

FUNDAMENTALS OF ADVANCED ACCOUNTING

Third Edition

Joe B. Hoyle Thomas F. Schaefer Timothy S. Doupnik

三友会计名著译丛

“十二五”国家重点图书出版规划项目

高级会计学

(第三版)

(美) 乔·B.霍伊尔 托马斯·F.谢弗 蒂莫西·S.多普尼克 ● 著

王鑫 戚艳霞 ● 主译

Sunyo Translation

FUNDAMENTALS OF ADVANCED ACCOUNTING

Third Edition

Joe B. Hoyle Thomas F. Schaefer Timothy S. Doupnik

三友会计名著译丛

“十二五”国家重点图书出版规划项目

高级会计学

(第三版)

(美) 乔·B.霍伊尔 托马斯·F.谢弗 蒂莫西·S.多普尼克 • 著

王鑫 戚艳霞 • 主译

FE 东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press

大连

© 东北财经大学出版社 2012

图书在版编目(CIP)数据

高级会计学:第3版/(美)霍伊尔(Hoyle, J. B.), (美)谢弗(Schaefer, T. F.), (美)多普尼克(Doupnik, T. S.)著;王鑫,戚艳霞主译. —大连:东北财经大学出版社, 2012. 1

(三友会计名著译丛)

书名原文: Fundamentals of Advanced Accounting

ISBN 978-7-5654-0565-5

I. 高… II. ①霍… ②谢… ③多… ④王… ⑤戚… III. 会计学 IV. F230

中国版本图书馆CIP数据核字(2011)第191924号

辽宁省版权局著作权合同登记号:图字06-2008-408号

Joe B. Hoyle, Thomas F. Schaefer, Timothy S. Doupnik: Fundamentals of Advanced Accounting (Third Edition)

Original ISBN: 0-07-337946-8

Copyright © 2009 McGraw-Hill Limited.

All rights reserved. No part of this publication may be reproduced or transmitted in any form or by any means, electronic or mechanical, including without limitation photocopying, recording, taping, or any database, information or retrieval system, without the prior written permission of the publisher.

This authorized Chinese translation edition is jointly published by McGraw-Hill Education (Asia) and Dongbei University of Finance and Economics Press. This edition is authorized for sale in the People's Republic of China only, excluding Hong Kong, Macao SAR and Taiwan.

Copyright © 2011 by McGraw-Hill Education (Asia), a division of the Singapore Branch of The McGraw-Hill Companies, Inc. and Dongbei University of Finance and Economics Press.

版权所有。未经出版人事先书面许可,对本出版物的任何部分不得以任何方式或途径复制或传播,包括但不限于复印、录制、录音,或通过任何数据库、信息或可检索的系统。

本授权中文简体字翻译版由麦格劳—希尔(亚洲)教育出版公司和东北财经大学出版社合作出版。此版本经授权仅限在中华人民共和国境内(不包括中国香港特别行政区、中国澳门特别行政区和中国台湾)销售。

版权©2011由麦格劳—希尔(亚洲)教育出版公司与东北财经大学出版社所有。

本书封面贴有 McGraw-Hill 公司防伪标签,无标签者不得销售。

东北财经大学出版社出版
(大连市黑石礁尖山街217号 邮政编码 116025)

教学支持:(0411)84710309

营 销 部:(0411)84710711

总 编 室:(0411)84710523

网 址: <http://www.dufep.cn>

读者信箱: dufep@dufe.edu.cn

大连图腾彩色印刷有限公司印刷 东北财经大学出版社发行

幅面尺寸:185mm×260mm 字数:535千字 印张:24 插页:1
2012年1月第1版 2012年1月第1次印刷

责任编辑:李季 刘东威 刘佳 责任校对:赵楠 毛杰
封面设计:冀贵收 版式设计:钟福建

ISBN 978-7-5654-0565-5

定价:48.00元

目 录

第 1 章 长期股权投资——权益法	1
1.1 股权投资的报告	1
1.2 关于权益法的应用	3
1.3 投资的核算——权益法	6
1.4 权益法应用过程中的会计处理程序	7
1.5 投资成本超过所取得权益的账面价值时的处理	12
1.6 存货未实现收益的抵销	16
1.7 权益法核算的投资可选择采用公允价值核算	20
小 结	21
综合讲解题	22
问答题	25
习 题	25
第 2 章 合并财务报表	33
2.1 通过企业合并而进行的扩张问题	34
2.2 合并程序	37
2.3 企业合并的财务报告—— <i>SFAS 141R</i>	41
2.4 合并财务信息的程序	43
2.5 合并日公允价值的分配—— <i>SFAS 141R</i> 规定的其他问题	53
2.6 报告企业合并的购买法(<i>SFAS 141</i>)	56
2.7 企业合并的权益结合法	61
2.8 权益结合法存在的争论	63
小 结	64
综合讲解题	65
问答题	69
习 题	69
第 3 章 合并报表	81
3.1 合并——由于时间推移产生的影响	81
3.2 母公司的投资账户会计处理	82
3.3 并购年度以后期间的报表合并——采用权益法核算投资	84
3.4 并购年度以后期间的报表合并——采用初始价值法、 部分权益法核算投资账户	95
3.5 <i>SFAS 142</i> ——商誉以及无形资产	106
3.6 <i>SFAS 142</i> ——商誉减值测试	107
3.7 或有对价	111
3.8 下推会计	112
小 结	114

