



新编高职高专**经济管理类**规划教材

# 国际会计准则 理论与实务

刘晓波 吴智勇 王 玥◎编 著



清华大学出版社

新编高职高专经济管理类规划教材

# 国际会计准则 理论与实务

刘晓波 吴智勇 王 玥 编著

清华大学出版社

北 京

本书封面贴有清华大学出版社防伪标签，无标签者不得销售。

版权所有，侵权必究。侵权举报电话：010-62782989 13701121933

图书在版编目(CIP)数据

国际会计准则理论与实务/刘晓波，吴智勇，王玥 编著. —北京：清华大学出版社，2012.3  
(新编高职高专经济管理类规划教材)

ISBN 978-7-302-27944-0

I. 国… II. ①刘… ②吴… ③王… III. 国际会计准则—高等职业教育—教材  
IV. F234.5

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2012)第 011036 号

责任编辑：施 猛

封面设计：中子画设计

版式设计：康 博

责任校对：蔡 娟

责任印制：王静怡

出版发行：清华大学出版社

网 址：<http://www.tup.com.cn>, <http://www.wqbook.com>

地 址：北京清华大学学研大厦 A 座 邮 编：100084

社 总 机：010-62770175 邮 购：010-62786544

投稿与读者服务：010-62776969, [c-service@tup.tsinghua.edu.cn](mailto:c-service@tup.tsinghua.edu.cn)

质 量 反 馈：010-62772015, [zhiliang@tup.tsinghua.edu.cn](mailto:zhiliang@tup.tsinghua.edu.cn)

课 件 下 载：<http://www.tup.com.cn>, 010-62794504

印 装 者：北京嘉实印刷有限公司

经 销：全国新华书店

开 本：185mm×260mm

印 张：16.5

字 数：361 千字

版 次：2012 年 3 月第 1 版

印 次：2012 年 3 月第 1 次印刷

印 数：1~3000

定 价：27.00 元

---

产品编号：043910-01

# 前 言

会计准则国际趋同是一个国家适应经济全球化的必然选择。中国企业会计准则于 2005 年实现了与国际财务报告准则的趋同。2009 年 10 月,世界银行就中国会计准则国际趋同和有效实施情况发布评估报告,明确指出:“中国改进会计准则和实务质量的战略已成为良好典范,并可供其他国家仿效。”2008 年国际金融危机爆发后,二十国集团(G20)华盛顿峰会深刻分析和总结了国际金融危机产生的根源,提出了应对金融危机的对策,以及改进国际会计准则理事会(IASB)治理结构和建立全球统一的高质量会计准则的目标。2009 年 9 月, G20 匹兹堡峰会再次呼吁国际会计准则制定机构加倍努力,通过独立的准则制定程序,制定一套全球统一的高质量会计准则。

金融稳定理事会(FSB)在瑞士巴塞尔举行成立大会,决定设立标准执行委员会以促进各国会计准则国际趋同。同时倡议建立全球统一的高质量会计准则,着力提升会计信息透明度,将会计准则的重要性提到了前所未有的高度。国际会计准则理事会(IASB)作为国际财务报告准则的制定机构,根据 G20 和 FSB 的要求,积极研究国际金融危机中暴露出来的相关会计问题,在完善国际财务报告准则方面做了大量工作并取得了积极成果,主要包括:(1)成立金融危机咨询组,提出了改进财务报告应对金融危机的系统化建议;(2)制定公允价值计量会计准则,为公允价值计量提供一套统一的指南;(3)推进降低金融工具会计准则复杂性的综合项目,简化金融工具分类、计量、减值和套期等会计准则;(4)全面修订财务报表列报、合并财务报表会计准则,明确资产负债表外业务和特殊目的主体会计处理问题;(5)加快保险合同等会计准则项目的制定步伐。IASB 采取了系列重要举措提高会计准则质量。

欧盟从 2005 年开始在上市公司采用国际财务报告准则。欧盟委员会在对中国会计准则国际趋同和有效实施情况评估后,于 2008 年 12 月 12 日就第三国会计准则等效问题发布规则,确认中国企业会计准则与欧盟所采用的国际财务报告准则等效,决定自 2009 年起至 2011 年底的过渡期内,允许中国企业进入欧盟资本市场时直接采用按中国企业会计准则编制的财务报告。

2006 年 2 月,中国财政部发布了新的《企业会计准则》,体现了与国际会计准则的基本趋同。自 2007 年 1 月 1 日起,所有中国上市公司都使用新的《企业会计准则》。这就要求会计人员掌握符合国际规范的会计准则,具备较高的专业水准与职业判断能力。本书提供了有关国际会计准则委员会(IASC)及国际会计准则理事会

