

汪祥耀 邓川 等著

国际会计准则 与财务报告准则

研究
与
比较

(第二版)

THE IAS AND IFRS:
THEIR RESEARCH AND COMPARISON

(SECOND EDITION)



立信会计出版社
LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE

国际会计准则与财务报告准则 —— 研究与比较

(第二版)

汪祥耀 邓川 等著

立信会计出版社

图书在版编目(CIP)数据

国际会计准则与财务报告准则:研究与比较/汪祥耀等著. —2版(修订本). —上海:立信会计出版社,2005.9
ISBN 7-5429-1221-6

I. 国… II. 汪… III. ① 国际会计-规范-对比研究
② 国际财务管理-会计报表-规范-对比研究 IV. F234.5

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2005)第 101390 号

出版发行	立信会计出版社
经 销	各地新华书店
电 话	(021)64695050×215 (021)64391885(传真) (021)64388409
网上书店	www.Lixinbook.com (021)64388132
地 址	上海市中山西路 2230 号
邮 编	200235
网 址	www.lixinaph.com
E-mail	lxaph@sh163.net
E-mail	lxzbs@sh163.net (总编室)

印 刷	立信会计常熟市印刷联营厂
开 本	787×960 毫米 1/16
印 张	36.25
插 页	2
字 数	722 千字
版 次	2005 年 9 月第 2 版
印 次	2005 年 9 月第 2 次
印 数	4 001—7 000
书 号	ISBN 7-5429-1221-6/F·1121
定 价	53.50 元

如有印订差错 请与本社联系

第 2 版 前 言

本书自 2004 年 3 月出版发行以来,受到了读者们的普遍欢迎。一年多来,由于国际财务报告准则的发展十分迅速,对原国际会计准则也有颇多修改,今借本书再版之机,对原书作出全面修订,以及时反映国际财务报告准则的最新发展(资料截至 2005 年 7 月止)。

自 2003 年 12 月以来,国际会计准则(IASs)与国际财务报告准则(IFRSs)主要发生了以下四类变化:

一、新增加了 5 项国际财务报告准则

增加的准则如下:

- IFRS2 以股份为基础的支付(2004 年 2 月发布,2005 年 6 月修订);
- IFRS3 企业合并(2004 年 3 月发布并取代 IAS22,2004 年 4 月修订);
- IFRS4 保险合同(2004 年 3 月发布);
- IFRS5 持有以备出售的非流动资产和终止经营(2004 年 3 月发布并取代 IAS35);
- IFRS6 矿产资源勘探与评价(2004 年 12 月发布,2005 年 6 月修订)。

二、对 18 项国际会计准则作了修订

修订的准则如下:

- IAS1 财务报表的列报(2003 年 12 月修订);
- IAS2 存货(2003 年 12 月修订);
- IAS8 会计政策、会计估计变更和差错(2003 年 12 月修订并更名);
- IAS10 资产负债表日后事项(2003 年 12 月修订);
- IAS16 不动产、厂房和设备(2003 年 12 月修订);
- IAS17 租赁(2003 年 12 月修订);
- IAS19 雇员福利(2004 年 2 月和 12 月两次修订);
- IAS21 汇率变动的影响(2003 年 12 月修订);
- IAS24 关联方披露(2003 年 12 月修订);
- IAS27 合并财务报表和单独财务报表(2003 年 12 月修订并更名);

IAS28 对联营企业的投资(2003年12月修订并更名);

IAS31 合营中的权益(2003年12月修订并更名);

IAS32 金融工具:披露和列报(2003年12月修订);

IAS33 每股收益(2003年12月修订);

IAS36 资产减值(2004年3月修订);

IAS38 无形资产(2004年3月修订);

IAS39 金融工具:确认和计量(2003年12月、2004年3月、2004年12月、2005年4月和2005年6月五次修订);

IAS40 投资性不动产(2003年12月修订)。

三、取消了3项国际会计准则

取消的准则如下:

IAS15 反映物价变动影响的信息;

IAS22 企业合并;

IAS35 终止经营。

四、涉及对其他一些会计准则的零星修订

由于新发布5项国际财务报告准则以及对以上18项原国际会计准则加以修订,涉及对其他一些会计准则的零星修订,例如对IAS7“现金流量表”、IAS41“农业”的修订。

修订后的第2版力求能够全面反映上述国际会计准则的最新变化和国际财务报告准则的最新发展,并对它们作出研究、比较和借鉴。此外,为了向读者提供更多、更及时和更有用的信息,第2版还对原书中的几项附录作了重新修订,并增加了《国际会计准则与财务报告准则一览表》和《各国采用国际财务报告准则概况》两项新的附录。