综合讲解题	115
问答题	119
习 题	120
第 4 章 合并财务报表与外部所有者权益	131
4.1 FASB 对于包含非控制性权益报表合并的新规定	131
4.2 包含非控制性权益的报表合并	131
4.3 将子公司的净收益在母公司及非控制性权益之间配比	135
4.4 部分并购的报表合并(并购法)	136
4.5 发生在会计期间中期的并购	149
4.6 分步合并	152
4.7 SFAS 141——购买法下存在非控制性权益的报表合并	159
小 结	164
综合讲解题	165
问答题	169
习 题	170
第 5 章 合并财务报表——公司间资产交易	181
5.1 公司间存货交易	181
5.2 未实现毛利——转移当年(第 1 年)	182
5.3 公司间土地转移	201
5.4 公司间转移可折旧资产	203
小 结	207
综合讲解题	208
问答题	213
习 题	214
第 6 章 变动利益实体、公司间债务、合并现金流量表及其他问题	224
6.1 FIN 46R ——合并变动利益实体	224
6.2 公司间债务交易	232
6.3 子公司优先股	239
6.4 合并现金流量表	241
6.5 合并每股收益	245
6.6 子公司股票交易	248
小 结	253
综合讲解题	255
问答题	258
习 题	259
第 7 章 外汇交易及其外汇风险套期保值	268
7.1 外汇市场	268
7.2 外汇交易	272
7.3 外汇风险对冲	276

7.4	衍生工具会计	277
7.5	套期保值会计	278
7.6	外币计价的资产和负债的套期工具	279
7.7	外币资产套期工具——远期合约	280
7.8	外汇期权被用来对冲外币资产风险	288
7.9	未确认的外汇交易确定承诺的套期	294
7.10	预测的外币计价交易套期工具	299
7.11	套期工具的使用	303
7.12	外币借款	304
	小 结	306
	综合讲解题	307
	问答题	318
	习 题	319
第8章	外币财务报表折算	330
8.1	折算时使用的汇率	330
8.2	折算的方式	332
8.3	暂行法的复杂之处	335
8.4	折算调整的列示	337
8.5	美国的规则	337
8.6	折算过程例示	340
8.7	外币财务报表折算——现行汇率法	343
8.8	重述外币财务报表——暂行法	347
8.9	两种不同方法下结果的比较	351
8.10	资产负债表风险敞口对冲	352
8.11	与折算相关的披露	353
8.12	境外子公司合并	354
	小 结	359
	综合讲解题	360
	问答题	365
	习 题	366

第1章 长期股权投资——权益法

本教材前几章主要介绍如何对企业的投资业务进行会计核算和报告。我们将重点介绍，当一个公司通过持有具有表决权的股份而对另一个公司拥有重大影响或控制时投资业务的核算。当一个公司拥有足够多表决权的股份而能够影响另一公司的决策时，投资业务的会计核算和报告就变得复杂起来。该情形造成复杂会计处理的原因是，公司之间的交易因所有权上的关联关系，不能视为独立正常的交易。财务报告中如果涉及这种非独立交易，我们的计价基础就得变为，与独立第三方发生的类似交易。另外，如果多个主体共同投资一个公司，根据会计的客观性原则，我们要用一定方法来区分各个投资主体间的权责关系。

1.1 股权投资的报告

JB Hunt 运输服务公司在最近一份年报中披露，其参与成立了一家名为 Transplace 的公司——一家基于互联网的全球性物流企业（简称 TPI）。JB Hunt 运输服务公司以其所有物流部门的实体资产、相关无形资产及 5 000 000 美元现金作为对价，取得了 TPI 公司 27% 的股权（后来增至 37%）。JB Hunt 运输服务公司对该项投资采用权益法核算，并在报告中指出：“TPI 公司的经营成果在合并利润表中通过非经营性项目‘在被投资单位的利润中享有的权益’单独列示。”

在商业领域，这样的信息披露并不罕见。企业和个体投资者都经常持有国内外企业的股份，这样的投资可以是只购买少量几股，也可以是购买 100% 的控制权。虽然股权购买现象（如 JB Hunt 运输服务公司）比较普遍，但其会计处理仍存在很多争议，特别是在投资者对被投资单位未形成实际控制，而仅与其建立了密切关系的时候。如今，权益法解决了这些问题。本章将对适合采用权益法核算的股权投资的会计处理进行介绍。

目前，会计准则中对公司股权投资有三种不同的处理方法，分别是：

- 公允价值法
- 合并财务报表法
- 权益法

对某项特定投资采用哪种核算方法主要取决于投资者（股东）对被投资单位拥有的影响程度，这个影响程度通常由该投资者拥有的所有权的相对比例^①决定。

1. 公允价值法（SFAS 115）

在很多情况下，投资者仅持有被投资单位发行在外的股票中的小部分，甚至是仅仅几股。由于所有权份额的限制，投资者不能对被投资单位的经营和决策产生重大影响，他们购买股票仅是为了获得现金股利或股票市场价值增值。此类投资应以成本计量，并根据财务报告准则委员会（Financial Accounting Standard Board，简称 FASB）颁布的《财务报告准则公告第 115 号》（Statement of Financial Accounting Standards

