

第二十七章 合并财务报表

知识点 1: 合并范围的确定 (★)

三、合并范围的豁免——投资性主体

1. 投资性主体的定义

当**母公司同时满足以下三个条件**时，该母公司属于**投资性主体**：

(1) 该公司以向投资方提供**投资管理服务**为目的，从一个或多个投资者获取资金。这是一个投资性主体与其他主体的显著区别；（**经营范围条件**）

(2) 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；（**经营目的条件**）

(3) 该公司按照**公允价值**对几乎所有投资的业绩进行**计量和评价**。（**公允价值条件**）

【提示】投资性主体定义中的“公允价值计量”要求仅适用于该主体所持有的投资。相应地，投资性主体对其所持有的固定资产等非投资资产或负债无需按公允价值进行计量。

2. 豁免规定

基本原则	母公司应当将其全部子公司（包括 母公司所控制的被投资单位可分割部分、结构化主体 ）纳入合并范围
特殊情况	如果 母公司是投资性主体 ，则只应将那些为 投资性主体的投资活动提供相关服务 的子公司纳入合并范围， 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

【提示】一个**投资性主体的母公司**如果其本身不是投资性主体，则应当将其**控制的全部主体**，包括**投资性主体以及通过投资性主体间接控制的主体**，纳入合并财务报表范围。

3. 因**投资性主体转换**引起的合并范围的变化

情况	合并范围	会计处理
母公司由 非投资性主体 转变为 投资性主体	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 不应予以合并（ 范围缩小 ）	会计处理参照部分 处置子公司股权但不丧失控制权 的处理原则
	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（ 范围扩大 ）	将转变日视为购买日，原未纳入合并财务报表范围的子公司于转变日的公允价值视为购买的交易对价， 按照非同一控制下企业合并的会计处理方法进行会计处理

【2022·单选题】甲公司(非投资性主体)控制乙公司，乙公司是投资性主体。乙公司控制丙公司和丁公司，其中仅丙公司为乙公司的投资活动提供相关服务。乙公司持有联营企业戊公司 30% 股权。不考虑其他因素，下列表述中，正确的是()。

- A. 乙公司个别财务报表中对持有的戊公司股权采用权益法核算
- B. 乙公司个别财务报表中对持有的丙公司股权采用公允价值计量
- C. 甲公司个别财务报表中对持有的乙公司股权采用公允价值计量
- D. 乙公司个别财务报表中对持有的丁公司股权采用公允价值计量

【答案】D

【解析】乙公司个别财务报表中对持有的戊公司股权采用公允价值计量，选项 A 错误；乙公司个别财务报表中对持有的丙公司股权采用成本法核算，选项 B 错误；甲公司个别财务报表中对持有的乙公司股权采用成本法核算，选项 C 错误。

【2021年·单选题】甲公司为制造业企业，其子公司（乙公司）是一家投资性主体，乙公司控制丙公司和丁公司，其中丙公司专门为乙公司投资活动提供相关服务。不考虑其他因素，下列各项会计处理的表述中，正确的是（）。

- A. 乙公司对丙公司的投资分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产
- B. 乙公司应将丁公司纳入合并范围
- C. 甲公司应将乙公司、丙公司和丁公司纳入合并范围
- D. 乙公司对丁公司的投资可以指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产

【答案】C

【解析】如果母公司是投资性主体，则只应将那些为投资性主体的投资活动提供相关服务的子公司纳入合并范围，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，选项 A、B 和 D 错误；一个投资性主体的母公司如果其本身不是投资性主体（甲公司为制造业企业，不是投资性主体），则应将其控制的全部主体纳入合并范围，选项 C 正确。

四、控制的持续评估

控制的评估是持续的，当环境或情况发生变化时，投资方需要评估控制的两个基本要素中的一个或多个是否发生了变化。如果有任何事实或情况表明控制的两项基本要素中的一个或多个发生了变化，投资方应重新评估对被投资方是否具有控制。

知识点 2：合并财务报表编制原则、前期准备事项及程序（★）

一、合并财务报表的编制原则

合并财务报表的编制除在遵循财务报表编制的一般原则和要求外，还应遵循以下原则和要求：

- （1）以个别财务报表为基础编制；（通过合并财务报表的特有方法进行编制）
- （2）一体性原则；（应当将母公司和所有子公司作为整体来看待，视为一个会计主体）
- （3）重要性原则。

