

国际会计准则与财务报告准则 ——研究与比较

(第 2 版)

The IAS and IFRS : Their Research and Comparison
(Second Edition)

汪祥耀 邓 川 等著

立信会计出版社

国家社科基金项目(04BJY014)和浙江省社科规划项目
(NX03GL24)阶段性研究成果

浙江财经学院学术专著出版基金资助

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 汇率变动的影晌(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 IF-RS7 ,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，IASB 却遇到了新的挑战。这种挑战一方面来自于 IASB 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 IASB 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 IASB 理事会的会员所在机构和 IFAC 提供。虽然至 2000 年年底，IASB 的会员数量已扩大到 112 个国家的 153 个会计职业团体，但是 IASB 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 IASB 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 IASB 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，IASB 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 IASB 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 IASB 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 IASB 的理事会，基本没有介入 IASB 的工作，也没有真心支持 IASB 的国际会计准则，因此，事实上造成了 IASB 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，IASB 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 IASB 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 IASB 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、企业购并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

^① 除非我们闭关锁国,回到“一无内债、二无外债”的年代。

关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,最终取得国际游戏规则的制定权^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

^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。

和我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

IAS10	资产负债表日后事项·····	95
IAS11	建造合同·····	101
IAS12	所得税·····	112
IAS14	分部报告·····	125
IAS16	不动产、厂房和设备·····	134
IAS17	租赁·····	147
IAS18	收入·····	164
IAS19	雇员福利·····	172
IAS20	政府补助会计和对政府援助的披露·····	188
IAS21	汇率变动的影响·····	197
IAS23	借款费用·····	210
IAS24	关联方披露·····	217
IAS26	退休福利计划的会计和报告·····	225
IAS27	合并财务报表和单独财务报表·····	231
IAS28	对联营企业的投资·····	248
IAS29	恶性通货膨胀经济中的财务报告·····	261
IAS30	银行和类似金融机构财务报表中的披露·····	267
IAS31	合营中的权益·····	276
IAS32	金融工具披露和列报·····	289
IAS33	每股收益·····	305
IAS34	中期财务报告·····	323
IAS36	资产减值·····	332
IAS37	准备、或有负债和或有资产·····	349
IAS38	无形资产·····	362
IAS39	金融工具确认和计量·····	372
IAS40	投资性房地产·····	402
IAS41	农业·····	416

第四部分 国际财务报告准则研究与比较

IFRS1	首次采用国际财务报告准则·····	427
IFRS2	以股份为基础的支付·····	441
IFRS3	企业合并·····	454
IFRS4	保险合同·····	476

IFRS5 持有以备出售的非流动资产和终止经营	486
IFRS6 矿产资源勘探和评价	497

第五部分 附 录

附录一 IASC 和 IASB 发展简史(大事录)	507
附录二 国际会计准则与国际财务报告准则一览表	518
附录三 美国会计准则一览表	520
附录四 英国会计准则一览表	529
附录五 国际会计准则理事会 2003 年底对原 15 项国际会计准则的最新修订要点	532
附录六 国际会计准则与中国会计标准主要差异比较表	536
附录七 各国采用国际财务报告准则概况	551
附录八 本书主要缩略语一览表	558

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

一、IASC 及其准则发展历史的简要回顾

国际会计准则委员会(IASC)的创立可以追溯到 1966 年。当时,由任英格兰和威尔士特许会计师协会(ICAEW)会长的本森(Herry Benson)爵士首先发起,联合美国和加拿大会计师协会共同成立了“会计师国际研究小组”(AISG)。成立该研究小组的目的就是对英、美、加三国的会计准则与会计实务开展比较研究并发表研究报告。虽然 AISG 的工作取得了一定的成效,但是要推动会计准则的国际协调,仅仅靠对上述三国的情况开展比较研究,是远远不够的。

为了将 AISG 发展成为一个具有广泛代表性的国际性组织,在 1972 年悉尼召开的第十次国际会计师大会上,本森就建立国际性组织的必要性问题向各主要国家发出倡议。会后,成立了“会计职业国际协调委员会”。该组织成立以后,与一些主要国家进行协商,形成了设立国际会计准则委员会的方案,这为以后正式成立国际会计准则委员会奠定了基础。

1973 年 6 月,经澳大利亚、加拿大、法国、德国、日本、墨西哥、荷兰、英国和美国等 9 个国家的 16 个主要会计职业团体发起,在伦敦成立了国际会计准则委员会,并开始从事制定国际会计准则的工作。IASC 刚成立时,只有上述“创始会员”是正式会员,其他陆续参加的会计职业团体均是非正式会员,1977 年以后取消了这种划分。1982 年,根据 IASC 与国际会计师联合会(IFAC)一份协议的安排,IFAC 的所有会员都可以自动成为 IASC 的会员。以后,IASC 会员的数目发展得很快,至 2000 年底 IASC 正式改组前,IASC 已包括 112 个国家的 153 个会计职业团体。

IASC 原设有“理事会”(The IASC Board)、“咨询小组”(The Consulting Group)和“筹划委员会”(The Steering Committees)等下属机构,1994 年成立了“顾问委员会”(The Advisory Council),1998 年成立了“常设解释委员会”(The Standing Interpretations Committee,缩写为 SIC),1999 年通过“塑造 IASC 的未来”的报告,开始对 IASC 的组织结构作出全面改组。

IASC 的国际会计准则由 IASC 理事会负责制定,至 2001 年 1 月为止已发布 41 项国际会计准则。IASC 理事会成员由两方面的代表组成:① 最多不超过 13 个国家的会计职业团体的代表;② 由 IASC 理事会增选的、最多不超过 4 个对财务报告感兴趣的其他组

织的代表。制定一份国际会计准则,首先需要进行项目立项,成立“筹划委员会”,然后按照所谓的“国际充分程序”起草和制定准则,准则草案需要广泛征求各方面以及“咨询小组”和“顾问委员会”的意见;准则的正式发布,则必须经过 IASC 理事会 3/4 以上的代表通过。

“常设解释委员会”(SIC)的职责是对已发布的国际会计准则作出解释,也包括对实践中正在出现或已经存在的重大分歧作出解释。通常由 SIC 确定议题、组织讨论、对外征求意见后,最终制定“SIC 解释公告”,并提交 IASC 理事会审批。“SIC 解释公告”草案经 IASC 理事会 3/4 以上的成员通过后,即可正式对外发布。经“常设解释委员会”批准发布的“SIC 解释公告”,与国际会计准则具有同样的使用效力,IASC 通常要求对国际会计准则以及解释公告进行“全面的遵守”(Full Compliance)。至 2001 年为止,共发布了 30 项“SIC 解释公告”。

从 1973 年起至 2001 年 IASC 被正式改组为止,IASC 及其准则大致经历了三个发展阶段:

(1) 1973 ~ 1988 年,汇集与借鉴各国会计准则和会计惯例的阶段。在此阶段,IASC 共制定了 26 项国际会计准则。但当时的指导思想是尽量兼顾各国的会计实务。因此当时所制定的准则在某种程度上只是对各国会计实务的汇集,企业有很大的选择余地。

(2) 1989 ~ 1994 年,实施“可比性和改进计划”(Comparability/Improvement Projects)的阶段。为了减少会计备选方法,提高财务报表的可比性,IASC 开始实施“可比性和改进计划”。在此阶段,IASC 根据“财务报表可比性意向书”的要求,于 1993 年对已发布的 10 项准则进行全面修订,并于 1994 年对其余的 18 项准则进行“格式重排”。通过实施“可比性和改进计划”,IASC 将修订的国际会计准则中可选择的会计处理方法从原来的 38 个减少到 15 个,并首次划分了“基准处理法”和“备选处理法”。

(3) 1995 ~ 2000 年,制定“核心准则”的阶段。从 20 世纪 90 年代中期开始,在“证券委员会国际组织”(IOSCO)的支持下,IASC 致力于制定一套可以在全球资本市场上使用的“核心准则”(Core Standards)。1998 年 12 月,随着国际会计准则第 39 号(IAS39)“金融工具:确认和计量”的批准发布,40 项“核心准则”宣告全部完成。2000 年 5 月,IOSCO 宣布,已经完成了其中 30 项“核心准则”的评审工作,目前正向世界各主要资本市场推荐使用。

“核心准则”的制定,促进了国际会计准则的改进和发展,同时也大大地激发了 IASC 的雄心壮志。1998 年,IASC 的“战略工作小组”(SWP)提出了“塑造 IASC 的未来”的报告,建议对 IASC 进行全面改组,并将 IASC 的基本目标从原先的“协调与改进各国会计准则”变成“制定全球会计准则”(Developing Global Accounting Standards)。随后,IASC 修改章程,改组组织架构,新成立了国际会计准则理事会(IASB)。IASB 自 2001 年 4 月正式运作后,全力支持国际会计和财务报告准则与各国会计准则的“趋同”(Convergence),开创了国际会计准则发展的新纪元。

二、IASC 的准则文告

IASC 发布的会计准则文件有两种 :一是国际会计准则 (IAS) ;二是常设解释委员会解释公告 (SIC Interpretations)。两者具有相同的权威性 ,应结合使用。此外 ,IASC 还在 1989 年发布了“ 编报财务报表的框架 ”。该框架性文件不属于具体的会计准则 ,是用以制定和评价国际会计准则的指导性文件。

(一) 国际会计准则

IASC 从成立起到 2001 年 1 月底为止 ,先后发布了 41 项国际会计准则 (IAS) ,其中 IAS3、IAS4、IAS5、IAS6、IAS9、IAS13、IAS25 等 7 项准则已被以后发布的国际会计准则所取代 ,目前实际生效的国际会计准则只有 34 项。分别是 :

IAS1 财务报表的列报 (1997 年 8 月修订后发布 ,取代 1975 年发布的 IAS1“ 会计政策的披露 ”、1976 年发布的 IAS5 和 1979 年发布的 IAS13)

IAS2 存货 (1993 年 12 月修订后发布 ,取代 1975 年 10 月发布的 IAS2“ 历史成本制度下存货的计价和列报 ”)

IAS3 合并财务报表 (1976 年 6 月发布 ,1989 年被 IAS27 和 IAS28 取代)

IAS4 折旧会计 (1976 年 10 月发布 ,1994 年重编 ,有关内容已分别被 IAS16 和 IAS38 取代 ,1999 年 7 月撤销)

IAS5 财务报表应披露的信息 (1976 年 10 月发布 ,1994 年重编 ,1997 年被 IAS1 取代)

IAS6 物价变动的会计反应 (1977 年 6 月发布 ,1981 年被 IAS15 取代)

IAS7 现金流量表 (1992 年 12 月修订后发布 ,取代 1977 年 10 月发布的 IAS7“ 财务状况变动表 ”)

IAS8 当期净损益、重大差错和会计政策变更 (1993 年 12 月修订后发布 ,取代 1978 年 2 月发布的 IAS8“ 异常项目、前期项目和会计政策的变更 ”)

IAS9 研究与开发费用 (1978 年 7 月发布 ,1993 年修订 ,1998 年被 IAS38 取代)

IAS10 资产负债表日后事项 (1978 年 10 月发布 ,1999 年 5 月修订后发布)

IAS11 建造合同 (1979 年 3 月发布 ,1993 年 12 月修订后发布)

IAS12 所得税 (1979 年 7 月发布 ,1996 年 10 月修订后发布)

IAS13 流动资产和流动负债的列报 (1979 年 11 月发布 ,1994 年重编 ,1997 年被 IAS1 取代)

IAS14 分部报告 (1981 年 8 月发布 ,1994 年重编 ,1997 年 8 月修订后发布)

IAS15 反映物价变动影响的信息 (1981 年 11 月发布 ,1994 年重编)

IAS16 不动产、厂房和设备 (1982 年 3 月发布 ,1993 年 12 月修订后发布)

IAS17 租赁 (1982 年 9 月发布 ,1994 年重编 ,1997 年 12 月修订后发布)

IAS18 收入 (1982 年 12 月发布 ,1993 年 12 月修订后发布)

- IAS19 雇员福利(1983 年发布,1993 年 12 月、1998 年 2 月修订后发布)
- IAS20 政府补助会计和政府援助的披露(1983 年 4 月发布,1994 年重编)
- IAS21 汇率变动的影晌(1983 年发布,1993 年 12 月修订后发布)
- IAS22 企业合并(1983 年 7 月发布,1993 年 12 月、1998 年 9 月修订后发布)
- IAS23 借款费用(1984 年 3 月发布,1993 年 12 月修订后发布)
- IAS24 关联方披露(1984 年 7 月发布,1994 年重编)
- IAS25 投资会计(1986 年 3 月发布,1994 年重编,2001 年被 IAS39 和 IAS40 取代)
- IAS26 退休福利计划的会计和报告(1987 年 1 月发布,1994 年重编)
- IAS27 合并财务报表和对子公司投资会计(1989 年 4 月发布,1994 年重编)
- IAS28 对联营企业投资会计(1989 年 4 月发布,1994 年重编)
- IAS29 恶性通货膨胀经济中的财务报告(1989 年 7 月发布,1994 年重编)
- IAS30 银行和类似金融机构财务报表中的披露(1990 年 8 月发布,1994 年重编)
- IAS31 合营中权益的财务报告(1990 年 12 月发布,1994 年重编)
- IAS32 金融工具 披露和列报(1995 年 6 月发布)
- IAS33 每股收益(1997 年 2 月发布)
- IAS34 中期财务报告(1998 年 2 月发布)
- IAS35 终止经营(1998 年 6 月发布)
- IAS36 资产减值(1998 年 6 月发布)
- IAS37 准备、或有负债和或有资产(1998 年 9 月发布)
- IAS38 无形资产(1998 年 12 月发布)
- IAS39 金融工具 确认和计量(1998 年 12 月发布)
- IAS40 投资性房地产(2000 年 4 月发布)
- IAS41 农业(2001 年 1 月发布)

(二) 常设解释委员会解释公告

IASC 的常设解释委员会于 1997 年 1 月成立,其目的是通过对有可能引起争论的会计问题的解释,推动国际会计准则的正确运用,提高按国际会计准则编制的财务报表在世界范围内的广泛可比性。到目前为止,常设解释委员会已发布 30 项解释公告(SIC),但 SIC4、SIC26、SIC32 尚未正式发布,而 SIC8 则在 2003 年 6 月被国际财务报告准则第 1 号(IFRS1)“首次采用国际财务报告准则”所取代。SIC 解释公告的具体内容如下(括号内为与本号 SIC 公告相关的国际会计准则):

- SIC1 一致性:存货成本的不同计算方法(IAS2)
- SIC2 一致性:借款费用资本化(IAS23)
- SIC3 消除与联营企业交易中的未实现利润和损失(IAS28)
- SIC5 金融工具的分类:或有结算条款(IAS32)

- SIC6 修改现有软件的费用(框架)
- SIC7 引入欧元(IAS21)
- SIC8 首次采用国际会计准则作为首要的会计基础(IAS1)(2003 年6月被 IFRS1 取代)
- SIC9 企业合并 :区分为购买或权益集合(IAS22)
- SIC10 政府援助 :与经营活动没有特定联系的政府援助(IAS20)
- SIC11 外汇 :严重货币贬值所导致损失的资本化(IAS21)
- SIC12 合并 :特殊目的实体(IAS27)
- SIC13 共同控制实体 :合营者的非货币收入(IAS31)
- SIC14 不动产、厂房和设备 :项目减值或损失的补偿(IAS16)
- SIC15 经营租赁 :激励措施(IAS17)
- SIC16 股本 :购回本身的权益性工具(库藏股)(IAS32)
- SIC17 权益 :权益交易费用(IAS32)
- SIC18 一致性 :允许选用的处理方法(IAS1)
- SIC19 报告货币 :根据 IAS21 和 IAS29 对财务报表的计量和列报(IAS21 和 IAS29)
- SIC20 权益法 :损失的确认(IAS27)
- SIC21 所得税 :已重估非折旧资产的收回(IAS12)
- SIC22 企业合并 :初始报告的公允价值和商誉的后续调整(IAS22)
- SIC23 不动产、厂房和设备 :大检修费用(IAS16)
- SIC24 每股收益 :金融工具和其他可用股份清偿的合约(IAS33)
- SIC25 所得税 :企业或其股东纳税状况的改变(IAS12)
- SIC27 评价涉及租赁法律形式的交易的实质(IAS1、IAS17 和 IAS18)
- SIC28 企业合并 :“交易日”和权益工具的公允价值(IAS22)
- SIC29 披露 :特许权服务协议(IAS1)
- SIC30 报告货币 :从计量货币到列报货币的折算(IAS21 和 IAS29)
- SIC31 收入 :涉及广告服务的易货交易(IAS18)
- SIC33 合并和权益法 :潜在表决权 and 所有者权益的分摊(IAS27、IAS28 和 IAS39)

三、IASC 的改组原因

临近 20 世纪末的最后几年 ,正是 IASC 的事业如日中天的时候 ,在证券委员会国际组织 (IOSCO)等国际机构的支持下 ,IASC 完成了“核心准则”的制定工作 ,其实力和影响力与日俱增。为什么在此时要对 IASC 提出改组呢?我们认为 ,这主要有以下一些原因 :

(一) 经济全球化的趋势对统一会计准则提出了更高的要求

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

国公司均呈现出良好的发展态势,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,对世界范围内可比的和透明的会计信息的需求也就越来越为殷切。

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,在新的交通和通信工具的帮助下,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。“在今天以热线连接的金融市场,现代化的技术已经可以允许交易者在世界范围内以超常的速度移动他们的货币,每天的数额超过了 1.5 万亿美元,这一数额已相当于四个月的世界贸易总额。各市场之间的联系更加紧密,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。”^①当前,资本市场的全球化特征是有目共睹的。按照 1998 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 家外国公司上市等。^②此外,欧盟近年来也一直在作出建立欧洲单一资本市场的努力,1999 年 1 月 1 日起欧洲正式启用统一货币欧元,2000 年 4 月 3 日德国法兰克福交易所和英国伦敦证券交易所宣布合并,成立“国际交易所”等。这一切都为欧洲统一资本市场的建立创造了良好的条件。

其次,经济全球化进程的加快,也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然而,在全球企业购并的浪潮中,由于缺乏全球通用的会计准则,造成了企业财务信息的不可比,浪费了时间和精力。最著名的案例就是德国戴姆勒·奔驰(Daimler Benz)案例,在此案例中,按德国的会计标准,戴姆勒 1993 年的利润是 1.68 亿美元,而按照美国公认会计原则,戴姆勒当年形成了大约 10 亿美元的巨额亏损。^④两者差距之悬殊,激发了国际社会建立全球公认的会计准则的决心。

第三,1997 年亚洲金融风暴的爆发,给全世界的投资者和国际社会以及国际会计界都上了最生动的一课。据联合国有关人员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

① 参见 Arthur Levitt, Quality Information: The Lifeblood of Our Markets.

② 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》。

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

④ 参见 Arthur Levitt, Quality Information: The Lifeblood of Our Markets.

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。

(二) 国际社会对 IASC 制定全球会计准则寄予厚望

由于对统一或全球会计准则的需求,也由于 IASC 在制定和推广国际会计准则方面已取得了骄人的成绩,因此,在经济和资本市场全球化的趋势面前,国际社会对 IASC 制定全球通用的会计准则寄予厚望。例如:

1996 年 10 月,为了鼓励更多的外国公司在美国资本市场上筹资,同时为了减少不必要的报表调整费用,美国国会呼吁制定一套全面的、高质量的和国际公认的会计准则。继而在经过与 IASC 对话后,美国证券交易委员会(SEC)宣布,支持 IASC 制定一套可以用于跨国上市公司财务报表的会计准则,但对这些准则的质量提出了以下三个条件:(1) 准则必须包括一套核心的会计文告,它们可以构成全面和公认的会计基础;(2) 准则必须是高质量的,它们能够导致可比性和透明性以及提供充分的信息披露;(3) 准则必须严格地加以解释和应用。^②

1996 年底,参加世界贸易组织(WTO)会议的各国部长们,为了推动国际贸易和跨国公司的进一步发展,减少其中的障碍和交易费用,积极鼓励国际通用会计准则的制定,并对 IASC 为会计准则国际协调已作出的努力表示赞赏。

1999 年 6 月,西方七国财长和银行行长会议(G7)发表声明,支持和赞赏民间团体为增加财务信息透明度所作的努力,并希望 IASC 的国际会计核心准则早日完成。G7 还要求证券委员会国际组织(IOSCO)和“巴塞尔银行业监管委员会”(The Basel Committee on Banking Supervision)及时完成对“核心准则”的评审工作,并呼吁所有参与制定会计准则的机构共同努力,使得高质量的、国际性的会计准则可以被制定和遵守。

1999 年,国际会计师联合会(IFAC)与大型会计师事务所以及一些其他重要机构(如世界银行、国际货币基金组织等)共同成立了“会计发展问题国际论坛”(The International Forum on Accountancy Development,缩写为 IFAD),IFAC 的一个重要使命就是支持 IASC 准则成为一种全球性的会计语言。

2000 年,“巴塞尔委员会”重申支持 IASC 为会计国际协调作出的努力,并呼吁建立一套世界范围通用的会计准则。该委员会的主席还代表银行的监管委员发表了如下意见:“巴塞尔委员会”认为,透明度是实施有效监管的、安全和健全的银行制度最关键的因素。

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》。

② 参见 David S. Ruder,“Developing High Quality International Accounting Standards”,The Financial Reporting Journal Spring,1999。

同时,世界银行也再次强调,世界五大会计师事务所不能接受用有问题的会计准则编制的或缺乏充分披露的财务报表,换句话说,这些报表必须遵守高质量的和国际认可的会计准则,如 IASC 的国际会计准则。^①

(三) 克服 IASC 管理体制和组织架构缺陷的需要

国际社会对世界通用会计准则的期盼以及对 IASC 制定这种准则的厚望,激发了 IASC 制定全球会计准则的决心。但 IASC 要承担这一重任,还必须克服各种缺陷。诚然, IASC 在发展中取得了举世瞩目的成就,但以下一些缺点也常受到人们的批评。

第一,从管理体制和组织架构上来讲, IASC 是一个会计职业界的国际组织,与国际会计师联合会(IFAC)有着千丝万缕的联系,其会员代表全部来自于会计职业界和大型会计师事务所,其经费也主要由 IASC 理事会单位和 IFAC 提供。因此, IASC 的代表性不够广泛,虽然它也通过“咨询小组”和“顾问委员会”听取各利益团体的相关意见,但总体而言,它还不是一个能够完全独立于会计职业组织的机构。

第二, IASC 属于民间会计团体,其准则既缺乏像美国 SEC 那样的实质性权威支持,也缺乏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,大多数国家的会计准则制定机构已不再是会计职业组织的下属机构,而国际会计准则在一个国家的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。

第三,国际会计准则由于标榜“以原则为导向”,其原则性较强,但内容过于笼统和简单,可操作性就相对较差,而且由于需要照顾多个国家的会计惯例及应用,国际会计准则保留了较多的会计备选方法,使财务信息的可比性降低。虽然 IASC 通过“可比性和改进计划”确立了“会计基准处理方法”,并大大减少了“会计备选处理方法”,但还有进一步改进的必要。

第四,国际会计准则制定程序也存在一些缺陷,如准则制定人员的技术能力、独立性、工作性质(是否专职)、制定程序的公开性、透明性以及准则的审批程序等,都受到一些质疑等。

要克服以上缺陷,首当其冲需要解决的问题必然就是 IASC 的组织方式与管理体制。

(四) 为了保持 IASC 制定国际通用会计准则地位的需要

IASC 提出改组的方案,还有一个重要因素就是要保持其制定国际通用会计准则的地

^① 参见 IASC 前主席 Stig Enevoldsen 在德国柏林的一次讲演: IASC Current Trends and Future Perspectives, WWW. IASC. ORG. UK。

位不变,在竞争中求生存,在竞争中求发展。

回顾 IASC 的发展历史可以看到,IASC 的发展史同时也是一段充满竞争的历史。在 IASC 发展的初期,它面临来自于联合国“会计和报告国际准则政府间专家工作组”(ISAR)、欧盟(EC)(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、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的努力,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 逐渐获得了国际社会的普遍认同,其规模日渐扩大,会员代表由成立时的 9 个国家、16 个会计职业团体,迅速扩大到 2000 年底的 112 个国家、153 个会计职业组织,其影响也与日俱增。这样,IASC 最后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。

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 却面临着来自于美国及财务会计准则委员会(FASB)的挑战。

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、物力和财力也最多,“公认会计原则”最为详细和完善,制定准则的程序也最为充分、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,对 IASC 及其准则一直比较抗拒,并竭力扩展其“公认会计原则”在世界范围内的影响。随着 IASC 势力的壮大,同时也迫于越来越多的外国公司到美国上市要求采用国际会计准则所带来的压力,在美国国会的要求下,证券交易委员会(SEC)和财务会计准则委员会(FASB)等机构才开始与 IASC 建立联系。自 1988 年 FASB 以观察员的身份加入 IASC 理事会后,20 世纪 90 年代初 FASB 又联同英国、加拿大、澳大利亚等国的会计准则制定机构与 IASC 成立“G+4 小组”,1997 年 FASB 还与 IASC 合作,先后制定“每股收益”和“分部报告”等准则,同时,SEC 与 FASB 还发表一系列支持高质量国际性准则的报告或公告。

从表面上看,美国似乎已开始支持 IASC 及其准则,其实不然。美国一方面以“高质量”为借口,阻碍或推迟国际会计准则或“核心准则”在美国资本市场上的应用;另一方面它所主张制定的国际性准则也并不是 IASC 已经制定的“国际会计准则”(International Accounting Standards),它使用了“国际公认会计原则”(International GAAP)、“世界范围的会计准则”(Worldwide Accounting Standards)以及“全球认可的会计准则”(Globally Accepted Accounting Standards)等字眼,实际上是别有用心。

由于美国 FASB 并没有真心支持 IASC 的国际会计准则,基本上也没有介入 IASC 的工作,而是积极制定和推广美国的“公认会计准则”。因此,事实上形成了 IASC 与 FASB 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。

根据上述情况, IASC 意识到, 如果要使 IASC 取得并继续保持制定统一的“全球会计准则”的地位, 没有美国的支持是不行的, 因此, 热忱邀请美国加入 IASC 的工作。而美国也很想介入 IASC 的组织机构, 通过控制 IASC 的权力来影响国际会计准则, 从而制定出对美国有利的会计准则, 并使国际会计准则向美国准则靠拢。美国 FASB 在一份文件中公然指出: “没有美国的认可和参与, 国际认可的准则和准则制定程序是不能被接受的。作为全球最大的资本市场, 美国是推动国际公认准则的主要力量。在使任何一套国际准则合法化上, 美国的支持是非常重要的。美国有许多方面可以保证高质量。”^①

正是由于 IASC 与 FASB 产生了以上共识, 才促成了 IASC 的改组。从改组以后的情况看, 美国也基本上控制了 IASC 改组后新设立的机构, 如“受托人委员会”、“国际会计准则理事会”的权力。

四、IASC 的改组过程

早在 1997 年初, IASC 就开始酝酿其组织架构的重组问题。当时, IASC 专门设立了一个“战略工作小组”(Strategy Working Party, 缩写为 SWP), 重点研究 IASC 完成“核心准则”后的有关战略问题。SWP 的代表分别来自于 IASC、IFAC、IOSCO、世界银行、会计师事务所、企业界和有关国家的会计准则制定机构, 由 IOSCO 技术委员会的前任主席 Edward Waitzer 担任 SWP 的主席。SWP 讨论了许多重要问题, 包括: (1) IASC 应如何发展与各国会计准则制定机构的关系; (2) 为了保证 IASC 理事会继续进行有效的决策, 如何协调增加理事会成员与限制理事会参会人数之间的矛盾; (3) 理事会是否需要有一个或以上的专职成员, 理事会或其他会议是否需要向公众开放; (4) 在与国际会计准则有关的教育和培训活动方面, IASC 应担当什么角色; (5) IASC 的资金应如何筹措等。

1998 年 12 月, IASC 发布了 SWP 提交的关于“塑造 IASC 的未来”(Shaping IASC for the Future) 的第一份建议报告。根据 SWP 报告, 新的 IASC 将是一个独立的、类似于基金会的组织机构, 它主要由“受托人委员会”(The Board of Trustees) 和新的 IASC 理事会所组成, 顾问委员会和常设解释委员会在改组后将仍然保留。“受托人委员会”将由 19 位“受托人”(Trustees) 组成, 每一位“受托人”都必须具有一定的地区或功能背景。它负责任命 IASC 理事会、常设解释委员会和顾问委员会的成员, 还负责监督 IASC 的工作效率和资金筹措、批准 IASC 的预算和章程修改等。第一批“受托人”将由“提名委员会”(Nominating Committee) 提名和任命。

SWP 报告还建议, IASC 新理事会应由 25 名主要来自于各国会计准则制定机构的代表所组成, 并下设一个“准则制定委员会”(Standards Developing Committee, 缩写为 SDC)。SDC 将由 11 位成员组成, 包括一名专职主席和 6~8 名各国会计准则制定机构中有表决

^① 转引自陶云兰、苏晖:《国际会计准则制定的现状及未来》, 2000 年 4 月号《中国注册会计师》。

权的成员,他们必须是“能够对 IASC 的工作作出重大贡献的具有技术、人力和财务资源”的人士。IASC 的新理事会与 SDC 之间,则形成一个“两院制”(Bicameral Structure)的组织关系。SDC 具体负责 IASC 准则的起草以及征求意见稿的发布等工作,但它所制定的会计准则草案最终还须获得扩大成 25 名成员的新 IASC 理事会的批准。

SWP 报告的一个最大特点是建议实施会计准则起草和批准的“两院制”程序。但是,对于这个问题,即使在 SWP 内部也是极富争议的。一些人认为,IASC 准则的合法性应来自于 SDC 的高素质和具有独立性的成员;另一些人则认为,应来自于 IASC 理事会和 SDC 成员的地区与功能代表性,即来自于他们的政治程序。虽然最好的方法是兼顾技术、独立性和政治程序等因素,但是鱼和熊掌往往不可兼得。^①

SWP 报告的讨论稿发表后,在国际社会产生了较大的反响。美国首先作出了反应,SEC 和 FASB 主席立即写信给 IASC,对 IASC 的改组计划表示支持。但是,FASB 又明确表示:① SDC 应是一个独立、自治的决策团体,应有权发布 IASC 准则;② SDC 成员必须由高素质、具有才智、不受任何利益集团左右和专职的财务会计专家担任;③ 不能想像由财务专家制定的准则被不是专家并代表不同国家和地区利益的代表所否认。当时的 FASB 主席 Edmund Jenkins 还对美国《金融时报》的记者谈到,SWP 报告的建议意味着 SDC 的专家要受一个不是独立或客观的、专业素质较差的理事会所摆布,这是不能接受的。

1999 年 6 月,IASC 理事会与 SWP 联合举行了一次会议,对 SWP 报告的反馈意见进行了讨论。讨论结果表明,大多数人反对实行 SDC 与新理事会的“两院制”结构,而赞成实行由一个新理事会同时负责会计准则制定和批准发布的“一院制”结构(Unicameral Structure)。因此,会议决定,不再新成立“会计准则制定委员会”(SDC),只是成立一个新的 IASC 理事会,以便将来取代原先的 IASC 理事会。然而,在新理事会成员代表的分布上,美国与欧盟委员会存在着意见分歧。前者强烈要求,新理事会必须由具有专业技术的人员所组成,而后者认为新理事会应体现地区之间的平衡和代表性。经过讨论后,美国的意见占了上风。此次会议还决定,新的理事会将由一部分专职人员和一部分兼职人员所组成,他们应包括各国会计准则制定机构的代表,并且由“受托人委员会”任命。

在 1999 年 11 月召开的 IASC 理事会上,讨论了经过修订的 SWP 报告,采用无记名方式一致通过了 IASC 改组以及成立新机构的决议。该决议决定,成立 IASC 基金会,IASC 基金会下设“受托人委员会”和理事会。此外,还将设立“常设解释委员会”^②和“准则咨询委员会”(The Standard Advisory Council 缩写为 SAS)。“受托人委员会”负责理事会成员的任命、对理事会工作的监督以及筹集所需要的资金,而理事会仅负责会计准则的

① L. Hal Rogero “Characteristics of High Quality Accounting Standards”, Accounting Horizons, Vol. 12, No. 2, September 1998, pp. 177 ~ 183.

② “常设解释委员会”在 2001 年正式成立时,改名为“国际财务报告解释委员会”(IFRIC)。

制定。

在 1999 年 12 月荷兰阿姆斯特丹召开的 IASC 理事会上,SWP 提交了其最终报告——“塑造 IASC 未来的建议书”(Recommendations on Shaping IASC for the Future)。IASC 理事会批准了 SWP 的最终报告,同时以无记名投票方式产生了第一批“提名委员会”人员名单,由当时的美国证券交易会主席亚瑟·利维特(Arthur Levitt)任“提名委员会”主席,并由“提名委员会”负责挑选第一批“受托人”。

在 2000 年 3 月巴西圣保罗召开的 IASC 理事会和 2000 年 5 月苏格兰爱丁堡召开的 IASC 全体会员代表大会上,通过了根据 SWP 最终报告以及阿姆斯特丹会议决议修改的 IASC 章程,从此正式开始全面实施 IASC 的改组计划。这表明 IASC 已进入一个全新的阶段。可以这样说,1999 年是 IASC 对 SWP 报告展开国际讨论与修改的一年,而 2000 年是开始实施 SWP 报告并将 IASC 从旧机构向新机构过渡的一年。

五、IASB 的设立

根据 2000 年 5 月通过的 IASC 基金会章程的安排,改组后 IASC 的新机构及 IASB 在 2001 年相继成立。原 IASC 改成 IASC 基金会,由“受托人委员会”负责管理,下设“国际会计准则理事会”(IASB)、“国际财务报告解释委员会”(IFRIC)和“准则咨询委员会”(SAC)。

2001 年 5 月 22 日,IASC“提名委员会”宣布了改组后 IASC 的第一批“受托人”(Trustees)的名单。第一批“受托人”共 19 人,由美国联邦储备局前主席保尔·沃尔克(Paul Volker)担任“受托人委员会”主席。

2000 年 6 月 28 日,在美国纽约召开的“受托人委员会”第一次会议上,IASC“受托人委员会”任命英国会计准则委员会(ASB)原主席大卫·特迪(David Tweedie)爵士为改组后 IASC 理事会即 IASB 的首任主席,从 2001 年 1 月 1 日起生效。

2001 年 1 月 25 日,“受托人委员会”宣布了 IASB 其他成员的名单。在新理事会 14 位成员中,除大卫·特迪担任主席、改组前最后一任 IASC 理事会的主席 Thomas E. Jones^①担任副主席外,其他成员分别来自于美国、英国、加拿大、澳大利亚、德国、法国、日本等西方国家。12 位理事的具体名单如下:

- Mary E. Barth 教授(兼职)
- Hans-Georg Bruns(与德国准则制定机构联系人)
- Anthony T. Cope
- Robert P. Garnett
- Gilbert Gélard(与法国准则制定机构联系人)
- Robert H. Herz(兼职)

^① Thomas E. Jones 来自“国际财务经理协会”(IAFEI)。

- James J. Leisenring (与美国准则制定机构联系人)
- Warren McGregor (与澳大利亚和新西兰准则制定机构联系人)
- Patricia O'Malley (与加拿大准则制定机构联系人)
- Harry K. Schmid
- Geoffrey Whittington (与英国准则制定机构联系人)
- Tatsumi Yamada (与日本准则制定机构联系人)

IASB 组建完毕后,“受托人委员会”接着组建“国际财务报告解释委员会”(IFRIC)和“准则咨询委员会”(SAC)。IFRIC 相当于原 IASC 下属的“常设解释委员会”(SIC),而 SAC 则取代了原 IASC 下属的“咨询小组”的职能,它的代表性比“咨询小组”更为广泛。

IASB 从 2001 年 4 月正式运作后不久,即在同年 4 月 20 日的会议上通过决议,将着手制定国际财务报告准则(International Financial Reporting Standards,缩写为 IFRS)。“根据以前的章程发布的所有准则和解释公告将继续适用,除非并直到它们被修改或撤销。IASB 可以修改或撤销根据 IASC 以前的章程发布的国际会计准则和常设解释委员会的解释公告,还可以发布新准则和新的解释公告。”^①因此,IASB 使用的“国际财务报告准则”具有广泛的含义,除 IASB 本身发布的 IFRS 外,还包括由 IASC 发布的国际会计准则、IASB“常设解释委员会”(SIC)发布的解释公告以及“国际财务报告解释委员会”(IFRIC)发布的解释公告。根据国际会计准则第 1 号(IAS1)“财务报表的列报”第 11 段的规定,以上四项内容具有相同的使用效力。

从 IASC 的改组以及新设立机构的情况看,美国积极主动地参与了 IASC 改组计划的实施,并在新的机构中占据了“主发言人”的地位。“提名委员会”的主席由 SEC 原主席 Arthur Levitt 担任,第一届“受托人委员会”的主席则由美国联邦储备局前主席 Paul Volker 担任,在 IASC 新理事会即 IASB 中,虽然主席由英国人大卫·特迪担任,但在 14 位理事会成员中,美国的代表就占了 5 位,其中包括曾担任 FASB 副主席长达十年之久的 James J. Leisenring 和从 2003 年起担任 FASB 新任主席的 Robert H. Herz。新的 IASC 理事会一如 FASB 所设想的那样,成为一个独立的、有权发布准则的、完全由财务会计专家组成的所谓“全球准则制定机构”。而原先的 IASC,则变成了 IASC 基金会,类似于美国的财务会计基金会(FAF),不再负责国际会计准则的具体制定工作。所有这一切表明,美国在改组后的 IASC 中已占据了十分关键的地位。

然而,IASB 比 IASC 理事会明显改善的一点是:它明显加强了与各国会计准则制定机构的联系,14 位理事中有分别来自于英国、加拿大、澳大利亚和新西兰、德国、法国、日本等主要国家会计准则制定机构的代表,他们不再只是会计职业组织的代表。这一点,对推广 IASB 的准则以及促进各国会计准则的趋同,是极其有利的。

① 参见 2001 年 4 月批准的《国际财务报告前言》。

六、IASB 的新设目标

改组前的 IASC 在 1982 年修订的章程中,将 IASC 的基本目标确定为:① 为了公众的利益,制定和发布编制财务报表应遵守的会计准则,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、会计准则和程序开展广泛的工作。①

这一基本目标实际上涉及两个方面:一是制定可以在全世界通用的国际会计准则;二是通过国际会计准则的制定推动会计准则的国际协调。多年来,IASC 的所有工作基本上都是围绕着这一目标展开的。在 1987 年之前,IASC 重点考虑的问题是在借鉴各国会计准则和会计惯例的基础上,制定、发布一批国际会计准则,并使这些准则在世界范围内被接受和使用。1987 年以后,IASC 开始实施“可比性与改进计划”(Comparability/Improvement Project)②,工作重点便放在国际会计准则的改进以及国际会计准则与各国会计准则的协调上,通过制定概念框架、明确会计基准方法、减少会计备选方法等手段,尽可能缩小国际会计准则与其他国家会计准则的差异,以便使国际会计准则在全世界有更好的应用前景。

IASC 改组后,IASC 基金会对 IASB 明确了新的工作目标: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。

新的目标主要提出了三个方面的新要求:一是强调制定具有高质量的全球会计准则;二是更加重视国际会计与财务报告准则的使用与严格应用;三是竭力提倡各国会计准则与国际会计与财务报告准则的国际“趋同”(Convergence)③。

IASB 新目标的提出,实际上已将 IASC 原先作为各国会计准则“协调者”的身份转变成 IASB 作为“全球会计准则”的“制定者”的身份,并将致力于各国会计准则与国际会计与财务报告准则的趋同。

七、IASB 的未来工作任务及安排

IASB 设立后不久,即制定了未来几年的工作计划,明确了将来的任务。IASB 的工作

① 参见汪祥耀主编:《最新国际会计准则》第 3 页,浙江人民出版社 1996 年版。

② IASC 于 1987 年和 1990 年分别成立“可比性筹划委员会”和“改进筹划委员会”。

③ Convergence 一词目前在国际会计文献中被日益广泛地使用,它具有“融合”、“接轨”、“趋同”等含义。

计划(Working Programme)主要由“制定中项目”(Active Projects)、“在研项目”(Active Research Projects)和“其他项目”(Other Projects)组成。

(一) 制定中项目

制定中项目是指已列入 IASB 主要议程(Main Agenda)的正在制定过程中的准则项目。根据 IASB 网站^①的资料显示,IASB 正在考虑制定以下有关的准则项目:

(1) 企业合并(第一阶段)(2002 年 9 月已发布了关于改进 IAS22、IAS36、IAS38 的征求意见稿,2003 年 8 月作了最新修订,并计划在 2004 年第 1 季度发布相关准则);

(2) 企业合并(第二阶段)(2002 年 9 月已发布了关于“购买法的应用”的征求意见稿,2003 年 7 月作了最新修订,并计划在 2004 年年底前发布相关准则);

(3) 合并(包括对“特殊目的主体”的合并);

(4) 某些趋同性项目(IASB 首先考虑的是那些被认为能够从现有的国际和国家准则中取得高质量解决方案的项目,包括“趋同性项目的一般信息”和“养老金会计”等);

(5) 对来自金融工具的风险的披露以及与金融工具有关的其他披露(计划对 IAS30 和 IAS32 作出修订,并在 2003 年第 3 季度发布相关准则);

(6) 对 IAS39“金融工具:确认和计量”的修订(已在 2002 年 7 月发布了征求意见稿,2003 年 2 月作了最新修订);

(7) 首次采用国际财务报告准则(2002 年 7 月,IASB 发布了第 1 号征求意见稿,2003 年 6 月正式发布了国际财务报告准则第 1 号“首次采用国际财务报告准则”);

(8) 对现有国际财务报告准则的改进(IASB 已在 2002 年 5 月发布了征求意见稿,计划对 IAS1、IAS2、IAS8、IAS10、IAS16、IAS17、IAS21、IAS24、IAS27、IAS28、IAS33、IAS40 等 12 项准则作出改进,并打算取消 IAS15,2003 年年底前将发布相关的国际财务报告准则);

(9) 保险合同(计划分第一阶段和第二阶段制定,IASB 在 1999 年 11 月曾发布过一份问题文件,IASB 计划在 2004 年第 1 季度发布关于第一阶段的准则);

(10) 报告全面收益(计划对 IAS1 和 IAS8 作出修订,并提出一些新的重大问题,2004 年年底前将发布相关的准则);

(11) 收入——定义和确认以及负债的有关方面(计划对 IAS18 作出修订);

(12) 以股票为基础的支付(IAS19 曾提出一些相关的披露要求,本项目将涉及重要的确认和计量问题,IASB 计划在 2003 年第 4 季度发布相关的准则)。

(二) 在研项目

在研项目是指 IASB 积极从事研究的项目,IASB 通常与各国会计准则制定机构或其

^① 参见 WWW. IASC. ORG. UK。

他团体开展合作性研究,当有关课题的研究取得一定的结果,可以考虑将它们列入 IASB 的主要议程。目前,IASB 正在对以下课题展开研究:

(1) 国际财务报告准则对中小型企业和新兴经济的应用;

(2) 租赁会计(包括对 IAS17“租赁”的修订);

(3) 会计概念(包括对会计基本要素的战略评价以及对确认的设计工作,考虑对概念框架和 IAS36“资产减值”作出修订);

(4) 金融工具的有关会计处理(考虑对 IAS32“金融工具:披露和列报”与 IAS39“金融工具:确认和计量”作出修订)。

(三) 其他项目

其他项目是指由一个或多个国家的会计准则制定机构提出有关问题并加以讨论的其他项目。为了了解有关国家会计准则之间或与国际会计准则之间的差异,IASB 将与各国准则制定机构合作,或至少关注它们的努力结果,以便尽快找出并解决有关问题。这些项目主要有:

(1) 采掘行业的会计处理(IASC 曾在 2000 年 11 月发布过一份问题文件);

(2) 财务报表要素的定义(针对概念框架的修改);

(3) IAS 没有涉及的其他有关终止确认问题;

(4) 资产减值(针对 IAS36 的修改);

(5) 无形资产(针对 IAS38“无形资产”的修改);

(6) 负债;

(7) 管理者讨论与分析。

在条件成熟后,有关“其他项目”可以提升为“在研项目”或“制定中项目”。

八、IASB 的运作程序及改进

为了保证 IASB 能够制定出高质量的国际财务报告准则,IASC 基金会章程要求 IASB 将“国际充分程序”作为其运作程序。这一程序涉及全世界的会计师、财务分析师、企业界、股票交易所、监管和立法当局、学术界和其他利益相关的个人和组织。IASB 应在公开会议上就主要项目、议程决议和优先工作顺序等向“准则咨询委员会”咨询,在向公众开放的会议上讨论技术问题。

IASB 在 2002 年 4 月批准通过的《国际财务报告准则前言》^①中,详细规定了“国际充分程序”的以下具体步骤(IASC 基金会章程有关条款所要求的步骤用 * 号标示):

(1) 要求工作人员确定和审核与议题相关的所有问题,并考虑“框架”^②对这些问题

① 该《前言》取代了 IASC 于 1975 年 1 月发布、1982 年 11 月修订的原《前言》。

② 指 IASC“编报财务报表的框架”。

的使用；

- (2) 研究各国会计核算的要求和实务,与各国准则制定机构就这些问题交换看法；
- (3) 向“准则咨询委员会”咨询,是否可以将该议题添加到 IASB 的议程中；*
- (4) 成立咨询小组,就该项目向 IASB 提供建议；
- (5) 发布讨论稿,向公众征求意见；
- (6) 发布至少由 8 名 IASB 成员投票批准的征求意见稿,向公众征求意见,包括 IASB 成员所持的任何不同意见；*
- (7) 随征求意见稿公布结论基础；
- (8) 考虑在征求意见期限内收到的所有对讨论稿和征求意见稿的意见；*
- (9) 考虑是否需要举办听证会以及是否需要进行实地测试,如果认为有必要,就举办这类听证会和进行这类测试；
- (10) 由至少 8 名 IASB 成员投票批准一项准则,发布的准则包括任何不同的意见；*
- (11) 随准则公布结论基础,说明 IASB 充分程序的步骤以及 IASB 如何处理公众对征求意见稿的意见等。

相对于 IASC 的充分程序,IASB 的充分程序主要在以下方面作了改进：

第一 程序更加公开。一般而言,IASB 的所有会议,除了有关人事任免等会议外,均向公众公开,IASB 还充分利用互联网等现代技术,克服参加公开会议的公众有关地区和后勤上的障碍,IASB 会议的议程在会议前提前公布,会议后则公布技术决议的概要情况。

第二,举行听证会和实地测试。实行这些步骤的目的,是为了增加国际会计准则的切实可行和可操作性,这是 IASC 的充分程序中所没有的。

第三,加强了与各国准则制定机构充分程序的协调。例如,IASB 与各国准则制定机构互相协调它们的工作计划,当 IASB 开始一个项目时,国家准则制定机构也将它添加到自身的工作计划中,从而使它们为制定国际准则发挥充分的作用。反过来,当国家准则制定机构开始有关项目时,IASB 也会考虑是否需要制定新的准则或修订已有的准则。在一段合理的期限内,IASB 与各国准则制定机构会对目前存在重大差异的所有准则进行评审,并优先考虑存在最大差异的那些领域。通过充分程序方面的协调,有利于 IASB 加强与各国准则制定机构的关系,从而促进 IASB 准则与各国准则的趋同。

第四,IASB 在发布征求意见稿和会计准则时,还将公布 IASB 成员的不同意见以及形成最终结论的基础,从而使准则制定程序更加完善。

九、IASB 准则相对于 IASC 准则的若干变化

相对于 IASC 的国际会计准则来说,IASB 发布的国际财务报告准则试图在以下方面作出一些改进：

第一,国际财务报告准则更加重视“以原则为基础”,鼓励专业判断。20世纪90年代初,IASC对新发布的所有国际会计准则采用了新的格式,并对已发布的国际会计准则进行了格式重排(Reformatting)。新格式将准则内容划分为粗斜体字段落和普通字段落,前者作为“原则”或“准则”段落,后者作为“实施指南”段落,但它们具有相同的权威性。IASB的国际财务报告准则沿用了IASC准则的新格式,但发生了以下一些变化:①在“原则”段落中,IASC准则使用“应当”(Should)一词,IASB准则使用“必须”(Shall)一词,而在“实施指南”段落中不再使用“Should”或“Shall”的用词;②对于“原则”段落,IASC准则采用“粗斜体字”标示,IASB准则采用“粗体字”标示。经过以上处理,国际财务报告准则更加突出了“原则”的地位,用词语气也明显加强。

第二,国际财务报告准则将取消“基准处理法”和“备选处理法”同时并存的做法,以提高会计信息的可比性。对于一些相似的交易和事项,一些国际会计准则允许采用两种会计处理方法,IASC将首选的方法称为“基准处理法”,将首选方法之外的方法称为“备选处理法”。IASB认为,对于相似的交易和事项,如果同时允许采用“基准处理法”和“备选处理法”是不恰当的,主张采用单一的处理方法。IASB在2002年5月发布的关于“对现有国际会计准则的改进”的征求意见稿,提出对IASC已发布的12项国际会计准则加以改进,而改进的重点就是减少或消除备选处理方法以及其他准则之间的冲突。

第三,国际财务报告准则规范的范围有所增加,内容更加丰富。国际财务报告准则除规定确认、计量、列报和披露的要求以及规范通用财务报表中重要的交易和事项外,还可以为主要出现于特定行业的交易和事项规定要求。在IASB的工作计划中,已对制定银行业、保险业、采掘业的会计准则作了考虑,同时,IASB还考虑制定适用于中小型企业和新兴经济的会计准则。此外,IASB还打算为如何首次采用国际财务报告准则、如何改进现有的国际会计准则发布专门的国际财务报告准则。

第四,国际财务报告准则的应用范围进一步扩大。国际财务报告拟应用于所有营利实体的通用财务报表和其他财务报告。营利实体包括商业、工业、金融及类似活动的实体,不论是组成公司还是以其他形式。相对于一些国家的会计准则来说,它们有时只要求适用于上市公司。即使是IASC制定的国际会计准则,有些准则如IAS14“分部报告”、IAS33“每股收益”和IAS34“中期报告”也只是要求适用于某些实体。

此外,国际财务报告准则虽然不打算应用于私人部门、公共部门或政府的非营利活动,但是,国际会计师联合会(IFAC)的“公共部门委员会”还是强烈支持以国际财务报告准则为基础,制定“一整套内在一致的国际公共部门会计准则”。

十、国际会计与财务报告准则在世界范围内的应用

在IASC改组前,国际会计准则就已经获得了许多国际组织、地区组织、行业组织、有关国家和跨国公司的广泛重视,成为具有世界影响的、能够与美国“公认会计原则”

(GAAP)公开抗衡的会计准则。它们主要被应用于以下五个方面: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,其中包括一些发展中国家,如中国和亚洲的一些国家;③一些证券交易所和证券管理机构允许外国或本国的公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。IASC改组后,由于IASB增加了与国际社会尤其是各国会计准则制定机构的联系,国际会计与财务报告准则的影响进一步加强,它们正在获得越来越广泛的使用。

为了支持国际会计师联合会(IFAC)与世界银行1999年联合创立的“会计发展国际论坛”(IFAD),自2000年起,全球大型的会计师事务所每年均会联合举行一次会计准则国际化情况的调查,意在评估全球采用国际财务报告准则的现状。根据2003年2月全球六大会计师事务所(包括德豪、德勤、安永、毕马威、均富、普华永道等)联名发表的一份题为“全球会计准则接轨——2002年全球调查”(GAAP Convergence 2002)的报告显示,在59个被调查国家和地区中,已经采用、有意采用或有意与国际财务报告准则接轨的,占全部调查对象的95%。①看来,各国会计准则趋同化的潮流正在形成,IASB制定全球会计准则的愿望将会实现。

(一) 欧盟

欧盟(EU)是最早积极表态支持与国际财务报告准则接轨的一个政府间国际组织。早在1999年,欧盟就采取了一项“金融服务行动计划”(Financial Service Action Plan,缩写为FSAP),旨在建立欧盟的管制架构,以适应建立欧洲统一资本市场和引入欧元的需要。2000年6月,欧洲委员会(EC)发表了一份政策文件通讯稿(Communication),题为“欧盟财务报告策略前瞻”(EU Financial Reporting Strategy: The Way Forward),提出欧洲的上市公司在编制合并财务报表时,不应当随意地选择采用本国会计准则、美国“公认会计原则”或国际会计准则。这份文件不久就获得了欧盟经济和财政部长会议的强烈支持。2001年2月,欧洲委员会向欧洲议会和欧洲部长理事会正式递交了一项立法草案,建议所有已在欧盟国家上市的约7000家公司(包括银行和其他金融机构)最迟不超过2005年按照国际会计准则编制合并财务报表,并建议在2007年前将这种要求扩展到所有拟在欧洲上市的公司。此外,还允许欧盟成员国自主决定是否要求本国的非上市公司采用国际财务报告准则编制合并财务报表或单独的财务报表。2003年3月,欧洲议会以492票赞成、5票反对、29票弃权的绝对优势通过了上述立法草案,因此该草案已正式成为欧洲的法律,要求在各成员国中执行。

但是,欧洲委员会对国际财务报告准则的支持是有限制条件的,其中包括在欧洲委员

① 参见《会计全球一体化发展迅速》,2003年2月18日《中国证券报》。

会内部设立一种“认可机制”(Endorsement Mechanism)。所谓“认可机制”,包括两个层面:① 成立一个由民间团体支持的、旨在推动国际财务报告准则在欧盟成员国中应用的委员会,该委员会应当积极持续地与 IASB 开展建设性对话,尤其是当需要准则的实施指南时,与 IASB 的常设解释委员会积极开展对话。2001 年 6 月,欧洲 10 个分别代表会计师、财务报告编制者、使用者、分析师等方面的发起机构成立了一个称为“欧洲财务报告咨询组”(European Financial Reporting Advisory Group 缩写为 EFRAG)的民间团体,因此欧洲委员会就委托 EFRAG 承担“认可机制”第一层面的职责。② 成立一个“会计监管委员会”(Accounting Regulatory Committee 缩写为 ARC),其成员主要由欧盟成员国的政府代表组成,由它负责监督国际财务报告准则的使用以及它们与欧盟会计指令的匹配情况。ARC 有责任向欧洲委员会提出在欧盟国家中采用或放弃采用国际财务报告准则及其解释公告的建议。在评价一项准则是否适合在欧盟使用时,ARC 可以使用以下三项标准:① 采用该准则是否能够导致真实和公允地反映企业的财务状况和业绩;② 采用该准则是否对欧洲的公众有利;③ 该准则必须满足财务报表对使用者提供有用信息的基本质量标准。

欧洲委员会实行的所谓“双层机制”(Two-tier Mechanism),实际上从技术和立法两个层面对国际财务报告准则实施了“认可机制”,既保证了国际财务报告准则在欧盟国家的应用,又保留了对使用国际财务报告准则的监督权和否决权。

(二) 美国

在 IASC 改组前和改组后,美国尤其是财务会计准则委员会(FASB)对国际会计准则的态度是完全不同的。在 IASC 改组前,FASB 只是作为 IASC 理事会的观察员参加会议,并不支持国际会计准则在美国资本市场上的应用,也不热衷于美国 GAAP 与国际会计准则之间的协调。IASC 改组后,美国在 IASB 及其他机构中占据了“主发言人”的地位,可以按照美国人的意愿制定或改造国际会计与财务报告准则。在这种情况下,美国开始积极支持美国 GAAP 与国际准则的趋同。FASB 在几年前先是开展一项关于国际活动的计划(FASBs Plan for International Activities),然后又从事关于“美国与国际会计准则比较”(The IASC - US Comparison Project)的研究项目,并出具“美国 GAAP 与 IASC 准则的异同的报告”。2002 年 9 月 18 日,是会计准则发展史上一个令人难忘的日子。这一天,代表世界上最具有影响力的两套会计准则的制定者 IASB 和 FASB 终于携起手来,为美国 GAAP 与国际财务报告准则的趋同化开展合作,最终目标是制定一套具有高质量的全球会计准则。2002 年 10 月 29 日,IASB 与 FASB 正式签订协议,并共同发布一份谅解备忘录,从此,双方开始履行他们对制定高质量和可比的会计准则各自应承担的职责。

IASB 和 FASB 保证尽它们最大的努力,尽可能使现有的财务报告准则实现完全可比,并合作制定未来的工作计划,以保持未来准则的可比性。为此,双方同意开展以下工作:① 开展短期合作项目,目的是消除美国 GAAP 与国际财务报告准则之间的各种个别

的差异；②通过未来工作计划的合作，共同开展一些双方认为是具有实质性项目的研究，消除到2005年1月1日为止仍然存在的其他差异；③继续推进目前正在联合开展的项目；④为完成主要的工作提供必要的资源。

IASB与FASB共同开展的“趋同性项目”(Convergence Projects)将划分为两个部分：短期趋同性项目和长期研究项目。短期项目因为涉及的范围较小，美国与国际准则之间的个别差异比较容易解决，因此，计划在短期内(即2003年12月31日前)解决。IASB与FASB双方同意尽可能在2003年发布一份征求意见稿，提出对美国准则和国际准则的改进建议，以便消除在短期项目中确认的一些甚至是全部的差异。然而一些需要作出全面考虑的项目，因产生的差异不可能在短期内解决，将作为长期研究项目推迟到以后再考虑。目前，IASB与FASB正在合作进行的项目包括购买法程序、财务业绩和收入的确认等。

IASB与FASB的合作受到了包括欧盟在内的国际社会的普遍欢迎，从而也极大地推进了各国会计准则与国际准则的趋同化进程。

(三) 英国

由于IASC和IASB的总部一直设立在英国伦敦，IASC理事会的秘书长又长期由英国人担任，IASC和IASB的第一任主席也都是英国人，因此，英国对国际会计与财务报告准则的支持态度向来要比美国积极。英国会计准则委员会(ASB)还与IASC合作开发了几项会计准则。

IASC改组后，英国作为欧盟成员国和IASB的会员国，理所当然地支持本国会计准则与国际准则的趋同化。至2001年年底，ASB已发布了19项“财务报告准则”(FRS)。而在IASB正式运作后不久，ASB即宣称不再制定和发布新的准则，只发布将国际准则用于英国的相关指南，并积极协助IASB对现有的国际会计准则加以改进。①

(四) 澳大利亚和新西兰

受欧盟在2002年6月决定采纳国际财务报告准则的影响，澳大利亚“财务报告委员会”(FRC)在2002年7月3日发布公告，宣布从2005年1月1日起，澳大利亚的报告主体将采纳国际会计与财务报告准则。同时，为了支持国际准则的制定，FRC还决定在2002年至2003年向IASC基金会提供财务支持。FRC将本来自己可以用于准则制定的资金慷慨地提供给IASB制定准则，其动机不排除为在IASB的全球会计准则制定过程中争取更多的决策权。②

继澳大利亚以后，新西兰“会计评审委员会”(Accounting Review Board)也很快地作出了一项决定，要求新西兰的所有上市公司从2007年起遵守国际财务报告准则。

① 参见李慧萍、高路：《英国会计国际化进程与启示》2003年第3期《会计研究》。

② 参见曲晓辉、陈瑜：《会计准则国际发展的利益关系分析》2003年第1期《会计研究》。

(五) 其他国家

除欧盟、澳大利亚、新西兰以外,还有其他一些国家建议或决定采用国际财务报告准则。例如,俄罗斯要求从 2004 年起,所有的公司采用国际财务报告准则;乌克兰要求从 2003 年起,所有的公司采用国际财务报告准则;加拿大建议允许国外在加拿大上市的公司采用国际财务报告准则;另外,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财务报告准则。

(六) 中国

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。我国自 1992 年年底发布《会计准则——基本准则》以来,至今为止已先后发布了 16 项具体会计准则。财政部会计司官员多次表示,将在 2005 年年底基本完成我国会计准则体系的建设。

我国会计准则的制定,主要参考的是国际会计准则。随着国际准则与各国准则的趋同,现有的 41 项国际会计准则将作较大的改进,新的国际财务报告准则将陆续出台,因此,我国的会计准则也将发生一系列变化。我国有学者认为,虽然我国会计准则与国际会计准则之间仍然存在一些差异,但基本上已是大同小异^①。我们相信,随着会计准则国际趋同化形势的发展,我国会计准则与国际准则之间的差异将进一步缩小,国际财务报告准则也将会在我国获得更大的应用空间。

(汪祥耀 撰稿)

主要参考文献

1. David Cairns, *Applying International Accounting Standards(Third Edition)*(Great Britain:Tolley Lexis Nexis 2003).
2. Financial Reporting Group of Ernst & Young, *IAS/UK GAAP Comparison* (United Kingdom:Ernst & Young 2001).
3. Financial Reporting Group of Ernst & Young LLP, *IAS/US GAAP Comparison*(United Kingdom:Ernst & Young LLP 2002).
4. WWW.IASC.ORG/UK.
5. 国际会计准则委员会制定、财政部会计准则委员会译:《国际会计准则 2002》,中国财政经济出版社 2003 年版。
6. 汪祥耀著:《会计准则的发展 透视、比较与展望》,厦门大学出版社 2001 年版。
7. 汪祥耀主编:《最新国际会计准则》,浙江人民出版社 1996 年版。

^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》。

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

一、概念框架产生与发展的历史概况

各国会计准则以及国际会计准则的发展历史和经验均表明,在制定会计准则过程中,如果缺乏会计理论和会计原则的指导,会计准则就难免就事论事,出现前后不一贯、内在不一致的结果。因此,早在1940年,美国两位会计大师佩顿(W. A. Paton)和利特尔顿(A. C. Littleton)教授就主张用会计理论来指导会计准则制定的实践。他们认为:“会计准则应该与反映会计事实的基本概念和方法联系起来;……会计准则应该是有秩序的、系统的和内在一致的。”^①

美国是世界上第一个制定会计准则的国家,也是第一个制定财务会计概念框架并用概念框架来指导会计准则制定工作的国家。众所周知,美国会计准则的发展,除了美国会计师协会(AIA)^②和纽约证券交易所(NYSE)的一些“特别委员会”所从事的一些前期准备工作外,主要经历了由会计程序委员会(CAP)、会计原则委员会(APB)以及财务会计准则委员会(FASB)分别制定会计准则的三个阶段。CAP和APB虽然为美国会计准则的发展作出了最初和重大的贡献,并先后发布了51份“会计研究公报”和31份“会计原则委员会意见书”,但是,这两个准则制定机构都存在着以下几个主要缺陷:①缺乏会计原则或概念框架的系统指导,使得它们所制定的会计准则之间出现不一致甚至矛盾的情况;②CAP和APB均属于会计职业界的机构,代表性和独立性都不强,不符合“公众的利益”;③制定会计准则的程序不够完善、公开和充分;④不能及时处理新出现的会计问题或“紧急问题”。因此,美国在1971年成立了“惠特委员会”(Wheat Committee)和“特鲁伯罗德委员会”(Trueblood Committee)这两个专门委员会,分别研究如何改进会计准则的制定程序和财务报表的目标等问题。在“惠特委员会”的倡导下,美国于1973年成立了独立的会计准则制定机构FASB,并以FASB取代了它的前任APB。同时,“特鲁伯罗德委员会”完成了一份题为“财务报表的目标”的所谓“特鲁伯罗德报告”(Trueblood Report)。FASB成立后,在“特鲁伯罗德报告”的基础上,进一步形成了美国的财务会计概念框架,

① W. A. Paton and A. C. Littleton, “An Introduction to Corporate Accounting Standards”, American Accounting Association Monograph No. 3(AAA:1940).

② AIA 是美国注册会计师协会(AICPA)的前身。

并用该概念框架来指导会计准则的制定和评价工作。美国财务会计概念框架主要由 FASB 发布的一系列“财务会计概念公告”(Statements of Financial Accounting Concepts, 缩写为 SFACs) 所组成。从 1978 年发布第 1 号财务会计概念公告“经营企业财务报表的目标”起, 到 1985 年发布第 6 号财务会计概念公告“财务报表的要素”止, 七年间 FASB 共发布了 6 项财务会计概念公告, 其中第 6 号公告取代了第 3 号公告, 因此实际上只有 5 项概念公告生效。2000 年, 在第 6 号概念公告发布 15 年之后, FASB 新发布了第 7 号财务会计概念公告“在会计计量中使用现金流量信息和现值”, 从而使美国目前实际适用的财务会计概念公告增加到 6 项。

受美国的影响, 英国的会计准则制定机构亦开始制定类似于财务会计概念框架的文件, 用以指导会计准则的制定工作。1976 年 7 月, 英格兰和威尔士特许会计师协会 (ICAEW) 当时所属的“会计准则筹划委员会”(ASSC) 发表了一份题为“公司报告”(The Corporate Report) 的征求意见稿。虽然该文件还称不上是严格意义的财务会计概念框架, 但是它却被视为研究英国财务报告的使用者、目的和方法的第一份理论文件, 并为以后英国会计准则概念框架的发展奠定了基础。1990 年, 改组后的英国会计准则委员会 (ASB) 取代了原会计准则委员会 (ASC) 后, 开始正式制定用于指导 ASB 制定会计准则的概念框架。ASB 将它所制定的有关概念框架的文件称为“财务报告原则公告”(The Statement of Principles for Financial Reporting), 简称为“原则公告”。为了制定“原则公告”, ASB 对英国当时已经流行的会计原则和会计实务进行了广泛调查。结果发现, 英国已有的会计原则并非十分完善: 首先, 这些原则是在不同的时间为解决不同的特殊问题而零散发展起来的, 它们之间难免存在不一致之处; 其次, 有些原则跟不上时代发展的要求, 它们主要是用来解决制造业的会计问题, 并不能解决不断出现并且日益复杂的其他会计问题, 如无形资产和金融工具等问题; 再次, 有些会计原则不能与国际上的发展保持协调。因此, ASB 认为, 尽管过去的一些会计原则可能仍然有用, 但是必须对已有的会计原则进行修订和补充, 并建立一个能够保持相互一致和及时更新的会计原则的体系, 作为制定会计准则的参考框架, 以此替代零散的、相互之间可能不一致的各项会计原则。基于上述考虑, ASB 先是陆续发布了“原则公告”各个章节的讨论稿。这些讨论稿经过广泛征求意见和修订, 于 1995 年集中在一起重新发布, 形成了“原则公告”第一份完整的征求意见稿。1999 年 3 月, ASB 又发布了“原则公告”的第二次征求意见稿。在以上两次征求意见稿的基础上, “原则公告”最终于 1999 年 12 月获得正式发布。“原则公告”由引言和八章内容组成, 涉及财务报表的目标、报告主体、财务信息的质量特征、财务报表的要素、确认、计量、呈报以及对在其他报告主体中权益的会计处理等多个方面。

除美国、英国外, 其他一些国家也制定了类似于财务会计概念框架的文件。例如, 加拿大制定了“公司报告的未来演变”和“年度报告的概念框架”; 澳大利亚制定了“受管制

财务报告的概念框架”新西兰制定了“财务报告的建议框架”等。^①我国至今尚未制定正式的财务会计概念框架,但有不少学者认为,我国1992年年底发布的《企业会计准则——基本准则》类似于西方国家的概念框架。^②

国际会计准则委员会(IASC)尝试制定概念框架的最早努力可以追溯到20世纪80年代初。1982年11月,IASC在其工作计划中增加了一个研究财务报表目标的项目,但此项研究的范围相当狭窄,仅仅涉及具体某项国际会计准则的不同使用者的独立角色和需要。当时,IASC并没有任何制定完整的国际概念框架的打算,事实上那时美国FASB也没有建立起完整的财务会计概念框架。1984年10月,IASC决定将研究财务报表目标的项目与对原国际会计准则第1号(IAS1)“会计政策的披露”^③的评审工作合并加以考虑。1984~1985年,IASC在其工作计划中又增加了“负债”、“权益”、“资产和费用”三个对财务报表要素进行研究的项目。最初,IASC对以上项目的研究都是分开进行的,并为这些研究项目分别发布了征求意见稿(此情形类似于英国)。以后,IASC逐渐感觉到,将以上研究项目加以合并考虑可以取得更好的成效。于是,IASC在1986年11月决定制定独立的与具体国际会计准则内容相分离的财务报告概念框架,该框架将不再涉及具体会计问题的处理,只是讨论财务报表的目标、财务信息的质量特征和财务报表要素的确认、计量、报告等原则性问题。为了改进国际会计准则的质量,提高财务报表的可比性,IASC从1987年开始启动了“可比性和改进计划”(The Comparability and Improvements Project)^④,其目标是:①减少或消除已有国际会计准则中过多的备选会计处理方法;②确保国际会计准则足够详细和完整,具有充分的解释,并且保证各项准则之间可以保持协调一致;③按照IASC制定的财务报告概念框架对每一项准则进行评审;④对披露方面的要求进行评审;⑤对每一项准则的格式作出修订。在这种情况下,IASC加快了制定概念框架的步伐,并于1988年5月发布了“编报财务报表的框架”(The Framework for Preparation and Presentation of Financial Statements)的征求意见稿。1989年7月,IASC正式发布了“编报财务报表的框架”。IASC的概念框架已发布十多年,从未进行过任何修订。IASC改组为国际会计准则理事会(IASB)后,IASB有意在近期内重新考虑该框架的有关方面。例如,在IASB的“在研项目”中,计划对有关会计概念作出修订(包括对会计基本要素进行战略性评价、对确认过程加以设计,并考虑对概念框架和IAS36“资产减值”作出

① 详情可参见汪祥耀著:《会计准则的发展 透视、比较与展望》,厦门大学出版社2001年版。

② 笔者不同意这种观点,在笔者的一些论著和论文中曾对此问题展开了深入的讨论。

③ 1975年发布的原IAS1“会计政策的披露”在1999年8月被修订后的新IAS1“财务报表的列示”所取代。

④ “可比性和改进计划”的全面实施是在1989年,但启动该项工作的时间是在1987年。

修订)。①

二、概念框架的含义、作用、性质和地位

(一) 概念框架的含义

1976年,美国FASB在“财务会计和报告的概念框架:财务报表的要素及其计量”中,对财务会计概念框架作出以下定义:

“概念框架是一项章程(Constitution)②,它是由相互联系的目标与基础所形成的内在一致的体系。它可以引导相互一致的准则,并对财务会计和财务报表的性质、作用和局限性作出规定。目标(Objectives)确定了会计的目的(Goals)和意图(Purposes)。基础(Fundamentals)是指会计的基本概念——这些概念可以用来指导会计核算事项的选择、对这些事项的计量,以及对这些事项加以总结并向利益集团传达的方式。由于这些概念可以派生其他概念,在制定、解释和应用会计与报告准则时又必须反复引用它们。因此,在这一意义上说,这些概念是最基本的。”③

美国著名会计学者贝尔考伊(A. R. Belkaoui)教授在对概念框架作解释时指出:“概念框架可作为在制定会计准则过程中所采用的一项章程。其目的是通过减少特定准则与概念框架之间的差距来指导解决准则制定过程中产生的纠纷。”④

高德弗雷(Jayne Godfrey)等人则认为:概念框架可以看成是一种会计理论结构。在其最高的理论层次,它描述了财务报告的范围和目的;其次,属于最基本的概念层次,它确定了财务信息的质量特征(如相关性、可靠性、可比性、及时性和可理解性等)以及会计报告的基本要素(如资产、负债、权益、收入、费用和利润等);在较低的操作层次,概念框架涉及对基本要素进行确认和计量的原则和规则,以及在财务报表中需要显示的信息和种类等。针对FASB对概念框架的定义,高德弗雷等人接着指出:FASB推崇用演绎法发展会计计量的原则和规则,因为在概念框架的定义中,“内在一致的体系”(Coherent System)和“一致的准则”(Consistent Standards)等术语均表明,FASB倡导的是一种理论上的非武断性的框架,而“规定”(Prescribe)一词的使用则表明FASB支持“规范方法”(Normative Approach)。⑤

从以上对概念框架的定义及有关解释中可以看到,所谓概念框架,实际上是以会计目

① IASB的未来工作计划可参见本书第一部分。

② 也有人将之翻译为“宪法”。

③ The Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting Elements and Their Measurement (Stamford, Ct.: FASB, 1976).

④ Ahmed Riahi Belkaoui, Accounting Theory (Cambridge: The University Press, 1993) pp. 189.

⑤ Jayne Godfrey, Allan Hodgson, Scott Holmes and Veron Kam, Accounting Theory (Sydney: John Wiley & Sons, 1994) pp. 325.

标为核心,用来发展会计准则和评价会计实务的一个相互联系、内在一致的概念体系。概念框架属于会计理论的内容,但又不等同于会计理论本身。

为了进一步理解概念框架的含义,笔者特作以下几点说明:

第一,概念框架主要涉及编制和呈报财务报告应坚持的会计原则,它是专门用来规范财务报告的编报以及指导会计(或财务报告)准则制定的一种总体指导思想,具有特定的含义。概念框架并不包揽会计理论研究的所有内容,因此将它与会计理论结构或框架作出区别是正确的。^①

第二,概念框架是在发展会计原则的基础上建立起来的^②,但是它又与单独孤立的会计原则不同,而是以会计目标作为核心的会计原则(会计概念)体系。因此,从这一意义上说,英国 ASB 将它的概念框架称为“财务报告原则公告”也是有道理的。ASB 指出,财务报告原则公告专门制定会计原则,作为编制和呈报通用目的财务报表的基础。制定这些原则的目的,是为准则制定机构制定和评价会计准则以及为关心准则制定程序的其他人士提供一个内在一致的参考框架。这一参考框架应作为拟议中会计准则的概念框架,使准则在一致的基础上加以发展,减少每当准则制定或修订就要求讨论基本问题的必要性。可见,英国的“原则公告”虽然没有取名为概念框架,其实质上还是制定会计准则的概念框架。

第三,因为概念框架既作为规范财务会计和报告的总体原则,又作为制定会计准则的基础,因此各国对它们的概念框架采用了不同的名称。有的称之为财务会计概念框架(如美国 FASB);有的称之为“财务报告原则公告”(如英国 ASB);有的称之为“财务报告的概念框架”(如加拿大、澳大利亚和新西兰的准则制定机构);而 IASC 将其概念框架称为“编报财务报表的框架”^③,是对各种称谓的折衷做法。因此,财务会计概念框架、财务报告概念框架、会计准则概念框架的含义实际上是一致的。至于概念框架(Conceptual Framework)本身,我国也有学者将它称为“概念结构”,我国港台地区则有人将它称为“理念架构”等,这些都只是译法不同而已。

第四,各国概念框架的内容并不完全一致,并且它们也都是在不断完善和发展的。当

① 为什么采用“概念框架”(Conceptual Framework)而不是“理论结构”(Theoretical Structure)的概念,西方国家有学者认为,概念不如理论那样严密,相对而言没有定型,虽然应用起来比较松散,但对编报财务报告具有更广泛的指导意义。

② 美国著名会计学家亨德里克森(Eldon S. Hendriksen)教授认为,概念框架的发展经历了“探究会计原则”到“探究概念框架”的转变(详情可参阅亨德里克森所著《会计理论》第五版)。美国另一位著名会计学家沃克(Harry I. Wolk)教授认为,“探究会计原则”采用的是“假设/原则的方法”(The Postulates and Principles Approach),而“探究概念框架”采用的是“目标/准则的方法”(The Objectives and Standards Approach)。

③ “编报财务报表的框架”完整的说法应该是“编制和呈报财务报表的框架”。

会计实务的发展总结出一些具有共同性和统驭性的会计概念或原则后,就有可能增添概念框架的内容。例如,美国财务会计概念公告第7号“在会计计量中使用现金流量信息和现值”就是这样产生的。

(二) 概念框架的作用

早在1976年,美国FASB在“概念框架项目的范围和内涵”这份备忘录中,就指出概念框架具有以下五个方面的作用:①指导FASB制定会计准则;②在缺乏特定会计准则的情况下,为解决会计问题提供一个参考框架;③在编制财务报表时,确定判断的范围;④使财务报表的使用者增加对财务报表的理解和信心;⑤通过减少会计备选方法的数量增强可比性。①

英国ASB认为,“原则公告”除了前述的为会计准则委员会制定和评价会计准则以及为关心准则制定程序的其他人士提供一个内在一致的参考框架外,可以帮助财务报表的编制者、使用者以及审计师和其他人员理解委员会制定会计准则的方法和通用财务报表中所报告信息的性质和作用,还可以帮助遇到新问题或紧急问题的编制者和审计师在缺乏适用会计准则的情况下对有关问题作出初步分析。

IASC指出,它所制定的框架确立了为外部使用者编制和呈报财务报表所依据的概念。该框架的目的是:①帮助国际会计准则委员会理事会制定未来的国际会计准则,并对现有的国际会计准则作出评价;②为减少国际会计准则所允许的备选会计处理方法的数目提供基础,借以协助国际会计准则委员会理事会促进协调与编报财务报表有关的规定、准则和程序;③帮助国家准则制定机构制定本国的会计准则;④帮助财务报表编制者应用国际会计准则和处理尚待列为国际会计准则项目的问题;⑤帮助审计师形成关于财务报表是否符合国际会计准则的意见;⑥帮助使用者理解按国际会计准则编制的财务报表中所包含的信息;⑦向关心国际会计准则委员会工作的人们提供关于制定国际会计准则的方法的信息。

由此可见,概念框架的主要作用可以从两个方面理解:第一,对于准则制定者而言,一是帮助他们制定未来的会计准则,二是帮助他们已有的会计准则加以复评;第二,对于财务报告编制者、审计师和使用者等人而言,概念框架为他们理解会计准则的实质和形成过程提供了一个参考框架,一是可以帮助他们理解和对照会计准则的要求,二是在缺乏相应的会计准则或遇到会计新问题的情况下对解决这些问题可以有一个参考依据。

(三) 概念框架的性质和地位

讨论概念框架的性质和地位,实际上需要研究并解决以下两个问题:①概念框架属

① Memorandum Scope and Implications of the Conceptual Framework Project (Stamford, Ct.: FASB, 1976), pp. 5 ~ 6.

于会计理论,还是属于会计准则?② 如果概念框架属于会计理论,它与整个会计理论体系是什么关系?

关于第一个问题,各国会计准则制定机构和国际会计准则委员会均有明确表述。例如:

美国 FASB 在财务会计概念公告第 1 号(SFAC1)“经营企业财务报告的目标”中明确指出:“与财务会计准则公告不同,财务会计概念公告并不制定公认会计原则。”①FASB 还指出:“具体地说,财务会计概念公告试图将各种目标和概念确定下来,从而使财务会计准则委员会可以用它们来指导财务会计和报告准则。”②

英国 ASB 在“财务报告原则公告”中指出:“财务报告原则公告制定了一些原则,作为编制和呈报通用目的财务报表的基础。……原则公告不是会计准则,不具有与会计准则相同的地位。因此,它对财务报表应如何编制和呈报不作任何要求”。③

IASC 在“编报财务报表的框架”中指出:“本框架不是一项国际会计准则,因此不对任何特定的计量和披露问题确定标准。本框架的任何内容都不能取代任何具体的国际会计准则”。④

关于第二个问题,一些会计学者也作了明确回答。美国著名会计学家亨德里克森(E. S. Hendriksen)教授指出:“FASB 是打算将财务会计概念框架作为制定会计准则的理论基础的。”⑤我国著名会计学家葛家澍教授认为:“财务会计概念框架不是会计准则,它应是会计理论的组成部分,但这个理论是密切联系实际,直接用来评估、制定和发展准则的理论。”⑥葛家澍教授进一步指出:“财务会计概念框架是财务会计理论的一个组成部分,或者说,是财务会计理论中有用的部分,因为它是直接用来评估现有的会计准则、发展未来的会计准则的。由于财务会计概念框架是财务会计理论的一个组成部分,我们不能把财务会计概念结构和财务会计理论划等号。”⑦

通过以上有关论述可以看到:① 概念框架不属于会计准则,是用来评价、制定和发展会计准则的会计理论;② 概念框架主要研究的是与会计和财务报告准则相关的会计理论问题,并没有研究所有的会计理论问题。因此,概念框架是会计理论体系中的一个组成部分,或重要组成部分。亨德里克森教授曾特别指出:“财务会计概念框架是财务报告

① FASB, SFAC1 “The Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises”.

② FASB, SFAC1 “The Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises”.

③ ASB, “The Statement of Principles for Financial Reporting”.

④ IASC, “The Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements”.

⑤ Eldon S. Hendriksen and Micheal F. Van Breda, Accounting Theory (Fifth Edition) (Boston: Richard D. Irwin Inc., 1992) pp. 121.

⑥ 参见葛家澍:《会计准则制定中的若干理论问题》,1996 年第 10 期《财务与会计》。

⑦ 参见葛家澍:《财务会计理论研究》第 60 页,厦门大学出版社 1995 年版。

的概念框架,而不是财务会计的概念框架。”^①

需要指出的是,我国会计理论界不少学者一方面将我国的《企业会计准则——基本准则》看成是我国会计准则的概念框架;另一方面又将《企业会计准则——基本准则》作为我国会计准则体系的一部分,并将会计准则划分为基本准则和具体准则。这种认识既不符合国际惯例,也模糊了概念框架的性质和地位。

三、IASC 概念框架的主要内容

IASC“编报财务报表的框架”由前言、引言、财务报表的目标、基本假设、财务报表的质量特征、财务报表的要素、财务报表要素的确认、财务报表要素的计量、资本和资本保全的概念等九部分组成。现将其要点阐述如下:

(一) 前言

在前言中 IASC 指出,财务报表主要是为提供对经济决策有用的信息而编制的。有关的经济决策包括:① 决定何时购入、持有或出售一项权益性投资;② 评价管理当局的受托责任或经管责任;③ 评价企业向其职工支付工资和其他利益的能力;④ 评价对企业贷款的安全程度;⑤ 决定税务政策;⑥ 确定可供分配的利润和股利;⑦ 编制和使用国民收入统计指标;⑧ 监管企业的活动等。为提供经济决策有用信息而编制的财务报表,可以满足大多数使用者的共同需要。

IASC 又指出,财务报表最通常是根据以可收回的历史成本为基础的会计模式和名义财务资本保全的概念加以编制的。但为了提供对经济决策有用的信息,有时采用其他的会计模式或概念可能更为恰当。因此,IASC 的概念框架是为了适用于一系列的会计模式以及资本和资本保全的概念加以制定的。

(二) 引言

在 IASC 概念框架的引言部分,描述了概念框架的目的和地位、涉及的范围以及财务报表的使用者及其信息需求。

IASC 概念框架的目的和地位,前已叙及,不再重复。

IASC 概念框架的范围,主要涉及以下内容:① 财务报表的目标;② 决定财务报表信息有用性的质量特征;③ 构成财务报表的要素的定义、确认和计量;④ 资本和资本保全的概念等。IASC 概念框架以“通用财务报表”为对象,确立了一系列与编制和呈报通用财务报表有关的基本概念。

同时,IASC 还指出了其概念框架的适用范围:它适用于所有的商业、工业和经营性的报告企业,无论其属于公共部门还是私人部门。报告企业则是指有许多使用者依靠财务

^① Eldon S. Hendriksen and Micheal F. Van Breda, Accounting Theory (Fifth Edition) (Boston: Richard D. Irwin, Inc., 1992), pp. 125 ~ 126.

报表作为他们的财务信息主要来源的企业。

IASC 将财务报表的主要使用者分为以下七类：① 投资者；② 雇员；③ 贷款人；④ 供应商和其他商业债权人；⑤ 顾客；⑥ 政府及其机构；⑦ 公众。然后分别描述了他们对财务信息的需求。IASC 指出，虽然上述使用者的信息需要不可能完全由财务报表来满足，但是仍然存在着对所有使用者来说是共同的需要。由于投资者是企业风险资本的提供者，因此，提供满足他们需要的财务报表，也可以满足财务报表能够满足的其他使用者的大部分需要。换言之，IASC 主张以“通用财务报表”考虑各种使用者共同需要的同时，优先考虑投资者对财务信息的需要。

（三）财务报表的目标

IASC 在其概念框架中将财务报表的目标确定为以下两个方面：① 财务报表的目标是为使用者制定经济决策提供关于企业财务状况、经营业绩和财务状况变动方面的信息；② 财务报表还用来反映管理当局履行对交付给它的资源的受托责任或经管责任的结果。

然而，在“经济决策”和“受托责任”这两个目标中，IASC 将前者作为首要目标，将后者作为次要目标。IASC 特别指出，使用者之所以希望评价管理当局的受托责任或经管责任，是为了能够作出经济决策。

（四）基本假设

IASC 在其概念框架中，专门讨论了“权责发生制”和“持续经营”这两项基本假设。但是，它没有涉及其他的会计基本假设，如会计主体假设、会计分期假设、货币计量单位假设等。对此问题，葛家澍教授曾作过这样一段说明：“国际会计准则委员会不提这些基本假设，是否意味着它不承认这些假设？否！它在所制定的准则中，都遵守了这些假设。看问题要看实质，而不是只看形式。国际会计准则委员会之所以不提它所遵守的基本假设，可能是因为在市场经济中，这几项基本假设已是不言自明、人人皆知的前提。”①

（五）财务报表的质量特征

IASC 认为，质量特征是指使财务报表提供的信息对使用者有用的那些属性。财务报表最主要的质量特征共有四项：可理解性、相关性、可靠性和可比性。

所谓可理解性，是指财务报表所提供的信息应能够让使用者便于理解。但同时也要要求使用者对商业和经济活动以及会计有恰当的了解并愿意花费适当的精力去研究信息。

所谓相关性，是指财务报表提供的信息应与使用者的决策需要相关。IASC 认为，当信息能够通过帮助使用者评价过去、现在和未来事项或确认、更改他们过去的评价从而影响到使用者的经济决策时，信息就具备了相关性。相关的信息应同时具有预测作用和确认作用，并且这两种作用是相互联系的。

所谓可靠性，是指财务报表所提供的信息必须如实反映其拟反映或理应反映的交易

① 参见葛家澍：《财务会计理论研究》第 67 页，厦门大学出版社 1995 年版。

或其他事项。IASC 认为,当信息没有重大差错或偏向并能如实反映拟反映或理应反映的情况以供使用者作依据时,信息就具备了可靠性。

所谓可比性,是指财务报表所提供的信息必须在同一企业的前后会计期或者不同的企业之间可以相互对比。IASC 指出,使用者必须能够比较企业不同期间的财务报表,以便明确企业财务状况和经营业绩的变化趋势。使用者还必须能够比较不同企业的财务报表,以便评价它们相对的财务状况、经营业绩和财务状况变动。因此,对整个企业及其不同时间点以及对不同的企业而言,同类交易或其他事项的计量和列报,都必须采用一致的方法。

除了上述的可理解性、相关性、可靠性和可比性外,IASC 还讨论了次一级的质量特征,如重要性、如实反映、实质重于形式、中立性、审慎性、完整性等。IASC 还对质量特征的限制因素(如及时性、效益与成本之间的平衡等)作了进一步讨论,最后 IASC 讨论了有关质量特征之间的平衡问题。IASC 指出,在实务中经常需要在各质量特征之间权衡或作出取舍。其目的—般是为了达到质量特征之间的适当平衡,以满足财务报表的目标。质量特征在不同情况下的相对重要性,属职业判断问题。

(六) 财务报表的要素

IASC 在其概念框架中,将财务报表的要素划分为五类:资产、负债、权益、收益和费用。其中前三个要素与资产负债表中财务状况的计量直接相关,后两个要素与收益表中经营业绩的计量直接相关。IASC 分别对这五个要素作出了如下定义:

(1) 资产是指由于过去事项的结果而由企业控制的、预期会导致未来经济利益流入企业的一种资源。

(2) 负债是指企业由于过去事项而承担的一种现时义务,该义务的履行预期会导致含有经济利益的资源流出企业。

(3) 权益是指企业资产在扣除企业全部负债以后的一种剩余利益。

(4) 收益是指会计期间内经济利益的增加,其形式表现为因资产流入、资产增值或是负债减少而引起的权益增加,但不包括与权益参与者出资有关的权益增加。……收入的定义包括了收入和利得。收入是在企业正常活动过程中产生的,并且有各种不同的名称,包括销售收入、服务费、利息、股利、特许使用费和租金等。利得是指满足收益的定义,但可能是也可能不是在企业正常活动过程中产生的其他项目。利得代表了经济利益的增加,在这一点上与收入的性质没有差别。因此,在本框架中不将它列作一个单独的要素。

(5) 费用是指在会计期间经济利益的减少,其形式表现为因资产流出、资产折耗或是产生负债而导致的权益减少,但不包括与权益参与者分配有关的权益减少。……费用的定义包含了损失以及在企业正常活动过程中发生的费用,如销售成本、工资和折旧等。它们通常表现为诸如现金和现金等价物、存货、不动产、厂房和设备等资产的流出或折耗。损失是指满足费用的定义,并且可能是也可能不是在企业正常活动中产生的其他项目。

损失代表了经济利益的减少,在这一点上它们与其他费用的性质没有差别。因此,在本框架中不将它们列作单独的要素。

(七) 财务报表要素的确认

IASC 指出,确认是指将满足要素定义和以下两个确认标准的项目列入资产负债表或损益表的过程:① 与该项目有关的任何未来经济利益可能会流入或流出企业;② 该项目具有能够可靠计量的成本或价值。

IASC 在其概念框架中分别讨论了各项财务报表要素的确认问题:

(1) 资产的确认。如果一项资产的将来经济利益很可能流入企业,并且其成本或价值能够可靠地加以计量,则应在资产负债表中确认该项资产。

(2) 负债的确认。如果由于一项现时义务的履行,含有经济利益的资源很可能流出企业,并且其结算金额能够可靠地加以计量,则应在资产负债表中确认一项负债。

(3) 收益的确认。如果与资产的增加或负债的减少相关的将来经济利益的增加已经发生,并且能够可靠地加以计量,则应在收益表中确认收益。这实际上意味着,在确认收益的同时,也要确认资产的增加或负债的减少。

(4) 费用的确认。如果与资产的减少或负债的增加相关的将来经济利益的减少已经发生,并且能够可靠地加以计量,则应在收益表中确认费用。这实际上意味着,在确认费用的同时,也要确认负债的增加或资产的减少。

(八) 财务报表要素的计量

IASC 对“计量”所作的定义是:为了在资产负债表和收益表中确认和列示有关财务报表的要素而确定其货币金额的过程。由于这一过程涉及具体计量基础的选择,为此,IASC 讨论了历史成本、现行成本、可变现(结算)价值、现值等四种计量基础。

IASC 认为,历史成本仍然是编制财务报表时最为常用的计量基础,虽然它有时也可与其他的计量基础结合使用。此外,有些企业为了处理非货币性资产价格变动的影响,还采用了现行成本基础,以弥补历史成本会计模式的不足。

(九) 资本与资本保全的概念

IASC 在其概念框架的最后一节,专门讨论了资本与资本保全的概念问题。它将资本的概念划分成资本的财务概念和资本的实物概念两大类,并指出:“企业应根据财务报表使用者的需要,选择适当的资本概念。因此,如果财务报表的使用者主要关心的是保全名义上的投入资本或投入资本的购买力,应采用资本的财务概念;然而,如果使用者主要关心的是企业的营运能力,则应采用资本的实物概念。所选择的概念指出了在确定利润时需要达到的目标,虽然在有效运用此概念时可能会遇到一些计量上的困难。”

IASC 在其概念框架的最后一段中指出,对计量基础和资本保全概念的选择,将决定在编制财务报表中会计模式的使用。不同的会计模式表现出不同程度的相关性和可靠性,如同其他方面一样,企业管理当局必须在相关性和可靠性之间作出权衡。

四、IASC 概念框架与相关概念框架的比较

前面已经指出,西方一些发达国家为了制定、发展和评价会计准则,均先后制定了会计准则或财务报告的概念框架。例如,美国发布了“财务会计概念公告”,英国发布了“财务报告原则公告”,加拿大发布了“公司报告的未来演变”和“年度财务报告的概念框架”,澳大利亚发布了“受管制财务报告的概念框架”等等。国际会计准则委员会则发布了“编报财务报表的框架”。以上的概念框架虽然取名不同,但内容却是大同小异。在它们中间,比较有影响的是美国 FASB 的概念公告和英国 ASB 的“原则公告”,以下内容将主要针对 IASC、美国 FASB 和英国 ASB 这三个准则制定机构的概念框架作出有关方面的比较。

(一) 内容体系的比较

IASC 的“编报财务报表的框架”是在美国 FASB 概念框架的基础上形成的,而英国的“原则公告”又是参照 IASC 的概念框架加以制定的。从时间上说,美国 FASB 的概念框架形成的时间最早,但在内容上,英国 ASB 的“原则公告”却比较完善和详细,“原则公告”所讨论的许多问题在 FASB 和 IASC 的概念框架中均没有涉及。下列图表列示了美国 FASB、IASC、英国和澳大利亚的概念框架的内容体系的比较。

概念框架内容体系的比较

章 节 内 容	美 国	ISAC	英 国	澳大利亚
财务报表的目标	✓	✓	✓	✓
基本假设		✓		
报告主体			✓	✓
财务报表(会计信息)的质量特征	✓	✓	✓	✓
财务报表的要素	✓	✓	✓	✓
财务报表的确认	✓	✓	✓	✓
财务报表的计量	✓	✓	✓	✓
资本和资本保全的概念	✓	✓	✓	
财务报表的呈报			✓	
对在其他报告主体中的权益的会计处理			✓	
在会计计量中使用现金流量信息和现值	✓			

从上述图表可以看到以下几点:

(1) 各国和 IASC 的概念框架所具有的共同内容是:财务报表的目标、财务报表(美国 FASB 称为会计信息)的质量特征、财务报表的要素、财务报表的确认和计量(美国 FASB 将确认和计量合并在一份概念公告中讨论,而英国和 IASC 将确认和计量分成不同的章节进行讨论)。

(2) IASC 单独讨论了权责发生制和持续经营等会计基本假设问题,而各国的概念框架都没有为会计假设设立专门的章节,但是在有关上下文中却渗透了会计假设的要求。例如,英国“原则公告”在探讨财务报表的确认和计量时,就涉及确认和计量与持续经营的关系问题。

(3) 英国和澳大利亚的概念框架为“报告主体”(Reporting Entity)设立了专门的章节,并对报告主体的定义以及报告主体的范围进行了讨论,而在美国 FASB 和 IASC 的概念框架中对此问题几乎没有涉及。

(4) IASC、美国与英国的概念框架都讨论了资本保全的问题,所不同的是,IASC 将它作为一个单独的章节进行讨论,而美国 FASB 的概念框架将它分散在财务报表的要素和财务报表的确认与计量中进行讨论,英国 ASB 的“原则公告”则将它放在财务报表的计量中进行讨论。

(5) 英国“原则公告”专门设立有关章节,讨论了财务报表的呈报原则以及对在其他报告主体中的权益的会计处理等问题,这两章内容是“原则公告”的特色,也是其他概念框架不具有的内容。

(6) 美国 FASB 在 2000 年新发布了第 7 号财务会计概念公告“在会计计量中使用现金流量信息和现值”,关于这一方面的内容在其他国家和 IASC 的概念框架中都还没有体现。英国 ASB 虽然曾在 1997 年 4 月发布过一份题为“财务报告中的贴现”的工作文件,但是这份文件中的有关内容至今还没有被写入“原则公告”中。

此外,美国和澳大利亚的概念框架是分成若干份概念公告陆续发布的,而 IASC 的概念框架和英国的“原则公告”是将概念框架中的有关内容集中在一起,并划分成不同的章节一起发布的。^① 因此,当概念框架的内容需要补充和扩展时(例如需要增加现金流量的概念和现值的计算等内容时),对 IASC 的概念框架和英国的“原则公告”作出全面修订就是必然的了。

(二) 财务报表目标的比较

关于财务报表的目标,目前主要存在“决策有用论”和“受托责任论”两种观点。从历史上说,先有“受托责任论”,并且“受托责任”本身也经历了“保管责任”(Custodianship)、“受托责任”(Stewardship)到“经管责任”(Accountability^②)的变迁。一般认为,“受托责任”关注的是企业受托资源的安全、资本的保全和增值,是以资产负债表为重心的时代的会计目标。然而,随着股份公司的兴起,投资主体的日益分散化和多元化,财务报表的重心从资产负债表转移到损益表之上,人们开始更多地关注向投资者等使用者提供有助于

① 英国“原则公告”的内容最初也是分散陆续发布的,从 1995 年起将有关内容集中起来一起发布。

② 亦有人将 Accountability 译为“受托责任”。

他们作出经济决策的信息,因此“决策有用论”逐渐有取代“受托责任论”之势。各国和 IASC 的概念框架对财务报表目标的论述,也大多将“决策有用论”作为首要的目标。

美国 FASB 在第 1 号财务会计概念公告“经营企业财务报告的目标”中,将编制财务报告的目标划分为一般目标和具体目标,并且按照从一般到具体的顺序对各种目标进行了详细的阐述。FASB 认为,编制财务报告的一般目标是,提供对企业制定经济决策有用的信息。将此一般目标具体化,可以分为以下三个方面:① 提供对投资和信贷决策有用的信息;② 提供对评价现金流量前景有用的信息;③ 提供关于企业资源、资源上的权利以及它们变动情况的信息。其中在第三个具体目标中,FASB 指出:“编制财务报告,应提供信息,表明企业的管理当局是怎样利用其受托使用的企业资源,向业主(股东)尽其经管责任的。”①由此可见,FASB 在论述财务报告的目标时,将“决策有用性”放在了首要的位置,虽然它在第三个具体目标中也曾简短地谈到了经管责任的问题。

IASC 在“编报财务报表的框架”中指出:“财务报表的目标是提供关于企业财务状况、经营业绩和财务状况变动方面的信息,这种信息对于广大使用者制定经济决策是有用的。”同时,IASC 还指出:“财务报表还应反映管理当局托付给它的资源的受托责任或经管责任的实施结果。”显然,IASC 在论述财务报表的目标时,同时兼顾了“经济决策”和“受托责任”两个方面,但是它却将前者作为主要目标,而将后者作为为前者服务的次要目标。因此,IASC 对财务报表目标的考虑与 FASB 基本上是相同的。

与 FASB 和 IASC 略有不同的是,英国 ASB 在“原则公告”中将“经济决策”和“受托责任”同时列为财务报表的目标。它认为:财务报表应提供有助于评价受托责任和制定经济决策的信息。并且,它还认为,以上两个目标并不是相互排斥的,而是相辅相成的。

(三) 财务信息质量特征的比较

美国 FASB 在第 2 号财务会计概念公告“会计信息的质量特征”中,对财务(会计)信息的质量特征划分了清晰的层次结构。FASB 认为,在所有的质量特征中,“决策有用性”是最重要的,属于质量特征的最高层次,因为如果不存在有用性,将不能从信息上得到利益来补偿它的费用;但是,如果要使信息对使用者有用,就必须让使用者能够理解,因此,可理解性应作为“决策有用性”的一个前提条件加以考虑;而会计信息要对决策有用,又必须具备两种主要的特征,即相关性和可靠性,也就是说,相关性和可靠性形成了“决策有用性”的两个次级特征,在相关性和可靠性下面,还有进一步的次级特征,其中相关性由预测价值、反馈价值和及时性等次级特征所组成,可靠性则又由可验证性、中立性和如实反映等次级特征所组成,此外,包括一致性在内的可比性,也是“决策有用性”的一个次级质量,它与相关性和可靠性交互作用,一起产生信息的有用性。至于在信息的提供上,还有两个可以计量的制约因素:一个是效益大于成本,另一个是重要性。因此,它们也被

① 参见娄尔行译:《论财务会计概念》第 30 页,中国财政经济出版社 1992 年版。

纳入质量特征的层次结构中。另外,值得一提的是,在 FASB 的质量特征层次图中,虽然没有明确列出审慎性这一特征,但是, FASB 在第 2 号概念公告第五部分对可靠性的讨论中,却涉及稳健主义和审慎性等问题。

IASC 在“编报财务报表的框架”中也对财务报表的质量特征进行了讨论。它认为,质量特征是使财务报表提供的信息对使用者有用的那些属性。四项主要的质量特征分别是:可理解性、相关性、可靠性和可比性。此外, IASC 还讨论了财务信息的质量特征,包括重要性、如实反映、实质重于形式、中立性、审慎性、完整性等,并将及时性作为相关和可靠信息的制约因素加以考虑。IASC 的概念框架虽然是借鉴 FASB 的概念公告加以制定的,但是它所描述的财务信息的质量特征比较简单,各种特征之间的层次结构不够清晰,对可理解性和及时性的摆放位置也与 FASB 不同。

英国 ASB 在“原则公告”第三章“财务报表的质量特征”中,仿照 IASC 的做法,也将相关性、可靠性、可比性和可理解性这四项指标并列为财务报表最主要的质量特征,但是,它对质量特征的讨论却比 IASC 详细,并且也较清晰地划分了质量特征的结构层次。它在相关性下面划分了预测价值和验证价值两个次级特征;在可靠性下面划分了如实反映、中立性、避免重大错误、完整性和审慎性等五个次级特征;在可比性下面划分了一致性和充分披露两个次级特征;在可理解性下面划分了理解能力、汇总和分类两个次级特征。此外, ASB 还单独讨论了重要性这一特征,将它作为取舍财务信息的临界特征看待。在对重要性的处理方式上, IASC 与 ASB 的做法有所不同:前者将重要性作为相关性的一个次级特征处理,并将它描述为一个数量特征,而后者将重要性作为一个单独的特征处理,并将它描述为同时与项目的性质和数量有关的特征。

现将 FASB、IASC 和 ASB 所描述的财务信息的质量特征进行比较,如下列图表所示:

财务信息质量特征的比较

质 量 特 征	FASB	IASC	ASB
相关性	✓	✓	✓
可靠性	✓	✓	✓
可比性(包括一致性)	✓	✓	✓
可理解性	✓	✓	✓
重要性	✓	✓	✓
预测价值	✓		✓
反馈价值	✓		✓
可验证性	✓		
中立性	✓	✓	✓
如实反映	✓	✓	✓

(续表)

质 量 特 征	FASB	IASC	ASB
避免重大错误			✓
完整性		✓	✓
审慎性(或稳健性)	✓	✓	✓
实质重于形式		✓	
及时性	✓	✓	✓
充分披露			✓

从上列图表可以看出 ,FASB、IASC 和 ASB 描述的财务信息的质量特征基本上是大同小异 ,但是由于 ASB 的“原则公告”发布的时间较晚 ,它借鉴了 FASB 和 IASC 的成果 ,因此 ,它所描述的质量特征相对而言就比较全面。

(四) 财务报表要素的比较

美国 FASB 在第 6 号(以此取代第 3 号)财务会计概念公告“财务报表的要素”中 ,将财务报表的要素划分成十大类 :资产、负债、权益、业主投资、向业主分派、全面收益、收入、费用、利得和损失等。

IASC 和澳大利亚将财务报表的要素精简为五大类 :资产、负债、权益、收益和费用等。

英国 ASB 在“原则公告”中将财务报表的要素划分为七大类 :资产、负债、所有者权益、利得、损失、业主投资和向业主分派等。

在以上分类中 ,对资产负债表要素的分类 ,FASB、IASC 与 ASB 基本相同 ,只是 FASB 和 ASB 在所有者权益这一要素中又细分出属于所有者权益变动的两个要素 :业主投资和向业主分派。

对于损益表要素的分类 ,FASB、IASC 与 ASB 的差别较大。IASC 对损益表要素的定义比较宽泛 ,它将收益的定义包括收入和利得 ,将费用的定义包括了损失和在企业正常活动中发生的费用 ,而 FASB 则将收入与利得 ,以及费用与损失划分成不同的要素 ,并且增加了全面收益(Comprehensive Income)这一要素 ;ASB 将损益表要素划分为利得和损失 ,但是它所定义的利得和损失与 FASB 不同 ,相反却类似于 IASC 对收益和费用的定义。

(五) 财务报表中确认的比较

美国 FASB 在第 5 号财务会计概念公告“经营企业财务报表的确认和计量”中 ,将“确认”定义为 :将某一个项目作为一项资产、负债、营业收入、费用等要素正式列入某一会计主体财务报表的过程。这一过程涉及同时用文字和数字对一个项目进行描述 ,并将其金额包括在财务报表的合计数中。FASB 为“确认”设定了四项标准 :① 定义(Definition) :确认的项目必须符合财务报表要素的定义 ;② 可计量性(Measurement) :该项目能够进行可靠的计量 ;③ 相关性(Relevance) :该项目所提供的信息能够影响决策 ;④ 可靠性(Re-

liability) :该项目所提供的信息必须符合可靠性的要求 ,包括如实反映、可验证性和中立性等。FASB 认为 :一个项目 ,只要符合上述四项确认标准 ,并且符合效益大于成本以及重要性这两个前提 ,就应予以确认。

IASC 在“ 编报财务报表的框架”中 ,对“ 确认”作了以下的定义 :确认是指将满足要素定义和规定的确认标准的项目列入资产负债表或收益表的过程。它涉及用文字和货币金额表示这一项目 ,并且将该金额计入资产负债表或收益表的总额中。IASC 认为 :满足要素定义的项目 ,如果满足了以下标准 ,就应当加以确认 :① 与该项目有关的任何未来经济利益很可能会流入或流出企业 ;② 该项目具有能够可靠计量的成本或价值。

英国 ASB 在“ 原则公告”第五章中 ,将“ 确认”定义为 :同时用文字和货币金额对一项要素作出描述 ,并将这一金额列入主要财务报表的合计数中。同时 ,ASB 为“ 确认”设定的确认标准是 :① 有足够的证据存在并表明 ,新的资产或负债已经产生 ,或者已为现有的资产或负债增添了价值 ;② 新产生的资产或负债 ,或者为现存资产或负债增加的价值 ,可以按足够的可靠性用货币金额加以计量。

从以上描述可以看到 ,FASB、IASC 和 ASB 对“ 确认”的定义基本相同 ,但是它们所设定的确认标准却有所不同。FASB 规定了四项标准 ,较为全面 ,IASC 在吸收了 FASB 四项标准中的“ 符合要素的定义”以及“ 可计量性”后 ,增加了“ 未来经济利益很可能流入或流出企业”的条件 ,在 ASB 的确认标准中 ,除了“ 可计量性”外 ,要求“ 有足够的证据可以证明新的资产或负债已经产生 ,或者已为现有的资产或负债增添了价值。”ASB 认为 ,它与 IASC 在这一方面的差异 ,是因为它反映了自 IASC 的概念框架发布以后会计思想的发展。此外 ,ASB 还较详细地讨论了初始确认、后续确认和终止确认等确认程序 ,在这一方面 ,ASB 的内容要比 FASB 和 IASC 的内容来得更为详细和深入。

(六) 财务报表的计量的比较

美国 FASB 在第 5 号财务会计概念公告“ 经营企业财务报表的确认和计量”中 ,对确认问题进行讨论后 ,紧接着就对有关计量问题进行了讨论。FASB 认为 ,一个项目只要符合确认标准 ,就应以货币单位作出充分可靠的计量 ,并将它记录在财务报表中。然而 ,不同的项目 ,可能具有不同的计量属性(Measurement Attributes)。一个项目应采用何种计量属性进行计量 ,需要根据该项目的性质 ,以及计量属性的相关性和可靠性加以确定。为此 ,FASB 在第 5 号公告中探讨了当时流行的五种计量属性 :① 历史成本(Historical Cost) ;② 现行成本或重置成本(Current Cost or Replacement Cost) ;③ 现行价值(Current Value) ;④ 可变现净值(Net Realizable Value) ;⑤ 现值(Present Value)。

对上述五种计量属性 ,FASB 主张首先使用历史成本 ,但也允许将历史成本与其他计量属性一起使用。FASB 指出 ,无论采用哪一种属性 ,最关键的问题是要对所采用的计量属性和方法以及它们的影响加以披露 ,从而使财务报表的使用者能够对财务报表作出理解和比较。

20 世纪 90 年代以来,“公允价值”(Fair Value)的概念声名鹊起,逐渐成为除历史成本之外的其他会计计量属性的总称或代名词。2000 年 2 月,FASB 又发布了第 7 号财务会计概念公告“在会计计量中使用现金流量信息和现值”,将“公允价值”作为与历史成本相对应的一种计量属性。可以代表“公允价值”的数额一般是在公开活跃市场上的挂牌价或最新成交价,它们是以市场观察值为基础的,通常比较客观,但是在不存在市场观察值的情况下,采取未来现金流量的现值可以较好地逼近“公允价值”。因此,“公允价值”在一定程度上可以代替以前经常使用的现行价值、可变现净值和现值等计量属性。

IASC 在“编报财务报表的框架”中将“计量”定义为:为了在资产负债表和收益表中确认和计列有关财务报表的要素而确定其货币金额的过程。IASC 认为,财务报表可以在不同的程度上以不同的结合方式采用各种不同的计量属性。它们包括:① 历史成本;② 现行成本;③ 可变现价值(或结算价值);④ 现值。企业在编制财务报表时最常用的计量属性是历史成本,但是历史成本通常可以与其他计量属性结合起来使用。

英国 ASB 在“原则公告”第六章中指出,财务报表的要素可以有多种不同的计量属性。区分各种计量属性的一个最重要的特征就是,它们是以历史成本还是以现行价值作为基础的。ASB 认为,在编制财务报表时,理论上可以采用历史成本模式、现行价值模式和混合计量模式中的任何一种,但是,在实践中英国的大部分公司都采用了混合计量模式。因此,ASB 亦主张采用混合计量模式。

由此可见,虽然历史成本仍然是一种最常用的计量属性,但是 FASB、IASC 和 ASB 均允许采用历史成本与其他计量属性结合使用的方式,或混合计量的模式。随着企业兼并事项的日益频繁、衍生金融工具的迅速发展等,“公允价值”也开始成为日益普及应用的一种计量属性。

(汪祥耀 撰稿)

主要参考文献

1. ASB, Statements of Principles for Financial Reporting.
2. IASC, The Framework of the Preparation and Presentation of Financial Statements, 1989.
3. 国际会计准则委员会制定、财政部会计准则委员会译:《国际会计准则 2002》,中国财政经济出版社 2003 年版。
4. 娄尔行译:《论财务会计概念》,中国财政经济出版社 1992 年版。
5. 汪祥耀主编:《最新国际会计准则》,浙江人民出版社 1996 年版。
6. 汪祥耀著:《会计准则的发展 透视、比较与展望》,厦门大学出版社 2001 年版。
7. 汪祥耀等著:《英国会计准则研究与比较》,立信会计出版社 2002 年版。

第 三 部 分

国际会计准则研究与比较

IAS1 财务报表的列报

一、准则概况

(一) 背景与历史

原国际会计准则委员会(IASC)于1973年成立后,先后于1975、1976和1979年发布了国际会计准则第1号(以下简称原IAS1)“会计政策的披露”、国际会计准则第5号(IAS5)“财务报表应揭示的信息”和国际会计准则第13号(IAS13)“流动资产和流动负债的呈报”,这三个准则涉及的内容均与财务报表列报有关。原IAS1适用于编制和提供财务报表所采用的所有重要会计政策的说明;IAS5适用于对财务报表中信息的揭示,包括一般性揭示及资产负债表和收益表的揭示;IAS13则适用于资产负债表中流动资产和流动负债的分类和呈报。1989年,随着IASC发布“编报财务报表的框架”(下称《框架》)确立了为外部使用者编报财务报表所依据的概念之后,为了符合《框架》的要求,以便保持各准则之间的协调一致,并提高依据国际会计准则所编制的财务报表的质量,IASC于1997年对上述三个准则进行了整合,发布了国际会计准则第1号(IAS1)“财务报表的列报”,以取代原IAS1、IAS5以及IAS13,修订后的IAS1于1998年7月1日开始生效,并鼓励企业提前采用。1999年,由于国际会计准则第10号(IAS10)“资产负债表日后事项”的发布,对IAS1的第63(3)、64、65(1)和74(3)段进行了修改,被修改的部分于2000年1月1日开始生效。2001年4月,国际会计准则理事会(IASB)正式运行以来就着手进行了《改进国际会计准则》这个重要的项目。该项目的目的是通过借鉴世界上最佳实务和取消国际会计准则中的可选择方法,减少现行国际会计准则内部的重复和相互矛盾之处,改进按照国际会计准则编制的财务报告的质量,增强一致性。这个改进项目于2003年12月正式完成,并发布了13项改进后的国际会计准则,废止了1项国际会计准则。IAS1“财务报表的列报”就是发生较大实质性变化或者变化较多的7项准则之一。因此,目前生效的IAS1是2003年12月发布的经过改进的会计准则。

另外,目前有两项常设解释委员会解释公告与IAS1有关,它们是SIC27“评价涉及租赁法律形式的交易的实质”和SIC29“披露·特许权服务协议”。

(二) 制定目的

IAS1 在其第 1 段中规定,该准则的制定目的是为了规定通用财务报表的编制基础,以确保主体自身的财务报表与其前期的财务报表以及与其他主体的财务报表相互可比。为达到该目的,IAS1 还规定了财务报表列报的总体要求、提供了有关财务报表结构的指南以及指出了财务报表内容的最低要求。至于具体交易和其他事项的确认、计量和披露则在其他国际会计准则中规定。

(三) 规范内容和适用范围

IAS1 第 2~6 段规定了本准则的规范内容和适用范围。IAS1 规范根据国际会计准则编报的所有通用财务报表的列报。通用财务报表是指意在满足那些无权要求按其特定信息需求提供信息的使用者而编制的那类财务报表。通用财务报表包括单独提供或含在其他公开文件(如年度报告或招股说明书)中的财务报表。该准则不仅适用于单个主体所编制的财务报表,而且也适用于企业集团的合并报表。对于主体所拟编制的简化中期报表,本准则的第 13~41 段的总体要求可以采用,其他段落并不适用。该准则适用于包括银行和类似金融机构在内的所有类型的主体,其针对银行和类似金融机构的附加披露信息则在国际会计准则第 30 号(IAS30)“银行和类似金融机构财务报表中的披露”中规定。

(四) 其他国家相关准则的颁布

IAS1“财务报表的列报”是对主体所有财务报表的编制以及应选择的会计政策披露作出的规范,包括对资产负债表、收益表、权益变动表、现金流量表以及财务报表附注的列报等而作出的规范。

由于 IAS1 涉及的内容既包括财务报表的目的、财务报表的组成以及编制财务报表的总体要求,还包括财务报表的结构和内容,其内容相当丰富,而国际上其他国家均无相对应的独立准则,根据其涵盖的内容,其他国家涉及到与该准则内容相关的规定散见于多个法规、准则之中。

美国证券交易委员会(SEC)和民间准则制定机构都未制定独立的财务报表列报准则,与财务报表列报相关的规定主要有:证券交易委员会的“S-X 规则”(Regulation S-X)、财务会计准则委员会(FASB)的第 1 号财务会计概念公告(SFAC1)“企业财务报告的目标”、第 5 号概念公告(SFAC5)“企业财务报表项目的确认和计量”、第 3 号(SFAC3)和第 6 号概念公告(SFAC6)“财务报表的各种要素”;会计原则委员会(APB)的第 9 号意见书“报告经营成果”、第 22 号意见书“会计政策的披露”、第 30 号意见书“报告经营成果——报告处置企业分部、非常项目、罕见与非频繁发生的事项及交易的影响”;FASB 发布的第 95 号财务会计准则公告(SFAS95)“现金流量表”、第 130 号准则公告(SFAS130)“报告综合收益”等。

英国至今也没有发布专门的财务报表列报准则,其相关的规定主要有:《公司法》的

有关规定^① ;英国会计准则委员会(ASB)制定的“财务报告原则公告”;ASB颁布的财务报告准则第1号(FRS1)“现金流量表”、第3号(FRS3)“报告财务业绩”以及第18号(FRS18)“会计政策”。

我国至今尚未发布独立的财务报表列报准则,但是在2002年9月,财政部已发布了一份《企业会计准则第×号——财务报告的列报》(征求意见稿)。时过近三年,2005年5月财政部又发布了一份《企业会计准则第××号——财务报表的列报》(草案)。其他与财务报表列报有关的规定主要有:《公司法》的有关规定;《企业会计准则——基本准则》;《企业财务会计报告条例》;《企业会计制度》中的相关内容;《企业会计准则——现金流量表》;《企业会计准则——会计政策、会计估计变更和会计差错更正》。而《企业会计准则第×号——资产负债表》(征求意见稿);《企业会计准则第×号——损益表》(征求意见稿)也是与财务报表列报有关的。

二、准则基本内容

IAS1正文主要由财务报表的目的、财务报表的组成、定义、总体要求以及结构和内容等五部分组成。以下分别对这五部分内容加以说明。

(一) 财务报表的目的

IAS1认为财务报表是报告主体对其财务状况和财务业绩的结构性财务表述。通用财务报表的目的是提供有助于广大使用者进行经济决策的有关主体的财务状况、财务业绩和现金流量的信息。财务报表同时还能反映管理层对其受托资源管理的工作成果。为达到以上财务报表的目的,财务报表必须提供一个主体以下的信息:①资产;②负债;③权益;④收益和费用,包括利得和损失;⑤权益的其他变动;⑥现金流量。此外,财务报表附注中的信息和上述信息一起,有助于使用者预测主体未来的现金流量,特别是产生现金和现金等价物的时间和确定性。

(二) 财务报表的组成

IAS1第8段至第10段规定了财务报表的组成。IAS1认为,一套完整的财务报表应由五个部分构成,它们是:①资产负债表;②收益表;③反映如下权益变动的报表:A.权益的所有变动,B.除了股东的资本交易之外的权益变动的报表;④现金流量表;⑤财务报表附注,包括重要会计政策摘要及说明性注释。另外,IAS1还鼓励主体在财务报表之外披露管理层提供的财务评述,以及在环境因素影响重大和雇员被作为重要的使用者团体的行业中鼓励其在财务报表外提供诸如环境报告和增值表等额外的信息。

^① 英国《公司法》于1948年正式颁布,随后进行了多次修订,因此对财务报表格式和内容的要求也作了多次修订。

(三) 定义

IAS1 在改进后增加了定义段,在其第 11~12 段处给出了以下四个关键定义术语:

(1) 不切实可行性(Impracticable),是指如果主体在作出所有合理努力后仍然无法采用某项规定,那么即认为采用该项规定是不切实可行的。

(2) 国际财务报告准则(International Financial Reporting Standards, IFRS),是指“国际会计准则理事会”(IASB)所采用的准则和解释公告,包括:① 国际财务报告准则;② 国际会计准则;③ 国际财务报告解释委员会或以前的常设解释委员会草拟的解释公告。

(3) 重要性(Materiality),是指如果项目的省略或误报(不论是单独还是合并)会影响使用者根据财务报表作出的经济决策,这些项目就是重要的,重要性取决于根据所处环境加以判断的省略或误报的大小和性质。项目的性质或大小,或者两者结合起来,都可能是决定性的因素。

(4) 附注(Notes),是指包括除在资产负债表、收益表、权益变动表和现金流量表中列报以外的信息。附注提供了对在这些报表中披露的项目的文字描述或分析,以及不符合在这些报表中确认的那些项目的信息。

(四) 总体要求

1. 公允列报和遵从国际会计准则

IAS1 指出,财务报表应公允地列报报告主体的财务状况、财务业绩和现金流量,公允列报应按照《框架》规定的有关资产、负债、收益和费用的定义和确认标准,真实地反映交易、其他事项和状况的影响。恰当地运用国际会计准则,并在必要时提供附加信息,则几乎可在所有的情况下都能形成公允列报的财务报表。公允列报要求:① 根据国际会计准则第 8 号(IAS8)“会计政策,会计估计变更和差错”规定选择和运用会计政策;② 按提供相关、可靠、可比和可理解的信息方式列报信息,包括会计政策;③ 当国际会计准则的要求不足以让使用者理解特定交易、其他事项和状况对主体财务状况和财务业绩的影响时,增加披露的内容。主体的财务报表只有当遵从了每项适用的国际会计准则和每项适用的常设解释委员会解释公告的全部要求时,该财务报表才可表述为遵从了国际会计准则。至于在极少数情况下,如果管理层断定遵守某项国际会计准则的要求将导致与《框架》中规定的财务报表的目标相矛盾时,IAS1 规定了要求或者说不禁止和禁止背离准则的两种情况。① 当相关的监管法规要求或者说不禁止在极少数情况下背离准则时,主体应当披露:A. 管理层已断定这样背离有关准则后编制的财务报表公允地反映了主体的财务状况、财务业绩和现金流量;B. 除为实现公允列报而背离了某项准则规定外,主体在所有重要方面均已遵循了适用的准则和解释公告;C. 主体所背离的那项准则或解释公告的名称、背离的性质,包括该项准则或解释公告要求的处理方法、该处理方法在那种情况下导致误解以至于与《框架》中规定的目标相矛盾的原因,以及现在采用的处理方法;D. 每个列报期间,这种背离对与假设遵循了该项规定编制的财务报表每个项目的财

务影响。② 当相关的监管法规禁止在极少数情况下背离准则时,主体不应背离该准则,而应通过披露下列信息尽最大可能减少因遵守这些规定而导致的误解:A. 可能会导致误解的国际会计准则的名称、准则中该项要求的性质、管理层断定遵守此项规定将产生误解以至与《框架》中规定的财务报表的目标相矛盾的原因;B. 管理层断定为达到公允列报,对每个列报期间财务报表的每个项目的必要调整。至于信息在什么情况下是与《框架》中规定的财务报表目标相矛盾的,IAS1 规定,若当信息没有真实地反映交易、其他事项和状况,但是声称真实地反映了这些情况,或者使信息的使用者能够合理地预期提供的信息真实地反映了这些情况,并因此可能影响了财务报表的使用者据此作出的经济决策,在这种情况下,提供的信息就可能会与财务报表的目标相矛盾。

2. 持续经营

IAS1 第 23 段指出,在编制财务报表时,管理层应对主体是否仍能持续经营进行评估。财务报表应以持续经营为基础予以编制,除非管理层打算清算该主体或打算终止经营,或别无选择只能这么做。当管理层在作持续经营评估时,意识到有关某些事项或条件的高度不确定因素可能引起人们对主体是否仍然能持续经营产生重大怀疑时,则这些不确定因素应予以披露。如果财务报表不是以持续经营为基础编制的,则应披露这个事实,并披露财务报表编制的基础和主体不被认为是持续经营的原因。

3. 权责发生制会计

在权责发生制会计下,交易和事项应在实际发生时,按照《框架》的定义和确认标准确认资产、负债、权益、收益和费用等财务报表要素。IAS1 第 25 段同时指出,除现金流量表以外,主体应按权责发生制编制其财务报表。

4. 列报的一致性

IAS1 要求财务报表内项目的列报和分类,应在一个期间与下一个期间保持一致,除非:① 报告主体经营性质的重大变化或对其财务报表列报的审议表明,考虑到 IAS8 中关于选择和运用会计政策的标准,改变后的列报和分类方式更为恰当;② 国际会计准则要求改变列报方式。

5. 重要性和汇总

IAS1 第 29 段规定,每个重要项目应在财务报表内单独列报,不重要的项目应与具有类似性质或功能的项目汇总,不必单独单列。但是第 30 段又指出,某些重要程度不足以在财务报表内单独列报的项目,对于附注而言,却可能是足够重要的,从而应在附注中单独列报。对于根据重要性要求,如果生成的信息不重要,IAS1 指出,它不必符合国际会计准则的特定披露要求。

6. 抵销

IAS1 规定,资产和负债、收益和费用不能抵销,除非另外的国际会计准则要求或允许。在该准则的第 33 段至第 35 段指出了不是抵销的情形,如报告扣除计价准备(如

存货陈旧准备和应收款坏账准备)后的资产净额及类似交易的利得和损失(例如,汇兑损益或为交易目的而持有的金融工具形成的利得和损失)应以净额报告都不是抵销。但根据上述“重要性和汇总”的要求,一旦类似交易的利得和损失是重要的话,则需单独披露。

7. 比较信息

为了体现可比性,IAS1规定,除非国际会计准则允许或另有规定,否则就应披露财务报表内所有数字信息的前期可比信息。当比较信息与理解当期财务报表相关时,应包括在叙述性和说明性信息中。同样的原因,当修订财务报表内项目的列报或分类时,只要可行,比较金额就应予以重新分类,以确保与当期可比,此时应披露:①重新分类的性质;②重新分类的金额;③重新分类的原因。如果无法将比较金额重新分类,则主体应披露:①不能重新分类的原因;②假设金额重新分类可能引起的变化的性质。

(五) 结构和内容

结构和内容部分由引言、财务报表的界定、报告期间、资产负债表、收益表、权益变动表、现金流量表和财务报表附注等八大项构成。其中,报告期间是指财务报表通常是以一年为涵盖期间持续编制的。因此,财务报表的报告期间至少按年度提供。如果报告主体的资产负债表日变更,或者年度财务报表的涵盖期间长于或短于一年,还需追加披露:①使用非一年财务期间的原因;②由此引起的收益表、权益变动表、现金流量表和相关附注和比较金额不可比的事实。另外,由于现金流量表已颁布了独立的准则国际会计准则第7号(IAS7)“现金流量表”,因此在IAS1中对现金流量表无需单独制定规定,下面就以上八大项的剩余六项加以说明。

1. 引言

引言中说明IAS1准则规定了资产负债表、收益表和权益变动表的特定披露以及在上述财务报表或附注中的其他列报的披露。本准则使用的术语“披露”是广义的含义,它既包括每份财务报表表内列示的项目,也包括在财务报表附注中列示的项目。至于现金流量表的列报要求是在IAS7中规定的。

2. 财务报表的界定

IAS1规定,财务报表应明确予以界定,它应与公布在同一文件中的其他信息相区分。因为国际会计准则只适用财务报表,而不适用于年度报告或其他文件中列报的其他信息。其第46段进而规定,财务报表的每个组成部分都应明确地予以界定。为了使所列的信息得到恰当的理解,下列内容必须按显著的方式列报,必要时可予以重复:①报告主体的名称或其他辨认方式;②财务报表是涵盖单个企业还是企业集团;③资产负债表日或财务报表涵盖的期间;④报告货币;⑤财务报表内列报数字的准确性。

3. 资产负债表

IAS1第51~77段规定了资产负债表的分类以及列报和列示的信息的内容。它由流

动/非流动的区分、流动资产、流动负债、资产负债表表内应列报的信息和可在资产负债表内或附注中列示的信息五项内容构成,下面分别对它们进行归类说明。

首先,IAS1规定,主体应当按照本准则第57~67段的规定在资产负债表中将流动和非流动资产、流动和非流动负债作为单独的类别列报,除非按流动性的列报能够提供更为相关和可靠的信息,当适用例外情况时,所有资产和负债均应按广义上的流动性顺序列报。流动资产是指符合下列条件之一的资产项目:①预期能在主体的经营周期的正常过程中实现,或持有以待出售或消耗;②主要为交易的目的而持有;③预期在资产负债表日后12个月内实现;④用途不受限制或在资产负债表日后12个月内可用于偿付的现金和现金等价物。除此之外,所有的其他资产应划归为非流动资产。流动负债是指符合下列条件之一的负债项目:①预期能在主体经营周期的正常过程中清偿;②主要为交易的目的而持有;③预期在资产负债表日后12个月内到期清偿;④企业不能无条件要求延期清偿的资产负债表日后至少12个月的负债。除此之外,所有的其他负债应划归为非流动负债。另外,IAS1第63段还作了特别说明,即如果金融负债在资产负债表日后12个月内到期,即使满足下列条件,主体仍然应当将其划归为流动负债:①原定期限超过12个月;②在资产负债表日后、财务报表批准报出前已完成了长期再融资协议或重新安排支付协议。在改进后的第65段中,IAS1又指出:“如果主体在资产负债表日或之前违反了长期贷款协议中的保证条款,其效果是使贷款人可随时要求偿还负债,主体应当将该负债划分为流动负债,即使贷款人在资产负债表日后、财务报表批准报出前同意不因违反行为随时要求偿还。该负债之所以被划作流动负债,是因为在资产负债表日主体不拥有将偿还款项延期至该日后至少12个月的无限制的权利”。

其次,第68~73段是关于资产负债表内应列报信息的规定。作为最低要求,资产负债表内应包括以下金额的项目:①不动产、厂房和设备;②投资性不动产;③无形资产;④金融资产。不包括在以下⑤、⑧和⑨项下的金额;⑤用权益法核算的投资;⑥生物资产;⑦存货;⑧应收账款和其他应收款;⑨现金和现金等价物;⑩应付账款和其他应付款;⑪准备;⑫金融负债。不包括⑩、⑪项下的金额;⑬当期所得税负债和资产;⑭递延所得税负债和资产;⑮少数股权;⑯归属于母公司股东的已发行资本和公积。

如果国际财务报告准则第5号(IFRS5)“持有以备出售的非流动资产和终止经营”得以运用,主体的资产负债表中还应包括如下项目的金额:①根据IFRS5被划归为持有以备出售的非流动资产和包括在被划归为持有以备出售的处置组中的资产总额;②根据IFRS5包括在被划归为持有以备出售的处置组中的负债总额。

此外,第69段规定,如果在资产负债表内列报追加的单列项目、标题和小计金额对于公允列报主体的财务状况是必要的,则应在资产负债表内作这种列报。同时,为了体现“重要性和汇总”的总体要求,第70段强调在资产负债表中应分别列报流动资产和非流

动资产、流动负债和非流动负债 不能将递延资产(负债)归为流动资产(负债)之中。

第三,第74~77段规定了可在资产负债表内或附注中列示的信息。准则指出,主体应在资产负债表内或资产负债表附注中披露主体根据经营方式对报表单项项目所作的二级分类。提供二级分类的详细程度取决于国际会计准则的要求和涉及金额的规模、性质和功能。报告主体还应在资产负债表内或附注中披露下列内容:

(1) 每类股本,包括:①核定的股数;②已发行且已收到全额股款的股数及已发行但尚未收到股款的股数;③每股面值,或无面值股票;④年初和年末发行在外股数的调节;⑤附于各类股本上的各种权利、优惠和限制;⑥主体自身持有的,或主体的子公司或联营企业持有的本公司的股权;⑦为期权和销售合约(包括条件和金额)方式发售而储备的股数;

(2) 股东权益中每项公积金的性质和用途的说明。

4. 收益表

IAS1第78~95段规定了期间损益、收益表内至少应列报的信息,以及可在收益表内或附注中列示的信息三个部分,下面分别加以说明。

首先,IAS1第78段规定,期间确认的所有收入和费用都应包括在当期损益中,除非国际会计准则另有规定。

其次,第78~84段规定了收益表内至少应列报的信息。收益表内至少应该包括反映下列金额的单列项目:①收入;②融资成本;③用权益法核算的对联营企业和对合营企业的利润和亏损份额;④税项费用;⑤由以下两个项目组成的单一金额:A. 终止经营的税后损益,B. 构成终止经营的资产或处置组在按公允价值减销售成本后所确认的或在它们处置时所确认的税后利得或损失;⑥当期损益。准则还同时要求主体在收益表的“当期损益”项目后,将主体的当期损益分为“可归属于母公司权益持有者的损益”和“可归属于少数股权的损益”两个部分。此外,如果列报追加的单列项目、标题和小计金额对于公允地反映主体的财务业绩是必要的,则应在收益表内作这种列报。值得注意的是,第85段规定,无论在收益表中还是在其附注中都不应将任何收入和费用项目列报为非常项目。

第三,第86~95段规定了可在收益表内或附注中列示的信息。准则规定,对于重要的收入和费用都应分别披露其性质和金额。主体应根据费用的性质或者在主体中的功能分类作出分析,从而选择能提供更可靠、更相关的信息的列示方法。如果是将费用按功能划分的主体,则应披露关于费用性质的附加信息,包括折旧费、摊销费和雇员费用等。同时主体还应在收益表内或附注中披露本期已宣告发放的每股股利金额。

5. 权益变动表

IAS1规定了作为一套财务报表的单独组成部分,主体应提供权益变动报表的内容以及应在权益变动表内或附注中列报的内容。提供权益变动报表的内容是:①当期损益;

② 按其他国际会计准则要求直接计入权益中的每项收益和费用,以及这些项目的总额;
③ 分别列报在可归属于母公司持有者和可归属于少数股权的①和②的收益和费用总额;
④ 按IAS8确认的会计政策变更和差错更正对权益各组成部分的影响。关于主体应在权益变动表中或附注中列报的内容有:①与业主的资本交易和对业主的分配;②当期期初和期末累计损益余额,以及当期变动;③当期期初和期末每类权益资本和每项公积金的账面金额之间的调节情况,各项目在期初和期末之间的变动应单独披露。

6. 财务报表附注

IAS1第103~126段从财务报表附注的结构、会计政策的披露、估计不确定性的主要来源以及其他披露等四个方面规定了财务报表附注的内容。

首先,财务报表附注的结构规定了财务报表的附注应该是:①提供财务报表的编制基础以及根据第108~115段规定的特定会计政策的信息;②披露国际会计准则要求的但没有在资产负债表、收益表、权益变动表或现金流量表中列报的信息;③提供不在资产负债表、收益表、权益变动表或现金流量表中列报,但有助于理解上述任何财务报表的相关信息。在第104段同时指出,财务报表附注应尽可能按系统的方式列示。资产负债表、收益表、权益变动表或现金流量表表内的各项目应在附注的相关信息中交叉参照。

其次,第108~115段规定了财务报表附注中的会计政策披露要求。报告主体应在特定的会计政策部分披露:①编制财务报表时使用的计量基础;②对于恰当理解财务报表所必需的各项特定会计政策。第113段还要求披露主体在采用会计政策的过程中,管理层所作的除会计估计(见第116段)以外的、对在财务报表中确认的金额最重要的判断。同时,在第114段给出了下述4个示例,说明哪些情况属于管理层在应用会计政策过程中所作的判断:①金融资产是否属于持有至到期的投资;②金融资产和租赁资产实质上所有的风险和报酬何时已转移给其他主体;③特定商品的销售实质上是否是一种融资安排,并因此不产生收入;④主体和特定目的的主体之间关系的实质是否表明了特定目的的主体是受该主体所控制。

第三,第116~124段规定了估计不确定性来源的披露要求,它要求主体不应当在附注信息中披露在资产负债表日有关未来的关键假设和估计不确定性的其他关键来源,这些信息对引起下一个财务年度内资产和负债账面金额的重大调整具有重要影响。附注应当披露有关这些资产和负债的下述详细情况:①性质;②在资产负债表日的账面金额。

第四,第125、126段作出了其他披露的规定。如果财务报表其他部分没有列示,附注应披露:①主体所在地和法定形式、公司总部注册地(或主要营业地点,如果其与注册总部不在同一地点的话);②主体经营性质和主要活动的描述;③母公司和集团最高的母公司的名称。除此之外,报告主体还需要披露:①财务报表批准公布之前宣

告的、还没有确认为当期股东分配的股利金额以及每股股利金额；② 未确认累积优先股的金额。

三、比较与借鉴

前已述及目前生效的 IAS1 是对 1997 年发布及以后段落修改后的 IAS1 的改进项目，为便于更好地理解改进后的 IAS1，以下将从三个方面进行比较。

（一）IAS1 与改进前的 IAS1 比较

2003 年 12 月改进后的 IAS1 与改进前的 IAS1 对比，其主要变化是增加了定义段，对总体要求中的“公允列报”提供了达到“公允列报”的条件以及财务报表的结构和内容中对分类、附注的修改和披露的增加。这样的改进能提高国际会计准则的可操作性、可比性和权威性。其具体变化主要体现在：

（1）增加了定义段，以便与其他国际准则体例一致。改进前的 IAS1 与其他国际准则不同，没有“定义段”，改进后的 IAS1 在“定义段”增加了“不切实可行性”、“国际财务报告”、“重要性”和“附注”等 4 个重要术语，这样既可以与其他国际准则体例一致，也便于主体更好地理解 and 一致性地应用 IAS1 这个综合性的列报准则。

（2）对总体要求中的“公允列报”提供了达到“公允列报”的条件，便于主体尽最大可能达到公允列报的要求。改进前的 IAS1 仅在第 10 段指出：“财务报表应公允地反映企业的财务状况、财务业绩和现金流量。恰当地运用国际会计准则，并在必要时提供附加披露，则可在几乎所有情况下都形成公允列报的财务报表”，这种表述比较笼统。改进后 IAS1 则提出公允列报就是要按照《框架》规定的关于要素的定义和确认标准真实地反映交易和事项，这样就给主体的管理层判断如何实现“公允列报”提供了标准。同时，改进前的 IAS1 允许在管理层断定在遵从国际会计准则的某项要求将导致误解时，为实现公允列报的目的，可以背离准则的单一规定，但对导致误解没有作进一步的解释。而改进后的 IAS1 认为导致误解是指与《框架》规定的财务目标相矛盾的情况，还进一步解释了在何种情况下信息是与财务报表的目标相矛盾的。同时，改进后的 IAS1 还区别相关的监管法规是否禁止背离国际财务报告准则所作的区别处理，从而改进后的 IAS1 使得主体能够在相关的监管法规禁止背离准则的情况下也能达到遵循国际财务报告准则的目的。这种改变既突出了《框架》的重要作用，也便于主体尽最大可能达到公允列报的要求。

（3）财务报表的结构和内容发生了的变化，便于与其他国际准则相协调和强化披露。

由于财务报表的结构和内容是 IAS1 中篇幅最多的部分，因此该部分的变化相对比较多，现分六个方面进行比较。

1. 资产负债表——资产与负债的列报方法

改进前的 IAS1 规定,每个企业均应依据其经营的性质,确定是否在资产负债表内将流动与非流动资产、流动与非流动负债作为独立的类别列报,当企业选择不作这种分类时,则资产和负债应大致按其流动性顺序列报。而改进后的 IAS1 则规定,资产和负债按流动/非流动标准列报是主体必然的首选方式,而按流动性顺序列报则需要满足一定的条件。

2. 资产负债表——资产负债表日后事项对负债分类的影响

改进前的 IAS1 规定:“如果长期付息负债符合下列条件,则企业应持续地将其划归为非流动负债,即使其在资产负债表日起 12 个月内到期也是如此:① 原定期限超过 12 个月;② 企业打算长期为该负债进行再融资;③ 这种打算得到再融资协议或重新安排支付协议的支持,且都在财务报表被批准报出之前”。改进后的 IAS1 则认为主体在现有的贷款能力下能够自主决定在资产负债表日后至少 12 个月对某项义务进行再融资或“滚动”时,即使该义务可能在更短的时期内到期,主体仍然将其划分为非流动负债外,其余情况的义务却把它们划作流动负债。另外,改进前的 IAS1 规定:“有些借款协议包括了借款人的保证(还款契约),该保证达到这样的效果,即如果违反了与借款人的财务状况有关的某些条件,借款人可随时要求偿还借款。在这种情况下,只有当负债符合以下条件时,才能被划归为非流动负债:① 在财务报表被批准报出之前,贷款人同意不因违反条件而提出还款要求;② 资产负债表日后 12 个月内不大可能再发生违反事项”。而改进后的 IAS1 的结论是,主体能否在这种情况下将贷款划作非流动负债,主要取决于主体本身有无法定的、无限制的权利,将偿还负债延期至资产负债表日后至少 12 个月,而不是贷款人的权利,其具体划分在改进后的 IAS1 第 65 段已给予了详细的说明。

3. 资产负债表——在资产负债表内增加了“生物资产”,以及当期和递延“所得税资产”和“所得税负债”等单列报表项目

改进后的 IAS1 吸收了国际会计准则第 41 号(IAS41)“农业”和国际会计准则第 12 号(IAS12)“所得税”中要求在资产负债表内列报的单列报表项目的规定,分别增加了“生物资产”、“当期所得税负债和资产”、“递延所得税负债和资产”等单独列报的单列报表项目。

4. 收益表——取消了收益表内“经营活动成果”和“非常项目”两个单列报表项目

改进前的 IAS1 规定收益表内至少应包括的单列项目包括“经营活动成果”和“非常项目”。由于在国际财务报告准则中未对“经营活动”进行过界定,同时,改进后有 IAS8 取消了“非常项目”的定义,因此,改进后的 IAS1 中也取消了对未界定项目“经营活动成果”的披露,同时,也禁止将任何收益和费用项目作为“非常项目”列报。

5. 收益表——增加了单列项目和在“当期损益”项目的分类列示

为强化披露,改进后的 IAS1 在收益表内增加了一个由以下两个项目组成的单一金额:① 终止经营的税后损益;② 构成终止经营的资产或处置时在按公允价值减销售成

本后所确认的或在它们处置时所确认的税后利得或损失。同时,为了与改进后的国际会计准则第27号(IAS27)“合并财务报表和单独财务报表”规定一致,改进后的IAS27要求在合并资产负债表中将“少数股权”作为权益而不是负债列报,从而改进后的IAS1就要求主体在收益表的“当期损益”项目之后,将主体的当期损益分为“可归属于母公司权益持有者的损益”和“可归属于少数股权的损益”两个部分划分。

6. 附注——增加了2项披露要求

改进后的IAS1增加的2项披露要求是:①要求主体披露在采用会计政策过程中,管理层所作的除会计估计以外的对在财务报表中确认的金额最具重要影响的判断;②要求主体披露估计不确定性的关键来源,这两项披露的增加便于财务报表使用者更好地理解 and 运用财务报表来进行经济决策。

(二) IAS1 与其他国家相关准则的比较

在本文的概况处,笔者列示了其他国家相关准则的规定。严格地讲,《公司法》只是较早地或站在法律层次上涉及了财务报表这一论题,它对准则的制定具有指导性但本身并不是准则。同样,美国FASB的“财务会计概念公告”(SFAC)和英国ASB的“财务报告原则公告”是编报财务报表所依据的概念框架,也不属于狭义的会计准则范畴。以下的比较只是关于狭义会计准则的比较,当然在比较中也会涉及《公司法》、SFAC等并非准则但又与会计准则密切相关的依据。由于其他各国都没有独立的财务报表列报准则,而财务报表列报的主要内容是财务报表的组成、结构和内容。再加之现金流量表和会计政策、会计估计以及会计差错各国均有相应的独立准则。因此,下面的比较就限于资产负债表、收益表和权益变动表。

1. IAS1 与美国相关准则的比较

(1) 关于资产负债表。首先,IAS1不仅描述了报表结构,还提出了财务报表列报的最低要求。美国会计准则并没有对编制资产负债表中相应的结构作出要求,只是美国证券交易委员会(SEC)要求上市公司在编制资产负债表时必须符合“S-X规则”。事实上,IAS1和“S-X规则”在报表结构上是一致的。其次,关于流动和非流动性项目的分类上,IAS1和美国准则也是有区别的,IAS1只是指出了分类的指导性不同点,而美国准则却通常具体指出流动与非流动性的区别,即哪些项目是流动的,哪些项目是非流动的。再次,关于所有者权益的分类披露上,美国准则与IAS1也存在差异,总体看美国准则的披露要比IAS1更详细。

(2) 关于收益表和综合收益。首先,IAS1关于收益表中的费用分类采用了费用性质法和销售成本法等两种可供选择的方法提供信息,美国准则只要求按费用在企业的功能即销售成本法呈报。IAS1和美国准则对综合收益的列报也存在差异。IAS1要求财务报表中应有一个独立的组成部分来突出显示企业的全部利得和损失,包括直接在权益中确认的项目。为此,IAS1要求企业在提供收益表的同时,要提供权益变动表,在权益变动表

中可选择列报“综合收益”合计数。美国在 SFAC3“企业财务报表的要素”(后来被 SFAC6 所取代)就给综合收益下了定义,其构成要素是:收入(Revenue)、费用(Expense)、利得(Gain)和损失(Loss)。从理论上讲,综合收益是当期收益观向收益满计观的回归,也顺应了从收入/费用观向资产/负债观发展的要求。尽管 APB 发布的第 9 号意见书和第 30 号意见书中均强调了损益满计观,但当时的损益满计观强调的收益组成仍主要是针对已发生的损益项目,随着经济环境的发展,产生了如外币换算调整额、资产持有利得等未实现的利得,于是 FASB 于 1997 年 6 月发布的 SFAS130“报告综合收益”才严格贯彻执行了综合收益的概念。为此,FASB 在 SFAS130 中允许用以下三种方法中的任何一种来报告综合收益,但必须提供“综合收益”合计数:(1)采用扩展的收益表报告综合收益;(2)除收益表外,编制“综合收益表”这个第二业绩表或第四财务报表;(3)用权益变动表详细报告其他综合收益。

2. IAS1 与英国相关准则的比较

国际会计准则与英国会计准则存在着相当多的相似性,因为大部分国际会计准则是与英国的相应准则同步发展的,或者是在后者的基础上建立的。ASB 发布的“财务报告原则公告”的第七章专门讨论了财务报表的呈报原则。根据英国目前的会计实践,企业编制的财务报表包括财务状况表、现金流量表、损益表、全面已确认利得和损失表。至于财务状况表、现金流量表也就是一般所说的资产负债表和现金流量表,它们与 IAS1 和世界上大多数国家的情况基本相同。与 IAS1 和其他国家不同的是,英国早在 1992 年发布的 FRS3“报告财务业绩”就引进了全新的业绩报表“全部已确认利得和损失表”,即采用该第二业绩表来报告综合收益,美国的“综合收益表”就相当于该表,而且英国只规定采用这样一种唯一的方法来报告综合收益。

(三) IAS1 与我国相关准则的比较与借鉴

我国关于财务报告的体系、格式和内容等已在《公司法》、《企业财务会计报告条例》、行业制度以及《企业会计制度》中作过规范。为了借鉴国际会计准则,把散见于各项法规、会计准则和会计制度中有关财务报告列报的规定进行总结,归纳出对企业财务报告列报的一般性原则要求,对财务报告的结构和内容进行全面系统的规定,财政部于 2002 年 9 月印发了《企业会计准则第×号——财务报告的列报》(征求意见稿)2005 年 5 月财政部又发布了一份《企业会计准则第××号——财务报表的列报》(草案)。总体看来,该草案无论从形式上还是从内容上都与 IAS1 非常相似,现将该草案与 IAS1 的主要不同点列出,其目的是找出差异并作分析和借鉴。

1. 关于列表的总体要求

我国草案中用基本要求替代 IAS1 的总体要求。它包括持续经营、列报的一致性、重要性和归总、抵销、比较信息等类似于 IAS1 的表述方面,但不同的表述是 IAS1 强调了公允列报和遵从国际会计准则。而我国草案中强调企业应按照《企业会计准则第××

号——基本准则》(目前只有草案)和其他各项具体会计准则的规定编制财务报表,尽管表述不同,笔者认为它们都在强调突出《框架》的重要性以及遵从其他规定,只是 IAS1 明显提出了“公允列报”,我国草案则隐含了“公允列报”的寓意。

2. 关于财务报告的构成。我国财务报告至少由六个部分组成:① 资产负债表;② 利润表;③ 利润分配表;④ 所有者权益增减变动表;⑤ 现金流量表;⑥ 会计报表附注。IAS1 中财务报表至少由五个部分组成。差别在于,我国多 1 张利润分配表和单列 1 张所有者权益增减变动表,少 1 张反映权益变动的报表(即综合收益表)。我国利润分配表和所有者权益增减变动表是历史、习惯的沿用。至于综合收益是否反映,笔者认为有必要考虑增加这方面的信息。理由是综合收益强调以资产、负债的确认和计量为基础,它可以全面、真实地反映企业的收益。报告综合收益,对于提高收益的信息质量以及加强我国国有企业的管理有着十分重要的意义。此外,它对我国市场经济的健康发展,对我国会计制度的国际协调也有着十分重要的作用。因此,关于企业的收益报告我国也必须构建综合收益报告的新模式。随着市场经济的不断发展、完善,各种资产的公允价值易于获得时,其他综合收益的内容、金额都将不断增大,届时应在损益表之外再编制一张“综合收益表”作为第二业绩表,以提高会计信息的决策相关性。

3. 关于收益表(利润表)的构成和分类。我国利润表的费用项目分类采用功能分类即销售成本法。IAS1 中关于费用项目的列示采用费用性质法或销售成本法,这两种列示方法各有优缺点。建议为了便于成本控制,我国在采用销售成本法时,也必须要求企业在附注中对费用的性质加以揭示。

对比我国已正式颁布的关于财务报告的规范,该草案将利润表项目作了调整,表现在:① 取消了主营业务与其他业务的划分,将这些业务产生的收入和发生的成本统一在“营业收入”和“营业成本”项目中列示。这是基于市场经济中企业经营日益多元化,许多企业的主营业务和其他业务的划分并不明显,甚至出现主营业务产生的收入或发生的成本,远远低于其他业务的现象的考虑,也是与国际相关准则相协调的;② 该草案取消了“营业外收入”和“营业外支出”项目,而是按照其中大项进行列报,如计提的资产减值准备、非流动资产处置损益等。这样的规定是与改进后的 IAS1 取消“非常项目”并禁止将收益和费用项目作为“非常项目”在利润表中列报的做法一致。但是,笔者认为,计提的资产减值准备这个大项名称不够恰当,因为应收款项、存货计提准备等计入管理费用,短期投资、长期股权投资、长期债权投资计提的准备已计入投资收益,而这里所指的计提资产减值准备仅仅是针对固定资产、无形资产和在建工程而言,因此在投资损益后,计提资产减值准备最好指明计提的是什么资产的准备。

主要参考文献

1. Financial Reporting Group of Ernst & Young ,IAS/UK GAAP Comparison (United Kingdom Ernst & Young 2001).
2. Financial Reporting Group of Ernst & Young LLP ,IAS/US GAAP Comparison(United Kingdom Ernst & Young LLP 2002).
3. IASB ,International Financial Reporting Standards(Including Abbreviated Versions of IAS1 to IAS41)(London IASCF 2003).
4. 财政部会计准则委员会译 :《国际会计准则 2002》,中国财政经济出版社 2003 年版。
5. 财政部 :《企业会计准则第 × × 号——财务报表的列报》(草案) 2005 年。
6. 财政部 :《企业会计准则第 × 号——财务报告的列报》(征求意见稿) 2002 年。
7. 财政部 :《企业会计准则第 × 号——损益表》(征求意见稿) ,1995 年。
8. 财政部 :《企业会计准则第 × 号——资产负债表》(征求意见稿) ,1995 年。
9. 会计准则考察团 :“ 澳大利亚、新西兰会计准则考察报告 ” ,1999 年第 7 期《会计研究》。
10. 王辉著 :《综合收益会计》,立信会计出版社 2001 年版。
11. 王世定、李海军主译 :《美国财务会计准则(第 1 ~ 137 号)》,经济科学出版社 2002 年版。
12. 汪祥耀等著 :《英国会计准则研究与比较》,立信会计出版社 2002 年版。
13. [英] 克里斯托 · 诺比斯 ; 罗伯特 · 帕克著 , 潘琰主译 :《比较国际会计》,东北财经大学出版社 2002 年版。
14. 张象至、李红霞 :《改进国际会计准则 项目 13 项 ,国际会计准则主要变化(一)》 2004 年第 1 期《会计研究》。
15. 财政部 :《企业会计准则 2002》,经济科学出版社 2002 年版。

IAS2 存 货

一、准则概况

(一) 背景与历史

存货作为流动资产的一个重要项目,通常占全部资产的较大比重。因此,存货核算正确与否,直接影响资产负债表中资产价值的真实性。由于存货成本与销售成本之间存在着有机联系,存货核算正确与否必然影响到利润表信息披露的真实性和可靠性。为了规范存货的会计核算,原国际会计准则委员会(IASC)在1975年10月批准了国际会计准则第2号(IAS2)“历史成本制度下存货的计价和列报”,对存货核算的目的、范围、存货的定义、计量、费用确认、披露等一系列问题做出了规定。1993年11月,IASC修订了存货准则,以国际会计准则第2号(IAS2)“存货”取代了1975年批准的存货准则。

为了建立一套全球适用的高质量会计准则,加强与国家会计准则之间的协调,解决证券监管机构和其他方面对现行国际会计准则提出的问题和批评意见,IASC改组后成立的国际会计准则理事会(IASB)开展了《改进国际会计准则》项目,并于2002年5月发布了改进项目的征求意见稿。2003年12月,IASB最终通过了改进后的13项国际会计准则。所有经修订的13项国际会计准则将于2005年1月或之后生效。作为国际会计准则改进项目一部分,IAS2“存货”也被修订。

(二) 制定目的

IAS2“存货”的目的是规范存货的会计处理。存货会计的主要问题是作为资产确认的成本金额以及在确认相关收入时该资产成本的结转。IAS2对成本的确定及其随后确认为费用、减记至可变现净值、将成本分配给各种存货的成本计算方法作出了规定。

(三) 规范内容和适用范围

IAS2的规范内容包括目的、范围、定义、存货的计量、确认为费用、披露、生效日期等内容。它适用于在准则范围部分未被明确排除的存货的会计处理。属于排除范围的存货分为两类:

第一类是完全排除在准则范围之外的存货,包括:①建造合同(包括直接相关的劳务合同)形成的在建工程(参见IAS11“建造合同”);②金融工具;③与农业相关的生物资产和收获时的农产品。

第二类是仍在准则范围之内,但不适用该准则计量要求的存货,包括:①按特定行

业已确立的惯例,以可变现净值计量的、生产者作为存货的农林产品和收获后的农产品、矿物和矿产品;②商品经销商——交易商(Commodity Broker-traders)持有的、以公允价值减去销售成本计量的存货。

上述两类存货虽然不适用准则的计量要求,但对于准则中的披露要求等还需要遵循。另外,需要注意的是,考虑到计量属性本身的一致性,上述按可变现净值或公允价值减去销售成本计量的存货,其价值变动应当计入当期损益,对于商品经销商——交易商持有的存货尤为如此。

(四) 生效日期

IAS2 对自 2005 年 1 月 1 日或以后开始的报告期的财务报表有效。

(五) 其他国家相关准则的公布

为了规范存货的会计核算,世界上一些主要发达国家先后颁布了存货方面的会计准则。例如,英国原会计准则委员会(ASC)颁布了标准会计实务公告第 9 号(SSAP9)“存货与长期合同”;美国会计程序委员会(CAP)颁布了会计研究公报第 43 号(ARB43);澳大利亚会计准则委员会(AASB)颁布了与 IAS2 趋同的 AASB102“存货”;日本、法国、加拿大等也都作出了关于存货的有关规定。我国则于 2001 年 11 月颁布了《企业会计准则——存货》。

二、准则基本内容

IAS2“存货”总体上分为五个主要部分。第一部分为 IAS2 的适用范围和不适用的项目,第二部分为名词定义,第三部分为存货的计量,第四部分为确认为费用,第五部分为有关披露的规定。另外,还有两部分分别说明目的和生效日期。现就准则的主要内容分述如下。

(一) 关键名词定义

在 IAS2“存货”中,IASB 对有关名词作了如下定义:

(1) 存货(Inventories)指下列资产之一:①在正常经营过程中持有以备出售的;②为出售而仍处在生产过程中的;③在生产或提供劳务过程中将消耗的材料或物料。如用于零售的货物、持有以备再售的土地和其他不动产、产成品、在产品、材料、物料等。就劳务提供者而言,存货包括规定的劳务费用。

(2) 可变现净值(Net Realizable Value)指在正常生产经营过程中,以估计售价减去估计完工成本以及销售所必需的估计费用后的价值。

(二) 存货的计量

IAS2 第 9 段明确指出,存货应以成本和可变现净值两者中较低者来计量。对于存货的计量问题,IAS2 具体从存货成本的确定、存货成本的结转、可变现净值三个方面进行了规范。

1. 存货成本的确定

IAS2 第 10 段指出,存货成本应包括采购成本、加工成本和使存货达到目前场所和状态而发生的其他成本。

(1) 采购成本。IAS2 第 11 段指出,采购成本由采购价格、进口关税和其他税金(不含日后退税)、运输费、装卸费以及其他可直接归属于产品、材料和劳务的费用,以及扣除商业折扣、回扣和其他类似的项目构成。

(2) 加工成本。IAS2 在第 12、13、14 段中指出,存货的加工成本包括与生产量直接相关的成本,如直接人工,还包括固定和变动间接生产费用的系统分配额,前者指产量发生变化时相对保持不变的间接生产费用,如设备折旧等,后者指随产量直接或几乎直接变动的间接生产费用,如间接材料等。固定间接生产费用以生产设备的正常生产能力为基础分配计入加工成本,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,不能分配的间接费用应在其发生的当期确认为费用。变动间接生产费用以设备的实际使用程度为基础分配计入单位产品。

如果同一生产过程生产一种以上的产品,但每种产品的加工成本不能单独地加以辨认,就应按合理和一致的基础在产品之间进行分配。

(3) 其他成本。IAS2 在第 15 段中指出,存货的其他成本是使存货达到目前场所和状态而发生的成本,如为特定客户设计产品所发生的设计费用。IAS2 第 16 段指出,非正常浪费的原料、人工和其他生产费用,储存费用(为达到下一个生产阶段所必需的储存费用除外),无助于使存货达到目前场所和状态的间接行政费用和销售费用,不应包括在存货成本中。另外,在有限的情况下,借款费用应包括在存货成本中(参见 IAS23“借款费用”)。

对于劳务提供者的存货成本,IAS2 第 19 段指出,劳务提供者的存货成本主要包括直接从事劳务提供的人员(包括监管人员)的人工和其他费用以及可归属的间接费用。销售人员和一般管理人员的人工和其他费用不能计入成本,而是计入当期费用。劳务提供者的存货成本也不包括毛利和不可归属的间接费用。

对于从生物资产上收获的农产品的成本,根据 IAS41“农业”,从企业生物资产上收获的农产品,应按其公允价值减去预计至销售将发生的费用计量。这种计量也是应用 IAS2“存货”时该农产品当日的成本。

在计算存货成本时,很多企业为了方便起见会使用标准成本法或零售价格法等成本计算方法。IAS2 第 21 段指出,只有当采用标准成本法或零售价格法的结果接近于成本时,才能采用这些方法。

2. 存货成本的结转

IAS2 规定存货结转可采用三种方法:个别辨认法、先进先出法和加权平均法。成本的个别辨认是指按可辨别的存货项目的个别成本计价的方法。先进先出法和加权成本法

是建立在存货及其相关成本实物流转假设的基础上的。先进先出法假定先购入的存货先售出或使用,从而期末留存在存货中的项目是最近购入或自产的。加权成本平均法,是指每个存货项目的成本根据期初类似存货的成本和本期购入存货或自产的类似存货的成本的加权平均数来确定的方法。该平均数可以定期计算,也可以在每次收到新货物时计算,视企业的具体情况而定。

IAS2 第 23 段规定,当存货成本满足下列条件下,应采用个别辨认法:① 通常不可互换;② 为特定生产计划生产或购买的,并且能够单独辨认。第 25 段规定,除了第 23 段所涉及的存货除外,成本应采用先进先出或加权平均法计算。对于有相似性质和用途的存货,应使用相同的结转方法,对于性质和用途不同的存货,可使用不同的成本结转方法。

需要注意的是,在 1993 年版存货准则中允许采用的后进先出法,在 2003 年改进后的准则中已被禁止。

3. 可变现净值

由于本准则第 9 段要求存货应以成本与可变现净值孰低法来计量。IAS2 为此在第 29~33 段对存货的可变现净值进行了阐述。准则在第 29 段中指出,将存货减记至可变现净值,通常是逐项进行的,但在某些情况下,将类似或相关项目合并处理可能是恰当的,如与具有类似用途并在同一地区生产和销售的产品系列相关,且实际上难以将其与该产品系列的其他项目区别开来,进行估价的存货项目。

IAS2 在第 30、31 段中指出,预计可变现净值是以对存货的可变现金额进行预计时所取得的最可靠的证据为基础预计的。这些预计数应考虑与期后事项直接相关的价格与成本波动,也应考虑持有存货的目的。为满足销售或劳务合同而持有的存货,可变现净值应以合同价为基础计算,超出部分的存货的可变现净值,应以一般销售价格为基础计算。

IAS2 第 32 段指出,用于存货生产而持有的材料和其他物料,如果用其生产的产成品预计将按成本或高于成本的价格出售,则不应将其减至成本以下,但如果材料价格的下降表明产成品的成本将超过可变现净值,则该材料就应减至可变现净值(按材料重置成本计量)。

IAS2 第 33 段指出,在随后的每一个期间,均应对可变现净值重新估价。如果使存货减记至低于成本的条件不复存在,减记的金额应予恢复。新的账面金额应为成本和修正了的可变现净值两者中的较低者。

(三) 确认为费用

IAS2 第 34 段指出,当存货出售时,这些存货的账面金额应在确认其相关收入的当期确认为费用。存货减记至可变现净值形成的减记额和所有的存货损失,都应在减记或损失发生的当期确认为费用。因可变现净值增加而使减记的存货重新记回的金额,应在重新记回的当期冲减已确认为费用的存货金额。

IAS2 第 35 段指出,有些存货可能会归属到其他资产账户。例如,存货用作自建不动

产、厂房和设备的组成成分。以这种方式归属到另一项资产的存货应在那项资产的使用寿命内确认为费用。

(四) 关于披露

IAS2 第 36 段要求披露下列与存货有关的信息:① 计量存货所采用的会计政策,包括所使用的成本计算方法;② 存货的账面总金额;③ 按适合企业的方法分类的各类存货的账面金额;④ 以可变现净值反映的各类存货的账面金额;⑤ 根据第 34 段的规定,可变现净值的降低和其他损失确认为费用的总计金额;⑥ 根据第 34 段的规定,在当期确认为收益的存货减记的转回金额;⑦ 根据第 34 段的规定,导致存货减记转回的情况或事项;⑧ 作为债务担保的存货的账面价值以及担保的性质。

三、比较与借鉴

IAS2“存货”在总体框架以及内容等诸多方面与我国企业会计准则、美国会计研究公报第 43 号(ARB43)、英国标准会计实务公告第 9 号(SSAP9)存在一些差异。研究它们的异同,对于借鉴国外经验,促进我国会计准则体系的建立和完善,是颇为有益的。

(一) 存货准则的总体结构

IAS2“存货”的总体结构是由目的、范围、定义、存货的计量、确认为费用、披露、生效日期七个部分组成。我国《企业会计准则——存货》是由引言、定义、确认、初始计量、发出存货成本的确定、期末计量、存货成本的结转、披露、附则等十个部分组成。英国关于存货的会计准则是在 SSAP9 中与长期合同一起分为六个部分来加以规范的。从结构上看,IAS2 和我国会计准则比较严密,层次较分明,体系较完整;英国会计准则较为松散,脉络不够清楚。IAS2 明确指出该项准则的目的是对历史成本制度下存货的会计处理作出规定,指向性非常明确,我国存货准则则缺乏明确的目的性。不过,与 SSAP9 相比较,IAS2 与法律的衔接和权威性上要稍逊一筹。

(二) 存货的范围

IAS2 中明确指出,存货的范围不包括:在建工程、金融工具、与农业相关的生物资产和收获时的农产品;按特定行业已确立的惯例,以可变现净值计量的、生产者作为存货的农林产品和收获后的农产品、矿物和矿产品;商品经销商——交易商持有的、以公允价值减去销售成本计量的存货。我国存货准则规定不包括:在建工程、农产品、矿产品和牲畜等与农业活动有关的生物资产。SSAP9 则规定存货的范围包括六项,而没有规定存货不包括的项目。比较而言,IAS2 对存货的范围规定得比较清楚,也比较容易操作,我国存货准则规定的存货不包括的范围较为狭窄,SSAP9 对存货的范围规定得较为具体,涉及面较广,但其范围界限不够明确。

(三) 存货的有关定义

IAS2、我国的存货准则、SSAP9 在定义部分均对存货和可变现净值两个术语进行了定

义,具有较为普遍的指导意义。从存货的定义来看,IAS2既有理论概括,又有具体举例说明,较为完善。我国存货准则与IAS2的基本精神一致,但主要是列举了存货的具体存在形式,而没有相应的概括说明,作为术语定义,显然不够严谨,但有利于不同层次的会计人员对准则的理解,也与《企业会计制度》保持一致,便于进行会计操作。SSAP9对存货的定义则较为广泛。对于可变现净值的定义,各准则的规定基本一致。采用可变现净值的目的是为了更准确的估计存货将给企业带来的经济利益的流入,从这一点来看,我国存货准则的规定更为明确、具体,也较为规范。

另外,我国存货准则和SSAP9还对生产间接费用或制造费用进行了定义,而IAS2没有这方面的内容。

(四) 存货的确认

在IAS2、SSAP9、ARB43中,对存货均没有规定相关的确认条件。我国存货准则明确规定,存货在同时满足以下两个条件时,才能加以确认:①该存货包含的经济利益很可能流入企业;②该存货的成本能够可靠地计量。这与国际会计准则委员会“编报财务报表的框架”中的有关规定是一致的。这一确认标准原则性较强,但第一个条件需要更多的职业判断。

(五) 存货的计量

IAS2规定,存货应以成本与可变现净值两者中较低者计量。我国存货准则规定,存货的初始计量应当以其成本入账,期末计量应当按照成本与可变现净值孰低计量。SSAP9与我国存货准则基本一致。美国会计研究公报第43号(ARB43)也和我国的规定基本一致。由此可见,对存货的期末计量各国准则并无不同,但对存货的初始计量IAS2则没有明确规定。比较而言,将存货计量分为初始计量和期末计量,分别采用不同的计量基础更便于真实地反映存货的实际价值。

(六) 存货的初始成本

IAS2、我国的存货准则、SSAP9关于存货的成本均包括了采购成本、加工成本以及其他成本。

从采购成本来看,IAS2和SSAP9中对采购成本中的买价均定义为扣除商业折扣、回扣(即现金折扣)和补贴后的价格,即采用“净价法”。我国的存货准则中存货的采购成本是扣除商业折扣但包括现金折扣的价格,即采用“总价法”。从理论上讲,净价法确定的采购成本较为真实,而总价法会使存货采购成本偏高。我国存货准则采用总价法,主要是考虑我国企业目前现金折扣尚不普遍和简便易行。

IAS2和SSAP9中还规定,在有限的情况下,借款费用应包括在成本中。在我国有关会计准则中则明确规定了借款费用资本化和费用化的条件,但均规定不得计入存货成本。

从上述两项规定来看,我国存货准则的规定较为规范,口径一致,便于进行存货成本的管理和比较。

另外,对于采购费用,IAS2 和 SSAP9 都明确规定应列入采购成本。我国存货准则则规定商品流通企业的采购费用作为期间费用处理,不计入采购成本。这一规定虽然考虑了商品流通企业的实际情况和历史延续,但却使存货在成本内容上产生不一致,造成企业之间会计信息的不可比和存货价值的扭曲,从理论上也不易解释。

对于不应包括在存货成本中的费用,IAS2、ARB43 和我国存货准则都有明确的规定,而且内容基本一致,如非正常消耗等。SSAP9 对此没有相应的规定。

除此之外,我国存货准则还对特殊方式取得的存货的成本,如非货币性交易换入、投资者投入、通过债务重组取得、接受捐赠等作出明确的规定。IAS2、SSAP9 以及其他国家的存货准则均无此类规定。

至于加工成本和其他成本的定义,各准则基本一致。但是 IAS2 将间接生产费用分为固定间接生产费用和变动间接生产费用;从内容上看,IAS2 对间接生产费用的定义,比我国存货准则中制造费用的内容要广泛。SSAP9、ARB43 的定义与 IAS2 类似。

(七) 存货结转的计价方法

IAS2 规定存货结转可采用三种方法:个别辨认法、先进先出法和加权平均法。IAS2 第 23 段对采用个别辨认法的条件作出了规范,不满足这些条件就应采用先进先出法或加权平均法计算。对于后进先出法则禁止采用。

我国存货准则对于存货发出成本的确定,规定可以采用的方法有个别计价法、先进先出法、移动平均法、加权平均法和后进先出法。并特别规定了采用个别计价法的情况。

SSAP9 允许采用的存货计价方法包括:先进先出法、后进先出法、加权平均法、类似于上述方法的其他方法(如零售价法)。但采用后进先出法,董事具有特殊的责任。

ARB43 允许采用个别认定法、先进先出法、后进先出法、加权平均法等,但应用后进先出法,需要在报表注释中予以说明。

另外,法国、日本有关会计准则也都允许使用先进先出法、加权平均法等存货计价方法,但对后进先出法则不允许使用或限制使用。

比较而言,IAS2 对存货计价方法的规定较为严谨规范,便于根据存货的不同情况加以选择使用。存货计价方法中差异最大的是后进先出法,IAS2 不允许使用,英、法、日等国均对此法的使用加以限制或不允许使用,美国虽然后进先出法相当流行,但也要求在会计报表注释中加以说明,我国存货准则对后进先出法没有任何限制条款,这显然与其他国家的做法有明显区别。存货计价方法中的先进先出法、加权平均法各准则均允许使用。至于个别计价法,IAS2 和我国存货准则都对其使用作出了专门的规定。

(八) 存货的期末计量

成本与可变现净值孰低法,是对历史成本原则在运用时的修正,体现了谨慎原则。因此,IAS2、我国的存货准则、SSAP9、ARB43 以及法国、日本都规定存货的期末计量,可以采用成本与可变现净值孰低法进行计量。

对于可变现净值的界定,IAS2、我国的存货准则、SSAP9 基本一致,美国、日本、法国定义为市价,并且美国对市价的定义为重置成本,同时又规定其金额不得高于可变现净值,也不得低于可变现净值减去正常毛利后的余额。相比而言,美国的规定更为严格,并且有一个界定的范围,可以防止过分高估或低估存货。

