

美国财务会计准则
MEIGUO CAIWU KUAIJI ZHUNZE

美国财务会计准则

(第 1 — 137 号)

中 册

美国财务会计准则委员会制定

王世定 李海军主译

许昕 执行副主译

财政部科研所书刊发行服务中心组织翻译



经济科学出版社

美国财务会计准则

(第 1—137 号)

(中 册)

美国财务会计准则委员会制定

王世定 李海军 主译

许 昕 执行副主译

财政部科研所书刊发行服务中心组织翻译

经济科学出版社

2002 年·北京

目 录

(中 册)

美国财务会计准则第 73 号	铁路轨线构造会计处理变更的报告 (对 APB 意见书第 20 号的修正)	(767)
美国财务会计准则第 74 号	支付给职工的专项终职福利的会计处理	(771)
美国财务会计准则第 75 号	对州及地方政府养老金计划的某些会计处理 要求生效日期的递延 (对 FASB 准则第 35 号的修正)	(772)
美国财务会计准则第 76 号	债务的解除 (对 APB 意见书第 26 号的修正)	(773)
美国财务会计准则第 77 号	转让者对有追索权的应收项目转让的报告	(774)
美国财务会计准则第 78 号	即付负债的分类 (对 ARB 第 43 号第 3A 章的修正)	(775)
美国财务会计准则第 79 号	非公开上市企业在企业合并中的某些披露的取消 (对 APB 意见书第 16 号的修正)	(782)
美国财务会计准则第 80 号	期货合约的会计处理	(787)
美国财务会计准则第 81 号	退休后健康保健和人寿保险福利的披露	(788)
美国财务会计准则第 82 号	财务报告和物价变动: 一些披露的删除 (对 FASB 准则第 33 号的修正)	(789)
美国财务会计准则第 83 号	应用 APB 意见书第 20 号时优先执行 AICPA 指南 和立场公告“关于经纪人和券商、员工 福利计划以及银行的会计处理” (对 FASB 准则第 32 号和 APB 意见书第 30 号的修正 以及对 FASB 解释文件第 10 号的废止)	(790)
美国财务会计准则第 84 号	可转换债务的引致性转换 (对 APB 意见书第 26 号的修正)	(791)
美国财务会计准则第 85 号	确认可转换证券是否为普通股等价物的收益性测试 (对 APB 意见书第 15 号的修正)	(801)
美国财务会计准则第 86 号	对出售、租赁和以其他方式上市的计算机	

	软件成本的会计处理	(802)
美国财务会计准则第 87 号	雇主对养老金的会计处理	(817)
美国财务会计准则第 88 号	雇主对既定受益养老金计划的结算、削减和 终止福利的会计处理	(895)
美国财务会计准则第 89 号	财务报告和物价变动	(923)
美国财务会计准则第 90 号	受管制企业——废置和厂场成本不予列支的会计处理 (对 FASB 准则第 71 号的修正)	(969)
美国财务会计准则第 91 号	与发生或获得贷款有关的不可收回的费用和 成本, 以及租赁初期直接费用的会计处理 (对 FASB 准则第 13 号、第 60 号和第 65 号的修正 以及对 FASB 准则第 17 号的废止)	(991)
美国财务会计准则第 92 号	受管制企业分阶段实施计划的会计处理 (对 FASB 准则第 71 号的修正)	(1019)
美国财务会计准则第 93 号	非盈利组织折旧的确认	(1040)
美国财务会计准则第 94 号	所有拥有多数股权的子公司的合并 (对 ARB 第 51 号的修正, 即对 APB 意见书第 18 号和 ARB 第 43 号第 12 章的相关修正)	(1052)
美国财务会计准则第 95 号	现金流量表	(1068)
美国财务会计准则第 96 号	所得税的会计处理	(1116)
美国财务会计准则第 97 号	保险企业对某些长期合同和出售投资的已实现 利得和损失的会计处理和报告	(1119)
美国财务会计准则第 98 号	租赁会计 · 以不动产为标的物的售后回租交易 · 不动产销售型租赁 · 租赁期定义 · 直接融资租赁的初始直接成本 (对 FASB 准则第 13 号、第 66 号和第 91 号的修正以及对 FASB 准则第 26 号和技术公告第 79—11 号的废止)	(1139)
美国财务会计准则第 99 号	非盈利组织折旧确认的生效日期的推迟 (对 FASB 准则第 93 号的修正)	(1159)
美国财务会计准则第 100 号	所得税的会计处理 ——对 FASB 准则第 96 号生效日期的递延 (对 FASB 准则第 96 号的修正)	(1173)
美国财务会计准则第 101 号	受管制企业——终止应用 FASB 准则 第 71 号的会计处理	(1174)
美国财务会计准则第 102 号	现金流量表——特定企业的豁免和出于再销售目的 而获得的特定证券所产生的现金流量的分类 (对 FASB 准则第 95 号的修正)	(1186)

