

**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

第二十八届会议

2011年10月12日至14日，日内瓦

临时议程项目3

高质量公司报告工作的能力建设框架

挑战与问题：评估问卷调查表和高质量公司报告衡量方法**报告会议秘书处的说明****内容提要**

近两年来，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)一直在努力制定一个指导高质量公司报告能力建设的工具。这工具的两大组成部分是(a) 能力建设框架；和(b) 能力评估问卷调查表。

能力建设框架载于第 TD/B/C.II/ISAR/56 号文件及其增编第 TD/B/C.II/ISAR/56/Add.1 号文件。会计准则专家组第二十七届会议审议了这份文件，并确定文件有助于满足成员国能力建设的需要。第 TD/B/C.II/ISAR/59 号文件对评估方法作了解释。方法的一个核心成分是问卷调查表，其中包含详尽的问题，涉及一个国家要确保根据国际标准和范例编写出高质量的公司报告所需具备的若干基本要素。

本说明概要介绍会计准则专家组第二十八届会议筹备工作期间制定评估方法过程中确定的若干关键问题。文章围绕能力建设框架各大支柱编排，这些支柱是法律和监管框架、机构框架、人力建设和能力建设程序。本届会议期间将进一步审议这些问题，最后完成这个评估工具，供成员国用以确定差距和重点，衡量并参照标准确定高质量公司报告的能力建设工作的进展情况。

目录

	页次
一. 导言和背景情况	3
二. 挑战和全局性问题	4
三. 支柱 A：法律和监管框架.....	6
四. 支柱 B：机构框架.....	7
五. 支柱 C：人力建设.....	8
六. 支柱 D：能力建设工作的.....	8
七. 结论.....	9

一. 引言和背景情况

1. 强大的公司报告基础设施是提高透明度、增强投资者信心、便利国内和国际金融资源的调动、以及提高金融稳定性的关键。近十年来制定出了一系列国际公司报告标准和准则。全球化和国际经济一体化的步伐日益加快，为这种标准和准则在全球范围的应用提供了强大的动力。但是，这种标准和准则的切实采纳和实施对许多国家来说仍然是一项挑战。许多发展中国家、特别是最不发达国家缺乏公司报告基础设施的关键要素，无法满足公私两部门报告用户对金融和非金融信息的需求。面对这种挑战，需要在这方面采取协调一致的能力建设方针。
2. 会计准则专家组第二十七届会议回应成员国的这种能力建设需求，审议了高质量公司报告工作的能力建设框架的关键成分(见 TD/B/C.II/ISAR/56 及其增编 TD/B/C.II/ISAR/56/Add.1)。这次讨论反映了金融危机后全球和各个成员国作出的种种努力，在与一套通用的国际报告标准接轨的基础上，争取加强国际金融架构，提高公司报告的质量。这场讨论还强调必须开发衡量并参照标准确定进展情况的工具，确定能力建设工作的重点。贸发会议秘书处已开始根据会计准则专家组第二十七届会议的商定结论开发这种衡量工具。
3. 这种工具的首要目标是协助决策人员确定差距和重点，也协助衡量并参照标准确定高质量公司报告能力建设的进展情况。这种工具在相关情况下还可协助确定技术援助的需求，并在合适的时候衡量这种援助的影响作用。
4. 这个工具包含一种评估方法及相关的问卷调查表，两者见载于 TD/B/C.II/ISAR/59 号文件，其中对两者分别作了说明。本说明应该结合 TD/B/C.II/ISAR/59 号文件进行审议。
5. 贸发会议在开发这种评估方法过程中，从会计准则专家组网络上查询了专门知识和观点，例如 2011 年 1 月在日内瓦举行的能力建设问题磋商小组会议上，以及 2011 年 3 月由贸发会议和国际会计教育标准委员会联合举办的会计教育论坛上。贸发会议在英国特许公认会计师协会的支持下组织召开了国家级圆桌会议。这些圆桌会议在巴西(由联邦会计委员会主办)、克罗地亚(由财政部主办)、南非(由南非注册会计师协会主办)以及越南(由财政部主办)举行，与会的有高级别利益有关方(包括监管人员、标准制定人员、报告编写人和使用人、学术机构和培训机构人员)及会计和报告领域其他相关的利益有关方。会议还收到了来自墨西哥的意见和建议。
6. 圆桌会议的主要目标是测试问卷调查表中的问题的实用性和有效性，测试这种评估方法的可行性和实用性，并确定内容、清晰性和客观性方面需要改进的各个方面。圆桌会议也有助于提高对会计能力建设面临的各种挑战的认识。此外，会议还突出表明这种评估方法十分有用，而且将重要的利益有关方聚集一堂讨论能力建设的路线图，这种讨论方式本身也十分有用。

