



贸易和发展理事会

投资、企业和发展委员会

国际会计和报告准则政府间专家工作组

第二十九届会议

2012年10月31日至11月2日，日内瓦

临时议程项目3

高质量公司报告工作的监管和体制基础：主要趋势和挑战

贸发会议秘书处编写的问题说明

内容提要

过去三年，贸发会议国际会计和报告准则政府间专家工作组(会计准则专家组)一直在为高质量的公司报告开发会计发展工具包，以支持成员国为采用和实施国际准则和规范作出的努力。这项工具的两个主要组成部分是：**(a)** 会计发展框架；**(b)** 一套会计发展指标。该工具包是围绕高质量公司报告工作会计基础的以下核心支柱开发的：法律和监管框架；体制框架；人员能力；以及能力建设进程。专家组在第二十八届会议结束时，建议第二十九届会议的审议工作侧重于监管和体制支柱。

本问题说明由贸发会议秘书处编写，目的是便利会计准则专家组对这项议题的讨论，提高对主要问题的认识，并分享这方面的好做法，以协助发展中国家和经济转型国家拟订国家会计发展政策。本说明概述全球、区域和国家层面监管和体制发展的最新主要趋势和挑战，并着重指出了如下趋势：全球一级的体制标准制定工作得到加强，报告准则在国际金融结构中发挥的作用越来越大；国际机构在制定以及执行和实施准则方面扮演着愈发重要的角色；各国的国家法规和机构及区域组织也越来越举足轻重。本说明还讨论了监管和体制能力建设方面的一些主要挑战，例如需要建立确保一致适用国际准则并对遵守情况进行监测的机制。所讨论的其他问题包括：非财务报告要求增加；各级利益攸关方之间的协调压力加大；需要对国家监管和体制能力建设采取协调一致的战略方针；以及会计

改革的可持续性等问题等。本说明中举出的例子意在说明公司报告方面的一些监管和体制发展，而不是要提供一个全面的良好做法清单，后者有待进一步研究和讨论。

目录

	页次
导言和背景	4
一. 与高质量公司报告工作的监管和体制发展有关的主要趋势 和挑战	5
A. 国际和区域发展	6
B. 国家层面的发展	12
二. 结论	18

导言和背景

1. 金融危机发生后，仍在继续努力提高公司报告的质量，以此作为旨在加强国际金融结构的各项措施的一个必要组成部分。高质量的公司报告是提高透明度、便利调动国内和国际投资、创造健全的投资环境、增强投资者信心和促进金融稳定的关键。一个强有力的、具有国际可比性的报告制度可以便利资金的国际流动，并有助于减少腐败和资源管理不善问题。这种制度还可通过吸引外部资金和利用国际市场机会，提高企业的国际竞争力。

2. 在这方面，一直大力鼓励实施和一致适用公司报告领域的国际公认准则、规范和良好做法。但切实采用这些准则和规范对许多发展中国家和转型经济体来说仍是一个难题，因为它们缺乏公司报告基础设施的一些关键要素——包括法律和监管框架薄弱，缺乏人员能力和相关的体制安排等等。

3. 为支持各国为采用和实施国际准则和规范作出的努力，贸发会议通过会计准则专家组，过去三年一直在为高质量的公司报告开发会计发展工具包。这项工具的两个主要组成部分是：**(a)** 会计发展框架；**(b)** 一套会计发展指标。该工具包是围绕会计基础的以下核心支柱开发的：法律和监管框架；体制框架；人员能力；以及能力建设进程。它就每个支柱的关键要素、相关政策和能力建设的国际基准以及用于查明差距和优先事项及监测进展情况的衡量指标提供指导。过去两年，贸发会议/会计准则专家组在巴西、中国、科特迪瓦、克罗地亚、墨西哥、荷兰、俄罗斯联邦、南非和越南等国对该工具包的实际应用进行了试点测试。贸发十三大期间，在 2012 年 4 月 22 日于多哈举行的会计促进发展高级别会议上，推出了该工具包。

4. 如成员国在会计准则专家组第二十八届会议上所商定的，第二十九届会议主要议程项目的拟议议题为“高质量公司报告工作的监管和体制基础”。本文的目的是为这一讨论提供背景文件。本文是对 TD/B/C.II/ISAR/56 号文件¹ 及其增编 TD/B/C.II/ISAR/56/Add.1 所载高质量公司报告工作的能力建设框架文件及 TD/B/C.II/ISAR/59 号文件(该文件解释了会计发展指标和衡量方法)² 的进一步发展。因此，本说明应与上述文件一并考虑。本说明还进一步反映了贸发会议对这一专题的研究情况以及试点测试提供的初步反馈。

¹ http://archive.unctad.org/en/docs/ciiisard56_en.pdf

² http://archive.unctad.org/en/docs/ciiisard59_en.pdf

一. 与高质量公司报告工作的监管和体制发展有关的主要趋势和挑战

5. 法律和监管框架涵盖法律、法规、准则、规范、要求和指南，纳入了公司报告链的所有参与方在编写包括财务和非财务信息在内的高质量报告时必须遵守的各种要求。该框架应“确保报告链上的参与方以所要求的质量水平履行某些任务。例如，它应为以下事项提供框架：

