



联合国

经济及社会理事会



Distr.
GENERAL

E/C.10/AC.3/1994/3
12 January 1994
CHINESE
ORIGINAL: ENGLISH

跨国公司委员会

国际会计和报告标准政府间专家工作组

第十二届会议

1994年3月7-15日,日内瓦

临时议程*项目4

审查当前国家一级的重要发展

贸发会议秘书处的报告

摘 要

本报告审查的是各国最近通过的新的法律规定和(或)标准,以及正在审议的标准。本报告完全是以各国对于向所有会员国分发的调查表所提交的答复为基础。有二十五个国家的政府提交了其各自国内活动的报告,预计有更多国家将在第十二届会议上做口头报告,这些报告将载于作为出版物发行的《国际会计和报告问题:1994年的回顾》。关于工作组所指出拟在第十二届会议上讨论的9个问题(公司关于环境问题的报告惯例,新金融工具会计,政府补助和优惠会计,租赁会计)的国家标准的其他资料已经列入作为本届会议文件的秘书长各项技术报告中。

* E/C.10/AC.3/1994/1。

目 录

	<u>段 次</u>	<u>页 次</u>
一、 各国关于公司会计的新的法律规定和(或)标准	1 - 3	4
二、 会计和报告的当前发展情况	4 - 105	4
奥地利	4 - 8	4
巴林	9 - 10	5
加拿大	11 - 19	6
塞浦路斯	20	8
捷克共和国	21	8
法国	22 - 26	8
加蓬	27 - 30	10
德国	31 - 34	10
印度尼西亚	35 - 36	11
约旦	37	12
黎巴嫩	38 - 44	12
摩洛哥	45 - 46	13
挪威	47 - 50	13
阿曼	51	14
大韩民国	52	14
俄罗斯联邦	53 - 57	14
圣马力诺	58 - 59	15
新加坡	60 - 62	15
西班牙	63 - 67	16
斯威士兰	68	17

	<u>段 次</u>	<u>页 次</u>
瑞典	69 - 72	18
瑞士	73 - 79	19
乌克兰	80 - 86	20
大不列颠及北爱尔兰联合王国	87 - 96	21
美利坚合众国	97 - 104	25
津巴布韦	105	29

一、各国关于公司会计的新的法律规定和(或)标准

1. 本报告是根据各国对于向所有会员国发出的普通照会和调查表所做的答复编写的。总共收到二十五份答复。联合国贸易和发展会议(贸发会议)赞赏各答复国提供所要求的资料所进行的合作。调查表为做出答复提供了便利,也改进了资料的质量,不过答复率却赶不上前几年。将调查表从接受的政府部门迅速转送到主管会计事务的部门似乎碰到了难题。贸发会议发出了后续信件,往往发现有关的当局尚未收到调查表。专家们也许愿意在适当时与其各国的政府讨论此事,以便改进调查表向有关方面的转送。

2. 报告中也载入关于俄罗斯联邦会计工作发展的资料,这是由俄国会计和审计发展国际咨询委员会的一名成员提供的。

3. 各国不仅就当前的发展情况而且也为技术报告提供了大量有意义的资料。

二、会计和报告的当前发展情况

奥 地 利

4. 1990年6月,奥地利议会通过了关于财务报表、审计和公布财务报表的法律(财务报表法)。该法大致上符合欧共体委员会第四、七和八号指示,大部分条例必须适用于各企业从1991年12月31日以后开始的财政年度的财务报表。提前适用可以允许。关于统一的财务报表的条例于1994年生效。

5. 另一个新法律银行机构法是在1993年7月通过的,它按照欧共体委员会有关银行和其他金融机构的指示调整了信贷机构法。1994年生效的该法中有一个银行会计指示(86/635 EWG)。在1993年,为与欧洲共同体取得一致,还通过了投资基金法,该法也将于1994年生效。

6. 奥地利注册会计师协会发布了三项解释财务报表法有关披露情况的规定的准则,奥地利会计师会发布了以下处理施行财务报表法所产生问题的准则:

- (a) 养老准备金的会计;
- (b) 离职金责任准备金的会计;
- (c) 审计员报告(审计证明)的内容。

7. 奥地利注册会计师协会发布了关于以下事项的征求意见草案:

- (a) 租赁会计——出租人财务报表中的处理,和
- (b) 银行和保险公司财务报表中对证券的估价。

8. 奥地利会计师会发表了一个关于财务报表中期权处理的声明草案,以及关于统一估价程序和关于在编制统一财务报表中的所得税会计的讨论文件。

巴 林

9. 巴林政府正在拟订其公营部门组织和企业的会计标准。迄今为止,正发布以下标准:

公营部门会计标准前言

- 1. 会计政策的确定与实施
- 2. 区别报告和整体概念
- 3. 资产的定义、认定和计量
- 4. 负债的定义、认定和计量
- 5. 准备金的定义、认定和计量
- 6. 收入和支出的定义、认定和计量
- 7. 财务报告
- 8. 统一财务报表和对子公司投资的会计
- 9. 折旧的会计

10. 研究与开发活动的会计
11. 关于财产、厂房和设备包括基础结构和继承资产的会计
12. 投资的会计
13. 租赁的会计
14. 外汇转换
15. 盘存的会计
16. 意外事件和资产负债表日期以后发生的事件
17. 特殊和前期项目和会计政策的变化
18. 借款费用的资本化
19. 营业组合的会计
20. 按活动部门报告财务资料
21. 对合伙人投资的会计

