



联合国 贸易和发展会议

Distr.
GENERAL

TD/B/COM.2/ISAR/28
21 October 2005
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
第二十二届会议
2005 年 11 月 20 日至 23 日，日内瓦

审查《国际财务报告准则》的实际实施问题*

贸发会议秘书处的说明

内 容 提 要

贸发会议秘书处编写本说明以满足国际会计和报告准则政府间专家工作组(政府专家组)第二十一届会议提出的要求，对《国际财务报告准则》(IFRS)的实际实施问题作审查。2005 年，全世界采用财务报告准则作为财务报告基础的企业和国家空前增多，作为提高企业业绩信息的质量，降低资本费用，提高投资者信心以及促进投资流动和经济发展的一个手段。因此，成员国在公司透明度问题上力求在当前全球发展与国家战略和政策之间保持一致，以便在向统一报告要求过渡中充分获益。然而，一套共同的全球报告准则，虽然其优势得到公认，但如需达到改进和协调报告制度的目标，无论是在国际还是国内执行方面都存在严重的挑战。在政府专家组这类具有代表性的论坛上就上述问题交流经验和意见，可有利于成员国实现上述目标。

本文件概述了最近在财务报告准则趋同进程方面的态势，着重讨论实施进程中产生的主要实际问题，如体制的挑战、执行机制和技术问题。本说明的目的是推动政府专家组第二十二届会议的讨论，协助发展中国家和经济转型期国家评估采用财务报告准则的影响并审议可行的实施战略，使它们能够达到企业会计和报告方面的国际标准。

* 因技术原因，本文件于上述日期印发。

目 录

	<u>页 次</u>
导 言	3
一、最近财务报告准则趋同进程的趋势概述	5
趋同的原由.....	5
趋同态势概述.....	7
欧洲联盟核准的财务报告准则同等标准.....	9
二、实际实施财务报告准则的关键问题	11
财务报告准则的适用范围	11
体制问题.....	12
准则执行问题.....	17
技术问题.....	18
三、关于财务报告准则对财务报表的影响的初步看法.....	20
结 论.....	22

导 言

1. 许多发展中国家和经济转型期国家努力从国内和国际渠道筹集资金，以实现其社会经济发展目标。能否获得潜在投资目标方面的有关信息，对吸引为社会经济发展融资的投资努力具有影响，因为这种信息对关键的投资决定和风险评估发挥着重要作用。它也有助于提高投资者的信心，降低资本费用。

2. 发展中国家和经济转型期国家认识到公司报告对投资决定的显著影响，因而更加重视公司透明度和报告，并努力加强会计基础结构的各部份，以便提高资金筹集和使用的效益。

3. 但是，不同的国家采用不同的国家会计准则，因此对各种机会作比较并作出知情的财务和投资决定就很困难，而且成本很高。此外，全球化速度加快，国际金融市场相互依存日盛，资本流动加剧，都对报告框架和有关的准则产生更大的压力，且提出了更多的要求。

4. 一套全球性高质量财务报告准则的必要性早已经显而易见。国际迈向一套全球准则的进程始于 1973 年，当时，澳大利亚、加拿大、法国、德国、日本、墨西哥、荷兰、联合王国和美国等 16 个专业会计团体商定组建国际会计准则委员会(IASC)。IASC 于 2001 年改组为国际会计准则理事会(IASB)。国际会计准则理事会制定国际准则和作出相关的解释，这种准则和解释通称为《国际财务报告准则》(财务报告准则)。¹

5. 2000 年 5 月，国际证券委员会组织(IOSCO)核准了 IASC 国际上市准则，加快了这一进程的速度。2002 年，欧洲委员会批准的《条例》规定根据财务报告准则编制欧洲联盟上市公司合并(集体)账户，进一步促进了这一进程。² 最近，又有许多国家宣布向财务报告准则过渡，有的将适用范围从集体账户扩大到法人实体，并将财务报告准则纳入它们的国内条例制度。

6. 但是，有些发展中国家和经济转型期国家缺乏必要的会计基础设施和专业机构，难以应对向一套全球共同的标准过渡的挑战，因为这些标准是按照发达市场

¹ 关于 IAS 和财务报告准则的详情以及 IASC 和 IASB 的历史，请见 IASB 网站。

² 2002 年 7 月第 1606 号条例(EC)。

拟定的，而且日益精细。因而必须解决这些问题，找出办法，帮助这些国家建立实行国际公认会计做法的能力。

7. 一些国际组织参与了协调会计要求和做法的进程。国际会计准则理事会拟定财务报告准则，而另一个全球标准制定机构，国际会计师联合会(IFAC)拟定《国际审计标准》和协调会计做法所需的其他专业要求，包括教育和伦理等领域。世界银行和贸发会议也参与协调进程，特别是在经济发展以及如何在中国家和经济转型期国家通过实行最佳会计和报告做法加强该进程等方面。

8. 30 年来联合国为促进可比较和可靠的公司报告的全球努力作出了贡献。1973 年，联合国秘书长召集知名人士小组会议，会议建议建立一个标准化会计和报告的国际可比制度。³ 联合国经济及社会理事会就上述问题作了一系列讨论后，于 1982 年根据第 1982/67 号决议建立了国际会计和报告准则政府间专家工作组(ISAR)。

9. 政府专家组是国际上处理公司会计和报告问题的唯一小组，贸发会议通过该小组对协调会计要求的国际辩论作出贡献，促进对发展中国家和经济转型期国家认清实施方面的挑战，协助这些国家实行最佳国际做法。

10. 通过参与各种活动和参加各常设委员会，贸发会议的活动得到国际会计准则理事会和 IFAC 的密切协调。2004 年 11 月，贸发会议和 IFAC 签署了一项谅解备忘录，以更密切合作，提高对会计在经济发展中的重要性的认识，加强发展中国家和过渡期经济体的会计专业。

