

中国注册会计师行业发展研究资料

(2009)

DEVELOPMENT OF THE CPA PROFESSION IN CHINA:
STUDIES & RESULTS

中国注册会计师协会 编

经济科学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

中国注册会计师行业发展研究资料. 2009 / 中国注册会计师
协会编. —北京: 经济科学出版社, 2010. 8
ISBN 978-7-5058-9747-2

I. ①中… II. ①中… III. ①注册—会计师—行业组织—研究
资料—中国—2009 IV. ①F233. 2

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2010) 第 148165 号

责任编辑: 刘 瑾
责任校对: 刘 昕
技术编辑: 潘泽新

中国注册会计师行业发展研究资料 (2009)

中国注册会计师协会 编
经济科学出版社出版、发行 新华书店经销
社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮编: 100142
总编辑部电话: 88191217 发行部电话: 88191540

网址: [www. esp. com. cn](http://www.esp.com.cn)

电子邮件: [esp@esp. com. cn](mailto:esp@esp.com.cn)

北京天宇星印刷厂印刷

华丰装订厂装订

787×1092 16 开 14. 25 印张 250000 字

2010 年 12 月第 1 版 2010 年 12 月第 1 次印刷

ISBN 978-7-5058-9747-2 定价: 33. 00 元

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

(版权所有 翻印必究)

前 言

2009年，在财政部党组和理事会的正确领导下，在相关部门的大力支持和地方协会的全力配合下，中国注册会计师协会认真学习和落实党的十七大、十七届四中全会精神，扎实指导会计师事务所开展深入学习实践科学发展观活动和行业党建工作，学习贯彻国务院办公厅转发财政部《关于加快发展我国注册会计师行业的若干意见》（国办发〔2009〕56号），认真落实四届理事会五次会议确定的工作计划，积极指导行业应对国际金融危机，大力实施注册会计师考试制度改革，制定发布中国注册会计师职业道德守则，深入实施人才培养战略、国际趋同战略和做大做强战略，全面推进行业发展和协会建设，取得一定成效。

围绕行业工作重点，中注协积极开展行业相关重大问题研究工作，就国际金融危机对我国注册会计师行业的影响及对策研究、国际金融危机给内地与香港会计服务业带来的挑战和机遇、国际会计师联合会发布的《财务报告供应链：现状和方向》报告、国际会计师联合会公布的会计行业全球领导人调查结果、国际会计师联合会发展中国家委员会发布的关于会计技术人员的良好实务指南、证券委员会国际组织对国际审计准则的声明、欧盟委员会就采用国际审计准则公开征求意见、国际审计与鉴证准则理事会完成的明晰项目、美国向国际财务报告准则过渡路线图、公允价值计价争议后续进展、审计判断信心研究、我国上市公司整合审计研究、独立审计职业声誉损害与市场反应等专题展开研究，先后编发行业发展研究资料15期，现整理出版。

借此机会，向为该系列材料提供研究报告的各位专家表示感谢。

中国注册会计师协会

2010年10月

总 目 录

| | |
|-------------------------------------|---------|
| 美国向国际财务报告准则过渡路线图研究报告 | (1) |
| ▶▶ | |
| 国际审计与鉴证准则理事会完成明晰项目 | (11) |
| ▶▶ | |
| 2008 年国际会计师联合会会计行业全球领导人调查结果报告 | (18) |
| ▶▶ | |
| 国际金融危机对我国注册会计师行业的影响及对策研究 | (31) |
| ▶▶ | |
| 国际会计师联合会发布《财务报告供应链：现状和方向》报告 | (38) |
| ▶▶ | |
| 公允价值计价争议后续进展 | (119) |
| ▶▶ | |
| 证券委员会国际组织发表声明认可明晰项目成果 | (122) |
| ▶▶ | |
| 欧盟委员会就采用国际审计准则公开征求意见 | (125) |
| ▶▶ | |
| 国际会计师联合会发展中国家委员会 | |
| 《良好实务指南：会计技术人员的教育、培训和发展》 | (129) |
| ▶▶ | |
| 国际金融危机给内地与香港地区会计服务业带来的挑战和机遇 | |
| ——第三届中国（香港）国际服务贸易洽谈会会计服务业合作 | |
| 分论坛嘉宾代表演讲稿专辑 | (147) |
| ▶▶ | |
| 咬紧牙关 | |
| ——安永会计师事务所全球主席兼执行总裁詹·戴利 | |

