

# 浅谈合并财务报表合并范围的确定

赵治纲

## 一、合并范围的确定

根据《企业会计准则第33号——合并财务报表》，凡是母公司控制的子公司和实质上能够实施控制的被投资单位都需要纳入母公司合并财务报表的合并范围。可见，合并财务报表的合并范围应当以控制为基础加以确定。而控制，是指一个企业能够决定另一个企业的财务和经营政策，并能据以从另一个企业的经营活动中获取利益的权力。笔者认为，控制标准在应用过程中可通过以下三种情形来反映，而根据控制情形的不同，企业合并财务报表合并的范围也可相应地做出确定：

1、直接控制的情形，即母公司直接拥有被投资单位半数以上的表决权。应当将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。如：A公司持有B公司60%的股权，同时A公司还持有C公司70%的股权、D公司80%的股权。此种情形下，B、C、D公司均为A公司直接控制的子公司。A公司在编制合并财务报表时，应将B、C、D三家子公司纳入合并范围。

2、间接控制的情形，即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。如，A公司持有B公司60%的股权，同时A公司还持有E公司40%的股权、D公司80%的股权。而B公司又持有C公司70%的股权，D公司又持有E公司30%的股权。此种情形下，B和D公司为A公司直接控制的子公司；C公司为A公司间接控制的子公司；E公司为A公司直接和间接控制的子公司，此时，A公司能够取得E公司70%(40%+30%)的控制权。A公司在编制合并财务报表时，应将B、C、D、E四家公司纳入合并范围。

3、控制的特殊情形。在确定合并范围时，赖以体现控制关系的表决权比例也是判断的重要条件，但不是唯一条件。又有如下三种特殊情形：

情形一，同一企业集团内成立的合营企业。如，A公司持有B公司60%的股权，同时A公司还持有C公司70%的股权、D公司80%的股权。而B公司、C公司、D公司又分别持有E公司40%、30%、30%的股权。在这种情形下，B、C、D公司均为A公司直接控制的子公司，E公司为B、C、D三家子公司共同控制的企业。对B、C、D公司而言，由于均未持有E公司的半数以上的表决权，所以三家企业从表决权上来看并不能对E施加控制，但是基于A公司通过三家子公司对E的间接控制(即E是A的孙公司，因为A并不直接享有E的表决权投资)，所以从实际上来看，A可以将E列为子公司，将其纳入合并报表。

情形二，两个不同的企业集团之间成立的合营企业且由某企业集团最终控制。如，A公司持有C公司80%的股权，持有D公司70%的股权。B公司持有E公司60%的股权。A集团公司下的C、D两个子公司和B集团公司下E公司共同设立合营企业F公司，且C、D、E持有F公司的股权分别为30%、30%和40%。对于F公司而言，A公司最终能够控制F公司60%的股权，因此F公司应纳入最终控制方A公司的合并范围，而不能纳入B公司的合并范围。

情形三，两个不同的企业集团之间成立的合营企业且不存在最终控制方。如，A公司持有C公司70%的股权。B公司持有D公司80%的股权，同时B公司还持有E公司60%的股权。而C公司和D公司又分别持有F公司50%的股权，A、B

两个集团公司下的C、D两个子公司共同设立合营企业F公司。同时，F公司的章程约定，在F公司经济活动相关的重要财务和经营决策需要分享控制权的双方达成一致意见时才能进行。对于F公司而言，A、B两个母公司和C、D两个子公司构成共同控制F公司，F公司是A、B两个集团下属子公司的合营企业，A和B集团独立一家并不构成对其的控制，所以F公司不能纳入A公司的合并范围，同样也不能纳入B公司的合并范围。

## 二、合并范围变化报表年初数的调整

合并财务报表准则对当年增加和减少的子公司，其报表年初数的处理如下：  
(1)同一控制下的企业合并，增加的子公司调整年初数，减少的子公司不调整年初数；(2)非同一控制的企业合并，增加的子公司不调整年初数，减少的子公司也不调整年初数。根据合并财务报表准则，合并财务报表年初数的处理应分成以下两种情况：

1、报告期内因企业合并增加的子公司。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，并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。还应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，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。但应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。还应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。

2、报告期内处置子公司。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。但应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。还应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。

(作者单位：财政部科研院所财务会计研究室)

责任编辑 张智广