(a) 制定、颁布或修订适当法律和规章；

(b) 批准和执行会计与审计准则和道德规范；

(c) 按照质量控制要求向法定审计员颁发许可证并对其进行监测；

(d) 审查法定财务报表和报告(例如，与慎险监管相关的报表和报告)和/或上市公司按照会计准则和披露要求提供的财务报表和报告；

(e) 通过考试和实务培训使专业水平会计师获得资格，并使其他方例如监管人员获得资格；

(f) 对个人和企业进行惩戒；

(g) 确保持续专业发展；

(h) 确保私营和公共部门的良好治理。”³

6. 应为确保制定、执行和适当遵守这些监管要求建立一定的体制基础。虽然处理会计制度不同方面的特定机构和机关因国家的公民结构而有所不同，但要编写高质量的公司报告，报告过程中须有一些关键的体制职能和安排。具体来说，应当明确规定上述每项监管职能的机构责任；在每个监管机构内建立良好治理制度；建立确保职能和机构可持续性、包括财务可持续性的机制；确立质量控制和绩效衡量制度；并确保这些体制职能和机构之间的有效协调。

7. 近些年来，通过在全球经济和金融危机中吸取的经验教训，有些进一步的发展促进加强了公司报告的监管和体制基础。

8. 危机清楚地表明，金融制度确实是一个全球问题。一国的金融状况显然受他国情况的影响，一国的金融监管也可能影响到所有其他国家。这突出表明，需要制定更加标准的公司报告要求，并需在全球层面进行监管机构之间的协调，以防未来发生世界范围的经济灾难。

9. 经济和金融危机还凸显出如下现实：公司报告的监管只是广泛监管工作的一部分；各种力量发挥作用，使准则制定工作必须满足更广泛的监管要求。今天，在危机发生后，财务会计准则的制定工作被拉入复杂的政治轨道，重点是对世界金融市场的监管进行调整。在如何改革金融市场和金融机构监管以减少今后发生

³ TD/B/C.II/ISAR.56.

这种大规模金融崩溃的可能性方面，提出了许多建议。危机促使政界人士、监管人员和经济学家对财务会计准则进行前所未有的审视，并造成了巨大的改革压力。

A. 国际和区域发展

10. 在这方面，危机后出现了一大趋势：国际集团制定的会计发展政策和影响会计制度的政策越来越多。

11. 另一个重要趋势是：人们越来越认识到，监管制度不仅涉及准则的制定，还涉及这些准则的执行和对其一致适用情况的监测，以及对要求的遵守。

12. 在全球层面，遵守准则的问题历来不太受重视，这反映出一系列的因素，如希望增加采用此类准则的国家数目，可用资源有限，存在自我约束和专业同行审评传统，以及对国家层面而不是国际层面遵守、监管和监督活动的明确责任定位，等等。但近些年来的一些动态表明，越来越需要制定全球一级的会计、监管和体制安排，包括提供进一步的指导，以确保国际准则的一致适用。这方面最近的一个例子是国际会计准则理事会主席 2011 年就《国际会计准则第 39 号》写给欧洲证券和市场管理局的信，⁴ 其中涉及关于欧洲国家银行公允价值计量的银行业务。国际会计准则理事会发现了一些不一致之处，尤其是在不良主权债务方面，包括希腊政府债券。因此，虽然国际会计准则理事会无权确保遵守《国际财务报告准则》，但由于这一问题的相关性，并为了确保这些准则的适用达到最高质量，委员会决定将这一事项提请欧洲证券和市场管理局注意。这种前所未有的做法再次突出表明了适当适用准则对于确保高质量公司报告的重要性。

13. 正在为改善和加强全球一级的体制安排开展一系列的活动。这些活动大多是为了满足以下需要：进行更好的体制协调与合作；改善高质量公司报告准则制定工作的治理和监测安排；以及监测和遵守国际准则等。

14. 为在国际一级协调国家金融机构和国际准则制定机构的工作，并为了拟订和促进执行有效的监管、监督和其他金融部门政策，设立了金融稳定委员会。它召集负责主要国际金融中心金融稳定的国家管理机构、国际金融机构、具体部门的监管和监督机构国际集团以及中央银行专家委员会举行会议。

15. 该委员会负责协调和促进对商定金融改革实施情况的监测工作——这些改革的一个必要组成部分是向一套统一的高质量全球会计准则靠拢——并向 20 集团报告有关情况。为了加强这项监测工作的协调和有效性，委员会与准则制定机构合作，于 2011 年 10 月建立了一个监测和报告 20 国集团金融改革实施情况的框架，称为“实施情况监测协调框架”。该框架随后在 2011 年 11 月举行的戛纳峰会上获得了 20 国集团的核可。

⁴ <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Financial-Instruments-A-Replacement-of-IAS-39-Financial-Instruments-Recognitio/correspondence/Documents/LettertoESMA4August2011.pdf>.

16. 国际会计准则理事会的活动一直侧重于完成它同意根据谅解备忘录与美利坚合众国财务会计准则委员会联合开展的项目及其他项目，如保险合同。2012年第三季度，国际会计准则理事会议程上的其余谅解备忘录问题和联合项目有：金融工具、租赁、收入确认和保险。今年上半年，国际会计准则理事会和美国财务会计准则委员会力求就减值会计、分类和计量达成一致。两机构预计在2013年上半年完成新的减值要求。关于一般对冲会计的《国际财务报告准则》将在2012年底或2013年初完成。关于宏观对冲的征求意见稿定于2012年秋出版。拟议的收入确认准则重新征求了意见，准则定稿预计将在2013年初完成。租赁准则定稿也预计在2013年中完成。关于保险，国际会计准则理事会将在2012年最后一个季度重新就准则草稿征求意见。

17. 国际财务报告准则基金会监测委员会一直在审查该基金会的治理安排，以评估这些安排能否促进国际会计准则理事会制定高质量、易理解、可执行和全球接受的会计准则的首要任务。2012年2月，监测委员会宣布结束对该基金会治理情况的审查，并发布了最后报告。⁵ 监测委员会作出了一些关于其本身及关于国际财务报告准则基金会和国际会计准则理事会的决定。监测委员会决定将其成员限于负责确定财务报告格式和内容的资本市场机构，继续开展基于共识的决策进程，并将其定期治理审查工作与国际财务报告准则基金会五年一次的章程审查相协调。

