

欧盟与IASC、IASB的合作历程及其动机剖析

□ 董必荣

一、欧盟与IASC、IASB协调与合作的主要历程

欧盟积极支持国际财务报告准则(国际会计准则理事会IASB于2001年4月开始运作后,国际会计界一般将“国际会计准则IAS”和“国际财务报告准则IFRS”统称为“国际财务报告准则”,为了遵循这一趋势和行文的方便,下文中将统一用“国际财务报告准则”表示“国际会计准则”和“国际财务报告准则”。)和国际会计准则委员会(IASC)始于1995年。该年7月,证券委员会国际组织(IOSCO)和IASC就制定核心准则工作签署了正式协议,欧盟下设的欧盟委员会(EC)随后就宣布支持这一协议,并于同年11月公布了欧盟的新会计战略,声称欧盟将考虑采用国际财务报告准则作为欧盟的会计标准。为了查清当时的国际财务报告准则与欧盟指令(European Directives)之间的差异,1999年,欧盟委员会进行了一项研究调查,结果发现当时的国际财务报告准则与欧盟指令之间并没有什么重要冲突。同年,欧盟委员会决定采纳一项“金融服务行动计划”,该计划也建议采用国际财务报告准则作为欧盟的会计标准。

2000年5月,证券委员会国际组织主席委员会宣布审核通过了国际会计准则委员会的核心准则,这进一步增强了欧盟采用国际财务报告准则的决心。同年6月,欧盟委员会发布了一份建议书,并将其呈送给欧洲议会和欧盟部长理事会,要求欧盟的7000多家上市公司(包括银行和保险公司)从2005年开始采用国际财务报告准则编制合并财务报表,并同时提议欧盟建立认可国际财务报告准则的双层机制。次年2月,欧盟委员会提出了一份规章草案以供欧洲议会和欧盟部长级会议批准,在这份规章草案中,欧盟委员会再次要求欧盟的上市公司从2005年开始使用国际财务报告准则,并再次提出了欧盟采纳国际财务报告准则的双层认可机制。

2001年6月,欧洲财务报告咨询组(EFRAG)正式宣告成立,欧盟采纳国际财务报告准则的双层认可机制开始正式启动。按照这一机制,欧盟认可国际财务报告准则的机制分为两个层次。第一层次为技术层次,由欧洲财务报告咨询组负责,其主要职能包括:(1)由一个技术专家小组以事前介入

的方式积极参与国际财务报告准则的制定及其他各项活动,确保国际会计准则理事会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,以维护欧盟的利益;(2)对国际会计准则理事会发布的准则及其解释进行专业评估,就是否对其予以认可和采纳向第二层次提出建议。第二层次为立法层次,由欧盟委员会及其各成员国代表组成会计监管委员会,负责审批欧洲财务报告咨询组提交的采纳国际财务报告准则的建议及具体时间表。如果欧洲财务报告咨询组反对采纳国际财务报告准则,立法层次也将反对;如果欧洲财务报告咨询组主张采纳,而立法层次予以反对,那么,立法层次必须提出并证明其反对的理由,而财务报告咨询组则必须寻找替代方案。

2002年3月12日,欧洲议会以492票赞成、5票反对、29票弃权通过了欧盟委员会的上述规章草案,要求欧盟的上市公司(包括银行和保险公司)最迟于2005年1月1日开始根据国际财务报告准则编制合并财务报表。同年5月,作为对上述规章草案的补充,欧盟委员会又提出了一项草案,提议全面修改欧盟现行的会计指令,以促进欧盟建立统一的内部金融服务市场。根据这一提议,欧盟将消除欧盟指令与现行国际财务报告准则之间的差异,这样,那些暂时没有要求必须遵守国际财务报告准则的欧盟企业,只要其财务报告按照修订以后的欧盟会计指令来编制,也就基本上与按国际财务报告准则编制的财务报告相一致了。该规章草案于2002年6月7日由欧盟的部长理事会正式批准,2002年9月11日开始生效。根据这一规章,欧盟应建立“会计监管委员会”(ARC),并于2002年12月31日之前决定是否认可现存的国际财务报告准则。该规章同时还指出,国际财务报告准则只有同时满足以下三个条件,才能被欧盟接受:(1)与欧盟指令无矛盾;(2)有益于欧洲的公共利益;(3)必须具有可理解性、相关性、可靠性和可比性。2002年6月19日,欧洲财务报告咨询组提议欧盟委员会认可所有现存的国际财务报告准则。2003年1月,欧洲议会批准了经过修改的欧盟会计指令,并于5月8日经欧盟部长理事会批准生效。与此同时,欧盟委员会也于5月9日发布了欧盟“2003-2006年内部市场战略”,在这份战略中,欧盟委员会提出:欧盟在认可国际财务报告准

