

欧盟会计协调之路

施先旺

一、欧盟会计协调的最初战略——欧盟会计指令

1、欧盟会计指令概况

欧盟协调各成员国会计准则所采用的工具,最初是欧盟会计指令。欧盟指令是欧盟法律的一种特殊表现形式。它由欧盟的立法机关部长理事会制定,各成员国都有义务遵守这些条款。《罗马条约》第18条对指令进行了解释:“指令对欧盟各成员国具有约束力,但同时在形式和方法上欧盟指令要留给各成员国一定的自由选择空间”。在这种情况下,各成员国虽然都有自己的法律和规则体系,但它们都受

到欧盟指令的强烈影响。

在财务报告领域里,欧盟颁布了一系列指令,但其中对会计影响最大的是第四号指令和第七号指令。第四号指令涉及的是单个企业的财务报告问题;第七号指令涉及的是合并财务报告问题。这两个指令都对准备财务报告所遵守的原则作了非常详细的规定,尤其是在财务报告的格式、财务报告要素的计价与披露等方面。

2、欧盟会计指令所取得的成绩

欧盟会计指令对协调各成员国的会计准则发挥了非常重要而积极的作用。在会计的发展里程上,欧盟会计指令具有划时代的意义。它第一次超越国界对各主权国家的会计

实时访问,获取自己想要的数据;另一方面,会计信息系统也可主动通过 Intranet 把会计信息实时向企业的内部网页上发布,通过 Internet 把信息向企业的外部网页上发布,甚至会主动把会计资料通过网络传至税务等政府部门,替代传统的纸面或软盘报送的方式,从而使电子联机实时报告成为可能,并使会计信息输出方式呈现崭新的面貌:

(1) 信息量大,成本低。由于采用超文本文件和信息链接技术,有效地改变了传统的财务报告结构,把有顺序的线性结构变为相互交叉的网状结构,信息使用者可以获得大量有用信息。同时,由于会计报告采用的是电子数据,可以大大减少企业的印刷费用和报纸版面费用,也使企业能够在花费不大的情况下披露更多的信息。

(2) 传递迅速,更新及时。会计信息的及时性一直是信息用户关心的问题,会计信息的及时性直接影响决策者的判断。传统会计报告按每季度或每年公布一次,而“决策需要信息”不是每季度或每年进行一次,它在任何时候都有可能发生。电子联机实时报告可以通过联机方式实时获取决策者所需的信息,满足了信息用户长期以来的对信息及时性的渴望。其次,在电子商务环境下,由于采用的是联机方式,

各种信息可及时更新,商品的最新市场价格和有价值证券行情可以从网络中很容易得到,使企业用多种计量属性编制会计报表成为可能。例如可以同时提供基于历史成本、公允价值、成本与市价孰低等多种计量属性编制的财务报表,会计报表的读者可以根据自己的需要进行选择。毫无疑问,这将为解决当前会计领域内金融衍生工具的信息相关性问题的提供前所未有的机遇。

(3) 更具个性化,阅读方便。传统会计报表由于其固有的限制,无法根据阅读者的类别和兴趣,灵活选择相应报表项目。电子商务环境下电子联机实时报告能够按用户类别引导读者阅读他们最感兴趣的地方,并方便地选择报表项目。

综上所述,我们不难发现,电子商务对会计信息系统的影响无处不在。从会计信息系统的宏观环境到会计信息系统的理论基础,从会计信息系统的输入方式到输出方式都将会产生许多影响,企业会计信息系统在电子商务时代将面临新的挑战与变革。

(作者单位:中国人民大学会计系)

责任编辑 王教育

进行协调,加深了各成员国在会计领域里的相互理解,促进各成员国会计的发展,使作为商业语言的会计在各成员国之间达成较大程度的一致性。

各成员国对指令的接受,是通过把指令融入到本国的法律和规章制度之中体现出来的。这些经过修改后的法律和规章制度成为各成员国企业提交财务报告的依据和标准。这就意味着各成员国企业从此以后都得以相同的依据和标准来提交各自的财务报告,这无疑提高了各成员国财务报告的可比性,把欧盟统一的共同市场的步伐向前大大地推进了一步。欧盟会计协调取得了实质的成果。

另外,欧盟会计指令对各成员国的影响是不一样的。对于那些财务报表本来就不发达的国家来说,欧盟会计指令对它们的影响特别巨大。有些国家在执行第四号指令之前,很少有企业准备正常的财务报告,财务报告要么根本不存在,要么非常的不充分。这种情况在希腊、葡萄牙和比利时是非常普遍的。对于这些国家来说,执行第四号指令对全面提高本国的财务报告质量无疑是一个巨大的推动。没有欧盟或者没有欧盟指令,财务报告在这些国家仍将处于一个“黑暗的时代”。第七号指令的效果也是非常的明显,在执行第七号指令之前,只有丹麦、英国、荷兰和爱尔兰这四个国家的企业才有非常完整的合并财务报告。

