

文章编号:1005-0523(2003)06-0064-03

# 英国“真实与公允”观点及其发展的启示

李冬伟, 李建良

(华东交通大学 经济管理学院, 江西 南昌 330013)

**摘要:**在英国,“真实与公允”观点是至高无上的,它对英国的会计实务具有强有力和直接的影响.作者通过对“真实与公允”观点的内容及其发展的分析,提出应结合我国目前的实际情况,明确其含义,运用“真实与公允”原则代替原有单一的“真实性”原则.

**关键词:**真实与公允;独立审计;会计信息质量

**中图分类号:**F239

**文献标识码:**A

## 1 “真实与公允”观点概述

“真实与公允”观点(True and Fair View)是英国会计的最主要特征.从历史上看,“真实与公允”观点主要来源于传统的英国人对财产所有者承担的“经管责任”(stewardship)所奉行的信条.在英国,“真实与公允”观点是至高无上的(The true and fair is overriding).它是财务报告的指导思想,也是财务报告的最终测试.因此,它对英国的会计实务具有强有力和直接的影响.财务报表只要能够提供真实和公允的会计信息,有时可以背离会计准则的要求,甚至可以背离英国的《公司法》中的有关会计要求.

在英国会计的发展中,“真实与公允”观点虽然早已形成,并且在1948年就已出现在当时的《公司法》中.但是,关于这一概念的确切定义,却一直没有明确的、权威性的解释.在H·P·霍尔泽(Holzer)等著的《国际会计》一书的第10章“会计在英国”中,作者G·A·李认为“真实与公允”的观点在英国会计界被理解为:必须披露所有的“真实的”(truthful),“诚实的”(honest)重要信息,而不管其有利或不利.必须不抱偏见,不故弄玄虚,不隐瞒重大事实,必要时,也可超出规定要求披露有关细节.与上述要求相联

系,在会计实务中,公司必须备有完整的账簿记录,要能据以了解并解释交易事项,随时掌握公司的财务状况,并能据以编制出符合法律要求的会计报表.

## 2 “真实与公允”观点的发展

如前所述,“真实与公允”观点在英国虽然是至高无上,但并无权威性的解释.因而,一方面,法律对所要求提供的真实和公允的观点没有做任何限定;另一方面,在没有有关实物证据和会计人员意见的情况下,法院也不可能完成对真实与公允的观点做出解释的任务.并且,会计实物证据和会计人员的意见也不是一成不变的,他们会随着会计的发展、经济环境和商业事务的变化而变化,使得“真实与公允的观点”也变成一个动态的概念.

### 2.1 “真实与公允”的观点在英国的发展

1981年,英国根据欧盟发布的第4号指令的要求对《公司法》进行修订.在此次修订的公司法中,又着重强调了“真实与公允”的观点.为了保证“真实与公允”的要求,《公司法》规定在必要的情况下,企业可以增补信息披露的内容.甚至在形势变化使有关规定不能适应时,也可以偏离具体规定而作恰

收稿日期:2003-04-18

中国期刊网 <http://www.cnki.net> 李冬伟, 李建良, 华东交通大学讲师.

当的披露,但直到此时,“真实和公允”还是没有明确的定义及衡量标准。

这种状况一直持续到1989年,因为在1990年之前,英国会计准则是由会计标准委员会(ASC)制定的。但是,ASC所发布的《标准会计实务说明》(SS-AP)在英国1990年之前的任何《公司法》中从未被提及,因此它们在当时实际上并不具备法律效力。英国1989年的《公司法》对1985年的《公司法》进行了修订,在1989年的《公司法》中首次引入了会计准则的定义,并要求公司董事说明财务报表是否根据适用的会计准则编制。1989年的《公司法》确立了会计准则的地位,由此带来的最主要的变化是该《公司法》将影响法院对于遵守一项会计准则是否能够满足真实与公允的要求所做出的判断。Mary Arden女士在1993年再次对“真实与公允”观点作了讨论。她认为,法院可以援引1985年的《公司法》第256节的条款,即法律支持发布会计准则,并支持会计准则;同时,法院还可以援引该法附表4第36A段的条款,该条款指出:(因为法律规范所作的要求是详细披露不遵守会计准则的情况,而不是遵守会计准则的情况),因此,能够满足真实与公允的观点的财务报表一般来说是遵守会计准则的,而不是与会计准则发生背离的。因此,Mary Arden认为能够满足“真实与公允”的观点的财务报表一般来说是遵守会计准则。英国会计准则委员会(ASB)将Mary Arden女士的意见作为“会计准则委员会关于真实与公允的要求的意见”,列在了《会计准则前言》的附录之中。ASB认为,尽管“真实与公允”的观点至高无上,但是,一般来说,只要能够遵守ASB发布或认可的会计准则,就能满足“真实与公允”的观点。在少数例外情况下,为了提供真实与公允的会计信息需要背离会计准则的,也只需要披露背离的情况及其原因即可。

