

# 欧盟会计协调化进程

戴铭川

## 一、欧盟会计协调化的发展进程

回顾历史,欧盟会计协调的问题是随着欧盟一体化进程的不断推进而产生的。因此,我们在看待欧盟会计一体化的问题时不能脱离欧洲国家长期以来力图达到经济政治一体化的背景。由于历史、政治等多种原因,欧盟国家之

间的会计及其赖以产生的会计环境存在较大差异,尤其是英国会计模式与以德、法为代表的欧洲大陆国家会计模式存在诸多差异。

欧盟的前身是欧洲经济共同体(EEC),从1957年签订成立EEC的《罗马条约》开始,它就致力于建立一个包

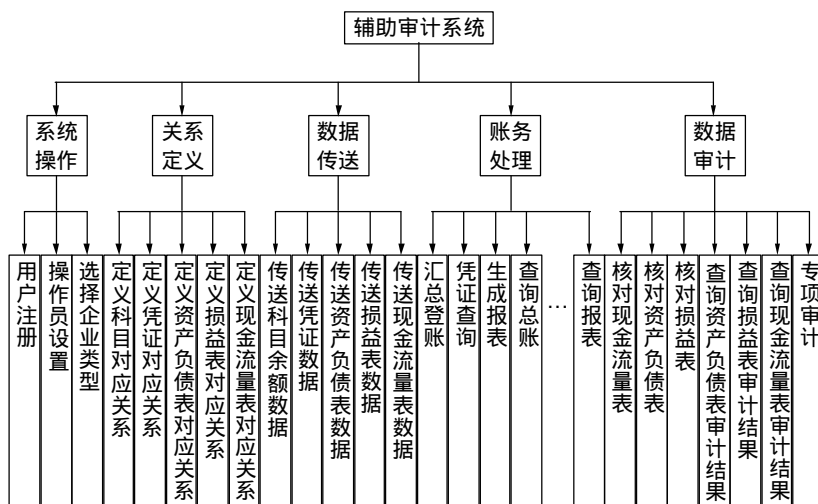


图2 计算机辅助审计系统功能结构

审计部分主要是完成对被审对象与标准系统产生的会计报表之间的对比工作,以达到被审对象是否有问题的目的。同时它还具有专项审计的功能,即由审计人员输入某个待审查的账户科目,由系统逆向查出与此科目有关的凭证,从而达到单项审计的目的。通过查询审计结果功能,可以查询到比较的结果以及造成此结果有关凭证的内容。

系统功能主要完成一些系统级别的工作,主要包括:选择用户登录、操作员设置、选择企业类型、系统帮助、系统接口等功能。由于审计工作的保密安全性,因此进入系统必须经过登录。审计对象可能为工业,也可能为商业,由于企业的类别不同,其业务处理的规则也不同,因此在系统中应该由审计人员选择相应的企业类型。在本系统中,应该收集预先定义各种行业的报表公式,根据现有财务软件的应用和企业行业的划分,一般需要预先定义16种行业的报表公式。由于不同的企业,其报表的具体生成可能与预先设置的报表公式不同,因此需要对相应的公式进行定义修改。为了方便审计人员,系统应该允许调用审计人员自己编写的程序与现有系统结合使用,以提高审

计效率。

## 2. 辅助审计系统关键技术

系统需要面对各种不同的财务软件,如何处理这些财务数据的差异性,为上层模块提供有效的支撑,是一个急需解决的问题。数据识别是整个系统的核心,总体思路是尽可能提高数据识别部分的可维护性、可扩展性。

数据识别模块以中间构件的方式实现,其流程如图3所示。

中间构件可有效地支持标准财务数据的生成,这样,系统上层的财务分析模块也不用了解某类财务数据在不同的财务软件上是如何表示的。考虑到数据识别系统

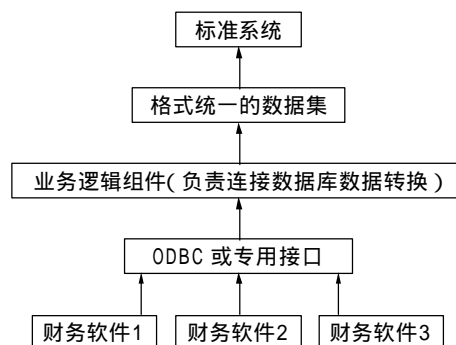


图3 中间构件的实现

应屏蔽财务软件的差异性,就应该在审计软件的数据获取层和财务软件之间增加一个数据转换中间构件,该中间构件定义了一套转换协议,规定了不同财务软件与系统的通信方式。这样,不同财务软件的数据经过中间构件转换后,格式得到统一,系统财务数据查询、分析系统就不必关心数据在财务软件上如何表示了。

(作者单位:湛江师范学院数学系)