(IASB)所发布的所有重要的现行有效会计原则解释与案例。

本书综合了理事会颁布的《国际会计准则(IAS)》和《国际财务报告准则(IFRS)》中包含的解释性文件。本书主要面向财会人员,希望本书能作为学习、理解、执行国际会计准则的更简明的参考教材,为会计实务人员、财经院校学生提供指南。本书提供了大量真实而有意义的案例,指导学生及使用者在复杂的情况下应用 IFRS 解决会计实务中需要处理的问题。

全书共分 20 章,其中第 1 章主要介绍国际会计准则的产生与发展;第 2 章至第 20 章按照学习目的、关键术语、准则的制定背景及其应用、基本方面与主要内容、列报与披露、案例分析的顺序分别介绍各个具体准则。辽宁经济管理干部学院刘晓波副教授负责大纲编写与全书统筹,并负责撰写第 1 章、第 2 章、第 3 章、第 4 章、第 5 章、第 6 章、第 7 章、第 8 章、第 9 章、第 10 章、第 11 章、第 12 章;辽宁经济管理干部学院吴智勇副教授负责撰写第 13 章、第 14 章、第 15 章、第 16 章;沈阳大学王玥博士负责撰写第 17 章、第 18 章、第 19 章、第 20 章。作者衷心期望能为学生、教师及会计实务工作者提供一本可靠而又实用的教材,增强他们对现行有效的国际会计准则和国际财务报告准则内容的理解与应用能力。

受时间、精力、学识所限,对本书存在的错误与不足之处敬请读者赐教,我也准备随时进行必要的修改、补充与完善。

刘晓波

2011 年 8 月

# 目 录

|                            |    |
|----------------------------|----|
| 第 1 章 国际会计准则的产生与发展         | 1  |
| 1.1 国际会计准则的产生              | 1  |
| 1.1.1 国际会计准则产生的历史背景        | 2  |
| 1.1.2 关键概念                 | 3  |
| 1.2 国际会计准则委员会及其改革          | 4  |
| 1.2.1 国际会计准则委员会的改革动因       | 4  |
| 1.2.2 国际会计准则委员会的改革内容       | 6  |
| 1.3 国际会计准则的现状与发展           | 12 |
| 第 2 章 国际会计准则第 1 号——财务报表的列报 | 17 |
| 2.1 财务报表列报准则的制定背景及其应用      | 18 |
| 2.1.1 财务报表列报准则的制定背景        | 18 |
| 2.1.2 财务报表列报准则的制定目的        | 18 |
| 2.1.3 财务报表列报准则的关键概念        | 19 |
| 2.2 财务报表列报的总体要求            | 20 |
| 2.3 财务报表列报的基本前提与信息质量标准     | 22 |
| 2.4 财务报表列报的会计要素            | 24 |

|                          |    |
|--------------------------|----|
| 2.5 财务报表的列报和披露           | 26 |
| 第 3 章 国际会计准则第 2 号——存货    | 34 |
| 3.1 存货准则的制定背景及其应用        | 35 |
| 3.1.1 存货准则的制定背景          | 35 |
| 3.1.2 存货准则的制定目的          | 36 |
| 3.1.3 存货准则的关键概念          | 36 |
| 3.2 存货的确认                | 37 |
| 3.3 存货的计量                | 38 |
| 3.4 存货的列报和披露             | 43 |
| 第 4 章 国际会计准则第 7 号——现金流量表 | 48 |
| 4.1 现金流量表准则的制定背景及其应用     | 49 |
| 4.1.1 现金流量表准则的制定背景       | 49 |
| 4.1.2 现金流量表准则的制定目的       | 50 |
| 4.1.3 现金流量表准则的关键概念       | 50 |
| 4.2 现金流量表的基本内容           | 51 |
| 4.2.1 经营活动现金流量           | 52 |
| 4.2.2 投资活动现金流量           | 52 |
| 4.2.3 筹资活动现金流量           | 53 |
| 4.2.4 其他要求               | 53 |
| 4.3 现金流量表的编制             | 54 |
| 4.4 现金流量表的披露             | 58 |