美国财务会计准则第 103 号	所得税的会计处理——对 FASB 准则第 96 号生效日期的递延 (对 FASB 准则第 96 号的修正)	(1197)
美国财务会计准则第 104 号	现金流量表——特定现金收支的净值报告及套期交易的现金流量 (对 FASB 准则第 95 号的修正)	(1198)
美国财务会计准则第 105 号	具有表外风险的金融工具和信用风险集中的金融工具的信息披露	(1210)
美国财务会计准则第 106 号	雇主对养老金以外的退休后福利的会计处理	(1211)
美国财务会计准则第 107 号	金融工具公允价值的披露	(1341)
美国财务会计准则第 108 号	所得税的会计处理 ——对 FASB 准则第 96 号生效日期的递延 (对 FASB 准则第 96 号的修正)	(1351)
美国财务会计准则第 109 号	所得税的会计处理	(1352)
美国财务会计准则第 110 号	既定受益养老金计划对投资合同的报告 (对 FASB 准则第 35 号的修正)	(1445)
美国财务会计准则第 111 号	FASB 准则第 32 号的废止与技术性更正	(1454)
美国财务会计准则第 112 号	雇主对离职金的会计处理 (对 FASB 准则第 5 号和第 43 号的修正)	(1457)
美国财务会计准则第 113 号	短期合同与长期合同再保险的会计处理和报告	(1475)

美国财务会计准则第 73 号

铁路轨线构造会计处理变更的报告

(对 APB 意见书第 20 号的修正)

说明

公布日期：1983 年 8 月

生效日期：对在 1983 年 6 月 30 日以后发生的由报废——重置——改良会计处理变为折旧会计的变更生效

影响：修正 APB 20，第 27 段

被影响：未被其他声明影响

摘要

本准则修正 APB 意见书第 20 号《会计变更》，本准则详细说明了铁路轨线构造改为折旧会计的会计变更，应通过重新说明前期已公布的财务报表加以报告。本准则对 1983 年 6 月以后发生的变更有效，在此之前的变更，鼓励采用本准则但不作强制要求。在 1983 年之前，铁路部门在其通用目的财务报表中，对于轨线构造通常遵循改良会计。在 1983 年，州际商业委员会（ICC）接受了在 ICC 报税单中使用折旧会计的要求。结果，铁路部门及其会计人员要求确定在一般目的财务报表中，怎样最好地报告由改良会计——折旧会计的变更。本准则是对这一要求的回答。

美国财务会计准则第 73 号

铁路轨线构造会计处理变更的报告

(对 APB 意见书第 20 号的修正)

目 录

	段落号
导言.....	1
财务会计和报告准则	
对 APB 意见书第 20 号的修正	2
生效日期和过渡性规定.....	3
附录：背景信息和结论依据.....	4~13

导 言

1. 本准则修正 APB 意见书第 20 号《会计变更》，来详细说明铁路轨线构造变更为折旧会计应通过说明前期已公布的财务报表来加以报告。

财务会计和报告准则

对 APB 意见书第 20 号的修正

2. 由报废——重置——改良会计 (RRB) 到折旧会计的变更，被加在意见书第 20 号第 27 段的最后一句，具体如下：应遵循本准则的变更有：(a) 存货计价方法由 LIFO 改为其他方法的变更；(b) 长期建筑合同会计方法的变更；(c) 采掘业中使用的“完全成本”会计方法的变更或变更为使用这一会计方法；(d) 由报废——重置——改良会计改为折旧会计的变更。

生效日期和过渡性规定

3. 本准则对于 1987 年 6 月 30 日之后发生的由 RRB 改为折旧会计的变更有效。在此之前的应用鼓励但不强制要求。

本准则的条款不必用于不重要的项目

财务会计准则委员会的 7 名成员一致对本准则的颁布投了赞成票：

Donald J. Kirk (主席)

