

新世纪研究生教学用书

会计系列

含 MPAcc、MAud
及MBA、EMBA财会方向

国际会计准则

International Financial Reporting Standards

(第三版)

周红 王建新 张铁铸 编著

 东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press



新世纪研究生教学用书
会计系列

含 MPAcc、MAud
及MBA、EMBA财会方向

国际会计准则

International Financial Reporting Standards

(第三版)



周红 王建新 张铁铸 编著

FE 东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press

大连

图书在版编目 (CIP) 数据

国际会计准则 / 周红, 王建新, 张铁铸编著. —3 版. —大连: 东北财经大学出版社, 2018. 8

(新世纪研究生教学用书·会计系列)

ISBN 978-7-5654-3301-6

I. 国… II. ①周… ②王… ③张… III. 国际会计-规范-研究生-教材 IV. F234. 5-65

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2018) 第 186684 号

东北财经大学出版社出版

(大连市黑石礁尖山街 217 号 邮政编码 116025)

网 址: <http://www.dufep.cn>

读者信箱: dufep@dufe.edu.cn

大连天骄彩色印刷有限公司印刷 东北财经大学出版社发行

幅面尺寸: 170mm×240mm 字数: 499 千字 印张: 23.75 插页: 1

2018 年 8 月第 3 版

2018 年 8 月第 7 次印刷

责任编辑: 王 莹

责任校对: 合 力

封面设计: 张智波

版式设计: 钟福建

定价: 52.00 元

教学支持 售后服务 联系电话: (0411) 84710309

版权所有 侵权必究 举报电话: (0411) 84710523

如有印装质量问题, 请联系营销部: (0411) 84710711

第三版前言

在我们 2012 年年初完成《国际会计准则》第二版的修订之后，紧接着在同年 10 月，国际证券委员会组织（IOSCO）和国际财务报告准则基金会宣布，将要在全球范围内制定和实施国际财务报告准则（IFRS）方面加深合作。2013 年 7 月，二十国集团（G20）财长和央行行长在莫斯科举行会议，该会议的联合公报再次呼吁，应完成国际会计准则理事会（IASB）和美国财务会计准则委员会（FASB）的联合项目，因为“迅速取得进展对提升金融市场的适应性至关重要”。2013 年 9 月，IASB 在伦敦举行了“全球准则制定机构会议”，IASB 的主席汉斯·霍格沃斯特（Hans Hoogervorst）在会议前夕发表了题为“欧洲与通往全球会计准则之路”的演讲，高度赞扬欧洲采用国际财务报告准则的决定“赋予了国际财务报告准则成为单一的一套全球会计准则所需的可信度和关键推动力”。同时，汉斯·霍格沃斯特提供了 IASB 和 FASB 之间的主要趋同项目，包括收入确认、租赁、减值、保险合同等。此外，他也披露了某些难以取得一致意见的方面及原因。FASB 的主席莱斯丽·赛德曼（Leslie Seidman）认为，“在某些全球最大的资本市场中，出于非常合理的原因，在短期内恐怕无法实现 100% 的可比性目标（例如，单一的一套准则）”^①。由此，她建议 FASB 和 IASB 应在完成谅解备忘录（MOU）项目的基础上，进一步与其他准则制定机构展开讨论，以改进会计准则和提高国际财务报告准则、美国公认会计原则以及其他全球会计准则之间的可比性。^②

尽管面临世界经济与政治的各种有利或不利局面，2012 年至今，国际会计准则理事会始终坚持为制定一套完备的国际财务报告准则不懈努力，除发布准则和准则指引之外，IASB 还逐月披露更新工作计划，内容包括 IASB 对各项已变更的或未作变更的计划项目的完成进度的说明，并就当月工作计划中对上月工作计划进行的主要变更加以分析说明。IASB 的持续努力终于促成了 2017 年国际财务报告准则的

^① 参见 2012 年 12 月美国证监会（SEC）和美国公众公司会计监督委员会（PCAOB）讨论美国注册会计师协会（AICPA）当前发展的全国会议。

^② 国际会计准则理事会（IASB）主席汉斯·霍格沃斯特承认，他并不期望所有的美国主体均采用国际财务报告准则，取而代之的是，他希望美国允许大型的面向全球的能够因采用国际财务报告准则而受益的公司选择采用国际财务报告准则。另外可参考克里斯蒂·鲁兹（Christian Leuz）教授的研究：《全球报告趋同的新方法：全球参与者分部》，其中论述了各国之间“在诸如资本市场、证券监管、投资者保障和经济发展等方面”存在的其他众多制度差异，这些差异将影响报告实务并继续造成各国之间的非可比性（尽管国际财务报告准则继续在全球范围内得到采用）。详细内容还可进一步查阅 IAS Plus 网站的链接。