|                                                    |           |
|----------------------------------------------------|-----------|
| <b>第 5 章 国际会计准则第 8 号——<br/>会计政策、会计估计变更和<br/>差错</b> | <b>66</b> |
| 5.1 会计政策、会计估计变更和<br>差错准则的制定背景及其<br>应用              | 67        |
| 5.1.1 会计政策、会计估计<br>变更和差错准则的<br>制定背景                | 67        |
| 5.1.2 会计政策、会计估计<br>变更和差错准则的<br>制定目的                | 68        |
| 5.1.3 会计政策、会计估计<br>变更和差错准则的<br>关键概念                | 68        |
| 5.2 会计政策变更                                         | 70        |
| 5.3 会计估计变更                                         | 72        |
| 5.4 前期差错更正                                         | 72        |
| 5.5 会计政策、会计估计变更和<br>差错列报和披露                        | 73        |
| <b>第 6 章 国际会计准则第 10 号——<br/>资产负债表日后事项</b>          | <b>80</b> |
| 6.1 资产负债表日后事项准则的<br>制定背景及其应用                       | 81        |
| 6.1.1 资产负债表日后事项<br>准则的制定背景                         | 81        |
| 6.1.2 资产负债表日后事项<br>准则的制定目的                         | 82        |
| 6.1.3 资产负债表日后事项<br>准则的关键概念                         | 82        |
| 6.2 资产负债表日后事项的<br>会计处理                             | 83        |
| 6.3 资产负债表日后事项的<br>列报和披露                            | 87        |

|                                      |            |
|--------------------------------------|------------|
| <b>第 7 章 国际会计准则第 11 号<br/>——建造合同</b> | <b>89</b>  |
| 7.1 建造合同准则的制定背景<br>及其应用              | 90         |
| 7.1.1 建造合同准则的制定<br>背景                | 90         |
| 7.1.2 建造合同准则的制定<br>目的                | 91         |
| 7.1.3 建造合同准则的关键<br>概念                | 91         |
| 7.2 建造合同的确认                          | 92         |
| 7.3 建造合同的计量                          | 96         |
| 7.4 建造合同的列报和披露                       | 97         |
| <b>第 8 章 国际会计准则第 12 号<br/>——所得税</b>  | <b>105</b> |
| 8.1 所得税准则的制定背景<br>及其应用               | 106        |
| 8.1.1 所得税准则的制定<br>背景                 | 106        |
| 8.1.2 所得税准则的制定<br>目的                 | 107        |
| 8.1.3 所得税准则的关键<br>概念                 | 107        |
| 8.2 计税基础与暂时性差异                       | 108        |
| 8.3 所得税的确认                           | 109        |
| 8.4 所得税的计量                           | 110        |
| 8.5 所得税的列报和披露                        | 113        |
| <b>第 9 章 国际会计准则第 14 号——<br/>分部报告</b> | <b>120</b> |
| 9.1 分部报告准则的制定背景<br>及其应用              | 121        |
| 9.1.1 分部报告准则的制定<br>背景                | 121        |
| 9.1.2 分部报告准则的制定<br>目的                | 122        |

|                                            |            |                                     |            |
|--------------------------------------------|------------|-------------------------------------|------------|
| 9.1.3 分部报告准则的关键概念.....                     | 122        | 10.3.2 不动产、厂房和设备的后续计量.....          | 138        |
| 9.2 分部报告的会计处理.....                         | 123        | 10.4 不动产、厂房和设备的列报和披露.....           | 142        |
| 9.2.1 确定业务分部与地区分部.....                     | 123        | <b>第 11 章 国际会计准则第 17 号——租赁.....</b> | <b>146</b> |
| 9.2.2 确定报告分部.....                          | 124        | 11.1 租赁准则的制定背景及其应用.....             | 147        |
| 9.2.3 分部会计政策.....                          | 126        | 11.1.1 租赁准则的制定背景.....               | 147        |
| 9.3 分部报告的列报和披露.....                        | 127        | 11.1.2 租赁准则的制定目的.....               | 148        |
| 9.3.1 主要分部报告形式的披露.....                     | 127        | 11.1.3 租赁准则的关键概念.....               | 148        |
| 9.3.2 次要分部报告形式的披露.....                     | 129        | 11.2 租赁的确认与计量.....                  | 149        |
| 9.3.3 其他必要的披露.....                         | 129        | 11.2.1 租赁的分类.....                   | 149        |
| <b>第 10 章 国际会计准则第 16 号——不动产、厂房和设备.....</b> | <b>134</b> | 11.2.2 承租人租赁会计.....                 | 151        |
| 10.1 不动产、厂房和设备准则的制定背景及其应用.....             | 135        | 11.2.3 出租人租赁会计.....                 | 152        |
| 10.1.1 不动产、厂房和设备准则的制定背景.....               | 135        | 11.2.4 售后租回.....                    | 153        |
| 10.1.2 不动产、厂房和设备准则的制定目的.....               | 136        | 11.3 租赁的列报和披露.....                  | 154        |
| 10.1.3 不动产、厂房和设备准则的关键概念.....               | 136        | 11.3.1 承租人的披露.....                  | 154        |
| 10.2 不动产、厂房和设备的确认.....                     | 137        | 11.3.2 出租人的披露.....                  | 155        |
| 10.3 不动产、厂房和设备的计量.....                     | 137        | <b>第 12 章 国际会计准则第 18 号——收入.....</b> | <b>159</b> |
| 10.3.1 不动产、厂房和设备的初始计量.....                 | 137        | 12.1 收入准则的制定背景及其应用.....             | 159        |
|                                            |            | 12.1.1 收入准则的制定背景.....               | 160        |
|                                            |            | 12.1.2 收入准则的制定目的.....               | 161        |
|                                            |            | 12.1.3 收入准则的关键概念.....               | 161        |
|                                            |            | 12.2 收入的确认.....                     | 162        |

