



联合国  
贸易和发展会议

Distr.  
GENERAL

TD/B/COM.2/ISAR/39  
24 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》的实际实施问题

南非案例研究\*

贸发会议秘书处的说明\*\*

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)在其第二十三届会议结束时一致同意进一步研究和审议《国际财务报告准则》(《财务报告准则》)的实际实施问题以便制订实施《财务报告准则》的良好做法指导原则。因此,编写了巴基斯坦、南非和土耳其三个国家的案例研究报告。

本报告介绍了在南非进行的案例研究的结果。从2005年1月1日开始,南非的上市公司必须按照《财务报告准则》编制财务报表。本案例研究报告讨论了南非财务报告制度以及南非在实施《财务报告准则》方面的经验。

本案例研究的主要目的是,借鉴南非争取与《财务报告准则》达成一致的经验和,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》或准备在今后这样做的国家分享经验。

\* 本文件由贸发会议秘书处编写和编辑,其中采用了南非特许会计师协会(会计师协会)的大量材料。

\*\* 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、南非的财务报告制度.....	4
A. 《公司法》.....	4
B. 南非的准则制定进程.....	5
C. 约翰内斯堡股票交易所有限公司.....	6
D. 已经形成的惯例.....	7
E. 《公司法修正案》.....	8
F. 实施.....	9
三、一般性质的实施问题.....	10
A. 向《国际财务报告准则》的过渡.....	11
B. 本国技术委员会.....	13
C. 本国问题和不同的做法.....	14
D. 监测和实施.....	15
E. 本国公司的参与.....	17
四、技术问题和实施问题.....	17
A. 应收帐款的损失.....	17
B. 运营租赁.....	18
C. 南非的股息税.....	19
D. 黑人经济赋权.....	19
E. 由于国际财务报告解释委员会拒绝审议事项而造成的差异.....	20
F. 保险业：有关库藏券的反常之处.....	21
G. 允价值计算方面的考虑.....	22
H. 单独的财务报表.....	22
五、结 论.....	23

## 一、导 言

1. 南非被视为非洲的经济强国，其国民生产总值是其南部非洲邻国的四倍，占整个非洲大陆国民生产总值的大约 25%。<sup>1</sup> 南非经济的这种正面形象得到了约翰内斯堡股票交易所(JSE)的总裁兼首席执行官讲话的证实：

“南非经济继续其强劲表现，并在市场上吸引了国内和国际投资者越来越大的兴趣，国家的贸易总额达到了历史水平……这种成功的框架是由政府建造的，我们必须对于政府为创造繁荣经济的环境而作出的努力鼓掌。由于政府继续承诺出台宏观经济政策，因此树立了人们对于南非这个投资目的地的信心，同时也提高了整个国家的形象。JSE 提供了一个高效的和管理良好的交易场所，并且使得投资过程尽可能地简便、低廉和透明，但是根本的投资决定取决于对于整个南非今后表现的看法”<sup>2</sup>

2. 南非财政部长 Trevor A Manual 在 2007 年公布预算的发言中总结政府的努力时说：

“当我们这个年轻的国家进入第十三个年头时，我们有很多事情值得骄傲。我们正在建设一个建立在平等、反对种族主义和反对性别歧视基础上的社会。我们已经建立了民主制度，创造了一个基于法制的开放型社会。在稳定了经济和财政以后，我们为迅猛的经济增长、就业以及提供更多的机会创造了条件。”<sup>3</sup>

3. 会计师协会、JSE 以及南非会计实务理事会(实务理事会)都确认有必要在财务报告方面成为全球经济的一部分。<sup>4</sup> 自从 1993 年以来，南非本国的会计准则就逐步同国际会计准则统一。<sup>5</sup> 2004 年 2 月，实务理事会决定在不做任何修订的情况

---

<sup>1</sup> 见 [http://www.southafrica.info/doing\\_business/economy/econoverview.htm](http://www.southafrica.info/doing_business/economy/econoverview.htm)(2007 年 6 月 25 日查阅)。

<sup>2</sup> 约翰内斯堡股票交易所的总裁兼首席执行官的发言见 <http://www.jse.co.za/chairmanceo.jsp> (2007 年 6 月 25 日查阅)。

<sup>3</sup> 南非政府(2007 年)。财政部长 Trevor A Manual 2007 年 2 月 21 日在议会发表的预算讲话，见 <http://www.info.gov.za/speeches/2007/07022115261001.htm>。

<sup>4</sup> 会计实务理事会设立于 1973 年，目前的《公司法》是在该年通过的。

<sup>5</sup> 会计师协会(2004 年)。《南非一般公认的会计原则》的前言。2004 年 8 月；会计师协会(2004 年)。03/06 号公告——评估《南非一般公认的会计原则》的遵守情况。2006 年 3 月。

下统一印发《财务报告准则》，并将其命名为《南非一般公认的会计原则》（《公认会计原则》）。<sup>6</sup> 之所以要这样做并将这两种准则加以统一，其原因是：

- (a) “让南非公司吸引外国投资；
- (b) 在全球市场上为南非公司的财务报表提供可信性；和
- (c) 避免根据一种以上的会计准则编制财务报表”。<sup>7</sup>

4. 本案例研究报告的主要目的是要介绍南非在执行《财务报告准则》方面的经验。<sup>8</sup> 从本案例研究报告的第二章开始概述南非目前的财务报告制度，其中包括这项制度的发展和拟议中的改革。《财务报告准则》在南非的过渡也纳入了本报告的讨论。然后是讨论南非在将本国准则转换成《财务报告准则》方面的经验，重点是更加一般性质的问题(第三章)。至于具体的技术问题和应用问题则在第四章中介绍。

## 二、南非的财务报告制度

5. 1973 年第 61 号法令《公司法》规定了南非财务报告的法律框架。然而，南非准则制定的进程(在下文讨论)却是在《公司法》的范围以外开展的。

### A. 《公司法》

6. 《1973 年公司法》规定，公司的财务报表必须符合一般公认的会计原则。<sup>9</sup> 1992 年，《公司法》附件 4 的第 5 段规定了公认会计原则的概念。<sup>10</sup> 该段规定，如果一家公司的董事们认为，有理由在任何会计期在编制公司的财务报表