7. 此外，问卷调查表受到美国国际开发署(美开署)执行的透明度和问责制国际标准标杆管理(透明问责标准标管)项目和国际会计师联合会的合规计划署制定的会员义务公告的启迪。
8. 必须指出，问卷调查表将始终不断得到更新和改进，因此将随着新标准的发布和其他进展变化的出现而加以修改。
9. 本说明述及评估方法所涉的挑战和问题，介绍问卷调查表，以及高质量报告的衡量方法。

二. 挑战和全局性问题

10. 在制定评估方法的全过程中确定并讨论了若干挑战和全局性问题。下列问题在多数辩论中都曾提出。
11. 制定评估问卷调查表作为指导政策的工具的目的是供所有成员国运用，以可比方式查明能力建设存在的差距，确定这方面的优先领域。在这方面，制定一种能够对任何国家都有针对性的工具始终是遇到的一大挑战，因为各国现有的公司报告的基础条件和体系各不相同。为此，问卷调查表提供了一种全球视野，从全球角度说明提出高质量报告所需能力的点点滴滴和方方面面，以便进行国际性标杆管理。调查表的目的是不是甚至也不能够反映某个国家具体关注的领域。但是，这种拟议的办法容许国家层面上的利益有关方对调查表作出调整，以便确定所涉国家特有的需求和进展变化。
12. 为促使所有答复的理解保持一致，调查表寻求避免使用主观语言。谈到机构体制，需要用诸如“适当地”之类的主观词语，问卷调查表中另有若干问题，用以界定词语的含义，澄清词语的意思。调查表为此还包含一张如有关国际机构制定的那种定义词汇表。
13. 另一挑战是规定调查表的范围，确定是否应该采取一种全面方针，评价一国报告的所有方面，或者确定是否应该采取一种比较特定的方针，只重点调查某些方面。报告方法的某些方面比较新，不完全成熟，或者只是在世界的某些地区采用的——诸如环境、社会和公司治理情况报告的标准、以及公共部门财务报告标准等。根据能力建设问题磋商小组的意见和讨论情况，贸发会议秘书处将财务和非财务报告的所有领域全部列入调查表。其理由是为了了解全面情况，反映全球各地现有的种种良好做法，以此作为依据，以便各国选择自己认为属于本国战略方面优先事项的有关方面。
14. 公共部门实体是否有关的问题在讨论中突出提到，促使贸发会议进一步制订调查表评估能力需求的有关部分，以改进公共部门实体的报告工作。调查表现有版本将这种反馈意见考虑进去。但是，目前涉及公共部门实体的问题只限于是否采用国际会计师联合会制定的国际公共部门会计准则以及最高审计机关国际组织发布的会计准则。涉及公共部门实体高质量报告能力建设的其他事项还需进一

