

Deloitte.

德勤

2005年4月1日

审计

中国会计规定与 国际财务报告准则 的比较。

目录	页数
中国会计发展概要	1-2
中国会计规定与国际财务报告准则的比较	
- 一般比较	3
- 非流动有形资产	3-4
- 无形资产	4
- 投资	5-6
- 其他资产	
○ 持有待售的非流动资产	7
○ 应收款项—坏帐	7
○ 存货	7
○ 委托贷款	7
○ 农业	7
- 负债	7
- 收入	8
- 其他损益项目	
○ 开办费	8
○ 借款费用	8-9
○ 政府补助	9
○ 所得税	10
○ 退税收入	10
○ 职工奖励及福利基金	10
- 租赁	10-12
- 其他	
○ 非货币性交易	12
○ 债务重组收益的一般原则	12
○ 金融工具 - 衍生工具	13
○ 金融工具 - 套期会计	13
○ 基于股权的支付	13
○ 关联交易	13
○ 现金流量表	14
- 企业合并	14-16

中国会计发展概要

随着中国加入世界贸易组织，国内和国际间的商业活动快速增加。中国已经充分认识到，良好的财务报告体系在经济发展的过程中扮演着重要的角色。作为负责规范国内会计实务的机构，财政部将树立投资者对财务信息的信心、增加财务报告的透明度及与国际财务报告准则（IFRS）进行协调作为其工作目标。中国会计准则的发展是达到上述目标的重要因素，财政部已经就此取得重大进展。

在 1993 年，在世界银行的资助下，财政部开始发展约 30 项适用于中国发展中社会主义市场经济的，旨在使中国的会计及财务编报实务能与国际接轨的会计准则。有幸地德勤会计师事务所被聘请为该会计准则发展项目的顾问。在 1994 年至 1996 年 3 年间，相关准则的征求意见稿已分批发出。在 2000 年，德勤会计师事务所再次获聘为中国会计发展项目第二期的顾问，发展约 17 项会计准则，当中主要是国际会计准则委员会(国际会计准则理事会的前身)正在处理的项目及一些特殊行业的会计准则。到目前为止，共发出 16 项《企业会计准则》（以下简称“具体准则”），而其它准则仍在制订中。

中国会计准则

	会计准则	施行日期	实施范围
1.	关联方关系及其交易的披露	1997 年 1 月 1 日	上市公司
2.	现金流量表（2001 年修订，只作出了有限度的修改）	2001 年 1 月 1 日	所有企业
3.	资产负债表日后事项（2003 年修订）	2003 年 7 月 1 日	执行《企业会计制度》的企业
4.	债务重组（2001 年修订，作出了重大修改）	2001 年 1 月 1 日	所有企业
5.	收入	1999 年 1 月 1 日	上市公司
6.	投资（2001 年修订，只作出了有限度的修改）	2001 年 1 月 1 日	股份有限公司（2001 年 1 月 1 日前只适用于上市公司）
7.	建造合同	1999 年 1 月 1 日	上市公司
8.	会计政策、会计估计变更和会计差错更正（2001 年修订，只作出了有限度的修改）	2001 年 1 月 1 日	所有企业（2001 年 1 月 1 日前只适用于上市公司）
9.	非货币性交易（2001 年修订，作出了重大修改）	2001 年 1 月 1 日	所有企业
10.	或有事项	2000 年 7 月 1 日	所有企业
11.	无形资产	2001 年 1 月 1 日	股份有限公司
12.	借款费用	2001 年 1 月 1 日	所有企业
13.	租赁	2001 年 1 月 1 日	所有企业
14.	中期财务报告	2002 年 1 月 1 日	上市公司
15.	存货	2002 年 1 月 1 日	执行《企业会计制度》的企业
16.	固定资产	2002 年 1 月 1 日	执行《企业会计制度》的企业

除了制定具体会计准则外，在 2000 年底，财政部发布了新的《企业会计制度》（以下简称“新制度”），并自 2001 年 1 月 1 日起适用于所有股份有限公司。新制度的施行使中国会计与国际惯例更具可比性，当中较为重要的是全面要求对发生减值的资产确认减值损失。从 2002 年 1 月 1 日起，新制度扩展至适用于所有外商投资企业。于 2003 年 3 月，财政部进一步扩展新制度的涵盖范围，要求所有于 2003 年 1 月 1 日或以后成立的企业（小企业及金融机构除外）全面执行新制度。长远而言，财政部拟将新制度应用于所有大、中型企业（包括国有企业），将以往不同行业或不同类型企业各自不同的会计处理方法统一起来，以加强报表的可比性。

此外，财政部亦根据金融企业及小企业的特点和需要，分别制定了新的《金融企业会计制度》及《小企业会计制度》。新的《金融企业会计制度》于 2002 年 1 月 1 日起于所有上市及外商投资金融企业施行，并自 2004 年 1 月 1 日起扩展到非上市的非外商投资证券公司。而《小企业会计制度》将于 2005 年 1 月 1 日对指定的小企业生效。

一般而言（不包括金融企业及小企业），《企业会计制度》、《企业会计准则》及相关的会计公告（一般名为“财会”的通知）构成现时中国会计的基础规定。当各公告间出现差异时，除特别注明外，一般均会以最新的公告要求为准。另外，《企业会计制度》已包含各具体《企业会计准则》（中期财务报告准则除外）的基本会计原则，但各具体《企业会计准则》有较详尽的阐释。

