

IAS Plus

2004年6月特别号

专为我们全球的客户及员工出版



国际财务报告准则与美国公认会计原则的主要差异

这份简报列示了国际财务报告准则 (IFRS) 与美国公认会计原则 (US GAAP) 之间的一些主要差异。同时, 我们亦根据我们对国际会计准则理事会 (IASB) 和美国财务报告准则理事会 (FASB) 对某些项目的建议或暂时性议决 (这些建议或暂时性议决是可能会再被修订的) 的理解, 就 IASB 及 FASB 如何解决 IFRS 与 US GAAP 截至 2004 年 6 月的差异的工作作出说明。本简报中所述的差异是根据截至 2004 年 6 月 4 日已发布和修订的所有 IFRS (当中包括将会在 2005 年才实施的 IFRS) 予以确定。

本简报中列出的和那些没有在本简报中列出的差异, 其重要程度会因公司经营的性质、公司所在的行业、所选择的会计政策等因素而有所不同, 因此要充分理解这些差异, 参考相关的会计准则和国家规章是必要的。

IASB 及 FASB 的趋同项目

为了消除 IFRS 和 US GAAP 之间的差异, FASB 和 IASB 根据其 2002 年 9 月的协议共同进行一个短期的准则“趋同项目”。

该项目中考虑的某些差异来自于新颁布的 IFRSs 和最近对 IASs 的修订, 当中包括负债的分类、资产交换、会计变更和金融工具等。

而另一些需考虑的差异则来自 FASB 最近发布的准则, 包括终止经营、准备和持有待售资产。

另外一些差异是长期存在的, 但有望在短期内得到解决。这些差异包括存货、会计政策和会计估计的变更与会计差错、持有待处置资产、所得税、建造合同、合资经营、中期财务报告和研究与开发成本等。

两个准则理事会也合作进行其他较长期的趋同项目, 这些项目包括企业合并中购买法会计处理的应用、收入确认的概念、雇员福利和综合收益等。

如欲对 IAS Plus (全球英文版) 的内容作进一步查询, 可与 Paul Pacter 先生联系, 联系电邮是 info@iasplus.com。另外, 这份简报是特别为其原英文特别号而作的中文译本, 并不是一份定期刊物, 而在中英文版本的理解上发生歧义时, 则以原英文版本为准。

德勤会计师行 - IFRS 全球领导小组

IFRS 全球办公室

IFRS 全球领导人

Ken Wild

kwild@deloitte.co.uk

IFRS 卓越中心

美洲

D. J. Gannon

iasplusamericas@deloitte.com

亚太区

Stephen Taylor

iasplus@deloitte.com.hk

欧洲及非洲地区

约翰尼斯堡

Graeme Berry

iasplus@deloitte.co.za

哥本哈根

Stig Enevoldsen

dk_iasplus@deloitte.dk

伦敦

Veronica Poole

iasplus@deloitte.co.uk

巴黎

Laurence Rivat

iasplus@deloitte.fr

IFRS 和 US GAAP 主要差异(截止至 2004 年 6 月)

IAS 1: 以前年度的比较财务报表

- **IFRS:** 要求提供一年的比较财务信息。
- **US:** US GAAP 认为可比的信息是值得提供的, 而美国证券监督管理委员会(SEC)的规则通常要求提供三年期的比较财务信息(资产负债表信息为两年)。
- **现况:** 目前尚未解决。

IAS 1: 综合收益

- **IFRS:** 要求编制权益变动表, 在该表中可以选择列报“综合收益”的合计数, 但并不是强制要求。综合收益包括净收益与不计入净收益而直接计入权益中的利得和损失之和。
- **US:** 必须提供“综合收益”的合计数的信息, 但可以选择在收益表、综合收益表或权益变动表中提供。
- **现况:** IASB 正进行的综合收益项目可能会采用多栏式的业绩报表, 将当期收益与来自前期项目重新计量产生的收益分开列示。综合收益的合计数将会与 FASB 要求列报的综合收益类似。

IAS 1: 再融资负债的分类

- **IFRS:** 如果在资产负债表日之前完成再融资, 则作为非流动负债。
- **US:** 如果在财务报表发出日之前完成再融资, 则作为非流动负债。
- **现况:** FASB 的征求意见稿建议采用 IASB 的方法, 而预期会在 2004 年的第二季度发出。

IAS 1: 因违反债务合约而被要求即时偿还的负债的分类

- **IFRS:** 如果债权人在资产负债表日之前提供了 12 个月的展期, 则作为非流动负债。
- **US:** 如果债权人在财务报表发出日之前提供了 12 个月的展期, 则作为非流动负债。
- **现况:** FASB 的征求意见稿建议采用 IASB 的方法, 而预期会在 2004 年的第二季度发出。

IAS 1: 非常项目

- **IFRS:** 禁止使用。
- **US:** 可以采用, 但只适用于不经常发生、非正常的和罕有的, 且影响利润和损失的项目。
- **现况:** IASB 在其 2003 年的改进项目中取消了这种分类。

IAS 2: 生产力闲置成本和损坏成本是否可以包括在存货成本中

- **IFRS:** 不可以。
- **US:** 没有禁止。
- **现况:** FASB 已经发布征求意见稿建议采纳 IASB 的方法。

IAS 2: 存货成本的计算方法

- **IFRS:** 禁止使用后进先出法。
- **US:** 可以采用后进先出法。
- **现况:** 目前尚未解决。

IAS 2: 存货减值的转回

- **IFRS:** 在满足一定的条件时, 需予以转回。
- **US:** 不可以转回。
- **现况:** 目前尚未解决。

IFRS 和 US GAAP 主要差异(截止至 2004 年 6 月)

