是否拥有权力时，不应考虑 A 投资方尚未行使任免管理人员这一事实或行使这一权利的可能性。

示例三：A 投资方持有被投资方 45% 的表决权，两位投资方各持有被投资方 26% 的表决权，其他三位投资方各持有被投资方 1% 表决权。被投资方不存在影响决策的其他安排。在这种情况下，A 投资方根据持有表决权的绝对规模及与其他投资方持有表决权的相对规模，就足以得出其不拥有权力的结论。只要两位投资方联合起来就能够阻止 A 投资方主导被投资方的相关活动。

示例四：A 投资方持有被投资方 45% 的表决权，其他十一位投资方各持有被投资方 5% 的表决权。股东之间不存在合同安排以互相协商或作出共同决策。在这种情况下，单凭 A 投资方持有表决权的绝对规模和与其他投资方持有表决权的相对规模，无法对 A 投资方是否拥有足以赋予其权力的权利作出结论。判断时应考虑其他可能为 A 投资方是否拥有权力提供证据的额外事实和情况。

当表决权不能对被投资方的回报产生重大影响时，如仅与被投资方的日常行政管理活动有关，并且被投资方的相关活动由合同安排所决定，投资方需要评估这些合同安排，以评价其享有的权利是否足够使其拥有对被投资方的权力。

观察

最常见的情形是根据合同安排成立的结构性主体，合同安排对结构性主体治理机构涉及相关活动的决策权力施加了严格限制。在此类情况下，投资方需要评估合同安排，以确定其是否具有足以赋予其对被投资方的权力的权利。

如果被投资方的设计使表决权并非决定谁控制被投资方的主导因素，在考虑被投资方设立的目的及其设计时，投资方还应当关注以下事项：

- 被投资方被设计用来承担的风险；
- 被投资方被设计用来转移涉入被投资方的各利益方的风险；以及
- 投资方是否承担部分或全部风险。

两个或两个以上投资方分别享有能够单方面主导被投资方不同相关活动的现时权利的，能够主导对被投资方回报产生最重大影响的活动的一方拥有对被投资方的权力。

示例（摘自 IFRS 10）

两个投资方成立一个被投资方以开发和销售一种医药产品。其中一个投资方负责研发医药产品及获得监管部门的许可（该投资方具有单方面作出所有关于产品研发及获得监管部门许可的决策的能力）；另一投资方将在产品获得监管部门的许可后负责生产并销售该产品（该投资方具有单方面作出所有关于产品生产和销售的决策的能力）。如果所有的活动（包括医药产品的研发和获得监管部门的许可以及生产和销售）均为相关活动，则每一投资方需要确定自己是否有能力主导对被投资方的回报具有最重大影响的活动。据此，每一投资方需要考虑医药产品的研发和获得监管部门的许可或生产和销售是否是对被投资方回报具有最重大影响的活动，及自己是否有能力主导这些活动。在确定哪一个投资方拥有权力时，投资方需要考虑：

- (a) 被投资方设立的目的及设计；
- (b) 决定被投资方利润边际、收入和价值以及医药产品价值的因素；
- (c) 每一个投资方与上述(b)所述因素有关的决策权对被投资方回报的影响；以及
- (d) 投资方承担的回报的可变性。

在本例中，投资方还需要考虑：

- (e) 获得监管部门许可的不确定性及所需的过程（考虑投资方以往成功研发医药产品并获得监管部门许可的记录）；以及
- (f) 一旦研发取得成功，哪一个投资方控制该医药产品。

使投资方目前有能力主导被投资方的相关活动的现时权利

投资方享有现时权利使其目前有能力主导被投资方的相关活动，而不论其是否实际行使该权利，视为投资方拥有对被投资方的权力。

观察

拥有对被投资方权力的评估应以投资方主导被投资方相关活动的能力为基础。拥有现时能力主导被投资方相关活动的投资方拥有主导被投资方相关活动的权力，即使其尚未行使这些权力。相反，投资方曾经主导被投资方相关活动的证据有助于确定投资方是否拥有权力，但是仅凭此类证据本身不足以得出投资方是否具有主导被投资方相关活动的权力的结论。

当难以确定投资方享有的权利是否足以使其拥有对被投资方的权力时应考虑的证据。

某些情况下，投资方可能难以判断其享有的权利是否足以使其拥有对被投资方的权力。在这种情况下，投资方应当考虑其具有实际能力以单方面主导被投资方相关活动的证据，从而判断其是否拥有对被投资方的权力。投资方应考虑的因素包括但不限于下列事项：

- （一）投资方能否任命或批准被投资方的关键管理人员。
- （二）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。
- （三）投资方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，或者从其他表决权持有人手中获得代理权。
- （四）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存在某种特殊关系的，在评价投资方是否拥有对被投资方的权力时，应当适当考虑这种特殊关系的影响。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任职工、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者是以投资方的名义进行、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

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。

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，是指持有人在对相关活动进行决策时有实际能力行使的可执行权利。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其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。

观察

阻碍权利持有人行使其权利的障碍

可能阻碍权利持有人行使其权利的障碍的例子（从而导致得出权利不具有实质性的结论）包括但不限于：

- 阻止（或威吓）持有人行使权利的财务处罚和激励；
- 行权价格或转换价格导致产生阻止（或威吓）权利持有人行使权利的财务障碍；
- 使权利不太可能被行使的条款及条件（如，严格限制行权时间的条件）；
- 被投资方的成立文件或适用的法律或规章缺乏明确、合理的允许持有人行使权利的机制；
- 权利持有人无法获取行使权利的必要信息；
- 存在阻止（或威吓）权利持有人行使权利的经营壁垒或激励（如，缺乏有意愿或能够提供专门服务的其他管理人员）；和/或
- 存在阻止（或威吓）权利持有人行使权利的法律或规章要求（如，禁止外国投资方行使权利）。

使权利能够行使的实际可行的机制

当行使权利需要获得多方同意，或当权利由多方持有时，通常需要设立一项机制为各方提供在愿意时共同行使其权利的实际能力。缺乏此类机制是权利可能不具有实质性的迹象。行使权利所需要同意的各方数量越多，这些权利是实质性权利的可能性越低。当董事会的成员独立于决策者时，董事会可能可作为多个投资方共同行使其权利的机制。因此，相对分散于很多个投资方行使的权利而言，可由独立的董事会行使的权利是实质性权利的可能性更高。

能否从行使权利中获利

当持有权利的一方或多方可从行使权利中获益时，这些权利具有实质性的可能性更高。当一方持有被投资方的潜在表决权（如，股份期权、认股权证和可转换工具）时，在确定工具的执行或转换是否使持有人获益时，应当考虑该工具的执行价格或转换价格。当工具为“价内”或投资方由于其他原因（如，通过投资方与被投资方之间的协同效应而实现）能从工具的执行或转换中获益时，潜在表决权的条款及条件具有实质性的可能性较高。

当潜在表决权为“价外”时，潜在表决权是实质性的可能性较低，但仍然有可能，需根据所有相关事实和情况审慎分析并作出判断。例如，假定股份期权为价外且预计在未来会一直如此，在考虑持有人行使期权时准备支付的控制溢价后，仍可能判断其是实质性的。

