

## 《企业会计准则讲解 2010》与《企业会计准则讲解 2008》比较

财政部会计司编写组于2010年底发布了《企业会计准则讲解2010》（以下简称“新讲解”）。与《企业会计准则讲解2008》（以下简称“原讲解”）相比，新讲解增加了两年来财政部以企业会计准则解释的形式发布的规定，并对其提供了进一步的解释。此外，新讲解还补充了国际财务报告准则部分已生效的更新内容，包括披露要求。

按照惯例，执行新会计准则的上市公司和非上市企业在实务中通常会按照新讲解的要求编制其2010年度财务报表。为方便大家了解新讲解的主要修订内容，技术部对新讲解和原讲解进行了比较，并编制了下面的比较表（以下简称“下表”）。下表列示了新讲解就各准则（与保险合同相关的准则除外）的主要修订内容。虽然我们已尽量识别所有修订，但仍可能未包括所有的修订，因此下表不能被视为完整的新老讲解差异比较表。此外，下表并不能代替阅读新讲解及财政部发出的相关文件。

关于与保险合同相关准则的主要修订内容，请参见另一附件《德勤保险业快递：企业会计准则讲解（2010）—保险合同》（2011年1月18日）。

序号	准则	修订事项	修订前	修订后	主要变化	与 IFRS 的比较
1.1 <sup>1</sup>	存货	用于广告营销活动的特定商品计入损益的时点	未涉及	企业采购用于广告营销活动的特定商品，向客户预付货款未取得商品时，应作为预付账款进行会计处理，待取得相关商品时计入当期损益（销售费用）。企业取得广告营销性质的服务比照该原则进行处理。  (P21; C2.2.4) <sup>2</sup>	补充了用于广告营销活动的采购商品（服务）的会计处理，明确主体可就广告或营销费用确认一项预付账款的情形，亦明确相关支出应在取得购买的商品或收到服务之时计入损益。	修订后与 IAS38.69A 基本一致
1.2	存货	确定存货的可变现净值应考虑资产负债表日后事项因素	资产负债表日后事项应当能够确定资产负债表日存货的存在状况。即在确定资产负债表日存货的可变现净值时，不仅要考虑资产负债表日与该存货相关的价格与成本波动，而且还应考虑未来的相关事项。也就是说，不仅限于财务报告批准报出日之前发生的相关价格与成本波动，还应考虑以后期间发生的相关事项。  (P23;C2.4.2)	确定存货可变现净值时，应当以资产负债表日取得最可靠的证据估计的售价为基础并考虑持有存货的目的，资产负债表日至财务报告批准报出日之间存货售价发生波动的，如有确凿证据表明其对资产负债表日存货已经存在的情况提供了新的或进一步的证据，则在确定存货可变现净值时应当予以考虑，否则不应予以考虑。  (P23/24; C2.4.2)	澄清了确定存货可变现净值时应当考虑资产负债表日后事项因素，明确应限于资产负债表日至财务报告批准报出日之间发生的，能为资产负债表日已经存在的状况提供新的或进一步证据的售价波动。  修订后内容与《财政部关于执行会计准则的上市公司和非上市企业做好 2009 年年报工作的通知》一致。	修订后与 IAS 2.30 一致

<sup>1</sup> 指《企业会计准则第 1 号》的第一个修订事项。

<sup>2</sup> P21 指讲解的第 21 页，C2.2.4 指讲解的第二章第二节第四点。

## 《企业会计准则讲解 2010》与《企业会计准则讲解 2008》比较

序号	准则	修订事项	修订前	修订后	主要变化	与 IFRS 的比较
2.1	长期股权投资	风险投资机构等持有的、在初始确认时指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产或者分类为交易性金融资产的投资，满足持有待售条件时的处理	未涉及	<p>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》的规定指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产或者划分为交易性金融资产的投资，即使符合持有待售条件，也应继续按《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》的规定核算。</p> <p>(P31; C3.1)</p>	明确了特定机构持有的特定投资在满足持有待售条件时仍应适用《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》的规定进行核算。	与 IAS 28.1 & IAS 31.1 一致
2.2	长期股权投资	被合并方存在合并财务报表时同一控制下企业合并形成的长期股权投资成本的确定	未涉及	<p>如果被合并方存在合并财务报表，则应当以合并日被合并方合并财务报表所有者权益为基础确定长期股权投资的初始投资成本。</p> <p>(P33; C3.2.2)</p>	明确了同一控制下企业合并中，被合并方存在合并财务报表时，长期股权投资成本确定的依据是被合并方合并财务报表而非个别财务报表。	未涉及
2.3	长期股权投资	非同一控制下企业合并形成的长期股权投资初始投资成本的确定	<p>非同一控制下的控股合并中，购买方应当按照确定的企业合并成本作为长期股权投资的初始投资成本。企业合并成本包括购买方付出的资产、发生或承担的负债、发行的权益性证券的公允价值以及为进行企业合并发生的各项直接相关费用之和。</p> <p>(P34; C3.2.2)</p>	<p>非同一控制下的控股合并中，购买方应当按照确定的企业合并成本作为长期股权投资的初始投资成本。企业合并成本包括购买方付出的资产、发生或承担的负债、发行的权益性证券的公允价值之和。<u>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；购买方作为合并对价发行的权益性证券或债务性证券的交易费用，应当计入权益性证券或债务性证券的初始确认金额。</u></p> <p>(P34; C3.2.2)</p>	明确了为企业合并发生的相关费用不应计入长期股权投资初始成本，而应计入当期损益。	未涉及

## 《企业会计准则讲解 2010》与《企业会计准则讲解 2008》比较

序号	准则	修订事项	修订前	修订后	主要变化	与 IFRS 的比较
2.4	长期股权投资	多次交易分步实现的非同一控制下企业合并的会计处理	<p>通过多次交换交易,分步取得股权最终形成企业合并的,企业合并成本为每一单项交换交易的成本之和。其中:达到企业合并前对持有的长期股权投资采用成本法核算的,长期股权投资在购买日的成本应为原账面余额加上购买日为取得进一步的股份新支付对价的公允价值之和;达到企业合并前对长期股权投资采用权益法等方法核算的,购买日应对权益法下长期股权投资的账面余额进行调整,将有关长期股权投资的账面余额调整至最初取得成本(被投资单位在购买日前发放现金股利或利润的,应考虑该因素影响),在此基础上加上购买日新支付对价的公允价值作为购买日长期股权投资的成本。</p> <p style="text-align: center;">(P34/35; C3.2.2)</p>	<p>企业通过多次交易分步实现非同一控制下企业合并的,应当区分个别财务报表和合并财务报表进行相关会计处理:1.在个别财务报表中,应当以购买日之前所持被购买方的股权投资的账面价值与购买日新增投资成本之和,作为该项投资的初始投资成本;购买日之前持有的被购买方的股权涉及其他综合收益的,应当在处置该项投资时将与其相关的其他综合收益(例如,可供出售金融资产公允价值变动计入资本公积的部分,下同)转入当期投资收益。2.在合并财务报表中,对于购买日之前持有的被购买方的股权,应当按照该股权在购买日的公允价值进行重新计量,公允价值与其账面价值的差额计入当期投资收益;购买日之前持有的被购买方的股权涉及其他综合收益的,与其相关的其他综合收益应当转为购买日所属当期投资收益。购买方应当在附注中披露其在购买日之前持有的被购买方的股权在购买日的公允价值、按照公允价值重新计量产生的相关利得或损失的金额。</p> <p style="text-align: center;">(P35; C3.2.2)</p>	<p>改变了合并财务报表中分步确认商誉的做法,对于多次交易分步实现的企业合并,购买日之前持有的被购买方的股权应按照公允价值进行重新计量,并将产生的利得或损失计入当期投资收益;同时将相应的其他综合收益全部转为购买日所属当期投资收益,</p> <p>个别财务报表不调整之前持有股权投资的账面价值。</p> <p>修订后内容与《企业会计准则解释第4号》一致。</p>	合并财务报表的处理与 IFRS 3.42 一致
2.5	长期股权投资	个别财务报表中对子公司、合营企业、联营企业长期股权投资是否可按《企业会计准则第22号—金融工具的确认和计量》核算	未特别涉及	<p>在个别财务报表中,对子公司、合营企业、联营企业投资按成本法或权益法核算,不允许企业选择按照《企业会计准则第22号—金融工具的确认和计量》核算。</p> <p style="text-align: center;">(P35;C3.3)</p>	<p>明确了个别财务报表中对子公司、合营企业、联营企业的投资只能采用成本法或权益法核算,不能选择采用《企业会计准则第22号—金融工具确认和计量》核算。</p>	IAS27.38 允许个别财务报表采用成本法或按照 IAS 39 核算相关投资
2.6	长期股权投资	成本法下投资损益的确认	<p>被投资单位宣告分派的现金股利或利润中,投资企业按应享有的部分确认为当期投资收益;但投资企业确认的投资收益仅限于所获得的被投资单位在接受投资后产生的累积净利润的分配额。</p> <p style="text-align: center;">(P36;C3.3.1)</p>	<p>被投资单位宣告分派的现金股利或利润中,投资企业按应享有的部分确认为当期投资收益;企业按照上述规定确认自被投资单位应分得的现金股利或利润后,应当考虑长期股权投资是否发生减值。</p> <p style="text-align: center;">(P36;C3.3.1)</p>	<p>明确投资收益确认不再限于取得投资后累积净利润的分配额,但应考虑长期股权投资是否发生减值。</p> <p>修订后内容与《企业会计准则解释第3号》一致。</p>	修订后与 IAS 27.38A 及 IAS 36.12(h)一致

