



联合国
贸易和发展会议

Distr.
GENERAL

TD/B/COM.2/ISAR/33
23 August 2006

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
第二十三届会议
2006年10月10日至12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)在第二十二届会议结束时商定将进一步审查《国际财务报告准则》的具体实施问题。会计准则专家组还商定，这类审查的方法之一可以是开展国别案例研究，制定关于实施《国际财务报告准则》的指导意见，以协助发展中国家和经济转型期国家成功地使本国会计政策和实践与国际准则接轨。因此，编写了包括以下五国的国别研究：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)、肯尼亚((TD/B/COM.2/ISAR/33/Add.5)

本专题文件提供了《国际财务报告准则》实施工作的最新进展情况，以及在案例研究中查明的管理框架、执行和技术能力建设方面的主要具体实施问题。

* 本文件因处理延误而在上述日期提交。

目 录

	<u>页 次</u>
一、导 言.....	3
二、在与《国际财务报告准则》接轨方面的最新趋势.....	4
三、《国际财务报告准则》的主要具体实施问题..	7
四、经验教训.....	13
五、结 论.....	17

一、导 言

1. 联合国在过去 30 年里提供了一个重要论坛，供决策者、管理者、制定标准者、专业会计组织、学术界和其他利益相关方发表意见，以提高公司报告的可比性和可靠性。贸发会议的国际会计和报告准则政府间专家工作组(会计准则专家组)，在联合国体系内审议公司透明度的问题上发挥了一个主导作用。

2. 2005 年是财务报告历史上的一个分水岭。世界上数量空前的公司和国家采用《国际财务报告标准》作为财务报告的依据。根据对《国际财务报告准则》的广泛采用，会计准则专家组第二十二届会议审议了《国际财务报告准则》的具体实施问题。贸发会议秘书处起草了一个关于审查《国际财务报告准则》的具体实施问题一的专题文件((TD/B/COM.2/ISAR/28)，以便会计准则专家组讨论本专题。

3. 在审议结束时，会计准则专家组重申：具有一套共同的、原则性的、高质量财务报告准则很重要，有助于国际财务制度的一致性和协调性，以动员并有效地分配财政资源，便于成员国经济发展所需的投资。完善的、符合金融市场要求和具有国际可比性的公司财务报告，能提高投资者的信心，便利投资决策中的风险评估，有利于降低资本费用。

4. 会计准则专家组也认识到，为了从统一的全球报告准则及其在经济和商业环境各不相同的国家的一致应用中充分获益，首先需要处理许多具体实施方面的挑战，以帮助发展中国家和经济转型期国家——特别是在机构和技术能力建设领域——达到国际承认的标准。

5. 在召开第二十二届会议时，会计准则专家组商定进一步审查《国际财务报告准则》的具体实施问题以及处理这些问题的方法，包括编写国别案例研究。这类审议的目标之一是制定实施《国际财务报告准则》良好实践的指南，协助决策者、管理者和其他人考虑各种可行的实施战略，以使企业财务报告符合国际标准，并增加其对这一领域内国际接轨进程的投入。

6. 根据会计准则专家组第二十二届会议的请求，贸发会议秘书处在巴西、德国、印度、肯尼亚和牙买加开展了国别案例研究。案例研究之目的是总结《国际财务报告准则》具体实施方面的重要经验，并与那些正在实施《国际财务报告准则》或计划在将来实施《国际财务报告准则》的成员分享。本文件概述了案例研究的主要结论。重要的是，虽然挑选国家时确保涵盖《国际财务报告准则》实施方面不

同的区域、经济制度和实践，但所编写的案例研究并不反映这一领域的全部问题。案例研究之目的是提供一个关于《国际财务报告准则》实施情况以及就此所面临主要挑战的概述，而非一个可用于进一步研究和讨论的关于这些问题的深入详细分析。

7. 国别报告研究请参阅下列文件：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、肯尼亚——(TD/B/COM.2/ISAR/33/Add.5)。

二、在与《国际财务报告准则》接轨方面的最新趋势

8. 自从会计准则专家组第二十二届会议以来，在支持与《国际财务报告准则》接轨的趋势方面，已经出现了一些新发展。在评估 2005 年对《国际财务报告准则》的广泛采用情况时，国际会计准则委员会主席大卫·特威迪爵士指出，《国际财务报告准则》的实施一直“令人惊讶地顺利”。然而，主席也提到，那些打算实施《国际财务报告准则》者发现进程的要求大于想像。¹ 他还指出，将近 100 个国家现在提出、批准或已经通过了与国际会计准则理事会所制定准则接轨的正式政策。²

9. 2006 年 2 月底，国际会计准则理事会和美国财务会计准则理事会发表了一个《谅解备忘录》，重申了它们制定高质量共同会计准则以供世界资本市场使用的共同目标。³ 国际会计准则理事会和财政会计准则理事会指出，《备忘录》是其 2002 年 10 月签署的《诺沃尔克协定》中初步阐述的目标和原则的进一步说明。

