

## US GAAP 与 IFRS 之比较：权益法-致同研究之 US GAAP 系列(二十八)

当能够对被投资方的经营和财务政策实施重大影响的投资方拥有普通股投资和/或实质上是普通股的投资时，该投资方应采用权益法（ASC 323-10-15-4 列出的情况除外），除非在适用时根据 ASC 825 的要求选择了公允价值选择权（ASC 825-10-15-4、ASC 323-10-15-3 和 ASC 323-10-25-2）。

### 权益法

IFRS	U.S. GAAP
<b>相关指引：</b> IFRS 12 和 13；IAS 1 和 28	<b>相关指引：</b> ASC 323、805、810、820、825 和 970；SEC 规则 S-X，条款 4-08(g)、10-01(b)和 3-09
<b>简介</b>	
IAS 28 用于核算在联营企业中的投资，并明确应用权益法对在联营企业和合营企业中的投资进行会计处理的要求（IAS 28.1）。对被投资方具有共同控制或重大影响的主体应采用权益法，除非符合某些豁免（IAS 28.16）。	ASC 323-10《投资——权益法和合营企业：概述》适用于在普通股或实质普通股中的投资（ASC 323-10-15-3），ASC 323-10-15-4 列出的情况除外。除非特别注明，本小节主要侧重于 ASC 323-10 范围内的主体。
<b>重大影响</b> 如果投资方直接或间接持有被投资方 20% 或以上的表决权，即认为该投资方具有重大影响，除非能够明确证明情况并非如此（IAS 28.5）。当评估主体是否具有重大影响时，应考虑当前可行使或可转换的潜在表决权的存在及影响（IAS 28.7）。重大影响通常通过以下一种或多种方式来证实（IAS 28.6）： <ul style="list-style-type: none"> <li>• 在被投资方的董事会或类似权力机构中派驻代表</li> <li>• 参与政策制定过程，包括参与有关股利或其他分配的决策</li> </ul>	<b>重大影响</b> 与 IFRS 类似，但在评估主体是否具有重大影响时，不考虑当前可行使或可转换的潜在表决权的存在和影响（ASC 323-10-15-6 至 15-11）。

IFRS	U.S. GAAP
<ul style="list-style-type: none"> <li>投资方与被投资方之间存在重要交易</li> <li>交换管理人员</li> <li>提供关键技术资料</li> </ul>	
<p><b>权益法</b></p> <p>应使用权益法核算在联营企业或合营企业中的投资，以下项目除外（IAS 28.17 和.20）：</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>根据 IFRS 5 分类为持有待售的投资</li> <li>根据 IFRS 10 第 4(a)段中豁免编制合并财务报表的在联营企业或合营企业中的投资（参见第 8.1 节“集团账户的基本要求”），或者符合以下所有条件： <ul style="list-style-type: none"> <li>投资方是另一主体的子公司，并且其所有者不反对该投资方不采用权益法</li> <li>投资方的债务或权益工具未在公开市场交易</li> <li>投资方没有为了在公开市场发行任何类型的工具而向监管机构报送或正在报送其财务报表</li> <li>投资方的最终或任一中间母公司按照 IFRS 编制可供公开使用的合并财务报表</li> </ul> </li> </ul>	<p><b>权益法</b></p> <p>当能够对被投资方的经营和财务政策实施重大影响的投资方拥有普通股投资和/或实质上是普通股的投资时，该投资方应采用权益法（ASC 323-10-15-4 列出的情况除外），除非在适用时根据 ASC 825 的要求选择了公允价值选择权（ASC 825-10-15-4、ASC 323-10-15-3 和 ASC 323-10-25-2）。</p> <p>如果投资方能够对被投资方实施重大影响，则在非公司主体（例如合伙企业）中的投资通常应采用权益法（ASC 323-30-25-1）。</p> <p>遵循 ASC 323-10 和 323-30 中指引的某些项目可能符合 ASC 825-10 公允价值选择权小节的应用要求（ASC 323-10-25 和 323-30-25）。与 IFRS 不同，持有待售的以权益法核算的被投资方应根据权益法进行核算。</p>
<b>应用权益法——初始确认</b>	
<p>在联营企业或合营企业中的投资以成本进行初始计量。投资成本与投资方在被投资方资产和负债净公允价值中的份额之间的任何差额应作为以下任一项目核算（IAS 28.10 和 32）：</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>商誉，包含在投资的账面金额中</li> <li>任何投资方享有的被投资方可辨认资产和负债的净公允价值中的份额超过投资成本的部分，应在确定投资方在被投资方损益中的份额时确认为收益</li> </ul>	<p>与 IFRS 类似。除了下述另外的规定，应根据 ASC 323-10-30-2 以成本对投资进行初始计量。在遵循根据 ASC 810-10-40-3A 至 40-5 的终止合并交易中，投资方应对其在被投资方（包括合营企业）普通股中的剩余投资以公允价值进行初始计量。投资成本与被投资方相关净资产金额之间的任何差异，应如同被投资方是被合并的子公司一样进行核算（ASC 323-10-35-13）。</p>
<b>应用权益法——后续增加或减少</b>	
<p>应增加或减少在联营企业中投资的账面金额以确认：</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>被投资方的损益——投资方的损益份额根据现有所有者权益确定，而不反映潜在表决权（IAS 28.10 和 12）。损失以投资方在被投资方中权益的金额为限进行确认。额外的损失仅应在投资方已发生</li> </ul>	<p>应增加或减少被投资方中投资的账面金额以确认：</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>被投资方的损益——与 IFRS 类似，投资方的损益份额应根据现有所有者权益确定，而不反映潜在表决权（ASC 323-10-35-4）。损失以投资方拥有的普通股或实质上普通股的金额为限进行确认。与 IFRS 类似，在投资方对被投</li> </ul>