考虑到目前中国会计与 IFRS 仍有一定程度的差异，我们特制定以下的会计比较表（截止至 2005 年 3 月）供有关人士参考之用。但请留意下表只是以采用《企业会计制度》的企业为对象，并就主要会计项目在会计核算上的比较，并不能视作一份完整的比较表，另外下表并没有对相关披露要求作出比较，亦不是为特殊行业（例如银行、保险等）或小企业而设。

2003 年末及 2004 年初，国际会计准则理事会（IASB）发出了多项新的国际财务报告准则及对多项国际会计准则（IAS）作出了修订。这些新修订和新发出的准则，除 IFRS 3 企业合并以及相关的对 IAS 36 和 IAS 38 的修订（参见附注 3）之外，均已于 2005 年 1 月 1 日开始的会计年度生效。为了让读者能更全面了解存在的差异及其变化，下表既包括对修订前国际会计准则的比较（在“国际财务报告准则（修订前）”一栏表示）外，也包括与新发出及修订后的准则的比较（在“国际财务报告准则（修订后）”一栏表示）。如果新发出和修订后准则与“国际财务报告准则（修订前）”一栏中的内容一致或未作修订，则在“国际财务报告准则（修订后）”一栏将注明“与修订前一致”。

科目	中国	国际财务报告准则 (修订前)	国际财务报告准则 (修订后)
一般比较			
资产和负债的定义	<p>资产，是指过去的交易、事项形成并由企业拥有或者控制的资源，该资源预期会给企业带来经济利益。</p> <p>负债，是指过去的交易、事项形成的现时义务，履行该义务预期会导致经济利益流出企业。</p> <p>基本上，不符合资产和负债定义，并且不属于权益的项目不可在资产负债表上确认。</p>	资产和负债的定义与中国相同，对于不符合资产和负债定义，并且不属于权益的项目，一概不可在资产负债表上确认。	与修订前一致
确认和计量的一般原则	按价款金额入账，一般不考虑递延支付的折现影响（现值）。	考虑公允价值，包括递延支付的折现影响。	与修订前一致。
非流动有形资产			
不动产、场厂和设备-计量	指“固定资产”，按成本减累计折旧计量，但如发生减值，应减记至可收回金额。	允许采用成本模式（与中国相同）和重估价模式。	基本上与修订前一致。
不动产、场厂和设备-折旧	<p>允许企业根据固定资产的性质和使用情况，合理地确定固定资产的使用寿命和预计净残值，并根据固定资产所含经济利益预期实现方式，选择合理的固定资产折旧方法。固定资产折旧方法可以采用年限平均法、工作量法、年数总和法和双倍余额递减法等。</p> <p>按照财会[2004]3号文，改变折旧方法会作为会计估计变更处理。</p>	与中国相似。	澄清对于不动产、场厂和设备每一重要部分应分别确定折旧，即应采用部件折旧法（component depreciation method）。

科目	中国	国际财务报告准则 (修订前)	国际财务报告准则 (修订后)
投资性房地产	一般作为固定资产处理；但对于房地产开发企业自行开发用于出租目的的房地产，会作为出租开发产品按期摊销，而按照财会[2004]3号文，其账面价值在资产负债表作为其他长期资产列示。	<ul style="list-style-type: none"> 可选择成本法或以公允价值计量。 当选用成本法，则按成本减累计折旧及减值准备计量，但需披露其公允价值。 当选择以公允价值计量，则将公允价值变动计入当期损益。 	与修订前大致相同，但对于经营租赁下持有的房地产，在符合一定条件时，也可作为投资性房地产。
在建工程（即建造中的固定资产） - 减值	企业在建工程预计发生减值时，如长期停建并且预计在3年内不会重新开工的在建工程，应当计提资产减值准备。	基本上与中国相同，但无任何停工期限规定作为计提减值准备的依据。	与修订前一致。
无形资产			
企业自行开发的无形资产	<ul style="list-style-type: none"> 研究与开发费用，直接计入当期损益，不得资本化。 只有为依法申请取得的自行开发无形资产而发生如注册费、律师等费用，才能资本化。 在企业合并中不确认新的无形资产。 	<ul style="list-style-type: none"> 研究支出在其发生时确认为费用。 开发支出符合一定条件（例如：技术上可行，有足够资源完成发展项目，很可能产生未来经济利益）时应确认为无形资产。 在企业合并中，如果符合无形资产的定义，应按公允价值确认被购买方研制中的研究与开发项目。 	与修订前一致。
无形资产 - 摊销	<ul style="list-style-type: none"> 规定无形资产应当自取得当月起在预计使用年限内分期平均摊销，计入损益。 如预计使用年限超过了相关合同规定的受益年限或法律规定的有效年限，则采用孰短的原则。 如果合同和法律都没有规定年限的，摊销年限不应超过10年。 	按无形资产的预期使用寿命摊销，但存在可反驳假设认为销期限不可超过20年。	取消了摊销年限不超过20年的可反驳假设，并且规定，如果无形资产有不确定（indefinite）的使用寿命（即预期能产生净现金流入企业的未来期间，并不预期会受到限制），则该等无形资产不应摊销，但应每年及在其出现减值迹象时进行减值测试。

