

Association of International Accountants

International Financial Reporting Standards

国际财务报告准则

Robert Greenwood, Su Shuhuan and David Eyles

(英) 罗伯特·格林伍德 苏淑欢 (英) 大卫·艾尔斯 著



A·I·A

THE ASSOCIATION
OF INTERNATIONAL
ACCOUNTANTS

中山大学出版社

A.I.A

国际会计师公会

国际财务报告准则

(英)罗伯特·格林伍德

著

苏淑欢 (英)大卫·艾尔斯

中山大学出版社

· 广州 ·

版权所有 翻印必究

图书在版编目 (CIP) 数据

国际财务报告准则 / (英)格林伍德, 苏淑欢, (英)艾尔斯著. —广州: 中山大学出版社, 2007. 11

ISBN 978 - 7 - 306 - 02981 - 2

I. 国… II. ①格… ②苏… ③艾… III. 国际财务管理—报告—规范
②国际会计—规范 IV. F811. 2 - 65 F234. 5 - 65

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2007) 第 164813 号

出 版 人: 叶侨健

责任编辑: 李 文

封面设计: A. I. A 国际会计师公会

责任校对: 吴 燕

责任技编: 黄少伟

出版发行: 中山大学出版社

电 话: 编辑部 020 - 84111996, 84113349

发行部 020 - 84111998, 84111981, 84111160

地 址: 广州市新港西路 135 号

邮 编: 510275 传 真: 020 - 84036565

网 址: <http://www.zsup.com.cn> E-mail: zdcbs@mail.sysu.edu.cn

印 刷 者: 南海系列印刷公司

规 格: 787mm × 960mm 1/16 20 印张 420 千字

版次印次: 2007 年 11 月第 1 版 2007 年 11 月第 1 次印刷

定 价: 60.00 元

本书如有印装质量问题影响阅读, 请与出版社发行部联系调换

前 言

国际会计师公会 (The Association of International Accountants, 简称 AIA) 是一个国际会计考试及会员制团体。以英国为基地, 国际会计师公会是 1989 年英国公司法下的认可资格成员 (RQB), 也是在欧盟标准下对在欧盟成员国从事公司审计活动的专业资格进行互认的获任命的团体。

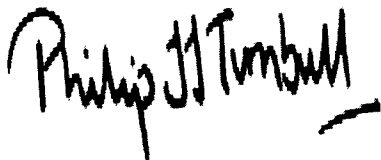
成立于 1928 年, 国际会计师公会一直致力推行国际财务报告准则 (以下简称 IFRSs) 及其前身——国际会计准则 (IASs)。近年来, 会计的不当行为大多发生在没有相关的权威会计准则进行规范的领域。自 20 世纪初起, 经验就告诉我们必须对财务报告活动进行规范, 以保证财务报告的使用者能够获得必要的信息去对公司进行有根据的评估。会计准则对会计可比性、一致性和透明度的形成至关重要。规范的财务报告活动能促进金融市场的健康发展, 同时也能通过使投资者对公司的财务报告信任度的增加来降低资本成本。

全球化是一个不可阻挡的趋势。在此趋势下, 越来越多企业在全世界范围内进行其营运、融资及投资活动, 并由此导致对国际认可的会计准则的需求的不断增加。一套单独的全球认可的财务报告准则有助于资本的产生, 加强对投资者的保护以及使得对公司业绩的比较更方便容易。虽然此理念在很久以前已经产生, 但直至近年, 其理想才变得可以实现。

越来越多的个人和团体对 IFRSs 表示强烈的支持, 而国际会计准则委员会 (IASB) 与美国财务会计准则委员会 (FASB) 关于双方合作发展该准则的承诺, 更是加强了对 IFRSs 的支持。1995 年 1 月, 欧盟采纳了 IFRSs, 这表明更多的国家将会把他们的会计准则与 IFRSs 接轨。而 IFRSs 的声望将会日益提高, 直至其最终被全世界的大多数国家所接纳。