对于成本与可变现净值的比较,IAS2、我国的存货准则、SSAP9 均明确指出,一般情况下应采用逐项比较的方法。在某些情况下,可以对类似和相关项目合并处理。我国的存货准则则规定,对于数量繁多、单价较低的存货,也可以按存货类别计提存货跌价准备。对于是否可以将存货的可变现净值总额与成本总额进行比较,IAS2 和我国的存货准则均无明确的规定,SSAP9 则明确指出这种比较是不能被接受的。

对于不同情况下应如何确定具体的可变现净值,IAS2 和我国的存货准则都作出了明确的规定。如为执行销售合同而持有的存货,通常以合同价作为可变现净值的计量基础;持有的存货量多于合同订购量,超出部分的可变现净值应以一般销售价格为计量基础。对于用于生产而持有的材料等,IAS2 和我国的存货准则规定基本一致,但 IAS2 允许使用重置成本作为可变现净值的计量基础,我国的存货准则没有这方面的规定。SSAP9 对于如何具体确定存货的可变现净值没有作出明确的规定。但 SSAP9 规定,当重置成本低于可变现净值时,需要按重置成本加以列示,存货也可能按现行重置成本与可变现净值两者中较低的金額列示。比较而言,IAS2 和我国存货准则的规定更便于操作。

对于以前减记存货价值低于成本的影响因素已经消失,减记的金额是否应当予以恢复,IAS2 和我国的存货准则都明确规定,应当在减记的范围内予以恢复,以公允反映资产负债表上存货的列报金额。SSAP9 没有相应的规定。ARB43 则禁止将存货的减值予以恢复。这样处理虽然更为谨慎,但资产负债表上存货的列报金额则有失公允。

(九) 关于确认为费用

IAS2 对于存货成本确认为费用问题作出了如下规定:一是明确费用与收入的配比;二是已售存货的账面金额应在确认相关收入的当期确认为费用;三是存货减记至可变现净值形成的减记额和所有的存货损失,应在发生当期确认为费用;四是当减记金额予以恢复时,应在重新记回的当期冲减已确认为费用的存货金额。我国的存货准则除这些规定外,还规定了包装物、低值易耗品计入费用的方法。相比而言,我国存货准则的规定更为详细和便于操作。SSAP9 对此问题没有作出规定。

(十) 存货的披露

IAS2 对于存货在财务报表中的披露内容有:① 计量存货所采用的会计政策,包括所使用的成本计算方法;② 存货的账面总金额;③ 按适合企业的方法分类的各类存货的账面金额;④ 以可变现净值反映的各类存货的账面金额;⑤ 根据第 34 段的规定,可变现净值的降低和其他损失确认为费用的总计金额;⑥ 根据第 34 段的规定,在当期确认为收益的存货减记的转回金额;⑦ 根据第 34 段的规定,导致存货减记转回的情况或事项;

⑧ 作为债务担保的存货的账面价值以及担保的性质。

我国的存货准则除了与 IAS2 相同的规定外,还要求披露存货的期初账面价值和总额、存货的取得方式以及包装物和低值易耗品的摊销方法、存货跌价准备的计提方法、确定存货可变现净值的依据、采用后进先出法的发出存货成本与其他方法确定的发出存货的成本的差异等。比较而言,这些内容的披露对于财务报告的使用者更为有利,使披露的内容更为完整、全面。

SSAP9 对于存货披露的规定较为简单,但明确规定,如果存货成本中包括借款利息,要加以披露。

(陈 东 撰稿)

主要参考文献

1. CPAA ,Accounting Handbook 2003.
2. David Cairns ,Applying International Accounting Standards(Third Edition)(Great Britain :Tolley Lexis Nexis 2003).
3. 财政部 :《企业会计准则 2003》,经济科学出版社 2004 年版。
4. 财政部会计司 :《我国会计准则与国际会计准则比较一览表》,2002 年第 1 期《财务与会计》。
5. 国际会计准则委员会制定、财政部会计准则委员会译 :《国际会计准则 2002》,中国财政经济出版社 2003 年版。
6. 孙芳城、李孝林著 :《比较财务会计学》,立信会计出版社 2001 年版。
7. 汪祥耀著 :《会计准则的发展 透视、比较与展望》,厦门大学出版社 2001 年版。
8. 汪祥耀等著 :《英国会计准则研究与比较》,立信会计出版社 2002 年版。
9. 汪祥耀、邓川等著 :《澳大利亚会计准则及其国际趋同战略研究》,立信会计出版社 2005 年版。
10. 张象至、李红霞 :《改进国际会计准则 项目 13 项国际会计准则主要变化 (一)》,2004 年第 1 期《会计研究》。
11. 庄恩岳主编 :《中外会计准则比较》,中国审计出版社 2000 年版。

IAS7 现金流量表

一、准则概况

(一) 背景与历史

原国际会计准则委员会(IASC)于1977年7月发布了第7号国际会计准则(IAS7)“财务状况变动表”。IAS7(1977)要求编制报表以汇总反映可用于报告主体各种活动的资金(Fund),以及该资金的使用情况。资金被定义为现金、现金和现金等价物或营运资金。在1985年,IASC暗示可能从IAS7(1977)允许的营运资金法转移到现金和现金等价物法,但在进行了研究之后,IASC认为此时不宜修订IAS7。

在1990年,IASC认为修订IAS7使其采用现金和现金等价物法的时机已经来临。IAS7“现金流量表”于1992年被批准,并对于1994年1月1日或以后开始的会计期间有效。

IASC之所以要对原第7号准则进行修订,主要原因是过去的财务状况变动表一般是以营运资本为基础,但也可采用现金或者现金和现金等价物等,其结果使起因于经营活动的资金流动定义产生了差异,报表形式也因之不同,缺乏可比性。而现金流量信息却有助于财务报表使用者评价企业生成现金和现金等价物的能力,有助于他们设计决策模型以评价和比较不同企业未来现金流量的现值,此外,由于剔除了不同企业对同样的交易和事项采用不同的会计处理所造成的影响,现金流量信息因此也提高了不同企业所报告的经营业绩的可比性。所以,IASC用“现金流量表”取代了“财务状况变动表”。

2001年4月,国际会计准则理事会(IASB)正式成立并启动了国际会计准则改进项目。2003年12月,改进项目宣告完成。由于对IAS8“当期净损益、重大差错和会计政策变更”和IAS21“汇率变动的影响”的修改,IAS7也相应作出了修订。

(二) 制定目的

IAS7的目的是要求企业通过现金流量表,提供其现金和现金等价物过去变动情况的信息,从而有助于财务报表使用者评价企业产生现金和现金等价物的能力,并了解企业是如何使用这些现金和现金等价物的。

(三) 规范内容和适用范围

IAS7主要规范现金流量表中经营活动、投资活动和筹资活动现金流量的编制与披露。

由于财务报表使用者一般都会关注企业如何产生和使用现金和现金等价物,企业也都需要现金进行正常的生产经营、偿还债务和支付投资回报。因此,IAS7第1段规定,所有企业应根据本准则的要求编制现金流量表,并将其作为每期对外公布的基本财务报表之一。

(四) 其他国家相关准则的颁布

美国财务会计准则委员会(FASB)于1987年发布了第95号财务会计准则(SFAS95)“现金流量表”,取代了原会计原则委员会(APB)的第19号意见书“财务状况变动表”。此外,美国与现金流量表有关的权威性公告还有SFAS102“现金流量表——特定企业的豁免和出于再销售目的而获得的特定证券所产生的现金流量的分类”、SFAS104“现金流量表——特定现金收支的净值报告及套期交易的现金流量”、SFAS115“关于特定债券性及权益性证券投资的会计处理”。英国在1991年发布了财务报告准则第1号(FRS1)“现金流量表”,并于1996年进行了修订。澳大利亚会计准则委员会于1991年12月发布了第1026号会计准则“现金流量表”,并于2004年7月发布了与国际财务报告准则趋同的AASB107“现金流量表”。我国于1998年3月发布了《企业会计准则——现金流量表》,并于2001年1月进行了修订。

二、准则基本内容

IAS7由目的、范围、定义、现金流量表的列报、报告来自经营活动的现金流量、报告来自投资和筹资活动所形成的现金流量、以净额报告现金流量等内容组成,以下对IAS7的基本内容加以阐述。

(一) 关键名词定义

(1) 现金(Cash)指库存现金和活期存款;

(2) 现金等价物(Cash Equivalents)指期限短、流动性强、易于转换成已知金额的现金且价值变动风险很小的投资;

(3) 现金流量(Cash Flows)指现金和现金等价物的流入和流出;

(4) 经营活动(Operating Activities)指企业产生收入的主要活动以及非投资或筹资的其他活动;

(5) 投资活动(Investing Activities)指长期资产的购买和处置,以及不包括在现金等价物范围内的其他投资;

(6) 筹资活动(Financing Activities)指导致企业权益资本及借款规模和构成发生变化的活动。

(二) 现金流量表的编制基础

根据IAS7现金流量的定义,现金流量表的编制基础是现金和现金等价物。对于一经要求即应偿还并组成企业现金管理中不可分割的一部分的银行透支,准则规定应作为现

金和现金等价物的组成部分。

（三）报告现金流量的一般原则

1. 现金流量表的列报

根据准则第 10 段 现金流量表应当按经营活动、投资活动和筹资活动分类报告企业当期的现金流量。企业根据经营活动、投资活动和筹资活动报告其现金流量时 应选择最适合其业务特点的方式 从而有助于报表使用者评价这些活动对企业财务状况及现金和现金等价物金额的影响 同时也有助于评价这些活动之间的相互关系。

某项交易可能包括归属于不同活动的现金流量。如偿还银行贷款时 既要偿还本金又要支付利息 则支付利息归属于经营活动 而偿还本金则归属于筹资活动。

2. 来自经营活动的现金流量

经营活动的现金流量主要来源于企业产生收入的主要活动以及非投资或筹资的其他活动 这些现金流量一般由进入企业净损益确定的交易和其他事项组成。准则第 18 条规定 企业应该用以下两种方法之一 报告来自企业经营活动的现金流量：

（1）直接法 通过对现金收入和现金支出的总括分类 以反映来自企业经营活动的现金流量；

（2）间接法 即以净损益为基础 再对企业非现金交易、过去或者未来经营活动的现金收支的递延或应计项目 以及与投资或筹资现金流量相关的收益或费用项目的影响进行调整 来揭示企业经营活动所形成的现金流量。

IAS7 鼓励企业采用直接法报告经营活动现金流量 因为直接法所提供的消息有助于预测企业未来现金流量 而间接法却不具有这一优点。

经营活动现金流量主要内容为：① 销售商品和提供劳务所获得的现金收入；② 特许使用费、劳务费、佣金及其他的现金收入；③ 支付给供货商和劳务提供者的现金；④ 支付给雇员及为雇员支付的现金；⑤ 保险企业涉及保险金、保险索赔、年金退款和其他保险利益条款的现金收入和现金支出；⑥ 所得税税款支出或退回 除非它们可以具体认定与投资或筹资活动有关；⑦ 为交易目的而持有的合同的现金收入或者支出。

3. 来自投资和筹资活动所形成的现金流量

投资活动是购买和处置长期资产以及不包括在现金等价物范围内的其他投资 投资活动现金流量的重要性在于它代表企业为了获得未来的收益和现金流量而转出资源的程度 筹资活动是导致企业权益资本及借款规模和构成发生变化的活动 筹资活动现金流量的重要性在于它有助于预测企业资本的提供者对企业现金流量的要求权。根据准则第 22 条的规定 企业应单独地报告来自投资和筹资活动的现金收入和现金支出的大类 但是下面“以净额报告现金流量”部分所述的现金流量则应以其净额为基础报告。

投资活动现金流量主要内容为：① 购置不动产、厂房和设备以及无形资产和其他长期资产所导致的现金支出 包括那些与已资本化的开支费用以及自建不动产、厂房和设备

相关的现金支出；② 出售不动产、厂房和设备以及无形资产和其他长期资产所取得的现金收入；③ 取得其他企业的权益性或债权性工具，以及与其他企业合营所导致的现金支出（不包括购买现金等价物或为交易而持有证券而引起的现金支出）；④ 出售其他企业的权益性或债权性工具以及在合营企业的权益所取得的现金收入（不包括出售现金等价物或为交易而持有证券所取得的现金收入）；⑤ 预付现金和贷款给其他企业（不是指金融机构的预付现金和贷款）；⑥ 给其他企业的预付现金和贷款（不是指金融机构的预付现金和贷款）的收回；⑦ 根据期货合同、远期合同、期权合同和互换合同所支付的现金，如果持有合同只是为了交易目的，或者此项支付归属于筹资活动，则不包括在内；⑧ 根据期货合同、远期合同、期权合同和互换合同所获得的现金收入，如果持有合同是为了交易目的，或者此项收入归属于筹资活动，则不包括在内。

筹资活动现金流量主要内容为：① 发行股票或其他权益性证券所取得的现金收入；② 购买或赎回企业股票所导致的现金支出；③ 发行信用债券、贷款、签发本票、发行一般债券、发行抵押债券以及其他长、短期借款所取得的现金收入；④ 偿还借款所导致的现金支出；⑤ 融资租赁中的承租人为减少未清偿负债的现金支出。

4. 以净额报告现金流量

IAS7 第 22 条规定，来自以下经营活动、投资活动或者筹资活动的现金流量可以净额报告：

- (1) 当现金流量反映顾客而非企业的活动时，代顾客支付的现金；
- (2) 周转快、金额大、期限短的项目的现金收入和现金支出。

第 24 条规定，金融机构来自以下活动的现金流量可以净额报告：

- (1) 到期日固定的存款的存取所形成的现金收入和现金支出；
- (2) 向其他金融机构存放或提取款项；
- (3) 给客户的预付款和贷款以及这些预付款和贷款的收回。

5. 非现金交易

在企业实务中，也存在负债购置资产、发行股票购买企业、债转股等非现金交易。准则第 43 段对此作了规定，不需要使用现金或者现金等价物的投资活动和筹资活动不应包括在现金流量表中。这些交易应在财务报表的其他地方加以披露，以提供所有关于这些投资活动和筹资活动的相关信息。

6. 现金和现金等价物的构成

根据准则第 45 段，企业应在现金流量表中披露其现金和现金等价物的构成，同时应将现金流量表中的金额与资产负债表中对应项目的金额进行调节。此外，企业对确定现金和现金等价物的构成所采用的政策及其变更应加以披露。

(四) 现金流量报告中的特殊问题

1. 外币现金流量

准则第 25、26 段规定,来自外币交易的现金流量和国外子公司的现金流量,都应按发生现金流动当日主体功能货币与外币之间的汇率折算成企业的报告货币加以记录。准则第 27 段同时指出,用外币表述的现金流量应按与 IAS21“汇率变动的影响”一致的方式报告。因此,准则实际上也允许企业采用接近实际汇率的汇率进行外币折算,如某一期间的加权平均汇率。期末汇率是不允许的。

2. 利息和股利

对已付股利,准则规定可以划归为筹资活动的现金流量,因为它们是为筹资付出的成本。但为了帮助报表使用者评价企业用经营活动的现金流量支付股利的能力,已付股利也可以划归为经营活动的现金流量。

对已付利息、已收利息和股利,金融机构通常应将它们作为来自经营活动的现金流量。但对非金融机构而言,收到的利息和股利应归为经营活动还是归为投资活动,IASC 内部存在分歧。对于支付的利息应归为经营活动还是归为筹资活动上也是如此。因此 IAS7 采取了折衷的办法,规定已收或已付利息和股利产生的现金流量应单独反映,可分别归入经营活动、投资活动或筹资活动的现金流量,但归属类别应当在前后各期保持一致。

对于已付利息总额,无论它是收益表中作为费用确认,还是按照 IAS23“借款费用”所允许的备选方法予以资本化,准则第 32 段都要求在现金流量表中反映。

3. 所得税

所得税可能源于经营活动、筹资活动或投资活动,但相关的现金流量却很难判断是哪一种活动引起的,而且可能与相关交易的现金流量归属于不同的会计期间。因此准则规定,来自所得税的现金流量应该单独反映,并且应划归为来自企业经营活动的现金流量,除非可以明确地认定其属于筹资和投资活动。

4. 对子公司、联营企业和合营企业的投资

当采用权益法或成本法核算在联营企业或者子公司的投资时,根据准则有关规定,投资企业在现金流量表报告的现金流量,应当仅限于其本身和被投资企业之间的现金流量,如股利和预付款。采用比例合并法报告其在共同控制实体(合营企业)中的权益的企业,应将其在共同控制实体现金流量中按比例所占有的份额包括在合并现金流量表中。用权益法报告这些权益的企业,现金流量表包括其在共同控制实体中投资和分配的现金流量以及企业与共同控制实体之间的其他收支项目。

5. 购买和处置子公司和其他经营单位

对于购买和处置子公司及其他经营单位(Other Business Units)产生的现金流量总额,准则规定应作为投资活动的现金流量项目单独加以列示。对于购买,具体列示金额为因购买而支付的现金总额扣除由此而获得的现金及现金等价物后的净额。对于处置,具体列示金额为销售所收到的现金总额扣除由此而支付的现金及现金等价物后的净额。

准则规定,企业都应对以下每一项以总额进行披露:

(1) 购买或处置对价;

(2) 购买或处置对价中用现金和现金等价物支付的部分;

(3) 购买或者处置子公司或其他经营单位的现金和现金等价物;

(4) 购买或者处置子公司或其他经营单位除现金或现金等价物以外的资产和负债金额,这些金额是按资产和负债的主要类别反映的。

(五) 其他披露

企业应该披露其持有的、但不能被集团使用的巨额现金和现金等价物余额,同时还要由管理层对此做出说明。比如,国外经营的子公司,由于受当地外汇管制或其他立法的限制,其持有的现金和现金等价物余额,不能为母公司或其他子公司共同使用。

三、比较与借鉴

美国的会计准则一向是世界其他国家准则制定的重要参照,英国会计对英联邦国家以及原英属殖民地国家和地区(包括我国的香港特别行政区)会计的发展,均具有重大的影响。以下部分将主要对 IAS7 和美国、英国、我国的相关准则进行比较。

(一) 适用范围

IAS7 要求所有企业都编制现金流量表。我国的要求与 IAS7 相同。美国 and 英国都规定有豁免的情况。根据美国 SFAS95 第 3 段和 SFAS102 第 10 段,设定受益养老金计划(Defined Benefit Pension Plan)、其他特定雇员的受益计划(Employee Benefit Plan)、满足规定条件并且高流动性的投资公司可不编制现金流量表。英国 FRS1 第 5 段则对小型报告主体、被集团控制了 90% 投票权的附属企业、互助人寿保险公司、养老基金及某些开放式投资基金给予了豁免权。

(二) 关于编制基础

IAS7 和绝大多数国家如我国、美国、澳大利亚都以现金和现金等价物作为现金流量表的编制基础,现金和现金等价物的概念也基本一致,但在处理银行透支上存在差异。IAS7 对于一经要求即应偿还、构成企业现金管理中不可分割的一部分的银行透支,规定作为现金和现金等价物的组成部分。美国现金等价物中则不包括在 3 个月内可偿还的银行垫款。我国现金和现金等价物中也不含银行透支。

英国 FRS1 定义的现金流量只包括现金的变动。现金被定义为库存现金和在有资格的金融机构里的活期存款,减去在任何有资格的金融机构中的活期透支。IAS7 中的现金定义与 FRS1 的现金定义基本一致,而 IAS7 中与现金等价物有关的现金流量在 FRS1 却被纳入新项目“流动资源的管理”中。所谓流动资源,是指可随时处置、作为价值储备的流动资产投资。可随时处置的投资是指:① 在不缩减或中断其业务的情况下可随时被报告主体处置;② 可随时转换成已知金额或接近其账面价值的现金,或者可在活跃市场

上交易。由于此定义中没有期限短的措辞,因此英国的流动资源包括了 IAS7 中现金等价物之外的其他项目。

(三) 现金流量表的格式和内容

IAS7 和我国、美国、澳大利亚等都将现金流量分为经营活动、投资活动和筹资活动三大类。具体内容不再赘述。

英国 FRS1 中现金流量的分类相当详细,要求列出最多达九类的现金流量。九类现金流量的标准标题为:经营活动、投资报酬和融资服务(Servicing of Finance)、税款(Taxation)、资本性支出和金融投资、收购和处置、支付的权益性股利、流动资源的管理、筹资等。我国香港则是综合了国际会计准则和英国的做法,将现金流量分为五大类:经营活动、投资报酬及融资服务、税款、投资活动、筹资活动。现将英国的九类现金流量介绍如下^①:

1. 经营活动

经营活动的现金流量通常是经营或交易活动对现金产生的影响,该经营或交易活动通常列示在损益表中以得出营业利润。经营活动现金流量还包括与准备有关的经营项目,而不论该准备是否已包括在经营利润中。对于从合营企业和联营企业取得的股利,英国准则要求其在经营活动和投资报酬与金融服务之间单列项目反映。

在英国,经营活动的现金流量在现金流量表内一般只列示一个经营活动现金流量净额。为反映营业利润与经营活动的现金流量的关系,FRS1 要求报告主体在临近现金流量表处或在附注中,将营业利润与经营活动产生的现金流量进行调节。这种调节并非现金流量表的一部分。

2. 投资报酬与金融服务

投资报酬与金融服务是指投资所取得的现金收入和向资金提供者、非权益性股东(即优先股股东)及少数股东支付的现金,并扣除要求分类反映在其他标题下的项目。

3. 税款

为了更详细地反映税款收入和流出情况,英国准则中将税款作为单独的项目报告。在“税款”标题下包括的现金流量是报告主体因取得的收入和资本性收益而与税收当局发生的现金流量。对于附属企业而言,与集团税收减免有关现金流量应当包括在这部分。

对于其他税款引起的现金流量,如增值税、其他销售税、财产税以及在报告主体净利润计算中不涉及其他税款引起的现金收支,不应在本标题下反映,而应分配到经营活动产生的现金流量中,除非在特定情况下另一种处理更恰当。

4. 资本性支出和金融投资

^① 对每类现金流量下的具体现金收支活动感兴趣的读者,可参阅汪祥耀等著:《英国会计准则研究与比较》第 181~185 页,立信会计出版社 2002 年版。

此标题下包含取得或处置除应列为“收购和处置”以外的其他固定资产产生的现金流量,以及除应列为“流动资源的管理”以外的所有流动资产投资产生的现金流量。如果在此标题下没有金融投资产生的现金流量,本标题可为“资本性支出”。

5. 收购和处置

为了反映资本运作情况,FRS1 要求报告主体应在“收购和处置”中列示与收购和处置任何贸易(Trade)或业务(Business),或者对某一报告主体的整体投资有关的现金流量。由于交易的结果,该报告主体已变成或将变成联营企业、合营企业或者附属企业,或者将不再成为联营企业、合营企业或者附属企业。

6. 支付的权益性股利

该标题下列示的现金流出是指因报告主体或集团或者母公司的权益性股票而支付的、扣除任何预付公司税后的股利。

7. 流动资源的管理

该标题中包括了可随时处置、作为价值储备的流动资产投资。每个报告主体均应解释它将哪些内容作为流动资源以及这一政策的任何变更。如果对这一部分和筹资部分可以分别算出小计,那么这一部分的现金流量可和筹资部分的现金流量合并为一个单独部分加以列示。

8. 筹资

筹资活动的现金流量包括从外部资金提供者处收到的或向外部资金提供者偿还的本金。如果对这一部分和流动资源的管理可以分别算出小计,准则也允许将这两部分的现金流量合并为一个单独部分加以列示。

英国 FRS1 中九类活动与 IAS7 三类活动的关系,如下列图表所示:

FRS1	IAS7
经营活动	经营活动
从合营企业和联营企业分得的股利	经营活动,投资活动或筹资活动。位置必须前后一致
投资回报和融资服务	经营活动,投资活动或筹资活动。位置必须前后一致
税款	经营活动,除非可以明确地认定其属于筹资和投资活动
资本性支出和金融投资	投资活动
收购和处置	投资活动
支付的权益性股利	经营活动,投资活动或筹资活动。位置必须前后一致
流动资源的管理	投资活动或现金和现金等价物
筹资	筹资活动

(四) 经营活动现金流量的编制方法

IAS7 和美国都鼓励采用直接法,但也可采用间接法。不同的是,美国要求在采用直接法时,必须提供净收益调节为经营活动现金流量的信息。我国准则要求编制现金流量表时必须采用直接法,同时要求在附注中披露按间接法将净损益调节为经营活动现金流量的信息。澳大利亚与我国编制方法相同。英国可采用直接法或间接法,相对而言,英国会计准则委员会更偏向于采用间接法,直接法只有在对用户的潜在利益超过提供信息的成本时,才鼓励采用直接法。

(五) 以净额报告现金流量

IAS7 第 22、24 段规定,以下经营活动、投资活动或者筹资活动的现金流量可以按净额报告:① 当现金流量反映顾客而非企业的活动时,代顾客收支的现金;② 周转快、金额大、期限短的项目的现金收入和现金支出;③ 到期日固定的存款的存取所形成的现金收入和现金支出;④ 向其他金融机构存放或提取款项;⑤ 给客户的预付款和贷款以及这些预付款和贷款的收回。其中:第①、②项针对的是一般企业,第③、④、⑤项针对的是金融企业。

我国准则对一般企业作出了与 IAS7 相同的规定,对于金融企业,准则规定下列项目应以净额列示:短期贷款发放与收回的贷款本金、短期存款的吸收与支付、同业存款和存放同业款项的存取、向其他金融企业拆借资金、委托存款与委托贷款、经营证券业务的企业证券的买入与卖出。

美国 SFAS95 第 11~13、31 段指出,现金收支通常应列示总额。然而,某些项目因为周转快、金额大、期限短而可以列示净额,这与 IAS7 的要求一致。

英国 FRS1 第 9 段规定,流动资源的管理或筹资的现金流入和流出,如果满足下列条件之一,也可以相互抵销并算出净额:① 实质上与单笔筹资交易有关(该筹资交易满足 FRS4“资本工具”第 35 段的条件);② 期限短、并且由于新债券取代旧债券(Rollover)或再次发行而产生的高交易额(High Turnover)的情况(如短期存款或商业票据计划)。满足 FRS1 第 9 段报告净额的条件将同样满足 IAS7 中按净额报告的条件。由于在一些业务中与客户有关的现金流量可能是一种重要的资金来源,因而 FRS1 没有同样允许代客户收支的现金流量以净额列示。

(六) 股利和利息

对于支付的股利,美国 SFAS95 和我国准则都允许将其列为筹资活动,英国 FRS1 要求将其单独列在标准标题“支付的权益性股利”中,而 IAS7 允许将其列为筹资活动或经营活动。对于收到的股利和利息,美国 SFAS95 将它们列为经营活动,我国准则将其列为投资活动。对于支付的利息,美国 SFAS95 将其列为经营活动,我国准则将其列为筹资活动。IAS7 比较灵活,允许企业自由选择,但应保持一贯性。而英国 FRS1 对这三项都列入“投资报酬和金融服务”中。

(七) 套期保值交易

根据 IAS7 ,如果签订的合同是对可辨认头寸的套期 ,由此而形成的现金流量应按照被套期头寸的分类方法加以归类。

美国 SFAS104 第 5、6、7(b)段规定 ,现金收支通常应根据其性质加以分类 ,而不考虑是否它来源于用于作为另一项目的套期保值的项目。但是 根据 SFAS133“ 衍生工具和套期保值活动 ”作为公允价值套期保值或现金流量套期保值处理的衍生工具产生的现金流量 ,如果披露该会计政策 ,则可以与被套期保值项目产生的现金流量分为同一类型活动。

根据英国 FRS1 第 42、66 段 ,作为套期保值处理的合同产生的现金流量 ,应在与套期保值交易相同的标准标题下报告。例如 ,作为自己债务的套期保值而持有的利率互换产生的现金流量应在“ 投资报酬和融资服务 ”中报告。

我国准则未涉及此问题。

(八) 外币交易

IAS7 要求使用发生现金流动当日主体功能货币与外币之间的汇率折算外币交易现金流量和国外子公司的现金流量。同时也可采用接近实际汇率的汇率 ,如利润表中所使用的某一期间的加权平均汇率。某一期间以外币表述的现金或现金等价物上未实现的利得和损失 ,应作为现金流量表上的调节项目报告 ,并且与经营活动、投资活动或筹资活动单独分开。

美国 SFAS95 第 25 段、我国准则第 22 段的规定与 IAS7 基本相同。

英国 FRS1 第 41 段规定 ,国外报告主体的现金流量应当根据报告主体在损益表中折算相关活动的方法纳入现金流量表中。在将营业利润调节至经营活动产生的现金流量时 ,列示存货、应收账款及应付账款的变动时也应如此。如果集团内部现金流量单独可辨认并且已知发生时的实际汇率 ,那么也可采用该汇率或另外的近似值去折算现金流量以确保在合并时抵销。如果折算集团内部现金流量的汇率不是实际汇率 ,由此产生的汇率差异应当包括在汇率变动的影响中 ,并作为调节到债务净额的一部分加以列示。

(九) 披露

IAS7 要求披露以下信息 :

1. 对于购买、处置子公司及其他营业单位 ,不仅要求在表内投资活动部分单独列示 ,还应当在附注中按总额披露 :① 购买或处置对价 ;② 购买或处置对价中以现金及现金等价物支付的部分 ;③ 购买或处置子公司及其他营业单位的现金及现金等价物金额 ;④ 购买或处置子公司及其他营业单位按主要类别分类的非现金资产和负债。

2. 对于不涉及现金或者现金等价物的投资活动和筹资活动 ,应在财务报表的其他地方披露 ,以提供有关这些投资活动和筹资活动的信息。

3. 现金和现金等价物的构成 ,以及将其在现金流量表中的金额与资产负债表中对项目金额之间进行的调节。此外 ,企业对确定现金和现金等价物的构成所采用的政策及

其变更也应加以披露。

4. 企业持有的、但不能为集团使用的巨额现金和现金等价物余额,同时还要由管理层对此作出说明。比如,国外经营的子公司由于受当地外汇管制或其他立法的限制,其持有的现金和现金等价物余额,不能为母公司或其他子公司共同使用。

美国 SFAS95 不要求披露上述 IAS7 的 1、3、4 项,但要求披露以下信息:

1. 应在附注中将净利润调节到经营活动产生的现金流量。如果使用间接法,应在表内给出此调节。

2. 如果使用间接法,已支付的利息(扣除已资本化部分)和已支付的税款应在单独的表格或附注中披露。

3. 影响已确认资产和负债但没有现金收支的投资和筹资活动,要求在单独的表格或附注中披露。

英国 FRS1 要求披露的项目如下:

1. 在临近现金流量表处或在附注中,将营业利润调节到经营活动产生的现金流量。这种调节应当单独披露与经营活动有关的存货、应收账款与应付账款的变动以及现金流量与利润的其他差异。

2. 在临近现金流量表处或在附注中,对当期现金变动与债务净额变动进行调节。债务净额是指报告主体的所有借款减去现金和流动资源。当现金和流动资源超过报告主体的借款时,则为“资金净额”而不是“债务净额”。债务净额的变动应当从有关要素的期初数分析到期末数。

3. 在现金流量表或附注中指出与损益表中列为例外或非常项目(Extraordinary Item)有关的现金流量,解释现金流量与例外或非常项目之间的关系。

4. 如果某现金流量因其大小或发生频率属于例外,但与损益表中的例外或非常项目无关,那么应给出充分的披露去解释他们的原因和性质。

5. 附注中应当提供每一重要收购和其他收购总额、处置子公司的影响的汇总表,并显示对价包含了多少现金。

6. 在可行时,提供在当年加入或离开集团的子公司对集团现金流量的影响。

7. 如果披露对理解基本交易是必要的,应披露重大非现金交易的细节。

8. 如果在集团内或所涉及业务之间存在汇回限制,披露该情况和涉及金额的细节。

其中,第 5、7、8 项与 IAS7 的 1、2、4 项类似。而第 1~4、6 是英国特有的披露要求。

我国准则要求在补充资料中披露:

1. 将净利润调节到经营活动产生的现金流量。

2. 对于不涉及当期现金收支,但影响企业财务状况或可能在未来影响企业现金流量的重大投资活动和筹资活动,应在会计报表的附注中披露。

3. 对于购买或处置子公司及其他营业单位,企业应在报表附注中披露与 IAS7 第 1

项要求相同的信息。

(邓 川 孙 坚 撰稿)

主要参考文献

1. David Cairns ,Brian Creighton. Anne Daniels ,Applying International Accounting Standards ,Tolley Lexis Nexis 2002.
2. Financial Reporting Group of Ernst&Young UK ,IAS/UK GAAP Comparison 2001.
3. International Financial Reporting Group of Ernst&Young LLP UK ,IAS/US GAAP Comparison 2002.
4. 财政部 :《企业会计准则 2001》,经济科学出版社 2001 年版。
5. 国际会计准则委员会制定、财政部会计准则委员会译 :《国际会计准则 2002》,中国财政经济出版社 2003 年版。
6. 汪祥耀等著 :《英国会计准则研究与比较》,立信会计出版社 2002 年版。
7. 汪祥耀、邓川等著 :《澳大利亚会计准则及其国际趋同战略研究》,立信会计出版社 2005 年版。

IAS8 会计政策、会计估计变更和差错

一、准则概况

(一) 背景与历史

至 1990 年底,原国际会计准则委员会(IASC)已发布了 31 项国际会计准则,其中第 8 号国际会计准则“非常项目、前期调整和会计政策变更”(以下简称原 IAS8)于 1978 年发布。IASC 在成立之初,为了使各国尽早地使用国际会计准则,经常对同一经济业务规定各种可供选择的会计方法。但是,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和会计信息的相互可比显得越来越重要。然而,由于对同一经济业务按照多种不同的会计方法进行核算,影响了财务报表提供会计信息的可比性。为此,自 1987 年开始,IASC 就着手一项旨在提高财务报表可比性的计划,即“可比性与改进计划”,以修订和改进当时采用的国际会计准则。1993 年 11 月,IASC 批准了作为财务报表可比性项目而修订的 10 项国际会计准则,其中原 IAS8 经修订并改名为国际会计准则第 8 号(IAS8)“当期净损益、重大差错和会计政策变更”。这 10 项准则对从 1995 年 1 月 1 日或以后开始的会计期间的财务报表有效。1994 年,IASC 仍然根据“可比性与改进计划”要求,对已修订的和截止在此之前未修订的准则进行了格式重排。因此,修订后的 IAS8“当期净损益、重大差错和会计政策变更”于 1993 年修订,1994 年格式重排并于 1995 年 1 月 1 日起开始生效。1998 年由于 IAS35“终止经营”的发布,IAS8 的第 4、19~22、6 段的“中断经营”定义被取代。2000 年 IAS40“投资性房地产”修改了 IAS8 的第 44 段,被修改部分自 2001 年 1 月 1 日起开始生效。

2001 年 4 月,国际会计准则理事会(IASB)正式运行以来就着手进行了《改进国际会计准则》这个重要的项目。该项目的目的是通过借鉴世界上最佳实务和取消国际会计准则中的可选择方法,减少现行国际会计准则内部的重复和相互矛盾之处,改进按照国际会计准则编制的财务报告的质量,增强一致性。这个改进项目于 2003 年 12 月正式完成,并发布了 13 项改进后的国际会计准则,废止了 1 项国际会计准则。此次改进后发布的 IAS8“会计政策、会计估计变更和差错”也是发生较大实质性变化的 7 项之一,它自 2005 年 1 月 1 日起生效。

(二) 制定目的

IAS8 的制定目的是对选择和变更会计政策的标准,以及会计政策变更、会计估计变

更和差错更正的会计处理和披露作出规定,以便于加强一个主体财务报表的相关性和可靠性。这不仅提高了主体财务报表前后期的可比性,而且也提高了该主体与其他主体财务报表的可比性。当然,除了会计政策变更的披露以外,有关会计政策的披露要求则在IAS1“财务报表的列报”中有明确规定。

(三) 准则适用范围

IAS8第3、4段规定了本准则的适用范围。IAS8适用于会计政策的选择和应用,以及会计政策变更、会计估计变更和前期差错的更正。至于调整前期差错以及追溯调整所引起变更的纳税影响则应按照IAS12“所得税”的要求进行核算和披露。

(四) 其他国家相关准则的颁布

会计政策选择及其变更、会计估计变更和会计差错更正是各国常见的经济事项。为此,国际上一些国家均发布了一系列相关准则。涉及相关内容的准则各国的发布情况如下:

美国会计原则委员会(APB)发布了意见书第20号“会计变更”和意见书第22号“会计政策的披露”。美国财务会计准则委员会(FASB)发布了财务会计准则公告第3号(SFAS3)“对中期财务报告中会计变更的报告——对APB第28号意见书的修订”和SFAS16“前期调整”。近年来FASB与IASB共同合作,致力于发展一套统一的高质量的会计准则,为了增强各国财务报表之间的可比性,FASB于2005年5月发布了SFAS154“会计变更和差错更正”,该准则将于2005年12月15日起生效,并取代了APB第20号意见书和SFAS3。

英国会计准则委员会(ASB)发布了财务报告准则第3号(FRS3)“报告财务业绩”和FRS18“会计政策”。

我国财政部于1998年6月发布了《企业会计准则——会计政策、会计估计变更和会计差错更正》(以下简称具体会计准则)2001年1月财政部又对此具体会计准则进行了修订。

二、准则基本内容

IAS8正文部分主要由定义、会计政策、会计估计变更和差错四个部分组成。

(一) 关键词定义

IAS8中涉及八个关键词定义,分别是:

(1) 会计政策(Accounting Policy),是指主体编制财务报表时采用的特定原则、基础、惯例、规则和做法。

(2) 会计估计变更(Changes in Accounting Estimates),是指由于对与资产和负债相关的当前状态、预期未来利益和义务的估计而导致的资产或负债的账面金额、或资产的定期消耗金额所进行的调整。会计估计变更产生于新的信息、新的发展,因此不属于差错

更正。

(3) 不切实可行性(Impracticable)是指如果主体在作出所有合理努力后仍然无法采用某项规定,那么即认为采用该项规定是不切实可行的。对于以前某一特定期间而言,如果满足下列条件,即可认为追溯调整某项变更的会计政策或对差错更正追溯重述是不切实可行的:①追溯调整或追溯重述的影响不能确定;②追溯调整或追溯重述需要对相关期间管理层曾有的意图作出假定;③追溯调整或追溯重述需要对有关金额进行重大估计,并且不可能将有关这些估计的下述信息与其他信息客观地加以区分:A.对确认、计量或披露这些金额时存在的状况提供证据的信息;B.该期间财务报表批准报出时能够获得的信息。

(4) 重要性(Materiality)是指如果项目的省略或误报(不论是单独还是合并)会影响使用者根据财务报表作出的经济决策,这些项目就是重要的,重要性取决于根据所处环境加以判断的省略或误报的大小和性质。项目的性质或大小,或者两者结合起来,都可能是决定性的因素。

(5) 前期差错(Prior Period Errors)是指由于失败地运用或误用下述信息,而导致主体前一期或前几期财务报表的省略或误报:①财务报表批准发布时可获得的可靠信息;②在编报这些财务报表时能够合理预期可以取得并加以考虑的可靠信息。这些差错包括计算错误、应用会计政策错误、疏忽或曲解事实以及欺诈产生的影响。

(6) 未来适用法(Prospective Application)分别是指:①在会计政策变更后对交易、其他事项和状况采用新的会计政策;②在受估计变更影响的当期和未来期间确认会计估计变更的影响。

(7) 追溯调整法(Retrospective Application)是指对交易、其他事项和状况采用一项新的会计政策,使之如同该项政策一直在采用一样。

(8) 追溯重述法(Retrospective Restatement)是指更正财务报表要素的确认、计量和披露金额,使之如同该项前期差错从未发生。

(二) 会计政策

该部分由会计政策的选择和运用、会计政策和一致性以及会计政策变更三部分组成。

1. 会计政策的选择和运用

IAS8 的第 7~12 段规定了会计政策的选择和运用问题。在第 7 段中指出,当交易、其他事项和状况发生时,国际会计准则对其有明确规定,则应用国际会计准则以及 IASB 发布的国际会计准则应用指南。但是,如果国际会计准则没有对交易、其他事项和状况加以明确规定,在第 10 段指出,管理层应运用其判断来制定会计政策,以确保财务报表提供符合以下要求的信息:

(1) 对使用者的决策需求是相关的;

(2) 是可靠的,表现在财务报表中应该是:①真实地反映主体的财务状况、财务业

绩和现金流量;②反映交易、其他事项和状况的经济实质而不只是法律形式;③是中立的,没有偏向的;④是审慎的(谨慎的);⑤在所有重要方面是完整的。

在第11段规定,管理层在作出如上第10段的判断时,应当参照并考虑以下来源(按下降的顺序)的适用性:①国际会计准则对于相似和相关问题的要求和指南;②国际会计准则委员会的《编报财务报表的框架》中设立的资产、负债、收益和费用的定义、确认标准和计量概念。在第12段同时指出,管理层在作出判断时,也可以考虑运用类似概念框架制定会计准则的其他准则制定团体最近期的公告、其他文献和认可的行业惯例,前提是这些来源与第11段中的来源不相矛盾。

2. 会计政策的一致性

IAS8第13段规定了会计政策的选择和运用必须对于相似的交易、其他事项和状况保持一致,除非国际会计准则明确规定要求或允许对这些类似项目进行分类。如果一项国际会计准则要求或允许此种分类,则每类的会计政策的选择和运用也应保持一致。

3. 会计政策变更

IAS8第14~31段规定了会计政策变更的条件、运用和披露等三个方面的内容,下面分别加以说明。

(1) 会计政策变更的条件

为保证会计信息的可比性,主体应在每期对相似的交易、事项采用相同的会计政策,不应也不能随意变更会计政策。但是,也不能认为会计政策是不能变更的。IAS8第14段规定,在下列情况下,一个主体可以变更会计政策:①某项国际会计准则的要求;②变更会计政策以后可以提供一个主体关于财务状况、财务业绩和现金流量更相关、更可靠的信息。IAS8第16段同时指出,以下情况不属于会计政策变更:①对实质上与以前发生的交易、其他事项和状况不同的交易、其他事项和状况采用某项会计政策;②对以前未出现过或不重要的交易、其他事项和状况所采用新的会计政策。

例外的是,IAS16“不动产、厂房和设备”或IAS38“无形资产”中,对初次采用将资产以重估金额入账的会计政策,认为属于会计政策变更。但这是IAS16和IAS38规定的,而不是依据IAS8处理的,因此,IAS8第19~31段的内容对此例外的情况不适用。

(2) 会计政策变更的运用

IAS8第19段指出,由于一个报告主体最初采用国际会计准则而导致的会计政策变更,应根据该国际会计准则中明确规定的特别过渡性条款(如果有的话)进行会计处理;如果没有过渡性条款,或者主体自愿变更会计政策就应采用追溯调整法。在追溯调整法下,报告主体应按如同新的会计政策一直在使用那样调整最早列报期间受影响的权益的每一项组成部分的期初余额,以及每一列报前期披露的其他比较金额。IAS8在第23~27段中给出了追溯调整法的局限性。即对前期追溯采用会计政策不切实可行时,不追溯调整,应区分两种情况提供两种解决方法:①如果确定会计政策变更对列报的某一期或某

几期的特定期间比较信息的影响不切实可行时,主体应当在“追溯调整法”切实可行的最早期间(也可能是当期)的期初,将新会计政策运用于资产和负债的账面金额,并对该期每一受影响的权益的组成部分的期初余额进行调整;②如果在变更当期期初确定所有期间采用新的会计政策的累积影响不切实可行时,主体应当自最早的切实可行日调整比较信息,采用未来适用法运用新的会计政策。

(3) 披露

IAS8 第 28 ~ 31 段对会计政策变更的披露进行了详细的规定:

① 当国际会计准则要求变更会计政策时,除非无法确认调整的金额,或者此影响可能影响未来的期间,报告主体应披露:准则的标题;会计政策变更所遵循的过渡性条款;会计政策变更的性质;过渡性条款的内容;可能对未来期间产生影响的过渡条款;在切实可行的情况下,应披露当期和以前各期所列报期间对每一个受影响的财务报表单列项目的调整金额,如果 IAS33“每股收益”适用于主体,主体还应进一步披露会计政策变更对于基本每股收益和稀释每股收益的影响;与列报期间之前期间的相关调整金额;所列期间无法追溯调整,则应披露造成此种情况的条件以及对于会计政策变更时间和情况的描述。

② 当自动变更会计政策时,除非无法确认调整的金额,或者此影响可能影响未来的期间,报告主体应披露:会计政策变更的性质;采用新会计政策可提供更可靠更相关信息的理由;当期和以前各期所列报期间对每一个受影响的财务报表单列项目的调整金额,如果 IAS 33“每股收益”适用于主体,主体还应进一步披露会计政策变更对于基本每股收益和稀释每股收益的影响;与列报期间之前期间的相关调整金额;所列期间无法追溯调整,则应披露造成此种情况的条件以及对于会计政策变更时间和情况的描述。

③ 如果报告主体还未采用新的已经发布但还未生效的国际会计准则,报告主体应披露这个事实以及与估计新准则在首次采用期间的财务报表可能产生的影响时所涉及的已知或能够估计的信息。

(三) 会计估计变更

IAS8 给出关于会计估计、会计估计变更的概念表述是:由于商业活动内在的不确定因素影响,许多财务报表项目不能精确地计量,而只能加以估计。如果由于赖以进行估计的基础发生了变化,或者由于取得新的信息、积累了更多的经验,可能需要对会计估计进行修订。从性质上说,会计估计变更与以前期间无关,也不是差错的更正。至于一个主体无法或有时很难区分会计政策变更与会计估计变更,IAS8 规定应当作为会计估计变更进行会计处理。

IAS8 第 36 段规定了会计估计变更的会计处理,会计估计变更的影响,应计入以下期间的损益中:①变更期间(如果变更只影响当期);②变更当期和未来期间(如果变更对两者均有影响)。除了第 36 段规定外,第 37 段还规定了例外情况,如果会计估计变更导

致了资产和负债的改变,或者仅与权益项目相关,主体应当以调整变更当期相关资产、负债或权益账面金额的方式予以确认。

关于会计估计变更的披露问题,IAS8 第 39 ~ 40 段指出,对变更当期或预计对以后各期会产生影响的会计估计变更的性质和金额,应加以披露。如果不易确定金额,则应说明这一事实。

(四) 差错

IAS8 第 41 ~ 49 段规定前期差错更正的处理方法和披露等两个方面的内容,下面分别加以说明。

1. 前期差错更正的处理方法

IAS8 第 42 段规定,主体应当在发现差错的第一套批准发布的财务报表中,采用下列方法追溯更正重要的前期差错:① 重述差错发生期间的列报的比较金额;② 如果差错发生在列报的最早期间之前,重述列报的最早期间的资产、负债和权益的期初余额。

在前期差错更正的处理方法之后,IAS8 还规定了与会计政策变更时采用追溯调整法的局限性一样的追溯重述法的局限性[仍是准则中单独部分(见第 50 ~ 53 段)“关于追溯调整和追溯重述不切实可行性”的主要内容]。当以追溯重述法更正前期差错不切实可行时,IAS8 区分了两种情况提供了解决办法:① 如果确定差错对列报的某一期或某几期的特定期间比较信息的影响不切实可行时,主体应当重述“追溯重述法”切实可行的最早期间(也可能是发现差错当期)的资产、负债和权益的期初余额;② 如果在当期期初确定差错对所有前期的累积影响不切实可行时,主体应当自最早的切实可行日重述比较信息,采用未来适用法更正差错。

2. 前期差错的披露

IAS8 规定,对前期差错应披露:① 前期差错的性质;② 在切实可行的情况下,应披露所列报期间对每一个影响的财务报表单列项目的更正金额,如果 IAS33“每股收益”适用于主体,主体还应进一步披露前期差错更正对于基本每股收益和稀释每股收益的影响;③ 最早列报期间期初的调整金额;④ 如果对某个特定期间追溯重述不切实可行,应披露导致这一状况的条件和详情,以及何时怎样更正此差错的详情。

三、比较与借鉴

前已述及,目前生效的 IAS8 是对 1978 年发布及以后段落修改后的 IAS8 的改进项目,为便于更好地理解改进后的 IAS8,以下将从三个方面进行比较。

(一) IAS8 与改进前的 IAS8 的比较

2003 年 12 月改进后的 IAS8 与改进前的 IAS8 对比,其变化是比较大的,主要体现在:一是重要术语的增减;二是将改进前 IAS1“财务报表的列报”中的会计政策选择和运用合并到改进后的 IAS8,并清楚地表述了在缺乏适用准则和解释公告时选择会计政策时应参

照文献的级次,三是允许选用方法的取消,四是准则体系的完整和披露的强化。具体变化表现在:

1. 定义——改进后 IAS8 的删减和增加

改进后的 IAS8 取消了改进前 IAS8 中的“重大差错”和“非常项目”“正常活动”等三个定义,在定义中多增加对“会计估计变更”、“国际财务报告准则”、“重要性”、“前期差错”、“追溯重述法”、“不切实可行性”和“未来适用法”等七个术语的定义,从而使改进后的 IAS8 有八个关键名词定义。

2. 会计政策——选择和运用会计政策

关于选择和运用会计政策的规定,在改进前的 IAS1 的第 20、22 段中规定。但在 2003 年 12 月的改进项目中,IASB 认为这些规定与 IAS8 的关系更为密切,因此,将这部分内容从 IAS1 中移入改进后的 IAS8,并对管理层如何选择和运用会计政策的规定进行了改进。改进后的 IAS8 仍然与改进前的 IAS1 一样,按照存在适用的准则和公告与没有适用的准则和公告两种情况,分别对管理层应如何选择和运用会计政策作了规定。在存在适用的准则和公告的情况下,其规定与改进前准则中的规定基本相同。但对没有适用的准则和公告的情况下,改进前的 IAS1 规定:“在缺乏特定的国际会计准则和常设解释委员会的解释时,企业管理层应运用其判断来制定政策,所制定的会计政策应能为企业财务报表的使用者提供最有用的信息。在作这种判断时,管理层应考虑如下因素:① 处理类似和相关问题的国际会计准则中的要求和指南;② 国际会计准则委员会的概念框架中设立的资产、负债、收益和费用的定义及相关的确认和计量标准;③ 其他准则制定团体的公告和认可的行业惯例,仅当这些公告和惯例与本段中的 ①、② 一致时。改进后的 IAS8 则在其第 10~12 段中清楚地表述了在缺乏适用准则和解释公告时选择会计政策时应参照文献的级次。

3. 会计政策——会计政策变更

改进前的 IAS8 对于会计政策自愿变更规定了基准处理方法和允许选用的处理方法。基准处理方法是对会计政策的自愿变更采用追溯调整法,除非产生的与以前期间相关的调整金额无法合理地确定,产生的任何调整均应作为对留存收益期初余额的调整,并应当按照调整后的情况重新表述比较信息(除非无法做到这一点);允许选用的处理方法是要求计算会计政策的自愿变更的累积影响,除非产生的与以前期间相关的累积影响金额无法合理地确定,产生的累积影响金额应计入变更当期净损益,比较信息应根据前期财务报表的情况列报,即不需要重新表述,但是要披露按照基准处理方法匡算出来的比较信息(除非无法做到这一点)。由于上述允许选用的处理方法存在着这样一个问题,即变更当期财务报表中包含了变更后的会计政策的累积影响,比较信息却是按照前期财务报表中变更前的信息列报的,信息列报的基础不一致,影响了可比性。因此,改进后的 IAS8 实质上只采用改进前的基准处理方法,取消了会计政策自愿变更下的允许选用的处理方法。

4. 会计估计变更——对确认会计估计变更的影响规定了例外情况

改进前的 IAS8 要求将会计估计变更的影响计入净损益,如果变更只影响变更当期,应调整变更当期的净损益;如果变更既影响变更当期,又影响未来期间,则计入变更当期和未来期间的净损益。而事实上,有的会计估计变更只导致了资产和负债发生了改变,并没有导致权益发生改变。因此,改进后的 IAS8 在其第 37 段规定了例外情况。

5. 差错——差错更正。取消了更正前期差错的允许选用的处理方法

改进前的 IAS8 对重大差错更正规定了基准处理方法和允许选用的处理方法。基准处理方法是将与前期相关的重大差错更正的金额调整期初留存收益,比较信息应重新列报(除非无法做到这一点);允许选用的处理方法是将重大差错的更正金额计入当期损益,在财务报表中,按照更正前的前期报告信息列报比较信息,但是要披露按照基准处理方法匡算的信息(除非无法做到这一点);基于与上述取消会计政策自愿变更下允许选用的处理方法同样的原因,改进后的 IAS8 在第 42 段只规定了采用追溯重述法,这与改进前 IAS8 的基准处理方法是相同的。

6. 会计政策变更和前期差错更正的局限性——追溯调整法和追溯重述法的不切实可行性

由于改进后的 IAS8 增加了对“不切实可行性”的定义,因此在改进后的 IAS8 中增加了一个单独的部分(见 IAS8 的第 50 ~ 53 段),称之为“关于追溯调整和追溯重述的不切实可行性”,并在第 23 ~ 27 段和第 43 ~ 48 段分别给出了追溯调整法和追溯重述法下各自不切实可行时的两种解决方法。这样的增加是为了使准则的体系比较完整。

7. 披露——要求披露未来会计政策变更的性质以及预计该变更对净损益和财务状况的影响,细化对会计政策变更调整金额或更正前期差错金额的披露

改进前的 IAS8 仅仅鼓励企业披露未来会计政策变更的性质以及预计变更对净损益和财务状况的影响,改进后的 IAS8 要求而不是鼓励主体披露有关的信息。改进后的 IAS8 对于因会计政策变更和前期差错更正而导致的调整金额,要求提供更为详细的披露,比如,IAS33“每股收益”适用于主体,主体还应当进一步披露会计政策变更或前期差错更正对于基本每股收益和稀释每股收益的影响。

(二) IAS8 与其他国家相关准则的比较

IAS8 适用于会计政策的选择和应用以及会计政策变更、会计估计变更和前期差错更正。正如上文所述,美国关于上述几个部分的内容见于 SFAS16“前期调整”和 SFAS154“会计变更和差错更正”。英国则在 FRS3“报告财务业绩”和 FRS18“会计政策”中予以规定,以下分两个部分予以比较。

1. IAS8 与美国 SFAS16“前期调整”和 SFAS154“会计政策变更和差错更正”的比较

SFAS154 消除了 APB 第 20 号意见书与改进后 IAS8 的差异,其主要内容由十一个定义术语组成的定义、范围、会计变更(含政策、估计和报告主体变更)和前期差错更正等四

个部分内容构成,它的许多条款与 APB 第 20 号意见书完全相同,如会计政策的定义、会计估计变更的列报和前期差错的列报等。SFAS154 的主要变化是:

(1) 给出了“追溯调整法”、“重新列报”、“会计政策变更的直接影响”和“会计政策变更的间接影响”等原 APB 第 20 号意见书没有出现的定义术语。其中“追溯调整法”与改进后的 IAS8 一致;“重新列报”在 SFAS154 中被定义为:“为了反映更正某个差错而对前期发布的财务报表进行的修正”,这样的定义其实与改进后 IAS8 中的“追溯重述法”是一致的;至于“会计政策变更的直接影响”和“会计政策变更的间接影响”则是美国准则特有的。它认为会计政策的追溯变更只限于变更的直接影响,而会计政策变更的间接影响应在政策变更发生的当期确认,这说明 SFAS154 在个别地方还允许采用 APB 第 20 号意见书的主流做法,即变更影响计入当期净损益中。

(2) APB 第 20 号意见书要求,如果企业自行变更会计政策,则在大多数情况下应将新政策变更所产生的累积影响数计入变更当期的净损益。而根据 SFAS154 的要求,如果主体自行变更会计政策,也应根据新会计准则中的具体过渡条款进行会计处理,如果没有具体的过渡条款就应采用追溯调整法。此时,主体应当调整最早列报期间受影响权益的每一项组成部分的期初余额,而不在损益表中列示。因此,美国也与改进后的 IAS8 较一致地在通常情况下取消了 APB 第 20 号意见书中的基准方法(这个基准方法是改进前 IAS8 的允许选用方法),代之以采用改进后 IAS8 的基准处理方法。

(3) APB 第 20 号意见书中规定,对于非货币性的长期资产,如果因会计政策变更而导致其折旧摊销和减值方法出现变更,应作为会计政策进行列报。而 SFAS154 则要求,如果出现此类变更,应作为会计估计变更,这样的改变也是与改进后的 IAS8 处理一致。

2. IAS8 与英国 FRS3“报告财务业绩”、FRS18“会计政策”的比较

由于大部分国际会计准则与英国相应的会计准则是同步发展的,或者是在英国会计准则的基础上建立的,从而英国会计准则与国际会计准则存在着相当多的相似性。从总体看,FRS18 与改进后的 IAS8 仍然存在着众多相似性,比如对会计政策所下的定义相同、对会计政策变更和会计估计变更的披露要求也基本相同。但是,英国毕竟有其本国的特点,表现在:

(1) IAS8 指出可以变更会计政策的两种情形和不属于会计政策变更的两种情形。而 FRS18 则原则性地提出报告主体应定期对报告主体的会计政策进行检查以确保它们最适合报告主体的特定情况,提供真实和公允的观点,它体现了英国“真实和公允的要求是至高无上的”(The True and Fair View is Overriding)财务报告的指导思想。

(2) FRS18 对政策变更的处理方法与改进后的 IAS8 一致,即英国对会计政策自行变更的会计处理除过渡性条款外,采用追溯调整法。但是,FRS18 却把累积影响数作为前期调整计入“全面已确认利得和损失表”中。英国没有关于会计差错的特

定准则,只是在 FRS3 中指出前期调整是由于会计政策的变更或基本错误的更正而对前期作出的重大调整。因此,英国会计差错更正的影响也是作为前期调整计入“全面已确认利得和损失表”中的,这是因为英国是世界上最早提出全新业绩报表“全面已确认利得和损失表”来反映综合收益的国家,该业绩报表反映内容较多,其中包括了以前年度调整。

(3) IAS8 并未在定义处对会计估计作出一个直接的定义,而是在会计估计变更之处谈及会计估计时指出,“由于商业活动内在的不确定因素影响,许多财务报表项目不能精确地计量,而只能加以估计”。FRS18 则在定义处专门对“估计技术”下了定义,即估计技术是指报告主体对资产、负债、利得、损失和股东资金变动的符合所选择计量基础的货币金额作出估计的方法。它突出了会计估计是一门技术,侧重在选定计量基础上的金额估计,这样就比较清楚地揭示了会计估计与会计政策的差别。

(4) 关于会计估计变更的会计处理,IAS8 明确指出采用未来适用法,而 FRS18 对会计估计的变更采用了“不应作为前期调整”的排除法,其实英国也采用未来适用法,只是表述方式不直接而已。

(5) 关于披露问题,无论是会计政策变更还是会计估计变更的披露,IAS8 和 FRS18 均指出应披露变更的原因、影响数以及影响数不能确定的理由。但是,FRS18 除上述披露外,还需追加披露:重要的估计和重要的会计政策的披露、采用推荐实务公告的披露、关于与持续经营评价有关的信息披露以及真实和公允观点优先的披露等。这里既有英国会计准则与其他相关准则相类似的披露要求,如对持续经营评价有关的披露,也有英国准则独特的披露问题,如有关真实和公允观点优先的披露。

(三) IAS8 与我国相关准则的比较与借鉴

我国具体会计准则规范了企业会计政策变更、会计估计变更以及会计差错更正的会计核算和相关信息披露,该准则给出了会计政策、会计估计、会计政策变更的累积影响数、追溯调整法、未来适用法、会计差错和重大会计差错等 7 个定义术语,并对会计政策变更、会计估计变更和会计差错更正等三个方面的会计处理进行了规范。以下分四个问题进行比较。

(1) 具体会计准则在给“会计政策”下定义时,综合了其他准则机构关于会计政策的特点,提出了“具体原则”和“具体会计处理方法”等词语,暗含了会计政策是特定的,是在允许的选择范围内作出的选择。而 IAS8 中的关于会计政策的定义,则是在考虑各国会计实务的基础上制定的,为兼顾各国会计准则制定体制和用语习惯方面的差异所作的广义的定义。笔者认为,我国以后应增加“追溯重述法”这个定义,尽管在会计差错更正处我国规范了具体做法,类似于“追溯重述法”,但描述比较长,在准则中不够精练。若在定义处定义了“追溯重述法”这个术语,则可在会计差错中的本期发现的与前期相关的重大会计差错处理处直接用一句话精练地概括出采用“追溯重述法”进行会

计处理。

(2) 关于会计政策变更的条件、会计政策变更的处理以及会计政策变更的披露,我国具体会计准则均与改进后的 IAS8 一致,即我国对会计政策变更的追溯调整法只采用了原 IAS8 中的基准方法,这在当时是为了突出信息的可比性和简化,但从现在看,说明我国的具体准则在某些方面还是领先的。

(3) 我国具体会计准则和 IAS8 均指出会计估计变更的影响应计入当期或以后各期的净损益,对于会计估计变更的披露,我国具体会计准则和 IAS8 也比较一致地要求披露会计估计的内容(性质)、会计估计变更的影响数以及影响数不能确定的理由。

(4) 关于会计差错更正,IAS8 已取消了重大差错,增加了前期差错,并规定对前期差错的会计处理只采用追溯重述法。我国具体会计准则仍区分重大会计差错和非重大会计差错,尤其在 2001 年 1 月修订后的具体会计准则中还增加了“企业滥用会计政策、会计估计及其变更,应当作为重大会计差错予以更正”。我国具体会计准则对会计差错的更正处理区别在于本期发现的与前期相关的重大与非重大差错,而对本期发现的与本期相关的会计差错只调整本期相关项目,不用区别重大与非重大差错。笔者认为,这样的处理思路是清楚的,况且滥用会计政策、会计估计及其变更,作为重大会计差错的处理,也能让实务工作者了解“滥用”性质的恶劣性。因此,笔者建议,我国不必去顺应 IAS8 在这方面的变动,依旧把会计差错区分为重大会计差错与非重大会计差错。

(邵毅平 来明佳 撰稿)

主要参考文献

1. FASB SFAS154“Accounting Changes and Error Corrections”.
2. Financial Reporting Group of Ernst & Young LLP, IAS/US GAAP Comparison (United Kingdom: Ernst & Young LLP, 2002).
3. 财政部:《企业会计准则——会计政策、会计估计变更和会计差错更正》,2001 年。
4. 国际会计准则委员会制定、财政部会计准则委员会译:《国际会计准则 2002》,中国财政经济出版社 2003 年版。
5. 会计准则考察团:“澳大利亚、新西兰会计准则考察报告”,1999 年第 7 期《会计研究》。
6. 王辉著:《综合收益会计》,立信会计出版社 2001 年版。
7. 王世定、李海军主译:《美国财务会计准则(第 1~137 号)》,经济科学出版社 2002 年版。
8. 汪祥耀等著:《国际会计准则与财务报告准则——研究与比较》,立信会计出版社

2004 年版。

9. 张象至、李红霞：《改进国际会计准则 项目 13 项，国际会计准则主要变化（一）》2004 年第 1 期《会计研究》。

IAS10 资产负债表日后事项

一、准则概况

(一) 背景与历史

国际会计准则委员会(IASC)于1978年10月发布了国际会计准则第10号(IAS10)“或有事项和资产负债表日后发生的事项”,该准则于1980年1月起生效。1998年11月,IASC发布了第63号征求意见稿(E63)“资产负债表日后事项”。E63将原IAS10中的或有事项归入已经发布的国际会计准则第37号(IAS37)“准备、或有负债和或有资产”,并对其他部分进行了一些调整。在广泛征求意见并讨论研究后,IASC于1999年5月正式发布了新的IAS10“资产负债表日后事项”,取代了原IAS10中的资产负债表日后发生的事项部分,对自2000年1月1日或以后开始的报告期的年度财务报表有效。2001年4月,国际会计准则理事会(IASB)成立并正式运作,启动了“改进国际会计准则”项目,对IAS10的改进就是项目内容的一部分。2003年12月,IASB发布了改进后的IAS10,对自2005年1月1日或以后开始的报告期的年度财务报表有效。

(二) 制定目的

IAS10的制定是为了规范主体应在何时就资产负债表日后事项调整其财务报表,以及主体应对财务报表批准报出日和资产负债表日后事项作出的披露。IAS10还要求,如果资产负债表日后事项表明持续经营假设不再适用,主体不应在持续经营的基础上编制其财务报表。

(三) 规范内容和适用范围

IAS10适用于资产负债表日后事项的会计处理和披露。

(四) 其他国家相关准则的颁布

英国原会计准则委员会(ASC)于1980年8月发布了SSAP17“资产负债表日后事项会计”,要求主体从1980年9月1日开始执行。该准则自发布起一直沿用至今,期间未经过任何修订。

澳大利亚会计准则评审委员会(ASRB)在1985年9月批准了第1002号准则“资产负债表日后发生的事项”,对在1985年12月19日或以后截止的财务年度有效。1986年7月,ASRB又重新评审批准了该准则。1997年3月,为促进澳大利亚会计准则与国际会计准则的协调,澳大利亚会计准则委员会(AASB)和澳大利亚会计研究基金会(AARF)下属

的公共会计准则委员会 (PSASB) 发布了第 76 号征求意见稿 (ED76) “资产负债表日后发生的事项”, 并于 1997 年 10 月发布了 AASB1002 “报告日后发生的事项”。为执行澳大利亚财务报告委员会要求与国际会计准则理事会的准则趋同的战略指示, AASB 于 2004 年 7 月正式颁布了一项与 IAS10 趋同的 AASB110 “资产负债表日后事项”, 该准则从 2005 年 1 月 1 日开始取代 AASB1002。

我国于 1998 年 5 月 23 日发布了《企业会计准则——资产负债表日后事项》, 自 1998 年 1 月 1 日起在上市公司实施。在实施过程中, 准则的不完善逐步显现。为此, 财政部于 2003 年 4 月对《企业会计准则——资产负债表日后事项》作了修订, 要求股份有限公司及执行《企业会计制度》或《金融企业会计制度》的其他企业从 2003 年 7 月 1 日起执行。

美国没有专门的资产负债表日后事项准则, 但相关内容在审计准则公告第 1 号 (SAS1) 中有所涉及。

二、准则基本内容

IAS10 由目的、范围、定义、确认和计量、持续经营、披露和生效日期几部分所组成。目的、范围和生效日期在前面已介绍, 下面说明另外几个部分。

(一) 关键词定义

资产负债表日后事项 (Event after the Balance Sheet Date) 指在资产负债表日和财务报表批准报出日之间发生的有利和不利事项。事项可以分为两种: ① 资产负债表日后调整事项 (Adjusting Event after the Balance Sheet Date) 指对资产负债表日已经存在的情况提供证据的事项; ② 资产负债表日后非调整事项 (Non-adjusting Event after the Balance Sheet Date) 指表明资产负债表日后发生情况的事项。

准则在第 3~5 段, 针对定义中的财务报表批准报出日用例子进行了解释。准则指出, 财务报表批准报出的程序, 依管理结构、法律规定和财务报表编制和定稿程序的不同而异。如果要求主体在财务报表报出后将其财务报表交由股东批准, 那么财务报表批准报出日就是原报出日, 不是股东批准财务报表日; 如果要求主体的管理层对监事会 (仅由非经理人员组成) 报送其财务报表并取得批准, 那么财务报表批准报出日是管理层批准报给监事会时。

(二) 确认和计量

对于资产负债表日后调整事项, 准则第 7 段规定主体应调整其财务报表中已确认的金额。第 8 段列举了资产负债表日后调整事项的例子, 这些事项要求主体调整其已在财务报表中确认的金额, 或确认以前未确认的项目: ① 资产负债表日后法院诉讼案件的结案, 因为其证实了主体在资产负债表日已存在的现时义务, 要求主体调整已确认的准备, 或确认一项准备, 而不是仅仅披露一项或有负债; ② 资产负债表日后收到的信息, 表明

资产在资产负债表日已减值,或以前为该项资产确认的减值损失金额需要调整。例如资产负债表日后客户发生破产,通常证实了在资产负债表日应收账款损失已经存在,主体需要调整应收账款账户的账面金额;再比如资产负债表日后存货的销售,可能提供了其在资产负债表日可变现净值的证据;③ 资产负债表日后确定的资产负债表日前购入资产的成本,或售出资产的收入;④ 资产负债表日后确定的利润分配额或红利支付额,如果主体由于资产负债表日前事项的结果,有在资产负债表日作出这种支付的现时法定或推定义务;⑤ 发现了表明财务报表不正确的欺诈或差错。

对于资产负债表日后非调整事项,准则第 9 段要求主体不应为资产负债表日后的非调整事项而调整财务报表中已确认的金额。第 10 段列示了资产负债表日后非调整事项的一个例子:资产负债表日和财务报表批准报出日之间投资市价的下跌。投资市价的下跌通常与资产负债表日的投资状况无关,但反映了以后期间发生的情况。因此,主体不需调整该项投资在财务报表中确认的金额。类似地,主体不需更新该项投资在资产负债表日披露的金额。

准则第 11 段还指出,对权益性工具持有者而言,如果股利是在资产负债表日后宣告的,主体不应在资产负债表日将这些股利作为负债确认。根据 IAS1“财务报表的列报”要求,主体应在财务报表附注中披露资产负债表日后、财务报表批准报出前宣告的股利金额。

(三) 持续经营

对于持续经营问题,准则认为如果管理层打算在资产负债表日后清算主体或停止营业,或除此之外没有切实的方案可供选择,则主体不应在持续经营的基础上编制其财务报表。针对资产负债表日后经营成果和财务状况的恶化,可能表明需要考虑持续经营假设是否仍然适用。如果持续经营假设不再适用,且影响十分广泛,则 IAS10 要求从根本上改变会计基础,而不是在原来的会计基础上对已确认金额进行调整。

(四) 披露

IAS10 在第 16~21 段对披露方面作了规定。

第 16 段要求主体披露财务报表批准报出的日期和由谁作出的批准。如果主体的所有者或其他人有权对报出的财务报表进行修改,主体应披露这一事实。

第 18 段指出,如果主体在资产负债表日后获得关于资产负债表日存在情况的信息,主体应根据新信息,更新与这些情况相关的披露。

第 20 段规定,如果资产负债表日后的非调整事项非常重要,以致于不作披露将会影响财务报表使用者作出正确评价和决策的能力,则主体应对每一重要类别的资产负债表日后非调整事项披露事项的性质和对财务影响的估计,或不能作出这种估计的说明。

第 21 段还列举一些资产负债表日后非调整事项的例子,这些事项可能非常重要,以致于不进行披露将会影响财务报表使用者作出正确评价和决策的能力:① 资产负债表

日后较大的企业合并(IFRS3“企业合并”要求在这种情况下作出专门披露)或主要子公司的处置;② 宣布一项终止经营的计划,处置属于终止经营的资产或清偿属于终止经营的负债,或签订出售这种资产或清偿这种负债的约束性协议;③ 资产的大量购买和处置,或政府对主要资产的征用;④ 资产负债表日后的火灾对主要生产工厂的毁坏;⑤ 宣布或开始实施较大的重组;⑥ 资产负债表日后较大的普通股交易或潜在的普通股交易(IAS33“每股收益”鼓励主体披露对除资本化发行和股票分割以外的这类交易的描述);⑦ 资产负债表日后资产价格或汇率非正常的重大变化;⑧ 对当期和递延所得税资产和负债有重大影响的、在资产负债表日后生效或宣布的税率变化或税法变化;⑨ 发生了重大的承诺或或有负债,例如,提供重大的担保;⑩ 开始了一项来源于资产负债表日后事项的重大诉讼。

三、比较与借鉴

(一) IAS10 与英国、澳大利亚及我国准则的比较

就前面提到的资产负债表日后事项的几个准则来看,规定基本一致,最主要差异体现在资产负债表日后、财务报表批准报出日之前宣告发放的股利的处理上。

在 1999 年 IAS10 修订前,国际会计准则允许但不要求将资产负债表日后宣告发放的股利作为一项负债(应付股利)记录。如果未以负债记录,就应披露拟发放的股利。但是,对于从 2000 年 1 月 1 日开始的财务年度,IAS10 不再允许将资产负债表日后宣告发放的股利作为一项负债(应付股利)记录,因为它们并不代表主体在资产负债表日的现时义务。主体应根据 IAS1“财务报表的列报”和 IAS10 的要求,将其在资产负债表中作为权益的一个单独项目,或者在报表附注中披露资产负债表日后、财务报表批准报出日之前宣告发放的股利。2003 年 12 月,在改进后的 IAS10 中,IASB 进一步明确规定主体不能将在资产负债表日后宣告的股利确认为资产负债表日的负债,该股利应在财务报表附注中进行披露。

在澳大利亚,现行准则 AASB110 是与 IAS10 趋同的产物,基本沿用 IAS10 的规定。

在英国,根据 SSAP17 的规定,资产负债表日后、财务报表批准报出日之前宣告发放的股利是作为调整事项,包含在相关时期的资产负债表中作为一项负债反映。在美国则是作为非调整事项在会计报表附注中进行披露。

我国 1998 年版的《企业会计准则——资产负债表日后事项》(下称旧准则)与英国一样,也是作为调整事项处理。但在 2003 年版的《企业会计准则——资产负债表日后事项》(下称新准则)中作出了与改进前国际会计准则相一致的规定。新准则规定,董事会或类似机构确定的拟分配现金股利仍然在所有者权益项目中反映,会计处理时,不调整至负债“应付股利”项目中反映,只不过是在所有者权益项目中增设“拟分配现金股利”项目单独予以反映。只有在股东大会或类似机构批准之后,才将现金股利从所有者权益“拟

分配现金股利”项目转入负债“应付股利”项目反映。对于企业董事会或类似机构确定的股票股利的会计处理,新准则与旧准则的规定并无二致,都作为非调整事项在会计报表附注中披露,无需作会计处理。

除了上述主要差异外,各项准则的规定如出一辙。特别是我国的新准则,基本上就是按照国际会计准则的规定对旧准则进行修订。

(二) 我国 2003 年版准则对 1998 年版准则的改进

我国新准则在五个方面对旧准则进行了修改。

第一,关于资产负债表日后事项的概念。新准则规定,资产负债表日后事项,是指资产负债表日至财务报告批准报出日之间发生的需要调整或说明的有利或不利事项。这一规定相较旧准则而言,取消了旧准则定义中的年度资产负债表日的“年度”两字,满足了中期会计报表日后事项会计核算和相关信息披露的要求。还有,新准则对财务报告批准报出日涉及的财务报告批准主体的规定,在董事会后面多了一个“类似机构”,适应了那些决策机构不设或不叫董事会的企业组织的情形,如此规定比旧准则更宽泛适用。同时,新准则在概念含义上明确提出资产负债表日后事项中包括有利事项和不利事项。

第二,关于调整事项,新准则对旧准则的例子进行了修改,列举出四项调整事项:①已证实某项资产在资产负债表日已减值,或为该项资产已确认的减值损失需要调整;②表明应将资产负债表日存在的某项现时义务予以确认,或已对某项义务确认的负债需要调整;③表明资产负债表所属期间或以前期间存在重大会计差错;④发生资产负债表所属期间或以前期间所售商品的退回。

第三,关于非调整事项,新准则增加了 8 项举例,总共列示了十二项非调整事项:①发行股票和债券;②资本公积转增资本;③对外巨额举债;④对外巨额投资;⑤发生巨额亏损;⑥自然灾害导致资产发生重大损失;⑦外汇汇率或税收政策发生重大变化;⑧发生重大企业合并或处置子公司;⑨对外提供重大担保;⑩对外签订重大抵押合同;⑪发生重大诉讼、仲裁或承诺事项;⑫发生重大会计政策变更。

第四,关于股利分配的会计处理,这在前面已经说明。

第五,关于持续经营假设不再合理时会计报表的编制和披露,这是一项新增的内容。新准则规定,如果资产负债表日后事项表明持续经营假设不再适用,则企业不应在持续经营的基础上编制会计报表,同时,还应披露如下内容:不以持续经营假设编制会计报表的事实,持续经营假设不再适用的原因,编制非持续经营会计报表所采用的基础。

从我国资产负债表日后事项准则的修订上,我们可以深切体会到国际会计准则对我国准则制定的影响。通过上面的比较,我们也可看出,在资产负债表日后事项这方面,各国准则大同小异,相差无几。

主要参考文献

1. David Cairns ,Applying International Accounting Standards(Third Edition)(Great Britain :Tolley Lexis Nexis 2003).
2. Financial Reporting Group of Ernst & Young , IAS/UK GAAP Comparison (United Kingdom :Ernst & Young 2001).
3. Financial Reporting Group of Ernst & Young LLP ,IAS/US GAAP Comparison(United Kingdom :Ernst & Young LLP 2002).
4. IASB ,International Financial Reporting Standards(Including Abbreviated Versions of IAS 1 to IAS 41)(London :IASCF 2003).
5. 国际会计准则委员会制定、财政部会计准则委员会译 :《国际会计准则 2002》,中国财政经济出版社 2003 年版。
6. 王世定、李海军主译 :《美国财务会计准则(第 1 ~ 137 号)》,经济科学出版社 2002 年版。
7. 汪祥耀等著 :《英国会计准则研究与比较》,立信会计出版社 2002 年版。
8. 汪祥耀、邓川等著 :《澳大利亚会计准则及其国际趋同战略研究》,立信会计出版社 2005 年版。
9. 财政部 :《企业会计准则 2001》,经济科学出版社 2001 年版。
10. 财政部 :《企业会计准则——资产负债表日后事项》 2003 年 4 月。

IAS11 建造合同

一、准则概况

(一) 背景与历史

建造合同是指为建造一项资产或者在设计、技术、功能、最终用途等方面密切相关的数项资产而订立的合同。由于建造合同的开工日期与完工日期通常分属于不同的会计年度,因此,如何将合同收入与合同成本进行配比,分配计入实施工程的各个会计年度,就成为一个非常重要的问题。建造合同中在建工程的金额一般比较重大,且需较长的时间来完成工程。为此,在确认合同收入和合同成本时,必须考虑权责发生制的要求,采用系统合理的方法。

建造承包商与客户签订的建造合同有其多样性。通常,建造一项资产要签订一项合同,有时,建造数项资产只签订一项合同,或者为建造一项资产或数项资产而同时签订一组合同。在合同执行中,各合同的收益水平可能不尽相同,有的可能盈利,有的则可能出现亏损。如果将一组合同分别单独核算,可分别揭示每一合同的损益,但若将该组合同合并在一起核算,尽管损益总额不变,却可能虚增一些合同的收益,而又虚减另一部分合同的收益,不便如实反映各合同的收益水平。为了正确核算各项建造合同的损益,防止人为操纵利润,国际会计准则委员会(IASC)于1979年批准通过了国际会计准则第11号(IAS11)“建造合同会计”,用于规范建造承包商建造工程合同的会计核算和相关信息的披露。

但是,随着经济的发展和经济业务的日趋复杂以及报表使用者对会计信息质量要求的提高,IASC在1979年发布的第11号准则“建造合同会计”中有关会计处理方法已暴露出存在的局限性,为此有必要加以改进。所以,国际会计准则委员会在1993年重新修订了IAS11并改名为“建造合同”,以弥补原准则的缺陷。

(二) 制定目的

根据IAS11的规定,制定该准则的目的在于规定与建造合同相关的收入和成本的会计处理。由于按建造合同所进行的业务活动的性质,合同业务开始的日期与业务完成的日期通常分属不同的会计期间。因此,建造合同核算的基本问题是合同收入与合同成本在工程实施的各会计期间的分配。该准则使用“编报财务报表的框架”中设立的标准,确定合同收入和合同成本何时应确认为收益表中的收入和费用。该准则也提供了关于运用

这些标准的实务指导。

（三）规范内容和适用范围

IAS11 的内容包括目的、范围、定义、建造合同的合并和分立、合同收入、合同成本、合同收入和合同费用的确认、预计损失的确认、会计估计变更、披露、生效日期等内容。IAS11 第 1 段指出,该准则适用于承包商财务报表中建造合同的会计核算,主要规定了承包商建造合同收入、建造合同成本的会计处理。建造合同包括与建造资产直接相关的提供劳务的合同,以及为毁掉或复原资产和为拆毁资产后进行的环境复原而订立的合同。从类别上分,这些合同可以分为两类,即固定造价合同和成本加成合同。

（四）生效日期

IAS11 第 46 段指出,准则对自 1995 年 1 月 1 日或以后日期开始的报告期的财务报表有效。

（五）其他国家相关准则的发布

为了规范建造合同的会计核算,我国和世界上一些国家、地区也颁布了关于建造合同的会计准则。我国发布了《企业会计准则——建造合同》,美国发布了会计研究公报第 45 号(ARB45)“长期建造合同”,英国发布了标准会计实务公告第 9 号(SSAP9)“存货和长期合同”,中国香港发布了标准会计实务公告第 3 号(SSAP3)“存货与在制品”,中国台湾发布了财务会计准则公报第 11 号“长期工程合同的会计处理”。

二、准则基本内容

IAS11 的总体框架由目的、范围、定义、建造合同的合并和分立、合同收入、合同成本、合同收入和合同费用的确认、预计损失的确认、会计估计变更、披露、生效日期以及三个附录构成。现就准则的主要内容分述如下:

（一）关键名词定义

在 IAS11 中,IASB 对以下关键名词作了定义:

(1) 建造合同(Construction Contract),是指为建造一项或数项在设计、技术、功能、最终目的或用途等方面密切相关或相互依存的资产而特别订立的合同。

(2) 固定造价合同(Fixed Price Contract),是指承包商同意按固定的合同价或固定的单位产出价格计算的建造合同。在某些情况下,它还附有可按成本调整造价的条款。

(3) 成本加成合同(Cost Plus Contract),是指承包商在合同认可的或以其他方式议定的成本基础上,加上该成本的一定百分比或一笔定额费用来收取工程价款的建造合同。

（二）建造合同的合并和分立

1. 建造合同的分立

IAS11 第 8 段指出,如果一项合同包括多项资产,每项资产的建造应作为一个单独的建造合同处理。合同分立的前提是:① 每项资产的单独方案已经提出;② 对每项资产

均单独进行洽谈,并且承包商和客户能够接受或拒绝合同中与每项资产相关的部分;③可以辨别每项资产的收入和成本。

2. 建造合同的合并

IAS11 第 9 段指出,无论是对应于单个客户还是几个客户,一组合同应作单一的建造合同处理。合同合并的前提是:①该组合同按一揽子交易签订;②这些合同密切相关,从而实际上构成一个具有综合利润率的单一工程的组成部分;③这些合同被同时执行或依次执行。

另外,IAS11 第 10 段指出,合同可能根据客户的意愿规定建造一项追加的资产,也可能进行补充以包括建造一项追加的资产。追加资产的建造应作为单独的建造合同对待,前提条件是:①该资产在设计、技术或功能上与原合同中包括的资产相比有重大差异;②议定该资产的造价时,没有考虑原合同的造价。

(三) 合同收入

IAS11 第 11 段指出,合同收入应当包括:①合同议定的最初收入金额;②合同工程变更、索赔以及奖励性支付。其计入合同收入的前提是:它们很可能形成收入,并能可靠地计量。

IAS11 第 12 段指出,合同收入应以收到或应收对价的公允价值计量。合同收入的计量受到依未来事项而定的多种不确定因素的影响。随着事项的发生和不确定因素的消除,常常需要修订预计数,如合同变更或索赔、按成本调整价格、因承包商造成的工程耽搁所导致的罚款等。

IAS11 对合同变更、索赔、奖励性支付分别作出了说明。

IAS11 第 13 段指出,变更是指客户为改变合同规定的作业范围而作出的指示。变更计入合同收入的前提是:客户很可能同意变更并认可由此引发的收入金额,收入额能可靠地计量。

IAS11 第 14 段指出,索赔是指承包商试图从客户或另一方获得的、不包括在合同造价内的成本补偿。索赔计入合同收入的条件是:协商已达到相当阶段,客户可能同意这项索赔,客户可能同意的金额能可靠地计量。

IAS11 第 15 段指出,奖励性支付是指达到或超过既定的完工标准时,支付给承包商的额外款项。奖励性支付计入合同收入的前提是:合同进度大大提前,很可能达到或超过既定的完工标准,奖励性支付的金额能可靠地计量。

(四) 合同成本

IAS11 第 16 段指出,合同成本应包括:①与特定合同直接相关的费用;②一般可直接归属于合同业务以及能分配于该合同的费用;③根据合同条款,可特别向客户收取的其他费用。

对于与特定合同直接相关的费用,IAS11 第 17 段规定应当包括:施工现场的人工费

用、场地管理费用、建筑材料费用、厂房和设备的折旧费、厂房、设备、材料的迁移费、租用厂房和设备的租金、与合同直接相关的设计和技术援助费用、为修正和保证工程质量而预计的费用、来自第三方的索偿款。同时还规定,不包括在合同收入中的偶然收益可能抵减这些费用。

一般可直接归属于合同业务并能分配于特定合同的费用,IAS11第18段中规定包括:保险费、与特定合同直接相关的设计和技术援助费用、施工间接费用。如果承包商采用IAS23“借款费用”中允许选用的处理方法,则还应包括借款费用。这些费用的分配应以工程业务的正常水平为基础进行,并遵循一贯性原则。

IAS11第19段指出,可特别向客户收取的其他费用可能包括某些一般管理费用和开发费用。

另外,IAS11第20段明确规定了不能计入合同业务或不能分配于合同的费用。这些费用包括:在合同中未明确可以收取的一般管理费用、销售费用、在合同中未明确规定可以收取的研究与开发费用、没有用于特定合同的闲置厂房和设备的折旧费。

IAS11第21段指出,合同成本包括从合同订立日到合同最后完成日的期间内可直接归属于合同的费用。但因订立合同而发生的、与合同直接相关的费用,也应作为合同成本的组成部分。前提是它们能单独地加以区分并能可靠计量,同时很有可能获得合同。

(五) 合同收入和合同费用的确认

对于合同收入、合同费用的确认,IAS11作出了明确规定。

1. 确认原则

IAS11第22段指出,如果建造合同的结果可以可靠地估计,则与其相关的合同收入和合同成本应根据合同业务的完工程度在资产负债表日确认为收入和费用。如果合同总成本很可能超过合同总收入,则预计的损失应立即确认为费用。

2. 固定造价合同

IAS11第23段规定,如果符合下列条件,则建造合同的结果能够可靠估计,应确认合同收入和合同费用。有关条件是:①合同收入总额可以可靠地计量;②与合同相关的经济利益很可能流入企业;③在资产负债表日,为完成合同将发生的合同成本以及合同完成进度可以可靠地计量;④可直接归属于该合同的合同成本能够清楚地区分和可靠地计量,从而实际发生的合同成本能够与预计成本相比较。

3. 成本加成合同

IAS11第24段指出,在符合下列全部条件时,应确认合同收入和合同费用:①与合同相关的经济利益很可能流入企业;②直接归属于该合同的合同成本,无论是否能得到补偿,均能清楚地区分并能可靠地计量。

4. 确认方法

IAS11第25、26、28段指出,合同收入和合同费用确认一般采用完工百分比法。合同

收入应与为达到完工进度而发生的合同成本相配比。合同收入应于工程量完成的会计期间,在收益表中确认为收入,合同成本通常在与之相关的工程量完成的会计期间,在收益表中确认为费用。如果对已经包括在合同收入中并已在收益表中确认的金额的可收回性有怀疑时,则不可收回的金额或补偿的很可能性已不复存在的金额,应确认为费用。

5. 完工程度的确认方法

IAS11 在第 30 段指出,完工程度的确认方法包括:① 至计算日止,因已完成工程量而发生的合同成本占合同预计总成本的比例;② 测定已完成工程量;③ 完成合同工程的实际比例。同时规定,从客户处取得的进度款和预收款通常不能反映已完成的工程量。

6. 建造合同的结果不能可靠预计

对于这种情况,IAS11 第 32~35 段指出,当建造合同的结果不能可靠地预计,则:① 只有在发生的合同成本将来很可能得到补偿的情况下才能确认收入;② 合同成本应在其发生的当期确认为费用。同时还规定,只有在已发生的成本预计可得到补偿的限度内确认收入,不能确认利润。不能得到补偿的合同成本应立即确认为费用。如果阻碍可靠地估计合同结果的不确定因素不复存在,与建造合同有关的收入和费用应按确认原则加以确认。

(六) 预计损失的确认

IAS11 第 36 段指出,如果合同总成本很可能超过合同总收入,则预计的损失应立即确认为费用。在确认这种损失时,规定无需考虑下列因素:是否已按合同开始施工;合同业务的完工程度;按规定不作为单一建造合同处理的其他合同的预计利润。

(七) 会计估计变更

IAS11 第 38 段指出,按完工百分比法对当期合同收入和合同成本的估计是以每个会计期间的累计金额为基础的。对合同收入或合同成本的估计变更的影响,或合同结果的估计变更的影响,应作为会计估计变更处理(参见 IAS8“当期净损益、重大差错和会计政策变更”)。

(八) 关于披露

IAS11 第 39 段指出,企业应当披露:① 在当期确认为收入的合同收入;② 在当期用以确认合同收入的方法;③ 用于确定在建合同完工程度的方法。

IAS11 第 40、41 段指出,应于资产负债表中披露与在建合同相关的下列内容:① 迄今发生的成本总额以及已确认的利润(扣减已确认的损失);② 已收取的预收款金额;③ 预留的金额(预留金额是指在开出工程进度账单时,扣下留待合同具体规定的条件已得到满足或工程缺陷已经纠正之后才予支付的那部分金额)。

IAS11 第 42 段还规定,企业应列示:应向客户收取并确认为一项资产的合同工程款总额和应付给客户并确认为一项负债的合同工程款总额。

IAS11 第 43、44 段指出,对于所有的在建合同,如果已发生的成本加上已确认的利润

(减去已确认的损失)超过进度款,应向客户收取的合同工程款总额等于已发生的成本加上已确认的利润,减去已确认的损失与进度款之和后的净额。如果进度款超过已发生的成本加上已确认的利润(减去已确认的损失),则应付给客户的合同工程款总额等于已发生的成本加上已确认的利润,减去已确认的损失与进度款之和的净额。此外,还应披露所有的或有负债和或有资产。

三、与其他国家相关准则的比较

(一) 建造合同准则的总体结构

IAS11 的总体结构由目的、范围、定义、建造合同的合并和分立、合同收入、合同成本、合同收入与合同费用的确认、预计损失的确认、会计估计变更、披露、生效日期等十一个部分组成。我国《企业会计准则——建造合同》是由引言、定义、合同分立和合同合并、合同收入、合同成本、合同收入与合同费用的确立、披露、附则等八个部分组成。英国 SSAP9 是将建造合同与存货一起分为六个部分来加以规范的。美国 ARB45 则用来对建造合同专门加以规范。从总体结构上来看,IAS11 的规定更为全面,并对有关特殊问题做出了专门规定,结构更为合理。我国的建造合同准则和美国的 ARB45 相对简单,主要对建造合同的一般问题进行了规范。英国 SSAP9 对建造合同的规范较为松散,脉络不够清晰,专门性不强。

(二) 建造合同的有关定义

IAS11 将建造合同定义为:为建造一项或数项在设计、技术、功能、最终目的或用途等方面密切相关或相互依存的资产而特别订立的合同。我国建造合同准则对于建造合同的定义与 IAS11 基本相同。SSAP9 则将建造合同定义为:为设计、制造或建造某项有形资产或者提供某项服务(或者提供由资产或服务一起构成一个项目的合成体)而签订的合同,并且完成这一合同实际所要花费的时间是合同业务跨于不同会计期间的的时间。ARB45 未对建造合同作专门的定义。

比较而言,IAS11 和我国建造合同准则较为强调建造合同的内容。SSAP9 除了强调建造合同的内容外,还强调了建造合同的时间问题,即合同业务跨于不同会计期间。

另外,IAS11 和我国的建造合同准则对固定造价合同、成本加成合同的定义进行了基本一致的规范。我国建造合同准则还对完工百分比法的定义进行了界定,而 IAS11 没有这方面的规定。

(三) 建造合同的分类和合同收入、合同费用的确认方法

对于建造合同的分类和合同收入、合同费用的确认方法,各国会计准则的规定有所不同。

1. 建造合同的分类

IAS11 将建造合同分为两类:固定造价合同、成本加成合同。我国建造合同准则的规定

与 IAS11 相同。SSAP9 对合同的分类未作专门的规定。ARB45 只涉及固定造价合同。

2. 合同收入和合同费用的确认方法

IAS11 规定采用完工百分比法。我国的建造合同准则也规定采用完工百分比法,但还规定,在一个会计年度内完成的建造合同,应在完成时确认合同收入和合同费用。SSAP9 只规定采用完工百分比法。ARB45 则采用了两种方法:完工比例法和完成合同法。完工百分比法为各国准则所采用。我国建造合同准则和 ARB45 所作的规定更为全面,适用范围更广。

(四) 建造合同的分立和合并

IAS11 明确规定,如果一项建造合同包括多项资产,在同时符合有关条件的情况下,每项资产应分立为单项合同处理。一组合同无论对应单个客户还是几个客户,在同时符合有关条件的情况下,应合并为单项合同处理。同时分别提出了合同分立和合同合并应同时符合的各项条件。另外,还规定追加资产的建造应作为单独的建造合同对待。

我国建造合同准则对合同的分立和合并的规定与 IAS11 基本一致,但没有对追加资产的建造问题作出相应的规定。

SSAP9 只对合同分立作出了相关的规定,指出有些企业提供服务或者制造和提供商品的长期合同的价格是按照合同的各个部分单独确立并开具发票的。在这些企业中,通常是将成本与该合同各个部分的业绩进行配比,将各个部分作为单独的合同处理。

ARB45 没有对合同分立和合同合并作出专门的规定。

比较而言,IAS11 和我国的建造合同准则对合同分立和合同合并的规定比较具体、全面,具有较强的可操作性;ARB45 和 SSAP9 则显得有些欠缺。

(五) 合同收入

IAS11 规定,合同收入包括两项:合同规定的初始收入和因合同变更、索赔、奖励形成的收入。同时还规定合同收入应以收到或应收对价的公允价值计量。对变更、索赔、奖励的定义和各自的确认条件也作出了规定。

我国建造合同准则的规定与 IAS11 基本一致。

SSAP9 和 ARB45 都没有对合同收入作出专门的规定。

比较而言,IAS11 和我国建造合同准则更为规范,同时也便于进行实务处理。

(六) 合同成本

1. 合同成本的构成

IAS11 规定合同成本应包括四类:①与特定合同直接相关的费用;②一般可直接归属于合同业务以及能分配于该合同的费用;③根据合同条款,可特别向客户收取的其他费用;④因订立合同而发生的,与合同直接相关的费用也应作为合同成本的组成部分,前提是它们能单独地加以区分并能可靠地计量。

我国的建造合同准则规定,合同成本应包括从合同签订开始至合同完成所发生的与

执行合同有关的直接费用和间接费用。同时规定,与合同有关的零星收益应抵冲合同成本,因订立合同而发生的有关费用应直接确认为当期费用。

SSAP9 和 ARB45 都没有对合同成本作出专门的规定。

比较而言,IAS11 对合同成本的表述最为完备和恰当,我国的建造合同准则将因订立合同而发生的有关费用直接确认为当期费用的规定,与对合同成本的定义有些不够一致。

2. 合同成本中不包括的费用

IAS11 中规定了五项费用不应包括在合同成本中:① 合同中未明确可以收取的一般管理费用;② 销售费用;③ 在合同中未明确规定可以收取的研究与开发费用;④ 没有用于特定合同的闲置厂房和设备的折旧费;⑤ 因订立合同而发生的费用在其发生的当期已确认为费用,这些费用就不再包括在合同成本中。

我国的建造合同准则规定,企业行政管理部门为组织和管理生产而发生的管理费用、船舶等制造企业的销售费用、企业筹集生产经营所需资金而发生的财务费用不包括在合同成本中。

SSAP9 指出,在确定长期合同的成本时,包括借款的利息通常是不恰当的。然而在借款可以被认定是单独的为特定的长期合同筹集的情况下,在成本中包括这类有关的利息可能是恰当的。

ARB45 则规定,在完工百分比法下,合同成本不包括在合同初期所发生的材料和分包合同的全部或部分成本。

比较而言,IAS11 的规定最为全面和体现配比原则。我国建造合同准则的规定比较简便并体现了谨慎性原则,但对配比原则考虑不够。

(七) 合同收入和合同费用的确认

关于合同收入和合同费用的确认,主要有四个方面的问题:固定造价合同收入和费用的确认、成本加成合同收入和费用的确认、确定合同完工程度的方法和在建造合同的结果不能可靠估计的情况下合同收入和费用的确认。

1. 固定造价合同收入和费用的确认

IAS11 规定,如果合同的结果可以可靠地估计,应根据完工百分比法在资产负债表日确认合同收入和费用。合同结果能够可靠估计的条件是必须同时具备四个条件:① 合同总收入能够可靠地计量;② 与合同相关的经济利益能够流入企业;③ 在资产负债表日合同完工进度和为完成合同尚需发生的成本能够可靠地确定;④ 为完成合同已经发生的合同成本能够清楚地区分和可靠地计量,以便实际成本能够与以前的预计成本相比较。我国建造合同准则的规定与 IAS11 基本相同。

SSAP9 规定,长期合同的成果在合同结束前能够以合理的程度加以评估,应按审慎的基础计算可归属的利润,列入当期报表中。所计入的利润应能反映在会计结算日已完工程的比例,并考虑了合同各阶段中获利能力的已知不均等性。

比较而言,我国建造合同准则的规定更为全面、规范,便于根据不同的情况进行业务处理。IAS11 的规定全面程度略显不够。SSAP9 的规定虽然较为谨慎,但反映不够公允,也不便于不同期间的比较。

(八) 预计损失的确认

IAS11 规定,如果合同总成本将超过合同总收入,应将预计损失立即确认为当期费用。我国建造合同的规定与 IAS11 一致。

SSAP9 规定,应对由于推迟完工或其他因素引起的可预见的索赔和罚款提取准备。同时规定,如果预期整个合同将发生一项损失,当损失可以预见时,全部损失应立即予以确认。如果不能获利的合同具有重大影响,预期将在相当长的一段时间内使用公司相当大的一部分生产能力,那么,到这些合同完工为止的期间内所发生的管理间接费用,也应计算在损失准备之中。

ARB45 则规定,在完工百分比法下,如果当期对合同总成本进行估计时,表明存在损失,应对整个合同计提准备。在完成合同法下,应根据对可预见的损失计提准备的经验对预期的损失计提准备。如果盈利合同和非盈利合同之间存在密切联系,在确认是否需要计提损失准备时应作为一个整体来考虑。

比较而言,各国准则都采用了谨慎原则,即在预计合同成本能收回时才确认合同收入,否则一律确认为当期费用。IAS11 和我国的建造合同准则更为明确的规定,在合同成本未来可能超过合同收入的情况下应立即确认为费用,显得更为谨慎。SSAP9 和 ARB45 则采用提取准备的方法处理,对权责发生制原则体现的更为充分。另外,ARB45 还明确了两种不同方法下对预计损失的确认。

(九) 会计估计变更

IAS11 规定,按完工百分比法对当期合同收入和合同成本的估计是以每个会计期间的累计金额为基础的。因此,对合同收入或合同成本的估计变更的影响,或合同结果的估计变更的影响,应作为会计估计变更处理。

我国建造合同准则、SSAP9、ARB45 对此均没有规定。

(十) 建造合同的披露

IAS11 规定,企业应披露的事项包括:① 本期确认为收入的合同收入额;② 在当期用于确认合同收入的方法;③ 用于确定在建合同完工程度的方法;④ 迄今发生的成本总额以及已确认的利润(扣减已确认的损失);⑤ 已收取的预收款金额;⑥ 预留的金额;⑦ 应向客户收取并确认为一项资产的合同总金额;⑧ 应付给客户并确认为一项负债的合同总金额;⑨ 所有的或有资产和或有负债。

我国的建造合同准则规定应披露的内容共有七项,其中有四项与 IAS11 基本相同,即:在建合同工程累计已发生成本和累计已确认的毛利(或亏损);当期确认的合同收入和合同费用的金额;确定合同完工程度的方法;在建合同工程已办理结算的价款金额。与

IAS11 不同的项目是:合同总金额;当期已预计损失的原因和金额;应收账款中尚未收到的工程进度款。另外,IAS11 中的其他有关披露事项,我国的建造合同准则没有规定。

SSAP9 规定应披露的内容为八项,即:可归属利润;可收回合同款;账户付款;长期合同的余额(列入存货);减去可预见损失后的净额和相应的账户付款;可预见损失准备或应计可预见损失;用作特定长期合同的借款利息的金额和成本中包括借款利息这一事实;长期合同所采用的会计政策。

ARB45 则规定应披露以下内容:采用的会计处理方法;在采用完工百分比法时,流动资产包括的已发生成本以及已确认的未办理结算的毛利;流动负债包括的已办理结算的价款金额大于已发生成本和已确认毛利的差额。此外,在采用完成合同法时,累计已发生的成本超过已办理结算价款金额的差额应作为流动资产列示;累计已办理结算的价款金额超过累计的已发生成本的差额应作为流动负债列示。

比较而言,IAS11 要求披露的内容最为全面;我国建造合同准则的规定相对简单,但对合同总金额的披露则与其他准则所没有。SSAP9 的特殊之处在于要求披露可预见损失准备或应计可预见损失、借款利息的金额。ARB45 则分别完工百分比法和完成合同法来规定应予披露的内容。

(陈东 胡文君 撰稿)

主要参考文献

1. 财政部:《企业会计准则 2002》,经济科学出版社 2002 年版。
2. 财政部会计司:《我国会计准则与国际会计准则比较一览表》,2002 年第 1 期《财务与会计》。
3. 国际会计准则委员会制定、财政部会计准则委员会译:《国际会计准则 2000》,中国财政经济出版社 2000 年版。
4. 孙芳城、李孝林著:《比较财务会计学》,立信会计出版社 2001 年版。
5. 孙建国、吴少平主编:《具体会计准则全书》,广东经济出版社 1999 年版。
6. 汪祥耀著:《会计准则的发展 透视、比较与展望》,厦门大学出版社 2001 年版。
7. 汪祥耀等著:《英国会计准则研究与比较》,立信会计出版社 2002 年版。
8. 庄恩岳主编:《中外会计准则比较》,中国审计出版社 2000 年版。

IAS12 所 得 税

一、准则概况

(一) 背景与历史

国际会计准则第 12 号(IAS12)最早系国际会计准则委员会(IASC)理事会于 1979 年 7 月发布、1981 年 1 月 1 日起开始生效的“ 所得税会计 ”(Accounting for Income Taxes)准则。1989 年 1 月 , IASC 为修订 IAS12 发布了第 33 号征求意见稿(E33)。1994 年 11 月 , 理事会批准对“ 所得税会计 ”准则进行格式重排。1996 年 10 月 , 经过不断的研究和修订 , IASC 正式发布了经修订的所得税准则。现行准则是对国际会计准则第 12 号“ 所得税会计 ”重排版的修订版 , 更名为国际会计准则第 12 号(IAS12)“ 所得税 ”(Income Taxes)。与原准则相比 , 现准则主要在以下几个方面作了修订 :

(1) 原准则要求企业采用递延法或负债法(收益表负债法)核算递延所得税 , 现准则禁止企业采用递延法 , 并要求采用另一种负债法 , 即资产负债表负债法核算递延所得税。

(2) 原准则允许企业当有合理的证据证明在可预见的未来时间性差异不会转回时 , 可以不确认递延所得税资产和负债 , 现准则要求除例外情况外 , 企业要把所有暂时性差异确认为递延所得税负债或(依据一定的条件)确认为递延所得税资产。

(3) 原准则要求 : ① 当能合理地预计时间性差异的实现时 , 应确认因此而产生的递延所得税资产 ; ② 只有能肯定无疑地确信未来应税收益足以使可抵扣(应税利润额的) 亏损的利益实现时 , 才能把抵扣亏损的递延所得税资产确认为一项资产 , 并允许(但不要求) 企业推迟到实现期间才确认可抵扣亏损的利益。现准则要求企业在很可能获得足够的应税利润来利用可抵扣亏损时 , 就应确认递延所得税资产。作为一般规定的一个例外 , 现准则规定当某一资产或负债的初始确认账面金额不同于初始计税基础时 , 禁止确认由该资产或负债产生的递延所得税负债和递延所得税资产。

(4) 原准则要求如果不能合理地假定未分配利润不会分配或者分配不会产生所得税负债 , 子公司和分支机构未分配利润的应付税款应该确认为所得税负债 , 现准则规定在列举的条件下禁止确认这样的递延所得税负债(以及任何由相关的累计折算所产生的递延所得税负债)。

(5) 原准则没有明确提到在企业合并中所做的公允价值调整 , 这种调整将产生暂时性差异 , 现准则要求确认所产生的递延所得税负债或(依据确认的概率标准)递延所得税

资产以及对确定商誉和负商誉金额的相应影响。但禁止确认由商誉本身产生的递延所得税负债,以及由作为递延收益的负商誉产生的递延所得税资产。

(6) 原准则允许但不要求企业确认与资产重估相关的递延所得税负债,现准则要求企业确认与资产重估相关的递延所得税。

(7) 收回某项资产或负债账面金额的纳税结果可能取决于转回或结算的方式,原准则并没有规定在这种情况下递延所得税资产或负债的计量指南,现准则明确规定了这种情况下的确认计量依据。

(8) 原准则没有明确说明递延所得税资产或负债是否可以折现,现准则禁止对递延所得税资产或负债进行折现。

(9) 原准则没有说明企业是否应该把递延所得税余额区分为流动资产和负债或非流动资产和负债,现准则要求,对作出流动与非流动区分的企业,不应当把递延所得税资产或负债归入流动资产或负债。

(10) 原准则规定递延所得税的贷方和借方余额可以互抵,现准则对抵销设定了更多的限制条件,原准则要求如果没有说明报告企业所在国的实际税率,就应披露对所得税费用与会计利润之间关系的说明,现准则明确规定了具体的说明方法。此外,现准则还增加了一些新的披露要求。

1999年5月,国际会计准则第10号(IAS10)“资产负债表日后事项”(1999年修订)修改了本准则第88段。被修改的部分对自2000年1月1日或以后日期开始报告期的财务报表有效。2000年4月,由于国际会计准则第40号(IAS40)“投资性房地产”的发布,出于相互参照和术语的原因,对IAS12的若干段落进行了修改。2000年10月IASC理事会批准了相应的修改,并增删了部分段落。这些有限的修订规定了对股利引起的所得税后果的会计处理。

与本准则有关的还有常设解释委员会的两个解释公告:解释公告第21号(SIC21)“所得税:已重估非折旧资产的收回”和解释公告第25号(SIC25)“所得税:企业或其股东纳税状况的改变”。

(二) 制定目的

本准则的目的是规定所得税的会计处理。所得税会计的基本问题是如何核算以下所指事项的当期和未来纳税后果:①企业资产负债表中确认的资产(负债)账面金额的未来收回(清偿);②在企业的财务报表中确认的当期交易和其他事项。

资产和负债的确认,意味着报告企业预期将收回或清偿该项资产或负债的账面金额。如果账面金额的收回或清偿很可能使未来税款支付额大于(小于)没有纳税后果的收回或清偿数额,那么本准则要求,除了少数例外,企业应确认一项递延所得税负债(递延所得税资产)。

本准则要求企业采用与核算交易和其他事项本身一样的方法核算其纳税后果。因

此,对在收益表上确认的交易和其他事项,任何相关的纳税影响也在收益表上确认。对直接在权益中确认的交易和其他事项,任何相关的纳税事项也直接在权益中确认。类似地,在企业合并中确认递延所得税资产和负债会影响企业合并所产生的商誉或负商誉的金额。

本准则也涉及未利用可抵扣亏损和未利用税款抵减产生的递延所得税资产的确认、所得税在财务报表中的列报以及与所得税有关的披露信息。

(三) 规范内容与适用范围

本准则适用于所得税会计。在本准则中,所得税包括各种以应税利润为基础的国内和国外税额。所得税也包括应由子公司、联营企业或合营企业支付的、对分配给报告企业的利润的征税,例如预扣所得税。

本准则不涉及政府补助(参见国际会计准则第20号“政府补助会计和政府援助的披露”)或投资税款抵减的核算方法。但本准则涉及可能由这些补助或投资税款抵减产生的暂时性差异的核算。

(四) 生效日期

本准则对自1998年1月1日或以后日期开始报告期的财务报表有效,第91段规定的情况除外。如果企业对报告期以前开始的财务报表运用本准则,那么企业应披露运用本准则而不是1979年批准的国际会计准则第12号“所得税会计”这一事实。

本准则第91段特别规定,第52A、52B、65A、81(9)、82A、87A、87B、和87C段,以及第3、50段的删除,对自2001年1月1日或以后日期开始报告期的年度财务报表有效。

(五) 其他国家相关准则颁布情况

1. 美国

1944年12月美国会计程序委员会(CPA)隆重推出了会计研究公报第23号(ARB23)“所得税会计”。这一会计文告的目标,在于澄清人们对所得税本质的认识及所得税会计处理方面的种种混乱。该文告首次明确了所得税的费用性质,并提出了时间性差异和永久性差异的概念,规定对“不重复出现的时间性差异”予以跨期摊配,其方法允许在“负债法”和“纳税净额法”之间选择。1959年,美国公认会计原则的制定机构易主,由会计原则委员会(APB)取代原会计程序委员会。APB在其发布的第6号意见书(APB Opinions No. 6)中明确表示,企业只能在“递延法”与“债务法”之间作出选择,而不再把“纳税净额法”作为备选方法。1973年美国会计原则委员会让位于美国财务会计准则委员会(FASB),经过多年的研究和征求意见,FASB在其1983年发表的“讨论备忘录(DM):所得税会计相关问题的分析”基础上,于1987年12月公布了财务会计准则第96号(FAS96)“所得税会计”,以后又多次对该准则进行修改,直至1992年2月FASB发布了一个第109号财务会计准则(FAS109)“所得税会计”,以取代原第96号财务会计准则。

2. 英国

1974年8月,英国原会计准则委员会(ASC)发布了标准会计实务公告第8号(SSAP8)“在公司报表中按估算制征税的会计处理”,规定对取得的股利可以按收到的金额加上可归属的税收抵免金额加以确认。同时,该准则还包含了对公司税进行会计处理的详细要求。1978年英国会计准则委员会又发布了SSAP15“递延税款会计”。1995年改组后的英国会计准则委员会(ASB)正式决定修改SSAP15,发布了一份关于税务会计的讨论稿。在该讨论稿中,ASB提出应采用“全面分摊法”来核算递延税款,并取代由SSAP15规定的“部分分摊法”。但这一意见当时并未获得广泛支持。1997年10月,ASB发表了另一份征求意见稿,对修订SSAP8提出了若干意见。1977年12月,鉴于当时英国税制的重大改革,ASB感到单单修订SSAP8已不能满足要求,而需要对制定有关公司税的会计准则作出全面的考虑,于是曾设想发布一份新的关于递延税款的财务报告准则(FRS),并打算把对SSAP8中有关本期税款方面的修订内容加入到新的财务报告准则中,但后来考虑到这样做会对本期税款会计要求的延误,最后仍决定将本期税款准则和递延税款准则分开,分别发布两个单独的财务报告准则。1999年6月和8月,ASB分别发表了第18号财务报告准则征求意见稿(FRED18)“本期税款”和第19号财务报告准则征求意见稿(FRED19)“递延税款”,在广泛征求意见和充分讨论的基础上,于当年12月正式发布了FRS16“本期税款”和FRS19“递延税款”两个准则,前者取代SSAP8,于2000年3月23日起生效,后者取代SSAP15,于2002年1月23日实施。

3. 我国

我国目前尚未制定所得税会计准则。1994年6月财政部颁布过一个《企业所得税会计处理的暂行规定》,以后还曾发布过《所得税》具体会计准则的征求意见稿。现行所得税会计处理的依据主要是财政部制定的《企业会计制度》(2001)中的有关规定。

二、准则基本内容

IAS12内容较多,除前已述及的目的、范围和生效日期外,主要还包括定义、计税基础、确认、计量、列报和披露等内容。

(一) 关键名词定义

IAS12使用下列术语,其含义为:

(1) 会计利润(Accounting Profit),指一个期间内扣除所得税前的净损益。

(2) 应税利润(可抵扣亏损)[Taxable Profit (Tax Loss)],指一个期间内根据税务部门制定的规程确定的、据以交付(或收回)所得税的利润(亏损)。

(3) 所得税费用(收益)[Tax expense (Income)],指包括在本期净损益确定中的当期所得税和递延所得税的总金额。

(4) 当期所得税(Current Tax) 指根据一个期间的应税利润(可抵扣亏损)计算的应付(可收回)所得税金额。

(5) 递延所得税负债(Deferred Tax Liabilities) 指根据应税暂时性差异计算的未来期间应付所得税金额。

(6) 递延所得税资产(Deferred Tax Assets) 指根据以下各项计算的未来期间可收回的所得税金额:① 可抵扣暂时性差异;② 未利用的可抵扣亏损结转后期;③ 未利用的税款抵减结转后期。

(7) 暂时性差异(Temporary Differences) 指在资产负债表内一项资产或负债的账面价值与其计税基础之间的差额。暂时性差异可能是以下两种之一:① 应税暂时性差异(Taxable Temporary Differences) 指在确定收回或清偿该资产或负债的账面金额的 future 期间的应税利润(可抵扣应税收益额的亏损)时,将导致应税金额的暂时性差异;② 可抵扣暂时性差异(Deductible Temporary Differences) 指在确定收回或清偿该资产或负债的账面金额的 future 期间的应税利润(可抵扣应税收益的亏损)时,将导致可抵扣金额的暂时性差异。

(二) 计税基础

本准则规定,一项资产或负债的计税基础(Tax Base) 指计税时归属于该资产或负债的金额。其中,一项资产的计税基础是当企业收回该项资产的账面金额时,就计税而言可以从流入企业的任何应税经济利益中予以抵扣的金额。如果这些经济利益是不纳税的,那么该项资产的计税基础即为其账面金额。一项负债的计税基础是其账面金额减去该负债在 future 期间计税时可抵扣的金额。对于预收收入,所产生负债的计税基础是其账面金额减去 future 期间非应税收入的金额。

有关计税基础的几种特殊情形,准则作了如下规定:

(1) 有些项目有计税基础,但没有在资产负债表中确认为资产或负债。例如,研究费用在确定其发生的当期会计利润时,被确认为费用,但要到确定以后期间的应税利润(可抵扣亏损)时才允许作为抵扣项目。本准则认为,该研究费用的计税基础,即税务部门允许在 future 期间作为抵扣项目的金额,与零账面金额之间的差额,是会产生递延所得税资产的可抵扣暂时性差异。

(2) 如果资产或负债的计税基础不十分明显,本准则依据的基本原则是:只要资产或负债的账面金额的收回或清偿可能使未来税款支付额大于(小于)不产生纳税后果情况下的收回或清偿金额,那么除少数例外,企业应确认递延所得税负债(资产)。

(3) 在合并报表中,暂时性差异应通过将合并财务报表中的资产和负债的账面金额与适当的计税基础进行比较来确定。在应呈送合并纳税申报表的那些税收管辖区内,该计税基础应参照合并纳税申报表确定;在其他税收管辖区内,计税基础应参照集团内每个企业的纳税申报表确定。

(三) 确认

1. 当期所得税负债和当期所得税资产的确认

准则规定：

(1) 当期和以前期间的当期所得税,如未支付,则应确认为一项负债。如果当期和以前期间已支付的金额超过那些期间应付的金额,则超过的部分应确认为一项资产。

(2) 与能够向前期结转以收回以前期间的当期所得税的可抵扣亏损相关的利益,应确认为一项资产。当可抵扣亏损用于收回以前期间的当期所得税时,企业应在亏损发生的期间将该利益确认为一项资产,因为该利益很可能流入企业,而且能够可靠地计量。

2. 递延所得税负债和递延所得税资产的确认

准则规定：

(1) 各种应税暂时性差异均应确认为递延所得税负债,除非递延所得税负债是由以下情况之一所产生:① 计税时其摊销金额不能抵扣的商誉;② 具有以下特征的交易中的资产或负债的初始确认:不是企业合并,且交易时,既不影响会计利润也不影响应纳税利润(可抵扣亏损)。

(2) 如果很可能获得能利用可抵扣暂时性差异来抵扣的应纳税利润,应将全部可抵扣暂时性差异确认为递延所得税资产,除非递延所得税资产是由以下原因产生:① 根据国际会计准则第 22 号“企业合并”,作为递延收益处理的负商誉;② 具有以下特征的交易中的一项资产或负债的初始确认:不是企业合并,且交易时,既不影响会计利润也不影响应纳税利润(可抵扣亏损)。

3. 其他有关递延所得税负债和递延所得税资产的确认

(1) 未利用可抵扣亏损和未利用税款抵减。准则规定:如果很可能获得能利用尚未利用的可抵扣亏损和未利用税款抵减的向后结转,应确认一项递延所得税资产。

(2) 子公司、分支机构及联营企业的投资和合营企业中的权益。准则规定:① 对于所有与子公司、分支机构及联营企业的投资和合营企业中的权益相联系的应纳税暂时性差异,企业应确认一项递延所得税负债,但满足以下两个条件的例外:母公司、投资者和合营者能够控制该暂时性差异转回的时间,该暂时性差异在可预见的未来很可能不会转回。② 只有当以下情况都很可能时,企业才能对所有子公司、分支机构及联营企业中的投资和合营企业中的权益产生的可抵扣暂时性差异,确认为一项递延所得税资产:暂时性差异在可预见的未来将转回,未来能够获得能用暂时性差异抵扣的利润。

(四) 计量

IAS12 有关计量方面的主要内容包括以下几点：

(1) 本期和以前期间形成的当期所得税负债(资产),应按已执行的或到资产负债表日实质上已执行的税率(和税法)计算的预期应付税务部门(从税务部分返还)的金额计量。

(2) 递延所得税资产和负债,按预期实现该资产或清偿该负债的期间的税率计量,依据的是已执行的或到资产负债表日实质上已执行的税率(和税法)。在某些税收管辖区内,如政府对税率(和税法)的宣布对实际执行有重大影响,实际执行可能在宣布之后几个月,在这种情况下,所得税资产和负债应采用已宣布的税率(和税法)计量。当不同税率适用于不同水平的应税收益时,递延所得税资产和负债应以预期适用于暂时性差异预计转回期间的应税利润(可抵扣亏损)的平均税率计量。

(3) 递延所得税负债和资产的计量,应反映出在资产负债表日从企业预期收回或清偿其资产和负债账面金额的方式中推算出的纳税后果。

(4) 递延所得税的资产和负债不应折现。

(5) 在每一个资产负债表日,应对递延所得税资产的账面金额予以复核。如果不再是很可能获得足够的应税利润以允许利用递延所得税资产的部分或全部利益,企业应该减少该项递延所得税资产的账面金额。当又可能获得足够的应税利润时,这种减少金额应当转回。

(6) 当期和递延所得税,应确认为收益或费用并包括在该期的净损益中,但由以下情况之一产生的所得税除外:① 在相同或另一个不同的期间直接在权益中确认的交易或事项;② 购买式企业合并。

(7) 如果当期所得税和递延所得税与在相同或不同期间直接贷记或借记入权益的项目相关,那么它们应贷记或借记入权益。

(8) 企业合并产生的递延所得税。由于企业合并,购买方可能认为它很可能收回自己在企业合并前没有确认的递延所得税资产,如购买方可用其未利用的可抵扣亏损的利益去抵扣被购买方的未来应税利润,在这种情况下,购买方应确认一项递延所得税资产,并在确定购买时产生的商誉或负商誉时将其考虑进去。当购买方在购买日没有将被购买方的递延所得税资产确认为可辨认资产但该递延所得税资产随后在购买方的合并报表中被确认时,产生的递延所得税收益应在收益表内予以确认。

(五) 列报

IAS12 对列报的规定包括两方面的内容:

1. 所得税资产和所得税负债的列报

准则规定:在资产负债表中,所得税资产和所得税负债应与其他资产和负债分开列报,递延所得税资产和负债应与当期所得税资产和负债区分开来;当企业在其财务报表上对流动和非流动资产和负债作区分时,它不应将递延所得税资产(负债)归类为流动资产(负债)。

对有关抵销问题,准则规定如下:

(1) 当以下情况都出现时,企业才能抵销当期所得税资产和当期所得税负债:① 企业拥有抵销已确认金额的法定行使权;② 企业打算以净额基础结算,或同时变现该资产

或偿付该负债。

(2) 只有当下列情况都出现时,企业才能将递延所得税资产和递延所得税负债互抵:

① 企业具有把当期所得税负债抵销当期所得税资产的法定行使权;② 递延所得税资产和递延所得税负债与同一税务部门对以下 A 或 B 征收的所得税相关:A. 同一纳税主体;B. 不同的纳税主体,这些主体打算以单一的净额基础结算当期所得税负债和资产,或者打算在预期清偿或收回递延所得税负债或资产的重大金额的每一个未来期间,同时变现这些资产或偿付这些负债。

2. 所得税费用的列报

准则规定:与正常经营活动形成的损益相关的所得税费用(收益)应在收益表内列报。

(六) 披露

IAS12 要求,所得税费用(收益)的主要组成部分应单独披露。包括:

(1) 当期所得税费用(收益);

(2) 在本期确认的、对以前期间的当期所得税所作的调整;

(3) 与暂时性差异的产生和转回相关的递延所得税费用(收益)的金额;

(4) 与税率改变或开征新税相关的递延所得税费用(收益)的金额;

(5) 以前未确认的可抵扣亏损、税款抵减,或以前期间用于减少当期所得税费用的暂时性差异的产生的利益的金额;

(6) 以前未确认的可抵扣亏损、税款抵减,或以前期用于减少递延所得税费用的暂时性差异所产生的利益的金额;

(7) 将递延所得税资产减记,或转回以前减记的递延所得税资产所产生的递延所得税费用;

(8) 与会计政策的变更和重大差错相关的所得税费用(收益)的金额。

IAS12 还要求,以下内容也应单独披露:

(1) 与借记或贷记入权益的项目相关的当期或递延所得税的总额;

(2) 与本期内已确认的非常项目相关的所得税费用(收益);

(3) 用以下一种或两种形式对所得税费用(收益)和会计利润之间的关系作出说明:

① 在所得税费用(收益)与会计利润乘以适用税率的乘积之间进行数字调节,并披露计算适用税率的基础;② 在平均实际税率与适用税率之间进行数字调节,并披露计算适用税率的基础;

(4) 与以前的会计期间相比,适用税率发生改变的情况;

(5) 在资产负债表未确认其递延所得税资产的可抵扣暂时性差异、未利用可抵扣应税收益额的亏损和未利用税款抵减的金额;

(6) 与对子公司、分支机构及联营企业的投资和在营企业中的权益相联系的暂时

性差异的总额；

(7) 就每一类暂时性差异以及每一类未利用可抵扣亏损和未利用税款抵减而言：① 在每一个报告期的资产负债表内确认的递延所得税资产和负债的金额；② 在收益表内确认的递延所得税收益或费用的金额；

(8) 就已终止经营而言，与以下①和②相关的所得税费用：① 终止的利得和损失；② 已终止经营当期的正常经营活动形成的损益，以及每一个列报前期的对应金额；

(9) 在财务报表批准公布前提议或宣布向企业股东分配的、但未在财务报表中确认为负债的股利的所得税后果金额。

此外，根据 IAS12 的规定，企业应披露递延所得税资产的金额和支持其确认的证据的性质，当：① 该递延所得税资产的利用取决于未来应税利润超过因转回现存应税暂时性差异所形成的利润的部分；② 在递延所得税资产相关的税收管辖区内，该企业在当期或前期发生了亏损。

三、比较与借鉴

尽管美国、英国和我国都有所得税会计准则或制度，但其内容与 IAS12 存在着不少的差别。现以美国 FAS109、英国 FRS16 和 FRS19，以及我国的有关会计制度，同 IAS12 作些简要比较。

(一) 关于目标的比较

FAS109 指出：所得税会计处理的目标在于：① 确认当年的应付所得税或应退所得税金额；② 为在企业财务报表或纳税申报表中已确认事项的未来纳税影响确认递延所得税负债或资产。FRS19 规定了本准则的两大目标：① 确保在财务报表中将过去交易或事项的未来纳税后果确认为负债或资产；② 确保财务报表披露一切可能影响未来税款费用的其他特殊情况。与 IAS12 相比，FAS109 的目标更加具体，FRS19 的目标则有所不同。我国的《企业所得税会计处理的暂行规定》（以下简称《暂行规定》）和会计制度均没有规定所得税会计的目标。

(二) 关于定义的比较

FAS109 中大部分术语的定义与 IAS12 基本一致。但以下几个重要术语在 IAS12 中没有表述：① 移前扣除 (Carry Backs)：指不能用于某一年度的纳税申报表，但可以用来移前冲减以前年度应税收益或应付税款的扣减或减免项目。② 移后扣减 (Carry Forwards)：指不能用于某一年度的纳税申报表，但可以用来移后扣减未来年度应税收益的扣减项或减免项。③ 纳税筹划策略 (Tax Planning Strategy)：指一项满足某种标准，其执行会使一项纳税利益或营业亏损或税款抵减移后扣除在到期之前得以实现的举措。④ 估价备抵 (Valuation Allowance)：指一项递延所得税资产中的纳税利益很可能不能实现的部分。

FRS19 和我国的《暂行规定》和《企业会计制度》中均有永久性差异和时间性差异的定义,而 IAS12 中没有这两个定义。按 FRS19 的解释,永久性差异是指因一些收益和支出无需纳税或不准扣除,或者因税款费用或减免额在财务报表上无对应金额而引起的企业应税利润与财务报表列示的成果之间的差异;时间性差异是指因利得或损失的评税期间不同于在财务报表上确认的期间而引起的企业应税利润与财务报表上列示的结果之间的差异。按我国《企业会计制度》的解释,永久性差异,是指某一会计期间,由于会计制度和税法在计算收益、费用或损失时的口径不同,所产生的税前会计利润与应纳税所得额之间的差异。这种差异在本期发生,不会在以后各期转回。时间性差异,是指由于税法与会计制度在确认收益、费用或损失时的时间不同而产生的税前会计利润与应纳税所得额的差异。这种差异发生于某一会计期间,但在以后一期或若干期内能够转回。

IAS12 虽然没有单独定义永久性差异,但其内容应同样适用。IAS12 之所以用暂时性差异而不用时间性差异的概念,这是因为 IAS12 认为,所有的时间性差异都是暂时性差异,但在以下情况下将产生暂时性差异而不产生时间性差异:① 子公司、联营企业或合营企业没有向母公司分配全部利润;② 重估资产而在计税时不作相应调整;③ 购买式企业合并的购买成本,依据所取得的可辨认资产和负债的公允价值分配计入这些可辨认资产和负债,而在计税时不作相应调整。另外,IAS12 认为,有些暂时性差异并不是时间性差异,例如:① 作为报告企业整体组成部分的国外经营的非货币性资产和负债以历史汇率折算;② 非货币性资产和负债按照国际会计准则第 29 号“恶性通货膨胀经济中的财务报告”进行重述;③ 资产或负债的初始确认的账面金额不同于其初始计税基础。

(三) 关于会计方法的比较

FAS109 明确规定,所得税会计处理采用资产负债法,不能采用递延法和税后净额法及其他组合方法。FRS19 规定,所得税会计处理采用损益表负债法,不能采用其他方法。而根据我国的《暂行规定》和《企业会计制度》规定,企业应当根据具体情况,选择采用应付税款法或者纳税影响会计法进行所得税的核算;同时规定,采用纳税影响会计法的企业,可以选择递延法或者债务法进行核算。其中,应付税款法是指企业不确认时间性差异对所得税的影响金额,按照当期计算的应交所得税确认为当期所得税费用的方法;纳税影响会计法是指企业确认时间性差异对所得税的影响金额,按照当期应交所得税和时间性差异对所得税的影响金额合计,确认当期所得税费用的方法。

ISA12 规定,企业只能采用资产负债法(资产负债表负债法)核算所得税,禁止采用递延法。这与我国既可以采用应付税款法又可以采用纳税影响会计法,以及在采用纳税影响会计法时,既可以选择递延法也可以选择债务法的规定,有着明显不同,而与 FAS109 的规定相一致。与 FRS19 的差别在于:虽然都是负债法,但 FRS19 规定的负债法与我国规定的债务法一样,是收益负债法(收益表负债法),而 IAS12 规定的负债法是资产负债法(资产负债表负债法)。前者注重时间性差异及其影响,后者注重暂时性差异及其影响。

响。由于判断暂时性差异与确定计税基础密切相关,所以 IAS12 对计税基础作了较详细的规定。FRS19 之所以采用收益负债法,与其采用时间性差异不采用暂时性差异的认识有关。英国 ASB 不同意暂时性差异法的前提假设——即资产的账面价值表示了资产将产生的最少的现金流量。认为,采用时间性差异法比暂时性差异法更易理解和应用,时间性差异相对来说更容易从纳税计算中确定,而暂时性差异比较难于确定和计量。

(四) 关于确认的比较

FAS109 规定,一个企业应将所有暂时性差异、营业亏损以及税款抵减移后扣减,确认为递延所得税负债或资产。FRS19 规定,除了对有关事项确认的具体要求外,对递延税款确认的总体要求是:① 应根据资产负债表日已经产生但没有转回的所有时间性差异的递延税款予以确认;② 对永久性差异不应确认递延税款。这两个准则与 IAS12 有关确认的规定精神基本一致,但 IAS12 对因商誉、负商誉和资产或负债的初始确认不同而产生的递延所得税负债和资产规定不得确认,对子公司、分支机构及联营企业的投资和在营企业中的权益的相应确认,有限制性条件规定。

我国的《暂行规定》和《企业会计制度》没有专门的确认规定。但对递延税款借方金额的确认,《企业会计制度》有一项特殊规定,即“采用纳税影响会计法时,在时间性差异所产生的递延税款借方金额的情况下,为了慎重起见,如在以后转回时间性差异的时期内(一般为三年),有足够的应纳税所得额予以转回的,才能确认时间性差异的所得税影响金额,并作为递延税款的借方反映,否则,应于发生当期视同永久性差异处理”。

(五) 关于计量的比较

计量方面的主要问题是适用税率、折现和递延所得税资产的估价备抵等。

1. 适用税率

FAS109 规定,运用预期用于负债和资产预计偿付或实现期间的应税收益已生效的税率,来计量递延所得税负债或资产。并规定,对于累进税率并不是主要因素的企业,应使用统一税率计量递延所得税负债或资产,而对于累进税率是重要因素的企业,应运用平均累进税率计量递延所得税负债或资产。FRS19 规定,递延税款应按时间性差异预计转回的期间的平均税率加以计量,该平均税率应以资产负债表日已制定或实质上已制定的税率和法规为基础。并强调,一般只有当制定或实质上已制定的税率是分级的情况下,即不同的税率适用于不同水平的应税收益时,才有必要计算平均税率。以上规定与 IAS12 的规定一致。我国的《暂行规定》和《企业会计制度》对适用税率没有明确规定。

2. 折现

FAS109 明确,递延所得税负债和资产不应折现,这与 IAS12 的规定相同。但 FRS19 规定,应允许但不要求报告主体对递延税款资产和负债进行折现,以反映货币的时间价值。并要求,如果报告主体采取了折现政策,那么,对于根据未折现的现金流量计算的递延税款余额(和可收回的预交公司税款)以及不进行折现的重大影响,应予以披露。我国

的《暂行规定》和企业会计制度对是否允许折现问题未作出规定。

3. 递延所得税资产估价备抵

FAS109 规定,根据可获得的证据的权重,如果一部分或全部的递延资产不能(超过 50% 的可能性)实现时,通过估价备抵冲减递延所得税资产。估价备抵应当有足够的金额用以冲减递延所得税资产,使之能够实现。FRS19 指出,由于每一个资产负债表日的情况会发生变化,从而会影响递延税款资产的可收回程度,因此有必要对已确认的金额作出调整,并按 FRS3“报告财务业绩”的要求在当期成果中反映递延税款余额的最终变动,但 FRS19 并未说明具体的调整方法。与 IAS12 相比,尽管基本精神相似,但 FAS109 的规定更具体且可操作性较强。我国的《暂行规定》和《企业会计制度》没有这方面的明确规定。

(六) 关于列报的比较

FAS109 规定,在分类的财务状况表中,企业应将递延所得税负债和资产区分为流动金额和非流动金额,递延所得税负债和资产应根据财务报告对相关资产和负债的分类划分为流动性和非流动性项目。对某一企业的特定纳税组成部分及在一个特定的税收管辖区内:① 所有流动性递延所得税负债和资产应被互相抵销,并作为一个单独的金额列报;② 所有非流动性递延所得税负债和资产应被互相抵销,并作为一个单独的金额列报。然而,企业不能抵销归属于不同纳税组成部分或不同税收管辖区的递延所得税负债和资产。同时还规定,某年的所得税费用或利益应在持续经营、已终止经营、非常项目以及直接借记或贷记股东权益的项目之间进行分配并列报。这些规定与 IAS12 的有关规定有明显的不同。

按 FRS19 要求,除另有规定外,对递延税款应按下列方式列报:① 递延税款负债净额作为对负债和费用提取的准备列报;② 递延税款资产净额应作为一项债权加以列报,如果该金额较重要,还应将它作为单独的债权明细项目加以列报。并且还规定,按以上项目列报的递延税款借方余额和贷方余额可以在同时满足以下两个条件的情况下相互抵销:① 它们与同一税务当局征收的税款有关;② 它们由同一纳税主体产生,或在一个主体的纳税亏损能减少另一个主体应税利润的纳税主体集团内产生。如果递延税款的负债和资产的金额相对于流动资产合计数或净资产合计数来说相当重要,以至于不对它们作出单独披露会导致使用者对财务报表产生误解,在这种情况下,应在资产负债表正表上单独列报递延税款负债和资产的金额。根据 FRS16 规定,在当期的损益表以及全面已确认利得和损失表中,应对本期税款(税费和收益)的以下主要组成部分予以单独列报:① 英国或爱尔兰共和国的税款;② 国外的税款。对于以上两个部分,还应进行分析并区分为本期估计的税款和对前期确认的税款的调整,然后分别列报。这些规定与 IAS12 的有关规定相比,也有较大的差别。

我国的《暂行规定》对递延税款和所得税在资产负债表与损益表中的列报项目有明

确的规定,但对具体的列报方法未作详细说明。

(七) 关于披露的比较

FAS109 对披露有多方面的具体要求,如在财务状况表上要求披露所有递延所得税负债的合计金额、所有递延所得税资产的合计金额,以及递延所得税资产所确认的估价备抵合计金额;每年由持续经营产生的所得税费用的主要组成部分要求在财务报表或其附注中披露。另外,还有其他一些特殊的披露要求。FRS19 要求在资产负债表中披露递延税款总额、折现对递延税款余额的影响以及折现后的递延税款余额、递延税款净额在期初、期末的变动情况等信息;对税款费用方面的披露要求则更复杂。比较而言,IAS12 和 FAS109、FRS19 的披露要求都很高,但具体的披露项目有的相同、有的各异,还是存在一定的差别。而我国的《暂行规定》和《企业会计制度》中均无相应的披露规定。

总体而言,IAS12 和 FAS109、FRS19 与 FRS16 的基本原则和主要规定大同小异,其共同的特点是系统、全面、具体和规范,体现了高质量和先进性的要求。但 FAS109 以及 FRS19 和 FRS16 又都结合了各自国家的税制和其他方面的一些特殊情况并作出了相应的处理规定,体现了较强的针对性和可操作性。我国的有关现行规定既简单又落后,与之相比存在着巨大的差距。而所得税问题是财务会计中的一项重要内容,不论盈利企业还是亏损企业都有所得税及其相关的会计处理问题。因此,我国应借鉴 IAS12 及其他国家的相关准则,并结合我国的具体情况,尽快制定并实施切实可行的《所得税》准则,以规范企业的所得税会计处理。

(黄董良 撰稿)

主要参考文献

1. 国际会计准则委员会制定、财政部会计准则委员会译:《国际会计准则 2002》,中国财政经济出版社 2003 年版。
2. 财政部:《企业所得税会计处理的暂行规定》。
3. 财政部:《企业会计制度 2001》,经济科学出版社 2001 年版。
4. 罕尼·梵·格鲁宁、马休·科恩:《国际会计准则实用指南》,中国财政经济出版社 2001 年版。
5. 王世定、李海军主译:《美国财务会计准则(第 1~137 号)》,经济科学出版社 2002 年版。
6. 汪祥耀等著:《英国会计准则研究与比较》,立信会计出版社 2002 年版。

IAS14 分部报告

一、准则概况

(一) 背景与历史

企业跨行业、跨地区经营是一种全球性的发展趋势。由于不同行业面临不同风险,不同国家或地区的政治、经济和社会等方面的变化又会直接或间接影响企业利益,使得投资者和其他财务报告用户对企业在不同行业、不同国家或地区的分部信息的关注程度,绝不亚于其对企业总体信息的关注。企业集团编制的合并报表虽然可以总括反映其完整、全面的财务状况和经营成果,但合并报表的高度概括性必然带来其无法披露细节信息的局限,难以反映不同行业、不同地区的盈利水平、增长趋势和风险等情况,致使财务报告用户无法据以满足其有效决策的需求。对于合并报表存在的先天不足,恰当的弥补措施之一便是披露分部财务信息。分部报告衍生于企业财务报告,是指企业集团对其内部按一定标准划分的披露重要财务状况和经营成果的分解信息的报告,它反映不同行业、不同地区的盈利水平、增长趋势和风险等情况,是对合并报表的必要补充。为满足财务报告用户对分部信息的需求,自20世纪60年代起,英国、美国、加拿大、澳大利亚等多数西方国家以及欧共体先后以立法、会计准则、证券交易所规定或指令的形式,不同程度地提出了分部报告的要求。国际会计准则委员会(IASC)也于1981年发布了国际会计准则第14号(原IAS14)“按分部报告财务信息”(Reporting Financial Information by Segment),要求提供重要的行业分部(Industry Segments,或译为产业分部)和地区分部的销售、分部成果、分部资产和定价基础等分部信息。

由于分部报告对于包括证券委员会国际组织(IOSCO)在内的证券监管者来说极为重要,为对企业管理当局划分业务分部和地区分部作出限定并提供指导,IASC于1992年3月决定对原IAS14进行修订,该项目计划于同年6月得以通过。1994年,IASC发布了背景问题报告“按分部报告财务信息”,该报告重新考虑了按业务和地区分部报告财务信息的重要性,并考察了分布于32个国家的1000家以上大公司的分部报告实务。该报告提出了IASC面临的13个基本问题和40个分问题以及可能的解决方法。该项目的工作是与加拿大和美国有关分部报告准则的修订工作同时开展的,在项目进行过程中,IASC与加拿大特许会计师协会(CICA)和美国财务会计准则委员会(FASB)进行了密切的磋商。1997年,IASC发布了修订后的国际会计准则第14号“分部报告”(Segment Reporting)。

修订后的 IAS14 对自 1998 年 7 月 1 日或以后日期开始的报告期的财务报表有效。尽管 IAS14 与加拿大、美国修订后的有关分部报告准则仍存在一些重大差异,但集中度较高,许多企业将有能力按 IAS14 和修订后的加拿大、美国分部报告准则提供分部信息。

对于 IOSCO 来说,有一个适当的分部报告国际准则是极为重要的,因而在 IAS14 的修订过程中,IOSCO 起了积极的作用。1990 年,IOSCO 给 IASC 写了一份关于改进原 IAS14 的建议书,请求披露以下补充信息:按地区的出口销售合计数;分部数据中包含的不经常发生的项目;分部的净收益、投资和纵向权益性被投资企业的地区分布;对主要个人客户的销售;财务报表重新表述对分部信息的影响及其性质;分部的折旧、折耗、摊销和资本性支出。

1994 年 6 月,IOSCO 请求 IASC 在 1990 年的建议书之外再补充考虑以下问题:对确定业务分部和地区分部提供更多的决定性指导(IAS14 已做到了这一点);对两个或多个分部共同使用的资产的成本进行分配,对各分部的可辨认收益和费用进行分配(IAS14 已做到了这一点);对分部获利能力的计量提供更多的决定性指导(IAS14 已做到了这一点);免于披露会损害企业竞争力的信息(这一点被原 IAS14 和 IAS14 所否决);当提供信息的成本过高时,可免于披露(这一点被原 IAS14 和 IAS14 所否决);对分部间贷款与预收款、分部间投资和分部资产估价准备总额应否包括在内提供指导(IAS14 已做到了这一点);对来源地销售和目的地销售的处理(IAS14 已做到了这一点);披露地区分部的外汇风险。

背景问题报告“按分部报告财务信息”对 IOSCO 提出的所有问题都作了考虑。2000 年 5 月,IOSCO 支持的《国际会计准则 2000》包含了 IAS14,但有以下五项补充处理规定:① 需披露主要和次要分部的外销额;② 需披露从单个客户取得的重要收入(10%)的金额;③ 需披露极为相似的产品或劳务的收入;④ 需重新表述按联营法核算的企业合并后的可比分部信息(IASB 要求所有类型的企业合并采用购买法核算);⑤ 分部收入和分部费用的定义中不包括出售投资性不动产所产生的利得和损失,除非该分部得经营中包括对投资性不动产的经营。

(二) 制定目的

制定 IAS14 的目的是为按分部报告财务信息(关于企业生产不同类型产品和劳务以及企业在不同地区经营的信息)制定原则,以帮助财务报表使用者:① 更好地理解企业以往的业绩;② 更好地评估企业的风险和回报;③ 从整体上对企业作出更有根据的判断。

(三) 规范内容与适用范围

IAS14 适用于以下企业的财务报表:

① 其权益性证券或债务性证券公开交易的企业,以及正处于在公开证券市场上发行权益性证券或债务性证券过程中的企业;② 选择在按国际财务报告准则编制的财务报

表中自愿披露分部信息的其他企业。

(四) 其他国家相关准则的颁布

英国是提出分部报告要求最早的国家之一。1965年,英国的股票交易所率先要求上市公司编制分部报告,披露分行业的营业额和利润额以及分地区的营业额;1967年,英国公司法首次作出公司应披露分部信息的法律规定;1990年6月,英国原会计准则委员会(ASC)综合当时的有关法律规定的股票交易所的要求,发布了标准会计实务公告第25号(SSAP25)“分部报告”,并从1990年7月1日起生效。这也是ASC被新的会计准则委员会(ASB)取代前发布的最后一份标准会计实务公告,至今仍然有效,并未被ASB以后发布的任何财务报告准则(FRS)所替代。

继英国之后,美国证券交易委员会于1969年对美国证监会登记的公司提出了披露行业信息的要求;1976年,美国财务会计准则委员会(FSAB)公布了财务会计准则公告第14号(FAS14)“企业分部财务报告”,要求企业按行业、国外经营、主要客户和出口销售披露分部信息;此后,财务会计准则委员会又陆续发布了FAS18“企业分部财务报告——中期财务报表”(1977年)、FAS21“对非公开招股企业中止报告每股收益和分部信息”(1978年)、FAS24“在其他企业提供的财务报告所列示的财务报表上报告分部信息”(1978年)和FAS30“披露主要客户信息”(1979年)等一些与分部报告有关的准则,为美国企业分部报告的信息披露建立了指南。1997年6月,美国财务会计准则委员会发布了FAS131“企业分部和相关信息的披露”,取代了以前发布的FAS14、FAS18、FAS21、FAS24和FAS30等与分部报告有关的准则,要求公开招股企业报告分部盈利或亏损,某些具体的收入和费用项目,以及分部资产。

二、准则基本内容

(一) 关键名词定义

IAS14对以下关键名词下了定义:

(1) 业务分部(Business Segment),指企业内可以区分的组成部分,该组成部分提供单项产品或劳务,或一组相关的产品或劳务,并且承担着不同于其他业务分部所承担的风险和回报。在确定产品和劳务是否相关时应考虑的因素包括:①产品或劳务的性质;②生产过程的性质;③产品或劳务的客户类型或类别;④销售产品或提供劳务所用的方法;⑤若适用的话,所处法规环境的性质,如金融、保险或公用事业。

(2) 地区分部(Geographical Segment),指企业内可以区分的组成部分,该组成部分在一个特定的经济环境内提供产品或劳务,并且承担着不同于在其他经济环境中经营的组成部分所承担的风险和回报。在确定地区分部时应考虑的因素包括:①经济和政治情况的相似性;②在不同地区的经营之间的关系;③经营的接近性;④与在某一特定地区经营相关的特定风险;⑤外汇管制规定;⑥潜在的货币风险。

(3) 分部收入(Segment Revenue) ,指在企业收益表中报告的 ,可以直接归属于某一分部的收入 ,以及企业收入中能按合理的基础分配给某一分部的相关部分 ,不论这些收入是从对外部客户的销售还是从与同一企业的其他分部的交易中赚取的。

(4) 分部费用(Segment Expense) ,指某一分部从经营活动中形成的、并可直接归属于该分部的费用 ,以及能按合理的基础分配给该分部的相关费用 ,包括与对外部客户销售和与同一企业的其他分部交易有关的费用。

(5) 分部经营成果(Segment Result) ,指分部收入减去分部费用后的差额。

(6) 分部资产(Segment Assets) ,指某一分部在经营活动中使用的、并可直接归属于该分部或能按合理的基础分配给该分部的那些经营资产。

(7) 分部负债(Segment Liabilities) ,指某一分部的经营活动形成的、可直接归属于该分部或能按合理的基础分配给该分部的那些经营负债。

(二) 报告分部的确定

IAS14 对分部报告形式和报告分部的确定作出了具体规定。

1. 分部报告形式

IAS14 要求企业按业务分部或地区分部提供分部信息 ,并将分部报告划分为主要的分部报告形式与次要的分部报告形式。当企业的风险和回报率主要受其生产的商品和劳务的差异影响时 ,报告分部信息的主要形式应是业务分部 ,按地区报告的信息则是次要的 ;当企业的风险和回报率主要受其在不同的国家或其他地区经营方面的影响时 ,报告分部信息的主要形式应是地区分部 ,按相关产品和劳务的组合报告的信息则是次要的。企业的组织结构和内部财务报告体系是确定其分部的基础。如果企业内部财务报告制度既不是以相关产品和劳务为基础划分的 ,也不是以地区为基础划分的 ,企业在确定报告分部时则应留意其内部分部划分的下一个较低层次。如果企业同时适用业务分部和地区分部这两种基础 ,应将其中的一种基础作为主要基础 ,另一种基础作为次要基础。

2. 报告分部的确定

原 IAS14 要求披露重要行业和地区分部的财务信息 ,但并没有明确说明重要性的具体判断标准 ,这一方面使企业在划分分部时产生困惑 ,另一方面也为企业管理当局提供了相当大的选择余地。而 IAS14 对分部的划分和确定提供了具体的指导 ,规定了判断重要性的具体标准 ,即凡收入主要来自外部客户并且满足下列条件之一的业务分部或地区分部 ,均应确定为报告分部 :① 其对外部客户和其他分部的销售收入占有所有分部总收入的 10% 或以上 ;② 无论盈亏 ,其分部经营成果占有所有盈利分部合并经营成果或所有亏损分部合并经营成果两者中绝对值较大者的 10% 或以上 ;③ 其资产占有所有分部总资产的 10% 或以上。此外 ,为保证分部信息的充分披露 ,IAS14 还规定了 75% 的限制条件。如果将企业所有报告分部来自外部客户的收入相加 ,其总额不到合并总收入或企业总收入的

75% ,企业应增加报告的分部 ,直到报告分部来自外部客户的收入总额达到合并总收入或企业总收入的 75% 以上。

(三) 分部会计政策

IAS14 要求企业在编制分部报告时 ,采用与编制合并财务报表或企业个别财务报表相一致的会计政策。虽然它不禁止披露那些以合并财务报表或企业个别财务报表所采用的会计政策以外的基础来编制追加的分部信息 ,但是 :① 这些信息应当是内部报告给董事会和总经理的 ,让其作出有关分配资源给分部的决策和估计分部的经营业绩 ;② 这些追加信息的计量基础应当清楚地予以描述。此外 ,IAS14 还规定 ,只有当两个或多个分部共同使用的资产相关的收入和费用也分配给分部时 ,资产才应分配给这些分部。

(四) 分部信息的披露

IAS14 对主要报告形式和次要报告形式的分部信息披露事项作了以下规定 :

1. 主要分部报告形式

对于企业所采用的主要分部报告形式 ,应披露每个主要报告分部的以下信息 :① 分部收入(应区分来自企业外部客户的收入和来自企业内部其他分部的收入) ;② 分部经营成果 ;③ 分部资产的账面金额总额 ;④ 分部负债的账面金额总额 ;⑤ 当期购入的预期超过一个会计期间使用的分部资产(不动产、厂房、设备和无形资产)的总成本 ;⑥ 包括在分部经营成果中的分部资产本期的折旧费和摊销费总额 ;⑦ 除折旧费和摊销费以外的重大非现金费用总额 ;⑧ 在分部信息中披露企业在采用权益法核算的联营企业、合营企业或其他投资中的净损益份额的总额 ,以及有关的投资总额 ,前提是所有这些联营活动实质上只与该单个分部有关。

此外 ,鼓励企业对分部收入项目的性质和金额作出披露 ,对具有相似规模、性质或影响的分部费用项目作出披露 ,还鼓励企业对分部的现金流量信息作出披露。

2. 次要分部报告形式

企业除了需要对以主要分部报告形式为基础的每个报告分部披露上述信息外 ,还需要对企业以次要报告形式为基础的每个报告分部披露额外信息。例如 :

当企业报告分部信息的主要形式是业务分部时 ,还应报告下列信息 :① 对于其对外部客户的销售收入占企业对所有外部客户的销售收入总额的 10% 或以上的每个地区分部 ,应以客户所在地为基础 ,披露从该地区的外部客户赚取的分部收入 ;② 对于其分部资产占有所有地区分部总资产的 10% 或以上的每个地区分部 ,应披露按资产所在地划分的分部资产的账面金额总额 ;③ 对于其分部资产占有所有地区分部总资产的 10% 或以上的每个地区分部 ,应披露按资产所在地划分的、当期购入的预期超过一个会计期间使用的分部资产(不动产、厂房、设备和无形资产)所发生的成本总额。

当企业报告分部信息的主要形式是地区分部(以资产所在地为基础或以客户所在地为基础)时 ,企业还应就其对外部客户的销售收入占企业对所有外部客户的销售收入总

(三) 分部报告的内容

1. IAS14

如前所述,IAS14 对主要报告形式和次要报告形式的分部信息披露事项都作了规定。

2. 美国

FSA131 要求经营分部披露以下信息:

(1) 一般信息。包括:① 用以确认企业报告分部的因素;② 每个报告分部赚取其收入的产品和劳务的种类。

(2) 每个报告分部的盈利或亏损额和资产总额。

(3) 有关调节信息。包括:① 应报告分部的总收入与企业的合并收入;② 报告分部的盈利或亏损总额与企业的所得税、特殊项目、非持续经营和会计原则变更的累积影响前的合并收益;③ 报告分部的总资产与企业的合并资产;④ 报告分部披露的每个其他重要项目信息的总额与相应的合并数。

(4) 中期信息。包括:① 来自外部客户的收入;② 分部间的收入;③ 分部的盈利或亏损额;④ 上期年度报告披露的总资产数发生了重大变化后的总资产;⑤ 对上期年度报告中的分部基础和分部盈利或亏损的计量基础发生的变化的描述;⑥ 对报告分部的盈利或亏损总额与企业的所得税、特殊项目、非持续经营以及会计原则变更的累积影响前的合并收益所做的调节。

此外,FAS131 还要求披露产品和劳务信息、地区信息和主要客户信息等企业范围的信息(它对地区信息的披露要求少于 IAS14)。

3. 英国

SSAP25 只要求披露营业额、分部成果和分部净资产等较少的信息,其中分部净资产的披露要求是 SSAP25 独有的,IAS14 和 FAS131 均无此要求。

(四) 对分部信息的计量要求

1. IAS14

第 46~48 段阐述了对分部信息的计量要求。当企业采用那些以合并财务报表或企业个别财务报表所采用的会计政策以外的基础来编制追加的分部信息时,IAS14 要求企业对这些追加信息的计量基础清楚地予以描述。此外,IAS14 还规定,只有当两个或多个分部共同使用的资产相关的收入和费用也分配给分部时,资产才应分配给这些分部。

2. 美国

FSA131 要求企业对每个报告分部的分部盈利或亏损和分部资产的计量提供解释,企业至少应披露下列信息:① 所有报告分部间交易的核算基础;② 报告分部的盈利或亏损的计量与企业的所得税、特殊项目、非持续经营和会计原则变更的累积影响前的合并收益的计量方面所有差异的性质;③ 报告分部的资产计量和企业合并资产的计量方面所

有差异的性质;④与前期相比,在确定报告的分部盈利或亏损时所使用的计量方式方面所有变更的性质和这些变更对分部盈利或亏损的计量的影响;⑤所有对分部的不对称分配的性质和影响。

3. 英国

SSAP25 要求分部报告的计量基础应与财务报表的计量基础保持一致。

(五) 分部会计政策

1. IAS14

如前所述,要求企业在编制分部报告时,采用与编制合并财务报表或企业个别财务报表相一致的会计政策。

2. 美国

公认会计准则要求在编制分部信息时采用内部财务报告政策。

3. 英国

SSAP25 没有对分部会计政策作出规定。但要求分部披露的总计数与财务报表数据一致。如果不一致,报告企业应提供两数据间的调整对比表。

(六) 对我国制定相关准则的启示

1994 年以前,我国企业分部信息的披露处于完全的自愿披露状态。随着对上市公司会计信息的逐步规范,我国分部信息披露制度也经历了从无到有、从不规范到逐步规范的不完善的过程。在我国目前的会计实务中,上市公司需在年度会计报告中披露分部信息。为了更系统、全面地对分部报告的编制办法和应提供的信息进行规范,以便更好地规范企业的分部报告实务,财政部于 2001 年颁布了《企业会计准则——分部报告》(征求意见稿),在分部的划分和确定、分部报告的内容、分部会计政策等方面很大程度地借鉴了 IAS14。例如,对分部的划分和确定,要求按业务和地区分部披露分部信息,并要求在确定分部前,先确定报告分部信息的主要报告形式和次要报告形式;同时也规定了 10% 的重要性判断标准和 75% 的限制条件。但该征求意见稿规定的分部报告内容要比 IAS14 简单,如主要报告形式只要求披露分部收入、分部利润(亏损)、分部资产的账面价值总额、分部负债的账面价值总额等信息。

与 IAS14 不同,《企业会计准则——分部报告》(征求意见稿),没有对分部报告的范围或提供分部信息的范围作出限定。笔者认为,应借鉴 FAS131 的规定,将提供分部信息的范围限定为上市公司。理由是:①要求上市公司提供分部财务报告业已成为多数西方国家的会计惯例,对我国上市公司提出同一要求,有助于推动我国会计的国际化进程;②上市公司所有权与控制权的极大分离,使得大量的财务报告用户只能以上市公司披露的信息为其决策的基本依据,选择上市公司提供分部报告,既有助于财务报告用户的抉择,也有助于我国证券市场的健康发展。而其他企业所有权与控制权的分离程度在总体上不如上市公司,其财务报告用户有可能通过其他途径获取所需信息,因而不必强制要求

其披露分部信息；③ 与其他公司相比，上市公司财务报告用户众多，牵涉面广，影响力大，因此，国家对其监控力度明显较强，对其信息披露的透明度要求也明显较高，要求上市公司遵循分部报告准则顺理成章。

(朱康萍 姜雯 撰稿)

主要参考文献

1. David Cairns ,Applying International Accounting Standards (Third Edition) (Great Britain :Tolley Lexis Nexis 2003).
2. Financial Reporting Group of Ernst & Young ,IAS/UK GAAP Comparison (United Kingdom :Ernst & Young 2001).
3. Financial Reporting Group of Ernst & Young LLP ,IAS/US GAAP Comparison (United Kingdom :Ernst & Young LLP 2002).
4. IASB ,International Financial Reporting Standards (Including Abbreviated Versions of IAS1 to IAS41) (London :IASCF 2003).
5. 国际会计准则委员会制定、财政部会计准则委员会译：《国际会计准则 2002》，中国财政经济出版社 2003 年版。
6. 王世定、李海军主译：《美国财务会计准则(第 1 ~ 137 号)》，经济科学出版社 2002 年版。
7. 汪祥耀等著：《英国会计准则研究与比较》，立信会计出版社 2002 年版。
8. 财政部：《企业会计准则——分部报告》(征求意见稿) 2001 年。

IAS16 不动产、厂房和设备

一、准则概况

(一) 背景与历史

国际会计准则关于不动产、厂房和设备方面的会计处理最初是在 1976 年 10 月发布的国际会计准则第 4 号(IAS4)“ 折旧会计”中有所涉及, IAS4 规定包括不动产、厂房和设备在内的所有可折旧资产必须计提折旧。随后,在 1982 年 3 月发布的国际会计准则第 16 号“ 不动产、厂房和设备会计”中正式规定了不动产、厂房和设备的会计处理。1993 年 12 月,作为“ 财务报表的可比性和改进”项目的组成部分,国际会计准则第 16 号被修订,并更名为国际会计准则第 16 号(IAS16)“ 不动产、厂房和设备”。

1997 年 7 月, IAS1“ 财务报表的列报”的发布对 IAS16 第 66(5)段作出了相应的修订。1998 年 4 月和 7 月,为了与 IAS22“ 企业合并”、IAS36“ 资产减值”及 IAS37“ 准备、或有负债和或有资产”保持一致, IAS16 又有多个段落被修改。修订后的 IAS16 对自 1999 年 7 月 1 日或之后开始的报告期的年度财务报表有效。2000 年 4 月, IAS16 第 4 段被 IAS40“ 投资性房地产”修订。2001 年 1 月, IAS16 第 2 段又被 IAS41“ 农业”修订。

2001 年 4 月,国际会计准则理事会(IASB)成立并正式运作,启动了“ 改进国际会计准则”项目,对 IAS16 的改进就是项目内容的一部分。2003 年 12 月, IASB 发布改进后的 IAS16,对自 2005 年 1 月 1 日或以后开始的报告期的年度财务报表有效。

除此以外,有两项常设解释委员会解释公告与 IAS 16 有关,分别是 SIC14“ 不动产、厂房和设备:项目减值或损失的补偿”和 SIC23“ 不动产、厂房和设备:大修费用”。SIC14、SIC23 的内容现已纳入改进后的 IAS16 规定中。

(二) 制定目的

IAS16 的制定是为规范不动产、厂房和设备的会计处理,以便财务报告用户获取主体在不动产、厂房和设备方面的投资及这些投资的变动信息。不动产、厂房和设备会计处理中涉及的主要问题包括这些资产确认的时间、账面金额及应确认的相关折旧费用和减值损失的确定。

(三) 规范内容和适用范围

IAS16 适用于不动产、厂房和设备的会计处理。如果另一项国际会计准则要求或者允许采用不同的会计处理,可以除外。

本准则不适用于按照国际财务报告准则第 5 号 (IFRS5) “持有以备出售的非流动资产和终止营业” 分类作为持有以备出售的不动产、厂房和设备。与农业活动有关的生物资产, 勘探评估资产的确认与计量, 矿产权以及石油、天然气类矿产储备和类似的非再生资源, 不适用于 IAS16 的规定。但是, 用以开发或维持上述资产的不动产、厂房和设备可以适用 IAS16 的规定。

在某些情况下, 国际会计准则允许采用不同于 IAS16 规定的方法进行不动产、厂房和设备账面金额的初始确认。例如, IAS17 “租赁” 要求主体以风险和报酬的转移为基础对租赁的不动产、厂房和设备的确认进行评估。但是, 在这种情况下, 这些资产的所有其他方面 (包括折旧在内) 均应按 IAS16 的要求进行会计处理。

主体的投资性房地产应适用 IAS40 “投资性房地产” 的规定, 而不是按 IAS16 的规定处理。但对主体正处于建造或开发过程中, 在将来作为投资性房地产使用, 现还不满足 IAS40 定义的不动产应适用 IAS16 的规定。一旦建造或开发过程结束, 该不动产成为投资性房地产, 主体应运用 IAS40 的规定。

(四) 其他国家相关准则的颁布

很多国家在不动产、厂房和设备方面都有相应会计规范, 但不同国家可能采用不同的准则名称。英国是以 “有形固定资产” 这样的名称来进行规范。英国会计准则委员会 (ASB) 先是发布了一份题为 “有形固定资产的计量” 讨论稿, 然后又发布了第 17 号财务报告征求意见稿 (FRED17) “有形固定资产的计量”, 在对 FRED17 所提建议进行广泛讨论和征求意见的基础上, ASB 于 1999 年 2 月正式发布财务报告准则第 15 号 (FRS15) “有形固定资产”, 对在 2000 年 3 月 23 日或之后结束的会计期间的财务报表有效。

澳大利亚原会计准则中并没有针对不动产、厂房和设备制定专门会计准则, 相关规定散见于 AASB1015 “资产购置”、AASB1021 “折旧”、AASB1041 “非流动资产的重估价”、AAS4 “折旧” 和 AAS21 “资产购置” 中。2004 年 7 月, 为执行澳大利亚财务报告委员会 (FRC) 要求与国际会计准则理事会 (IASB) 的准则趋同的战略指示, AASB 正式颁布了一个与 IAS16 “不动产、厂房和设备” 趋同的澳大利亚会计准则第 116 号 (AASB116) “不动产、厂房和设备”, 该准则从 2005 年 1 月 1 日开始取代 AASB1015、AASB1021、AASB1041、AAS4 和 AAS21。

我国财政部在 2001 年 11 月 9 日发布了《企业会计准则——固定资产》, 并于 2002 年 1 月 1 日起暂在股份有限公司范围内施行, 鼓励其他企业先行施行。

美国在这方面没有制定专门的准则, 其有关规定散布于不同的会计文献之中。

二、准则基本内容

IAS16 由目的、范围、定义、确认、确认时的计量、确认后的计量、终止确认、披露和生效日期几个部分所组成。目的、范围和生效日期在前面已介绍, 下面说明另外几个部分。

(一) 关键名词定义

IAS16 定义了下列关键名词：

(1) 账面金额(Carrying Amount) ,指扣减累计折旧和累计减值损失后确认的资产金额。

(2) 成本(Cost) ,指资产购置或建造时 ,或按其他国际会计准则(比如 IFRS2“以股份为基础的支付”)的具体要求初始确认资产金额时 ,为取得该资产而支付的现金或现金等价物的金额、或其他对价的公允价值。

(3) 应折旧金额(Depreciable Amount) ,指资产的成本或者其他替代成本的金额减去残值后的余额。

(4) 折旧(Depreciation) ,指在资产的使用寿命内系统地分摊其应折旧金额。

(5) 主体特定价值(Entity-specific Value) ,指主体预期从资产的持续使用 and 使用寿命结束时的处置中形成的、或预期在清算负债时发生的未来现金流量的现值。

(6) 公允价值(Fair Value) ,指在公平交易中 ,熟悉情况的当事人自愿据以进行资产交换的金额。

(7) 减值损失(Impairment Loss) ,指资产的账面金额超出其可收回金额的部分。

(8) 不动产、厂房和设备(Property ,Plant and Equipment) ,指具有下列特征的有形资产：① 主体用于生产、提供商品或劳务、出租或为了行政管理目的而拥有的；② 预计使用寿命超过一个会计期间。

(9) 可收回金额(Recoverable Amount) ,是资产销售净值和使用价值中的较大值。

(10) 残值(Residual Value) ,指如果资产已处于其使用寿命结束时的年限和预计状态 ,主体目前将从资产处置中获得的扣除预计处置费用后的预计金额。

(11) 使用寿命(Useful Life) ,指下列两种情况之一：① 主体使用资产的预期期限；② 主体预期能从该资产使用中获取的产量或者类似计量单位的数量。

(二) 确认

IAS16 第 7 ~ 14 段是不动产、厂房和设备项目确认的一些规定。

第一 ,不动产、厂房和设备确认为资产应满足两项标准：① 与该项目相关的未来经济利益很可能流入主体；② 项目的成本能够可靠地计量。

对于不动产、厂房和设备的具体构成项目 ,准则并未作出规定 ,主体应根据具体情况运用确认标准来进行判断。对于诸如模具、工具和冲模等个别不重要项目 ,将它们归并为一个总额并将确认标准运用于该总额是比较合适的。

备件和维修设备通常应作为存货处理 ,在耗用时计入损益。但是 ,对于主要备件和备用设备 ,如果主体预计使用超过一个会计期间 ,则应确认为不动产、厂房和设备。同样 ,如果备件和维修设备的使用仅与某一不动产、厂房和设备相关 ,则应将其作为不动产、厂房和设备来核算。

第二,在按照确认标准对不动产、厂房和设备的成本进行评价时,成本应包括初始购置或建造成本,后续增加、重置部件或维修成本。平时每天的项目服务成本,主要是劳动和消耗成本,也包括一些小的配件成本,这些成本在发生时应计入当期损益,不能进入资产的成本。

第三,不动产、厂房和设备的正常运转需要常规的大修。如果满足确认标准,大修成本应计入不动产、厂房和设备项目账面金额中。账面金额中剩余的前期检修成本应终止确认。

第四,主体购置不动产、厂房和设备可能出于安全和环保方面的考虑。购置这些资产,虽然不能直接增加任何现有的不动产、厂房和设备的未来经济利益,但他们可能对主体能从其他资产获得未来经济利益是必要的。在这种情况下,这些购置的不动产、厂房和设备具有确认为资产的资格。例如,为了遵守关于危险化学品的生产和存储的有关环保规定,化学品制造商需要安装某种新的化学处理装置,为此增加的价值应确认为资产,因为没有它们,主体就不能生产和销售化学产品。但是此类资产的账面价值应按 IAS36“资产减值”的规定进行减值评价。

第五,有些不动产、厂房和设备项目的组件可能需要定期更换。例如,锅炉在使用一段时间后需要更换其衬层,飞机内部装置(如座位和厨房)在机身使用期内可能也要更换好几次。如果更新支出满足上述确认标准,就应在不动产、厂房和设备账面价值中确认这些成本。账面价值中包含的被更新部件成本应按本准则第 67 ~ 72 段的要求终止确认。

(三) 确认时的计量

准则第 15 段要求达到资产确认标准的不动产、厂房和设备项目应按其成本计量。

1. 成本构成

不动产、厂房和设备项目的成本应包括:扣除商业折扣和回扣后的买价、进口关税和不能返还的购货税;为使这项资产达到预定使用状态所需支付的直接可归属成本;估计的资产拆卸、搬移费及场地清理费。直接可归属成本包括:① 购置或建造不动产、厂房和设备产生的雇员福利成本;② 场地整理费;③ 初始运输和装卸费;④ 安装费用;⑤ 设备测试费,扣除测试过程中产生样品的收入;⑥ 专业人员服务费。

不动产、厂房和设备项目成本不包括:① 新设备的启动成本;② 引入新产品或服务的成本(包括广告费和推广费);③ 在新地方开展业务或与一类新客户开展业务的成本(包括职员培训成本);④ 管理费用和其他一般间接费用。

不动产、厂房和设备项目账面金额的确认应截止到项目能按管理者期望的方式经营时,下列成本就不应包括在不动产、厂房和设备项目账面金额中:① 当项目能按管理者期望方式经营后投入的使用成本;② 初始经营损失;③ 重新部署或重组主体部分或全部经营活动的成本。

在开发和建造不动产、厂房和设备项目过程中可能会有一些经营活动发生,例如在建造房屋前将建设工地作为停车场以产生临时收益。这些偶然的经营活动并不是使项目达到管理者期望使用状态所必须的,因此产生的收益和相关费用应确认在损益中。

自建资产的成本确定应比照购置资产进行。如果主体在正常经营过程中制造类似的资产进行销售,则这项资产的成本通常与用于销售的资产的生产成本一致(参见 IAS2)。因此,在计算此种成本时应消除一切内部利润。类似地,在自建资产过程中浪费的材料、人工或者其他资源等不正常损失不应包括在该资产成本中。利息费用计入不动产、厂房和设备的成本时必须符合 IAS23“借款费用”设立的标准。

2. 成本计量

不动产、厂房和设备项目的成本是确认日的现行销售价格。当不动产、厂房和设备项目的价款延期支付超过了其正常赊销期限时,现行销售价格与支付总额之间的差额,应作为赊销期内的利息费用,除非将它按 IAS23 所允许选用的处理方法进行资本化。

所有的资产交换交易均应以公允价值计量,除非该项交易不具有商业实质,或者所收到资产和所放弃资产的公允价值均不能可靠地计量。此时,以所放弃资产的账面金额作为收到资产的成本。判断一项资产交换交易是否具有“商业实质”主要考虑由于该项交易的发生预期使主体未来现金流量变动的程度。如果一项资产交换交易符合以下标准,则可认为具有“商业实质”:① 收到资产的现金流量的结构(Configuration,包括现金流量的风险、时间和金额)与换出资产的现金流量结构不同;② 由于交换交易的发生,主体经营中受该项交易影响部分的主体特定价值发生了改变;③ 以上①或②中的差额相对于被交换资产的公允价值而言是重大的。