确定潜在表决权是否是实质性权利不完全是基于工具的行权价格或转换价格与其涉及股份现时市场价格的比较。尽管行权价格或转换价格是需要考虑的因素之一，但是在确定潜在表决权是否是实质性权利时需全面考虑多项因素，包括评估工具的目标和条款设计、考虑投资方是否由于其他原因（例如，实现投资方与被投资方之间的协同效应）而获益，以及确定是否存在任何壁垒阻碍潜在表决权持有人行使或转换这些权利。

如果潜在表决权来源于远期合同，则可能没有必要考虑工具的行权价格或转换价格，因为持有人可能没有拒绝接受涉及股份或其它工具的权力。

当需要作出相关活动的决策时，权利是否可行使

实质性权利是指持有人在对相关活动进行决策时有实际能力行使的可执行权利。所以，实质性权利通常必须是现时可执行的。但有时，即使权利现时不可执行，该权利仍可能是实质性权利。

若不存在其他因素，在控制由表决权决定的情况下，持有实质性潜在表决权的股东只要在相关活动进行决策时有能力行使权利，其地位实际上与持有多数表决权的消极股东或者持有实质性罢免权的股东是一样的，尽管该股东可能需要一定时间去组织会议以行使其权利。以下是摘自 IFRS 10 的示例：

被投资方在年度股东大会上制定主导相关活动的决策。下次排定的股东大会将于 8 个月后举行。然而，股东单独或联合起来持有至少 5% 表决权时，可召开特别会议以修改针对相关活动的现有政策，但有关提前通知其他股东的规定意味着至少 30 日后才能举行此会议。针对相关活动的政策只能在特别会议或例行的股东会议上作出修改，这些政策包括批准重大资产出售以及重大投资的购买或处置。

上述情况适用于下面四种不同情形，每一情形应单独考虑。

情形甲

A 投资方持有被投资方大多数表决权。A 投资方的表决权是实质性的，因为 A 投资方有能力在需要时就被投资方的相关活动进行决策。A 投资方需在 30 日后方可行使其投票权这一事实并不妨碍 A 投资方自取得股权时就具有主导相关活动的现时能力。

情形乙

B 投资方通过一项远期合同获得被投资方大多数的股份。远期合同的结算日在 25 日后。由于特别会议至少于 30 日后才能举行，届时远期合同已经结算，现有股东无法主导被投资方相关活动。因此，B 投资方拥有实质上等同于上述情形甲中 A 投资方的权利（即，持有远期合同的 B 投资方有能力在需要作出主导相关活动的决策时进行决策）。B 投资方的远期合同是使其在目前有能力主导相关活动的实质性权利，即使在远期合同结算之前。

情形丙

C 投资方持有获得被投资方大多数股份的期权，该期权可在 25 日内行使且属深度蚀价。此种情形下的结论与情形乙是一致的。

情形丁

D 投资方持有获得被投资方大多数股份的远期合同，除此之外，没有其他对被投资方的相关权利。远期合同的结算日在 6 个月后。与前面情形甲不同的是，D 投资方没有主导被投资方相关活动的现时能力。现在的股东具有主导相关活动的现时能力，因为他们在远期合同结算前能够改变相关活动的现时政策。

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。这种实质性权利既包括提出议案以供决策的主动性权利，也包括对已提出议案作出决策的被动性权利。

保护性权利

在评估投资方是否拥有对被投资方的权力时，投资方须评估其自身拥有的权利及由其他方拥有的权利是否为保护性权利。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，是指仅为了保护权利持有人利益却没有赋予持有人对相关活动决策权的一项权利。保护性权利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。

观察

保护性权利的示例包括但不限于：

- 出借方限制借款人从事能够显著改变借款人的信用风险以致于损害出借方权利的某些活动的权利；
- 被投资方少数股东权益持有方有权批准超出正常经营所需的资本支出，或发行权益工具或债务工具的权利；以及
- 当借款人未能满足特定的贷款偿还条件时，出借方持有的可以得到借款人资产的权利。

享有可变回报

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。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。

观察

投资方的回报可以是正的，也可以是负的，或者两者兼有。尽管只有一个投资方能控制被投资方，但可能存有多个投资方共享被投资方的回报（如，少数股东权益的持有人可以享有被投资方的利润或分配）。

回报的示例包括：

- 股利、被投资方的其他经济利益的分配（如，被投资方发行的债务工具产生的利息）以及投资方对被投资方的投资的价值变动；
- 因向被投资方的资产或负债提供服务而获得的报酬、因提供信用支持或流动性支持产生的损失、被投资方清算时对被投资方资产和负债的剩余权益、税收回报，以及投资方通过涉入被投资方而获得的未来流动性；以及
- 其他权益持有者无法获得的回报。例如，投资方可能将自身资产与被投资方的资产合并使用，例如，合并运营能力以实现规模经济、节省成本、得到稀缺产品、获取专业知识或限制某些经营或资产，以提高投资方其他资产的价值。

可变回报是可能随被投资方的业绩变动的非固定回报。在评估源自被投资方的回报是否可变及此类回报的可变程度时，投资方应考虑安排的实质而不是回报的法律形式。

可变回报的示例包括但不限于：

- 投资方持有支付固定利率的债券。固定利息的支付是可变回报，因为其具有违约风险，且使投资方承担债券发行人的信用风险。变动金额（即，这些回报的可变程度）将取决于债券的信用风险。
- 投资方管理被投资方的资产而获取的固定业绩费用。该固定绩效费用是可变回报，因为其使投资方承担被投资方的业绩风险。变动金额将取决于被投资方产生足以支付该费用的收入的能力。

这些示例说明，不论回报的法律形式如何，均需要关注安排的实质。在上述示例中，法律形式是固定回报，而回报的实质是可变回报，因为其受到被投资方支付能力的影响。

运用对被投资方的权力影响其回报金额

控制定义不仅要求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，而且要求投资方有能力运用对被投资方的权力影响其回报金额。因此，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，在其他方拥有决策权的情况下，还需要确定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。

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。

（一）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。

（二）除（一）以外的情况下，应当综合考虑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相关因素进行判断。

观察

决策权范围

评估决策者拥有的决策权的范围时应考虑：

- 根据决策协议和法律规定允许的活动；以及
- 决策者在对上述活动进行决策时具有的酌情决策空间。

该评估要求决策者考虑被投资方的目的和设计、被投资方被设计用来承担的风险敞口、被投资者被设计用来转移给其他涉入方的风险、以及决策者涉入被投资方决策的程度。如果决策者深入参与被投资方的设计（包括涉入确定决策权的范围），这可能表明决策者有机会和动机获得赋予决策者主导被投资者相关活动的能力的权利。

其他方享有的实质性权利

其他方持有的实质性权利可能影响决策者主导被投资方的相关活动的的能力。实质性解雇权或其他权利可能表明决策者是代理人。

- 当一方单独持有实质性解雇决策者的权利且可以无理由解雇决策者时，则这种能力本身足以得出决策者是代理人的结论。
- 如果多于一方持有该种解雇权（且没有任何一方能单独在没有其他方同意的情况下解雇决策者），则这些权利本身不能得出决策者主要代表其他方或为其他方的利益行动的结论。行使解雇决策者的权利所需要共同行动的各方数量越多，决策者的其他经济利益（即报酬和其他利益）的数量和变动程度越大，则该因素的权重应当越低。
- 在进行分析时，应当考虑被投资方的董事会（或其他治理机构）可行使的权利及这些权利对决策者的影响。当决策者可以被独立的治理机构解雇时，与分散于很多投资方中的相同权利相比，治理机构可行使的解雇权是实质性权利的可能性更高。