IAS 2: 按可变现净值计量存货 (即使可变现净值超过成本的情况)

- **IFRS:** 只允许生产商农林产品存货和矿产品存货、经纪商的商品存货使用。
- **US:** 与 IFRS 类似, 但不限于上述生产商和经纪商。
- **现况:** IASB 在其 2003 年的改进项目中, 将有关要求扩展至商品经纪商。

IAS 7: 现金流量表中收取和支付利息的分类

- **IFRS:** 可包括在来自经营活动、投资活动或筹资活动的现金流量中。
- **US:** 必须归类为经营活动。
- **现况:** 目前尚未解决。

IAS 7: 现金等价物中是否包括银行透支

- **IFRS:** 如果银行透支是公司现金管理的一部分, 则应包括在现金等价物中。
- **US:** 银行透支不可以包括在现金等价物中。
- **现况:** 目前尚未解决。

IAS 8: 非法規要求变更的会计政策变更

- **IFRS:** 除非不可行, 否则必须重新表述以前年度的财务报表。
- **US:** 通常将会计政策变更的累积影响数包括在当期财务报表净损益中 (但对于采用后进先出法、开采行业、长期合同及打算上市的公司必须重新表述)。
- **现况:** FASB 已经发布征求意见稿建议采纳 IASB 的方法。

IAS 8: 现有资产折旧方法的变更

- **IFRS:** 作为会计估计变更 (采用未来适用法)。
- **US:** 作为会计政策变更 (累积影响数计入当期净损益)。
- **现况:** FASB 已经发布征求意见稿建议采用 IASB 的方法 (作为会计估计变更)。

IAS 11: 完工比例无法确定的建造合同

- **IFRS:** 成本回收法。
- **US:** 合同完工法。
- **现况:** 目前尚未解决。

IAS 12: 资产和负债的初始确认 (不因企业合并和不影响会计利润或应税利润的交易而初始确认的情况) 导致的应税暂时性差异的确认

- **IFRS:** 不允许确认上述交易所产生的递延所得税资产或负债, 对未确认的递延所得税资产或负债的后续变化也不予以确认。
- **US:** 没有类似的初始确认豁免。
- **现况:** FASB 和 IASB 正在其短期趋同项目中解决 IAS 12 和 SFAS 109 的一些差异。

IAS 12: 关于对所有暂时性差异确认递延税的基本原则的其他特殊豁免

- **IFRS:** 没有与下述的 US GAAP 相对应的豁免。
- **US:** US GAAP 对确认递延税提供了一些特殊的豁免, 包括杠杆租赁 (税收的影响会在对租赁进行计量时直接包括在内)、子公司的大部分未分配利润、油气行业的无形资产开发成本。
- **现况:** FASB 和 IASB 正在其短期趋同项目中解决 IAS 12 和 SFAS 109 的一些差异。

IFRS 和 US GAAP 主要差异(截止至 2004 年 6 月)

IAS 12: 计量递延所得税资产和负债的税率

- **IFRS:** 使用已执行税率或实质上已执行税率。
- **US:** 使用已经执行税率。
- **现况:** IASB 会保留“实质上已执行”，但会说明其意思为“基本确定”。

IAS 12: 对子公司未分配盈余的递延所得税的计量

- **IFRS:** 必须使用未分配利润适用的税率。
- **US:** 使用已分配利润和未分配利润中所适用税率的较高者。
- **现况:** FASB 和 IASB 正在其短期趋同项目中解决 IAS 12 和 SFAS 109 的一些差异。

IAS 12: 递延所得税资产的确认

- **IFRS:** 只有当所得税利益“很可能”实现时才确认。
- **US:** 确认所有递延所得税资产，但需要计提估价准备(除非递延所得税资产的实现比不实现更有可能)。此外，在估价准备中采用“比不发生更有可能”的标准亦导致 IAS 12 和 SFAS 109 在披露上存在差异。
- **现况:** 虽然过去关于“很可能”和“比不发生更有可能”的不同解释可能已经导致递延所得税资产在确认上产生差异，但是这方面的差异将不会再发生，因为在 IFRS 3 中，IASB 将“很可能”定义为“比不发生更有可能”。FASB 和 IASB 正在其短期趋同项目中解决 IAS 12 和 SFAS 109 的一些差异。

IAS 12: 原本借记或贷记入权益的递延税的改变(“往后追溯”)

- **IFRS:** IAS 12 和 SFAS 109 都要求当年直接借记或贷记入权益的项目的所得税影响应同时直接记入权益。原本直接借记或贷记所有者权益的递延所得税可能会因递延所得税资产可收回性的评估、税率和法律的改变及其他计量特征的改变而改变。与原来的处理一致，IAS 12 要求递延所得税改变的结果也应直接借记或贷记入权益。
- **US:** SFAS 109 要求将其分配到当年损益中。
- **现况:** FASB 和 IASB 正在其短期趋同项目中解决 IAS12 和 SFAS109 的一些差异。

IAS 12: 递延所得税资产和负债的分类

- **IFRS:** 总是作为非流动项目。
- **US:** 根据其对应资产和负债的分类划分为流动或非流动项目。
- **现况:** FASB 和 IASB 正在其短期趋同项目中解决 IAS 12 和 SFAS 109 的一些差异。