步研究，以确定国际标杆和良好做法，因为这关系到国际公共部门会计准则依照公司报告采用的框架进行实施、监测、质量控制的问题以及这一重要领域能力建设的其他方面。

15. 另有一个挑战决定着评估工作是否会将准则用作标杆。会议按主题选定了一些重要参考文献。调查表提到一系列财务和非财务报告的国际准则和广为接受的标杆。此外还提出各种运用某些区域和国家准则和指南的建议。但是，有人以为，在全球层面上，为了国际协调一致，现有的国际标杆更为适宜采用，但某个国家金融市场的一些国家性规定要求除外，这种规定要求的意义和范围之大以至于通常被称为“范例”，在本国的能力建设努力中需要予以考虑。

16. 除了用有关强制执行、监测和遵守的问题解答实施情况问题的途径之外，有人表示这样的观点，认为有必要在调查表中将准则和守则的采用所涉各种指标与处理实施问题的各种活动明确区分开来。在这方面，有人注意到，不通过应答人进行的调查或其他研究工作——这种调查或研究可能费钱又费时——则难以客观衡量实施的程度。会议讨论了一个相关的挑战，即如何反映某些国家会计制度的过渡性质，以及各国目前正在力争实施国际准则的努力情况，不过它们的努力目前尚未但可能在今后的某个时刻产生明显结果。关于这一点，有人指出，评估工作的目标是评估历来不断取得的进展。如果评估工作不断进行，则这种进展情况不可避免会得到反映。

17. 统计方法采用一种简单而明了的统计公式，提供一种用户友好型方法，避免出现不一致的情况，对各国努力开发培养公司报告工作能力的不同进展情况作出公平的衡量。为了尽可能做到客观，提供一种全球通用的框架，问卷调查表采用了以一个国家在公司报告工作方面能够观察到的有关事实为依据回答“是”或“不是”的二元选择问题，不采用开放式问题，因为这个问题仍然认为可能会使答复具有主观性，削弱了这种工具的效用，无法提供衡量历来取得的进展的可比结果。问卷调查表还包含一系列解释性说明和评论，以便将二元答案放入适当的背景之中。应该指出，从调查表最后得出的数量评估或称之为“得分”的唯一目的是指导各国了解每个支柱内部建设能力的工作历来取得的相对进展情况，并着重指出需要进一步发展的领域。为此，统计公式和调查表的结构设计得恰到好处，如果确实存在相对较大的公司报告工作能力，这种评估工具必定会体现出一种比较高的评估结果。

18. 讨论的另一个问题是各个支柱的权重问题。现在的衡量法给予支柱 A、B 和 C 同样的权重。会议指出，既然每个支柱的问题和清单数量各不相同，似乎不宜给每个支柱以同等的价值(权重)，因为这种机制会歪曲对能力的评估。有些人认为，有些问题的相关性比别的问题大，因此对评估结果的影响应该比较大。但是，有人注意到，不同的国家和国内不同的利益攸关方对哪些问题比较有关以及如何确定问题的权重可能会有不同意见。这是许多国际标杆共同面临的一个挑战。虽然所有利益攸关方都同意采取适当的可变权重法，实际做起来有困难，而平均权重法有显示随着时间推移取得的进展的功效，而且没有可变权重法的种种

复杂问题。如上所说，一般认为评估方法做到尽可能地直白，对增进这种评估工具的可理解性和使用便利性十分重要。

19. 此外还讨论了在调查表的某部分有多个填写人的情况下如何确保反馈公平的问题。解决这问题的一个办法是请所有可能参与的应答人都填调查表，然后计算他们答案得分的平均分。另外，国家也可以考虑到各种不同的方面，确定参与的机构中的某一个属于主管部门。例如，对一个专业的会计机构可以考虑到诸如成员的多少，国际会计师联合会成员资格、区域协会成员资格和认证计划等方面。

20. 会议讨论的一个关键方面是，评估工作真正着手时，是否有必要确保有一大批专家填写问卷调查表。鉴于问卷调查表涉及的知识面很广，需要各种不同的解答问卷的人，以便调查表填写得当。因此，会议突出关注的一个主要问题是必须具备一份应答人的简介说明。