## 《企业会计准则讲解 2010》与《企业会计准则讲解 2008》比较

序号	准则	修订事项	修订前	修订后	主要变化	与 IFRS 的比较
2.7	长期股权投资	被投资单位提供合并财务报表时的权益法核算	未涉及	<p>在持有投资期间，被投资单位能够提供合并财务报表的，应当以合并财务报表净利润和其他投资变动为基础进行核算。</p> <p>(P36;C3.3.2)</p>	明确权益法核算的基础是被投资单位合并财务报表。	未涉及
2.8	长期股权投资	对联营/合营企业的持股比例发生变化，但被投资单位仍然是投资单位的联营企业或合营企业时的处理	未涉及	<p>投资单位对被投资单位的持股比例减少，如处置部分投资，投资比例减少，但被投资单位仍然是投资单位的联营企业或合营企业时，投资单位应当继续采用权益法核算剩余投资，并按处置投资的比例将以前在其他综合收益（资本公积）中确认的利得或损失结转至当期损益。投资单位对被投资单位的持股比例增加，如新增投资，但被投资单位仍然是投资单位的联营企业或合营企业时，投资单位应当按照新的持股比例对投资继续采用权益法进行核算。在新增投资日，如果新增投资成本大于按新增持股比例计算的被投资单位可辨认净资产公允价值份额，不调整长期股权投资成本；如果新增投资成本小于按新增持股比例计算的被投资单位可辨认净资产公允价值份额，应按该差额，调整长期股权投资成本和营业外收入。在新增投资日，该项长期股权投资取得新增投资时的原账面价值与按增资后持股比例扣除新增持股比例后的持股比例计算应享有的被投资单位可辨认净资产公允价值份额之间的差额，应当调整长期股权投资账面价值和资本公积。</p> <p>(P43;C3.3.2)</p>	明确了新增投资时原长期股权投资账面价值与按照原持股比例（增持前）计算的在新增投资日应享有的被投资单位可辨认净资产公允价值份额之间的差额，应当调整长期股权投资的账面价值和资本公积。	未涉及

## 《企业会计准则讲解 2010》与《企业会计准则讲解 2008》比较

序号	准则	修订事项	修订前	修订后	主要变化	与 IFRS 的比较
2.9	长期股权投资	按权益法核算的长期股权投资的相关披露要求	未涉及	<p>1、长期股权投资构成联营的，应对以下各项进行披露：（1）有公开报价的对联营投资的公允价值；（2）如果投资者直接或通过子公司间接持有被投资者不足 20% 的表决权或潜在表决权，但是得出投资者具有重大影响的结论，应披露投资者不具有重大影响的假设被推翻的理由；（3）如果投资者直接或通过子公司间接持有被投资者 20% 或超过 20% 的表决权或潜在表决权，但是得出投资者不具有重大影响的结论，应披露投资者具有重大影响的假设被推翻的理由；（4）当采用权益法的联营的财务报表报告期末日或报告期间与投资者的财务报表存在差异时，应披露联营的财务报表报告期末日，以及采用不同日期或报告期间的原因；（5）未采用权益法对联营企业进行会计处理的事实以及未采用权益法的联营（单独的联营或者集团中的联营）的概要财务信息，包括总资产、总负债、收入以及损益的金额；（6）投资者应单独披露其在联营企业的终止经营中所占的份额；（7）投资者在联营企业确认的其他综合收益变动中应享有的份额，应由投资者在其他综合收益中确认。</p> <p>2. 长期股权投资构成合营的，合营者应当披露与其在合营中的权益有关的下列承诺的总额，披露时应与其他承诺分开列示：（1）与合营者在合营中的权益有关的资本承诺，以及在与其他合营者共同发生的资本承诺中所占的份额；（2）合营者在合营本身的资本承诺中所占的份额。</p> <p>（P44；C3.3.2）</p>	增加了对联营和合营投资的披露要求。	修订后与 IAS28.37 及 IAS31.55 基本一致，但未包括 IAS 28.40 的要求

## 《企业会计准则讲解 2010》与《企业会计准则讲解 2008》比较

序号	准则	修订事项	修订前	修订后	主要变化	与 IFRS 的比较
2.10	长期股权投资	权益法转为成本法后利润分配的处理	<p>继后期间，自被投资单位分得的现金股利或利润未超过转换时被投资单位可供分配利润中本企业享有份额的，分得的现金股利或利润应冲减长期股权投资的成本，不作为投资收益。自被投资单位取得的现金股利或利润超过转换时被投资单位可供分配利润中本企业享有份额的部分，确认为当期损益。</p> <p>(P46; C3.4.1)</p>	删除左述内容。	<p>修订后与前述成本法下确认投资收益方法一致。</p> <p>修订后内容与《企业会计准则解释第 3 号》一致。</p>	修订后与 IAS 27.38A 一致
2.11	长期股权投资	处置对子公司的投资导致丧失控制权，但保留部分权益时的会计处理	<p>因处置投资导致对被投资单位的影响能力由控制转为具有重大影响或者与其他投资方一起实施共同控制的情况下，首先应按处置或收回投资的比例结转应终止确认的长期股权投资成本。.....</p> <p>(P45; C3.4.1)</p>	<p>企业因处置部分股权投资或其他原因丧失了对原有子公司控制权的，应当区分个别财务报表和合并财务报表进行相关会计处理：</p> <p>（1）在个别财务报表中，对于处置的股权，应当按照上述规定，结转与所售股权相对应的长期股权投资的账面价值，出售所得价款与处置长期股权投资账面价值之间的差额，确认为投资收益（损失）；同时，对于剩余股权，应当按其账面价值确认为长期股权投资或其他相关金融资产。处置后的剩余股权能够对原有子公司实施共同控制或重大影响，按本节中有关成本法转为权益法的相关规定进行会计处理。（2）在合并财务报表中，（此处略，见第 33.4 项）</p> <p>(P48/49; C3.4.2)</p>	<p>明确了丧失控制权但保留剩余权益时个别财务报表的会计处理。</p> <p>修订后内容与《企业会计准则解释第 4 号》一致。</p>	由于 IFRS 下个别财务报表并不采用权益法核算对联营或合营企业的投资，处理结果会有差异
2.12	长期股权投资	股权分置改革中相关股权投资的会计处理	未涉及	<p>企业在股权分置改革过程中持有对被投资单位在重大影响以上的股权，应当作为长期股权投资，视对被投资单位的影响程度分别采用成本法或权益法核算；企业在股权分置改革过程中持有对被投资单位不具有控制、共同控制或重大影响的股权，应当划分为可供出售金融资产，其公允价值与账面价值的差额，在首次执行日应当追溯调整，计入资本公积。</p> <p>(P53; C3.6.2)</p>	<p>明确了股权分置改革过程中持有的股权投资的会计处理，按照影响程度分别确认为长期股权投资或可供出售金融资产。</p> <p>修订后内容与《企业会计准则解释第 1 号》一致。</p>	详见 I/CAS 提示 28



