



联合国
贸易和发展会议

Distr.
GENERAL

TD/B/COM.2/ISAR/33/Add.2
24 July 2006

CHINESE
Original: ENGLISH

贸易和发展理事会
投资、技术及相关的资金问题委员会
国际会计和报告准则政府间专家工作组
第二十三届会议
2006 年 10 月 10 日至 12 日，日内瓦

审查《国际财务报告准则》的实际实施问题

德国案例研究

内 容 提 要

国际会计和报告准则政府间专家工作组(会计准则专家组)在其第二十二届会议结束时同意进一步审查具体实施《国际财务报告准则》(《财务报告准则》)的问题以及解决这些问题的办法。会计准则专家组还商定,可以利用编写国别案例研究报告的方式开展进一步审查,以便就实施《国际财务报告准则》的良好做法拟订指导意见。据此,编写了关于巴西、德国、印度、牙买加和肯尼亚的五份国别案例研究报告。

本报告介绍了关于德国案例研究的结果。早在 1994 年,一些德国公司就开始按照《国际会计准则》编制综合财务报告。本案例研究介绍了有关《德国一般公认的会计准则》结构、国际公认的会计准则统一、体制基础设施、能力建设和技术落实问题。

本案例研究的主要目的是从德国执行《国际财务报告准则》的经验中汲取教训,与成员国讨论研究结果,以便在目前执行或打算在近几年内执行《国际财务报告准则》的国家之间交流经验。

目 录

	<u>页 次</u>
一、 导言.....	3
二、 德国财务报告制度和拟订国际公认会计准则的需要	4
三、 将《国际财务报告准则》纳入德国财务报告制度.....	9
四、 德国向《国际财务报告准则》过渡的问题	16
五、 结论和展望.....	22

一、导 言^{*}

1. 德国有着长久的会计管理传统，它始终是立法机关的职责。¹ 由于欧洲规章制度和大量国家法律以及资本市场的变化，近年来在会计工作发生了许多变化。主要触发因素是资本市场在提供资金和投资者国际化方面日趋重要。因此对会计出现新的需求，特别是及时提供对决策有益的投资者信息。

2. 但问题是，传统的德国一般公认的会计原则如何适应或与国际会计原则(制度)并存，后者的影响不断扩大。除会计管理外，还拟订了新的执行条例来加强保护投资者和市场效率。诸如安然(Enron)、世通(Worldcom)或帕玛拉特(Parmalat)等财务丑闻使全世界都有必要修订执行条例。此外，欧洲要求所有上市公司都按照《国际财务报告准则》(《财务报告准则》)² 编制综合财务报表，并要求予以有效执行。

3. 这项研究解释了德国执行《财务报告准则》的程序。为了指出执行《财务报告准则》(第二节)的根本冲突问题，这项研究首先解释了传统的德国一般公认的会计原则的结构。由于德国一般公认的会计原则所开辟的市场力量，国际公认的会计标准纳入到德国法律体系。第三节阐述了如何开展能力建设以及为了纳入和有效应用这类根本不同的会计制度需要什么样的体制结构。第四节说明了特定过渡问题和有关《国际财务报告准则》的主要技术问题。该项研究最后总结了成果，展望了今后的发展情况。

^{*} 本文件由贸发会议秘书处编写和审定,德国会计准则委员会(ASCG)的Kati Beierdorf和Kristina Schwedler提供了实质性意见。

¹ 早在1861年就通过的第一部统一会计法(《德国一般商法典》，AGHGB)规定所有实体——不论其法律形式或规模——都需编制财务报表。

² 在本文里，《国际财务报告准则》还包括《国际会计准则》和相关的《解释》(常设解释委员会和国际财务报告解释委员会的解释)。

二、德国财务报告制度和拟订国际公认会计准则的需要

德国会计制度

《德国商法典》的主要特点

4. 《德国一般公认的会计原则》(《德国公认的会计原则》)是基于原则的会计准则,包括编纂和未编纂的基本原则(所谓恰当的簿记原则,GoB)。编纂的GoB和绝大多数其他会计准则源自于《德国商法典》。法律规定常常没有详细阐述具体会计问题,例如,租赁会计准则。因此,解释会计问题的其他文献和法庭裁决便成为会计制度的必要组成部分。德国一般公认的会计原则随时间而演变,逐渐适应会计工作的变化。

5. 每一种会计制度都需要据此确定其目标和拟订会计准则。例如,按照德国一般公认的会计原则编制的财务报表不仅只为投资者提供信息。³ 它们还为保护公司债权人作为确定可分配利润的依据。在德国,保护债权人是主要目的。因此,德国一般公认的会计原则把重点放在资本维持上,因为债权人的主要兴趣在公司有足够的剩余资本,能够建立和加强债务到期时偿付债务的能力。

6. 然而,只有(个别法律实体的)单项财务报表⁴才可作为确定可分配利润的依据。此外,单项财务报表也是税务会计的基准。执行所谓符合规定的原则⁵最初的想法是要简化会计法。公司仅需编制一份商业和税务资产负债表,而税务会计法却并非仅只采用商业会计条例,而逐渐采用了其他税务条例。为了能够继续采用单一资产负债表,根据商法典,接受了一些税务会计准则。例如,商法典第254条规定,适用税务加速折旧法,以较低价值转记固定项目或流动资产,从而获得追加折旧。此外,可按照税务规定选择商法典内的会计方法。因此,税务条例影响商法

³ 尽管目前国际会计准则理事会框架承认有许多不同的公司使用财务报表,但《国际财务报告准则》把重点放在投资者方面,假定按照投资者的需要提供资料就可满足其他使用者的需要。