^① 所有权的相对比例常是评价一个公司对另一公司影响程度的关键因素。然而，其他因素（如公司间的合同关系），不论拥有股份的多少，也能影响或控制公司。

No. 115, 简称 *SFAS 115*) “关于股权投资和债权投资的会计处理” 定期将其调整为公允价值。

由于 *SFAS 115* 的完整内容在中级财务会计教材中已有详细介绍, 此处仅就其基本原则加以说明:

- 股权投资的初始计量以成本计价, 当其公允价值可容易地确定时应调整到公允价值, 否则, 仍以投资成本计价。^①
- 持有以备在短期内出售的股权投资划分为交易性金融资产并以公允价值计价, 相应的未实现的利得和损失计入当期损益中。
- 未作为交易性金融资产的股权投资, 被划分为可供出售金融资产, 以公允价值计价, 未实现利得和损失不反映在当期损益中, 而是单独计入所有者权益中, 作为其他综合收益的组成部分。
- 从交易性金融资产和可供出售金融资产中收到的股利都确认为投资收益。

以上处理程序是针对那些既未对被投资单位实施控制也未产生重大影响的投资而言的。对被投资单位产生重大影响的投资业务的处理, 尽管有些复杂, 却更加遵循传统的权责发生制会计。

2. 合并会计报表法

许多企业投资者通过持有足够多的股份以取得对被投资单位的实际控制。财务会计上认定, 当累计持有的被投资单位发行在外、具有表决权的普通股的比例超过这些流通股 50% 时, 该投资者将取得这种实际控制。这时, 投资者可以支配, 而非仅仅影响, 整个被投资单位的决策过程。纵观美国大型企业的财务报表会发现, 对一个或多个子公司实施法定控制是十分普遍的现象。举个例子, 百事可乐公司就是通过持有上百家公司的多数表决权股份而控制着它们。

投资者对被投资单位实施控制的情形没有在 *SFAS 115* 中得到充分考虑。通常, 当投资者拥有被投资单位大部分表决权股份时, 二者关系就极其密切, 会计中将它们作为一个实体进行财务报告。因此, 应使用一套完全不同的会计处理程序。根据后来颁布的 *SFAS 141R* “企业合并” 和 *SFAS 160* “非控制性权益及合并财务报表” 要求, 一般将控制情形下关联公司各自独立编制的会计信息进行合并。于是, 为了对外报告的需要, 控股公司应编制合并财务报表, 将母子公司的资产、负债、收入和费用合并在一起反映。^② 合并过程中应用的各种具体程序将在本教材的后面几章详细介绍。

FASB 第 46R 号 (*FASB Interpretation No. 46R*, 简称 *FIN 46R*, 2003 年 12 月修订) 解释 “变动利益实体的合并——对 ARB^③ 第 51 号的解释” 将合并财务报表范围扩大到包括那些通过合同条款规定 (而非表决权) 实施财务控制的实体。在 *FIN 46R* 之前, 很多公司 (如安然) 未将其仅拥有少量或没有表决权股份, 但通过特殊合同

^① FASB Staff Position No. 115-1 (2005 年 11 月), “非暂时性减值的含义及其在特定投资中的应用” 指出投资以成本为基础计价的两种例外情况:

第一种: 收到的股利中超过自投资取得日起被投资单位所实现收益的份额的部分, 确认为投资收益并以减少投资成本。

第二种: 被投资单位的一系列经营亏损或其他因素可能表明投资发生非暂时性的减值, 这时应当对其进行相应的会计处理。

^② 正如下一章中讨论的, 持有被投资单位大部分表决权股份并不一定都导致合并财务报表。

^③ 《会计研究公告》, *Accounting Research Bulletin*, 简称 ARB。

能够实施控制的实体纳入合并范围。这些实体常被称为“特殊目的实体（special purpose entity，简称 SPE）”，是一些公司将大量资产和负债置于其合并财务报表之外的工具。

3. 权益法

最后，有一种投资关系应采用权益法核算。JB Hunt 运输服务公司拥有 TPI 公司 37% 的表决权股份，该比例不足以获得控制权。尽管如此，JB Hunt 运输服务公司在被投资单位中仍占有很大的利益。通过所有权，JB Hunt 运输服务公司毫无疑问能够影响 TPI 公司的决策和运营。

重要的是，投资者具有影响被投资单位股利分配数额和时间的能力。基于这种影响力，投资者从被投资单位中取得的股利不能作为确认投资收益的客观依据。因此，为了提供报告投资收益的客观依据，权益法要求投资者从被投资单位取得收益时（而不是发放股利时）就确认投资收益。

因为管理者薪酬补偿合同通常以本公司净收益为基础，所以管理人员就有动机运用各种可能的手段来操纵报告的净收益。权益法可以有效地防止管理者通过影响被投资单位的股利分配数额和时间从而提高当期收入（或将收入推迟至将来确认）。在权益法下，投资者在被投资单位取得收益时（而不是被投资单位发放股利时）确认投资收益。

