



联合国
贸易和发展会议

Distr.
GENERAL

TD/B/C.II/ISAR/49 *
21 August 2008

CHINESE
Original: ENGLISH

贸易和发展理事会

投资、企业和发展委员会

国际会计和报告准则政府间专家工作组

第二十五届会议

2008 年 11 月 4 日至 6 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

《国际审计准则》实施中的具体困难和需考虑的相关问题

贸发会议秘书处的说明**

内 容 提 要

本说明概述国际会计师联合会(会计师联合会)国际审计与鉴证准则理事会(审计与鉴证准则理事会)颁布的《国际审计准则》的体制内容，讨论会计师联合会和审计与鉴证准则理事会的作用，还讨论审计与鉴证准则理事会的“提高明晰度项目”(Clarity Project)。本文件指出，有 100 多个国家或地区使用的审计准则是《国际审计准则》——它们或是原封不动地采纳审计与鉴证准则理事会拟订的准则或对这些准则作必要的管辖上的修改；或是比照《国际审计准则》制定国家审计准则，以消除差别。本说明为处理《国际审计准则》实施中出现的具体困难，对以下需考虑的问题进行阐述：(a) 强有力的实施战略和行动计划；(b) 适当的实施支助基础设施；(c) 培训、教育以及及时、高质量地翻译《国际审计准则》。

* 会计准则专家组的文件先前以文号 TD/B/COM.2/ISAR/..... 分发。

** 本说明的编写得到国际会计师联合会国际审计与鉴证准则理事会工作人员的大力协助。

一、背景情况

1. 鉴于近年来《国际财务报告准则》得到普遍采用，贸发会议国际会计和报告准则政府间专家工作组(会计准则专家组)一直在审查《国际财务报告准则》实施过程中出现的实际问题，以便推动成员国交流经验和教训。会计准则专家组在第二十二届会议上审议了贸发会议秘书处编写的背景情况说明(TD/B/COM.2/ISAR/28)，其中重点指出具体实施中的主要问题，涉及体制和监管安排、执行机制、技术问题以及能力建设。以该框架为基础，编写了有关巴西、德国、印度、牙买加和肯尼亚的国别案例研究报告，这些报告在会计准则专家组第二十三届会议上得到了审议。此外，在会计准则专家组第二十四届会议还讨论了巴基斯坦、南非和土耳其的国别案例研究报告。

2. 会计准则专家组在第二十四届会议结束之时，请贸发会议秘书处继续研究《国际财务报告准则》的具体实施问题，包括研究《国际审计准则》的实施情况等相关议题。据此，编写了关于《国际财务报告准则》的具体实施的国别案例研究报告，这些报告涉及埃及、波兰、瑞士和联合王国；还编写了一份关于《国际审计准则》实施中的具体困难和需考虑的相关问题的研究报告，供会计准则专家组第二十五届会议审议。这些文件的主要目的是推动成员国交流经验。

3. 本说明概述目前《国际审计准则》的实施情况，着重指出若干具体困难及需考虑的相关问题，供成员国启动有效的《国际审计准则》实施战略时予以考虑。

二、全球统一的财务报告制度的益处

4. 世界继续通过贸易和投资实现迅速的全球化，财务信息的可信度变得越来越重要。实体的证券上市不再限于本国或本地区，而是现在常常在多个国家或地区内进行。与此相似，投资者和其他资本供应者在做出投资和其他资本配置决定时日益把目光投向国外。资本的境内和越境自由流动取决于可信、统一和可靠的财务报告，而这样的财务报告又取决于高质量的财务报告准则。

5. 但是，某一特定国家或地区的财务报告准则需要在国家一级加以规范，所以这些准则必须是国家准则。因此，证券在一个以上国家或地区上市的实体将受到本国或本地区及该实体上市所在地的其他国家或地区的规则的制约。如果同一

实体有着几套不同的财务信息，其中每一套都宣称属于公正的陈述，那么财务信息的总体可信度就会受到损害，市场的效率就会低下。同样，准备跨界投资的外国投资者为进行投资评估，必须使当地潜在接受投资者的财务信息与投资者本国或本地区的准则相协调，从而遭遇不必要的成本。

6. 减少阻碍可靠财务信息自由流动壁垒的办法，不是选择某个国家或地区的准则，然后设法将其强加给其他各个国家或地区——这在政治上不会被接受；而是商定一套可为各国或地区接受的“中立”准则，这套准则或是作为各国或地区的自有准则，或是被其纳入其自有准则。这是金融市场稳定论坛于 2000 年 3 月选出“健全的金融制度 12 项主要标准”时的结论¹。

7. 全球统一的财务报告准则的益处很多，包括：

- (a) 为投资者提供更具可比性和透明度的财务信息；
- (b) 投资者更愿意进行跨界投资；
- (c) 降低资本的成本；
- (d) 资源配置更加有效；
- (e) 提高经济增长率。

8. 因此，遵守诸如审计与鉴证准则理事会和国际会计准则理事会(会计准则理事会)制定的国际准则，最终能够使全世界实现更大的经济增长。

三、争取使全球都接受《国际审计准则》

9. 对审计与鉴证准则理事会颁布的《国际审计准则》为全球所接受来说至关重要的，是这些准则通过为所有利害关系者承认和接受的全面和透明的正当程序得到制定。同样重要的，是审计与鉴证准则理事会需要与利害关系者建立强有力的关系，据以进行适当的交流并增进相互理解。

10. 本章解释会计师联合会和审计与鉴证准则理事会在制定一套统一的为全球接受的审计准则中的作用，并介绍全世界对全球与《国际审计准则》趋同的支持情况。

¹ 见 http://www.fsforum.org/cos/key_standards.htm。

A. 会计师联合会的作用

11. 会计师联合会是会计行业的全球性组织，致力于通过加强本专业并促进发展强大的国际经济体而服务于公共利益。会计师联合会拥有 157 个会员和联系会员，分布在 123 个国家和地区，代表了来自公开执业、教育、政府部门、工业和商业领域的 250 多万名会计²。会计师联合会通过其独立的准则制定理事会，制定审计和鉴证、教育、道德和公共部门会计准则。它还颁布指南，鼓励企业的专业会计师提供高质量服务。