(Mr. James S. Turley) 接受香港 A PLUS 杂志专访…………… (171)



方礼彦：毕马威是如何穿越金融危机的…………… (178)



审计判断信心研究：一项实验的证据…………… (184)



我国上市公司整合审计研究…………… (196)



独立审计职业声誉损害与市场反应
——中天勤事件的进一步研究…………… (207)



行业发展研究资料 2009 年第 1 期

美国向国际财务报告准则 过渡路线图研究报告

目前，已有 114 个国家或地区要求或允许企业采用国际财务报告准则 (IFRS)，其中大约有 85 个国家或地区要求本国的所有上市公司采用 IFRS 编制财务报表。在美国，已有大约 2/3 的美国投资者持有按照 IFRS 编制报表的各种证券。SEC 越来越认识到全球通用的会计语言将大大提高财务报告活动的透明度和可比性。

2008 年 11 月 14 日，美国证券交易委员会 (SEC) 公布了向 IFRS 过渡路线图的征求意见稿。路线图指出，SEC 将在 2011 年决定是否强制要求美国证券发行人自 2014 年起采用 IFRS 编制财务报表。如果认为采用 IFRS 能够保护投资者和维护公众利益，SEC 将考虑决定采用。路线图的征求意见稿一共包括 12 个部分。路线图还规划了向 IFRS 过渡的 7 个阶段性成果。

本研究报告就路线图出台的背景、主要内容以及相关评论进行了整理，并对其影响进行了分析，现予编发，供参考。

美国向国际财务报告准则过渡路线图研究报告

2008年11月14日,美国证券交易委员会(SEC)公布了向国际财务报告准则(IFRS)过渡路线图草案,公开征求意见。我们就这一路线图出台的背景、主要内容以及相关评论进行了整理,并对其影响进行了分析,撰写了本报告。

一、路线图出台的背景

(一) 国际趋同,大势所趋

2002年安然事件之后,美国加强了公司内部监管,为此出台的“萨班斯(SOX)法案”更使企业会计成本激增,迫使近年来不少企业转而选择欧洲证券市场。究竟是“放宽标准吸引外国公司前来上市”,还是“提高标准以保护投资人利益”,引发了美国国内各界的激烈争论。

2002年10月,美国和欧盟的证券监管部门要求财务会计准则委员会(FASB)和国际会计准则理事会(IASB)在2003年前完成美国会计准则(US GAAP)与国际会计准则(IAS/IFRS)主要分歧的确认工作,2005年1月1日前消除这些分歧。2002年10月29日,IASB和FASB签署了著名的诺沃克协议(Norwalk Agreement),协议的核心是短期趋同计划(Short-term International Convergence),即双方将在2003年完成主要差异的确认,并对这些差异按照最有利于被减少或消除的方式进行分类,然后再对如何减少或消除这些差异展开研究,争取在2005年之前减少或消除这些差异,实现US GAAP和IAS/IFRS相互间的不断趋同。Norwalk协议为实现全球会计准则向前迈进了一大步,使国际资本市场上应用最广泛的两套会计标准有望最终走向统一。

自2006年2月22日FASB与IASB签署谅解备忘录推进双方准则趋同以来,各项准则进展均比预期的要慢,而外部环境也发生了较大的变化,SEC已于2007年年底允许外国在美上市公司直接采用IFRS提交其年报。另外,2006年备忘录本身也只规定到2008年年底的工作。因此,FASB和IASB又成立了

