



联合国  
贸易和发展会议

Distr.  
GENERAL

TD/B/COM.2/ISAR/40  
23 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

关于土耳其的案例研究\*

贸发会议秘书处的说明\*\*

---

\* 本文件由贸发会议秘书处参照安卡拉中东技术大学的 Can Simga-Muğan 教授和安卡拉 Bilkent 大学 Nazli Hosal-Akman 的大量见解而编写和编辑。

\*\* 由于文件处理方面的延误，本文件于以上日期提交。

## 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)在结束第二十三届会议时商定,将对《国际财务报告准则》的具体实施问题开展进一步的研究和审查,以期拟订有关实施《国际财务报告准则》的良好做法指导原则。为此,编写了巴基斯坦、南非和土耳其的国家案例研究报告,供会计准则专家组第二十四届会议审议。

本文件阐述了在土耳其开展的案例研究所得出的结果。截至 2005 年 1 月 1 日,其股票在伊斯坦布尔证券交易所进行交易的股权公开公司根据规定需要遵循土耳其依《国际财务报告准则》制定的会计准则来编写其财务报表。本案例研究在实施《国际财务报告准则》的范围内讨论了涉及到监管制度、执行机制和技术能力建设等方面的具体实施问题。

本案例研究的主要目的是,借鉴土耳其争取本国准则与《国际财务报告准则》达成一致的经验,并与成员国讨论有关结果,以便同正在实施《国际财务报告准则》或准备在今后几年这样做的国家分享经验。

## 目 录

	<u>页 次</u>
一、导 言.....	3
二、监管制度.....	6
A. 非银行私营实体.....	6
B. 银行和金融机构.....	11
C. 会计职业和审计.....	12
三、能力建设.....	13
四、吸取的教训.....	15
五、结 论.....	18

## 一、导 言

1. 作为一个拥有新兴资本市场的发展中国家，土耳其密切关注国际财务报告 and 审计方面的新动向。本报告介绍该国会计和财务报告方面的发展历史，并探讨在争取与通称为《国际财务报告准则》的一套全球财务报告准则接轨之后，该国最近在监管方面的发展情况。据此，本报告叙述了土耳其在变通应用《国际财务报告准则》中的经验，以及在具体实施过程中汲取的教训。

2. 自 1923 年土耳其共和国建立以来，土耳其一直在不同的层面吸引外国直接投资。土耳其的公司于 1990 年代末开始到其他国家投资。2002 年至 2005 年之间流向土耳其的外国直接投资数额为 154 亿美元，而同期内土耳其流向国外的外国直接投资数额为 26 亿美元。<sup>1</sup> 截止 2006 年 12 月 31 日，土耳其有 14,932 家含有外国资本的公司。这些公司中的百分之五从美国取得投资，百分之五十六从在欧盟运作的公司得到投资。<sup>2</sup> 另一方面，土耳其的公司则多数在欧洲联盟和独立国家联合体国家内投资。

3. 土耳其于 2000 年 11 月遭遇严重的经济危机，危机持续到 2001 年 2 月。当时的国内生产总值减少了 7.5%，而通货膨胀迅猛上升，年消费者物价指数上升 68.5%。第二年经济增长得到了恢复，2004 年起通货膨胀下降到 10% 以下。2006 年的国内生产总值增长率为 6.1%，达到 4,000 亿美元。<sup>3</sup>

4. 土耳其于 1999 年申请加入欧洲联盟，目前是候选国家。2004 年 12 月 15 日欧洲议会通过决议之后，2005 年 10 月 3 日开始就正式加入问题举行了谈判。除了其他许多立法问题之外，与欧洲联盟建立关系还要求土耳其根据欧洲联盟的法律调整其财务报告制度。

---

<sup>1</sup> [http://www.unctad.org/sections/dite\\_dir/docs/wir06\\_fs\\_tr\\_en.pdf](http://www.unctad.org/sections/dite_dir/docs/wir06_fs_tr_en.pdf)。2007 年 4 月 12 日。

<sup>2</sup> [http://www.hazine.gov.tr/ybs\\_firmalar](http://www.hazine.gov.tr/ybs_firmalar) listesi.xls。

<sup>3</sup> [http://siteresources.worldbank.org/INTTURKEY/Resources/361616-1121189119378/turkey\\_cem\\_report\\_chapter1.pdf](http://siteresources.worldbank.org/INTTURKEY/Resources/361616-1121189119378/turkey_cem_report_chapter1.pdf), <http://www.turkstat.gov.tr/PreHaberBultenleri.do?id=473>, <http://www.turkischeconomy.org.uk/economy/output.htm>。

