



企业会计准则讲解（2010）主要变化及比较

立信会计师事务所（特殊普通合伙）
上海立信会计学院会计研究院



前 言

财政部会计司编写组在 2010 年度以《原讲解》的框架及内容为基础，对《企业会计准则讲解（2008）》（以下简称“《原讲解》”）进行了全面修订，进一步解释和明确了部分原则性规定，对部分章节或内容进行了必要的补充、更新和完善，并新增及修订了部分示例，形成《企业会计准则讲解（2010）》（以下简称“《新讲解》”）。

《新讲解》补充了近二年来财政部陆续发布的《企业会计准则解释第 3 号》、《企业会计准则解释第 4 号》、《保险合同相关会计处理规定》以及 2008 年度至 2010 年度关于执行企业会计准则的上市公司和非上市企业做好年报工作的通知（财会函[2008]60 号、财会[2009]16 号、财会[2010]25 号）等规范性文件，并新增了国际财务报告准则的有关变化。与《原讲解》相比，《新讲解》对长期股权投资、企业合并、金融工具列报、原保险合同、再保险合同、分部报告、财务报表列报、合并财务报表等章节的内容作出了重大的调整 and 变化。

《财政部关于执行企业会计准则的上市公司和非上市企业做好 2010 年年报工作的通知》（财会[2010]25 号）要求充分理解《企业会计准则讲解》新旧变化，因此，我所注册会计师应认真学习《新讲解》，深刻领会相关变化的精髓，更好地贯彻执行企业会计准则，从而全面提升会计信息质量。

为了使我所注册会计师及时掌握《新讲解》新旧内容的变化，会计政策研究中心联合上海立信会计学院会计研究院，在认真学习《新讲解》的同时，逐章比较，并反复研讨，在此基础上编写了《企业会计准则讲解（2010）主要变化及比较》。该比较报告以表格的形式直观地列示了新旧讲解的主要变化，并对重要的文字加注着重号以示提醒，同时为方便使用者查阅讲解的原文，所有修订、新增、删除等变化内容均已标注相关内容所在的章节和页数。

需要特别指出的是，《企业会计准则讲解（2010）主要变化及比较》不能被视为新、旧讲解所有差异的完整比较，也不能代替阅读新讲解及财政部发布的相关文件。如果注册会计师在使用过程中有任何疑问，请及时向会计政策研究中心反馈。

会计政策研究中心

二〇一一年三月



目录



前言

企业会计准则讲解（2010）主要变化及比较

第一章	基本准则	1
第二章	存货	1
第三章	长期股权投资	2
第四章	投资性房地产	11
第五章	固定资产	11
第六章	生物资产	13
第七章	无形资产	13
第八章	非货币性资产交换	13
第九章	资产减值	14
第十章	职工薪酬	14
第十一章	企业年金基金	15
第十二章	股份支付	15
第十三章	债务重组	17
第十四章	或有事项	17
第十五章	收入	18
第十六章	建造合同	18
第十七章	政府补助	19
第十八章	借款费用	19
第十九章	所得税	20
第二十章	外币折算	21



第二十一章	企业合并	22
第二十二章	租赁	26
第二十三章	金融工具确认和计量	26
第二十四章	金融资产转移	28
第二十五章	套期保值	28
第二十六章	原保险合同	29
第二十七章	再保险合同	31
第二十八章	石油天然气开采	32
第二十九章	会计政策、会计估计变更和差错更正	32
第三十章	资产负债表日后事项	32
第三十一章	财务报表列报	32
第三十二章	现金流量表	35
第三十三章	中期财务报告	35
第三十四章	合并财务报表	35
第三十五章	每股收益	42
第三十六章	分部报告	42
第三十七章	关联方披露	44
第三十八章	金融工具列报	46



企业会计准则讲解（2010）主要变化及比较

第一章 基本准则

项目	企业会计准则讲解 (2010)	企业会计准则讲解 (2008)
无重要差异		

第二章 存货

项目	企业会计准则讲解 (2010)	企业会计准则讲解 (2008)
第二节 取得存货的计量		
不计入存货成本的相关费用	<p>新增内容： 补充了不计入存货成本的相关费用，同时明确具有广告营销性质商品或服务的会计处理： 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。</p> <p>P21</p>	
第四节 期末存货的计量		
可变现净值的确定	<p>修订内容： 规范了在确定期末存货的可变现净值时应考虑资产负债表日后事项的影响因素： 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</p>	<p>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</p>



项目	企业会计准则讲解 (2010)	企业会计准则讲解 (2008)
(续)	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-P24	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

第三章 长期股权投资

项目	企业会计准则讲解 (2010)	企业会计准则讲解 (2008)
第一节 长期股权投资概述		
适用范围	<p>新增内容:</p> <p>明确满足持有待售条件的特定投资所适用的准则:</p> <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</p>	
第二节 长期股权投资的初始投资成本		
合并方为同一控制下企业合并发生有关费用的处理	<p>新增内容:</p> <p>合并方发生的审计、法律服务、评估咨询等中介费用以及其他相关管理费用,于发生时计入当期损益。</p> <p>P33</p>	



项目	企业会计准则讲解 (2010)	企业会计准则讲解 (2008)
同一控制下企业合并的初始计量	<p>新增内容： 明确同一控制下企业合并形成的长期股权投资初始计量的计算口径： 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。 P33</p>	
购买方为非同一控制下企业合并发生有关费用的处理	<p>修订内容： ◆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。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。 ◆修订【例 3-5】，将非同一控制下企业合并发生的相关费用计入“管理费用”。 P34</p>	<p>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。 P34</p>
分步实现非同一控制下企业合并的处理	<p>修订内容： 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。 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）转入当期投资收益。</p>	<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</p>



项目	企业会计准则讲解 (2010)	企业会计准则讲解 (2008)
(续)	<p>新增内容： 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>删除内容： 删除原讲解中的【例 3-6】，系原规定要求的分步实现非同一控制下企业合并相关处理的示例。 P35</p>	<p>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>P34-P35</p>
第三节 长期股权投资的后续计量		
长期股权投资的后续计量	<p>新增内容： 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《企业会计准则第 22 号—金融工具确认和计量》核算。 P35</p>	
成本法下投资收益的确认	<p>修订内容： 修订了成本法下取得的现金股利或利润的会计处理： 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。</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；但投资企业确认的投资收益仅限于所</p>