## 《企业会计准则讲解 2010》与《企业会计准则讲解 2008》比较

序号	准则	修订事项	修订前	修订后	主要变化	与 IFRS 的比较
2.13	长期股权投资	购买子公司少数股权	未涉及	<p>母公司购买子公司少数股权所形成的长期股权投资，应当按照本章第二节的相关规定确定其投资成本。</p>	无实质变化。	与 IAS27.38 一致
				<p>母公司在编制合并财务报表时，因购买少数股权新取得的长期股权投资与按照新增持股比例计算应享有子公司自购买日（或合并日）开始持续计算的净资产份额之间的差额，应当调整所有者权益（资本公积），资本公积不足冲减的，调整留存收益。</p> <p><u>上述规定适用于本规定发布之后发生的购买子公司少数股权交易，之前已经发生的购买子公司少数股权交易未按照上述原则处理的，不予追溯调整。</u></p> <p>(P53; C3.6.2)</p>	<p>明确了购买少数股权的交易适用权益性交易的会计处理原则。</p> <p>修订后内容与《企业会计准则解释第 2 号》一致，故适用于《企业会计准则解释第 2 号》发布日期（2008 年 8 月 7 日）之后发生的交易。</p>	修订后与 IAS27.30 一致
2.14	长期股权投资	企业公司制改制相关会计处理	未涉及	<p>企业进行公司制改制的，应以经评估确认的资产、负债价值作为认定成本，该成本与其账面价值的差额，应当调整所有者权益；企业的子公司进行公司制改制的，母公司确定的对子公司长期股权投资成本与长期股权投资账面价值的差额，应当调整所有者权益。</p> <p>(P53; C3.6.2)</p>	<p>允许以公允价值作为改制企业的资产、负债的认定成本，差额调整所有者权益。</p> <p>修订后内容与《企业会计准则解释第 1 号》基本一致。</p>	IFRS 1 的修订部分消除了与该事项相关的准则差异
3.1	投资性房地产	投资性房地产的范围	<p>已出租的建筑物是指企业拥有产权的、以经营租赁方式出租的建筑物，包括自行建造或开发活动完成后用于出租的建筑物。</p> <p>(P52; C4.1.2)</p>	<p>已出租的建筑物是指企业拥有产权的、以经营租赁方式出租的建筑物，包括自行建造或开发活动完成后用于出租的建筑物<u>以及正在建造或开发过程中将来用于出租的建筑物。</u></p> <p>(P55; C4.1.2)</p>	<p>扩大了投资性房地产的范围，包括建造或开发过程中将来用于出租的建筑物。</p>	修订后与 IAS40.8(e)一致

## 《企业会计准则讲解 2010》与《企业会计准则讲解 2008》比较

序号	准则	修订事项	修订前	修订后	主要变化	与 IFRS 的比较
3.2	投资性房地产	公允价值计量模式下在建投资性房地产的计量	未涉及	采用公允价值模式对投资性房地产进行后续计量的企业，对于在建投资性房地产(包括企业首次取得的在建投资性房地产)，如果其公允价值无法可靠确定但预期该房地产完工后的公允价值能够持续可靠取得的，应当以成本计量该在建投资性房地产，其公允价值能够可靠计量时或其完工后（两者孰早），再以公允价值计量。  (P61;C4.2.2)	与前述投资性房地产范围变更对应，增加了在建投资性房地产应用公允价值模式计量的要求。	修订后与 IAS40.53 一致
8.1	资产减值	关于商誉减值测试的披露	未涉及	.....除此之外，还应当披露：(1)根据企业管理层批准的财务预算或预测所预计的未来现金流量的期间，如果该期间超过 5 年，应当说明理由；(2)用于外推超过最近预算或预测期间现金流量的预计增长率，以及使用任何超过企业经营的产品、市场、所处的行业或者所在国家或地区的长期平均增长率或者资产组(或资产组组合)所处市场的长期平均增长率的理由。  (P145; C9. 5.2)	增加了关于资产组可收回金额的披露要求。	修订后与 IAS 36.134 一致
9.1	职工薪酬	辞退福利计划相关义务所采用的折现率的确定	未涉及	此处“恰当的折现率”是指同期限国债利率，不存在与辞退福利支付期限相匹配国债利率的，应当以短于辞退福利支付期限的国债利率为基础，并根据国债收益率曲线采用外推法估计超出期限部分的利率，合理确定折现率。  (P156; C10. 3.3)	为确定辞退福利计划相关义务所采用的折现率提供了指引。  修订后内容与《财政部关于执行会计准则的上市公司和非上市企业做好 2009 年年报工作的通知》基本一致。	IAS 19.78 规定，“用于折现离职后福利义务的比率应参考报告期末高质量公司债券的市场收益率确定。没有成熟公司债券市场的国家，应使用政府债券的市场收益率”。



## 《企业会计准则讲解 2010》与《企业会计准则讲解 2008》比较

序号	准则	修订事项	修订前	修订后	主要变化	与 IFRS 的比较
11.1	股份支付	关于可行权条件和非可行权条件的定义及相关考虑	<p>股份支付通常涉及可行权条件，在满足这些条件之前，职工无法获得股份。.....</p> <p>企业在确定权益工具在授予日的公允价值时，应考虑市场条件的影响，而不考虑非市场条件的影响。</p> <p>(P184; C12. 2.3)</p>	<p>企业根据国家有关规定实施股权激励的，股份支付协议中确定的相关条件，不得随意变更。其中，可行权条件是指能够确定企业是否得到职工或其他方提供的服务、且该服务使职工或其他方具有获取股份支付协议规定的权益工具或现金等权利的条件；反之，为非可行权条件。.....</p> <p>企业在确定权益工具在授予日的公允价值时，应考虑股份支付协议规定的可行权条件中的市场条件和非可行权条件的影响。</p> <p>股份支付存在非可行权条件的，只要职工或其他方满足了所有可行权条件中的非市场条件（如服务期限等），企业应当确认已得到服务相对应的成本费用。职工或其他方能够选择满足非可行权条件但在等待期内未满足的，企业应当将其作为授予权益工具的取消处理。</p> <p>(P187&amp;188; C12.2.3)</p>	<p>明确了可行权条件和非可行权条件的定义及相关考虑。</p> <p>修订后内容与《企业会计准则解释第 3 号》一致。</p>	修订后与 IFRS2.19-21A 一致
11.2	股份支付	企业集团内涉及不同企业的股份支付交易的处理	未涉及	<p>企业集团（由母公司和其全部子公司构成）内发生的股份支付交易，应当进行以下处理：</p> <p>1. 结算企业以其本身权益工具结算的，应当将该股份支付交易作为权益结算的股份支付处理；除此之外，应当作为现金结算的股份支付处理。</p> <p>结算企业是接受服务企业的投资者的，应当按照授予日权益工具的公允价值或应承担负债的公允价值确认为对接受服务企业的长期股权投资，同时确认资本公积（其他资本公积）或负债。</p> <p>2. 接受服务企业没有结算义务或授予本企业职工的是其自身权益工具的，应当将该股份支付交易作为权益结算的股份支付处理；</p>	<p>明确了企业集团内涉及不同企业的股份支付交易的会计处理。</p> <p>修订后内容与《企业会计准则解释第 4 号》一致。</p>	修订后与 IFRS2.43A-D 一致