12. 五年前启动的重大改革改变了会计师联合会及其国际准则制定程序。2005 年 3 月宣布了会计师联合会三十年历史上最具根本性的改革：成立国际性的公共利益监督理事会，它的职能，一是管理审计、教育和道德领域的国际准则制定工作；二是管理会计师联合会会员机构准则遵守方案³。公共利益监督理事会的成立是会计师联合会领导层和管理者监督小组⁴在两年时间里制定的一揽子全面改革方案的一项内容。

13. 公共利益监督理事会的运作独立于会计师联合会，它以下面几种方式发挥关键作用：

- (a) 对会计师联合会准则制定活动的正当程序进行评估，并做出公开报告；
- (b) 核准提名成员参加会计师联合会准则制定理事会⁵的程序以及这些理事会主席和其他成员的任命；
- (c) 有权要求会计师联合会某个准则制定理事会的工作方案或议程将某个专门事项纳入其中；
- (d) 有权作为观察员出席会计师联合会理事会以及会计师联合会准则制定理事会的会议，并享有发言权。

² 会计师联合会会员和联系会员的名单可从 <http://www.ifac.org/About/MemberBodies.tmpl> 上查阅。

³ 会计师联合会会员机构准则遵守方案由会计师联合会准则遵守咨询小组负责，推动支持全世界会计师行业的发展，办法是鼓励会计师联合会会员和联系会员使本国准则与国际准则相一致，并为其个人会员制订质量鉴证、调查和纪律处理方案。

⁴ 管理者监督小组由巴塞尔银行监督委员会(巴塞尔委员会)、欧盟委员会、金融市场稳定论坛、国际保险主管人员协会、国际证券委员会组织和世界银行组成。

⁵ 审计与鉴证准则理事会、国际会计教育准则理事会以及会计师国际道德准则理事会。

B. 审计与鉴证准则理事会的作用

14. 审计与鉴证准则理事会的目标是独立和自主地制定高质量的质量控制、审计、复核、其他鉴证以及相关业务的准则，并推动与这些标准的趋同，从而服务于公共利益。这将提高全世界相关实务的质量和一致性，增强公众对于全球审计和鉴证行业的信心。

15. 审计与鉴证准则理事会由一位全职主席和来自世界各地的 17 名志愿成员组成。其中执业者⁶ 和非执业者(包括三名公共成员)⁷ 各占一半。理事会这种广泛的成员组成方式是为了确保审计与鉴证准则理事会在审议时考虑到来自不同环境的各种经验，并帮助审计与鉴证准则理事会在制定准则时找出最佳办法。审计与鉴证准则理事会成员的任命由会计师联合会理事会做出，并经公共利益监督理事会核准。审计与鉴证准则理事会每年召开四次或五次会议。

16. 以会计师联合会的改革为基础，审计与鉴证准则理事会对自身程序作了若干修改，以便成为全世界最具透明度的准则制定者之一。审计与鉴证准则理事会的会议对公众开放，其议程文件、会议简要记录和最后公告均可在其网站上自由获取⁸。访客可下载审计与鉴证准则理事会会议的录音，拟议准则披露草案和其他磋商文件，并查阅对这些文件提出的所有评论。

17. 审计与鉴证准则理事会将公共利益投入作为其准则制定工作的优先考虑。它设立了一个正式的顾问咨询小组⁹，就其工作方案、项目重点和技术问题持续提供基础广泛的建议。

18. 审计与鉴证准则理事会还有三个享有发言权的正式观察员，即欧盟委员会、日本金融服务机构和美国上市公司会计监管委员会。

⁶ 执业者是公开执业、在审计和其他鉴证服务领域有大量经验的专业会计师。

⁷ 公共成员理应为公共利益行事，必须表现为独立于任何特殊利益，并表现为代表整个社会行事。

⁸ <http://www.iaasb.org>.

⁹ 审计与鉴证准则理事会顾问咨询小组目前由来自全世界 28 个不同组织的代表组成，包括监管者、投资和证券交易组织、区域会计组织和其他专业机构：<http://www.ifac.org/IAASB/CAG.php>。

19. 此外，审计与鉴证准则理事会将与其他利害关系者的外联工作作为一项重点。它每年与主要的国家审计准则制定机构¹⁰举行一次会议，讨论具有国际影响的准则制定事务。审计与鉴证准则理事会还在与欧盟委员会和欧洲的国家审计准则制订机构开展对话，主要是为了促进欧洲与《国际审计准则》的趋同进程。此外，审计与鉴证准则理事会的代表还定期：

(a) 会见证监会组织¹¹、巴塞尔委员会和公司论坛¹²的代表；

(b) 参加美国上市公司会计监管委员会常设咨询小组的会议。

C. 审计与鉴证准则理事会的“提高明晰度项目”

20. 2003 年，审计与鉴证准则理事会对其国际准则中使用的起草公约作了审查，以找出提高明晰度进而更好地以一致方式适用这些准则的办法。经过广泛的公开磋商，审计与鉴证准则理事会于 2005 年批准了新的起草公约，并启动了一个全面方案，以使用新体例重拟准则和制订新准则(“提高明晰度项目”)。该目标标志着多年来国际审计准则最重要的变化之一。

21. 该项目有若干目标，其中主要的目标是消除准则用语中任何模糊不清并可能影响规定的解释之处。此外，为帮助使用者清楚地理解准则的要求，审计与鉴证准则理事会在每项准则中列入了目标，其后以不同的章节，分别列出规定和说明。审计与鉴证准则理事会认为，采用新公约会有助于在全世界采纳《国际审计准则》，并为翻译和全球趋同提供便利。审计与鉴证准则理事会将于 2008 年底之前完成“提高明晰度项目”¹³。