项目	企业会计准则讲解 (2010)	企业会计准则讲解 (2008)
(续)	P36	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。 P36
成本法下减值的考虑	<p>新增内容： 企业按照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。在判断该类长期股权投资是否存在减值迹象时，应当关注长期股权投资的账面价值是否大于享有被投资单位净资产(包括相关商誉)账面价值的份额等类似情况。出现类似情况时，企业应当按照《企业会计准则第8号—资产减值》对长期股权投资进行减值测试，可收回金额低于长期股权投资账面价值的，应当计提减值准备。</p> <p>P36</p>	
权益法下的后续计量	<p>新增内容： 明确长期股权投资权益法核算的计算口径： 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</p>	
子公司的超额亏损在合并财务报表中的处理	<p>修订内容： 在合并财务报表中，子公司发生超额亏损的，子公司少数股东应当按照持股比例分担超额亏损。即在合并财务报表中，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的，其余额应当冲减少数股东权益。</p>	<p>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：</p> <p>(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</p>



项目	企业会计准则讲解 (2010)	企业会计准则讲解 (2008)
(续)	P42	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。 P575
合营方以非货币性资产向合营企业投资产生损益的确认	<p>修订内容:</p> <p>合营方转移了与投出非货币性资产所有权有关的重大风险和报酬并且投出资产留给合营企业使用,在合并财务报表层面,应在该项交易中确认归属于合营企业其他合营方的利得和损失。交易表明投出或出售的非货币性资产发生减值损失的,合营方应当全额确认该部分损失。</p> <p>举例说明上述相关损益在个别财务报表和合并财务报表中的处理。</p> <p>P43</p>	<p>合营方转移了与投出非货币性资产所有权有关的重大风险和报酬并且投出资产留给合营企业使用,应在该项交易中确认归属于合营企业其他合营方的利得和损失。交易表明投出或出售的非货币性资产发生减值损失的,合营方应当全额确认该部分损失。</p> <p>P43</p>
联营投资的披露要求	<p>新增内容:</p> <p>长期股权投资构成联营的,应对以下各项进行披露:</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆有公开报价的对联营投资的公允价值; ◆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; ◆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; ◆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 	



项目	企业会计准则讲解 (2010)	企业会计准则讲解 (2008)
(续)	<p>及采用不同日期或报告期间的原 因；</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆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。 ◆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； ◆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>P43-P44</p>	
合营投资的披露要求	<p>新增内容：</p> <p>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：</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆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； ◆合营者在合营本身的资本承诺中所占的份额。 <p>P44</p>	
第四节 长期股权投资核算方法的转换及处置		
由权益法转按成本法核算	<p>修订内容：</p> <p>因追加投资原因导致原持有的对联营企业或合营企业的投资转变为对子公司投资的,长期股权投资账面价值的调整应当按照本章第二节的有关规定处理。除此之外,因减少投资导致长期股权投资的核算由权益法转换为成本法(投资企业对被投资单位不具有共同控制或重大影响,并且在活跃市场</p>	<p>因追加投资原因导致原持有的对联营企业或合营企业的投资转变为对子公司投资的,长期股权投资账面价值的调整应当按照本章第二节的有关规定处理。除此之外,因减少投资导致长期股权投资的核算由权益法转换为成本法(投资企业对被投资单位不具有共同控制或重大影响,并且在活跃市场</p>



项目	企业会计准则讲解 (2010)	企业会计准则讲解 (2008)
(续)	<p>中没有报价,公允价值不能可靠计量的长期股权投资)的,应以转换时长期股权投资的账面价值作为按照成本法核算的基础。</p> <p>根据上述修订内容,更正了【例 3-17】(原讲解【例 3-18】)。</p> <p>P47</p>	<p>中没有报价,公允价值不能可靠计量的长期股权投资)的,应以转换时长期股权投资的账面价值作为按照成本法核算的基础。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</p>
<p>处置子公司股权但尚未丧失控制权的处理</p>	<p>新增内容:</p> <p>企业部分处置对子公司的长期股权投资,但不丧失控制权的情况下,在个别财务报表中,应当将处置价款与处置投资对应的账面价值的差额确认为当期投资收益;在合并财务报表中处置价款与处置长期股权投资相对应享有子公司净资产的差额应当计入资本公积(资本溢价),资本溢价不足冲减的,应当调整留存收益。</p> <p>P48</p>	
<p>处置原子公司股权且丧失控制权在个别财务报表中的处理</p>	<p>新增内容:</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,在个别财务报表中,对于处置的股权,应当按照有关规定,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的,按有关成</p>	



项目	企业会计准则讲解 (2010)	企业会计准则讲解 (2008)
(续)	<p>本法转为权益法的相关规定进行会计处理。</p> <p>新增【例 3-19】，说明处置原子公司股权且丧失控制权在个别财务报表中的处理。</p> <p>P48-P49</p>	
<p>处置原子公司股权且丧失控制权在合并财务报表中的处理</p>	<p>新增内容：</p> <p>在合并财务报表中，对于剩余股权，应当按照其在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。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。企业应当在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>新增【例 3-20】，说明处置原子公司股权且丧失控制权在合并财务报表中的处理。</p> <p>P49</p>	
<p>第六节 新旧比较与衔接</p>		
<p>新旧衔接—股权分置改革过程中股权投资的处理</p>	<p>新增内容：</p> <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</p>	



项目	企业会计准则讲解 (2010)	企业会计准则讲解 (2008)
(续)	溯调整，计入资本公积。 P53	
新旧衔接—购买子公司少数股东股权的处理	<p>新增内容：</p> <p>母公司购买子公司少数股权所形成长期股权投资，应当按照本章第二节的相关规定确定其投资成本。</p> <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>上述规定，仅适用于本规定发布之后（即：2008年8月7日）发生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。</p> P53	
新旧衔接—企业公司制改制的处理	<p>修订内容：</p> <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> P53	<p>同一控制下企业合并形成的长期股权投资，如子公司按照改制时确定的资产、负债评估价值调整账面价值的，母公司应当按照取得子公司经评估确认净资产的份额作为长期股权投资的成本，该成本与支付对价账面价值的差额调整所有者权益。</p> P34



第四章 投资性房地产

项目	企业会计准则讲解 (2010)	企业会计准则讲解 (2008)
第一节 投资性房地产概述		
适用范围	<p>新增内容： 扩大了投资性房地产的范围： 正在建造或开发过程中将来用于出租的建筑物纳入已出租的建筑物的范畴。</p> <p>P55</p>	
第二节 投资性房地产的会计处理		
采用公允价值模式在建投资性房地产的特殊计量	<p>新增内容： 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。</p> <p>P61</p>	