10. 以上标准是以澳大利亚概念标准和国际会计师联合会公营部门委员会的工作为基础。第 1 项和第 6 至 21 项标准也符合国际会计标准委员会所发布的标准。

加 拿 大

11. 在 1992 年或 1993 年,制定条规的机构都没有发布重要的关于财务报告和披露情况的新条例、政策或规则。

12. 加拿大注册会计师协会发布了题为资产和负债的全面重新估价的新标准,该标准确立了诸如营利企业的重新估价的认定、计量和披露情况标准,以便确立新的成本基础。在全面重新估价一个企业的资产和负债之前,必须达到以下条件:

(a) 企业的全部股权,或实际上的全部股权,必须在不相关的当事方之间的交易中,为一个获取者所获得,该获取者在此交易后,控制了该企业;或者,

(b) 该企业必须已经过一项财务上的改组,企业改组前和改组后并不在同一当

事方的控制之下。

13. 在以上两种情况下,必须能够合理地确定新的成本。

14. 新的标准主要处理以下两种情况:

(a) 因获取一个企业而产生的“推倒”会计,其定义是根据一项购买交易或企业股权交易而修改企业财务报表中报告的资产和负债价值的方法。应用此方法的结果是使获取者的成本分配到被获取企业的资产和负债上;或者,

(b) 财务改组,其定义是一个企业的股本权益与非股本权益的重大重新组合,重要类别的非股本权益持有人放弃其对企业的某些(或全部)权利或要求。

15. 对于以上两种情况的计量问题、重新估价调整的处理和披露情况的要求都做了规定。

16. 1992年8月发布了题为“管理部门报告”的会计准则。该准则的目的是提出会计标准委员会关于一个承认管理部门报告财务信息责任的管理部门报告最低限度内容的意见。该准则指出管理部门报告应该承认管理部门对于财务报表、专家报告、其他财务信息和对财务报告程序内部管理的责任。

17. 1993年10月时尚未定稿的征求意见稿如下:

(a) 受损贷款会计,它提议处理受损贷款,包括结构调整的贷款和取消赎回抵押品权的认定、计量、表现、披露情况的标准;

(b) 计量的不确定性,它提议在财务报表中使用估计数时披露某些情况,以及对财务报表有重要意义情况下的各种可能的数额;

(c) 或有损益,它提议财务报表中或有项目的认定和披露情况规则;

(d) 合营企业中的权益,它提议取消对合营企业中的权益使用股本会计方法的选择权,要求使用按比例综合的方法;

(e) 外币转换,它提议要求符合某些标准的企业在收入的兑换损益发生时承认所有这些损益,除非该货币项目为套期保值票据;

(f) 新的金融手段的会计。

18. 在 1992 和 1993 年发表了以下研究报告：

(a) 环境审计和会计职业的作用；

(b) 分部分的财务报告；

(c) 环境费用和负债：会计和财务报告问题；和

(d) 在财务报告中使用的财务比率和图表。

19. 关于环境绩效报告的研究正在进行，预计在 1994 年春可以发表一篇研究报告。

塞浦路斯

20. 在塞浦路斯，会计和财务报告是由公司法加以规定。此外，塞浦路斯注册会计师协会已采用了国际会计标准委员会的全部标准，并指望其会员在其业务实践中遵行这些标准。由政府设立的一个特设委员会正在审议对公司法进行一些修改。所提出的提案之一就是关于取消豁免的不上市公司的提案，这种公司没有法律义务向塞浦路斯公司注册官提交年度报告。

捷克共和国

21. 从 1993 年 1 月 1 日起在捷克共和国依法施行了对商业和非商业企业的新会计原则（第 563/1991 号会计法）。新的规则符合欧共体委员会第四号指示和国际会计准则。一系列条例适用于私营部门企业、保险公司和银行，另一系列条例适用于非营利组织（包括政府所有的企业、基金会、市政机构、政党和公民团体）。

法 国

22. 1993 年 1 月 1 日，通过了关于公司审计员组织和职业地位的第 93-9 号法律（即 1969 年 8 月 12 日第 69-810 号法令）。1993 年 1 月 4 日的两项实施命令进

一步支持新的法令。这些新法律的基本目的是将欧共体委员会的第八号指示的规定纳入法国的法律体系,第八号指示是关于负责对公司帐目进行法定检查的人(审计院或成员)的证明。

23. 全国会计委员会在 1992 和 1993 年发布了以下关于适用于特定经济部门的会计要求的意见:

- (a) 经国家核准共同管理职业培训基金的组织的会计方案;
- (b) 手工业合作在职业会计方案;
- (c) 适用于环境和能源机构的会计方案;
- (d) 适用于师范大学院校的会计方案;
- (e) 新市镇规划国家机构的会计方案;
- (f) 集体股票投资组织的会计方案;
- (g) 对政党和团体建议的会计要求。

24. 全国会计委员会已完成将第 27 号国际会计标准(统一的财务报表和对子公司投资的会计)及第 28 号国际会计标准(对合伙人投资的会计)同法国报告的要求相比较的研究。研究报告指出,在法国会计标准与国际会计标准委员会建议的标准之间有许多相似之处。

25. 目前法国制订标准的机构正在讨论以下会计和报告问题:

- (a) 符合欧共体委员会关于保险企业指示(91/674/EEC)的保险企业会计方案;
- (b) 不动产交易记录和报告的会计要求;
- (c) 增值税的会计;
- (d) 自动化操作交易的会计;
- (e) 金融手段的会计;
- (f) 编制合并的财务报表的要求。

