

财政部会计司 编

会计准则丛书



KUAI JI ZHUN ZE CONG SHU

国际会计准则

(1993年修订)

——财务报表可比性

沈小南 译
朱冠林

财政部会计司 编
中国会计学会

中国财政经济出版社



中财 B0015756

《会计准则丛书》

财政部会计司 编

国际会计准则(1993 年修订)

——财务报表可比性

沈小南 朱海林 译

财政部会计司

中国会计学会

编

中国财政经济出版社

图书在版编目(CIP)数据

国际会计准则:1993年修订:财务报表可比性/财政部会计司编. —北京:中国财政经济出版社, 1995. 8

(会计准则丛书)

ISBN 7-5005-2865-5

I. 国… II. 财… III. ①国际会计-会计制度②会计报表-国际会计-会计制度
IV. ①F811.2 ②F231.5

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (95) 第 10918 号

Copyright © International Accounting Standards Committee

All rights reserved. No part of this publication may be reprinted or reproduced or utilised in any form either in whole or in part or by any electronic, mechanical or other means, now known or hereafter invented, including photocopying and recording, or in any information storage and retrieval system, without permission in writing from the International Accounting Standards Committee.

International Accounting Standards Committee

167 Fleet Street,

London EC4A 2ES

United Kingdom

Telephone: +44 (171) 353-0565

Telefax: +44 (171) 353-0562.

版权©国际会计准则委员会

版权所有。未经国际会计准则委员会书面许可,本出版物的内容(不论部分还是全部)不得以任何形式(目前已知的和今后发明的任何电子、机械或其他手段,包括照像复制及录音),或以任何信息储存和恢复系统重新印制或生成。

中国财政经济出版社出版

社址:北京东城大佛寺东街8号 邮政编码:100010

北京财经印刷厂印刷 各地新华书店经销

850×1168毫米 32开 16印张 380000字

1995年12月第1版 1995年12月北京第1次印刷

印数:1—6000 定价:35.00元

ISBN 7-5005-2865-5/F·2716

图字:01-95-776号

(图书出现印装问题,本社负责调换)

《会计准则丛书》

总 序 言

坚持“一个中心、两个基本点”的基本路线，推动社会生产力的大发展，使我国的社会经济面貌发生了巨大而深刻的变化。抓住当前有利时机，加快改革开放的步伐，集中精力把经济建设搞上去，沿着建设有中国特色的社会主义道路继续前进，已经成为全党和全国人民的共同心声。

改革开放是解放和发展社会生产力的必由之路。客观形势的发展，迫切要求我们在会计改革上，胆子要更大些，步子要更快些，思想要更解放些，大胆探索，大胆试验，敢于和善于吸收、借鉴当今世界的先进管理方法和经验，为加快改革开放和建设社会主义服务。

会计改革作为财政经济改革的一个重要方面，对于转换企业经营机制和政府管理职能，对于培育和发展社会主义市场经济机制，对于扩大开放、更多地吸引外资，都越来越显示其重要作用，并日益受到人们的关注。改革会计核算制度，总结我国经验，借鉴国际惯例，制定会计准则，是财政经济改革和发展的迫切要求。制定和实施会计准

则是一项系统工程，需要我们作长期努力。一方面，要作深入细致的调查研究，认真学习其他国家的先进经验和实践，另一方面还要宣传和普及会计准则知识，加强会计人员培训，提高会计人员业务素质。我们组织编辑出版《会计准则丛书》，旨在推荐国内外有关会计准则研究的最新成果，系统讲解我国会计准则，全面介绍国际组织和有关国家制定会计准则的经验，不断地推动制定和实施中国会计准则的进程。

国务委员兼财政部长王丙乾同志对制定中国会计准则和编辑出版《会计准则丛书》十分重视，百忙中为丛书题写了书名，这是对我们工作的鼓励和鞭策。我们也希望广大会计界人士积极参与和支持这一工作，积极为丛书撰稿，对编好丛书提供建议，共同为我国的会计改革奉献聪明才智。

财政部会计事务管理司

1992年4月20日

编 者 的 话

至 1990 年底,国际会计准则委员会已发布了 31 项国际会计准则,即 IAS1—IAS31。其中 IAS3 “合并财务报表”已自 1990 年 1 月 1 日起被 IAS27 “合并财务报表和对子公司投资的会计”所替代;IAS6 “价格变动在会计上的反映”已自 1983 年 1 月 1 日起被 IAS15 “反映价格变动影响的资料”所替代,因此,实际有效的国际会计准则只有 29 项。这 29 项国际会计准则的中文译本已编入《会计准则丛书》,由中国财政经济出版社于 1992 年出版。

