



欧盟认可国际会计准则程序透视

江苏大学 杨顺华 杨海濒 德国因特康集团 沃夫冈·米勒

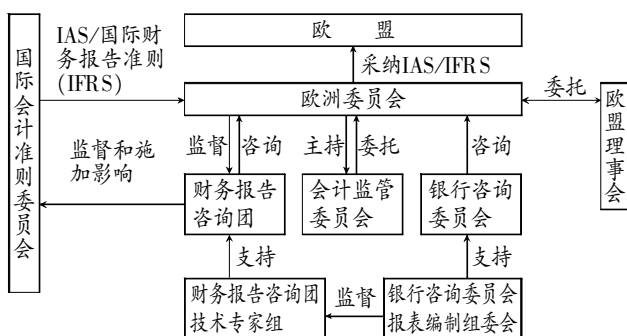
【摘要】 为最大限度地保证成员国的利益,也为了更好地推行国际会计准则,欧盟建立了严格的国际会计准则双层认可程序。该程序具有双层认可、民主性、广泛性和专业性等特点。我国在实施会计国际化过程中,可结合自身情况,积极借鉴,以建立起具有中国特色的国际会计准则认可机制。

【关键词】 欧盟 国际会计准则 程序

进入20世纪90年代,随着世界经济一体化进程的加快,欧盟成员国与其他各国间的经贸往来日益频繁,欧盟认识到进一步实施会计协调的迫切性。欧盟实施会计协调,面临两种选择:一种是另起炉灶,制定自己的会计准则,这种做法的成本会很高。另一种是采用已出台的国际会计准则(IAS),该准则具有涉及面广、概念准确可靠的特点,并为美国交易市场以外的国际社会所广泛接受,因此它在欧盟内部得到了广泛的赞同,欧盟决定从2005年起采纳IAS。但是,欧盟对IAS并非无条件地接受,而是制定了严格的双层认可程序,对IAS进行全面的审核。下面,笔者试对这一程序进行简要的介绍,并对其特点进行分析,在此基础上,对我国会计国际化提出一些管窥之见。

一、欧盟认可国际会计准则程序简介

该认可程序可用下图表示:



从图中可以看出,欧洲委员会(EC)居于中心地位,它将国际会计准则委员会(IASB)制定的IAS交由欧洲财务报告咨询团(EFRAG)、会计监管委员会(ARC)和银行咨询委员会(BAC)三个专门机构进行研究、审核;同时,又将有关争议的内容转给欧盟理事会仲裁;最后,再将认可的IAS提交欧盟颁布实行。EC在认可程序中主要起领导、主持和协调的作用。

在整个认可程序中,起关键作用的是欧盟财务报告咨询团、会计监管委员会和银行咨询委员会三个专门机构。下面试对这三个机构的作用进行详细介绍。

1. 财务报告咨询团及其技术专家组的作用。财务报告咨

询团技术专家组(EFRAG-TEG)为财务报告咨询团下设的技术专家组,其主要在具体的技术问题上给EFRAG以支持。从上图中可以看出,EFRAG及其EFRAG-TEG在欧盟认可国际会计准则程序中起着决定性的作用。EFRAG及其EFRAG-TEG的首要任务是,在欧盟内部对IAS发布的准则及相关解释进行专业评估,提出是否在欧洲法律环境中使用IAS的相关技术建议。EC将广泛听取并充分尊重EFRAG有关专业方面的意见。EFRAG及其EFRAG-TEG的第二项主要任务是以事前介入的方式与IASB进行广泛接触,积极参与IAS的制定,确保IASB在制定IAS时充分了解和关注欧盟所提出的重大会计问题。EFRAG及其EFRAG-TEG的第三项任务是协调欧盟内部有关使用IAS的各个利益团体之间的不同意见。

