



联合国  
贸易和发展会议

Distr.  
GENERAL

TD/B/COM.2/ISAR/37  
21 August 2007

CHINESE  
Original: ENGLISH

贸易和发展理事会  
投资、技术及相关的资金问题委员会  
国际会计和报告准则政府间专家工作组  
第二十四届会议  
2007年10月30日至11月1日，日内瓦  
临时议程项目3

审查《国际财务报告准则》的具体实施问题

贸发会议秘书处的说明

内 容 提 要

国际会计和报告准则政府间专家工作组(会计准则专家组)在第二十三届会议结束时商定将进行新的研究和审查，进一步了解发展中国家和经济转型国家达到高质量和适宜标准的国际要求所面临的挑战，以提出有关良好做法的指导意见。为此，现编写关于巴基斯坦、南非和土耳其三国的个案研究，供会计准则专家组第二十四届会议审议。

本说明概述个案研究中发现的主要实际执行问题。它们包括：监管领域的实际执行问题、实施和技术能力建设。个案研究的详细结果见以下文件：  
TD/B/COM.2/ISAR/38、TD/B/COM.2/ISAR/39 和 TD/B/COM.2/ISAR/40。

目 录

	<u>页 次</u>
一、导 言.....	3
二、与《国际财务报告准则》相趋同的最新趋势 .....	4
三、《国际财务报告准则》的主要实际执行问题.....	9
A. 个案研究概述.....	9
B. 体制问题.....	10
C. 实施问题.....	11
D. 技术问题.....	12
四、经验和教训.....	14
五、结 论.....	16

## 一、导 言

1. 私营部门在成员国经济发展中的重要作用久已得到承认。近年来，经济发展筹资竞争更加激烈。经济资源跨境流动愈加频繁。向潜在投资者提供可靠可比的财务报表的企业，更有可能吸引国内和国际投资。联合国已成为成员国就可靠和可比公司报表问题交换意见和经验的重要论坛。1982年10月，经济及社会理事会建立了国际会计和报告准则政府间专家工作组(会计准则专家组)。

2. 在2000年2月在曼谷举行的第十届贸发大会上，成员国请贸发会议“鼓励使用国际公认的会计、报告和审计标准，以及优良的公司管理办法，增加透明度和披露”(《曼谷行动计划》第122段)。此外，在2004年6月在巴西圣保罗举行的第十一届贸发大会上，成员国重申了《曼谷行动计划》，并请贸发会议“收集、分析和传播有关推动企业发展的最佳做法的数据，并且确定企业、特别是发展中国家的中小企业达到国际标准(包括会计标准)以及通过建立网络联系和伙伴关系获得新技术的方式和方法”(《圣保罗共识》第55段)。

3. 会计准则专家组迄今举行了23次年度会议。2005年初，世界各地空前数量的企业和国家采用了国际会计准则理事会(会计准则理事会)发布的《国际财务报告准则》(《准则》)，作为编制财务报表的依据。鉴于这一情况，会计准则专家组第二十二届和第二十三届会议讨论了《准则》实施问题。专家组第二十二届会议审查了与《准则》相趋同的进程以及实施中产生的主要问题。它们涉及到体制发展、执行以及技术执行能力问题。工作组第二十三届会议审查了《准则》的具体实施问题，包括以下案例研究：巴西(TD/B/COM.2/ISAR/33/Add.1)、德国(TD/B/COM.2/ISAR/33/Add.2)、印度(TD/B/COM.2/ISAR/33/Add.3)、牙买加(TD/B/COM.2/ISAR/33/Add.4)和肯尼亚(TD/B/COM.2/ISAR/33/Add.5)。

4. 在第二十三届会议结束时，专家组重申，《准则》这样的基于原则的高质量财务报告标准对国际金融体系的有效运作和经济发展的筹资活动十分重要。与会者强调，会计准则专家组是一个重要论坛，成员国可借以交换该领域的意见和经验，发现最佳做法和指导原则，以促进统一，便于投资流动。

5. 专家组第二十三届会议承认，许多国家和企业2005年广泛采用《准则》后，各利益相关者，包括监管机构、报表编制机构、用户和审计机构不断遇到实际执行问题。专家组尤其认为为促进《准则》的有效实施，需要建立有效的监管