## 《企业会计准则讲解 2010》与《企业会计准则讲解 2008》比较

序号	准则	修订事项	修订前	修订后	主要变化	与 IFRS 的比较
				接受服务企业负有结算义务且授予本企业职工的是企业集团内其他企业权益工具的，应当将该股份支付交易作为现金结算的股份支付处理。  (P190; C12.2.3)		
15.1	建造合同	房地产收入确认应适用的准则	未特别涉及	企业自行建造或通过分包商建造房地产，应当根据房地产建造协议条款和实际情况，判断确认收入应适用的会计准则。房地产购买方在建造工程开始前能够规定房地产设计的主要结构要素，或者能够在建造过程中决定主要结构变动的，房地产建造协议符合建造合同定义，企业应当遵循建造合同准则确认收入。房地产购买方影响房地产设计的能力有限（如仅能对基本设计方案做微小变动）的，企业应当遵循《企业会计准则第 14 号——收入》中有关商品销售收入的原则确认收入。  (P235; C16.1)	房地产开发收入确认视项目不同而适用建造合同准则或收入准则。  修订后内容与《企业会计准则解释第 3 号》一致。	修订后与 IFRIC15 一致
16.1	政府补助	因公共利益搬迁收到从财政预算直接拨付的拆迁补偿款的处理	未涉及	企业因城镇整体规划、库区建设、棚户区改造、沉陷区治理等公共利益进行搬迁，收到政府从财政预算直接拨付的搬迁补偿款，应作为专项应付款处理。其中，属于对企业在搬迁和重建过程中发生的固定资产和无形资产损失、有关费用性支出、停工损失及搬迁后拟新建资产进行补偿的，应自专项应付款转入递延收益，并按照政府补助准则进行会计处理。企业取得的搬迁补偿款扣除转入递延收益的金额后如有结余的，应当作为资本公积处理。企业收到除上述之外的搬迁补偿款，应当按照固定资产准则、政府补助准则等会计准则进行处理。  (P252; C17.2.2)	明确了因公共利益进行搬迁，收到政府从财政预算直接拨付的搬迁补偿款的会计处理。  修订后内容与财企 [2005]123 号文《财政部关于企业收到政府拨给的搬迁补偿款有关财务处理问题的通知》和《企业会计准则解释第 3 号》一致。	一般来说，搬迁补偿不是政府以所有者身份投入的资本。超额补偿部分作为资本公积的会计处理将产生一项与国际财务报告准则的差异。

## 《企业会计准则讲解 2010》与《企业会计准则讲解 2008》比较

序号	准则	修订事项	修订前	修订后	主要变化	与 IFRS 的比较
19.1	外币折算	处于恶性通货膨胀经济中境外经营财务报表折算时，对于资产负债表中非货币性项目的折算	其他非货币性项目，如固定资产、无形资产等，应自购置日起根据自购置日至资产负债表日期间的一般物价指数变动对各项目的历史成本和累计折旧（累计摊销）等进行重述。 (P303; C20.4.2)	其他非货币性项目，如固定资产、无形资产等，应自购置日起根据自购置日至资产负债表日期间的一般物价指数变动对各项目的历史成本和累计折旧（累计摊销）等进行重述。但是，对于在资产负债表日以公允价值计量的非货币性资产，例如投资性房地产，以资产负债表日的公允价值列示。 (P307; C20.4.2)	明确了在资产负债表日以公允价值计量的非货币性资产项目，在处于恶性通货膨胀经济中对财务报表进行重述时，以资产负债表日的公允价值列示。	修订后与 IAS 29.18 一致
20.1	企业合并	业务的定义	有关资产或资产、负债的组合要构成一项业务，不一定要同时具备上述三个要素， <b>某些情况下</b> 具备投入和加工处理过程两个要素即可认为构成一项业务。 (P305; C21.1.1)	有关资产或资产、负债的组合要构成一项业务，不一定要同时具备上述三个要素， <b>某些情况下</b> 具备投入和加工处理过程两个要素即可认为构成一项业务。 (P309; C21.1.1)	明确了构成业务的要素，扩展了业务的定义。  修订后内容与《财政部关于执行会计准则的上市公司和非上市企业做好 2009 年年报工作的通知》一致。	修订后与 IFRS 3. B8 一致
20.2	企业合并	企业合并准则规范的情形	仅通过合同而不是所有权份额将两个或者两个以上的企业合并形成一个报告主体的情况。在这种情况下，一个企业能够对另一个企业实施控制，但该控制并非产生于持有另一个企业的股权，而是通过一些非股权因素产生的，例如通过签订委托受托经营合同，作为受托方虽不拥有受托经营企业的所有权，但按照合同协议的约定能够对受托经营企业的生产经营活动实施控制。这样的交易由于无法明确计量企业合并成本，有时甚至不发生任何成本，因此即使涉及到控制权的转移，也不属于企业合并。 (P306; C21.1.1)	删除了原讲解中的左述内容。 (P310; C21.1.1)	现将仅通过合同而不是所有权份额将两个或两个以上的企业合并形成一个报告主体的情形包括在企业合并准则的适用范围内。	修订后与 IFRS 3. 2 一致

## 《企业会计准则讲解 2010》与《企业会计准则讲解 2008》比较

序号	准则	修订事项	修订前	修订后	主要变化	与 IFRS 的比较
20.3	企业合并	非同一控制下企业合并的或有对价	<p>当企业合并合同或协议中提供了根据未来或有事项的发生而对合并成本进行调整时，购买日如果判断有关调整很可能发生并且能够可靠计量的，应将相关调整金额计入企业合并成本。某些情况下，企业合并合同或协议中可能约定根据未来一项或多项或有事项的发生对企业合并成本进行调整。例如，企业合并合同中规定，如果被购买方在未来特定期间实现利润达到既定水平，购买方需要在已经支付的企业合并对价基础上支付额外的对价，则如果购买日预计被购买方的盈利水平很可能会达到合同规定的标准，应将按照合同或协议约定需要支付的金额计入企业合并成本。</p> <p>企业在购买日对于可能需要支付的企业合并成本调整金额进行预计并且计入企业合并成本后，未来期间有关涉及调整成本的事项未实际发生或发生后需要对原估计计入企业合并成本的金额进行调整的，或者在购买日因未来事项发生的可能性较小、金额无法可靠计量等原因导致有关调整金额未包括在企业合并成本中，未来期间因合并合同或协议中约定的事项很可能发生、金额能够可靠计量，符合有关确认条件的，应对企业合并成本进行相应调整。</p> <p>(P322; C21.3.1)</p>	<p>某些情况下，合并各方可能在合并协议中约定，根据未来一项或多项或有事项的发生，购买方通过发行额外证券、支付额外现金或其他资产等方式追加合并对价，或者要求返还之前已经支付的对价。购买方应当将合并协议约定的或有对价作为企业合并转移对价的一部分，按照其在购买日的公允价值计入企业合并成本。.....</p> <p>购买日后 12 个月内出现对购买日已存在情况的新的或者进一步证据而需要调整或有对价的，应当予以确认并对原计入合并商誉的金额进行调整；其他情况下发生的或有对价变化或调整，应当区分以下情况进行会计处理：或有对价为权益性质的，不进行会计处理；或有对价为资产或负债性质的，按照企业会计准则有关规定处理。</p> <p>(P325; C21.3.1)</p>	<p>对于非同一控制下的企业合并的或有对价，原按其发生可能性确定其是否计入合并成本，现要求按其公允价值计量并计入企业合并成本，并相应地将其确认为一项权益或负债或资产；如果在调整期内出现对购买日已存在的情况新的或进一步证据而需要调整或有对价的，应当予以确认并对原计入商誉的金额进行调整；除此之外的或有对价调整不得调整商誉。</p>	修订后与 IFRS 3.58 一致

## 《企业会计准则讲解 2010》与《企业会计准则讲解 2008》比较

序号	准则	修订事项	修订前	修订后	主要变化	与 IFRS 的比较
20.4	企业合并	对购买日取得的可辨认资产和负债的分类或指定	未涉及	<p>非同一控制下的企业合并就是购买业务，购买业务类似于购买资产和负债，这些资产和负债在购买日可能发生类别上的变化。</p> <p>购买方在购买日取得的被购买方可辨认资产和负债通常应当按照原分类或指定的原则予以确认，不需要或也不应进行重新分类或指定。但是，如果购买方在购买日取得的是被购买方的金融资产和金融负债、衍生工具、嵌入衍生工具等，可能需要对其恰当地进行重新分类或指定。非同一控制下企业合并中，购买方在购买日取得被购买方可辨认资产和负债，应当根据企业会计准则的规定，结合购买日存在的合同条款、经营政策、并购政策等相关因素进行分类或指定，……</p> <p>此外，在购买日如果涉及被购买方的租赁合同和保险合同的，应当区分两种情况分别进行会计处理：</p> <p>一是如果租赁合同或保险合同相关的业务在购买日尚未开始（例如租赁合同的租赁开始日在购买日之后），购买方应当根据合同条款和其他因素，在合同开始时而不是购买日，根据《企业会计准则第 21 号—租赁》的规定，将该租赁合同分类为融资租赁或经营租赁；根据《企业会计准则第 25 号—原保险合同》等的规定，将该保险合同分类为保险合同。</p> <p>二是如果租赁合同或保险合同相关的业务在购买日之前已经开始，购买方通常应当在购买日直接确认相应的资产或负债；但是，如果在购买日合同的相关方面对租赁合同或保险合同的条款作出了修订，购买方应当根据《企业会计准则第 21 号—租赁》或《企业会计准则第 25 号—原保险合同》等的规定，并结合修订的条款和其他因素对租赁合同或保险合同进行重新分类。</p> <p>(P326; C21.3.1)</p>	<p>对购买日取得的可辨认资产和负债的分类或指定提供了指引。</p> <p>修订后内容与《企业会计准则解释第 4 号》基本一致。</p>	<p>对应 IFRS 3.15-17。如果涉及被购买方的租赁合同和保险合同的，IFRS 3.17 明确要求按照合同开始日的条款和其他因素对合同进行分类，除非合同的条款进行了修订。</p>

