

第 章

1

国际会计准则及其指南

本章主要介绍国际会计准则(IAS)和国际审计准则(ISA)的基本要求,它们分别由国际会计准则委员会(IASC)和国际会计师联合会(IFAC)下属的国际审计实务委员会(IAPC)公布。

国际会计准则的重要程度在近些年来不断提高。1995年,IASC与证券委员会国际组织(IOSCO)达成协议,IOSCO将在跨国资本流动中考虑国际会计准则,在全球资本市场上以上市为目的的公司报表将完全以IASC公布的核心准则为基础。该核心准则包括一些IASC尚未制定的准则中的观点,同时涉及到对现有国际会计准则的修订。制定这些核心准则的时间安排是在1998年3月。在本书写作的时候,IASC正处于制定这些准则的浩大工程的中间阶段

IASC正在和已经完成的主要工作涉及以下领域:

- 所得税;
- 分部报告;
- 每股盈利;
- 财务报表的编制;
- 雇员利益;
- 损失;

- 无形资产、研究与开发费用和商誉；
 租赁；
 非持续经营；
 中期报告；
- 储备和非常事项；
 金融工具和投资；
- 农业。

新公布的关于所得税（IAS12 修订稿）和每股盈利（IAS33）的准则，均在 1998 年 1 月 1 日起生效。

关于分部报告的修订准则（IAS14 修订稿）已经通过，但在本书编写时尚未正式公布。另一项关于财务报表编制的准则也已经通过但尚未公布，它将代替原来的 IAS1、IAS15 和 IAS13。上述准则均在 1998 年 7 月 1 日生效，将影响此日期以后的会计期间。

IASB 正在其他处于不同完成阶段的领域继续努力工作。

下面对国际会计准则的概略说明，除上面提到的 IAS12 修订稿和新的 IAS33 准则外，其他涉及的都是现有准则。

1.1

财务报表的格式与内容

根据 IAS 的导言解释，财务报表包括资产负债表、利润表和财务状况变动表以及附注和其他说明。财务状况变动表按照 IAS7 的要求编制。

三个基本的会计假设——相关性、一贯性和可计量性是构成财务报表编制的基础，同时 IAS 是相互协调的。谨慎、实质重于形式和重要性的概念统驭会计政策的选择。IAS 并不试图用于非重要的项目。IASB 已经公布了一个“财务报表编制和列报框架”，它涉及财务报表的目的、质量特征和报表项目的定义、确认、计量以及资本和资本保全的概念。同时，它也考虑报表使用者及其要求。

IAS5 包含了对予以披露项目的详细揭示要求，这些揭示要求体现在资产负债表中，或者在利润表中，或者在附注中。这些基本的揭示要求也被 IAS 其他准则的要求不断强化。

IAS5 包含的总体要求是“为了使财务报表清晰和易于理解，所有的重要信息都应该加以披露”，同时它也要求财务报表揭示与前期可比的信息。

1.2

审计要求

除了国家法律和传统对审计报告的要求以外，对审计师的要求由一项 I-ASC 准则(ISA13) 提出。该准则覆盖了对财务报表实施审计后的审计报告的内容和格式要求，规定审计报告应该具有“关于已审计财务信息的清晰性的书面表述观点”，以及代表审计师对下列事项表达的结论性意见：

- 财务信息是否按照可以接受的会计政策编制，这些政策是否一贯地被采用；
- 财务信息是否符合有关法律法规的要求；
- 财务信息作为整体所表述的有关观点是否与审计师对审计对象经营情况的了解一致；
- 是否存在与前述财务报表编制有关的需要予以恰当披露的重要事项。

在审计报告中可以表达四种审计结论：无保留意见、保留意见、否定意见和拒绝表示意见。在做出保留意见、否定意见和拒绝表示意见时，应在审计报告中说明相关理由，以使审计报告清晰和易于理解。

1.3

计价原则

IAS 通常遵循历史成本的会计基础，但在 IAS16 中允许对固定资产重估计价，在 IAS25 中允许对投资的重估计价。IAS2 允许存货计价采用后进先出法(LIFO)。IAS28 要求在合并财务报表中按照权益法对投资进行计价，其他则按照成本法计价，享有的权益和重估的金额反映在个别财务报表中。