11. 在贸发会议四年一度的第十届会议上(泰国曼谷)，成员国请贸发会议“推动提高透明度和披露度，鼓励使用国际公认的会计、报告和审计标准，改善公司治理”(《曼谷行动计划》第 122 段)。在第十一届会议上(巴西圣保罗)，成员国重申《曼谷行动计划》，并请贸发会议“收集，分析和传播激励企业发展的最佳做法方面的数据，确定企业，特别是发展中国家中小型企业达到国际标准，包括会计准则的方式方法”(《圣保罗共识》第 55 段)。

³ 《跨国公司对发展和国际关系的影响》，知名人士小组的报告，E/5500/Rev.1/ESA/6, 1974 年，联合国，纽约。

12. 鉴于国际向财务报告准则过渡遇到的各种挑战，政府专家组在 2004 年 10 月的第二十一届会议结束时，建议将这个问题纳入议程，并在第二十二届会议上审议实施财务报告准则所涉的问题。⁴

13. 本说明由贸发会议秘书处编写，目的是方便政府专家组第二十二届会议对本专题的讨论。本说明根据这一领域有关的文献和当前的讨论总结并突出说明实施财务报告准则的一些关键问题。另一个目的是帮助发展中国家和过渡期经济体评估采取财务报告准则的影响并制定可行的实施战略，以达到企业会计和报告的国际要求。

一、最近财务报告准则趋同发展的态势概述

趋同的原由

14. 1990 年代中期以来，推动财务报告准则演进以及加速向财务报告准则趋同的因素有几种。

15. 近 30 年，世界经济和资本市场日益全球化，日益融合。资本市场全球化的证据比比皆是。例如，目前有 47 个国家的 459 个非美国公司在纽约证券市场上市。它们约占上市量的 20%，市场总资本化的 33%。35 个国家的 338 个公司在纳斯达克上市。在伦敦证券交易所上市占其市场资本化 60% 以上的公司中，有 17% 是外国公司。在若干其他市场上外国公司的比例如下：Euronext, 25%；德国，21%；新西兰，21%；新加坡，14%；瑞士 31%。⁵

16. 世界资本市场的融合和相互依存的程度之深，一个市场的稳定与否会影响到其他市场。需要制定全球财务报告准则来支持国际财务市场的稳定，已成燃眉之

⁴ 《国际财务报告准则》(IFRS)是国际会计准则理事会制定的国际会计准则。它的前身国际会计准则委员会制定的准则称为《国际会计准则》(IAS)。这一整套财务报告准则和 IAS，包括国际财务报告解释委员会发布的有关解释，通称为财务报告准则。

⁵ P. Pacter, "What Exactly Is Convergence?" *International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation* 2(1/2): 67-83.

急，因此金融稳定论坛将财务报告准则确定为全球经济健全运行所需的 12 项全球准则之一⁶。

17. 需要一套全球准则的另一个论点是，它们能减少各国会计差别造成的技术壁垒，从而加强资本的流动性，提高资源分配的效益。一些实体，如果在其他管辖权下将它们的证券上市交易，其提交的财务报表必须根据它们打算上市证券的管辖机构所能接受的准则编制。一个实体要上市的证券所在市场数量越多，它要涉及的会计准则形式也越多。

18. 因此，制定一套全球公认的高质量财务报告准则，其好处极其显著。这种准则不仅能够改进资本流动和各利害关系方之间的对话，而且还能降低吸引资本的成本。一个实体，如果按照这种准则编制财务报告，就能避免在提供按各种会计制度编制的财务报表时产生额外的发行和交易成本。例如，根据一些估算，在美国的证券交易所上市的约有 250 家欧洲公司，其中每一家公司为遵守根据美国《公认会计原则》(GAAP)作核对方面的要求，每年要支付 500 万美国⁷至 1,000 万美元。⁸

19. 另外还认为，采用财务报告准则，可提高财务报告的质量，改善企业业绩的表述。各项研究都证明全球财务报告准则是有用的。例如，一个研究小组，国际会计准则理事会的一名成员也参与其中，最近作的一项研究对采取财务报告准则的实体的财务报告与一组不采用财务报告准则的相应公司作了抽样比较。研究对 23 个国家采用财务报告准则的公司作了抽样调查，采用财务报告准则的时间跨度从 1994 年至 2003 年。研究人员的结论是，在采用财务报告准则后，公司的收入管理(采用会计手段掩盖真实的业务绩效的做法)减弱，更加及时地觉察到损失，提供更多的与价值相关的数据。尽管有限，研究还发现采纳财务报告准则的实体的资本费用降低。⁹

⁶ 关于这 12 项准则的详情，可在金融稳定论坛的网站上查阅：www.fsforum.org。

⁷ 本注中文不适用。

⁸ 根据欧洲内部市场和服务专员 Charlie McCreevy 就 2005-2010 年委员会财政事务政策作的一次发言，2005 年 7 月 18 日，布鲁塞尔。

⁹ M. Barth, W. Landsman and M. Lang, *International Accounting Standards and Accounting Quality*, March 2005。

趋同态势概述

20. 近年来，趋同进程速度很快。据报告，当今全世界有约 90 个国家或者要求或者允许在其市场上市的实体采用财务报告准则。一些管辖地对财务报告准则要求的实例见表 1 和表 2。

表 1. 目前国内所有上市公司必须采用财务报告准则的若干国家和经济体

亚美尼亚	多米尼加共和国	吉尔吉斯斯坦	秘鲁
巴哈马	厄瓜多尔	马其顿	卡塔尔
巴林	埃及	马拉维	南非
孟加拉国	格鲁吉亚	毛里求斯	塔吉克斯坦
巴巴多斯	危地马拉	纳米比亚	坦桑尼亚
波斯尼亚和黑塞哥维那	圭亚那	尼泊尔	特立尼达和多巴哥
保加利亚	海地	尼加拉瓜	乌克兰
哥斯达黎加	牙买加	阿曼	南斯拉夫
克罗地亚	约旦	巴拿马	
	肯尼亚	巴布亚新几内亚	