3. 欧盟指令的缺点

虽然第四号和第七号指令被欧盟各成员国普遍接受,但这并不意味着财务报告在欧盟范围内已经完全协调统一了。事实上,会计协调离这个目标还非常遥远。下面至少有三条理由可以用来解释:为什么欧盟会计指令已经完全被融入各成员国的法律和规章制度之后,欧盟各成员国在财务报告方面还存在巨大的差异。

(1)指令覆盖面不全面。指令对财务报告中一些非常重要的方面并没有涉及到。例如以下几个方面要么指令根本没有涉及到,要么即使涉及到也不充分、不完全,包括:外币交易、租赁、表外融资、养老金、商标及其他无形资产、政府捐赠等。

(2)指令中给了太多的选择余地。欧盟指令包含了太多的所谓“可选项”,欧盟各成员国在面临指令的多项选择时,就会选择本国所偏爱的方法,从而导致在各成员国之间出现差异。指令中具有多项选择的项目包括资产的评估、所得税的处理、存货的计价等等。过多的选择项目使指令对各成员国的约束降低,使财务报告的可比性削弱,在一定程度上降低了会计指令的协调功能。

(3)指令协调的表面化、形式化。指令主要解决财务报告中的三个主要方面:第一,哪些公司和集团应准备并公开披露财务报告;第二,这些财务报告的格式;第三,在准备这些财务报告时所应遵守的会计原则,尤其与资产评估和利润计量相关的会计原则。通过立法来解决第一条和第二条

比解决第三条要容易得多。在第一条、第二条所涉及的领域里,会计协调已经取得了巨大的成功。在整个欧盟,越来越多的企业在准备财务报告并公开披露财务报告。而且这些财务报告在绝大部分上看起来都比较一致或相像,因为这些财务报告所采用的格式是由欧盟会计指令所统一规定的。但涉及到第三条,协调就是相当困难的事情了。欧盟各成员国的企业在提供财务报告的过程中所遵守的会计原则是不可能完全相同的。这里部分的原因可能是因为指令本身留给各成员国和各企业选择会计原则的活动空间和自由度太大;而另外部分的原因可能是在法律中对会计原则进行定义困难太大。因而欧盟各成员国的企业在计算利润时所选择的方法存在极大的差异性。这样就必然形成协调的表面化:从形式和表格上看,财务报告已经协调了,但从财务报告本身所传递的信息来看,财务报告还没有完全协调,协调的目标还非常遥远。

二、欧盟会计协调的第二战略——欧盟会计咨询论坛

1990年1月,欧盟委员会就欧盟会计准则协调的前景在布鲁塞尔召开了一次讨论会。会议在充分讨论的基础上,作出了一些相当重要的决策。

第一,不压缩指令条款的多项选择空间。在这次会议上,大家一致认为减少指令里条款的多项选择空间的时机尚未成熟。指令里条款的多项选择空间真实地反映了欧盟各成员国客观存在的差异。但它们的存在并不影响财务报告的可比性。

第二,继续进行协调。在这次会议上,由欧盟会计师联合会(Federation of European Association,简称FEE)进行的以第四号指令为基础的关于财务报告的调查显示,随着第四号指令的执行,财务报告的质量有了较大的提高,其可比性至少在第四号指令所涉及的方面增强不少。但是,很多方面第四号指令却没有涉及到,包括外币交易、租赁、递延税款、政府捐赠、长期合同等等。另外,由于欧盟各成员国各自发布了一些新的有时甚至是相互冲突的会计准则,这无疑对欧盟会计协调产生极大的威胁。因此,与会代表都一致同意,会计协调之路应该继续走下去。

第三,创建欧盟会计咨询论坛(Accounting Advisoug Forum)。欧盟会计咨询论坛的建立希望达到以下几个目标:第一,努力提高欧盟各成员国会计准则制订机构的相互交流,同时也为就欧盟范围内以及全球范围内相关会计事项提供一个充分讨论的机会;第二,提供一个基本的起点,寄希望在此基础上各成员国会计准则有所变化,并随时间的推移,会计协调的程度会更高;第三,把影响财务报告可比性、技术性和制度性障碍通过论坛全部披露出来进行讨论,希望在进一步理解这些差异的基础上加强会计的协调。由

此看出,建立欧盟会计咨询论坛是欧盟会计协调方法的改变。不是像以前通过发布指令让欧盟各成员国来执行从而达到进行协调的目的那样,现在欧盟委员会是通过寻求与各成员国相关团体的共同工作,来达到在欧盟范围内更有效的会计协调。

