



# 联合国

经济及社会理事会



Distr.  
GENERAL

E/C.10/AC.3/1994/2  
11 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日至15日，日内瓦

临时议程·项目3

审查当前全球一级跨国公司  
会计和报告方面的重要发展

贸发会议秘书处的报告

## 提 要

本报告的目的是审查促进全世界会计标准的统一和财务报表的可比性方面的发展。最近几年一直在尽力减少国际标准的备选办法，让证券市场和国际贸易的管理当局更多地使用这种标准。1993年的一个重大事件是国际证券委员会组织（证券委员会组织）批准了由国际会计师联合会（会计师联合会）颁发的国际审计标准。中欧和东欧的各国政府正在重新编制或通过新的商业立法，包括会计和审计法律和条例，以促进向市场经济的过渡。现有迹象表明，本十年内全世界统一的程度将大大提高。

---

\* E/C. 10/ AC. 3/ 1994/1.

告还审查了一些具体问题：商业银行的会计和报告，金融手段的会计，董事会的职责，对会计师的起诉和环境会计。最后，归纳了活跃在该领域的国际和区域机构的活动。

目 录

段 次 页 次

导言

一、 国际会计标准的进步 .....	1 - 17	5
二、 国际会计中最近重大的发展和主要问题 .....	18 - 68	9
A. 纽约股票交易所将戴姆勒-奔驰公司股票挂牌交易 的问题 .....	19 - 26	9
B. 商业银行业的会计和报告 .....	27 - 34	11
C. 金融证券会计 .....	35 - 42	13
D. 董事会的义务和责任 .....	43 - 48	14
E. 对会计公司的起诉 .....	49 - 56	15
F. 环境会计 .....	57 - 64	17
G. 未来事件对会计的影响 .....	65	19
H. 新独立国家的会计改革 .....	66 - 68	19
三、 国际和区域组织的活动 .....	69	20
A. 世界会计师大会 .....	70 - 74	20
B. 国际会计标准委员会 .....	75 - 84	21
C. 国际会计师联合会 .....	85 - 94	25
D. 阿拉伯会计师协会 .....	95 - 97	27
E. 欧洲共同体 .....	98 - 104	28
F. 欧洲会计师联合会 .....	105 - 115	29
G. 国际法语会计师联合会 .....	116 - 120	31
H. 经济合作和发展组织会计标准工作组 .....	121 - 132	32
I. 北美研究组 .....	133	34

	段 次	页 次
四、 世界会计标准制定机构会议 .....	134	34
五、 制定全球会计资格的建议 .....	135 - 139	34
六、 结论 .....	140 - 141	36

## 一、国际会计标准的进步

1. 20世纪80年代跨国公司采用国际会计和报告标准的速度相当缓慢。虽然就全世界统一会计和报告标准的重要性进行了大量的研究、讨论和其他活动,但是采用统一标准的速度,特别是在主要发达国家内,却一直很迟缓。统一的速度赶不上国际商业活动和金融市场全球化和扩展的步伐。

2. 据伊曼纽尔·埃纳努纽和西德尼·格雷在1993年7月2日出版的《金融时报》上撰写的文章称:

“……过去20年中朝着统一前进的步伐是杂乱的。总的说,进展的幅度不大,平均统一指数得分只从适度的水平0.6230增加到了0.6903。国际会计统一的幅度从1971-1972年度至1991-1992年度平均只提高了10.8%。……”

“只有14个问题显示出统一程度有了提高。有12起情况表明,统一程度实际上下降了,或者会计多样性增加了……尽管作出了20年的努力,但很显然,那些促进国际会计统一的人仍继续面临大量的问题。”

3. 造成这种情况的因素很多,特别是因为世界各国和各地区存在着不同的法律和税收制度及文化差异。在两类国家的金融领导人之间存在重大的意见分歧,一类国家的金融领导人相信所谓的报告的“谨慎原则”,而另一类国家的金融领导人则提倡“对应观念”,把它作为一个金融报告的更合适的概念基础。对这些不同原则的大多数讨论的基础是确定财务报表的主要用户是投资者还是放款人(债权人),以及这两种会计概念中的哪一种应压倒其他各种概念。因此,有的人坚持认为,应将本期营业结果的波动情况立即报告给投资者,而另一些人则认为,如采用更保守的会计方法,例如使用准备金消除几个报告期财务情况中的高峰和低谷,最符合管理部门、债权人和长期投资者的利益。经济合作与发展组织(经合组织)的会计标准工作组特别积极研究这些问题,以及这两种概念基础如何应用于其成员国的方法。经合组织于

1993年5月在巴黎就此问题召开了一次会议。

4. 不过，财务报告的必要性正在呈几何比例增加，这种财务报告是透明的，它满足范围很广的各类用户对这种信息的需求。据联合国贸易和发展会议最近进行的一项研究称：

“跨国公司涉及的领域很广，形式多样，而且正在扩大。到90年代初，全世界共有3.7万家跨国公司，拥有17万多家外国分公司。其中2.4万家跨国公司设在14个主要发达国家本国国内，1970年时只有7000家。”<sup>1</sup>

5. 随着近年来跨国公司数量的增加，国际资产与负债出售的次数和总金额也大大增加了。业务活动的全球化造成对经济增长和多样化筹资的需求增加了。1982年，国际金融公司调查的32个发展中国家的股票市场，7300家左右挂牌公司约有市场资本670亿美元。到1992年年底，不断崛起的股票市场的市场资本化程度提高了大约11倍，达到7700亿美元，使它们在世界股本市场资本化中所占的份额增加了近两倍，从2.5%提高到了7%。这些市场上的挂牌公司的数量现约占全世界3万家挂牌公司的40%左右。<sup>2</sup>

6. 增加统一必要性的另一个因素是，不仅发达国家和发展中国家，而且正向市场经济过渡的中欧和东欧国家的私有化交易都大幅度增加了。它们的国内市场没有能力提供其资本需求扩大所需的所有资金。

7. 随着国际业务的这种增长，为投资者和债权人提供有用的、透明的金融信息的必要性也增加了。按数据处理和通信技术迅速发展时代处理国际业务的速度，金融信息必须及时，而且满足许多不同国家许多用户的需要。

8. 有些国家的金融领导人提出了这样的主张：各国政府当局和证券交易所管理者应当相互承认其他国家的国民经济会计和报告标准。他们指出，相互承认将便于向比目前在其本国以外的资本市场上挂牌的多得多的跨国公司投资，而这将促进更多的外国直接投资。而且，这将使非本地企业能够在世界许多不同的金融市场上获得

资本来源和受到注意。有人特别指出，尽管纽约证券交易所和非美国企业要求放宽证券交易委员会的规则和条例，但它却不接受这种外国出售所持立场。有些金融领导人认为，证券交易委员会的规则和条例过于详细，如果遵守透露的要求，会导致企业作出巨大的努力和花费巨大的代价。此外，证券交易委员会文件档案中透露的信息与本国传播的信息将有很大的不同。

9. 这些观点遭到了证券交易委员会的拒绝，因为它认为，如果美国投资者不能查阅和分析按照单套会计和报告规则编制或同这类规则相容的本国和外国的财务报表，他们就将处于不利地位。

10. 应当指出，1993年一家德国大企业戴姆勒-奔驰公司同意遵守证券交易委员会的规定，并将其股票在纽约证券交易所挂牌交易。这一重大事件在本报告较后一节中加以描述。

11. 由于注意到了这类趋势，国际会计标准委员会（会计标准委员会）于80年代后期开始实施一个项目，以减少它们颁布的国际会计标准中存在的可接受备选方法的数目。自从那时以来一直未间断的努力被称做它们的“可比性/改善项目”。在本报告较后一节中对会计标准委员会最近两年发布的新的和订正的国际会计标准作了描述。