---

<sup>6</sup> 同上。

<sup>7</sup> Ludolph S (2006 年)。为何采用《国际财务报告准则》？会计有限公司，四月。Sue Ludolph 是会计师协会的会计项目主任。

<sup>8</sup> 除了本报告所提到的各种文件，也从同 Telkom 公司、Sasol 公司、JSE、标准银行以及 Deloitte 审计公司的代表的讨论中了解南非的经验。

<sup>9</sup> 南非(1973 年)。1973 年第 61 号法令《公司法》第 283(6)节。比勒陀利亚：政府印刷厂。

<sup>10</sup> 会计师协会(2005 年)。第 8/99 号公告——《公司法》第 283(3)节和附件 4 的第 5 段以及《南非一般公认的会计原则》的遵守情况。1999 年 6 月。

时偏离会计实务理事会所批准的《公认会计原则》的概念，它们可以这么做，但是必须说明偏离的具体情况、结果以及偏离的原因。

7. 会计师协会于 1999 年 9 月获得法律授权以解释《公司法》这些规定的效果。<sup>11</sup> 授权只是重申，为了符合《公司法》的规定，应该根据《公认会计原则》编制和提出财务报表。然而，如果财务报表严重偏离《公认会计原则》，则必须说明有关情况。规定只需要提供新的情况。同国际会计准则理事会有关提交财务报表的规定一样，《公司法》并未规定必须提出真实和公平的意见。

8. 结果是目前的《公司法》并没有规定公司必须遵守《公认会计原则》。因此，《公司法》并未规定《公认会计原则》法定的实施程序。

## B. 南非的准则制定进程

9. 南非的准则制定的进程是在两个层面开展的。会计实务理事会负责批准和公布会计准则，而会计实务委员会则作为理事会的咨询机构。

10. 会计实务委员会在这一方面的目标首先是要向实务理事会建议在南非公布国际《一般公认会计原则》(AC 100 系列)和对《一般公认会计原则》的解释(AC 400 系列)。<sup>12</sup> 该委员会的第二个目标是就南非特有的问题提出南非对于《一般公认会计原则》以及解释(AC 500 系列)的看法。实务委员会所拟定的 AC 500 系列在经过征求意见和评论以后提交实务理事会。

11. 国际会计准则理事会发出的拟议中的财务报告准则的征求意见稿同时由会计实务委员会在南非征求意见，期限同国际会计准则理事会的规定相仿。<sup>13</sup> 关于南非征求意见稿的评论由实务委员会审议并且撰写评论信，由会计师协会提交国际会计准则理事会。一旦该理事会公布准则，实务委员会予以审议并且确保该准则不会同南非的任何法律发生冲突，然后提交会计实务理事会并作为《南非一般公认的会计准则》予以公布。

12. 从 1993 年以来，正如上文所述(见上文第 3 段)，南非一直在将《公认会计准则》同国际准则加以统一，虽然在经过适当程序以后，有关的国际准则已经

---

<sup>11</sup> 同上。

<sup>12</sup> 会计师协会(2004 年)。《南非一般公认的会计原则》前言。2004 年 8 月。

<sup>13</sup> 同上。

作为《南非一般公认的会计原则》(AC 100 系列)和和对《一般公认会计原则》的解释(AC 400 系列)予以公布。结果,在大多数情况下,《南非一般公认的会计原则》是同《国际财务报告准则》类似的。由于不同的生效日期,两者之间存在细微的差别,在一些情况下,《南非一般公认的会计原则》删除了《国际财务报告准则》所容许的一些选择,同时增加了有关说明情况的规定。<sup>14</sup>

13. 2004 年 2 月,实务理事会决定在不做任何修订的情况下统一印发《国际财务报告准则》,并将其命名为《南非一般公认的会计原则》(见上文第 3 段)。从此以后,《南非一般公认的会计原则》同《国际财务报告准则》完全相同。然而,过渡时期的差别(例如实施日期)可能仍然存在,因为目前仍然执行南非的规定程序。为了说明国际准则同《南非一般公认的会计原则》之间的类似,使用了两种编号体系以区分国际准则和南非原则的号码。<sup>15</sup>

14. 如果任何实体使用《南非一般公认的会计原则》,由于在过渡时期仍然存在的差异,它就不能声称自己遵循的是《国际财务报告准则》。

15. 在公共部门方面,南非会计实务理事会在南非公布了《一般公认的会计实务准则》。<sup>16</sup> 会计实务理事会的一个优先事项是要在 2009 年之前拟定一套一般公认的会计实务的核心准则。这些准则初步摘自国际公共部门会计准则理事会国际联合会所公布的《国际公共部门会计准则》。

### C. 约翰内斯堡股票交易所有限公司

16. 约翰内斯堡股票交易所有限公司(JSE)建于 1887 年,并于 2000 年 11 月 8 日改名为南非股票证券交易所,当时它已经成为一家全国性的交易所,并且已经扩展到其他的金融产品。2005 年,JSE 改为公司,同时改名为约翰内斯堡股票交易所有限公司。<sup>17</sup>

---

<sup>14</sup> 会计师协会(2006 年)。第 03/06 号公告——评估《南非一般公认的会计原则》的遵守情况。2006 年 3 月。

<sup>15</sup> 同上。

<sup>16</sup> 《一般公认的会计实务准则》见[www.asb.co.za](http://www.asb.co.za)。

<sup>17</sup> JSE(2007)。见<http://www.jse.co.za/our-history.jsp>(2007 年 4 月 23 日查阅)。

17. JSE 是世界上最大的 20 家股票交易所之一，向大型的上市公司提供资本，同时为小型企业开放创业板市场交易。它的社会责任指数支持投资于社会、经济和环境可持续发展的企业。于 2007 年 6 月 22 日结束的星期，JSE 的市场资本已经达到 58,140 亿兰特，同 2006 年同一周相比增长 40.9%。<sup>18</sup>

18. 目前，五十多家双重上市公司在 JSE 登记，其中半数以上最初是在南非上市的。<sup>19</sup> 这种情况表明，这些公司多数来自南非。然而，一些双重上市公司，例如 SABMiller 公司和 BHP 公司，是通过国际并购成立的。其中只有 5% 的公司是在纽约股票交易所上市的，如果美国废除有关一般公认的会计原则调节问题的规定，这些公司将从中受益。

