



工商管理经典译丛·会计与财务系列

BUSINESS ADMINISTRATION CLASSICS

中级会计学 ——基于IFRS (上册)

..... 第 2 版

唐纳德·基索 (Donald E. Kieso)

杰里·韦安特 (Jerry J. Weygandt) 著

特里·沃菲尔德 (Terry D. Warfield)

周 华 张姗姗 张卓然 等 译

INTERMEDIATE ACCOUNTING: IFRS EDITION

..... Second Edition

非
外
借



WILEY

 中国人民大学出版社

工商管理经典译丛·会计与财务系列

BUSINESS ADMINISTRATION CLASSICS

中级会计学 ——基于IFRS (上册)

..... 第2版

唐纳德·基索 (Donald E. Kieso)

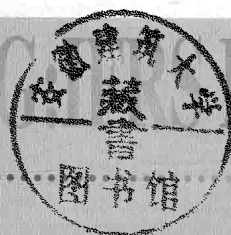
杰里·韦安特 (Jerry J. Weygandt) 著

特里·沃菲尔德 (Terry D. Warfield)

周 华 张姗姗 张卓然 等 译

INTERMEDIATE ACCOUNTING EDITION

..... Second Edition



中国人民大学出版社
· 北京 ·

译者序

国际会计准则理事会 (International Accounting Standards Board, IASB) 所推广的国际会计准则 (International Accounting Standards, IAS) 和国际财务报告准则 (International Financial Reporting Standards, IFRS) 在欧美证券市场具有一定影响。它们还被部分国家和地区借鉴, 作为当地会计法规的立法蓝本。此外, 个别国家和地区甚至直接采用国际财务报告准则, 作为当地的会计规则。

在我国, 能够深入浅出地对国际准则进行辩证讲解的入门教材为数不多, 初学者想要初步掌握 IFRS 的整体脉络, 往往感到无从下手。由基索教授、韦安特教授和沃菲尔德教授联袂编写的《中级会计学——基于 IFRS》(第2版), 对 IFRS 进行了比较深入的讲解, 是初学者快速掌握 IFRS 的有益参考。^{*} 我们很荣幸能有机会牵头翻译, 并向读者朋友们推荐这部优秀教材。

这部教材具有很多鲜明的特色, 现列出其中的三个特点予以说明。

第一, 本教材结合经济业务的原理来阐释会计处理规则, 有助于初学者快速提升专业胜任能力。教材从讲解实际业务入手, 让读者在学习会计处理之前, 能够对商业活动有一个感性的认识。例如, 第21章在讲解租赁的会计处理之前, 先行讲解租赁业务的产生、发展、经济实质, 以及租赁与借款购置资产相比所具有的优势, 这种详尽的、接地气的讲解对于读者掌握经济业务要领、理解会计处理规则具有较大的帮助。教材配有内容丰富、篇幅精干的案例, 有助于读者进一步拓展思想维度。

第二, 本教材通过设置“理论争鸣”“数字背后的故事”等专栏, 介绍了理论界对某些会计规则存在的争议, 帮助读者既知其然又知其所以然。例如, 第12章在讲解研发支出的会计处理规则时, 同时讲解了资本化的主张和费用化的主张; 第24章在讲解财务报告的充分披露问题时, 给出了理论界关于披露质量和数量的争论。这些理论争鸣有助于读者站在更高的层次去理解会计准则的设计理念, 也有助于授课教师灵活地组织开展课堂讨论。

第三, 本教材不仅详尽地讲解了国际财务报告准则的具体规则, 还扼要阐释了 IFRS 与美国证券市场上的公认会计原则 (Generally Accepted Accounting Principles, GAAP) 的异同。众所周知, 西方主要发达国家鲜有采用国际财务报告准则的, 美国证券市场对待国际趋同的态度出现了反复, 短期内不会考虑与国际财务报告准则趋同。在这样的大背景下, 教材专栏所提供的比较信息对于读者朋友拓宽视野并辩证地

^{*} 该书的 GAAP 版现今已经发行十多个版本, 在国际上享有盛誉, 其最新中译本为基索等著的《中级会计学 (第13版)》(北京: 中国人民大学出版社, 2016)。

