

第一节 合并范围的确定

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

情况	合并范围	会计处理
----	------	------

母公司由 投资性主体 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。

【提示】除上述情况外，不允许有其他情况的豁免。

例如，甲公司在 2×20 年报告期内处置了唯一的子公司，并且于 2×20 年 12 月 31 日已经没有子公司，是否需要编制 2×20 年合并财务报表？

本例中，甲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，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，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。因此，甲公司应当按照规定，编制 2×20 年合并财务报表。

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。