

会计与审计准则丛书

主编 崔建民

国际会计准则委员会发布

浙江会计师事务所编译

最新国际会计准则

主编 汪祥耀

• 截至 1995 年底最新资料

• 1992 年以来三大变化

— 共 11 号准则全面修订

— 共 18 号准则格式重排

— 新增第 32 号准则“金融工具”

K-S



国际会计准则委员会发布
浙江会计师事务所编译

最新国际会计准则

主编 汪祥耀

浙江人民出版社

责任编辑:何成梁 黄建光

封面设计:孙 璐

责任校对:张谷年

会计与审计准则丛书
最新国际会计准则
国际会计准则委员会发布

浙江人民出版社出版发行 浙江印刷集团公司印刷
(杭州体育场路 347 号) (杭州环城北路 41 号)

浙江省新华书店经销

开本 850×1168 1/32 印张 13.75 插页 2 字数 33.9 万 印数 6001—14000

1996 年 10 月第 1 版 1997 年 10 月第 2 次印刷

ISBN 7-213-01420-X/F · 214 定 价:24.00 元

02369/18

会计与审计准则丛书编委会

主 编 崔建民(中国注册会计师协会会长、
高级审计师)

常 务 副主编 孙宝厚(审计署审计科研所副所长、
高级审计师)

张立民(天津财经学院副院长、教授、
博士生导师)

肖书胜(中国注册会计师协会副秘书长)

汪祥耀(香港富春投资公司总经理、
高级会计师)

副主编 易仁萍(南京审计学院院长、高级审计师)

蔡传炳(国家交通部审计局局长)

刘林玉(湖南省审计厅副厅长)

张 发(国家烟草专卖局审计司司长)

庄恩岳(审计署审计科研所处长、副研究员)

陈如洪(浙江会计师事务所所长、高级会计师)

王庆文(首都经贸大学会计系主任、副教授)

徐安良(深圳市政府)

国际会计准则的最新发展对我国 制定会计准则的启示

(代 序)

会计准则是会计实践的经验总结,是会计工作的指导和规范。其发展主要来自于两个动因:一是会计实践的演变,完善了各种可供选择的会计技术和方法;二是会计理论的建设和发展,明确了会计和财务报告的目标,挑选了备选会计处理方法,进一步规范了会计行为。具体的会计准则制定以后,它们将不断面临社会环境和会计实践的挑战与考验。因此,一方面需要根据会计理论和实践的发展,对已经发布的会计准则进行回顾和复审;另一方面,需要根据新的情况不断制定新的会计准则。纵观会计准则的发展历程,各国会计准则的发展是如此,国际会计准则的发展亦是如此。英、美等西方国家发展会计准则已有几十年的历史,国际会计准则的发展也已有 20 多年的历史。这些会计准则的发展历史与经验总结,对于帮助中国适应市场经济发展的需要,按照与国际惯例接轨的要求抓紧制定中国的会计准则,具有重要的参考意义。

一、国际会计准则的最新发展

就国际会计准则而言,从其诞生起,就处在不断的完善和发展之中。《国际会计准则》的前言指出:“国际会计准则委员会发布的国际会计准则将经常得到复审,以便考虑当前的状况和更新的需

要。”国际会计准则委员会从 1973 年成立并发布国际会计准则以来,截至 1995 年底,已先后发布了 32 号准则,其中第 3 号准则已由第 27 和 28 号准则所替代,第 6 号准则已由第 15 号准则所替代,实际生效的国际会计准则为 30 号。即使是这现存的 30 号准则,有相当一部分也已随着会计理论和实践的发展而得到了修订。近年来,国际会计准则委员会主要是通过“可比性和改进计划”(Comparability/Improvements project)来改进现有的国际会计准则,并根据其工作计划陆续制定一些新的准则。经过这几年的努力,国际会计准则发生了较大的变化,获得了新的发展。