一个四人工作组，为新备忘录起草一份技术方案。该工作组由 IASB 和 FASB 各派一名委员及两名技术总监组成。新备忘录的预定目标是：“改进现行 IFRS，使之便于在主要资本市场强制实施”。工作组提出了新备忘录项目的工作思路和建议，主要涉及公允价值计量、收入、离职后福利等 12 项准则，核心思想为：减少争论、简化征求意见和咨询程序，多借鉴美国准则现行成功做法，以 2011 年中完成美国可以强制采用的 IFRS 为压倒一切的核心工作。

但是，由于全球资本市场及其参与者仍然存在法律和文化方面的差异，从长期影响来看，这种美国家长式的一言堂，假如投射到会计准则制定领域，对其他国家也未必是好消息。相比之下，欧盟基本在 IASB 的规则框架下活动，并且缺乏制约 IASB 的手段。这一局面招致了欧洲议会部分议员和欧洲企业的强烈不满。最令欧盟难以接受的是，美国所认可的国际准则是“IASB 发布的英文版 IFRS”，而欧盟采用的是“欧盟委员会批准的 IFRS”，尽管两者几乎只有象征性的极微小差异，但欧盟显然再次被美国拒之门外。

随着近年全球资本市场一体化进程的加快，目前已有 114 个国家或地区要求或允许企业采用国际财务报告准则，其中大约有 85 个国家或地区要求本国或地区的所有上市公司采用国际财务报告准则编制财务报表。在美国，已有大约 2/3 的美国投资者持有按照国际准则编制报表的各种证券。SEC 越来越认识到全球通用的会计语言将大大提高财务报告活动的透明度和可比性。

（二）SEC 酝酿出台路线图

自 2007 年 3 月 6 日以来，SEC 举办了 3 次圆桌会议讨论 IFRS 的相关问题。2007 年 8 月 7 日，SEC 发布了一份概念文告，就允许美国上市公司采用国际准则初步征求意见。

虽然 SEC 委员承认，统一国际会计准则面临种种反对意见，还可能遇到包括培训、审计师和投资者在内的巨大障碍，但还是在 2007 年 11 月 15 日以全票通过并于 2007 年 12 月 21 日正式发布公告，允许海外发行人利用 IFRS 编制财务报表，而无须再依照 US GAAP 进行调整，但美国本土公司仍需按照美国公认会计原则编制报表。长期以来，由于 US GAAP 的规定被认为更为严格，不少在美国上市的外国公司不得不准备两本会计账簿。分析人士指出，这一调整将使美国证券市场对外国公司更具吸引力。

2008 年 8 月 4 日，SEC 举办了一次圆桌会议，讨论 IFRS 和美国公认会计原则在次贷危机中的作用，与会各方认为美国由 US GAAP 向 IFRS 的过渡需要明确具体的日期。

2008 年 8 月 27 日，SEC 的五位委员通过无记名投票支持发布向 IFRS 过

渡的路线图，通过投票表决，将发布一份采用 IFRS 路线图的征求意见稿，征求意见为期 60 天。路线图设定了美国采用国际准则的步骤和时间安排。当时预计路线图可能包括的主要内容如下：

1. 允许合乎一定标准的美国上市公司在 2009 年 12 月 15 日之后开始的会计年度报表中使用 IFRS。据 SEC 估算，大约涉及 110 家美国上市公司，市值合计占美国资本市场总市值的 14%。

2. SEC 将于 2011 年正式决定是否强制采用 IFRS。

3. 如果 2011 年 SEC 决定强制采用 IFRS，这一决定将分三阶段推进，即：美国上市的大型企业自 2014 年开始强制采用 IFRS；中型企业自 2015 年开始强制采用；小型企业自 2016 年开始强制采用。