在当今商业社会中，许多企业对其他企业拥有重大所有权而未实施控制。可口可乐公司拥有几十个公司 20% ~ 50% 的所有权。很多其他投资是两个或更多的公司通过设立合资企业，成立一个新公司以实现一个特殊的经营目标。举个例子，微软和美国全国广播公司以各持 50% 股份的形式成立了 MSNBC——一个与 NBC 广播网络相配的有线电视频道和在线网站。

就上面的各项投资来说，因为投资者都未持有绝大多数的表决权股份，没有取得绝对控制权。所以，编制合并财务报表是不适当的。然而，较大比重的所有权表明投资者有能力影响被投资单位的决策过程。为了反映这种影响关系，这些投资就采用权益法来核算，具体处理见会计准则委员会（APB）1971 年 3 月发布的《意见》第 18 条“普通股投资的权益法”和 2001 年出台、旨在对权益法进行调整的 SFAS 142 “商誉和其他无形资产”。

最后，正如本章末将提到的，2007 年 2 月 FASB 发布了 SFAS 159 “金融资产和金融负债的公允价值选择”。该公告允许企业选择以公允价值报告许多金融资产，包括目前已采用权益法核算的投资。

1.2 关于权益法的应用

为了更好地理解权益法，我们先看看 APB 对以下两个问题的处理：

1. 适用权益法时，占所有权比例是多少？
2. 投资者应如何报告该项投资及其收益以反映两个公司之间的关系？

1.2.1 采用权益法的标准

在颁布权益法时，会计准则委员会（Accounting Principles Board，简称 APB）认

为随着所占有的所有权份额增加，投资者将对被投资单位的决策过程产生重大影响。根据《会计准则委员会意见第 18 号》（第 17 段），使用权益法的唯一标准是产生重大影响的能力，“即使占有的有表决权的股份少于 50%，仍可对被投资单位的经营和财务决策实施重大影响的能力”时，也应当应用权益法。

显然，“实施重大影响的能力”是一个非常模糊的概念，且在实践中需要一系列主观判断和理解。在哪个临界点上时，再取得一些股份就可以使投资者获得实施重大影响的能力呢？因为该公告只要求披露能够实施重大影响的能力，而没有具体规定投资者对被投资单位已产生的实际影响程度，这一决策变得更加困难。

《会计准则委员会意见第 18 号》列举了几种表明存在重大影响的情形，为会计人员提供指导：

- 投资者是被投资单位的董事会代表；
- 投资者参与被投资单位的政策制定过程；
- 企业之间发生重大的交易；
- 管理人员互换；
- 技术依赖；
- 考虑被投资单位的其他投资者的持股比例和股权集中程度，该投资者拥有的所有权的影响程度。

不能单独用以上某一情形为标准来判断权益法的适用性，而是要将以上各项结合起来判断是否符合标准：对被投资单位实施重大影响的能力。

这些指南并不能消除投资者在确定权益法适用与否时的不确定性。为了保证此标准应用时的一致性，APB 建立了一个所有权测试：如果投资者拥有被投资单位 20% ~ 50% 有表决权的股份，那么通常认为投资者拥有对被投资单位实施重大影响的能力并可以使用权益法核算。

会计准则委员会认为，判断投资者是否有实施重大影响的能力并不总是那么清晰，所以评价各项投资的具体情况时进行权益法的适用性判断是必要的。为了使适用达到合理的一致性，委员会总结：如果一项（直接或间接）投资拥有被投资单位的 20% 或更多的表决权股份，在没有反面证据的情况下，就假定该投资者对被投资单位拥有重大影响。反之，如果投资者占有的表决权股份少于 20%，除非重大影响确实发生，否则就假定该投资者没有对被投资单位实施重大影响的能力。^①

1. 权益法的局限性

首先，20% ~ 50% 规则是一个武断选择的界限，只是为了给会计人员提供一个一致方法来报告投资。然而，最重要的标准仍然是对被投资单位实施重大影响（而非控制）的能力，而不是 20% ~ 50% 的所有权。如果有证据表明投资者对被投资单位确实没有实施重大影响的能力（或存在控制），则不论其拥有的股份多少都不能使用权益法。

例如，对有以下特征的投资，无论所有权份额有多少，皆不宜使用权益法

① 《会计准则委员会意见第 18 号》（APB Opinion 18），第 17 段。

核算：^①

- 投资者与被投资单位之间存在合同约定投资者放弃重大影响的权力；
- 被投资单位股权集中，可以不考虑该投资者的意见；
- 投资者试图但未能成为被投资单位董事会代表。

在以上情形中，由于投资者未能对被投资单位实施重大影响，权益法并不适用。

其次，不论股权比例，如果可以对被投资单位实施控制，合并报表（而非权益法）才是合适的。FASB *Interpretation*（解释）No. 46R（FIN 46R）“变动利益实体的合并”通过扩大财务控制的定义范围限制了权益法的使用。FIN 46R 声明了存在财务控制而无重大所有权比例的情形。在这些情形中，控制通过合同或变动利益等其他形式实现。