制度以及适当的审计制度，并提出专业教育要求。专家组还认为，执行是一个长期过程，需要明确的战略和适当机制，建立机构和技术能力，并需要获得足够的资源支持。

6. 在第二十三届会议结束辩论时，专家组商定将进行新的研究和审查，进一步了解发展中国家和经济转型国家达到高质量和适宜标准的国际要求所面临的挑战，以提出有关良好做法的指导意见。为此，现编写了关于巴基斯坦、南非和土耳其三国的个案研究，供会计准则专家组第二十四届会议审议。这些个案研究的目的是总结《准则》实际执行的经验，并与正执行或未来打算执行《准则》的成员国分享这些经验。虽然对实际执行情况的全面审查需要更广泛的分析，但这些国别研究提供了有用的见解。单个国别研究见于以下文件：巴基斯坦—TD/B/COM.2/ISAR/38；南非—TD/B/COM.2/ISAR/39 和土耳其—TD/B/COM.2/ISAR/40。

## 二、与《准则》相趋同的最新趋势

7. 在会计准则专家组第二十三届会议后的休会期间，世界各地出现了日益与《准则》趋同的局面。会计准则理事会主席预计，在五年左右的时间，需要或允许使用《准则》的国家可能增至 150 个。他还预计，到那时才与《准则》相趋同的国家在吸引投资方面可能面临问题。<sup>1</sup>

8. 2007 年 7 月，继巴西中央银行 2006 年初宣布，它决定要求该国所有金融机构到 2010 年在编制综合财务报表时使用《准则》后，巴西证券交易委员会发布了第 457 号规则。<sup>2</sup>

9. 2007 年 1 月，加纳财政和经济计划部长正式发起在该国采用《准则》的计划。到 2007 年 12 月，上市公司、政府商业企业、银行、保险公司、证券交易商、养恤金和投资银行以及公共事业单位，预计将按照《准则》编制自己的财务报表。<sup>3</sup> 部长在发起时向与会者致辞，提到了世界银行 2006 年 3 月发表的《关于

---

<sup>1</sup> Sir David Tweedie, 与美国公共注册会计师协会《会计杂志》的访谈, 2007 年 7 月, 第 36-39 页。

<sup>2</sup> *Gazeta Mercantil*, 2007 年 7 月 16 日。

<sup>3</sup> “加纳通过了《国际财务报告准则》”, 《政治家》, 2007 年 1 月 25 日, 加纳。

加纳**标准**和规范遵守情况的报告》，并指出采用《准则》可望解决报告中发现的某些某些弱点。<sup>4</sup>

10. 今年早些时候，印度注册会计师协会成立了与《准则》趋同问题工作组，以探讨各种趋同问题，并绘制了与《准则》完全趋同的路线图。<sup>5</sup> 在 2007 年 7 月第 269 届理事会上，该协会决定到 2011 年 4 月 1 日将印度会计标准与《准则》完全接轨。印度的上市公司将首先被要求按照《准则》编制财务报表。其他实体也将分阶段纳入《准则》体系。<sup>6</sup>

11. 2007 年 3 月，大韩民国财务监管委员会和会计准则理事会宣布，到 2009 年，该国所有公司除金融机构外将获准采用大韩民国通过的《准则》。到 2011 年，将开始强制实施《准则》。<sup>7</sup>

12. 根据乌克兰财政部的请求，贸发会议秘书处与其联合组织了一次区域会议。区域会议于 2007 年 2 月 28 日至 3 月 1 日在基辅举行，题目是“准则：经济转型国家实施的经验和视角”。这一活动有助于查明实际挑战，分享已采取实际步骤实施与转型经济体特别相关的《准则》的国家的经验。

13. 在 2007 年 7 月中旬在北京举行的新兴市场和转型经济体会计国际趋同研讨会结束时，与会者发起了“北京倡议”，要求新兴市场 and 转型经济体加强会计国际趋同的明确观念，并采取行动制订与《准则》相趋同的计划。与会者还提议在新兴市场和转型经济体开办会计国际趋同年度论坛，还提议设立经常性交流机制，改进和实施与会者提出的各种建议。这次研讨会是会计准则理事会与中国财政部联合举办的。<sup>8</sup>

---

<sup>4</sup> 加纳财政和计划部长 Kwadwo-Baah Wiredu 2007 年 1 月 23 日在加纳正式发起《国际财务报告准则》实施仪式上的讲话。

