

计准则第2号——长期股权投资》的规定进行会计处理。

(二)对该合营企业不具有重大影响的,应当按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》的规定进行会计处理。

第五章 衔接规定

第二十一条 首次采用本准则的企业应当根据本准则的规定对其合营安排进行重新评估,确定其分类。

第二十二条 合营企业重新分类为共同经营的,合营方应当在比较财务报表最早期间期初终止确认以前采用权益法核算的长期股权投资,以及其他实质上构成对合营企业净投资的长期权益;同时根据比较财务报表最早期间期初采用权益法核算时使用的相关信息,确认本企业在共同经营中的利益份额所产生的各项资产(包括商誉)和负债,

所确认资产和负债的账面价值与其计税基础之间存在暂时性差异的,应当按照《企业会计准则第18号——所得税》的规定进行会计处理。

确认的各项资产和负债的净额与终止确认的长期股权投资以及其他实质上构成对合营企业净投资的长期权益的账面金额存在差额的,应当按照下列规定处理:

(一)前者大于后者的,其差额应当首先抵减与该投资相关的商誉,仍有余额的,再调增比较财务报表最早期间的期初留存收益;

(二)前者小于后者的,其差额应当冲减比较财务报表最早期间的期初留存收益。

第六章 附则

第二十三条 本准则自2014年7月1日起施行。

金融负债与权益工具的区分及相关会计处理规定

(2014年3月17日 财政部 财会[2014]13号)

为进一步规范优先股、永续债等金融工具的会计处理,根据《中华人民共和国会计法》《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》(以下简称金融工具确认和计量准则)和《企业会计准则第37号——金融工具列报》(以下对上述两项会计准则合称金融工具准则)以及其他企业会计准则等,规定如下:

一、本规定的适用范围

本规定适用于经相关监管部门批准,企业发行的优先股、永续债(例如长期限含权中期票据)、认股权、可转换公司债券等金融工具的会计处理。

二、金融负债与权益工具的区分

企业应当按照金融工具准则的规定,根据所发行金融工具的合同条款及其所反映的经济实质而非仅以法律形式,结合金融资产、金融负债和权益工具的定义,在初始确认时将该金融工具或其组成部分分类为金融资产、金融负债或权益工具:

(一)金融负债。金融负债,是指企业符合下列条件之一的负债:

1. 向其他方交付现金或其他金融资产的合同义务;
2. 在潜在不利条件下,与其他方交换金融资产或金融负债的合同义务;
3. 将来须用或可用企业自身权益工具进行结算的非衍生工具合同,且企业根据该合同将交付可变数量的自身权益工具;
4. 将来须用或可用企业自身权益工具进行结算的衍生工具合同,但以固定数量的自身权益工具交换固定金额的现金或其他金融资产的衍生工具合同除外。

(二)权益工具。权益工具,是指能证明拥有某个企业在扣除所有负债后的资产中剩余权益的合同。同时满足下列条件的,发行方应当将发行的金融工具分类为权益工具:

1. 该金融工具不包括交付现金或其他金融资产给其他方,或在潜在不利条件下与其他方交换金融资产或金融负债的合同义务;

2. 将来须用或可用企业自身权益工具结算该金融工具的,如该金融工具为非衍生工具,不包括交付可变数量的自身权益工具进行结算的合同义务;如为衍生工具,企业只能通过以固定数量的自身权益工具交换固定金额的现金或其他金融资产结算该金融工具。

(三)金融负债和权益工具的区分。

1. 通过交付现金、其他金融资产或交换金融资产或金融负债结算。

如果企业不能无条件地避免以交付现金或其他金融资产来履行一项合同义务,则该合同义务符合金融负债的定义。有些金融工具虽然没有明确地包含交付现金或其他金融资产义务的条款和条件,但有可能通过其他条款和条件间接地形成合同义务。

如果发行的金融工具将以现金或其他金融资产结算,那么该工具导致企业承担了交付现金或其他金融资产的义务。如果该工具要求企业在潜在不利条件下通过交换金融资产或金融负债结算(例如,该工具包含发行方签出的以现金或其他金融资产结算的期权),该工具同样导致企业承担了合同义务。在这种情况下,发行方对于发行的金融工具应当归类为金融负债。