IAS 12: 在企业合并后才确认企业合并时未确认递延所得税资产

- **IFRS:** 首先将商誉减少至零，剩余部分直接贷记入当其损益。
- **US:** 首先将商誉减少至零，剩余部分冲减其他无形资产至零，还有剩余时直接贷记入当其损益。
- **现况:** FASB 和 IASB 正在其短期趋同项目中解决 IAS 12 和 SFAS 109 的一些差异。

IAS 12: 实际和预期所得税费用的调节

- **IFRS:** 以适用于会计利润的税率计算，同时披露适用税率计算的基础。
- **US:** 以持续经营的税前收益乘以国内联邦法定税率计算。非上市公司必须披露调节项目的本质而不是金额。
- **现况:** FASB 和 IASB 正在其短期趋同项目中解决 IAS 12 和 SFAS 109 的一些差异。

IAS 12: 与基于股权的支付相关的所得税利益的确认

- **IFRS:** 将所得税利益超过报酬费用部分贷记权益。
- **US:** 贷记权益。
- **现况:** FASB 和 IASB 正在其短期趋同项目中解决 IAS 12 和 SFAS 109 的一些差异。

IFRS 和 US GAAP 主要差异(截止至 2004 年 6 月)

IAS 12: 与基于股权的支付相关的所得税利益的确认

- **IFRS:** 根据预期适用的所得税抵扣计算递延所得税。
- **US:** 根据 GAAP 所确认的费用来计算递延所得税, 在所得税利益实现时调整为实际发生数。
- **现况:** FASB 在基于股权的支付的征求意见稿中建议采用 IAS 12 的方法。

IAS 12: 因集团公司间的交易产生的未实现利润相关的暂时性差异的影响

- **IFRS:** 按照买方的税率确认递延所得税的影响。
- **US:** 按照卖方的税率确认递延所得税的影响。
- **现况:** FASB 和 IASB 正在其短期趋同项目中解决 IAS 12 和 SFAS 109 的一些差异。

IAS 14: 报告分部的基础

- **IFRS:** 根据业务和地区划分。
- **US:** 根据公司内部向高层管理人员报告的信息组成进行划分, 可以是也可以不是根据业务和地区划分。
- **现况:** IASB 在重新考虑 IAS 14 之前, 会寻求财务分析师们的看法。

IAS 14: 分部披露的类型

- **IFRS:** 要求披露主要和次要分部。
- **US:** 虽然要求一些企业披露诸如来自主要客户的收入和不同国家的收入, 但分部的基础只有一个。
- **现况:** IASB 在重新考虑 IAS 14 号之前, 会寻求财务分析师们的看法。

IAS 14: 报告分部的会计基础

- **IFRS:** 根据 IFRS 计量的数字。
- **US:** 根据为内部报告的目的所使用的任何基础所得到的数字。
- **现况:** IASB 在重新考虑 IAS 14 号之前, 会寻求财务分析师们的看法。

IAS 14: 分部结果

- **IFRS:** 已对分部结果作出定义。
- **US:** 没有对分部结果作出定义。
- **现况:** IASB 在重新考虑 IAS 14 号之前, 会寻求财务分析师们的看法。

IAS 16: 广场、厂房及设备的计量基础

- **IFRS:** 可以使用重估价或历史成本。如果是按重估价计量, 会根据重估日的公允价值减之后的累计折旧和减值损失列示。
- **US:** 通常要求使用历史成本。
- **现况:** 在 IASB 2003 年对 IAS 16 号的修订, 以重估价作为计量基础仍是一种可选择的会计政策。

IAS 16: 主要检查成本

- **IFRS:** 通常作为资产成本的一部分。
- **US:** 通常费用化。
- **现况:** 2003 年 12 月对 IAS 16 的修订不再要求在资产获得时将资产成本中的检查部分单独确定和记录(之前这要求是在 SIC 23 内)。

IAS 16: 同类非流动资产交易的利得和损失

- **IFRS:** 确认利得和损失。
- **US:** 不可以确认利得和损失。
- **现况:** FASB 已经发布征求意见稿建议采用 IASB 的方法。

IFRS 和 US GAAP 主要差异(截止至 2004 年 6 月)

IAS 17: 租赁的土地

- **IFRS:** 如果持有的目的是为了投资, 且按公允价值计量, 而其价值的变动会计入损益, 则按照 IAS 40 作为投资性房地产, 否则作为预付款处理。
- **US:** 通常作为预付款处理。
- **现况:** IASB 正在进行一个全面性的租赁项目。

IAS 17: 最低租赁付款额

- **IFRS:** 在最低租赁付款额中包括关于租赁资产的第三方担保。
- **US:** 在最低租赁付款额中不包括第三方的担保。
- **现况:** IASB 正在进行一个全面性的租赁项目。

IAS 17: 最低租赁付款额的现值

- **IFRS:** 通常使用租赁中的内含利率折算最低租赁付款额。
- **US:** 通常使用增量借款利率折算最低租赁付款额。
- **现况:** IASB 正在进行一个全面性的租赁项目。

IAS 17: 与杠杆租赁相关的税收利益

- **IFRS:** 杠杆租赁的税务结果在计量所得税费用时确认。
- **US:** 杠杆租赁的税务结果会直接包括在税前对租赁的会计核算中。
- **现况:** IASB 正在进行一个全面性的租赁项目。