当资产的可比市场交易不存在时,其公允价值只有在下面两个条件满足时才认为能可靠计量:① 合理的公允价值估计范围内的变动对该资产是不重要的;② 范围内的各种估计的概率能合理评价并能在估计公允价值中使用。如果能可靠确定收到资产或放弃资产的公允价值,主体应按所放弃资产的公允价值作为收到资产的成本,除非取得资产的成本更加可靠。

(四) 确认后的计量

准则第 29 段要求主体选择成本模式或重估价模式作为其后续计量的会计政策,并一贯地运用于整个类别的不动产、厂房和设备中。

1. 成本模式

在初始确认为资产后,不动产、厂房和设备项目的账面金额应为成本扣减相关累计折旧和累计减值损失后的余额。

2. 重估价模式

在确认为资产后,如果不动产、厂房和设备项目的公允价值能够可靠计量,主体就应按照重估价金额计量项目所属类别的不动产、厂房和设备,即该资产在重估日的公允价值

减去随后发生的累计折旧和累计减值损失后的余额。主体应经常对资产进行重估,使其账面金额不至于与资产负债表日以公允价值确定的该项资产的价值相差太大。如果对某一项目进行重估价,则属于该类别的全部不动产、厂房和设备都要进行重估价。对同一类别不动产、厂房和设备的重估价应同时进行,以避免有选择地进行重估价以及在财务报表中报告的金额成为既有成本又有不同日期重估价的混合物。但是,如果该类不动产、厂房和设备的重估价在短时间内能够完成,并且能使重估价值保持最新,主体也可采用轮流的方法对其进行重估。

土地和建筑物的公允价值通常是其市场价值。此价值应由合格的专业评估人员通过评估确定。厂房和设备项目的公允价值通常是通过评估确定的市场价值。如果由于该厂房和设备的专门性质,而且这些项目除作为连续业务的组成部分外很少出售,从而缺乏可参照的市场价值,那么可采用其已计提折旧后的重置成本计价。

重估价的频率应根据被重估不动产、厂房和设备项目公允价值的波动情况而定。当被重估资产的公允价值与其账面金额相差太大时,作进一步的价值重估是很有必要的。有些不动产、厂房和设备项目可能会经历公允价值的重大而无规则的波动,因而需要每年进行重估。对于那些公允价值波动小的不动产、厂房和设备,没有必要进行频繁的重估价,每三年或五年进行一次就已足够。

在对不动产、厂房和设备重估时,重估日的累计折旧应按以下任一方法处理:① 根据该资产账面总金额的变化按比例重新计算累计折旧额,使得该资产重估后的账面金额等于其重估金额。这种方法通常用于按指数将一项资产重估至其已计折旧后的重置成本;② 将累计折旧从该资产的账面总金额中扣除,再根据其净额重新确定这项资产的重估金额。对建筑物按市场价值进行重估便是使用这种方法的例子。

重新计算或扣除累计折旧额所产生的调整额将导致资产账面金额的增减,有关的会计处理应遵从下面第 39、40 段的规定。

第 39 段规定的重估引起的资产账面金额的增加应直接贷记股东权益中的“重估价盈余”项目。但是,如果该资产以前因重估价减值而确认了费用,则该增值中在相当于以前重估价减值确认为费用的范围内应确认为收益。

第 40 段规定重估价引起的资产账面金额的减少应确认为费用。但是,就同一资产而言,如果该资产以前因重估价增值而在股东权益中确认了“重估价盈余”,则当期重估价减值中在不超过重估价盈余的范围内,应直接借记相关的重估价盈余项目。

资产终止确认时,包括在股东权益中的重估价盈余可以直接转化为留存收益。全部盈余可能在该资产退废或处置时实现,但是,某些盈余可能随着主体使用资产而实现。在这种情况下,已实现的盈余等于根据该资产重估价后的账面金额计提的折旧和根据原始成本计提的折旧之间的差额。从重估价盈余向留存收益的转移不需要通过收益表。

3. 折旧

准则第 43 ~ 62 段是有关折旧的规定。

第一,对不动产、厂房和设备项目的各组成部分,如果其成本相对于项目总成本而言是重大的,那么应当单独计提折旧。主体应将不动产、厂房和设备初始确认金额分配给每一重要部分,各部分应分开提取折旧。主体在将各重要组成部分单独计提折旧后,剩余部分自然也就单独计提了折旧。如果不动产、厂房和设备项目的某一重要部分使用寿命与折旧方法与另一重要部分相同,可把两者作为一整体来决定折旧费用。当然,主体也可以选择单独折旧那些成本相对于项目总成本而言并非重大的部分。

第二,归属于某一期间的折旧通常被确认为一项费用。但是,在某些情况下,资产中内含的经济利益被主体生产的其他资产所吸收,相应的折旧也就不构成费用。在这种情况下,折旧金额构成其他资产的部分成本,并包括在其账面金额中。例如,制造车间设备的折旧包括在存货的加工成本中。类似地,用于开发活动的不动产、厂房和设备的折旧,可能包括在按 IAS38 规定确认的某项无形资产的成本中。

第三,资产折旧应从其可以使用时开始。折旧终止于按 IFRS5 规定分类为持有以备出售的日期与资产终止确认的日期中的较早者。因此,闲置或不经常使用的资产也要提取折旧,除非该资产已提足折旧。但是,如果使用产量为基础计提折旧,没有生产时的折旧可以为零。

第四,资产的应折旧金额应当在其使用寿命内系统地摊销。确定资产的应折旧金额应扣除该资产的残值。即使资产公允价值超过其账面价值,只要资产残值不超过账面额,就要确认折旧。资产残值可能增加到等于或超过资产账面金额,这时资产折旧费为零,除非后来残值降低到低于资产账面值。资产的残值和使用寿命至少应在每一财务年度末复核一次,如果预期不同于前面的估计,差异应按 IAS8 的规定作为会计估计变更处理。

资产的使用寿命是以该资产对主体的预期效用来确定的。主体的资产管理政策可能涉及在一定时间后就进行资产的处置。因此,资产的使用寿命可能比它的经济寿命短。对一项不动产、厂房和设备的使用寿命的估计可以根据主体使用类似资产的经验进行判断。

资产内含的未来经济利益主要通过使用而消耗。但是,诸如技术陈旧和资产闲置发生的损耗等其他因素,通常也会导致资产预期经济利益的减少。因此,在确定资产使用寿命时,下列因素均应加以考虑:① 主体对该资产的预计使用程度。在估计使用程度时可参照该资产的预计生产能力或实物产量;② 预计有形损耗。这可以根据使用该资产的工作班次、主体维修计划以及该资产闲置时的护理和保养等运行因素来确定;③ 由于生产革新或改进而造成的技术陈旧,或由于该资产所生产产品或所提供劳务的市场需求发生变化而造成的技术陈旧;④ 关于资产使用的法律或者类似限制。

第五,土地和建筑物是相互独立的资产,应分别对其进行核算,即使它们是一起购置的也应如此。土地通常具有无限的使用期,因而对其不计折旧。建筑物具有有限的使用期,属于应折旧资产。土地价值的增加并不影响其附着建筑物的使用寿命的确定。

如果土地成本包括场地清理、搬运和恢复费用,那部分土地资产在因发生成本而受益的期间内应提取折旧。有时,土地具有有限的使用寿命,那么应以反映其受益的方式进行折旧。

第六,折旧方法的使用应能反映主体消耗资产所含经济利益的方式。对于不动产、厂房和设备的折旧方法,应该定期地加以复核。如果资产经济利益的预期实现方式有重大改变,折旧方法也应相应地改变以反映这种方式的改变。如果这种折旧方法的改变是必要的,应遵照 IAS8 的规定将这种改变作为会计估计变更处理。

将资产的应折旧金额在其使用寿命内系统摊销的方法很多,如直线法、余额递减法以及工作量法等。采用直线法,资产使用寿命内各期负担的折旧费相等;采用余额递减法,资产使用寿命内各期负担的折旧费逐期减少;工作量法则根据资产的预计使用程度或产量计提折旧。资产折旧方法的采用应根据经济利益的预期实现方式进行选择,除非该项资产所含经济利益的预期实现方式发生改变。所采用方法在前后各期应保持一致。

4. 减值

准则第 63 段要求主体运用 IAS36 的规定确定不动产、厂房和设备是否减值。对因已减值、遗失或放弃的资产而从第三方获得的补偿,第 65 段要求主体在补偿成为应收款项的期间计入损益。

不动产、厂房和设备项目的减值或损失,向第三方的索赔或者来自第三方的补偿支付,以及任何重置资产的后续购买或建造都是独立的经济事件,应分别作以下会计处理:① 不动产、厂房和设备项目的减值确认应遵照 IAS36 的规定;② 不动产、厂房和设备项目退废(Retired)或处置的终止确认应遵照本准则的规定;③ 对已减值、遗失或放弃的资产,在从第三方获得的补偿成为应收款项的期间应计入损益;④ 因不动产、厂房和设备项目的重置而发生的修复、购买或建造成本应由本准则决定。

(五) 终止确认

准则第 67 ~ 72 段是关于不动产、厂房和设备项目终止确认的规定。

当不动产、厂房和设备项目处于处置状态或者不能期望从其处置中获取未来经济利益时,应从资产负债表中终止确认。由不动产、厂房和设备的退废或处置而形成的利得或损失,应纳入终止确认期间的损益中,利得不应归类为收入。利得或损失应按净处置收入与原账面余额的差额确定。

另外,主体应在将替代不动产、厂房和设备某一组成部分发生的成本计入资产账面金额的同时,终止确认被替代部分的原账面金额,不需考虑被替代部分是否单独折旧。如果

实务中难于确定被替代部分的原账面金额,可以使用替代物成本代替。

(六) 披露

准则在第 73 ~ 79 段对不动产、厂房和设备的披露作出了规定。

第一,财务报表应就每类不动产、厂房和设备进行如下披露:(1) 确定账面总金额所用的计量基础;(2) 所使用的折旧方法;(3) 使用寿命或使用的折旧率;(4) 账面总金额,以及期初和期末的累计折旧额(与累计减值损失相累计);(5) 期初和期末账面金额的变动情况,以反映不动产、厂房和设备的:① 添置;② 按 IFRS5 的规定划分为持有以备出售的资产或持有以备出售的处置组中包含的资产的处置和其他处置;③ 通过企业合并而发生的购买;④ 当期按本准则第 31、39、39(1)、40、40(1)、40(2) 段的规定进行重估而产生的增值或减值,以及按 IAS36“资产减值”的规定在权益下直接确认或转回的减值损失(如果有的话);⑤ 当期按 IAS36“资产减值”的规定在收益表中确认的减值损失(如果有的话);⑥ 当期按 IAS36“资产减值”的规定在收益表中转回的减值损失(如果有的话);⑦ 折旧;⑧ 对国外主体的财务报表进行折算时所产生的净汇兑差额;⑨ 其他变动。

第二,财务报表还应披露:(1) 存在的所有权限制及其金额,用作债务担保的不动产、厂房和设备金额;(2) 处于建造过程中的不动产、厂房和设备的支出金额;(3) 为取得不动产、厂房和设备而承诺的金额;(4) 未单独在收益表中披露的由于不动产、厂房和设备减值、遗失或放弃而从第三方获得的补偿金额。

第三,折旧方法的选择及其使用寿命的估计依赖于判断,因此,为了向财务报表使用者提供信息,以便他们对主体管理层所选用的政策作出评价并与其他主体进行比较,主体需要披露所采用的折旧方法以及所估计的使用寿命或折旧率,以及本期分摊的折旧额和期末累计折旧额。

第四,主体应按 IAS8 的规定,披露将对本期或以后期间产生重大影响的会计估计变更的性质和影响。这种披露可能由于以下方面的估计发生变更而引起:① 残值;② 不动产、厂房和设备的预计拆卸、搬运费或场地清理费;③ 使用寿命;④ 折旧方法。

第五,主体如果按重估金额列示不动产、厂房和设备,应披露以下内容:(1) 重估生效日;(2) 是否有独立的评估人员参与;(3) 用于估计项目公允价值的方法和重要假定;(4) 项目公允价值直接参照活跃市场中或者最近市场公平交易的可观测价格或通过其他估价技术估计得出的程度;(5) 对每一重估不动产、厂房和设备,成本法下确认的账面金额;(6) 重估价盈余,表明本期变动情况以及该余额分配给股东的任何限制。

第六,鼓励主体披露下列相关信息:(1) 暂时闲置的不动产、厂房和设备的账面金额;(2) 已提足折旧但仍在使用的不动产、厂房和设备的账面总金额;(3) 已退废和准备处置的不动产、厂房和设备的账面金额;(4) 采用成本法时,不动产、厂房和设备的公允价值,如果该价值与资产的账面金额相差较大的话。

三、比较和借鉴

由于美国没有这方面的专门准则可供比较,而澳大利亚从2005年1月1日开始采用与国际会计准则趋同的AASB116,所以下面我们仅就IAS16、英国的FRS15和我国固定资产准则展开比较研究。

(一) 关于准则范围

在准则范围方面,英国FRS15的规定是除了投资性房地产以及小型企业的固定资产以外,适用于所有的有形固定资产。我国准则规定,除了企业合并所取得的固定资产的初始计量以及经济林木、产役畜等与农业活动有关的生物资产外,准则适用于企业其他固定资产的会计核算和相关信息披露。比较而言,三项准则的规定基本相同,只不过IAS16的规定要详细些。

(二) 关于定义

三项准则对“不动产、厂房和设备(固定资产、有形固定资产)”的定义基本相同,但FRS15定义中未提到“预计使用寿命超过一个会计期间”,而我国固定资产准则的提法是“使用年限超过一年”,并且在我国准则中还有“单位价值较高”这样的限制。

对“使用寿命”的定义,我国准则与IAS16相同,都是指预期使用资产的期限或企业预期能从资产使用中获取的产量或数量,而FRS15中使用寿命是指企业通过使用资产所能获取经济利益的期间。

IASB在改进后的IAS16定义段中新添“主体特定价值”的定义,其主要目的是为判断和选择资产交换交易的计量基础提供衡量标准。在FRS15和我国固定资产准则中未涉及这一定义。

(三) 固定资产的确认

IASB在改进后的IAS16中统一了主体发生的不动产、厂房和设备的初始成本和后续支出的确认标准,规定不动产、厂房和设备确认为资产必须满足两项标准:①与该项目相关的未来经济利益很可能流入主体;②项目的成本能够可靠地计量。我国固定资产准则对于主体发生的不动产、厂房和设备的初始成本的确认采用了与IAS16相一致的标准,但对后续支出却有不同确认标准。我国固定资产准则第24、25段规定,“与固定资产有关的后续支出,如果使可能流入企业的经济利益超过了原先的估计,如延长了固定资产的使用寿命,或者使产品质量实质性提高,或者使产品成本实质性降低,则应当计入固定资产账面价值,其增计后的金额不应超过该固定资产的可收回金额。根据规定应计入固定资产账面价值以外的后续支出,应当确认为费用。”

在固定资产确认条件的具体运用中,我国准则和IAS16规定环保设备和安全设备等资产的购置,虽然不能直接增加任何现有的不动产、厂房和设备的未来经济利益,但能使企业从其他资产获得未来经济利益,在这种情况下,这些购置的不动产、厂房和设备应确

认为资产,但这些资产与相关资产的账面金额不能超过这两类资产总的可收回金额。在FRS15中这方面没有明确的确认规定。

(四) 关于固定资产的计量

三项准则都提到固定资产最初应按成本计量,但在成本构成的规定上略有差异,IAS16和FRS15比我国固定资产准则多了一项估计拆卸、搬移费及场地使用费。另外,IAS16规定所有的资产交换交易均应以公允价值计量。除非该项交易不具有商业实质,或者所收到资产和所放弃资产的公允价值均不能可靠地计量,才能以所放弃资产的账面金额作为收到资产的成本。FRS15中没有这样的规定。而我国准则对于非货币性交易,是以换出资产的账面价值,加上应支付的相关税费作为换入资产的入账价值。

在初始确认为资产之后的计量上,IAS16提出了两种模式:成本模式和重估价模式。重估价模式的采用取决于不动产、厂房和设备项目的公允价值能够可靠计量。而FRS15不主张使用“公允价值”,而是要求被重估的有形固定资产按现行价值入账,这里的现行价值是重置成本与可收回金额中的较低者。

(五) 关于折旧

IAS16要求主体对于不动产、厂房和设备项目的每一重要组成部分都要单独计提折旧,各重要组成部分的判断是以各组成部分成本相对于项目总成本而言是否重大为标准。在FRS15和我国固定资产准则中没有这样明确的规定。

在折旧范围方面,IAS16和FRS15都只指出土地不计提折旧,除此之外没有其他的范围规定,但我国固定资产准则却有以下明确规定:“除以下情况外,企业应对所有固定资产计提折旧:①已提足折旧仍继续使用的固定资产;②按规定单独估价作为固定资产入账的土地。”

在折旧方法方面,IAS16提到了直线法、余额递减法和工作量法,FRS15只规定了直线法和余额递减法,而我国准则提到方法较多,有年限平均法、工作量法、双倍余额递减法及年数总和法。

在固定资产残值和使用寿命方面,IAS16和FRS15都要求定期复核固定资产的残值和使用寿命。IAS16规定,如果预期值不同于以前的估计,差异应作为会计估计变更处理。对于资产预计残值的增加,需要调整应折旧金额。当预计残值增加到等于或超过资产账面额时,资产折旧费用按零处理。FRS15规定,如果固定资产的预期使用寿命和残值与原先的估计有显著不同时,应对本期和将来各期的折旧金额进行调整。而我国准则只要求定期复核固定资产的使用寿命,当固定资产使用寿命的预期数与原先的估计数有重大差异时,调整固定资产的折旧年限。

(六) 关于固定资产减值

在IAS16第63段提到运用IAS36“资产减值”确定不动产、厂房和设备是否减

值。对因已减值、遗失或放弃的资产而从第三方获得的补偿,要求主体在补偿成为应收款项的期间计入损益。IAS36 谈到判断固定资产减值的迹象有七种:① 资产的市价在当期大幅下跌,其跌幅大大高于因时间推移或正常使用而引起的下跌;② 技术、市场、经济或法律等企业经营环境,或是资产的营销市场,在当期发生或在近期发生重大变化,对企业产生负面影响;③ 市场利率或市场的其他投资回报率在当期已经提高,从而很可能影响企业计算资产使用价值时采用的折现率,并大幅度降低资产的可收回金额;④ 报告企业的净资产账面价值大于其市场资本化金额;⑤ 有证据表明,资产已经陈旧过时或实体损坏;⑥ 资产的使用或预计使用方式或程度已在当期发生或在近期将发生重大变化,对企业产生负面影响。这些变化包括计划终止或重组该资产所属的经营业务,或计划在以前预定的日期之前处置该资产;⑦ 内部报告提供的证据表明,资产的经济绩效已经或将要比预期的差。从内部报告中获得的表明资产可能已经减值的证据包括:A. 为获取资产而发生的现金流量,或随后为经营或维护该资产而发生的现金需求,远远高于最初的预算;B. 与预算相比,资产的实际现金净流量或经营损益已经明显恶化;C. 资产的预算现金净流量或经营例如大幅度下跌,或者预算损失大幅度增加;D. 当期数字与未来期间的预算数字累计,其结果是经营损失或现金净流出。FRS15 的规定与此基本类似,我国准则中判断固定资产减值的迹象仅是上述①、②、③、⑤、⑥等五种情况。

在已计提减值的固定资产的折旧计提上,国际会计准则认为,在确认一项资产减值损失后,资产的折旧费应在未来期间予以调整,以便在资产剩余使用寿命内,在系统的基础上摊销已调整资产的账面金额扣除其残值后的金额。资产减值损失转回被确认后,该资产的折旧应在未来期间予以调整,以系统方式在资产的剩余使用寿命内,按调整后资产的账面金额减去残值计提。我国准则认为,已计提减值准备的固定资产,应当按照该固定资产的账面价值以及尚可使用寿命重新计算确定折旧率和折旧额;如果已计提减值准备的固定资产价值又得以恢复,应当按照固定资产价值恢复后的账面价值,以及尚可使用寿命重新计算确定折旧率和折旧额。因固定资产减值准备而调整固定资产折旧额时,对此前已计提的累计折旧不作调整。英国准则对此没有明确说明。

(七) 关于披露

在披露方面,IAS16 与 FRS15 的规定基本相同,都比较详细。我国准则要求披露的内容要略少一些,主要是下面几项:① 固定资产的标准、分类、计价方法和折旧方法;② 各类固定资产的使用寿命、预计净残值和折旧率;③ 固定资产增减变动情况,包括期初和期末各类固定资产账面总金额及累计折旧总额,以及各类扩建、处置及其他调节项目的金额;④ 当期确认的固定资产减值损失及当期转回的固定资产减值损失;⑤ 在建工程的期初、期末数额及增减变动情况;⑥ 对固定资产所有权的限制及其金额;⑦ 已承诺将为

购买固定资产支付的金额；⑧ 暂时闲置的固定资产账面价值；⑨ 已提足折旧仍继续使用的固定资产账面价值；⑩ 已退废和准备处置的固定资产账面价值。

(骆铭民 撰稿)

主要参考文献

1. David Cairns ,Applying International Accounting Standards(Third Edition)(Great Britain :Tolley Lexis Nexis 2003).
2. Financial Reporting Group of Ernst & Young , IAS/UK GAAP Comparison (United Kingdom :Ernst & Young 2001).
3. Financial Reporting Group of Ernst & Young LLP ,IAS/US GAAP Comparison(United Kingdom :Ernst & Young LLP 2002).
4. IASB ,International Financial Reporting Standards(Including Abbreviated Versions of IAS 1 to IAS 41)(London :IASCF 2003).
5. 国际会计准则委员会制定、财政部会计准则委员会译 :《国际会计准则 2002》,中国财政经济出版社 2003 年版。
6. 王世定、李海军主译 :《美国财务会计准则(第 1 ~ 137 号)》,经济科学出版社 2002 年版。
7. 汪祥耀等著 :《英国会计准则研究与比较》,立信会计出版社 2002 年版。
8. 汪祥耀、邓川等著 :《澳大利亚会计准则及其国际趋同战略研究》,立信会计出版社 2005 年版。
9. 财政部 :《企业会计准则——固定资产》,中国财政经济出版社 2002 年版。

IAS17 租 赁

一、准则概况

（一）背景与历史

为规范出租人和承租人与融资租赁和经营租赁有关的会计政策和披露，国际会计准则委员会(IASC)于1982年9月发布了国际会计准则第17号(IAS17)“租赁”，规定自1984年1月1日起生效。1994年，IASC对IAS17进行了重编，之后国际会计准则委员会又重新修订该准则，新的IAS17自1999年1月1日起生效并取代1994年重编版。

2000年4月，IAS40“投资性房地产”修订了IAS17的第1、19、24、45、48段，增加了第48A段，对自2001年1月1日或以后日期开始的报告期的年度财务报表有效。

2001年1月，IAS41“农业”修订了IAS17的第1、24、48A段，对自2003年1月1日或以后日期开始的报告期的年度财务报表有效。

2001年4月，国际会计准则理事会(IASB)成立并正式运作，启动了“改进国际会计准则”项目，对IAS17的改进就是项目内容的一部分。2003年12月，IASB发布改进后的IAS17，对2005年1月1日或以后开始的报告期的年度财务报表有效。

除此之外，还有两项常设解释委员会解释公告与IAS17有关，它们是SIC15“经营租赁：激励措施”和SIC27“评价涉及租赁法律形式的交易的实质”。

（二）制定目的

IAS17的制定是对承租人和出租人在相关租赁中运用恰当的会计政策和披露作出规定。

（三）规范内容和适用范围

IAS17适用于所有租赁的会计核算，但不适用于开采或使用矿产、石油、天然气和类似的非再生资源的租赁协议以及诸如电影、录像、剧本、文稿、专利和版权等项目的许可使用协议，它也不适用于承租人在融资租赁下持有的并作为投资性房地产核算的房地产、出租人在经营租赁下出租的投资性房地产、承租人在融资租赁下持有的生物资产、出租人在经营租赁下出租的生物资产方面的计量。

IAS17可以适用于转移资产使用权的协议，即使在这些资产的运行或维护中可能要求出租人提供大量有关的服务。另一方面，该准则又不适用于不把资产使用权从合约的一方转移给另一方的服务合约。

(四) 其他国家相关准则的颁布

租赁作为企业融资的一种主要来源,其重要性日益显现,为规范不同种类租赁的会计处理,不少国家特别是发达国家都制定了相关的租赁准则。

美国财务会计准则委员会(FASB)自发布财务会计准则公告第13号(SFAS 13)“租赁会计”开始,已先后发表了多项涉及租赁或修改补充SFAS13的准则。至今为止,已有十六项准则、六项解释公告和十一项技术公报与租赁有关,对有关租赁的初始直接成本、因免税债务偿还引起的租赁合同条款更改、租赁起始时间、现有销售式或直接融资式租赁的续约或延期的分类、售后租回会计处理、或有租金确定、不动产售后租回、销售式租赁等作出了相应的规范,比较系统和完善。

英国原会计准则委员会(ASC)在整理了租赁会计某些方面的可接受实务后于1984年8月发布了标准会计实务公告第21号(SSAP21)“租赁和租购合同会计”,要求从1987年7月1日开始的财务报表应适用该准则。

澳大利亚会计准则评审委员会(ASRB)在1986年7月31日曾批准了第1008号准则“租赁会计”,后来在1987年11月20日又重新评审批准了该项准则,对1988年1月1日或以后截止的财务年度生效。1997年7月,为了促进澳大利亚会计准则与国际会计准则(IAS)的协调,澳大利亚会计准则委员会(AASB)和澳大利亚会计研究基金会(AARF)下属的公共会计准则委员会(PSASB)发布了第82号征求意见稿“租赁”,在充分考虑其反馈意见基础上,AASB于1998年10月5日发布了修订后的会计准则AASB1008“租赁”,适用于在1999年12月31日或以后截止的年度报告期。之后,为执行澳大利亚财务报告委员会(FRC)要求与国际会计准则理事会的准则趋同的战略指示,AASB于2004年7月正式颁布了一个与IAS17“租赁”趋同的澳大利亚会计准则第117号(AASB117)“租赁”,该准则从2005年1月1日开始取代AASB1008。

我国在借鉴IAS17并结合国情的基础上于2001年1月18日发布了《企业会计准则——租赁》,自2001年1月1日起在所有企业施行。

二、准则基本内容

IAS17由目的、范围、定义、租赁的分类、承租人财务报表中的租赁、出租人财务报表中的租赁、售后租回交易、过渡性规定和生效日期几部分所组成。目的、范围和生效日期在前面已介绍,下面说明另外几个部分。

(一) 关键名词定义

IAS17共定义二十个相关名词,分别列示如下:

(1) 租赁期开始日(Commencement of the Lease Term),指承租人有权行使用租赁资产的权利之日,它是租赁的初始确认日。

(2) 或有租金(Contingent Rent),指金额不固定、而且是以时间过程以外的其他因素

(如销售百分比、使用量、物价指数、市场利率等)为依据计算的那部分租赁付款额。

(3) 经济寿命(Economic Life)指以下两者之一:①从经济角度看,某项资产预期可作为一个或多个使用者使用的期间;②一个或多个使用者预期可从该资产获取的产量或类似计量单位的数量。

(4) 公允价值(Fair Value)指在公平交易中,熟悉情况的交易双方自愿交换资产或清偿债务的金额。

(5) 融资租赁(Finance Lease)指在实质上转移了与一项资产所有权有关的几乎全部风险和报酬的租赁。所有权最终可能转移,也可能不转移。

(6) 租赁投资总额(Gross Investment in the Lease)指从出租人的角度看,融资租赁中最低租赁付款额与属于出租人的未担保残值之和。

(7) 担保残值(Guaranteed Residual Value)指①就承租人而言,由承租人或承租人关联方担保的那一部分残值(担保的金额是无论如何也应支付的最大金额);②就出租人而言,指由承租人或由与出租人无关、但在财务上能够履行担保义务的第三方担保的那一部分残值。

(8) 租赁开始日(Inception of the Lease)指租赁协议日与租赁双方就主要条款作出承诺日中的较早者。在该日:①租赁被归类为融资租赁或经营租赁;②在融资租赁的情况下,确定在租赁期开始日应确认的金额。

(9) 初始直接费(Initial Direct Costs)指可直接归属于协商和安排某项租赁的增量成本,制造商或经销商出租人(Manufacturer or Dealer Lessors)发生的此类成本除外。

(10) 租赁内含利率(Interest Rate Implicit in the Lease)指在租赁开始日,使最低租赁付款额与未担保残值之和的现值总额等于租赁资产的公允价值和出租人发生的初始直接费总额的折现率。

(11) 租赁(Lease)指在一个议定的期间内,出租人将某项资产的使用权让与承租人,以换取一项或一系列支付的协议。租赁定义中包括了租购合同,这是在承租人履行了议定的条款后可以选择取得该项资产所有权的资产租赁合同。

(12) 租赁期(Lease Term)指承租人签约租赁资产的不可撤销期间。如承租人有权选择继续租赁该资产,而且在租赁开始时就可以合理确定承租人将会行使这种选择权,则不论是否再支付租金,续租期也算在租赁期内。

(13) 承租人的增量借款利率(Lessee's Incremental Borrowing Rate of Interest)指承租人在类似的租赁中须支付的利率,或者在不能确定这种利率时,假设承租人在租赁开始日为购买租赁资产借入同样期限和同样风险的资金而需要承担的借款利率。

(14) 最低租赁付款额(Minimum Lease Payment)在租赁期内,承租人将会支付或可能被要求支付的款项(不包括或有租金、服务成本以及由出租人支付但可退还的税金),以及:①就承租人而言,由承租人担保或由其关联方担保的金额;②就出租人而言,由

承租人或关联方、或者一个在财务上能够履行担保的独立第三方,对出租人担保的资产残值。但是,如承租人有购买租赁资产的选择权,其购买价格预计将远低于行使选择权时的公允价值,因而在租赁开始时就可以合理确定承租人将会行使这项选择权,则最低租赁付款额应包括租赁期最低支付额,以及承租人行使购买选择权应支付的款项。

(15) 租赁投资净额(Net Investment in the Lease),指融资租赁投资总额减去未实现融资收益后的余额。

(16) 不可撤销租赁(Non-cancellable Lease),指只在以下任何一种情况下才可撤销的租赁:① 发生某些很少会出现的或有事项;② 经出租人同意;③ 承租人与原出租人就同样资产或类似资产签订了新的租赁合同;④ 承租人支付了一笔额外款项,以致于在租赁开始时,可以合理肯定租赁会继续下去。

(17) 经营租赁(Operating Lease),指融资租赁以外的租赁。

(18) 未赚取的融资收益(Unearned Finance Income),指租赁投资总额与净额之间的差额。

(19) 未担保残值(Unguaranteed Residual Value),指出租人无法保证能否变现,或其变现只是由出租人的关联方给予担保的那一部分租赁资产残值。

(20) 使用寿命(Useful Life),指从租赁期开始日起,不受租赁期限限制的估计剩余期间,主体预期在该期间消耗该资产包含的经济利益。

在租赁开始日确定的与某项租赁有关的金额,如果在租赁期开始日前发生了变化,准则第5段对此规定如下:租赁协议或承诺可能包含在租赁开始日和租赁期开始日之间的期间内,因发生下列变化而调整租赁付款额的规定:租赁财产建造或购买成本的变化、成本或价值的其他量度的变化,比如一般价格水平或者出租人为租赁进行融资的成本发生了变化。如果是这样,这些改变产生的影响在本准则中应当视同在租赁开始日即已发生。

(二) 租赁的分类

IAS17 第7~19段规定了租赁分类的判断依据和标准。

第一,租赁的分类是以与租赁资产的所有权有关的风险和报酬归属于出租人或承租人的程度为依据。如果一项租赁实质上转移了与资产所有权有关的全部风险和报酬,则归为融资租赁,否则归为经营租赁。

第二,租赁的判断遵循实质重于形式原则。以下情况单独或联合在一块,将导致一项租赁归为融资租赁:① 租赁期结束时,资产的所有权转让给承租人;② 承租人有购买租赁资产的选择权,所订立的购买价格预计将远低于行使选择权时的公允价值,因而在租赁开始时就可合理确定承租人将会行使这项选择权;③ 即使资产的所有权不转让,但是租赁期占资产使用年限的大部分时间;④ 租赁开始日,最低租赁付款额的现值几乎相当于租赁资产的公允价值;⑤ 租赁资产性质特殊,以至于如果不作较大调整,只有承租人才能使用。此外,下列某一情形或几种情形合在一起也能导致一项租赁归为融资租赁:①

如果承租人撤销该租赁,而撤销所导致的出租人的损失由承租人承担;② 残值的公允价值波动形成的利得或损失归于承租人(例如,以相当于租赁结束时转让价款的绝大部分的金额返还租金);③ 承租人能够以大大低于市场租价的租金继续该租赁至第二个期间。当然,上述情形也不是绝对的,当租赁的其他特征表明与资产所有权有关的全部风险和报酬并未实质转移,该租赁应分类为经营租赁。

第三,出租人和承租人间的交易以双方租赁协议为基础,应使用一致的定义。然而,将定义应用于双方所处的不同情况时,可能会引起出租人和承租人对同一租赁采用不同归类方法,但是估计的变更或情形的改变不会导致租赁的重新分类。

第四,土地和建筑物的租赁同其他资产租赁一样归类为经营租赁或融资租赁。如果土地所有权到期满时不转让给承租人,该项租赁相当于经营租赁,租费需按受益方式在租赁期内分期摊销。在对租赁进行分类时,土地和建筑物租赁中的土地成分和建筑物成分应当单独考虑。如果两项成分的所有权预期在租赁期末均转让给承租人,不论是作为一项租赁还是两项租赁进行分析,两项成分均应归类为融资租赁,除非有其他特征清楚地表明该项租赁并没有转让实质上与两项成分或之一的所有权相关的所有风险和报酬。如果土地具有不确定的使用寿命,土地成分通常归类为经营租赁,除非其所有权在租赁期结束时预期转让给承租人。建筑物成分则应当按照前述规定,归类为融资租赁或经营租赁。由于本准则对土地和建筑物的租赁区分为土地和建筑物两部分并分别归类,就需要将承租人支付的最低租赁付款额在土地和建筑物之间进行分配。准则规定按照土地和建筑物在租赁权益的公允价值中所占的相对比例来分配最低租赁付款额。对于租赁付款额不能在两项成分之间可靠地分配情况下,通常将该项租赁整体作为融资租赁处理,但如果存在非常清楚的证据或迹象表明,两项成分都属于经营租赁,则可将该项租赁整体作为经营租赁处理。如果土地和建筑物租赁中土地成分的初始确认金额是不重要的,可以将土地和建筑物租赁作为一个单项租赁整体考虑,按照准则中的租赁分类标准,归类为融资租赁或经营租赁。在这种情况下,建筑物的经济寿命就视同是整体租赁资产的经济寿命。

根据 IAS40“投资性房地产”的规定,承租人可能将经营租赁持有的不动产权益归类为投资性房地产。如果承租人作出了这种分类,该不动产权益应视同融资租赁进行处理,并按照公允价值计量所确认的资产。即便后续事件改变了该不动产权益的性质,使之不再分类为投资性房地产,承租人仍应将该租赁按照融资租赁处理。

(三) 承租人财务报表中的租赁

IAS17 第 20 ~ 35 段就承租人融资租赁和经营租赁方面的会计处理作出了有关的规定。

在融资租赁方面,IAS17 作了以下规定:

第一,在租赁期开始日,承租人应按租赁资产的公允价值金额,或是以更低的最低租赁付款额现值,在其资产负债表上将融资租赁确认为资产和负债。在计算最低租赁付款

额现值时,如租赁内含利率能够确定,则将其作为折现率,否则应采用承租人的增量借款利率;对于承租人发生的初始直接费,应确认为租赁资产金额的一部分。

第二,最低租赁付款额应按比例分别计入融资费用并减少尚未结清的负债。融资费用应分摊于租赁期的各个期间,从而使各期的负债余额承担一个固定的利率。实务中,在将融资费用分摊到租赁期的各个期间时,为简化计算,有时可以采用某些近似的计算方法。

第三,应折旧租赁资产应采用与主体本身拥有的应折旧资产相一致的折旧政策,在预计使用期限内将应计折旧额系统地分摊到每个会计期间。如可以合理确定承租人在租赁期满时将获得资产的所有权,则预计使用期限就是该资产的使用寿命;否则,资产应在租赁期与使用寿命两者中较短的一个期限内进行折旧。

第四,为确定租赁资产是否减值,可参照 IAS36“资产减值”的规定来进行。

第五,承租人应对融资租赁作如下披露:① 每类资产在资产负债表日的账面净额;② 在资产负债表日对最低租赁付款额总额及其现值之间进行的调节以及一年以内、一至五年、五年以上三个期间段最低租赁付款的总额与现值;③ 当期收益中确认的或有租金;④ 资产负债表日根据不可撤销转租(Subleases)合约预期将收到的未来最低转租赁付款总额;⑤ 承租人重大租赁安排的一般说明,包括确认或有租金付款额的基础、续租或购买选择权及调整租金条款的存在及其内容和租赁协议规定的限制,如对股利、新的债务和新的承租的限制。

在经营租赁方面,IAS17 规定:除非另有一种系统方法能代表使用者受益的时间形态,否则租金应在租赁期内按直线法确认为收益表中的一项费用。承租人对经营租赁的披露与融资租赁披露要求的④、⑤点相同外,还要披露一年以内、一至五年、五年以上三个期间不可撤销经营租赁下未来最低租赁付款总额及按最低租赁付款额、或有租金和转租赁付款额单独反映确认在当期收益中的租赁和转租赁付款额。

(四) 出租人财务报表中的租赁

IAS17 第 36~57 段就出租人融资租赁和经营租赁方面的会计处理作出了有关的规定。

在融资租赁方面,IAS17 作了以下规定:

第一,出租人应在其资产负债表内确认已用于融资租赁的资产,并按等于该租赁项目投资净额的金额将其列作应收租赁款,应收租赁款应被视为出租人对其租赁投资以及服务的补偿和回报,作为本金收回和融资收益处理。

第二,出租人在协商和安排租赁的过程中,经常发生一些直接费用,如经纪人费、律师费和佣金等等。融资租赁下出租人发生的初始直接费,应当计入应收融资租赁款中,并在租赁期内减少每期确认的融资收益,但制造商或经销商出租人发生的此类成本除外。

第三,融资收益在租赁期的分摊应基于出租人未收回投资净额上所产生的固定期间回报率的方式,可采用实际利率法。

第四,对预计未担保残值应定期复核,如果减少则应修正租赁期内的收益分摊方式,并立即确认已入账金额的减少。

第五,制造商或经销商出租人应按现销政策将销售利润或亏损计入当期。在租赁期开始日,记录的销售收入应为该资产的公允价值与按商业利率计算的最低租赁付款额的现值两者中的较低者,确认的销售成本等于租赁资产成本减去未担保残值的现值后的余额,销售收入与销售成本的差额为销售利润,这部分利润应按主体遵循的销售政策予以确认。在人为采用低利率时,则销售利润应限于采用商业利率时所得到的利润,不得把人为使用低利率交易造成的总收益中的超额部分在销售时确认。初始直接费与制造商或经销商赚取销售利润有关,在租赁期开始日确认为收益表中的一项费用。

在经营租赁方面,IAS17规定:出租人应按资产的性质,在其资产负债表上列示用作经营租赁的资产。经营租赁形成的融资收益应首选直线法在租赁期内确认为收益,即使收入的实际收取方式并非如此,如另有一种系统方法更能代表从租赁资产中获取的利益递减的时间形态则可例外。出租人发生的初始直接费,应当计入租赁资产的账面金额中,在租赁期内按与租赁收益同样的基础确认为费用。租赁资产的折旧政策与自用固定资产相同,在资产减值时也应计提减值准备。制造商或经销商出租人在经营租赁时不应确认销售利润。

关于出租人的信息披露方面,IAS17规定融资租赁下出租人应披露:①资产负债表日融资租赁投资总额与应收最低租赁付款额的现值间进行的调节以及一年以内、一至五年、五年以上主体融资租赁投资总额和应收最低租赁付款额的现值;②未实现融资收益;③应计提为出租人收益的未担保残值;④不可收回的应收最低租赁付款额的累计准备;⑤在收益中确认的或有租金;⑥出租人重大租赁安排的一般说明。经营租赁下,出租人除应披露上述⑤、⑥点外,还要披露一年以内、一至五年、五年以上不可撤销经营租赁下未来最低租赁付款额总额。

(五) 售后租回交易(Sales and Leaseback Transactions)

售后租回交易是指卖方将一项资产出售后又将这项资产租赁回来,其会计处理依所涉及租赁类型而定。IAS17第59、60段规定,如果售后租回形成融资租赁,相当于出租人提供资金给承租人并以资产作为担保,因此,承租人销售收入超过账面价值的部分不应作为收益,而应将超额部分递延并分摊于整个租赁期。IAS17第61~63段规定,如果售后租回交易形成一项经营租赁,若交易明显按公允价值达成,则承租人应立即确认利润或损失,如果售价低于公允价值,也应立即确认利润或损失,但当损失能由低于市价的未来租赁付款额补偿时,则应将其递延,并按租赁付款比例分摊于预计的资产使用期限内,若售价高于公允价值,高出部分应予递延并在预计的资产使用期限内摊销。对经营租赁而言,在售后租回交易发生时,如果资产的公允价值低于账面金额,则相当于公允价值和账面金额之间差额的损失应立即予以确认。IAS17第64段规定,若售后租回形成融资租赁,不

需作上述调整,但发生减值时,应将资产的账面金额减记至可收回金额。

三、比较与借鉴

前面谈到,美国、英国、澳大利亚、我国会计准则制定机构和国际会计准则委员会都发布了有关租赁的会计准则,下面就这些准则的内容作出比较(由于澳大利亚自2005年1月1日起适用与IAS17趋同的准则AASB117,所以在后面比较中省略)。我们先对英美发达国家的准则与IAS17进行比较,然后再考察我国租赁准则和IAS17的异同,希望能对我国租赁准则的完善有所借鉴。

(一) SFAS13、SSAP21 和 IAS17 的比较

1. 规范的范围

在规范的范围上,三个准则规定相同。

2. 有关定义

SFAS13、SSAP21 和 IAS17 对租赁的定义基本相似,并无实质性差别,都是将租赁定义为一项协议。

对租赁期的定义,各准则也基本相似,都是指租赁合同规定的期间加上续租期,其中 SFAS13 还规定了租赁期的上限,即租赁期最长不得超过廉价选择购买权行使之日。

对于不可撤销租赁的概念,SSAP21 没有给出定义,但 SFAS13 和 IAS17 都作出基本相同的定义。

对于未担保残值概念,各准则定义基本相似。但与未担保残值相对应的担保残值概念,只有 IAS17 给出了定义,而 SFAS13、SSAP21 都未明确定义。

另外,IASB 在改进后的 IAS17 中,区分了租赁开始日和租赁期开始日,增加了“租赁期开始日”的定义,在 SFAS13 和 SSAP21 中没有这样的界定。

3. 租赁的分类

IAS17 和 SSAP21 按照与租赁资产所有权有关的风险和报酬归属于出租人或承租人的程度为标准,将租赁分为融资租赁和经营租赁两大类。而 SFAS13 则是分别从承租人和出租人的角度对租赁进行了分类,从承租人角度将租赁分为资本租赁和经营租赁两类,从出租人角度将租赁分为销售租赁、直接融资租赁、杠杆租赁和经营租赁四类。

另外,关于土地和建筑物租赁的分类,IAS17 要求单独考虑土地成分和建筑物成分。土地成分通常归类为经营租赁,除非其所有权在租赁期结束时预期转让给承租人;建筑物成分按照相关规定,可归类为融资租赁或经营租赁。由于对土地和建筑物的租赁按土地和建筑物两部分分别归类,因此需要将承租人支付的最低租赁付款额在土地和建筑物之间根据它们在租赁权益的公允价值中所占的相对比例来进行分配。SFAS13 有类似规定,而 SSAP21 并未要求将不动产租赁按土地成分和建筑物成分区分。

4. 承租人的会计处理

(1) 承租人对融资租赁的会计处理

① 租赁资产的资本化及其金额的确定

IAS17、SSAP21、SFAS13 均要求承租人的融资租赁资产应予以资本化,并且根据租赁资产的公允价值与最低租赁付款额的现值孰低原则确定入账价值。

② 计算最低租赁付款额的现值时折现率的选择

IAS17、SSAP21、SFAS13 都规定了承租人计算最低租赁付款额的现值时应采用的折现率,但是各国会计准则的规定有所不同。IAS17 规定,在计算最低租赁付款额的现值时,如租赁的内含利率能够确定,则应将其作为折现率,否则应采用承租人的增量借款利率。SSAP21 规定承租人应采用租赁的内含利率计算最低租赁付款额的现值,如果租赁的内含利率不能确定,则应参照类似租赁中承租人预期会支付的利率进行估计。而 SFAS13 则要求,承租人应采用增量借款利率计算最低租赁付款额的现值,除非承租人知道出租人的租赁的内含利率,并且出租人的租赁内含利率小于承租人的增量借款利率。只有符合这两个条件,承租人才能采用租赁的内含利率。

③ 初始直接费用

IAS17 规定了承租人初始直接费用的会计处理,要求将它予以资本化。SSAP21 和 SFAS13 只规定了出租人的初始直接费用的会计处理,而没有涉及承租人的初始直接费用问题。

④ 未确认融资费用的分摊

IAS17、SSAP21、SFAS13 都规定承租人支付的租金中应包括本金和利息两部分,支付的利息部分应计为财务费用。财务费用一般应采用实际利率法(或称“利息法”)计算,并在租赁期内各个会计期间进行分摊。

⑤ 租赁资产的折旧

IAS17、SSAP21 和 SFAS13 都要求对融资租入的固定资产计提折旧时采用与自有固定资产相一致的折旧政策,并且都规定了取得租赁资产所有权和没有取得租赁所有权两种情况下折旧期的确定。

⑥ 或有租金

IAS17 没有规定或有租金应如何处理,但明确要求承租人披露已计入当期收益的或有租金。SFAS13 则规定或有租金在实际发生时应作为费用处理。SSAP21 没有规定或有租金的会计处理。

⑦ 融资租赁的披露

在关于融资租赁的信息披露方面,各国的会计准则存在一些差异。

IAS17 的披露要求前已述及。SFAS13 规定,承租人应对融资租赁作如下披露:A. 资产负债表日按性质或功能分类的资本租赁资产总额;B. 资产负债表日未来应支付的最低租赁付款总额,资产负债表日后五个会计年度每年将支付的最低租赁付款额;C. 资产

负债表日未来应收的不可撤销转租赁的最低转租赁付款总额；D. 实际发生的或有租金总额。

SSAP21 要求承租人对融资租赁作如下披露：A. 按资产的主要类别披露融资租赁资产的账面原价及其累计折旧，以及按资产的主要类别披露当期融资租赁资产计提的折旧总额；B. 资产负债表日未来应付的融资租赁负债的总额（扣除在以后期间分摊的财务费用后的净值）；C. 下一年应付金额、从资产负债表日起第二至第五年应付金额以及五年后应付总额；D. 当期分摊的财务费用金额；E. 资产负债表日已经签订但生效日期却在年度结束后的融资租赁的承诺金额。

（2）承租人对经营租赁的会计处理

① 租金费用的确认和分摊

IAS17、SSAP21、SFAS13 对经营租赁租金会计处理的规定基本相同，均要求支付的租金应在租赁期限内采用直线法平均计入费用，而不管租金的实际支付是否按直线法进行。这种规定较好地体现了权责发生制的要求。

② 或有租金

对于承租人或有租金的会计处理，IAS17、SSAP21、SFAS13 均没有明确规定，但 IAS17、SFAS13 要求披露在当期损益中的或有租金及其确定基础。

③ 经营租赁的披露

IAS17、SSAP21、SFAS13 在承租人对经营租赁的披露上有所不同。

SSAP21 要求承租人作出如下披露：A. 损益表中作为费用列支的经营租赁的租金总额；B. 承租人承诺在下一年支付的金额；C. 处理经营租赁所采用的会计政策。

SFAS13 规定：A. 对于租赁期超过一年的不可撤销的经营租赁，承租人应披露资产负债表日未来最低租赁付款总额，资产负债表日后连续 5 个会计年度每年须支付的最低租赁付款额和资产负债表日应收的不可撤销转租赁的最低租赁付款额。B. 对于所有的经营租赁而言，均应在各期损益表中列报租金费用，并且单独列报最低租赁付款额、或有租金和转租赁租金的金额。但租赁期为一个月或不足一个月的，则为例外。C. 承租人应披露租赁安排的一般说明，主要包括：确定或有租金付款额的基础、续租、购买选择权及租金调整情况、租赁协议规定的限制，如对股利、新债务和新租赁的限制。

5. 出租人的会计处理

（1）出租人对融资租赁的会计处理

① 租赁期开始日租赁债权的确认

出租人在租赁期开始日的会计处理分为两种类型：一类是 IAS17 和 SSAP21 采用的“净额法”，会计处理时不需要设置“未实现融资收益”账户；另一类是 SFAS13 采用的“总额法”，会计处理时需设置“未实现融资收益”账户。SSAP21 规定出租人应将承租人在融资租赁下所欠的款项，按租赁投资净额扣除有关坏账准备和呆账准备后的金额记录为债

权。SFAS13 分别针对销售型租赁和直接融资租赁作出了规定。对于销售型租赁,出租人应按最低租赁付款额(不包括诸如维修费、税金、出租方支付的保险费等履约成本以及由履约成本所产生的任何利润)加上归属于出租人的未担保残值,记作租赁投资总额。租赁投资总额与租赁资产成本两个构成部分的现值合计数之间的差额,应记作实现的收益。将根据租赁内含利率计算的最低租赁付款额的现值记作销售价格。租赁资产的成本或账面金额(如果这两者不相同),加上初始直接费用,减去根据租赁内含利率计算的归属于出租方的未担保残值的现值后的余额,应借记当期费用。对于直接融资租赁,出租方应将最低租赁付款额(不包括诸如维修费、税金、出租方支付的保险费等履约成本以及由履约成本所产生的任何利润)加上归属于出租方的未担保残值记作租赁投资总额,租赁投资总额与租赁资产的成本或账面金额(如果这两者不相同)之间的差额应记作未实现收益。租赁投资净额等于租赁投资总额减去未实现收益。

② 初始直接费用

出租人为融资租赁而发生的初始直接费用,在会计上存在直接计入当期费用和在租赁期内进行分摊两种处理方法。IAS17 和 SSAP21 采用在租赁期内进行分摊,而 SFAS13 则采用直接计入当期费用。

③ 未实现收益的分配

IAS17、SSAP21、SFAS13 均强调融资收益分摊的结果应使租赁投资净额有一个固定的报酬率。这种方法实际上是指“实际利率法”,其目的是使得租赁各期能够获得稳定的投资报酬率。但各准则间还是有些区别,主要区别是, SFAS13 允许主体在确认融资收益时采用其他一些方法,而在 IAS17 和 SSAP21 中则没有规定。

④ 或有租金

或有租金是否发生、金额为多大,都具有不确定性。针对这一特点,IAS17、SFAS13 都规定在或有租金实际发生时将之确认为收益,是比较合理的,这也与承租人在或有租金发生时确认为费用相呼应。而 SSAP21 未对此作出明确的规定。

⑤ 融资租赁的披露

在所考察的各会计准则中,对融资租赁的信息披露方面在规定上不尽相同。

SSAP21 要求出租人对于融资租赁应披露以下信息:A. 资产负债表日融资租赁和租购合同的投资净额;B. 处理融资租赁所采用的会计政策;C. 融资租赁当期应收租金总额;D. 融资租赁资产的购买成本。

SFAS13 规定,出租人应对融资租赁作如下披露:A. 资产负债表日销售型租赁和直接融资租赁的租赁投资净额的构成;B. 资产负债表日后连续 5 个会计年度应收的未来最低租赁付款;C. 已确认为当期收益的或有租金总额。

(2) 出租人对经营租赁的会计处理

① 对经营租赁资产的处理

各会计准则均要求出租人将用作经营租赁的资产包括在资产负债表上的相关项目内。

② 租金收入的确认

各会计准则均要求出租人采用直线法将经营租赁的租金确认为租赁期内各个期间的收入,如果其他方法更合理,也可以采用其他方法。

③ 初始直接费用

IAS17 和 SSAP21 规定出租人在安排租赁时所发生的初始直接费用,可按系统合理的方法在租赁期内分摊。而 SFAS13 规定既可以用分摊的方式,也可以直接计作当期费用。

④ 租赁资产的折旧或摊销

各会计准则均将出租人的经营租赁资产作为固定资产,并按出租人对类似资产通常所采用的折旧政策计提折旧。

⑤ 经营租赁的披露

SSAP21 规定出租人应披露以下经营租赁信息:A. 经营租赁资产的原价及累计折旧总额;B. 处理经营租赁所采用的会计政策;C. 当期应收租金总额。

SFAS13 规定,出租人应对经营租赁作如下披露:A. 经营租赁资产成本和账面金额(如果这两者不相同),以及累计折旧总额;B. 资产负债表日不可撤销租赁的未来最低租赁付款额,以及资产负债表日后连续五个会计年度不可撤销租赁的未来最低租赁付款额;C. 已确认为当期收益的或有租金总额;D. 出租人租赁安排的一般说明。

6. 售后租回交易

(1) 售后租回交易的分类

各会计准则都是从承租人的角度,根据租赁业务的性质,将售后租回交易认定为融资租赁或经营租赁,而对出租人来讲,则并不把售后租回交易视为一项新的租赁业务,而是与通常的租赁业务一样,采用相应的租赁分类标准进行分类,因而不存在特殊性。

(2) 售后租回交易形成一项融资租赁情况下的会计处理

对于形成融资租赁的售后租回交易,各会计准则均规定将交易发生时的任何损益应予以递延并进行分摊(IAS17 只规定了收益的会计处理而没有规定损失的会计处理),但在分摊的基准及摊销期限上却存在差异: IAS17 要求在整个租赁期内摊销; SSAP21 要求在租赁期与资产的使用寿命两者孰短的期间内摊销; SFAS13 要求按租赁资产的摊销比例进行分摊。

(3) 售后租回交易形成一项经营租赁情况下的处理

对于形成经营租赁的售后租回交易,各会计准则均分为售价等于公允价值、售价高于公允价值 and 售价低于公允价值三种情况进行了会计处理,但在分摊的基准及摊销的期限上仍存在差异: IAS17 规定不可补偿的损失应在当期确认,可补偿的损失应予以递延并按租赁付款额的比例在预计的资产使用期限内摊销,售价高于公允价值的部分应予递延并

在预计的资产使用期限内摊销。SSAP21 规定不可补偿的损失在当期确认,可补偿的损失应予以递延并在租赁期的剩余期(或减收租金的期间,如果该期间较短的话)内摊销,售价高于公允价值的部分应予以递延并在租赁期的剩余期和直至下次重新核定租金(如存在的话)为止的期间两者较短的期间内摊销。SFAS13 规定销售损益均按租金的支付比例在预计的租赁资产使用期限内摊销。

(二) 我国租赁准则和 IAS17 的比较

我国租赁准则是在借鉴 IAS17 的基础上结合我国具体国情制定的,总体上与 IAS17 类似,内容包括准则的目的、范围、定义、经营租赁和融资租赁的分类、承租人、出租人分别融资租赁和经营租赁的会计处理和披露以及售后租回交易的会计处理和披露。但是,在一些细节上,又与 IAS17 不同,例如我国租赁准则一般采用账面价值,而 IAS17 采用公允价值,两者差异主要表现在以下几个方面:

1. 关于准则的范围

我国租赁准则明确规定不涉及土地使用权的租赁协议,而 IAS17 未明确规定并在准则中涉及土地和建筑物的租赁的会计处理。

2. 关于准则的定义

第一,我国租赁准则未对“租赁期开始日”、“初始直接费”、“公允价值”、“经济寿命”、“使用寿命”、“租赁投资总额”作出定义。第二,对于“租赁开始日”,我国是指起租日,在售后租回交易下指买主向卖主支付第一笔款项之日;IAS17 则指租赁协议日与租赁双方就主要条款做出承诺日两者中较早者,规定较为详细。第三,对于“最低租赁付款额”,我国指承租人应支付或可能被要求支付的各种款项(不包括或有租金和履约成本)加上由承租人或其关联方担保的资产余值,就承租人而言称为最低租赁付款额,就出租人而言,再加上独立于承租人和出租人但在财务上有能力担保的第三方担保的资产余值,称为最低租赁收款额,而 IAS17 都称作“最低租赁付款额”。第四,对于“未担保残值”,我国指租赁资产残值中扣除就出租人而言的担保残值后的资产残值,从计量上考虑;而 IAS17 指出租人无法保证其能否变现或只由出租人关联方担保的租赁资产残值,从实质上考虑。第五,对于“内含利率”,我国指最低租赁收款额的现值与未担保残值的现值之和等于租赁资产原账面价值的折现率,IAS17 指最低租赁付款额与未担保残值之和的现值总额等于租赁资产公允价值和出租人发生的初始直接费总额的折现率;我国强调账面价值,而 IAS17 注重公允价值,这在两准则的多处得到表现。

3. 关于经营租赁和融资租赁的分类

我国租赁准则第 7 段与 IAS17 一样也有五条判断标准,标准内容基本一致,只在第四条中,我国强调最低租赁付款额的现值几乎相当于租赁资产的原账面价值,而 IAS17 强调公允价值。另外,IAS17 涉及可归为融资租赁的其他情形,而我国没有;IAS17 包含土地和建筑物租赁类别的判断而我国不涉及土地使用权的租赁协议。

4. 关于承租人的会计处理

我国租赁准则根据 IAS17 的要求,也将融资租入资产确认为一项资产同时确认一项负债。所不同的是:第一,我国承租人在租赁开始日将租赁资产原账面价值与最低租赁付款额的现值两者中较低者作为租入资产的入账价值,确认一项资产,将最低租赁付款额作为长期应付款的入账价值,确认一项负债,并将两者的差额作为“未确认融资费用”;但是如果该项租赁资产占主体总额的比例不大,承租人可按最低租赁付款额记录租入资产和长期应付款,等额地确认一项资产和一项负债。而 IAS17 则是按租赁开始日租入资产公允价值与最低租赁付款额现值中较低者等额地确认一项资产和一项负债。第二,对于融资费用,我国采用待摊的方法,先在租赁开始日确认“未确认融资费用”,然后按实际利率法也可按直线法、年数总和法在租赁期分摊,作借“财务费用”、贷“未确认融资费用”的会计处理。而 IAS17 则在租赁付款时分别计入融资费用和减少尚未结算的负债,作借“融资费用”及“应付融资租赁款”、贷“现金”的会计处理,但是融资费用金额需与负债金额形成一个固定比例,不许随意分摊。第三,对于计算最低租赁付款额现值时的折现率,我国首选出租人租赁内含利率,其次是租赁合同规定的利率,最后才是同期银行贷款利率;而 IAS17 不涉及合同利率,未知内含利率时就以银行借款利率为折现率。第四,对于初始直接费用,我国在发生时确认为当期费用,而 IAS17 资本化,确认为租赁资产一部分。此外,有关融资租入固定资产折旧、或有租金的处理以及经营租入固定资产的处理,我国租赁准则与 IAS17 相同。

5. 关于出租人的会计处理

我国租赁准则与 IAS17 相比,第一,不涉及制造商或经销商出租人销售利润或损失的确认,因此不存在人为引用低利率的问题。第二,对于初始直接费用,为防止过去主体将其逐年分摊以调增利润的做法,我国只允许在发生当期确认为费用。第三,在租赁开始日,我国将最低租赁付款额作为应收融资租赁款的入账价值,同时记录未担保残值,将最低租赁收款额与未担保残值之和与其现值之和的差额记为未实现融资收益,作借记“应收融资租赁款”、“未担保残值”和贷记“未实现融资收益”、“固定资产”的会计处理;未实现融资收益在租赁期内按实际利率法(即净投资法),也可按直线法、年数总和法确认;对应收融资租赁款减未实现融资收益的差额部分合理计提坏账准备。IAS17 规定将租赁投资净额列为应收款,因为“租赁投资净额 = 最低租赁付款额(相当于中国最低租赁收款额) + 未担保残值 - 未实现融资收益”,“未实现融资收益 = 最低租赁付款额 + 未担保残值 - 最低租赁付款额和未担保残值的现值”,所以,“应收融资租赁款 = 最低租赁付款额的现值 + 属于出租人的未经担保残值的现值”,作借记“应收融资租赁款”、贷记“固定资产”的会计处理;收到租金时按应收融资租赁款余额的固定比率确认融资收益,同时减少本金,作借记“现金”、贷记“应收融资租赁款”、“租赁收益”的会计处理。第三,当预计未担保残值减少时,IAS17 只引起租赁投资净额的减少,确认为当期损失,作借记“财务费

用”、贷记“应收融资租赁款”的处理,而我国还将直接引起“未担保残值”余额的减少,作借记“递延收益——未实现融资收益”、贷记“未担保残值”的会计处理。此外,有关出租人融资租赁其他事项的处理以及经营租出固定资产的处理,我国租赁准则与 IAS17 相同,例如关于本期应收未收租金及其坏账准备的处理都体现了谨慎性原则。

6. 关于售后租回的会计处理

我国租赁准则规定售后租回交易,无论形成融资租赁还是经营租赁,售价与资产账面价值间的差额都应予以递延,以减少“售后租回”在改善经营业绩上的可用性。形成融资租赁,按该项租赁资产折旧进度进行分摊,作为折旧费用的调整,与 IAS17 一致,较为合理;形成经营租赁,IAS17 规定,如果售价低于公允价值,应立即确认利润或损失,但当损失能由低于市价的未来租赁付款额补偿时,则应将其递延,并按租赁付款比例分摊于预计的资产使用期限内;若售价高于公允价值,高出部分应予递延并在预计的资产使用期限内摊销。我国则规定售价与账面价值的差额应予递延,并在租赁期内按照租金支付比例分摊。然而出售资产形成的损益递延计入租赁期内各期损益的方法与经营租赁的租金分摊计入租赁期内的各个期间费用的方法是不一致的,可能会导致售后租回业务的卖主即承租人通过调节各期租金的支付比例,来达到操纵各期利润的目的。比如,如果售后租回业务的卖主即承租人故意大幅度抬高售价,同时又以高额的租金租回,并在当期支付全部租金的大部分,那么在出售资产当期,卖主即承租人即可形成巨额收益,承租人以将来各期高额费用和本期大量的现金流出为代价来达到巨额收益的目的。如果将收益在租赁期内按租金费用的比例加以分摊,则应更为合理和谨慎。

7. 关于租赁的披露

由于我国租赁准则与 IAS17 在一些会计处理上的不同规定及侧重点的不同,引起披露上的差异。

第一,对于承租人融资租赁的披露,我国需披露每类租入资产在资产负债表日的账面原值、累计折旧及账面净值,而 IAS17 只需披露净值。IAS17 对最低租赁付款额的现值比较关注,要求披露最低租赁付款额总额及现值,并按一年以内、一至五年、五年以上三个期间反映,同时需披露总额与现值间进行的调节;我国把最低租赁付款额总额与现值(账面金额)的差异列为“未确认融资费用”,所以只要披露“未确认融资费用”的余额变动即为总额与现值间进行的调节,因为我国以账面价值为基础一般不采用公允价值,不强调现值,所以规定只需披露资产负债表日后连续三个会计年度每年将支付的最低租赁付款额及以后年度将支付总额。由于我国对融资费用采用先确认后摊销的待摊方式,故还需披露分摊未确认融资费用所采用的方法。此外,我国租赁准则对不可撤销转租合约以及承租人重大租赁条款说明的披露未作规定。

第二,对于承租人经营租赁的披露,我国租赁准则只需披露资产负债表日后连续三个会计年度每年应支付的不可撤销经营租赁的最低租赁付款额及以后将支付的不可撤销经

营租赁的最低租赁付款额总额。

第三,对于出租人融资租赁的披露,由于我国对出租人融资租赁收益的确认采用先全额递延再分期摊销确认的方法,单独在“递延收益——未实现融资收益”中反映,其余余额的变动反映资产负债表日租赁投资总额与应收最低租赁收款的现值间进行的调节。因此只需披露资产负债表日后连续三年每年将收到的最低租赁收款额及以后年度将收到的最低租赁收款额总额,未实现融资收益的余额及分摊未实现融资收益的方法。IAS17对融资租赁收益的确认采用收到租金当期按一定比例确认的方法,所以只能通过披露租赁投资总额与应收最低租赁付款的现值间的调节额来反映本期确认的收益;对于未实现融资收益则须单独披露。此外,我国租赁准则对不可收回应收最低租赁付款额的累计准备、或有租金及出租人重大条款的说明的披露未做规定。

第四,对于出租人经营租赁的披露,我国租赁准则规定只需披露资产负债表日每类租出资产的账面价值。

总之,我国对于租赁的披露要求不及IAS17高,未涉及或有租金及重大租赁条款的一般说明的披露,也未涉及融资租赁中有关现值的披露。

(三) 结论与思考

由于国际会计准则委员会中,美英等国家的委员占有较大比例,且处于强势地位,因此,IAS17十分靠近美英的会计准则,国际会计准则委员会1982年发布的IAS17与美国财务会计准则委员会1976年颁布的SFAS13几乎如出一辙,改进后的IAS17更加趋向于SFAS13。

我国在制定会计准则时力求与国际接轨,从我国租赁准则与IAS17具体内容的比较看,两个准则在实质上已基本一致。但是,目前我国的会计水平毕竟还不能与美英等国同日而语,我国会计从业人员业务素质较低,缺乏必要的职业判断,我国会计的执法环境、相关配套措施不够完善,因此,我国的准则与国际会计准则相比,在形式上还存在差异,从我国租赁准则与IAS17的比较可见,我国准则具有较多的硬性规定,灵活性不如国际会计准则强,对公允价值的应用也不够重视。

(骆铭民 撰稿)

主要参考文献

1. David Cairns, Applying International Accounting Standards(Third Edition)(Great Britain:Tolley Lexis Nexis 2003).
2. Financial Reporting Group of Ernst & Young, IAS/UK GAAP Comparison (United Kingdom:Ernst & Young 2001).

3. Financial Reporting Group of Ernst & Young LLP ,IAS/US GAAP Comparison(United Kingdom Ernst & Young LLP 2002).
4. IASB ,International Financial Reporting Standards(Including Abbreviated Versions of IAS 1 to IAS 41)(London IASCF 2003).
5. 国际会计准则委员会制定、财政部会计准则委员会译 :《国际会计准则 2002》,中国财政经济出版社 2003 年版。
6. 王世定、李海军主译 :《美国财务会计准则(第 1 ~ 137 号)》,经济科学出版社 2002 年版。
7. 汪祥耀等著 :《英国会计准则研究与比较》,立信会计出版社 2002 年版。
8. 汪祥耀、邓川等著 :《澳大利亚会计准则及其国际趋同战略研究》,立信会计出版社 2005 年版。
9. 财政部 :《企业会计准则 2001》,经济科学出版社 2001 年版。

IAS18 收入

一、准则概况

（一）背景与历史

在“编报财务报表的框架”中,收益被定义为会计期间内经济利益的增加,其形式表现为由资产流入、资产增值或是负债减少而引起的权益增加,但不包括与权益参与者出资有关的权益增加。收益包括收入和利得。收入是指企业在正常经营活动中所产生的收益,它有多种来源,包括销售收入、服务费、利息、股利和特许使用费等。如何对收入的确认进行规范,这是会计准则制定机构必须认真考虑的问题。国际会计准则委员会曾于1982年12月发布了国际会计准则第18号(IAS18)“收入的确认”,并于1993年12月加以修订,改名为“收入”,修订后的IAS18于1995年1月1日开始生效。1998年,由于IAS39“金融工具:确认和计量”的发布,对IAS18第11段进行了修订。1999年5月,IAS10“资产负债表日后事项”的修订,相应地对IAS18第36段进行了修订。2001年1月,IAS41“农业”发布后又修订了IAS18第6段。另外,有两项常设解释委员会解释公告与IAS18有关:SIC27“评价涉及租赁法律形式的交易的实质”和SIC31“收入:涉及广告服务的易货交易”。

（二）制定目的

IAS18的制定就是为规范一定类型交易和事项所形成的收入的会计处理。在收入会计处理中,主要问题是决定何时确认收入。在未来经济利益很可能流入企业且这些利益可以可靠地计量时,才对收入加以确认。IAS18明确了无论何种情况,只要这些标准被满足,收入就可以被确认。IAS18还提供了关于应用这些标准的实务指南。

（三）规范内容和适用范围

IAS18第1~6段规定了收入的范围。IAS18仅适用于对销售商品、提供劳务、提供他人使用本企业资产所产生的利息、特许使用费和股利收入的会计处理。IAS18不涉及与建造合同直接相关劳务合同收入的确认,也不涉及以下方式产生的收入:① 租赁协议;② 按权益法核算的投资所产生的股利;③ 保险公司的保险合同;④ 金融资产和金融负债公允价值的变动或其处置;⑤ 其他流动资产价值的变动;⑥ 与农业活动相关的生物资产的初始确认及其公允价值的变动;⑦ 农产品的初始确认;⑧ 矿产的开采。

（四）其他国家相关准则的颁布

美国财务会计准则委员会并未制定独立的收入准则,但在其财务会计概念公告第3

号及此后取代第3号的第6号概念公告中,对收入的概念、范畴作了明确规定。在财务会计概念公告第5号中,美国财务会计准则委员会规定了收入确认的原则、条件及时点。同时,在美国公认会计原则中,还有许多文告(Pronouncements)都涉及特定种类交易或特定行业收入的确认问题。此外,美国证券交易委员会发布的“员工会计公告”(Staff Accounting Bulletin)第101号(SAB101)“财务报表中的收入确认”,将它对收入确认的意见纳入了规定中。

英国现今也没有专门的收入准则,只是在财务报告原则公告中有“利得”这样一个要素,包含了我们所说的收入和其他利得在其中。

我国在收入准则出台以前,主要由行业会计制度规范企业经营收入的确认和计量。而行业制度相对注重经济业务的形式而非实质的收入确认原则,在市场经济的进一步发展中越来越不适应。1993年初,财政部决定立项制定收入会计准则,并相应成立项目组,着手研究制定相关准则,于1995年10月完成征求意见稿。经过充分调查研究和多次修改,《企业会计准则——收入》在1998年6月制定完成并对外公布,自1999年1月1日起暂在上市公司施行。

二、准则基本内容

IAS18正文主要由收入的定义、计量、确认和披露四部分所组成,下面分别予以说明。

(一) 关键词定义

IAS18中涉及两个关键词,分别是:

(1) 收入(Revenue),是指企业在正常经营活动中形成的、导致本期内权益增加的经济利益的总流入,但不包括与权益参与者出资有关的权益增加。

(2) 公允价值(Fair Value),指在公平交易中熟悉情况的当事人自愿据以进行资产交换或负债清偿的金额。

IAS18认为,收入只包括企业本身收到的和应收的经济利益的总流入。代第三方收取的销售税、产品税和营业税以及增值税之类的金额不是所引起的经济利益,虽流入企业但不增加企业的权益,因此不包括在收入之内。类似地,在代理关系中,经济利益的流入总额包括代委托人收取的款项,这部分流入并不引起企业权益的增加,因此代委托人收取的款项也不是收入,收入只限于佣金的金额。

(二) 收入的计量

IAS18第9~12段规定了收入的计量。第一,收入应以已收或应收的对价(Considerations)的公允价值进行计量。交易所产生的收入额通常由企业或资产的购买方或使用方所达成的协议来决定,并考虑了企业允诺的商业折扣和数量折扣进行计量的。第二,当现金或现金等价物的流入被延迟时,该对价的公允价值将低于已收或应收的现金的名义金额。例如,企业在销售商品时可能向买方提供无息信贷,或从买方手中接受利率低于市场

利率水平的应收票据作为对价。一旦上述安排实际上构成一项融资交易时,该对价的公允价值应通过对所有的未来收入采用设定的贴现率进行贴现后来确定。该设定贴现率可以根据下列任何一种方式确定:① 具有类似信用等级公司发行类似票据所采用的通行利率;② 将票据的名义金额贴现为商品或劳务的现行的现金销售价格所采用的贴现率。该对价的公允价值与名义金额之间的差额,应确认为利息收入。第三,有关非货币性交易,交换或互换具有类似性质和价值的商品或劳务时,不能视为产生收入的交易。只有当销售商品或提供劳务换取了不同的商品或劳务时,该交换才可认定为产生收入的交易。收入应按收到的商品或劳务的公允价值进行计量,并根据所转移的现金或现金等价物的金额进行调整。当收到的商品或劳务的公允价值不能可靠地予以计量时,收入就按所提供商品或劳务的公允价值进行计量,并根据所转移的现金或现金等价物的金额进行调整。

IAS18 第 13 段认为,本准则中的确认标准,通常可以单独地运用于各项交易。但在某些情况下,为了反映交易的实质,有必要运用该标准确认单项交易中的可分割部分。例如,当一个产品的售价中包括了一项可分割的售后服务金额,该金额应作递延处理,并在服务实际提供的期间再确认为收入。相反地,当两项或两项以上的交易互相联系紧密,以致不整体考虑这一系列交易便无法理解其商业效果时,确认标准就应同时运用于上述两项或两项以上的交易。例如,企业可能在出售商品的同时,单独约定日后回购该商品,因此,上述交易的实质效果将被否定。在此情况下,这两项交易应合并处理。

(三) 收入的确认

1. 商品销售收入的确认

IAS18 第 14 ~ 19 段规定了商品销售收入的确认标准:

第一,企业已将与商品所有权有关的主要风险和报酬转移给买方。如果企业保留了与所有权有关的主要风险,该交易就不是一项销售,因此,收入也不能予以确认。例如:① 企业保留了对正常保修条款没有包括的不满意产品或劳务进行补偿的义务;② 从一项特定的销售中获取的收入将必然地取决于买方从该商品的销售中所获得的收入;③ 发运货物有待安装,并且该安装是企业尚未执行完毕的合同中的重要组成部分;④ 买方有权根据销售合同规定的理由退货,并且企业无法确定发生退货的可能性。而如果企业仅仅保留与所有权有关的一项不重要的风险,该交易即构成一项销售,其收入即可予以确认。例如,卖方仅仅是为了确保收到货款而保留了商品的所有权。在这种情况下,如果企业已将与所有权有关的主要风险和报酬转移,该交易便构成一项销售,其收入也应予以确认。又如,在零售交易中卖方承诺顾客如果不满意可以退货,这也是一个企业保留与所有权有关的不重要风险的例子。在这种情况下,只要卖方能够可靠地预计未来的退货量,并根据历史经验和其他相关因素为退货损失确认一项负债,便可以确认该销售的收入。

第二,企业既没有保留与所有权相联系的继续管理权,也没有对已售出商品实施实际的控制。

第三,收入的金额能够可靠地予以计量。

第四,与该交易有关的经济利益很可能流入企业。收入仅在与交易有关的经济利益很可能将流入企业时,方可予以确认。在某些情况下,一直要到收到了对价或消除了不确定性,经济利益才有可能进入企业。例如,可能无法确定外国政府当局是否会允许将在外国销售的款项汇回本国。一旦获准,这种不确定性即可得到消除,收入也就可以确认。但是,一旦已包括在收入中的一项金额能否收到变得不确定,这项无法收到的或很可能无法补偿的金额应确认为一项费用,而不是作为对原已确认的收入的一项调整。

第五,与该交易有关的已发生或将要发生的费用能够可靠地予以计量。与同一交易或其他事项有关的收入和费用应同时加以确认。该过程通常被称为收入与费用的配比。当确认收入的其他条件已经满足时,对包括在货物发运后发生的保修费和其他费用在内的费用,通常可以可靠地予以计量。但是当这些费用无法可靠地予以计量时,收入也不能予以确认。在此情况下,因销售商品而已经收到的任何对价均应作为负债予以确认。

以上五条标准必须同时满足方可确认收入。

2. 提供劳务收入的确认

IAS18 第 20 ~ 28 段规定了提供劳务收入的确认标准:

第一,当涉及提供劳务的交易所的结果能够可靠地予以预计时,与此项交易有关的收入才能根据资产负债表日该交易完成的程度予以确认。当以下条件均能满足时,交易所的结果就能够可靠地预计:① 收入的金额能够可靠地予以计量;② 与该交易有关的经济利益很可能流入企业;③ 在资产负债表日该交易完成的程度能够可靠地予以计量;④ 交易过程中已发生的费用和完成交易所需的费用能够可靠地予以计量。企业一旦就各方对于劳务的提供和获取具有强制执行权、交换的对价以及结算的方式和条件与交易的另一方达成一致意见,通常便能够做出可靠的预计。根据交易的完成程度确认收入的方法通常称为完成百分比法。根据这种方法,应将收入在提供劳务的会计期间予以确认。以这种基础来确认收入,能够提供反映会计期间内劳务活动及其成果的有用信息。交易的完成程度可以用多种方法加以确定,企业应采用能够可靠计量所完成的劳务的方法。根据交易的性质,这些方法可能包括:① 完工工作测量法;② 迄今已完工劳务占全部应提供劳务的百分比法;③ 迄今已发生成本占预计交易总成本的百分比法。只有反映迄今已完工劳务的成本才可计算在迄今已发生成本内。只有反映迄今已完工或将要提供的劳务的成本才可计算在预计交易总成本内。从顾客处收取的进度付款和预付款通常并不反映已完工的劳务量。

第二,在实务中,如特定期间内劳务完成的作业项数不确定,则应采用直线法在此特定期间内确认收入,除非有证据表明其他方法能更好地反映完成程度。如果某种特别的作业比其他任何作业更为重要,应推迟到该重要作业完成后才确认收入。收入仅在与交

易有关的经济利益很可能流入企业时才予以确认。但是,一旦已被确认的收入中的一项金额能否收到变得不确定,该项无法收到的或很可能无法得到补偿的金额应确认为一项费用,而不是作为对原已确认的收入的一项调整。收入的确认仅限于已经确认能够得到补偿的费用数额。

第三,在交易的初期,通常无法可靠地预计交易的结果。然而,企业很可能对已发生的交易费用能够得到补偿。因此,收入的确认仅限于已发生并预计能够得到补偿的费用。如果交易的结果不能够可靠地予以预计,则不能确认利润。一旦导致合同结果难以可靠预计的不确定性消失,则可对收入进行确认。

3. 利息、使用费和股利收入的确认

IAS18 第 29 段规定了他人使用本企业资产所产生利息、特许使用费和股利的条件,必须同时满足:①与交易有关的经济利益很可能流入企业;②收入的金额能够可靠地予以计量。收入仅在与交易有关的经济利益很可能流入企业时,方可予以确认。然而,一旦已包括在收入中的一项金额能否收到变得不确定时,无法收到的或很可能无法得到补偿的金额应确认为一项费用,而不是作为原已确认的收入的一项调整。当条件满足后,IAS18 第 30 段规定:利息收入应以时间为基础,考虑资产的实际收益率,按比例加以确认;使用费收入应以应计制为基础,根据有关协议的性质加以确认;股利收入应以股东收取款项的权利为基础加以确认。此外,IAS18 第 32 段规定,当支付的利息已在收购一项产生利息的投资前按应计制入账时,对以后收到的利息应在购置投资项目的前后期间进行分配,其中只有分配给购置后的部分才能确认为收入。如宣告发放的权益性证券的股利来源于购置前的净收益,则该股利应从证券成本中扣除。如该分配未经仲裁难以作出,只要该股利明显是权益性证券部分成本的补偿,就应确认为收入。IAS18 第 33 段规定,使用费应按应计制根据有关协议的条款予以记账,并通常按这一基础予以确认,除非根据协议的规定,按其他有规则的恰当基础予以确认将更为合理。

(四) 披露

IAS18 第 35 段规定企业应披露:

(1) 确认收入所采用的会计政策,其中包括确定提供劳务的交易的完成程度所采用的方法;

(2) 在本期确认的包括以下收入项目在内的各类重大收入的金额:①销售商品、②提供劳务、③利息、④使用费、⑤股利;

(3) 包括在各类重大收入项目中的由商品或劳务的交换所产生的收入金额。

此外,IAS18 第 36 段规定,企业应根据国际会计准则第 37 号“准备、或有负债和或有资产”,披露或有负债和或有资产。或有负债和或有资产可能由诸如保修费用、索赔、罚款及其他可能的损失所致。

4. 不动产销售

对于不动产销售方面收入的确认,IAS18 和 FAS66“不动产销售的会计处理”都要求不动产所有权上的风险和报酬转移给购买方,同时卖方对不动产不再施加重大的持续影响。在决定销售是否发生时,还得考虑买方付款的方式。但是在具体的运用中,遵照国际会计准则和美国公认会计原则会产生不同的处理。这是因为国际会计准则更多的基于原则(Principles)而非规则(Rules),在 IAS18 附录中只有一个不动产销售的例子,该例子讨论了当卖方对不动产保持某种程度的持续影响,或者未能从承诺完成付款义务的买方收到足够款项时的可能会计处理。不是给出详细具体的规则,而是依赖于原则的运用来决定特定会计处理是否合适,这就是国际会计准则制定的思路。而 FAS66 是特别针对不动产销售制定的详细准则,它规定了确认收入的七种不同方法和在不同情况下确定这七种方法哪一种更合适的一系列复杂的决策模式,由此可看出美国会计准则的制定是规则多于原则。因此可能出现一项交易按国际会计准则确认销售,但按美国会计准则却是另外的处理。

(二) IAS18 与我国收入准则的比较

1. 关于收入的确认标准

我国收入准则对收入的确认,与 IAS18 一样,都分为销售商品、提供劳务和他人使用本企业资产三方面,确认标准也大体相同。

第一,关于商品销售收入的确认。我国收入准则规定,销售商品的收入,应在下列条件均能满足时予以确认:① 企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方;② 企业既没有保留与所有权相联系的继续管理权,也没有对已售出的商品实施控制;③ 与交易相关的经济利益能够流入企业;④ 相关的收入和成本能够可靠的计量。而 IAS18 对于商品销售收入的确认是五条标准,其中第 1、2、4 条与我国的第 1、2、3 条一致,第 3、5 条分别收入与成本列示,我国则将两条并为一条即第 4 条,因而比较简练。

第二,关于提供劳务的确认。我国收入准则规定,当以下条件均能满足时,提供劳务收入应予确认:① 劳务总收入和总成本能够可靠地计量;② 与交易相关的经济利益能够流入企业;③ 劳务的完成程度能可靠的确认。而 IAS18 提供劳务收入的确认的标准是四条,两者的第 2、3 条是一样的,IAS18 的第 1、4 条分别收入与成本列示,我国则将两条并为一条即第 1 条,因而比较简练。

第三,关于他人使用本企业资产。IAS18 称为利息使用费和股利使用费的确认。我国因专设投资准则,收入准则不涉及投资收入,只涉及利息和使用费收入。我国收入准则第 15 条规定:“利息和使用费收入应在以下条件均能满足时按第 16 条规定的方法分别予以确定:① 与交易相关的经济利益能够流入企业;② 收入的金额能够可靠的计量”。第 16 条规定:“利息和使用费收入应按下列方法分别确定:① 利息收入应按他人使用本企业现金的时间和适用利率计算确定;② 使用费收入应按有关合同或协议规定的收费、时间和方法计算确定。”IAS18 第 28、29 段的内容与上述基本一致。

由上可见,收入的确认标准,我国收入准则与 IAS18 基本一样,在表述上,有的地方略微简洁一些。

2. 关于收入的计量

我国收入准则规定收入计量的原则是:① 对于销售商品形成的收入,应按企业与购货方签订的合同或协议金额或双方接受的金额确定;② 提供劳务形成的收入,应按企业与接受劳务方签订的合同或协议的金额确定;③ 利息收入应按他人使用本企业现金的时间和利率计算确定,使用费则应按有关合同或协议规定的收费时间和方法计算确定。而 IAS18 规定收入计量的一般原则,即收入应以其已收或应收的对价的公允价值进行计量。至于具体到销售商品收入、提供劳务收入等如何计量,并没有给出详细而明确的指南。此外,IAS18 还就同类交换和不同类交换进行了区分,也就是说 IAS18 中包括有非货币交易,而我国却是单独设置《企业会计准则——非货币性交易》来进行规范。

(骆铭民 余薇 撰稿)

主要参考文献

1. David Cairns, Applying International Accounting Standards (Third Edition) (Great Britain :Tolley Lexis Nexis 2003).
2. Financial Reporting Group of Ernst & Young, IAS/UK GAAP Comparison (United Kingdom :Ernst & Young 2001).
3. Financial Reporting Group of Ernst & Young LLP, IAS/US GAAP Comparison (United Kingdom :Ernst & Young LLP 2002).
4. IASB, International Financial Reporting Standards (Including Abbreviated Versions of IAS1 to IAS41) (London :IASCF 2003).
5. 国际会计准则委员会制定、财政部会计准则委员会译:《国际会计准则 2002》,中国财政经济出版社 2003 年版。
6. 王世定、李海军主译:《美国财务会计准则(第 1 ~ 137 号)》,经济科学出版社 2002 年版。
7. 汪祥耀等著:《英国会计准则研究与比较》,立信会计出版社 2002 年版。
8. 财政部:《企业会计准则 2001》,经济科学出版社 2001 年版。

IAS19 雇 员 福 利

一、准则概况

(一) 背景与历史

面对人口老龄化带来的一系列社会问题,世界各国一直在努力寻求解决的途径,至今已形成了各具特色的养老保险制度。为协调各国的养老金会计,国际会计准则委员会(IASC)于1983年1月发布了国际会计准则第19号(“IAS19”)“雇主财务报表中退休福利的会计”(Accounting for Retirement Benefits in the Financial Statements of Employers),要求在雇员提供服务时就把退休福利成本确认为费用。该准则在处理精算利得和损失、确定设定福利计划成本等方面有一定的灵活性,例如,在确定设定福利计划成本时,既可采用应计福利法,也可采用预期福利法。

由于各国发布的养老金准则之间存在一定的冲突,1985年,IASC与加拿大、英国和美国等国家联合成立了一个工作小组,以期缓和各国在养老金准则方面的冲突,并致力于长期的进一步协调。该工作小组虽然没能达到预期目的,但是却为有关团体之间交换意见提供了机会。1993年11月,IASC批准了新的国际会计准则第19号“退休福利成本”(Retirement Cost),拟适用于自1995年1月1日或以后开始的会计期间的财务报表。但在其实施之前,IASC理事会对其进行了全面复核,认为它存在以下主要问题:①着眼于收益表,对退休福利成本在资产负债表上的处理很少提供指导;②会产生不符合资产和负债定义的资产负债表项目;③没能恰当地处理特定类型的退休福利计划,尤其是终止保障计划和多雇主混合型计划;④对除退休福利外的雇员福利很少提供指导。1995年8月,IASC发布了“退休福利和其他雇员福利成本问题白皮书”(Retirement Benefit and Other Employee Benefit Costs),列举了需考虑的20个基本问题和99个分问题。1998年2月,IASC正式发布了经过修订的国际会计准则第19号“雇员福利”(Employee Benefits),将所有雇员福利的会计处理统一于其中,并规定适用于自1999年1月1日或以后开始的会计期间的财务报表。

2000年10月,IASC再次对国际会计准则第19号“雇员福利”(Employee Benefits)作出修订,将计划资产的定义扩展到包括某些满足于其他计划资产相同条件的保险单,并介绍了补偿的确认、计量和披露要求,该变动适用于自2001年1月1日或以后开始的会计期间。

2002 年 5 月,国际会计准则理事会(IASB)对国际会计准则第 19 号重新作出修订,以处理递延确认精算利得和损失、资产上限测试的互相影响,该项修订对 2002 年 5 月 31 日或以后结束的会计期间生效。

2002 年 6 月,IASB 同意将雇员福利列为集中议题项目,进入其议事日程。该项目的目的并不在于对雇员福利会计的所有方面作出考虑,而是要在各国现行准则的基础上在某些特定方面对 IAS19 加以改进。该计划的范围包括以下问题:① 精算利得和损失的确认;② 资产上限;③ 若有的话,资产上限对收益因素的影响;④ 资产的预期回报;⑤ 对设定福利计划、设定提存计划和计划资产的定义;⑥ 成本在各会计期间的分配;⑦ 计划资产和计划负债在资产负债表上的净额列示;⑧ 与计划资产有关的追加披露;⑨ 考察美国财务会计准则公告第 106 号、第 112 号,以决定是否在 IAS19 中提供上述美国准则中的追加指导;⑩ 对因立即确认精算利得和损失而可能产生的问题起到缓和的作用。

2003 年 2 月,IASB 对是否把该项目扩展为一个有关雇员福利的综合项目作了讨论,讨论结果认为在目前情况下这样的项目过于庞大,应在以后再考虑制定这样一个项目,且最好能与其他准则制订者共同完成该项目。讨论后,IASB 还同意不在现行项目中包括计划负债的计量是应基于预计最终工资还是现行工资的问题。

2004 年 2 月和 12 月,IASB 又分别两次对 IAS19 加以修订,并发布了经过修订后的国际会计准则第 19 号“雇员福利”。

(二) 制定目的

制订 IAS19 的目的在于规范雇员福利的会计处理和披露。准则要求主体:

- (1) 在雇员提供了服务以换取将来支付的雇员福利时,确认一项负债;
- (2) 在主体消耗了雇员为换取福利而提供的服务所产生的经济利益时,确认一项费用。

(三) 规范内容和适用范围

IAS19 适用于雇主对雇员福利的会计核算,不涉及雇员福利计划的报告。它适用于各种雇员福利,包括根据以下各项提供的福利:

- (1) 根据主体与雇员个人、雇员团体或他们的代表所签订的正式计划或其他正式协议;
- (2) 根据法律要求或通过行业安排,主体需要向全国、州、行业或其他多雇主计划注入资金;
- (3) 由于非正式的惯例所导致的推定义务。

(四) 其他国家相关准则的颁布

美国在养老金制度方面起步较晚,直到 1935 年才实行联邦社会保险法,但发展步子很快。1948 年,美国会计程序委员会(CAP)发布了第一个养老金会计准则——第 36 号会计研究公报(ARB36)。1956 年,CAP 又发布了 ARB47,第一次将养老金负债的概念引

入准则。1966 年,美国会计原则委员会(APB)发布了第 8 号意见书(APB8),建议采用一种可接受的保险统计方法(精算法)来计算当期的养老金费用。1980 年,美国财务会计准则委员会(FASB)颁布了美国财务会计准则公告第 35 号(FAS35)“设定受益养老金计划的会计处理和报告”,以后又陆续颁布了 FAS36“养老金信息的披露(对 APB 意见书第 8 号的修正)”,FAS59“对州及地方政府养老金计划的某些会计处理要求生效日期的递延(对 FASB 准则第 35 号的修正)”,FAS74“支付给职工的专项终职福利的会计处理”,FAS75“对州及地方政府养老金计划的某些会计处理要求生效日期的递延(对 FASB 准则第 35 号的修正)”,FAS81“退休后健康保健和人寿保险福利的披露”,FAS87“雇主对养老金的会计处理”,FAS88“雇主对设定受益养老金计划的结算、削减和终止福利的会计处理”,FAS106“雇主对养老金以外的退休后福利的会计处理”,FAS110“设定受益养老金计划对投资合同的报告”,FAS112“雇主对离职金的会计处理”和 FAS132“雇主对养老金和其他退休后福利的披露”等 10 多项有关养老金的会计规范。

英国的养老金制度颇具特色,深受资本主义国家推崇。目前规范英国养老金会计处理的最新准则是英国财务报告准则第 17 号(FRS17)“退休福利”,该项财务报告准则的全部要求对在 2003 年 6 月 22 日或以后结束的会计期间的财务报表生效。在 FRS17 颁布以前,规范英国养老金会计处理的是 1988 年颁布的标准会计实务公告第 24 号(SSAP24)“养老金成本的会计处理”。

二、准则基本内容

(一) 关键词定义

IAS19 对以下关键词下了定义:

(1) 精算利得和损失(Actuarial Gains and Losses),包括:① 经验性调整(以前精算假设与实际发生情况之间差别的影响);② 精算假设变化的影响。

(2) 长期雇员福利基金持有的资产(Assets Held by a Long-term Employee Benefit Fund),指下述资产(主体发行的不可转让金融工具除外):① 独立于主体并由某一主体(某一基金)所持有的、仅为支付或注资雇员福利而存在的资产;② 仅用于支付或注资雇员福利、不能用于支付主体自身的债权人(即便是在破产时),并且不能返还给主体的资产,除非(I)基金的剩余资产足以支付与计划或主体相关的雇员福利负债;(II)返还给主体以补偿其早已支付的雇员福利。

(3) 当期服务成本(Current Service Cost),指因雇员当期服务而导致的设定福利义务现值的增加额。

(4) 设定福利计划(Defined Benefit Plans),指除设定提存计划以外的离职后福利计划。

(5) 设定提存计划(Defined Contribution Plans),指如下的雇员福利计划:根据这种计

划,主体向某一独立主体(一项基金)支付固定提存金,如果该基金不能拥有足够资产以支付与当期和以前期间雇员服务相关的所有雇员福利,主体不再负有进一步支付提存金的法定义务或推定义务。

(6) 雇员福利(Employee Benefits),指主体为换取雇员的服务而给予的各种形式的报酬。

(7) 公允价值(Fair Value),指熟知情况的双方在公平交易中自愿交换资产或清偿负债的金额。

(8) 利息成本(Interest Cost),指因距离结算更近了一个期间而在某一期间产生的设定福利义务现值的增加额。

(9) 多雇主计划(Multi-employer Plans),指满足以下条件的设定提存计划(国家计划除外)或设定福利计划(国家计划除外):① 由非共同控制的不同主体提存的资产的集合;② 运用这些资产为一个以上主体的雇员提供福利,并且提存和福利水平的确定不以辩明雇佣企业为基础。

(10) 其他长期雇员福利(Other Long-term Employee Benefits),指在雇员提供相关服务的期末以后12个月内不全部支付的雇员福利(退休后福利和辞退福利除外)。

(11) 过去服务成本(Past Service Cost),指在当期引入退休后福利计划或其他长期雇员福利,或变更退休后福利或其他长期雇员福利,而导致的雇员前期服务的设定福利义务现值的增加额。过去服务成本可以是正的(引入或提高福利),也可以是负的(降低现有福利)。

(12) 计划资产(Plan Assets),包括:(1) 长期雇员福利基金持有的资产;(2) 符合条件的保险单。

(13) 退休后福利计划(Post-employment Benefit Plans),指主体据以为一个或更多的雇员提供退休后福利的正式或非正式安排。

(14) 退休后福利(Post-employment Benefits),指雇佣结束后应付的雇员福利(辞退福利除外)。

(15) 设定福利义务的现值(Present Value of a Defined Benefit Obligation),指在不扣除任何计划资产的情况下,由于当期和以前期间雇员服务产生的需在将来支付的预期款项的现值。

(16) 符合条件的保险单(Qualifying Insurance Policy),指除主体的关联方(有关定义见AASB124“关联方披露”)以外的保险公司发行的保险单,如果保险单的收入:① 只能用于设定福利计划下的支付或雇员福利的注资;② 不能支付给主体的债权人(即便在破产时),也不能支付给主体,除非满足以下两个条件中的一个:(I) 该收入代表盈余资产,就保险单而言,该盈余资产无需用于支付所有相关的雇员福利义务;(II) 该收入返还给主体以补偿其早已支付的雇员福利。

(17) 计划资产的回报(Return on Plan Assets) ,指计划资产产生的利息、股利和其他收入 ,以及计划资产的已实现和未实现利得或损失 ,减去管理该计划的成本及计划本身的应付税款。

(18) 短期雇员福利(Short-term Employee Benefits) ,指在雇员提供相关服务的期末以后 12 个月内应全部支付的雇员福利(辞退福利除外)。

(19) 辞退福利(Termination Benefits) ,指由以下原因之一引起的应付雇员福利 :① 主体决定在正常退休日期之前终止对雇员的雇佣 ;② 雇员决定自愿接受精简以换取福利。

(20) 既得雇员福利(Vested Employee Benefits) ,指不以未来的雇佣为条件的雇员福利。雇员福利(Employee Benefits) ,指主体为换取雇员的服务而给予的各种形式的报酬。

(二) 短期雇员福利

IAS19 对各种短期雇员福利、短期带薪缺勤、利润分享与奖金计划、非货币性短期雇员福利作了规范。它要求主体把为获得雇员的服务而预期支付的短期雇员福利的非折现金额确认为负债和费用。

(三) 离职后福利

IAS19 将退休后福利计划分为设定提存计划和设定福利计划 ,并对多雇主计划、国家计划和已保险福利的处理方法作了规范。

在设定提存计划下 ,当雇员在一个期间为主体提供了服务时 ,主体应把为换取该服务而应付给设定提存计划的提存金确认为负债和费用。若支付给设定提存计划的提存金在雇员提供相关服务的会计期末以后的 12 个月内不全部到期 ,应对其进行折现。主体应披露设定提存计划确认的费用金额。

在设定福利计划下 ,会计处理比较复杂 ,IAS19 的主要要求如下 :

1. 在资产负债表上的确认和计量

在资产负债表上确认的设定福利负债金额应是以下项目金额的总计净额 :① 资产负债表日设定福利义务的现值 ;② 加上未确认的精算利得(减去精算损失) ;③ 减去尚未确认的任何过去服务成本 ;④ 减去用于直接履行义务的计划资产(如果有的话)在资产负债表日的公允价值。

在确定设定福利义务时 ,应考虑由主体承担并作为现有设定福利义务条款组成部分的未来税款。但设定福利计划代表计划成员支付的不由主体承担的应付税款 ,不应计算在内。设定福利计划应付的现行或递延税款 ,应从计划资产中扣除。

以上确定的金额可能是负的(一项资产) ,主体对产生的资产应按下述两项中的较低者计量 :① 按前述规定确定的总计净额 ;② 以下两项的总计净额 : (I) 所有未确认的过去服务成本 ; (II) 以从该计划返还资金形式或是以减少对该计划的未来提存金形式得到的经济利益的现值。

2. 在收益表上的确认和计量

在收益表上,主体应将以下金额的总计净额确认为一项费用或收益:① 当期服务成本;② 利息费用;③ 计划资产及补偿权的预期回报;④ 精算利得和损失;⑤ 过去服务成本;⑥ 任何缩减或结算的影响。

3. 设定福利义务的现值和当期服务成本的确认和计量

(1) 精算估计方法。关于精算估计方法,IAS19 要求采用预期累积福利单位法。主体应运用预期累积福利单位法计量其设定福利义务和相关的当期及过去服务成本的现值。

(2) 将福利归属于服务期间。根据 IAS19 的要求,在确定设定福利义务的现值和有关的当期服务成本时,主体应根据计划的福利公式将福利分配给相应的服务期间。

(3) 精算假设。精算假设应当客观公正并相互兼容。财务假设应基于资产负债表日对履行义务期间的市场预期。

折现率应参考资产负债表日高质量公司债券的市场收益率确定。

(4) 精算利得和损失。IAS19 要求将精算利得和损失采用走廊法(Corridor Approach)处理,如果上一报告期末累积未确认精算利得和损失净额超过以下两者中的较大者,主体应将部分精算利得和损失确认为收益或费用:① 该日期设定受益义务现值的 10%(在抵扣计划资产前);② 该日期任何计划资产公允价值的 10%。在应用上述方法时,每一设定福利计划应单独运用。

IAS19 也允许主体在精算利得和损失发生的期间,在权益变动表中对它们进行全额确认。

(5) 过去服务成本。在计量设定福利负债时,主体应采用直线法按福利成为既得以前的平均期间将过去服务成本确认为费用。如果在引入或改变设定福利计划后,福利立即成为既得,主体应立即确认过去服务成本。

4. 计划资产的确认和计量

(1) 计划资产的公允价值。计划资产的公允价值应在确认资产负债表上设定福利负债的金额时予以扣除。计划资产不包括主体应付但未付给基金的提存金,也不包括由主体发行并由基金持有的任何不可转换金融工具。

(2) 补偿。只有当事实上可以确定将有另一方对履行设定福利义务的全部或部分支出予以补偿时,主体才应将其补偿权作为一项单独的资产予以确认。主体应采用公允价值计量该项资产。在所有其他方面,主体应采用与处理计划资产相同的方式处理该项资产。在收益表中,与设定福利计划相关的费用可以按扣除了确认的补偿金额以后的净额列示。

(3) 计划资产的回报。计划资产的预期回报是收益表中确认的费用的一个组成部分。计划资产的预期回报与计划资产的实际回报之间的差额是精算利得和损失。

5. 缩减和结算

当发生缩减或结算时,应确认设定福利计划的缩减或结算利得或损失。缩减或结算利得或损失应包括:①导致的设定福利义务现值的变化;②导致的计划资产公允价值的变化;③以前未予确认的精算利得和损失以及过去服务成本。

在确定缩减或结算的影响前,主体应运用当期精算假设对义务予以重新计量。

6. 列报

只有在以下情形下,主体应将一项计划的资产与另一项计划的负债相抵销:①主体拥有运用一项计划的盈余去履行其他计划的法定执行权;②主体打算在净额基础上履行义务,或在一项计划实现盈余的同时履行其他计划的义务。

7. 披露

主体应披露的设定福利计划信息包括:

(1) 确认精算利得和损失的会计政策;

(2) 对计划类型的一般表述;

(3) 资产负债表中确认的资产和负债的调节,若有可能,还应披露本期归属于以下各项的结果:①当期服务成本;②利息成本;③计划参加者的提存金;④精算利得和损失;⑤以主体报告货币以外的货币计量的计划的外币汇率变化;⑥已支付的福利;⑦过去服务成本;⑧企业合并;⑨缩减;⑩结算;

(4) 对全部未注资的计划的设定福利负债金额和全部注资或部分注资的计划的设定福利负债金额的分析;

(5) 对计划资产公允价值期初和期末余额的调节,对单独确认为资产的补偿权期初和期末余额的调节,若有可能,还应披露本期归属于以下各项的结果:①计划资产的预期回报;②精算利得和损失;③以主体报告货币以外的货币计量的计划的外币汇率变化;④雇主的提存金;⑤计划参加者的提存金;⑥已支付的福利;⑦企业合并;⑧结算;⑨缩减;

(6) 对设定福利负债现值、计划资产公允价值与资产负债表中确认的资产和负债的调节,至少应披露:①未在资产负债表中确认的精算利得和损失净额;②未在资产负债表中确认的过去服务成本;③当设定福利负债为负数(一项资产)时,因受限制而未作为资产确认的金额;④作为资产确认的补偿权在资产负债表日的公允价值;⑤资产负债表上确认的其他金额;

(7) 在收益表中确认的下列各项的费用总额,以及包含这些项目的收益表中的单列项目:①当期服务成本;②利息费用;③计划资产的预期回报;④已确认为资产的补偿权的预期回报;⑤精算利得和损失;⑥过去服务成本;⑦所有缩减和结算的影响;⑧当设定福利负债为负数(一项资产)时,所受限制的影响;

(8) 在已确认收益和费用表中确认的下列各项的总额:①精算利得和损失;②当设定福利负债为负数(一项资产)时,所受限制的影响;

(9) 当对精算利得和损失采用确认为当前收益和费用的方法时,在已确认收益和费用表中确认的精算利得和损失的累计金额;

(10) 对可能包括在权益工具、债务工具、不动产和其他所有资产中的计划资产的每一主要类别,应披露其在计划资产公允价值总额中所占的百分比或金额;

(11) 包括在计划资产公允价值中的以下各项金额:① 报告主体自身的每一类金融工具;② 报告主体占有的不动产或使用的其他资产;

(12) 对用于确定资产综合回报率的基础的说明,包括计划资产主要类型的影响;

(13) 计划资产的实际回报,以及已确认为资产的补偿权的实际回报;

(14) 资产负债表日使用的主要精算假设,若有可能,应包括:① 折现率;② 在财务报告中列报的计划资产的各期预期回报率;③ 在财务报告中列报的已作为资产确认的补偿权的各期预期回报率;④ 预期工资增长率;⑤ 医疗成本变化的趋势比率;⑥ 所用的其他重要精算假设;

(15) 所假设的医疗成本变化趋势比率每增加或减少一个百分点对以下项目的影响:① 本期雇佣后医疗成本净额中当期服务成本和利息成本合计;② 用于医疗成本的雇佣后福利负债的累计数;

(16) 本报告年度和以前四个报告年度的下列金额:① 设定福利负债的现值、计划资产的公允价值以及计划的盈余或亏绌;② 以下项目的经验性调整:(I) 计划负债,既可以按金额表示,也可以按资产负债表日计划负债的百分比表示;(II) 计划资产,既可以按金额表示,也可以按资产负债表日计划资产的百分比表示;

(17) 当可合理确定时,应立即披露雇主对资产负债表日后开始的报告年度支付给计划的提存金的最佳预期。

(四) 其他长期雇员福利

其他长期雇员福利包括长期带薪缺勤、节日或其他长期服务福利、长期生理残疾福利、雇员提供相关服务的期末12个月或更长时间后应付的利润分享和奖金、在赚得福利的期末12个月或更长时间后支付的递延酬劳。其会计处理,主要包括以下两个内容:① 立即确认精算利得和损失;② 立即确认全部过去服务成本。

(五) 辞退福利

根据IAS19的规定,只有当主体明显处于以下一种情形时,才应将辞退福利确认为一项负债或一项费用:① 在正常退休日期前终止对一个雇员或一群雇员的雇佣;② 为鼓励雇员自愿接受精简而作出提供辞退福利的提议。当辞退福利在资产负债表日后超过12个月支付时,应对其进行折现。

三、比较与借鉴

前面已谈到美国对雇员福利的会计规范分散于不同的财务会计准则公告,其中,

FAS87“雇主对养老金的会计处理”对企业养老金成本的确定和报告方式作出了重大改变。美国和英国的有关准则在多数方面与 IAS19 相一致,但在某些方面却存在差异。

(一) 准则的范围

IAS19 涉及雇员福利的会计处理和披露,适用于雇主对雇员福利的会计核算,但不涉及雇员福利计划的报告。

美国的养老金准则最为详尽。FAS87 建立了向其雇员提供养老金福利的雇主的财务会计和报告准则;FAS88 为雇主对其设定受益养老金计划的结算和缩减及对福利终止的会计处理作出了规定;FAS106 制订了雇主对养老金以外的退休后福利进行会计处理的规范,主要侧重于退休后的医疗保健福利;FAS110 为设定受益养老金计划的年度财务报表设立了会计处理和报告准则;FAS112 对为前任的或非现任雇员离职后但退休前提供津贴(准则中称为离职金)的雇主建立了会计规范;FAS132 则更正了雇主对养老金和其他退休后福利的披露,取代了 FAS87、FAS88、FAS106 中的披露要求。

FRS17 适用于雇主承担的所有退休福利,包括养老金和退休期间的医疗福利等内容,其范围小于 IAS19。

(二) 养老金成本的会计处理

上述三者对雇员养老金计划成本的基本核算方法是相似的,均把养老金计划分为设定提存计划和设定受益计划。三者对设定提存计划的会计要求基本相同,但对设定受益计划的处理却存在较大差异。

1. 养老金成本的确认

三者均要求设定受益计划资产或负债的变动按以下组成因素予以确认:① 当期服务成本;② 利息成本;③ 资产的预期回报;④ 精算利得和损失;⑤ 过去服务成本;⑥ 结算和缩减的利得和损失。

IAS19 和美国的有关准则要求将上述各项的总计净额确认为一项费用或收入,计入收益表。

FRS17 要求把当期服务成本计入损益表的经营利润中;把利息成本和资产预期回报的净额包括在其他筹资成本(或收益)之中,列于利息项目之后;过去服务成本则在福利投入增加的期间采用直线基础确认在损益表中;结算和缩减的利得和损失的处理是,精算假设所不允许的结算和缩减损失应在雇主须对此项交易承担义务之日予以计量,并在该日所属期间的损益表中加以确认。精算假设所不允许的结算和缩减利得应在所有相关方同意对此交易不能恢复承担义务之日予以计量,并在该日所属期间的损益表中加以确认。

2. 计划资产的计量

FRS17 和 IAS19 的计量要求基本相同,而 FAS87 则有所不同。

(1) 计量方法。FRS17 和 IAS19 对计划资产的计量均采用市价法。而 FAS87 则要求对计划资产的计量采用市场相关价值(Market-related Value),该市场相关价值可能是公

允价值,也可能是在不超过5年内以系统和合理的方式确认公允价值的变动而计算所得的价值。

(2) 计量日。FRS17和IAS19规定的计量日均为资产负债表日。而FAS87规定的计量日则可以是资产负债表日,也可以是资产负债表日前3个月内的某一日。

另外IAS19对计划资产和公允价值作了定义。而FRS17和FAS87没有对计划资产作出定义。

3. 计划负债的计量

FRS17和IAS19对计划负债的计量要求是相似的,而FAS87则有所不同。①精算估价方法。三者规定的精算估价方法均为应计福利法;②折现率。FRS17和IAS19采用的折现率均为高质量公司债券的市场收益率。而FAS87采用的折现率则是实际结算利率,它可能是用作实现债务有效清算的年金合同的利率,也可能是高质量固定收益投资的收益率。

4. 精算利得和损失

IAS19和FAS87均规定采用走廊法。按照IAS19的要求,当精算利得和损失超过计划资产总额或计划负债总额的10%时,应在收益表中将部分精算利得和损失确认为收入或费用。每一设定受益计划应确认的精算利得和损失部分,可按参加该计划的雇员的预计平均剩余工作年限计算求得。IAS19也允许主体在精算利得和损失发生的期间,在权益变动表中对它们进行全额确认。FAS87则规定,如果在某年初未确认净利得或损失超过预测的福利债务和计划资产市场相关价值中较大者的10%,该未确认净利得或损失(不包括尚未反映在市场相关价值中的资产利得和损失)的摊销应作为该年度养老金净成本的组成部分包括在内。

FRS17对精算利得和损失的处理迥然不同于其他国家的养老金准则。1992年,英国在财务报告准则第3号(FRS3)“报告财务业绩”中引入了第二张业绩报表——全面已确认利得和损失表。英国会计准则委员会(ASB)认为,财务业绩项目应该按其性质分组,如果利得和损失主要是因价格变动引起的并且与雇主经营活动(例如总店)所需的资产和负债有关,且持有该资产和负债的目的不是为了直接从其价格变动中受益,则把这些利得和损失计入经营利润会使人产生误解。相反,应把它们报告为“其他”利得和损失,即应计入全面已确认利得和损失表中,而不是计入损益表。ASB认为精算利得和损失在性质上与固定资产重估价利得和损失是相似的,市价的波动伴随养老金计划的主要目的,正如固定资产重估价利得和损失伴随其主要经营作用。因此,最好在全面已确认利得和损失表中报告。因而,FRS17要求在精算利得和损失发生时,立即在全面已确认利得和损失表中加以确认。并且,精算利得和损失一旦被确认在全面已确认利得和损失表中,就不能在以后期间改变性质转为经营成本,因而不能再在以后年度的损益表中确认。

5. 附加最小负债

FAS87 规定,如果累计福利债务超过计划资产的公允价值,雇主应在资产负债表中确认一项负债(包括无资金保障应计养老金成本),该负债至少等于无资金保障累计福利债务。如果一项无资金保障累计福利债务存在,并且 ① 一项资产已被确认为预付养老金成本;② 已被确认为无资金保障应计养老金成本的负债小于无资金保障累计福利债务;③ 没有应计或预付养老金成本被确认,那么就要确认一项附加最小负债(Additional Minimum Pension Liability)。

FRS17 和 IAS19 无确认附加最小负债的类似规定。

6. 设定受益计划性质的多雇主计划

对于设定受益计划性质的多雇主计划, FAS87 规定适用设定提存计划会计, IAS19 和 FRS17 则规定适用设定受益计划会计。

7. 过去服务成本

根据 IAS19 的规定,过去服务成本应在福利成为既定以前的平均期间按直线法基础确认为费用。如果在引入或改变设定受益计划后福利立即成为既定,主体应立即确认过去服务成本。

按照 FAS87 的规定,过去服务成本应在雇员的剩余预计服务年限内确认。

FRS17 则规定,过去服务成本应在福利投入增加的期间采用直线基础确认在损益表中。如果福利是立即投入的,应立即确认过去服务成本。一切未确认的过去服务成本应从计划负债中扣除,并相应调整资产负债表中的资产或负债。

8. 缩减和结算

IAS19 规定,当发生缩减或结算时,应确认设定受益计划的缩减或结算利得或损失。

FAS88 把结算定义为一种交易,这种交易具备三个特点:① 它是一种不可撤销行为;② 它减轻了雇主或养老金计划在养老金福利债务方面的主要责任;③ 它剔除了与对结算行为产生影响的负债和资产相关的各种重要风险。而缩减是指这样一种事件,它大大地减少了对现有雇员未来债务偿付的预定年限,或者取消了大量雇员的一部分或全部应在未来偿付的应计固定收益。在美国,缩减或结算损失的确认时间不是实际发生时,而是很有可能发生时。

FRS17 规定,精算假设所不允许的结算和缩减损失应在雇主须对此项交易承担义务之日予以计量,并在该日所属期间的损益表中加以确认。精算假设所不允许的结算和缩减利得应在所有相关方同意对此交易不能恢复承担义务之日予以计量,并在该日所属期间的损益表中加以确认。如果根据计划规则雇员有权选择提早退休或退出该计划,最终结算和缩减是精算师所作的正常人口统计假设所允许的,产生的一切利得和损失均属精算利得和损失。相反,一些结算和缩减是精算假设所不曾涵盖的雇主的特别决定引起的,例如,计划情况的多数变动是由雇主策划的,如把一些或全部成员的应计福利转为设定提存计划,或者由于销售或终止经营等原因裁减员工。由此产生的利得和损失是雇主当期

经营成果的一部分(除非它们属在经营利润项目后反映的项目)。

9. 披露要求

IAS19 的披露要求如前所述。

FAS132 对养老金和其他离职后福利的披露要求进行了标准化,并且要求公布关于福利负债和计划资产的公允价值变更的额外信息。

根据 FRS17 有关条款的规定,应披露的内容如下:

(1) 在设定受益计划方面,要求披露:① 计划的性质(即设定福利);② 最新的全面精算估价日;③ 本会计期间作的提存金和一切已通过的将来年度的提存比例;④ 对封闭计划和现有成员年龄增长很快的计划而言,在预计单位法下当期服务成本将随计划成员临近退休而增加的事实。

(2) 假设。要求逐个披露期初及资产负债表日所采用的主要财务假设,包括:① 通货膨胀假设;② 工资增长率;③ 养老金支付及递延养老金增长率;④ 计划负债的折现率。

(3) 资产的公允价值和预期回报。养老金计划所持有的期初及期末资产的公允价值应分成以下几类,并与当期及以后期间每类资产的设定预期回报率一同披露:① 权益;② 债券;③ 其他(重要的话,应分开分析)。

(4) 设定福利成本的组成因素。应在财务报表附注中披露下列包括在经营利润中的金额:① 当期服务成本;② 一切过去服务成本;③ 一切扣除过去服务成本后未曾予以确认的盈余;④ 一切结算或缩减利得和损失;⑤ 一切扣除结算或缩减损失后未曾予以确认的盈余。

应在财务报表附注中披露一切在经营利润后以单独项目反映的结算或缩减利得和损失(及一切已从损失中扣除的未曾确认的盈余)。

应在财务报表附注中单独披露下列包括在其他筹资成本(或收益)中的金额:① 利息成本;② 计划资产的预期回报。

应在财务报表附注中披露下列包括在全面已确认利得和损失表中的金额:① 资产的预期回报与实际回报之间的差额;② 计划负债产生的实际利得和损失;③ 与计划负债现值有关的人口统计和财务假设变动的影响。

(5) 全面已确认利得和损失表中确认的金额的历史资料。财务报表附注应披露本期及过去四个会计期间的以下资料:① 资产的预期回报与实际回报之间的差额,用(Ⅰ)金额和(Ⅱ)在资产负债表日计划资产中所占的百分比表示;② 计划负债产生的实际利得和损失,用(Ⅰ)金额和(Ⅱ)在资产负债表日计划负债现值中所占的百分比表示;③ 实际利得和损失总额,用(Ⅰ)金额和(Ⅱ)在资产负债表日计划负债现值中所占的百分比表示。

(6) 对资产负债表的调节。应在财务报表附注中披露计划资产的公允价值、建立在

会计假设基础之上的计划负债现值和产生的盈余或亏绌。如果资产负债表中的资产或负债与计划盈余或亏绌有差异,应对此差异作出说明。应对期内计划盈余或亏绌的变动作出分析。

除上述各项外,FRS17还对准备分析、比较金额和有一个以上计划的主体的信息披露作出了规定。

(三) 除养老金外的退休后福利

IAS19适用于各种雇员福利的会计核算,包括除养老金外的退休后福利,如离职后人寿保险和离职后医疗保障,它不区分养老金计划和除养老金外的退休后福利。除养老金外的退休后福利的核算同养老金计划。

FAS106规定运用权责发生制,将预计支付给雇员、受益人以及受赡养者的福利作为成本计入雇员提供必要劳务的各个年份。FAS106制定的规则在许多方面类似FAS87,如在净成本的确认方面,其服务成本、利息成本、计划资产的实际收益、计划资产的定义、最低摊销额等规定都与养老金计划的会计处理相一致。但在FASB认为存在充分理由进行不同的会计处理时,FAS106也制定了不同于养老金计划的会计处理方法,如养老金计划规定了最小负债金额的确认,而FAS106未规定最小负债的确认。

FRS17适用于雇主承担的所有退休福利,包括养老金和退休期间的医疗福利等内容。除养老金外的退休后福利的核算,与养老金计划的核算相同。

(四) 其他雇员福利

如前所述,IAS19对短期雇员福利、其他长期雇员福利和辞退福利等其他雇员福利作了规范。

相关的美国准则是FAS112。在美国,离职福利包括雇主向前任或非现任雇员、他们的受益人和家属提供的所有类型的福利,如继续支付薪金、解雇福利、伤残津贴、医疗保健福利和人寿保险等。FAS112要求雇主把符合条件的离职金作为一项应计债务。

英国则没有对短期雇员福利、其他长期雇员福利和辞退福利等其他雇员福利作出规范。

(五) 对我国制定相关准则的启示

自20世纪90年代以来,我国的养老保险制度发生了显著变化,已由过去单一的基本养老保险变为由基本养老保险、企业年金(或称补充养老保险)和个人储蓄养老保险三部分构成的多层次的社会保障体系。而我国在养老金会计方面的理论研究起步较晚,尚未形成完整的会计理论体系和框架,迄今仅对社会保障机构养老金会计核算作了规定,在相关会计准则的制定方面,除财政部在20世纪90年代颁布过《企业会计准则——职工福利》(征求意见稿)之外,至今未正式出台。如何适应养老保险制度的改革,建立起具有中国特色的企业养老金会计已成为当前会计界亟待解决的问题。

1. 关于养老金的性质

养老金的性质认定,是养老金会计中的一个重要问题,对它的不同认识会导致养老金确认、计量、会计处理和披露等方面的不同。对养老金性质的认定主要有以下三种代表性观点:①“赏金论”(Gratuity Theory)。这种观点有着悠久的历史,曾长期占据主导地位,它认为支付给退休雇员的养老金是对雇员忠诚于企业并勤奋工作的一种赏金或福利。由于把养老金看作是企业对雇员的赏金或福利,企业自然会把养老金当作一种额外的负担,在雇员退休前不计提养老金成本,只是在实际支付时才按照收付实现制作为费用处理;②“递延工资论”(Deferred Wages Theory)。这种观点认为养老金是雇员在工作期间提供劳务所赚得的劳动报酬的一部分,是雇员在工作期间没有领取而推迟到退休后才领取的劳动报酬,在本质上属于一种递延工资。因而,养老金不应在支付时才确认为费用,而应按照权责发生制在劳务发生时就确认为当期费用,同时,企业负有为雇员提存养老金的义务,养老金负债类似于企业的长期应付工资;③“节约成本论”(Cost Savings Theory)。这种观点认为设计养老金计划是为了减少企业的当期成本,即,尽管雇员有权取得递延工资及其利息,但企业预期能够取得更高的回报率,从而降低企业的工资成本净额。目前,世界上大多数国家都接受了“递延工资论”,国际会计准则委员会、美国和英国的养老金会计准则也都是建立在递延工资论基础之上的。我国早先认同“赏金论”,视养老金为一项国家和企业给予雇员的福利,企业在雇员在职期间并不确认养老金成本,只是在实际支付时才将养老金确认为费用列入“营业外支出”。随着我国养老保险制度改革步伐的加快,人们对养老金性质的认定也正在逐步转向“递延工资论”,但目前的企业养老金会计处理依然遵循收付实现制,把养老金视作期间费用计入“管理费用”,未能体现出养老金作为递延工资这一特性。笔者以为,我们应参考国际惯例,统一认识,将养老金定性为递延工资,把我国的养老金会计准则建立在“递延工资论”基础上,并相应地按照权责发生制和配比原则的要求进行养老金会计处理。

2. 关于养老金会计准则的制定模式

国际会计准则委员会和英国颁布的养老金会计规范具有整体框架条理清楚、顺序安排富有逻辑性等特点,如,IAS19 将各种雇员福利的会计处理置于同一号准则,FRS17 则以 105 段之篇幅对雇主承担的所有退休福利(包括养老金和退休期间的医疗福利等内容)的会计要求作了规范。而美国则用了多项会计准则对养老金的处理加以规范。笔者以为,美国有关准则的内容太过详尽,内容分散,繁琐在所难免,应用也十分困难。我国在制定养老金会计准则时,不宜参照美国模式,而应当将与养老金会计相关的内容通过一项具体会计准则予以规范,对企业养老金会计相关的定义、确认、计量、会计处理和披露等问题,在具体会计准则正文中以简洁的条文作出规范,再辅以内容较为详实的指南,对正文给予解释。这样,既与我国现有的会计准则制定模式保持一致,又能与相关国际会计准则取得协调。

3. 关于养老金会计处理方法的选择

养老金会计处理方法应是养老金会计准则中的核心内容。养老金会计处理方法的选择取决于养老金计划的制度安排。在我国由基本养老保险、企业年金和个人储蓄养老保险三部分构成的多层次的社会保障体系中,个人储蓄性养老保险是针对收入水平较高并且希望为晚年提供更多保障的个人提供的一种自愿性的储蓄方式,与企业养老金会计处理无关。涉及企业养老金会计处理的是基本养老保险和企业年金两部分:

(1) 基本养老保险是养老保险制度中最主要的组成部分,旨在保证雇员退休后的基本生活需要,采用社会统筹和个人账户相结合的方式。其中,社会统筹部分的资金全部来源于企业,由企业按照雇员工资的一定比例计算并向社会统筹基金缴纳,当养老金入不敷出时,社会保险经办机构可以经同级财政审核并报政府批准后调整企业缴费比例,以缓解养老基金不足之急。从制度设计上看,应属设定福利计划;个人账户部分由企业和雇员个人共同缴纳保险费,从制度设计上看,属设定提存计划,其中,雇员个人缴纳的养老金成本无需企业作会计处理。

(2) 企业年金是企业视自身的经济效益和能力为企业雇员建立的,实行的是个人账户的方式,既可采用设定提存计划类型,也可采用设定福利计划类型,目前企业均采用设定提存计划类型。

根据我国目前的养老金制度安排,理想的养老金会计处理方法是企业对向基本养老保险中的社会统筹部分缴纳的保险费采用设定福利计划核算方法,对向基本养老保险中的个人账户缴纳的保险费采用设定提存计划核算方法,对企业年金则根据其计划类型采用相应的设定提存计划核算方法或设定福利计划核算方法。但在现阶段,实施以上设想难度较大,原因在于设定福利计划高度依赖于精算师。由于多数设定福利计划具有长期性,受固有的不确定性影响,负债要在精算基础上计量,这需要精算师对雇员的死亡率、离职率、利息率、投资收益率、提前退休率、未来的薪金水平及养老金计划运作中的其他因素做出预测,而我国目前精算师匮乏,企业还不具备按设定福利计划进行会计核算的条件。在现阶段,本着务实的态度,考虑到我国的基本国情,可对企业养老金会计暂按设定提存计划处理,待条件成熟,再过渡到按不同的养老金计划类型分别采用相应的设定福利计划或设定提存计划会计核算方法。

4. 关于养老金会计信息的披露

养老金会计信息是企业会计信息的重要组成部分,其充分披露不仅有助于会计信息的使用者全面掌握企业的相关信息,也有助于养老金制度的建设。我国现行会计制度将养老金成本“掩盖”在管理费用项目之中,未对养老金会计信息作单独披露,这不符合国际惯例,将无法为国际间的交流合作直接提供可比信息,导致不必要的信息转换成本,甚至可能造成对会计信息的曲解。笔者认为,我们应借鉴IASB、美国 and 英国有关养老金会计信息披露的理论框架,在会计报表附注中对主要的养老金信息予以充分披露,包括:① 企业养老金计划的类型;② 养老金成本的组成因素;③ 资产负债表日使用的主要精算

假设 ; ④ 期初及资产负债表日所采用的主要财务假设 ; ⑤ 养老金计划资产的公允价值 ; ⑥ 养老金计划负债的现值。

(朱康萍 撰稿)

主要参考文献

1. David Cairns ,Applying International Accounting Standards(Third Edition)(Great Britain :Tolley Lexis Nexis 2003).
2. Financial Reporting Group of Ernst & Young LLP ,IAS/US GAAP Comparison(United Kingdom :Ernst & Young LLP 2002).
3. Financial Reporting Group of Ernst & Young ,IAS/UK GAAP Comparison (United Kingdom :Ernst & Young 2001).
4. IAS19 ,Employee Benefits.
5. IASB ,International Financial Reporting Standards(Including Abbreviated Versions of IAS1 to IAS41)(London :IASCF 2003).
6. 财政部 :《企业会计准则——职工福利》(征求意见稿)。
7. 国际会计准则委员会制定、财政部会计准则委员会译 :《国际会计准则 2002》,中国财政经济出版社 2003 年版。
8. 王世定、李海军主译 :《美国财务会计准则(第 1 ~ 137 号)》,经济科学出版社 2002 年版。
9. 汪祥耀等著 :《英国会计准则研究与比较》,立信会计出版社 2002 年版。
10. 朱康萍 :《养老金会计准则制定的思考》2004 年第 3 期《会计研究》。

IAS20 政府补助会计和政府援助的披露

一、准则概况

(一) 背景与历史

如何规范政府补助、政府援助的会计核算与披露,一直是国际上比较关注的问题。英国在 1974 年最早制定了有关具体会计准则 SSAP4“政府补助会计”。在吸收英国准则和其他国家相关规范、惯例的基础上,国际会计准则委员会(IASC)于 1981 年 9 月发布了第 21 号征求意见稿(E21),并于 1983 年 4 月发布了国际会计准则第 20 号(IAS20)“政府补助会计和政府援助的披露”,该准则于 1984 年 1 月 1 日起生效。1999 年 5 月,IAS10“资产负债表日后事项”对 IAS20 第 11 段作了修订,与政府补助相关的或有资产或或有负债改按 IAS37“准备、或有负债和或有资产”的规定进行处理。2001 年 1 月,根据新发布的 IAS41“农业”,对 IAS20 第 2 段准则的适用范围作了修订。目前与 IAS20 有关的国际会计准则解释公告为 SIC10“政府援助:与经营活动没有特定联系的政府援助”。

IAS20 已被纳入 2000 年 5 月证券委员会国际组织(IOSCO)评估认可的 IASC 的 30 个核心准则项目(Core Standards Project),但 2001 年 4 月改组后的国际会计准则理事会(IASB)对目前的 IAS20 并不满意。在 2003 年 1 月 22 日的 IASB 伦敦会议上,与会成员提出 IAS20 与 IASB“编报财务报表的框架”所体现的原则不相一致,主要问题是有关政府补助相关收入的确认问题。与会成员倾向于认同澳大利亚公认会计原则(GAAP)中的紧急问题小组第 11 号意见摘要(UG11)“非流动资产捐助或为取得非流动资产所收捐助的会计处理”所体现的会计处理原则,而 IAS41“农业”中的第 34 段至第 38 段有关政府补助的相关条款与 UG11 较为一致,可作为修订 IAS20 的指南。会议建议其成员先起草一份类似于 UG11 的讨论稿,作为 IASB 采取下一步措施的参考。在 2003 年 4 月 25 日伦敦会议上,理事会已确定在本年度末公布相关的征求意见稿,新准则争取在 2004 年第 1 季度以后发布。

(二) 制定目的

根据准则第一段的规定,IAS20 的制定目的是为了规范政府补助的会计和披露,以及其他形式政府援助的披露。

各国政府和许多地方性、国际性组织出于政治、经济、社会等因素的考虑,常常以一定的形式对特定的企业给予相应的补助和援助,以扶持、引导或鼓励企业开展某些经营活

动,或引导企业不从事某种经营活动。政府和各组织机构对企业采取的补助、援助措施通常有:税费减免返还、出口补贴奖励、无息贴息贷款、科技开发奖励、政府扶持基金或免费咨询援助等;具体形式有现金补助、资产购置补贴、费用支出补偿等。各国所采取的政府补助、援助的种类非常繁多,形式各异。因此,为了增加会计信息的可比性,对地处不同国家和地区的各个企业,对同一国家内部受政府补助、援助影响程度不一的各类型企业,规范其有关会计核算和相关信息披露显得尤为重要。

(三) 规范内容和适用范围

根据准则范围段的规定,IAS20 适用于政府补助的会计和披露,以及其他形式政府援助的披露。IAS20 第 3 段规定,政府系指政府、政府机构,以及地方、国家或国际的类似组织。IAS20 不涉及以下内容:在反映物价变动影响的财务会计报告中涉及的政府补助会计的特殊问题;向企业提供的所得税利益援助;政府参股企业,以及 IAS41“农业”所涵盖的政府补助。对于在反映物价变动影响的财务会计报告中涉及的政府补助会计的特殊问题,属于物价变动会计应规范的内容;对于提供给企业的所得税利益问题,由 IAS12“所得税”进行规范;对于政府参股企业,其实质是一种投资行为,不属于政府补助范畴。

(四) 其他国家相关准则的颁布

英国是最早颁布政府补助相关准则的国家,英国当时的会计准则委员会(ASC)于 1974 年 4 月发布了标准会计实务公告第 4 号(SSAP4)“政府补助会计”;美国财务会计准则委员会(FASB)到目前为止尚未颁布专门针对政府补助的会计准则,其规范内容与 IAS20 较为接近的是第 116 号财务会计准则公告(SFAS116)“收到捐赠和提供捐赠的会计处理”;澳大利亚目前也未颁布专门的会计准则,但澳大利亚会计研究基金会(AARF)下属的紧急问题小组(UG)于 1996 年 12 月颁布了第 11 号意见摘要(UG11)“非流动资产捐助或为取得非流动资产所收捐助的会计处理”,作为相关业务处理的公认会计原则;我国财政部也在 2002 年 10 月发布了“企业会计准则——政府补助和政府援助”的征求意见稿。IAS20 与上述国家相关会计准则、原则的异同之处,将在本文的第三部分作较为详细的比较与分析。

二、准则基本内容

IAS20“政府补助会计和政府援助的披露”,由范围、定义、政府补助、政府援助、披露、过渡性规定、生效日期等七部分组成,共计 41 段。IAS20 的基本内容包括有关定义、政府补助的确认和计量、政府补助的返还,以及政府补助和政府援助的披露等方面,现分述如下:

(一) 关键词定义

IAS20 第 3 段对政府、政府援助、政府补助、与资产相关的政府补助、与收益相关的政

府补助、饶让贷款和公允价值等概念作了定义。其中：

(1) 政府援助(Government Assistance)指政府意在专门对符合一定标准的企业或行业提供某种经济利益的行动。不包括通过影响企业的一般经营环境来间接提供的援助,如在开发区提供基础设施,或者对竞争对手施加贸易限制。

(2) 政府补助(Government Grants)指政府通过向企业转移资源、以换取企业在过去或未来按照某种条件进行有关经营活动的援助。不包括那些无法合理作价的援助,也不包括与企业正常交易无法分清的、与政府间的交易。

(3) 与资产相关的政府补助(Grants Related to Assets)指基于以下基本条件的补助:有资格取得补助的企业,必须购买、建造或以其他方式取得长期资产。还可能有附加条件,如限制资产的类型或位置,以及取得或占用这些资产的期间。

(4) 与收益相关的政府补助(Grants Related to Income)指与资产相关的政府补助之外的其他政府补助。

(二) 政府补助的会计处理与确认、计量原则

1. 政府补助的会计处理

(1) 收益法。IAS20 对政府补助的会计处理体现了权责发生制下的收入与费用配比原则,IAS20 第 12 段指出:“政府补助应当在其拟补偿的相关成本相配比的期间内,系统地确认为收益,政府补助不应当贷记股东权益。”

政府补助的会计处理方法有两种:一种是资本法,即将政府补助直接贷记股东权益;另一种是收益法,即将政府补助在某一期间或某几个期间确认为收益。IAS20 所采用的是收益法,这也是国际上大部分国家对政府补助所采取的会计处理方法。IAS20 主张采用收益法的理由是:① 政府补助不是来自股东的收入,不应该直接贷记股东权益,而应在适当的期间确认为收益;② 政府补助很少是无偿的,企业争取到补助通常要遵循附加的条件,并要履行相应的义务,因此它们应该被确认为收益,并与将来要由补助来补偿的相关成本相配比;③ 如同所得税和其他税费要从收益中开支一样,政府补助作为政府财政政策的一种延伸,在收益表中处理是符合逻辑的。

(2) 总额法和净额法。在采用收益法核算政府补助的情况下,有两种入账方法:总额法与净额法。IAS20 第 24、31 段认为这两种方法都是可取的。① 总额法。与资产相关的政府补助,把政府补助全额作为递延收益,并在该资产的使用寿命内系统地、合理地予以确认;与收益相关的政府补助在收益表内作为贷项单独列示其全额。主张采用总额法的理由是,将收益项目与成本费用项目相抵销是不恰当的,将两者分开,便于与不受政府补助影响的其他费用进行比较。② 净额法。与资产相关的政府补助,在确定资产账面金额时将补助额扣除,并通过减少折旧费的方式,在应折旧资产的使用寿命内把补助确认为收益;与收益相关的政府补助,作为有关费用的贷项,在收益表内与其相关费用相冲抵反映。主张采用净额法的理由是,如果没有补助,企业可能不会发生这些成本费用,因此,在列报

成本费用时应予抵销。

IASB 认为,这两种会计处理方法不影响企业净收益的确定,因此都是可取的。但实际上,在采用净额法处理与资产相关的政府补助时,如对相关资产进行公允价值计量时,将影响政府补助相关收益的确认期间。下面政府补助的确认部分将作进一步阐述。

2. 政府补助的确认

IAS20 第 7 段指出,政府补助应当在以下条件得到合理保证后予以确认:① 企业将满足附加条件;② 企业能够收到补助。该条款是政府补助的确认基础。IAS20 第 12 段还规定,政府补助应当在其拟补偿的相关成本相配比的期间内,系统地确认为收益。

但是,当企业采用前述的净额法对与资产相关的政府补助进行会计处理,同时又采用公允价值计量模式时,即应先从相关资产的账面金额中扣除补助金额,然后再以公允价值计量该资产,由于扣除补助后资产的账面价值将低于公允价值,而按照有关国际会计准则的规定,采用公允价值计量所产生的利得或损失计入当期净损益,这就会导致企业立即将政府补助确认为收益,即使该政府补助是有条件的。这种结果实质上违反了政府补助相关收益的确认条件,也不符合“编报财务报表的框架”中的收益确认标准。“框架”中指出,如果未来经济利益的增加与资产的增加或负债的减少相关,并且能够可靠地加以计量,就应当在收益表内确认收益。而在政府补助是有条件的情况下,确定企业从何时满足附加条件得到合理保证是很主观的,这种主观性会导致收益确认的不一致。

IASB 认为,对于资产的计量,在存在活跃市场时采用公允价值法可以提高会计信息的可比性和可理解性。在未来制订、修改国际会计准则时,IASB 倾向于扩大公允价值法的使用范围。公允价值计量模式的更广泛使用,将使 IAS20 存在的问题显得日益突出。

实际上,在国际会计准则委员会改组之前,当时的 IASC 理事会已经意识到 IAS20 存在的上述问题。在 2000 年 12 月发布的 IAS41“农业”中,IASC 对涉及政府补助的相关规定作了修改。IAS41 第 35 段指出:“按照公允价值减去预计至销售将发生的费用计量的生物资产,对有条件的政府补助(条件包括要求企业不得从事某项特定农业活动),应在达到政府补助要求的条件时,才计入收益。”IAS41 第 38 段又指出,IAS20 只适用于那些与按照成本减去累计折旧和累计减值损失计量的生物资产相关的政府补助。从 IAS41 上述条款可以看出,IASC 倾向于对不同计量基础的资产,采用不同的政府补助确认条件,这其中仍存在矛盾之处,相信将于 2004 年发布的政府补助会计新准则对这一问题会有所考虑。

3. 政府补助的计量

对于货币性政府补助,企业应按其实际金额入账;对于非货币性政府补助,IAS20 第 23 段指出,企业通常要对非货币性资产的公允价值作出估计,并且对补助和资产都以公允价值入账,有时也可采用名义金额入账。该规定将两种计量方法作为可备选的方法,对

于何为名义金额,何种情况下选用哪种计量方法,IAS20 没有作明确说明。从一般意义上理解,名义金额为企业接受政府补助时,所收相关凭据上标明的金额。IAS20 对政府补助计量方法的选用采取了比较宽容的态度,实际上将破坏会计信息的可比性。从 IASB 目前对公允价值计量模式的态度中可以预见,政府补助会计新准则将会倾向于采用公允价值计量方法,对于在什么情况下可选用其他计量方法,也将作出更为明确的限定。

(三) 政府补助的返还

政府补助往往附带一定的条件,当企业不能满足相关条件时,往往需要部分或全部返还已收取的政府补助。IAS20 第 32 段指出:“当政府补助需要返还时,可作为会计估计的修正进行处理。返还与收益相关的政府补助,首选冲减为政府补助所设置的递延收益的未摊销余额。返还的政府补助超过相关递延贷项的部分,或者在不存在递延贷项的情况下,应当将这部分需返还的补助立即确认为费用。返还与资产相关的政府补助,应根据偿还额,反映为资产账面金额的增加或递延收益余额的减少。在没有补助的情况下本应提取并计入费用的那笔累计折旧,应立即确认为费用。”

IAS20 第 32 段体现了 IAS8“当期净损益、重大差错和会计政策变更”对会计估计变更相关会计处理的原则规定。现举例说明如下:

【例】2000 年 1 月 1 日,某企业收到 500 万元的政府补助,作为企业刚刚安装完毕的一条生产线的补偿,条件是企业在至少在该不发达地区使用此生产线五年,如使用期限不满五年,则返还剩余年份的补助款,每隔一年返还 100 万元。该生产线在收到政府补助款前的账面价值为 1 500 万元,预计使用寿命十年,该生产线采用直线法计提折旧(不考虑残值)。2002 年初,企业进行一项重组计划,将该条生产线搬迁至另一发达地区。企业因此需返还政府补助款 300 万元,偿还日期为 2002 年 3 月 1 日。假定企业年末一次计提折旧,请分别按总额法与净额法作 2000 年初至 2002 年末的相关会计处理。

会计处理如下列图表所示:

单位:万元

日 期	总 额 法	净 额 法
2000.1.1	借:银行存款 500 贷:递延收益 500	借:银行存款 500 贷:固定资产 500
2000.12.31	借:折旧费用 150 贷:累计折旧 150 借:递延收益 50 贷:其他收益 50	借:折旧费用 100 贷:累计折旧 100

2001 年年末会计处理同 2001 年 12 月 31 日。

单位：万元

日 期	总 额 法	净 额 法
2002. 3. 1	借：递延收益 300 贷：银行存款 300	借：固定资产 300 贷：银行存款 300 借：折旧费用 60 贷：累计折旧 60
2002. 12. 31	借：折旧费用 150 贷：累计折旧 150 借：递延收益 12. 50 贷：其他收益 12. 50	借：折旧费用 130 贷：累计折旧 130

从以上会计处理可以看出，在政府补助返还的情况下，企业各年收益略有差别，但在该生产线的整个寿命期内，两种会计处理方法对企业损益的累计影响数相同。

（四）政府补助和政府援助的披露

从 IAS20 对政府补助和政府援助所下的定义可以看出，政府补助的概念小于政府援助的概念，政府补助包含于政府援助中。IAS20 所指政府援助不包括通过影响企业的一般经营环境来间接提供的援助。对于政府援助中能合理确定其价值的部分，作为政府补助，按照 IAS20 作相应的会计处理。根据 SIC10 的结论，与经营活动没有特定联系的政府援助，如鼓励或长期支持企业在特定领域或行业的商业活动，也符合政府补助的定义。除了对政府补助作相应的会计处理外，企业还需对政府补助和政府援助进行相应的披露。

IAS20 第 36 段指出，企业应对政府援助的性质、范围和期限作出披露，第 39 段指出，企业应披露以下事项：① 对政府补助所采用的会计政策，包括财务报表中的列报方法；② 财务报表中所确认的政府补助的性质和范围，对企业从中直接受益的其他形式政府援助的说明；③ 在政府援助已予确认的情况下，附加尚未履行的条件及其他或有事项。

三、比较与借鉴

目前，国际上只有英国已制定了专门的政府补助会计准则，美国与澳大利亚则颁布了类似业务的会计准则或原则，我国财政部在 2002 年 10 月发布了“企业会计准则——政府补助和政府援助”征求意见稿。以下对 IAS20 与相关国家的会计准则作逐一比较。

（一）与英国 SSAP4 的比较

英国原会计准则委员会(ASC)于 1974 年 4 月发布了标准会计实务公告 SSAP4“政府补助会计”，后来的会计准则委员会(ASB)分别于 1990 年、1992 年、2000 年对 SSAP4 作了三次修订。修订后的 SSAP4 的内容与 IAS20 的内容已十分接近，但在某些方面仍存在一定的差异：

1. 政府补助的性质方面

SSAP4 第 22 段指出:“政府补助是政府以转移现金或资产的方式向企业提供援助,以换取企业在过去或将来,遵守与经营活动有关的某些条件。”IAS20 第 3 段则指出:“政府援助是指政府通过向企业转移资源,以换取企业在过去或将来按照某种条件进行有关经营活动的援助。”比较定义中两者对政府补助方式的描述,SSAP4 将现金放在突出位置,IAS20 则定义为向企业转移资源。“资源”比“现金”或“资产”的定义更为宽泛,IAS20 考虑到了政府补助形式的多样性和可变性,适应范围更广。ISA20 还在第 2 段明确规定了准则所不涉及的内容,在第 34 段规定了不属于政府补助范畴的政府援助形式,并在 SIC10 中对与经营活动没有特定联系的政府补助是否属于政府补助范畴给出了结论。ISA20 对政府补助范畴的限定具有更强的可操作性。

2. 政府补助确认的基本原则与会计处理

ISA20 与 SSAP4 都主张采用收益法进行相关的会计处理。在政府补助的确认方面都强调权责发生制与配比原则。ISA20 第 7 段与第 12 段对此作了明确规定,SSAP 第 23、24 段也有明确说明。

政府补助的计量方面,IAS20 第 23 段指出,对于企业接受的非货币性资产,通常采用公允价值计量,也可采用其他方式,如名义金额;SSAP 第 16 段则规定企业应采用公允价值计量,未涉及其他计量方法。IAS20 比 SSAP4 对于计量方法的选用更为宽松。

对于与资产相关的政府补助,两者都允许采用递延收益法(总额法)或资产账面金额扣减法(净额法)。但是 SSAP 第 25 段暗示,净额法将有违于英国 1985 年《公司法》的相关要求。

(二) 与美国相关准则的比较

美国各州和地方政府提供给企业的援助形式主要有:投资减税、财产税减免,及其他税收利益或低息贷款。美国 FASB 没有颁布专门针对政府补助的会计准则,与之相关的公认会计原则(GAAP)有财务会计概念公告第 5 号(SFAC 5)“企业财务报表项目的确认和计量”、财务会计准则公告第 116 号(SFAS 116)“收到捐赠和提供捐赠的会计处理”。美国对政府补助也采用收益法而非资本法予以确认。在确认原则上,也以权责发生制为基础,遵守配比原则。

根据有关 GAAP 的规定,企业对所接受的政府补助,应区别其性质进行具体的会计处理。如果政府补助是收益性质的,则与相关费用一起,在同一会计期间的损益表中予以确认;如果政府补助是资本性质的,则作为资产负债表中的递延贷项(总额法),或用以抵减相关资产的成本(净额法)。由于没有专门的政府补助会计准则,美国对政府补助的信息披露也没有具体规定,但企业一般应披露以下内容:已收或应收政府补助金额,包含在当期收益或递延收益中的政府补助金额,递延收益的确认方法,所收政府补助的相关条款和附加条件,未履行的条件及政府补助可能返还的或有负债。

（三）与澳大利亚 UIG11 的比较

澳大利亚目前也未颁布专门的会计准则,但 AARF 下属的紧急问题小组 1996 年颁布了 UIG11“非流动资产捐助或为取得非流动资产所收捐助的会计处理”,企业对接受的政府补助一般按 UIG11 进行会计处理。

根据 UIG11 第 6 段,捐助被定义为“提供给企业的非互惠转移”(Non-reciprocal Transfer to the Entity);同时, UIG11 第 4 段指出, UIG11 不涉及以下事项的会计处理:互惠转移;企业所有者的捐助;与研究及开发成本有关的政府或其他捐助。 UIG11 第 27 段又指出, UIG11 所体现的会计原则也适用于相类似环境下企业非互惠货物和劳务转移的会计处理。

UIG11 对于企业接受捐助所涉及的相关资产与收益,以是否取得控制权作为确认标准。 UIG11 第 7 段指出,企业接受的非流动资产或有助于取得非流动资产的捐助,应在企业取得对捐助的控制权时,确认为资产与收益,并以取得控制权时所接受捐助的公允价值为计量基础。这些确认与计量标准与 IAS20 都有所区别。

UIG11 也采用收益法进行相关会计处理,即作为当期收益或递延收益,而不贷记股东权益。但对于为取得非流动资产所收捐助的具体会计处理上, UIG11 仅主张采用总额法,不允许使用净额法与相关成本与费用相抵销。

IASB 对 UIG11 所体现的确认与计量原则较为认同,2000 年 12 月发布的 IAS41“农业”中,有关政府补助的条款即采用了类似的规定。 IASB 目前正在对 IAS20 进行修订,相信修订后的 IAS20 与 UIG11 的差异将会缩小。

（四）与我国征求意见稿的比较

作为从计划经济向市场经济转型中的国家,我国企业与政府间的关系正在发生着巨大的变化。国家和各级地方政府对企业的补助、援助形式较为多样,也有其一定的特殊性。因此,我国对政府补助会计准则的制定一直非常重视,政府补助会计被列入第一批具体会计准则草案中,原拟以“捐赠和政府补助”准则出台,最终财政部以“企业会计准则——政府补助和政府援助”,于 2002 年 10 月公布了征求意见稿,预计终稿会在 2003 年年底颁布。

我国征求意见稿中对相关定义、适用范围、确认原则方面和披露要求方面的规范,与 IAS20 没有实质性区别,但在具体会计处理上有较大差异。

IAS20 和其他大部分国家和地区对政府补助的会计处理都采用收益法,而不计入股东权益。征求意见稿则沿袭了我国现行制度的做法,对于政府补助,区别其性质,分别采用收益法或资本法。对于与收益相关的政府补助,与 IAS20 一样采用收益法处理。对于与资产相关的政府补助,如果构成或用于形成固定资产或无形资产,采用资本法;未形成资产需核销的部分,经批准后,采用收益法,与相关费用或损失相抵销,结余部分按有关规定处理,或上交以减少相关负债,或滚存至以后年度使用。

在采用收益法核算政府补助的情况下,有总额法与净额法两种入账方法,IAS20 允许企业选择使用。我国则作了明确规定,对于未形成长期资产、作为费用性补贴的部分,以及先征后返的除增值税以外的其他税款,采用净额法;对于定额补助、其他财政扶持性补助,以及先征后返的增值税,作为补贴收入单独反映。

从以上分析可以看出,我国对最终形成长期资产的政府补助,采用资本法处理。我国准则制定部门认为,这类补助往往带有向企业增加投资的性质,应视为股东投资以外的额外资本来源。考虑到我国的政府补助常用于扶持企业发展,企业得到用于形成长期资产的政府补助后,并不一定有相应的义务要履行,并不一定有相应的成本发生以作配比,目前的规定有其一定的合理性。但是,随着我国政府补助形式的变化,相信未来我国的政府补助会计准则也将作出相应的修改,与国际通行做法接轨。

(王筱民 撰稿)

主要参考文献

1. IAS20 ,Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance , Reformatted in 1994.
2. SFAS 116 :Accounting for Contributions Received and Contributions Made ,Issued in 1993.
3. SSAP4 ,Accounting for Government Grants ,Amended in 2000.
4. UIG11 ,Accounting for Contributions of ,or Contributions for the Acquisition of ,Non-Current Assets ,issued in 1996.
5. 财政部 :《企业会计准则——政府补助和政府援助》(征求意见稿) 2002 年 10 月发布。
6. 国际会计准则委员会制定、财政部会计准则委员会译 :《国际会计准则 2002》,中国财政经济出版社 2003 年版。
7. 汪祥耀等著 :《英国会计准则研究与比较》,立信会计出版社 2002 年版。

IAS21 汇率变动的影响

一、准则概况

(一) 背景与历史

国际会计准则委员会(IASC)于1983年7月发布了国际会计准则第21号(IAS21)“汇率变动影响的会计”,该准则于1985年1月起生效。1989年,IASC在制定的“财务报表的可比性”项目中,决定对IAS21进行修订。1992年5月,IASC发布了第44号征求意见稿(E44)“汇率变动的影响”。1993年11月,IASC发布了经过重新修订的IAS21“汇率变动的影响”,该准则于1995年1月起生效。1998年,IAS21第2段被修改,提到了国际会计准则第39号(IAS39)“金融工具:确认和计量”。1999年,IAS21第46段又略作了修改。2001年4月,国际会计准则理事会(IASB)成立并正式运作,启动了“改进国际会计准则”项目,对IAS21的改进就是项目内容的一部分。2003年12月,IASB发布改进后的IAS21,对自2005年1月1日或以后开始的报告期的年度财务报表有效。

除此以外,另有四项常设解释委员会解释公告与IAS21有关,它们分别是SIC7“引入欧元”、SIC11“外汇:严重货币贬值所导致的损失的资本化”、SIC19“报告货币:根据IAS21和IAS29财务报表的计量和列报”、SIC30“报告货币:从计量货币到列报货币的折算”。SIC11、SIC19、SIC30的内容现已纳入改进后的IAS21规定中。

(二) 制定目的

主体的外币活动可能有两种方式,它可能进行外币交易或拥有国外经营。为了将外币交易和国外经营反映在主体财务报表中,外币交易必须以主体的报告货币来表述,国外经营的财务报表也必须折算成主体的报告货币。因此,IAS21的制定是为了规范外币交易和国外经营会计处理中决定使用何种汇率以及如何在财务报表中确认汇率变动的财务影响。

(三) 规范内容和适用范围

IAS21适用于外币交易和余额的会计核算,以及对那些通过合并或权益法(Equity Method)包含在主体财务报告中的国外经营成果和财务状况所进行的折算。IAS21并未涉及外币项目套期会计的处理。外币衍生工具的会计处理,主要由IAS39“金融工具:确认和计量”进行规范,但是在IAS39规范范围之外的外币衍生工具,仍适用IAS21的规定。IAS21还适用于主体将以功能货币表示的衍生工具折算为列报货币的情况。IAS21不涉

及现金流量表中由外币交易形成的现金流量的列报和国外经营现金流量的折算问题。

(四) 其他国家相关准则的颁布

在汇率变动影响项目上,许多国家都制定了相应的会计准则。

美国方面,在1939年至1965年间,这方面的相关准则文告主要有两个:一个是美国注册会计师协会(AICPA)所属的会计程序委员会(CAP)于1939年发布的“会计研究公报”第4号“国外经营活动与外币”;另一个是1953年该委员会重新修订的“会计研究公报”第43号。这两个文告均强调外币折算应采用流动性与非流动性项目法。1965年,为了维护编制报表的公司的利益,AICPA所属的会计原则委员会(APB)对上述两个由CAP发布的公告进行了修订,发布了“会计原则委员会第6号意见书”,提出了在应用流动性与非流动性法时也可以有例外。例如,在特定情况下,存货可按历史汇率折算,长期负债可按期末汇率折算,用外币折算的应收账款和应付账款都可按期末汇率折算。1975年10月,美国财务会计准则委员会(FASB)发布了第8号财务会计准则公告(SFAS8)“外币交易和外币财务报表的折算”。这个准则提出了应用时态法对外币财务报表进行折算,同时规定,折算的损益不予递延,全部计入当期损益。1978年,FASB开始对SFAS8的实施情况进行调查。在被调查的200多家公司中,多数公司对SFAS8持反对意见,要求对此进行重新修订。此后,FASB又举行了多次听证会,经过4年的努力,该委员会发布了财务会计准则公告第52号(SFAS52)“外币折算”。SFAS52与SFAS8的基本目标具有很大的区别,它提出了功能货币的概念,并规定在多数情况下必须采用期末汇率法。

在美国SFAS52颁布后不久,英国原会计准则委员会(ASC)也于1983年4月发布了英国标准会计实务公告第20号(SSAP20)“外币折算”,要求有关公司从1983年4月1日开始在财务报表中运用该准则,但对于应用“小型报告主体财务报告准则”的主体可以豁免遵守SSAP20的要求。

澳大利亚会计准则评审委员会(ASRB)在1987年9月30日批准了第1012号准则“外币折算会计”。在1988年7月29日,ASRB又重新评审批准了该项准则,对1988年9月30日或以后截止的财务年度生效。1995年12月,IASC和澳大利亚、加拿大、英国、美国的会计准则委员会(G4+1)联合发布了一项讨论稿“与套期会计相关的主要问题”。随后,为了促进澳大利亚会计准则与国际会计准则(IAS)的协调,澳大利亚会计准则委员会(AASB)和澳大利亚会计研究基金会(AARF)下属的公共会计准则委员会(PSASB)在1996年12月发布了第86号征求意见稿(ED86)“外币折算”。1998年11月,又发布了一项邀请评论稿“权益外币折算的运用”。在充分考虑了对ED86和邀请评论稿的反馈意见后,AASB于2000年11月16日颁布了修订后的会计准则AASB1012“外币折算”,该准则对2002年1月1日或之后开始的年度报告期有效。为执行澳大利亚财务报告委员会(FRC)要求与国际会计准则理事会的准则趋同的战略指示,AASB于2004年7月正式颁布了一个与IAS21趋同的澳大利亚会计准则第121号(AASB121)“汇率变动的影响”,该

准则从 2005 年 1 月 1 日开始取代 AASB1012。

对于我国来说,至今还未有这方面的正式准则出台,只有财政部于 2005 年 6 月发布的《企业会计准则第 × × 号——外币折算》草案。

SFAS52、SSAP20 及我国外币折算草案的内容,将在后面的比较中具体阐述。AASB121 作为与 IAS21 趋同的产物,内容与 IAS21 基本相同。

二、准则基本内容

IAS21 由目的、范围、定义、术语定义的详细阐述、本准则所规定方法的总结、以功能货币报告外币交易、使用与功能货币不同的列报货币、所有汇兑差额的纳税影响、披露、过渡性规定和生效日期几部分所组成。目的、范围和生效日期在前面已介绍,下面说明另外几个部分。

(一) 关键名词定义

IAS21 共定义十二个相关术语,分别列示如下:

(1) 期末汇率(Closing Rate),指报告日的即期汇率。

(2) 汇兑差额(Exchange Difference),指折算一定金额的货币成另一种货币时,因采用不同汇率而产生的差额。

(3) 汇率(Exchange Rate),指两种货币的兑换比率。

(4) 公允价值(Fair Value),指公平交易中,熟悉情况的当事人自愿据以进行资产交换或负债清偿的金额。

(5) 外币(Foreign Currency),指主体功能货币以外的货币。

(6) 国外经营(Foreign Operation),指经营活动所在国家或采用货币与报告主体不同的子公司、联营主体、合营主体或分支机构。

(7) 功能货币(Functional Currency),指主体经营所处的基本经济环境的货币。

(8) 集团(Group),是指母公司和其所有子公司。

(9) 货币性项目(Monetary Items),指主体持有的货币和将以固定或可确定金额的货币收取的资产或偿付的负债。

(10) 国外经营净投资(Net Investment in a Foreign Operation),指报告主体在国外实体净资产中所享有的份额。

(11) 列报货币(Presentation Currency),是指财务报告呈报时所采用的货币。

(12) 即期汇率(Spot Exchange),是立即交易的汇率。

(二) 术语定义的详细阐述

这部分主要对功能货币、国外经营净投资和货币性项目作进一步阐释,重点放在功能货币的说明上。

功能货币是主体经营所处的基本经济环境的货币。主体经营所处的基本经济环境是

主体产生现金和支出现金的地方。就主体如何确定功能货币,准则第9段给出了如下两个方面的考虑因素:

(1) 影响主体商品和劳务销售价格的货币(通常是主体商品和劳务销售价格计价和结算的货币),以及当某一国家的竞争力量和法规能够主要决定主体的商品和劳务的销售价格时该国的货币;

(2) 主要地影响主体生产商品和提供劳务的劳动力、原材料和其他成本的货币(通常是这些成本计价和结算的货币)。

除了上述两方面的因素外,准则第10段还给出了其他参考因素,比如主体融资活动(即发行债务性和权益性工具)所获得资金的货币、维持其经营活动的收入货币等。

准则第11段指出,在决定国外经营的功能货币是否与报告主体相一致时,要考虑下列附加因素:(1) 国外经营活动是否作为报告主体经营活动的延伸;(2) 同报告主体的交易在外国经营中所占比重;(3) 国外经营活动现金流量是否直接影响报告主体现金流量,并且易于汇出;(4) 国外经营活动现金流量是否足以应付正常债务,无需报告主体资金支持。

综合以上因素,如果还不能明确功能货币,就需要管理层判断确定最能反映主体基础交易、事项和状况的功能货币。功能货币一旦确定后,就不能随意变动,除非确定功能货币的基础交易、事项和状况发生了改变,比如主要地影响主体商品和劳务销售价格的货币发生了变化,有可能会主体功能货币随之改变。

如果主体的功能货币是恶性通货膨胀经济中的货币,那么主体必须按照IAS29“恶性通货膨胀经济中的财务报告”的规定重述财务报表,其方法是采用另外一种稳定的货币作为功能货币,比如其母公司的功能货币,重述其按照恶性通货膨胀经济中的货币编制的财务报表。

(三) 本准则所规定方法的总结

功能货币的主要功能就是对主体的财务报表项目进行计量。准则明确要求每一个主体,不论是一个独立主体、拥有国外经营的主体、或者是国外经营本身(比如是一个国外子公司或分支机构),均应当根据准则第9~14段规定,确定其自身的功能货币,以该功能货币计量各财务报表项目,并按准则第20~37、50段要求报告其影响。

许多报告主体由大量个别主体所构成,为了便于报告主体合并报表的生成,个别主体的财务状况和经营成果折算成报告主体的货币是十分必要的。准则允许报告主体采用任意货币为列报货币,对于功能货币不同于报告主体列报货币的任何个别主体的财务状况和经营成果,需按准则第38~50段的要求进行折算。

准则还允许编制财务报表的独立主体(Stand-alone Entity)或根据IAS27“合并财务报表和单独财务报表”的规定编制单独财务报表的主体,以任意货币提供财务报表。如果以上主体的列报货币与其功能货币不同,则应按本准则第38~50段的要求将其财务状况

和经营成果折算成列报货币。

(四) 以功能货币报告外币交易

1. 初始确认

外币交易是以外币计价或要求以外币结算的交易,包括主体进行的下列交易:买入或卖出以外币计价的物品或劳务;由于借入或借出以外币结算的资金而形成的应付或应收款项;在其他情况下,购置或处置外币资产,承担或结算外币债务。

准则第 21 段规定,外币交易在初始确认时应当以功能货币进行记录,外币金额按照交易日功能货币和外币的即期汇率进行折算。准则在第 22 段作了进一步解释,指出这里的“交易日”是指交易首次符合国际财务报告准则确认标准的日期。实务中,经常使用近似交易发生日实际汇率的汇率,例如平均周汇率或月汇率。但是,如果汇率波动厉害,就不适宜使用期间平均汇率。

2. 后续报告日的报告

准则第 23 段规定,在初始确认后的每一个资产负债表日,外币货币性项目应按期末汇率折算,以历史成本计量的外币非货币性项目应按交易日的汇率折算,以公允价值计量的外币非货币性项目应按确定公允价值日的汇率折算。各个项目的入账金额要结合其他相关准则加以考虑。比如,不动产、厂房和设备就要遵从 IAS16“不动产、厂房和设备”的规定,使用公允价值或历史成本计量。无论以何种方式计量,如果涉及外币,都要按本准则的要求折算成功能货币。

某些项目的账面金额是通过比较两项或多项金额以后得出的,比如按照 IAS2“存货”的规定,存货的账面金额是其成本和可变现净值孰低者。与此相类似,按照 IAS36“资产减值”的规定,对于存在减值迹象的资产,其账面金额应当是考虑减值损失前的该资产账面金额与其可收回金额孰低者。对这样的项目,准则第 25 段规定,在初始确认后的每一个资产负债表日,其账面金额应当在比较以下两项金额后确定:

(1) 对于资产的成本或账面金额(即重新计量前的账面金额),按确定成本或金额日的汇率折算,即以历史成本计量该项目的交易日汇率;

(2) 对于可变现净值或可收回金额,按确定价值日的汇率折算,即资产负债表日的期末汇率。

在将上述两项金额比较后可能产生这样的结果:以功能货币计量时需要确认一项减值损失,但以外币表示的金额却并没有发生减值,反之亦然。

当存在多个汇率时,应使用未来现金流量将被清算的汇率。如果两种货币汇率暂时缺乏,可使用后续发生交易汇率。

3. 汇兑差额确认

由于结算货币性项目或报告货币性项目时采用不同于当期初次记录时或前期财务报表中所用的汇率就会产生汇兑差额。如果交易在其发生的会计期内结算,所有的汇兑差

额均应在该期确认。但是,如果交易在下一个会计期内结算,则自本期至结算期之间的各会计期间确认的汇兑差额应按各该期的汇率变动确定。

其他国际会计准则要求某些项目产生的利得和损失直接计入权益,比如 IAS16 规定,因对不动产、厂房和设备进行重估产生的某些利得和损失应直接计入权益。如果这些资产是以外币计量的,那么,重估金额都应当按照确定重估金额日的汇率进行折算。但是,对于由重估产生的利得和损失而发生的汇兑差额应当如何处理,准则在第 30 段对此加以明确:如果非货币性项目的利得或损失直接在权益中确认,该项利得或损失的汇兑差额部分应当直接在权益中予以确认;如果非货币性项目的利得或损失在损益中确认,则该项利得或损失的汇兑差额部分应当在损益中予以确认。

准则第 32 段规定,构成报告主体对国外经营净投资的货币性项目产生的汇兑差额,在报告主体的单独财务报表或国外经营的个别财务报表中,应当确认为损益。在包括国外经营和报告主体的财务报表(当国外经营为报告主体的子公司时即为合并财务报表)中,这种汇兑差额应当作为权益的一个单独组成部分加以初始确认,并在处置该项净投资时确认为损益。

准则第 33 段作了进一步分析,对于构成报告主体对国外经营的净投资的货币性项目产生的汇兑差额,可能出现以下几种情况:

(1) 如果货币性项目构成了报告主体对国外经营的净投资,且以报告主体的功能货币计价,由该货币性项目产生的汇兑差额将发生在国外经营本身的个别财务报表中。

(2) 如果货币性项目是以国外经营的功能货币计价,由该货币性项目产生的汇兑差额将发生在报告主体的单独财务报表中。

在上述(1)和(2)两种情况下,在同时包括国外经营和报告主体在内的财务报表(即国外经营被合并、比例合并或按权益法处理的财务报表)中,由上述货币性项目产生的汇兑差额将重新归类为权益,作为权益的一个单独组成部分列报。

(3) 如果构成报告主体对国外经营净投资的货币性项目的计价货币,既非报告主体的功能货币,也非国外经营的功能货币,则由该货币性项目产生的汇兑差额,在报告主体的单独财务报表和国外经营的个别财务报表,以及同时包括国外经营和报告主体的财务报表中,均应确认为损益,不能重新归类为权益。

当主体以不同于功能货币的货币记账,在其编制财务报告时,所有金额应折算成功能货币,就好像初始按功能货币记录一样。

4. 功能货币的改变

尽管主体的功能货币反映了与主体密切相关的基础交易、事项和状况,一旦确定下来,不能随意改变;但是,如果确定功能货币的基础交易、事项和状况确实发生了变化,功能货币也可以改变。对于主体功能货币的改变,准则第 35 段规定,主体应当自功能货币改变之日起,采用未来适用法,按适用于新的功能货币的折算程序进行处理。具体来说,

主体应当用功能货币改变日的汇率,将所有项目折算为新的功能货币,对非货币项目产生的折算差额作为该项目的历史成本处理,由折算国外经营产生的汇兑差额,如果以前是作为权益处理,则在处置该项国外经营之前仍然确认为权益,不能确认为损益。

(五) 使用与功能货币不同的列报货币

1. 折算成列报货币

准则允许主体以任何一种或若干种货币列报其财务报表。只要列报货币与功能货币不同,主体本身以功能货币计量的经营成果和财务状况就需要进行折算。

准则在第 39 ~ 43 段对主体的功能货币是否是恶性通货膨胀经济中的货币规定了不同折算程序。

当主体的功能货币不是恶性通货膨胀经济中的货币时,将主体的经营成果和财务状况折算为与功能货币不同的列报货币时,应当遵循以下方法:

(1) 列报的每张资产负债表中的资产和负债项目(包括比较期间),均应按照资产负债表日的期末汇率折算。

(2) 每张收益表中的收益和费用项目(包括比较期间),均应按照交易日的汇率折算。

(3) 产生的所有汇兑差额均应作为权益的一个单独组成部分确认。这里的汇兑差额产生于:①按交易日汇率折算收益、费用和按期末汇率折算资产、负债。收益费用项目产生的汇兑差额计入损益中,其他的汇兑差额直接进入权益;②以不同于前期的期末汇率折算期初净资产。这些汇兑差额不确认在损益中,因为汇率变化对现在或将来的经营现金流量影响较小。当与国外经营相关汇兑差额合并时,非全额拥有、归属于少数股东的汇兑差额要确认为合并报表中少数股东权益。

当主体的功能货币是恶性通货膨胀经济中的货币时,将主体的经营成果和财务状况折算为与功能货币不同的列报货币时,应使用下面程序:

(1) 列报货币虽与功能货币不同,但也属于一种恶性通货膨胀经济中的货币。在这种情况下,不论是当期财务报表中的项目,还是比较期间财务报表中的项目,均应当按照最近资产负债表日的期末汇率进行折算。

(2) 列报货币与功能货币不同,且不属于恶性通货膨胀经济中的货币。在这种情况下,所有当期财务报表中的项目均应当按照最近资产负债表日的期末汇率进行折算,但对比较期间财务报表项目的折算有所不同,仍采用这些比较信息在相关的以前年度财务报表中所列报的金额,作为当期的比较信息,不考虑这些信息在以前年度列报以后价格水平或汇率发生的后续变化。

当然,在上述(1)和(2)两种情况下,由于主体的功能货币是恶性通货膨胀经济中的货币,在将主体的财务报表按照上面规定的折算程序折算前,主体均应当首先按照 IAS29 的规定重述其财务报表。当经济不再处于恶性通货膨胀状况,主体不再按照 IAS29 的规

定重述其财务报表,它应当使用停止重述财务报表日物价水平的重算金额作为历史成本折算成列报货币。

2. 国外经营的折算

国外实体的财务报表并入报告主体的财务报表时,应按正常的合并程序,例如消除子公司的集团内部往来余额以及集团内部交易(参见 IAS27 和 IAS31)。但是,集团内部公司间短期或长期的货币性项目形成的汇兑差额不能与其他集团内部往来余额产生的相应金额相抵销,因为货币性项目代表着将一种货币转换成另一种货币的承诺,并且它使报告主体面对着因汇率变动而产生利得或损失的情况。相应地,在报告主体的合并财务报表中,这种汇兑差额将继续被确认为收益或费用;如果它是由第 32 段描述情况所引起,则计入权益,直到国外经营被处置时为止。

如果国外经营财务报表的报告日期与报告主体不一致,为了将报表并入报告主体的财务报表,国外经营通常采用与报告主体一致的日期。如果这样做不切实际,IAS27 允许采用报告日期相差不超过三个月的财务报表。在这种情况下,国外经营的资产和负债应按其资产负债表日的汇率折算。根据 IAS27 的规定,如果国外经营的资产负债表与报告主体资产负债表日间汇率波动较大,应作出调整。根据 IAS28 和 IAS31 的规定,在联营和合营主体采用权益法时可以使用同样方式。

由并购国外经营产生的商誉和对资产、负债的账面金额进行的公允价值调整,全部视同并购国外经营的资产和负债处理,并根据准则第 39、42 段的规定,按期末汇率进行折算。

3. 国外经营处置

在处置国外经营时,与该主体相关且已递延的累计汇兑差额,应在确认处置的利得或损失的同期间确认为收益或费用。

主体可能通过转让、清算、返还股本等方式全部或部分地处置其在国外经营中的利益。支付的股利只有在其作为投资回报时,才构成处置的一部分。如果是部分处置,相关的累计汇兑差额只能按比例份额计入利得或损失中。国外经营的账面金额的减记不能算是部分处置。相应地,在减记时,不能确认递延的汇兑利得或损失。

(六) 所有汇兑差额的纳税影响

外币交易的损益,以及折算国外经营的财务报表时形成的汇兑差额可能都会产生纳税影响,有关的会计处理遵照 IAS12“所得税”进行。

(七) 披露

准则在第 51 ~ 57 段作出了披露方面的规定。

第一,主体应披露:① 计入损益的汇兑差额,根据 IAS39 的规定按公允价值计量公允价值变动计入损益的金融工具产生的汇兑差额除外;② 单独列作权益项目的汇兑差额净额,以及该汇兑差额净额在期初和期末之间的调节额。

第二,当列报货币不同于功能货币不同时,应披露这一事实,并注明功能货币以及使用不同列报货币的理由。

第三,当报告主体或重要国外经营的功能货币有变化时,应披露该事实和变化原因。

第四,当主体以不同于其功能货币的货币编报财务报告时,只有在遵守了准则第 39~42 段规定折算方法情况下,才能申明财务报表遵守了国际财务报告准则。有时主体以不同于其功能货币的货币编报其他财务报表或提供其他财务信息,不满足本段前面的要求,它应:① 作为补充信息,清楚地指出该信息,以区别于其他遵守国际财务报告准则的信息;② 在补充信息中披露该货币;③ 披露该主体的功能货币以及用于决定补充信息的折算方法。

三、比较与借鉴

下面我们就前面谈到的 SFAS52、SSAP20 及我国外币折算草案与 IAS21 进行比较,从而对我国相关准则的制定提出一些启示。

(一) IAS21 与 SFAS52 的比较

SFAS52 认为,规范外币折算的目的有两个:① 提供有关汇率变动对主体现金流量和权益的预期经济影响方面的信息;② 在合并报表中反映财务结果及财务关系,如同以每一实体从事经营的主要货币(指功能货币)进行计量一样。

在 SFAS52 中提出了“功能货币(Functional Currency)”的概念,功能货币是指主体从事经营的主要经济环境中的货币。功能货币可以是美元,也可以是依据实际情况所采用的外币。通常情况下,它是一个主体收支现金的经济环境中的货币。但对于高通货膨胀经济中的货币(3 年的通货膨胀率接近或超过 100%),由于它不够稳定,不应作为功能货币,而应考虑将报告母公司所采用的更加稳定的货币作为为功能货币。

SFAS52 中所采用的功能货币折算方法包括:① 确定一个主体所处经济环境中的功能货币;② 用功能货币计量财务报表中的各个要素;③ 如果功能货币与报告货币不同,用现行汇率把功能货币折算成报告货币;④ 将汇率变动对单个资产和负债的影响与对净投资的经济影响区分出来,这里的单个资产和负债是以功能货币以外的币种反映的应收、应付款。

在将国外实体的财务报表从功能货币折算为美元时,产生折算调整是不可避免的。折算调整不包括在当期净收益中,应以累计的金额作为合并权益的一个单独项目予以披露,直至对国外实体的净投资予以出售、清算完毕或在实质上清算完毕。

外币交易利得或损失是以功能货币以外的币种反映的交易由于汇率变动所带来的影响,通常应将其包括在汇率变动当期的净收益中。除非该交易是对外币承诺或者对国外实体的净投资的套期保值。长期投资性质的公司间的交易,可以认为是母公司净投资的一部分,不会产生利得或损失。

比较 IAS21 与 SFAS52 ,可以发现两者规定基本一致。本来改进前的 IAS21 与 SFAS52 的规定还有所差异 ,通过“改进国际会计准则”项目的实施 ,基本消除了 IAS21 与 SFAS52 的差异。由此可以看出 ,美国在会计准则国际趋同进程中具有重要的影响力。

(二) IAS21 与 SSAP20 的比较

SSAP20 分别对编制单个公司个别财务报表和编制合并财务报表应采用的折算程序和方法作出了规定。

对于单个公司 ,SSAP20 规定 ,外币交易业务的折算应按交易发生日汇率折算成当地货币。如果汇率变动不是十分显著 ,可用一个时期的平均汇率进行折算。在每一资产负债表编制日 ,以外币计价的货币性资产和负债应按期末汇率或者在恰当的情况下以有关交易条款规定的汇率折算。所有已结算交易和未结算货币项目的汇兑损益均应记入当年正常经营活动的损益中 ,除非它们产生于那些本身属于非常项目处理的交易 ,在这种情况下 ,汇兑损益应作为这类非常项目的一部分而包含在其中。长期货币性项目的汇兑损益也应确认在损益表中 ,但在一些特殊情况下 ,比如对货币的兑换性和适销性有怀疑时 ,有必要按谨慎性原则考虑在损益表中确认的汇兑收入额或者同一项目汇兑收入超过过去汇兑损失的数额是否应受到限制。在公司使用外币借款融资 ,或者对外币权益投资提供套期保值时 ,权益投资可以合适的外币计价 ,其账面金额应在每一会计期末按期末汇率折算列入投资公司的财务报表中。任何由此产生的汇兑差额应记入储备金账户 ,而外币借款的汇兑损益应作为储备金的变动冲销汇兑差额。当处置由外币借款融资的国外权益投资时 ,一旦非货币资产被折算和记录 ,通常就不需要再继续折算。

对于合并财务报表 ,SSAP20 规定 ,根据国外实体或国外分支机构业务性质 ,折算可以采用期末汇率/净投资法(The Closing Rate/Net Investment Method)和时态法(The Temporal Method)。在大多数情况下 ,为投资公司及其国外实体编制集团报表时 ,往往使用期末汇率/净投资法。该方法认为 ,公司是对其国外实体的资产净值进行投资 ,而不是直接投资于单个资产或负债。按照期末汇率/净投资法 ,国外实体资产负债表上的数额应采用期末汇率折算成投资公司的报告货币。如果这一汇率与资产负债表前一编表日的汇率不同或者任何以后资本注入或减少日的汇率不同 ,就会产生汇兑差额 ,这些差额应作为储备金的变动予以记录。对于国外主体的损益表 ,应按期末汇率或会计期平均汇率加以折算。在某些情况下 ,国外实体的事务与投资公司是如此密切关联 ,以至于国外实体的成果更依赖于投资公司货币的经济环境。在这种情况下 ,国外实体的财务报表应包括在合并财务报表中 ,就像其所有业务都是由投资公司本身用它自有货币记入一样。为此 ,应使用时态法折算财务报表。时态法的机理与用于编制单个公司会计报表的机理相同。

由上面的分析可以看出 ,SSAP20 的规定与 IAS21 大同小异 ,主要差别在于以下几点 :

1. 准则范围

SSAP20 允许将外币借款作为国外实体净投资的套期 ,这样处理使得外币借款汇率的

变动可以抵销净投资折算的变动。但是 SSAP20 对用于抵销的外币借款的利得和损失作出了限制,最多不得超过国外实体净投资产生的汇兑差额,同时还限制用于套期的借款金额不能超过净投资预期产生的现金总额。对于除借款以外的其他的净投资套期方式,SSAP20 并未作出讨论。在 IAS21 中并未涉及外币项目套期会计的处理,相关会计处理主要由 IAS39“金融工具:确认和计量”进行规范。

2. 国外经营处置

IAS21 规定,在处置国外经营时,与该主体相关且已递延的累计汇兑差额,应在确认处置的利得或损失的同一期间确认为收益或费用。而英国会计准则不允许这样处理。

3. 并购国外经营产生的商誉

IAS21 规定,由并购国外经营产生的商誉,视同并购国外经营的资产处理,并根据准则第 39、42 段的规定,按期末汇率进行折算。在 SSAP20 中未涉及这一问题。

(三) IAS21 与我国外币折算草案的比较

我国外币折算草案的主要内容体现于下面四点:

第一,确定记账本位币。记账本位币是企业经营所处的主要经济环境中的货币。选择确定记账本位币时应当符合的条件是:①该货币是主要影响商品和劳务销售价格的货币,通常是商品和劳务销售价格的计价和结算货币;②该货币是影响商品和劳务所需人工、材料和其他费用的主要货币,通常是这些费用的计价和结算货币。此外,融资活动获得的货币以及保存从经营活动中收取款项所使用的货币,也是企业选择记账本位币需要考虑的因素。对于选择确定境外经营的记账本位币时,还应当考虑下列情况:①境外经营对其所从事的活动是否拥有很强的自主性;②境外经营活动中与企业的交易是否占有较大比重;③境外经营活动产生的现金流量是否直接影响企业的现金流量并可随时汇回;④境外经营活动产生的现金流量是否足以偿还其现有债务和可预期的债务。记账本位币一经确定,除其经营所处的主要经济环境发生变化外,不得随意变更。因经营所处的主要经济环境改变等原因确需变更记账本位币的,应当采用变更当日的即期汇率将所有项目折算为变更后的记账本位币。

第二,外币交易的处理。企业发生外币交易,应当在初始确认时采用交易发生日的即期汇率将外币交易金额折算为记账本位币金额入账,也可以采用与交易发生日汇率近似的汇率折算,但因汇率波动使得采用该汇率折算不适当时,应当采用交易发生日的即期汇率折算。企业收到的外币投入资本,合同约定汇率的,采用合同约定的汇率折算,其与相应资产项目采用收到外币资本当日的即期汇率折算金额之间的差额计入所有者权益项目,合同没有约定汇率的,采用收到外币资本当日的即期汇率折算。会计期末,企业应当分别外币货币性项目和外币非货币性项目进行处理:①对于外币货币性项目,应当采用期末即期汇率将其折算为记账本位币金额,因期末即期汇率不同于初始确认或者前期期末所用的汇率而产生的汇兑差额,应当确认为当期损益。②对以历史成本计量的外币非

货币性项目 除涉及计提资产减值外,期末不应当改变其入账时折算的记账本位币金额。

第三,外币财务报表的折算。企业将境外经营的会计报表并入其会计报表,应当按照下列规定进行折算:①资产负债表(含比较资产负债表)中的资产、负债项目,应当采用相应资产负债表日的即期汇率折算,除“未分配利润”外,其他所有者权益项目采用相应项目入账时的即期汇率折算;②利润表(含比较利润表)中的损益项目应当采用交易发生日的即期汇率折算,也可以采用与交易发生日汇率近似的汇率折算,但因汇率波动使得采用该汇率折算不当时,应当采用交易发生日的即期汇率折算。③上述折算产生的外币报表折算差额应当在并入后的资产负债表中作为所有者权益项目单独列示,其中属于少数股东权益的部分,应当并入少数股东权益项目。企业在处置境外经营时,在并入后的财务报表中,将已列入所有者权益的外币报表折算差额中与该境外经营相关部分,自所有者权益项目中转入处置当期损益,如果是部分处置境外经营,应当按处置的比例计算处置部分的外币报表折算差额,转入处置当期损益。

第四,披露。企业应当披露与记账本位币有关的下列事项:①采用的记账本位币。企业以人民币以外的货币作为记账本位币的,应当说明原因;②重要的境外经营采用企业记账本位币以外的货币作为记账本位币的,应当披露境外经营的记账本位币的种类及选择该种货币作为记账本位币的原因;③企业及其重要的境外经营变更记账本位币的,应当说明变更的原因。另外,企业还需披露包括在当期损益中的汇兑差额以及外币报表折算差额在本期的增减变动情况。

这些内容基本上沿用了IAS21的规定,但比IAS21简单,比如说在草案中未考虑企业合并产生的商誉和资产公允价值如何处理,未涉及恶性通货膨胀经济中的货币问题,等等。

(骆铭民 撰稿)

主要参考文献

1. David Cairns, Applying International Accounting Standards(Third Edition)(Great Britain:Tolley Lexis Nexis 2003).
2. Financial Reporting Group of Ernst & Young, IAS/UK GAAP Comparison (United Kingdom:Ernst & Young 2001).
3. Financial Reporting Group of Ernst & Young LLP, IAS/US GAAP Comparison(United Kingdom:Ernst & Young LLP 2002).
4. IASB, International Financial Reporting Standards(Including Abbreviated Versions of IAS1 to IAS41)(London:IASCF 2003).