12. 促使跨国公司采纳国际标准的一个重要因素来自国际证券委员会组织（证券委员会组织）最近几年正在作出的努力，它试图评估国际跨境出售证券标准对于公共投资者的可接受性。证券委员会得出结论认为，在其本国交易所买卖证券的企业使用不同的会计标准，给跨国出售证券造成了极大的困难，这是因为投资者及其分析人员难以评估其会计标准不统一的企业的财务报表。作为说明这种情况的一个例子，1992年10月10日伦敦《金融时报》援引加特莫尔投资管理部主任的话说：“……根据联合王国的会计，医药公司Smithkline Beecham的资产净负值为3亿英镑，而根据美国的会计规则，它的股东资金有35亿英镑。这真是荒谬，必须对此采取某些措

施。”证券委员会组织一直在与会计标准委员会就会计标准问题，并与国际会计师联合会就审计标准问题定期举行会晤。1992年10月，证券委员会组织商定，国际会计师联合会颁布的审计标准是多国证券出售的最低要求，证券管理者可以依靠它们。这一事件对国际标准的统一起了非常重大的推动作用。

13. 证券委员会组织的技术委员会还制定了它所认为的一套综合会计标准的各项要素，这套标准可作为编制跨境证券出售的财务报表之用。会计标准委员会与证券委员会组织的代表密切合作。相信到1994年年底，它的可比性/改善项目足可完成，这样，证券委员会组织可考虑核准国际会计标准用于证券的国际出售。除了在其国内普遍接受的会计原则外，两大主要股票交易所伦敦股票交易所和香港股票交易所现已接受国际会议标准。

14. 有关的事态发展是，证券委员会组织的另一个委员会于1992年10月核准了多国证券出售的最低一般披露要求，该委员会现正在起草一份样板出售说明书。

15. 在美国，财务会计标准委员会这家美国主要的财务会计标准制定机构，结合其任务声明的国际目标，确定了若干国际领域的主动行动，在过去的几年中，它一直在程度不等地实施这些主动行动，其中包括：

- (a) 结合所有面向国内的项目，审议外国和国际会计标准委员会的标准。在过去3年中，财务会计标准委员会在其一些讨论备忘录中列入了一节国际内容；
- (b) 提高财务会计标准委员会工作人员处理国际事务的能力；
- (c) 当一项对应的外国或国际标准经正当手续判定优于美国标准时，重新审议这项美国标准；
- (d) 参与多国联合制定标准的项目。

16. 证券交易委员会正在积极支持全球会计和审计标准更大程度的趋同。为此它已：

- (a) 积极参与证券委员会组织的努力，利用按照国内证券法律编写的文件便利

跨境证券的归档；

- (b) 投入大量的工作人员时间监督会计标准委员会改进现有国际会计标准和实现财务报表国际可比性的努力；
- (c) 发布了一项美国-加拿大多管辖规则，允许美国和加拿大的某些公司将按照其本国会计规则编写的文件向其他国家的证券委员会归档；
- (d) 与其他国家的证券委员会签定了在管理和执行美国和其他国家证券法律方面促进磋商和合作的协定；
- (e) 作为观察员参加了集团的活动。

17. 美国会计师学会也在试图促进国际统一，作为会计标准委员会的成员参与改进现有国际会计标准和实现财务报表国际可比性的努力。

## 二、 国际会计中最近重大的发展和主要问题

18. 本节审查正在就国际会计方面主要问题取得的进展。其中许多问题很复杂，要就适当的会计和报告处理方法取得一致并非易事。讨论的问题有戴姆勒-奔驰公司的股票在纽约股票交易所上市交易，商业银行的会计和报告，金融手段的会计，董事会的职责，对审计员的起诉，环境会计，以及关于未来事件对会计影响问题的研究等。

### A. 纽约股票交易所将戴姆勒-奔驰公司股票挂牌交易的问题

19. 如本报告上节中所提及，全球金融界一直在就由各国政府当局和资本市场管理者相互承认国家会计标准的问题进行辩论。如上文所提及，美国政府由于其国内资本市场，特别反对这种观点。

20. 报纸上直言不讳地谈了纽约股票交易所首席业务领导人威廉·唐纳森先

生的看法。他说，虽然纽约股票交易所仍是全世界最大的股票交易所，但上述这种立场已导致纽约股票交易所作为全球资本市场的重要性下降了。美国投资者通过在伦敦、东京和其他非美国交易所中的购进而能买到主要多国企业的股票，尽管这类企业并不透露与要求美国企业透露的相类似或可比较的信息。由于看到有机会实行多种经营和有利可图，因此尽管风险增大，有人仍进行跨境投资。

21. 一些谋求提高其全球清偿能力和知名度的主要非美国企业支持纽约股票交易所的立场，它们认为，它们正在遭到排斥，被剥夺参与世界最大股票市场的机会。有人特别指出，没有一家德国企业愿意遵守证券交易委员会的非常广泛的要求，虽然德国是全世界最大的自由市场经济国家之一。

22. 最近对于德国最大的工业企业戴姆勒-奔驰公司谋求扩大其筹资来源的问题，作了大量的宣传。它的股本中只有三分之一公开上市交易，其余的股票都掌握在诸如德意志银行——德国最大的银行这类机构投资者的手里。戴姆勒-奔驰公司的股票在德国和瑞士交易了多年，1990年在伦敦和东京的股票交易所上市，1991年在巴黎和维也纳的交易所上市。它还已宣布打算1994年将其股票拿到新加坡，可能还有上海上市，并且一直在考虑到纽约股票交易所挂牌，这对一个世界级的企业尤其重要。人们还进一步认识到，值此全世界对资本的竞争日趋激烈之时，这样一种上市做法将会扩大它的资本基础和提高股东的价值。

23. 戴姆勒-奔驰公司的管理部门与唐纳森先生和证券交易委员会主席就上市要求进行了广泛的会晤。不过，虽然纽约股票交易所和证券交易委员会对挂牌很感兴趣，但证券交易委员会的立场是，德国的会计标准并不是为了向美国的公共资本市场提供关于财政摘要、现金流动和收益率的足够高级的信息，而这些信息是投资者为了能够对向美国和外国企业的备选投资进行比较所需要的。此外，德国的允许企业隐藏公积金的做法，使得其管理部门有机会操纵企业利润，如果它们想这样做的话，而投资者却不知道当前经营中的真正趋势如何。

24. 最后，1993年3月，戴姆勒-奔驰公司的财务管理部与证券交易委员会经过谈判达成了一项协议。该协议要求公司在合并企业的基础上透露其更真实的财务情况和经营效果，虽然该集团不必编纂和透露其股票在美国公开交易的其他公司被要求提供的一些信息。作为商定的透露的组成部分，戴姆勒-奔驰公司于1993年3月宣布，由于在全公司集团内部实行统一的估价程序，它将报告其1992财年获得了40亿马克的超额利润。而且，为了根据今后的利润推销购买时超过其帐面价值的价值，也要求改变会计方法。如本报告前一节中所提及的，戴姆勒-奔驰公司的股票于1993年10月开始在纽约股票交易所中交易。

25. 为了说明德国和美国会计标准不同产生的效应，《金融时报》于1993年9月23日报道说，根据美国普遍接受的会计原则，戴姆勒-奔驰公司1993年上半年亏损9.49亿马克，而根据德国的会计规则，该公司营利1.68亿马克。这种差异主要归因于公布了对上几年累积公积金所作的规定。

26. 证券交易委员会和纽约股票交易所希望，尽管美国标准要求作更多的透露，其他德国企业将效法戴姆勒-奔驰公司，申请将其股票在美国股票交易所挂牌交易。不过，据《世界会计报道》(1993年5月)称，其他德国企业对与证券交易委员会缔结的协议感到不满，因为它们认为协议削弱了它们促使美国管理者同意各国相互承认会计标准的地位。

#### B. 商业银行业的会计和报告

27. 由于围绕国际信贷和商业银行破产事发生的广为宣传的事件，各国政府和金融世界各国界领导人对于对商业银行，以及特别对拥有大量国际业务量的银行的金融控制是否充分相当关心和担忧。

