**《企业会计准则第33号——合并财务报表（修订）**

**（征求意见稿）》的起草说明**

一、本准则修订的必要性

2006年2月，财政部发布《企业会计准则第33号——合并财务报表》，规范了合并财务报表的编制和列报。此次修订的必要性主要体现在三个方面，具体如下：

**（一）解决现行准则实施中存在的具体问题**

现行准则要求，母公司应当编制合并财务报表。即只要拥有子公司的母公司均应当按照准则规定编制合并财务报表。实务中，相当部分企业反映他们并无编制提供合并财务报表的信息需求。

与之相比，《关于执行〈企业会计制度〉和相关会计准则有关问题解答 ( 二 )》中规定，国有资产授权经营管理的企业、股票上市的企业、需要编制合并会计报表的外贸企业、需要对外提供合并会计报表的其他企业必须编制合并会
计报表，除此之外的企业集团是否编制合并会计报表由企业管理当局自行确定。因此，一些企业因为不需要也不愿意编制合并财务报表，而迟迟没有从企业会计制度转为执行企业会计准则。

为推动企业会计准则的有效实施、降低企业信息编制成本，有必要重新审视合并财务报表准则的适用范围。

**（二）吸收解释公告、年报通知等相关内容，完善我国准则体系**

现行准则发布后，财政部陆续通过企业会计准则解释公告1-4号、《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）、《关于不丧失控制权情况下处置部分对子公司投资会计处理的复函》（财会便[2009]14号）等文件形式对准则中的部分内容进行了修订和完善。但由于上述规定散见在不同文件中，同时有的文件法律层次较低，不便于企业贯彻实施。

现有必要将散见于解释公告、年报通知、司便函等文件中的有关规定进行全面梳理和整合，修订并完善合并财务报表准则。

**（三）保持与国际会计准则理事会2011年新发布的IFRS10持续趋同**

IASB于2011年5月发布《国际财务报告准则第10号——合并财务报表》，以取代《国际会计准则第27号——合并财务报表和单独财务报表》有关合并的部分以及《解释公告第12号——合并：特殊目的主体》。IFRS10以控制作为合并的单一基础，并明确规定控制构成的3个要素，即：主导被投资者的权力、面临被投资者可变回报的风险或取得可变回报的权利、利用对被投资者的权力影响投资者回报的能力。此外，IFRS 10就一系列情况下如何应用控制原则提供了详细指引，包括实质性控制的判断、委托与代理关系的判断、潜在表决权的考虑等。

为进一步规范我国合并财务报表的编制和列报，并保持我国企业会计准则与国际财务报告准则的持续趋同，财政部会计司借鉴《国际财务报告准则第10号——合并财务报表》中的做法，并结合我国实际情况，起草了《企业会计准则第33号——合并财务报表（修订）（征求意见稿）》。

二、本准则修订的过程

自2007年企业会计准则实施以来，财政部会计司密切关注合并财务报表准则实施中存在的问题，并紧密跟踪国际会计准则理事会相关项目的进展。近年来，随着国际会计准则理事会对相关准则的多次修订，结合我国实际情况，会计司通过发布企业会计准则解释保持持续趋同。

2011年，《国际财务报告准则第10号——合并财务报表》发布后，会计司即成立合并财务报表准则项目组，全面研究我国合并财务报表的相关问题。2012年4月底，项目组草拟完成了我国合并财务报表准则的讨论稿，并开始小范围内征求意见。5月至6月，向部分证券监管机构、会计师事务所和企业征求意见，并赴企业、会计师事务所进行实地调研。在充分吸收各方意见的基础上，对讨论稿进行了多次修改和完善，并于7月至8月向财政部会计准则委员会委员征求意见。在上述工作的基础上，项目组草拟完成了《企业会计准则第33号——合并财务报表（修订）（征求意见稿）》。。

三、本准则修订的主要内容

**（一）关于企业集团编制合并财务报表的豁免规定**

**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。**本征求意见稿**借鉴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。

**（二）关于控制的定义和具体判断原则**

**现行准则**规定，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。**本征求意见稿**在充分借鉴IFRS10的基础上，同时考虑了对我国实务可能带来的影响，就控制的定义和具体判断原则进行了修订，主要包括以下几个方面：

1．改进控制的定义，强调控制构成的三要素为对被投资者的权力、可变回报以及能够行使权力影响可变回报。

2．引入实质性控制概念，即投资方虽持有小于50%的表决权，但综合考虑投资方拥有的表决权相对于其他各方拥有的表决权份额的大小、其他各方表决权的分散程度、潜在表决权、其他合约性安排、被投资方以往的表决权行使情况等所有因素和条件后仍可具有控制。

3．引入关于拥有决策制定权利的投资者是委托人还是代理人的判断指引。其中，代理人作为代表其他方行使权力的第三方，并不控制被投资方。

4．引入对被投资方可分割部分的控制。投资方通常是在被投资方整体层面对是否控制进行评估，但极个别情况下，可以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。

**（三）其他修订**

本征求意见稿吸纳了已发布的解释公告、年报通知、司便函等文件相关规定。

1．明确规定购买少数股权、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。

2．明确规定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。

3．明确规定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。

4．明确规定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。

5．明确规定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。

四、征求意见的主要问题

**（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？