据英国《会计时代》的报道，过去数月的经济危机直接导致了路线图的延迟发布。2008 年 11 月 14 日，SEC 终于公布了向 IFRS 过渡路线图草案，公开征求意见，意见截止日期为 2009 年 2 月 19 日。由于征求意见期间为 90 天，超过了今年 8 月刚刚提出该路线图时设想的 60 天，因此该路线图征求意见稿可能将在奥巴马执政的最初几个月获得通过。

二、路线图的主要内容

根据 2008 年 11 月 14 日发布的向 IFRS 过渡路线图的征求意见稿，SEC 将在 2011 年决定是否强制要求美国证券发行人自 2014 年起采用 IFRS 编制财务报表。如果认为采用 IFRS 能够保护投资者和维护公众利益，SEC 将考虑决定采用。路线图的征求意见稿一共包括 12 个部分。首先路线图对于 IFRS 在美国资本市场中的重要作用进行了回顾和展望。随后路线图规划了向 IFRS 过渡的七个阶段性成果：

1. IFRS 按照健全、独立的程序持续改进；
2. 改进国际会计准则制定机构的筹资机制以及加强问责制；
3. 提高国际财务报告下使用可扩展商业报告语言（XBRL）的能力，采用交互式语言向投资者披露会计信息；
4. 对投资者、企业会计人员、审计师、监管者等培训和教育到位；
5. 允许有限数量的公司提早采用 IFRS（试点）；
6. SEC 修改规则，强制要求美国企业采用 IFRS；
7. IFRS 在美国贯彻实施。

路线图中还包括与美国最终采用 IFRS 有关的市场参与者相关的各方面讨论。包括财务信息的作用、会计信息系统、控制和程序以及审计、会计准则制

定程序等方面的讨论。

作为路线图的重要组成部分之一，SEC 还建议修订现有的各种法律法规和格式，以使 IFRS 能够被一定数量的美国上市公司尽早采用，因为这将增强提供给投资者的财务信息的可比性。路线图还规定，只有那些将 IFRS 作为财务报表的编制基础，而不是采用其他会计准则编制财务报表的行业中的上市公司，才有资格自 2010 年开始申报采用 IFRS 编制财务报表。这些来自特定行业的 20 个市场资本总额最大的美国公司能够从 2010 年开始按照 IFRS 编制 2009 年 12 月 15 日之后的财务报表。

路线图还对美国上市公司使用 IFRS 以及准则转换过程中的一些具体情况进行了详细的成本—效益分析。

路线图要求，大型企业采用 IFRS 编制财政年度结束于 2014 年 12 月 15 日之后的报表，中型企业采用 IFRS 编制财政年度结束于 2015 年 12 月 15 日之后的报表，小型企业采用 IFRS 编制财政年度结束于 2016 年 12 月 15 日之后的报表（2006 年 8 月 9 日，SEC 对《萨班斯法案》的 404 条款进行了修订，此次文件中将上市公司分为三类，分别是：小企业（Non-accelerated Filers，市值 \leq 7 500 万美金）、中型企业（Accelerated Filers，7 500 万 \leq 市值 \leq 7 亿美金）、大型企业（Large accelerated Filers，市值 \geq 7 亿美金）。这里的市值指的是会计年度中第 2 季度最后一个营业日除去公司管理层或大股东（持股大于 5%）持有股票后的公司市值。

SEC 期望对于首次采用 IFRS 编制财务报表的公司进行三年的财务报表审计。这将要求这些公司开始按照 IFRS 编制三年的会计账簿及设计内部控制。

这次征求意见稿，SEC 回避了直接宣布采用的方式，而是拟按照路线图设定的时间和步骤，将 IFRS 逐步引入 SEC 监管的美国资本市场上市公司。这一方面说明，SEC 支持采用国际准则，公开明确美国的方向是全球统一的会计准则；另一方面说明，为了保证美国资本市场平稳过渡，美国采用 IFRS 不可能一蹴而就，需要一个过程。