28. 《今日美国》这家报纸(1993年11月6日)报道了坦普尔大学最近主办的一次专题讨论会，讨论的主题是国际信贷和商业银行破产的经验。参加讨论会的有

调查人员、检察官、辩护律师和银行职员。美国参议院一名对国际信贷和商业银行问题调查了两年的调查人员被援引说：“这是一个用 19 世纪的管理制度去设法处理 21 世纪犯罪行为的问题”。该大学一名刑事司法教授说，“促成国际信贷和商业银行破产的制度仍然原封未动。业务关系和伙伴关系网杂乱无章而且仍维系着”。

29. 非常老练的投资和银行界正在日益扩散各种新金融手段使情况更为复杂。(见本报告的下一节)。《金融时报》(1993 年 9 月 29 日) 在报道由 30 家银行集团主办的一次研讨会时援引英格兰银行执行董事的话说：“……(金融)派生物(手段)的迅速增长可能导致类似于欠发达国家债务问题的信用风险问题……谋求打入市场的银行的增长数可能超过经验丰富得足以处理派生物的交易商人数……”。在同一次研讨会上，纽约联邦储备银行行长说：“看来信用风险没有充分反映在派生物的定价中”。

30. 在商品行业中，投机者通过给期货、期权和其他派生物市场提供清偿能力而在便利价格风险转移方面所起的经济作用是很重要的。不过，在银行业的某些部门，(这类)活动被看作是纯粹的投机活动。<sup>3</sup>

31. 这些事件对负责制定金融机构的会计和报告标准及对其经营情况进行审计的那些人具有重大的影响。1993 年 9 月 24 日《金融时报》上登载的另一篇文章报道了国际货币基金组织的一项研究，这项研究谈了期货合同和货币与利率掉期派生物市场的风险。该文指出：“……银行和证券交易所的资深经理们并不完全理解许多交易”。一个特别困难的领域是获得或抵冲资产负债交易的能力。

32. 《金融时报》(1993 年 11 月 4 日) 最近有篇文章报道了就派生物问题对德意志银行副行长的采访。由于市场的全球化，他要求制定国际指导原则和具有更大的透明度。他说：“德国银行的年度报告实质上没有描述一个机构在派生物市场上的活动”。

33. 如果该行业的专家不充分了解交易，肯定会损害会计标准制定者处理问题

的能力。

34. 该集团也许想在今后的会议上详细研究这些问题。

### C. 金融证券会计

35. 随着世界经济的逐步全球化，已经出现了《世界会计报告》(1993年8月/9月)所称的“金融工程时代”。80年代前，被认为是复杂的主要金融证券是可兑换证券和期权。可兑换证券是典型的债务或优先股，它们可兑换成不同的其他债务或股票——通常是普通股。期权是为了许多不同目的出售的，但主要是为了商品、股票价格和外币风险披露而出售的。

36. 最近几年中，新的金融证券的期数和数量已按指数律增长，因而对新金融证券的产生和分配的唯一限制似乎要靠金融需求的鉴定和量化以及投资和金融顾问的想象力和技能。流通中的最普通的新金融证券被称之为“派生物”。派生物是根据基础资产或诸如外汇率、利率、股票价格和指数等金融度量来估价的金融合同。

37. 客观地看待这些证券的重要性可以发现，到1993年年底派生物市场估价总额大约为80,000亿美元。<sup>4</sup>

38. 金融证券一般被确定包括货币性资产和负债——现金、应收款项、应付款项、股票和派生证券(诸如期货、期货合同、期权和意味着实际上对任何种类的资产负债表披露做套头交易的掉期)。大多数派生物在1至3年内到期，但到期日可以长达20年。新金融证券带有的风险可分成与资本即与筹资企业有联系的信贷风险、将钱款运过国际边界的法律风险以及如果交易违约可能出现的交货风险(清算风险)<sup>5</sup>。派生市场中一个主要参与者遇到的财务困难可能会危及整个财务制度的清算。

39. 因为外国直接投资正在扩大，所以金融证券交易市场也在扩大。发展中国家出现的资本市场需要采取一些方法来管理投资者和借款人的货币和利率风险。

40. 从会计观点看，最重要的问题是：资产负债表内外的资金融通；记录资产

负债表的资产和负债方的交易或在净额基础上报告这些交易；金融资产分类成经常营业（或交易）资产或长期资产或拟保持至到期日的投资；资产的现行估价和记录（称为销售对市场）还是继续以它们的历史现存价值报告资产。

41. 30家银行集团最近进行了一项主要研究。<sup>6</sup>该集团建议，“（金融证券的）经销商和最终用户的财务报表应包括有关他们使用派生物的足够信息，以便了解进行交易的目的、交易的范围、涉及风险的程度以及交易是如何解释的……每个国家的会计标准制订机构应优先对金融证券包括派生物在内的交易的会计和报告提供全面指导，并应努力在国际上统一有关这一问题的标准。国际会计标准委员会也应最后确定它的金融证券会计标准”。

42. 金融证券估价和会计问题在秘书长的报告（E/C. 10/AC. 3/1994/5）中作更详细的叙述。

#### D. 董事会的义务和责任

43. 出于包括最近有名的或丢脸的企业破产原因，注意力已经越来越多地集中在公司管理问题上。一个企业的董事会必须为出现破产负主要责任，即使审计失败也可能出现。关于商业惯例和经营及金融策略，最高责任由董事会承担。这包括企业不能继续成为一家开张营业的商行而必须进入破产诉讼的责任。

44. 在联合王国，一个叫“凯德伯里委员会”的小组进行了一次特别研究。这个小组是以它的主席艾德里安·凯德伯里先生的名字命名的。至于未来商业惯例中预计会出现什么趋势，该小组的一些建议对世界会计专业具有影响。

45. 首先，该委员会再次呼吁每个公有公司董事会建立一个审计委员会。这个委员会将只包括非管理董事，并负责任命该公司的审计员并研究审计员的工作成果。审计委员会特别关心审计期间公司管理部门与审计员之间可能出现的关于有争议的会计问题的不同意见，以及检查期间引起审计员注意的任何不诚实或欺诈行为。建立

和利用审计委员会已经是许多国家几年来的习惯做法，不是特别新的想法，但越来越得到强调。

46. 有一项新建议，即董事会除指望审计员研究和检查了重要控制外还应负责监督他们公司的内部控制。凯德伯里委员会还建议，董事会每年报告他们是否认为他们的公司是一家开张营业的商行，因而预计至少明年将继续营业。审计员应当始终独立得出自己关于是否认为公司是一家开张营业的商行的结论，并在报告中恰当说明存在的任何重大的不确定性。

47. 因此，许多人认为，公司董事作为选出的股东代表能够得到他们所需要的不管什么情况来说明股东、放款人和债权人以及政府当局的利益，并且他们能够更换未能恰当经营企业的高级管理人员。董事们负责公司最高层次的规划和指导。

48. 在相关问题方面，当出现破产时对跨国公司的股东和债权人的权利表示关切。争论点是制订将保护这些权利的国际破产法是否符合所有有关方面的利益。国际社会对这个问题的讨论刚刚开始，这是一个很难处理的问题。这不是一个新问题，而是一个也许时机已成熟的问题。

#### E. 对会计公司的起诉

49. 最近几年中很少有趋势比委托人欺诈和不诚实行为对会计专业具有更重要的影响。联合王国的图什-罗斯公司的总经理约翰·罗克斯先生在伦敦《金融时报》上的一篇文章（1992年12月4日）中指出：

“……过去两年中无疑存在着信任危机。公众和传媒经常将公司破产与审计失败等同起来，而忘记了一些公司成功了而另一些公司破产了是理所当然的事。”

50. 这一“信任危机”业已导致专业审计服务的用户认为他们将得到的东西与专业人员认为他们的责任是什么和他们能够合理地提供什么之间的所谓“期望差距”。审计员坚持认为，很难而且多数情况下实际上不可能发现企业管理部门的欺诈

行为。大多数欺诈行为在对财务报表的典型检查中不可能被审计员发现,因为约定范围不提供对所有或大多数交易的详细检查。这样做将是成本过高的,除非审计员有特殊的约定来检查欺诈行为。然而,多数情况下,这一期望差距会自己带给专业的。独立审计基本是一种无缺陷业务,但审计失败是难免的。