⁴ 本文内单项财务报表指的是法律实体(非综合)单独帐户。

⁵ 符合规定的原则规定,除根据特定税务条例的要求而偏离德国一般公认的会计原则外,单项财务报表用于税务目的。

典财务报表。与单项财务报表的各种目的(例如利润分配、作为税务会计的基础和供一般用户参考)相反,编制综合财务报表仅只是为了提供资料。

7. 由于通常债权人力图维持资本,德国一般公认的会计原则包括大量原则,组成了谨慎的会计制度。这一会计制度的一个重要特点就是差异原则,这项原则又分为收益实现原则和预期损失原则。收益实现原则保障只有实现的收益才被确认为利润;而预期损失原则则要求说明尚未实现的损失。例如,财产(成本=100万),价值随时间而增长(合理价值=200万),在资产负债表中仍然按成本计算。如果价值减少(合理价值=50万),则财产减少,在资产负债表中必须计记录较低价值,在利润和损失中确认这笔损失。因此对价值的增减加以区别对待,因为德国一般公认的会计原则严格遵循“低于成本或市场原则”。关于谨慎原则重要性的其他范例还有不承认内部产生的无形固定资产(见商法典第248条第(2)款),不按照完工百分率法⁶来确定收入。同样的原则和会计条例也适用于综合财务报表,尽管这类报表只用作参考目的。

对照欧洲会计条例研究《德国商法典》

8. 欧洲联盟的目标始终是协调成员国的法律规定,以建立更有效的欧洲市场。⁷ 为了建立更加透明、因而更加有效的资本市场,人们承认需要统一会计条例。欧盟出版了第四号(关于年度报表)和第七号(关于综合报表)理事会指令,⁸ 这是各成员国都要纳入本国法律的一项法律措施。由于成员国对指令作出选择以及存在大量不同的解释,这些指令没有充分协调整个欧洲联盟的会计规定。因此,指令未能满足希

⁶ 而采用全部完工法。

⁷ 创建欧洲共同体的第一项条约于1951年4月18日签署。关于欧洲联盟的条约于1992年2月7日在马斯特里赫特签署。

⁸ 1978年7月25日第四号理事会指令(78/660/EEC), OJ L.222, 14.8.1978, 第11页; 1983年6月13日第七号理事会指令(83/349/EEC), 1983年7月18日 OJ L.193, 第1页。详细原因,见第四号指令第2页。指令通过《收支平衡准则法》自1985年在德国实施。由于落实了这些指令,调整了否则会是支离破碎的德国会计法,为所有公司制定了广泛的会计条例(《德国商法典》第三卷)。

望在泛欧或国际证券市场筹集资本的公司的需要。⁹

9. 欧盟在 2000 年选择采用一项不同的法律措施，即条例，而非指令。欧盟认为，要在透明和可比较财务报表基础上建立单一的欧洲金融市场，就需要明确的会计准则。尽管早在 1995 年欧洲委员会就表示愿意采用《国际财务报告准则》作为欧洲上市公司的准则，¹⁰ 但在 2000 年以前欧洲委员会并未宣布其要求自 2005 年开始对综合财务报表采用《国际财务报告准则》的意图。采用国际会计准则的条例¹¹ 最终于 2002 年获得通过。《国际会计标准》条例直接对所有成员国生效，按规定上市公司编制综合报表必须采用《国际财务报告准则》。¹² 成员国仅可就要求或许可编制综合报表的非上市公司和/或编制年度法定报表的公司采用《国际财务报告准则》作出选择。对成员国没有作出选择或可能推迟实施的情况，确定了欧洲资本市场统一和可比较财务报表的基准。

德国一般公认的会计原则的实施

10. 《德国商法典》要求审计员对公司的年度财务报表和管理报告进行审计。¹³ 审计员要保障恰当应用会计准则。此外还要确保遵守适用会计准则，在违反会计准则的情况下实施处罚(监禁不超过三年或实行罚款)。¹⁴ 《德国商法典》除对审计作出规定外，这项法律还对执业审计员行业作出规定¹⁵，涉及有关接纳规定和执业审计员的权利及义务。

⁹ 欧盟也得出这项结论。例如，见欧洲委员会，COM(2000)359, 2000 年 6 月 13 日。关于选择的更多详情：Roques(1996)服务统计和会计条例的国际协调问题，第 284 页及以下各页。

¹⁰ 见欧洲委员会，COM(1995)508, 1995 年 11 月 14 日“会计的协调：国际协调新战略”。

¹¹ 见欧洲议会和欧洲理事会 2002 年 7 月 19 日第 1606/2002 号条例(EC)，2002 年 9 月 11 日 OJ L.243, 第 1 页(《国际会计准则》条例)。

¹² 见《国际会计准则》条例第 4 条。

¹³ 在 1931 年将审计年度财务报表的义务纳入《德国商法典》。见商法典第 316 条。

¹⁴ 见商法典第 331 条。

¹⁵ Gesetz über eine Berufsordnung der Wirtschaftsprüfer(Wirtschaftsprüferordnung)。

11. 定期对所有法律规定进行审查和更新。例如，在 1998 年抓紧了民法条款(商法典第 334 条)的实施，并采用了审计员强制轮调制度(商法典第 319 条 a 款(1)项) 第 4 条)；在 2001 年进行了同侪审查，由其它审计员进行外部质量管理。

12. 会计师公会和德国会计师协会是确保财务报告文书审计效率的权威机构。会计师公会是公共机构，受公共监督，在法定基础上对公共执业会计/审计员和会计事务所加以管理。执业会计师商会依法执行任务，包括对会员进行质量管理或开展能力测验。¹⁶

13. 另一方面，德国会计师协会是私营协会，执业审计员和审计公司在自愿的基础上组织起来，对这一行业技术问题的分析，一般公认的审计原则主要由这一协会进行拟订。德国会计师协会拟订了审计标准和审计准则，对德国高质量的标准化审计财务报告工作作出巨大贡献。

拟订国际公认准则的需要：先行者

14. 在商业活动全球化的过程中，德国大型公司对资本的需求日益增加，对参与大型国际资本市场、特别是纽约证券交易所——世界上最大的资本市场——的活动跃跃欲试。

15. 然而，按照德国一般公认的会计原则编制的财务报告得不到公认。最初出现确认问题主要由于德国一般公认的会计原则没有在国外为人所知。在适当时候，为了在纽约证券交易所上市，公司需要按照美国一般公认的会计原则额外编制财务报表。

16. 戴姆勒—克莱斯勒股份有限公司(过去上市名称为戴姆勒—奔驰股份有限公司)是以符合美国一般公认的会计原则的形式额外编制综合年度财务报表的先驱。在 1996 年，诸如德国电信公司、费森尤斯医药股份有限公司、普发真空技术股份有限公司等许多其他公司都跟随戴姆勒—克莱斯勒进入纽约证券交易所；例如，Digitale Telekabel 股份有限公司就在纳斯达克上市。¹⁷

