



联合国
贸易和发展会议

Distr.
GENERAL

TD/B/COM.2/ISAR/33/Add.3
17 July 2006

CHINESE
Original: ENGLISH

贸易和发展理事会
投资、技术和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
第二十三届会议
2006年10月10日至12日，日内瓦

审查《国际财务报告准则》的实际实施问题 *

印度的案例研究

概 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)在其第二十二届会议结束时一致同意进一步审查《国际财务报告准则》(《财务报告准则》)的实际实施问题以及解决这些问题的办法。会计准则专家组还一致同意,可通过编写国家案例研究报告制订实施《财务报告准则》的良好做法指导原则这种方式进行进一步审查。因此,编写了巴西、德国、印度、牙买加和肯尼亚五个国家的案例研究报告。

本报告介绍了关于印度的案例研究的结果。印度注册会计师协会(会计师协会)是印度的会计准则制定机构。会计师协会一直在参照《财务报告准则》制定会计准则。本案例研究报告介绍了制度框架、会计准则实施情况、在争取与《财务报告准则》达成一致的过程中遇到的困难、能力建设问题和在这一过程中吸取的教训。

本案例研究的主要目的是,从印度争取与《财务报告准则》达成一致的的经历中吸取教训,并与成员国讨论有关结果,以便于和正在实施《财务报告准则》或准备在未来几年这样做的国家分享经验。

* 由于文件处理方面的延误,本文件于以上日期提交。

目 录

	<u>页 次</u>
一、导 言.....	3
二、制度框架和《会计准则》的实施情况	4
三、能力建设.....	13
四、吸取的教训.....	16
五、结 论.....	18
附录 A：对《国际会计准则/国际财务报告准则》和《印度会计准则》 的比较性说明	20

一、导 言 *

1. 近些年来，印度经历了强劲的经济增长，外汇储备不断增加，通货膨胀率不断下降，其技术能力得到全球的承认，许多发达国家对投资于该国的工程师和科技人员表现出兴趣，包括一系列新的研究与发展中心的建立。首先，作为世界上最大的民主国家，印度赢得了引领不同文化、不同语言、不同宗教的 10 亿人民走向繁荣的声誉。印度的技术能力和价值观系统受到高度尊重。外国公共投资机构认为对印度投资具有吸引力。印度人也在对外国公司进行投资，并建立新的企业。印度政府也致力于经济发展，确保年增长率达到 7-8%，提高农民和工人的福利，放手发挥企业家、商人、科学家、工程师和社会上其它生产力量的创造力。今天，印度是世界上发展最快的经济体之一，在过去二十年中，其综合平均增长率达到 5.7%。印度政府计划到 2020 年使印度成为一个发达国家。

2. 在印度，会计准则是印度注册会计师协会根据《财务报告准则》颁布的。《财务报告准则》是出发点，同时也考虑到该国的普遍立场、习俗和用法。因此，本次印度案例研究报告重点论述的是印度在适应《国际财务报告准则》时所遇到的实际问题。本案例研究还介绍了印度现行制度框架和准则的实施情况。

印度会计准则的制定：历史

3. 印度是会计行业发展最早的国家之一，它开始于十九世纪中叶《印度公司法》颁行之后。自那时起，为使印度的会计和审计准则与惯例与国际承认的准则接轨，做出了很多努力。印度的会计和审计准则是根据国际准则制定的，该国有许多高度熟练并能提供国际标准服务的会计师和审计师。

4. 印度注册会计师协会(会计师协会)于 1977 年设立了会计准则委员会，以制订会计准则。1982 年，会计师协会设立了审计和担保准则委员会(始称审计惯例委员会)，以制订审计准则。1973 年 6 月，会计师协会成为国际会计准则委员会的联系成员。会计师协会还是国际会计师联合会的成员(自该组织 1977 年十月成立)。会

* 本文件系由贸发会议秘书处编写和编辑的，印度注册会计师协会的 Avinash Chander 提供了不少投入。

计准则委员会在制订会计准则的同时也考虑到《国际财务报告准则》，在照顾到印度普遍的法律、习俗、惯例和商业环境的条件下，努力使二者相融合。

5. 会计准则委员会做出了不懈的努力，制订了在编制和提交财务报表时要遵守的会计准则，目的是使本国在财务报告方面取得实质性的改进。迄今，该委员会已颁布了 29 项会计准则。除此之外，它还发布了各种会计准则解释和公告，目的是确保会计准则的统一适用，并就可能具有普遍意义的会计准则实施问题提供指导。附录 A 载有“对《国际会计准则/国际财务报告准则》和《印度会计准则》的比较性综述”。

6. 由于印度的会计准则是根据《国际财务报告准则》(国际会计准则理事会颁布)制订的，所以印度注册会计师协会和国际会计准则理事会在多方面都有互动关系，如：

- 递交对国际会计准则理事会发布的各项国际财务报告准则草案的意见；
- 积极参加全球准则制订者与国际会计准则理事会的会议；
- 积极参加区域准则制订者与国际会计准则理事会的会议；
- 参加对国际会计准则理事会正在进行的各种项目的讨论，如关于国际会计准则理事会管理评论项目的讨论；
- 印度注册会计师协会正在和国际会计准则理事会协商能否由印度进行一些项目的问题，如对受管制企业而言的《财务报告准则》。