Victor H. Brown

Robert T. Sprouse

John W. March

Ralph E. Walters

Frank E. Block

David Mosso

附录：背景信息和结论依据

4. 铁路部门及其会计人员要求委员会确定，在通用目的报告中，怎样最好地报告由改良到折旧会计的改变。

5. 1983 年 2 月 17 日，州际商业委员会 (ICC) 规定铁路部门向 ICC 报告时，关于铁路轨线构造必须使用折旧会计。这一规定对 1983 年年度报税，1984 年季度报税及之后对 ICC 的全部报税有效。ICC 以前要求向其报告的铁路轨线构造使用 RRB。

6. 在 RRB 下，安装的原始成本被资本化并持续到轨线报废。轨线的成本被费用化除非发生改造投资（例如，以 132-1b 铁轨替代 110-1b 铁轨）。在这种情况下，新发生的成本超过被替换部分的现行成本的部分被认为是改造投资并被资本化，并不计提折旧，被替换部分现行成本费用化。铁路部门通常使用 RRB 进行财务报告。

7. ICC 的裁决不适于铁路部门的财务报告，但委员会被告知，许多铁路部门计划采用折旧会计进行财务报告。由 RRB 到折旧会计的变更属于意见书第 20 号规范的变更范围。

8. 意见书第 20 号指出，多数会计原则的变更都应报告其对变更期间净收益的累积影响。意见书提出了几种特殊情况，它们需要通过重新表述全部前期已公布的财务报表来加以说明。这些例外情况是：(a) 存货计价由 LIFO 改为其他方法的变更；(b) 长期建筑合同会计处理方法的变更；和 (c) 采掘业中使用的“完全成本”会计方法的变更或变更为使用这一方法。

9. 委员会认为，由 RRB 到折旧会计的变更应包括在第 8 段指出的例外情况中，因为这种变更说明了重新表述财务报表的好处超过了其不利之处。因此，委员会决定修正意见书第 20 号，来说明由 RRB 到折旧会计的变更应通过重新表述全部前期已公布的财务报表加以报告。

10. 一份建议准则的征求意见稿《铁路轨线构造会计变更报告》，于1983年4月12日发布。委员会关于该征求意见稿收到了28封评价信，其中大多数表示同意。收到的评价及委员会对它们的考虑在下面的段落中讨论。

11. 一些回复者声明，委员会应重新考虑意见书第20号的全部条款。这些回复者建议，对意见书第20号的重新考虑将不需要因出现例外情况而修正意见书。委员会认为，一份关于铁路轨线构造的会计变更报告的单独准则是正确的，因为它说明了及时指导的必要，而且没有证据表明意见书第20号需要被完全地重新考虑。同时，会计变更是非经常性的，委员会认为试图设计一套新的方法以适用于全部变更是没有必要的。

12. 一些回复者表示，一份准则不能只讨论铁路轨线构造会计变更的报告，因为该问题过窄。委员会考虑过用其他方式来强调这一问题，如通过技术公报，但最终认为对这一问题的回答应通过一份准则来实施。

13. 委员会认为，依据现有的资料不需举行公开的听证会，就可以作出明智的决策，并认为第3段规定的生效日期和过渡性规定是合理的。

美国财务会计准则第 74 号

支付给职工的专项终职福利的 会计处理

说明

公布日期：1983 年 8 月

生效日期：对 1983 年 6 月 30 日提供的专项终职福利生效

影响：修正 APB 8，第 31 段

被影响：被 FAS 88 取代

美国财务会计准则第 75 号

对州及地方政府养老金计划的某些 会计处理要求生效日期的递延

(对 FASB 准则第 35 号的修正)

说明

公布日期：1983 年 11 月

生效日期：1983 年 11 月，追溯至 1980 年 12 月 15 日后开始的会计年度

影响：修正 FAS 35，第 30 段

取代 FAS 59

被影响：被 FAS 135 取代

美国财务会计准则第 76 号

债务的解除

(对 APB 意见书第 26 号的修正)