第五章 固定资产

项目	企业会计准则讲解 (2010)	企业会计准则讲解 (2008)
第二节 固定资产的初始计量		
外购固定资产相关增值税进项税额的处理	<p>修订内容： ◆企业外购固定资产的成本，包括购买价款、相关税费^①、使固定</p>	<p>企业外购固定资产的成本，包括购买价款、相关税费、使固定资</p>



项目	企业会计准则讲解 (2010)	企业会计准则讲解 (2008)
(续)	<p>资产达到预定可使用状态前所发生的可归属于该项资产的运输费、装卸费、安装费和专业人员服务费等。</p> <p>脚注^①：增值税转型改革后，企业购建(包括购进、接受捐赠、实物投资、自制、改扩建和安装)生产用固定资产发生的增值税进项税额，可以从销项税额中抵扣，不计入固定资产成本。</p> <p>◆修订【例 5-1】中有关增值税进项税额的处理。</p> <p>P68-P69</p>	<p>产达到预定可使用状态前所发生的可归属于该项资产的运输费、装卸费、安装费和专业人员服务费等。</p> <p>P65-P66</p>
<p>高危行业安全生产费的处理</p>	<p>修订内容： 修订了高危行业企业法定安全生产费的处理：</p> <p>◆提取时，计入相关产品的成本或当期损益，同时计入“专项储备”科目。</p> <p>◆属于费用性支出，直接冲减专项储备。</p> <p>◆使用形成固定资产的，按照形成固定资产的成本冲减专项储备，并确认相同金额的累计折旧。该固定资产在以后期间不再计提折旧。</p> <p>◆列报：“专项储备”科目期末余额在资产负债表所有者权益项下“减：库存股”和“盈余公积”之间增设“专项储备”项目反映。</p> <p>P71-P72</p>	<p>◆提取时，借记“利润分配—提取专项储备”科目，贷记“盈余公积—专项储备”科目。使用时，借记“盈余公积—专项储备”科目，贷记“利润分配—未分配利润”科目，但以“盈余公积—专项储备”科目余额冲减至零为限。</p> <p>◆费用性支出时，应当计入当期损益。</p> <p>◆对于作为固定资产管理和核算的安全防护设备等，企业应当按规定计提折旧，计入有关成本费用。</p> <p>◆列报：在所有者权益中的“盈余公积”项下以“专项储备”项目单独反映。</p> <p>P68-P69</p>



第六章 生物资产

项目	企业会计准则讲解 (2010)	企业会计准则讲解 (2008)
第三节 生物资产的后续计量		
采用公允价值模式计量	<p>修订内容：</p> <p>对于不存在活跃市场的生物资产，在可靠性得到保证的前提下，可以采用以下方法确定其公允价值：</p> <p>.....</p> <p>(4) 以使用该项生物资产的预期净现金流量按当前市场确定比率折现的现值(应当反映市场参与者预期该资产在其最相关市场产生的净现金流量)作为该资产当前的公允价值。</p> <p>P94</p>	<p>对于不存在活跃市场的生物资产，在可靠性得到保证的前提下，可以采用以下方法确定其公允价值：</p> <p>.....</p> <p>(4) 以使用该项生物资产的预期净现金流量的现值(不包括进一步生物转化活动可能增加的价值)作为该资产当前的公允价值。</p> <p>P91</p>

第七章 无形资产

项目	企业会计准则讲解 (2010)	企业会计准则讲解 (2008)
无重要差异		

第八章 非货币性资产交换

项目	企业会计准则讲解 (2010)	企业会计准则讲解 (2008)
无重要差异		



第九章 资产减值

项目	企业会计准则讲解 (2010)	企业会计准则讲解 (2008)
第五节 商誉减值测试与处理		
商誉减值测试的附注披露	<p>新增内容： 分摊到资产组的商誉（或者使用寿命不确定的无形资产）的账面价值占商誉账面价值总额的比例重大的，应当按照《企业会计准则第8号—资产减值》第三十条要求披露，除此之外，还应在附注披露：</p> <p>（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；</p> <p>（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。</p> <p>P145</p>	

第十章 职工薪酬

项目	企业会计准则讲解 (2010)	企业会计准则讲解 (2008)
第三节 职工薪酬的确认和计量		
辞退福利的计量	<p>新增内容： 规范了辞退福利计量时有关折现率的确定： “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</p>	



(续)	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	
-----	---	--

第十一章 企业年金基金

项目	企业会计准则讲解 (2010)	企业会计准则讲解 (2008)
无重要差异		

第十二章 股份支付

项目	企业会计准则讲解 (2010)	企业会计准则讲解 (2008)
第二节 股份支付的确认和计量		
可行权条件和非可行权条件的定义	新增内容: 规范股份支付中可行权条件和非可行权条件的定义: 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。 P187	
服务期限条件和业绩条件的定义	修订内容: ◆服务期限条件是指职工或其他方完成规定服务期限才可行权的条件。 ◆业绩条件是指职工或其他方	◆服务期限条件是指职工完成规定服务期限才可行权的条件。 ◆业绩条件是指企业达到特定



项目	企业会计准则讲解 (2010)	企业会计准则讲解 (2008)
(续)	完成规定服务期限且企业已经达到特定业绩目标才可行权的条件。 P187	业绩目标职工才可行权的条件。 P184
确定权益工具授予日公允价值时应考虑的因素	修订内容： 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。 P188	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。 P184
存在非可行权条件的股份支付的处理原则	新增内容： 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。 删除内容： 删除了市场条件与非市场条件处理的比较图示 12-2。 P188	
企业集团内涉及不同企业的股份支付交易的处理原则	新增内容： 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： 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。 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。 2. 接受服务企业没有结算义务	



项目	企业会计准则讲解 (2010)	企业会计准则讲解 (2008)
(续)	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;接受服务企业负有结算义务且授予本企业职工的是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	
授予权益工具加速可行权的处理	修订内容: 将取消或结算作为加速可行权处理,将原本应在剩余等待期内确认的金额立即计入当期损益,同时确认资本公积。 P194	将取消或结算作为加速可行权处理,立即确认原本应在剩余等待期内确认的金额。 P191

第十三章 债务重组

项目	企业会计准则讲解 (2010)	企业会计准则讲解 (2008)
无重要差异		

第十四章 或有事项

项目	企业会计准则讲解 (2010)	企业会计准则讲解 (2008)
无重要差异		



第十五章 收入

项目	企业会计准则讲解 (2010)	企业会计准则讲解 (2008)
第二节 销售商品收入		
将发生的相关成本是否可靠计量 对收入确认的影响	<p>新增内容： 新增【例 15-10】，说明房地产企业与收入确认相关的将发生的成本是否能够可靠计量，对收入确认的影响。 P219</p>	