二、制度框架和会计准则的实施情况

7. 下面将讨论财务报告的制度框架和会计准则的实施情况。

(A) 根据《公司法》(1956 年)对会计师协会所颁会计准则的法律承认

8. 《公司法》(1956 年)规定了对在印度注册的所有公司的财务报告的基本要求。《公司法》要求所有公司编制、提交、公布和公开财务报表，并由经印度注册会计师协会(会计师协会)证明的开业成员进行审计。根据《公司法》，中央政府有权通过政府公报通知成立国家会计准则咨询委员会(会计准则咨委)，会计准则咨委负责就制订和规定各公司遵守的会计准则的问题向中央政府提供咨询。为此，《公

司法》规定，国家会计准则咨询委员会在向政府推荐会计师协会发布的会计准则之前要对之进行审议。如上面所述，会计师协会是根据相应的《国际会计准则》/《国际财务报告准则》制订会计准则的，而会计准则咨委在审议会计师协会的会计准则时也要具体地审议其与《国际会计准则》/《国际财务报告准则》的差异(如果有)和原因。如果会计准则咨委对任何差异不满意，则要求会计师协会修改准则以使其与《国际财务报告准则》一致。会计师协会一般会由于下列原因偏离相应的《国际会计准则》/《国际财务报告准则》：

- 国内普遍的法律和制度环境；
- 《国际财务报告准则》所允许的替代办法会导致不能比较的信息；
- 国内的经济环境；
- 行业的准备程度。

9. 会计准则咨委建议，会计师协会发布的所有 29 条会计准则，除根据《会计准则》第 26 条“无形资产”已撤销的《会计准则》第 8 条“研究与发展的核算”以外，均作为政府必须执行的准则，并按照《公司法》予以公布。这其中包括会计师协会最近根据《国际会计准则》第 19 条“雇员的利益”发布的《会计准则》第 15 条“雇员的利益”。这些准则不久将由政府公布。《公司法》(1956 年)明确规定，在些之前，公司要遵守会计师协会的会计准则。

(B) 其它管理机构对会计准则的法律承认

印度储备银行

10. 印度储备银行(储备银行)负责控制钞票的发行并管理储备以保证印度货币的稳定，并代表国家经营货币和信贷系统。《银行管理法》(1949 年)授权储备银行管理包括银行和金融机构在内的金融部门的财务报告。《银行管理法》的程序之一规定了一般财务报表的格式(如资产负债表和盈亏账目)和其它公布事项。银行除须执行《银行管理法》之外，也要符合《公司法》(1956 年)的要求。储备银行已发出通知，要求各银行遵守会计师协会发布的会计准则。

印度证券和外汇管理局

11. 《印度证券和外汇管理局法》保护投资者并监管证券市场。印度的上市公司要符合印度证券和外汇管理局在其《1992 年法案》中规定的要求和《1956 年证券合同(管理)法》，其中规定了对证券交易的管理办法。为保护投资者的利益，除其它适用的审计和会计要求以外，印度证券和外汇管理局还发布了一项登记协定，其中具体规定了适用于上市公司的公布事项。它特别规定要遵守会计师协会发布的会计准则。

保险管理和发展局

12. 根据《保险管理和发展局法》(1999 年)，保险管理和发展局负责监管保险公司的财务报告。这一机构设立的目的是监管、促进和确保保险和再保险事业的有序发展。保险公司及其审计机构要遵守保险管理和发展局 2002 年公布的题为“保险公司财务报表和审计报告的编制和编写”的条例中关于编制和提交财务报表以及审计报告的格式和内容的要求。保险管理和发展局要求遵守会计师协会发布的会计准则。

作为监管机构的注册会计师协会

13. 会计师协会要求其成员确保在履行证明职能时遵守它所发布的所有会计准则。另外，会计师协会的成员还要遵守《注册会计师法》(1949 年)中详细规定的道德准则。会计师协会理事会还受托行使纪律执行权力，这一权力是通过纪律委员会行使的。最近，通过《注册会计师法(修正案)》对上述法律做了广泛修改，因而使会计师协会的纪律措施更严厉。

14. 为进一步改进和加强印度的财务报告制度，会计师协会还设立了财务报告审查委员会(财务报告审委)。财务报告审委负责审查某些选定企业的普通财务报表，以检查(除其它外)特别是对会计准则的遵守情况。发现不遵守的情况，会计师协会即采取适当行动，或提交适当机构采取行动。这一步骤确实有助于提高该国财务报告的质量。

15. 会计师协会于 2002 年 3 月成立了一个由 11 名成员组成的同行审查委员会，以进行对审计公司的同行审查。同行审查委员会为提高会计师协会成员的服务

质量提供指导。在第一阶段，同行审查的重点是审查对重要企业至少三年审计一次审计公司。同行审查并不直接导致采取任何纪律或管制措施。根据审查结果可提供也可不提供同行审查证明。同行审查员必须是至少有 15 年审计经验的从业者。

16. 《注册会计师法(修正案)》(2006 年)设立了取代同行审查委员会的质量审查委员会。这个委员会可向会计师协会理事会提出关于制订成员服务质量准则的建议。拟议中的质量审查委员会还将审查会计师协会成员所提供服务，包括审计服务的质量，并指导会计师协会成员提高服务质量和遵守各项法律和管理要求。

在采用《国际财务报告准则》方面遇到的挑战和实施问题

(A) 印度与《国际财务报告准则》的一致

17. 有强有力的治理、高质量水平和完善法制框架支持的财务报告制度是经济发展的关键。的确，高质量水平的财务报告、审计和职业道德是投资者依赖财务信息的基础，因此，对一个国家的经济增长和金融稳定起着不可或缺的作用。随着全球化的力量促使越来越多的国家对外国投资敞开大门，随着工商业的日益跨界经营，公营和私营部门都越来越认识到采用全球共同准则的、相互理解的财务报告框架的好处。全球财务报告框架的好处很多，包括：

