

International
国际会计准则

INTERNATIONAL
ACCOUNTING
STANDARDS

A Practical Guide

国际会计
准则
实用指南

罕尼·梵·格鲁宁 马休·科恩 著

财政部会计准则委员会组织翻译

中国财政经济出版社
为世界银行出版

国际会计准则

实用指南

罕尼·梵·格鲁宁 马休·科恩 著

财政部会计准则委员会组织翻译

沈朝卿 校译

中国财政经济出版社
为世界银行出版

图书在版编目 (CIP) 数据

国际会计准则实用指南 / (世界银行) 格鲁宁, 科恩著; 财政部会计准则委员会组织翻译. — 北京: 中国财政经济出版社, 2001.9

书名原文: International Accounting Standards A Pratical Guide

ISBN 7-5005-5034-0

I. 国… II. ①格… ②科… ③财… III. 国际会计 - 会计制度 - 指南 IV. F811.2 - 62

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2001) 第 060913 号

中国财政经济出版社出版

URL: <http://www.cfeph.com>

E-mail: cfeph@dr.gov.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100036

发行处电话: 88190406 财经书店电话: 64033436

北京财经印刷厂印刷 各地新华书店经销

889×1194 毫米 16 开 20 印张 500 000 字

2001 年 9 月第 1 版 2001 年 9 月北京第 1 次印刷

印数: 1—5 060 定价: 60 元

图字: 01-2001-0246 号

ISBN 7-5005-5034-0/F·4500

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

07

1-

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS

A PRACTICAL GUIDE

HENNIE VAN GREUNING
MARIUS KOEN



THE WORLD BANK

©Copyright 2000
The World Bank
1818 H Street, NW
Washington DC 20433 USA

All rights reserved
Manufactured in the United States of America

Hennie van Greuning
Advisor-Treasury Operations
Investment Management Department
The World Bank

Marius Koen
Senior Financial Management Specialist
Africa Region
The World Bank

All findings, interpretations, and conclusions are
the authors' own and should not be attributed to
the World Bank, its Board of Directors, its man-
agement, or any of its member countries.

© 2000 年
世界银行
1818 H Street, NW
Washington DC 20433 USA

版权所有

罕尼·梵·格鲁宁
世界银行
投资管理局
顾问—财务业务

马休·科恩
世界银行
非洲地区
高级经济管理专家

本书所有发现、解释和结论均为作者本人的观
点，不代表世界银行及其董事会、管理层或其
任一成员国的立场。

前言

鉴于 1998 年发生的全球金融危机，包括世界银行和国际货币基金组织在内的数家国际机构，联合采取行动，强化全球金融体系。虽然国际会计准则（I-ASs）已在多年前建立，此次的联合行动，进一步提高了它的重要性。特别是在金融市场日益全球化的过程中，国际会计准则在提高财务报告的透明度以及协调不同准则方面，起了积极促进作用。因为国际会计准则已被国际社会广泛接受，并且包括了许多国际认可的最佳作法，因此世界银行敦促各国的监管机构优先考虑采用国际会计准则，而不要局限于国家的具体开发事宜。世界银行允许使用世行贷款的借款国，以国际会计准则为基础，编制基准的财务报表。去年由于国际证券委员会（IOSCO）的批准和欧盟的采纳，国际会计准则得到更进一步的提升。

世界银行对近来改组国际会计准则

委员会，使其成为更具代表性和更高效的全球性监管机构的活动，给予全面支持。世界银行也热切希望发展中国家和经济转轨国家，在准则制定的过程中，能有参与和发表意见的机会。同时，应对国际会计准则在尽可能宽的范围内进行传播。本书已是第二版，而且正在译成多国文字。它对加强全球对国际会计准则的认识和了解，起了很大的作用。书中对每一国际会计准则均有简单易懂的摘要和案例，解释会计处理和信息披露的要求。在此，我们谨对本书的作者罕尼·梵·格鲁宁（Hennie van Greuning）和马休·科恩（Marius Koen）表示诚挚的谢意。