近年来,随着国际间贸易与投资活动的日益发展,会计标准的协调一致,会计信息的相互可比显得越来越重要,然而,由于修订前的国际会计准则允许对同一经济业务采用多种不同的会计方法进行核算,因而影响了财务报表提供的会计信息的可比性。为此,自 1987 年开始,国际会计准则委员会就着手了一项旨在提高财务报表可比性的计划,即“可比性与改进”,以修订和改进现行的国际会计准则。

作为财务报表可比性项目而修订的 10 项国际会计准则已于 1993 年 11 月得到批准,并将对 1995 年 1 月 1

日开始或以后的报告期的财务报表生效。这 10 项修订过的国际会计准则是：

- IAS2 存货
- IAS8 本期净损益、基本错误和会计政策变更
- IAS9 研究与开发费用
- IAS11 建造合同
- IAS16 固定资产
- IAS18 收入
- IAS19 退休金费用
- IAS21 外汇汇率变动的影响
- IAS22 企业合并
- IAS23 借款费用

国际会计准则委员会已将这 10 项准则汇编成册出版，名为“财务报表可比性——1993 年修订的国际会计准则”。为了及时地向国内读者介绍国际会计准则的最新动态及发展变化，沈小南、朱海林同志已将 1993 年修订的这 10 项国际会计准则逐一译出，所有译稿均在中国会计学会主办的《会计研究》杂志上刊出。

除此之外，国际会计准则委员会还于 1992 年对 1977 年批准通过的 IAS7 “财务状况变动表”进行了修订，成为新的 IAS7 “现金流量表”，于 1994 年 1 月 1 日起生效（该准则不包括在财务报表可比性项目内）。修订后的 IAS7 也由他们译出并在《会计研究》杂志上刊登。

应读者的要求，同时也为了学习与查阅的方便，财政部会计司和中国会计学会决定将所刊以上译稿汇集成

册，编入《会计准则丛书》，由中国财政经济出版社出版。

本书译校工作得到我国知名会计学家杨纪琬教授的大力支持和热情指导。值本书出版之际，谨向他表示最衷心的感谢。

对于书中的错误与疏漏之处，欢迎广大读者批评指正。

编 者

1995年1月

前 言

1978 年，国际会计准则委员会作出决定，将减少或取消现行国际会计准则中可供选择的会计处理方法作为一个优先考虑的工作项目。随后，国际会计准则委员会又决定将此项目扩展到对国际会计准则其他方面的改进。

财务报表的可比性

1989 年 1 月，E32“财务报表的可比性”公布了，它代表着该项目第一个重要阶段的最高层次。E32 涉及 29 项议题，有关这 29 项议题的现行国际会计准则对相同的交易或事项的会计处理方法允许自由选择。国际会计准则委员会理事会根据各界对 E32 的评论意见，重新考虑了每项议题后，于 1990 年 6 月批准发布了“财务报表可比性意向书”。

“意向书”明确了理事会决定就 E32 的建议作根本性修改的三项议题，同时也明确了理事会决定沿用 E32 中 21 项议题的建议，不作修改。

对国际会计准则的改进

理事会在批准“意向书”时认识到，许多准则在其最初发布时，就会由于已出现的发展而需进行修改。“财务报表可比性意向书”中修改计划的实施，为必要的修订创造了良好的机会。因此，改进项目的目的就在于：

- (a) 根据“财务报表可比性意向书”中的要求修改准则；
- (b) 确保准则足够详细和完整、说明充分并与其他准则保持一致性；
- (c) 遵照“关于编制和提供财务报表的框架”，对每项准则进行复核；
- (d) 对披露要求进行复核；
- (e) 修改每一项准则的格式。

1991年，理事会公布征求意见稿 E37“研究与开发活动”、E38“存货”、E39“借款费用资本化”。这些征求意见稿涉及理事会决定就 E32 的建议作根本性修改的三个议题。

理事会根据 E37、E38 和 E39 的评论意见，重新考虑了“财务报表可比性意向书”中的议题后，重新批准了关于两项修改的决定，决定重新恢复 E32 中关于存货和借款费用资本化的建议。