21. 问卷调查表以能力建设框架为依据，按框架的四个相互关联的支柱编排：

支柱 A：法律和监管框架；

支柱 B：机构框架；

支柱 C：能力建设；

支柱 D：能力建设工作。

三. 支柱 A：法律和监管框架

22. 关于法律和监管框架的支柱 A 包含下列九项指标：

(a) A.1— 财务报告和披露；

(b) A.2— 公共部门财务报告、披露和审计；

(c) A.3— 审计；

(d) A.4— 环境、社会和治理情况报告；

(e) A.5— 强制执行、实施情况监测和公司报告工作要求的遵守；

(f) A.6— 审计师的执业许可；

(g) A.7— 公司治理；

(h) A.8— 道德操守；和

(i) A.9— 调查、纪律和上诉。

23. 根据现有的规范，问卷调查表确定适用法律和监管框架的各类实体(如上市和非上市公司、中小型企业、公共利益实体等)。例如，对上市公司的要求通常比私人拥有公司严格。这种区别包含在问卷调查表，以便更确切地评估一个国家公司报告工作的基础设施，因为调查表适用于不同类型的实体。调查表的设计考

考虑到各国一向采取不同的做法实施《国际财务报告准则》(《财报准则》)。例如,在有些国家,《财报准则》全部规定仅适用于上市公司,而其余实体采用另一套准则,但如果本身愿意,可以获准采用全部《财报准则》。有些国家仅对合并财务报表适用《财报准则》,另一些国家对单个财务报表也适用《财报准则》。有些国家并不要求对上市公司适用《财报准则》,但是各种实体可获准适用《财报准则》。有人质疑《财报准则》对中小企业是否相关,但这取决于一个国家经济相对发展的程度。对《国际审计准则》也有同样的关切。问卷调查表设计得适用于各种不同的设想情况,以便在争取实现高质量公司报告工作的国际要求协调统一的问题方面,实现公平的标杆管理。

24. “公众利益实体”这个概念列入问卷调查表,是为了不仅调查各国上市公司的情况,而且也为了调查诸如银行和保险公司之类的与公众有重大关系的其他实体以及对国家关系重大的实体的情况,因为这些实体的业务性质、对经济的影响作用、其规模或其雇员人数关系重大。调查表对“公众利益实体”下了定义,因为有些国家对这个用语没有国家统一的定义。

25. 调查表提到某一准则时,指的是这个准则的最新版本。有人建议说明每项准则的具体版本,这样会提高评估工具的明确程度。但是,调查表的意图是,在评估工作中运用调查表评估一段时间以来取得的进展情况;这意味着,每当有一项准则发布,就需要修改相关的问题。调查表填写应答人应该包括所涉各领域的专家,因此有理由可以假定这些人了解各自专业领域里所用准则的现行版本。

四. 支柱 B: 机构框架

26. 支柱 B 包含以下四项指标:

- (a) B.1 — 机构责任;
- (b) B.2 — 协调;
- (c) B.3 — 提供资金;
- (d) B.4 — 专业会计组织。

27. 由于世界各国体制框架多种多样,会议决定避免在问卷调查表中明确提到具体的机构,而将问题集中在调查是否存在报告过程中确保公司报告工作高质量所需的各种关键功能/活动以及有关责任是否明确的问题上。

28. 调查表包含“独立”这个用语的定义,因为它与机构有关。“独立”在这个语境中意指机构能够保持客观性,能够在不被迫采取某一方针或有利于某一方的情况下履行自己的职责。评估独立性问题可能采用的一个方式是审议这个机构资金的来源以及提供资金的那些组织或个人是否存在利益冲突。

