



联合国
贸易和发展会议

Distr.
GENERAL

TD/B/C.II/ISAR/46*
21 August 2008

CHINESE
Original: ENGLISH

贸易和发展理事会
投资、企业和发展委员会
国际会计和报告准则政府间专家工作组
第二十五届会议
2008 年 11 月 4 日至 6 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

波兰的案例研究报告

贸发会议秘书处的说明 **

* ISAR 文件以往曾用 TD/B/C.2/ISAR... 文号印发。

** 下列教授为编写本说明提供了实质素材：罗德兹大学/管理学院的 Alicja Jaruga 教授、管理学院的 Justyna Fijałkowska 教授和管理学院的 Małgorzata Jaruga-Baranowska 教授。

内 容 提 要

本案例研究介绍了波兰实际执行《国际财务报告准则》(《财务报告准则》)的经验。它详细说明了波兰管理框架对于财务报告和适用执行机制的主要规定。它讨论了采用《财务报告准则》对波兰公司财务报表影响的主要研究结果。按照波兰一般公认会计准则(公认会计准则)编写的财务报表与按照《财务报告准则》编写的财务报表的主要区别涉及(a) 养老基金；(b) 股票支付；(c) 金融工具和套期保值；(d) 商誉损失；(e) 无形资产；(f) 企业合并；(g) 应收账款估值；(h) 收入和负债估值；及(i) 租赁和财产、工厂设备。研究结果说明了采用《财务报告准则》的企业在财务状况和绩效方面的重要变化。研究突出显示了在采用《财务报告准则》时就财务状况和绩效的预期变化有效沟通的重要性，从而使投资人、分析人士和财务报表的其他用户了解根据新的报告制度他们可以预料到的变化。本文指出，过渡到《财务报告准则》预期将会对波兰公司的竞争力和它们融入欧盟资本市场产生积极影响。

一、背 景

1. 鉴于近年来普遍采用《财务报告准则》，贸发会议国际会计和报告准则政府间专家工作组(会计和报告准则专家工作组)一直在研究执行《财务报告准则》产生的实际问题，以便推动成员国分享其中的经验教训。在第二十二届会议上，会计和报告准则专家组审议了由贸发会议秘书处编写的一份背景说明(TD/B/COM.2/ISAR/28)，该说明突出强调了涉及体制和管理安排、执行机制、技术问题和能力建设的主要实际执行问题。基于这一框架，编写了包括巴西、德国、印度、牙买加和肯尼亚在内的国家案例研究报告，并由会计和报告准则专家组第二十三届会议做了审议。此外，巴基斯坦、南非和土耳其的国家案例研究报告由会计和报告准则专家组第二十四届会议做了讨论。

2. 在第二十四届会议闭会时，会计和报告准则专家组请贸发会议秘书处继续对涉及《财务报告准则》的实际执行问题开展研究，包括就相关专题，例如执行《国际审计准则》(《审计准则》)做出研究。因此，编写了包含埃及、波兰、瑞士和联合王国实际执行《财务报告准则》的国家案例研究报告，以及执行《审计准则》中的实际挑战和相关考虑的研究报告，供会计和报告准则专家组第二十五届会议审议。这些文件的主要目的在于方便成员国分享经验。

3. 本说明介绍了对波兰开展的案例研究的结果。它讨论了涉及会计、财务报告和审计的条例规定和配套执行机制。它举例说明了波兰实际执行《财务报告准则》的情况。该研究还洞察了在执行和监管执行过程中产生的关键问题。此外，它介绍了对波兰公司按照波兰报告准则编写的财务报表和向《财务报告准则》过渡期间按照该准则编写的财务报表比较分析的关键调查结果。

二、导 言

4. 自 1989 年以来，波兰经历了巨大的政治、社会和经济变革。这些发展推动了会计和报告领域的重大改革。本说明介绍了波兰执行《财务报告准则》的经验。它还讨论了波兰公司在采纳《财务报告准则》作为其报告基础之后该准则对它们的财务报表即时产生的影响。

5. 自 1990 年以来,波兰吸引了超过 920 亿美元的外国直接投资,主要来自西欧和美国。2007 年,流入波兰的外国直接投资价值约为 128.34 亿欧元。据估计,2007 年,85.3%的直接投资流量来自欧盟国家,主要是法国、德国、奥地利、意大利和瑞典。欧盟以外最主要的投资来源于美国、荷属安的列斯群岛、韩国和日本。