资料来源：Deloitte Touche Tohmatsu, IAS Plus, 2005。¹⁰

表 2. 目前允许国内上市公司采用财务报告准则的若干国家和经济体

百慕达	多米尼加	缅甸	土耳其
玻利维亚	萨尔瓦多	斯里兰卡	乌干达
博茨瓦纳	老挝人民民主共和国	斯威士兰	乌拉圭
文莱达鲁萨兰国	莱索托	瑞士	赞比亚
			津巴布韦

资料来源：Deloitte Touche Tohmatsu, IAS Plus, 2005。¹¹

¹⁰ 详细资料可查阅以下网站：<http://www.iasplus.com/country/useias.htm>。

¹¹ 详细资料可查阅以下网站：<http://www.iasplus.com/country/useias.htm>。

21. 各国在使用财务报告准则方面的要求各有不同。例如在欧洲联盟，上市公司合并财务报表必须采用财务报告准则。300 多万非上市公司必须按法律的要求根据各自管辖范围内适用的《公认会计原则》编制和提交财务报表。但是，欧盟成员国允许这类公司采用财务报告准则编制财务报表。这样做的国家有奥地利、法国、爱尔兰、斯洛文尼亚和联合王国。在其他一些欧盟成员国中，非上市实体也必须根据财务报告准则编制财务报表；这些国家有塞浦路斯、马耳他和斯洛伐克。若干欧盟成员国要求非上市公司采用国内《公认会计原则》，禁止它们采用财务报告准则。这些国家有拉脱维亚、立陶宛和波兰。¹²

22. 还有一些国家只允许若干实体采用财务报告准则，如中国、哈萨克斯坦、罗马尼亚和俄罗斯联邦。同时还有一些国家，包括世界上一些最大的经济体，不允许采用财务报告准则上市，至少不允许在未作核对的情况下采用财务报告准则，这些国家有阿根廷、巴西、加拿大、智利、印度、日本和美国。但是，目前正在努力使国内准则与财务报告准则一致。印度、马来西亚、菲律宾和新加坡等若干联合国会员国目前虽然不允许采用财务报告准则上市，但已经将它们的国内《公认会计原则》与财务报告准则接轨。

23. 在美国，财务会计准则理事会(FASB)和国际会计准则理事会从 2002 年 9 月起一直在努力根据这两个实体签署的《诺沃克协议》加强各自的准则之间的一致性。¹³

24. 国际会计准则理事会针对该协议执行了若干项目。¹⁴ 例如，它用财务报告准则 5 “待销售及终止使用的非流动资产” 代替 IAS 35，以便与 FASB 的财务会计报表准则 144 “长期资产减值和处置的会计核算” 一致化。FASB 也开展一些活动，争取在以股份为基础的付款，库存成本中闲置能力和损耗成本的处理、资产交换等

¹² P. Pacter, “What Exactly Is Convergence? *International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation* 2 (1/2): 67-83.

¹³ 关于《诺沃克协议》的更详细情况，可在以下网站查阅：<http://www.fasb.org/news/memorandum.pdf>。

¹⁴ 国际会计准则理事会主席 David Tweedie 爵士和 IASC 基金会业务主任：Thomas R. Seidenstein “Setting a Global Standard: The Case for Accounting Convergence”, *Northwestern Journal of International Law & Business* 25 (3): 589-608.

等领域与财务报告准则相一致。2005 年中期，国际会计准则理事会和 FASB 首次公布联合提议，改进企业联合体的会计和报告。¹⁵

25. FASB 和国际会计准则理事会一致化努力中的一个重要问题是，美国证券交易委员会(SEC)是否应接受外国注册商未经按美国《公认会计原则》核对的外国注册商编制的财务报表？如果接受，何时可以这样做？2005 年 4 月，美国 SEC 宣布“路线图”，着重提出取消对使用财务报告准则的外国私人用户按美国《公认会计原则》作核对的要求。“路线图”指出，按照美国《公认会计原则》作核对的要求，可以在 2009 年或更早予以取消。¹⁶ 目前没有迹象表明是否允许或要求在美国的公司用财务报告准则代替美国《公认会计原则》编制财务报告。

26. 日本会计准则委员会目前也在开展与财务报告准则相一致的工作。2005 年 3 月，国际会计准则理事会和会计准则委员会就一个联合一致化项目举行了初步讨论。在初期阶段，该项目要讨论库存测算(IAS 2)、分布报告(IAS 14)、相关方披露(IAS 24)、适用于外国分公司的会计政策统一(IAS 27)和投资资产(IAS 40)。¹⁷

27. 2005 年 3 月，加拿大会计准则委员会公布 5 年期战略规划征求意见。该战略规划征求意见截止 2005 年 7 月，它提议，对国营公司，委员会努力的方向是参加向会计准则全球一致化的过渡。该规划说，达成一套全球公认的单一高质量会计准则的最佳途径是在大约 5 年(2006-2011 年)的过渡期内使加拿大《公认会计原则》与财务报告准则接轨。该提案设想，在过渡期末，加拿大《公认会计原则》将不再是国营公司财务报告的独有基础。¹⁸

欧洲联盟核准的财务报告准则同等标准

28. 从 2007 年 1 月 1 日起，欧洲联盟内证券发行说明书条例要求愿由欧洲联盟投资者认购证券的外国公司应根据欧洲联盟核准的财务报告准则或者财务报告

¹⁵ IASB 新闻稿，2005 年 6 月 30 日。

¹⁶ 关于更详细的情况，见美国 SEC 第 2005-62 号新闻稿。

¹⁷ 见 2005 年 3 月 11 日 IASB 新闻稿：“IASB 和日本会计准则委员会就联合趋同项目举行初次会议”，<http://www.iasb.org>。