看待 IFRS 具有重要意义。

本书由中国人民大学商学院“会计学原论”研究组组织翻译。具体分工如下：

初稿翻译：张姗姗、张卓然、莫彩华、吴晶晶、刘畅、于秉南、秦雯、徐畅

初稿校对：张姗姗、张卓然、莫彩华、吴晶晶

统校统译：周华、张姗姗、张卓然

限于译者的学识水平，译文难免不妥之处，敬请读者批评指正。

周 华 张姗姗 张卓然

前言

全球化进程日益凸显。由于国家之间在经济等方面的互动越来越频繁，全球资本市场必须提供高质量的财务信息。为了实现这一目标，我们需要一套高质量的财务报告准则。所幸，国际财务报告准则（International Financial Reporting Standards, IFRS）得到了较为广泛的认可，已在 115 个国家中至少以某种形式予以实施。有证券监管机构将 IFRS 评价为现存最优的全球统一的高质量会计准则。

变革无时无刻不在持续

大多数国家希望加速接受并实施 IFRS 的进程。已有很多国家将国内会计准则变更为国际财务报告准则。学生和教学工作者都需要辅助他们应对这一变革的教学资料。我们修订《中级会计学——基于 IFRS》正是为了继续帮助读者理解 IFRS 的内容，以及 IFRS 在实务中的应用方法。例如，我们依照现行实务标准对公允价值计量、租赁业务发展、收入确认、财务报表列报等问题进行了解读。另外，我们还根据新的财务报告概念框架对正在修订的准则进行了讨论，分析这些问题在未来会如何被准则制定机构予以解决。

会计全球化概览

虽然 IFRS 得到了较为广泛的认可，但并不是所有的国家都实施这套准则。例如，美国的公司在编制财务报表时仍然在执行美国公认会计原则（U. S. Generally Accepted Accounting Principles, U. S. GAAP）。事实上，公司按照 U. S. GAAP 和 IFRS 分别进行账务处理所呈现出的报表差别就可能凸显或淹没企业的一项竞争优势。因此，理解两套准则的差异对于分析公司业绩可能是很重要的。另外，国际会计准则理事会（International Accounting Standard Board, IASB）和美国财务会计准则委员会（Financial Accounting Standard Board, FASB）正在共同致力于他们所制定的两套规则的合理趋同。因此，我们在章末设置了“国际会计视野”栏目，清晰地列示 U. S. GAAP 和 IFRS 之间现存的重要区别，以及两大机构为了消除这些区别正在进行的努力。借由这些内容，学生在学习本教材之后可以真正接受到全球化会计教育。

《中级会计学》系列教材

《中级会计学——基于 U. S. GAAP》是帮助理解美国公认会计原则及其实践应用的领先教材。而在本书中，我们努力继续提供与国际财务报告准则相适应的会计领域教学资料。本教材内容全面、与时俱进，同时使教师方便灵活选择教学覆盖范围。

我们为《中级会计学——基于 IFRS》的出版感到兴奋。我们相信对学习 IFRS 感兴趣的教师和学生体会到本教材的实用性。如果读者对本教材有任何意见和建议，请发邮件给 AccountingAuthors@yahoo.com，我们非常欢迎您与我们联系。

目 录

第 1 章 财务报告与会计准则	1
1.1 全球市场	3
1.2 财务报告的目标	6
1.3 参与制定准则的机构	8
1.4 财务报告的挑战	12
1.5 小 结	16
第 2 章 财务报告的概念框架	20
2.1 概念框架	22
2.2 第一层：基本目标	25
2.3 第二层：基本概念	25
2.4 第三层：确认、计量和披露概念	31
第 3 章 会计信息系统	45
3.1 会计信息系统	47
3.2 会计循环	52
3.3 为商业企业编制财务报表	77
附录 3A 收付实现制与权责发生制	83
附录 3B 分录的使用	88
附录 3C 工作底稿的使用：再议会计循环	91
第 4 章 利润表和相关信息	95
4.1 利润表	97
4.2 利润表的格式	101
4.3 利润表内的列报	106
4.4 其他报告问题	117
第 5 章 资产负债表与现金流量表	127
5.1 资产负债表	130
5.2 现金流量表	144
5.3 附加信息	152