2. 通过自身权益工具结算。

如果发行的金融工具须用或可用企业自身权益工具结算,需要考虑用于结算该工具的企业自身权益工具,是作为

现金或其他金融资产的替代品，还是为了使该工具持有人享有在发行方扣除所有负债后的资产中的剩余权益。如果是前者，该工具是发行方的金融负债；如果是后者，该工具是发行方的权益工具。

3. 对于将来须用或可用企业自身权益工具结算的金融工具的分类，应当区分衍生工具还是非衍生工具。

对于非衍生工具，如果发行方未来没有义务交付可变数量的自身权益工具进行结算，则该非衍生工具是权益工具；否则，该非衍生工具是金融负债。

对于衍生工具，如果发行方只能通过以固定数量的自身权益工具交换固定金额的现金或其他金融资产进行结算，则该衍生工具是权益工具；如果发行方以固定数量自身权益工具交换可变金额现金或其他金融资产，或以可变数量自身权益工具交换固定金额现金或其他金融资产，或在转换价格不固定的情况下以可变数量自身权益工具交换可变金额现金或其他金融资产，则该衍生工具应当确认为金融负债或金融资产。

(四)或有结算条款和结算选择权。

1. 或有结算条款。或有结算条款，指是否通过交付现金或其他金融资产进行结算，或者是否以其他导致该金融工具成为金融负债的方式结算，需要由发行方和持有方均不能控制的未来不确定事项(如股价指数、消费价格指数变动，利率或税法变动，发行方未来收入、净收益或债务权益比率等)的发生或不发生(或发行方和持有方均不能控制的未来不确定事项的结果)来确定的条款。除下列情况外，对于附或有结算条款的金融工具，发行方应将其归类为金融负债：

(1)要求以现金、其他金融资产或以其他导致该工具成为金融负债的方式进行结算的或有结算条款几乎不具有可能性，即相关情形极端罕见、显著异常或几乎不可能发生。

(2)只有在发行方清算时，才需以现金、其他金融资产或以其他导致该工具成为金融负债的方式进行结算。

(3)按照本规定分类为权益工具的可回售工具。

2. 结算选择权。对于存在结算选择权的衍生工具(例如，合同规定发行方或持有方能选择以现金净额或以发行股份交换现金等方式进行结算的衍生工具)，发行方应当将其确认为金融资产或金融负债。如果合同条款中所有可能的结算方式均表明该衍生工具应当确认为权益工具的，则应当确认为权益工具。

(五)可回售工具或仅在清算时才有义务按比例交付净资产的工具。

1. 可回售工具。如果发行方发行的金融工具合同条款中约定，持有方有权将该工具回售给发行方以获取现金或其他金融资产，或者在未来某一不确定事项发生或者持有方死亡或退休时，自动回售给发行方的，则为可回售工具。在这种情况下，符合金融负债定义但同时具有下列特征的可回售金融工具，应当分类为权益工具：

(1)赋予持有方在企业清算时按比例份额获得该企业净资产的权利。企业净资产，是指扣除所有优先于该工具对企业资产要求权之后的剩余资产。按比例份额是指清算时

将企业的净资产分拆为金额相等的单位，并且将单位金额乘以持有方所持有的单位数量。

(2)该工具所属的类别次于其他所有工具类别。该工具在归属于该类别前无须转换为另一种工具，且在清算时对企业资产没有优先于其他工具的要求权。

(3)该类别的所有工具具有相同的特征(例如它们都必须都具有可回售特征，并且用于计算回购或赎回价格的公式或其他方法都相同)。

(4)除了发行方应当以现金或其他金融资产回购或赎回该工具的合同义务外，该工具不满足金融负债定义中的任何其他特征。

(5)该工具在存续期内的预计现金流量总额，应当实质上基于该工具存续期内企业的损益、已确认净资产的变动、已确认和未确认净资产的公允价值变动(不包括该工具的任何影响)。