¹⁸ 《加拿大会计准则：今后的方向》可以在下列网址查阅：<http://www.acsbcanada.org/>。

准则同等标准编制说明书，包括财务报告。根据《透明度指令》，¹⁹ 上述要求也适用于已经在欧洲联盟上市的国外注册公司。第三国的《公认会计原则》，“如果根据该第三国的《公认会计原则》编制的财务报表能使投资者就投资或撤出投资至少作出类似的决定，如同他们得到根据 IAS/财务报告准则编制的财务报表一样，则被认为等同于 IAS/财务报告准则”。²⁰

29. 欧洲委员会授权欧洲证券监管机构委员会(欧洲证监会)对第三国《公认会计原则》作评估。欧洲证监会的任务还有：说明会计准则作为同等准则审查的三个国家的执行机制。

30. 2005 年 4 月，欧洲证监会就其对加拿大、日本和美国会计准则的审查公布了一份协商文件，以确定这些准则是否等同于财务报告准则。²¹ 它于 2005 年 7 月初完成了关于加拿大、日本和美国等三国《公认会计原则》与财务报告准则之间等同问题提交欧洲委员会的最后技术意见。根据评估，欧洲证监会认为，鉴于欧洲金融市场上投资者的需求，加拿大、日本和美国等三国的《公认会计原则》各自作为一个整体，可被认为等同于财务报告准则，但需作一些补充(增加披露标准)。

31. 根据欧洲证监会的这一结论，在欧盟金融市场上市的公司，凡根据上述任何三个国家的《公认会计原则》提交财务报表，均不必提交根据财务报告准则对它们的财务报表作的完整核对表，而应更多地披露欧洲证监会在它的意见中确定的各自《公认会计原则》与财务报告准则之间明显差别的一览表。²²

¹⁹ 欧洲议会和委员会第 2004/109/EC 号指令。

²⁰ 欧洲证券管理机构委员会：《关于若干第三国<公认会计原则>和关于若干第三国加强财务信息机制的描述的概念文件》，协商稿，2004 年 10 月。

²¹ 欧洲证券监管机构委员会：《关于若干第三国<公认会计原则>等同标准和关于对若干第三国财务信息执行机制的描述的技术意见草稿》，协商稿，2005 年 4 月，可在下列网站查阅：<http://www.cesr-eu.org>。

²² 欧洲证券监管机构委员会：新闻稿——Ref. 05-451, 2005 年 7 月 5 日。

二、实际实施财务报告准则的关键问题

财务报告准则的适用范围

32. 最初，IAS 是为了上市公司的合并账户而制定的。但是，随着经济和金融市场全球化的加深，活跃于国际上的公司的数量日增，国际财务交往中采用财务报告准则的情况也随之增加。在一些正在建立或改善会计基础设施的国家，投资者，特别是国际投资者认为以财务报告准则为基础的公司报告比法定报告更加可靠，更容易懂。

33. 因此在许多国家，监管机构努力改进它们的法定会计规章，有时用财务报告准则作为对法人实体的法定要求。在这种情况下，对于一个国家来说，一个实施问题是，必须将国内立法框架与财务报告准则的要求做核对，其中可能包括受这种过渡影响的一些法令。

34. 仍在辩论的另一组重要问题是，向财务报告准则的过渡是否以及如何影响到中小型企业？是否需要为中小型企业另立一套准则？这种准则背后的概念和方法学基础应该是什么？许多人认为，鉴于财务报告准则的复杂性，中小型企业适用这种准则的成本可能会超过所得利益。还有一个问题是，国际协调是否应影响到最小的公司，还是应在国家一级处理？

35. 2000 年，政府专家组第一次讨论了财务报告准则数量日益增加，内容日益复杂对中小型企业的的影响以及是否有必要为该部门制定简单易懂和使用简便的指南的问题，此后它一直在处理这个问题。它还敦促国际会计准则理事会解决该部门的需求。政府专家组连续三届会议讨论这个问题，并于 2003 年发布关于中小型企业两级——SMEGA 第二和第三级——会计和财务报告的指南。该指南以财务报告准则为基础，目的是帮助日益众多的中小型企业从第三级平稳过渡到第二级，以后再过渡到财务报告准则。²³

²³ 政府专家组制定的指导文件(SMEGA 第二和第三级)可查阅下列网站：
<http://www.unctad.org/isar>。

36. 2001 年，国际会计准则理事会发起解决中小型企业需求的一个项目。²⁴ 国际会计准则理事会项目可望于 2008 年前发布一项中小型企业的准则。最近建立的发展中国家 IFAC 常设特别工作队也在探讨财务报告准则是否能适用于中小型企业的问题，特别是从发展中国家的角度再探讨这个问题。贸发会议秘书处一直在这个问题上向这两个活动提供投入。

体制问题

37. 国际上似乎越来越重视实施财务报告准则方面的挑战以及全球标准制定的正当程序和坚持跨界实施财务报告准则所需体制机制方面的有关问题。例如在 2004 年，IFAC 委托就实施财务报告准则和 ISA 的挑战和成功的例子作一项研究²⁵ 这项研究突出许多利害相关方需要解决的重要问题，以克服实施上述准则方面的挑战。

38. 从 2001 年 11 月起，世界银行就其成员的会计和审计准则和做法着手编写关于标准和守则遵守情况的报告(世行遵守情况报告)。²⁶ 关于会计和审计准则和做法的世行遵守情况报告的宗旨是评估国家会计和审计准则与财务报告准则和 ISA 的可比性以及公司实体遵守受评估国既定会计和审计准则的程度。世行遵守情况报告向成员国提供成功实施财务报告准则和 ISA 方面的精辟有用的见解。世界银行在 2004 年编写的一份报告概述了其中的一些主要调查结果。²⁷

²⁴ 关于 IASB 的中小型企业项目的更详情，可查阅下列网站：http://www.iasb.org/current/active_projects.asp。

²⁵ Peter Wong, *Challenges and Successes in Implementing International Standards: Achieving Convergence to 财务报告准则s and ISAs*, 国际会计司联合会, 2004 年 9 月已讨论。