则之前,应先对其进行“适当的修改”。

2003年7月16日,除了“IAS32——披露和列报”、“IAS39——确认和计量”及其相关的解释第5号、第16号和第17号以外,会计监管委员会通过投票的方式一致认可了其余所有的国际会计准则(但不包括IFRS1)及其解释公告(SICs),并建议欧盟委员会对其加以认可。2003年9月,欧盟委员会形成了一份规章,正式表示认可并采纳。

二、欧盟积极支持IASC、IASB及国际财务报告准则的原因分析

通过欧盟与国际会计准则委员会、国际会计准则理事会的协调和合作历程可以看出,从1995年开始,欧盟可谓是国际财务报告准则最忠实的支持者,只要国际会计准则委员会、国际会计准则理事会在会计准则的国际趋同方面取得有关进展,欧盟都会迅速地做出正面的积极反应。同时,欧盟支持和运用国际财务报告准则又是有条件的,国际财务报告准则必须通过欧盟的双层认可机制,才能被接受。为什么欧盟如此积极地支持国际财务报告准则?又为什么设置了双层认可机制这一附加条件呢?笔者认为主要是基于以下考虑:

1、国际财务报告准则的影响日趋扩大,欧盟必须顺应全球会计准则趋同的新形势

自1973年创立以来,经过20多年的不懈努力,国际会计准则委员会在全球的影响不断扩大,特别是1995年得到了证券委员会国际组织这一国际证券界权威机构的实质性支持后,国际会计准则委员会和国际会计准则理事会在全球的影响日趋增强,其所制定的国际财务报告准则及其解释得到了越来越多的国家的支持和认同,各国会计准则正加速与国际财务报告准则协调、趋同。特别是2000年5月,证券委员会国际组织的主席委员会审查通过了国际会计准则委员会的核心准则,并将其推荐给国际证券组织理事会的各个成员——各国的证券监管机构,这意味着在国际资本市场上,国际财务报告准则将逐渐被各国普遍接受和采纳,国际会计准则理事会可能会扮演全球会计准则制定者的角色。欧盟支持国际会计准则委员会、国际会计准则理事会,并决定从2005年开始采纳国际财务报告准则正是为了顺应这一趋势。

2、加速内部资本市场一体化,实现欧洲统一大市场

欧盟自成立后,其内部的统一大市场进展得并不顺利,其内部资本市场一体化进程也一直进行得非常缓慢,其中一个主要原因就是欧盟内部没有一套统一的、高质量的会计准则。长期以来,欧盟内部的会计协调主要是依据欧盟的第4号指令和第7号指令,但是事实上,欧盟指令很难担起促进资本市场一体化、实现欧盟统一大市场的重任。这样,为了遵循欧盟的宗旨,尽快实现欧盟内部资本市场的一体化,

欧盟迫切需要一套影响广泛的、能够产生真实、可靠、相关、可比会计信息的高质量会计准则。

当时,美国会计准则和国际财务报告准则在国际资本市场上都有着广泛的影响,而欧盟之所以选择了国际财务报告准则,主要有以下原因:(1)国际财务报告准则已经得到了国际社会的广泛认同,而且通过“可比性和改进计划”以及核心准则的完成并被证券委员会国际组织审核通过以后,国际财务报告准则的质量已大为提高;(2)欧盟通过多项调查研究显示,欧盟指令与国际财务报告准则之间的差距并不大;(3)国际财务报告准则是以原则为基础的会计准则,这与欧盟各国的会计传统相协调;(4)由于国际财务报告准则中已综合了多个国家的观点,如果欧盟企业采用国际财务报告准则来编制财务报告,在国际资本市场上将更具有吸引力,更容易被接受和认同;(5)长期以来,欧盟一直积极参与国际财务报告准则的制定及其他各项活动,国际财务报告准则实际上在一定程度上已充分考虑了欧盟的要求和利益。相比之下,欧盟对于美国的会计准则并不能施加任何直接的影响,不仅如此,美国的会计准则是以规则为基础的会计准则,详细而具体,若采纳美国的会计准则,还必须对欧盟内部的会计人员进行大量的教育和培训。所以,选择国际财务报告准则不仅有利于快速实现欧盟内部的资本市场一体化,也易于被欧盟各国和企业所接受。

3、促进和壮大欧盟资本市场,增强欧盟资本市场在全球的吸引力

由于欧盟指令自身的诸多缺陷,导致所产生的财务信息严重缺乏可比性,这不仅大大影响了资本在欧盟各成员国之间的自由流动,严重制约了欧盟资本市场的一体化进程,同时也降低了欧盟资本市场的吸引力,束缚了欧盟资本市场的成长和发展。为了改变这种状况,欧盟一方面要统一内部的会计政策,提高财务信息的可比性,促进资本在欧盟内部低成本地自由流动,另一方面,欧盟还必须修改和完善内部的会计政策以便与国际资本市场通行的会计准则或制度趋同,提高会计信息的国际可比性。鉴于国际财务报告准则得到了证券委员会国际组织的权威支持,已经在国际资本市场上被广泛认可和采纳,欧盟采纳国际财务报告准则不仅能提高欧盟内部会计信息的可比性,促进欧盟内部资本市场的快速成长,实现欧盟统一大市场,同时还能与国际资本市场快速对接,增强欧盟资本市场在全球资本市场中的吸引力,可谓一举两得。