## 国外视窗

括商品、劳务、资本、人才自由流动的共同市场，为此早就确定了“要求各国的法律相互靠拢，并达到能使共同市场有步骤的发挥作用”的原则。要达到共同市场的目标，协调各国的会计行为，实现财务信息的自由流动是无法逾越的一个步骤。自上世纪60年代以来，欧共体及其后的欧盟一直致力于欧洲会计的协调化。大体上看，欧盟会计协调的进程经历了两个阶段：从上世纪60年代—90年代初，此阶段侧重于欧盟内部成员国之间会计的协调，较少考虑欧盟之外国家的情况；从90年代开始，在继续推进内部协调的同时，开始注重与世界其他地区会计的协调，主要是与国际会计准则的协调。下文予以简要介绍。

(一) 20世纪60年代—90年代初：侧重于欧盟成员国间的协调。

为了实现成员国之间资本、劳动、企业、贸易的自由流动，建立共同经济市场的基本目标，欧共体于1957年成立后，率先在地区范围内进行会计准则的协调。共同体首先从协调成员国之间的公司法入手，以比较严格的立法推进会计协调化。欧共体主要通过发布指令(Directives)的形式来协调欧洲各国的会计。指令具有很强的法律约束力，在欧共体首脑会议同意下，欧共体成员理事会发布指令进行协调，但随后要由各成员国政府据以修改它们的法律才生效。

1968年至今，欧盟共制定了12份指令。正式公布的有9份，其中公认的对欧盟会计协调产生重大影响的是：1978年7月通过的关于公司(包括证券公开发行和证券不公开发行的)年度财务报告的4号指令，主要是为确保公司所揭示财务信息具有可比性而制定的最低限度法律文件；1983年6月通过的涉及公司集团合并报表的第7号指令，意在协调成员国在企业集团合并财务报表方面的准则，它是对第4号指令的补充；1984年通过的关于规定审计人员的资格条件和工作要求的第8号指令。

如前所言，欧共体的会计协调化工作，主要是协调英国会计模式与以德、法为代表的欧洲大陆国家会计模式之间的差异。以第4号指令为例，指令一方面接受英国会计模式的“真实和公允”观念，把它列为编报年度报告的指导思想，限制了欧洲大陆国家通过任意低估资产价值和预计负债、损失以创造“秘密准备”的传统惯例；另一方面，这一指令又同时把“以审慎为基础”列为计价原则所依据的一般原则之一，保留了欧洲大陆会计模式的“准备会计”特征。此外，第4号指令关于报表注释的规定也体现了财务报告应充分披露的倾向，这对欧洲大陆或多或少的“保密”传统也是一个突破。

总的来说，在欧共体成立以后的30年间，欧盟会计协调的主要目的是实现欧盟内部成员国之间的协调，而且协调的形式——指令的法律影响也仅限于欧盟各成员国和

它们的附属国，较少考虑欧盟之外国家的情况。

(二) 20世纪90年代始至今：欧盟内部协调与国际会计协调并行。

应该说，欧共体发布的指令极大地促进了成员国之间的会计协调，但是，欧盟内部会计方法的多样性并没有完全消除。因此，为了进一步提高财务信息的可比性和自由流动，促进欧洲共同市场的进一步发展，需要将欧盟内部的会计协调继续下去，尽可能地减少多样性。但另一方面，随着国际货币市场、资本市场以及欧盟企业跨国上市的快速发展，欧盟的会计协调应该致力于欧盟内部还是兼顾欧盟国家和世界上其他国家，愈来愈成为欧盟在会计协调过程中面临的一个重大问题。显然，如果欧盟内部的会计协调加大了欧盟成员国和其他国家的差异，势必损害欧盟在世界经济中的竞争力。正是出于这种考虑，90年代开始欧盟在继续减少内部差异的同时，注重了与国际上其他国家会计的协调。早在1991年，在欧共体委员会组建的“欧洲会计论坛”的会议上就讨论了包括外币折算、政府赠与的会计处理，以及国际会计准则同欧共体指令间的关系，表现了欧共体将其协调化努力与世界范围内的会计协调活动相联系的意向。

此后，由于寻求在美国和其他国际证券市场上市的欧盟企业日益增多，同时，国际会计准则委员会“可比性与改进计划”项目的成功实施，大大提高了国际会计准则(IAS)的权威性。在此背景下，1995年11月欧盟提出了新会计策略，并将此项决策递交给欧洲理事会和欧洲议会审议。其主要内容为：国际上有一套统一的会计准则是非常重要的，它有利于欧洲市场能够实现公平、有效的竞争。委员会认为，现在并不需要修改指令来达到这一目标，只要通过欧盟与国际会计准则委员会(IASC)和证券委员会国际组织(IOSCO)共同合作，制定一套公认的国际会计准则来实现。同时，新会计策略肯定了在国际证券市场上市的欧洲公司可以采用国际会计准则。

2000年5月，IOSCO对IASC已完成40项核心会计准则中的30项通过了评审，并向包括美国在内的全世界各主要资本市场推荐使用。此举更进一步提高了国际会计准则的权威性，也顺应了跨国上市的迅速发展。由是，欧盟会计协调进程迈出了历史性的一步。2000年6月，欧洲委员会(EC)发布了建议书，要求欧盟的7000多家上市公司至2005年编制合并报表时，必须采纳国际会计准则。2001年2月12日，EC发布了规章草案，再次重申在2005年采纳国际会计准则的决心，并鼓励欧盟的上市公司在2005年之前采纳国际会计准则，同时允许欧盟的非上市公司采纳国际会计准则。

