

IFRS

# 国际财务报告准则 导读

A Guide Through International Financial Reporting Standards (IFRS)

◎ 李玉环 / 编著



经济科学出版社  
Economic Science Press

# 国际财务报告准则导读

李玉环 编著

经济科学出版社

## 图书在版编目 (CIP) 数据

国际财务报告准则导读/李玉环编著. —北京:  
经济科学出版社, 2016. 1  
ISBN 978 - 7 - 5141 - 6587 - 6

I. ①国… II. ①李… III. ①国际会计准则  
IV. ①F233. 1

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2016) 第 024637 号

责任编辑: 黄双蓉 庞丽佳  
责任校对: 郑淑艳 杨晓莹  
责任印制: 邱 天

## 国际财务报告准则导读

李玉环 编著

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮编: 100142

总编辑部电话: 010 - 88191217 发行部电话: 010 - 88191522

网址: [www. esp. com. cn](http://www.esp.com.cn)

电子邮件: [esp@esp. com. cn](mailto:esp@esp.com.cn)

天猫网店: 经济科学出版社旗舰店

网址: [http://jjkxcs. tmall. com](http://jjkxcs.tmall.com)

北京财经印刷厂印装

710 × 1000 16 开 34.75 印张 560000 字

2016 年 1 月第 1 版 2016 年 1 月第 1 次印刷

ISBN 978 - 7 - 5141 - 6587 - 6 定价: 69.00 元

(图书出现印装问题, 本社负责调换。电话: 010 - 88191502)

(版权所有 侵权必究 举报电话: 010 - 88191586)

电子邮箱: [dbts@esp. com. cn](mailto:dbts@esp.com.cn)

# 全面准确理解国际财务报告准则

2010年4月，财政部发布《中国企业会计准则与国际财务报告准则持续趋同路线图》，再一次明确提出我国企业会计准则与国际财务报告准则趋同持续的目标，并提出较为具体的路线图。这是我国对国际社会的承诺，也是我国会计准则制定发展的方向。当前我们需要做的，则是依据这一路线图抓紧推进企业会计准则的制定。

为实现这一目标，首先必须对国际财务报告准则有一个全面认识和准确理解，在此基础上结合我国实际情况，在促进我国经济有序健康发展的前提下，进一步完善我国企业会计准则体系，努力提升我国企业会计准则的质量。

## 一、国际会计准则委员会的发展

国际会计准则理事会是在1973年成立的原国际会计准则委员会的基础上，演变发展而来。国际会计准则委员会最初由英国、澳大利亚、加拿大、法国、德国、日本、墨西哥、荷兰和美国9个国家的会计职业组织发起成立，秘书处设于英国伦敦。国际会计准则委员会当时的目标是“致力于选用恰当、平衡，并具有国际可比性的会计原则，同时提倡在编制财务报表时加以遵守”。也就是说，原国际会计准则委员会试图通过制定和推广国际会计准则在财务报表上的使用，改善和协调财务报告，或者原国际会计准则委员会期望在全球范围内对相似交易事项采用相似的方式予以表述。制定会计准则的方法是“选用恰当、平衡并具有国际可比性的会计原则”。国际会计准则委员会在成立初期，从机构性质上讲属于民间性质的组织；从工作性质上讲，更像一个研究机构，其制定国际会计准则的方法是对当时存有的会计处理方法进行归纳和选择，采用的是归纳法。出于兼顾各国会计法规、经济环境和法律体系等方面差异的考虑，国际会计准则

委员会当时发布的国际会计准则对于同一交易或事项的会计处理几乎包括各国的会计处理方法，对于同一交易或事项允许在多种会计处理方法中进行选择。

20世纪80年代末，随着国际贸易和国际经济的发展，特别是国际资本市场的发展，对会计信息可比性的需求越来越高，原国际会计准则委员会顺应这一趋势，自1989年开始致力于改进国际会计准则，以提高财务报表可比性。1989年国际会计准则委员会公布ED第32号《财务报表可比性》，提出对于同一交易或事项尽量减少可选择的治疗方法；对于短期内必须保留多种会计处理方法供选择时，则规定“倾向性处理方法”和“可选择的治疗方法”，同时废除了某些被认为不可取的治疗方法。1990年7月，原国际会计准则委员会公布了《财务报表可比性意见报告》，将原来“倾向性处理方法”的提法改为“基准处理方法”。在这一时期，原国际会计准则委员会的工作重点是对当时存有的国际会计准则中同一交易或事项存在的多种选择方法进行修订，到1995年修订后的国际会计准则中可供选择的处理方法从38项减少至15项。这在一定程度上提高了国际会计准则的权威性，提升了会计信息的可比性。