|                                              |                               |     |
|----------------------------------------------|-------------------------------|-----|
| 12.2.1                                       | 商品销售收入的<br>确认 .....           | 162 |
| 12.2.2                                       | 收入的计量 .....                   | 165 |
| 12.3                                         | 收入的列报和披露 .....                | 166 |
| 12.3.1                                       | 应披露的会计<br>政策 .....            | 166 |
| 12.3.2                                       | 综合收益表及其<br>附注应披露的<br>内容 ..... | 166 |
| <b>第 13 章 国际会计准则第 23 号——<br/>借款费用 .....</b>  |                               |     |
| 13.1                                         | 借款费用准则的制定背景<br>及其应用 .....     | 170 |
| 13.1.1                                       | 借款费用准则的<br>制定背景 .....         | 170 |
| 13.1.2                                       | 借款费用准则的<br>制定目的 .....         | 171 |
| 13.1.3                                       | 借款费用准则的<br>关键概念 .....         | 171 |
| 13.2                                         | 借款费用的确认 .....                 | 171 |
| 13.3                                         | 借款费用的计量 .....                 | 172 |
| 13.3.1                                       | 符合资本化条件的<br>借款费用 .....        | 172 |
| 13.3.2                                       | 开始资本化 .....                   | 173 |
| 13.3.3                                       | 暂停资本化 .....                   | 173 |
| 13.3.4                                       | 停止资本化 .....                   | 173 |
| 13.4                                         | 借款费用的列报和<br>披露 .....          | 174 |
| <b>第 14 章 国际会计准则第 24 号——<br/>关联方披露 .....</b> |                               |     |
| 14.1                                         | 关联方披露准则的制定<br>背景及其应用 .....    | 178 |
| 14.1.1                                       | 关联方披露准则的<br>制定背景 .....        | 179 |

|                                               |                             |     |
|-----------------------------------------------|-----------------------------|-----|
| 14.1.2                                        | 关联方披露准则的<br>制定目的 .....      | 179 |
| 14.1.3                                        | 关联方披露准则的<br>关键概念 .....      | 179 |
| 14.2                                          | 关联方的界定 .....                | 180 |
| 14.3                                          | 关联方交易 .....                 | 181 |
| 14.4                                          | 关联方的列报和披露 .....             | 182 |
| <b>第 15 章 国际会计准则第 33 号——<br/>每股收益 .....</b>   |                             |     |
| 15.1                                          | 每股收益准则的制定背景<br>及其应用 .....   | 186 |
| 15.1.1                                        | 每股收益准则的<br>制定背景 .....       | 186 |
| 15.1.2                                        | 每股收益准则的<br>制定目的 .....       | 187 |
| 15.1.3                                        | 每股收益准则的<br>关键概念 .....       | 187 |
| 15.2                                          | 每股收益的会计处理 .....             | 188 |
| 15.2.1                                        | 基本每股收益的<br>计量 .....         | 188 |
| 15.2.2                                        | 稀释每股收益的<br>计量 .....         | 189 |
| 15.3                                          | 每股收益的列报和<br>披露 .....        | 190 |
| <b>第 16 章 国际会计准则第 34 号——<br/>中期财务报告 .....</b> |                             |     |
| 16.1                                          | 中期财务报告准则的制定<br>背景及其应用 ..... | 195 |
| 16.1.1                                        | 中期财务报告准则<br>的制定背景 .....     | 195 |
| 16.1.2                                        | 中期财务报告准则<br>的制定目的 .....     | 195 |
| 16.1.3                                        | 中期财务报告准则<br>的关键概念 .....     | 196 |