- 对投资者而言，财务信息的可比较性更大；
- 投资者更愿意跨界投资；
- 资本成本更低；
- 资源分配效率更高；
- 经济增长更大。

18. 然而，在这些好处充分实现之前，必须达到和全球接受的一套高质量准则的更高程度的一致。国际会计师联合会(国际会联)的任务中的一项目标就是达到国际一致，国际会联的成员、国际准则制定者和许多国家准则制定者都认同这一点。

19. 作为国际会联的成员，印度在其会计准则说明的前言中承认，“会计师协会，作为国际会计师联合会的一个完全资格成员，除其它外，首先要在本国积极推行国际会计准则理事会的各项公告，以全球会计准则的协调。因此，在制订会计准则时，会计准则委员会将视情况适当考虑到国际会计准则委员会(国际会计准则理事

会的前身)发布的《国际会计准则》或国际会计准则理事会发布的《国际财务报告准则》，并参照印度的条件和普遍惯例尽可能使二者结合起来”。

20. 因此，会计师协会发布的会计准则大体上和《国际财务报告准则》一致。实际上，就最近发布或修订的某些《印度会计准则》而言，与《国际财务报告准则》是没有什么差异的。例如，《会计准则》第7条(建筑合同)和第28条(资产损害)和《国际财务报告准则》的相关条款是一致的。但是，在根据印度的具体情况需要脱离《国际财务报告准则》的特殊情况下，在会计准则的附录中都会说明主要差别领域。

21. 会计师协会努力弥补印度会计准则与《国际财务报告准则》的差距，发布新的会计准则并确保现行印度会计准则反映出有关各种会计问题的国际思想的任何变化。应当指出，在这方面，会计师协会在有意识地修改现行会计准则，努力使印度会计准则与《国际财务报告准则》一致。会计师协会迄今已发布了与《国际财务报告准则》相应的29条印度会计准则。

22. 从上述情况可以看出，印度会计准则与《国际财务报告准则》大体上是同步的。一家印度财务日报(《印度工商业》)2005年11月5日一篇文章的下述摘录也证明了这一点：

“印度公司现在可以按照印度财务准则报告财务结果，从而在伦敦股票市场上市。此前，印度公司必须按照《国际财务报告准则》报告财务数据。”

这表明，印度会计准则与《国际财务报告准则》日趋一致。

(B) 印度在与《国际财务报告准则》达到一致方面遇到的困难和问题

法律和制度问题

23. 在某些方面，印度的法律制度规定的会计要求不同于《国际财务报告准则》；在这种情况下，严格依照《国际财务报告准则》，就会引起各种法律问题。下述实例可证明这一点：

《国际会计准则》第 1 条：提交财务报表

24. 在印度，管理公司(如 1956 年的《公司法》)、金融企业(如 1949 年的《银行管理法》)和保险企业(载于 2002 年文件“保险公司财务报表和审计报告的编制”中的保险管理和发展局的管理条例规定的保险公司财务报表格式)的法律规定了各种企业财务报表的详细格式。在这一阶段，立法/执法机关可能不愿接受目前形式的《会计准则》第一条，因而改变现行法律。然而，有人建议在会计师协会目前正在制订的有关会计准则后面增加一个附录，列出详细的财务报表格式，这些格式不仅要符合《会计准则》第 1 条，而且要包括各种法规所规定应公布的项目，从而解决立法机关所关切的问题。

《国际会计准则》第 21 条：汇率变化的影响

25. 如果印度采用《国际会计准则》第 21 条，就会违反 1956 年《公司法》的程序六。程序六要求，固定资产成本中要反映出相对于用于购买外国资产的外汇贷款的外汇浮动，而《国际会计准则》第 21 条则要求将外汇浮动列入盈亏账目。相应的印度会计准则规定了载于《国际会计准则》第 21 条的会计处理。但是，会计师协会发布的一项单独公告确认以法律为准。

《国际会计准则》第 34 条：临时财务报告

26. 《国际会计准则》第 34 条的公布要求与印度证券和外汇管理局发布的登记协议中规定的未经审计季度/半年结果的格式不一致。相应的印度准则是按照《国际会计准则》第 34 条规定公布事项的，但也确认，仅就提交和公布事项而言，应以法律为准。

替代处理办法

27. 《国际财务报告准则》允许在一些情况下采取替代办法。完全采用《国际财务报告准则》会造成的问题将是，不同企业将会提交不能比较的财务信息。下列实例可证明这一点：

《国际会计准则》第 23 条：借贷成本

28. 《国际会计准则》第 23 条规定，将借贷成本作为开支是标准处理办法。但是，它也允许将借贷成本资本化作为一种替代办法。如果允许照搬这一准则，有些企业就会将借贷成本列入盈亏账目，而另一些企业则会把这些成本作为利用借贷获得/构成的资产费用的一部分使其资本化。然而，在印度，相应的《会计准则》第 16 条不允许采用任何替代办法，可直接归属于合格资产的购置、构成或生产的借贷成本必须资本化。但是，国际会计准则理事会于 2006 年 5 月发布了一项准备修订《国际会计准则》第 23 条的意向性草案，其中决定取消将借贷成本立即确认为开支的选择，只允许将可直接归属于合格资产的购置、构成或生产的借贷成本作为资产成本的一部分而资本化。这样，一旦这项意向性草案最后定稿，《会计准则》第 16 条与《国际会计准则》第 23 条就不会有什么区别了。