17. 但公司上市并非只是为了获得新的财政资源。以下是促使这些公司寻求在纽约证券交易所上市的一些其他理由：

¹⁶ 更多资料请参阅 <http://www.wpk.de/english/home/home.asp> 和 <http://www.idw.de>。

¹⁷ 目前有 17 家德国公司在纽约证券交易所上市，有两家在纳斯达克上市。

- 把上市作为一个营销手段(没有其他上市活动会如此引起公众注意,使公司为全世界所知);
- 改善公司形象和对投资者的印象;
- 使外部财务报告和内部管理会计一致,更有效地进行内部规划和管理;¹⁸;
- 如果将股份用作收购货币,则可为海外收购作准备。

18. 在 1994 年,诸如先灵股份有限公司等制药和化工公司编制了第一份“双重综合财务报表”。根据商法典,采用国际会计准则的所有会计法编制双重财务报告。¹⁹ 当时,《国际会计准则》往往更加接近于德国一般公认的会计原则,可与美国一般公认的会计原则相比,《国际会计准则》提供了更多的会计方法。因此,为了编制必要的双重群用户报表,仍然需要编制德国一般公认的会计原则群用户报表,因此遵循《国际会计准则》比遵循美国一般公认的会计原则负担似乎要轻。

19. 在这些率先采取行动的公司之后,其他一些公司也在 1997 年建立的德国“新市场”(新的证券交易所)上市,为小型“发展中公司”提供筹资机会。进入这部分市场的一个先决条件就是按照国际一般公认的会计原则(《国际财务报告准则》或美国一般公认的会计原则)编制财务报表。

20. 国际会计制度与各国一般公认的会计原则区别到底有多大,在按照本国一般公认的会计原则编制财务报表并将数据与根据《国际财务报告准则》或美国一般公认的会计原则编制的报表数字相比时便十分明显,所提供的资料和得到的具体的会计结果显示出重大差异。例如,戴姆勒-克莱斯勒资产增长 80 亿德国马克(=41 亿),造成利润下降 25 亿德国马克(=13 亿)。本研究第三节将说明主要差异和影响。

21. 因此,德国一般公认的会计原则没有特别引起公众注意。从国际会计(资本市场投资者)的角度来看,德国一般公认的会计原则并非广受欢迎,这在一定程度上是由于德国一般公认的会计原则具有以下特征:

- 偏重债权人,因此过分强调谨慎原则;
- 通过增加和减少秘密准备金人为地稳定利润,从而难以查明公司危机,在(用完秘密准备金)一段时间过后才会发现危机;

¹⁸ 德国的外部财务报告和内部管理会计是完全不同的制度。由于外部财务报告重点放在债权人保护上,对内部管理用途不大。

¹⁹ 其他差异通常不大,因此可以把财务报表称作《国际财务报告准则》财务报表。

- 税务会计影响商务会计，扭曲商务资产负债表的目的是；
- 《德国商法典》没有明确涉及重点列账和计量问题；
- 会计政策选择太多(例如有关商誉或盘存计量问题)；
- 扭曲业务成果(例如允许某些支出的规定)。

三、将《国际财务报告准则》纳入德国财务报告制度

管理框架

向《国际财务报告准则》过渡

22. 德国立法机构(议会)意识到，欧洲过去协调会计管理制度的工作和德国现行一般公认的会计原则均未满足希望进入资本市场的德国公司的期望和要求。德国为此采取对策，在欧洲决定对采用《国际财务报告准则》采取法律措施之前就将其会计制度向国际公认的会计准则开放。在 1998 年，国家立法机构允许上市²⁰ 公司按照国际公认的会计准则(《国际财务报告准则》或美国一般公认的会计原则)、而非德国一般公认的会计原则²¹ 编制综合财务报表。如上所示，编制综合财务报表——与单项财务报表相反——仅用作参考。因此这一特许似乎并不影响本国的其他会计问题。²²

23. 根据欧洲的发展动态立法机关将这类许可视作临时解决办法，仅在 2004 年 12 月 31 日前有效。届时将使德国有关综合报表的规定与国际规定统一起来。为了支持立法机关这一重大任务，于 1998 年设立了私立协会：德国会计准则委员会及其订立准则的机构——德国会计准则理事会。根据商法典第 342 条授权德国会计准则委员会：

- 就采用德国公认的群用户会计原则(德国会计准则)提出建议；
- 就会计条例向联邦司法部提供咨询意见；

²⁰ 这最初仅只包括发售股权的公司，后来包括了进入资本市场的所有公司（发售股权和债券的公司）。

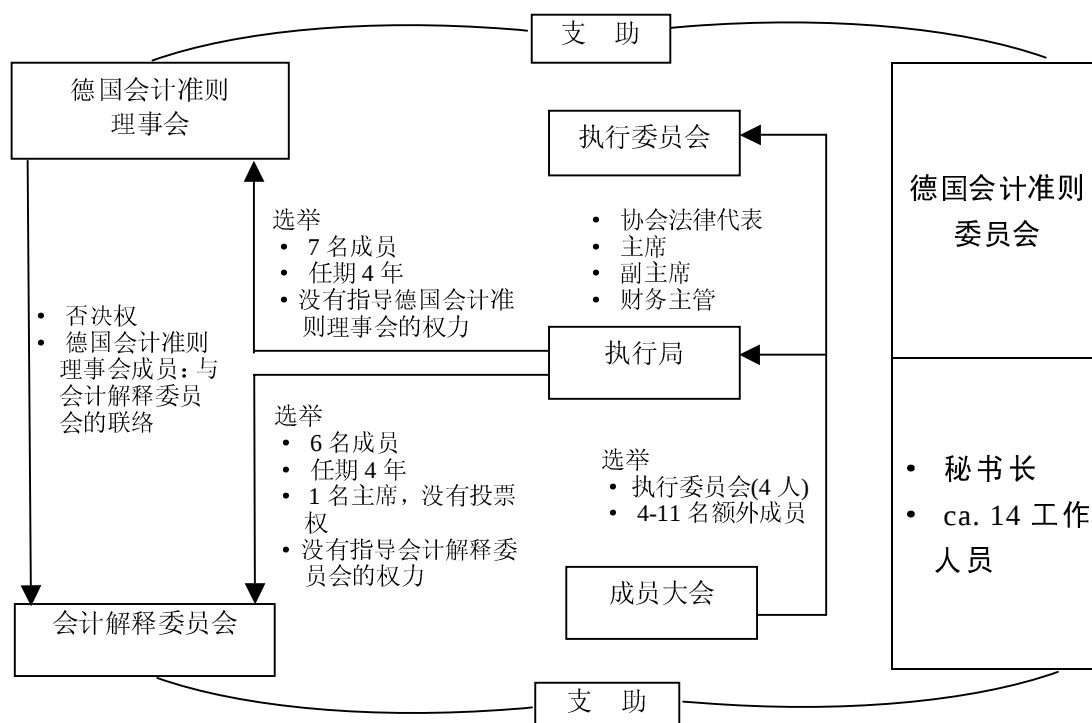
²¹ 立法机关临时颁布筹资便利法案（截至 2004 年 12 月 31 日前有效）通过了商法典第 292 条 a 款，1998 年 4 月 20 日 BGB1.I 1998，第 707 页及以下各页。