IAS 17: 在售后租回交易中形成经营租赁的相关利得的确认

- **IFRS:** 利得立即确认。
- **US:** 利得在租赁期内进行摊销。
- **现况:** IASB 正在进行一个全面性的租赁项目。

IAS 17: 租赁到期日的披露

- **IFRS:** 披露较少。
- **US:** 披露较详尽。
- **现况:** IASB 正在进行一个全面性的租赁项目。

IAS 17: 拥有来自土地或可折旧资产在特定期间的所有产出

- **IFRS:** 应是执行性合同而不是租赁。
- **US:** 必须作为租赁予以核算。
- **现况:** IASB 正在进行一个全面性的租赁项目。另外, 这部分内容在 IFRIC 的第三号解释草稿(决定一项安排是否包括租赁)中也有论述。

IAS 18: 收入确认指南

- **IFRS:** 一般原则与 US GAAP 一致, 但仅包括有限的详细或特定行业的指南。
- **US:** 包括更具体的指南, 尤其是特定的行业问题。另外, 上市公司必须遵守 SEC 规定的更详细的指南。
- **现况:** IASB 和 FASB 正在进行一个关于收入确认概念的联合项目。

IFRS 和 US GAAP 主要差异(截止至 2004 年 6 月)

IAS 18: 一次性不需偿还的收入, 如入网费和发展商预付款

- **IFRS:** 如果一次性支出是作为所提供产品和劳务的交换, 实质上的风险和收益已经在单独的交易中转移到买方, 收入应该在一次性服务完成时确认为收入, 否则在预期客户服务期内摊销。
- **US:** 在预期的客户服务期内摊销, 直接增加的成本也用类似的方法递延。
- **现况:** IASB 和 FASB 正在联合进行一个收入确认概念的项目。

IAS 19: 辞退福利

- **IFRS:** 没有区分“特别”和其他辞退福利, 在雇主表明承诺会支付时确认辞退福利。
- **US:** 当雇员接受了雇主提供的条件且金额能够合理估计时, 确认“特别”(一次性)辞退福利; 当雇员很可能有权享有, 且金额能够合理估计时, 确认合约性辞退福利。
- **现况:** 目前尚未解决。

IAS 19: 确认与既定福利相关的过去服务的成本

- **IFRS:** 立即确认。
- **US:** 在剩余服务年限或生命期间摊销。
- **现况:** 目前尚未解决。

IAS 19: 多雇主计划的设定受益计划

- **IFRS:** 如果能够获得必要的信息, 应作为设定受益计划予以核算; 否则作为设定提存计划予以核算。
- **US:** 作为设定提存计划予以核算。
- **现况:** IFRIC 的 D6 解释公告阐明了在什么样的情况下, 会被视为已有足够的信息以采用设定受益会计。

IAS 19: 在设定受益计划中, 最小应确认的负债金额

- **IFRS:** 没有最小的要求。
- **US:** 应确认的负债金额最小为未注资的累积福利义务。
- **现况:** 目前尚未解决。

IAS 19: 养老金资产确认上的限制

- **IFRS:** 确认的养老金资产不能超过未确认的过去服务成本、精算损失以及从该计划返还资金或减少对计划的未来提存金供款而得到的经济利益的现值之总净额。
- **US:** 对确认的金额没有这样的限制。
- **现况:** 目前尚未解决。

IAS 19: 确认缩减利得的时间

- **IFRS:** 当有关企业有明确表示将福利计划缩减, 且已经对外宣布时, 确认缩减利得和损失。
- **US:** 直到相关雇员被辞退或计划被终止或修订时, 确认缩减利得, 时间可能在明确表示和宣布之后。
- **现况:** 目前尚未解决。

IAS 19: 福利计划缩减产生的损益的计量

- **IFRS:** 缩减利得或损失包括: (1) 设定受益义务现值上的改变; (2) 计划资产公允价值上的任何改变; (3) 以前未予确认的任何相关精算利得和损失、因应用过渡条款而未确认的金额和过去服务成本的份额。
- **US:** 虽然未确认精算利得或损失要按未确认过渡性资产和负债的比例冲销, 但过渡期后的未确认精算利得和损失并不受计划缩减的影响。
- **现况:** 目前尚未解决。

IFRS 和 US GAAP 主要差异(截止至 2004 年 6 月)

IAS 19: 精算利得和损失发生时直接计入权益报表

- **IFRS:** 目前不允许, 但已经发布的征求意见稿允许。
- **US:** 不允许。
- **现况:** IASB 已经发布了一个征求意见稿建议允许将精算利得和损失在发生时直接计入权益表。

IAS 23: 需要相当时间完成的资产的借款成本

- **IFRS:** 资本化是可选择的会计政策。
- **US:** 必须采用资本化的政策。
- **现况:** 目前尚未解决。

IAS 23: 可予资本化的借款成本的类型

- **IFRS:** 包括利息、某些辅助成本和作为利息调整的折算差额。
- **US:** 通常只包括利息。
- **现况:** 目前尚未解决。

IAS 23: 为购建固定资产的专门借款的暂时性投资收益

- **IFRS:** 抵减可予资本化的借款费用。
- **US:** 一般不抵减可予资本化的借款费用。
- **现况:** 目前尚未解决。

IAS 27: 合并政策的基础

- **IFRS:** 控制(考虑管治权、风险和收益)。
- **US:** 大多数表决权, 另外特定的“变动权益实体”(根据风险和收益的评估, 其投资者是主要受益人)也必须被合并。
- **现况:** IASB 在其议程中包括了特殊目的实体(SPE)在内的合并项目。