修订和完善工作并取得了显著成果。2017 年, IASB 发布了保险合同准则, 随着新保险合同准则的制定, IASB 为应对 2008 年国际金融危机所进行的包括金融工具、收入、租赁和保险合同等在内的四大准则项目均告完成。此外, IASB 还发布了对金融工具、联营和合营企业中的投资等准则的修订, 这一系列重要准则于 2018 年度生效, 由此也对我们提出了修订《国际会计准则》的必要。

截至 2017 年 12 月 31 日, IASB 已发布 IFRS 9《金融工具》、IFRS 15《与客户之间的合同产生的收入》、IFRS 16《租赁》、IFRS 17《保险合同》四项新的国际财务报告准则以及解释公告 IFRIC 22、IFRIC 23。截至 2017 年 12 月 31 日, 经修订并强制生效的国际财务报告准则包括以下三项: IAS 12《所得税》、IAS 7《现金流量表》、IFRS 12《在其他主体中的权益的披露》。另外, 已修订但未生效的国际财务报告准则还包括: IFRS 1、IFRS 2、IFRS 3、IFRS 4、IFRS 9、IFRS 10、IFRS 11、IFRS 15 及 IAS 12、IAS 23、IAS 28、IAS 40。依据 IASB 发布的新准则和修订准则(2012—2017), 我们对《国际会计准则》的相关内容进行了必要的修改、补充和完善。

周 红

2018 年 6 月

第二版前言

新世纪研究生教学用书《国际会计准则》自 2008 年出版至今已接近 4 年了。其间国际会计准则理事会（IASB）为顺应国际资本市场一体化的趋势，满足国际财务报告使用者的需求，在国际社会力量的推动与支持下，不间断地对国际财务报告准则（IAS/IFRS）进行了修订。这在很大程度上保证了会计准则的持续国际趋同和会计准则质量以及财务报告质量的提升，也对我们提出了修订《国际会计准则》的要求。

截止到 2011 年 6 月，IASB 陆续发布了 6 项新准则：IFRS 8《经营分部》、IFRS 9《金融工具》、IFRS 10《合并财务报表》、IFRS 11《合营安排》、IFRS 12《在其他主体中的权益的披露》和 IFRS 13《公允价值计量》等；同时主要修订了 9 项准则：IFRS 1《首次采用国际财务报告准则》、IFRS 2《以股权为基础的支付》、IFRS 3《企业合并》、IFRS 7《金融工具：披露》、IAS 1《财务报表的列报》、IAS 27《单独财务报表》、IAS 28《联营和合营企业中的投资》、IAS 32《金融工具：列报与披露》和 IAS 34《中期财务报告》等。我们依据以上 IASB 发布的新准则、修订准则以及相应的解释公告对本书进行了必要的修改、补充和完善。同时，为了便于学习和理解，本书在修订过程中力求体现会计准则发展的连续性。

本书同时也是在教育部人文社会科学研究项目“中国会计标准国际化的进程——新准则实施效果研究”（项目批准号：05JA790017）研究报告的基础上进行整理、完善的成果。

周 红

2012 年 2 月

第一版前言

经济全球化加速了资本流动的全球化，这对于作为“通用商业语言”的会计提出了更高的要求：加速会计国际化以消除国际投资和国际贸易的技术障碍。国际会计准则委员会（IASB）自1973年成立以来，就一直致力于制定一套会计准则作为各国会计准则制定机构的范本，来协调全球会计准则。2001年，在国际会计准则理事会（IASB）取代IASB以后，更把制定一套要求通用财务报表中的信息透明和可比的高质量全球性会计准则作为自己的目标，力图通过与各国会计准则制定机构的合作实现世界会计准则的趋同。随着资本市场和经济的一体化以及跨国公司的发展，会计准则国际化已成为必然趋势，越来越多的国家对采纳国际会计准则采取了积极的态度。欧洲委员会（EC）2000年6月发布了一份政策文件通讯稿，率先要求欧盟（EU）的7 000多家上市公司2005年采纳国际会计准则编制合并财务报表。2001年2月，EC又发布了规章草案，重申了在2005年采纳国际会计准则的决心，同时鼓励欧盟的上市公司在2005年之前采纳，并允许用于非上市公司和非合并财务报表。2002年6月，IASB为此发布了公告《欢迎EU决定采纳国际会计准则》，并视之为IASB努力实现一套全球接受的、强制性准则进程中的“分水岭”事件。2002年10月，美国会计准则委员会（FASB）终于与IASB达成诺维科（Norwalk）协议，正式致力于实现美国公认会计原则与国际财务报告准则（IFRS）之间的趋同，双方承诺尽最大努力在切实可行的情况下尽快使现存的财务报告准则完全相容，并在将来的工作项目中共同合作，以确保这种相容性得以维持。2007年7月3日，美国证券交易委员会（SEC）正式取消了到美国上市的外国公司如果按照国际会计准则编制财务报告则应调整为按照美国公认会计原则编制财务报告的规定。可见，“世界资本市场将拥有一套为投资者所信任的全球化的会计准则”的理想正在变为现实。