¹⁰ 目前派代表参加审计与鉴证准则理事会-国家审计准则制定机构联络机制的国家有：澳大利亚、巴西、加拿大、中国、法国、德国、印度、日本、荷兰、新西兰、南非、联合王国和美国。

¹¹ 国际证监会组织于 2007 年 11 月 9 日发布新闻公报，确认其正在评估在什么条件下可以批准《国际审计准则》用于跨国目的以及采取何种批准形式。

¹² 公司论坛成立于 2002 年，是一个审计正在或可能跨国使用的财务报表的会计师事务所国际网络协会。公司论坛的详细情况可从以下网址上获取：http://www.ifac.org/Forum_of_Firms/。

¹³ 在“提高明晰度项目”下颁布的《国际审计准则》将对 2009 年 12 月 15 日或这一日期之后开始进行的财务报表审计生效。为留出翻译和实施的时间，审计与鉴证准则理事会将不在“提高明晰度项目”完成至“明晰度《国际审计准则》生效这段时间内颁布新的《国际审计准则》。

D. 全球趋同的含义

22. 在关于全球趋同的任何讨论中，辩论通常涉及采纳还是修改国际准则的问题。采纳指的是将国际准则纳入国内准则，或通过一个国内进程将这些准则本国化，在这一过程中可能会增加一些内容，但这些内容不会与国际准则相冲突。而修改则意味着通过重写作出重大改动。会计师联合会认为，重写准则的做法会使趋同的最大益处无法实现，这一益处就是能够说国际准则已经得到适用。举例来说，这是联合王国在决定采纳《国际审计准则》，将其用于 2004 年 12 月 15 日开始或这一日期之后时期的财务报表全部审计工作时得出的结论¹⁴。

23. 由于特殊的法律原因或情况而对国际准则加以修改，只应作为例外而非常规¹⁵。将国际准则全部采纳，然后再规定任何认为必要的例外，应当是较为适宜的做法。一般而言，这种办法有效得多，而且还可以保留适用国际准则的大部分好处，方便协调国内和国际准则。有鉴于此，会计师联合会提倡采纳而不是修改《国际审计准则》。

24. 为把与国情相抵触的可能性降至最小，审计与鉴证准则理事会努力颁布“在管辖上中立的”《国际审计准则》。但是，审计与鉴证准则理事会认识到，某些改动如果仅限于用语，可能是必要的，这样做是为了使《国际审计准则》能够在国家一级易于适用。例如，对《国际审计准则》中使用的“治理者”一语，如果在采纳准则的国家或地区这种人员只有一类，如主管，则可加以修改。在这种情况下，国家准则制定机构可能认为在与之相一致的国家准则中全文采用“主管”一语更适合，或许可在适当的地方加上解释性的说明。同样，《国际审计准则》中一些在当地不适用的选择办法(如审计员辞职，这可能是被禁止的)可以为简练起见予以

¹⁴ 见英国国家审计准则制定机构——审计实务委员会的新闻公报，载于 <http://www.frc.org.uk/apb/press/pub0530.html>。

¹⁵ 如果或是由于法律上的冲突，或是由于当地其他一些情况，国内考虑需要对国际准则作出修改，则国家准则制定机构须确保这些事项在当地得到恰当的处理。但是必须小心确保《国际审计准则》不会由于国家改变而受到损害。审计与鉴证准则理事会制订了一个政策声明：“国际审计与鉴证准则理事会国际准则的修改：采用国际审计与鉴证准则理事会的国际准则但必须作出有限修改的国家准则制定机构指南”，目的是帮助采用《国际审计准则》的国家准则制定机构决定可以允许哪种类型的变动，同时保留认为改动后的准则符合《国际审计准则》这一能力：http://www.ifac.org/IAASB/downloads/Modification_Policy_Position.pdf。

删除。然而，需要承认《国际审计准则》适用于所有审计，包括合同审计。因此，在审计法定监管者看来很好的一项简化，可能对整个行业而言并不合适。

E. 对全球趋同的支持

25. 会计师联合会致力于实现国家准则与国际准则的全球趋同。这体现在它的任务声明和《会员义务声明》中。《会员义务声明》于 2004 年 4 月发布，正式确认了会计师联合会的长期要求，即会员机构应当尽最大努力将各项国际准则纳入本国规定，并协助实施国际准则或吸纳了国际准则的国家准则，从而支持审计与鉴证准则理事会和会计准则理事会的工作。

26. 对全球与《国际审计准则》趋同的广泛支持表现在以下诸方面：

(a) 2006 年进行的会计师联合会最近一次调查显示，超过 100 个国家或地区使用的审计准则为《国际审计准则》，——它们或是对准则原封不动地加以采纳，或作必要的管辖上的修改；或是比照《国际审计准则》制定国内准则，以消除差别。这些国家或地区的例子如下：

(一) 原封不动地加以采纳：巴巴多斯、智利、多米尼加共和国、中国香港、牙买加、肯尼亚、卢森堡、马来西亚、纳米比亚、特立尼达和多巴哥、乌干达、赞比亚；

(二) 将《国际审计准则》作为国家准则，但做了必要的管辖上的修改，以处理法律或监管上的抵触：澳大利亚、孟加拉国、捷克共和国、丹麦、芬兰、法国、德国、海地、以色列、意大利、荷兰、新西兰、挪威、大韩民国、南非、斯里兰卡、瑞典、瑞士、联合王国；

(三) 比照《国际审计准则》制定国家准则，以消除差别：日本、墨西哥、葡萄牙、沙特阿拉伯；

(b) 一份独立报告——《重建公众对财务报告的信心：国际视角》¹⁶——建议尽快实现国内和国际准则的趋同，认为这是重大的公众利益问题；

¹⁶

<http://www.ifac.org/Store/Details.tmpl? SID=1186509159170528&Cart=1214922730491403>.