理事会于 1992 年公布了其他修改的准则的征求意见稿，以使国际会计准则委员会的全体会员对实施“意向书”的修改和其他修订进行评论。

同时，理事会于 1993 年 11 月批准了修改过的准则，完成了“可比性和改进项目”现阶段的任务。所有修改过的准则将对 1995 年开始或以后的报告期的财务报表有效。

“财务报表可比性意向书”中涉及国际会计准则第 25 号“投资会计”的那些悬而未决的议题，作为“金融工具”(Financial Instrument)项目的一部分来处理。与融资租赁中融资收益的确认有关的未决议题，将在国际会计准则第 17 号“租赁会计”的修订中解决。

目 录

国际会计准则 2	存货 (1993 年修订)	(2)
国际会计准则 8	本期净损益、基本错误和会计政策 变更 (1993 年修订)	(11)
国际会计准则 9	研究与开发费用 (1993 年修订)	(33)
国际会计准则 11	建造合同 (1993 年修订)	(42)
国际会计准则 16	固定资产 (1993 年修订)	(68)
国际会计准则 18	收入 (1993 年修订)	(78)
国际会计准则 19	退休金费用 (1993 年修订)	(98)
国际会计准则 21	外汇汇率变动的影响 (1993 年修订)	(118)
国际会计准则 22	企业合并 (1993 年修订)	(132)
国际会计准则 23	借款费用 (1993 年修订)	(155)
附：国际会计准则 7	现金流量表 (1992 年修订)	(163)

国际会计准则 2 存货

(1993 年修订)

段 落

目的	
范围	(1 — 3)
定义	(4 — 5)
存货的计量	(6)
存货的成本	(7 — 18)
采购成本	(8 — 9)
转化成本	(10 — 12)
其他成本	(13 — 15)
劳务提供者的存货成本	(16)
成本计算方法	(17 — 18)
成本计算	(19 — 24)
基准处理方法	(21 — 22)
允许选用的处理方法	(23 — 24)
可实现净值	(25 — 30)
费用的确认	(31 — 33)
披露	(34 — 40)
生效日期	(41)

国际会计准则 2 存货

(1993 年修订)

目 的

本准则的目的在于对历史成本制度下存货的会计处理作出规定。存货会计中的基本问题是确定被确认为资产的存货成本是多少,该成本直到与之相关的收入实现时方结转。本准则对于确定存货成本及其随后确认为费用,包括减记至可实现净值,提供了实务的指导。本准则也提供了用于分配存货成本的计算方法的指导。

范 围

1. 本准则适用于按历史成本制度编制的财务报表中存货的会计处理,但不适用于:

(a) 建造合同(包括直接相关的劳务合同)中的在建工程(参见国际会计准则第 11 号“建造合同”);

(b) 金融工具;

(c) 生产者作为存货的牲畜、农林产品以及按某些行业的实务惯例,以可实现净值计量的矿产品。

2. 本准则替代 1975 年批准的国际会计准则第 2 号“历史成本制度下存货的估价与列报”。

3. 在第 1 段(c)中提到的存货,在生产的某些阶段是以可实现净值计量的。例如,如果农作物已经收割或矿产品已经开采,且

其销售通过远期合同或政府担保已能确保；或存在同类市场并且几乎不存在销售失败的风险，就是这种情况。这些存货不包括在本准则范围之内。

定 义

4. 本准则使用的下列词汇，有特定的含义：

存货——指下列资产：

- (a) 在正常经营过程中持有以备出售的；
- (b) 为出售而仍处在生产过程中的；
- (c) 在生产或提供劳务过程中将消耗的材料或物料。

可实现净值——指在正常生产经营过程中，以预计售价减去预计完工成本以及销售所必需的预计费用后的价值。

5. 存货包括购置以备再销售的商品，例如，零售商购入并用于零售的货物，或持有以备转售的土地和其他财产。存货也包括企业生产的产成品、在产品以及将用于生产过程的材料和物料。就劳务提供者而言，存货包括如第 16 段所述的劳务费用，此时企业还未确认相关的收入（参见国际会计准则第 18 号“收入”）。

存货的计量

6. 存货应以成本与可实现净值两者中较低者来计量。

存货的成本

7. 存货的成本应当包括所有的采购成本、转化成本以及其他使存货达到目前场所和状态而发生的成本。

采购成本

8. 存货的采购成本由采购价格、进口税金和其他税金（不含

企业日后可从税务局退回的税金)、运输费、装卸费以及其他可直接归于产成品、材料和劳务的费用构成。在确定采购成本时应扣除商业折扣、回扣和其他类似项目。

9. 采购成本也可能包括由于最近购置以外币计价的存货而直接产生的外币汇兑差额。这种情况很少见, 在国际会计准则第 21 号“外汇汇率变动的影响”中将其作为允许选用的处理方法。这些汇兑差额仅限于由于外币严重贬值或汇率下降而引起的汇兑差额, 且对这种贬值没有可行的套期保值方法, 而贬值又影响到由于最近购置以外币计价的资产而发生无法结算的负债。