自20世纪90年代中叶起，国际会计准则委员会进入制定核心准则阶段。1995年，国际会计准则委员会与证监会国际组织签订了一份名为《使国际会计准则形成一个会计准则核心体系》的协议，要求国际会计准则委员会完成一套核心会计准则，经其审核通过后作为跨境上市和筹资时编制财务报表的依据。这一时期，国际会计准则委员会的战略调整为加强与各国会计准则制定机构的直接联系和合作，建立从基础准则到核心准则的国际会计准则体系。2000年，证监会国际组织正式宣布国际会计准则委员会发布的30个核心准则项目（包括11份解释公告）通过评估，要求证监会国际组织各成员国的证券交易所接受按国际会计准则编制的财务报表。

2001年以后，为适应经济全球化发展的需要，国际会计准则委员会致力于推动会计准则的国际趋同。在这一时期，经济全球化特别是资本市场的国际化对国际会计准则提出了新的更高的要求，国际会计准则委员会面临提高国际会计准则质量的巨大压力；另一方面因缺乏美国的参与，其国际支持程度受到的影响。此外，国际会计准则委员会本身存在的组织机制和财政困难等问题也制约着其未来的发展。原国际会计准则委员会战略

工作组于1999年11月，向原国际会计准则委员会提出《关于重塑国际会计准则委员会未来的建议》的报告，建议对原国际会计准则委员会进行改组。2001年1月25日，改组后的国际会计准则委员会成立新的国际会计准则制定机构——国际会计准则理事会（IASB），并于4月1日正式开始运作。

这次改组国际会计准则委员会，一是对其组织结构进行了重大调整，着力提升国际会计准则委员会的权威性和广泛性。新的国际会计准则委员会首先成立了提名委员会，由提名委员会任命受托人，再由受托人会议任命国际会计准则理事会、准则咨询委员会和常设解释委员会成员。二是对国际会计准则委员会的目标进行了调整，将原国际会计准则更名为国际财务报告准则。

## 二、国际会计准则委员会的目标

原国际会计委员会成立之初，其章程规定的目标是：“（1）根据公众利益，制定和发布编制财务报表时应当遵循的会计准则，并推动这些准则在世界范围内被公认和遵守；（2）为改进和协调与编制财务报表有关的条例、会计准则和程序，进行广泛的工作。”（1992年《国际会计准则》）。

1992年10月，根据国际会计准则委员会会员大会通过的章程，原国际会计准则委员会目标调整为：“（1）本着公众利益，制定并发布编制财务报表应遵循的会计准则，并推动这些准则在世界范围内的接受和遵循；（2）为改进和协调有关财务报表列报的法规、会计准则和程序广泛地开展工作。”

2001年，国际会计准则理事会成立伊始，就对《国际会计准则前言》进行修订、并将工作目标定位于以全球资本市场跨国上市和筹资财务信息的决策为导向，将其目标具体表述为：“（1）本着公众利益，制定一套高质量、可理解并具有实施效力的全球性会计准则。这套准则将要求在财务报表和其他财务报告中提供高质量、透明和可比的信息，以帮助世界资本市场的参与者和使用者进行经济决策；（2）促使这些准则得到使用和严格的运用；（3）促使各国会计准则与国际会计准则得到高质量的趋同。”