说明

公布日期：1983 年 11 月

生效日期：对 1983 年 12 月 31 日以后进行的交易生效

影响：取代 APB 26，第 2 段和第 3 (a) 段

修正 APB 26，第 3 (c) 段、第 19 段和第 21 段

修正 FAS 22，脚注 1

修正 FAS 32，附录 A，SOP 78-5

被影响：第 7 段被 FAS 111 修正

被 FAS 125 取代

其他解释声明：FTB 84-4 (被 FAS 125 取代)

美国财务会计准则第 77 号

转让者对有追索权的应收项目转让的报告

说明

公布日期：1983 年 12 月

生效日期：对 1983 年 12 月 31 日后进行的有追索权的应收项目转让生效

影响：修正 FAS 13，第 20 段

修正 FAS 32，附录 A

被影响：第 9 段被 FAS 105 修正

被 FAS 125 取代

其他解释声明：FTB 85-2（被 FAS 125 取代）

美国财务会计准则第 78 号

即付负债的分类

(对 ARB 第 43 号第 3A 章的修正)

说明

公布日期：1983 年 12 月

生效日期：对 1983 年 12 月 15 日后开始的会计年度或中期的财务报表生效

影响：修正 ARB 43，第 3A 章，第 7 段

被影响：未被其他声明影响

FASB 紧急问题工作组 (EITF) 讨论的论题

影响：未影响 EITF 论题

被解释：第 5 段被 EITF 论题第 86-5 和 86-30 号解释

相关论题：EITF 议题第 D-61 号

摘要

本准则对 ARB 第 43 号第 3A 章“流动资产和流动负债”进行修正，对资产负债表中在资产负债日后一年内（或一个营业周期内）到期的负债的分类进行了具体规定。同时，本准则也对债务人即付或即将即付的长期负债作出了具体分类，不管是由于债务人在资产负债表日违反了借款协议的规定而形成的债务即付，还是由于这种违法行为在具体的宽限期内没有得到纠正从而将要形成债务即付。这种即付负债列为流动负债，除非满足以下情况中的一种：

a. 债权人在资产负债表日后超过一年或一个营业周期的时间内放弃并相应丧失债务的即期求偿权。

b. 长期负债规定了宽限期，且债务人在此宽限期内纠正了违规行为，从而使该债务不是即付的。

通过再融资而具有长期资金性质的短期负债，包括这里提到的即付债务，应继续按 FASB 准则第 6 号《预期再融资的短期负债的分类》的规定进行分类。本准则对 1983 年 12 月 15 日后会计年度或中期的财务报表生效。

美国财务会计准则第 78 号

即付负债的分类

(对 ARB 第 43 号第 3A 章的修正)

目 录

	段落号
导言	1~3
适用范围	4
财务会计和报告准则	
对 ARB 第 43 号第 3A 章的修正	5
生效日期和过渡性规定	6
附录：背景信息和结论依据	7~19

导 言

1. 人们要求 FASB，对于即付^① 负债在债务人的资产负债表中应列为流动负债还是非流动负债作出明确规定。更明确地说，这个问题是指当债务人在资产负债表日违反了长期负债协议规定^② 且：(a) 由于债务人违反协议规定，债权人在资产负债表日后一年或超过一年的一个营业周期内可以随时要求债务人偿还债务；并且 (b) 在限期内债务人没有改正违规行为，使该债务成为资产负债表日后一年或超过一年的一个营业周期内的即付债务。此外，委员会还对资产负债表日后一年或一个营业周期内的债务是否应作为流动负债作出明确规定。

2. 有些负债根据借款协议是即期偿付的，即债权人随时可以要求债务人偿还。有些负债是未来到期的负债，但债务人违反了有关协议规定或债权人有权要求债务人随时偿还债务。还有些负债规定了未来偿还日期，但债务人没有在规定的期限内纠正其违规行为，这些