5. 国际会计准则委员会制定、财政部会计准则委员会译：《国际会计准则 2002》，中国财政经济出版社 2003 年版。
6. 刘威著：《国际会计准则可比性研究》，上海财经大学出版社 2000 年版。
7. 克里斯托弗·诺比斯、罗伯特·帕克著、潘琰主译：《比较国际会计》，东北财经大学出版社 2002 年版。
8. 王世定、李海军主译：《美国财务会计准则（第 1 ~ 137 号）》，经济科学出版社 2002 年版。
9. 汪祥耀等著：《英国会计准则研究与比较》，立信会计出版社 2002 年版。
10. 汪祥耀、邓川等著：《澳大利亚会计准则及其国际趋同战略研究》，立信会计出版社 2005 年版。

IAS23 借 款 费 用

一、准则概况

(一) 背景与历史

1983 年,国际会计准则委员会(IASC)发布了第 23 号国际会计准则(IAS23)“ 借款费用资本化 ”。当时准则允许企业在将借款费用作为期间费用或将符合资本化条件的借款费用进行资本化之间作出选择。

IASC 在征求意见稿第 32 号(E32)中重新研究了上述自由选择所产生的可比性问题,并且建议在借款费用发生时应作为期间费用(基准处理方法),或进行借款费用资本化处理(备选处理方法)。经过征求意见, IASC 改变了上述建议。在征求意见稿第 39 号(E39)中,要求符合特定条件的借款费用资本化,其他的借款费用则作为期间费用处理。

经过进一步征求意见和讨论, IASC 在 1992 年 10 月决定恢复征求意见稿第 32 号的建议,将借款费用作为期间费用列为基准处理方法,将符合特定条件的借款费用进行资本化列为备选处理方法。

国际会计准则第 23 号“ 借款费用 ”采用了征求意见稿第 32 号的处理方法。修订后的 IAS23 在 1993 年 11 月获得通过,改名为“ 借款费用 ”,并对 1995 年 1 月 1 日或以后日期开始的会计期间的财务报告有效。

改组后的国际会计准则理事会(IASB)在 2001 年 11 月考虑第二次修订 IAS23,并试图要求所有的借款费用在发生的会计期间就确认为期间费用,而不允许将借款费用资本化。但是这个建议遭到了普遍反对。因而,在 2002 年 1 月 IASB 决定将这一建议作为资产初始计量的一部分来考虑。

(二) 制定目的

本准则的目的是规范借款费用的会计核算。本准则要求在一般情况下借款费用应作为期间费用。但是,作为允许选用的处理方法,本准则允许将那些可直接归属于符合条件的资产的购置、建造或生产的借款费用资本化。

(三) 规范内容和适用范围

本准则适用于借款费用的会计核算,但不涉及权益(包括不归类为负债的优先股)的实际成本或估算成本。

(四) 其他国家相关准则的颁布

美国关于利息费用资本化的准则主要有:财务会计准则第34号(FAS34)“利息费用资本化”(1979年10月发布);财务会计准则第42号(FAS42)“利息费用资本化重要性的确定”(1980年11月颁布);财务会计准则第58号(FAS58)“以权益法核算投资的财务报表中利息费用的资本化”(1982年4月发布);财务会计准则第62号(FAS62)“某些免税借款和某些捐赠与补助情况下利息费用资本化”(1982年6月发布)。

英国没有单独制定借款费用准则,而相关的借款费用规范分别包括在标准会计实务公告第9号(SSAP9)“存货与长期合同”(1975年3月发布,1980年8月和1988年9月分别修订)和财务报告准则第15号(FRS15)“有形固定资产”(1999年3月发布)中。

我国《企业会计准则——借款费用》于2001年年初发布,自2001年1月1日起施行。

二、准则的基本内容

(一) 关键名词定义

本准则涉及的关键名词定义有两个:

(1) 借款费用(Borrowing Costs),是指企业发生的与借入资金有关的利息和其他费用。

借款费用可以包括:① 银行透支、短期借款和长期借款的利息;② 与借款有关的折价或溢价的摊销;③ 安排借款发生的辅助费用的摊销;④ 按照国际会计准则第17号“租赁”确认的与融资租赁有关的财务费用;⑤ 作为利息费用调整的外币借款产生的汇兑差额部分。

(2) 符合条件的资产(Qualifying Assets),是指须经过相当长时间才能达到可使用或可销售状态的资产。

符合条件的资产的例子包括:① 需要相当长时间才能够达到可销售状态的存货;② 建造合同;③ 厂房和设备,如制造车间、发电设施及投资性房地产;④ 内部研发无形资产。

以下也是符合条件的资产,如勘探和发展活动,如开发新的矿体和探明已存在矿体的容量;主要开发项目,如超市、飞机的预付款等。

其他投资以及那些常规性生产或短期内大量重复生产的存货不属于符合条件的资产。那些在购置时就已经可以使用或可销售的资产也不是符合条件的资产。

还有需要说明的是优先股股利,如果将优先股归类为企业负债,则优先股股利也应作为借款费用。如果优先股归类为所有者权益,则优先股股利就是利润分配。

(二) 会计处理方法

IAS23规定了两种借款费用的会计处理方法:

1. 基准处理方法

基准处理方法即借款费用在发生的当期应确认为期间费用,而不管借款如何使用。

2. 允许选用的处理方法

允许选用的处理方法即备选处理方法,直接归属于符合条件资产的购置、建造或生产的借款费用,应予以资本化而成为该资产成本的组成部分。如果企业采用备选处理方法,这种方法应一致地运用于所有符合条件的资产,即使该资产的账面金额超过其可收回金额也应予以资本化。

在采用备选处理方法的情况下,准则规定了符合资本化条件的借款费用金额的确定、开始资本化、暂停资本化以及停止资本化等事项的处理。

(1) 符合资本化条件的借款费用金额的确定。可以分为以下两种情况:第一种情况,对于为了获得某项符合条件的资产而专门借入的资金,其应资本化的借款费用金额,应是本期发生在专门借款上的实际借款费用减去以该借款进行临时性投资而获得的投资收益。第二种情况,对于一般性借入资金用于获取某项符合条件的资产,其借款费用资本化金额应通过资本化比率乘以发生在该资产上的支出确定。资本化比率应是企业除了为获得某项符合条件资产而专门借入款项外的当期尚未偿付的所有借款的借款费用的加权平均值。某一期间资本化的借款费用不应超过该期间实际发生的借款费用金额。

【例1】某企业2002年有三项一般性借款:(1)五年期,年利率10%的借款10 000 000英镑;(2)二十年期,年利率8%的借款20 000 000英镑;(3)银行透支的平均值为3 000 000英镑,透支利息为450 000英镑。(假定上述借款均为全年)

	借款的平均数	2002 年利息
五年期借款	10 000 000	1 000 000
二十年期借款	20 000 000	1 600 000
银行透支	3 000 000	450 000
总额	33 000 000	3 050 000
资本化比率		9.242%

【例2】如上例中五年期借款是为了获得符合条件的资产而借入的,其他条件不变。

	借款的加权平均值	2002 年利息
二十年期借款	20 000 000	1 600 000
银行透支	3 000 000	450 000
总额	23 000 000	2 050 000
资本化比率		8.913%

在[例1]中,如果企业在符合条件的资产上支出为2 000万英镑,2002年的资产支出仅为半年,则加权平均支出为10 000 000英镑,所以:

$$\text{资本化的借款费用} = 10\,000\,000 \times 9.242\% = 924\,200 (\text{英镑})$$

符合条件的资产上的支出只包括那些导致支付现金、转让其他资产或承担带息债务的支出。

(2) 开始资本化。IAS23第23段规定,借款费用资本化为符合条件的资产成本的组成部分应开始于:①资产支出发生时;②借款费用发生时;③为使资产达到其预定可使用或可销售状态所必要的准备工作正在进行中。

为使资产达到其预期可使用或可销售状态而必要的准备工作,除了资产实体建造外,还包括实体建造前进行的技术性和管理性工作。如在实体建造前为取得许可证而进行的工作,必要的存货的储存过程(不包括持有原材料等待生产的储存)。

(3) 暂停资本化。IAS23第23段规定,如果开发活动发生较长的中断期间,应暂停借款费用的资本化。如果暂时的中断是使资产达到预定可使用或可销售状态所必要的程序,则借款费用资本化不应停止。

(4) 停止资本化。IAS23第25~28段规定了停止资本化情况。为使符合条件的资产达到其预定的可使用或可销售状态而必要的准备工作实质上已完成时,借款费用资本化应当停止。尽管日常管理性工作可能依然在继续,但如果资产的实体建造工作已完成,一般认为该企业资产的建造工作已完成。

如果符合条件的资产的各部分分别完工,而每部分在其他部分继续建造的过程中可供使用,并且为使该部分达到预定可使用状态或可销售状态所必要的准备活动实质上已经完成,借款费用资本化应当停止。

(三) 披露

IAS23第29段要求财务报表披露以下内容:①借款费用采用的会计政策;②本期已资本化的借款费用金额;③用于确定符合资本化条件的借款费用金额的资本化比率。

三、借款费用准则的国际比较

下面主要就我国借款费用准则与美国、英国相关准则以及IAS23作一简要比较。

(一) 关于定义的比较

我国准则的借款费用是指因借款而发生的利息、折价或溢价的摊销和辅助费用,以及因外币借款而发生的汇兑差额。

英国财务报告准则第15号中的财务费用包括银行透支利息、短期和长期借款利息、涉及债务的折价或溢价的摊销、与安排债务有关的应计辅助成本的摊销等。

美国财务会计准则第 34 号中利息费用包括 :有明确利率的债务的利息 ,根据会计准则委员会意见书第 21 号“ 应收和应付款项的利息 ”应计到特定类型的应计项目的利息 ,以及根据财务会计准则第 13 号“ 租赁会计 ”规定的与融资有关的利息。

我国准则比 IAS23 的定义要窄 ,我国准则中没有银行透支利息 ,而美国和英国准则的定义基本上只限于利息费用 ,不包括外币借款的汇兑差额。

(二) 关于确认的比较

我国准则对资本化借款费用的确认作了以下规定 :

(1) 专门借款 (为购建固定资产而专门借入的款项)而发生的利息、折价或溢价的摊销和汇兑差额 ,在符合资本化条件情况下 ,应予以资本化 ,计入该资产的成本 ,其他应于发生当期确认为费用。

(2) 安排专门借款而发生的辅助费用 ,属于在所购建固定资产达到预定可使用状态之前发生的 ,应当在发生时予以资本化 ;以后发生的应于发生当期确认为费用。如果辅助费用的金额较小 ,也可以在发生当期确认为费用。

英国准则对于财务费用是否资本化 ,不作强制性要求。但是与 IAS23 一样 ,英国准则规定 ,如果企业采用了将财务费用予以资本化的政策 ,那么它应当一致地应用于所有的有形固定资产。

美国准则要求符合条件的资产的利息费用应予以资本化 ,而其他利息费用应作为期间费用。

相比较而言 ,我国借款费用准则确认借款费用资本化的判断较为简单 ,且没有选择的余地。英国与国际会计准则可以选择资本化或是费用化 ,比较灵活。

(三) 关于范围的比较

我国准则仅限于要求专门借款的借款费用资本化 ,即将专门为购建固定资产的借款的财务费用资本化。

英国准则允许利息费用资本化作为固定资产或流动资产的生产成本。在实务中 ,财务费用资本化只有在生产期间较长并且财务费用相对于资产总生产成本而言是较重要时才发生。

美国准则要求符合条件的资产的利息费用应予以资本化。符合条件的资产包括 :

(1) 企业为了自用而购建或生产的资产 (包括用存款或分期付款 ,由其他单位为本企业购建或生产的资产) ;

(2) 为了销售或租赁而作为分期工程购建或生产的资产 (例如造船或房地产开发) ;

(3) 以权益法核算的特定投资 (权益、贷款和预付款是投资者的符合条件资产)。为使投资成为一项符合条件的资产 ,被投资者必须正在采取一些行动 ,为它的主要经营活动做准备 ,并且这些工作包括运用资金以取得其经营活动所需的符合条件资产。

IAS23 要求借款费用资本化的对象也是符合条件的资产 ,但其确定的符合条件的资

产比美国准则少了第三种权益法核算的特定投资。

从上述可以看出,我国准则资本化范围最小,仅限于专门借款,而且仅指固定资产的购建,不包括存货。相应地,美国准则规定的符合条件的资产较多,资本化范围也就较广。不仅包括了我国准则不涉及的与融资租赁有关的融资费用以及房地产开发的借款费用,而且还包括了需要相当长时间才能达到可销售状态的存货。IAS23 要求对符合条件的资产的借款费用进行资本化,其他一般性借款如果用于符合条件的资产上,其借款费用也要求进行资本化。

(四) 关于资本化金额的比较

我国准则采用资产累计支出的加权平均数乘以资本化比率来计算资本化金额,资本化比率以专门借款的利息费用除专门借款本金的加权平均数求得。资本化金额不应超过实际利息费用。如果是一笔专门借款,资本化比率即为该借款的利率。

英国准则采用资产的累计支出乘以适用于尚未偿还借款的加权平均利率(资本化比率)来计算财务费用的资本化金额。

美国准则采用资产累计支出的加权平均数乘以资本化比率来计算利息费用应资本化的金额。资本化比率也是尚未偿还借款的加权平均利率。

相对而言,国际会计准则规定的对借款费用资本化金额的计算较为复杂。IAS23 规定,对于符合条件资产的借款发生的借款费用减去临时投资收益后的金额予以资本化,作为资产成本。对于一般性借款用于符合条件的资产上,采用资产支出乘资本化比率计算资本化借款费用的金额。

(五) 关于资本化开始和资本化停止的比较

我国准则与美国准则、英国准则和国际会计准则在资本化开始方面的规范基本一致,都规定同时符合以下三个条件时应开始资本化:① 资产支出已发生;② 借款费用已发生;③ 为使资产达到预定可使用状态的准备活动正在进行中。

至于决定资本化的停止,都要求遵循实质重于形式的原则,符合条件的资产一旦达到预定可使用状态,就应停止资本化。对于资本化的暂停,都要求在非正常中断连续较长时间就应暂停资本化。我国准则具体规定为非正常中断连续三个月以上(含三个月)。

总的来说,我国借款费用准则对于应资本化的借款费用所规定的范围较小,并仅仅局限于专门借款,这会在一定程度上影响资产价值的公允性。因为随着金融市场的发展,各种债务工具将更经常地被企业所采用,母子公司之间的资金往来也将日益频繁。相对而言,美国准则和国际会计准则的规范从内容上来说较为充实,使借款费用资本化的确定更符合客观性原则和区分收益性支出与资本性支出原则,能更真实地反映企业的经济活动实质。

主要参考文献

1. David Cairns ,Applying International Accounting Standards(Third Edition)(Great Britain :Tolley Lexis Nexis 2003).
2. Financial Reporting Group of Ernst & Young ,IAS/UK GAAP Comparison (United Kingdom :Ernst & Young 2001).
3. Financial Reporting Group of Ernst & Young LLP ,IAS/US GAAP Comparison(United Kingdom :Ernst & Young LLP 2002).
4. IASB ,International Financial Reporting Standards(Including Abbreviated Versions of IAS1 to IAS41)(London :IASCF 2003).
5. 国际会计准则委员会制定、财政部会计准则委员会译 :《国际会计准则 2002》,中国财政经济出版社 2003 年版。
6. 王世定、李海军主译 :《美国财务会计准则(第 1 ~ 137 号)》,经济科学出版社 2002 年版。
7. 财政部 :《企业会计准则 2002》,经济科学出版社 2002 年版。

IAS24 关联方披露

一、准则概况

(一) 背景与历史

关联方关系及其交易是随着世界范围内的公司组织形式和治理结构的演变,在跨国公司、母子公司制及总分公司制得到广泛运用时出现的。在西方发达国家,跨国集团公司常常运用关联交易在高税区与低税区之间转移收入与费用,以达到合理避税的目的。而在亚洲的一些家族企业和官营企业中,除了用来避税外,关联交易还被用作在母公司与子公司之间转移利润或掩盖亏损。为此,关联方关系及其交易的规范逐步成为各国和地区监管当局关注的重点。

1982年3月,美国财务会计准则委员会(FASB)率先发布了财务会计准则公告第57号(FAS57)“关联方披露”,随后,国际会计准则委员会(IASC)理事会于1984年7月批准了国际会计准则第24号(IAS24)“关联方披露”,对自1986年1月1日或以后日期开始的报告期的财务报表生效。1994年,该准则按修订格式进行了重新编排,但这次重编没有对原准则的内容作实质性的变更,只是一些术语有所改动,以符合IASC的现行惯例。1994年6月,证券委员会国际组织(IOSCO)认为该准则可用于其核心准则,但要求IASC考虑以下问题:①披露所得税的分配安排;②加强对主要股东支付的费用和负债的披露及核算;③加强对主要股东为企业利益而设立的持股计划的披露。2000年5月,IOSCO支持的《国际会计准则2000》中包含了原IAS24,但有一个补充处理规定,即要求加强对以下内容的披露:①主要股东支付的费用和负债;②主要股东为企业利益而设立的持股计划。

2003年12月,改组后的国际会计准则理事会(IASB)发布了修订后的国际会计准则第24号(IAS24)“关联方披露”,对自2005年1月1日或以后日期开始的报告期的财务报表生效。修订后的IAS24对准则的体例结构进行了较大的调整,增加了准则目标段和关联方披露的目的部分,对准则的范围和术语定义进行了大量补充,扩展了对关联方的界定,在披露上提出了新的要求,并提供了更为详细的指南。

(二) 准则制定目的

在正常的市场关系中,企业与企业以及企业与个人之间的交易是完全按照市场经济的运作规则进行的,各方为维护自身的经济利益,会按照公平、自由的交易原则商定有关

交易。但若从事交易的各方存在着关联方关系,由于参与交易的各方在经济上并非是彼此完全独立的个体,则交易可能不按公平的基础进行计价和核算,关联方关系及其交易可能对企业的经营成果和财务状况产生影响。披露关联方关系及其交易的信息,会增加会计信息的有用性,有助于财务报表使用者将一个企业的经营成果和财务状况与前期及其他企业进行比较。

关联方披露准则要达到的主要目标是,确保主体的财务报告对可能影响其财务状况和损益的关联方、关联方之间的交易及其未结算余额作出必要的披露,以引起财务报告使用者的注意。

(三) 适用范围

IAS24 应在以下情况中运用:① 确定关联方关系和关联方交易;② 确定主体与其关联方之间的未结算余额;③ 确定在①、②中的项目需要披露的情况;④ 确定对这些项目需作的披露。

(四) 其他国家相关准则的颁布

继美国和国际会计准则委员会之后,许多国家如加拿大、澳大利亚、新西兰等都分别制定和发布了规范关联方关系及其交易披露的会计准则。从 20 世纪 80 年代末就开始考虑制定关于关联方披露的会计准则的英国,也在广泛征求意见的基础上,于 1995 年 10 月发布了财务报告准则第 8 号(FRS8)“关联方披露”。而在我国,财政部自开始制定会计准则以来发布的第一项具体会计准则就是于 1997 年 5 月发布的《企业会计准则——关联方关系及其交易的披露》,并于 1997 年 1 月 1 日起在上市公司执行。

二、准则基本内容

(一) 关键名词定义

IAS24 对以下关键名词下了定义:

(1) 关系密切的家庭成员(Close Members of the Family of an Individual),指在处理与主体的交易时有可能影响某人或受其影响的家庭成员。包括:① 生活伴侣和子女;② 生活伴侣的子女;③ 受本人及生活伴侣扶养或赡养的人。

(2) 补偿(Compensation),指所有雇员福利,它是雇员因向主体提供劳务所获得的各种报酬,包括:① 短期雇员福利,例如对现有雇员的工资、薪金和社会保障提存金、带薪年假和带薪病假、利润分享及奖金(如果应在期末以后 12 个月内支付)和非货币性福利(如医疗、住房、汽车及无偿提供商品或服务,或对所购商品及服务提供补贴);② 离职后福利,如养老金、其他退休福利、离职后人寿保险和离职后医疗保障;③ 其他长期雇员福利,包括长期服务休假、节日或其他长期服务福利、长期伤残福利,以及利润分享、奖金和递延酬劳(如果它们不在期末以后 12 个月内全部支付);④ 辞退福利;⑤ 基于股份

(3) 控制(Control) ,指有权决定一个主体的财务和经营政策 ,并从该主体的经营活动中获取利益。

(4) 联合控制(Joint Control) ,指按合同约定对一项经济活动的控制。

(5) 关键管理人员(Key Management Personnel) ,指直接或间接地拥有权力并负责对主体经济活动进行计划、指挥和控制的人员 ,一般包括主体所有的董事(无论是否是执行董事)。

(6) 关联方(Related Party) 指与主体存在以下关系者 :① 直接或通过一个或若干个中介间接地控制、被控制或处于共同控制之下的各方(包括母公司、子公司、子公司之间) ;在主体拥有权益并藉此对主体施加重大影响的各方 ;对主体实施联合控制的各方 ;② 主体的联营企业 ;③ 主体作为合营者的合营企业 ;④ 主体或其母公司的关键管理人员 ;⑤ 与以上①或④中提及的各方关系密切的家庭成员 ;⑥ 由以上④或⑤中提及的人员直接或间接控制、联合控制或施加重大影响的主体 ;⑦ 主体及其关联方的雇员离职后福利计划。

(7) 关联方交易(Related Party Transaction) ,指关联方之间资源、服务及义务的转移 ,无论是否收取价款。

(8) 重大影响(Significant Influence) ,指有能力参与一个主体的财务经营决策 ,但不能控制和决定这些决策。重大影响往往通过股权、协议和章程获得。

(二) 对关联方关系及其交易的披露

IAS24 对关联方关系及其交易的披露要求作了以下规定 :

第一 ,当存在母子公司关系时 ,无论关联方之间是否发生了交易 ,都应披露母公司和最终控制主体的名称。如果主体的母公司或最终控制主体均不对外公布财务报告 ,则应披露对外公布财务报告的次级母公司的名称。

第二 ,主体应披露关键管理人员的报酬总额及下述分类的总额 :① 短期雇员福利 ;② 离职后福利 ;③ 其他长期雇员福利 ;④ 辞退福利 ;⑤ 权益计酬福利。

第三 ,如果关联方之间发生了交易 ,报告主体应披露关联方关系的性质、交易信息及未结算余额 ,以反映其对财务报表的潜在影响 ,便于使用者理解。

第四 ,对于关联方交易 ,主体至少应披露以下内容 :① 交易的金额 ;② 未结算余额的金额(包括清偿期限和条件、是否有担保、结算对价的性质) ;提供或收到担保的细节 ;③ 为关联方之间的未结算余额计提的坏账准备 ;④ 本期为关联方计提坏账准备而确认的费用金额。以上内容应按以下类别单独披露 :① 母公司 ;② 对主体实施联合控制或具有重大影响的主体 ;③ 子公司 ;④ 联营企业 ;⑤ 主体是合营者的合营企业 ;⑥ 主体或其母公司的关键管理人员 ;⑦ 其他关联方。

性质类似的项目 ,可以汇总反映 ,但为便于报表使用者理解关联交易对主体财务报表的影响而需作单独披露的项目除外。

三、关联方披露准则的国际比较

(一) 对关联方和控制的定义

各国对关联方的定义与 IAS24 基本相似。

1. 中国

判断关联方存在的基本标准是“在企业财务和经营决策中,如果一方有能力直接或间接控制、共同控制另一方或对另一方施加重大影响,本准则将其视为关联方;如果两方或多方同受另一方控制,本准则也将其视为关联方。”^①

2. 美国

SFAS57“关联方披露”中对关联方定义是:“某一企业所涉及的各部分,如果其中一方有能力对其他方的管理或经营决策进行控制或施加重大影响(通过所有权或其他方式),达到可阻止交易各方中的一方或多方完全追求自身单独利益的程度。”

3. 英国

FRS8 未对关联方作专门定义,但规定在会计期间的任何时候出现下列情况之一时,两方或更多方为关联方:① 一方直接或间接地控制了其他方;② 各方受相同来源的共同控制;③ 一方影响其他方的财务和经营政策,达到了可以阻止其他方在任何时间追求其自身单独利益的程度;④ 参与一项交易的各方受相同来源的影响,达到了交易中的任何一方将其自身单独利益置于次要地位的程度。

虽然各国对关联方的定义基本相似,但各国对“控制”的定义却有所不同。

1. IAS24

它对“控制”所下的定义是,“指有权决定一个主体的财务和经营政策,并从该主体的经营活动中获取利益。”

2. 中国

对“控制”的定义与 IAS24 相似,是指“有权决定一个企业的财务和经营决策,并能据以从该企业的经营决策中获取利益。”

3. 美国

根据 SFAS57 的定义,控制是指“通过所有权、合同或其他方式直接或间接地拥有权力,能够对一个企业的管理层和政策进行指导或产生指导作用。”而 SFAS94“所有拥有多数股权的子公司的合并”则只把正常情况下的控制定义为拥有一个企业半数以上的表决权。

相比之下,IAS24 和我国对“控制”所下的定义更为广泛。

(二) 对关联方关系的确认

各国对关联方关系的确认不尽相同。

^① 参见《企业会计准则——关联方关系及其交易的披露》第4段。

1. IAS24

如前所述,IAS24 列举的关联方关系包括以下七项内容:① 直接或通过一个或若干个中介间接地控制、被控制或处于共同控制之下的各方(包括母公司、子公司、子公司之间);在主体拥有权益并藉此对主体施加重大影响的各方;对主体实施联合控制的各方;② 主体的联营企业;③ 主体作为合营者的合营企业;④ 主体或其母公司的关键管理人员;⑤ 与以上①或④中提及的各方关系密切的家庭成员;⑥ 由以上④或⑤中提及的人员直接或间接控制、联合控制或施加重大影响的主体;⑦ 主体及其关联方的雇员离职后福利计划。

2. 中国

有关会计准则中规定的关联方确认条件为:① 直接或间接地控制其他企业或受其他企业控制,以及同受某一企业控制的两个或多个企业(例如母公司、子公司、受同一母公司控制的子公司之间);② 合营企业;③ 联营企业;④ 主要投资者个人、关键管理人员或与其关系密切的家庭成员;⑤ 受主要投资者个人、关键管理人员或与其关系密切的家庭成员直接控制的其他企业。

3. 美国

根据 SFAS57 的规定,关联方主要指:① 母公司和其子公司之间;② 同一母公司下的子公司之间;③ 企业和职工福利信托机构,例如养老金和由公司的受托管理人员管理的利润分享的信托机构;④ 企业与其主要所有者、管理人员或其直系家庭成员之间;⑤ 联营公司之间。

4. 英国

FRS8 规定的关联方关系包括:① 其最终的母公司和中间的母公司,附属企业和受同一母公司控制的其他附属企业;② 联营企业和合营企业;③ 如果报告主体是联营企业或合营企业,其联营者或合营者;④ 为了报告主体职工利益的养老基金,或是报告主体关联方的任一主体的养老基金。

此外,FRS8 还假定下列各方为关联方:① 报告主体的关键管理人员及其母公司的关键管理人员;② 拥有或能够实际控制报告主体 20% 或 20% 以上表决权的个人,无论是直接的还是通过提名;③ 通过一致行动能够实际控制或影响报告主体的人员;④ 根据管理合同管理报告主体或被报告主体管理的主体。另外,与上述各项涉及的任何人员关系密切的家庭成员,由上述各项涉及的任何人员及其关系密切的家庭成员拥有控制权益的合伙企业、公司、信托机构或其他主体,也被假定为关联方。

从可见,各国对关联方关系的认定主要存在以下区别:

(1) 企业和职工福利信托机构。在美国和英国,企业和职工福利信托机构之间形成关联方,IAS24 规定主体及其关联方的雇员离职后福利计划构成关联方,而我国的准则没有把职工福利信托机构列为关联方;

(2) 合营企业。SFAS57 没有把合营企业单独列为关联方,而 IAS24、中国和英国则把合营企业单独列为关联方;

(3) 同受共同控制或重大影响的两方或多方之间的关系。美国 FAS57 和英国 FRS8 将同受共同控制或重大影响的两方或多方之间的关系视为关联方,而 IAS24 和我国的会计准则却没有视为关联方;

(4) 主要投资者个人。IAS24 没有把主要投资者个人列为关联方,中、美、英三国则均把企业与主要投资者个人之间的关系列为关联方关系,其中,英国列为关联方的主要投资者个人是指拥有或能够实际控制报告主体 20% 或 20% 以上表决权的个人,中、美两国规定的主要投资者个人是指拥有一个企业 10% 或以上表决权资本的投资者个人;

(5) 受主要投资者个人、关键管理人员或与其关系密切的家庭成员重大影响的其他企业。IAS24 和英国 FRS8 视为关联方,而美国 FAS57 和我国的会计准则没有视为关联方。

(三) 对关联方关系的披露要求

当存在控股关系时,各国的披露要求是相似的。

1. IAS24

IAS24 要求,当存在母子公司关系的时,无论关联方之间有无交易,都应披露母公司和最终控制主体的名称。

2. 中国

有关会计准则规定在存在控制关系的情况下,关联方如为企业时,不论它们之间有无交易,都应当在会计报表附注中披露如下事项:① 企业的经济性质或类型、名称、法定代表人、注册地、注册资本及其变化;② 企业的主营业务;③ 所持有股份或权益及其变化。

3. 美国

SFAS57 要求揭示关联方关系的性质,即使它们之间没有交易。在实务中,要披露该主体的名称和拥有的所有权比例。在会计原则委员会第 18 号意见书(APB Opinion No. 18)“普通股投资会计处理中的权益法”中,则要求披露每一被投资者的名字以及普通股的所有权比例。

4. 英国

FRS8 要求,当存在控制关系时,无论关联方之间有无交易都应对其关系的性质、控制方的名称等加以披露,即都要求详细披露存在控制关系的关联方的具体情况。

(四) 对关联交易的披露要求

各国对关联交易的披露要求不完全相同,但均要求披露关联交易的性质、关联交易的交易类型和交易要素。

1. IAS24

要求报告主体披露关联方关系的性质、交易信息及未结算余额,以反映其对财务报表的潜在影响,便于使用者理解。IAS24 取消了对关联方交易定价政策的披露要求。

2. 中国

对关联方交易需披露内容的规定与修订前的原 IAS24 基本相同,要求披露以下内容:

① 交易的金额或相应比例;② 未结算项目的金额或相应比例;③ 定价政策。

3. 美国

SFAS57 要求披露的交易要素及内容则要广泛一些,披露范围包括:① 关联方关系的性质;② 对交易的描述,包括没有金额归属或没有正常金额归属的交易;③ 交易的金额,及改变前期所采用的建立术语的方法对报告企业的影响;④ 在每一资产负债表日列示应付关联方或关联方应付的数额。

4. 英国

FRS8 要求披露的内容除关联方的名称、交易金额等普通项目之外,还包括:① 有助于理解财务报表的其他必要的交易要素;② 资产负债表日与关联方往来的应收或应付金额,以及为应收账款提取的坏账准备;③ 本期注销的与关联方往来的债务金额。

(五) 对关联交易披露范围的限定

中国和英国对关联交易披露范围作了限定,而 IAS24 取消了豁免披露关联方交易的规定。

1. IAS24

修订前的原 IAS24 规定了四种可以豁免披露关联方交易的情况:① 在合并财务报表中,对有关集团内部之间的交易不需要作出披露;② 当母公司财务报表与合并财务报表一起提供或公布时,在母公司的财务报表中不需要对交易作出披露;③ 如果母公司与全资子公司在同一国家经营并在该国提供合并财务报表,在全子公司的财务报表中不需要对交易作出披露;④ 在国家控制的企业的财务报表中,对与其他国家控制的企业的交易不需要作出披露。而修订后的 IAS24 不但取消了豁免披露关联方交易的规定,而且特别要求在母公司、联营企业的投资者及合营中合营者的个别财务报表中披露关联方交易及其未结算余额。

2. 中国

有关会计准则规定,在披露关联方交易时,不要求作出以下披露:① 在合并会计报表中披露包括在合并会计报表中的企业集团成员之间的交易;② 在与合并会计报表一同提供或发布的母公司会计报表中披露关联交易。同时,准则还规定,国家控制的企业间不应仅仅因为彼此同受国家控制而成为关联方。

3. 美国

SFAS57 对披露范围无类似规定,它要求披露重大的关联交易,但不要求重复披露在编制合并财务报表的过程中已抵销的交易。

4. 英国

除了对于合并财务报表中已包括的集团内部的交易不需加以披露,与合并财务报表

一起报送的母公司财务报表也不需要披露关联方交易之外,不需披露的内容还包括:如果附属企业 90% 或以上的投票表决权被集团所控制,并且包括该附属企业的合并财务报表可以公开获得,则该附属企业与集团内其他企业或与作为该集团关联方的被投资者之间的交易,不需要在该附属企业的财务报表中作出披露,对提供给养老基金的养老金不需作出披露,对提供给企业雇员的服务报酬不需作出披露。

从上可见,各国对关联交易披露范围的限定主要在于同受国家控制的企业之间的交易是否应视为关联交易予以披露。中国的会计准则规定,国家控制的企业间不应仅仅因为彼此同受国家控制而成为关联方,而美国和英国的会计准则无此项规定,IAS24 则取消了这一豁免披露关联方交易的规定,因而,根据 IAS24 及美国和英国的有关准则,国家控制的企业之间的交易应视为关联交易予以披露。笔者认为,我国对同受国家控制的企业之间的交易免于披露是恰当的,理由是,企业不会仅仅因为它们同受国家控制而发生非公平基础的交易,而且在社会主义市场经济中,国家控制的企业为数众多,对国家控制的企业之间的交易——予以披露,既无必要,又浪费人力和财力。

(朱康萍 撰稿)

主要参考文献

1. David Cairns, *Applying International Accounting Standards(Third Edition)* (Great Britain: Tolley Lexis Nexis 2003).
2. Financial Reporting Group of Ernst & Young, *IAS/UK GAAP Comparison* (United Kingdom: Ernst & Young 2001).
3. Financial Reporting Group of Ernst & Young LLP, *IAS/US GAAP Comparison* (United Kingdom: Ernst & Young LLP 2002).
4. IAS24, *Related Party Disclosures*.
5. IASB, *International Financial Reporting Standards(Including Abbreviated Versions of IAS1 to IAS41)* (London: IASCF 2003).
6. 国际会计准则委员会制定、财政部会计准则委员会译:《国际会计准则 2002》,中国财政经济出版社 2003 年版。
7. 财政部:《企业会计准则——关联方关系及其交易的披露》,1997 年 5 月。
8. 王世定、李海军主译:《美国财务会计准则(第 1~137 号)》,经济科学出版社 2002 年版。
9. 汪洋耀等著:《英国会计准则研究与比较》,立信会计出版社 2002 年版。
10. 张象至、李红霞:《改进国际会计准则 项目 13 项国际会计准则主要变化

(三)》2004 年第 3 期《会计研究》。

IAS26 退休福利计划的会计和报告

一、准则概况

(一) 背景与历史

退休福利计划,又称“养老金”、“退休计划”或“退休金安排”。为协调各国的退休福利会计,国际会计准则委员会(IASC)于1983年发布国际会计准则第19号(IAS19)“雇主财务报表中退休福利的会计”(Accounting for Retirement Benefits in the Financial Statements of Employers),该准则适用于雇主对雇员福利的会计核算,不涉及雇员福利计划的报告。1986年6月,IASC批准国际会计准则第26号(IAS26)“退休福利计划的会计和报告”(Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans,下称IAS26),作为对IAS19的补充。IAS26对自1988年1月1日或以后日期开始的报告期的退休福利计划的财务报表有效。1994年,IAS26按修订格式进行重新编排,但这次重编没有对原准则的内容作实质性的变更,只是一些术语有所改动,以符合IASC的现行惯例。IAS19在发布后经过了两次修订,并改名为“雇员福利”。与IAS19不同的是,IAS26至今尚未经过修订,并且IASB也无对它进行修订的计划。

(二) 制定目的

制订IAS26的目的在于规范退休福利计划的会计和报告。

(三) 规范内容和适用范围

IAS19是关于建立退休福利计划的雇主在财务报表中如何确定退休福利费用,而IAS26则适用于为退休福利计划所编制的报告。

IAS26将退休福利计划视为有别于计划参加者的雇主的报告主体,涉及将全部参加者作为一个整体的退休福利计划的会计和报告,而不涉及向各个参加者提供有关其退休福利权利的报告。

退休福利计划可以是设定提存计划,也可以是设定受益计划。不论退休福利计划有否建立独立基金,也不论是否有信托人,皆适用IAS26。将资产投资于保险公司的退休福利计划,也属于IAS26的范围,除非与保险公司的合同是以某一参加者或一组参加者的名义签订,并完全由保险公司承担支付退休福利的义务。但IAS26不涉及其他形式的雇员福利,如辞退补偿、延期付酬安排、长期供职人员的带薪休假、特殊的提前退休或裁员计划、保健和福利计划或奖金计划,也不涉及政府社会保障之类的安排。

(四) 其他国家相关准则的颁布

1980年,美国财务会计准则委员会(FASB)颁布美国财务会计准则公告第35号(FAS35)“设定受益养老金计划的会计处理和报告”,该准则至今仍然生效。1992年8月,FASB发布FAS110“设定受益养老金计划对投资合同的报告”,对FAS35作了修正,为设定受益养老金计划的年度财务报表设立会计处理和报告准则。

与西方国家相比,我国的退休福利会计尚处于探索阶段,至今尚未发布有关退休福利的具体会计准则。在会计实务中,我国长期以来都不对退休福利单独编制财务报表,甚至连附注说明中也未考虑对退休福利的报告。

二、准则基本内容

IAS26的基本内容分为定义、设定提存计划、设定受益计划、全部退休福利计划资产的估价和披露等。

(一) 关键词定义

IAS26对以下关键词下了定义:

(1) 退休福利计划(Retirement Benefit Plans),是指企业在雇员退休时或退休后,向其提供退休福利的安排(按年支付或一次付清),其受益金额或雇主的提存金额,可在雇员退休之前根据有关合同的条款规定或按企业的惯例,加以确定或估算。

(2) 设定提存计划(Defined Contribution Plans),指根据基金的提存额及其以后的投资收益来确定退休福利支付金额的退休福利计划。

(3) 设定受益计划(Defined Benefit Plans),指参照通常以雇员的收入和(或)供职年限为基础的公式,来确定退休福利支付金额的退休福利计划。

(4) 注资(Funding),是指为了履行将来支付退休福利的义务而将资产转移给企业以外的独立实体(基金)。

(5) 参加者(Participants),是指退休福利计划的成员以及有权从退休福利计划中受益的其他人员。

(6) 可用于福利的净资产(Net Assets Available for Benefits),是指退休福利计划的资产,减除了已承诺退休福利的精算现值以外的各项负债。

(7) 已承诺退休福利的精算现值(Actuarial Present Value of Promised Retirement Benefits),是指根据雇员已经提供的服务、预期由退休福利计划向现有及过去雇员支付的款项的现值。

(8) 既定福利(Vested Benefits),是指根据退休福利计划的规定,不以继续供职为条件而享有的福利。

(二) 设定提存计划

在设定提存计划下,参加者未来退休福利的金额是根据雇主、参加者或两者提供的款

项以及基金的经营效率和投资收益确定的。参加者关心退休金计划的活动,想知道供款是否已经收到,是否实行了适当的控制措施。对设定提存计划的报告,目的在于定期提供有关退休福利计划和投资的业绩的信息。因而,设定提存计划的报告,应包括一份可用于福利的净资产报表和一份有关注资政策的说明。

(三) 设定受益计划

在设定受益计划下,已承诺退休福利的支付,取决于退休福利计划的财务状况、注资人今后支付提存金的能力以及该退休福利计划的投资业绩和经营效率。设定受益计划的报告,目的是定期提供有关财务资源和退休福利计划的活动信息,以评价资源积累和受益金额之间在一定时期的相互关系,即该计划是否有足够的资源供给已承诺的福利。因而,设定受益计划的报告应包括下述两项内容之一:

(1) 列示以下内容的报表:① 可用于福利的净资产;② 已承诺退休福利的精算现值,应按既定福利和非既定福利分别反映;③ 由以上两者计算而得的盈余或亏绌。

(2) 可用于福利的净资产报表,应包括下列内容之一:① 披露已承诺退休福利精算现值的附注,应按既定退休福利和非既定退休福利分别反映;② 所附精算报告中关于这一信息的说明。

在报告日,如果未进行精算估价,应以最近一次估价为基础,并披露该次估价的日期。

已承诺退休福利的精算现值,应根据到目前为止所提供的服务量,以退休福利计划的有关条款所承诺的退休福利为基础来确定。这里所指的到目前为止所提供的服务量,既可采用现有工资水平也可采用预测工资水平加以确定,但应披露所采用的基础。如果精算假设发生了变化,并对已承诺退休福利的精算现值产生重大影响,也应予以披露。

报告应当说明已承诺退休福利的精算现值与可用于退休福利的净资产之间的关系,以及为已承诺退休福利注资的政策。

(四) 全部退休福利计划资产的估价

退休福利计划所持有的投资应以公允价值计价。如果是有价证券,其公允价值即为市场价值。如果难以对计划所持有的投资的公允价值进行评估,则应说明不采用公允价值的理由。

(五) 披露

对退休金计划的报告,不论是设定提存计划还是设定受益计划,都应包括以下资料:① 可用于福利的净资产变动表;② 重要会计政策的概述;③ 对计划及其本期变动影响的说明。

退休福利计划提供的报告,可按实际情况包括以下内容:

(1) 可用于福利的净资产报表,应披露:① 恰当分类的期末资产;② 资产的估价基础;③ 超过可用于福利的净资产的5%或超过某一类别或类型的证券金额的5%的单项投资的详细资料;④ 所有雇主投资的详细资料;⑤ 已承诺福利的精算现值以外的各项

负债。

(2) 可用于福利的净资产变动表,应列示:① 雇主的提存金;② 雇员的提存金;③ 投资收益,如利息和股利;④ 其他收益;⑤ 已付或应付的福利(应进行归类,如退休金、死亡或残疾津贴、一次性支付等);⑥ 管理费用;⑦ 其他费用;⑧ 所得税;⑨ 出售投资的损益和投资价值的变动;⑩ 与其他退休福利计划之间的相互划拨。

(3) 有关注资政策的说明。

(4) 对于设定受益计划,以计划条款所承诺的福利为基础,按照所提供的服务,采用现行工资水平或预测工资水平,反映已承诺退休福利的精算现值(可按既定福利和非既定福利分开)这一资料可以列入所附的精算报告中,与相关财务资料联系起来阅读。

(5) 对于设定受益计划,应说明所作的重要精算假设以及计算已承诺退休福利的精算现值所用的方法。

退休福利计划的报告,应包括对计划的说明,该说明可以作为财务资料的一部分,也可以单独报告,内容可以包括:① 雇主的名称和所包括的雇员群体;② 领取福利的参加者的数量以及其他参加者的数量,根据情况作适当分类;③ 计划的类型,即设定提存或设定受益;④ 参加者是否向计划缴存提存金的附注;⑤ 向参加者承诺的退休福利的说明;⑥ 对计划终止条款的说明;⑦ 在报告期内,第①至第⑥项的变动。

三、IAS26 与美国相关准则的比较

前面已谈到美国的相关准则是 FAS35“设定受益养老金计划的会计处理和报告”和 FAS110“设定受益养老金计划对投资合同的报告”。美国的有关准则在某些方面与 IAS26 相一致,但也存在一些差异。

(一) 准则范围

IAS26 适用于为退休福利计划所编制的报告,对设定提存计划和设定受益计划的会计和报告均作了规范。但 IAS26 未就退休福利计划对投资合同的报告作详细规范。

FAS35 规范的是设定受益计划的会计处理和报告,没有对设定提存计划的会计处理和报告作出规范。FAS110 要求设定受益计划对保险公司或其他机构以公允价值发行的投资合同进行报告。

(二) 设定受益计划的报告

1. 财务报表的披露要求

两者对退休福利计划的财务报表披露要求是相似的,均要求列示可用于福利的净资产信息、可用于福利的净资产变动表、设定受益计划的会计政策和对计划的说明。

如前所述,IAS26 第 17 段要求设定受益计划的报告包括下述两项内容之一:

(1) 列示以下内容的报表:① 可用于福利的净资产;② 已承诺退休福利的精算现值,应按既定福利和非既定福利分别反映;③ 由以上两者计算而得的盈余或亏绌。

(2) 可用于福利的净资产报表,应包括下列内容之一:①披露已承诺退休福利精算现值的附注,应按既定退休福利和非既定退休福利分别反映;②所附精算报告中关于这一信息的说明。

IAS26 第 34 段要求退休福利计划包括以下内容:①可用于福利的净资产变动表;②重要会计政策的概述;③对计划及其本期变动影响的说明。

根据 FAS35 的规定,退休福利计划的年度财务报表应包括:①含有关于自计划年度末起退休基金可得的净资产信息的报表;②含有关于该年退休基金可得的净资产变化信息的报表;③关于自年初或年末起累积计划养老金收益精算现值的信息;④关于影响累积计划养老金精算现值逐年变化的因素的重大影响的信息。

2. 可用于福利的净资产报表

IAS26 规定,可用于福利的净资产报表应披露:①恰当分类的期末资产;②资产的估价基础;③超过可用于福利的净资产的 5% 或超过某一类别或类型的证券金额的 5% 的单项投资的详细资料;④所有雇主投资的详细资料;⑤已承诺福利的精算现值以外的各项负债。

FAS35 则规定,有关净资产的信息应按权责发生制会计方法编制,披露的信息应细化到足以区分退休基金可得的各项资产,但未对具体项目作出规定。

3. 可用于福利的净资产变动表

IAS26 规定,可用于福利的净资产变动表,应列示:①雇主的提存金;②雇员的提存金;③投资收益,如利息和股利;④其他收益;⑤已付或应付的福利(应进行归类,如退休金、死亡或残疾津贴、一次性支付等);⑥管理费用;⑦其他费用;⑧所得税;⑨出售投资的损益和投资价值的变动;⑩与其他退休福利计划之间的相互划拨。

FAS35 规定,可用于福利的净资产变动信息至少应披露:①每种投资的净增值(减值的公允价值;②除上述①之外的投资收益;③雇主的捐赠;④参加者的捐赠;⑤其他可区分来源的捐赠(如州政府补贴或联邦补贴);⑥支付给参加者的养老金;⑦购买不包括在计划资产内的保险公司合同的款项;⑧行政费。

4. 对计划会计政策的披露要求

IAS26 要求披露重要会计政策,但无深入说明。

FAS35 要求设定受益计划披露以下会计政策:①对处理方法和在决定投资的公允价值以及保险公司的合同报告价值时使用的重大假定的说明;②对处理方法和决定累积计划养老金精算现值时使用的重大假定(例如,假定收益率、通货膨胀率和退休年龄)的说明,在两个养老金信息日之间处理方法和假定的任何重大变化都应说明。

5. 对计划的说明

按照 IAS26 的要求,对计划的说明既可以作为财务资料的一部分,也可以单独报告,内容可以包括:①雇主的名称和所包括的雇员群体;②领取福利的参加者的数量以及

其他参加者的数量 根据情况作适当分类；③ 计划的类型，即设定提存或设定受益；④ 参加者是否向计划缴存提存金的附注；⑤ 向参加者承诺的退休福利的说明；⑥ 对计划终止条款的说明；⑦ 在报告期内，第①～⑥项的变动。

FAS35 要求披露以下内容：

(1) 对计划协议的一个简短、总的说明。

(2) 截至最近的养老金信息日的一年内计划的重大修正的说明。

(3) 对下列事项的简短说明：① 在计划终止时参加者求偿计划资产的优先次序；② 养老金担保公司担保的养老金。

(4) 注资政策和该计划在计划年度内的变化。

(5) 排除在计划资产之外的保险合同在购买政策。

(6) 计划的联邦收入税。

(7) 对占退休基金可得净资产 5% 或以上的投资作出划分。

(8) 说明计划和下列任何一方涉及的重大房地产交易或其他交易：① 赞助者；② 雇主；③ 雇员组织。

(9) 在最近一个养老金信息日之后财务报表发布之前发生的能对财务报表在评价计划现在和未来支付到期养老金能力中的作用起重大影响的突发事件和交易。

(朱康萍 撰稿)

主要参考文献

1. David Cairns ,Applying International Accounting Standards(Third Edition)(Great Britain :Tolley Lexis Nexis 2003)。

2. Financial Reporting Group of Ernst & Young ,IAS/UK GAAP Comparison (United Kingdom :Ernst & Young 2001)。

3. Financial Reporting Group of Ernst & Young LLP ,IAS/US GAAP Comparison(United Kingdom :Ernst & Young LLP 2002)。

4. IASB ,International Financial Reporting Standards(Including Abbreviated Versions of IAS1 to IAS41)(London :IASCF 2003)。

5. 国际会计准则委员会制定、财政部会计准则委员会译：《国际会计准则 2002》，中国财政经济出版社 2003 年版。

6. 王世定、李海军主译：《美国财务会计准则(第 1 ~ 137 号)》，经济科学出版社 2002 年版。

IAS27 合并财务报表和单独财务报表

一、准则概况

(一) 背景与历史

改进后的国际会计准则第 27 号(IAS27)“ 合并财务报表和单独财务报表 ”是 IASB《改进国际会计准则》项目 13 项国际会计准则之一。改进前的名称为“ 合并财务报表和对子公司投资会计 ”,改进前的 IAS27 是在国际会计准则第 3 号准则(IAS3)“ 合并财务报表 ”的基础上修订而成的,主要是对编报合并报表提供指南,同时规定了母公司单独财务报表中对子公司投资的会计核算原则。

1976 年,原国际会计准则委员会(IASC)发布了 IAS3“ 合并财务报表 ”。IAS3 主要处理合并财务报表的列报问题,并规定运用权益法处理对联营企业投资的标准。对合并报表准则的制定, IASC 曾处于较领先的地位,在许多国家要求披露合并财务报表之前它就已经批准了 IAS3。因此, IAS3 对于世界上许多地区改进财务报告发挥了很大的影响。欧盟(EU)在制定第 7 号指令时就参考了 IAS3,许多 EU 成员国在执行该指令时也运用了 IAS3 的规定。

IASC 于 1987 年 12 月发布了第 30 号征求意见稿(E30)“ 合并财务报表和对子公司投资会计 ”,并于 1989 年 4 月正式发布 IAS27“ 合并财务报表和对子公司会计 ”,IAS27 对自 1990 年 1 月 1 日或以后日期开始的报告期的财务报表有效。换言之,从 1990 年 1 月 1 日起, IAS3 已被 IAS27 所取代。其中, IAS3 关于联营企业投资的部分被 IAS28“ 对联营企业投资会计 ”所取代。IAS27 是 IASC 与 EU 合作的一项成果,它进一步改进了 EU 第 7 号指令中对控制概念的界定。IAS27 还取消了一些 IAS3 允许的备选会计处理方法,包括对集团内因与其他企业经营活动迥然不同的子公司豁免合并的规定。

1994 年 11 月,按照“ 可比性和改进计划 ”的要求, IASC 对 IAS27 进行了格式重排(Reformatting),但没有对准则的内容作实质性的变更,只是改动了一些术语。此外,随着其他国际会计准则的颁布与修订, IAS27 也作了一些小的改动。1998 年 12 月,准则的第 13 段、24 段、29 段和第 30 段进行了修改,将“ 参照 IAS25‘ 投资会计 ’ ”修改成“ 参照 IAS39 ‘ 金融工具:确认和计量 ’ ”。2000 年 10 月,为了使所用词汇与其他相关国际会计准则中的类似段落一致, IASC 对第 13 段进行了修改。

IASC 还分别发布了两项与 IAS27 有关的常设解释委员会的解释公告,它们是: SIC12

“合并·特殊目的实体” ;SIC33“合并和权益法·潜在表决权 and 所有者权益的分摊”。

2001 年 4 月 ,国际会计准则理事会(IASB)正式运作 ,开始积极研究关于合并项目的会计处理 ,包括对“特殊目的主体”(SPE)的合并等 ,研究结果导致了 IAS27 一些规定的改变。不过 ,IASB 试图保留 IAS27 对控制概念的定义。2002 年 5 月 IASB 发布的改进项目的征求意见稿中建议 IAS27 应考虑以下几个问题:(1) 公布合并财务报表的例外情况 ;(2) 合并财务报表合并范围的例外情况 ;(3) 运用统一会计政策 ;(4) 母公司单独财务报表中对子公司投资的会计处理。

2003 年 12 月 18 日 ,IASB 发布了修订后的 IAS27 ,并于 2005 年 1 月 1 日有效。在对原 IAS27 的改进中 ,理事会保留了 IAS27 中的基本处理方法 ,对母公司豁免编制合并财务报表的条件、应予合并子公司和不予合并的子公司的范围、合并财务报表范围内主体的会计政策统一、少数股权的列报等进行了比较大的改动。同时还比较详细地规定了单独财务报表的范围 ,统一了单独财务报表中对各类投资的会计处理并减少了可选择的会计方法。对 IAS27 的改进导致了对原 IAS28“对联营企业投资会计”和原 IAS31“合营中权益的财务报告”相应规定的修订。改进后的准则取代了原国际会计准则委员会常设解释委员会的 SIC33“合并和权益法·潜在表决权 and 所有者权益的分摊”。

(二) 适用范围

IAS27 适用于受母公司控制下的企业集团合并财务报表的编制和列报。按照改进后的规定 ,当主体选择或者被当地法规要求呈报单独财务报表时 ,本准则也适用于对子公司、共同控制主体以及联营企业中投资的核算。但是 ,IAS27 不涉及企业合并及其合并影响的会计方法 ,包括企业合并产生的商誉的处理 ,对这类问题的处理参见 IFRS3“企业合并”。

(三) 其他国家相关准则的颁布

除了国际会计准则理事会发布的 IAS27 外 ,各国也相继颁布了各类法令或会计准则对合并财务报表进行规范。

1. 美国

合并报表最早出现于美国 ,为了规范合并财务报表实务 ,美国各届会计准则制定机构都颁布了有关合并报表的会计准则。美国会计程序委员会(CAP)于 1959 年发布了会计研究公告第 51 号(ARB51)“合并财务报表” ;会计原则委员会(APB)发布了会计原则委员会第 18 号意见书(APB18)“普通股投资的权益法会计”。1987 年 10 月 ,财务会计准则委员会(FASB)发布了财务会计准则公告第 94 号(SFAS94)“所有多数股权子公司的合并”(Consolidation of All Majority-owned Subsidiaries) ,修改与取代了 ARB51 的部分段落 ,并修订了 APB18、ARB43 的相关段落 ,这是美国目前关于合并报表有效的准则 ,对 1988 年 12 月 15 日后的财政年度有效。然而 ,FASB 于 2005 年 6 月 30 日发布了新的征求意见稿“合并财务报表 ,包含在子公司的非控制权益的会计与报告” ,评论截止日为 2005 年 10

月 28 日,新准则的发布将取代 ARB51,可以预见,关于合并报表的准则在不久的将来可能发生变动。

2. 英国

英国早在 1910 年就出现了合并财务报表,但直到 1948 年才由公司法最终在法律上予以正式规定。英国原会计准则委员会(ASC)于 1978 年 9 月发布了 SSAP14“集团报表”(Group Accounts),主要处理集团公司合并报表的呈报问题。1989 年修订的公司法为实施欧共体第 7 号指令,修改了一些合并报表方面的条款,因此,SSAP14 的规定与现行法律不再完全一致。为了适应法律上的变化,英国 ASC 在 1990 年 6 月发布第 50 号标准会计实务公告征求意见稿(ED50)“合并报表”(Consolidated Accounts),提出了对编制合并报表的建议,1992 年 7 月新成立的会计准则委员会(ASB)发布了第 2 号财务报告准则(FRS2)“对子公司的会计处理”(Accounting for Subsidiary Undertakings),规范了合并会计报表的编报问题。

3. 中国

我国财政部于 1992 年 11 月发布的《企业会计准则》中规定:“企业对外投资如占被投资企业资本总额半数以上,或者实质上拥有被投资企业控制权的,应当编制合并会计报表。特殊行业的企业不宜合并的,可不予合并,但应当将其会计报表一并报送。”此后,1995 年 2 月,财政部制定并颁布了《合并会计报表暂行规定》(下称《暂行规定》),填补了我国长期以来企业合并会计报表方面理论和实务的空白。1998 年 1 月,财政部颁布的《股份有限公司会计制度——会计科目和会计报表》指出,“公司对其他单位投资如占该单位资本总额 50% 以上(不含 50%),或虽然占该单位资本总额不足 50% 但具有实质控制权的,应当编制合并会计报表。合并会计报表的合并范围、合并原则、编制程序和编制方法,按照《合并会计报表暂行规定》执行。”2000 年 12 月颁布的《企业会计制度》第 158 条也作了类似的规定。我国财政部于 2005 年 7 月 19 日发布了《企业会计准则第 × × 号——合并财务报表》(征求意见稿)(下称征求意见稿),征求意见截止日为 2005 年 8 月 10 日。该征求意见稿是在我国《合并会计报表暂行规定》(财会字[1995]11 号)的基础上,参照《国际会计准则第 27 号——合并财务报表和单独财务报表》的规定和我国上市公司、国有企业等企业在合并财务报表方面的实际情况制定的。

其他国家如德国、法国、日本、荷兰、澳大利亚等国家也先后颁布了有关企业合并的法规与准则。德国有关合并的法规就是商法和实施第 7 号指令的会计指令法;在法国,编制合并财务报表真正成为一项法定要求是法国在其 1985 年和 1986 年公司法中对欧盟第 7 号指令的应用;日本(大藏省)企业会计审议会曾于 1975 年 6 月制定了《合并会计报表准则》,1982 年 4 月又制定了《合并会计报表准则注解》,仅限于要求上市公司编制合并报表;在荷兰,直至 1983 年 12 月 7 日的法案(包括在民法中)通过后,立法才明确要求提供合并报表,这个法案对子公司、集团公司以及参股权益都作了具体定义。2004 年,为执行

澳大利亚财务报告委员会关于采用 IASB 所颁布的会计准则的战略指示,澳大利亚会计准则委员会(AASB)以改进后的 IAS27 为基础,结合本国的实际情况加以适当修改,把原来的 AASB1024“合并报表”修改为 AASB127“合并财务报表和单独财务报表”,并于 2005 年 1 月 1 日或以后开始的报告期有效。

二、准则的基本内容

IAS27 准则的基本内容主要包括准则适用范围、定义、合并报表编报、母公司单独财务报表中对子公司投资的核算、披露以及生效日期等内容。准则适用范围在上文中已有阐述,这里主要介绍准则的其他内容。

(一) 关键词定义

本准则第 4 段对准则所使用的下列术语进行了界定,包括:

(1) 合并财务报表(Consolidated Financial Statement),指将主体组成的集团视作单一经济主体的集团财务报表。

(2) 单独财务报表(Separate Financial Statement),指由母公司、联营企业的投资者或者共同控制主体中的合营者列报的财务报表,在该报表中,投资以直接的权益份额为基础、而不是以被投资者的报告结果和净资产为基础进行核算。

(3) 成本法(Cost Method),指投资按成本确认的投资核算方法。投资者确认的收益仅限于所收到的被投资者自投资日以后所产生的留存收益的分配额。收到的分配额超过盈余分配的部分,作为投资收回并冲减投资的成本。

(4) 控制(Control),指统驭一个主体的财务和经营政策,并藉此从其经营活动中获取利益的权力。

(5) 集团(Group),指母公司及其所有子公司。

(6) 母公司(Parent),指拥有一个或多个子公司的主体。

(7) 子公司(Subsidiary),指被另一个主体(称作母公司)所控制的主体,包括非公司型主体,如合伙。

(8) 少数股权(Minority Interest),指子公司经营成果和净资产中不直接由母公司所有,也不直接或间接通过子公司归属于母公司的权益部分。

值得注意的是,改进前的 IAS27 并未定义“成本法”与“单独财务报表”这两个术语,由于改进后的准则规定,在单独财务报表中,母公司对子公司的投资、投资者对联营企业的投资、或合营者对合营的投资,应该采用成本法或按 IAS39 的规定处理,因此,在准则定义部分,改进后的 IAS27 相应地增加了“成本法”与“单独财务报表”两个术语。

(二) 合并财务报表的编报

改进前后的准则均要求,除准则所规定的例外情况,母公司应该编制合并财务报表。改进前的准则所规定的例外情况是指,母公司本身是完全由另一企业拥有的子公司或几

乎由另一企业完全拥有时,不需要编制合并财务报表。“几乎完全拥有”通常意味着另一企业至少拥有母公司 90% 的股权,但在这种情况下,母公司应取得本公司少数股权股东的同意,才可豁免编报合并财务报表。而且,母公司应该在其单独财务报表中披露未编制合并财务报表的理由,以及对子公司的核算基础,还应披露其公布合并财务报表的母公司的名称和注册地址。

改进后的 IAS27 对豁免条件进行了比较大的修订,一方面扩大了可能豁免对象的备选范围,另一方面提高了豁免的标准。准则第 10 段规定,母公司只有在符合以下 4 项条件时,才能豁免编制合并报表:

(1) 该母公司本身是由另一个主体完全拥有的子公司,或是由另一个主体部分拥有的子公司,该母公司的母公司以外的所有者,包括没有表决权的所有者,均被通知且不对该母公司不编制合并报表。

(2) 该母公司的债务性工具或权益性工具未在公开市场(包括国内外的股票交易所或柜台交易市场,包括地方性或区域性的市场)中进行交易。

(3) 该母公司没有为了在公司市场发行任何种类证券的目的,而将其财务报表在证券委员会或其他监管部门备案或处于备案过程中。

(4) 该母公司的最终母公司或中间母公司按照国际财务报告准则编制对外公开的合并报表。

(三) 纳入合并财务报表的范围

准则第 12 段指出,合并财务报表应当包括母公司的所有子公司^①。这里的子公司是指由母公司控制的主体。一般而言,如果母公司拥有、直接或间接通过子公司拥有主体半数以上的表决权即视为控制,除非在例外情况下,能清晰表明这种所有权并不形成控制。有时,即使母公司拥有一个主体半数或不足半数的表决权,但具备下列条件之一时,也视为存在控制:① 通过与其他投资者的协议,拥有半数以上的表决权;② 根据章程或协议,有权统驭主体的财务和经营政策;③ 有权任免董事会或类似权力机构的多数成员,并通过董事会或类似权力机构控制该主体;④ 在董事会或类似权力机构的会议上有权投多数票,并通过董事会或类似权力机构控制该主体。

准则第 14、15 段特别指出,主体在判断是否存在“控制”时,应考虑股票买入期权、可转换债券等潜在表决权的影响。在确定潜在表决权是否对控制存在影响时,应该与潜在表决权是否可以在当期实施的相关合同条款或实施期限等一同考虑,但是 IASB 特别强调管理层是否将潜在表决权转换为实际表决权的意愿及是否具备转换的财务能力不在考虑之内。理由是管理层是否准备实施的意愿和能力并不影响控制是否存在的事实。

^① 若购买的子公司符合 IFRS5“持有以备出售的非流动资产与终止经营”规定的标准,并被归类为持有以备出售的资产,则对其该子公司应按 IFRS5 的规定进行处理。

改进后准则还对不予合并的暂时性控制的子公司进行了比较严格的限制。准则规定,不予合并的暂时性子公司应是:① 购买和持有该子公司就是准备在购买后 12 个月内处置,因而控制是暂时性的;② 管理层正在积极地寻找购买者。对符合上述条件的暂时性控制的子公司的投资,应根据 IAS39 中关于为交易持有的金融工具处理。当暂时性控制子公司未能在购买后 12 个月内处置出去时,应将其纳入合并财务报表,如同对该子公司从购买之日起进行了合并,并重新表述相关期间的财务报表。此外,改进后准则取消了因经营受到长期严格限制而大大削弱向母公司转移资金能力的子公司不予合并的规定,因为,经营受到长期严格限制并不一定能表明母公司失去了控制权,因此不能排除在合并范围之外。

此外,改进后准则第 19 段规定,不能仅因为投资者是风险资本投资者、共同基金、单位信托或其他类似的主体,而将子公司排除在合并范围之外。准则第 20 段还要求,不能因为子公司的经营活动与集团内的其他主体不同而被排除在合并范围之外。

准则第 21 段对母公司失去对子公司控制的情况作了规定:母公司除因处置而失去对子公司的控制外,还可能会因子公司清算、被债权人接管等原因失去控制权。一旦这种情况发生,则认为母公司不再控制该子公司,也就不应该再将其纳入合并范围。

(四) 合并程序

如准则第 22 段所述,编制合并财务报表是以母、子公司的财务报表为基础,对母公司及其子公司财务报表中的资产、负债、权益、收益和费用等各相同项目逐项合并而成的。

1. 基本步骤

为了使合并财务报表提供将集团视作单个经济主体的财务信息,应采取以下步骤:

(1) 母公司对各子公司投资的账面价值与其占各子公司权益中的份额相抵销(见 IFRS3“企业合并”,该准则也阐述了因合并产生的商誉的处理方法);

(2) 确定被合并的子公司当期净收益中应归属于少数股权的部分;

(3) 确定被合并的子公司净资产中的少数股权,并在权益部分与母公司股东权益分开列示。净资产中的少数股权包括:① 根据 IFRS3“企业合并”计算的、在初始合并日的少数股权的金额;② 在合并日以后权益变动中的少数股东应占的份额。

如上文所述,准则要求母公司在评估是否存在控制权时应考虑潜在表决权的影响,但是准则第 23 段强调,在编制合并财务报表时,母公司和少数股东在子公司的所有者权益和损益中的份额,仍应按照现存的所有者权益份额确定,不考虑可能行使或转换这些潜在表决权的影响。

2. 内部交易的抵销

准则第 24 段规定,集团内部往来的余额、集团内部交易及其产生的收入、费用应全额抵销。

集团内部往来余额和集团内部交易,包括销售收入、费用和股利,应全额抵销,由集团

内部交易产生的确认为诸如存货和固定资产等资产的利润与损失,也应全额抵销;由内部交易产生的损失可能表明减值迹象,要求在合并财务报表内确认减值。

3. 合并报表报告日与会计政策

(1) 报告日

如准则第 26 段所述,母公司与所有子公司用于编制合并财务报表所用的财务报表应采用相同的报告日进行编制。当母子公司的报告日不一致时,出于合并目的,子公司应该编制额外的与母公司报告日相同的财务报表,除非不可行。

准则第 27 段指出,若用于编制合并财务报表所用的子公司财务报表的报告日不同于母公司报告日,对子公司报告日与母公司报告日之间发生的重要交易或事项的影响应加以调整。在任何情况下,报告日之间相差不得长于 3 个月。此外,报告期间的长短和母子公司报告日之间的差别在各期之间应当保持一致。

(2) 会计政策

准则第 28、29 段规定,编制合并财务报表时,对类似条件下的相同交易和其他事项应当采用统一的会计政策。如果被合并的主体对类似交易和事项,采用了与在合并财务报表中采用的不同的会计政策,则在编制合并财务报表时必须加以调整。^①

4. 对子公司投资的后续处理

准则第 31、32 段指出,对主体的投资,应当自其不符合子公司的定义、又没有成为 IAS28 所定义的联营企业或者是 IAS31 所定义的共同控制主体之日起,按照 IAS39“金融工具:确认和计量”的规定进行核算。不过,当主体不符合子公司定义之日的投资账面价值应被视为根据 IAS39 规定的金融资产的初始计量成本。

5. 少数股权的列报

改进后准则第 33 段指出,在合并资产负债表中,少数股权应在权益部分和母公司股东权益分开列示。集团收益中属于少数股权的部分,也应单独列示。而改进前的准则要求合并资产负债表中,少数股权应当在负债和所有者权益之外单独列示。因为 IASB 认为少数股权不符合《框架》中负债的定义,代表了对子公司剩余权益的要求权,符合所有者权益的定义,故作了上述修订。

(五) 单独财务报表中对子公司、共同控制主体、联营企业投资的核算

在本准则中,单独财务报表是指由母公司、联营企业的投资者或者共同控制主体中的合营者列报的财务报表,在该报表中,投资以直接的权益份额为基础,而不是以被投资者的报告结果和净资产为基础进行核算。准则第 7 段进一步指出,如果主体没有子公司、联营企业或在合营企业中的合营权益时,其编报的财务报表不是本准则所称的单独财务报

^① 改进前准则保留了一个例外情况,即当编制合并财务报表时采用统一会计政策不可行时,也可以用披露这一事实取代,而不是必须调整。

表。在 IAS28“对联营企业的投资”第 4 段也指出,单独财务报表是指在合并财务报表、使用权益法核算投资的财务报表、按比例合并合营企业中的合营者权益的财务报表之外的财务报表。单独财务报表可能会也可能不会附在上述财务报表之后。

本准则所规定的单独财务报表,统一了母公司、合营者、投资者在单独财务报表中对子公司、共同控制主体、联营企业投资的处理方法。准则规定对这种投资不应采用权益法,而允许在成本法与公允价值法之间进行选择。具体而言,准则第 37 段规定,当编制单独财务报表时,不符合 IFRS5 中归类为持有以备出售类别的对子公司、共同控制主体、联营企业投资的核算,可从下列两种方法中选择一种进行核算:① 按成本;② 根据 IAS39“金融工具:确认和计量”的规定。所有类别的投资都应运用相同的会计处理方法。符合 IFRS5 中归类为持有以备出售类别的对子公司、共同控制主体、联营企业投资则应根据 IFRS5 核算。无论是对子公司的投资、对联营企业的投资,以及对共同控制主体的投资,均应按照本准则的规定进行核算,减少了单独财务报表中对投资处理的会计方法的可选择性。

此外,准则第 39 段还指出,在合并财务报表内根据 IAS39 规定进行核算的对共同控制主体的投资、对联营企业的投资应与投资者单独财务报表中的核算方式相同。

(六) 披露

本准则第 40 段规定了披露事项,指出合并财务报表的附注中应披露下列事项:① 当母公司没有拥有、直接或间接通过子公司拥有被投资者一半以上表决权却形成母子公司关系时,披露这一关系的性质;② 拥有、直接或间接通过子公司拥有被投资方一半以上表决权或潜在表决权而未构成控制的原因;③ 子公司用于编制合并财务报表的财务报表的报告日期,不同于母公司报告日或报告期间的理由;④ 任何对子公司以现金股利、偿还贷款或预付款等形式将资金转移给母公司的能力的重要限制的性质与程度(比如,因借款协议或监管要求而引起的限制)。

此外,准则第 41 段还规定,当母公司编制单独财务报表并根据准则第 10 段选择不编制合并财务报表时,单独财务报表的附注应披露:① 本财务报表属于单独财务报表的事实,以及应用了豁免编制合并财务报表的规定;其合并财务报表按国际财务报告准则编制并供公众使用的主体的名称、注册国或居住国,以及可获取合并报表的地址;② 对子公司、共同控制主体、联营企业的重要投资的清单,包括名称、注册或居住国、所有者权益的比例,若所有权的比例与表决权的比例不同,还应披露这一事实;③ 描述对②中重要投资的核算方法。

最后,准则第 42 段指出,当上述第 41 段规范范围之外的母公司、共同控制主体中的合营者、联营企业的投资者编制单独财务报表时,单独财务报表还应披露:① 本财务报表属于单独财务报表的事实,以及若法律没有要求而披露单独财务报表的理由;② 对子公司、共同控制主体、联营企业重要投资的清单,包括名称、注册国或居住国、所有者权益

的比例,若所有权的比例与表决权的比例不同,还应披露这一事实;③描述对②中重要投资的核算方法。

三、比较与借鉴

合并财务报表向使用者提供了集团整体的财务状况、经营成果和现金流量情况的信息。它以揭示单个企业的财务信息的方式来揭示集团的财务信息,而不考虑各个经济实体之间的法律界限。到目前为止,各国关于合并会计报表编制的法规与实务还存在一些差异,具体阐述如下:

(一) 合并政策的比较

对于编报合并财务报表的要求,国际会计准则、美国准则、英国准则以及我国的《暂行规定》都要求母公司编制合并财务报表。不过各国准则在具体的规定方面还存在差异,国际会计准则与英国准则都规定了编报合并报表的例外情况,但具体的情况有所不同,而美国准则与我国《暂行规定》未做类似的规定。

1. 国际会计准则

根据改进前 IAS27 的规定,母公司应该编报包括所有国内外子公司在内的合并财务报表。而当母公司本身完全被其他企业拥有时,不需要呈报合并财务报表。此外,若母公司几乎被其他企业完全拥有(90% 或以上的投票权)的情况下,如取得少数权益所有者的同意,也不需要呈报合并财务报表。改进后准则修订了关于豁免编报合并财务报表例外情况的规定,具体规定见上文。

2. 美国

美国财务会计准则委员会发布的 SFAS94“所有多数股权子公司的合并”认为,若一个企业具有一个或以上的子公司,则合并财务报表而不是母公司的财务报表应作为合适的通用目的财务报表。这是基于合并财务报表比母公司单独报表能提供更有意义信息的假设,当一个公司直接或间接控制一个或一个以上公司的财务利益时,为了公允呈报信息,提供合并财务报表是有必要的。此外, SFAS94 还规定,权益会计不能作为合并的有效替代。但是,准则未规定可以豁免编报合并财务报表的例外情况。

3. 英国

英国 1985 年《公司法》与 FRS2“附属企业会计”中都规定,任何在财务年度末拥有子公司的公司必须提供“集团报表”。集团报表应以合并报表的形式编报,包括母公司与所有子公司,除非子公司因特殊情况被排除在合并范围之外。FRS2 也规定了公司可以豁免编报合并财务报表的例外情况,而且比 IAS27 规定的例外情况更多、更细。

若一个公司属于下列情况,则可以免于编制集团报表:

(1) 公司本身就是其他企业的子公司,其母公司是按照欧洲经济区域(European Economic Area,缩写为 EEA)成员国的法律建立起来的,而且其母公司还根据欧共体第 7

号指令编报了经审计的合并报表。在这种情况下,该公司可豁免编制合并财务报表。然而,如果该公司有任何一种股票在 EEA 任何一个国家的证券交易所上市,或者该公司的少数股权超过总股权的 5%,或有一半以上的少数股权股东要求在 6 个月内编报上一年末的合并报表,则该公司不能免于编制合并财务报表。

(2) 公司率领的是一个中、小规模集团,该集团内没有一家公开发行公司,或没有一个主体有权向公众发行股票或债券,或没有根据《1986 年金融服务法》所授权的个人。否则,该集团不在豁免之列。

(3) 若公司的全部子公司均被排除在合并范围之外,则该公司可以免于编制合并财务报表。

除了编报合并财务报表外,尽管允许豁免列报母公司的损益表,英国准则还要求提供母公司单独财务报表。而 IAS27 没有类似关于列报母公司单独财务报表的要求,因此,对外公布的报表存在多种可选择的可能,例如仅列报合并报表,同时列报按照 IAS27 编报的合并报表与母公司单独财务报表,或者列报按照 IAS27 编报的合并报表与按照各国国内会计准则编报的母公司单独财务报表。

此外,IAS27 规定,当中间母公司的母公司(任何所在国)遵照 IFRS 编报合并财务报表,中间母公司可豁免编制合并财务报表。而根据英国 FRS2 与公司法的规定,若该母公司所在国不属于欧洲联盟(EU)成员国,则这一豁免条款不适用。

4. 中国

我国财政部于 1995 年发布的《企业合并会计报表暂行规定》第一条指出,“凡设立于我国境内,拥有一个或以上子公司的母公司,应当编制合并会计报表,以综合反映母公司和子公司所形成的企业集团的经营成果、财务状况及其变动情况。”但《暂行规定》中没有列示母公司可以豁免编制合并报表的具体情况。此外,财会[2003]10 号文规定了必须编制合并报表的企业的清单,它们是:① 国有资产授权经营管理的企业;② 上市公司;③ 需要编制合并报表的外贸企业;④ 其他需要编制合并报表的企业。此外,企业也可为管理目的而自愿编制合并会计报表。另根据最新的征求意见稿第四条规定,根据法律、法规和制度需要对外提供合并财务报表的,投资者、债权人要求提供合并财务报表的,企业管理层为管理目的需要编制合并财务报表的,应当按照本准则规定编制合并财务报表。

(二) 合并报表相关术语的比较

1. 关于合并财务报表的概念

IAS27 中对合并财务报表的定义是指“将集团视作单个企业呈报的财务报表。”美国 ARB51 指出“合并财务报表的目的是列报集团的经营成果与财务状况,把母公司与其子公司视为拥有一个或以上分支机构的单一公司,主要是为了母公司股东与债权人的利益服务。”英国 FRS2 规定,合并财务报表是指集团通过合并而编制的财务报表。我国《暂行规定》对合并会计报表的定义是“合并会计报表是以母公司和纳入合并范围的子公司本

身的会计报表以及其他有关资料为依据,合并各项目的数额编制”。而最新的征求意见稿指出,合并财务报表是指综合反映母公司和其所有子公司形成的企业集团整体财务状况、经营成果和现金流量的财务报表。可见,各国对合并报表的定义本质上是相同的,即合并报表所提供的信息是以母公司与子公司组成的企业集团为基础的。

2. 关于子公司的概念

子公司概念的界定对于合并财务报表的编制相当重要,直接关系到合并报表的编报范围。

(1) 国际会计准则委员会。IAS27 是基于控制概念界定子公司定义的,认为“子公司是指被另一个主体(称为母公司)控制的主体”。当母公司能够统驭一个主体的财务和经营政策,并藉此从该主体的经营活动中获取利益时,该母公司就具有控制权。一个主体可以通过以下几种情况获得对另一个主体的控制权:① 直接或间接地拥有另一主体一半以上有表决权的股份,除非在某些例外情况下,能够清楚地证明这种所有权不构成控制权;② 通过与其他投资者之间的协议,获得对另一主体一半以上的表决权;③ 通过法律或协议,获得决定另一主体财务和经济政策的权力;④ 获得任命或解除另一主体董事会或类似管理机构大多数成员的权力;⑤ 获得在另一主体董事会会议或类似管理机构会议中的多数表决权。

(2) 美国。美国准则是根据多数股权来界定子公司的。美国现行规则规定,只合并那些被母公司占有多数表决权的主体,而若占多数股权的母公司实际上没有控制该主体,则该主体不应该被列入合并范围。从这一规定看出,子公司是指那些被母公司占有多数表决权的主体。

对于控制的概念,美国 SEC 的规定比 FASB 要广泛,更接近于 IAS27 的规定。SEC 指出,“尽管某个主体缺乏被另一主体拥有技术上的多数所有权,但存在仍有必要公允列报该登记公司的财务状况与经营成果的情况,因此仍有必要合并该主体。”在实务中,SEC 要求合并某些特殊目的主体(SPE),这些特殊目的主体是由发起人为达到特定目的而设立的。

(3) 英国。英国 FRS2 是运用一个概念同时界定母公司与子公司的定义的。FRS2 指出一个主体是另一个主体(母公司)的附属企业(子公司),若后者符合下列情况:① 持有另一主体的多数投票权;② 是另一主体的股东并有权任免董事,因而在董事会上对所有或实质上对所有事项持有多数投票权;③ 根据被控制主体的备忘录或章程或根据控制合同等方式,有权对另一个主体施加支配性影响;④ 是另一个主体的股东并且根据与其他股东或成员的协议,单独控制了另一主体的多数投票权;⑤ 在另一主体有参与权,并且实际上可以对另一主体施加支配性影响或者参与另一主体按统一基础管理。这里,“支配性影响”是指母公司通过施加影响能实现其所意欲达到的经营与财务政策,尽管其他主体也同时施加影响。

(4) 中国。我国的《暂行规定》没有单独界定子公司的定义,而是通过规定纳入合并会计报表的合并范围间接规定的。而最新的征求意见稿第二条界定了母公司与子公司的定义,母公司是指拥有一个或多个子公司的企业。拥有一个或多个子公司的其他投资者,也视同母公司。子公司是指被母公司控制的企业。被母公司控制的其他被投资单位(如信托基金等),也视同子公司。

(三) 合并理论的比较

合并理论是编制合并财务报表的理论基础。它对于集团的界定、合并范围的确定以及合并方法的选择等都具有极其重要的意义。目前国际上通行的合并理论主要有下面几种:

1. 母公司理论(Parent Company Theory)

这种理论认为合并财务报表是母公司报表的扩展,其基本编报目的是从母公司股东的角度出发,为母公司股东的利益服务。合并净收益应属于母公司股东的利益,少数股东收益视作一项费用予以扣除。母公司占子公司净资产的份额用公允市价计算,而少数股权拥有的子公司净资产部分则沿用子公司的账面价值。商誉仅列示属于母公司的部分,属于少数股权部分则不予以列报。公司集团内部销售形成的未实现利润仅按母公司持有股权的百分比抵销,属于少数股东的部分,则认为已实现,不予抵销。

2. 实体理论(Entity Theory)

这种理论认为母子公司从经济实质上说是单一个体,合并财务报表应从整个企业集团的角度出发并为全体股东(包括控股股东和少数股东)的利益服务。因此,合并净收益应属于企业集团全部股东的收益,要在多数股权和少数股权之间加以分配。同理,少数股权是整体企业集团股东权益的一部分,应与多数股权同样列示。子公司所有净资产均按公允市价计量。商誉按子公司全部公允价值计算列示。另外,所有内部交易产生的未实现利润都在合并时 100% 抵销。

3. 当代理论(Contemporary Theory)

这种理论的实质是母公司理论和实体理论两者的综合。对合并资产负债表中的资产和负债采用母公司理论,即子公司的资产和负债属于母公司持有股权的部分按公允价值计算,属于少数股权的资产和负债仍以原账面价值列示。商誉也仅列示属于母公司的部分,不列示少数股权部分。对于母子公司之间的交易所产生的未实现损益的处理则采用实体理论,即全部予以抵销。

4. 所有权理论(Ownership Theory)

这种理论是针对编报包括合营企业在内的合并报表而提出的,该理论既不强调母公司的控制,也不强调经济主体,而是以母公司(或控股公司)为基础,强调能对基金和财务决策产生重大影响的所有权部分。在编制合并报表时,按比例合并法或权益法进行核算。

改进前的国际会计准则、美国和英国的法律和惯例都主要以母公司理论为基础处理

合并财务报表,同时也允许企业集团采用当代理论,如普遍采用100%地消除集团内部利润的做法。而改进后的IAS27则主张实体理论,少数股权应在权益部分和母公司股东权益分开列示。集团收益中属于少数股权的部分,也应单独列示。与美、英两国相比,德国更多地是以实体概念为基础的,法国的法律和惯例是同时以母公司和所有权理论为基础的;日本的合并会计主要依据实体理论。我国最新发布的征求意见稿第十三条指出,子公司所有者权益中不属于母公司的份额,应当作为非控制权益。非控制权益应当以子公司资产负债表日的股本结构(或章程、协议)为基础确定,在合并资产负债表中的所有者权益项目下以“非控制权益”项目单独列示。可见,我国也倾向于采用实体理论。

(四) 合并报表编报范围的比较

合并范围是指纳入合并财务报表编报的子公司的范围,主要明确哪些子公司应当包括在合并财务报表编报范围之内,哪些子公司应当排除在合并财务报表编报范围之外。明确合并范围是编制合并财务报表的前提。合并范围的确定,在很大程度上取决于编制合并财务报表时所运用的合并理论。如在母公司理论下,主要以法定控制权作为确定合并范围的依据。此外,它还受到各国法律、环境、历史惯例等因素的影响。因此,各国会计准则对合并范围的规定还是存在一些差异。

1. 应纳入合并报表范围的子公司

关于这方面的规定,国际会计准则、美国准则、英国准则以及我国的征求意见稿总体是一致的,都规定母公司应该合并其所有的子公司,除非存在例外情况。我国征求意见稿对合并范围做了较为详尽的规定,指出合并财务报表的合并范围应当以控制为基础加以确定。控制是指一个企业(或主体,下同)能够决定其他企业(或主体,下同)的财务和经营政策,并能据以从其他企业的经营活动中获取利益的权力。母公司在编制合并财务报表时,应当将其所有子公司纳入合并财务报表的合并范围,不得因某子公司的经营活动与其他子公司的经营活动不同而将其排除在外。这一点与国际财务报告准则的规定一致。纳入合并范围的子公司通常包括两大类型:(1) 母公司直接或通过子公司间接拥有被投资单位半数以上的表决权(含当期可执行的或可转换的认股权证、可转换公司债券等潜在表决权,下同),通常情况下,母公司对被投资单位实施了控制,就应当将该被投资单位认定为子公司,纳入合并财务报表的合并范围,有证据表明母公司不能控制被投资单位除外。(2) 母公司拥有被投资单位半数或以下的表决权,但满足以下条件之一的,视为母公司控制了被投资单位,应当将该被投资单位认定为子公司,纳入合并财务报表的合并范围,有证据表明母公司不能控制被投资单位除外:① 通过与被投资单位其他投资者之间的协议,拥有被投资单位半数以上的表决权;② 根据章程或协议,有权决定被投资单位的财务和经营政策;③ 有权任免被投资单位的董事会或类似机构的多数成员;④ 在被投资单位的董事会或类似机构会议上有权投多数票。从这一规定可以看出,我国对子公司的界定与国际会计准则的规定是类似的。

2. 例外情况

各国会计准则都规定了例外情况,IAS27、美国 SFAS94、英国 FRS2 以及我国的《暂行规定》都作了类似的规定。例如,改进前 IAS27 规定的“由于收购和持有附属公司是专门为了在近期内出售,因此控制是暂时的”这一例外情况,尽管各国表达有所不同,美国准则为“控制权为暂时性的”,英国准则为“母公司持有附属企业的权益完全是为了以后再出售,并且该附属企业以前也未曾被纳入合并范围”,我国《暂行规定》为“准备近期出售而短期持有其半数以上的权益性资本的子公司”,可以看出其本质是一致的。值得注意的是,改进后 IAS27 对原有不予合并的子公司的豁免已取消,所有子公司都应合并,但根据 IFRS5 归类为持有以备出售类和构成处置组的子公司的资产和负债应按 IFRS5 予以核算。

至于原 IAS27 规定的“附属公司长期在严格限制条件下经营,严重削弱了它向母公司转移资金的能力”这一例外情况,各国准则也作了类似的规定,美国准则认为,“受子公司所在国法令限制”,英国准则认为“长期的严格限制实质上已经阻碍了母公司对其附属企业行使资产和管理的权力”,而我国《暂行规定》认为“受所在国外汇管制及其他管制,资金调度受到限制的境外子公司”。不过,改进后的 IAS27 取消了因经营受到长期严格限制而大大削弱向母公司转移资金能力的子公司不予合并的规定,理由上文已述。

但是,关于“子公司为非同质公司(Non-homogeneity),则无须列入合并范围”的例外情况,各国准则有所不同。IAS27 准则规定“子公司不能仅因为其从事与集团内其他企业不同的经营活动而被排除在合并范围之外”,可见它排除这一例外情况。美国 ARB51 是包括这一例外情况的,但是美国 SFAS94 中已将上述非同质公司的例外情况删除。然而,英国准则仍包括这一例外情况,认为“附属企业的活动完全不同于合并中包括的其他企业的活动,以致于对该附属企业进行合并将有违于真实和公允的要求,可排除在合并范围之外”。我国最近发布的征求意见稿也规定了合并范围的例外情况,即 ① 按照破产程序,已宣告被清理整顿的子公司;② 已宣告破产的子公司;③ 非持续经营的所有者权益为负数的子公司;④ 母公司不再控制的子公司;⑤ 联合控制主体;⑥ 其他非持续经营的或母公司不能控制的被投资单位。此外,与 IAS、英国准则相比,美国 SFAS94 还多了一种例外情况,即“子公司重整或破产”。这与我国的征求意见稿的规定类似。

(五) 不纳入合并范围子公司的会计处理比较

IAS27 规定,不纳入合并范围的子公司应根据 IAS39“金融工具:确认和计量”按为交易而持有的金融工具处理,并按公允价值计量。而英国 FRS2 规定了各种方法核算被排除在合并范围之外的子公司,因不同原因而被排除的,采用不同的方法。例如,因受长期严格限制被排除的,应作为固定资产投资处理;因再出售使控制只是暂时性而被排除的,应作为流动资产投资处理;而因非同质公司被排除在合并范围之外的,应运用权益法进行核算。而美国 SFAS94 规定,未合并的子公司应按股票投资进行会计处理,运用成本法而

不是权益法进行核算。

（六）合并报表报告日与会计政策

1. 关于合并报表报告日

中外会计准则对合并财务报表的报告日一般都规定以母公司报表的报告日为准,并要求子公司财务报表报告日应与母公司的保持一致。若报告日不同时,IAS27、美国准则,以及我国《暂行规定》都要求,子公司通常为合并需要应编制与企业集团报表日相同的财务报表。此外,IAS27、英国准则都认为,若子公司资产负债表日与母公司资产负债表日相差在三个月以内时,也可以以三个月以内子公司编制的会计报表为基础编制合并会计报表,但应对子公司资产负债表日与母公司资产负债表日之间发生的重大交易或其他事项的影响作必要的调整。美国准则也作出了母子公司报告日相差不能超过三个月的规定,但对子公司资产负债表日与母公司资产负债表日之间发生的重大交易或其他事项的影响应加以披露。我国征求意见稿中指出母公司应当统一子公司的财务报表决算日和会计期间,使子公司的财务报表决算日和会计期间与母公司保持一致。子公司的财务报表决算日和会计期间与母公司不一致的,母公司应当按照自身的决算日和会计期间对子公司财务报表进行调整,或者要求子公司按照母公司的决算日和会计期间另行编报财务报表。不过,我国未规定两者报告日之间差别的最大值。

2. 会计政策

一般地,各国会计准则都要求子公司与母公司采用统一的会计政策。IAS27 规定如果被合并的主体对类似交易和事项,采用了与在合并财务报表中采用的不同的会计政策,则在编制合并财务报表时必须加以调整。英国准则要求按照母公司的会计政策进行调整。美国准则没有遵守母公司会计政策的要求。我国征求意见稿中要求母公司应当统一子公司所采用的会计政策,使子公司采用的会计政策与母公司保持一致。子公司所采用的会计政策与母公司不一致的,母公司应当按照自身的会计政策对子公司财务报表进行必要的调整,或者要求子公司按照母公司的会计政策另行编报财务报表。

（七）合并程序的比较

对于合并报表的合并程序,各国准则的规定基本相同,在实务中都是通过作调账分录,将母公司及其子公司财务报表逐项相加后的结果进行调整,抵销内部交易的影响,从而得出合并财务报表。关于内部交易的抵销规定,各国准则的具体规定如下:

IAS27 规定集团内部往来的余额和集团内部交易及其产生的未实现利润应全额消除。集团内部交易产生的未实现损失,除非表明所包含的资产已经减值,母公司对子公司投资的账面价值与子公司股东权益中母公司所占比例应予以消除。

美国 ARB51“合并财务报表”要求全部消除集团内资产所产生的公司往来损益,集团内各实体间的往来项目和交易应予以消除,根据权益法核算的集团内的未实现损益应加以消除。若以上项目不能消除,则必须解释原因并披露对那些交易的处理。

英国公司法要求编制合并报表时,应消除集团内部交易与往来余额,集团内部交易若不是完全为母公司所有,则只需按比例消除。然而,英国 FRS2 要求全额消除损益。

我国征求意见稿分别对合并资产负债表和合并利润表的内部抵销作了详细的规定,例如,母公司对子公司权益性资本投资项目的数额与子公司所有者权益中母公司所持有的份额相抵销,母公司与子公司、子公司相互之间发生的内部销售收入相抵销等。

(八) 少数股东权益的比较

1. 关于少数股东权益的计量

资产负债表对被购子公司的少数股东权益的计量,美国准则与改进前 IAS27 的基准处理方法都是按子公司并购前净资产的账面价值核算,然而,IAS27 还允许存在备选处理方法,即要求因收购而产生的少数股东权益可运用被购子公司净资产的公允价值计价,而美国准则禁止这种处理方法^①。但是,改进后的 IAS27 已取消了原先的基准处理方法,采用按公允价值计量少数股东权益,这与英国准则要求因收购而引起的少数股东权益按照所购子公司净资产的公允价值计量一致。

此外,无论少数股东权益初始按照何种方法核算,若子公司被购后发生亏损,当归属于少数股东的亏损额超过其在子公司的权益时,IAS27、美国准则、英国准则的处理方法也存在不同。IAS27 与美国准则都认为,超过部分除了少数股东有约定的义务并能够进行弥补外,应冲减多数股东权益。而英国准则却要求少数股东权益确认其应分担的净负债部分,但是该集团应计提相应的准备。

2. 关于少数股东权益的列报

改进前的 IAS27、美国准则、英国准则,以及我国《暂行规定》对少数股东权益的列示要求基本一致,在合并财务报表中,少数股东权益应与负债和母公司的股东权益分开列示。而改进后 IAS27 作了修订,少数股东权益应在资产负债表权益类中单独列示,在收益表中当期净损益分为归属于母公司股东的及归属于少数股东两类,分别列报。我国《暂行规定》中指出,“子公司所有者权益各项目中不属于母公司拥有的数额,应当作为少数股东权益,在合并资产负债表中所有者权益项目之前,单列一类,以总额反映,在收益表中作业净利润之前的扣减项目”。根据最近发布的征求意见稿,我国把少数股东权益称为非控制权益,征求意见稿第 13 条指出,子公司所有者权益中不属于母公司的份额,应当作为非控制权益。非控制权益应当以子公司资产负债表日的股本结构(或章程、协议)为基础确定,在合并资产负债表中所有者权益项目下以“非控制权益”项目单独列示。此外,征求意见稿指出子公司当期净损益中属于非控制权益的份额,应当以子公司资产负债表日的股本结构(或章程、协议)为基础确定,在合并利润表“净利润”项目之下以“非控制权益

^① 据美国 2005 年 6 月 30 日发布的“企业合并”征求意见稿可知,美国准则也将采用公允价值计量少数股东权益。

损益”项目列示。

(九) 披露的比较

国际会计准则、美国 SEC 颁布的 S—X ,以及英国准则都分别规定了包括在合并范围内的子公司、排除在合并范围之外的子公司的具体披露事项。这些事项大致包括子公司的名称、设立或居住所在国、对子公司不予合并的理由等内容。国际会计准则还要求母公司在其单独财务报表中披露其对子公司采用的核算方法等事项。此外 ,英国公司法还要求豁免编报合并财务报表的母公司披露其基本信息 ,以及无需编制合并报表的理由等。

此外 ,关于母公司单独财务报表中对子公司投资的会计核算方法方面 ,国际财务报告准则与美国准则有所区别 ,IAS27 要求采用成本法或运用 IAS39 所规定的核算方法 ,但不允许采用权益法 ,而美国准则允许采用权益法。

(沈颖玲 撰稿)

主要参考文献

1. David Cairns ,Applying International Accounting Standards(Third Edition)(Great Britain :Tolley Lexis Nexis 2003).
2. Financial Reporting Group of Ernst & Young UK ,IAS/UK GAAP Comparison(United Kingdom :Ernst & Young 2001).
3. IASB ,IAS27 ,Consolidated and Separate Financial Statements 2004.
4. International Financial Reporting Group of Ernst & Young LLP UK ,IAS/US GAAP Comparison(United Kingdom :Ernst & Young LLP 2002).
5. SFAS94 Consolidation of All Majority-Owned Subsidiaries ,October 1987.
6. www.iasplus.com.
7. 财政部 :《股份有限公司会计制度——会计科目和会计报表》,1998 年 1 月。
8. 财政部 :《合并报表暂行规定》,1995 年 2 月。
9. 财政部会计准则委员会译 :《国际会计准则 2002》,中国财政经济出版社 2003 年版。
10. 财政部 :《企业会计制度 2001》,经济科学出版社 2001 年。
11. 财政部 :《企业会计准则——基本准则》,1992 年 11 月。
12. 王松年主编 :《国际会计前沿》,上海财经大学出版社 2001 年版。
13. 汪祥耀等著 :《英国会计准则研究与比较》,立信会计出版社 2002 年版。
14. 张象至、李红霞 :《改进国际会计准则 项目 13 项国际会计准则主要变化(四)》,2004 第 4 期《会计研究》。

IAS28 对联营企业的投资

一、准则概况

(一) 背景与历史

改进后的国际会计准则第 28 号(IAS28)“对联营企业的投资”是国际会计准则理事会(IASB)《改进国际会计准则》项目 13 项国际会计准则之一。不过, IASB 对该准则只是进行了有限的修订,并没有重新考虑这项准则中的主要处理方法。改进前的名称为 IAS28“对联营企业投资会计”,改进前的 IAS28 与 IAS27 都是在国际会计准则第 3 号(IAS3)“合并财务报表”基础之上制定的。IAS3 发布于 1976 年,其中规定了运用权益法核算对联营企业的投资。

1986 年 7 月,原国际会计准则委员会(IASC)发布了征求意见稿第 28 号(E28)“联营和合营中的投资会计”,1989 年 4 月正式发布了 IAS28“对联营企业投资会计”,于 1990 年 1 月 1 日起生效。也就是说,自 1990 年 1 月 1 日后, IAS28 取代了 IAS3 中关于对联营企业投资核算的部分。IAS28 对于权益法的运用提供了更为详尽的指南,但没有采纳实质不同于 IAS3 规定的方法。

1994 年 11 月, IASC 对 IAS28 的格式进行了重新编排,采用了国际会计准则自 1991 年以来的修订格式,但没有对原批准的内容作实质性的变更,仅修订了一些术语,以符合 IASC 的现行惯例。此外,随着其他准则的相继颁布与修订, IAS28 的相关内容也作了相应修改。

1998 年 7 月, IASC 对 IAS28(1994 重编)的第 23 段与 24 段进行了修改,使之与 IAS36“资产减值”相一致。修改后的第 23、24 段在 IAS36 生效时开始有效。

1998 年 12 月, IAS39“金融工具:确认和计量”修改了 IAS28 的第 7、12、14 段。这些修改还以“参照 IAS39‘金融工具:确认和计量’”取代了“参照 IAS25‘投资会计’”。

1999 年 3 月, IASC 对 IAS28 的第 26 段进行了修改,以“参照 IAS10‘资产负债表日后事项(1999 年修订)’”取代了“参照 IAS10‘或有事项和资产负债表日后发生的事项’”,并使所用的术语与 IAS37“准备、或有负债和或有资产”相一致。

2000 年 10 月,为了与其他相关的国际会计准则中的类似段落一致, IASC 对第 8 段进行了修改,删除了第 10 段。当企业首次采用 IAS39 时, IAS28 对第 8、10 段的修改开始生效。

2002 年 5 月,改组后成立的国际会计准则理事会(IASB)发布了“改进国际会计准则”的征求意见稿(Improvements Exposure Draft),其中建议 IAS28 应做一些修改以解决下列问题:① 由风险资本机构、共同基金、单位信托以及类似的根据 IAS39 规定按公允价值计量的实体所持有的投资;② 运用权益法的例外情况;③ 当投资者不公布合并财务报表时对联营企业投资的会计处理以及投资者自身的财务报表;④ 运用统一会计政策;⑤ 联营企业的损失。

2003 年 12 月 18 日,IASB 发布了改进后的 IAS28,并于 2005 年 1 月 1 日有效。本次改进中,IASB 保留了改进前 IAS28 中所规定的对联营企业投资的基本处理方法,对准则的适用范围、重要影响的判断因素、豁免使用权益法的标准、联营企业的会计政策与报告日的要求、联营企业亏损的确认限额等进行了改进,改进后的准则不再适用于单独财务报表中对联营企业投资的会计处理。改进后的该准则还取代了以下原国际会计准则委员会常设解释委员会的解释公告:① SIC3“消除与联营企业交易中的未实现利润和损失”;② SIC20“权益法:损失的确认”;③ SIC33“合并和权益法:潜在表决权和所有者权益的分摊”。

(二) 适用范围

根据改进前 IAS28 的规定,本准则适用于投资者对联营企业投资的核算,取代了 IAS3“合并财务报表”中涉及对联营企业投资核算的部分。而改进后的准则在范围段明确表示该准则不适用由风险投资机构、共同基金、单位信托以及其他包括保险投资联结基金等类似主体持有的在联营企业中的投资,要求它们按照 IAS39 规定的为交易而持有的金融资产进行处理,按公允价值计量并将其公允价值变动计入变动期间的损益。其理由是,运用权益法产生的信息很多时候与其管理层和投资者决策的相关性比较弱,而运用公允价值计量方法生成的信息相关性则更强。

(三) 其他国家相关准则的颁布

其他国家如美国、英国对联营企业投资和合营企业投资的会计处理都是在一个准则中规定的。美国会计原则委员会(APB)发布的意见书第 18 号(APB18)“普通股投资的权益法会计”主要针对联营企业投资核算作了规定,要求对联营企业投资采用权益法核算,同时规定权益法也适用于合营企业投资。

英国原会计准则委员会(ASC)早在 1971 年就发布了标准会计实务公告第 1 号(SSAP1)“联营公司会计”。之后,新的会计准则委员会(ASB)于 1996 年 3 月发布了第 11 号征求意见稿“联营与合营”,对 SSAP1 进行了全面的修订。1997 年 11 月,ASB 正式发布了财务报告准则第 9 号(FRS9)“联营与合营”,取代了 SSAP1“联营公司会计”,并对 1998 年 6 月 23 日或以后开始的会计期间的财务报表有效。

我国至今没有颁布专门的联营企业投资会计准则,但是我国财政部于 1998 年 6 月颁布的《企业会计准则——投资》中规定了对长期股权投资的核算,从内容上看,类似于

IAS28 号的规定。《企业会计准则——投资》于 2001 年 1 月进行了修订,但对权益法核算的规定没有作实质性的改动,修订后的投资准则于 2001 年 1 月 1 日起施行。

二、准则基本内容

(一) 关键词定义

IAS28 准则第 2 段对下列术语的含义进行了界定,分述如下:

(1) 联营企业(Associate),是指投资者对其具有重大影响,但又不是投资者的子公司或合营企业的一个主体,包括诸如合伙的非公司型主体。

(2) 合并财务报表(Consolidated Financial Statement),指将主体组成的集团视作单一经济主体的集团财务报表。

(3) 控制(Control),指统驭一个主体的财务和经营政策,并藉此从其经营活动中获取利益的权力。

(4) 权益法(Equity Method),是指投资最初以成本入账,以后再根据投资后享有被投资者净资产份额的变动对投资进行调整的会计方法。投资者的损益中包括投资者享有被投资者经营成果的份额。

(5) 共同控制(Joint Control),是指合同约定的对某项经济活动所共有的控制,只有与该项经济活动相关的战略性财务与经营决策要求共享控制的各方一致同意时才存在共同控制。

(6) 单独财务报表(Separate Financial Statement),指由母公司、联营企业的投资者或者共同控制主体中的合营者列报的财务报表,在该报表中,投资以直接的权益份额为基础,而不是以被投资者的报告结果和净资产为基础进行核算。

准则第 3 段指出,如果主体没有子公司、联营企业或在合营企业中的合营权益时,其编报的财务报表不是本准则所称的单独财务报表。第 4 段进一步指出,单独财务报表是指在合并财务报表、使用权益法核算投资的财务报表、按比例合并合营企业中的合营者权益的财务报表之外的财务报表。单独财务报表可能会也可能不会附在上述财务报表之后。

(7) 重大影响(Significant Influence),是指对被投资企业的财务和经营政策具有参与决策的权力,但不是对这些政策具有控制或共同控制权。

(8) 子公司(Subsidiary),指被另一个主体(称作母公司)所控制的主体,包括非公司型主体,如合伙。

值得注意的事,改进后的准则在定义部分取消了原准则规定的术语“成本法”,增加了“合并财务报表”、“单独财务报表”和“共同控制”三个术语的定义。理由是,改进后的国际会计准则体系中,有关单独财务报表中投资者对联营企业的投资,适用改进后的 IAS27“合并财务报表和单独财务报表”中对单独财务报表的规定,IAS28 不再规范单独财

务报表中对联营企业投资的核算,因此,相应地取消了对“成本法”术语的定义。

(二) 重大影响

投资者对被投资者具有重大影响是被投资者是否构成投资者的联营企业的标准,重大影响既不同于控制(建立母子公司关系),也不同于共同控制(建立合营企业关系)。重大影响是有权参与被投资者财务与经营政策的决策,而不是控制那些政策。控制则是有权统驭那些政策,而共同控制是共同享有控制权。

那么,如何界定重大影响?IAS28第6段指出,如果投资者直接或通过子公司间接拥有被投资者20%或以上的表决权,即认为投资者具有重大影响,除非能够明确证明情况并非如此。相反,如果投资者直接或通过子公司间接拥有被投资者20%以下的表决权,即认为投资者不具有重大影响,除非能够明确证明存在这种影响。投资者持有绝大部分或大部分所有权,并不必然排除投资者具有重大影响。

若投资者对其他企业具有重大影响,通常可由下列一种或若干种方式加以证实:①在被投资者的董事会或类似权力机构中设有代表;②参与政策制定过程,包括参与制定股利与其他分配的决策;③投资者与被投资者之间存在重大交易;④管理层人员的交换;⑤关键技术资料的提供。

此外,改进后准则第8段特别指出,在判断投资者是否具有重大影响时,除应考虑现已持有的股权情况外,还应考虑现存的可转换债务或权益工具、股票买入期权等潜在表决权的影响。在考虑潜在表决权的影响时,应该包括潜在表决权是否可以在当期实施等相关的合同条款及实施期限等因素。然而,准则强调,管理层将潜在表决权转换为实际表决权的意愿及是否具备转换的财务能力不在考虑之内。

准则还专门阐述了投资者丧失重大影响的情况。准则第10段指出,当投资者失去了参与被投资者的财务和经营决策的权力时,就表明投资者失去了对被投资者的重大影响。投资者可能因其在被投资企业所有者权益份额的变化而失去参与财务和经营决策的权力,也可能因政府、法院或其他监管者对被投资者的介入而失去重大影响。此外,还可能因协议的规定而失去重大影响。

(三) 权益法

1. 会计处理的特点

准则第11段规定了权益法的核算特点。在权益法下,对联营企业的投资最初以成本入账,投资日以后,通过增加或减少投资的账面价值来确认投资者在被投资者损益中应占的份额。投资者所占被投资方损益的份额确认为投资者的损益。若收到被投资者分配的利润,则冲减其投资的账面价值。对于不包括在损益表中的被投资者权益的变动,由此而导致投资者对被投资者权益的成比例的变动,也需要调整其投资的账面价值。这种变动包括不动产、厂房和设备重估价,外币折算差额等引起的变动。投资者对这些变动按所占份额直接在投资者的权益中确认。

值得注意的是,当确定投资者在被投资者损益和所有者权益变化中的份额应以现有份额为基础,不考虑可能行使或转换的潜在表决权。尽管改进后准则规定,在判断投资者是否具有重大影响时,要求考虑潜在表决权的影响,但在具体运用权益法时,仍以现有份额为基础计算。

2. 权益法的运用

(1) 权益法的豁免运用

准则第 13 段指出,除了下述例外情况,对联营企业的投资均应运用权益法核算。准则规定投资者豁免采用权益法的情况包括:

① 一项根据 IFRS5 的规定被归类为持有以备出售类型的投资;

② 符合 IAS27 第 10 段规定的例外情况,允许具有对联营企业投资的母公司无需列报合并财务报表;

③ 适用下述全部 4 项条件:A. 投资者本身是由另一个主体完全或部分拥有的子公司,该投资者的母公司以外的其他所有者,包括那些没有表决权的所有者,均被通知且并不反对该投资者不运用权益法;B. 投资者的债务性工具或权益性工具未在公开市场(包括国内外的股票交易所或柜台交易市场,包括地方或区域性市场)中进行交易;C. 投资者没有为了在公开市场发行任何种类证券的目的,而将其财务报表在证券委员会或其他监管部门备案或处于备案过程中;D. 投资者的最终或其他中间母公司按照国际财务报告准则编制了对外公开的合并财务报表。

符合上述第①项豁免情况的投资,应根据 IFRS5 的规定来进行会计处理。而符合第②项豁免情况的主体,对联营企业的投资应按成本或根据 IAS39 的规定进行核算。

(2) 权益法运用的变更

准则第 15 段指出,以前被归类为持有以备出售类型的对联营企业投资,若不再符合该类标准,则应自其被归类为持有以备出售的类型之日起就采用权益法核算。因此,从归类为持有以备出售类型的期间的财务报表也应进行相应的调整。

(3) 权益法运用的终止

准则第 18、19 段指出,当投资者丧失了对联营企业的重大影响后,若联营企业没有构成投资者的子公司或如 IAS31 规定的共同控制主体,投资者应自丧失重大影响之日起终止对该项投资运用权益法,转而按照 IAS39 的规定处理。此外,当失去对联营企业重大影响之日的投资账面价值应被确认为按 IAS39 规定的金融资产的初始计量成本。

3. 集团对联营企业投资份额、联营企业损益和所有者权益的确定

准则第 21 段规定,集团对联营企业投资的份额是母公司及其子公司持有对该联营企业投资的份额之和,母公司的其他联营企业或共同控制主体拥有的份额可以忽略不计。如果该联营企业自身拥有子公司、联营企业或合营企业时,在运用权益法确定该联营企业的损益和净资产时,应以该联营企业的财务报表中确认的损益和净资产为基础(即包括

了该联营企业在其自身的联营企业或合营企业的损益和净资产中的份额),当然,应经过必要的因统一会计政策的影响而进行的相应调整。

此外,准则第28段还指出,若联营企业具有发行在外的由投资者以外的团体拥有的累计优先股,并且归类为权益,则投资者在计算其占联营企业的损益份额时应先调整这些优先股份的股利,不管这些股利是否已经宣告。

准则还规定了投资者与联营企业之间交易所产生的损益的处理。如准则第22段所述,投资者与联营企业间的“上销”和“下销”交易产生的损益在投资者财务报表中确认的部分仅限于不相关投资者在联营企业中的权益份额。“上销”交易指诸如将资产从联营企业销往投资者,而“下销”交易则指诸如将资产从投资者销往联营企业。投资者在该联营企业所占的因这类交易而引起的损益份额应予以抵销。

4. 财务报表报告日与会计政策

准则第24、25段指出,投资者运用权益法时应利用联营企业最近的财务报表。如果联营企业财务报表的报告日与投资者的不同,除非不可行,联营企业应按照投资者的报告日为投资者编制报表。此外,若联营企业财务报表报告日与投资者报告日不同,准则要求对联营企业报告日与投资者报告日之间发生的重要交易和事项的影响进行调整。而且准则强调,在任何情况下,联营企业报告日与投资者报告日的差别不应超过3个月。^①并且报告期的长度与报告日的差别应在各期间保持一致。

准则第26、27段指出,联营企业与投资者对类似条件下的同样交易和事项应采用统一的会计政策,如果投资者与联营企业的会计政策不同,投资者运用权益法时,必须对联营企业的财务报表按照投资者的会计政策进行必要的调整。^②

5. 联营企业亏损的确认限额

准则第29、30段对联营企业亏损的确认限额作了规定。准则指出,如果投资者对联营企业亏损的分担额等于或超过其在联营企业中的权益,投资者不再确认进一步的亏损份额。对联营企业的权益是权益法下对联营企业投资的账面价值以及其他实质上构成投资者在联营企业的净投资的长期权益,例如长期应收款。也就是说,当投资者在联营企业的权益性投资因亏损减少至零后,如果还有实质上构成在联营企业净投资的长期应收款等,投资者应继续按照权益法核算并确认投资损失。

当投资者的权益已降至零后,投资者只应在投资者承担着法定或推定义务或者已经代表联营企业付款的范围内,计提追加的损失或确认负债。如果联营企业以后报告收益,投资者只有在其占有的利润份额弥补了未确认的损失份额后,才能重新开始确认所得的利润份额。

① 改进前的准则并未规定联营企业报告日与投资者报告日的差别不应超过3个月。

② 改进后的准则取消了“如调整不可行”时可不进行调整的豁免规定。

(四) 减值损失

准则第 31 段规定,在运用权益法后(包括根据准则第 29 段的规定确认了联营企业的损失份额),投资者应运用 IAS39“金融工具:确认和计量”以决定是否有必要对投资者在联营企业的净投资确认额外的减值损失。

准则第 33 段指出,如果运用 IAS39 表明对联营企业投资可能减值,则投资者应运用 IAS36“资产减值”。然而,由于存在未对包含在联营企业投资的账面价值中的商誉单独确认,因此无须根据 IAS36 的规定对商誉进行独立的减值测试。相反,投资的所有账面价值应与其可收回金额比较以进行减值测试。

(五) 单独财务报表

准则第 35、36 段规定,投资者的单独财务报表中对联营企业投资的核算应按照 IAS27 第 37~42 段的规定处理。此外,本准则没有强制要求母公司主体为公开目的编制单独财务报表。

(六) 披露

准则第 37 段规定了对联营企业投资应予以披露的信息,具体内容如下:①对联营企业投资的公允价值,可参考公布的牌价;②联营企业汇总的财务信息,包括总计的资产、负债、收入与损益的金额;③如果投资者直接或间接通过子公司持有被投资方 20% 以下的表决权或潜在表决权,不符合重大影响的标准却具有重大影响的原因;④如果投资者直接或间接通过子公司持有被投资方 20% 以上的表决权或潜在表决权,符合重大影响的标准却不具有重大影响的原因;⑤若运用权益法的联营企业财务报表的报告日或报告期不同于投资者的报告日,则应披露为何运用不同报告日或报告期的原因;⑥联营企业以现金股利或偿还贷款或支付预付款的形式向投资者转移资金的能力受到任何重大限制的性质与程度(例如,源于债务安排或监管要求);⑦若投资者终止确认其对联营企业亏损的份额,应披露当期的以及累计的对联营企业未确认损失的金额;⑧根据准则第 13 段的规定,没有运用权益法核算对联营企业投资的事实;⑨没有运用权益法核算的联营企业汇总的财务信息,包括总资产、总负债、收入与损益,单独或集团的财务信息均可。

此外,准则第 38 段还指出,运用权益法核算的对联营企业的投资应被归类为非流动资产。投资者占这类联营企业损益的份额,以及投资的账面价值应该加以单独披露。投资者占这类联营企业终止经营的份额也应加以单独披露。

准则第 39 段进一步指出,投资者占联营企业权益的份额变化应由投资者直接在权益中加以确认,并应根据 IAS1“财务报表的列报”的规定在权益变动表中加以披露。

根据 IAS37“准备、或有负债与或有资产”的要求,本准则最后还规定了投资者应披露下列两项信息:①其占与其他投资者共同发生的联营企业或有负债中的份额;②因投资者独立负责的所有或部分联营企业的负债而引起的或有负债。

三、比较与借鉴

(一) 关于“联营企业”定义的比较

IAS28 与英国 FRS9 对联营企业的术语进行了定义,而美国与我国的有关准则没有专门对联营企业进行定义。IAS28 与 FRS9 对联营企业的定义基本类似,略微有所区别。FRS9 要求投资者实际施加重大影响,才能称为联营企业;而 IAS28 仅要求投资者具有施加重大影响的权力,而并未明确要求实际上施加这些影响。可见,英国会计准则对符合联营企业定义的条件更为严格。

(二) 关于“重大影响”标准的比较

1. 美国

尽管美国 APB18 没有明确给出“重大影响”的定义,但准则所规定的存在重大影响的实例表明,美国 APB18 对重大影响的规定与 IAS28 是一致的。而且对于重大影响的股权量化标准,两者也一致,即若投资者拥有被投资者 20% 或 20% 以上的表决权,即认为投资者具有重大影响,而少于 20% 表决权的投资则不认为存在重大影响。当然,这一假设存在被推翻的可能。

2. 英国

英国公司法与 FRS9 也规定当一个主体拥有另一主体 20% 或 20% 以上的表决权,表明该主体能对另一主体施行重大影响并具有参与权,但假设存在被推翻的可能。同时,FRS9 强调持有 20% 以上的表决权股份并不能保证投资者能够施加重大影响,这意味着若投资者实际上不能施加重大影响,则投资者达到 20% 临界点就能施加重大影响的假设不成立。

3. 中国

我国《企业会计准则——投资》准则对重大影响的定义是,指对一个企业的财务和经营政策有参与决策的权力,但并不决定这些政策。但准则正文中没有规定重大影响的股权量化标准,在准则指南中指出,当投资企业直接拥有被投资单位 20% 或以上至 50% 的表决权资本时,一般认为对被投资单位具有重大影响。此外,投资准则指南还给出了低于 20% 表决权资本但被认为具有重大影响的情况,这些情况类似于 IAS28 第 7 段规定的可以证实存在重大影响的情况。

(三) 权益法运用的比较

1. 应用范围

对于联营企业应采用权益法这一原则,国际会计准则、美国、英国以及我国准则从本质上讲都是一致的,只是各国准则的具体规定略有所不同。

(1) 国际会计准则。IAS28 适用于投资者对联营企业投资的核算,但改进后准则不适用由风险投资机构、共同基金、单位信托以及其他包括保险投资联结基金的类似主体持

有的在联营企业中的投资,对这类投资的处理见上文。

(2) 美国。对于权益法的适用范围规定,美国准则与国际会计准则都要求对其他主体具有重大影响而不是控制的投资者应运用权益法进行核算。APB18 规定,若投资者对被投资者的有表决权的股份赋予其对被投资者的经营与财务政策施加重大影响,尽管投资者只拥有 50% 或 50% 以下的股权,应采用权益法核算该股权投资。美国 SEC 官员对外宣称,至于权益法的运用范围这一点上,IAS 与美国 GAAP 不存在差异。

(3) 英国。英国的公司法以及 FRS9 规定在投资集团的合并财务报表中,对于联营企业的投资应采用权益法进行核算。而在投资者单独财务报表中,则不运用权益法核算,投资者在联营企业中的投资利益应作为固定资产投资处理。此外,IAS28 准则规定了运用权益法核算投资的例外情况,而 FRS9 并没有包括类似例外情况的规定。然而,FRS9 对联营企业给出了更为严格的定义,不符合 FRS9 对联营企业定义的投资,应按成本入账,或者当允许采纳重估价值政策时,则按市场价值或董事长认为适当的公允价值计量。这一规定也可以产生与 IAS28 对例外情况规定相同的结果。

(4) 中国。我国《企业会计准则——投资》中规定,“投资企业对被投资单位具有控制、共同控制或重大影响的,长期股权投资应采用权益法核算。”从这条规定可以看出,我国在投资者单独财务报表中对子公司、合营企业、联营企业的投资都应采用权益法核算。不过在合并报表中,对联营企业采用权益法,对合营企业采用比例合并法,而对子公司则进行合并。

2. 权益法运用的始终日

(1) 国际会计准则。IAS28 规定,公司应自购入联营企业日起,运用权益法核算投资。而当投资者丧失了对联营企业的重大影响后,若联营企业没有构成投资者的子公司或如 IAS31 规定的共同控制主体,投资者应自丧失重大影响之日起终止对该项投资运用权益法,转而按照 IAS39 的规定处理。此外,当失去对联营企业重大影响之日的投资账面价值应被确认为按 IAS39 规定的金融资产的初始计量成本。

(2) 美国。美国 APB18 规定,当一项投资满足运用权益法的条件时,即当投资者存在重大影响之日起,投资者应采用权益法核算。APB18 特别指出一项投资符合运用权益法的条件可能是一些事件发生的结果,例如,投资者通过购买额外表决权股票、被投资者回购表决权股票,或是其他交易的结果。投资者前期经营成果以及留存收益应进行追溯调整,按逐步购买子公司的方法进行处理。这就导致投资者确认联营企业前期经营成果的一部分比例,尽管当时投资者还未对其存在重大影响。而当投资者增加股权时,IAS 不允许追溯调整财务报表,而是自投资符合联营企业的定义之日起运用权益法,按购入当天的资产的公允价值入账,确认联营企业自购买日之后的经营成果部分。

至于对终止运用权益法的规定,APB18 也规定当投资者通过出售部分投资或者其他交易,致使其对被投资者的表决权降至存在重大影响的权益之下,投资者可能因此而失去

影响被投资者财务与经营政策的能力,权益法应自失去重大影响之日起停止运用。对于这条规定,APB18与IAS28是一致的。

(3) 英国。英国FRS9规定,只要符合联营企业定义的投资,都需要采用权益法核算。而联营企业关系的开始日与终止日是当这项投资符合联营企业定义之日与不再符合定义之日。然而,一旦投资者事实上建立联营关系,投资者被视为继续执行重大影响,直到发生事件或交易消除投资者的这种能力。当联营关系终止后,投资账面金额应反映投资者在终止联营关系日所占联营企业净资产的份额,并考虑相关的商誉。投资的初始账面金额应该进行检查,若有发生减值,投资账面价值应减至可回收金额。

(4) 中国。我国《企业会计准则——投资》第18条规定,投资企业对被投资单位具有控制、共同控制或重大影响时,长期股权投资应采用权益法核算;准则第20条又指出,投资企业因追加投资等原因对长期投资的核算从成本法改为权益法,应自实际取得对被投资单位控制、共同控制或对被投资单位实施重大影响时,按股权投资的账面价值作为新的投资成本,新的投资成本与应享有被投资单位所有者权益份额的差额,作为股权投资差额,并按第8条的规定处理。此外,准则第21条也规定了终止采用权益法的情况,投资企业因减少投资等原因对被投资单位不再具有控制、共同控制和重大影响时,应终止采用权益法。投资企业应在终止采用权益法时按投资的账面价值作为新的投资成本。其后,被投资单位宣告分派利润或现金股利时,属于已记入投资账面价值的部分,作为新的投资成本的收回,冲减新的投资成本。

(四) 权益法会计处理的比较

1. 对联营企业亏损的处理

在权益法下,当投资者对联营企业的权益份额变为负数时,IAS28、美国会计准则、中国会计准则都要求停止继续采用权益法,投资价值报告为零。而且,对于联营企业以后产生净利润的处理,三者的规定也是相同的,即应在投资者享有的净收益的份额等于未确认净损失的份额之后,恢复运用权益法。但是IAS28、美国会计准则规定对于投资者作出担保或其他承诺的联营企业债务,应在投资者已承担的义务或已代联营企业偿债的支出范围内,计提追加的损失。而我国在修订后的投资准则中,取消了这一规定。

英国FRS9规定,当发生上述情况时,投资者应核算对联营企业的净负债,并作为负债或准备予以列报,除非有充分的证据表明某个事件的发生已不可挽回地改变了投资者与联营企业的关系。

2. 对投资差额的处理

对于投资成本与投资者所享有的在联营企业可辨认净资产公允价值中的份额之间的差额,国际会计准则、美国、英国都要求确认商誉,并按商誉的规定进行处理。而我国准则要求作为股权投资差额,这里股权投资差额是指投资成本与享有被除数投资者净资产账面金额份额的差额。若股权投资差额为借项,有合同规定投资期限的,按投资期限摊销,

没有投资期限的,按不超过 10 年的期限摊销。若股权投资差额为贷项,按财会[2003]第 10 号文规定,2003 年 3 月 17 日之后产生的股权投资差额贷项记入资本公积;之前产生的作为股权投资差额贷项,按投资期限或当没有投资期限时,按不低于 10 年的期限摊销。此外,按财会[2004]3 号文,分段收购产生的股权投资差额,借项及贷项可按不同情况予以抵销。

3. 投资者与联营企业交易的处理

改进后的准则吸收了原 SIC3“消除与联营企业交易中的未实现利润和损失”关于投资者与联营企业间“上销”和“下销”交易产生的损益应予以抵销的规定。而我国投资准则中未规定投资者与联营企业交易的会计处理。

对于这一问题,美国 APB18 指出,直至投资者或被投资者实现这些损益之前,公司间未实现损益应该予以消除。美国 SEC 观察员强调,若利得的实现存在重大的不确定性,则确认利得就不合适。英国 FRS9 规定,与联营企业的交易、往来余额和现金流量不需要消除。然而,当交易产生的损益被包括在任一主体资产的账面金额之中,投资者所占份额部分应予以消除。当交易提供证据表明那些或类似资产已发生减值时,应该加以考虑。

4. 对联营企业投资的列报

IAS28 要求投资者在损益表中对联营企业经营成果所占的份额作为一个单独项目进行列示。但是准则并未描述在损益表中具体列示的位置。实务中,有些企业把联营企业经营成果份额列示于经营利润之后、所得税之前,而有些企业则把联营企业的份额列示于经营利润之中。

英国准则对于联营企业经营成果份额在损益表中的列示进行了更为详尽的规定。FRS9 要求投资集团所占的联营企业经营成果的份额应被包括在损益表计算净利润的每个步骤中,当然,营业额(Turnover)与经营利润的其他要素除外。FRS9 还明确规定投资者在联营企业经营成果中的份额应紧接着集团经营利润之后显示,但不计入集团的经营利润之中。

至于资产负债表,IAS28 与英国准则对联营企业投资的列报规定相类似,分别作为长期资产投资和固定资产投资,并在财务报表中单独列示。但根据英国会计准则规定的对联营企业的净负债应列示在准备或负债项下,而在 IAS28 下,一般不会产生净负债。

美国准则也要求投资者在损益表中对联营企业经营成果所占的份额作为一个单独项目进行列示。但是,美国准则额外要求在那些损益中属于非常项目或前期项目的份额,也应单独在损益表列示。而 IAS28 允许在损益表的附注中披露这一信息。

(五) 财务报表报告日

当投资者与联营企业的财务报表报告日不同时,IAS28、美国准则和英国准则都要求对于在联营企业的财务报表日期和投资者的财务报表日期之间,因投资者与联营企业之间发生的重要事项或交易所产生的影响,应当予以调整。但是美国 SEC 规则限制了母子

公司之间报告日差别的最大期限不能超过 93 天。改进后的 IAS28 明确规定投资者与联营企业报告日差别不能超过 3 个月,这与 IAS27 中规定两者之间的报告差别最大不能超过 3 个月相一致。

英国准则也要求被投资者按照投资者的会计期末编制财务报表,若不可行,被投资者的财务报表编报日应不超过投资者财务报表报告日 3 个月。若财务报表公布价格敏感的信息,被投资者财务报表编制日应不超过投资者会计期末 6 个月。

(六) 披露

总体而言,美国准则比 IAS28 披露的要求更为详尽,特别是对于重要的被投资者。美国 APB18 规定,财务报表内应披露下列重要事项:① 每个被投资者的名称,以及所持有的普通股的百分比;② 投资者的会计政策;③ 若投资账面金额与净资产的相关权益存在差额,应披露差额以及对差额的会计处理;④ 若是有价证券的投资,应披露根据可辨认的公开市场报价的合计数。此外,如果 20% 或 20% 以上的投资没有采用权益法核算,则应披露被投资者的名称,以及权益法不适用的原因。而若 20% 以下的投资却采用权益法,则同样应披露被投资者的名称,以及为何采用权益法的原因。

英国 FRS9 要求增加达到 15% 和 25% 临界点的附加披露。这里的临界点是通过比较投资者在其联营企业中所占份额的合计数,或者在其个别联营企业所占的份额与投资集团的相应金额(不包括根据总权益法已将合营企业包括在内的金额)而得出的。主要比较的项目包括:① 总资产;② 总负债;③ 营业额;④ 经营成果(3 年的平均数)。如果投资者的份额超过了投资集团中相同金额的规定比例,则临界点就被突破,需要进行附加披露。具体而言,投资者在其联营企业中所占份额的合计数的临界点是 15%,而投资者在其个别联营企业所占的份额的临界点是 25%,一旦超过这两个临界点,则要求进行附加披露。

对应于国际财务报告准则的澳大利亚准则 AASB128 除了 IAS28 所规定的披露要求外,还增加了额外的披露要求。如准则 AASB128“对联营企业的投资”第 Aus37.1 段规定,对联营企业的投资还应披露下列事项:① 对于任何一个重要的联营企业而言,应提供的信息如下:A. 企业名称、主要经营活动,以及与注册或居住所在国;B. 投资者在联营企业报告日的所有者权益,若联营企业报告日与投资者的不同,则按投资者报告日的所有者权益披露;C. 若对联营企业所有者权益的比例不同于表决权的比例,应披露这一事实;D. 若联营企业持有投资者的权益,应披露联营企业持有的权益比例。② 当权益法运用于对联营企业的投资时,应披露投资者占联营企业的下述两个指标的份额:A. 所得税前的损益;B. 所得税费用。③ 当权益法运用于对联营企业的投资,还应披露下列两个项目:A. 确认为当期损益的减值损失金额,以及在包括减值损失的收益表中的单列项目;B. 当这些减值损失得以转回时,还应披露转回的减值损失金额。④ 披露投资者所占联营企业下列两项指标的金额:A. 合同约定的资本投入金额;B. 合同约定的除了供给存货

外的其他支出。

我国在投资准则中要求企业在财务报告中披露下列与投资有关的事项：① 当期发生的投资净损益，其中重大的投资净损益项目应单独披露；② 短期投资、长期债权投资和长期股权投资的期末余额，其中长期股权投资中属于对子公司、合营企业、联营企业投资的部分，应单独披露；③ 当年提取的投资损失准备；④ 投资的计价方法；⑤ 短期投资的期末市价；⑥ 投资总额占净资产的比例；⑦ 采用权益法时，投资企业与被投资单位会计政策的重大差异；⑧ 投资变现及投资收益汇回的重大限制。

(沈颖玲 撰稿)

主要参考文献

1. APB ,APB Opinion NO. 18 ,The Equity Method of Accounting for Investments in Common Stock.
2. David Cairns ,Applying International Accounting Standards(Third Edition)(Great Britain :Tolley Lexis Nexis 2003).
3. Financial Reporting Group of Ernst & Young UK ,IAS/UK GAAP Comparison(United Kingdom :Ernst & Young 2001).
4. IASB ,IAS28 Investments in Associates 2004.
5. International Financial Reporting Group of Ernst & Young LLP UK ,IAS/US GAAP Comparison(United Kingdom :Ernst & Young LLP 2002).
6. www.iasplus.com.
7. 财政部 :《企业会计准则——投资》2001 年 1 月。
8. 国际会计准则委员会制定、财政部会计准则委员会译 :《国际会计准则 2002》,中国财政经济出版社 2003 年版。
9. 王松年等主编 :《国际会计前沿》,上海财经大学出版社 2001 年版。
10. 汪祥耀等著 :《英国会计准则研究与比较》,立信会计出版社 2002 年版。
11. 张象至、李红霞 :《改进国际会计准则 项目 13 项国际会计准则主要变化(五)》2004 年第 5 期《会计研究》。

IAS29 恶性通货膨胀经济中的财务报告

一、准则概况

(一) 背景与历史

货币价值波动是当今国际经济的整体特征。在通货膨胀时期,账面上按取得成本记录的资产价值不能反映其现行价值。低计资产,又会导致低计费用和高估收益。如果一个公司对其高估的收益进行分配,它就没有足够的资源去重新购置那些价格已经上升的资产。

国际社会针对通货膨胀对会计影响的研究已经有相当长的时间。一般来说,这类研究都基于各有关国家通货膨胀的特点和程度,随着通货膨胀的持续剧烈而兴起,随着通货膨胀的缓和而减弱。

通货膨胀会计是国际会计准则委员会(IASC)早期的主要研究议题之一。当时一些发达国家的通货膨胀率相对较高,如英国在1976年的通货膨胀率为16.5%,美国也在5%以上。IASC仔细考虑了一些国家相关准则的制定后,发现在此问题上总是很难达成一致意见。

1977年初,IASC发布“物价变动会计处理的建议”的讨论稿,该讨论稿汇集了IASC成员国提出的有关建议。接着,IASC在同年6月发布国际会计准则第6号(IAS6)“会计对物价变动的反应”。IAS6要求企业在财务报表中披露反映特定物价变动、一般物价水平变动或两者变动对财务报表影响所采取的程序。

从1978年开始,IASC着手研究物价变动对财务报表影响的补充信息的披露问题。1981年11月,IASC发布国际会计准则第15号(IAS15)“反映物价变动影响的信息”,并以此取代了IAS6。IAS15对自1983年1月1日或以后开始的报告期的财务报表有效。

1989年7月,IASC发布国际会计准则第29号(IAS29)“恶性通货膨胀经济中的财务报告”,对自1990年1月1日或以后日期开始的报告期的财务报表有效。这项准则是在遭受高通货膨胀的国家的要求下制定的,并与这些国家中的许多人的利益有关。

IAS29的要求是建立在已经实行通货膨胀会计和报告的一些国家准则的基础上的。这些国家如阿根廷、巴西、冰岛、以色列、墨西哥和秘鲁等。IAS29所要求采取的会计程序也与这些国家的程序相类似,即要求采用现行购买力或不变购买力为基础的程序。

1989年,联合国会计和报告国际准则政府间专家组(UNISAR)对跨国公司的财务与

报告问题达成一致性结论。作为该结论的一部分,ISAR 也建议采用与 IAS29 所要求的类似的方法。

1994 年 6 月,证券委员会国际组织(ISOCO)建议将 IAS29 列入“核心准则”,因此,IAS29 被包括在 2000 年 5 月由 ISOCO 批准的《国际会计准则 2000》中。

IAS29 发布后,虽然 IASC 认识到将它在一些新兴经济(如中欧和东欧国家)中应用具有一定的困难,但是 IASC 始终没有作出对 IAS29 进行复核的计划。国际会计准则理事会(IASB)设立后,在其 2002 年 5 月发布的改进现有国际会计准则的征求意见稿中,却建议在对 IAS21“汇率变动的影响”修订后随之对 IAS29 作出相应的修订。

(二) 制定目的

本准则的目的是规范如何对以恶性通货膨胀经济货币报告的企业财务报表加以重述。无论是以历史成本法还是现行成本法为基础编制的,都应按资产负债表日的计量单位重述。使重述后的财务报表更为有用。

(三) 规范内容和适用范围

本准则适用于以恶性通货膨胀经济货币报告的企业的的基本财务报表,也包括合并财务报表。

在恶性通货膨胀经济中,只以当地货币报告经营成果和财务状况而不重述是没有用的。因为货币如此快速地丧失了其购买力,使得对在不同时期甚至同一会计期间发生的交易和其他事项进行金额上的比较会使人误解。

本准则不设立判断恶性通货膨胀发生绝对物价上涨率。确定何时有必要按照本准则调整财务报表,需要作出判断。恶性通货膨胀是通过一个国家经济环境的特点来显示的,这些特点包括(但不限于)以下方面:①一般公众倾向于以非货币性资产或相对稳定的外币来保存自己的财富。持有的当地货币立即用于投资以保持购买力;②一般公众不是以当地货币,而是以相对稳定的外币为单位作为衡量货币金额的基础。标价时可能采用该种外币;③即使信用期很短,赊销和赊购交易仍按补偿信用期预计购买力损失的价格成交;④利率、工资和物价与物价指数挂钩;⑤三年累计通货膨胀率接近或超过 100%。

(四) 其他国家相关准则的颁布

英国会计准则委员会(ASC)于 1980 年 3 月发布了标准实务公告第 16 号(SSAP16)“现行成本会计”,自 1980 年 1 月 1 日或以后开始的会计期生效。1985 年 6 月此准则被暂停使用,1988 年 4 月被取消。

美国第一个有关通货膨胀的准则是会计原则委员会(APB)于 1969 年 6 月发布的第 3 号公告“按一般物价水平变动重述的财务报告”。财务会计准则委员会(FASB)在 1979 年 9 月发布了财务会计准则第 33 号(FAS33)“财务报告和物价变动”,自 1979 年 12 月 25 日或以后结束的会计年度生效。1986 年 12 月发布了财务会计准则第 89 号(FAS89)“财

务报告和物价变动”对 1986 年 12 月 2 日以后公布的财务报表生效。

澳大利亚会计准则委员会,通常为澳大利亚特许会计师协会和澳大利亚注册会计师协会这两个会计职业团体制定讨论稿和征求意见稿。在 1974 年颁布初步征求意见稿“货币购买力变动的会计方法”。1975 年又颁布征求意见稿“现行价值会计方法”。1976 年颁布暂行公告“现行成本会计”,要求公司在从 1977 年 1 月 1 日或以后开始的会计期间编制现行成本的补充报表。1978 年又颁布修订的暂行公告。1983 年末颁布第 1 号会计实务公告“现行成本会计”。

二、准则的基本内容

(一) 财务报表的重述

IAS29 第 8 段要求,以恶性通货膨胀经济货币报告的企业财务报表,不论是以历史成本法还是现行成本法为基础编制的,都应按资产负债表日的计量单位进行表述。国际会计准则第 1 号“财务报表的列报”所要求的上期对应数字,以及以前各期的信息,均应按资产负债表日的计量单位表述。

货币净头寸(货币性资产扣除货币性负债后的净额)所产生的利得或损失,应计入净收益并单独加以披露。

在对历史成本或现行成本财务报表进行重述时所运用的某些程序和判断,应在前后各期一致地使用。

1. 历史成本财务报表的重述

(1) 对资产负债表的重述。在以历史成本表述的资产负债表中,尚未以资产负债表日的计量单位表述的项目,应采用一般物价指数重述。具体的调整,分为货币性项目和非货币性项目。

货币性项目是指特有的货币和需以货币收付的项目。由于货币性项目已经以资产负债表日的计量单位表述,所以不需要重述。

通过协议与物价变动挂钩的资产和负债,如与指数挂钩的债券和贷款,应根据协议进行调整,以确定资产负债表日的未清偿金额。在重述后的资产负债表中,这些项目应以调整后的金额列示。

其他所有的非货币性资产和负债,除了已采用可变现净值和市场价值计量而不需要重述外,均应加以重述。大部分非货币性项目是按历史成本或历史成本减累计折旧列示的,因而是以购置日的金额列示的,应该以资产负债日的一般物价指数除以购置日或加工成本发生日的一般物价指数为调整系数来确定调整后金额。对于缴入资本,应以资产负债表日的一般物价指数除以股份发行日的一般物价指数为系数进行调整,并将调整后资产负债表的平衡数(即调整后资产总额减去调整后负债总额及缴入资本总额的差额)计入留存收益。

上面所述的本期末的历史成本资产负债表,如果是以前会计期间末的资产负债表,那么资产负债表中的所有项目都要进行调整。对于货币性项目应以本期末的一般物价指数除以上期末的一般物价指数为调整系数进行重述。对于非货币性项目则采用本期末的一般物价指数除以购置日或加工成本发生日的一般物价指数为调整系数进行重述。而有些非货币性项目已采用上期末的可变现净值或市场价值列示,则也应采用本期末的一般物价指数除以上期末的一般物价指数为调整系数进行重述。缴入资本则应以本期末的一般物价指数除以股份发行日的一般物价指数为系数进行调整,计入留存收益也是调整后资产负债表的平衡数。

(2) 对收益表的重述。IAS29 第 26 段要求收益表中的所有项目都应以资产负债表日的计量单位表述。因此,所有金额都需要自收益和费用项目最初在财务报表中记录之日起,用一般物价指数变动进行重述。具体来说,对于在会计期内经常且大量发生的采用期末一般物价指数除以当期平均一般物价指数为系数去调整,而像折旧费,如相应的固定资产是以历史成本计量的,则采用期末一般物价指数除以资产取得时一般物价指数为系数进行调整。

通货膨胀期间,在资产与负债没有与物价水平挂钩的情况下,持有货币性资产超过货币性负债的企业会产生购买力损失;反之,会产生货币性项目的购买力利得。这类利得或损失可从非货币性资产、业主权益和收益表项目的重述及与物价指数挂钩的资产和负债的调整所产生的差额得出,它们应计入净收益。

2. 现行成本财务报表的重述

(1) 对资产负债表的重述。在以现行成本表述的资产负债表中,资产与负债项目均不需作出调整,因为它们已经按资产负债表日的计量单位表述。对于实收资本则应进行调整,且以期末一般物价指数除以资本缴入日的一般物价指数为系数来作出调整。计入留存收益的金额则为调整后资产负债表的平衡数。

(2) 对收益表的重述。在以现行成本表述的收益表中,销售成本和折旧费均按消耗时的现行成本入账,销售和其他费用则按发生当时的货币金额入账。所以如果企业的生产、销货是大量且经常地在会计期内发生,可以简化地进行调整,即采用期末一般物价指数除以当期平均一般物价指数为系数加以调整。

货币性资产与货币性负债的购买力利得或损失的计算,可以按上面历史成本财务报表重述中的同样方法计算。

3. 现金流量表的重述

准则第 33 段规定,对于现金流量表中的所有项目均要求按资产负债表日的计量单位表述。上期和以前各期报表也全部调整到本期末的一般物价水平。

4. 合并财务报表

IAS29 第 35 段规定,以恶性通货膨胀经济货币报告的母公司,可能拥有也以恶性通

货膨胀经济货币报告的子公司。这类子公司的财务报表,在合并前,应先根据报告货币所属国家的一般物价指数进行重述。如果这类子公司是国外公司,则重述的财务报表应根据期末汇率进行折算。

(二) 恶性通货膨胀经济的停止

IAS29 第 38 段规定,当恶性通货膨胀经济停止,企业不再根据本准则的要求编报财务报表时,企业应将上一个报告期期末的计量单位表述的金额,作为后续财务报表账面金额的基础。

(三) 披露

IAS29 第 39 段规定了应当披露以下情况:① 财务报表和以前各期的对应数字已经根据报告货币一般购买力的变化作了重述,从而已是按资产负债表日的计量单位进行表述这一事实;② 财务报表是按历史成本法还是现行成本法编制;③ 资产负债表日物价指数的特征和水平,以及本期和前期物价指数的变动情况。

三、与其他国家相关准则的比较

我国没有物价变动方面的准则,所以就以英国、美国准则与国际会计准则进行比较。

美国财务会计准则第 33 号(FAS33)要求同时提供历史成本/不变购买力会计信息及现行成本/不变购买力会计信息。而财务会计准则第 89 号(FAS89)将 FAS33 的要求披露改为鼓励披露。

英国标准会计实务公告第 16 号(SSAP16)“现行成本会计”要求提供现行成本会计报表。

另外,FAS33 要求单独披露货币性项目的购买力利得或损失并将它们计入收益表,而 SSAP16 将货币性利得或损失项目划分为两部分,即货币性营运资本调整额和资本搭配调整额,并要求将它们计入收益表。

美国 FAS33 将重点放在收益表上,而 SSAP16 的调整是综合性的,既涉及资产负债表,也涉及收益表。

国际会计准则第 29 号是针对恶性通货膨胀经济中的财务报告,要求按资产负债表日的计量单位进行重述,而不论其重述前的财务报表是以历史成本还是现行成本为计量基础的。IAS29 也要求计算货币性项目的购买力利得或损失,也要求将它们计入收益表。

美国 FAS33 中对货币性项目购买力利得或损失的确认较为容易,相对地英国 SSAP16 所要求调整的资本搭配调整的计算就较为复杂,国际会计准则第 29 号将恶性通货膨胀经济中的财务报表以资产负债表日的计量单位进行重述,应该是可取的。我国虽然通货膨胀率不高,对财务报表的影响不大,但是累积的通货膨胀的影响是明显的。有时虽然一般物价水平上升幅度不是很大,但是个别物价指数的上涨幅度很大。所以不要求披露物价变动的相关信息,仅提供历史成本财务报表,所提供信息的可比性要求就无法更好地满

足。因此应研究有关物价变动信息披露的问题,尤其是针对上市公司,可以要求它们先提供补充信息,再逐步提高要求,以使我国企业的财务报告更好地满足信息使用者的要求,提供高质量的符合国际惯例的有用信息。

(钱娟萍 撰稿)

主要参考文献

1. David Cairns ,Applying International Accounting Standards(Third Edition)(Great Britain :Tolley Lexis Nexis 2003).
2. IASB ,International Financial Reporting Standards(Including Abbreviated Versions of IAS1 to IAS41)(London :IASCF 2003).
3. 国际会计准则委员会制定、财政部会计准则委员会译 :《国际会计准则 2002》,中国财政经济出版社 2003 年版。
4. 常勋主编 :《高级财务会计》,辽宁人民出版社 1995 年版。
5. 弗雷德里克·D·S·乔伊等著,周晓芳、方红星主译 :《国际会计学》,东北财经大学出版社 2000 年版。
6. 克里斯托弗·诺贝斯、罗伯特·帕克著,潘琰主译 :《比较国际会计》,东北财经大学出版社 2002 年版。
7. 王松年主编 :《国际会计前沿》,上海财经大学出版社 2001 年版。
8. 王世定、李海军主译 :《美国财务会计准则(第 1 ~ 137 号)》,经济科学出版社 2002 年版。

IAS30 银行和类似金融机构 财务报表中的披露

一、准则概况

(一) 背景与历史

银行业是经营货币业务的特殊行业,银行的经营与其他企业有很大的不同。大量的个人与团体作为银行的存款人或借款人与银行发生直接的业务关系,而银行又通过与监管机构和政府的密切关系,传导一个国家的财政、货币政策。因此,银行的经营状况实际上起着经济晴雨表的作用,它在维护人们对一国货币制度与经济形势的信心方面发挥着重要作用。银行又是一高风险行业,利率、汇率的波动,一国货币的稳定度,市场物价的波动,以及同业的经营失败,都可能对其经营活动产生重大影响。银行经营产品的特殊性、经营活动的高风险性,以及银行对一个国家、地区甚至对世界范围可能产生的重大影响,决定了其财务信息披露的特殊性。因此,有必要对银行和类似金融机构的信息披露作出专门的规定。

国际会计准则第30号(IAS30)“银行和类似金融机构财务报表中的披露”的出台,经历了一个较为漫长的过程。该项目于1977年开始启动,国际会计准则委员会(IASC)与巴塞尔银行监管委员会(简称巴塞尔委员会)进行讨论后认为,在对银行报表项目的确认与计量方法进行协调之前,应首先起草一份有关银行财务报表分类与披露的讨论稿。1980年IASC发布了“银行财务报表中的披露”讨论稿,1982年IASC发布有关讨论稿反馈意见的汇总说明,在该文的最后,IASC认为,由于当前银行业监管的发展,特别是欧共体有关银行业的指令正在制定之中,暂不发布银行财务报表披露的征求意见稿。1984年IASC重新启动该项目,同时,IASC也准备展开与银行财务报表确认和计量有关的议题。此后,IASC于1987和1989年先后发布E29与E34两份征求意见稿。IAS30“银行和类似金融机构财务报表中的披露”于1990年6月被最后批准,并于1992年1月1日起生效。

此后,由于其他准则的颁布或修改,IAS30的相关条款作了一些修订,但其内容未发生变化。作为一份规范财务报表披露的准则,IAS30与许多国际会计准则都有一定的联系,其中较为密切的是与金融工具有关的两个准则:IAS32“金融工具:披露和列报”与IAS39“金融工具:确认和计量”。由于银行业务的不断发展与创新,以及相关准则的颁布与修订,在2001年6月的伦敦会议上,改组后的国际会计准则理事会(IASB)决定对

IAS30 进行修改。修改的内容大致包括:准则适用范围的修订;删除与相关准则重复的内容;增加对现金流量表的呈报要求;对准则的披露内容进行更新,如资产负债表与收益表的披露格式、表外项目(Off Balance Sheet Items)与信托活动的披露内容;风险暴露与资本充足率信息的详细披露。该修改项目预计在 2004 年发布征求意见稿,2004 年末或 2005 年初发布替代 IAS30 的准则,具体生效日期将在 2005 年之后。

(二) 制定目的

银行业受制于相应的监管部门,需向监管部门报送有关信息,但广大的公众却不一定能得到这些信息。银行信息的使用者需要了解银行的变现能力,同时也关心与银行资产负债表表内确认的资产、负债以及表外项目有关的各种风险。IAS30 的制定目的即是对银行和类似金融机构(以下简称银行)财务报表的呈报与披露作出规范,以便为广大的信息需求者提供有关银行财务状况与经营成果的恰当信息,帮助他们更好的理解银行业经营的特殊性。根据 IAS30 第 3 段,本准则是对其他适用于银行的国际会计准则的补充。

(三) 规范内容和适用范围

IAS30 不但规范银行本身的财务报表和合并财务报表,也适用于企业集团兼营银行业务时,建立在合并基础上的银行业务。根据准则范围段的规定,IAS30 适用于银行和类似金融机构的财务报表。IAS30 第 2 段指出,本准则所称的“银行”,包括其主要业务之一是以贷款和投资为目的而吸收存款和借款、并处于银行或类似立法范围内的所有金融机构,而不论这类机构的名称中有无“银行”字样。IASB 拟对准则的适用范围作一定的变更,修改后的准则将扩大其适用范围,对适用对象的界定将以作业为基础(Activity-based),即适用于所有以吸收存款、提供借款和其他融资服务,或提供证券投资服务为主要业务之一的银行和其他金融机构,而不论其名称是否中有否“银行”字样,不论其是否受银行法或类似立法的监管。

(四) 其他国家相关准则的颁布

目前,英、美两国都没有专门针对银行财务报表信息披露的会计准则,许多内容体现在对具体业务和金融工具处理进行规范的会计准则中。澳大利亚会计准则委员会(AASB)于 1996 年颁布了相关准则 AASB1032“金融机构的特殊披露”(Specific Disclosures by Financial Institutions),本文的第三部分将对 AASB1032 与 IAS30 进行专门的比较。我国财政部尚未颁布相关准则,对银行信息的披露要求,主要体现在财政部 2001 年颁布的《金融企业会计制度》、证监会和财政部对上市银行信息披露的专门规范,以及中国人民银行的相关监管法规中。

二、准则基本内容

IAS30“银行和类似金融机构财务报表中的披露”的基本内容为收益表、资产负债表信息披露,资产负债表表外信息披露,银行风险管理信息披露,以及贷款和预付款损失信

息披露。银行应依照 IAS1“财务报表的列报”,并根据银行业的经营特点,按照 IAS30 的规定,对财务报表作相应披露。

(一) 收益表的披露

IAS30 第 9 段指出,银行的收益表应将收益和费用按性质分类,并对主要类别的收益和费用金额作出披露。根据准则第 10 段,收益表或财务报表附注所披露的信息至少应包括下列收益和费用项目:① 利息和类似的收入;② 利息费用和类似的费用;③ 股利收入;④ 手续费和佣金收入;⑤ 手续费和佣金费用;⑥ 交易性证券形成的净损益;⑦ 投资性证券形成的净损益;⑧ 外币交易形成的净损益;⑨ 其他营业收入;⑩ 贷款和预付款的损失;⑪ 一般管理费用;⑫ 其他营业费用。

各主要类别的收入和费用项目应分别列示,不应相互抵销(Off-setting),除非与套期业务有关,或与可相互抵销的资产和负债有关。根据 IAS30 第 23 条,资产和负债的相互抵销需同时满足以下两个条件:① 存在抵销的合法权利;② 抵销表明了资产或负债变现或结算的预期情况。至于和银行交易性证券、投资性证券,以及外币交易活动有关的利得和损失,是同一业务可能产生的两种不同结果,通常应以净额列报。

银行不同类型业务的风险差异很大,受经济环境影响的程度不一,其稳定性也不同。对银行各主要类别收入与费用项目进行分别披露,便于信息使用者更好地了解收入与费用项目的构成及其发生变动的原因,使他们能更好地评价和预测银行的经营业绩。

(二) 资产负债表的披露

IAS30 第 18 段指出,银行的资产负债表应对资产和负债按其性质分类,并按流动性顺序排列。这种分类方法与银行资产和负债的偿还期大体一致,但银行的资产和负债不按流动与非流动项目分列,因为无论其到期日的远近,银行的资产和负债大多数都能够在短期内变现或结算。

根据 IAS30 第 19 段,资产负债表或财务报表附注至少应披露下列资产和负债项目:① 资产:包括现金及在中央银行的存款余额;国库券及其他可以向中央银行再贴现的票据;以交易为目的而持有的政府债券和其他证券;在其他银行存放的资金及对其他银行的贷款和预付款;在货币市场投放的其他资金;对客户的贷款和预付款;投资性证券;② 负债:包括其他银行的存款;货币市场的其他存款;其他存款人的存款;存单;本票和其他有书面凭证的负债;其他借入资金。

对资产和负债主要项目的单独列示,可以使人了解银行与第三方的关系。特别应将与其他银行的往来余额、与货币市场其他部分的往来余额以及与其他存款户的往来余额区分开来,以提供相关的信息,帮助信息使用者了解银行与其他银行和货币市场的关系和相互的依赖性。

根据 IAS30 第 23 段规定,除非满足本文前述所提的两个条件,否则资产和负债不能相互抵销以净额反映。只有企业有权收取或支付净额并打算这样做时,它才是一个单项

的资产或负债。分别反映可以体现其各自作为企业的资源或义务的性质。

IAS30 第 25 段指出,对于银行所持有的金融资产和金融负债,应按照 IAS32 和 IAS39 的要求,披露其公允价值。银行至少应披露以下四类金融资产的公允价值:① 企业源生的贷款和应收款项;② 持有至到期日的投资;③ 为交易而持有的金融资产;④ 可供出售的金融资产。

拟议中的新准则将增加对收益表和资产负债表表内项目的报表附注披露要求,如:逾期贷款信息、拟重组的贷款金额、抵押证券的执行、公允价值计量的金融资产和金融负债的金额,以及与之相关的损益金额等等。

(三) 表外信息的披露

由于银行业务的特殊性,银行经常会从事一些不在资产负债表内确认为资产或负债,但会形成其或有事项或承诺的交易,这些表外项目很可能对其所承受的风险水平有着重大的影响。因此,IAS30 第 26 段要求银行披露以下因资产负债表表外项目产生的或有负债和承诺的性质和金额:① 直接信贷的替代项目,包括一般债务担保、银行承兑担保和用作贷款和证券的财务担保的备用信用证;② 与某些交易有关的或有负债,包括履约保函、投标保函、保单和与特定交易有关的备用信用证;③ 由运送货物引起的、短期内可自行清偿的、与贸易有关的或有负债,例如,以货物交运单据为证明的跟单信用证;④ 资产负债表中未确认的销售和回购协议;⑤ 与利率或汇率有关的项目,包括互换、期权和期货;⑥ 其他承诺、票据发行便利和循环承销便利。

IAS30 第 26 段还要求银行披露不可撤销的延长信贷承诺的性质和金额,因为这些信贷承诺的单方撤销可能导致银行承担大笔罚金或巨额费用。银行担保负债的总额以及作为抵押品的资产的性质和账面金额也应一并披露。

由于银行业务的特殊性,其所涉及的或有负债和承诺金额往往很大,而且相关业务常常是银行业务的重要组成部分,它们对银行的经营可能会产生重大影响,因此需要对其详细披露,以帮助银行报表的使用者了解银行的变现能力、偿债能力以及发生损失的潜在可能性。

表外项目与金融工具的创新存在着密切关系。国际金融市场的发展导致多种金融工具的产生,特别是在货币、商品、股票、债券、利率、汇率和股票指数等基本金融工具的基础上,派生出来的衍生金融工具。衍生金融工具合同契约所体现的交易并未发生,不符合传统的资产、负债定义,许多契约无法在资产负债表中得以确认,在衍生金融工具的确认与计量问题没有得以完全解决之前,对与其相关的或有事项和承诺进行充分披露显得尤为重要。

(四) 银行风险管理的信息披露

银行的高负债经营使其相对于其他行业而言,面临更大的经营风险。金融工具的创新不断,即使银行业规避了一定的风险,又给其风险管理带来了新的挑战。监管部门和其

他信息需求者一贯非常关注银行业的风险管理信息。如巴塞尔委员会先后颁布了《关于统一国际银行资本衡量和资本标准的协议》、《有效银行监管核心原则》、《利率风险管理原则》等协议和原则。巴塞尔委员会提出了预防风险的持续性监管原则。这些原则包括:资本充足率原则、信用风险管理原则、市场风险管理原则、其他风险管理原则和内部控制原则。对银行业的风险管理具体体现在资本充足率、资产负债管理、利率风险管理等方面。IAS30 对银行财务报表的风险管理信息披露要求是与巴塞尔委员会充分合作的结果,但还不能满足巴塞尔委员会和其他使用者的要求,未来修订后的相关国际会计准则,在风险信息披露方面将会有较大的改进。

IAS30 第 30 段指出,银行应根据资产负债表日至合同的到期日的剩余期间,披露将资产和负债按相关的到期日进行分类的分析。银行的风险管理强调资产与负债的匹配管理,即资产与负债科目之间的期限和利率要对称,以期限对称和利率对称的要求来不断调整其资产结构和负债结构,以谋求经营上风险最小化和收益最大化。IAS30 指出,银行至少应当披露按资产和负债偿还期分类的分析,并对资产和负债按偿还期分类的方法作了说明。IAS30 第 35 段指出,银行可以选择下列方式之一来表示偿还期:① 至偿付日的剩余期间;② 借款发生日至偿付日的期间;③ 至下一个利率可能变动日期的剩余期间。第一种分类方法提供了评估银行变现能力的最佳基础,第二种方法可以提供关于筹资和经营策略的信息,而第三种方法可以说明银行所承受的利率风险。IAS30 第 37 段指出,银行的某些资产没有合同约定的到期日,对这些资产假定的到期期限通常就作为资产变现的预计日期。