【提示】母公司与子公司、子公司相互之间发生的经济业务，对整个企业集团财务状况和经营成果影响不大时，为简化合并手续也应根据重要性原则进行取舍，可以不编制抵销分录而直接编制合并财务报表。

二、合并财务报表的构成

报表类型	含义
1. 合并资产负债表	反映母公司和子公司所形成的 企业集团 某一特定日期财务状况的报表： 合并资产负债表所有者权益=母公司的所有者权益+少数股东权益
2. 合并利润表	反映母公司和子公司所形成的 企业集团 整体在一定期间内经营成果的报表： 合并净利润=归属于母公司股东净利润+少数股东损益 =母公司净利润+子公司净利润±调整或抵销金额
3. 合并所有者权益变动表（或合并股东权益变动表）	①反映母公司在一定期间内，包括经营成果分配在内的所有者（或股东）权益增减变动情况的报表； ②它是从 母公司的角度，站在母公司所有者的立场 反映企业所有者（或股东）在母公司中的权益增减变动情况的
4. 合并现金流量表	反映母公司和子公司所形成的 企业集团 在一定期间现金流入、流出量以及现金净增减变动情况的报表
5. 附注	对在合并报表中（4表）列示项目的文字描述或明细资料，以及对未能在这些报表中列示项目的说明等

三、合并财务报表编制的前期准备事项

前期准备	① 统一 母子公司的 会计政策 （与母公司保持一致，2种方法：a. 调整 b. 要求子公司重新编制）
------	---

②统一母子公司的资产负债表日及会计期间 (2种方法: a. 可以调整、b. 要求子公司重新编制)
③对子公司以外币表示的财务报表进行折算
④收集编制合并财务报表的相关资料

【2019·单选题】甲公司20×8年6月购入境外乙公司60%股权，并能够控制乙公司。甲公司在编制20×8年度合并财务报表时，为使乙公司的会计政策与甲公司保持一致，对乙公司的会计政策进行了调整。下列各项中，不属于会计政策调整的是（ ）。

- A. 按照公历年度统一会计年度
- B. 将固定资产折旧方法由年限平均法调整为双倍余额递减法
- C. 将发出存货成本的计量方法由先进先出法调整为移动加权平均法
- D. 将投资性房地产的后续计量由成本模式调整为公允价值模式

【答案】B

【解析】选项B，将固定资产的折旧方法由年限平均法调整为双倍余额递减法属于会计估计调整。

【2017·单选题】甲公司拥有对四家公司的控股权，其下属子公司的会计政策和会计估计均符合会计准则规定。不考虑其他因素，甲公司在编制2×16年合并财务报表时，对其子公司进行的下述调整中，正确的是（ ）。

- A. 将子公司（乙公司）1年以内应收账款坏账准备的计提比例由3%调整为与甲公司相同的计提比例5%
- B. 对2×16年通过同一控制下企业合并取得的子公司（丁公司），将其固定资产、无形资产的折旧和摊销年限按照与甲公司相同的期限进行调整
- C. 将子公司（丙公司）投资性房地产的后续计量模式由成本模式调整为与甲公司相同的公允价值模式
- D. 将子公司（戊公司）闲置不用但没有明确处置计划的机器设备由固定资产调整为持有待售非流动资产并相应调整后续计量模式

【答案】C

【解析】选项A和B属于会计估计，不需要与母公司统一；选项C，属于编制合并报表时统一母公司与子公司的会计政策；选项D，闲置不用但没有明确处置计划的机器设备不满足划分为持有待售的条件，属于错误的会计处理。

四、合并财务报表的编制程序

合并工作底稿

报表项目	母公司	子公司	调整分录		抵销分录		合并金额
			借方	贷方	借方	贷方	
资产负债表项目							
利润表项目							
所有者权益变动表项目							
现金流量表项目							

以“控制”为基础，确定合并范围

合并范围的确定

纳入合并范围的特殊情况——
对被投资方可分割部分的控制

合并范围的豁免——投资性主体

控制的持续评估