6. 波兰于 2004 年加入了欧洲联盟(欧盟),这对其外国直接投资产生了积极影响。波兰官员估计,外国直接投资每年必须达到 100 亿美元才能使波兰的经济增长保持在年增 5%的水平。根据波兰的官方统计数字,就资本投资量而言,美国是波兰的第四大投资国(由 2004 年的第三位下降)。来自经济合作与发展组织(经合组织)国家的投资者占 1993-2005 年期间累计投资额的 95.6%,欧盟国家占 81%。最近,来自印度、中国、匈牙利、捷克共和国和乌克兰的公司对在波兰开展业务也显示出兴趣。

7. 自 1997 年以来,波兰海外投资额增长了 10 倍。根据波兰国家银行的数据,到 2005 年底,波兰的公司投资海外 66 亿美元。波兰的最大海外投资投向立陶宛、荷兰、德国、法国、中国、马来西亚和乌克兰。

8. 2007 年,经济增长率和企业的利润率保持高水平。劳务市场的状况(失业率进一步下降,就业增加,工资和薪水基金增长)减少了住房贷款产生的风险并导致扩大了金融机构的客户基础。

9. 波兰的资本市场创立于 1991 年,吸收了其他国家(尤其是美国和法国)的经验。此外,涉及证券公共交易的法律框架基于恰当的标准:美国的法律和欧盟指令。华沙证券交易所根据 1997 年 8 月 21 日《证券公共交易法》(经修订)运作,并受金融监管委员会的监督。华沙证券交易所是由国家财政部创立的一个联合证券公司。截至 2008 年 4 月 1 日,有 359 家公司在该交易所上市(包括 24 家外国公司)。证券市场资本化为 1,260 亿欧元(国内公司)和 2,600 亿欧元(所有公司)。

10. 1995 年 7 月 1 日,波兰成为世界贸易组织(世贸组织)的创始成员之一。《欧洲共同体与波兰共和国之间建立联系的欧洲协议》(《欧洲条约》)极大地扩大了以往贸易协定、贸易和经济合作的基础(当时的波兰人民共和国与当时的欧洲经济共同体签署于 1988 年)。该条约为波兰与欧盟发展经济、政治、科学和文化联系奠定了基础。

11. 2001 年 1 月 1 日，波兰作为《中欧自由贸易协定》的成员之一，加入了包括捷克共和国、波兰、斯洛伐克、匈牙利、斯洛文尼亚、保加利亚和罗马尼亚组成的自由贸易区。它的主要目的在于消除关税和非关税贸易壁垒以及就货物的自由流通达成协议：公共采购、国家援助、保护知识产权、竞争规则、国家垄断等。自 1996 年 11 月以来，波兰已成为经合组织的正式成员。

12. 波兰于 2004 年 5 月 1 日成为欧盟成员。这一成员地位使波兰的立法和财政框架更为透明，因为必须符合欧盟的要求。自波兰加入欧盟以来，投资者对在波兰经营的兴趣和信心有了巨大增长。

波兰会计简史

13. 波兰会计的规章制度框架可分为四个阶段：

- (a) 1945-1991 年：符合中央计划体系要求和服从税收目的的会计；
- (b) 1991-1995 年：因经济改革的结果规章制度发生变化，但税收仍占支配地位；
- (c) 1995-2002 年：根据欧盟指令的会计法案；
- (d) 从 2002 年开始：《会计法案修正案》，主要纳入了欧盟《国际会计准则》的规定。

14. 表 1 概述了波兰会计条例与国际接轨的大事记。

表 1 波兰会计条例与国际接轨大事记

年份	大 事 记
1990	<ul style="list-style-type: none"> • 经济变革和由中央计划经济转变为市场经济 • 国有企业开始大规模私有化 • 与欧盟法律规定开始接轨过程
1991	<ul style="list-style-type: none"> • 新的立法包括 1991 年《审计和公布财务报表、法定审计员及其自律法案》和财政部 1991 年 1 月 15 日关于会计原则的政令
1992	<ul style="list-style-type: none"> • 成立国家审计员公会，并颁布《波兰审计准则》
1994	<ul style="list-style-type: none"> • 颁布《会计法案》，它废止了 1991 年《审计法案》中关于财务报告的规定 • 颁布 1994 年《法定审计员及其自律法案》

- 2000
 - 颁布《新的会计法案》，它废止了 1994 年《会计法案》
 - 颁布新的《审计法案》，它废止了 1994 年《审计法案》
 - 2005
 - 欧洲议会和欧盟理事会 2002 年 7 月 19 日《关于适用国际会计准则法规》(IAS 法规(EC)第 1606/2002 号)
-