同时,银行还应披露资产、负债和资产负债表表外项目的(风险)集中度(Concentrations)。IAS30 第 40 段指出,银行应当披露其资产、负债和资产负债表表外项目任何高度集中的情况。这类披露应按地理区域、客户或行业类别、或者其他风险集中情况进行。银行还应披露重大的外汇净额风险敞口(Net Foreign Currency Exposures)的金额。以上披露有助于分析隐含在资产变现和银行可利用资金中的潜在风险,而重大外币净额风险敞口披露,能有效地指明汇率变化形成损失的风险。

银行可能预提一定的金额,以防范一般银行风险(General Banking Risks),包括未来损失和其他不可预见的风险或者或有事项。对于这类项目,IAS30 第 50 段指出,应将其作为留存收益的分配单独披露,即作为股东权益项目反映,而非收益表项目。相应地,因这类金额的减少而形成的贷项,应作为留存收益的增加,不应包括在当期净损益的确定中。该条款旨在避免银行高估负债、低估资产、不披露应计项目和准备,避免银行歪曲净损益和权益情况。

但 IAS30 对银行风险信息的披露要求仍不能满足使用者的需求,预计新的银行财务报表披露准则将在以下方面进一步完善:与金融工具有关的风险的性质;风险管理系统信息分析;针对不同风险的管理与控制政策;信用风险的基本披露;流动性风险披露;市场风

险(包括利率风险)披露;风险暴露信息(包括资产质量、企业对其风险暴露情况的评估与管理);各种风险对企业相应业务的影响度;资本充足率情况,是否有违行业或银行自身的目标,如何纠正资本充足率的不足。

(五) 贷款和预付款损失信息披露

在银行的正常经营过程中,不可避免地会遭受因贷款、预付款和其他信贷项目,部分或全部无法收回而形成的损失。IAS30 第 43 段指出,银行应当披露下列信息:① 将无法收回的贷款和预付款确认为费用和予以核销所依据的会计政策;② 本期内贷款和预付款的损失准备的详细变动情况。并应分别披露将当期无法收回的贷款和预付款损失确认为费用的金额,当期将贷款和预付款核销的金额,以及当期因收回以前核销的贷款和预付款而贷记的金额;③ 在资产负债表内为贷款和预付款损失计提准备的总额;④ 包括在资产负债表内的未计提应收利息的贷款和预付款的总额,以及用于确定这类贷款和预付款账面金额的依据。

银行已经具体确定的损失金额应确认为费用,并作为损失准备,以抵减相关类别的贷款和预付款的账面金额。如果不能具体确定,但经验表明存在于贷款和预付款中的潜在损失金额,也应确认为费用,并作为损失准备,抵减贷款和预付款的账面金额。银行贷款和预付款损失的估计取决于管理当局的判断,但采用的方法应前后各期保持一致。以上原则与一般企业对应收款项计提坏账准备的方法本质相同。对于为一般银行风险预提的风险准备,如前文所述,不属于 IAS30 第 42 段的规范范围。对以上信息的单独披露,有助于报表使用者判断银行运用其资源的效益。

贷款和预付款损失的计提,属于金融资产的后续计量问题,与 IAS39“金融工具:确认和计量”有重复之处,预计新准则对该部分的披露要求会有所删减。

三、比较与借鉴

目前,澳大利亚已颁布了类似会计准则,而英美等国则没有专门的银行信息披露准则,相关内容体现在对具体业务和金融工具处理进行规范的会计准则中。我国财政部也没有颁布相关准则,对银行信息的披露要求主要体现在《金融企业会计制度》和其他相关监管法规中,IAS30 对我国建立完善的银行信息披露制度有一定的借鉴意义。

(一) 与澳大利亚 AASB1032 的比较

AASB 于 1996 年颁布了 AASB1032“金融机构的特殊披露”(Specific Disclosures by Financial Institutions)。该准则与 IAS30 的适用范围、披露要求大体一致,但在某些方面仍有一定差异,以下部分对两者作较为详细的对照与分析。

1. 规范内容与适用范围方面

IAS30 与 AASB1032 都对金融机构财务报表的呈报与披露内容进行规范,而不涉及其具体要素的确认与计量。两者都将准则所规范的金融机构定义为:其主要业务是以贷

款或投资为目的而吸收存款和借款(IAS30 第 2 段 ,AASB1032 第 10.1.2 段)。两者都认为所规范内容是对其他适用于银行的准则的补充。

但 AASB1032 对金融机构的界定更为具体和严格 ,其第 10.1.2 段和第 10.1.3 段指出 ,存款包括需随时偿还的金融工具 ,如持有人可随时赎回的信托单位 ;主要从相类似金融机构获取资金的主体不包括在内 ,因为它们的报表不涉及广大的外部信息需求者。AASB 还举例说明了金融机构的具体类型 ,总的原则是 ,应对其经营活动进行具体判断。

2. 收入和费用能否相互抵销

IAS30 第 13 段指出 ,除非与套期业务有关 ,或与可相互抵销的资产和负债有关 ,收入和费用不能相互抵销。而 IAS30 第 23 段规定 ,资产和负债的相互抵销需同时满足以下两个条件 :① 存在抵销的合法权利 ;② 抵销表明了资产或负债变现或结算的预期情况。AASB1032 对此没有作专门规范 ,但根据 AASB1014“ 债务的抵销与清除 ”(Set-off and Extinguishment of Debt)第 4.1 段 ,当一项债务按照预定的条件实质上已经终止时 ,在会计上可作清除处理。按照此条款 ,实际上一般的债务都不能作抵销处理 ,除非债务及与其相关的资产都已实质上终止时。澳大利亚会计准则体现了实质重于形式的原则 ,而国际会计准则则更多地考虑到了创新金融工具的发展对会计要素确认的影响。

3. 在披露的内容方面

(1) AASB1032 比 IAS30 的要求更具体和严格的部分。IAS30 第 17 段指出 ,管理层最好对本期平均利率、平均获息资产和平均计息负债作出说明 ,AASB1032 第 4.5 段则要求披露主要类别付息资产和付息负债的平均余额 ,利息收入或利息费用的金额 ,以及平均利率水平。

在或有事项和承诺的披露方面 ,两者具有较为相似的披露要求 ,但 AASB1032 第 6.1 (1)段要求披露所有延长信贷承诺的性质和金额 ,而 IAS30 第 26(1)段仅要求披露不可撤销的延长信贷承诺的性质和金额。相对而言 ,AASB 的要求更为严格。

IAS30 第 30 段要求 ,银行应根据资产负债表日至合同的到期日的剩余期间 ,披露将资产和负债按相关的到期日分类的分析。AASB1032 也有此方面的要求 ,但 AASB1032 第 5.3 段指出 ,应按具体金融工具的分类列示到期日的分析 ,该段还对应列示的主要类别作了具体说明。

(2) IAS30 比 AASB1032 的要求更具体和严格的部分。IAS30 第 24、25 段指出 ,银行应按 IAS32 和 IAS39 的要求披露其持有的金融资产和负债的公允价值 ,并列出了银行至少应披露的四类金融资产 ;AASB1032 仅要求 ,对为交易而持有的证券和衍生金融工具 ,应按公允价值计量。AASB1032 没有更详细的披露要求 ,而 IAS30 则由于 IAS32 和 IAS39 的颁布 ,作了相应的规定。

另外 ,IAS30 与 AASB1032 在披露的广度方面也有所区别。例如 ,AASB1032 要求按期限长短 ,分别披露各项资本承诺和其他支出承诺 ,IAS30 的披露要求没有这么具体 ;

IAS30 第 55 段要求披露银行从事大量信托活动的事实,并说明这些活动的范围,AASB 则要求披露所有的信托活动的性质和范围,包括会计期间内信托基金的增加额,并按其性质进行分类说明,IAS30 要求银行披露其会计政策,AASB1032 没有此方面的要求,IAS30 第 53 段对担保负债的披露提出了具体要求,AASB1032 也没有相关规定,相关内容体现在 AASB 其他会计准则中。

(二) 与我国相关制度和法规的比较与借鉴

1. 我国银行业信息披露规范现状

目前规范我国银行业信息披露的制度、法规主要有财政部 2001 年 11 月颁布的《金融企业会计制度》,中国人民银行 2002 年 5 月颁布的《商业银行信息披露暂行办法》,以及证监会 2000 年底发布的《公开发行证券公司信息披露编报规则》第 2 号和第 7 号。

2001 年颁布的《金融企业会计制度》适用于国内各种类型的金融企业,包括银行。《金融企业会计制度》规范所有金融企业的会计确认、计量和信息披露问题。实行统一的金融企业会计制度有利于该行业各企业间信息的相互可比,但目前暂在上市的金融企业范围内实施。

2002 年颁布的《商业银行信息披露暂行办法》是监管当局加强对银行业信息披露规范管理的重要举措。该暂行办法对于提高银行业的信息披露管理水平具有重大意义,但该办法还有待进一步充实细化,以体现对银行业的监管要求。

《公开发行证券公司信息披露编报规则第 2 号——商业银行财务报表附注特别规定》和《公开发行证券公司信息披露编报规则第 7 号——商业银行年度报告内容与格式特别规定》对我国境内上市银行的信息披露给出了具体要求,包括银行财务报表的编制、会计科目的使用,以及报表附注披露特别规定。在专门的银行财务报表披露会计准则没有出台以前,这些特别规定对上市银行的财务报表披露规范将起到关键作用。

2. 对我国的借鉴意义

从以上分析可以看出,我国目前尚未形成系统完整的银行信息披露机制,不利于银行同业信息的比较,不利于报表使用者分析和预测银行这一特殊的、高风险行业的经营状况。

根据银行业信息披露现状,改善中国银行业的信息披露规范可以分以下几个步骤:

首先,应加快《金融企业会计制度》在非上市银行推广使用的力度。非上市银行与其他非上市公司不同,虽然没有公众投资者,但其社会影响度很大。特别是在我国,最大的四家国有商业银行虽然都没有上市,但它们却对我国的经济发展有重大影响,许多使用者需要对其财务状况、经营成果和经营风险进行分析。所有的商业银行执行同一会计制度,有利于对不同银行的财务报表进行分析比较。推广《金融企业会计制度》也有利于我国银行业提高经营管理水平。目前,应加大对新制度的宣传力度,尽快改善非上市银行的会计基础管理工作水平,使新制度在银行业全行业得以早日实行。

其次,应进一步完善和细化监管要求。监管当局应结合新《巴塞尔协议》要求,从定性和定量两个方面对《商业银行信息披露暂行办法》进行修订。比如在定性方面,可增加风险管理战略及实施等内容;在定量方面,对一些指标的披露要求应更加细化:如资本充足率,不仅应披露比率、资本和加权风险资产数额,还应披露资本确认、风险加权方法、风险缓解技术等内容。商业银行的信息披露重在风险信息、资本充足率等信息。我国商业银行的业务创新能力不断增强,将涉及更多的创新金融工具,更多的或有负债和承诺事项,对这方面内容的细化是《暂行办法》的修订重点。为了真正落实《暂行办法》,中国人民银行还应加大监管力度,保证披露水平的不断提高。

最后,在机会成熟时,应借鉴 IAS30,制定专门的银行财务报表信息披露会计准则。要达到这一步,还有待时日。关键在于前面两项措施的落实,使银行业的经营管理水平、会计管理水平得到充分提高,使我国银行业的监管水平与国际接轨。我国的准则制定机构应与国际会计准则委员会保持密切的合作,关注银行业信息披露准则的发展动态,结合国内银行业的发展,在相关国际会计准则的制定过程中,充分表达我们的观点,减少我国未来所制定的银行业会计准则与国际会计准则的差异。

(王筱民 撰稿)

主要参考文献

1. IAS30 Disclosures in the Financial Statements of Banks and Similar Financial Institutions, Issued in 1994.
2. AASB1032 Specific Disclosures by Financial Institutions, Issued in 1996.
3. 财政部:《金融企业会计制度》2001年11月。
4. 国际会计准则委员会制定、财政部会计准则委员会译:《国际会计准则2002》,中国财政经济出版社2003年版。
5. 汪祥耀等著:《英国会计准则研究与比较》,立信会计出版社2002年版。
6. 中国人民银行:《商业银行信息披露暂行办法》2002年5月。

IAS31 合营中的权益

一、准则概况

(一) 背景与历史

国际会计准则委员会(IASC)于1989年12月发布了征求意见稿第35号(E35)“合营中权益的财务报告”。根据征求意见稿的反馈情况,IASC理事会于1990年12月正式发布了国际会计准则第31号(IAS31)“合营中权益的财务报告”,对自1992年1月1日或以后开始的报告期的财务报表有效。

1994年11月,IASC按照国际会计准则自1991年以来的修订格式对IAS31进行了重新编排,但原批准的内容没有作实质性的变更,仅改变了一些术语,以符合IASC的现行惯例。

IAS31在1998年7月作了一次较大的改动,其目的是为了与IAS36“资产减值”保持一致,这次变动主要修改了原准则的第39段与40段,并新增了第41段。这三段内容自IAS36生效时起生效。

此外,随着其他准则的颁布或修改,IAS31也作了相应的改动。例如,1998年12月,对IAS31的35与42段进行修改,由“参照IAS25‘投资会计’”改为“参照IAS39‘金融工具:确认和计量’”。1999年3月,因IAS10“资产负债表日后事项”的修订,IAS31对第45段的相关术语进行了修订,以便与IAS37“准备、或有负债和或有资产”中的术语保持一致。2000年10月,对第35段进行了修改,当企业首次采用IAS39时,对第35段的修改生效。

国际会计准则理事会(IASB)自从正式运作以来,致力于研究国际财务报告准则(IFRSs)的改进项目。2002年5月,IASB发布了“改进国际财务报告准则”的征求意见稿,当时改进项目包括12项国际会计准则,没有包括IAS31。后来由于IAS27与IAS28的改进,而导致了IAS31部分内容的修订。发布的征求意见稿建议IAS31应考虑下列问题,这些问题类似于对IAS28的变动要求:①由风险资本机构、共同基金、单位信托以及类似的根据IAS39规定按公允价值计量的其他主体所持有的共同控制主体的权益问题;②运用比例合并法与权益法的例外情况;③当合营者不公布合并财务报表时,对共同控制主体权益的会计处理。该征求意见稿建议IAS31准则不适用于处理由风险资本机构、共同基金、单位信托以及类似的根据IAS39规定按公允价值计量的其他主体所持有的共同控制主体的权益问题。当这些权益按公允价值计量时,有关公允价值的变化计入当期的损益。

2003 年 12 月 28 日 IASB 颁布了改进后的 IAS31,自 2005 年 1 月 1 日后有效。改进后的准则名称从原来的“合营中权益的财务报告”改为“合营中的权益”。本次改进中,理事会对 IAS31 没有进行大的改动,只是应对 IAS27 与 IAS28 的改进,而进行有限的修订。

此外,与 IAS3 有关的常设解释委员会解释公告是 SIC13“共同控制主体:合营者的非货币性收入”。

(二) 适用范围

改进前的 IAS31 规定,本准则适用于合营中权益的会计处理,以及在合营者和投资者的财务报表中对合营资产、负债、收入和费用的报告,而不论合营活动是在何种结构或形式下发生的。然而,基于与改进 IAS28 相同的理由,改进后的 IAS31 也不适用于由风险资本投资者、共同基金、单位信托及其他类似主体持有的在共同控制主体中的投资的核算,要求将它们归类为为交易而持有的金融资产,并根据 IAS39 用公允价值计量并且公允价值的变动计入损益。

改进后的准则第 2 段指出,对符合豁免条件的合营者在共同控制主体中的权益可以不采用准则规定的比例合并法(第 30 段)与权益法(第 38 段)。豁免条件可以归为以下三类:

(1) 根据 IFRS5“持有以备出售的非流动资产与终止经营”的规定,被归类为持有以备出售类型的权益。

(2) 符合改进后 IAS27 第 10 段的规定而被豁免编制合并财务报表的母公司在共同控制主体的权益。

(3) 符合下列全部 4 项条件的合营者对共同控制主体的权益:

① 该合营者本身是由另一个主体完全拥有或部分拥有的子公司,该合营者的所有者,包括那些没有表决权的所有者,均被通知且不反对该合营者不采用权益法;

② 该合营者的债务性工具或权益性工具未在公开市场(包括国内外的股票交易所或柜台交易市场,包括地方或区域性的市场)中进行交易;

③ 该合营者没有为了在公开市场发行任何各类证券的目的,而将其财务报表在证券委员会或其他监管部门备案或处于备案过程中;

④ 该合营的最终或其他中间母公司按照对应于国际财务报告准则编制对外公开的合并财务报表。

合营者对符合上述条件的共同控制主体中的权益,应当根据 IAS39 的规定归类为为交易而持有的金融资产并进行相关的处理。当暂时性持有的在共同控制主体中的权益未能在自购买日起 12 个月内处置时,在合营者的报表中应对该项权益运用比例合并法或权益法,如同从购买之日起就运用比例合并法或权益法进行核算,并重新表述相关期间的财务报表。如果在 12 个月内找到了购买者,但在资产负债表日,由于等待监管者审批等原因未能完成相关手续,合营者不需要对该项暂时持有的在共同控制主体中的权益运用比

例法或权益法核算。

（三）其他国家相关准则的颁布

至今,美国尚未出台单独的合营会计准则,对合营中的权益主要按照美国会计原则委员会发布的第18号意见书(APB18)“普通股投资的权益法会计”的规定进行处理。

与国际会计准则不同,英国把联营与合营合成一个会计准则。1997年11月,英国会计准则委员会(ASB)颁布了财务报告准则第9号(FRS9)“联营与合营”,取代了由原会计准则委员会(ASC)颁布的标准会计实务公告第1号(SSAP1)“联营公司会计”。

我国也未正式颁布这方面的会计准则。1997年1月1日施行的《企业会计准则——关联方关系及其交易的披露》最早对合营企业的定义作了规定。涉及合营企业会计处理的规定是财政部1998年1月所颁发的《股份有限公司会计制度——会计科目和会计报表》总则中的第10条以及2000年12月颁布的《企业会计制度》中的第158条。当然,《企业会计制度》执行后,原《股份有限公司会计制度 - 会计科目和会计报表》已同时废止。

二、准则基本内容

IAS31 准则主要包括准则适用范围、定义、合营方式、各种合营方式的会计处理、合营者的财务报告以及披露与生效日期等内容,现分述如下:

（一）关键词定义

(1) 合营(Joint Venture)是指两方或两方以上从事某项共同控制的经济活动的合同安排。

(2) 合营者(Venturers)与合营的投资者(Investor in a Joint Venture)。

参与合营的各方分为可分为两类:

① 合营者(Venturers)是指合营的一方,且其对合营具有共同控制权。

② 合营的投资者(Investor in a Joint Venture)是指合营的一方,但其对合营不具有共同控制权。

(3) 控制、共同控制、重大影响。

正确界定共同控制的概念对于理解合营定义非常关键,不同于控制(建立母子公司关系)与重大影响(建立投资者与联营企业关系),共同控制是建立合营者与合营的关系。IAS31 对三者的定义界定如下:

① 控制(Control)是指统驭某项经济活动的财务和经营政策,藉此从中获取利益的权力。

② 共同控制(Joint Control)是指合同安排的对某项经济活动所共有的控制,只有当与该项经济活动有关的战略性财务与经营政策需要所有合营者一致同意时才存在共同控制。

③ 重大影响(Significant Influence),是指参与决定某项经济活动的财务和经营政策的权力,但不控制或共同控制这些政策。

(4) 比例合并法与权益法。比例合并法与权益法是合营者对共同控制主体权益的会计处理可采用的两种方法。准则对这两种方法的定义如下:

① 比例合并法(Proportionate Consolidation),指一种会计方法,根据这种方法,合营者将其在共同控制主体的各项资产、负债、收益和费用中所占的份额与自身财务报表的类似项目逐行合并,或是在合营者自身财务报表中作为单列项目予以列示。

② 权益法(Equity Method),指一种会计方法,根据这种方法,合营者将其在共同控制主体中的权益最初以成本入账,以后根据其享有共同控制主体在被购买后的净资产的份额的变动进行调整。合营者损益表中包括其所占共同控制主体经营成果的份额。

(5) 单独财务报表(Separate Financial Statement),指由母公司、联营企业的投资者或者共同控制主体中的合营者列报的财务报表,在该报表中,投资以直接的权益份额为基础而不是以被投资者的报告结果和净资产为基础进行核算。

需要注意的是,如果主体没有子公司、联营企业或在合营企业中的合营权益时,其编制的财务报表不是本准则所称的单独财务报表。单独财务报表是指在合并财务报表、使用权益法核算投资的财务报表、按比例合并合营企业中的合营者权益的财务报表之外的财务报表。单独财务报表可能会也可能不会附在上述财务报表之后。

(二) 合营特点

合营可以有多种形式,但凡是合营都具有两个特点:两个或两个以上的合营者受合同安排的约束,合同安排建立了共同控制。这两个特点也是判断合营是否存在的关键。

1. 共同控制

共同控制要求合营者共同决定合营活动的财务与经营政策,否则,合营活动就成了该合营者的子公司而不是合营企业。IAS31 第 8 段指出,共同控制在某些特殊情况下可能不存在,包括被投资方处于法定的重组或破产或在长期严格限制下经营从而限制了其向合营者转移资金的能力。但是,准则指出,若共同控制还继续存在,则这些特殊情况本身不足以证明可不按本准则规定的合营企业核算。

2. 合同安排(Contractual Arrangement)

准则第 9 段规定,合同安排的存在可以将共同控制的权益与投资者具有重大影响的对联营企业的投资区别开来。不以合同安排确立的共同控制的活动,不是本准则所称的合营。

准则第 10 段进一步规定了判断合同安排是否存在的几种方式,例如通过合营者之间的合约或合营者之间的讨论记录。在某些情况下,约定涵盖了合营的章程或其他议事程序。无论合同安排的形式如何,合同安排通常规定及处理了下列几个问题:① 经营活动、持续期间以及合营的报告义务;② 合营董事会或类似监管机构的任命,以及合营者

的表决权；③ 合营者的资本投入；④ 合营者对产出、收入、费用或合营经营结果的分配。

准则第 11 段指出，合同安排建立了对合营的共同控制。这一要求保证没有一个合营者处于单方面控制合营活动的地位。

然而，准则第 12 段规定，合同安排可以认定一个合营者为合营的经营者或管理者。但是该经营者不控制合营，只是根据合同安排中规定的由各合营者同意的财务与经营政策开展工作，仅作为经营者的代表。然而，如果经营者具有能力统驭该经济行为的财务与经营政策，则它控制了该经营，该经营是经营者的子公司而不是合营。

（三）合营方式

合营有许多不同的形式和结构。IAS31 将其划分为三大类型：共同控制经营、共同控制资产和共同控制主体，它们都符合合营的定义，通常都称为合营。这三类合营方式又各有特点，分述如下：

1. 共同控制经营

准则第 13、14 段对共同控制经营作了规定。准则指出，共同控制经营只涉及使用合营各方的资产或其他资源，而不是设立一个公司、合伙企业或其他主体，或独立于合营者本身的财务架构。每一合营者使用自己的不动产、厂房和设备，备有自己的存货。合营者也发生自己的费用和负债，并自行筹资，以反映自己的义务。合营活动可以由合营者的雇员随同合营者的类似活动一起进行。合营协议通常会规定合营产品的销售收入和共同发生的费用在合营者之间的分配方法。

共同控制经营的一个例子是两个或两个以上合营者结合其经营、资源和专长，以便共同制造、推销和销售某一特定产品，如飞机。制造过程的不同部分由各合营者分担，各合营者承担自己的费用，并从产品销售收入中取得按合同安排确定的份额。

2. 共同控制资产

准则第 18、20 段界定了共同控制资产的相关内容。准则指出，共同控制资产也不涉及设立公司、合伙企业或其他主体，或与合营者本身相独立的财务构架，而是由合营各方为合营而提供或购置专用于合营的一项或若干项资产，并由合营各方共同控制或共同拥有。这些资产为合营者获取利益服务，每一合营者可以按议定的份额分享合营资产的产出，并负担所发生费用的议定份额。

共同控制资产的例子比较常见于石油、天然气和采矿业的许多活动，例如多家石油产品公司可以共同控制和经营一条输油管道。每一合营者使用这条管道来输送自己的产品，并为此按照议定的比例负担管道经营的费用。

3. 共同控制主体

准则第 24、25 段指出，共同控制主体是一种涉及设立公司、合伙企业或其他主体的合营，其中每一个合营者都拥有一份权益。除在合营者之间以合同安排确立对该主体经济活动的共同控制之外，共同控制主体的经营方式与其他企业相同。共同控制主体控制着

合营的资产,发生负债和费用,并获得收益。它可以自己的名义签订合同并为合营活动筹资。每一合营者有权分享共同控制主体的经营成果,尽管某些共同控制主体也涉及分享合营的产出。

共同控制主体的一个常见例子是,两个主体为了在某一特定行业中合并经营业务,而将相关资产和负债转入某一共同控制主体中。另一例子就是,当一个主体在国外联合东道国政府或其他机构开始经营一项业务,可通过建立一个独立的主体并由该主体与政府或其他机构共同控制。

(四) 会计处理

1. 共同控制经营

根据准则第 15、17 段规定,对于共同控制经营中的权益,合营者应在其财务报表中确认下列项目:① 其所控制的资产与所发生的负债;② 其所发生的费用以及在合营销售商品或劳务所得收益中所占的份额。

在共同控制经营这种合营形式下,可以不必为合营本身设置单独的会计记录,也可以不编制合营财务报表。每一合营者只需将其所控制的资产及其所发生的负债,以及发生的费用和其从合营中赚取的收益份额列入合营者的财务报表,合营者编制合并财务报表时,不需要对这些项目进行调整或采用其他合并程序。

2. 共同控制资产

在这种合营方式下,可以为合营本身设置会计记录,但仅限于合营者共同发生的并最终由合营者按其议定份额分担的费用,合营可以不对外编制财务报表,然而,合营者可以编制管理报告,以便评价合营的经营业绩。对共同控制资产中权益的具体会计处理类似于共同控制经营,但 IAS31 第 21 段作了更为详细的规定,要求合营者应在其财务报表中确认以下项目:① 占共同控制资产中的份额,并按资产的性质分类;② 已经发生的任何负债;③ 与合营有关的并与其他合营者共同发生的负债的份额;④ 从销售或使用合营产出份额中所得的收入及合营发生的费用的份额;⑤ 已经发生的与在合营中的权益有关的费用。

由于上述资产、负债、收益和费用已经在合营者的财务报表中加以确认,合营者在编制合并财务报表时,同样不需要对这些项目进行调整或采用其他合并程序。

此外,准则第 23 段指出,对共同控制资产的会计处理反映了合营的实质和经济现实,而且也常常反映了合营的法律形式。

3. 共同控制主体

对于共同控制主体或合营企业而言,由于其涉及到设立公司、合伙企业或其他主体形式,本身具有独立的经营活动,所以应与其他企业的会计处理一样。如准则第 28、29 段所述,共同控制主体应与其他主体一样,根据国际财务报告准则保持其自己的会计记录,并编报财务报表。每一合营者通常以现金或其他资源向共同控制主体出资。这些投入作为

对共同控制主体的投资,记入合营者的会计记录,并列入合营者的财务报表。

(五) 合营者的财务报告

1. 比例合并法——基准处理方法

改进后准则第 30 段规定,合营者应采用比例合并法或第 38 段所规定的权益法确认其在共同控制主体中的权益。当运用比例合并法时,应运用两种报告格式之一。两种报告格式中,其一是合营者将其在合营企业的各项资产、负债、收益和费用中所占份额,与其合并财务报表中的类似项目逐行合并;其二是合营者将其在合营企业中的资产、负债、收入和费用中所占份额在合并财务报表中分类单独列示。这两种报告格式对净收益和各主要类别的资产、负债、收益和费用的报告结果是相同的,这两种报告格式均为 IAS31 所接受。

2. 权益法——备选处理方法

改进后的 IAS31 第 38 段规定,合营者在合并财务报表中可采用权益法反映其在共同控制主体中的权益。反对比例合并法的观点认为,不宜将控制的项目和共同控制的项目相合并,并且认为合营者对共同控制的主体具有重大影响,而不是共同控制。因此,他们建议采用权益法。但 IAS31 不推荐采用权益法,仅允许权益法作为备选处理方法。

3. 比例合并法与权益法的终止

如准则第 36 段所述,合营者应当自其对共同控制主体不再拥有共同控制权之日起,终止采用比例合并法。例如合营者转让其权益,或是共同控制主体由于受到外部限制而不再能够实现其合营目标时,就可能发生这种情况。同时,如准则第 41 段所述,合营者应自其对共同控制主体不再拥有共同控制权,或对其不再具有重大影响之日起,终止采用权益法。

另外,准则第 45 段规定,自共同控制主体变为合营者的子公司之日起,合营者应按照 IAS27 号“合并财务报表和单独财务报表”核算其权益。自共同控制主体成为合营者的联营企业之日起,合营者应按照 IAS28 的规定核算其权益。

4. 基准处理方法与备选处理方法的例外情况

准则第 42 段规定,若共同控制主体的权益根据 IFRS5 被归类为持有以备出售的类型,则应根据 IFRS5 的要求进行会计处理。然而,准则第 43 段指出,若共同控制主体的权益以前被归类为持有以备出售的类型但不再符合该类型的标准,则应自其归类为持有以备出售的类型之日起就应用权益法。因此,自其被归类为持有以备出售类型的期间的财务报表应当作出相应的调整。

5. 合营者的单独财务报表

准则第 46 段规定,共同控制主体的权益在合营者的单独财务报表中内应按照 IAS27 第 37 ~ 42 段的规定进行核算。本准则并不强制要求主体为公开目的提供单独财务报表。

（六）合营者与合营之间的交易

IAS31 第 48 段规定,当合营者向合营提供或出售资产时,对这类交易所产生的任何损益的确认应反映交易的实质。如这些资产留归合营使用,并且合营者已经转移了与资产所有权相关的重大风险和报酬时,则合营者应确认只归属于其他合营者权益的那部分损益。当有证据表明流动资产的可变现净值已减少,或发生了减值损失,合营者应当全额确认这些损失。

同时,准则第 49 段指出,当合营者从合营购买资产时,在将该资产转售给独立的第三方之前,合营者不应确认这一交易所得利润中属于自己的份额。合营者应当采用与确认利润相同的方式,确认其应占这些交易带来的损失的份额。然而,当有迹象表明流动资产可变现净值减少,或发生了减值损失,就应立即予以确认损失。

（七）其他规定

1. 投资者财务报表对合营中权益的报告

准则第 51 段规定,如果合营投资者在合营中不具有共同控制,则应按 IAS39“金融工具:确认和计量”核算这一投资;如果投资者对合营具有重大影响,则应按照 IAS28“对联营企业投资”的规定进行核算。

2. 合营的经营者

准则第 52 ~ 53 段规定,合营的经营者或管理者,应按照 IAS18“收入”的规定对所有收费进行会计处理。合营中的一个或若干个合营者可以作为合营的经营者或管理者。经营者通常因其履行责任而得到管理费,合营应将其作为费用核算。

（八）披露

IAS31 关于披露作了较详细的规定,主要有以下三类信息:

准则第 54 段指出,除非损失的可能性很小,合营者应披露与合营有关的或有负债的总额,并与其他或有负债的金额分开列示。具体包括:① 合营者已发生的与其在合营中权益有关的或有负债,以及合营者与其他合营者共同发生的各项或有负债中所占的份额;② 合营者占合营本身可能要承担责任的或有负债中的份额;③ 合营者可能要为其他合营者的负债承担责任而发生的或有负债。

准则第 55 段还指出,合营者应将其在合营中的权益有关的下列承诺事项的总额,与其他承诺事项分开列示:① 与合营者在合营中的权益有关的资本承诺,以及与其他合营者共同发生的资本承诺中所占的份额;② 合营者在合营本身的资本承诺中所占的份额。

合营者应披露在重要合营中的权益的名单和说明,以及在共同控制主体中持有的权益比例。采用比例合并的逐项报告格式或以权益法报告其在共同控制主体中权益的合营者,应披露与其在该共同控制主体中的权益有关的各项流动资产、长期资产、流动负债、长期负债、收益和费用的总额。

最后,准则第57段规定,合营者应披露用以确认其在共同控制主体的权益的方法。

三、比较与借鉴

(一) 关于合营定义的比较

1. 国际会计准则

IAS31 是根据合同安排来定义合营的,如上文所述,合营是指两方或两方以上从事某项共同控制的经济活动的合同安排,认为共同控制经营、共同控制资产和共同控制主体三种合营方式都符合合营的定义,通常都称为合营。

2. 美国

美国 APB18 中对合营没有进行正式的定义,而将公司制的合营(Corporate Joint Venture)定义为由一个小集团企业为了其共同的利益而拥有和经营的一个独立或特定的企业或项目。合营各方可直接或间接的参与合营企业的整个管理活动。^①可见,美国准则对合营的定义没有像 IAS31 以及 FRS9 那样要求合营必须存在合同安排与共同控制。

3. 英国

英国 FRS9 对合营的定义与 IAS31 基本相同,都有合同安排与共同控制的要求,但将合营仅仅限制在主体范围之内,认为合营是“报告主体长期拥有其中的权益并由报告主体与其他一个或多个合营者在合同的约定下共同控制的主体”。而对于其他的共同约定(Joint Arrangement),不论其是否由多方共同控制,只要其没有自己的交易和业务,就不能构成一个主体。对于 IAS31 中所定义的共同控制经营、共同控制资产这两类合营,FRS9 视其为非主体的合同安排(Joint Arrangement that is Not an Entity,缩写为 JANE)。但对这两者的会计处理,FRS9 与 IAS31 是一致的,即由各共同控制方在其单独财务报表和合并财务报表中直接确认其在共同控制经营与共同控制资产的资产、负债中所占的份额。

4. 中国

我国对合营企业的定义是在《企业会计准则——关联方关系及其交易的披露》中规定的。合营企业属于关联方之一,准则对合营企业的定义是“指按合同规定经营活动由投资双方或若干方共同控制的企业”。可见,该准则中的合营企业仅指共同控制主体,而不包括共同控制经营和共同控制资产。从这点看,我国对合营企业的定义类似于英国。

(二) 比例合并法与权益法的比较

比例合并法与权益法是目前对合营中权益会计处理的两种可用方法,这两种方法都是基于合并会计报表中的所有权理论(Ownership Theory),计算得出的合营者的净资产和净收益也相同,但是两种方法下对合营者的现金来源和财务杠杆的反映却存在着差异。

^① 参见王松年、顾兆峰:《论合营企业中权益的财务报告——权益法与比例合并法的比较研究》,2000年第5期《广东财会》。

在权益法下,对合营者在合营中的净权益所占的份额仅在合营者财务报表的资产方列示为一项净投资,而不需将其在合营企业中的资产、负债、收入和费用等的份额并入合并报表中;而在比例合并法下,合营者将其在合营企业的所有资产(包括现金项目)、所有负债所占的份额逐项在其财务报表中反映,使合营者的资产和负债都有所增加。因此,两种方法产生的财务报告间的可比性受到了削弱,同时,根据财务报表分析所得出的信息也不一致,这将降低会计信息的决策有用性。因此,对于今后采用哪一种方法更为合适,理论界、准则制定机构正在积极研究。

(三) 比例合并法与权益法的运用比较

1. 国际会计准则

尽管 IAS31 允许采用权益法核算合营中权益,但 IASC 认为比例合并法比权益法更好地反映了合营的经济实质,所以将比例合并法规定为合营者报告其在合营企业中权益的基准方法,而将权益法作为备选方法。

2. 美国

美国 APB18 中规定对于在合营企业中权益的会计处理原则与持有 50% 或以下表决权股份的其他投资一样,即必须运用权益法进行会计核算。换言之,美国会计准则不允许采用比例合并法处理合营中的权益,除非为行业惯例所要求,例如建筑业或采掘业。

3. 英国

英国 FRS9 第 20 段规定,在合并财务报表中,投资者应采用总权益法(Gross Equity Method)将其在合营企业中的权益包括到其主要财务报表中。总权益法是权益法的一种形式,在这种方法下,合营者的财务报表中应记录其在合营企业中的净权益,并将其在合营企业总资产、总负债和总营业额中所占有的份额作为其在合营企业中净权益的扩充,在其财务报告中披露。然而,随着欧盟国家对国际财务报告准则的采用,IAS31 的规定将影响英国准则,即共同控制主体可以按比例合并法也可以按权益法核算。

4. 中国

我国财政部于 1998 年颁布的《股份有限公司会计制度——会计科目和会计报表》总则中规定“公司在编制合并会计报表时,应当将合营企业合并在内,并按照比例合并法对合营企业的资产、负债、收入、费用、利润等予以合并”。而 2000 年颁布的《企业会计制度》第 158 条也作了类似的规定,仅把上述规定中“公司”改为“企业”。换言之,我国主张采用比例合并法。但根据财政部于 2005 年 7 月 19 日发布的《企业会计准则第 × × 号——合并财务报表》(征求意见稿)中取消了比例合并法,建议对于联合控制主体(合营企业)在合并财务报表中应采用权益法进行会计处理。

5. 其他国家

新西兰会计准则中将比例合并法严格限制在合营者从中收到产出份额的非公司制的合营企业的情况。澳大利亚的会计准则以前和新西兰是相似的,但是其在 1998 年修订的

准则中将合营企业和合营经营活动进行了区分,规定对合营企业中的权益,使用权益法,而对于合营者在合营经营活动中所享有的资产、负债、收入和费用的份额,要用比例合并法在合营者的合并财务报表中报告。然而,澳大利亚颁布的对应于国际财务报告准则的澳大利亚准则于2005年1月有效,其AASB131“合营中的权益”取消了比例合并法,而要求用权益法。另外,比例合并法也是欧洲大陆国家,如法国、德国、荷兰、比利时、意大利等国流行的会计惯例。

G4+1集团^①认为权益法更好地反映了合营者在合营企业中的投资对其整个企业的价值,能更有效地看出投资者的投资业绩,而且,这种方法下还不会产生在比例合并法下的信息使用者对合营者的财务报表不理解的情况。因此,相对于比例合并法而言,权益法是报告合营企业中权益的更好方法。IASB在改进财务报告准则项目中,已倾向于采用权益法,但是从颁布的改进后准则可以看出,IASB仍将比例合并法作为对合营中权益处理的基准方法。

(四) 准则具体规定的比较

这里主要比较IAS31与英国FRS9的一些具体规定的差异。

1. 资产负债表列报的差异

英国FRS9规定投资者在合营中总资产、总负债中所占的份额在其资产负债表中应在固定资产投资项下列示,而不同于IAS31按比例合并法进行逐行合并列报,或者按权益法在投资项下列报。

2. 例外情况规定的差异

IAS31特别规定了运用比例合并法或权益法的三类例外情况,具体内容见上文适用范围部分。在例外情况下,合营者应根据IAS39将其在合营中的权益归类为为交易而持有的金融资产并进行相关的处理。而FRS9没有规定类似的例外情况,实际上,合营的定义已经排除了IAS31所指的例外情况,因此两者所产生的实际效果是一样的。FRS9规定不符合合营定义的投资应该以成本入账,或者当采纳评估政策时,按市场价值或董事会认为适当的价值属性计量。

3. 合营者的单独财务报表

对于合营者的单独财务报表,改进后的IAS31规定,合营者单独财务报表中对其在合营中的权益应按成本核算,或按IAS39的规定进行会计处理。英国会计准则规定,不管合营者是否编报合并财务报表,在投资者单独财务报表上应以成本入账,或者当采纳评估政策时,按市场价值或董事会认为适当的价值属性计量。

^① G4+1集团是指美国、英国、加拿大、和澳大利亚、新西兰五国的会计准则制定机构,加上国际会计准则委员会,为进行会计准则的国际协调而建立的一种联席会议制度,于2001年2月1日宣布解散。

4. 合营者对合营损失的会计处理

根据 FRS9 的规定,投资者必须继续记录合营企业发生的损失,直至有事件表明投资者已发生不可逆转的撤回。当因合营损失导致合营者的权益变为净负债时,FRS9 要求记录相应的数额,并作为准备或负债列示。

而在 IAS31 规定的权益法(备选方法)下,对于合营损失的处理仅限于投资账面价值降至零为限,除非投资者存在偿还这些损失的义务。但是,若合营企业根据 IAS31 规定的比例合并法(基准处理方法)合并,则不管合营企业是净资产还是净负债,合营者都要按比例计算其所占份额,并列入合并报表中。

(五) 关于披露的比较

基于美国 APB18 与我国《企业会计制度》没有对合营企业的具体披露要求,这里主要对 IAS31 与英国 FRS9 的披露要求作出比较。

IAS31 除了要求合营者应披露与其在共同控制主体中的权益有关的各项流动资产、长期资产、流动负债、长期负债、收益和费用的总额外,比较强调披露与合营有关的或有负债与相关的承诺事项的总额(详见上文准则基本内容的披露部分)。

英国 FRS9 除了规定对所有合营企业的披露要求外,增加了达到 15% 和 25% 临界点的附加披露。这里的临界点是通过比较投资者在其合营企业中所占份额的合计数,或者在其个别合营企业所占的份额与投资集团的相应金额(不包括根据总权益法已将合营企业包括的金额)而得出的。主要比较的项目包括:① 总资产;② 总负债;③ 营业额;④ 经营成果(3 年的平均数)。如果投资者的份额超过了投资集团中相同金额的规定比例,则临界点就被突破,需要进行附加披露。具体而言,投资者在其合营企业中所占份额的合计数的临界点是 15%,而投资者在其个别合营企业所占的份额的临界点是 25%,一旦超过这两个临界点,则要求进行附加披露。

(沈颖玲 撰稿)

主要参考文献

1. APB, APB Opinion NO. 18, The Equity Method of Accounting for Investments in Common Stock.
2. David Cairns, Applying International Accounting Standards(Third Edition)(Great Britain:Tolley Lexis Nexis 2003).
3. Financial Reporting Group of Ernst & Young UK, IAS/UK GAAP Comparison(United Kingdom:Ernst & Young 2001).
4. IASB, IAS31, Interests in Joint Ventures 2004.

5. International Financial Reporting Group of Ernst & Young LLP UK ,IAS/US GAAP Comparison(United Kingdom Ernst & Young LLP 2002).

6. 财政部 :《企业会计准则——关联方关系及其交易的披露》,1997 年 1 月。

7. 财政部 :《企业会计准则——投资》2001 年 1 月。

8. 财政部 :《股份有限公司会计制度——会计科目和会计报表》,1998 年 1 月。

9. 国际会计准则委员会制定、财政部会计准则委员会译 :《国际会计准则 2002》,中国财政经济出版社 2003 年版。

10. 王松年、顾兆峰 :《论合营企业中权益的财务报告——权益法与比例合并法的比较研究》2000 年第 5 期《广东财会》。

11. 汪祥耀等著 :《英国会计准则研究与比较》,立信会计出版社 2002 年版。

12. 张象至、李红霞 :《改进国际会计准则 项目 13 项国际会计准则主要变化(五)》2004 年第 5 期《会计研究》。

IAS32 金融工具 :披露和列报

一、准则概况

(一) 背景与历史

20 世纪 70 年代维系全球的布雷顿森林货币体系正式解体 ,浮动汇率制取而代之成为世界各国的新兴汇率制度。同一时期 ,货币主义学派和新古典主义经济学派相继被西方主要国家奉为主流学派 ,使以自由竞争和金融自由化为基调的金融创新浪潮席卷整个西方世界 ,发达国家纷纷放宽或取消了对利率的管制 ,放松了对金融机构及其业务的限制。金融创新导致了各种金融工具的广泛使用 ,从诸如债券之类的传统基本工具 ,到诸如期货、期权、互换等衍生工具 ,不一而足。金融工具的迅速发展 ,对会计理论和实务带来了新的挑战。

原国际会计准则委员会(IASC)在 1988 年开始它的金融工具项目 ,它意识到金融工具的存在对于评价一个企业的财务状况和业绩至关重要 ,金融工具所涉及的问题正受到各国准则制定机构、管制者、财务报表的编制者和用户的关注。IASC 是在经济合作与发展组织(OECD)的一次研讨会后不久做出上述决定的。在这次研讨会上 ,来自 OECD 的成员国、咨询机构和观察国的 200 多位代表讨论了新兴金融工具的会计处理问题。IASC 宣布即将开始金融工具项目的决定受到了此次研讨会的欢迎。IASC 承诺将考虑此次研讨会上提出的许多问题并且与各国和区域性的准则制定机构、会计职业界之外的专家紧密合作。IASC 决定任命包括银行界、财务报表用户、工商界代表以及公共会计师在内的各种背景平衡的筹划委员会 ,但此决定遭到会计团体的反对 ,它们坚决要求任命来自公共会计公司的 6 个会计师到只有 8 个成员的筹划委员会。另两位中一人来自银行界 ,一人来自学术界。

IASC 还建立了一个特别咨询小组 ,以方便财务报表的其他用户和编制者提供建议。该小组包括银行界、企业界、财务分析师、巴塞尔委员会、证券委员会国际组织、股票交易所、美国财务会计准则委员会(FASB)、欧洲会计职业界、审计师和 OECD 的代表。这是 IASC 首次建立这样一个小组。

在该项目开始之前 ,IASC 和加拿大特许会计师协会(CICA)同意在制定金融工具的准则上合作。正如 IASC 当时的秘书长所说 :这次合作非常符合 IASC 的改进 IAS 不能与各国发展要求相分离的理念。IASC 和 CICA 希望共同来考虑并批准相同的文件。CICA

同意对此项目提供人力支持。没有这种高水平、高质量的支持, IASC 也许不可能进行此项目。

在 1989 年 1 月的首次会议上, 筹划委员会同意此项目应当: (1) 考虑各种企业而非仅仅是金融机构的金融工具的会计处理; (2) 涉及各种金融工具而非仅仅包括诸如期权、期货及互换的一部分金融工具; (3) 考虑确认、计量和披露问题而非仅仅是个别问题。筹划委员会于 1990 年 3 月批准了一份“原则公告草案”(Draft Statement of Principles, 缩写为 DSOP)并在有限的基础上将它分发出去, 在 1990 年 6 月之前征求意见。DSOP 要求经营性(或交易性)的金融资产和金融负债应以公允价值计量, 但它不允许投资和筹资项目按公允价值计量。

IASC 于 1990 年 11 月批准了此 DSOP, 但在投资和筹资项目的计量问题上未达成明确的结论。IASC 决定除被指定作为套期保值的金融工具之外, 企业至少应被允许按公允价值计量所有的金融资产和金融负债。IASC 也考虑了对非交易性的金融资产和金融负债建立以公允价值计价作为基准方法而非允许选用的处理方法的可能性。

在 1991 年 6 月, IASC 批准了第 40 号征求意见稿(E40), CICA 随后也批准了一个几乎相同的草案。IASC 和 CICA 同意对该草案允许 9 个月的评论期。IASC 通过建议以下内容解决计量问题:

1. 对所有经营性金融资产和金融负债使用公允价值(但套期项目按被套期保值的头寸相同的基础计量);
2. 把基于历史成本的投资和筹资金融资产和金融负债作为基准处理方式(但套期保值项目按被套期保值的头寸相同的基础计量);
3. 把按公允价值计量非经营性金融资产和金融负债作为允许选用的处理方法。

在审阅了两个草案共 192 封意见信后, IASC 在其专业刊物上公布了它的尝试性结论以征求意见。大多数意见认为应当再次发布征求意见稿。于是, IASC 于 1994 年 1 月再次公布了修订后的第 48 号征求意见稿(E48), 加拿大类似意见稿也于 1994 年 5 月公布。

作为咨询的一部分, IASC 在 1994 年 6 月邀请了 20 个国家的准则制定机构的代表与 IASC 的理事会一起讨论 E48。讨论有两个目的: 了解各准则制定机构对 E48 的意见, 学习各准则制定机构在本国处理类似问题的经验。虽然所有准则制定机构都支持 IASC 做出的努力, 但许多机构对 E48 的大部分内容持严重的保留意见。不少准则制定机构支持分割 E48, 它们觉得 E48 在披露问题上的提议是向前迈出的重要一步, 应当组成第一个 IAS 的基础。它们也同意与 IASC 一起工作, 去解决更复杂的确认和计量问题。

在审阅 E48 和 CICA 类似草案的意见信和各国准则制定机构的建议后, IASC 在 1994 年 11 月决定分两个阶段处理金融工具项目: 截止 1995 年 3 月处理列报和披露问题, 1995 年年末前(如果需要再征求意见则在 1996 年)处理确认和计量问题。随着 1995 年 3 月国际会计准则第 32 号(IAS32)“金融工具: 披露和列报”的批准, 第一阶段工作宣告完成。

IAS32 对自 1996 年 1 月 1 日或以后日期开始的报告期的财务报表有效。

1998 年 12 月,因国际会计准则第 39 号(IAS39)“ 金融工具 :确认和计量 ”的发布 , IAS32 第 5、52、81 和 83 被修改并增加了第 43A 段。2000 年 10 月 ,为了取消因 IAS39 的发布而导致的重复披露要求 ,删除了第 91 ~ 93 段并修改了第 94 段。对 IAS32 的改动自企业首次采用 IAS39 时开始生效。2003 年底 ,改组后成立的国际会计准则理事会(IASB)正式公布了改进后的 IAS32“ 金融工具 :披露和列报 ”,并相应取代了三项原常设解释委员会的解释公告 ,分别是 SIC5“ 金融工具的分类 :或有结算条款 ”、SIC16“ 股本 :购回本身的权益性工具(库藏股)”和 SIC17“ 权益 :权益交易费用 ”。2005 年 6 月 ,IAS32 因为 IAS39 “ 金融工具 :确认与计量——公允价值选择权 ”的发布而作出了相应的修订。

2004 年 7 月 22 日 ,IASB 发布了第 7 号征求意见稿 ED7“ 金融工具 :披露 ”。在 ED7 中 ,IASB 在原有 IAS32 金融工具披露要求的基础上添加了某些新的披露 ,其意图是打算整合 IAS30“ 银行和类似金融机构财务报表中的披露 ”和 IAS32 中关于披露的规定 ,发布一个金融工具披露的新准则 ,而 IAS32 今后将只涉及金融工具的列报。一旦 ED7 被 IASB 审议批准 ,IASB 将发布 IFRS7“ 金融工具 :披露 ”。

(二) 制定目的

准则的目的是为了增强财务报表使用者对于资产负债表表内和表外金融工具对企业财务状况、经营业绩和现金流量的重要影响的理解。

(三) 规范内容和适用范围

IAS32 对某些资产负债表表内金融工具规定了列报要求 ,并指出了应予以披露的关于表内(已确认)和表外(未确认)金融工具的信息。准则的列报部分涉及到金融工具在负债和权益之间的分类 ,有关利息、股利、损失和利得的分类 ,以及金融资产与金融负债应予抵销的情况等。披露部分规定了影响企业未来现金流量的金额、时间和确定性的与金融工具有关的信息 ,以及应用于这些工具的会计政策。

根据 IAS32 第 4 段 ,本准则适用于列报和披露所有类型金融工具的信息 ,包括已确认和未确认的金融工具。以下除外 :

(1) 根据 IAS27“ 合并财务报表和单独财务报表 ”、IAS28“ 在联营企业中的投资 ”及 IAS31“ 合营中的权益 ”核算的在子公司、联营企业及合营中的权益。但本准则适用于主体根据 IAS27、IAS28 及 IAS31 的规定应按 IAS39 进行会计处理的此类权益 ;

(2) 适用于 IAS19“ 雇员福利 ”的、在雇员福利计划下雇主的权利与义务 ;

(3) 企业合并中的或有对价合同(见 IFRS3“ 企业合并 ”) ;

(4) 在 IFRS4“ 保险合同 ”中定义的保险合同。然而 ,如果保险合同中嵌入了衍生工具并且 IAS39 要求分开核算 ,那么本准则适用于嵌入保险合同的衍生工具 ;

(5) 因为包含了相机抉择参与权(Discretionary Participation Feature)而包含在 IFRS4 “ 保险合同 ”规范范围内的金融工具。这些工具的发行人免于运用本准则中有关金融负

债和权益性工具的区别的第 15 ~ 32 段和应用指南 25 ~ 35 ;

(6) 适用于 IFRS2“以股份为基础的支付”的交易下的金融工具、合同和义务。以下除外:① 适用 IAS32 第 8 ~ 10 段的合同;② IAS32 第 33、34 段,这两段运用于被购入、出售、发行或注销的库藏股,且该库藏股与员工股票期权计划、员工股票购买计划以及其他以股份为基础的支付安排有关。

对于买卖非金融项目但以现金净额或其他金融工具结算或通过交换金融工具结算的合同,IAS32 第 8 段规定应视同该合同是金融工具一样适用于本准则,但已签订并根据主体预期的采购、出售或使用要求而继续为收到或提交非金融项目而持有的合同除外。

(四) 其他国家相关准则的颁布

加拿大 CICA 在 1996 年 1 月发布了与 IAS32 极其相似的第 3860 号会计准则“金融工具——披露和列报”。美国财务会计准则委员会(FASB)从 1986 年开始研究金融工具会计准则,涉及披露的有 1990 年发布的财务会计准则公告第 105 号(SFAS105)“对具有表外风险和信用集中风险的金融工具的披露”,1991 年 12 月发布的 SFAS107“金融工具公允价值的披露”,1994 年发布的 SFAS119“对衍生金融工具以及金融工具公允价值的披露”等。而 1998 年 6 月发布的 SFAS133“衍生工具和套期活动的会计处理”,则取代了 SFAS105 和 SFAS119。2003 年 4 月和 5 月,FASB 又分别发布了 SFAS149“对衍生工具和套期活动的第 133 号公告的修订”和 SFAS150“同时具有负债和权益特征的某些金融工具的会计处理”。在 2004 年 12 月之前,IAS32 的内容在英国分别被财务报告准则第 4 号(FRS4)“资本工具”、财务报告准则第 5 号(FRS5)“报告交易实质”、财务报告准则第 13 号(FRS13)“衍生和其他金融工具——披露”和英国的公司法所涵盖。2004 年 12 月,英国会计准则委员会(ASB)发布了 FRS25(IAS32)“金融工具 披露和列报”。澳大利亚会计准则委员会(AASB)和澳大利亚会计研究基金会下属的公共会计准则委员会于 1995 年 6 月发布了修改后的准则 AASB1033/AAS33“金融工具的列报和披露”,1999 年 10 月又发布了该准则的修改稿,以完善关于复合型和转换型金融工具的分类和披露问题。2004 年 7 月,AASB 发布了与 IAS32 趋同的 AASB132“金融工具 披露和列报”。日本的企业会计评议会(BADC)于 1990 年发布了“对期货期权合同会计准则的意见”和相应的准则,对期货期权合同的公允价值披露作了规范。后来,公允价值披露逐渐扩展到外汇远期合同和其他衍生工具。

二、准则基本内容

IAS32 由目的、应用、范围、定义、列报、披露、附录组成。下面就其主要内容予以说明。

(一) 关键词定义

(1) 金融工具(Financial Instrument)是指形成一个主体的金融资产并形成另一个主体的金融负债或权益性工具的合同。

(2) 金融资产(Financial Asset) ,是指下列某项资产 :① 现金 ;② 另一个主体的权益性工具 ;③ 从另一个主体收取现金或另一种金融资产的合同权利 ,或在潜在有利的条件下 ,与另一个主体交换金融工具的合同权利 ;④ 将用(或可能将用)主体自己的权益性工具结算的合同 ,并且该合同是 :A. 非衍生工具 ,主体有(或可能有)义务收到变动数量的自身权益性工具 ;B. 衍生工具 ,该工具将通过(或可能通过)用固定金额的现金或其他金融资产交换主体自身固定数量权益性工具之外的方式结算。为此 ,主体自身的权益性工具不包括那些本身是为未来收到或递交主体自身权益性工具的合同工具。

(3) 金融负债(Financial Liability) ,指下列负债 :① 向另一个主体交付现金或另一金融资产的合同义务 ,或在潜在不利的条件下 ,与另一个主体交换金融工具的合同义务 ;② 将用(或可能将用)主体自己的权益性工具结算的合同 ,并且该合同是 :A. 非衍生工具 ,主体有(或可能有)义务递交变动数量的自身权益性工具 ;B. 衍生工具 ,该工具将通过(或可能通过)用固定金额的现金或其他金融资产交换主体自身固定数量权益性工具之外的方式结算。为此 ,主体自身的权益性工具不包括那些本身是为未来收到或递交主体自身权益性工具的合同工具。

(4) 权益性工具(Equity Instrument) ,是指能够证明拥有主体在扣除所有负债后的资产中的剩余权益的合同。

(5) 公允价值(Fair Value) ,是指在公平交易中 ,熟悉情况的当事人自愿进行资产交换或负债清偿的金额。

(二) 列报

1. 负债和权益

IAS32 第 15 段规定 ,金融工具的发行人应在初始确认时按合同的实质以及金融负债、金融资产和权益性工具的定义 ,将金融工具或其组成部分划分为金融负债、金融资产或权益性工具。

金融负债与权益性工具的根本差异在于 :金融负债的发行人负有向另一个主体交付现金或另一金融资产的合同义务 ,或者在潜在不利的条件下 ,负有与另一个主体交换金融工具的合同义务。当存在上述合同义务时 ,如果主体没有无条件权利以避免递交现金或其他金融资产 ,所发行的金融工具应归为金融负债 ,否则为权益性工具。虽然权益性工具的持有人有权收取按比例分配的股利或权益的其他分配 ,但发行人却并不负有作出这类分配的合同义务(发行人可根据赢利情况、股利政策等因素自主决定是否作出这类分配)。

例如 ,某公司优先股规定了要求发行人在固定或可确定的未来日期 ,按照固定或可确定的金额强制赎回的条件 ,或者给予持有人要求发行人在某一特定或以后的日期 ,按照固定或可确定的金额赎回股份的权利。从实质上看 ,这种优先股与债券相差无几。从定义上看 ,此优先股的发行人负有向优先股持有人在固定或可确定的未来日期交付现金的合

同义务,这种优先股满足了金融负债的定义,应归为金融负债。又如,赋予其持有人将该工具售回给发行人的权利的金融工具就是金融负债。即使当现金或其他金融资产的金额根据某一指数有可能增加或减少时,或者当该工具的法律形式赋予持有人享有发行人净权益的权利时也应作如此分类。例如,开放式基金、信托和一些合作企业可能向其基金持有人或成员提供在任何时间赎回他们在发行人中的权益的权利。

(1) 用主体自身权益性工具结算

仅仅导致主体收到或递交自身权益性工具的合同并不一定是权益性工具。主体可能拥有合同权利或义务去收到或递交自身股票或其他权益性工具,且该工具的数量会变动以便收到或递交的自身权益性工具的公允价值等于合同权利或义务的金额。这种合同权利或义务的金额可能是固定金额,或者部分或完全随主体自身权益性工具市价之外的变量的变动而变动(如随利率、商品价格的变动而变动)。根据 IAS32 第 21 段的规定,这种合同应作为主体的金融负债处理,而不是享有主体的净权益。相反,根据 IAS32 第 22 段,主体通过递交固定数量的自身权益性工具换取固定金额的现金或其他金融工具来清偿的合同是主体的权益性工具。例如,已发行的股票期权授予交易对手按固定价格购买固定数量的主体股票。市场利率的变动会引起合同公允价值的变动,但不会影响将要支付或收到的现金或其他金融资产的金额或将要递交或收到的权益性工具的数量。简而言之,作出何种分类要看合同持有者是否承担主体权益性工具公允价值变动的风险(主体的剩余风险)。如果合同持有者无需承担发行者权益性工具公允价值变动的风险,该主体应在初始确认时将其归类为金融负债。如果持有者将承担主体权益性工具公允价值变动的风险,该主体应在初始确认时将其归类为权益性工具。

(2) 或有结算条款

有些金融工具可能要求主体在双方都不能控制的不确定未来事项的发生或不发生的情况下(或以不确定情况的结果为条件),递交现金或其他金融资产或者按金融负债的方式结算。这种事项有股价指数、消费价格指数的变动、主体未来收入或净利润、债务对权益的比率。IAS32 第 25 段规定,这种工具的发行人并没有无条件权利以避免递交现金或其他金融资产,因而它是发行主体的金融负债,除非:① 要求用现金或其他金融资产清偿的或有结算条款是不真实的(Genuine);② 发行主体能要求仅仅在自己清算时用现金或其他金融资产清偿该义务。

(3) 结算选择权

当衍生金融工具赋予一方如何去结算的选择权时(如发行方或持有方可以选择用现金净额或交换股票结算),IAS32 第 26 段规定该工具是金融资产或金融负债,除非所有替代结算方式将导致它是权益性工具。

2. 发行人对复合金融工具(Compound Financial Instrument)的分类

持有人可转换为主体固定数量的普通股的债权或类似工具属于复合金融工具。根据

IAS32 第 28 段,非衍生金融工具的发行人应当评价该金融工具的条款以决定是否既包含负债又包含权益成分。这些成分应按准则第 15 段的要求分别划分为金融负债、金融资产或权益性工具。

当某一金融工具同时形成发行人的负债和权益时,将该工具中所包含的负债和权益组成部分按照它们的性质分别列报,可以更加真实地反映发行人的财务状况。例如可转换债券或类似工具,它们既形成发行人的基本金融负债,又给予持有人将其转换为发行人的权益性工具的期权。发行这种工具的经济效果,实质上与以下做法相同:同时发行一项规定在短期内结算的债务工具和一项购买普通股的认股权证,或者发行附带认股证的债务工具。因此,在任何情况下,发行人都应该在其资产负债表中分别反映负债和权益成分。而且,将可转换工具的负债和权益成分加以区分,不能因为行使转换期权的可能性发生变动而更改。

IAS39“金融工具:确认和计量”涉及金融工具的计量。由于权益性工具代表在主体资产扣除负债后的净资产上的权益(剩余权益),因此,IAS32 第 31 段要求在分派复合金融工具的账面价值到负债和权益组成部分时,应将单独确定的负债成分金额从复合工具总金额中扣除后的余额作为分配给权益性工具的金额。任何权益性成分(如权益转换期权)之外的、嵌入到复合工具的衍生属性(如看涨期权)的价值应纳入债务成分。在初始确认时,这种分配不会产生利得或损失。

3. 库藏股

如果主体购回自身的权益性工具,IAS32 第 33 段要求这些库藏股应从权益中扣除。在购回、出售、发行或注销主体自身的权益性工具时不应确认损益。这种库藏股可能由主体或合并集团的其他成员购得并持有。所支付或收到的对价应直接确认在权益中。

4. 利息、股利、损失和利得

IAS32 第 35 段规定,与归类为金融负债的金融工具或组成部分有关的利息、股利、损失和利得,应在损益中确认为费用或收益。对于分配给权益性工具持有人的部分,发行人应将其扣除有关所得税利益后的净额直接借记权益。除发行权益性工具并可直接归属于企业收购(根据 IFRS3 处理)之外的权益交易成本,应将其扣除有关所得税利益后的净额作为权益减少处理。

与发行复合金融工具有关的交易成本应按将复合工具总价值分配给负债和权益成分的比例进行分配。与多个交易有关的交易成本应当使用合理的并与类似交易一致的基础分配到各种交易。例如,既发行一种股票又让另一种股票在交易所上市时发生的交易成本。此外,与金融负债的账面价值变动有关的利得和损失应确认为收益或费用。

5. 金融资产和金融负债的抵销

IAS32 第 42 段规定,主体应在同时满足下列两个条件的情况下,将金融资产和金融负债相互抵销并在资产负债表中以净额反映:① 目前具有抵销已确认金额的法定执行

权利；② 准备以净额为基础进行结算，或准备同时变现资产和结算负债。

抵销权的存在，影响着金融资产和金融负债相联系的权利和义务，也可能对主体的信用风险或流动性风险产生影响。抵销权来自于债务人与债权人签订的合同或其他协议，在少数情况下，来自于债务人、债权人及第三者之间签订的注明债务人抵销权的协议。当主体有抵销权并打算行使该权利时，它实际上只有一项单独的金融资产或金融负债。以净额为基础列报金融资产和金融负债，能更恰当地反映预期未来现金流量的金额和时间以及这些现金流量承受的风险。当主体有抵销权但不打算行使该权利时，主体未来现金流量的金额和时间不受影响，此时不能抵销。

在准备同时变现资产和结算负债的情况下，现金流量实际上等于单一的净额，没有信用风险或流动风险敞口，因而可视为准备以净额为基础进行结算。

将已确认的金融资产和金融负债相互抵销并反映抵销后净额，与终止确认金融资产或金融负债是有区别的。抵销不会导致利得或损失的确认，而终止确认金融工具不仅会导致先前已确认的项目从资产负债表中剔除，而且还会导致利得或损失的确认。

（三）披露

IAS32 第 51 段指出，本准则所要求披露的目的是提供能够增进理解资产负债表内和表外金融工具对主体财务状况、经营业绩和现金流量重要性的信息，帮助评价与这些金融工具有关的未来现金流量的金额、时间和确定性。

金融工具交易可能导致主体承担或向另一方转移金融风险。所要求的披露提供了帮助财务报表使用者评价与金融工具相关的风险程度的信息。根据准则第 52 段，金融风险具体包括：

1. 市场风险，包括货币风险、公允价值利率风险和价格风险

货币风险是指金融工具的价值因外汇汇率变化而波动的风险。公允价值利率风险是指金融工具的价值因市场利率变化而波动的风险。价格风险是指金融工具的价值因市场价格变动而变化的风险，不论这种价格变动是由于与某种特定证券或其发行者有关的因素所引起，还是由于与市场内交易的所有证券有关的因素所引起。市场风险体现的不仅是潜在的损失，也包括潜在的利得。

2. 信用风险

信用风险是金融工具的一方不能履行义务从而导致另一方发生融资损失的风险。

3. 流动性风险

流动性风险亦称筹资风险，是主体在筹资中遇到困难从而不能履行与金融工具有关的承诺的风险。流动性风险可能因不能尽快以接近其公允价值的价格出售金融资产而发生。

4. 现金流量利率风险

现金流量风险是指金融工具的未来现金流量因市场利率变化而波动的风险。例如，就浮动利率债务性工具而言，这种波动引起金融工具的实际利率的变化，而通常其公允价

值不发生相应变化。

以下将对 IAS32 所要求的披露概括如下：

1. 金融工具的格式、位置与分类

IAS32 既未规定所要求披露这种信息的格式,也未规定其在财务报表中的位置。这种披露可以根据工具的性质和对主体的相对重要性,将文字表述与定量数字结合起来。对于特定金融工具披露的详细程度的确定,则需根据这些金融工具的相对重要性而作出判断。相对重要的单独具体披露,不是特别重要的,可按类别提供概括信息。

主体管理当局应按照所要披露信息的性质将金融工具进行分类。分类时需要考虑工具的特征、它们是否获得确认或未经确认,如已确认其采用的计量基础如何等等。一般来说,应根据以成本计价的项目和以公允价值计价的项目为基础进行分类。应提供足够的信息以便与资产负债表中的有关项目相对照。如果主体是本准则没有涉及的金融工具的一方时,则那些金融工具应单独划分为一类或几类金融资产和金融负债,其披露由其他准则规范。

2. 风险管理政策的披露

IAS32 第 56 段规定,主体应说明其金融风险管理的目标和政策,包括对使用套期会计的各主要类型的预期交易进行套期的政策。第 57 段具体规定,除提供金融工具具体余额和交易方面的信息外,主体应提供使用金融工具的范围、有关风险和所服务的业务目的方面的讨论。对控制有关风险的管理政策的讨论包括:对风险敞口的套期、避免不恰当的风险集中以及化解信用风险的担保要求等。

根据 IAS32 第 58 段,主体应分别就指定的公允价值套期、现金流量套期和国外经营净投资套期披露以下事项:① 对套期的描述;② 描述被指定为该项套期的套期工具的金融工具,及其在资产负债表日的公允价值;③ 被套期风险的性质;④ 对于现金流量套期,应披露现金流量预计发生的期间、现金流量何时影响损益的确定,以及描述以前对其运用过套期会计、但现在预计不会发生的预期交易。

如果在现金流量套期中被指定为套期工具的利得或损失是通过权益变动表直接在权益中确认的,IAS32 第 59 段要求主体披露:① 当期直接在权益中确认的金额;② 从权益中转出后计入当期损益的金额;③ 当期从权益中转出,并在初始计量某很可能发生的被套期预期交易时计入非金融资产或非金融负债的购置成本或其他账面金额的金额。

3. 条款、条件和会计政策

根据 IAS32 第 60 段,对于每类金融资产、金融负债和权益性工具,主体均应披露:① 关于金融工具的使用范围和性质方面的信息,包括可能会影响未来现金流量的金额、时间和确定性的重要条款和条件;② 所采用的会计政策和会计方法,包括所使用的确认标准和计量基础。作为披露会计政策的一部分,IAS32 第 61 段要求主体应对每类金融资产披露以“常规”方式(Regular Way)购买或出售的金融资产是在交易日还是在结算日进行会计处理。

如果主体持有或发行的金融工具(无论是按单项还是按类别)产生了第 52 段所述的

重要潜在风险敞口 根据 IAS32 第 63 段 金融工具性质和范围方面可能的披露有：① 本金、设定价值、面值或其他类似金额 这对某些衍生工具如利率互换来说 可能是未来支付金额的依据(称作名义金额)；② 到期日、终止日或执行日；③ 工具各方持有的提前结算期权 包括可以行权期权的期间或日期以及行使价格或价格范围；④ 工具各方持有的将工具转换成或换取另一项金融工具或某些其他资产或负债的期权 包括可行权期权的期间或日期以及转换或交换比例；⑤ 工具本金的预计未来现金收入或支出的金额和时间 包括分期偿付和任何偿债基金或类似要求；⑥ 规定的利率或利息金额、股利或其他定期的本金回报和支付时间；⑦ 就金融资产而言 持有的抵押品 或就金融负债而言 作保的抵押品；⑧ 对于产生非主体功能货币现金流量的工具而言 收入或支出采用的货币；⑨ 对于准备交换的工具而言 ①～⑧项对交换中取得的工具所要求的信息；⑩ 金融工具或相关契约的任何条件 如违背该条件将严重改变其他条款(例如 如果违背债券契约中的债务对权益比率的最大值 将导致债券的全部本金的立刻偿付)。

当资产负债表中对金融工具的列报与工具的法律形式不一致时 IAS32 第 64 段要求主体在财务报表附注中说明工具的性质。

根据 IAS1 主体应披露所有重大的会计政策。IAS32 第 66 段规定了金融工具所需要的披露包括：① 确定何时在资产负债表中确认金融资产和金融负债以及何时终止确认它们的标准；② 在初始确认和后续确认时对金融资产和金融负债适用的计量基础；③ 对金融资产和金融负债所形成的收益和费用进行确认和计量的基础；④ 对于被认定为按公允价值计量并将公允价值变动计入损益的金融资产或金融负债 则披露：A. 在初始确认时认定这些金融资产或金融负债的标准；B. 对于这种认定 主体是如何满足 IAS39 第 9、11A、12 段中的条件的。对于根据 IAS39 第 9 段中“按公允价值计量并将公允价值变动计入损益的金融资产或金融负债”定义的②A 部分认定的工具 则应叙述式地说明可能会产生计量或确认不一致的情况。对于根据 IAS39 第 9 段中“按公允价值计量并将公允价值变动计入损益的金融资产或金融负债”定义的②B 部分认定的工具 则应叙述式地说明做出按公允价值计量并将公允价值变动计入损益认定是如何与主体已记录的风险管理或投资战略一致的 C. 主体已认定为按公允价值计量并将公允价值变动计入损益的金融资产或金融负债的性质。

4. 利率风险

市场利率的变化 对于合同确定的与某些金融资产和金融负债相联系的现金流量(现金流量风险)、以及其他金融资产和金融负债的公允价值(价格风险) 有直接的影响。因此 IAS32 第 67 段规定 对每类金融资产和金融负债 主体应披露关于利率风险敞口的信息 包括：① 合同重定价日与到期日中的较早者；② 实际利率(如果适用的话)。

上述两类信息的披露为财务报表的使用者评价主体所承受的利率价格风险、潜在利得或损失提供了基础。合同到期日或重定价日的信息 可以表明利率固定的时间跨度 实

际利率的信息,则可以表明利率固定在什么水平上。提供实际利率的要求不适用于诸如不带有可确定的实际利率的非货币性金融工具和衍生工具等金融工具。即使利率衍生工具(包括互换、远期利率协议和期权)承受市场利率变化引起的价格风险或现金流量风险,也不要求披露实际利率。

IAS32 第 71 段进一步规定,主体应说明哪项金融资产和金融负债:① 承受公允价值利率风险,例如具有固定利率的金融资产和金融负债;② 承受现金流量利率风险,例如随市场利率变化而重新设定浮动利率的货币性金融资产和金融负债;③ 不承受利率风险,例如某些权益性证券投资。

有时,主体可能因为某种未在资产负债表内确认金融资产或金融负债的交易而承受着利率风险,例如,以固定利率出借资金的承诺。对此,IAS32 第 73 段规定,主体应披露能使财务报表使用者理解风险敞口的性质和范围的信息。就出借资金的承诺而言,披露通常包括设定的本金、利率和出借金额的到期期限,以及形成风险敞口的交易的重要条件。

主体的经营性质和金融工具的业务范围决定是以描述形式、列表形式还是两者结合起来描述利率风险。IAS32 第 74 段指出,承受利率风险的金融工具的账面金额,可以用表格形式来列报,并按从资产负债表日后到期日或重新定价日的长短归类。如果主体(如银行)的经营业绩显著地受到它承受的利率价格风险程度或变动的影响,则应披露得更详细,承受的现金流量利率风险的金融工具,可以通过一个图表来描述,该图表应列示在不同的未来期间内到期的浮动利率金融资产和金融负债类别的账面总金额。利率信息可以单项金融工具为基础披露,或者以每种类别的金融工具为基础,按加权平均利率或一定幅度内的利率披露。主体应将以不同货币表示或具有实质上不同的信用风险的工具分别归类,如果这些因素导致各类工具具有很不同的实际利率的话。

在某些情况下,主体可能通过利率敏感性分析的形式来说明利率变化的影响,包括与浮动利率金融工具有关的利息收益和利息费用的变动,以及固定利率工具公允价值变动形成的利得或损失。由于利率变化对金融市场和特定主体的间接影响通常不能可靠地预测,因此,IAS32 第 75 段要求主体在披露利息敏感性信息时,应说明其提供信息的基础,包括重要的假定。

5. 信用风险

交易对方不能履行其义务,将减少来源于现有金融资产的未来现金流量。为使财务报表的使用者可以评价这种违约可能形成的融资损失程度。IAS32 第 76 段规定,对每一类金融资产和其他信用敞口,主体应披露其承受的信用风险信息,包括:① 在其他方未能履行金融工具的义务的情况下,最能代表其在资产负债表日的最大信用风险敞口的金额(不考虑任何担保品的公允价值);② 信用风险的重要集中程度。

当某金融资产的账面价值等于承受信用风险的最大金额时,除资产负债表内的披露

外,没有必要提供附加的披露。这种例子包括应收账款、许多贷款和预付款、账面价值代表在违约情况下替代该互换的以现行市场利率计算的成本的利率互换等。另一方面,当主体由于某些已确认金融资产的最大潜在信用损失,可能与其账面金额和另外披露的其他金额(例如公允价值或本金金额)明显不同。在这些情况下,附加的披露是必要的。这种例子包括有法定强制互抵权的金融资产和金融负债;主体可能已经签订的一项或多项用于减轻所承受的信用损失但不符合抵销标准的“总互抵协议”(Master Netting Arrangement)。

主体可能因未在资产负债表中确认的交易而经受信用风险,例如债务担保或其他信用衍生合同。为另一方的债务提供担保形成负债并使担保人承受着信用风险。主体在作出第 76 段所要求的披露时应考虑这种担保。

信用风险的集中可能来自单个债务人,也可能来自具有相同行业、相同地域或相近信誉的债务人群体。例如,石油和天然气行业设备的制造商通常持有来自产品销售的应收账款,其不能得到偿付的风险将受到石油和天然气行业的经济变化的影响。跨国放款的银行常常可能持有对不发达国家的巨额放款,银行收回这些放款的可能性受到当地经济条件的不利影响。

如果信用风险的集中与关于主体性质和财务状况的其他披露不能明显加以区分,并且在他方违约情况下导致重大的损失敞口,IAS32 第 85 段要求披露:对每一方面集中的共同特征的描述,以及与所有具有共同特征的金融资产相联系的信用风险敞口的最大金额。

6. 公允价值

公允价值信息广泛地运用于确定主体的综合财务状况和制定关于单项金融工具的决策等经营目的。由于在许多方面它反映金融市场对与某项工具有关的未来现金流量现值的判断,因而它也与财务报表使用者所作的许多决策相关。公允价值通过显示买、卖或持有金融资产和发生、保留或解除金融负债的决策的效果,也为评价管理层提供了客观基础。对此,IAS32 第 86 段规定,除第 90、91A 段的情况外,主体应按可与资产负债表中相应账面金额可比的方式披露每类金融资产和金融负债的公允价值信息。

如果没有市场报价的投资或与这种投资联系的衍生工具因根据 IAS39 难以可靠确定公允价值而以成本计量时,IAS32 第 90 段要求主体披露该事实,并描述该金融工具、账面金额、为何不能可靠计量公允价值的解释、在可能时提供公允价值很可能处于的估计范围。而且,如果以前不能可靠计量公允价值的金融资产被出售,则应披露该事实、在出售日这种金融资产的账面金额以及确认的利得或损失金额。

一些金融工具和金融负债包含了 IFRS4“保险合同”中提到的相机抉择参与权。如果主体不能可靠地计量该成分,IAS32 第 91A 段要求主体披露该事实,并描述该合同、账面金额、为何不能可靠计量公允价值的解释、在可能时提供公允价值很可能处于的估计

一起报送的母公司自身的财务报表。在 FRS25 和 FRS26 发布后,以前适用于 FRS13 的大多数主体或银行和类似机构被要求采用 FRS26 中的计量规则,因而属于 FRS25 中的披露要求的规范范围,对于这些主体而言 FRS13 就已被取代。然而,对于那些不属于 FRS26 规范范围并且不打算自愿采纳它的银行或类似机构,FRS13 在 2007 年前仍然有效。

在具体金融工具上,除了可以获得特殊豁免的工具以外,IAS32 和 FRS25 适用于主体拥有或发行的所有金融工具。SFAS107 适用于所有金融工具,SFAS133 仅适用于衍生金融工具。FRS13 采用了与 IAS32 相同的方法,但对可以豁免的金融工具作出了不同的规定:① IAS32 对附属企业、联营企业和合营企业的权益作了豁免,但 FRS13 仅允许豁免这些权益中专门为随后再售出而持有的部分。② FRS13 对企业发行的某些权益性股份以及在这类股份上的某些认股证和期权作了披露的豁免,而 IAS32 没有作出类似的豁免。③ FRS13 允许对短期债权和债务不作披露,但 IAS32 没有类似的豁免。④ FRS13 要求对保险公司及其集团的所有金融资产和金融负债作出披露的豁免,而 IAS32 对嵌入在保险合同并且 IAS39 要求分开核算的衍生工具未给予豁免。

(二) 列报的比较

IAS32 规定,对于符合金融负债定义的工具,不管其法律形式或结算方式,都应划分为负债。金融工具划分为负债还是权益,决定了有关的利息、股利、损失和利得应在损益表中报告还是直接借记权益。发行人发行既含负债又含权益成分的复合金融工具时,应分开列报金融工具的组成部分。在抵销方面,企业在具有法定抵销权并且准备以净额为基础进行结算或准备同时变现资产和结算负债时,可将金融资产和金融负债相互抵销并以净额反映。

在英国,FRS25 中的列报要求适用于所有主体,并且已经与 IAS32 趋同,这是因为欧盟发布的报表现代化指令(Accounts Modernisation Directive)要求资产负债表按照实质对项目进行分类,英国 1985 年公司法对此作出了修订,因而英国会计准则委员会得以发布与 IAS32 的列报要求趋同的 FRS25。

在美国,除根据 FASB 的第 6 号概念公告中的定义进行判断外,SFAS150 进一步对同时具有负债和权益特征的某些金融工具的会计处理作出了规范。例如,对于虽然有股票形式但又具有可强制赎回特征(即负债特征)的金融工具,如果发行人有无条件义务在设定的或可确定的日期或在明确要发生的事项发生时通过转移资产去赎回该金融工具,则该工具应归为负债。因此,该规定与 IAS32 相同。然而,在可转换债券的处理上美国与 IAS32 有所不同(SFAS150 并没有改变可转换债券的处理方法)。美国会计原则委员会(APB)的第 14 号意见书认为,由于债务与转换权不可分离,可转换债券的发行所得应全部计入负债账户,不允许将发行所得分配给转换权。但是,如果发行债务时附有一个实物上可分离的转换权,第 14 号意见书允许按相对公允价值法分配发行所得。如果不知道其中一种的公允价值,可用发行所得减去已知的一种的公允价值来分配。此外,SFAS107 和

SFAS133 也未涉及抵销问题。

(三) 披露的比较

英国 FRS25 已与 IAS32 趋同, FRS13 则分 A、B、C 三部分分别对金融机构及金融集团以外的企业、银行和类似机构以及银行集团和类似机构、银行和类似机构以及银行集团和类似机构之外的金融机构及金融集团提出了各自的披露要求。FRS13 与 IAS32 相比主要有以下差异:

1. 对每一类金融资产、金融负债和权益性工具, IAS32 要求提供有关这些工具的特征和程度的信息, 包括可能会影响未来现金流量的金额、时间和确定性的特殊条款和条件。FRS13 没有要求披露重要的条款和条件, 但它要求披露这些工具对企业的利率、货币状况和流动性状况以及其他市场价格风险的影响。

2. IAS32 要求对信用风险作出数字披露。FRS13 虽然要求企业在具有重大的信用风险时, 对控制和管理这些风险的政策作出讨论, 但它没有要求对这些事项作出数字披露。另一方面, FRS13 要求量化的货币风险披露, 而 IAS32 不要求。

相对而言, 美国的披露要求比较分散。SFAS107 要求披露公允价值, 以及其估算方法和相关重要假设。如果无法估算公允价值, 则披露与公允价值直接相关的信息, 如账面价值、有效利率和到期日, 以及无法估算公允价值的原因。SFAS133 主要涉及的是对衍生工具和套期活动的披露, 它规定持有或发行衍生工具的企业, 应披露其持有或发行这些工具的目的、理解这些目的所需的背景资料以及实现这些目的的策略。这些披露应当能够区别指定为现金流量套期、公允价值套期、国外营业净投资外币敞口套期的衍生工具和非衍生工具, 以及其他衍生工具。这些披露还应指出企业对每种套期活动的风险管理策略, 包括对其风险进行套期的项目或交易的描述。对于未指定为套期工具的衍生工具, 应指出该衍生交易活动的目的。如果企业的整体风险管理描述中包括了使用衍生工具的目标和策略, 则定性披露这些目标和策略可能更具有意义。此外, SFAS133 还对每种套期活动规定了相应的披露要求。

目前, 我国金融工具主要还只是应收应付款项、债券、股票等基本金融工具, 衍生金融工具方面只有小范围的可转换债券、中国银行进行的类似远期合同的 6 个月期远期结售汇、银行出于资产负债管理目的而在国际市场上从事的一些货币互换和利率互换、国内大企业为规避外汇等风险而委托银行在国际市场上从事一些套期保值目的的衍生交易。会计准则方面, 只有《投资》准则、期货准则的征求意见稿部分涉及金融工具的会计问题。从当前经济形势看, 我国改革开放正在进一步深入, 股票市场迅速发展, 全国银行间拆借市场利率(CHIBOR)顺利产生并趋于稳定, 中国人民银行正朝着利率市场化的方向努力, 人民币自由兑换进程加快, 中国已加入世界贸易组织等因素, 将使我国金融机构、企业面临价格变动风险, 迫切需要规避市场风险。监管机构也将放松对中资金融机构的衍生交易的监管, 给予它们与外资金融机构同等的待遇。2005 年 7 月, 上海证券交易所也发布

了《上海证券交易所权证管理暂行规定》,可以预见,我国的金融工具业务将会得到迅速发展,监管机构、金融机构和企业将需要一套完整、统一的金融工具会计准则来规范各种金融工具的业务。为此,我国应利用后发优势,加强国际交流和协调,充分借鉴世界各国制定金融工具会计准则的经验,制定出符合我国国情的金融工具会计准则。

在金融工具的列报方面,我们赞同 IASC 关于负债和权益的区分,有关利息、股利、损失和利得的报告,以及金融资产与金融负债抵销方面的规定。但对于既含负债又含权益成分的复合金融工具,我们赞同美国和英国的做法,即应区分负债和权益成分是否实物上可分离或是否可单独转让、注销或赎回。如果可以,则分开列报复合金融工具的组成部分,否则,全部作为负债处理。我国《企业会计制度》对可转换债券正是采用了这种做法。

在金融工具的披露方面,我们认为可充分借鉴 IAS32,披露企业风险管理政策、金融工具范围和性质的信息(包括合同条款和条件)、会计政策和会计方法、利率风险、信用风险、公允价值、套期保值、金融资产以超过其公允价值的金额计价时的原因等信息。

(邓川 撰稿)

主要参考文献

1. David Cairns. Brian Creighton. Anne Daniels, Applying International Accounting Standards, Tolley Lexis Nexis 2002.
2. Financial Reporting Group of Ernst & Young UK, IAS/UK GAAP Comparison 2001.
3. International Financial Reporting Group of Ernst & Young LLP UK, IAS/US GAAP Comparison 2002.
4. www.frc.org.uk.
5. www.iasplus.com.
6. 陈小悦等:《关于衍生金融工具的会计问题研究》,东北财经大学出版社 2002 年版。
7. 国际会计准则委员会制定、财政部会计准则委员会译:《国际会计准则 2002》,中国财政经济出版社 2003 年版。
8. 汪祥耀等著:《英国会计准则研究与比较》,立信会计出版社 2002 年版。
9. 周立:《金融衍生发展与监管工具》,中国发展出版社 1997 年版。
10. 汪祥耀、邓川等著:《澳大利亚会计准则及其国际趋同战略研究》,立信会计出版社 2005 年版。

IAS33 每股收益

一、准则概况

(一) 背景与历史

在 1990 年 3 月,原国际会计准则委员会(IASC)将每股收益项目列入其工作计划之中,其指导委员会包含了 4 名财务分析师。作为在该项目初始工作的一部分,全体人员比较了 30 多个国家的要求并且咨询了将每股收益纳入其数据库的一些统计组织。1990 年 11 月,IASB 批准了一个“要点概要”(Point Outline),后来由于要完成可比性和改进项目而拖延了此项目。1993 年,每股收益项目得以重新开始,IASB 在 1993 年 10 月发布了该项目的“原则公告草案”(DSOP)。

IASB 在 1991 年制定它的第一个国际计划时,美国财务会计准则委员会(FASB)认为每股收益计算中的分母是一个有希望在相对短时间内达成广泛国际一致的项目。因此,FASB 开始在每股收益项目上寻求与 IASC 协作,从而简化了美国公司计算每股收益的现有程序,并且使美国每股收益准则与国际准则趋于一致。

IASB 在 1994 年批准了 DSOP 的主要内容。IASB 的指导委员会与 FASB 在 1994 年 9 月召开了第一次联合会议,这些会议很可能是 IASC 第一次参加一个公开的国家准则制定会议。IASB 和 FASB 在每股收益指标分母的计算上意见基本一致,如 FASB 取消“主要每股收益”的概念转而接受国际上认可的“基本每股收益”。然而双方在细节方面仍存在分歧,尤其是最初在披露稀释后每股收益的目标问题上。IASB 强调稀释后每股收益的预测性质,而 FASB 认为稀释后每股收益提供了期间业绩方面的信息。这个分歧对于计算的某些方面会造成影响。后来,IASB 被说服业绩计算目标与提供有关基本每股收益的潜在变化的预警信号目标同样重要。

解决 IASC 与 FASB 之间这样那样的分歧需要不少时间。直到 1995 年 11 月,IASB 批准了第 52 号征求意见稿(E52),FASB 同时发布了自己的征求意见稿。反复研究和不断讨论的结果是,IASB 和 FASB 的征求意见稿总体上在相同问题上形成了相同的结论。在分析研究了对 E52 和 FASB 征求意见稿的反馈意见后,IASB 于 1997 年 1 月批准了国际会计准则第 33 号“每股收益”(IAS33),并运用到 1998 年 1 月 1 日开始及以后的会计期间。FASB 在 1997 年 1 月也批准了财务会计准则第 128 号“每股收益”(FAS128)。

2001 年,IASB 改组成立了国际会计准则理事会(IASB),并将 IAS33 作为其《改进国

际会计准则》项目的一部分。2003 年底,IASB 正式发布了修订后的 IAS33“每股收益”。

(二) 制定目的

IAS33 的目的是规范每股收益的确定和列报原则,这些原则将改进同一期间不同企业之间和同一企业不同会计期间的业绩比较。准则通过保持每股收益计算时分母确定的一致性,可以使财务报告得以改进。

(三) 规范内容和适用范围

准则主要规范基本每股收益和稀释后每股收益的计算、列报和披露原则,尤其是每股收益计算中分母——当期发行在外普通股的加权平均数的确定问题。

根据准则第 2~4 段,IAS33 适用于下列主体:其证券公开交易的主体;正在公开市场上发行证券的主体;以及选择在财务报表中列报每股收益信息的主体。此外,当在一个报告中同时列报母公司财务报表和合并财务报表时,准则只要求对合并报表提供每股收益信息。

(四) 其他国家相关准则的颁布

目前,美国、英国、澳大利亚、德国、法国、加拿大及日本均制定有每股收益准则。最早对每股收益作出规范的当数美国。早在 1958 年,美国会计程序委员会(CAP)就颁布了第 49 号会计研究公告,为每股收益的计算和披露提供了总的指导规则。此后,美国会计原则委员会(APB)发布了第 9 号 APB 意见书“报告经营成果”,提高了每股收益计算和列报的可比性。鉴于越来越多的决策者使用每股收益的概念,APB 又于 1961 年发布了第 15 号意见书“每股收益”,将第 9 号意见书中计算每股收益的建议变更为法定要求。后来,APB 第 15 号意见书又被其 102 解释以及 FASB 的第 85 号准则公告所修订。在 1997 年 1 月,FASB 批准了财务会计准则公告第 128 号(SFAS128)“每股收益”,自 1997 年 12 月 15 日之后结束的中期和年度财务报表生效。此外,美国针对每股收益的权威性公告还有经 FASB 认可、AICPA 制定的“立场公告”第 93-6 号(SOP93-6)。

英国原会计准则委员会(ASC)于 1972 年 2 月发布了标准会计实务公告第 3 号(SSAP3)“每股收益”。1974 年 8 月,为了适应英国税制改革的需要,ASC 对 SSAP3 作了一次修订。1990 年 8 月,英国新的会计准则委员会(ASB)成立,并取代了它的前身 ASC,但是 ASB 保留了 SSAP3。1992 年 10 月,ASB 发布了财务报告准则第 3 号(FRS3)“报告财务业绩”。FRS3 实际上取消了非常项目并因此修订了 SSAP3。IAS33 和 FAS128 发布后,英国决定以 IAS33 为基础,制定英国相关的财务报告准则,以取代 SSAP3。在 1998 年 10 月,ASB 正式发布了 FRS14“每股收益”,运用于 1998 年 12 月 23 日或以后的会计期间。2004 年 12 月,ASB 发布了 FRS22(IAS33)“每股收益”,自 2005 年 1 月 1 日起取代 FRS14“每股收益”。

我国尚无正式的每股收益会计准则,但中国证监会于 1998 年 12 月发布了每股收益计算的问题解答,2001 年 1 月发布了《公开发行证券公司信息披露编报规则第 9 号——

净资产收益率和每股收益的计算及披露》2003年1月发布的《公开发行证券的公司信息披露内容与格式准则第2号——年度报告的内容与格式》中也规定了每股收益的计算方法。我国财政部在参照了相关的国际做法并结合了我国的具体情况之后,已于2002年11月8日发布了《企业会计准则——每股收益》(征求意见稿)。

二、准则的基本内容

IAS33 由目的、应用、范围、定义、计量、追溯调整、列报、披露、附录组成。下面就其主要内容予以说明。

(一) 关键名词定义

(1) 反稀释(Antidilution) 因假设可转换工具被转换、期权或认股权证被行使、已满足设定条件而发行普通股,而增加每股收益或减少每股损失。

(2) 或可发行的普通股(Contingently Issuable Ordinary Shares) 指在满足或有股票协议中的设定条件并且在未收到或收到很少现金或其他对价时就可发行的普通股。

(3) 或有股票协议(Contingent Share Agreement) 指发行股票的协议,在该协议下是否发行股票取决于是否满足设定的条件。

(4) 稀释(Dilution) 因假设可转换工具被转换、期权或认股权证被行使、已满足设定条件而发行普通股,减少每股收益或增加每股损失。

(5) 普通股的看跌期权(Put Options on Ordinary Shares) 指赋予持有人在给定期间按设定价格卖出普通股的合同。

(6) 普通股(Ordinary Share) 指次于各种其他类别权益性工具的一种权益性工具。

(7) 潜在普通股(Potential Ordinary Share) 指可能赋予其持有者普通股权利的一种金融工具或其他合同。

(8) 期权、认股权证及其等价物(Options, Warrants and Their Equivalents) 指赋予持有者购买普通股的权利的金融工具。

(二) 基本每股收益(Basic Earnings per Share)

IAS33 第9、10段规定,主体应当对归属于母公司普通股股东的损益计算基本每股金额。如果需要列报归属于那些权益持有人的、来源于持续经营活动的损益,主体也应当计算其基本每股金额。基本每股收益应按可归属于母公司普通股股东的损益除以当期发行在外普通股的加权平均数加以计算。

1. 基本每股收益计算中分子的确定

根据IAS33 第12段,计算基本每股收益时,归属于母公司普通股股东的金额,应当是在对优先股股利、清偿优先股的差额、被划分为权益的优先股的其他类似影响等的税后金额加以调整后的母公司损益和持续经营损益。

为计算归属于母公司普通股股东的损益,主体应将优先股股利的税后金额从当期损

益中扣除。具体而言,应从当期损益中扣除的优先股股利金额为:①当期宣告的非累积优先股股利的税后金额;②当期累积优先股要求的优先股股利的全部税后金额,不论这些股利是否已宣告。当期优先股股利金额不包括在当期支付或宣告的但属于以前期间的累积优先股股利金额。

有些优先股为弥补折价出售优先股而支付较低的初始股利,或者因溢价出售优先股而在后期支付高于市场的股利以补偿投资者,有时称这种优先股为股利率递增的优先股。IAS33第15段规定,股利率递增的优先股的初始折价或溢价应使用实际利率法分摊到留存收益,并且在计算每股收益时作为优先股股利处理。

清偿优先股的差额可能产生于两个方面,回购优先股和提前转换可转换优先股。主体有时会向优先股持有人回购优先股。支付给优先股持有人的对价的公允价值超过优先股账面金额的部分,代表对优先股持有人的回报并应冲减留存收益。IAS33第16段规定,在计算归属于母公司普通股股东的损益时应扣除该金额。有时,主体可能通过对最初的转换条款作出有利的改变或支付额外的对价来诱导投资者提前转换可转换优先股。于是,所支付的普通股或其他对价的公允价值超过根据最初转换条款可发行普通股的公允价值的部分,就代表了对优先股持有人的回报。IAS33第17段规定,在计算归属于母公司普通股股东的损益时应予扣除。相反,在清偿优先股时,任何优先股账面金额超过支付给优先股持有人的对价的公允价值部分,应当在计算归属于母公司普通股股东的损益时加回。

2. 基本每股收益计算中分母的确定

(1) 确定当期发行在外普通股的加权平均数的一般原则

根据IAS33第19段,计算基本每股收益时,普通股的数量应为当期发行在外普通股的加权平均数。

【例1】股票的加权平均数

日 期	项 目	已发行的股票	收购自己的股票	发行在外的股票
20×1年1月1日	年初余额	2 000	300	1 700
20×1年5月31日	发行新股取得现金	800		2 500
20×1年12月1日	用现金购买股票		250	2 250
20×1年12月31日	年末余额	2 800	550	2 250

加权平均计算如下:

$$(1\,700 \times 5/12) + (2\,500 \times 6/12) + (2\,250 \times 1/12) = 2\,146(\text{股})$$

或者 $(1\,700 \times 12/12) + (800 \times 7/12) - (250 \times 1/12) = 2\,146(\text{股})$

为正确计算特定股份发行在外的天数,IAS33第21段规定:在大多数情况下,普通股原则上应从可收到对价(Consideration)时开始将其纳入加权平均数的计算中(通常指股

份发行之日)。同时,还应根据发行所附的具体条款和条件确定,对与发行有关的合同的实质应给予充分考虑。例如:①以收现方式发行的普通股在应收现金之日包括进去;②将普通股或优先股股利自愿再投资而发行的普通股在股利支付日包括进去;③由于债务性工具转换成普通股而发行的普通股在停计利息之日包括进去;④为替代其他金融工具的利息或本金而发行的普通股在停计利息之日包括进去;⑤为结算主体的债务而发行的普通股在结算日包括进去;⑥作为购买一项非现金资产的对价而发行的普通股在确认购买之日包括进去;⑦为给主体提供的劳务而发行的普通股在劳务提供之时包括进去。

(2) 确定当期发行在外普通股的加权平均数时的几个特殊考虑

① 企业合并中发行的普通股

根据 IAS33 第 22 段,在企业合并中发行的普通股应从购买日起纳入股份加权平均数中,因为购买方自购买日起将把被购买方的经营成果并入其收益表。

② 在转换了强制性转换工具后发行的普通股

对于在转换了强制性转换工具(Mandatorily Convertible Instrument)后发行的普通股,IAS33 第 23 段规定应在签订合同之日起纳入基本每股收益的计算中。

③ 或可发行的股票(Contingently Issuable Shares)

根据 IAS33 第 24 段,或可发行的股票应自各项必要条件满足之日起,视作发行在外的股份,纳入基本每股收益的计算中。只是在一段时间过去后就可发行的股票不是或可发行的股票,因为时间流逝是确定性事件。

④ 或可赎回的发行在外的普通股

根据 IAS33 第 25 段,或可赎回的发行在外普通股不应作为发行在外处理。在该股票不再可以赎回之日起才应纳入基本每股收益的计算中。

⑤ 改变了发行在外的普通股股数但资源未发生相应变化的事项

对改变了发行在外的普通股股数但资源不发生相应变化的事项,IAS33 第 26 段规定应调整当期和所有列报期间发行在外普通股的加权平均数。这些事项中不包括潜在普通股的转换。

这些事项的例子包括:A. 资本化发行或红股发行(有时称作股票股利);B. 任何其他发行中的红股因素,例如,包含在给现有股东配股权中的红股因素;C. 股票分割;D. 反向股票分割(并股)。

在资本化发行或红股发行和股票分割中,向现有股东发行普通股而不另收价款。因此,发行在外的普通股数量增加,但资源却不增加。该事项发生前已发行在外的普通股数量,应当按照发行在外普通股数量成比例的变化进行调整,好像该事项在最早列报期间的期初就已经发生那样。

并股通常减少了发行在外的普通股,但资源没有发生减少。因此,在该事项之前的发

行在外的普通股数应按似乎该事项已经在最早的报告期的期初发生一样进行调整。但当并股的总体效果是一项按公允价值的回购时,发行在外普通股的减少就是一个资源相应减少的结果。并股与特殊股利的组合可能会产生这种效果。对此,IAS33 第 29 段规定,在组合交易发生当期的发行在外普通股的加权平均数,应从确认特殊股利日起对普通股数的减少加以调整。

【例 2】 红股发行

20 × 0 年净利润	180
20 × 1 年净利润	225
到 20 × 1 年 9 月 30 日为止已发行的普通股	600
20 × 1 年 10 月 1 日红股发行	在 20 × 1 年 9 月 30 日已发行在外的每一普通股送两股
发行的红股数	$600 \times 2 = 1\,200$
20 × 1 年每股收益	$225 \div (600 + 1\,200) = 0.125$
追溯调整后 20 × 0 年每股利益	$180 \div (600 + 1\,200) = 0.10$

在行使或转换潜在普通股时,按全值发行普通股通常不会产生红股因素,因为企业可获得资源也成比例变化。但在配股中,配股价格通常低于该股份的公允价值,因此,这种配股权包含红股因素。此时,用于计算配股前各期基本每股收益的普通股数量,是配股前发行在外的普通股数量乘以下列系数(调整因子)的结果:

$$\frac{\text{最接近行使配股权时的每股公允价值}}{\text{理论上每股除权(Ex-rights)后的公允价值}}$$

推定的含行使配股权的每股公允价值,可以通过最接近行使配股权时股份的公允价值总额与行使配股权所得款额之和,再除以行使配股权后发行在外的普通股股数来计算。如果在行使日前,配股权本身就与股份分别公开交易,则这种计算中所用的公允价值,应是股份和配股权一起交易时的最后一天的收盘价。

【例 3】 配股发行

某公司在 2000 年、2001 年、2002 年 12 月 31 日的净利润分别是 30 000 元、38 000 元、45 000 元。在认股权发行前发行在外的普通股股票为 500 000 股,所发行认股权的基本情况是:每 5 股可认购 1 新股,行使价是 5 元,行使权力的最后日期是 2001 年 3 月 1 日。每 1 普通股在 2001 年 3 月 1 日之前的公允价值 11 元。

有关计算如下:

$$\text{理论上的每股除权后公允价值} = \frac{(11.00 \times 500\,000 \text{ 股}) + (5.00 \times 100\,000 \text{ 股})}{(500\,000 \text{ 股} + 100\,000 \text{ 股})} = 10.00(\text{元})$$

$$\text{调整因子} = \frac{\text{行使认股权之前的每股公允价值}}{\text{理论上的每股除权后公允价值}} = 11.00 \div 10.00 = 1.10(\text{元})$$

因此 2000 年因发行认股权而重新表述的每股收益为 0.054 元,即 30 000 元 ÷ (500 000 股 × 1.1) 2001 年包含了认股权发行影响的每股收益为 0.064 元,即 38 000 元 ÷ (500 000 股 × 1.11 × 2 ÷ 12) + (600 000 股 × 10 ÷ 12) 2002 年每股收益为 0.075 元 (45 000 元 ÷ 600 000 股)。

(三) 稀释后每股收益(Diluted Earnings per Share)

稀释后每股收益是在考虑了报告期内所有稀释性的潜在普通股后,对主体在报告期间业绩的计量。IAS33 第 30 段规定,主体应当对归属于母公司普通股股东的损益计算稀释后每股金额。如果需要列报归属于那些权益持有人的、来源于持续经营活动的损益,主体也应当计算其稀释后每股金额。IAS33 第 31 段要求归属于母公司普通股股东的损益和发行在外的普通股股数,应根据所有具有稀释性的潜在普通股的影响予以调整。

1. 稀释后每股收益计算中分子的确定

根据 IAS33 第 33 段,在计算稀释后每股收益时,其分子应在按第 12 段计算归属于母公司普通股股东的损益的基础上,对下列各项的税后影响进行调整:

(1) 在按第 12 段的要求计算可归属于母公司普通股股东的净利润时已扣除的具稀释性潜在普通股的股利;

(2) 对当期稀释性潜在普通股确认的利息;

(3) 在稀释性潜在普通股转换时将形成的收益或费用的任何其他变化。

之所以要调整上述项目的税后影响,是因为潜在普通股转换成普通股后,与这些潜在普通股有关的上述股利、利息和其他收益或费用将不再发生。取而代之的是,新的普通股将有权参与可归属于母公司普通股股东的净利润的分配。因此,按第 12 段的要求计算的、归属于母公司普通股股东的损益,会由于转换后节省的股利、利息和其他收益或费用而增加。与潜在普通股有关的费用包括交易费用和根据实际利率法处理的折价。

此外,有些潜在普通股的转换可能导致其他收益或费用的相应变化。例如,与潜在普通股有关的利息费用的减少,会使损益增加,进而可能导致与非自主决定的雇员利润分享计划相关的费用增加,当期损益也应对这种收益或费用的相应变化作出调整。

【例 4】可转换债券

某公司当年净利润为 1 000 元,发行在外的普通股 10 000 股,基本的每股收益 0.1 元,公司有 10% 的可转换债券 1 000 元,每 10 元债券可转换成 15 股普通股,当年与可转换债券的负债要素有关的利息费用 100 元,利息费用包括了由于最初确认负债要素而产生的折价的摊销。与利息费用有关的当期及递延税款为 40 元。

调整后的净利润	$1\,000 + (100 - 40) = 1\,060$ (元)
转换债券发行的普通股	1 500(元)
用于计算稀释后每股收益的普通股数	$10\,000 + 1\,500 = 11\,500$ (元)
稀释后每股收益	$1\,060 / 11\,500 = 0.092$ (元)

2. 稀释后每股收益计算中分母确定

在计算稀释后每股收益时,IAS33第36段规定,普通股股数应在按第19段和第26段计算的加权平均股数的基础上,加上所有具有稀释性的潜在普通股转换成普通股时将发行的普通股的加权平均数。具有稀释性的潜在普通股应视为已在当期期初或比期初更晚的潜在普通股的发行日就转换成了普通股。

潜在普通股也要根据其发行在外的期间加权计算。IAS33第38段规定,对于当期已被注销或允许终止的潜在普通股,应仅将其在本期发行在外的部分纳入稀释后每股收益的计算中。对于在当期被转换成普通股的潜在普通股,应将期初到转换日这段期间纳入稀释后每股收益计算中。转换日之后的普通股应同时纳入基本的和稀释后每股收益的计算中。

根据IAS33第39段,稀释性潜在普通股转换时将发行的普通股股数,可根据潜在普通股的条款确定。但存在多种转换依据时,计算过程应从潜在普通股持有者的角度,假定按最有利的转换率或行使价格转换。

主体的子公司、合营企业或联营企业可能发行了可转换成该子公司、合营企业或联营企业的普通股、或是可转换成报告主体普通股的潜在普通股。根据IAS33第40段,如果子公司、合营企业或联营企业的这些潜在普通股对报告主体的基本每股合并收益有稀释影响,它们应包括在稀释后每股收益计算中。

3. 潜在普通股是否具有稀释性的判断

IAS33第41~43段规定,只有当潜在普通股转换成普通股会减少每股持续正常经营收益时,潜在普通股才能视为具有稀释性,否则具有反稀释性。具有反稀释性的潜在普通股的影响在计算稀释后每股收益时不予考虑。也就是说,归属于母公司的持续经营损益是判定潜在普通股具稀释性还是具反稀释性的控制数。归属于母公司的持续经营损益是根据IAS33第12段进行调整并扣除了与终止经营有关的项目后的金额。

当存在多种潜在普通股时,考虑某种潜在普通股的不同先后顺序可能会影响其是否具有稀释性的判断。因此,为使基本每股收益稀释最大化,潜在普通股的每次发行或每一系列发行应按从最具稀释性到最少具稀释性的顺序考虑。也就是说,对每增量股票而言,最具有降低收益效果的潜在普通股将比不太具有降低收益效果的潜在普通股优先纳入稀释后每股收益的计算中。

【例5】确定在计算股票的加权平均数时包括稀释性证券的顺序

某公司归属于普通股股东的净利润为12 000 000元,归属于非持续经营的净利润为2 000 000元。发行在外的普通股为20 000 000股,年度内每股普通股的平均公允价值7.50元。该公司发行潜在普通股的情况如下:

期权:发行5 000 000股,行使价格为6元;

可转换优先股:发行800 000股,享有可累积股利,每股8元,每股可转换成两股普

通股；

2%的可转换债券 发行面值为 100 000 000 元的可转换债券。每 1 000 元债券可转换成 40 股普通股。没有影响利息费用的确定的溢价或折价的摊销。

税率 40%。

首先,可以确定在转换潜在普通股时归属于普通股股东的收益的增加。

项 目	收益的增加	普通股数的增加	每增量股票的收益
期权			
收益的增加	0		
无对价发行的增量股票 $5\,000\,000 \times (7.50 - 6) \div 7.50$		1 000 000	0
可转换优先股			
净利润的增加 $8 \times 800\,000$	6 400 000		
增量股票 $2 \times 800\,000$		1 600 000	4.00
2%的可转换债券			
净利润的增加 $100\,000\,000 \times 0.02 \times (1 - 0.4)$	1 200 000		
增量股票 $100\,000 \times 40$		4 000 000	0.30

可见,按最具稀释性到最少具稀释性排列的顺序依次为:期权,可转换债券,可转换优先股。

然后,可以确定哪些潜在普通股包括在稀释后每股收益的计算中。

项 目	归属持续经营的净利润	普通股数量	每股收益
已报告的收益	10 000 000	20 000 000	0.50
期权	<u>0</u>	1 000 000	
	10 000 000	21 000 000	0.48(具稀释性)
2%的可转换债券	<u>1 200 000</u>	<u>4 000 000</u>	
	11 200 000	25 000 000	0.45(具稀释性)
可转换优先股	<u>6 400 000</u>	<u>1 600 000</u>	
	17 600 000	26 600 000	0.66(具反稀释性)

由于考虑到在行使可转换优先股后,稀释后的每股收益会发生增加(从 0.45 ~ 0.66),因此,可转换优先股是反稀释性的,在计算稀释后每股收益时可以忽略。

最后,可以将稀释后每股收益计算如下:

净利润(12 000 000 加上 1200 000 的可转换债券的利息)	13 200 000
发行在外的加权平均股数	25 000 000
稀释后每股收益	0.528

4. 几种潜在普通股的稀释后每股收益的计算

(1) 期权、认股权证及其等价物。

根据 IAS33 第 45 段,为计算稀释后每股收益,主体应假定已行使了该主体的稀释性期权和认股权证。这些假定发行收入应被认为是按当期普通股的市场平均价格发行普通股所取得的。实际将发行的普通股股数与假定按当期普通股的市场平均价格应发行的普通股股数之间的差额,作为发行无对价的普通股处理。

如果股票期权和认股权证将导致普通股以低于当期普通股的市场平均价格发行,则它们就具有稀释性,稀释金额为当期普通股的市场平均价格减发行价格。因此,在计算稀释后每股收益时,此类潜在普通股应假定分成两部分处理:①按当期普通股的市场平均价格发行一定数量普通股的一项合约。这样发行的股份应当是公允定价的,并假定为既不具稀释性也不具反稀释性。在计算稀释后每股收益时不考虑它们。②无对价发行剩余普通股的一项合同。这些普通股不产生发行收入,对归属于发行在外的普通股的损益没有影响。因此,这些股份是具有稀释性的,在计算稀释后每股收益时,它们应加到发行在外的普通股股数中。

【例 6】股票期权对稀释后的每股收益的影响:

某公司 20×1 净利润为 1 200 000 元,在 20×1 年已发行在外的普通股票的加权平均数为 5 000 000,在 20×1 每股普通股票的平均公允价值 4 000 元,20×1 年期权中股票的加权平均数 1 000 000,在 20×1 年在期权下股票的行使价格为 3.00 元。

每股收益计算如下:

项 目	每 股 收 益	收 益	股 票
20×1 净利润		1 200 000	
在 20×1 年已发行在外的加权平均股数			5 000 000
基本的每股收益	0.24		
在股票期权中的股数			1 000 000
按公允价值应当已被发行的股数: (1 000 000 × 3.00) ÷ 4.00			(750 000)
稀释后的每股收益	0.229	1 200 000	5 250 000

对于适用于 IFRS2“以股份为基础支付”的期权和认股权证,IAS33 第 47A 段规定,上述实际发行价格或行使价格应当包含根据股票期权或其他基于股票的支付安排向主体提供的任何商品或服务的公允价值。对于非既得(Non-vesting)普通股以及有固定或可确定条款的员工股票期权,即使它们视既得情况而定,IAS33 第 48 段规定在计算稀释后每股收益时应作为期权处理。从授予日(Grant Day)开始,它们应视为发行在外。然而,基于业绩的员工股票期权应作为或可发行的股票处理,因为它们是否发行除取决于时间的推移外,还取决于是否满足设定的条件。

【例 7】 员工股票期权行使价格的决定:

假设每位员工未既得的股票期权的加权平均数为 1000。在待既得期间的剩余期内,根据 IFRS2“以股份为基础支付”,主体对每位员工为取得股票期权而提供的服务确认的加权平均金额为 1200 元,未既得股票期权的行权价格为 15 元。

计算调整后的行使价格:

每位员工将要提供的服务的公允价值	1 200(元)
每份期权将要提供服务的公允价值	$1\,200 \div 1\,000 = 1.2(\text{元})$
股票期权的行权价格总额	$15 + 1.2 = 16.2(\text{元})$

(2) 可转换工具。

在判断可转换工具是否具有稀释性和反稀释性时,IAS33 第 50 段指出,只要可转换优先股转换后的每普通股当期可获得的被宣告或累积股利额超过基本每股收益,它就具有反稀释性。同样,只要可转换债务转换后的每普通股可获得转换前的税后利息或其他收益或费用的变动超过基本每股收益,它也具有反稀释性。

有时,可转换优先股的赎回或转换可能只影响以前发行在外的可转换优先股的一部分。在这种情况下,为了决定剩下的发行在外的优先股是否具有稀释性,任何在 IAS33 第 17 段提到的额外对价应归属于那些被赎回或被转换的股票。被赎回或被转换的股票应当与那些未被赎回或未被转换的股票分开考虑。

(3) 或可发行的股票。

或可发行的股票是指符合某些条件时即可发行的普通股。根据准则第 52 段,或可发行的股票应在满足条件时(即事件发生时)视为发行在外,并自当期期初起或比期初更晚的或有股票协议日起纳入稀释后每股收益的计算中。如果不符合条件,则包括在稀释后每股收益计算中的或可发行的股数,应以假设报告期末已是或有期末时可发行的股数为基础。如果或有期结束时实际情况与上述假设不符,不允许重述前期每股收益。

或可发行股票的条件可能是在某期间达到或保持设定的利润、普通股在未来的市场价格、利润和市场价格兼而有之或其他条件。对于在某期间达到或保持设定利润的条件,当在报告期末达到设定的利润目标但要求在未来某几个期间保持时,根据上段原则,只要

具有稀释性,那么应将假设报告期末已是或有期末时可发行的股数纳入稀释后每股收益的计算中。然而,在计算基本每股收益时,由于利润有可能在未来发生改变,因此,只能在或有期末时如果条件仍满足时才能计入基本每股收益;对于以普通股在未来的市场价格表现为条件的或可发行股票,只要具有稀释性,也同样将假设报告期末已是或有期末时根据该条件可发行的股数纳入稀释后每股收益的计算中,同时也只能在或有期末时如果条件仍满足时才能计入基本每股收益;对利润和市场价格兼而有之的情况也基于同样的原则,只不过要同时满足两类条件;对于利润和市场价格之外的其他情况,如以新开一定数量的零售店为条件发行股票,此时应假设当前情况直到或有期末不会改变,根据报告期末的情况和或有条件来确定应纳入稀释后每股收益计算中的股数。

除或可发行股票外,有时主体会发行或可发行的潜在普通股,如或可发行的可转换工具。IAS33 第 57 段对此规定,或可发行的潜在普通股是否纳入稀释后每股收益计算中,主体应首先根据第 52 ~ 56 段(即前两段)和设定条件判断是否可发行潜在普通股。然后,如果应当将潜在普通股反映到稀释后每股收益中,则其具体影响可根据前述的期权和认股权证、可转换工具、下文的以普通股或现金结算的合同的相应条款确定。然而,除非已经假设了类似发行在外的潜在普通股的行使或转换,否则不应假设或可发行的潜在普通股在发行后的行使或转换。

【例 8】 或可发行的股票：

A 公司在 2000 年 1 月 1 日有 1 000 000 股发行在外的普通股。与最近的企业收购有关的递延对价协议的条件提供了以下或可发行的股票：

- 在 2000 ~ 2002 年三年中每新开一家零售网点将发行额外的 20 000 股普通股。
- 在 2002 年结束的三年内净收益总额超过 700 000 元后的每 1 000 元将发行额外的 2 000 股普通股(假定额外的股票在满足条件后的下一会计期间的 1 月 1 日发行)。

假定 A 公司在 2000 年 4 月 1 日和 2002 年 2 月 1 日各开张一家新零售店,在三年的报告净收益分别是 300 000 元、475 000 元和 350 000 元。

于是,基本每股收益的计算如下：

项 目	2000 年	2001 年	2002 年
分子	<u>300 000</u>	<u>475 000</u>	<u>350 000</u>
分母			
普通股	1 000 000	1 020 000 ^c	1 020 000
有关零售店的或可发行事项	15 000 ^a	—	18 333 ^e
有关收益的或可发行事项	b	d	d
股票总数	<u>1 015 000</u>	<u>1 020 000</u>	<u>1 038 333</u>
基本每股收益	0.296	0.466	0.337

稀释后每股收益的计算如下：

项 目	2000 年	2001 年	2002 年
分子	<u>300 000</u>	<u>475 000</u>	<u>350 000</u>
分母			
计算基本每股收益的普通股	1 015 000	1 020 000	1 039 333
为新开零售店额外发行的股票	5 000 ^f	—	1 667 ^f
为超额收益额外发行的股票	— ^g	<u>150 000^h</u>	<u>850 000ⁱ</u>
股票总数	<u>1 020 000</u>	<u>1 170 000</u>	<u>1 891 000</u>
稀释后的每股收益	0.294	0.406	0.185

注释：

a. $20\,000 \times 9/12$ 。

b. 在 2000 年,由于未满足条件,有关收益的或可发行事项对基本每股收益没有影响(也见下面 d)。

c. 在 2000 年,与在 2000 年 4 月 1 日开张的零售店有关的股票从发行日起包括到基本每股收益中。

d. 在 2001 年和 2002 年,由于在三年期的最后一天之前不能确定是否满足条件,有关收益的或有发行事项对基本每股收益没有影响(也见下面 i)。

e. $11/12 \times 20\,000$ 。

f. 额外的股票被纳入稀释后的每股收益中,包括从期初开始的或可发行的股票。

g. A 公司在 2000 年 12 月 31 日还没有 700 000 元的净收益。

h. $(775\,000 - 700\,000) \div 1\,000 \times 2\,000$ 。

i. $(1\,125\,000 - 700\,000) \div 1\,000 \times 2\,000$ 。该股票将在其发行日 2003 年 1 月 1 日起包含到基本的每股收益中。

(4) 以普通股或现金结算的合同。

有些工具可由发行人或持有人选择用普通股或现金结算。一个例子是债务工具,主体在该债务工具到期时有无限制权力用现金或股票清偿本金。另一个例子是签出的看跌期权(Written Put Options),该期权赋予持有人用现金或普通股结算的选择权。

对于由发行人选择用现金或普通股结算的金融工具,IAS33 第 58 段规定应假定这种工具将用普通股结算。如果具有稀释性,相应的潜在普通股也应纳入稀释后每股收益的计算中。相应引起的损益改变也应按第 33 段的要求调整每股收益计算的分子。对于由持有人选择用现金或普通股结算的金融工具,IAS33 第 60 段规定在计算稀释后每股收益时应采用现金结算和股票结算中最具稀释性的结算方式。

【例 9】由发行人选择用现金或普通股结算的可转换债券：

主体在 2002 年年初发行了 2 000 份可转换债券。该债券期限为三年,每份债券按面值 1 000 元发行,发行总收入为 2 000 000 元,每年年末按 6% 的名义利率支付利息。在到期时每份债券可以转换成 250 份普通股。发行主体有用现金或普通股结算可转换债券本

金的选择权。在发行可转换债券时,没有可转换权的类似债券的市场利率为 9%。在发行日,每一普通股的市场价格是 3 元。不考虑所得税。

2002 年归属于主体普通股持有人的利润	1 000 000 元
发行在外的普通股	1 200 000
发行在外的可转换债券	2 000
对债券发行收入的分配:	
负债成分	1 848 122 ^①
权益成分	151 878
	<u>2 000 000</u>

2002 年的基本每股收益:

$$11\,000\,000 \div 1\,200\,000 = 0.83 (\text{元})$$

2002 年的稀释后每股收益:

假设发行人将通过发行股票结算该合同。因此,其稀释效果应根据本准则第 59 段计算。

$$(1\,000\,000 + 166\,331^{②}) \div (1\,200\,000 + 500\,000^{③}) = 0.69 (\text{元})$$

(5) 签入期权(Purchased Options)。

由于签入的看涨期权只有在行使价格低于市场价格时才会行使,签入的看跌期权只有在行使价格高于市场价格时才会行使。因此 IAS33 第 61 段规定,签入期权因具有反稀释性而不应纳入稀释后每股收益中。

(6) 签出的看跌期权。

在签出的看跌期权和远期购买合同中,主体被要求购回自己的股票。IAS33 第 63 段规定,只要具有稀释性,这种合同应当反映在稀释后每股收益中。如果这些合同处于盈利状态(即行权价或结算价高于当期市场平均价格),对每股收益的潜在稀释性效果应按如下方法计算:首先,假定在期初按当期市场平均价格发行足够的普通股来筹集收入以履行该合同;其次,假定该发行收入被用来履行合同(即买回普通股);最后,假定在期初按当期市场平均价格发行的股数与后来履行合同而买回的股数的差额(增量普通股),应纳入稀释后每股收益的计算中。

(四) 追溯调整

为提高业绩的可比性,IAS33 第 64 段规定,如果发行在外的普通股或潜在普通股的

① 该金额是债券本金和每年的利息按 9% 的利率贴现后的结果。

② 由于时间的推移,利润应就负债的应计利息 166 331 (1 848 122 × 9%) 作出调整。

③ 500 000 普通股 = 20 000 可转化债券 × 250 普通股。

数量由于资本化股份或红股的发行或股票分割而增加,或者由于反向股票分割而减少,主体应追溯调整各列报期间基本的和稀释后每股收益。如果这些变化发生在资产负债表日后但在财务报表授权报出日前,则这些财务报表以及以前各期列报的财务报表的每股收益计算,应以新的股数为基础。当每股收益计算反映股数的这些变化时,这一事实应予披露。此外,各列报期间的基本的和稀释后每股收益应对由差错的影响、会计政策变更引起并被追溯处理的调整额进行调整。

如果仅仅是所使用的假设(如可发行股票中所使用的假设)改变,或者是潜在普通股转换成发行在外的普通股时,IAS33第65段规定主体无需对以前列报期间的稀释后每股收益重新表述。

(五) 列报和披露

根据IAS33第66、69段,主体应在收益表内按照各类具有分享当期利润的不同权利的普通股,对归属于母公司普通股股东的损益和归属于母公司普通股股东的持续经营活动损益,列报基本的和稀释后的每股收益,即使所披露的金额是负值。主体应以同等显著的方式列示各列报期间的基本和稀释后每股收益。如果主体报告终止经营,IAS33第68段要求在收益表内或在报表附注中对终止经营披露基本的和稀释后的每股收益。

根据IAS33第70段,主体应披露下列内容:

(1) 在计算基本的和稀释后每股收益时作为分子的金额,以及将这些金额调节为归属于母公司普通股股东的损益的过程。调节表应当包括影响每股收益的每类金融工具的单个影响;

(2) 在计算基本的和稀释后每股收益时作为分母的普通股的加权平均数量,以及在分母之间进行的调节。调节表应当包括影响每股收益的每类金融工具的单个影响;

(3) 可能潜在地稀释基本每股收益,但由于具有反稀释性而不包含在当期稀释后每股收益计算中的工具;

(4) 对在报告日之后、除已按第64段处理的普通股交易或潜在普通股交易的描述。该普通股交易或潜在普通股交易如果在报告期末之前发生将显著改变期末发行在外的普通股或潜在普通股。

如果除披露基本的和稀释后每股收益之外,主体还按除本准则要求的收益表组成项目披露每股金额,准则第73段规定,这些金额应采用按本准则确定的普通股的加权平均数计算。基本的和稀释的每股金额应以同等显著的方式披露并应在附注中列报。主体应当披露决定分子的依据,包括每股金额是税前还是税后金额。如果采用的净利润的组成项目在收益表内不是以单列的项目报告,则应在该组成项目和收益表内报告的单列项目之间做出调节。

三、比较与借鉴

(一) 英国 FRS22 与 IAS33 的比较

总体而言,FRS22 是与 IAS33 趋同的产物,两者要求基本相同。差异主要有三方面:

1. 为与 FRS25“金融工具:披露与列报”一致,FRS22 不允许提前采用。而 IAS33 鼓励提前采用。

2. 在 FRS22 的附录 3 中,仍然保留了根据 FRS6“收购与兼并”按兼并处理的企业合并的每股收益计算指南。由于 IFRS3“企业合并”已经取消了权益联合法,因此 IAS33 中只涉及到购买法企业合并的每股收益计算问题。

3. IAS33 中提到其他 IAS 和 IFRS。而 FRS22 中在必要时修订了这些部分(有些被删除,有些将准则名称换成英国相对应的准则名称,如将 IAS39“金融工具:确认和计量”修改为 FRS26“金融工具:计量”),以使该准则能在英国的环境中运用。

(二) 美国 SFAS128 与 IAS33 的比较

1. 基本每股收益方面

(1) 持有自己的股份。

IAS33 只规定库藏股列为权益的减少,在计算发行在外的加权平均股数时不予考虑。

美国对此规定得更全面,SOP93-6 规定由被合并企业持有的股票应视为已被注销,因此不纳入发行在外加权平均股数的计算。被员工持股计划(Employee Share Option Plan, ESOP)持有的股票直到承诺将被解除(Released)或分配前,应视为已被注销。

(2) 不止一种普通股。

IAS33 未具体规定在此情况下如何计算 EPS。SFAS128 第 60、61 段则要求使用两类法(Two-class Method),即根据已宣告或已累计的股利和享有未分配利润的权力来分配收益,从而计算每股收益。

(3) 股票合并与特殊股利的组合。

IAS33 规定,一般的股票合并减少了发行在外的普通股,但资源没有发生减少,因此,在该事项之前的发行在外的普通股数应按似乎该事项已经在最早的报告期的期初发生一样进行调整。但当股票合并与特殊的股利组合,并且其总体商业效果根据净资产收益及股数而言是按公允价值回购时,可不必对该事项之前发行在外的普通股数做出调整。在组合交易发生期间的加权平均股数,只需从支付特殊股利之日起,对已发行股数的减少进行调整。SFAS128 未涉及这个问题。

2. 在计算稀释后每股收益时主体可用股票或现金结算的合约

美国 SFAS128 第 29 段假定该合约将用普通股结算,如果潜在普通股具有稀释性,则应纳入稀释后每股收益的计算中。然而,如果过去的经验或既定政策为该合约将用现金结算提供了合理的依据,则可推翻该假定。如果该合约在会计期间内已被报告为权益性

工具,那么每股收益的分子有必要对由此产生的对损益的任何影响进行调节。同样,基于股票的职工奖励既可用普通股又可用现金结算时也按此原则处理。

IASB 在其改进项目中建议采用美国的做法,但考虑了各方的反馈意见后 IAS33 规定,对于由发行人选择用现金或普通股结算的金融工具,应假定这种工具将用普通股结算。如果具有稀释性,相应的潜在普通股也应纳入稀释后每股收益的计算中。相应引起的损益改变也应调整每股收益计算的分子。

3. 披露方面

IAS33 要求披露来自净损益、来源于持续经营活动的损益以及终止经营(Discontinued Operations)的基本和稀释后每股收益。相比之下,SFAS128 不仅要求披露基于净收益的基本和稀释后每股收益,而且还要求披露持续经营、已终止经营、非常项目和会计变更的累计影响等单列项目的基本和稀释后每股收益。

(三) 我国《企业会计准则——每股收益》(征求意见稿)与 IAS33 的比较

中国证监会的有关规定要求企业提供的只是基本每股收益的信息,而未考虑某些潜在普通股可能产生的稀释效应。财政部在 2002 年月 11 月发布的《企业会计准则——每股收益》(征求意见稿)将过去要求披露的加权平均每股收益更名为基本每股收益,同时要求公司新增加披露稀释后的每股收益。以下将就征求意见稿和 IAS33 进行比较。

总体而言,征求意见稿总共 17 条,非常原则性,没有提供具体的指南和例子,并且征求意见稿的每一条几乎都可在 IAS33 中找到出处。而 IAS33 则有 53 段,给出了更多的指南和示例。在计算基本每股收益时,具体如何扣除优先股股利、在各种情况下普通股从何时开始纳入加权平均数的计算中、企业合并中发行的普通股、以部分付款的方式发行的普通股、或可发行的股票、对于改变了发行在外的普通股股数但资源未发生相应变化的具体事项等问题,征求意见稿都未涉及。在计算稀释后每股收益方面,征求意见稿对潜在普通股只是一带而过,或可发行的股票则是只字不提。在列报方面,征求意见稿与 IAS33 基本是一致的,但在披露方面,我国还要求披露在本期计算稀释后每股收益时由于具反稀释性而未包括在加权平均股数中的潜在普通股,以及在资产负债表日至财务报告批准报出日之间可能发生的除股票股利、股票分割及反向股票分割以外的其他普通股或潜在普通股交易。

对于不同方式的企业合并,准则在计算每股收益时未予提及,这是由于我国目前还没有出台正式的企业合并准则,对于企业合并可否采用权益结合法还有待研究。对于只在征求意见稿中作出原则性规定的原因:一是我国的准则都有相应的指南附在其后,把具体计算放在指南部分也可以接受;二是因为我国实务中金融工具品种少、相关法规制度不明朗的国情所致。我国目前还不存在优先股、可转换债券、期权等金融工具品种相对较少,并且对部分企业实施的对高层管理人员或职工的股份期权计划,其合法性也没有明确规

定。财政部这种做法可避免与现行相关法规制度相抵触,同时又可保持一定的灵活性。笔者赞成现阶段的这种做法。

(邓川 撰稿)

主要参考文献

1. David Cairns. Brian Creighton. Anne Daniels ,Applying International Accounting Standards ,Tolley Lexis Nexis ,2002.
2. Financial Reporting Group of Ernst&Young UK ,IAS/UK GAAP Comparison ,2001.
3. International Financial Reporting Group of Ernst&Young LLP UK ,IAS/US GAAP Comparison ,2002.
4. www. iasplus. com.
5. 财政部 :《企业会计准则——每股收益》(征求意见稿) 2002 年。
6. 国际会计准则委员会制定、财政部会计准则委员会译 :《国际会计准则 2002》,中国财政经济出版社 2003 年版。
7. 汪祥耀等著 :《英国会计准则研究与比较》,立信会计出版社 2002 年版。
8. 汪祥耀、邓川等著 :《澳大利亚会计准则及其国际趋同战略研究》,立信会计出版社 2005 年版。

IAS34 中期财务报告

一、准则概况

(一) 背景与历史

随着社会、经济环境的急剧变迁和科学技术的突飞猛进,企业之间的竞争态势发生了变化,经营的风险和不确定性达到了有史以来的最高水平。技术进步使产品和生产设备的有效使用周期缩短,原有市场份额或竞争优势可能在较短的时间内消失殆尽。由于所处经营环境的高度不确定性,为了更好地满足信息使用者的需要,信息披露的频率和时效就显得极其重要。反映较短期间经营业绩的中期财务报告引起了广泛的关注。

国际会计准则委员会(IASC)于1995年7月与证券委员会国际组织(IOSCO)开始有关中期财务报告项目的合作。“中期财务报告”准则也是IASC为IOSCO制定的核心会计准则之一。1996年4月,IASC发布关于“中期财务报告”的问题文件(Issues Paper),确定了27个基本问题以及28个子问题。接着,IASC分别于1996年9月和1997年7月发布关于“中期财务报告”的立场公告草案(DSOP)和第57号征求意见稿(E57)。在1998年1月伦敦召开的IASC理事会上,对E57进行了讨论,最后理事会以13票赞成、3票反对的结果批准通过国际会计准则第34号(IAS34)“中期财务报告”,该准则对自1999年1月1日或以后日期开始的报告期的财务报表有效。

(二) 制定目的

本准则的目的是规范中期财务报告的最基本内容,并规范完整或简明的中期财务报表中应采用的确认和计量原则。及时和可靠的中期财务报告可以帮助投资者、债权人和其他人士了解企业的获利能力和产生现金流量的能力以及其财务状况和流动性。

(三) 规范内容和适用范围

本准则不强制规定哪些企业应公布中期财务报告,间隔多久,或在中期期末后多久公布。但是,政府、证券监管机构、证券交易所和会计团体通常要求有债券或权益性证券公开交易的企业公布中期财务报告。如果企业被要求或自行选择按照国际会计准则公布中期财务报告,应采用本准则。IASC鼓励那些有证券公开交易的企业编制符合本准则规定的确认、计量和披露原则的中期财务报告。特别地,鼓励证券公开交易的企业:①至少提供截至其财务年度前半年末的中期财务报告;②在中期期末以后六十天内提供其中期财务报告。

(四) 其他国家相关准则的颁布

美国是实行中期财务报告制度最早的国家。最初提出报送中期资料,是在 1934 年证券交易条例发布后,证券交易委员会(SEC)要求上市公司当某一年有某种特殊事项发生时,填报含有中期资料的 8K 表,1945 年 SEC 开始要求公司采用 8K 表提供例行的季度报告资料,1949 年 8K 表转为 9K 表,以后历经了几次变化,到 1970 年开始以包括季度财务报表及相关资料在内的 10Q 表代替 9K 表。1973 年 5 月,美国会计原则委员会(APB)发布了涉及中期财务报告会计计量原则的第 28 号意见书(APB28)“中期财务报告”。1974 年 12 月,美国财务会计准则委员会(FASB)发布了对 APB28 某些段落进行修正的第 3 号财务会计准则公告(FAS3)“在中期财务报表中报告会计变更”,正式规范了中期财务报告的各项内容和列报原则。此外,FASB 还陆续发布了一些与中期财务报告有关的会计准则。例如,1977 年 6 月发布的财务会计准则第 16 号(FAS16)“前期调整”,1997 年 2 月发布的财务会计准则第 128 号(FAS128)“每股收益”,1997 年 6 月发布的财务会计准则第 130 号(FAS130)“报告全面收益”,1997 年 6 月发布的财务会计准则第 131 号(FAS131)“企业分部和相关信息的披露”等。

英国中期财务报告制度也是从证券交易所的要求开始的,英国的“上市规则”(Listing Rules)对编报中期财务报告作了较详细的规定。英国会计界对中期财务报告问题的首次介入是在 1993 年 9 月。当时,英格兰和威尔士特许会计师协会(ICAEW)发表了一份关于中期财务报告的咨询报告,此后,该项目转给英国会计准则委员会(ASB)作为起草中期财务报告准则的基础。然而至今为止,ASB 尚未发布正式单独的中期财务报告准则。有关对中期财务报告的要求散见在英国其他的会计准则中,如财务报告准则第 3 号(FRS3)“报告财务业绩”等。

我国要求上市公司提供中期财务报告的时间最早可追溯到 1991 年。当时,上海证券交易所要求股票在该所上市交易的 8 家公司首次对外披露半年度的中期报告。1993 年 5 月和 6 月,国务院分别发布了《股票发行与交易管理暂行条例》和《公开发行股票公司信息披露实施细则(试行)》,正式要求上市公司必须披露半年度的中期报告,并应当遵守国家会计制度和证券监管部门的有关规定。1994 年证监会发布了《公开发行股票公司信息披露的内容与格式准则第三号(中期财务报告的内容与格式)(试行)》,此后该准则于 1996 年和 1998 年历经两次修改。2001 年 4 月,中国证监会又发出《关于发布 公开发行证券的公司信息披露编报规则第 13 号——季度报告内容与格式特别规定的通知》,开始要求部分上市公司编制季度报告。而自 2002 年第一季度起,所有上市公司都必须编制并披露季度报告,对上市公司披露财务信息的及时性提出了更高的要求。

与此同时,我国财政部于 2001 年 11 月发布了《企业会计准则——中期财务报告》,要求自 2002 年 1 月 1 日起在所有上市公司中施行。

二、准则的基本内容

IAS34“中期财务报告”的基本内容包括有关定义、中期财务报告的内容、在年度财务报表中的披露、确认和计量、以前已报告中期的重述等方面,现分述如下:

(一) 关键名词定义

IAS34 第 4 段对 IAS34 涉及的两个主要术语作了定义:

(1) 中期(Interim Period),指短于一个完整的财务年度的财务报告期间。

(2) 中期财务报告(Interim Financial Report),指包括涵盖一个中期的一套完整的财务报表(如国际会计准则第 1 号“财务报表的列报”所述)或一套简明的财务报表(如本准则所述)的财务报告。

(二) 中期财务报告的内容

IAS34 规定,企业对外提供的中期财务报告既可以是一套按国际会计准则第 1 号(IAS1)“财务报表的列报”提供的完整的财务报表(包括资产负债表、收益表、反映权益的所有变动或除与业主的资本交易和对业主的分配所引起的权益变动外的权益变动的报表、现金流量表以及会计政策和说明性附注),也可以是一套简明的财务报表。

中期财务报告旨在列报比最近期的完整的年度财务报表更新的信息,它应注重新的活动、事项和情况,不必重复以前已报告过的信息。因此,准则允许企业自行选择在中期列报比其年度财务报表较少的信息,但同时准则并不禁止或阻拦企业在中期财务报告中公布一套完整的财务报表。

如果企业选择采用简明的财务报告格式,IAS34 第 8 段规定,该中期财务报告至少应包括下列组成部分:① 简明资产负债表;② 简明收益表;③ 反映权益的所有变动或除与业主的资本交易和对业主分配所引起的权益变动以外的权益变动的简明报表;④ 简明现金流量表;⑤ 有选择的说明性附注。

IAS34 第 9~11 段规定,企业在中期财务报告中如果选择提供一套完整的财务报表,则这些报表的格式和内容应符合 IAS1 对一套完整财务报表的要求。企业如果选择在中期财务报告中公布一套简明的财务报表,这些简明报表至少应包括最近期的年度财务报表中列出的每个标题和小计项目及本准则要求的有选择的说明性附注。如果因缺少某些追加的单列项目或附注将使简明中期财务报表产生误导,那么这些追加的单列项目或附注也应包括在内。基本的和稀释的每股收益应在中期收益表中加以列报。

IAS34 第 16 段要求有选择的说明性附注至少应包括下列信息(如果它们是很重要的并且没有在中期财务报告的其他地方披露),这些信息通常应以“财务年度年初至今”为基础加以报告:① 中期财务报表采用了与最近期年度财务报表相一致的会计政策和计算方法的声明,或如果这些政策或方法已变更,对变更的性质和影响的说明;② 对中期经营的季节性或周期性的说明;③ 对资产、负债、权益、净收益或现金流量有影响的异常项

目的性质和金额,这些项目由于其性质、大小或发生的频率而属异常;④ 在本财务年度内的以前中期或以前财务年度已报告过的估计金额变更的性质和金额,如果这些变更对本中期具有重大影响的话;⑤ 债券和权益性证券的发行、回购和偿还;⑥ 为普通股和其他股份而分别支付的股利(总额和每股股利);⑦ 业务分部或地区分部的分部收入和分部成果,如果国际会计准则第14号(IAS14)“分部报告”要求企业年度财务报表披露分部数据,则要求在中期财务报告中也披露分部数据;⑧ 未在中期财务报表中反映的中期期末后发生的重要事项;⑨ 中期内企业结构变化(包括企业合并、子公司和长期投资的购买或处置、重组及终止经营)的影响;⑩ 自上一年度资产负债表日后发生的或有负债和或有资产的变化。

(三) 中期财务报告中的确认和计量

IAS34第23段规定了中期财务报告在确认和计量项目的重要性问题。那就是为编制中期财务报告而决定如何确认、计量、分类或披露某项目时,其重要性程度应相对于中期财务数据进行评估。企业不得以预计的年度财务数据为基础对中期财务报告项目进行重要性的判断。因为有些对于预计的年度财务数据显得不重要的信息,对于中期财务数据而言可能是重要的。例如,某企业在2002年第一季度转回前期已计提的长期投资减值损失80万美元,第一季度的投资收益为20万美元,净收益为100万美元,企业预计全年的净利润为5000万美元。第一季度的减值损失转回金额仅占预计全年净收益的1.6%,在年度报表中可能会被认为不重要而不予披露。但该转回金额却占第一季度投资收益的400%,占第一季度净收益的80%,所以对于第一季度报表而言属于重要事项,企业应在第一季度财务报表中予以披露。

另外,虽然编制中期财务报告所遵循的计量程序应设计为能够确保形成的信息是可靠的。但在对重要性进行评估时,中期与年度财务数据相比,中期计量可能在更大程序上依靠估计,这主要是基于成本效益原则考虑。例如,存货项目,虽然在财务年度末可能要求进行全面的存货盘点和计价程序,但在中期报告日可以不要求。在中期报告日以销售毛利为基础进行估计就够了。又如养老金,国际会计准则第19号(IAS19)“雇员福利”要求企业在每个资产负债表日确定设定受益计划义务的现值和计划资产的市场价值,并鼓励企业在对该义务进行计量时,利用具有职业资格的精算师。但是在编制中期财务报告时,通过对最近精算师估价的推断,通常可以获得可靠的计算。

IAS34第28段规定了中期财务报告确认和计量的原则。企业在中期财务报表中采用的会计政策,应与年度财务报表中所采用的会计政策相一致,在最近一个年度财务报表日后作出的并在接下来的年度(即本年度)报表中采用的会计政策变更除外。不过企业报告的频率(年报、半年报或季报)不应该影响其年度成果的计量。为了实现这个目标,中期报告的计量应以年初至今为基础。

确认中期的资产、负债、收益和费用的原则,应与年度财务报表采用的原则一致。如

对于无形资产,企业应在中期和全年对无形资产采用一致的定义和确认标准。而中期所得税费用的计量,所得税通常以年为基础进行计征,通过以适用于预计年度总收益的所得税率(即估计的平均年实际税率)乘以中期税前收益来计算中期所得税费用。

预计年度总收益的所得税税率的计算:

假如 A 公司按季公布中期财务报表并且采用如下税率:

200 万美元以下应税所得 40%

200 万 ~ 500 万美元之间的应税所得 50%

超过 500 万美元的应税所得 60%

A 公司在 2002 年第一季度盈利 120 万美元。120 万美元年度利润将以 40% 征税,但 A 公司必须估计公司的年度利润,然后预计 2002 年的平均所得税税率。如果 A 公司预计将在 2002 年盈利 600 万美元。那么平均所得税税率的计算如下:

	税 率	利 润	所 得 税
200 万美元以下的应税所得	40%	2 000 000	800 000
200 万 ~ 500 万美元之间(含 500 万美元)	50%	3 000 000	1 500 000
超过 500 万美元的应税所得	60%	1 000 000	600 000
总 计		6 000 000	29 000 000

由于 A 公司全年的平均所得税税率预计为 48.33%,所以 A 公司 2002 年第一季度应确认所得税费用为 58(120 × 48.33%)万美元。

IAS34 第 37 段规定了季节性、周期性或者偶然性收入的确认。如果企业在财务年度末不应预计或递延财务年度内季节性、周期性或偶然性收入,那么在中期报告日也不应预计或递延这些收入。这类收入包括:股利收入、特许权使用费和政府补助等。

此外,IAS34 第 39 段规定了对于财务年度中不均匀发生的费用,只有当在企业的财务年度末预计或递延年度中不均匀发生的费用恰当时,在编制中期财务报告时才能对这类费用进行预计或递延。

(四) 以前已报告中期的重述

IAS34 第 43 段规定了中期财务报告中对会计政策变更的处理:① 如果企业采用国际会计准则第 8 号的基准处理方法,则应重述本财务年度内以前各中期的财务报表年度以及以前年度内可比中期的财务报表;② 如果企业采用国际会计准则第 8 号的备选处理方法,则应重述本财务年度内以前各中期的财务报表年度,对以前年度的可比中期不需要重述。

三、各国中期财务报告准则的比较

(一) 关于中期财务报告所依据的理论基础

从世界各国的中期财务报告准则来看,中期财务报告的理论基础主要有两种:一种是“独立观”(Discrete Theory);另一种是“一体观”(Integral Theory)。独立观视每一中期为一个独立的会计期间,其会计估计、成本费用的摊销、各应计项目的处理与年度财务报告政策相一致。以这种方法编制中期财务报告的优点是能够对企业的经营业绩提供真实、可靠的信息,不容易进行利润操纵,缺点是容易导致中期收入与费用的不合理配比,影响对企业业绩的正确评价和预测,误导投资决策和股价表现。一体观则视每一中期为年度会计期间的有机组成部分,中期会计估计、成本分配以及各应计项目的处理必须考虑到全年发生的情况,年度经营费用需基于年度预测活动水平(如销售量、业务量)来进行估计,并分配给各个中期。以这种方法编制中期财务报告的优点是可以避免因划小会计期间而导致的年度内各期间收益的非正常波动,使收入与费用得到合理配比,提高中期财务报告信息的相关性以及预测、决策方面的有用性,缺点是这种对中期收益的平滑化,容易导致人为地操纵利润,缺乏信息的可靠性。

编制中期财务报告的独立观和一体观,各有利弊,各国在制定中期财务报告会计准则时,一般都是根据本国的实际情况,侧重于选择其中的一种观点作为其制定准则的理论基础。例如英国、加拿大、澳大利亚、新西兰、中国香港等制定中期财务报告准则所依据的理论基础是独立观,而美国和我国台湾地区所依据的理论基础是一体观。IAS34 要求企业中期财务报告和年度财务报告应采用相同的会计政策,实际上倾向于独立观。我国目前资本市场不发达,会计人员的职业素质不高,会计造假行为层出不穷,因此我国的中期财务报告准则更强调可靠性,与 IAS34 一样,也偏重于独立观。

(二) 关于中期财务报告的内容和编制频率

1. 中期财务报告的组成

综观世界各国和地区,中期财务报告的组成部分均包括资产负债表、利润表、现金流量表和报表附注,我国也一样,但 IASC 还要求提供反映权益变动或业主的资本交易和向业主分派所引起的权益变动以外的权益变动表。由于坚持中期信息应相应简化的原则,我国的会计准则没有要求提供权益变动表,但并非禁止使用。我们认为,我国目前的损益表是按传统的“收益费用观”来定义净收益的,无法反映企业全部经营、投资理财业绩,不利于信息使用者评价过去,预测未来。故建议在中期财务报告中增加披露权益变动表的内容,以提高财务信息质量,使信息使用者更为全面地了解企业财务状况和经营成果。

2. 中期报告的简化与完整程度

关于中期财务报告是采用简化格式还是与年度报告一样完整,各国看法见仁见智,规定也不尽相同。由于美国证券市场历史悠久,发展比较完善,因而它采用了简化报表格

式, IASC 也采用简化报表, 但 IASC 并不阻拦企业提供完整报表, 其他多数国家也采用了简化报表, 例如英国、澳大利亚、加拿大、巴西等。鉴于我国目前会计信息市场不够成熟、信息使用者的素质不高等因素, 我国《企业会计准则——中期财务报告》第 5 条明确要求提供完整的会计报表。这反映出在权衡信息充分性和成本效益的问题上, 我国侧重于前者, 而 IASC 及其他有关国家则侧重于后者。我们认为, 中期财务报告应突出信息披露的重点, 可以采用相对简化的报告格式。例如, 可重点披露中期销售收入、会计原则或实务变更的累计影响数及中期收益、中期现金流量等, 其他重大事件可采用临时公告的形式公布。这样可以减少上市公司编制中期财务报告的成本, 减轻其压力。

3. 中期财务报告的编制频率

对于中期财务报告期间的认定一般有三种观点, 即半年度、季度、月份。美国、加拿大、法国、巴西选择按季度编报; 英国、澳大利亚、日本、中国香港采用按半年度编报; IASC 未对以何种频率编制中期财务报告作出强制规定, 认为这应由各国政府、证券监管机构或会计准则制定部门作出规定, 但鼓励股票公开发行企业至少提供截至财务年度前半年末的中期财务报告。我国会计准则也未对编报中期财务报告的频率作出规定, 但明确要求上市公司应编制中期财务报告。我国证监会 1994 年发布的《公开发行股票公司信息披露的内容与格式准则第 3 号(中期财务报告的内容与格式)(试行)》要求上市公司编制半年度的中期财务报告, 而在 2001 年 4 月发布的《公开发行证券的公司信息披露编报规则第 13 号——季度报告内容与格式特别规定》中则进一步要求: 从 2002 年第一季度起, 所有上市公司必须编制季度报告。显然, 随着我国证券市场的进一步规范和對上市公司财务信息要求的进一步提高, 我国上市公司编制中期财务报告的频率已缩短为季度报告。

我们认为, 一方面, 中期财务报告具有预测盈利的功能, 而提供越多季度的财务报告, 预测准确度也就越高; 另一方面, 随着信息技术的快速发展, 信息的生产成本将大幅下降, 会计信息按季度披露已成为可能。因此, 为能及时地披露上市公司会计信息, 满足广大投资者的决策需要, 我国中期财务报告的编制采用季报形式是非常合理的。

4. 对中期财务报告中提供母公司单独报表的规定

IASC 对于年度编报合并财务报表的企业, 中期财务报告要求提供合并报表, 但对于母公司单独报表的提供, 则“既不要求也不禁止”。而我国准则要求“如果企业在上年度财务报告中编制的是合并会计报表, 则企业在中期期末也应当编制合并会计报表; 如果企业在上年度财务报告中还包括母公司会计报表, 则企业在中期期末也应当提供母公司会计报表”。我国中期财务报告要求编报母公司单独的报表, 有利于信息使用者了解母公司的情况, 相对于 IAS34 更为合理。

(三) 关于中期财务报告的确认、计量和披露

对于中期财务报告的确认、计量方面的规定, 因为 IASC 和我国都处于独立观的考

虑,故两者基本保持一致,如会计政策与年报的一致性、年度中不均匀发生的费用的处理;季节性、周期性或偶然性收入是否预计或递延的问题、估计的运用等等。但是在中期财务报告的披露要求方面,我国会计准则还有一些不足,分部信息的披露尤其值得探讨。

IAS34 要求在其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。英美等国家也十分重视分部信息的披露,因为企业业务分部和地区分部的利润率、发展机会、未来前景和投资风险可能存在很大差别,获得企业业务分部和地区分部的信息对于投资者评估一个多元化企业来说是十分重要的。而我国准则只是简单地要求披露“业务分部和地区分部的分部收入与分部利润(亏损)”。到目前为止,分部信息披露制度在我国还没有普遍实行,我国还没有正式出台关于“分部报告”的会计准则^①,如何对分部进行定义、如何对分部信息披露进行规范等问题在我国还在讨论中。没有分部报告准则,不同的会计人员对于分部的界定和理解可能是不同的。结果是,中期会计报表附注中有关分部信息的披露可能是极不规范的。因此,我国可参照国际会计准则加强分部信息的披露与规范,在年度财务报告和中期财务报告中增加分部信息披露的规定等相应内容。

(四) 关于中期所得税的问题

各国税法一般都规定,企业所得税按年度计算,分月或分季预缴,即企业的所得税只有在会计年度终了时才能确定,这就产生了在中期是否需要确认所得税的问题。考虑到年度所得实际上是企业在全年逐步赚取的,既然在中期财务报告中需要计算收益,那么为达到收入与费用的合理配比,在中期财务报告日就应当确认所得税费用,在这点上 IASC 和我国是一致的。随之而来的是如何确定税率、计算所得税的问题。IASC 规定,企业应该在每个中期确认所得税,确认时应依据预期在整个财务年度采用的加权平均所得税税率的最好估计。所以从实质上看,IAS34 在中期所得税的处理上,采取的是一体观的概念。

从国际通行的做法来看,一般也是首先预计全年有效税率,然后据以计算中期所得税费和递延所得税资产或负债等相关科目金额。但是该方法计算过程比较复杂,而且应用的估计多,主观随意性强,容易出现所计算的所得税金额不可靠,或借所得税操纵利润的情况。因此,我国中期财务报告没有采用上述方法,而是按照独立观的原则对中期所得税的确认和计量进行规范,即中期所得税的确认和计量方法应当与年度会计报表相一致。我们认为,此处理方法更适合我国目前的实际,相对于 IAS34 更为合理。

(钱娟萍 李泓毅 撰稿)

^① 财政部已于 2001 年发布了《企业会计准则——分部报告》的征求意见稿,但正式的准则尚未发布。

主要参考文献

1. David Cairns ,Applying International Accounting Standards(Third Edition)(Great Britain :Tolley Lexis Nexis 2003).
2. Financial Reporting Group of Ernst & Young ,IAS/UK GAAP Comparison United Kingdom :Ernst & Young 2001).
3. Financial Reporting Group of Ernst & Young LLP ,IAS / US GAAP Comparison(United Kingdom :Ernst & Young LLP 2002).
4. IASB ,International Financial Reporting Standards (Including Abbreviated Versions of IAS1 to IAS41)(London :IASCF 2003).
5. 国际会计准则委员会制定、财政部会计准则委员会译 :《国际会计准则 2002》,中国财政经济出版社 2003 年版。
6. 陆建桥 :《关于我国中期财务报告会计准则的若干问题》 2002 年第 3 期《会计研究》。
7. 沈小南 :《关于“ 中期财务报告 ”的几个基本问题》 ,1999 年第 3 期《会计研究》。
8. 王世定、李海军主译 :《美国财务会计准则(第 1 ~ 137 号)》 ,经济科学出版社 2002 年版。
9. 财政部 :《企业会计准则 2002》 ,经济科学出版社 2002 年版。

IAS36 资产减值

一、准则概况

(一) 背景与历史

早在 20 世纪 80 ~ 90 年代 ,所有涉及长期资产的国际会计准则已对资产减值作了规范。如国际会计准则第 16 号(IAS16)“ 不动产、厂房和设备 ”(1993 年)要求当一项或一组不动产、厂房和设备项目的可收回金额已经下降到其账面金额以下时 ,则账面金额应减记至可收回金额。类似的要求也体现在其他一些国际会计准则中。

20 世纪 90 年代初 ,改进筹划委员会(Improvements Steering Committee)和证券委员会国际组织(IOSCO)都认为 ,对于资产减值问题应给予更多的特别指导规范。国际会计准则理事会(IASB)也认为 ,在一项准则中如能综合有关减值损失的认定、确认、计量和转回的规范 ,可使这些条款的内容更为协调一致。

IOSCO 的核心准则名单中 ,包括了有关资产减值的准则。1994 年 6 月 ,IOSCO 建议国际会计准则委员会(IASC)取消当时国际会计准则中存在的一些资产按成本或账面价值来确定和计量减值的备选方法 ,以便使资产减值准则成为 IOSCO 的核心准则。IOSCO 把 IAS36 看成是其评估核心准则的关键部分之一。IASC 在考虑了 IOSCO 对现行国际会计准则的评价意见后 ,于 1994 年 11 月决定考虑制定一项对长期资产减值的新计划。该计划被包括在 1995 年 7 月由 IOSCO 同意的工作计划中 ,并于 1996 年开始。目的是在保留“ 资产账面金额不应超过其预期可收回金额 ”这一基本原则的基础上 ,主要关注可收回金额的确定以及在确定该金额时是否需要折现、允许或禁止折现等问题。

由于制定“ 核心准则 ”的步伐由原定的 1999 年提前到 1998 年 ,为了在 1998 年底前完成 IOSCO 所有的核心准则 ,减值准则的制定进程也相应加快。结果 ,IASC 没有按一般程序公布资产减值准则的“ 原则公告草案 ”(DSOP) ,并缩减了对征求意见稿第 55 号(E55)“ 资产减值 ”的评论时间 ,由通常的 6 个月减少至 3 个月。在 IAS36 的制定过程中 ,IASC 还参与了 G4 + 1 对资产减值的文件“ 会计准则国际透视——长期资产可收回金额测试 ”的讨论。该文件比较了当时对资产减值所采用的各种方法 ,并对澳大利亚、加拿大、新西兰、英国、美国和国际会计准则委员会的准则提出了建议。

IAS36“ 资产减值 ”在 1998 年 4 月被批准通过 ,并对自 1999 年 7 月 1 日或以后日期开始的报告期的财务报表有效。IAS36 发布后在 2000 年 3 月经 IOSCO 认可 ,并被包括在《国际会计准则 2000》中。

2002 年 3 月,IASB 发布了有关改进现有国际会计准则的一份征求意见稿,提出了对 IAS36 中关于资产减值内部指标和使用价值确定作几项主要变动的建议。为了与其主体合并计划相一致,IASB 建议禁止对商誉进行摊销,要求每年进行减值测试。相应地,IASB 还对商誉减值测试的应用变化提出了若干建议。

2004 年 3 月,IASB 发布了修订后的 IAS36,新准则根据对 2002 年 3 月的征求意见稿中提出的建议作出了修改,并于 2005 年 1 月 1 日起生效。

(二) 制定目的

IAS36“目的”部分指出,本准则的目的是,规定主体用以确保其资产以不超过可收回金额进行计量的程序。即,如果资产的账面价值超过通过使用或销售可收回的价值,该资产就是按超过其可收回金额计量的,如果是这样,该资产应视为已经减值,本准则要求主体确认资产减值损失。本准则也规定了主体何时应冲回资产减值损失,以及减值资产的有关披露内容。

(三) 规范内容和适用范围

1. 规范内容

IAS36 从以下十一个方面对资产减值进行了规范:目的、范围、定义、认定可能已经减值的资产、可收回金额的计量、资产减值损失的确认和计量、现金产出单元和商誉、资产减值损失的转回、披露、对包含商誉或具有不确定使用年限无形资产的现金产出单元计量可收回金额所使用的假设。

2. 适用范围

本准则适用于除下述资产以外的所有资产减值的会计核算:

- (1) 存货(参见国际会计准则第 2 号“存货”);
- (2) 建造合同形成的资产(参见国际会计准则第 11 号“建造合同”);
- (3) 递延所得税资产(参见国际会计准则第 12 号“所得税”);
- (4) 雇员福利形成的资产(参见国际会计准则第 19 号“雇员福利”);
- (5) 包括在国际会计准则第 32 号“金融工具:披露和列报”范围内的金融资产;
- (6) 以公允价值计量的投资性房地产(参见国际会计准则第 40 号“投资性房地产”);
- (7) 以公允价值减去预计至销售将发生的费用计量的、与农业活动有关的生物资产(参见国际会计准则第 41 号“农业”);
- (8) 包括在 IFRS4“保险合同”范围内、由保险人的合同权利产生的递延取得成本和无形资产;
- (9) 按照 IFRS5“持有以备出售的非流动资产和终止营业”划分为持有以备销售类别的非流动资产(或可处置的资产组合)。

此外,本准则适用于以下金融资产:

(1) 国际会计准则第 27 号“合并与单独财务报表”中定义的子公司；

(2) 国际会计准则第 28 号“对联营主体投资的会计”中定义的联营主体；

(3) 国际会计准则第 31 号“合营中的权益”中定义的合营主体。对于其他金融资产的减值,则应参照国际会计准则第 39 号“金融工具:确认和计量”加以处理。

IAS36 还规定,根据其他国际会计准则以重估价值(公允价值)计量的资产,如按国际会计准则第 16 号“不动产、厂房和设备”以重估价值作为允许选用的方法计量的资产,本准则也适用。

(四) 其他国家相关准则的颁布

美国有多项准则涉及资产减值的会计处理,但较系统地针对资产减值的准则是 1995 年 3 月发布的财务会计准则第 121 号(FAS121)“长期资产的减值、处置的会计处理”。但因 FAS121 与会计原则委员会第 30 号意见书(APB Opinion No. 30)中所包含的长期资产处置的计量方法不一致,因此美国财务会计准则委员会(FASB)在 2001 年 10 月 3 日发布了第 144 号准则公告(FAS144)“长期资产减值与处置会计”(Accounting for the Impairment or Disposal of Long-lived Assets),取代了 FAS121。按 FAS144,要求主体对所有通过出售处置的长期资产均按账面价值与公允价值孰低计量。此外,2001 年 7 月发布的 FAS142“商誉和其他无形资产”对商誉与无形资产的减值作了规范。

英国会计准则委员会(ASB)也在 1998 年 7 月正式发布了第 11 号财务报告准则(FRS11)“固定资产和商誉的减值”。目前许多国家均就资产减值的会计处理制定了专门的会计规范。我国虽然还未制定专门的资产减值准则,但 2000 年 4 月发布的《企业会计制度》及随后发布或修订的有关具体准则中(如《企业会计准则——固定资产》)等,都对不同资产的减值作了相应的会计规范。制定专门的更为详细、系统的资产减值会计准则也已经纳入财政部近期的工作日程。

澳大利亚会计准则委员会(AASB)在 2004 年 7 月也发布了与 IAS36 趋同的 AASB136“资产减值”。

我国财政部于 2005 年 7 月 19 日公布了《企业会计准则第 × × 号——资产减值》(征求意见稿)。

二、准则基本内容

(一) 关键词定义

(1) 可收回金额(Recoverable Amount),指资产或现金产出单元的销售净价与其使用价值两者之中的较高者。

(2) 使用价值(Value in Use),指预期从资产或现金产出单元中形成的未来现金流量的现值。

(3) 销售净价(Fair Value Less Costs to Sell),指在熟悉情况的交易各方之间自愿进行

的公平交易中,通过销售资产或者现金产出单元而取得的、扣除处置费用后的金额。

(4) 处置费用(Costs of Disposal),指可直接归属于资产处置的增量费用,不包括融资费用和所得税费用。

(5) 减值损失(Impairment Loss),指资产或现金产出单元的账面金额超过其可收回金额的差额。

(6) 账面金额(Carrying Amount),指在资产负债表中确认的、扣除累计折旧(摊销)和累计减值损失后的资产价值。

(7) 现金产出单元(Cash-generating Unit),指从持续使用中产生现金流入基本上独立于其他资产或资产组合所产生的现金流入,并且能认定是最小的资产组合。

(8) 总部资产(Corporate Assets),指对核查中的现金产出单元和其他现金产出单元产生的未来现金流量起作用的、除商誉之外的资产。

此外,IAS36在“定义”部分还对“折旧(摊销)”(Depreciation or Amortization)、“应折旧金额”(Depreciable Amount)、“使用寿命”(Useful Life)和“活跃市场”(Active Market)进行了定义。鉴于这四个定义在其他准则中已有说明,且相对次要,故不再赘述。

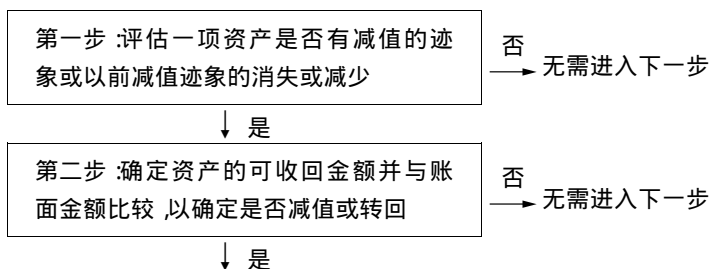
(二) 把握 IAS36 的三个总括性要点

由于资产减值会计实务本身须涉及到多种不同情况,诚如背景中所言,IAS36对资产减值具体操作的指南也作了全面而详尽的规范。为此,本文先将贯穿于IAS36之中的总括性要点概括为:一个基本原则、二个重要金额和三个操作步骤,具体指:

一个基本原则,是指主体应确保其资产以不超过其可收回金额的金额进行计量。如果资产的账面金额超过通过使用或销售可收回的金额,该资产应视为已经减值,则主体应确认资产减值损失。

两个重要金额,是指确定被核查资产的销售净价和使用价值。这两个金额能否恰当地确定,直接影响到资产减值核算的准确性。之所以要制定专门的减值会计准则,主要原因就是对如何科学、合理地确定这两个金额作出详尽的规范。

三个操作步骤,是指IAS36采用“三步法”来评估减值。即:①评估减值迹象;②确定可收回金额;③随后会计处理。三个操作步骤可按下图进行:



第三步 :记录、转销或转回减值损失的会计处理

(三) 何时需要评估资产的减值

准则第9段指出,主体应在每一个资产负债表日,评估是否存在资产可能已经减值的迹象。如果存在这样的迹象,主体应估计资产的可收回金额。IAS36第12段中列举了如下主体内部和外部两方面的减值迹象:

1. 外部信息来源

- (1) 市价的大幅下跌;
- (2) 技术、市场、经济或法律等主体经营环境变化的负面影响;
- (3) 市场利率提高对主体计算资产使用价值的影响;
- (4) 报告主体的净资产的账面金额大于其资产的市场资本化金额。

2. 内部信息来源

- (1) 资产已经陈旧过时或实体损坏;
- (2) 资产所属的经营已计划或即将终止、重组或处置;
- (3) 资产经济绩效已经或将要比预期的差。

准则同时指出,上述所列举的并没有穷尽所有的迹象,在认定是否需要估计资产的可收回金额时,需要运用重要性原则。主体可以认定资产减值的其他迹象。在这种情况下,也要求主体确定资产的可收回金额。有关商誉的减值测试参照准则中的相关部分。

值得注意的是,准则特别指出,无论是否存在减值迹象,均应对以下资产进行减值测试:

- (1) 具有不确定使用年限的无形资产,或还不能利用的无形资产;
- (2) 主体合并购买时产生的商誉。

对上述资产,要求每年进行减值测试。减值测试可在年度内的任何时间进行,不过要在每年的同一时间进行减值测试。不同的资产可能在不同的时间进行减值测试。但是,如果在当前会计年度首次确认资产,则应在当前年度结束之前对其进行减值测试。

(四) 如何确定可收回金额

如何确定可收回金额是IAS36的关键内容。一般而言,确定可收回金额需要通过同时确定销售净价和使用价值后方可得出,但也有例外。

1. 无须同时确定资产的销售净价和使用价值的三种情况

IAS36第19~21段指出了无需同时确定资产的销售净价和使用价值的三种例外情况:

(1) 如果资产的销售净价与其使用价值中的任何一项均超过了其账面金额,则没有必要估计另一项金额,因为资产没有发生减值;

(2) 在无法确定资产可靠的销售净价时,可收回金额可按资产的使用价值确定;

(3) 如果没有理由相信资产的使用价值会大大超过其销售净价,则资产的销售净价可视为其可收回金额。对于所持有的待处置资产而言,往往属于这种情况。这是因为,资产的持续使用直至处置为止所产生的未来现金流量可能很少,待处置资产的使用价值主要是处置净收入。

2. 销售净价的获取途径

根据 IAS36 第 25 ~ 29 段,主体按以下途径来获取和计算资产的销售净价:

(1) 如果已签订正常交易中的约束性销售协议(Binding Sale Agreement),则按协议中规定的价格,用可直接归属于资产处置的增量费用加以调整确定。这是资产销售净价的最好证据。

(2) 如果没有约束性销售协议,但存在一个活跃市场,则销售净价是资产的市场价格扣除处置费用后的金额。通常,恰当的市场价格是当前的买方出价。如果当前买方出价不易于获取,则用最近交易价格。

(3) 如果没有确定的销售协议或活跃市场,则资产销售净价的确定可根据同行业类似资产的最近交易结果来估计。

此外,准则还强调,销售净价不反映强制性的销售价格,除非管理部门被迫立即销售资产。处置成本应在确定销售净价时扣除。处置成本不包括与资产处置后进行的缩小或重组经营业务有关的辞退福利和费用。

3. 使用价值的确定

准则指出了计算资产的使用价值时需要考虑的因素:估计资产会给主体带来的未来现金流量;预期未来现金流量数额和时间上的可能变化;可用现行市场的无风险利率表示的货币时间价值;价格中包含的资产固有的不确定性;其他因素,如非流动性。

(1) 基本步骤。首先估计资产持续使用以及最终处置所带来的现金流量,然后采用适当的折现率对未来现金流量进行折现。

(2) 未来现金流量的估计。IAS36 第 33 ~ 38 段对主体未来现金流量的估计作出了详尽的规范,这些内容可以从估计的基本原则和具体的取舍范围两个方面进行把握:

① 估计未来现金流量的基本原则。

原则之一:采用特定主体预期 ① 为主

准则第 33 段指出,现金流量预计应建立在合理且有根据的假设基础上,该假设代表管理部门对资产剩余使用期限内整个经济状况的最好估计。现金流量预计应建立在管理部门已经通过的最近财务预算或预测的基础上。对外部信息应予以较多的关注。

① “特定主体预期”是相对于“外部市场预期”而言的,是指要现值计量时,根据主体管理层的判断来估计现金流量的方法。这两种方法也是目前在现值计量问题上的一个主要分歧。

原则之二 :可预测性和稳健性

准则第 33 段指出 ,建立在这些预算或预测基础上的项目最多应涵盖五年的期间 ,除非有理由证明更长的期间是合理的。对于预算或预测所涵盖的期间以外的现金流量预计 ,应使用稳定或递减的增长率 ,并在预算或预测基础上进行推断估计 ,除非有理由证明递增的增长率是合理的。该增长率不应超过主体经营活动所在的产品、行业或国家的长期平均增长率 ,或资产在其中使用的市场增长率 ,除非更高的增长率有理由证明是合理的。

准则第 36 段指出 ,这个增长率应是稳定的或是递减的 ,除非增长率的提高与产品或行业寿命周期所表现的客观信息相吻合 ,如果恰当的话 ,该增长率是零或负数。

准则第 44 段指出 ,应以资产的当前状况为基础来估计其未来现金流量。

原则之三 税前基础

准则第 51 段指出 ,估计未来现金流量所反映的假设是与确定折现率的方式相一致的 ,既然折现率(见下文)是在税前基础确定的 ,因此 ,未来现金流量也应在税前基础上估计。

② 估计未来现金流量的取舍范围。

准则第 39 段指出 ,未来现金流量的估计应包括 :A. 资产持续使用所产生的现金流入的预计 ;B. 为产生现金流入而必需发生的现金流出预计(包括使资产达到使用状态而发生的现金流出) ,以及可直接归属于或在合理且一贯的基础上分摊于资产上的现金流出预计 ;C. 在资产的使用期限结束时 ,通过处置资产而收回或支付的现金净流量。

准则其他段落还明确了以下未来现金流量估计不应包括的项目 :A. 很大程度上独立于评估中的资产就能够产生现金流量的资产 ,其持续使用所产生的现金流入(例如 ,诸如应收款项等金融资产) ;B. 与已经确认为负债的义务有关的现金流出(例如 ,应付款项、养老金或准备) ;C. 预期从主体尚未承诺的未来重组或对资产加以改良或改进 ,从而使其超过原评估绩效水平而发生的未来资本支出事项中产生的估计未来现金流入或流出 ;D. 筹资活动产生的现金流入或流出 ;E. 所得税收入或支出。

此外 ,准则还就外币未来现金流量作了规定 :未来现金流量是以其产生时的货币进行评估的 ,然后以该货币的恰当折现率进行折现。主体采用资产使用价值计算当日的即期汇率来折算未来现金流量的现值。

(3) 折现率的确定

对于折现率的确定 ,可以从对折现率的特征要求和择定方式两个方面来理解 IAS36 的规定。

① 对折现率的特征要求。A. 折现率应是反映对货币时间价值和该资产特有风险的当前市场评价的税前折现率。该折现率是指投资者在下述情况下所要求获得的回报率 ,即如果投资者选择一项投资 ,从中获得的现金流量在金额、时间和风险方面与主体预期从

该资产中获得的相当；B. 折现率不应反映已对未来现金流量估计数作过调整的风险，以避免重复计算；C. 折现率与主体的资本结构以及为购买资产所采用的筹资方式无关；D. 通常主体应使用单一折现率估计资产的使用价值。但是，如果使用价值对不同期间的风险差异或利率的期间结构反应灵敏，则主体应在不同的未来期间采用不同的折现率。

② 折现率确定方式。A. 直接通过对类似资产当前市场交易中的内含利率，或具有单一资产或资产组合的上市公司的加权平均资本成本进行评估得出，但前提是该单个资产或资产组合的服务潜力和风险与评估中的资产相类似；B. 如果特定资产的利率不易于直接从市场上获得，主体应使用替代利率以估计折现率。具体地，主体可采用类似资本资产定价模型技术确定的主体加权平均资本成本或主体的增量借款利率或其他的市场借款利率作为估计的起点，并考虑至资产使用期限结束时整个期间的货币时间价值和未来现金流量在金额或时间方面偏离估计数的风险的市场评价，同时关注政治风险等因素后予以调整得出。

需要指出的是，IAS36 对折现率的确定更偏向于“外部市场评价”，这与前述的现金流量有明显不同。其原因主要是为了保证折现率的客观性，从这一角度看，与前述的现金流量确定“应建立在合理且有根据的假设基础上”的要求又是一致的。

（五）单个资产减值损失的确认和计量

准则第 59 ~ 64 段先对除商誉以外的单个资产减值损失的确认和计量进行了规范：

（1）只有当资产的可收回金额小于其账面金额时，资产的账面金额应减记至可收回金额，减记的价值即为资产减值损失；

（2）资产减值损失应在损益表中立即确认为费用。但当资产根据 IAS16“不动产、厂房和设备”中允许选用方法以重估价计量时，重估价资产减值损失如没有超过该资产的重估价盈余，减值损失确认为重估价盈余的减少，超过部分应在损益表中确认为一项费用；

（3）减值损失的确认金额数一般不应超过相关资产的账面金额；未抵减完的资产减值损失余额，只有在其他国际会计准则有相应规定的情况下，才能作为一项负债予以确认；

（4）确认资产减值损失后的资产，应在未来期间调整资产的折旧（摊销）费用。

可见，IAS36 对资产减值损失是按“经济标准”为基础加以确认的。

（六）如何认定现金产出单元及其减值

准则第 22、66 段指出，主体应确定单个资产的可收回金额。如果不可能估计单个资产的可收回金额，则主体应确定资产所属的现金产出单元的可收回金额。

1. 现金产出单元的认定

（1）认定条件。在下列两种情况下，不可能确定单个资产的可收回金额，只能确定资产的现金产出单元的可收回金额：① 资产的使用价值估计与其销售净价并不接近；② 资

产的持续使用不会产生基本上独立于其他资产所产生现金流量的现金流量。

例如,商誉、总部资产、某矿业主体的一条专用铁路、某舰队协调使用的飞机、轮船、航空公司内部免费交通服务以及售后免费服务机构等都需要认定它们所属的现金产出单元。

(2) 现金产出单元的认定需要加以判断。主体应考虑下述因素:管理部门如何监管主体的经营活动(诸如,按生产线、营业、单个场所、地区或其他方式),或管理部门如何决策对主体的资产和经营是持续下去还是进行处置等。

例如,汽车主体根据与政府签订的合同提供服务,该合同要求汽车主体在五单独的线路上提供最低限度的服务,投入每条线路上的资产和每条线路产生的现金流量能够分别认定。其中一条线路发生重大亏损。由于主体没有权利提早结束任何一条汽车线路,因此,通过持续使用、很大程度上独立于其他资产或资产组合所产生的现金流入的最小可辨认现金流入是五条线路合并产生的现金流入。每一条线路的现金产出单元是汽车主体整体。

通常,用于某一特定产品的那些设备项目、在一个独立油田的一组油井等多属于最小现金产出单元。

(3) 如果一项资产或资产组合生产的产品存在活跃市场或能在活跃市场销售该产品,即使部分或所有的产品都是内部使用,该资产或资产组合也应作为一个现金产出单元。

(4) 对于同一资产或资产类别所认定的现金产出单元在各期间应保持一致。

2. 现金产出单元可收回金额和账面金额的确定

现金产出单元可收回金额的确定与单个资产可收回金额的确定采用相同的原则和方法。但在确定现金产出单元可收回金额时,准则特别强调:

(1) 现金产出单元账面金额的确定应与其可收回金额的确定方法保持一致;

(2) 现金产出单元的账面金额仅包括下列资产的账面金额,即,直接归属于或能在合理和一致的基础上分摊到现金产出单元且可带来未来现金流量的资产;不包括已确认负债的账面金额,除非如果不考虑该负债就无法计量现金产出单元的可收回金额(如,资产和负债作为“一揽子”出售,只有一个单价)。

3. 商誉

购买主体时产生的商誉所代表的是可望取得未来经济利益而发生的支出。该项经济利益可能由于购买的总部资产的协同作用而形成,也可能形成于某些不能单独在财务报表上予以确认的资产。IAS36 结合商誉的特点对商誉减值问题作了专门规定。

(1) 商誉减值核查的特点。

商誉并不能独立于其他资产或资产组合而为主体带来现金流量,所以作为单个资产的商誉,其可收回金额是无法确定的,所以,商誉减值核查必须通过确定商誉所属现金产

出单元的可收回金额来进行。

(2) 商誉减值核查的时间要求。

无论是否存在减值迹象,每年均应对主体合并购买时产生的商誉进行减值测试。减值测试可在年度内的任何时间进行,不过要在每年的同一时间进行减值测试。不同的资产可能在不同的时间进行减值测试。但是,如果在当前会计年度首次确认资产,则应在当前年度结束之前对其进行减值测试。

准则第 97 段特别指出,当现金产出单元(或“现金产出单元组合”)包含了商誉,同时要对已包含被分摊商誉的现金产出单元资产(或“现金产出单元”)进行减值时,应在现金产出单元(或“现金产出单元组合”)被分摊商誉之前对这些资产(或“现金产出单元”)进行测试。

(3) 商誉减值的测试方法。

在 IASB2002 年 3 月公布的改进征求意见稿中,对商誉的摊销、减值测试时间等作出新的改进意见,在商誉的核查时间上,吸收了 FRS11“首年核查法”,在商誉的减值损失的确定上,吸收了 FAS36 的“两步测试法”。修订后的 IAS36 主要采用以下方法进行测试。

IAS36 对商誉的减值确定采用了两步法,即:

第一步,对报告主体的公允价值与账面价值(包括商誉)进行比较,若公允价值大于账面价值,商誉未受减损,测试结束,不再进入第二步;若公允价值小于账面价值,测试进入第二步;

第二步,比较商誉的内含公允价值和账面价值,并将商誉账面价值超过其内含公允价值的差额确认为减值损失。确认的损失不应超过商誉的账面价值。其中,商誉的内含公允价值等于报告主体的公允价值减去报告主体已确认的除商誉之外的净资产的公允价值。

4. 总部资产

总部资产包括单个资产或资产组合,例如总部办公楼、分厂、电子数据处理设备或研究中心等。总部资产的特点与商誉类似,不能单独为主体带来现金流量,其可收回价值是无法确定的,所以,如果有迹象表明一项总部资产可能已发生减值,则需通过确定其所属现金产出单元的可收回金额来进行减值测试。

准则第 102 段指出,在测试现金产出单元的减值时,主体必须辨认所有与查核中的现金产出单元有关的总部资产。如果总部资产的账面金额(包括部分账面金额):

(1) 能在合理、一致的基础上被分摊到查核中的现金产出单元,主体应比较该现金产出单元的可收回金额与账面金额(包含已分摊到现金产出单元的总部资产账面金额),并按现金产出单元减值损失的确认原则来确认减值损失。

(2) 不能在合理、一致的基础上分摊到核查中的现金产出单元,主体应:① 比较现金产出单元的可收回金额与账面金额(不包括总部资产的账面金额),并按现金产出单元

减值损失的处理规定进行处理；② 确定能够包含查核中的现金产出单元并且估计能够在合理、一致的基础上将总部资产账面金额进行分摊的最小现金产出单元组合（即上一级的、较大的现金产出单元）；③ 比较上述第②项确定的现金产出单元组合的账面金额与可收回金额（包括分摊的总部资产部分账面金额），并按现金产出单元减值损失的确认原则来确认减值损失。

5. 现金产出单元的减值损失的确认和分摊

（1）当现金产出单元的可收回金额低于其账面金额时，主体才须确认减值损失，同时按以下顺序分摊以抵减现金产出单元中的资产账面金额：① 先抵减分摊到现金产出单元的商誉的账面金额；② 然后根据现金产出单元中各项资产的账面金额，按比例抵减其他资产。账面金额的减少，与前述单个资产的减值损失的处理相同。

（2）在按上述顺序分摊资产减值损失时，资产的账面金额不能减少到低于以下三者中的最高值：① 销售净价；② 使用价值；③ 零。

（3）已经以其他方式分摊到资产的减值损失金额，应按比例分摊到现金产出单位中的其他资产。

（4）未抵减完的资产减值损失余额，只有在其他国际会计准则有相应规定的情况下，才能作为一项负债予以确认。

（七）资产减值损失的转回

准则第 109 ~ 116 段对以前年度确认的资产减值损失转回作了规定。

（1）主体必须在每个资产负债表日判定是否已有迹象表明以前年度确认的资产减值损失不再存在或已减少。判断时考虑的内、外信息因素与判断减值是否发生时的因素相对应，但内容相反；如果有这种迹象，主体必须估计该项资产的可收回金额。

（2）主体在最近一次确认资产减值损失以后，只有在确定资产的可收回金额中所使用的估计发生改变时，才能冲回以前年度已确认的资产减值损失。此时，资产的账面金额应增加至其可收回金额。资产减值损失的冲回反映一项资产在使用或出售方面的潜在服务能力，比确认资产减值损失时有所提高。对于仅仅因折现的展开而导致可收回金额高于其账面金额，不能转回减值损失。

（3）由于资产减值的转回而增加的资产账面金额，不能高于资产以前年度没有确认资产减值损失时的账面金额（减去摊销或折旧）。

（4）资产减值损失的转回应立即在收益表中作为收益确认。重估资产减值损失的冲回应作为重估值增加，遵照相关国际会计准则的规定进行处理。

（5）如果有迹象表明已确认的资产减值损失不再存在或已减少，即使没有转回减值损失，主体也需要按照国际会计准则有关规定对该项资产的剩余使用年限，折旧（摊销）方法或残值进行重估并予以调整。资产减值损失转回被确认后，该资产的折旧应按新账面金额予以调整。

第 135 段还要求, 尽管商誉或具有不确定使用年限的无形资产分摊到现金产出单元(现金产出单元组合)的金额不重大, 但是它们在多个现金产出单元(现金产出单元组合)中交叉分配时, 也应披露相关信息。当商誉或具有不确定使用年限的无形资产分摊到多个现金产出单元(现金产出单元组合), 其金额与主体所有商誉和具有不确定使用年限的无形资产的账面金额的总和相比重大, 并且上述的多个现金产出单元(现金产出单元组合)的任何一个建立在相同的关键假设上, 应披露相关信息。

三、与国际相关准则的比较

下面结合 IAS36、美国 FAS142 和 FAS144、英国 FRS10 和 FRS11 以及我国的有关资产减值的会计规范进行若干比较。

(一) 关于资产减值损失确认的基本原则

IAS36 规定, 如果资产的账面金额超过通过使用或销售可收回的金额, 该资产应视为已经减值, 则主体应确认资产减值损失, 该资产不应按超过其可收回金额的金额加以计量。英国 FRS11“固定资产和商誉的减值”对资产减值确认的原则与 IAS36 基本一致, 只是在个别名词的使用上与 IAS36 略有区别, 如 FRS11 采用了有别于 IAS36“销售净价”的“可实现净值”(Net Realizable Value)的概念等。

美国 FAS144“长期资产减值与处置会计”与 IAS36、FRS11 对资产减值的基本确认原则有较大的差异。FAS144 规定, 资产减值损失应在减值核查表明预期从资产的使用和最终处置所产生的现金流量(该现金流量必须是非折现的, 不包括利息支出)之和低于资产账面金额时方可确认资产减值。然后, 应确认的减值损失按资产的账面价值超过其公允价值的差额来计量, 即减值资产按公允价值计量。可见, FAS144 用“不折现的现金流量”来判断是否减值, 这与 IAS36 和 FRS11 用“可收回金额”来判断减值有较大区别, 因为“不折现的现金流量”要高于按“使用价值”确定的“可收回金额”, 所以, FAS144 对资产减值认定设置了更高的“门槛”。但在减值损失的计量上, FAS144 按账面价值超过其公允价值的差额, 又可能比 IAS36 和 FRS11 确认更大金额的减值损失, 因为在多数情况下, 公允价值要低于 IAS36 和 FRS11 中所确定的“使用价值”。在 1997 年 10 月 G4 + 1 发布的对资产减值的讨论文件中就得出这样的有趣结论是:

(1) 主体根据美国准则比根据英国准则或国际会计准则会报告更少的资产减值, 美国准则比英国准则或国际会计准则提出了更高的减值控制点(Trigger Point)。

(2) 当主体根据美国准则报告一项资产减值损失时, 所报告的减值损失金额可能比根据英国准则或国际会计准则所报告的金额更大, 因为美国准则要求对减值资产采用更低的计量标准(如公允价值)。

此外, 在 FAS144 中还就“为出售而持有的资产”及“待处置资产”专门作了规定。对于“为出售而持有的资产”, 按账面金额与公允价值减出售费用后金额的较低者计量, 随

后将公允价值减出售费用的变化报告为“对账面金额的调整”。对于“待处置资产”,继续按“持有和在用”资产归类,并相应要确认减值损失。

我国资产减值准备的确认标准与 IAS36 保持一致。

(二) 关于应核查减值的资产范围

IAS36 适用的减值资产范围如前文所述。FAS144 适用于所有的长期资产,即不动产、厂房、设备、承租人的资本性租入资产、出租人以经营租赁出租的长期资产、在摊销的可辨认无形资产、长期预付资产(Long-term Prepaid Assets),包括类似的“为处置而持有的资产”,而非为出售而持有。但不适用于商誉、不摊销的无形资产、金融工具,包括按成本法或权益法核算的权益性投资和递延税款资产。2001 年 7 月发布的 FAS142“商誉和其他无形资产”就商誉与无形资产的减值作了新的规范。FRS11 适用于所有的固定资产和已在资产负债表中确认的外购商誉,但不包括 FRS13 中的衍生产品和金融工具、投资性不动产、待确定资本化的某些石油和天然气勘探和开发成本及通过雇员股权计划(ESOP)持有并在资产负债表确认的股票。

我国没有专门的减值准则,但在《企业会计制度》及有关具体准则中已就固定资产等一些一般资产减值进行了粗略的规范,像商誉等特殊资产还没有相应的规范。

(三) 关于减值核查的时间及考虑因素

美国 FAS144 对长期资产和可辨认、摊销性无形资产的减值核查作了如下规定:主体应在当环境变化或事项表明资产的账面价值无法收回时核查资产是否减值。并列举五项应考虑的环境变化和事项,这些事项在实质内容上与 IAS36 所列举的六个方面相一致。

美国 FAS142 对不摊销的商誉和无形资产的减值核查规定与 IAS36 基本一致。

英国 FRS11 也列举了若干进行减值核查的环境变化或事项,与 IAS36 相比,增加了“关键雇员的重大损失”,其他事项基本一致。FRS10 和 FRS15 对于以下资产要求进行强制性减值核查(Mandatory Impairment Reviews):

(1) 从购买日算起不超过二十年的期间摊销的商誉和无形资产,在被购买后的第一个完整的财务年度末进行减值核查,该“首年核查”仅限于通过对过去业绩与购买前预期相比,初步确定可能的减值损失。仅当“首年核查”表明购买前预期失败或其他以前无法预见的事项表明账面价值无法收回时,才要求用 FRS11 规定的全面核查方法(FRS10);

(2) 如果从购买日算起经济寿命超过二十年的商誉和无形资产,要求每年进行减值核查(FRS10);

(3) 对于因折旧不重要而无折旧费用或剩余使用寿命超过五十年的固定资产(不提折旧的土地除外),应每年进行减值核查(FRS15)。

我国相关规范就一般资产的减值核查作了与 IAS36 类似的规定,要求主体定期(至少在每年末)根据有关迹象核查减值。但对于一些特殊资产,没有相应的特殊规定。

(四) 关于一般性资产减值损失的具体确定方法

对于除商誉等特殊资产以外的一般性资产减值损失的确定,IAS36、FRS11 和我国有关规范的做法基本一致。但美国的确定方法比较特别。如前所述,美国 FAS144 在规范摊销性的长期资产和无形资产的减值损失的确定上,与 IAS36 有较大区别。FAS144 在判断减值和计量减值时采用了两个不同的基础,其理由是:(1) 历史成本会计不关注资产经济价值的计量;(2) 认定恰当的折现率非常主观和困难;(3) 继续使用减值资产的决策相当于新资产购置的决策,运用新的公允价值计量是合适的。

此外,FAS144 规定,估计现金流量时,资产应以现金流量能与其他资产和负债独立的最低程度分组确定。

IAS36 中规定,无形资产减值的计提一般应以现金产出单元为基础。我国的《企业会计制度》和《无形资产》准则没有采用现金产出单元的概念,因此对此尚未作出明确规定。

(五) 对商誉和无法单独辨认的无形资产减值损失的确定

IAS36 和 FAS36 对商誉的减值确定都采用了前文已述的两步法。但需要注意的是,IAS36 不允许对主体合并中产生的商誉进行摊销。

FRS11 与 IAS36 的主要差异在于,FRS11 规定当外购业务与主体现行业务合并时,要求确认现行业务的自创商誉,自创商誉的减值在外购商誉之后、其他资产之前确认。FAS142、IAS36 和 AASB136 均不允许确认自创商誉及其减值。

我国相关规范就一般资产的减值核查作了与 IAS36 类似的规定,要求主体定期(至少在每年末)根据有关迹象核查减值。但对于一些特殊资产,没有作出相应的特殊规定。

(六) 关于减值损失的会计处理

FAS144 规定,减值损失确认后,已减少的资产账面价值(即公允价值)作为资产的新的成本入账。对于计提折旧的资产,新成本在资产剩余寿命内摊完。不允许修正(转回)以前已确认的减值损失。

FRS11 规定,对于重估价的固定资产损失如明确是由经济利益的下降引起时,减值损失应在损益表中确认,否则在全部已确认利得和损失表中确认。而 IAS36 要求按类似于重估时的处理进行记录(见前文)。因为 IASB 认为,认定减值损失是属于重估价降低还是服务潜力下降是非常困难的。

此外,FRS11 和 IAS36 均允许转回以前已确认的减值损失。

我国的处理方法与 IAS36 基本一致,但对于长期摊销性资产减值损失的转回,规范得比较粗糙。例如,我国《固定资产》准则规定,“转回的减值损失金额不得超过已计提的减值准备的账面金额”。而 IAS36 规定,转回减值损失后的资产账面价值金额,不得高于假如以前年度没有确认资产减值损失资产应有的账面价值(即,取得资产时的原价减去无减值情况下的折旧或摊销后的余额)。FRS11 也作了与 IAS36 相似的规定。相比之下,我国的现有规定显得过于简单,不够严密。如按我国的简单规定,在处理固定资产(包括无

形资产)的减值损失转回金额时,极易出现这样的偏差,即:容易导致转回减值损失后的资产账面价值金额高于假如以前年度没有确认资产减值损失资产应有的账面价值的不合理结果。

在披露上各国规范均作了相类似的规定。在首次采用 IASB36 时,IAS36 明确规定,首次按照 IAS36 计提资产减值时应采用未来适用法。我国的《企业会计制度》及相关会计准则则允许主体采用追溯调整法。

另外,按照 IAS36 的要求,计提资产减值时必须对单项资产或现金产出单元的现金流量进行预测并选择适当的折现率将其折算为现值,以此作为该项资产或现金产出单元的使用价值,并与该项资产或现金产出单元的销售净价比较,选择较高者作为该项资产或现金产出单元的可收回金额。我国的《企业会计制度》和相关会计准则在这方面的要求与 IAS36 完全保持一致,但没有对如何预测现金流量提出具体的要求,主要表现在:折现率的选择、预测基准的限定以及构成要素的限定三个方面。

通过以上比较我们可以发现,资产减值会计尚有不少分歧存在。对我国而言,尽管就多项资产作了减值的初步规范,但无论在可操作性、方法的合理性及对于一些特殊资产的适用性等均存在很大的差距。例如,我们目前对商誉的相关规范基本上处于空白状态,对各项资产的减值规定也非常零散,目前证券市场上运用资产减值的计提和转回操纵公司业绩的情况屡见不鲜,如何借鉴各国已有规范,关注最新的变化趋势,制定一个适合我国国情的更为全面、系统、科学的资产减值会计准则,已刻不容缓。可喜的是,在本书修订版即将出版之际,我国财政部已于 2005 年 7 月 19 日公布了《企业会计准则第 × × 号——资产减值》(征求意见稿)。总体上看,该征求意见稿已与 IAS36 相当接近,如在适用范围、资产减值迹象的判断、采用账面价值与可收回金额进行比较确认减值、商誉的减值测试等方面。个别的差异包括当企业难以对单项资产的可收回金额进行计量的减值损失的确定问题,例如,征求意见稿第 13 条规定,企业难以对单项资产的可收回金额进行计量时,应当按照该资产所属的资产组为基础确定可收回金额。对资产组的认定,应当以资产或资产组产生的主要现金流入是否独立于其他资产或资产组的现金流入为依据。而 IAS36 用的是现金产出单元的概念。而且,IAS36 对这种情况给出了比我国征求意见稿更详细的指南(例如,如何认定现金产出单元)。

(黄平 岳续华 撰稿)

主要参考文献

1. AASB ,Australian Accounting Standard Board ,www.aasb.com.au.
2. David Cairns ,Applying International Accounting Standards(Third Edition)(Great Brit-

ain :Tolley Lexis Nexis 2003).