10. 根据国际会计准则理事会和财务会计准则理事会 2006 年 2 月签署的《备忘录》，这两个组织将就应否以一个和更多的短期准则制定项目而消除主要领域的重大差距做出决定。如果这样，它们的目标是 2008 年以前在这方面完成或基本完成工作。两个组织将审查短期接轨的一些专题——在某些专题上合作，而在另一些专题上则由一个理事会单独开展工作。两个理事会共同审查的专题是亏损和所得税。财务会计准则理事会将审查公平估价选择办法、投资财产、研究和开发、以及

¹ 毕马威国际会计公司(2006)，《国际财务报告准则》：关于财务报告演进的意见，4 月，第 35-38 页。

² 国际会计准则理事会主席大卫·特威迪先生在美国参议院银行、住房和城市事务委员会的讲话，2006 年 6 月 14 日，华盛顿特区。

³ 关于《备忘录》的进一步信息，见 <http://www.iasb.org>。

后续结果。国际会计准则理事会将审查借贷成本、政府津贴、合资企业和分部门财务报告。

11. 2005 年 3 月，欧洲会计师联合会呼吁《国际财务报告准则》与《美国公认会计原则》之间相互承认。⁴ 欧洲会计师联合会认为，在两个准则之间已经达到了一个能够接受的最低接轨水平，并呼吁消除对那些根据《国际财务报告准则》编制其财务报告并在美国上市的外国提交者，或者根据《美国公认会计准则》编制财务报告并在欧洲联盟上市的美提交者所规定的对帐单或其他报表。

12. 2006 年 5 月，《财政时报》报道说，设在英国的某些普华永道会计事务所的合伙人认为，《国际财务报告准则》与《美国公认会计准则》接轨将“产生一套可能太复杂和太有约束性的美国式准则”。这些普华永道合伙人也认为，国际会计准则委员会应当侧重于改善其准则。⁵ 接着，国际会计准则委员会基金托管人的当任主席被迫在《财政时报》上发表一个答复，解释为什么应当继续进行准则接轨的工作。⁶

13. 日本会计准则委员会和国际会计委员会在 2006 年 3 月举行了第三次会议，审议了在《日本公认会计原则》与《国际财务报告准则》接轨方面所取得的进展。会议注意到，在六个方面已经取得了重大进展，即：存货估价方法、分部门报告、有关方的披露、关于海外子公司会计政策的统一、投资财产、以及发行新股票的费用。日本会计准则委员会和国际会计准则委员会商定对接轨方案附加三个新项目。这就是资产报废义务、建筑合同和以合理价值公开金融证券。⁷

14. 2006 年 2 月，中国财政部公布了 39 条《中国企业会计准则》。中国新的会计准则制度是与《国际财务报告准则》基本接轨的一个步骤。要求在中国上市的所有公司从 2007 年 1 月 1 日开始根据新的会计准则编制财务报告。⁸

⁴ 欧洲会计师联合会(2006)。Financial Reporting: Convergence, Equivalence and Mutual Recognition, FEE position paper, March.

⁵ 《财政时报》伦敦，2006 年 5 月 3 日。

⁶ Tommaso Pada-Schioppa, “Work on converging accounting standards must go on”, Financial Times, London, 19 May 2006.

⁷ 可在日本会计准则委员会的网站上查阅进一步信息：<http://www.asb.org.jp>。

⁸ 中国财政部，在北京举行的中国会计准则制度和审计准则制度发布会，2006 年 2 月 15 日新闻发布会。

15. 2006 年 1 月，加拿大会计准则委员会批准了一个关于《加拿大公认会计原则》进一步指导意见的五年战略规划。根据该规划，适用于上市公司的《加拿大公认会计原则》将在一个五年过渡期内与《国际财务报告准则》接轨。过渡期结束时，《加拿大公认会计原则》将不再是上市公司财务报告的单独明确的依据。⁹ 2005 年 3 月，加拿大会计准则委员会发出了一个征求意见的战略规划草案，就这一问题开始了它的审议。

16. 2006 年 3 月，巴西中央银行宣布它将要求所有在其监管下的巴西金融机构，包括租赁公司、储蓄贷款机构等，从截至 2010 年 12 月 31 日的年度财务报告开始，根据国际会计准则委员会所颁布的《国际财务报告准则》编制综合财务报告。¹⁰ 中央银行还设立了工作组，为在 2010 年实现《国际财务报告准则》接轨开展全面分析。

17. 值得注意的是，在那些争取与《国际财务报告准则》接轨的国家中，也出现了与国际审计和保险准则委员会颁布的《国际审计准则》接轨的趋势。例如，2006 年 2 月，当中国财政部颁布新的《中国企业会计准则》时，还颁布了注册公共会计师的 48 条《审计准则》。2005 年 12 月，中国审计准则委员会与国际审计和保险准则委员会举行了一次会议，讨论《中国审计准则》与《国际审计准则》的接轨。