18. 国际会计师联合会在2005年2月开始着手建立一个积极的公共利益监督委员会。该委员会成员由国际监管界的主要机构选出，这些机构包括国际证券委员会组织、巴塞尔银行监管委员会、国际保险监管协会、欧盟委员会、世界银行、金融稳定论坛和金融稳定委员会。公共利益监督委员会的活动之一是监测国际会计师联合会准则制定委员会的所有会议，使之成为一个十分积极的公共监督进程。

19. 国际会计师联合会更加注重全球合规问题，并于2004年出台了由合规咨询小组监督的合规方案，目的是确保其成员机构履行成员义务。2011年10月，该小组公布了《2011至2014年成员机构合规战略》。根据这项战略计划，将在2012年10月之前修订成员义务声明。该小组计划加强与独立准则制定委员会的合作，以便就采用和纳入以及执行各委员会准则方面的成功和挑战向它们提供重要反馈。

20. 国际证券委员会组织的目标和原则强调证券监管工作的执行和信息共享。它制定了一套跨境合作原则，但也注意到由于监管机构开展工作的国家立法制度的差异而造成的复杂性。其中包括执行方针的不同和与信息共享有关的限制；监管机构可用的资源也可能妨碍合作。2012年5月，国际证券委员会组织宣布成立一个新的过渡委员会，为该组织实行新结构。过渡委员会将同时履行技术委员

⁵ <http://www.ifrs.org/NR/rdonlyres/2CABFD51-7F0E-47A5-BA99-F7A8B4E99C6F/0/GovernanceReviewFinalReportFeb2012.pdf>.

会、执行委员会和新兴市场委员会咨询委员会的职能。国际证券委员会组织指出，正在采取重组措施，以确保该组织的结构使其能够继续在制定资本市场准则方面发挥牵头作用；确保它拥有确定新兴证券市场风险所需的必要资源，具备满足成员需要的能力，并能对 20 国集团和金融稳定委员会提出的项目工作要求作出答复。

21. 2006 年 9 月成立的独立审计监管机构国际论坛使公共监督问题在国际舞台上得到进一步的发展。该论坛为独立的国家审计监管机构就审计市场和相关监管活动交流知识和经验提供了一个途径。该论坛旨在促进监管活动中的合作与协调，并充当与其他对审计质量感兴趣的组织开展对话的平台。目前有 28 个独立的国家审计机构是这个新成立国际组织的成员，其中包括上市公司会计监督委员会。该论坛的会议观察员包括金融稳定论坛、国际会计师联合会、公共利益监督委员会、国际证券委员会组织、国际保险监管者协会、世界银行、欧盟委员会和巴塞尔委员会，这再次反映出国际监管关系越来越错综复杂。

22. 因此，监管和体制发展的一个明显趋势是促进制定全球性的体制标准，国际机构在制定准则以及执行、一致适用和遵守这些准则方面所起的作用也越来越大。

23. 有鉴于此，在建立和加强国家监管和体制基础时，国家监管机构需要加强与国际相关机构的交流与合作。同时，国际机构也需进一步改善和扩大与国家准则制定者不断互动的方式。这对双方都构成了挑战，因为需要更多资源，包括财政资源和技术专长。

24. 应对这些挑战的一个方法是拟订更多关于国际机构如何适用国际准则和规范的国际指导。例如，2012 年 7 月，美国证券和交易委员会发布了一份最后报告，⁶ 讨论了该委员会考虑对美国公司采用《国际财务报告准则》的工作计划。该报告指出，适用《国际财务报告准则》的多样性给各国和各企业带来了可比性挑战。在造成这些差异的各种原因中，委员会提到对有些领域缺乏指导、《国际财务报告准则》允许各种选择和有些情况下没有遵守这些准则等。

25. 协助各国进行监管和体制能力建设的另一个方法是为国家监管机构提供交流良好做法的论坛和机会。以会计准则专家组的常设专家小组为例，该论坛自 1982 年以来一直在帮助发展中国家和经济转型国家实施国际会计和报告准则。许多发展中国家和经济转型国家需要重新制定或更新国家的监管和体制标准，以便向国际准则制定机构在最先进的国际要求和做法基础上拟订的准则和规范看齐。因此，交流良好做法和经验教训对它们极其重要。另一个例子是将在下文讨论的新兴经济体集团。与其他监管制度的比较可使监管机构对自己的制度采取更有针对性的办法。

⁶ <http://www.sec.gov/spotlight/globalaccountingstandards/ifrs-work-plan-final-report.pdf>.