保罗·伯明罕（Paul Bermingham）

世界银行财务管理委员会主席

华盛顿

2001 年 1 月 8 日

PREFACE

In response to the global financial crisis in 1998, several international organizations, including the World Bank and the International Monetary Fund, launched a cooperative initiative to strengthen the global financial architecture. Although International Accounting Standards (IASs) have been in existence for many years, this initiative has given them an added importance. In particular, they help to promote transparency in financial reporting and the harmonization of standards needed to support increasingly globalized financial markets. The World Bank urges national regulators to accept the IASs in preference to the development of country-specific practices due to their broad international acceptance and flexibility in incorporating a wide range of international best practices. The Bank also accepts IASs as a basis for the preparation of the financial statements it receives from borrowers on the use of Bank loans and credits. In the last year, IASs received a further boost following endorsement by the International Organization of Securities Commission (IOSCO) and their adoption by the European U-

nion.

The World Bank has supported the recent process of restructuring the International Accounting Standards Committee (IASC) to make it a more representative and effective global regulatory body. We are particularly keen that developing countries and those in transition have a voice in the standard-setting process and that IASs are disseminated as widely as possible. This text, now in its second edition and being translated into several languages, is an important contribution to expanding awareness and understanding of IASs around the world, with its easy-to-read summaries of each standard and case studies that illustrate accounting treatments and disclosure requirements. We are very grateful to its authors, Hennie van Greuning and Marius Koen.

Paul Bermingham
Chairman, Financial Management Sector Board
World Bank
Washington D.C.
January 8, 2001

引 言

在本书撰写时，已明确地决定重点服务于私人部门和公共部门，不具备坚实会计背景的高级管理人员的需要。本书概括各项国际会计准则，以便管理人员能够在最短的时间框架内，对关键的问题有一个广泛的、基础性的理解。

各章除简短的概述外，还包括一个简单的案例研究，重点是具体准则中的一些关键概念的实际运用。因此，这给非专业读者提供一种工具，以一定的背景知识，参加有关特定环境下准则适当性和运用的讨论。读者也能藉此评估既定会计准则的原则的运用对一个事业部或一家企业整体的财务成果和财务状况的影响。

如何使用本书

作者发明了一种模式，以方便讨论各项准则。

1. **涉及的问题**——确定准则的主要目的和关键问题。

2. **本准则的范围**——确定由准则规范的具体交易和事项。在某些情况下，对一项准则规定的遵守，仅限于特定范围的企业。

3. **会计处理**——列举企业遵守一项具体准则，应采用的具体会计确认和计量原则、基础、惯例、规则和做法。

4. **披露**——描述财务和非财务项目在财务报表内加以列示的方式，以及应在这些财务报表中披露的内容。

作者希望，世界银行欧洲和亚洲地区 27 个借款国的管理人士会发现，双语对照方式，在建立会计术语方面是有用的，特别是某些词汇尚处于探索阶段。欢迎对这方面的反馈意见。

内 容

截止 1998 年 10 月 31 日，国际会计准则委员会（IASC）发布的所有会计准则，和常设解释委员会（SIC）发布的解释公告，都包括在本书中。

INTRODUCTION

When we developed this publication, we made a conscious decision to focus on the needs of senior executives in the private and public sectors who do not have a strong accounting background. This publication summarizes each International Accounting Standard so that managers and executives can obtain a broad and basic understanding of the key issues within a minimum time frame.

In addition to the short summaries, each chapter contains a simple case study that emphasizes the practical application of some key concepts in a particular standard. The non-technical reader is therefore provided with the tools to participate in an informed manner in discussions relating to the appropriateness or application of a standard in a given situation. The reader can also evaluate the effect that the application of the principles of a given accounting standard will have on the financial results and position of a division or an entire enterprise.

