

Laws and Regulations Express (China)

法规快讯（中国）

——财政部修订合并财务报表准则并发布合营安排准则

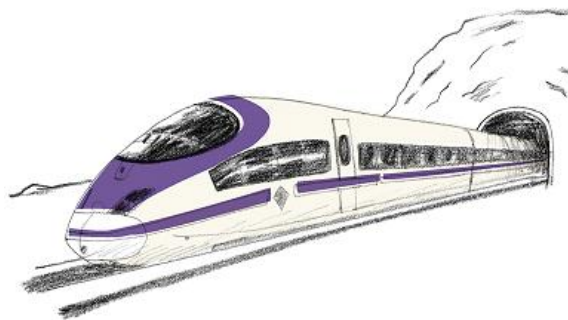
【2014 年第 17 期（总第 117 期）－ 2014 年 2 月 22 日】





财政部修订合并财务报表准则并发布合营安排准则

2014 年 2 月 21 日，财政部发布《关于印发修订<企业会计准则第 33 号——合并财务报表>的通知》（财会〔2014〕10 号）和《关于印发<企业会计准则第 40 号——合营安排>的通知》（财会〔2014〕11 号）。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。



新的合并财务报表准则改进了控制的定义，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。引入实质性控制、投资性主体，及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和对被投资方分割部分的控制。新的准则还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，包括不丧失控制权情况下处置部分对子公司投资、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、少数股东超额亏损的分担、因抵销未实现内部销售损益导致的所得税影响等。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。征求意见稿中关于企业集团编制合并财务报表的豁免条款在正式稿中并未出现。

现行准则没有单独的合营安排，而是将相关内容放在长期股权投资准则应用指南和相关讲解中予以规范。合营安排准则主要涉及两方面的变化：一是将合营安排三分类（共同控制资产、共同控制经营和共同控制主体）改为两分类（共同经营和合营企业）。二是要求基于合营安排下各方的权利和义务来确定某项合营安排是共同经营还是合营企业，单独主体的存在是某一合营安排被划分为合营企业的必要条件，但非充分条件。合营安排准则不要求追溯。

相关概要如下：

一、《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》20140701

2006《CAS 33—合并财务报表》VS 2014《CAS 33—合并财务报表》

2006《CAS 33—合并财务报表》	2014《CAS 33—合并财务报表》	主要差异
第一章 总则	第一章 总则	



2006 《CAS 33—合并财务报表》	2014 《CAS 33—合并财务报表》	主要差异
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。	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。	新旧一致
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 。	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 。	合并财务报表的定义未变；但是引入主体的提法，相应变更母公司、子公司的定义，扩展母公司的涵义
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。	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。	合并财务报表的构成未变，但是增加对中期期末编制合并财务报表的构成的规定
第四条 母公司应当编制合并财务报表。	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。	增加投资性主体编制合并财务报表条件； 未引入豁免条款
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》。	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》。	新旧一致
	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》。	在子公司权益的披露制定新的准则
第二章 合并范围	第二章 合并范围	
第六条 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，是指一个企业能够决定另一个企业	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。 控制 ，是指投资方拥有对被投资方的权力，通过	改进控制的定义，强调控制构成的



2006《CAS 33—合并财务报表》	2014《CAS 33—合并财务报表》	主要差异
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。	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。 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、资产的购买和处路、研究与开发活动以及融资活动等。	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；并定义“相关活动”
	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： （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。	规范判断控制应考虑的相关事实和情况
	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 。	强调权力体现为现时权利和能力，无需实际行使
	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。	明确权力对应于对回报产生最重大影响的活动
	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。 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	强调判断权力时仅考虑实质性权利，并对其进行定义



2006《CAS 33—合并财务报表》	2014《CAS 33—合并财务报表》	主要差异
	<p>多方同时时，是否存在实际可行的机制使得这些权利持有人在某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。</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>	强调保护性权利不构成权力，并对其进行定义
<p>第七条 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。</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>	将原表明控制的情形改为表明拥有权力
<p>第八条 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。</p> <p>第九条 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</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>（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。</p>	引入实质性控制概念；将原持有半数或以下的表决权但视为控制表述为视为拥有权力，并修改相关事实和情况



2006《CAS 33—合并财务报表》	2014《CAS 33—合并财务报表》	主要差异
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>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>	与权力相关的表决权应能对回报产生重大影响
	<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>	增加难以判断是否拥有权力时，表明具有实际能力以单方面主导被投资方相关活动的考虑情形
	<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>	定义可变回报，强调评价可变性应基于合同安排的实质
	<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>	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



2006 《CAS 33—合并财务报表》	2014 《CAS 33—合并财务报表》	主要差异
	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。	的判断
	<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>	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
	<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>	引入对被投资方可分割部分（单独主体）的控制
第十条 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。	<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>	合并范围包括单独主体；投资性主体仅应合并为其投资活动提供相关服务的子公司，对其他子公司的投资计入FVTPL
	<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>	引入投资性主体，明确投资性主体需满足的条件