26. 全国会计委员会公报每年都载有工作组工作的摘要,并提及有关的联合国出版物。关于工作组工作的信息也向全国会计委员会全体会议提供以备审查。

加 蓬

27. 在 1992 年和 1993 年,加蓬没有通过什么新的法律规定。

28. 为协调全世界法语国家的会计标准,在此期间接待了一个由法国全国会计委员会一名成员率领的法国专家团,该团的目的是研究修改和协调立法和会计标准的条件。提交加蓬政府研究的一个项目是社会保障组织的方案草案。

29. 加蓬共和国总统于 1993 年以部长会议通过的法令设立了全国会计委员会。这个机构填补了国家一级在会计方面的一个空白。该委员会的目的是推动和发展会计程序和标准的培训,并通过职业会计师的规则和条例。

30. 工作组关于培训和会计标准以及关于加强会计职业的结论和建议已送交高等教育部、国民教育部和管理科学全国协会委员会,供其在履行其职责中应用。

德 国

31. 经 1993 年 6 月 18 日法令(《联邦法律公报》第一卷第 924 页)修正的 1992 年 2 月 14 日关于信贷机构会计的法令(《联邦法律公报》第一卷,第 203 页)补充完备了 1990 年 11 月 30 日银行会计法的实施规定,使之符合欧共体委员会关于年度财务报表和信贷机构统一财务报表的指示。法令主要载有关于资产负债表和收益表报告的具体说明。

32. 联邦政府于 1993 年 5 月将保险会计指示法案提交议会审议,以供将来通过。该法案将使德国法律与欧共体委员会关于保险公司年度财务报表和统一财务报表的指示取得一致。

33. 联邦司法部目前正在草拟将欧共体委员会 1990 年 11 月 8 日关于中小型

公司免于遵守欧共体委员会第四和第七号指示的指示纳入德国法律的法案。

34. 工作组的结论和技术报告已定期分发给会计和报告领域的主要的德国组织机构。一般说来,工作组的建议是与欧共体委员会第四、七和八号指示相一致的,因此与德国法律也是一致的。

印度尼西亚

35. 各国为使会计标准与国际会计标准委员会的标准相协调,在 1993 年采取了一些步骤。这些步骤的结果是制订了如下一些据认为对商业部门有重要意义的经修订的新会计标准:

- (a) 现金周转表(修订);
- (b) 研究与开发活动会计;
- (c) 建筑合同会计(修订);
- (d) 收入认定会计(修订);
- (e) 雇主财务报表中的退休金会计;
- (f) 按退休金计划的会计和报告;
- (g) 风险资本公司的投资会计;
- (h) 合营企业中权益的会计和报告;
- (i) 外币财务报表的翻译;
- (j) 外汇会计(修订)。

36. 在审计工作方面,正在使这些标准同美国注册会计师协会颁布的标准相协调。虽然东南亚国家联盟(东盟)各国已成立了一个专业合格会计师协会,但还没有使各成员国的标准协调起来。已发布下列新的审计准则:

- (a) 研究期中财务报表;
- (b) 特别有关各方之间的交易;

(c) 审计事务所的质量管理制度；

(d) 银行审计。

约旦

37. 约旦的会计和报告是符合国际会计标准委员会颁布的标准的。

黎巴嫩

38. 黎巴嫩政府已指示会计委员会起草条例，以便按照第 4665 号法令增补符合企业会计惯例的总的会计方案和部门方案。

39. 会计委员会正在研究有关如下事项的标准的可能性：

(a) 各伊斯兰银行的会计标准；

(b) 公司、银行及其他金融机构的会计标准；

(c) 在通货膨胀经济体中的会计标准。

40. 会计委员会正在考虑制订立法草案，旨在把专业会计业务限于由黎巴嫩注册会计师协会的会员执行。几乎所有开业的会计师均已加入该协会。

41. 1992 和 1993 年，该协会规定任何有资格在黎巴嫩成为注册会计师的人都必须通过入会考试，才能被吸收为该协会会员。为此，已将国际会计及审计标准译成阿拉伯文，并将它列入考试必修课程之内。

42. 该协会准备同黎巴嫩各大学及其他高等教育机构密切合作以便提高会计高等教育的水平，并举办有关审计员工作的讲习班。还打算用阿拉伯文、法文和英文出版一份专门刊物，取名“Al Mouhasabah”。该刊物将刊载国际、地区及国内各组织的出版物中黎巴嫩会计师感兴趣的重要文章。

43. 该协会还打算在国际会计标准委员会和国际会计师联合会的协助下，在黎巴嫩召开一次有关会计和审计的国际会议。

44. 该协会还向它的会员分发了有关工作组的结论和建议以及工作组技术部

告的资料。会员们认为这些报告对他们的专业活动裨益匪浅。

摩 洛 哥

45. 摩洛哥政府 1982 年开展了改革过程,以便促进企业的现代化经济及财政信息系统。作为这一过程的一部分,把建立注册会计师的专业和为他们成立一个职业团体放在优先地位。确定该专业的法律规定了注册会计师的注册登记制度,并批准只有他们才有权查证企业的帐目。新的规定还具体说明一个从业人员要想成为“被认可的会计师”所必须具备的条件。正在根据欧共体委员会第 4 号和第 8 号指示制订新的会计标准。具体的会计法规将实施新的会计标准。全国会计委员会已发布了如何实施新法规的指示。

46. 已为获得公众资金的金融机构制订了特别的条例,包括由一名会计专家进行审计的规定。新法律适用于有股票在证券交易所上市的公司,这些公司现在需要在财政年度结束后六个月内公布其财务报表。

挪 威

47. 1992 和 1993 年通过了下述会计标准:

- (a) 盘存;
- (b) 建筑合同;和
- (c) 意外事件和资产负债表日期后发生的事件。

48. 发布了以下事项的暂行标准:(a)延期税款;(b)特殊项目;(c)退休金费用;(d)合营企业;和(e)对于公司和联营公司的投资。

49. 正在考虑制订标准的会计和报告问题是收入认定、政府赠款的会计、有关方面披露情况、现金周转表和财务报表。

50. 当前有一个私营组织——Norsk Regnskapsstiftelse——正在从事制订挪威会计标准的工作。有人建议应成立一个隶属于政府的机构以继续开展这方面的活

动,这一建议将于 1994 年春提交议会讨论。为使挪威的会计立法与欧共体委员会第四号指示和适用于银行与保险公司的指示相协调,正在进行一些活动。

阿 曼

51. 按照指导会计与审计业务的法律,国际会计标准委员会公布的规定是该国唯一经核准的标准。

大 韩 民 国

52. 1992 年和 1993 年向大韩民国会计条例中的重要变化是应用于企业统一财务报表的要求。根据 1992 年修订的韩国证券交易法施行规则第 15 条,上市企业的统一财务报表应包括附属企业及其他受控企业。

俄罗斯联邦

53. 俄罗斯会计和审计发展国际咨询委员会(咨询委员会)1993 年 1 月和 6 月举行了两次全体会议,还在俄罗斯和欧洲举行了多次小型专家组会议。咨询委员会的工作是在它的六个俄罗斯成员的参加下进行的,包括两名议员和两名财政部官员,他们同国际顾问一道密切工作。咨询委员会的国际成员是欧共体委员会、经合组织、国际会计师联合会、国际会计标准委员会、联合国和世界银行。

54. 咨询委员会的工作主要为制订审计法、该法已在议会中二读通过。总统提出了一些修改建议,大多数建议将在 1993 年 10 月和 11 月预定的三谈时纳入该法。莫斯科的政治事件至少把这一结果推迟了六个月之久。有关审计法的工作一直推迟到宪法危机解决和制定了法律后才得以继续。在审计法通过后,将着手审计监督机构的工作。

55. 目前议会委员会正在审议会计法,然后进行一读。这一工作也可能推迟。应当在法律基础上进行的制订标准的工作同样可能推迟。不过,已就会计法草案做了许

多工作,现在已可以公布。

56. 培训课程实际已完成。一旦获得欧共体委员会的资金,就应该开始实施。培训方案的制订是为了能反映出现有的知识和俄国的会计传统。该方案将由德国注册会计师协会领导的一个联合组织实施。培训方案的首批受训者将为国家经济学院、圣彼得堡商业和经济学院、普列汉诺夫俄罗斯经济学院。已制订了三套课程:一套供高级从业人员,一套供低级从业人员(簿记员),一套供学院讲师使用。正在计划编制详细教材,但将利用现已编写好的供其他培训方案使用的任何教材。

57. 目前在俄罗斯联邦约有 150 万专门人员从事会计工作。其中包括 100 万低级从业人员和 50 万高级从业人员。此外在俄国大学里还有大约 6000 名会计和审计教授、助理教授和讲师。将优先培训高级从业人员和大学讲师,因为这些人的培训和进修将保证获得最大的增殖效果。

圣 马 力 诺

58. 有关企业会计的规定载于税法(第 20 条及以下各条)和公司法(第 71 条及以下各条)。这些法规定了编制预算、会计和编制财务报表。年度财务报表可能接受审计并必须由圣马力诺法院指示公布。

59. 圣马力诺已与欧洲共同体签订了一个 1993 年生效的关贸协定,政府正在修订它的法律规定与标准,以便与新协定相适应。

新 加 坡

60. 迄今为止,新加坡注册会计师协会已发布 26 份会计标准说明,其中 25 份取自国际会计标准委员会的国际会计标准。

61. 注册会计师协会理事会发布了一份征求意见草案,它根据的是国际会计标准委员会的国际会计标准 31——合营企业中权益的财务报告——目前正在审查国际会计标准委员会的下列其他征求意见草案:

- (a) 收入的认定(E41);
- (b) 建筑合同(E42);
- (c) 财产、厂房和设备(E43);
- (d) 外汇汇率变动的影响(E44);
- (e) 企业合并(E45);
- (f) 特殊项目、基本差误和会计政策的变化(E46);
- (g) 退休金费用(E47)。

62. 下列其他问题正在考虑制订标准:

- (a) 现金周转表(根据国际会计标准 7);
- (b) 货物和劳务税的会计;
- (c) 金融手段的会计;
- (d) 银行及其他类似金融机构的财务报表的披露情况。

西 班 牙

63. 西班牙采用了欧共体委员会关于商业和会计法的指导方针。与企业有关的主要法律为:1564/1989 号国王立法令,该法令批准了与公司商务有关的法律修正文本;采用普通会计方案的 1643/1990 号国王立法令;1993 年 1 月 27 日经济和财政部发布的命令,采用了建筑企业的普通会计方案;以及采用编制年度统一财务报表的标准的 1815/1991 号国王立法令。

64. 隶属经济和财政部的会计和审计协会制定了西班牙的一般会计标准;经济和财政部的保险管理总局为保险公司发布了会计标准;全国股票市场委员会为证券公司和机构以及集体投资机构制订了标准;还有,西班牙银行为信贷机构制订了标准。

65. 在过去两年内,该协会发布了适用于西班牙会计及审计业务的下列决议:

- (a) 确定营业额净额的标准；
- (b) 估价有形固定资产的标准；
- (c) 作为退休金及类似义务备付款的预付税款会计标准；
- (d) 估价无形固定资产的标准；
- (e) 企业利润税会计标准；
- (f) 估价为建立或扩充企业资本而做出的非货币贡献的资本股份的标准；
- (g) 货币市场股份投资基金股份的会计标准；
- (h) 加那利群岛间接普通税估价和会计标准。