按照 IAS1 的要求编制财务报表，应对重要的会计政策给予清晰和准确的披露。

在严重通货膨胀环境下，IAS29 要求财务报表应在资产负债表日按可计量的货币单位重新调整和表述。

1.4

分组合并财务报表

按照 IAS27 的要求,当一个公司(母公司)控制一个或多个其他公司(子公司)时,母公司应该编制合并财务报表。控制被定义为“有能力统驭子公司的财务和经营政策,并能据此获得经济利益”。所有的国内、国外的子公司都应被纳入合并范围,但是如果控制只是暂时的或者由于长期的严厉管制影响母公司的控制权时,可以不纳入合并范围,这样的子公司被解释为投资(按 IAS25 的要求处理)。

如果它们是整体所有,或者事实上是整体所有且在少数股东并不反对的情况下,母公司可不编制合并报表。在这种情况下,母公司的名称和注册地应予以披露。

集团的成员应该有一致的会计核算期间,合并财务报表应该按照统一的会计政策编制,否则就是不可行的。

IAS28,即‘对联营投资的会计’准则,要求此类投资在合并财务报表中按照权益法进行账务处理(除非该项投资是为了再卖出而进行的,此时按照成本法核算)。在权益法下,被投资者经营损益中投资者应享有的份额包含在合并利润表中,投资数额依据被投资者净资产变动情况作相应调整。联营体被定义为其投资者没有处置利润的权力、不对企业具有重大影响、参与(而不是控制)其财务和经营决策的公司实体。当投资者持有被投资者 20% 或以上的股权时被认为具有重大影响,除非它能够清晰地解释不是如此;同样当投资者持有 20% 以下股权时,则被认为不具有重大影响,除非有反例证明不是这样。

IAS31 规范合营投资的处理。合营是双方或多方通过对一实体的经营活动实施共同管理,而达成共同控制的合同性协议。按比例共同经营实体,或者说共同经营活动是使用比例合并法的原因。在这种方法下,投资者对资产、负债、收益以及每一合营实体费用支出的比例份额均集中反映在其各自的财务报表中。权益法是一种被允许的变通方法。

IAS22 表述了企业合并的两种会计处理方法:

- 在购买法下,子公司资产和负债的公平市价与实际支付价格间的差额被视为商誉。正商誉应该在其寿命期内分期摊销。IAS22 要求摊销期不长于 5 年,除非更长的期限被认为是合理的,但最长也不能超过从购并日开始的 20 年。负商誉将被作为非货币性资产,或者作为递延损益处理。如果采用后者,

则负商誉被视同在 5 年之内的系统性的递延损益，除非更长期限被认为是合理的，但最长也不能超过 20 年。

- 在联营法下，资产、负债、收益以及购并中的费用支出均包含在从购并开始发生的时间内，或相类似期限内的财务报表中。

联营法仅仅用于利益联合的情况，也就是说，这种企业合并中合并企业的股权持有者共同控制或影响一个企业整体的净资产和经营活动，使关系到合并企业的风险和收益由双方持续相互分担，以致无法确认究竟哪一方是购并者。这种利益联合产生于相关企业同享投票权的交换，且通常通过合并企业管理中双方企业的管理来继续这种分享。

1.5

披 露

合并财务报表应该包含所有子公司、联营体和合营项目的报表其他的披露包括那些在集团组织中存在的、大量特殊的变动情况，或者是那些被排除在合并范围之外的子公司的情况。

1.6

折 旧

那些被预期在超过一个会计期间内使用但有使用期限的资产，以及那些为在生产期或服务期内使用，或者为租赁和其他管理目的而持有的资产，应该计提折旧(IAS4)。它们的成本或重估价值应该按系统的方法分配于它们延续使用的会计期间。在 IAS4 准则下，由于土地具有不可确定的使用期，因而可以不计提折旧，但建筑物应该计提折旧。