比较上述三个时期国际会计准则理事会的目标，我们可以发现国际会

计准则理事会的目标处于演进和发展过程。一是国际会计准则委员会初期只是制定发布编制财务报表应遵循的会计准则，并推动这些准则在世界范围内的接受和遵循；而当前国际会计准则理事会的目标则在于制定一套高质量的，具有实施效力的全球性会计准则。二是从执行层面来说，初期是为了推动国际会计准则被认可和遵守，相对来说处于被动的地位；而目前则是要制定具有实施效力的会计准则并促使准则得到严格的运用，使各国会计准则与国际会计准则得到高质量的趋同。三是国际会计准则理事会的目标明确国际会计准则要使财务报表提供高质量、透明和可比的信息，并且明确服务于资本市场的参与者进行经济决策，即服务于国际资本市场；而初期的国际会计准则则在于推动准则在世界范围内被公认和遵守，改进和协调与编制财务报表有关的条例、会计准则和程序，而不限于资本市场的需要。四是国际会计准则理事会的目标，从被动走向主动，从相对弱势转向相对强势，表明国际会计准则理事会地位的提升和国际会计准则作用的强化，适应了经济全球化发展的需要，体现了与时俱进的要求。

### 三、国际会计准则委员会的治理结构

根据2000年5月批准通过的《国际会计准则委员会基金会章程》，国际会计准则委员会基金会由受托人和由受托人根据章程任命的其他治理机构进行管理。

#### （一）受托人

新的国际会计准则委员会首先成立了提名委员会，由提名委员会任命受托人，再由受托人会议任命国际会计准则理事会、准则咨询委员会和常设解释委员会成员。

国际会计准则委员会基金会受托人由22人组成，要求受托人整体上应广泛反映全球资本市场以及不同的地区和职业背景。为了确保具有广泛的国际基础，受托人中6位受托人来自北美，6位受托人来自欧洲，6位受托人来自亚洲大洋洲地区，4位受托人来自其他地区。受托人由职业背景适当平衡的个人成员组成，包括审计师、财务报表编制者、使用者、学术界以及其他为公众利益服务的官员。受托人的任期一般为3年，可连任一次。受托人每年至少召开两次会议。

受托人的职责：一是任命国际会计准则理事会理事、国际财务报告解释委员会和准则咨询委员会的成员；二是对国际会计准则委员会基金会和

国际会计准则理事会的战略及其有效性进行审核；三是批准国际会计准则委员会基金会的年度预算，并确定筹资基础；四是审核影响会计准则的广泛的战略性议题，推进国际会计准则委员会基金会及其工作，并促进国际会计准则和国际财务报告准则得到严格应用目标的实现；五是制定和修改国际会计准则理事会、国际财务报告解释委员会和准则咨询委员会的运行程序、咨询安排和应循程序，并对其遵循情况进行审核等。

## （二）国际会计准则理事会

国际会计准则理事会由 14 位理事组成，由受托人任命，其中 12 位为全职理事、2 位为兼职理事。国际会计准则理事会理事最重要的条件是专业胜任能力和实践经验。受托人选择国际会计准则理事会理事，应使国际会计准则理事会组成人员是具有技术专长与各种国际业务和市场经验的最佳组合，以制定出高质量的、全球性的会计准则。受托人任命 1 位全职理事为国际会计准则理事会主席，国际会计准则理事会主席同时也是国际会计准则委员会基金会的首席执行官。国际会计准则理事会理事的任期为 5 年，可连任一次。

国际会计准则理事会的职责：一是对所有国际会计准则理事会技术事务负完全责任，包括负责国际会计准则、国际财务报告准则和征求意见稿的起草和发布，以及国际财务报告解释委员会解释公告的最终批准；二是就所有项目公布征求意见稿，并对重要项目公布讨论稿以公开征求意见；三是负责国际会计准则理事会的技术议程的制定和执行以及有关技术事务的项目规划等。

每个国际会计准则理事会理事有 1 票表决权，主席有 1 票额外的决定票。公布征求意见稿、国际会计准则、国际财务报告准则或国际财务报告解释委员会解释公告需得到国际会计准则理事会 14 位理事中的 9 位同意方可通过。国际会计准则理事会的其他决议，包括发布讨论稿，则由参加会议的国际会计准则理事会理事简单多数通过即可。

## （三）国际财务报告解释委员会

国际财务报告解释委员会由 14 位有表决权的成员组成，其成员由受托人任命，任期 3 年，可以连任。受托人选择解释委员会成员时，应使其组成人员在实际运用国际财务报告准则和分析按国际财务报告准则编制的财务报表方面具有技术专长与各种国际业务和市场经验的最佳组合。常设解释委员会的职责是对国际会计准则的运用进行解释，公布解释公告草案