HOW TO USE THIS PUBLICATION

The authors have created a template to facilitate discussion of each standard.

1. **Problems addressed** identifies the main objectives and the key issues of the standard.

2. **Scope of the standard** identifies the specific transactions and events covered by a standard. In certain instances, compliance to the requirements of a standard is limited to a specified range of enterprises.
3. **Accounting treatment** lists the specific accounting principles, bases, conventions, rules, and practices that should be adopted by an enterprise for compliance with a particular standard.
4. **Disclosure** describes the manner in which the financial and non-financial items should be presented in the financial statements as well as aspects that should be disclosed in these financial statements.

The authors hope that managers in the client countries of the World Bank will find the dual language format useful in establishing accounting terminology, especially where certain terms are still in the exploratory stage. Feedback in this regard is welcome.

CONTENT

All of the accounting standards issued by the International Accounting Standards Committee (IASC) as well as interpretations issued by the Standards Interpretations Committee (SIC) until 30 October 1998 are included in this publication.

目 录

前言		第十四章	
引言		国际会计准则第 18 号——收入	58
第一章		第十五章	
财务报表的透明度	1	国际会计准则第 19 号——雇员福利	61
第二章		第十六章	
编报财务报表的框架	5	国际会计准则第 20 号——政府补助 会计和政府援助的披露	65
第三章		第十七章	
国际会计准则第 1 号——财务报表 的列报	8	国际会计准则第 21 号——汇率变动 的影响	69
第四章		第十八章	
国际会计准则第 2 号——存货	15	国际会计准则第 22 号——企业合并	73
第五章		第十九章	
国际会计准则第 7 号——现金流量表	18	国际会计准则第 23 号——借款费用	77
第六章		第二十章	
国际会计准则第 8 号——当期净损益、 重大差错和会计政策变更	24	国际会计准则第 24 号——关联方披露	81
第七章		第二十一章	
国际会计准则第 10 号——资产负债表 日后事项	28	国际会计准则第 25 号——投资会计	84
第八章		第二十二章	
国际会计准则第 11 号——建造合同	31	国际会计准则第 26 号——退休福利 计划的会计和报告	88
第九章		第二十三章	
国际会计准则第 12 号——所得税	35	国际会计准则第 27 号——合并财务 报表和对子公司投资会计	91
第十章		第二十四章	
国际会计准则第 14 号——分部报告	40	国际会计准则第 28 号——对联营企 业投资会计	95
第十一章		第二十五章	
国际会计准则第 15 号——反映物价 变动影响的信息	45	国际会计准则第 29 号——恶性通货 膨胀经济中的财务报告	99
第十二章		第二十六章	
国际会计准则第 16 号——不动产、 厂场和设备	49	国际会计准则第 30 号——银行及 类似金融机构财务报表的披露	103
第十三章			
国际会计准则第 17 号——租赁	53		

第二十七章	
国际会计准则第 31 号——合营中权益 的财务报告	110
第二十八章	
国际会计准则第 32 号——金融工具： 披露和列报	116
第二十九章	
国际会计准则第 33 号——每股收益	123
第三十章	
国际会计准则第 34 号——中期财务报告	128
第三十一章	
国际会计准则第 35 号——终止经营	133
第三十二章	
国际会计准则第 36 号——资产减值	137
第三十三章	
国际会计准则第 37 号——准备、或有 负债和或有资产	140
第三十四章	
国际会计准则第 38 号——无形资产	145
附录一	
现行国际会计准则	149
附录二	
现行国际会计准则委员会解释公告	151
文献目录	152