附录 5A 比率分析	160
第 6 章 会计与货币时间价值	165
6.1 时间价值基本概念	167
6.2 单笔资金问题	174
6.3 年金	179
6.4 更为复杂的情形	190
6.5 现值计量	194
第 7 章 货币资金和应收款项	209
7.1 货币资金	211
7.2 应收款项	215
7.3 应收票据	224
7.4 与应收款项相关的特殊问题	229
附录 7A 现金控制	240
附录 7B 应收款项的减值	245
第 8 章 存货计价：成本法	249
8.1 存货基本问题	251
8.2 存货中包含的商品实物	256
8.3 存货中包含的成本	261
8.4 采用何种成本流转假设	263
附录 8A 后进先出成本流转假设	269
第 9 章 存货：其他计价问题	274
9.1 成本与可变现净值孰低	276
9.2 计价基础	282
9.3 存货估价的毛利法	287
9.4 零售价盘存法	290
9.5 列报与分析	296
第 10 章 不动产、厂场和设备的取得和处置	302
10.1 不动产、厂场和设备	305
10.2 不动产、厂场和设备的取得	305
10.3 不动产、厂场和设备的计量	314
10.4 不动产、厂场和设备的后续支出	324
10.5 不动产、厂场和设备的处置	327
第 11 章 不动产、厂场和设备的折旧、减值和折耗	332
11.1 折旧——一种成本分摊方法	334
11.2 不动产、厂场和设备的减值	344



11.3 折 耗	349
11.4 重估值	353
11.5 不动产、厂场和设备的列报与分析	356
附录 11A 不动产、厂场和设备重估值	362
第 12 章 无形资产	371
12.1 无形资产问题	373
12.2 无形资产的种类	377
12.3 无形资产的减值	385
12.4 研发支出	389
12.5 无形资产及相关项目的列报	394
第 13 章 流动负债、准备与或有事项	401
13.1 流动负债	403
13.2 准 备	415
13.3 或有事项	427
13.4 列报及分析	428
第 14 章 非流动负债	434
14.1 应付债券	437
14.2 长期应付票据	449
14.3 非流动负债的特殊事项	455



第 1 章

财务报告与会计准则

- 1.1 全球市场
- 1.2 财务报告的目标
- 1.3 参与制定准则的机构
- 1.4 财务报告的挑战
- 1.5 小 结

 学习目标

学完本章后，你应该能够：

1. 描述国际资本市场的日益重要性及其与财务报告的关系。
2. 了解财务报表的主要类型以及财务报告的其他形式。
3. 解释会计在资源优化配置中的作用。
4. 解释高质量会计准则的必要性。
5. 了解财务报告的目标。
6. 了解主要的准则制定机构以及准则制定程序。
7. 解释国际财务报告准则（IFRS）的含义以及作用。
8. 描述财务报告所面临的挑战。

国际财务报告的变革

当今时代，国际贸易高度自由化，世界各经济体之间高度关联。很多公司不仅在本国经营业务，还在世界各地从事国际化生产和经营活动。而且，公司现在不仅可以在本国资本市场上进行融资，还可以走出国门，到世界各地的资本市场上融资。正是因为这种经济全球化趋势，很多公司越来越意识到一套统一的财务报告准则的必要性。为了提高全球化时代的经济运行效率，一项业务不管发生在北京、巴黎还是纽约或者伦敦，其对外报告的方式应当是一样的。

为此，财务报告正在发生一场深刻的变革。过去，世界各国基本都会制定一套只针对本国公司的财务报告准则，还有一些国家则选择跟从欧洲或者美洲的一些国家来制定其财务报告准则。但现在，一套被称为“国际财务报告准则”（International Financial Reporting Standards, IFRS）的财务报告准则为世界上超过115个国家所采用。下面是对IFRS的一些评论。

- 始于2007年的全球金融危机及其后续影响有力证明了世界各资本市场之间的高度关联性以及当前资本市场对一套统一的财务报告制度的需求紧迫性。这也是为什么G20会支持国际会计准则理事会（International Accounting Standard Board, IASB）的工作，并要求加快推进“全球会计制度”的相关程序。[Michael Prada, 国际财务报告准则基金会主席]

- 大型跨国公司都意识到了采纳一套统一的财务报告准则的好处。那样，公司的信息管理系统更为流畅，内部培训机制更为方便，并且公司还可以更加便利地与外部利益相关者沟通。事实上，与IFRS趋同的意义不仅在于会计方面，更在全球经济方面。[David Tweedie, 原IASB主席]