鉴于社会上对熟悉 IFRSs 的会计专业人员的需求不断增加, 国际会计师公会特此出版此书, 同时也可以证明 IFRSs 对未来的会计专业领域的重要性。

国际会计师公会首席执行官



菲利普 JJ 特恩布尔
FAIA, FCCA, FCPA

作者的话

会计专业人员被指定为承担诚实、透明、履行责任和标准的守护者。

如适当地遵守国际财务报告准则 (IFRSs) 将为透明度和履约责任、可理解性和可比性提供基础。

这里指的国际会计准则是指国际财务报告准则 IFRSs, 除非有特别的说明。

国际会计准则是提供财务会计、报告和披露的基础, 而各国不同的会计法律法规, 因受法律和文化的影 响, 将会影响财务履约框架和国际会计准则的应用。

企业应确保, 作为其公司治理的组成部分的财务报告和 在财务报表中信息的披露必须与 国际会计准则相一致以显示企业财务履约系统的有效性, 直接地提供给投资者和社会公众, 在很大程度上提供给他们投资到资本市场和对交易进行的经济情势的信心和安慰。

虽然国际会计准则是透明度和履约责任的基础, 它们要求清晰地说明, 以便这些准则的使用者可以理解和应用于财务报表的编制。

本书作者采用可读性模式, 介绍了与会计实务紧密相连的会计准则, 以便让经验不足的会计人员掌握和应用国际会计准则, 能够充分理解主要准则与重要会计原则和概念的关系。

本书对主要准则采用如下结构阐述:

目的——说明读者完成准则学习后应能够掌握的知识 和能力;

准则的范围——说明准则涵盖的业务和事项;

会计处理——列举会计确认和计量的原则、基础、惯例、规则以及由特定准则规范的规定和实务;

披露——说明在财务报表中应列报的财务与非财务项目, 以及应在财务报表中披露的内容。

财务报表的透明度

财务报表的基本目的是提供如下信息的公允的列报:

- 财务状况
- 财务业绩
- 现金流量

公允地列报

- 公允地列报是指提供保证透明度的有用信息(充分披露)。

- 公允地列报等于透明度。

财务报表的次要目的

出于决策目的,通过公允地列报有用信息(充分披露)来确保透明度。

有用信息的性质

- | | |
|----------|-----------|
| · 相关性 | 强制性 |
| = 性质 | |
| = 重要性 | |
| · 可靠性 | |
| = 诚实地列报 | 时间性 |
| = 实质重于形式 | |
| = 中立性 | 效益与成本 |
| = 谨慎性 | |
| = 完整性 | 数量性余额平衡特征 |
| · 可比性 | |
| · 可理解性 | |

基本假设

权责发生制

持续经营

本书涉及的 IASs/IFRSs

本书涉及的 IASs 及 IFRSs 列表如下,书中按 IASs/IFRSs 顺序编排,每一准则的介绍包括举例说明,并附有部分准则的练习和参考答案。

这些准则将会定期修订,也会增添新的准则,有的会取消和修订,以便反映国际会计准则的变化。

国际财务报告准则(IFRSs)概述

国际会计准则(IASs)是由国际会计准则委员会(IASC)从1973年至2000年期间发布的。2001年,国际会计准则理事会(IASB)取代了IASC。自此之后,IASB对部分IASs进行修订并已经着手修订其他IASs,并已用新发布的IFRSs取代某些IASs;对原IASs无涉及的项目也通过发布新IFRSs来规范。国际会计准则委员会与理事会均发布相关的准则的解释。企业只有全面应用生效的准则和生效的解释公告,才能声称其财务报表与IFRSs相符。