CONTENTS

PREFACE	vi	CHAPTER 14 REVENUE (IAS 18)	58
INTRODUCTION	vii	CHAPTER 15 EMPLOYEE BENEFITS (IAS 19)	61
CHAPTER 1 TRANSPARENCY IN FINANCIAL STATEMENTS	1	CHAPTER 16 ACCOUNTING FOR GOVERNMENT GRANTS AND DISCLOSURE OF GOVERNMENT ASSISTANCE (IAS 20)	65
CHAPTER 2 FRAMEWORK FOR THE PREPARATION AND PRESENTATION OF FINANCIAL STATEMENTS	5	CHAPTER 17 THE EFFECTS OF CHANGES IN FOREIGN EXCHANGE RATES (IAS 21)	69
CHAPTER 3 PRESENTATION OF FINANCIAL STATEMENTS (IAS 1)	8	CHAPTER 18 BUSINESS COMBINATIONS (IAS 22)	73
CHAPTER 4 INVENTORIES (IAS 2)	15	CHAPTER 19 BORROWING COSTS (IAS 23)	77
CHAPTER 5 CASH FLOW STATEMENTS (IAS 7)	18	CHAPTER 20 RELATED PARTY DISCLOSURES (IAS 24)	81
CHAPTER 6 NET PROFIT OR LOSS FOR THE PERIOD, FUNDAMENTAL ERRORS, AND CHANGES IN ACCOUNTING POLICIES (IAS 8)	24	CHAPTER 21 ACCOUNTING FOR INVESTMENTS (IAS 25)	84
CHAPTER 7 EVENTS AFTER THE BALANCE SHEET DATE (IAS 10)	28	CHAPTER 22 ACCOUNTING AND REPORTING BY RETIREMENT BENEFIT PLANS (IAS 26)	88
CHAPTER 8 CONSTRUCTION CONTRACTS (IAS 11)	31	CHAPTER 23 CONSOLIDATED FINANCIAL STATEMENTS AND ACCOUNTING FOR INVESTMENTS IN SUBSIDIARIES (IAS 27)	91
CHAPTER 9 INCOME TAXES (IAS 12)	35	CHAPTER 24 ACCOUNTING FOR INVESTMENTS IN ASSOCIATES (IAS 28)	95
CHAPTER 10 SEGMENT REPORTING (IAS 14)	40	CHAPTER 25 FINANCIAL REPORTING IN HYPERINFLATIONARY ECONOMIES (IAS 29)	99
CHAPTER 11 INFORMATION REFLECTING THE EFFECTS OF CHANGING PRICES (IAS 15)	45	CHAPTER 26 DISCLOSURES IN THE FINANCIAL STATEMENTS OF BANKS AND SIMILAR FINANCIAL INSTITUTIONS (IAS 30)	103
CHAPTER 12 PROPERTY, PLANT, AND EQUIPMENT (IAS 16)	49		
CHAPTER 13 LEASES (IAS 17)	53		

CHAPTER 27	
FINANCIAL REPORTING OF INTERESTS IN JOINT VENTURES (IAS 31)	110
CHAPTER 28	
FINANCIAL INSTRUMENTS: DISCLOSURE AND PRESENTATION (IAS 32)	116
CHAPTER 29	
EARNINGS PER SHARE (IAS 33)	123
CHAPTER 30	
INTERIM FINANCIAL REPORTING (IAS 34)	128
CHAPTER 31	
DISCONTINUING OPERATIONS (IAS 35)	133
CHAPTER 32	
IMPAIRMENT OF ASSETS (IAS 36)	137
CHAPTER 33	
PROVISIONS, CONTINGENT LIABILITIES, AND CONTINGENT ASSETS (IAS 37)	140
CHAPTER 34	
INTANGIBLE ASSETS (IAS 38)	145
APPENDIX I	
CURRENTLY VALID IASC STANDARDS	149
APPENDIX II	
CURRENTLY VALID IASC INTERPRETATIONS	151
BIBLIOGRAPHY	152

第一章

财务报表的透明度

提供关于市场参与者及其交易的透明和有用的信息，对建立有序和富有效率的市场是必须的，它是强化市场约束最重要的前提条件之一。如果由市场自身决定，可能披露不够充分。市场压力通常平衡了增加信息披露的边际效益和边际成本，而且最终结果可能并非是市场参与者真正需要的东西。