26. 十多年来，世界银行一直在实施会计和报告准则和规范遵守情况报告方案，⁷ 以协助成员国落实国际会计和审计准则，加强财务报告制度。该方案的目标是：分析国家会计和审计准则与国际准则的可比性；确定对所适用的会计和审计准则的遵守程度，以评估支持高质量财务报告的体制框架的优缺点；协助一国制定和执行旨在增强体制能力的国家行动计划，加强其公司财务报告制度。迄今为止，世界银行的准则和规范遵守情况报告方案已在 90 多个国家实施，并发布了 100 多份报告。

27. 建立坚实的体制和监管基础的另一个重要方法是进一步促进欠发达国家参与国际进程，并更好地了解 and 考虑这些国家的需要。2009 年，20 国集团考虑到这种必要性，建议国际会计准则理事会让新兴经济体参与准则制定过程。为此，2011 年成立了新兴经济体集团。⁸ 该集团的活动重点是与在新兴经济体内适用和执行《国际财务报告准则》有关的问题，包括关于国际会计准则理事会如何就这些事项提供教育指导的建议。该集团的现有成员包括：阿根廷、巴西、中国、印度、印度尼西亚、马来西亚、墨西哥、大韩民国、俄罗斯联邦、沙特阿拉伯、南非和土耳其。集团主席由国际会计准则理事会国际活动主任担任，副主席由中国财政部会计事务管理司副司长担任。

28. 监管标准制定领域的另一个最近趋势是，国家监管要求的相互依存性越来越强，一国监管要求对另一国管辖权的影响也越来越大。在拥有世界主要证券交易所的国家，情况尤其如此。美利坚合众国的上市公司会计监管委员会就是这样，该委员会负责对审计美国上市公司的会计师事务所进行检查。实际上，在美国交易所上市的公司必须接受在上市公司会计监管委员会登记的审计事务所审计。对在美国上市的外国证券发行机构也开展这类检查活动，为此，上市公司会计监管委员会一直在努力与其他国家订立双边协定，以便对外国会计师事务所进行审查。目前，在上市公司会计监管委员会登记的审计事务所中，有 900 多家事务所位于美国以外的 87 个国家。⁹ 其中有 59 个事务所位于大不列颠及北爱尔兰联合王国，8 个位于瑞士，110 个位于中国和中国香港。

29. 最近，上市公司会计监管委员会、瑞士联邦审计监督局和瑞士金融市场监督管理局订立了一项合作协议，其中包括机密信息的共享。实际上，2010 年 7 月经总统签署成为法律的《多德—弗兰克华尔街改革和消费者保护法》¹⁰ 对《萨班斯—奥克斯利法》¹¹ 作了修订，授权该委员会与美国以外的对应机构分享机密信息。根据合作协议，美国监管机构将能与瑞士当局一起，对审计美国上市公司的瑞士事务所进行联合检查。该委员会希望这些协议能促进其他国家也接受类似

⁷ http://www.worldbank.org/ifa/rosc_aa.html.

⁸ <http://www.ifrs.org/The+organisation/Advisory+bodies/EEG/About-the-EEG.htm>.

⁹ <http://www.big4.com/deloitte/pcaob-strikes-swiss-deal-extending-oversight-into-switzerland-721/>.

¹⁰ <http://www.sec.gov/about/laws/wallstreetreform-cpa.pdf>.

¹¹ <http://www.soxlaw.com/>.

的协议。例如，与中国恢复了谈判，两个监管机构的代表在 7 月举行了会晤，讨论签订双边合作协议的问题。¹²

30. 监管和体制标准制定领域的一个重要发展是，旨在开展与《国际财务报告准则》的实施和一致适用有关的努力并协调这些努力的区域机构所发挥的作用越来越大。

31. 在欧洲，区域一级的执行和协调方面的一个例子是后来更名为欧洲证券及市场管理局的欧洲证券监管委员会¹³，它对在欧洲联盟上市的证券发行机构采用《国际财务报告准则》的头一年欧洲执行者所取得的经验进行了审查。审查报告表明，在 2006 年之前实行执行机制的 27 个国家中，有 20 个国家至少部分达到了欧洲证券及市场管理局的执行标准所规定的要求。

32. 该管理局在 2004 年设立了一个论坛，即欧洲执行者协调会议，目的是使其成员和并非其成员的欧盟其他执行者能够交流看法，并讨论与执行财务信息有关的经验。该协调会议的目标是提高执行者决定的一致性。它所讨论的案件登记在一个欧洲所有执行者都能访问的机密数据库中。

33. 区域体制标准制定方面的另一个例子是 2001 年成立的欧洲财务报告咨询小组。该小组是一个技术委员会，就核可新的或经修订的《国际财务报告准则》以及这些准则的解释向欧盟委员会提供咨询意见。它还向国际会计准则理事会/美国财务会计准则委员会的一致性努力提供投入，并在国际会计准则理事会的某些工作组中拥有观察员地位。

34. 亚洲-大洋洲会计准则制定机构组¹⁴于 2009 年成立，其目标如下：

- (a) 促进该区域各辖区采用《国际财务报告准则》或向其靠拢；
- (b) 鼓励准则的一致适用；
- (c) 协调该区域对国际会计准则理事会技术活动的投入；
- (d) 与各国政府、监管机构及其他区域和国际组织合作，提高财务报告质量。

35. 该小组的教育活动旨在帮助成员建设能力和建立更发达的辖区，并通过交流执行方面的经验和实例，为其他方提供支持。

36. 拉丁美洲会计准则制定机构组¹⁵于 2011 年 6 月 28 日成立。它的 12 个成员为：阿根廷、多民族玻利维亚国、巴西、智利、哥伦比亚、厄瓜多尔、墨西哥、巴拿马、巴拉圭、秘鲁、乌拉圭和委内瑞拉玻利瓦尔共和国。其目标如下：

¹² http://pcaobus.org/News/Releases/Pages/07062011_China.aspx.

¹³ 欧洲证券监管委员会对欧盟(欧洲联盟)实施和执行《国际财务报告准则》情况的审查，2007 年 11 月。可在以下网址查阅：http://www.esma.europa.eu/system/files/07_352.pdf.

¹⁴ A Vision Paper of the Asian-Oceanian Standard-setters Group 2011- A Driving Wind for IFRS From Asia- Oceania.

¹⁵ http://www.glenif.org/es/index.php?option=com_content&view=article&id=52&Itemid=56.