## 土耳其会计业务简史<sup>4</sup>

5. 土耳其会计实务随特定的历史时期内与一些西方国家的经济和政治联系，而受到这些国家惯例的深刻影响。1850 年该国的第一个《商业法》就是法国《商业法》的译文，反映出当时法国对其影响。十九世纪末二十世纪初土耳其则与欧洲各国、尤其是德国的贸易关系有所加强。

6. 这些历史和政治演变的情况，加上土耳其共和国建立初期多数外国制造业企业都由德国人经营，因此导致这一新兴国家的经济发展受到德国的深刻影响。1923 年土耳其共和国建立之后，第二个《商业法》于 1926 年颁布(第 826 号法律)。这项法律依据是约束会计规则的德国商业和公司法。

7. 由于共和国初期缺少私营企业和私人资本，国家便担负起兴建重工业和创办一些制造业公司的责任。这些由国家创建和经营的公司称为国营经济企业，而 Sümerbank(矿产品和纺织品)是于 1933 年创建的第一家国营经济企业。这一企业最初的任务是经管通过将德国公司国有化后所掌握的大型矿山。因此 Sümerbank 和其他国家经济企业的会计制度由德国专家制订就不足为奇了。于是经由这些企业，德国的影响也扩大到私营部门。此外，在 1930 年代末，土耳其并欢迎各领域的德国学术人士在土耳其的大学任职。

8. 1950-1960 这十年，该国第一次试图转向较为开放的经济模式。现行的 1956 年《商业法》就是根据当时的经济发展情况于 1957 年 1 月 1 日生效的。

9. 第二次世界大战之后，世界经济中的新事件，例如布雷顿森林会议对土耳其经济产生了影响。1950 年，土耳其工业发展银行在世界银行的帮助下建立，目的是扶植和资助私人工业投资。1950 年代初，该国取得了空前的经济增长。经济繁荣于 1950 年代中叶结束，随之而来的是一段经济危机时期。危机的一个重大后果就是对外国贷款的需求，并最终导致 1958 年由国际货币基金主导的经济稳定方案。<sup>5</sup>

---

<sup>4</sup> 这一节的大部分内容摘自 Simga-Mugan C 和 Hosal-Akman N 合著的文章(2005 年)。《与国际财务报告准则接轨：土耳其的案例》。国际会计期刊，审计和业绩评定。第二卷，第 1/2 号：12-139。

<sup>5</sup> Ceyhun F (1992 年)。《从历史观点看土耳其的财务危机：评析》。METU 发展问题研究，第 19 卷，第 1 号：9-49。

10. 1950 年代，对私营部门和外国投资施行了鼓励措施。这年代末叶采用了美国的专门知识，因此土耳其的经济体系受到美国体制的很大影响。从 1950 年代末起该国为各个领域培训了有一技之长的人才，并将留学生派往国外、尤其是美国攻读研究生学位。从这些毕业生首批于 1960 年代初回国以来，会计制度一直受到美国体制的深刻影响。此外，美国的影响还体现在商业学校的课程中，尤其是管理和会计领域的课程。

11. 1970-1980 年的十年是政治不稳定的时期，加上 1973 年和 1974 年的石油危机，对土耳其经济产生了不良的冲击。1997 年起，土耳其在偿还外债方面存在严重困难，并且遭遇到进口瓶颈。1979 年，批发价格指数上升到每年 63.9%，1980 年上升到每年 107.2%。<sup>6</sup>

12. 1980 年 1 月，按照国际货币基金组织的建议作出了一系列经济决定，以便降低通货膨胀率，增加生产，支持进口业务。在 1980 年代初的重建阶段里，议会于 1981 年宣布第 2499 号法律生效，为建立资本市场管理局奠定基础，该项法律并于 2002 年修订。伊斯坦布尔证券交易所法于 1984 年通过，但是交易所的全面运作是到 1986 年才开始的。这仍然是土耳其的唯一证券交易所。外国直接投资规则在 1988 年和 1989 年得到了放宽。

13. 资本市场管理局、伊斯坦布尔证券交易所提供的基础，以及外国投资的增加促进了会计和审计准则的制订。合资企业和对外贸易的增加使当时土耳其的“八大”会计公司到处设立办事处。由于这些情况，大型私营企业开始在遵守国家报告规定的同时还依照《国际会计准则》报告其财务报表。在这十年里，土耳其取得了经济增长。

14. 土耳其在 1990 年开始时拥有健全的经济基础。但是，总体来看这仍然是经济上不稳定的十年。第一次严重的危机于 1994 年发生。随后又于 1997 年、1998 年和 1999 年一再发生危机。在这十年里，通货膨胀率超过了 100%。由于不稳定和通货膨胀居高不下，历来的财务报表失去了其信息价值。尽管《国际会计准则》在 1980 年代初就由土耳其会计专家协会译成本国语文，但却没有得到任何

