



EU-CHINA

European Studies Centres Programme
中国—欧盟欧洲研究中心项目

欧洲研究系列丛书

总主编 陈建平

副总主编 蔡红

欧盟会计协调研究

蒋基路 等 著

CHINA ACCOUNTING

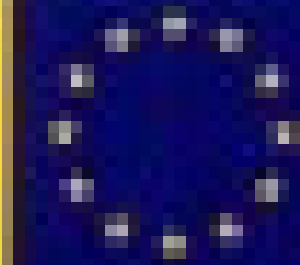
中国会计研究

第 10 卷 第 1 期

2018 年 1 月

联盟会计协调研究

王 宇 王 宇 王 宇



中国会计研究



EU-CHINA

European Studies Centres Programme
中国—欧盟欧洲研究中心项目

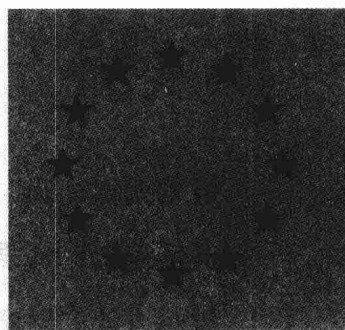
欧洲研究系列丛书

总主编 陈建平

副总主编 蔡红

欧盟会计协调研究

蒋基路 汤胜 林丹丹 张端明 著



高等教育出版社·北京
HIGHER EDUCATION PRESS BEIJING

内容简介

本书是欧洲研究系列丛书之一。本书通过翔实的数据、贴切的案例以及全面的理论分析，展开了一张欧盟会计一体化历史进程的画卷。

本书包含四大篇章：背景篇、发展篇、争议篇和展望篇。背景篇整体介绍了欧盟会计协调的经济全球化环境背景，以及成员国财务报告体系冲突的区域背景，并从历史发展、制度背景、会计准则体系以及财务报告的主要特征四个方面详细解说了三个代表性欧洲国家（英国、法国和德国）的会计规则和实务；发展篇对欧盟从颁布会计指令到采纳国际会计准则的前因后果以及欧盟成员国之间的会计协调历程进行了系统的回顾和展望；争议篇重点关注在欧盟会计协调中最具争议的四大领域：合并报表、外币折算、无形资产和金融工具，对这四大领域的各种会计处理方法进行深入的说明和比较，并对相应的国际会计准则 / 国际财务报告准则进行了详尽的阐释；展望篇结合 2008 年由美国次贷危机引发的席卷全球的金融海啸，展望了欧盟会计协调的前景与挑战。

本书有助于深入理解欧盟会计协调的背景、进程、争议和前景，同时，也为中国加速与国际会计准则趋同提供了借鉴和参考。对于企业财务人员学习国际会计准则，对于企业管理者酝酿国际资本市场的融资战略，对于高校国际会计专业本科生、研究生以及所有需要国际会计理论和实务知识的求学者而言，这都是一本很好的参考用书。

图书在版编目(CIP)数据

欧盟会计协调研究/蒋基路等著. —北京:高等教育出版社, 2011.4

(欧洲研究系列丛书)

ISBN 978-7-04-029323-4

I. ①欧… II. ①蒋… III. ①欧洲联盟-会计制度-研究
IV. ①F233

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2011) 第 025742 号

出版发行 高等教育出版社
社 址 北京市西城区德外大街 4 号
邮政编码 100120
印 刷 三河市骏杰印刷厂
开 本 787×960 1/16
印 张 25.75
字 数 410 000
购书热线 010-58581118

咨询电话 400-810-0598
网 址 <http://www.hep.edu.cn>
<http://www.hep.com.cn>
网上订购 <http://www.landaco.com>
<http://www.landaco.com.cn>
版 次 2011 年 4 月第 1 版
印 次 2011 年 4 月第 1 次印刷
定 价 47.70 元

本书如有缺页、倒页、脱页等质量问题，请到所购图书销售部门联系调换。
版权所有 侵权必究
物 料 号 29323-00

总序

站在现实的节点回顾过去，是一种妥当的审美，因为，历史往往呈现出某种惊人的似曾相识的姿态。

1095年冬天，法国克勒蒙城，罗马教皇乌尔班二世在宗教会议上近乎歇斯底里的演讲，掀开了此后两百年欧洲十字军血腥东征的序幕，而这，也许就是历史上“大欧洲”概念的第一次雏形初现……