19. 从 2000 年 10 月开始，JSE 要求上市公司根据国家适用于上市公司的法律(《公司法》)编制年度财务报表，可以使用南非的《公认会计原则》，也可以采用国际会计准则。<sup>20</sup> 之所以允许这种选择，是为了帮助在海外股票交易所上市的南非双重上市公司以及在 JSE 上市的外国公司。

20. 经过进一步修订的上市规定要求上市公司从 2005 年 1 月 1 日开始的财务期实施国际财务报告准则。<sup>21</sup> 根据这项规定，会计实务委员会决定在不做任何修订的情况下印发《国际财务报告准则》。<sup>22</sup>

#### D. 已经形成的惯例

21. 虽然《公司法》没有明确规定公司必须采用南非的《公认会计原则》，但是这种惯例已在南非形成。南非的审计界也肯定这种惯例，他们并不认为一般公认的会计原则是确保审计的财务报告框架。<sup>23</sup>

---

<sup>18</sup> JSE(2007)。每周统计：于 2007 年 6 月 22 日结束的星期。

<sup>19</sup> JSE(2007)。双重上市公司信息。见<http://www.jse.co.za/dual-listrd.jsp>(2007 年 6 月 25 日查阅)。

<sup>20</sup> 当时的《JSE 上市规定》第 8.62(b)节。

<sup>21</sup> 《JSE 有限公司上市规定》第 8.3 节。

<sup>22</sup> 会计师协会(2006 年)。第 03/06 号公告——评估《南非一般公认的会计原则》的实施情况。2006 年 3 月。

<sup>23</sup> 注册会计师和审计师理事会(2005 年)。南非审计实务准则——财务报告框架和审计意见，2005 年 7 月。

22. 为了肯定这种惯例，同时也考虑到上文所讨论的 JSE 规定，会计师协会于 2006 年公布了一项公告，其中指出：<sup>24</sup>

- (a) 在 JSE 上市的公司必须根据《财务报告准则》编制财务报表，非上市公司也可照此办理。
- (b) 选择不实施《财务报告准则》的非上市公司必须根据南非的《公认会计原则》编制财务报表。凡偏离这些原则者，必须说明偏离的具体情况、偏离的原因及其对财务报表的影响。
- (c) 如果非上市公司通过明确和无保留的方式遵守和采用《财务报告准则》，则必须在编制其第一套财务报表时采用《财务报告准则》1。采用《公认会计原则》的非上市公司不得使用《财务报告准则》1(AC 138)。<sup>25</sup>

23. 会计师协会公布的这份公告对于非上市公司没有法律效力。预期公司法改革将以法律的形式确定南非的这种惯例。此外，目前还没有为南非的中小企业找到补救办法。

#### E. 《公司法修正案》

24. 《2006 年公司法修正案》公布于 2007 年 4 月 17 日，这是在《公司法》改革过程中公布的第一份官方文件，但是在编写本研究报告时并未规定生效日期。它被视为改革进程的第一阶段。第二阶段涉及全面审议《公司法》。<sup>26</sup>

25. 《公司法修正案》确定了两类公司：股东人数巨大的公司和股东人数有限的公司，从而规定了南非队独特的会计制度。修正案具体规定，股东人数巨大的公司必须根据《财务报告准则》编制财务报表。<sup>27</sup> 如果公司章程规定不限制股

---

<sup>24</sup> 会计师协会(2006 年)。第 03/06 号公告——评估《南非一般公认的会计原则》的实施情况。2006 年 3 月。

<sup>25</sup> 会计师协会(2006 年)。《财务报告准则》1(AC 138)——首次采用《国际财务报告准则》，在南非相当于《财务报告准则》1。

<sup>26</sup> 会计师协会(2007 年)。《公司法修正案》的主要特点总结。约翰内斯堡：会计师协会。

<sup>27</sup> 《公司法修正案》第 440S(2)节。

份的转让，如果公司的章程(或者通过特别决议)规定可以向公众出售股份，或者它是一家股东人数巨大的公司的分公司，它就是一家股东人数巨大的公司。

26. 一旦《公司法修正案》生效，将向股东人数有限的公司提供补救办法：这些公司可以不遵守《财务报告准则》或者南非的《公认会计原则》中的严格规定。然而，仍然需要制定适用于股东人数有限的公司的财务报告准则。作为一种临时措施，这些公司必须根据所采用的财务政策编制财务报表，必须遵守有关编制和提出财务报表的框架(南非的 AC 000 相当于国际会计准则理事会的概念框架)。<sup>28</sup> 考虑到准备向股东人数有限的公司提供的这种补救办法，会计实务委员会将向会计实务理事会建议提早采用国际会计准则理事会的 ED 222(中小企业的财务报告准则)作为一项过渡措施。<sup>29</sup>

27. 《公司法修正案》的另一项行动是依法设立财务报告准则理事会，该理事会将接管会计实务理事会作为南非非法定的准则制定者的职责。在财务报告准则理事会成立之前，实务理事会将继续发挥将其作为南非准则制定机构的职责。财务报告准则理事会的目标是要制定旨在促进健全和一贯的会计惯例的财务报告准则。<sup>30</sup> 该理事会的职责是：

- (a) 根据《财务报告准则》为股东人数巨大的公司制定财务报告准则；和
- (b) 为南非的中小企业制定单独的财务报告准则。<sup>31</sup>

## F. 实 施

28. 目前，《公司法》没有规定有关在南非实施财务报告的任何程序。

29. 作为一项临时措施，JSE 在 2002 年同会计师协会合作设立了《公认财务原则》监测小组(见上文第 6 段和第 10 段)，以便应付关于设立监督机构加强执行

---

<sup>28</sup> 《公司法修正案》附件四第 56(3)节，2006 年。

<sup>29</sup> 会计师协会于 2007 年 5 月公布了 ED 225——中小企业的财务报告(拟议中的进程)，并请南非会计界人士对关于提早在南非采用中小企业财务报告准则的计划进行评论。