66. 目前该协会正在审议有关企业的合并与分离以及期货和期权的会计标准以及把下列企业集团的普通会计方案适用于各部门的会计标准：

- (a) 地产公司；(b) 保健中心；(c) 电力公司；(d) 对收费高速公路拥有特许权的公司；(e) 运动器材公司；(f) 体育联合会；以及(g) 经济利益集团。

67. 在制订会计标准时，该协会研究了工作组的结论及其技术报告，而且尽可能把建议纳入西班牙企业的会计标准中去。

斯 威 士 兰

68. 斯威士兰已采用了国际会计标准委员会和国际会计师联合会颁布的国际会计和审计标准。此外，迄今为止还发布了另外五项标准：

- (a) 会计政策的披露；
- (b) 固定资产会计；
- (c) 在原始成本制度中对股票的估价和表现；
- (d) 在财务报表中披露的情况；
- (e) 建筑合同的会计。

瑞 典

69. 在过去两年间,政府机构瑞典会计标准委员会发布了如下的新建议:

- (a) 不付息票债券的会计;
- (b) 出租房屋改良费用的会计;

另一个政府机构财务监督局对信贷机构的年度和期中报告发布了下列新条例:

- (a) 法定报告的内容;
- (b) 担保贷款的会计;
- (c) 对所发行与获得的固定利息贴现息票票据利息累计的会计;

70. 瑞典财务会计标准委员会是一家私营部门机构,它发布了如下一些建议:

- (a) 盘定存会计;
- (b) 对其利率与市场利率不一致的利息提供隐蔽补偿的应收及应付款项的会计;
- (c) 特殊项目的会计和为了进行比较披露情况;
- (d) 会计政策变化的会计。

71. 目前正在考虑制订标准的会计和报告问题为:

- (a) 瑞典会计标准委员会:
 - (i) 合法合并行为会计;
 - (ii) 在会计制度中使用电子数据处理的要求;
- (b) 瑞典财务会计标准委员会:
 - (i) 财产、厂房和设备会计;
 - (ii) 租赁会计;
 - (iii) 养老金费用会计;

(iv) 建筑合同及劳务提供会计。

72. 共有两个政府委员会正在分析对会计法及公司法进行重大修改的必要性,以便使它们同欧共体委员会的指示及国际会计标准委员会提倡的标准相协调。首批建议预计将在 1994 年初发布。

瑞 士

73. 1992 和 1993 年间,制订了一项新的公司法,集中对有限公司规定了一些条例。其中修改了对财务报告和审计的要求。有变处按照欧共体委员会的要求进行更改。财务报表将按照一定的格式,估价规则也比以前法律规定的更严格些。从 1993 年 6 月 30 日后开始的财政年度中已实行提出集团报告(统一的财务报表)的义务。

74. 此外,对法定审计的要求增加了。根据瑞士政府对大中型公司的一项法令,只有瑞士籍的注册会计师(或具有相等资格的人)才允许行使法定审计职能。与发行新股本有关并在某种情况下在一批股东的请求下,已实行了几种新的审计形式。

75. 1993 年内,修正了财务报表提出办法的建议。这些建议是按照与美国财务会计标准委员会遵循的程序相似的过程制订的。有关集团报告的要求已经过重大修改,新的做法与欧共体委员会的指示相符合。根据财务报表建议,现金周转表是强制性的。

76. 1993 年,据认为瑞士证券交易所已完成了它关于新的上市条件的工作。预期将规定必须发表六个月的中期报告的义务。如果正在讨论中的征求意见草案最后通过,上市公司的会计和报告办法将完全根据财务报表建议中的会计概念。尽管瑞士的主要上市公司都自愿遵循欧共体委员会和国际会计标准委员会的规则和标准,拟议中的证券交易所新规程将大大改进上市公司的报告做法。许多中等公司也将受到新规则的影响。

77. 预计在 1993 年结束前,瑞士政府还将发布一项关于银行财务报表的法令。

目前尚未定稿的征求意见草案将改变目前的报告做法,它不仅要采用欧共体委员会的有关指示,而且还要采用其他一些非常重要的新报告要求。同时,预计还要发布一项同财务报表建议相似的新建议,以便应用于保险公司的财务报表。

78. 预计将在 1993 年底发布关于无形资产会计(ED FER 9)和集团帐户税收会计(ED FER 10)的征求意见草案,供公众讨论。

79. 政府机构已在瑞士各有关团体中分发了工作组的工作报告。每两年或三年参加工作组的瑞士代表团就要同瑞士政府、工业企业和其他有关方面的代表一起讨论工作组、经合组织及其他参加协调会计标准的国际组织的工作。

乌克兰

80. 当前的立法旨在进行经济改革和为此目的编写有关的会计与报告资料。政府的各级立法和行政部门目前主要致力于保证有条不紊地过渡到市场经济去。

81. 1992 年,乌克兰最高委员会通过了一系列管理国家税收政策及有关会计事务的法律。1993 年,颁布了企业和组织必须遵循的季度会计表格的程序(1993 年 2 月 3 日乌克兰财政部第 18-408 号信件)。企业资产负债表的新格式报告了股本净余额,它并未把固定资产或非物质资产的折旧、低值项目或交易项目计算在内。

82. 1993 年 5 月 4 日,乌克兰部长会议第 326 号决定批准一项过渡到国际帐户和统计制度的国家方案。该方案中有一节预计实施到 1995 年的“会计改革”。政府已指示财政部为该方案资金拨款。

