

(第二版)



三友会计名著译丛

中译本

国际财务报告

〔英〕

尼克西亚国际
审计事务所 编

叶陈刚 主译

NEXIA
INTERNATIONAL

THE
INTERNATIONAL
HANDBOOK

OF
FINANCIAL
REPORTING

SECOND EDITION



东北财经大学出版社

DUFEP

Dongbei University of Finance & Economics Press



汤姆森国际出版集团

International Thomson Publishing Inc.

223
三友会计名著译丛

国际财务报告

(第二版)

[英]尼克西亚国际审计事务所 编

叶陈刚 主译
(武汉大学商学院)

东北财经大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

国际财务报告/(英)尼克西亚国际审计事务所编;叶陈刚主译.——大连:
东北财经大学出版社,2000.7

(三友会计名著译丛)

书名原文:The International Handbook of Financial Reporting

ISBN 7-81044-745-9

I.国… II.①民… ②叶… III.会计报表-世界-手册 IV.F231.5-62
中国版本图书馆 CIP 数据核字(1999)第 41190 号

辽宁省版权局著作权合同登记号:图字 06-1999-62 号

NEXIA International Audit Office: The International Handbook of Financial Reporting, Second Edition

Original English Edition Copyright © 1997 by The McGraw-Hill Companies, Inc., Original ISBN 1-86152-242-8

Simplified Chinese Translation Copyright © 2000 by Dongbei University of Finance & Economics Press

All Rights Reserved.

本书简体中文版由东北财经大学出版社在中国境内独家出版、发行,未经出版者书面许可,任何人均不得复制、抄袭或节录本书的任何部分。

版权所有,侵权必究。

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.com.cn>

读者信箱: dufep@mail.dlptt.ln.cn

朝阳新华印刷厂印刷 东北财经大学出版社发行

开本: 787×960 毫米 1/16 字数: 424 千字 印张: 28 1/4 插页: 2
2000 年 7 月第 1 版 2000 年 7 月第 1 次印刷

责任编辑: 高 鹏
封面设计: 冀贵收

责任校对: 迟 诚
版式设计: 刘瑞东

定价: 46.00 元

译者前言

在世界经济日益国际化的今天,中国经济市场化程度在不断提高,中国会计事业在蓬勃发展且日趋重要。为了适应会计国际化的这一世界性趋势,东北财经大学出版社获准独家组织翻译出版《国际财务报告》一书,向中国会计与实业界介绍国际会计核心部分——财务报表及其报告的编制与使用等一系列基本理论与方法,以期为中国会计原则与方法更进一步地与国际会计准则协调发展做出贡献。

《国际财务报告》由国际汤姆森商务出版公司在全世界再版发行。本书概略地介绍了国际会计准则,欧洲经济共同体、美国、日本、英国、德国、法国、瑞士、荷兰、丹麦、希腊、南非、埃及、韩国、印度、巴西、爱尔兰、以色列、比利时、奥地利、西班牙、俄罗斯、意大利、加拿大、新加坡、新西兰、中国香港、澳大利亚、马来西亚、巴基斯坦、毛里求斯、斯里兰卡、沙特阿拉伯、印度尼西亚、摩洛哥、百慕大群岛等近四十个国际团体、国家和地区关于财务报表的格式与内容、公开呈报要求、对会计准则国际协调的态度、审计要求、计价原则、分组合并财务报表、基本会计概念、折旧、租赁、研究与开发、存货、无形资产、资本与公积、外币折算、纳税、非常事项与前期事项、退休金、政府补贴、关联方交易、分部信息、或有事项与承付款项、物价水平变动、小型企业会计、未来发展等有关内容,其目的是为世界各主要贸易国家的财务报告与会计准则的运用提供综合性的指导。

非常感谢东北财经大学出版社能把《国际财务报告》这本当代会计名著委托给我们翻译。特别需要感谢的是东北财经大学出版社刘明辉社长、方红星

社长助理、高鹏编辑,在他们的鼓励和帮助下,我们的译著才得以顺利完稿。

本译著由武汉大学商学院教师叶陈刚同志主译,参加本书翻译的还有(按姓氏笔画为序):叶陈云、李书昀、宋丽梦、唐有瑜、陶友君、蔡汉波、樊川、樊伟军等同志。全体译者认真负责,字斟句酌,力求客观、准确地反映原著、原意、原义、原貌,为早日出版付出了大量辛勤的劳动。但因译者水平有限,加之时间紧迫,译著难免有差错与遗漏之处,敬请读者批评指正。