<sup>30</sup> 《公司法修正案》第 440P(1)节，2006 年。

<sup>31</sup> 《公司法修正案》第 440S(1)节，2006 年。

会计准则的需要。<sup>32</sup> 监测小组向 JSE 报告调查结果，而 JSE 则针对不遵守准则的公司采取行动。(下文第三章将进一步讨论这个问题。)

30. 《公司法修正案》也规定了关于监测和实施财务报告准则的行动。为了进行监测，这项修正案建议任命一名有一定资历的官员，以便监测某些股东人数巨大的公司的财务报告和会计做法，从而调查是否存在不遵守财务报告准则和歧视用户的行为。<sup>33</sup>

31. 为了加强实施，《公司法修正案》建议设立一个财务报告调查小组，用以取代监测监测小组。该调查小组的目标是通过调查声称的不遵守财务报告准则的行为和建议采取纠正或者赔偿的措施，加强财务报告的可信度。<sup>34</sup> 任何人，无论是否股东，只要有理由相信任何股东人数巨大的公司的财务报告没有遵守财务报告准则，均可将这一事项提交财务报告调查小组进行调查。同监测小组相比，调查小组的职权更为广泛。在调查小组正式成立和完全运行之后，会计师协会和 JSE 准备解散监测小组。<sup>35</sup>

### 三、一般性质的实施问题

32. 本章将讨论南非在向《财务报告准则》过渡的过程中所遇到的主要的一般性质的实施问题。虽然会计师协会和 JSE 都致力于宣传有关在南非实施《财务报告准则》的决定(会计师协会和 JSE 通过新闻稿和公告传达有关执行《财务报告准则》的决定)，但是它们没有参与制定实施准则的战略。每家公司必须制定自己的战略(见下文解释)。

---

<sup>32</sup> 会计师协会(2006年)。监测小组曾经严密监测 30 家上市公司。2006 年 11 月 29 日，新闻稿。

<sup>33</sup> 《公司法修正案》第 440V 节，2006 年。

<sup>34</sup> 《公司法修正案》第 440W 节，2006 年。

<sup>35</sup> 会计师协会(2007 年)。《公司法修正案》的主要特点总结。约翰内斯堡：会计师协会。

### A. 向《国际财务报告准则》的过渡

33. 正如上文所述，JSE 要求上市公司从 2005 年 1 月 1 日开始的财务期执行《财务报告准则》。在 2005 年的南非存在着二类上市公司：一类公司在 2005 年之前已经自愿选择采用《财务报告准则》，另一类公司则是在 2005 年采用这些准则的。第一类中的一些公司之所以在 2005 年之前采用准则，是因为它们也在其他的证券交易所上市，而《财务报告准则》更加容易得到国际承认。

34. 南非的许多公司、特别是银行业的公司，认为执行《财务报告准则》要分两步走。第一，根据南非《公认会计原则》，IAS 39 原则(财务文书的识别和权衡)是在 2001/2002 年通过的。<sup>36</sup> 第二，完全采用《财务报告准则》发生在 2005 年。《财务报告准则》3(企业合并)以及随后对于 IAS 36(资产损失)和 IAS 38(无形资产)的修订是从 2004 年开始根据南非《公认会计原则》实施的。<sup>37</sup> 这种情况可能会造成一种印象：南非在 2005 年向《财务报告准则》的过渡并不是一种艰难的过程。然而，Ernst 和 Young 在南非举行的两项调查表明，对于大多数公司来说，这种过渡仍然是代价昂贵的大动作。

35. Ernst 和 Young 在 2005 年第一季度对 46 家在 JSE 上市的公司进行了调查，目的是要了解在南非的公司中执行《财务报告准则》的情况。<sup>38</sup> 这项调查表明，96%接受调查的公司在 2005 年采用准则报告中期结果方面尚未准备就绪，只有 33%的公司可以跟上在 2005 年采用准则的进度。这种情况明确表明，许多南非公司低估了向《财务报告准则》过渡的困难。

36. 2006 年，Ernst 和 Young 进行了一项后续调查，以评估向《财务报告准则》过渡对于首次采用准则的公司以及已经采用准则而且参与改进项目的公司的影响。<sup>39</sup> 这项调查突出表明了南非的公司在采用准则以后所面临的挑战，其中包

---

<sup>36</sup> 南非的 AC133 相当于 IAS 39,从 2001 年 1 月 1 日开始在财政年度实施。

<sup>37</sup> IFRS 3(AC 140)——企业合并——适用于所有企业合并，经协商同意从 2004 年 3 月 31 日开始实施。

<sup>38</sup> Ernst 和 Young(2005 年)。南非公司采用《财务报告准则》准备情况调查。2005 年 4 月。

<sup>39</sup> Ernst 和 Young(2006 年)。向《财务报告准则》过渡——最后分析结果。无日期。

括比预想更为复杂的情况、昂贵的代价、对于过渡的意义理解不足以及可能给公司业绩信息带来的混乱。<sup>40</sup>

37. 这项调查表明，几乎三分之二接受调查的对象依靠指导委员会实施《财务报告准则》项目，并且定期举行会议以评估进展和讨论问题。几乎所有的公司都是依靠本公司员工执行准则、但是超过 80% 的公司表示，它们得到外聘审计师和/或其他外聘雇员(包括其他审计公司)的协助。大多数情况是：外聘顾问提出审计结果，本公司的审计师则参与核实公司所做的选择和执行的政策。通过这种审查保证了一致性和控制。

38. 向《财务报告准则》的过渡也给公司员工造成了负担。员工培训被认为是必要的。大约三分之一的公司表示，为了完成这次调查，它们不得不长期聘用员工负责执行会计准则和说明规定。一些接受调查的公司从财务报告准则项目一开始就专门雇用员工，而另外一些公司仍然在招聘更多的员工协助会计事务。实际上，因为南非是第一批将本国会计准则同《财务报告准则》统一的国家，它的经验得到了其它国家的重视和学习，而全球化正在从南非汲取大量经验和技能。这种情况特别发生在实施财务报后准则方面。

