

企业会计准则培训指定用书

# 企业会计准则 应用指南

(含企业会计准则及会计科目)

## 2017年修订版

中华人民共和国财政部 制定  
企业会计准则编审委员会 编



立信会计出版社

LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE

企业会计准则培训指定用书

# 企业会计准则 应用指南

(含企业会计准则及会计科目)

2017年修订版

中华人民共和国财政部 制定  
企业会计准则编审委员会 编



立信会计出版社

LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE

## 图书在版编目 (CIP) 数据

企业会计准则应用指南：含企业会计准则及会计科目：2017年修订版 / 企业会计准则编审委员会编. — 2版. — 上海：立信会计出版社，2017.6

ISBN 978-7-5429-5496-1

I. ①企… II. ①企… III. ①企业—会计准则—中国—指南 IV. ①F279.23-62

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2017) 第 105350 号

责任编辑 蔡伟莉

## 企业会计准则应用指南 (含企业会计准则及会计科目) 2017 年修订版

---

出版发行	立信会计出版社	邮政编码	200235
地 址	上海市中山西路 2230 号	传 真	(021) 64411325
电 话	(021) 64411389	电子邮箱	lxaph@sh163.net
网 址	www.lixinaph.com	电 话	(021) 64411071
网上书店	www.shlx.net		
经 销	各地新华书店		

---

印 刷	北京鑫海金澳胶印有限公司
开 本	787 毫米×1092 毫米 1/16
印 张	36.5
字 数	859 千字
版 次	2017 年 6 月第 2 版
印 次	2017 年 6 月第 1 次
书 号	ISBN 978-7-5429-5496-1/F
定 价	88.00 元

---

如有印订差错，请与本社联系调换

# 目 录

第一章	企业会计准则——基本准则	1
第二章	企业会计准则第 1 号——存货	6
第三章	企业会计准则第 2 号——长期股权投资	10
第四章	企业会计准则第 3 号——投资性房地产	29
第五章	企业会计准则第 4 号——固定资产	33
第六章	企业会计准则第 5 号——生物资产	37
第七章	企业会计准则第 6 号——无形资产	42
第八章	企业会计准则第 7 号——非货币性资产交换	48
第九章	企业会计准则第 8 号——资产减值	52
第十章	企业会计准则第 9 号——职工薪酬	61
第十一章	企业会计准则第 10 号——企业年金基金	81
第十二章	企业会计准则第 11 号——股份支付	86
第十三章	企业会计准则第 12 号——债务重组	90
第十四章	企业会计准则第 13 号——或有事项	94
第十五章	企业会计准则第 14 号——收入	98
第十六章	企业会计准则第 15 号——建造合同	103
第十七章	企业会计准则第 16 号——政府补助	113
第十八章	企业会计准则第 17 号——借款费用	117
第十九章	企业会计准则第 18 号——所得税	121
第二十章	企业会计准则第 19 号——外币折算	127
第二十一章	企业会计准则第 20 号——企业合并	132
第二十二章	企业会计准则第 21 号——租赁	139
第二十三章	企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量	145
第二十四章	企业会计准则第 23 号——金融资产转移	166
第二十五章	企业会计准则第 24 号——套期会计	175
第二十六章	企业会计准则第 25 号——原保险合同	186
第二十七章	企业会计准则第 26 号——再保险合同	200