---

<sup>6</sup> Simga-Mugan C (1995 年)。《土耳其会计业务》。欧洲会计期刊，第四卷第 2 号：351-371。

政府主管部门的实施。<sup>7</sup> 该国公司没有使用通货膨胀会计制。多国公司与合资企业的子公司或者自愿地采用通货膨胀会计、或者按照母公司总部的要求采用通货膨胀会计。

15. 根据欧洲联盟的要求，资本市场管理局于 2003 年 11 月 15 日颁发了以《国际财务报告准则》为基础的系列十一第 25 号准则公告，题为《资本市场的会计准则》(此后成为新的资本市场管理局规则)，并要求股权公开的和公开交易的公司从 2005 年 1 月起采用新的规则，并鼓励提早采用新规则。目前，伊斯坦布尔证券交易所所有 330 家公司的股票在进行交易，而有 65 家公司在国外的证券交易所交易，其中包括法兰克福、伦敦和纽约证券交易所。<sup>8</sup> 对于在欧洲联盟证券交易所交易的公司，都要求按照《国际财务报告准则》编制报表，而土耳其资本市场管理局也允许这样做。但是，目前没有并任何外国公司在土耳其证券交易所上市。

## 二、监管制度

### A. 非银行私营实体

16. 在资本市场管理局和伊斯坦布尔证券交易所建立以前，法律规定对财务会计报告制度起着主要影响。因此，《程序税法》对土耳其的会计实务有着重大影响。

17. 资本市场管理局于 1989 年 1 月制定了第一套财务会计准则，对 1989 年 1 月 1 日起的当年和其后的财政年度生效。(系列十第 11 号)。<sup>9</sup>

18. 如上文所述，影响土耳其会计实务的环境经过了几次变化。但是，会计原则并没有体现这种演变，会计程序过去、并且在一定程度上现在仍然被看作与税务会计是等同的。此外，尽管自 1940 年代以来曾数度试图建立一个会计机构，但直到最近始终没有争取制定准则的行动。这一拖延的主要原因是土耳其公司没有向公众提供格式可资比较的财务报表之压力，因为多数企业都是家族拥有的。这类公司的会计承

---

<sup>7</sup> <http://www.tmud.org.tr/default.asp>。

<sup>8</sup> [www.reuters.com](http://www.reuters.com) (见 TRSTOKS 项目之下)。

<sup>9</sup> [www.spk.gov.tr](http://www.spk.gov.tr)。

担的责任是：(a) 为报税目的(即根据程序税法)进行簿记；(b) 现金管理；(c) 编制预算；(d) 根据税法的要求报税和编制财务报表；(e) 很有限的内部审计。

19. 1992 年，财政部召集了一个委员会，以便建立可以得到所有公司采用的会计原则和统一的会计科目一览表。财政部于 1992 年 12 月 26 日在一份公告中发表了委员会的报告，确立了会计原则和《土耳其统一会计科目一览表》，原则和一览表定于 1994 年 1 月 1 日起生效。除了银行、证券经纪公司和保险公司之外，所有公司都必须遵守公告中提出的准则。

20. 根据 1992 年公告的要求，土耳其企业编制的财务报表包含一项资产负债表、收益表、售货成本表、资金流转表、现金流转表、利润分配表和业主权益表，加上这些报表的说明。资产负债表、收益表和这些报表的说明是最基本的报表，其他则为补充性报表。1994 年 9 月的财政部公告指出，小型公司只需提交最基本的报表。另一方面，税务规则则要求所有一流的商业机构提交资产负债表和收益表。财务报表必须在会计周期结束(通常为年底)后三个月内拟具。

21. 《责任法》和《商业法》约束企业的成立和业务活动。《责任法》管制缺乏法定实体地位的普通合伙制。《商业法》则规定管制以下各类法定实体：

- (a) 普通和特别合伙公司；
- (b) 有限合伙公司；
- (c) 股份合伙有限公司；
- (d) 有限公司。

22. 如上文所述，资本市场管理局在 1986 年伊斯坦布尔证券交易所成立之后，于 1989 年对股权公开公司颁发了第一项财务会计准则。这一套管理局的准则与《国际会计准则》一致，其中包括持续经营的假定、一致性、会计分期、计量单位，以及诸如成本、配比、稳健性、重要性、客观性和充分披露等各项基本原则。但是在计量单位和财务情况披露问题上存在着非常重要的区别。在这些区别中尤其应当提到恶性通货膨胀经济环境下对通货膨胀影响的会计核算和对长期投资的核算。尽管土耳其 1984 年以来经历了很高的通货膨胀率，但是财务报表是以历史成本编制的，只有不动产、厂场和设备的重新估价不在此限。另外，包括子公司和参股形式在内的长期投资是按成本核算的。