我国1992年的会计制度改革标志着我国告别计划经济的会计模式，开始采用国际通行的会计报表体系。2006年2月，财政部发布了新的《企业会计准则》，更体现了中国会计准则已实现了与国际会计准则的基本趋同。自2007年1月1日起，所有的中国上市公司将使用新的《企业会计准则》编制财务报告，意味着我国步入了与国际会计趋同的阶段。然而，这要求会计人员掌握符合国际规范的会计准则，具备更高的专业技术水平和职业判断能力。目前，我国会计专业人员无论是数

量上还是质量上与国际水平差距都很大,对国际会计准则本身的了解也很欠缺,因此,人们都非常盼望能有一本与国际会计准则相适应的教材。

本书是“新世纪研究生教学用书”之一,本着面向会计职业的原则,希望本书能作为学习、理解和执行国际会计准则的更为简明的参考读本。全书共分为8章,其中第1章介绍国际会计准则委员会的建立和发展;第2章从整体上介绍国际会计准则的体系;第3章介绍国际会计准则的协调;第4章介绍国际会计准则的概念框架;第5章至第7章基本按照概述、基本内容、相关准则的国际比较,以及准则的运用示例的顺序分别介绍各个具体准则,包括报告和披露的准则、确认和计量的准则以及特殊业务的准则三个大类;第8章是国际会计准则趋同。

由于国际会计准则趋同的要求,导致了对国际会计准则大量地、不断地修订,因此,从某种意义上说,这样的一本教材将是写不完的。虽然所有的修订都提高了国际会计准则的质量,国际会计准则委员会也已经提供了关于准则制定、修订的背景以及应用指南,但这使国际会计准则本身变得越来越厚重,更增加了我们理解和执行上的困难,即便是对于教师,这也是一个学习的过程。

当东北财经大学出版社李智慧老师约我编写《国际会计准则》一书时,我只觉得这是一项必须要做的工作,便应允下来。但是要完成它却并不容易。恰好有财政科学研究所的王建新博士一直致力于相关研究,他主动要求承担了第3章“国际会计准则的协调”和第4章“国际会计准则概念框架”的撰写工作。此间,又适逢张铁铸博士到复旦大学管理学院跟我一起做“中国会计标准国际化”的博士后研究,他鼎力相助,撰写了大部分的书稿。可以说没有他们的努力,这本书就难以完成。尽管我非常想把这本书写好,无奈的是时间和精力有限,还由于在准则的运用方面缺乏实践,再有就是国际会计准则本身仍在不断的改进过程中,跟不上改进过程就会形成欠缺。出版社催促了,只好把还没有达到自己要求的书稿交上。我由衷地感谢东北财经大学出版社的李智慧老师,因为有了她的信任、耐心、支持和帮助,今天才有这本书呈现在广大读者面前。我将对书中所有的错误和不足之处负责,欢迎读者赐教,我随时准备着进行必要的修改、补充和完善。

周 红

2008年1月

目 录

第1章 国际会计准则委员会 ⇨1

学习目标 /1

1.1 概述 /1

1.2 国际会计准则委员会的组织机构 /7

1.3 国际财务报告准则制定的应循程序 /12

1.4 国际会计准则委员会的未来发展 /13

练习题 /17

第2章 国际会计准则体系 ⇨20

学习目标 /20

2.1 国际会计准则发展的推动因素 /20

2.2 国际会计准则发展的过程 /22

2.3 国际会计准则制定程序的演变 /32

练习题 /36

第3章 国际会计准则的协调 ⇨38

学习目标 /38

3.1 国际会计协调 /38

3.2 国际会计准则在各国的运用 /45

练习题 /53

第4章 国际会计准则概念框架 ⇨54

学习目标 /54

4.1 概述 /54

4.2 基本内容介绍 /64

4.3 概念框架的国际比较 /69

练习题 /86

第5章 现行有效的国际财务报告准则（上）——报告和披露准则 ⇨87

学习目标 /87

5.1 财务报表的列报 /87

5.2 分部报告 /106

2 国际会计准则

- 5.3 中期财务报告 /121
- 5.4 现金流量表 /131
- 5.5 合并财务报表和单独财务报表 /141
- 5.6 首次采用国际财务报告准则 /157
- 5.7 其他财务报告准则 /167
- 练习题 /186