根据国际会计准则理事会(IASB)的最新工作计划(该计划将不断进行调整和更新),未来几年IASB将主要考虑以下会计准则项目:

1. 非公众会计责任主体(以前称“中小企业”)会计准则(已在2004年6月发布讨论稿,计划在2006年发布征求意见稿,在2007年发布正式准则);

2. 对IAS39“金融工具:确认和计量”的修订(最新修订稿截至2005年6月15日,其他的修订正在考虑之中);

3. 对IAS32“金融工具:披露和列报”的修订(已在2004年7月22日发布第7号征求意见稿ED7,原计划在2005年6月30日前为取代IAS32的披露部分发布单独的IFRS7,后因故推迟);

4. 企业合并(第二阶段)(与FASB合作的项目,最终发布准则的时间未定);

5. 概念框架(与FASB合作的项目,计划在2006年发布讨论稿);

6. 合并(包括对“特殊目的主体”的合并)(将成为与 FASB 合作的项目,最终发布准则的时间未定);

7. 与美国财务会计准则委员会(FASB)共同进行的趋同性项目,包括:

(1) 资产处置和终止经营(已完成并发布 IFRS5);

(2) IAS12 “所得税”的趋同问题(计划在 2005 年第 4 季度发布征求意见稿,最终发布准则的时间未定);

(3) IAS14 “分部报告”的趋同问题(计划在 2005 年第 3 季度发布征求意见稿,最终发布准则的时间未定);

(4) IAS19 “雇员福利”的趋同问题(已完成,修订后的 IAS19 已在 2002 年 5 月发布);

(5) IAS20 “政府补助和对政府援助的披露”的趋同问题(准备取代 IAS20 的征求意见稿计划在 2006 年发布,最终发布准则的时间未定);

(6) IAS37 “准备,或有负债和或有资产”的趋同问题(计划在 2005 年第 2 季度发布征求意见稿,最终发布准则的时间未定);

8. 保险合同(第二阶段)(计划在 2006 年发布讨论稿,最终发布准则的时间未定);

9. 收入和相关负债(与 FASB 合作的项目,计划在 2006 年发布讨论稿,最终发布准则的时间未定);

10. 业绩报告(报告全面收益)(与 FASB 合作的项目,计划在 2005 年第 4 季度发布讨论稿或征求意见稿,最终发布准则的时间未定);

因此,根据国际财务报告准则的不断变化,我们也将不断对本书的内容作出及时修订和更新。读者有何建议和批评,请直接与我们联系。E-mail:wangxy@zjacc.net。

汪祥耀 邓 川

2005 年 8 月于杭州浙江财经学院

论我国会计准则与国际会计准则的趋同

(第 1 版 代 序)

一、会计准则国际趋同的必然性和可行性

会计准则的国际趋同并非空穴来风,它产生于世界经济一体化和资本流动全球化的背景之下,是各国会计规范走向世界大同的必然要求。

(一) 经济全球化的趋势要求会计准则走向国际趋同

20 世纪 90 年代以后,世界经济全球化的趋势明显加快,国际贸易、国际投资以及跨国公司均呈现良好的发展态势,资本市场日益壮大,跨国兼并活动日益频繁并愈演愈烈,资本流动也日渐迅速。在这种情况下,对会计准则国际趋同的要求也就越来越为迫切。

首先,经济全球化的发展趋势,促进了区域或全球资本市场的加速形成。随着冷战时期的结束,世界各国都加大了对外开放的步伐,资本、商品和服务的跨国流动空前活跃,在新的交通和通讯工具的帮助下,世界变得日益狭小,经济全球化已成为当前国际经济发展的一个最明显的特征。作为经济全球化的重要组成部分,区域或全球性的资本市场正在加速形成。根据 1998 年年底的情况,在伦敦证券交易所的股票市价总额中,有 70% 来自于非英国公司;德国证券交易所上市公司中,有 80% 来自于 60 多个国家的非德国公司;在美国证券交易委员会登记的 13 000 家公司中,有 1 000 多家为外国公司;在多伦多证券交易所,有 58 家外国公司上市。^①“由于各资本市场之间的联系日益紧密,投资者和公司都在不断寻找跨越国界的机会,因此对世界通用商业语言的要求也就更为迫切。”^②

其次,经济全球化的发展趋势导致了全球企业兼并步伐的加快。仅在 1999 年,全球企业购并总金额就猛增至 3.31 万亿美元,超过了 1990 年至 1995 年的并购总额之和。^③

① 参见陈毓圭:《国际会计准则:四分之一世纪的辉煌——国际会计准则委员会主席施梯格·恩尼沃尔森访谈》,1998 年第 11 期《会计研究》。

② 参见 Arthur Levitt, Quality Information: The Lifeblood of Our Markets.