²² 然而，会计专家预料会对单项财务报表产生影响，因为有关综合报表的法律规定涉及单项报表列账和计量的规定。见商法典第 298 条第（一）款。

→ 在国际制订准则机构中代表德国。

24. 立法机构第一次让私立协会处理会计问题，对此存在若干保留意见，特别是有关私营订立会计准则机构的独立性和信誉以及这类机构拟定准则的法律效力问题。然而，私立会计准则机构在拟定会计和财务报告原则方面更加灵活，并能迅速对这类原则加以调整，满足财务报表编制者和使用者不断变化的需求。此外，适当程序还使对会计问题感兴趣的所有各方相互结合。

25. 德国会计准则委员会的管理与国际会计准则委员会基金相似。德国会计准则委员会包括具有不同背景的独立会计专家，其中有学者、财会人员(工业和金融业)、分析员和审计人员。在德国会计准则委员会结构的基础上，于 2004 年成立了会计解释委员会。会计解释委员会处理应用《国际财务报告准则》时所涉的国家问题，并随后分析这些问题是否只涉及到本国还是国际问题，并视结论将问题提交各有关国际组织(国际财务报告解释委员会)或就应用《国际财务报告准则》拟定具体国家准则。下列表格大至说明德国会计准则委员会的结构：



26. 德国会计准则迄今对根据商法典编制财务报告产生重大影响。特别是这些准则填补了法律规定之间的差距，例如关于管理报告、风险报告、资金流动表、分类报告或股权变动表，大大改变和协调了国家财务报告。然而，对这些准则的法律权威仍然存在疑问，这部分由于财会人员和审计人员对德国会计准则的法律授权提出质疑，部分由于没有予以实施。特别是对商法典规定的会计方法选择加以限制的标准极少得到采用(例如，综合财务报表中关于收购核算的德国会计准则 4)。

27. 同时，商法典还经历了其他变化。例如，商法典第 297 条规定在综合财务报告中纳入现金流动表和股权变动。

现状：《国际财务报告准则》和德国一般公认的会计原则共存

28. 由于《国际会计准则》条例，商法典允许编制《国际财务报告准则》或美国一般公认的会计原则综合报表的决定已经过时，取而代之的是上市公司按照《国际财务报告准则》编制综合报表。如上所述，成员国也可以选择允许或要求其他公司采用《国际财务报告准则》。由于《国际财务报告准则》报表据称不足以实现单项财务报表(见第二节)的目标，德国对实施选择采取了不太严格的办法：

图 1. 德国一般公认的会计原则和
《国际财务报告准则》

	群用户报表	单独报表
上市公司	自 2005 年强制实施《国际财务报告准则》	《国际财务报告准则》：禁止采用 ⇒ 仍强制实施德国一般公认的 会计原则报表
	上市债务文书和美国一般公认的会计原则用户自 2007 年起必须采用	大型公司可在联邦公报上刊登《国际财务报告准则》财务报表
非上市公司	《国际财务报告》准则：可选择采用	《国际财务报告准则》：禁止采用 ⇒ 仍强制实施德国一般公认的 会计原则报表

如上图所示，德国一般公认的会计原则和《国际财务报告准则》(到 2007 年为止也采用美国一般公认的会计原则)在编制综合报表时可同时采用。

进一步扩展《国际财务报告准则》的问题

29. 按照规定，只有大约 1500 家德国公司采用《国际财务报告准则》，这一数字与大约 3 百万编制单项或综合财务报表的非上市公司的数字相比，德国一般公认会计原则在目前和将来似乎仍然是主要的一般公认的会计原则。由于单项财务报表必须履行一系列职能(利润分配、作为税务会计和资料的依据)，《国际财务报告准则》目前对这些报表并不适用。然而，人们在讨论通过建立单项税务会计法或采取其他确定分配利润的办法(例如偿付能力测验)将这些相互矛盾的职能分开。

30. 这些讨论仍处在相对初期阶段，同时正在采取其他措施更新德国一般公认的会计原则。立法机构的明确目标就是要使德国一般公认的会计原则朝着侧重信息的会计制度发展，按照《国际财务报告准则》协调各项规定。²³

31. 此外，大多数公司尚未看到与《国际财务报告准则》结合的益处，把它视作浩繁而复杂的一套会计准则。对这些意欲为满足资本市场投资者的需要提出的准则是否适用，人们提出了大量关切——尤其是中小型企业。国际会计准则理事会设立了一个拟订中小型企业《国际财务报告准则》的项目，来考虑各种关切事项和作出回应²⁴。除了国内的制订工作外，这可加强并加速《国际财务报告准则》的拓展，有利于统一德国会计条例。迄今为止，由于按照德国一般公认的会计原则编制单项财务报表能以多功能财务报表的形式提供额外益处，因此，中小型企业对可能拟订中小型企业《国际财务报告准则》不是非常支持。