15. 伴随 1980 年代启动经济改革和转向市场经济的是采用了各种面向市场的法规，其中包括关于会计和审计的新规则。加入欧盟的准备工作加速了经济改革进程。新的立法包括财政部 1991 年 1 月 15 日《会计和审计原则政令》和 1991 年《关于公布财务报表、法定审计员及其自律法案》。引入的变化体现了为遵守欧盟委员会第 4 号指令众多要求做出的尝试，它使波兰的会计更接近于欧盟成员国的会计。固定资产和无形资产只受财政规定的管束。会计法强有力地倾向税收。

16. 1995 年 1 月生效的 1994 年《会计法案》和 1994 年《法定审计员及其自律法案》(下称《1994 年会计法案》，废止并扩大了波兰的会计和审计法规。

《1994 年会计法案》主要将欧盟的指令纳入波兰会计法，而且也包含国际会计准则理事会概念框架中的一些问题。

17. 《1994 年会计法案》阐述了最重要和基本的会计概念，它成为实践的指南。它将面向税收的会计制度转变为一种调节商业活动的自主体制。它是朝着使波兰的财务报表具有可比性方向迈出的重要一步。它扩大了财务报表对投资者的用处并提高了波兰经济交易的透明度。

18. 在颁布第一个《会计法案》之后的六年中，波兰经济发生了许多变化。而且波兰启动了加入欧盟的谈判进程。因此，对波兰的《会计法案》开展了广泛的加速现代化工作。波兰议会 2000 年 11 月接受了新的法案，它于 2002 年 1 月 1 日起生效。

19. 朝着《会计法案》的转变主要朝两个方向发展。¹ 其中一个就是改进编写财务报表的规则，使之与全球标准，例如国际会计准则看齐，并就新的课题，例如租赁、并购和金融工具颁布新的法规。另一个方向是简化小型企业的会计要求。新的《会计法案》依靠基本定义、资产和负债的估值方法以及会计信息的定性特征。

¹ Jaruga A, Kabalski P (2001). Znowelizowana Ustawa o rachunkowości a standardy międzynarodowe. Oddk, Gdańsk.

20. 《审计法案》对审计职业做出监管。根据 2000 年 9 月批准的最新修正案，成立了一个新的权威机构——国家监管委员会，尤其对审计员和审计公司遵守审计程序的情况予以监督。

21. 自 1998 年以来，波兰证券和外汇委员会允许使用《国际会计准则》或美国一般公认会计原则作为在外国资本市场上市的波兰公司财务报告的基础。自 2005 年以来，欧洲议会和欧盟理事会 2002 年 7 月 19 日《关于采用国际会计准则的法规》(IAS Regulation(EC)第 1606/2002 号)要求允许其证券在欧盟成员国规范市场交易的公司根据批准的《国际会计准则》/《国际财务报告准则》编制其合并总帐。

22. 该条例直接适用而且必须为公开交易的公司的合并财务报表采用。它规定的选择为可将《国际财务报告准则》的使用扩大到公开交易公司的单项账目，或扩大到非公开交易公司的账目。总体上说，不要求采用《国际财务报告准则》的公司以波兰《会计法案》和欧盟的指令为其会计工作基础。

23. 采用《国际会计准则》/《国际财务报告准则》要求国家财务报告制度做出重大改变。

三、规章制度

A. 所有非金融实体的一般规则

24. 波兰的商业活动须遵守 2001 年 1 月起生效的新的《商业公司法》和 2004 年 7 月 2 日生效的《经济活动自由的法律》。这些新的法律取代了现有立法——1934 年《商法》和 1999 年的《经济活动法》。在波兰注册的公司向经济法院的国家法院登记册公司注册时获得法律承认，而经济法院对公司成立时的所在地具有管辖权。根据 2000 年《商法》(2004 年 1 月 15 日修订)，公司成立的形式可为：股份有限公司、责任有限公司、股份有限合伙人公司、专业合伙人公司、注册合伙人公司和有限合伙人公司。

25. 会计和报告条例主要基于 1994 年的会计法(2002 年修订)和自 2005 年以后为《国际财务报告准则》。此外，各种税收法律(包括税收条令)对会计和报告产生影响。总而言之，法律补充规定，凡未涉及到一个领域时，可采用公布的《波兰会计准则》。凡该准则不足时，可适用《国际会计准则》。

26. 波兰会计行业的最重要监管机构是议会。会计条例主要取决于立法文书(《会计法案》); 专业机构颁布的会计原则重要性次之。波兰的会计也受税收条令的影响。公司账目中显示的收入为计算取得税的基础。