## 《企业会计准则讲解 2010》与《企业会计准则讲解 2008》比较

序号	准则	修订事项	修订前	修订后	主要变化	与 IFRS 的比较
20.5	企业合并	企业合并中递延所得税的考虑	<p>购买日取得的被购买方在以前期间发生的经营亏损等可抵扣暂时性差异，按照税法规定可以用于抵减以后年度应纳税所得额的，如在购买日因不符合递延所得税资产的确认条件未确认所产生的递延所得税资产，以后期间有关的可抵扣暂时性差异带来的经济利益预计能够实现时，企业应确认相关的递延所得税资产，减少利润表中的所得税费用，同时将商誉降低至假定在购买日即确认了该递延所得税资产的情况下应有的金额，减记的商誉金额作为利润表中的资产减值损失。按照上述过程确认递延所得税资产，原则上不应增加因企业合并成本小于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值的份额而计入合并当期利润表的金额。</p> <p>(P324 /325; C21. 3.1)</p>	<p>在企业合并中，购买日取得的被购买方在以前期间发生的未弥补亏损等可抵扣暂时性差异，按照税法规定可以用于抵减以后年度应纳税所得额，但在购买日不符合递延所得税资产确认条件的，不应予以确认。购买日后 12 个月内，如果取得新的或进一步的信息表明相关情况在购买日已经存在，预期被购买方在购买日可抵扣暂时性差异带来的经济利益能够实现的，购买方应当确认相关的递延所得税资产，同时减少由该企业合并所产生的商誉，商誉不足冲减的，差额部分确认为当期损益（所得税费用）。.....除上述情况以外（比如，购买日后超过 12 个月、或在购买日不存在相关情况但购买日以后开始出现新的情况导致可抵扣暂时性差异带来的经济利益预期能够实现），如果符合了递延所得税资产的确认条件，确认与企业合并相关的递延所得税资产，应当计入当期损益（所得税费用），不得调整商誉金额。</p> <p>(P328/329; C21. 3.1.7)</p>	<p>对于购买日不符合递延所得税资产确认条件的可抵扣暂时性差异，除购买日后 12 个月内，取得新的或进一步的信息表明相关情况在购买日已经存在，预期被购买方在购买日可抵扣暂时性差异带来的经济利益能够实现的情况下调整商誉外，其他情形下递延所得税资产的后续确认计入当期损益。</p> <p>修订后内容与《企业会计准则解释第 4 号》一致。</p>	修订后与 IFRS 3. 24-25 及 IAS12.68 一致
20.6	企业合并	反向收购业务与收购资产	未涉及	<p>非上市公司以所持有的对子公司投资等资产为对价取得上市公司的控制权，构成反向购买的，上市公司编制合并财务报表时应当区别以下情况处理：</p> <p>(1) 交易发生时，上市公司未持有任何资产负债或仅持有现金、交易性金融资产等不构成业务的资产或负债的，应当按照权益性交易的原则进行处理，不得确认商誉或当期损益，</p> <p>(2) 交易发生时，上市公司保留的资产、负债构成业务的，企业合并成本与取得的上市公司可辨认净资产公允价值份额的差额应当确认为商誉或计入当期损益。</p> <p>(P334; C21.3.4)</p>	<p>明确了反向收购业务与反向收购资产的会计处理。</p> <p>修订后内容与《关于非上市公司购买上市公司股权实现间接上市会计处理的复函》（财会便[2009]17 号）一致。</p>	未涉及，但实务中的处理与修订后的要求一致



## 《企业会计准则讲解 2010》与《企业会计准则讲解 2008》比较

序号	准则	修订事项	修订前	修订后	主要变化	与 IFRS 的比较
22.1	金融工具确认和计量	上市公司限售股权的分类	<p>企业持有上市公司限售股权且对上市公司不具有控制、共同控制或重大影响的，应当按金融工具确认和计量准则规定，将该限售股权划分为可供出售金融资产，除非满足该准则规定条件划分为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。</p> <p>(P362; C23.2.4)</p>	<p>企业持有上市公司限售股权且对上市公司不具有控制、共同控制或重大影响的，应当按金融工具确认和计量准则规定，将该限售股权划分为可供出售金融资产，<del>除非满足该准则规定条件划分为或以</del>公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。企业在确定上市公司限售股权公允价值时，应当按照金融工具确认和计量准则有关公允价值确定的规定执行，不得改变企业会计准则规定的公允价值确定原则和方法。</p> <p>(P367; C23.2.4)</p>	<p>强调了企业在确定上市公司限售股权公允价值时，应当按照金融工具确认和计量准则有关公允价值确定的规定执行，不得改变企业会计准则规定的公允价值确定原则和方法。</p>	<p>修订后与 IFRS 不存在差异</p>
22.2	金融工具确认和计量	融资融券业务的确认和计量	未涉及	<p>融资融券业务，是指证券公司向客户出借资金供其买入证券或者出借证券供其卖出，并由客户交存相应担保物的经营活动。企业发生的融资融券业务，分为融资业务和融券业务两类。关于融资业务，证券公司及其客户均应当按照金融工具确认和计量准则有关规定进行会计处理。证券公司融出的资金，应当确认应收债权，并确认相应利息收入；客户融入的资金，应当确认应付债务，并确认相应利息费用。关于融券业务，证券公司融出的证券，按照《企业会计准则第 23 号——金融资产转移》有关规定，不应终止确认该证券，但应确认相应利息收入；客户融入的证券，应当按照金融工具确认和计量准则有关规定进行会计处理，并确认相应利息费用。证券公司对客户融资融券并代客户买卖证券时，应当作为证券经纪业务进行会计处理。证券公司及其客户发生的融资融券业务，应当按照《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》有关规定披露相关会计信息。</p> <p>(P385; C23.4.5)</p>	<p>增加了有关融资融券业务的会计处理。</p> <p>修订后内容与《企业会计准则解释第 4 号》一致。</p>	<p>未专门涉及融资融券业务的会计处理，但其会计处理与 IFRS 不存在实质差异</p>