|                                             |            |                                                        |            |
|---------------------------------------------|------------|--------------------------------------------------------|------------|
| 16.2 中期财务报告的基本<br>内容 .....                  | 196        | 18.1.1 无形资产准则的<br>制定背景 .....                           | 215        |
| 16.3 中期财务报告的编制 .....                        | 197        | 18.1.2 无形资产准则的<br>制定目的 .....                           | 216        |
| 16.4 中期财务报告的披露 .....                        | 199        | 18.1.3 无形资产准则的<br>关键概念 .....                           | 216        |
| <b>第 17 章 国际会计准则第 36 号——<br/>资产减值 .....</b> | <b>202</b> | <b>18.2 无形资产的确认与<br/>计量 .....</b>                      | <b>217</b> |
| 17.1 资产减值准则的制定背景<br>及其应用 .....              | 203        | 18.2.1 无形资产的确认 .....                                   | 217        |
| 17.1.1 资产减值准则的<br>制定背景 .....                | 203        | 18.2.2 无形资产的初始<br>计量 .....                             | 218        |
| 17.1.2 资产减值准则的<br>制定目的 .....                | 204        | 18.2.3 无形资产的后续<br>计量 .....                             | 219        |
| 17.1.3 资产减值准则的<br>关键概念 .....                | 204        | 18.2.4 无形资产的使用<br>寿命 .....                             | 221        |
| 17.2 可能发生减值资产的<br>认定 .....                  | 205        | 18.2.5 无形资产的报废和<br>处置 .....                            | 222        |
| 17.3 资产减值的确认 .....                          | 206        | <b>18.3 无形资产的列报和<br/>披露 .....</b>                      | <b>222</b> |
| 17.3.1 资产减值的评估<br>程序 .....                  | 206        | <b>第 19 章 国际会计准则第 39 号——<br/>金融工具：确认与<br/>计量 .....</b> | <b>226</b> |
| 17.3.2 资产减值评估的<br>影响因素 .....                | 206        | <b>19.1 金融工具准则的制定<br/>背景及其应用 .....</b>                 | <b>227</b> |
| 17.3.3 可收回金额的<br>确认 .....                   | 207        | 19.1.1 金融工具准则的<br>制定背景 .....                           | 227        |
| 17.4 资产减值的计量 .....                          | 208        | 19.1.2 金融工具准则的<br>制定目的 .....                           | 228        |
| 17.4.1 现金产出单元和<br>商誉 .....                  | 209        | 19.1.3 金融工具准则的<br>关键概念 .....                           | 228        |
| 17.4.2 资产减值损失的<br>转回 .....                  | 210        | <b>19.2 金融工具的确认 .....</b>                              | <b>229</b> |
| 17.5 资产减值的列报与<br>披露 .....                   | 210        | 19.2.1 金融资产与负债的<br>分类 .....                            | 229        |
| <b>第 18 章 国际会计准则第 38 号——<br/>无形资产 .....</b> | <b>214</b> | 19.2.2 金融资产与负债的<br>确认 .....                            | 230        |
| 18.1 无形资产准则的制定背景<br>及其应用 .....              | 215        |                                                        |            |

|        |                                |     |        |                                 |     |
|--------|--------------------------------|-----|--------|---------------------------------|-----|
| 19.3   | 金融工具的计量 .....                  | 231 | 20.2   | 投资性房地产的确认 .....                 | 241 |
| 19.3.1 | 金融资产及负债的<br>初始计量 .....         | 231 | 20.3   | 投资性房地产的计量 .....                 | 241 |
| 19.3.2 | 金融资产与负债<br>后续计量 .....          | 232 | 20.3.1 | 初始计量 .....                      | 241 |
| 19.3.3 | 套期 .....                       | 232 | 20.3.2 | 后续计量 .....                      | 242 |
| 19.3.4 | 金融资产的重<br>分类 .....             | 233 | 20.3.3 | 转换 .....                        | 243 |
| 19.4   | 金融工具的列报和<br>披露 .....           | 233 | 20.3.4 | 处置 .....                        | 244 |
| 第 20 章 | 国际会计准则第 40 号——<br>投资性房地产 ..... | 238 | 20.4   | 投资性房地产的列报和<br>披露 .....          | 244 |
| 20.1   | 投资性房地产准则的<br>制定背景及其应用 .....    | 239 | 20.4.1 | 企业应披露的<br>信息 .....              | 244 |
| 20.1.1 | 投资性房地产准则<br>的制定背景 .....        | 239 | 20.4.2 | 采用公允价值模式<br>的企业应披露的<br>内容 ..... | 245 |
| 20.1.2 | 投资性房地产准则<br>的制定目的 .....        | 240 | 20.4.3 | 采用成本模式的<br>企业应披露的<br>内容 .....   | 245 |
| 20.1.3 | 投资性房地产准则<br>的关键概念 .....        | 240 | 附录     | .....                           | 248 |
|        |                                |     | 参考文献   | .....                           | 250 |