- (c) 国际最高审计机构组织(最高审计组织)¹⁷ 的《财务审计指南》以《国际审计准则》为基础, 该指南就如何在公共部门审计中适用《最高审计组织审计准则》, 向最高审计组织成员机构提供实际指导;
- (d) 世界主要资本市场中有许多市场同意使用《国际审计准则》来审计外国发行人的财务报表。最近的一次审计与鉴证准则理事会的调查表明, 23 个最大的资本市场中有 20 个市场——其市场资本额占全世界总额的 56%——同意为此使用《国际审计准则》;
- (e) 世界交易所联合会¹⁸ 已经正式认可《国际审计准则》的制定程序, 承认其重要性, 并将其视为建立全球统一的财务报告制度的关键;
- (f) 世界银行与国际货币基金组织一道, 启动了一项各国关于标准和守则遵守情况的报告方案, 该行将《国际审计准则》作为评估国家审计准则质量的基准;
- (g) 公司论坛的成员承诺在跨国审计方面采用尽可能以《国际审计准则》为基础的政策和方法。

27. 在国家或地区一级, 设法与《国际审计准则》趋同的行动正在世界许多地方迅速开展。最新动态如下:

- (a) 欧洲联盟的《法定审计指示》明确规定, 《国际审计准则》将用于全体成员国内的所有审计。欧盟委员会正在考虑与那些国际准则一样核准《国际审计准则》;
- (b) 加拿大审计与鉴证准则理事会经仔细磋商后决定转而采用《国际审计准则》。加拿大将配合审计与鉴证准则理事会的“提高明晰度项目”, 采用《国际审计准则》, 这些准则将对 2009 年 12 月 15 日开始或这一日期之后时期的财务报表审计生效;¹⁹
- (c) 美国注册会计师协会审计准则委员会宣布了一项正式的与《国际审计准则》趋同计划, 用于美国非公共实体审计。该委员会认为, 审计与

¹⁷ 最高审计组织是最高审计机构即中央政府审计机构的代表组织。

¹⁸ 该联合会代表 57 个证券和衍生品市场, 占世界证券市场资本总额的 97%以上。

¹⁹ <http://www.cica.ca/4/1/0/8/8/index1.shtml>.

鉴证准则理事会提高明晰度的努力将奠定良好的基础，以改进美国适用于非发行人(非上市公司)审计的一般接受的审计准则；²⁰

- (d) 新兴大国(巴西、俄罗斯联邦、印度和中国)已制定了使本国审计准则更接近于《国际审计准则》的趋同政策。例如，巴西和印度制订了在2010年以前实现趋同的行动计划。

四、处理《国际审计准则》实施中的具体困难

28. 随着各组织和各国日益致力于使国家审计准则与《国际审计准则》趋同——其中绝大多数采取采纳办法，现在需要确保各国或各地区有系统地并且尽可能全球趋同是在连贯一致地进行全球趋同。并且，诸如国家准则制定机构、监管机构和公司等有关各方需要了解实施《国际审计准则》过程中的困难，以便这些困难能够尽早得到处理。

29. 虽然采纳和实施是两个完全不同的事项，但是很难只讨论一个而不考虑另外一个。如前所述，采纳意味着将《国际审计准则》纳入国家准则，或是将这些准则本国化。而实施则指的是执业者切实引入和采用《国际审计准则》。采纳《国际审计准则》一般而言是更容易的部分，虽然采纳的时间表的确需要考虑到执业者有效实施的能力。与此相对，实施的任务更为困难，而且实际困难往往被大大低估。有效的实施除其它外，要求《国际审计准则》可供采用，有时间学习这些准则并对审计制度和方法作出必要的修改，还要求实行充分的监督。实施本身固然是一项挑战，但如果以基于坚定信念而作出的采纳《国际审计准则》的决定为后盾，实施工作就会得到大力促进。

30. 为鼓励就实施国际会计和审计准则的问题开展辩论并提高对困难的认识，会计师联合会于2004年9月出版了一份国际研究报告——《实施国际准则的问题和成功经验：实现与《国际财务报告准则》和《国际审计准则》的趋同》（《黄氏报告》）。该报告找出了《国际财务报告准则》和《国际审计准则》的采纳和实施遇到的困难。《黄氏报告》也介绍了采纳和实施的成功事例，作为其他

²⁰

http://www.aicpa.org/download/auditstd/Clarity_Project_Explanatory_Memorandum.pdf.

国家的榜样，并建议全体财务报告供应链中的行为者采取行动，实现与国际准则的趋同。²¹

31. 以下各节讨论成功实施《国际审计准则》需具备的条件，着重介绍《黄氏报告》中确认的一些主要的实施困难(有些较具体，有些则不然)，同时考虑到所涉问题将依国情而有所不同。

A. 需要一项强有力的实施战略和行动计划

1. 理解所需修改的实质和范围，并据此制订计划

32. 实施《国际审计准则》的一项关键成功因素，是制订一项强有力的战略和行动计划，同时辅之以落实这项战略和计划所需的充足的资源。困难的出现往往是由于在国家一级缺乏一个协调一致的实施战略。这方面的原因又可能在于对问题的程度以及所需变化的范围理解有误，导致实际实施工作的计划和准备不足。还可能对要实施的《国际审计准则》的实质以及声称与其相符到底意味着什么产生误解²²。例如，世界银行在 2004 年 9 月的报告——《实施国际会计和审计准则：世界银行关于会计和审计标准和守则遵守情况报告方案的经验教训》²³ (《标准和守则遵守情况经验报告》)——中指出，有些国家只是采纳了某些《国际审计准则》，或采纳了在过去某个时期实行的《国际审计准则》，而没有考虑到此后发生的变化。

33. 之所以有选择地采纳《国际审计准则》，也可能是由于这些准则看起来很复杂，与国情不符，或由于其他潜在的实施问题。例如，《黄氏报告》中指出，“某个国家将《国际审计准则》压缩成 33 页的篇幅，因为据认为全套准则‘过于庞杂’。该国打算将这些经压缩的《国际审计准则》的实施作为朝向全部采纳迈出的第一步；但是，该国的这个临时阶段目前已进入第六个年头。”

²¹ 《黄氏报告》由国际会计师联合会理事会前成员 Peter Wong 编制：http://www.ifac.org/Members/Source_Files/Other_Publications/Wong_Report_Final.pdf.