## 《企业会计准则讲解 2010》与《企业会计准则讲解 2008》比较

序号	准则	修订事项	修订前	修订后	主要变化	与 IFRS 的比较
23.1	金融资产转移	融券业务下融出证券是否终止确认	未涉及	<p>证券公司将自身持有的证券借给客户，约定期限和利率，到期客户需归还相同数量的同种证券，并向证券公司支付利息费用。证券公司保留了融出证券所有权上几乎所有的风险和报酬。因此，证券公司不应当终止确认所融出的证券。</p> <p>(P403; C24.2.1)</p>	<p>明确了证券公司融出证券不应终止确认。</p> <p>修订后内容与《企业会计准则解释第 4 号》一致。</p>	基本上与 IAS 39.AG 40 & AG 51 关于证券出借交易的讨论结论一致
30.1	财务报表列报	交易性金融资产是否作为流动资产列报	未涉及	<p>并非所有交易性金融资产均为流动资产，比如自报告日起超过 12 个月到期且预期持有超过 12 个月的衍生工具应当划分为非流动资产或非流动负债。</p> <p>(P503; C31.3.1)</p>	指出预期持有超过 12 个月的衍生工具应划分为非流动资产或非流动负债。	修订后与 IAS 1.68&BC38C 一致
30.2	财务报表列报	“其他综合收益”和“综合收益总额”	<p>在所有者权益变动表中，净利润和直接计入所有者权益的利得和损失均单列项目反映，体现了企业综合收益的构成。</p> <p>(P504; C31.5.1)</p> <p>“直接计入所有者权益的利得和损失”项目，反映企业当年直接计入所有者权益的利得和损失金额。其中：</p> <p>“可供出售金融资产公允价值变动净额”项目，反映企业持有的可供出售金额资产当年公允价值变动的金额，并对列在“资本公积”栏。</p> <p>“权益法下被投资单位其他所有者权益变动的影响”项目，反映企业对按照权益法核算的长期股权投资，在被投资单位除当年实现的净损益以外其他所有者权益当年变动中应享有的份额，并对列在“资本公积”栏。</p>	<p>综合收益，是指企业在某一期间与所有者之外的其他方面进行交易或发生其他事项所引起的净资产的变动。综合收益的构成包括两部分：净利润和其他综合收益。……</p> <p>利润表中的“其他综合收益”反映企业根据企业会计准则规定未在损益中确认的各项利得和损失扣除所得税影响后的净额，……“综合收益总额”项目反映企业净利润与其他综合收益的合计金额。</p> <p>(P511; C31.4.2)</p> <p>“其他综合收益”项目，反映企业当年根据企业会计准则规定未在损益中确认的各项利得和损失扣除所得税影响后的净额，并对列在“资本公积”栏；</p> <p>“净利润”和“其他综合收益”小计项目，反映企业当年实现的净利润（或净亏损）金额和当年计入其他综合收益金额的合计额。</p> <p>(P515; C31.5.2)</p>	<p>由于《企业会计准则解释第 3 号》将“其他综合收益”项目引入了利润表，因此该等章节进行了修改，以包括《企业会计准则解释第 3 号》的相应内容，并按报表项目进行详解。</p>	修订后与 IAS 1. 85, 90-96, 106 一致

## 《企业会计准则讲解 2010》与《企业会计准则讲解 2008》比较

序号	准则	修订事项	修订前	修订后	主要变化	与 IFRS 的比较
			<p>“与计入所有者权益项目相关的所得税影响”项目，反映企业根据《企业会计准则第 18 号——所得税》规定应计入所有者权益项目的当年所得税影响金额，并对应列在“资本公积”栏。</p> <p>“净利润”和“直接计入所有者权益的利得和损失”小计项目，反映企业当年实现的净利润(或净亏损)金额和当年直接计入所有者权益的利得和损失金额的合计额。</p> <p>(P504 /505; C31.5.2)</p>			
33.1	合并财务报表	控制的具体应用	未加入右述文字进行总体说明	<p>在具体应用控制标准确定合并财务报表的合并范围时，更应当着重强调实质重于形式的要求，综合考虑所有相关因素进行职业判断，如被投资单位各个投资者的持股情况、投资者之前的相互关系、公司治理结构、潜在表决权、日常管理特点等因素。</p> <p>(P555; C34.1.1)</p>	更加强调实质重于形式，综合考虑所有相关因素进行职业判断。	与 IFRS 一致
33.2	合并财务报表	对实施共同控制的被投资单位的核算	未涉及	<p>需要注意的是，按照合并财务报表准则的规定，投资企业对与其他投资方一起实施控制的被投资单位，应当采用权益法核算，不应采用比例合并法。但是，如果根据有关公司章程、协议等，表明投资企业能够对被投资单位实施控制的，应当将被投资单位纳入合并财务报表的合并范围。</p> <p>(P558; C34.1.1)</p>	实务上无实质变化，但强调应先充分了解公司章程、协议等内容。	IAS 31 允许采用比例合并法核算对共同控制主体的投资

## 《企业会计准则讲解 2010》与《企业会计准则讲解 2008》比较

序号	准则	修订事项	修订前	修订后	主要变化	与 IFRS 的比较
33.3	合并财务报表	关于商誉的递延所得税确认	未涉及	<p>《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第六十七条规定，外购商誉的支出，在企业整体转让和清算时，准予扣除。同时，《关于企业重组业务企业所得税处理若干问题的通知》（财税[2009]59号）规定，企业股权收购时，收购方取得的股权（即对子公司的长期股权投资）的计税基础应以公允价值为基础确定，即意味着对子公司的长期股权投资在初始确认时与其计税基础不存在差异，而商誉作为长期股权投资的组成部分，也不存在暂时性差异，因此，在商誉不发生减值的期间，企业不需要对其确认递延所得税影响。</p> <p>(P 573; C34.2.3)</p>	加入相关税法规定，解释商誉初始确认时不确认递延所得税的依据和原因。	与 IFRS 一致
33.4	合并财务报表	母公司丧失控制权但保留剩余权益的交易在合并财务报表中的处理和披露	未涉及	<p>母公司因处置部分股权投资或其他原因丧失了对原有子公司控制权的，应当区分个别财务报表和合并财务报表进行相关会计处理：</p> <p>在个别财务报表中的处理，参见本书第三章“长期股权投资”的相关内容。</p> <p>在合并财务报表中，对于剩余股权，应当按照其在处置日（即丧失控制权日）的公允价值进行重新计量。处置股权取得的对价与剩余股权公允价值之和，减去按原持股比例计算应享有原有子公司自购买日开始持续计算的净资产的份额之间的差额，计入丧失控制权当期的投资收益，如果存在相关的商誉，还应扣除商誉。与原有子公司股权投资相关的其他综合收益，应当在丧失控制权时转为当期投资收益。母公司应当在合并财务报表附注中披露处置后的剩余股权在丧失控制权日的公允价值、按照公允价值重新计量产生的相关利得或损失的金额。</p> <p>(P581; C34.2.4)</p>	<p>合并财务报表中对于丧失控制权后的剩余权益需按公允价值计量，相关利得或损失计入当期损益。</p> <p>修订内容与《企业会计准则解释第 4 号》一致。</p>	对于合并财务报表，修订后与 IAS27.34 一致

## 《企业会计准则讲解 2010》与《企业会计准则讲解 2008》比较

序号	准则	修订事项	修订前	修订后	主要变化	与 IFRS 的比较
33.5	合并财务报表	不导致丧失控制权的部分处置在合并财务报表中的处理	未涉及	<p>母公司处置对子公司的投资，如果没有丧失对该子公司的控制权（即没有导致处置子公司），也应当区分个别财务报表和合并财务报表进行相关会计处理：在个别财务报表中的会计处理，参见本书第三章“长期股权投资”的相关内容。在合并财务报表中，应当将处置价款与处置投资对应的享有该子公司净资产份额的差额调整资本公积（资本溢价），资本溢价不足冲减的，应当冲减留存收益。</p> <p>(P583; C34.2.4)</p>	<p>明确了不导致丧失控制权的部分处置交易按权益性交易的原则进行会计处理。</p> <p>修订后内容与《关于不丧失控制权情况下处置部分对子公司投资会计处理的复函》（财会便〔2009〕14号）的规定一致。</p>	修订后与 IAS27.30 一致
33.6	合并财务报表	关于拟处置的子公司的披露	未涉及	<p>母公司在合并财务报表的附注中还应当对以下事项作出披露：</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. 母公司承诺准备按照已签订的不可撤销的转让协议处置子公司，不管是否对该原子公司保留股权，在合并财务报表附注中，应当单独披露符合划分为持有待售条件的子公司相关资产、负债的情况。</li> <li>2. 母公司承诺准备按照已签订的不可撤销的转让协议处置子公司，该子公司如符合终止经营的条件，在合并财务报表附注中，应当披露与该终止经营相关的信息。</li> <li>3. 母公司取得子公司时，该子公司即符合划分为持有待售条件的，在合并财务报表附注中，只需披露该子公司净利润的金额，而不必对净利润的构成进行分解披露。</li> </ol> <p>(P583; C34.2.4)</p>	<p>明确了母公司应当在合并财务报表附注中披露承诺准备处置的或取得时即符合持有待售条件的子公司的相关信息。</p>	修订后与 IFRS 5.8A&36A&39 一致
33.7	合并财务报表	子公司发生超额亏损在合并资产负债表中的反映	合并报表准则规定，子公司少数股东分担的当期亏损超过了少数股东在该子公司期初所有者权益中所享有的份额，其余额应当分别下列情况进行处理：（一）公司章程或协议规定少数股东有义务承担，并且少数股东有能力予以弥补的，该项余额应当冲减少数	<p>子公司少数股东分担的当期亏损超过了少数股东在该子公司期初所有者权益中所享有的份额，其余额仍应当冲减少数股东权益，即少数股东权益可以出现负数。</p> <p>(P583; C34.2.5)</p>	<p>明确了少数股东权益可以出现负数。</p> <p>修订后内容与《企业会计准则解释第 4 号》一致。</p>	修订后与 IAS27.28 一致