18. 2005 年 11 月，加拿大审计和保险委员会颁布了征求意见稿，征询对加拿大审计和保险准则与《国际审计准则》接轨建议的看法。所拟订的接轨方案将在 2006 年开始，在 2011 年结束。巴西中央银行在 2006 年 3 月颁布的通告中，也宣布承诺在 2010 年以前要求为其所监管金融机构提供审计服务的外聘审计员根据国际审计标准开展工作。

19. 关于在世界上广泛地实施《国际财务报告准则》，中小企业的财务报告需要显然不同于那些大公司。人们日益要求国际会计准则委员会制定中小企业会计准则。在过去两年中，国际会计准则委员会已经开始了制定这类准则的工作。它成立了一个工作组，发表了一个讨论稿和关于可能修订《国际财务报告准则》中方法和修订确认原则的调查问卷，并就可能的会计方法和确认的简化问题举行了公共圆桌会议。2006 年 8 月，国际会计准则委员会在其网站上公布了一个《中小企业国际财

⁹ 加拿大注册会计师协会 2006 年 1 月 10 日的通告。

¹⁰ 巴西中央银行通告 14,259, 2006 年 3 月 10 日，巴西利亚。

务报告准则》暂行草案。¹¹ 这是由国际会计准则委员会编制的。预计在 2006 年底以前会有一个征求公众意见的公开草案。

三、《国际财务报告准则》的主要具体实施问题

20. 如上所述，国别案例研究涵盖了巴西、德国、印度、牙买加和肯尼亚。这些国家已经采取了不同方式实施《国际财务报告准则》。巴西将在 2010 年有效实施《国际财务报告准则》，并将影响巴西中央银行监管下的金融机构。德国公司在 1990 年代初开始根据《国际会计准则》编制财务报告。印度的做法是修改《国际财务报告准则》以适应该国的经济情况。牙买加在 2002 年开始实施《国际财务报告准则》，而肯尼亚在 1998 年开始实施工作。

21. 案例研究所涵盖各国开始时有利于采用《国际财务报告准则》的因素各不相同。在巴西，中央银行的打算是使金融机构财务报告实践与国际最佳实践接轨，以促进财务报告的可比性并促进投资者的信心。在德国，一些大公司之所以开始根据《国际会计准则》编制财务报告，并非因为国家管理部门的要求，而是为了能够进入德国之外的金融市场。在 1998 年，德国立法者向上市公司提供了一个根据《国际会计准则》编制综合财务报告的选择办法。在欧盟于 2002 年作出实施《国际会计准则》的规定后，德国上市公司根据《国际财务报告准则》编制综合财务报告成为强制性的。德国的案例研究说明了一个欧盟范围实施《国际财务报告准则》的做法。因此，实施的挑战超出了国内因素。

22. 肯尼亚的案例研究表明，在 1980 年代和 1990 年代发生的全国金融系统重大崩溃之后，有愿望将国家财务报告标准提高到国际最佳实践的水平。肯尼亚的案例研究还反映了决定以《国际会计准则》取代国家准则时所考虑的另一因素。通过采用《国际会计准则》，准则制订机构打算把用于制订国家会计准则的资源转用于加强其他旨在更有效地实施会计和审计准则的工作。

23. 在印度，案例研究再次说明有愿望使国内财务报告标准与国际准则接轨。然而，在印度的情况下，采取了另一方法，即修订《国际会计准则》，使之适应该

¹¹ 可在 http://www.iasb.org/uploaded_files/documents/16_33_DraftEDSMEs.pdf 上检索这份文件。

国经济情况，从而使印度会计准则与《国际会计准则》接轨。牙买加的案例研究也表明，打算根据国际准则和国际证券委员会组织采取的立场在加勒比各国统一公司报告做法。

24. 案例研究所涵盖的国家适用《国际财务报告准则》的范围各有不同。如上所述，巴西要求金融机构适用《国际财务报告准则》。要求上市公司遵循逐渐与《国际财务报告准则》接轨的国家准则。在德国，要求上市公司在制订综合财务报告时采用《国际财务报告准则》。也允许没有上市的公司使用《国际财务报告准则》制订集团财务报告。然而，都不允许上市和未上市公司使用《国际财务报告准则》编制个别（单独）财务报告。在牙买加和肯尼亚，所有上市和非上市公司都必须根据《国际财务报告准则》编制综合和非综合的财务报表。

25. 在印度，存在着一个三级的企业分类制度（一级、二级和三级）。一级企业必须适用国家所修订的《国际财务报告准则》。剩下的两级由中小企业构成。对于二级和三级企业，报告制度允许某些简化和例外。¹²