及公开征求意见等。

#### (四) 准则咨询委员会

准则咨询委员会由 30 位或更多的具有不同地区和职业背景的成员组成，其成员由受托人任命，任期 3 年，可以连任。准则咨询委员会主席由受托人任命。国际会计准则咨询委员会的职责是向国际会计准则理事会提供有关准则立项及工作缓急先后顺序的建议，向国际会计准则理事会表述自身所代表利益集团或人士对准则项目的意见，向国际会计准则理事会或受托人会议提供其他建议。

6 准则咨询委员会通常每年至少召开 3 次会议，其会议对公众公开。国际会计准则理事会对重要项目作出决策之前应与准则咨询委员会协商，受托人对《国际会计准则委员会基金会章程》进行任何变更之前也应与准则咨询委员会协商。

### 四、国际财务报告准则的制定程序

原国际会计准则委员会成立以来，国际会计准则的制定程序不断得到发展和完善，逐步形成现在的国际财务报告准则的制定程序。根据《国际会计准则理事会应循手册》，国际财务报告准则的制定程序分六个阶段。

第一阶段为制定议程阶段。国际会计准则理事会主要根据投资者的需要，对其议程中新增项目进行评价。纳入议程的项目可能来自国际会计准则理事会工作人员提出的引起国际会计准则理事会关注的项目，也可能来自其他准则制定机构、其他利益相关方、准则咨询委员会和国际财务报告解释委员会的反馈意见。在确定某一建议议程项目时，国际会计准则理事会考虑下列因素：(1) 对信息使用者的相关性以及所提供的信息的可靠性。(2) 可获得的现行指南。(3) 推动趋同的可能性。(4) 制定准则的质量。(5) 资源限制。在作出决议之前，国际会计准则理事会应就所提出的议程项目及优先次序，向准则咨询委员会及会计准则制定机构进行咨询。作出决定时还将考虑与会计准则制定机构趋同活动有关的因素。国际会计准则理事会对增加议程项目的批准和就议程项目的优先次序所作的决议，由国际会计准则理事会会议简单多数投票表决。

第二阶段为项目计划阶段。在将某一项目纳入当前议程时，国际会计准则理事会还需决定是单独还是与其他准则制定机构合作进行该项目，并根据需要成立相应的工作小组。项目小组在技术活动总监及研究总监的监

督下起草项目计划。如国际会计准则理事会认为适当，项目小组可以包括来自其他准则制定机构的人员。

第三阶段为制定并公布讨论稿的阶段。讨论稿通常包括对有关问题的综述、处理该问题可能采取的方法、文件起草人或国际会计准则理事会的初步意见等。讨论稿由国际会计准则理事会公布。与讨论稿有关的问题应在国际会计准则理事会会议进行讨论。讨论稿的公布需由国际会计准则理事会理事简单多数通过。讨论稿征求意见的期间通常为 120 天，但对于重大项目，允许更长的征求意见期。征求意见期满后，项目小组应对相关反馈意见进行分析和总结，供国际会计准则理事会考虑。如果国际会计准则理事会决定对有关问题进行进一步研究，可以采用实地考察、举行公开听证会及召开圆桌会议的方式征集意见和建议。制定并公布讨论稿并不是国际财务报告准则制定的应循程序的一个必需步骤，但国际会计准则理事会决定省略该步骤，则需说明理由。

第四阶段为制定并公布征求意见稿阶段。公布征求意见稿是应循程序中的一个必需步骤。征求意见稿是国际会计准则理事会向公众征求意见的主要渠道。与讨论稿不同，征求意见稿应按准则建议稿的格式提出具体建议。在理事会会议就有关问题作出决定后，国际会计准则理事会将指导工作人员开始起草征求意见稿。征求意见稿经国际会计准则理事会投票表决后予以公布，征求公众意见。征求意见稿的内容包括征集对准则草案或对准则的修改提出意见，征求意见的期间通常为 120 天。征求意见结束后，国际会计准则理事会对反馈意见及其他咨询结果应进行审核。