转化成本

10. 存货的转化成本包括与单位产品直接相关的成本, 如直接人工, 它们也包括在将材料转化为产成品过程中发生的固定和变动间接生产费用系统地分摊的部分。固定间接费用指与产量无关, 并且相对保持不变的间接生产费用, 如厂房和设备的折旧和维修费用、工厂管理费用和行政费用。变动间接生产费用是指随产量直接或几乎直接变动的间接费用, 如间接材料和间接人工。

11. 固定间接生产费用分配计入转化成本应以生产设备的正常生产能力为基础。正常生产能力指正常生产条件下, 在若干时期或季节内预计能够达到的平均生产量, 其中考虑了计划维修所形成的生产能力的损失, 如果实际生产水平接近正常生产能力, 则可以实际生产水平为基础。分配计入各单位产品的固定间接费用额不因产量低或停工而增加。不分配的间接费用应在其发生的当期确认为费用。在产量特别高的时期, 分配计入单位产品的固定间接费用的数额将减少, 结果存货将以较低的成本计量。变动间接生产费用应以生产设备的实际使用程度为基础分配计入每单位产品。

12. 一个生产过程可能同时生产一种以上的产品。联合产品的生产，或既有主产品又有副产品的生产就属这方面的例子。如果每个产品的转化成本不能单独地加以识别，它们就应按合理和一致的方式在产品之间进行分配。例如，在产品可以单独辨认的生产阶段或生产结束时，以每个产品相应的销售价值为基础进行分配。大多数副产品就其性质来说，是不重要的。此种情况下，它们通常以可实现净值计量，且该价值应从主产品的成本中扣除。结果，主产品帐面价值与其成本将没有重大差异。

其他成本

13. 包括在存货中的其他成本限于使存货达到目前场所状态而发生的成本。例如，将为特定客户设计产品所发生的非间接生产费用或设计费用包括在存货成本中或许是恰当的。

14. 不应包括在存货成本中而应在其发生的当期确认为费用的项目有：

(a) 过量浪费的材料、人工或其他生产费用；

(b) 储存费用（那些在生产过程中为达到下一个生产阶段所必须的储存费用除外）；

(c) 无助于使存货达到目前场所和状态的行政管理间接费用；

(d) 销售费用。

15. 在有限制的情况下，借款费用可能包括在存货的成本中，这些情况在国际会计准则第 23 号“借款费用”允许选用的处理方法中作了明确规定。

劳务提供者的存货成本

16. 劳务提供者的存货成本主要包括人工、直接从事劳务提

供的人员（包括监管人员）的其他费用以及可分配的间接费用。与销售和一般管理人员相关的人工和其他费用不包括在劳务提供者的存货成本中，而应在其发生的当期确认为费用。

成本计算方法

17. 某些存货成本的计算方法，诸如标准成本法或零售价法，如果计算结果与成本接近，为简化核算，可以使用。标准成本是考虑了材料和物料、人工、效率和生产能力的正常水平而制定的，应定期对其进行检查，如必要，应根据当前情况进行修正。

18. 零售价法通常在零售业用于大量迅速周转的存货项目。这些项目具有类似的盈利率，对其采用其他成本计算方法不切实际。存货的成本根据销售额减去以恰当比例确定的毛利来确定，所使用的百分比要考虑已将价格降至最初售价以下的存货。一个适用于每个零售部门的平均百分比常常被采用。

成本计算

19. 对于通常不能互换使用的存货，以及为特定项目生产和单独存放的货物或劳务的成本应按个别计价法计算。

20. 成本的个别计价法指按可区分的存货项目的个别成本计价的方法。对于为某一个特别项目而准备的存货，不论是购入的还是生产的，个别计价法是个适宜的方法。但是，对于通常能互换使用的、数量较大的存货项目，个别计价法是不适宜的。在这种情况下，可以选用以期末存货推导出发出存货成本的方法预计对本期净损益的影响。

基准处理方法

21. 存货（第 19 段所涉及的存货除外）的成本应采用先进先