第十六章 建造合同

项目	企业会计准则讲解 (2010)	企业会计准则讲解 (2008)
第一节 建造合同概述		
房地产收入适用准则的判断标准	<p>新增内容： 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：</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ 房地产购买方在建设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 	



第十七章 政府补助

项目	企业会计准则讲解 (2010)	企业会计准则讲解 (2008)
第二节 政府补助的会计处理		
政府搬迁补偿款的处理	<p>新增内容： 明确企业收到政府给予的搬迁补偿款的会计处理原则：</p> <p>◆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。</p> <p>◆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。</p> <p>P252</p>	

第十八章 借款费用

项目	企业会计准则讲解 (2010)	企业会计准则讲解 (2008)
第一节 借款费用概述		
借款费用的范畴	<p>修订内容： 借款费用是企业因借入资金所付出的代价，它包括按照《企业</p>	<p>借款费用是企业因借入资金所付出的代价，它包括借款利息、</p>



项目	企业会计准则讲解 (2010)	企业会计准则讲解 (2008)
(续)	会计准则第 22 号—金融工具确认和计量》规定的实际利率法计算确定的利息费用（包括折价或者溢价的摊销和相关辅助费用）和因外币借款所发生的汇兑差额等。 P254	折价或者溢价的摊销、辅助费用以及因外币借款而发生的汇兑差额等。 P249
第三节 借款费用的计量		
借款辅助费用资本化金额的确定	删除内容： 由于采用《企业会计准则第 22 号—金融工具确认和计量》规定的实际利率法计算确定的利息费用已包含辅助费用，故删除了有关借款辅助费用资本化金额确定的内容。 P260	

第十九章 所得税

项目	企业会计准则讲解 (2010)	企业会计准则讲解 (2008)
第三节 递延所得税负债和递延所得税资产		
确认与企业合并相关的递延所得税资产的处理	修订内容： ◆修订了对于在合并前已经存在的未确认递延所得税资产的可抵扣暂时性差异，在合并后因满足条件确认相关递延所得税资产的处理： 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，且满足确认条件的，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	如在购买日因不符合递延所得税资产的确认条件未确认相关的递延所得税资产，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；同时减记商誉



项目	企业会计准则讲解 (2010)	企业会计准则讲解 (2008)
(续)	<p>(所得税费用)。除上述情况以外，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>◆ 按上述规定修订了【例19-18】。</p> <p>P280-P281</p>	<p>金额，并作为利润表中的资产减值损失。该确认的递延所得税资产，原则上以商誉金额为限。</p> <p>P276-P277</p>

第二十章 外币折算

项目	企业会计准则讲解 (2010)	企业会计准则讲解 (2008)
第四节 外币财务报表的折算		
恶性通货膨胀经济下境外经营财务报表的重述	<p>修订内容：</p> <p>恶性通货膨胀经济下，在境外经营资产负债表中其他非货币性项目重述时，要求：</p> <p>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。</p> <p>P307</p>	<p>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。</p> <p>P303</p>



第二十一章 企业合并

项目	企业会计准则讲解 (2010)	企业会计准则讲解 (2008)
第一节 企业合并概述		
“业务”的认定	<p>修订内容： 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，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。</p> <p>P309</p>	<p>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，<u>某些情况下</u>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。</p> <p>P305</p>
仅通过合同形成的合并	<p>删除内容： 删除仅通过合同而不是所有权份额方式进行合并不属于企业合并的有关内容。</p> <p>注：根据财会[2010]25号《财政部关于执行企业会计准则的上市公司和非上市企业做好2010年年报工作的通知》二（六）规定：<u>仅通过合同而不是所有权份额将两个或者两个以上单独的企业（或特殊目的主体）合并形成一个报告主体的企业合并，也应当按照《企业会计准则第20号—企业合并》第五条至第十九条的规定进行会计处理。</u></p> <p>P310</p>	<p>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。</p> <p>P306</p>
第三节 非同一控制下企业合并的处理		
企业合并成本中或有对价的处理	<p>修订内容： 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。根据相关准则的规定，或有对价符合权益工具和金融负债定义的，购买方应当确认为一项权益或负债；符合资产定义并满足资产确认条件的，购</p>	<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，应将相关调整金额计入企业合并成本。</p>



项目	企业会计准则讲解 (2010)	企业会计准则讲解 (2008)
(续)	<p>买方应当确认为一项资产。</p> <p>购买日后 12 个月内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：</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆或有对价为权益性质的，不进行会计处理； ◆如果属于《企业会计准则第 22 号—金融工具确认和计量》中的金融工具，应采用公允价值计量，公允价值变化产生的利得和损失应按该准则规定计入当期损益或计入资本公积； ◆如果不属于《企业会计准则第 22 号—金融工具确认和计量》中的其他或有对价形成资产或负债，应按照《企业会计准则第 13 号—或有事项》或其他相应的准则处理。 <p>P325-P326</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</p>
<p>购买日取得的可辨认资产和负债的分类或指定</p>	<p>新增内容：</p> <p>非同一控制下的企业合并中，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> <ul style="list-style-type: none"> ◆根据《企业会计准则第 22 号—金融工具确认和计量》，将特定金融资产和金融负债分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产或金融负债、持有至到期投资或者可供出售金融资产。 ◆根据《企业会计准则第 24 号—套期保值》，将衍生工具指定为套期工具。 ◆根据《企业会计准则第 37 号—金融工具列报》，分析判断嵌入衍生工具是否应当与主合同进行 	



项目	企业会计准则讲解 (2010)	企业会计准则讲解 (2008)
(续)	<p>分拆。</p> <p>◆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</p>	
<p>确认与企业合并相关的递延所得税资产的处理</p>	<p>修订内容：</p> <p>修订了对于在合并前已经存在的未确认递延所得税资产的可抵扣暂时性差异，在合并后因满足条件确认相关递延所得税资产的处理：</p> <p>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，且满足确认条件的，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</p>	<p>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</p>