第五阶段为制定并公布国际财务报告准则。在理事会会议上，国际会计准则理事会对征求意见稿的反馈意见进行研究。当对征求意见稿反馈的意见得到解决后，则正式起草国际财务报告准则。在完成应循程序，解决所有重大问题以及经国际会计准则理事会理事投票同意后，则正式发布国际财务报告准则。

第六阶段为国际财务报告准则发布后的程序。国际财务报告准则发布后，国际会计准则理事会理事应与利益相关方（包括其他准则制定机构）定期举行会议，了解未曾预料的与准则实际执行相关的问题，分析其潜在影响。在某些情况下，国际会计准则理事会可以考虑开展对国际财务报告准则应用的审核、财务报告环境和监管要求的变化等相关研究。

## 五、国际财务报告准则的内容

截至2014年12月，国际会计准则理事会以及原国际会计准则委员会共发布国际会计准则41项，国际财务报告准则13项。目前仍有效的国际会计准则为28项，有13项国际会计准则被取消；13项国际财务报告准则仍全部有效。

(一) 目前有效的国际财务报告准则如下：

- (1) 国际财务报告准则第1号——首次采用国际财务报告准则
- (2) 国际财务报告准则第2号——以股份为基础支付
- (3) 国际财务报告准则第3号——企业合并
- (4) 国际财务报告准则第4号——保险合同
- (5) 国际财务报告准则第5号——持有待售的非流动资产和终止经营
- (6) 国际财务报告准则第6号——矿产资源的勘探和评价
- (7) 国际财务报告准则第7号——金融工具：披露
- (8) 国际财务报告准则第8号——经营分部
- (9) 国际财务报告准则第9号——金融工具
- (10) 国际财务报告准则第10号——合并财务报表
- (11) 国际财务报告准则第11号——合营安排
- (12) 国际财务报告准则第12号——在其他主体中权益的披露
- (13) 国际财务报告准则第13号——公允价值计量
- (14) 国际会计准则第1号——财务报表列报
- (15) 国际会计准则第2号——存货
- (16) 国际会计准则第7号——现金流量表
- (17) 国际会计准则第8号——会计政策、会计估计变更和差错
- (18) 国际会计准则第10号——报告期后事项
- (19) 国际会计准则第11号——建造合同
- (20) 国际会计准则第12号——所得税
- (21) 国际会计准则第16号——不动产、厂场和设备
- (22) 国际会计准则第17号——租赁
- (23) 国际会计准则第18号——收入
- (24) 国际会计准则第19号——雇员福利
- (25) 国际会计准则第20号——政府补助会计和政府援助的披露

- (26) 国际会计准则第 21 号——汇率变动的影晌
- (27) 国际会计准则第 23 号——借款费用
- (28) 国际会计准则第 24 号——关联方披露
- (29) 国际会计准则第 26 号——退休福利计划的会计和报告
- (30) 国际会计准则第 27 号——单独财务报表
- (31) 国际会计准则第 28 号——在联营企业和合营企业中的投资
- (32) 国际会计准则第 29 号——恶性通货膨胀经济中的财务报告
- (33) 国际会计准则第 32 号——金融工具：列报
- (34) 国际会计准则第 33 号——每股收益
- (35) 国际会计准则第 34 号——中期财务报告
- (36) 国际会计准则第 36 号——资产减值
- (37) 国际会计准则第 37 号——准备、或有负债和或有资产
- (38) 国际会计准则第 38 号——无形资产
- (39) 国际会计准则第 39 号——金融工具：确认和计量
- (40) 国际会计准则第 40 号——投资性房地产
- (41) 国际会计准则第 41 号——农业

(二) 被取消的 13 项国际会计准则情况如下：

(1) 《国际会计准则第 3 号——合并财务报表》。该准则发布于 1976 年，被 1989 年 4 月发布的《国际会计准则第 27 号——合并财务报表和对子公司投资的会计》和《国际会计准则第 28 号——对联营企业投资的会计》所取代。