# 第1章

## 国际会计准则的产生与发展

自 2005 年以来,在欧洲资本市场的上市公司要按国际财务报告准则要求编制企业财务报告。非欧洲国家是否同样需要遵守国际财务报告准则?这些会计准则是由什么机构制定的?在执行中又具有什么效力?如何实施并且应该如何实施?如果企业不遵守国际财务报告准则,会出现何种法律后果?本章将介绍国际会计准则的产生与发展、制定机构及现行相关规定。

### [学习目的]

完成本准则的学习,你应当能够:  
理解国际会计准则理事会的建立与发展  
熟悉国际财务报告准则是如何制定的  
掌握国际财务报告准则的关键术语  
掌握如何实施国际财务报告准则

### [关键术语]

国际会计准则: International accounting standards, IAS  
国际财务报告准则: International financial reporting standards, IFRS  
国际会计准则委员会: International accounting standards committee, IASC  
国际会计准则理事会: International accounting standards board, IASB  
国际财务报告解释委员会: International financial reporting interpretation committee, IFRIC  
应循程序: Procedures to be followed

### 1.1 国际会计准则的产生

2005 年欧盟 25 个成员国以及俄罗斯、澳大利亚、南非、新西兰等国家都按照国际标准——国际财务报告准则(IFRS)编制年度报告。美国约有 15 000 家在证券交

易委员会(SEC)注册的公司使用了美国颁布的会计准则,由此世界上绝大多数公司依据美国会计准则或国际财务报告准则体系中的一个进行会计报告。与此同时,准则制定者们将致力于逐渐消除美国会计准则与国际财务报告准则的差异,以达到两者的趋同。

### 1.1.1 国际会计准则产生的历史背景

自 1983 年起,国际会计师联合会(International Federation of Accountants, IFAC)成员的所有会计职业团体均已成为 IASC 的成员。中国已经于 1998 年 5 月正式加入 IASC 和国际会计师联合会。在国际会计准则委员会章程中,将国际会计准则委员会的目标规定为:为公众利益,制定并发布编制财务报表应遵循的会计准则,并推动这些准则在世界范围内被普遍接受和遵循;为改进和协调有关财务报表列报的规章、会计准则和程序,广泛地开展工作。

IASC 的日常工作由秘书处负责,秘书处设在伦敦,由秘书长领导,主要协助理事会工作。其技术人员和其他项目顾问主要来自加拿大、日本、英国、美国等不同的国家。国际会计准则委员会的工作程序禁止国际会计准则委员会秘书处就国际会计准则的含义提供咨询。

重组前,国际会计准则制定工作由国际会计准则委员会理事会(IASC Board)承担。理事会由 13 个国家的会计职业团体的代表以及不超过 4 个在财务报告方面利益相关的其他组织的代表组成。13 个国家的会计职业团体的代表由国际会计师联合会任命。理事会成员可以在其国家或组织中指定不超过两名的代表,每个国家或组织的理事会代表可以由一名技术顾问陪同参加理事会会议。每个理事会成员有一票表决权。发布国际会计准则,需要至少 3/4 理事会成员赞成。理事会成员任期两年半。中国已经于 1998 年 5 月加入 IASC 并同时成为理事会观察员,参加了理事会各次会议。理事会观察员还有欧洲委员会、美国财务会计准则委员会和证券委员会等诸多国际组织。

除理事会外, IASC 还成立了咨询团(Consultative Group)、咨询委员会(Advisory Council)和常设解释委员会(Standing Interpretation Committee)等三个机构。咨询团由与财务报表使用者和编制者有关的国家、组织的代表组成,咨询团定期召开会议,与理事会讨论国际会计准则项目的技术问题、IASC 的工作计划及战略、IASC 制定国际会计准则的应循程序(Procedures To Be Followed),在推动国际会计准则应用方面发挥重要作用。咨询委员会由会计职业界、企业界以及代表其他使用者中任高级职务的杰出人士组成,其作用是提高国际会计准则的可信度,推动国际会计准则被广泛承认。常设解释委员会成立于 1997 年,最多由 12 名来自不同国家的成员组成,包括会计职业界、报表编制者团体和使用者团体的人士,常设解释委员会定期考虑

因缺少权威指南而出现分歧或不可接受的处理方法的议题,起草解释公告建议稿,公开征求意见后报经理事会批准。

在制定国际会计准则时,理事会代表、成员团体、咨询团成员、其他组织和人士及秘书处均可就国际会计准则可能涉及的新议题提出建议。国际会计准则的研究和起草工作通常由理事会设立的指导委员会(Steering Committee)完成。指导委员会由理事会成员领导,通常包括至少三个其他国家会计团体的代表。中国代表于1999年参加了体制转换国家会计项目的指导委员会。指导委员会负责研究并审核与项目有关的所有会计议题,起草征求意见稿和国际会计准则草案,向相关利益团体征求意见。指导委员会在审阅所有反馈意见后,拟订国际会计准则草稿,并提交理事会审议。根据审议意见修改后,由理事会表决通过。一项国际会计准则的正式发布须经过不少于3/4的理事会成员同意。