项目	企业会计准则讲解 (2010)	企业会计准则讲解 (2008)
(续)	<p>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，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-P329</p>	<p>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-P325</p>
<p>多次交易分步实现的非同一控制下企业合并的处理</p>	<p>修订内容： 修订了通过多次交易分步实现的非同一控制下企业合并的处理：</p> <p>◆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，确认有关投资收益，同时将与其相关的其他综合收益转为投资收益，并在附注中作出相关披露。</p> <p>◆在母公司个别财务报表对长期股权投资的账面余额进行调整：购买方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转入当期投资收益。</p> <p>◆按新规定对原讲解【例 21-7】进行修正。</p> <p>P331-P333</p>	<p>对于被购买方在购买日与交易日之间可辨认净资产公允价值的变动，相对于原持股比例的部分，在合并财务报表中应调整所有者权益相关项目，其中属于原取得投资后被投资单位实现净损益增加的资产价值量，应调整留存收益等，差额调整资本公积。</p> <p>达到企业合并前长期股权投资采用成本法核算的，其账面余额一般无需调整；达到企业合并前长期股权投资采用权益法核算的，应进行调整，将其账面价值调整至取得投资时的初始投资成本，相应调整留存收益等。</p> <p>P327-P328</p>
<p>反向购买的处理</p>	<p>新增内容： 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</p>	



项目	企业会计准则讲解 (2010)	企业会计准则讲解 (2008)
(续)	<p>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是计入当期损益。</p> <p>修订内容： 应注意的是，上市公司在其个别财务报表中应当按照《企业会计准则第 2 号—长期股权投资》等的规定确定取得资产的入账价值。上市公司的前期比较个别财务报表应为其自身个别财务报表。</p> <p>P334</p>	<p>应予说明的是，上述反向购买的会计处理原则仅适用于合并财务报表的编制。法律上母公司在该项合并中形成的对法律上子公司长期股权投资成本的确定，应当遵从《企业会计准则第 2 号—长期股权投资》的相关规定。</p> <p>P329</p>

第二十二章 租赁

项目	企业会计准则讲解 (2010)	企业会计准则讲解 (2008)
无重要差异		

第二十三章 金融工具确认和计量

项目	企业会计准则讲解 (2010)	企业会计准则讲解 (2008)
第二节 金融资产和金融负债的分类		
上市公司限售股权的分类	<p>修订内容： 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</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</p>



项目	企业会计准则讲解 (2010)	企业会计准则讲解 (2008)
(续)	<p>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，或以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。</p> <p>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</p>	<p>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</p>
第四节 金融资产和金融负债的计量		
以摊余成本计量的金融工具的重估	<p>修订内容：</p> <p>以摊余成本计量的金融工具在重估时：</p> <p>企业应通过按金融工具初始实际利率或在适用情况下按套期保值准则第二十四条情况下重新计算的实际利率，计算预计未来现金流量的现值来重估金融工具的账面价值，相关调整金额应作为收入或费用，计入当期损益。</p> <p>P371-P372</p>	<p>企业应通过按金融工具初始实际利率计算预计未来现金流量的现值来重估金融工具的账面价值，相关调整金额作为收入或费用，计入当期损益。</p> <p>P366-P367</p>
融资融券业务的确认和计量	<p>新增内容：</p> <p>规范了融资融券业务的处理：</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆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。 ◆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 	



项目	企业会计准则讲解 (2010)	企业会计准则讲解 (2008)
(续)	<p>代客户买卖证券时，应当作为证券经纪业务进行会计处理。</p> <p>◆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</p>	

第二十四章 金融资产转移

项目	企业会计准则讲解 (2010)	企业会计准则讲解 (2008)
第二节 金融资产转移的确认和计量		
不符合终止确认条件的金融资产转移	<p>新增内容：</p> <p>明确规定融券业务属于不符合该项金融资产终止确认条件转移的情形：</p> <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</p>	

第二十五章 套期保值

项目	企业会计准则讲解 (2010)	企业会计准则讲解 (2008)
无重要差异		



第二十六章 原保险合同

项目	企业会计准则讲解 (2010)	企业会计准则讲解 (2008)
第一节 原保险合同概述		
准则的范畴	修订内容： 《企业会计准则第 25 号—原保险合同》和《保险合同相关会计处理规定》（财会〔2009〕15 号）规范了原保险合同的确认、计量和相关信息的列报。 P436	《企业会计准则第 25 号—原保险合同》规范了原保险合同的确认、计量和相关信息的列报。 P431
适用范围	新增内容： 明确规定：融资性担保公司发生的担保业务，亦应当按照保险合同准则的相关规定进行会计处理。 P436	
保险合同的认定	新增内容： 一项合同在认定为保险合同后，在所有的权利和义务未被履行或清偿之前，一直是保险合同，不需要在每个资产负债表日重新进行测试。 P436	
混合风险合同的分拆	修订内容： 修订了混合风险合同的分拆规定： ◆ 保险风险部分和其他风险部分能够区分，并且能够单独计量的，保险人应当将保险风险部分和其他风险部分进行分拆。 ◆ 保险人不能将保险风险部分和其他风险部分进行分拆的，应当进行重大保险风险测试，并根据不同情况进行会计处理。 P438	保险风险部分和其他风险部分能够区分，并且能够单独计量的，保险人可以将保险风险部分和其他风险部分进行分拆。 保险人不能将保险风险部分和其他风险部分进行分拆的，应当将整个合同确定为原保险合同。 P433
重大保险风险测试	新增内容： ◆ 明确规定混合风险合同不能分拆时，应当进行重大保险风险测	



项目	企业会计准则讲解 (2010)	企业会计准则讲解 (2008)
(续)	<p>试。</p> <p>◆根据重大保险风险测试结果区别处理：保险风险重大，应当将整个合同确定为保险合同，按照原保险合同准则、再保险合同准则等进行处理；保险风险不重大，应当按照《企业会计准则第 22 号—金融工具确认和计量》、《企业会计准则第 37 号—金融工具列报》等进行处理。</p> <p>◆规范了重大保险风险测试相关内容：以单项合同为基础进行测试；同质保险风险的合同可以组合测试；发生合同约定的保险事故可能导致保险人支付重大附加利益的，认定为保险风险重大；合同的签发对交易双方的经济利益没有可辨认的影响，表明合同不具有商业实质。</p> <p>P438-P439</p>	
第三节 原保险合同准备金的确认和计量		
保险合同准备金的计量	<p>新增内容：</p> <p>规范了保险合同准备金的计量，包括保险合同准备金的计量单元、合理估计金额的确定、边际的确定、货币时间价值的考虑、保险精算假设的选定等内容。</p> <p>P441-P444</p>	
第四节 原保险合同成本的确认和计量		
保单取得成本的处理	<p>修订内容：</p> <p>保单取得成本区分“增量保单取得成本”和“非增量保单取得成本”两种情况，分别处理：</p> <p>◆增量保单取得成本，应当作为保险合同准备金负债的组成部分；</p> <p>◆非增量保单取得成本，应当在发生时计入当期损益。</p>	<p>原保险合同准则规定，保单取得成本在发生时计入当期损益。</p>