## 《企业会计准则讲解 2010》与《企业会计准则讲解 2008》比较

序号	准则	修订事项	修订前	修订后	主要变化	与 IFRS 的比较
			<p>股东权益；</p> <p>(二)公司章程或协议未规定少数股东有义务承担的，该项余额应当冲减母公司的所有者权益。该子公司以后期间实现的利润，在弥补了由母公司所有者权益所承担的属于少数股东的损失之前，应当全部归属于母公司的所有者权益。</p> <p>(P575; C34.3.5)</p>			
33.8	合并财务报表	关于企业合并当期合并现金流量表中购买方当期以现金支付的对价和被收购方持有现金及等价物的抵销处理	未涉及	<p>母公司购买子公司及其他营业单位支付对价中以现金支付的部分与子公司及其他营业单位在购买日持有的现金和现金等价物应当相互抵销，区别两种情况分别处理：1.子公司及其他营业单位在购买日持有的现金和现金等价物小于母公司支付对价中以现金支付的部分，按减去子公司及其他营业单位在购买日持有的现金和现金等价物后的净额在“取得子公司及其他营业单位支付的现金净额”项目反映，应编制的抵销分录为：借记“取得子公司及其他营业单位支付的现金净额”项目，贷记“年初现金及现金等价物余额”项目。</p> <p>2.子公司及其他营业单位在购买日持有的现金和现金等价物大于母公司支付对价中以现金支付的部分，按减去子公司及其他营业单位在购买日持有的现金和现金等价物后的净额在“收到其他与投资活动有关的现金”项目反映，应编制的抵销分录为：借记“取得子公司及其他营业单位支付的现金净额”项目和“收到其他与投资活动有关的现金”项目，贷记“年初现金及现金等价物余额”项目。</p> <p>(P595; C34.4.3)</p>	明确了合并当期购买方当期以现金支付的对价和被收购方持有现金及等价物的抵销应分情况处理。特别是，如果是净现金流入，应在“收到其他与投资活动有关的现金”项目反映。	修订后与 IFRS 实务一致



## 《企业会计准则讲解 2010》与《企业会计准则讲解 2008》比较

序号	准则	修订事项	修订前	修订后	主要变化	与 IFRS 的比较
33.9	合并财务报表	关于合并所有者权益变动表中专项储备-安全生产费用和可供出售金融资产公允价值变动净额的反映	未涉及	<p>子公司在“专项储备”项目中反映的按照国家相关规定提取的安全生产费等，专项储备不属于其他综合收益，也与留存收益不同，在长期股权投资与子公司所有者权益相互抵销后，应当按归属于母公司所有者的份额予以恢复，借记“未分配利润”，贷记“专项储备”项目。</p> <p>子公司其他所有者权益变动的的影响中可供出售金融资产公允价值变动净额归属于母公司的份额等，在编制合并所有者权益变动表时，也应在合并工作底稿中进行重分类，将其由“权益法下被投资单位其他所有者权益变动的的影响”项目反映调整至“可供出售金融资产公允价值变动净额”等项目反映。</p> <p>(P599; C34.5)</p>	明确了子公司专项储备-安全生产费用和可供出售金融资产公允价值变动净额应按归属于母公司享有的份额在合并所有者权益变动表中列报。	计提专项储备的会计处理本身与 IFRS 有差异，但修订后在所有者权益变动表中的列报方式与 IFRS 一致
35.1	分部报告	分部报告披露	<p>企业在披露分部信息时，应当区分业务分部和地区分部。</p> <p>当业务分部或地区分部的大部分收入是对外交易收入，且满足下列条件之一的，企业应当将其确定为报告分部：该分部的分部收入占所有分部收入合计的 10% 或者以上；该分部的分部利润（亏损）的绝对额占所有盈利分部利润合计额或者所有亏损分部亏损合计额的绝对额两者中较大者 10% 或以上；该分部的分部资产占所有分部资产合计额的 10% 或者以上。</p> <p>企业在披露分部信息时，应当区分主要报告形式和次要报告形式，分别按照确定的报告分部披露相应的分部信息。</p> <p>.....</p> <p>(P602-617; C36)</p>	<p>企业应当以内部组织结构、管理要求、内部报告制度为依据确定经营分部。.....</p> <p>经营分部满足下列条件之一的，应当确定为报告分部：该经营分部的分部收入占所有分部收入合计的 10% 或者以上；该分部的分部利润（亏损）的绝对额，占所有盈利分部利润合计额或者所有亏损分部亏损合计额的绝对额两者中较大者 10% 或以上；该分部的分部资产占所有分部资产合计额的 10% 或者以上。.....</p> <p>报告分部的数量通常不应当超过 10 个。</p> <p>分部信息的披露（略）</p> <p>(P618-P629 ; C36)</p>	分部报告内容根据《企业会计准则解释 3 号》和 IFRS 8 进行了全面修订，不再要求同时披露业务分部和地区分部信息，改变了确定报告分部的重要性标准并就新规定提供了详细的指引。	修订后与 IFRS 8 一致

## 《企业会计准则讲解 2010》与《企业会计准则讲解 2008》比较

序号	准则	修订事项	修订前	修订后	主要变化	与 IFRS 的比较
36.1	关联方披露	受同一方重大影响的企业之间是否构成关联方	<p>关联方披露准则规定：一方控制、共同控制另一方或对另一方施加重大影响，以及两方或两方以上同受一方控制、共同控制或<b>重大影响</b>的，构成关联方。</p> <p>(P619; C37.1)</p>	<p>关联方披露准则规定：一方控制、共同控制另一方或对另一方施加重大影响，以及两方或两方以上同受一方控制、共同控制<b>或重大影响的</b>，构成关联方。</p> <p>(P630; C37.1)</p> <p>（四）受同一方重大影响的企业之间不构成关联方。例如，同一个投资者的两家联营企业之间不构成关联方；仅拥有同一位关键管理人员的两家企业之间不构成关联方，某人即是一家企业的关键管理人员，同时又能对另一家企业实施重大影响，在不存在其他关联方关系的情况下，这两家企业不构成关联方。</p> <p>(P633; C37.2.2)</p>	明确受同一方重大影响的企业之间不构成关联方。	修订后与 IAS 24.9 一致
37.1	金融工具列报	分离交易可转换公司债券的计量	未涉及	<p>（四）企业发行认股权和债权分离交易的可转换公司债券（以下简称分离交易可转换公司债券），所发行的认股权符合《企业会计准则第 22 号---金融工具的确认和计量》及金融工具列报准则有关权益工具定义及其确认与计量规定的，应当确认为一项权益工具（资本公积），并以发行价格减去不附认股权且其他条件相同的公司债券公允价值后的净额进行计量。如果认股权持有人到期没有行权的，应当在到期时将原计入资本公积（其他资本公积）的部分转入资本公积（股本溢价）。</p> <p>( P644; C38.2.4)</p>	<p>明确分离交易可转换债券的确认和计量。</p> <p>修订后内容与《企业会计准则解释第 4 号》一致。</p>	修订后与 IFRS 一致