科目	中国	国际财务报告准则 (修订前)	国际财务报告准则 (修订后)
投资			
无控制权投资 - 一般处理	<p>仅仅包括权益和债券投资的会计处理要求，可分为短期投资及长期投资。</p> <p><u>短期投资</u></p> <ul style="list-style-type: none"> 按成本与市价孰低计量，可按投资总体、类别或单项计提跌价准备。如果某项投资占整个短期投资 10% 或以上，该项投资应按单项投资为基础计提跌价准备。 <p><u>长期投资</u></p> <ul style="list-style-type: none"> 股权投资： <ul style="list-style-type: none"> 成本法。 债权投资： <ul style="list-style-type: none"> 成本±溢价/折价摊销。 如发生减值，应将账面价值减记至可收回金额。 	<p>金融资产可分为企业源生的贷款和应收款项、持有至到期日投资、为交易而持有的投资及可供出售的投资。</p> <ul style="list-style-type: none"> 企业源生的贷款和应收款项 <ul style="list-style-type: none"> 成本±溢价/折价摊销-减值。 持有至到期日的投资（指有意图及能力持有至到期日，并有固定或可确定金额和固定期限的投资） <ul style="list-style-type: none"> 成本±溢价/折价摊销-减值。 为交易而持有的投资 <ul style="list-style-type: none"> 按公允价值计量，价值变动计入损益。 可供出售的投资 <ul style="list-style-type: none"> 按公允价值计量，价值变动可选择计入损益或权益。 	<p>根据修订后的 IAS 39，金融资产可分为贷款和应收款项、持有至到期日投资、以公允价值计量（变动经收益表）的投资及可供出售的投资。</p> <ul style="list-style-type: none"> 贷款和应收款项 <ul style="list-style-type: none"> 包括没有活跃市场报价和企业取得的（非源生的）贷款和应收款项。 按摊余成本计量。 持有至到期日的投资 <ul style="list-style-type: none"> 计量要求和定义未改变。 以公允价值计量（变动经收益表）的投资 <ul style="list-style-type: none"> 包括为交易而持有的投资和其他在初始确认时指定的金融资产（允许在初始确认时指定是为了减少会计上的误配比、减轻套期会计的负担和简化嵌入衍生工具的会计处理要求）。 可供出售的投资 <ul style="list-style-type: none"> 按公允价值计量，价值变动计入权益，但不能计入损益。
联营、合营及子公司 - 在投资者单独财务报表的核算	<p>采用权益法（通常，拥有被投资单位有表决权资本 20% 或以上，则视为具有重大影响）。</p>	<ul style="list-style-type: none"> 联营企业及子公司：成本法或权益法或作为可供出售的金融资产处理。 合营企业：无规定。 	<p>除按 IFRS 5 归类为持有待售的投资（见下述有关内容）以外，其余（包括对联营、合营及子公司的投资）按成本法或按 IAS 39 处理。</p>

科目	中国	国际财务报告准则 (修订前)	国际财务报告准则 (修订后)
联营、合营及子公司 - 在合并报表中的核算	<ul style="list-style-type: none"> 联营企业：权益法 合营企业：比例合并法 子公司：合并 	<ul style="list-style-type: none"> 联营企业：权益法 合营企业：比例合并法/权益法 子公司：合并 如果符合下列条件，子公司可不合并： <ul style="list-style-type: none"> 在购入时已打算在近期出售的暂时性控制的子公司。 子公司在严格的长期限制条件下经营，从而大大削弱了其向母公司转移资金的能力。 	<ul style="list-style-type: none"> 除下述情况外，与修订前一致。 以前准则中允许的不予合并子公司的豁免已经取消（即暂时性控制和长期限制经营）。 根据 IFRS 5 分类为持有待售的子公司、联营和合营企业，应按 IFRS 5 的要求处理。 如果报告实体因没有子公司而不编制合并财务报表时，联营企业与合营企业仍应按与合并报表一致的方法处理。
可转换债券投资	作为债权投资核算，可转换部分不单独进行会计处理。	可转换部分作为嵌入衍生工具单独核算。	与修订前一致。
股权投资差额/商誉（购买折价/负商誉）	<p>股权投资差额：投资成本与享有被投资者净资产账面金额（购买被投资者的全部股权时按评估价[参见以下企业合并：被购买企业的会计处理]）份额的差额。</p> <p>借项：</p> <ul style="list-style-type: none"> 有合同规定投资期限 <ul style="list-style-type: none"> 按投资期限摊销。 没有投资期限 <ul style="list-style-type: none"> 按不超过 10 年的期限摊销。 <p>贷项：</p> <ul style="list-style-type: none"> 按财会[2003]10 号文规定，2003 年 3 月 17 日之后产生的股权投资差额贷项记入资本公积。 之前产生的作为股权投资差额贷项，按投资期限或当没有投资期限时，按不低于 10 年的期限摊销。 <p>此外，按财会[2004]3 号文，分段收购（step acquisition）产生的股权投资差额，借项及贷项可按不同情况予以抵销。</p>	<p>商誉/负商誉：投资成本与收购的被投资者可辨认资产和负债的公允价值份额的差额。</p> <ul style="list-style-type: none"> 商誉：在使用年限内按系统的方法摊销，但可反驳假设认为摊销期限不可超过 20 年。 负商誉 <ul style="list-style-type: none"> 与预计未来损失和费用有关 <ul style="list-style-type: none"> 在预计未来损失和费用确认时确认为收益。 与预计未来损失和费用无关 <ul style="list-style-type: none"> 如负商誉不超过取得的可辨认非货币性资产公允价值（FV）：按取得的可辨认应折旧/摊销资产的加权平均剩余年限摊销。 负商誉超过 FV：超过部份立刻确认为收益。 <p>商誉与负商誉不可抵销。</p>	<ul style="list-style-type: none"> 商誉：不再摊销，以成本减减值列示。 负商誉/购买折价：直接确认为损益。 <p>与修订前一致。</p>