²⁶ 要查阅世界银行的 ROSC 报告, 请访问 http://www.worldbank.org/ifa/rosc_aa.html。

²⁷ “实施国际会计和审计准则: 从世界银行会计和审计世行遵守情况方案中获得的教益”, 《国际会计和报告问题》, 2004 年回顾, 贸发会议, 2005 年。

39. 对这个问题日益重视的另一个证明，是对《国际会计准则委员会基金会章程》的修订。2005年7月发布的《章程》中有一处修改要求董事们了解并认识到在采纳和实施财务报告准则方面的挑战。²⁸

40. 审查《章程》还要求采取步骤，加强国际会计准则理事会会计咨询委员会(SAC)的作用，提高其运作效率并改善该委员会成员与董事和理事之间的联系和对话，尤其是在事关准则制定工作问题上的对话。

41. 有效实施财务报告准则的另一基本因素是，确保各地区辩论的多样性和广泛性。为了解决新的《章程》的问题，董事人数从19名增加到22名。3名增加的董事将来自北非和欧洲以外的国家。SAC的新结构也考虑进了这个问题，新任主席来自巴西这一新兴经济体。²⁹ 但是，这种机制仍然在演变，似乎还必须采取进一步措施，以利于使发展中国家和经济过渡期国家更广泛地参与全球对话。在一些活动中辩论的一个机制是通过区域代表制的参与机制。

42. 有效实施，还要求建立一种准则制定者与国家监管机构之间经常性互动的机制。2005年2月，国际会计准则理事会发布关于会计准则制定者的作用及其与国际会计准则理事会的关系问题谅解备忘录草案，这是建立这种机制的一个重要步骤。但是可能还要采取进一步的步骤，确保国家与全球准则制定者之间不断进行富有成效的互动，以利于IFRS与国家规章之间的一致以及共同实施IFRS。

43. 解释IFRS的任务由国际财务报告解释委员会(IFRIC)承担。对实施指导的需求以及IFRIC的工作量可能在2005年后急剧增加。³⁰ 2004年欧洲财务报告咨询小组(EFRAG)年度审查中，EFRAG技术专家组主席要求IFRIC加紧开展满足预期需求的活动。³¹ 需求增加的原因是实施财务报告准则的企业增加以及这些企业在管

²⁸ 修订的《国际会计准则委员会基金会章程》可查阅以下网站：http://www.iasb.org/uploaded_files/documents/8_887_RevisedConstitution1July2005.pdf。

²⁹ 见2005年7月18日IASB新闻稿，“L. Nelson Carvalho被任命为准则咨询理事会主席”。

³⁰ Katherine Schipper: “The Implementations of International Accounting Standards in Europe: Implications for International Convergence” European Accounting Review 14 (1): 101-126。

³¹ EFRAG 2004年年度审查可在以下网站查阅：<http://www.efrag.org>。

辖、规模、资本结构、所有制结构和会计发达程度方面各不相同。这项任务之所以复杂，是因为财务报告准则是一个动态指标，还有一些新的更改。

44. 因此，人们可能要问，是否需要增加一些机制，以处理这种范围和多样性方面的需求。例如，IFRIC 在 4 年的工作中做出 6 项解释，其中一项(IFRIC 3)已撤销。为能应对这些挑战，EFRAG 于 2005 年 7 月发布一份题为“欧盟内部财务报告准则的统一实施”的讨论稿。³² 讨论稿的宗旨是了解欧洲在实施财务报告准则方面产生的问题的情况，并评估后续行动的需要。有些专家还认为可能需要在国家一级提供技术指导，以反映对交易如何作记录和报告所做判断的具体经济背景。

45. 实施财务报告准则的体制挑战方面的另一个问题是翻译机制，这也要求国内管理机构与国际会计准则理事会之间进行经常性的互动。财务报告准则以英文正式制定和出版。许多成员国需要大量时间和其它资源将财务报告准则的规定译成本国语文。这项工作是一项很大的挑战，特别是缺乏这种技术性很强的翻译能力的国家困难更多。

46. 在这种情况下，可能需要在术语方面与国际会计准则理事会进行协商，特别是在国内现有术语乃至立法发生冲突的情况下。在实施进程之初特别需要这种机制，但也应作为全球标准制定机制的一个常设部分建立，因为财务报告准则会随时发生改变，以反映国际财务基础设施的需求。

47. 翻译上的差异，也可能导致实施财务报告准则上的不一致。此外，当地“核准”进程，将新的财务报告准则译成当地语言，以及在有些管辖下，在产生法律约束力之前将译成的准则发布，这一切在时间上都会出现滞后现象，可能意味着在某一时刻，以当地语言公布的这套财务报告准则未被列入某些财务报告准则，这是因为在翻译和公布方面的延误。这种差异可能导致各国实施不同的财务报告准则要求，也可能导致财务报告与财务报告准则原文的不一致或者缺乏可比性。因此必须建立一种协调机制将财务报告准则译成各国语言，规定合理的时限。可能需要建立一个产生的问题及其解决方法的数据库。

48. 财务报告准则全球实施机制的另一个要素是人力资源和符合财务报告准则的培训材料。今天，由于一些因素，包括语言和费用上的障碍，财务报告准则认

³² 讨论稿可查阅以下网站：<http://www.efrag.org>。

证方面的培训材料和资格方案非常有限。现在可获得的许多财务报告准则材料和方案，在遵守财务报告准则方面没有经过独立的国际评估，原因在于不存在这种机制。

49. 除了高质量财务报告准则以外，健全的财务报告基础设施包含有效的公司治理做法、对财务报告进程的严格内部控制、高质量审计准则和做法以及有效执法或监督机制。³³ 因此，要成功地实施财务报告准则，在某种程度上取决于全球财务报告基础设施其它因素是否健全。因此，全球以及区域和国家各级所有利害相关方密切协调至关重要。