23. 股东人数超过 250 人的公司归属为股权公开公司，需要接受资本市场管理局的管制。目前有 274 家股权公开公司的证券并不进行公开交易。系列十第 11 号准则(资本市场管理局的旧规则)对于管制这类实体的财务报告仍然有效。其股票在证券交易所公开交易的股权公开的公司则须接受根据《国际财务报告准则》拟订的新的资本市场管理局规则(系列十第 25 号)。

24. 有一些在《国际财务报告准则》/《国际会计准则》中作出规定的重要问题没有在资本市场管理局的旧规则中提及。这些问题概括如下：

- (a) 资产减值(《国际会计准则》第 36 条)；
- (b) 金融资产的终止确认(《国际会计准则》第 39 条)；
- (c) 除一笔给付的解雇偿金之外，向雇员提供的其他福利(《国际会计准则》第 19 条)；
- (d) 分部报告(《国际会计准则》第 14 条)；
- (e) 准备、或有负债和或有资产(《国际会计准则》第 37 条)；
- (f) 递延税款(《国际会计准则》第 12 条)；
- (g) 库存股份(《国际会计准则》第 32 条)；
- (h) 对冲会计法(《国际会计准则》第 39 条)。

25. 此外，资本市场管理局的旧规则与《国际财务报告准则》/《国际会计准则》之间的某些差异可能会导致所报告的财务结算和财务状况出现差别。主要的区别包括：

- (a) 计量问题：
  - (一) 根据资本市场管理局的规则，由于购置不动产、厂场和设备所引起的外汇兑换损失在相关的资产付诸使用之后可以计为资本。与此相对的是，《国际财务报告准则》和《国际会计准则》要求将这类外汇兑换损失计作当期费用。
  - (二) 资本市场管理局规则要求建造合同采用全部完工法核算，而《国际财务报告准则》和《国际会计准则》则要求采用完工比率或成本收回法核算。
  - (三) 尽管《国际财务报告准则》和《国际会计准则》将机构运作和研究费用作为当期费用来核算，同时在特殊情况下允许业务开发费



用计作资本，但是资本市场管理局则允许将机构运作、研究和业务开发费用均计作资本。

(四) 上述两类准则对于商誉的摊销所允许的时间长度不同。

(五) 《国际财务报告准则》和《国际会计准则》要求将退休金给付义务按现值作折扣核算，但资本市场管理局的规则没有作出这一规定。

(六) 根据资本市场管理局规则，所有种类的租赁均计作经营租赁。

(b) 披露实情方面的问题：

(一) 根据资本市场管理局的规则，相关规定的适用对象只局限于股东、子公司和股权投资，而《国际财务报告准则》/《国际会计准则》所界定的相关适用对象更为广泛。

(二) 根据资本市场管理局的规则，对于金融资产和负债的公允价值没有具体的披露要求，而仅仅有价证券是例外。

(三) 资本市场管理局的规则并不要求呈交股东持股变动表。

(四) 资本市场管理局关于现金流量表格式的规则并不要求按业务种类列具现金流转的细目。

26. 2003 年 11 月，资本市场管理局颁布的一项公告，要求在伊斯坦布尔证券交易所上市交易的公司的财务报告准则与《国际财务报告准则》和《国际会计准则》相一致(系列十一第 25 号)。从 2005 年初开始，这些准则对于所有公开交易的公司和中介机构(证券经纪公司)都是硬性规定的。公告中的新准则基本上与《国际财务报告准则》/《国际会计准则》的相同，只是国际会计准则委员会 2004 年以后所作的修改是例外。新的资本市场管理局规则与《国际财务报告准则》之间的区别之一是对商誉的核算方法。根据资本市场管理局的规则，商誉仍然需要摊销。

27. 另一方面，根据税务规则，原则上要求采用应计制会计，但是对某些项目的核算方法更接近于现金记账法。同时，就资本市场管理局而言，财政部要求对 2003 年 12 月 31 日结束或同期财政年度结束时的资产负债表一次性地采用通货膨胀核算制作会计报告。<sup>10</sup>

---

<sup>10</sup> Simga-Mugan C 和 Akman N (2002 年) 著。土耳其。《世界会计业务》中修订的一章，24 号发布稿。Orsini LL、Gould JD、McAllister JP、Parikh RN 和 Schultzke K (编辑)。Lexis-Nexis/Matthew-Bender, 11 月。