(a) 与国际会计准则理事会互动，为所发布的所有征求意见文件提供技术投入；

(b) 促进该区域采用《国际财务报告准则》和/或向其靠拢，并促进这些准则的一致适用；

(c) 与各国政府、监管机构及其他区域和国际组织合作，促进提高财务报表的质量；

(d) 配合在该区域、特别是成员国传播国际会计准则理事会发布的准则；

(e) 为国际会计准则理事会的议程提供建议，并开展协调工作，使之与该区域的议程相一致；

(f) 酌情参加国家和世界准则制定者的技术会议，同时尊重这两个集团每个成员国的国家主权；

(g) 就与会计准则有关的问题与拉丁美洲其他组织，如南美洲国家联盟、南方共同市场和安第斯共同体进行互动。

37. 在非洲，西非经济和货币联盟¹⁶的目标是实现其成员国，即贝宁、布基纳法索、科特迪瓦、几内亚比绍、马里、尼日尔、塞内加尔和多哥的经济一体化。

38. 1998年，西非经济和货币联盟也建立了一个共同的会计制度，称为西非会计制度，目的是实现该区域会计实务的标准化。西非会计制度是一个参考框架，涉及簿记和会计的法律方面。它要求除金融和保险部门以外的所有公司采用同样的会计方法。

39. 区域内的合作与协调可为各国带来国家层面的一些好处，有助于执行规则和实现规模经济。一个主要趋势是将各种活动扩大到报告准则和条例的执行和适用领域。但应当考虑并处理与区域体制标准制定有关的一些潜在风险，并作出安排，避免单方面采用和执行国际要求中的延误。例如，普通股的交易情况显然很复杂：如果一国希望在属于同一个会计制度的其他国家之前采用《国际财务报告准则》，上市公司就会面临两套要求。

B. 国家层面的发展

40. 制定国家一级健全的监管和体制框架，是一项复杂和具有挑战性的工作。根据会计发展工具包，在评估高质量公司报告的监管和体制标准制定工作时，应当考虑以下方面和相关指标。

41. 法律和监管要求方面的指标：

¹⁶ Moussa B (2010). On the development of the West African Accounting System. *International Journal of Business and Management*. Vol. 5. May. Economics and Management School, Wuhan University. China.

- (a) 财务报告和披露；
- (b) 审计；
- (c) 环境、社会和治理情况报告；
- (d) 执行、实施情况监测和遵守；
- (e) 审计师的执业许可；
- (f) 公司治理；
- (g) 道德操守；
- (h) 调查、纪律和上诉；
- (i) 体制安排指标；
- (j) 明确的机构责任；
- (k) 协调机制的效率；
- (l) 资金安排效率；
- (m) 专业会计组织。

42. 应当铭记与建立国家层面的监管和体制基础有关的各种因素；这些因素将在下文描述。

43. 鉴于国际层面不断发生的变化，需求国要想跟上报告领域所有新的规则和基准，必须做到迅速适应。在这方面，如前所述，必须确保国家监管和体制标准制定工作包括与国际准则制定者和公司报告领域的其他国际机构进行定期和有效交流的安排。

44. 另一个重要趋势是，国家监管机构的作用日益增强。在对安然公司、Global Crossing 电信公司和其他大公司的审计出现问题后，2002 年 7 月颁布了《萨班斯—奥克斯利法》，美国审计业的自我监管被上市公司会计监管委员会的独立检查制度所取代。其他国家也采取了类似举措，目前全世界都强调，要使审计监督成为审计监管的一个基本特征。由于显而易见的原因，审计监督是由各国在地方层面开展的。但《萨班斯—奥克斯利法》并未将在美国证券交易所登记的外国公司排除在由上市公司会计监管委员会监督的要求之外。这似乎促使一些较大的国家建立了自己的审计监督制度，它们希望彼此承认各自的制度。但这种情况有限，因此上市公司会计监管委员会的审计监察员开展了大量的域外活动。

45. 欧洲联盟的所有成员国¹⁷ 都设立了公共审计监督机构，负责与法定审计员和审计事务所有关的培训、认证、教育、资格审查、质量保证和纪律程序以及相关的准则制定工作。

¹⁷ http://www.fee.be/publications/default.asp?library_ref=4&content_ref=1537.

46. 在财务报告和披露要求方面，正在进一步努力采用和实施国际准则。
47. 关于会计准则，近些年继续在实现全球趋同方面取得进展，国际会计准则理事会指出，有 100 多个国家已经要求或批准实施或正在实施《国际财务报告准则》。国际会计师联合会的国际审计与鉴证准则理事会制定的国际会计准则激增趋势未减。为促进对这些准则的理解而开展的提高明晰度项目对这种激增起了推动作用。
48. 各国对实施《国际财务报告准则》采取的方针仍有不同。例如，进行试点测试的 9 个国家中，有 2 个国家采用了国际会计准则理事会制定的《国际财务报告准则》，有 3 个国家在完成核可工作后实施了这些准则，有 1 个国家采用了使本国准则与《国际财务报告准则》相一致的趋同办法，有 1 个国家发布了基于《国际财务报告准则》的国家会计准则，还有 1 个国家实施了区域会计准则。
49. 非财务报告仍是一大挑战。过去十年，一些辖区实行或加强了与环境、社会和公司治理问题有关的非财务披露要求。贸发会议的公司治理披露研究¹⁸表明，世界许多国家，包括发达国家和发展中国家在内，都规定了关于公司治理披露的强制性要求。这些要求通常可在公司法或证券交易所的上市规则中找到。但对社会和环境问题的要求很少。不过，成员国在一些国际论坛上强调应促进这种可持续性报告。
50. 在这方面，会员国最近在 2012 年联合国可持续发展问题会议(或称里约+20 会议)的结果文件中宣布：
- 我们确认企业可持续性报告的重要性，鼓励各公司，尤其是上市公司和大型企业，酌情考虑将可持续性信息纳入报告周期(“我们希望的未来”，第 47 段)。
51. 一些国家和/或证券交易所正通过监管措施或上市要求，率先实行可持续性报告制度。证券交易所最常用的工具是在环境、社会和公司治理问题上对主要公司的业绩进行排名的可持续性指标。这些指标虽然不是一种强制性披露形式，但成功促进了公司的自愿披露。
52. 1995 年，丹麦成为第一批颁布立法(《丹麦环境保护法》)，要求大公司进行环境报告的国家之一。该法经过修订，扩大了报告范围和深度。需要强调的另一个例子是，在南非，约翰内斯堡证券交易所自 2010 年以来，要求在该所上市的所有公司提交包含可持续性信息的“综合报告”。2012 年 6 月，大不列颠及北爱尔兰联合王国颁布法规，要求上市公司报告绿色气体排放量，这种报告预计将在 2013 年对伦敦证券交易所的上市公司生效。2012 年，经济合作与发展组织公布了成员国的更多例子。¹⁹ 在巴西，圣保罗交易所在“遵守或解释”基础