从 1992 年以来,国际会计准则主要发生了如下几方面的变化:

1. 1992 年 12 月,国际会计准则委员会发布了国际会计准则第 7 号“现金流量表”,替代了于 1977 年 10 月发布的原第 7 号准则“财务状况变动表”。

2. 1993 年 11 月,国际会计准则委员会核准了 10 号经全面修订的准则并要求它们从 1995 年 1 月 1 日或以后开始的会计期间开始实行。这 10 号准则不仅内容得到修订,格式进行重排,而且名称也作出了变更。其具体情况是:

(1) 国际会计准则第 2 号:“历史成本制度下存货的估价和呈报”修订为“存货”。

(2) 国际会计准则第 8 号:“非常项目、前期项目和会计政策的变更”修订为“本期净损益、基本错误和会计政策的变更”。

(3) 国际会计准则第 9 号:“研究和开发活动的会计”修订为“研究和开发费用”。

(4) 国际会计准则第 11 号:“建筑合同会计”修订为“建筑合同”。

(5) 国际会计准则第 16 号:“固定资产会计”修订为“不动产、厂房和设备”。

(6) 国际会计准则第 18 号:“收入的确认”修订为“收入”。

(7) 国际会计准则第 19 号:“雇主财务报表中的退休金会计”修订为“退休金费用”。

(8) 国际会计准则第 21 号:“外汇汇率变动影响的会计”修订为“外汇汇率变动的影响”。

(9) 国际会计准则第 22 号:“企业合并会计”修订为“企业合并”。

(10) 国际会计准则第 23 号:“借款费用的资本化”修订为“借款费用”。

3. 1994 年 11 月,国际会计准则委员会根据“可比性和改进计划”的要求,除了对上述全面修订的 11 号准则按新编排的格式进行发布外,对其余尚未修订的 18 号准则也按照最新修订的准则的新格式,进行了格式重排。按照修订后准则和格式重排后准则的格式,国际会计准则不再分为“正文”和“说明”两大部分,即不再在准则“正文”后面单独提供“说明”,而是将说明性内容融合在正文之中,连成一个整体一起发布;在每一号准则中,准则“正文”均用黑体字排印,而“说明”或“背景资料和实施指导”用普通字排印。虽然格式重排的准则并不涉及准则的实质性变化,但有关内容和所用术语还是作了一些变更。例如,在某些情况下,用黑体字排印的准则段落代替了原先包括在“说明”部分的说明段落;原先的有些说明段落由于重复了准则的内容或涉及不受允许的会计处理而被删除。此外,根据国际会计准则委员会所制定的《编制和呈报财务报表的结构》及可比性和“改进计划”所用的术语,对一些术语进行了更规范的表述。总之,这种重新编排的格式使“正文”和“说明”内容清晰,层次分明,令人耳目一新。

4. 1995 年 6 月,国际会计准则委员会在第 48 号征求意见稿的基础上发布了一份新的会计准则,即国际会计准则第 32 号“金融工具:揭示和呈报”,从而使国际会计准则的总数增加到 32 号

(实际生效的为 30 号)。该准则对在国际上日益重要的金融工具的揭示和呈报问题,作了较为详细的规定。

按照国际会计准则委员会的工作计划,在 1996 年还有 3 号新的国际会计准则将被发布。它们分别为:(1)“每股收益”计划在 1996 年 3 月发布;(2)“无形资产”计划在 1996 年 6 月发布;(3)“分部信息”计划在 1996 年 11 月发布。如按此计划实施,国际会计准则的总数到 1996 年底将增加到 35 号(实际生效的将达到 33 号)。

二、国际会计准则的最新发展提供的启示

我国自 1993 年 7 月 1 日开始实施《企业会计准则》以来,即着手准备具体会计准则的起草工作。到目前为止,已经发布了 28 号具体会计准则的征求意见稿,还有一些具体会计准则正处在立项或草拟之中。国际会计准则的修订和最新发展情况,对于我国会计准则的制定无疑将提供最新的启示。