20 世纪 80 年代金融和资本市场的自由化趋势，使金融市场的易变性不断增加，更增加了对作为确保融资稳定性一种方式的信息的需要。在二十世纪九十年代，由于金融和资本市场自由化的增强，增加了为金融和私营部门提供有用信息压力；目前，最少的披露要求，指明了必须对市场参与者和一般公众提供的信息质量和数量。因为信息的提供对促进市场的稳定性是必须的，监管机构也将**信息质量**视为优先考虑的因素。一旦市场参与者和监管机构提高了对信息质量的要求，实体将努力提高其自身的内部信息制度，以建立提供良好质量信息的声誉。

信息的公开披露，依赖于良好的会计标准和恰当的披露方法。这种公开的披露通常包括在年度财务报告中公布相关质量和数量的信息，并经常由中期财务报表和其他相关信息所补充。信息的提供涉及成本，因此，当确定披露要求时，其对公众的有用性必须与企业将负担的成本相比来评价。

披露的时效也非常重要。对公众披露尚不能精确地解释的负面信息，可能会伤害涉及的企业。在信息质量不令人满意，并且/或者使

用者被认为不具备正确解释信息的能力的情况下，公开披露的要求应小心地逐步实施并逐步强化。就长期来看，充分披露制度是有益的，即使短期内可能会遇到一些问题，因为不透明财务制度的成本，最终会比透明财务制度的成本要高。

透明度和会计责任

透明度是指营造一种环境的原则，在这种环境中，所有的市场参与者可以接近、了解和理解有关现存状况、决策以及行为的信息。**披露**是指通过及时发布和对外公开方式，提供信息和使决策制定公开的过程和方法。**会计责任**是指对包括权威机构在内的市场参与者，判断其行为和政策，并对其决策和结果承担责任的需要。

透明度对于三类市场参与者把握会计责任的概念是必要的，这三类参与者是：借款人和贷款人，发行者和投资者，以及国家权威机构和国际金融机构。

透明度和会计责任已成为过去十年中讨论经济政策时最具争议的课题。政策制定者已习惯于保密。保密被视为实施权力的必要成分，并具有能够掩盖政策制定者能力欠缺的功能。但是，保密也妨碍了政策起到其应起的作用。变化了的世界经济和融资流动，带来了不断增长的国际化 and 相互依赖，将开放问题置于制定经济政策的最前沿。包括中央银行在内的国家政府越来越认识到，透明度（也就是政策的公

开性)提高了可预测能力,并因此提高了政策决策的有效性。透明度迫使机构去面对情况的真实性,并促使官员更负责任,尤其是如果他们知道他们日后将必须证明其观点、决策和行为是合理的话。因此鼓励适时进行政策调整。

部分地说,更多透明度和会计责任依赖于私营部门代理者理解和接受将影响其行为的政策决策。较高的透明度可改进经济中其他代理者的经济决策。透明度也是培育会计责任、内部纪律和良性治理的一种方式。透明度和会计责任提高了政策制定机构(通常要求其活动是透明的),以及其自身决策依赖于理解和预测政策制定机构未来决策制定质量。如果行为和决策是可以看得见的和可理解的,监督成本会降低。一般公众将能够更好地监督公共部门机构;股东和雇员将能够更好地监督公司管理层;债权人将能够更好地监督借款人;存款人将能够更好地监督银行。因此,不良决策将不会不引起注意和质疑。

透明度和会计责任相互作用。透明度通过使监督更为便利来强化会计责任,会计责任通过给代理人提供激励机制,以确保其行动能够得到正确的传播和理解,来促进透明度的提高。透明度和会计责任共同:

- 加强约束以提高公共部门决策制定的质量;
- 通过提高私营部门对决策制定者对未来各种事项如何作出反应的理解,形成更为有效的政策。

透明度不能保证的事项:透明度和会计责任本身不是目的。他们用于增加经济业绩,并通过提高决策制定的质量,和对包括官方权威机构在内的所有市场参与者的风险管理,促进国际金融市场的业务。但是它们不是万灵