B. 银行和金融机构

27. 银行业中有 12 家大银行具支配地位, 其中两家为财政部控股, 其余的十家为外国商业机构。

28. 波兰国民银行为国家的中央银行。其职能由《波兰共和国宪法》、《波兰国民银行法案》和《银行法案》做出规定。波兰国民银行的主要目的在于保持价格稳定。

29. 银监稽查总署是波兰国民银行结构内的一个自主机构。它负责监督银行业务。它与波兰的其他金融管理机构协作并交换信息, 例如波兰财政监察局、国家保险监察机构、银行保障基金、波兰银行协会和全国认证审计公会评级机构。

30. 2006 年 9 月, 成立了波兰财政监察署, 它接管了波兰证券和外汇委员会、保险和养老金监察委员会以及自 2008 年银行监察委员会的职责。波兰证券和外汇委员会通过在波兰会计标准委员会中的代表参加创建了波兰会计准则。由波兰证券和外汇委员会为公开交易公司制定的财务报告和披露要求, 是为缩小波兰会计条例与国际会计准则之间差距而采取的步骤之一。

31. 要求银行(上市或非上市)按照批准的《国际财务报告准则》编制综合财务报表, 而它们的法律实体须按照财政部规定的会计条例或根据《银行账目指令》或批准的《国际财务报告准则》编制财务报表。

32. 要求保险公司根据《保险业账目指令》按照财政部规定的会计条例编制财务报表。保险公司编制两套财务报表, 一套用于一般目的, 另一套用于资产信托会计。

C. 会计职业与审计

33. 会计准则委员会成立于 2002 年 4 月。² 它由十名会计和审计专家组成，代表审计公司、财政部、波兰财政审计署、全国法定审计员公会和学术界。会计准则委员会的主要任务不同于财政部履行的职责，它独立颁布波兰会计条例。会计准则委员会为国家会计准则朝《国际财务报告准则》过渡期间产生的最有争议的问题交流意见提供了一个论坛。该委员会的几乎所有成员都积极参加了新的《会计法案》的制定。

34. 全国法定审计员公会经与财政部和波兰财政监察署协商制定审计准则。在起草审计准则时，努力将国际承认的准则应用于本国的情况。如果特殊审计问题不在地方准则涵盖范围之内，则全国审计员公会允许酌情采用《国际审计标准》。

35. 要成为一名法定审计员，必须满足众多要求。总的说，法定审计员的认证主要基于欧盟 1984 年 4 月 10 日第 8 项《公司法指令》。法定审计员需要不断接受专业教育。为此目的需要的恰当课程，每年由法定审计员全国理事会做出规定。

36. 会计的专业资格和学术以及实践培训由波兰会计协会承担并加以监督。该协会对国际财务报告培训方案加以认证。

D. 执行措施

37. 波兰有各种机构负责会计和财务报告要求的执行。这些机构包括波兰政府、波兰财政监察署和全国法定审计员公会。然而，在很大程度上执行机制适合于大公司，这些公司按照《会计法案》应当受到审计。对于无须受到审计的所有其他公司，执行主要来自最高管理层，由它负责财务报表。

38. 公司的最高管理层是执行会计规则的第一级。它负责公司的财务报表。董事会必须编定年度财务报表，而董事会的每位成员和会计必须签名表示同意。

² 欲了解更多信息，见“波兰共和国遵守准则和法规情况报告”，会计和审计，2005 年 2 月 8 日，世界银行。

董事会成员必须维护会计规则和原则的恰当采用以便真实公平地再现公司的状况。

39. 财务报表必须在决算表之日三个月内完成，并应于六个月内(作为集团的合并财务报表则为八个月)提交年度股东大会批准。经审计的财务报表，包括审计报告和其他信息，应于年度股东大会批准后 15 日内提交登记法院存档，并在官方公报《Monitor Polski B》上刊出。

40. 对于议会来说，政府的执行工具为由其颁布的商法、法案和政令。

41. 1994 年 10 月 13 日的《审计法案》及其以后的修正案对波兰的审计职业做出规定。该法案为全国法定审计员公会的创建、治理和运作提供了法律框架。

42. 关于税收条例的执行，重要的是注意到，若不遵守条例可能造成对报税更正，或严厉罚款并支付利息。

43. 波兰财政监管署的基本职责之一是不间断监督证券的公共交易。它审查上市公司和证券市场其他参与者的财务报表，并力求找出违反既定会计和披露要求的情况。公开交易的公司须由独立审计员审查其半年的财务报表并将这种报表提交波兰财政监察署。

44. 为使市场公平透明，波兰财政监察署对投资者的活动做出监察。执法部稽查可疑的交易并将内幕交易和操纵价格之类的活动提交检察院，根据波兰法律上述行为为犯罪行为。此外，所有大笔股票交易(超过表决权的 5%或 10%)需通知该委员会、竞争和消费者保护局和公司本身的股民。而且，大股东持有的投票数(超过 5%)应予以公布。