科目	中国	国际财务报告准则 (修订前)	国际财务报告准则 (修订后)
其它资产			
持有待售的非流动资产	没有相关规定。	没有相关规定，但会考虑减值。	对于分类为持有待售的非流动资产及处置组合 (disposal group, 指在单一交易中会一起出售或以其他方式处置的一组资产及相关的负债) 应按 IFRS 5 的要求处理： <ul style="list-style-type: none"> 以账面价值和公允价值减销售成本两者中较低者计量； 资产不再提取折旧； 在资产负债表中单独列示。
应收款项 - 坏账	企业应于期末时分析各项应收款项的可收回性，并且计提可能产生的坏账损失，但一般不考虑折现的影响。	按应收款项的可收回金额确定，但同时会考虑折现（包括利息）的影响。	与修订前一致。
存货	按成本与可变现净值孰低计量。	与中国相同。	与修订前一致。
委托贷款	归类为投资，并按成本计量。但如发生减值，应减记至可收回金额。	按 IAS 39 处理。	与修订前一致。
农业	<ul style="list-style-type: none"> 生物资产按照成本减累计折旧和减值准备计量。 农产品按成本与可变现净值孰低计量。 	<ul style="list-style-type: none"> 生物资产在初始确认和随后的每个资产负债表日按公允价值减预计至销售将发生费用计量（如果公允价值不能可靠计量，则采用成本模式）。 农产品在收获时按公允价值计量，该价值作为采用 IAS 2 时的存货成本。 	与修订前一致。
负债			
可转换债券 - 发行人	将其归类为负债。	将其归类为负债部份和权益部份。	与修订前一致。
员工退休福利 - 设定受益计划	没有相关规定，一般于员工退休后支付时确认费用。	预提员工退休福利准备，在预计员工提供服务的期间确认费用。	与修订前一致。

科目	中国	国际财务报告准则 (修订前)	国际财务报告准则 (修订后)
收入			
收入确认的一般原则	强调在商品所有权上的主要风险和报酬已转移和经济利益很可能流入企业时，才予以确认收入。	与中国相同。	与修订前一致。
建造合同收入	当相关项目的结果能够可靠地估计（包括完成程度能可靠确定）时，采用完工百分比法确认收入。	与中国相同。	与修订前一致。
现金股利收入 (不包括投资款中已包括的应收股利)	<u>短期投资</u> <ul style="list-style-type: none"> 于实际收到时冲减投资成本。 <u>长期投资（成本法）</u> <ul style="list-style-type: none"> 于宣告分派时，将与被投资单位在接受投资后产生的累积净利润相关的分配额确认为投资收益，所获得的股利超过上述数额的部份，冲减投资的账面价值。 	于收款权确立时才予以确认为收入，但与被投资单位在接受投资前的净利润相关的分配额，应冲减投资成本，如果难以区分是否与投资前的净利润相关，股利应确认为收入，除非分配额能清楚地认定为收回投资成本的一部份。	与修订前一致。
其它损益项目			
开办费	先在长期待摊费用中归集，待企业开始生产经营当月起一次计入开始生产经营当月的损益。	发生当期确认为费用。	与修订前一致。
借款费用	<ul style="list-style-type: none"> 为购建固定资产的专门借款所发生的借款费用，在符合资本化条件时应予资本化，直至资产达到预定可使用状态。 其它借款费用应于发生当期确认为费用。 资本化金额 <ul style="list-style-type: none"> 借款利息及折价或溢价的摊销：累计支出加权平均数 X 专门借款加权平均利率； 辅助费用和汇兑差额：直接计入成本（金额较小的辅助费用可直接计入财务费用）； 	<ul style="list-style-type: none"> 基准处理方法：费用化。 备选处理方法：资本化，仅限于为购建符合条件资产（例如厂房—包括土地使用权的支出、需长时间制造的存货、建造合同等）而发生的借款费用。 资本化金额 <ul style="list-style-type: none"> 专门借款 <ul style="list-style-type: none"> 所有借款费用； 暂时投资收入须冲减资本化金额。 其它借款：扣减专门借款后的累计支出加权平均数 X 其它借款加权平均利率。 	与修订前一致。