39. 目前，在 26,222 名拥有南非特许会计师称号的会计师协会的会员中有 5,942 名是常驻国外的。<sup>41</sup> 到目前为止，会计师协会都是集中注意特许会计师的教育和培训。会计师协会也确认了必须更好地评估南非各级机构对于会计和财务专家的供求情况。为了了解目前财务管理、会计和审计人才紧缺问题以及保留会计学员问题的性质和严重程度，会计师协会于 2007 年 6 月开展了两个研究项目。<sup>42</sup> 这些项目是朝向解决南非会计人才短缺问题的第一步。

40. 2006 年的调查还表明，在采用《财务报告准则》的过程中某些公司花费了巨大的代价和时间。三分之一接受调查的公司花了一年多时间来执行新的准则，而只

---

<sup>40</sup> Ernst 和 Young(2006 年)。迎接采用《财务报告准则》带来的挑战。2006 年 7 月 27 日。

<sup>41</sup> 会计师协会(2007 年)。南非特许会计师的资历情况反映了会计行业的发展变化。2007 年 6 月 22 日新闻稿。

<sup>42</sup> 会计师协会(2007 年)。征求建议：关于财务管理、会计和审计人才短缺问题的研究；征求建议：关于会计学员短缺和保留问题的研究。

有一小部分(16%)的公司花费时间不到六个月。半数以上接受调查的对象表示，它们执行准则的开支超过 100 万兰特；10%的公司相信，其开支超过 500 万兰特。

41. 大多数接受调查的公司(66%)表示，由于实施了《财务报告准则》，因此可以向股东提供更有意义的信息。然而，它们也表示，采用准则带来了更为错综复杂的情况。

42. 有趣的是，调查显示对于所报告的净利润好坏不一的影响。几乎 66%接受调查的公司表示受到了负面影响，大约三分之一的公司报告了正面影响。

43. 这次调查最为重要的结果之一涉及对于财务信息的记录和保存的影响。据报告，信息和通信技术系统无法在所有情况下提供信息，必须采取一些变通办法才能真正实施《财务报告准则》。这种情况表明，今后将对信通技术体系进行更多的改革。人们的关注主要集中在以下领域：

- (a) 保留有关地产、厂房和设备的资料，例如更新固定资产登记以及记录和更新余值和有效期。在 2005 年向《财务报告准则》过渡的过程中，对于 IAS 16(地产、厂房和设备)的改进被视为最为繁重的任务。许多公司都采用《财务报告准则》1 中的核定成本方法以免事后调整。然而，在多大程度上使用构件方法以应附贬值仍然是一个挑战。
- (b) 财务文件的评价和记录，包括风险管理说明、执行不承认原则以及拆开财务文件。目前，根据《财务报告准则》7(财务文件的说明)，在不同国家从事功能性货币交易的公司在完成灵敏度分析方面遇到困难。
- (c) 有关坏帐准备的过程以及说明雇员和管理人员的补偿。南非有关坏帐准备的经验将在下文中详细讨论。

## B. 本国技术委员会

44. 在采用《财务报告准则》以后，可以提出这样的问题：象南非会计实务委员会这样的本国技术委员会是否仍然需要。南非的经验证实仍然需要这种委员会。

45. 对于这种委员会的第一个需要是：通过评论征求意见稿和讨论文件使得本国会计界参与国际会计准则理事会以及国际财务报告解释委员会所规定的制定准则的进程。首先，会计实务委员会被视为南非企业界的代表，因为该委员会的成员代表着商业和工业、用户、审计师、JSE 以及学术界。其次，会计实务委员会

为每份新的征求意见稿或讨论文件设立一个单独的技术小组委员会，并且邀请本国的会计界和工业界的专家在必要时参与评论。

46. 对于这种委员会的第二个需要是：在教育方面发挥作用。会计实务委员会承担着向会计界人士介绍会计领域新动向的任务。在有需要时，还组织路演(有时邀请国际会计准则理事会的工作人员参加)以及其他讨论活动。会计师协会也通过其不懈的努力，就事先确定的题目为其成员举办培训研讨会。

47. 最后，也许对于这种委员会最重要的需要是：它们应当考虑如何正确处理《财务报告准则》目前还没有给予充分指导的那些会计问题，其中包括所发现的做法不同等问题。会计实务委员会通过以下的角色扮演者来讨论和解决这些问题：

- (a) 会计实务委员会委员本身；
- (b) 会计师协会的其他委员会；
- (c) 行业委员会；
- (d) 技术伙伴论坛；
- (e) JSE
- (f) 最大的四十家公司的财务总监论坛；和
- (g) 会计师协会的成员。

### C. 本国问题和不同的做法

48. 南非的经验是：存在不同的做法。然而，转而采用《财务报告准则》的主要好处之一就是：通过这种转变消除了许多不同的做法。在采用国际准则以后，各公司必须评估其现有的会计政策和程序。外聘顾问的参预以及公司审计师的审查推动了在实施准则方面的一致性。通过行业专家共同解决有关问题，一致性得到了加强。在这一方面，技术伙伴论坛在解决问题和实现一致性方面发挥了重要作用。每个技术伙伴本身也得到其国际技术部门的支持。

49. 凡是无法通过上述渠道解决的本国问题和做法不同问题提交会计实务委员会。该委员会的任务是确定解决这些问题的适当方法。该委员会要问的第一个问题是：这些问题是否广泛存在而且各不相同，以至于需要向国际财务报告解释委员会提出请求。南非曾经向该国际委员会提出经营租赁问题以及黑人经济赋权问题(下文第四章将开展进一步讨论)。

50. 如果出于令人信服的理由(例如,认为只是本国特有的问题)而决定不将该问题提交解释委员会,那么替代办法是:公布本国准则、公告或者指引,或者使用其他办法通知如何解决这个问题。会计实务委员会建议将南非的这种意见通知适当的管理机构。

51. 在适当的情况下,由会计实务委员会公布本国的准则(《公认会计原则》AC 500 系列之一),以便解释南非特有的具体的会计、交易或者其他方面的问题,而这些问题是《财务报告准则》没有具体和明确规定的。<sup>43</sup> 《公认会计原则》的 AC 500 系列享有同 AC 100 系列同样的权威,即使一些南非的公司根据国际准则编制财务报表,它们也必须遵守这些系列的规定。<sup>44</sup> 如果一家公司声称自己既采用《财务报告准则》又遵守系列的规定,就不算违反《财务报告准则》,因为这些本国的准则只是对于国际准则的解释。这些公司不需要申明自己同时遵守南非的《公认会计原则》,实际上它们也无法遵守,因为它们必须执行《财务报表准则》1(这些准则并非南非的《公认会计原则》的一部分)。