### 1.1.2 关键概念

#### 1. 国际会计准则

其缩写为IAS,是国际会计准则委员会(IASC)正式公布的会计准则。其目的是促进世界各国会计的标准化,便于跨国公司编制会计报表,以及便于各国公司在外国股票交易所上市,使会计报表发挥更大的作用。从1995年国际会计开始生效,至2001年,国际会计准则委员会已公布41项《国际会计准则标准公报》,已有很多国家采用国际会计准则。目前,国际会计准则已改称为国际财务报告准则。

#### 2. 国际财务报告准则

其是由国际会计准则理事会发布的会计准则及解释公告。

#### 3. 国际会计准则委员会

其缩写为IASC,成立于1973年6月,2001年4月改组后IASB开始运行,在近30年时间里,IASC在制定、发布国际会计准则、促进国际会计协调等方面取得显著成绩。

#### 4. 国际会计准则理事会

其缩写为IASB。它于2001年4月替代了国际会计委员会(IASC)。改变名称的目的是为了加强国际会计准则制定机构的权威性,排除各国政治的干预。

#### 5. 国际财务报告解释委员会

IFRIC由受托人委员会任命,由12名有投票权的委员和1名无投票权的主席组成,成员任期3年。IFRIC协助IASB建立并完善财务会计和报告准则以保护财务

报表使用者、编制者及审计人员的利益。IFRIC 每次会议至少有 9 名成员出席，理事会主席可派出 1~2 名理事会成员作为无表决观察员参加会议。每位成员有 1 票表决权，不能委托投票。

## 6. 应循程序

应循程序是指在国际会计准则和国际财务报告解释公告的制定中要遵守一套完整、充实、严密、稳定的程序，该国际应循程序涉及世界各国的会计师、财务分析师、其他财务报表使用者、企业界、证券交易所、监管、立法当局、学术界、其他利益相关的个人和组织。其目的是为了保证准则制定的独立性、公平性、公正性，让所有可能受拟订准则影响的机构或个人有充分表达意见的权利。

# 1.2 国际会计准则委员会及其改革

国际会计准则委员会(International Accounting Standards Committee)简称 IASC，后来改组成为国际会计准则理事会(International Accounting Standards Board，简称 IASB)。国际会计准则委员会在 1973 年 6 月 29 日成立，主要成员来自澳大利亚、德国、加拿大、英国、法国、日本、墨西哥、荷兰、爱尔兰以及美国的会计职业团体。尽管国际会计准则委员会最初设想是联合会计领域的所有职业团体，包括会计准则的制定者和会计信息的使用者，但是长期以来仍然由注册会计师及其注册会计师协会主导了国际会计准则委员会的工作。国际会计委员会及其后继组织国际会计准则理事会的发展大致可分为 4 个阶段，每个阶段的工作重点有所差异，即工作重点不同(见表 1-1)。

表 1-1 国际会计准则委员会及理事会工作重点

| 时 间           | 制 定 机 构   | 工 作 重 点            |
|---------------|-----------|--------------------|
| 1973 年—1988 年 | 国际会计准则委员会 | 制定附带会计政策选择权的会计准则   |
| 1989 年—1993 年 | 国际会计准则委员会 | 制定概念框架并减少会计政策选择权   |
| 1994 年—2000 年 | 国际会计准则委员会 | 满足证券委员会国际组织的要求     |
| 2001 年—       | 国际会计准则理事会 | 消除会计政策选择权，统一国际会计准则 |

## 1.2.1 国际会计准则委员会的改革动因

1997 年，IASC 开始着手进行深刻的改革。改革后的 IASC 已从 2001 年年初开始工作。促使 IASC 深刻改革的原因主要有 4 个方面。

### 1. 资本市场全球一体化

最近 10 多年以来,经济的全球化特别是资本市场一体化对各国会计准则存在的差异提出了重大挑战,全球化发展的速度逐步加快。主要体现在以下三个方面。

#### (1) 跨国上市

据有关数据统计,在纳斯达克上市的 4 829 家公司中有 429 家外国公司,在纽约证券交易所上市的 2 592 家公司中有 405 家为外国公司;在伦敦交易所,外国公司已占全部上市公司的 20%。截至 1998 年底,伦敦证券交易所的股票市价总额中,非英国公司约占七成;德国证券交易所的上市公司中,有八成非德国公司,主要来自 60 多个其他国家;在美国 SEC 登记的 13 000 多家公司中有 1 000 家为外国公司。