对每一项主要的资产，应该披露：

- 选用的折旧方法；
- 选用的使用期限或折旧率；
- 当期的折旧总额；
- 累计的折旧总额。

折旧方法的选择应遵循一贯性原则，如果改变折旧方法，应该披露改变的原因和造成的影响。

1.7

租 赁

AS17 区分‘融资租赁’和‘经营租赁’；前者指伴随着资产从出租方转移到承租方，其相应的风险和收益也转移给承租方的租赁形式，而后者则不发生此种转移。

1.7.1 融资租赁

承租方将融资租赁看做是资产的取得和债务的承担。其内含的价值是最初租赁时取得的资产的公允价值（如果较低时采用当前市价），且应该按照与购买资产相同的方法计提折旧。租赁支付分为财务费用（整个租赁中的费用支出）和付给出租方的负债融资。

在出租方的资产负债表中，一项融资租赁的资产项目被表示为一项递延的可收回项目，而不是固定资产。租赁收入被分解为利息收入（基于外部投资的持续性的收入）和可收回款项的递减。

1.7.2 经营租赁

承租方应将经营租赁支出作为收入的抵减，经营租赁资产不包含在资产负债表中的资产项目下。

出租方将经营租赁出租的资产在资产负债表上如固定资产一样列示

1.7.3 披露

承租方应披露：

- 融资租赁资产项目的价值；
- 与上述资产相关的负债；
- 两种租赁方式下租金支付所承担的最低限度的责任。

出租方应披露：

- 融资租赁的总投资额和相应的未收到的财务收益；
- 融资租赁收益的分配基础；

- 经营租赁资产的成本和折旧的计提。

1.8

研究与开发

在 IAS9 中，研究与开发成本包括研究开发人员的薪水和报酬、原材料和服务费用、设备的折旧或摊销、专利权或特许权使用费以及其他的一般性的间接费用。所有这些成本均应在发生当期费用化，除非是属于下列条件的特殊项目：

- 项目清晰定义且相关成本能够确认；
- 项目已被证明技术上是可行的，并且管理层倾向于生产并促销、或者是使用对该项目的成果；
- 能明确表明项目成果存在市场潜力；
- 存在完成项目的附加资源。

如果这些条件成立，开发成本能够向前递延，并在项目成果预期销售或使用的期限内摊销。开发成本递延净值不应超过其未来能够带来的收益值。

开发性成本一旦被核销就不应再生效。

研究与开发费用的披露应该包括当期的研究与开发费用（包括递延的开发成本摊销）、非摊销的开发成本以及摊销的方法等内容。

1.9

存 货

依据 IAS2，存货应按照成本与可变现净值孰低法计价。成本是所有购买成本(包括进项税款、购买支付的税金和运输费用)、转运成本以及其他使存货置于现在的地点和环境下的系统分摊的费用的总和。IAS2 指出，在使用先进先出法(FIFO)或加权平均成本法时经常要计算历史成本。但如果披露了后进先出法(LIFO)的影响时，这种方法也是允许的。可变现净值可以通过逐项计算或分类计算得出。

IAS11 涉及长期合同会计（这些合同起始和结束于不同的会计期间），适用于无论是采用固定价格、还是成本加成类型的合同，该准则要求使用完工比例法来确认收益和费用。

有关的披露信息包括运用于存货计价的会计政策，如计价公式和存货依据经营需要所做的分类项目。对于长期合同，工程进度和已收或应收项目也应予以披露。

1.10

外币折算

IAS21 要求分别处理以下类型的外币折算和余额：

- 整个实体公司（包括海外分支机构或其经营视为母公司整体的一部分的子公司）；
- 海外分支机构或不作为母公司整体经营的子公司。

对于前者，外币折算按交易发生时的外汇汇率加以记载。在每个资产负债表日，货币性资产和负债按收盘汇率计价，非货币性项目（固定资产）则不再重估计价而延续使用历史汇率。货币性项目折算差异在当期利润表中予以确认，但与长期项目有关的除外，它们可以递延在项目存续的未来期限内确认。