83. 1993 年 4 月通过了审计服务法以及乌克兰会计和报告条例(1993 年 4 月 3 日乌克兰部长会议第 250 号决定)。该条例适用于除银行外的所有企业、组织和机构。由于实行了普遍公认的国际会计及统计报告制度,有些条例均已被取代。

84. 1993 年 5 月 7 日乌克兰财政部的第 25 号令批准了对安排乌克兰会计工作的指示。

85. 据 1993 年 11 月 29 日《东欧商业》报道,乌克兰政府已发布了一项新条例,要求为适应国内恶性通货膨胀的后果,应调整固定资产原始成本额及其有关的累计折旧。要求把企业资产分为三大类:1992 年 5 月 1 日前获取的资产;1992 年 5 月 1 日至 12 月 31 日间获取的资产以及 1992 年 12 月 31 日后获取的资产。统计部颁布了调整所使用的指数,并且每三个月将修订一次。最大的影响是对 1992 年 5 月至 12 月间投入使用的建筑物。它们的价值将不得不增加 667 倍。

86. 该出版物还说,乌克兰审计院正在完成一项条例,它将规定正式被承认担任审计人员的资格。该院正在准备一次资格考试。

大不列颠及北爱尔兰联合王国

1992 和 1993 年间的立法修改情况

87. 中小型企业指示:1992 年联合王国法律中纳入了欧共体委员会对中小型企业豁免的指示。除了提高界定中小企业的财务起点点级限外,指示的执行还规定了一系列免除有关小企业向股东分发的报告中现有披露情况的要求的办法。虽然并非指示中允许的免除均已得到实施,但法律现已对小公司和其他公司的披露情况要求加以区分。以前法律曾允许小企业(以及在较小程度上包括中型公司)比大公司可以公开提供较少的情况,但这却是第一次按照公司规模大小对股东提供情况的范围加以任何区分。

88. 欧共体委员会第十一号指示和银行分行指示:也是在 1992 年,实施了两项关于银行分行的披露情况要求的指示。这些指示涉及在联合王国以外的公司在联合王国内设立分公司应提供报告的问题。关于银行及其他公司有分别的规定。

89. 财务简表:几年来,其股票在证券交易所上市的公司被允许向它们的股东提交财务简表,而不是提交董事的报告全文和帐目(财务报表)。在 1991 年执行了欧共体委员会关于银行及其他金融机构报告的指示后,法律中规定的银行财务简表应

具备的最低限度内容作了修改,以便使之同银行全部帐目的新内容相一致。

90. 欧共体委员会合伙关系指示:1993年7月实施了欧共体委员会的这项指示,该指示扩大了第四和第七号指示的范围。它适用于这样一些合伙关系,即所有对合伙企业的债务负有无限责任的合伙人均具有有限责任公司的形式。这种合伙必须按适用于联合王国有限公司的格式(即符合欧共体委员会第四和第七号指示)公布和审计帐目。然而,如果在合伙关系中构成合伙人的一家或更多公司已经达到合伙关系中其权益会计处理和披露方面的某些要求,那么,合伙关系就可免除上述要求。

1992 和 1993 年会计标准的变化

91. 会计标准委员会(会计标委)在这段期间发布了下述财务报告标准:

(a) 标准 2:附属企业的会计——这条标准取代了先前机构颁布的原来的标准。它简化并解释了有关起草统一帐目方面的法律规定,这些法律规定在实施欧共体委员会第七号指示时就已改变。标准 2 的特点在于它处理了应用“主要影响”和“在统一基础上管理”的概念,这些概念是控制另一企业并导致对后者加以合并的要求(除其他外)的两个因素。标准 2 建立的假定是,所有附属企业不论其活动性质如何均应予以合并。因此,可以设想,其结果是不会像以前那样有那么多附属企业被排斥在统一的帐目以外的情况,那种情况的出现是因为它们的活动差异太大,以致把它们包括在内会给统一的帐目须提供真实公正情况的要求带来问题。

(b) 标准 3:报告财务绩效——这一条标准处理的是在损益报告(损益表)上显示出的资料。特别是,它要求分别提供连续的与已停止的活动情况。它还对先前的标准则做了两方面的修改。对特殊项目下的定义更为严格,因此这类项目以后会极少出现。以前被作为“特殊项目”处理的项目现在将分别在损益报告中披露,然后才列入通常活动中的损失或收益。还有,标准 3 要求上市公司必须披露的每股的收益额都按可归于普通股东的利润来计算(即在特殊项目之后并在扣除少数权益和任何优先股

息之后)。如果公司选择披露每股的任何其他收益额,这些其他金额不得占更突出地位,并应与按标准计算的金额相一致。标准3还要求实行一种新的初级报表,“认定的损益报表”,以补充现有的报表:资产负债表、损益报告和现金周转表。这种新的报表的目的是用以显示由于这段期间经认定的全部损益,股东的资金增加或减少达到的程度。

(c) 对现有的延迟税款标准的修订——这一修订来自有关退休金费用以及最近的联合王国紧急问题特别工作组关于除养老金外的其他退休后补助金的裁决的标准(参见下面的讨论)。新的规定要求各公司在养老金及其他退休后补助金涉及的税收问题方面采取同提供这些补助金的义务方面的会计工作相同的认定标准。

92. 会计标准委员会1993年7月发表了一项声明,该声明虽然不具备会计标准的地位,但它建议各上市公司应该提供一份经营及财务审查报告作为其财务报表的补充。经营及财务审查报告的目标是为提供补充信息制订一个构架,使财务报表的读者能更好地了解这些报表。目的是供讨论商业界的趋势和不确定因素,但不做预测。报表旨在提供指导原则,而不是一个固定的格式,从而使各公司能有更多灵活性自行决定用什么最好的方式来提供补充信息。