²² 要使国家审计准则在某一特定时期被视为遵循了《国际审计准则》，前者应包括后者当时有效的全部规定和指南。

²³ http://www-wds.worldbank.org/external/default/WDSPContentServer/WDSP/IB/2008/01/22/000333037_20080122014815/Rendered/PDF/419530WP0Lesso1ned1ROSC1AA01PUBLIC1.pdf.

34. 显然，国家审计准则所需的修改的性质将依国家不同而异，取决于这些准则与《国际审计准则》的相似程度。但是，问题在于充分理解这些修改的范围和恰当实施所需的时间框架，并据此制订和实施恰当的战略和行动计划。在这方面，会计师联合会正通过其准则遵守咨询小组与会员机构密切合作，以推动这一进程。会计师联合会“准则遵守方案”第 3 部分提供的最新数据²⁴ 表明，在制订具体行动计划的进程中，中国大陆等地方似乎比其他地方走得更远。²⁵

35. 实施其他国际准则——如《国际财务报告准则》和会计师联合会的《道德准则》——的决定，可能会影响制订适宜战略和行动计划以实施《国际审计准则》的工作，特别是在所有国际准则的实施差不多同时进行的情况下。需要对各套不同的准则采取协调一致的实施战略，以确保总体方针的一致和有效。

2. 取得所有利害关系者承诺和参与的计划

36. 《国际审计准则》的实施任务不应只由执业者来承担。成功的实施需要所有利害关系者的承诺和参与，而做到这一点的关键可能是采取自上而下的办法。

3. 取得监管支持

37. 首先，强有力的实施战略需要纳入监管支持，给予国际准则以国家权威。这可能需要许多国家或地区修改只承认本国制订的准则的法律和监管框架。正如世界银行在其《关于标准和守则遵守情况经验报告》中指出的：

“要在一国发挥效力，国际准则需要有法律或其他监管后盾力量。否则，遵循就变成财务报表编制者和审计者不透明的斟酌行为，不受任何监管框架的限制。虽然会计行业在制定并在国家一级倡导国际准则的工作中

²⁴ 会计师联合会“准则遵守方案”第 3 部分要求会计师联合会会员机构制订行动计划，针对自身在遵守会计师联合会《会员义务声明》包括与审计与鉴证准则理事会准则趋同方面存在的工作和质量差距加以解决。

²⁵ 作为会计师联合会中国会员机构履行会计师联合会《会员义务声明 3》努力的一部分而编写的中国大陆与《国际审计准则》趋同及实施行动计划的文本，可从以下网址获取：<http://www.ifac.org/ComplianceAssessment/published.php>.

发挥了主要作用，但是，这一行业本身并不享有充分的权威以确保这些准则的成功实施，除非它是以源自具体法律的监管身份行事。”

38. 在有些国家或地区，采纳可能需要一个立法过程，它本身可能很冗长，特别是如果《国际审计准则》必须经过一个批准程序的话。例如，俄罗斯联邦正在颁布对其法律框架的必要的修正，并已确立了《俄罗斯审计准则》(也就是《国际审计准则》的翻译文本)的批准程序。在欧盟，欧盟委员会正在考虑在《法定审计指示》下设立一个采纳《国际审计准则》的批准机制，虽然法规并未对欧盟委员会做出采纳决定规定期限。

4. 分配具体的实施职责，确立问责制

39. 要使实施努力获得成功，必须确认关键当事方以主导这一进程。国家准则制定机构将对国家准则与《国际审计准则》的趋同进程负主要责任，而提供实施支助的责任往往由国家专业会计机构承担，因为它们与其执业会员更为接近。在有些情况下，责任可以共同承担。关键在于确保通过各相关当事方之间的对话及早确认和知会实施工作各个方面的责任，并且这些当事方同意为这些责任接受问责。

40. 这方面采取措施的一个例子是联合王国在采纳《国际审计准则》时设立的《国际审计准则》实施小组。该小组由监管者、专业会计机构、执业者、培训公会、审查者和出版者组成，国家准则制订机构则充当观察员。在联合王国，划分责任在一些具体方面取得了良好的效果。例如，国家准则制定机构针对《国际审计准则》的专门领域如审计文件等制订了实施指南，而地方会计机构则负责安排巡回宣讲，便利培训或对执业者提供其他支持。

41. 在其他国家——如加拿大、中国和印度，地方会计机构也负有制订准则的责任——可能需要这些机构同时承担本国准则与《国际审计准则》趋同以及实施这些准则的任务。

5. 使执业者和公众参与进来

42. 常常，有效实施《国际审计准则》方面的一个重大困难仅仅是执业者抗拒变化。这可能有若干原因。例如，存在文化上的障碍，使得执业者不愿意积极接受鼓励加大调查力度和透明度的做法，特别是在相当大一部分工商业为家庭所有和控制的²⁶国家。执业者惯性本身也可能是一项阻碍，特别是在市场较小的一端，财务报表审计可能不是主要的创收来源，并存在能力限制。例如，最近在澳大利亚和新西兰进行的调查一致显示，在较小的执业者群体中缺乏对国际准则发展情况的了解。

43. 处理这一困难的关键是让各级执业者都参与进来。有效的实施战略将纳入使执业者参与实施进程的倡议，办法是进行培训并就披露草案和实施问题进行积极协商²⁶，以及提高他们对修改准则²⁷和需要修改诸如审计制度和方法等问题的意识。

44. 同样重要的是，需要广泛公布实施《国际审计准则》所涉的问题，以便控制公众的预期，特别是鉴于实施第一年的一部分启动成本将需由企业承担，而且归根结底由其股东承担。联合王国实施《国际审计准则》中的一个经验，是应让更多的投资者参与这个进程。联合王国目前有一个让所有审计利益相关者都参与进来的高水平的审计质量论坛，这有助于增加这些利益相关者之间的相互了解。这一论坛的经历还表明，需要更好地让职业媒体参与实施进程，因为在不知情的情况下作出的评论会起到破坏作用。