2. 会计监管委员会的作用。 ARC由欧盟各成员国的代表组成,受EC领导。ARC主要是从法律层面上审批EFRAG提交的采纳IAS的建议及具体采纳方式。首先,EC将EFRAG的建议提交给ARC,同时授权ARC检查IAS与欧盟现有的会计指导方针以及欧洲财务报告的基础是否相适应。然后,ARC将在规定的时间内对此做出报告。如果ARC认为合适,EC将采取必要的措施以保证该准则在欧盟法律环境中被采纳使用。如果ARC不发表意见或者发表了否定意见,EC将要求ARC在法律层面上提出其反对的理由,并将反对的理由及建议退回给EFRAG,要求其寻找替代方案或者将该事项提交欧盟理事会讨论,由他们通过投票做出相关决定。

3. 银行咨询委员会及其报表编制组委会的作用。 BAC代表了欧盟金融业的利益,在EFRAG-TEG中具有观察员的身份。银行咨询委员会报表编制组委会则为BAC下设的技术专家组,主要解决有关具体的技术问题。为了确保与银行相关的利益得到充分的考虑,BAC就IAS中与现有银行业及银行制度中相冲突的部分给EC提出建议。虽然EFRAG-TEG已经认可并推荐了所有现有的IAS,但是BAC却反对实施IAS39关于金融工具的确认与计量,所以这项准则到目前为止还没有得到认可,这影响了欧盟从总体上采纳IAS的进程。

二、欧盟认可国际会计准则程序特点分析

1. 实行双层认可制度。 欧盟认可国际会计准则程序的最大特点是仿效了证券委员会国际组织对IAS有条件认可的方

式,对IAS实行一种双层认可制度。这种双层认可主要表现在以下两个方面:

(1)对IAS的再认可。如上所述,EFRAG所担负的一项重要使命就是,以事前介入的方式与IASC进行广泛的接触,把欧盟有关IAS的立场、观点传达给IASC,促使其采纳、实施;而对不符合欧盟利益的条款,则据理力争,使其做出修改。在此基础上,欧盟对于IASC已出台的IAS也不是全盘照抄,而是制定严格的认可程序,进行进一步的再认可。

(2)不仅从技术层面上,而且从法律层面上加以认可。从政治法律角度对IAS进行认可的工作主要由ARC承担,只有那些在技术和法律上都得到认可的IAS,才有可能被欧盟立即采纳;否则有可能被替代方案所取代,或由欧盟理事会投票表决后再做决定。

2.认可程序的民主性。从程序图中可以清楚地看出,整个认可程序涉及到的机构很多,但各机构之间一方面各负其责,另一方面又相互存在着委托、制约、支持与监督的关系。例如,EFRAG在整个认可程序中承担的任务最多,所起的作用最大,但它受到的制约与监督也最多,要受到来自EC、ARC和BAC三方面的制约和监督。另外,即使是在整个程序图中居于中心位置的EC与其他机构之间的关系也只是主持、监督、委托、咨询的关系,遇有争议,其本身并无决断权,而是按既定程序办事,提交欧盟理事会投票表决。由此可以看出,在整个认可程序中并无一个拥有绝对权力的机构,各机构之间基本处于平等的地位,表现出很高的民主性。

3.参与认可的广泛性与专业性。由于实施IAS涉及到欧盟成员国的经济、金融、贸易、企业等各方面的利益,因此,为保证其利益不受到损害,欧盟认可国际会计准则程序不仅设立了众多的专业性机构,从政治、经济、法律、管理、会计技术等方面进行评估与审核,而且还吸纳了各方面相关利益的资深代表和权威人士参与这项工作。其中,仅EFRAG就由成员国会计职业界、股票交易所、会计师事务所以及企业等众多行业的代表所组成;而EC、ARC、BAC等机构则包括了各成员国政府部门、经济界、法律界、金融界人士的参与,具有相当的广泛性和专业性。

从上文的分析中可以看出,欧盟采纳国际会计准则认可程序完全是根据其自身的情况以及IAS的特点来决定的。这样才能保证在欧盟内部实施IAS的公正性、有效性和权威性,保证IAS的顺利执行。