28. 1999 年 12 月的第 4487 号法律对建立土耳其会计准则委员会的《资本市场法》提出了补遗，颁布了有利于公平披露财务状况的《土耳其会计准则》。该委员会具有行政和财政两方面的自主权。委员会于 2002 年 3 月举行了第一次会议，出席的九名代表来自财政部、高等教育理事会、资本市场管理局、土耳其财政署、工业和贸易部、银行业管理和监督署、土耳其商会和商品交易所联盟、另有一名独立开业的会计师和一名来自土耳其注册执业会计师与宣誓注册执业会计师协会联盟的注册财务顾问。<sup>11</sup>

29. 土耳其会计准则委员会与国际会计准则委员会有一项协议，商定以官方身份翻译和发表《国际财务报告准则》/《国际会计准则》及相关的诠释。截止 2007 年中期，土耳其会计准则委员会已经发表了 31 项《土耳其会计准则》，7 项《土耳其财务报告准则》。所有这些颁布的准则都与相应的国际会计准则和国际财务报告准则相吻合。

30. 目前，土耳其会计准则委员会并不拥有责成任何土耳其公司按照《土耳其会计准则》或《土耳其财务报告准则》编制财务报表的职权。

31. 根据现行的《商业法》和税务法，并不要求遵循合并报表规则。但是，资本市场管理局于 2003 年发表了一项公告(系列十一第 21 号)，规定符合标准的公司必须按合并报告制报告财务状况，这类标准与《国际财务报告准则》对于其股票公开交易的股权公开公司所作规定相同。自从资本市场管理局根据《国际财务报告准则》通过新的规则以来，该国的公司都必需遵守新的规定。土耳其会计准则委员会并发表了《土耳其会计准则第 27 条》，即《合并财务报表和单独财务报表》，与《国际会计准则》完全一致。

32. 税务规则与会计规则之间的另一项重要差异涉及到固定资产。根据会计规则，固定资产的成本(除购置成本之外)还包括自建资产的利息成本(在资产可以使用之前计为资本)、资产买价的外汇兑换损失、购置这类资产而引起的债务、和长期投资(在购置资产的债务或投资完全清偿之前计为资本)。但是，根据税务规则，公司在这类资产付诸使用之后可以继续将偿付这类资本的贷款所涉利息成本计为资本。

---

<sup>11</sup> [www.turmob.org.tr](http://www.turmob.org.tr).

33. 根据 1983 年至 2003 年之间资本市场管理局旧的规定和财政部的要求，只要公司使用固定资产达一年以上，有意愿的公司可对其固定资产(不包括土地)和相关的累计折旧重新做估价。重新估价计量的依据的是财政部每年 12 月发表的一项指数，接近该国每年的通货膨胀率。当期固定资产重新估价的净值(重新估价的成本扣除重新估价的累计折旧)与上期净值之间的差额在资产负债表业主权益部分以“重估经费”的条目累计。这项重估盈余如果并不兑付就不用交税，并可以通过发放红利(赠送)股纳入资本项目。2003 年开始采用通货膨胀会计核算制以后，这一做法已被摒弃。

#### B. 银行和金融机构

34. 银行业管理和监督署管辖金融机构提交金融报告。直到最近，银行业管理和监督署才提出了自己的一套金融机构必须遵守的会计准则。然而，自 2006 年 11 月以来，要求这些机构根据《土耳其会计准则》编制财务报表，但某些差别除外，比如贷款损失准备。

35. 简言之，在土耳其提交财务报告有一个多重机构的体制。取决于经营性质和股权结构，土耳其公司根据不同的会计准则编写财务报告。表 1 简述不同公司的提交报告规定。

表 1. 不同公司的提交报告规定

股权公开但股票未上市	资本市场管理局旧准则(系列十一，第 1 号及其修订)
股权公开并股票上市	资本市场管理局新准则(系列十一，第 25 号及其修订)
经纪公司	资本市场管理局新准则(系列十一，第 25 号及其修订)
银行和金融机构	《土耳其会计准则》
保险公司	财政署公告

36. 如上述表格显示，目前不要求非股权公开公司适用财政部 1992 年公告与税法之外的任何会计准则。

### C. 会计职业和审计

37. 会计职业由 1989 年颁布的《第 3968 号法》正式规定。根据该法，有以下三类会计师：

- (a) 独立会计师：独立会计师是可以保持公司会计账簿和在公司内设立会计制度的执业会计师。
- (b) 注册执业会计师(注册会计师)：除了独立会计师的责任外，注册会计师可以进行审计和提供咨询服务。
- (c) 宣誓注册执业会计师(宣誓注册会计师)：宣誓注册会计师不得为客户保持会计账簿。他们有责任根据法律规定认证财务报表。

