

21世纪高等院校会计专业主干课系列

国际会计

王松年 主编

International
Accounting

復旦大學出版社



21 世纪高等院校会计专业主干课程教材

国际会计

第二版

International
Accounting

第二版

21世纪高等院校会计专业主干课系列

国际会计

王松年 主 编

彭玉龙 方 慧 叶建芳 副主编

International
Accounting

复旦大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

国际会计/王松年主编. —上海:复旦大学出版社, 2007. 2
(复旦博学·21世纪高等院校会计专业主干课系列)
ISBN 978-7-309-05367-8

I. 国… II. 王… III. 国际会计-高等学校-教材 IV. F811.2

中国版本图书馆CIP数据核字(2007)第007643号

国际会计

王松年 主编

出版发行 复旦大学出版社 上海市国权路579号 邮编 200433
86-21-65642857(门市零售)
86-21-65118853(团体订购) 86-21-65109143(外埠邮购)
fupnet@fudanpress.com <http://www.fudanpress.com>

责任编辑 王联合
总编辑 高若海
出品人 贺圣遂

印刷 上海华文印刷厂
开本 787×1092 1/16
印张 18
字数 434千
版次 2007年2月第一版第一次印刷
印数 1—4 100

书号 ISBN 978-7-309-05367-8/F·1221
定价 30.00元

如有印装质量问题, 请向复旦大学出版社发行部调换。

版权所有 侵权必究

随着会计准则的国际趋同,世界上越来越多的国家采用国际财务报告准则(IFRS)。2005年,欧盟25个成员国,以及澳大利亚、新西兰、南非等国约有7 000家上市公司均遵循IFRSs编制年度财务报表。加拿大在2011年将采用IFRSs,我国在2006年2月已颁布新会计准则,基本上与IFRSs趋同。美国约有16 000家在美国证券交易委员会(SEC)注册登记的公司,但采用美国公认会计原则(U. S. GAAP)。所以,世界上大多数大型企业是按这两套会计准则体系编制财务报表的。国际会计准则理事会(IASB)和美国会计准则委员会(FASB)都同意在确认和计量的规则上走向趋同,从而能最好地利用IASB和FASB的资源,制定高质量的、易于理解且可实施的全球会计准则。美国FASB主席Robert H. Herz认为,在2010年双方准则之间的主要差异将趋消失。

应复旦大学出版社王联合先生的盛情邀请,要我编写一本本科生教学用书《国际会计》。我考虑再三,在IFRSs/IAS全球广泛应用和最新发展的情况下,拟选择其中的核心内容进行编写,使读者能够掌握IFRSs/IAS的主要内容。各章内容以讲解IFRSs/IAS为主,再重点说明与我国新会计准则的主要差异,阐述由浅入深,增加实例,各专题后均附有习题以及答案,便于读者思考和消化。

本书各章的编写,先后进行反复讨论,并几经易稿,力求减少错误。本书由王松年任主编,彭玉龙、方慧、叶建芳任副主编,各章均由王松年修改和审定。这里,还要特别感谢香港地区的庄利铭博士,他为我在香港订阅刊物,购买最新出版的书籍,使本书能够紧跟IFRSs/IAS发展的最新趋势。

本书编写成员分工如下:

总论	王松年
第一部分 框架和首次采用IFRSs	
第一章 编报财务报表的框架	彭玉龙 王松年
第二章 首次采用国际财务报表准则	彭玉龙 王松年
第二部分 确认和计量	
第三章 存货	叶建芳 王松年
第四章 不动产、厂场和设备	叶建芳 王松年
第五章 投资性房地产	彭玉龙