第二十八章 企业会计准则第 27 号——石油天然气开采 .....	211
第二十九章 企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和差错更正 .....	217
第三十章 企业会计准则第 29 号——资产负债表日后事项 .....	221
第三十一章 企业会计准则第 30 号——财务报表列报 .....	225
第三十二章 企业会计准则第 31 号——现金流量表 .....	256
第三十三章 企业会计准则第 32 号——中期财务报告 .....	268
第三十四章 企业会计准则第 33 号——合并财务报表 .....	276
第三十五章 企业会计准则第 34 号——每股收益 .....	331
第三十六章 企业会计准则第 35 号——分部报告 .....	335
第三十七章 企业会计准则第 36 号——关联方披露 .....	340
第三十八章 企业会计准则第 37 号——金融工具列报 .....	347
第三十九章 企业会计准则第 38 号——首次执行企业会计准则 .....	396
第四十章 企业会计准则第 39 号——公允价值计量 .....	402
第四十一章 企业会计准则第 40 号——合营安排 .....	439
第四十二章 企业会计准则第 41 号——在其他主体中权益的披露 .....	452
第四十三章 企业会计准则第 42 号——持有待售的非流动资产、 处置组和终止经营 .....	471
附录 会计科目和主要账务处理 .....	476
企业会计准则解释第 1 号 .....	556
企业会计准则解释第 2 号 .....	560
企业会计准则解释第 3 号 .....	563
企业会计准则解释第 4 号 .....	566
企业会计准则解释第 5 号 .....	569
企业会计准则解释第 6 号 .....	572
企业会计准则解释第 7 号 .....	573
企业会计准则解释第 8 号 .....	578

# 第一章 企业会计准则——基本准则

## 企业会计准则——基本准则

(2006年2月15日财政部令第33号公布,自2007年1月1日起施行。  
2014年7月23日根据《财政部关于修改〈企业会计准则——基本准则〉的决定》  
修改)