③ 参见《跨国公司:经济全球化之舟》,新华社 2000 年 12 月 4 日电。

然而,在世界购并浪潮中,由于缺乏全球通用的会计准则,造成了企业财务信息不可比,浪费了时间和精力。在最著名的德国戴姆勒·奔驰(Daimler Benz)案例中,戴姆勒公司1993年的经营情况,按德国会计标准计算是1.68亿美元的利润,而按照美国公认会计原则计算,大约是10亿美元的巨额亏损。两者差距之悬殊,令人咋舌!在这种情况下,各国政府、有关国际机构意识到,减少各国会计准则的差异,推动各国会计准则的趋同,对于提供可比、透明的财务信息是至关重要的。

第三,1997年亚洲金融风暴的爆发,加快了会计准则国际趋同的步伐。亚洲金融风暴给全世界的投资者、经济界和会计界人士都上了生动的一课。产生亚洲金融风暴的原因虽然较复杂,但一些亚洲国家的金融和会计监管体系不健全、会计和信息披露制度不完善、会计准则的质量较差等,肯定是重要的原因。据联合国的一份调查报告显示,在受亚洲金融危机影响的国家中,大部分国家没有正确采用国际会计准则,导致财务会计报表未能及时提供有用信息,以帮助会计信息使用者分析引发金融危机的各种重要因素,严重降低了公司和银行财务报告的透明度。^①在亚洲金融风暴爆发以后,全世界的投资者对跨国投资,尤其是对亚洲、非洲和拉丁美洲等发展中国家的投资变得更为慎重;同时,世界银行等一些国际开发银行也相继对贷款国家和企业提出了按国际会计准则提供财务信息的要求。

因此,制定全球通用会计准则并促进各国会计准则的国际趋同化,是世界经济一体化和资本市场全球化的必然要求,也是经济危机及其他事件的教训对加强会计监管、提高财务信息质量的推动所带来的结果。

(二) 国际会计准则委员会的改组为会计准则国际趋同提供了可能

在上世纪的最后20余年,曾经有多家政府间或民间国际机构致力于会计准则的国际协调和国际通用会计准则的制定,国际会计准则委员会(IASC)只是其中之一。在IASC发展的初期,它面临着来自于联合国“会计和报告国际准则政府间专家工作组”(ISAR)、欧盟(EU)(以前是欧共体)、经济合作与发展组织(OECD)、国际会计师联合会(IFAC)等国际机构的竞争和挑战。但是,随着IASC“可比性与改进计划”的成功实施、“核心准则”的制定以及国际会计准则质量的不断提高,同时凭借着IASC对会计准则国际协调所作的持久不懈努力以及世界银行和证券委员会国际组织(IOSCO)等机构对它的大力支持,IASC逐渐获得国际社会的普遍认同,成为制定国际通用会计准则的中坚力量,而其原先的一些竞争伙伴,或者已经淡出,或者转而支持IASC的准则。

IASC在2001年改组前声称,它的准则已被广泛地应用在以下五个方面:①许多国家根据国际会计准则对本国会计准则提出了新的要求;②一些国家将国际会计准则作为制定本国会计准则的样板;③一些证券交易所和证券管理机构允许外国或本国的公

^① 参见陆德明、李红霞编译:《金融危机与国际会计准则》,1999年第9期《会计研究》。

司按照国际会计准则编制财务报表；④一些国家间政府机构如欧盟宣布支持国际会计准则，以满足资本市场发展的需要；⑤越来越多的公司，尤其是跨国公司开始使用国际会计准则。然而，当国际会计准则尤其是“核心准则”被推荐到拥有世界上最大资本市场的美国应用时，IASC却遇到了新的挑战。这种挑战一方面来自于IASC本身的缺陷，另一方面来自于更强大的新的竞争对手——美国财务会计准则委员会(FASB)的竞争。