项目	企业会计准则讲解 (2010)	企业会计准则讲解 (2008)
(续)	P447	P439
第五节 新旧比较与衔接		
新旧衔接	<p>新增内容： 《保险合同相关会计处理规定》发布后，保险公司自编制 2009 年度财务报告开始，对于以前年度发生的有关交易或事项的会计处理与《保险合同相关会计处理规定》不一致的，应当进行追溯调整。但是，追溯调整不切实可行的除外。</p> <p>P451</p>	

第二十七章 再保险合同

项目	企业会计准则讲解 (2010)	企业会计准则讲解 (2008)
第一节 再保险合同概述		
准则的范畴	<p>修订内容： 《企业会计准则第 26 号—再保险合同》和《保险合同相关会计处理规定》（财会[2009]15 号）规范了再保险合同的会计确认、计量和相关信息的列报。</p> <p>P452</p>	<p>《企业会计准则第 26 号—再保险合同》规范了再保险合同的会计确认、计量和相关信息的列报。</p> <p>P443</p>



第二十八章 石油天然气开采

项目	企业会计准则讲解 (2010)	企业会计准则讲解 (2008)
第二节 石油天然气开采的确认和计量		
弃置义务的处理	新增内容： 井及相关设施以外的油气储 存、集输、加工和销售等设施，企 业可参照井及相关设施的弃置义 务进行处理。 P467	

第二十九章 会计政策、会计估计变更和差错更正

项目	企业会计准则讲解 (2010)	企业会计准则讲解 (2008)
无重要差异		

第三十章 资产负债表日后事项

项目	企业会计准则讲解 (2010)	企业会计准则讲解 (2008)
无重要差异		

第三十一章 财务报表列报

项目	企业会计准则讲解 (2010)	企业会计准则讲解 (2008)
第三节 资产负债表		



项目	企业会计准则讲解 (2010)	企业会计准则讲解 (2008)
流动资产和非流动资产的划分	<p>新增内容：</p> <p>规范了交易性金融资产作为流动资产和非流动资产列报的条件，明确指出：</p> <p>并非所有交易性金融资产均为流动资产，比如自报告期日起超过 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</p>	
典当公司资产负债表的格式	<p>修订内容：</p> <p>取消了典当企业执行商业银行资产负债表格式的要求。</p> <p>注：《典当企业执行〈企业会计准则〉若干衔接规定》（财会[2009]11 号），规范了典当企业财务报表的格式及列报要求。</p> <p>P506</p>	<p>政策性银行、信托公司、租赁公司、财务公司、典当公司应当执行商业银行资产负债表格式和附注规定。</p> <p>P497</p>
第四节 利润表		
利润表的列报格式	<p>修订内容：</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆修订了利润表的列报格式：在“每股收益”项目下增列“其他综合收益”项目和“综合收益总额”项目。 ◆增加一般企业利润表的表式：表 31-2。 ◆以表 31-4 修订原讲解表 31-2，证券投资基金利润表的表式。 <p>P510、P514</p>	
其他综合收益	<p>修订内容：</p> <p>引入“其他综合收益”项目，具体内容如下：</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆综合收益的构成：净利润和其他综合收益。 ◆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 	<p>◆综合收益=净利润+直接计入所有者权益的利得和损失。</p>



项目	企业会计准则讲解 (2010)	企业会计准则讲解 (2008)
(续)	失扣除所得税影响后的净额。 ◆增加表 31-3,以规范其他综合收益各项目及其所得税影响,以及原计入其他综合收益、当期转入损益的金额等附注信息的披露。 P511-P512	P504
第五节 所有者权益变动表		
所有者权益变动表的列报格式	修订内容: ◆修订了所有者权益变动表的项目:原“三、本年增减变动金额(减少以“-”号填列)”项下的“(二)直接计入所有者权益的利得和损失”项目,变更为“其他综合收益”项目。 ◆增加一般企业所有者权益变动表的表式:表 31-5。 ◆“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。 P515-P516	◆“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。 P504
典当公司所有者权益变动表的格式	修订内容: 取消了典当企业执行商业银行所有者权益变动表格式的要求。 注:《典当企业执行〈企业会计准则〉若干衔接规定》(财会[2009]11号),规范了典当企业财务报表的格式及列报要求。 P517	政策性银行、信托公司、租赁公司、财务公司、典当公司应当执行商业银行所有者权益变动表格式和附注规定。 P505-P506



第三十二章 现金流量表

项目	企业会计准则讲解 (2010)	企业会计准则讲解 (2008)
无重要差异		

第三十三章 中期财务报告

项目	企业会计准则讲解 (2010)	企业会计准则讲解 (2008)
无重要差异		

第三十四章 合并财务报表

项目	企业会计准则讲解 (2010)	企业会计准则讲解 (2008)
第一节 合并财务报表概述		
“控制”的判断	新增内容： 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、投资者之间的相互关系、公司治理结构、潜在表决权、日常经营管理特点等因素。 P555	
合并范围的确定	新增内容： 按照本准则的规定，投资企业对于与其他方一起实施共同控制的被投资单位，应当采用权益法核算，不应采用比例合并法。但是，	



项目	企业会计准则讲解 (2010)	企业会计准则讲解 (2008)
(续)	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。 P558	
会计政策的统一	新增内容： 中国境内企业设在境外的子公司在境外发生的交易或事项，境内不存在且受法律法规等限制或交易不常见，企业会计准则未作出规范的，可以将境外子公司已经进行的会计处理结果，在符合基本准则的原则下，按照国际财务报告准则进行调整后，并入境内母公司合并财务报表的相关项目。 P559	
第二节 合并资产负债表		
合并中对子公司投资的权益法调整	新增内容： 新增在合并过程中对子公司投资权益法调整的有关内容： ◆如果存在未实现内部交易损益，在采用权益法进行调整时还应对该未实现内部交易损益进行调整。 ◆规范了在合并中编制的具体调整分录。 P560	
合并资产负债表的抵销	修订内容： 修订了【例 34-1】及【例 34-2】，主要变化如下： ◆引入递延所得税的有关内容及相关的税法规定； ◆对未实现内部交易损益进行权益法调整； ◆修改了合并工作底稿的列报格式。 修订了【例 34-3】、【例 34-5】、【例 34-6】及【例 34-7】，新增未	