<sup>5</sup> 《特许会计师》，2007 年 5 月：1,695，印度特许会计师协会。

<sup>6</sup> “印度会计准则将于 2011 年与全球标准接轨”，《商业标准》，新德里，2007 年 7 月 22 日。

<sup>7</sup> 2007 年 3 月 16 日新闻稿，财务监管委员会和韩国会计协会。

<sup>8</sup> [http://www.mof.gov.cn/news/20070713\\_1500\\_27121.htm](http://www.mof.gov.cn/news/20070713_1500_27121.htm)。

14. 2006年7月，会计准则理事会宣布，它将不要求在2009年1月1日前实施正在制定的新《准则》或对现行《准则》作出的重大修订。<sup>9</sup>事实上，它对2005年采用《准则》的实体提供了四年的稳定平台。同时，会计准则理事会还宣布，它打算允许新的《准则》或对现行《准则》的重大修正自公布之日起至少一年后实施。这是承认许多国家需要翻译和实施新标准，如果新标准在法律上具有约束力，还需要将新标准纳入法律体系。

15. 《准则》实施经常引起的一个问题是是否要求中小企业适用《准则》。多年来，随着《准则》条款数目日益增加和复杂，人们广泛认为，中小企业需要一套简明的标准。报告准则理事会正在向这一目标努力。今年二月份，报告准则理事会公布了供中小企业使用的《准则》征求意见稿。<sup>10</sup>这份草案的目的是提供一套适合小型非上市公司使用的简化独立的会计准则，而又以完整的《准则》为依据。在254页的征求意见稿发表的同时，还公布了实施指南，包括财务报表举例和披露清单。征求意见稿已被翻译成法语、德语和西班牙语。征求意见截止日期为2007年10月1日。根据会计准则理事会工作方案，供中小企业使用的《准则》最后版本将于2008年下半年公布。

16. 2007年7月，美国证券交易委员会(美国证交会)公布了一份征求意见提案，美国不再要求按会计准则理事会颁布的《准则》编制财务报表的外国私人公司也必须使这些报表符合美国的《公认会计原则》。这一建议将允许按英文版本《准则》编制财务报表的外国私人公司发表年报和注册声明时不必遵守美国的《公认会计原则》。<sup>11</sup>美国证交会提案征求意见截止日期是在联邦登记册公布后75天内。

17. 此外，美国证交会一致表决同意公布关于允许在美国的上市公司包括投资公司按《准则》编制财务报表的公开征求意见的概念文件。目前，在美国的上

---

<sup>9</sup> “会计准则理事会采取步骤，协助各国通过《准则》，并加强协商。2009年前没有新的《准则》出台”，会计准则理事会，2006年7月24日，新闻稿。

<sup>10</sup> 供中小企业使用的《准则》征求意见稿，国际会计准则理事会，伦敦，2007年2月。

<sup>11</sup> 美国证券交易委员会，新闻稿，No. 2007-128, 2007年7月3日，华盛顿特区。

市公司必须按照美国的《公认会计原则》编制财务报表。<sup>12</sup> 这份概念文件在美国联邦登记册上发表后，征求意见时间为 90 天。

18. 一些辖区的执行当局审查按《准则》编制的财务报表后提出了各种意见并将这些意见公布于众。主要目的是鼓励各自辖区的实体更一致地实施《准则》。例如，2006 年 12 月，联合王国的财务报告理事会财务报告审查小组发表了《准则》实施情况初步报告。<sup>13</sup> 除其他问题外，小组在报告中指出，目前的趋势是各公司使用统一的语言来描述自己的会计政策。为此，小组鼓励各公司说明实际采取的会计政策，包括特定情况的信息。小组评述的其他领域包括：判断和估计的披露；新标准和解释的可能影响；减值测试的披露是否足够；相关当事方的披露；财务报表的提交。

19. 今年早些时候，荷兰金融市场管理局向荷兰上市公司介绍了审查 2005 年按《准则》编制的财务报表后提出的意见。<sup>14</sup> 该管理局指出，它向提交 2005 年财务报表的公司提出的问题涉及“五大”财务报告领域：(a) IAS32/39:金融工具，包括披露、表述、确认和估价，主要问题是资产负债表中的资产与债务的分类以及相关披露者的遗漏；(b) IAS 12:递延税余额和实际税率；(c) 准则 1:首次采用《准则》，涉及这一领域的整体透明度，以及荷兰《公认会计原则》与《准则》之间的差异；(d) IAS1: 财务报表的提交；(e) IAS 17 租赁准则。