当出现某些业务无准则进行规范时,IASB [财务报表的编制和列报]可用作解决准则中无直接强调如何处理的会计事项的指引。而且,当出现缺乏会计准则或解释公告来处理某项业务时,IAS 8 要求报告主体必须根据信息的相关性和可靠性来判断采用的会计政策。在进行这样的判断时,IAS 8 第 11 段要求管理层考虑在 IASB[框架]中设立的确认和计量资产、负债、收入和费用的定义和原则。IASB 采纳的[框架]于 2001 年 4 月生效,而原本是由 IASC 于 1989 年发布生效的。

在 IFRSs 的前言中列举了 IASB 的目的,IFRSs 的范围,发布 IFRSs 的程序,应用时效,应用程序及 IFRSs 所使用的语言。

IASB 按年出版所有现行准则和解释公告的单行本,也有用 CD 光碟刻制的准则和解释公告。也通过互联网收集论文结集。这些在 IASB 的网站 www.iasb.org 上可以看到。

IASB 已经声明计划将其所有的准则在其网站上公开(包括强制性指引但不包括非强制性指引或结论基础)。在欧盟会计规则委员会接纳 IASB 准则时,这些准则(扣除非强制性指引及结论基础)用欧盟所有的官方语言出版在欧盟官方杂志上。

国际财务报告准则(IFRSs)有狭义和广义之分。狭义来讲,是指改组后的 IASB 公布的系列新准则,有别于改组前的 IASC 发布的 IASs。广义来讲,IFRSs 包括 IASB 全部发布的声明,包括由 IASB 发布的准则和解释公告和由改组前 IASC 发布的 IASs 及解释公告。

国际财务报告准则与国际会计准则

国际财务报告准则前言

IFRS 1 首次应用国际财务报告准则

IFRS 2 以股份为基础的支付

IFRS 3 企业合并

IFRS 4 保险合同

IFRS 5 持有待销的非流动资产及终止经营

IFRS 6 矿产资源的勘探与开发

IFRS 7 金融工具:披露

IAS 1 财务报表的列报

IAS 2 存货

IAS 3 合并财务报表

IAS 4 折旧会计

IAS 5 在财务报表披露的信息

最后修订时间

2002 年 5 月

2003 年 6 月

2004 年 2 月

2004 年 3 月

2004 年 3 月

2004 年 3 月

2004 年 12 月

2005 年 8 月

2003 年 12 月

2003 年 12 月

不再生效

1999 年取消

不再生效

IAS 6	物价变动会计	由 IAS 15 取代
IAS 7	现金流量表	1992 年
IAS 8	会计政策,会计估计变更及差错	2003 年 12 月
IAS 9	研究与开发活动会计	由 IAS 38 取代
IAS 10	资产负债表日后事项	1999 年
IAS 11	建造合同	1993 年
IAS 12	所得税会计	2000 年
IAS 13	流动资产及流动负债的列报	由 IAS 1 取代
IAS 14	分部报告	1997 年
IAS 15	反映物价变动的信息	已于 2003 年 12 月取消
IAS 16	不动产、厂房和设备	2003 年 12 月
IAS 17	租赁	2003 年 12 月
IAS 18	收入	1993 年
IAS 19	雇员福利	2004 年 12 月
IAS 20	政府补助会计与政府援助的披露	1983 年
IAS 21	外币汇率变动的影响	2003 年 12 月
IAS 22	企业合并	由 IFRS 3 于 2004 年 3 月 31 日取代
IAS 23	借款费用	1993 年
IAS 24	关联方披露	2003 年 12 月
IAS 25	投资会计	由 IAS 39 及 IAS 40 于 2001 年取代
IAS 26	退休福利计划的会计和报告	1987 年
IAS 27	合并报表与个别报表	2003 年 12 月
IAS 28	联营中的投资	2003 年 12 月
IAS 29	恶性通货膨胀经济的财务报告	1989 年
IAS 30	银行及类似金融机构在财务报表中的披露	1990 年
IAS 31	合营中的权益	2003 年 12 月
IAS 32	金融工具:列报	2005 年 12 月
IAS 33	每股收益	2003 年 12 月
IAS 34	中期财务报告	1998 年
IAS 35	终止经营	由 IFRS 5 于 2005 年取代
IAS 36	资产的减值	2004 年 3 月
IAS 37	准备、或有负债和或有资产	1998 年
IAS 38	无形资产	2004 年 3 月
IAS 39	金融工具:确认与计量	2004 年 12 月