(2) 《国际会计准则第 4 号——折旧会计》。该准则发布于 1976 年 10 月，1999 年 11 月被国际会计准则委员会撤销。其原因为该准则的内容已在《国际会计准则第 16 号——不动产、厂场和设备》、《国际会计准则第 22 号——企业合并》和《国际会计准则第 38 号——无形资产》中已规定。

(3) 《国际会计准则第 5 号——财务报表中应披露的信息》。该准则发布于 1976 年 10 月，被 1997 年 7 月修订发布的《国际会计准则第 1 号——财务报表列报》所取代。

(4) 《国际会计准则第 6 号——价格变动在会计上的反映》。该准则发布于 1977 年，被 1981 年 11 月发布的《国际会计准则第 15 号——反映物价变动影响的信息》所取代。《国际会计准则第 15 号》于 2003 年由国

际会计准则理事会决定撤销。

(5) 《国际会计准则第9号——研究和开发活动的会计》。该准则发布于1978年7月，被1998年7月发布的《国际会计准则第38号——无形资产》所取代。

(6) 《国际会计准则第13号——流动资产和流动负债的列报》。该准则发布于1979年11月，被1997年7月修订发布的《国际会计准则第1号——财务报表列报》所取代。

(7) 《国际会计准则第14号——分部报告的财务信息》。该准则发布于1981年8月，被2006年11月发布的《国际财务报告准则第8号——经营分部》所取代。

(8) 《国际会计准则第15号——反映物价变动影响的信息》。该准则发布于1981年11月，2003年被国际会计准则理事会决定撤销。

(9) 《国际会计准则第22号——企业合并会计》。该准则发布于1983年11月，被2004年3月发布的《国际财务报告准则第3号——企业合并》所取代。

(10) 《国际会计准则第25号——投资会计》。该准则发布于1986年3月，被1999年3月发布的《国际会计准则第39号——金融工具：确认和计量》和2000年3月发布的《国际会计准则第40号——投资性房地产》所取代。

(11) 《国际会计准则第30号——在银行和类似金融机构财务报表中的披露》。该准则发布于1990年8月，被1995年6月发布的《国际会计准则第32号——金融工具：列报》所取代。

(12) 《国际会计准则第31号——合营中权益的财务报告》。该准则发布于1990年12月，被2011年发布的《国际财务报告准则第11号——合营安排》所取代。

(13) 《国际会计准则第35号——终止经营》。该准则发布于1998年4月，被2004年3月发布的《国际财务报告准则第5号——持有待售的非流动资产和终止经营》所取代。

## 六、对国际财务报告准则的认识

1. 国际财务报告准则是以成熟市场经济为背景制定的会计准则

原国际会计准则委员会最初由英国、澳大利亚、加拿大、法国、德

国、日本和美国等9个国家的会计职业组织发起成立，总秘书处设在英国伦敦，主席和秘书长均来自发达国家，最初的工作人员也主要来自发达国家。其制定的国际准则也一直是以来发达国家成熟的市场经济为背景，更多的是考虑发达国家成熟市场经济对国际准则的需要。当然，随着经济全球化趋势的发展，特别是新兴经济体的发展，21世纪以来国际会计准则理事会也进行了相应的调整，注意增强国际财务报告准则的广泛性和包容性，并且取得了一定的成就。这里也包括以发达国家的法律制度为背景制定国际准则。这其中当然有其合理性，毕竟发达国家的市场经济较为成熟，市场行为较为规范，交易创新处于世界前列，引领着世界经济发展。

理解国际财务报告准则的内容，必须理解作为其规范对象的交易或事项所发生的经济背景，了解其规范对象的交易或事项所处的法律背景以及交易或事项所包含的具体内容。由于各国经济、社会环境和法律的差异，对于在发达市场经济国家存在的某一交易，在另一国家则可能是不允许，也可能是不存在的；某一交易实质上可能是一项简单的交易，但在某些国家出于对特定法律法规的规避，其交易形式可能过于复杂，从而其会计处理和会计准则的规定也可能过于复杂。国际会计准则委员会为了增加其广泛适用性和包容性，其制定的准则往往过于复杂，有时考虑的情况过多。而从某一具体国家来说，其所处的经济环境和法律环境是既定的，是单一的，制定的国家会计准则可以更有针对性。理解这些背景情况及交易的内容，才能很好地理解国际财务报告准则的规定。