51. 几年前,美国会计师学会在美国组织了一个会计专业自我管理小组,叫做公共监督委员会。它的头几项活动之一是拟定一项叫做“核算师同业审查”方案。这一方案规定对公共会计公司的行政和技术会计与审计活动进行质量控制审查。进行这种审查的会计公司的报告提供给公共监督委员会,审查的详细结果和改进建议与被审查的会计师公司进行讨论。这一方案对使参与公司和公众相信专业公司特别是最大的公司的质量标准和惯例是有益的。

52. 美国辩论的一个主要问题是审计员报告审计检查中发现欺诈行为的责任。根据目前的惯例,审计员有义务向适当的上级组织的委托人报告发现的欺诈行为,委托人可以是管理部门的一个成员、审计委员会主席(如果说有的话),或董事会,视搞欺诈的组织的严重性和级别而定。1993年,拟议中的名为“财务欺诈发现和披露法”的立法提交给了美国国会。美国的主要会计公司和美国会计师学会支持这一立法。如果草案被通过,该法将要求审计员将审计中发现的可能的非法活动通知专门政府机构,如果高级管理部门和董事会未能采取及时的和适当的补救行动的话。该法还将把发现非法行为、鉴定有关方交易和评估对一个企业继续成为一家开张营业的商行的能力是否存在相当大的怀疑的现行审计标准汇编成集。

53. 这一立法旨在通过要求审计员将可能的不端行为和管理部门的欺诈尽早通知公众从而增强公众的信任。应当指出,制订审计标准的主要责任将由私营部门和美国会计师学会来负。这一法律草案包括一个“避风港”条款,它将保护审计员,使他们对根据该法的直接报告条款作出任何发现、结论或声明不负私人法律行为责任。

54. 因为诉讼披露和诉讼费用增加,该专业领导人中对如何处理这种趋势越来

越担忧。据伦敦《金融时报》上的最近一篇文章（1993年10月11日）说，那时对审计员的总计索赔大约为300亿美元，6家最大的国际会计公司的诉讼费用那年大约为6亿美元，即大约占从它们的委托人那里收到的费用的11%。1985年以来，专业责任保险费已增加了300%。这正在促使会计专业的许多成员认为，在其他战略中他们应当更讲究接受和保留委托人。广为宣传的伦敦劳埃德保险社遭受的损失最近使专业会计师进一步担忧。劳埃德保险社是向大多数公司提供专业损失补偿保险的最大提供者。许多专业会计师正在研究他们的委托人名单和调查潜在的令人更加怀疑的新委托人。专业联系行将结束，更多新的委托人契约将被拒绝，因为对此所得的报酬来说财务损失的风险太大。

55. 公众必须得到保护，免受欺诈和不端行为的损害，而审计员必须负责以高度的职业标准和能力来履行他们的职责。不过，除非改革国家民事侵权法以便对个人的专业债务总额规定某种合理的限度，否则公众是不能得到恰当服务的。当今许多国家执行专业会计业务的无限责任状况可能限制个人以节省成本的方式在提供金融信息的委托人和其他用户所要求的和需要的服务方面进行实践的能力。世界资本市场特别需要审计员的服务，作为资本和投资的有效流量的一个因素。

56. 在联合王国，会计实务委员会于1993年10月发表了有关审计员发现和报告委托人欺诈行为的责任的准则草案。该草案叫做SASHO，欺诈和差错。该草案指出，有理由预计进行专业性的审计应当发现财务报表因管理部门的欺诈行为而包括严重谎报材料。如果出现了这种情况，审计员有义务将问题呈报董事会，并且如情况严重要呈报有关当局。

#### F. 环境会计

57. 1993年5月，联合国召集一个专家组讨论对可持续发展会计的专题研究。加拿大政府审计长办公室的丹尼尔·鲁本斯坦先生进行了一项专题研究项目。

58. 鲁本斯坦先生编写的报告提出了这样的论点，即对森林和造纸及其费用和影响采取更有益于环境的方针。专家们讨论了企业能够执行可持续发展概念和改进经营方法和技术的方式。还讨论了对获利能力的重大影响。

59. 有人认为，从长远来看，的确采用环境会计和可持续发展会计的企业现在将具有竞争优势，因为它们必将随时改进它们的公司行为，而不是迅速遵守更严格的环境条例，这些条例的费用将更大。但是，甚至更重要的是这些企业将是经济上可生存的，因为它们也是环境上可生存的。

60. 最通常接受的可持续发展定义是满足目前一代人的需求而又不损害今后几代人满足他们自己需求的能力。这意味着人类需求应通过有益于环境的可持续生产即清洁和公平的生产来得到满足。必须采用“先衡量后使用”的概念，以避免滥用这个星球上有限的资源。在西方思想传统范围内发展起来的传统的公司惯例往往低估自然资源。资本包括关键和自然资本、其他持续自然资本和人工资本。关键资本不应动用，并且如果自然资本减少，它必须被替换或得到替代物。持续性要求企业保持它的总资本不动用，而只消费它的收入。

61. 实际上这一概念在企业一级可以用三种办法执行：

- (a) 存货办法；
- (b) 可持续费用办法；
- (c) 资源流经、投入一产出办法。

62. 这一专题研究可以归类为“存货办法”。本文提出了估计环境费用的概念性框架，然后应用于加拿大安大略省的一个假设的林业、纸浆和纸张制造公司。现行会计受到了批评，因为在会计模式中基本资源不具有固定的价值。

63. 专题研究表明，会计师可以起重要作用，在多科性小组内工作，多科性小组的目的是为知情的决策帮助提供新信息。此外，企业可以开始将环境、经济和商业信息综合起来。一旦管理部门和内部专家及科学家根据可持续发展制度确定了哪些

工业惯例必须修改，会计师就可以开始计算转换成可持续发展的费用。

64. 1993年，欧洲会计师联合会（欧洲会计师联会）公布了一项研究，题为“环境会计和审计：对当前发展的概括性研究”。本报告下文的欧洲会计师联会的活动一节对此作叙述。欧洲会计师联会的报告已经提交给1993年5月召开的经合组织环境会计和审计圆桌会议讨论。该会情况在本报告下文关于经合组织的活动一节中加以叙述。

#### G. 未来事件对会计的影响

65. 澳大利亚、加拿大、美国和联合王国的标准制订机构于1992年组织了一个研究小组来审议未来事件对为了承认和计算企业的资产和负债的价值而当前必须作出的决定的影响。未来事件可能得以考虑的情况是在应收款项和存货的估价方面以及在递延所得税的承认方面。研究小组预计制订一般原则，作为给标准制订机构在拟定未来会计规则时的指导。

#### H. 新独立国家的会计改革

66. 贸发会议与经合组织和世界银行合作于1992年7月在乌克兰基辅组织了一次讨论新独立国家会计改革的会议。这次会议帮助来自8个共和国（白俄罗斯、哈萨克斯坦、吉尔吉斯斯坦、摩尔多瓦、俄罗斯联邦、土库曼斯坦、乌克兰和乌兹别克斯坦）的新独立国家会计专家通过立法改革和会计培训方面的协调努力来确定最紧迫的会计改革问题和优化西方技术援助的办法。建立了一个会计方法协调委员会，对8个共和国中在协调基础上使会计实务现代化提出改革意见。

67. 该委员会在1992年11月和1993年5月召开了会议。所有新的独立国家成员都在拟定新的会计法规，并在为确定补充会计标准制定制度。由于认识到熟练的会计专业的重要性，各成员国政府正在着手执行内容充实的再培训计划。

68. 贸发会议与其他国际组织合作为俄罗斯联邦建立了一个会计和审计国际

咨询委员会。1992年7月召开的一次组织会议为起草会计法规和标准的任务确定了工作计划和方法。该委员会的优先考虑事项包括为俄罗斯联邦修订会计科目表，起草新的会计法，研究审计立法草案和建立标准制订制度。