¹⁸ 贸发会议(2011 年)，《新兴市场上的公司治理披露：对法律要求和公司做法的统计分析》。联合国出版物，纽约和日内瓦。可在以下网址查阅：http://unctad.org/en/docs/diaeed2011d3_en.pdf。

¹⁹ OECD (2012) *Corporate Greenhouse Gas Emission Reporting: A stocktaking of government schemes*

上，对可持续问题实行了强制性报告制度。圣保罗交易所²⁰还实行了气候变化相关指数，使 100 强公司中与气候变化有关的报告增加了三倍。全世界最大的 30 家证券交易所中，近一半都制定了环境、社会和公司治理指标，更多的交易所正计划制定这些指标。²¹

53. 但试点测试结果表明，对非财务披露的监管仍是一个难题。即使在这方面处于领先地位的国家，也缺乏监管要求。由于全世界会员国都力求解决越来越令人关注的可持续性问题的，因此，环境、社会和公司治理报告预计将继续成为监管举措和上市要求的主题。

54. 各国在努力为执行准则以及监测准则的实施和遵守情况建立监管和体制基础。

55. 这方面的一个主要趋势是，证券交易所的作用扩大，它们通过上市规则和维持要求以及行使一些辖区赋予的强制执行权力，成为相关治理建议的推动者。

56. 证券交易所的上市要求也可在促进高质量公司报告方面发挥与监管举措相同的作用，应在评估公司报告的整体基础设施时对其予以考虑。在只有一家证券交易所拥有垄断或近垄断地位的情况下尤其如此。

57. 促进所有参与公司报告进程的机构之间的协调已被证明是另一重要趋势，也是许多国家仍然面临的一个难题。

58. 总的来说，有些机构参与了公司报告领域的监管活动。

59. 例如，在日本，会计监管制度由三项法律组成：

- (a) 《证券交易法》，由财政部下属的财政服务管理局执行；
- (b) 《商法典》，由司法部执行；
- (c) 《公司法》，由国家税务局执行，该局是一个向财政部报告的有很大自主权的机构。

60. 在土耳其，与财务报告有关的机构设置包括：

- (a) 伊斯坦布尔大学会计研究所；
- (b) 土耳其专家会计协会；
- (c) 土耳其资本市场管理局；
- (d) 土耳其会计和审计准则委员会；
- (e) 银行监理署；

<http://www.oecd.org/investment/investmentpolicy/50549983.pdf>

²⁰ <http://www.bmfbovespa.com.br/indices/ResumoIndice.aspx?Indice=ICO2&Idioma=en-us>.

²¹ Responsible Research (2012). *Sustainable Stock Exchanges: A Report on Progress*, p. 29.

- (f) 土耳其会计准则委员会。
61. 在中国，下列机构在公司报告中起着重要作用：
- (a) 财政部；
 - (b) 中国证券监督管理委员会；
 - (c) 中国 银行监督管理委员会；
 - (d) 中国保险监督管理委员会；
 - (e) 中国注册会计师协会。
62. 在南非，参与公司报告事项的一些主要机构如下：
- (a) 贸易和工业部；
 - (b) 金融服务局；
 - (c) 财务报告准则委员会；
 - (d) 财务报告调查委员会；
 - (e) 审计员独立监管委员会；
 - (f) 南非储备银行；
 - (g) 南非特许会计师协会。
63. 在科特迪瓦，处理公司报告事项的机构如下：
- (a) 财政和经济部；
 - (b) 国家财政部；
 - (c) 国家会计委员会；
 - (d) 科特迪瓦会计专家和特许会计师协会；
 - (e) 若干区域组织。
64. 报告链不同机构间的协调机制对于避免活动重复和矛盾并提高工作和资源效率十分重要。协调对于颁布公司报告立法、确保其执行、开展调查、采取惩罚行动和交流信息等都很必要。试点测试结果表明，一些国家在这方面取得了显著进展，另一些国家则需进一步增强能力。
65. 协调在制定和执行国家战略及行动计划中发挥着重要作用。一些参与试点测试的国家表示需要更好地了解国家战略应当包含的内容。有些国家制定和执行了某一特定活动部分的行动计划，如专业会计组织制定的关于成为国际会计师联合会成员的行动计划，但这并不是国家战略。另一些国家制定了部分行动计划，其中只涉及报告链中的某些机构或只包括某些报告领域。