38. 法律也规定了作为独立会计师、注册会计师和宣誓注册会计师应有的资格(学历、证书和文凭)。这些专业人员由土耳其注册会计师协会联盟认可，并宣誓成为注册会计师。

39. 注册会计师协会和宣誓注册会计师协会彼此独立。协会是作为法人实体的专业组织，带有公共机构的性质。其设立是为了满足专业成员需要，便利职业活动，提供符合共同标准的职业发展，维护专业纪律和道德以及在专业成员工作及其与客户关系方面发扬诚实作风和树立相互信任。

40. 资本市场管理局负责管理资本市场审计活动和审计事务所(公告系列十，第 22 号)。根据美国和欧盟通过的规章改革已经修改了资本市场管理局的现行规则。这包括：

- (a) 分离审计与咨询；
- (b) 建立管理股票上市公司和经纪公司的各审计委员会；
- (c) 审计事务所更换；以及
- (d) 为财务报表和年度报告的起草、提交和准确性而确定责任。

41. 审计事务所可审计一个股票上市公司的最多年头是七年。在七年结束时，应当委托另一审计事务所负责该公司的审计。前一个审计事务所需要至少两个会计年度之后才可再次审计同一公司的活动。

42. 根据资本市场管理局的规则，为了开展审计活动，一个审计事务所应当满足下述要求：

- (a) 一个审计事务所应当组建为一个公司，股份指定该公司为受益人。

- (b) 主要合伙人应当拥有 51% 的股份。
- (c) 审计师应当是经济学和商业管理专业的大学毕业生。
- (d) 事务所只应当从事审计活动。
- (e) 事务所应当购有保险(根据 2007 年的新修订)。

43. 如上所述，银行业管理和监督署负责管理银行和金融机构，因此该署监督这类机构的独立审计活动。银行业管理和监督署准许和终止审计公司的活动。它通过两个条例开展这类活动：《银行独立审计法》和《独立审计事务所授权法》。

44. 2004 年开始的“信息技术审计项目”修改了银行业管理和监督署的条例，部分重组了该署。建立了一个工作组，研究有关准则和文献。另外，在同一时期开展了银行技术能力调查。最后，银行业管理和监督署于 2006 年 5 月发布了一个关于银行信息技术审计的公告，通过了“信息及控制技术控制目标”。<sup>12</sup>

### 三、能力建设

45. 在土耳其这类法典法国家，制定和实施准则主要是政府机构的职责。在这类国家，因为编定的报告格式只用于提交给税务局和金融机构，所以对提交和披露高质量财务报告的要求较低。另一方面，在英美法系国家，需要实施高质量财务报告准则，以保护股东。

46. 因此，颁布会计准则并不足以在土耳其强制执行这些准则。在法律上，应当要求公司使用《土耳其会计准则》，以充分执行那些符合《国际财务报告准则》的准则。

47. 自从 2007 年年初以来，议会的有关委员会已经讨论了一个新商法草案。它根据《土耳其会计准则》采纳了新的财务报告规定。然而，它不可能在 2008 年前颁布。法律草案第 64 条要求中小企业以外的一切公司根据《土耳其会计准则》编制财务报表。为中小企业制订会计准则是土耳其会计准则委员会正在开展的一

---

<sup>12</sup> [http://www.bddk.org.tr/turkce/raporlar/sunumlar/332it\\_audit\\_bddk\\_yaklasimi\\_20\\_4\\_2006](http://www.bddk.org.tr/turkce/raporlar/sunumlar/332it_audit_bddk_yaklasimi_20_4_2006)

个项目。这些准则可望是一个简化的《土耳其会计准则》文本，符合国际会计准则委员会的中小企业项目。

48. 一些企业经理参与了评估《国际财务报告准则》起草者体验的调查。根据纳税规定或会计准则而编写财务报表的两难之处，也反映在他们的答复中。<sup>13</sup> 18%的答复把以《国际财务报告准则》为依据的准则与纳税规则之间的差别视为准则适用的主要障碍。

49. 因此，仅靠准则不能够在土耳其保障所披露的财务信息质量，反而应当考虑编制者动因这类制度上的因素。

50. 股权公开公司的会计管理人员已经熟悉了以《国际会计准则》为依据的会计准则。然而，大多数家族企业的会计管理人员不了解这类准则，也不熟悉《土耳其会计准则》的内容。一旦商法草案颁布，各公司开始适用《土耳其会计准则》，这些管理人员编写财务报表时将面临极大困难。家族公司占了土耳其企业的85%以上。

51. 大学和学术机构提供关于《国际财务报告准则》的大部分培训和教育。各大学已经把《国际财务报告准则》课程列为研究生和本科生课程的选修课。在某些大学，利用《国际财务报告准则》涵盖会计原则课程。修改了会计教科书，以反映执行《国际财务报告准则》所带来的变化。