## 2. 国际财务报告准则主要是以满足国际资本市场需要制定的会计准则

原国际会计准则委员会成立之初，其目标在于制定和发布编制财务报表时应当遵循的会计准则，以改进和协调与编制财务报表有关的条例、会计准则和程序进行广泛的工作。可见，原国际会计准则委员会制定发布国际准则的出发点是推动其运用，以协调各国会计准则法规条例，当时并没有将国际会计准则的制定发布与国际资本市场的发展挂钩。但随着国际准则发布，到20世纪90年代初实施财务报表可比性项目，特别是20世纪90年代中后期与证监会国际组织合作实施核心准则项目以后，国际准则就直接与国际资本市场挂钩，以满足国际资本市场发展的需要作为其直接的和主要的目标。2001年国际会计准则委员会章程修订时，将其工作目标定位于以全球资本市场跨国上市和筹资财务信息的决策为导向，并将其

目标表述为制定一套高质量、可理解并具有实施效力的全球性会计准则，以帮助世界资本市场的参与者和使用者进行经济决策，则充分说明了这一点。这也就是说，国际会计准则理事会希望通过国际准则的发布和实施，使财务报表提供高质量、透明和可比的信息，为世界资本市场的参与者进行经济决策服务。满足国际资本市场发展的需要，成为国际财务报告准则制定和发布的第一要务。

但对于某一国家或某一特定的经济体而言，会计准则的作用不仅仅是服务于资本市场，而且可能会赋予其更多的功能，希望其发挥多方面的作用。如某些国家的会计准则还是监管经济的工具，也可能要求其在税收征管方面发挥作用。会计准则的这些功能和作用，是与一个国家的会计发展历史相关的，也是一个国家法律体系和文化背景所要求的。这也就是说，国家会计准则的制定存在路径依赖的问题。一个国家会计准则的制定，并不仅仅是为了资本市场发展的需要，更需要从这个国家经济结构和法律体系来考虑。

### 3. 国际财务报告准则是以对外报告为目的的报告准则

从会计准则的发展来看，会计准则要解决的主要是会计确认、计量和报告问题。所谓确认是对某一交易和事项进行认定，认定是否属于某一项目如资产；计量则解决经确认后的项目量化问题，即数量问题、金额问题；而报告则是解决经确认和计量后的项目如何在财务报表中列报披露问题。国际财务报告准则虽然包括会计确认与会计计量方面的内容，但是从财务报告角度来考虑确认与计量的，即国际财务报告准则是从确保财务报表真实公允的角度，来规定确认与计量。“财务报表列报”作为第1号国际会计准则规定财务报表应列报的内容，而其他国际财务报告准则则是在确认与计量角度规范交易和事项的会计处理的基础上，规范列报和披露的要求，其所体现的正是这一逻辑。特别是20世纪90年代中期以来，国际财务报告准则作为报告准则的属性已越来越明显。21世纪初国际会计准则理事会将原国际会计准则更名为国际财务报告准则，则是实至名归。

作为报告准则，国际财务报告准则在一些交易和事项的会计处理上，有时对其具体的账务处理并未给予更多的重视和考虑。如资产减值的处理，特别是包括总部资产在内的资产组的减值处理，则未对其如何进行账务处理进行明确。或许国际财务报告准则将这些具体账务处理的问题视为簿记的内容，而不予考虑或认为不值得考虑。但从我国会计发展现状和我

国会计相关法律的要求来讲，这些可能是不能回避的问题。在我国包括《会计法》在内的会计法规，特别是新中国成立以后国家发布的各种会计制度，都将会计确认与计量的要求体现在具体账务处理之中，通过对具体账务处理的规定，最终得出财务报表各项目的数据。

