

# 欧盟会计协调及其本质

厦门大学 赵向东

1952年7月25日,根据巴黎条约西欧六国——法国、原联邦德国、意大利、荷兰、比利时、卢森堡成立了欧洲煤钢共同体;1967年7月1日,欧洲煤钢共同体、欧洲原子能共同体、欧洲经济共同体的主要机构实现合并,成立欧洲共同体(以下简称“欧共体”)。随后,英国、丹麦、爱尔兰、希腊、西班牙、葡萄牙、奥地利、芬兰、瑞典等九国陆续加入了欧共体。1993年11月1日,随着《马斯特里赫特》条约的生效,欧共体正式更名为欧洲联盟(以下简称“欧盟”)。建立欧盟的主要目的在于建立统一的欧洲大市场,以实现资本、人才等各市场要素的自由流动,降低交易成本,促进经济发展。但由于欧盟各成员国之间会计实务存在不小的差距,造成各国间财务信息不可比,阻碍了资本在各国间的流通,从而促使欧盟进行内部会计协调。

欧盟内各国的会计协调主要通过两个途径:一是制定指令;二是制定条例。而具体起协调作用的主要是第4号、第7号和第8号指令。

第4号指令于1978年颁布,目的是确保公司财务信息可比性的最低限度,适用于股份公司和有限责任公司。其协调的主要方面包括:(1)“真实与公允”的观点。第4号指令于1971年开始制定,其讨论稿多受德国和法国会计思想影响,即将会计作为国家进行宏观管理的工具。1973年英国加入欧共体后,“真实与公允”思想才慢慢为欧共体各国所接受。各国虽然接受“真实与公允”为编制财务报告的最高要求,但对“真实与公允”的理解不同。德国于1985年修改了公司法,规定公司财务报表必须真实与公允地披露公司的净资产、财务状况和经营成果。如果在某些特殊情况下公司不能实现披露的真实与公允,那就应该在附注中补充披露。这种做法似乎可以理解为,用来体现真实与公允观念的应该是附注的内容,报表应该首先遵循会计准则。法国亦相似。“真实与公允”的权威被大打折扣。(2)报表格式。法、德采用统一的会计模式,其会计报表格式也是高度统一的。而英国公司法并未规定按照何种方式设计年度报表格式,所以英国公司的年度报表格式相当自由。第4号指令对年度报表格式作出了统一规定,资产负债表采用水平式和垂直式两种格式;损益表有四种格式供选择。(3)报表附注。欧洲大陆国家一般很少用到报表注释,因为他们较多采用银行借款来筹集资金,而银行可以通过独特的渠道来获取信息,企业不愿向公众公开其内部情况,所以附注披露的内容一向很少。第4号指令对报表附注作了详细、具体的规定。(4)计价规则。第4号指令对计价的规定过于灵活,导致这一最为实质性的会计协调并未取得进展。如

存货计价、固定资产折旧方法、无形资产摊销等。

第7号指令于1983年发布,是对第4号指令的补充,其目的是协调各成员国合并财务报表的编制,初步建立英美模式的合并报表编制规则。

1984年发布的第8号指令,意在协调各成员国对注册会计师(或审计师)的资格认定标准的法令,对审计师的资格作了具体要求。

尽管这三条指令存在着严重的不足,可选择条款过多以致影响到会计协调的效果,但这仍意味着欧盟会计协调取得了实质性的进展。

1993年3月德国著名的奔驰公司在美国纽约证券交易所挂牌上市,引发了欧洲公司到华尔街上市的热潮。这些上市公司竭力游说政府修改法律允许他们按美国的GAAP编制合并报表,以免编制两套合并报表。显然这一结果是欧盟所不愿意看到的,因为这将意味着它失去对会计准则的发言权。因此,欧盟必须尽快建立统一的并被大多数证券交易机构认可的会计准则,而此时再在欧盟内部进行会计协调,不仅面临较大的阻力,且成本巨大,在国际上被认可亦不得而知。欧盟的会计协调进退维谷。