### 三、国际和区域组织的活动

69. 下一节研究国际和区域组织在标准制订和会计发展领域的活动。

#### A. 世界会计师大会

70. 来自世界各地的3,000多名会计师出席了1992年10月11日到14日在哥伦比亚特区华盛顿举行的第14次世界会计师大会。这次大会是由在80个国家有110个成员机构代表着120万会计师的国际会计师联合会发起的。东道组织包括美国会计师学会、内部审计员学会和管理会计师学会。全会期间，与会者听取了许多杰出的经济学家关于会计师在全球经济的作用的发言。这些经济学家中有沃尔沃汽车公司总经理佩尔·于伦哈马尔；泛美开发银行行长恩里克·伊格莱西亚斯；亚洲开发银行行长Kiminmasa Tarumizu；世界银行高级经济学家劳伦斯·萨默斯。

71. 于伦哈马尔先生称90年代是“不景气的十年”，在这十年中世界经济仍在为80年代的过度行为付出代价。除了对付“失去控制的金融方”外，经济学家和会计师还必须处理环境忧虑和前“控制经济”的崩溃。他说，不幸的是国际领导缺乏，没有领导的全球经济很可能极易出事故，从而使我们的制度和我们未来的稳定岌岌可危。

72. 他劝告他的听众：“不要相信市场能解决一切问题。仅在三两年前我们被告知决不会再缺少资本；现在银行几乎贷不出钱……我们对我们所说的市场需要持更严肃的态度。我们需要有效的程序规则来限制足以严重到使我们的诚实和我们的道德（尤其是会计师的道德）产生问题的过度行为和错误。这次著名的和重要的会议可以例如帮助致力于统一会计标准。我们必须现在开始拟定行业法则，使全球商业界增

加透明度，并减少遏制投资和发展的某些不确定因素。使基本规则具体化是创造工作机会、增加储蓄和使政治及制度稳定的最好办法。”

73. 除了全会外，还开了 18 次技术会议：令人最感兴趣的和有很多人出席的是有关环境会计和新兴工业化及发展中国家的会议。在新兴工业化及发展中国家的会议上，业已指出会计领域的大多数技术援助将给予中欧和东欧而不是给予发展中国家。

74. 大会期间，出席大会的俄罗斯联邦和乌兹别克斯坦的教授们就新独立国家中的当前发展问题举行了研讨会。

#### B. 国际会计标准委员会

##### 可比性/改进项目

75. 过去两年中，会计标准委员会工作的最重要部分是它减少现行标准中的选择数量的项目。ED32 财务报表的可比性（1989 年）载有 29 项建议，其目的在为象国际会计标准允许的交易和活动取消大部分对会计处理方法的选择。

76. 会计标准委员会理事会在其 1993 年 11 月会议上批准了如下修订标准：
- (a) 国际会计标准（会计标准）2：存货（先前为从历史成本制度出发的存货会计）。加权平均成本法或先进先出法被指定为准用备选会计标准。后进先出法也是允许的。基本存量法是不可使用的。
  - (b) 会计标准 8：会计期的纯利或纯损，会计政策的基本错误和修改（先前为特殊和前时项目和会计政策的变动）。为纠正因准备前几个时期的财务报表过程中的错误和遗漏（叫做基本错误）的结果而在当前会计期内出现的借项和贷方叙述了基本标准处理。这些错误可以用下述办法校正，即纠正目前报告期开始留存盈余差额和适当重申提出的比较性财务报表情况。

目前时期财务报表中基本错误的报告被允许作为一种替代办法。

- (c) 会计标准 9：研究和发展活动（先前为研究和发展活动会计）。新标准指出，研究和发展成本应被承认为带来的一种费用（基本标准处理），但如果某些发展成本符合资产认可标准，它们必须被资本化。
- (d) 会计标准 11：建筑合同（先前为建筑合同会计）。修订标准要求使用长期建筑型合同完成方法的百分比。
- (e) 会计标准 16：财产、工厂和设备（先前为财产、工厂和设备会计）。修订的会计标准确定历史成本为估价财产的基本标准，但允许在初步获得被记录后对现存价值进行重新估价。对非货币交易中获得的财产项会计方法也作了叙述。
- (f) 会计标准 18：收入（先前为收入确定）。修订标准要求使用服务会计完成方法的百分比。作为一条总原则，所有收入项都应以收到的或将收到的报酬的公平价值进行计算。
- (g) 会计标准 19：退休金费用（先前为雇主的财务报表中的退休金会计）。计算定期退休金费用的基本标准处理是应计津贴估价方法。一项允许的替代办法是预计津贴估价方法。过去的服务费以及估计和调整的修订应在预计工人在企业中被雇用的时期内分期摊销。
- (h) 会计标准 21：外汇汇率变动影响（先前为外汇汇率变动影响会计）。新标准不允许长期货币项上和来自其经营纳入报告公司的企业的财务报表的换算的兑换差额的延期和摊销。同样，外国实体的收入报表必须用交易发生之日存在的汇率进行换算。实际上，除了大项和特殊项之外，汇率的平均数将被用来换算大部分交易。为恶性通货膨胀经济中的外国经营实体准备的财务报表必须在换算成报告实体的货币之前根据会计标准 29——恶性通货膨胀经济中的财务报告——加以重申。

- (i) 会计标准 22：商业合并（先前为商业合并会计）。商业合并会计中允许采用购买和共同经营法。由于商业合并而产生的商誉应列入收入，在 5 年内分期摊销，除非可以表明较长的期限是更为合适的。在这些情况下，摊销期可以达 20 年。负商誉的基本标准处理是先将数额分配给非流动资产并将余下的记录为递延收益。作为一种替代办法，负商誉被允许以正商誉相同的方式摊销。
- (j) 会计标准 23：借款费用（先前为借款费用会计）。借款费用的基本标准处理是将招致的费用记入费用帐。不过，如果带来的费用直接与资产的获得、构成或生产有关，那么这些费用符合资产认可测试并可被资本化。

#### 其他技术宣布

77. 会计标准委员会理事会还批准了一项现金流量报表标准（会计标准 7），将从 1994 年起生效。新的会计标准取代会计标准 7——财务状况变动表。该标准指出，企业应当提出一份现金流量报表取代财务状况变动表。现金流量报表应当申报会计期内的现金流入量和流出量和现金约当量。这些现金流量应当按照业务活动、投资活动和筹资活动分类。新的会计标准鼓励用户使用直接方法申报来自业务活动的现金流量，根据这项方法，一家企业申报每一业务活动产生的现金收入毛额或付款。一家企业还应分开申报投资活动产生的现金收入毛额和现金付款毛额的主要类别。然而，毛额申报不适用于金融机构的某些活动。

78. 无需使用现金和现金约当量的投资和筹资交易，例如债务换成产权，则应在现金流量报表以外申报。

79. 新的会计标准要求申报现金和现金约当量的成分，并将这些数额与资产负债表上的相等项目调节。这些是对特别的项目、利息和红利、所得税、子公司或其他商业的购置和支配的具体分类和申报要求。

研究中的其他项目

80. 会计标准委员会理事会已根据先前的 E40 和收到的评论修订了关于金融证券的 E48。讨论稿适用于金融和非金融机构的金融资产和负债，并且这些规则建议来自业务活动的这些资产和负债应当在一个会计期结束时进行公平的估价。为认可、估价和申报金融资产和负债并为向财务报表作有关的补充申报叙述了一般原则。

81. 理事会还对所得税标准(会计标准 12)的拟议中修正的实质内容取得了一致意见。这一建议是对延期所得税采用资产和负债估价办法，其做法是承认为财务报表目的的资产和负债现存数额与为所得税目的的它们的价值之间的时间差。允许对由于商业合并、联营公司的收益而产生的正商誉和未分配的负商誉作为例外，联营公司的收益可能不分配给企业，因而将不纳入投资者的须纳税的收入和由于对集团内交易未取得利润所产生的时间差。