五. 支柱 C：人力建设

29. 支柱 C 包含以下八项指标：

- (a) C.1 — 一般评估；
- (b) C.2 — 职业教育和培训；
- (c) C.3 — 职业技能
- (d) C.4 — 会计能力和称职情况的评估；
- (e) C.5 — 实际经验的要求；
- (f) C.6 — 继续职业发展；
- (g) C.7 — 专业化培训；以及
- (h) C.8 — 会计员的要求。

30. 如前几段所述，会计教育计划方面存在一些问题。例如，各国通常有许多机构提供大学课程，因此难以确定这些机构中应该选哪一个应答填写调查表。

31. 如果认为有必要，调查表应该区分会计师和审计师，尽管许多国家并不作此区分，审计师必须是会计师。成为一名会计师或审计师所需经过的程序各国各不相同：有些国家需要大学程度的会计师学位；有些国家本科以上(如硕士学位)才取得“会计师”的资格；还有一些国家不需要上大学课程而是通过录取进入专业会计组织达到资格要求。此外，国际会计师联合会只有会计职业这个笼统称呼，不区分会计师和审计师。例如，《道德守则》适用于所有专业会计师；“专业会计师”按国际会计师联合会的定义是“属于国际会计师联合会成员机构的个人。”问卷调查表允许各国反映这种差别，仍可以始终一致而可比的方式应答。

32. 会议认为，既然问卷调查表衡量的是能力，就必须解答会计师和审计师的供需问题。但是，目前仍然难以评估国家现有会计师和审计师人数是否足以满足需求。也不清楚如何衡量供需的规模，如何确定是否足以满足需求。供需问题背后的想法是调查确定国内毕业的会计人数是否足以填补参加报告的各种实体所需的全部会计职位。据建议，一个可能解决这个问题的办法是向在国内营业的招聘机构索取估计数。另一个办法是——如果说这项评估无法圆满进行——根本就不列入这个问题。

六. 支柱 D：能力建设工作

33. 这一支柱并不数为了衡量而加以考虑的，因为问卷调查表意在评估国家的现状，而这一支柱涉及的是国家层面上要执行的战略和行动计划，以改进公司报告工作的基础设施。国家级利益有关方之间需要协调，确定优先事项和时间限定、人力资源和财政资源，以解决准则和守则的采用和实施问题。但是，这一部

分仍然列入调查表，为的是要强调这个领域在高质量公司报告工作能力建设中的重要性。

七. 结论

34. 制定一个量化衡量工具是一项具有挑战性的工作，尤其在全球层面上。要为所有多种多样而且复杂的国家公司报告制度找出国际公分母是一大挑战。但是另一个挑战是必须根据国际要求以始终一致而且可比的方式衡量各种制度协调统一的进展程度。所以，评估工作产生的数量分析工作应该与相关的调查和讨论结合，补充其他衡量会计改革和改进工作数量方面的工程项目。

35. 会计准则专家组第二十八届会议的代表似可审议本说明概述的各项问题，那可审议下列的概念问题：

(a) 鉴于各国处理与《国际财报准则》接轨问题的途径不同，如何才能制定一种全球标杆用以评估一国的财务报告能力？

(b) 能力建设框架和问卷调查表中是否应该列入公共部门实体并将《国际公共部门会计准则》列为其报告的标杆？

(c) 是否应该将衡量工作作为国家层面的内部工作进行，或者说国际标杆管理对高质量公司报告工作能力建设会否有用并有所推动？

(d) 衡量方法制定工作下面可能采取的步骤是什么？试点评估工作在这方面是否会有用？

(e) 如果进行试点评估，须制定何种正当程序确保一国的能力得到公平的反映？

(f) 这种衡量工具会否对促进高质量公司报告工作的技术合作和援助有用？

36. 代表们还不妨吸收各项建议和意见之后通过问卷调查表，以便在下次闭会期间在部分国家中进行实际的评估。实际评估工作的结果可在 2012 年下届会计准则专家组会议上进行交流，以期进一步提炼评估工作方法和问卷调查表。