2. 仅在清算时才有义务按比例交付净资产的工具。某些金融工具的发行合同约定，发行方仅在清算时才有义务向另一方按比例交付其净资产，这种清算确定将会发生并且不受发行方的控制，或者发生与否取决于该工具的持有方。对于发行方仅在清算时才有义务向另一方按比例交付其净资产的金融工具，符合金融负债定义但同时具有下列特征的，应当分类为权益工具：

(1)赋予持有方在企业清算时按比例份额获得该企业净资产的权利。

(2)该工具所属的类别次于其他所有工具类别。该工具在归属于该类别前无须转换为另一种工具，且在清算时对企业资产没有优先于其他工具的要求权。

(3)在次于其他所有类别的工具类别中，发行方对该类别中所有工具都应当在清算时承担按比例份额交付其净资产的同等合同义务。

3. 对发行方发行在外的其他金融工具的要求。分类为权益的可回售工具，或发行方仅在清算时才有义务向另一方按比例交付其净资产的金融工具，除应具备上述特征外，其发行方应当没有同时具备下列特征的其他金融工具或合同：

(1)现金流量总额实质上基于企业的损益、已确认净资产的变动、已确认和未确认净资产的公允价值变动(不包括该工具或合同的任何影响)。

(2)实质上限制或固定了可回售工具或仅在清算时才有义务按比例交付净资产的工具的持有方所获得的剩余回报。

在运用上述条件时，对于发行方与上述可回售或仅在清算时才有义务向另一方按比例交付其净资产的工具持有方签订的非金融合同，如果其条款和条件与发行方和其他方之间可能订立的同等合同类似，不应考虑该非金融合同的影响。但是，如果不能做出此判断，则不得将该工具分类为权益工具。

(六)金融负债和权益工具区分原则的运用。

1. 根据金融负债和权益工具区分的原则，金融工具发行条款中的一些约定将影响发行方是否承担交付现金、其他金融资产或在潜在不利条件下交换金融资产或金融负债的义务。例如，发行条款规定强制付息，将导致发行方承担

交付现金的义务，则该义务构成发行方的一项金融负债。

如果发行的金融工具合同条款中包含在一定条件下转换成发行方普通股的约定（例如可转换优先股中的转换条款），该条款将影响发行方是否没有交付可变数量自身权益工具的义务或者是否以固定数量的自身权益工具交换固定金额的现金或其他金融资产。

因此，企业发行各种金融工具，应当按照该金融工具的合同条款及所反映的经济实质而非仅以法律形式，运用金融负债和权益工具区分的原则，正确地确定该金融工具或其组成部分的会计分类，不得依据监管规定或工具名称进行会计处理。

2. 在合并财务报表中对金融工具（或其组成部分）进行分类时，企业应当考虑集团成员和金融工具的持有方之间达成的所有条款和条件。如果集团作为一个整体由于该工具而承担交付现金、其他金融资产或以其他导致该工具成为金融负债的方式进行结算的义务，则该工具应当分类为金融负债。

企业发行的可回售工具或仅在清算时才有义务按比例交付净资产的工具，如果满足本规定要求在其财务报表中分类为权益工具的，在其母公司的合并财务报表中对应的少数股东权益部分，应当分类为金融负债。

三、复合金融工具

企业应当对发行的非衍生金融工具进行评估，以确定所发行的工具是否为复合金融工具。企业所发行的非衍生金融工具可能同时包含金融负债成分和权益工具成分。

企业发行的非衍生金融工具同时包含金融负债成分和权益工具成分的，应于初始计量时先确定金融负债成分的公允价值（包括其中可能包含的非权益性嵌入衍生工具的公允价值），再从复合金融工具公允价值中扣除负债成分的公允价值，作为权益工具成分的价值。

四、重分类

由于发行的金融工具原合同条款约定的条件或事项随着时间的推移或经济环境的改变而发生变化，可能导致已发行金融工具重分类。

发行方原分类为权益工具的金融工具，自不再被分类为权益工具之日起，发行方应当将其重分类为金融负债，以重分类日该工具的公允价值计量，重分类日权益工具的账面价值和金融负债的公允价值之间的差额确认为权益。