82. 有一份关于每股收益的原则说明草案。该草案建议具有公开交易的普通股的企业应申报原则说明草案中规定的“每股基本的纯收益”和“每股充分削弱产权的纯收益”。已经对收益、流通在外的普通股和潜在的普通股下了定义，并对每一股的基本收益和充分削弱产权的收益的计算提供了指导。

83. 还对无形资产发表了原则说明草案。拟议中的新标准并非旨在取代其他会计标准要求，诸如会计标准 9(研究和发展活动)、会计标准 17(租赁会计)和会计标准 22(商业合并)。该草案规定了如下标准，即确定对资产的控制是否存在和未来的经济利得是否将从资产的使用中产生。涉及的其他问题包括一项无形资产价值的承认和初步计算、承认费用的时机、允许对资产的公平的再估价、摊销、现存价值的亏损、退休和处理以及申报标准。

84. 会计标准委员会还正在研究会计标准 14——分部门报告财务信息，以便确定是否应对这一标准作修改。指导委员会已经成立，研究工作正在进行之中。

### C. 国际会计师联合会

85. 国际会计师联合会的经常工作方案是由理事会及其 5 个主要的常设委员会（国际审计实务、教育、道德、财务和管理会计以及公共部门）和一系列特别工作组进行的。国际会计师联合会也是国际资本市场集团的一个成员，国际会计师联合会的现任主席也是国际资本市场集团的现任主席。国际资本市场集团是一个私营部门集团，它谋求促进在全世界建立有效资本市场制度。

86. 1992 年 8 月，国际会计师联合会理事会发表了一项关于“确保审计和有关业务的质量”的政策说明。这个文件解决了许多国家中对企业倒闭和审计员的责任所表示的非常严重的关切。对为该专业拟定质量研究方案的办法提出了建议。1993 年，国际会计师联合会还发表了一份重要报告，题为“信息技术对会计专业的影响”。该报告叙述了将在下一个 10 年影响会计师的信息技术趋势和发展，诸如降低数据处理和数据通信的获得和营业成本、组织和会计服务的转变以及信息技术。该报告还对为了响应这些发展将采取的行动提出了建议。

87. 1992 年 2 月，国际审计实务委员会发表了关于“长期投资和部门信息的附加指导”的国际会计标准 8（审计证据）的第二份增编。1992 年 10 月，国际审计实务委员会发表了国际会计标准 6（风险评估和内部控制）。这个增编题为“有关使用服务组织的实体的审计考虑”。1992 年 2 月还发表了国际会计标准 14——“载有审定财务报表的文件中的其他信息”——的修正案。

88. 国际会计师联合会颁布的新国际会计标准是国际会计标准 30——“商业知识”和国际会计标准 31——“财务报表审计中的法律和条例考虑”。国际会计标准 30 说明了审计员必须了解的商业企业和它们在其中经营的市场部门的重要成分，以及审计员应当如何利用这一信息。还提出了信息来源。国际会计标准 31 涉及审计员应当遵守的确定委托人遵守了国家法律和条例以及审计员应如何处理不管出于什么理由而发生的将导致财务报表中出现严重谎报的非法行为的程序。国际审计实务委

员会也在努力将现有标准编集成典，以便完善和更新内容并以更有利于用户的形式提出这些标准。

89. 为了补充它的专业会计师道德准则，教育委员会发表了 IEG10——“会计师专业道德：教育使命和实际应用”。道德准则于 1992 年 7 月作了修订。该委员会还发表了有关“会计专业的专业化”和“专业会计师的信息技术最低技能水平”的讨论文件。

90. 财务和管理委员会颁布了国际管理会计实务说明第 5 号——“管理质量改进”(1993 年 3 月)。该说明叙述了会计师在全面质量管理中的作用。公共部门委员会发表了国际公共部门准则第 3 号——“国际审计标准对于政府和其他非商业公共部门实体财务报表的审计的适用性”(1992 年 1 月)和研究报告第 2 号——“各国政府的财务报表内容”(1993 年 7 月)。该研究报告应当有助于制订与私营部门会计标准更加一致的公共部门会计标准。

91. 国际资本市场集团由 3 个成员组织组成——国际会计师联合会、国际律师协会和国际证券交易所联合会。该集团努力促进有效的全球资本市场，以加强投资者的信任。这 3 个组织中的每一个都从事它专业化和利益领域内的项目，并与该集团其他成员研究和讨论所取得的结果。1992 年，该集团发表了一则报告，题为“国际标准的协调”，它叙述了正在作的努力、出现的问题和取得的成就。

92. 国际会计师联合会采用了一项战略计划，叫做“走向 21 世纪：会计专业的战略方向”。该计划的目的是明确定国际会计师联合会的任务、它的目标是什么以及为了实现这些目标该组织应当进行的活动。因为国际会计师联合会是该专业的国际性代表组织，所以它打算不断坚持研究全球问题，继续促进它的成员的技术和专业发展，培养健全而有内聚力的专业，协助组建国家和区域组织，提高专业人员的作用、责任和成就，以及为资本市场和国际贸易的发展作出贡献。

93. 为此国际会计师联合会执行委员会最近建立了一个发展中国家特别工作

组，它在1993年11月举行了第一次会议。贸发会议应邀参加了该小组的工作。特别工作组正在研究发展中国家及其会计专业的需要，以便确定可以提供实际援助来满足这些需要的方法。

94. 正如本报告前文所述，国际证券委员会组织赞同将国际会计师联合会的国际审计标准作为公司在交易所而不是在受益人本国出售证券应接受的最低要求。

#### D. 阿拉伯会计师协会

95. 1993年4月，阿拉伯会计师协会在巴林主持召开了第三届国际阿拉伯会计会议。这次会议的主题是“阿拉伯会计师面临的挑战”，会上的发言强调了国际业务的全球性以及各国会计和报告标准同国际标准统一的必要性。贸发会议的一位代表作了题为“世界新秩序下的专业变化”的发言，论述了有关会计师业务全球化的影响、公司管理政策的最新发展情况、对会计师的诉讼以及政府间工作组的其他活动。其他人的发言论述了诉讼和专业损失补偿保险的问题、会计师和顾问利益冲突的情况和专业会计师的国内和国际资格的问题。

96. 会上提出的建议中有一些是关于专业会计机构应该同教育工作者更紧密地合作；他们应该宣传他们的会计和审计服务有助于世界贸易和投资的有效开展；个别会计师应该力争把他们的专业标准提高到最高水平。已鼓励大学和其他教育机构审查课程的设置以适应世界飞速变化的事态和技术。

97. 就在这次会议之后，贸发会议和阿拉伯会计师协会举行了一次为代表海湾地区各国的政府和专业会计师制定会计标准的研讨会。讨论的专题有：海湾地区国家会计标准制定的目前状况、政府间工作组及其他国际组织有关标准制定的工作、概念框架在制定会计标准中的作用和标准制定的机构安排。研讨会结束时通过了要采取的行动，包括设立区域和当地标准制定机构以及要贸发会议在该地区主持一次有关会计教育的研讨会的建议。

#### E. 欧洲共同体

98. 欧洲共同体有关合并帐户的第七项指示现已成为统一欧洲会计实务过程中最重要的步骤之一。该指示是在 1983 年通过的，现已在欧洲共同体的所有成员国执行。有关指示的要求也将在即将参加欧洲经济区的 6 个欧洲自由贸易区国家中执行，而且这些要求将作为目前正在向市场经济过渡的中欧和东欧国家进行的许多立法改革的基础。

99. 欧洲共同体委员会考虑到 1990 年以来共同体中经济和货币的发展情况，已提议提高中小型公司定义的级限（总帐目；净营业额）。据料，会计指示中提议的变动将在 1993 年底之前由部长理事会通过。这种变动将使一大批中小型公司在其合并财务报表中免去对某些会计信息进行审计和公布的要求。