启示之一:我国会计准则的制定,起步虽晚,但应将立足点放在较高的位置之上。由于英、美等西方发达国家以及国际会计准则委员会在制定会计准则方面已经取得很大的进展并且已经获得许多成功的经验,我国在制定会计准则时,就应尽可能参考他人的研究成果和成功的经验,少走弯路,节省费用;在能与国际惯例接轨的情况下应尽量做到与国际惯例接轨,在暂时不能接轨的情况下应指出与国际惯例背离的情况。这样就能制定出一套既尽量与国际惯例接轨又能适应我国国情的会计准则体系。我国完全有条件、有能力系统地研究和探讨各国的会计准则,从全面和先进的高度来制定我国的会计准则,使得制定出来的会计准则既具有一定的前瞻性,又能保持相对的稳定性。会计准则根据实践的发展不断作出修订是必要的,也是不可避免的,但制定的准则如不反映最新的

理论和实践动态,不考虑以最快的步伐与国际惯例接轨,只是承袭已被实践淘汰的实务,待到不得不加以矫正或修订时,可能已造成人力和物力的巨大浪费。例如,在美国发布第 95 号财务会计准则“现金流量表”以及国际会计准则委员会用“现金流量表”代替“财务状况变动表”多年以后,我国在 1993 年 7 月 1 日开始实施的《企业会计准则》还规定编制已被淘汰的财务状况变动表。当广大财会人员刚刚掌握编制此表时,它可能又要被“现金流量表”所替代,这无疑将造成浪费,也有碍于广大会计工作者建立对会计准则的信心。假如我国当时就能吸收别人的最新发展成果,在我国国情许可的条件下尽可能与国际惯例接轨,就能避免这种情况的产生。

启示之二:国际会计准则委员会从 1992 年起,对新修订的准则和格式重排后的以前发布的准则均采用了将准则“正文”与“说明”融为一体的编排方式,以达到所谓的“可比性和改进计划”。我国目前发布的具体会计准则(征求意见稿),仍沿用在准则“正文”之后提供有关“说明”的传统方式,是否有必要参考国际会计准则编排方式的最新趋向,对我国具体会计准则的编排方式也作出一些新的考虑呢?

启示之三:无论是美国的会计准则还是国际会计准则,都是先有具体准则,而后才提出理论依据。国际会计准则委员会从 1973 年成立并开始制定各项会计准则以来,到 1989 年才参考美国《财务会计概念公告》制定了《编制和呈报财务报表的结构》(以下简称《结构》),共经历了大约 16 年时间。《结构》既反映了当前会计理论的研究成果,又体现了多年制定会计准则的工作经验。《结构》确立了编制和呈报财务报表所依据的概念,并探讨了财务报表的目标、财务信息的质量特征、财务报表要素的定义、确认和计量以及资本和资本保全等问题。《结构》制定以后,从理论高度为制定具体的会计准则提供指导,使以后修订或新发布的国际会计准则所使用的概念或定义,都能与《结构》所使用的概念相衔接和协调。即使是在

较为困难的情况下(例如,在对金融工具进行定义、确认、计量和报告时),也是如此。由于《结构》的制定,不得不使国际会计准则委员会对原有的准则进行全面的修订。因此,从某种意义上说,1992年以后国际会计准则委员会对11号准则作出全面修订,并对18号准则进行格式重排,正是按照《结构》的要求,实施“可比性和改进计划”的结果。为了吸取国际会计准则制定过程中的这一经验教训(包括美国的经验教训),我国应深化会计理论的研究,借鉴国际会计准则委员会《编制和呈报财务报表的结构》或美国的《财务会计概念公告》,先将适合我国实际情况的财务会计概念体系建立起来,以便在这种理论体系的系统指导下,制定出前后有序、内容科学完整、概念统一的具体会计准则来。我国现在正在抓紧制定具体会计准则固然是一件好事,但同时必须重视会计理论的建设 and 概念体系的设立,否则,具体会计准则制定以后将来返工和修订的可能很大,徒费不少人力和物力。