《国际会计准则》第 19 条：雇员福利

29. 在处理精算收益和亏损方面，《国际会计准则》第 19 条允许作下列选择：

- 立即列入这种收益和亏损所发生年度的盈亏账目；
- 在本年度盈亏账目根本不受影响的情况下，参照未分配利润进行调整；
- 将超出规定百分比的部分精算增益和亏损列入盈亏账目(通称“走廊办法”)。

30. 但是，相应的《印度会计准则》第 15 条(雇员福利)只要求采取第一种办法，即立即列入盈亏账目。

31. 上述实例只是可列举实例中的一部分。为便于比较，在会计准则方面绝不当有什么选择，否则，投资者和其他财务报表使用者就不能根据可比较信息做出决定。印度会计准则一般不允许任何选择，但规定了相应的国际会计准则/国际财务报告准则允许的最适当的选择。

32. 国际会计准则理事会发布了“最佳做法说明：国际会计准则理事会与其它会计准则制订机构的工作关系”，其中说明，取消选择性处理办法并不意味着不遵守《国际财务报告准则》。

经济环境

33. 印度的普遍经济环境以及贸易习俗和惯例在一些情况下可能不利于采用《国际财务报告准则》规定的办法。例如，在一个市场深度和广度都不适合可靠确定公平价值的国家，可能不宜采取某些国际财务报告准则所规定的以公允价值为基础的办法。某些国际会计准则/国际财务报告准则所设想的是一种具有成熟市场的经济环境。例如，《国际会计准则》第 41 条(农业)就是以公允价值办法为基础，认定各种生物资产，如植物、作物和活生畜的公允价值是存在的。这一准则只有在公允价值可靠的条件下才能成立，但在印度可能不是这样，因为在某些情况下，由于市场不够成熟，市场数据就可能不可靠。

34. 从概念上来说，会计师协会赞成各种《国际财务报告准则》所遵循的公允价值办法。然而，如在 Enron 公司一案中所发生的那样，总是有错误使用这种办法的危险。一直以来，会计师协会在其会计准则中都比较谨慎地采用公允价值办法，虽然某些会计准则承认这种办法(例如，《会计准则》第 28 条“资产的损害”)，会计师协会已决定在其拟发布的“金融证券会计准则：与《国际会计准则》第 39 条相应的确认和衡量”采用这种办法。

准备程度

35. 在某些情况下，采用《国际财务报告准则》可能会给企业造成困难。为避免这种困难，有些公司已经到法院对准则提出质疑，例如：

- 当会计师协会发布在相应的国际会计准则基础上制定的关于租赁的《会计准则》第 19 条时，一些租赁公司认为这会给它们带来困难。为避免这种困难，租赁公司协会向法院对准则提出异议。
- 当会计师协会为在印度第一次实行关于延缓征税的国际概念发布关于所得税的《会计准则》第 22 条时，一些公司在法院对之提出质疑，因为它们担心《会计准则》第 22 条可能会影响它们的底线。

36. 鉴于上述情况，为避免在某些情况下确实会造成的困难，会计师协会在有限的一段时间内偏离了《国际财务报告准则》，以使企业做好准备。

37. 除上述技术性差别以外，印度会计准则与国际财务报告准则还有一些概念性差异。例如，《国际会计准则》第 37 条涉及与设置备用金有关的推定债务。根

据推定债务确认备用金的影响是，在某些情况下，需要在较早阶段确认备用金。例如，在进行调整的情况下，在企业有一项详细的正式调整计划并对将受影响部分有一个合理预期，即准备实施该项计划从而进行调整或向受影响部分宣布主要特点时，就会有一项推定债务。人们觉得，只是根据一项详细的正式计划和计划的宣布，不宜确认一项备用金，因为在这一阶段还不能认为债务已经明确。另外，判断管理部门对受影响部分是否有合理预期，也可能是一个有很大争议的问题。鉴于这种情况，相应的印度会计准则，即第 29 条，没有具体论及“推定债务”。然而，第 29 条要求为由一般经营惯例、习俗或保持良好业务关系的愿望，或平等的行为引起的债务设置备用金。在这种情况下，要求适用有关确认备用金的一般标准。《会计准则》第 29 条规定的处理办法也符合印度的法律要求。

《国际财务报告准则》变化的频率、数量和复杂性

38. 显然，新的和修订的国际财务报告准则公布之后，财务报表的编制者、审计人员和使用者的日子都很不好过。下述情况证明了国际准则变化的频率、数量和复杂性：

- 国际会计准则理事会的改进计划导致 13 项准则被修订以及因此而引起的对许多其它准则的修订。在印度，根据国际会计准则理事会的改进计划，一项研究国际会计准则修订案的计划已开始进行，目的是确定是否需要对相应的印度会计准则进行修订。
- 同一些准则的反复变化，包括推翻国际会计准则理事会以前准则的变化和为达到国际一致做出的变化。
- 会计准则，如有关金融证券、资产损害和雇员利益的会计准则的复杂变化，要求实施准则的专业人员为跟上变化不断更新技能。