科目	中国	国际财务报告准则 (修订前)	国际财务报告准则 (修订后)
	<ul style="list-style-type: none"> - 暂时投资收入：不得冲减资产成本。 • 但房地产商品开发过程中发生的借款费用不须按上述要求处理。对于房地产开发企业为开发房地产而借入的资金所发生的利息等借款费用，在开发产品完工以前，计入开发成本，开发产品完工以后发生的，计入财务费用。 • 此外，建造合同成本不能包括借款费用。 		
政府补助	<ul style="list-style-type: none"> • 确认原则：现金制/收付实现制。 • 国家拨入的专门用于技术改造、技术研究等的拨款，待项目完成形成资产的部分，记入资本公积； • 企业按销量或工作量等，依据国家规定的补助定额计算并按期给予的定额补贴，应于期末，按应收的补贴金额，记入补贴收入； • 属于国家财政扶持的领域而给予的其它形式补助，企业应于收到时，记入补贴收入。 <p>[财政部于 2002 年 10 月发布了《政府补助和政府援助（征求意见稿）》，按照该征求意见稿，基本上，政府补助采用权责发生制核算；对于与资产相关的政府补助，计入资本公积；对于与收益相关的政府补助，计入损益。]</p>	<ul style="list-style-type: none"> • 确认原则：应计制/权责发生制。 • 与资产相关的政府补助： <ul style="list-style-type: none"> - 列为递延收益，在资产的使用寿命内，系统并合理地确认为收益；或 - 将补助额从资产账面价值扣除（即通过减少折旧费的方式，在应折旧资产使用寿命内将补助确认为收益）。 • 为已发生的成本或损失作出补偿、或为企业提供直接财务支持（未来不会发生相关成本）的政府补助： <ul style="list-style-type: none"> - 在其成为应收款项的期间内，确认为收益。 • 非货币性政府补助： <ul style="list-style-type: none"> - 按公允价值入账；或 - 以名义金额入账。 • 按公允价值计量与生物资产有关的政府补助： <ul style="list-style-type: none"> - 无条件的政府补助在可收到时确认为收益。 - 有条件的政府补助在满足条件后确认为收益。 	与修订前一致。

科目	中国	国际财务报告准则 (修订前)	国际财务报告准则 (修订后)
所得税	<p>可采用应付税款法或纳税影响会计法。</p> <ul style="list-style-type: none"> 应付税款法 <ul style="list-style-type: none"> 按当期计算的应交所得税确认为当期所得税费用。 纳税影响会计法 <ul style="list-style-type: none"> 确认<u>时间性差异</u>对所得税的影响（只有在未来（通常为3年）有足够的应税利润时才可以确认税务亏损产生的递延税项借项）； 可采用递延法或负债法。 	<p>采用纳税影响会计法。</p> <ul style="list-style-type: none"> 确认<u>暂时性差异</u>对所得税的影响。 采用资产负债表负债法。 	与修订前一致。
退税收入 (不包括增值税的出口退税, 见附注1)	<ul style="list-style-type: none"> 按规定以交纳所得税后的利润再投资所应退回的所得税, 以及所得税先征后返, 于<u>实际收到退回的所得税</u>时, 冲减退回当期的所得税费用。 退还的增值税等, 于<u>实际收到时</u>, 记入补贴收入。 	退税收入, 在符合 <u>收入确认条件</u> 时确认（即相关的经济利益很可能流入, 金额可以可靠地计量时）, 计入损益。	与修订前一致。
职工奖励及福利基金	为利润分配项目, 记入负债中的“应付福利费”科目。	作为费用, 计入损益。	与修订前一致。
租赁			
融资租赁 - 分类	当相关租赁将与资产所有权有关的全部风险和报酬实质上转移予承租方, 该租赁则归类为融资租赁, 例如: 最低租赁付款额/收款额的现值几乎相当于租赁资产 <u>原账面金额</u> , 则该租赁也归类为融资租赁。	与中国大致相同, 但当最低租赁付款额/收款额的现值几乎相当于租赁资产 <u>公允价值</u> 时, 才考虑归类为融资租赁。	与修订前一致。

科目	中国	国际财务报告准则 (修订前)	国际财务报告准则 (修订后)
融资租赁 - 承租人租赁资产确认	<ul style="list-style-type: none"> 按租赁开始日租赁资产原账面价值与最低租赁付款额的现值两者中较低者作为租入资产入账价值。 未确认融资费用（最低租赁付款总额减租入资产的入账价值）可以采用实际利率法、直线法或年数总和法计入各会计期间。 但如果租赁资产总额小于或等于承租人资产总额的30%，承租人可以直接采用最低租赁付款额记录融资租入资产和长期应付款，不用计算未确认融资费用。 	<ul style="list-style-type: none"> 按租赁开始日租赁资产公允价值与最低租赁付款额的现值两者中较低者作为租入资产的入账价值。 融资费用应按实际利率法计入各会计期间。 	基本上与修订前一致，但修订后准则要求于租赁期开始日（commencement of the lease term）确认，而非租赁订立日（inception of the lease，即租赁分类日）。
融资租赁 - 出租人融资租赁收入确认	<ul style="list-style-type: none"> 应将租赁开始日最低租赁收款额作为应收融资租赁款的入账价值，并同时记录未担保余值，将最低租赁收款额与未担保余值之和与其现值之和的差额记录为未实现融资收益（作为应收融资租赁款的减项）。 未实现融资收益应采用实际利率法计算各会计期间的融资收入（也可采用直线法或年数总和法，但其结果须与按实际利率法计算的结果无重大差异时才可采用）。 超过一个租金支付期未收到租金时，应停止确认融资收入，其已确认但未收到的融资收入，应予冲回。 	<ul style="list-style-type: none"> 与中国相同。 与中国相似。融资收益应在租赁期内按系统和合理的方式，按实际利率法分配，准则未提及其他的分配方法。 只有当未来经济利益不是很可能流入企业时才不予确认融资收入。另外当不确认融资收入的情况出现，须同时考虑对应收融资租赁款计提减值准备。 	基本上与修订前一致，但修订后的准则要求于租赁期开始日（commencement of the lease term）确认，而非租赁订立日（inception of the lease，即租赁分类日）。