就IASC的机构性质而言，它是一个会计职业界的国际组织，会员代表全部来自于会计职业界和大型会计师事务所，经费也主要由IASC理事会的会员所在机构和IFAC提供。虽然至2000年年底，IASC的会员数量已扩大到112个国家的153个会计职业团体，但是IASC仅靠其会员单位推广国际会计准则是不够的。国际会计准则既缺乏像美国公认会计原则(GAAP)得到证券交易委员会(SEC)那样的实质性权威支持，也缺乏像有些国家所采用的行政或法律制度保障的强制性，因此其应用能力受到很大的限制。虽然IASC要求其会员尽最大的努力说服本国政府、会计准则制定团体、证券管理机构和工商企业界在财务报表的所有重大方面遵守国际会计准则，但限于IASC组织机构的性质和会员的影响力，使国际会计准则的权威性大打折扣。目前，西方主要发达国家的会计准则制定机构已从初期的属于会计职业机构的组织发展成为独立的民间组织，而国际会计准则要在一个主权国家中应用往往需要经过该国会计准则制定机构的认可，IASC如果不直接与各国会计准则制定机构保持直接的联系，就很难推动国际会计准则与各国会计准则的协调和趋同，国际会计准则在全世界的推广也将会举步维艰。

长期以来美国对IASC的努力并不以为然。美国自认为制定会计准则的历史最为悠久，花费的人力、物力和财力最多，美国GAAP最为详细和完善，准则制定程序也最为充分、公开和独立。美国凭借其政治地位、经济实力以及最大资本市场所在国的优势，以“高质量”为借口，阻碍国际会计准则在美国资本市场的应用，同时又竭力扩展美国GAAP在世界范围内的影响。在IASC改组以前，美国财务会计准则委员会(FASB)只是以观察员的身份参加IASC的理事会，基本没有介入IASC的工作，也没有真心支持IASC的国际会计准则，因此，事实上造成了IASC与FASB的两套会计准则同时在国际资本市场上割据的局面。一些欧洲国家的证券交易所，还同时允许应用本国准则、美国准则和国际会计准则编制财务报表。

2001年4月，IASC的成功改组，为以上问题的解决带来了希望的曙光。首先，改组后设立的国际会计准则理事会(IASB)不再是隶属于会计职业界的机构，而是仿照美国FASB的组织框架进行重新设计，改造成为由IASC基金会的受托人任命和管理的独立民间机构；第二，IASB明显加强了与各国会计准则制定机构的联系，在IASB的14位新任成员中，包括来自于美国、英国、加拿大、澳大利亚、新西兰和日本等主要西方国家会计准则制定机构的代表，这一举措可以促进各国对IASB国际财务报告准则的认同，并推动各国会计准则的趋同；第三，美国积极参与了IASC的改组活动，在改组后的组织架

构中,美国人不仅担当了提名委员会、受托人委员会的主席等要职,还在 IASB 的 14 个席位中占据了 5 个席位,从而取得了“主发言人”的地位。由于 IASC 的成功改组,使得 IASC 与 FASB 之间的关系从对抗变成合作,IASC 准则与美国及其他国家会计准则之间的趋同成为可能之事,制定在全世界范围内(至少在国际资本市场上)通用的统一会计准则,也将从遥远的梦想变成现实。在这种情况下,IASB 踌躇满志,提出了新的工作目标:① 为了公众的利益,制定一套高质量的、可理解的并具有实施效力的全球会计准则,该准则要求在财务报表和其他财务报告中提供高质量的、透明的和可比的信息,以帮助资本市场的参与者和使用者作出经济决策;② 促使这些准则得到使用和严格的应用;③ 促使各国会计准则与国际会计准则及国际财务报告准则达到高质量解决方法的趋同。新目标的提出,实际上已将国际会计准则委员会由原先作为各国会计准则“协调者”的身份转变成为“全球会计准则制定者”的身份,并将致力于各国会计准则与国际会计准则的趋同。

二、各国会计准则与国际会计准则趋同形势的分析

自从 2001 年 4 月国际会计准则委员会(IASC)改组为国际会计准则理事会(IASB)以来,国际会计和财务报告准则得到了越来越多国家的使用,会计准则国际趋同的形势日趋明显。首先,欧盟和美国这两个当今世界上最具有影响力的势力集团相继表示采纳或支持国际会计准则,欧盟要求欧洲 7000 多家上市公司最迟不超过 2005 年采用国际会计准则编制合并财务报表,而美国财务会计准则委员会(FASB)则在 2002 年 9 月 18 日与 IASB 达成了协议,同意为美国公认会计准则(GAAP)与国际财务报告准则的趋同化开展合作,最终目标是建立一套具有高质量的全球会计准则,并为此开展了短期趋同项目和长期趋同项目的研究;受欧盟和美国的影响,其他主要西方国家如英国、澳大利亚、新西兰等也相继表示,不再制定本国的会计准则,而是要求本国公司或外国在本国上市的公司采用国际会计准则。此外,俄罗斯、乌克兰以及一些从前苏联分离出来的国家,如爱沙尼亚、塔吉克斯坦等,也纷纷要求在未来的几年内采用国际会计准则。① 2003 年 10 月,在上海国家会计学院召开的一次会议上,IASB 主席大卫·特迪爵士作了题为“IASB、2005 年及趋同”的报告。大卫·特迪爵士在该报告中声称,至目前为止,全世界已有 58 个国家和地区允许或要求采用国际财务报告准则,至 2005 年又将有 33 个国家或地区允许或要求采用国际财务报告准则。因此,至 2005 年全世界累计将有 91 个国家和地区允许或要求采用国际财务报告准则。