26. 存在着久已确立的管辖公司报告的法律和规则，包括关于商法和公司法的议会立法。也有一些涵盖银行和保险这类领域的行业性具体规则和机构。例如，在巴西和德国，关于公司财务报告的规则与立法制度密切相关。因此，采用新的的报告制度和修改现行报告制度需要通过立法系统而开展大量的磋商和讨论。在印度、牙买加和肯尼亚的案例研究中，印度和牙买加的注册会计师协会与肯尼亚的注册公共会计师协会这类专业会计机构，在制订会计准则或实施《国际财务报告准则》和国际会计标准时发挥了主导作用。这些国家的立法机构将会计和审议领域的准则制订工作交给了这些私营机构。

27. 近年来德国设立了在公司财务报告方面负有重大责任的新机构。有德国会计准则委员会（其准则制订部门是德国会计准则理事会）、德国财务报告执行小组和联邦财政监督局。后两个机构是在通过 2004 年《会计执行法》后设立的。在巴西，对现行《公司法》的拟议修正案要求设立一个单独实体来负责编制和颁布会计准则。这些例子说明了对于适当实施和执行《国际财务报告准则》所需要的新型机构发展情况。

¹² 这一方针类似于会计准则专家组在(贸发会议，2004 年)“中小企业会计和财务报告指导意见”中的建议。(UNCTAD/IRE/TEB/2003/6)。

28. 国别案例研究说明了这些国家在实施《国际财务报告准则》时所面临的一些实际挑战。这些问题可以分为以下三个方面：体制问题、执行问题和技术问题。

体制问题

29. 当在一个特定司法体系中引进《国际财务报告准则》时，它们在该国构成了与管辖商业实体有关的现行法律和规则的一部分。牙买加的案例研究显示有大量管理机构负责财务报告准则的实施。通常，法律和规定彼此重叠或者矛盾；特别是当不同机构的作用和责任界定不清，而且没有协调机制时。准则制度中缺乏连贯性，成为严重误解和无法有效实施《国际财务报告准则》的原因。

30. 如案例研究所反映的，大多数关于公司报告的法律和规则是在采用《国际财务报告准则》几十年之前颁布的。例如，印度《公司法》是 1956 年颁布的。这些法律原封不动、未通过修正案来承认《国际财务报告准则》在有关国家的实施。因此，《国际财务报告准则》缺少必要的法律基础。例如，某些国家法律要求财务报告有具体格式。这些要求通常不符合《国际会计准则》1 “财务报表格式”的规定。例如《国际会计准则》1 特别要求报告现金流动情况。这种情况妨碍了《国际财务报告准则》的顺利实施。

31. 有鉴于此，某些国家已经开始做出必要的修改。例如，牙买加 2004 年通过的《公司法》取代了 1965 年的《公司法》。新法并不具体要求遵守《国际财务报告准则》，它要求公司根据牙买加注册会计师协会所制订的《公认会计准则》编制财务报告。在巴西，提出了一个新法案，修订国会 1976 年通过的《公司法》。

32. 印度的案例研究说明，专业团体颁布的会计准则如何可以得到不同管理当局授予必要的权威和给予支持的几种方式。储备银行、证券交易委员会、以及保险管理和发展局作出具体规定，要求遵守印度注册会计师协会颁发的会计准则。同一研究也反映了当准则制订者和编制者之间意见不同时，准则制订者、编制者和法院之间的互动关系。例如，当印度注册会计师协会根据与《国际会计准则》对立的规定颁布《租赁会计准则》时，租赁公司协会在法院寻求免于适用该准则，争辩说这对于租赁公司负担太重。

33. 《国际财务报告准则》旨在用于制订一般性的财务报告。然而，如案例研究所显示的，也可以要求为法定目的编制以《国际财务报告准则》为依据的财务报

告。然而，为此目的扩大《国际财务报告准则》使用范围尽管似乎节省费用，但也许造成提交报告实体与管理机构之间的误解，特别是当一个行业的管理者提出有别于《国际财务报告准则》的具体财务报告要求时。在银行和保险监督管理部门等具体部门，管理机构提出了提交法定财务报告的要求。例如，在肯尼亚的案例研究中，我们注意到在保险事务专员（他们负责《保险法》的执行）与肯尼亚注册公共会计师协会（负责确保其成员适当遵守实施《国际财务报告准则》）之间缺乏协调。由于《国际财务报告准则》4“保险合同”与保险事务专员所要求的具体计划之间要求不同而出现了分歧。保险事务专员和肯尼亚注册公共会计师协会达成一项协议：当根据《国际财务报告准则》制订的明细表不同于保险事务专员的要求时，由所涉实体的审计员提供经认可的调节表。

34. 在谨慎规则与根据《国际财务报告准则》要求作出的计算还有不一致的事例。例如，根据《国际财务报告准则》4“保险合同”要求，计算保险合同索赔准备金的百分比时应当以有关报告实体过去的经历为依据。然而，关于保险的谨慎规则通常规定适用一个行业范围内的预定百分比，而无论有关实体过去的经历如何。确定银行部门亏损准备金时，也出现了同样的情况。中央银行通常规定一个确定的百分比数额，不象《国际财务报告准则》所规定的那样考虑提交报告实体的亏损历史。