1951年，在第二次世界大战遗伤与冷战铁幕的双重绞痛之下，法国、西德、意大利、荷兰、比利时、卢森堡6国签订了建立欧洲煤钢共同体的条约，一纸薄薄的合约，迈出欧洲联合的第一步。其政治意义远大于经济意义，因为这是“大欧洲”概念的初试鸣啼……

作为民族国家和工业革命的诞生地，欧洲曾经揭开了人类近代历史的篇章。而在当今世界区域一体化的进程中，欧洲一体化所取得的巨大成就堪称区域一体化的典型模式。研究欧洲模式不仅有助于加深对欧洲一体化的认识，丰富相关理论研究，更对世界其他地区的区域合作具有借鉴和启示作用。

在经历了最初的法德煤钢共同体及以单纯经济合作为内容的欧洲共同体等发展阶段后，如今的欧盟以“通过建立无内部边界的空间，加强经济、社会的协调发展和建立最终实行统一货币的经济货币联盟，促进成员国经济和社会的均衡发展，通过实行共同外交和安全政策，在国际舞台上弘扬联盟的个性”为宗旨，已发展成一个在内政、经济及外交防务等三方面共同发展的带有超国家性质的共同体组织。

曾经，罗马教皇乌尔班二世在宗教会议上，以天国之名鼓动蒙昧的欧洲人去征服，去劫掠，去获取东方“流淌着奶与蜂蜜之地”；但所谓理想天国，从来都不会在远方，而真正的荆棘，却一直遍布于回归的路上。几百年之后，历史的车轮又指向了原点，以“一体化的欧洲”为福祉。欧洲一体化确实在人类社会历史发展的进程中书写了堪称典范的篇章，它体现了前所未有的国家间协作精神以及民众、社会精英等对欧洲地区和平的终极追求……追溯其文化上的渊源，建构主义理论学家亚历山大·温特的观点最值得考究，他提出以欧洲为中心的三种文化形态演变——霍布斯文化、洛克文化和康德文化。杀戮和被杀是霍布斯文化下国家间关系的特征，从而有了对“异教”的“十字军东征”；洛克文

化下，“生存和容许生存”是基本的道德理念，从而有了“我活也让别人活”；康德文化下，“人人为我，我为人人”是核心理念，从而有了“共同体”的框架。

斗转星移，峰回路转，时间来到2009年12月1日，欧盟及其成员国领导人在葡萄牙首都里斯本举行仪式，庆祝《里斯本条约》正式生效，正如欧盟轮值主席国瑞典首相赖因费尔特在庆祝仪式上所言，《里斯本条约》生效结束了欧盟“向内看”的旧时代，开启了“向外看”的新纪元。尽管将来欧洲一体化仍将面临内忧外患，但我们相信内在的矛盾可以通过妥协来化解，外在的挑战可以通过智慧来克服，在一体化过去的几十年间，欧洲民众和政治精英们作出了最好的诠释。法国文学巨匠维克多·雨果一百多年前的预言终会实现，“总有一天，到那时……所有的欧洲国家，无须丢掉你们各自的特点和闪光的个性，都将紧紧地融合在一个高一级的整体里；到那时，你们将构筑欧洲的友爱关系……”

正因为它确曾提供给我们一个可以触及的团圆和平之梦，正因为它代表了一种全新的治理方式、手段和理念，正因为人类追求理想天国的历程是一部不朽的编年史，于是，我们有了研究欧洲学的念头，且得益于2005年成功申请的中国—欧盟欧洲研究中心项目：“冲突与协调：欧盟经济政策和法律的制定与执行”。在该项目资助下，由高等教育出版社统一出版“欧洲研究系列丛书”。该丛书一共18本，其中专著10本，教材7本，论文集1本，既介绍欧洲学相关学科在领域前沿和实践方面的新进展，又反映了广东外语外贸大学欧洲研究中心科研人员从事欧洲学教学和科研的新成果。