4. 国际财务报告准则基于合并财务报表角度对会计确认、计量和报告作出规范

正如以上所述，国际财务报告准则主要服务于国际资本市场，向国际资本市场的参与者及相关者提供信息。在当今经济环境下，其提供信息的基础是合并财务报表。国际财务报告准则相对于个别财务报表更为重视合并财务报表，在规定相关的会计确认与计量的内容时，往往是从如何在合并财务报表中反映该交易和事项的角度来考虑的。如对于在子公司中的股权投资，国际财务报告准则规定在企业的单独财务报表中采用成本法进行会计处理。之所以这样规定，是因为子公司均需纳入合并财务报表的合并范围，最终将反映在其母公司的合并财务报表之中。而对于在联营企业中的股权投资则规定采用权益法进行会计处理，这样规定是因为对联营企业的股权投资在编制合并财务报表时不纳入合并范围，在合并财务报表是采用权益法反映其在联营企业中的股权投资的。如果从单个法律主体的企业角度考虑，对持有其所有者权益的份额在50%以下的在联营企业中的股权投资都采用权益法核算，而对于持有其所有者权益的份额在50%以上的子公司则更应采用权益法核算其股权投资，从逻辑上似乎说不过去。再从单个独立的法律主体的角度来看，合并财务报表并不是法律主体的报表。

相对国际资本市场发展对会计信息的需要，从某一国家或地区来说，出于市场监管目的和税收征管目的，个别财务报表的信息可能更为重要。从法律来讲，单个法律主体的企业的会计信息，对于市场监管和税收监管可能更为需要。因此，某一国家的会计准则其目标不仅要考虑资本市场发展的需要，也要考虑到本国市场监管、税收征管和法律的相关要求，需要在合并财务报表信息需求和个别财务报表的信息需求之间进行权衡。

5. 国际财务报告准则的制定已从初期的归纳法过渡到几乎完全的演绎法

在国际准则制定的初期采用的是归纳法，正如原国际会计准则委员会最初目标是“致力于选用恰当、平衡，并具有国际可比性的会计原则”



所述。所谓归纳法，是对当时某一交易和事项现存的会计处理方法进行整理归纳和筛选，将一些比较通用合理的会计处理方法作为该交易相关准则的内容。归纳法表现为对即存的会计处理方法的重视，对现实的重视，但也导致最初的国际准则对同一交易和事项规定有两种或两种以上的会计处理方法供企业选择使用，影响了会计信息的可比性；另一方面也导致当时的各项国际准则的内容存在着内在的不一致性，影响准则本身的质量。为了解决这一问题，原国际会计准则委员会于1989年4月发布了《编报财务报表的框架》（以下简称《框架》），作为制定国际准则的基础。此后发布的国际准则则遵循《框架》中的概念体系来制定，根据这一《框架》对国际准则中的会计处理方法进行评价，对同一交易和事项尽可能减少供选择的会计处理方法。由此国际准则的制定也就由原来运用归纳法过渡到运用演绎法。金融工具相关的准则的制定，可以说是国际准则的制定方法几乎完全过渡到演绎法的最好例子。

运用演绎法制定准则，其优点则是可以保证所有国际准则内容的内在一致性。但由于过于侧重于理论上的逻辑推理，使准则本身的内容过于理想化和过于追求理论上的完美，导致企业理解和具体执行准则存在较大的难度。如金融工具，从某一特定的企业来说，要么表现为资产，要么表现为负债和所有者权益，在会计处理上则具体为一项资产、一项负债或一项所有者权益的确认与计量问题；从其包含的具体内容来看，无非是应收应付账款、应收应付债券，对外股权投资，某些融资工具，股票期权、套期等。金融工具中的一些常规工具如应收应付债权债务，对于工商企业来说并不需要过于复杂的会计处理方法，但国际准则为了使不同企业的金融资产或金融负债的确认与计量原则统一，是从抽象的概念出发来表述和规定其处理方法，而不是从某一具体交易或某一具体资产来规定其处理方法。这对于不太熟悉某些金融工具交易的人士来说，则更加增加了理解的难度，增加了执行的难度。世界各国对国际准则中金融工具相关准则的批评，则充分说明了这一点。

#### 6. 国际财务报告准则并不取代各国自有的会计准则、会计法规

从国际财务报告准则来说，直接目标是解决国际资本市场会计信息可比性问题，根本目标则是推动会计准则国际趋同。由于各国历史发展的原因，文化背景的差异，在原国际会计准则发布以前和以后，一些主要发达国家都以不同形式存在着自己的会计准则、会计法规和规范。即使在21