三、影响及重要评论

路线图征求意见稿发布之后，产生了重要的影响，并获得了各方的积极评论。

（一）外界的积极评论

IASB 主席戴维·泰迪（David Tweedie）表示，近期召开的 20 国集团金融

峰会再次重申需要全球统一的会计准则，这也是 IASB 大力支持的目标。2008 年 11 月 11 日，墨西哥银行和证券委员会与墨西哥会计准则委员会宣布，自 2012 年起墨西哥所有的上市公司将采用 IFRS。墨西哥银行和证券委员会将允许一些上市公司自 2008 年起提早采用 IFRS。同日，加拿大会计准则监督委员会也重申，支持加拿大上市公司自 2011 年起采用 IFRS 的计划。戴维·泰迪认为，墨西哥、加拿大和美国采取的这些措施是实现这个目标的重要阶段性成果。他说：“去年 SEC 取消了在美上市的外国公司将国际准则报表调整为美国公认会计原则报表的调整要求，现在又提出了路线图建议，这对国际准则理事会与美国财务会计准则委员会正在进行的趋同工作投下了关键的信任票。我们将继续与美国财务会计准则委员会联合工作，完善 IFRS，为全球投资者更好地服务。”泰迪认为目前的全球金融危机导致欧盟关于会计准则方面的争论，延迟了路线图的出台。他说：“US GAAP 不堪自己的重负”。他认为会计师不应当期望 IASB 事无巨细都提供指引，而应当在遇到问题的时候，与同事多商量并认真地记录下他们对于财务报表的披露所作出的职业判断。并且，泰迪认为 IASB 和 FASB 已经合作来为无流动性市场中资产处置问题等更加有争议的问题提供指引。他还认为会计师应当联合起来避免诉讼，并反对在法庭上利用会计师作为专业证人来检举和贬损其他会计师的工作。

国际会计准则委员会基金会 (IASCF) 受托人主席盖尔特·扎尔姆 (Gerit Zalm) 表示，真正的全球会计准则应当包括美国这个全球最大的资本市场，路线图向这个目标迈出了关键一步。他对 SEC 的决定表示欢迎。

FASB 成员托马斯·林斯密尔 (Thomas Linsmeier) 也建议公众公司会计监督委员会 (PCAOB) 常务咨询组接受美国必将逐渐采用 IFRS 的事实。他说：“加拿大、中国以及日本最近已经加入这一行列。如果我们打算继续遵从 US GAAP 的话，我们将会被孤立起来。”托马斯·林斯密尔表示，二选一的体系将会导致在会计教育领域的混乱。托马斯·林斯密尔认为，仅仅趋同并不是长久之计。“我们不能永远只是同 IASB 进行合作和停留于趋同。”托马斯·林斯密尔是在一次为期一天的咨询组会议上作出上述评论的。会上，讨论的焦点集中在 IFRS 教育不足的问题上，以及反对 SEC 扩大在美国使用国外准则的议题上。咨询组每年都要召开几次会议，咨询组成员包括财务执行官、律师、投资者代表以及诸如普华永道和德勤等大型会计师事务所的代表。

FASB 主席罗伯特·赫兹 (Robert Herz) 也表示他不赞同“两套 GAAP 体系”，并预言美国公司将最终只采用 IFRS。托马斯·林斯密尔和罗伯特·赫兹均认为允许美国公司在两个准则之间进行选择可能并不理想。他在最近纽约召开的一次会议中对参会者说：“路线图中所限的那些早期采用 IFRS 的公司将

能够从 2009 年开始采用 IFRS。”

安永会计师事务所负责应计税金服务的国内税务部合伙人齐斯特·阿贝尔 (Chester Abell) 说：“路线图的出台标志着在建立一套高质量的全球会计准则方面迈出了重要的一步。这一路线图对于建立更加有效的资本市场而言是非常理性的。”