启示之四:我们正处在一个经济一体化的世界,各国的政治与经济息息相关,国际经济关系和国际金融的影响已渗透到世界的每个角落。先进发达国家当前遇到的问题,可能就是相对落后的国家在稍后时期将会遇到的问题。因此,我国在制定具体会计准则选择立项时,要充分考虑以上因素。例如,在我国社会主义市场经济的初级阶段,市场体制尚不完善,金融工具也不发达,但仍然面临着金融工具对传统会计计量模式的挑战问题。国际会计准则委员会已发布了关于金融工具的第32号准则,一些国家和地区(例如香港)也准备按照国际会计准则的要求,制定相应的准则。在我国,金融工具的使用虽然不如发达国家那么普遍,但同样存在着对金融工具如何定义、如何确认和计量以及如何呈报和揭示等问题。并且,我国还在进一步扩大和开放金融市场,今天还未出现的金融工具明天可能会变成现实。因此,我国目前是否需要研究金融工具并且为金融工具立项制定具体的会计准则,也是一个值得研究的问题。

三、出版本书的意义

为了反映国际会计准则的最新动态,为我国的会计改革和制定会计准则工作及时提供有关国际惯例方面的参考,同时也为了帮助我国广大会计理论工作者和实务工作者开展对国际会计准则的研究,我们根据截至 1995 年底国际会计准则委员会已公布或修订的国际会计准则的最新资料,编译了《最新国际会计准则》一书。尽管近十几年来我国十分重视国际会计准则的发展,国内有关国际会计准则的译文或译书已出版不少,但根据我们在前面介绍的国际会计准则的最新发展动态,我们相信,本书的出版将会给读者提供最及时和最完整的关于国际会计准则的资料。以后,我们还将根据国际会计准则的发展,对本书作出补充和修订。

本书由浙江会计师事务所组织编译,参加编译的人员有:汪祥耀(前言,结构,国际会计准则第 1、2、4、5、32 号)、吕苏阳(国际会计准则第 7、26—31 号)、王越豪和谢集辉(国际会计准则第 8—11 号)、朱炳有(国际会计准则第 12—16 号)、胡少先和葛徐(国际会计准则第 17—21 号)、郑启华和徐璐(国际会计准则第 22—25 号)。最后由汪祥耀对本书进行校对和总纂。本书在编译时参考了国内有关学者对国际会计准则的一些译文或译书,在此谨表示感谢。由于本书编译时间匆促,加之水平有限,不妥之处,敬请读者批评指正。

本书在编译过程中,得到了我国著名会计学家杨时展和郭道杨教授的关心和支持,浙江会计师事务所所长陈如洪和朱美璇高级会计师的关心和支持,在此一并表示感谢。

汪祥耀

1996 年 3 月于香港维园

— 7 —

目 录

第一部分 国际会计准则前言	(1)
第二部分 编制和呈报财务报表的结构	(9)
前言	(11)
引言	(12)
财务报表的目标	(16)
基本假定	(18)
财务报表的质量特征	(19)
财务报表的要素	(24)
财务报表要素的确认	(32)
财务报表要素的计量	(36)
资本和资本保全的概念	(37)
第三部分 国际会计准则	(41)
国际会计准则第 1 号 会计政策的揭示	(43)
国际会计准则第 2 号 存货	(48)
国际会计准则第 4 号 折旧会计	(58)
国际会计准则第 5 号 财务报表应揭示的信息	(63)
国际会计准则第 7 号 现金流量表	(70)
国际会计准则第 8 号 本期净损益、基本错误和会计政策的变更	(93)
国际会计准则第 9 号 研究和开发费用	(113)
国际会计准则第 10 号 或有事项和资产负债表日以后发生的事项	(122)