不过，需要注意的是，欧盟对国际会计准则并非无条件接受，而是仿效了证券委员会国际组织对国际会计准则

# 与网上财务信息相关的审计准则介绍

李慧颖 李春颖

在网上披露财务信息的发展过程中,一些国家的审计准则制定者、会计准则制定者和证券市场监管者等机构先后分别对此新事物做出了指导和研究,并对现有准则相应地重新修订以适应使用互联网这个传播媒体发布财务信息的巨大变化。在本文中,我们将分别简介现阶段各国审计准则制定者、会计准则制定者、证券市场监管者所颁布的有关网上财务信息审计的指导性文件及准则。

## 一、会计准则制定者以及其他相关机构

(一) 国际会计准则委员会(IASC)。1999年12月,

的有条件认可,对国际会计准则通过一种双层的认可机制(endorsement mechanism),但无论如何,欧盟的会计协调再也不能像从前那样局限于欧盟内部,而是要将欧盟放在世界中,使欧盟会计协调与国际会计协调相辅相成。

二、欧盟会计协调的现实选择:对国际会计准则的双层认可机制

2000年6月,欧洲委员会(EC)在要求欧盟上市公司至2005年编制合并报表时必须采纳国际会计准则的建议书中,同时提出了届时对国际会计准则的双层认可机制,即通过这一机制,EC可以允许IAS在欧盟使用。2001年2月,EC在其发布的规章草案中阐述了双层认可机制的运作方式,并明确指出,不论从政治上还是从法律上,EC都不可能将准则制定权授予欧盟无法施加影响的民间会计准则制定机构,即重组后的国际会计准则理事会(IASB)。

按照EC的构想,双层认可机制的第一层为技术(专家)层面,专门设立了“欧洲财务报告咨询组”(European Financial Reporting Advisory Group,简称EFRAG),其主要职能除对IASB发布的准则及相关解释进行专业评估,提出是否予以认可和采纳的建议外,还包括以事前介入的方式与IASB广泛接触,确保IASB在制定准则时充分了解和关注欧盟所提出的重大会计问题等。第二层为政治(立法)层面,由EC及成员国的代表组成,负责审批EFRAG提交的采纳国际会计准则的建议及具体采纳时间。EC表示将广泛听取并充分尊重EFRAG的专业意见。如果EFRAG反对采纳国际会计准则,立法层面也将反对。反之,如果EFRAG主张采纳国际会计准则,而立法层面予以反对,则EC将要求立法层面证明其反对的理由,并要求EFRAG寻找替代方案。

EC认可机制的提出引发了广泛的争论,人们普遍担

IASC发布了一篇名为《互联网上的财务报告》(Internet Financial Reporting)的研究报告。该报告倡议制定一个规范网上财务信息披露的“行为守则”(code of conduct)对网上财务信息的审计作相关的规定。例如,行为守则中指出:“在网页中应明确指明哪些内容经过审计师的验证或审计;审计遵循何种通用审计准则;如果财务报表节选与其相关的审计报告未同整套财务报表一起在互联网上发布,那么在网页上必须清楚地声明财务报表是节选这一事实并说明在何处可得到整套财务报表。”

心这种机制将会损害国际会计准则理事会(IASB)的独立性。因为在这种机制下,欧盟成员国就会要求将其观点施加给IASB。如果IASB不接受其观点,他们就会认为该国际会计准则不适合在欧盟采用。结果是,要么IASB屈从于欧盟的压力,IASB的独立性受损,准则的质量下降;要么IASB拒绝屈从压力,承担准则被欧盟拒绝采纳的风险。考虑到IASB全球协调的目标,这不能不说是一个不利的结果。尽管如此,站在欧盟角度来看,其对国际会计准则的有条件认可应该说也是现实的理性选择。倘若欧盟毫无保留地接受国际会计准则,反而令人惊讶。

如前所言,对于欧盟这样一个与美、日比肩的经济政治实体而言,它是不可能接受无法施加影响的会计准则制定机构制定的准则。在国际会计准则的制定过程中,欧盟必须确保欧洲的意见得到充分考虑。当然,这需要先行明确欧洲会计的特点是什么,要有欧洲自己关于会计发展的立场和观点,然后才有可能和IASB进行谈判,了解彼此的要求和让步的底线,从而达到协调的目的。而要做到这一点,首先必须统一欧盟各成员国的立场,改变目前欧盟各成员国立场不一致、力量分散的局面。此前,许多学者提出建立欧盟自己的会计准则委员会,由欧盟会计准则委员会作为欧洲会计的代言人。但此举由于成本过高而一直得不到广泛接受。

在这种情形下,EU提出的双层认可机制,一方面无需另起炉灶,建立欧盟自己的会计准则委员会,避免了由此产生的过高成本;同时从技术和政治层面也统一了各成员国立场,加上技术专家组在准则制定过程中的积极参与,无疑将大大增强欧盟作为一个整体的实力,从而提高其对国际会计协调的影响力。

(作者单位:厦门大学会计学系)