此类要求关注其他方解雇决策者的难易程度。其他方解雇决策者的难度越大，决策者为代理人的可能性越低。

与解雇权相类似，由其他方持有的可对决策者自行制定政策加以限制的实质性权利也

应当予以考虑，以确定决策者是否为代理人。例如，当决策者须就其行动获得少数其他方的许可时，决策者通常为代理人。

决策者的薪酬水平

当决策者的薪酬水平及其变动程度与被投资方活动产生的预计回报的相关性越高，决策者为主要责任人的可能性越大。

在确定决策者是主要责任人还是代理人时，还应当考虑是否存在以下情况：

- 决策者的报酬与其所提供的服务是相称的；以及
- 报酬协议仅包括通常存在于类似服务和相似谈判水平公平协商形成的协议中的条款、条件和金额。

当单独一方拥有解雇决策者的实质性权利，且可以无理由解雇决策者时，这一因素本身足以确定该决策者是代理人。在所有其他情况下，上述条件是将决策者分类为代理人的必要但非充分条件。考虑此类因素的目的是确定决策者的报酬是否仅仅是对其作为代理人的服务的补偿。

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

在评估决策者是否为代理人时，持有被投资方中的其他权益的决策者（例如，持有对被投资方的投资或为被投资方的业绩提供担保）应考虑其由于此类权益所承担的可变回报风险。持有被投资方的其他权益表明决策者可能是主要责任人。

在评估决策者因持有被投资方的其他权益而承担的可变回报风险时，决策者应当考虑以下各项：

- 决策者的经济利益（考虑其报酬和其他利益的合计）的规模和变动程度越大，决策者为主要责任人的可能性越大；以及
- 决策者承担的可变回报风险是否与其他投资方不同，如是，这是否会影响决策者行为。例如，决策者持有被投资方的次级权益或向被投资方提供其他形式的信用增级，可能就是该种情况。

决策者应当评估其相对于被投资方的回报总体变动的风险。该评估主要基于预计从被投资方的活动中得到回报，但不应忽略决策者通过持有被投资方的其他权益而承担的最大风险敞口。

其他变化

子公司持有母公司的长期股权投资

子公司持有母公司的长期股权投资，应当视为企业集团的库存股，作为所有者权益的减项，在合并资产负债表中所有者权益项目下以“减：库存股”项目列示。

未实现内部交易损益的分配抵消

母公司向子公司出售资产所发生的未实现内部交易损益，应当全额抵销“归属于母公司所有者的净利润”。

子公司向母公司出售资产所发生的未实现内部交易损益，应当按照母公司对该子公司的分配比例在“归属于母公司所有者的净利润”和“少数股东损益”之间分配抵销。

子公司之间出售资产所发生的未实现内部交易损益，应当按照母公司对出售方子公司的分配比例在“归属于母公司所有者的净利润”和“少数股东损益”之间分配抵销。

观察

根据 IFRS 10 的规定，当母公司向子公司出售商品时，无论母公司对其的持股比例是多少，所有未实现利润均应全额抵销；当某一非全资子公司向另一集团内主体（无论是母公司还是附属子公司）出售商品时，未实现利润也应全额抵销。但是对于上面所述第二种情况，IFRS 10 并未明确规定应使用何种方法计算归属于非控制性权益的利润金额的问题。

衔接规定

首次采用 ASBE 33 的企业应当根据 ASBE33 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 ASBE 33 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，不再追溯调整。



附录：新修订《企业会计准则第30号——合并财务报表》与现行会计准则及其相关规定之比较

(注：红色字为新修订的准则在现行会计准则及其相关规定基础上增加的内容，绿色字为删除的内容。
《企业会计准则第33号——合并财务报表》应用指南简称为“IG 33”，《企业会计准则讲解2010》简称为“EG2010”，《企业会计准则解释第X号》简称为“解释第X号”。“”)

《企业会计准则第33号——合并财务报表》 (新修订)	现行会计准则及其相关规定
第一章 总 则	
第一条 为了规范合并财务报表的编制和列报，根据《企业会计准则——基本准则》，制定本准则。	为了规范合并财务报表的编制和列报，根据《企业会计准则——基本准则》，制定本准则。 (ASBE 33.1)
第二条 合并财务报表，是指反映母公司和其全部子公司形成的企业集团整体财务状况、经营成果和现金流量的财务报表。 母公司，是指控制一个或一个以上主体（含企业、被投资单位中可分割的部分，以及企业所控制的结构化主体等，下同）的主体。 子公司，是指被母公司控制的主体。	合并财务报表，是指反映母公司和其全部子公司形成的企业集团整体财务状况、经营成果和现金流量的财务报表。 母公司，是指有一个或一个以上子公司的企业（或主体，下同）。 子公司，是指被母公司控制的企业。 (ASBE 33.2)
第三条 合并财务报表至少应当包括下列组成部分： （一）合并资产负债表； （二）合并利润表； （三）合并现金流量表； （四）合并所有者权益（或股东权益，下同）变动表； （五）附注。 企业集团中期期末编制合并财务报表的，至少应当包括合并资产负债表、合并利润表、合并现金流量表和附注。	合并财务报表至少应当包括下列组成部分： （一）合并资产负债表； （二）合并利润表； （三）合并现金流量表； （四）合并所有者权益（或股东权益，下同）变动表； （五）附注。 (ASBE 33.3)
第四条 母公司应当编制合并财务报表。 如果母公司是投资性主体，且不存在为其投资活动提供相关服务的子公司，则不应当编制合并财务报表，该母公司按照本准则第二十一条规定以公允价值计量其对所有子公司的投资，且公允价值变动计入当期损益。	母公司应当编制合并财务报表。(ASBE 33.4)
第五条 外币财务报表折算，适用《企业会计准则第19号——外币折算》和《企业会计准则第31号——现金流量表》。	外币财务报表折算，适用《企业会计准则第19号——外币折算》和《企业会计准则第31号——现金流量表》。(ASBE 33.5)
第六条 关于在子公司权益的披露，适用《企业会计准则第41号——在其他主体中权益的披露》。	

《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》 (新修订)	现行会计准则及其相关规定
第二章 合并范围	
<p>第七条 合并财务报表的合并范围应当以控制为基础予以确定。</p> <p>控制，是指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。</p> <p>本准则所称相关活动，是指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。</p>	<p>合并财务报表的合并范围应当以控制为基础予以确定。</p> <p>控制，是指一个企业能够决定另一个企业的财务和经营政策，并能据以从另一个企业的经营活动中获取利益的权力。</p> <p>(ASBE 33.6)</p>
<p>第八条 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的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。相关事实和情况主要包括：</p> <p>(一) 被投资方的设立目的。</p> <p>(二) 被投资方的相关活动以及如何对相关活动作出决策。</p> <p>(三) 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。</p> <p>(四) 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。</p> <p>(五) 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。</p> <p>(六) 投资方与其他方的关系。</p>	
<p>第九条 投资方享有现时权利使其目前有能力主导被投资方的相关活动，而不论其是否实际行使该权利，视为投资方拥有对被投资方的权力。</p>	
<p>第十条 两个或两个以上投资方分别享有能够单方面主导被投资方不同相关活动的现时权利的，能够主导对被投资方回报产生最重大影响的活动的一方拥有对被投资方的权力。</p>	
<p>第十一条 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。</p> <p>实质性权利，是指持有人在对相关活动进行决策时有实际能力行使的可执行权利。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</p>	