中小企业和会计公司面临的挑战

39. 在像印度这样的新兴经济体，相当部分经济活动都是由中小企业进行的。这种企业在落实会计准则方面面临着很多问题，因为：

- 中小企业资源和专门知识匮乏；
- 遵行的代价与预期收益不相称。

40. 为应对会计准则对中小企业的适用问题，会计师协会对这类企业实行了某些豁免/放宽。为适用《会计准则》，将企业分为三类：一级、二级和三级。一级企业是有公共责任的大型企业，二级企业是中型企业，三级企业是小型企业。二级和三级企业被看作中小企业。一级企业要全面遵守会计师协会发布的所有会计准则。在执行会计准则方面，对二级和三级企业实行放宽/豁免。二级和三级企业可完全免于执行主要是规定公布事项的某些会计准则，如第 3 条：“现金流量表”、第 17 条：“部门报告”、第 18 条：“有关集会公布事项”，以及第 24 条：“中断营业”。在某些其它会计准则方面，二级和三级企业可免于执行某些公布要求，如第 19 条：“租赁”、第 20 条：“每股营利”，以及第 29 条：“备用金、临时债务和临时资产”。一般来说，会计师协会不赞成在确认和衡量要求方面给予豁免。然而，考虑到《会计准则》第 15 条：“雇员利益”（2005 年修订）和第 28 条：“资产损害”的严格衡量要求，允许中小企业采取简化的衡量办法。

三、能力建设

41. 在印度，最近会计准则的发布和批准速度带来各种会计问题，并使企业受到严重影响。因此，培养编制人员和审计人员的能力是对会计行业的一个硬性挑战。为加强能力建设和确保会计准则的切实执行，注册会计师协会预先采取了下述措施：

- (a) **发布关于和会计准则有关的事项的会计准则解释** 为解决由实施已发布会计准则引起的各种复杂的解释问题，会计师协会发布了三十项会计准则解释。
- (b) **发布会计准则背景资料** 为便利讲习会、研讨会等会议的讨论，会计师协会发布了新发布会计准则的背景资料。背景资料，除其它外，特别举例说明了会计准则的要求，并回答了会计人员和审计人员在适用会计准则的过程中可能遇到的常见问题。
- (c) **发布会计事项指导性说明** 会计师协会发布了各种指导性说明，以就由新会计准则的公布以及由法律或经济环境的变化和(或)其它情况引起的会计问题给予及时指导。这些指导性说明是在印度普遍接受的会

计原则的重要组成部分，是参与编制和提交财务报表的人员以及参与审计报表的人员经常要参考的依据。

- (d) **召开讲习会和研讨会** 会计师协会在其成员所提供的专业服务方面总是努力争取达到最佳水平。为使成员能保持高水平的专业服务，会计师协会通过召开讲习会、研讨会和演讲会向成员提供知识和经验。
- (e) **答复成员的各种询问** 协会成员在履行证明职能时往往处于某种棘手的境地，特别是当他们对一家企业的具体情况适用会计准则而需要权威意见时。为帮助其成员，协会理事会成立了一个专家咨询委员会以回答协会成员的询问。咨询委员会负责处理有关会计和(或)审计原则以及其它问题的询问。

会计准则实施过程中涉及的审计问题

42. 独立审计师为财务报表的可靠性提供保证，因而在加强企业、非营利组织、政府机构和其它实体所提供财务信息的可靠性方面起着至关重要的作用。如上所述，会计师协会成员在根据某些法规，如《公司法》(1956年)以及会计师协会本身所制定条例履行证明职能时，必须确保执行会计师协会所发布的会计准则。

43. 会计师协会设立了一个审计和担保准则理事会，负责制订与国际审计和担保准则理事会所公布《国际审计准则》大体一致的准则。总的来说，《审计和担保准则》是根据相应的《国际审计准则》案文制定的。在认为必要的情况下，为适应当地情况，会对《审计和担保准则》做一些修改。

由采用《国际会计准则》/《国际财务报告准则》引起的审计问题实例

44. 可能影响印度审计人员执行根据相应《国际会计准则》/《国际财务报告准则》制订的印度会计准则的一些重大问题如下：

45. **《国际会计准则》第8条：会计政策、会计概算的更改和错误** 《国际会计准则》第8条规定，财务报表中如果包含故意加入的非实质性错误，且其目的是以某种特殊形式申报企业的财务状况、财务绩效或现金流动情况，则不符合《国际财务报告准则》。会计师协会的会计准则委员会也编写了相应于《国际会计准则》第8条的修订《会计准则》第5条初稿。会计师协会在初稿中决定，由于上述会计

处理办法在概念上是正确的，《会计准则》第 5 条也应采用这种办法。但是，会计师协会也觉得，这一要求对审计人员来说太麻烦，因为他们很难确定错误是否为故意，因而可能会以非实质性为由予以忽略。因此，会计准则委员会决定，待该项准则最终确定之时，它可要求审计和担保准则理事会研究这一问题并提供必要指导。

46. 《国际会计准则》第 19 条：雇员福利 本条也涉及对规定的福利计划的衡量，与对规定的分担计划的衡量相比较，这是复杂的，因为精算假设要衡量债务和开支，而精算有可能出现增益和损失。会计师协会最近根据《国际会计准则》第 19 条发布了《会计准则》第 15 条(雇员福利)，包括承认专业精算的作用。在审计人员对精算报告可能的依赖程度方面可能出现审计问题，这特别是因为准则中规定了广泛的公布要求。

47. 为切实解决这一问题，会计师协会已请印度精算协会修改其有关指导性说明，以使精算报告中包括会计准则中所设想的有关信息，从而像在英国等其它国家那样指导精算师。在任何情况下，审计师的责任都将继续根据《审计和担保准则》第 9 条(利用专家的工作)确定，其中就审计师利用精算师等专家的工作作为审计证据以及审计师在这样做时应当考虑的程序提供了指导。

48. 《国际会计准则》第 27 条：合并和单独财务报表 按照《国际会计准则》第 27 条，母公司应提交综合其子公司投资的合并财务报表。根据《国际会计准则》第 27 条，《国际会计准则》第 21 条(合并财务报表)规定，提交合并财务报表的母公司应当合并报告国内外所有子公司的财务情况。