(二) SEC 内部人士的评论

SEC 主席克里斯托弗·考克斯 (Christopher Cox) 说：“投资者在决策时需要充分掌握可比的信息，因此单一的财务报告国际语言值得我们努力追求。证券交易委员会之所以做出这一审慎而细致的决定，是因为 IFRS 正赢得越来越广泛的接受，并且美国投资者所持有的按照 IFRS 编制报表的证券也越来越多。提早明确 SEC 对于采用国际准则的态度，有助于实现我们保护投资者和加强资本市场信息沟通的目标。”

考克斯在 2009 年 11 月一份题为“国际准则的未来以及次贷危机中的合作”的发言中说：“路线图征求意见稿是谨慎认真的。这为美国上市公司使用 IFRS 准备了基础，并提出了首先将要实现的几个重要的阶段性成果。IFRS 统一全球的资本市场并成为投资者的有力工具需要具备以下几个原则：第一是必须充分代表投资者的利益；第二是准则制定的过程必须是透明的；第三是准则制定机构必须是独立的；第四是准则制定者必须是负责任的，以满足投资者和其他利益相关者的需求；第五所有的利益相关方参与准则的制定过程才能保证 IFRS 的持续成功。”考克斯还指出，SEC 从 2007 年 3 月开始关于“路线图”的圆桌会议。根据这些圆桌会议中的有关结论及有关的背景，才提出路线图的征求意见稿。

SEC 首席会计师康拉德·赫维特 (Conrad Hewitt) 认为全球的经济和金融市场现在存在着前所未有的密切联系。全球已有超过 50 个资本市场，资本之间的竞争也前所未有的剧烈。外国的公司和国民是美国财富的最大持有者。并且，外国的市场中有很多公司在技术、规模以及成长性方面胜过美国公司。在美国，IFRS 也正在得到越来越多的接受。使用一套全球公认的会计准则有利于投资者比较世界各地的公司的财务报告信息，从而发现更多的投资机会。并且，一套统一的会计准则可以降低遵循和管制成本，从而便于公司融入全球资本市场，而投资者也可以从他们本国的资本市场的投资机会中获利。

SEC 委员爱丽丝·沃特 (Elisse B. Walter) 认为路线图是美国上市公司采用 IFRS 的重要阶段性步骤，SEC 认真地推动 IFRS 成为主导性的会计准则，并同样认真地以正确的方式实现这一目标，即不忘 SEC 的使命是保护投资者，

维护公平、有序、有效的市场，并且促进资本的形成，帮助投资者获得有利于其投资决策的信息。她认为解决国际会计准则委员会基金会（IASCF）的责任和筹资机制问题是美国上市公司接受 IFRS 过程中的一个重要的阶段性成果。她强烈支持 SEC 与其他国家的证券监管机构以及国际证券委员会组织（IOSCO）合作以成立一个监管集团来增强对 IASCF 的问责机制。并且她认为只有在 IASCF 建立了稳定的筹资机制之后才能委托其制定 IFRS。沃特还认为在过渡时期，两大会计准则制定机构——FASB 和 IASB 应当继续合作改进会计准则，完成他们截止到 2011 年的联合工作计划以及其他改进财务报告的项目，以使美国的上市公司能够使用最高质量的会计准则来编制财务报表。她认为教育和培训是美国由 US GAAP 向 IFRS 转换的重要阶段性成果，SEC 会尽可能对投资者、会计师、审计师以及其他与采用 IFRS 编制和使用财务报表有关的群体进行充分的教育和培训。但是，SEC 完全有可能决定不采用或者不允许美国的上市公司使用 IFRS，因此沃特强烈支持尽早采用调整建议，即备选建议 B——补充 US GAAP 信息。在这项议案中，应当持续调整直到 SEC 对于美国的上市公司使用 IFRS 采取进一步的措施。因为这项议案能够增加可比性并且帮助美国的投资者看懂美国公司按照 IFRS 披露的财务信息，并且如果 SEC 在 2011 年决定不采用 IFRS 的话，这项议案能够为早期采用 IFRS 的人们提供回归 US GAAP 的途径。