科目	中国	国际财务报告准则 (修订前)	国际财务报告准则 (修订后)
售后租回	<ul style="list-style-type: none"> 融资租赁 售价与资产账面金额差额： - 递延，并按租赁资产折旧进度进行分摊。 经营租赁 售价与资产账面金额差额： - 递延，并按租赁支付比例分摊。 	<ul style="list-style-type: none"> 融资租赁 售价超过账面金额差额： - 递延，并在租赁期内分摊。 经营租赁 - 售价 = 公允价值： 立即确认损益。 - 售价 < 公允价值： 立即确认损益，但若损失将由低于市价的未来租赁付款额补偿，则应将其递延并在租赁期内摊销。 - 售价 > 公允价值： 差额应予递延并在租赁期内摊销。 	与修订前一致。
其他			
非货币性交易	<ul style="list-style-type: none"> 不区分同类及非同类资产交换。 只有在收取补价的情况下才确认收益： - 收益 = 补价 - [补价 × 换出资产账面价值 / 换出资产公允价值]。 换入资产入账价值 - 没有补价： ▪ 换出资产账面价值 + 相关税费。 - 支付补价： ▪ 换出资产账面价值 + 补价 + 相关税费。 - 收到补价： ▪ 换出资产账面价值 - [补价 × 换出资产账面价值 / 换出资产公允价值] + 相关税费。 	<ul style="list-style-type: none"> 同类资产交换： - 换入资产确认金额 = 换出资产账面金额； - 不确认损益。 不同类资产交换： - 换入资产确认金额 = 换入资产公允价值； - 损益 = 换出资产账面金额 - 换入资产公允价值。 同类资产指在相同的业务上有相似的用途及相似的公允价值。 	<ul style="list-style-type: none"> 不区分同类及不同类资产交换。 有商业理由： - 按公允价值（除非公允价值无法可靠计量）； - 确认损益。 无商业理由或公允价值无法可靠计量： - 按换出资产账面价值； - 不确认损益。 对是否有商业理由提供了指引。
债务重组收益的一般原则	计入资本公积。	计入收益表。	与修订前一致。

科目	中国	国际财务报告准则 (修订前)	国际财务报告准则 (修订后)
金融工具 - 衍生工具	未涉及，通常作为表外项目披露。 [财政部于 2004 年 7 月发布了《金融机构衍生金融工具交易和套期业务会计处理暂行规定（征求意见稿）》，除未涉及嵌入衍生工具的概念外，衍生金融工具及套期业务的会计核算与国际财务报告准则的原则大致相同。]	有完整的指引，衍生工具均需按公允价值计量，除现金流量套期及外国实体净投资套期外，公允价值变动计入损益。	与修订前大致相同。
金融工具 - 套期会计	未涉及。 [财政部于 2004 年 7 月发布了《金融机构衍生金融工具交易和套期业务会计处理暂行规定（征求意见稿）》，衍生金融工具及套期业务的会计核算与国际财务报告准则的原则大致相同。]	分为公允价值套期、现金流量套期及外国实体净投资套期。 不同类别的套期有不同的会计处理方法，其中确定承诺（firm commitment）套期作为现金流量套期。	与修订前大致相同，但对一些分类和会计处理进行了修订。确定承诺（firm commitment）套期作为公允价值套期（除非确定承诺的外汇风险套期可选择作为公允价值或现金流量套期外），并增加了总体套期（macro hedge）的指引。
基于股权的支付 (Share-based payment)	未涉及，通常作为表外项目披露。	要求披露，但对于确认和计量没有规定。	于相关商品或服务消耗时确认为费用。 按照收到商品和劳务日该商品或劳务的公允价值来计量，如果其公允价值不能可靠计量，则按所发出的权益工具在授予日的公允价值计量。
关联交易	<ul style="list-style-type: none"> 关联方判断：在企业财务和经营决策中，如果一方有能力直接或间接控制、共同控制另一方或对另一方施加重大影响，或者两方或多方同受一方控制，则他们之间为关联方。 国家控制的企业间不应仅仅因为彼此同受国家控制而成为关联方。 披露要求：控制情况、关联方关系、交易性质、定价政策等。 <p>注：财政部对于上市公司的关联交易另有具体的规定，参见附注 2。</p>	<ul style="list-style-type: none"> 关联方判断：与中国大致相同。 国家控制企业间的交易不需要披露。 披露要求：与中国大致相同。 	<ul style="list-style-type: none"> 关联方判断：与修订前大致相同。 国家控制的盈利性企业为关联方。 披露要求：与修订前大致相同，但增加了某些披露要求。