### 第一章 总 则

**第一条** 为了规范企业会计确认、计量和报告行为,保证会计信息质量,根据《中华人民共和国会计法》和其他有关法律、行政法规,制定本准则。

**第二条** 本准则适用于在中华人民共和国境内设立的企业(包括公司,下同)。

**第三条** 企业会计准则包括基本准则和具体准则,具体准则的制定应当遵循本准则。

**第四条** 企业应当编制财务会计报告(又称财务报告,下同)。财务会计报告的目标是向财务会计报告使用者提供与企业财务状况、经营成果和现金流量等有关的会计信息,反映企业管理层受托责任履行情况,有助于财务会计报告使用者作出经济决策。

财务会计报告使用者包括投资者、债权人、政府及其有关部门和社会公众等。

**第五条** 企业应当对其本身发生的交易或者事项进行会计确认、计量和报告。

**第六条** 企业会计确认、计量和报告应当以持续经营为前提。

**第七条** 企业应当划分会计期间,分期结算账目和编制财务会计报告。

会计期间分为年度和中期。中期是指短于一个完整的会计年度的报告期间。

**第八条** 企业会计应当以货币计量。

**第九条** 企业应当以权责发生制为基础进行会计确认、计量和报告。

**第十条** 企业应当按照交易或者事项的经济特征确定会计要素。会计要素包括资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润。

**第十一条** 企业应当采用借贷记账法记账。

### 第二章 会计信息质量要求

**第十二条** 企业应当以实际发生的交易或者事项为依据进行会计确认、计量和报告,如实反映符合确认和计量要求的各项会计要素及其他相关信息,保证会计信息真实可靠、内容完整。

**第十三条** 企业提供的会计信息应当与财务会计报告使用者的经济决策需要相关,有助于财务会计报告使用者对企业过去、现在或者未来的情况作出评价或者预测。

**第十四条** 企业提供的会计信息应当清晰明了,便于财务会计报告使用者理解和

使用。

**第十五条** 企业提供的会计信息应当具有可比性。

同一企业不同时期发生的相同或者相似的交易或者事项,应当采用一致的会计政策,不得随意变更。确需变更的,应当在附注中说明。

不同企业发生的相同或者相似的交易或者事项,应当采用规定的会计政策,确保会计信息口径一致、相互可比。

**第十六条** 企业应当按照交易或者事项的经济实质进行会计确认、计量和报告,不应仅以交易或者事项的法律形式为依据。

**第十七条** 企业提供的会计信息应当反映与企业财务状况、经营成果和现金流量等有关的所有重要交易或者事项。

**第十八条** 企业对交易或者事项进行会计确认、计量和报告应当保持应有的谨慎,不应高估资产或者收益、低估负债或者费用。

**第十九条** 企业对于已经发生的交易或者事项,应当及时进行会计确认、计量和报告,不得提前或者延后。

### 第三章 资 产

**第二十条** 资产是指企业过去的交易或者事项形成的、由企业拥有或者控制的、预期会给企业带来经济利益的资源。

前款所指的企业过去的交易或者事项包括购买、生产、建造行为或其他交易或者事项。预期在未来发生的交易或者事项不形成资产。

由企业拥有或者控制,是指企业享有某项资源的所有权,或者虽然不享有某项资源的所有权,但该资源能被企业所控制。

预期会给企业带来经济利益,是指直接或者间接导致现金和现金等价物流入企业的潜力。

**第二十一条** 符合本准则第二十条规定的资产定义的资源,在同时满足以下条件时,确认为资产:

- (一)与该资源有关的经济利益很可能流入企业;
- (二)该资源的成本或者价值能够可靠地计量。

**第二十二条** 符合资产定义和资产确认条件的项目,应当列入资产负债表;符合资产定义、但不符合资产确认条件的项目,不应当列入资产负债表。

### 第四章 负 债

**第二十三条** 负债是指企业过去的交易或者事项形成的、预期会导致经济利益流出企业的现时义务。

现时义务是指企业在现行条件下已承担的义务。未来发生的交易或者事项形成的义务,不属于现时义务,不应当确认为负债。

**第二十四条** 符合本准则第二十三条规定的负债定义的义务,在同时满足以下条件

时,确认为负债:

- (一)与该义务有关的经济利益很可能流出企业;
- (二)未来流出的经济利益的金额能够可靠地计量。

**第二十五条** 符合负债定义和负债确认条件的项目,应当列入资产负债表;符合负债定义、但不符合负债确认条件的项目,不应当列入资产负债表。

## 第五章 所有者权益

**第二十六条** 所有者权益是指企业资产扣除负债后由所有者享有的剩余权益。公司的所有者权益又称为股东权益。

**第二十七条** 所有者权益的来源包括所有者投入的资本、直接计入所有者权益的利得和损失、留存收益等。

直接计入所有者权益的利得和损失,是指不应计入当期损益、会导致所有者权益发生增减变动的、与所有者投入资本或者向所有者分配利润无关的利得或者损失。

利得是指由企业非日常活动所形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的流入。

损失是指由企业非日常活动所发生的、会导致所有者权益减少的、与向所有者分配利润无关的经济利益的流出。

**第二十八条** 所有者权益金额取决于资产和负债的计量。

**第二十九条** 所有者权益项目应当列入资产负债表。

## 第六章 收 入

**第三十条** 收入是指企业在日常活动中形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的总流入。

**第三十一条** 收入只有在经济利益很可能流入从而导致企业资产增加或者负债减少、且经济利益的流入额能够可靠计量时才能予以确认。

**第三十二条** 符合收入定义和收入确认条件的项目,应当列入利润表。

## 第七章 费 用

**第三十三条** 费用是指企业在日常活动中发生的、会导致所有者权益减少的、与向所有者分配利润无关的经济利益的总流出。

**第三十四条** 费用只有在经济利益很可能流出从而导致企业资产减少或者负债增加、且经济利益的流出额能够可靠计量时才能予以确认。

**第三十五条** 企业为生产产品、提供劳务等发生的可归属于产品成本、劳务成本等的费用,应当在确认产品销售收入、劳务收入等时,将已销售产品、已提供劳务的成本等计入当期损益。

企业发生的支出不产生经济利益的,或者即使能够产生经济利益但不符合或者不再



符合资产确认条件的,应当在发生时确认为费用,计入当期损益。

企业发生的交易或者事项导致其承担了一项负债而又不确认为一项资产的,应当在发生时确认为费用,计入当期损益。

**第三十六条** 符合费用定义和费用确认条件的项目,应当列入利润表。

## 第八章 利 润

**第三十七条** 利润是指企业在一定会计期间的经营成果。利润包括收入减去费用后的净额、直接计入当期利润的利得和损失等。

**第三十八条** 直接计入当期利润的利得和损失,是指应当计入当期损益、会导致所有者权益发生增减变动的、与所有者投入资本或者向所有者分配利润无关的利得或者损失。

**第三十九条** 利润金额取决于收入和费用、直接计入当期利润的利得和损失金额的计量。

**第四十条** 利润项目应当列入利润表。

## 第九章 会计计量

**第四十一条** 企业在将符合确认条件的会计要素登记入账并列报于会计报表及其附注(又称财务报表,下同)时,应当按照规定的会计计量属性进行计量,确定其金额。

**第四十二条** 会计计量属性主要包括:

(一)历史成本。在历史成本计量下,资产按照购置时支付的现金或者现金等价物的金额,或者按照购置资产时所付出的对价的公允价值计量。负债按照因承担现时义务而实际收到的款项或者资产的金额,或者承担现时义务的合同金额,或者按照日常活动中为偿还负债预期需要支付的现金或者现金等价物的金额计量。

(二)重置成本。在重置成本计量下,资产按照现在购买相同或者相似资产所需支付的现金或者现金等价物的金额计量。负债按照现在偿付该项债务所需支付的现金或者现金等价物的金额计量。

(三)可变现净值。在可变现净值计量下,资产按照其正常对外销售所能收到现金或者现金等价物的金额扣减该资产至完工时估计将要发生的成本、估计的销售费用以及相关税费后的金额计量。

(四)现值。在现值计量下,资产按照预计从其持续使用和最终处置中所产生的未来净现金流入量的折现金额计量。负债按照预计期限内需要偿还的未来净现金流出量的折现金额计量。

(五)公允价值。在公允价值计量下,资产和负债按照市场参与者在计量日发生的有序交易中,出售资产所能收到或者转移负债所需支付的价格计量。

**第四十三条** 企业在对会计要素进行计量时,一般应当采用历史成本,采用重置成本、可变现净值、现值、公允价值计量的,应当保证所确定的会计要素金额能够取得并可靠计量。

## 第十章 财务会计报告

**第四十四条** 财务会计报告是指企业对外提供的反映企业某一特定日期的财务状况和某一会计期间的经营成果、现金流量等会计信息的文件。

财务会计报告包括会计报表及其附注和其他应当在财务会计报告中披露的相关信息和资料。会计报表至少应当包括资产负债表、利润表、现金流量表等报表。

小企业编制的会计报表可以不包括现金流量表。

**第四十五条** 资产负债表是指反映企业在某一特定日期的财务状况的会计报表。

**第四十六条** 利润表是指反映企业在一定会计期间的经营成果的会计报表。

**第四十七条** 现金流量表是指反映企业在一定会计期间的现金和现金等价物流入和流出的会计报表。

**第四十八条** 附注是指对在会计报表中列示项目所作的进一步说明,以及对未能在这些报表中列示项目的说明等。

## 第十一章 附 则

**第四十九条** 本准则由财政部负责解释。

**第五十条** 本准则自 2007 年 1 月 1 日起施行。

## 第二章 企业会计准则第1号——存货

### 企业会计准则第1号——存货

(财会[2006]3号)

#### 第一章 总 则

**第一条** 为了规范存货的确认、计量和相关信息的披露,根据《企业会计准则——基本准则》,制定本准则。

**第二条** 下列各项适用其他相关会计准则:

(一)消耗性生物资产,适用《企业会计准则第5号——生物资产》。

(二)通过建造合同归集的存货成本,适用《企业会计准则第15号——建造合同》。

#### 第二章 确 认

**第三条** 存货,是指企业在日常活动中持有以备出售的产成品或商品、处在生产过程中的在产品、在生产过程或提供劳务过程中耗用的材料和物料等。

**第四条** 存货同时满足下列条件的,才能予以确认:

(一)与该存货有关的经济利益很可能流入企业;