当然，在向 IFRS 过渡的过程中还存在很多障碍。根据阿吉伦（Ajilon）财务咨询公司和美国管理会计师协会（IMA）的一项对约 500 家金融和会计专业人士的调查统计的结果，有 58% 的美国公司并没有做好由 US GAAP 向 IFRS 转换的相关员工培训工作。然而同时，参与调查的 86% 的专业人士认为向 IFRS 转换将对会计职业界产生积极的影响。参与调查的 52% 的专业人士认为他们的老板要求他们对 IFRS 和会计准则国际趋同问题给予足够的重视。

四、分析与小结

我们认为，路线图的出台，标志着身处全球经济强国，坐拥世界规范资本市场，号称最精密严格、有效率的 US GAAP 在国际趋同方面前进了一大步。具体而言，美国 SEC 出台路线图的原因及其影响可以从宏观和微观两个层面进行分析：

首先，宏观环境和经济形势的变化压缩了 US GAAP 的生存空间。据美国德勤合伙人甘能（D. J. Gannon）的估计，大约 40% 的财富全球 500 强公司目前在使用 IFRS，随着加拿大和巴西采用 IFRS，这一比例在未来两年可能还会

增加。同时，由于2002年SOX法案的推出，US GAAP对治下公司的要求“近乎苛刻”，使得这些公司财务成本激增，招致了投资者和企业界的不满，迫使近年来不少企业转而选择欧洲证券市场，而现在除美国外世界的其他主要资本市场中，均要求采用IFRS编制财务报表；另一方面，在经济全球化的形势下，来自中国等新兴市场国家的潜力巨大的企业，也由于美国存在两套会计准则的影响而无法或者不愿意赴美上市，这也让美国社会公众产生了巨大的失落感，因为他们无法通过资本市场来分享这些新兴市场的经济成果。

最近一段时期，美国次级债的泡沫破裂导致全球金融危机的蔓延，加上连年攀升的贸易赤字等诸多因素的共同影响，更加重了美国公司对流动性的“深度饥渴”，而资本市场则是其恢复元气的最好平台。因此，在严峻的经济形势下，美国早已顾不得“G-I之争”的虚荣。随着经济全球化的深入发展，作为国际资本流动商业语言的会计准则，在国际趋同的基础上实现在资本市场间的等效，是一种符合国际需求、效率要求的机制。

其次，貌似健康的US GAAP自身也存在很多问题。美国人一直把US GAAP自诩为“世界上最好的会计准则，制定会计规范的黄金标准”。诚然，US GAAP公开公正的制定程序、宽广深厚的理论基础、科学完备的结构层次、全面的业务覆盖范围，都可堪称会计理论与实务恰当结合的典范；然而，金无足赤，US GAAP亦非尽善尽美，其体系庞杂、不易操作、跟不上时代等缺陷也十分突出。

US GAAP以规则为基础，而很多规则都是从问题中来的，比如SOX法案等，这使得US GAAP的体系如“滚雪球”般，越滚越大。采用该准则的企业的账目，即使是会计学教授也难以读懂。安然、世通就是利用US GAAP的庞杂来操纵利润，迷惑和欺诈社会公众和监管部门。FASB自成立以来，已发布几百项《财务会计准则公告》，及一系列的《解释公告》、《技术公告》、《紧急事务工作小组公告》、《会计问题解答》等，加上仍然有效的部分原会计原则委员会（APB）的《意见书》等，这些早已让操作者和使用者苦不堪言。显然，过于复杂的体系降低了US GAAP的经济性，使企业和会计师事务所的成本激增。