发行方原分类为金融负债的金融工具，自不再被分类为金融负债之日起，发行方应当将其重分类为权益工具，以重分类日金融负债的账面价值计量。

五、投资方购入金融工具的分类

金融工具投资方（持有人）考虑持有的金融工具或其组成部分是权益工具还是债务工具投资时，应当遵循金融工具确认和计量准则和本规定的相关要求，通常应当与发行方对金融工具的权益或负债属性的分类保持一致。例如，对于发行方归类为权益工具的非衍生金融工具，投资方通常

应当将其归类为权益工具投资。

六、主要会计处理

企业应当按照金融工具准则和本规定的相关要求，对发行的金融工具进行相关会计处理。

（一）金融工具会计处理的基本原则。企业发行的金融工具应当按照金融工具准则和本规定进行初始确认和计量；其后，于每个资产负债表日计提利息或分派股利，按照相关具体企业会计准则进行处理。即企业应当以所发行金融工具的分类为基础，确定该工具利息支出或股利分配等的会计处理。对于归类为权益工具的金融工具，无论其名称中是否包含“债”，其利息支出或股利分配都应当作为发行企业的利润分配，其回购、注销等作为权益的变动处理；对于归类为金融负债的金融工具，无论其名称中是否包含“股”，其利息支出或股利分配原则上按照借款费用进行处理，其回购或赎回产生的利得或损失等计入当期损益。

发行方发行金融工具，其发生的手续费、佣金等交易费用，如分类为债务工具且以摊余成本计量的，应当计入所发行工具的初始计量金额；如分类为权益工具的，应当从权益中扣除。

（二）科目设置。金融工具发行方应当设置下列会计科目，对发行的金融工具进行会计核算：

1. 发行方对于归类为金融负债的金融工具在“应付债券”科目核算。“应付债券”科目应当按照发行的金融工具种类进行明细核算，并在各类工具中按“面值”、“利息调整”、“应计利息”设置明细账，进行明细核算（发行方发行的符合流动负债特征并归类为流动负债的金融工具，以相关流动性质的负债类科目进行核算，本规定在账务处理部分均以“应付债券”科目为例）。

对于需要拆分且形成衍生金融负债或衍生金融资产的，应将拆分的衍生金融负债或衍生金融资产按照其公允价值在“衍生工具”科目核算。对于发行的且嵌入了非紧密相关的衍生金融资产或衍生金融负债的金融工具，如果发行方选择将其整体指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的，则应将发行的金融工具的整体在“交易性金融负债”等科目核算。

2. 在所有者权益类科目中增设“4401 其他权益工具”科目，核算企业发行的除普通股以外的归类为权益工具的各种金融工具。本科目应按发行金融工具的种类等进行明细核算。

（三）主要账务处理。

1. 发行方的账务处理。

（1）发行方发行的金融工具归类为债务工具并以摊余成本计量的，应按实际收到的金额，借记“银行存款”或“存放中央银行款项”等科目，按债务工具的面值，贷记“应付债券——优先股、永续债等（面值）”科目，按其差额，贷记或借记“应付债券——优先股、永续债等（利息调整）”科目。

在该工具存续期间，计提利息并对账面的利息调整进行调整等的会计处理，按照金融工具确认和计量准则中有关金融负债按摊余成本后续计量的规定进行会计处理。

(2) 发行方发行的金融工具归类为权益工具的, 应按实际收到的金额, 借记“银行存款”或“存放中央银行款项”等科目, 贷记“其他权益工具——优先股、永续债等”科目。

分类为权益工具的金融工具, 在存续期间分派股利(含分类为权益工具的工具所产生的利息, 下同)的, 作为利润分配处理。发行方应根据经批准的股利分配方案, 按应分配给金融工具持有者的股利金额, 借记“利润分配——应付优先股股利、应付永续债利息等”科目, 贷记“应付股利——优先股股利、永续债利息等”科目。

(3) 发行方发行的金融工具为复合金融工具的, 应按实际收到的金额, 借记“银行存款”或“存放中央银行款项”等科目, 按金融工具的面值, 贷记“应付债券——优先股、永续债(面值)等”科目, 按负债成分的公允价值与金融工具面值之间的差额, 借记或贷记“应付债券——优先股、永续债等(利息调整)”科目, 按实际收到的金额扣除负债成分的公允价值后的金额, 贷记“其他权益工具——优先股、永续债等”科目。