《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》 (新修订)	现行会计准则及其相关规定
<p>的情况下能够一致行权；权利持有人能否从行权中获利等。</p> <p>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。这种实质性权利既包括提出议案以供决策的主动性权利，也包括对已提出议案作出决策的被动性权利。</p>	
<p>第十二条 仅享有保护性权利的投资方不拥有对被投资方的权力。</p> <p>保护性权利，是指仅为了保护权利持有人利益却没有赋予持有人对相关活动决策权的一项权利。保护性权利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。</p>	
<p>第十三条 除非有确凿证据表明其不能主导被投资方相关活动，下列情况，表明投资方对被投资方拥有权力：</p> <p>（一）投资方持有被投资方半数以上的表决权的。</p> <p>（二）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的。</p>	<p>母公司直接或通过子公司间接拥有被投资单位半数以上的表决权，表明母公司能够控制被投资单位，应当将该被投资单位认定为子公司，纳入合并财务报表的合并范围。但是，有证据表明母公司不能控制被投资单位的除外。(ASBE 33.7)</p> <p>母公司拥有被投资单位半数或以下的表决权，满足下列条件之一的，视为母公司能够控制被投资单位，应当将该被投资单位认定为子公司，纳入合并财务报表的合并范围。但是，有证据表明母公司不能控制被投资单位的除外：</p> <p>（一）通过与被投资单位其他投资者之间的协议，拥有被投资单位半数以上的表决权。</p> <p>（二）根据公司章程或协议，有权决定被投资单位的财务和经营政策。</p> <p>（三）有权任免被投资单位的董事会或类似机构的多数成员。</p> <p>（四）在被投资单位的董事会或类似机构占多数表决权。(ASBE 33.8)</p>
<p>第十四条 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，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，视为投资方对被投资方拥有权力：</p> <p>（一）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。</p> <p>（二）投资方和其他投资方持有的被投资方的潜在表决权，如可转换公司债券、可执行认股权证等。</p> <p>（三）其他合同安排产生的权利。</p>	<p>在确定能否控制被投资单位时，应当考虑企业和其他企业持有的被投资单位的当期可转换的可转换公司债券、当期可执行的认股权证等潜在表决权因素。</p> <p>(ASBE 33.9)</p>

《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》 (新修订)	现行会计准则及其相关规定
(四) 被投资方以往的表决权行使情况等其他相关事实和情况。	
第十五条 当表决权不能对被投资方的回报产生重大影响时, 如仅与被投资方的日常行政管理活动有关, 并且被投资方的相关活动由合同安排所决定, 投资方需要评估这些合同安排, 以评价其享有的权利是否足够使其拥有对被投资方的权力。	
<p>第十六条 某些情况下, 投资方可能难以判断其享有的权利是否足以使其拥有对被投资方的权力。在这种情况下, 投资方应当考虑其具有实际能力以单方面主导被投资方相关活动的证据, 从而判断其是否拥有对被投资方的权力。投资方应考虑的因素包括但不限于下列事项:</p> <p>(一) 投资方能否任命或批准被投资方的关键管理人员。</p> <p>(二) 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。</p> <p>(三) 投资方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, 或者从其他表决权持有人手中获得代理权。</p> <p>(四) 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。</p> <p>投资方与被投资方之间存在某种特殊关系的, 在评价投资方是否拥有对被投资方的权力时, 应当适当考虑这种特殊关系的影响。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者是以投资方的名义进行、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。</p>	
第十七条 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。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。	
<p>第十八条 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, 在其他方拥有决策权的情况下, 还需要确定其他方是否以其代理人的身份代为行使决策权。</p> <p>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。</p>	

《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》 (新修订)	现行会计准则及其相关规定
<p>第十九条 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。</p> <p>(一) 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。</p> <p>(二) 除(一)以外的情况下，应当综合考虑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相关因素进行判断。</p>	
<p>第二十条 投资方通常应当对是否控制被投资方整体进行判断。但极个别情况下，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(以下简称“该部分”)视为被投资方可分割的部分(单独主体)，进而判断是否控制该部分(单独主体)。</p> <p>(一) 该部分的资产是偿付该部分负债或该部分其他权益的唯一来源，不能用于偿还该部分以外的被投资方的其他负债；</p> <p>(二) 除与该部分相关的各方外，其他方不享有与该部分资产相关的权利，也不享有与该部分资产剩余现金流量相关的权利。</p>	
<p>第二十一条 母公司应当将其全部子公司(包括母公司所控制的单独主体)纳入合并财务报表的合并范围。</p> <p>如果母公司是投资性主体，则母公司应当仅将其为其投资活动提供相关服务的子公司(如有)纳入合并范围并编制合并财务报表；其他子公司不应当予以合并，母公司对其他子公司的投资应当按照公允价值计量且其变动计入当期损益。</p>	<p>母公司应当将其全部子公司纳入合并财务报表的合并范围。(ASBE 33.10)</p>
<p>第二十二条 当母公司同时满足下列条件时，该母公司属于投资性主体：</p> <p>(一) 该公司是以向投资者提供投资管理服务为目的，从一个或多个投资者处获取资金；</p> <p>(二) 该公司的唯一经营目的，是通过资本增值、投资收益或两者兼有而让投资者获得回报；</p> <p>(三) 该公司按照公允价值对几乎所有投资的业绩进行考量和评价。</p>	
<p>第二十三条 母公司属于投资性主体的，通常情况下应当符合下列所有特征：</p> <p>(一) 拥有一个以上投资；</p> <p>(二) 拥有一个以上投资者；</p> <p>(三) 投资者不是该主体的关联方；</p> <p>(四) 其所有者权益以股权或类似权益方式存在。</p>	