20. 在年初发表的标准-普尔《信用周刊》特别号中，该信用评级机构认为，《准则》全面加强了评定执行《准则》公司所作比较分析使用数据的一致性。<sup>15</sup> 然而，它也指出，关于会计政策的描述都使用标准语言(样本)，没有多少具体信息说明关键性业务，相关政策也缺少内容，对信用评级用处不大。它还说，《准则》关于会计政策、转换和表述的各种选择限制了对按《准则》编制的财务报表的直接比较。有些选择涉及以下方面的会计：财产、工厂和设备、投资资产及库

---

<sup>12</sup> 美国证券交易委员会，新闻稿，No. 2007-145, 2007 年 7 月 25 日，华盛顿特区。

<sup>13</sup> 《关于准则实施情况的初步报告》，新闻稿第 98 号，联合王国财务报告理事会财务报告审查小组，2006 年 12 月 4 日。

<sup>14</sup> 荷兰金融市场管理局，致各公司的信，TFV-AJDe-07012880, 2007 年 2 月 12 日。

<sup>15</sup> 标准-普尔，过渡以后的《准则》，《信用周刊》，第 27 卷第 5 号，2007 年 1 月 31 日。

存的借款费用、合并和估价；养恤金和其他有关津贴退休后的应付款；资产和债务的公允价值。

21. 2007年4月，欧洲证券监管委员会公布了欧洲联盟财务信息国家执行人作出的执行决定的机密数据库摘要。国家执行人负责监督和审查各自辖区的上市公司的财务报表，并决定它们是否遵守了《准则》和其他有关要求，包括有关的国家法律。<sup>16</sup> 所公布的摘要没有说明执行决定涉及哪些上市公司和国家。然而，欧洲证券监督委员会公布执行决定，是打算向市场参与者说明欧洲联盟国家执行人认为哪些会计处理方式符合《准则》，从而有助于在欧盟统一执行《准则》。

22. 摘要载有以下有关执行决定：企业合并；子公司的控制；借款费用的资本化；重组计划；应收贸易票据的帐面价值；减值贷款的评估；生物资产的会计；通过实物库存结算的非金融资产的远期买卖；外币贷款币值的更改；少数股权的可售回书面票据的会计处理。

23. 美国证交会工作人员审查了首次按《准则》编制财务报表的100多家外国私人公司的2006年年度报告，并提出了意见。2007年7月，美国证交会公布了这些意见。<sup>17</sup> 工作人员的意见指出，大多数公司认为，它们的财务报表是按照某一辖区通过的《准则》编制的。它们的财务报表符合会计准则理事会发布的《准则》。其他的意见涉及以下问题：(a) 收入报表格式的差异；(b) 现金流报表中项目的分类；(c) 共同控制兼并的会计处理，少数股权的资本调整、重组和购并；(d) 收入确认的披露；(e) 无形资产和商誉；(f) 耐久资产的减值以及减值回拨；(g) 租赁；(h) 不确定债务；(i) 金融工具，包括衍生产品；(j) 银行在确定贷款减值时遵守国际会计准则39。工作人员的意见还指出保险合同会计和采掘业勘探及估价活动报告中存在巨大的差异。

24. 关于国际一级实施《准则》的决定，国际证券委员会组织第32届年度会议结束时发表的联合公报指出，该组织正致力于《准则》的趋同和协调，为此建

---

<sup>16</sup> 《欧洲工程和计算机科学》执行决定数据库摘要，欧洲证券监管委员会，7-120，2007年4月。

<sup>17</sup> [http://www.sec.gov/divisions/corpfin/ifrs\\_staffobservations.htm](http://www.sec.gov/divisions/corpfin/ifrs_staffobservations.htm)。



立了本组织的数据库，由秘书长管理。该数据库已于 2007 年 1 月正式运行，将有助于证券监管机构交流《准则》实施的决定，并推动协调和趋同。<sup>18</sup>

25. 目前正在执行《准则》或打算在未来执行《准则》的大多数国家也在执行或考虑执行国际审计和保险准则理事会(审计准则理事会)发布的《国际审计标准》。<sup>19</sup> 2006 年 10 月底，世界交易所联合会正式批准制定国际审计标准进程。世界交易所联合会代表着世界各地 57 家证券和衍生品交易所，占世界股票市场融资的 97%。