IAS 27: 特殊目的实体(SPE)

- **IFRS:** 如果能控制则需要合并。在决定控制是否存在时, 通常与商业实体所遵循的原则相同。
- **US:** 如果不能满足作为“合格 SPE”的某些条件则予以合并。通常会考虑 SPE 的权益所承担的风险的程度而定。
- **现况:** IASB 在其议程中包括了 SPE 在内的合并项目。

IAS 27: 母子公司的报告日期不同

- **IFRS:** 报告日期的差异不能超过三个月, 在此期间的任何重大交易必须调整。
- **US:** 报告日期的差异不能超过三个月, 在此期间的任何重大交易必须披露。
- **现况:** IASB 在其议程中包括了 SPE 在内的合并项目。

IAS 27: 母子公司的会计政策不同

- **IFRS:** 必须统一会计政策。
- **US:** 对统一会计政策没有要求。
- **现况:** IASB 在其议程中包括了 SPE 在内的合并项目。

IAS 27: 母公司财务报表中对子公司投资的会计处理

- **IFRS:** 成本法或使用 IAS 39, 而不是权益法。
- **US:** 可以使用权益法。
- **现况:** 2003 年 12 月对 IAS 27 的修订禁止使用权益法。

IFRS 和 US GAAP 主要差异(截止至 2004 年 6 月)

IAS 27: 少数股东权益的列报

- **IFRS:** 在权益中列报。
- **US:** 权益之外, 介于负债和权益之间。
- **现况:** FASB 正在重新考虑这个问题, 并将其作为其趋同项目的一部分。

IAS 28: 投资者和联营企业的报告日期不同

- **IFRS:** 报告日期的差异不能超过三个月, 在此期间的任何重大交易必须调整。
- **US:** 报告日期的差异不能超过三个月, 在此期间的任何重大交易必须披露。
- **现况:** 目前尚未解决。

IAS 28: 投资者和联营企业会计政策不同

- **IFRS:** 必须统一会计政策。
- **US:** 对统一会计政策没有要求。
- **现况:** 目前尚未解决。

IAS 28: 母公司财务报表中对联营企业投资的会计处理

- **IFRS:** 成本法或使用 IAS 39, 而不是权益法
- **US:** 可以使用权益法。
- **现况:** 2003 年 12 月对 IAS 28 的修订禁止使用权益法。

IAS 29: 恶性通货膨胀经济中的经营实体的财务报表调整

- **IFRS:** 在折算之前使用一般物价水平指数调整。
- **US:** 在恶性通货膨胀经济中经营的实体必须使用母公司的功能货币(而不是其处于的恶性通货膨胀经济中的货币)编制其财务报表。
- **现况:** 目前尚未解决。

IAS 31: 在合营企业的投资

- **IFRS:** 允许使用权益法或比例合并法。
- **US:** 通常使用权益法(建造和油气行业除外)。
- **现况:** 目前尚未解决。

IAS 32: 发行者对可转换债券工具的分类

- **IFRS:** 在发行时将可转换债券工具分为负债部分和权益部分列报。
- **US:** 将整个工具全部作为负债。
- **现况:** 目前尚未解决。

IAS 33: 每股收益的披露

- **IFRS:** 分别披露根据(1)来自持续经营活动的利润或亏损, 及(2)净利润或亏损计算的基本和稀释的每股收益。
- **US:** 分别披露根据(1)来自持续经营活动、(2)终止经营、(3)非常项目、(4)会计政策变更的累积影响的利润或亏损; 及(5)净利润或亏损计算的基本和稀释的每股收益。
- **现况:** IASB 已在 IAS 改进项目中考虑。

IAS 33: 计算年度基础上的稀释每股收益

- **IFRS:** 在年度的基础上采用库藏股票法, 也就是说不需要计算单个期间的平均值。
- **US:** 计算各单个期间的增量股份的平均值。
- **现况:** FASB 已经发布了征求意见稿建议采用 IASB 的方法。

IFRS 和 US GAAP 主要差异(截止至 2004 年 6 月)

IAS 33: 由发行人选择用普通股或现金结算的合同

- **IFRS:** 假定合同是用股票结算。
- **US:** 假定合同是用股票结算，但可以反驳的。
- **现况:** 在 IASB 的改进项目征求意见稿中，IASB 建议采用美国的方法。然而，之后考虑了人们对该征求意见稿的评论，IASB 又返回到上述的立场。

IAS 34: 中期报告—收入和费用的确认

- **IFRS:** 中期是一个任意的报告期间（附有某些例外）。
- **US:** 中期是全年的一部分（附有某些例外）。
- **现况:** 目前尚未解决。

IAS 36: 减值迹象

- **IFRS:** 当表明资产存在减值迹象，必须进行详细的减值计算，如果资产的账面价值超过资产的使用价值（资产预期未来现金流量的折现值）和公允价值减销售成本的较高者则发生减值。
- **US:** 如果资产的账面价值超过其预期未来现金流量总额（不需要折现），表明资产存在减值迹象，则必须进行详细的减值计算。
- **现况:** 目前尚未解决。

IAS 36: 减值损失的计量

- **IFRS:** 基于可收回金额（资产的使用价值和公允价值减销售成本的较高者）。
- **US:** 基于公允价值。
- **现况:** 目前尚未解决。

IAS 36: 资产剩余价值的计量

- **IFRS:** 在假定资产已经使用完毕，且符合其使用年限结束时的预期状况的情况下，以资产目前的净销售价格计量。
- **US:** 通常是资产未来处置时预期收入的折现值。
- **现况:** 目前尚未解决。