实施《国际财务报告准则》

通过审计要求实施——《国际审计标准》的采用情况

32. 在原则上，必须实施《德国商法典》(本文第二节第 2 段所述)的要求。然而，随着会计规定的标准化，产生了审计规定标准化的需要。与国际上协调会计准则相比，仅只在最近才讨论和拟订了标准化的审计要求问题。有关国际组织有国际

²³ 立法机构计划在 2006 年下半年公布一项法律草案：《会计现代化法案》。

²⁴ 完整项目报告，见 http://www.iasb.org/uploaded_files/documents/16_33_0601SMEProjectUpdate.pdf。

会计师联合会及其国际审计和保险准则委员会，这些组织正在拟订和颁布《国际审计标准》。德国的两个组织会计师公会和会计师协会(见第二节)是国际会计师联合会成员。

33. 迄今为止，会计师协会已将《国际审计标准》改变成国家审计标准。然而，最近的欧盟指令²⁵涉及对年度报表和综合报表的法定审计，规定成员国应要求法定审计员和审计公司按照《国际审计标准》进行法定审计。欧盟委员会——按照欧洲理事会规定的程序²⁶——不得不采用这些国际审计标准。《德国商法典》可能不久就要将《国际审计标准》纳入作为参考。按照欧盟指令，如果其它国家审计标准只涉及委员会尚未通过的《国际审计标准》的专题²⁷，则仍可适用。

通过监督机构(德国财务报告管理小组和联邦财政监督管理局)执行

34. 当前对欧洲成员国证券或股票交易条例的法律要求缺乏一致性。此外，在整个欧洲，各公司的公司管理结构各异，由于这些法律要求和公司结构各异，全欧执行机构目前似乎并不可行。但人们认为，协调整个欧洲的执行体系是建立有效资本市场和欧盟内建立平等竞争环境的有效工具。为此，《国际会计准则》条例规定，“适当而严格的执行机制是巩固投资者对金融市场信心的关键。[……]委员会打算同成员国联络，特别是通过欧洲证券监管机构委员会(欧洲证券监管会)，制定一项共同的实施办法。”²⁸

35. 2004年通过的《会计执行法案》将欧洲证券监管会第1号准则²⁹所提出的国家执行机构结构的原则纳入了德国法律³⁰。与这项法案一同采取的基本方法是双重执行制度。

²⁵ 欧洲议会和欧洲理事会 2006 年 5 月 17 日的指令(2006/43/EC), 2006 年 6 月 9 日 OJ L 157, 第 87 页; 第 1 号指令第 26 条。

²⁶ 所谓的工作程序见理事会 1999 年 6 月 28 日决定(1999/468/EC), 1999 年 7 月 17 日 OJ L 184, 第 23 页。在通过《国际财务报告准则》时也采用了工作程序。

²⁷ 例如审计管理报告指南。

²⁸ 见《国际会计准则》条例第 16 号叙文。

²⁹ 欧洲证券监管会迄今公布了两项准则。第一号准则规定可以协调欧洲体制监督体系的组织、能力和执行方法的最低要求。第二号准则涉及执行活动的财务资料的协调。

³⁰ 《会计实施法案》。

36. 第一个层次是德国财务报告管理小组，这是一个私立机构。根据商法典第 342b 条的规定，在德国联邦司法部的领导下，十五个专业和工业协会的代表组成了德国财务报告管理小组³¹，担任上市实体执行财务报告要求的独立机构(小组)的主办组织。在积累必要资源的下一步，选举和任命了 12 名小组成员。被任命的成员必须满足有关专长、经验、独立性和品行等工作的高度要求。小组在主席和副主席等德国著名会计专家的领导下运作。法律要求还对经费条款作出规定。所有在国家证券交易所上市的实体³²都要受到管理小组的检查，所有这些实体都须为资助德国财务报告管理小组出资。³³

37. 小组审查德国上市实体的综合财务报表和单项财务报表。但国家立法机构最近公布了一项执行《欧洲透明度问题指令》要求的法令草案(“透明度指令移入法”)。《透明度问题指令》第 24 条第(4)款(h)项要求成员国执行该项《指令》内的所有报告要求。因此，“移入法”建议实施半年度财务报表，这将极大扩展德国财务报告管理小组的职能范围。

管理小组应就下列情况进行审查：

- 如果确实有迹象表明违反了包括《国际财务报告准则》在内的财务报告要求；这还可包括告发者提出的申诉(有目的的审计)；
- 应联邦财政监督管理局的要求；或
- 没有任何特定理由(经常性抽样审计)。

38. 如果发现没有遵守会计准则，应该要求小组与被审查的实体一道寻求解决办法。但如果发现存在不当或甚至违反情况，小组便应向联邦财政监督管理局——第二层执行机制的——报告有关审查结果。按照商法典第 342 条 b 款，小组没有实施制裁的权力。它的职权范围仅只是发现上市实体违反财务报告要求的情况。

39. 德国财务报告管理小组必须向联邦财政监督管理局报告其审查总数和结果。在这些一般性报告之外，只在需要采取进一步行动时，才要求上一层的联邦财政监督管理局进行参与。如果小组发现受审实体存在违反情况或不予配合(不纠正错误的会计政策)，联邦财政监督管理局必须采取进一步行动。作为联邦管理机构，联

³¹ 目前有 17 个协会是德国财务报告管理小组注册成员。

³² 这包括股权和债券发行人。

³³ 各实体捐助数额依该实体年营业额每年最低 250-最高 15,000 不等。

邦财政监督管理局(只有联邦财务监督管理局)才有对实体实行制裁的权力。人们认为，在双层结构中综合公私营两个部门的人力物力，在处理较为复杂的财务报告问题时，可以将最佳专长汇聚一处。

40. 德国财务报告管理小组的第一份报告列明其 2005 年的工作情况。管理小组于 2005 年 7 月 1 日开始工作。在 2005 年下半年，共进行了七项有目的的审计和 43 项经常性抽样审计。所有受到审查的实体都同意与管理小组合作。三项有目的的审计和四项经常性抽样审计在 2005 年内完成。在两个案例中发现不遵守会计要求的情况。联邦财政监督管理局责成其中一个实体公布不遵守的情况。另外一个案件有待解决，有关机构正在评估该实体不公布违反情况是否具备合法理由。会计师公会(见第一节)获悉可能选择了一位不合格的审计员。德国财务报告管理小组准备每年进行 120-160 次审计。