第6章 现行有效的国际财务报告准则（中）——确认和计量准则 ⇨188

- 学习目标 /188
- 6.1 存货 /188
- 6.2 所得税 /195
- 6.3 不动产、厂场和设备 /208
- 6.4 收入 /219
- 6.5 借款费用 /239
- 6.6 其他一般业务准则 /243
- 6.7 公允价值 /271
- 练习题 /274

第7章 现行有效的国际财务报告准则（下）——特殊业务准则 ⇨276

- 学习目标 /276
- 7.1 租赁 /276
- 7.2 汇率变动的影响 /287
- 7.3 金融工具 /294
- 7.4 企业合并 /315
- 7.5 其他特殊业务准则 /329
- 练习题 /344

第8章 国际会计准则的趋同 ⇨345

- 学习目标 /345
- 8.1 欧盟会计准则的国际趋同 /345
- 8.2 美国会计准则的国际趋同 /350
- 8.3 澳大利亚会计准则的国际趋同 /353
- 8.4 中国会计准则的国际趋同 /357
- 8.5 其他国家的会计准则与国际趋同的情况 /360
- 练习题 /363

主要参考文献 ⇨365

相关网站 ⇨369

相关缩写 ⇨370

第 1 章

国际会计准则委员会

[学习目标]

1. 国际会计准则委员会的建立和发展过程。
2. 国际会计准则委员会的组织结构。
3. 国际会计准则制定的应循程序。
4. 国际会计准则委员会的未来发展。

1.1 概述

国际财务报告准则 (International Financial Reporting Standards, IFRS) 是由国际会计准则理事会 (International Accounting Standards Board, IASB) 发布的会计准则及解释公告。IASB 是在国际会计准则委员会 (International Accounting Standards Committee, IASC) 的基础上于 2001 年改组成立的, 是一个独立的会计准则制定机构, 旨在制定在全球范围内适用的会计准则。2001 年以前, IASC 负责国际会计准则的制定。目前, IASB 将其制定的准则称为国际财务报告准则, 而将原来由 IASC 制定的准则称为国际会计准则 (International Accounting Standards, IAS)^①。40 多年来, IASC/IASB 根据世界经济格局的变化和发展, 不失时机地调整国际会计准则, 推动会计国际化, 争取多方面的支持, 不断提高了国际会计准则的权威性, 使其在全球范围内受到越来越多的国家和国际组织的接受或认可。^② 2003 年 2 月 12 日, 全球六大国际会计师事务所 (德豪、德勤、安永、均富、毕马威和普华永道) 发布了一份 IFRS 的调查报告——《会计准则的国际趋同报告: 2002 年全球调查》, 该项调查采用问卷调查的方式, 由六大会计

^① IASB 在 2003 年 6 月发布了首项准则——《IFRS: 首次采用国际财务报告准则》, 正式将其所发布的准则称为“国际财务报告准则”。目前, 在这一总称下也包括国际会计准则和解释公告。

^② 正是在与各国准则制定机构的联合攻关中触发了 IASC 改组的构想, 导致了 IASB 的产生, 见下文。

师事务所在 59 个国家和地区的分支机构向相关人士和组织发出调查问卷。调查结果显示,在 59 个被调查的国家和地区中,95% 的国家和地区有意与 IFRS 趋同,3% 的国家和地区已经采用了 IFRS,92% 的国家和地区表示打算采用 IFRS 或者是与其趋同,只有 5% 的国家和地区无意采用 IFRS。^①可以预见,随着经济全球化进程的加快和国际资本市场的日益发展,会计标准的国际趋同已是大势所趋,成为世界各国不可避免的现实问题。