执行问题

35. 《国际财务报告准则》实施中的一个基本因素是准则的严格执行。执行《国际财务报告准则》的责任取决于多个方面。证券交易委员会、银行和保险监督机构、股票交易和资本市场管理机构等，在执行《国际财务报告准则》这类财务报告规定时起着重要作用。

36. 如前所述，德国的案例研究显示了该国建立了新机构，以确保适当实施《国际财务报告准则》。2004年《德国会计执行法》建立了一个两级执行机制。第一级是由15个专业和行业协会组成的德国财务报告执行小组。第二级机制是联邦财政监督局。财务报告执行小组同时审议德国上市企业的综合和非综合财务报告。如果小组发现与受审查的企业没法解决的违规行为，就将案件提交给联邦财政监督局。德国的上市企业提供资金，分担财务报告执行小组的费用。这类机构安排的一个重

要特点是它利用私人部门机构所拥有的广泛技术专长，同时政府实体，也就是联邦财政监督局仍然保留执行责任。

37. 印度的案例研究也反映了印度注册会计师协会这类专业会计组织如何在加强印度企业的财务报告实践方面发挥积极作用。协会设立了财务报告审查委员会。委员会挑选并审议各种企业的财务报告，以确保企业遵守会计准则。在财务报告审查委员会发现未遵守会计准则和其他适用准则和规范的情况下，它向印度注册会计师协会提出建议和 / 或向适当主管机构提交案件以采取行动。

38. 案例研究所涉国家的一个共同特点是都要求根据国际会计师联合会的国际审计和保险委员会颁布的国际审计准则来审计《国际财务报告准则》的财务报告。巴西的接轨方案也拟订在 2010 年实施《国际财务报告准则》和《国际审计准则》。设在巴西的财政稳定论坛已经承认《国际审计准则》作为用来确保全球各国财政稳定的 12 个核心准则（包括《国际财务报告准则》）之一。因此，合并《国际财务报告准则》与《国际审计准则》的实施有助于将财务报告和审计的质量提高到国际最佳实践的水平。国际审计准则在适当实施《国际财务报告准则》的执行过程中提供了一个重要工具。

39. 专业会计团体在执行《国际财务报告准则》方面也发挥作用，它们通过细则将确保遵守的责任赋予其成员。印度和肯尼亚的案例研究提供同行审查方案的事例，这些国家的有关专业会计团体利用这些同行审查而确保适当实施财务报告和审计准则。

技术问题

40. 案例研究反映了具体实施《国际财务报告准则》中的一些技术挑战。同时实施《国际财务报告准则》和《国际审计准则》进一步加大了难度。在具体实施过程中遇到的主要困难之一是缺少合格的会计师和审计师来实施《国际财务报告准则》和《国际审计准则》。通常，在作出实施准则的决定与实际实施之间的时间过短，不足以培训足够的能适用国际准则的专业人员。例如，肯尼亚的案例研究显示，从 1999 年开始实施《国际会计准则》和《国际审计准则》的决定实际上是 1998 年做出的。肯尼亚的案例研究进一步表明，总体上仍然缺少真正的会计师，并特别缺少受过关于《国际财务报告准则》和《国际审计准则》适当培训的人。

41. 一个有关的技术问题是《国际财务报告准则》培训材料和专家费用过高，负担不起。肯尼亚的案例研究反映了肯尼亚注册公共会计师协会在这方面所面临的困难。在那些目前只有《国际财务报告准则》材料英文本并由于语言障碍而尚不能使用的国家，困难更加复杂。巴西的案例研究突出表明这一问题。

42. 在完成最初实施工作后出现的另一技术挑战是跟上国际会计准则委员会对现行《国际财务报告准则》所做的经常不断的大量修改，以及跟上新准则的发展。印度和肯尼亚的案例研究反映的一个特别事例是，国际会计准则委员会决定同时修正 13 条准则作为其改进项目的一部分。结果是，由于接着所导致的修正，20 多条准则受到影响。对《国际财务报告准则》的反复修订，限制了现有的技术能力，而这一能力在许多情况下本来已经不足。

43. 《国际财务报告准则》关于合理估价的规定是另一个重大的技术实施难题。特别是，印度和肯尼亚的案例研究表明，在贸易量很低、资本市场流通不足的情况下，根据《国际财务报告准则》进行计算时很难取得可靠的合理估价。编制者在获得下列方面的可靠计量和数据时面临困难：大起大落的金融环境中的贴现率、现金流量、农作物产量、贷款收益、贷款拖欠率、以及行业范围内为确定某些项目合理价值的标准。上述讨论的技术困难也对审计师构成挑战——既然他们需要评估财务报告中所含合理估价的可靠性。