举个例子，一个公司可以创建一个独立的法人实体，并在其中持有小于 50% 的表决权股份，但通过治理文件条款和其他合同具体规定了决策权力和损益的分配，从而对其实现控制。以这种模式实现的实体称为“变动利益实体（variable interest entity）”，尽管所有权小于 50%，其投资公司仍可能被要求将其纳入合并报表范围。很多公司（如迪斯尼公司和米尔斯公司）最近都将原来用权益法核算的投资重新分类为变动利益实体，并将其纳入合并报表范围之内。^②

2. 权益法的延伸

对一些小于 20% 或超过 50% 投资，使用权益法核算仍然是合适的。举个例子，国际纸业公司在其最近的一份年度报表中披露，尽管对 Scitex 公司的投资只占 13% 的所有权，其仍然采用权益法核算。引证具有实施重大影响的能力，其在年报中指出“因为公司与其他两个公司签订了所有权协议，这样公司占有 Scitex 超过 39% 的股份”。

拥有大部分表决权股份采用权益法核算的情况也是存在的。在一些情况下，小股东拥有的赞同权或者否决权会对大股东产生限制。这样的小股东权力包括对企业的薪酬补偿、雇佣、解雇和其他重大的经营和资本支出决策的表决权。如果小股东权力限制性很强，足以让人质疑大股东是否掌握控制权时，应采用权益法而不用合并报表法编制财务报表。

例如，在 2005 年年报中，AT&T 公司报告：“我们采用权益法报告对 Cingular 公司的 60% 的投资，因为我们与拥有 40% 表决权的股东共同对其控制。”

综上，下表总结了各种股权投资适用的会计核算方法：

标准	通常的所有权比例	适用的会计核算方法
没有实施重大影响的能力	<20%	公允价值法（SFAS 115）或初始价值法
具有实施重大影响的能力	20% ~ 50%	权益法（《会计准则委员会意见第 18 号》）或公允价值法（SFAS 159）
通过表决权具有控制能力	>50%	合并会计报表法（ARB 51 SFAS 141 and 142）
通过变动利益（治理文件、合同）具有控制能力	主要受益者（没有所有权比例要求）	合并会计报表法（FIN 46R）

^① FASB *Interpretation* No. 35 “普通股投资中权益法应用标准”，1981 年 5 月。该公告主要处理投资者拥有被投资单位 20% ~ 50% 发行在外普通股时使用权益法核算的局限。

^② 第 2 章和第 6 章将进一步讨论 FIN 46R。

1.3 投资的核算——权益法

既然适用权益法的标准已经很明确了，下面我们就看看权益法的核算程序。对投资方的财务报表使用者来说，了解权益法的核算程序是十分重要的，因为权益法不仅影响收益的确认时间，还影响投资账户的数额。

应用权益法的目的在于，通过报告投资者的投资和投资收益反映出公司之间的密切关系。在记录合并成本后，我们使用两个权益法科目来定期调整并记录投资的影响：

- 被投资单位取得并报告收益时投资者的投资账户数额随之增加。同时，投资收益的确认采用应计法，即在被投资单位取得收入时就确认投资收益。如果被投资单位报告了 100 000 美元的收入，那么拥有 30% 股权的投资者就应立即确认并增加其收益 30 000 美元。这种应计法通过强调两公司之间的联系体现了权益法的本质：随着在被投资单位中投资者权益的增加，投资账户的账面价值也随之增加。虽然投资取得时以成本计价，但是资产余额应随着被投资单位获利立即向上调整。如果被投资单位报告了亏损，就要相应地减少投资的账面价值。
- 不论在何时收到股利，投资者的投资账户都应相应地减少其数额。由于现金股利的分配减少了被投资单位的账面价值，投资者要减少投资账户数额以反映这种变化，而不能确认收入。再说一遍，投资账户与被投资单位的活动建立了一种平行对应关系：被投资单位所有者权益的减少会引起投资者投资账户数额的减少。更进一步地说，由于投资方在被投资单位获利时已经确认了投资收益，如果其将随后收到的现金股利又作为收入记录，那么将会造成收益的重复记录。更重要的是，在现金股利取得时确认收益并不合适。因为投资者可以影响被投资单位股利分发的时间，所以收到股利时确认收益不能客观反映由该项投资产生的收入。

权益法的应用	
被投资单位活动	投资者的会计核算
取得收益	按照所有权比例确认投资收益
分发股利	根据收到股利的数额减少投资账户账面价值

采用权益法会导致投资者资产负债中的投资账户数额随着被投资单位权益的变化而变化。作为说明，假设投资者取得某个商业企业 40% 的权益。如果该投资者对被投资单位有实施重大影响的能力，就应当采用权益法核算。如果被投资单位报告了 50 000 美元的净收益，投资者就要按该收益的 40%（20 000 美元）增加其投资账户的账面价值。相反，若被投资单位派发了 20 000 美元现金股利，对投资者而言，必须按所分派股利的 40%，即 8 000 美元减少投资账户的账面价值。