45. 但是，总的来说，联合王国采纳《国际审计准则》的事例表明，企业界一般愿意接受根据新准则进行审计提供的增值，因为这种审计强调企业监控，要

²⁶ 协商渠道的一个范例是国际会计师联合会中小事务所委员会的中小事务所/中小企业讨论委员会，网址如下：<http://web.ifac.org/forum/SMP/1>。

²⁷ 提高意识倡议的一个例子是澳大利亚澳洲会计师公会的情况说明，网址如下：https://www.cpaaustralia.com.au/cps/rde/xchg/SID-3F57FECA-6DDB40C7/cpa/hs.xsl/1019_22187_ENA_HTML.htm。

求对风险和欺诈加大调查力度。具体而言，顾客管理层以前没有意识到的制度缺陷通过新的审计程序被暴露出来。²⁸

6. 规划一项恰当的过渡战略

46. 有效实施《国际审计准则》的另一项关键因素是制订适宜的过渡战略。这有三个具体内容。首先，需要决定是采取“大爆炸式”还是零敲碎打式办法完成趋同工作。采取前一种办法，就是同时采纳所有《国际审计准则》；而采取后一种办法，就是按照点滴方式逐步采纳。零敲碎打式办法一般来说很难实施，因为《国际审计准则》相互之间联系密切，同时运行两套准则存在困难，而且还存在执业者随着采纳新的《国际审计准则》必须不断作出调整的问题。选择“大爆炸式”办法完成趋同工作的国家或地区包括澳大利亚、加拿大、中国香港和联合王国。²⁹

47. 其次，要给予执业者充足的时间计划和准备实施，需要就新准则何时生效，将制定何种过渡规定(如有此种规定)，以及这些规定与《国际审计准则》相应规定的关系等，尽早作出明确的通报。这方面可以借鉴的一个范例是加拿大。在该国，国家准则将过渡到在审计与鉴证准则理事会“提高明晰度项目”之下颁布的《国际审计准则》，并将与修订的《国际审计准则》同时生效。³⁰

48. 第三，国家准则一经与《国际审计准则》趋同，就需要使这些准则的主体与《国际审计准则》同步，以获益于国际实践中的最新改进。

49. 《黄氏报告》中的证据表明，上述事项往往构成实际困难。例如，报告指出，在有些案例中，国家采纳了在某一特定日期尚有争议的国际准则，但未能

²⁸ 见英格兰和威尔士注册会计师协会编写的题为《免于审计公司——门槛以外》的文件，网址如下：<http://www.icaew.com/index.cfm?route=141483>。

²⁹ 联合王国采纳《国际审计准则》的经验在英格兰和威尔士注册会计师协会 2006 年 11 月的报告《审计质量基础——使全球审计准则本地化》中做了介绍，其网址如下：<http://www.icaew.com/index.cfm?route=143423>。

³⁰ 为帮助加拿大的审计者准备向《国际审计准则》过渡，加拿大注册会计师协会发布了一份指南，《加拿大注册会计师协会关于国际审计准则在加拿大的实施指南》，以说明加拿大采纳《国际审计准则》的预期影响，并向执业者介绍如何做好过渡准备：http://www.cica.ca/download.cfm?ci_id=44176&la_id=1&re_id=0。

及时跟踪之后发布的新的和经修订的国际准则。在另一些案例中，国家准则与其依据的国际准则有不同的生效日期和过渡规定。上述问题使这些国家的执业者很难就遵循国际准则情况做出肯定的声明。

B. 需要适当的实施支持基础设施

50. 为有效实施《国际审计准则》，需要有适当的支持基础设施。这包括若干不同方面。

1. 需要适当的传播渠道

51. 首先需要有适当的渠道来传播准则，或是通过纸面媒体，或是通过互联网。尽管审计与鉴证准则理事会尽最大可能便利传播，使《国际审计准则》可通过其网站免费获取和下载，但这本身并不足以确保准则触及全世界所有执业者。因为《国际审计准则》是用英文拟订的，要使其得到尽可能广泛的传播，在国语并非英语的国家或地区就需要翻译并在全国加以宣传。这个问题在缺少资源和能力确保及时传播准则的发展中国家和转型经济国家(“发展中和新兴经济体”)可能最为紧迫。例如，在约旦进行的调查表明，《国际审计准则》没有广泛提供，许多审计执业者无法获得以《国际审计准则》为基础的实用手册。因此，知识缺陷制约了约旦大多数审计者，使其难以保证正确的审计实务。³¹

2. 需要实施指南和相关支持工具

52. 另一项困难是缺乏实施指南和其他支持工具以协助执业者理解和采用《国际审计准则》。这个问题对发达国家的执业者有影响，但对发展中和新兴经济体影响更大，原因在于其能力欠缺。处理这项困难的一个办法是与面临类似困难的其他国家分享知识和资源。因此，可以合作制订共同的实施指南和相关支持

³¹ Obaidat AN (2007)。审计者遵循国际审计准则情况：约旦的现实。《社会科学期刊》3(4): 185-189。塔菲拉技术大学。

工具，然后再视必要根据本国情况加以改制。另一个办法由国家准则制定机构和专业会计机构寻求在实施进程中较为靠前的其他国家对口部门的协助。

53. 通过与主要国家准则制定机构的年度联络，审计与鉴证准则理事会正在努力推动准则制定机构合作制订相关实施指南和其他支持工具。而且，应其许多利害相关者的要求，审计与鉴证准则理事会已同意采取若干举措，作为其最近发布的旨在向执业者提高进一步实施支持的 2009-2011 年战略和工作方案³²的一部分。虽然在目前这个阶段说明这种实施支持的形式如何还为时尚早，但审计与鉴证准则理事会和会计师联合会认识到它们在促进《国际审计准则》成功实施中的重要作用。³³