《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》 (新修订)	现行会计准则及其相关规定
<p>第二十四条 投资性主体的母公司本身不是投资性主体，则应当将其控制的全部主体，包括那些通过投资性主体所间接控制的主体，纳入合并财务报表范围。</p>	
<p>第二十五条 当母公司由非投资性主体转变为投资性主体时，除仅将为其投资活动提供相关服务的子公司纳入合并财务报表范围编制合并财务报表外，企业自转变日起对其他子公司不再予以合并，并参照本准则第四十九条的规定，按照视同在转变日处置子公司但保留剩余股权的原则进行会计处理。当母公司由投资性主体转变为非投资性主体时，应将原未纳入合并财务报表范围的子公司于转变日纳入合并财务报表范围，原未纳入合并财务报表范围的子公司在转变日的公允价值视同为购买的交易对价。</p>	
<p>第三章 合并程序</p>	
<p>第二十六条 母公司应当以自身和其子公司的财务报表为基础，根据其他有关资料，编制合并财务报表。母公司编制合并财务报表，应当将整个企业集团视为一个会计主体，依据相关企业会计准则的确认、计量和列报要求，按照统一的会计政策，反映企业集团整体财务状况、经营成果和现金流量。</p> <p>(一) 合并母公司与子公司的资产、负债、所有者权益、收入、费用和现金流等项目。</p> <p>(二) 抵销母公司对子公司的长期股权投资与母公司在子公司所有者权益中所享有的份额。</p> <p>(三) 抵销母公司与子公司、子公司相互之间发生的内部交易的影响。内部交易表明相关资产发生减值损失的，应当全额确认该部分损失。</p> <p>(四) 站在企业集团角度对特殊交易事项予以调整。</p>	<p>合并财务报表应当以母公司和其子公司的财务报表为基础，根据其他有关资料，按照权益法调整对子公司的长期股权投资后，由母公司编制。 (ASBE 33. 11)</p>
<p>第二十七条 母公司应当统一子公司所采用的会计政策，使子公司采用的会计政策与母公司保持一致。子公司所采用的会计政策与母公司不一致的，应当按照母公司的会计政策对子公司财务报表进行必要的调整；或者要求子公司按照母公司的会计政策另行编报财务报表。</p>	<p>母公司应当统一子公司所采用的会计政策，使子公司采用的会计政策与母公司保持一致。子公司所采用的会计政策与母公司不一致的，应当按照母公司的会计政策对子公司财务报表进行必要的调整；或者要求子公司按照母公司的会计政策另行编报财务报表。(ASBE 33. 12)</p>
<p>第二十八条 母公司应当统一子公司的会计期间，使子公司的会计期间与母公司保持一致。子公司的会计期间与母公司不一致的，应当按照母公司的会计期间对子公司财务报表进行调整；或者要求子公司按照母公司的会计期间另行编报财务报表。</p>	<p>母公司应当统一子公司的会计期间，使子公司的会计期间与母公司保持一致。子公司的会计期间与母公司不一致的，应当按照母公司的会计期间对子公司财务报表进行调整；</p>

《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》 (新修订)	现行会计准则及其相关规定
表。	或者要求子公司按照母公司的会计期间另行编报财务报表。(ASBE 33.13)
<p>第二十九条 在编制合并财务报表时，子公司除了应当向母公司提供财务报表外，还应当向母公司提供下列有关资料：</p> <p>(一) 采用的与母公司不一致的会计政策及其影响金额；</p> <p>(二) 与母公司不一致的会计期间的说明；</p> <p>(三) 与母公司、其他子公司之间发生的所有内部交易的相关资料；</p> <p>(四) 所有者权益变动的有关资料；</p> <p>(五) 编制合并财务报表所需要的其他资料。</p>	<p>在编制合并财务报表时，子公司除了应当向母公司提供财务报表外，还应当向母公司提供下列有关资料：</p> <p>(一) 采用的与母公司不一致的会计政策及其影响金额；</p> <p>(二) 与母公司不一致的会计期间的说明；</p> <p>(三) 与母公司、其他子公司之间发生的所有内部交易的相关资料；</p> <p>(四) 所有者权益变动的有关资料；</p> <p>(五) 编制合并财务报表所需要的其他资料。</p> <p>(ASBE 33.14)</p>
<p>第一节 合并资产负债表</p>	
<p>第三十条 合并资产负债表应当以母公司和子公司的资产负债表为基础，在抵销母公司与子公司、子公司相互之间发生的内部交易对合并资产负债表的影响后，由母公司合并编制。</p> <p>(一) 母公司对子公司的长期股权投资与母公司在子公司所有者权益中所享有的份额应当相互抵销，同时抵销相应的长期股权投资减值准备。</p> <p>子公司持有母公司的长期股权投资，应当视为企业集团的库存股，作为所有者权益的减项，在合并资产负债表中所有者权益项目下以“减：库存股”项目列示。</p> <p>子公司相互之间持有的长期股权投资，应当比照母公司对子公司的股权投资的抵销方法，将长期股权投资与其对应的子公司所有者权益中所享有的份额相互抵销。</p> <p>(二) 母公司与子公司、子公司相互之间的债权与债务项目应当相互抵销，同时抵销相应的减值准备。</p> <p>(三) 母公司与子公司、子公司相互之间销售商品（或提供劳务，下同）或其他方式形成的存货、固定资产、工程物资、在建工程、无形资产等所包含的未实现内部销售损益应当抵销。</p> <p>对存货、固定资产、工程物资、在建工程和无形资产等计提的跌价准备或减值准备与未实现内部销售</p>	<p>合并资产负债表应当以母公司和子公司的资产负债表为基础，在抵销母公司与子公司、子公司相互之间发生的内部交易对合并资产负债表的影响后，由母公司合并编制。</p> <p>(一) 母公司对子公司的长期股权投资与母公司在子公司所有者权益中所享有的份额应当相互抵销，同时抵销相应的长期股权投资减值准备。</p> <p>在购买日，母公司对子公司的长期股权投资与母公司在子公司所有者权益中所享有的份额的差额，应当在商誉项目列示。商誉发生减值的，应当按照经减值测试后的金额列示。</p> <p>各子公司之间的长期股权投资以及子公司对母公司的长期股权投资，应当比照上述规定，将长期股权投资与其对应的子公司或母公司所有者权益中所享有的份额相互抵销。</p> <p>(二) 母公司与子公司、子公司相互之间的债权与债务项目应当相互抵销，同时抵销应收款项的坏账准备和债券投资的减值准备。</p> <p>母公司与子公司、子公司相互之间的债券投资与应付债券相互抵销后，产生的差额应当计入投资收益项目。</p> <p>(三) 母公司与子公司、子公司相互之间销售商品（或提供劳务，下同）或其他方式形成的存货、固定资产、工程物资、在建工程、无形资产等所包含的未实现内部销售损益应当抵销。</p> <p>对存货、固定资产、工程物资、在建工程和无形资产等计提的跌价准备或减值准备与</p>