项目	企业会计准则讲解 (2010)	企业会计准则讲解 (2008)
(续)	实现内部利润在合并抵销时有关递延所得税的处理。 P560-P574、P576、P578、P580	
收购子公司少数股权在合并中的处理	<p>新增内容：</p> <p>母公司在取得对子公司的控制权形成企业合并后，购买少数股东全部或部分权益的，实质上是股东之间的权益性交易，也应当分别个别财务报表和合并财务报表分别进行相关会计处理：</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆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，子公司的资产、负债应以购买日(或合并日)开始持续计算的金额反映。母公司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)开始持续计算的可辨认净资产份额之间的差额，应当调整资本公积(资本溢价)，资本溢价不足冲减的，应当冲减留存收益。 <p>P581</p>	
以非货币资产投资子公司在合并中的处理	<p>新增内容：</p> <p>企业以非货币资产出资设立子公司或对子公司增资，在编制合并财务报表时，需要将该非货币资产调整恢复至原账面价值，并在此基础上持续编制合并财务报表。</p> <p>P581</p>	
处置子公司股权并丧失控制权的处理	<p>新增内容：</p> <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> <ul style="list-style-type: none"> ◆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” 	



项目	企业会计准则讲解 (2010)	企业会计准则讲解 (2008)
(续)	<p>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，还应当扣除商誉。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>◆新增【例 34-8】，说明处置子公司股权并已丧失控制权交易在个别财务报表及合并财务报表中的处理。</p> <p>P581-P583</p>	
处置子公司股权但未丧失控制权的处理	<p>新增内容：</p> <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”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</p>	
持有待售子公司的附注披露	<p>新增内容：</p> <p>对于持有待售的子公司，母公司在合并财务报表附注中应当对</p>	



项目	企业会计准则讲解 (2010)	企业会计准则讲解 (2008)
(续)	<p>以下事项作出披露：</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ 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。 ◆ 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确 定条件，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。 ◆ 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。 <p>P583</p>	
<p>超额亏损子公司在合并中的处理</p>	<p>修订内容：</p> <p>修订了子公司发生超额亏损在合并资产负债表中的处理：</p> <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</p>	<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，其余额应当分别下列情况进行处理：</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ 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股东权益； ◆ 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>P575</p>
<p>合并资产负债表的列报格式</p>	<p>修订内容：</p> <p>修订了表 34-5 中合并资产负</p>	



项目	企业会计准则讲解 (2010)	企业会计准则讲解 (2008)
(续)	债表的列报格式： 在所有者权益项目中增列“专项储备”项目。 P584-P585	
第三节 合并利润表		
合并利润表的列报格式	修订内容： 修订了表 34-6 及表 34-7 中合并利润表的列报格式： ◆在“每股收益”项下增列“其他综合收益”项目和“综合收益总额”项目。 ◆在“综合收益总额”项目下增列“归属于母公司所有者的综合收益总额”和“归属于少数股东的综合收益总额”两个项目。 P589-P591	
第四节 合并现金流量表		
企业合并的抵销处理	新增内容： 在企业合并当期，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。 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	



项目	企业会计准则讲解 (2010)	企业会计准则讲解 (2008)
(续)	<p>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。</p> <p>修订内容： 以【例 34-18】修订了原讲解【例 34-17】，新增收购子公司时有关现金流量的合并抵销分录。</p> <p>P595</p>	
第五节 合并所有者权益变动表		
所有者权益项目在合并中的处理	<p>新增内容：</p> <p>新增合并中所有者权益项目的列报要求：</p> <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”项目，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>修订内容：</p> <p>以【例 34-19】修订了原讲解【例 34-18】，新增有关子公司可供出售金融资产公允价值变动净额的合并抵销分录。例中有关所有者权益变动表列报项目的变化详见第三十一章“财务报表列报”的比较。</p> <p>P599-P603</p>	



第三十五章 每股收益

项目	企业会计准则讲解 (2010)	企业会计准则讲解 (2008)
无重要差异		

第三十六章 分部报告

项目	企业会计准则讲解 (2010)	企业会计准则讲解 (2008)
第一节 分部报告概述		
准则的范畴	<p>修订内容：</p> <p>《企业会计准则第 35 号—分部报告》和《企业会计准则解释第 3 号》相关规定主要规范了企业分部报告的编制方法和应披露的信息。</p> <p>P618</p>	<p>《企业会计准则第 35 号—分部报告》主要规范了企业分部报告的编制方法和应披露的信息。</p> <p>P602</p>
第二节 报告分部的确定		
经营分部的概念	<p>修订内容：</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆引入“经营分部”概念，以替换原讲解的“业务分部”和“地区分部”概念。 ◆经营分部，是指企业内同时满足下列条件的组成部分：(1) 该组成部分能够在日常活动中产生收入、发生费用；(2) 企业管理层能够定期评价该组成部分的经营成果，以决定向其配置资源、评价其业绩；(3) 企业能够取得该组成部分的财务状况、经营成果和现金流量等有关会计信息。 <p>P618-P619</p>	<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>业务分部，是指企业内部可区分的、能够提供单项或一组相关产品或劳务的组成部分。该组成部分承担了不同于其他组成部分的风险和报酬。</p> <p>P602</p>
分部费用的确定	<p>删除内容：</p> <p>删除原讲解中分部费用通常</p>	



项目	企业会计准则讲解 (2010)	企业会计准则讲解 (2008)
(续)	不包括项目之一：所得税费用。 P622	
报告分部的数量	新增内容： 报告分部的数量通常不应超过 10 个。如果报告分部的数量超过 10 个，企业应当考虑将具有相似经济特征、满足经营分部合并条件的报告分部进行合并，以使合并后的报告分部数量不超过 10 个。 P624	
第三节 分部信息的披露		
分部信息披露的形式	修订内容： 不再要求区分主要报告形式和次要报告形式，分别披露分部信息。 P624	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。 P611
分部信息披露的基础	新增内容： 企业应当以对外提供的财务报表为基础披露分部信息；对外提供合并财务报表的企业，应当以合并财务报表为基础披露分部信息。 P624	
描述性信息的披露	新增内容： 增加描述性信息披露要求： ◆确定报告分部考虑的因素，新增【例 36-7】予以说明； ◆报告分部的产品和劳务的类型，新增【例 36-8】予以说明。 P624-P625	
报告分部财务信息的披露	新增内容： ◆明确每一报告分部的利润（亏损）总额披露项目：对外交易收入和分部间交易收入；利息收入和利息费用，但报告分部的日常活动是金融性质的除外；折旧费用和摊销费用，以及其他重大的非现金项	