- 不同国家财务报告准则之间的差异每年会给公司带来数百万美元的协调成本。而在国际经济层面，这甚至会大大降低资本的运行效率。因此，（社会）对一套高质量的国际会计准则的需求越来越强烈。[Robert Herz, 原FASB主席]

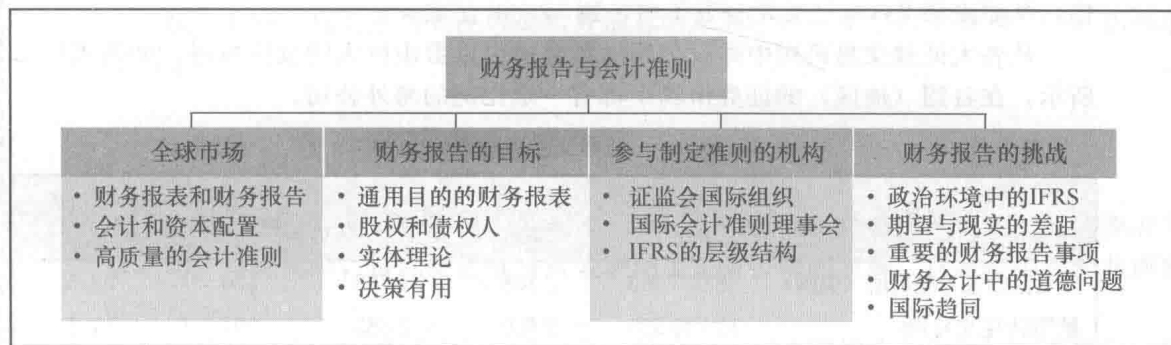
- 当前IFRS被越来越多的国家和地区采用。这充分说明了通过各国采纳IFRS的方式来统一国际财务报告准则是实现全球会计统一最为可行的方法。这主要是因为IASB组织架构合理，制定程序开放，所制定的准则合理。IASB在制定准则过程中会及时与外界进行互动，参考各方专业人士的意见。[KPMG]

● 亚洲金融海啸、安然公司和世通公司会计丑闻，以及欧洲统一资本市场的建立，推动了全球统一会计准则的形成与发展。几乎所有与会计相关的国际组织都为我们制定一套国际统一的财务报告准则和会计语言提供了帮助和支持。[Hans Hoogervorst, IASB 主席, 2013 年 7 月]

上述言论说明国际财务报告准则的制定程序正在发生巨大变化。希望这些程序可以制定出一套有效的国际会计准则，这会使大家都受益。

本章概览

正如本章开篇所提到的，越来越多的国家开始采用 IFRS。而在世界 500 强公司当中，有 310 家公司采用了 IFRS。但是，在完善这些准则时，会计行业仍然面临很多挑战，比如如何完善概念框架，如何使用公允价值计量，如何看待合并报表，如何应对表外融资，以及如何合理记录租赁、养老金等业务。本章主要讨论国际财务报告的背景以及影响它的其他事项，具体如下：



1.1 全球市场

全球市场越来越相互交融，比如一个人可能开着日本车，穿着意大利的鞋子和毛衣，喝着巴西咖啡和印度的茶，吃着瑞士巧克力棒，用着丹麦家具，看着美国的电影，还用着阿拉伯石油。大量且种类繁多的进出口贸易意味着国际贸易的繁荣发展，对很多公司来说，全世界都是它们的市场。

为了提供经济全球化相关的一些证据，图表 1-1 提供了 20 家跨国公司的销售情况。

图表 1-1

跨国公司

单位：百万美元

排名	公司	国家	收入	排名	公司	国家	收入
1	荷兰皇家壳牌石油	荷兰	484 489	6	中石油	中国	352 338
2	埃克森美孚	美国	452 926	7	国家电网	中国	259 142
3	沃尔玛	美国	446 950	8	雪佛龙	美国	245 621
4	英国石油	英国	386 463	9	康菲石油	美国	237 272
5	中石化	中国	375 214	10	丰田汽车	日本	235 364

续

排名	公司	国家	收入	排名	公司	国家	收入
11	道达尔	法国	231 580	16	德国意昂集团	德国	157 057
12	大众汽车	德国	221 551	17	埃尼集团	意大利	153 676
13	日本邮政控股	日本	211 019	18	荷兰国际集团	荷兰	150 571
14	嘉能可国际	瑞士	186 152	19	通用汽车	美国	150 276
15	俄罗斯天然气工业股份公司	俄罗斯	157 831	20	三星电子	韩国	148 944

资料来源：<http://money.cnn.com/magazines/fortune/global500/2012/>.