发行复合金融工具发生的交易费用, 应当在负债成分和权益成分之间按照各自占总发行价款的比例进行分摊。与多项交易相关的共同交易费用, 应当在合理的基础上, 采用与其他类似交易一致的方法, 在各项交易之间进行分摊。

(4) 发行的金融工具本身是衍生金融负债或衍生金融资产或者内嵌了衍生金融负债或衍生金融资产的, 按照金融工具确认和计量准则中有关衍生工具的规定进行处理。

(5) 由于发行的金融工具原合同条款约定的条件或事项随着时间的推移或经济环境的改变而发生变化, 导致原归类为权益工具的金融工具重分类为金融负债的, 应当于重分类日, 按该工具的账面价值, 借记“其他权益工具——优先股、永续债等”科目, 按该工具的面值, 贷记“应付债券——优先股、永续债等(面值)”科目, 按该工具的公允价值与面值之间的差额, 借记或贷记“应付债券——优先股、永续债等(利息调整)”科目, 按该工具的公允价值与账面价值的差额, 贷记或借记“资本公积——资本溢价(或股本溢价)”科目, 如资本公积不够冲减的, 依次冲减盈余公积和未分配利润。发行方以重分类日计算的实际利率作为应付债券后续计量利息调整等的基础。

因发行的金融工具原合同条款约定的条件或事项随着时间的推移或经济环境的改变而发生变化, 导致原归类为金融负债的金融工具重分类为权益工具的, 应于重分类日, 按金融负债的面值, 借记“应付债券——优先股、永续债等(面值)”科目, 按利息调整余额, 借记或贷记“应付债券——优先股、永续债等(利息调整)”科目, 按金融负债的账面价值, 贷记“其他权益工具——优先股、永续债等”科目。

(6) 发行方按合同条款约定赎回所发行的除普通股以外的分类为权益工具的金融工具, 按赎回价格, 借记“库存股——其他权益工具”科目, 贷记“银行存款”或“存放中央银行款项”等科目; 注销所购回的金融工具, 按该工具对应的其他权益工具的账面价值, 借记“其他权益工具”科目, 按该工具的赎回价格, 贷记“库存股——其他权益工具”科目, 按其差额, 借记或贷记“资本公积——资本溢价(或股本

溢价)”科目, 如资本公积不够冲减的, 依次冲减盈余公积和未分配利润。

发行方按合同条款约定赎回所发行的分类为金融负债的金融工具, 按该工具赎回日的账面价值, 借记“应付债券”等科目, 按赎回价格, 贷记“银行存款”或“存放中央银行款项”等科目, 按其差额, 借记或贷记“财务费用”科目。

(7) 发行方按合同条款约定将发行的除普通股以外的金融工具转换为普通股的, 按该工具对应的金融负债或其他权益工具的账面价值, 借记“应付债券”、“其他权益工具”等科目, 按普通股的面值, 贷记“实收资本(或股本)”科目, 按其差额, 贷记“资本公积——资本溢价(或股本溢价)”科目(如转股时金融工具的账面价值不足转换为1股普通股而以现金或其他金融资产支付的, 还需按支付的现金或其他金融资产的金额, 贷记“银行存款”或“存放中央银行款项”等科目)。

2. 投资方的账务处理。

投资方购买发行方发行的金融工具, 应当按照金融工具确认和计量准则及本规定进行分类和计量。

如果投资方因持有发行方发行的金融工具而对发行方拥有控制、共同控制或重大影响的, 按照《企业会计准则第2号——长期股权投资》和《企业会计准则第20号——企业合并》进行确认和计量; 投资方需编制合并财务报表的, 按照《企业会计准则第33号——合并财务报表》的规定编制合并财务报表。

(四) 财务报表中的列示和披露。

1. 发行方列示和披露。

(1) 企业应当在资产负债表“实收资本”项目和“资本公积”项目之间增设“其他权益工具”项目, 反映企业发行的除普通股以外分类为权益工具的金融工具的账面价值, 并在“其他权益工具”项目下增设“其中: 优先股”和“永续债”两个项目, 分别反映企业发行的分类为权益工具的优先股和永续债的账面价值。在“应付债券”项目下增设“其中: 优先股”和“永续债”两个项目, 分别反映企业发行的分类为金融负债的优先股和永续债的账面价值。如属流动负债的, 应当比照上述原则在流动负债类相关项目列报。

