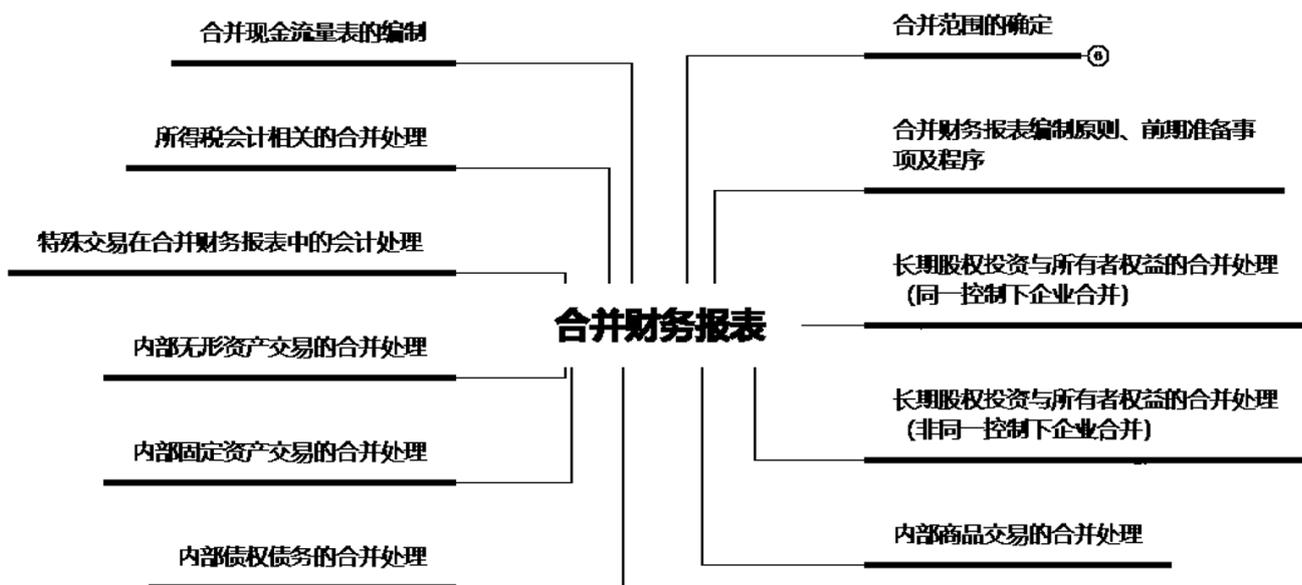


第二十七章 合并财务报表



历年真题分析

本章是非常重要的章节。

在考试中，各种题型均可出现，通常以综合题为主，几乎每年必考。

第一节 合并范围的确定

知识点：以“控制”为基础，确定合并范围

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**。

因此，投资方要实现控制，必须具备以下基本要素：

- （一）因涉入被投资方而**享有可变回报**；
- （二）**拥有**对被投资方的**权力**，并且**有能力**运用对被投资方的**权力影响其回报金额**。投资方只能同时具备上述两个要素时，才能控制被投资方。

项目	说明
权力（通常表现为 表决权 ）	（1）权力是一种 实质性权利 ，而不是 保护性权利 （少数股东批准超过正常经营范围的资本性支出或发行权益工具的、债务工具的权利） （2）权力是为自己行使的（主要责任人），而不是代其他方行使（代理人） （3）权力通常表现为表决权，但有时也可能表现为其他合同安排
相关活动	对被投资方的回报产生重大影响的活动，如经营和财务活动等
可变回报	不固定且可能随着被投资方业绩而变化的回报

经典例题

【多选题】在判断投资方是否能够控制被投资方时，投资方应当具备的要素有（ ）。

- A. 拥有对被投资方的权力
- B. 通过参与被投资方的相关活动而享有可变回报
- C. 有能力运用对被投资方的权力影响其回报金额
- D. 参与被投资方的财务和经营政策

答案：ABC

解析：投资方同时具备以下基本要素，则能够控制被投资方：（1）因涉入被投资方而享有可变回报；（2）拥有对被投资方的权力，并且有能力运用对被投资方的权力影响其回报金额。

知识点：纳入合并范围的特殊情况——对被投资方可分割部分的控制

在少数情况下，如果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（可分割部分）：

1. 该部分的资产是偿付该部分负债或该部分其他利益方的唯一来源，不能用于偿还该部分以外的被投资方的其他负债；
2. 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，也不享有与部分资产剩余现金流量相关的权利。

知识点：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
母公司由 投资性主体转变为非投资性主体	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

经典例题

【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。

知识点：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。