此外，由于技术的进步和管制的放松，投资者现在可以在多个国家进行海外投资和财富配置，因而有时还需要对国外公司进行财务分析和决策。同样，很多投资者为了分散其投资组合的风险，还会将重点投向海外市场。因此，很多投资者现在都会持有海外公司的证券。比如，美国投资者在海外的股权投资规模在近 7 年内增长了 20 倍，从原来的 2 000 亿美元一下子增长到 42 000 亿美元。

从各大证券交易机构中外国公司的数量也可以看出巨大的投资机遇。如图表 1-2 所示，在各国（地区）的证券市场中都有一定比例的海外公司。

图表 1-2 证券市场

证券交易所	总交易量 (百万美元)	上市公司 总数	本国公司	外国公司	外国公司 占比 (%)
纽约泛欧证券交易所（美国）	18 027 080	2 308	1 788	520	22.5
纳斯达克交易所	12 723 520	2 680	2 383	297	11.1
东京证券交易所	3 986 204	2 291	2 280	11	0.5
伦敦证券交易所	2 825 662	2 886	2 288	598	20.7
纽约泛欧证券交易所（欧洲）	2 125 422	1 112	969	143	12.9
韩国证券交易所	2 022 640	1 816	1 799	17	0.9
法兰克福证券交易所	1 750 853	746	670	76	10.2
香港证券交易所	1 444 712	1 496	1 472	24	1.6
澳大利亚证券交易所	1 194 163	2 079	1 983	96	4.6
台湾证券交易所	887 520	824	722	52	6.3
新加坡证券交易所	284 289	773	462	311	40.2

正如上文所述，资本市场现在越来越互相关联，公司也拥有非常大的自由度选择融资的市场。如果资本市场之间没有任何关联度，那么公司只能在一个地方进行融资，并且影响资本成本的因素只有公司自身的特征。由于资本市场之间的关联度，原本的地域限制被打破。因此，公司拥有更多的融资地域选择。而采纳统一的国际会计准则会进一步刺激这一趋势。

□ 1.1.1 财务报表和财务报告

会计是一门商业语言。有位经济学家和政治学家曾提到，会计是促进资本市场形



成和发展的重要因素之一。会计的主要特征是：确认、计量经济实体的财务信息，并向利益相关者报告。财务会计主要为企业内部和外部利益相关者编制企业财务报告。使用财务报告的利益实体主要有投资人、债权人、管理层、工会以及政府机构等。作为对比，管理会计主要是识别、计量、分析管理层计划、控制和评估公司业绩所需要的财务信息，并向管理层报告。

财务报表是公司对外报告自身财务状况的主要途径。财务报表以货币的形式对外报告公司的历史业绩，主要包括：（1）资产负债表；（2）利润表；（3）现金流量表；（4）所有者权益变动表。此外，财务报表附注也是每张财务报表的有机组成部分。

有些财务信息只有财务报表以外的财务报告形式才能提供，或者通过其他形式能够更好地将信息提供给使用者。比如，公司董事长的声明或者年报中的补充报告、招股说明书、提交给政府的文件、与公司相关的新闻、管理层预测以及社会或环境影响报告等。而公司可能因为司法判决、政府规制或者某些惯例而需要提供这些信息。

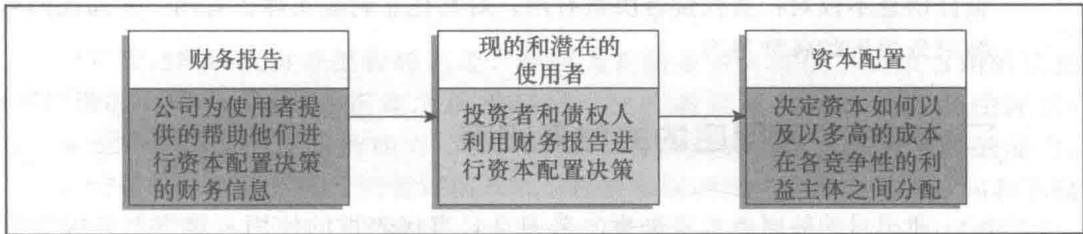
在本书中，我们主要关注两类财务信息的发展：（1）基本财务报表；（2）相关披露信息。