三、对我国采纳国际会计准则的启示

我国在实施国际会计准则的过程中可以充分借鉴欧盟的有益经验。笔者认为,欧盟采纳国际会计准则认可程序对我国主要有如下几方面的启示:

1.制定相应的认可机制,对会计准则的适用性进行再认可。IAS主要由欧美等发达国家主导制定,即使如此,欧盟尚未照搬照抄。由于我国国情迥异,如果照搬照抄,在实际操作中势必会造成更大的困难和损失,因此,有必要仿效欧盟的做法,建立相应的认可机制,对IAS进行全面的认可。对于适合我国会计环境的部分应尽可能采纳,甚至直接采用;对于

与目前会计环境不适应的部分,建议组建相应的机构对此加以研究,找出替代方案。

2.加强认可制度的民主化,以满足我国经济发展利益多元化的需要。欧盟会计认可制度具有高度的民主性,这主要是因为欧盟是由多个主权国组成的利益共同体,欧盟内部利益趋于多元化,从公平、公正的角度出发,欧盟在认可IAS时必须实行高度的民主。

在我国,随着市场经济的不断发展,私营、外资、合资、股份制经济等多种经济成分在国民经济中所占的比重越来越大,国有经济一家独大的状况正在改变,经济发展也呈现出利益多元化的趋势。为适应这种利益多元化发展的需要,保证各利益集团和个人在实施IAS的过程中享有平等的国民待遇,我国也应在认可IAS的过程中实行广泛的民主。由于社会政治、经济、法律背景的不同,我国在制定国际会计准则认可机制时,应充分体现出自身的长处与特色。笔者认为,在目前条件下,我国的国际会计准则认可制度在机构组成上可考虑由国家财政部门出面,从本部门及相关机构中选派熟悉IAS及相关知识和业务的人员组成类似EC的机构,代表政府部门来主持、领导整个认可工作。该机构可下设功能不同的专业机构,从技术、政治、法律角度对IAS进行认可。所有机构应各负其责,处于平等的地位,既相互支持,又互相制约和监督,遇有较大分歧时,应提交给类似EC的机构仲裁;涉及到与现行法律相冲突的重大问题时,则应由类似EC机构转呈全国人民代表大会讨论决定。而类似EC机构应发扬民主,充分尊重专业机构的意见,重点做好服务、协调、仲裁工作,不应对专业机构分内的事情横加干涉。

3.重视参与认可的广泛性与专业性,保证国际会计准则的有效性和权威性。欧盟认可国际会计准则的程序和机构较多,人员更是涉及经济、金融、贸易企业及政府等领域,并且多由各界精英、权威人士组成。这就使得IAS的认可工作具有广泛性和专业性。

在我国,实行IAS同样会对经济、金融、贸易、法律、管理等不同领域、不同部门、不同所有制单位带来强烈的冲击,为使各方面的利益得到保证,同时也为了使IAS能够在各个领域、部门和单位得到更好的执行,在制定认可机制时,应注意吸纳不同利益集团的资深和专业人士参加。在认可机构中,不仅要有政府部门、国有企业的人员,而且还要有民间和私营企业的代表;不仅要有从事理论探讨的专家、教授,更要有在一线从事经济、贸易、企业运作和监督管理的实务界人士。要做到政府与民间相结合、理论与实际相结合、广泛性与专业性相结合,这样才能够使IAS更符合我国的实际,为更多的行业 and 部门所接受,才能够保证IAS的有效性和权威性。

主要参考文献

①杨顺华,杨海澜,沃夫冈·米勒.欧盟会计国际化进程与启示.财经理论与实践,2004;6

②冯巧根.欧盟扩张与会计发展的国际协调战略.财经理论与实践,2004;6

③戴铭川.欧盟会计协调化进程.上海会计,2003;8