欧盟会计咨询论坛并不是一个欧盟的政策机构,它的成员也并不都代表各成员国的政府。这些代表包括欧盟各成员国会计准则制订机构,欧盟财务报告提供者以及财务报告的主要使用者(包括联邦银行、股票交易联盟、财务分析专家联盟、工会联盟、保险业联盟)、欧盟会计人员联合会以及欧盟会计师联合会等。这个由欧盟委员会主持的会计咨询论坛给财务报告的提供者、使用者和欧盟各成员国会计准则制订机构就有关会计及其发展问题提供了一个充分讨论的舞台。

欧盟会计咨询论坛自其1990年成立起来到1995年期间,已经开过多次会议,并进行过许多有吸引力的讨论。但从它的第一次会议到现在的事实表明,要就某一个会计问题达成基本的一致是非常困难的事情。各种解决方法的并存使财务报告的比较变得更加困难。这些会议最后的结果就是产生了分量极大的会议工作报告。在这些报告里,除了给这些会计问题下定义,并提出相当多的解决方案之外,什么都没有。这些会议报告没有任何法定约束力,除非欧盟委员会把它们融入到某一项建议之中。现在,人们比较普遍地认为,欧盟会计咨询论坛并没有达到它预期的目标。鉴于此,欧盟委员会决定采取新的战略——加强与国际会计准则委员会(IASC)的合作。

三、欧盟会计国际协调的新战略——与 IASC 合作

1、欧盟会计协调所面临的国际挑战

欧盟会计协调所面临的一个重大问题就是欧盟范围内许多大型的跨国公司在欧盟之外的证券交易所上市所引起的问题。例如在1994年,全欧盟就有66家公司在纽约证券交易所上市。这些公司在数量上不是很多,但它们的经营规模都特别大,对整个欧盟各成员国的经济有重大的影响。这些已经在欧盟外上市的公司以及那些希望到欧盟外上市交易的公司,在财务报告的披露上都遇到了麻烦,它们根据以欧盟会计指令为基础的本国法律和规章制度所编制的财务报告,在国际资本市场上是不被完全接受的。因此,这些公司必须编制至少两套财务报告,一套是以欧盟会计指令为基础,以满足本国和欧盟范围的需要;另一套则根据国际资本市场的需要进行编制。这种状态是不能令人满意的,它不仅导致成本较高,而且更主要的是根据两套不同规则编制的财务报告所提供的不同信息,给投资者和社会公众带来极大的困惑和不信任。

2、欧盟新战略的提出

正当欧盟委员会处于进退两难的境地时,国际会计准则委员会(IASC)却取得了令人瞩目的成绩,美国证券权威机构SEC将有可能接受国际会计准则(IAS),从而使IAS成为全球实实在在的国际通用的会计准则。

在这样的背景下,欧盟委员会认识到,如果允许欧盟的跨国公司运用国际会计准则编制合并财务报告,这样不仅解决了这些企业所面临的问题,而且也在一定程度上阻碍了欧盟跨国公司在编制财务报告时向美国GAAP靠拢的趋势。鉴于此,欧盟委员会意识到,现在该是加强与国际会计准则委员会合作的时候了。这种合作的最终目的就是要尽可能地影响并控制IASC。

因此在1995年9月,欧盟委员会发布了一个官方的文件《会计协调:关于国际间会计协调的新战略》。欧盟委员会认为,只有国际会计准则委员会在国际会计协调过程取得了较明显的成果,而且其前景将被继续看好。因而IASC将能解决现在许多跨国公司所面临的问题。文件提出与其修改现存的欧盟会计指令,还不如采取一种新的战略,即支持IASC与IOSCO(国际证券组织理事会)之间的协议,加强与IASC的合作,以便在更加广泛的范围内达到会计的国际协调。

3、欧盟新战略实施的基本情况

为实现欧盟会计协调的新战略,欧盟委员会主要从两个方面着手进行。一方面就是关于现存的国际会计准则,任何准则与指令相冲突的地方都将被消除掉,另一方面就是关于未来国际会计准则,欧盟将尽可能施加影响以确保它们将不与欧盟指令冲突,尽可能地确保它们符合欧盟的要求与精神。

为了解决现存的IAS与欧盟会计指令之间的冲突,首先就必须把现存的IAS与欧盟会计指令逐个进行比较,找出冲突,然后再找出适当的解决办法。欧盟委员会把这个工作交给了联系委员会(Contact Committee)。联系委员会有两个基本功能:一个是对在执行欧盟会计指令过程中引起的实际问题进行更加方便的协调;另一个是如果必要的话,建议欧盟委员会发布一个新的会计指令或对会计指令的补充文件。