52. 人们认为,会计师协会公布的指引并不具有《公认会计原则》的同等地位。<sup>45</sup> 会计师协会可以要求那些负责制作财务报表而又不遵守指引的成员或者准成员解释不遵守的原因。所公布的大多数指引用于解决行业中的具体问题。

53. 会计师协会的公告向其成员传达有关问题,但是从不解释问题。在就会计问题进行传达时,公告具有上述会计指引的同等地位。<sup>46</sup>

54. 比较重要的专业意见在下文第四章中的具体问题项下讨论。

#### D. 监测和实施

55. 监测小组的设立也促进了南非会计实务方面的一致性。根据监测小组的建议,JSE 的上市公司部就正确处理监测小组所确定的某些交易或者活动等问题向上市公司发出了指引,其中内容包括:

---

<sup>43</sup> 会计师协会(2005年)。第8/05号公告——专业意见的地位。2005年8月。

<sup>44</sup> JSE(2005年)。遵守AC 500系列的规定。JSE上市公司部的信函(2003年5月12日)。

<sup>45</sup> 会计师协会(2005年)。第8/05号公告——专业意见的地位。2005年8月。

<sup>46</sup> 同上。

- (a) 保险公司不应将有关长期投资收益的平滑调整纳入收入报表。<sup>47</sup>
- (b) 关于收入报表中的正确陈述问题，不得在收入报表结束时加上“核心赢利”的单项或者加上普通股东净收入以外的数字(收入报表以前的格式)。<sup>48</sup>
- (c) 应当逐行地充分说明所有的分类情况，并以此支持有关“为了符合本年度的分类重申了某些比较数字”的说法。<sup>49</sup>
- (d) 各公司应当审查其股份信托的会计处理方法，以便确保遵守合并原则。<sup>50</sup>
- (e) 遵守《财务报告准则》也意味着遵守 AC 500 系列的规定。<sup>51</sup>

56. 目前，已经有二十八家公司送交监测小组审查。其中九家公司要求审查全部财务报表，十八家公司要求审查中期或者年度财务报表中的具体政策或者单项。<sup>52</sup> JSE 建议和行动的结果见表一。

表一. 有关提交《一般公认的会计原则》监测小组的案件的决定

建议或行动	数 目
撤消和重发年度财务报表	3
公司停业(同时存在其他股票交易问题)	2
改变今后财务报告的会计政策/建议其他采用同样政策的公司今后予以遵守/在公布结果之前对报告草稿进行修改	7
公布修改后的报告	9
在下次中期报告中提到监测小组查明的问题并在年度报告中作出详细说明	2
在证券交易所新闻处和尚未分发的年度报告中重新公布正确的每股核心盈利	1
在将报告分发给股东之前对其进行修改	2
毋须采取行动	1
待定	1
共 计	<b>28</b>

资料来源：会计师协会(2007年)。事项的总结。见<http://www.saica.co.za/documents/summary>。

<sup>47</sup> JSE(2003年)。收入报表中长期投资收益的调整。JSE 上市公司部的信函(2003年2月21日)。

<sup>48</sup> JSE(2003年)。收入报表的提交。JSE 上市公司部的信函(2003年5月12日)。

<sup>49</sup> JSE(2003年)。JSE 上市公司部。重新说明比较财务资料。JSE 上市公司部的信函(2003年10月22日和2003年12月29日)。

<sup>50</sup> JSE(2004年)。股份奖励计划信托的合并。JSE 上市公司部的信函(2004年2月16日)。

<sup>51</sup> JSE(2005年)。JSE。遵守 AC 500 系列的规定。JSE 上市公司部的信函(2005年1月24日)。

<sup>52</sup> 会计师协会(2007年)。事项的总结。见<http://www.saica.co.za/documents/summary-of-matters>。(2007年4月23日查阅)。

57. 由于以前南非没有以法律形式实施财务报告准则，所以，实际上有机会作出不同的解释和采用各种准则，有时甚至引起伪造帐目。从中记取的教训是：如果南非确实希望成为全球市场上的一个角色，那么监测和实施就必须成为财务报告制度的基石。国际会计准则理事会并不负责监测和实施国际财务报告准则。完成这些任务是各国监管部门的责任。南非的监管部门有义务开展积极的监测和实施。在这一方面，迄今为止所做的努力证明有关部门在确保执行准则方面是成功的。监测小组组长，Harvey Wainer 教授强调指出，作为 JSE 在落实执行准则方面的顾问，监测小组十分认真地看待这项紧迫的任务。<sup>53</sup>

#### E. 本国公司的参预

58. 南非的技术伙伴论坛在确定各种做法和采用财务报告准则方面发挥了重要的作用。这个论坛是南非技术伙伴的网络。设立这个论坛可视为南非统一实施财务报告准则的第一步。通过技术伙伴的国际网络，他们也了解到有关解决已经确定问题的国际做法。在坚持全球报告准则方面，这种联网做法被认为是至关重要的。

59. 南非同时要求本国的审计公司将有关的会计问题提交其国际部门，以便保证做法的一致。然而，不利之处在于：成本和周转时间都有所增加。这种情况使得审计师和顾客感到沮丧。

### 四、技术问题和实施问题

60. 本章重点讨论南非在向《财务报告准则》过渡的过程中所遇到的主要的技术问题和实施问题。这些问题已经通过会计实务委员会的正式审查以及与行业领导人的讨论得到确认。

#### A. 应收帐款的损失

61. 在 Ernst 和 Young 第二次调查(见上文的讨论)中，坏帐准备的过程被确认为实施问题。这个问题是在银行业在 2001/2002 年间采用南非版的未经修订的 IAS

---

<sup>53</sup> 会计师协会(2006 年)。监测小组严密监测了 30 家上市公司。2006 年 11 月 29 日新闻稿；监测小组对其中 28 家公司采取了行动。