在会计准则国际趋同的大形势下,各个国家如果要想参与国际经济事务的合作与竞争,就必须正视会计准则国际趋同的现实,而不能刻意强调本国的特殊情况而“独善其

① 详见本书第一部分的“国际会计准则与财务报告准则在世界范围内的应用”。

身”。走向国际趋同的第一步,就是对本国会计准则与国际通用准则之间的差异和原因作出客观的分析。事实上,早在几年前,美国 FASB 就已经开展关于“美国与国际会计准则比较”(The IASC-US GAAP Comparison Project)的研究项目,并出具“美国公认会计原则与 IASC 准则的异同的报告”。2002 年 9 月 18 日的协议签署后,IASB 与 FASB 的工作人员目前正在将财务报告中最经常需要调节的项目进行列示和比较,以便决定发生冲突的会计方法之间哪一项最优。而在 2001 年和 2002 年,作为全球四大著名会计师事务所之一的安永会计师事务所(Ernst & Young)也先后出版了两部具有重大影响的著作:《国际会计准则与英国会计准则的比较》和《国际会计准则与美国会计准则的比较》。因此,为了进一步推动我国的改革开放事业,加快我国会计准则国际化的步伐,积极开展我国会计准则与国际通用会计准则的差异比较,并在此基础上逐步消除它们之间的差异,是十分必要的。

三、我国会计准则与国际会计准则的差异及原因分析

我国制定会计准则的过程始终是与国际会计准则的发展联系在一起的,成绩有目共睹。我国自 1992 年底发布《企业会计准则——基本准则》以来,至今已先后发布了 16 项具体会计准则。我国财政部会计司官员已多次表示,将在 2005 年底前基本完成我国会计准则体系的建设。由于我国会计准则从一开始制定时,就与 IASC 保持了密切的合作,在北京、上海、深圳等地还召开了多次有 IASC 高层官员参加的会计准则国际研讨会,制定我国会计准则的主要参考依据也是国际会计准则。因此,我国会计准则与国际会计准则趋同的基础较好,有学者甚至认为我国会计准则与国际会计准则基本上已是大同小异^①。

但是,如果将我国会计准则与国际会计准则或其他有关国家会计准则作进一步对比,可以发现它们之间还是存在不少差别的。概括起来,我国会计准则与其他相关会计准则的主要差异有:

第一,我国实行会计准则与会计制度并行的做法,这与大多数国家的做法是不同的。在当今世界,各国采用的会计规范形式主要有两种:一种是英、美等英语国家普遍采用的会计准则的形式,另一种是以德国和法国为代表的欧洲大陆法系国家所采用的有关会计立法和会计制度的形式。近年来,随着经济全球化形势的发展,欧洲大陆法系国家的会计规范形式大有向英、美海洋法系国家会计规范形式转化的趋势(一个明显的例证是,德国与法国等近年来相继成立了会计准则委员会)。我国会计准则与会计制度并行的做法,从长远来看,不利于我国会计准则的发展以及与国际准则的趋同。

第二,我国现行会计准则的结构由基本准则和具体准则构成,并将类似于概念框架的

^① 参见盖地:《大同小异:中国企业会计标准与国际会计准则》,2001 年第 7 期《会计研究》。

内容归入基本会计准则。这种做法与国际惯例有较大出入。在国际会计准则和各国会计准则中都不存在基本准则与具体准则之分。IASC的“编报财务报表的框架”、美国FASB的财务会计概念框架以及英国会计准则委员会(ASB)的“财务报告原则公告”均明确指出,概念框架不属于会计准则的内容,不具有会计准则的效力。我国将1992年底发布的基本准则类比为国外的概念框架,不仅混淆了概念框架的性质和作用,而且削弱了对指导会计准则制定的基本概念和原则的研究,推迟了概念框架的出台。