41. 一般而言，执行的目的就是要保证连贯适用《国际财务报告准则》。各种会计制度固有的问题就在于可能没有条例：任何一套会计准则都不可能处理所有现存或可能存在的会计问题，不可避免的是，某些标准需要得到进一步的解释，某项具体的会计准则并不包括管理差距问题。因此，执行机构常常有必要解释有关会计准则，评估是否适当应用了这些准则。因此，除发现违反情况和采取必要措施外，执行机构事实上还要解释现行会计准则。

42. 然而，欧洲证券监管机构委员会建议国家执行机构不要公布国家解释或准则，而将这些问题向国际财务报告解释委员会或国际会计准则委员会提交予以澄清。这一办法得到德国执行机构的强力支持。将在最近建立的欧洲圆桌会议上讨论出现的会计问题。圆桌会议由会计管理委员会协调，旨在始终一致地应用《国际财务报告准则》。如果恰当，可向国际财务报告解释委员会提交会计问题。

43. 为了确保在欧洲各地统一应用会计准则，欧洲证券监管机构委员会采用了包括执行决定的数据库。对今后的案件应该考虑到过去这些决定，能够在今后持续一贯地执行。³⁴

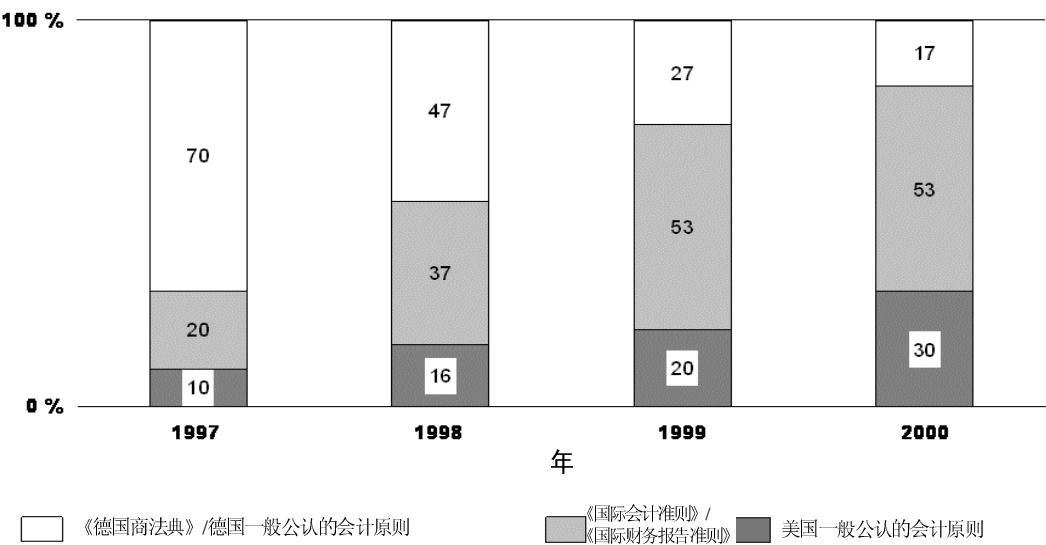
³⁴ 此外，还计划向诸如欧洲以外的审计员、审计公司、财会人员或证券管理人员等其他感兴趣的各方开放数据库。

四、德国向《国际财务报告准则》过渡的问题

向《国际财务报告准则》过渡的进展情况

44. 第二节提到，德国公司在纽约证券交易所(美国一般公认的会计原则)上市和编制双重综合财务报表(商法典/《国际财务报告准则》)都要涉及到国际会计准则。在 1997 年，在德国主要指数(DAX-30)³⁵ 上市的 30 家公司中已有 20%按照《国际财务报告准则》公布财务报表；在这一指数上市的百分之十的公司按照美国一般公认的会计原则公布财务报表。下列表格显示出 2000 年以前的发展概况，欧盟在 2000 年宣布准备规定所有上市公司均须按照《国际财务报告准则》编制综合财务报表。这些数字显示德国公司甚至在欧盟宣布之前就已偏好采用《国际财务报告准则》。

图 2. 截至 2000 年 DAX-30 家公司采用的会计制度



³⁵ 这一指数于 1988 年设立，包括德国 30 种数额最大和交易最活跃的股票。DAS-30 是德国交易所的主要指数。

45. 关于国际会计制度的决定，例如公司可能考虑到：

- 欧洲和国家对《国际财务报告准则》制订准则进程的影响(对美国一般公认的会计原则没有影响，该原则最终是国家公认的会计原则的一种形式)；
- 《国际财务报告准则》内明确的选择；
- 《国际财务报告准则》更加接近于《德国一般公认的商业会计原则》；
- 《国际财务报告准则》比侧重规则的美国一般公认会计原则更侧重原则；因此《国际财务报告准则》较不详细。

46. 对试图在美国证券交易所上市的公司，如果其商业活动侧重于美国市场，则美国一般公认的会计原则更加适用。《国际会计准则》条例规定采用美国一般公认的会计原则的公司需要经过另外一次过渡：从美国一般公认的会计原则过渡到《国际财务报告准则》(自 2007 年 1 月 1 日财政年度开始生效)。因此，对于在美国上市的公司来说，存在需要编制多种财务报表，从遵守《国际财务报告准则》向遵守美国一般公认的会计原则过渡的潜在危险，因为《国际财务报告准则》目前没有被证券交易委员会所接受。因此，美国财务会计准则委员会和国际会计准则委员会³⁶的融合方案和取得相互认可的努力对德国公司而言极为重要。