译 者

作者前言

本书对所选国家和地区的会计与报告实务进行了简要的描述和解释。先按国家和地区，再按专题为序编排，力图做到以下几点：

- 介绍各个国家和地区财务报告的程序；
- 为便于比较，对所选每个国家和地区的绝大部分财务报告内容都使用了相似的分类标题。

自从本书第一版在 1993 年出版以来，国际财务报告主要是朝着国际会计准则更进一步的协调化方向发展。这主要归功于国际会计准则委员会 (International Accounting Standards Committee, 以下简称为 IASC) 和证券委员会国际组织 (International Organization of Securities Commission, 以下简称为 IOSCO) 在 1995 年达成的一致协议。国际会计准则委员会为制定一套核心的准则一直在努力地工作。关于这一问题，在“国际会计准则及其指南”部分有更详尽的介绍。然而，世界各国在使用国际会计准则上存在不同的看法，对在世界范围内协调国际会计准则的态度也各不相同。在第二版里，我们有机会能把各国所持不同观点的情况提供给大家。

虽然本书涵盖了有关财务报告方面的许多重要问题，但本书并不企图成为一本综合各国在会计方法方面所有不同观点的概览。本书的目的是提供一般性指导，而不是寻求为特定情况下可能出现的所有问题提供答案。

虽然本书对与合伙企业有关系的非公司企业的财务报告没有进行特别描述，但在每章论述的许多会计原则及实务与它们相关。

在本书的出版准备过程中，作者关注了所有合理的情况。书中可能存在

某些遗漏与错误,任何人由于依赖本书中的陈述或遗漏所导致的损失或伤害,作者不负任何责任。使用者在做出任何决定之前,应该征求专家们的意见。

本书所体现的经验是尼克西亚国际审计事务所的众多合伙人和员工所花费的时间、精力与合作的结晶。尼克西亚国际审计事务所是一个遍及 75 个国家和地区、拥有 300 多家分支机构、雇用员工超过 7 500 人的专业性组织。尼克西亚国际审计事务所及其分支机构在英国与世界范围内提供综合系列的会计、审计、税收与咨询等方面的专业服务。

读者如需了解本书更进一步的信息、提出一般的或特别的要求与建议,请与当地尼克西亚国际审计事务所合伙人联系(本书最后附有尼克西亚国际审计事务所合伙人名单及通讯地址)。或写信给:

尼克西亚国际审计事务所 ·
24 Bevis Marks
London
EC3A 7NR
England

第 章

1

国际会计准则及其指南

本章主要介绍国际会计准则(IAS)和国际审计准则(ISA)的基本要求,它们分别由国际会计准则委员会(IASC)和国际会计师联合会(IFAC)下属的国际审计实务委员会(IAPC)公布。

国际会计准则的重要程度在近些年来不断提高。1995年,IASC与证券委员会国际组织(IOSCO)达成协议,IOSCO将在跨国资本流动中考虑国际会计准则,在全球资本市场上以上市为目的的公司报表将完全以IASC公布的核心准则为基础。该核心准则包括一些IASC尚未制定的准则中的观点,同时涉及到对现有国际会计准则的修订。制定这些核心准则的时间安排是在1998年3月。在本书写作的时候,IASC正处于制定这些准则的浩大工程的中间阶段。

IASC正在和已经完成的主要工作涉及以下领域:

- 所得税;
- 分部报告;
- 每股盈利;
- 财务报表的编制;
- 雇员利益;
- 损失;

- 无形资产、研究与开发费用和商誉；
- 租赁；
- 非持续经营；
- 中期报告；
- 储备和非常事项；
- 金融工具和投资；
- 农业。

新公布的关于所得税 (IAS12 修订稿) 和每股盈利 (IAS33) 的准则, 均在 1998 年 1 月 1 日起生效。

关于分部报告的修订准则 (IAS14 修订稿) 已经通过, 但在本书编写时尚未正式公布。另一项关于财务报表编制的准则也已经通过但尚未公布, 它将代替原来的 IAS1、IAS15 和 IAS13。上述准则均在 1998 年 7 月 1 日生效, 将影响此日期以后的会计期间。

IASC 正在其他处于不同完成阶段的领域继续努力工作。

下面对国际会计准则的概略说明, 除上面提到的 IAS12 修订稿和新的 IAS33 准则外, 其他涉及的都是现有准则。

1.1

财务报表的格式与内容

根据 IAS 的导言解释, 财务报表包括资产负债表、利润表和财务状况变动表以及附注和其他说明。财务状况变动表按照 IAS7 的要求编制。

三个基本的会计假设——相关性、一贯性和可计量性是构成财务报表编制的基础, 同时 IAS 是相互协调的。谨慎、实质重于形式和重要性的概念统驭会计政策的选择。IAS 并不试图用于非重要的项目。IASC 已经公布了一个“财务报表编制和列报框架”, 它涉及财务报表的目的、质量特征和报表项目的定义、确认、计量以及资本和资本保全的概念。同时, 它也考虑报表使用者及其要求。