国际会计准则第 11 号	建筑合同	(129)
国际会计准则第 12 号	所得税会计	(145)
国际会计准则第 13 号	流动资产和流动负债的呈报 ...	(156)
国际会计准则第 14 号	按分部报告财务信息	(161)
国际会计准则第 15 号	反映价格变动影响的信息	(168)
国际会计准则第 16 号	不动产、厂房和设备	(175)
国际会计准则第 17 号	租赁会计	(194)
国际会计准则第 18 号	收入	(212)
国际会计准则第 19 号	退休金费用	(231)
国际会计准则第 20 号	政府补助会计和对政府援助 的揭示	(249)
国际会计准则第 21 号	外汇汇率变动的影响	(258)
国际会计准则第 22 号	企业合并	(271)
国际会计准则第 23 号	借款费用	(292)
国际会计准则第 24 号	对关联者的揭示	(299)
国际会计准则第 25 号	投资会计	(306)
国际会计准则第 26 号	退休金计划的会计和报告	(320)
国际会计准则第 27 号	合并财务报表和对附属公司 投资的会计	(331)
国际会计准则第 28 号	对联营企业投资的会计	(339)
国际会计准则第 29 号	在恶性通货膨胀经济中 的财务报告	(346)
国际会计准则第 30 号	银行和类似金融机构财务报表 应揭示的信息	(356)
国际会计准则第 31 号	合营中权益的财务报告	(371)
国际会计准则第 32 号	金融工具:揭示和呈报	(383)

第一部分 国际会计准则前言

国际会计准则前言

(1983 年 1 月公布)

本前言用以说明国际会计准则委员会的目标和工作程序,并说明国际会计准则公告的适用范围和权威性。本前言于 1982 年 11 月批准,1983 年 1 月公布,并以此代替于 1975 年 1 月公布(于 1978 年 3 月修订)的前言。本前言经过批准的文本是由国际会计准则委员会用英文公布的文本。

1. 国际会计准则委员会成立于 1973 年 6 月 29 日,是澳大利亚、加拿大、法国、联邦德国、日本、墨西哥、荷兰、英国和美国的会计团体之间达成的一项协议的结果。经修订的协议和章程是 1982 年 11 月签署的。国际会计准则委员会的日常事务是由理事会执行的。理事会最多由 13 个国家的代表和 4 个在财务报告方面有利害关系的机构的代表所组成。

目 标

2. 国际会计准则委员会在其章程中制定的目标为:

“(1) 为了公众的利益,制定和公布编制财务报表应加以遵守的会计准则,并推动这些准则在全世界范围内被接受和得到遵守;

(2) 为改进和协调与编制财务报表有关的规定、会计准则和程序进行广泛的工作。”

3. 国际会计准则委员会和国际会计师联合会之间的关系,由双方达成的《双边协定》所确认。国际会计准则委员会的成员(同时也为国际会计师联合会的成员)在协议修订本中确认,国际会计准则委员会在制定和发布国际会计准则方面具有充分和完全的自主权。

4. 成员们同意通过承担以下义务来支持国际会计准则委员会的目标:

“在他们各自的国家公布每一条经国际会计准则委员会理事会批准发布的国际会计准则并通过他们在以下方面作出最大的努力,来支持国际会计准则委员会的工作:

①保证公布的财务报表在所有重要方面都遵守国际会计准则,并揭示这种遵守的事实;

②劝说政府和准则制定团体,公布的财务报表在所有重要方面都应遵守国际会计准则;

③劝说管理证券市场和工商界的机关,公布的财务报表在所有重要方面都应遵守国际会计准则,并揭示这种遵守的事实;

④保证让审计师确信,财务报表在所有重要方面都能遵守国际会计准则;

⑤在国际上提倡接受和遵守国际会计准则。”

公布的财务报表

5. 在第2和第4段中所用的“财务报表”一词,包括资产负债