IFRS	U.S. GAAP
<p>的法定或推定义务或代表被投资方付款的范围内确认。投资方在被投资方中的权益包括根据权益法核算的在联营企业或合营企业中投资的账面金额、以及实质上构成投资方在联营企业或合营企业中净投资一部分的在联营企业或合营企业中的任何长期权益（例如，优先股和长期应收款项或贷款）（IAS 28.38-39）。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 来自被投资方的分配（IAS 28.10）</li> <li>• 被投资方其他综合收益的变动（IAS 28.10）</li> <li>• 减值损失——当 IAS39 中是显示减值的状况存在时，将整个投资的账面金额作为一项单独的资产，通过比较投资的可收回金额（使用价值与公允价值减去出售费用两者中的较高者）与其账面金额，根据 IAS 36 进行减值测试。如果可收回金额低于投资的账面金额，应确认减值损失。</li> </ul>	<p>资方的义务提供担保或以其他方式承诺向被投资方提供进一步财务支持的情况下，才确认额外损失。与 IFRS 不同，当似乎可以确保被投资方立即恢复盈利时，也应确认额外的损失（ASC 323-10-35-19 至 35-22）</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 来自被投资方的分配（ASC 323-10-35-17）</li> <li>• 被投资方其他综合收益的变动（ASC 323-10-35-18）</li> <li>• 减值损失——根据 ASC 323-10-35-31 至 35-32A 整个投资的账面金额进行减值测试。与 IFRS 不同，仅在价值损失不是暂时性并且减值损失将不可转回时，才确认减值损失。</li> </ul>
<b>应用权益法——终止使用权益法</b>	
<p>当投资不再是联营企业或合营企业时，主体应终止使用权益法并接下述要求对变化进行核算（IAS 28.22）：</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 如果该投资成为子公司，根据 IFRS 3 和 IFRS 10 进行会计处理。</li> <li>• 如果在原联营企业或合营企业的剩余权益成为金融资产，以公允价值计量该剩余权益。剩余权益的公允价值和处置收入与终止采用权益法之日投资的账面金额之间的任何差异应确认为损益。</li> <li>• 在其他综合收益中确认的与联营企业或合营企业有关的所有金额，应采用与该联营企业或合营企业直接处置了相关资产和负债相同的基础进行核算。</li> </ul>	<p>当投资方对被投资方不再具有重大影响时，终止使用权益法。自该日起，投资方应根据其他适用的会计准则（例如 ASC 320 或 321）核算其投资（ASC 323-10-35-36）。</p>
<b>列报和披露</b>	
<p>投资方的财务报表对于类似的交易和事项采用统一的会计政策进行编制。因此，应作出调整以使联营企业或合营企业的会计政策符合投资方的会计政策（IAS 28.35-.36）。</p>	<p>与 IFRS 不同，没有明确要求投资方对类似的交易和事项使用统一的会计政策。</p>
<p>除非在联营企业或合营企业中的投资或部分投资根据 IFRS 5 被分类为持有待售，否则该投资或未被认定为持有待售的任何的剩余</p>	<p>权益法核算的投资在合并资产负债表中应列示为单独的项目（ASC 323-10-45-1）。</p>

IFRS	U.S. GAAP
权益应划分为非流动资产（IAS 28.15）。	
根据权益法核算的在联营企业或合营企业的损益中投资方的份额应在合并利润表中单独列示（IAS 1.82c）。	投资方在权益法核算的被投资方的收益或损失中的份额通常应在利润表中显示为单一金额（ASC 323-10-45-1 至 45-2）。与 IFRS 不同，投资方不需要单独披露或列示权益法核算的被投资方的终止经营。

### 来源：致同美国公认会计原则实务指引系列

《致同美国公认会计原则实务指引：公允价值计量指引、债务和权益交易会计处理指引》（中英文对照） ISBN 978-7-5095-4509-6/F 3651

《致同美国公认会计原则实务指引：收入确认指引-探讨复杂的收入确认》（中英文对照） ISBN 978-7-5095-5407-4/F 4374

《致同美国公认会计原则实务指引：美国公认会计原则与国际财务报告准则之比较》（中英文对照） ISBN 978-7-5095-6751-7/F 5432

注：致同 US GAAP 系列强调了某些重要的 US GAAP 和 IFRS 的要求以及这两套准则之间的主要相似和差异之处。比较内容仅作为指引，并不包含所有内容。如果读者需要 IFRS 和 US GAAP 的要求、以及 SEC 条例、规则和实践的完整详情，应参阅相关准则、条例、规则和实践的全文。未征得具体专业意见之前，不应依据本系列专题所述内容采取或不采取任何行动。



[www.grantthornton.cn](http://www.grantthornton.cn)

© 2017 致同会计师事务所（特殊普通合伙）。版权所有。

“Grant Thornton（致同）”是指 Grant Thornton 成员所在提供审计、税务和咨询服务时所使用的品牌，并按语境的要求可指一家或多家成员所。致同会计师事务所（特殊普通合伙）是 Grant Thornton International Ltd (GTIL, 致同国际) 的成员所。GTIL(致同国际)与各成员所并非全球合伙关系。GTIL(致同国际)和各成员所是独立的法律实体。服务由各成员所提供。GTIL(致同国际)不向客户提供服务。GTIL(致同国际)与各成员所并非彼此的代理，彼此间不存在任何义务，也不为彼此的行为或疏漏承担任何责任。