IAS 36: 商誉减值测试的层次

- **IFRS:** 现金产出单元或一组现金产出单元。其代表了出于企业内部管理目的而对商誉作出监察的最低组织层次，其不能大于一个业务或地区分部。
- **US:** 报告单位---业务分部或组织内的更低一个层次。
- **现况:** 目前尚未解决。

IAS36: 商誉减值的计算

- **IFRS:** 一步法: 比较现金产出单元的可收回金额（公允价值减销售成本和使用价值的较高者）和其账面价值。
- **US:** 两步法: 1、比较报告单位的公允价值和其包括商誉在内的账面价值；如果公允价值大于账面价值，没有减值(不需要进行第二步)；2、比较商誉的内含公允价值和其账面价值。
- **现况:** 目前尚未解决。

IAS 36: 不可确定年限的无形资产的减值

- **IFRS:** 商誉和其他不可确定使用年限的无形资产包括在现金产出单元中，对现金产出单元进行减值测试。
- **US:** 商誉包括在现金产出单元中，其他不可确定使用年限的无形资产则作单独测试。
- **现况:** 目前尚未解决。

IFRS 和 US GAAP 主要差异(截止至 2004 年 6 月)

IAS36: 减值损失的转回

- **IFRS:** 如果满足一定的标准, 减值损失应转回, 但商誉的减值损失不可转回。
- **US:** 减值损失不可转回。
- **现况:** 目前尚未解决。

IAS 37: 准备的计量

- **IFRS:** 清算债务的最佳估计, 通常采用预期价值法, 并要求采用折现的方法。
- **US:** 清算债务可能发生数的较低值, 某些准备不需要折现。
- **现况:** 目前尚未解决。

IAS 37: 退役准备的计量

- **IFRS:** 初始确认时, 使用当前的、调整风险因素后的利率折现准备, 然后在每个报告日调整折现率。
- **US:** 初始确认时, 采用当前的、调整风险因素后的利率折现准备, 在未来期间不需要调整折现率。
- **现况:** IFRIC 1 阐明了 IFRS 的方法。目前尚未解决。

IAS 37: 重组准备的确认

- **IFRS:** 如果一个详细的正式计划已经宣布或该计划已经开始实施时确认重组准备。
- **US:** 当交易或事项已经发生, 至使企业不可或几乎不可避免在将来以转移或使用资产来偿还债务时确认重组准备。退出或处置计划本身, 不能对另一方, 就其预期会发生的成本产生现时义务。
- **现况:** IASB 正在其短期趋同项目中讨论该问题。

IAS 37: 会严重损害实体在争议事项中的处境的披露

- **IFRS:** 在极少数的情况下不需要披露金额和细节, 但要求披露争议事项的实质和不披露详情的原因。
- **US:** 要求披露。
- **现况:** 目前尚未解决。

IAS 38: 发展成本

- **IFRS:** 如果满足一定的条件则资本化。
- **US:** 费用化 (一些网站开发成本和与开发内部使用软件相关的成本除外)。
- **现况:** FASB 可能在其短期趋同项目中处理该问题。

IAS 38: 购买研制中的研究开发项目的后续支出

- **IFRS:** 如果满足开发的定义则资本化。
- **US:** 费用化。
- **现况:** 目前尚未解决。

IAS 38: 无形资产的重估

- **IFRS:** 只有当无形资产有活跃的市场进行交易, 才可以进行重估。
- **US:** 通常不可以重估。
- **现况:** 目前尚未解决。

IAS 39: 可指定任何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

- **IFRS:** 允许有选择。
- **US:** 没有选择。
- **现况:** 在 2003 年 12 月对 IAS 39 号的修订中增加了这种选择。

IFRS 和 US GAAP 主要差异(截止至 2004 年 6 月)

IAS 39: 对非上市权益工具的投资

- **IFRS:** 如果可以可靠地计量, 则按公允价值计量, 否则按成本计量。
- **US:** 按成本计量。
- **现况:** 目前尚未解决。

IAS 39: 金融工具重新划入或划出为交易而持有的类别

- **IFRS:** 不可以。
- **US:** 如果将有关资产转入为获取短期盈利的投资组合中, 该金融工具应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。
- **现况:** 目前尚未解决。

IAS 39: 销售“持有至到期日投资”的影响

- **IFRS:** 在随后的两年内不可使用持有至到期日的分类。
- **US:** 不可使用持有至到期日的分类(没有两年的限制)。
- **现况:** 目前尚未解决。

IAS 39: 终止确认金融资产

- **IFRS:** 综合采用风险收益法和控制权法。可以部分终止确认金融资产, 不需要进行“破产剥离”测试。
- **US:** 采用风险收益法, 集中于法律上的剥离, 不可以部分终止确认。
- **现况:** 两个委员会可能在未来处理以上项目。

IAS 39: 使用“合格 SPE”(QSPE)

- **IFRS:** 对 SPE 没有这样的分类。
- **US:** 允许有这样的分类。
- **现况:** 在 2003 年 1 月, FASB 发布了 46 号解释公告, 要求合并不属于 QSPE 的 SPE。IASB 已经开始关于“合并”的项目, 其中包括 SPE。

IAS 39: 应付和应收不同方的金额的抵消

- **IFRS:** 如果存在法律上的抵消合约, 可以抵消。
- **US:** 不可以抵消。
- **现况:** 目前尚未解决。

IAS 39: 使用“部分期间套期”(对套期项目的部分期间作公允价值套期)