对于后者，在每个资产负债表日，所有的资产和负债项目按收盘汇率折算，母公司净投资额按收盘汇率折算的差异直接计入股东权益。上述任何差异可以被针对海外分支机构或子公司的保值性长期负债所形成的差异抵消。利润表项目可以按照当期平均汇率或收盘汇率折算。

1.11

纳 税

在 IAS12(1996 年修订)下，当期和前期应付税款在未付范围内均被确认为负债。

除下述原因引起的以外，递延税收负债应对所有应课税的时间性差异加以确认：

- 不是为了减除税收目的而摊销的商誉；
- 在下述交易中资产和负债的初始确认：

(1)非企业合并；

(2)在交易中，既不影响会计利润也不影响应税利润（税收损失）。

相类似地，递延税收资产应该对所有可抵减的时间性差异，在应税利润能

够利用的可抵减的时间性差异的范围内加以确认。

递延税收资产和负债项目应按资产变现或负债偿付时预期的税率加以计量，该税率是资产负债表日合法的或实质上合法的税率。

除税收费用的主要构成内容之外，还要求披露下列信息：

- 当期和递延的与权益直接相关的税收项目；
- 与非常项目相关的税收；
- 与会计利润相一致的税收费用；
- 自上一个会计期间以来税率变动的说明；
- 被确认的可抵减时间性差异、税收损失和非递延税款贷方的金额；
- 与未确认递延税收负债且与对子公司投资相关联的时间性差异的金额；
- 递延税收资产和负债以及收入和费用确认的金额；
- 非持续经营下的税收影响。

1.12

非常事项与前期事项

在 IAS8 中，非常事项被定义为由那些与企业正常的经营活动截然不同的事件或交易引起的，因而预期不会频繁或有规律发生的收入或费用支出。每个非常事项的性质和金额应该被单独披露。无论如何，为使当期的信息质量具有可比性，应该充分披露相关信息。

前期事项，是由前期财务报表的错误而引起，以及会计政策变更所导致的调整而引起的事项。它应该通过对前期留存收益的调整以保证利润表的可比性，或者在利润表中作为本年净利润的一部分单独披露。仅当法律或会计准则制定团体要求时，或变更能够使企业财务报表中的事项和交易更合理地被揭示时，才能对会计政策进行变更。会计估计（如坏账准备计提比例和预计的固定资产使用年限）变化的影响应该作为常规经营活动形成损益的一部分被包括进来。

1.13

退休金

提供给雇员的退休金费用的处理在 IAS19 中有规定。该准则对固定比例的退休金计划和按捐助级别定义的退休金计划加以区分。

对于前者, IAS19 要求在利润表中通过一贯性地使用实际退休金提取法或计划退休金计算法来反映有关费用。与雇员提供服务相关的退休金费用被确认为当期费用, 以前提供服务的成本应在雇员预期的工作期间内系统地确认为费用或收益。

对于按捐助级别定义的退休金计划, 该计划下要求雇主捐助的退休金金额应与相应期间的收入相配比。

1.14

关联方交易

IAS24 认为, 如果一方有能力控制其他方或者通过制定财务和经营决策能够给其他方实施重大影响, 那么它们之间就是有关联的。因此, 关联方包括集团成员、联营企业、能实施重大影响的有足够表决权的所有者以及诸如总经理这样的关键管理人员。

披露

由于关联方关系可以影响一个企业的财务状况和经营成果, 因而要求披露下列信息:

- 如果一方有能力控制另一方, 那么这种关系必须予以披露, 而不论它们之间是否发生交易;
- 如果关联方发生了交易, 那么关联关系的性质、交易的类型和交易的主要内容(如交易数量、金额和定价政策)等应该予以披露。

1.15

分部信息

上市公司和其他经济上有重要影响的企业必须披露那些被认为对该企业有重要影响的每一个行业分部和地理分部的下列信息：

- 每个行业分部经营活动的描述和地理分部之间的比较；
- 销售收入或者其他所得，并单独确认是部门之间的还是部门以外的；
- 分部经营成果；
- 分部控制的资产；
- 分部间的定价政策。