我们全体编委会成员秉着精益求精的编纂态度，希望该系列丛书的出版，能为国内欧洲学相关学科的理论发展、教材建设与人才培养添砖加瓦，为国人了解欧洲、认识欧洲、走向世界助一臂之力。但由于我们的水平有限，对本系列丛书存在的缺点与不足，敬请国内同行与读者们批评指正。

广东外语外贸大学
欧洲研究中心

序

会计准则国际协调的根本原因在于经济全球化和资本市场的全球化。这种全球化的进程，客观上要求会计信息在市场资源的配置上更最大限度地发挥“通用商业语言”的作用，因而要求其具有可比性进而具有价值相关性，有利于不同国别的会计信息使用者利用其更好地进行决策，从而达到市场资源在全球范围的优化配置。

毋庸置疑，会计准则的国际协调一直是中国会计改革与发展中的一个热门话题，同时也是中国会计理论研究者趋之若鹜的一块“热土”。在会计学术界，相当一部分人对会计准则形式协调的关注程度远远超过了对职业判断、准则执行等实质性协调的关注，一方面，近乎盲从地追捧国际协调，另一方面，过分依赖会计准则，这都反映出一种“买椟还珠”式的协调思路。分步骤、循序渐进地实现会计的国际协调和国内协调是中国会计改革的既定目标，这个目标的实现，需要在政治、经济、文化、法律等各个层面进行艰苦的沟通、协调、谈判甚至抗争才能逐渐达到。即使是国内的会计协调，由于历史原因，不同行业、企业组织形式和地区差异，也不可能一蹴而就。

欧盟成员国之间，基于多元化的法律体系、文化背景、公司融资方式以及会计师职业组织等各种影响，形成了不同会计体系，即便在国际会计准则大行其道的今日，不可避免地存在着暗流汹涌的各种摩擦和对立。毫无疑问地，中国和其他地区接受国际会计准则，势必也要面对那些欧洲会计师们曾经、正在以及将来都面临的相似问题。

作者在其研究中系统地分析了欧盟会计协调的背景，回顾了协调的进程，阐释了在欧盟会计协调中存在的争议，并进一步展望了协调的挑战和前景。通过翔实的数据、贴切的案例以及全面的理论分析，展开了一张欧盟会计一体化历史进程的画卷。

本书虽则讲述发生在大西洋彼岸的历史和故事，但是对于目前中国会计准则日益加快地与国际会计准则趋同进而达到等效的步伐而言，未尝不是一面明镜。以史为鉴，可以知兴替，祝愿读者能借着对于本书的阅读而加深对会计国际化的认识。

应作者盛邀，写了以上的话，以为序。

王 华

2010年3月

前言

本书是一部关于欧盟国家会计协调与相应国际会计准则的理论书籍。

欧盟（European Union, EU）是当今世界上区域经济合作最为紧密并逐步从经济一体化走向政治一体化的国家间联盟。由于欧盟各成员国多元化的法律体系、文化背景、公司融资方式以及会计师职业协会影响等，各国形成了其自身独特的会计体系来规范本国公司的财务报告，不仅在公司层面而且在国家层面都导致了公司财务报告存在极大差异，这些差异涵盖财务报告的各个方面，包括报表的类型，报表所披露的会计信息，以及所使用的会计方法等。欧共体（Europe Economic Commission, EC）自成立后一直致力于在地区范围内进行会计协调，协调的主要形式是制定各种会计指令：欧共体委员会于1978年7月25日首次发布了关于公司年度财务报告规定格式的第四号指令，在1983年6月13日又发布了关于合并报告的第七号指令，这些指令在一定程度上促进了欧盟内部各成员国之间的经济贸易交流和欧盟的会计协调。然而，由于会计指令允许有多种选择权，不同的国家对指令条款又有不同的理解和解释，欧盟会计指令从某种意义上来说只是各种不同会计方法的集合，并没有真正减少各国会计行为的多样性；而且，会计指令只包含一些最基本的报告要求，对许多重要的会计冲突和争议问题却没有涉及。因此，欧盟会计指令并不能保证欧洲范围内企业财务报表的可比性。此外，由于欧盟委员会只负责监督各成员国把指令内容写入各国法律，指令在实务中贯彻落实的监控权却属于各成员国，从而导致指令得不到充分的执行。