由“真实与公允”的观点的发展来看,虽然现在该定义仍无权威性、具体的规定,但会计实务已认可了按照会计准则编制的财务报表一般来说是符合真实与公允的观点,与会计准则发生背离则违反了真实与公允的要求。并且,由于《公司法》的规定和会计实务界的观念的转变,导致法院在进行判断会计信息是否能够满足真实与公允的要求时也逐渐以是否遵守会计准则为依据。由此可见,是否遵守会计准则已逐渐成为衡量会计信息真实与公允的主要尺度。

2.2 “真实与公允”的观点对欧盟的影响

英国的“真实与公允的观点”不但在英国根深蒂固,而且这一观点已超出国界而被欧盟和某些英联邦国家所接受而形成该国的重要会计规范。欧盟在其1978年发布的第4号指令中的第一章(第2条)总则中规定,公司的财产和财务状况必须依照“真实与公允”的观点加以反映。当遵从了指令规定,但未能做到充分地提供真实与公允的信息时,必须提供补充的信息。由此可见,“真实与公允”的观点已成为第4号指令对年度财务报表的总要求和总的指导思想。并且在1983年发布的第7号指令中又强调“真实与公允的观点应处于最优先的地位”。现在,欧盟的大部分国家都已接受了这种观点,并在实务中加以运用。

### 2.3 “真实与公允”观点对国际会计准则的影响

“真实与公允”观点对国际会计准则的制定也有一定的影响,国际会计准则委员会于1989年7月公布的“关于财务报表编制和列报的框架”中的第2项内容有关财务报表的质量特征的规定,除了可理解性、相关性、可靠性和可比性之外,还着重强调了“真实与公允”的观点。《国际会计准则》中规定:人们常说,财务报表显示了企业的财务状况、经营业绩和财务状况变动的真实与公允的概况,或是公允的反映了企业的财务状况、经营业绩和财务状况变动。本框架虽然不直接涉及这些概念,但是,运用主要的质量特征和适当的会计准则,通常可以产生一般所理解的、表达上述资料的真实和公允的概况的财务报表,或是公允反映上述资料的财务报表。由此可见,国际会计准则也要求“真实与公允”的编制财务报表。

## 3 真实与公允观点带来的启示

通过上述分析可以看出,“真实与公允”的观点已被大多数国家所接受,并且成为其重要的会计规范。作者认为,我国目前应提倡“真实与公允”的观点,原因如下

### 3.1 我国独立审计的要求

根据我国独立审计准则,独立审计的总目标是对被审计单位的会计报表的合法性、公允性表示意见。合法性是指被审计单位会计报表的编报是否符合《企业会计准则》及国家其他有关财务会计法规的规定;公允性是指被审计单位会计报表在所有重大方面是否公允的反映了被审计单位的财务状况、经营成果和资金变动情况;其中的合法性在实务中

比较容易操作,这是因为合法性在我国相应的法规或准则中有相应的规定.例如,我国1999年10月31日颁布,2000年7月1日起实施的《会计法》的第一章第二条明确规定:国家机关、社会团体、公司、企业、事业、单位及其他组织必须按照本法办理会计事务.所以会计人员较容易理解,在实际工作过程中也就按照上述要求进行操作.但对于什么是公允性就不是很好理解,因为不管是准则也好,制度也好,还是有关的法律条例都没有就公允性做出要求和相应的规定,而仅仅是对真实性作了相应的规定,但真实是否就是公允呢?真实是否意味着公允呢?我国在这方面也没有权威性的解释,会计人员对此很难理解,实务中也很难操作.但审计人员却要对会计报表的公允性发表意见,这就造成对会计的要求和审计的要求脱钩.为了避免这种现象的发生,作者认为应在我国的有关条文中明确对会计报表的编制提出真实与公允的要求,可以先借鉴英国的做法,不明确规定公允性的概念,而是提出这种观念上的要求.

### 3.2 提高会计信息质量的要求

一般来说,相关性和可靠性是会计信息最主要的质量特征.从我国近两年发生的一些会计信息严重失真的案例来看,我国目前迫切需要提高会计信息的质量,保护广大投资者的利益.作者认为,我国应把真实与公允也作为对会计信息质量的一个最基本的要求,要求企业必须以诚实的态度披露有利的或不利的一切重要信息;不歪曲或掩盖重大事实;也不故弄玄虚,使之神秘莫测,必要时披露有关细节.这样可以有效解决信息不对称问题,提高我国会计信息的质量.另外,在我国所发布的一些如《企业会计准则—债务重组》、《企业会计准则—非货币性交易》等具体准则中,已打破传统的“历史成本一统天下”的局面,会计计量允许使用公允价值的计量方法.会计人员也已逐渐接受公允价值概念和这种计量方法,并在实务中加以操作.所以现在引入“真实与公允”的观点,把它作为衡量会计信息的标准,并与会计准则中的公允价值的概念联系起来,会计实务界接受起来比较快,也比较容易操

作.这样,把“真实与公允”与相关性和可靠性结合起来作为对会计信息质量的要求,进一步保证和提高我国会计信息的质量.