44. 在某些情况下适用《国际财务报告准则》的合理估价要求时，也产生了一些管理方面的问题。例如，当按照《国际财务报告准则》4 而分类处理人寿保险合同同时，根据合理价值承认人寿保险合同投资（存入）部分的收益。然而，保险管理部门可以决定不承认这个收益作为向股东分发的利润。

45. 德国的案例研究表明，根据《国际会计准则》32 而将财务文件分类为资本和债务的方法不同于德国公认会计原则和法律。当根据《国际会计准则》32 分类时，某些通常根据德国公认会计原则被列为资本的项目将成为债务。这主要是由于德国法律对某些股东所保障的权利，比如私人合伙人向企业放回他们的股份。结果是，在根据《国际财务报告准则》编制的收支表上出现了资本向债务的重大转移。合伙关系的法律形式在德国很普遍，这类合伙关系通常是被要求适用《国际财务报告准则》的上市公司的子公司。如案例研究所显示的，资本的减少使得许多德国公司不愿意根据《国际财务报告准则》编制其财务报告。

46. 这些案例研究反映了在实施《国际会计准则》17“租赁”时遇到的困难，特别是银行和保险公司这类企业——它们被要求根据《准则》将某些租赁权作为一般业务租赁而重新分类。这一重新分类对于银行和保险公司的影响是减少资本并对资本充足率要求产生重大影响。肯尼亚的案例研究提供了一些例子，说明了当金融机构必须出售所拥有的投资，如租赁土地和建筑等非核心资产时的情况。如上所述，印度的租赁公司协会在印度法院质疑印度以《国际会计准则》17为根据制订的租赁准则。

47. 实施《国际会计准则》12“所得税”关于确认应纳税临时差异的递延应纳税规定，似乎是编制者在遵守准则方面所遇到的另一个困难。印度的案例研究表明，印度会计准则22——相当于《国际会计准则》12——首次在印度引进递延纳税的概念，但编制者在法院提出了质疑。

48. 《国际会计准则》16“不动产、厂房和设备”采取了按组成部分分列的方法来为资产折旧。因此，一个有形固定资产的每一部分被单独折旧。这一方法对于那些以前财务报告并不要求按各组成部分分列的各种编制者也许是新颖的。在这方面也许需要进一步指导的一个技术问题是：编制者为折旧应把一个固定资产细分到何种程度。。

49. 某些《国际财务报告准则》的复杂性以及评估财务报告某些内容的需要，要求通常超出发展中国家专业会计师和审计师的专业知识。例如，《国际会计准则》19“雇员福利”要求以精算估价来衡量提交报告实体的义务。这一估价要求专业精算师定期提供投入。具有合格的精算师在这方面是关键的。另外，也可能有必要协调会计师和精算师专业团体，以就如何开展评估以及评估员所提供细节的性质达成协议。印度的案例研究提供了一个案例：印度注册会计师协会和印度精算协会共同工作，确保精算报告纳入《国际会计准则》19所要求的细节。

四、经验教训

50. 总的来说，案例研究显示了在世界不同地区，各国不论经济规模或财务报告传统如何，正越来越认识到《国际财务报告准则》的有用性。然而，在体制机构、执行和技术方面存在着一些严重的挑战；各国需要加以克服，从而充分受益于《国际财务报告准则》在本国的采用。

51. 案例研究清楚显示，实施《国际财务报告准则》要求在国家与实体两个层面上都需要作出相当大的准备工作。一个关键的因素是需要确保准则框架的一致性、以及澄清《国际财务报告准则》与国家现行其他法律相对的权威。采取必要步骤而确保一贯性和明确性需要相当多的资源和时间。案例研究表明，《国际财务报告准则》的实施必然是一个渐进的过程，需要有时间作出必要的准备工作。

52. 必须有效宣传《国际财务报告准则》的过渡规划及其对编制者、使用者、教育者和其他利益相关方的影响。如牙买加的案例研究所体现的，向《国际财务报告准则》过渡的国家行动规划需要有一个在具体时间内完成工作计划的合理框架。宣传方案可以包括以下内容：体现向《国际财务报告准则》过渡之目的的路线图、提高管理部门关于转变的潜在影响的认识、查明将取得的管理协同效应、以及向编制者和使用者介绍过渡对企业经营和财务情况的潜在临时影响。

53. 如同德国的案例研究所显示的，企业需要一个从 12 到 18 个月的平均准备期。那些需要将《国际财务报告准则》从英语翻译成其他语言之国家的企业也许需要的时间更长，才能准备好向《国际财务报告准则》过渡。需要适当考虑到：为准备实施《国际财务报告准则》所需要的雇员培训、更新信息技术制度以及安排获得外部咨询的费用，可能是相当大的。