39 时产生的。<sup>54</sup> 当时，南非储备银行(南非银行的监管机构)要求各银行在预防性矩阵的基础上计算贷款和应收款项的损失。这种矩阵没有根据 IAS 39 的规定明确考虑基于期望现金流量的折现现金流量模型。当时提出的实际问题是：对于期望现金流量模型的任何调整是否都应根据留存收益的期初节余进行。会计师协会的反映是：如果预防性矩阵没有明确考虑基本现金流量的金额或时机，则应由过渡条款规定对于留存收益的期初节余的调整。<sup>55</sup>

62. 这就明确表明，由于在编制财务报表时采用了《财务报告准则》，人们开始偏离本国监管机构的规定。

63. 应收帐款损失的第二个问题涉及 IAS 39 的修订，因为在修订时“期望现金流量模型”被“已发生损失模型”所取代。关键问题是如何在集体评估中应用传统的损失记录测试。银行部门在 IAS 39 改用“已发生损失模型”之前就开始了讨论，并且通过银行公会同国际财务报告解释委员会联系。银行部门的关注已经纳入“已发生损失模型”的修改，结果是银行部门接受改用“已发生损失模型”。<sup>56</sup>

## B. 运营租赁

64. 在直线摊销运营租赁方面，南非的做法与国际做法不同。南非的做法是：不直线摊销同通货膨胀挂钩的运营租赁。南非认为，通货膨胀是将租赁付款分摊给整个租赁期的“另一个体系基础”。这个问题曾经提交解释委员会，但是它拒绝给予解释，其理由是准则的规定是清楚的：IAS 17(租赁)提到了“更能代表用户时间分配模式的另一个体系基础”。用户时间分配模式只应受到实际使用资产因素的影响，而这并不包括通货膨胀。

---

<sup>54</sup> 会计师协会(2001年)。AC 133——财务文件的识别和权衡。2001年4月。

<sup>55</sup> 会计师协会(2003年)。第 6/03 号公告——关于实施 AC 133 的指引——财务文件的识别和权衡。2003年11月。

<sup>56</sup> 资料来自同银行部门的讨论。

65. 会计师协会发布了两项公告，宣布南非转用国际做法。<sup>57</sup> 尽管许多报表编制人有负面反映，南非还是改变了做法。

### C. 南非的股息税

66. 南非的《1993 年所得税法》规定对公司实行双重税制，既征收正常所得税，又征收公司二级所得税(STC)。STC 是对南非公司的宣告股息征收的一种税，按宣告股息超出已收到股息的金额计算。由于这是南非特有的问题，会计实务委员会公布了南非《公认会计原则》AC 501(公司二级所得税)，用以澄清在 IAS 12(所得税)的原则基础上对 STC 进行会计处理的方法。<sup>58</sup>

67. AC 501 所提出的主要问题是：STC 是否应当纳入收入报表的所得税系列。达成的一致意见是：STC 是一种所得税，因为 STC 是向公司征收的税，而不是代扣所得税。AC 501 将确认 STC 的纳税义务同确认宣告股息的纳税义务联系起来。在确认宣告股息的纳税义务时也应确认 STC 的纳税义务。AC 501 也采用了 IAS 12 有关确定递延资产的原则。只有在公司非常可能宣布今后将用 STC 余额发放股息时，才能确定 STC 余额的递延所得税(也即实收股息超过了发放股息)。

68. 这个问题说明：立法可以解决《财务报告准则》没有具体涉及的本国问题。

### D. 黑人经济赋权

69. 黑人经济赋权(BEE)是南非为提升本国黑人地位而正式开展的一个进程<sup>59</sup> 南非会计界需要处理的情况是：一些经济实体以低于公允价值的价格向南非黑人或者南非黑人控制的实体发售权益工具，以实现黑人赋权的目标。国际财务报告解释委员会关于《财务报告准则》2 适用范围的指引明确提出，该准则(以股票为基础的支付方式)适用于以下情况的 BEE 交易：BEE 伙伴所收到的现金和其他资产

---

<sup>57</sup> 会计师协会(2005 年)。第 7/05 号公告——运营租赁；会计师协会(2006 年)。第 12/06 号公告——运营租赁。2006 年 8 月。

<sup>58</sup> AC 501 从 2004 年 1 月 1 日起的财政年度开始生效。

<sup>59</sup> 南非政府公布了各项 BEE 文件，包括《广泛黑人经济赋权法》(2003 年第 53 号法令)。这项法律授权贸易和工业部长发布良好实践准则，用于审查实体的 BEE 资格证明。

的公允价值要低于向他们发售的权益工具的公允价值，从而体现了 BEE 股本资格的作用。

70. 会计实务理事会公布了 AC 503(BEE 交易的会计)，以便澄清股本资格是否应被确认为一种无形资产还是一种花费。<sup>60</sup> 所得出的结论是：除非 BEE 股本资格能够直接导致获取另一项无形资产，否则应被视为一种花费。根据 IAS 38(无形资产)的原则将 BEE 股本资格视为一种花费的主要原因是：BEE 股本资格并非由所在实体控制，因为该实体无法证明它有能力通过法律权利或者证券交易所交易从潜在的资源中获取今后的经济利益。

71. 虽然这个有关 BEE 交易的问题是南非所特有的，但还是提交给了国际财务报告解释委员会要求澄清，作为反映，解释委员会公布了关于《财务报告准则》2 的适用范围的指引。

#### E. 由于国际财务报告解释委员会拒绝审议事项而造成的差异

72. 有时，解释委员会以有关的会计处理办法已经十分清楚为由，拒绝审议所提交的事项。然而，南非的经验是：解释委员会在这些案件中的想法可能会确认南非的不同做法。会计师协会第 09/06 号公告涉及现金支付折扣、提前付款折扣、其他回扣以及延期付款，其中的一些事例已经确认了这种差异。<sup>61</sup>

- (a) 现金支付折扣：解释委员会的观点是 IAS 2(库存)提供了足够的指导。所获现金支付折扣应从所购买的货物成本中扣除。与此相反，许多南非实体将所获现金支付折扣列为“其他收入”，从而造成了差异。同样，第 9/06 号公告澄清：给予顾客的现金支付折扣应从当天的收入总额中扣除。
- (b) 提前付款折扣：解释委员会在拒绝审议有关提前付款折扣的问题时指出，给予顾客的提前付款折扣应在销售时估价，并在收入中扣除。所获提前付款折扣同样应从库存成本中扣除。当时许多南非实体的做法