### 3.3 完善我国会计规范的要求

英国的“真实与公允”的观点发展到今天,在实务界已基本形成按照会计准则编制的会计报表基本上就是真实与公允的观念,这大大提高了会计准则的权威性,提高了会计准则在会计实务界的接受程度以及执行程度(当然也不能否认《公司法》对会计准则法律地位的认可和支持).目前是我国会计改革的关键时刻,又是我国企业(尤其是国有企业)新旧会计制度交替的关键时刻.所以,会计准则和制度的执行力度还需要进一步加强.现在引入“真实与公允”的观点,作为对会计报表编制的最基本要求.根据我国的会计准则和会计制度双轨并行的特点,强调遵守会计准则和制度的会计报表就符合真实与公允的要求.这样,一方面可以提高准则和制度在会计实务界的接收和执行程度;另一方面又与独立审计对会计报表的公允性要求相一致.通过审计人员对会计报表的真实与公允发表意见,共同提高我国会计信息的质量,完善我国的会计规范体系.

### 3.4 与国际会计准则相协调的要求

英国“真实与公允”的观点在很多国家都得到了认可,并在实务中加以运用.国际会计准则中也运用了“真实与公允”的概念作为对会计信息质量的要求.所以,为了加快我国会计的国际化进程,与国际惯例接轨,以及与国际会计准则的协调,我国应引入“真实与公允”的观点,提高我国会计信息的可靠性、可比性、和透明度.提高我国企业在国际中的竞争力.

### 参考文献:

- [1] 张世兴.真实与公允原则在我国的运用[J].财会月刊,2000,(4):26~27.
- [2] 王德生,白肇鲁,阎金铎.国际会计(第三版)[M].北京:中国审计出版社,1999.
- [3] 常勋.国际会计[M].大连:东北财经大学出版社,2002.

(下转第84页)

作底稿。在报表合并时,为了确定控股权益和少数股权,还得列算母子公司调整后的净利润。

可采用以下方法确定控股权益和少数股权:设  $A = A$  公司调整后的净利润;  $C = C$  公司调整后的净利润。

则建立以下方程组:

$$\begin{cases} A = 10\,000 + 0.7C \\ C = 20\,000 + 0.1A \end{cases}$$

解方程得:  $A = 25\,806$ ;  $C = 22\,580$ 。那么我们可以计算了:  $A$  公司交互分配后暂得利润中属控制股权的部分:  $25\,806 \times 90\% = 23\,226$ ;  $C$  公司交互分配后暂得利润中属少数股权的部分:  $22\,580 \times 30\% = 6\,774$ , 合并净利润为:  $23\,226 + 6\,774 = 30\,000$ 。

必须注意,在下列情况下可以不用联立方程进行利润的交互分配,即在相互持股发生日编制合并会计报表,该日产生的相互持股可作为库藏股对待,进行相应的抵销。因为相互持股时还没有发生经济业务,不会在合并报表中错估控股权或少数

股权的份额。

笔者试从上述两个方面对交叉持股公司股份的确定以及损益分配方法进行了探讨。由于篇幅限制,本文仅讨论两个公司之间交叉持股,未深入研究三者以上交叉持股情况下如何确定股份编制合并报表的问题。

### 参考文献:

- [1] 常 垠. 财务会计四大难题[M]. 立信会计出版社, 2002.
- [2] IASC. Business Combination (revised 1998).
- [3] FASB. Business Combinations, 2000.
- [4] 胡 燕. 高级财务会计[M]. 经济科学出版社, 1998.
- [5] 王海燕, 李晓洛. 权益法下合并会计报表中相互持股问题探讨[J]. 财税与会计, 2000, (6).
- [6] 郭 伟. 相互参股集团公司的合并报表编制方法探讨[J]. 山东煤炭科技, 2002, (1).
- [7] 财政部. 企业会计制度. 2001.
- [8] 财政部. 合并会计报表暂行规定, 1995.

## The Share Calculation Method of the Cross-Holding Company in the Group Company

ZHU Wei-yi, CHEN Kai-fan

(Accounting Department, Jinan University, Guangzhou 510632, China)

**Abstract:** The formation and expanding of modern and big group company by means of merging make the preparation of consolidated financial statements become more and more complicated, especially under the circumstance of cross-holding between the member of group company, which has already become a difficult problem during the process of preparing consolidated financial statements. This paper will discuss the problem from the two angles of subsidiary-subsidary cross-holding and parent-subsidary cross-holding.

**Key words:** cross-holding; equity method; cost method; cross allocation

(上接第 66 页)

## Study on the Truth and Fair View and its Development

LI Dong-wei, LI Jian-liang

(School of Economy and Management, East China Jiaotong University, Nanchang 330013, China)

**Abstract:** The true and fair is overriding in British. Which affects the British accounting practices directly. The author analyzes the idea and development of the truth and fair, and suggests China should make a definition about the view at the same time to improve the qualitative characteristics of accounting information. we should substitute the truth and fair for the single truth principle.

**Key words:** truth and fair view; study; qualitative characteristics of accounting information