与权益法不同的是，公允价值法在公允价值可确定时应以公允价值记录投资。同时，只有在收到股利时才确认投资收益。因此，财务报告结果可能因所采用的核算方法不同而不同。

举例说明，假设 2008 年 1 月 1 日，Big 公司以 200 000 美元取得 Little 公司 20% 的股权。Little 公司在未来的 3 年报告的净收益分别为 200 000 美元、300 000 美元和

400 000美元，并分别支付 50 000 美元、100 000 美元和 200 000 美元股利。根据市场价格确定，Big 公司对 Little 公司的投资在 2008 年、2009 年及 2010 年的公允价值分别为 235 000 美元、255 000 美元和 320 000 美元。

图表 1—1 对 Big 公司在 Little 公司的投资采用两种方法核算进行了对比。公允价值法下，投资以市场价值计量（本例假设市场价值可以取得）。由于该投资被分类为可供出售金融资产（*available-for-sale security*），公允价值超过成本的部分在所有者权益中记录。^① 收益在收到股利时确认。

图表 1—1 公允价值法和权益法对比

年份	Little 公司 实现的收益	Little 公司 派发的股利	当影响不重大时 Big 公司的会计核算 (可供出售金融资产)			当影响重大时 Big 公司的 会计核算（权益法）	
			股利 收入	投资账户的 账面价值	对股东权 益的公允 价值调整	投资 收益	投资账户的 账面价值
2007	\$ 200 000	\$ 50 000	\$ 10 000	\$ 235 000	\$ 35 000	\$ 40 000*	\$ 230 000*
2008	300 000	100 000	20 000	255 000	55 000	60 000*	270 000*
2009	400 000	200 000	<u>40 000</u>	320 000	120 000	<u>80 000*</u>	310 000*
确认的总收入			<u>\$ 70 000</u>			<u>\$ 180 000</u>	

* 投资收益按 Little 公司报告收益的 20% 计算。

+ 权益法下投资账户的账面价值等于初始成本加上确认的收入减去收到的股利。如 2008 年，余额 230 000 美元等于成本 200 000 美元加上投资收益 40 000 美元减去收到的股利 10 000 美元。

然而，在权益法下，Big 公司在 Little 公司取得收益就确认了投资收益。如图表 1—1 所示，Big 公司在 3 年里确认 180 000 美元的收益，投资账户的账面价值调整到了 310 000 美元。由于存在对被投资单位实施重大影响的能力，收取股利不再是衡量收益的方法。Big 公司对 Little 公司决策能力的影响会改变股利的分发时间。因此，收到的股利不能客观衡量 Big 公司对 Little 公司的投资的收益。然后，在权益法下，一旦 Little 公司确认收益，Big 公司就根据其所有权比例（20%）确认投资收益并增加投资账户价值。权益法体现的是一种应计制：投资收益在收益取得时确认，而不是在收到现金股利时确认。

图表 1—1 显示了在权益法下投资账户账面价值每年的波动，这样就与被投资单位报告的净资产变动相对应。如果被投资单位所有者权益因收益而增加，那么投资账户的价值也相应增加；被投资单位的损失和股利发放而造成的所有者权益减少则会导致投资账户价值的减少。所以，权益法描述了由于投资者对被投资单位有重大影响而发生的关系。

1.4 权益法应用过程中的会计处理程序

一旦适用权益法的方针已经确定，对一些基本交易的核算过程就很简单了。投资者每期按所有权比例记录被投资单位报告的收益。股利一经宣告就减少投资账户余额

① 交易性金融资产的市场价值波动在其发生当期确认为损益。

以反映投资账面价值的减少。

让我们再看一下图表 1—1，Little 公司在 2008 年报告了 200 000 美元的收益和派发了 50 000 美元的股利。这些数字表明 Little 公司净资产在 2008 年增加了 150 000 美元。因此，Big 公司采用权益法在会计记录中作下列分录：

对 Little 公司的投资	40 000
投资收益	40 000
记录投资者拥有被投资者 20% 的股份所享有的收益（200 000 美元×20%）。	
现金	10 000
对 Little 公司的投资	10 000
记录从被投资单位取得的现金股利（50 000 美元×20%）。	

在第一个分录中，Big 公司根据 Little 公司报告的收益预计了投资收益，其数额远大于现金股利。第二个分录反映了实际收到的现金股利和 Little 公司净资产相应的减少。Big 公司投资账户中 30 000 美元（40 000 美元-10 000 美元）的增量代表 Little 公司账面价值增加额 150 000 美元中的 20%。

虽然这两个分录说明了使用权益法的基本步骤，充分理解权益法还有必要关注一些其他问题。具体地说，在以下核算中要用到特定的程序：

- 转换至权益法。
- 报告被投资单位非持续经营活动来源的收益。
- 报告投资损失。
- 报告权益投资的出售。

1.4.1 转换至权益法

在许多情况下，投资者对被投资单位实施重大影响的能力并不是单纯地通过一次股权并购而取得的。投资者最初可能只拥有很小比例的所有权，几年之后才购买更多的股份而达到使用权益法的标准。在投资者取得对被投资单位实施重大影响能力之前，任何投资应当采用公允价值法核算。在投资比例达到适合使用权益法时，就产生了从一种核算方法转换成另一种核算方法的技术性问题。^①