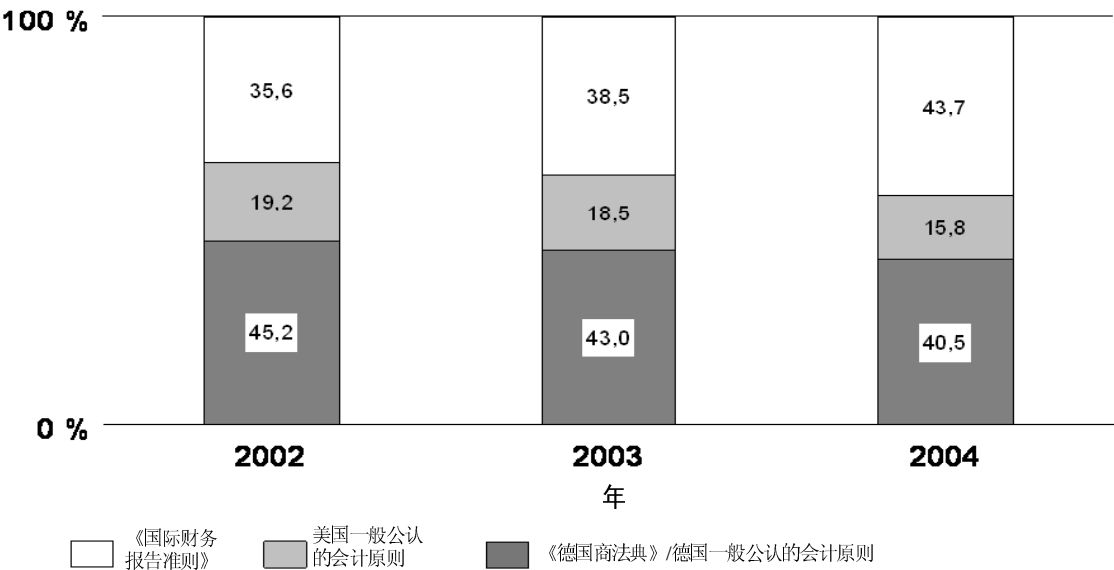
47. 在 2002 年，也就是《国际会计准则》条例年，根据该条例第 4 条要求编制《国际财务报告准则》综合财务报表的所有群用户公司中有 36% 的公司已经在采用《国际财务报告准则》。³⁷ 与《国际会计准则》第 4 条涉及的所有欧洲公司中 5%(大约 7000 家公司中有 350 家)相比，德国公司已经走在大多数其他欧洲公司的前面。³⁸ 在通过《国际会计准则》条例之后，采用会计制度的分布情况如下图所示：

³⁶ 2006 年 2 月 27 日出版了所谓拟订共同会计准则的《路线图》。

³⁷ 其中 45 % 的公司仍然采用德国一般公认的会计原则。

³⁸ 见 PwC 进行的研究 (2004 年)，《国际会计准则》/《国际财务报告准则》进入资本市场的德国公司，第 6-7 页。

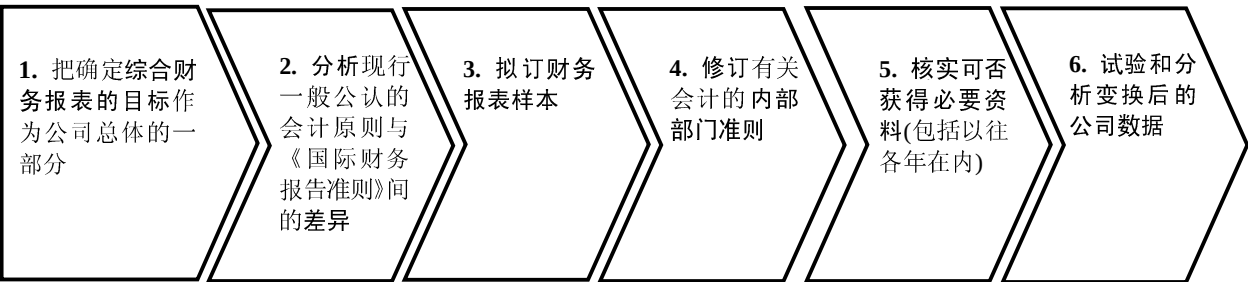
图 3. 根据《国际会计准则》条例第 4 条德国公司采用的会计制度



向《国际财务报告准则》过渡的程序

48. 向《国际财务报告准则》过渡是一个复杂的程序，不仅只影响公司的会计部门，应该仔细规划和执行。下列图表显示可以划分为六个阶段。

图 4. 过渡进程的可能阶段



49. 2004 年对法兰克福证券交易所一级标准上市的 88 家公司进行的调查³⁹显示，公司平均需要 5.7 个月来计划转换工作，需要 7.7 个月来执行新的会计准则。⁴⁰一般而言，应该允许总共 12 到 18 个月来完成过渡进程。除一次性转换成本外，还应考虑到采用新会计准则的持续费用。尽管这些触及同样一些部门，下文显示在转换过程期间费用会增加的主要部门：

- 聘用和培训工作人员，与外聘顾问的协调；
- 信息技术重组、修订内部准则和调试费用。

50. 绝大部分转换费用是支持知识型工作人员的费用和调整与会计有关的信息技术制度费用。下列表格列出德国一级标准上市的 88 家公司主要转换支出情况：⁴¹

表 1. 转换的主要费用构成

进 程

成本构成	平均支出 (以千欧元计)
内部工作人员	255.52
信息技术	247.62
外聘顾问	154.20
培训	59.47
总成本	716.81

51. 所有公司都认为，在转换过程中提供充分的财政资源和工作人员是执行项目成功的关键。

³⁹ Deloitte 的研究（2004 年）。“不再使用德国一般公认的会计准则 会计过渡经验，从德国一般公认的会计准则到《国际财务报告准则》或美国一般公认的会计准则”，第 9 页。

⁴⁰ 这些数据显示统计差幅极大，因此平均数字仅只是估计数。

⁴¹ 见 Deloitte（2004 年），引文同上，第 12 页。

财务报告报表转换的意义

52. 不可能一般性地谈论会计制度向《国际财务报告准则》转换的效果，这是由于不同的会计方法产生的相反结果。然而，对提出报表的公司利润的影响仅只产生一次性的影响。根据国家一般公认的会计原则得出的一个公司的净资产价值或财政状况不可能始终偏高或偏低。对会计转换的任何影响仅只意味着暂时的变化。例如，下列案例显示德国一般公认的会计原则和《国际财务报告准则》之间的重大差异：