第三,我国会计准则的涵盖面较小,规定不够详细,可操作性较差,对一些新问题尚未涉及。由于我国制定会计准则起步较迟,并且由于各种原因,20世纪90年代中期已发布的30多项会计准则的征求意见稿一直未能成为正式发布的准则,至今我国只发布了16项会计准则,相对于美国FASB的约150项准则公告(还不包括FASB的前任会计程序委员会发布的51份“会计研究公报”以及会计原则委员会发布的31份“意见书”)和IASC的41项国际会计准则,数量要少得多;而且我国会计准则对金融工具、投资性房地产、雇员福利、养老金计划、物价变动和通货膨胀、银行、保险业、农业等会计事项的处理均还未涉及。此外,由于我国会计准则与会计制度并行,尤其是在2001年开始实施新的《企业会计制度》后,会计准则似乎只是成为制定《企业会计制度》的指导纲领,会计准则本身的可操作性相对就变得较差。

第四,我国会计准则对公允价值和价值重估的方法较为排斥。这种做法虽然有利于避免企业舞弊和利润操纵的行为,在一定程度上也符合我国当前国情的需要;但是对公允价值一概加以否认的做法,与会计准则国际发展的趋势并不合拍。在经济全球化、企业并购愈演愈烈和金融工具层出不穷的今天,公允价值已跃升为与历史成本并驾齐驱的新的计量属性。在国际会计准则中,公允价值不仅广泛应用于金融工具,在投资性房地产、农业、企业合并、非货币交易等事项的会计处理中也被广泛应用。因此,我国不能“因噎废食”而一概否认公允价值的使用,从而加大与国际通用准则的差距。

第五,在具体会计处理以及披露要求上我国会计准则与国际会计准则也存在不少差异。仅就我国已发布的16项会计准则与相关的国际会计准则对比,至少就存在下述差异:① 存货准则对采购成本的计量,国际准则采用净价法,我国准则采用总价法;② 现金流量表准则,国际准则允许采用直接法和间接法,我国仅允许采用直接法,对收到或支付的利息和股利,国际准则允许在保持一贯处理的前提下可以归入经营活动、投资活动或筹资活动,我国准则要求将支付的利息和股利列为筹资活动,将收到的利息列为投资活动;③ 建造合同准则,国际准则允许将因订立合同发生的、与合同直接相关的费用作为合同成本的组成部分,我国准则要求将订立合同而发生的有关费用直接确认为当期费用;④ 固定资产(不动产、厂房和设备)准则,国际准则对非同类固定资产交换产生的固定资产允许以公允价值计量,并确认利得或损失,我国准则要求以换出资产的账面价值计量,不允许确认利得或损失,对于固定资产处置产生的收益或损失,国际准则允许计入当期并

包含在经营活动损益中,我国准则要求列为营业外收支;⑤ 租赁准则,国际准则对“公允价值”、“经济寿命”、“使用寿命”、“租赁投资总额”等术语作了定义,我国准则对它们未作定义,在对经营租赁和融资租赁区分的判断上,国际准则强调公允价值,我国准则强调账面价值;⑥ 收入准则,国际准则仅规定了收入计量的一般原则,即要求收入以已收或应收的对价的公允价值计量,我国准则却对销售商品的收入、提供劳务的收入、利息收入等确定了单独的计量原则;⑦ 借款费用准则,国际准则没有对“专门借款”作出定义,我国准则对此作了定义,国际准则允许资本化的对象包括固定资产和存货,我国准则仅包括固定资产;⑧ 关联方披露准则,国际准则所指的关联方不涉及合营企业,我国准则将合营企业视为关联方,国际准则对某些情况下(如已提供合并财务报表的母公司的全资子公司、受国家控制的企业等)关联方交易的披露作了一定的豁免,我国准则没有这样的豁免;⑨ 投资准则,国际准则要求将投资成本与投资者所享有的在被投资企业可辨认净资产公允价值中的份额之间的差额确认为商誉,并按商誉的规定进行处理,我国准则将投资成本与投资者应享受被投资单位所有者权益的份额之间的差额作为股权投资差额,按一定的期限摊销并计入损益;⑩ 中期财务报告准则,国际准则要求提供权益变动表,我国准则没有这一要求,国际准则允许中期报告采用简化报表格式,我国准则却要求提供完整的会计报表,国际准则要求在年度财务报表中提供分部数据的企业在中期报告中也必须提供相应数据,我国准则只是简单地要求披露业务分部和地区分部的收入与分部利润或亏损;⑪ 或有事项准则,国际准则要求按资产负债表日履行现时义务所要求支出的最佳估计值的折现金额来确认一项准备的金额,我国准则规定因或有事项确认的负债,其金额应是清偿该负债所需支出的最佳估计数,并采用了“预计负债”的概念;⑫ 无形资产准则,国际准则要求对于资产交换产生的无形资产,区分同类与非同类资产交换,并要求按收到资产的公允价值入账,我国准则要求根据非货币交易准则,按换出资产的账面价值入账等。