---

<sup>60</sup> 公布于 2006 年。

<sup>61</sup> 会计师协会(2006 年)。第 09/06 号公告——导致收入/购买调整的交易。2006 年 5 月。

是将给予顾客的提前付款折扣列为“运营开支”，而将所获提前付款折扣列为“其他收入”。

- (c) 其他回扣：许多南非实体而将所获回扣列为“其他收入”。然而，解释委员会认为，根据 IAS 2(库存)，在计算库存成本时应当考虑到旨在降低购买价格的那些回扣。具体涉及销售开支的回扣不会从库存成本中扣除。
- (d) 延期付款：实际上在处理延期付款方面仍然存在差别。这个问题仍然没有得到解决，因为多项准则涉及关于延期付款的原则，而且不同的报表编制人对于规定有不同的解释。IAS 2(库存)指出，在有效安排含有财务要素时，必须将该要素确认为财务期的权益。IAS 18 在确认收入方面也有类似说法。解释委员会拒绝进行审议的理由是：关于六个月免息信贷等延期付款方式的会计处理方法已经十分清楚：应当反映重大的货币时值。在解释延期信贷方面已经产生了差异，因此必须根据 IAS 39(财务文件的识别和权衡)来评估某些款项。一些审计师和用户将延期信贷解释为交易日之后的付款(也即信贷已经延期)：而其他一些人则将其解释为将信贷延长一段时间，也即超过行业的正常期限。此外，一些报表编制人争辩说，在以同延期付款一样的销售价格完成现金交易时，所实现的现金收入总额必须是一样的。

#### F. 保险业：有关库藏券的反常之处

73. 保险业在采用《财务报告准则》之前应用的是本国的准则，其结果是对保险业的业绩实行了围栏政策。<sup>62</sup> 保险业的资产和负债在财务报表上是同其他企业分列的。由于向《财务报表准则》过渡以及采用了国际准则 4(保险合约)，结果是资产按其性质列出。例如，为了保险业管理而持有的的财务资产是同其他资产一起列出的。

74. 废除围栏原则的主要结果是对于库藏券产生了影响。一些保险部门(分公司)投资于所在实体(控股公司)的股票。例如，保险业务提供同股票绩效联系在一

---

<sup>62</sup> AC 121 — 《长期保险公司财务报表的说明规定》于 2004 年废除。

起的产品，结果，它们往往投资于自己控股公司的股票。<sup>63</sup> 也可能购买这些股票用于挂钩投资(同一组股票的业绩联系在一起的投资)，或者用于产生给予保险人的直接回报。主要的反常之处在于：这些股票的价值是按保险公司的负债额计算的，但是对于资产的影响则通过以下方式抵消：将这些股票作为库藏券从股本中扣除。在计算每股盈利时，库藏券也从有关股票的加权数值中扣除，这样就有可能扩大根据《财务报告准则》计算的每股盈利的数值。

75. 在国际会计准则理事会主席，David Tweedie 爵士，于 2006 年 11 月访问南非时讨论了库藏券问题。他的反应是：理事会已经在几次董事会上讨论了这个问题，但是由于没有行业先例，因而无法达成一种可以接受的解决办法。<sup>64</sup>

#### G. 公允价值计算方面的考虑

76. 会计实务理事会和会计实务委员会在同 David Tweedie 爵士开会时提出的另一项关注是：在没有积极的市场或者市场缺少流动资金的情况下如何在财务文件中进行公允价值的计算。<sup>65</sup> 这项关注具体涉及在管理层估计的基础上进行公允价值计算的情况。

77. Tweedie 爵士的反映是：有必要对关于指导公允价值计算的讨论文件进行评估，因为其中可能载有公允价值计算的分级办法。这种评估将是解决公允价值计算问题所需的进程。目前，南非正在严密监测这个项目的进展。

#### H. 单独的财务报表

78. 南非过去一直要求控股公司根据《公认会计原则》编制单独的财务报表。虽然《财务报告准则》没有明确规定只编制综合的财务报表，但是几乎是隐晦地突出了综合报表，而不是单独的财务报表。<sup>66</sup>

---

<sup>63</sup> 会计师协会(2006 年)。会计实务委员会 2006 年 11 月 30 日的会议记录(在这次会议上 David Tweedie 爵士的访问记录在案)。

<sup>64</sup> 同上。

<sup>65</sup> 同上。

<sup>66</sup> 同上。

79. 财务报表编制人所面临的一些挑战来自对于内容优先于法律形式的概念认识不足。在特殊目的实体方面，问题是应在何种程度上在单独的财务报表中使用透视法，以便反映经济内容，而不是法律形式，因为实际上特殊目的实体只是一种管道或者存放手段。同样，在同其他有关方进行交易方面，问题是应该在何种程度上分析和反映经济内容，而不仅仅是法律形式，特别是在交易不一定是伸手可及的情况下。

80. David Tweedie 爵士在这方面的反应是：理事会了解这些问题，并且已经就此开展辩论，目前的选择是使用透视法。<sup>67</sup>

## 五、结 论

81. 采用《财务报告准则》明显地加强了南非在全球会计界的作用，并且在南非采用国际准则方面更趋一致。上市公司和会计界努力承担了实施《国际财务报告准则》的任务，并且取得了巨大成功。十分明显，许多初期的问题已经得到解决。

82. 采用《财务报告准则》加强了一致性，同时也进一步证明：需要本国的技术部门推动国际会计准则理事会所规定的程序以及解决本国的具体问题和不同做法问题。

83. 为了解决日益增长的技术需求，南非审计公司的技术会计部门取得了很大发展。然而，许多在南非培养的会计专家因为全球对于会计人才的需求而出国。

84. 南非目前面临的挑战是要通过适当的监测和实施机制，开展一个给予会计准则以法律支持的进程，同时要实施差别报告制度。

-- -- -- -- --

---

<sup>67</sup> 同上。