在分部报告中提供的信息与财务报表中提供的信息应该是协调一致的。

分部的认定发生变化或者其后的会计活动发生变化，应该披露发生变化的性质和原因，如果会计活动发生变化的，还应同时披露其财务影响。

1.16

政府补贴的处理

政府补贴只有当下述条件能够合理地确定时，才加以确认：

- 与补贴相关的条件完全具备；
- 补贴能够收到。

IAS20 指出，补贴的处理依据于补贴是针对损益项目还是资产项目

当补贴是作为损益性费用支出的补偿时，它应该与引起其在利润表中的费用项目相匹配。当费用（或损失）已经发生时，补贴应恰当地作为非常项目加以披露。

作为资产成本的补偿时，补贴或者作为费用的抵减，或者视为递延收益。

当补贴可以付还的时候，可付还部分应首先抵减任何未摊销的递延贷方，多余部分应立即作为会计估计的变更。如果补贴是作为资产成本抵减的，那么可付还部分应记录为资产价值的增加，任何附加累计的折旧应立即作为费用冲销收益。

与补贴有关的会计政策应该与对补贴的性质和范围以及其他附属可收回项目的说明一起，在会计报表附注中披露。如果与补贴有关的外部条件被确

认,也必须予以披露。

1.17

承付款项与或有事项

IAS10 负责对或有事项和资产负债表日后事项的处理。它要求对或有损失的结果给予估计。所谓或有损失是指一项资产价值即将被消耗是极有可能的,并且能对损失作出合理的估计。或有收益不被确认。如果没有计提准备,除非该项损失发生的可能性极小,否则应披露:

- 或有事项的性质;
- 可能影响未来情况的不确定的因素;
- 对财务影响的估计或者不能估计的理由陈述。

1.18

物价水平变动

对于收入、利润、资产或雇员水平与其经营所处的经济环境有重要关系的企业,IAS15 要求其提供反映物价变动影响的信息。这些信息应该在基本财务报表或补充资料中列示。

该准则要求披露:

- 折旧的调整;
- 销售成本的调整;
- 对货币项目的相应调整,以及该调整对借入资本和权益资本的影响;
- 上述调整导致的总体影响。

计算调整所采用的方法应予以披露。如果用现行成本法,那么应该提供在资产负债表日有关固定资产和存货的现行成本。

当一个企业在报告通货膨胀环境下的企业流动性情况时,IAS29 要求其财务报表应该按资产负债表日的可计量货币单位折算揭示。反映前期状况的相应指标也应重新表述。

持有货币的净损失或收益应该包含在净利润中,同时应单独披露其基本情况。

应该披露下列信息:

有关指标重新表述的事实；
财务报表是基于历史成本还是现行成本；
采用的物价指数的确定方法和物价水平，以及本期和前期该指数的变动情况。

1.19

确定并由 IASC 公布的公告

IASC 条例

国际会计准则的历史和揭示

国际会计准则公告前言

财务报表编制和呈报的框架

IAS 1 会计政策的表述

IAS 2 存货

IAS 3 (被 IAS27 和 IAS28 代替)

IAS 4 折旧会计

IAS 5 财务报表应披露的信息

IAS 6 (被 IAS15 代替)

IAS 7 现金流量表

IAS 8 本期净损益、基本错误和会计政策变更

IAS 9 研究与开发费用

IAS 10 或有事项和资产负债表日后事项

IAS 11 建筑合同

IAS 12 所得税会计(被修订的 IAS 12 代替,1998 年 1 月 1 日生效)

IAS 13 流动资产和流动负债的呈报

IAS 14 按分部报告财务信息

IAS 15 反映价格变动影响的信息

IAS 16 不动产、厂房和设备

IAS 17 租赁会计

IAS 18 收入

IAS 19 退休金费用

IAS 20 政府补贴会计处理和对政府援助的揭示

IAS 21 外汇汇率变动的影响

IAS 22	企业合并
IAS 23	借款费用
IAS 24	对关联方的披露
IAS 25	投资会计
IAS 26	退休金计划会计和报告
IAS 27	合并财务报表和对附属公司投资会计
IAS 28	联营投资会计
IAS 29	恶性通货膨胀经济中的财务报告
IAS 30	银行和类似金融机构财务报表应揭示的信息
IAS 31	合营中权益的财务报告
IAS 32	金融工具 披露和呈报
IAS 33	每股收益(1998 年 1 月 1 日)

