

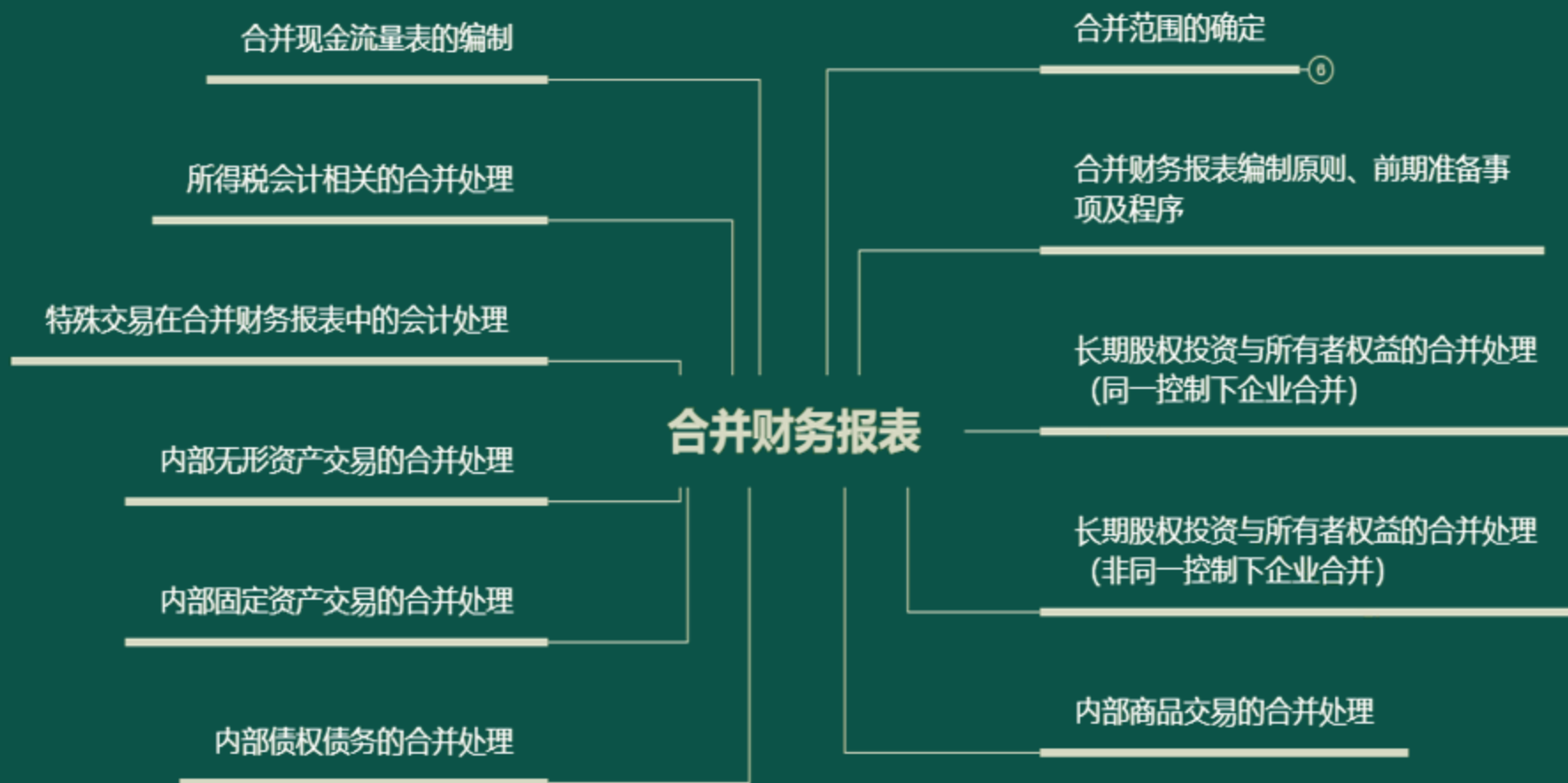


第二十七章

合并财务报表



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



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。



第一节 合并范围的确定

因此，投资方要实现控制，必须具备以下基本要素：

一是投资方拥有对被投资方的权力，

二是因为参与被投资方的相关活动而享有可变回报，

三是有能力运用对被投资方的权力影响其回报金额。

投资方只有**同时**具备上述三个要素时，才能控制被投资方。



第一节 合并范围的确定

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



经典例题

答案：ABC

解析：投资方要实现控制，必须具备以下基本要素：一是投资方拥有对被投资方的权力，二是因为参与被投资方的相关活动而享有可变回报，三是有能力运用对被投资方的权力影响其回报金额。投资方只有同时具备上述三个要素时，才能控制被投资方。



第一节 合并范围的确定

【例27-14】甲集团进行内部业务重组，将业务具有协同效应的全资子公司乙和子公司丙进行整合。具体形式为：乙公司与甲集团签订托管经营协议，甲集团将丙公司托管给乙公司经营。托管协议主要条款为：托管范围包括丙公司的整体经营权，乙公司不仅拥有对丙公司资产、经营、投资、管理等日常经营活动事项的权力，还拥有包括重大资产购建、处置、重大投融资等事项的决策权力。具体而言，乙公司能够自主决定丙公司董事会等类似权力机构成员和关键管理人员的任命以及丙公司的重大交易等重大事项。



第一节 合并范围的确定

托管期限为长期，除经双方协商一致，甲集团不得随意终止委托关系。乙公司不向甲集团收取托管费用。托管期间，丙公司产生的盈利或亏损均由乙公司享受或承担。

本例中，乙公司接受其控股股东甲集团委托，受托管理甲集团旗下丙公司。乙公司全面负责丙公司的生产、经营和管理，包括决定丙公司的生产经营活动、重大的投融资活动，并且拥有对丙公司重大资产的处置权等。委托管理期限为长期，并且未经过乙公司同意，委托方不能单方面终止委托管理关系，因此乙公司拥有对丙公司的权力。



第一节 合并范围的确定

乙公司不仅可以获得受托期间生产经营损益的回报，而且通过享有对丙公司重大资产处置和筹资活动的权利，乙公司实质上还享有和承担丙公司内在价值变动的报酬和风险，因此乙公司享有丙公司的可变回报。乙公司通过主导丙公司的董事会等类似权力机构的表决，可以独立地对丙公司的可变回报施加影响。虽然乙公司在法律上的身份是基于委托管理合同的受托方，但乙公司基于合同产生的决策权范围广泛、受托期限长，享有受托期间重大的可变回报且甲集团不享有实质性罢免权，因此乙公司是决策的主要责任人，不是甲集团的代理人。综上，乙公司控制受托管理的丙公司。



第一节 合并范围的确定

提示：

实务中，商业银行及其子公司(以下统称商业银行)发行多种形式的理财产品。商业银行应当判断是否控制其发行的理财产品。如果商业银行控制该理财产品，应当将该理财产品纳入合并范围。

商业银行在判断是否控制其发行的理财产品时，应当综合考虑其本身直接享有以及通过所有子公司(包括控制的结构化主体)间接享有权利而拥有的权力、可变回报及其联系。



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。



第一节 合并范围的确定

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）



第一节 合并范围的确定

(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。



第一节 合并范围的确定

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



第一节 合并范围的确定

【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。



第一节 合并范围的确定

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



第一节 合并范围的确定

情况	合并范围	会计处理
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



经典例题

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



经典例题

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。



第一节 合并范围的确定

【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。



第一节 合并范围的确定

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。

谢谢 观看
THANK YOU