① 在给定的日期，如果债权人在该日有权要求，或表明自己的意图，要求债务人偿付属于自己的债务，则这种债务称为即付。

② 违反规定是指：不满足债务协议的条件，或违反了依据是可以客观判定的债务协议，无论是否被允许了宽限期，还是债权人被要求作出表明自己意图的声明要求偿还。

负债也会成为即付负债。

3. ARB 第 43 号第 3A 章“流动资产和流动负债”第 7 段对应列为流动负债的债务作了规定,指出:

流动负债是指其清偿可以合理地预见,将必须使用现有流动资产,或产生新的流动负债的债务……。

FASB 准则第 6 号《预期再融资的短期负债的分类》对 ARB 第 43 号第 3A 章进行了修正,对于正常生产经营活动产生的债务(如,应付款项、预收款项、应计费用),在任何情况下都记为流动负债。对于企业有再融资意图并有能力进行再融资的其他短期负债应从流动负债中剔除出去,这种再融资的能力表现为,有融资协议或在资产负债表日后发行长期债券和权益证券。FASB 准则第 6 号和 ARB 第 43 号第 3A 章都未对即付债务如何在分类资产负债表中列示作出规定。由于对这个问题的不同认识,导致了不同的实体对同一种情况作出不同的会计处理。

适用范围

4. 本准则适用于分类资产负债表的负债列示,以及分类和未分类资产负债表中关于偿债到期日的披露。本准则不改变 FASB 准则第 6 号和准则第 47 号《长期负债的披露》的规定。

财务会计和报告准则

对 ARB 第 43 号第 3A 章的修正

5. 对 ARB 第 43 号第 3A 章第 7 段增加以下内容和脚注:

流动负债应该包括在资产负债表日后一年(或超过一年的一个营业周期内)到期的债务,无论其偿付是否预计在这一期间发生。此外,还应该包括由于债务人在资产负债表日违反了借款协议的规定而形成的债务即付,或由于这种违法行为在具体的宽限期内没有得到纠正从而将要形成即付债务除非:

a. 债权人在资产负债表日后超过一年或一个营业周期内放弃*或相应丧失[†]债务的即期求偿权。

* 由于如果违反了债务协议的某些条款而使债务成为即付债务,则债权人仅仅需要放弃对这些即付的要求权。

[†] 例如,如果债务人在资产负债表日后纠正了其违规行为,那么在资产负债表颁布日,该债务并不是即付债务。

b. 对于包含有宽限期的长期债务来说,在宽限期内,债务人有可能发生纠正其违规行为,很可能[‡]是在宽限期内纠正了违规行为,就使得该债务不是即付的。

[‡] “可能”一词在 FASB 准则第 5 号《或有事项的会计处理》的定义,类似于在本段句子中应用的“有可能发生”。

如果上述 (b) 条件下的债务列为长期负债 (或在非分类财务报表债务到期日的披露中作为长期负债进行揭示),应该对此进行披露。对预计将进行再融资的短期负债,包括这里讨论的可赎回义务应根据 FASB 准则第 6 号《预期再融资的短期负债的分类》的有关规定处理。

生效日期和过渡性规定

6. 对 1983 年 12 月 15 日后会计年度或中期的财务报表生效。对以前公布的财务报表鼓励但并不要求一定追溯使用。

本准则的条款不必用于不重要的项目

财务会计准则委员会的 4 名成员对本准则的颁布投了赞成票, Block、Brown、Walter 先生投了反对票。

Block、Brown、Walter 先生反对的理由在于,该准则会进一步造成财务报告中的主观性,并且没有明显的必要出台该项准则。

早在 35 年前就有了流动负债的概念,它通常需要用现存的流动资产偿付,即,其偿付可以合理预计在特定时期内——通常为一年。合理预计的概念意味着根据已知事实和情况,通常判断来确定偿债的时间。准则第 6 号指出,在该事例中所考虑的合理预计必须由明显的再融资能力和再融资意图支持;但是,委员会明显放弃了严格以到期日划分负债的方法,“因为,……没有必要指定具体的时点,在该时点,债务将要求使用企业的资金”;且因为“这种方法会导致在 ARB 意见书第 43 号中所描述的流动负债概念的改变”; (准则第 6 号第 23 段)。除非能够清楚地证明,能清楚的预计由新概念产生的信息更加有用,否则,委员会不应改变流动负债的概念。

本准则对流动负债的概念作了重大变化。本准则定义的基础是,只要债务在一年内,在法律上成为即付债务,不论是否真的会即期偿付,都应列为流动负债。这是最坏情况的概念,而非合理预计的概念。然而,这两个概念却经常给出相同的结果,但有时也有例外。有人断言,这种修正会增加可比性。但实际上,甚至当正在进行的事实和环境完全不同,足以作出不同的合理预期的时候,这两个概念也会使表面上看起来完全一样。这并不是增加了可比性,而是以主观武断的标准来取代合理的判断。