IAS 40 投资性房地产

IAS 41 农业

2004 年 3 月

2001 年

作者简介:

罗伯特·格林伍德(英国),国际会计师公会资深会员(FAIA)

苏淑欢(中国),国际会计师公会学术资深会员(FAIA、Acad)

大卫·艾尔斯(英国),英国波尔顿大学高级讲师

目 录

前言.....	I
作者的话.....	I

第一部分 财务报告的内容

IAS 框架:财务报表的编制与列报	3
IFRS 1 首次应用国际财务报告准则	17

第二部分 资产与收入

IAS 2 存货	21
IAS 11 建造合同	28
IAS 16 不动产、厂房和设备(PPE)	34
IAS 18 收入	52
IAS 20 政府补助会计及政府援助的披露	63
IAS 23 借款费用	70
IAS 32 金融工具:列报	76
IFRS 7 金融工具:披露	82
IAS 36 资产的减值.....	89
IAS 38 无形资产.....	102
IAS 39 金融工具:确认与计量	113
IAS 40 投资性房地产	124

第三部分 负债

IAS 10 资产负债表日后事项	137
IAS 12 所得税.....	139
IAS 17 租赁.....	145
IAS 19 雇员福利	155
IAS 37 准备、或有负债和或有资产	159

第四部分 集团企业会计

企业合并	165
IAS 29 恶性通货膨胀经济中的财务报告	190

第五部分 报告与披露

IFRS 5 持有待售的非流动资产和终止经营	197
IAS 1 财务报表的列报	200
IAS 7 现金流量表	212
IAS 8 会计政策、会计估计变更和差错	219
IAS 14 分部报告	223
IAS 24 关联方披露	229
IAS 33 每股收益	233
IAS 34 中期财务报表	236

第六部分 其他国际会计准则

IFRS 2 以股份为基础的支付	241
IFRS 4 保险合同	248
IFRS 6 矿产资源的勘探与开发	257
IAS 26 退休福利计划的会计和报告	262
IAS 30 银行和类似金融机构在财务报表中的披露	268
IAS 41 农业	277

第七部分 应用举例

IFRS 3 企业合并	287
IAS 7 现金流量表	291
IAS 11 建造合同	294
IAS 16 不动产、厂房及设备	296
IAS 21 外币汇率变动的影响	298
IAS 36 资产的减值	301
IAS 37 准备、或有负债和或有资产	303

附录	305
----------	-----

第一部分 财务报告的内容

这部分包括：

IAS 框架：财务报表的编制与列报

IFRS 1 首次应用国际财务报告准则

IAS 框架:财务报表的编制与列报

目的

完成本框架学习后,您应能够:

- 理解在国际协调下财务报告的性质和目的;
- 熟悉国际会计准则理事会工作规则制度以及组织和架构;
- 了解会计准则的目的和作用;
- 了解国际会计准则理事会发布准则的过程和应用的程序;
- 掌握财务报告的内容。

介绍

本部分主要介绍如何通过财务报告准则的发展和应用来进行国际会计协调的背景,包括已进行协调的过程、国际会计准则理事会(IASB)的运作机构和主要内容组织架构的描述。

背景

会计准则是报告主体如何提供其财务业绩、财务状况及其变化的信息的指引,以便各种各样的信息使用者能够据此作出经济投资决策(框架 12)。

尽管全球不同国家都是以此目的来编制其财务报表的,但各国的会计准则却有所不同,这是因为:

- (a)报告主体经营的当地的环境不同;
- (b)符合本国会计准则制定机构或专业团体的要求不同。

影响这些不同国家实践和财务报告规则不同的主要因素包括:

- 各国不同的法律体系特征(普通法系与罗马法系);
- 税收与会计的关系及其中央政府控制的程度;
- 受不同的资本市场及其报告主体国际融资的渠道和经济活动规模的影响,例如是农业国还是金融服务中心,是经济发展中国家还是工业化经济;
- 国际化影响的程度和经济的开放性;

- 经济的稳定性和通货膨胀率；
- 包括语言的文化差异(例如真实与公允观与公允表述)；
- 会计专业团体的影响和法律地位；
- 各国公司治理结构和实践的不同；
- 会计理论发展的程度；
- 历史事件。

各国采用不同的财务报告准则已多年,美国财务报告准则理事会(FASB)应用其公认会计准则,该准则是以规则为导向,而其他国家包括英国则采用原则为导向。最近进行的协调财务报告准则和规则就是在全球一体化的基础上,为了减少各国不统一的会计差异而制定的。这种压力是源于全球一体化的贸易和资本市场的迅猛发展而增加大量的财务报告使用者。同时,信息技术的广泛应用已经引起资金的电子化在跨越国界中流动,并促进投资者跨国界的投资欲望。

这样,对在不同区域发生的相同的经济业务却采用不同的会计处理方法已越来越不被接受。欧盟成员国从2005年1月1日起被法定要求采用国际会计准则理事会的国际财务报告准则。会计准则和财务报告很快地成为一种全球性语言。随着世界上越来越多的国家应用国际会计准则或在制定其本国会计准则考虑与国际会计准则协调,会计准则的国际协调需求会增大。

不同的国家采用不同会计准则导致财务报告产生巨大差异的例子有德国宝马汽车公司与戴姆勒—奔驰AG汽车制造商。

1994年宝马汽车公司收购路华集团后,其经济业绩一直按德国会计准则计量。在1998年,该企业按德国会计准则计量,亏损6.2亿英镑,但按英国会计准则计量亏损为5.71亿英镑。

1993年,在戴姆勒—奔驰汽车制造商与克莱斯勒汽车公司合并前,曾作为第一家德国公司在美国纽约证券交易所(NYSE)上市,当时需要用美国准则和德国准则进行报告。

从理论上讲,相同的经济业务所形成的利润应为一致的,但是由于会计准则的差异,按美国准则计量,该公司发生巨额亏损10亿美元(18.39亿德国马克),而按德国准则计量,却为盈利3.7亿美元(6.15亿德国马克)。

这个差异是由于不同国家采用不同的会计准则造成的,其中差异最大的原因在于预计负债的处理不同。这样的结果是导致财务分析和市场的反应对财务报表的有用性被削减,这更迫切要求财务报告的国际化协调。

国际会计准则的制定程序

国际会计准则委员会(IASC)[框架]及国际会计准则第1号提出确立编报财务报表的总体原则。

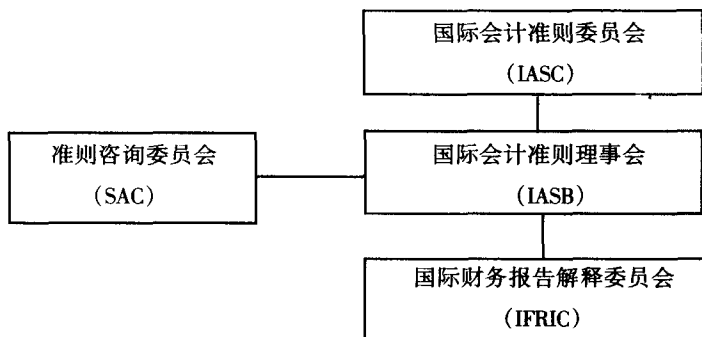
国际会计准则委员会(IASC)诞生于1973年,现已由国际会计准则理事会(IASB)所取代。IASC是由10个国家会计专业团体发起组成,它们是澳大利亚、加拿大、法国、德国、日本、墨西哥、荷兰、英国、爱尔兰及美国。