第六章 雇员福利	方 慧		
第七章 租赁	方 慧	王松年	彭玉龙
第八章 会计政策、会计估计的变更和差错	叶建芳	王松年	
第九章 资产负债表日后事项	叶建芳	王松年	
第十章 所得税会计	方 慧	王松年	彭玉龙
第十一章 衍生金融工具会计	王松年		
第三部分 报告和披露			
第十二章 财务报表的列报	方 慧	王松年	彭玉龙
第十三章 现金流量表	方 慧	王松年	
第十四章 企业合并与合并财务报表	方 慧	王松年	彭玉龙
第十五章 外币交易及外币财务报表的折算	彭玉龙	王松年	
第十六章 每股收益	叶建芳	王松年	
第十七章 关联方披露	叶建芳	王松年	

本书在讲授过程中,为了使读者易于掌握,第二章“首次采用国际财务报告准则”可放在最后讲解。本书在体系、结构、内容等安排方面均不够成熟,缺点错误在所难免,恳请专家、学者和广大读者批评指正。

王松年
2006年11月

总论	1
一、经济全球化和会计准则的国际趋同	1
二、改组后的国际会计准则理事会的结构	3
三、国际会计准则理事会与美国的 SEC 和 FASB	4
四、IASB 与欧洲委员会	6
五、IASB 与中国会计准则委员会	7
思考题	11

第一部分 框架和首次采用 IFRSs

第一章 编报财务报表的框架	15
一、《编报财务报表的框架》的产生和前景	15
二、《编报财务报表的框架》的作用和性质	15
三、《编报财务报表的框架》的主要内容	16
四、与《企业会计准则——基本准则》之比较	23
练习及解答	24
第二章 首次采用国际财务报告准则	26
一、《首次采用国际财务报告准则》的产生	26
二、主要名词及解释	26
三、目标和范围	27
四、期初资产负债表	28
五、会计政策——追溯调整	29
六、追溯调整的豁免	30
七、追溯调整的禁止	36
八、披露和列报	38
九、与中国会计准则的比较	42
练习及解答	43

第二部分 确认和计量

第三章 存货	51
一、存货的含义	51
二、存货的计量	52
三、发出存货成本的确定方法	52
四、存货的期末计价	54
练习及解答	57
第四章 不动产、厂场和设备	60
一、不动产、厂场和设备的确认和计量原则	60
二、不动产、厂场和设备的计价基础	61
三、折旧	63
四、减值	65
练习及解答	67
第五章 投资性房地产	71
一、准则简介	71
二、定义	71
三、初始确认和计量	72
四、后续计量	73
五、转换	74
六、披露	75
七、与中国会计准则之比较	75
练习及解答	76
第六章 雇员福利	77
一、准则概况	77
二、短期雇员福利	78

三、离职后福利	79
四、与中国会计准则之比较	87
练习及解答	88
第七章 租赁	91
一、背景及历史	91
二、准则相关定义	91
三、租赁的分类	93
四、经营租赁业务	94
五、融资租赁业务	96
六、售后租回	104
练习及解答	109
第八章 会计政策、会计估计的变更和差错	112
一、会计政策及其变更	112
二、会计估计变更	114
三、会计差错	116
四、会计政策变更和前期差错更正的局限性 ——追溯调整法和追溯重述法的不切实可行性	118
练习及解答	119
第九章 资产负债表日后事项	124
一、资产负债表日后事项	124
二、资产负债表日后调整事项和非调整事项	124
三、股利	127
练习及解答	128
第十章 所得税会计	130
一、概况	130
二、计税基础	130

三、暂时性差异的确认及计量	132
四、所得税账务处理	134
练习及解答	143
第十一章 衍生金融工具会计	144
一、衍生金融工具的含义	144
二、衍生金融工具的功用	145
三、衍生金融工具的种类	146
四、衍生金融工具的会计处理	150
练习及解答	166
第三部分 报告和披露	
第十二章 财务报表的列报	179
一、财务报表的目的和内容	179
二、资产负债表	179
三、收益表	182
四、权益变动表	186
五、财务报表附注	189
六、综合例题	190
七、与中国会计准则之比较	192
练习及解答	194
第十三章 现金流量表	199
一、准则背景及历史	199
二、现金流量表编制的目的和内容	199
三、来自经营活动的现金流量	199
四、来自投资活动的现金流量	201
五、来自筹资活动的现金流量	202