## 《企业会计准则讲解 2010》与《企业会计准则讲解 2008》比较

序号	准则	修订事项	修订前	修订后	主要变化	与 IFRS 的比较
37.2	金融工具列报	关于对金融工具所采用的会计政策、计量基础等应披露的信息的注意事项	未涉及	<p>需要指出的是：（1）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》的规定指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产或者划分为交易性金融资产的投资，应当按照金融工具列报准则规定进行列报。</p> <p>（2）企业如发行了一项既含负债成分又含权益成分的工具，且该工具嵌入了多重衍生特征（相关价值是联动的），比如，可赎回的可转换债务工具，则应披露体现在其中的这些特征。</p> <p>（P646; C38.3.2）</p>	风险投资机构、共同基金以及类似主体持有的特定金融资产需按准则进行列报；嵌入多重衍生特征的复合工具需要披露所有嵌入特征。	修订后与 IFRS7.17 一致
37.3	金融工具列报	关于指定为以公允价值计量变动计入损益的贷款和应收款及金融负债应披露的相关信息	未涉及	<p>该贷款或应收款项本期因信用风险变化引起的公允价值变动额和累计变动额，相关信用衍生工具或类似工具本期公允价值变动额以及自该贷款或应收款项指定以来的累计变动额。需要注意的是，因信用风险变化导致的上述贷款或应收款项金额变动值的确认方法应予披露；如企业认为所披露的金额变动信息未能体现出这些金融资产的公允价值变化，则应披露得出此结论的原因并阐述哪些因素是相关的。</p> <p>.....</p> <p>该金融负债本期因相关信用风险变化引起的公允价值变动额和累计变动额。应注意的，这些因信用风险导致的变动值的确定方法应予披露；如企业认为所披露的金额变动信息未能体现这些金融负债的公允价值变化，则应披露得出此结论的原因，并阐述哪些因素是相关的。</p> <p>（P647; C38.3.2）</p>	增加了关于指定为以公允价值计量变动计入损益的贷款和应收款及指定为以公允价值计量变动计入损益的金融负债的披露要求。	修订后与 IFRS7.11 一致

## 《企业会计准则讲解 2010》与《企业会计准则讲解 2008》比较

序号	准则	修订事项	修订前	修订后	主要变化	与 IFRS 的比较
37.4	金融工具列报	关于金融资产从可供出售金融资产重分类为其他类别的金融资产时应披露的信息	未涉及	<p>(六) 企业按《企业会计准则第 22 号-金融工具确认和计量》的规定, 将其金融资产从可供出售金融资产重分类为其他类别金融资产的, 应披露如下信息:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1.重分类的金额;</li> <li>2.当期和以前报告期重分类的所有金融资产的账面价值和公允价值, 并应在终止确认前的每个报告期披露;</li> <li>3.在该金融资产被重分类的报告期间, 应披露该报告期间和以前期间确认为当前损益或其他综合收益的该金融资产公允价值变动形成的利得或损失金额;</li> <li>4.在该金融资产被重分类的期间及终止确认前的期间, 既应披露假定该金融资产未予重分类的情况下其公允价值变动形成的利得或损失在当期损益或其他综合收益中确认的金额, 还应披露在当期损益中确认的各项利得、损失、收入和费用;</li> <li>5.该金融资产重分类时, 该金融资产的實際利率和企业预期能够收回的现金流量金额。</li> </ol> <p>(P648; C38.3.2)</p>	增加了关于金融资产从可供出售金融资产重分类为其他类别金融资产的披露要求。	修订后与 IFRS7.12A 基本一致
37.5	金融工具列报	估值技术发生变化时的披露要求	未涉及	<p>(十九) 用于确认某种金融资产和金融负债公允价值的估值技术发生变化时, 企业应披露变化的内容及其原因。</p> <p>(P655; C38.3.2)</p>	明确估值技术发生变更时, 需要披露变化的内容和原因。	修订后与 IFRS7.27 一致

## 《企业会计准则讲解 2010》与《企业会计准则讲解 2008》比较

序号	准则	修订事项	修订前	修订后	主要变化	与 IFRS 的比较
37.6	金融工具列报	关于金融工具公允价值计量层级分类及披露要求	未涉及	<p>(二十) 企业披露公允价值信息时, 应当注意区分公允价值计量层级: 一是同类资产或负债在活跃市场上 (未经调整) 的报价, 即第一层级; 二是直接 (比如取自价格) 或间接 (比如根据价格推算的) 可观察到的、除市场报价以外的有关资产或负债的输入值, 即第二层级; 三是以可观察到的市场数据以外的变量为基础确定的资产或负债的输入值 (不可观察输入值), 即第三层级。</p> <p>(二十一) 公允价值计量中的层级取决于对计量整体具有重大意义的最低层级的输入值。基于此考虑, 输入值的重要程度应从公允价值计量整体角度考虑。如果公允价值计量使用可观察到的输入值, 且要求基于不可观察到的输入值进行重大调整, 那么该计量应属第三层级计量的结果。为从整体上评估特定输入值的重要程度, 需要考虑对该资产和负债特定相关的因素。</p> <p>(二十二) 对于在资产负债表中已确认的公允价值计量结果, 企业应就每类金融工具披露如下内容:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. 公允价值计量中的层级;</li> <li>2. 在第一层级与第二层级之间发生的重大转换及其相关原因; 转入的层级与转出的层级应区分开来披露。在此, 对这种转换的重要性的判断应当基于对利得或损失、总资产或总负债的影响程度;</li> <li>3. 对于第三层级的公允价值计量, 要披露如何从期初余额变动到期末余额, 同时要单独披露归属于以下因素引起的变化:                     <p>(1) 本期确认并计入当期损益的利得或损失总额, 对于本报告期末仍持有的资产和仍承担的负债本期确认并计入当期损益的利得或损失, 其金额大小也应予披露。</p> </li> </ol>	明确按公允价值的计量层级披露相关信息。	修订后与 IFRS7.27A&27B? 一致

《企业会计准则讲解 2010》与《企业会计准则讲解 2008》比较

序号	准则	修订事项	修订前	修订后	主要变化	与 IFRS 的比较
				<p>(2)本期确认并计入其他综合收益的利得或损失总额；</p> <p>(3)购买、销售、发行和结算（每类变化应予单独披露）；</p> <p>(4)转入或转出第三层级（比如，由于市场数据的可观察性发生变化），以及发生该转换的原因；对于重要的转换，转入与转出第三层级应当单独披露。</p> <p>4.对于第三层级的公允价值计量，如果将其中一个或一个以上输入值更改成合理可替代的假设会对公允价值造成重大改变，那么企业应披露这一情况及该改变所构成的影响。企业应披露这些改变的影响是如何计算的。对于改变是否重大的判断应基于对利得或损失、总资产或总负债的影响程度；如公允价值变化确认并计入其他综合收益中，在评价时还要考虑对权益总额的影响程度。</p> <p>(P655; C38.3.2)</p>		
37.7	金融工具列报	对包含相机参与分红特征的保险合同的披露	未涉及	<p>（二十三）对包含相机参与分红特征的保险合同，如果该特征的公允价值不能可靠地计量，则无需披露。</p> <p>(P656; C38.3.2)</p>	明确对于包含相机参与分红特征的保险合同，如果该特征的公允价值不能可靠地计量，则无需披露。	修订后与 IFRS7.29 一致



## 《企业会计准则讲解 2010》与《企业会计准则讲解 2008》比较

序号	准则	修订事项	修订前	修订后	主要变化	与 IFRS 的比较
37.8	金融工具列报	关于流动性风险披露的要求	未涉及	<p>具体而言,对于金融负债的流动性风险披露,应当按照以下要求进行:</p> <p>(1) 对于非衍生金融负债(包括财务担保合同),到期期限分析应包括剩余合同到期期限。对于具有嵌入衍生工具的混合金融工具,也应当按照非衍生金融负债到期期限分析的披露要求进行披露。在披露财务担保合同形成的某些金融负债的到期期限分析时,担保合同的最大金额应分配到可能支付担保金额的最早期间。</p> <p>(2) 对于衍生金融负债,如果其合同到期期限对于理解现金流量时间分布是关键性的,到期期分析应包括剩余合同到期期限。.....</p> <p>(3) 企业在披露如何管理流动性风险时,可能考虑的其他因素也应披露。这些因素包括但不限于以下方面,即:企业是否有确定的借款便利或其他授信额度;是否在央行有存款以备流动性之需;是否有资产或筹资来源方面的重大流动性集中情况(即资金来源可能单一);是否就管理流动性风险建立了内部控制程序和应急方案;是否有协议约定必要时追求担保物(如为衍生交易追加保证金);是否有协议约定允许企业选择以交付现金(或其他金融资产)或交付其自身权益工具来结算负债;是否约定交易结算遵循“总结算协议”等。</p> <p>(P657-P658; C38.3.3)</p>	区分衍生金融负债与非衍生金融负债规范其到期期限分析的披露;增加了混合工具和财务担保合同到期期限的流动性披露指引。	修订后与 IFRS7.39 一致