2006 《CAS 33—合并财务报表》	2014 《CAS 33—合并财务报表》	主要差异
	(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>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>	明确投资性主体的特征
	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。	投资性主体的母公司应合并其控制的全部主体
	<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。</p> <p>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>	规定母公司在非投资性主体与投资性主体之间转变时的会计处理
第三章 合并程序	第三章 合并程序	
<p>第十一条 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。</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。</p> <p>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>	明确编制合并财务报表应合并相关项目、抵销投资与权益和内部交易、在集团角度调整特殊交易



2006《CAS 33—合并财务报表》	2014《CAS 33—合并财务报表》	主要差异
第十二条 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。	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。	新旧一致，要求统一会计政策
第十三条 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。	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。	新旧一致，要求统一会计期间；未引入统一会计期间不切实可行的情形
第十四条 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： （一）采用的与母公司不一致的会计政策及其影响金额； （二）与母公司不一致的会计期间的说明； （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； （四）所有者权益变动的有关资料； （五）编制合并财务报表所需要的其他资料。	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： （一）采用的与母公司不一致的会计政策及其影响金额； （二）与母公司不一致的会计期间的说明； （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； （四）所有者权益变动的有关资料； （五）编制合并财务报表所需要的其他资料。	新旧一致
第一节 合并资产负债表	第一节 合并资产负债表	
第十五条 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。 （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。 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，	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。 （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。 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。 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	删除在购买日商誉的列示相关内容；规定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； 将准则解释、讲解中



2006《CAS 33—合并财务报表》	2014《CAS 33—合并财务报表》	主要差异
<p>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。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。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>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>关于因抵销未实现内部销售损益导致所得税影响的规定纳入准则正文，明确抵销未实现内部销售损益时需考虑所得税影响</p>
<p>第十六条 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>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>新旧一致；未引入“非控制性权益”</p>
<p>第十七条 母公司在报告期内因同一控制下企业合并增加的子公司，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。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>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。</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，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>强调合并的是“业务”；明确同一控制下企业合并应当对比较报表进行调整</p>



2006 《CAS 33—合并财务报表》	2014 《CAS 33—合并财务报表》	主要差异
<p>第十八条 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。</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>强调处置业务与处置子公司相同</p>
<p>第二节 合并利润表</p>	<p>第二节 合并利润表</p>	
<p>第十九条 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。</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>新旧一致</p>



2006《CAS 33—合并财务报表》	2014《CAS 33—合并财务报表》	主要差异
第二十条 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。	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。 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。	将 准 则 解 释、讲解中关于归属于少数股东的综合收益总额的要求纳入准则正文
	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”。 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。	明确顺流交易、逆流交易及子公司之间交易抵销的会计处理
第二十一条 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，其余额应当分别下列情况进行处理： （一）公司章程或协议规定少数股东有义务承担，并且少数股东有能力予以弥补的，该项余额应当冲减少数股东权益； （二）公司章程或协议未规定少数股东有义务承担的，该项余额应当冲减母公司的所有者权益。该子公司以后期间实现的利润，在弥补了由母公司所有者权益所承担的属于少数股东的损失之前，应当全部归属于母公司的所有者权益。	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 。	将 准 则 解 释、讲解中关于少数股东分担超额亏损的规定纳入准则正文，明确少数股东应当分担超额亏损
第二十二条 母公司在报告期内因同一控制下企业合并增加的子公司，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。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。	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 。 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。	强调合并的是“业务”；明确同一控制下企业合并应当对比较报表进行调整



2006 《CAS 33—合并财务报表》	2014 《CAS 33—合并财务报表》	主要差异
第二十三条 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。	第三十九条 母公司在报告期内处置公司以及业务，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。	强调处置业务与处置子公司相同
第三节 合并现金流量表	第三节 合并现金流量表	
第二十四条 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。 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。	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。 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。	新旧一致
第二十五条 编制合并现金流量表应当符合下列要求： （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。 （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。 （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。 （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。 （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。 （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。	第四十一条 编制合并现金流量表应当符合下列要求： （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。 （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。 （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。 （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。 （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。 （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。	新旧一致
第二十六条 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。	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。	明确除了补充资料，合并现金流量表也可以根据合并资产



2006《CAS 33—合并财务报表》	2014《CAS 33—合并财务报表》	主要差异
		负债表和合并利润表进行编制
第二十七条 母公司在报告期内因同一控制下企业合并增加的子公司，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。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。	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。 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。	强调合并的是“业务”；明确同一控制下企业合并应当对比较报表进行调整
第二十八条 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。	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。	强调处置业务与处置子公司相同
第四节 合并所有者权益变动表	第四节 合并所有者权益变动表	
第二十九条 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。 (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。 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。 (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。 (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。	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。 (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。 (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。 (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。	规定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
第三十条 有少数股东的，应当在合并所有者权益变动表中增加“少数	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	新旧一致，未引入“非