自20世纪90年代以来，在海外上市（尤其是在美国上市）成为欧洲各大企业追求的目标，但是由于遵循不同的会计准则，财务报表编制不统一，使得会计协调停滞不前，阻碍了这一目标的实现。这方面最典型的案例就是1993年3月德国戴姆勒—奔驰公司的股票在纽约的公开上市。1993年，戴姆勒—奔驰汽车公司首次在纽约交易所申请上市，该公司当年按德国会计规范编制报表，产生6.15亿德国马克的利润；而根据美国会计规范调整后，则为18.39亿德国马克的亏损。这一事件的结果导致很多原本打算到美国上市的欧洲企业纷纷转投他家。随着世界经济

和资本市场的全球化，欧盟不得不进一步采取有效措施，加强会计国际化协调，欧盟会计指令已经不适应当今资本市场的全球化要求。但是欧盟要建立自己的会计准则委员会，制定自己的会计准则需要花费很高的成本，而国际会计准则是一种涉及面广，概念上准确、可靠的会计规定，而且国际会计准则是国际上被广泛接受的会计准则，所以它在欧盟得到了广泛的赞同。20世纪90年代以来，随着世界经济全球化步伐的加快和全球统一资本市场的逐渐形成，国际贸易更加自由化，国际资本流动更加频繁，跨国公司的竞争和兼并活动日益激烈，对高质量、透明和可比的会计信息的要求也日益强烈。自2001年以来，国际会计准则理事会（IASB）所制定的国际财务报告准则已经日益成为会计准则的世界标准，同时迅速成为各国会计准则争相与之趋同的目标，如今，国际会计准则已经被近120个国家认可并作为可选用或必须采用的会计准则。

欧盟2002年7月19日做出采纳国际会计准则的决议要求，要求欧盟所有上市公司、银行和保险公司，自2005年开始，必须根据国际会计准则（International Accounting Standards, IAS）以及国际财务报告标准（International Financial Reporting Standards, IFRS）编制合并会计报表，此规定涉及约7 000家上市公司。之所以采用IAS和IFRS，主要原因是欧盟制定了金融服务行动计划（Aktionsplan fuer Finanzdienstleistungen, FSAP），即在2005年或者之后一段时间里建立欧盟统一的金融市场。1999年制定的FSAP打算采取43条措施，以扫除欧洲金融市场一体化进程中一切障碍，尽快把欧盟各国造就成一个统一的经济实体，尤其是金融实体，以提高在国际上的竞争力，而采纳国际会计准则正是欧盟金融市场一体化的一个重要里程碑。

本书包含四大篇章：背景篇、发展篇、争议篇和展望篇。背景篇，从整体介绍欧盟会计协调的经济全球化环境背景和成员国财务报告体系冲突的区域背景开始，针对欧盟成员国多元化的国家会计体系，从历史发展、制度背景、会计准则体系以及财务报告的主要特征四个方面详细解说了三个代表性欧洲国家（英国，法国和德国）的会计规则和实务；发展篇，对欧盟从颁布会计指令到采纳国际会计准则的前因后果，以及欧盟成员国之间的会计协调历程进行了系统的回顾和展望；争议篇，重点关注了在欧盟会计协调中最具争议的四大领域：合并报表、外币折算、无形资产和金融工具，对于这四大领域的各种会计处理方法进行深入的说明和比较，并对相应的国际会计准则/国际财务报告准则进行了

详尽的阐释；展望篇，结合2008年由美国次贷危机引发的席卷全球的金融海啸，展望了欧盟会计协调的前景与挑战。

在本书出版之际，笔者深深感谢广东外语外贸大学欧洲研究中心，以及“中国—欧盟欧洲研究中心项目”（European Studies Center Programm, ESCP, 2005—2007）。在该项目的资助下，笔者得以在该项目的欧方合作学校——英国中央兰开夏大学（University of Central Lancashire, Preston, UK）完成文献和数据工作，并展开实地调查和访谈。感谢兰开夏大学John Wilson教授提供的便利研究设施与环境，对研究工作的精心协作和安排，以及为本书所贡献的宝贵意见。本书凝聚了广东外语外贸大学国际工商管理学院会计系老师集体的心血，编写分工如下：林丹丹写作了本书的第一章以及附录2，张端明写作了本书的第二、三章，汤胜写作了本书的第四、五、六章，蒋基路写作了本书的第七至十三章以及附录1，全书由蒋基路修改、校对后定稿。在写作过程中，暨南大学王华教授提供了悉心的指导，石本仁教授在书稿的审阅意见中提出了细致而详尽的修改建议，高等教育出版社为本书出版付出了不懈的努力，没有他们的支持和帮助，本书难以问世。对以上所有人员，在此表示衷心的感谢！