1995年IASC与证券委员会国际组织(IOSCO)达成协议,承诺在1999年完成一套合理完善的会计准则及核心准则以获得IOSCO的支持。同时,IASC是英国首先倡议于1973年成立的,总部一直设在英国伦敦。有一种观点认为IASC是英国为牵制其加入欧盟(1973)后不得不接受主要体现德国会计特点的欧盟会计指令,维持英国会计在世界上的影响力而设计的。现在的国际会计准则主要体现了英美国家会计的特点。在英国的推动下,采用国际会计准则则成为恰当的选择。欧盟可以借支持国际会计准则来加强其对IASC的影响力,以使国际会计准则的制定倾向于欧盟,为欧盟争取更大利益。同时还可与美国的GAAP形成对抗之势,增强欧盟在国际上的影响力。

欧盟于1990年应IASC之邀成为IASC咨询团成员并以观察员身份列席IASC理事会。1995年欧盟正式认可国际会计准则,即在欧洲上市的外国企业可以按国际会计准则提供财务报告。与此同时,欧盟进一步加紧了与IASC的交往与对话,而IASC也承诺可以对欧盟作出一定的让步,考虑欧洲会计的特点。2000年6月13日,欧盟理事会发布备忘录《欧盟财务报告战略:走向未来》。在这份备忘录中,欧盟理事会建议,在欧盟成员国范围内的所有上市公司,最迟应于2005年采用国际会计准则编制合并报表。除了那些只列

示债务证券的公司和完全按照美国GAAP提供报告的公司,其截止期限为2007年。2002年7月19日,欧洲议会和欧盟委员会在布鲁塞尔召开大会,讨论通过了“关于运用国际会计准则的第1606号决议”。2003年5月,欧盟通过了修订的旨在向国际准则靠拢的会计指令。2003年7月中旬,欧共体财政部长理事会讨论了1606号指令的执行措施,同时发表声明建议暂不采纳IAS32和IAS39号。会计调整委员会一致通过并签署了除IAS32和IAS39号及其解释公告外的全部国际会计准则。

从欧盟会计由内部协调向外部协调的转变过程可以看出,欧盟对国际准则的认可是内部协调的压力和外部与美国GAAP相抗衡的妥协之举。1998年,法、德成立各自独立的会计准则制定机构,同时,欧洲会计准则委员会的形成也传递给国际会计准则委员会一个信息:欧盟自身的利益是不可忽视的。而且,欧盟对国际会计准则的支持也不是无条件的。欧洲会计准则委员会在多次声明中强调,要对国际会计准则引入认可机制。该认可机制包括技术和立法两个层次。技术层次认可机制由欧洲财务报告咨询组完成,对FASB发布的准则及其解释进行专业评估,提出是否予以认可和采纳的建议。立法层次认可机制由会计监管委员会负责,负责审批欧洲财务报告咨询组提交的采纳国际会计准则的建议以及具体时间表。国际会计准则必须通过这两个机构的认可才能被欧盟接受。欧盟之所以采用这种近乎“苛刻”的双重认可机制,是出于其自身利益的考虑。欧盟拥有对会计准则的监督权和否决权,坚持这样的双重认可机制,就意味着将会计准则的最终采纳率仍掌握在自己手中。

IASC也陷于两难的境地,若屈从于欧盟的压力则丧失了独立性,国际会计准则的质量也会受到影响;若抗拒欧盟的压力,虽然能确保自身的独立性,然而可能失去欧盟对国际会计准则的支持。幸而此时,FASB转变了对IASC的态度,由冷淡变为积极参与。其原因则是欧盟与IASC的合作,FASB恐怕失去对IASC的影响,从而影响自身的利益。两大势力集团的同时存在给了IASC以生存空间,在两者的夹缝中保持自身的独立性,又利用两者的支持提高了自身的国际影响力。

从上可以看出,参与国际会计协调的过程其实就是争取自身利益的过程,会计国际协调的本质就是利益的协调。在各国及各利益集团利益不一致的情况下,会计准则的国际协调就无法最终实现。欧盟、IASC与FASB三者的博弈也必将继续下去。