2007年年底，SEC放宽标准允许美国资本市场中的外国发行者采用IFRS编制财务报表，以此来吸引外国公司前来美国上市。这将给深陷金融危机的美国人带来好的投资机会，但同时也给美国本土的上市公司带来了竞争的压力。因此，期盼IFRS救市的不仅包括监管层，美国企业界也在热切地呼唤IFRS的到来，据美国德勤的一份调查研究结果表明：一旦SEC允许，将会有大约20%的财务主管和高层财务人员考虑采用IFRS；而在接受调查的公司中，大

约会有 2/3 的公司考虑在未来 3 年之内采用 IFRS。

最后，我们认为这次美国向 IFRS 过渡路线图的出台，给转型经济国家也带来了发展契机。因为建立全球统一的高质量的会计准则，能够提高上市公司信息披露的质量，增加各国上市公司之间财务信息的可比性，有助于我国投资者更好地理解财务信息，在国内外资本市场中进行投融资，从而更好地保护投资者、上市公司以及资本市场的各方利益。这对配合我国企业在当前的全球经济形势下，抓住机遇，实施“走出去”战略、促进对外经贸发展等无疑都具有重要的现实意义。

（中国注册会计师协会专业标准与技术指导部供稿 执笔人：程华）



行业发展研究资料 2009 年第 2 期

国际审计与鉴证准则理事会 完成明晰项目

国际审计与鉴证准则理事会最近几年一直致力于推进国际审计准则的明晰项目 (Clarity Project)，并已于 2008 年年底前全部完成。明晰项目旨在澄清对审计师的工作要求，提高准则理解和执行的一致性。为了借鉴国际审计准则最新成果，修订和完善我国审计准则，保持与国际审计准则的动态趋同，中注协专业标准与技术指导部对明晰项目进行了研究，拟编发系列研究资料。本期主要介绍明晰项目的开展背景、现行国际审计准则存在的问题、提高准则明晰度的原则以及明晰项目准则的结构等。现予编发，供参考。

国际审计与鉴证准则理事会完成明晰项目

近几年,国际审计与鉴证准则理事会(IAASB)一直致力于推进国际审计准则的明晰项目。明晰项目(Clarity Project)旨在澄清对审计师的工作要求,提高准则理解和执行的一致性。2008年12月8~11日,IAASB在布鲁塞尔召开会议,批准了最后3项明晰项目准则,标志着明晰项目的全部完成。现将明晰项目的开展背景、现行国际审计准则存在的问题、提高准则明晰度的原则以及明晰项目准则的结构等介绍如下。

一、开展明晰项目的背景

随着经济全球化的深入发展,资本的跨区跨境流动日益频繁,对于作为国际商业语言的会计来说,建立一套全球普遍认同的财务报告框架体系迫在眉睫,而这一体系又需要由一套全球普遍认可的审计准则作为支撑。作为国际审计准则的制定机构,IAASB已清楚地认识到这一点,将其职责定位为:(1)自主、独立地制定高质量审计、审阅、其他鉴证业务、质量控制和相关服务准则;(2)促进各国准则与国际准则趋同。

国际会计师联合会(IFAC)一直致力于推动各国准则与国际财务报告准则和国际审计准则的趋同。作为推动国际趋同的重要举措之一,IFAC于2004年发布了题为《执行国际准则面临的挑战与取得的成果:实现与国际财务报告准则和国际审计准则的趋同》的研究报告。报告在广泛收集各界意见的基础上,总结了在采用和执行国际财务报告准则和国际审计准则过程中的一系列问题,如准则冗长、结构复杂,并且更加规则导向;术语使用不一致,语言表述不清晰;准则修订过于频繁等。这份研究报告为IAASB开展明晰项目提供了有益的启示。

推动IAASB开展明晰项目更重要的压力和动力来自准则使用者和监管机构。他们指出,现行国际审计准则的结构和语言不够清晰,其中最突出的问题是部分内容采用英文一般现在时态表述,没有明确是否构成审计师的责任,容