- **IFRS:** 如果有效性能够证实则允许使用。
- **US:** 不可以。
- **现况:** 目前尚未解决。

IAS 39: 如果关键条件得到满足, 假定套期完全有效

- **IFRS:** 不可以, 必须经常计量其有效性。
- **US:** 如果满足一定的条件, 允许使用对债务工具的利率套期, 即“捷径法”。
- **现况:** 目前尚未解决。

IFRS 和 US GAAP 主要差异(截止至 2004 年 6 月)

IAS 39: “基础调整”的使用

- **IFRS:**
 1. 公允价值套期: 要求使用;
 2. 金融资产的现金流量套期: 与 US GAAP 相同;
 3. 非金融资产的现金流量套期: 可选择 US GAAP 或基础调整。
- **US:**
 1. 公允价值套期: 要求使用;
 2. 现金流量套期: 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。
- **现况:** 目前尚未解决。

IAS 39: 总体套期

- **IFRS:** 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处理。
- **US:** 虽然透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, 但是套期会计处理还是被禁止使用。
- **现况:** FASB 还没有解决总体套期的项目。

IAS 39: 减值损失的后续转回

- **IFRS:** 如果满足一定的条件, 对于贷款和应收款项、持有至到期日金融工具 (HTM) 和可供出售 (AFS) 债务工具的减值损失需要转回。
- **US:** 对 HTM 和 AFS, 禁止转回减值损失。
- **现况:** 目前尚未解决。

IAS 40: 投资性房地产的计量基础

- **IFRS:** 可采用 (1) 成本-折旧-减值模型或 (2) 公允价值模型, 而公允价值变动计入损益。
- **US:** 通常要求采用历史成本法, 同时提取折旧和减值。
- **现况:** 目前尚未解决。

IAS 41: 农业产品、牲畜、果品和林产品的计量基础

- **IFRS:** 采用公允价值, 而公允价值的变动会计入损益;
- **US:** 通常采用历史成本, 然而, 已收割的及待售的农产品和牲畜会按公允价值减销售成本核算。
- **现况:** 目前尚未解决。

IFRS 1: 第一次使用 IFRS

- **IFRS:** 在第一次使用 IFRS 时全部追溯调整。
- **US:** 没有特定的准则。实务中, 除非特定的准则有过渡条款, 否则通常会采用追溯调整法。
- **现况:** 目前尚未解决。

IFRS 2: 将基于股权的支付确认为费用

- **IFRS:** 以股权为基础予以支付商品或服务(包括雇员服务)时, 按股权的公允价值确认为费用。
- **US:** 对于大部分的雇员股票期权, 公司可以选择 (1) 与 IFRS 2 相类似的确认方法; 或 (2) 以赋予股票期权当日的内在价值为基础来确认费用(一般是零价值)。
- **现况:** FASB 最近同意建议采用 IFRS 2 的方法。

IFRS 和 US GAAP 主要差异(截止至 2004 年 6 月)

IFRS 3: 计量企业合并对价的日期

- **IFRS:** 购买日（控制权转移日）。
- **US:** 完成日。
- **现况:** IASB 在制定 IFRS 3 时，考虑了上述问题。IASB 和 FASB 正在共同进行“购买会计程序”的项目。

IFRS 3: 确认已计划在购买后进行重组所产生的负债

- **IFRS:** 只有被购买方已经根据 IAS 37 确认了准备，才可以确认该项负债。
- **US:** 如果结束活动和遣散员工的计划已在购买之前开始（必须在购买后一年内完成），则可以确认负债。
- **现况:** IASB 在制定 IFRS 3 时已考虑了该问题。

IFRS 3: 企业合并中把或有负债确认为被购入的负债

- **IFRS:** 如果公允价值可以可靠计量，则确认该或有负债；
- **US:** 如果公允价值可以可靠计量，或根据 SFAS 5，支付是很可能发生的和能合理地估计时，则确认该或有负债。
- **现况:** IFRS 3 的方法非常接近美国的方法。

IFRS 3: 少数股东权益的计量

- **IFRS:** 公允价值中的少数股东比例。
- **US:** 被购买公司帐面价值中少数股东的比例。
- **现况:** IASB 和 FASB 正在共同进行“购买会计程序”的项目。

IFRS 3: 购买研制中的研究开发项目

- **IFRS:** 根据 IFRS 3，可以确认为一项购买的，且有使用年限的无形资产（因此需要摊销），或者，如果不可以单独计量，则作为商誉的一部分（因此，不需要摊销，但要每年进行的减值测试）。
- **US:** 费用化。
- **现况:** FASB 正在考虑是否采用 IASB 的方法。

IFRS 3: 负商誉

- **IFRS:** 立即确认为利得。
- **US:** 首先按照购入的非金融资产账面价值的比例进行分配，剩余部分确认为非经常利得。
- **现况:** FASB 正在考虑是否采用 IASB 的方法。

IFRS 3: 受相同控制方控制的实体的合并

- **IFRS:** 虽然在 IFRS 3 的范围以外，实务中会采用权益结合法予以核算。
- **US:** 要求使用权益结合法。
- **现况:** 该问题会包括在 IASB 企业合并项目第二阶段的范围中。