66. 行动计划是指以国家战略和所确定的优先领域为基础，为改善会计基础设施现状而在国家层面作出的全面努力。这种计划还应包括参加公司报告工作的所有主要机构的参与。例如，有些试点国家，如科特迪瓦、克罗地亚和俄罗斯联邦利用会计发展指标的试点测试结果来确定国家行动计划的优先领域。

67. 在国家一级商定行动计划的另一个例子是新加坡。2008 年，新加坡政府设立了会计部门发展委员会²²，负责对会计部门进行全面审查，以便使新加坡成为一个主要的会计服务和专业人员国际中心。

68. 该委员会提出了到 2020 年把新加坡变为亚太地区主要的全球会计中心的 10 点建议。这些建议旨在强化会计部门专业知识，扩大新加坡公共会计实体服务的价值，并促进会计服务的区域化。该委员会认为，要加强公共会计实体的能力和生产力，必须采取刺激措施，鼓励增加对发展人力资本和加强技术专长的投资。

69. 委员会建议设立一个新机构即新加坡会计委员会来完成国家的转变。该中央机构应得到由公共会计行业和部门、工商和金融界、学术界以及公共部门代表组成的全职秘书处的支持。它应由政府任命，依法设立，并被赋予正式监督以下方面行政管理的职责：

- (a) 会计业发展基金；
- (b) 会计服务研究中心；
- (c) 全球承认的新加坡品牌毕业后专业会计资格证书和必要的认证程序；
- (d) 通向会计部门的专业化路径。

70. 对监管要求采取协调办法的另一个例子是克罗地亚关于执行《审计法修正案》的行动计划。该计划包括以下活动：

- (a) 颁布《审计法修正案》(与第八次理事会指示 84/253/EEC 相一致)
- (b) 在财政部下设立一个审计和会计公共政策问题服务部门；
- (c) 向公共监督委员会提交 2009 年概算；
- (d) 完成为公共监督委员会提供行政和技术支持的筹备工作；
- (e) 设立公共监督委员会；
- (f) 为克罗地亚审计师协会雇用一名质量保证组长；
- (g) 举行一次克罗地亚审计师协会大会；
- (h) 根据《审计法修正案》选举新的审计师协会理事会；
- (i) 在公共监督委员会和克罗地亚审计师协会之间缔结合作协议；

²² “把新加坡变为亚太地区一个主要的全球会计中心”，会计部门发展委员会的最后报告，2010 年 4 月 12 日。

(j) 制定公共监督执行计划；

(k) 制定质量保证执行计划；

(l) 确保为克罗地亚审计师协会的质量保证小组配备充足人员(最多五名成员)。

71. 国家层面的监管和体制发展需要完成的最重要的任务之一与负责教育和培训的机构有关。大多数试点测试国家都报告缺乏合格的会计人员，尤其是中小型企业 and 公共部门。这清楚地表明，需在这一领域进一步开展体制建设。在大学或专业会计组织一级不断根据国际基准更新方案非常重要。在这方面，参与这项工作的主要机构——如教育部和专业会计组织——对于确保教育课程始终与最新的国家和国际规章和要求相一致十分关键。这将确保获得认证的专业人员能够有效适用准则。

72. 在这方面，有些试点测试表明，需要在国家一级加强专业会计机构与大学之间的协调。当课程和培训班无法跟上不断变化的监管环境提出的新要求时，情况就会变得复杂。缺乏标准化的会计和审计示范课程使问题更加严重。评估相关国家现状时遇到的困难部分在于同一国家存在不同的制度，特别是在大学和教育机构数量很多的国家。

73. 监管和体制基础的另一个重要方面与可持续和独立的会计发展融资机制有关。在确立适当的监管和体制安排时，必须确保这些机构能够客观履行职责。关于准则制定者，这类机构必须拥有不依赖于受准则约束者自愿捐款的可靠、稳定的资金来源。

74. 独立意味着融资不附带任何条件。例如，2006年，国际会计准则理事会基金会规定了四项融资原则：

(a) 资金基础必须广泛。可持续的长期融资制度必须扩大支持基础，将世界资本市场的主要参与者包括在内；

(b) 融资制度应当具有吸引力，在这方面，需要相关监管机构的支持；

(c) 融资应当不限成员，并且不依赖于任何可能妨碍准则制定机构独立性的行动。这里的理念是，资金应由世界主要经济体分担，并以国内生产总值作为确定其捐款水平的一个参数；

(d) 采用简单的收款制度可增加融资制度的自主权，减少今后关于依赖某个公司捐款的指称。此外，受益于《国际财务报告准则》的所有公司都应捐款。

75. 国际会计准则理事会的原则可用于在不同领域开展活动的其他国际、区域和国家组织。但在国家层面，尤其是在发展中国家，能否获得充足的资金可能会是确保这些机构独立性、特别其可持续性的一大挑战。例如，发展中国家的许多专业机构往往成员很少。缺乏资金是这些机构生存和发展所面临的一大难题。

76. 在另一些国家，政府为一些机构供资，或履行融资职能。在这些情况下，应当注意任命这些机构主席或主任的过程中可能出现的利益冲突。如果只有一个政府监管机构开展诸如制定和执行准则以及采取纪律措施等活动，则独立性可能会受到影响。

77. 健全的会计基础设施的一个重要因素是在查明不当行为时可以采取的一套惩罚行动。此外，与获得和保持成员资格、发许可以及认证有关的程序在报告的质量和可靠性方面发挥着关键作用。试点测试的结果表明，建立这种制度对有些国家来说是一项艰巨的挑战，因为它涉及撤销认证、许可或审计人员和会计的成员资格等。在一些国家，专业组织资格是永久性的，不能剥夺。因此，要保持资格和认证，并不需要持续的专业发展方案；结果是没有机制确保成员拥有按最新要求履行职责的能力。