科目	中国	国际财务报告准则 (修订前)	国际财务报告准则 (修订后)
现金流量表	<ul style="list-style-type: none"> 现金流量分为经营活动、投资活动、筹资活动产生的现金流量三类。 经营活动现金流量以直接法加间接法编制。 	<ul style="list-style-type: none"> 现金流量分类与中国相同。 经营活动现金流量可以直接法或间接法编制。 	与修订前一致。
企业合并			
合并报表 - 编制	<ul style="list-style-type: none"> 企业对其它单位投资如占该单位资本总额 50%以上、或虽然占该单位注册资本总额不足 50%但具有实质控制权的，并且企业属于下述必须编制合并报表的企业时，应当编制合并报表。 必须编制合并报表的企业（财会[2003]10 号文规定）： <ul style="list-style-type: none"> - 国有资产授权经营管理的企业； - 上市企业； - 需要编制合并报表的外贸企业； - 其它需要编制合并报表的企业； 另外，企业也可及管理目的而自愿编制合并会计报表。 不予合并的子公司 <ul style="list-style-type: none"> - 准备近期售出而短期持有子公司半数以上的权益性资本（只限于购入时已有出售意图的情况）； - 受所在国外汇管制及其它管制，资金调度受到限制的境外子公司； - 已关停并转的子公司； - 按照破产程序，已宣告被清理整顿的子公司； - 已宣告破产的子公司 - 非持续经营的所有者权益为负数的子公司； - 资产、销售收入及利润标准比率均在 10% 以下的（不适用于亏损子公司）； 	<ul style="list-style-type: none"> 母公司均应编制合并报表（除了本身是全资子公司、或几乎是全资子公司并取得少数股东同意外）。 子公司指被另一企业（即母公司）所控制的企业。 不予合并的子公司 <ul style="list-style-type: none"> - 在购入子公司时，已拟在近期内出售； - 子公司在严格的长期性限制条件下经营，从而大大削弱其向母公司转移资金的能力。 	<ul style="list-style-type: none"> 母公司均应编制合并报表（除了本身是全资子公司，或非全资子公司但其他所有者已知晓并不反对，并且符合其他有关条件的）。 子公司的定义与修订前一致。 不予合并的子公司的豁免已取消，所有子公司都应合并，但根据 IFRS 5 分类为持有待售和构成处置组合的子公司的资产和负债应按 IFRS 5 予以核算。

科目	中国	国际财务报告准则 (修订前)	国际财务报告准则 (修订后)
	<ul style="list-style-type: none"> - 特殊行业（银行、保险）的子公司。 		
少数股东权益/损益的列报	<ul style="list-style-type: none"> • 在资产负债表中负债和股东权益之外单独列示。 • 在收益表中作为净利润之前的扣减项目。 	与中国相同。	<ul style="list-style-type: none"> • 在资产负债表权益类中单独列报。 • 在收益表中不作为收益和费用列报。在收益表上会就当期净损益分为归属于母公司股东的及归属于少数股东的分别列报。
企业合并： - 一般处理方法	通常按购买法处理，但实务中对于受相同控制方控制（同受控制，under common control）的企业合并也会采用权益结合法（pooling of interests）或类似的方法。	按不同情况采用购买法或权益结合法（pooling of interests），但同受控制（under common control）的企业合并仍在 IAS 22 范围之外。	只允许采用购买法，但同受控制（under common control）的企业合并仍在 IFRS 3 范围之外。
企业合并： 被购买企业本身的单独财务报表	按财政部的财会字[1998]16号文件： 购买其它企业的 <u>全部</u> 股权： <ul style="list-style-type: none"> • 无论被购买企业是否保留法人资格，都应根据评估确认的价值调整被购买企业的账面价值。 • 购买其它企业的<u>部分</u>股权： <ul style="list-style-type: none"> - 被购买企业的账面价值应当保持不变。 	被购买企业的账面价值可保持不变。	与修订前一致。
企业合并 - 被收购企业有无形资产并产生负商誉的情况	没有特别规定。	除非在企业合并中取得的无形资产存在活跃市场因而能确定其公允价值，否则所确认的无形资产金额只限于不产生负商誉或不使负商誉增加。	无形资产确认的限制性要求已经取消。

科目	中国	国际财务报告准则 (修订前)	国际财务报告准则 (修订后)
企业合并 - 子公司资不抵债的情况	会继续合并子公司的亏损。但按财政部《关于资不抵债公司合并报表问题请示的复函》[财会函字(1999)10号]，企业可选择在利润表按超过对子公司投资的亏损贷记“未确认的投资损失”(在“少数股东损益”项目下列示)，并在资产负债表权益项目内增设“未确认的投资损失”。(所以实质上是不合并子公司超过投资账面价值的亏损，但不影响合并的净资产)。	会继续合并子公司的亏损。	与修订前一致。

附注1：增值税出口退税不计入补贴收入。按中国规定计算的应收增值税出口退税，记入“应收补贴款”，贷记“应交税金-增值税”。

附注2：财政部于2001年12月21日发布《关联方之间出售资产等有关会计处理问题暂行规定》(财会[2001]64号)，规定：上市公司与关联方之间的交易，如果没有确凿证据表明交易价格是公允的，对显失公允的交易价格部分，一律不得确认为当期利润，应当作为资本公积处理。该规定从发布之日起施行。详情请参考该规定全文。