1.1.1 国际会计准则委员会的建立

1973 年 6 月,由澳大利亚、加拿大、法国、联邦德国、日本、墨西哥、荷兰、英国和爱尔兰^②、美国等 10 个国家的 16 个主要会计职业团体发起,在伦敦成立了 IASC,从事国际会计准则的制定工作。作为发起者,这 10 个国家的 16 个主要会计职业团体就成为“创始会员”(founder members)。后来,许多国家的会计职业团体又加入 IASC,成为其“准会员”(associate members)。为了适应形势的发展,IASC 开始修订其协议和章程。1977 年 10 月,IASC 签订了修订后的协议和章程。按照修订后的章程,过去作为准会员的会计职业团体均成为正式会员,并且以后新加入的会计职业团体也可以成为正式会员。IASC 是会计职业界的国际组织,是一个民间准则制定机构,它独立于其他国家或政府组织。IASC 的章程规定,IASC 的目标是制定和发布国际会计准则,促进会计的国际协调。从成立的那一天起,IASC 就是以民间组织的身份制定和发布国际会计准则的。1977 年,国际会计师联合会(International Federation of Accountants, IFAC)成立,IASC 成为 IFAC 的团体会员。根据双方协商的结果,IASC 仍然负责并有权以它自己的名义制定并发布国际会计准则。至 1983 年,作为 IFAC 成员的所有会计职业团体均已成为 IASC 的成员。中国于 1998 年 5 月正式加入 IASC 和 IFAC。目前,IASC 已经拥有来自 112 个国家的 153 个会计职业团体成员。

2001 年改组之前,IASC 共发布了 41 项国际会计准则和 1 项财务报表的编制及呈报框架。改组后的 IASB 一直致力于制定和发布国际财务报告准则,并取得了重大成果。根据改组后新的章程,IASB 成为国际会计准则的制定机构,其目标是:①本着公众的利益,制定一套高质量、易理解、可实施的全球会计准则。该准则要求在财务报表和其他财务报告中提供高质量、透明、可比性强的信息,从而有助于全球资本市场的参与者以及其他使用者作出经济决策。②促进上述准则的广泛应用和严格执行。③寻求协调各国会计准则与国际会计准则的最佳方案。在正式开始运作时,IASB 便决定,其前身 IASC 发布的 34 项当时有效的国际会计准则和 30 项当时有效的解释公告继续适用,直至被撤销为止。在目前出版的准则合订本(例如《国际财务报告准则 2010》)中,既包括 IASB 发布的准则,也包括 IASC 发布的准则。

① 朱海林,刘刚.会计准则国际趋同的报告[J].中国注册会计师,2003(4).

② 爱尔兰岛的北部即北爱尔兰,属于英国(the United Kingdom),而爱尔兰是一个独立的国家。

1.1.2 国际会计准则理事会的发展

(1) IASB 的前身——IASC

从1973年6月成立到2001年4月改组后IASB开始运行, IASC的发展经历了近30年的时间。在此期间, IASC在制定和发布国际会计准则、促进国际会计协调方面取得了显著的成就。IASB的成立标志着IASC已完成其历史使命, 回顾IASC的发展历程, 我们可以将其大致划分为三个阶段。

①第一阶段(1973—1988): 初步发展阶段。在这一阶段, IASC本着协调各国会计准则的原则, 主要是汇集与借鉴各国会计准则和会计惯例, 制定具体的国际会计准则, 以适应国际社会的需求。IASC在此阶段共制定了26项国际会计准则。由于在此阶段IASC急于寻求国际社会特别是发达国家的支持, 加之当时的指导思想是尽量兼顾各国的会计实务, 因此, 所制定的准则在某种程度上只是对各国会计实务的汇集, 企图实现兼容并蓄, 这使得企业有很大的选择余地, 也使得国际社会对IASC所制定的会计准则允许有过多的选择的谴责与日俱增。

②第二阶段(1989—1994): 逐步提升阶段。在这一阶段, IASC着力提高国际会计准则的可比性。由于国际社会对IASC所制定的会计准则允许过多的选择的谴责与日俱增, 迫使IASC必须减少会计备选方法, 提高财务报表的可比性。为此, IASC开始实施可比性和改进计划。1989年, IASC公布了《准则草案(ED 32): 财务报表可比性》, 提出对原有的国际会计准则进行修订, 修订的主要内容就是规定会计计量的基准处理方法, 减少可选择的方法。1993年, IASC完成了对10项主要会计准则的修订。1994—1995年, IASC又完成了对原有18项国际会计准则的“格式重排”。通过实施可比性和改进计划, IASC将修订的国际会计准则中可选择的会计处理方法从原来的38个减少到了15个, 并首次划分了“基准处理法”和“备选处理法”。我们注意到, 在这一阶段, IASC的地位也开始逐渐提升, 表现为会员的增多以及各国准则制定机构对IASC的认可。IASC所制定的会计准则从主要受其他国家的影响, 转而开始影响一些国家会计准则的制定。