50. 会计专业借助 IFAC 以及世界银行和贸发会议等国际发展组织和其他机构为加强全球财务报告基础设施而发挥重要作用。除了国际会计和鉴证准则理事会 (IAASB) 以外，IFAC 还有其他准则制定委员会，如教育和伦理委员会，它们提供的指导有助于成功实施财务报告准则和国际财务报告基础设施的其它内容。

51. 在国家层面上也存在着一些体制挑战。其中一个挑战是拟订一项财务报告准则实施战略。一方面，任何战略必须与国际会计准则理事会战略和工作计划协调，必须考虑到财务报告准则是一个“动态指标”这一事实。另一方面，这种战略应考虑进一致采纳和实际实施财务报告准则，这意味着就国内背景下如何实施财务报告准则的问题提供必要指导，并采取步骤避免可能与国内立法发生的冲突。

52. 另一个问题是实施的基础设施内是否需要有一个核准机制。例如在欧洲联盟，财务报告准则由国际会计准则理事会发布后要求在欧洲联盟上市的公司实施前必须经过一个核准过程。核准过程可以产生不同于国际会计准则理事会原来发布的经核准的财务报告准则，如欧洲联盟对 IAS 39 的拆分。其他成员国，如澳大利亚和新西兰也根据国内具体需要经修订后采纳财务报告准则。

53. 这种核准机制可能造成另一实施问题，因为核准机制的建立和有效运行需要有足够数量的专门知识和资源，以对财务市场较不发达的国家不容易获得的财务报告准则核准作出判断。

54. 需要大力对所有以财务报告准则为主的信息用户开展教育，因为根据管辖情况，以财务报告准则为主的报告可能与根据原来《公认会计原则》编写的报告有

³³ 美国证券交易委员会：SEC Concept Release on International Accounting Standards, 2000。

很大的不同。这种目标群体可包括监管机构和税务机构、投资者、金融分析者和评级机构、民间社会、学术机构和其他团体。

55. 国家一级的另一个体制问题是必须对受财务报告准则影响或与财务报告准则有关的立法要求加以协调，因为实施财务报告准则可能影响到一些立法领域。一国的监管框架越复杂，就越要努力在国家一级对这类要求进行协调。

56. 因此必须明确确定财务报告准则对某一管辖范围内可能存在的其它报告规章要求的权利。还必须在国家一级建立一种协调机制，以确保审议这种问题。例如，对过渡到财务报告准则的影响的评估必须考虑可能在税务，价格管制和统计方面所涉及的问题，可能要作的调整或核对安排，这一切都是想要保留实施财务报告准则前已有的税务基础和统计记录时可能必须作为过渡的一部分。公司法律，乃至更高一级的立法规范等等其它立法领域也可能受到影响。银行和保险业等等若干经济部门可能受到更多的监管，这种监管可能包括专门报告要求。

57. 例如，当一个企业从国内财务报告准则转向财务报告准则时，作为债权人提供资金所依据的财务比率可能受到严重影响。因此，实体可能需要审查它们与债权人的现行契约，并评估过渡对它们的比率产生的影响。这个进程可能导致需债权人就过渡问题开展进一步谈判。如果一名债权人和向财务报告准则过渡的债务人未能就以财务报告准则为基础的比率达成协议，债务人则必须根据以前的《公认会计原则》提供财务报告。这种情况可能意味着债务人必须保留多套财务记录，这就降低了财务报告准则的有用性。

58. 通常依各管辖范围而专门制定的公司法或者某一具体实体的公司协定常常限制实体可借贷的资金额度。这种限制根据国内《公认会计原则》以法定资本表示。在转入财务报告准则之后，如果立法修正不反映财务报告准则的影响，一个实体可能会违背这种要求。

59. 一个相关的问题是某一实体为能够向股东发放红利所必须达到的规章要求。在大多数情况下，这种要求用拨定留存收益或者该实体为支付红利所须同等收益表示的。但是，如果不作必要的修正，这种要求即使在实体转入财务报告准则后，也不能一向以国内的《公认会计原则》为基础。这种情况可能无意间对该实体分发红利的能力造成误会。

60. 必须大力教育财务报告准则报告编制人员，特别是在原先没有将会计作为投资决策工具的国家。为保证一致实施财务报告准则，这种培训不应只局限于会计问题，而且还应包括金融和投资等等有关领域。还必须对以财务报告准则为基础的信息用户努力开展协同培训。这种培训努力可涉及监管和税务机构、投资者、金融分析人员和评级机构、民间社会、学术机构和其他团体。

准则执行问题

61. 有效执行准则，对成功实施财务报告准则至关重要。实际执行会计和审计准则，包括证券和公司法，必须由国家一级处理。各国在执行这种准则和有关法律的地方的机制、传统和能力各有不同。

62. 因此，财务报告准则执行机制的协调国际机制对成功解释和实施财务报告准则极端重要。当前，国际证券委员会组织(证券组织)是一个重要的基础设施，它协调国家一级在公开上市公司方面开展准则执行活动。

63. 2004 年 5 月，证券组织宣布其技术委员会发起一个关于“国际财务报告准则规章解释”的项目。该项目的目的是处理证券组织成员之间的交流问题，以促进一致实施和执行财务报告准则。该项目的主要成果将是建成一个规章决策中央数据库以及促进财务报告准则监管机构和其他执行机构之间交流和合作的进程。证券组织还宣布其技术委员会将采取一项关于“审查加强实施财务报告准则”的主动行动。

64. 2005 年 4 月，证券组织宣布向其成员发布了一份协商文件，该文件概述要通过的原则以及在鼓励成员间就财务报告准则规章解释和执行开展合作和协商方面可之利用的各种方法。³⁴ 这项主动行动产生的最后一个模式可望在 2005 年下半年出台，时间上正好配合 2005 年年度财务报表的审查。