45. 华沙股票交易所规则、外汇交易细则、交易裁判法院规则和华沙股票交易同盟协会对波兰股票交易所上市公司提交的会计信息定有惩罚规定。不遵守上述规则将受到规章制度方面的惩罚。

46. 全国法定审计员公会是全波兰审计员的一个自律机构。它在执行会计规则方面发挥了重要作用并经法律授权对授予法定审计员头衔定出要求。该委员会的主要责任还包括保证其成员的职业发展。该委员会的权威机构——全国法定审计员理事会赋予审计员作为职业审计行业的权利。审计员公会与财政部协商制定行为守则。审计员公会有权监督审计员是否遵守审计准则和道德规范，审计公司是否遵守《审计员法案》以及其自律组织是否遵守其他有关的条例。

47. 全国监察委员会的职责包括确保审计员和审计公司遵守审计程序。经修订的《会计法案》取消了小型企业的审计要求。法定审计员一般由股东大会指定，除非协会章程规定由监事会做出任命。此外，《商法》规定在有限责任公司的股民至少占公司股本 10%的情况下，有权任命审计员进行调查式审计。

48. 法律对于保险公司和信贷机构的审计定有其他法律义务。法律将审计公司的聘用期限限制为五年，其后需要轮换。

49. 审计财务报表目的在于就财务报表是否真实和公平地体现被审查实体的财务状况和财务结果提出行家审计的书面意见和报告。审计员还应当说明在审计过程中发现的有可能影响其一实体(继续经营)活动的持续。对审计员不遵守专业规范定有严厉的惩罚。全国法定审计员公会可对他们采取下列纪律惩罚：警告、谴责、暂停一到三年审计职业乃至吊销审计执照。

50. 表 2 介绍了波兰目前主要的会计管理机构和法律规则。

表 2. 波兰会计管理机构和法律文书

管理机构	文 书
议会	<ul style="list-style-type: none"> • 2000 年《会计法案》 • 2000 年《审计法案》 • 财政部的政令
财政部会计准则委员会	<ul style="list-style-type: none"> • 一个新成立的制定波兰会计准则的机构
波兰证券和外汇委员会 ³	<ul style="list-style-type: none"> • 1997 年《证券公共交易法》 • 1997 年《投资基金法案》 • 1995 年《证券法案》 • 政令
全国法定审计员公会	<ul style="list-style-type: none"> • 审计准则
银行监察总署	<ul style="list-style-type: none"> • 针对银行系统的法规，规定银行业务的规范、银行方针、风险管理准则建议和稳妥的银行惯例
保险和养老基金监察委员会 ⁴	<ul style="list-style-type: none"> • 并不颁布有约束力的法律，但如果查出保险公司或养老基金违反法律的情况，可上诉财政部采取恰当行动

³ 自 2006 年 9 月以来，波兰证券和外汇委员会的职责由波兰财政金融监察署接替。

⁴ 自 2006 年 9 月以来，IPFSC 的职责已由波兰金融监察署接管。

四、采用《国际财务报告准则》的过程

51. 欧盟随着批准和纳入各项指令，已成为启动协调统一进程的重要机构。这些指令在转化为国内法则之后对于在欧盟成员国经营的公司具有约束力。

52. 大的接轨过程始于 1995 年，当时国际会计准则理事会商定由国际证券管理委员会组织(证管委组织)拟定一项工作计划，目的在于详拟一套由国际金融市场遵守的“核心准则”。2000 年 5 月，在完成和评估该套准则(40 IAS)之后，证管委组织决定由国际市场上市公司采用这套核心准则(30 IAS)。

53. 2000 年 3 月，里斯本欧盟政府首脑会议商定，从 2005 年开始，所有上市公司均应采用《国际会计准则》编制合并账目，以便加速完成内部金融服务市场的打造。在这方面，欧盟采取的一项措施是颁布国际会计准则条令(EC)第 1606/2002 号。主要目的是确保在国际一级采用一套单一的规则，促进公司在境外市场上市，以便改善欧洲资本市场的竞争力。

54. 波兰的会计改革进展超出了遵守欧盟指令的范围，朝着将《国际会计准则》纳入国内立法的方向发展。最近对欧盟指令的修正也已纳入(Dz.U.Nr145, Poz.1535, 30.04.2004)。落实《国际会计准则》条令(EC)第 1606/2002 号已将《国际会计准则》/《国际财务报告准则》纳入议会的《会计法案》(Nr214, Poz.2153, 27.08.2004)内容如下：