③第三阶段(1995—2000): 核心准则的制定与改组研究阶段。在这一阶段, IASC致力于与证券委员会国际组织(International Organization of Securities Commission, IOSCO)合作, 制定核心准则(core standards)。1995年, 为了适应国际资本市场的需求, IASC与IOSCO签订了合作协议。在IOSCO的支持下, IASC致力于制定一套可以在全球资本市场使用的核心准则, 计划于1998年完成40项核心准则的制定工作。1998年12月, 随着IAS 39《金融工具: 确认与计量》的发布, 40项核心准则宣告全部完成。2000年5月, IOSCO宣布已经完成了对其中30项核心准则的评审工作, 目前正向世界各主要资本市场推荐使用。核心准则的完成, 一方面进一步加强了国际会计准则的影响力, 另一方面也标志着IASC在制定会计准则方面独立性的进一步加强。当然, 我们从其所制定的核心准则中仍然可以看到美国等西方发达国家的影响。另外, 随着全球经济社会环境的转变以及IASC地位的不断提升, 为了适应新形势下的发展需要, IASC也面临着自身完善的问题。

1997年1月, IASC理事会成立了一个战略工作组 (Strategy Working Party, SWP), 当时是考虑在完成 IOSCO 认可的核心准则计划以后是否需要改组的问题。1998年, SWP 提出了《重塑 IASC 的未来》的报告, 建议对 IASC 进行全面改组, 将 IASC 的基本目标从原来的“协调与改进各国会计准则”变成“制定全球会计准则”。据此, IASC 理事会以多数票通过进行改组。

(2) IASC 的全面改组

①改组的原因

IASC 改组是在 1997 年提出的, 并为此专门成立了 SWP, 代表分别来自于 IASC、IFAC、IOSCO、世界银行、会计师事务所、企业界和有关国家的会计准则制定机构。SWP 重点研究了 IASC 完成核心准则以后的有关战略问题, 主要涉及的方面有: IASC 与各国会计准则制定机构的关系; IASC 理事会的成员设置、工作方式; 与国际会计准则有关的教育和培训活动; IASC 的资金筹措等。对 IASC 的改组进行追本溯源, 也有学者提出改组发端于 1987 年 IASC 与 IOSCO 达成的合作协议。例如, Barry J. Epstein 认为, IASC 于 1987 年进入了一个新的发展时期, 当时受美国 SEC 支持的 IASC 秘书长 David Cairns 与 IOSCO 达成了一项合作协议, 这使得“IASC 首次有了一个明确的客户, 且其准则有了明确的作用”。^① 关于 IASC 改组的原因, 一般认为主要有以下几个方面:

首先, 外部环境的转变对 IASC 提出了更高的要求。经济全球化特别是资本市场一体化使得全球范围内对降低交易成本的呼声越来越高。20 世纪 90 年代以后, 世界经济全球化的趋势明显加快, 国际贸易、国际投资以及跨国公司都呈现良好的发展态势, 跨国兼并活动日益频繁, 区域和全球资本市场加速形成。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, 而按照不同会计准则编制的公司财务报表使得投资者无所适从, 使得资本市场的交易成本上升, 最终使得市场的作用难以发挥。经济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。统计数据显示, 截至 1998 年, 伦敦证券交易所的股票市价总额中, 非英国公司占 70%; 德国证券交易所的上市公司中, 80% 是来自于 60 多个其他国家的非德国公司; 在美国 SEC 登记的 13 000 家公司中有 1 000 多家为外国公司。另外, 1999 年全球企业购并总金额猛增至 3.31 万亿美元。在经济全球化发展过程中, 由于缺乏全球通用的会计准则, 企业间财务信息不可比, 使得交易成本大大增加。1993 年, 德国戴姆勒—奔驰公司到美国上市。当时, 按照德国的会计准则, 戴姆勒—奔驰公司当年的利润是 6.15 亿德国马克, 而按照美国公认会计原则, 公司当年却有约 18.39 亿德国马克的巨额亏损。可见, 会计准则的不同使得据以编制的财务信息出现了巨大的差异。因此, 要顺应全球经济一体化的发展趋势, 促进国际资本市场的发展, 必须要降低或消除各国会计准则存在的重大差

^① EPSTEIN B J. IFRS: Interpretation and application of international financial reporting standards (2006) [M]. Hoboken, New Jersey: John Wiley & Sons, Inc., 2006.