《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》 (新修订)	现行会计准则及其相关规定
<p>损益相关的部分应当抵销。</p> <p>(四) 母公司与子公司、子公司相互之间发生的其他内部交易对合并资产负债表的影响应当抵销。</p> <p>(五) 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, 在合并资产负债表中应当确认递延所得税资产或递延所得税负债, 同时调整合并利润表中的所得税费用, 但与直接计入所有者权益的交易或事项及企业合并相关的递延所得税除外。</p>	<p>未实现内部销售损益相关的部分应当抵销。</p> <p>(四) 母公司与子公司、子公司相互之间发生的其他内部交易对合并资产负债表的影响应当抵销。</p> <p>(ASBE 33. 15)</p> <p>企业在编制合并财务报表时, 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, 在合并资产负债表中应当确认递延所得税资产或递延所得税负债, 同时调整合并利润表中的所得税费用, 但与直接计入所有者权益的交易或事项及企业合并相关的递延所得税除外。</p> <p>(企业会计准则解释第1号)</p>
<p>第三十一条 子公司所有者权益中不属于母公司的份额, 应当作为少数股东权益, 在合并资产负债表中所有者权益项目下以“少数股东权益”项目列示。</p>	<p>子公司所有者权益中不属于母公司的份额, 应当作为少数股东权益, 在合并资产负债表中所有者权益项目下以“少数股东权益”项目列示。(ASBE 33. 16)</p>
<p>第三十二条 母公司在报告期内因同一控制下企业合并增加的子公司以及业务, 编制合并资产负债表时, 应当调整合并资产负债表的期初数, 同时应当对比较报表的相关项目进行调整, 视同合并后的报告主体自最终控制方开始控制时点起一直存在。因非同一控制下企业合并或其他方式增加的子公司以及业务, 编制合并资产负债表时, 不应当调整合并资产负债表的期初数。</p>	<p>母公司在报告期内因同一控制下企业合并增加的子公司, 编制合并资产负债表时, 应当调整合并资产负债表的期初数。</p> <p>因非同一控制下企业合并增加的子公司, 编制合并资产负债表时, 不应当调整合并资产负债表的期初数。</p> <p>(ASBE 33. 17)</p>
<p>第三十三条 母公司在报告期内处置子公司以及业务, 编制合并资产负债表时, 不应当调整合并资产负债表的期初数。</p>	<p>母公司在报告期内处置子公司, 编制合并资产负债表时, 不应当调整合并资产负债表的期初数。(ASBE 33. 18)</p>
<p>第二节 合并利润表</p>	
<p>第三十四条 合并利润表应当以母公司和子公司的利润表为基础, 在抵销母公司与子公司、子公司相互之间发生的内部交易对合并利润表的影响后, 由母公司合并编制。</p> <p>(一) 母公司与子公司、子公司相互之间销售商品所产生的营业收入和营业成本应当抵销。母公司与子公司、子公司相互之间销售商品, 期末全部实现对外销售的, 应当将购买方的营业成本与销售方的营业收入相互抵销。母公司与子公司、子公司相互之间销售商品, 期末未实现对外销售而形成存货、固定资产、工程物资、在建工程、无形资产等资产的, 在抵销销售商品的营业成本和营业收入的同时, 应当将各项资产</p>	<p>合并利润表应当以母公司和子公司的利润表为基础, 在抵销母公司与子公司、子公司相互之间发生的内部交易对合并利润表的影响后, 由母公司合并编制。</p> <p>(一) 母公司与子公司、子公司相互之间销售商品所产生的营业收入和营业成本应当抵销。母公司与子公司、子公司相互之间销售商品, 期末全部实现对外销售的, 应当将购买方的营业成本与销售方的营业收入相互抵销。母公司与子公司、子公司相互之间销售商品, 期末未实现对外销售而形成存货、固定资产、工程物资、在建工程、无形资产等资产的, 在抵销销</p>

《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》 (新修订)	现行会计准则及其相关规定
<p>所包含的未实现内部销售损益予以抵销。</p> <p>(二) 在对母公司与子公司、子公司相互之间销售商品形成的固定资产或无形资产所包含的未实现内部销售损益进行抵销的同时, 也应当对固定资产的折旧额或无形资产的摊销额与未实现内部销售损益相关的部分进行抵销。</p> <p>(三) 母公司与子公司、子公司相互之间持有对方债券所产生的投资收益、利息收入及其他综合收益等, 应当与其相对应的发行方利息费用相互抵销。</p> <p>(四) 母公司对子公司、子公司相互之间持有对方长期股权投资的投资收益应当抵销。</p> <p>(五) 母公司与子公司、子公司相互之间发生的其他内部交易对合并利润表的影响应当抵销。</p>	<p>售商品的营业成本和营业收入的同时, 应当将各项资产所包含的未实现内部销售损益予以抵销。</p> <p>(二) 在对母公司与子公司、子公司相互之间销售商品形成的固定资产或无形资产所包含的未实现内部销售损益进行抵销的同时, 也应当对固定资产的折旧额或无形资产的摊销额与未实现内部销售损益相关的部分进行抵销。</p> <p>(三) 母公司与子公司、子公司相互之间持有对方债券所产生的投资收益, 应当与其相对应的发行方利息费用相互抵销。</p> <p>(四) 母公司对子公司、子公司相互之间持有对方长期股权投资的投资收益应当抵销。</p> <p>(五) 母公司与子公司、子公司相互之间发生的其他内部交易对合并利润表的影响应当抵销。(ASBE 33. 19)</p>
<p>第三十五条 子公司当期净损益中属于少数股东权益的份额, 应当在合并利润表中净利润项目下以“少数股东损益”项目列示。</p> <p>子公司当期综合收益中属于少数股东权益的份额, 应当在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。</p>	<p>子公司当期净损益中属于少数股东权益的份额, 应当在合并利润表中净利润项目下以“少数股东损益”项目列示。(ASBE 33. 20)</p> <p>企业合并利润表也应按照上述规定进行调整。在“综合收益总额”项目下单独列示“归属于母公司所有者的综合收益总额”项目和“归属于少数股东的综合收益总额”项目。(企业会计准则解释第3号)</p>
<p>第三十六条 母公司向子公司出售资产所发生的未实现内部交易损益, 应当全额抵销“归属于母公司所有者的净利润”。</p> <p>子公司向母公司出售资产所发生的未实现内部交易损益, 应当按照母公司对该子公司的分配比例在“归属于母公司所有者的净利润”和“少数股东损益”之间分配抵销。</p> <p>子公司之间出售资产所发生的未实现内部交易损益, 应当按照母公司对出售方子公司的分配比例在“归属于母公司所有者的净利润”和“少数股东损益”之间分配抵销。</p>	
<p>第三十七条 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。</p>	<p>在合并财务报表中, 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。(企业会计准则解释第4号)</p>
<p>第三十八条 母公司在报告期内因同一控制下企业合并增加的子公司以及业务, 应当将该子公司以及业务合并当期期初至报告期末的收入、费用、利润</p>	<p>母公司在报告期内因同一控制下企业合并增加的子公司, 应当将该子公司合并当期期初至报告期末的收入、费用、利润纳入合并利润表。</p>

《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》 (新修订)	现行会计准则及其相关规定
<p>纳入合并利润表，同时应当对比较报表的相关项目进行调整，视同合并后的报告主体自最终控制方开始控制时点起一直存在。</p> <p>因非同一控制下企业合并或其他方式增加的子公司以及业务，应当将该子公司以及业务购买日至报告期末的收入、费用、利润纳入合并利润表。</p>	<p>因非同一控制下企业合并增加的子公司，应当将该子公司购买日至报告期末的收入、费用、利润纳入合并利润表。</p> <p>(ASBE 33. 22)</p>
<p>第三十九条 母公司在报告期内处置子公司以及业务，应当将该子公司以及业务期初至处置日的收入、费用、利润纳入合并利润表。</p>	<p>母公司在报告期内处置子公司，应当将该子公司期初至处置日的收入、费用、利润纳入合并利润表。(ASBE 33. 23)</p>
<p>第三节 合并现金流量表</p>	
<p>第四十条 合并现金流量表应当以母公司和子公司的现金流量表为基础，在抵销母公司与子公司、子公司相互之间发生的内部交易对合并现金流量表的影响后，由母公司合并编制。</p> <p>本准则提及现金时，除非同时提及现金等价物，均包括现金和现金等价物。</p>	<p>合并现金流量表应当以母公司和子公司的现金流量表为基础，在抵销母公司与子公司、子公司相互之间发生的内部交易对合并现金流量表的影响后，由母公司合并编制。</p> <p>本准则提及现金时，除非同时提及现金等价物，均包括现金和现金等价物。</p> <p>(ASBE 33. 24)</p>
<p>第四十一条 编制合并现金流量表应当符合下列要求：</p> <p>(一) 母公司与子公司、子公司相互之间当期以现金投资或收购股权增加的投资所产生的现金流量应当抵销。</p> <p>(二) 母公司与子公司、子公司相互之间当期取得投资收益、利息收入收到的现金，应当与分配股利、利润或偿付利息支付的现金相互抵销。</p> <p>(三) 母公司与子公司、子公司相互之间以现金结算债权与债务所产生的现金流量应当抵销。</p> <p>(四) 母公司与子公司、子公司相互之间当期销售商品所产生的现金流量应当抵销。</p> <p>(五) 母公司与子公司、子公司相互之间处置固定资产、无形资产和其他长期资产收回的现金净额，应当与购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金相互抵销。</p> <p>(六) 母公司与子公司、子公司相互之间当期发生的其他内部交易所产生的现金流量应当抵销。</p>	<p>编制合并现金流量表应当符合下列要求：</p> <p>(一) 母公司与子公司、子公司相互之间当期以现金投资或收购股权增加的投资所产生的现金流量应当抵销。</p> <p>(二) 母公司与子公司、子公司相互之间当期取得投资收益收到的现金，应当与分配股利、利润或偿付利息支付的现金相互抵销。</p> <p>(三) 母公司与子公司、子公司相互之间以现金结算债权与债务所产生的现金流量应当抵销。</p> <p>(四) 母公司与子公司、子公司相互之间当期销售商品所产生的现金流量应当抵销。</p> <p>(五) 母公司与子公司、子公司相互之间处置固定资产、无形资产和其他长期资产收回的现金净额，应当与购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金相互抵销。</p> <p>(六) 母公司与子公司、子公司相互之间发生的其他内部交易所产生的现金流量应当抵销。</p> <p>(ASBE 33. 25)</p>
<p>第四十二条 合并现金流量表及其补充资料也可以根据合并资产负债表和合并利润表进行编制。</p>	<p>合并现金流量表补充资料可以根据合并资产负债表和合并利润表进行编制。</p> <p>(ASBE 33. 26)</p>