- (a) 自 2005 年 1 月 1 日起欧盟要求上市的公司和银行在其合并账目(财务报告)中采用通过的《国际会计准则》/《国际财务报告准则》(《会计法案》，第 55 条，P.6a, 2004)；
- (b) 允许公开交易或在欧洲经济区规范市场交易的证券发行商，以及申请获准在欧洲经济区规范市场公开交易或已经交易的证券发行商可以在单项(单独)财务报表中使用《国际会计标准》/《国际财务报告准则》(《会计法案》，第 54 条，P.1b)；
- (c) 允许资本集团成员在某公司根据《国际会计准则》编制合并财务报表时，在其单项(单独)财务报表中使用《国际会计准则》/《国际财务报告准则》(《会计法案》，第 45 条，P.1c)；

- (d) 允许等待获准在欧洲经济区已规范市场上公开交易或交易的证券发行商，在其合并财务报表中使用《国际会计准则》/《国际财务报告准则》(《会计法案》，第 55 条，P.6b)；
- (e) 允许作为以集团一部分的实体在其上级母公司按照《国际会计准则》编制合并财务报表时，按照《国际会计准则》/《国际财务报告准则》编制其合并财务报表(《会计法案》，第 55 条，P.6c)；
- (f) 要求所有其他企业应用《会计法案》中的原则和其他具体的政府令。对于《会计法案》或国内会计准则未涉及到的某一问题，这些企业也可以采用《国际会计准则》/《国际财务报告准则》。

55. 欧盟委员会通过的所有《国际会计准则》/《国际财务报告准则》均已译成波兰文，并刊登在欧盟委员会官方公报中。这两项准则的平行翻译是由波兰会计师协会全国理事会协调和发表的，并获得国际会计准则委员会基金会(会计准则基金会)任命的一个审查委员会批准。然而，在首次通过这两项准则时，大多数公司使用的是后一准则的英文本。

56. 审计公司的定期文章是执行两项准则的有用信息来源和一种实际指南。

57. 关于两项准则的条例现已生效；然而，执行需要管理者和会计进一步技术和教育配合支持。

58. 在采用执行机制之前若干重要问题是公司必须考虑的，例如改变账目制表、账目程序、信息技术系统、改变管理层报告和预算体制和金融信息记录系统。

59. 执行要求实施团队做出具大努力、实质性工作良好的配合、管理层的有力支持和外部专家的专门支持。必须拟定详细的行动计划。一个严峻挑战是重新计算 2004 年的金融数据，因为它以前是按照波兰会计准则编制的。

60. 通常，整个过程需要改变组织安排并需要大量的人力和财力。

61. 根据研究和观察，⁵ 波兰公司企业的准备程度具有以下特征：自 2005 年 1 月 1 日起必须或允许采用《国际会计准则》/《国际财务报告准则》(国际会计准

⁵ 波兰 Jaruga Alicja(代表波兰会计准则委员会)对“国际会计准则理事会与世界准则制定者的会议，《国际财务报告准则》在国内立法中的应用”调查问卷的答复。国际会计准则理事会，2004 年 9 月。

则条令(欧盟)第 1606/2002 号)的公司,在初次执行时熟悉这些要求并了解 2000 年《国际会计准则》,但不熟悉对《国际会计准则》的修正和 2004 年第一季度发表的《国际财务报告准则》。《国际财务报告准则》1 在首次采用所有《国际会计准则》时需要做出很大努力,尤其是涉及股权重新分类或资产损失的章节。在执行《国际财务报告准则》2 和《国际会计准则》18、27、28、31、32 和 36 方面也遇到挑战。

五、研究结果

62. 2005 年采用《国际会计准则》/《国际财务报告准则》为波兰迎来了一个新时代。这两个准则需要在许多领域有新的衡量模式。财务报表必须解释由以往的国家管束向这两个准则过渡如何影响股权、报告的财务状况、金融业绩和现金流。按照波兰的一般公认会计原则和按照这两个准则报告的内容有巨大的差别。

63. 波兰的上市公司在 2004 年上半年(截止 2004 年 6 月 30 日)的合并财务报表中只公布了最基本和一般性的信息,通常只采用叙述方式。大多数公司主要介绍了对收入的影响。

64. 按照《国际财务报告准则》1 的要求,按照上述两个准则编写第一份财务报表的公司,需要介绍财务报表大的调整情况。此后,大多数上市公司以针对 2005 年的数字提供比较信息的方式,介绍了 2004 年财务数据的这种调整。

65. 并无通报两项准则数字与采用国家准则报告的数字之间差别的通行方式。一些公司决定只介绍主要变化的项目,而其他公司则试图编制详细的信息。通报常常不完整而且一般采用描述方式。对于公司来说,挑战在于首次根据这两项准则做出报告时避免“突然性的”改变,并减少市场做出不利反应的潜在风险。