26. 2007 年 2 月，国际会计联合会公司论坛跨国审计师委员会公布了“关于全球适用《准则》的展望：促进一致实施《准则》的良好做法”。<sup>20</sup> 这份出版物的目的是协助全球会计事务所避免不同国家的不同公《准则》实施的一致性。在国际企业网络中，良好做法涉及以下领域：实施《准则》的坚强领导；技术职能的组织；有关《准则》问题意见的形成；《准则》专家的培训和认证；按《准则》编制的财务报表的审查；对实践和用户的支持工具；将《准则》纳入审计方法和质量审查。

### 三、《国际财务报告准则》的主要实际执行问题

#### A. 案例研究概述

27. 案例研究提到的国家经验表明，各国在不同的时间点着手将《准则》纳入财务报告制度。巴基斯坦早在 1970 年代便开始采用国际会计准则委员会(国际会计准则理事会的执行机构)发布的《国际审计准则》。在土耳其，这一进程始于 2003 年。每个国家都有股票交易所。目前，在卡拉奇、约翰内斯堡和伊斯坦布尔上市的公司数目分别为 660 个、387 个和 333 个。

---

<sup>18</sup> 国际证券委员会组织，第三十二届年会最后公报，2007 年 4 月 12 日。

<sup>19</sup> 国际会计联合会。世界交易所联合会批准了会计准则理事会的国际会计准则制定进程，新闻稿，2006 年 10 月 27 日，纽约。

<sup>20</sup> 国际会计联合会公司论坛跨国审计师委员会公布了“关于全球适用《准则》的展望：促进一致实施《准则》的良好做法”，2007 年 2 月，纽约。

28. 各国实施《准则》希望达到的目标大体相同。每个国家都设法将其财务报告要求提高到国际公认水准。土耳其还有另外一个因素。由于正在谈判加入欧盟问题，实施《准则》可以使土耳其与欧洲联盟的财务报告要求相一致，从而在区域基础上推进经济一体化。

29. 巴基斯坦和南非的案例研究表明，专业会计组织在两个国家的经济引入《准则》方面发挥了先驱和领导作用。土耳其的案例研究也表明，首先是资本市场理事会继而是土耳其会计准则理事会领导了《准则》实施进程。

30. 虽然案例研究所涉国家采用《准则》已有多多年，但无一可以说其辖区内上市公司编制的财务报表完全符合会计准则理事会发布的《准则》。巴基斯坦正在争取 2009 年达到这一目标。在南非，《准则》生效以前，在全国完成了“正当程序”。虽然在土耳其的上市公司使用的财务报告准则是土耳其语的翻译本，但两者仍然存在某些差别。

31. 案例研究表明，不同国家在确定《准则》实施范围和满足中小企业使业需求方面具有不同的做法。巴基斯坦实行了三级制度，与会计准则专家组制定中小企业会计财务报告指南时使用的办法类似。巴基斯坦特许会计师协会制定了单独的中小企业会计和财务报告指南。

32. 在南非，《准则》仅适用于其股票得到广泛交易的上市公司。该国正在考虑作为过渡措施建议中小企业提前采用《准则》。如上所述，会计准则理事会 2007 年初发布了中小企业《准则》征求意见稿。在土耳其，《准则》也只适用于其证券得到广泛交易的上市公司。土耳其会计准则理事会一直致力于制定中小企业财务报告指南，预期将与会计准则理事会颁布的中小企业《准则》征求意见稿相一致。

## B. 体制问题

33. 在每个案例研究中，公司财务报告都受经立法过程颁布的各种法律以及相关规则条例的支配和影响。财务报告的基础在巴基斯坦是 1984 年的《公司条例》，在南非是 1973 年的《公司法》，在土耳其是 1957 年的《商业法》。显而易见，这些法律都在这些国家认真采用《准则》之先。所以，监管要求没有为《准则》提供明确的法律支撑。例如，南非 1973 年《公司法》要求公司的财务报

表必须符合公认会计做法。1992年，对1973年《公司法》的修正引入了该国会计准则理事会通过的公认会计原则表述概念，作为财务报告的基础。

34. 目前，每个国家或处于执行经修订的公司法的早期阶段，或处于法律草案的最后完成阶段。在巴基斯坦，2007年的《金融法》修订了1984年《公司条例》第248(2)款。在南非，2006年《公司法》修正案今年4月颁布，预期在不远的将来实施。在土耳其，新的《商业法》已起草完毕，正等待立法进程的颁布。每项立法改革都针对于《准则》中关于各自国家公司财务报告要求的有关方面。