《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》 (新修订)	现行会计准则及其相关规定
<p>第四十三条 母公司在报告期内因同一控制下企业合并增加的子公司以及业务，应当将该子公司以及业务合并当期期初至报告期末的现金流量纳入合并现金流量表，同时应当对比较报表的相关项目进行调整，视同合并后的报告主体自最终控制方开始控制时点起一直存在。</p> <p>因非同一控制下企业合并增加的子公司以及业务，应当将该子公司购买日至报告期末的现金流量纳入合并现金流量表。</p>	<p>母公司在报告期内因同一控制下企业合并增加的子公司，应当将该子公司合并当期期初至报告期末的现金流量纳入合并现金流量表。</p> <p>因非同一控制下企业合并增加的子公司，应当将该子公司购买日至报告期末的现金流量纳入合并现金流量表。</p> <p>(ASBE 33. 27)</p>
<p>第四十四条 母公司在报告期内处置子公司以及业务，应当将该子公司以及业务期初至处置日的现金流量纳入合并现金流量表。</p>	<p>母公司在报告期内处置子公司，应当将该子公司期初至处置日的现金流量纳入合并现金流量表。</p> <p>(ASBE 33. 28)</p>
<p>第四节 合并所有者权益变动表</p>	
<p>第四十五条 合并所有者权益变动表应当以母公司和子公司的所有者权益变动表为基础，在抵销母公司与子公司、子公司相互之间发生的内部交易对合并所有者权益变动表的影响后，由母公司合并编制。</p> <p>(一) 母公司对子公司的长期股权投资应当与母公司在子公司所有者权益中所享有的份额相互抵销。子公司持有母公司的长期股权投资以及子公司相互之间持有的长期股权投资，应当按照本准则第三十条规定处理。</p> <p>(二) 母公司对子公司、子公司相互之间持有对方长期股权投资的投资收益应当抵销。</p> <p>(三) 母公司与子公司、子公司相互之间发生的其他内部交易对所有者权益变动的影响应当抵销。合并所有者权益变动表也可以根据合并资产负债表和合并利润表进行编制。</p>	<p>合并所有者权益变动表应当以母公司和子公司的所有者权益变动表为基础，在抵销母公司与子公司、子公司相互之间发生的内部交易对合并所有者权益变动表的影响后，由母公司合并编制。</p> <p>(一) 母公司对子公司的长期股权投资应当与母公司在子公司所有者权益中所享有的份额相互抵销。</p> <p>各子公司之间的长期股权投资以及子公司对母公司的长期股权投资，应当比照上述规定，将长期股权投资与其对应的子公司或母公司所有者权益中所享有的份额相互抵销。</p> <p>(二) 母公司对子公司、子公司相互之间持有对方长期股权投资的投资收益应当抵销。</p> <p>(三) 母公司与子公司、子公司相互之间发生的其他内部交易对所有者权益变动的影响应当抵销。</p> <p>合并所有者权益变动表也可以根据合并资产负债表和合并利润表进行编制。</p> <p>(ASBE 33. 29)</p>
<p>第四十六条 有少数股东的，应当在合并所有者权益变动表中增加“少数股东权益”栏目，反映少数股东权益变动的情况。</p>	<p>有少数股东的，应当在合并所有者权益变动表中增加“少数股东权益”栏目，反映少数股东权益变动的情况。</p> <p>(ASBE 33. 30)</p>
<p>第四章 特殊交易的会计处理</p>	