1.1.2 会计和资本配置

因为资源是有限的，所以人们在投资时一般比较谨慎并需要确保他们的资源被有效利用。与此同时，资源是否能被有效利用决定着公司的发展。这就是会计专业所面临的任务。

会计师必须及时提供能够准确、公允地反映公司业绩的会计信息，从而使真正好的公司吸引到投资资本。比如，可靠并且相关的财务信息可以使投资人和债权人比较像 IBM、麦当劳、微软以及福特这些公司的收入和资产。这些信息使用者会据此评估与投资相关的收益和风险并进行投资决策，从而使资本的配置更为有效。图表 1-3 展示了具体过程。

图表 1-3 资本分配过程



有效的资本配置是经济健康发展的关键，可以促进产品生产、鼓励产业创新，并且为证券交易和信贷提供高效率的市场环境。不可靠、不相关的信息则会导致资本配置的低效，进而影响证券市场。

1.1.3 高质量的会计准则

为了提高资本的配置效率，投资者需要与其决策相关的、如实反映的信息，以帮



助他们作出正确的决策。比如，假设你对通信行业感兴趣。现在知道，世界最大的四家通信运营商包括日本电报电话公司、德国电信公司、西班牙电信公司和美国电话电报公司。在这四家公司中，你如何决定投资哪一家呢？你如何对比日本电报电话公司和德国电信公司呢？

为了提高不同国家公司财务信息的可比性，制定一套公认的高质量的统一会计准则就显得非常必要。这样投资者就能够对日本的公司和德国的公司进行更为直接的对比，进而作出更加可靠的投资决策。但是如何能够制定出一套公认的高质量的会计准则并最终落实呢？下面是一些基本的因素：

1. 需要一个专门的准则制定机构负责制定统一的会计准则。
2. 统一会计准则必须前后一致、连贯。
3. 通用的披露规则。
4. 一套与之相适应的统一的审计准则。
5. 不同国家执行会计制度的思路相近。
6. 市场参与者必须受过相应的教育。
7. 需要相似的会计信息管理系统。
8. 世界各国公司管理制度和法律架构应该相近。^①

庆幸的是，正如前文所述，财务报告环境正在发生巨大的变革，这将有利于一套高质量的统一会计准则的实现。各国会计准则制定机构以及相关监管机构也都意识到，实施一套高质量的统一会计准则将进一步优化资本市场结构，帮助投资者提高理解能力。

1.2 财务报告的目标

财务报告的目标（或目的）是什么？财务报告的通用目的是向已有和潜在股权投资者、贷款人和其他债权人提供决策所需的关于报告实体的财务信息。这些决策包括买入、卖出或持有公司股票与债券和提供或终止贷款以及其他形式的借款。^[1]此外，会计信息不仅对权益投资者决策有用，对其他非利益实体也有用。下面我们将分别介绍财务报告的各种目的。

□ 1.2.1 通用目的的财务报表

通用目的的财务报表是指向普遍且具有代表性的使用者提供财务报告信息。比如，当雀巢公司对外报告其财务报表时，这些报表同时提供给股东、债权人、供应商、员工以及政府来了解公司的财务状况和经营业绩。雀巢公司报表的信息使用者需要这些信息来做有效决策。为了节约提供信息的成本，通用目的的财务报表是最为合适的。换句话说，通用目的的财务报表以最小的成本提供了最有用的信息。

^① Robert H. Herz, “Towards a Global Reporting System: Where Are We and Where Are We Going?” AICPA National Conference on SEC and PCAOB Reporting Developments (December 10, 2007).