78. 在这方面，交流良好做法将会有所助益。例如，在日本，财务服务管理局负责监督审计准则及注册会计师和审计公司的做法。《注册会计师法》规定了会计专业和注册会计师资格认证的立法框架。注册会计师的行为等由财务服务管理局监督。该局有一个称为财务制度委员会注册会计师制度的小组委员会，负责制定关于注册会计师的政策。日本注册会计师协会是日本唯一的专业会计机构，其主要职责是登记该国的所有注册会计师；此外，它还有权撤销任何受到纪律处分的注册会计师的登记。

79. 在大不列颠及北爱尔兰联合王国，由财务报告委员会的会计及精算纪律委员会采取处罚措施。如德勤会计师事务所最近在路华汽车案中提出的上诉所表明的，与调查不当行为有关的程序可以公开。在美国，上市公司会计监管委员会甚至对与被调查公司之间的所有信件往来予以处罚。

二. 结论

80. 为高质量的公司报告建立坚实的监管和体制基础是一项复杂而具有挑战性的工作。应当考虑到以下要点：

(a) 需要在向一套统一的高质量全球会计准则靠拢基础上对可靠的会计和报告要求予以更大关注，以此作为加强国际金融监管体系和确保全球金融稳定的一个关键因素；

(b) 需要以设立一些促进和改善国际准则制定工作的机构和职能为支撑，加强并更好地协调全球一级的体制安排，并把重点更多地放在全球一级的执行和遵守情况监测上；

(c) 不同辖区监管制度的相互依存性越来越强；

(d) 公司报告的用户和编写者更加重视非财务披露；

(e) 国家监管机构的作用加强；

(f) 在国家一级，人们越来越认识到在对需要、差距和优先事项进行全面和一致的评估基础上，对国家监管和体制建设采取长期战略方针的重要性；

(g) 加强执行、遵守、调查、纪律和上诉方面国家监管和体制要求的需要和压力加大；

(h) 区域组织的作用越来越大；

(i) 需要进一步促进所有国家利益攸关方之间的更大协调；

(j) 需要进一步加强区域组织在协调国家实现报告要求标准化的努力方面发挥的越来越大的作用。

81. 这些发展动态在监管和体制方面对全球和国家层面的利益攸关方构成了许多挑战，例如：

(a) 鉴于国际机构特别是在确保遵守和一致适用准则方面发挥的作用日益增强，需要进一步促进国家监管机构和国际准则制定者之间的交流；

(b) 需要制定新的体制安排，以确保国际准则得到有益执行，因为这些问题历来都是在国家而不是全球层面处理的，而且各国的法律和体制制度各异；

(c) 鉴于执行和遵守越来越受重视，各国——特别是发展中国家和经济转型国家——必须进一步加强国家在执行、遵守情况监测、调查和纪律方面的专门知识，并进一步改善这些公司报告领域所有利益攸关方之间的协调；

(d) 需要提供更多指导，协助各国建立使之能够达到高质量公司报告要求的监管和体制基础。这不仅包括关于适用准则的技术指导，还包括关于实施准则的国家体制安排，如对执行、遵守情况监测、调查和纪律方面良好做法的指导；

(e) 要对加强监管和体制基础采取更加全面的长期方针，需要进一步开发帮助各国以协调一致的方式衡量和监测进展情况的适当工具。其中还包括拟订有助于一国利益攸关方就会计改革现状和进一步的优先事项达成一致的明确标准和指导。²³

(f) 应进一步加强与建立监管和体制基础有关的国际讨论和进程，以确保发展中国家和经济转型国家的参与，并确保国际要求符合所有国家的需要；

(g) 另一项挑战是改善和扩大专业会计和审计员教育和培训制度，以解决经培训的专业人员供不应求的问题，特别是多数试点测试国家所报告的中小型企业 and 公共部门这类人员不足的问题；另外还应改善大学和提供专业培训的机构之间的协调；

²³ 例如，有些试点测试反映出回答调查问卷同一问题的主要国家利益攸关方意见冲突。有些利益攸关方认为国家监管或体制环境的某一特定要素符合对高质量公司报告的某一特定要求，另一些利益攸关方则不这么认为。

(h) 应将非财务和可持续性报告，包括环境、公司治理和公司社会责任等问题更好地纳入会计发展政策；

(i) 根据发展程度和复杂性，应当保证财政和人力资源，以确保国家监管和体制基础的适当质量和可持续性；

(j) 区域协调作用的日益增强对有效利用区域组织设施、协助各国根据在共同的需要和发展目标基础上提出的国际要求实现会计和报告制度标准化的工作构成了挑战。

82. 会计准则专家组第二十九届会议代表似宜考虑本说明述及的问题。他们还似宜考虑以下概念问题：

(a) 国家监管机构在高质量公司报告的监管和体制发展方面面临哪些主要挑战？

(b) 它们希望国际准则制定者和其他国际机构为公司报告提供哪些支持？

(c) 为促进国家、区域和国际层面的协调，需要建立哪些机制？

(d) 如何确保区域和国际环境符合所有国家的需要？

(e) 哪些体制安排可确保国际准则在全世界的一致实施？

(f) 是否需要发布关于非财务披露的监管要求？上市要求能否保证对其予以遵守？

(g) 监管和体制基础在公共部门报告和中小型企业方面需要处理哪些主要挑战？

(h) 各国如何确保为本国机构提供充足的资金，使之能够在独立性不受影响的情况下持续运作？