项目	企业会计准则讲解 (2010)	企业会计准则讲解 (2008)
(续)	<p>目；采用权益法核算的长期股权投资确认的投资收益；所得税费用或所得税收益；其他重大的收益或费用项目。</p> <p>◆明确每一报告分部的资产总额披露项目：采用权益法核算的长期股权投资金额；非流动资产（不包括金融资产、独立账户资产、递延所得税资产）金额。</p> <p>修订内容： 【例 36-9】修订了原讲解【例 36-8】，分部信息表格中的列报项目发生较大变化。 P625-P626</p>	
报告分部的比较信息	<p>新增内容：</p> <p>◆企业内部组织结构改变导致报告分部组成发生变化的，应当提供前期比较数据。但是提供比较数据不切实可行的除外。企业未提供前期比较数据的，应当在报告分部组成发生变化的当年，同时披露以新的报告分部和旧的报告分部为基础编制的分部信息。</p> <p>◆不论企业是否提供前期比较数据，均应披露这一事实。 P628</p>	

第三十七章 关联方披露

项目	企业会计准则讲解 (2010)	企业会计准则讲解 (2008)
第一节 关联方披露概述		
关联方的构成	<p>修订内容：</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</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</p>



项目	企业会计准则讲解 (2010)	企业会计准则讲解 (2008)
(续)	同受一方控制、共同控制的，构成关联方。 P630	同受一方控制、共同控制或重大影响的，构成关联方。 P619
第二节 关联方关系的认定		
关联方关系的认定	<p>修订内容：</p> <p>明确规定企业的关联方包括：</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆该企业的合营企业。合营企业包括合营企业的子公司。 ◆该企业的联营企业。联营企业包括联营企业的子公司。 ◆该企业的主要投资者个人、关键管理人员或与其关系密切的家庭成员控制、共同控制的其他企业。 <p>P631-P632</p>	<p>该企业的合营企业。</p> <p>该企业的联营企业。</p> <p>该企业的主要投资者个人、关键管理人员或与其关系密切的家庭成员控制、共同控制或施加重大影响的其他企业。</p> <p>P620-P621</p>
关联方关系界定的例外情况	<p>新增内容：</p> <p>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，某人既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</p>	
第三节 关联方交易		
关联方交易的类型	<p>新增内容：</p> <p>关联方交易还包括就某特定事项在未来发生或不发生时所作出的采取相应行动的任何承诺，例如（已确认及未确认的）待执行合同。</p> <p>P634</p>	



项目	企业会计准则讲解 (2010)	企业会计准则讲解 (2008)
第四节 关联方的披露		
关联方交易要素的披露	<p>新增内容： 交易要素至少应当包括：交易的金额；未结算项目的金额、条款和条件，包括承诺。</p> <p>P635</p>	

三十八章 金融工具列报

项目	企业会计准则讲解 (2010)	企业会计准则讲解 (2008)
第二节 权益工具的确认和计量		
分离交易可转换公司债券的处理	<p>新增内容： 企业发行认股权和债券分离交易的可转换公司债券，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</p>	
第三节 金融工具披露		
适用范围	<p>新增内容： 规范了以下内容应当按照本准则列报： ◆风险投资机构、共同基金以及</p>	



项目	企业会计准则讲解 (2010)	企业会计准则讲解 (2008)
(续)	<p>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。</p> <p>◆企业如发行了一项既含负债成份又含权益成份的工具，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</p>	
<p>将贷款和应收款项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的披露</p>	<p>新增披露要求：</p> <p>◆因信用风险变化导致的此类贷款或应收款项金额变动值的确定方法应予披露；</p> <p>◆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>P647</p>	
<p>指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债的披露</p>	<p>新增披露要求：</p> <p>◆因信用风险导致的变动值的确定方法应予披露；</p> <p>◆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</p>	
<p>可供出售金融资产重分类至其他类别金融资产的披露</p>	<p>新增披露要求：</p> <p>◆重分类的金额；</p> <p>◆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；</p> <p>◆在该金融资产被重分类的报</p>	



项目	企业会计准则讲解 (2010)	企业会计准则讲解 (2008)
(续)	<p>告期间，应披露该报告期间和以前期间确认为当期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；</p> <p>◆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；</p> <p>◆该金融资产重分类时，该金融资产的实际利率和企业预期能够收回的现金流量金额。</p> <p>P648</p>	
估值技术发生变化的披露	<p>新增披露要求：</p> <p>用于确定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</p>	
公允价值计量的层级	<p>新增内容：</p> <p>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：</p> <p>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；</p> <p>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；</p> <p>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>P655</p>	
公允价值计量层级的判断	<p>新增内容：</p> <p>公允价值计量中的层级取决</p>	



项目	企业会计准则讲解 (2010)	企业会计准则讲解 (2008)
(续)	<p>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，需要考虑对该资产或负债特定相关的因素。</p> <p>P655</p>	
公允价值计量的披露	<p>新增内容：</p> <p>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> <ul style="list-style-type: none"> ◆公允价值计量中的层级； ◆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； ◆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： <ul style="list-style-type: none"> 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； ②本期确认并计入其他综合收益的利得或损失总额； ③购买、销售、发行和结算（每类变化应予单独披露）； 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 	



项目	企业会计准则讲解 (2010)	企业会计准则讲解 (2008)
(续)	<p>级应当单独披露。</p> <p>◆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</p>	
包含相机参与分红特征的保险合同的披露	<p>新增内容：</p> <p>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，则无须披露。</p> <p>P656</p>	
金融工具风险披露的总体要求	<p>新增披露要求：</p> <p>◆企业应当披露使财务报表使用者评价期末让企业暴露于风险之中的金融工具相关风险的性质和程度。</p> <p>◆金融风险应当在财务报表中披露，或者从财务报表指向其他报表，比如管理层评论或风险报告。无论何种方式，所使用的术语及其时间含义应相互一致。如没有互相衔接一致或相互参照的信息，财务报表是不完整的。</p> <p>P656</p>	
金融负债流动性风险的披露	<p>新增披露要求：</p> <p>◆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</p>	



项目	企业会计准则讲解 (2010)	企业会计准则讲解 (2008)
(续)	<p>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>◆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，到期期限分析应包括剩余合同到期期限。例如，对于浮动利率资产或负债的现金流量套期中剩余五年的利率掉期；再如，对于所有的贷款承诺等。</p> <p>◆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加担保物（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</p>	