52. 一个学术组织——会计专家学者合作基金会——为执业者和专家学者举办了关于《国际财务报告准则》/《土耳其会计准则》(比如落实《国际会计准则》第39条)各种问题的国际和国内研讨会和讲习班。<sup>14</sup> 同样，土耳其专家会计师协会举办了关于《国际财务报告准则》的一般性研讨会和某些具体准则的研讨会。<sup>15</sup>

53. 为了使审计准则跟上国际发展，资本市场管理局在2006年以(公告系列十，第22号)发布了修正的审计规则和条例，并后来于2007年以第23号公告作了修订。这一公告指出：

---

<sup>13</sup> Akman N, Simga-Mugan C, Arikboga D (2005)。“等待中的《国际财务报告准则》：新兴市场中企业经理们的体验和要求”。会计专家学者合作基金会，第二次年度会计会议。11月10日至12日，土耳其伊斯坦布尔。

<sup>14</sup> <http://www.modav.org.tr> 2007年7月16日。

<sup>15</sup> [http://www.tmud.org.tr/dokumanlar/2007\\_s.doc](http://www.tmud.org.tr/dokumanlar/2007_s.doc) — 2007年7月16日。

“独立审计事务所及其审计师和其他雇员不应当向任何证券发行者或中介机构同时提供审计、任何非审计服务，无论是否收费。这包括：

- (a) 簿记和其他相关服务；
- (b) 财务信息系统的设计和执行；
- (c) 关于管理、会计和金融的服务；
- (d) 估价或评估服务与精算服务；
- (e) 内部审计外包服务；
- (f) 法律服务和专家服务；
- (g) 任何其他咨询服务。”

54. 如《世界银行标准和守则遵守情况报告》提到的，土耳其审计准则委员会于 2003 年组建。<sup>16</sup> 它发布的国家审计准则，基本上翻译了国际会计师联合会所属的国际审计与可信性保证准则理事会颁布的《国际审计准则》。然而，在颁布新商法之前，不要求审计股份上市企业以外实体的财务报表。

55. 除了会计和审计准则，资本市场管理局还颁布了《公司治理准则》。该准则根据的是经济合作与发展组织的原则，要求公开交易的公司公布公司治理等级评定。等级评定机构可以评定公司在何种程度上遵守了土耳其资本市场管理局建议的《公司治理做法》。

#### 四、吸取的教训

56. 土耳其是采取措施改进财务报告和审计制度以响应 2005 年在欧洲开始实施《国际财务报告准则》的积极国家之一。

57. 基本上来说，采用以《国际财务报告准则》为依据的准则经过了三个步骤。第一步是由股份上市公司在 2003 至 2005 年之间提早采用《国际财务报告准则》。第二步是从 2005 年开始上市公司强制采用《国际财务报告准则》。第三步是商法草案颁布后要求一切股权公开的公司必须采用。

58. 鼓励上市公司在 2005 年之前采用《国际财务报告准则》或以《国际财务报告准则》为依据的《资本市场管理局准则》有两个好处：

---

<sup>16</sup> [www.imf.org/external/pubs/ft/scr/2006/cr06126.pdf](http://www.imf.org/external/pubs/ft/scr/2006/cr06126.pdf), — 2007 年 7 月 16 日。

(a) 引进了更透明的财务报表；以及

(b) 过渡时期提早采用者的经验帮助了其他公开交易的公司。

59. 上市公司比其他私营公司先采用以《国际财务报告准则》为依据的规则将为后者铺平道路。非股权公开的私营公司将获益于公开交易的公司在执行期间的经验。

60. 《土耳其会计准则》将影响到包括财务报表内外用户的许多当事方。对于外部用户，比如国外和国内证券投资者，《土耳其会计准则》将带来透明度和可比较性。这些用户将发现容易根据可比较的和一致的财务数据决定投资。

61. 一项关于市场对通货膨胀会计财务报告反应的研究<sup>17</sup>指出，公布会计收入状况对市场价格产生影响的显著性水平为 0.10。它也发现，根据通货膨胀调整的财务报告，对于公布年收益事件窗口期间的异常回报率产生了影响。T 检验采集的成对样品包括了 2002 和 2004 年 36 对累积标准化异常回报率数据。检测结果显示，在 95% 的置信水平上，否定了两个样品有同样平均数的假设。这说明，市场对以通货膨胀调整的数据有反应。

62. 土耳其的迫切问题之一是解决会计领域多重机构的框架。应当仅有一个为全部实体服务的会计准则制定机构。

63. 一个相关的问题是《土耳其会计准则》的实施。在商法草案颁布之前，土耳其会计准则委员会没有任何权力强制一切公司采纳《土耳其会计准则》。如上所述，银行业管理和监督署是要求使用《土耳其会计准则》的唯一当局。沿用银行业管理和监督署的实例，并授权土耳其会计准则委员会制定准则，对于资本市场管理局和财政署是有好处的。