35. 与以前的案例研究一样，现有的案例研究也表明，某一辖区企业财务报告监管的分散化，阻碍了《准则》的有效采用和有效实施。例如，巴基斯坦1984年《公司条例》要求，在资本和公积之后，平衡表中应该列出固定资产重估增值，而根据IAS 16(财产、工厂和设备)，此种增值应在重估增值项下列入资产贷方。

36. 在案例研究覆盖的每个国家，对金融机构和保险公司实行审慎监管的机构和法律不同于编制通用财务报表的机构和法律性。例如，土耳其银行监管和监督机构负责监管金融机构。它发布所辖金融机构必须遵守的会计准则。

37. 巴基斯坦的案例研究提供了一个实例，说明银行监管机构——巴基斯坦国家银行——规定的财务报表和其他披露格式不一定与《准则》一致。同样，南非对银行和保险公司审慎监管的法律也不同于其他部门企业的监管法律。这里产生的实际执行问题是基于《准则》的通用财务报表是否可用于审慎监管。此种安排将需要不同监管机构之间达成明确的谅解。

38. 案例研究所列国家采用《准则》后，建立了新的机构或加强了现有机构。例如，南非的案例研究表明，该国打算建立财务报告调查专家组，以调查关于不遵守财务报告准则的指控，并提出纠正和补偿措施，从而增强财务报告的可靠性。巴基斯坦则建立了异地监督和实施部，以加强巴基斯坦国家银行的执行活动。

### C. 实施问题

39. 《准则》等全球各种财务报告标准只有得到统一实施，才能取得充分的效果。《准则》仅是财务报告基础设施的一部分。负责实施《准则》的机构需要

认识到，由于金融市场的日益全球化，实施工作不仅可以保护国内投资者也可以保护国际投资者。

40. 案例研究展示了各自辖区实施《准则》的各方面情况。巴基斯坦证券和交易委员会通过定期审查上市公司公布和提交的季度和年度财务报表，负责确保企业遵守《准则》的问题。如果它发现问题或不遵守的情况，将对编制者或审计者进行罚款和处罚。

41. 在南非，南非特许会计师协会和约翰内斯堡股票交易所 2002 年联合设立的《公认会计原则》监督小组(监督小组)负责确保企业遵守财务报告准则。在此之前，对财务报告准则的实施没有任何监管。在土耳其，资本市场理事会负责监督和确保上市公司遵守财务报告准则。

42. 南非的案例研究以实例说明了监督小组如何处理所收到的财务报告。监督小组的决定包括财务报表的撤回和重新发布、停止交易和预期执行经修订的会计政策。有些案件尚待处理之中或不需要采取行动。

43. 与会计准则专家组第二十三届会议讨论的案例研究类似，巴基斯坦、南非和土耳其的案例研究显示，每个国家都在着手执行审计准则理事会发布的《国际审计准则》。

44. 案例研究还显示，专业会计组织对确保其成员遵守《准则》发挥了重要作用。在巴基斯坦，证交会将有问题的特许会计师送交巴基斯坦特许会计师协会处理。案例研究还显示，巴基斯坦特许会计师协会调查委员会收到了 20 起成员违纪案件，已处理了其中的 10 起，包括吊销成员资格和送交法庭处理。这表明，《准则》的实施是一个需要多个机构合作的集体行动。

#### D. 技术问题

45. 《准则》的具体实施要求编制者、审计者、用户和监管机构具有充分的技术能力。执行《准则》的国家依所采取的办法，面临各种不同的能力问题。巴基斯坦和南非多年来一直致力于将《国际审计准则》纳入财务报告制度。土耳其决定在两年之内执行《准则》。与巴基斯坦和南非的案例研究不同，土耳其的《准则》是翻译本。因此，能力要求之一是连贯和有效地将《准则》翻译成土耳

其文。案例研究所涉各国都需要进行《准则》方面的培训，但土耳其的培训需求更加迫切。

46. 《准则》中公允价值计量要求的实际适用在案例所涉各国存在着技术挑战。在巴基斯坦，由于银行业的能力限制，执行 IAS 39(金融工具：计量和确认)不得不逐步进行。在南非，对有关金融工具进行公允价值计量也存在技术挑战，或因为没有积极的市场，或因为市场缺乏流动性，或因为需要管理层的估算。