《会计准则委员会意见第 18 号》（第 19 段）对此陈述：“投资者的投资、经营成果（当期及以前期间）以及留存收益应当进行追溯调整。”因此，要对所有账户按权益法进行调整，以使投资方的财务报表视同股权第一次取得时就已使用权益法核算一样。会计准则委员会通过强制采用追溯调整，以保证投资单位财务报告各年度间的可比性。^② 例如，Frequency Electronics ——一个专于设计、开发和制造卫星通信设备的公司，最近报告了对 Morion 公司（位于俄罗斯的水晶钟制造商）股权投资的增加，如其在 2006 年年报中所述：

本公司对 Morion 公司发行在外普通股的投资从 19.8% 提高到了 36.2%。相应的，公司根据公认会计原则的要求从初始价值法转换为权益法核算……以 2005 年 4 月 30

^① 被投资单位回购部分自己的股票作为库存股可能导致投资者的投资转向权益法核算。这个交易可以提高投资者占有的发行在外股票的比例。

^② SFAS 154，“会计变更和差错更正”最近引进了“追溯”一词来描述追溯调整在会计原则中的应用。SFAS 154（第 3 页）给出了追溯的定义：将新的会计原则应用到前期就好像该原则以前一直被应用一样。

日为截止日的会计年度中，核算方法上的这种改变的影响是：提高了收入税前利润，并增加了 315 000 美元的净利润（每股稀释 0.04 美元）。会计核算方法的变化导致了以前会计年度的财务报告也发生变化……由于应用权益法的追溯调整，2005 会计年度年初留存收益增加了 207 000 美元。

为了进一步说明追溯调整的程序，假设 Giant 公司在 2008 年 1 月 1 日取得了 Small 公司 10% 的股份。Giant 公司管理层认为自己对小公司没有实施重大影响的能力，将此项投资视为可供出售金融资产，采用公允价值法核算。之后，2010 年 1 月 1 日 Giant 公司又购入 Small 公司 30% 的发行在外有表决权的股份，因此取得了对其实行重大影响的能力。从 2008 年到 2010 年，Small 公司报告的净收益、股利分派及每年 1 月 1 日的公允价值情况如下：

年份	净收益	现金股利	1 月 1 日的公允价值
2008	\$ 70 000	\$ 20 000	\$ 800 000
2009	110 000	40 000	840 000
2010	130 000	50 000	930 000

在 Giant 公司 2008 年和 2009 年原来的财务报告中，股利收入分别是 2 000 美元和 4 000 美元（根据 10% 的所有权）。因为公允价值可取得，投资账户始终以公允价值表示。同时，公允价值的变动形成未实现收益的贷方数在 2008 年和 2009 年分别为 4 000 美元和 9 000 美元，累计 13 000 美元应在 Giant 公司 2009 年所有者权益中予以报告。然而，在 2010 年 1 月 1 日转换为权益法后，Giant 公司必须重述以前年度至今的投资，以使其看起来像第一次取得股权时就已使用权益法核算。最后，在比较报表中应分栏表示前期情况：2008 年和 2009 年应分别显示权益收益 7 000 美元及 11 000 美元。

以前年度收益的重述可计算如下：

年份	投资收益（10%）	收到现金股利	追溯调整
2008	\$ 7 000	\$ 2 000	\$ 5 000
2009	11 000	4 000	7 000
留存收益调整总额			<u>\$ 12 000</u>

Giant 公司 2008 年报告的收入会增加 5 000 美元，2009 年报告的收入增加 7 000 美元。为了进行权益法的追溯调整，Giant 公司 2010 年 1 月 1 日编制以下会计分录：

对 Small 公司的投资	12 000
留存收益——以前年度调整——投资收益	12 000
调整 2008 年和 2009 年的会计记录以使权益法得到一贯运用。	
未实现持有利得——所有者权益	13 000
公允价值调整（可供出售金融资产）	13 000

按投资者所有权比例计算的公允价值变动（10% × \$ 130 000）从股东权益和可供出售金融资产组合价值账户中抵销。

这 13 000 美元的调整冲回了 SFAS 115 所要求的取得重大影响能力之前的投资账户。因为这项投资已不再是可供出售金融资产，采用权益法而不是公允价值法核算。因此，公允价值调整账户必须减少，作为重分类处理程序的一部分。

继续用上面的例子，Giant 公司在 2010 年年底还做了另两条分录，但它们只与该期的经营和分配有关。

对 Small 公司的投资	52 000
投资收益	52 000
调整 2008 年和 2009 年的会计记录以使权益法得到一贯运用。	
现金	20 000
对 Small 公司的投资	20 000
报告 2010 年从 Small 公司收到现金股利（\$ 50 000×40%）。	

1.4.2 报告源于被投资单位非持续经营活动的收益

传统上，收益的某些部分在财务报表中是单独列示的，如一些非正常项目（详见《会计准则委员会意见第 30 号》，“经营成果的报告”，1973 年 7 月）和前期调整（详见 FASB SFAS 16 “前期调整”，1977 年 6 月）。在采用权益法时应关注的是：对于在被投资单位的利润表单独列示的项目，投资者是否也要有类似的处理。