(二)该存货的成本能够可靠地计量。

#### 第三章 计 量

**第五条** 存货应当按照成本进行初始计量。存货成本包括采购成本、加工成本和其他成本。

**第六条** 存货的采购成本,包括购买价款、相关税费、运输费、装卸费、保险费以及其他可归属于存货采购成本的费用。

**第七条** 存货的加工成本,包括直接人工以及按照一定方法分配的制造费用。

制造费用,是指企业为生产产品和提供劳务而发生的各项间接费用。企业应当根据制造费用的性质,合理地选择制造费用分配方法。

在同一生产过程中,同时生产两种或两种以上的产品,并且每种产品的加工成本不能直接区分的,其加工成本应当按照合理的方法在各种产品之间进行分配。

**第八条** 存货的其他成本,是指除采购成本、加工成本以外的,使存货达到目前场所和状态所发生的其他支出。

**第九条** 下列费用应当在发生时确认为当期损益,不计入存货成本:

- (一)非正常消耗的直接材料、直接人工和制造费用。
- (二)仓储费用(不包括在生产过程中为达到下一个生产阶段所必需的费用)。
- (三)不能归属于使存货达到目前场所和状态的其他支出。

**第十条** 应计入存货成本的借款费用,按照《企业会计准则第17号——借款费用》处理。

**第十一条** 投资者投入存货的成本,应当按照投资合同或协议约定的价值确定,但合同或协议约定价值不公允的除外。

**第十二条** 收获时农产品的成本、非货币性资产交换、债务重组和企业合并取得的存货的成本,应当分别按照《企业会计准则第5号——生物资产》《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》《企业会计准则第12号——债务重组》和《企业会计准则第20号——企业合并》确定。

**第十三条** 企业提供劳务的,所发生的从事劳务提供人员的直接人工和其他直接费用以及可归属的间接费用,计入存货成本。

**第十四条** 企业应当采用先进先出法、加权平均法或者个别计价法确定发出存货的实际成本。

对于性质和用途相似的存货,应当采用相同的成本计算方法确定发出存货的成本。

对于不能替代使用的存货、为特定项目专门购入或制造的存货以及提供劳务的成本,通常采用个别计价法确定发出存货的成本。

对于已售存货,应当将其成本结转为当期损益,相应的存货跌价准备也应当予以结转。

**第十五条** 资产负债表日,存货应当按照成本与可变现净值孰低计量。

存货成本高于其可变现净值的,应当计提存货跌价准备,计入当期损益。

可变现净值,是指在日常活动中,存货的估计售价减去至完工时估计将要发生的成本、估计的销售费用以及相关税费后的金额。

**第十六条** 企业确定存货的可变现净值,应当以取得的确凿证据为基础,并且考虑持有存货的目的、资产负债表日后事项的影响等因素。

为生产而持有的材料等,用其生产的产成品的可变现净值高于成本的,该材料仍然应当按照成本计量;材料价格的下降表明产成品的可变现净值低于成本的,该材料应当按照可变现净值计量。