3. 需要适当的监督和质量鉴证基础设施

54. 有效的实施战略应处理设立一个适当的监督和质量鉴证基础设施的挑战。这方面的工作应当在三条不同战线展开。一是需要建立有效的监督和执行机制，由一个获得承认的监督机构在全国进行管理，以确保《国际审计准则》的高质量应用。这些机制往往需要与涉及财务报告其它方面的监督方案加以协调，以确保实现协调统一的监管结构。二是需要国家会计行业实行强有力的自我执法，包括建立充足的调查和纪律检查机制，以确保遵循《国际审计准则》。三是需要在审计事务所一级实施适当的质量管理制度。应当在所有这些战线上同时确立政策和目标，因为它们具有协同作用，并应为取得有效的整体效果加以探讨。

55. 虽然近年来一些发达国家做了重大努力，以强化各类监管机构的能力和权力，但是，世界银行“标准和守则遵守情况经验报告”项目表明，许多发展中和新兴经济体的监督和执行工作仍嫌不足，需要加强。此外，会计师联合会“准则遵守项目”第2部分的一项结论是，做出答复的发展中和新兴经济体只有40%有某种形式的质量鉴证方案。显然，这个领域仍有大量工作要做。也许能够在区域一级找出一个解决办法，或至少是一个共同的质量鉴证制度设计、制订和实施项目。

³² <http://www.ifac.org/store/Details.tmpl?SID=1216051339304536&Cart=1216062762308775>。

³³ 国际会计师联合会的中小事务所国际中心有不同的资源，包括提供获取免费材料的有用链接目录，包括实施工具，网址为 http://www.ifac.org/SMP/relevant_links.php。国际会计师联合会还为执业者开发了一个搜索工具，网址在 www.ifacnet.com。

56. 主管机构在建立恰当的质量鉴证制度中的进一步挑战包括获得经验丰富和受过培训的审核者，制订恰当的指南以便为审计事务所提供健全执业的基础，³⁴并提供培训以便执业者能不断改进质量鉴证过程中确认的事项。会计师联合会在其会员义务中已要求每个会员和联系会员制订一个质量鉴证方案，或协助制订和实施这样的方案。

C. 迎接培训和教育挑战

57. 一旦做出与《国际审计准则》趋同的决定，就需要应对重大的后勤挑战，培训和教育使用者应用新的准则。

1. 能力建设问题

58. 有效应对培训和教育挑战的能力取决于是否有充足的合格人才库。这又取决于是否提供机会进行相关和充足的教育、培训和培养经验。如世界银行的《标准和守则遵守情况经验报告》中指出的，“现行国家和国际准则的差距越大，过渡期越短，需要克服的能力建设挑战就越大。能力开发和促进适用于教育者、监管者和……审计者，并对机构和个人都提出要求。制度、方法、应用指南、课程、教学和培训材料、审查和认证程序以及其他许多内容都必须加以调整，以支持新的义务。”自然，规划和落实这些变化所需时间是能力建设过程的一个掣肘因素。例如，联合王国在采纳《国际审计准则》时指出，将新的《国际审计准则》引入大学和职业教育大纲的时间滞后是一个专门问题。

59. 在缺乏领导实施努力的人力和财政能力的发展中和新兴经济体，培训和教育挑战最大。因此，在国家一级进行协调应对，包括政府、国家准则制定机构、当地会计机构、学术机构、私营部门培训和其他支持组织以及审计事务所，对确保能够逐渐建立充足的各级能力至关重要。在适当情况下还应寻求捐助者资金用于能力建设。也应考虑与已培养出专门知识和人才的其他法域作出协作安

³⁴ 会计师联合会的中小事务所委员会认识到存在这种需求，目前正在开发一个指南，将于2009年初发布，以协助中小事务所实施审计与鉴证准则理事会的《国际质量控制标准》。该指南主要是针对会计师联合会的会员机构，然后通过它们服务于在中小事务所和本行业正处于发展阶段国家从业的会员。

排。这种安排可以采取诸如培训培训者的课程等形式，使个人具备培训其本国或本地区其他人员的必要技巧和知识。

60. 合作应对培训和教育挑战的一个典范是联合王国。虽然联合王国的审计准则很大一部分与《国际审计准则》以前的版本相符，但采纳和实施《国际审计准则》的计划经历了三年多的时间，要求联合王国审计准则制定机构、国家会计机构、私营部门培训公会和软件供应商以及执业者进行合作。这种合作有助于确保在转而实施《国际审计准则》时执业者已作好充分准备适应这一改变。³⁵

61. 还应值得一提的是，在发展中和新兴经济体，全球审计事务所通过致力于使用《国际审计准则》在能力建设和促进更高级别培训、职业教育和能力方面可发挥重要作用，而这常常被低估。

2. 应对技术挑战

62. 对于《国际审计准则》引入的新规定的解释，从技术角度来看也存在挑战，特别是鉴于重大的改动并不总是能立即被消化。即使在像联合王国这样的发达市场中，从英格兰和威尔士注册会计师协会监测工作获得的情况表明，对《国际审计准则》中某些规定的解释并不一致，特别是在风险评估、内部控制检验和审计文件领域。

63. 技术挑战对于世界各地往往缺乏内部专门才以支持实施《国际审计准则》的较小的审计事务所往往更为突出。正是在市场的这一端，对实施支持的需求感最为强烈。会计师联合会认识到这一点，一直在努力向中小事务所提供实际支持，以提高其有效和切实实施《国际审计准则》的能力。这包括制订一个中小实体审计工作中使用国际审计准则指南(国际审计准则指南)，³⁶ 并提供网络资料来源(见脚注 33)。但是，即使是总体上与《国际审计准则》同步的全球性的审计事务所，也可能面临培训和教育审计人员的挑战，才能确保在其全球网络中步调一致