另外，由于本书初稿完成于2007年，2008年下半年进行了第一次大幅修改，截至2010年12月31日之前累计修改了三次，因此，写作时间历时较长，书中大部分内容的时效截至2008年12月31日。文中疏漏敬请读者批评指正。

蒋基路

2010年1月19日

目 录

第1篇 欧盟会计协调的背景

第1章 欧盟与成员国财务报告体系	3
1.1 欧盟简介	3
1.2 欧盟财务报告	9
第2章 欧盟经济：全球化	13
2.1 国际贸易：增长与冲击	13
2.2 跨国投资：膨胀与泡沫	16
2.3 跨国企业：并购与扩张	21
2.4 全球融资：繁荣与危机	26
2.5 全球视角的财务报告	32
第3章 欧盟会计体系：多元化	34
3.1 一国会计体系的影响因素	34
3.2 盎格鲁—撒克逊体系国家和世界其余国家及其 会计体系的差异	55
3.3 欧盟成员国会计体系	59
第4章 英国会计体系	61
4.1 历史发展	61
4.2 制度背景	65
4.3 会计准则体系	66
4.4 财务报告的主要特征	68
第5章 法国会计体系	73
5.1 历史发展	73
5.2 制度背景	76
5.3 会计准则体系	78
5.4 财务报告的主要特征	80

第6章 德国会计体系 ————— 86

- 6.1 历史发展 86
- 6.2 制度背景 89
- 6.3 会计准则体系 90
- 6.4 财务报告的主要特征 93

第2篇 欧盟会计协调的发展

第7章 欧盟会计一体化发展历程 ————— 101

- 7.1 欧盟早期内部协调：会计指令 101
- 7.2 欧盟委员会对国际会计准则态度的转变 113
- 7.3 欧盟积极推进会计准则的国际趋同 130

第8章 国际会计准则理事会与国际会计准则 ————— 140

- 8.1 国际会计准则委员会（IASC） 140
- 8.2 国际会计准则理事会（IASB） 145
- 8.3 国际会计准则/国际财务报告准则（IAS/IFRS） 163
- 8.4 IASB：概念框架 181

第3篇 欧盟会计协调的争议

第9章 争议一：合并报表 ————— 207

- 9.1 集团成员的个体财务报告 210
- 9.2 集团整体的合并报表 212
- 9.3 IAS 27《合并财务报表和单独财务报表》 222

第10章 争议二：外币折算 ————— 233

- 10.1 交易折算 233
- 10.2 报表折算 239
- 10.3 IAS 21《汇率变动的影响》 246
- 10.4 欧盟国家外币折算会计处理 251

第11章 争议三：无形资产与商誉 ————— 260

- 11.1 无形资产的重要性 260
- 11.2 无形资产的分类 261

11.3	商誉	263
11.4	IAS 38《无形资产》	264
11.5	欧盟国家无形资产会计实务	269
第12章	争议四：金融工具	275
12.1	金融工具准则制定的历史背景	275
12.2	金融衍生工具	280
12.3	IAS 32《金融工具：披露和列报》与IAS 39 《金融工具：确认和计量》	286
12.4	金融工具会计处理准则的比较	295
第4篇 欧盟会计协调的展望		
第13章	欧盟会计协调的前景与挑战	303
13.1	欧盟采纳IAS后的进展	303
13.2	欧盟与其他经济体的合作	313
13.3	欧盟会计协调的挑战：全球金融危机	320
附录1	国际会计准则下存续的国别差异：长期资产减值的 英德比较	335
附录2	欧盟会计趋同理论与实证研究	358
后记		396