47. 案例研究显示，由于在国家一级需要经过“正当程序”，或由于翻译要求，经常修订《准则》将造成技术困难。巴基斯坦特许会计师协会通过了一项政策：《准则》经该协会通过并经巴基斯坦证交会批准后，会计准则理事会此后对准则的任何修订或对修订的确认都被认为已获得通过，除非另有说明。

48. 南非和土耳其的案例研究说明了某一经济体独有的某些技术问题。在南非，由于赋予黑人经济权利计划，需要在技术上澄清如何计算给予南非黑人或黑人所控制实体的股权工具的折扣。所给予的折扣是作为无形资产还是费用的问题，被提交到国际财务报告解释委员会处理。在该委员会发表了“准则 8”——“准则 2 的范围”后，问题得到了解决。遇到这类交易的南非公司现在已将(所给予的股权工具)的折扣视为费用。

49. 近年来，土耳其经济出现了严重的通货膨胀。当一个经济体发生了恶性通货膨胀，IAS 29(恶性通货膨胀经济体的财务报告)便开始使用。然而，土耳其并没有充分适用 IAS 29。除财产、工厂和设备重估外，财务报表是按历史成本编制的。

50. 南非案件研究提到的另一技术问题，是保险业子公司持有母公司股份的某些投资的会计。有时，保险公司的子公司在控股公司的股份上投资。这种安排造成了投资被视为母公司财务报表债务的情况。同时，也被认为是“库藏股”，可从资产中扣除。

51. 租赁会计是出现技术执行困难的另一领域。在巴基斯坦的案例研究中，巴基斯坦特许会计师协会决定推迟到 2009 年实施《准则》的解释 4——确定一项安排是否含有租赁，因为担心“准则”4 的适用事实上将使该国的电力生产公司变成租赁公司。

52. 南非的案例研究表明，如果不适当地说明编制者从中央银行等监管机构时间表等以前要求过渡时是否遵循了 IAS 39 的要求，呆帐贷款损失准备金的计算可以造成某些不一致。

53. 南非案例研究还列举了另一实例，说明运营租赁领域的国家实践如何修订才能够与《准则》相一致。运营租赁协定与通货膨胀升级相协调的先前做法考虑了通货膨胀的影响，对租赁付款作出相应的计算和会计。在按《准则》作出必要澄清后，并意识到所需要的不是通货膨胀而是影响租赁资产实际使用的因素后，南非特许会计师协会发表了一份附录，将国家做法与《准则》保持一致。

#### 四、经验和教训

54. 案例研究显示，各国采取不同的办法实施《准则》。但它们的目标大体相同。案例研究再次证实，成员国将《准则》看作是其辖区企业融入国际经济体系的重要手段，是增强投资者信心和吸引外国直接投资的有用机制。在确定何时和如何实施《准则》时，各国可以借鉴具有类似经济和财务报告背景国家成功实施《准则》的经验。

55. 与以前案例研究的结论一样，巴基斯坦、南非和土耳其的案例研究也表明需要建立国家协调机制，鼓励所有利益相关者早日参加《准则》实施进程。编制者、用户、监管机构、专业会计机构和教育机构需要参与《准则》的规划和实施。向《准则》过渡对财务报告的影响，宜及早发现并通报各方，以避免任何潜在的意外。

56. 如前所述，案例研究所涉国家实施《准则》，包括新发布的准则以及解释或修订时，或在国内完成了“正当程序”，或将其翻译成本国语言。这些工作使会计准则理事会已发布一定时间的《准则》与案例研究所涉国家要求的《准则》之间出现差异。用户，特别是外国用户可能发现这些差异阻碍了在全球对财务报告进行直接比较。因此，成员国需要特别注意其选择的办法可能造成的任何差异的不利影响。

57. 南非的案例研究介绍了 Ernst & Young 会计事务所 2005 年和 2006 年所做企业执行《准则》准备情况的调查结论。土耳其的案例研究讨论了类似的调查结论。这些调查表明，实施《准则》是一个复杂的过程，需要大量的准备工作，包

括工作人员培训和信息系统的更改。因此，《准则》实施计划需要考虑企业高效和有效执行《准则》所需要的时间和资源。

58. 这三件案例研究阐述了各自国家《准则》的适用范围。在一辖区决定实施《准则》的一个重要方面是中小企业的会计和财务报告需求。在《准则》实施前的条例没有具体考虑中小企业特别需求的情况下，尤其关键。会计准则专家组关于中小企业的会计和财务报告需求表明，现行《准则》对中小企业可能过于烦琐，难以实施。鉴此，会计准则理事会在设法满足中小企业的需求，已公布了中小企业《准则》的征求意见稿。在确定某一经济体适用《准则》的范围时，需要考虑这一动态。