此外,我国会计准则制定机构的性质、准则制定程序、准则实施范围和准则执行机制等与其他国家的通行做法也有较大的差异。

造成以上差异的原因是多方面的,既有会计环境不同的因素,也有主观指导思想或认识误区的因素。从会计环境来说,我国当前的会计环境与西方发达国家相比有较大的差别,这是导致我国会计准则与国际会计准则以及其他西方国家会计准则产生差别的主要原因。国际会计准则主要是借鉴西方主要发达国家的会计准则加以制定的,其依据的经济背景也主要是以西方国家较发达的经济环境作为基础。而我国会计准则的制定除了需要考虑我国经济相对落后、多种所有制形式共存以及东西部发展不平衡等客观因素外,还要考虑其他有关问题。我们认为,造成我国会计准则与国际会计准则差异的会计环境因素主要包括:

第一,我国社会主义市场经济还处于初级发展阶段,市场体系尚不完善,法律制度不

够健全,缺乏充分和公开的市场竞争,企业间的交易行为还不规范,国有企业关联交易极为普遍,价格往往成为利润操纵的一种手段,由于公平交易的缺乏,公允价值的获取和使用也就存在较大的难度;

第二,我国资本市场的规模和容量均还较小,上市公司数量不足,财务信息的使用者还不能完全以投资者为主,因此,在对会计目标的考虑上,还必须兼顾国家宏观管理、投资者决策和公司内部管理等多方面的需要;

第三,国有企业产权制度尚不健全,内部治理结构薄弱,国有股一股独大,或者所有者缺位、内部人控制的现象还较严重,国有企业缺乏有效的监督机制,普遍存在着短期化行为,有法不依、故意违反准则或制度以达到粉饰业绩的情况还时有发生;

第四,会计人员总体素质不高,缺乏必要的职业判断能力,加上近年来会计准则和制度变化较快,会计人员没有足够的时间消化和掌握这些新的知识,致使会计准则在执行中碰到了较大的困难。

除了以上客观环境的因素外,我国会计界长期以来过分强调坚持我国会计的特色,这也不能不说是扩大我国会计与国际惯例差距的一个重要原因。此外,我国会计界存在一些认识上的误区,例如,将会计准则与会计原则不加区分地使用、将会计准则划分为基本准则和具体准则、将概念框架等同于基本准则等,这些因素也使得我国会计准则的结构、内容,与国际会计准则以及其他国家的会计准则的结构、内容产生较大的差别。

四、促进我国会计准则与国际会计准则趋同的思考和建议

首先,我们必须认识到,会计准则国际趋同的发展形势与经济全球化一样是大势所趋,以 IASB 的国际财务报告准则为代表的全球会计准则至少能在全世界各主要资本市场上获得统一应用将成为一种现实,我国要加快改革和开放的步伐,必须充分利用国际资本市场的资金,无论是直接到海外上市还是积极吸引外资,我们都必须遵守国际资本市场的游戏规则,尽可能减少我国会计准则与国际准则的差异,而不是刻意强调自己的“特色”。^①

其次,为了使我国准则与国际准则趋同,从长远考虑,我们应坚定不移地采用各国目前一致采纳的会计规范形式——会计准则,而逐渐取消会计准则与会计制度并行的做法。我们的设想是:在 2005 年我国的会计准则体系基本建成后,应在所有的上市公司(甚至包括符合一定规模标准的所有公司制企业)、拟到海外筹集资金的企业、国内的所有外商投资企业,以及一定规模的涉外企业中,统一采用会计准则,而不再是采用会计准则与会计制度并行的做法。对于国内较小规模的企业或非公司制的企业,可先采用“中小企业会计制度”加以过渡,待条件成熟后,完全取消会计制度。对这些企业可以用税法或其他相关

^① 除非我们闭关锁国,回到“一无内债、二无外债”的年代。

法律规范其会计行为。当然,在这些企业有对外筹集资金的需要时,也可鼓励这些企业或者由银行等金融机构引导它们自觉遵守会计准则。

第三,改变我国目前将基本准则视为概念框架的做法,加强会计理论的研究,及早制定我国会计准则的概念框架,使我国准则能在前后一贯、内在一致的基础上加以制定,并更加符合国际惯例。