3. Financial Reporting Group of Ernst & Young ,IAS/UK GAAP Comparison (United Kingdom :Ernst & Young 2001).

4. Financial Reporting Group of Ernst & Young LLP ,IAS/US GAAP Comparison (United Kingdom :Ernst & Young LLP 2002).

5. IASB ,International Financial Reporting Standards (Including Abbreviated Versions of IAS1 to IAS41) (London :IASCF 2003).

6. 国际会计准则委员会制定、财政部会计准则委员会译 :《国际会计准则 2002》,中国财政经济出版社 2003 年版。

7. 黄世忠 :《资产减值准则差异比较及政策建议》 2005 年第 1 期《会计研究》。

8. 王世定、李海军主译 :《美国财务会计准则 (第 1 ~ 137 号)》,经济科学出版社 2002 年版。

9. 汪祥耀著 :《会计准则的发展 透视、比较与展望》,厦门大学出版社 2001 年版。

10. 汪祥耀等著 :《英国会计准则研究与比较》,立信会计出版社 2002 年版。

11. 财政部 :《企业会计准则 2001》,经济科学出版社 2001 年版。

IAS37 准备、或有负债和或有资产

一、准则概括

(一) 背景与历史

经济和企业活动中的不确定性是无所不在的。尽管财务会计基本上是反映过去的交易和事项,但由于财务会计必须按期提供会计信息,在报告日往往存在很多由过去的交易或事项所引起、但该交易或事项的结果在报告日却难于确知的情形。例如,票据的背书转让、未决诉讼、产品质量保证、重组成本、环境成本和未来经营损失等。如何对这些不确定性事项进行确认、计量或披露,使财务报告既能反映过去又能预测未来,一直是摆在财务会计规范制定者面前的一道难题。

一些早期的国际会计准则涉及过准备。IAS1(1975年)在“存在不同会计政策的几组披露例子”标题下包括了“负债和准备”。IAS5将“其他负债和准备”作为资产负债表的一个组成部分,但没有进行定义。IAS12(1979年)提到“税款准备是代表期间应税利润的应付税款金额,所以是一项负债”。名词“准备”(Provision)在其他国际会计准则中很少使用,但国际会计准则委员会(IASC)在其“编报财务报表的框架”(下称“框架”)中提到了“准备”。其中提到,在财务报表中列为负债的是那些仅能较大程度估计的准备。框架还认为,当一项准备满足负债的定义时,它应作为一项负债确认。框架保留了对那些不符合负债定义或满足注销资产要求的准备是留存收益或其他权益分配的立场。IAS1还禁止企业使用准备来作为秘密准备或隐藏利润。框架发布后不久,IASC还规定了银行财务报表中的准备问题。IASC多次表明它反对银行建立秘密准备。IAS30规定了一般银行风险的准备,但明确指出许多准备是留存收益的分配而不是负债。IAS30还提到作为贷款和预付款的损失准备,从贷款和预付款的账面金额中扣除,在此,准备意味着减值损失。

在1987年批准和发布的IAS10“或有事项和资产负债表日后发生的事项”中,IASC专门就应确认为负债的或有事项、应披露的或有事项和既不确认也不披露的或有事项作了规范。

虽然在20世纪70~80年代前后,美国、英国、加拿大等国也就或有事项问题制定了专门的准则,但这些准则的要求却不尽相同,且这些准则本身都是比较粗糙的,这导致了相应实务处理的随意性和不可比性。

“核心准则”计划直接推动了 IASC 对或有事项准则的重新修订。关于或有事项的准则(不包括准备)被包括在 1994 年证券委员会国际组织(IOSCO)的核心准则名单中。1994 年 6 月,IOSCO 提出 IAS10 如要成为核心准则的话,有几个关键问题必须修改。IOSCO 认为当某金额范围内没有一个金额能比其他金额更好的估计时,可能会确认该范围内的任何一个金额,这种做法会导致实质性的不可比。这一问题已引起美国证券交易委员会(SEC)的重视,按美国公认会计原则(GAAP)要求确认最小金额,而不是任一金额。而其他国家同样允许选择不同金额。在 IOSCO1994 年 6 月的评论中,IOSCO 指出了 IAS10 中其他一些悬而未决的问题:① 删除确认实际上是特定利得的指南,因为指南过于笼统,且这些事项应在或是其他国际会计准则中的收入和利得确认;② 在资产负债表中将可能的损失与可能的补偿相抵销的恰当性;③ 如果金融工具的减值以折现的现金流量为基础,则 IAS10 应作的随后修订;④ 增加或有事项更多指南或示例来明确其性质。

1994 年 11 月,IASC 在根据 IOSCO 对现存国际会计准则的评价意见检查其工作计划时,决定与有关国家会计准则制定机构共同合作,来改进现存的国际会计准则或制定一项新的准则。作为 1995 年 6 月 IASC 与 IOSCO 达成协议的一部分,IASC 在其核心准则计划中包括了或有事项的计划(含对 IAS10 的修订),IASC 决定,该计划将包含没有被列入 IOSCO 核心准则名单的准备。

此外,“G4 + 1”于 1995 年发布了一份研究报告“准备——确认、计量和在财务报表中的披露”。该报告所建议的原则对 IAS37 的形成起到了奠基作用。这份报告的主要目的是建立一个共同的概念基础,使组成 G4 + 1 的四个国家和 IASC 能够在此基础上建立各自的准备会计,涉及的主要问题包括:如何建立准备报告的一般原则,以及如何将这些原则运用于未来经营损失和重组费用这两个特殊问题。IAS37 中采用的一些方法与 G4 + 1 中提倡的方法非常相似。

1996 年 3 月,IASC 批准了对或有事项准则的修订计划。IASC 决定与英国会计准则委员会(ASB)合作开发该计划,由 ASB 的主席任筹划小组负责人。1996 年 11 月,IASC 发布了关于准备处理的原则公告草案公告(DSOP);1997 年 8 月,IASC 发布了题为“准备、或有负债和或有资产”的第 59 号征求意见稿;1998 年 7 月,IASC 在征求意见稿的基础上正式发布 IAS37“准备、或有负债和或有资产”,该准则对 1999 年 7 月 1 日及以后日期开始的报告期财务报表有效,并取代了 IAS10 中有关或有事项的内容。

此外,IAS37 还被包括在 2000 年 5 月由 IOSCO 认可的《国际会计准则 2000》中。

(二) 制定目的

IAS37 的目的是确保将适当的确认标准和计量基础运用于准备、或有负债和或有资产,并确保在财务报表的附注中披露充分的信息,以使使用者能够理解它们的性质、时间和金额。

(三) 规范内容和适用范围

IAS37 由目的、范围、定义、确认、计量、补偿、准备的变化、准备的使用、确认和计量原则的应用和披露等部分组成。其中对准备的概念及其确认和计量和披露都作了详细的规范。由于要用准则来规范清楚一个本身是不确定性的领域是件困难的事,所以 IASC 在准则的附录中列示了十余个例子以帮助明晰准则的涵义。

IAS37 适用于所有企业对除以下各项之外的准备、或有负债和或有资产的会计核算:

- (1) 以公允价值计量的金融工具形成的准备、或有负债和或有资产。
- (2) 待执行合同(亏损的待执行合同除外)形成的准备、或有负债和或有资产。
- (3) 保险公司与保单持有人之间签订的合同形成的准备、或有负债和或有资产。
- (4) 已经在其他国际会计准则中作了规范的特定准备。如,IAS11“建造合同”、

IAS12“所得税”、IAS17“租赁”和 IAS19“雇员福利”中已就相应准备作了规范。

此外,IAS37 不涉及准备处理中的收入确认、支出的处理(作为资产还是作为费用),这些问题按其他国际会计准则规定处理。

(四) 其他国家相关准则的颁布

最早对或有事项进行规范的是美国会计程序委员会(CAP)发布的第 50 号会计研究公报“或有事项”(ARB No. 50“Contingencies”),该公报在 1975 年被美国财务会计准则委员会(FASB)发布的第 5 号财务会计准则(FAS5)“或有事项会计”所取代。此外,FASB 还在 1981 年发布了 FAS47“长期负债的披露”、在 2001 年 6 月发布了 FAS143“资产退弃义务的会计处理”(Accounting for Asset Retirement Obligations)、在 2002 年 6 月发布了 FAS146“退出和处置活动相关成本的会计处理”(Accounting for Cost Associated with Exit or Disposal Activities)以及财务会计准则解释第 14、34 号(FIN14、FIN34)等。美国证券交易委员会(SEC)的第 92 号员工会计公告(Staff Accounting Bulletin No. 92)也对一些特殊的准备作了相应的规范。

1980 年,英国原会计准则委员会(ASC)发布了第 18 号标准会计实务公告(SSAP18)“或有事项会计”,但该准则在 1998 年被改组后的英国会计准则委员会(ASB)发布的财务报告准则第 12 号(FRS12)“准备、或有负债和或有资产”所取代。

我国财政部也于 2000 年 4 月 27 日发布了《企业会计准则——或有事项》,要求从 2000 年 7 月 1 日起在全国所有企业中施行。

二、准则基本内容

(一) 关键词定义

(1) 准备(Provision),指时间或金额不确定的负债。

(2) 负债(Liability),指因过去事项而发生的企业的现时义务,该义务的履行预期会导致含经济利益的资源流出企业。

(3) 或有负债(Contingent Liabilities),指以下两者之一:① 因过去事项而产生的潜在义务,其存在仅能通过不完全由企业控制的一个或数个不确定未来事项的发生或不发生予以证实;② 因过去事项而产生,但因下列原因而不予确认的现时义务:① 结算该义务不是很可能要求含经济利益的资源流出企业;② 该义务的金额不可以足够可靠地计量。

(4) 或有资产(Contingent Assets),指因过去事项而形成的潜在资产,其存在仅通过不完全由企业控制的一个或数个不确定未来事项的发生或不发生予以证实。

IAS37 中还对准备义务事项、法定义务、推定义务、亏损性合同、重组进行了定义。此外,IAS37 在定义部分还对以下两组概念进行了区分:

1. 准备和其他负债

(1) 准备和其他负债都是应确认入账的负债。

(2) 准备的未来支出时间或金额上是不确定的,而其他负债的未来支出时间或金额是确定的或很容易确定。

2. 准备与或有负债

准备是符合负债确认条件的现时义务,应确认为负债;或有负债是不符合负债确认条件的潜在义务或现时义务,不能确认为负债。准则附录 2 中的决策树更全面地区分了两者的差异,如下列图表所示:

(二) 准备的确认

IAS37 的第 14~35 段规范了准备的确认。IAS37 第 14 段指出,以下条件均满足时应确认准备:① 企业因过去事项而承担一项现时的法定或推定义务;② 履行该义务很可能要求含经济利益的资源流出企业;③ 该义务的金额可以可靠地估计。

上述三个条件中,关键是第一个条件,即企业是否因过去事项而承担一项现时义务(包括法定或推定义务)。对此,IAS37 进一步说明了以下几点:

(1) 现时义务的存在与否是确认准备的前提。当是否存在一项现时义务存在争议时,企业应通过考虑所有可获得的证据,包括专家的意见等来确定。如果资产负债表日多半(More Likely than Not)会存在现时义务,则企业应确认一项准备(假定满足确认条件)。

(2) 现时义务必须产生于过去事项,不应对未来经营活动确认准备。

例如,因商业压力或法律要求,企业可能打算或需要发生支出以在未来按特殊方式经营(例如,在特定类型的工厂安装烟尘过滤器),由于企业能借助其未来行为避免该未来支出,例如,改变经营方法,所以,对于该未来支出,企业不承担现时义务,不确认准备。

(3) 根据推定义务确认准备时,必须使承担义务的另一方建立了一项合理预期时方可确认。

例如,某石油企业造成了对土地的污染,企业所在国尚无环境方面的立法。董事会在

2002 年 12 月 31 日决定对其所造成的所有污染进行整治。但此前,该决定没有传达给受其影响的任何方,也没有采取任何步骤来实施该项决定,以前企业也没有履行该义务的记录,则企业在 2002 年末不存在义务事项,不确认准备。

但如果企业在 2002 年年末已广泛公开地声明了其决定,企业有履行这类公开决定的记录,则企业在 2002 年年末存在推定义务,应确认准备(其他条件符合的话)。

(4) 只有当新法律的颁布基本肯定时,方可按新法律认定的义务事项来确认准备。

例如,某石油企业造成了对土地的污染,但只在企业经营所在国有法律要求对污染进行整治时才进行整治。企业所在国没有法律要求对污染土地进行整治,而企业已在该国污染土地数年。2002 年年末,基本肯定年后不久将有一项要求对已污染的土地进行整治的法律草案颁布。则在 2002 年年末企业存在现时义务,如满足其他确认条件,应确认准备。

在判断第二个条件——含经济利益的资源是否很可能流出时,IAS37 第 24 段特别指出,如果有很多类似的义务(例如,产品保证或类似合同),则履行时要求资源流出的可能性应通过总体考虑该类义务来确定,虽然对于某个项目而言,资源流出的可能性小,但很可能需要流出一些资源以总体履行该类义务。

此外,IAS37 第 27~31 段明确规定,企业不应确认或有负债和或有资产。企业应对或有负债的发展进行持续的评价,以确定含经济利益的资源流出的可能性是否已变为很可能,如果是,则应在可能性发生变化当期的财务报表上确认一项准备。

需要说明的是,IAS37 将不符合要素定义的或有负债和或有资产放在准则“确认”部分说明,没有单列为一个部分,这似乎与 IASC 在“编报财务报表的框架”的“确认^①”定义不太协调。

(三) 准备的计量

严格地讲,“计量”仅针对财务报表内的要素列示项目而言的,但由于 IAS37 要求企业披露或有负债和或有资产财务影响的估计,所以,准则“计量”部分的多数条款也适用于企业披露或有负债和或有资产财务影响的估计。

1. 准备计量的总要求

IAS37 第 36、37 段指出,确认为准备的金额应是资产负债表日履行现时义务所要求支出的最佳估计。最佳估计,应是企业在资产负债表日履行该义务,或在此时将该义务转让给第三方而合理支付的金额。

2. 进行最佳估计的具体要求

(1) 运用预期价值法(Expected Values)。预期价值,在数学上就是期望值的概念。

^① 在《编报财务报表的框架》第 82 段中指出,“确认”是指将符合要素定义和确认标准的项目纳入资产负债表或收益表的过程。

如果予以计量的准备涉及大量的项目,则应基于其相关的可能性,对各种可能结果进行加权来对义务进行估计。如果存在可能结果的连续区间,且区间中每一点和其他各点的可能性一样,则可采用区间的中点(即均值)。

例如,企业向客户保证所售商品在售后 6 个月内承担因制造方缺陷发生的修理费用。如在售出商品中发现较小缺陷,要发生 100 万元的修理费用;如发现较大缺陷,要发生 400 万元的修理费用。过去经验和未来预测表明,下一年度,75% 的已售商品没有缺陷,20% 的已售商品有较小缺陷,5% 的已售商品有较大缺陷。则企业应将保修义务作为整体来估计其应确认的准备额:

$$(0 \times 75\%) + (100 \times 20\%) + (400 \times 5\%) = 40 \text{ (万元)}$$

在计量一项单项义务时,单个最可能的结果可能是该负债的最好估计。但是,即使在这种情况下,企业也应考虑其他可能的结果,如果其他可能的结果大部分均比最可能的结果的金额高或低,则最好估计将是一项较高或较低的金额。例如,如果企业不得不纠正其为客户建造的主要厂房中存在的严重失误,则单个最可能金额可能是一次补救成功须花费的费用 1 000 万元,但是,如果存在重大的可能性,有必要作进一步的补救,则应提取一项较大金额的准备。

可见,准则对单项义务的估计也体现了预期价值法的要求。

(2) 在确定准备的最好估计时应对不可避免地围绕很多事项和情况的风险和不确定性予以考虑。

(3) 如果货币时间价值的影响重大,准备的金额应是履行义务预期所要求支出的现值。折现率应是反映货币时间价值的当前市场评价及该负债特有风险的税前折现率。如果折现,则以后各期的利息费用应增加准备的账面价值。

(4) 对于可能影响履行业务所需金额的未来事项,如果有足够的客观证据表明它们将发生,则应在准备金额中予以反映。

(5) 在计量准备时不应考虑资产预期处置形成的利得。

(6) 如果偿付准备所需支出的一部分或全部预期会由另一方补偿^①,那么仅当如果企业履行该义务就基本肯定会收到补偿时,才确认该补偿。该补偿应作为一项单独的资产处理。对补偿确认的金额不应超过准备的金额。在收益表中,与准备有关的费用可以扣除对补偿确认的金额后的净额列报。

此外,IAS37 还要求在每个资产负债表日,应对准备进行检查并予以调整,以反映当前的最好估计^②。履行该义务不再是很可能要求含经济利益的资源流出时,准备应予转

① 该部分内容——“补偿”,在 IAS37 中是单独作为一个独立部分阐述的。

② 该段内容在 IAS37 中也是分别作为“准备的变化”和“准备的使用”两个独立部分来阐述的。

记。准备应仅仅用于最初为其确认的支出。

(四) 确认和计量原则的应用

IASC 在本准则中将“未来经营亏损”、“亏损性合同”和“重组”等三种事项安排在“确认和计量原则的应用”的标题下,并进行了专门的规范。这三种事项在实务中通常是比较混乱的,对未来经营损失确认准备、对亏损性合同的风险缺乏规范性反映、重组准备确认的时间和内容的随意性等,都是或有事项会计实务中的“重灾区”。所以,这种安排也是准则制定者的良苦用心。IAS37 认为:

(1) 未来经营亏损不符合负债的定义以及为准备设定的一般确认标准,因此对未来经营亏损不应确认准备。

(2) 如果企业有一项亏损合同,那么该合同下的现时义务应作为准备予以确认和计量。如果该合同标的资产发生减值,则应先确认减值损失。准则将亏损合同定义为这样一种合同,根据该合同履行义务而发生的不可避免费用超过了预期将获得的经济利益,合同的不可避免费用反映了退出该合同的最低净成本,即履行该合同的费用与未能履行该合同而发生的补偿或处罚两者之中较低者。

(3) 重组是指一项由管理部门计划和控制、并重大地改变了企业的经营范围或经营方式的方案。IAS37 规定,仅在满足为准备设定的一般确认标准时,才能将重组费用确认为准备。

(五) 披露

(1) 对于各类准备,企业应披露:① 期初和期末的账面价值;② 当期增加的准备,包括对现有准备部分的增加;③ 本期使用的金额(即发生并冲销准备的金额);④ 当期转回的未使用金额;⑤ 本期因时间流逝而增加的折现金额,以及折现率的变化影响。

以上披露不要求提供比较信息。企业同时应就各类准备披露:① 义务性质的简短描述,以及经济利益最终流出的预期时间;② 有关这些经济利益流出的金额或时间的不确定性的说明;③ 预期补偿的金额,说明就该预期补偿已确认的资产的金额。

(2) 对于或有负债,企业应在资产负债表日就各类或有负债简要地披露其性质,并在可行的情况下披露:① 其财务影响的估计;② 与流出的金额或时间有关的不确定性的说明;③ 补偿的可能性。

(3) 对于或有资产,IAS37 规定,如果经济利益很可能流入,企业应在资产负债表日简要地披露或有资产的性质。并在可行的情况下,再披露其财务影响的估计数。

(4) 披露豁免:在极少的情况下,披露上述所要求的部分或全部信息,预期会严重损害处在与其他方对准备、或有负债和或有资产有争端的企业的地位。在这样的情况下,企业不需要披露这些信息,但应披露该争端的一般性质,以及没有披露该信息的事实和原因。

三、与各国相关准则的比较

前述第一部分已经提到,由于在 IAS37 的形成过程中,英国 ASB 几乎充当了主要角色。所以,从准则的结构到内容,英国 FRS12 与 IAS37 几乎完全一致。下面就 IAS37 和美国及我国的相关准则进行若干比较。

(一) 关于几个关键概念

IAS37 对“准备”、“或有负债”和“或有资产”进行了清楚的界定。在 IAS37 公布之前,很少有权威的会计文献(准则)对或有负债下过完整的并能清楚地揭示或有负债本质的定义。概念不清,导致了以往实务中的随意性。IAS37 将“准备”定义为时间或金额不确定的负债,但不涉及某些国家对资产账面金额的调整时(如折旧,资产减值和坏账等)所称的“准备”。

IAS37 不再使用原 IAS10“或有事项和资产负债表日后发生的事项”中的“或有事项”概念,该概念包括了确认为负债的事项和不能确认为负债的或有负债(或资产)事项。但 IAS37 决定,“或有”一词仅用于不予确认的资产和负债(准则第 12 段),所以,放弃了“或有事项”的叫法^①,对其中符合负债确认的部分,另行命名为“准备”。笔者认为,这样做有利于将确认的或有事项与不确认的或有事项从名称上直观地区分开来。唯一的不足是“准备”一词容易与有关国家的会计规范中的一些坏账准备等概念相混淆,不如我国《企业会计制度》中用“预计负债”更为可取。

美国 FAS5“或有事项会计”只对“或有事项”下了定义,指可能导致企业获得利得或遭致损失的现存与不确定有关的一种条件、状况或一系列环境,其最终结果只有在在一件或若干件未来事项发生或不发生时才能证实。该定义与 IAS10 中的定义、与我国的定义基本一致。但 FAS5 及随后发布的 FAS47“长期负债的披露”、FAS143“资产退弃义务的会计处理”、FAS146“退出和处置活动相关成本的会计处理”及财务会计准则解释第 14、34 号(FIN14、FIN34)、证券交易委员会的员工会计公告第 92 号等,均没有对“准备”、“或有负债”、“或有资产”下过专门的定义。

需要说明的是:FAS5 中的或有事项范围还包括一些资产减值事项及意外灾害损失,这与 IAS10、IAS37 和我国准则对“或有事项”的理解有一定出入。

我国《企业会计准则——或有事项》(下称我国准则)借鉴了 IAS10 的做法,仍使用“或有事项”概念,并将包含在“或有事项”中可以确认为负债的部分,在准则解释和《企业会计制度》中用“预计负债”确认。笔者认为,既然 IAS37 已放弃“或有事项”的概念,“或有”一词被赋予了特定含义(即仅用于不确认的资产和负债),而我国仍沿用旧习,值得反

^① 由于 IAS10 中的或有事项规范已被 IAS37 取代,此外在目前生效的所有国际会计准则中均未使用“或有事项”名词,故笔者暂且推定,IASB 已放弃“或有事项”概念的使用。

思。但将确认为负债的或有事项用“预计负债”确认,既直观且能与其他减值准备、坏账准备相区分,值得予以肯定。依笔者的浅见,我国准则应放弃“或有事项”概念,在准则中直接定义“预计负债”,并将准则称为“预计负债、或有负债和或有资产”似乎更为可取。

此外,IAS37 和美国 FASB 的第 3 号概念公告均对法定义务、推定义务作了定义或说明。由于推定义务需要较强的职业判断,我国准则从现实出发,没有进行专门定义,在准则其他条款中没有出现这两个名词。

(二) 关于准备的确认和计量

1. 确认

美国没有专门就准备的确认制定通用的准则,但存在于 FAS141、FAS143、FAS146 等公告中的详细规则,为企业确认特定的准备提供了具体的指南。此外,在 FASB 的财务会计概念框架中的负债概念及对负债特征的说明等内容,为各种具体准则确认准备提供了基本原则。美国概念公告指出,负债不限于法定的强制性义务,它包括合理的推定义务。负债是将来可能要牺牲的经济利益,它是特定个体由于过去发生的交易或事项,将来要向其他个体转移资产或提供劳务的现有义务。

FAS5 第 8 段指出,如果同时符合两个条件,一项或有损失应计入损益表中的费用项目:① 财务报表公布前的可利用信息表明,在财务报告编制日一项资产已经减值或一项负债已很大可能发生,该条件暗示了证实这一损失的未来事件很可能发生;② 能够合理地估计损失金额。

如果两个条件未同时满足,则在一项或有损失可能已经合理地可能发生时,披露这项或有事项。

所以,综观美国有关的准则,在准备的基本确认原则上与 IAS37 是一致的。

我国准则的确认原则和条件与 IAS37 相一致,但没有在准则中进一步阐述如何运用。

2. 计量

美国财务会计准则解释第 14 号(FIN14)、证券交易委员会第 92 号员工会计公告(SAB92)以及 APB 第 10 号意见书等,均对准备的计量作了相应规范。

(1) FIN14 指出,如果在一个估计金额的范围内并没有一个金额比范围内的其他金额更好,则应按最小金额确认(IAS37 和我国准则在这种情况下要求按中间值计量)。

(2) SAB92 就产品和环境负债的或有损失和特殊保险(Specifically Covers)的会计处理和披露作了规定。它指出,负债计量基于可获得的事实,现有技术、已有法律、规章及通胀等可能的影响也应予考虑。

(3) 当负债的金额和未来现金支付的时间是确定或能可靠确定时,准备应予折现。如果可行,折现率应采用能产生在与第三方的公平交易中清偿负债所需现金的折现率。如果该折现率无法获得,折现率不得高于风险利率。

可见,美国准则对准备的折现设置了严格的前提条件。

我国准则第5条规定,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。如果所需支出存在一个金额范围,则最佳估计数应按该范围的上、下限金额的平均数确定;如果所需支出不存在一个金额范围,则最佳估计数应按以下方法确定:①事项涉及单个项目时,最佳估计数按最可能发生的金额确定;②事项涉及多个项目时,最佳估计数按各种可能发生额及其发生概率来计算确定。

可见,IAS37与我国准则在计量上的差异主要表现在:①IAS37对最佳估计数的确定无须先判断是否存在一个金额区间,而我国准则则首先必须判断是否存在一个金额区间,假如存在,则按该区间金额的上、下限的平均数确定为最佳估计数;②对涉及单个项目的准备(因或有事项确认的负债)最佳估计数的确定方法不同。我国准则规定一律按最可能发生的金额确定;③我国准则对或有事项的计量未考虑资金的时间价值,不要求进行折现。

(三) 关于环境成本、拆除成本和闲置租赁资产的准备

1. 环境成本

美国注册会计师协会(AICPA)的96-1号立场公告(SOP96-1)指出:“很可能负债测试”(Probable Liability Test)的方法适合在财务报表日对环境负债的确定。确认环境负债通常需要满足两个前提:①诉讼、一项索偿或评估能够被证实或很可能被证实;②诉讼、一项索偿或评估的结果将很可能是不利的。

环境负债的计量通常比较困难,但至少应确认可能损失金额范围的最小金额。该金额可以根据企业修复环境的直接增量成本和那些较长时间进行从事修复工作的雇员工资来确定。当几个企业共同承担修复成本时,企业应确认自己承担的部分。但企业进行可能性测试确认环境负债有个前提,即与该企业所污染的场地有关的诉讼已经开始或者一项索偿或评估已被证实或很可能被证实。

IAS37第19段和第21段规定,当企业有违法的环境损坏活动或新法规要求修复现存的环境损坏或企业公开接受修复环境损坏的义务时,应确认环境负债。

可见,IAS37对环境负债的确认在时间上要比美国的有关规定早一些。我国准则第2条明确指出,不涉及环境负债等内容。

2. 拆除成本

FASB于2001年6月发布的FAS143“资产退弃义务的会计处理”规定,企业应在发生资产退弃的期间,当资产的公允价值能够合理估计时,按公允价值确认退弃资产的义务①。

当退弃资产的义务被确认,企业应将退弃成本资本化计入相关长期资产的账面金额,

① 退弃资产的义务是指与由兼并、重组、开发或正常经营引起的退弃长期有形资产有关的法定义务。

并随同资产的使用寿命进行系统摊销。以后期间应重新进行复查并调整负债的公允价值。因时间的推移而对负债利息的调整应增加负债的账面金额,并将利息计入期间费用;若对现金流量的时间或金额进行重估调整,则应调整负债的账面金额和相关的资产成本。

IAS37 第 19 段要求,企业应在有义务纠正已造成破坏的范围内,对油井或核反应堆的拆除费用确认准备。该准则附录 3 的例 3 说明,拆除成本应在企业有关设施已经建好(即应恢复的损坏已经存在)时,确认拆除成本的负债,并要求折现,将拆除成本计入有关设施的成本。但准则和附录均未对后续调整进行说明,而 2000 年 11 月在由 IASC 技术委员会发布的“特殊工业”文告中则作出了与 FAS143 类似的规定。

我国准则没有涉及该问题。

3. 闲置租赁资产的准备

FASB 的 88-1 技术公报(FIB88-1)指出,当租赁资产没有实质性地被使用或没有经济利益时,相关的租赁剩余成本,包括应付租赁款、资本化的改良及终止租赁而发生的成本应计入费用。当企业不终止租赁但没有被用于经营,则剩余成本在扣除可能的转租(Sub-lease)收益后应计入费用。

IAS37 规定,本准则适用于已变为亏损性的经营租赁合同。准则对亏损性合同(但不仅仅局限于租赁合同)的准备作了有关规定(见前文)。

我国准则第 2 条指出,准则不涉及租赁,在或有事项和租赁准则中均未对亏损性合同作出规范。但在建造合同准则中对建造合同的亏损作了较粗略的规范。

(四) 重组成本的处理

FASB 于 2002 年 6 月发布的 FAS146“退出和处置活动相关成本的会计处理”规定了与企业重组有关的“以前雇员终止福利”(One-time Employee Termination Benefit)、“合同终止成本”及其他相关成本的会计处理。

(1) FAS146 规定,以前雇员终止福利是用于特定终止事件或未来特殊期间的福利安排条款下的现有雇员的非自愿的终止福利。企业应在终止计划通知日对以前雇员终止福利按公允价值确认负债,FAS146 还规定了终止计划必须具备的具体特征要求,这些要求比 IAS37 要严格一些,而 IAS19 对此问题有较全面的规定。我国目前所有的准则均没有类似的规定。

(2) FAS146 规定,终止租赁经营或其他合同的成本指:①提前终止合同的成本;②在对企业不产生经济利益的合同剩余期间将发生的成本。在第一种情况下,成本按合同有关条款的规定确认为公允价值,在第二种情况下,成本按剩余期间的应付租赁款减去预计的转租收入后的余额确认为公允价值,即使企业不打算转租。

IAS37 对此没有作出如此详细的规定。我国目前所有的准则均没有类似的规定。

(五) 披露

美国在 S—X5-02、SAB92、SOP96-1、FAS5、FAS146、FAS143 等不同的规范中分别对

备、或有负债和或有资产的披露作了规定。除 FAS5 规定的一些披露要求是针对一般或有事项而言的之外,其他有关的披露要求均是针对特定的准备而言的,不像 IAS37 就所有的准备、或有负债和或有资产在同一准则中作出通用的披露要求。所以,不便于在此作对应的比较。但它们的总体披露要求是基本一致的,美国的做法更便于实务中直接对照操作。

我国准则对披露的要求基本上借鉴了 IAS37 的有关规定,但对于准备(已确认为负债的或有事项)的披露要求,我国准则并没有作出具体要求。

(黄平 邱盈盈 撰稿)

主要参考文献

1. David Cairns ,Applying International Accounting Standards(Third Edition)(Great Britain :Tolley Lexis Nexis 2003).
2. Financial Reporting Group of Ernst & Young ,IAS/UK GAAP Comparison (United Kingdom :Ernst & Young 2001).
3. Financial Reporting Group of Ernst & Young LLP ,IAS/US GAAP Comparison(United Kingdom :Ernst & Young LLP 2002).
4. IASB ,International Financial Reporting Standards(Including Abbreviated Versions of IAS1 to IAS41)(London :IASCF 2003).
5. 国际会计准则委员会制定、财政部会计准则委员会译 :《国际会计准则 2002》,中国财政经济出版社 2003 年版。
6. 王世定、李海军主译 :《美国财务会计准则(第 1 ~ 137 号)》,经济科学出版社 2002 年版。
7. 汪祥耀等著 :《英国会计准则研究与比较》,立信会计出版社 2002 年版。
8. 汪祥耀主编 :《最新国际会计准则》,浙江人民出版社 1996 年版。
9. 财政部 :《企业会计准则 2001》,经济科学出版社 2001 年版。

IAS38 无形资产

一、准则概况

(一)背景与历史

无形资产是企业资产的重要组成部分,由于其特殊性,对其会计核算和信息披露的规范,越来越受到人们的关注。原国际会计准则委员会(IASC)在成立后不久即着手有关准则的制定。对无形资产的认识是一个不断深化的过程,IASC相关准则的制定也经历了不同的发展阶段。

1977年2月,IASC发布了第9号征求意见稿(E9)“研究与开发费用会计”(Accounting for Research and Development Costs)。

1978年7月,IASC发布了国际会计准则第9号(IAS9)“研究与开发费用”。

1991年8月,IASC发布了第37号征求意见稿(E37)“研究与开发活动”(Research and Development Activities)。

1993年12月,IASC发布了修订后的IAS9“研究与开发费用”(Research and Development Costs)。

1995年6月,IASC发布了第50号征求意见稿(E50)“无形资产”(Intangible Assets)。

1997年6月,IASC理事会在北京召开专题讨论会,其中讨论了有关无形资产的几个问题,包括:①企业自创无形资产在研究阶段,由于无法确定资产可能产生的未来经济利益,研究活动的支出应在发生时确认为费用;在开发阶段,企业可以确定某些资产将产生未来经济利益,则当符合条件时,予以资本化。②自创的无形资产与购入的无形资产摊销期限应当一致,其经济使用年限一般不超过二十年。③研究与开发支出应当自实际符合相应标准时起,对此后发生的支出资本化。

在本次会议的基础上,IASC对E50作出修改,并于1997年8月发布了E60“无形资产”,同时发布了E61“企业合并”(Business Combinations)。E60将所有与内部产生的无形资产有关的规定并入同一个准则,这意味着IAS9将包含在建议的有关无形资产的准则中,并废止IAS9。而E61对商誉和企业合并中的无形资产作了规范,这表明“无形资产”准则将不包括商誉的内容。

在基本维持E60建议的基础上,IASC理事会在1998年7月表决通过了国际会计准则第38号(IAS38)“无形资产”,该准则于1999年7月1日起生效,IAS38取代了IAS4

“折旧会计”中关于无形资产摊销的部分和 IAS9“研究与开发费用”。目前与 IAS38 有关的国际会计准则解释公告为 SIC32“网站成本”,它是企业内部产生的无形资产。

为了与已颁布相关准则的要求保持一致,改组后的国际会计准则理事会(IASB)于 2004 年 3 月对 IAS38 进行了修订,修改内容主要涉及无形资产的摊销问题。修订后的 IAS38 于 2004 年 4 月 1 日起生效。

(二) 制定目的

IAS38 的制定目的是对没有在其他国际会计准则中特别涉及的无形资产的会计处理进行规范,规范内容包括无形资产的确认条件,账面金额的计量,以及无形资产的特定披露要求。

(三) 规范内容和适用范围

IAS38 规范无形资产的会计核算,但不包括以下项目:① 由其他国际财务报告准则规范的无形资产;② IAS39“金融工具:确认和计量”中定义的金融资产;③ IFRS6“矿产资源勘探与评估”中规范的有关勘探支出和评估资产的确认与计量;④ 矿产、石油、天然气和类似非再生性资源的开发和采掘支出。

根据 IAS38 中无形资产的定义,本准则规范的无形资产仅指没有实物形态、可辨认的非货币性资产,不包括具有不可辨认性的商誉。企业合并中形成的商誉,由 2004 年 3 月通过的国际财务报告准则第 3 号(IFRS3)“企业合并”规范。

(四) 其他国家相关准则的颁布

美国财务会计准则委员会(FASB)颁布的相关会计准则有 1974 年 10 月颁布的第 2 号会计准则公告(SFAS No. 2)“研究和开发费用的会计处理”,以及 2001 年 6 月颁布的第 142 号会计准则公告(SFAS No. 142)“商誉和其他无形资产”。美国财务会计准则公告对无形资产进行规范分类与 IAS38 有所区别。

英国的相关准则有原会计准则委员会(ASC)于 1977 年 12 月颁布的标准会计实务公告第 13 号(SSAP13)“研究与开发会计”,以及新会计准则委员会(ASB)于 1998 年 12 月颁布的财务报告准则第 10 号(FRS10)“商誉与无形资产”。英国对无形资产进行规范分类与美国基本一致。

我国财政部于 2001 年 1 月颁布了《企业会计准则——无形资产》,该准则对无形资产的界定包含可辨认和不可辨认无形资产,即包括商誉。该准则也涉及研究与开发费用的会计处理。

以上相关准则在对无形资产进行规范分类上与 IAS38 都有所区别,其具体的会计确认、计量要求也存在差异,本文第三部分将对上述准则与 IAS38 作详细比较。

二、准则基本内容

IAS38“无形资产”的基本内容包括:有关定义、无形资产的初始确认和计量、无形资

未来经济利益。然而,由于缺乏法定权利的保护,可能影响主体对相关经济利益实施足够的控制,从而实质上导致某些项目不能确认为无形资产。

对于内部产生的无形资产是否具备确认资格,是IAS38进行规范的一个重点。此时,主体要确定其是否满足上述3个确认条件存在一定困难,为便于主体评价内部产生的无形资产是否满足确认标准,IAS38将资产的内部形成过程分为“研究”与“开发”两个阶段。IAS38第54段指出,研究或内部项目的研究阶段,不会产生应予确认的无形资产,相关支出应在其发生时确认为费用。IAS38第57段又指出,当主体可证明以下所有各项时,开发或内部项目的开发阶段产生的无形资产应予确认:①完成该无形资产,使其能使用或销售,在技术上可行;②有意完成该无形资产,并使用或销售它;③有能力使用或销售该无形资产;④该无形资产如何产生可能的未来经济利益。其中,主体应证明存在无形资产的产出市场或无形资产本身的市场,如果该无形资产将在内部使用,那么应证明该无形资产的有用性;⑤有足够的技术、财务资源和其他资源支持,以完成该无形资产的开发,并使用或销售无形资产;⑥对归属于该无形资产开发阶段的支出,能够可靠地计量。

IAS38对外购与内部产生的无形资产采用相同的确认条件,对于包括开发支出在内的无形项目内部支出,允许其在满足相关标准后确认为资产,而非全部费用化。IAS38的规定保证了会计处理原则的一致性,减少了编报者自由选择会计政策的空间,从而增加了信息的可比性。

对于不满足无形资产确认标准,且不构成企业合并中商誉金额组成部分的无形项目发生的支出,IAS38第68段指出,应在其发生时确认为费用。IAS38第71段又指出,对于报告主体在以前年度财务报表或中期财务报告中初始确认为费用的无形项目支出,不应在以后确认为无形资产成本的一部分。即,对于已确认为费用的无形项目支出,无论是会计估计变更,还是初次采用本准则,或是首次满足无形资产的确认标准,都应运用未来适用法,而不能追溯调整。

2. 无形资产的初始计量

IAS38第24段指出,无形资产应以成本进行初始计量。无形资产的成本包括所有可直接归属于,或按合理一致的基础分摊于该资产的支付对价,或创造、生产并使其达到预定使用状态的所有支出。

IAS38特别指出,对于企业合并中取得的无形资产,按IFRS3“企业合并”的规定,其成本以购买日的公允价值为基础确定;对于以政府补助形式取得的无形资产,按IAS20“政府补助会计和政府援助的披露”的规定,主体应以公允价值对其进行初始计量;对于以资产交换方式取得的无形资产,应以公允价值计量,除非交换不具备商业实质(Commercial Substance),或所收到和放弃资产的公允价值都无法可靠计量,此时,对取得的无形资产应以所放弃资产的账面金额入账。

对于内部产生的无形资产,其成本为无形资产首次满足确认标准后所发生支出的总额,包括所有可直接归属或依合理基础分配的,使其达到预定使用状态的支出。IAS38 的规定与 IAS9“研究与开发费用”的规定存在差异。IAS9 将开发费用初始确认为:资产的支出金额限于很可能从该资产收回的金额,IAS38 则统一采用成本法。但考虑到尚未使用无形资产未来产生经济利益的不确定性,IAS38 要求主体应至少在每年末,对尚未使用的无形资产进行一次减值测试。

(三) 无形资产的后继支出与初始确认后的计量

1. 后继支出

IAS38 第 20 段指出,大部分与无形资产有关的后继支出都是为了维持现有无形资产的预期经济利益,并不能满足无形资产的定义和本准则的确认标准。另外,要将有关后继支出分配到具体的某项无形资产中也非常困难,因为它们通常与主体的整体相关联,很难将其与整体的发展区分开来。因此,无论是外部取得还是内部产生的无形资产,在初始确认后很少有相关的后继支出再确认计入到其账面金额中。这些支出通常记入发生当期的损益。

2. 初始确认后的计量

IAS38 第 72 段规定,无形资产初始确认后的计量方法有两种:成本法和重估法。

无形资产初始确认后以成本法计量,是指以成本减去累计摊销额和累计减值损失后的余额作为账面金额。在确定无形资产是否发生减值时,主体应运用 IAS36“资产减值”,以确定资产的可收回金额,以及何时确认或转回减值损失。

无形资产初始确认后以重估法计量,是指无形资产在初始确认后以重估价作为其账面金额,即,其重估日的公允价值减去随后发生的累计摊销额和随后发生的累计减值损失后的金额。为了按本准则进行重估,公允价值应参考活跃市场确定。重估应足够频繁地进行,以使资产的账面金额与其在资产负债表日利用公允价值确定的账面金额不会存在重大差异。如果不存在活跃市场,则无形资产应以成本法进行后续计量。IAS38 第 78 段又指出,由于无形资产的特性,它们通常不存在活跃市场。

IAS38 还规定,如果某项无形资产被重估,那么该类别的其他无形资产也应进行重估,除非该类别的其他无形资产不存在活跃市场。如果无形资产的账面金额因重估价而增加,其增加额应直接贷记股东权益中的重估价盈余科目,但是,如果该增值是其以前被确认为费用的重估减值的转回,则应确认为当期收益;如果无形资产的账面金额因重估价而减少,其减少额应确认为费用,但是,如果该减值没有超过其重估价盈余科目的贷方余额,则应直接借记以冲减相关重估盈余科目。

(四) 无形资产的使用寿命与摊销、减值测试

IASB 在 2004 年 3 月对 IAS38 所作的修订主要体现在本部分。修订后的 IAS38 取消了有限使用寿命无形资产的摊销年限不超过二十年的可反驳假定,并且规定,如果无形资

产有不确定的使用寿命,则该无形资产不应进行摊销,但应每年及在其出现减值迹象时,进行减值测试。

1. 无形资产的使用寿命

IAS38 第 88 段规定,主体需评估确定各项无形资产是有限使用寿命,还是无限使用寿命。如系有限使用寿命,则需确定使用寿命的期限,或者是构成有限使用寿命的工作总量或类似单位数量。在分析所有相关因素后,如果认为主体从资产中产生现金净流入的期间没有可预见的限制,则该无形资产应被认定为具有无限使用寿命。

在具体确定使用寿命时,源于合同或法定权力的无形资产,其使用寿命不应超过合同或法定期限,但可能由于主体对资产的使用预期而相对更短一些。即使有限期限的合同或法定权力到期可以重续,无形资产的使用寿命也不应包含重续期间,除非有证据表明重续不会产生重大成本。

2. 有限使用寿命无形资产的摊销

IAS38 第 97 段指出,有限使用寿命无形资产的应摊销金额应在其寿命期内系统摊销。摊销应自无形资产可使用之日起开始,一旦无形资产被归类为用于出售,或资产被终止确认时,则停止摊销。所使用的摊销方法应能反映无形资产未来经济利益的消耗方式。如果消耗方式不能可靠地确定,则采用直线法。每期的摊销额应确认为费用,除非其他会计准则允许将其计入其他资产的账面金额。

由于无形资产通常不存在活跃的交易市场,而且其预期的未来经济利益具有很大的不确定性,因此 IAS38 规定,无形资产的残值应假定为零,但如符合以下任一条件时,则属例外:① 有第三方承诺在无形资产的有用寿命结束时购买该无形资产;② 该无形资产存在活跃市场:A. 残值可以根据该市场信息确定;B. 这种市场在该无形资产的有用寿命末很可能存在。

IAS38 第 104 段还规定,有限使用寿命无形资产的摊销期限和摊销方法每年应至少重新审核一次。如果预期使用寿命与前期估计不同,应调整摊销期间,如果资产未来经济利益消耗的方式发生了改变,应调整摊销方法以反映这种变化。

3. 无限使用寿命无形资产的减值测试

IAS38 第 107 段指出,无限使用寿命无形资产不应进行摊销,而是按照 IAS36“资产减值”,对这类资产应进行减值测试,即将无形资产的可收回金额与其账面金额相比较。减值测试需每年进行,在有迹象表明无形资产可能遭受损失时也应进行减值测试。

不摊销的无形资产的使用寿命需每期进行审核,以确定相关的事项和环境是否仍继续支持无限使用寿命评估。如果现实已不支持原评估,则应调整为有限使用寿命,该变化应按照 IAS8 的规定,作为会计估计变更处理。

(五) 无形资产的报废和处置

IAS38 第 112 段指出,无形资产应在处置时,或者是预期从其使用中和以后处置中没

有未来经济利益流入时,将其终止确认,从资产负债表内剔除。无形资产的报废或处置形成的利得或损失,应根据处置净收入和资产的账面金额之间的差额确定,并在收益表内反映(除非其属于售后租回式租赁),但利得不应与收入合并反映。

(六) 无形资产的披露

IAS38 第 118 段要求主体应对内部产生的无形资产和其他无形资产予以区分,分类披露:① 有用寿命或还是无限使用寿命,如系有限,应披露有限寿命期或使用的摊销率;② 有限使用寿命无形资产的摊销方法;③ 期初和期末账面金额总额和累计摊销额(与累计减值损失合计);④ 在收益表中单独列示的无形资产摊销额;⑤ 期初和期末账面金额的调节,包括增加(内部开发、单独取得和企业合并导致的增加应分列)、可供出售或准备处置、进行重估价与减值所形成的增加或减少额、在收益表内确认的减值损失、从收益表内转出的减值损失、本期确认的摊销额、外币报表折算所形成的汇兑净差额、其他账面金额变化。

主体的财务报表还应披露如下内容:① 对于无限寿命的无形资产,应披露其账面金额,以及被评估确认为无限寿命的原因和评估所依赖的主要因素;② 从整体看对企业的财务报表具有重要影响的单项无形资产的描述、其账面金额和剩余摊销期;③ 对以政府补助的形式取得,并以公允价值进行初始确认的无形资产,应披露:初始确认的公允价值、其账面金额、后续计量所采用的方法;④ 所有权被限制的无形资产的存在及其金额,以及作为债务抵押品的无形资产的账面金额;⑤ 对购买无形资产所承诺的金额。

IAS38 的披露要求较为详细。除上述规定外,IAS38 还要求对以重估价反映的无形资产,披露其他详细信息,包括公允价值估计的方法和其他重要影响因素,要求对当期确认为费用的研究与开发支出,应单独披露其总额。

三、比较与借鉴

IAS38 与美、英两国的相关会计准则,以及我国的无形资产会计准则,在对无形资产进行规范分类,及具体的会计确认、计量和披露要求方面都存在差异。

(一) 关于所涉及的准则和无形资产的定义

美国颁布了单独的研究和开发费用会计准则,但对商誉则与其他无形资产一同规范,涉及的准则有 SFAS2“研究和开发费用的会计处理”和 SFAS142“商誉和其他无形资产”。在 SFAS142 中,无形资产被定义为,没有实物形态的长期资产(不含金融资产),包括商誉、版权、专利、商标和商业机密等。美国的无形资产概念包含商誉。

英国的相关会计准则有 ASC 颁布的 SSAP13“研究与开发会计”和 ASB 颁布的 FRS10“商誉与无形资产”,其对无形资产进行规范分类与美国基本相同。在 FRS10 中,无形资产被定义为,企业通过监管或法定权利所控制的,没有实物形态,但可以辨认的非货币性长期资产。无形资产可分为特许权、专利权、著作权、商标等。与 IAS38 一样,英国会计

准则将商誉与无形资产作为两个并列的概念提出,强调无形资产的可辨认性。但英国会计准则委员会认同商誉与无形资产具有共性之处,因此在同一会计准则中予以规范。

我国 2001 年 1 月颁布的《企业会计准则——无形资产》将无形资产定义为,企业为生产商品、提供劳务、出租给他人,或为管理目的而持有的、没有实物形态的非货币性长期资产。准则指出,无形资产分为可辨认和不可辨认无形资产,其中不可辨认无形资产指商誉。准则包含对研究与开发费用的会计处理规范。我国无形资产准则虽然借鉴了 IAS38 对无形资产的定义,但却将无形资产包括了可辨认的无形资产与不可辨认的无形资产(即商誉),没有强调无形资产的不可辨认性。

(二) 关于无形资产的确认和计量

对于外部取得(不含合并商誉)的无形资产,美国 SFAS142 指出,企业应以公允价值为基础确定入账成本。成本可以是所给付对价或所收到资产的公允价值,具体取决于哪一个能更为可靠地计量。初始确认后,企业应将无形资产分为具有有限使用寿命和使用寿命不确定两类,对于有限使用寿命的无形资产,按系统的方法予以摊销;对于使用寿命不确定的无形资产,则至少应在年末进行资产减值测试,以确定其账面金额。IAS38 的减值测试规定与 SFAS142 不同。另外,当无形资产存在活跃市场并满足相应的其他条件时,IAS38 允许选用重估价作为后续计量方法,美国的 SFAS142 不允许使用此方法。

英国 FRS10 规定,企业从外部取得的无形资产应以成本入账。对于企业合并中取得的无形资产,如果其价值能可靠地计量,则应与商誉分开确认,并以公允价值入账;如果其市场价值不易确定,则按重置成本入账。所确定的入账金额以不产生或增加合并中的负商誉为限。这些规定与 IAS38 较为接近。对于资产减值测试的规定,FRS10 指出:如果无形资产最长使用寿命二十年的假定被推翻,企业应定期进行减值测试,这与修订前 IAS38 的规定相同。但 FRS10 允许无形资产在使用寿命不确定的情况下,用减值测试代替摊销,又与修订后 IAS38 的规定类似。

我国无形资产的确认标准采用了类似于 IAS38 的规定。在计量方面,我国根据无形资产的取得途径,作了明确规定,与 IAS38 的不同之处主要有:①如企业以赊购方式取得无形资产,我国准则不考虑利息因素,以总额入账,IAS38 则考虑利息因素,对超过正常信用期购入的无形资产,其成本应等于现金价格,差额作为利息费用;②对于所有者投入的无形资产,我国按投资各方确认的价值作为入账价值,如系首次发行股票投入的无形资产,则按投资方的账面价值入账,IAS38 则统一按公允价值计量;③对于资产交换产生的无形资产,我国根据非货币性交易准则,按换出资产的账面价值入账,IAS38 则按公允价值入账。我国与 IAS38 一样,也要求对无形资产进行资产减值测试,但不允许对无形资产进行重估。

(三) 关于研究与开发费用

IAS38 要求主体在满足一系列严格的标准后,将开发阶段的支出确认为一项无形资产。美国的 SFAS2“研究与开发费用的会计处理”则规定,研究与开发费用应在发生时全额计入当期费用;英国的 SSAP13“研究与开发会计”同样禁止将研究支出资本化,但作为一种可供选择的方法,允许企业在满足一定条件时,将开发支出确认为一项资产。

我国会计准则规定,所有的研究和开发支出全部作为当期费用,但自行开发并依法申请取得的无形资产,其相应的注册费、律师费予以资本化,作为资产的入账成本。我国的规定与美国较为相似,比较符合谨慎性原则,并在一定程度上可以减少企业操纵利润的空间。但也存在一定弊端,如不符合收益性支出与资本性支出划分的原则,不利于正确评价企业的经营业绩,低估了企业研究开发成果的价值。相对来说,IAS38 的相关规定更符合会计基本原则,但在运用其确认标准时也存在一定困难。

(四) 关于无形资产的摊销

美国 SFAS142 对使用寿命不确定的无形资产,包括商誉,不进行摊销,而用年度减值测试替代。对于有限使用寿命的无形资产则进行摊销,摊销方法的具体要求与 IAS38 一致。即:应反映主体或企业消耗无形资产的经济利益的方式,如果该方式不能可靠地确定,则采用直线法。修订后的 IAS38 采纳了 SFAS142 的规定,两者已不存在差异。

英国 FRS10 与美国类似,将无形资产分为有限使用寿命与使用寿命不确定两类,以确定其是否应进行摊销,但 FRS10 对商誉是否进行摊销没有作强制规定。同时,FRS10 对无形资产的摊销年限也设置了最长二十年的可推翻的假定,与修订前 IAS38 的规定相同。

我国准则规定,无形资产的成本,应自取得当月起,在预计使用年限内分期平均摊销。考虑到无形资产经济利益消耗方式的不易确定性,我国采用了直线摊销法,该办法简单、易操作,各国会计实务多采用直线法进行无形资产摊销。对于摊销年限,我国准则规定,如果预计使用年限超过了相关合同规定的受益年限或法律规定的有效年限,则按孰短原则确定;如果合同与法律都没有规定有效年限,则摊销期不应超过十年。我国准则的摊销期限规定与目前通行的国际惯例不同,没有考虑无形资产的无限使用寿命问题,其摊销期限相对更为谨慎。

(王筱民 撰稿)

主要参考文献

1. Financial Reporting Group of Ernst & Young LLP, IAS/UK GAAP Comparison(United Kingdom: Ernst & Young LLP, 2001).

2. Financial Reporting Group of Ernst & Young LLP ,IAS/US GAAP Comparison(United Kingdom Ernst & Young LLP 2002).
3. IAS38 ,“ Intangible Assets ” ,issued in Mar. 2004.
4. 财政部 :《企业会计准则——无形资产》 2001 年 1 月发布。
5. 国际会计准则委员会制定、财政部会计准则委员会译 :《国际会计准则 2002》,中国财政经济出版社 2003 年版。
6. 汪祥耀等著 :《英国会计准则研究与比较》,立信会计出版社 2002 年版。
7. 汪祥耀等著 :《国际会计准则与财务报告准则——研究与比较》,立信会计出版社 2004 年版。
8. 汪祥耀、邓川等著 :《澳大利亚会计准则及其国际趋同战略研究》,立信会计出版社 2005 年版。
9. 于玉林著 :《现代无形资产》,经济科学出版社 2001 年版。

IAS39 金融工具 :确认和计量

一、准则概况

(一) 背景与历史

随着金融创新浪潮席卷整个西方世界,金融工具所涉及的问题正受到各国准则制定机构、管制者、财务报表的编制者和用户的关注。从 1988 年起,原国际会计准则委员会(IASC)和加拿大特许会计师协会(CICA)一起着手制定金融工具确认、计量和披露的综合性准则。IASC 于 1991 年 9 月发布了第 40 号征求意见稿(E40)。根据收到的反馈意见,IASC 于 1994 年 1 月又发布了第 48 号征求意见稿(E48)再次征求意见。根据对 E48 的批评意见和一些国家会计准则制定机构的设想,IASC 决定分两个阶段处理金融工具项目:截止 1995 年 3 月处理列报和披露;在 1995 年底前(如果需要再征求意见则在 1996 年)处理确认和计量。随着 1995 年 3 月国际会计准则第 32 号(IAS32)的批准,第一阶段工作宣告完成^①。

1995 年 7 月,IASC 与证券委员会国际组织(IOSCO)达成协议,IASC 将完成一套能被 IOSCO 认可、用于在所有全球性市场跨国融资和上市的核心国际会计准则。这些核心准则包括有关金融工具确认和计量准则。仅有披露准则 IAS32 不能满足 IASC 的核心准则要求。IASC 决定在 1998 年 4 月前完成 IOSCO 的核心准则。

金融工具项目第二阶段的目标是建立一个综合的、协调的框架。在此框架下,所有金融工具的计量和确认问题都得以解决。IASC 和 CICA 努力的结果是在 1997 年 3 月联合公布了综合性讨论稿“金融资产和金融负债的会计处理”。讨论稿建议做出如下重要改动:从某一企业成为金融工具的一方时,应综合地确认金融资产和金融负债;不管管理层打算持有还是交易该项目,金融工具和金融负债都应按公允价值计量;将公允价值的变动立即列为收益或费用,但也包含列报一些套期利得和损失在损益表之外的条款;对 IAS32 的披露要求做一些修订。

IASC 与各国和各国际相关团体举行了一系列专题研讨会。虽然讨论稿被普遍称赞为是一份高质量的文件,但反馈意见表明,IASC 在前进的道路上还将面临很多争论。用公允价值计量所有金融资产和金融负债的观点,在一些行业和一些类型的金融资产和金

^① 制定 IAS32 的详细过程可见本书 IAS32“金融工具 :披露与列报”部分。

融负债上还是有困难的。对于讨论稿提出的将未实现利得、尤其是长期债务的未实现利得计入收益的意见,也引起了广泛的不安。另外,虽然有几个国家准则制定机构正在为金融工具确认和计量制定本国准则,但是没有哪个国家的准则或建议中的准则与讨论稿中的建议相似。再者,IASC 理事会是否有 3/4 的大多数支持基于此讨论稿的国际会计准则也是一个问题,因为在制定 E40 和 E48 时,理事会只有不到半数的成员支持全面公允价值法。

可以预见,要在讨论稿的基础上,于 1998 年末之前完成一份纳入 IOSCO 核心准则的综合性的金融工具准则是不可能的。但是,投资者和企业却急于希望能采用国际会计准则进行投资和信贷决策以及证券发行和上市。此时,IASC 的秘书长 Bryan Carsberg 爵士宣称,IASC 的工作人员将在 1997 年 10 月 IASC 的理事会会议上建议 IASC 采纳美国金融工具准则,以及与各国准则制定者联合工作以达成一个协调的国际准则。

Bryan Carsberg 爵士的第二个建议并不是一个新事物,因为这一直是 IASC 贯穿于金融工具项目的政策。但采纳美国准则作为 IAS 并作为一个过渡性办法的建议则充满争议。IASC 的许多成员国并不支持这种办法,因为与 IOSCO 达成协议的基本原因就是让非美国公司能够不使用美国公认会计原则(GAAP)而可以在美国筹资和上市。IASC 的成员国也不希望将一个风格完全不同的准则融入国际会计准则中。

与此同时,由美国、英国、加拿大、澳大利亚和新西兰组成的 G4 + 1 集团决定建立一个联合工作组(Joint Working Group,缩写为 JWG),以完成一个要求对所有金融工具都采用公允价值计量的国家和国际准则。该准则将以 IASC 的综合讨论稿为基础。G4 + 1 集团同意由 IASC 金融工具筹划委员会的主席担任 JWG 的主席。JWG 的建立意味着 G4 + 1 集团第一次将制定一个准则而不是讨论稿。

在 1997 年 11 月的会议上,IASC 理事会决定:

(1) IASC 应与 G4 + 1 集团建立的联合工作组联合起来制定一份综合性的、协调的金融工具国际会计准则^①。这份准则应以 IASC 的综合讨论稿、现有和将有的国家准则以及世界范围内对该项目最好的见解和研究成果为基础来制定;

(2) 由于时间的紧迫性,IASC 理事会同意完成一份确认和计量的过渡性准则,但拒绝了直接采纳美国准则的提议。它同意制定一个新的征求意见稿。

为完成第二个任务,IASC 的工作人员制定出了第 62 号征求意见稿(E62)“金融工具:确认和计量”,该征求意见稿明显以美国准则而不是 IASC 早期的 E48 为基础。IASC 理事会于 1998 年 4 月批准该草案并于 1998 年 7 月中旬发布。IASC 只提供了 3 个半月对 E62 发表意见,但它在此期间广泛地进行了咨询活动。所搜集上来的意见被一个特别任命的筹划委员会审阅。IASC 没有任命一个委员会去制定 E62。

^① 在 IASC 作出上述决定之后,法国、德国、日本和北欧注册会计师联合会的代表也加入了 JWG。

1998年12月,IAS39“金融工具:确认和计量”在一个特别安排的会议上被批准,从而使IASC按照它自定的期限完成了核心准则。IAS39于1999年7月发布,并适用于2001年1月或以后开始的会计期间。IASC制定IAS39以及对E62的意见进行审阅的速度引来了许多批评。而且,IAS39中包括了一些不同于E62的重大改动。这份过渡性准则连同IAS32,以及其他几个与金融工具有关的现行准则,在完整的综合性准则出台之前适用。2000年5月,IAS39被包括在IOSCO认可的《国际会计准则2000》中。

从1989年IASC立项制定金融工具会计准则,到1998年IAS39“金融工具:确认和计量”的批准公布,期间公开征求过四次意见,历时九个年头,并且尚在为完成一个综合性的准则而继续努力,这在国际会计准则发展史上是罕见的。IAS39填补了金融工具确认和计量准则的空白,对于金融工具会计国际协调具有不可缺少的作用。

为方便理解和执行IAS39,IASC在2000年3月任命IAS39的应用指南委员会(IGC),用问答式(Q&A)的形式制定并公布IAS39的应用指南,在2000~2001年期间,IGC公布了6批Q&A草案,Q&A的最终版本已被纳入《国际会计准则2002》中。Q&A并没有准则或解释公告的地位,它们不被理事会考虑并且未必代表理事会的观点。但企业在选择和应用会计政策时,应考虑该指南。

在2002年6月,IASC改组后成立的国际会计准则理事会(IASB)发布了一项建议修改IAS32和IAS39的征求意见稿,该意见稿计划在不改变基本会计方法的同时改进现有的要求。2003年12月,IASB公布了修订后的IAS32和IAS39。在此之前,IASB也于2003年8月对利率风险总体套期(Macro Hedging)的公允价值套期会计征求意见,并于2004年3月正式修订了IAS39以反映总体套期。2004年12月,IASB对IAS39中金融工具和金融负债的初始确认做出了有限的修订,过渡性地免除企业追溯运用在第一天(Day 1)的利得和损失确认要求。2005年4月,IASB对IAS39中有关集团内预期交易的现金流量套期进行了修订。2005年6月,IASB对IAS39中的公允价值选择权做出了修订。

(二) 制定目的

IAS39的目的是为在主体财务报表中确认和计量金融资产、金融负债以及买卖非金融项目的一些合同建立原则。

(三) 适用范围

根据IAS39第2段,本准则适用于所有主体的金融工具,但不适用于以下各项:

(1) 根据IAS27“合并财务报表和单独财务报表”、IAS28“对联营企业的投资”及IAS131“合营中的权益”核算的在子公司、联营企业及合营中的权益。但IAS39适用于主体根据IAS27、IAS28及IAS31的规定应按本准则进行会计处理的此类权益。主体也应当将本准则运用于在子公司、联营企业及合营中的权益上的衍生工具,除非该衍生工具满足IAS32中主体权益性工具的定义。

(2) IAS17“租赁”适用的租赁合同下的权利和义务;但是,①出租人确认的租赁应

收款,应遵循本准则的终止确认和减值条款的规定;② 承租人确认的租赁应付款,应遵循本准则的终止确认条款的规定;③ 嵌入在租赁中的衍生工具,应运用本准则嵌入衍生工具的有关条款。

(3) IAS19“雇员福利”适用的雇员福利计划下的雇主权利和义务。

(4) 主体发行的满足权益性工具定义的金融工具(包括期权和认股权证)。但这些金融工具的持有者应运用本准则,除非该工具符合上述(1)中所述的例外情况。

(5) 在 IFRS4“保险合同”中定义的保险合同下的权利与义务,或者在因为具有相机抉择参与权(Discretionary Participation Feature)而包含在 IFRS4 规范范围内的某合同下的权利与义务。然而,如果嵌入在这种合同中的衍生工具本身不是一个 IFRS4 规范的同时,本准则适用于该衍生工具。而且,如果保险合同是为将本准则规范的金融资产或金融负债转让给另一方而签订或保留的一项金融担保合同时,发行者应将本准则运用到该合同。

(6) 企业合并中的或有对价合同(参见 IFRS3“企业合并”)。此豁免仅适用于收购方。

(7) 企业合并中,收购方与卖方之间在未来日期买卖某一被收购方的合同。

(8) 不能用现金或另一金融工具清偿净额的贷款承诺,但根据 IAS39 第 4 段,主体已将其认定为按公允价值计量、公允价值变动计入损益(At Fair Value through Profit or Loss^①)的贷款承诺应遵守本准则。贷款承诺不能仅仅因分期拨付该贷款(例如,根据建设进度而拨付的抵押建设贷款)而视为清偿净额。承诺提供低于市场利率的贷款的承诺方应当以公允价值初始确认该承诺,初始确认金额减去根据 IAS18“收入”确认的累计摊销额(在适用时)后的金额,与根据 IAS37“准备、或有负债和或有资产”确认的金额之间的高者被用来对该承诺进行后续计量。贷款承诺的承诺方应当将 IAS37 运用到不属本准则规范的其他贷款承诺。贷款承诺应遵守本准则的终止确认条款。

根据 IAS39 第 4 段,主体已将其认定为按公允价值通过损益计量的贷款承诺仍应遵守本准则。过去采取将来源于贷款承诺的资产在开始后立即出售做法的主体,应当将本准则运用于同一类型的所有贷款承诺。

(9) IFRS2“以股份为基础的支付”适用的交易下的金融工具、合同和义务。适用于 IAS39 第 5~7 段规范范围的合同除外。

(10) 由于主体被要求发生开支以清偿根据 IAS37 确认的准备,或者清偿在最初根据 IAS37 确认为准备但由于其时间或金额已经确定而不再是准备的负债,从而可以获得补偿的权利。本项是由于 2004 年 12 月国际财务报告解释公告第 5 号(IFRIC5)“退役、复原

^① At Fair Value through Profit or Loss 的含义,是指资产或负债初始确认时按公允价值计量,后续期间公允价值的变动计入损益。本文以下部分将其简称为“按公允价值通过损益计量”。

和环境恢复基金产生的权益”的发布而增加的一项。

对于买卖非金融项目但以现金净额或其他金融工具结算或通过交换金融工具结算的合同,IAS39 第 5 段规定应视同该合同是金融工具一样适用于本准则,但已签订并根据主体预期的采购、出售或使用要求而继续为收到或递交非金融项目而持有的合同除外。

(四) 其他国家相关准则的颁布

美国与金融工具的确认和计量有关的准则有财务会计准则公告第 115 号准则(SFAS115)“关于某些债务性及权益性证券投资的会计处理”、财务会计准则公告第 125 号(SFAS125)“金融资产转让和服务以及债务清除的会计处理”以及财务会计准则公告第 133 号(SFAS133)“衍生工具和套期保值活动的会计处理”。2003 年 4 月 FASB 又发布了 SFAS149“对衍生工具和套期活动的第 133 号公告的修订”,修订了 SFAS133。日本的企业会计评议会(BADC)在 1999 年发布了“金融工具的会计准则”,对金融工具的确认和计量作出了规范。英国会计准则委员会(ASB)于 2004 年 12 月发布了 FRS26(IAS39)“金融工具:计量”,规范金融工具的计量和套期保值会计。澳大利亚会计准则委员会(AASB)在 2004 年 7 月发布了与 IAS39 趋同的 AASB139“金融工具:确认和计量”。

二、准则的基本内容

IAS39 由目的、应用、范围、定义、嵌入衍生工具、确认与终止确认、计量、套期几部分组成。下面就其主要内容予以说明。

(一) 关键名词定义

除 IAS32 中定义的术语外,IAS39 定义部分还包括衍生工具、四类金融工具、与确认和计量有关的定义、与套期会计有关的定义等四部分内容。

1. 衍生工具

衍生工具(Derivative),指具有以下所有三个特征的金融工具或本准则规范的其他合同:

(1) 其价值随特定利率、金融工具价格、商品价格、汇率、价格或利率指数、信用等级或信用指数、或其他变量[有时称为“标的”(Underlying)]的变动而变动。对非金融变量而言,它应当不是合同的一方所特有的变量;

(2) 不要求初始净投资,或与对市场条件变动具有类似反应的其他类型合同相比,要求很少的净投资;

(3) 在未来某一日期结算。

2. 四类金融资产的定义

在准则第 9 段中列出了四类金融资产的定义。

(1) 按公允价值通过损益计量的金融资产或金融负债(Financial Asset or Financial Liability at Fair Value through Profit or Loss),是指满足以下条件之一的金融资产或金融负

债：① 它被划分为为交易而持有。金融资产或金融负债被划分为为交易而持有的条件是：A. 它主要为了在不久的将来出售或回购而取得或发生；B. 它是已识别金融工具组合的一部分，该组合被一起管理并且有该组合最近可实际获得短期收益的证据；C. 它是衍生工具（被指定且是有效的套期工具的衍生工具除外）；② 从初始确认起，主体将它认定为按公允价值通过损益计量。主体只有在本准则第 11A 段允许，或者在由于以下两种原因之一而使得作出这种认定能产生更相关的信息时，才能作出这种认定：A. 该认定能消除或显著减少计量和确认上的不一致（有时称为会计上不配比），而这种不一致来自于以不同的基础计量资产或负债或者确认这些资产或负债上的利得或损失；B. 主体根据备有证明文件的风险管理或投资策略，去管理一组金融资产、一组金融负债或两者的组合，以公允价值为基础评价管理业绩，并根据该基础将此组金融工具的信息提供给主体内部关键管理人员（如董事会和首席执行官，关键管理人员的概念可见 IAS24“关联方披露”）。

上述定义中的②部分是 2005 年 6 月 16 日 IASB 正式发布的《对 IAS39 的修改：公允价值选择权》修订后的内容，并自 2006 年 1 月 1 日起生效。之前 IASB 于 2003 年底发布的 IAS39 中包含了没有限制的公允价值选择权，即会计主体有权指定对单项金融资产或金融负债以公允价值计量，并将其公允价值的变动确认为损益。IASB 作出这项规定的初衷是为了简化运用 IAS39，例如，降低了对套期会计的需要，不再需要分离嵌入衍生工具等问题。然而，许多银行监管机构、证券公司和保险公司等对该选择权可能被不恰当地应用表示担忧。欧盟在去年就提出有保留地采纳 IAS39，要求对公允价值选择权的应用加以限制，并要求 IASB 对 IAS39 进行修订。因此，IASB 在 2005 年 6 月修订后的版本中将公允价值选择权的应用限制在符合特定条件的金融工具范围内。具体而言，第 9 段定义部分在 2003 年版 IAS39 正文的基础上作出了上述修改，同时增加了准则第 11A、48A、105A~105D 段，修订了准则第 12、13、105 段，并在应用指南中作出了相应的修订。对此，欧盟表示了极大的支持，认为这将使主体提供的信息更具有相关性，并避免了主体不恰当地应用公允价值选择权。2005 年 6 月 21 日，欧盟下属的欧洲财务报告咨询组（EFRAG）建议欧洲议会和欧盟理事会予以采纳。

此外，如果主体对在活跃市场上没有市场报价的权益性工具进行投资，并且该投资的公允价值不能可靠计量时，主体不能将其认定为按公允价值通过损益计量。

（2）持有至到期日的投资（Held-to-Maturity Investment），指具有固定或可确定金额和固定期限，且主体明确打算并能够持有至到期日的非衍生金融资产。但以下除外：被主体从初始确认起就认定为按公允价值通过损益计量的金融资产；被主体认定为可供出售的金融资产；以及满足贷款和应收款项定义的金融资产。

如果主体在本财务年度或前两个财务年度，在到期日之前将超过不重大数量的持有至到期日的投资出售或再分类（不重大是相对于持有至到期日投资的总额而言），则主体

不应将金融资产归类为持有至到期日的投资,但以下出售行为例外:① 离到期日或行使看跌期权日很近才出售,以致于市场利率的变动对金融资产的公允价值不会产生重大影响;② 主体通过有计划的支付或预付方式收回金融资产几乎全部的本金后才发生出售;③ 因主体不能控制、不重复发生及主体不能合理预期的孤立事项而发生的出售。

(3) 贷款和应收款项(Loans and Receivable),指具有固定或可确定支付金额但在活跃市场上没有报价的非衍生金融资产。但以下除外:① 主体打算立即或在短期内就出售的非衍生金融资产,它应划为为交易而持有的金融资产。被主体从初始确认起认定为按公允价值通过损益计量的金融资产;② 被主体从初始确认起认定为可供出售的金融资产;③ 主体因信用恶化之外的原因不能收回几乎全部初始投资的金融资产。因信用恶化而不能收回几乎全部初始投资的金融资产应分类为可供出售的金融资产。此外,从一组非贷款和应收款项的资产组合中取得的权益不是贷款和应收款项(如从共同基金中取得的权益)。

(4) 可供出售的金融资产(Available-for-Sale Financial Assets),指那些被认定为可供出售或者不属于以上三类的非衍生金融资产。

3. 与确认和计量有关的定义

(1) 金融资产或金融负债的摊余成本(Amortised Cost),指初始确认时用以计量金融资产或金融负债的金额经以下调整后的余额:① 减去偿还的本金;② 加上或减去对初始确认额与到期金额之间的差额使用实际利率法计算的累积摊销额;③ 减去因资产减值或资产不能收回而减记的价值(直接减记或通过备抵账户减记)。

(2) 实际利率法(Effective Interest Method),指计算金融资产或金融负债(或者一组金融资产或金融负债)的摊余成本以及在相关期间分配利息收益或利息费用的方法。实际利率,是指将估计的未来现金支付额或收入额在金融工具的预期年限内或更短的期间(在适当时)准确地折现为金融资产或金融负债的账面净值的利率。

在计算实际利率时,主体应当在考虑了金融工具(如预付款,看跌或类似期权)的所有合同条款后估计现金流量,但不应考虑未来信用损失。这项计算应包括合同各方之间支付或收到的、构成实际利率、交易费用以及其他溢价或折价不可分割的一部分的各项费用和基点的点数(参见 IAS18“收入”)。一组类似金融工具的现金流量和预期年限通常假定能被可靠地估计,然而在该假定不成立时,主体应使用合同现金流量以及金融工具的整个合同期限。

(3) 终止确认(Derecognition),指将以前确认的金融资产或金融负债从主体的资产负债表中剔除。

(4) 公允价值(Fair Value),是指在公平交易中,熟悉情况的当事人自愿进行资产交换或负债清偿的金额。

(5) 常规方式购买或出售(Regular Way Purchase or Sale),指根据某一合同购买或出

售金融资产,该合同的条款要求在不同市场规则或惯例通常约定的时间内交付资产。

(6) 交易费用(Transaction Costs),指可直接归属于金融资产或金融负债的购买、发行或处置的新增费用。新增费用是指如果主体不购买、发行或处置金融工具就不会发生的费用。

4. 与套期有关的定义

(1) 确定承诺(Firm Commitment),指在特定的未来某日或某几日,以特定价格交换特定数量资源的、具有约束力的协议。

(2) 预期交易(Forecast Transaction),指未提供承诺的预期未来交易。

(3) 套期工具(Hedging Instrument),在套期会计中,指被指定的衍生工具或者被指定的非衍生金融资产或金融负债(只对外汇汇率变动风险进行套期时),其公允价值或现金流量预期可抵销被指定的被套期项目的公允价值变动或现金流量变动。

(4) 被套期项目(Hedged Item),指具有以下特征的资产、负债、确定承诺、很可能发生的预期交易或在国外经营中的净投资:① 使主体面临公允价值变动或未来现金流量变动的风险;② 被指定为被套期对象。

(5) 套期有效性(Hedge Effectiveness),指套期工具公允价值或现金流量的变动可抵销归属于被套期风险的公允价值或现金流量变动的程度。

(二) 嵌入衍生工具(Embedded Derivatives)

嵌入衍生工具是包括该衍生工具和非衍生主合同在内的混合(组合)金融工具中的一个组成部分,该嵌入衍生工具造成组合工具的部分现金流量与单独的衍生工具的变动方式类似。嵌入衍生工具使该合同所要求的部分或全部现金流量,须按特定利率、金融工具价格、商品价格、汇率、价格或利率指数、信用等级或信用指数或其他变量而修改。然而,依附于某金融工具但能独立于该工具转让或有不同于该工具的交易对手的衍生工具不是嵌入衍生工具。

根据 IAS39 第 11 段,如符合以下全部条件,嵌入衍生工具应与主合同分开,并根据本准则的规定作为衍生工具核算:① 嵌入衍生工具的经济特征和风险与主合同的经济特征和风险没有密切关系;② 与嵌入衍生工具的条款相同的单独工具符合衍生工具的定义;③ 混合(组合)工具不按公允价值计量,公允价值的变动也不计入损益。如果嵌入衍生工具符合上述条件而被分开,则当主合同本身就是金融工具时,主合同应按本准则核算,如果不是,则应按其他适用的准则核算。

虽然有上段的规定,2005 年 6 月增加的第 11A 段规定,如果合同含有一个或多个嵌入衍生工具,主体也可以将整个混合(组合)合同认定为按公允价值通过损益计量的金融资产或金融负债,除非:① 嵌入衍生工具不会显著修改合同所要求的现金流量;② 在第一次考虑相似混合(组合)衍生工具时,不加分析或稍加分析就清楚分离嵌入衍生工具是被禁止的。例如,嵌入在贷款中的提前还款选择权,该选择权允许持有人接近似于其摊余

成本的金额提前偿还贷款。

如果本准则要求主体将嵌入衍生工具从主合同中分开,但主体不能可靠地在购买时或后续财务报告日单独地计量这项嵌入衍生工具(包括用整个混合合同的公允价值减去主合同的公允价值这种方法),IAS39第12段要求主体应将整个组合合同认定为按公允价值通过损益计量的金融资产或金融负债。

(三) 确认与终止确认

1. 初始确认

根据IAS39第14段,只有当成为金融工具合同条款的一部分时,主体才应在其资产负债表上确认金融资产或金融负债。

2. 金融资产的终止确认

2000年版IAS39中的金融资产终止确认条款实质上已被重写,新修订的准则采用了风险报酬法和控制权法相结合的方法,而以前是看主体对合同权利是否失去控制。

在确定是否以及在何种程度上终止确认金融资产时,IAS39第16段指出主体应首先根据以下规则,确定IAS39第17~23段的终止确认条款是运用于金融资产的一部分还是整个金融资产。

只要金融资产的一部分属于以下三种条件之一时,应将第17~23段的终止确认条款运用于这一部分:①该部分只包含来源于某一金融资产(或一组相似金融资产)的被特别指出的现金流量。例如,主体签订了一个利率范围,交易对手通过该利率范围有权取得利息现金流量,而不是债务工具的本金现金流量,此时,IAS39第17~23段适用于利息现金流量;②该部分只包含完全来源于某一金融资产(或一组相似金融资产)的现金流量的一定比例。例如,主体签订了一项安排,交易对手通过该安排有权取得债务工具本金和利息现金流量的90%。此时,IAS39第17~23段适用于那些现金流量的90%。当不止一个交易对手时,如果转让主体具有成比例的现金流量份额,则不要求每个交易对手具有一个成比例的现金流量;③该部分只包含完全来源于某一金融资产(或一组相似金融资产)的、被特别指出的现金流量的一定比例。例如,主体签订了一项安排,交易对手通过该安排有权取得来源于某金融资产的利息现金流量的90%。此时,IAS39第17~23段适用于那些利息现金流量的90%。不止一个交易对手时的处理与②同。

在其他情况下,第17~23段的终止确认条款应运用于整个金融资产(或整个相似金融资产的组合)。例如,主体转让某一金融资产(或一组相似金融资产)中收取前面90%或后面90%的现金的权利,或者转让一组应收款项中90%的现金流量的权利,但提供担保以补偿买方最高达应收款项本金8%的信用损失。本文以下部分提到的金融资产是指金融资产的一部分或者整个金融资产。

(1) 终止确认的条件。

根据IAS39第17段,主体只有当对来源于金融资产的现金流量的权利终止时,或者

主体像第 18 和 19 段所述的转让金融资产且该转让符合第 20 段的终止确认条款时,主体应终止确认该金融资产。

在判断主体是否转让了金融资产时,根据 IAS39 第 18 段的规定,主体必须符合:① 转让了收取金融资产上的现金流量的合同权利;② 虽然保留了收取金融资产(初始资产)上的现金流量的合同权利,但同时承担了向符合 IAS39 第 19 段全部条件的安排下的一个或多个收款人(最终收款人)支付现金流量的合同义务。IAS39 第 19 段的条件是:① 除非收到等价的现金流量,主体没有义务向最终收款人支付款项。主体有权收回全部借款金额加上按市场利率计算的利息的短期预付款不违背本条件;② 除作为向最终收款人支付现金流量的担保之外,转让合同的条款禁止主体出售或抵押初始资产;③ 主体有义务在没有重大耽搁的情况下将代表最终收款人收取的现金流量移交给最终收款人。而且,主体无权将这些现金流量再投资。然而,在收到现金日与要求移交日之间较短的结算期内,主体对现金或现金定价物进行投资并且所赚利息也移交的除外。

在判断金融资产的转让是否应终止确认该金融资产时,主体还应评价它保留该金融资产所有权上的风险和报酬的程度。根据 IAS39 第 20 段,① 如果主体实质上转让了该金融资产所有权上的所有风险和报酬,则主体应终止确认该金融资产,同时将在该转让中产生或保留的权利和义务单独确认为资产或负债;② 如果主体实质上保留了该金融资产所有权上的所有风险和报酬,则主体应继续确认该金融资产;③ 如果主体既未实质上转让又未实质上保留该金融资产所有权上的所有风险和报酬,则主体应确定它是否保持对该金融资产的控制。主体是否保持控制主要看受让人出售该资产的能力,如果受让人有实际能力单方面出售整个资产而不需要附加额外的限制,则原转让主体没有保持对该金融资产的控制,此时原转让主体应终止确认该金融资产,同时将在该转让中产生或保留的权利和义务单独确认为资产或负债。如果保持了控制,则主体应对自己持续涉及该金融资产的部分继续确认。持续涉足金融资产的部分是指主体仍经受所转让资产价值变动风险的部分。

金融资产所有权上的所有风险和报酬是否转移,需要根据主体在转让前后经受所转让资产的净现金流量的金额和时间变动的风险程度。如果未来现金流量净额的现值变动风险并没有显著变化,例如主体出售金融资产后又根据协议按固定价格或售价加上贷款人回报回购该金融资产,则主体实质上保留了所有风险和报酬。反之,如果主体在资产转让所面临的现值变动风险相对转让前不再重要,例如,主体出售金融资产后具有按公允价值回购该金融资产的期权,则主体实质上转移了所有风险和报酬。转让前后经受未来现金流量净额的现值变动的风险程度的判断,有时是显而易见的,有时则需要进行计算。

(2) 符合终止确认条件的转让。

如果主体发生了符合上述第 20 段①和③中未保持控制的资产整体终止确认条件的转让,并且保留了为收取费用而为该金融资产服务的权利时,IAS39 第 24 段要求主体对

该服务合同确认服务资产或服务负债。如果服务收费预期不能弥补服务成本,则应按公允价值确认服务负债。如果服务收费预期超过服务成本,则应以 IAS39 第 27 段中更大金融资产账面金额的分配为基础确定的金额确认服务资产。

转让在使资产整体终止确认的同时有时会使主体取得新的金融资产或承担新的金融负债或服务负债。IAS39 第 25 段对此规定,主体应以公允价值确认这些新金融资产或新金融负债或服务负债。

对于整个金融资产的终止确认,IAS39 第 26 段要求主体将以下两者的差额确认为利得或损失:① 已售金融资产的账面金额;② 转让收到的对价(包括任何新金融资产减去任何新承担的金融负债),与已直接确认到权益中的累计利得或损失的总和。

对于被转让资产是更大金融资产的一部分并且所转让部分符合整体终止确认的条件时,如转让债务工具中的利息现金流量,IAS39 第 27 段要求应将更大金融资产的原账面金额在继续确认部分与终止确认部分之间根据转让日各自的公允价值进行分配。为此,保留的服务资产应视为继续确认中的一部分。主体将以下两者的差额确认为利得或损失:① 分配到终止确认部分的账面金额;② 终止确认部分所收到的对价(包括任何新金融资产减去任何新承担的金融负债),与已直接确认到权益中的、根据各自公允价值分配到终止确认部分的累计利得或损失的总和。

当在继续确认部分与终止确认部分之间根据转让日各自的公允价值分配更大金融资产的原账面金额时,一个前提就是要确定继续确认部分的公允价值。根据 IAS39 第 27 段,如果主体以前出售过与继续确认部分相似的金融资产部分,或者对这部分存在其他市场交易,则最近的实际交易价格提供了公允价值的最佳估计。如果不存在上述交易时,则可根据整个更大金融资产的公允价值与终止确认部分所收到对价的公允价值的差额确定继续确认部分的公允价值。有关公允价值确定的方法主体可参照本准则的应用指南 69~82 部分。

【例 1】 某账面金额为 100 元的应收账款以 90 元出售。出售企业保留对这些应收账款服务的权利,以换取预期将超过服务成本的费用。假定服务权的公允价值为 20 元,应收账款的公允价值为 100 元。企业按保留部分(服务权)和出售部分(应收账款)的公允价值进行分配的账面金额为 100 元,则:

服务权的分配额 $= 100 \times 20 \div (100 + 20) = 16.67$ (元) (即出让方应将服务权 16.67 元报告为资产)

转让的应收账款的分配额 $= 100 \times 100 \div (100 + 20) = 83.33$ (元)

转让应收款项的利得 $= 90 - 83.33 = 6.67$ (元)

作会计分录如下:

借:银行存款

90.00

无形资产——服务权

16.67

贷：应收账款
利得

100.00
6.67

(3) 不符合终止确认条件的转让。

如果因实质上保留了金融资产所有权上的所有风险和报酬而不能终止确认金融资产时, IAS39 第 29 段要求主体应继续确认整个金融资产, 并且将所收到的对价确认为金融负债。在后续期间, 主体应确认已转让金融资产上的收益以及金融负债发生的费用。IAS39 第 36 段进一步规定, 在继续确认已转让资产时, 资产和相关负债不能抵销, 已转让金融资产上的收益以及金融负债发生的费用也不能抵销。

(4) 持续涉及已转让资产(Continuing Involvement in Transferred Assets)。

如果主体既未实质上转让又未实质上保留金融资产所有权上的所有风险和报酬, 但主体保持了对该金融资产的控制, 则主体应对自己持续涉及该金融资产的部分继续确认。持续涉及金融资产的部分是指主体仍经受所转让资产价值变动风险的部分。例如, ①如果持续涉及采取对转让资产进行担保的方式, 则持续涉及该金融资产的部分就是资产金额与主体被要求偿还的、所收到对价中的最大金额(担保金额)。②如果持续涉及采取在转让资产上的签出或签入期权(Written or Purchased Option)或两者兼而有之的方式, 则持续涉及该金融资产的部分就是主体可能被要求回购的已转让资产的金额。然而, 对于在按公允价值计量的资产上的签出看涨期权, 持续涉及该金融资产的部分仅限于转让资产的公允价值与期权行使价格之间的低者。③如果持续涉及采取在已转让资产上的现金结算期权或类似条款方式, 则持续涉及该金融资产的部分按与上述第②种情况中非现金结算期权相同的方式计量。

当将持续涉及部分继续确认为资产时, 根据 IAS39 第 31、32、33 段, 主体仍应确认相关的负债。已转让资产与相关负债的计量应反映主体保留的权利与义务。相关负债的计量应使得已转让资产与相关负债的账面金额等于: ①主体保留的权利与义务的摊余成本, 如果转让资产按摊余成本计量; ②主体保留的权利与义务被单独计量时的公允价值, 如果转让资产按公允价值计量。在后续期间, 主体应当继续确认持续涉及部分上的收益以及相关负债发生的费用。此外, 在后续计量中, 已转让资产与相关负债上已确认的公允价值变动应一贯地根据 IAS39 第 55 段进行会计处理, 不应相互抵销。

(5) 转让中的担保品。

如果金融资产的转让人向受让人提供非现金担保品, 例如债务工具或权益性工具, IAS39 第 37 段规定, 转让人和受让人对担保品的会计处理取决于受让人是否有权利将该担保品出售或再抵押, 以及转让人是否有违约。具体会计处理如下: ①如果受让人根据合同和惯例有权利将该担保品出售或再抵押, 那么转让人应在资产负债表中将该资产重分类并与其他资产分开, 例如, 作为已抵押权益性工具, 或者应收回购(Repurchase Receivable)列报。②如果受让人出售抵押给他的担保品, 他应确认出售所得以及因其返还该担

余 额	持有日至到期日的投资(按摊余成本入账)		可供出售的资产(重新计量至公允价值,公允价值变动在权益中反映)		按公允价值通过损益计量的资产(重新计量至公允价值,且公允价值变动在损益中反映)	
	结算日 会 计	交易日 会 计	结算日 会 计	交易日 会 计	结算日 会 计	交易日 会 计
20×1/12/31						
应收款项	—	—	2	—	2	—
金融资产	—	1 000	—	1 002	—	1 002
负债	—	(1 000)	—	(1 000)	—	(1 000)
权益(公允价值调整)	—	—	(2)	(2)	—	—
留存收益(通过净损 益)	—	—	—	—	(2)	(2)
20×2/1/4						
应收款项	—	—	—	—	—	—
金融资产	1 000	1 000	1 003	1 003	1 003	1 003
负债	—	—	—	—	—	—
权益(公允价值调整)	—	—	(3)	(3)	—	—
留存收益(通过净损 益)	—	—	—	—	(3)	(3)

3. 金融负债的终止确认

IAS39 第 39 段规定,只有当金融负债(或金融负债的一部分)消除时(也就是说,当合同中规定的义务解除、取消或到期时),主体才能将该项金融负债(或该项金融负债的一部分)从资产负债表内剔除。IAS39 第 41 段进一步规定,已消除或转让给另一方的负债(或其一部分)的账面金额与为此支付的金额(包括转让的非现金资产或承担的负债)之间的差额,应计入当期利得或损失。

对于债务人和债权人将条款几乎完全不同的债务性工具进行交换,或将现存债务性工具条款做重大修改,IAS39 第 40 段要求终止确认该项债务并确认一项新债务性工具。根据应用指南,“条款几乎完全不同”的判断标准是:如果新条款下的现金流量(包括支付的服务费扣除收到的服务费后的净额)使用最初的实际利率算出的折现值,至少 10% 不同于原债务性工具剩余现金流量的折现值。

如果主体回购了一部分金融负债,IAS39 第 42 段规定主体应将金融负债以前的账面金额根据各自的公允价值分配给继续确认部分和终止确认部分。分配给终止确认部分的账面金额与所支付金额(包括转让的非现金资产或承担的负债)之间的差额,应计入当期利得或损失。

(四) 计量

1. 金融资产和金融负债的初始计量

IAS39 第 43 段规定,当金融资产和金融负债初始确认时,主体应以公允价值进行计量。对于不按公允价值通过损益计量的金融资产或金融负债而言,还应加上直接归属于该金融资产或金融负债的取得或发行的交易成本。当主体对按成本或摊余成本进行后续计量的资产使用结算日会计时,IAS39 第 44 段规定主体应在交易日按公允价值初始确认该资产。

2. 金融资产的后续计量

前面定义部分将金融资产分为四类:按公允价值通过损益计量的金融资产,持有至到期日的投资,贷款和应收款项,可供出售的金融资产。根据 IAS39 第 46 段规定,初始确认后,主体应以公允价值计量金融资产(包括资产上的衍生工具),销售或其他处置时可能发生的交易费用不需要抵扣。但是,以下类型的金融资产可不按此规定进行计量:贷款和应收款项以及持有至到期日的投资,它们应使用实际利率法按摊余成本计量;在活跃的市场上没有市场报价且其公允价值不能可靠计量的权益性工具投资,以及与这种权益性工具相关联并且需递交这种权益性工具的衍生工具,它们应按成本计量。

被指定为被套期项目的金融资产,应按本准则第 89 ~ 102 段有关套期会计的规定进行计量。除按公允价值通过损益计量的金融资产外,所有金融资产应根据 IAS39 第 58 ~ 70 段进行减值测试。

3. 金融负债的后续计量

根据 IAS39 第 47 段,初始确认后,主体应使用实际利率法以摊余成本计量各种金融负债,以下负债除外:①按公允价值通过损益计量的金融负债(包括负债类的衍生工具)应以公允价值计量。然而,与在活跃的市场上没有市场报价且其公允价值不能可靠计量的权益性工具相关联并且需递交这种权益性工具的衍生负债,则应以成本计量;②在金融资产不符合终止确认条件或该转让使用持续涉及法处理时产生的金融负债,应适用 IAS39 第 29、31 段的计量要求。被指定为被套期项目的金融负债,应按本准则第 89 ~ 102 段有关套期会计的规定进行计量。

4. 重分类

根据 IAS39 第 50 段,主体不应在持有或发行金融工具时将金融工具重新划分到按公允价值通过损益计量的类别中,或者将其从按公允价值通过损益计量的类别中重新划分出来。有时,如果由于持有意图或能力发生改变,使得将投资划分为持有至到期日变得不恰当时,IAS39 第 51 段规定主体应将该投资划分为可供出售类别并且以公允价值对其重新计量,投资原账面金额和公允价值之间的差额,应按 IAS39 第 55②段的规定核算。

只要超过不重要金额的持有至到期日投资的出售或重分类不符合 IAS39 第 9 段的条件,IAS39 第 52 段要求剩余的持有至到期日投资应重分类为可供出售的类别。一旦作出

重分类,投资原账面金额和公允价值之间的差额,应按第 55②段的规定核算。

如果以前不能获得而现在可获得金融资产或金融负债的可靠计量,并且该资产或负债被要求在能可靠计量时按公允价值计量,根据第 53 段,该资产或负债应重新按公允价值计量,账面金额和公允价值之间的差额应按第 55 段的规定进行核算。

如果由于持有意图或能力发生改变,或出现公允价值不再能可靠计量这种极少见的情况,或因为 IAS39 第 9 段所提及的“前两个财务报告年度”现已过去,使得以摊余成本而非公允价值记录某项金融资产或金融负债更合适时,IAS39 第 54 段规定,在情况发生变化的当日,该金融资产或金融负债以公允价值确定的账面金额应成为其新的成本或摊余成本。而按 IAS39 第 55②段在以前已直接在权益中确认的、该资产形成的利得或损失,应按以下方式核算:

(1) 对于有固定到期日的金融资产,以前已直接在权益中确认的利得或损失,应在持有至到期日投资的剩余期限内使用实际利率法摊销到损益。新摊余成本与到期金额之间的差额,应在该金融资产的剩余期限内使用实际利率法摊销,类似于溢价和折价的摊销;

(2) 对于没有固定到期日的金融资产,以前已直接在权益中确认的利得或损失仍应留在权益中,直至该金融资产被出售或处置时,再一并计入损益中。

如果上述两种金融资产在后续期间发生减值,则以前已直接在权益中确认的利得或损失应按 IAS39 第 67 段确认在损益中。

(五) 利得或损失

对于以公允价值计量的金融资产或金融负债,IAS39 第 55 段规定,不构成套期关系组成部分的金融资产或金融负债的公允价值变动形成的利得或损失,应按如下原则确认:

(1) 划分为按公允价值通过损益计量的金融资产或金融负债形成的利得或损失,应计入当期损益;

(2) 可供出售的金融资产形成的利得或损失,应在该金融资产被终止确认之前,通过权益变动表直接在权益中确认,但减值损失和汇兑损益除外。在该金融资产被终止确认时,以前在权益中确认的累积利得或损失应计入当期损益。然而,使用实际利率法计算的利息应确认在损益中。可供出售的权益性工具上的股利应在主体已有权取得支付时确认在损益中。

对于以摊余成本记录的金融资产和金融负债,IAS39 第 56 段规定,主体应在它们终止确认或减值时,通过摊销过程将相关利得或损失计入损益中。但是,对于作为被套期项目的金融资产或金融负债,则主体应按 IAS39 第 89 ~ 102 段的套期会计规定核算这些利得或损失。

【例 3】 20×1 年 12 月 1 日,企业平价购入 A 公司债券,成交价为 1 000 元(含交易费用)。20×1 年 12 月 31 日和 20×2 年 1 月 31 日该金融资产的公允价值分别为 1 002 元和 1 003 元。20×2 年 2 月 5 日企业以 1 006 元出售。假设不存在减值,其会计处理如

下列图表所示：

	持有日至到期日——按摊余成本计量	按公允价值通过损益计量的金融资产——重新计量至公允价值,且公允价值变动在损益中反映	可供出售的金融资产——重新计量至公允价值,公允价值变动在权益中反映
20 × 1.12.1	借：投资——A 公司债券 1 000 贷：银行存款 1000	借：投资——A 公司债券 1 000 贷：银行存款 1 000	借：投资——A 公司债券 1 000 贷：银行存款 1 000
20 × 1.12.31	不作处理	借：投资——A 公司债券 2 贷：持有利得 2 持有利得 2 转入本期利润的计算,期末没有余额	借：投资——A 公司债券 2 贷：持有利得 2 持有利得余额 2 在资产负债表中的所有者权益中列报
20 × 2.1.31	不作处理	借：投资——A 公司债券 1 贷：持有利得 1 持有利得 1 转入本期利润的计算,期末没有余额	借：投资——A 公司债券 1 贷：持有利得 1 持有利得余额 3 在资产负债表中的所有者权益中列报
20 × 2.2.5	借：银行存款 1 006 贷：投资——A 公司债券 1 000 已实现利得 6	借：银行存款 1 006 贷：投资——A 公司债券 1 003 已实现利得 3	借：银行存款 1 006 持有利得 3 贷：投资——A 公司债券 1 003 已实现利得 6

(六) 金融资产减值和不可收回

根据 IAS39 第 58 段,主体应在每个资产负债表日判断是否存在客观证据表明某项资产或某组资产可能已发生减值。如果存在这种证据,主体应根据第 63、66、67 段有关内容确定减值损失金额。

1. 以摊余成本记录的金融资产

根据 IAS39 第 63 段,如果有客观证据表明以摊余成本记录的贷款、应收款项或持有至到期日的投资已发生减值损失,则损失的金额为以下两者之间的差额：① 资产的账面金额；② 以金融工具初始实际利率对预期未来现金流量(扣除并未发生的未来信用损失)进行折现后的金额。应直接或通过运用备抵账户减少资产的账面金额,损失金额应计入当期损益。

主体应首先对于单项重大的金融资产单独评估是否存在减值的客观证据,然后,单独

或分类地评估那些单项不重大的金融资产。如果主体确定没有客观证据表明单独评估的资产存在减值(无论该资产重要与否),则主体应将资产纳入有类似信用风险特征的一组资产中,然后按类评估减值情况。已被单独评估为减值并且已确认或继续确认了减值损失的资产不应纳入按类减值评估中。

在后续期间,如果减值损失降低,并且这种降低客观上与确认减值之后发生的事项(如债务人信用等级的提升)有联系,IAS39第65段规定,以前确认的金融资产的减值损失应直接或通过备抵账户转回,转回金额应记入当期损益。该转回不应导致该金融资产的账面金额超过不确认减值情况下的摊余成本。

2. 以成本记录的金融资产

根据IAS39第66段,对于因公允价值不能可靠计量而未以公允价值记录的没有市场报价的权益性工具,或者对于与这种权益性工具相关联并且需递交这种权益性工具的衍生工具,如果有客观证据表明它们已发生减值损失,那么这类金融资产的减值损失额,应是其账面金额与按类似金融资产的现行市场回报率折现的预期未来现金流量的现值之间的差额。而且,这种减值损失不允许转回。

3. 可供出售的金融资产

如果可供出售的金融资产的公允价值下降已直接在权益中确认,并且存在客观证据表明该资产已减值,IAS39第67段要求主体将已确认在权益中的累积损失额从权益中转出,并计入当期损益,即使该金融资产没有被终止确认。IAS39第68段进一步指出,应从权益中转出的累积损失额,是金融资产的购置成本(减去已偿还的本金和摊销额)与现行公允价值之间的差额,再减该资产以前计入损益的减值损失。

被划分为可供出售的权益性工具投资因减值而确认到损益中的减值损失,IAS39第69段不允许将其通过损益转回。在后续期间,如果被划分为可供出售的债务工具的公允价值增加,且该增加额客观上与减值损失计入损益之后发生的事项有联系,IAS39第70段规定该减值损失应予转回并将转回的金额计入当期损益。

(七) 套期

如果在套期工具与被套期项目之间存在套期关系,则在套期工具与被套期项目上的利得或损失应按IAS39第89~102段处理。

1. 套期工具

套期工具是指被指定的衍生工具或(在少数情况下)其他的金融资产或负债,其公允价值变动或现金流量变动预期可抵销指定的被套期项目的公允价值变动或现金流量变动。除应用指南94中的一些签出期权(Written Option)外,IAS39不限制衍生工具被指定为套期工具(只要符合第88段的条件)。然而,非衍生金融资产或非衍生金融负债只有在对外币风险套期中才能被指定为套期工具。而且,只有涉及报告主体外部某一方的工具才能被指定为套期工具。虽然在合并集团内的单个主体或在主体内的事业部可能与集

团内的其他主体或主体内的其他事业部发生套期交易,但这种集团内交易在合并时要被抵销,因此,这种套期交易不能在合并财务报表中采用套期会计。然而,如果这些交易是单个报告主体或分部的外部交易,则它们在单个财务报表或分部报告中可以采用套期会计处理。

通常,对套期工具只用公允价值计量其整体,因此,主体对整个套期工具指定套期关系。然而,也有两种例外:一是将期权合同的内在价值与时间价值分开,并且只对期权内在价值变动指定为套期工具;二是将远期合同的利息因素与现货价格分开。这是因为期权的内在价值和远期的溢价通常能分开计量。采用既评估期权内在价值又评估时间价值的动态套期策略符合采用套期会计的条件。此外,在套期关系中,整个套期工具的一部分(例如名义金额的50%)也可指定为套期工具。然而,不能对套期工具仍然发行在外的时间的一部分指定套期关系。

如果①被套期的风险能明确地识别;②能证明该套期的有效性;③有可能确保套期工具与不同风险敞口有明确的指定,则一个套期工具也可能被指定为多种类型风险的套期。两个或多个衍生工具或它们的一部分,或者在货币风险套期中的两个或多个非衍生工具或它们的一部分,或者衍生工具与非衍生工具的组合或组合的一部分,可以被组合起来看待并共同被指定为套期工具,包括当来源于一些衍生工具的风险抵销来源于其他衍生工具的风险时。然而,如果利率上下限(Interest Rate Collar,又称利率两头封)或组合了签出期权和签入期权(Purchased Option)的其他衍生工具的效果是净的签出期权,则它们不能作为套期工具。同样,两个或多个工具或它们的一部分只有在其中任何一个工具都不是签出期权或净签出期权时才能指定为套期工具。

2. 被套期项目

在IAS39中,被套期项目可能是单项的资产、负债、确定承诺、很可能发生的预期交易、在国外经营的净投资,也可能是一组具有类似风险特征的资产、负债、确定承诺、很可能发生的预期交易、在国外经营的净投资,或者在利率风险组合套期中分担被套期风险的金融资产或金融负债组合的一部分。与贷款和应收款项不同,持有至到期日的投资不能作为对利率风险或偿还风险的被套期项目。然而,就汇率变动风险和信用风险而言,持有至到期日的投资可以是被套期项目。

在套期会计中,只有涉及到主体之外有关方的资产、负债、确定承诺、很可能发生的预期交易才能被指定为被套期项目。因此,对于在同一集团内的主体之间或分部之间发生的套期交易,主体只可以将套期会计运用于单个或分部财务报告中而不能运用到集团的合并财务报表中。然而,如果根据IAS121“汇率变动的影响”,集团内的货币项目(如两个子公司之间的应收应付款)将导致主体经受在合并时不能完全消除的汇兑损益(如在两个采用不同功能货币的集团内主体之间交易的货币项目),则集团内货币项目的外币风险可以在合并财务报表中作为被套期项目。而且,对于很可能发生的集团内预期交易的

外币风险,如果该交易用主体功能货币之外的货币标价,并且其外币风险将影响合并财务报表,则外币风险可以在合并财务报表中作为被套期项目^①。

根据 IAS39 第 81 段,如果被套期项目是金融资产或金融负债,则在套期有效性可以计量的情况下,它可以只作为与其现金流量或公允价值的一部分相联系的风险的被套期项目。现金流量或公允价值的一部分的例子有:一个或多个被选择的合同现金流量或其中一部分,或者公允价值的一定比例。例如,带息资产或带息负债的利率风险中可识别且能分开计量的部分,可能被指定为被套期风险,如无风险利率,或者被套期金融工具总利率风险中的基准利率部分。

如果被套期项目是非金融资产或非金融负债,IAS39 第 82 段规定它只应被指定为:
① 对外币风险的被套期项目;② 对所有风险整体的被套期项目。因为要对可归属于除外币风险外的特定风险的现金流量或公允价值变动的恰当部分进行分离和计量是困难的。

对于指定一组项目作为被套期项目,IAS39 第 83 段规定,类似资产或负债只有在单个资产或负债分担指定的被套期风险时才能汇总起来作为一组被套期。而且,归属于组内每一单个项目的被套期风险的公允价值变动,应当预期大约与归属于整个组中的被套期风险的公允价值变动成比例。

由于套期的有效性必须通过将套期工具(或一组类似的套期工具)的公允价值或现金流量变动与被套期项目进行比较来确定,因此,将套期工具与总体净头寸而不是具体被套期项目进行比较不符合使用套期会计的条件。

3. 套期关系

IAS39 第 86 段列出了三类套期关系:

(1) 公允价值套期 指对已确认资产或负债、未确认确定承诺,或者这些项目中可辨认部分的公允价值变动风险的套期。该公允价值变动风险归属于某特定风险并影响损益。

(2) 现金流量套期 指对现金流量变动风险的套期。其中,该变动风险归属于与已确认资产或负债(例如变动利率债务的全部或部分未来利息支付)或很可能发生的预期交易相联系的特定风险,并且将影响损益。

(3) 对 IAS121“汇率变动的影响”中定义的国外经营净投资的套期。

上面的分类与 2003 年之前的版本基本相同,差异之处在于确定承诺(Firm Commit-

^① 本句是 IASB 在 2005 年 4 月对 IAS39 修订的结果。在风险管理实务中,主体通常将集团内部预期交易产生的外币风险认定为被套期项目。2003 年年底修订后的 IAS39 不允许对此运用套期会计进行处理,这一点与美国的有关规定有所不同。2005 年 4 月的上述修订消除了 IAS39 与美国会计准则的差异,并且也与 IAS21“汇率变动的影响”中对外币的有关规定相一致。

ment)套期。2003 年之前的版本将其作为现金流量套期,2003 年版将其作为公允价值套期。此外,2003 年版还增加了总体套期(Macro Hedge)的指南。

IAS39 第 87 段规定,对确定承诺中的外币风险套期既可按公允价值套期处理,又可按现金流量套期处理。

对因利率变动而引起的对固定利率债务公允价值变动风险的套期,是公允价值套期的例子。将浮动利率债务改变为固定利率债务的利率互换,则是现金流量套期的例子。

IAS39 第 88 段规定,只有符合以下所有条件时,套期关系才能按第 89 ~ 102 段的套期会计规定进行核算:① 在套期开始时正式指定和记录该套期关系,并且主体有进行此项套期活动的风险管理目标和策略。该记录应包括套期工具的认定、相关的被套期项目或交易、被套期风险的性质,以及主体如何评价套期工具在抵销归属于被套期风险的被套期项目的公允价值变动风险或现金流量变动风险的有效性;② 在与最初为该特定套期关系而记录的风险管理策略一致的情况下,该套期预期能十分有效地抵销归属于被套期风险的公允价值变动或现金流量变动;③ 对于现金流量套期,被套期的预期交易必须很可能发生,而且必须存在最终可能影响损益的现金流量变动风险;④ 套期的有效性能够可靠地计量,也就是说,归属于被套期风险的被套期项目的公允价值或现金流量以及套期工具的公允价值能够可靠地计量;⑤ 能持续地评价套期,并已确切地判定它在被指定的整个报告期内十分有效。

4. 套期会计

套期中,套期工具的价值或现金流的变动方向与被套期项目相反,从而实现抵销效果。套期会计的特点在于它确认套期工具和被套期项目的公允价值变动对损益的抵销影响。

(1) 公允价值套期。

可被套期的风险包括:被套期项目价格变动、一些利率变动、汇率变动、一些交易对手信用风险的变动。

根据 IAS39 第 89 段,如果公允价值套期在财务报告期内符合第 88 段的条件,则应按以下原则核算:① 以公允价值重新计量套期工具形成的利得或损失,或者非衍生套期工具根据 IAS21 计量的账面金额中的外币成分,都应立即在损益中确认;② 归属于被套期风险的被套期项目的利得或损失,应调整被套期项目的账面金额,并立即在损益中予以确认。如果被套期项目以成本计量或者被套期项目是可供出售的金融资产,这项原则仍然适用。

由于套期工具基本上是衍生工具,他们通常被划分为为交易而持有,所以,对公允价值套期运用套期会计实际上并未改变套期工具的会计处理,而是改变了某些被套期项目的会计处理。当套期工具和被套期项目都按公允价值计量,且相应利得都计入当期损益,则不需要套期会计,因为利得和损失已在同一期配比。当被套期项目以摊余成本或成本

计量,或虽以公允价值计量但归属于被套期风险的利得或损失未确认或在权益中确认时,套期工具和被套期项目的利得和损失未在同一期间配比,传统会计未能反映出抵销效果,故采用本准则第 89②段的处理原则才能反映出公允价值套期的抵销效果。

【例 4】 (因利率变动而引起的固定利率债券投资公允价值变动风险的套期) 20×1 年,投资者购买了债务性证券 100 元,并归类为可供出售的投资。 20×1 年年末,债务性证券的现行公允价值是 110 元。因此,增加的部分 10 元应在权益中列示(假设投资者选择了这种方法),而资产负债表上债券投资的账面金额也相应增加至 110 元。 20×2 年,为了对价值 110 元进行保值,持有方购买了衍生工具(如出售 110 元债券的远期合同)建立套期。到 20×2 年末,衍生工具有利得 5 元,而债务性证券的公允价值降低了相同的金额。会计处理如下:

① 投资者 20×1 年购入证券。

借:债务性证券投资	100
贷:现金	100

② 20×1 年年末反映证券公允价值的增加。

借:债务性证券投资	10
贷:持有利得(计入权益)	10

③ 假定签订衍生资产未发生成本,不必作会计分录。

④ 投资者 20×2 年年末反映衍生资产公允价值的增加。

借:衍生工具	5
贷:持有利得(计入净损益)	5

⑤ 反映债务性证券投资公允价值的减少。

借:持有损失(计入净损益)	5
贷:债务性证券投资	5

到 20×2 年年末,债务性证券投资的账面金额是 105 元,衍生资产的账面金额是 5 元。利得 10 元在债务性证券售出前在权益中列示。

如果出现下列任何一种情况,主体应停止运用第 89 段规定的套期会计:① 套期工具已到期、被出售、被终止或被行使(如果套期工具替换或展期成另外的套期工具构成主体书面套期策略的一部分,则这种替换或展期不能认为是到期或终止);② 该套期不再符合第 88 段规定的运用套期会计的条件;③ 主体撤销了该认定。

根据 IAS39 第 92 段,因上述第 89②段对被套期金融工具使用实际利率法计算的账面金额进行的调整应摊销到损益中,摊销可能在调整存在时就开始进行,并应在不晚于被套期项目不再因归属于被套期风险的公允价值变动而调整时开始。调整是以摊销开始日

重新计算的实际利率为基础的。然而,对于金融资产或金融负债组合的利率风险上的公允价值套期,如果摊销使用重新计算的利率不可行时,则该调整应使用直线法摊销。调整应在金融工具到期时被完全摊销。对于利率风险上的组合套期而言,调整应在相关重定价期间到期时被完全摊销。

当将未确认的确定承诺指定为被套期项目时,IAS39第93段规定,确定承诺归属于被套期风险的后续累计公允价值变动应确认为资产或负债,相应利得或损失应同时确认到损益中。套期工具公允价值的变动也应确认到损益中。当主体在后续期间为履行该确定承诺而产生资产或负债时,IAS39第94段要求该确定承诺的累计公允价值变动应纳入资产或负债的初始账面金额。

(2) 现金流量套期。

根据IAS39第95段,如果现金流量套期在财务报告期内符合第88段的条件,则应按以下原则进行核算:①被确定是有效套期的那部分套期工具的利得或损失,应通过权益变动表直接在权益中确认;②无效部分的利得或损失应确认在损益中。通过上述处理原则,权益中与被套期项目有关的单列项目应当调整到以下两者中的最小者:①从套期开始起套期工具产生的累计利得或损失;②从套期开始时起被套期项目的预期未来现金流量的公允价值(现值)的累计变动。

根据IAS39第97段,如果预期交易的套期导致确认金融资产或金融负债,则主体应将依据第95段已在权益中直接确认的相关利得或损失从权益中转出,计入确认资产或负债期间的损益,或者在所购得资产或所承担负债影响损益的期间内从权益转入损益中(例如在确认利息收入或利息费用的期间内)。然而,如果主体预计已直接确认在权益中的损失全部或部分无法在一个或多个未来期间挽回,则主体应将不能挽回的金额转入损益中。

如果预期交易的套期后来导致确认非金融资产或非金融负债,或者非金融资产或非金融负债的预期交易变成了适用于公允价值套期的确定承诺,根据IAS39第98段,主体可以采用以下两种方法中的一种:①采用与上述第97段中预期交易套期导致确认金融资产或金融负债时相同的方法;②将依据第95段在权益中直接确认的相关利得或损失从权益中转出,计入该资产或负债的初始购置成本或其他账面金额。然而,一旦采纳了上述方法中的一种,主体应一贯地将其运用于与第98段相关的所有套期。本段也是2003年版准则与以前版本不同之处,以前版本要求采用上述第②种方法及基础调整法。

对于上述第97、98段未涉及的现金流量套期,IAS39第100段规定,已在权益中确认的金额应在与被套期的预期交易影响损益的同一个或几个期间计入损益(如在预期销售实际发生时)。

由此可见,现金流量套期会计实际上并未改变被套期项目的会计处理,而是改变了套期工具的会计处理,使得套期工具的利得或损失与被套期项目在确认时间上一致,以反映

出现现金流量套期对损益的抵销或对冲效果。但在预期交易的套期后来导致确认非金融资产或非金融负债时,现金流量套期会计确实也可能影响被套期项目所产生的资产或负债的账面价值。

根据 IAS39 第 101 段,如果发生以下任何一种情况,主体应停止继续运用上述现金流量套期会计:①套期工具到期、被出售、被终止或被行使(如果套期工具替换或展期成另外的套期工具构成了主体书面套期策略的一部分,则这种替换或展期不能认为是到期或终止);②套期不再符合第 88 段中运用套期会计的条件。在上述两种情况下,套期工具从该套期有效(见第 95①段)的那个期间起就确认并仍然保留在权益中的累计利得或损失应当继续单独确认在权益中,直到预期交易发生。当预期交易发生时,主体应运用 IAS39 第 97、98、100 段的规定;③预期交易预计不会发生。在这种情况下,套期工具从该套期有效的那个期间起就确认并仍然保留在权益中的累计利得或损失应当确认到损益中。预期不再是很可能发生的预期交易仍有可能被预计发生;④主体撤销了该认定。对于预期交易的套期,套期工具从该套期有效的那个期间起就确认并仍然保留在权益中的累计利得或损失应当继续单独确认在权益中,直到预期交易发生或预计不再发生。当预期交易发生或预计不再发生时,权益中的累计利得或损失的处理与②和③中相同。

【例 5】(被套期的预期交易不导致资产的确认)某公司计划在期末出售 100 吨 A 商品,预计售价是 1 100 元。公司在期初签订了 100 吨同种等级 A 商品的衍生工具合同(当时公允价值为零),用于对 100 吨 A 商品的预期销售进行套期。衍生工具的结算和商品的出售在期末的最后一天发生。期末,衍生工具的公允价值增加 25 元,同时 100 吨商品的预计售价减少 25 元。会计核算如下:

① 期初,签订衍生工具合约。

由于没有发生成本,不必作会计分录。

② 期末,套期工具——衍生工具的公允价值增加 25 元。

借:衍生工具	25
贷:持有利得(计入权益)	25

③ 确认销售时。

借:现金	1 075
贷:销售收入	1 075
借:持有利得(计入权益)	25
贷:持有利得(计入净损益)	25

(根据准则第 97 段,将已在权益中确认的持有利得 25 元在预期销售实际发生时计入净损益)

④ 结算衍生工具合约

借:现金	25
贷:衍生工具	25

该公司若在期初出售这 100 吨商品会收到 1 100 元的现金,通过签订衍生工具合同,在期末公司仍然收到了 1 100 元(1 075 + 25)的现金流入,这体现出现金流量套期的价格锁定作用。

【例 6】(被套期的预期交易导致资产的确认)某公司计划在期末采购 100 吨 A 商品,预计购价是 1 100 元。公司在期初签订了 100 吨同种等级 A 商品的衍生工具合同(当时公允价值为零),用于对 100 吨 A 商品的预期采购进行套期。衍生工具结算和商品采购均在期末的最后一天发生。期末,衍生工具的公允价值增加 25 元,同时 100 吨商品的购价增加 25 元。会计核算如下:

① 期初,签订衍生工具合同。

由于没有发生成本,不必作会计分录。

② 期末,套期工具——衍生工具的公允价值增加 25 元。

借:衍生工具	25
贷:持有利得(计入权益)	25

③ 确认采购时。

借:存货	1 125
贷:现金	1 125
借:持有利得	25
贷:存货	25

(假设企业选择采用准则第 98 段的基础调整法)

④ 结算衍生工具合同。

借:现金	25
贷:衍生工具	25

该公司若在期初采购这 100 吨商品会支付 1 100 元的现金,通过签订衍生工具合同,期末公司在当时商品购价为 1 125 元时,仍然只支付了 1 100 元(1 125 - 25)的现金,这体现出现金流量套期的价格锁定作用。

(3) 对国外经营净投资的套期。

根据 IAS39 第 102 段,对国外经营净投资的套期(包括对作为净投资的一部分处理的货币项目的套期),应按类似于现金流量套期的处理原则进行核算,即:① 被确定是有效套期的那部分套期工具的利得或损失,应通过权益变动表直接在权益中确认;② 无效部分的利得或损失应确认在损益中。在处置国外经营时,直接在权益中确认的、有效套期的那部分套期工具的利得或损失,应确认为损益。

三、比较与借鉴

除国际会计准则理事会外,制定出与金融工具确认与计量有关会计准则的还有美国和日本,英国也有规范金融工具计量和套期会计的FRS26“金融工具:计量”。以下将IAS39与美国、英国和日本相应准则进行比较,并指出对我国的一些启示。

(一) IAS39 与美国相应准则的比较

IAS39 和美国 SFAS133“衍生工具和套期保值活动的会计处理”都是以规则为基础,十分详细和复杂。两者存在如下差异:

(1) 适用范围。IAS39 运用于所有金融工具(有一些例外),包括衍生工具和非衍生工具。SFAS133 只适用于衍生工具。

(2) 定义。IAS39 和 SFAS133 都要求衍生工具具有三个特征,前两个特征都是:衍生工具的价值随标的物的变动而变动;不要求初始净投资或要求较少的初始净投资。但在第三个特征上,IAS39 要求衍生工具在未来日期结算,而 SFAS133 规定衍生工具的条款要求或允许净结算,或可通过合同规定以外的方式净额结算,或其交割资产的方式使得资产接受方结算后果类似于净额结算。IASB 并未要求净额结算,可能是出于防止规避会计信息管制的考虑,因为有可能某些合同并未明文规定净额结算,但实际上却可通过市场机制实现净额结算,或合同交割的标的物极易变现,全额结算与净额结算并无实质差别。这样规定的缺点是,衍生金融工具划定的范围过大,定义不明确,反而不利于实现信息监管目的。

(3) 嵌入衍生工具。当嵌入衍生工具的经济特征和风险与主合同没有密切联系时,IAS39 和 SFAS133 都要求嵌入衍生工具应与主合同分开并单独核算。然而,IAS39 同时也规定,主体也可以在一定情况下将整个混合(组合)合同认定为按公允价值通过损益计量的金融资产或金融负债。

(4) 认定金融资产或负债按公允价值计量,并将公允价值变动计入损益的选择权。IAS39 在 2003 年 12 月对 IAS39 号的修订中允许作出这种选择,在 2005 年 6 月修改为在满足一定条件下可以出这种选择。而美国没有提供这种选择。

(5) 对在活跃市场上没有市场报价的权益性工具上的投资。IAS39 规定,如果主体对在活跃市场上没有市场报价的权益性工具进行投资,并且该投资的公允价值能够可靠计量时,主体可以将其认定为按公允价值通过损益计量。如果该投资的公允价值不能可靠计量时,则按成本计量。美国准则要求按成本计量。

(6) 金融工具能否重新划入或划出为交易而持有的类别。IAS39 规定不可以。美国准则规定,如果将有关资产放入到为获取短期盈利的投资组合中,则要求该金融工具从可供出售的类别划入为为交易而持有的类别。但是不可以从为交易而持有的金融资产划入为可供出售的金融资产。

(7) 销售“持有至到期日投资”的影响。IAS39 在定义部分指出,如果主体在本财务年度或前两个财务年度,在到期日之前将超过数量的持有到期日的投资出售或再分类,除一些例外的出售行为外,主体不应将金融资产归类为持有至到期日的投资。美国准则没有没有两年的限制。

(8) 终止确认金融资产。IAS39 综合采用风险报酬法和控制权法。可以部分终止确认金融资产,不需要进行“破产剥离”测试。美国准则采用了风险报酬法,集中于法律上的剥离,不可以部分终止确认。IASB 和 FASB 可能在未来处理这个问题。

(9) 合格的特别目的主体(QSPE)。IAS39 对特别目的主体 SPE 没有这样的分类。美国准则允许有这样的分类,FASB 在 2003 年 1 月发布了 46 号解释公告,要求合并不属于 QSPE 的 SPE。IASB 目前正在进行的“合并”项目中包括 SPE。

(10) 应付和应收不同方的金额的抵销。IAS39 规定,如果存在法律上的抵销合约就可以抵销。美国准则不可以抵销。

(11) 部分期间套期。部分期间套期是指对套期项目的部分期间的公允价值进行套期。IAS39 规定如果有效性能够证实则允许使用。美国准则不允许。

(12) 未持有至到期日的投资中的外币风险套期。IAS39 允许采用套期会计,而美国准则不允许。

(13) 是否关键条款匹配,就假定套期完全有效。如果套期工具的关键条款与整个被套期项目相同,美国准则允许对债务工具的利率风险套期,即“捷径法”。这种假定极大简化了在评价某些套期关系时的计算工作。然而,IAS39 不允许采用这种捷径方法,它仍要求测试套期的有效性。

(14) “基础调整法”的使用。所谓基础调整法,是指对传统的确认和计量原则进行调整。IAS39 和美国准则在公允价值套期中都要求使用;在金融资产的现金流量套期的处理上都要求套期工具的利得或损失保留在权益中,并在与资产相同的期间内摊销。但在非金融资产的现金流量套期上,IAS39 有两个选择:① 采用与金融资产的现金流量套期相同的方法;② 基础调整法,将在权益中直接确认的相关利得或损失转出,计入该资产或负债的初始购置成本或其他账面金额。美国准则只允许前一种方法。

(15) 国外实体净投资上的套期利得或损失。IAS39 要求有效套期部分确认在权益中,而美国准则要求确认在损益中。

(16) 总体套期(Macro Hedging)。IAS39 中规定如果满足特定的条件,对利率风险组合的套期可以使用公允价值套期会计。美国准则对这种套期禁止使用套期会计,即使通过指定特定资产或负债作为被套期项目可以获得相类似的结果。

(17) 减值损失的后续转回。IAS39 规定如果满足一定的条件,对于贷款和应收款项、持有至到期日(HTM)的金融工具和可供出售(AFS)的债务工具的减值损失需要转回。美国准则对持有至到期日的金融工具和可供出售的债务工具禁止转回减值损失。

(二) IAS39 与英国相应准则的比较

英国会计准则委员会(ASB)于2004年12月发布了FRS26(“金融工具:计量”)。FRS26与IAS39的主要差异在于:

(1) 适用的主体范围。IAS39运用于所有主体的金融工具(有一些例外),包括衍生工具和非衍生工具。FRS26适用于仍然遵守英国准则的所有上市主体以及根据公司法列出的公允价值会计规则编制财务报表的非上市主体。

(2) 规范会计业务环节。FRS26主要规范金融工具的计量和套期保值会计,未涉及到金融工具的确认与终止确认。而IAS39规范金融工具的确认、终止确认、计量和套期保值会计等方面。

(3) 认定金融资产或负债按公允价值计量,并将公允价值变动计入损益的选择权。IAS39在2003年12月对IAS39号的修订中允许对所有工具作出这种选择,在2005年6月修改为在满足一定条件下可以出这种选择。FRS26与2003年版IAS39的规定相同。

(4) 负债的公允价值计量。虽然英国FRS26较为全面地采纳了IAS39中的计量和套期保值会计规则,但由于英国公司法对负债采用公允价值的限制,采用FRS26的英国主体对于负债仍不能充分利用FRS26中的公允价值选择权。

(5) 对于以公允价值计量可供出售的金融资产而形成的利得或损失的处理。IAS39要求应在该金融资产被终止确认之前,通过权益变动表直接在权益中确认,但减值损失和汇兑损益除外。在该金融资产被终止确认时,以前在权益中确认的累积利得或损失应计入当期损益。而英国FRS26要求形成的利得或损失应确认在全面已确认利得和损失表(Statement of Total Recognized Gains and Losses,缩写为STRGL)中。

英国会计准则委员会(ASB)目前对金融工具有两个项目:短期项目和长期项目。短期项目主要是将目前英国的会计处理方法与国际财务报告准则一致。例如,ASB目前正在考虑修订FRS26,一方面,扩大FRS26的主体适用范围和会计处理环节,将除小型主体以外的所有主体都纳入其规范范围,并纳入IAS39中的确认和终止确认内容。另一方面,针对IASB对2003年版IAS39做出的修改,ASB也发布了征求意见稿,如限制金融工具的公允价值选择权。因此,前面列出的一些差异今后可能不复存在。长期项目则是寻求对金融工具会计问题制定出一个综合性的、权威性的解决方案(Comprehensive and Definitive Solutions)。因此,ASB支持IASB建立工作组(Working Group)以帮助它重新审视IAS39、检查和质疑IAS39中基本原则的决定。该工作组在2004年9月和2005年3月分别召开了第一次和第二次会议。ASB参与了该工作组的讨论并密切关注着IASB金融工具项目的发展。

(三) IAS39 与日本相应准则的比较

相比之下,日本的“金融工具的会计准则”显得相对单薄,在规范上不够具体,其与

IAS39 的主要差异有:

(1) 公允价值基本是依赖于市场价格来定义的。

(2) 待售证券的计量和核算:以公允价值计量,公允价值的变动以下列两种方法之一核算:① 计入权益;② 如果公允价值大于历史成本,其差额作为一个单独部分计入权益,如果公允价值小于历史成本,其差额作为损失,计入当期损益。

(3) 包含了未来信誉损失对公允价值影响的计量和核算。

(4) 套期会计不区分公允价值套期、现金流量套期和国外实体净投资套期,统一规范为:套期工具的盈亏应递延至被套期项目盈亏实现时计入损益。

(5) 对混合金融工具的核算作出了具体的规范。

(四) 对我国的启示

我国尚无金融工具确认和计量的会计准则,财政部只于2004年7月发布了《金融机构衍生金融工具交易和套期业务会计处理暂行规定(征求意见稿)》,除未涉及嵌入衍生工具的概念外,衍生金融工具及套期业务的会计核算与国际财务报告准则的原则大致相同。从国际上看,由于各国在相关市场的发育程度、金融监管的发展程度、文化法律的影响各不相同,因而金融工具的会计处理方式也有所不同。由于金融工具项目涉及面广,大量运用公允价值,其确认与计量不仅影响金融工具本身的会计处理,更重要的是影响整个财务会计理论体系的一致性,动摇原有以历史成本为主的会计框架。因此,除IASC、美国、英国、澳大利亚和日本等国规范了金融工具的表内确认和计量外,其他国家都只采用了较为谨慎的表外披露的办法。并且,IAS39和SFAS133都是过渡性准则,目前金融工具的联合工作组正在制定更完善的、综合性的金融工具准则,金融工具准则在未来的发展中充满了不确定因素。各国对此持观望和等待态度。

理论上说,公允价值是金融工具最相关的计量属性。但在我国,相关市场的发展还不成熟,金融监管尚不健全,许多金融工具的公允价值可能无法可靠地计量,盲目采用国际会计准则可能会引起新的会计混乱。我国原债务重组和非货币性交易会计准则在实务中被用来操纵利润就是一例。由于以公允价值进行计量的金融工具、衍生金融工具在报表中的比例有限,公允价值信息和历史成本信息共存可能破坏报表总体的相关性。

针对这些问题,我国不宜在目前全面借鉴国际会计准则,可以考虑:第一,对于金融工具占相当比例且能可靠计量公允价值的银行和其他金融机构,可以对金融工具采用公允价值计量;第二,对于一般企业,对其金融工具先考虑采用附表附注披露的办法,不在表内确认;第三,待相关市场进一步发展完善,公允价值项目在报表中的比例增大到一定程度,国际上对金融工具准则达成较大范围的共识时,全面借鉴金融工具的国际会计准则。

主要参考文献

1. David Cairns ,Applying International Accounting Standards(Third Edition)(Great Britain :Tolley Lexis Nexis 2003).
2. Financial Reporting Group of Ernst & Young LLP ,IAS/US GAAP Comparison(United Kingdom :Ernst & Young LLP 2002).
3. IASB ,International Financial Reporting Standards(Including Abbreviated Versions of IAS1 to IAS41)(London :IASCF 2003).
4. www.frc.org.uk
5. www.iasplus.com
6. 国际会计准则委员会制定、财政部会计准则委员会译 :《国际会计准则 2002》,中国财政经济出版社 2003 年版。
7. 常勋 :《国际会计》,东北财经大学出版社 2001 年版。
8. 陈小悦等 :《关于衍生金融工具的会计问题研究》,东北财经大学出版社 2002 年版。
9. 王世定、李海军主译 :《美国财务会计准则(第 1 ~ 137 号)》,经济科学出版社 2002 年版。
10. 汪祥耀等著 :《英国会计准则研究与比较》,立信会计出版社 2002 年版。
11. 汪祥耀、邓川等著 :《澳大利亚会计准则及其国际趋同战略研究》,立信会计出版社 2005 年版。
12. 周立 :《金融衍生发展与监管工具》,中国发展出版社 1997 年版。

IAS40 投资性房地产

一、准则概况

(一) 背景与历史

随着经济的发展和投资观念的改变,对有关房地产或物业项目进行投资,逐渐成为一种时尚。有的企业将投资房地产作为主营业务;有的企业则在经营其他业务的同时,兼营房地产投资业务;有的企业投资房地产主要是为了房地产的增值而盈利;有的企业投资房地产则是为了抵御通货膨胀的风险。对于投资性房地产,如果将其作为一般的固定资产看待并提取折旧,其净值往往不能反映投资性房地产的真实价值。投资性房地产在经过数年以后,它们的 market 价值不仅可能高于其账面净值,而且还经常高出其账面原值的数倍,甚至数十倍。另一方面,对房地产的投资一般金额大、周期长、流动性和变现能力较差,往往具有高收益和高风险并存的特点。在这种情况下,将投资性房地产作为一般的固定资产处理显然是不合适的,但是,将它们按照流动资产以成本与市价孰低的计价原则来处理,也是不合适的。

1986年,原国际会计准则委员会(IASC)批准了国际会计准则第25号“投资会计”(IAS25)。IAS25允许企业对投资性房地产按长期投资核算,或者根据IAS16“不动产、厂房和设备”按不动产核算,这种选择意味着投资性房地产可用折余成本、公允价值(或重估价值,Revalued Amount)减折旧或者不计折旧的重估价值计量。

随着投资性房地产业务的日益频繁,IASC在1997年11月重新开始考虑为投资性房地产单独制定一份国际会计准则。由于该准则是IASC为证券委员会国际组织(IOSCO)提供的核心准则(Core Standards)的最后一个项目,同时又是国际会计准则中第一个要求以公允价值计量非金融资产的准则,因此它广受国际会计界关注。IASC于1999年7月发布了关于投资性房地产的征求意见稿(E64),要求对所有的投资性房地产均以公允价值计量,即以公允价值计量模式取代历史成本计量模式,这是对传统会计计量模式的一大革命,因此带来较大的争议。许多人从概念上和实务上表示强烈反对,而且他们认为某些房地产市场不够成熟,使得公允价值缺乏可靠性和稳定性。在1999年12月召开的IASC理事会上,该准则未能获得2/3以上的赞成票数,因此未能通过。2000年3月,在圣保罗召开IASC理事会上又一次对修订后的准则稿进行了讨论。与E64相比,修订后的准则稿最大的变化是对投资性房地产的计量模式,由要求一律按公允价值计量,改为可以在公

允价值模式与成本模式之间进行选择。最后该准则稿以 14 票赞成、2 票(美国、英国)反对的结果获得通过,成为 IAS40“投资性房地产”,并于 2001 年 1 月 1 日起开始实施,IAS25 同时废止。IASC 2001 年改组后,新成立的国际会计准则理事会(IASB)将 IAS40 作为其《改进国际会计准则》项目的一部分,并于 2003 年年底正式发布了修订后的 IAS40“投资性房地产”。修订后的准则于 2005 年 1 月 1 日生效,主要对经营租赁中持有的房地产权益作出了新的规范。

(二) 制定目的

IAS40 的目的是规范投资性房地产的会计处理和相关披露要求。

(三) 规范内容和适用范围

IAS40 主要规范了投资性房地产的确认、确认时的计量、确认后的计量、转换、处置和披露等内容。

根据准则第 2 段,本准则适用于持有投资性房地产的所有主体。准则第 3、4 段指出,本准则运用于在承租人财务报表中被作为融资租赁处理的投资性房地产权益(Investment Property Interests)的计量,以及在经营租赁中出租人财务报表上投资性房地产的计量。其他租赁事项仍由 IAS117“租赁”规范。本准则不适用于:与农业活动有关的、附着于土地的生物资产(参见 IAS141“农业”);矿产权、矿产、石油、天然气和类似非再生性资源的勘探开采。

(四) 其他国家和地区相关准则的颁布

除国际会计准则理事会外,目前世界上对投资性房地产制定有会计准则的有英国、澳大利亚、我国香港地区。英国原会计准则委员会(ASC)于 1981 年 11 月发布了第 19 号标准会计实务公告(SSAP19)“投资性房地产的会计处理”,首次对投资性房地产的概念、会计处理和报告作出了规范。SSAP19 曾于 1994 年 7 月进行过一次修订和补充,完善了有关投资性房地产价值重估方面的内容。澳大利亚会计准则委员会 2004 年 6 月发布了与 IAS40 趋同的 AASB140“投资性房地产”。我国香港地区于 1987 年 10 月发布了 SSAP13“投资物业会计”,并在 1988 年 10 月、1990 年 7 月、1994 年 9 月及 2000 年 12 月经过数次修订,内容渐趋完善。2004 年 12 月,我国香港地区发布了与 IAS40 趋同的香港会计准则第 40 号(HKAS40)“投资性房地产”。我国财政部于 2005 年 7 月 19 日发布了《企业会计准则第 × × 号——投资性房地产》(征求意见稿)。

二、准则基本内容

IAS40 主要规范了投资性房地产的确认、确认时的计量、确认后的计量、转换、处置和披露等内容。下面就其主要内容予以说明。

(一) 关键词定义

(1) 投资性房地产(Investment Property),指为赚取租金或为资本增值,或两者兼有而

地运用于其所有的投资性房地产。然而,第 32A、34 段指出的情况可以例外。IASB 认为,从公允价值模式变更为成本模式通常不大可能导致更恰当的列报。IAS40 鼓励但不要求主体根据独立评估师的评估确定投资性房地产的公允价值。独立评估师应具有认可的相关专业资格,并具有对所评估的投资性房地产的地理位置和类型方面的近期经验。

IAS40 第 32A 段指出:① 对于支撑(Backing)负债的所有投资性房地产,如果它们的投资回报直接与包括该投资性房地产的特定资产的公允价值发生联系,或者由包括该投资性房地产的特定资产来提供,那么,主体对这些投资性房地产,既可以选用公允价值模式,也可以选用成本模式;② 对于所有其他的投资性房地产,主体可以选用公允价值模式或成本模式,而不论在①中作出了如何的选择。

第 32B 段指出,一些保险商和其他主体可能会经营某种内部房地产基金,该基金发行抽象意义的基金单位,其中一部分基金单位由签订了第 32A 段所述的联系回报合同的投资者所持有,另一些基金单位由该主体持有。在这种情况下,IAS40 第 32A 段不允许主体将该基金所持有的房地产一部分按成本计量,另一部分按公允价值计量。

第 32C 段规定,如果主体对第 32A 段所述的两类投资性房地产选用了不同的计量模式,那么在按不同模式计量的资产类别之间的销售应按公允价值确认,公允价值的累积变动应确认在损益中。因此,如果某一投资性房地产从采用公允价值模式的类别中出售到使用成本模式的类别中时,那么该房地产在出售日的公允价值就成为其认定成本。

1. 公允价值模式

IAS40 第 33 ~ 35 段规定,初始确认后,选择公允价值模式的主体应按公允价值计量其所有的投资性房地产,但主体无法在持续的基础上可靠确定投资性房地产的公允价值时例外。投资性房地产公允价值变动所产生的利得或损失应计入变动发生期间的净损益中。当承租人在经营租赁下持有的房地产权益按第 6 段被划分为投资性房地产时,承租人必须应用公允价值模式。

IAS40 第 41 段特别指出,对租赁房地产中的权益,本准则第 25 段已规定了初始确认权益成本的基础,第 33 段则要求租赁房地产中的权益在必要时重新计量到公允价值。在一个按市场利率谈判的租赁中,租赁资产上的权利在取得时的公允价值减去所有预计的租赁支出(包括与已确认的负债有关的支出)后应当为零。无论会计上根据 IAS17 以公允价值确认还是以最低租赁付款额确认,公允价值都不会改变。因此,将一个依据第 25 段按成本计量的租赁资产重新计量到第 33 段的公允价值不应产生任何初始利得或损失,除非公允价值在不同的时间计量。这种情况在初始确认后可选择应用公允价值模式时可能发生。

在确定投资性房地产的公允价值时,IAS40 第 50 段要求应避免对已经确认为单独的资产和负债的账面金额重复计算。例如,电梯通常是建筑物不可分割的一部分并且已包

含到投资性房地产的公允价值中,因此,电梯不能单独再确认为不动产、厂房或设备。

投资性房地产的公允价值应当反映出报告日的市场状况。根据 IAS40 第 53 段,准则中存在一个可推翻的假设(Rebuttable Presumption),即主体将能够在持续的基础上可靠确定投资性房地产的公允价值。但是,在例外情形下,有证据清楚地表明,当主体首次取得投资性房地产时(或某项现有房地产在完成建造或开发活动后,或改变用途后首次成为投资性房地产时),主体将无法在持续的基础上可靠确定投资性房地产的公允价值。这种情况只有在可比的市場交易很少发生,并且无法取得公允价值的其他估计(如现金流量折现值)时才可能出现。在这种情况下,主体应采用 IAS16 中的基准处理方法计量该项投资性房地产,投资性房地产的残值应假定为零。在该项投资性房地产处置之前,主体应一直采用 IAS16 进行会计处理。对于其他投资性房地产,IAS40 第 54 段规定主体仍应按公允价值计量。

如果主体原先按公允价值计量某一项投资性房地产,当可比的市場交易很少发生或市场价格变得不易取得时,IAS40 第 55 段规定,在该项投资性房地产处置(或变为自用,或主体为以后在正常经营过程中销售而开始开发)之前,主体仍应继续按公允价值对其进行计量。

【例 1】某企业于 1999 年年初用 30 000 000 元购入一项建筑物作为投资性房地产,它按公允价值模式核算该房地产并在每年年末重新估价。则后续计量和损益确认如下列图表所示:

单位:千万元

年 份	成 本	公允价值	年末账面金额	利 润 表
1999	3	3.2	3.2	0.2
2000		3.3	3.3	0.1
2001		3.1	3.1	0.2
2002		2.8	2.8	(0.3)

2. 成本模式

根据 IAS40 第 56 段,在初始确认之后,除了那些达到了 IFRS5“持有以备出售的非流动资产和终止经营”中被划分为“持有以备出售”的标准,或者已经被分到为“持有以备出售”的处置群中的投资性房地产外,选择成本模式的主体应采用 IAS16“不动产、厂房和设备”计量该模式下的全部投资性房地产。达到了 IFRS5“持有以备出售的非流动资产和终止经营”中被划分为“持有以备出售”的标准,或者已经被分到为“持有以备出售”的处置群中的投资性房地产,则应按 IFRS5 加以计量。

(五) 转换

IAS40 第 57 段规定,只有当下列情况证明用途发生改变的情况下,投资性房地产才

可能转换成其他资产或从其他资产转换成投资性房地产：① 开始自用，相应地由投资性房地产转换成自用房地产；② 为销售而开始开发，相应地由投资性房地产转换成存货；③ 结束自用，相应地由自用房地产转换成投资性房地产；④ 与另一方开始一项经营租赁，相应地由存货转换成投资性房地产；⑤ 结束建造或开发，相应地由在建或在开发的房地产转换成投资性房地产。

在主体采用成本模式的情况下，投资性房地产、自用房地产和存货之间的相互转换不应改变所转换房地产的账面金额和成本。如果主体对投资性房地产采用公允价值模式，根据 IAS40 第 60、61、63、65 段，主体应按下列原则处理：

(1) 如果将按公允价值计价的投资性房地产转换成自用房地产或存货，根据 IAS16 或 IAS2 进行后续会计处理的房地产的成本，应是其用途改变之日的公允价值。

(2) 如果一项按 IAS16 处理的自用房地产转换成一项将按公允价值计价的投资性房地产，主体应在用途改变之日，对按 IAS16 核算的该项房地产的账面金额与其公允价值之间的任何差额，采用与 IAS16 中价值重估(Revaluation)相同的方式进行处理。

(3) 对于将存货转换成将按公允价值计价的投资性房地产，转换之日房地产的公允价值与其原先的账面金额之间的差额应在当期净损益中确认。

(4) 当主体完成一项将按公允价值计价的自建投资性房地产的建造或开发活动时，在完成之日该项房地产的公允价值与其原先的账面金额之间的任何差额应在当期净损益中确认。

【例 2】 某企业在 2000 年年初用 50 000 000 元购入一项建筑物自用。企业根据 IAS16 的基准处理方法核算该建筑物。建筑物预计残值 10 000 000 元，有用年限为四十年，采用直线法计提折旧。2003 年年初，企业决定将该房地产租给第三方，并准备采用公允价值模式计量该房地产，年初此房地产的公允价值为 55 000 000 元。

分析如下：根据该建筑成本、残值和有用年限，在直线法下每年应计提 1 000 000 元，到 2002 年年底该建筑的账面金额为 47 000 000 元。根据准则第 55 段，该投资性房地产的账面金额应调整为 55 000 000 元，账面金额增加的 8 000 000 元应直接计入权益中的重估价盈余。

【例 3】 某企业在 2000 年年初用 50 000 000 元购入一项建筑物自用。该企业按 IAS16 中的备选方法在 2002 年年末将该房地产重估价到 48 000 000 元，并且将减值损失 2 000 000 元计入净损益中。2003 年 3 月企业决定将该房地产租给第三方，并准备采用公允价值模式计量该房地产，此时该房地产的公允价值为 55 000 000 元。

分析如下：根据准则第 55 段，该投资性房地产的账面金额在 2003 年 3 月应调整为 55 000 000 元。账面金额的增加额 7 000 000 元应首先转回 2002 年年底的减值损失 2 000 000 元，即增加 2003 年净损益 2 000 000 元，另外 5 000 000 元则计入权益中的重估价盈余。

(六) 处置

IAS40 第 66、69 段规定,当投资性房地产被处置或永久退出使用,且预期没有来自处置的未来经济利益流入时,主体应终止确认投资性房地产。由此所产生的利得或损失,可根据投资性房地产的报废或处置的净处置收入与该项资产的账面金额之间差额确定,并应在收益表中确认为收益或费用(除非 IAS17“租赁”对售后租回有不同要求)。

销售或订立融资租赁合同可能会导致投资性房地产的处置。处置投资性房地产所产生的应收对价,应按公允价值进行初始确认。如果投资性房地产的付款被延期,则收到的对价应按与现货价格相等的金额初始确认。对价的名义金额和与现货价格之间的差额,应确认为利息收入。

对于投资性房地产的部分实物的替换,IAS40 第 68 段指出,如果主体将现有投资性房地产的替换成本在发生时确认到投资性房地产的账面价值,那么它应同时将被替换部分的账面金额终止确认。对于使用成本模式处理的投资性房地产,被替换部分可能不能单独地折旧。如果主体不能确定被替换部分的账面金额,它可以在取得或建造时使用替换成本作为被替换部分的替代。如果采用公允价值模式,投资性房地产的公允价值可能已经反映出被替代部分已经丧失了价值。然而在其他情况下,要识别出因被替换部分而减少了多少公允价值是非常困难的。当确定被替换部分减少多少公允价值不可行时,一个替代的办法是将替换成本纳入资产的账面金额中,然后就像不涉及替换时对增加实物部分后的房地产所要求的一样去重新评估公允价值。

此外,IAS40 第 72 段规定,因已减值、遗失或放弃的投资性房地产而从第三方获得的补偿应在可收取补偿时将其计入损益。

(七) 披露

除 IAS17 规定的披露外,主体无论采用公允价值模式还是成本模式,都应根据 IAS40 第 75 段披露下列内容:

- (1) 主体采用公允价值模式还是成本模式;
- (2) 如果主体采用公允价值模式,是否以及在什么情况下将在经营租赁下持有的房地产权益划分为投资性房地产处理;
- (3) 在难以划分的情况下,主体制定的有关区分投资性房地产与自用房地产、持有用于在正常经营过程中销售的房地产的标准;
- (4) 在确定投资性房地产的公允价值时所采用的方法及重要假设,包括说明由于房地产的性质和缺乏可比的市场数据,公允价值的确定是取得了市场证据还是更多地依赖于其他因素(主体应披露这些因素);
- (5) 在财务报表中计量或披露的投资性房地产的公允价值依赖于独立评估师所作评估的范围,独立评估师应具有认可的相关专业资格,并具有对所评估的投资性房地产的地理位置和类型方面的近期经验。如果不存在这种评估,应披露这一事实;

(6) 确认在损益中的以下金额 :来自投资性房地产的租金收益 ;在当期产生租金收益的投资性房地产发生的直接经营费用(包括修理和维护费用) ;在当期不产生租金收益的投资性房地产发生的直接经营费用(包括修理和维护费用) ;在将投资性房地产从采用成本模式的类别中出售到采用公允价值类别中时(见第 32C 段) ,确认到损益中的公允价值的累积改变 ;

(7) 存在投资性房地产变现能力受限的情况与相应金额 ,或存在限制收益和处置收入汇回的情况与相应金额 ;

(8) 包括对投资性房地产进行购置、建造或开发、修理、维护或保养等内容在内的重要合同义务。

当采用公允价值模式时 ,IAS40 第 76 段要求主体通过列示下列内容 ,将当期期初投资性房地产账面金额调节到期末账面金额 :

- (1) 增加 ,分别披露由购买所导致的增加和由后续支出资本化所导致的增加 ;
- (2) 通过企业合并方式取得所导致的增加 ;
- (3) 根据 IAS5 被划分为持有以备出售的资产 ,或者已纳入持有以备出售的处置群或其他处置中的资产 ;
- (4) 公允价值调整所产生的净利得或净损失 ;
- (5) 在将财务报表折算成不同的报告货币时产生的汇兑净差额 ,以及在将国外经营折算成报告主体的报告货币时产生的汇兑净差额 ;
- (6) 转换成存货和自用房地产或由存货和自用房地产转换而来的投资性房地产 ;
- (7) 其他变动。

当为财务报表目的而对投资性房地产已取得的估价进行重大调整时 ,例如 ,为避免对已经确认为单独的资产和负债的账面金额重复计算 ,IAS40 第 77 段要求主体应当披露从已取得估价到纳入财务报表的调整后估价的调节表 ,单独列示加回的已确认租赁义务的总额 ,以及其他重大调整。

当在公允价值无法持续可靠确定的例外情形下 ,主体采用了 IAS16 中的成本模式计量投资性房地产。此时 ,根据准则第 78 段 ,上述第 76 段所要求的调节应分别披露与该项投资性房地产有关的金额和与其他投资性房地产有关的金额。而且 ,主体还应披露 :对该项投资性房地产的描述 ,对公允价值无法可靠计量的原因的解釋 ,如果可能 ,公允价值很可能处于的估计范围 ,对不按公允价值计价的投资性房地产进行处置时 ,主体应披露处置事实、该项投资性房地产销售时的账面金额以及确认的利得或损失金额。

当采用成本模式时 ,IAS40 第 79 段要求主体还应披露 :

- (1) 使用的折旧方法。
- (2) 使用寿命或使用的折旧率。
- (3) 当期期初和期末的账面总金额和累计折旧(与累计减值损失合计)。

(4) 通过列示下列内容,将当期期初投资性房地产账面金额调节到期末账面金额:

① 增加,分别披露由购买所导致的增加和由后续支出资本化所导致的增加;② 通过企业合并方式取得所导致的增加;③ 根据 IAS5 被划分为持有以备出售的资产,或者已纳入持有以备出售的处置群或其他处置中的资产;④ 折旧;⑤ 根据 IAS36“资产减值”的要求,当期确认的减值损失金额以及转回的减值损失金额;⑥ 在将财务报表折算成不同的报告货币时产生的汇兑净差额,以及在将国外经营折算成报告主体的报告货币时产生的汇兑净差额;⑦ 转换成存货和自用房地产或由存货和自用房地产转换而来的投资性房地产;⑧ 其他变动。

(5) 投资性房地产的公允价值。在 IAS40 第 53 段所描述的主体无法可靠确定投资性房地产的公允价值的例外情形下,主体应披露:对该项投资性房地产的描述;对公允价值无法可靠计量的原因的解釋;如果可能,公允价值很可能处于的估计范围。

三、比较与借鉴

以下将主要针对英国 SSAP19 和 IAS40 的内容进行比较,并提出相应的结论和启示。

(一) 定义与内容的比较

根据英国 SSAP19,投资性房地产是指对有关土地和建筑物拥有的权益,但是这些土地和建筑物必须是:① 已完成的在建工程和开发项目;② 是为投资目的而持有,并且其租金收益是可以公平协商的。它不包括:① 企业为自己的目的拥有和占用的房地产;② 出租给并由集团内另一公司占用的房地产。此定义与内容与 IAS40 相比,存在三点差异:

1. 经营租赁下承租人在持有的房地产上的权益。在英国,企业通常要支付一大笔预付款项才能取得一项在房地产上的长期权益(有时称为租赁权益,通常 20 年以上)。这种长期权益符合英国 SSAP19 对投资性房地产的定义,很多承租人将其资本化并作为按市场价值计价的投资性房地产处理,支付的租金在租赁期内费用化。而根据 IAS40,当且仅当承租人在经营租赁下持有的房地产权益符合投资性房地产的定义,且承租人按照 IAS40 第 33~55 段规定的公允价值模式确认资产时,承租人在经营租赁下持有的房地产权益才可以归类为投资性房地产并按照有关投资性房地产的规定进行处理。此处所述的房地产权益符合“投资性房地产”的定义,是指这种租赁与投资性房地产的目的相同,即为了赚取租金或者资本增值,或者两者兼而有之,而不是为了用于商品或劳务的生产或供应,或用于管理目的,或用于在正常经营过程中的销售。此处所要满足的条件包括:该租赁必须作为融资租赁处理,最低租赁付款额的现值在租赁开始时确认为一项单独的负债,最低租赁付款部分作为融资费用部分冲减账面负债。上述规定也是 IASB 改进项目的调查结果。

2. 出租给母公司或另一家子公司使用的房地产。英国 SSAP19 规定在编制企业个别财务报表以及集团财务报表时,都不能将这部分房地产作为投资性房地产处理。而

IAS40 规定在合并财务报表中该房地产不符合投资性房地产的条件,但从出租房地产的单个企业看,如果该房地产符合投资性房地产的条件,则在其个别财务报表中应将它作为投资性房地产。

3. 一部分用于赚取租金或资本增值,另外一部分则用于商品或劳务的生产或供应,或用于管理目的的房地产。IAS40 规定,如果这些部分能够分别出售或采用融资租赁方式分别出租,则企业应分别核算这些部分。否则,只有在不重要的部分用于商品或劳务的生产或供应,或用于管理目的的情况下,才能将该项房地产视为投资性房地产。但准则对何为不重要未给出具体标准。英国 SSAP19 对此问题没有作出回答。

(二) 确认和计量的比较

1. 在对投资性房地产的后续计量上,英国 SSAP19 要求在资产负债表日以公开市场价值(Open Market Value)反映投资性房地产的价值,这意味着在每个资产负债表日均需要对投资性房地产进行价值重估。IAS40 则允许企业在公允价值模式与成本模式之间作出选择。

2. 英国 SSAP19 认为投资性房地产的现行价值(Current Value)及其变动至关重要,而系统地计算折旧已退居其后,因此,投资性房地产只要其租赁的未到期时间不低于 20 年时,就可以不计提折旧。IAS40 没有类似的规定。

3. 在对投资性房地产进行重估价时,英国 SSAP19 规定采用公开市场价值,而 IAS40 规定采用公允价值。IASB 对“公允价值”的定义是在公平交易中,熟悉情况的当事人自愿据以进行资产交换的金额。公允价值通常可以是某项资产在公开活跃市场上的“挂牌价”(即公开市场价值)、最近成交价、该资产预期未来现金流量的现值等。而公开市场价值是指某项房地产的权益在估价当日按以下假定情况出售可以合理取得的最高售价:① 有自愿的卖方;② 有一段合理的时间(视房地产的性质和市道而定)进行商议成交;③ 房地产的价值在上述期间将保持稳定;④ 房地产完全由公开市场取舍;⑤ 不考虑具有特殊利益的买方所提出的任何追加出价。显然,与公开市场价值相比,公允价值具有更广泛的参考意义。

4. 在对投资性房地产重估价变动或公允价值变动的处理上,IAS40 规定采用公允价值模式的房地产的公允价值变动产生的利得和损失确认在收益表中。英国 SSAP19 要求上述变动不应计入损益表中,而是作为重估价储备金的变动处理,确认在“全面已确认利得和损失表”(Statement of Total Recognized Gains and Losses, STIRGL)中,除非在个别项目的投资性房地产上发生了永久性的亏绌(Deficits)或其转回,在这种情况下,才应将这种损失列入损益表中。

(三) 披露要求的比较

IAS40 对投资性房地产披露的规定见本文第二部分的披露部分。

英国 SSAP19 要求在财务报表中将投资性房地产的账面价值与重估价储备金的金额

分别显著列示。对投资性房地产重估价的评估人员名字或资格情况以及所采用的评估方法应加以披露。如果评估人员是拥有投资性房地产的公司或集团的员工或高级职员,也应披露这一事实。当根据 SSAP19 不计提折旧时,由于 1985 年公司法要求对固定资产计提折旧,因此,企业应披露背离公司法的详细情况、原因和影响^①。

(四) 结论和启示

投资性房地产作为一种新颖的投资保值方式,已备受一些企业的青睐。从以上对投资性房地产准则的分析比较中,我们可以得到以下结论和启发:

(1) IASC 在对投资性房地产的计量上,推荐采用公允价值模式。这是 IASC 在将公允价值普遍应用于对金融资产的计量后,第一次将公允价值应用于非金融资产。在 2001 年 2 月正式发布的 IAS41“农业”中,IASC 又进一步将公允价值应用在对“生物资产”与“农产品”的计量上。这似乎给世人一种启发,在 21 世纪公允价值将与历史成本互相补充,共同成为会计主要的计量属性,会计信息更注重决策的相关性。因此,我们应重视对公允价值的研究,尤其是在我国市场经济还不够成熟的情况下,应如何确定公允价值,需要什么假定条件,是否需要独立评估等。同时,我国应大力完善资本市场和产品市场,健全监管法律制度,培养高素质的专业人员队伍,包括合格的会计师、评估师等,为运用公允价值模式创造条件。

(2) 对于投资性房地产公开市场价值或公允价值的变动应如何处理,这是投资性房地产会计准则迫切需要解决的敏感问题,因为它直接影响到企业对当期经营业绩的列报。以往,在会计实务上曾出现过将重估价盈余计入当期损益并随之进行分配的情况,后来有学者指出上述做法模糊了企业业绩,违背了资本保全原则,尤其是在通货膨胀的情况下,更是如此。因此,会计实务逐渐将重估价利得或损失计入不具备分配性质的重估价准备金中,英国和我国香港地区就是如此。然而,IAS40 又一次主张将投资性房地产公允价值的变动计入当期净损益^②,这实际上形成了一次否定之否定的过程。采用公允价值模式的关键问题是,为投资性房地产所确定的重估价必须“公允”,相应业绩必须透明,否则又会给一些企业创造利润操纵的空间。

在本次修订版即将出版之际,我国财政部于 2005 年 7 月 19 日发布了《企业会计准则第××号——投资性房地产》(征求意见稿)。该征求意见稿由总则、确认与初始计量、后续计量、转换与处置、披露以及附则等内容组成。与 IAS40 相比,我们可以发现在定义、初始计量、处置、披露等几个方面我国与 IAS40 基本相同,但也有两个主要差异:

① 英国《公司法》允许公司为在报表中提供真实和公允的观点而背离公司法,即真实和公允的观点至高无上(The True and Fair View is Overriding)。

② 在由财政部会计准则委员会编译的《国际会计准则 2002》IAS40 附录 2 第 63 ~ 65 段部分, IASC 列出了支持和反对将投资性房地产公允价值的变动计入当期净损益的各种理由。

(1) 确认条件。我国征求意见稿中第四条规定,投资性房地产在同时满足下列条件时予以确认:①企业能够取得与该项投资性房地产相关的租金收入或增值收益;②该项投资性房地产的成本能够可靠地计量。而 IAS40 第 16 段规定,只有以下情况都满足时,投资性房地产才应确认为一项资产:①与投资性房地产相关的未来经济利益很可能流入主体;②投资性房地产的成本能够可靠地计量。从上可见,差异主要在未来经济利益流入企业的可能性判断上。笔者认为,“很可能”符合一般确认原则中的主要风险和报酬基本转移的规定,而且我国其他相关准则都是采用的“很可能”这个词语(如存货、固定资产准则等),或有事项准则中对“很可能”也有明确的定义。因此,笔者建议将征求意见稿中的“能够”改为“很可能”。

(2) 后续计量原则。我国征求意见稿第 6 条规定,企业应于会计期末采用成本模式对投资性房地产进行后续计量,如果有确凿证据表明投资性房地产的公允价值能够持续可靠地取得,应当采用公允价值模式。采用公允价值模式计量投资性房地产,应当具备两个条件:①有活跃的房地产交易市场;②同类或类似房地产的市场价格及其他相关信息能够从房地产交易市场上取得。企业对投资性房地产的计量模式一经确定,不得随意变更。由此可见,我国更倾向于用成本法,只有在有确凿证据表明投资性房地产的公允价值能够持续可靠地取得时应当采用公允价值模式。据财政部网站的信息,之所以未完全采用公允价值模式,是考虑到我国的房地产市场还不够成熟,交易信息的公开程度还不够高。相比之下,IAS40 并未对公允价值和成本两种模式规定优先顺序,并且 IASB 认为,从公允价值模式变更为成本模式通常不大可能导致更恰当的列报,可见 IASB 更偏向于公允价值模式。以前,我国准则制定部门担心公允价值容易导致利润操纵,对公允价值有抵制倾向,笔者认为,随着我国房地产市场的持续发展,售房信息的网上公开,相对于其他资产而言,投资性房地产的公允价值是容易取得的。为减少报表项目的不可比性,提供更符合投资性房地产特性的相关信息,与国际准则接轨,我国在今后应鼓励采用公允价值模式。此外,IAS40 鼓励但不要求主体根据独立评估师的评估确定投资性房地产的公允价值,我国没有近似规定。

(孙坚 邓川 撰稿)

主要参考文献

1. David Cairns, *Applying International Accounting Standards (Third Edition)* (Great Britain: Tolley Lexis Nexis 2003).
2. Financial Reporting Group of Ernst & Young, *IAS/UK GAAP Comparison* (United Kingdom: Ernst & Young 2001).