国际会计准则委员会随后扩大,包括100多个国家的代表。至2000年,其成员包括来自104个国家143个会计团体,拥有200多万名会计师。

国际会计准则委员会制定和发布国际会计准则(IAS)。

从2001年1月1日起,国际会计准则委员会被国际会计准则理事会(IASB)取代,IASB成立新的组织机构,并拥有更为广泛的财务资源。

IASB主要发布国际财务报告准则(IFRS),但原IASC发布的所有国际会计准则依然有效。



国际会计准则理事会(IASB)

国际会计准则理事会制定的国际会计准则,将来都被称为国际财务报告准则(IFRS)。

除了有特别说明外,我们提及的IFRS均应包括IAS。

IASB的主要功能是制定IFRS。

IASB有14位成员,每一成员拥有一个投票权。成为IASB成员最基本的资格必须是技术专家,并具有在跨国企业工作的相关经验。成员的严格选拔程序以确保IASB不受特殊人物或地区的控制而影响其决策。

为了平衡国际会计准则理事会成员之间的关系和经验,国际会计准则基金会在章程中规定理事会至少由以下成员组成:

- 5名成员应具有作为执业审计师背景;
- 3名成员应具有编制财务报表经验的背景;
- 3名成员应具有使用财务报表经验的背景;
- 1名成员应具有学术背景。

在国际财务报告准则前言中,规定了IASB制定和发布新准则一般包括以下阶段:

要求全体工作人员确定和审核与发布议题相关的所有问题,包括 IASB[框架]对这些问题的应用及不同国家对这些问题的要求和会计实践做法的研究:

- 与各国国家准则制定机构交换意见(即从该国角度看执行这些准则的可行性);
- 向准则咨询委员会(SAC)咨询,看是否应将某有争议议题纳入 IASB 的会议议程。(SAC)是由关心国际财务报告的组织和个人组成;
- 成立咨询小组,专门就某议题组织有关专家论证;
- 发布讨论稿以收集公众意见;
- 发布由至少 8 位国际会计准则理事会成员表决通过的草稿,包括国际会计准则理事会成员所持的任何不同意见;
- 考虑在征求意见期间收集的所有意见;
- 举行有关征求意见稿的听证会,进行现场测试;
- 即使对准则有异议,只要有 8 位 IASB 成员赞同发即可通过;
- 发布准则,包括基础结论及已采取的主要程序的说明。

在准则制定过程中鼓励以书面表达意见。IASB 有专门的公共场所每月举行会议,参与者可以出席会议,也可通过网络参加会议。

IASB 的前身,国际会计准则委员会(IASC)已经发布了 1-41 号国际会计准则(IAS)(尽管有部分准则已被取代或撤销)。

IASB 采纳所有的 IASC 原发布的国际会计准则,由 IASB 发布的新准则称为 IFRS 而不再是 IAS。

国际财务报告准则前言规定了 IASB 的目的和程序,它亦解释了国际财务报告准则(IFRS)的适用范围、效力和生效日期。

前言强调如下重要事项:

- IFRS 适用于所有盈利性主体的财务报表的编制,直接地满足各类信息使用者的需要(前言 9.10);
 - IASB 的目的是要求相同的交易与事项应进行相同的会计处理;
- 它认可 IASC 允许的对某些特定的交易与事项采取不同的会计处理方法(即“基准处理方法”与“允许选用的处理方法”),可减少选择的方法。(前言 12,13)。
- 国际会计准则中包括粗字型段落和普通字型段落。粗字体段落表示主要的原则,不过,粗字体段落和普通字体段落具有同等的效力(前言 14)。

准则咨询委员会(SAC)

准则咨询委员会是由来自不同地区和不同职业背景的专家组成,为 IASB 提供专业咨询。

SAC 是由关心国际财务报告的组织和个人组成。它是参与国际会计准则制定过程的团