异。1996年10月,为了鼓励更多的外国公司到美国资本市场上市,美国国会呼吁制定一套全面的、高质量的和国际公认的会计准则。随后,美国SEC表示:有条件地支持IASC制定一套可以用于跨国上市公司财务报表的会计准则。^①1996年年底,参加世界贸易组织(WTO)会议的各国部长为了推动国际贸易和跨国公司的进一步发展,降低交易成本,积极鼓励国际通用会计准则的制定,对IASC为会计准则的国际协调所作出的努力表示赞赏。1999年6月,西方7国财长和银行行长会议(G7)发表声明,支持和赞赏民间组织为增加财务信息透明度所作的努力,并希望IASC的国际会计核心准则早日完成。G7还要求IOSCO和巴塞尔银行业监管委员会(Basel Committee on Banking Supervision)及时完成对核心准则的评审工作,并呼吁所有参与制定会计准则的机构共同努力,使得高质量的、国际性的会计准则可以被制定和遵守。IASC在制定和推广国际会计准则方面积累了丰富的经验,取得了全球范围内的广泛认可。1999年,IFAC与大型会计师事务所以及其他一些重要机构(如世界银行、国际货币基金组织等)共同成立了会计发展问题国际论坛(The International Forum on Accountancy Development),支持国际会计准则成为世界性的会计语言。新的形势对IASC提出了更高的要求,IASC实施改组也可以说是应时之变。

其次,IASC的自身发展也要求其进行改组。IASC是一个民间会计准则制定机构,它所制定的会计准则缺乏政府或监管机构的权威支持。在美国,财务会计准则委员会(FASB)虽然也是一个民间的准则制定机构,但其发布的财务会计准则公告(SFAS)有SEC实质性的权威支持。在另外一些国家,会计准则是由政府机构制定并发布的,具有行政或法律制度保障上的强制性,会计准则的推广和实施由于获得了权威性的支持,因此不会受到限制。由于会计准则的制定具有一定的经济后果,在缺乏权威性支持的情况下,国际会计准则的推广在一定程度上取决于各国政府或监管机构的认可。自成立以来,IASC要求其会员尽最大的努力说服本国政府、会计准则制定机构、证券监管机构以及工商企业界在财务报表的所有重大方面遵守国际会计准则,但限于IASC组织机构的性质和会员的影响力,使国际会计准则的权威性大打折扣。目前,大多数国家的会计准则制定机构已不再是会计职业组织的下属机构,国际会计准则在一个国家的应用往往需要经过该国会计准则制定机构的认可,IASC如果不直接与各国会计准则制定机构保持直接的联系,就很难推动国际会计准则与各国会计准则的协调与趋同,国际会计准则在全世界的进一步推广也将举步维艰。虽然有很多国家已经认可或接受国际会计准则,但是一些发达国家,如美国等,仍然坚持其本国的会计准则即等于国际会计准则。SEC要求境外公司必须提交按照美国公认会计原则(GAAP)编制的财务报表或者按照美国GAAP进行调整。作为全球最发达的资本市场和最大的经济体,美国对于IASC及国际会计准

^① SEC对准则的质量提出了三个条件:准则必须包括一套核心的会计文告,它们构成全面公认的会计基础;准则必须是高质量的,它们能够导致可比性和透明性以及提供充分的信息披露;准则必须严格地加以解释和应用。

则的地位与发展,起着非常重要的作用。因此,IASC 始终面临着如何协调国际会计准则与美国会计准则的关系问题。IASC 也意识到,要取得并继续保持制定国际会计准则的地位,没有美国的支持是不行的。因此,IASC 热忱邀请美国协同工作。当然,世界经济一体化的趋势使得美国不得不切实地考虑国际会计准则应有的地位,因为不可能让世界各国都按照美国会计准则编制财务报表。所以,美国也力图通过介入 IASC 的机构,影响国际会计准则的制定,以使国际会计准则向美国会计准则靠拢。在 IASC 进入完成核心准则项目和机构改组的实质性阶段之时,美国的立场由漠不关心改为主动介入,对 IASC 的改组方向产生了重要影响,改变了 IASC 的结构和力量均衡。

②改组的过程

1997 年,IASC 成立了 SWP,其成员具有广泛的代表性。在研究了 IASC 与各国会计准则制定机构的关系、理事会的成员设置等战略问题以后,SWP 于 1998 年 12 月提出了改组方案,具体体现在《重塑 IASC 的未来》的研究报告中。改组方案建议,新的国际会计准则委员会设基金会、理事会和准则制定委员会三个层次,基金会负责任免理事会和准则制定委员会的成员,理事会负责审议和投票表决,准则制定委员会负责研究起草准则。改组方案与原来 IASC 结构的差别在于,会计准则制定工作由专职成员负责,而不是像以前那样由指导委员会这样的兼职人员负责。另外,技术性讨论限于准则制定委员会这个层次上,而理事会更像一个表决机构。因为研究制定和表决通过由两个机构分别负责,因此,这一方案被称为“两院制”。该方案因遭到美国等国家的反对而未能实行。