49. 母公司的审计师有可能不是子公司的审计师。而且，合并财务报表的审计师也不一定是母公司单独财务报表或合并财务报表的一个或多个组成部分的审计师。然而，管辖企业的一项法律或规定可能要求由企业的法定审计师审计其财务报表。在这种情况下，该审计师会面临其他审计师所做工作的可靠性问题。在印度，登记协定要求财务报表的审计与《公司法》(1956 年)规定的单独财务报表的审计分开进行。会计师协会最近发布了“合并财务报表审计指导性说明”，其中就合并财务报表审计中的具体问题和审计程序提供了详细指导。

50. 公允价值问题 公允价值就是在有知识、有意愿的双方之间进行的一项保持距离交易中一项资产可交换的金额或解决的一项债务的金额。如第 4 节(在采用《国际财务报告准则》方面遇到的挑战和实施问题)中所提到，印度的经济环境可能

不适合采取各项国际财务报告准则所规定的公允价值办法。会计师协会在概念上赞同这种办法，它在《会计准则》第 28 条(资产损害)中采用了这一办法，还决定在与《国际会计准则》第 39 条相对应的、拟议实行的会计准则(金融证券：确认和衡量)中采用。但是，审计师在确定所计算的公允价值是否可靠方面可能会面临困难。

51. 虽然国际会计师联合会最近发布了新的《国际审计准则》(审计公平价值的衡量和公布事项)以解决含有根据公允价值做出的衡量和公布规定的越来越多的复杂会计公告问题，但还要看一看，在印度的情况下，是否需要研究一下这项准则能否适当解决审计问题。

四、吸取的教训

52. 包括印度在内的所有国家会计准则的一致，被理所当然地认为是全球会计准则的未来。过去，对财务报告作用的不同看法使得鼓励各国争取会计准则的一致很困难，但是，现在国际上似乎越来越一致认为，为满足投资者的需要，财务报告应当提供可比较、一致和透明的高质量财务信息。求得一致可采取两种办法，即采用或适应准则。如上面所述，印度正在适应《国际会计准则》和《国际财务报告准则》，同时考虑到本国普遍的法律和其它情况。在适应过程中所吸取的教训是：

53. 1. **落实《国际财务报告准则》的某些要求要有一个渐进过程：**印度认识到，适应《国际财务报告准则》不仅仅是一种会计训练。这是一种变革，它要求每个有关的人都要学习一种新的语言和新的工作方法。在参照《国际财务报告准则》制订会计准则时，应当考虑到，在某些情况下会给企业造成不应有的困难，至少是在最初。换言之，印度企业可能没有做好马上适用这些准则的准备，需要为它们采取一些过渡性措施。例如，印度决定在下述情况下逐步实行根据《国际财务报告准则》制订的《会计准则》：

- (一) **《会计准则》第 10 条(修订)：有形固定资产** 这项准则正在根据《国际会计准则》第 16 条进行修订。《国际会计准则》第 16 条在财产、工厂和设备的核算方面采取的是组成部分办法。按照这种办法，在一项有形固定资产中，其成本在总成本中占相当大比重的部分要单独折旧。《会计准则》第 10 条(修订)也承认组成部分办法。但是，目前它

不要求按照《国际会计准则》第 16 条完全采取这种办法。这样做可能会要求企业将一项资产分成几个部分，这在某些情况下是不实际的，至少是在开始时。因此，建议在企业做好准备之前，采取这种办法可作为一种选择。会计师协会还建议与国际会计准则理事会讨论这个问题，以探索是否可能就一项资产可分成多少部分的问题提供指导。

(二) **《会计准则》第 15 条(2005 年修订): 雇员福利** 关于终止福利，考虑到印度企业目前正处于一个调整阶段，修订的《会计准则》第 15 条特别做出了一项过渡性规定，即：在 2009 年 3 月 31 日或之前因终止福利发生费用的企业，可选择在其投资回收期内延缓计算这种费用的会计政策。但是，这样延缓计算的费用不得结转至 2010 年 4 月 1 日或之后开始的会计年度。《国际会计准则》第 19 条没有这种过渡性规定。在印度，做出这种规定是因为考虑到广大企业的利益。

(三) **《会计准则》第 22 条: 所得税核算** 这是会计师协会于 2001 年发布的，目的是(在印度第一次)引进延缓征税的国际概念。一些公司向法院对《会计准则》第 22 条提出质疑，因为它影响到它们的底线和留存收入，特别是在准则开始实行的一年。这是一条重要教训，因为这是一个获得广泛接受的新概念，而一些公司则准备向法院要求免除；因此，这种准则应当逐步实行以缓解其造成的冲击。法院中与《会计准则》第 22 条有关的案件至今悬而未决。

2. 在处理《国际财务报告准则》与法律所规定会计处理办法的差异的过程中吸取的教训 会计师协会作为一个规则制订机构吸取的一条教训就是：在各种《国际财务报告准则》所规定概念更合理的会计处理办法与相应的法律要求相冲突的情况下，有各种解决办法，包括：

(一) **修改法律规定的会计要求** 会计师协会以前发布的一些会计准则一般都采取了这种办法。采取这种办法的不利之处是，正确的会计处理办法在印度甚至得不到承认。另外，如果采取这种办法，很难说服立法机关按照《国际财务报告准则》所规定概念更合理的会计处理办法修改法律。鉴于这种情况，最近发布的会计准则一般都没有采取这种办法，只是在一项准则所规定的会计处理办法法律地位非常稳固、被认