**第十七条** 为执行销售合同或者劳务合同而持有的存货,其可变现净值应当以合同价格为基础计算。

企业持有存货的数量多于销售合同订购数量的,超出部分的存货的可变现净值应当以一般销售价格为基础计算。

**第十八条** 企业通常应当按照单个存货项目计提存货跌价准备。

对于数量繁多、单价较低的存货,可以按照存货类别计提存货跌价准备。

与在同一地区生产和销售的产品系列相关、具有相同或类似最终用途或目的,且难以与其他项目分开计量的存货,可以合并计提存货跌价准备。

**第十九条** 资产负债表日,企业应当确定存货的可变现净值。以前减记存货价值的影响因素已经消失的,减记的金额应当予以恢复,并在原已计提的存货跌价准备金额内转回,转回的金额计入当期损益。

**第二十条** 企业应当采用一次转销法或者五五摊销法对低值易耗品和包装物进行摊销,计入相关资产的成本或者当期损益。

**第二十一条** 企业发生的存货毁损,应当将处置收入扣除账面价值和相关税费后的金额计入当期损益。存货的账面价值是存货成本扣减累计跌价准备后的金额。

存货盘亏造成的损失,应当计入当期损益。

## 第四章 披 露

**第二十二条** 企业应当在附注中披露与存货有关的下列信息:

(一)各类存货的期初和期末账面价值。

(二)确定发出存货成本所采用的方法。

(三)存货可变现净值的确定依据,存货跌价准备的计提方法,当期计提的存货跌价准备的金额,当期转回的存货跌价准备的金额,以及计提和转回的有关情况。

(四)用于担保的存货账面价值。

### 《企业会计准则第1号——存货》应用指南

#### 一、商品存货的成本

本准则第六条规定,存货的采购成本,包括购买价款、相关税费、运输费、装卸费、保险费以及其他可归属于存货采购成本的费用。

企业(商品流通)在采购商品过程中发生的运输费、装卸费、保险费以及其他可归属于存货采购成本的费用等进货费用,应当计入存货采购成本,也可以先进行归集,期末根据所购商品的存销情况进行分摊。对于已售商品的进货费用,计入当期损益;对于未售商品的进货费用,计入期末存货成本。企业采购商品的进货费用金额较小的,可以在发生时直接计入当期损益。

#### 二、周转材料的处理

周转材料,是指企业能够多次使用、逐渐转移其价值但仍保持原有形态不确认为固定资产的材料,如包装物和低值易耗品,应当采用一次转销法或者五五摊销法进行摊销;企业(建造承包商)的钢模板、木模板、脚手架和其他周转材料等,可以采用一次转销法、五五摊销法或者分次摊销法进行摊销。

#### 三、存货的可变现净值

(一)可变现净值的特征

可变现净值的特征表现为存货的预计未来净现金流量,而不是存货的售价或合

同价。

企业预计的销售存货现金流量,并不完全等于存货的可变现净值。存货在销售过程中可能发生的销售费用和相关税费,以及为达到预定可销售状态还可能发生的加工成本等相关支出,构成现金流入的抵减项目。企业预计的销售存货现金流量,扣除这些抵减项目后,才能确定存货的可变现净值。

#### (二)以确凿证据为基础计算确定存货的可变现净值

存货可变现净值的确凿证据,是指对确定存货的可变现净值有直接影响的客观证明,如产成品或商品的市场销售价格、与产成品或商品相同或类似商品的市场销售价格、销货方提供的有关资料和生产成本资料等。

#### (三)不同存货可变现净值的确定

1. 产成品、商品和用于出售的材料等直接用于出售的商品存货,在正常生产经营过程中,应当以该存货的估计售价减去估计的销售费用和相关税费后的金额,确定其可变现净值。

2. 需要经过加工的材料存货,在正常生产经营过程中,应当以所生产的产成品的估计售价减去至完工时估计将要发生的成本、估计的销售费用和相关税费后的金额,确定其可变现净值。

3. 资产负债表日,同一项存货中一部分有合同价格约定、其他部分不存在合同价格的,应当分别确定其可变现净值,并与其相对应的成本进行比较,分别确定存货跌价准备的计提或转回的金额。

# 第三章 企业会计准则第 2 号——长期股权投资

## 企业会计准则第 2 号——长期股权投资

(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、评估咨询等中介费用以及其他相关管理费用,应当于发生时计入当期损益。

**第六条** 除企业合并形成的长期股权投资以外,其他方式取得的长期股权投资,应当按照下列规定确定其初始投资成本:

(一)以支付现金取得的长期股权投资,应当按照实际支付的购买价款作为初始投资成本。初始投资成本包括与取得长期股权投资直接相关的费用、税金及其他必要支出。

(二)以发行权益性证券取得的长期股权投资,应当按照发行权益性证券的公允价值作为初始投资成本。与发行权益性证券直接相关的费用,应当按照《企业会计准则第37号——金融工具列报》的有关规定确定。

(三)通过非货币性资产交换取得的长期股权投资,其初始投资成本应当按照《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》的有关规定确定。