六、现金流量表列报中的特殊问题	202
七、综合例题	203
八、与中国会计准则之比较	208
练习及解答	209
第十四章 企业合并与合并财务报表	213
一、企业合并与合并财务报表	213
二、企业合并	214
三、合并及单独财务报表的编制	217
四、联营中的投资及合营中的权益	227
五、与中国会计准则之比较	229
练习及解答	230
第十五章 外币交易及外币财务报表的折算	237
一、跨国业务与外币折算	237
二、基本概念	237
三、功能货币的确定	238
四、外币交易折算	239
五、外币财务报表的折算	243
六、与中国会计准则之比较	253
练习及解答	254
第十六章 每股收益	257
一、准则的基本内容	257
二、基本的每股收益	258
三、稀释的每股收益	261
四、每股收益的列示和披露	264
练习及解答	266
第十七章 关联方披露	271
一、目标和范围	271

二、有关定义	272
三、取消豁免披露关联方交易的规定	273
四、披露	273
五、报表披露例示	274
六、IAS 24 与中国会计准则的主要差异	275
练习及解答	276
主要参考文献	279

总 论

一、经济全球化和会计准则的国际趋同

世界经济的发展早已打破国界,资本的国际流动,跨国兼并和跨国上市,投资融资日趋复杂,金融工具层出不穷。面对 21 世纪经济环境的急速变化,会计作为一种通用的商业语言,也处于一个动态的、不断发展的过程中,走向了会计准则的国际趋同。正如美国联邦储备委员会和国际会计准则委员会基金会受托人原主席 Paul Volcker 所说:“市场在正常地运作,资本在进行有效地分配,投资者就要求:财务信息具有透明度和可比性,能够正确地反映公司的经济业绩,以便作出合理的投资决策。在全球化世界中,在不同国家以同样方式处理同样经济业务,这才是合情合理的。”(Volcker, 2001)

世界金融市场全球化是无可否认的,在许多证券交易所中,国外上市公司已占总上市公司数的很大比例,如表 0-1 所示。

表 0-1 2004 年中期部分证券市场国外公司比例数

证 券 市 场	上市公司中国外公司占比	证 券 市 场	上市公司中国外公司占比
澳大利亚	4%	新西兰	21%
Euronext*	25%	纽约证券交易所	20%
德 国	21%	SEC(美国): 注册登记	8%(16 000 家注册登记公司中,其中 1 400 家为国外公司)
伦敦证券交易所	17%(按数量)		
	66%(按市值)	新加坡	14%
卢森堡	81%	瑞 士	34%
NASDAQ(美国)	10%		

* 阿姆斯特丹、布鲁塞尔、里斯本和巴黎证券交易所合并而成。

资料来源: www.world-exchanges.org.

随着会计准则的国际趋同,世界上越来越多的国家采用国际财务报告准则(IFRSs)。2005 年,欧盟 25 个成员国,以及澳大利亚、新西兰、南非等国约有 7 000 家上市公司均遵循

IFRSs编制年度财务报表。2004年,美国约有16 000家在美国证券交易委员会(SEC)注册登记的公司,其中1 400家公司来自55个国家,但采用美国公认会计原则(U. S. GAAP)。所以,世界上大多数大型企业是按这两套会计准则体系编制财务报表的。双方准则制定者都同意在确认和计量的规则上走向趋同。美国财务会计准则委员会(FASB)主席 Robert H. Herz 认为,在2010年双方准则之间的主要差异将趋消失,外国公司就不需向 SEC 填报 Form 20 - F 调节表的文档了。