药。尤其是透明度不改变金融体系的性质或内在的风险。它也许不能阻止金融危机,但可能会缓解市场参与者对坏消息的反应。透明度有助于市场参与者预测和认定坏消息,藉此减少恐慌和传染的可能性。

透明度的局限性:人们也必须认识到透明度和保密的两重性。发布专有的信息可能给予竞争对手不公平的优势,这是阻碍市场参与者进行充分披露的事实。类似地,监督机构经常从实体处获得保密的信息。发布这种信息可能具有重要的市场影响。在这种情况下,如果没有客户保密条件,企业可能不愿意提供敏感的信息。但是,单方面的透明度和充分披露对透明度制度非常有益,所有市场参与者最终都将获益,虽然在短期内这种制度的转换对单个实体会产生不愉快。

财务报表的透明度

财务报表的目标是提供关于实体财务状况(资产负债表)、业绩(收益表)和财务状况变动(现金流量表)的信息。财务报表的透明度是通过充分披露,和提供给一系列使用者作出经济决策所必需的有用信息的公允列报来保证的。在公开披露的背景下,财务报表应容易解释。尽管较多的信息比较少的信息要好,但提供信息是要花费成本的。因此,应谨慎地评价提供更多透明度的净利益。

采用国际公认的会计标准,是便于提高透明度和对财务报表进行正确解释的一种必需方式。国际会计准则委员会(IASC)制定了《编报财务报表的框架》,于1989年公布。这一框架:

- 列出了对外部使用者编报财务报表的概念;
- 指导准则制定机构制定会计准则;

- **帮助编制者、审计师和使用者解释国际会计准则（IAS）并处理这些准则尚未涵盖的议题。**

按照国际准则，编制财务报表通常是假定企业将继续经营，即**持续经营**，并且事项是根据**权责发生制**记录的，也就是说，交易和其他事项的结果在其发生时确认，然后在与其相关的期间的财务报表中报告。

质量特征是使在财务报表中提供的信息，对使用者有用的那些属性。如果不能获得综合有用的信息，即使是经理也可能不知道企业真实的财务状况，其他关键的策划者也可能被误导，并可能阻止市场约束发挥作用。采用主要的质量特征和恰当的会计标准，通常会得出表达真实和公允列报的财务报表。

关键的质量特征是：

- **相关性：**当通过帮助使用者评价过去、现在和未来事项，或证实/更正过去的评价来影响其经济决策时，信息即为相关的。信息的相关性受其性质和重要性（通常是相关性的起点）的影响。

另一方面，信息过量可能使人对信息产生困惑，使人难以从相关内容中进行筛选，并难以解释信息。

- **可靠性：**信息不应有重大的差错和偏向。

可靠性的关键方面是真实反映、实质重于形式、中立性、审慎和完整性。

- **可比性：**信息应以在时间上和实体间相一致的方式列报，以使使用者能够作出重要的比较。
- **可理解性：**对于预计具备业务、经济和会计的合理知识，并愿意合理努力研究信息的使用者，信息应是易于理解的。

产生有用信息的过程包括许多决策点，这可能限制了所提供信息的数量。这些制约因素包括：

- **及时性：**延迟报告可能会以牺牲相关性为代价来增加可靠性。
- **成本与效益：**信息产生的效益通常应超过提供该信息成本。
- **质量特征的平衡：**为了满足财务报表的目标，并使其适合于特定的环境，信息的提供者必须在质量特征间达到恰当的平衡。

就公允列报而言，披露误导的信息不如不披露任何信息。因此，如果企业没有遵循特定的披露要求并不足为奇，国际会计准则通常要求充分披露该事实，以及没有遵循披露要求的理由。图 1 表示如何通过国际会计准则的框架以确保信息的透明度。

图 1