65. 在区域一级，欧洲联盟可以认为是在传统和做法的落实方面较协调一致的。欧盟很早就认识到了协调执行财务报告准则的重要性。特别是，欧洲委员会 2001 年 6 月 6 月决定(2001/1501/EC)建立了欧洲证券监管机构委员会(证监委)。证监委的主要目的是改善证券监管机构之间的协调；充当协助欧洲委员会，特别是协助它制

³⁴ 国际证券委员会组织：Final Communiqué of its thirtieth Annual Conference, 7 April 2005。

定证券领域实施措施草案的一个咨询小组；确保在欧洲联盟更一致，更及时地日常实施共同体立法。至今为止，证监会发布了两项准则。它们分别涉及加强财务信息以及准则执行活动的协调。³⁵

技术问题

66. 财务报告准则的实施还引起技术上的一些挑战。财务报告准则越来越复杂，而且卷帙浩瀚，实际实施的任务更加艰巨，而缺乏专门知识、资源和基础设施完成这项综合任务的发展中国家和经济转型期国家。

67. 财务报告准则的一大特点是以原则为基础。虽然在各管辖范围和情况下这可能是实施上的一个优点，但如果财务报告准则实施者在掌握有效准确执行这些准则所需要的专门知识方面有差别，则可能会无意间造成不一致。如果国家开始向财务报告准则过渡，但又缺少训练有素、经验充足、熟习使用投资决策会计信息原则的足够专业会计人员，那么，这种挑战就更难应付。

68. 虽然财务报告准则是在全球一级制定的，但负责实施的大多数专业会计人员通常所受的是实施国内会计准则的训练。可能发生的情况是，如果有若干种实施财务报告准则方法的话，编制者往往会选择较接近于国内《公认会计原则》要求的方法。例如在荷兰金融服务公司主持关于讨论向财务报告准则过渡的影响的一次财务报告准则研讨会上，首席财务官说，如果公司可以作出选择，最终会选择尽量接近以前的做法(即根据国内《公认会计原则》)。³⁶

69. 主要技术问题之一是公允价值测量要求，这种要求已经成为某些财务报告准则的主要特征。鉴于各种金融工具日新月异，金融市场流通性日增，因此有理由认为，公允价值法比历史成本法更加与财会信息用户相关。例如在这方面，IASC 董事会董事长 Paul Volcker 说，“当今的世界，金融市场易变，层次繁复，具有历史价值的陈规似乎并不灵验”。³⁷ 财务报告准则还要求或允许对许多非财务项目，

³⁵ 关于证监会准则的进一步情况，可查阅以下网站：<http://www.cesr-eu.org>。

³⁶ 荷兰金融服务公司首席财务官兼执行董事会副董事长 Cees Maas: “IFRSs Seminar” Conference Call, Fair Disclosure Wire, CCBN Inc. 11 March 2005。

³⁷ Paul A. Volcker 于 2004 年 10 月 22 日在苏格兰爱丁堡举行的苏格兰特许会计师公会 150 周年纪念会议上的发言。

包括资产、厂房和设备、投资资产、农业资产、政府捐赠所获资产和待销售资产等进行公允价值测量。

70. 在经济发达的联合国会员国，资本市场中的流动性应足够高，以便能够容易获得公允价值测量所需要的信息。市场的流动性越大，就越能提供较准确地反映被测项目价值所需要的测量信息。

71. 但实际上，全世界资本市场的流动程度区别很大。有些市场的贸易活动和某些具体金融工具的交易很少，因此得不到最近的市场信息。这种差异很可能使有些会员国的财务报告准则过渡努力复杂化。例如，欧洲联盟的新成员国在过渡努力方面可能会遇到更严峻的挑战，主要是因为它们的资本市场流动性较低。³⁸

72. 在获得公允价值信息方面的另一个测量信息渠道是模仿某一假定市场或者做出数学模型。但是，发达经济体的专业人员可能会比发展中经济体的专业人员更能一致准确地输入这种来源。因为发达经济体在这种估计方面的经验更丰富，接触的较多。

73. 另一方面，对习惯易于核实的历史成本估算法的编制者和用户来说，要在实际交易尚未进行时就认识到以市场信息为基础的估计损益，可能是一个难以掌握的新概念。

74. 财务报告准则测量要求包括依赖其他专业评估和准则的重要评估或估算，例如养恤金、投资资产评估、损害检测、股票付款估价等等方面的精算估计。在需要这种估算和评估的领域，究竟有多少专家，他们精通业务的程度如何，联合国各会员国的情况参差不齐。有些国家建立了培训这些专业人员的完善机构。在这种情况下，作为精算估计基础的人口数据和其他基本数据已保留了数百年。在另一些国家，这样的机构可能不太健全，甚至根本不存在，保留人口数据和有关的数据可能是一种较新的做法。这方面的差异可能会使评估和其他估算产生误导性差异，降低全球根据财务报告准则编制的财务报表的可比性。

³⁸ “New EU Members Face Accounts Struggle”, Accountancy, 1 April 2004.

三、关于财务报告准则对财务报表的影响的初步看法

75. 对自 2005 年 1 月 1 日起将财务报告准则作为报告基础的大多数实体来说，只能在 2005 年 12 月 31 日之后才能提出一套完整的年度财务报表。作为财务报告准则所有要求的一部分，这些实体必须提出 2004 年的比较数字。但是不要求它们在 2005 年年度财务报表发布之前发布基于财务报告准则的 2004 年比较年度财务报表(重编)。

76. 在本说明印发时，许多实体不愿意披露财务报告准则对它们的财务报告的影响。例如，标准普尔(Standard and Poor's)的报告说，在其评级的几组欧洲工业实体中，约有一半不提供这种信息。提供信息的工业实体大多是跨国公司。³⁹ 披露财务报告准则影响信息的工业实体有的提供按财务报告准则重编的一套完整的 2004 年财务报告，有的只一般性地表明财务报告准则对其的财务报告的影响。到目前为止提供的信息大多没有经过审计，目的是提供一些指示性数字，而不是最终数字。不管怎样，对这些报告和表明的情况作审查，能在财务报告准则可能对财务报表产生何种一般性影响方面获得一些有益的启迪。