66. 《国际会计准则》/《国际财务报告准则》与波兰本国原则的主要区别涉及:

- (a) 养老金;
- (b) 股票支付;
- (c) 金融工具和套期保值;

- (d) 商誉损害；
- (e) 无形资产；
- (f) 企业合并；
- (g) 应收账款估值；
- (h) 收入与负债估值；
- (i) 租赁；和
- (j) 财产、工厂和设备。

67. 对于公司来说一项重要挑战是在公司的转型之日通报和解释两项准则方面的信息，并将比较期列入首次两项准则财务报表。分析人士感到担心的是，难以具体查明作为过渡到《国际财务报告准则》结果的变化。对新报告的数量做出充分解释极为重要。采访分析(占 40%⁶)表示，一般它们对于这两项准则不甚了解。

68. 为了显示与《波兰会计法案》规则相比采用两项国际准则对股权和净收入的影响，对 2,557 份财务报表⁷ (必须或只能决定采用《国际财务报告准则》的公司)做出了分析。分析显示下列财务报告领域发生了重大变化：

- (a) 财产、工厂和设备：一些波兰的实体拥有许多财产、工厂和设备项目仍在商业活动中使用，但已充分折旧或所存价值很少。随着会计政策的改变，公司面临的问题是根据这两项国际准则如何在财务报表中恰当体现和衡量这类项目的问题。许多公司采用了 2004 年 1 月 1 日(许多公司的改制日)制定的公允价值(由《国际财务报告准则》1 作为认定成本所接受)。增加财产、工厂和设备或投资性质价值的数额获得承认。有形资产的增加对会计收入具有影响，因为这类物品需要折旧。另一方面，一些公司增加了它们的会计收入，因为在执行《国际财务报告准则》之后它们调整了获得承认的折旧额；
- (b) 商誉和负商誉：许多波兰的公司企业不得不撤消对负商誉的承认，并根据商誉和负商誉调整分摊额(以往受《会计法案》的承认)。这导致商誉的增加，撤消承认负商誉和股权的相应变化；

⁶ 四大会计事务所普华永道、毕马威、马扎尔和安永的调查。

⁷ 在华沙证券交易所上市的几乎所有公司的财务报告(其中包括 171 份合并财务报表)。

- (c) 承认和衡量收入：一些波兰公司企业面临的问题是如何恰当承认收入和应收账款，尤其是当它们售出长期推迟付款的产品或服务时。这造成经营收入减少和可收账款减少或资金收入增加；
- (d) 股份支付：《波兰会计法案》对于涉及承认因股份支付造成的开支的任何规则(或要求)做出规定。一些公司在过渡到两项国际准则之后必须调整它们的支出(导致部分公司会计收入的减少，尤其是 2005 年)；
- (e) 金融工具和套期保值：部分波兰公司面临的问题是如何恰当承认和衡量金融资产和债务。这尤其涉及到免于采用财政部适用条例的公司；
- (f) 无形资产：就财产、工厂和设备而言，一些公司的资产负债表中必须承认完全折旧的无形资产；
- (g) 企业合并：一些公司为了遵守两个国际准则，不得不调整它们的财务数据(例如，涉及反向购置或采用的联营方法)；
- (h) 租赁：《会计法案》下缺乏详细的条例导致一些公司主观评价租赁协议。部分波兰公司以前基于税收法制订会计政策；
- (i) 投资财产：《波兰会计法案》根据购置目的而非目前的使用对投资财产的具体定义做出了规定。随着会计政策的改变，一些公司不得不重新将部分财产分类，由财产、工厂和设备项目转为投资项目。一些正在改变会计政策的公司也决定改变投资财产的衡量规则，以便采用公平价值模式。

69. 研究和分析涵盖 2004 年首次采用《国际财务报告准则》的公司的合并财务报表。未披露必要信息或破产过程中的公司排除在外。最终取样包含 79 家公司。分析的主要重点为全部资产、股票和收入的变化。

70 在这 79 家公司中，有 51 家资产的价值增长，有 25 家资产价值减少，有 3 家保持不变。大多数变化为增长，而且幅度很大，通常在 10%以上。减少为数不多而且数额极小。这些变化表明，按照本国会计准则公司的经济潜力不那么明显，《国际财务报告准则》使公司资产的净价值接近于市场价值。对于投资者、分析家和其他市场参与者来说这是重要的信息。