(四)通过债务重组取得的长期股权投资,其初始投资成本应当按照《企业会计准则第12号——债务重组》的有关规定确定。

### 第三章 后续计量

**第七条** 投资方能够对被投资单位实施控制的长期股权投资应当采用成本法核算。

**第八条** 采用成本法核算的长期股权投资应当按照初始投资成本计价。追加或收回投资应当调整长期股权投资的成本。被投资单位宣告分派的现金股利或利润,应当确认为当期投资收益。

**第九条** 投资方对联营企业和合营企业的长期股权投资,应当按照本准则第十条至第十三条规定,采用权益法核算。

投资方对联营企业的权益性投资,其中一部分通过风险投资机构、共同基金、信托公司或包括投连险基金在内的类似主体间接持有的,无论以上主体是否对这部分投资具有重大影响,投资方都可以按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》的有关规定,对间接持有的该部分投资选择以公允价值计量且其变动计入损益,并对其余部分采用权益法核算。

**第十条** 长期股权投资的初始投资成本大于投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的,不调整长期股权投资的初始投资成本;长期股权投资的初始投资成



本小于投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的,其差额应当计入当期损益,同时调整长期股权投资的成本。

被投资单位可辨认净资产的公允价值,应当比照《企业会计准则第 20 号——企业合并》的有关规定确定。

**第十一条** 投资方取得长期股权投资后,应当按照应享有或应分担的被投资单位实现的净损益和其他综合收益的份额,分别确认投资收益和其他综合收益,同时调整长期股权投资的账面价值;投资方按照被投资单位宣告分派的利润或现金股利计算应享有的部分,相应减少长期股权投资的账面价值;投资方对于被投资单位除净损益、其他综合收益和利润分配以外所有者权益的其他变动,应当调整长期股权投资的账面价值并计入所有者权益。

投资方在确认应享有被投资单位净损益的份额时,应当以取得投资时被投资单位可辨认净资产的公允价值为基础,对被投资单位的净利润进行调整后确认。

被投资单位采用的会计政策及会计期间与投资方不一致的,应当按照投资方的会计政策及会计期间对被投资单位的财务报表进行调整,并据以确认投资收益和其他综合收益等。

**第十二条** 投资方确认被投资单位发生的净亏损,应当以长期股权投资的账面价值以及其他实质上构成对被投资单位净投资的长期权益减记至零为限,投资方负有承担额外损失义务的除外。

被投资单位以后实现净利润的,投资方在其收益分享额弥补未确认的亏损分担额后,恢复确认收益分享额。

**第十三条** 投资方计算确认应享有或应分担被投资单位的净损益时,与联营企业、合营企业之间发生的未实现内部交易损益按照应享有的比例计算归属于投资方的部分,应当予以抵销,在此基础上确认投资收益。

投资方与被投资单位发生的未实现内部交易损失,按照《企业会计准则第 8 号——资产减值》等的有关规定属于资产减值损失的,应当全额确认。

**第十四条** 投资方因追加投资等原因能够对被投资单位施加重大影响或实施共同控制但不构成控制的,应当按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》确定的原持有的股权投资的公允价值加上新增投资成本之和,作为改按权益法核算的初始投资成本。原持有的股权投资分类为可供出售金融资产的,其公允价值与账面价值之间的差额,以及原计入其他综合收益的累计公允价值变动应当转入改按权益法核算的当期损益。

投资方因追加投资等原因能够对非同一控制下的被投资单位实施控制的,在编制个别财务报表时,应当按照原持有的股权投资账面价值加上新增投资成本之和,作为改按成本法核算的初始投资成本。购买日之前持有的股权投资因采用权益法核算而确认的其他综合收益,应当在处置该项投资时采用与被投资单位直接处置相关资产或负债相同的基础进行会计处理。购买日之前持有的股权投资按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》的有关规定进行会计处理的,原计入其他综合收益的累计公允价值变动应当在改按成本法核算时转入当期损益。在编制合并财务报表时,应当按照《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》的有关规定进行会计处理。

**第十五条** 投资方因处置部分股权投资等原因丧失了对被投资单位的共同控制或重大影响的,处置后的剩余股权应当改按《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计