为完全可以接受的少数情况下，才采取这种办法。下面第(二)段中提出的办法目前正在被越来越多的采取。

- (二) 在《国际财务报告准则》所规定会计处理办法和法律规定的处理办法相比，概念上更合理的情况下，准则就采用《国际财务报告准则》中建议的办法，同时确认，在有关法律要求修改之前，仍然以法律为准。这种办法的有利之处是，在一种正确的会计处理办法在一个国家的会计准则中得到承认的同时，法律必须修改也得到承认。例如，在最近发布的关于“金融证券：提交”的会计准则公开草案中，承认某些金融证券，如优先股票，应当根据其本质分类为资产或债务，同时也承认，在《公司法》(1956年)程序六(其中规定了对公司的提交和公布要求，因而要求将优先股票分类为资产)修改之前，公司必须遵守其规定。

3. 为有效落实会计准则，在各种情况下都需要提供指导 为有效落实会计准则，必须提供适当指导。然而，在会计准则要求有关企业的管理部门对会计概算等做出判断的某些情况下，在实际落实过程中会出现各种问题。为解决这些问题，会计师协会发布了《会计准则解释》、指导性说明和其它解释性材料。例如，与《国际会计准则》第 23 条对应的《会计准则》第 16 条(借贷成本)将“合格资产”界定为“用于打算的用途或销售必然需要相当长一段时间的资产”。至于何为“相当长一段时间”的问题，在《会计准则》第 1 条(相当长一段时间)中已经说明。

另外，会计师协会还为解决发布新的会计准则所引起的会计问题进行了各种指导项目，例如，最近，它进行了一个编写指南的项目，目的是指导如何按照《会计准则》第 28 条(资产损害)估算未来的现金流动和折旧率。

4. 在发布某些更新的会计准则或根据《国际财务报告准则》修订会计准则之前需要进行的能力建设 现今，随着新会计准则的发布或现行会计准则的修订，各种新概念正在被引入印度；为此，需要举办研讨会和讲习会等对制订者和审计人员进行充分培训。人们越来越意识到，甚至在新准则最终公布之前，即公开草案阶段，就需要对制订者和审计人员进行培训，只有这样，他们才能在准则最终公布时准备好有效落实准则。

五、结 论

54. 尽管遇到各种困难，在印度，《国际财务报告准则》的采用仍然显著改变了公司财务报表的内容，原因是：

- 对绩效和情况采取了更精细的衡量办法；
- 公开项目的增加导致了更大的透明度。

55. 在印度，由于过去十年中自由化的迅速实行，现在已有很多跨国公司。印度公司也在向外国市场投资。这些都引起了有关各方对公认会计原则的兴趣。在这种情况下，从全球财务报告来看，正在日益接近国际财务报告准则的印度会计准则具有很大意义。

56. 随着印度会计准则日益接近国际财务报告准则，采用印度会计准则的印度公司在进入国际金融市场方面困难越来越少。预计印度的准则未来将更趋一致，特别是研究报告中所提到的困难在今后几年被克服之后。

附录 A：对《国际会计准则/国际财务报告准则》和
《印度会计准则》的比较性说明
(截至 2006 年 6 月 8 日)

1. 印度注册会计师协会已发布的与《国际会计准则/国际财务报告准则》对应的《印度会计准则》

准则 编号	《国际会计准则》/《国际财务报告准则》 ¹		《印度会计准则》	
	条款号	准则标题	条款号	准则标题
1.	《国际会计准则》 第 1 条	提交财务报表	《会计准则》 第 1 条	会计政策的公布 ²
2.	《国际会计准则》 第 2 条	存货	《会计准则》 第 2 条	存货估价
3.		由于有关问题在《国际会计准则》第 16 和 38 条中已经包括，相应的《国际会计准则》条款已撤销	《会计准则》 第 6 条	折旧核算 ³
4.	《国际会计准则》 第 7 条	现金流量表	《会计准则》 第 3 条	现金流量表
5.	《国际会计准则》 第 8 条	会计政策、会计概算和错误	《会计准则》 第 5 条	本期净利润或亏损，前期科目和会计政策的变化 ²
6.	《国际会计准则》 第 10 条	资产负债表日期之后的活动	《会计准则》 第 4 条	资产负债表日期之后的意外情况和活动 ²
7.	《国际会计准则》 第 11 条	建设合同	《会计准则》 第 7 条	建设合同
8.	《国际会计准则》 第 12 条	所得税	《会计准则》 第 22 条	所得税核算

¹ 不妨提一下，《国际会计准则》第 3、4、5、6、9、13、15、22、25、30、35 条已经被国际会计准则理事会撤销。

² 正在修订。

³ 不妨提一下，《会计准则》第 10 条(固定资产核算)目前正在修订，以使其与相应的《国际会计准则》第 16 条一致。《会计准则》第 6 条准备在修订的第 10 条公布之后撤销。