93. 经营及财务审查报告大体上分为两部分。经营部分一般包括这一时期成果的讨论,指出对未来可能产生后果的主要因素和影响。财务审查部分将包括资本结构、采取的财政政策、现金周转、清偿能力以及借款条件等各个方面。

94. 下面的财务报告征求意见稿尚未完成定稿:

(a) 草案3:资本单据会计——草案包括用以确定应归于资本单据的金额及其有关费用的方法的建议。它还要求披露与资本单据有关的某些情况。建议不管它是否有可能转换为股本,可转换债券始终均应在资产负债表中列于“负债”(债权人)栏内。由于发行资本单据而引起的直接费用应该从收益中扣除,以得出发行收益净额。与负债和非股本股份有关的财务费用将按固定比率分配到各个时期的维持金额,开始时

这将是发行收益的净额。除集团内拥有的股票外由子公司发行的股票,如果集团的任何成员具有例如根据担保书对于按股份应做出任何支付的义务,则应该视为负债。

(b) 草案 4:报告交易的实质——征求意见草案提出了处理“资产负债表外的资金融通”项目的建议,包括:确定交易的实质;任何由此引起的资产和负债是否应列入资产负债表内;以及必要的披露情况。征求意见草案还包括应如何对待一项交易中的任何有关公司(附属公司、准附属公司等)。此外,征求意见草案中还载有这些建议应如何应用于某些具体的交易类型的说明。特别是,草案为某些无追索权的资金交易引进了一种“连锁表现法”。得到资金的资产应计的金额和收到的无追索权金额的扣减数、其净额为剩余资产金额,都在资产负债表帐面上作为补充情况显示。

(c) 草案 5:对标准 3(报告财务绩效)的修正:保险公司——明确规定标准 3 适用于保险公司。

(d) 草案 6:收购与合并——草案建议把合并会计只限于相对来说很少的情况,即两家公司的真正合并,而非一家公司接管另一家公司。它规定了在采用合并会计前必须符合的标准。

95. 1993 年 4 月,为改革现行做法,发表了一份有关收购公允价值会计的讨论文件。讨论的主要问题是合并时对企业合并中获得的资产和承担负债的价值进行“公允价值调整”的原则。它建议:

(a) 规定收购的企业的未来损失和收购后的改组费用不应作为债务;

(b) 可能被认定的资产和负债应当限于那些在收购日期时已存在的资产和负债,而不应提前把收购者对收购的企业的活动进行改变的计划也包括进去;

(c) 应收购时的估价原则应遵循“对企业价值”的原则。

96. 目前列入会计标准委员会议程上的事项,除尚未完成定稿的征求意见草案和讨论文件中的事项的后续工作外,还包括:商誉会计;有关当事方交易;以及合营企

业和联营企业的会计。会计标准委员会正继续拟订一项原则声明,其不同部分已以草稿形式公布。还正在进行一项审查它的前机构发布的所有标准的方案。

美利坚合众国

1992 年和 1993 年会计和报告标准的变化

97. 下面各节叙述负责企业财务报告的各机构这段期间发布的会计和报告标准。

98. 财务会计标准委员会(标委会)是一个独立于美国政府和会计职业的机构,它发布的标准适用于所有企业的财务报告。它们的意见称为财务会计标准声明(财会标准):

(a) 财会标准 107:金融手段公平价值的披露——这条声明扩大了现有的某些金融手段的公允价值披露做法,它要求所有实体披露可能估计其公允价值的金融手段,无论是资产负债表上认可的或未认可的资产和负债的公允价值。如果估计公允价值实际上不可能,这条声明则要求披露与估计金融手段价值有关的叙述性资料。

(b) 财会标准 108:所得税会计——推迟财会标准 96 的生效日期(所得税会计)。

(c) 财会标准 109:所得税会计——这条声明取代了上述的财会标准 96,利用“债务做法”来确定所得税会计和报告标准。这条声明既为当年的应缴或可退所得税规定了指导方针,也为在一个公司的财务报表或税单上先前已承认的事件给未来带来的纳税后果方面的递延税金资产和负债务规定了指导方针。

(d) 财会标准 110:由有明确规定的养恤金方案报告投资合同——这项声明要求有明确规定的福利金方案以公允价值报告由一家保险公司或其他实体签发的投资合同。它使得一项方案能够以合同价值仅仅报告那些包括有死亡险或疾病险的合同。

(e) 财会标准 111:废除财会标准 32 及技术更正——需要这条标准,因为美国

注册会计师协会就第 69 号审计标准发表了一项声明,“本文件的意思与公认的会计原则大体符合”,它明确指出美国公认的会计原则的系统。

(f) 财会标准 112:雇主对退职后补助的会计——这项声明为向退休之前退职的前雇员或不工作雇员提供补助的雇主规定了会计标准。这些补助包括但不限于:继续领工资;补充性失业救济金;解职津贴;以及保健津贴和人寿保险待遇等福利的继续。

(g) 财会标准 113:短期和长期合同分保的会计和报告——这项声明明确规定保险企业为保险合同的分保(分出)的会计。这修正了先前的标准(第 60 号),取消了保险企业不考虑分保效果报告与分保合同有关的资产和负债的做法。它还规定了与分保人缔结的作为分保看待的合同所需的条件,并为这些类型的合同规定了会计和报告标准。

(h) 财会标准 114:债权人贷款损失的会计——这项声明适用于无担保和有担保的一切债权人和一切贷款,只有少数例外。它要求根据预期的未来现金流量的现值来衡量受损贷款,这些现金流量按贷款的实际利率或贷款的可见市场价格或担保品的公允价值贴现。