2006 《CAS 33—合并财务报表》	2014 《CAS 33—合并财务报表》	主要差异
股东权益”栏目，反映少数股东权益变动的情况。	少数股东权益变动的情况。	控 制 性 权 益”
第四章 披露		
<p>第三十一条 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，说明原子公司的名称、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>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》。</p>	删除披露的内容，相关披露适用其他准则
	第四章 特殊交易的会计处理	
	<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</p>	明确规定购买少数股权在合并财务报表层面作为权益性交



2006 《CAS 33—合并财务报表》	2014 《CAS 33—合并财务报表》	主要差异
	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。	易进行会计处理
	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。	明确取得控制权属于跨越会计处理界限，应对之前持有的股权在合并财务报表层面按照公允价值进行重新计量
	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。	明确规定不丧失控制权情况下处置部分对子公司投资在合并财务报表层面作为权益性交易进行会计处理
	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。	明确丧失控制权属于跨越会计处理界限，应对剩余股权在合并财务报表层面按照公允价值进行重新计量
	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权当期的损益。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	将准则解释、讲解中关于一揽子交易的规定纳入准则正文，明确一揽子交易的判断及会计处理



2006 《CAS 33—合并财务报表》	2014 《CAS 33—合并财务报表》	主要差异
	<p>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>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>	增加兜底条款，强调应站在企业集团角度对特殊交易事项予以调整
	第五章 衔接规定	
	<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>	要求追溯调整合并范围的变化
	第六章 附 则	
	<p>第五十四条 本准则自 2014 年 7 月 1 日起施行。</p>	鼓励在境外上市的企业提前执行

二、《企业会计准则第 40 号——合营安排》20140701

合营安排，是指一项由两个或两个以上的参与方共同控制的安排。

合营方在合营安排中权益的披露，适用《企业会计准则第 41 号——在其他主体中权益的披露》。

共同控制，是指按照相关约定对某项安排所共有的控制，并且该安排的相关活动必须经过分享控制权的参与方一致同意后才能决策。

本准则所称**相关活动**，是指对某项安排的回报产生重大影响的活动。



如果所有参与方或一组参与方必须一致行动才能决定某项安排的相关活动，则称所有参与方或一组参与方**集体控制**该安排。

合营安排分为共同经营和合营企业。**共同经营**，是指合营方享有该安排相关资产且承担该安排相关负债的合营安排。**合营企业**，是指合营方仅对该安排的净资产享有权利的合营安排。

未通过单独主体达成的合营安排，应当划分为共同经营。**单独主体**，是指具有单独可辨认的财务架构的主体，包括单独的法人主体和不具备法人主体资格但法律认可的主体。

合营方应当按照《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》的规定对合营企业的投资进行会计处理。

对合营企业不享有共同控制的参与方应当根据其对该合营企业的影响程度进行会计处理：

（一）对该合营企业具有重大影响的，应当按照《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》的规定进行会计处理。

（二）**对该合营企业不具有重大影响的，应当按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》的规定进行会计处理。**

首次采用本准则的企业应当根据本准则的规定对其合营安排进行重新评估，确定其分类。

合营企业重新分类为共同经营的，合营方应当在比较财务报表最早期间期初终止确认以前采用权益法核算的长期股权投资，以及其他实质上构成对合营企业净投资的长期权益。

确认的各项资产和负债的净额与终止确认的长期股权投资以及其他实质上构成对合营企业净投资的长期权益的账面金额存在差额的，应当按照下列规定处理：

（一）前者大于后者的，其差额应当首先抵减与该投资相关的商誉，仍有余额的，再调增比较财务报表最早期间的期初留存收益；

（二）前者小于后者的，其差额应当冲减比较财务报表最早期间的期初留存收益。

三、《CAS 40—合营安排》 VS 《IFRS 11—合营安排》

新发布的合营安排准则与 2013 年 1 月 1 日起生效的《国际财务报告准则第 11 号—



—合营安排》基本一致。另外，与已被取代的《国际会计准则第 31 号——合营企业中的权益》相比，国际财务报告准则第 11 号也与美国公认会计原则实现了进一步趋同。

更多详细内容，请参见附件原文。

如对本法规提示有任何意见或建议，请随时与专业技术部沟通，谢谢！

附件 1: 《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》20140701

附件 2: 《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》(2006) 2014.7.1 废止

附件 3: 《企业会计准则第 40 号——合营安排》20140701

附件 4: 《CAS 40—合营安排》 VS 《IFRS 11—合营安排》