第四,我国应密切关注国际会计与财务报告准则的发展形势以及各国会计准则与国际准则趋同的动态,结合我国实际情况,在近期内制定与国际准则趋同的计划。作为第一步,开展课题研究,仔细分析我国会计准则与国际会计准则之间的差异和原因,并提出减少差异的措施和落实计划。

最后,为了维护我国的利益,扩大我国的影响,我国应积极创造条件,最终取得会计国际游戏规则的控制权^①,促使国际会计准则的制定能在一定程度上照顾到我国以及其他发展中国家的利益。也就是说,我们应积极主动地推动我国会计准则与国际准则的趋同,而不是消极地强调我国的特殊情况,回避与国际准则的趋同。

五、出版本书的意义

为了及时反映各国和国际会计准则发展的最新动态,推动我国会计准则的建设以及与国际通用会计准则的协调和趋同,浙江财经学院会计学院在国内较早地启动了“各国会计准则比较研究”的项目。经过近十年的努力,浙江财经学院会计学院在一些研究领域,尤其是在对各国会计准则的研究以及各国会计准则的比较研究等方面,已积累了较雄厚的研究力量,形成了鲜明的研究特色,并先后出版了《香港执业会计师手册》、《各国会计审计概览》、《最新国际会计准则》、《会计准则的发展:透视、比较与展望》、《会计改革问题研究》、《英国会计准则研究与比较》等一批具有影响的著作。本书的出版,是“各国会计准则比较研究”项目的阶段性成果,也是对以往研究的深化。希望本书的出版能对国际会计与财务报告准则在我国的进一步推广和应用发挥一定的作用。

《国际会计准则与财务报告准则——研究与比较》一书,由汪祥耀教授任主要撰稿人,并负责全书内容的设计、修改和总纂。全书内容分为五个部分:第一部分论述了国际会计准则委员会的发展、改组和最新动态,描述了国际会计准则与财务报告准则在全世界的应用前景;第二部分讨论了财务报告概念框架的性质和作用,将 IASC 概念框架与其他国家相关的概念框架作了较深入的比较;第三部分对 IASC 已发布的 41 项(目前仍然生效的 34 项)国际会计准则的产生背景、基本内容和要点作了研究,并将它们与美国、英国和我

^① 在 IASB 新任 14 位成员中,没有中国的代表,这与我国的政治、经济地位以及我国在其他国际组织中的地位是不相称的。我们相信这种情况一定会改观。

国的会计准则作了详细比较;第四部分对 IASB 发布的国际财务报告准则展开研究^①,并对国际财务报告准则在我国的应用提出了有关建议;第五部分为附录,列示了国际会计准则发展历史中的重大事件,我国会计准则与国际会计准则的主要差异,以及美国、英国会计准则的详细目录,作为研究的进一步参考。

本书在出版过程中,得到了中南财经政法大学郭道扬教授、上海财经大学王松年教授、天津财经学院盖地教授、浙江财经学院童本立教授等一些著名会计学者的关心和支持,以及立信会计出版社张立年先生的鼎力相助,在此一并表示感谢。

汪祥耀

2004 年 3 月于杭州紫桂花园

^① 目前,IASB 仅发布了第 1 号国际财务报告准则,随着国际财务报告准则的陆续发布,将及时增补研究内容并适当修订本书。

目 录

第一部分 国际会计准则的发展与变迁

国际会计准则的发展与变迁	3
一、IASC 及其准则发展历史的简要回顾	3
二、IASC 的准则文告	5
三、IASC 的改组原因	7
四、IASC 的改组过程	12
五、IASB 的设立	14
六、IASB 的新设目标	16
七、IASB 的未来工作任务及安排	16
八、IASB 的运作程序及改进	18
九、IASB 准则相对于 IASC 准则的若干变化	19
十、国际会计与财务报告准则在世界范围内的应用	20

第二部分 国际会计准则的概念框架及比较

国际会计准则的概念框架及比较	27
一、概念框架产生与发展的历史概况	27
二、概念框架的含义、作用、性质和地位	30
三、IASC 概念框架的主要内容	34
四、IASC 概念框架与相关概念框架的比较	38

第三部分 国际会计准则研究与比较

IAS1 财务报表的列报	47
IAS2 存货	62
IAS7 现金流量表	71
IAS8 会计政策、会计估计变更和差错	83