100. 委员会也在审查现有的会计指示应修订到什么程度才能恰如其分地适应日益增多的金融集团企业（银行和保险企业包括在内的集团）。

101. 欧共体最近已设立了一个会计咨询论坛，由财务信息的编写人和使用者以及共同体中会计标准制定机构派出的代表组成。到目前为止，该论坛的所有成员国均表示不愿意取消目前可使用的可供选择的核算方法。该论坛最近通过了一份关于政府的赠款会计的文件，文件宣布毛核算方法和净核算方法均可以接受。在使用净核算方法的情况下，它建议把注解中的附加信息加到财务报表中去以便于同那些使用毛核算方法的公司的帐户进行比较。

102. 在 1993 年 10 月举行的会议上，该论坛讨论了有关外币兑换和租约会计的文件草案。论坛非但没有提倡使用单一的租约会计方法，而是表示宁愿允许使用欧共体成员国使用的这两种方法。不过，在承租人没有使用金融租约的时候，它建议承租人把注解中的某些信息加到财务报表中去以公布根据租约的债务。

103. 该论坛在其 10 月会议上讨论的另一个问题是环境会计。欧洲会计师联会就这些问题准备了一份背景文件供会上讨论。

104. 欧共体 1986 年关于金融机构会计的指示现已得到其所有成员国的执行而且在正常情况下应该首次适用于 1993 年度财务报表（包括合并财务报表）。

#### F. 欧洲会计师联合会

105. 欧洲会计师联合会是欧洲会计专业的代表组织。它不是一个制定标准的机构，但它却紧紧地参与了欧共体会计咨询论坛、会计标准委员会和经合组织会计标准工作组的工作。欧洲会计师联合会还积极从事有关欧洲及其他地方的财务报告问题的研究计划并发表针对财务报表的统一和可比性的报告。

106. 欧洲会计师联合会最近发表了题为“第七项指示的选择及其执行”的研究报告，它研究了这项指示在各成员国是如何贯彻执行的以及第七项指示的选择是如何被编写到各国立法中的。研究报告涉及了欧共体所有成员国以及奥地利、挪威、瑞典和瑞士。该研究报告一开始介绍了第七项指示的背景情况及其内容，还论述了那些最受影响的领域，如统一、等值和相互承认等。对欧洲自由贸易区各事态发展情况的比较性概述之后，研究报告作出了该指示已在欧洲各地产生作用的简要结论。

107. 刚刚发表的另一份研究报告的题目是“环境会计和审计：目前事态发展情况的调查”。该调查介绍了欧共体各个成员国以及奥地利、芬兰、冰岛、挪威、瑞典和瑞士等国家的环境会计和审计工作的目标情况。它进一步探讨了欧洲共同体委员会 1992 年 3 月发表的关于环境的第五行动方案，“实现可持续性”以及 1993 年 3 年通过的共同体范围内生态管理和审计方案（即所谓的生态审计）等问题。研究报告论述了应该如何建立“绿色帐户”的问题。

108. 欧洲会计师联会对欧洲养老金会计进行全面调查的工作取得了进展。其目标是要更加深刻地了解不同国家中养老金制度的详细情况（国家拨款、私营部门、分期付款、足额拨款等），这样，任何有关统一会计处理的建议实际上都将导致相同的交易以相同的方式入帐，根本不同的交易以不同的方式入帐。该项目还将有助

于提高特别是国营系统中大量无基金的养老金债务问题的透明度。

109. 欧洲会计师联会发表了好几份有关财务报表的调查，其中包括 1991 年的《公布帐户调查》和 1992 年欧洲会计师联会的《欧洲会计和公布实务分析》，现在又发起了一个题为“1994 年新兴会计领域调查”的新项目。这项调查要探讨的领域如下：合资和联营公司的估价、资本化的无形资产、担保的提供以及产品责任和公布等问题（例如环境问题和真实公平观点压倒一切）。该调查要涉及 16 个国家，其结果应在 1994 年夏季发表。

110. 欧洲会计师联会即将结束其有关审计员参与监督当局对银行进行慎重控制情况的调查，估计该项调查将于 1993 年晚些时候发表。该调查将论述银行审计员在同监督当局的关系中应起的作用并将研究国际会计师联合会和欧共体委员会在这个领域中提出的倡议。该调查已经成为国际信贷和商业银行破产后的一个专项问题。

111. 应欧洲共同体委员会的要求，欧洲会计师联会正制订在编制金融集团企业，即由银行、保险等组成的集团以及有时候的其他商业活动的合并财务报表的时候应遵循的方法的建议草案。目前，欧共体三项单独的指示影响着此类合并财务报表：有关主流商业活动的第七项指示、有关银行活动的银行帐户指示以及有关保险活动的保险帐户指示。这在实践中造成大不相同的会计处理，特别是就资产负债表和收益表的编制和格式而言。欧洲会计师联会希望在 1993 年年底前向欧共体提出自己的建议。

112. 欧洲会计师联会发表了两份有关金融手段的讨论备忘录。一份备忘录是关于金融手段的评价问题，另一份是关于财务报表的公布问题。有关承认问题的第三份备忘录将在晚些时候发表。

113. 欧洲会计师联会在金融机构领域内即将进行的另一个项目是研究会计标准委员会国际会计标准和欧共体会计指示之间的相互作用问题，其重点是有关金融手段的会计问题。

114. 欧洲会计师联会认为，欧共体应予以最优先考虑的事是处理会计公司的相互承认以及跨边界提供受管制会计服务的问题。这些领域中取得的进展一直比预料的慢，因为一些国家不愿意接受放宽与会计专业及其活动有关的现行规定。

115. 欧洲会计师联会在 1993 年 9 月举行了第三届代表大会。会上讨论了欧洲会计专业所面临的重大问题，包括财务报告的统一、对专业审计信任的下降、对会计师诉讼的日益增加以及环境审计等。

#### G. 国际法语会计师联合会

116. 在 1992 年和 1993 年期间，国际法语会计师联会各成员国继续从事许多旨在促进各自国家中会计专业发展的活动。国际法语会计师联会 1992 年 12 月在巴黎举行的会议讨论了经济体制改革和私有化以及金融、会计和管理信息系统对上述进程所作贡献的问题。

117. “马格里布”阿拉伯国家会计专业人员已签署了一项意向声明，要组建一个区域性专业人员组织协会。该协会的宗旨是发展会计师之间在专业惯例、会计标准化以及基本的和先进的培训领域内的合作并向国际专业机构派出联合代表以扩大会计专业人员在马格里布国家的影响。另一个区域性编制组织，即非洲会计理事会正同联合国工业发展组织（工发组织）合作，于 1993 年年底之前组织一次成本核算专家会议。这些专家将为非洲中小型企业编写一本成本核算手册。那些在国际法语会计师联会派有代表的成员国中进行的一些活动将在以后各个段落介绍。

118. 在阿尔及利亚，1992 年 1 月 13 日的《第 92-20 号法令》现已宣布了阿尔及利亚专业会计师和审计员等级的操作程序。1992 年 4 月召开了一次确立等级的会议，它的管理委员会将着手评定阿尔及利亚的会计专业并界定等级的广义目标。目前正在制订与满足等级目标有关的技术、司法和社会专业规定。

119. 在科特迪瓦，1992 年 3 月 27 日的法案已为企业会计师和专业会计师设

立了一个专业机构。目前正在确定会计师的等级，可望于1993年年底通过法律手续。

120. 在扎伊尔，一批会计师在1992年成立了会计审核研究所。它的新会员已经得到为此目的设立的一个特别委员会的特许。

#### H. 经济合作和发展组织会计标准工作组

121. 经合组织会计标准工作组旨在促进其成员国之间会计和实务国际统一的问题。1990年以来，它还积极参与向那些向市场经济过渡的中欧和东欧国家提供有关会计改革的技术援助和建议。

122. 中欧和东欧会计制度的改革，对其向市场经济过渡具有决定性的重要意义，特别是对企业改革和私有化、促进投资和建立资本市场是这样。1992—1993年间，经合组织会计标准工作组同欧洲过渡经济体合作中心配合，已通过许多方法向这些国家提供了技术援助。