IFRS 4: 保险合同中的嵌入衍生工具

- **IFRS:** 当嵌入衍生工具的特征和风险与主合同没有紧密关系及其价值与保险合同的价值有相互关系时则不需要单独列示，并作为衍生工具核算。
- **US:** 这样的衍生工具必须单独予以核算。
- **现况:** 目前尚未解决。

IFRS 和 US GAAP 主要差异(截止至 2004 年 6 月)

IFRS 5: 最初分类为持有待售资产时的计量

- **IFRS:** 累积的汇兑差额保留在权益中。
- **US:** 累积的汇兑差额从权益中重新分配到持有待售资产的价值中。
- **现况:** 目前尚未解决。

IFRS 5: 终止经营的定义

- **IFRS:** 业务或地区报告分部或其主要组成部分。
- **US:** 报告分部、经营分部、报告单位、子公司、或一组资产（比 IASB 的定义较少限制）。
- **现况:** 目前尚未解决。

IFRS 5: 终止经营的列报

- **IFRS:** 终止经营的税后损益应在收益表上列报。
- **US:** 终止经营的税前和税后损益应在收益表上列报。
- **现况:** 目前尚未解决。

IAS Plus 网页是由德勤负责编写的，希望透过互联网提供全面的国际财务汇报资料。有关网页专为会计专材、商贸人士、财务分析员、准则制定及监管机关，以及会计教育工作者和学生而设。此网页广泛提供有关国际会计准则理事会(IASB)及国际财务报告准则(IFRS)的资料，而且费用全免，内容包括：

- 提供每日最新动态(每日更新)，浏览者更可翻阅过去每日(至 2000 年 12 月)的消息。
- 提供所有准则及解释公告的详尽摘要。
- 免费向所有有兴趣的人士提供各项国际会计准则(IAS)及 IFRS 的电子学习单元。
- 提供 IFRS 财务报表及披露核对表范本。
- 提供可供下载的与 IFRS 相关的德勤出版的刊物(总数超过 60 份)。
- 提供所有 IASB 及国际财务报告解释委员会会议程项目的背景及最新消息，包括所有 IASB 会议决定的摘要。
- 提供多国的公认会计原则与 IFRSs 的比较。
- 提供欧洲采纳 IFRS 的历史背景，以及提供所有与此相关的文件。
- 提供全球各地采纳 IFRS 的情况及资料。
- 提供有关全球约近 40 多个国家的会计准则发展的最新情况。
- 设立资料库，提供与 IFRS 相关的重要文件。
- 提供有关 IASB 架构、主要组成机关及相关主要组织的说明。
- 提供 IASB 的历史背景，包括完整的年代序表。
- 提供全球约 200 个与 IFRS 相关的网站连结。
- 以及提供一些方便工作的工具，例如世界各地时间、包含九个年份的年历、单位换算、摊销试算表、国际区域字头、货币换算、股票市场指数、各国天气概况及计算功能。

www.iasplus.com

IAS Plus 2004 年 6 月 特别号

订阅 IAS Plus 通讯

IAS Plus 每季的全球英文电子版可于 www.iasplus.com 网页内下载。我们亦会以电子邮件形式通知订阅者任何有关 IAS Plus 的重要消息。若阁下欲定期以电子邮件方式收取 IAS Plus 全球英文版的消息，请通知我们。

本人欲以电邮形式收取 IAS Plus 全球英文电子版

以下是本人的联络资料:

姓名	
公司	
地址	
城市、国家、城市 市邮寄编号	
电邮地址	

你可以:

- 把本表格传真至香港德勤+852-2542-2681 李淑华(Royee Lee)小姐收。
- 邮寄本表格至香港中环干诺道中 111 号永安中心 26 楼技术部李淑华(Royee Lee)小姐收。
- 把上述表格电邮至 info@iasplus.com

IAS Plus 电子版可于下列网址下载: www.iasplus.com

德勤

德勤是一所由众多成员所/公司组成的机构，致力于提供卓越的专业服务及咨询。我们重视客户服务，并在约 150 个国家切实执行我们的全球性客户服务战略。依托由 12 万名专业人士组成的全球网络，我们的成员所/公司及其分支机构在审计、税务、企业管理咨询和财务咨询等四个领域为超过一半的全球最大型企业、全国性大型企业、公共机构、当地的重要客户以及众多发展迅速的全球性公司提供专业服务。由于法律规定及其他原因，某些成员所/公司不会在所有四个专业领域提供服务。

德勤是“Swiss Verein”（根据瑞士法律组成的一种社团性质的组织），因此，德勤或其任何一个成员所/公司对其他任何成员所/公司的行为或疏忽不承担任何法律责任。以“Deloitte”，“Deloitte & Touche”，“Deloitte Touche Tohmatsu”，“德勤”或其他相关的名称运营的每一个成员所/公司均为独立的法律实体。上述服务是由成员所/公司而并非德勤的瑞士法律组织提供。

若想获得更多有关德勤的资料，请浏览我们的网站 www.deloitte.com/cn。

关于本出版物

本出版物中的信息仅作参考。读者应就遇到的特别问题寻求适当的专业意见，本出版物并不能代替此类专业意见。德勤在各地的事务所将乐意对此等问题提供建议。

尽管在本出版物的编写过程中我们已经尽量小心谨慎，但若出现任何错漏，无论是由于疏忽或其他原因所引起，或任何人由于依赖本刊而导致任何损失，德勤或其他德勤在各地的事务所、其任何合伙人或员工均无须承担任何责任。

© 2004 德勤 • 关黄陈方会计师行版权所有

保留一切权利

HK-159-04