³⁵ 见脚注 29。

³⁶ 2007 年 12 月出版的《国际审计准则指南》(<http://www.ifac.org/Store/Details.tmpl?SID=1197644225547443&Cart=1215023902253>)的主要目的是帮助全世界的执业者在中小实体审计中理解、遵守和运用《国际审计准则》。国际会计师联合会已向其会员机构免费发放了电子版本，供其结合本地情况改编利用，并作为开发其他支持产品如审计软件、检查清单、表格和培训材料的基础。

地运用，特别是涉及在国际审计与鉴证准则理事会的“提高明晰度项目”下重写或修订重拟的《国际审计准则》。

64. 提高在世界范围内应用《国际审计准则》的质量和一致性的一个相关问题，是文化环境对条款解释的可能影响。具体来说，诸如职业怀疑和判断等关键概念的解释可能与国际审计与鉴证准则理事会的本意不同，特别是在没有质疑权威习惯的国家或地区。其他的重要概念如“上级定调”、道德价值和独立等可能相对较新或没有受到明确的重视，特别是在高尚的道德操守不被看重而腐败盛行的环境中。因此，关键在于教育执业者不仅理解《国际审计准则》规定的技术含义，而且在应用这些规定时要持恰当的态度。

65. 审计质量改进的一些早期实例来自已经采纳《国际审计准则》的国家。例如，作为受会计师联合会委托所作关于财务报表供应链项目的一部分，举行了一次调查，调查的答复者报告说，审计进程出现了一些改善，如方法更加系统，分析审核强调风险和控制。³⁷ 他们还表示，要求更严的准则需要审计者对被审计实体有更好的了解，对这些实体的财务报表程序有更深入的理解。

D. 需要及时、高质量地翻译《国际审计准则》

66. 成功的实施需要认真对待《国际审计准则》的翻译工作，从而确保译文从技术角度来看得当，并使其及时、易于使用。翻译工作并非易事，需要动员充分和恰当的资源。有两个具体问题需要加以考虑。

67. 首先，《国际审计准则》的翻译不能是直译。参加翻译工作的人必须对语言有准确的了解，同时也知晓准则的技术内容，以确保准则中所含概念得到适当的翻译。但是，情况并不总是如此，特别是在由监管机构或政府机构进行翻译的国家。在这些情况下，可能需要解释性指导和补充翻译。

68. 其次，比照审计与鉴证准则理事会颁布的最新有效的《国际审计准则》，一些国家正在采用的《国际审计准则》的文本令人关切。例如，《黄氏报

³⁷ 《财务报告供应链：当前的视角和方向》：http://www.ifac.org/Members/Pubs-Details.tmpl?PubID=12047550542246268&Category=_Other。

告》指出，某个国家在采纳《国际审计准则》方面落后了五年，因为这些准则需要翻译。

69. 根据所采用的不同程序，一些国家对审计与鉴证准则理事会颁布的准则分组于恰当时间翻译。另一些国家则在审计与鉴证准则理事会每次会后很快颁布准则。有些国家要改变审计准则需要在立法议程里获得一席之地。不同国家翻译时间的不同造成全世界执行各套不同的《国际审计准则》，损害了全球趋同的目标。因此各国及时翻译尤为重要。

70. 应当指出，较大的审计事务所也面临着翻译上的困难，因为它们需要在其全球网络内采用相同的以《国际审计准则》为基础的审计制度和办法。

翻译协作机会

71. 在翻译领域，不同国家的专业会计机构或其他组织相互间应寻求协作，以将重复劳动减至最少，并确保译文一致。这方面的一个例子是会计师联合会与其两家会员机构——法国的全国审计师协会和比利时的企业审计师学会——于 2005 年签订了将《国际审计准则》译成法文的协定。全国审计师协会和企业审计师学会与加拿大、卢森堡和瑞士的法语专业人员合作，利用已有的翻文，形成了《国际审计准则》统一法文本，供世界各地实施。³⁸

五、结束语

72. 《国际审计准则》的实施带来了相当大的实际困难，要求包括政府、监管者、国家准则制定机构、专业会计机构、审计事务所和执业者、培训组织和第三方供应者在内的国家一级所有相关的利害关系方相互协调加以应对。有效的国家战略应确立工作重点，规划行动的责任(包括通报)以及现实的实施期限。它还应

³⁸ 为扩大在全世界的提供面，会计师联合会理事会批准了一项提议，即每种语言采用一个高质量的会计师联合会准则译文，并就如何做到这一点征求公众意见：<http://www.ifac.org/Guidance/EXD-Details.php?EDID=0110>。会计师联合会还有一个翻译数据库，其中有已经翻译的会计师联合会出版物清单，如有可能还附以翻译机构名称以及关键术语表链接：<http://www.ifac.org/Translations/database.php>。

当明确说明所需的人力和财务资源以及如何以可持续的方式筹集这些资源，以启动和继续实施工作。

73. 会计师联合会和审计与鉴证准则理事会正在努力以各种方式推动实施工作，例如通过提供其他人可以利用的互联网资源，开展拟议的新《国际审计准则》影响和《国际审计准则》实施成效的评估。同样值得注意的，是会计师联合会和审计与鉴证准则理事会都致力于大力接触利害关系方，以确保实施挑战得到理解和应对，其益处也得到充分的理解和重视。

74. 会计师联合会认识到，发展中和新兴经济体将不具备开展成功实施《国际审计准则》所需全部行动的财政和技术手段。发达国家相关组织或获得区域任务授权、作为发展中和新兴经济体指导方的相关组织的支持，以及实施支持和工具的开发，将日益变得极其重要。此外，鼓励各国政府让与《国际审计准则》的趋同和实施在其议程中占据优先位置至关重要，同样至关重要的是捐助机构要投资于开发实施支持。归根结底，发展中和新兴经济体能否切实有效地实施《国际审计准则》，将取决于其明确通报其困难、所需行动和资源需求的能力，并取决于各国政府、捐助机构和发达国家尽可能提供援助的意愿。

-- -- -- -- --