第1篇 欧盟会计协调的背景

欧盟是全球经济的主要力量，2000年以来，外国直接投资（Foreign Direct Investment，简称FDI）连续数年的统计数据（包括FDI的资金流量和股票市值）显示，在全球FDI流出市场中，来自欧洲国家的资金占了1/2，而在全球FDI流入市场中，流入欧洲国家的资金占了1/3。在连续数年的全球百强跨国集团企业排名中，超过半数的企业都是来自欧洲国家。欧盟同时也是推动欧洲各国财务报告改革的主要力量，里斯本战略（Lisbon Strategy）是2000年3月里斯本欧盟首脑会议上制定的欧盟十年发展战略，该战略为欧盟此后10年的发展制定了远大的目标规划：至2010年，将欧盟建设成为世界上最有竞争力和最有活力的知识经济组织，并能够实现高就业率和高凝聚力的可持续经济发展。这个目标的实现要求欧盟必须有一个宽广的引进外来资本的渠道，这就要求欧盟内部金融服务（包括培育一体化的金融和资本市场）的不断完善和企业财务会计报表更加具有可比性。统一的会计准则是统一的国际资本市场的关键，欧盟各成员国政府已经实施《金融服务行动计划》，其中包括提高上市公司的财务报表可比性等重要措施，并颁布了《2005年应用国际会计准则之规章》。这是欧盟在统一共同体会计制度上的一项重大举措，也是国际会计准则推广应用的巨大进步。一体化的泛欧金融和资本市场给欧盟带来巨大的经济利益，这使得欧盟企业能够以更低的资本成本进入一个更宽广、流动性更强的资本市场中，并为欧盟的投资者提供更多的投资选择和更高的投资净回报率，同时，投资的增加也意味着创造更多的就业机会和实现国内生产总值的增长。

本篇为背景篇，从欧盟整体和具体成员国两个层面阐述其开展会计协调的背景，分为六章：第1章整体介绍欧盟的组织架构及欧盟财务报告体系，第2章和第3章分别从全球化的经济背景以及多元化的财务报告背景进行了进一步的系统分析，第4章、第5章和第6章从历史发展、制度背景、会计准则体系以及财务报告的主要特征四个方面详细解说了三个有代表性的欧洲国家（英国、法国和德国）的会计规则和实务。

第1章

欧盟与成员国财务报告体系

欧盟（European Union，简称EU）是当今世界区域经济合作最为紧密并逐步从经济一体化走向政治一体化的国家间联盟。其主要目标是：使各成员国经济政治逐步统一协调，实现内部经济的均衡增长。为了使企业的股东、债权人和其他利益相关者通过欧盟得到投资保障和鼓励资本流动，需要欧盟内部各国的公司在统一法律和税制的规范下运作。这种经济上的联合有利于会计上的协调，经济一体化的努力促进了会计的协调化并为会计一体化创造了条件。本章主要从欧盟的组织结构和欧盟财务报告两个方面进行整体介绍。

- 欧盟简介
- 欧盟财务报告

□ 1.1 欧盟简介

欧盟的前身是1958年成立的欧洲经济共同体（European Economic Community，EEC），后改称欧共体（European Community，EC）。追溯欧共体的雏形，1951年4月18日，法国、联邦德国、意大利、荷兰、比利时和卢森堡六国在法国首都巴黎签署关于建立欧洲煤钢共同体条约（又称《巴黎条约》）。1952年7月25日，欧洲煤钢共同体正式成立。1957年3月25日，法国、联邦德国、意大利、荷兰、比利时和卢森堡六国在意大利首都罗马签署旨在建立欧洲经济共同体和欧洲原子能共同体的条约（又称《罗马条约》）。1958年1月1日，欧洲经济共同体和欧洲原子能共同体正式组建。1965年4月8日，法国、联邦德国、意大利、荷兰、比利时和卢森堡六国在比利时首都布鲁塞尔又签署《布鲁塞尔条约》，决定将欧洲煤钢共同体、欧洲经济共同体和欧洲原子能共同体合并，统称“欧洲共同体”，即欧共体。1967年7月1日，《布鲁塞尔条约》生效，欧共体正式诞生，成员包括法国、联邦德国、意大利、荷兰、比利时和卢森堡六国。