71. 增加幅度最大的超过 63%，主要是因为财产、工厂和设备、长期应付账款和投资财产的估值变化。减少的主要原因是采用了一种对短期应收账款的新的估值方法。

72. 在分析的 102 家公司中，78 家公司显示股票价值增长；只有 21 家公司显示价值缩水，3 家报告没有变化。大部分向上变化幅度很大；31 家公司增长超过 10%，24 家公司显示增长超过 20%。在分析减少的情况时有 50%的公司缩水范围从 0 到 1%。

73. 最大的变化(建造股本)股票价值几乎增长 100%。其主要原因在于将部分财产、工厂和设备等资产重新分类为投资财产，并按公允价值对它们做出估值(这些通常为已经大部分分摊的资产)。最大的缩水(一家信息和通信技术公司)达 62%，它归因于企业合并会计。

74. 股本估值的积极差别似乎主要在于(a) 承认财产、工厂和设备项目充分折旧或者按照公允价值(认定成本)重新衡量；(b) 租赁协议重新分类；(c) 将实际财产与财产重新分类，将工厂和设备与投资重新分类并按照公允价值对它们重新衡量；(d) 对无形资产(包括商誉)重新分类和重新衡量；和(e) 不承认负商誉。

75. 股本估值的负面差别似乎主要是因为采用了《国际财务报告准则》3 的条例(企业合并)、不承认无形资产和由于承认以下项目的结果会计收入减少：

(a) 与股票支付有关的开支；和

(b) 减少收入(长期延迟付款)。

76. 除了股本的变化外，许多公司呈现出在会计收入方面的变化(税后)。许多公司显示大幅度增长；然而，也观察到某些净收入的负面变化。下降一般较少——大多数下降约为 1%，然而，有若干较大的例外，主要是因为承认了附加规定，对收入做出了调整(按照《国际会计准则》18 条(收入)的要求)和因为承认与股票支付有关的开支。

77. 出现的积极差别主要是因为(a) 不承认(撤销)与租赁协议(受租赁重新分类的影响)有关的支出(为《会计法案》承认)；(b) 不承认(撤销)商誉分摊(为《会计法案》承认)；(c) 调整(减少)财产、工厂和设备的折旧(为《会计法案》承认)；和 (d) 采用《国际财务报告准则》3。

78. 以上介绍的研究结果显示，过渡到两项国际准则给采用《国际财务报告准则》的企业的财务状况和表现带来了某些重要变化。重要的是指出，投资者、分析人士和其他市场参与者在理解公司的财务结果方面可能面临一些严峻问题，特别是对按照《国际财务报告准则》编制的财务报表与按照国家会计准则编制的财务报表加以比较时更会如此。

六、结 论

79. 欧盟关于所有在欧盟上市的公司从 2005 年 1 月 1 日起须执行《国际会计准则》/《国际财务报告准则》的决定使国际财务报告进一步趋同。

80. 本说明凸现了波兰与执行这两项国际准则有关的主要挑战。本文介绍的研究和结论受到限制，主要是因为实际执行新的准则时间很短。

81. 波兰基于这两项国际准则的会计做法主要特征可归纳如下：

- (a) 强调财务报告产生的信息对于决策的用处；
- (b) 从预期角度介绍公司的经济状况；
- (c) 交易和事件的经济内容作为其构成的基础；
- (d) 基于经济价值和公允价值做出衡量(新的价值相关的模式)；
- (e) 采用资产负债表做法；
- (f) 提高在衡量和披露方面的专业“判断”；
- (g) 对交易和事项的恰当构成和定价(衡量)需要广泛和跨行业的信息；和
- (h) 在财务报告中介绍范围广泛的金融和非金融信息。

82. 首次采用两项国际准则还有一些其他商业影响。⁸

- (a) 管理人员需及早着手筹划向两项国际准则的过渡工作。它耗费时间，需要培训以及信息系统的改变和培训。组织文化也会受到影响；
- (b) 某些项目的会计，例如套期保值可能需要在过渡之日或之前作出决定；

⁸ 国际会计准则委员会基金会(2005)，国际财务报告准则：对行政总裁、审计公司和董事会董事的简报。

(c) 理解采用两项国际准则对财务报告的影响以及对合同和协议，例如财务协议中的报酬协议和契约的影响十分关键；

(d) 向股民和金融市场通报预期财务报表的变化非常重要。

83. 执行两项国际准则不仅对财务报告而且对内部组织都有重大影响。它将带来内部报告与外部报告的协调统一，公司之间更具有可比性和更大的报告透明度，因为采用两项国际准则是朝着选择备选会计方法同一性方向的发展。

84. 成功克服实际执行两项国际准则挑战的波兰公司很有可能收获采用全球公认的财务报告准则带来的好处。这一过渡可望对这些公司的竞争力和融入欧盟资本市场具有积极影响。

-- -- -- -- --