□ 1.2.2 股权和债权人

财务报告目标将股权投资者和债权人作为通用财务报表的主要使用者，通用财务报告也主要围绕他们的需求。比如，当雀巢公司发布其财务报告时，它主要聚焦于投资者和债权人的需求，因为他们对财务报告的需求最为精细和急切。投资者和债权人需要通过财务信息了解雀巢公司的净现金流情况和资产的保值增值（即管理层的受托责任）。所以，主要的信息使用者不是管理层、政府监管部门或者其他非投资者。



数字背后的故事

不要忘了受托责任

除了提供与未来现金流相关的决策有用的信息以外，管理层同样负有为投资者监督和保全公司经济资源的责任，并保证资源的高效利用。例如，雀巢公司的管理层有责任保证公司资源不因经济因素而遭受贬值，比如价格、科技和社会的变化。因为雀巢公司管理层履行职责（即受托责任）的表现通常会影响公司获得现金净流入的多少，因此可以看出，财务报告在提供决策有用的信息的同时还可以评价管理层履行职责的状况。^[2]

□ 1.2.3 实体理论

实体理论是通用财务报告目标的一部分，即公司被视作一个与其所有者（当前股东）独立的分离的实体。比如，雀巢公司的资产被视作公司的资产，而不是具体债权人或投资者的资产。但是，这些投资者和债权人对雀巢公司的资产拥有股权或债权形式的追索权。实体理论与公司的经营环境也是一致的，即报告财务报告的公司与其投资者（包括股东和债权人）是独立的、有很大区别的。因此，那种只以股东作为财务报告的焦点的观点——通常称作所有权理论——被认为是不合理的。

□ 1.2.4 决策有用

投资者之所以对财务报告感兴趣，是因为它给投资者提供了决策有用的信息（即所谓的决策有用观）。正如之前提到的，投资者在做决策时比较关注评估：（1）企业获得现金净流入的能力；（2）管理层保证投资者资本保值增值的能力。因此，财务报告应该帮助投资者评估未来所能获取股利和利息的数额、时间和不确定性，并且能帮助其评估出售股权、赎回企业债权或持有至到期投资的可能收益。为了作出决策，投资者必须了解企业有什么经济资源、谁对这些资源有索取权、经济资源的价值有何变化等问题。财务报表和相关附注解释应该是这些信息的主要来源。

这里重点提到的“评估未来现金流”并不意味着收付实现制比权责发生制更加重要。基于权责发生制的会计信息克服了现金收支对收入费用确认的财务影响，可以更好地反映公司当前和持续产生优质现金流的情况。

回忆你们初级会计课程中提到的权责发生制会计的目标：权责发生制会计允许公



司在业务发生的时候就将影响财务报表的事项记录在财务报表中，而不是在收到或支付现金的时候。使用权责发生制记录的净利润意味着当公司对外出售产品或者提供服务时就确认收入，而不是在它收到现金的时候。同理，当费用发生的时候就确认费用，而不是在支付现金的时候。在权责发生制会计下，一般一家公司在实现销售的时候就会确认收入，这样公司就可以在销售收入实现的时候就将收入和当期经济环境联系起来。从长期来看，销售和费用比现金收付更加具有经济意义。^①

1.3 参与制定准则的机构

之前，大多数国家都会让自己国家的准则制定机构制定准则。比如，加拿大有会计准则理事会，日本有日本会计准则理事会，德国有德国会计准则委员会，而美国则有财务会计准则委员会（FASB）。这些准则委员会制定准则的概念框架和目标都不太一样，准则类型既有原则导向又有制度导向，既有税收导向又有业务导向。

国际上负责准则制定的主要机构是总部位于英国伦敦的国际会计准则理事会（International Accounting Standards Board, IASB）。IASB 发布的国际财务报告准则（IFRS）被大多数国家的公司采用，同时也被一些在美国上市的外国公司采用。正如前面所提及的，现在 IFRS 已经被超过 115 个国家采用，并且有越来越多的国家准备采用。

IFRS 为公司提供了一个编制统一财务报告的参考，也方便了投资者比较不同国家公司的财务信息。所以，我们在这里主要介绍 IFRS 和制定 IFRS 的国际会计准则理事会。（美国制定会计准则的体系请参见 www.wiley.com/college/kieso。）除了 IASB 外，另一个负责制定国际会计准则的机构是证监会国际组织。