《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》 (新修订)	现行会计准则及其相关规定
<p>第四十七条 母公司购买子公司少数股东拥有的子公司股权，在合并财务报表中，因购买少数股权新取得的长期股权投资与按照新增持股比例计算应享有子公司自购买日或合并日开始持续计算的净资产份额之间的差额，应当调整资本公积（资本溢价或股本溢价），资本公积不足冲减的，调整留存收益。</p>	<p>母公司在编制合并财务报表时，因购买少数股权新取得的长期股权投资与按照新增持股比例计算应享有子公司自购买日（或合并日）开始持续计算的净资产份额之间的差额，应当调整所有者权益（资本公积），资本公积不足冲减的，调整留存收益。</p> <p>(企业会计准则解释第2号)</p>
<p>第四十八条 企业因追加投资等原因能够对非同一控制下的被投资方实施控制的，在合并财务报表中，对于购买日之前持有的被购买方的股权，应当按照该股权在购买日的公允价值进行重新计量，公允价值与其账面价值的差额计入当期投资收益；购买日之前持有的被购买方的股权涉及权益法核算下的其他综合收益等的，与其相关的其他综合收益等应当转为购买日所属当期收益。购买方应当在附注中披露其在购买日之前持有的被购买方的股权在购买日的公允价值、按照公允价值重新计量产生的相关利得或损失的金额。</p>	<p>企业通过多次交易分步实现非同一控制下企业合并的，在合并财务报表中，对于购买日之前持有的被购买方的股权，应当按照该股权在购买日的公允价值进行重新计量，公允价值与其账面价值的差额计入当期投资收益；购买日之前持有的被购买方的股权涉及其他综合收益的，与其相关的其他综合收益应当转为购买日所属当期投资收益。购买方应当在附注中披露其在购买日之前持有的被购买方的股权在购买日的公允价值、按照公允价值重新计量产生的相关利得或损失的金额。</p> <p>(企业会计准则解释第4号)</p>
<p>第四十九条 母公司在不丧失控制权的情况下部分处置对子公司的长期股权投资，在合并财务报表中，处置价款与处置长期股权投资相对应享有子公司自购买日或合并日开始持续计算的净资产份额之间的差额，应当调整资本公积（资本溢价或股本溢价），资本公积不足冲减的，调整留存收益。</p>	<p>母公司处置对子公司的投资，如果没有丧失对该子公司的控制权（即没有导致处置子公司），在合并财务报表中，应当将处置价款与处置投资对应的享有该子公司净资产份额的差额调整资本公积（资本溢价），资本溢价不足冲减的，应当冲减留存收益。</p> <p>(EG2010. P583)</p>
<p>第五十条 企业因处置部分股权投资等原因丧失了对被投资方的控制权的，在编制合并财务报表时，对于剩余股权，应当按照其在丧失控制权日的公允价值进行重新计量。处置股权取得的对价与剩余股权公允价值之和，减去按原持股比例计算应享有原有子公司自购买日或合并日开始持续计算的净资产的份额之间的差额，计入丧失控制权当期的投资收益，同时冲减商誉。与原有子公司股权投资相关的其他综合收益等，应当在丧失控制权时转为当期投资收益。</p>	<p>企业因处置部分股权投资或其他原因丧失了对原有子公司控制权的，在合并财务报表中，对于剩余股权，应当按照其在丧失控制权日的公允价值进行重新计量。处置股权取得的对价与剩余股权公允价值之和，减去按原持股比例计算应享有原有子公司自购买日开始持续计算的净资产的份额之间的差额，计入丧失控制权当期的投资收益。与原有子公司股权投资相关的其他综合收益，应当在丧失控制权时转为当期投资收益。企业应当在附注中披露处置后的剩余股权在丧失控制权日的公允价值、按照公允价值重新计量产生的相关利得或损失的金额。</p> <p>(企业会计准则解释第4号)</p>
<p>第五十一条 企业通过多次交易分步处置对子公司股权投资直至丧失控制权的，如果处置对子公司股权投资直至丧失控制权的各项交易属于一揽子交易的，应当将各项交易作为一项处置子公司并丧失控制权的交易进行会计处理；但是，在丧失控制权之前每一次处置价款与处置投资对应的享有该子公司净资产份额的差额，在合并财务报表中应当确认为其他综合收益，在丧失控制权时一并转入丧失控制</p>	<p>企业通过多次交易分步处置对子公司股权投资直至丧失控制权的，应当按照《关于执行会计准则的上市公司和非上市企业做好2009年年报工作的通知》（财会[2009]16号）和《企业会计准则解释第4号》（财会[2010]15号）的规定对每一项交易进行会计处理。处置对子公司股权投资直至丧失控制权的各项交易属于一揽子交易的，应当将各项交易作为一项处置子公司并丧失控制权的交</p>

《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》 (新修订)	现行会计准则及其相关规定
<p>权当期的损益。</p> <p>处置对子公司股权投资的各项交易的条款、条件以及经济影响符合下列一种或多种情况，通常表明应将多次交易事项作为一揽子交易进行会计处理：</p> <p>（一）这些交易是同时或者在考虑了彼此影响的情况下订立的。</p> <p>（二）这些交易整体才能达成一项完整的商业结果。</p> <p>（三）一项交易的发生取决于其他至少一项交易的发生。</p> <p>（四）一项交易单独考虑时是不经济的，但是和其他交易一并考虑时是经济的。</p>	<p>易进行会计处理；但是，在丧失控制权之前每一次处置价款与处置投资对应的享有该子公司净资产份额的差额，在合并财务报表中应当确认为其他综合收益，在丧失控制权时一并转入丧失控制权当期的损益。</p> <p>处置对子公司股权投资的各项交易的条款、条件以及经济影响符合以下一种或多种情况，通常表明应将多次交易事项作为一揽子交易进行会计处理：</p> <p>（1）这些交易是同时或者在考虑了彼此影响的情况下订立的；</p> <p>（2）这些交易整体才能达成一项完整的商业结果；</p> <p>（3）一项交易的发生取决于其他至少一项交易的发生；</p> <p>（4）一项交易单独看是不经济的，但是和其他交易一并考虑时是经济的。（企业会计准则解释第5号）</p>
<p>第五十二条 对于本章未列举的交易或者事项，如果站在企业集团合并财务报表角度的确认和计量结果与其所属的母公司或子公司的个别财务报表层面的确认和计量结果不一致的，则在编制合并财务报表时，也应当按照本准则第二十六条第二款第（四）项的规定，对其确认和计量结果予以相应调整。</p>	
<p>第五章 衔接规定</p>	
<p>第五十三条 首次采用本准则的企业应当根据本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，不再追溯调整。</p>	
<p>第六章 附 则</p>	
<p>第五十四条 本准则自2014年7月1日起施行。</p>	
	<p>企业应当在附注中披露下列信息：</p> <p>（一）子公司的清单，包括企业名称、注册地、业务性质、母公司的持股比例和表决权比例。</p> <p>（二）母公司直接或通过子公司间接拥有被投资单位表决权不足半数但能对其形成控</p>

《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》 (新修订)	现行会计准则及其相关规定
	<p>制的原因。</p> <p>(三) 母公司直接或通过其他子公司间接拥有被投资单位半数以上的表决权但未能对其形成控制的原因。</p> <p>(四) 子公司所采用的与母公司不一致的会计政策, 编制合并财务报表的处理方法及其影响。</p> <p>(五) 子公司与母公司不一致的会计期间, 编制合并财务报表的处理方法及其影响。</p> <p>(六) 本期增加子公司, 按照《企业会计准则第 20 号——企业合并》的规定进行披露。</p> <p>(七) 本期不再纳入合并范围的原子公司, 说明原子的名称、注册地、业务性质、母公司的持股比例和表决权比例, 本期不再成为子公司的原因, 其在处置日和上一会计期间资产负债表日资产、负债和所有者权益的金额以及本期期初至处置日的收入、费用和利润的金额。</p> <p>(八) 子公司向母公司转移资金的能力受到严格限制的情况。</p> <p>(九) 需要在附注中说明的其他事项。</p> <p>(ASBE 33. 31)</p>

德勤中国业务的联络详情

北京

德勤华永会计师事务所(特殊普通合伙)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

成都

德勤咨询(成都)有限公司
中国成都市人民南路二段1号
仁恒置地广场写字楼34层
3406单元
邮政编码: 610016
电话: +86 28 62102383
传真: +86 28 6210 2385

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(特殊普通合伙)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(特殊普通合伙)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(特殊普通合伙)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(特殊普通合伙)
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(特殊普通合伙)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(特殊普通合伙)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

关于德勤全球

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。德勤拥有约 200,000 名专业人士致力于追求卓越, 树立典范。

关于德勤大中华

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 22 个办事处分布于北京、香港、上海、台北、成都、重庆、大连、广州、杭州、哈尔滨、新竹、济南、高雄、澳门、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方式服务客户。

关于德勤中国

德勤品牌随着在 1917 年设立上海办事处而首次进入中国。目前德勤中国的事务所网络, 在德勤全球网络的支持下, 为中国的本地、跨国及高增长企业客户提供全面的审计、税务、企业管理咨询及财务咨询服务。在中国, 我们拥有丰富的经验, 一直为中国的会计准则、税务制度与本地专业会计师的发展贡献所长。

本文件中所含数据乃一般性信息, 故此, 并不构成任何德勤、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。