(2) 企业应当在所有者权益变动表“实收资本”栏和“资本公积”栏之间增设“其他权益工具”栏, 并在该栏中增设“优先股”、“永续债”和“其他”三小栏。将“(三) 所有者投入和减少资本”项目中的“所有者投入资本”项目改为“1. 所有者投入的普通股”, 并在该项目下增设“2. 其他权益工具持有者投入资本”项目, 以下顺序号依次类推。“(四) 利润分配”项目中“对所有者(或股东)的分配”项目包含对其他权益工具持有者的股利分配。

(3) 企业应当在财务报表附注中增加单独附注项目, 披露发行在外的所有归类为权益工具或金融负债的优先股、永续债等金融工具的详细情况, 包括发行时间、数量、金额、到期或日续期情况、转股条件、转换情况、会计分类以及股利或利息支付等信息。披露格式如下:

XX. 发行的优先股、永续债等金融工具的披露见 XX —

1. 期末发行在外的优先股、永续债等金融工具情况表。

XX - 1. 期末发行在外的优先股、永续债等金融工具情况表

发行在外的金融工具	发行时间	会计分类	股利率或利息率	发行价格	数量	金额	到期日或续期情况	转股条件	转换情况
工具1									
工具2									
工具3									
……									
合计		×	×	×	×		×	×	×

说明：①“会计分类”栏应填写“金融负债”、“权益工具”或“复合金融工具”等，对于整体指定以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债，在“会计分类”栏中只需注明“整体指定”即可。

②“转股条件”栏应当披露合同中是否包含强制转股、自愿转股等条款。

③“金额”栏以发行价格乘以发行数量填列。

XX - 3. 发行在外的优先股、永续债等金融工具变动情况表

发行在外的金融工具	年初		本期增加		本期减少		期末	
	数量	账面价值	数量	账面价值	数量	账面价值	数量	账面价值
工具1								
工具2								
工具3								
……								
合计	×		×		×		×	

XX - 5. 发行方应当披露如下归属于权益工具持有者的相关信息表

项目	年初数/本期数	期末数/上期数
1. 归属于母公司所有者的权益（股东权益）		
（1）归属于母公司普通股持有者的权益		
（2）归属于母公司其他权益持有者的权益		
其中：净利润		
综合收益总额		
当期已分配股利		
累计未分配股利		
2. 归属于少数股东的权益		
（1）归属于普通股少数股东的权益		
（2）归属于少数股东其他权益工具持有者的权益		

XX - 2. 条款披露

（1）工具1的主要条款说明：

包括本金是否可赎回，企业是否有权自主决定股利或利息支付政策，是否可转换为普通股以及发行合同关于转股价格或数量的约定等其他影响该类工具会计分类的重要特征。

（2）工具2的主要条款说明：

……

如果企业受特定监管规则约束，还需披露该金融工具是否被相关监管部门认定为合格的监管资本以及对本企业监管资本水平的影响。

XX - 3. 发行在外的优先股、永续债等金融工具变动情况表

XX - 4. 发行方应披露股利（或利息）的设定机制。如果发行方发行的分类为权益工具的金融工具为累积的，即发行方当期未分配的股利或利息可累积至以后期间分配的，应当在财务报表附注中披露累积未分配的股利；如果发行方发行的其他权益工具为可参与剩余利润分配的，即可与普通股股东一起参加剩余利润分配的，应当披露可参与分配的事实及分配的方法等信息。