59. 南非的案例研究说明了国家会计事务所可以如何推动在国家及全球一致实施《准则》。该国会计事务所技术伙伴论坛为避免不一致，设法查明需要澄清的某些财务报告技术问题。论坛成员可以利用它们的国际网络。这一办法有利于国家和国际一级的会计事务所进行技术对话，促进《准则》的一致适用。

60. 从国家财务报告准则向《准则》过渡，有时需要对某些准则条款进行澄清或解释。南非的案例研究表明，与《准则》机构积极配合，这些问题便可以解决。多数需要澄清或解释的问题是所有辖区共同的问题，而某些问题则是一国独有的。重要的是与《准则》机构密切合作，而不是在当地加以解释，造成实践的差异。

61. 南非的案例研究提供了一个范例，说明南非会计实务委员会如何鼓励各利益相关者进行参与，向会计标准理事会标准制定进程献言献策。会计标准理事会发布的征求意见稿是在南非发布的，同时征求南非会计实务委员会的意见。南非特许会计师协会在起草对会计准则理事会征求意见稿的答复时，考虑了各方对在南非发布的征求意见稿的意见。在标准制定的早期阶段与会计准则理事会积极配合，特别是就《准则》实际实施问题密切配合，有助于减少在发布时需要作出的澄清和解释。

62. 案例研究再次表明专业会计组织在实施《准则》中发挥着关键性作用。从巴基斯坦和南非的案例研究可见，作用的一个方面是方便国家专业机构和其他利益相关者同会计准则理事会之间的沟通。另一方面是专业会计组织与各国家监

督机构密切合作，促进财务报告的监管协调，并解决《准则》采用产生的实际执行问题。

63. 专业会计组织发挥的另一重要作用是建设技术能力，保证《准则》可持续的实施。在实施的初始阶段，专业会计团体可对其成员进行《准则》的培训，协助它们建设技术能力。如巴基斯坦案例研究所述，向编制者提供关于《准则》的披露项目清单，是专业协会发挥积极作用的一个范例。此外，专业会计组织还鼓励培训，以使其成员了解《准则》领域的新技术动态。

64. 巴基斯坦和南非案例研究也以具体实例说明了证件交易委员会和财务报告监督专家组如何促进《准则》的一致适用，与大家分享它们结论和实施决定，以协助编制者避免《准则》的错误适用，学习其他编制者的经验。

## 五、结 论

65. 本说明摘要介绍了巴基斯坦、南非和土耳其的案例研究。还讨论了与《准则》相趋同的近期趋势。这些国家案例研究的结论重申了会计准则专家组第二十三届会议上讨论的国家案例研究的结论。虽然这些研究范围有限，而且不全面，无法得到结论性行意见，但它们提供了有用信息，说明各成员国采取不同办法实施《准则》。

66. 案例研究就成员国在《准则》实施方面面临的各种机构建设、执行和技术挑战提出了有用的见解。还提出了各自国家应对这些挑战的各种解决办法。案例研究表明，实施《准则》不是一次性活动，而是一个持续的过程，需要各利益相关者不断努力。

67. 在第二十四届会议的辩论期间，会计准则专家组不妨审议与《准则》具体实施有关的以下问题：

- (a) 应付将于 2009 月生效的新《准则》和《准则》的重大修订有哪些良好做法？延长“稳定论坛”期是否有用？
- (b) 会计准则理事会和美国财务会计准则理事会正在制定单一的趋同概念框架。这一项目对正在执行《准则》的国家，特别是刚刚通过《准则》的国家有哪些影响？



- (c) 如何鼓励按《准则》编制财务报表者摆脱关于会计政策和其他披露的“标准化”描述，提供更有用的具体信息，使用户能够了解业务实质和财务报表中的数据？
- (d) 如何加强交流关于《准则》的实施决定，并向更多的监管机构广泛散发这些信息？例如，是否可以在会计准则专家组会议期间交流这一信息？
- (e) 发展中国家和经济转型期国家如何共同努力，更加积极地参与《准则》的标准制定过程？
- (f) 是否需要评估国际审计准则的具体实施问题，国际审计准则已逐步成为《准则》实施的补充？
- (g) 实施《准则》方面的技术能力建设有哪些良好做法可以在成员国间交流？

-- -- -- -- --