IAS5 包含了对予以披露项目的详细揭示要求, 这些揭示要求体现在资产负债表中, 或者在利润表中, 或者在附注中。这些基本的揭示要求也被 IAS 其他准则的要求不断强化。

IAS5 包含的总体要求是“为了使财务报表清晰和易于理解, 所有的重要信息都应该加以披露”, 同时它也要求财务报表揭示与前期可比的信息。

1.2

审计要求

除了国家法律和传统对审计报告的要求以外,对审计师的要求由一项 I-ASC 准则(ISA13)提出。该准则覆盖了对财务报表实施审计后的审计报告的内容和格式要求,规定审计报告应该具有“关于已审计财务信息的清晰性的书面表述观点”,以及代表审计师对下列事项表达的结论性意见:

- 财务信息是否按照可以接受的会计政策编制,这些政策是否一贯地被采用;
- 财务信息是否符合有关法律法规的要求;
- 财务信息作为整体所表述的有关观点是否与审计师对审计对象经营情况的了解一致;
- 是否存在与前述财务报表编制有关的需要予以恰当披露的重要事项。

在审计报告中可以表达四种审计结论:无保留意见、保留意见、否定意见和拒绝表示意见。在做出保留意见、否定意见和拒绝表示意见时,应在审计报告中说明相关理由,以使审计报告清晰和易于理解。

1.3

计价原则

IAS 通常遵循历史成本的会计基础,但在 IAS16 中允许对固定资产重估计价,在 IAS25 中允许对投资的重估计价。IAS2 允许存货计价采用后进先出法(LIFO)。IAS28 要求在合并财务报表中按照权益法对投资进行计价,其他则按照成本法计价,享有的权益和重估的金额反映在个别财务报表中。

按照 IAS1 的要求编制财务报表,应对重要的会计政策给予清晰和准确的披露。

在严重通货膨胀环境下,IAS29 要求财务报表应在资产负债表日按可计量的货币单位重新调整和表述。

1.4

分组合并财务报表

按照 IAS27 的要求,当一个公司(母公司)控制一个或多个其他公司(子公司)时,母公司应该编制合并财务报表。控制被定义为“有能力统驭子公司的财务和经营政策,并能据此获得经济利益”。所有的国内、国外的子公司都应被纳入合并范围,但是如果控制只是暂时的或者由于长期的严厉管制影响母公司的控制权时,可以不纳入合并范围,这样的子公司被解释为投资(按 IAS25 的要求处理)。

如果它们是整体所有,或者事实上是整体所有且在少数股东并不反对的情况下,母公司可不编制合并报表。在这种情况下,母公司的名称和注册地应予以披露。

集团的成员应该有一致的会计核算期间,合并财务报表应该按照统一的会计政策编制,否则就是不可行的。

IAS28,即“对联营投资的会计”准则,要求此类投资在合并财务报表中按照权益法进行账务处理(除非该项投资是为了再卖出而进行的,此时按照成本法核算)。在权益法下,被投资者经营损益中投资者应享有的份额包含在合并利润表中,投资数额依据被投资者净资产变动情况作相应调整。联营体被定义为其投资者没有处置利润的权力、不对企业具有重大影响、参与(而不是控制)其财务和经营决策的公司实体。当投资者持有被投资者 20% 或以上的股权时被认为具有重大影响,除非它能够清晰地解释不是如此;同样当投资者持有 20% 以下股权时,则被认为不具有重大影响,除非有反例证明不是这样。

IAS31 规范合营投资的处理。合营是双方或多方通过对一实体的经营活动实施共同管理,而达成共同控制的合同性协议。按比例共同经营实体,或者说共同经营活动是使用比例合并法的原因。在这种方法下,投资者对资产、负债、收益以及每一合营实体费用支出的比例份额均集中反映在其各自的财务报表中。权益法是一种被允许的变通方法。

IAS22 表述了企业合并的两种会计处理方法:

- 在购买法下,子公司资产和负债的公平市价与实际支付价格间的差额被视为商誉。正商誉应该在其寿命期内分期摊销。IAS22 要求摊销期不长于 5 年,除非更长的期限被认为是合理的,但最长也不能超过从购并日开始的 20 年。负商誉将被作为非货币性资产,或者作为递延损益处理。如果采用后者,