(i) 财会标准 115:债券及股票的某些投资的会计——这项声明处理的是对易于确定其市场价值的股票的投资及所有债券的投资的会计和报告。这条标准要求把债券及可销售股票分为三类:持有至到期日的证券,交易的证券以及可供出售的证券。持有至到期日的证券按摊提成本、核计。交易的和可供出售的证券则按公允价值核计;然而,交易的证券的未实现的收益或损失在现期财务期间收入中被认定,可供出售的证券的未实现损益则列为股东股本的单独的部分。

(j) 财会标准 116:收到和提供的捐款的会计——这项声明为捐款确立了会计标准,适用于收到和提供捐款的所有实体。一般来说,收到或提供的捐款,包括无条件的捐款承诺,都按其公允价值被认定为收到或提供期间的收入或支出。

(k) 财会标准 117:非营利组织的财务报表——这项声明为一个非营利组织提出的一般对外财务报表确立了标准。它要求非营利组织提供报告该组织全部资产、负债、资产净额、活动和现金流动的财务状况表(资产负债表)、活动及现金周转表。它还要求根据有无捐款人限制来对该组织的资产净额、收入、支出、损益进行分类。

(l) 第 39 条解释:抵销有关某些合同的金额——本解释界定了抵销权,并具体说明获得此种权利的必备条件。

(m) 第 40 条解释:公认的会计原则对互助人寿保险及其他企业的应用——本解释说明,如果任何企业,包括互助人寿保险企业,发表据称是“按照公认的会计原则”编制的财务报表,那么在编制这些报表时即应该应用所有适用的权威性会计决定。

99. 美国注册会计师协会是美国全国性会计业的代表机构。对其成员发表的声明称做标准业务原则,并被认为是美国的公认会计和报告原则。下面是最近两年发布的标准业务原则:

91-1:软件收入的认定——基本原则是收入应在提供软件时认定。

92-1:不动产辛迪加收入的会计——这条原则适用于直接或间接赞助组成通过向投资者筹集资金来获取不动产权益的实体的企业。

92-2:关于“合理客观基础”一词的问题与答复,以及影响未来财务报表的其他问题。

92-3:取消回赎权资产的会计——对计量取消回赎权资产和取消回赎权后的这类实质资产提供指示原则。

92-4:审计保险实体的损失准备金——这是拟订损失准备金的有效审计方法的指导原则。

92-5:外国财产及责任分保会计——它区分应使用定期法或不定期法的不同情况。

92-6:保健及福利补助方案的会计和报告。

92-7:对接受联邦财政保证的州和地方政府实体的审计。

92-8:审计财产/意外保险实体的法定财务报表。

92-9:对接受联邦奖金的非营利组织的审计。

93-1:投资公司的高收益债券的财务会计和报告。

93-2:投资公司的收入、资本收益和资本利润分配的决定、披露和财务报表形式
为投资公司就其向股东进行分配,包括资本利润分配做财务报告提供
指导。

93-3:撤销会计原则委员会的声明——适用于原先机构已不再适用的声明。

93-4:投资公司的外币会计和财务报表格式——要求报告除与投资有关的损益
以外所有外币交易的收益与损失。

93-5:连同普通不动产协会的汇编或经审查的财务报表提交的必需的补充情况
的报告。

100. 除了遵循标委会的会计标准和美国注册会计师协会的指导方针外,美国的所有公开招股公司还必须遵照美国证券和交易委员会的规则和条例。1992年和1993年,该委员会发行了一份《工作人员会计简报》和三期《财务报告文件》。

101. 第92期《工作人员会计简报》是“与或有损失有关的会计与披露情况”,它研讨与或有损失有关的事项,主要是讨论环境及产品赔偿责任的意外情况。《工作人员会计简报》提供对如下问题有关的现时会计文件的解释:以可能的补偿与可能的、或有负债相对比;对其他可能负责当事方分摊费用责任的认定;在估计环境或产品赔偿范围方面的不确定因素;如果折扣是适当的话,环境或产品赔偿责任的适当折扣率;出境费用的会计;必要的财务报表;以及其他披露的情况。

102. 《财务报告文件》第38号——“累积交易”——要求对由于各个实体合并成一个新实体的企业合并出现的基本变化和可能产生的不利后果加强披露情况。它就

这类交易的利害冲突、理由以及可供选择的办法以及它们的公正性做出了指示。《财务报告文件》还要求披露情况把估价方法和预计财务报表也包括进去。

103. 《财务报告文件》第 39 号——小企业的主动性——采用了一些规则以促进小企业筹措资金。新的规则简化了使公司取得资格的注册和报告规定。

美国目前正在审议的会计问题

104. 标委会目前正在审议如下问题：

- (a) 涉及给予职工股票权利的股票报酬方案的会计；
- (b) 统一的政策和程序，会计新基准，未统一的实体和分别披露情况；
- (c) 在一个实体无法收回长期资产的维持数额时该长期资产的会计；
- (d) 金融手段和资产负债表外的资金融通问题的会计，包括区分负债和股本与对交易的认定和计量；
- (e) 使用金融手段进行套期保值和套期保值的会计；
- (f) 证券化交易和金融资产的其他转移的会计；
- (g) 使用利息法根据未来经济利得或牺牲的现值进行会计计量；
- (h) 非营利组织的会计。

津 巴 布 韦

105. 津巴布韦采用国际会计标准委员会和国际会计师联合会发布的会计和审计标准，在必要时附有在当地应用的指示。1993 年内，采用了国际会计标准委员会的第 7、27、29 和 31 条标准和国际会计师联合会的 30 和 31 条标准。