为了解释这个问题，假设 Large 公司拥有 Tiny 公司 40% 的表决权股份并采用权益法核算该项投资。2008 年，Tiny 公司报告净收益 200 000 美元，由从日常经营活动中取得的 250 000 美元利润和 50 000 美元的非经常性损失组成。Large 公司根据 200 000 美元净利润的 40% 确认了 80 000 美元的投资收益。然而，为了恰当地披露，被投资单位发生的非经常损失应在投资者的财务报告中单独列示。这样处理也是为了反映两个公司之间的密切关系。

根据所有权比例，Large 公司确认 100 000 美元经营收益（Tiny 公司日常经营活动取得的收益 250 000 美元的 40%）和 20 000 美元的非经常损失（50 000 美元的 40%）。其对 Large 的总影响仍是 80 000 美元收益的净增加，但它已被分配到日常经营活动取得的收益和非经常损失两个项目中去了。

反映 Large 公司在 Tiny 公司的权益收益的会计分录：

对 Tiny 公司的投资	80 000
非经常损失	20 000
投资收益	100 000

确认从投资收益中取得的经营收益和非经常损失。

此项核算应注意的另一点是，即使被投资单位已确认非经常损失，除非该数额对投资者自身的经营而言是十分重大的，Large 公司可以不单独披露这 20 000 美元。

1.4.3 报告被投资单位的损失

虽然前文的讲述都是基于盈利的会计处理，但其实被投资单位发生的亏损也是以类似方法处理的。也就是说，投资者应确认适当比例的每项损失并减少投资账户的账面价值。即使这些步骤是与权益法概念一致的，但没能考虑到所有可能的亏损情形。

1. 永久性减值

《会计准则委员会意见第 18 号》认为，投资的公允价值可能面临永久的减值，而权益法不能恰当地反映这种情况。减值可能是由于主要客户的流失、经济形势的改变、重要专利或其他法定权利的丧失、公司声誉受损以及诸如此类的事项。这些不利事件引起的公允价值永久减值不可能通过前文所述的投资者采用权益法得到立即反映。因此，《会计准则委员会意见第 18 号》（第 19 段）提供了以下指导：

投资公允价值的非暂时性减值造成的损失应同其他长期资产减值一样进行确认。价值减低的迹象可能包括但不限于：缺乏将投资恢复到原值的能力，或被投资单位不能维持盈利状态以保持该项账面价值。

因此，当以权益法核算的投资发生了永久性减值，投资者必须确认减值损失并将资产价值降低至公允价值。然而，《会计准则委员会意见第 18 号》强调只有减值是永久性的才有必要确认损失。在权益法下，投资的公允价值暂时性减值是被忽略的。

举个例子，Hess 公司在其 2006 年度报表中披露如下：

当出现任何表明非暂时性减值的事项或有变化发生时，公司要对采用权益法核算的投资进行复核。减值的数额基于市场价格（可取得时）或其他估价技术。

2. 投资账户余额降低至零

通过对亏损和公允价值永久性减值的确认，投资账户余额最终可能为零。这种情况最可能在被投资单位发生巨额亏损或初始购买价格很低时发生。不管什么原因，投资账户的账面价值可能被完全抵销。

当投资账户的账面价值减至零时，投资者应该停止使用权益法，不能使余额为负。余额一直为零，直到被投资单位随后的盈利抵销了所有未确认的损失。除非投资者对被投资单位的利益拥有其他承诺，一旦初始投资成本减为零，投资者就不应再确认其他的损失（既然所有成本已经抵销）。

例如，Noise Cancellation Technologies 公司在最近的财务报告中披露了其投资账户余额为零时停止采用权益法：

当公司的累积损失份额等于投资账户余额时，公司没有义务且没有意向去承担额外的损失，这时就暂停使用权益法……直到被投资单位后来的盈利相对应的份额足以弥补完所有未记录的累积损失，公司才能确认与被投资单位有关的投资收益。

1.4.4 报告投资的出售

任何时候，投资者都可以选择卖掉其持有的一部分或全部股份。若销售事项发生，权益法需应用到交易发生日为止，以便合理确定投资的账面价值。然后投资者根据卖出的份额减少投资账户余额。

举个例子，假设 Top 公司拥有 Bottom 公司 100 000 股发行在外股份的 40%——一项以权益法核算的投资。虽然这 40 000 股是多年以前用 200 000 美元买进的，因采用权益法已使这项投资在 2008 年 1 月 1 日增值到 320 000 美元。2008 年 7 月 1 日，Top 公司以 110 000 美元现金出售了其中的 10 000 股，因此所有权比例由原来 40% 降低至 30%。Bottom 公司报告了 2008 年前 6 个月的净收益为 70 000 美元并派发了 30 000 美元的现金股利。

作为投资者的 Top 公司，在 2008 年 7 月 1 日做了如下会计分录来确认收益和确定正确的投资余额：

对 Bottom 公司的投资	28 000	
投资收益		28 000
确认 Bottom 公司报告的 2008 年前 6 个月收益的 40%（700 000×40%）。		
现金		12 000
对 Bottom 公司的投资		12 000