则负商誉被视同在5年之内的系统性的递延损益,除非更长期限被认为是合理的,但最长也不能超过20年。

- 在联营法下,资产、负债、收益以及购并中的费用支出均包含在从购并开始发生的时间内,或相类似期限内的财务报表中。

联营法仅仅用于利益联合的情况,也就是说,这种企业合并中合并企业的股权持有者共同控制或影响一个企业整体的净资产和经营活动,使关系到合并企业的风险和收益由双方持续相互分担,以致无法确认究竟哪一方是购并者。这种利益联合产生于相关企业同享投票权的交换,且通常通过合并企业管理中双方企业的管理来继续这种分享。

1.5

披 露

合并财务报表应该包含所有子公司、联营体和合营项目的报表。其他的披露包括那些在集团组织中存在的、大量特殊的变动情况,或者是那些被排除在合并范围之外的子公司的情况。

1.6

折 旧

那些被预期在超过一个会计期间内使用但有使用期限的资产,以及那些为在生产期或服务期内使用,或者为租赁和其他管理目的而持有的资产,应该计提折旧(IAS4)。它们的成本或重估价值应该按系统的方法分配于它们延续使用的会计期间。在IAS4准则下,由于土地具有不可确定的使用期,因而可以不计提折旧,但建筑物应该计提折旧。

对每一项主要的资产,应该披露:

- 选用的折旧方法;
- 选用的使用期限或折旧率;
- 当期的折旧总额;
- 累计的折旧总额。

折旧方法的选择应遵循一贯性原则,如果改变折旧方法,应该披露改变的原因和造成的影响。

1.7

租 赁

IAS17 区分“融资租赁”和“经营租赁”，前者指伴随着资产从出租方转移到承租方，其相应的风险和收益也转移给承租方的租赁形式，而后者则不发生此种转移。

1.7.1 融资租赁

承租方将融资租赁看做是资产的取得和债务的承担。其内含的价值是最初租赁时取得的资产的公允价值(如果较低时采用当前市价)，且应该按照与购买资产相同的方法计提折旧。租赁支付分为财务费用(整个租赁中的费用支出)和付给出租方的负债融资。

在出租方的资产负债表中，一项融资租赁的资产项目被表示为一项递延的可收回项目，而不是固定资产。租赁收入被分解为利息收入(基于外部投资的持续性的收入)和可收回款项的递减。

1.7.2 经营租赁

承租方应将经营租赁支出作为收入的抵减，经营租赁资产不包含在资产负债表中的资产项目下。

出租方将经营租赁出租的资产在资产负债表上如固定资产一样列示。

1.7.3 披露

承租方应披露：

- 融资租赁资产项目的价值；
- 与上述资产相关的负债；
- 两种租赁方式下租金支付所承担的最低限度的责任。

出租方应披露：

- 融资租赁的总投资额和相应的未收到的财务收益；
- 融资租赁收益的分配基础；

- 经营租赁资产的成本和折旧的计提。

1.8

研究与开发

在 IAS9 中,研究与开发成本包括研究开发人员的薪水和报酬、原材料和服务费用、设备的折旧或摊销、专利权或特许权使用费以及其他的一般性的间接费用。所有这些成本均应在发生当期费用化,除非是属于下列条件的特殊项目:

- 项目清晰定义且相关成本能够确认;
- 项目已被证明技术上是可行的,并且管理层倾向于生产并促销、或者是使用对该项目的成果;
- 能明确表明项目成果存在市场潜力;
- 存在完成项目的附加资源。

如果这些条件成立,开发成本能够向前递延,并在项目成果预期销售或使用的期限内摊销。开发成本递延净值不应超过其未来能够带来的收益值。

开发性成本一旦被核销就不应再生效。

研究与开发费用的披露应该包括当期的研究与开发费用(包括递延的开发成本摊销)、非摊销的开发成本以及摊销的方法等内容。

1.9

存 货

依据 IAS2,存货应按照成本与可变现净值孰低法计价。成本是所有购买成本(包括进项税款、购买支付的税金和运输费用)、转运成本以及其他使存货置于现在的地点和环境下的系统分摊的费用的总和。IAS2 指出,在使用先进先出法(FIFO)或加权平均成本法时经常要计算历史成本。但如果披露了后进先出法(LIFO)的影响时,这种方法也是允许的。可变现净值可以通过逐项计算或分类计算得出。