附注3：IFRS 3及相关的对IAS 36和IAS 38的修订于2004年3月31日后开始的会计年度生效，但亦适用于协议日为2004年3月31日及其之后的企业合并交易。因此对于以2004年12月31日为报表截止的企业，在2004年4月至12月发生的企业合并会按IFRS 3处理，但之前关于企业合并的事项，仍按IAS 22处理。此外IFRS 3有较复杂的过渡处理要求。

德勤全球

Deloitte（“德勤”）泛指根据瑞士法律组成的社团性质的组织Deloitte Touche Tohmatsu（“德勤全球”）、其成员所/公司，以及他们的附属机构和关联机构。德勤全球是一个由全球各地众多的成员所/公司组成的组织，致力于提供卓越的专业服务及咨询。德勤全球重视客户服务，并在约150个国家切实执行其全球性客户服务战略。德勤依托由12万名专业人士组成的全球网络，在审计、税务、企业管理咨询和财务咨询等四个领域为超过一半的全球最大型企业、全国性大型企业、公共机构、当地的重要客户以及众多发展迅速的全球性公司提供专业服务。上述服务是由成员所/公司而并非由德勤全球的瑞士法律组织提供，由于法律规定及其他原因，某些成员所/公司不会在所有四个专业领域提供服务。

作为一家根据瑞士法律组成的社团性质的组织，德勤全球或其任何一个成员所/公司对其他任何成员所/公司的行为、疏忽或遗漏不承担任何法律责任。以“Deloitte”、“Deloitte & Touche”、“Deloitte Touche Tohmatsu”、“德勤”或其他相关的名称运营的每一个成员所/公司均为独立的法律实体。

德勤中国

德勤中国通过其众多的法律实体为客户提供专业服务，此等法律实体均是全球性专业服务机构Deloitte Touche Tohmatsu（“德勤全球”）的成员。

德勤中国是居领导地位的专业服务机构之一，于中国地区拥有超过3,500名员工，分布在中国经济最繁荣的十个城市，包括北京、大连、广州、香港、澳门、南京、上海、深圳、苏州和天津。

早在1917年，德勤于上海成立了办事处。以全球网络为支持，我们为国内企业、跨国公司以及发展迅速的企业提供全面的审计、税务、企业管理咨询和财务咨询服务。

德勤中国拥有丰富的经验，并一直为中国会计准则、税制以及本土专业会计师的发展作出重大的贡献。在香港，德勤更为大约三分之一在香港联合交易所上市的公司提供服务。

若需获得有关德勤中国的更多资料，请浏览我们的网站www.deloitte.com/cn。

德勤中国业务的联络详情

北京

德勤华永会计师事务所有限公司
北京分所
中国北京市东长安街1号
东方广场东方经贸城西二办公楼8层
邮政编码：100738
电话：+86 10 8520 7788
传真：+86 10 8518 1218

大连

德勤华永会计师事务所有限公司
大连分所
中国大连市西岗区中山路147号
森茂大厦14楼1503室
邮政编码：116011
电话：+86 411 8360 9292
传真：+86 411 8360 3297

广州

德勤华永会计师事务所有限公司
广州分所
中国广州市东风中路410号
健力宝大厦23楼
邮政编码：510030
电话：+86 20 8393 6339
传真：+86 20 8348 7156 / 7157

香港

德勤·关黄陈方会计师行
香港干诺道中111号
永安中心26楼
电话：+852 2852 1600
传真：+852 2541 1911

澳门

德勤·关黄陈方会计师行
澳门罗理基博士大马路223-225号
南光大厦14楼I座
电话：+853 712 998
传真：+853 713 033

南京

德勤华永会计师事务所有限公司
南京分所
中国南京市汉中路89号
金鹰国际商城11层B座
邮政编码：210029
电话：+86 25 5790 8880
传真：+86 25 8691 8776

上海

德勤华永会计师事务所有限公司
中国上海市延安东路222号
外滩中心30楼
邮政编码：200002
电话：+86 21 6141 8888
传真：+86 21 6335 0003

深圳

德勤华永会计师事务所有限公司
深圳分所
中国深圳市深南东路5002号
信兴广场地王商业中心1909-16室
邮政编码：518008
电话：+86 755 8246 3255
传真：+86 755 8246 3186 / 3222

苏州

德勤华永管理策略咨询（上海）有限公司
苏州分公司
中国苏州市工业园区苏华路1号
世纪金融大厦908室
邮政编码：215021
电话：+86 512 6762 1238
传真：+86 512 6762 3338

天津

德勤华永会计师事务所有限公司
天津分所
中国天津市和平区南京路189号
津汇广场写字楼30层
邮政编码：300051
电话：+86 22 2320 6688
传真：+86 22 2320 6699

关于本出版物

本出版物由德勤成员所/公司的专业人士编制，仅供一般参考之用，其内容能否应用于特定情形将视当时的具体情况而定。因此，我们建议读者应就遇到的具体问题寻求适当的专业意见。读者不应依赖本出版物之任何信息并将之作为专业意见的替代。尽管在本出版物的编写过程中我们已经尽所有合理的努力以确保其中信息的准确性，但若出现任何错漏，无论是由于疏忽或其他原因所引起，或任何人由于依赖此等信息而导致任何损失，不管该损失是如何造成的，德勤及其成员所/公司均不承担任何责任。