4、争夺国际财务报告准则制定的主导权,捍卫欧盟及其投资者的利益

欧盟采纳国际财务报告准则,更深层次的原因是维护欧盟各国及其投资者的利益,在日趋多极化的世界中,使欧盟成为重要的一极,在全球各项事务中(包括会计准则的制定和全球资本市场的形成及管制等)发挥积极重要的作用。

关于执行《企业会计制度》和相关会计准则问题解答(三)的讲解(上)

□ 财政部会计司

《关于执行〈企业会计制度〉及相关会计准则问题解答(三)》对会计制度规定与税法规定某些差异的纳税调整给出了指南。为帮助企业理解其规定,现结合实例对有关交易事项的纳税调整解释如下:

一、企业对外捐赠资产的会计处理及纳税调整

(一)会计制度及相关准则规定

《企业会计制度》规定,企业将自产、委托加工和外购的原材料、固定资产、无形资产和有价证券等用于捐赠,应将捐赠资产的账面价值及应缴纳的流转税等相关税费,作为营业外支出处理,不作销售。

(二)税法规定

税法规定,企业对外捐赠应分解为两项交易,即首先将对外捐赠资产视同按公允价值对外销售,然后再将销售所得价款对外捐赠,该捐赠支出中只有符合税法规定的公益性救济性捐赠的部分能够在计算应纳税所得额时予以扣除。除上述按税法规定企业对外捐赠行为应分解为两项交易处理以外,对于企业发生的捐赠支出,税法规定:

1、纳税人直接向受赠人的捐赠不允许税前扣除;

2、纳税人用于公益、救济性的捐赠,在年度应纳税所得额3%以内的部分,准予税前扣除。公益、救济性捐赠,是指纳税人通过中国境内非营利性的社会团体、国家机关向教育、民政等公益事业和遭受自然灾害地区、贫困地区的捐赠;

3、纳税人通过非营利性的社会团体、国家机关向农村义务教育的捐赠、向老年活动场所和红十字事业的捐赠、对公益性青少年活动场所的捐赠、纳税人向慈善机构、基金会等非营利机构的公益、救济性捐赠,准予在缴纳企业所得税和个人所得税前全额扣除。

(三)会计处理及纳税调整举例

不过,虽然欧盟可以对国际会计准则委员会和国际会计准则理事会及其准则的制定施加重要的影响,但是随着美国的积极参与,并通过各种方式对国际会计准则委员会和国际会计准则理事会施加压力,美国的影响越来越大,特别是在改组后的国际会计准则委员会框架结构中,美国甚至取得了主导地位。因此,欧盟在支持国际会计准则理事会、采纳国际财务报告准则的同时又设置了双层认可机制,

例1:甲公司2002年10月20日将其经营中闲置不用的一项固定资产直接捐赠给乙公司,甲公司1997年12月取得该固定资产的实际成本为150万元,该公司按直线法计提折旧,并且该固定资产的预计可使用年限为10年,预计净残值为零(假定税法规定的使用年限、预计净残值及折旧方法与会计规定相同)。捐赠过程中因对该固定资产进行拆装发生的清理费用为0.6万元,有关的清理费用已用银行存款支付。假设捐赠时该项固定资产按税法规定确定的公允价值为80万元,2002年甲公司按照会计制度及相关准则计算的利润总额为1200万元。假定捐赠过程中未发生与捐赠行为相关的除所得税以外的其他税费,适用的所得税税率为33%。甲公司采用应付税款法核算所得税。

1. 会计处理

计算甲公司持有的该项固定资产在捐赠日的累计折旧=150÷10×4+150÷10×10÷12=72.50(万元)

对于上述捐赠事项,按照《企业会计制度》规定,甲公司应进行的会计处理为(分录中以元为单位):

借:固定资产清理	775 000
累计折旧	725 000
贷:固定资产	1 500 000
借:固定资产清理	6 000
贷:银行存款	6 000
借:营业外支出	781 000
贷:固定资产清理	781 000

2. 纳税调整

对于例1中的捐赠事项,因属于纳税人直接向受赠人的捐赠,并且不符合公益、救济性捐赠的条件,其所发生的支出不能够在税前扣除。

根据问题解答(三)的规定,因上述捐赠事项产生的纳税调整金额=按税法规定认定的捐出资产的公允价值-[按税法规定确定的捐出资产的成本(或原价)-按税法规定计提的

其目的是为了捍卫欧盟及其投资者的利益,在日益趋同的全球会计准则制定过程中和全球资本市场的形成、运作和发展过程中,发挥积极重要的作用。

通过以上分析,我们可以得到一个重要启示:在与国际惯例协调的过程中,我们必须充分考虑本国国情,维护好本国利益。

(作者单位:厦门大学会计系)

责任编辑 张玉伟