64. 需要对财务报表编写者与小型及地方审计公司进行大量培训和教育。最初的执行取得的教训之一是，这些团体对会计准则的理解不足。

65. 一般来说，会计准则不涉及需要各个实体管理部门的判断而适用的整个详情。《土耳其会计准则》涉及很多管理上的判断。由于适用会计准则时进行重大判断，因此未完全理解准则将产生较低质量的财务信息。

---

<sup>17</sup> Can Şimga-Muşan 及他人正在开展的一项研究——安卡拉中东技术大学。



66. 通过上述调查所获得的结果反映出财务报表编制者对财务准则理解不足。由于商法草案颁布后将增加对独立审计师的需求，因此应对专业会计师和审计师进行会计和审计准则的充分培训。

67. 在这一框架内，土耳其关于执行以《国际财务报告准则》为依据的会计准则的咨询服务来源问题的调查结果指出了妨碍审计公司独立性的重要潜在问题。应当指出，大部分答复表明它们打算从现有的审计师获得咨询，尽管资本市场管理局条例禁止这一做法。

68. 关于披露——特别是计量问题——所建议的上述修改将为审计事务所带来新的责任，要求它们了解新的一套会计规则。有迹象表明财务主管和会计部门工作人员需要关于适用《土耳其会计准则》的大量培训。

69. 资本市场管理局和土耳其会计准则委员会应当联合为各公司和审计师提供技术咨询服务，回答会计准则用户的非常具体的问题，并依据共同的问题和抱怨向土耳其会计准则委员会提出建议。

70. 目前有向公众提供的私营培训方案。特别是在由审计事务所分行提供方案的情况下，利益冲突可能是一个会带来道德上麻烦的问题。因此，土耳其会计准则委员会应当监督和管理这些方案的内容，并密切监督审计师与客户之间的关系。

71. 土耳其会计准则委员会已经翻译了国际会计准则委员会的解释。然而，这些解释可能不足以处理土耳其境内的关切。因此，委员会应当设立一个解释委员会，解决在落实《土耳其会计准则》过程中可能出现的全国范围和——必要情况下——具体行业问题。该委员会也应当出版关于应用各种准则的书籍。

72. 国际会计准则委员会的一个基本目标是“高质量地协调国家会计准则与《国际会计准则》和《国际财务报告准则》”。<sup>18</sup> 如果土耳其会计准则委员会向国际会计准则委员会转达土耳其实践中的关切和问题以及解决方案，也许是有益的。这类努力可协助土耳其及其他发展中国家使国家准则与《国际财务报告准则》保持一致。

73. 目前，没有总体上对审计公司的监督。资本市场管理局执行监督，以确定审计公司是否根据审计准则开展审计业务。应当有一个公共监督委员会监督审

---

<sup>18</sup> <http://www.iasb.org/About+Us/About+the+Foundation/Constitution.htm> 2007年7月16日。

计准则的执行，确保审计公司以应有的谨慎开展业务。尽管自 2004 年以来已经开始讨论设立公共监督委员会，但尚没有采取法律或管理上的行动。

## 五、结 论

74. 土耳其会计制度多年来经历了相当大的改变。财务会计和报告是以充当纳税记录开始的。尽管土耳其仍然可被划为一个法典法国家，但自 1960 年代以来，有向英美报告体制转变的趋势。这一动向在成立伊斯坦布尔证券交易所之后加快了。全球贸易和投资的增长也加速了会计和审计准则的变化。因此，土耳其同意以土耳其语翻译并采用了《国际财务报告准则》。同样，还翻译和采用了《国际审计准则》。

75. 在土耳其这类法典法国家，需要修改法律来实施会计准则。土耳其关于制定新商法的经验是一个出色的实例。该国著名的律师和会计师已经就法律草案开展了六年多的工作。因此，打算执行《国际财务报告准则》国家应当在采用《国际财务报告准则》前尽早制定过渡计划。

76. 目前，土耳其面临着两个主要困难。第一是授予土耳其会计准则委员会强制执行权威；第二是培训会计师和当地审计事务所的工作人员。

77. 土耳其在采用国际会计和审计准则方面的经历，可在下述方面协助其他发展中国家：

- (a) 要求已有一定程度了解《国际会计准则》的大公司采用《国际财务报告准则》或以《国际财务报告准则》为依据的国家准则，也许更有利。
- (b) 以单一主管机构来监督准则的制定和实施，也许有帮助。
- (c) 应该在实施会计和审计准则前培训准则培训员。

-- -- -- -- --