54. 过渡规划需要根据企业规模和类型明确适用《国际财务报告准则》的范围，以及国际财务报告是否不仅将适用于个别的财务报告编制、而且也适用于综合的财务报告编制。案例研究表明，中小企业在采用《国际财务报告准则》编制一般性财务报告时有严重困难。因此，在采用《国际财务报告准则》之前，需要制订一个中小企业的报告机制。这也应当清楚地向编制者和使用者说明。如印度的案例研究所表明，可以使用三级方法：第一级适用《国际财务报告准则》，第二级适用特别为这一级所制订的以《国际财务报告准则》为基础的准则，第三级包括那些适用高度简单化、接近于现金收付会计的小企业。

55. 正如巴西和德国案例研究所显示的，某些国家财务报告制度在传统上综合用于一般性与某些特殊性报告的需要，如税收和股息分配。尽管《国际财务报告准则》的财务报告模式旨在用于各种会计模式，它也可能难以满足一个国家传统财务报告体制重点的特别需要——例如，德国的债权人保护和资本保全。如德国案例研

究所显示的，上市和非上市公司都禁止利用《国际财务报告准则》编制单独（个别）财务报告。

56. 某些国家向《国际财务报告准则》过渡可能需要特别考虑其恶性通货膨胀的经济史。如国际会计准则委员会《财务报告的编制框架》¹³所指出的，通过与国际会计准则委员会协商，这类国家也许能够确定一个适合其具体情况的财务报告模式。因此，除了向《国际财务报告准则》过渡所面临的一般性实施问题，有恶性通货膨胀的国家需要采取额外措施。

57. 案例研究强调了专业会计组织在实施《国际财务报告准则》方面的作用。成功实施《国际财务报告准则》，需要专业会计协会的大量和不断支持。因此，《国际财务报告准则》的实施方案需要适当评估有关专业会计组织的准备程度，从而使必要措施能够用于确保来自这类组织的有利和持续的支持。在这方面，也应该认识到国际会计师联合会的国际会计教育准则委员会所颁布的准则的重要性，这些准则处理会计资格考核前后方案中的各种问题与专业晋升标准。¹⁴ 会计准则专家组在1999年通过并于2003年修订的会计教程范本是另一资源，可以用于国家的资格考核与国际准则和指导意见的接轨。¹⁵

58. 在大学会计教育课程中纳入《国际财务报告准则》和《国际会计准则》并根据专业标准和规则而协调大学会计教育课程，非常有助于《国际财务报告准则》在一国的顺利实施。在这方面缺少协调可能导致财政和人力资源的管理不当，特别是根据国家人力资源开发项目在由地方和国家政府支持大学课程的情况下。

59. 如案例研究所显示的，专业会计团体通过要求其成员适当遵守这些标准，对实施《国际财务报告准则》和《国际会计准则》作出贡献。作为《国际财务报告准则》实施战略的一部分，专业会计团体可以设立专门小组或协助小组，解答成员提出的关于《国际财务报告准则》和《国际会计准则》的实施问题。这个机构可以在实施的早期阶段设立，也可以在晚期重新改组，以根据新的准则或修正案，对编制者和审计师在应用中遇到的问题作出深入详细的解释。

¹³ 国际会计准则委员会《财务报告的编制框架》第110段讨论了这一问题。

¹⁴ 关于国际会计教育准则委员会的进一步信息，可查阅 <http://www.ifac.org/Education/>。

¹⁵ 贸发会议，国际会计和报告问题——2003年的审议，第200-257页。

60. 审计师之间的同行审议项目是一个有用的监督机制，并提供关于在财务报告和/或审计过程中遇到问题的信息。通常出现在同行审议结论中的困难有助于对教育课程侧重点提供有用的反馈。在涉及具体行业的难题时，较有侧重点的培训项目和额外资源，比如审计档案样本，可以由有关专业协会或负责的管理部門编制。

61. 肯尼亚的案例研究介绍了一个年度获奖项目——肯尼亚注册公共会计师协会选出并嘉奖那些在根据《国际财务报告准则》而编制财务报告方面最优秀的企业。竞争者自愿提交财务报告以供审议。这类奖励项目鼓励《国际财务报告准则》实施的改进。同时，它使协会了解到关于《国际财务报告准则》具体领域中编制者经常遇到的实施困难，并可作为考虑确定进一步专业进修教育项目和其他培训工作的有用信息。

62. 肯尼亚注册公共会计师协会为 2005 年《国际财务报告准则》奖所收集的数据反映出有必要继续努力改进以《国际财务报告准则》为基础的财务报告制度。尽管肯尼亚在 6 年前开始采纳《国际财务报告准则》，但特别是在银行部门明显未能根据《国际财务报告准则》的要求披露情况。由于参与《国际财务报告准则》、奖项目的公司是那些最大的、并从属于多方管理体制的公司，这类不遵守财务报告要求的现象值得关注。实施《国际财务报告准则》并非一次性工作，而是一项要求持续性体制支持的连续性工作，这是要更为广泛重视的问题。