针对存在的部分差异,欧盟委员会有两种解决方法。一种解决方法就是寄希望于IAS的修改。IASC早在1995年就表示,它愿意对与欧盟会计指令存在冲突的任何国际会计准则重新进行审查与斟酌。另一种解决方法就是,如果可能的话,欧盟委员会可以提议修改现存的欧盟会计指令。这里最有可能作出让步的还是欧盟委员会。因为国际会计准则委员会所制订的IAS基本上与美国GAAP没有什么很大的冲突,而且它有可能被IOSCO所接受。另外世界上很多跨国公司以及部分国家都已经采纳了IAS。

欧盟会计协调新战略的另一部分,就是积极参与并尽

科诺威公司的安全作业奖励制度

李翔 曾颖

一、做法简介

科诺威公司是美国一家大型石油公司设在英国的分公司,主要从事加油站业务,共有职工1700人。1993年,该公司因油车运输故障、火灾等意外事故损失了945个工作日,严重影响了公司正常的经营活动。

为此,公司的安全部门于次年推行了安全奖励计划,对没有发生任何意外事故的职工在年末给予一千英镑的奖励。但在该奖励计划实施之后,公司的管理当局发现意外事故虽有所减少,但情况并没有得到根本的改善。首先,职工对一年细致谨慎工作的回报仅为一千英镑并不十分满意,但公司尚缺乏充裕的资金满足工人提高奖励金额的要求;同时公司无法确信提高奖金是否可以有效地避免意外事故的发生。其次,该项奖励计划并未改变大多数公司职工在事故发生后缺乏必要的应对技能的状况。

针对以上问题,公司于1995年在运输部门和各加油站推行了一种以积分为基础的新的奖励制度,旨在激励职工树立安全意识,加强自我培训,开展安全作业。根据这项奖励制度,职工可在当年没有发生任何意外事故或是取得某种成就时得到一定的奖励积分。例如,油车司机和加油站工作人员在一年内没有发生任何事故,均可以得到120分;油车司机如果通过公司每年组织的高级驾驶考试可以获得30分,加油站工作人员如果通过急救工作考试(如救火)可

获得50分;在事故抢救中发挥重要作用的非肇事人员也可得到50分。同时,为了提高职工的安全保障能力,促使他们努力学习更多的业务知识,公司每年开展一次大规模的“安全竞赛”,在竞赛中取得名次的职工可获得高分,其中冠军可得1000分。

当职工的分数积累到36分时,他们可以在以下三种奖励方式中做出选择:现金150英镑;价值180英镑的名牌产品;8.4小时的带薪休假。

为了加强对安全作业的协调工作,科诺威公司在每个部门都设立了安全委员会。该委员会由职工代表组成,每个月集会一次,委员们在会上就有关安全作业的种种问题进行深入的讨论。同时,公司总部派专人对会议内容进行记录、整理,编辑名为《安全标准》的通讯简报,同时登载职工安全竞赛获奖信息及讨论安全问题的论文,发给每位职工。这使得上述奖励制度成为职工长期注意的中心。

此外,公司为了保证这种奖励制度的有效实施,还强化员工安全作业的培训,严格推行“末位惩罚”制度,对各基层单位(加油站和运输车队)得分最低并且没有达到规定积分的两名职工取消奖励,若其连续两年得分最低则给予行政降级或取消公费旅行资格的惩罚。同时,在公司内部的提升计划中,将积分数作为评价考察对象的重要参数。这些有效地推动了职工利用业余时间钻研安全作业及相关业务技术,提高工作质量。

可能影响IASC的各项活动,以确保IASC可能发布的IAS遵守欧盟会计指令和符合欧盟的共同利益。比起上面的对现存的IAS与欧盟指令之间的比较研究而言,要完成欧盟会计协调新战略的另一部分的目标,情况要复杂得多,困难得多,要取得明显的成果相当不容易。

为此,欧盟委员会正在积极努力地寻求针对IAS未来所发布的文件和事项建立一个统一的欧盟行动立场。为达到这一步,这就要求欧盟各成员国在IASC的代表,包括英国的代表,能够更加紧密团结在一起,从而在IASC的决策过程中

发挥更大的作用。如果这样的话,欧盟就能逐步对IASC产生重大而积极的影响,以确保IASC所发布的准则更多地反映欧盟的观念和立场。

欧盟会计协调的新战略从提出到现在还不到5年的时间,应该说这个新战略才刚刚起步。现在对此进行评价,似乎为时过早。但欧盟正在全方位地加强与IASC的合作,这种努力是有目共睹的,并且取得了初步的成效。

(作者单位:中南财大会计学院)

责任编辑 袁蓉丽