123. 爱沙尼亚、拉脱维亚和立陶宛三国在1992年4月举行了一次有关会计、财务报告和审计问题的会议，此后，新成立的一个波罗的海国家会计改革联合工作组已于去年11月在里加举行首次会议。在这次会议上，讨论了波罗的海三国最近的会计发展情况，包括会计立法的起草和执行的经验。该工作组的建立是在帮助波罗的海国家把一种协调的方法发展到会计立法和实务上以及合作建设会计专业方面迈出的重要一步。

124. 有关经合组织在新独立国家的会计改革中进行的其他活动的说明，请见上文第二.H节。

125. 认识到在欧洲过渡经济体合作中心国家中日益壮大的私营部门急需训练有素的、经验丰富的会计师和审计员提供服务，经合组织已经积极地为这些国家拟订了培训计划，其目的是为他们提供对会计的基本认识、分析和解释来自商业实体的财务报表的能力以及对会计程序机制的一般性了解。这项活动是它同国际会计组织、咨

询公司及其他国际机构合作进行的，以便有效地联合使用各种资料并防止不必要的重复。

126. 已拟订的一种会计培训模式可用作该中心培训活动的一部分，经合组织的各种税收培训中心正在进行这些培训活动。已在维也纳和哥本哈根税收培训中心授课。培训方式非常灵活，足以成为税收管理员培训的一部分或作为向企业会计师和负责执行会计立法的政府官员授课的基础。1993年1月俄罗斯的国民经济学院的一次授课就采用了这种方式。

127. 在这些活动中遇到的困难就是缺乏高质量的教材，包括教科书。尽可能广泛地传播会计和审计培训信息是很重要的，这样，就可向这些国家提供理解西方会计原则所必需的工具。

128. 经合组织出版新独立国家协调理事会会议和波罗的海会计改革联合小组会议的纪要，不久还可提供俄文版纪要。

129. 该工作组在其促进会计标准的统一工作中，于1993年5月组织了一次环境会计和审计圆桌会议。来自经合组织国家、中欧国家和墨西哥的政府和标准制定组织的代表们出席了这次会议。与会者交流了有关各种问题的看法，包括环境开支和债务的公布及企业的专门环境报告、用户对环境问题的独立审计需求以及金融审计员、发证机构和环境审计员之间的关系等等。这次圆桌会议没有企图在这个领域中作出结论，因为与会者一致认为该领域发展很迅速。但是，仍达成的一些共识是，无须为了处理已经列入财务帐户的特殊性质的环境成本和债务问题而对会计框架作出重大变更，尽管已为指导执行来实现恰当的持续应用留有余地。

130. 工作组还一直在研究的现行惯例是用什么方式来考虑企业培训活动以及劳动力的技巧和能力，用什么方式把它体现在财务会计和报告的制度中。这项工作是在同经合组织教育、就业、劳动和社会事务委员会合作进行的。

131. 对经合组织成员国中应用的深谋远虑和配合原则的分析工作也在进行

中，并将在其1994年5月会议上由工作组着手处理。

132. 工作组还一直在审议1990年以来新金融手段的会计处理并打算在1994年再次研究这个问题以便讨论成员国对国际会计标准委员会1991年9月发表的第40号讨论稿“金融手段”的意见。

### I. 北美研究组

133. 加拿大、墨西哥和美国会计标准制定机构的成员为统一意见最近联合研究了各自国家会计标准的相似之处和不同之处。该项目涉及到对现有标准制定程序、所使用的概念框架以及特定标准的差异的审查。研究组还将把他们的标准同会计标准委员会的标准进行比较以确定它们的异同点。据估计，该工作届时将构成成为提高参与该项目的三国会计标准可比性而进行特殊努力的基础。

### 四、世界会计标准制定机构会议

134. 美国财务会计标准委员会在1992年第四季度主持了标准制定机构的代表会议；会议的目的是讨论派代表的国家的制定标准程序和每个机构目前处理的重大问题。代表们还讨论了业务全球化及国家和国际团体如何为标准的统一而工作。如上文所报告，财务会计标准委员会对统一美国标准同世界其他国家标准一直感兴趣。

### 五、制定全球会计资格的建议

135. 专家组在其第11届会议期间，审议了如何改进会计教育以便会计师和审计员更好地实现其全球责任的问题。它指出发达国家和发展中国家之间的教育差距在日益加大。尽管许多国家在会计方面已达到了高水平，但世界范围还没有共同的保证水平。这就为发展中国家和过渡国家的会计师提出了问题，因为他们并没有得到平等的地位。

136. 欧洲共同体最近已处理了共同体内跨国界专业人员的资格问题，并采取

了行动，促进相互承认教育资格以便发证。这个行动显然是一种区域性解决办法，不是一种国际性解决办法。

137. 第 11 届会议期间，来自发展中国家和过渡国家的专家介绍了他们要获得一张得到世界范围承认的会计或审计证书是何等的困难。没有受过适当教育的会计师和审计员，不论是公共部门还是私营部门的会计责任都不可能得到改进。此外，如果缺乏完全合格的会计师，发展中国家和过渡国家就不可能建立那些能提供管制框架来提高会计责任并规定财务报表的透明度和可比性的标准制定机构。

138. 因此，在提高会计责任和促进标准制定方面采取的第一个合乎逻辑的步骤乃是提高会计教育的质量并缩小教育差距。专家组建议制定全球会计和审计资格。既然国际会计师联合会致力于加强会计专业，既然它已发表了会计教育的最低指标，国际会计和报告标准在其第 11 届会议上通过了一项决议，把制定此类全球资格的任务交给了国际会计师联合会。专家组提议的下列职权范围供国际会计师联合会审议（见 E/C.10/AC.3/1993/12）：

1. 为会计师和审计员制定将由联合国批准的全球资格标准；
2. 根据全球资格标准拟订专业人员任命制度；
3. 编纂一本多语种世界会计词典；
4. 通过国际会计师联合会区域机构的参加来考虑世界上所存在的不同环境；
5. 在拟订全球资格标准中，按建议的顺序先搞会计师标准；
6. 在适当的时候同世界银行及其他国际机构保持联络；
7. 同政府间工作组磋商并在其 1994 年第 12 届会议上向其作报告。

139. 国际会计师联合会管理委员会在 1993 年举行的一次会议上审议了上述建议并把该问题提交国际会计师联合会教育委员会研究。截止 1993 年 10 月，尚未就此问题采取任何行动。

## 六、结论

140. 世界经济国际化已达到了目前的水平,信息技术和通信发生了迅速变化,因而越来越需要继续提高会计和财务报告中的统一和透明度。政府间工作组作为审议这些问题的真正的国际论坛,要帮助提高跨国公司公布的信息的可用性和可比性。工作组尤其要参加其他国际组织的工作,确定哪些是不由它审议的领域或哪些是值得它比其他组织更加注意的领域。特别是它在可持续发展的环境会计和审计上的工作已被联合国会员国看得很重要。国际会计和报告标准继续从事以经验为根据的研究并资助召开将促进上文所述的历史使命的会议,是很重要的。

141. 工作组第 11 届会议作出了很大的贡献,明确了发展中国家和向市场经济过渡的国家需要会计教育和培训,需要制定资格标准和承认专业会计。对那些要求援助来满足这些需要的会员国,必须开展技术援助项目。

### 注

<sup>1</sup> 联合国,《世界投资报告》,(1993 年, 纽约)。

<sup>2</sup> 《新兴股票市场手册》,哥伦比亚特区华盛顿,国际金融公司,1993 年 6 月。

<sup>3</sup> Susan M. Phillips,“派生市场——挑战与管制问题”,《银行世界》,第 12 卷(1993 年 3 月/4 月)。

<sup>4</sup> K. Michael Fraser,“外汇派生物狂奔不羁”,《全球金融》,第 6 卷(1992 年 11 月)。

<sup>5</sup> 无名氏,“派生物:全球危机的部分解决办法”,《全球金融》,第 6 卷(1992 年 10 月)。

<sup>6</sup> 全球派生物研究组,《派生物:实践与原则》,哥伦比亚特区华盛顿:30 国集团,1993 年 7 月。