63. 在《国际财务报告准则》方面缺少专业知识，不仅影响私营部门、也影响管理部门和其他政府机构。因此，为了有效履行其监督责任，这类机构需要在实施过程中尽早地评估其在《国际财务报告准则》专长知识方面的需要，并因此设立一个人力资源开发项目。由于现行准则的修订或颁发新准则会使《国际财务报告准则》有所改变，因此，管理当局需要具备一个应变的规划。这一规划包括对那些负责审议依据《国际财务报告准则》编制的报告的管理人員的进修培训项目。如上所述，管理机构可以制订一个获取技术咨询的机制，从来自于私营部门，包括编制者和审计者的专业知识方面获益，但管理权仍保留在政府监督部门。

64. 专业会计团体、编制者和使用者，包括管理部门，可以不仅在确定准则和准备实施之后，而且在起草过程中向《国际会计准则》委员会提供有用的反馈。案例研究显示，尽管某些专业团体和国家会计准则制订者能够直接或间接(在区域的基础上)与国际会计准则委员会互动，但主要由于缺乏资源，其他的则并非如此。案

例研究所建议的一个方法是设立区域一级的协调机制，从而各国能够通过汇集资源，从早期阶段就影响准则制订工作。

65. 与实施《国际财务报告准则》的国家不同，那些选择根据具体国情酌情调整适用《国际财务报告准则》的国家具有更多的灵活性，可颁布新的解释，并根据其经济的具体情况提出类似于《国际财务报告准则》的准则指南。如印度的案例研究所显示的，印度注册会计师协会对经修订、适用于印度经济环境的《国际财务报告准则》提出了各种解释和指导意见。然而，不同于《国际财务报告准则》基本精神的解释或指导意见，可能从根本上破坏了调整采用《国际财务报告准则》的目的，特别是如果最终目标是为了遵守国际会计准则委员会所颁布的《国际财务报告准则》。考虑到国际会计准则委员会不允许在其所颁布的实施指导意见或国际财务报告解释委员会所颁布的解释之外有任何新的指导意见或解释，这是特别重要的。

66. 案例研究表明，需要大量财政支持以实现《国际财务报告准则》实施的目标。国际和区域开发银行可以提供协助以克服发展中国家在实施国际财务报告方面所面临的实施困难。如牙买加案例研究所显示的，在牙买加注册会计师协会作出实施《国际财务报告准则》的决定后，世界银行开展了一个实施会计和审计准则的评估，作为确定准则与履行之间差距的方案。这是世界银行关于遵守准则和规则倡议报告项目的一部分。美洲开发银行以技术合作宣传《国际财务报告准则》、开展培训和推广、执行和履行能力建设以及设立可持续性培训项目的形式，向牙买加注册会计师协会提供了财政支持。

五、结 论

67. 本文件总结了在巴西、德国、印度、牙买加和肯尼亚审议具体实施《国际财务报告准则》问题的案例研究的主要结论。这些国家已经采取了不同方式实施《国际财务报告准则》。尽管在大多数情况下实施《国际财务报告准则》的主要目标是使国家财务报告实践与国际标准接轨并确保经济稳定，但其他的考虑也包括促进更好的区域性和国际资本市场的一体化。

68. 案例研究反映了各国在实施《国际财务报告准则》方面所面临的机构、执行和技术实施挑战。在管理框架中缺少连贯性、缺少将《国际财务报告准则》作为一国报告准则的法律支持、在大公司以外和财务报告一般性目标以外推广而使用

《国际财务报告准则》，可能在实施和执行《国际财务报告准则》方面构成重大挑战。缺少具有《国际财务报告准则》技术专业知识的人员、不能以合理价格和以本国语言提供培训材料、《国际财务报告准则》的技术复杂性以及对现行准则的不断和大量修订，构成了实施《国际财务报告准则》的技术障碍。

69. 请政府间专家工作组考虑下述问题以供进一步讨论：

- 在促进管理框架的一致性从而顺利有效实施《国际财务报告准则》方面，有哪些好的做法？
- 尽管某些国家选择采用国际会计准则委员会颁布的《国际财务报告准则》但其他国家决定作出调整使之适合本国具体经济环境。对实现全球共同财务报告准则的工作来说，这类不同方法的影响是什么？
- 对于具体实施《国际财务报告准则》中的合理估价的方法，存在着一些关切。国际会计准则委员会在颁布必须基于合理估价的新准则之前，是否应当审议现行实施方面的难题？
- 在世界某些主要经济体中，国际会计准则委员会开展了与会计准则制订机构积极合作的接轨项目。关于发起接轨方案的决定是如何作出的？如果越来越多的国家希望发起接轨方案，国际会计准则委员会能够承担与每个国家开展接轨项目吗？
- 在以合理价格提供国际财务报告准则培训材料方面，特别是在发展中国家和经济转型期国家以及需要非英文本教材的地方，有哪些做法是值得推广的？
- 如何通过国际技术合作项目解决某些具体实施问题？

-- -- -- -- --