9.	《国际会计准则》 第 14 条	部门报告	《会计准则》 第 17 条	部门报告
10.	《国际会计准则》 第 16 条		《会计准则》 第 10 条	固定资产核算 ²
11.	《国际会计准则》 第 17 条	租赁	《会计准则》 第 19 条	租赁
12.	《国际会计准则》 第 18 条	收入	《会计准则》 第 9 条	收入确认 ²
13.	《国际会计准则》 第 19 条	雇员福利	《会计准则》 第 15 条	雇员福利
14.	《国际会计准则》 第 20 条	政府补贴核算和政府援助 公开	《会计准则》 第 12 条	政府补贴核算 ²
15.	《国际会计准则》 第 21 条	汇率变化的影响	《会计准则》 第 11 条	汇率变化的影响
16.	《国际会计准则》 第 23 条	借贷成本	《会计准则》 第 16 条	借贷成本
17.	《国际会计准则》 第 24 条	有关方面的公布	《会计准则》 第 18 条	有关方面的公布
18.	《国际会计准则》 第 27 条	综合与分类财务报表	《会计准则》 第 21 条	综合与分类财务报表
19.	《国际会计准则》 第 28 条	对联合企业的投资	《会计准则》 第 23 条	综合财务报表中对联合企业 投资的核算
20.	《国际会计准则》 第 31 条	合资企业中的利益	《会计准则》 第 27 条	合资企业中利益的财务报告
21.	《国际会计准则》 第 33 条	每股收入	《会计准则》 第 20 条	每股收入
22.	《国际会计准则》 第 34 条	临时财务报告	《会计准则》 第 25 条	临时财务报告
23.	《国际会计准则》 第 36 条	财产损害	《会计准则》 第 28 条	财产损害
24.	《国际会计准则》 第 37 条	备用金、临时债务和临时资 产	《会计准则》 第 29 条	备用金、临时债务和临时 资产
25.	《国际会计准则》 第 38 条	无形资产	《会计准则》 第 26 条	无形资产

26.		因有关事项已包括在《国际会计准则》第 32、39、40 条和《国际财务报告准则》第 7 条中，相应条款已撤销	《会计准则》第 13 条	投资核算 ⁴
27.	《国际会计准则》第 40 条	投资财产	-	《会计准则》第 13 条中处理 ⁵
28.	《国际财务报告准则》第 3 条	企业合并	《会计准则》第 14 条	企业合并核算 ⁶
29.	《国际财务报告准则》第 5 条	留存准备出售的非流动资产和中断的业务	《会计准则》第 24 条	中断的业务， ⁷ 另外，第 10 条处理已停止使用的资产

2. 由于下述原因，印度注册会计师协会认为与发布会计准则无关的国际会计准则/国际财务报告准则

序号	《国际会计准则》/《国际财务报告准则》		原因
	条款	准则标题	
1.	《国际会计准则》第 29 条	高通货膨胀经济体的财务报告	会计师协会指出，在印度没有高通货膨胀的情况，因此，这一问题不适合印度的情况
2.	《国际财务报告准则》第 1 条	初次采用《国际财务报告准则》	在印度，很多年以前就采用了会计准则，《国际财务报告准则》也不是初次采用。因此，第 1 条不适合印度。

⁴ 《印度金融证券会计准则》：关于确认和衡量的条款目前正在制订。这一准则发布之后，第 13 条将撤销。

⁵ 与《国际会计准则》第 40 条相应的印度会计准则也正在制订。

⁶ 正在修订。

⁷ 国际会计准则理事会最近公布了《国际财务报告准则》第 5 条，撤销了《国际会计准则》第 35 条(停止业务)；《会计准则》第 24 条系根据这一条制订。与《国际财务报告准则》第 5 条相应的印度会计准则正在制订。《印度会计准则》第 24 条准备在这一条公布之后撤销。

3. 目前正在制订的与《国际会计准则》/《国际财务报告准则》相对应的会计准则

序号	《国际会计准则》/《国际财务报告准则》		状 况
	条 款	准则标题	
1.	《国际会计准则》第 26 条	退休福利计划的核算和报告	正在制订
2.	《国际会计准则》第 32 条	金融证券：提交	正在制订。公开草案已发布
3.	《国际会计准则》第 39 条	金融证券：确认与衡量	正在制订
4.	《国际会计准则》第 41 条	农业	正在制订
5.	《国际财务报告准则》第 2 条	股份分红	正在制订。目前，雇员股份分红是根据会计师协会发布的根据《国际财务报告准则》第三世界条制订的一项指导性说明处理的。另外，还有一些发布的文件涉及股份分红，如《会计准则》第 10 条(固定资产核算)
6.	《国际财务报告准则》第 4 条	保险合同	正在制订
7.	《国际财务报告准则》第 7 条	金融证券：公开	正在制订

4. 印度注册会计师协会发布的与《国际会计准则》/《国际财务报告准则》相对应的指导性说明

序号	《国际会计准则》/《国际财务报告准则》		指导性说明的标题
	条 款	准则标题	
1.	《国际财务报告准则》第 6 条	矿物资源的勘探和评估	石油与天然气生产活动核算指导性说明

《国际会计准则》/《国际财务报告准则》与《印度会计准则》的协调
(截至 2006 年 6 月 8 日)

(A) 国际会计准则理事会发布的国际会计准则

国际会计准则理事会发布的国际会计准则数目	41
国际会计准则理事会发布的国际财务报告准则数目	7
<u>减</u> : 撤销的国际会计准则数目	(11)
<u>加</u> : 《国际会计准则》第 4 条已撤销, 但为了协调, 这里还是计入, 因为相应的会计师协会的会计准则 (即第 6 条) 仍然有效	1
	38

(B) 印度注册会计师协会发布的会计准则和其它文件

1. 发布的印度会计准则数目(不包括因第 26 条生效而撤销的第 8 条)	28
2. 不适合印度的国际会计准则/国际财务报告准则	2
3. 会计师协会发布的指导性说明 ⁸	1
4. 正在制订的会计准则数目	7
	38

-- -- -- -- --

⁸ 相应于《国际财务报告准则》第 6 条(矿物资源的勘探和评估)(2006 年生效), 会计师协会发布了指导性说明, 标题为“石油和天然气生产活动核算”。