□ 1.3.1 证监会国际组织

证监会国际组织（International Organization of Securities Commissions, IOSCO）是各证券暨期货管理机构所组成的国际合作组织。组织的成员主要是各国证券监管机构。它并不直接制定国际会计准则，其主要责任是确保国际资本市场的有效运转，其成员单位比如法国、德国、新西兰以及美国证监会都下定决心解决下列问题：

- 相互合作制定出高质量的监管规则，从而保证市场的公平、高效及健康。
- 做到信息、经验共享，从而推动国内市场的发展。
- 联合制定有效的国际证券交易规则和监督体系。
- 互相支持，促进对规则严格的执行和对违规行为有效的打击，推动资本市场的完善发展。

IOSCO 支持将 IFRS 作为全球统一的高质量会计准则。它建议成员允许跨国上

^① 这里用到的现金流是指“经营活动产生的现金流”。现金流还经常包括借款和还款等筹资活动现金流、对外投资或接受股东投资或分配股利等投资活动现金流。

市的公司使用 IFRS, 进而推动跨境合作, 减少全球系统性风险, 从而保护投资者, 推动证券市场的公平、有效发展 (详见 <http://www.iosco.org/>)。

数字背后的故事

全球统一会计准则的进程如何

会计准则全球统一的发展进程如何? 为了回答这个问题, IASB 对 IFRS 在全球范围内的接受程度进行了调查。调查结果显示, 95% 的国家和地区支持将 IFRS 作为唯一的全球会计准则。这些国家中还包括尚未实施 IFRS 的美国。

超过 80% 的国家和地区将 IFRS 作为上市公司对外报告的会计准则。剩下的有 11 个尚未采纳 IFRS 的国家采取了一系列重要措施向 IFRS 趋同。采纳 IFRS 的部分国家和地区在具体实施 IFRS 时进行了微小的调整, 以便更为平稳地从其本国的会计准则转换到 IFRS。可以预见, 这些调整产生的差异会在不久的将来被消除。此外, 超过 40% 的国家则是直接采纳并实施了 IFRS。

不可否认的是, 目前还有少数重要的经济体没有或者没有完全采纳 IFRS。但是那些国家的趋同工作已经在快速推进。比如, 日本已经允许实施 IFRS, 并且扩大了使用 IFRS 的公司的范围。美国也已经允许非美国上市公司采用 IFRS。现在, 已经有 450 家外国企业采纳了 IFRS, 代表了整个市场数万亿美元的资本。综上, 世界各国采纳 IFRS 的进程得到了很好的发展。

资料来源: Adapted from Hans Hoogervorst, "Breaking the Boilerplate," IFRS Foundation Conference (June 13, 2013).

1.3.2 国际会计准则理事会

国际会计准则制定体系由四个机构组成。

1. 国际财务报告准则基金会。该机构对国际会计准则理事会、国际财务报告准则咨询委员会和国际财务报告解释委员会三个机构进行监督。它负责提名理事会的成员、监督组织运行的有效性以及为其他三个机构筹集资金。

2. 国际会计准则理事会。该机构负责制定一套统一的、高质量的并且可行的通用目的的国际财务报告准则。^①

3. 国际财务报告准则咨询委员会。该机构负责向 IASB 提供准则制定方面的意见。

4. 国际财务报告解释委员会。该机构在 IFRS 概念框架下协助 IASB 对 IFRS 进行解释, 以及解决与财务报告相关的事宜。

国际财务报告准则基金会的委托人挑选 IASB 和咨询委员会的成员, 为他们提供资金支持并对 IASB 的运营进行监督。IASB 是四个机构中负责日常运行的主要机构, 其任务是以维护公众利益为目的, 制定一套高质量、可理解的通用目的的国际财务报

^① IASB 的前身是国际会计准则委员会 (International Accounting Standards Committee, IASC)。IASC 是由来自澳大利亚、加拿大、法国、德国、日本、墨西哥、荷兰、英国、爱尔兰以及美国等多个国家的职业会计师团体于 1973 年 6 月 29 日倡导成立的。1982 年该组织修订了组织章程等相关协议文件, 2009 年完成了最新的修订工作。该组织章程规定过去 IASC 发布的相关准则和解释文件在 IASB 成立后仍然有效, 直至 IASB 颁布最新准则。因此本书中提及的 IFRS 还包括 IASC 制定的仍然有效的国际会计准则 (International Accounting Standards, IAS) 和 SIC 解释文件。