3. IASB ,International Financial Reporting Standards(Including Abbreviated Versions of IAS1 to IAS41)(London :IASCF 2003).
4. 国际会计准则委员会制定、财政部会计准则委员会译 :《国际会计准则 2002》,中国财政经济出版社 2003 年版。
5. 汪祥耀等著 :《英国会计准则研究与比较》,立信会计出版社 2002 年版。
6. 汪祥耀主编 :《香港执业会计师手册》,浙江大学出版社 1993 年版。
7. 汪祥耀、邓川等著 :《澳大利亚会计准则及其国际趋同战略研究》,立信会计出版社 2005 年版。

IAS41 农业

一、准则概况

(一) 背景与历史

原国际会计准则委员会(IASC)早在1985年就曾考虑过农业项目。该项目最初由尼日利亚代表提出并成为1985年6月理事会考虑的四项提议之一。但理事会当时并没有决定继续开展农业项目的研究,而是将精力集中在IASC的框架制定上。直至1989年,IASC才开始针对发展中国家和新兴工业化国家的财务报告需求进行一个综合性项目。IASC希望找出一些能满足这些国家的多样化需求的具体项目。虽然这个综合性项目未达到预期的结果,但IASC确实发现需要考虑农业项目。当时,世界银行也向IASC表示,它将为IASC针对发展中国家具体需要的项目提供资金。经过双方广泛的讨论后,世界银行同意提供65万美元资助IASC制定农业会计准则。1994年6月,国际会计准则委员会理事会批准了这个项目。1996年12月,IASC公布了一个原则公告草案。1999年7月,IASC理事会批准了第65号征求意见稿(E65)“农业”。经过广泛征求意见后,终于在2000年12月伦敦召开的理事会上批准了第41号国际会计准则(IAS41)“农业”。IAS41对报告期自2003年1月1日或以后日期开始的年度财务报表有效。

IASC之所以选定农业项目,首先,是因为在IAS41制定之前,与农业活动有关的资产以及这些资产的变动被排除在其他国际会计准则规范范围之外;其次,各国准则制定机构制定的关于农业活动的会计处理指南通常也都是不系统的,这些指南只是为了解决对该国来说相对重要的某种农业活动的有关问题;更重要的是,农业活动与一般的工商企业、加工制造业的活动相比,有其本身的多样性和特殊性。它涉及的范围广,如涉及牲畜养殖、林业、一年生或多年生植物的收获、果树种植栽培、花卉培植等活动,而且农业活动的性质导致了使用传统的会计模式会产生不确定性或混乱,尤其是因为在决定与改变生物资产性质的生物转化(生长、蜕化、生产和繁殖)有关的事项时,难以用历史成本和实现原则为基础的会计模式进行处理。因此,国际会计准则委员会选定农业项目。

在2001年IASC改组为国际会计准则理事会(IASB)后,IASB启动了改进项目计划,并于2003年底正式发布了改进后的准则。改进项目准则的修订也相应涉及本准则的零

星修订,主要是删除了 IAS41 第 50 段中不要求提供可比信息的条款。

(二) 制定目的

IAS41 的目的是规范农业活动的会计处理、财务报表列报和披露。

(三) 规范内容与适用范围

IAS41 主要规范生物资产和农产品的确认与计量、与农业活动有关的政府补助的处理以及有关列报与披露要求。

根据 IAS41 第 1 段,当生物资产、收获时的农产品以及本准则第 34 ~ 45 段涉及的政府补助与农业活动有关时,其会计处理适用于本准则。

IAS41 不适用于与农业活动相关的土地、无形资产。对于作为企业生物资产收获物的农产品,本准则只适用于其在收获时的核算,该时点之后则适用 IAS2“存货”和其他国际会计准则。因此,本准则不涉及收获后农产品的加工,如将葡萄加工成葡萄酒。

(四) 其他国家相关准则的颁布

目前,澳大利亚在 2004 年 7 月发布了与 IAS41 趋同的 AASB“农业”,我国香港地区也已经制定了与 IAS41 趋同的 HKAS“农业”。

二、准则基本内容

IAS41 由目的、范围、定义、确认和计量、政府补助、列报和披露、生效日期和过渡性规定、附录组成。准则正文部分共 59 段。下面就其主要内容予以说明。

(一) 关键词定义

(1) 农业活动(Agriculture Activity)指企业对生物资产转化为可售生物资产,农产品或其他生物资产的生物转化过程的管理。

(2) 农产品(Agriculture Produce)指企业生物资产的收获品。

(3) 生物资产(Biological Assets)指活的动物或植物。

(4) 生物转化(Biological Transformation)指导致生物资产数量或质量上发生变化的生长(Growth)、蜕变(Degeneration)、生产(Product)、繁殖(Procreation)的过程。

(5) 生物资产集群(Group of Biological Assets)指类似动物或植物的组合。

(6) 收获(Harvest)指农产品从生物资产上分离或生物资产的生长过程的结束。

(7) 活跃市场(Active market)指具备下列所有条件的市场:① 市场内的交易品是同质的;② 通常在任何时间均可以找到自愿的买方和卖方;③ 价格信息对公众公开。

(8) 账面金额(Carrying Amount)指资产在资产负债表中的确认金额。

(9) 公允价值(Fair Value)指在公平交易中,熟悉情况的当事人自愿据以进行资产交换或债务清偿的金额。

(二) 确认和计量

根据 IAS41 第 10 段,企业只有在以下情况下才能确认生物资产或农产品:① 企业因

过去交易的结果而控制该资产；② 与该资产相关的经济利益很可能流入企业；③ 该资产的公允价值或成本能够可靠地计量。

前两个条件与其他准则的确认要求相同，但第三个条件则意味着生物资产或农产品的确认时间可能要早于根据其他准则确认的资产。例如，对于新出生的动物或新收获的农产品，不管其成本是否能可靠计量，只要它们的公允价值能可靠计量，IAS41 要求立即确认。

IAS41 采用了与 IAS39 对某些金融资产、IAS40 对投资性房地产相同的公允价值模式。对于生物资产，IAS41 第 12 段规定，除了在第 30 段所述的公允价值无法可靠计量的情况外，在初始确认和各个资产负债表日，生物资产均应按其公允价值减去预计至销售将发生的费用（Estimated Point-of-sale Costs）计量。从企业生物资产上收获的农产品，IAS41 第 13 段规定应按其公允价值减去预计至销售将发生的费用计量。这种计量也是应用 IAS2“存货”或其他国际会计准则时该农产品当日的成本。由此可见，IAS41 与 IAS39 及 IAS40 虽然都采用公允价值概念，但 IAS41 中的公允价值是脱手价格（Exit Price，即可变现净值），而 IAS39 和 IAS40 中的公允价值是现行市价。

预计至销售将发生的费用包括，支付给经纪人和经销商的手续费，管理机构和商品交易所的收费，交易税及其他税。预计至销售将发生的费用不包括运费或其他将资产运至市场所必需的费用。根据准则第 9 段，这些费用在确定资产的公允价值时扣除。

根据 IAS41 第 30 段，准则中假设生物资产的公允价值能够可靠地计量。但是，如果生物资产在初始确认时的市场价格或价值无法确定，并且公允价值的其他估计明显不可靠，则可推翻上述假设。在此情况下，生物资产应该按照其成本减去累计折旧和累计减值损失计量（企业应按照 IAS2“存货”、IAS16“不动产、厂房和设备”和 IAS36“资产减值”的规定，确定成本、累计折旧和累计减值损失）。生物资产的公允价值一旦能够可靠计量，企业应该按照公允价值减去预计至销售将发生的费用计量。

上述例外只有在初始确认时才可能存在。企业一旦使用公允价值模式计量生物资产，即使它后来将无法可靠地确定公允价值，它也应继续使用公允价值模式，直至处置该生物资产。IASC 理事会认为，如果允许企业将此生物资产按成本减去累计折旧和累计减值损失计量，企业可能会把不能可靠确定公允价值作为在价格下跌时终止采用公允价值会计的借口。

由此可见，企业对生物资产的计量没有可选择性，如果公允价值能可靠确定，则只能用公允价值计量。这与 IAS40 中对投资性房地产既可用公允价值模式又可用成本模式的做法不同。

对于农产品，准则没有规定类似的例外。准则认为农产品收获时的公允价值总是能够可靠确定。

（三）公允价值的确定

在确定公允价值时,如果某生物资产或农产品存在活跃市场,该市场中的报价则是决定该资产公允价值的恰当基础。如果企业能够进入不同的活跃市场,企业应利用最相关市场的信息,如预期将使用的那个市场中存在的价格;如果不存在活跃市场,企业可根据情况,选用在从交易日到资产负债表日间经济环境没有发生重大变化的情况下的最近的市场交易价格,或按资产差别进行调整过的类似资产的价格或者行业基准确定公允价值;在某些情况下,可能无法取得生物资产或农产品在现存条件下的市场价格或价值。此时企业应利用该资产的预期现金净流量按当前市场的税前利率折现后确定公允价值。

企业可能经常签订在未来某个时日销售生物资产或农产品的合同。在决定公允价值时,合同价格并非一定是相关的。因为公允价值反映的是自愿买方和卖方愿意达成交易时的当前市场的情况。因此,生物资产或农产品的公允价值并不因合同的存在而调整。在有些情况下,销售生物资产或农产品的合同可能是一项亏损性合同,该类合同的定义见 IAS37“准备、或有负债和或有资产”。

生物资产在实体上一般附着在土地上(例如,人工林地中的树木)。附着在土地上的生物资产可能没有单独的活跃市场,但资产集合可能存在活跃市场。如生物资产、土地和土地改良形成一个资产组合。企业可以使用资产集合的信息决定生物资产的公允价值,例如,从上述资产集合的公允价值中减去土地和土地改良的公允价值来确定生物资产的公允价值。

(四) 损失和利得

对于按照公允价值减去预计至销售将发生的费用对生物资产和收获农产品初始确认时产生的利得或损失,以及后续期间生物资产公允价值减去预计至销售将发生的费用后的余额变动产生的利得或损失,IAS41 第 26、28 段规定应纳入其发生期间的净损益中。

初始确认生物资产可能产生损失,是由于在确定公允价值减去预计至销售将发生的费用时,要减去预计至销售将发生的费用。例如,一头新买的动物的公允价值减去预计至销售将发生的费用可能小于该动物的采购成本。初始确认一项生物资产也可能产生利得,例如牲畜出生。后续期间收获农产品时,生物资产公允价值减去预计至销售将发生的费用后的余额可能降低而产生损失。

立即在损益表中确认所有的利得或损失,将简化与生物活动相关的费用的处理。在公允价值模式下,不需要考虑费用是否应资本化为生物资产和农产品的成本。例如,农作物的再种植和收获成本应在发生期间确认为费用。饲料和与农业动物有关的其他成本也应在发生期间确认为费用。

(五) 政府补助

根据 IAS41 第 34、35 段,按照公允价值减去预计至销售将发生的费用计量的生物资产,对无条件的政府补助应在补助成为应收款项时,计入收益。对有条件的政府补助(条件包括要求企业不得从事某项特定农业活动),应在达到政府补助要求的条件时,计入

收益。

如果在例外的情况下,生物资产根据 IAS41 第 30 段按照成本减去累计折旧和累计减值损失计量,与该项生物资产相关的政府补助应该适用 IAS20“政府补助会计和政府援助的披露”。

(六) 列报和披露

IAS41 第 39 段要求企业应在资产负债表上单独列示生物资产的账面金额。

IAS41 的披露要求分为一般要求和生物资产的公允价值不能够可靠计量时的补充披露要求两部分。

1. 一般要求

根据 IAS41 第 40 段,企业应披露当期内由于初始确认生物资产和农产品产生的利得和损失总额,以及生物资产的公允价值减去预计至销售将发生的费用的余额的变动产生的利得和损失总额。

IAS41 第 41 段要求企业应对各组生物资产分别加以说明。这种说明可以采用文字叙述方式或者定量说明方式。本准则鼓励企业对各组生物资产采用定量说明方式加以披露。如果恰当,披露时可区分消耗性生物资产(Consumable Biological Assets)和生产性生物资产(Bearer Biological Assets),或者成熟生物资产(Mature Biological Assets)和未成熟生物资产(Immature Biological Assets)。例如,企业分组披露消耗性生物资产和生产性生物资产的账面金额。企业可以将上述两组进一步按成熟生物资产和未成熟生物资产划分。这些划分所提供的信息有利于估计未来现金流量的时点。企业应披露分类的基础。

根据 IAS41 第 46 段,如果没有在财务报表的其他地方披露,企业应当说明涉及每组生物资产的活动的性质,期末各组生物资产和本期内农产品的产出的非财务计量或实物数量的估计。

对于农产品,IAS41 第 47、48 段要求企业披露确定各类农产品收获时公允价值和确定各组生物资产的公允价值所运用的方法和重要假设。披露当期内收获的农产品在收获时的公允价值减预计至销售将发生的费用。

对于生物资产所有权受到限制、承担的义务和风险等方面,IAS41 第 49 段要求企业披露:所有权受到限制的生物资产的账面金额及其所有权受到限制的情况,以及作为抵押品的生物资产的账面金额,因开发或购买生物资产而承担义务的金额,以及与农业活动相关的财务风险的管理战略。

根据 IAS41 第 50 段,企业还应提供当期期初与期末生物资产账面金额变动的调节表。调节表包括:① 因公允价值减去预计至销售将发生的费用的余额的变动而产生的利得或损失;② 因购买而新增加的部分;③ 因出售而减少的部分;④ 因收获而减少的部分;⑤ 因企业合并而增加的部分;⑥ 因折算境外实体的财务报表而产生的净差额;⑦ 其他变化。

2. 生物资产的公允价值不能够可靠计量时的补充披露要求

当企业在期末按照成本减去累计折旧和累计减值损失计量生物资产时,IAS41 第 54 段要求披露生物资产的下列信息:对生物资产的描述;对公允价值不能够可靠计量的原因的解釋;如果可能,公允价值极可能处于的估计范围;使用的折旧方法、折旧期限和折旧率;以及期初和期末的账面原值和累计折旧(包含累计减值损失)。

根据 IAS41 第 55 段,企业应单独披露处置该项生物资产而确认的利得或损失,并且按 IAS41 第 50 段的要求编制的调节表应单独披露与该部分生物资产相关的金额。此外,调节表还应包括下列与该生物资产有关的已计入净损益的项目金额:① 减值损失;② 减值转回;③ 折旧。

当按照成本减去累计折旧和累计减值损失计量的生物资产,如果在当期公允价值变得能够可靠计量时,IAS41 第 56 段要求企业披露生物资产的下列信息:对生物资产的描述;公允价值变为能够可靠计量的原因的解釋,以及变化的影响。

对于由本准则规范的、与农业活动有关的政府补助,IAS41 第 57 段规定企业应披露下列事项:在财务报表中确认的政府补助的性质和范围;与政府补助相关联的未履行条件或其他或有事项;预计政府补助水平的重大减少。

三、启示与借鉴

我国是农业大国,但农业基础设施薄弱,资金不足,生产力水平低下,农业是入世后受到冲击最大的行业之一。这固然与我国经济发展状况有着密不可分的联系,但是缺乏合适的农业会计准则也是造成农业经济落后的重要原因之一。目前我国农业企业是按照《农业企业会计制度》进行核算,但该制度与 IAS41 相比,规定的事项过于琐碎细致,并且不能很准确地反映农业活动的特点。随着经济全球化的发展,农业要引进技术和资金,开展国际合作,需要提供相关的会计信息,以消除外国投资者对我国农业财务报表的误解和怀疑。因此,我国应吸取 IAS41 的精华,建立适合我国国情的农业会计准则。参照 IAS41,我国制定该准则时至少应注意以下四方面的内容:

(一) 明确定义和规范范围

应对农业活动及生物资产、农产品等相关术语及准则的使用范围作出明确、严格的界定,统一概念的内涵和外延,绝对避免模棱两可,以免与其他具体会计准则如存货、固定资产等产生冲突,保证会计信息的可靠性与准确性。另外,由于生物资产的生长、蜕变、繁殖过程具有连续性,收获的农产品可以深加工,如羊毛加工成毛线,种植葡萄的制酒商可以将葡萄加工成葡萄酒等,这种加工可以看作是农业活动自然和逻辑上的延伸,但不可与生物资产转化相混淆。因为生物资产的转化是自然或是生命的延续,而羊毛加工成毛线,葡萄制成葡萄酒是在农产品已脱离了动植物载体之后的生产经营活动。

(二) 考虑采用或明确采用公允价值概念

由于生物的生长及农产品的收获一般具有一定的周期性,短则几天,长则一年甚至几十年。在此期间,竞争、价格、供求等一系列影响生物资产价值的外部因素会发生很大变化。同一生物资产及农产品由于生长或老化,其自身在不同的阶段也具有不同的价值。因此,如果采用传统的单一的历史成本计价,不仅不能准确地反映,甚至可能歪曲生物资产的价值,误导了信息使用者。相反,用公允价值可以更加准确地反映当前该类资产的价值,合理反映企业的财务状况和经营业绩,对于报表使用者预测企业未来经济利益也更相关。此外,由于公允价值反映的是公开市场上的价值,它只受市场“大众化”因素的影响,不受企业个别因素的影响,因而以公允价值反映生物资产和农产品的价值也可以增强信息的横向可比性。因此,国际会计准则委员会在把公允价值运用到某些金融资产、投资性房地产之后,再一次要求用公允价值计量生物资产和农产品。

与对投资性房地产既可用公允价值模式又可用成本模式的做法不同,企业根据IAS41对生物资产的计量没有可选择性,即如果公允价值能可靠确定,则只能用公允价值计量。IASC的行动似乎说明,21世纪公允价值将与历史成本并驾齐驱,共同成为会计主要的计量属性。因此,要与国际会计接轨,我国必须重视对公允价值的研究,尤其是在我国市场经济还不够成熟的情况下,应如何确定公允价值,需要什么假定条件等。同时,在相关的会计准则中尤其是农业准则中考虑采用或明确采用公允价值模式。

IAS41就生物资产和农产品的公允价值的确定列出了几种情况:①存在活跃市场的,那么该市场报价则为公允价值的基础。②如果不存在活跃市场,则可以按最近市场交易价格或按调整过的类似资产的价格或是行业基准决定公允价值。③如果无法取得生物资产或农产品现存条件下的市场价格或价值,企业可采用预期净现金流量折现法来确定公允价值。由于公允价值最大的缺陷就是数据、资料的取得有一定的难度,往往带有一定的主观性、随意性,尤其是第③种方法的主观性、随意性更强,有可能被操纵,反而误导信息使用者,因此,采用第③种方法要谨慎。考虑到我国现时的市场发育程度、信息寻求成本、会计人员和评估人员的素质等问题,统一使用公允价值这一计量属性可能还存在一定的难度,建议借鉴国际会计准则中对投资性房地产的处理方法,允许公允价值与成本模式并存。同时,我国应大力完善市场,健全监管法律制度,培养高素质的专业人员队伍,包括合格的会计师、评估师等,为全面运用公允价值模式创造条件。

(三) 对生物资产和农产品公允价值变动的处理

对生物资产和农产品公允价值变动的处理是农业会计准则需要解决的重要问题之一,它直接影响到企业对当期经营业绩的列报。在会计实务中,最开始将公允价值的变动直接计入当期损益中,但由于有学者提出这样的做法违背了资本保全理论,因此逐渐将公

允价值的变动计入权益中的不具备分配性质的重估价储备金中。然而,自 IAS40 颁布以来,又重新将公允价值的变动计入当期净损益中。我国有关部门目前基本上赞同将公允价值的变动计入权益。例如,在 1998 年、1999 年分别出台的《债务重组》和《非货币性交易》准则允许采用公允价值计量,相关利得或损失计入营业外收支,结果不少上市公司利用准则来操纵利润,因此,财政部在 2001 年修订了这两个准则,如规定债务人债务重组的利得只能计入资本公积。但对于生物资产和农产品,鉴于其特殊性质,我们认为公允价值变动的差额本质上也是损益,也是财务业绩的一部分,将公允价值变动的差额计入权益,并没有反映出企业的整体业绩和企业未来的现金流量,因此,比较赞成将公允价值的变动计入当期净损益中。至于可能的操纵问题,可以通过修改损益表的格式甚至采用全面收益表或已确认利得和损失表,使公允价值的变动与经营活动的损益显著分开,同时在附注中作相应的披露,以提高业绩的透明度的方法来解决。同时,有关部门在制定相关业绩评价政策时应更加科学、全面,避免诱导企业利用公允价值进行操纵。事实上,证监会《公开发行证券的公司信息披露规范问答第 1 号“非经常性损益”》在这方面已起到一定的积极作用。

(四) 做好信息披露工作

由于农业活动的特殊性及其对信息披露的要求,在披露会计信息时应注意到生物资产和农产品的个体差异。如生物资产或农产品的重要特征如畜龄、生长时间、质量等方面的差异。可以仿效 IAS41 鼓励企业对各组生物资产采用定量和定性结合的说明方式进行披露。另外,还可以分组披露消耗性生物资产和生产性生物资产的账面金额。由于生物体特性和生长周期的存在,还可以将上述两组进一步按成熟生物资产和未成熟生物资产划分,使得所提供的信息有利于评估未来现金流量的时点。同时,对资产的公允价值及所选用的确定方法、财务风险管理、政府补助等信息也应适当地加以披露。

(邓川 吴琴兰 撰稿)

主要参考文献

1. David Cairns, *Applying International Accounting Standards*(Third Edition)(Great Britain :Tolley Lexis Nexis 2003).
2. IASB, *International Financial Reporting Standards*(Including Abbreviated Versions of IAS1 to IAS41)(London :IASCF 2003).
3. 国际会计准则委员会制定、财政部会计准则委员会译:《国际会计准则 2002》,中国财政经济出版社 2003 年版。

-
4. 卢永华、杨晓军 :《公允价值计量属性研究》 2000 年第 4 期《会计研究》。
 5. 沈小南、陆建桥 :《关于公允价值的讨论——国际会计准则委员会理事会在华沙会议的报告》,1999 年第 9 期《会计研究》。
 6. 汪祥耀等著 :《英国会计准则研究与比较》,立信会计出版社 2002 年版。
 7. 汪祥耀 :《国际会计新准则 :对“生物资产”与“农产品”的会计规范》 2001 年第 3 期《农业技术经济》。

第 四 部 分

国际财务报告准则研究与比较

IFRS1 首次采用国际财务报告准则

一、准则概况

(一) 背景与历史

随着国际会计准则(IAS)影响的日益扩大,越来越多的主体从原先使用本国准则过渡到使用国际会计准则。为了对这些主体首次采用国际会计准则提供有关指导意见,原国际会计准则委员会(IASC)在1998年批准了解释公告第8号(SIC8)“首次采用国际会计准则作为首要的会计基础”。SIC8要求全面追溯运用当期有效的国际会计准则和解释公告,除非特定准则或解释公告要求或允许采用不同的过渡性条款,或者不能合理确定与以前各期有关的调整金额。全面追溯运用的要求以及IAS中越来越多的过渡性条款,使得主体需要花大量的时间和精力去编制国际财务报告,过高的编制成本影响了国际会计准则的普及运用。

近年来,随着欧盟等司法管辖区域相继同意采纳国际财务报告准则(IFRS),90多个国家将在未来的五年中要求或允许使用国际财务报告准则。成千上万的主体①将不得不放弃本国现有的财务报告实务,过渡到使用由国际会计准则理事会(IASB)制定的国际财务报告准则。为了帮助公司顺利过渡,IASB于2002年7月发布了其成立后的第1号征求意见稿(ED1)“首次采用国际财务报告准则”。根据收到的83封反馈信件,IASB对草案作了一些修改,并于2003年6月正式发布了第1号国际财务报告准则(IFRS1)“首次采用国际财务报告准则”。它要求在2004年1月1日或以后开始的期间按国际财务报告准则编制的财务报表,应当适用本准则,鼓励提前采用。2004年到2005年期间,随着IASB对IAS39的修订和IFRS6的颁布,IFRS1也相应做出了几次修订。

IFRS1与SIC8都要求追溯应用大多数项目的国际财务报告准则。但IFRS1在以下4个方面与SIC8不同:①IFRS1在追溯应用方面包含了12个豁免事项,这大大缓解了主体编制国际财务报告的成本压力;②明确规定主体应使用IFRS的最新版本,并特别指出其他IFRS中的过渡性条款不适用于首次采用者。但IAS39“金融工具:确认与计量”中

① 我国会计准则是企业会计准则,因此准则中习惯用“企业”一词。然而,在国际会计准则和其他发达国家准则中,通常用“报告主体”(Reporting Entity)或“主体”(Entity),它们的含义更为广泛。所以本文用主体一词。

对套期会计和终止确认的过渡性条款例外；③ 阐明了相同日期下首次采用者根据国际财务报告准则所作出的估计与使用原国家准则(Previous GAAP)所作出的估计的关系；④ 强化披露因过渡到国际财务报告准则而对主体财务状况、财务业绩和现金流量的影响。

(二) 制定目的

根据准则第1段,IFRS1的目标是确保主体首份按国际财务报告准则编制的财务报表,以及这些财务报表涵盖的部分期间的中期财务报告提供高质量的信息,这些信息:① 对于使用者是透明的,并且在所有列报期间可比;② 为按照国际财务报告准则进行后续会计处理提供恰当的起点;③ 编制成本不超过带给使用者的收益。

(三) 适用范围

准则第2段规定,主体应当将IFRS1应用于:① 首份按国际财务报告准则编制的财务报表;② 在首份按国际财务报告准则编制的财务报表所涵盖的部分期间内,按照IAS34“中期财务报告”编报的每份中期财务报告。

根据准则第5段,IFRS1不适用于已经运用国际财务报告准则的主体的会计政策变更,这些变更由以下准则规范:① IAS8“当期净损益、重大差错及会计政策变更”中对于会计政策变更的要求;② 其他国际财务报告准则中的特定过渡要求。

准则第3段规定,首份按国际财务报告准则编制的财务报表,是指主体采用国际财务报告准则编制的第一份年度财务报表,并在报表中明确且无保留地声明其遵循了国际财务报告准则。如果主体满足以下条件,那么按照国际财务报告准则编制的财务报表是主体首份按国际财务报告准则编制的财务报表:

1. 主体最近期间的前期财务报表的列报:

(1) 是按照并非与国际财务报告准则完全一致的国家准则编制的;

(2) 在所有方面均符合国际财务报告准则的规定,但没有在财务报表中明确且无保留地声明其遵循了国际财务报告准则;

(3) 包含遵循了部分国际财务报告准则,但不是全部国际财务报告准则的明确声明;

(4) 按照与国际财务报告准则不一致的国家准则编制,对于不存在相关国家准则规定的某些项目运用了国际财务报告准则;

(5) 按照国家准则编制,同时包含某些项目金额与按照国际财务报告准则确定的金额之间的调整。

2. 将按照国际财务报告准则编制的财务报表仅供内部使用,而没有将其提供给主体的所有者或其他的外部使用者。

3. 为合并目的按照国际财务报告准则编制了报告材料,但并未按IAS1“财务报表的列报”提供一整套财务报表。

4. 未提供前期财务报表。

与此同时,准则第4段规定 IFRS1 不适用于以下情况:

1. 主体停止运用国家准则编报财务报表,但以前曾经在按照国家准则编制财务报告的同时编制了另一套包含明确且无保留地遵循国际财务报告准则声明的财务报表;
2. 以前年度按照国家准则编报财务报表,并且这些财务报表中包含明确且无保留地遵循国际财务报告准则的声明;
3. 以前年度编报的财务报表中包含明确且无保留地遵循国际财务报告准则的声明,即使审计师对这些报表出具了保留意见。

(四) 其他国家相关准则的颁布

目前,已经与国际财务报告准则趋同的国家和地区都已经制定了对应于 IFRS1 的准则。例如,澳大利亚会计准则委员会(AASB)于2004年7月发布了与 IFRS1 趋同的 AASB1“首次采用对应于国际财务报告准则的澳大利亚准则”。我国香港地区已经发布了 HKFRS1“首次采用香港财务报告准则”。

二、准则的主要内容

IFRS1 是 IASB 发布的第一项以“国际财务报告准则”冠名的准则,它在体例上也不同于原来的“国际会计准则”,而是由准则正文、应用指南和结论基础组成。IFRS1 准则正文由目标、范围、确认和计量、列报和披露、生效日期五部分构成,而准则中的相关术语则在正文的附录中。为便于理解准则正文,笔者将首先解释其术语。

(一) 关键名词定义

背景信息:假设 A 主体决定从 2005 年开始按国际财务报告准则编制财务报表,根据 IAS1“财务报表的列报”的规定,A 主体决定在 2005 年按国际财务报告准则编制的财务报表中提供一年的可比信息,即提供 2004 年的可比信息。

(1) 国际财务报告准则(International Financial Reporting Standards),是指被 IASB 采纳的准则和解释。它包括:① IASB 成立后发布的国际财务报告准则;② 原 IASC 发布且未被 IASB 取消的国际会计准则;③ 由国际财务报告解释委员会或其前身常设解释委员会制定并由 IASB 采纳的解释。所以,IFRS 有广义和狭义之分。通常,谈到第几号 IFRS,则是 IASB 成立后发布的国际财务报告准则,如果只谈 IFRS,则是上述所有三项内容。

(2) 首份按国际财务报告准则编制的财务报表(First IFRS Financial Statements),是指主体采用国际财务报告准则编制的第一份年度财务报表,并在报表中明确(Explicit)且无保留地(Unreserved)声明其遵循了国际财务报告准则。对 A 主体而言,则为 2005 年的年度财务报表。

(3) 首次采用者(First-time Adopter),是指提供首份按国际财务报告准则编制的财务报表的主体。

(4) 过渡到国际财务报告准则日(Date of Transition to IFRSs),是指在主体首份按国际财务报告准则编制的财务报表中,列报的全部可比信息中的最早期间的期初。对 A 主体而言,则为 2004 年 1 月 1 日。本文以下部分将其简称为过渡日。

(5) 按国际财务报告准则编制的期初资产负债表(Opening IFRS Balance Sheet),是指主体在过渡日的资产负债表。它是按照国际财务报告准则进行会计处理的起点。对 A 主体而言,期初资产负债表是指 2004 年 1 月 1 日的资产负债表,而非 2005 年 1 月 1 日的资产负债表。本文以下部分将其简称为期初资产负债表。

(6) 报告日(Reporting Date),是指财务报表或中期财务报告所涵盖的最后期间的期末。对 A 主体而言,则为 2005 年 12 月 31 日。

(7) 首个采用国际财务报告准则的报告期(First IFRS Reporting Period),是指主体首份按 IFRS 编制的财务报告中在报告日结束的报告期间。

(8) 认定成本(Deemed Cost),是指用来替代在某一给定日期的成本或折余成本的金额。后续的折旧或摊销将假设该主体是在该给定日期初始确认了资产或负债,并且确认的成本等于此认定成本。

(二) 确认和计量

1. 期初资产负债表

IFRS1 第 6 段规定,在过渡日,主体应当编制期初资产负债表。这是其按照 IFRS 进行会计处理的起点。除 IFRS1 第 13~34 段中提供的豁免和禁止追溯运用其他 IFRS 的某些方面之外,准则第 10 段要求主体应当在期初资产负债表中:① 确认 IFRS 要求确认的所有资产和负债;② 将按原准则已确认但按 IFRS 不允许确认的项目终止确认;③ 根据 IFRS 对按照原准则确认的资产、负债或权益重新分类;④ 运用 IFRS 对所有已确认的资产和负债进行计量。

需要注意的是,在期初资产负债表上的这些调整是由于在过渡日之前的交易或事项引起的。因此,IFRS1 第 11 段规定,在过渡日,主体应当将这些调整直接计入留存收益(或者作为权益中更恰当的其他组成部分)。

2. 会计政策

根据 IFRS1 第 7、8、9 段,主体在期初资产负债表以及在首份按 IFRS 编制的财务报表所涵盖的所有期间内,应当采用相同的会计政策。除第 13~34 段特别指明的情况外,这些会计政策应当符合在首份按 IFRS 编制的财务报表的报告日所有有效的 IFRS。主体不应运用在以前有效的、不同版本的 IFRS。但主体可以采用在报告日尚未要求强制运用但允许提前采用的新 IFRS。其他 IFRS 中的过渡性条款适用于已经运用 IFRS 的主体的会计政策变更,它们不适用于首次采用者向 IFRS 的过渡,但第 25D 段、34A 段的规定除外。

根据前述的背景信息,A 主体应将所有在 2005 年 12 月 31 日有效的最新 IFRS 应用

到:①在2004年1月1日编制的期初资产负债表;②2005年12月31日的资产负债表(包括2004年的可比金额),至2005年12月31日的收益表、股东权益变动表和现金流量表(包括2004年的可比金额)和披露(包括2004年的可比信息)。

3. 会计政策的例外

IFRS1要求主体编制的期初资产负债表应当符合每项IFRS的要求,但同时也指出了两类例外情况。

(1)对其他12个IFRS中的某些要求给予豁免。根据IFRS1第13段,主体可以选择以下一项或多项豁免:

① 过渡日之前发生的企业合并。

为缓解编制期初资产负债表的压力,准则第15段和附录二规定,对于过渡日以前已发生的企业合并,主体在过渡日可以选择不追溯运用IFRS3“企业合并”。然而,如果首次采用者为遵守IFRS3而重新表述了某一企业合并,它应重新表述该企业合并之后到过渡日之间的所有企业合并,并且也应当从该企业合并日之后起运用IAS36“资产减值”和IAS38“无形资产”。

② 公允价值或重估价作为认定成本。

对不动产、厂房、设备、采用成本模式的投资性房地产、有活跃市场的无形资产,IFRS1第16~18段允许主体在过渡日,选择以公允价值计量上述资产,并以该公允价值作为该日的认定成本。如果主体在过渡日以前运用原准则对它们进行了价值重估,并且该重估价与其公允价值或者与经过价格指数调整后的成本大致可比,IFRS1允许主体选择以这些重估金额作为重估日的认定成本。后续的折旧应以认定成本为基础,并从主体使用公允价值或重估价之日起计提。

在主体私有化或首次上市等特定事项中,如果原准则要求对某些或全部资产和负债以公允价值作为其认定成本,IFRS1第19段允许主体使用这些特定事项形成的公允价值作为计量日按照IFRS认定的成本。

③ 雇员福利。

根据2004年12月修订后的IAS19“雇员福利”,主体可以选择使用走廊法(Corridor Approach),该方法可以不确认一些精算利得或损失。如果追溯应用走廊法,则主体应当把自项目计划一开始至过渡日的累计精算利得或损失划分为确认的部分和不确认的部分。但是,本准则第20段允许首次采用者选择在过渡日确认所有累计精算利得和损失,即使它对继后产生的精算利得和损失运用走廊法进行会计处理。如果首次采用者使用了这一选择,他应当将其运用到所有的计划。

④ 累计折算差额。

IAS21“汇率变化的影响”要求主体将某些折算差额作为权益的一个组成部分单独列示,在处置国外经营时,将该国外经营的累计折算差额(如果适用的话,包括相关套期的

利得和损失)转入收益表,作为处置利得或损失的组成部分。然而,对于在向 IFRS 的过渡日存在的累计折算差额,首次采用者不需要遵守以上要求。在首次采用者豁免遵守以上要求的情况下:A. 过渡日存在的所有国外经营的累计折算差额将被认定为零;B. 过渡日之后因处置任何国外经营而确认的利得和损失将不再包括过渡日以前产生的折算差额,但将包括过渡日之后产生的折算差额。

⑤ 复合金融工具。

IFRS132“金融工具:披露与列报”要求主体将复合金融工具自开始时就划分为单独的负债和权益部分。如果负债部分已经清偿,追溯采用 IAS32 则要求将权益划分为两个部分。第一部分包含在留存收益中,代表着负债部分的累计利息。另一部分代表原来的权益部分。但是,IFRS1 第 23 段规定,如果负债部分在过渡日已经不复存在,那么首次采用者不需要再区分这两个部分。

⑥ 对子公司、联营企业及合营企业资产和负债的计量。

如果子公司比母公司采用 IFRS 的时间晚,IFRS1 第 24 段允许子公司在其财务报表中选择以下其中一种方式计量其资产和负债:A. 根据母公司过渡日,母公司合并报表上包括的、在未考虑企业合并的影响及消除集团内项目之前的账面金额计量;B. 根据子公司过渡日,按本 IFRS 的其他部分确定的账面金额计量。当应用本 IFRS 中的豁免条款计量时,以及当子公司财务报告中运用的会计政策不同于合并报表中运用的政策时(例如,子公司可能运用 IAS16“不动产、厂房和设备”中的成本法,但合并集团可能运用重估价法),由此得出的账面金额可能不同于 A 中确定的金额。

类似的选择也适用于联营企业或合营企业,如果它们采用 IFRS 的日期晚于对其具有重大影响或对其实施共同控制的主体。

然而,如果主体成为首次采用者的日期晚于其子公司(或联营企业或合营企业),IFRS1 第 25 段规定,主体在合并报表中对其子公司(或联营企业或合营企业)的资产和负债的计量,应在子公司(或联营企业或合营企业)报表账面金额的基础上,通过对合并以及权益会计的方法作出调整,并调整主体收购子公司的企业合并的影响。

⑦ 以前已确认金融工具的认定。

IAS39“金融工具:确认和计量”允许主体在初始确认一项金融资产将其认定为可供出售类别,或者在满足某些条件时将金融工具认定为按公允价值计量并将公允价值变动计入损益的金融资产或金融负债。然而,IFRS1 第 25A 段也允许以下例外情况:

A. 允许任何主体在过渡到 IFRS 日将金融资产认定为可供出售类别;

B. 如果主体对在 2006 年 9 月 1 日或之后开始的年度期间提供首份按 IFRS 编制的财务报告,并且金融资产或金融负债在过渡到 IFRS 日满足 IAS39 第 9 段中“按公允价值计量并将公允价值变动计入损益的金融资产或金融负债”定义的②A 和②B 部分或者第 11A 段的标准,则允许该主体在过渡日将这些金融资产或金融负债认定为按公允价值计

量并将公允价值变动计入损益的金融资产或金融负债；

C. 如果主体对在 2006 年 1 月 1 日之后 2006 年 9 月 1 日之前开始的年度期间提供首份按 IFRS 编制的财务报告,并且金融资产或金融负债在过渡到 IFRS 日满足 IAS39 第 9 段中“按公允价值计量并将公允价值变动计入损益的金融资产或金融负债”定义的②A 和②B 部分或者满足第 11A 段的标准,则允许该主体在过渡日将这些金融资产或金融负债认定为按公允价值计量并将公允价值变动计入损益的金融资产或金融负债。当过渡到 IFRS 日在 2005 年 9 月 1 日之前,这种认定直到 2005 年 9 月 1 日才完成,并且可以包括在过渡日到 2005 年 9 月 1 日之间已确认的金融资产和金融负债；

D. 如果主体对在 2006 年 1 月 1 日之前开始的年度期间提供首份按 IFRS 编制的财务报告,并且运用 IAS39 第 11A 段、48A 段和有关指南以及对第 9、12、13 段作出的修订,则允许这种主体在其首个采用 IFRS 的报告期的期初,对该日根据这些新的和修订后的段落可以作出按公允价值计量并将公允价值变动计入损益认定的金融资产和金融负债作出上述认定。当主体首个采用 IFRSs 的报告期在 2005 年 9 月 1 日之前开始时,这种认定直到 2005 年 9 月 1 日才完成,并且可以包括在过渡日到 2005 年 9 月 1 日之间已确认的金融资产和金融负债。如果主体对 IAS39 重新表述可比信息,它应当重新表述在首个采用 IFRSs 的报告期的期初被认定的这些金融资产、金融负债或金融资产金融负债的组合或者两者兼而有之。只有在这些被认定的项目或组合在过渡日满足了 IAS39 第 9 段中“按公允价值计量并将公允价值变动计入损益的金融资产或金融负债”定义的②A 和②B 部分或者满足第 11A 段中的认定标准时(如果是在过渡日之后取得,则这些项目或组合在初始确认日满足了上述标准),才能重新表述可比信息；

E. 如果主体对在 2006 年 9 月 1 日之前开始的年度期间提供首份按 IFRS 编制的财务报告,而且某些金融资产和金融负债以前被认定为公允价值套期会计关系中的被套期项目,尽管有 IAS39 第 91 段的要求,如果该主体根据前述 C 或 D 将这些金融资产和金融负债认定为按公允价值计量并将公允价值变动计入损益,则这些金融资产和金融负债上的套期关系应在它们被认定为按公允价值计量并将公允价值变动计入损益类别时不再成立。

IFRS1 第 25A 段是 IASB 在 2005 年 6 月发布了 IAS39“金融工具:确认和计量——公允价值选择权”后修订的产物。

⑧ 以股份为基础的支付交易。

IFRS1 第 25B 段鼓励但不要求首次采用者将 IFRS2“以股份为基础的支付”运用于授予日(Granted Date)在 2002 年 11 月 7 日或之前的权益性工具。IFRS1 还鼓励但不要求首次采用者将 IFRS2 运用于授予日在 2002 年 11 月 7 日之后、既得日(Vested Date)在过渡日与 2005 年 1 月 1 日中的更晚者之前的权益性工具。然而,如果首次采用者选择将 IFRS2 运用于这种权益性工具,主体应只有在其已公开披露了权益性工具的公允价值时才

能这样做。对不适用 IFRS2 的权益性工具的授予(如在 2002 年 11 月 7 日之前授予的权益性工具),首次采用者仍应披露 IFRS2 第 44、45 段所要求的信息。如果首次采用者修改了不适用 IFRS2 的权益性工具的授予条款,并且该修订发生在过渡日与 2005 年 1 月 1 日中的更晚者之前,则不要求主体运用 IFRS2 的第 26~29 段。

IFRS1 第 25C 段鼓励但不要求首次采用者将 IFRS2“以股份为基础的支付”运用于以股份为基础的交易引起并在过渡日之前清偿的负债。IFRS1 也鼓励但不要求首次采用者将 IFRS2“以股份为基础的支付”运用到在 2005 年 1 月 1 日之前清偿的负债。当将 IFRS2 运用到负债,并且在可比信息与早于 2002 年 11 月 7 日的期间或日期有关时,不要求首次采用者重新表述可比信息。

⑨ 保险合同。

根据准则第 25D 段,首次采用者可以运用 IFRS4“保险合同”中的过渡性条款。IFRS4 限制变更保险合同的会计政策,包括首次采用者作出的变更。

⑩ 包含在不动产、厂房和设备成本中的现有拆除、恢复和类似负债的改变(Changes in Existing Decommissioning, Restoration and Similar Liabilities)。

国际财务报告解释委员会第 1 号解释“现有拆除、恢复和类似负债的改变”规定:特定拆除、恢复和类似负债的改变应加回相关的资产成本或从中扣除。调整后的可折旧金额在剩余使用年限内计提折旧。然而,IFRS1 第 25E 段允许首次采用者不必对发生在过渡日之前的这种负债的改变遵守上述要求。如果首次采用者使用了这项豁免,它应:A. 在过渡日根据 IAS37“准备、或有负债和或有资产”计量该负债;B. 对于该负债与国际财务报告解释委员会第 1 号解释对应的部分,使用从该负债发生日到过渡日这段时间内的、经过风险调整的历史折现率的最佳估计,将该负债折现到发生日,从而估计如果当负债最初产生时就纳入相关资产成本的金额;C. 根据当前估计的资产使用年限以及根据 IFRS 所采用的折旧政策,计算在过渡日该金额上的累计折旧。

⑪ 租赁。

根据准则第 25F 段,首次采用者可以运用国际财务报告解释委员会第 4 号解释“确定一项协议是否包含租赁”中的过渡性条款。因此,首次采用者可以根据在过渡到 IFRS 日存在的事实和情况,确定在过渡到 IFRS 日存在的协议是否包含租赁。

⑫ 在首次确认时金融资产或金融负债的公允价值计量。

根据准则第 25G 段,主体可以将 IAS39 的 AG76 段最后一句以及 AG76A 段的要求追溯运用到在 2002 年 10 月 25 日后签订的交易,或者追溯运用到在 2004 年 1 月 1 日后签订的交易。本段也是由于 IASB 发布了“对 IAS39‘金融工具:确认与计量’的修订”后增加的一段。

(2) 禁止追溯应用其他 IFRS 的某些方面。

IFRS1 对其他 IFRS 的以下方面禁止进行追溯调整:

① 金融资产和金融负债的终止确认。

根据 IFRS1 第 27 段,首次采用者应当对在 2004 年 1 月 1 日及之后的交易追溯运用 IAS39“金融工具:确认和计量”的终止确认要求。换句话说,如果首次采用者在 2004 年 1 月 1 日之前按原准则已经终止确认了某金融资产或非衍生金融负债,则它不应根据 IFRS 确认这些资产或负债,除非由于后来的交易或事件导致其符合确认的条件。

然而,对于因过去交易而终止确认的金融资产和金融负债,只要将 IAS39 运用到这些交易所需的信息在初始会计处理那些交易时已取得,IFRS1 第 27A 段也允许主体从自己选择的某一日期起追溯运用 IAS39 的终止确认要求。

② 套期会计。

根据 IFRS1 第 28 段,在过渡日,主体应当按 IAS39 进行以下处理:A. 以公允价值计量所有的衍生金融工具;B. 将按照原准则像资产或负债一样报告的所有衍生工具的递延利得或损失予以消除。

根据 IFRS1 第 29 段,主体在其按 IFRS 编制的期初资产负债表中不应当反映不符合 IAS39 中套期会计的套期关系(例如,许多套期关系中套期工具为现金工具或是售出期权,而被套期项目为净头寸;或者对持有至到期投资的利率风险进行套期)。但是,如果主体按原准则将净头寸指定为被套期项目,那么它可以按照 IFRS 将该净头寸中的单个项目指定为被套期项目,假定该行为不迟于过渡到国际财务报告准则日。

如果主体在过渡日之前根据原准则认定某交易作为套期,但该套期未满足 IAS39 中套期会计的条件,IFRS1 第 30 段规定该主体应运用 IAS39 中的第 91、101 段终止确认套期会计。在过渡日之前签订的交易不应被追溯认定为套期。

③ 过渡日的估计。

IFRS1 第 31 段规定,在过渡日的期初资产负债表上,主体按照 IFRS 所做的估计应与当日按照原准则所做的估计相一致,除非有关估计需要对会计政策的差异进行调整或者有客观的证据表明估计是错误的。例如,在过渡日以后,主体可能会得到关于按原准则所做估计的进一步信息。主体应将取得的信息按照 IAS10“资产负债表日后事项”中的非调整事项处理。主体不应当将新的信息反映在期初资产负债表中。相反,新的信息应反映在发生当年的报表中。

在过渡日,主体可能需要按照 IFRS 作出原准则不要求的估计。为保证与 IAS10 相一致,IFRS1 第 33 段要求那些按照 IFRS 所做的估计应当反映过渡日存在的客观情况。特别是,在过渡日关于市场价格、利率或外汇汇率的估计应当反映当日的市场情况。

④ 划分为持有以备销售的资产与终止确认。

IFRS1 第 34A 段指出,IFRS5“持有以备销售的非流动资产与终止经营”要求追溯运用到其生效日之后的、满足划分为持有以备销售的非流动资产(或处置组)以及满足划分为终止经营的经营。如果运用 IFRS5 所需要的估价或其他信息在最初满足那些标准时已

取得,则允许主体将 IFRS5 追溯运用到其生效日之前的、满足划分为持有以备销售的非流动资产(或处置组)以及满足划分为终止经营的经营。

(三) 列报和披露

1. 可比信息

为符合 IAS1“财务报表的列报”的规定,IAS1 要求主体首份按 IFRS 编制的财务报表应包括按照 IFRS 提供的至少一年的可比信息。

一些主体会对上述可比信息中的第一个会计期间以前期间的选定数据列报历史汇总信息。本准则不要求提供这样的汇总信息。另外,一些主体按原准则提供可比信息的同时按 IAS1 提供可比信息。在任何包含历史汇总信息或按照原准则提供的可比信息的财务报告中,主体应当:① 以显著的方式注明是按照原准则而不是按照 IFRS 提供的信息;② 披露如要符合 IFRS 就需要作出的主要调整的性质,但不必量化这些调整。

(1) 对 IAS32、IAS39、IFRS4 中重新表述可比信息要求的豁免。

在 2006 年 1 月 1 日之前采用 IFRS 的主体应当在其首份按 IFRS 编制的财务报告中至少提供一年可比信息,然而,IFRS1 第 36A 段允许其可比信息不必遵守 IAS32、IAS39、IFRS4。在过渡首年选择提供不遵守这几个准则的可比信息的主体应当:① 将可比信息中使用的原准则运用到由 IAS32、IAS39 规范的金融工具,以及运用到由 IFRS4 规范的保险合同;② 披露该事实以及用来编制该信息的基础;③ 披露如果要使该信息遵守 IAS32、IAS39、IFRS4 就需作出的主要调整的性质,但不必量化这些调整。然而,主体应将在可比期间报告日的资产负债表(即包括根据原准则编制的可比信息的资产负债表)与在首个采用 IFRS 的报告期(即包括了遵守 IAS32、IAS39、IFRS4 的信息的第一个期间)的开始日的资产负债表之间的调整视为来源于会计政策变更,并提供 IAS8“会计政策、会计估计变更和差错”第 28(1)~(5)和 28 段(6)①段所要求的相关披露。第 28 段(6)①只运用于在可比期间的报告日资产负债表中列报的金额。此外,对选择提供不遵守这几个准则的可比信息的主体而言,过渡日在那些准则中意味着首个采用 IFRS 的报告期的期初。

(2) 对 IFRS6 要求的豁免。

对于在 2006 年 1 月 1 日之前首次采用 IFRS 并且在此前采用 IFRS6 的主体,IFRS1 第 36B 段不仅免除其提供 IFRS6 所要求的前期可比披露,而且免除于在以前可比期间运用 IFRS6。

2. 过渡到 IFRS 的有关解释与调节(Reconciliation)

根据 IFRS1 第 38 段,主体应当就从原准则过渡到 IFRS 如何影响其财务状况、经营成果和现金流量作出解释。

根据上述要求,主体首份按 IFRS 编制的财务报表应当包括:① 将在过渡日(对 A 主体而言 2004 年 1 月 1 日)和最近年度报告期末(对 A 主体而言 2004 年 12 月 31 日)按

照原准则报告的权益,分别调节到当日按照 IFRS 报告的权益。② 将按照原准则提供的主体最近期间(对 A 主体而言 2004 年)的年度财务报告中报告的损益调节到同一期间按 IFRS 提供的损益。③ 如果主体在编制期初资产负债表(Opening IFRS Balance Sheet)时首次确认或转回了减值损失,主体应提供如果它已经在从过渡日开始的那个期间确认减值损失或转回时 IAS36“资产减值”所要求的披露。

如果主体按照原准则提供了现金流量表,则应解释对现金流量表作出的主要调节。如果主体意识到按照原准则出现了会计差错,则上述两项调节应当区分会计差错更正和会计政策变更。

IFRS1 第 42 段规定,IAS8 并不规范主体首次采用 IFRS 时发生的会计政策变更。因此,IAS8 关于会计政策变更的披露要求不适用于主体首份按 IFRS 编制的财务报告。如果主体以前期间没有提供财务报告,则应当在其首份按 IFRS 编制的财务报表中披露这一事实。

3. 金融资产或金融负债的认定

由于 IFRS1 第 25A 段允许主体在过渡日将原已确认的金融资产或金融负债认定为按公允价值计量并将公允价值变动计入损益的金融资产或金融负债,或将金融资产认定为可供出售类别。因此,主体应披露认定到每一类的金融资产或金融负债金融的公允价值,以及在以前财务报告中的分类和账面金额。

4. 运用公允价值作为认定成本

如果主体在期初资产负债表中以公允价值作为不动产、厂房和设备、投资性房地产或无形资产的认定成本,IFRS1 第 44 段要求主体应当在首份按 IFRS 编制的财务报表中,对期初资产负债表的相应单列项目披露:① 这些公允价值的总和;② 按原准则报告的账面金额的调整总额。

5. 中期财务报告

如果主体对其首份按 IFRS 编制的财务报告涵盖的部分期间按照 IAS34“中期财务报告”提供了中期报告,那么,除了 IAS34 的要求以外,本准则第 45 段还要求主体应满足以下要求:

(1) 如果主体对前期可比中期提供了中期财务报告,每一个这样的中期财务报告应当包括下列调节:① 将在可比中期期末按原准则报告的权益调节到当日按照 IFRS 报告的权益;② 对可比中期按原准则报告的利润或损失(当期和当年累计)调节到同一期间按 IFRS 报告的利润或亏损。

(2) 除(1)要求的调整外,在主体首份按 IFRS 编制的财务报表涵盖的部分期间,按照 IAS34 提供的首份中期财务报告应当包括第 39 段(1)和(2)要求的调节或指出其他包含这些调节的已公布文件。

三、我国在应用 IFRS1 时应注意的问题

近年来,由 IASB 制定的国际财务报告准则已受到众多国际组织和国家的支持。欧盟要求其成员国上市公司在 2005 年开始用国际财务报告准则编制合并报表,世界银行等一些国际开发银行也相继对贷款国家和主体提出按国际财务报告准则提供财务信息的要求,许多国家的证券监管机构也接受按国际财务报告准则编制的财务报告。随着我国改革开放的深入以及加入 WTO,我国将有更多主体与国外主体开展国际贸易、跨国融资与上市。采用国际财务报告准则,将会为上述行为提供便利,提升主体形象,增强各方对主体的信心,降低交易成本和筹资成本。因此,我国今后也将有很多主体面临向国际财务报告准则过渡的问题。笔者认为,我国在应用 IFRS1 时应注意以下问题:

(一) 政府有关部门应发挥积极作用

当前,可由政府牵头,聘请熟悉国际财务报告准则的专家学者做好准则的培训工作,让有意向的主体财务人员有机会系统地学习掌握国际财务报告准则,为采用国际财务报告准则提供人员技术上的准备。从长远看,一方面,我国准则制定机构在制定我国准则时,应充分吸纳 IFRS 的合理部分,尽量与其接轨;另一方面,要积极参与 IASB 的准则制定,开展区域合作,向 IASB 反映中国等发展中国家和转型国家的合理化建议,使其准则体现我国准则高质量的部分。只有这样,才能缩小我国会计准则与国际财务报告准则的差异,降低我国主体采用国际财务报告准则的编制成本。

(二) 要注意找出我国准则与国际财务报告准则的差异之处

除 12 项豁免事项和 4 项禁止追溯事项外,IFRS1 第 10 段要求主体在按国际财务报告准则编制期初资产负债表时,应确认国际财务报告准则要求确认的所有资产和负债,终止确认国际财务报告准则不允许确认的资产或负债,对项目作重新分类,运用国际财务报告准则计量所有资产和负债。因此,在编制期初资产负债表时,主体可能需要做大量的调整工作。如果未掌握两套准则的差异,调整工作将无法进行。

在过渡日之后,从世界范围看,大多数国家虽然允许本国主体按 IFRS 编制财务报告,但同时仍要求其提供按本国准则编制的财务报告。如果主体在平时分别按我国准则和 IFRS 进行核算,做两套账,成本会较高。一个可行的办法是平时按我国准则进行账务处理,期末在提供按我国准则编制的财务报告的同时,对两套准则差异之处进行调整,然后提供按 IFRS 编制的财务报告。要达到这种事半功倍的效果,也需要相当熟悉两套准则的差异。

(三) 充分利用其选择性条款

利用 IFRS1 提供的 12 项可选择豁免,将会大大降低过渡日编制期初资产负债表的成本,对于那些已有较长历史的主体尤其如此。因此,我国主体可充分利用其豁免事项。但不可否认,可能有些主体选择追溯应用其他 IFRS 会得出更有利的报表结果。主体可以在

利用豁免条款带来的编制成本降低与追溯应用其他 IFRS 带来的有利报表结果之间权衡,决定是否利用 IFRS1 中的豁免条款。此外,根据 IFRS1,如果主体在其首份按 IFRS 编制的财务报表涵盖的部分期间内按照 IAS34“中期财务报告”提供了中期报告,则主体要对前期可比中期以及首次采用年度的中期的财务报告的权益、损益及现金流量进行调节。笔者认为,如果没有其他管制机构特别要求,主体可不在其首份按国际财务报告准则编制的财务报表涵盖的期间内按照 IAS34 提供中期报告,以避免发生调节成本。

(四) 对在我国现实环境下如何确定公允价值进行研究

作为豁免,IFRS1 允许主体在过渡日选择按公允价值计量不动产、厂房、设备、采用成本模式的投资性房地产、有活跃市场的无形资产。而且,IAS39“金融工具:确认和计量”、IAS40“投资性房地产”、IAS41“农业”中也大量直接运用公允价值。因此,我国主体要应用 IFRS 编制财务报告,就无法回避如何可靠地确定公允价值的问题。目前,我国准则制定机构认为我国市场不成熟,很多资产不存在活跃市场,因而认为在我国准则中不宜直接采用公允价值。针对这个理由,国内学者也提出了不同的看法。谢诗芬博士指出,公允价值的确定只要有公平交易存在即可,它不一定要有活跃市场。至于现值,美国 FASB 在 2000 年颁布了第 7 号概念公告“在会计计量中使用现金流量信息和现值”,在 2003 年 6 月, FASB 将公允价值计量纳入其日程安排,其短期目标是为其发布一个公告,长期目标是改进其概念框架,为公允价值计量中如何考虑相关性和可靠性提供概念指导。我国可对此加以关注,并针对我国实际环境研究可能的解决办法,为主体采用国际财务报告准则提供指南。

(五) 注意 IFRS1 与其他管制机构要求上的差异

IFRS1 对首次采用者如何确认、计量、列报、披露提出了要求,它已经能满足我国主体在一般国际交往中的信息披露要求。但在跨国发行证券、上市方面,各国证券监管机构还可能根据本国法律和市场需要,在国际财务报告准则之外提出其他披露要求。例如,美国证券交易委员会要求提供两年的可比信息,而不是 IFRS1 要求的至少一年的可比信息。又如,虽然国外许多证券监管机构接受按国际财务报告准则编制的财务报告,但除新加坡等少数国家外,其他国家的证券监管机构都要求在附注中将其调节到本国准则。

(邓川 撰稿)

主要参考文献

1. David Cairns, *Applying International Accounting Standards(Third Edition)* (Great Britain: Tolley Lexis Nexis 2003).
2. IASB, ED1 “First-time Application of International Financial Reporting

Standards” 2002.

3. IASB ,“ Summary of IFRS 1 ” ,www.iaseminars.com/ifrs1.pdf.

4. 财政部会计司组织翻译 :《国际财务报告准则第 1 号 :首次采用国际财务报告准则》 2003 年第 8 期《会计研究》。

5. 国际会计准则委员会制定、财政部会计准则委员会译 :《国际会计准则 2002》,中国财政经济出版社 2003 年版。

6. 汪祥耀、邓川等著 :《澳大利亚会计准则及其国际趋同战略研究》,立信会计出版社 2005 年版。

IFRS2 以股份为基础的支付

一、准则概况

(一) 背景与历史

随着证券市场和公司治理机制的发展,以股份为基础的支付交易越来越普遍,例如,为了解决所有者与经营管理层的代理问题,激励公司管理层,很多公司都采用了雇员持股计划,授予雇员股票期权、股票增值权等。然而,由于会计准则的经济后果性和政治性,以股份为基础的支付交易的会计处理是一个争议相当大的难题,它一直困扰着各国准则制定机构。1992~1995年间,美国财务会计准则委员会(FASB)就因为建议将股票期权按公允价值计入费用而遭到企业界的反对。企业界认为该项建议会对那些严重依赖企业家精神的新兴行业带来很大的负面影响,并将降低美国的国际竞争力。与此同时,美国国会也向证券交易委员会(SEC)和FASB施压,SEC也担心FASB批准了这个建议将危及私有部门制定会计准则的权威性,危及FASB的生存。在妥协之下,FASB在1995年10月最后的准则中不再强制性地要求将股票期权计入费用,而只是要求在附注中披露股票期权对报告利润的稀释性效果。

国际会计准则理事会(IASB)于2001年7月将“以股份为基础的支付交易”纳入其议事日程,2001年9月应邀对G4+1的讨论稿作出评论。2002年10月,IASB发布了其成立以来的第2号征求意见稿(ED2)“以股份为基础的支付”,在听取各方意见后,IASB对ED2作出了一些修订。2004年2月,IASB正式发布了国际财务报告准则第2号(IFRS2)“以股份为基础的支付”,并从2005年1月1日起生效。IFRS2主要规范主体将其权益性工具转移给向主体提供了商品或劳务的各方(包括雇员)的会计处理,要求将以股份为基础的支付按公允价值确认为费用。对于主体与其雇员发生的以股份为基础的支付交易,在权益性工具的公允价值不能可靠计量的极少数情况下,准则也允许主体采用内在价值法(Intrinsic Value),不必将其确认为表内费用,而只需在附注中披露如果按公允价值确认的净收益和每股收益。允许采用内在价值法也是在ED2的基础上作出的一个重要修订。IFRS2是IASB独立制定并旨在对一些一直以来困扰准则制定机构的难题上发挥主导作用的第一个重要准则。

(二) 制定目的

IFRS2的制定目的是规范主体在发生以股份为基础的支付交易时如何编制财务报

告。具体而言,它要求主体将以股份为基础的支付交易的影响反映在损益和财务状况中,包括授予雇员股票期权的相关费用。

(三) 适用范围

IFRS2 适用于所有以股份为基础的支付交易的会计处理,而不仅仅针对雇员股票期权。它具体适用于:① 用权益结算的以股份为基础的支付交易;② 用现金结算的以股份为基础的支付交易;③ 主体接受或取得商品或劳务的交易,并且相关条款向主体或者商品或劳务的供应商提供了主体以现金(或其他资产)结算,还是以权益性工具结算的选择机会。

此外,主体股东将主体的权益性工具转移给向主体提供了商品或劳务的各方(包括雇员),也属于以股份为基础的支付交易,除非该转移不是为了支付商品或劳务的价款。IFRS2 也适用于将主体母公司或者与主体同在一个集团下的另一主体的权益性工具转移给为主体提供了商品或劳务的供应商的情况。

但是,主体在应用 IFRS2 时要注意以下情况:① 主体与作为其权益性工具持有者的雇员发生的交易不属于以股份为基础的支付交易。例如,主体授予其普通股股东按低于目前股票公允价值的价格取得额外股份的权利,一位雇员因为已持有公司股票而被赋予了这种权利,则该雇员取得的这种权利不适用于本准则;② 本准则不适用于企业合并中作为净资产的一部分取得的商品,该类交易适用于 IFRS3“企业合并”。因此,企业合并中为交换被购买企业的控制权而发行的权益性工具不属于本准则的规范范围。但是,为换取被购买企业的雇员继续提供劳务而授予给他们的权益性工具则属于本准则的规范范围。同样,由于企业合并或其他权益重组而取消、替代或变更以股份为基础的支付的情况,也应按照本准则处理;③ IFRS2 不适用于属于 IAS32“金融工具:披露和列报”第8~10段或者 IAS39“金融工具:确认和计量”第5~7段范围内的以股份为基础的支付交易。因此,以商品为基础的、用股票或对股票的权利结算的衍生合同适用于 IAS32 和 IAS39。

(四) 其他国家相关准则的颁布

国际上,较早对“以股份为基础的支付”制定会计处理规范的国家是美国。早在1972年,美国会计原则委员会(APB)就曾对此问题发表过第25号意见书(APB25)“发行给雇员的股票的会计处理”(Accounting for Stock Issued to Employees)。1995年10月,美国财务会计准则委员会(FASB)发布了第123号财务会计准则公告(SFAS123)“以股票为基础的报酬的会计处理”(Accounting for Stock-based Compensation)。SFAS123规定了以股票为基础的雇员报酬计划的会计处理和报告方法。这些计划包括雇员收到的股份或其他权益工具,或者雇主对雇员承担的基于雇主股票价格而确定金额的负债。此外,SFAS123也适用于主体为获得非雇员的商品和劳务而发行的权益工具。SFAS123将内在价值法作为允许的备选方法,主体因此可以不将股份支付的成本列入会计报表。安然事件后,投资者发现,许多出现问题的企业向自身的高级管理人员支付了大量基于股份的报酬,而未在报

表中如实反映其成本,因而强烈要求修改 SFAS123。2002 年 12 月, FASB 发布了 SFAS148 “以股票作为基础的报酬的会计处理——过渡与披露——对 FASB 第 123 号公告的修订”,对 SFAS123 进行了较小的修订。2004 年 12 月, FASB 发布了再次修订的 SFAS123。本次修订后的 SFAS123 与 IASB 的 IFRS2 基本保持了一致,要求以授予日的公允价值计量以股份为基础支付的成本。这项修改预计将对美国公司的收益情况产生重大影响,根据 Bear Stearns 有限公司对标准普尔 500 和纳斯达克 100 的成员公司 2004 年股票期权信息的研究报告,如果美国公司在 2004 年度就按新修订的 SFAS123 将雇员股票期权费用化,标准普尔 500 成员公司在 2004 年度报告的持续经营税后收益将会降低 5%,纳斯达克 100 成员公司在 2004 年度的持续经营税后收益将会降低 22%。

英国对有关以股份为基础支付曾经发布过“紧急问题工作小组”第 17 号摘要(Abstract 17)“雇员股票计划”和第 38 号摘要(Abstract 38)“雇员股票所有权计划(ESOPs)的会计处理”。2004 年 4 月,英国会计准则委员会(ASB)发布了财务报告准则第 20 号(FRS20)“以股份为基础支付”,取代了 Abstract 17。

澳大利亚对会计准则国际趋同的态度非常积极。在 2004 年 7 月,澳大利亚会计准则委员会(AASB)发布了与 IFRS2 趋同的澳大利亚会计准则第 2 号(AASB2)“以股份为基础支付”,该准则几乎全盘采用了 IFRS2 的内容。

二、准则基本内容

(一) 关键词定义

IFRS2 对准则的关键名词定义如下:

(1) 用现金结算的以股份为基础支付交易(Cash-settled Share-based Payment Transaction),指主体通过承担向商品或劳务的提供者转移现金或其他资产的负债而取得商品或劳务的交易,该负债金额以主体的股份或其他权益性工具的价格(或价值)为计量基础。

(2) 用权益结算的以股份为基础支付交易(Equity-settled Share-based Payment Transaction),指主体通过交付自己的权益性工具(包括股份或股票期权)以取得商品或劳务的交易。

(3) 权益性工具(Equity Instrument),指证明对主体的资产在扣减其所有负债后的剩余部分享有分配权利的契约。

(4) 授予的权益性工具(Equity Instrument Granted),指在以股份为基础支付安排中,主体授予另一方的针对主体权益性工具的权利,此权利可以有条件的,也可以是无条件的。

(5) 公允价值(Fair Value),指在公平交易中,在熟悉情况并自愿的各方之间,进行资产交换、负债结算或交换授予的权益性工具所发生的金额。

(6) 授予日(Grant Date) ,指主体与另一方(包括雇员)同意某一以股份为基础的支付安排的日期,主体与对方在此日已经就该安排的条款和条件达成了共识。在授予日,如果设定的既得条件(如果有的话)得到满足,主体就授予对方取得现金、其他资产或权益性工具的权利。如果协议还需经过批准(如由股东批准),则协议的批准日即为授予日。

(7) 内在价值(Intrinsic Value) ,指交易对手有权认购或取得的股票的公允价值,与交易对手被要求或将被要求支付的价格(如果有的话)之间的差额。例如,如果股票期权的行权价是 15 元,标的股票的公允价值是 20 元,则股票期权的内在价值为 5 元。

(8) 市场条件(Market Condition) ,指权益工具的行权价、既得和可行权性所依赖的条件,该条件与主体权益性工具的市场价格有关,例如,达到某一设定的股票价格或者股票期权内在价值达到某一设定的金额,或者达到某一设定目标,该目标是以相对于其他主体权益性工具的市场价格指数而言主体权益性工具的市场价格表现为基础的。

(9) 计量日(Measurement Date) ,在本准则中,是指计量所授予的权益性工具的公允价值的日期。在主体与雇员和提供类似服务的其他方进行的交易中,计量日为授予日;在主体与雇员(包括提供类似服务的人员)之外的各方进行的交易中,计量日为主体获得商品或对方提供劳务之日。

(10) 重新授予特征(Reload Feature) ,是指只要期权持有者使用主体的股份而不是现金去满足行权价来行使以前授予的期权,就被自动授予额外的股票期权的特征。

(11) 重新授予期权(Reload Option) ,指当使用股票去满足以前的股票期权时被授予的新期权。

(12) 以股份为基础的支付安排(Share-based Payment Arrangement) ,指主体与其他方(包括雇员)达成的以股份为基础的支付交易协议,该协议授权其他方取得现金或主体的其他资产,该现金或其他资产的具体金额以主体的股票或股票期权为基础确定,或者该协议授权其他方在满足设定的既得条件(如果有的话)时取得主体的权益性工具。

(13) 以股份为基础的支付交易(Share-based Payment Transaction) ,指主体通过交付自己的权益性工具(包括股份或股票期权)以取得商品或劳务,或者通过承担向商品或劳务的提供者转移现金或其他资产的负债而取得商品或劳务的交易,该负债金额以主体的股份或其他权益性工具的价格为计量基础。

(14) 股票期权(Share Option) ,指授予持有者某种权利(而不是义务)的合同,该合同授予其持有者按约定价格、在特定时间获得主体股票的权利。

(15) 既得(Vest) ,指变成一种权利的过程。在以股份为基础的支付安排下,一旦满足了设定的既得条件,对方收取主体现金、其他资产或权益性工具的权利就已既得。

(16) 既得条件(Vesting Conditions) ,指在以股份为基础的支付安排下,对方要有权获取主体的现金、其他资产或权益性工具就必须满足的条件。既得条件包括劳务条件和业绩条件,劳务条件要求对方完成某一设定期间的劳务,业绩条件要求对方达到某一设定的

业绩目标(例如,在设定期间主体利润增加设定金额)。

(17) 待既得期间(Vesting Period)指以股份为基础支付安排的所有设定既得条件将被达到的期间。

(二) 一般确认原则

在以股份为基础支付交易中,主体应在获得商品和接受劳务时,将所取得或接受的商品或劳务确认为资产或费用。劳务通常是立即消耗,因此当对方提供了劳务时就应确认为费用。商品则有可能在一段时间内消耗或者在未来某一时间出售,在这种情况下,商品应确认为资产,当商品被消耗或出售时再确认费用。然而,有时在商品或劳务被消耗或出售以前就有必要确认一项费用,因为它们不符合确认为资产的条件。例如,主体可能在开发某种新产品项目的研究阶段而购入商品,虽然这些商品还未被消耗,但是按照会计准则,它们可能不能确认为资产。另一方面,在以权益结算的这类交易中,主体应同时确认权益的相应增加;在以现金结算的这类交易中,主体应确认相应的负债。

IFRS2 涉及三类以股份为基础支付交易:①用权益结算的支付交易;②用现金结算的支付交易;③用现金(或其他资产)或权益性工具结算的支付交易,以下分述之。

(三) 用权益结算的以股份为基础支付交易

用权益结算的以股份为基础支付交易,是指主体通过交付自己的权益性工具(包括股份或股票期权)以取得商品或劳务的交易。IFRS2 将用权益结算的以股份为基础支付交易作为准则讨论的重点,先提出总的处理原则,然后针对各种情况分别指出具体的会计处理方法。

1. 基本计量原则

根据 IFRS2,主体应当直接以商品或劳务的公允价值计量所获得的商品或劳务以及权益的相应增加。如果主体无法可靠估计所获得商品或劳务的公允价值,主体应通过参考所授予的权益性工具的公允价值来间接计量所取得商品或劳务和权益的增加。

(1) 与雇员以外的各方所进行交易的计量。

对于与雇员以外的各方进行的交易,IFRS2 中存在一个可以推翻的假设,即所取得商品或劳务的公允价值能够可靠地计量。这一公允价值应于主体取得商品或对方提供劳务之日计量。在极少数情况下,如果主体因为无法可靠地计量所取得的商品或劳务的公允价值而推翻这一假设时,主体应参照所授予的权益性工具在取得商品或接受劳务日的公允价值,来间接地计量所取得的商品或劳务以及权益的相应增加。

(2) 雇员提供劳务的计量。

对于雇员提供的劳务,主体应通过参照所授予权益性工具在授予日的公允价值来间接地计量雇员劳务。这是因为,股份、股票期权或其他权益性工具通常是在现金工资和其他雇员福利以外作为薪酬的一部分授予雇员的,主体通常不可能直接计量所获得的与雇员薪酬中的一个特定组成部分相对应的劳务。另外,股份或股票期权有时是作为奖金的

一部分,而不是作为基本薪酬的一部分授予的,例如,作为雇员继续在本主体工作的奖励,或是作为他们提高主体业绩方面的努力的奖励。通过授予股份或股票期权,加之其他形式的薪酬,主体支付了额外的薪酬,以获得额外的利益,估计这些额外利益的公允价值可能也是比较困难的。由于直接计量所获得劳务的公允价值存在困难,主体应参照授予的权益性工具的公允价值来计量所获得劳务的公允价值。

2. 不同既得情况下收到劳务交易的处理

IFRS2 中规定了两种情况下的会计处理:立即既得,在对方完成了某一设定期间的劳务以后才能既得。

如果所授予的权益性工具立即既得,也就是对方无需完成设定期间的劳务就可以无条件取得这些权益性工具。在不存在相反证据的情况下,主体应假定已经取得了对方作为权益性工具对价所提供的劳务,即假定授予的权益性工具与对方过去提供的劳务相关。在这种情况下,主体应在授予日确认所取得的全部劳务(也就是将所有劳务确认为当期费用),并相应增加权益。

如果所授予的权益性工具只有在对方完成了某一特定期间的劳务以后才能既得,主体应假定对方作为权益性工具对价所提供的劳务将于未来获得,即在待既得期间内获得。在待既得期间内,主体应在对方提供劳务时对其进行会计处理,并相应增加权益。例如,

① 如果授予雇员股票期权,前提条件是完成 3 年的劳务,则主体应假定作为股票期权对价的雇员劳务将于未来三年的待既得期间内取得;

② 如果雇员被授予股票期权,前提条件是达到一定的业绩条件以及在满足业绩条件时仍为主体所雇佣,并且待既得期间的长短随何时能够满足业绩条件而变化,则主体应假定作为股票期权对价的雇员劳务将在未来的预计待既得期间内取得。在授予日,主体应根据业绩条件最有可能的实现结果去估计待既得期间的长短。如果业绩条件是市场条件,对待既得期间长短的估计应当与估计所授予期权的公允价值时运用的假设一致,继后不能被修订。如果业绩条件为非市场条件,且继后的信息表明待既得期间的长短与以前的估计不同,主体应在必要时修正其对待既得期间长短的估计。

【例】 雇员股票期权的确认与计量

2005 年 1 月 1 日,某公司对由十人组成的高级管理队伍授予 100 份股票期权,每位管理人员得 10 份,这些期权在三年后的期末时既得。公司已经确定每份期权在授予日的公允价值为 15 元,并预期所有 100 份期权都会既得,因而在 6 个月的中期财务报告期的期末 2005 年 6 月 30 日,公司作如下分录:

借:股票期权费用

250

贷:权益

250

[250 = (100 份股票期权 × 每份股票期权的公允价值 15) ÷ 1/6 期]

如果所有 100 份股票期权都既得,则上述分录会在每 6 个月的中期财务报告期的期末重复,直到三年结束。然而,如果一位成员在 2006 年年底离开了公司,放弃了 10 份股票期权,则在 2006 年的 12 月 31 日,公司作如下分录:

借:股票期权费用	150
贷:权益	150
[150 = (90 份股票期权 × 每份股票期权的公允价值 15) × 4/6 期 - (250 + 250 + 250)]	

3. 参照所授予权益性工具的公允价值来计量交易

参照授予的权益性工具的公允价值计量交易非常复杂,IFRS2 从五个方面阐述了其会计处理方法。

(1) 确定授予的权益性工具的公允价值。

对于参照所授予的权益性工具的公允价值计量的交易,在确定权益性工具的公允价值时,IFRS2 规定如下:① 如果可以取得市场价格,主体应确定权益性工具在计量日的公允价值,并考虑权益性工具的授予条款和条件对其公允价值的影响。② 如果无法取得市场价格,主体应运用估价技术,通过确定在计量日在熟悉情况并自愿的双方之间进行的公平交易中这些权益性工具可能达成的价格,来估计授予的权益性工具的公允价值。估价技术应与公认的金融工具估价方法一致,还应当包括熟悉情况的、自愿的市场参与者在定价时可能考虑的所有因素和假设。

(2) 不同的既得条件对会计处理的影响。

权益性工具的授予可能需要以满足特定的既得条件为前提。例如,授予给雇员的股份或股票期权一般都附有要求雇员在设定时期内为主体服务的前提条件,这是非市场条件。有时,权益性工具的授予也可能需要满足业绩条件,如主体实现设定的利润增长或股价增长等,股价增长就是市场条件。

前已述及,确认为费用的金额为权益性工具(股份或股票期权)的公允价值乘以既得的权益性工具的数量,市场条件和非市场条件所影响的因素有所不同。准则规定,在计量日估计股份或股票期权的公允价值时只需考虑市场条件,而不应考虑除市场条件以外的其他既得条件。相反,在估计既得的权益性工具的数量时应考虑其他既得条件,使得最终作为授予权益性工具对价取得的商品或劳务的确认金额基于最终既得的权益性工具的数量。因此,主体在待既得期间内,应在对预计的既得权益性工具数量的最佳估计基础上,确认所获得的商品或劳务的金额,如果继后的信息表明预计的既得权益性工具的授予数量与先前的估计不同,则有必要对该估计进行修正。在既得日,主体应对估计作出最终修正,使得确认交易金额时所用的权益性工具的数量等于最终既得的数量。如果已经授予的权益性工具由于无法满足既得条件而未成为既得,则不应对获得的商品或劳务确认任何金额,也就是说,主体应在待既得期间的后期冲销待既得期间的前期已确认的费用,使

权益性工具的取消或结算应作为既得的加速处理,也就是要立即确认本应在剩余待既得期间确认的金额。对于在取消或结算授予的权益性工具时支付给雇员的任何款项,准则要求应比照权益的回购处理,也就是说,支付给雇员的款项在不超过该日权益性工具公允价值的一部分应确认为权益的减少,超过公允价值的一部分确认为费用。

如果授予雇员新的权益性工具,并且在新的权益性工具授予日,主体指定新授予的权益性工具用于替代被取消的权益性工具,则主体应将替代权益工具视同为对原授予的权益性工具的修订进行处理。增量公允价值是在授予替代权益工具时替代权益工具的公允价值与被取消的权益性工具的公允价值净额之间的差额。被取消的权益性工具的公允价值净额,是它在被取消前的公允价值,减去根据上段作为权益减少处理的向雇员的支付。然而,如果主体并未指定新授予的权益性工具用于替代被取消的权益性工具,则新的权益性工具应作为新的授予处理。

如果主体回购既得的权益性工具,则支付给雇员的款项在不超过回购日权益性工具公允价值的一部分应确认为权益的减少,超过公允价值的一部分确认为费用。

以上我们讨论的是与雇员发生的以股份为基础支付交易,上述处理要求也同样适用于与雇员之外的其他方发生的、并参照所授予权益性工具的公允价值计量的以股份为基础支付交易,只不过将上述语句中提到“授予日”的地方改为“主体取得商品或对方提供劳务的日期”。

(四) 现金结算的以股份为基础支付交易

现金结算的以股份为基础支付交易,是指主体通过承担负债来取得商品或劳务,该负债的金额以主体的股份或其他权益性工具的价格为基础。例如,主体可能将股票增值权作为雇员薪酬的一部分授予给雇员,雇员因此有权取得未来的现金支付,主体将按股票在授予日与行使日的市场价值的差额支付现金。又如,主体可能通过授予雇员对可赎回股份的权利而授予其获得在未来取得现金的权利,该可赎回股份或者是强制性赎回(如雇员离开),或者是按照雇员的选择赎回。

IFRS2 规定,主体应按照负债的公允价值计量所取得的商品或劳务和所承担的负债。在负债结算以前,主体应在每一个报告日和最终的结算日,对负债的公允价值进行重新计量,公允价值的任何变动应确认为当期损益。

有些股票增值权是立即既得,有些要雇员完成设定期间的劳务后才既得。有关处理与前文相同,本处不再赘述。股票增值权的公允价值应按股票期权定价模型确定,并考虑所授予的股票增值权的条款和条件以及到目前为止雇员已提供劳务的程度。

(五) 可选择用现金结算的以股份为基础支付交易

IFRS2 指出,如果以股份为基础支付安排向主体或者对方提供了主体以现金(或其他资产)结算或以发行权益性工具结算的选择机会,主体应视已经发生的此类交易的情况作出选择。如果主体已经发生了以现金或其他资产结算的负债,则主体应在该负债的范

围内,对于交易或其组成部分按用现金结算的以股份为基础的支付交易处理,如果主体未发生这样的负债,则应按照用权益结算的以股份为基础的交易处理。

1. 以股份为基础的支付安排允许交易对方选择结算方式

如果主体授予了对方选择对某项以股份为基础的支付交易以现金结算或是通过发行权益性工具结算的权利,此时主体就已经授予了一项复合金融工具,它包括负债成分(对方要求用现金支付的权利)和权益成分(对方要求用权益性工具而不是现金结算的权利)。

在主体与雇员以外的各方进行的交易中,主体直接计量其取得的商品或劳务的公允价值,此时对于复合金融工具中的权益成分,应按照交易日所取得商品或劳务的公允价值与负债成分的公允价值之差进行计量。

对于其他交易(包括与雇员的交易),主体应计量复合金融工具在计量日的公允价值,并考虑被授予的对方要求以现金或权益性工具结算的条款和条件。为此,主体应首先计量负债部分的公允价值,然后计量权益部分的公允价值(要考虑到对方为收到权益性工具就必须放弃收取现金的权利)。复合金融工具的公允价值就是这两部分公允价值之和。但是,在交易对方有权选择结算方式的以股份为基础的支付交易中,交易经常被设计成一种结算方式的公允价值等于另外一种结算方式的公允价值,例如,对方有收取股票期权或用现金结算的股票增值权的选择权。此时,权益部分的公允价值为零,因而复合金融工具的公允价值就等于负债部分的公允价值。相反,如果不同的结算方式的公允价值不同,权益部分的公允价值通常大于零,此时,复合金融工具的公允价值就大于负债部分的公允价值。

IFRS2 要求对复合金融工具的各组成部分分别核算所取得的商品或劳务。对于负债部分,主体应比照现金结算的以股份为基础的支付交易的规定,确认所取得的商品或劳务以及相应产生的负债。对于权益部分(如果有的话),主体应比照用权益结算的以股份为基础的支付交易的规定,确认所取得的商品或劳务以及权益的相应增加。

在结算日,主体应以公允价值重新计量负债。如果主体发行权益性工具结算而不是支付现金,负债应作为所发行权益性工具的对价直接转入权益。如果主体支付现金结算而不是发行权益性工具,所支付的款项应全部用于结算负债,任何以前确认的权益部分仍然留在权益中。通过选择收取现金进行结算,对方放弃了取得权益性工具的权利。但是,该规定并不排除主体可以在权益内部进行调整,如将权益的一个组成部分转为另一组成部分。

2. 以股份为基础的支付安排允许主体选择结算方式

如果支付安排允许主体可以选择以现金或发行权益性工具结算,主体应确定其是否负有使用现金进行清偿的现实义务,并据此对以股份为基础的支付交易进行核算。如果主体以权益性工具进行结算的选择没有商业实质(如法律禁止该主体发行股份),或者主体

过去的实务或公开声明的政策表明将以现金清偿,或者当对方要求以现金结算时一般会以现金结算等情况下,主体则已经具有了以现金进行结算的现实义务。

如果主体具有以现金结算的现实义务,应按照现金结算的以股份为基础的支付交易的规定进行会计处理。

如果不存在上述义务,主体应按照权益进行结算的以股份为基础的支付交易的规定进行会计处理。在结算时,如果主体选择以现金结算,支付的现金应作为对权益的回购,即作为权益的减项;如果主体选择通过发行权益性工具进行结算,无需作进一步的会计处理,但是,如果主体选择在结算日,从结算方式中选择其中有较高公允价值的方式结算,主体对于所付出的额外价值应确认为额外的费用。

(六) 披露

准则第 44 ~ 52 段规定应披露以下信息:

首先,主体应披露能够使财务报表的使用者理解本期所发生的以股份为基础的支付安排的性质和程度的信息,为此,主体应至少披露下列各项:

(1) 描述本期存在的每一类以股份为基础的支付安排,包括各项条款和条件,例如,既得要求、所授予期权的最长期间、结算方式(如以现金还是权益)等。对于实质上类似的以股份为基础的支付交易的信息,主体可以合并披露。

(2) 对下列各组以股份为基础的期权,应披露其数量和加权平均行权价格:期初发行在外的期权;本期授予的期权;本期作废的期权;本期行权的期权;本期到期的期权;期末发行在外的期权;期末可行权的期权。

(3) 对于本期行权的股票期权,主体应披露以行权日价格计算的加权平均股票价格。如果股票期权在本期内均匀行权,应披露本期的加权平均股票价格。

(4) 对于期末发行在外的股票期权,披露行权价格的范围以及加权平均剩余合同期限。如果行权价格的范围较宽,应对发行在外的期权的范围进行合理划分,以便有助于估计可能发行的股份数量及发行时间,以及在行权时将收取的现金。

其次,主体应披露有助于财务报表使用者理解确定本期内取得商品或劳务的公允价值或授予的权益性工具的公允价值的信息。对于作为权益性工具对价所取得的商品或劳务的公允价值,如果是间接地参照授予的权益性工具的公允价值计量的,主体应至少披露以下各项:

(1) 对于本期内授予的股票期权,主体应披露计量日的加权平均公允价值,以及这些公允价值如何确定的信息,具体包括:所运用的期权定价模型和该模型的输入数据,包括加权平均股票价格、行权价格、预计波动、期权期限等,预计波动如何确定,包括对于预计波动在多大程度上基于历史波动水平的解释;在计量公允价值时,是否考虑了所授予期权的其他特性以及如何考虑等。

(2) 对于本期授予的其他权益性工具(股票期权除外),主体应披露这些权益性工具

在计量日的数量及加权平均公允价值,以及有关公允价值如何计量的信息,包括:如果公允价值的确定不是基于可得到的市场价格,它是如何确定的;在计量公允价值时,是否及如何考虑预计股利;在计量公允价值时,是否考虑了所授予权益性工具的其他特性以及如何考虑。

(3) 对于本期内修订的以股份为基础的支付安排,主体应披露对有关修订的解释;所授予的增量公允价值(由于变更的结果),以及对于所授予的增量公允价值如何计量的信息。如果主体直接计量本期取得的商品或劳务的公允价值,应披露该公允价值是如何确定的,即该公允价值是否以这些商品或劳务的市场价格计量。

再次,主体还应披露有助于财务报告使用者理解以股份为基础的支付交易对主体当期财务状况和损益影响的信息,为此,主体应至少披露:

(1) 当期由于以股份为基础的交易中取得的商品或劳务不符合确认为资产的条件,因此被立即确认为费用而在当期确认的费用总额。

(2) 对于以股份为基础的支付交易所产生的负债,主体应额外披露:期末的账面价值总额;如果对方在期末以现金或其他资产结算的权利已经既得(例如,既得的股票增值权)相应的负债在期末的内在价值总额。

三、比较

以下我们就 IFRS2、美国、英国以及澳大利亚相关公告进行比较。

美国 2004 年修订后的 SFAS123 要求公众主体(Public Entities)自 2005 年 6 月 15 日后开始的第一个报告期间(中期和年度报告期)起运用 SFAS123,但小型主体发行者可自 2005 年 12 月 15 日之后开始的第一个报告期间(中期和年度报告期)起运用 SFAS123。非公众主体从 2005 年 12 月 15 日之后开始的第一个年度报告期起运用 SFAS123。美国相关公告与 IFRS2 的差异主要有以下几点:①对非雇员以股份为基础的支付的计量,IFRS2 采用修正后的授予日法;美国紧急问题工作小组的 Issue No. 96-18 规定,对非雇员授予的股票期权和其他权益性工具应在以下两个时间中的较早者计量:A. 达成了对方履行义务以换取权益性工具的承诺的日期;B. 对方履行义务实际完成时的日期;②对非上市主体的费用计量。IFRS2 要求上市主体与非上市主体对雇员股票期权运用相同的计量要求。美国规定非上市主体应根据公允价值处理其期权和类似权益性工具,但是,如果估计主体股价的预期波动情况是不可行的时,主体可以通过使用恰当的行业部门指数的历史波动情况得出的价值计量其期权和类似权益性工具;③对雇员期权确认递延所得税资产。IFRS2 规定在该授予(Award)赚钱(即有内在价值)之前不能对雇员期权确认递延所得税资产。美国则根据该授予的公允价值确认雇员期权的递延所得税资产。

英国 FRS20 与 IFRS2 的内容基本相同,区别之处在于准则的适用范围。IFRS2 从 2005 年 1 月 1 日起适用于所有主体,对私营主体和小型主体没有豁免。FRS20 从 2005 年

1月1日起适用于上市主体,从2006年1月1日起适用于非上市主体,但不适用于运用小型主体财务报告准则的小型主体。

澳大利亚在AASB2发布以前,其会计准则体系中没有针对“以股份为基础支付”的会计准则。2004年7月,澳大利亚会计准则委员会(AASB)基本全盘采用了IFRS2,只对它进行了两处小幅修改:一是AASB在“目标(Objective)”和“范围(Scope)”之间按照自己制定准则的习惯增加了“应用(Application)”部分,该部分确定了准则的应用主体,指出了准则的生效时间,同时强调准则的使用应以“重要性”原则为指导;二是删除了IFRS2的“过渡条款”部分。澳大利亚是首次发布“以股份为基础支付”的会计准则,只要求主体在2005年1月1日以后开始的会计年度适用AASB2,不允许主体提前采用,因此AASB将IFRS2“过渡条款”的内容全部删除。

(邓川 于永生 撰稿)

主要参考文献

1. 财政部会计司组织翻译:《国际财务报告准则第2号:以股份为基础支付》,2004年第6期《会计研究》。
2. 王世定、李海军主译:《美国财务会计准则》,经济科学出版社2002年版。
3. 汪祥耀:《国际会计准则与财务报告准则——研究与比较》,立信会计出版社2004年版。
4. 汪祥耀、邓川等著:《澳大利亚会计准则及其国际趋同战略研究》,立信会计出版社2005年版。
5. 张胜芳、侯春梅:《IASB和FASB之间的准则协调及对我国准则制定的启示》,2004年第12期《会计研究》。
6. www.iasplus.com.

IFRS3 企 业 合 并

一、准则概况

(一) 背景与历史

1981年9月,原国际会计准则委员会(IASC)发布了第22号征求意见稿(E22)“企业合并会计”,两年后,IASC于1983年11月批准通过了国际会计准则第22号(IAS22)“企业合并会计”,生效日期为1985年1月1日。以后,IAS22曾经历过几次修订。

1. 1993年前后的修订

作为“财务报表的可比性和改进”项目的一部分,IASC对IAS22作了较大的改动,特别指出:购买法应用于购买,权益集合法应用于权益联合,商誉应进行资本化并在不超过20年的期间内加以分摊。IASC还特别规定了负商誉与少数股东权益的备选处理方法,在确定所购资产与负债的公允价值方面还增加了大量的指南。

IASC于1992年6月发布了第45号征求意见稿(E45)“企业合并”,在对IAS22(1983)修改的基础上,于1993年12月发布了修改后的IAS22“企业合并”,并对自1995年1月1日或以后日期开始的会计期间的财务报表有效。

2. 1998年前后的修订

1995年7月,IASC决定修订IAS22中与商誉处理有关的某些方面。此外,还有两个因素影响了IAS22(1993)的修订。首先,IASC着手制定关于“准备”的准则,认为IAS22中因购买引起的准备应该视同其他准备一样处理。其次,欧盟(EU)联系委员会认为IAS22对负商誉的处理方法是IAS与欧盟指令仅有的两项冲突之一。

1996年10月,为了与修订后的国际会计准则第12号(IAS12)“所得税”保持一致,IASC对IAS22(1993)中的第39(9)、69段作了局部修改。这些修改对自1998年1月1日或以后日期开始的报告期的财务报表有效。

1997年,IASC发布了第61号征求意见稿(E61)“企业合并”,1998年7月,IASC又对IAS22的一些段落作了修改,以便与IAS36“资产减值”、IAS37“准备、或有负债和或有资产”以及IAS38“无形资产”相一致,同时对负商誉的处理也作了修改。1998年12月,IASC在对IAS22(1993)修改的基础上,发布了修订后的IAS22(1998)“企业合并”,它包括对商誉处理的新要求(与无形资产一致)、负商誉、因合并引起的准备以及购得资产的公允价值的规定。IAS22(1998)取代了IAS22(1993),对自1999年7月1日或以后日期

开始的报告期的财务报表有效,但鼓励提前采用。

因其他准则的修改,IASC1999 年对 IAS22(1998)的第 97 段又作了修订,将原来的参照 IAS10“或有事项与资产负债表日后发生的事项”修改成参照 IAS10(1999)“资产负债表日后事项”。此外,第 30、31(3)段也被修订以与 IAS10(1999)相一致。修订的内容对自 2000 年 1 月 1 日或以后日期开始的报告期的财务报表有效。

3. G4+1 集团^①的努力

G4+1 集团为了使国际上对企业合并会计处理趋于一致做了大量工作。1998 年,G4+1 集团发布了《企业合并会计方法实现趋同的建议》(Recommendation for Achieving Convergence on the Methods of Accounting for Business Combinations)。该建议主要就如下问题进行了讨论:① 采用一种方法核算企业合并是否优于两种或两种以上并存的多种会计方法;② 如果只采用一种方法最合适,那么,哪种方法应该用于所有的企业合并;③ 如果采用多种会计方法,那么,各种方法又最适合哪种类型的企业合并。

该建议探讨了三种可能的方法:购买法、权益集合法以及新开始法(Fresh-start Method)并得出以下结论:① 运用单一方法优于两种或两种以上方法;② 购买法是比较合适的方法;③ 任何企业合并都不应该运用权益集合法;④ 尽管存在适用“新开始法”合并的情况,但总的说来,运用两种方法存在的缺点,以及“新开始法”自身存在的缺陷,大大超过对一些相对小规模的企业合并利用“新开始法”所带来的优势。

在开展“财务报表的可比性与改进”项目期间,IASC 曾考虑过消除权益集合法的可能性,但 IASC 认为,针对那些难以识别购买方的极少数情况,权益集合法仍应保留。

4. IASB 关于企业合并的项目

国际会计准则理事会(IASB)从 2001 年 4 月开始运作后不久,就着手研究企业合并准则的趋同项目,该项目计划分两个阶段完成。

(1) 第一阶段。

这一阶段涉及的问题主要有:① 现有准则中关于企业合并定义的趋同;② 确定企业合并会计处理的合适方法,即采用购买法,放弃权益集合法;③ 企业合并中的商誉(负商誉)以及无形资产会计问题,对商誉拟采用的减值方法;④ 终止或减少被购企业经营活动而引起的负债的处理;⑤ 企业合并中购得的可辨认净资产的初始计量问题;⑥ 发行权益工具应该加以计量的日期问题。

第一阶段关于企业合并的征求意见稿已于 2002 年 12 月发布。通过第一阶段的研究,IASB 已得出结论,所有的企业合并都应运用购买法进行会计处理。换言之,所有的企

^① G4+1 集团是指美国、英国、加拿大、澳大利亚和新西兰五国的会计准则制定机构加上国际会计准则委员会,它是为进行会计准则的国际协调而建立的一种联席会议制度,于 2001 年 2 月 1 日宣布解散。

业合并都是购买而不是权益联合,权益集合法将不再允许用于企业合并。IASB 得出这一结论是基于以下几个原因:①不存在合适的用于区别权益联合与购买的判断标准;②制定判断标准以区别权益联合与购买面临很大的困难,而且开发成本将超过收益;③允许运用一种以上方法处理企业合并将促使企业为达到特定的会计结果而调整交易;④权益集合法也不一定是用于处理兼并(Merger)或其他非购买(Acquisition)方式的企业合并的最合适方法。

(2) 第二阶段。

这一阶段涉及的问题主要有:①哪些单独主体或经营主体联合一起的企业合并可以形成合营企业(Joint Venture)并存在运用“新开始法”的可能性(在这一方法下,每个合并主体的资产与负债在新主体中均需按公允价值入账);②企业合并包括共同控制下的主体;③企业合并包括两个或两个以上相互主体,如共同保险公司(Mutual Insurance Companies)或共同合作主体(Mutual Co-operative Entities);④企业合并包括仅按合约而形成一个报告主体,但并未取得其所有者权益,例如个别主体按合约合在一起而形成一家双重上市公司(Dual Listed Corporation)。

第二阶段的某些方面将作为 IASB 与美国财务会计准则委员会(FASB)关于企业合并的联合项目的一部分。IASB 在 2002 年 4 月召开的会议中同意将购买法会计问题与美国 FASB 形成一个联合项目,即在购买法会计指南中实现 IASB 和 FASB 的趋同。

5. 国际财务报告准则(IFRS)关于“企业合并”的征求意见稿

2002 年 12 月,IASB 发布了第 3 号征求意见稿(ED3)“企业合并”,在 ED3 被正式批准成为 IFRS 之前,IAS22(1998)仍然有效。新发布的 ED3 主要有以下几个特征:

(1) 要求所有的企业合并都运用购买法进行会计处理。

(2) 要求任何合并都要识别购买方。购买方是合并主体中对其他合并主体或经营实施控制的一方。

(3) 要求购买方将企业合并的成本计量为在交易日各公允价值的总计数,包括为交换被购方的控制权而支付的资产、发生的负债、购买方发行的权益工具等,并加上其他任何可直接归属于合并的成本。

(4) 要求购买方单独确认在购买日被购方可辨认的资产、负债以及在购买日符合确认标准的或有负债,不管其先前在被购方的财务报表上是否已被确认,具体确认标准如下:①对于无形资产以外的资产,则任何相关的未来经济利益将很可能流入到购买方,其公允价值也能可靠地计量;②对于或有负债以外的负债,则包含经济利益的资源将很可能流出以偿还债务,其公允价值也能可靠地计量;③若是如同 IAS38“无形资产”中定义的无形资产,则它不是可集聚的劳动力(Assembled Workforce);④若是或有负债,它的公允价值也能可靠地计量。

(5) 要求购买方在购买日按公允价值初始计量符合上述确认标准的可辨认资产、负

债与或有负债,不考虑少数股东权益部分。

(6) 要求购买方从购买日起把合并产生的商誉确认为资产,按合并成本超过购买方占被购方按公允价值计量的可辨认资产、负债与或有负债的净资产的权益进行初始计量。

(7) 禁止合并商誉的分摊,取而代之的是每年对商誉进行减值测试,若有事项发生或情况变化表明资产可能减值,则可根据 IAS36“资产减值”更频繁地进行减值测试。

(8) 要求购买方重新评估被购方可辨认资产、负债、或有负债的可识别性与可计量性,若购买方占被购方按各项目公允价值计量的净资产的权益超过合并成本,则需重新评估合并成本的计量。若重新评估后仍有差额,购买方应立即确认为损益。

(9) 要求披露以下信息,使得主体财务报表的使用者能够评价该主体的本质以及财务后果:① 在报告期间发生的企业合并;② 在资产负债表日后发生但还未批准对外公布财务报表的企业合并;③ 某些发生在报告期以前的企业合并。

(10) 要求披露信息,使主体财务报表的使用者能够评估在报告期间商誉账面价值的变化情况。

6. IFRS3 的颁布及其与 IAS22 的比较

在征求意见稿的基础上,IASB 于 2004 年 3 月 31 日正式颁布 IFRS3,并取代了 IAS22,该准则适用于 2004 年 3 月 31 日之后发生的企业合并。与 IAS22 相比,IFRS3 主要的变化有以下几个方面:

(1) 会计方法方面:所有的企业合并应采用购买法进行核算,而根据原 IAS22 的规定在某些情况下可采用的权益集合法现在不再被允许采用。

(2) 所购的可辨认资产与承担的负债与或有负债的确认方面:IFRS3 改变了 IAS22 中对单独确认为企业合并成本分配部分的要求,包括为终止或减少被购方行为的负债,以及被购方的或有负债。IFRS3 还明确了单独确认被购方无形资产的标准。

(3) 所购的可辨认资产与承担的负债与或有负债的计量方面:IAS22 规定了基准方法与备选方法来初始计量可辨认的企业合并所购买的净资产,因此,对少数股东权益的初始计量也有两种方法。IFRS3 要求按购买日的公允价值初始计量被购方的可辨认资产、负债以及或有负债,因此,少数股东权益按占各项目净公允价值的比例列示,这与 IAS22 中的备选方法相一致。

(4) 商誉的后续会计处理方面:商誉及其他具有不确定使用寿命的无形资产不再进行摊销,但每年必须进行减值测试。

(5) 所占被购方权益超过购买成本的处理:IFRS3 规定,如果购买方在被购买方可辨认资产、负债和可有负债的净公允价值中所占权益超过了其购买成本,其差额应立即确认为收益。

企业合并准则历来就是备受争议的一项会计准则,IAS22 自 1981 年首次发布以来,

已经过多次修订,IASB 还为它发布过三项常设解释委员会解释公告,分别是 SIC9“企业合并:区分购买或权益集合”、SIC22“企业合并:初始报告的公允价值和商誉的后续调整”和 SIC28“企业合并:‘交易日’和权益工具的公允价值”。IASB 成立后,对企业合并准则也极其重视,将它作为首批考虑发布的国际财务报告准则之一。作为 IASB 与美国 FASB 联合项目的一个重要组成部分,经过 IASB 与 FASB 的共同努力,IASB 已于 2005 年 6 月发布关于修订 IFRS3 的征求意见稿,评论截止日为 2005 年 10 月 28 日。与 IFRS3 相比,该征求意见稿的变化主要体现在应用范围、企业合并的定义、企业的定义、被购方公允价值的计量、所购的资产与承担的负债的确认与计量以及成本与效益等方面。可以预料,企业合并的国际准则将来仍有可能发生较大的变动。

(二) 制定目的

IFRS3 第 1 段指出,本国际财务报告准则的目的是对主体发生企业合并时的财务报告进行规范。尤其是,本准则规定所有的企业合并都应该运用购买法进行会计处理。因此,购买方在购买日应对被购方的可辨认资产、负债与或有负债按照其公允价值进行确认,并同时确认商誉,商誉随后应进行减值测试而不是按期摊销。

(三) 规范内容和适用范围

如上所述,制定 IFRS3 的目的是规定企业合并的会计处理,因此该准则适用于企业合并会计。准则第 2 段指出,除第 3 段所述的情况外,主体在对企业合并进行会计处理时应采用本国际财务报告准则。本准则不适用于下列情况:

- (1) 由单独的主体或企业集合而形成一个合营的企业合并;
- (2) 涉及同受控制(Common Control)下主体或企业的企业合并;
- (3) 涉及两个或两个以上的共同主体的企业合并;
- (4) 单独的主体或仅根据合约而未获取所有者权益的业务联合而形成报告主体的企业合并(例如,单独的主体仅根据合约集合在一起而形成一个双重上市公司的合并)。

(四) 其他国家相关准则的颁布

美国 FASB 于 2001 年 6 月发布了财务会计准则公告第 141 号(SFAS141)“企业合并”,对 2001 年 6 月 30 日以后的财务报表有效。SFAS141 主要处理企业合并的财务会计与财务报告问题,SFAS141 取代了会计原则委员会(APB)发布的第 16 号意见书(APB16)“企业合并”以及 FASB 发布的 SFAS38“对被购买企业购买前或有事项的会计处理(Accounting for Preacquisition Contingencies of Purchased Enterprises)”。SFAS141 修订了 APB16 所规定的企业合并可运用权益集合法或购买法两种方法之一,要求所有合并只采用一种处理方法,即购买法。FASB 与 IASB 的关于企业合并的会计处理联合项目分为两个阶段处理,对于第一阶段,两者独立开展研究,作为第一阶段的结果,FASB 颁布上述的 SFAS141,而 IASB 颁布了 IFRS3。合并项目的第二阶段主要针对运用购买法的指南。IASB 与 FASB 联合开展这一项目的研究,以望达到相同的结论。FASB 于 2005 年 6 月 30

日发布企业合并征求意见稿,将取代 SFAS141,评论截止日为 2005 年 10 月 28 日。

英国原会计准则委员会(ASC)于 1985 年 4 月发布了标准会计实务公告第 23 号(SSAP23)“购买与兼并会计”,SSAP23 是在第 31 号征求意见稿(ED31)“兼并会计”(Merger Accounting)的基础上制定完成的。1990 年 8 月,英国成立了新的会计准则委员会(ASB),ASB 决定对 SSAP23 作出修订,并发布了财务报告征求意见稿第 6 号(ED6)。ED6 指出,只有极少数的企业合并可以被认为是兼并,从而可以采用兼并会计;但对极大多数的企业合并来说,应当采用购买会计(购买法)。ASB 在充分听取对 ED6 反馈意见的基础上,于 1994 年 9 月正式发布了财务报告准则第 6 号(FRS6)“购买与兼并”,并以此取代了 SSAP23“购买与兼并会计”,FRS6 对从 1994 年 12 月 31 日或以后开始的会计期间的财务报表对企业合并首次进行核算时有效,并鼓励企业尽早采用。随着欧盟于 2005 年 1 月 1 日起同意采用国际财务报告准则编制合并报表,可以预见,英国关于企业合并准则也将向国际财务报告准则趋同。执行国际财务报告准则所带来的影响包括:① 同受控制交易将被排除在适用范围之外;② 所有的企业合并都属于购买,要求识别购买方;③ 商誉不必摊销而应根据 IAS36 的规定每年进行减值测试。

我国财政部曾于 1995 年发布了《合并会计报表暂行规定》,1996 年发布了《企业会计准则第 × 号——企业合并》(征求意见稿),1997 年发布了《企业兼并有关会计处理问题暂行规定》等会计规范。日前,财政部于 2005 年 7 月 19 日发布了最新的《企业会计准则第 × 号——企业合并》征求意见稿,征求意见截止日为 2005 年 8 月 10 日。有报道说,我国将在 2005 年底完成准则体系的建设,将包括 40 项左右的准则,我们期待合并准则的正式出台,该准则发布后,将对规范我国上市公司的资产和债务重组,以及置换过程中的不规范行为发挥重大影响。

二、准则基本内容

IFRS3 规定了准则目的、范围、认定企业合并、涉及同受控制下主体的企业合并、购买法的应用、将企业合并成本分配到取得的资产和承担的负债及或有负债、分阶段完成的企业合并、披露以及过渡性规定与生效日期等内容。IFRS3 还包括附录 A“关键词定义”、附录 B“应用的补充”、附录 C“对其他国际财务报告准则的修订”三个附录。此外,IFRS3 还附有结论基础,该结论基础不是 IFRS3 的组成部分,但因意见反馈者认为结论基础非常有用,要求正式发布企业合并与无形资产的准则时附上结论基础。

(一) 关键词定义

(1) 购买日(Acquisition Date),指购买方有效控制被购方的日期。

(2) 协议日(Agreement Date),指合并方达成实质性协议的日期,若是公开上市公司,还是对外公告的日期。

(3) 企业(Business)指一系列综合的行为与资产,通过引导与管理,旨在向投资者提供回报,或降低成本,或提供其他与投保人或参与方直接或按比例的经济利益。企业通常包括输入(Inputs)、适用于这些输入的流程(Process),以及产生的或将产生的输出(Outputs),这些输出通常用于产生收入。

(4) 企业合并(Business Combination)^①指将各单独的主体或企业集成为一个报告主体。

(5) 涉及同受控制下主体或企业的企业合并(Business Combination Involving Entities or Businesses under Common Control)^②是指所有参与合并的主体或企业在企业合并前和企业合并后都受同一方(或相同的数方)最终控制,并且该控制不是暂时的。

(6) 或有负债(Contingent Liability),或有负债的定义与IAS37“准备,或有负债与或有资产”所规定的定义相同,包括两种情况:①因过去事项而引起的可能义务,其是否存在将取决于未来一项或多项事件的发生与否,不能由主体完全控制;②或者是因过去事项而引起的现有义务,但因下列两种原因而未加以确认:A. 清偿义务所要求的包含经济利益的资源流出企业不是非常可能;B. 义务的金额不能充分可靠地计量。

(7) 控制(Control)指统驭一个主体或企业的财务和经营政策,并藉此从其经营活动中获取利益的权力。

(8) 交换日(Date of Exchange),当企业合并通过一次交易完成,交换日即购买日。当企业合并包括一次以上交易,例如,企业合并分阶段通过今后的股份购买而实现,交换日是购买方在其财务报告中所确认的每一项投资的日期。

(9) 公允价值(Fair Value)指在公平交易中,熟悉情况的自愿交易双方交换一项资产或清偿一项负债的金额。

(10) 商誉(Goodwill)指不能被单独识别与确认的资产而带来的未来经济利益。

(11) 无形资产(Intangible Asset),无形资产的定义与IAS38“无形资产”所规定的定义相同,即可辨认的无实物形态的非货币性资产。

(12) 合营(Joint Venture),合营的定义与IAS31“合营中的权益”的定义相同,指由两方或多方从事受共同控制的经济活动的契约安排。

① “Business Combination”中的 Business 在我国经常被译为企业,但根据本定义可以看出,Business 并非一定是企业,而是整合后的活动与资产集合。它可能是一个企业,也可以是一个企业的一个部分,同时也可能是几个企业的结合体。但考虑到习惯问题,本文还是将 Business 翻译为企业。

② 本定义中,主体(Entities)与 Businesses 中间是“或”的关系。因此,如果 Businesses 是企业,那么在 Entities 后面没有必要再加“或 Businesses”,因为主体的概念已经包括了企业在内。这再一次表明 Businesses 并非一定是企业。

(13) 少数股权(Minority Interest) ,指子公司净经营成果和净资产中不直接或间接通过其他子公司归属于母公司的权益部分。

(14) 共同主体(Mutual Entity) ,指一个不是由投资者所有的主体 ,例如共同保险公司或共同合作主体 ,该主体向其投保人或参与方提供较低的成本或者其他直接并按比例分配的经济利益。

(15) 母公司(Parent) ,指拥有一个或多个子公司的主体。

(16) 子公司(Subsidiary) ,指被另一个主体(母公司)所控制的主体 ,包括非公司型主体(例如合伙)。

(17) 报告主体(Reporting Entity) ,指能合理预期存在使用者会依赖其通用目的财务报告以获取信息的主体 ,所获取信息有助于使用者做出和评价资源分配的决策。报告主体可以是单一主体 ,也可以是包括母公司与其所有子公司组成的集团。

(二) 企业合并的界定

IFRS3 第4~9段规定了企业合并的认定标准。第4段指出 ,企业合并是将各单独的主体或企业集合为一个报告主体。几乎所有企业合并都导致一个主体(即购买方)获得一个或多个其他企业(即被购方)的控制权。如果一个主体获得对一个或多个其他非企业主体的控制权 ,则这种主体之间的集合不属于企业合并。当一个主体取得不构成企业的一组资产或净资产时 ,应该将这组资产的成本在该组各项单独的可辨认资产与负债之间按照其在购买日的相对公允价值进行分配。

准则第5段指出 ,企业合并可能出于法律、税收或其他原因可由多种方式构成。可能涉及一个主体购买另一个主体的权益 ,购买另一个主体的所有净资产 ,承担另一个主体的负债 ,或者购买另一个主体的部分净资产集合形成一个或多个企业。企业合并可以通过发行权益工具 ,转移现金、现金等价物或其他资产 ,或者是这些方式的结合而实现。这些交易可以在合并主体的股东之间发生 ,或者在一个主体与另一主体的股东之间发生。企业合并可能涉及新设一个主体以控制参与合并的主体或所转移的净资产 ,也可涉及一个或多个参与合并主体的重组。

又如准则第6、7段所述 ,企业合并可能导致母子公司关系的产生 ,即购买方为母公司 ,被购方为购买方的子公司。在这种情形下 ,购买方应在其合并财务报表中运用本准则。购买方在其单独财务报表中对被购方的权益份额应采用“对子公司的投资”进行核算(参见IAS27“合并财务报表和单独财务报表”)。若企业合并涉及购买另一主体包括商誉在内的净资产 ,而不是购买主体的权益 ,这样的合并不会导致母子公司关系的产生。

此外 ,准则第8段指出 ,如果一个主体获得另一主体的控制权 ,但是获得控制权的日期(即购买日)与取得所有者权益份额的日期(即交易日)并不一致 ,这种企业合并也包括在企业合并定义之内并由此属于IFRS3的适用范围之内。例如 ,被投资方与部分投资方

签订了股份回购协议,因而导致对被投资方的控制权改变这种情况。

(三) 涉及共同控制下主体的企业合并

准则第 10 段规定,涉及共同控制下主体或企业的企业合并,是指所有参与合并主体或企业在企业合并前和企业合并后都受同一方(或相同的数方)最终控制,并且该控制不是暂时的。

准则第 11 段指出,作为契约性协议的结果,一组个体集体拥有统驭一个主体的财务和经营政策并藉此从其活动中获取利益的权力,此时应将该组个体视为控制主体。因此,如果作为契约性协议的结果,这组个体拥有最终统驭每个参与合并主体的财务和经营政策,并藉此从其活动中获取利益的集体性权力,并且该最终集体性权力不是暂时的,则该企业合并被排除在本国际财务报告准则范围之外。

准则第 12 段进一步规定,在一个个体或契约性协议下一组共同行动的个体控制一个主体的情况下,该个体或该组个体可能不必遵循国际财务报告准则的财务报告规定。因此,参与合并主体不必因企业合并被视为涉及同受控制下的主体而纳入合并财务报表的一部分。

(四) 会计方法

准则第 14 段规定,所有的企业合并都应该运用购买法进行会计处理。准则第 15 段进一步指出,购买法从被认定为购买方的参与合并主体的角度来看待企业合并。购买方购买净资产并确认这些所购的资产、承担的负债与或有负债,包括那些被购方以前未确认的部分。购买方的资产与负债的计量以及购买方由于交易而确认的追加资产或负债的计量都不受交易的影响,因为它们不是交易的对象。

(五) 购买法的应用

准则第 16 段指出,应用购买法包括下列步骤:① 认定购买方;② 计量企业合并的成本;③ 在购买日将合并成本分配到所购买的资产以及所承担的负债与或有负债上。

1. 购买方的认定

准则第 17 ~ 18 段规定,所有企业合并都应该认定一个购买方。购买方是获得其他参与合并主体或企业的控制权的参与合并主体。因为购买法从购买方的角度来看企业合并,购买法假定交易的其中一方能被认定为购买方。

准则第 19 段指出,控制是指统驭一个主体或企业的财务和经营政策,并藉此从其活动中获取利益的权力。一个参与合并主体在获得其他参与合并主体一半以上的表决权时,便可认为其获得了对另一参与合并主体的控制权,除非能证明这种所有权不构成控制权。即使一个参与合并主体未获得另一参与合并主体一半以上的表决权,它也仍有可能获得对其他主体的控制权,若企业合并的结果使得一个参与合并主体获取下列权力:① 通过与其他投资者之间的协议,获得对另一主体一半以上的表决权的权力;② 通过法律或协议,获得统驭另一主体的财务和经营政策的权力;③ 获得任命或解除另一主体董事

会或类似治理机构大多数成员的权力；④ 获得在另一主体董事会会议或类似治理机构会议中投多数票的权力。

准则第 20 段指出，在实务中，有时难以认定购买方，但若存在下列迹象，则仍可表明购买方的存在：① 若一个参与合并主体的公允价值大大超过另一参与合并主体的公允价值，则公允价值较大的主体可能是购买方；② 若企业合并通过以现金或其他资产换取有表决权的普通权益工具来实现，则放弃现金或其他资产的主体可能是购买方；③ 若企业合并使得一个参与合并主体的管理层能够控制合并后主体管理团队的选择，则处于控制地位的主体是购买方。

准则第 21 段进一步指出，在通过权益交换而实现的企业合并中，发行权益工具的主体通常是购买方。然而，应该考虑所有相关的事实与情况，以确定哪一个参与合并主体拥有统驭其他一个或多个主体的财务与经营政策，并藉此从其经营活动中获取利益的权力。

此外，当一个新主体成立后发行权益工具以实现企业合并，合并前就存在的一个参与合并主体应该依据可获得的证据被认定为购买方。类似地，当企业合并涉及两个以上参与合并主体时，合并前就存在的一个参与合并主体应该依据可获得的证据被认定为购买方。在这种情况下确定购买方还应该考虑，哪一个参与合并主体发起了合并，以及一个参与合并主体的资产或收入是否显著地超过其他方。

2. 企业合并的成本

(1) 合并成本的范围。

准则第 24 段规定，购买方应以下列的总计数来计量企业合并成本：① 购买方在交易日为换取被购方的控制权而放弃的资产、发生或承担的负债，以及发行的权益工具的公允价值；② 任何可直接归属于企业合并的成本。

企业合并可能涉及一项以上交换交易，例如合并通过逐次购买股份而分阶段实现。当出现这种情况时，合并成本为单个交易成本的总和。此外，企业合并的成本包括购买方换取被购方控制权而发生或承担的负债，但因合并而预期发生的未来损失或其他成本不属于购买方换取被购方控制权而发生或承担的负债，因此不包括在合并成本中。

准则 29 段指出，企业合并成本包括所有可直接归属于合并的成本，比如支付给为实现合并而聘请的会计师、法律顾问、评估师和其他咨询人员的业务费用。但是合并成本不包括一般行政管理费用，包括购买部门的运营成本，以及其他不能直接归属于所核算的特定合并的成本，这些支出应在发生的当期确认为费用。

此外，筹备与发行金融负债的成本是负债发行交易的组成部分，而不是可直接归属于合并的成本，即便当发行负债是为了实现企业合并时也是如此。因此，主体不应将这些成本包括在企业合并成本中，而应根据 IAS39 的规定，将它们包括在负债的初始计量中。发

行权益证券的成本应根据 IAS32“金融工具:披露与列报”的规定减少权益发行所得价款。

(2) 由于未来或有事项对企业合并成本的调整。

准则第 32 段指出,当企业合并协议规定了由于未来或有事项允许对企业合并成本进行调整的条款,如果调整很可能发生并能够可靠地计量,则购买方应在购买日将调整额计入合并成本中。当然,若未来事项并没有发生或需要对估计进行修订,则企业合并成本也应当进行相应的调整。

然而,若企业合并协议规定了此类调整,但因调整不太可能发生或不能被可靠地计量,则在合并的初始会计处理时不应将这类调整包括在合并成本中。如果后来调整变得很可能发生并能可靠地计量,则追加的对价应被视为合并成本的调整额。

(3) 合并成本的具体确定。

① 购买方为获取对被购方的控制权而放弃的货币性资产和发生或承担的负债在交易日按其公允价值计量。当企业合并成本的结算递延时,考虑到结算时可能发生溢价或折价,购买成本应是应付金额折现为交易日的现值,以此来确定递延部分的公允价值。

② 除了极少数例外情况外,具有报价的权益工具在交易日公布的挂牌价是该工具公允价值的最好依据,应予以采用。只有当交易日的挂牌价受市场萧条影响时,才不是可靠的依据。若挂牌价不可靠或者购买方发行的权益证券不存在挂牌价,则该权益工具的公允价值可以参照其在购买方公允价值中所占权益份额或者是参照在被购方公允价值中获得的权益份额,按二者之中有更为明显证据支持的一个进行估计。

③ 当企业合并是通过多次交易完成时,合并成本是每次交易成本的总和。

3. 企业合并成本的分配

(1) 将企业合并成本分配到取得的资产和承担的负债及或有负债。

准则第 36 段指出,购买方在购买日应当确认符合第 37 段规定的确认标准的被购方的可辨认资产、负债与或有负债,按照它们在购买日的公允价值将企业合并成本加以分配。然而,根据 IFRS5“持有以备出售的非流动性资产和终止经营”而被归类为持有以备出售的非流动性资产(或处置项目)除外,它们应按其公允价值减去销售发生的成本加以确认。任何企业合并成本与购买方确认的占被购方可辨认资产、负债及或有负债的公允价值净额的权益份额之间的差额应根据本准则对商誉(第 51 ~ 57 段)的规定进行会计处理。

准则第 37 段规定,购买方应在购买日单独确认被购方的可辨认资产、负债与或有负债,只要当这些资产、负债及或有负债在购买日符合下列标准:① 对于资产(无形资产除外),相关的未来经济利益将很可能流入购买方,而且其公允价值能够可靠地计量;② 对于负债(或有负债除外),包含经济利益的资源将很可能流出以解除义务,而且其公允价值能够可靠地计量;③ 对于无形资产与或有负债,其公允价值能够可靠地

计量。

准则第 38 段规定,购买方的收益表应该包括被购方购买日后的损益,即包括基于购买方企业合并成本的被购方的收入和费用。例如,在购买日后,购买方的收益表中所包括的与被购方应折旧资产有关的折旧费用,应当以那些应折旧资产在购买日的公允价值为基础,即对购买方而言所花费的成本。

(2) 被购方可辨认的资产与负债。

准则第 41 段指出,根据准则第 36 段的规定,购买方应单独确认被购方在购买日存在并符合第 37 段所规定的确认标准的可辨认资产、负债与或有负债,以此作为分配合并成本的一部分。因此:

① 购买方应确认终止或缩减被购方业务活动所形成的负债,以此作为分配合并成本的一部分,这些被购方的负债必须是在购买日存在的,并根据 IAS37“准备、或有负债和或有资产”的规定已被确认为用于重组的负债;

② 购买方在分配企业合并成本时,不得确认因合并而可能发生的未来损失或预期发生的其他成本为负债。

此外,准则第 44 段指出,按照第 36 段确认的可辨认资产与负债包括被购方全部的为购买方所购的资产与所承担的负债,其中包括金融资产与金融负债。其中还可能包括先前未在被购方财务报表中确认的资产与负债,比如在购买前还不符合确认标准的资产和负债。例如,因在合并前被购方未加以确认的因被购方亏损而带来的所得税利益,按照第 36 段的规定,若购买方很可能获取未来的所得税利益时,应确认为可辨认的资产。

(3) 被购方的无形资产。

准则第 45 段指出,根据准则第 37 段的规定,购买方只有在符合 IAS38“无形资产”的定义并且其公允价值能可靠地计量,才能在购买日单独确认被购方的无形资产。这意味着,若一项被购方正在进行的研究与开发项目符合无形资产的定义而且其公允价值又能可靠计量,则购买方应将其从商誉中独立出来单独确认为资产。

(4) 被购方的或有负债。

准则第 47 段指出,按照准则第 37 段的规定,只有当被购方或有负债的公允价值能够可靠计量时,购买方才单独确认被购方的或有负债,作为分配企业合并成本的一部分。若其公允价值不能可靠计量,则由此产生的影响金额确认为商誉或按照第 56 段的要求进行核算。

准则第 48 段指出,在初始确认后,购买方应根据以下两者孰高原则计量按第 36 段单独确认的或有负债:① 按照 IAS37 确认的金额;② 如果适用,初始确认的金额应减去根据 IAS18“收入”确认的累积摊销额。

(5) 商誉。

准则第 51 段规定 购买方在购买日应将企业合并中取得的商誉确认为一项资产 ,并以其成本对商誉进行初始计量 ,即企业合并成本超过购买方所占按第 36 段确认的可辨认资产、负债与或有负债的公允价值净额中的权益份额的部分。

初始确认后 ,购买方应按成本减去任何累计的减值损失计量企业合并中所购的商誉。合并所购商誉不能摊销。购买方应按照 IAS36“ 资产减值 ”的规定每年对其实施减值测试 ,若有事项或环境的变化表明商誉可能减值 ,还应更频繁地进行测试。

(6) 购买方占被购方可辨认资产、负债与或有负债公允价值净额中的权益份额超过成本[以下简称“ 超过成本 ”(Excess over the cost)]。

准则第 56 段规定 若购买方在按照第 36 段确认的可辨认资产、负债与或有负债公允价值净额中的权益份额超过企业合并的成本 ,则购买方应从事下列行为 :① 重新评估被购方可辨认资产、负债与或有负债的认定与计量 ,以及企业合并成本的计量 ;② 重新评估后依然存在的差额应立即确认为损益。

(7) 分阶段完成的企业合并。

企业合并可能包含一次以上交换交易 ,例如逐次购买股份分阶段完成的企业合并。在这种情况下 ,购买方应使用交易的成本和每一交换交易日的公允价值信息 ,单独处理每一次交换交易 ,以确定与该交易有关的商誉的金额。这样就形成了每次单项投资的成本 ,与每一阶段购买方在被购方可辨认资产、负债及或有负债公允价值中的权益份额逐步比较。

4. 暂时确定的初始会计

准则第 61 段指出 ,企业合并的初始会计处理包括认定和确定分配到被购方可辨认资产、负债及或有负债和合并成本的公允价值。准则又指出 ,如果在企业合并发生期间的期末 ,因为分配到被购方可辨认资产、负债及或有负债只能暂时确定 ,或者合并成本的公允价值只能暂时确定 ,则企业合并的初始会计处理只能暂时确定 ,购买方应使用暂时性价值核算合并。

(1) 初始会计完成后的调整。

准则第 63 段指出 ,除了准则第 33、34、65 段描述的情况外 ,按照 IAS8“ 会计政策、会计估计变更和差错 ”的规定 ,在初始会计完成后对企业合并初始会计的调整 ,应确认为差错更正 ,而不得确认为估计变更的影响。按 IAS8 的规定 ,估计变更的影响应在当前或未来期间确认。

(2) 初始会计完成后确认递延所得税资产。

如果被购方的递延所得税损失结转或其他递延所得税资产的潜在利益 ,不符合第 37 段中企业合并初始会计处理的单独确认标准 ,但在后续期间实现了 ,则购买方应按照 IAS12“ 所得税 ”的规定 ,将该利益确认为收入。此外 ,购买方还应将商誉的账面价值减记至如同该递延所得税资产自购买日起就已被确认为可辨认资产而确认的商誉的账面价

值 还应将商誉账面价值的减少确认为费用。

（六）披露

准则第 66 ~ 77 段对披露做了规定。第 66 段指出 购买方应披露有关信息 使财务报告用户能够评价企业合并的本质与财务后果 包括：① 报告期间；② 资产负债表日后、财务报告批准报出日之前所发生的相关信息。

1. 关于所有的企业合并

准则第 67 段规定 购买方应披露报告期间实现的每一项企业合并的下列信息 包括：① 参与合并主体的名称和情况说明；② 购买日；③ 取得有表决权权益工具的比例；④ 合并成本及其构成成本的说明 包括所有直接归属合并的相关成本；⑤ 详细描述因合并导致的企业决定要处置的所有经营；⑥ 在购买日确认的各类被购方资产、负债与或有负债的金额；⑦ 按照准则第 56 段在损益表中确认的差额 以及确认该差额的收益表单列项目；⑧ 对导致确认商誉的成本的影响因素的说明——包括不独立于商誉单独确认的所有无形资产的说明以及该无形资产的公允价值不能可靠计量的解释 或者对按照第 56 段在损益中确认的差额的性质的说明；⑨ 购买方损益中包含的被购方购买日之后的损益 除非对其的披露不可行。若这一披露不可行 应披露这一事实 并解释原因。

2. 关于报告期间的披露

准则第 70 段指出 为执行第 66 段①规定的原则 购买方应披露下列信息 除非此类披露不可行：① 合并后主体当期的收入 如同当期全部已实现的企业合并的购买日都在当期期初；② 合并后主体的当期损益 如同当期全部已实现的企业合并的购买日都在当期期初。如果此类披露不可行 应披露这一事实 并解释原因。

3. 关于资产负债表日后、财务报表批准报出日前的披露

准则第 71 段规定 为执行第 66 段②中的原则 购买方应披露在资产负债表日之后财务报表批准报出日之前的所有企业合并按第 67 段所要求披露的信息 除非此类披露不可行 如果这些信息中任何一部分的披露是不可行的 应披露这一事实 并解释原因。

此外 准则第 72 段规定 购买方应披露有关信息 使其财务报表使用者能够评价当期确认的、与当期或前期实现的企业合并相关的利得、损失、差错更正和其他调整的财务影响。这些信息应包括：① 所有当期确认的下列利得或损失的金额和解释：A. 与在当期或前期实现的企业合并中取得的可辨认资产、负债或者或有负债相关的利得或损失；B. 具有一定规模、性质或影响 从而对其的披露与理解合并后主体的财务业绩相关的利得或损失。② 如果前一期实现的企业合并的初始会计处理在该期末暂时确定 当期确认的暂时性价值调整的金额和解释。③ 关于 IAS8 要求披露的被购方可辨认资产、负债或者或有负债、或分配到这些项目的价值的变动的差错更正的信息 购买方在当期按照第 63、

64 段确认这些项目。

4. 关于商誉的披露

准则第 74 段指出,主体应披露有关信息,使其财务报表使用者能够评价当期商誉账面价值的变动。准则第 75 段规定了详细的信息,列示如下:① 期初账面总额和累计减值损失;② 当期在企业合并中增加的商誉减去的包含在处置组中的商誉,该处置组符合按 IFRS5 归类为持有以备出售类型的标准;③ 当期按照第 65 段后续确认递延所得税资产的调整;④ 按照 IFRS5 归类为持有以备出售的处置组中包含的商誉,以及当期终止确认的、前期未包含在持有以备出售的处置组中的商誉;⑤ 当期按照 IAS36 规定确认的减值损失;⑥ 当期按照 IAS21 规定所产生的汇兑净差额;⑦ 当期账面金额的其他变动;⑧ 当期期末的账面总额和累计减值损失。

(七) 过渡性规定和生效日期

准则第 78 段规定了准则的生效日期为协议日为 2004 年 3 月 31 日或以后日期的企业合并的核算。准则第 79 ~ 86 段分别规定了前期确认的商誉、前期确认的负商誉、前期确认的无形资产、权益法核算的投资以及有限制的追溯调整法、其他文告的撤销等一些过渡性条款。

三、比较与借鉴

(一) 企业合并方法术语称谓的比较

关于企业合并及合并会计处理方法的称谓,原国际会计准则委员会、美国财务会计准则委员会、英国会计准则委员会所用的术语略有区别。IASC 把合并分为两大类,即购买法(Acquisition)与权益联合(Uniting of Interests),与此相对应的合并会计处理方法称为购买法(Purchase Method)与权益集合法(Uniting of Interests Method)。美国 FASB 把企业合并分为购买法(Acquisition)与权益联合(Pooling of Interests)两种具体形式,与此相对应的合并会计处理方法称为购买法(Purchase Method)与权益结合法或联营法(Pooling of Interests Method)。而英国 ASB 把企业合并分为购买法(Acquisition)与兼并(Merger)①,与此相对应的会计处理方法称为购买会计(Acquisition Accounting)与兼并会计(Merger Accounting)。Uniting of Interests Method、Pooling of Interests Method、Merger Accounting 三者尽管称谓不同,但本质是一样的。我国最近发布的征求意见稿中,在综合考虑了相关情况的基础上,按照参与合并的企业是否受同一方控制,分为同一控制下的企业合并和非控制下的企业合并,所运用的合并方法也包括购买法与权益结合法两大类。

① Merger 一词在英国所表达的含义类似于我国的吸收合并,即合并各方仅保留一方为法人企业,而其余全部解散。

(二) 企业合并方法的比较

在实务中,对企业合并的方法主要有购买法和权益集合法,在理论上还有一种“新开始法”(Fresh-start Method)。会计实务上最早采用的是权益集合法,当时的含义就是将规模大小相当的公司的资产、负债和股东权益联合起来组成一个单一、更大的经济主体。而购买法则是要求所有权发生变化,即一家公司视为买方,另一家公司则被视为卖方,因而采用了常规的资产购置的会计处理程序。“新开始法”是当合并双方没有一个继续存在,而从合并中产生一个新的主体时所采用的方法,一般适用于公司改组。

这三种不同会计处理方法自然会产生不同的会计结果,而且往往差异很显著,主要表现在以下三个方面:

1. 关于计量基础的比较

购买法视合并为购买行为,注重合并完成日资产、负债的实际价值,因此,被购买企业的资产按购买日的公允价值重估,购买成本超过重估后净资产的差额作为合并商誉。而权益集合法视企业合并为经济资源的联合,认为是两家或两家以上原企业所有者风险和利益的联合,因此,不要求对被购买企业的资产加以重估,即仍按其原有账面价值入账,不确认商誉。在新开始法下,报告主体被当作一个新主体处理,所有双方的资产和负债都按改组日各自的公允价值计量。从某种程度上,重新开始法可能为企业合并的所有资产和负债建立新的会计基础。

2. 关于合并收益的报告

在权益集合法下,对合并公司的收益进行汇总后作为合并收益对外报告,不考虑合并发生的年度,从而有时会产生“瞬时利润”(Instant Profit)。而在购买法和新开始法下,仅对自合并日后合并公司的收益进行合并。因此,在其他条件不变的情况下,合并当年采用权益集合法一般比采用购买法和新开始法报告的收益要高一些。

3. 关于留存收益的处理

在权益集合法下,参与合并公司的留存收益在合并日进行合并后,在合并公司的财务报表中反映。而在购买法下,只有购买方的留存收益在合并日反映到合并财务报表中。在新开始法下,由于是建立一个新主体,因而新主体不可能在开始日便出现留存收益,所以合并日不考虑合并公司的留存收益。因此,在其他条件不变的情况下,采用权益集合法一般比采用购买法报告的留存收益余额要高一些,而采用购买法一般比采用新开始法报告的留存收益余额要高一些。

以上三种企业合并会计处理方法所产生结果的主要差异,如下列图表所示:

企业合并方法的差异比较

	权 益 结 合 法	购 买 法	新 开 始 法
--	-----------	-------	---------

1. 是否按公允价值计量合并前公司的资产和负债	否	是(被购买方)	是(购买方与被购买方)
2. 是否确认商誉	否	是	是
3. 是否结转合并前公司的留存收益	是(购买方与被购买方)	是(购买方)	否
4. 是否合并购买日前的收益	是	否	否

(三) 企业合并方法的运用比较

新开始法目前仅是理论上的探讨,但在会计实务中主要运用的,还是购买法与权益集合法。一直以来,实务界与理论界有关企业合并的争议焦点在于是否应取消权益集合法。根据上述三种方法会计结果的差异比较,采用权益集合法可以使合并企业的财务报表比较好看,但这也给盈余管理提供了较大的空间。因此,美国 FASB 已经取消了权益集合法,IASB 颁布的 IFRS3 也取消了权益集合法。

1. IASC/IASB

IASC 于 1998 年修订的 IAS22 仍然规定,企业合并可以运用购买法或者权益集合法进行会计处理,但权益集合法的使用必须满足一定的标准。然而,根据 2002 年 12 月 IASB 发布的第 32 号征求意见稿(ED32)“企业合并”,该征求意见稿已建议取消权益结合法的运用,根据 2004 年正式颁布的 IFRS3 的规定,所有企业合并都只能采用购买法,即不再允许权益集合法的运用。

2. 美国

关于权益集合法的使用与取消,美国经历了一段很长的历程。美国早在第一个关于企业合并的权威性公告——会计研究公报第 40 号(ARB 40)“企业合并”中就规定,权益集合法仅限制在两种情况下使用:(1)规模大体相当的公司合并;(2)新合并的公司没有改变原有成员公司的管理人员和所有权(权益的连续性)。但是,令人遗憾的是,因 ARB 40 措辞含糊,在实际执行时往往取决于各种不同的理解。

1957 年,会计程序委员会(CAP)颁布了会计研究公报第 48 号(ARB 48)“企业合并”,ARB 48 使更大范围内使用权益集合法合法化,即便是一家公司比另一家公司大 19 倍时也可以使用权益集合法。为了回应各界对滥用权益集合法的批评,美国于 1959 年成立了会计原则委员会(APB)。1970 年 8 月,APB 发布了第 16 号意见书(APB16)“企业合并”,对权益集合法的使用提出了 12 项限制性条件。自 APB16 于 1970 年 10 月 31 日生效后,权益集合法的滥用得到了有效的遏制。

基于企业合并的两种方法会产生显著会计差异,美国在 APB16 生效后的三十年内从来就没有放弃过研究企业合并的会计处理方法。FASB 于 1996 年决定重新考虑企业合并会计和无形资产会计问题,并于 1999 年 9 月对外公布了“企业合并和无形资产”的征求

意见稿,在该征求意见稿建议取消权益集合法。

2001年7月,FASB发布了SFAS141“企业合并”,取代了APB16“企业合并”以及SFAS38“对被购买企业购买前或有事项的会计处理”。SFAS141禁止企业合并运用权益集合法,并从2001年6月30日起生效,即所有自2001年7月1日以后的企业合并都运用购买法进行会计处理。

3. 英国

根据英国ASB颁布的FRS6,企业合并可以分为兼并与购买两类,属于兼并类的合并用“兼并会计(Merger Accounting)”处理,而除此之外的合并都用购买会计(Acquisition Accounting)。但是,运用兼并会计必须满足相应的标准。FRS6第5段规定,一项合并要运用兼并会计加以核算,应满足两个条件:①兼并会计的使用是公司法律所允许的;②合并必须符合兼并的定义。而对于确定一项企业合并是否能够符合兼并的定义,FRS6在第6~11段提出了五项判别标准:①参与合并的主体的规模基本相同,从而不会导致一个主体凭借其相对规模能有效控制合并后主体;②参与合并的各方,谁也不会被董事会、管理当局或合并对方描述为购买方或是被购方;③参与合并的各方(由董事会或其他指定人员所代表),共同参与合并后报告主体管理结构的制定并挑选管理人员,并且以上决定是建立在各方一致意见的基础上,而不单单是由投票权决定的;④根据合并或有关协议的条款规定,参与合并各方的股东所收到的有关其股权资本的价款,主要构成了合并后报告主体的股权资本,而任何不属于股权资本的价款或者实际上已减少了投票权或分配权的股权资本,则仅仅是所收到价款的公允价值中的很小部分,并且在合并前的两年内,如果其中一方曾经购买了另一方的股份,在确定本条标准是否满足时,需要对购买价款作出进一步考虑;⑤参与合并的各方,任何一方的股权资本都不会对合并后报告主体的未来业绩保持单方面的重大利益。

4. 中国

至今,我国还没有正式发布《企业会计准则——企业合并》准则。不过日前刚发布的征求意见稿规定,我国将根据不同类别的企业合并采取不同的合并方法。征求意见稿分别同一控制下的企业合并与非控制下的企业合并规定了不同的处理原则。对于同一控制下的企业合并,原则上应按照权益结合法的会计处理方法进行。非控制下的企业合并,原则上应按照购买法的会计处理方法进行。同时,对于母公司或集团内一个子公司自另一子公司的少数股东手中购买其拥有的全部或部分少数股权的情况,要求按照购买法的原则进行处理。

(四) 关于购买法的若干问题比较

购买法是实务中企业合并运用最多的方法,而且可能成为以后全球统一的会计方法。但到目前为止,购买法在各国的运用还存在一些差异,现就购买法的几个具体问题展开比较:

1. 公允价值的确定

确定可辨认资产与负债的公允价值是购买会计的一大问题,原国际会计准则(IAS22)给出了确定可辨认资产与负债公允价值的详细指南,不过 IFRS3 未给出详细的指南,对于这一方面的规定在修订 IFRS3 的征求意见稿中出现。这里主要比较原 IAS22、美国准则以及英国准则对确定存货与准备的公允价值的规定。

(1) 存货。关于存货公允价值的确定, IAS22 与美国 SFAS141 的规定是一致的,对于产成品与在产品,按预期售价减去预期发生的成本(在产品完工需发生的成本)与合理的利润备抵确定;而对于原材料按其现行重置成本确定。但是,英国准则要求产成品与在产品按重置成本与可变现净值孰低原则确定其公允价值。

(2) 重组准备。在符合特定标准下,当重整计划是购买企业总体购买计划的一部分, IAS22 与美国准则都要求企业对由此产生的成本确认一项准备。但对于具体的标准而言,两者还存在一些差别。然而,英国准则不允许购买企业在购买日确认因购买企业的意图或行为而产生的准备。

2. 购买对价的确定

当购买对价包括由购买企业新发行的权益工具时,对于这些权益工具的计量,国际财务报告准则与美国准则存在不同。两者运用不同的计量日期以决定权益工具的公允价值,国际财务报告准则按购买日(控制权转移日)作为计量日,而美国准则是按完成日作为计量日。在企业合并期间,股票价格波动相对较大,因此,按不同日期计量权益工具的价值将可能导致购买对价出现较大的差别。至于与购买相关的直接成本,国际财务报告准则与美国准则都要求其作为购买对价的一部分,而间接费用与一般管理费用则应在发生当期确认为费用。此外,当购买对价有些部分是通过发行债务工具实现时, IFRS3 与美国准则的处理存在一些区别。 IFRS3 规定筹备与发行金融负债的成本是负债发行交易的组成部分,主体不应将这些成本包括在企业合并成本中。而美国准则把这些成本在资产负债表中按递延成本处理,并在债务工具的期限内进行分摊。根据英国准则的规定,发行股票与其他证券的成本都不应该包括在购买成本的一部分,而应按扣减相关资本工具所收到的价款处理,这一规定与国际财务报告准则一致。我国最近发布的征求意见稿对企业合并过程中发生的与合并相关的费用的处理进行了明确规定。要求同一控制下的企业合并中,合并方为进行企业合并而发生的相关直接费用,如律师费、咨询费、与发行权益性证券直接相关的费用等,应于发生时直接计入当期管理费用,不构成企业合并中取得的长期股权投资的成本,也不能从发行股份的溢价中抵减。非控制下的企业合并发生的直接或间接相关的费用,计入当期损益。

3. 少数股东权益的计量比较

国际财务报告准则规定,少数股东权益按其占被购方的净资产的公允价值比例列示,英国准则也作了类似的规定,而美国准则规定,少数股东权益按占被购方的账面价值的比

例列示^①。

4. 合并商誉会计处理比较

在购买法下,所购得的资产与负债初始时以公允价值记录在合并主体的财务报表中。购买对价的公允价值与所购得资产与负债的净公允价值的差额称为商誉,若商誉为正,则在购买企业的资产负债表上资本化并列示为资产。关于合并商誉,理论界主要有三种观点:① 合并商誉是一种永久性资产,合并商誉应由控股公司将其作为一项永久性资产予以资本化列示于资产负债表中;② 合并商誉是一种可摊销资产,应通过系统摊销的方法与未来实现的收入进行配比,以正确计算未来收益;③ 合并商誉是一种权益抵销项目,在资产负债表上不能将其单独资本化为一项资产,而是直接在控股公司的股东权益中抵销。

国际会计准则、英国准则以及美国准则都把商誉资本化,并列示在资产负债表上。但对于商誉的后续处理方面,英国准则要求对商誉进行摊销,而 IFRS3 及美国准则要求对商誉每年进行减值测试。各国关于商誉的具体规定分述如下:

(1) 美国。关于商誉的会计处理,美国准则经历了从摊销到减值测试的变化过程。采用 SFAS142 之前,商誉应根据其估计的不超过四十年的有效生命期间,按直线法进行摊销。在多数情形下,有效使用年限少于四十年。FASB 在 2001 年 2 月 14 日发布的“企业合并和无形资产”的征求意见稿中建议对商誉采取非摊销的方法,认为商誉不应进行摊销,当某些事项或者情况表明可能发生减值时,应对报告单位(Reporting Unit)的商誉进行减值测试。如果报告单位商誉的内含公允价值(Implied Fair Value)小于其账面价值,商誉就应被认为发生减值,应确认减值损失。在 FASB 公布的 SFAS142“商誉与其他无形资产”中也作了类似规定,SFAS142 的条款要求运用于财务年度始于 2001 年 12 月 15 日后的未摊销商誉余额,在 2001 年 6 月 30 日后所购得的商誉应立即遵守非摊销与减值测试条款。IFRS3 已取消了对商誉按年限分摊的规定,要求对商誉采用减值测试法。

(2) 英国。1990 年以前,英国公司法规定,合并商誉既可作为一项可摊销资产也可直接冲减控股公司的股东权益。但由于这种方法对股东权益的压力太大,并且由于采用直接冲减权益法提高了未来年度的合并收益而被谴责为欺诈行为,所以英国原会计准则委员会(ASC)于 1989 年 7 月对标准会计实务公告第 22 号(SSAP22)“商誉会计”重新作了修订,要求合并商誉的会计处理只能作为可摊销资产,并且规定,除特殊情况合并商誉可按四十年的最高年限予以摊销外,一般情况下,摊销期限不能超过二十年。1997 年 12 月,英国新的会计准则委员会(ASB)发布了财务报告准则第 10 号(FRS10)“商誉与无形

^① 据美国 2005 年 6 月 30 日发布的“企业合并”征求意见稿可知,美国准则将采用公允价值计算少数股东权益。

资产”要求商誉应按系统方法在其有效经济寿命期间进行摊销,并假设有效经济寿命不超过二十年,这与原国际会计准则第22号的规定一致。

(3) 中国。我国发布的征求意见稿中,对合并产生的商誉作了规定。征求意见稿第17条指出,在购买日,购买方的合并成本大于确认的各项可辨认资产、负债公允价值净额的差额,确认为商誉。商誉应按企业消耗该项资产产生经济利益的方式,在预计使用期限内采用系统、合理的方法摊销。如果无法可靠地确定商誉所产生经济利益的消耗方式,应采用直线法按不超过十年的期限摊销。但同时,征求意见稿又指出,会计期末,企业应对商誉按照《企业会计准则第××号——资产减值》进行减值测试,计算确定其减值金额。商誉计提减值准备后,应当按照扣除减值准备后的账面价值与预计使用年限,重新计算以后各期的摊销额。可见,我国对商誉仍倾向于采用摊销方法,但是摊销期限与原国际会计准则的规定不同。

通过上述比较分析,可见国际会计准则理事会与美国FASB正努力推进企业合并会计准则的国际趋同,但趋同的结果是向美国靠拢,从国际财务报告准则第3号的两大变化,即取消权益集合法与商誉的摊销法的建议可见一斑。经济全球化要求会计全球化,各国会计准则差异的逐步缩小最终走向趋同,是大势所趋,我国在即将发布的企业合并会计准则中也必须考虑会计准则的国际趋同趋势,以便更好地与国际接轨。

(沈颖玲 撰稿)

主要参考文献

1. David Cairns, *Applying International Accounting Standards(Third Edition)*(Great Britain:Tolley Lexis Nexis 2003).
2. FASB, SFAS141, *Business Combinations*, June 2001.
3. Financial Reporting Group of Ernst & Young UK, *IAS/UK GAAP Comparison*(United Kingdom:Ernst & Young 2001).
4. IASB, *Exposure Draft 3, Business Combinations*, December 2002.
5. IASB, IFRS3, *Business Combinations*, March 2004.
6. International Financial Reporting Group of Ernst & Young LLP UK, *IAS/USGAAP Comparison*(United Kingdom:Ernst & Young LLP 2002).
7. IASB, *Exposure Draft of Proposed Amendments to IFRS3, Business Combinations*, June 2005.
8. FASB, *Exposure Draft, Business Combinations, a Replacement of FASB Statement No. 141*, June 2005.