第 2 章

欧洲经济共同体指令

欧共体委员会(CEC)已经通过了关于《公司法》的大量指令,该指令对欧共体成员国并不产生直接的立法影响,但成员国必须将每个指令的内容按指令中包含的时间纳入它们各自的法律之中。

除所有成员国被要求将指令纳入国家法律中的强制性要求外,指令中含有很多成员国的自由选项。这些自由选项可依每个成员国的具体情况包括在各国法律之中。

欧共体成员

1993 年 4 月 1 日

成为成员国的日期	
奥地利	1995 年 1 月
比利时	1957 年 3 月
丹麦	1973 年 1 月
芬兰	1995 年 1 月
法国	1957 年 3 月

续表

成为成员国的日期	
德国	1965 年 4 月
希腊	1981 年 1 月
爱尔兰	1973 年 1 月
意大利	1957 年 3 月
卢森堡	1957 年 3 月
荷兰	1957 年 3 月
葡萄牙	1986 年 1 月
西班牙	1986 年 1 月
瑞典	1995 年 1 月
英国	1973 年 1 月

已通过或提议的欧共同体指令

序号	通过日期	主题描述
第 1 号	1968 年 3 月 9 日	公开呈报项目如章程、财务报表、公司董事会；公司承担合约的合法性
第 2 号	1976 年 12 月 14 日	公开上市公司的形式、最小资本要求、资本维持、增资、减资的规则
第 3 号	1978 年 10 月 9 日	同一成员国公开上市公司合并的规定
第 4 号	1978 年 7 月 25 日	公司年度财务报表的格式和内容
第 5 号	仍未通过	公开上市公司结构和董事会结构的规定、雇员参与
第 6 号	1982 年 12 月 17 日	公开上市公司分立的规定
第 7 号	1983 年 6 月 13 日	编制合并财务报表及编制方法的要求
第 8 号	1984 年 4 月 10 日	执行法定审计的个人责任的核准
第 9 号	草案被撤回	含有一个公开上市公司为子公司的合并
第 10 号	仍未通过	不同成员国的公开上市公司的合并
第 11 号	仍未通过	在另一国注册的公司的分支机构的揭示
第 12 号	仍未通过	私人有限公司的单个成员
第 13 号	仍未通过	兼并

2.1

财务报表的格式与内容

第 4 号指令要求财务报表应包括资产负债表、利润表及附注。该指令也含有资产负债表和利润表可选择的格式设计，其中一种格式要求在细节上采用规定的设计、项目的顺序、专有名词和术语。该指令中也含有对小型和中型公司减少揭示要求的规定(见以下的公开呈报要求)。

2.2

公开呈报要求

第 1 号指令要求，每个成员国应为每个已注册公司在其中心地、经营地或公司注册地保持档案。年度财务报表和审计报告被要求归入这样的档案中，成员国选项允许小型和中型企业以简略式的财务报表存档。

小型或中型公司是指那些在它们的资产负债表日不超过下列三个标准中的两个的公司：

	小型公司	中型公司
资产负债表总额	200 万欧洲货币单位	800 万欧洲货币单位
净销售额	400 万欧洲货币单位	1 600 万欧洲货币单位
年平均雇员数	50 人	250 人

当然，这些限制可能被将来的委员会指令改变。按粗略估算，1.5 美元约等于 1 欧洲货币单位。

2.3

审计要求

第 4 号指令要求，所有公司的财务报表应被审计，虽然成员国可能免除对小型公司的审计要求。除审计财务报表之外，审计师必须保证年度报告是与那些财务报表一致的。第 8 号指令详细规定了对审计师资格的要求。审计师