77. 玛扎尔(Mazars)会计事务所对实施财务报告准则的情况作了一次调查，涉及包括土耳其在内的 12 个欧洲国家的 550 家上市公司。调查报告于 2005 年 7 月发布，它表明，作出答复的公司中有 87%认为自己已具备采纳财务报告准则的能力；74%已编制了初期资产负债表；66%对重编报表对 2004 年财务报表的影响作了估计。⁴⁰ 关于转换到财务报告准则的费用问题，作出答复的公司中只有 45%认为费用高，而 55%则认为，从转换带来的利益看，这种费用是合理的。

78. 报告实体向财务报告准则过渡对其财务报表造成的改变，就程度而言，国与国，部门与部门，实体与实体之间，均有不同，要看原有的(通常是国家的)《公认会计原则》与财务报告准则之间的同异程度。变化的程度还取决于报告实体所作的会计政策选择，即根据以前的报告原则以及后来根据财务报告准则所有的各种选择办法所作出的政策选择。例如对在这个问题上的一些现有信息做的分析似乎表

³⁹ “European Corporates Effect a Smooth Transition to IFRSs-So Far”, Standard & Poor's, 11 May 2005.

⁴⁰ 玛扎尔: IFRS2005, European Survey, <http://www.mazars.com>

明，在欧洲，向财务报告准则过渡对公司资产负债表的影响大于对收入报表的影响。对报告了财务报告准则对其财务报表影响的 28 家欧洲大公司作了一番研究，它表明，在研究的抽样公司中，债务和其他负债平均上升 16%，净收入减少约 3%。⁴¹

79. 在这套财务报告准则内，有些要求产生的影响似乎大于另一些要求。例如财务报告准则的若干要求促使首次采纳财务报告准则的公司在资产负债表中承认大额债务。在向财务报告准则过渡时，各实体在养恤金待付款、递延税金负债和备付等项目上确认的金额可能会比根据当地《公认会计原则》确认的金额高。根据财务报告准则，首次采纳的公司可在资产负债表中重新确认许多以前根据《公认会计原则》在资产负债表中删除的财务安排。有些资产，要么根本没有确认，要么按以前的《公认会计原则》作出费用估值，如投资和衍生工具，而现在，所有这些资产都按财务报告准则的公平估价法估值。

80. 首次采纳财务报告准则的公司所经历的一大变化是，在修订的财务报告准则 3 “企业合并”下，对商誉不作平摊，而是根据 IAS 36 “资产减值”每年作减值计算。⁴² 这项要求对有些首次采纳的公司的财务报告影响甚大，特别是如果它们最近有作出巨额收购的话。从 Vodafone 公司改编的 2004 年财务报告中可以看出，这项要求的巨大影响，该公司于 2005 年从联合王国的《公认会计原则》过渡到财务报告准则。在该公司根据联合王国《公认会计原则》编制的财务报告与根据财务报告准则编制的 2004 年财务报告的核对表中，它在联合王国《公认会计原则》下 21.8 亿英镑的税前亏损，在财务报告准则下被转成 45.4 亿英镑的税前利润。产生这种结果的主要原因是，在根据财务报告准则编制报告时，该公司不必向原来在联合王国《公认会计原则》下所作的那样，每年摊去超过 70 亿英镑金额的商誉。⁴³

81. 有些实体以股份为基础付款，或向雇员付报酬，或在正常业务过程中支付其他交易，对这些实体来说，过渡到财务报告准则的影响极大。根据财务报告准则 2 “以股份为基础的付款”，制定者需付出这类款项。鉴于以股份为基础的付款在

⁴¹ 2005 年 6 月 16 日《金融时报》：引述德累斯顿 Kleinwort Wasserstein 银行作的一项调查。

⁴² IFRS3: “企业合并”，第 54-55 段。

⁴³ 见 Vodafone 公共股份有限集团公司：“Reconciliations of UK GAAP to International Financial Reporting Standards”，<http://www.vodafone.com>。

大多数国家的《公认会计原则》下是没有付出的，因此该项准则对首次采纳财务报告准则的公司，如果它们经常利用以股份为基础的付款，则影响较大。例如，将这项准则适用于 Alcatel 的财务报告，结果是公司 2004 年的收入减少 21%。⁴⁴

结 论

82. 本说明对实施财务报告准则所产生的一些实际问题作了概述。它也重点谈到采取财务报告准则可能对其他有关领域产生的影响。本说明在 2005 年全世界大规模实施财务报告准则之初编写，但已经可以查明对联合国会员国有意义的一些重要实际实施问题和挑战。这些挑战需要各方面采取共同努力，通过对财务报告准则的一致解释和实施，优化财务报告准则对世界各国经济带来的利益。各国正在采纳财务报告准则和相关体制的许多实体正在制定解决在实施财务报告准则时遇到的实际问题的措施。联合国会员国之间交流经验，可对这一进程作出积极的贡献。

83. 政府专家组今后的届会可考虑进一步审查财务报告准则实施问题，以便更深刻地认清所涉及的挑战，制定可采取的解决办法的纲要。随着采纳财务报告准则的实体完成一个完整的报告周期，其他公司开始实施财务报告准则，就可以在该领域汇集更多的综合结果，全面评估实现可比性方面取得的进展，并突显各国在更协调一致地实施财务报告准则方面的行动方向。

84. 政府专家组还不妨审查实际实施财务报告准则产生的其他有关问题，例如：涉及全球财务报告基础设施具体内容的问题，如全球在一致实施财务报告准则方面的努力，以便推动联合国会员国之间交流经验和最佳做法。

-- -- -- -- --

⁴⁴ 详见：“Alcatel Transition to IFRS 2004”，<http://www.alcatel.com>。