#### (2) 跨国并购

近几年以来,投资者在全球范围内寻求投资机会,企业也在全球范围内寻求最低成本的资本。跨国并购愈演愈烈,而且金额巨大,有的达到数百亿甚至数千亿美元,比较著名的有德国戴姆斯勒-奔驰与美国克莱斯勒合并案,英国沃达丰通信与德国曼内斯合并案,英国葛兰素-威康和美国史克-比彻姆合并案,法国电信和英国移动电话合并案等。其中,德国戴姆斯勒-奔驰于 1993 年到美国上市,按照德国会计准则,戴姆斯勒-奔驰当年的利润是 6.15 亿德国马克,但按美国会计准则,公司当年亏损 18.39 亿德国马克。由此可见,会计准则的不同使财务信息出现了巨大反差。1999 年全球企业并购总金额增至 3.31 万亿美元。

#### (3) 跨国交易所联盟

为了争夺市场和发挥协同效应,发达国家和地区的资本市场正展开各种合作,其中较著名的有伦敦交易所和法兰克福交易所组成的联盟。

### 2. 复杂经济业务激增

近 20 年以来,IASB 面临许多复杂的经济业务,如高科技产业无形资产出资、收入确认、研究开发费用处理、纷繁复杂的金融工具、种类繁多的以股权为基础的激励计划等。而 IASB 已难以以现有的资源来解决这些问题,也使其所制定准则难以得到广泛认可。

### 3. 区域经济合作加强

推动 IASB 改革的另一个重要力量是区域经济合作,其中最主要的就是欧盟的建立,势必加速欧盟与其他地区的会计准则的协调与统一。1996 年,参加 WTO 会议的各国部长为推动国际贸易和跨国公司发展,进一步降低交易成本,鼓励制定国际通用的会计准则。1999 年, G7 会议支持民间组织为增加财务透明所做的努力,呼吁制定和遵守高质量、国际性的会计准则。

#### 4. 亚洲金融危机

1997—1998年,亚洲部分国家发生严重的金融危机,进而引发了俄罗斯及部分拉美国家的金融危机。危机的原因之一是缺乏较高透明度,会计和审计并不可靠。其后,世界银行、国际货币基金组织等要求这些国家必须采用IAS,否则不提供支持。金融危机促使IASC重视新兴和转型经济国家会计问题,也推动IASC进行彻底的改革,以制定一套高质量的会计准则,在不具备良好准则制定条件的国家推广与应用。

新的形势对IASC提出了更高的要求,所以IASC实施改组也是顺应了全球对统一的、高质量的国际会计准则的期盼。

### 1.2.2 国际会计准则委员会的改革内容

#### 1. 国际会计准则改革的要点

修订目标与使命,以制定全球统一会计准则为己任,IASC新章程明确指出其终极目标是全球所有大公司都采用国际会计准则;近期目标是跨国公司采用国际会计准则,并为那些无能力制定准则的国家提供一套准则。构筑合理的组织结构,提高准则制定的有效性。相对于现行的较松散的组织形式,新章程明确IASC应转化为一个独立的法人实体,并且要采用企业化的组织架构和管理模式。改革前,IASC只是一个注册会计师的组织,参与其决策的是各国注册会计师团体。改革后的IASC将是一个具有广泛代表性的组织,其中最为明显的特征是突出资本市场和金融市场代表的影响能力。此举的目的是增加IASC的资源,提升国际会计准则的权威,扩大准则制定者队伍,增强准则的权威性。

#### 2. 国际会计准则委员会新章程

2000年5月,IASC会员大会批准管理委员会于2001年1月启用IASC新章程。IASC新章程充分体现了上述改革要点。新章程主要包括三部分:第一部分涉及名称、目标、会员和管理委员会成员;第二部分为拟生效条款;第三部分为第二部分生效前维持运行的条款。在第一部分内容中,新章程规定该组织的名称为国际会计准则委员会(IASC)。IASC的目标为:本着公众利益,制定一套高质量的、可理解的并具有强制性的全球性会计准则,这套准则将要求在财务报表和其他财务报告中提供高质量的、透明的且可比的信息,以帮助世界资本市场的参与者和使用者进行经济决策;促使这些准则得到严格的执行;促使各国会计准则与国际会计准则得到高质量的统一。新章程规定的法定实体运行之前,IASC的会员仍是作为国际会计师联合会(IFAC)会员的所有会计职业团体,但这些会员不是新章程规定的法定实体的会员。根据新章程,IASC由管理委员会和国际会计准则理事会负责管理。