9. 财政部会计司组织翻译 :《国际财务报告准则第 3 号 :企业合并》,2004 年第 9 期《会计研究》。

10. 国际会计准则委员会制定、财政部会计准则委员会译 :《国际会计准则 2002》,中国财政经济出版社 2003 年版。

11. 王松年等主编 :《国际会计前沿》,上海财经大学出版社 2001 年版。

12. 汪祥耀等著 :《英国会计准则研究与比较》,立信会计出版社 2002 年版。

IFRS4 保险合同

一、准则概况

(一) 背景与历史

长期以来,由于没有统一的保险会计准则,保险公司对保险业务的会计处理可谓千差万别。在欧盟的保险会计指令中有 100 多个选择方法,且在各不同成员国使用。所以,许多欧洲保险公司在寻求跨国上市时,其保险合同的会计处理只能采用美国的公认会计原则作为标准。保险行业规避了会计准则的监管,外部使用者很难通过会计报表了解保险公司的实际经营状况,根本无法比较同一国家不同保险公司的财务状况和经营成果,更不用说保险公司财务报告的国际比较。

1997 年,国际会计准则理事会(IASB)的前身国际会计准则委员会(IASC)开始从事保险会计问题研究。1999 年 12 月,IASB 的保险执行委员会公布了保险会计议题书。在此基础上,项目筹划委员会向 IASB 提交了一份“原则公告草案”。2001 年 11 月,IASB 开始讨论这份“原则公告草案”,并于 2003 年 7 月推出了第 5 号征求意见稿(ED5)“保险合同”。

由于保险合同的特殊性与复杂性,IASB 于 2002 年 5 月决定将准则的制定分两个阶段进行。第一阶段,IASB 不要求对现行会计实务做太多变动,仅作出有限的会计处理改善,但要求保险公司披露保险合同的公允价值。第一阶段的成果是 IASB 于 2004 年 3 月发布了 IFRS4 并于 2005 年 1 月 1 日起执行。在第二阶段,IASB 将重点解决保险合同的确认与计量问题,预计将于 2007 年完成。

(二) 制定目的

准则第 1 段首先描述了本准则的目标。该段指出,本国际财务报告准则的目的是在 IASB 完成保险项目的第二阶段之前,规范所有签发保险合同的主体(即承保人)对保险合同的财务报告。特别地,本准则要求:① 承保人对保险合同的会计处理作有限的改进;② 披露有关信息,明确和解释承保人的财务报告中因保险合同而产生的金额,以帮助这些财务报告的使用者理解保险合同未来现金流量的金额、时间和不确定性。

(三) 适用范围

本准则第 2~6 段对准则的应用范围作了规定。其中,第 2 段规定,主体应将本准则应用于:① 其签发的保险合同(包括再保险合同),以及其持有的再保险合同;② 其签发的具有相机抉择参与权的金融工具。IAS32“金融工具:披露和列报”要求披露金融工具

(包括具有相机抉择参与权的金融工具)的有关信息。

第3段规定,本准则不涉及承保人其他方面的会计处理,例如对承保人持有的金融资产和承保人签发的金融负债的会计处理。

第4段规定,主体不应将本准则适用于:① 制造商、经销商或零售商直接提供的产品保证书(见 IAS18“收入”和 IAS37“准备、或有负债和或有资产”);② 雇主在雇员福利计划中的资产和负债(见 IAS19“雇员福利”和 IFRS2“以股份为基础的支付”),以及设定受益退休计划中报告的退休福利义务(见 IAS25“退休福利计划的会计和报告”);③ 取决于某一非金融项目(例如,某些特许权使用费、版税、或有租赁付款和类似项目)的未来使用或使用权的或有的合约权利或合约义务,以及嵌入融资租赁中的承租人的剩余价值担保(见 IAS17“租赁”、IAS18“收入”和 IAS38“无形资产”);④ 主体在向另一方转让属于 IAS39 范围内的金融资产或金融负债时签发或保留的金融担保,不论该金融担保被描述为金融担保、信用证还是保险合同(见 IAS39);⑤ 在企业合并中应付或应收的或有订约要因(见 IFRS3“企业合并”);⑥ 主体持有的直接保险合同(所谓直接保险合同指主体本身是投保人)。但是,分保人持有的再保险合同应当适用本准则。

为了便于叙述,本准则将所有签发保险合同的主体描述为承保人,不论该承保人在法律或监管意义上是否被视为承保人。

再保险合同是保险合同中的一类。所以,本准则中对保险合同的所有叙述同样适用于再保险合同。

(四) 其他国家相关准则的颁布

美国是世界上有关保险会计发展最完整的国家。FASB 早在 1982 年发布了美国财务会计准则第 60 号(SFAS60)“保险企业的会计处理和报告”,对 1982 年 12 月 15 日之后开始的会计年度生效,并鼓励尽早应用。

在澳大利亚,1990 年 12 月,会计准则评审委员会(Accounting Standards Review Board, ASRB)发布了经批准的会计准则 ASRB1023“普通保险业务的财务报告”。同时,澳大利亚会计研究基金会(AARF)下设的公共部门会计准则委员会(PSASB)也发布了 AAS23“普通保险业务的财务报告”。以上两项准则都包含相同的要求,要求对普通保险和再保险业务进行会计处理,并且在财务报告中进行披露。所采用的主要会计方法是投资计量的净市价法,而价值的变动要求反映在当期的经营成果中,并确定了应承担负债的贴现的应用。2004 年 7 月,澳大利亚会计准则委员会(AASB)按照澳大利亚财务报告委员会关于从 2005 年起采用 IASB 准则的战略指示,于 2004 年 7 月发布了与 IFR4 相对应的 AASB4“保险合同”。

二、准则基本内容

本准则的主要内容包括定义、确认和计量、披露等方面。

(一) 关键名词定义

(1) 分保人(Cedent) ,是指再保险合同中的投保人。

(2) 保证金部分(Deposit Component) ,是指按 IAS39 不作为衍生工具核算的合同部分 ,但如果是一项单独的工具则应在 IAS39 的范围之内。

(3) 直接保险合同(Direct Insurance Contract) ,是指不属于再保险合同的一项保险合同。

(4) 相机抉择参与权(Discretionary Participation Feature) ,是指作为已担保收益的补充而应收取额外收益的一种合约性权利。这些补充收益:① 很可能是全部合同收益的一个重要部分;② 其金额或时间在合同中明确由承保人决定;③ 合同中明确这些补充收益基于下列内容来决定:A. 一组特定合同或一种特定种类的合同的业绩;B. 由承保人持有的一组特定资产已实现和(或)未实现的投资报酬;C. 签发该合同的公司、基金或其他主体的损益。

(5) 公允价值(Fair Value) ,是指在一项公平交易中 ,由互为熟悉、愿意交易的各方交换一项资产或结算一项负债的金额。

(6) 金融风险(Financial Risk) ,是指一项或一项以上的特定利率、金融工具价格、商品价格、外汇汇率、价格或汇率指数、信用评级及信用指数以及其他变量在将来可能发生变动的风险。

(7) 已担保收益(Guaranteed Benefits) ,是指特定投保人或投资者可以无条件收取的 ,并且不由承保人根据合同来决定的支付和其他收益。

(8) 已担保要素(Guaranteed Element) ,是指具有相机抉择参与权的一项合同中所包括的对已担保收益进行支付的一种义务。

(9) 保险资产(Insurance Asset) ,是指保险合同规定的承保人的净合同权利。

(10) 保险合同(Insurance Contract) ,是指一种合同 ,在该合同中合同一方(指承保人)从另一方(投保人)接受了重大的保险风险 ,如果某种特定的不确定未来事项(投保事项)不幸发生并影响在投保人身上 ,那么承保人同意赔偿投保人。

(11) 保险负债(Insurance Liability) ,是指保险合同中规定的承保人的净合同义务。

(12) 保险风险(Insurance Risk) ,是指除金融风险以外的从合同投保人转移给签发人的风险。

(13) 投保事项(Insurance Event) ,是指属于保险合同范围的并可能产生保险风险的某种未来不确定事项。

(14) 承保人(Insurer) ,是指在一项保险合同中 ,如果投保事项发生有义务赔偿给投保人的一方。

(15) 负债充足性测试(Liability Adequacy Test) ,是指根据对未来现金流量的评估所作出的保险负债的账面金额是否需要增加(或者有关的递延购买成本或无形资产的账面

金额是否需要减少)的评价。

(16) 投保人(Policyholder) ,是指在一项保险合同中 ,如果投保事项发生就有权利得到赔偿的一方。

(17) 再保险资产(Reinsurance Assets) ,是指一项再保险合同中规定的分保人的净合同权利。

(18) 再保险合同(Reinsurance Contract) ,是指由承保人(指再保险人)签发的用以赔偿另一承保人(指分保人)因签发的一项或一项以上合同而招致损失的保险合同。

(19) 再保险人(Reinsurer) ,是指在一项再保险合同中 ,如果投保事项发生就有义务赔偿给分保人的一方。

(20) 分类计价(Unbundle) ,是指对一项合同的各个组成部分进行会计处理 ,就好像它们是单独的合同一样。

(二) 确认和计量

1. 嵌入衍生工具的处理

本准则第7段规范了嵌入衍生工具的处理。根据IAS39的规定 ,主体应将某些嵌入衍生工具从其主合同中分离出来 ,以公允价值计量并将公允价值的变动计入损益。IAS39适用于嵌在保险合同中的衍生工具 ,除非该嵌入衍生工具自身也是一份保险合同。

本准则第8段规定 ,作为IAS39上述规定的例外 ,承保人不必将投保人可按固定金额(或以固定金额和利率为基础的金额)退还保险合同的选择权从主合同中分离出来 ,并以公允价值计量 ,即使履行价格不同于主保险负债的账面金额。但是 ,IAS39中的上述要求适用于嵌在保险合同中的看跌期权(Put Option)或现金退还选择权 ,如果该退还价值因某一金融变量(如资本或商品价格或指数)变动而变动 ,或者不随与合同一方特定相关的某一非金融指数的变动而变动。此外 ,当持有人能否履行看跌期权或现金退还选择权取决于上述变量的变动时(比如 ,当股票市场指数达到某一特定水平时 ,持有人才能行使看跌期权) ,那么上述要求也应当适用。

本准则第9段规定 ,第8段的规定同样适用于可以退还的具有相机抉择参与权的金融工具的选择权。

2. 某些保险合同分类计价(Unbundle)

本准则第10段规范了保证金部分的分类计价。在某些保险合同同时含有保险部分和保证金部分的情况下 ,要求或允许承保人对这些部分进行分类计价 ,具体规范如下 :

(1) 如果同时满足以下两个条件 ,则要求进行分类计价 :① 承保人能够单独计量保证金部分(包括嵌入退还选择权 ,即不考虑保险部分) ;② 承保人的会计政策不要求它确认因保证金部分产生的所有义务和权利。

(2) 如果承保人能够单独计量保证金部分 ,但其会计政策要求它确认因保证金部分产生的所有义务和权利 ,不管用于计量这些权利和义务的基础是什么 ,则允许但不要求进

行分类计价。

(3) 如果承保人不能单独计量保证金部分,则禁止进行分类计价。

3. 对其他准则中有关要求的暂时性豁免

本准则第 13 ~ 14 段指出了对其他准则中有关要求暂时予以豁免的情况。例如,IAS8 “会计政策、会计估计变更和差错”第 10 ~ 12 段规定了在没有准则明确适用时,主体用来制定会计政策的标准。但是,本准则豁免承保人将这些标准用于以下各项的会计政策:

① 其签发的保险合同(包括有关的购买成本 and 无形资产);② 其持有的再保险合同。

但是,本准则没有豁免承保人遵循 IAS8 第 10 ~ 12 段中的一些应用标准。尤其是,承保人:① 不应当将可能的未来赔偿准备确认为负债,如果保险合同引起的这些赔偿在报告日并不存在(比如巨灾准备或均衡准备);② 应当进行有关负债充足性的测试;③ 只有当保险负债(或保险负债的一部分)被清偿时,即当保险合同中规定的义务被解除、取消或到期时,才应当将保险负债(或保险负债的一部分)从资产负债表中去除;④ 不应当:A. 将再保险资产与有关的保险负债相抵销;B. 将再保险合同产生的收益或费用与有关的保险合同产生的费用或收益相抵销;⑤ 应当考虑其再保险资产是否发生了减值。

4. 负债充足性测试和再保险资产的减值

本准则第 15 段指出了负债充足性测试的要求。承保人应当在每个报告日,根据对保险合同中产生的未来现金流量的现行估计来评估其确认的保险负债是否充足。如果这项评估显示,从未来现金流量的估计数来看,其保险负债的账面金额(减去有关递延购买成本和有关无形资产后的余额)是不充足的,那么全部不足数应当被确认为损益。

本准则第 20 段说明了再保险资产在什么条件下应确认减值。如果分保人的再保险资产发生了减值,那么分保人应当相应地减少其账面价值,并将减值损失确认为损益。只有在同时满足以下两项条件时,才能确认再保险资产的减值:① 有客观的证据表明,因再保险资产初始确认后发生的事项,分保人可能不能收到按合同条款应收的全部金额;② 上述事项对分保人将从再保险人收取的金额的影响能够可靠地计量。

5. 会计政策的变更

本准则第 22 段对有关会计政策变更的问题作了规定,即只有在变更保险合同的会计政策能够使财务报表对其使用者的经济决策需要更具相关性且不降低可靠性,或者更具可靠性且不降低决策相关性时,承保人才可以变更其保险合同的会计政策。承保人应按 IAS8 规定的标准判断相关性和可靠性。

本准则第 24 段对现行市场利率作出了规定。准则允许但不要求承保人变更会计政策,以对指定的保险负债(包括相关的递延购买成本,以及相关无形资产)进行重新计量,从而反映现行市场利率,并将这些负债的价值变动确认为损益。此时,承保人可能还会对指定的负债引入需要作出其他现行估计和假设的会计政策。本段允许承保人变更其对指定的负债所采用的会计政策,而不需要按照 IAS8 的要求将这些会计政策一致地运用于所

有类似的负债。如果承保人选择对指定的负债应用本段规定,那么它应当在这些负债被清偿前的每个期间持续地将现行市场利率(以及其他现行估计和假设,如果适用的话)应用于所有这些负债。

本准则第 25 段规范了现行实务的延续。承保人可以继续使用以下实务,但新引入这些实务则不符合第 22 段的规定:

(1) 在未折现的基础上计量保险负债。

(2) 以超过公允价值的金额计量取得未来投资管理费的合约权利,这里的公允价值是在与提供类似服务的其他市场参与者的当前收费相比较得出的。这些合约权利开始时的公允价值很可能等于支付的初始成本,除非未来投资管理费和相关费用与市场参照数不可比。

(3) 对于公司的保险合同(以及相关递延购买成本 and 无形资产,如果有的话)使用统一的会计政策,但第 24 段允许的除外。如果这些会计政策不统一,那么承保人可能会变更这些政策,只要会计政策的变更既不会使会计政策更为迥异,又符合本国际财务报告准则规定的其他要求即可。

本准则第 27 段规范了未来投资收益的有关内容。承保人不必为了消除未来投资收益的影响而变更其保险合同的会计政策。但是,对此有一个可以推翻的假设,即除非未来投资收益会影响合同规定的付款,承保人引入一项在计量保险合同时反映其未来投资收益的会计政策将会降低承保人财务报表的相关性和可靠性。下面是两个反映未来投资收益的会计政策的例子:① 使用了一个反映承保人预计资产报酬的折现率;或者② 以一个估计的报酬预计资产的回报,然后以另外一个不同的利率对上述预计资产回报进行折现,并在计量负债时考虑此预计资产回报的折现额。

只有在上述会计政策变更的其他方面能够增加承保人财务报表的相关性和可靠性并且足以抵销因考虑未来投资收益而导致的财务报表相关性和可靠性的降低时,承保人才可以否定上段中的假设。例如,假定承保人现行的保险合同会计政策设定了过于稳健的假设,使用主管部门规定的折现率而非直接参照市场状况设定的折现率,并且没有考虑一些嵌入期权和保证。承保人可以通过转而采用一种综合性的、投资者导向的会计基础来使其财务报表更为相关且不降低可靠性,这种会计基础已广为使用,并且涉及以下各项:① 现行估计和假设;② 需要作合理(但不过分稳健)调整,以反映风险和不确定性;③ 计量时既反映嵌入期权和保证的内在价值,也反映其时间价值;④ 使用现行市场折现率,即使这一折现率反映了承保人的预计资产回报率。

6. 在企业合并和未到期业务转移(Portfolio Transfer)中取得的保险合同

本准则第 31 段规定了在企业合并或一揽子转让中购买的保险合同。为了与 IFRS3 “企业合并”相一致,在购买日,承保人应当以公允价值计量在企业合并中承担的保险负债和获得的保险资产。然而,准则允许但不要求承保人用扩展列报的方式,将所购入保险

合同的公允价值分为下面两部分：① 按照承保人对其签发的保险合同的会计政策计量的负债；② 一项无形资产。该无形资产应能够反映所购买的合约性保险权利和所承担的保险义务的公允价值与以上第①项中所描述的金额之间的差额。对该项资产的后续计量应当与相关保险负债的计量相一致。

保费和索赔从一个承保人转移到另一个承保人的过程称为未到期业务转移。根据对发生在转移之前的索赔的处理不同，未到期业务转移可以采取多种方式，有的转移中受让方要对所有的索赔负责，而有的转移中受让方仅仅对转移后发生的事项引起的索赔负责。在未到期业务转移中取得的保险合同也可以采用上述的扩展列报方式进行列报。

7. 相机抉择参与权 (Discretionary Participation Feature)

本准则第 34 段说明了保险合同的相机抉择参与权。一些保险合同除了有保证条款外，还包含了相机抉择参与的特征。这类合同的签发人：

(1) 可以但不一定必须将保证条款与相机抉择参与权分开加以确认。如果签发人不分开确认上述两部分，则应当将整个合同归类为负债。如果签发人对这两部分分开归类，则应当将保证条款归类为负债。

(2) 如果将相机抉择参与权与保证条款分开确认，则应当将该参与权归类为负债或者权益的一个单独部分。本准则不规定签发人应当如何决定该参与权是一项负债还是一项权益。签发人可以将该参与权划分为负债部分和权益部分，并应当使用前后一贯的会计政策来进行这种划分。签发人不应当将该参与权归类为一个既非负债亦非权益的中间类别。

(3) 可以将收到的所有保费确认为收入，而不必将与权益部分有关的保费分离出来。因此而产生的保证条款的变动，以及相机抉择参与权中被归类为负债部分的变动，应当确认为损益。如果部分或全部授权的参与部分被归类为权益，那么可将一部分损益归属于该参与权（就如一部分损益可以归属于少数股权的方式一样）。签发人应当将可以属于相机抉择参与权中权益部分的那部分损益确认为损益的分配，而不是费用或者收益（见 IAS1“财务报告的列报”）。

(4) 如果合同含有属于 IAS39 范围内的嵌入衍生工具，则应当将 IAS39 的要求应用于该嵌入衍生工具。

(5) 对于在前面和第 34(1)~(4)段中未涉及的所有方面，应当继续按照现行会计政策进行处理，除非按照符合第 21~30 段中要求的方式变更这些会计政策。

上述第 34 段的要求也适用于具有相机抉择参与权的金融工具。此外：

(1) 如果签发人将整个相机抉择参与权归类为负债，则应当对整个（包括保证条款和相机抉择参与权）的合同实施负债充足性测试。签发人不必确定若将 IAS39 应用于保证条款会产生金额。

(2) 如果签发人将部分或全部相机抉择参与权归类为权益的一个单独组成部分，那

么对整个合同确认的负债不应当低于若将 IAS39 应用于保证条款所产生的金额。该金额应当包括可退还合同的选择权的内在价值。但是,如果第 9 段豁免该选择权以公允价值计量,则不必包括其时间价值。签发人不必披露若将 IAS39 应用于保证条款会产生的金额,也不必单独列示该金额。此外,如果已确认的所有负债明显较高,那么签发人不必确定上述金额。

(3) 虽然这些合同是金融工具,签发人可以继续将这些合同的保费确认为收入,将因此而产生的负债账面金额的增加确认为费用。

(三) 披露

1. 对当期已确认金额的解释

承保人应当披露用来说明和解释其财务报表中因保险合同而产生的金额的信息。为此,准则要求承保人应当披露以下信息:

(1) 保险合同的会计政策和相关资产、负债、收益及费用的会计政策。

(2) 保险合同产生的已确认资产、负债、收益和费用(以及现金流量,如果使用直接法编报现金流量表的话)。此外,如果承保人是分保人,则还应当披露以下信息:① 已确认的并已计入损益的购买再保险的利得和损失;② 如果分保人将购买再保险产生的利得或损失予以递延和摊销,则应当披露当期摊销额和当期期初及期末的未摊销金额。

(3) 用于确定对上述第(2)项中所描述的已确认金额的计量影响最大的假设的程序。如果可行的话,承保人还应当对这些假设进行定量披露。

(4) 用于计量保险资产和保险负债的假设变动的影响,应分开列示对财务报表具有重大影响的各个变动的影响。

(5) 对保险负债、再保险资产以及递延购买成本(如果有的话)变动的调节。

2. 现金流量的金额、时间和不确定性的披露

准则要求承保人应当披露有助于使用者理解保险合同未来现金流量的金额、时间和不确定性的信息。为此,准则要求承保人应当披露以下信息:

(1) 其管理保险合同风险的目标和降低这些风险的政策。

(2) 对承保人未来现金流量的金额、时间和不确定性具有重大影响的保险合同的条款和条件。

(3) 保险风险(包括经再保险降低风险之前或之后的保险风险)的信息,包括以下信息:① 对损益和权益有重大影响的变量发生变动时,损益和权益对该变量变动的敏感性;② 保险风险的集中度;③ 与以前估计相比的实际索赔(即索赔进展)。

(4) 如果保险合同属于 IAS32 的范围,则应当披露 IAS32 要求的有关利率风险和信用风险的信息。

(5) 如果承保人没有被要求也没有以公允价值计量主保险合同中的嵌入衍生工具,则应披露有关该嵌入衍生工具的利率风险或市场风险的信息。

三、借鉴与启示

美国的 SFAS60 将保险合同分为短期合同和长期合同,但是这种划分并不是严格以合同期限的长短为标准,而是取决于保险合同在同一期间内是否仍然有效。大多数财产和责任保险合同都属于短期合同,某些定期人寿保险合同也属于短期保险合同,如信用人寿保险。长期合同包括终身寿险合同、保证续保的定期人寿保险、两全保险合同、年金合同以及所有权保险合同等。而对于意外和健康保险合同,可能属于短期合同,也可能属于长期合同,取决于这些合同在延长的期间内是否仍旧有效。而 IFRS4 并没有将保险合同分为短期和长期合同。

美国 SFAS60 对短期合同的保费通常在合同期内与提供的保险保护金额成比例地确认为收入。而对长期保险合同的保费收入在应收保险人费用时确认为收入。

SFAS60 对短期合同保险负债的计量采用的是资产负债法,而对于长期保险合同负债的计量采用递延配比法。与非所有权保险合同的长期保险合同相关的未来保单给付负债应当在确认保费收入时预记。

IASB 强调财务报表中资产负债经济价值的列报。IFRS4 规定保险合同的资产和负债部分以公允价值计量。IASB 计划在 2007 年起取消各国会计实务中的递延配比法,而代之以资产负债法。作为未来保险会计准则的唯一会计模式。

IFRS4 是针对保险合同制订相关规范,而非整体保险产业,并且声明不符合保险合同定义的金融负债,一律适用 IAS39 的规定:其收到的保费应列为保户存入,不作为保费收入。

在我国,保险公司对保险业务的会计处理方法有许多地方需要改进。我国《保险公司财务制度》规定,财产保险、人身意外伤害保险、短期健康保险业务应按当年自留保费收入的 1% 提取保险保障基金。提取保险保障基金的目的是为了增强承保人面临巨灾风险时的财务承受能力,支持承保人稳健经营。但我国现行制度中提取的保险保障基金,实质上就是计提巨灾准备金,巨灾的发生是未来可能发生的事项,不符合负债的定义。因此,可借鉴 IFRS4 的做法,取消提取保险保障基金可为信息使用者提供反映客观真实的会计信息。

IASB 计划在 2007 年起取消各国会计实务中的递延配比法,而代之以资产负债法。作为未来保险会计准则的唯一会计模式。我国现行保险会计制度实际上包含了资产负债法和递延配比法。建议在我国保险会计准则中取消递延配比法,而采用资产负债法。

对于 IFRS4 中要求采用公允价值计量资产与负债。我国保险会计要采用公允价值计量,可能面临的问题很多,如缺乏评价能力,缺乏相关精算人才。即使保险公司的财务报表采用公允价值,会计人员是否有能力评估精算师假设的合理性有待检验,若假设的合理性无法评估,那么就给操纵财务报表提供了空间。所以对于是否披露保险资产和保险负

债的公允价值及如何提供需做深入的研究。

(钱娟萍 撰稿)

主要参考文献

1. AASB4 ; “ Insurance Contracts ”.
2. 财政部会计司组织翻译 :《国际财务报告准则第 4 号 :保险合同》 2004 年第 8 期《会计研究》。
3. 李荣林 :《保险会计研究的最新进展及其对我国的借鉴》 2004 年第 5 期《会计研究》。

IFRS5 持有以备出售的非流动资产和终止经营

一、准则概况

(一) 背景与历史

在原国际会计准则第 8 号(IAS8)“ 当期净损益、重大差错和会计政策变更 ” 的第 19 段至第 22 段中,曾简要规定了对企业“ 已终止经营 ”(Discontinued Operations) 的披露要求。1994 年 6 月, 证券交易委员会国际组织(IOSCO) 同意将原国际会计准则委员会(IASC) 的 IAS8 列为核心准则计划。作为改进计划的一部分,原 IASC 在 IAS8 中增加了关于终止经营披露的规则和指南。IASC 认为,对终止经营的确认和计量事项应该作为一个单独的项目处理,并计划纳入在 1995 年 7 月由 IOSCO 认可的项目中。1997 年 8 月,原 IASC 发布了第 58 号征求意见稿(E58)“ 终止经营 ”(Discontinuing Operations)。1998 年 4 月, IASC 理事会批准了国际会计准则第 35 号(IAS35)“ 终止经营 ”,该准则对 1999 年 1 月 1 日或以后日期开始的会计期间的报告期的财务报表有效。IAS35 取代了 IAS8 中的第 19 ~ 22 段的有关规定。

2002 年 9 月,国际会计准则理事会(IASB) 与美国财务会计准则委员会(FASB) 同意开展一项旨在减少国际财务报告准则(IFRSs) 和美国公认会计准则(US GAAP) 之间差异的短期趋同项目。该项目关注那些双方委员会认为不是主要的、并且被认为是可以很快得到解决的差异。项目的初始阶段包括各委员会重估对方的现行公告,预期通过现行努力可以对会计问题产生一个完善的解决方案。

2002 年 9 月, IAS35 与 FASB 第 144 号财务会计准则公告(SFAS144) 的趋同项目计划正式列入 IASB 的议事日程。2003 年 7 月 24 日, IASB 发布第 4 号征求建议稿(ED4)“ 非流动资产的处置和终止经营的列报 ”(Exposure Draft ED 4 : Disposal of Non-current Assets and Presentation of Discontinued Operations)。2004 年 3 月 31 日, IASB 正式发布 IFRS5“ 持有以备出售的非流动资产和终止经营 ”(Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations) ,并取代了原 IAS35“ 终止经营 ”。IFRS5 对从 2005 年 1 月 1 日或以后开始的报告期的财务报告有效。

IFRS5 是 IASB 与 FASB 合作项目的第一个准则,是 IASB 在重估了 FASB 于 2001 年发布的 SFAS144“ 长期资产减值或处置的会计处理 ” 后的成果。IFRS5 对持有以备出售的

非流动资产归类等主要方面采用了 SFAS144 相同的标准。IASB 主席大卫·泰迪(David Tweedie)爵士在介绍 IFRS3 和 IFRS5 时指出,IFRS3 和 IFRS5 的发布消除了 IFRSs 和美国 GAAP 间的主要差异。令我和 FASB 高兴的是,我们正在开展趋同的关键进程。这将消除国际资本流动障碍,给投资者和公司等提供重大的利益。

(二) 制定目的

IFRS5 的制定目的是规范持有以备出售资产的会计处理,以及终止经营的列报和披露。为此,该准则要求:① 满足划分为持有以备出售标准的资产应按照账面金额与公允价值减去出售费用后的余额孰低计量,并且停止对这些资产计提折旧;② 满足划分为持有以备出售标准的资产应在资产负债表中单独列示,终止经营的成果应在收益表中单独列示。

(三) 适用范围

对于适用范围,IFRS5 作了以下规定:

第一,本准则中的分类和列报要求适用于主体所有已确认的非流动资产和所有处置组①。准则同时指出,根据 IAS1“财务报表的列报”(2003 修订)的要求,划分为非流动类的资产只有在满足了本准则有关划分为持有以备出售的标准时才能重新划归为流动资产。仅为了再售而取得的通常被划归为非流动类的资产,如果不符合本准则有关划分为持有以备出售的标准,不应作为流动资产。

第二,本准则中的计量要求适用于除以下所列资产(这些所列资产仍应按照其他相应的准则计量)以外的所有已确认的非流动资产和处置组:① 递延所得税资产(IAS12“所得税”);② 雇员福利形成的资产(IAS19“雇员福利”);③ 包括在 IAS39“金融工具:确认和计量”范围内的金融资产;④ 按照 IAS40“投资性房地产”中的公允价值模式进行处理的非流动资产;⑤ 根据 IAS41“农业”的规定按照公允价值减去预计至销售将发生的费用计量的非流动资产;⑥ IFRS4“保险合同”中定义的保险合同下的合同权利。

(四) 其他国家相关准则的颁布

美国先后在会计原则委员会(APB)第 30 号意见书“报告经营结果——报告处置企业分部、例外事项和非正常及非经常发生事项和交易的后果”和财务会计准则公告第 121

① 准则第 4 条规定:有时,主体会在一项单独的交易中一并处置一组资产及与其直接相关的一些负债。这种处置组可能是一组现金产出单元,一个现金产出单元或某个现金产出单元的一部分。该处置组可能包括主体的任何资产和负债,包括流动资产、流动负债以及上述所列的被排除在本准则计量要求之外的资产。如果属于本准则计量要求范围内的非流动资产是某处置组的一部分,则本准则的计量要求适用于整个处置组,因此该处置组应按其账面金额与公允价值减去出售费用后的余额孰低计量。关于处置组中单项资产和负债的计量要求,在第 18、19、23 段予以规范(见本文“准则基本内容”中的相关内容)。

号(SFAS121)“长期资产减值与处置会计”中分别对长期资产的处置和企业分部的处置作了规范。但是,主要由于APB第30号意见书对报告处置的企业分部按账面价值与可实现净值孰低计量的要求,与SFAS121对除APB第30号意见书中所包含资产以外的长期资产处置按账面价值与公允价值孰低计量的要求不一致;再者,APB第30号意见书中对终止经营的范围仅限于企业分部,因此,美国财务会计准则委员会(FASB)为了统一对处置业务的会计处理方法,增强会计信息的可比性,以及拓宽对终止经营的披露内容,于2001年10月发布了第144号财务会计准则公告(SFAS144)“长期资产减值或处置会计处理”(Accounting for the Impairment or Disposal of Long-Lived Assets),取代了SFAS121和APB第30号意见书的有关规定。该准则还修订了ARB第51号“财务报表合并”,删除了对很可能是暂时控制的子公司的合并的豁免。SFAS144的规定对2001年12月15日后发布的财务报告有效,鼓励提前应用。

英国会计准则委员会(ASB)在其第3号财务报告准则(FRS3)“报告财务业绩”中也对企业终止经营的列报和披露作了相应规范。在全球会计准则趋同的背景下,ASB采取了积极稳妥的分期分批法(A Phased Approach)来实施英国会计准则与国际财务报告准则的趋同技术计划(Technical Plan)。按照该技术计划,ASB在2003年7月24日(即IASB发布第4号征求意见稿(ED4)“非流动资产的处置和终止经营的列报”的同一日期)发布了以应用IFRS5为目标的第32号征求意见稿,该意见稿与IASB的第4号征求意见稿的名称和内容均相同。根据截止2005年6月更新的ASB技术计划的安排,ASB计划将于2007年1月1日发布基于IFRS5的英国财务报告准则。

为了使澳大利亚会计准则与国际会计准则实现进一步的协调,澳大利亚会计研究基金会(AARF)下属的公共部门会计准则委员会(PSASB)于1998年10月发布了以IAS35为基础的第95号征求意见稿(ED95)“终止经营”。2000年8月,澳大利亚会计准则委员会(AASB)发布了AASB1042“终止经营”,对从2001年7月1日或之后开始的报告期有效。AASB1042与IAS35的有关规定基本一致。IASC改组后,AASB按其国际趋同计划于2004年7月颁布了澳大利亚会计准则第5号(AASB5)“持有以备出售的非流动资产和终止经营”,并以此取代了原AASB1042“终止经营”。AASB5对应于同名的国际财务报告准则第5号(IFRS5)。该准则对从2005年1月1日或以后日期开始的年度报告期有效。

我国财政部在研究了我国的经济环境、证券市场发展和国有企业改革的要求并且借鉴IASB、美国、英国、澳大利亚等国家的会计准则及相关会计文献的基础上,曾于2002年10月份(财办会[2002]34号文“关于征求《企业会计准则——终止经营》意见的函”)发布了征求意见稿,该意见稿主要参照了当时背景下的IAS35的内容。但由于IAS35已经被新的IFRS5所取代,因此,我国2002年发布的《企业会计准则——终止经营》(征求意见稿)已处于“搁浅”状态,需要重新酝酿了。

二、准则基本内容

IFRS5 的内容包括目的、范围、将非流动资产(或处置组)划归为持有以备出售、划归为持有以备出售的非流动资产(或处置组)的计量、列报和披露、附录①(术语定义和应用补充)组成。其中,目的和范围在前面已作介绍,下面说明另外几个部分:

(一) 关键术语定义

IFRS5 在附录 A 中共定义了 13 个术语,分别列示如下:

(1) 现金产出单元(Cash-generating Unit),指能产生基本上独立于其他资产或资产组合的现金流入,并能认定是最小的资产组合。

(2) 主体的组成部分(Component of an Entity),指从经营和财务报告目的,能够与主体的其他部分明确区别开来的经营和现金流量。

(3) 出售费用(Costs to Sell),指可直接归属于处置一项资产(或处置组)的增量费用,包括财务费用和所得税费用。

(4) 流动资产(Current Asset),指满足下列特征之一的资产:① 在主体的正常经营周期内预期被实现或准备出售或被消耗;② 主要为交易目的而持有;③ 预期在报告日以后的 12 个月之内实现;④ 现金或现金等价物,除非它在报告日后至少 12 个月被严格限制交换或用于清偿负债。

(5) 终止经营(Discontinued Operation),指已被处置或者已被划归为持有以备出售的主体的组成部分,并且该组成部分:① 代表一个独立的主要业务或一个主要经营地区;② 从属于一项单一的拟对一个独立的主要业务或一个主要经营地区进行处置的计划;或者,③ 是仅仅为了再售而收购的子公司。

(6) 处置组(Disposal Group),指将作为一个组合在单个交易中通过出售或其他方式被处置的一组资产,以及与这些将在交易中被转移的资产直接相关的负债。如果该组是一个根据 IAS36“资产减值”第 80~87 段将商誉分配到其中的现金产出单元,或者如果该组是包含在这样一个现金产出单元之中的一项经营,则该组还包括在企业合并中取得的商誉。

(7) 公允价值(Fair Value),指熟悉情况的自愿双方在一项公平交易中交换一项资产或清偿一项负债的金额。

(8) 确定性购买承诺(Firm Purchase Commitment),指与非关联方之间达成的、对双方具有约束力并且通常在法律上可执行的协议,该协议:① 规定了所有的重大条款,包括交易的价格和时间安排;② 包括了对不执行协议的抑制措施,该措施足够大以使协议极可能被执行。

① IFRS5 指出,准则附录是准则整体的组成部分。

第五,主体不应将“拟放弃的非流动资产(或处置组)①”(Non-Current Assets That Are to Be Abandoned)划归为持有以备出售,理由是其账面价值将主要通过继续使用得以收回。但是,如果拟放弃的处置组符合终止经营的标准,则主体应在其停止使用之日作为终止经营列报该处置组的成果和现金流量。

(三) 划归为持有以备出售的非流动资产(或处置组)的计量

IFRS5 第 15~29 段对已经划归为持有以备出售的非流动资产(或处置组)的计量问题作了如下规定:

第一,对于已经划归为持有以备出售的非流动资产(或处置组),要求主体应按其账面金额与公允价值减去出售费用后的余额孰低计量。

具体在计量时,准则又规定:① 如果出售预计会超过一年发生,主体应按现值计量出售费用,因时间推移而导致出售费用现值的增加应作为融资成本在损益中反映;② 资产(或处置组)最初被划归为持有以备出售之前,应按照适用的国际财务报告准则的规定计量资产(或处置组中的所有资产和负债)的账面金额;③ 随后对处置组重新计量时,对于不属于本准则计量要求范围内的但包括在划归为持有以备出售的处置组中的资产和负债,在对该处置组按公允价值减去出售费用后的余额进行重新计量之前,应对该部分资产和负债按照适用的国际财务报告准则予以重新计量。

第二,主体对于任何初始或继后将资产(或处置组)减记至其公允价值减去出售费用过程中的减记金额,应确认为减值损失。主体对于资产的公允价值减去出售费用后余额的继后增加,应确认产生的利得,但不得超过按照本准则或原按照 IAS36“资产减值”确认的累计减值损失。

主体对于处置组的公允价值减去出售费用后余额的继后增加,在按照上述第一的③的规定尚未确认的部分也应确认产生的利得,但不得超过按照本准则或原按照 IAS36“资产减值”对属于本准则计量要求范围内的非流动资产所确认的累计减值损失。

第三,对于划归为持有以备出售的非流动资产,或者对作为被划归为持有以备出售的处置组的一部分的非流动资产,主体不应计提折旧(或摊销)。对归属于被划归为持有以备出售的处置组中的负债的利息和其他费用则应继续予以确认。

第四,如果一项资产(或处置组)已被划归为持有以备出售,但后来不再满足“划归为持有以备出售”的标准,主体应停止将其划归为持有以备出售。主体对于停止划归为持有以备出售的非流动资产(或停止划归为持有以备出售的处置组中的非流动资产),应按下列两项金额中的孰低者计量:

① 准则指出,拟放弃的非流动资产(或处置组)包括将使用至其经济寿命结束时的非流动资产(或处置组),以及将关闭而非出售的非流动资产(或处置组),但主体不应将暂时停用的非流动资产视同放弃进行会计处理。

(1) 在该资产(或处置组)被划归为持有以备出售之前的账面金额的基础上,按照假设其没有被划归为持有以备出售的情况下原应确认的折旧、摊销或重估价进行调整后的金额;

(2) 继后决定不再出售之日的可收回金额。

对于停止划归为持有以备出售的非流动资产,主体应将其账面金额所作的任何必要调整额纳入不再满足“划归为持有以备出售”标准的期间的持续经营收益中。

(四) 列报和披露

为了便于财务报表使用者评价终止经营以及处置非流动资产(或处置组)的财务影响,IFRS5第30~42段分别对终止经营、与持续经营有关的利得或损失、被划归为持有以备出售的非流动资产或处置组的列报和附加披露作了如下规定:

1. 关于终止经营及其列报

终止经营是指指已被处置,或者已被划归为持有以备出售的主体的组成部分^①,并且该组成部分:①代表一个独立的主要业务或一个主要经营地区;②从属于一项单一的拟对一个独立的主要业务或一个主要经营地区进行处置的计划,或者③是仅仅为了再售而收购的子公司。

对于终止经营,主体应作以下披露:

(1) 在收益表中列示下列金额的合计数:①终止经营的税后损益;②按公允价值减去出售费用后的余额计量时所确认的税后利得或损失,或者对构成终止经营的资产或处置组进行处置时所确认的税后利得或损失。

(2) 对该合计数的分析:①终止经营的收入、费用和税前损益;②IAS12“所得税”第81(8)段要求的相关所得税费用;③按公允价值减去出售费用后的余额计量时所确认的利得或损失,或者对构成终止经营的资产或处置组进行处置时所确认的利得或损失。上述分析可在报表附注中披露也可在收益表中列示。如果在收益表中列示,必须与持续经营分开。

(3) 可归属于终止经营的经营活动、投资活动和筹资活动的净现金流量。这既可以在报表附注中披露也可在财务报表中列示。

对于财务报表中列报的以前各期的比较信息,应按照上述“(1)、(2)、(3)”的规定进行重述,从而使得信息披露反映的是截至最近期间资产负债表日的所有终止经营。

此外,如果主体当期对与以前期间终止经营的处置直接相关并已在终止经营中列报的金额进行调整,IFRS5还要求对此调整金额在终止经营部分作出单独列报,并同时要求披露该调整的性质和金额。

^① 主体的组成部分包括从经营和财务报告目的,能够与主体的其他部分明确区别开来的经营和现金流量。换句话说,主体的组成部分在持有使用时可能是一个现金产出单元或一组现金产出单元。

2. 与持续经营有关的利得或损失的列报

IFRS5 第 37 段规定,主体对于不符合终止经营定义但被划归为持有以备出售的非流动资产(或处置组)的重新计量所产生的利得或损失,应包括在持续经营的损益中。

3. 被划归为持有以备出售的非流动资产或处置组的列报

IFRS5 第 38~40 段对被划归为持有以备出售的非流动资产或处置组在资产负债表中的列报作了如下规定:

(1) 主体在资产负债表中,应区别于其他资产单独列示被划归为持有以备出售的非流动资产以及被划归为持有以备出售的处置组中的资产。被划归为持有以备出售的处置组中的负债也应在资产负债表中区别于其他负债单独列示。这些资产和负债不能相互抵销后仅以一个数字列示。被划归为持有以备出售的资产和负债的主要类别应在资产负债表中或在报表附注中予以单独反映。主体应单独反映直接在权益中确认的、与被划归为持有以备出售的非流动资产(或处置组)相关的累计收入或费用。

(2) 如果处置组是新取得的子公司,并且在购入时即满足划分为持有以备出售的标准,则不要求披露其资产和负债的主要类别。

(3) 以前期间资产负债表中有关被划归为持有以备出售的非流动资产或处置组中的资产和负债的金额,不应进行重新分类或重新表述以反映最近期间资产负债表的分类。

4. 附加披露和过渡性规定

附加披露主要包括:有关非流动资产(或处置组)的描述、有关出售或导致预期处置的事实和情况,以及该处置拟采用的方式和时间安排的描述,主体在决定对出售非流动资产(或处置组)计划变更当期应披露导致这一决定的事实和情况,以及这一决定对当期和以前各列报期经营成果的影响等方面的信息。

IFRS5 适用于生效日以后满足有关划分持有以备出售标准的非流动资产(或处置组),以及满足划分为终止经营标准的组成部分。对于在本准则生效前(2005 年 1 月 1 日前)满足划分持有以备出售标准的非流动资产(或处置组)以及满足划分为终止经营标准的组成部分,如果在最初满足标准时计价并能够取得所需其他信息,主体可以采用本准则。

三、趋同后 IFRS5 的主要变化与启示

如前文背景部分所述,IFRS5 是 IASB 与 FASB 短期趋同项目的结果。趋同后的 IFRS5 中已最大程度地融入了 SFAS144 号“长期资产减值或处置的会计处理”的主要原则。鉴于英国等主要国家也准备制定基于 IFRSs 的财务报告准则,而澳大利亚已经采用了“翻版式”的对应国际财务报告准则第 5 号(IFRS5)。所以,下文主要就趋同后的 IFRS5 的主要变化及其对我国会计准则建设的启示作一分析。

(一) 趋同后 IFRS5 的主要变化

1. 增加了对“持有以备出售”的非流动资产或处置组的确认和计量

原 IAS35 号只规范了对终止经营的认定及其列报和披露。在其他国际会计准则中也没有对“持有以备出售”的非流动资产的分类要求和相应的确认计量标准。

趋同后 IFRS5 的最大变化是增加引入了 SFAS144 号对长期资产或处置组划归确认为“持有以备出售”的分类标准,同时对被划归为持有以备出售的非流动资产或处置组(包括相应的负债)的计量和列报也作了与 SFAS144 号相同的要求:① 主体应按其账面金额与公允价值减去出售费用后的余额孰低计量;② 不折旧或摊销;③ 在资产负债表中应区别于其他资产或负债单独列报。

例如, SFAS144 号第 30 段规定:一项将被出售的长期资产或处置组应在当期满足以下所有条件时,划归为持有以备出售:① 有权批准行动的管理层承诺出售一项资产或处置组的计划;② 资产或处置组在其现行情况下立即可以出售,出售仅受到这类资产通常的和习惯的条款约束;③ 落实购买者的积极计划和完成出售资产或处置组计划的其他行动已经开展;④ 出售资产或处置组是可能的,预期在一年内符合确认为一项完整的出售转移资产;⑤ 资产或处置组正在以与其公允价值相关的合理价格积极地上市出售;⑥ 完成计划所要求的行动表明,计划的重大改变或撤销的不可能发生的。

可见,这一划归标准与 IFRS5 中的相应标准完全一致。

2. 终止经营的定义及其认定时间的变化

在原 IAS35 中将终止经营定义为:按一项单独计划以整体或零星方式处置的企业组成部分。该组成部分应代表能在经营上或编制财务报告时被区分的一个独立的主要产品行业或经营区域地区。在终止经营的认定时间上,原 IAS35 规定应该在以下两个的孰早者披露:① 企业已就归属于终止经营的几乎全部资产签订了一项约束性销售协议;② 企业董事会或类似机构批准了一项详细、正式的终止经营计划,并公告了该计划。

IFRS5 将终止经营定义为:已被处置或者被划归为持有以备出售的主体的组成部分,并且该组成部分:① 代表一个独立的主要业务或一个主要经营地区;② 从属于一项单一的拟对一个独立的主要业务或一个主要经营地区进行处置的计划;③ 是仅仅为了再售而收购的子公司。IFRS5 要求在企业实际上已经处置了经营的日期或经营满足划归为持有以备出售时作为终止经营的列报时间。

尽管 IFRS5 在关于认定经营为终止经营的时间和此类经营的呈报上,与 SFAS144 达到了实质性的趋同,但在能被归类为终止经营的经营类型上要比美国 GAAP 窄,按 SFAS144 的规定,该经营可以是报告分部、经营分部、报告单位、子公司、或一组资产。据 IASB 在其网站公布的消息称,IASB 打算与 FASB 共同努力以在这一问题上尽快趋同。

3. 列报和披露的内容和要求变化

IFRS5 中要求在资产负债表中单独列报划归为持有以备出售的资产或处置组中的资产与负债,并在附注中披露有关描述性信息,而在 IAS35 中因为没有对资产提供这一分类标准,也就没有这类报告信息。

在终止经营的列报和披露方面,由于 IAS35 对终止经营的认定标准没有 IFRS5 来得严格,IAS35 没有像 IFRS5 那样要求是已经处置或预期一年出售内出售等,所以,在终止经营的列报和披露上就显得复杂一些,分别从初始披露、其他披露、更新披露和报表中的列报等多方面和环节进行规范。而 IFRS5 对终止经营的认定标准更为确定,所以其列报和披露规范显得更明确简洁。

此外,对终止经营在收益表中的列报内容也有所变化,IFRS5 要求列报税后损益,而 IAS35 要求列报税前损益。

(二) 几点结论启示

第一,IFRS5 所涉及的非流动资产的分类、计价、列报和披露以及企业终止经营的列报和披露问题上已基本上实现国际趋同。其趋同的基础除了国际间紧密合作的因素外,还在于趋同后 IFRS5 本身的合理性,即这样的分类、计价以及列报和披露能够向投资者等提供更有决策价值的信息。

第二,IFRS5 的实际应用需要较强职业判断和相对完善的外部市场价格。如对于“将非流动资产(或处置组)划归为持有以备出售”的判断、公允价值的确定、主体组成部分的区分以及终止经营的认定等关键内容上均离不开职业判断和外部的市场信息。所以,我国今后在制定类似准则时同时需考虑国际趋同的需要和我国的会计信息需求等实际情况。

第三,我国目前在这方面还没有类似的规定,但并不意味着我国的企业不存在持有以备出售的非流动资产和终止经营。按我国目前的规定,其现行处理也具有不合理性,如我国企业的非流动资产(包括了持有以备出售的资产)是要求折旧或摊销的,这对于那些主要通过出售来收回现金的非流动资产而言,显然是不够科学的。最关键的是,现行规定无法提供该类信息,从而减少财务报告的信息含量,甚至会误导投资者。

第四,我国曾于 2002 年发布过几乎完全参照 IAS35 的《企业会计准则——终止经营》征求意见稿,时过三年,由于 IAS35 被取代,该征求意见稿实际上已经不会有结果。类似的情况在我国其他准则的制定过程中也存在。本文认为,英国 ASB 采取分期分批法(Phased Approach),充分考虑准则变化对国内企业负担的影响而采取了对那些短期将被取代的 IFRSs 采取推迟应用,以及制定了详细的、动态的根据不同的准则内容分别在不同的年份来制定和应用国际财务报告准则的做法,值得我国学习。这样可以避免准则建设的随意性,把国际趋同过程的负面影响最小化。

主要参考文献

1. AASB5, “Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations”.
2. 汪祥耀等著:《国际会计准则与财务报告准则——研究与比较》,立信会计出版社2004年版。
3. 汪祥耀、邓川:“主权国家会计准则与国际财务报告准则趋同的经验及启示——以澳大利亚为例”2005年第1期《会计研究》。
4. 汪祥耀、邓川等著:《澳大利亚会计准则及其国际趋同战略研究》,立信会计出版社2005年版。

IFRS6 矿产资源的勘探和评价

一、准则概况

(一) 背景与历史

采掘行业对一国的国民经济和世界经济发展都具有举足轻重的影响。然而,目前国际上矿产资源行业的主体在财务会计与报告实务方面存在很大的差异,影响了财务报表的可比性,给跨国经营带来巨大阻力。因此,改组后的国际会计准则理事会(IASB)在采掘行业会计准则的开发方面加大了力度,在原国际会计准则委员会(IASC)2000年11月发布《采掘行业问题报告》(Issues Paper Extractive Industries)的基础上,于2004年1月发布了“矿产资源的勘探和评价”的征求意见稿。然而,迫于澳大利亚及其他许多国家和地区要求报告主体于2005年后采用国际会计准则提供财务报表的压力,IASB不得不在“采掘行业”会计准则的开发上加快速度。由于时间限制,IASB无法完成关于采掘行业会计与财务报告问题的全面项目,因而只能先关注关键问题,即勘探和评价支出的会计处理。2004年12月,IASB匆忙发布了国际财务报告准则第6号(IFRS6)“矿产资源的勘探和评价”,对2006年1月1日及以后开始的财务年度有效,鼓励主体提前应用。

(二) 制定目的

IFRS6的制定目的在于规范矿产资源勘探和评价的财务报告。具体而言,准则要求:①对勘探和评价支出的现行会计实务进行有限的改进;②确认勘探和评价资产的主体按照本准则对这些资产进行减值评估,并按照IAS36“资产减值”计量这些资产的减值;③披露用于认定和解释因矿产资源的勘探和评价而在主体财务报表中确认的金额的信息,帮助财务报表使用者理解主体确认的勘探和评价资产所带来的未来现金流量的金额、时间和确定性。

(三) 规范内容和适用范围

IFRS6适用于主体在勘探和评价方面发生的有关支出,但不规范从事矿产资源勘探和评价的主体的其他会计事项。当主体发生以下支出时,不应采用IFRS6:①在勘探和评价矿产资源之前发生的支出,例如,主体在取得一个特定区域的法定勘探权之前所发生的支出;②在开采矿产资源的技术可行性和商业价值能够得到证明之后发生的支出。

(四) 其他国家相关准则的颁布

早在1989年10月,澳大利亚会计准则委员会(AASB)就颁布了第1022号会计准则(AASB1022)“采掘行业的会计处理”,并于1991年和2000年对其两次进行修订,形成了

较为完善的采掘行业会计准则体系。AASB1022 涉及采掘行业从勘探、评价到开发等一系列会计问题。其基本特点是：① 以“权益区域”为成本中心；② 如果勘探、评价和开发成本在发生时，主体对权益区域的占有和使用权是现时的，或者费用能够从权益区域中得到补偿，或者在报告日主要勘探和评价活动还在进行中，则主体应将该成本予以资本化，其他情况的勘探、评价和开发成本应作为费用列入当期损益；③ 勘探、评价和开发成本的摊销主要以产量为基础。AASB1022 中关于勘探、评价和开发成本资本化或费用化的标准，符合资产是一项期望提供未来收益的经济资源的理念，同时，AASB1022 把能够预期得到补偿的成本作为资本性支出，不能得到补偿的成本作为当期费用，符合稳健性原则，并充分强调了收入与费用的配比。

澳大利亚财务报告委员会(FRC)于 2002 年 7 月对 AASB 作出指示，要求营利性主体从 2005 年 1 月 1 日起采用国际财务报告准则。但是，当时 IASB 还没有专门针对矿产资源勘探和评价会计处理的准则。尽管 IASB 一直在考虑制定“采掘行业”的会计准则，但其进展比较缓慢。况且，AASB 向国际会计准则趋同的初衷也并非是全盘照搬 IASB 的所有准则，而是选择其认为是“最佳国际实务”的处理方法，所以 AASB 最初也没有取消 AASB1022 的打算。AASB1022 在准则内容和规范范围上都强于 IFRS6。IFRS6 主要涉及勘探和评价支出的资本化或费用化、资本化支出的摊销及相关信息的披露等问题，而原 AASB1022 不仅涵盖 IFRS6 的内容，还对开发支出、建造支出、存货和销售收入的会计处理进行了规范。而且，总体来看，在“勘探和评价支出”的会计处理上，IFRS6 与原 AASB1022 也基本相同，并不比原 AASB1022 先进多少。所以，如果从“选择最佳国际实务的处理方法”的角度来看，AASB 没有必要取消 AASB1022 而采用 IFRS6。况且采用 IFRS6 也给 AASB 带来了很大的麻烦，AASB 不得不对 IFRS6 进行大量补充。此外，采用新 AASB6 取代原 AASB1022 也会给澳大利亚采掘行业的主体造成诸多不便，使得它们对勘探和评价支出以外事项的会计处理找不到统一的规范，只得参照其他相关会计准则，这可能会对采掘行业会计实务产生一些不利影响。尽管如此，澳大利亚最终还是决定克服上述困难，全面采用国际会计准则，这充分显示了其推进会计准则国际趋同的决心。

美国没有专门针对采掘行业制定会计准则，相关的会计准则只涉及石油天然气生产企业。FASB 曾于 1975 年 10 月发布了 SFAS9“所得税会计——石油天然气生产企业”，后来被 1977 年 12 月发布的 FAS19“石油天然气生产企业的财务会计与报告”所取代。SFAS19 为主体的石油天然气生产活动建立了财务会计报告准则，它要求主体采用成果法(Successful Efforts Method)核算石油天然气开发费用，这遭到了一直采用完全成本法(Full Cost Method)的小型油气生产商的强烈抗议，并获得了国会中一些议员和能源部、司法部以及联邦贸易委员会的支持。最终，美国证券交易委员会(SEC)在 1978 年发布的《会计系列文告第 253 号》中提出了一种现值会计方法“储量确认会计”(Reserve Recognition Accounting)，FASB 也被迫于 1979 年 2 月发布 SFAS25“暂停使用对石油天然气生产企业

的某些会计规定”。但这并没平息争端,反而招致跨国公司的反对。跨国公司运用他们强大的游说能力阻止 SEC 不要推行现行价值会计。迫于压力,SEC 撤销了拟议要求油气公司在其财务报表中记录现值的规定,并迫使 FASB 在 1982 年 11 月发布了 SFAS69“石油和天然气生产活动的披露”,如此才平息了油气行业风暴,一切又回到从前,小公司继续使用完全成本法,而跨国公司仍旧使用他们的成果法。

我国财政部在 2005 年 7 月公布了《企业会计准则第 × 号——石油天然气开采》(征求意见稿),公开征求意见到 2005 年 8 月 10 日为止。该征求意见稿并未直接照搬 IFRS6 的规定,主要考虑到 IFRS6 是对所有矿产资源的勘探进行一般性规定,未能突出油气开采活动区别于其他矿产资源采掘活动的特点,无法满足我国借鉴制定油气开采准则的需要。征求意见稿在参考其他国家相关准则规定并考虑我国三大石油公司(中石油、中石化和中海油)的实际情况基础上,对油气开采业务(上游活动)作出了规范。征求意见稿要求油气开采支出采用成果法核算,规定发现油气探明经济可采储量的矿区权益取得支出和探井支出予以资本化,其他的取得成本和勘探支出予以费用化。

二、准则基本内容

(一) 关键词定义

IFRS6 对准则的关键名词定义如下:

(1) 勘探和评价资产(Exploration and Evaluation Assets),指主体根据其会计政策所确定的、与矿产资源的勘探和评价有关的资产。

(2) 勘探和评价支出(Exploration and Evaluation Expenditures),指在开采矿产资源的技术可行性和商业价值能够得到证明之前,主体所发生的与矿产资源勘探和评价有关的支出。

(3) 矿产资源的勘探和评价(Exploration for and Evaluation of Mineral Resources),指主体在取得一个特定区域的法定勘探权以后,在该区域寻找矿产资源(包括矿物、天然气及类似的不可再生资源)的活动,包括对开采矿产资源的技术可行性和商业价值的评价活动。

(二) 勘探和评价资产的确认

IFRS6 指出,主体在确认勘探和评价资产时,如涉及会计政策的制定,应使用 IAS8“会计政策、会计估计变更和差错”第 10 段的规定和 IFRS6 的相关规定。同时,IFRS6 又指出,在某一项目没有专门适用的会计准则的情况下,IAS8 第 11、12 段规定了管理层在制定会计政策时需要考虑的权威性规定和指南。由于 IFRS6 中已有“勘探和评价资产的计量”的相关规定,IFRS6 免除主体在确定勘探和评价资产确认和计量的会计政策时采用 IAS8 第 11、12 段的规定。

(三) 勘探和评价资产的计量

IFRS6 要求勘探和评价资产应以确认时的成本计量。对有关勘探和评价资产的成本的构成要素,IFRS 6 作出下列规定:

(1) 主体应确定一项会计政策来明确哪些支出应确认为勘探和评价资产,并一致地应用该政策。在作出该决定的过程中,主体应考虑该支出与发现特定矿产资源的相关程度。下面是可包括在勘探和评价资产初始计量中的支出的举例(列举而未穷尽):① 勘探权的取得;② 地形、地质、地球化学和地球物理研究;③ 勘探钻井;④ 开挖;⑤ 取样;⑥ 与矿产资源开采的技术可行性和商业价值有关的活动。

(2) 与矿产资源开发相关的支出不应确认为勘探和评价资产。IAS38“无形资产”已经为如何确认开发活动中形成的资产提供了指南。主体应按照 IAS37“准备、或有负债和或有资产”的规定,确认在特定期间内发生的因从事矿产资源的勘探和评价而导致的所有拆除和恢复义务。

(四) 确认后的计量

IFRS6 规定,主体在对勘探和评价资产进行确认后,应采用成本模式或重估价模式对其进行计量。如果采用重估价模式,即 IAS16“不动产、厂房和设备”中的模式或 IAS38 中的模式,则应与该资产的分类一致。

(五) 会计政策变更

如果能够使财务报表在同样可靠的情况下与使用者的经济决策需求更相关,或者在同样相关的情况下使其更可靠,主体可变更其勘探和评价支出的会计政策。主体应使用 IAS8 中的标准判断相关性和可靠性。为证明其变更勘探和评价支出的会计政策的合理性,主体应证明该变更使其财务报表更接近满足 IAS8 中的标准,但变更不必使之完全符合这些标准。

(六) 列报

在列报方面,IFRS6 要求主体注意两个问题:

第一,勘探和评价资产的分类。主体应根据取得的资产的性质,将勘探和评价资产划分为有形和无形两类,并一致地应用该分类。一些勘探和评价资产被作为无形资产(例如钻井权),而另一些被作为有形资产(如运输工具和钻机)。如果开发无形资产时消耗了有形资产,反映其消耗量的金额构成了无形资产成本的组成部分。但是,如果使用有形资产开发无形资产,不能因此将有形资产划转为无形资产。

第二,勘探和评价资产的再分类。当开采一项矿产资源的技术可行性和商业价值能够得到证明时,勘探和评价资产就不应再如此分类。主体应在重新分类前对勘探和评价资产进行减值评估,并确认减值损失。

(七) 减值

IFRS6 从两个方面论述了勘探和评价资产的减值:

第一,勘探和评价资产减值的确认和计量。当事实和情况表明勘探和评价资产的账面金额可能超过其可收回金额时,主体应对勘探和评价资产进行减值评估。当事实和情况表明账面金额超过可回收金额时,主体应按照 IAS36 计量、列报并披露所有已形成的减值损失。以下一项或多项事实和情况显示,主体应对勘探和评价资产进行减值测试(列

举而未穷尽):① 主体在特定区域拥有的勘探权在本期已失效或在不久的将来即将失效,并且预期不会再获得;② 在特定区域对矿产资源进行进一步勘探和评价所需要的重大支出既未列入预算也未列入计划;③ 在特定区域对矿产资源进行的勘探和评价没有发现具备商业价值的矿产资源数量,并且主体已决定终止在该区域的此类活动;④ 有充分数据显示,尽管可能在特定区域继续进行开发,但勘探和评价资产的账面金额不能通过该特定区域的成功开发或出售而全部收回。以上这些情形中的任何一种发生时,或类似情形发生时,主体应根据 IAS36 实施减值测试,减值损失应按照 IAS36 确认为费用。在认定可能发生减值的勘探和评价资产时,仅对勘探和评价资产而言,应采用上述规定,而并非 IAS36 第 8~17 段的规定。

第二,确定勘探和评价资产减值评估的层次。主体应确定一项会计政策,将勘探和评价资产分配到现金产出单元或现金产出单元组中,以便对这些资产进行减值评估。分配勘探和评价资产的每一现金产出单元或单元组,不应大于主体按照 IAS14“分部报告”确定的主要或次要报告形式中的分部。主体为进行勘探和评价资产减值测试而确定的层次,可能由一个或多个现金产出单元组成。

(八) 披露

IFRS6 要求主体主要披露以下两个方面的信息:

第一,主体应披露用于认定和解释因矿产资源的勘探和评价而在财务报表中确认的金额的信息。为此,主体应披露下列信息:① 勘探和评价支出的会计政策,包括勘探和评价资产的确认;② 勘探和评价矿产资源所产生的资产、负债、收益和费用,以及经营和投资活动的现金流量的金额。

第二,主体应将勘探和评价资产作为单独一类资产来处理,并根据其分类分别按照 IAS16 或 IAS38 的规定进行披露。

(九) 过渡性规定

如果与 2005 年 1 月 1 日之前开始的年度期间相关的比较信息,应用 IFRS 6 中有关“减值”的要求不切合实际,主体应披露这一事实。IAS 8 解释了术语“不切实可行性”的含义。

三、比较与借鉴

由于油气开采与其他矿产资源的采掘存在较大差异,因此下面我们只就 IFRS 6 和 AASB 6 进行比较,不考虑美国的石油天然气生产企业会计准则和我国石油天然气开采的征求意见稿。

澳大利亚 AASB 6“矿产资源的勘探和评价”是澳大利亚会计准则委员会在全面采用 IFRS 6 并根据其国内实际情况进行适当增减的基础上形成的。除删除了 IFRS 6 中“生效日期”的规定外,其他内容全部予以采纳。由于 IFRS 6 是 IASB 开发的第一个“矿产资

源”方面的准则,而且时间仓促,其内容比被取代 AASB1022 简单得多,因此,AASB 在采纳 IFRS 6 的同时,增加了许多内容,以适应和满足国内采掘行业会计实务的需要。

(一) 关于定义

AASB 在 IFRS 6 定义基础上增加了两个名词定义:一个是“权益区域”(Area of Interest),指具有储藏矿物、天然气或石油等矿产资源的有利环境的地质区域,或者已经证明藏有上述矿产资源的矿区或油田气田。另一个是“可开采经济储量”(Economically Recoverable Reserves),指在当前或可预见的经济条件下,从某一权益区域中预期能够开采、加工、出售并获得收益的估计产量。

(二) 关于应用与范围

AASB6 中关于准则适用范围的规定完全照搬了 IFRS 6 中“范围”(Scope)部分的内容。但是,AASB 按照自己制定准则的习惯,在“范围”部分的前面增加了“应用”(Application)部分。该部分确定了准则的应用主体,指出了准则的生效时间、被废止的原澳大利亚会计准则,同时强调准则的使用应以“重要性”原则为指导。

(三) 关于勘探和评价资产的确认

在勘探和评价资产的确认方面,IFRS 6 没有提出具有针对性的规定,只是要求主体在制定相关政策时参照 IAS 8“会计政策、会计估计变更和差错”的规定。AASB 认为,这无法满足澳大利亚采掘行业会计实务的需要,并因此将原 AASB1022 中有关“资产确认”的规定补充到 AASB 6 中。AASB 强调,确认勘探和评价资产的一般前提是,该项支出能在将来得到补偿,可以具体划分为两种情况:① 对权益区域的占有和使用权是现时的;② 以下两个条件应满足其一:A. 希望通过对权益区域的成功开发、开采或出售权益区域来补偿勘探和评价活动的支出;或者,B. 在报告日,勘探和评价活动所提供的资料不足以对矿区是否有矿藏或其可开采经济储量进行合理估计,并且与该权益区域有关的主要勘探和评价活动还在进行中。其他情况的勘探和评价支出主体应在发生时将其费用化。同时,AASB 指出,主体在决定勘探和评价费用是费用化还是资本化时,应以单个权益区域为基础作出判断。AASB 6 有关勘探和评价支出资本化的会计处理比 IFRS 6 更具体,更有利于指导实务操作。

(四) 关于勘探和评价资产的计量

IFRS 6 规定,对勘探和评价资产的计量应以成本为基础,并对勘探和评价资产的成本构成要素进行了具体描述。IFRS 6 强调,计量时应把因从事勘探和评价而导致的拆除和恢复费用包括在内,但应把与矿产资源开发相关的支出排除在外。AASB 认为 IFRS 6 的规定不尽完备,因此补充了许多内容。补充内容规定,主体在对勘探和评价资产进行计量时,应以单一权益区域为基础,与某一权益区域相关的直接或间接勘探和评价成本,应将其分配给该权益区域。主体在成本分配的过程中,不对主体内部发生的成本和主体接受劳务向外部客户支付费用而发生的成本进行区分。在某一权益区域内,因租赁和获

取其他使用权而支付的费用,如果是矿产资源的勘探和评价的必要组成部分,则应将它们包含在勘探和评价资产成本的范围之内。管理费用如果与某一权益区域的勘探和评价活动直接相关,应将其包括在该权益区域勘探和评价资产之内,予以资本化。其他情况下发生的管理费用应确认为当期费用,例如,董事酬金、秘书处支出、股票登记费用及总公司的其他管理费用等,应该在发生时直接确认为当期费用,因为它们与某一权益区域的勘探和评价活动只是间接相关。

(五) 关于减值

IFRS 6 在勘探和评价资产的减值方面的规定比较全面。总体要求是,当事实和情况表明勘探和评价资产的账面金额可能超过其可收回金额时,主体应对勘探和评价资产进行减值评估。同时,IFRS 6 还列举了显示勘探和评价资产减值的四种事实和情况。此外,IFRS 6 还提出了确定勘探和评价资产减值评估的层次。IFRS 6 指出,主体应确定一项会计政策,将勘探和评价资产分配到现金产出单元或现金产出单元组中,以便对这些资产进行减值评估。主体为进行勘探和评价资产减值测试而确定的层次,可能有一个或多个现金产出单元组成。AASB 除采用了 IFRS 6 的“减值”部分的全部规定外,还对“减值评估的层次”加以补充。AASB 认为,IFRS 6 的“减值评估层次”非常合理,但主体为进行勘探和评价资产减值测试目的所确定的评估层次,不应高于与此项勘探和评价资产相关的权益区域。AASB 将这一要求补充到准则中。

(六) 关于披露

IFRS 6 有关披露的总体思想是,主体应披露用于认定和解释因矿产资源的勘探和评价而在财务报表中确认的金额的信息。为此,主体应披露勘探和评价支出的会计政策,包括勘探和评价资产的确认。此外,主体还应披露勘探和评价矿产资源所产生的资产、负债、收益和费用,以及经营和投资活动的现金流量的金额。AASB 指出,为充分披露勘探和评价资产的信息,主体在对某一权益区域的勘探和评价资产进行确认并披露其金额时,还要说明此项勘探和评价资产支出是通过矿区的成功开发、开采或权益区域的出售来补偿。AASB 将这一要求补充到 IFRS6 中,作为 AASB6“披露”部分的内容。

(骆铭民 于永生 撰稿)

主要参考文献

1. 财政部会计司组织编译:《国际财务报告准则第 6 号:矿产资源的勘探和评价》,2005 年第 1 期《会计研究》。
2. 党红:《关于石油天然气会计研究的最新进展及其启示》,2005 年第 1 期《会计研究》。

3. 王世定、李海军主译 :《美国财务会计准则》,经济科学出版社 2002 年版。
4. 汪祥耀、邓川 :《主权国家会计准则与国际财务报告准则趋同的经验及启示》,2005 年第 1 期《会计研究》。
5. 汪祥耀等著 :《国际会计准则与财务报告准则——研究与比较》,立信会计出版社 2004 年版。
6. 汪祥耀、邓川等著 :《澳大利亚会计准则及其国际趋同战略研究》,立信会计出版社 2005 年版。

第 五 部 分

附 录

附录一

IASC 和 IASB 发展简史(大事录)

一、1973 年以前 :导致 IASC 成立的事件

1966 年

- 加拿大、英国和美国的会计职业团体协商并建议设立“ 会计师国际研究小组 ” (AISG) ,旨在对三国的会计和审计实务开展比较研究。

1967 年

- 国际会计准则委员会(IASC)的先驱“ 会计师国际研究小组 ”(AISG)成立。

1968 年

- AISG 的第一份研究报告“ 关于加拿大、英国和美国存货会计实务的比较 ”发布。至 1977 年为止 ,AISG 共发布了 20 份研究报告 ,其中一部分被 IASC 使用成为其早期的会计准则。

1972 年

- 亨利 · 本森(Henry Benson)爵士在第 10 届世界会计师大会上建议成立 IASC。

二、1973 年至 2000 年 :国际会计准则委员会(IASC)

1973 年

- 澳大利亚、加拿大、法国、德国、日本、墨西哥、荷兰、英国和美国等 9 个国家的 13 个会计职业团体发起成立 IASC。

- IASC 在英国伦敦正式成立 ,本森爵士当选为 IASC 首任主席。

- Paul Rosenfield 当选为 IASC 首任秘书。

- IASC 将会计政策、存货和合并财务报表等 3 个项目列入首批议程。

1974 年

- 首批“ 非正式会员 ”(比利时、印度、以色列、新西兰、巴基斯坦和津巴布韦等)被接纳为 IASC“ 正式会员 ”。

- E1“ 会计政策的披露 ”等 3 项征求意见稿发布。

1975 年

- 建议成立国际会计师联合会(IFAC) ,以取代会计职业界国际协调委员会(IC-

CAP)。

- E4“ 折旧会计 ”等 2 项征求意见稿发布。
- IAS1、IAS2 两项会计准则正式发布。

1976 年

- 美国 Joseph P. Cummings 当选为 IASC 主席。
- IASC 与“ 10 国行长团体 ”(Group of Ten Bank Governors)合作 ,并获得后者资助 ,从事银行财务报表的研究。

- E6“ 物价变动的会计处理 ”等 3 项征求意见稿发布。
- IAS3、IAS4 和 IAS5 等 3 项会计准则正式发布。

1977 年

- 对 IASC 章程作了修订 ,其中包括将 IASC 理事会成员扩大到 11 个国家 ,所有的“ 非正式会员 ”均可以成为“ 正式会员 ” ,将“ 基本 ”准则的参考内容撤销等。
- 国际会计师联合会(IFAC)成立 ,IASC 继续运作并与 IFAC 保持密切的关系 ,但保留自主权。

- AISG 解散。
- E9“ 研究与开发费用的会计处理 ”等 4 项征求意见稿发布。
- IAS6 和 IAS7 两项会计准则正式发布。

1978 年

- 澳大利亚 John A. Hepworth 当选为 IASC 主席。
- 南非和尼日利亚加入 IASC 理事会。
- IASC 与 IFAC 开始讨论有关会员的“ 互相承认 ”问题。
- E13“ 所得税的会计处理 ”等 2 项征求意见稿发布。
- IAS 8、IAS 9 和 IAS10 等 3 项会计准则正式发布。

1979 年

- IASC 与联合国“ 经合组织 ”(OECD)的工作小组讨论会计准则问题。
- IAS11、IAS12 和 IAS13 等 3 项会计准则正式发布。

1980 年

- 荷兰 J. A. Burggraaff 当选为 IASC 主席。
- IASC 与“ 联合国政府间工作小组 ”第一次就会计与报告事项举行会议 ,并递交有关合作的立场文件。

- E15“ 按分部报告财务信息 ”等 5 项征求意见稿发布。

1981 年

- IASC 咨询小组成立。
- IASC 与荷兰、英国和美国的准则制定机构就“ 所得税的会计处理 ”开展合作项目。

- E20“收入确认”等2项征求意见稿发布。
- IAS14 和 IAS15 两项会计准则正式发布。

1982 年

- 加拿大 Stephen Elliot 当选为 IASC 主席。
- IFAC 与 IASC 互相承认 ,IASC 理事会扩大到 17 个国家 ,包括由 IFAC 理事会指定的 13 个会员国家的代表和不超过 4 个“对财务报表具有兴趣的机构”的代表。所有 IFAC 的会员均成为 IASC 的会员 ,各会计职业团体确认 IASC 具有制定国际会计准则完全的自主权。

- E23“外汇汇率变动影响的会计处理”等2项征求意见稿发布。
- IAS16、IAS17 和 IAS18 等3项会计准则正式发布。

1983 年

- 意大利加入 IASC 理事会。
- 征求意见稿(E25)“关联方交易的披露”发布。
- IAS19、IAS20、IAS21 和 IAS22 等4项会计准则正式发布。

1984 年

- 中国台湾加入 IASC 理事会。
- 美国证券交易委员会(SEC)举行首次正式会议。
- 征求意见稿(E26)“投资的会计处理”发布。
- IAS23 和 IAS24 两项会计准则正式发布。

1985 年

- 英国 John L. Kirkpatrick 当选为 IASC 主席。
- David Cairns 当选为 IASC 秘书长。
- IASC 参加“经合组织”召开的关于全球会计协调的论坛。
- IASC 回应 SEC 关于跨国公司招股书的建议。
- 征求意见稿(E27)“退休福利计划的会计和报告”发布。

1986 年

- “国际财务分析师协会”加入 IASC 理事会。
- 与纽约证券交易所和“国际律师协会”联合召开关于金融市场全球化的会议。
- 德国政府建议 ,国际会计准则与欧共体第 7 号指令匹配。
- 中国会计师协会访问 IASC。
- 概念框架项目开始启动。
- 征求意见稿“联营和合营企业投资的会计处理”发布。
- IAS25“投资的会计处理”正式发布。

1987 年

- 法国 George Barthes de Ruyter 当选为 IASC 主席。
- IASC 开始启动“可比性和改进计划”。
- “证券委员会国际组织”(IOSCO)加入 IASC 理事会咨询小组并支持“可比性计划”。

- IASC 第一次将国际会计准则编集出版。
- Bishop 委员会成立,开始评价 IASC 与 IFAC 的目标和工作。
- E29“银行财务报表的披露”等 3 项征求意见稿发布。
- IAS26“退休福利计划的会计和报告”正式发布。

1988 年

- 约旦、韩国、北欧会计师联合会分别取代墨西哥、尼日利亚、中国台湾成为 IASC 理事会成员。

- 与加拿大会计准则委员会联合进行的金融工具项目开始启动。
- IASC 公布了关于国际会计准则使用情况的调查报告。
- 美国财务会计准则委员会(FASB)参加咨询小组,并以观察员的身份加入 IASC 理事会。

- 证券委员会国际组织(IOSCO)的技术委员会支持 IASC 的工作,并将寻求共同的准则作为关键目标。

- 第 32 号征求意见稿(E32)“财务报表的可比性”发布。

1989 年

- 欧洲会计师联合会(FEE)支持国际协调和更多地参与 IASC 的活动。
- IFAC 采用“IASC 公共部门指引”,要求政府举办的企业遵守国际会计准则。
- 世界银行的报告开始遵守国际会计准则。
- 欧洲会计师联合会(FEE)发布国际会计准则与欧共体指令的比较报告。
- IASC 正式发布“编报财务报表的框架”。
- E33“财务报表的可比性”等 3 项征求意见稿发布。
- IAS27、IAS28 和 IAS29 等 3 项会计准则正式发布。

1990 年

- 美国 Arthur R. Wyatt 当选为 IASC 主席。
- 欧洲委员会(EC)参加咨询小组,并以观察员的身份加入 IASC 理事会。
- 发起向外部筹集资金的活动。
- 亚洲开发银行要求按照国际会计准则呈报财务报表。
- Bishop 委员会确认 IASC 与 IFAC 现有关系的继续存在。
- IASC 发布“财务报表可比性意向书”(Statement of Intent on Comparability of Financial Statements)。

- IAS30、IAS31 两项会计准则正式发布。

1991 年

- 由 IASC 发起、FEE 和 FASB 联合组织的第一次准则制定机构大会召开。
- IASC 发动征订 IASC 期刊和出版物的计划。
- FASB 采取支持国际性准则的计划,并与 IASC 开始密切合作。
- E36“现金流量表”等 5 项征求意见稿发布。

1992 年

- IASC 第一个代表团访问中国。
- 世界各准则制定机构聚会于 FASB。
- E41“收入确认”等 7 项征求意见稿发布。
- 对 IAS7 作出修订。

1993 年

- 日本 Eiichi Shiratori 当选为 IASC 主席。
- 印度取代韩国成为 IASC 理事会成员。
- IASC 与 IOSCO 同意制定一批“核心准则”。
- IOSCO 批准 10 项经过修订的国际会计准则,“可比性和改进计划”宣告完成。
- 南非特许会计师协会支持以国际会计准则为基础制定南非会计准则。
- IASC 参加第一次“G4 + 1 小组”会议。
- IASC 召开成立 20 周年大会,会计职业界、证券交易所、公司以及 IOSCO 的代表普遍支持国际会计准则。

• 对 IAS2、IAS8、IAS9、IAS11、IAS16、IAS18、IAS19、IAS21、IAS22、IAS23 等 10 项会计准则作出修订。

1994 年

- SEC 接受 3 项国际会计准则的处理方法,外加 IAS7。
- IASC 理事会与有关准则制定机构讨论第 48 号征求意见稿(ED48)“金融工具”。
- 批准建立咨询委员会,并继续与各国准则制定机构保持直接联系。
- IOSCO 接受 14 项国际会计准则,但同时指出在剩余“核心准则”中需要讨论的一些特殊问题。
- 世界银行同意为“农业”项目提供资助。
- FASB 同意与 IASC 合作制定“每股收益”准则。
- “G4 + 1”对未来事件发表第一份研究报告。
- E48“金融工具”等两项征求意见稿发布。

• 对 IAS1、IAS4、IAS5、IAS10、IAS12、IAS13、IAS14、IAS15、IAS17、IAS20、IAS24、IAS25、IAS26、IAS27、IAS28、IAS29、IAS30、IAS31 等 18 项会计准则进行格式重排

(Reformatting)。

1995 年

- 澳大利亚 Michael Sharpe 当选为 IASC 主席。
- Bryan Carsberg 爵士当选为 IASC 秘书长。
- 第一家德国公司应用国际会计准则作出财务报告。
- 瑞士工业控股公司联合会加入 IASC 理事会。
- 马来西亚和墨西哥取代意大利和约旦成为 IASC 理事会成员 ,印度和南非同意与斯里兰卡和津巴布韦分享 IASC 理事会席位。
- 欧洲委员会支持 IASC 与 IOSCO 制定“核心准则”的协议 ,并支持欧盟的上市公司应用国际会计准则。

- E50“无形资产”等两项征求意见稿发布。

- IAS32“金融工具 :披露和列报”正式发布。

1996 年

- 制定“核心准则”的步伐加快 ,计划在 1998 年完成“核心准则”的制定工作。
- 国际财务经理协会加入 IASC 理事会。
- IOSCO 成为 IASC 理事会的观察员。
- IASC 理事会与英国会计准则委员会关于“准备”的合作项目启动。
- 欧洲委员会的一项研究发现 ,除少数例外情况外 ,国际会计准则与欧共体指令具有可比性。

- 美国 SEC 宣布 ,支持 IASC 制定可用于跨国融资活动中编制财务报表的会计准则。

- 美国国会呼吁制定一套全面的、高质量的和国际公认的会计准则。

- 澳大利亚证券交易所支持澳大利亚会计准则与国际会计准则的协调计划。

- 参加世界贸易组织的部长们鼓励成功完成国际准则的制定。

- E52“每股收益”等 3 项征求意见稿发布。

- 对 IAS12“所得税”作出修订。

1997 年

- “常设解释委员会”成立。

- IASC 与 FASB 发布了类似的“每股收益”准则 ,IASB、FASB 和加拿大特许会计师协会(CICA)发布了新的“分部报告”准则 ,它们只有细微差别。

- FASB 在 16 个国家召开了 45 次咨询会议 ,并发布讨论文件 ,要求对所有的金融资产和金融负债使用公允价值。

- 阿拉伯注册会计师协会号召其 22 个成员国家将国际会计准则作为本国的准则。

- 亚太经合组织(APEC)表态支持 IASC 制定国际会计准则的努力。

- IASC 与有关国家会计准则制定机构合作的“金融工具”联合工作小组成立。

- 中华人民共和国成为 IASC 和 IFAC 的会员,并以观察员的身份参加 IASC 理事会。
- IASC 在香港举办有 20 个国家参加的各国准则制定机构会议。
- FEE 号召欧洲使用 IASC 的概念框架。
- 美国 SEC 向国会报告,希望成功制定一套可被美国接受的国际会计准则。
- IASC“战略工作小组”(SWP)成立。
- IASC 设立了自己的网站。
- IASC 一项调查发现,被调查的 67 个国家中,有 56 个国家或是将国际会计准则直接作为本国的会计准则,或是主要参照国际会计准则制定本国的会计准则。

- E55“资产减值”等 7 项征求意见稿发布。
- IAS33“每股收益”正式发布。
- 对 IAS1、IAS14、IAS17 等 3 项会计准则作出修订。

1998 年

- 丹麦 Stig Enevoldsen 当选为 IASC 主席。
- 比利时、法国、德国和意大利的新法律允许国内的大公司使用国际会计准则编制合并财务报表。

- 德国第一次正式翻译国际会计准则。
- IFAC/IASC 会员扩展到拉丁美洲国家以及海地、伊拉克和越南等国,达到 101 个国家的 140 个团体。

- IASC 公共部门委员会以国际会计准则为基础,发布“政府财务报告指引草案”,作为制定一套国际公共部门会计准则的平台。

- “战略工作小组”提出了机构改革以及与国家会计准则制定机构应保持更密切关系的建议。

- 为了对付亚洲金融危机,八国高峰会议、七国财长和中央银行行长会议、世界银行、国际货币基金组织均呼吁加速完成并采用高质量的国际会计准则。

- 股票交易所国际联合会表态支持国际会计准则。
- 国际会计准则的光盘发行。
- 随着 12 月国际会计准则第 39 号的批准,“核心准则”宣告全部完成。
- E62“金融工具:确认和计量”等两项征求意见稿发布。
- IAS34、IAS35、IAS36、IAS37、IAS38 和 IAS39 等 6 项会计准则正式发布。
- 对 IAS16、IAS19、IAS22、IAS32 等 4 项会计准则作出修订。

1999 年

- IOSCO 开始对“核心准则”进行审核。
- IASC 理事会对公众开放。
- 七国财长会议和国际货币基金组织敦促支持国际会计准则,以“加强对国际金融工

程的建设”。

- “会计发展问题国际论坛”(IFAD)表示支持使用国际会计准则,将其作为提高世界各国会计准则水平的最低标准。

- 欧洲委员会的研究表明,国际会计准则与欧盟指令之间没有重大冲突,欧洲委员会采取了包括使用国际会计准则在内的金融服务行动计划。

- 欧洲会计师联合会(FEE)敦促欧洲委员会,在缺乏欧盟指令和不排除美国公认会计原则的情况下,允许欧洲公司使用国际会计准则。

- 欧亚会计师和审计师联合会计划在所在国家使用国际会计准则。

- IASC 理事会一致同意重组,由独立“受托人”选举 14 位新的理事,其中 12 位理事为专职人员。

- IASC 理事会任命“提名委员会”,并按照新的 IASC 架构任命美国 SEC 主席 Arthur Levitt 为第一届“提名委员会”主席。

- E64“投资性房地产”等 2 项征求意见稿发布。

- 对 IAS10“资产负债表日后事项”作出修订。

2000 年

- 英国 Thomas E. Jones 当选为 IASC 主席。

- 常设解释委员会(SIC)会议向公众开放。

- 巴塞尔委员会支持国际会计准则以及为会计国际协调作出的努力。

- SEC 发布一份关于在美国的外国注册公司使用国际会计准则的概念文告(Concept Release)。

- 作为重组计划的一部分,IASC 理事会批准了新的章程。

- IOSCO 要求其成员允许跨国融资者在跨国界发行股票和上市过程中使用 30 项 IASC 制定的“核心准则”。

- “提名委员会”宣布了重组后 IASC 的第一批“受托人”,美国联邦储备委员会前主席 Paul Volcker 任“受托人委员会”主席。

- IASC 成员团体批准了 IASC 的重组计划以及新的 IASC 章程。

- 欧洲委员会宣布一项计划,要求所有在欧盟上市的公司最迟不超过 2005 年按照国际会计准则编制合并财务报表。

- 大卫·特迪(David Tweedie)爵士被任命为重组后 IASC 理事会的首任主席。

- “受托人委员会”寻找 IASC 新理事会的成员,200 多人提出申请。

- IASC 理事会批准对 IAS12、IAS19 和 IAS39 以及相关准则的有限改动。

- IASC 工作人员发布首批关于 IAS39 的应用指南。

- 在 IASC 理事会的最后一次会议上批准 IAS41“农业”。

- E66“金融工具:确认和计量——对 IAS39 的有限修订”等 3 项征求意见稿发布。

- IAS40“投资性房地产”正式发布。
- 对 IAS12、IAS19、IAS28、IAS31 等 4 项会计准则作出修订。

三、2001 年至今：国际会计准则理事会(IASB)

2001 年

- “受托人委员会”任命 14 位首届 IASB 的成员。
- 2001 年 3 月 ,IASB 受托人根据 IASC 新章程的规定建立了一个非盈利性的“特拉华公司” ,即 IASC 基金会 ,负责监管 IASB 的活动。
- 从 2001 年 4 月 1 日起 ,IASB 取代 IASC ,负责制定国际会计准则。IASB 召开第一次会议 ,决定采用现有的国际会计准则及其解释公告 ,并开始考虑其议程和其他问题。
- 受托人任命 49 位 IASB 准则咨询委员会的特许成员。
- 欧洲委员会提交立法讨论 ,要求欧盟所有的上市公司最迟不超过 2005 年使用 IASC 准则。
- 欧盟国家的会计职业团体、财务报表的编制者、使用者以及国家准则制定机构联合成立“欧洲财务报告咨询小组”(EFRAG) ,为欧洲委员会接受采用个别的国际会计准则提供咨询 ,并对 IASB 的评论文件作出回应。
- 欧盟指令经过修订 ,允许采用 IAS39。
- IASB 拜会与其有联络关系的各国会计准则制定机构(包括澳大利亚/新西兰、加拿大、法国、德国、日本、英国和美国)的主席 ,开始协商工作议程和趋同目标等。
- IASB 确定具有 9 个技术项目的最初议程。
- 七大会计师事务所强烈支持欧洲使用国际会计准则。
- SEC 新任总会计师敦促会计准则的全球趋同。
- 受托人任命重组后的常设解释委员会的成员。
- IFAD 发表“GAAP2000——IAS 与 53 国 GAAP 的比较” ,推动国家的 GAAP 向 IAS 靠拢。
- IASB 发布“国际财务报告准则前言”。
- IAS41“农业”正式发布。

2002 年

- IASB 主席 David Tweedie 和 IASC 基金会主席 Paul Volcker 在美国参议院听证会上 ,就安然公司以及其他公众公司产生的会计和投资者保护问题作证。
- IASB 针对与 IAS19 有关的雇员福利问题发布第一份征求意见稿和最后的准则。
- “常设解释委员会”(SIC)更名为“国际财务报告解释委员会” ,不仅需要对其现有的国际会计准则(IAS)和国际财务报告准则(IFRS)作出解释 ,而且还需要为 IAS 和 IFRS 未涉及的事项提供指导。

● 欧洲正式规定,从 2005 年起,所有的上市公司(包括银行和保险公司)应按照国际会计准则编制合并财务报表。

● IASB 成员 Robert Herz 被任命为美国 FASB 的新任主席。

● IASB 发布第一份国际财务报告准则的征求意见稿(ED1)“首次采用国际财务报告准则”。

● 美国会计改革法案要求 FASB 在采用美国 GAAP 时考虑国际趋同的问题。

● IASB 主席 David Tweedie 和 IASC 基金会主席 Paul Volcker 在中国香港召开的第 16 届世界会计师大会开幕式上发表演讲。

● FASB 和 IASB 举行联合会议并发表谅解备忘录,保证其会计准则的趋同,并开展其合作工作计划。

● 发布“对国际会计准则的改进”等 7 项征求意见稿。

● 发布“国际财务报告准则前言”,并取代 1982 年发布的“国际会计准则前言”。

● 对 IAS19“雇员福利”作出修订。

2003 年

● IASB 举行公开圆桌会议讨论金融工具问题,108 个机构的代表参加会议。

● IASB 采用新的国际财务报告准则序列,并发布 IFRS1“首次采用国际财务报告准则”。

● 国际财务报告解释委员会发布第一份解释公告草案。

● 根据“会计管制委员会”的建议,欧洲委员会批准所有现有的国际会计准则(IAS32 与 IAS39 除外)在欧洲使用,并出版了国际会计准则的官方译本。

● IFAC 要求作为其成员的会计职业团体尽力说服本国政府和准则制定机构按照国际财务报告准则发布私营部门的财务报表。

● ED4“非流动资产的处置和终止经营的列报”等 3 项征求意见稿发布。

● 对 IAS1、IAS2、IAS8、IAS10、IAS16、IAS17、IAS21、IAS24、IAS27、IAS28、IAS31、IAS32、IAS33、IAS39、IAS40 等 15 项会计准则作出修订。

2004 年

● IASB 与欧洲各类团体就 IAS32 和 IAS39 进行了广泛的讨论。

● 欧洲委员会批准所有的国际会计准则和国际财务报告准则在欧洲使用,但 IAS39 中的两个部分内容除外。

● 澳大利亚、中国香港、新西兰和菲律宾等几乎逐字采用了国际会计准则和国际财务报告准则,作为其自己的 GAAP。

● IASB 和日本会计准则委员会启动趋同项目。

● 国际财务报告解释委员会发布第一份解释公告。

● ED6“矿产资源勘探与评估”等 8 项征求意见稿发布。

- IFRS2、IFRS3、IFRS4、IFRS5、IFRS6 等 5 项国际财务报告准则正式发布。
- 对 IAS19、IAS36、IAS38、IAS39 等 4 项国际会计准则作出修订。

2005 年

- IASB 工作小组的会议向公众公开。
- 修改 IASC 基金会章程 ,受托人由 19 人增加到 22 人 ,IASB 的投票规则从简单多数到 14 票中的 9 票通过。
- SEC 发布“ 路线图 ”(roadmap) ,以消除 IFRS 对美国 GAAP 的调节。
- “对 IFRS1 和 IFRS6 的修订 ”等 4 项征求意见稿发布。
- 对 IAS39、IFRS1 和 IFRS6 作出修订。

附录二

国际会计准则与国际财务报告准则一览表

国际会计准则委员会(IASC)自 2001 年 4 月改组为国际会计准则理事会(IASB)后,宣布将制定国际财务报告准则(IFRS)。原由 IASC 发布的国际会计准则(IAS)只要未被新的 IFRS 所取代,将仍然有效。因此,目前的国际财务报告准则由 IASB 发布的 IFRS、仍然有效的 IAS 以及相关的解释公告组成。现将截止目前 IASB 已发布的 6 项 IFRS、仍然有效的 31 项 IAS 的目录列示如下:

一、国际财务报告准则

- IFRS1 首次采用国际财务报告准则(2003 年 6 月发布 2005 年 6 月修订)
- IFRS2 以股份为基础的支付(2004 年 2 月发布)
- IFRS3 企业合并(2004 年 3 月发布 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)
- IFRS6 矿产资源勘探与评估(2004 年 12 月发布 2005 年 6 月修订)

二、国际会计准则

- IAS1 财务报表的列报(1975 年 1 月发布,1994 年 11 月格式重排,1997 年 8 月和 2003 年 12 月两次修订)
- IAS2 存货(1975 年 10 月发布,1993 年 12 月和 2003 年 12 月两次修订)
- IAS7 现金流量表(1977 年 10 月发布,1992 年 12 月修订)
- IAS8 会计政策、会计估计变更和差错(1978 年 2 月发布,1993 年 12 月和 2003 年 12 月两次修订)
- IAS10 资产负债表日后事项(1978 年 10 月发布,1999 年 5 月和 2003 年 12 月两次修订)
- IAS11 建造合同(1979 年 3 月发布,1993 年 12 月修订)
- IAS12 所得税(1979 年 7 月发布,1994 年 11 月格式重排,1996 年 10 月和 2000 年 10 月两次修订)
- IAS14 分部报告(1981 年 8 月发布,1994 年 11 月格式重排,1997 年 8 月修订)

- IAS16 不动产、厂房和设备(1982 年 3 月发布,1993 年 12 月、1998 年和 2003 年 12 月三次修订)
- IAS17 租赁(1982 年 9 月发布,1994 年 11 月格式重排,1997 年 12 月和 2003 年 12 月两次修订)
- IAS18 收入(1982 年 12 月发布,1993 年 12 月和 1998 年 12 月两次修订)
- IAS19 雇员福利(1983 年 1 月发布,1993 年 12 月、1998 年 2 月、2000 年 10 月、2002 年 5 月、2004 年 2 月和 12 月六次修订)
- IAS20 政府补助会计和政府援助的披露(1983 年 1 月发布,1994 年 11 月格式重排)
- IAS21 汇率变动的影响(1983 年 7 月发布,1993 年 12 月和 2003 年 12 月两次修订)
- IAS23 借款费用(1984 年 5 月发布,1993 年 12 月修订)
- IAS24 关联方披露(1984 年 7 月发布,1994 年 11 月格式重排,2003 年 12 月修订)
- IAS26 退休福利计划的会计和报告(1987 年 1 月发布,1994 年 11 月格式重排)
- IAS27 合并财务报表和单独财务报表(1989 年 4 月发布,1994 年 11 月格式重排,1998 年 12 月和 2003 年 12 月两次修订)
- IAS28 对附属企业的投资(1989 年 4 月发布,1994 年 11 月格式重排,1998 年 12 月和 2003 年 12 月两次修订)
- IAS29 恶性通货膨胀经济中的财务报告(1989 年 7 月发布,1994 年 11 月格式重排)
- IAS30 银行与类似金融机构财务报表中的披露(1990 年 8 月发布,1994 年 11 月格式重排,1998 年 12 月修订)
- IAS31 合营中的权益(1990 年 12 月发布,1994 年 11 月格式重排,1998 年 12 月和 2003 年 12 月两次修订)
- IAS32 金融工具 披露和列报(1995 年 6 月发布,1998 年 12 月和 2003 年 12 月两次修订)
- IAS33 每股收益(1997 年 2 月发布,2003 年 12 月修订)
- IAS34 中期财务报告(1998 年 6 月发布)
- IAS36 资产减值(1998 年 6 月发布,2004 年 3 月修订)
- IAS37 准备、或有负债与或有资产(1998 年 9 月发布)
- IAS38 无形资产(1978 年 7 月发布,1993 年 12 月、1998 年 9 月和 2004 年 3 月三次修订)
- IAS39 金融工具 确认和计量(1998 年 12 月发布,2003 年 12 月、2004 年 3 月、2004 年 12 月、2005 年 4 月和 6 月五次修订)
- IAS40 投资性不动产(2000 年 4 月发布,2003 年 12 月修订)
- IAS41 农业(2000 年 12 月发布)

附录三

美国会计准则一览表

美国会计准则的制定先后经历了会计程序委员会(CAP)、会计原则委员会(APB)和财务会计准则委员会(FASB)三个阶段。CAP从1938年至1959年共发布了51项^①“会计研究公报”(Accounting Research Bulletins, ARBs);APB从1959年至1973年共发布了31项意见书(APB Opinions);FASB从1973年至今共发布了154项财务会计准则公告(Statements of Financial Accounting Standards, SFASs)。

一、会计研究公告

- ARB No. 43 会计研究公报第1号至第42号的重新表述和修订(1953年6月发布)
- ARB No. 44 余额递减折旧(1954年10月发布, 1958年7月修订)
- ARB No. 45 长期建造合同(1955年10月发布)
- ARB No. 46 取消确定已获盈余的日期(1956年2月发布)
- ARB No. 47 养老金计划成本的会计处理(1956年12月发布)
- ARB No. 48 企业合并(1957年1月发布)
- ARB No. 49 每股收益(1958年3月发布)
- ARB No. 50 或有事项(1958年10月发布)
- ARB No. 51 合并财务报表(1959年8月发布)

二、会计原则委员会意见书

- APB Opinion No. 1 新折旧指引和规则(1962年11月发布)
- APB Opinion No. 2 “投资贷项”的会计处理(1962年12月发布)
- APB Opinion No. 3 基金来源和运用表(1963年10月发布)
- APB Opinion No. 4 “投资贷项”的会计处理(对第2号意见书的修订)(1964年3月发布)
- APB Opinion No. 5 承租人财务报表中对租赁的报告(1964年12月发布)
- APB Opinion No. 6 会计研究公报的地位(1965年10月发布)

^① 其中第1~42项被第43项取代,实际生效的是9项。

- APB Opinion No. 7 出租人财务报表中对租赁的会计处理(1966 年 5 月发布)
- APB Opinion No. 8 养老金计划成本的会计处理(1966 年 11 月发布)
- APB Opinion No. 9 报告经营成果(1966 年 12 月发布)
- APB Opinion No. 10 1966 年总括意见(1966 年 12 月发布)
- APB Opinion No. 11 所得税会计(1967 年 12 月发布)
- APB Opinion No. 12 1967 年总括意见(1967 年 12 月发布)
- APB Opinion No. 13 对第 9 号意见书第 6 段的修正(适用于商业银行)(1969 年 3 月发布)
- APB Opinion No. 14 可转换债券和随同认股证发行的债券的会计处理(1969 年 3 月发布)
- APB Opinion No. 15 每股收益(1969 年 5 月发布)
- APB Opinion No. 16 企业合并(1970 年 8 月发布)
- APB Opinion No. 17 无形资产(1970 年 8 月发布)
- APB Opinion No. 18 普通股投资会计处理中的权益法(1971 年 3 月发布)
- APB Opinion No. 19 报告财务状况的变动(1971 年 3 月发布)
- APB Opinion No. 20 会计变更(1971 年 7 月发布)
- APB Opinion No. 21 应收和应付账款的利息(1971 年 8 月发布)
- APB Opinion No. 22 会计政策的披露(1972 年 4 月发布)
- APB Opinion No. 23 所得税会计——特殊领域(1972 年 4 月发布)
- APB Opinion No. 24 所得税会计——按权益法核算的普通股投资(附属公司和合营企业除外)(1972 年 4 月发布)
- APB Opinion No. 25 发行给雇员的股票的会计处理(1972 年 10 月发布)
- APB Opinion No. 26 债务的提前清偿(1972 年 10 月发布)
- APB Opinion No. 27 制造商或交易商出租人对租赁交易的会计处理(1972 年 11 月发布)
- APB Opinion No. 28 中期财务报告(1973 年 5 月发布)
- APB Opinion No. 29 非货币性交易的会计处理(1973 年 5 月发布)
- APB Opinion No. 30 报告经营成果——对业务分部处置影响的报告以及对非常项目、不频繁发生事项和交易的报告(1973 年 6 月发布)
- APB Opinion No. 31 承租人对租赁承诺的披露(1973 年 6 月发布)

三、财务会计准则公告

- SFAS No. 1 外币折算信息的披露(1973 年 12 月发布)
- SFAS No. 2 研究与开发费用的会计处理(1974 年 11 月发布)

SFAS No. 3 对中期财务报表中会计变更的报告——对 APB 第 28 号意见书的修订
(1974 年 12 月发布)

SFAS No. 4 债务清偿利得与损失的报告——对 APB 第 30 号意见书的修订(1975
年 3 月发布)

SFAS No. 5 或有事项的会计处理(1975 年 3 月发布)

SFAS No. 6 预期重新筹集的短期债务的分类——对 ARB 第 43 号第 3 章 A 部分的
修订(1975 年 5 月发布)

SFAS No. 7 企业开办期的会计和报告(1975 年 6 月发布)

SFAS No. 8 外币交易折算会计和外币财务报表(1975 年 10 月发布)

SFAS No. 9 所得税会计 :石油和天然气生产企业——对 APB 第 11 号和第 13 号意
见书的修订(1975 年 10 月发布)

SFAS No. 10 对企业合并免除性条款的延期——对 APB 第 16 号意见书的修订
(1975 年 10 月发布)

SFAS No. 11 或有事项的会计处理 过渡方法——对 FASB 第 5 号公告的修订(1975
年 12 月发布)

SFAS No. 12 有关流通证券的会计处理(1975 年 12 月发布)

SFAS No. 13 租赁会计(1976 年 11 月发布)

SFAS No. 14 企业分部财务报告(1976 年 12 月发布)

SFAS No. 15 债权人和债务人对复杂债务重组的会计处理(1977 年 6 月发布)

SFAS No. 16 前期调整(1977 年 6 月发布)

SFAS No. 17 租赁会计 :初始直接费用——对 FASB 第 13 号公告的修订(1977 年 11
月发布)

SFAS No. 18 企业分部财务报告 :中期财务报表——对 FASB 第 14 号公告的修订
(1977 年 11 月发布)

SFAS No. 19 石油和天然气生产企业的财务会计和报告(1977 年 12 月发布)

SFAS No. 20 远期外汇合同的会计处理——对 FASB 第 8 号公告的修订(1977 年 12
月发布)

SFAS No. 21 非上市企业每股收益和分部信息报告的中止——对 APB 第 15 号意见
书和 FASB 第 14 号公告的修订(1978 年 4 月发布)

SFAS No. 22 因免税债务偿还引起的租赁合约条款变更——对 FASB 第 13 号公告
的修订(1978 年 6 月发布)

SFAS No. 23 租赁起始时间——对 FASB 第 13 号公告的修订(1978 年 8 月发布)

SFAS No. 24 在其他企业财务报告中列示的财务报表分部信息的报告——对 FASB
第 14 号公告的修订(1978 年 12 月发布)

SFAS No. 25 石油和天然气生产企业某些会计要求的中止——对 FASB 第 19 号公告的修订(1979 年 2 月发布)

SFAS No. 26 不动产销售式租赁的利润确认——对 FASB 第 13 号公告的修订(1979 年 4 月发布)

SFAS No. 27 对现有销售式或直接融资式租赁的续约或延期的分类——对 FASB 第 13 号公告的修订(1979 年 5 月发布)

SFAS No. 28 对售后租回的会计处理——对 FASB 第 13 号公告的修订(1979 年 5 月发布)

SFAS No. 29 或有租金的确定——对 FASB 第 13 号公告的修订(1979 年 6 月发布)

SFAS No. 30 对有关主要客户信息的披露——对 FASB 第 14 号公告的修订(1979 年 8 月发布)

SFAS No. 31 与英国关于存货免税的税法规定有关的税务利益的会计处理(1979 年 9 月发布)

SFAS No. 32 AICPA 关于会计和审计事项的立场公告和指南中的特殊会计和报告原则及其实务——对 APB 第 2 号意见书的修订(1979 年 9 月发布)

SFAS No. 33 财务报告与物价变动(1979 年 9 月发布)

SFAS No. 34 利息费用资本化(1979 年 10 月发布)

SFAS No. 35 限定养老金计划的会计和报告(1980 年 3 月发布)

SFAS No. 36 养老金信息的披露——对 APB 第 8 号意见书的修订(1980 年 5 月发布)

SFAS No. 37 递延所得税在资产负债表上的分类——对 APB 第 11 号意见书的修订(1980 年 7 月发布)

SFAS No. 38 对被购买企业购买前或有事项的会计处理——对 APB 第 16 号意见书的修订(1980 年 9 月发布)

SFAS No. 39 财务报告和物价变动:特殊资产——矿山、石油和天然气——对 FASB 第 33 号公告的补充(1980 年 10 月发布)

SFAS No. 40 财务报告和物价变动:特殊资产——林场和生长木材——对 FASB 第 33 号公告的补充(1980 年 11 月发布)

SFAS No. 41 财务报告和物价变动:特殊资产——生产性不动产——对 FASB 第 33 号公告的补充(1980 年 11 月发布)

SFAS No. 42 利息费用资本化重要性的确定——对 FASB 第 34 号公告的修订(1980 年 11 月发布)

SFAS No. 43 缺勤补助的会计处理(1980 年 11 月发布)

SFAS No. 44 汽车运输业无形资产的会计处理——对 ARB 第 43 号第 5 章的修订和

APB 第 17 号和第 33 号意见书的解释(1980 年 12 月发布)

SFAS No. 45 特许权收益的会计处理(1981 年 3 月发布)

SFAS No. 46 财务报告和物价变动 :电影业(1981 年 3 月发布)

SFAS No. 47 长期债务的披露(1981 年 3 月发布)

SFAS No. 48 存在退货权时的收入确认(1981 年 6 月发布)

SFAS No. 49 产品融资的会计处理(1981 年 6 月发布)

SFAS No. 50 音像行业的财务报告(1981 年 11 月发布)

SFAS No. 51 有线电视公司的财务报告(1981 年 11 月发布)

SFAS No. 52 外币折算(1981 年 12 月发布)

SFAS No. 53 电影制片商和发行商的财务报告(1981 年 12 月发布)

SFAS No. 54 财务报告和物价变动 :投资公司——对 FASB 第 33 号公告的修订(1982 年 1 月发布)

SFAS No. 55 对可转换证券是否为普通股等价物的确定——对 APB 第 15 号意见书的修订(1982 年 2 月发布)

SFAS No. 56 为优先应用 APB 第 20 号意见书而对 AICPA 指南和第 81-1 号立场公告“承包商会计”以及第 81-2 号立场公告“医疗机构”作出的说明——对 FASB 第 32 号公告的修订(1982 年 2 月发布)

SFAS No. 57 关联方披露(1982 年 3 月发布)

SFAS No. 58 在采用权益法核算投资的财务报表中利息费用的资本化——对 FASB 第 34 号公告的修订(1982 年 4 月发布)

SFAS No. 59 对州和地方政府养老金计划某些会计要求生效日期的推迟——对 FASB 第 35 号公告的修订(1982 年 4 月发布)

SFAS No. 60 保险企业的会计和报告(1982 年 6 月发布)

SFAS No. 61 产权检索设备的会计处理(1982 年 6 月发布)

SFAS No. 62 与某些免税借款和某些捐赠与补助情况有关的利息费用资本化——对 FASB 第 34 号公告的修订(1982 年 6 月发布)

SFAS No. 63 广播公司的财务报告(1982 年 6 月发布)

SFAS No. 64 为满足偿债基金要求筹借的债务的清偿——对 FASB 第 4 号公告的修订(1982 年 9 月发布)

SFAS No. 65 有关抵押借款业务的会计处理(1982 年 9 月发布)

SFAS No. 66 不动产销售的会计处理(1982 年 10 月发布)

SFAS No. 67 不动产项目的成本和初始租赁业务的会计处理(1982 年 10 月发布)

SFAS No. 68 研究与开发协议(1982 年 10 月发布)

SFAS No. 69 有关石油和天然气生产活动的披露——对 FASB 第 19、25、33、39 号公

告的修订(1982 年 11 月发布)

SFAS No. 70 财务报告与物价变动 :外币折算——对 FASB 第 33 号公告的修订(1982 年 12 月发布)

SFAS No. 71 某些类别的管制影响的会计处理(1982 年 12 月发布)

SFAS No. 72 有关银行或储蓄机构购并活动的会计处理——对 APB 第 17 号意见书的修订 ,对 APB 第 16、17 号意见书的解释 ,以及对 FASB 第 9 号公告的修订(1983 年 2 月发布)

SFAS No. 73 铁路部门会计变更的报告——对 APB 第 20 号意见书的修订(1983 年 8 月发布)

SFAS No. 74 对雇员支付特殊终止津贴的会计处理(1983 年 8 月发布)

SFAS No. 75 对州和地方政府机构养老金计划某些会计要求生效日期的推迟——对 FASB 第 35 号公告的修订(1983 年 11 月发布)

SFAS No. 76 债务的清偿——对 APB 第 26 号意见书的修订(1983 年 11 月发布)

SFAS No. 77 转让人对转让有追索权的应收账款的报告(1983 年 12 月发布)

SFAS No. 78 债权人对有追索权债务的分类——对 ARB 第 43 号第 3 章 A 部分的修订(1983 年 12 月发布)

SFAS No. 79 对非上市企业有关企业合并披露的豁免(1984 年 2 月发布)

SFAS No. 80 期货合同会计(1984 年 8 月发布)

SFAS No. 81 对退休后健康保障和人寿保险福利的披露——对 FASB 第 33 号公告的修订(1984 年 11 月发布)

SFAS No. 82 财务报告和物价变动 :某些披露要求的豁免——对 FASB 第 35 号公告的修订(1984 年 11 月发布)

SFAS No. 83 为优先应用 APB 第 20 号意见书而对 AICPA 关于“ 证券经纪人和经销商会计 ”、“ 雇员福利会计 ”和“ 银行会计 ”的指南和立场公告作出的说明——对 FASB 第 32 号公告和 APB 第 30 号意见书的修订 ,以及废止 FASB 第 10 号解释(1985 年 3 月发布)

SFAS No. 84 可转换债务的诱发转换——对 APB 第 26 号意见书的修订(1985 年 3 月发布)

SFAS No. 85 为确定可转换证券是否是普通股等价物的收益率测算——对 APB 第 15 号意见书的修订(1985 年 3 月发布)

SFAS No. 86 对出售、出租或其他方式流通的计算机软件成本的会计处理(1985 年 8 月发布)

SFAS No. 87 雇主对养老金的会计处理(1985 年 12 月发布)

SFAS No. 88 雇主对限定养老金计划进行清算、削减以及终止养老金的会计处理(1985 年 12 月发布)

SFAS No. 89 财务报告和物价变动(1986 年 12 月发布)

SFAS No. 90 受管制企业——当厂房成本废弃和不可扣减时会计处理——对 FASB 第 71 号公告的修订(1986 年 12 月发布)

SFAS No. 91 为获取贷款而发生的不可收回费用和成本以及租赁初始直接成本的会计处理——对 FASB 第 13、60、65 号公告的修订以及废止 FASB 第 17 号公告(1986 年 12 月发布)

SFAS No. 92 受管制企业——分阶段实施计划的会计处理——对 FASB 第 71 号公告的修订(1987 年 8 月发布)

SFAS No. 93 非盈利组织折旧的确认(1987 年 8 月发布)

SFAS No. 94 对所有拥有多数股权的附属公司的合并——对 ARB 第 51 号的修订以及对 APB 第 18 号意见书和 ARB 第 43 号第 12 章相关条款的修订(1987 年 10 月发布)

SFAS No. 95 现金流量表(1987 年 11 月发布)

SFAS No. 96 所得税会计(1987 年 12 月发布)

SFAS No. 97 保险企业对某些长期合同和出售投资的已实现利得和损失的会计处理和报告(1987 年 12 月发布)

SFAS No. 98 租赁会计 涉及不动产的售后租回,不动产的销售式租赁,租赁期的确定,以及直接融资租赁初始直接成本的确定——对 FASB 第 13、66、91 号公告的修订,以及废止 FASB 第 26 号公告和第 79-11 号技术公告(1988 年 5 月发布)

SFAS No. 99 非盈利组织折旧的确认生效日期的推迟——对 FASB 第 93 号公告的修订(1988 年 9 月发布)

SFAS No. 100 所得税会计——FASB 第 96 号公告生效日期的推迟——对 FASB 第 96 号公告的修订(1988 年 12 月发布)

SFAS No. 101 受管制企业——终止应用 FASB 第 71 号公告时的会计处理(1988 年 12 月发布)

SFAS No. 102 现金流量表——某些企业的豁免以及为再售目的而获得的某些证券所产生的现金流量的分类——对 FASB 第 95 号公告的修订(1989 年 2 月发布)

SFAS No. 103 所得税会计——FASB 第 96 号公告生效日期的推迟——对 FASB 第 96 号公告的修订(1989 年 12 月发布)

SFAS No. 104 现金流量表——某些现金流入和支出的净额报告以及对套期交易现金流量的分类——对 FASB 第 95 号公告的修订(1989 年 12 月发布)

SFAS No. 105 对具备资产负债表表外风险的金融工具以及集中信用风险的金融工具的信息披露(1990 年 3 月发布)

SFAS No. 106 雇主对退休后非养老金福利的会计处理(1990 年 12 月发布)

SFAS No. 107 金融工具公允价值的披露(1991 年 12 月发布)

- SFAS No. 108 所得税会计——FASB 第 96 号公告生效日期的推迟——对 FASB 第 96 号公告的修订(1991 年 12 月发布)
- SFAS No. 109 所得税会计(1992 年 2 月发布)
- SFAS No. 110 对投资合同中限定养老金计划的报告——对 FASB 第 35 号公告的修订(1992 年 8 月发布)
- SFAS No. 111 FASB 第 32 号公告的废止和与技术修订(1992 年 11 月发布)
- SFAS No. 112 雇主对雇用后福利的会计处理(1992 年 11 月发布)
- SFAS No. 113 短期合同与长期合同再保险的会计和报告(1973 年 12 月发布)
- SFAS No. 114 债权人对贷款减损的会计处理——对 FASB 第 5 号和第 15 号公告的修订(1993 年 5 月发布)
- SFAS No. 115 对某些债务和权益性证券投资的会计处理(1993 年 5 月发布)
- SFAS No. 116 捐赠收入和捐赠支出的会计处理(1993 年 6 月发布)
- SFAS No. 117 非盈利组织财务报表(1993 年 6 月发布)
- SFAS No. 118 债权人对贷款减损的会计处理——收入确认和披露——对 FASB 第 114 号公告的修订(1994 年 10 月发布)
- SFAS No. 119 衍生金融工具和金融工具公允价值的披露(1994 年 10 月发布)
- SFAS No. 120 共同人寿保险企业和参与某些长期合同的保险企业的会计处理和报告(1995 年 1 月发布)
- SFAS No. 121 长期资产减损以及待处置长期资产的会计处理(1995 年 3 月发布)
- SFAS No. 122 抵押服务权的会计处理(1995 年 5 月发布)
- SFAS No. 123 以股票作为基础的报酬的会计处理(1995 年 10 月发布)
- SFAS No. 124 对非盈利组织持有的某些投资的会计处理(1995 年 11 月发布)
- SFAS No. 125 金融资产转移和服务以及债务清偿的会计处理(1996 年 6 月发布)
- SFAS No. 126 对某些非上市实体有关金融工具的某些披露要求的豁免——对 FASB 第 107 号公告的修订(1996 年 12 月发布)
- SFAS No. 127 对 FASB 第 125 号公告中某些条款生效日期的推迟——对 FASB 第 125 号公告的修订(1996 年 12 月发布)
- SFAS No. 128 每股收益(1997 年 2 月发布)
- SFAS No. 129 有关资本结构信息的披露(1997 年 2 月发布)
- SFAS No. 130 报告全面收益(1973 年 12 月发布)
- SFAS No. 131 企业分部及其相关信息的披露(1997 年 6 月发布)
- SFAS No. 132 雇主对养老金以及其他退休后福利的披露——对 FASB 第 87、88、106 号公告的修订(1998 年 2 月发布)
- SFAS No. 133 衍生工具和套期活动的会计处理(1998 年 6 月发布)

SFAS No. 134 抵押银行企业在抵押贷款证券化后对为销售而保留的抵押证券的会计处理——对 FASB 公告第 65 号的修订(1998 年 10 月发布)

SFAS No. 135 对 FASB 第 75 号公告的废止和技术更正(1999 年 2 月发布)

SFAS No. 136 向非营利组织或筹集与保留捐款的慈善信托机构转移资产(1999 年 6 月发布)

SFAS No. 137 衍生工具和套期活动的会计处理——对 FASB 第 133 号公告生效日期的推迟——对 FASB 第 133 号公告的修订(1999 年 6 月发布)

SFAS No. 138 对某些衍生工具和某些套期活动的会计处理——对 FASB 第 133 号公告的修订(2000 年 6 月发布)

SFAS No. 139 对 FASB 第 53 号公告的废止以及对 FASB 第 63、89、121 号公告的修订(2000 年 6 月发布)

SFAS No. 140 金融资产转移和服务以及债务清偿的会计处理——取代 FASB 第 125 号公告(2000 年 10 月发布)

SFAS No. 141 企业合并(2001 年 6 月发布)

SFAS No. 142 商誉和其他无形资产(2001 年 6 月发布)

SFAS No. 143 资产退出使用后有关债务的会计处理(2001 年 6 月发布)

SFAS No. 144 长期资产减值或处置的会计处理(2001 年 8 月发布)

SFAS No. 145 对 FASB 第 4、44 和 64 号公告的废止,对 FASB 第 13 号公告的修订,以及有关技术更正(2002 年 4 月发布)

SFAS No. 146 与退出或处置活动有关的费用的会计处理(2002 年 6 月发布)

SFAS No. 147 某些金融机构的收购(2002 年 10 月发布)

SFAS No. 148 以股票作为基础的报酬的会计处理——过渡与披露——对 FASB 第 123 号公告的修订(2002 年 12 月发布)

SFAS No. 149 对衍生工具和套期活动的第 133 号公告的修正(2003 年 4 月发布)

SFAS No. 150 同时具有负债和权益特征的某些金融工具的会计处理(2003 年 5 月发布)

SFAS No. 151 存货成本——对 ARB 第 43 号第 4 章的修订(2004 年 11 月发布)

SFAS No. 152 房地产共享时间交易的会计处理——对 FASB 第 66、67 号公告的修订(2004 年 12 月发布)

SFAS No. 153 非货币资产的交换——对 APB 第 29 号意见书的修订(2004 年 12 月发布)

SFAS No. 154 会计变更和差错更正——对 APB 第 20 号意见书和 FASB 第 3 号公告的取代(2005 年 5 月发布)

附录四

英国会计准则一览表

英国会计准则的制定先后经历了由原会计准则委员会(ASC)制定“标准会计实务公告”(Statements of Standard Accounting Practice ,SSAPs)和现会计准则委员会(ASB)制定“财务报告准则”(Financial Reporting Standards ,FRSs)的阶段。ASC 至 1990 年为止先后发布了 25 项“标准会计实务公告”,其中 SSAP11 被 SSAP15 所代替,SSAP1、SSAP2、SSAP3、SSAP6、SSAP8、SSAP10、SSAP12、SSAP14、SSAP15、SSAP17、SSAP18、SSAP20、SSAP22、SSAP23 和 SSAP24 等 13 项公告先后被以后发布的“财务报告准则”所代替,SSAP7 和 SSAP16 被废除,目前仍然有效的还有 7 项;ASB 从 1990 年起至今共发布了 27 项“财务报告准则”。

一、标准会计实务公告

- SSAP1 联营公司会计(1971 年 1 月发布,1982 年 4 月修订,1997 年 11 月被 FRS9 取代)
- SSAP2 会计政策的揭示(1971 年 11 月发布,2000 年 12 月被 FRS18 取代)
- SSAP3 每股收益(1972 年 2 月发布,1998 年 10 月被 FRS14 取代)
- SSAP4 政府补助会计(1974 年 4 月发布,1990 年 7 月和 1992 年 10 月分别修订,仍然有效)
- SSAP5 增值税会计(1974 年 4 月发布,仍然有效)
- SSAP6 非常项目和前期调整(1874 年 4 月发布,1986 年 8 月修订,1992 年 10 月被 FRS3 取代)
- SSAP7 货币购买力变动的会计处理(1974 年 5 月发布,1978 年 1 月被废除)
- SSAP8 在公司报表中按估算制征税的会计处理(1974 年 8 月发布,1999 年被 FRS16 取代)
- SSAP9 存货与长期合同 1975 年 3 月发布,1980 年 8 月和 1988 年 9 月分别修订,仍然有效)
- SSAP10 资金来源与运用表(1975 年 7 月发布,1991 年 11 月被 FRS1 取代)
- SSAP11 递延税款会计(1975 年 8 月发布,1978 年 10 月被 SSAP15 取代)
- SSAP12 折旧会计(1977 年 12 月发布,1999 年 2 月被 FRS15 取代)

- SSAP13 研究与开发会计(1977 年 12 月发布,1989 年 1 月修订,仍然有效)
- SSAP14 集团报表(1978 年 9 月发布,1992 年 2 月被 FRS2 取代)
- SSAP15 递延税款会计(1978 年 10 月发布,2000 年 12 月被 FRS19 取代)
- SSAP16 现行成本会计(1980 年 3 月发布,1988 年 7 月被废除)
- SSAP17 资产负债表日后事项会计(1980 年 8 月发布,2005 年 1 月被 FRS21 取代)
- SSAP18 或有事项会计(1980 年 8 月发布,1998 年 11 月被 FRS12 取代)
- SSAP19 投资物业会计(1981 年 11 月发布,1992 年 10 月和 1994 年 7 月分别修订,仍然有效)
- SSAP20 外币折算会计(1983 年 4 月发布,2005 年 1 月被 FRS23 取代)
- SSAP21 租赁和租购合同会计(1984 年 8 月发布,1997 年 2 月修订,仍然有效)
- SSAP22 商誉会计(1984 年 12 月发布,1989 年 7 月修订,1997 年 12 月被 FRS10 取代)
- SSAP23 收购与兼并会计(1985 年 4 月发布,1994 年 11 月被 FRS6 取代)
- SSAP24 养老金成本会计(1988 年 5 月发布,1992 年 10 月修订,2000 年 11 月被 FRS17 取代)
- SSAP25 分部报告(1990 年 6 月发布,仍然有效)

二、财务报告准则

- FRS1 现金流量表(1991 年 11 月发布,1996 年 10 月修订)
- FRS2 附属企业会计(1992 年 7 月发布)
- FRS3 报告财务业绩(1992 年 10 月发布,1993 年 6 月和 1999 年 6 月两次修订)
- FRS4 资本工具(1993 年 12 月发布)
- FRS5 报告交易实质(1994 年 4 月发布,1994 年 12 月和 1998 年 9 月两次修订)
- FRS6 收购与兼并(1994 年 9 月发布)
- FRS7 购买会计中的公允价值(1994 年 9 月发布)
- FRS8 关联方披露(1995 年 10 月发布)
- FRS9 联营与合营(1997 年 11 月发布)
- FRS10 商誉与无形资产(1997 年 12 月发布)
- FRS11 固定资产和商誉的减值(1998 年 7 月发布)
- FRS12 准备、或有负债和或有资产(1998 年 9 月发布)
- FRS13 衍生与其他金融工具——披露(1998 年 9 月发布)
- FRS14 每股收益(1998 年 10 月发布,2005 年 1 月起被 FRS22 取代)
- FRS15 有形固定资产(1999 年 2 月发布)
- FRS16 本期税款(1999 年 12 月发布)

-
-
- FRS17 退休福利(2000 年 11 月发布)
- FRS18 会计政策(2000 年 12 月发布)
- FRS19 递延税款(2000 年 12 月发布)
- FRS20(IFRS2) 以股份为基础的支付(2004 年 4 月发布)
- FRS21(IAS10) 资产负债表日后事项(2004 年 5 月发布)
- FRS22(IAS33) 每股收益(2004 年 12 月发布)
- FRS23(IAS21) 汇率变动的影响(2004 年 12 月发布)
- FRS24(IAS29) 恶性通货膨胀经济中的财务报告(2004 年 12 月发布)
- FRS25(IAS32) 金融工具 披露和列报(2004 年 12 月发布)
- FRS26(IAS39) 金融工具 计量(2004 年 12 月发布)
- FRS27 人寿保险(2004 年 12 月发布)

附录五

国际会计准则理事会 2003 年底 对原 15 项国际会计准则的最新修订要点

在本书第一版即将出版之际,国际会计准则理事会于 2003 年 12 月 17 日和 18 日分别发布了“国际会计准则理事会发布修订后的金融工具准则”和“国际会计准则理事会发布对准则的大范围改进”两个新闻公告,对原 IAS1、IAS2、IAS8、IAS10、IAS16、IAS17、IAS21、IAS24、IAS27、IAS28、IAS31、IAS32、IAS33、IAS39、IAS40 等 15 项国际会计准则作出了最新修订,同时撤销了 IAS15“反映物价变动影响的信息”。以下对这两个公告加以说明。

一、国际会计准则理事会在 2003 年 12 月 17 日发布的新闻公告内容

该新闻公告列出了有关金融工具准则的修订背景以及对 IAS32“金融工具:披露和列报”和 IAS39“金融工具:确认和计量”作出的重大改进^①。但是,国际会计准则理事会这次修订 IAS32 和 IAS39 的目的并非要对金融工具的处理方法作出根本改动,而是通过增加一些明确条款和指南以降低准则的复杂程度,消除金融工具准则中的不一致现象,将常设解释委员会的指南和 IAS39 的执行指南中的关键内容纳入准则中。比较重大的改进有:

- (1) 对基于报告主体自己权益的合同何时归为负债提供了新的指南;
- (2) 大多数贷款承诺现已被排除在适用范围之外,并且不需再按公允价值计量;
- (3) 考虑到源生的和购入的贷款和应收款项经常被一起管理,修订后准则将购入的贷款和应收款项也纳入了贷款和应收款项类别,从而扩大了该类金融资产的范围;
- (4) 对实际利率的计算提供了新的指南;
- (5) 终止确认条款实质上已被重写以明确其应用;
- (6) 报告主体可以选择在一开始时就指定任一金融工具按公允价值计价,并将公允价值的变动计入损益。这一选择权在许多方面给予了报告主体简化运用 IAS39 的机会。例如,降低了对套期会计的需要,不再需要分离嵌入式衍生工具,解决了资产和负债的配套头寸未被一致地计量所产生的问题;
- (7) 增加了计量公允价值的指南以方便执行;

^① 需要注意的是,对 IAS32 和 IAS39 的修订并不是 IASB 所谓《改进国际会计准则》项目的一部分,而是单独的项目。

(8) 明确规定减值应使用“已发生损失”模式而不是“预期损失”模式,并且对计量减值提供了额外的指南;

(9) 确定承诺的套期现在按公允价值套期处理,而不是按原现金流量套期处理。这一改变是为了与美国 GAAP 趋同;

(10) 报告主体可以对预期交易选择使用“基础调整法”。预期交易会导致确认非金融性资产或负债。在基础调整法下,套期工具的递延利得和损失将调整所取得的资产或负债的成本;

(11) 国际会计准则理事会已同银行界一起工作,以制定一个允许对利率风险的组合套期采用公允价值套期会计的建议,这些建议已在草案“对利率风险的组合套期采用公允价值套期会计”中公布,并正处于最终定稿过程中。

二、国际会计准则理事会在 2003 年 12 月 18 日发布的新闻公告内容

在这个公告中,国际会计准则理事会指出已对原 IAS1、IAS2、IAS8、IAS10、IAS16、IAS17、IAS21、IAS24、IAS27、IAS28、IAS31、IAS33、IAS40 等 13 项国际会计准则作出了最新修订,同时撤销了 IAS15“反映物价变动影响的信息”。国际会计准则理事会修订原国际会计准则的主要目的有三个:取消一些准则中的备选方法以提高可比性;与其他国家的准则趋同;提供指南和举例以方便准则的应用。以下举例说明。

(一) 取消一些准则中的备选方法

(1) 在 IAS2“存货”中,取消了存货计价方法中的后进先出法。

(2) 在 IAS21“汇率变动的影响”中,对于没有进行套期保值的某种货币的严重减值或贬值所产生的汇率差异,不再要求予以资本化。

(3) 在 IAS17“租赁”中,融资租赁的出租人不能再将初始直接成本在发生时作为费用处理,相反,它们应纳入租赁资产的账面金额中,并在租赁期内确认为费用。同时,制造商或经销商的出租人在确认销售利润时应将这种成本确认为费用。

(4) 根据 IAS27“合并财务报表和单独财务报表”^①(Consolidated and Separate Financial Statements),在合并资产负债表中,报告主体应将少数股东权益列报在权益部分,并与母公司权益分开。

(5) 在 IAS8“会计政策、会计估计的变更和差错”^②(Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors)中,现在要求追溯运用自愿性的会计政策变更,追溯性地

① 国际会计准则理事会在本次修订 IAS27 时,将原名“合并财务报表和对子公司投资会计”改为本名称。

② 国际会计准则理事会在本次修订 IAS8 时,将原名“当期净损益、重大错误和会计政策变更”改为本名称。

重新表述以纠正所有前期重大差错。以前的 IAS8 对这两种情况都包含有将其影响纳入当期损益的备选方法。当运用备选方法时,也未改动其比较信息。但改进后的准则要求重新表述比较信息。

(二) 与其他国家的准则趋同

(1) 在 IAS17“租赁”中,明确规定了土地和建筑物租赁中的土地与建筑物应分开考虑。土地通常作为经营租赁处理,除非在租赁期末将土地上的产权转移给承租人。建筑物则根据准则中的分类标准作为经营租赁或融资租赁处理。

(2) 在 IAS24“关联方披露”中,通过增加一些团体(如合营企业和离职后福利计划)扩展了关联方的定义。通过要求披露交易、余额、条款和条件、担保细节,现准则扩大了关联方的披露要求。

(3) 在 IAS28“在联营企业的投资”^①(Investment in Associates)中,当被用来使用权益法的联营企业的财务报表的编制时间与投资方不同时,规定其差异必须不能超过 3 个月。

(4) 根据 IAS28“在联营企业的投资”的规定,投资方在确认在联营企业中应承担的损失份额时,必须考虑其在联营企业所有者权益中的投资或其他长期权益的账面金额。

(三) 其他重大改变

(1) 在 IAS1“财务报表的列报”中,要求披露管理当局在应用会计政策时作出的关键判断。禁止将任何收益和费用项目作为“非常项目”列报。

(2) 在 IAS1“财务报表的列报”中,要求披露管理当局作出的、对确定会计估计非常重要并会引起对资产和负债的账面金额作出重大调整的那些假定(Assumptions)。

(3) 在 IAS10“资产负债表日后事项”中,对于在资产负债表日以后宣告的股利,不应再作为资产负债表日的负债处理,而只需在附注中披露。

(4) 在 IAS16“不动产、厂房和设备”中,对于用非货币性资产或用货币性资产与非货币性资产组合换入的不动产、厂房和设备,IAS16 要求按公允价值计量这些不动产、厂房和设备,除非交换行为缺乏商业实质。

(5) 在 IAS24“关联方披露”中,要求披露关键管理人员的报酬。

(6) 根据 IAS27“合并财务报表和单独财务报表”,如果要求合并,那么合并应考虑母公司的性质。因此,合并被控制的子公司的要求适用于风险资本机构、共同基金和信托公司这类母公司。

(7) 根据 IAS27“合并财务报表和单独财务报表”,当报告主体作出选择列报其单独财务报表时,则对子公司、共同控制的主体以及联营企业的投资应按成本或根据 IAS39 核算。

^① 国际会计准则理事会本次修订 IAS28 时,将原名“对联营企业投资会计”改为本名称。

(8) IAS33“每股收益”对以下涉及每股收益的复杂事项提供了额外的指南和举例：

① 或可发行的股票；② 子公司、合营企业或联营企业的潜在普通股；③ 参与性权益工具；④ 出售的看跌期权；⑤ 购入的看涨和看跌期权；⑥ 强制性可转换工具。

(9) 在 IAS40“投资性房地产”中，对于在经营租赁中持有的房地产权益，如果满足某些标准并且承租人已将其视为融资租赁并按公允价值计量该租赁资产，则准则允许报告主体将其作为投资性房地产处理。

附录六

国际会计准则与
中国会计标准主要差异比较表

国际会计准则与中国会计标准主要差异比较 ,为下列图表所示：

项目	国 际 会 计 准 则	中 国 会 计 标 准
首次采用国际财务报告准则	IFRS1 2003 年 6 月发布 2005 年 6 月修订。	未涉及。
以股份为基础的支付	IFRS2 2004 年 2 月发布。	未涉及。
企业合并	IFRS3 2004 年 3 月发布 ,取代了 IAS22 ,并于 2004 年 4 月修订。IAS22 是 1983 年 7 月发布 ,1993 年 12 月、1998 年 9 月修订。 不包括同一控制下的企业合并。 对企业合并的界定既包括一个企业取得对另外一个企业控制权或净资产的情况 ,还包括企业取得对某项业务控制权的情况。	《企业会计准则——企业合并》(征求意见稿) 2005 年 7 月公布。《合并会计报表暂行规定》,1995 年发布。《企业兼并有关会计处理问题暂行规定》,1997 年发布。 征求意见稿将同一控制下的企业合并纳入准则范围 ,明确规定同一控制下的企业合并应当以账面价值为基础进行会计处理 ,但在合并财务报表中 ,要求对被合并企业的财务状况和经营成果予以充分披露。 企业合并未考虑业务的合并。
保险合同	IFRS4 2004 年 3 月发布。	《保险公司会计制度》,财政部 1998 年底发布。《金融企业会计制度》,2001 年 11 月发布 ,有相关规定。

(续表)

项目	国 际 会 计 准 则	中 国 会 计 标 准
持有以备出售的非流动资产和终止经营	IFRS5, 2004 年 3 月发布, 取代了 IAS35。IAS35 于 1998 年 6 月发布。	《终止经营》(征求意见稿) 2002 年 10 月发布。
矿产资源勘探与评估	IFRS6, 2004 年 12 月发布, 并于 2005 年 6 月修订。 对所有矿产资源的勘探进行一般性规定, 未能突出油气开采活动区别于其他矿产资源采掘活动的特点。	《企业会计准则——石油天然气开采》(征求意见稿) 2005 年 7 月公布。 专门针对油气开采业务(上游活动)进行规范。
财务报表的列报	IAS1, 1997 年 8 月修订后发布, 取代 1975 年发布的 IAS1“会计政策的披露”、1976 年发布的 IAS5“财务报表应披露的信息”和 1979 年发布的 IAS13“流动资产和流动负债的列报”。2003 年 12 月再次修订, 要求披露管理当局在运用会计政策时作出的关键判断, 以及管理当局在作出能够引起资产和负债金额重大调整的会计估计时的重要假定。 一套完整的财务报表包括资产负债表、收益表、权益变动表、现金流量表和附注。 在资产负债表中将流动和非流动资产、流动和非流动负债作为单独的类别列报, 除非按流动性的列报能够提供更为相关和可靠的信息。当适用例外情况时, 所有资产和负债均应按广义上的流动性顺序列报。 提供达到“公允列报”的框架, 严格限定背离国际财务报告准则的标准, 区别处理需要背离国际财务报告准则的情况。	《企业会计准则——财务报表列报》(草案) 2005 年 6 月发布。 财务报表至少应当包括资产负债表、利润表、利润分配表、所有者权益增减变动表、现金流量表和附注。 资产和负债应当按其流动性列报, 一般分为流动资产和非流动资产、流动负债和非流动负债。 未涉及。

(续表)

项目	国 际 会 计 准 则	中 国 会 计 标 准
存货	IAS2 ,1993 年 12 月修订后发布 ,取代 1975 年 10 月发布的 IAS2“ 历史成本制度下存货的计价和列报 ”。2003 年 12 月再次修订 ,取消存货成本计算的后进先出法。 没有规定存货的确认条件。 存货采购成本中不含现金折扣 ,采用净价法。 采购成本包含采购费用。 存货结转可采用三种方法 :个别辨认法、先进先出法和加权平均法。符合规定条件的使用个别辨认法 ,其他使用先进先出法和加权平均法。另外 ,标准成本法和零售价法也可以使用。 主体已从生物资产上收获的农产品存货 ,应以其收获时的公允价值减去预计至销售将发生的费用进行初始确认。	《企业会计准则——存货》,2001 年 11 月发布。 只有当存货包含的经济利益很可能流入企业和存货成本能够可靠计量这两个条件同时满足时 ,才能确认存货。 存货采购成本采用总价法。 商品流通企业的采购费用作为期间费用处理。 发出存货成本计价可以采用个别计价法、先进先出法、加权平均法、移动平均法和后进先出法。 未涉及。
现金流量表	IAS7 ,1992 年 12 月修订后发布 ,取代 1977 年 10 月发布的 IAS7“ 财务状况变动表 ”。 对于一经要求即应偿还、构成主体现金管理中不可分割的一部分的银行透支应包含在现金和现金等价物范围内。 鼓励主体采用直接法报告经营活动现金流量 ,但也可采用间接法。 对收到或支付的利息和股利可以归入经营活动、投资活动、或筹资活动 ,但应保持一贯性。 与所得税有关的现金流量应划归为经营活动 ,除非可以明确地认定其属于筹资和投资活动。 如果签订的合同是对可辨认头寸的套期 ,由此而形成的现金流量应按照被套期头寸的分类方法加以归类。	《企业会计准则——现金流量表》,1998 年 3 月发布 2001 年 1 月修订。 现金和现金等价物中不含银行透支。 编制现金流量表时必须采用直接法 ,同时要求在附注中披露按间接法将净损益调节为经营活动现金流量的信息。 对支付的股利和利息列为筹资活动 ,对收到的股利和利息列为投资活动。 与所得税有关的现金流量归为经营活动。 未涉及。

(续表)

项目	国 际 会 计 准 则	中 国 会 计 标 准
会计政策、会计估计变更和差错	IAS8,原名“当期净损益、重大差错和会计政策变更”,1993年12月修订后发布,取代1978年2月发布的IAS8“异常项目、前期项目和会计政策的变更”。2003年12月再次修订,主要针对会计政策自主变更和所有前期重大会计差错要求追溯调整,重新表述比较信息。	《企业会计准则——会计政策、会计估计变更和会计差错更正》,1998年6月发布,2001年修订。
资产负债表日后事项	IAS10,1978年10月发布,1999年5月修订。2003年12月再次修订。 明确规定主体不能将在资产负债表日后宣告的股利确认为资产负债表日的负债,该股利应在财务报表附注中进行披露。	《企业会计准则——资产负债表日后事项》,1998年5月23日发布,2003年4月修订。 董事会或类似机构确定的拟分配现金股利在所有者权益项目中反映,待股东大会或类似机构批准之后,才将现金股利从所有者权益项目转入负债项目反映。股票股利作为非调整事项在会计报表附注中披露。
建造合同	IAS11,1979年3月发布,1993年12月修订。 因订立合同而发生的、与合同直接相关的费用应作为合同成本的组成部分,前提是它们能单独加以区分并能可靠计量,同时很有可能获得合同。	《企业会计准则——建造合同》,1998年发布。 因订立合同而发生的有关费用应直接确认为当期费用。
所得税	IAS12,1979年7月发布,2000年10月修订。 用暂时性差异而不用时间性差异的概念,没有单独定义永久性差异。 主体只能采用资产负债表纳税影响会计法核算所得税,禁止采用递延法。	目前尚未制定所得税会计准则。现行所得税会计处理的依据主要是财政部制定的《企业会计制度》(2001)中的有关规定。 定义了永久性差异和时间性差异。 企业应当根据具体情况,选择采用应付税款法或者纳税影响会计法进行所得税的核算;采用纳税影响会计法的企业,可以选择递延法或者债务法进行核算。

(续表)

项目	国 际 会 计 准 则	中 国 会 计 标 准
所得 税	对因商誉、负商誉和资产或负债的初始确认不同而产生的递延所得税负债和资产规定不得确认,对子公司、分支机构及联营企业的投资和合营企业中的权益的相应确认,有限制性条件规定。 有计量、列报和披露的明确规定。	没有专门的确认规定。但对递延税款借方金额的确认,《企业会计制度》有一项特殊规定,即“采用纳税影响会计法时,在时间性差异所产生的递延税款借方金额的情况下,为了慎重起见,如在以后转回时间性差异的时期内(一般为3年),有足够的应纳税所得额予以转回的,才能确认时间性差异的所得税影响金额,并作为递延税款的借方反映,否则,应于发生当期视同永久性差异处理”。 未作出规定。
分部 报告	IAS14,1981年8月发布,1994年重编,1997年8月修订。	《企业会计准则——分部报告》(草案),2005年6月颁布。
反映 物价 变动 影响 的信 息	IAS15,1981年11月发布,1994年重编。2003年12月废弃。	未涉及。
不动 产、厂 房和 设备	IAS16,1982年3月发布,1993年12月、1998年7月修订。2003年12月再次修订。 不动产、厂房和设备是指主体用于生产、提供商品或劳务、出租或为了行政管理目的而拥有的,预计使用寿命超过一个会计期间的有形资产。 定义有“主体特定价值”。 不动产、厂房和设备的初始成本和后续支出的确认标准相同。 对于购入的固定资产,在其成本构成上包含估计拆卸、搬移费及场地使用费。 所有的资产交换交易均应以公允价值计量,除非该项交易不具有商业实质,或者所收到资产和所放弃资产的公允价值均不能可靠地计量。	《企业会计准则——固定资产》2001年11月9日发布。 固定资产是指为生产商品、提供劳务、出租或经营管理目的而拥有的,使用年限超过一年,单位价值较高的有形资产。 无此定义。 固定资产的初始成本和后续支出采用不同的确认标准。 未涉及。 以换出资产的账面价值,加上应支付的相关税费作为换入资产的入账价值。

(续表)

项目	国 际 会 计 准 则	中 国 会 计 标 准
不动产、厂房和设备	没有明确规定折旧范围。 折旧方法包括直线法、余额递减法以及工作量法。 对于不动产、厂房和设备项目的每一重要组成部分都要单独计提折旧,各重要组成部分的判断是以各组成部分成本相对于项目总成本而言重大为标准。 定期复核固定资产的残值和使用寿命,如果预期不同于前面估计,差异作为会计估计变更处理。对于资产预计残值的增加,需要调整应折旧金额。当预计残值增加到等于或超过资产账面额时,资产折旧费按零处理。 披露方面规定比较详细。	明确规定:“除以下情况外,企业应对所有固定资产计提折旧:(1)已提足折旧仍继续使用的固定资产;(2)按规定单独估价作为固定资产入账的土地。” 折旧方法包括年限平均法、工作量法、双倍余额递减法及年数总和法。 未涉及。 定期复核固定资产的使用寿命,当固定资产使用寿命的预期数与原先的估计数有重大差异时,调整固定资产的折旧年限。 要求披露的内容要略少一些。
租赁	IAS17,1982年9月发布,1994年重编,1997年12月修订。2003年12月再次修订。 未明确规定不涉及土地使用权的租赁协议,并在准则中涉及土地和建筑物的租赁的会计处理。土地和建筑物租赁中的土地和建筑物应分别考虑,土地通常作为经营租赁,除非租赁期末土地所有权转移给承租人,建筑物按照分类标准可归为经营租赁或融资租赁。 定义了“租赁期开始日”、“初始直接费”、“公允价值”、“经济寿命”、“使用寿命”、“租赁投资总额”。 租赁开始日是指租赁协议日与租赁双方就主要条款做出承诺日两者中较早者,规定较为详细。 未担保残值是指出租人无法保证其能否变现或只由出租人关联方担保的租赁资产残值,这是从实质上考虑。 内含利率指最低租赁付款额与未担保残值之和的现值总额等于租赁资产公允价值的折现率。	《企业会计准则——租赁》2001年1月18日发布。 明确规定不涉及土地使用权的租赁协议。 未作定义。 租赁开始日是指起租日,在售后租回交易下指买主向卖主支付第一笔款项之日。 未担保残值指租赁资产残值中扣除就出租人而言的担保残值后的资产残值,这是从计量上考虑。 内含利率指最低租赁收款额的现值与未担保残值的现值之和等于租赁资产原账面价值的折现率。

(续表)

项目	国 际 会 计 准 则	中 国 会 计 标 准
不动产、厂房和设备	经营租赁和融资租赁区分的 5 条判断标准的第四条,IAS17 强调公允价值。 承租人在租赁开始日按租入资产公允价值与最低租赁付款额现值中较低者等额地确认一项资产和一项负债。 承租人的租金应按比例分别计入融资费用并减少尚未结算的负债。融资费用应分摊于租赁期的各个期间,从而使各期就负债余额承担一个固定比例。 在计算最低租赁付款额现值时,如租赁的内含利率能够确定,则将其作为折现率,否则应采用承租人的增量借款利率。 承租人为获得融资租赁而发生的初始直接费用,应确认为租赁资产金额的一部分。 出租人应在其资产负债表中确认已用于融资租赁的资产,并按等于该租赁项目投资净额的金额将其列作应收款,收到租金时按应收融资租赁款余额的固定比率确认融资收益,同时减少本金。 融资租赁出租人发生的初始直接费用,不在发生时确认为当期费用,而是包含在租赁资产的账面价值中,在租赁期内分摊作为费用。制造商或经销商出租人在确认销售利润时才将初始直接费用确认为费用。 租赁披露涉及时间段按 1 年以内、1~5 年、5 年以上三个期间划分。	我国强调的是账面价值。 承租人在租赁开始日将租赁资产原账面价值与最低租赁付款额的现值两者中较低者作为租入资产的入账价值,确认一项资产;将最低租赁付款额作为长期应付款的入账价值,确认一项负债,并将两者的差额作为“未确认融资费用”,但是如果该项租赁资产占企业总额的比例不大,承租人可按最低租赁付款额记录租入资产和长期应付款,等额地确认一项资产和一项负债。 承租人应在租赁期内各个期间分摊未确认融资费用,可以采用实际利率法,也可用直线法、年数总和法。 对于计算最低租赁付款额现值时的折现率,首先出租人租赁内含利率,其次是租赁合同规定的利率,最后才是同期银行贷款利率。 承租人租赁发生的初始直接费用,在发生时确认为当期费用。 在租赁开始日,出租人将最低租赁付款额作为应收融资租赁款的入账价值,同时记录未担保残值,将最低租赁收款额与未担保残值之和与其现值之和的差额记为未实现融资收益,未实现融资收益在租赁期内按实际利率法,也可按直线法、年数总和法确认,对应收融资租赁款减未实现融资收益的差额部分合理计提坏账准备。 出租人发生的初始直接费用,应确认为当期费用。 租赁披露涉及时间段按 3 年以内、3 年以后两个期间划分。

(续表)

项目	国 际 会 计 准 则	中 国 会 计 标 准
收入	IAS18 ,1982 年 12 月发布 ,1993 年 12 月和 1998 年 12 月两次修订。 规定收入计量的一般原则 ,即收入应以其已收或应收的对价的公允价值进行计量。	《企业会计准则——收入》,1998 年 6 月公布。 收入计量的原则是 : (1) 对于销售商品形成的收入 ,应按企业与购货方签订的合同或协议金额或双方接受的金额确定 ; (2) 提供劳务形成的收入 ,应按企业与接受劳务方签订的合同或协议的金额确定 ; (3) 利息收入应按他人使用本企业现金的时间和使用利率计算确定 ,使用费则应按有关合同或协议规定的收费时间和方法计算确定。
雇员福利	IAS19 ,1983 年 1 月发布 ,1993 年 12 月、1998 年 2 月、2000 年 10 月、2002 年 5 月、2004 年 2 月和 12 月六次修订。 对雇员福利的类型作出必要的划分 ,并对不同类型的雇员福利制订相应的规范 ;把辞退福利列为雇员福利的单独类型 ,纳入准则的范围 ,对养老金计划的设定提存计划和设定受益计划分别作出规范。	《企业会计准则——职工福利》(征求意见稿)。 内容极为简略 ,要求把企业应缴纳的各种社会保险费、住房公积金和应提取的其他额外福利确认为职工为企业提供相关服务的期间的费用。
政府补助会计和政府援助的披露	IAS20 ,1983 年 4 月发布 ,1994 年重编。 规范的主要内容是政府补助和政府援助。 将政府补助分为与资产相关的补助和与收益相关的补助。	《企业会计准则——捐赠与补助》(征求意见稿) 2005 年 7 月公布。 规范的主要内容是企业接受的捐赠与补助。 将捐赠与补助分为附条件的捐赠与补助和无条件的捐赠与补助。
汇率变动的影响	IAS21 ,1983 年 7 月发布 ,1993 年 11 月修订。2003 年 12 月再次修订 ,为确定功能货币、列报货币和折算方法提供更详细指南。 规定有企业并购产生的商誉和资产公允价值的处理 ,涉及恶性通货膨胀经济中的货币问题。	《企业会计准则——外币折算》(草案) , 2005 年 6 月发布。 未涉及。
借款费用	IAS23 ,1984 年 3 月发布 ,1993 年 12 月修订。 无“专门借款”定义。	《企业会计准则——借款费用》,2001 年初发布。 专门借款 ,指为购建固定资产而专门借入的款项。

(续表)

项目	国 际 会 计 准 则	中 国 会 计 标 准
借款费用	借款费用的处理具有选择性,基准处理方法是借款费用在发生当期确认为费用,允许选用的处理方法是对可直接归属于符合条件资产的购置、建造或生产的借款费用,应予以资本化而成为该资产成本的组成部分。 适于资本化的资产可以是固定资产,也可以是存货,判断依据主要看其是否需要经过相当长时间才能达到可使用或可销售状态。 对于符合条件资产的借款发生的借款费用减去临时投资收益后的金额予以资本化,作为资产成本。对于一般性借款用于符合条件的资产上,采用资产支出乘资本化比率计算资本化借款费用的金额。资本化比率应是企业当期尚未偿付的所有借款(不包括为获得某项符合条件资产而专门借入款项)的借款费用的加权平均值。某一期间资本化的借款费用不应超过该期间实际发生的借款费用金额。	因专门借款而发生的利息、折价或溢价的摊销和汇兑差额,在符合资本化条件情况下,应予以资本化,计入该资产的成本,其他应于发生当期确认为费用。 资本化范围仅限于专门借款,而且仅指固定资产的购建,不包括存货。 采用资产累计支出的加权平均数乘以资本化比率来计算资本化金额,资本化比率以专门借款的利息费用除专门借款本金的加权平均数求得。如果是一笔专门借款,资本化比率即为该借款的利率。资本化金额不应超过实际利息费用。
关联方披露	IAS24,1984年7月发布,1994年重编。2003年12月修订,扩大关联方范围和关联方信息披露内容。 要求披露对关键管理人员的报酬。 主体及其关联方的雇员离职后福利计划构成关联方。 未将之作为关联方关系。 取消了对关联方交易定价政策的披露要求。 取消了这一豁免披露关联方交易的规定。	《企业会计准则——关联方关系及其交易的披露》,1997年5月发布。 无此要求。 未将之列为关联方。 把企业与主要投资者个人之间的关系列为关联方关系。 要求披露对关联方交易定价政策。 国家控制的企业间不应仅仅因为彼此同受国家控制而成为关联方,但企业间符合关联方定义时,需要披露关联方交易。
退休福利计划的会计和报告	IAS26,1987年1月发布,1994年重编。	未涉及。

(续表)

项 目	国 际 会 计 准 则	中 国 会 计 标 准
合并财务报表和单独财务报表	IAS27,原名“合并财务报表和对子公司投资会计”,1989年4月发布,1994年重编,2000年修订。2003年12月再次修订,要求主体在合并资产负债表的权益项目中,分别列示母公司股东权益和少数股东权益;合并应不考虑母公司的性质,合并被控制的子公司的要求适用于风险资本机构、共同基金和信托公司这类母公司;当报告主体作出选择去列报其单独财务报表时,在子公司、共同控制的主体以及联营企业的投资应按成本或根据IAS39核算。	《企业会计准则——合并财务报表》(征求意见稿)2005年7月公布。《合并会计报表暂行规定》,财政部1995年2月制定颁布。
对联营企业的投资	IAS28,原名“对联营企业投资会计”,1989年4月发布,1994年重编,2000年修订。2003年12月再次修订。 对联营企业的术语进行了定义。 对于投资成本与投资者所享有的在联营企业可辨认净资产公允价值中的份额之间的差额,要求确认商誉,并按商誉的规定进行处理。 采用权益法时,联营企业财务报表报告日与投资者的报表日的差距不能超过三个月。 联营企业采用权益法核算时,投资者(或其合并的子公司)和联营企业之间发生的“上销”和“下销”交易形成的未实现利润和损失,应按投资者在该联营企业中所占的权益份额予以消除。	《企业会计准则——投资》,1998年6月24日发布,2001年修订。 没有专门对联营企业进行定义。 投资企业的初始投资成本与应享有被投资单位所有者权益份额之间的差额,作为股权投资差额,按一定期限平均摊销,计入损益。合同规定了投资期限的,按投资期限摊销;合同没有规定投资期限的,初始投资成本超过应享有被投资单位所有者权益份额之间的差额,按不超过10年的期限摊销;初始投资成本低于应享有被投资单位所有者权益份额之间的差额,按不低于10年的期限摊销。 无此规定。 未规定投资者与联营企业交易的会计处理。
恶性通货膨胀经济中的财务报告	IAS29,1989年7月发布,1994年重编。	未涉及。

(续表)

项目	国 际 会 计 准 则	中 国 会 计 标 准
银行和类似金融机构财务报表的披露	IAS30 ,1990 年 8 月发布 ,1994 年重编。	未颁布相关准则 ,对银行信息的披露要求 ,主要体现在财政部 2001 年颁布的《金融企业会计制度》、证监会和财政部对上市银行信息披露的专门规范 ,以及中国人民银行的相关监管法规中。
合营中的权益	IAS31 ,原名“合营中权益的财务报告” ,1990 年 12 月发布 ,2000 年修订。2003 年 12 月再次修订。	《企业会计制度》(2001)第 158 条规定。
金融工具披露和列报	IAS32 ,1995 年 6 月发布 ,1998 年修订 ,2003 年 12 月再次修订。	2001 年颁布的《金融企业会计制度》有相关规定。2004 年 7 月财政部制定《金融机构衍生金融工具交易和套期业务会计处理暂行规定》(征求意见稿)。
每股收益	IAS33 ,1997 年 2 月发布。2003 年 12 月修订。 第 53 段 给出了更多的指南和示例。 有相关规定。 对于不同方式的企业合并 ,作为对价发行的普通股包括在每股收益的计算有不同的规定。 计算基本每股收益时 ,可归属于普通股股东的净损益为当期利润在扣除所得税、少数股东损益和非常项目及优先股股利后的利润额。 包含了对“或有可发行股份”的定义及应包括在基本和稀释每股收益计算中的或有可发行股份的具体指南。	《企业会计准则——每股收益》(征求意见稿) 2002 年 11 月 8 日发布。 总共 17 条 ,非常原则性 ,没有提供具体的指南和例子。 计算基本每股收益时 ,具体如何扣除优先股股利、在各种情况下普通股从何时开始纳入加权平均数的计算中、企业合并中发行的普通股、以部分付款的方式发行的普通股、或可发行的股票、对于改变了发行在外的普通股股数但资源未发生相应变化的具体事项等问题 ,征求意见稿都未涉及。 对于权益结合式企业合并及购买式企业合并中所发行的股份 ,在计算每股收益时的处理方法未予提及。 对归属于普通股股东的净损益并未提及“非常项目”。 没有对“或有可发行股份”进行单独定义和说明。

(续表)

项目	国 际 会 计 准 则	中 国 会 计 标 准
每股收益	要求主体在计算和披露以当期净损益为基础的基本和稀释每股收益的同时,还应披露以持续经营损益为基础的基本和稀释的每股收益。	不要求提供以持续经营损益为基础的每股收益信息。
中期财务报告	IAS34,1998年2月发布。 要求提供反映权益变动或业主的资本交易和向业主分派所引起的权益变动以外的权益变动表。 采用简化报表,但并不阻止主体提供完整报表。 对于年度编报合并财务报表的主体,中期报告要求提供合并报表,但对于母公司单独报表的提供,则既不要求也不禁止。 要求在其年度财务报表中提供分部数据的主体在中期报告中也必须提供相应数据。 主体应该在每个中期确认所得税,确认时应依据预期在整个财务年度采用的加权平均所得税税率的最好估计。	《企业会计准则——中期财务报告》2001年11月发布。 没有要求提供权益变动表,但并非禁止使用。 要求提供完整的会计报表。 如果企业在上年度财务报告中编制的是合并会计报表,则企业在中期期末也应当编制合并会计报表;如果企业在上年度财务报告中还包括母公司会计报表,则企业在中期期末也应当提供母公司会计报表。 只是简单地要求披露业务分部和地区分部的分部收入与分部利润(亏损)。 中期所得税的确认和计量方法应当与年度会计报表相一致。
资产减值	IAS36,1998年6月发布。2004年3月31日修订。 转回减值损失后的资产账面价值金额,不得高于假如以前年度没有确认资产减值损失资产应有的账面价值。 无形资产减值的计提一般应以现金产出单元为基础。 首次按照IAS36计提资产减值时应采用未来适用法。	《企业会计准则——资产减值》(征求意见稿)2005年7月公布。2000年4月发布的《企业会计制度》及2001年11月发布的《企业会计准则——固定资产》中有相关规范。 转回的减值损失金额不得超过已计提的减值准备的账面金额。 未涉及。 允许企业采用追溯调整法。

(续表)

项目	国 际 会 计 准 则	中 国 会 计 标 准
准备、或有负债和或有资产	IAS37,1998年9月发布。 确认为准备的金额应是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。 只有当主体有一项详细、正式的重组计划,并且已公告或开始实施该计划时才可确认重组的推定义务。	《企业会计准则——或有事项》,2000年4月发布。 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。如果所需支出存在一个金额范围,则最佳估计数应按该范围的上、下限金额的平均数确定;如果所需支出不存在一个金额范围,则最佳估计数应按以下方法确定:(1)有事项涉及单个项目时,最佳估计数按最可能发生的金额确定;(2)事项涉及多个项目时,最佳估计数按各种可能发生额及其发生概率来计算确定。 未涉及。
无形资产	IAS38,1998年12月发布,2004年3月修订。 无形资产是指没有实物形态的、可辨认非货币性资产。 对超过正常信用期购入的无形资产,其成本应等于现销价格,该价格与支付总额的差额作为利息费用。 投入的无形资产按公允价值计量。 按公允价值入账。 要求主体在满足一系列严格的标准后,将开发阶段的支出确认为一项无形资产。	《企业会计准则——无形资产》,2001年1月发布。 无形资产是指企业为生产商品、提供劳务、出租给他人或为管理目的而持有的、没有实物形态的非货币性长期资产。可分为可辨认和不可辨认无形资产,不可辨认无形资产指商誉。 企业以赊购方式取得无形资产,不考虑利息因素,以总额入账。 对于所有者投入的无形资产,我国按投资各方确认的价值作为入账价值,如系首次发行股票投入的无形资产,则按投资方的账面价值入账。 对于资产交换产生的无形资产,根据非货币性交易准则,按换出资产的账面价值入账。 所有的研究和开发支出全部作为当期费用,但自行开发并依法申请取得的无形资产,其相应的注册费、律师费予以资本化,作为资产的入账成本。

(续表)

项目	国 际 会 计 准 则	中 国 会 计 标 准
无形资产	如果无形资产有不确定的使用寿命,则该无形资产不应进行摊销,但应每年及在其出现减值迹象时进行减值测试。	对于摊销年限,我国准则规定,如果预计使用年限超过了相关合同规定的受益年限或法律规定的有效年限,则按孰短原则确定;如果合同与法律都没有规定有效年限,则摊销期不应超过10年。
金融工具确认和计量	IAS39,1998年12月发布,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。 以主体报告货币表示的确定承诺套期作为现金流量套期。	《企业会计制度》(2001)第七十四条是关于可转换债券的会计处理规定。2001年颁布的《金融企业会计制度》有相关规定。2004年7月财政部制定《金融机构衍生金融工具交易和套期业务会计处理暂行规定》(征求意见稿)。 征求意见稿对未确认确定承诺的套期,可以作为公允价值套期处理。
投资性房地产	IAS40,2000年4月发布,2003年12月修订,主要变化是:对于在经营租赁中持有的不动产权益,如果满足某些标准并且承租人已将其视为融资租赁并按公允价值计量该租赁资产,则准则允许报告主体将其作为投资性房地产处理。 土地是指土地所有权。 准则范围包括以融资租赁方式租入的房地产和满足特定条件的以经营租赁方式长期租入的房地产。	《企业会计准则——投资性房地产》(征求意见稿)2005年7月公布。 投资性房地产中的土地是指土地使用权,而不是土地所有权。 征求意见稿中没有将以融资租赁方式租入的房地产和以经营租赁方式租入后转租的房地产纳入投资性房地产的范围。
农业	IAS41,2001年1月发布。 对生物资产计量采用了公允价值模式。	《企业会计准则——生物资产》(征求意见稿)2005年7月公布。 以历史成本模式对生物资产进行计量。
非货币性交易	无专门准则,相关规定散布于其他准则中。	《企业会计准则——非货币性交易》,1999年6月发布,2001年1月修订。

(续表)

项目	国 际 会 计 准 则	中 国 会 计 标 准
非货币性交易	所有的资产交换交易均应以公允价值计量,除非该项交易不具有商业实质,或者所收到资产和所放弃资产的公允价值均不能可靠地计量。此时,以所放弃资产的账面金额作为收到资产的成本。如果主体能可靠决定收到资产或放弃资产的公允价值,应按所放弃资产的公允价值作为收到资产的成本,除非取得资产的成本更加可靠。	区分是否涉及补价进行会计处理。如果非货币性交易没有涉及补价,则以换出资产的账面价值,加上应支付的相关税费,作为换入资产的入账价值,不确认非货币性交易损益。如果非货币性交易涉及补价,则区分支付补价与收到补价分别进行会计处理:支付补价的,以换出资产的账面价值,加上补价和应支付的相关税费,作为换入资产的入账价值,不确认损益。收到补价的,按如下公式计算确定换入资产的入账价值和应确认的收益:换入资产入账价值 = 换出资产账面价值 - (补价/换出资产公允价值) × 换出资产账面价值 + 应支付的相关税费;应确认的收益 = 补价 - (补价/换出资产公允价值) × 换出资产账面价值。
债务重组	无相关准则。	《企业会计准则——债务重组》,1998年6月发布 2001年修订。

附录七

各国采用国际财务报告准则概况

各国所采取的与国际财务报告准则(下称 IFRSs)趋同的策略各不相同,一些国家保留了本国的公认会计原则(GAAP),但宣称其 GAAP 是建立在 IFRSs 基础之上的,或与 IFRSs 相类似;一些国家则完整采纳了 IFRSs,但准则的具体措辞与 IFRSs 存在一些差异。

下表是截止 2005 年 7 月 14 日,各国国内上市的公司在其合并财务报表中采用 IFRSs 作为其向投资者报告的主要公认会计原则(Primary GAAP)的情况^①。采用 IFRSs,意指上市公司的报表编制基础说明和审计师的报告中指出了财务报表是以 IFRSs 为基础编制的。

代码	国家和地区	不允许国内上市的公司使用 IFRSs	允许国内上市的公司使用 IFRSs	要求部分国内上市的公司使用 IFRSs	要求所有国内上市的公司使用 IFRSs
AL	阿尔巴尼亚	阿尔巴尼亚无国内证券交易所。公司(非上市)遵守阿尔巴尼亚 GAAP			
AR	阿根廷	X			
AM	亚美尼亚				X
AW	阿鲁巴岛		X		
AT	奥地利				X
AU	澳大利亚	X *			
BS	巴哈马群岛				X
BH	巴林				X
BB	巴巴多斯岛				X
BD	孟加拉国				X
BE	比利时				X
BJ	贝宁	X			

(续表)

^① 数据来源 <http://www.iasplus.com>。

代码	国家和地区	不允许国内上市的公司使用 IFRSs	允许国内上市的公司使用 IFRSs	要求部分国内上市的公司使用 IFRSs	要求所有国内上市的公司使用 IFRSs
BM	百慕大群岛		X		
BT	不丹	X			
BO	玻利维亚		X		
BA	波斯尼亚和黑塞哥维那				X(所有大中型公司)
BW	博茨瓦纳		X		
BR	巴西	X			
BN	文莱		X		
BG	保加利亚				X
BF	布基纳法索	X			
AL	柬埔寨	柬埔寨无国内证券交易所 部分公司(非上市)遵守 IFRSs			
KY	开曼群岛		X		
CA	加拿大	X			
CL	智利	X			
CN	中国			X	
CI	象牙海岸	X			
CO	哥伦比亚	X			
CR	哥斯达黎加				X
HR	克罗地亚共和国				X
CY	塞浦路斯				X
CZ	捷克共和国				X
DK	丹麦				X
DM	多美尼加		X		
DO	多米尼加共和国				X
EC	厄瓜多尔				X
EG	埃及				X
SV	萨尔瓦多		X		

(续表)

代码	国家和地区	不允许国内上市的公司使用 IFRSs	允许国内上市的公司使用 IFRSs	要求部分国内上市的公司使用 IFRSs	要求所有国内上市的公司使用 IFRSs
EE	爱沙尼亚				X
FI	芬兰				X
FJ	斐济	X			
FR	法国				X
DE	德国				X
GE	格鲁吉亚				X
GH	加纳	X			
GI	直布罗陀		X		
GR	希腊				X
GU	关岛	关岛无证券交易所,公司(非上市)遵守美国 GAAP			
GT	危地马拉				X
GY	圭亚那				X
HT	海地				X
HN	洪都拉斯				X
HK	中国香港		X *		
HU	匈牙利				X
IS	冰岛				X
IN	印度	X			
ID	印度尼西亚	X			
IE	爱尔兰				X
IL	以色列	X			
IT	意大利				X
JM	牙买加				X
JP	日本	X			
JO	约旦				X
KZ	哈萨克斯坦			银行	

(续表)

代码	国家和地区	不允许国内上市的公司使用 IFRSs	允许国内上市的公司使用 IFRSs	要求部分国内上市的公司使用 IFRSs	要求所有国内上市的公司使用 IFRSs
KE	肯尼亚				X
KR	韩国	X			
KW	科威特				X
KG	吉尔吉斯斯坦				X
LA	老挝		X		
LV	拉脱维亚				X
LB	黎巴嫩				X
LI	列支敦士登				X
LS	莱索托		X		
LT	立陶宛				X
LU	卢森堡				X
MO	中国澳门		X		
MK	马其顿				X
MW	马拉维				X
ML	马里	X			
MT	马耳他				X
MY	马来西亚	X			
MU	毛里求斯				X
MX	墨西哥	X			
MD	摩尔多瓦	X			
MZ	莫桑比克	X			
MM	缅甸		X		
NA	纳米比亚				X
NL	荷兰				X
AN	荷属安的列斯		X		
NP	尼泊尔				X

(续表)

代码	国家和地区	不允许国内上市的公司使用 IFRSs	允许国内上市的公司使用 IFRSs	要求部分国内上市的公司使用 IFRSs	要求所有国内上市的公司使用 IFRSs
NZ	新西兰	X *			
NI	尼加拉瓜				X
NE	尼日尔	X			
NO	挪威				X
OM	阿曼				X
PK	巴基斯坦	X			
PA	巴拿马				X
PG	巴布亚新几内亚				X
PE	秘鲁				X
PH	菲律宾	X *			
PL	波兰				X
PT	葡萄牙				X
QA	卡塔尔				X
RO	罗马尼亚			国内重要的公司 2005 年所有的大公司	
RU	俄罗斯联邦			银行	建议从 2006 年起在上市公司逐步采用
SA	沙特阿拉伯	X			
SG	新加坡	X *			
SI	斯洛文尼亚				X
SK	斯洛伐克共和国				X
ZA	南非				X
ES	西班牙				X

(续表)

代码	国家和地区	不允许国内上市的公司使用 IFRSs	允许国内上市的公司使用 IFRSs	要求部分国内上市的公司使用 IFRSs	要求所有国内上市的公司使用 IFRSs
LK	斯里兰卡		X		
SE	瑞典				X
SY	叙利亚	X			
SZ	斯威士兰		X		
CH	瑞士		X 2005 年起跨国主板公司必须选择 IFRS 或美国 GAAP		
TW	中国台湾	X			
TJ	塔吉克斯坦				X
TZ	坦桑尼亚				X
TH	泰国	X			
TG	多哥	X			
TT	特立尼达及多巴哥				X
TN	突尼斯	X			
TR	土耳其		X		
UG	乌干达		X		
UA	乌克兰			银行	X
AE	阿联酋			银行及在迪拜国际金融中心交易的公司	
UK	英国				X
US	美国	X			
UY	乌拉圭		X		
UZ	乌兹别克斯坦	X			

(续表)

代码	国家和地区	不允许国内上市的公司使用 IFRSs	允许国内上市的公司使用 IFRSs	要求部分国内上市的公司使用 IFRSs	要求所有国内上市的公司使用 IFRSs
VE	委内瑞拉				2006 年(上市公司)2007 年(其他公司)
VN	越南	X			
VG	英属维尔京群岛		X		
GU	美属维尔京群岛	美属维尔京群岛无证券交易所。公司(非上市)遵守美国 GAAP			
YU	南斯拉夫				X
ZM	赞比亚		X		
ZW	津巴布韦		X		

* 澳大利亚、新西兰、中国香港、菲律宾和新加坡这五个国家和地区没有被列入“要求所有国内上市公司使用 IFRSs”栏,因为其编制基础的说明和审计师的报告只提及符合国家 GAAP 而非 IFRSs。

除以上国家和地区外,IASB 正在收集其他国家和地区国内上市公司使用 IFRSs 的情况。

附录八

本书主要缩略语一览表

AARF	Australian Accounting Research Foundation	澳大利亚会计研究基金会
AAS	Australian Accounting Standards	澳大利亚会计准则
AASB	Australian Accounting Standards Board	澳大利亚会计准则委员会
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants	美国注册会计师协会
APB	Accounting Principles Board	美国会计原则委员会
ARB	Accounting Research Bulletins(CAP)	CAP 的会计研究公报
ASB	Accounting Standards Board(UK)	英国会计准则委员会
ASC	Accounting Standards Committee(UK)	英国原会计准则委员会
ASRB	Accounting Standards Review Board	会计准则评审委员会
CAP	Committee on Accounting Procedure	美国会计程序委员会
CF	Conceptual Framework	概念框架
DSOP	Draft Statement of Principles	原则公告草案
E	Exposure Draft(IASC)	IASC 的征求意见稿
EC	European Committee	欧洲委员会
ED	Exposure Draft(IASB)	IASB 的征求意见稿
EU	European Union	欧盟
FAS(SFAS)	Statement of Financial Accounting Standards(USA)	美国财务会计准则(公告)
FASB	Financial Accounting Standards Board(USA)	美国财务会计准则委员会
FRED	Financial Reporting Exposure Draft(ASB)	ASB 的财务报告征求意见稿
FRC	Financial Reporting Council	财务报告委员会
FRS	Financial Reporting Standards(UK)	英国财务报告准则
GAAP	Generally Accepted Accounting Standards	公认会计原则
IAS	International Accounting Standards	国际会计准则
IASB	International Accounting Standards Board	国际会计准则理事会
IASC	International Accounting Standards Committee	国际会计准则委员会
IFAC	International Federation of Accountants	国际会计师联合会
IFRIC	International Financial Reporting Interpretation Committee	国际财务报告解释委员会
IFRS	International Financial Reporting Standards	国际财务报告准则

IOSCO	International Organization of Securities Commissions	证券委员会国际组织
SAB	Staff Accounting Bulletins(AICPA)	员工会计公报
SEC	Securities Exchange Committee(USA)	美国证券交易委员会
SIC	Standing Interpretation Committee(IASC)	常设解释委员会
S-K	Regulation S—K(SEC)	SEC 发布的 S—K 规则
SOP	Statement of Principles(IASC)	IASC 的原则公告
SOP	Statement of Position(AICPA)	AICPA 的立场公告
SSAP	Statement of Standard Accounting Practice(UK)	英国标准会计实务公告
S-X	Regulation S—X(SEC)	SEC 发布的 S—X 规则

· 立信版 ·

MBA 专用教材和参考教材

策划人、责任编辑 张立年

会计学(周晓苏编著)	定价:40.50 元
公司理财学(王满主编)	定价:43.00 元
管理会计学(刘志远主编)	定价:44.50 元
国际会计(第二版)(郝振平编著)	定价:27.20 元
现代会计理论(陈今池编著)	定价:28.00 元
会计基本理论比较(李孝林等著)	定价:25.00 元
财务会计四大难题(第二版)(常勋著)	定价:30.00 元
财务会计概念研究(裘宗舜著)	定价:18.00 元
比较财务会计学(第二版)(孙芳城等著)	定价:28.50 元
英国会计准则研究与比较(汪祥耀等著)	定价:35.00 元
国际会计准则与财务报告准则 ——研究与比较(汪祥耀、邓川等著)(第二版)	定价:53.50 元
澳大利亚会计准则及其国际趋同 战略研究(汪祥耀、邓川等著)	定价:46.00 元
国际比较审计(萧英达、张继勋、刘志远著)	定价:36.00 元
现代会计科学理论研究(许家林著)	定价:27.00 元

· 立 信 版 ·

西文会计系列图书

策划人、责任编辑 张立年

列入本社立信会计丛书出版的《西方财务管理》、《西方财务会计》、《西方成本会计》等,共同构成西方会计系列图书。其中《西方财务管理》一书,已被我国台湾地区列为学术专著、大专用书,由五南图书出版公司以中文繁体字重新出版发行,深受读者欢迎。凡有志于学习和了解西方会计的读者,欢迎订购以下西方会计系列图书:

- | | |
|---------------------------|------------|
| 1. 西方财务管理(王文钧编著) | 定价:15.00 元 |
| 2. 西方财务会计(王文钧、余新民主编) | 定价:24.50 元 |
| 3. 西方成本会计(王文钧编著) | 定价:23.00 元 |
| 4. 初级会计专业英语(第二版)(常勋、肖华编著) | 定价:17.00 元 |
| 5. 会计专业英语(第三版)(常勋、肖华编著) | 定价:26.00 元 |
| 6. 立信英汉财会大词典(陈今池编) | 定价:66.00 元 |
| 7. 立信英汉国际经济、贸易、金融词典(胡式如编) | 定价:88.00 元 |

· 立 信 版 ·

金融企业会计丛书

策划人、责任编辑 张立年

随着金融体制改革的深化,金融会计改革也在逐步走向深入,向着国际化的方向迈进。为此,财政部出台了《金融企业会计制度》。它与《企业会计制度》和《小企业会计制度》并存,共同构成国家统一的会计核算制度。金融企业会计丛书,就是根据财政部最新出台的《金融企业会计制度》所撰写。不仅可以满足财经院校专业教学的需要,也可满足金融企业的在职人员学习和使用。

- | | |
|-----------------------|------------|
| 1. 商业银行会计(王允平、李晓梅主编) | 定价:24.20 元 |
| 2. 商业银行会计习题与解答(王允平编) | 定价:6.20 元 |
| 3. 保险公司会计(陶存文编著) | 定价:18.40 元 |
| 4. 保险公司会计习题与解答(陶存文编) | 定价:10.40 元 |
| 5. 金融公司会计(王允平、关新红主编) | 定价:20.40 元 |
| 6. 金融公司会计习题与解答(王允平主编) | 定价:8.50 元 |