1999 年 11 月,SWP 向 IASC 理事会递交了题为《关于重塑 IASC 未来的建议》的最终报告。根据这一报告,由来自不同地区和具有不同专业背景的人士组成受托人委员会(Trustees),负责任命 IASB、准则咨询委员会(SAC)和国际财务报告准则解释委员会(IFRIC)的委员;基金会的活动由受托人委员会指导;不再分设理事会和准则制定委员会,而是合二为一,称为国际会计准则理事会,即 IASB。IASB 由专职人员组成,这些专职人员的首要条件是要有技术专长,IASB 对会计准则有最后的决定权。这样,准则的研究制定和表决通过由一个机构负责,因此被称为“一院制”。最终报告于 1999 年 12 月和 2000 年 5 月分别经 IASB 和全体会员大会批准通过,并据此修改了 IASC 的章程和基本目标,这表明 IASC 进入了一个全新的发展阶段。

(3) IASB 正式成立运作

新 IASC 的构建,首先成立提名委员会(Nominating Committee),然后由提名委员会任命受托人委员会,再由受托人委员会任命 IASB 的成员。1999 年 11 月,IASC 批准了一个提名委员会,美国 SEC 主席 Arthur Levitt 当选为提名委员会主席。提名委员会选举了组成的基金会的 19 位受托人。根据 2000 年 5 月通过的 IASC 基金会章程的安排,改组后 IASC 的新机构及 IASB 在 2001 年相继成立。原 IASC 成为 IASC 基金会,由受托人委员会负责管理,下设 IASB、国际财务报告解释委员会

(International Financial Reporting Interpretation Committee, IFRIC) 和准则咨询委员会 (Standards Advisory Council, SAC)。2000 年 5 月 22 日, IASC 提名委员会宣布了改组后 IASC 的首批 19 位受托人名单, 由美国联邦储备局前主席 Paul Volker 担任主席。2000 年 6 月 28 日, 在美国纽约召开的受托人委员会第一次会议上, 任命英国会计准则委员会 (ASB) 原主席 David Tweedie 爵士为 IASB 的首任主席, 从 2001 年 1 月 1 日起生效。2001 年 1 月 25 日, 受托人委员会宣布了 IASB 其他成员的名单。在新理事会 14 位成员中, 除 David Tweedie 担任主席、改组前最后一任 IASC 理事会的主席 Thomas E. Jones 担任副主席外, 其他 12 位理事分别来自于美国、英国、加拿大、澳大利亚、德国、法国、日本等西方国家。

随着 2001 年 1 月 IASC 宣布对 IASB 成员的任命, IASC 改组的主要任务也基本完成。另外, 由受托人委员会任命成立了 SAC 和 IFRIC。IFRIC 相当于原 IASC 下设的常设解释委员会 (Standing Interpretation Committee, SIC), 而 SAC 则取代了原 IASC 下设的咨询团的职能, 其代表性更为广泛。IASB 于 2001 年 4 月正式投入运行, 承诺本着公众利益, 制定一套用于编制透明、可比和高质量的财务报表的全球性会计准则。

● 1.2 国际会计准则委员会的组织机构

1.2.1 改组前的组织结构

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。IASC 设有理事会、咨询团、顾问委员会、常设解释委员会和发展战略工作组。

(1) 理事会 (IASB Board)

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代表由 IFAC 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。理事会成员任期两年半, 每个理事会成员有 1 票表决权。理事会负责国际会计准则和征求意见稿的批准及其发布。中国于 1998 年 5 月加入 IASC, 成为理事会观察员, 参加了理事会的各次会议。作为理事会观察员的还有 EC、美国 FASB 和证券委员会国际组织。

就国际会计准则的制定而言, 理事会代表、成员团体、咨询团成员、其他组织和人士以及秘书处均可就可能涉及的新议题提供建议。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) 来完成。指导委员会由理事会成员领导, 通常包括至少 3 个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, 并向相关利益团体征求意见。指导委员会在审阅了所有反馈意见后, 拟订国际会计准则草案, 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。国际会计准则的正式发布须通过不少于 3/4 的理事会成员同意。