表 2. 《国际财务报告准则》对利润和亏损及股权计算结果的影响

	利润和亏损	股权
发展费用资本化	↑	↑
商誉的非分期摊付	↑	↑
折旧法的变化	↑	↑
租赁的重新分类	—	—
证券和衍生债券的合理估价	↑↓	↑↓
盘存计算的变化	↑	↑
算入准备金变化	↑	↑
养老金债务增加	↑	↑
全部算入递延税务	↑↓	↑↓
特殊功能实体的合并	↑↓	—

主要技术问题：股权和债务的分类

53. 德国公司采用《国际财务报告准则》的主要问题是对股权和债务的分类不同。这对资产负债表造成极大问题，即股权大为减少。因此这似乎成为德国在总体上接受《国际财务报告准则》道路上的主要障碍。按照《国际会计准则》32 来划

分的股权和债务遵循以实体负有债务为基础的办法。因此，在实体存在期间应偿还的任何单据被定为债务。但“债务”一词包括目前和或有义务。因此，如果持有者有权要求一张票据得到偿还(持有者有权将该票据卖回给实体)，这项票据也将被归类为债务。即使这一卖出期权可在几年内才被卖出或绝少可能被卖出，也不会改变债务分类。

54. 相反，根据德国一般公认的会计原则，其他标准对分类也十分重要。德国会计旨在维持资本，实体内仍然保有的风险投资即使时间短暂，也被分类为股权。要被划分为股权，该项资本必须能够承担亏损，在清偿时必须隶属于直接负债。与《国际会计准则》32 不同之处是，这项资本必须可以偿还，或有价证券票据可由持有者卖出。例如，私营股份公司中每一成员都有退出合股的法律权利，法律赋予合伙人将其股权出售的权利。因此，由于这项法律权利，如果按照《国际财务报告准则》编制财务报表，则德国私营股份伙伴关系不能在其财务报表中显示出股权。由于股份合伙人的法律形式在德国各种商业形式中非常普遍，还作为上市公司的附属公司，因此，这一《国际财务报告准则》的实行问题极为重要。此外，合作社也受到影响，因为其成员也有出售其股权的法律权利。

55. 一些根据德国一般公认的会计原则可以列为股权的混合有价证券票据按照《国际会计准则》32 却被划分为债务。目前国际会计准则委员会正在讨论为免除根据《国际会计准则》32 目前的原则无疑会被分类为债务的某种资本有价证券票据的可能性。承受风险草案涉及以合理价值出售有价票据的问题。既然这些票据可以出售，实体就担负偿还该票据的或有义务。但由于某些合伙关系的法律特性，例如德国的合伙关系，还有其他无法履行的标准。因此，这项草案大概不会解决德国公司的股权问题。国际会计准则委员会把这项草案视为短期解决问题的办法。此外，国际会计准则委员会和财务会计准则委员会正在执行一项涉及重新划分股权与债务的联合项目。预料 2007 年以后才可提出初步意见。

56. 德国会计准则委员会还在努力解决这一问题，尽量拟订《国际会计准则》32 之外的其他办法。德国会计准则委员会设立了包括学术界、从事者和审计员的工作小组。此外，德国会计准则委员会还担任根据欧洲先锋会计倡议处理同一问题的欧洲财务报务咨询小组的项目领导机构。

五、结论和展望

57. 过去 20 年以来的发展情况表明，德国会计环境显然发生了巨大变化。由于商业环境的全球化和国际化以及日益要求进入德国以外的资本市场，在传统的德国一般公认的会计原则之外，需要找出其他替代办法。最初欧洲采取战略，通过融合国家要求来协调会计条例，但这一战略在满足希望在全欧或国际证券市场筹集资本公司的需要方面没有完全取得成功。尽管法律没有作出规定，但许多侧重资本市场的公司从总体经济考虑出发，还是转而采用国际公认的会计准则。

58. 按照国际会计准则编制的财务报表和按照德国一般公认的会计原则编制的财务报表之间显示出极大不同，尽管德国一般公认的会计原则的制定宗旨以及在人们的印象中认为它是侧重债权人的，从而受谨慎原则的制约，但根据美国一般公认的会计原则，戴姆勒-克莱斯勒股份有限公司的利润则还是下降了 13 亿。对利润的消极影响显然有违对谨慎的极端重视，这表明存在隐藏的储备金。这一特定结果是由于对养恤金的福利计划未加确认和计量较低。

59. 然而，在年度报表中难以说明差异的原因。从国际投资者的角度来看，着重强调谨慎原则的德国一般公认的会计原则被视为与侧重价值的财务报告不相容。⁴² 德国一般公认的会计原则没有力争与其他会计制度竞争，以获得国际接受。鉴于明显的缺陷，这些制度的许多长处没有被注意到。

60. 在德国立法者允许根据国际公认的会计准则编制财务报表之前，德国注重资本市场的公司要承受沉重的、成本密集的双重会计，这项决定得到欧洲立法机构 2002 年《国际会计标准》条例的证实。

61. 目前多种会计制度共存，从经济角度而言，这显然没有效率，因此困难在于：

→ 增强对《国际财务报告准则》的认可；

→ 进一步探索在单项财务报表中采用《国际财务报告准则》的可能性。

62. 在向《国际财务报告准则》转换时，公司必须：(a) 掌握根本不同的会计制度方面的知识；(b) 采用日益趋向市场价值的更为复杂的会计准则；(c) 应对会计条例不断的变化。在 1998 年，德国立法者决定允许上市公司按照国际公认的准则

⁴² 承认不需以低于市场价值来确认和计量所有负债的养恤金福利计划条款为国际投资者视为德国一般公认的会计原则的重要缺陷。

(《国际财务报告准则》或美国一般公认的会计原则) 编制综合财务报表。因此，德国上市公司在德国国外其他实体之前许多年就开始执行《国际财务报告准则》。例如，欧洲联盟大部分上市实体于晚些时才开始这一进程——对 2005 年开始生效的《国际会计准则》条例作出回应。因此，德国上市公司对采取《国际财务报告准则》和积累必要的资源享有相对较多的时间。以建立公司会计和执行机构的形式开展的能力建设进程有助于为日益国际化的德国一般公认的会计原则奠定基础。

-- -- -- -- --