XX - 5. 发行方应当披露如下归属于权益工具持有者的相关信息。披露格式见XX - 5. 发行方应当披露如下归

属于权益工具持有者的相关信息表。

2. 投资方列示和披露

持有优先股、永续债等金融工具的投资方，应在“可供出售金融资产”等相关财务报表附注中，披露优先股、永续债等金融工具的会计分类、账面价值等相关信息。

七、对每股收益计算的影响

企业应当按照《企业会计准则第34号——每股收益》的规定计算每股收益。企业存在发行在外的除普通股以外的金融工具的，在计算每股收益时，应当按照以下原则处理：

(一)基本每股收益的计算。在计算基本每股收益时，基本每股收益中的分子，即归属于普通股股东的净利润不应包含其他权益工具的股利或利息，其中，对于发行的不可累积优先股等其他权益工具应扣除当期宣告发放的股利，对于发行的累积优先股等其他权益工具，无论当期是否宣告发放股利，均应以扣除。

基本每股收益计算中的分母，为发行在外普通股的加权平均股数。

对于同普通股股东一起参加剩余利润分配的其他权益工具，在计算普通股每股收益时，归属于普通股股东的净利润不应包含根据可参加机制计算的应归属于其他权益工具持有者的净利润。

(二)稀释每股收益的计算。企业发行的金融工具中包含转股条款的，即存在潜在稀释性的，在计算稀释每股收益时考虑的因素与企业发行可转换公司债券、认股权证相同。

八、衔接规定

本规定自发布之日起施行。

本规定发布前企业对金融工具的处理与本规定不一致的，应当采用追溯调整法，如追溯调整不切实可行的，则采用未来适用法。

企业会计准则第2号——长期股权投资

(2014年3月13日 财政部 财会[2014]14号)

第一章 总 则

第一条 为了规范长期股权投资的确认、计量，根据《企业会计准则——基本准则》，制定本准则。

第二条 本准则所称长期股权投资，是指投资方对被投资单位实施控制、重大影响的权益性投资，以及对其合营企业的权益性投资。

在确定能否对被投资单位实施控制时，投资方应当按照《企业会计准则第33号——合并财务报表》的有关规定进行判断。投资方能够对被投资单位实施控制的，被投资单位为其子公司。投资方属于《企业会计准则第33号——合并财务报表》规定的投资性主体且子公司不纳入合并财务报表的情况除外。

重大影响，是指投资方对被投资单位的财务和经营政策有参与决策的权力，但并不能够控制或者与其他方一起共同控制这些政策的制定。在确定能否对被投资单位施加重大影响时，应当考虑投资方和其他方持有的被投资单位当期可转换公司债券、当期可执行认股权证等潜在表决权因素。投资方能够对被投资单位施加重大影响的，被投资单位为其联营企业。

在确定被投资单位是否为合营企业时，应当按照《企业会计准则第40号——合营安排》的有关规定进行判断。

第三条 下列各项适用其他相关会计准则：

(一)外币长期股权投资的折算，适用《企业会计准则第19号——外币折算》。

(二)风险投资机构、共同基金以及类似主体持有的、在初始确认时按照《企业会计准则第22号——金融工具确

认和计量》的规定以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，投资性主体对不纳入合并财务报表的子公司的权益性投资，以及本准则未予规范的其他权益性投资，适用《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》。

第四条 长期股权投资的披露，适用《企业会计准则第41号——在其他主体中权益的披露》。

第二章 初始计量

第五条 企业合并形成的长期股权投资，应当按照下列规定确定其初始投资成本：

(一)同一控制下的企业合并，合并方以支付现金、转让非现金资产或承担债务方式作为合并对价的，应当在合并日按照被合并方所有者权益在最终控制方合并财务报表中的账面价值的份额作为长期股权投资的初始投资成本。长期股权投资初始投资成本与支付的现金、转让的非现金资产以及所承担债务账面价值之间的差额，应当调整资本公积；资本公积不足冲减的，调整留存收益。

合并方以发行权益性证券作为合并对价的，应当在合并日按照被合并方所有者权益在最终控制方合并财务报表中的账面价值的份额作为长期股权投资的初始投资成本。按照发行股份的面值总额作为股本，长期股权投资初始投资成本与所发行股份面值总额之间的差额，应当调整资本公积；资本公积不足冲减的，调整留存收益。

(二)非同一控制下的企业合并，购买方在购买日应当按照《企业会计准则第20号——企业合并》的有关规定确定的合并成本作为长期股权投资的初始投资成本。

合并方或购买方为企业合并发生的审计、法律服务、评