(编辑 欧阳万萍)

从世界范围看,澳大利亚是对与农业相关的生物资产制定会计准则最早的一个国家。澳大利亚会计准则委员会(Australian Accounting Standards Board简称AASB)于1998年8月颁布了1037号(AAS35)会计准则,即“自生和再生产”(Self-Generating and Regenerating Assets,简称SCARAs)会计准则,并要求从2000年6月30日开始执行。1999年又根据反馈意见,对准则进行了修订,并于2001年6月30日开始实施。

### 一、自生和再生产准则简介

该准则适用于需根据澳大利亚公司法规定编制财务报告的企业,该企业是一个报告主体,或者该企业编制的财务报告是通用财务报告,或者是通用财务报告的一个组成部分。如果发生该准则与其他准则相矛盾的情形,要求优先适用该准则。

该准则适用的资产范围是企业为获利而持有的自生和再生产。例如,为了出售而持有或为了生产产品以供出售而持有的自生和再生产,不包括因审美鉴赏、遗产继承、生态研究、环境保护和娱乐休闲而持有的自生和再生产。同时规定通过租赁或类似协议获得的对自生和再生资产的独占权,应将其视为自有的自生和再生产。

该准则的制定有以下五个方面的目的:(1)以市场净值(net market value)来计量自生和再生产;(2)自生和再生产市场净值的增减变动额要在增减变动发生年度的年度损益表中确认;(3)从自生和再生产中分离出的非活体产品(non-living produce)的市场净值(减去分离成本),在分离时点确认,并在分离发生年度的年度损益表中进行确认;(4)从自生和再生产获得的非活体产品在其成为非活体产品时以其成本作为市场净值进行入账;(5)对涉及自生和再生产的信息详细进行披露。

该准则规定,一项自生和再生产必须在也仅在以下情况下可以确认:(1)自生和再生产包含的未来经济利益很可能实现;(2)自生和再生产的价值能够可靠计量。自生和再生产应当按照每一报告日的市场净值进行计量。所谓市场净值是在活跃流动市场中出售一项自生和再生资产的预期收益减为实现这一交易预期发生的成本后的价值。市场净值是企业正常范围内预期销售净收益而不是在清算过程中获得的销售净收益。

自生和再生产市场净值的增加额或减少额应当在其发生年度的年度损益表中确认为收入或费用。从自生和再生产中分离非活体产品时,非活体产品的市场净值与分离成本之间的差额必须在分离发生年度的年度损益表中确认为收入或费用。典型的收入是通过销售自生和再生产或从其中分离出的产品来实现的。按照该准则,在会计年度内自生和再生产市场净值的增加额或减少额确认为收入或费用,出售自生和再生产不会产生利得或损失。从概念上来说,自生和再生产在出售前用市场净值重新估计(等于出售净收益),并将市场净值的增加额或减少额确认为收入或费用,因而不会产生利得或损失。所以出售自生和再生产收益并不确认为收入。

根据会计准则AASB1004“收入”的要求,销售从自生和再生产中分离的非活体产品所得应确认为收入,根据会计准则AASB 1019“存货”的要求应确认其销售成本。运用该准则AASB 1037以及AASB 1004、AASB, 1019,从一项生产性自生和再生产中分离并销售产品产生的结果如下:(1)产生一项收入,即从自生和再生产中分离产品时产生一项收入,而此产品在自生和再生资产生长过程中与自生和再生资产相连;(2)产生一项费用和一项收入,即从自生和再生产中分离产品时产生一项费用,同时分离时点分离出的非活体产品市场净值产生一项收入(减去分离成本);(3)产生一项收入和一项费用,即销售非活体产品时产生一项收入(AASB 1004规定),同时销售存货的成本成为一项费用(AASB 1019规定)。

自生和再生资产的非活体产品要按会计准则AASB 1019“存货”进行会计处理。根据AASB 1019,非活体产品的成本在其成为非活体产品时点可假设等于其市