在美国证券交易所上市的几家国外公司的股东权益,从国内数据调节到美国 GAAP 的差别如表 0-2 所示。

表 0-2 股东权益 (shareholders' fund) 调节到美国 GAAP 的一些例示

公司及所在国	年 份	国 内	调节到美国 GAAP	差异(变动%)
英国—瑞典 Astra-Zeneca	1998	10 929 百万英镑	5 558 百万英镑	-49
	1999	10 302	33 375	+224
	2000	9 521	29 707	+212
英 国 British Airways	1997	2 984 百万英镑	2 400 百万英镑	-20
	1998	3 321	3 044	-8
	1999	3 355	3 198	-5
	2000	3 147	2 389	-24
	2001	3 215	2 334	-27
德 国 Daimler-Benz	1993	18 145 百万马克	26 281 百万马克	+45
	1994	20 251	29 435	+45
	1995	13 842	22 860	+65
瑞 典 Ericsson	1998	63 112 百万克朗	70 318 百万克朗	+11
	1999	69 126	85 616	+12
	2000	91 686	109 217	+19
英 国 Glaxo Wellcome	1995	91 百万英镑	8 168 百万英镑	+8 876
	1996	1 225	8 153	+566
	1997	1 843	7 882	+328
	1998	2 702	8 007	+196
	1999	3 142	7 230	+130

资料来源: Nobes & Parker, 2002。

二、改组后的国际会计准则理事会的结构

1972年在澳大利亚悉尼召开的第十次国际会计师大会上通过一项倡议,会后组建了会计职业界国际协调委员会(International Coordination Committee for the Accounting Profession,简称 ICCAP)。通过该组织主要成员国代表的协商,提出了筹建国际会计准则委员会(IASC)的方案。1973年6月国际会计准则委员会在英国伦敦成立。

根据1999年IASC战略工作组向IASC理事会递交的题为《关于重塑国际会计准则委员会未来的建议》(Recommendation on Shaping IASC for the Future)的报告,IASC基金会将重组为一个非营利的法律实体,2001年2月在美国 Delaware 州成立,由基金会受托人负责监督。

2006年1月调整后的基金会受托人由22名具有不同地域及功能背景的个人组成。为了保持地区间的平衡,成员有6名来自北美、6名来自欧洲、6名来自亚太地区、4名来自其他地区。基金会受托人除任命国际会计准则理事会(IASB)、国际财务报告解释委员会(International Financial Reporting Interpretation Committee)及准则咨询委员会(Standard Advisory Council)成员外,还负责对机构进行监控、筹集资金并考虑IASB的议事日程和工作计划。

IASB由14人组成,包括12名专职成员和2名兼职成员,14名成员中有7人负责联络英、美、加、澳和新、德、法、日等国家准则制定机构,并在该国准则制定机构内设有办公室。2001年4月改组后的IASB制定的准则称为国际财务报告准则(IFRS)。

国际财务报告解释委员会(IFRIC)由12名有表决权的成员和1名不具有表决权的主席组成,还有2名官方观察员(欧洲委员会和证券委员会国际组织,IOSCO)。

准则咨询委员会(SAC),2005年10月改组后的成员为40名,其中非洲2名,亚太地区9名,欧洲14名,拉丁美洲3名,中东1名,北美4名,国际组织代表7名,分别来自巴塞尔银行业监管委员会、国际保险监管协会、国际会计师联合会、国际货币基金组织、证券委员会国际组织、联合国贸易和发展委员会以及世界银行。此外,还有3名观察员,分别来自欧洲委员会、日本金融服务机构和美国证券交易委员会。SAC是向理事会和受托人提出建议的正式渠道。

改组后的国际会计准则制定机构组织结构图如图0-1所示。

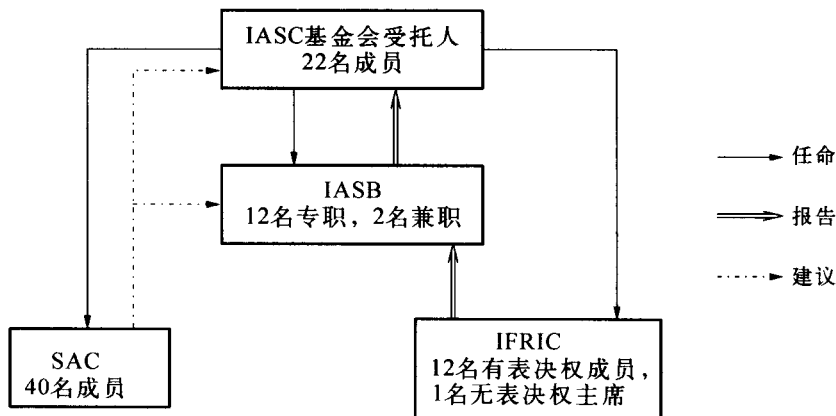


图 0-1 国际会计准则制定机构组织结构图

根据 IASC 基金会 2005 年 6 月修订后的章程,其基本目标是:

(1) 本着公众的利益,制定一套高质量、易于理解且可实施的全球会计准则,这套准则要求财务报表和其他财务报告中的信息高质量、透明和可比,有助于世界各种资本市场的参与者和其他使用者进行经济决策;

(2) 促使这些准则的使用和严格运用;

(3) 在完成上述(1)、(2)相关的目标时,应充分考虑中小主体和新兴经济的特殊需要;

(4) 促使国家会计准则与国际会计准则和国际财务报告准则高质量解决方法的趋同。

迄今为止,IASB 已公布的国际会计准则共 41 项,国际财务报告准则 8 项,其中有效的 IASs 为 29 项,IFRSs 为 8 项。

三、国际会计准则理事会与美国的 SEC 和 FASB

国际会计准则委员会(IASC)和美国财务会计准则委员会(FASB)虽然同时在 1973 年成立,但是直至 20 世纪 90 年代初,FASB 才关注 IASC。IOSCO 为了跨国证券的上市交易,需要一套公认的核心准则,而美国证券交易委员会(SEC)在 IOSCO 中有重大的发言权,美国 SEC 认为:若以 IAS 替代美国 GAAP,则国外公司在美国证券市场上市就不需要填写 Form 20-F 调节表,便于进入美国市场。所以,美国 SEC 就鼓励 IASC 与 IOSCO 建立关系,当 1995 年 7 月 IASC 重新开始了 IOSCO 所提出的 40 份核心准则(Core Standards)的工作任务时,1996 年 4 月美国 SEC 就发布了一份“公告”表明:IAS 只要满足以下三条,则其与 IOSCO 合作制定的准则,是可以接受的。

- 它必须包括一套核心准则(Core Standards),构成会计的全面基础;
- 准则必须是高质量的,使投资者能够在公司间和时间跨度上进行比较;
- 准则必须进行严格解释和运用,否则就不能达到可比性和透明度。

1998 年 12 月,IASC 完成了核心准则计划,2000 年 5 月 IOSCO 批准和推荐了其中 30 份准则。美国 SEC 在 2000 年发布了“概念公告”(Concept Release),就这套核心准则的可接受性进行了评论,它是否具有足够的遵从性(Compliance)和实施机制,以确保报表编制者能够一致地和严格地应用。SEC 的“概念公告”发布 5 年来,收到许多评议信件,SEC 未作肯定明确的反应。在 2000 年,SEC 就乐于采用“趋同”(Convergence)概念,2003 年 12 月 FASB 提议美国准则与 IFRS 趋同,SEC 公开表示欢迎。

FASB 与 IASB 的关系逐步趋暖,FASB 在 20 世纪 90 年代就参加 IASB 非正式会议,然后成立 G4+1(即美国、英国、加拿大、澳大利亚和新西兰,IASC 作为观察员),其中 FASB 是积极参与者。FASB 与 IASB 在 2002 年 10 月签订了 Norwalk 协议书,其中提出了趋同规划,在许多项目中共同合作,包括企业合并、收入确认等。双方成立联合议事日程委员会(Joint Agenda Committee),目的是协调讨论同一议题的日程表,每年集会两次。

在 2005 年 IASB 和 FASB 的二次联合议事会议中,再次肯定对趋同问题的承诺,一套高质量的、易于理解且可实施的全球会计准则放在双方长期战略的优先位置。一套共同准则的开发,就能给投资者提供最节约资源的财务信息。2006 年 2 月,FASB 和 IASB 发布了一份备忘录,提出了 2008 年前的短期趋同项目,具体包括:

● IAS 23“借款费用”。对一项资产的收购、基建、生产(需要较长时间),达到符合规定用途或待售资产的借款费用,作为资本化处理。

● IAS 12“所得税”和 SFAS 109“所得税会计”。

① 取消了所有有关暂时性差异的例外问题;② 递延所得税资产和负债的计量问题达成一致;③ 解决了有关所得税不确定性的处理问题。

● IAS 14“分部报告”和 SFAS 131“企业分部和有关信息的披露”。2006 年 1 月 IASB 已颁布了 ED 8“经营分部”,11 月已正式颁布 IFRS 8“经营分部”,使财务报表使用者通过管理部门的判断,不需花费额外费用,就能及时得到分部信息。

● IAS 20“政府补助会计、政府援助披露和排污权方案”。2005 年 6 月撤销了 IFRIC“排污权”,IASB 认为排污权和津贴符合政府补助定义,因此结合在 IAS 20 中予以考虑。

● 减值。FASB 和 IASB 的工作人员正在进行初步研究,理事会还有待讨论。

● 合营。IAS 31 对共同控制主体决定采用权益法,取消比例合并法;在 IAS 31 中没有充分考虑到合营主体和合营中资产、负债的不可分割权益的差异问题,在这一点上,比例合并法不予取消。澳大利亚会计准则委员会的工作人员主持这一长期研究项目,并得到中国香港、马来西亚和新西兰准则制定者的帮助。IASB 希望采用其早期研究成果及早完成短期趋同项目。

FASB 和 IASB 又提出了其他十一个趋同项目,作为双方合作的概念框架项目的一部分。以下 6 个项目已列入 IASB 的现行议事日程,其中养老金项目尚未列入。具体项目如下:

● 企业合并(第二部分)。企业合并的第一部分在 2004 年 3 月完成,已颁布了 IFRS 3“企业合并”,要求所有企业合并均采用购买法。作为 FASB 的合作项目,企业合并(第二部分)立即继续展开,目的是制定一份单一的高质量准则,并把第一部分中遗漏的问题补上。2005 年 6 月 IASB 和 FASB 颁布了修订 IFRS 3 的建议书以替代美国的 SFAS 141“企业合并”和修订非控股(少数)权益会计部分。2005 年 10 月收到对 IFRS 3 和 SFAS 141 的评议信 280 封,对非控股权益的评议信, FASB 收到 49 封, IASB 收到 95 封。理事会与 50 名调查者进行了一次公开圆桌会议,理事会成员与工作人员也多次与使用者和代表集团进行了接触。按照评议和圆桌讨论会的结果,理事会进行了多次审核,可能在 2007 年颁布有关准则的决定。

● 合并。在 2003 年 6 月议事日程中增加了“合并”项目以替代 IAS 27“合并和单独财务报表”及 SIC-12“合并——特殊目的主体”。2005 年 10 月,理事会在其 IASB Update(新信息)中阐明了 IAS 27 一个主体控制另一个主体不超过半数以上投票权,这就称为“实质控制”(De Facto Control),这涉及有关各方关心的“不确定性”(Uncertainty)问题。

● 公允价值计量。公允价值计量问题是分散在许多准则中。2005 年 9 月增加了一个“公允价值计量”项目,拟成为一个单独准则。为了加快这一项目,拟以 FASB 的“公允价值计量”作为征求意见稿进行讨论和修订(FASB 已在 2006 年 9 月正式颁布了 SFAS 157“公允价值计量”)。

● 业绩报告。这一项目包括两部分,A 部分是构成整体财务报表的一部分,B 部分则与 FASB 合作,提出了有关财务信息的利用和综合等问题。

● 收入确认。与 FASB 共同开发一套收入确认的原则。在这个基础上,制定一份新的收入确认准则。

● 负债和权益。FASB 对这一项目进行初始研究,IASB 监管 FASB 的进程。