IAS11 涉及长期合同会计(这些合同起始和结束于不同的会计期间),适用于无论是采用固定价格、还是成本加成类型的合同,该准则要求使用完工比例法来确认收益和费用。

有关的披露信息包括运用于存货计价的会计政策,如计价公式和存货依据经营需要所做的分类项目。对于长期合同,工程进度和已收或应收项目也应予以披露。

1.10

外币折算

IAS21 要求分别处理以下类型的外币折算和余额:

- 整个实体公司(包括海外分支机构或其经营视为母公司整体的一部分的子公司);
- 海外分支机构或不作为母公司整体经营的子公司。

对于前者,外币折算按交易发生时的外汇汇率加以记载。在每个资产负债表日,货币性资产和负债按收盘汇率计价,非货币性项目(固定资产)则不再重估计价而延续使用历史汇率。货币性项目折算差异在当期利润表中予以确认,但与长期项目有关的除外,它们可以递延在项目存续的未来期限内确认。

对于后者,在每个资产负债表日,所有的资产和负债项目按收盘汇率折算,母公司净投资额按收盘汇率折算的差异直接计入股东权益。上述任何差异可以被针对海外分支机构或子公司的保值性长期负债所形成的差异抵消。利润表项目可以按照当期平均汇率或收盘汇率折算。

1.11

纳 税

在 IAS12(1996 年修订)下,当期和前期应付税款在未付范围内均被确认为负债。

除下述原因引起的以外,递延税收负债应对所有应课税的时间性差异加以确认:

- 不是为了减除税收目的而摊销的商誉;
 - 在下述交易中资产和负债的初始确认:
 - (1)非企业合并;
 - (2)在交易中,既不影响会计利润也不影响应税利润(税收损失)。
- 相类似地,递延税收资产应该对所有可抵减的时间性差异,在应税利润能

够利用的可抵减的时间性差异的范围内加以确认。

递延税收资产和负债项目应按资产变现或负债偿付时预期的税率加以计量,该税率是资产负债表日合法的或实质上合法的税率。

除税收费用的主要构成内容之外,还要求披露下列信息:

- 当期和递延的与权益直接相关的税收项目;
- 与非常项目相关的税收;
- 与会计利润相一致的税收费用;
- 自上一个会计期间以来税率变动的说明;
- 被确认的可抵减时间性差异、税收损失和非递延税款贷方的金额;
- 与未确认递延税收负债且与对子公司投资相关联的时间性差异的金额;
- 递延税收资产和负债以及收入和费用确认的金额;
- 非持续经营下的税收影响。

1.12

非常事项与前期事项

在 IAS8 中,非常事项被定义为由那些与企业正常的经营活动截然不同的事件或交易引起的,因而预期不会频繁或有规律发生的收入或费用支出。每个非常事项的性质和金额应该被单独披露。无论如何,为使当期的信息质量具有可比性,应该充分披露相关信息。

前期事项,是由前期财务报表的错误而引起,以及会计政策变更所导致的调整而引起的事项。它应该通过对前期留存收益的调整以保证利润表的可比性,或者在利润表中作为本年净利润的一部分单独披露。仅当法律或会计准则制定团体要求时,或变更能够使企业财务报表中的事项和交易更合理地被揭示时,才能对会计政策进行变更。会计估计(如坏账准备计提比例和预计的固定资产使用年限)变化的影响应该作为常规经营活动形成损益的一部分被包括进来。

1.13

退休金

提供给雇员的退休金费用的处理在 IAS19 中有规定。该准则对固定比例的退休金计划和按捐助级别定义的退休金计划加以区分。

对于前者,IAS19 要求在利润表中通过一贯性地使用实际退休金提取法或计划退休金计算法来反映有关费用。与雇员提供服务相关的退休金费用被确认为当期费用,以前提供服务的成本应在雇员预期的工作期间内系统地确认为费用或收益。

对于按捐助级别定义的退休金计划,该计划下要求雇主捐助的退休金金额应与相应期间的收入相配比。

1.14

关联方交易

IAS24 认为,如果一方有能力控制其他方或者通过制定财务和经营决策能够给其他方实施重大影响,那么它们之间就是有关联的。因此,关联方包括集团成员、联营企业、能实施重大影响的有足够表决权的所有者以及诸如总经理这样的关键管理人员。

披露

由于关联方关系可以影响一个企业的财务状况和经营成果,因而要求披露下列信息:

- 如果一方有能力控制另一方,那么这种关系必须予以披露,而不论它们之间是否发生交易;
- 如果关联方发生了交易,那么关联关系的性质、交易的类型和交易的主要内容(如交易数量、金额和定价政策)等应该予以披露。