刍论英国会计准则的法律地位

中南财经政法大学　陈　雯

【摘要】会计准则是否能保证会计报表的“真实与公允”?遵循会计准则是否能作为法律上免除会计责任的充分条件?本文从“真实与公允”观念出发,分析英国会计准则的特点,从而论述英国会计准则的法律地位。

【关键词】真实与公允　英国会计准则　法律地位

一、关于“真实与公允”观念的调查研究

“真实与公允”的概念最早出现在1948年英国的《公司法》中,虽然“真实与公允”的观念早已形成,但是关于这一概念的确切定义,《公司法》中一直没有明确、权威的解释。在英国,不少学者都曾经从历史和文学的角度,试图概括和明确“真实与公允”的定义,结果都归于失败,最终他们都倾向于把“真实与公允”观念视为一个需要得到执行它的人的理解,并且随着时间的变化和会计实践的发展而发展的概念,因此,人们不便也无法确切定义它。

英国特许会计师协会在1983年向英国两位御用大律师何夫曼和雅顿探求有关“真实与公允”的法律指引,他们认为“真实与公允”是一个动态的概念,其内容会随时间而转变,于是就产生了一个问题:在“真实与公允”没有确切定义的情况下,如何才能判断会计师提供的会计信息是否“真实与公允”呢?何夫曼和雅顿在法律指引中还提出“真实与公允”是一个法律概念而不是一个会计学概念。而对于法律概念,只有法院才能给予有效的诠释。也就是说,一份会计报表是否“真实与公允”是由法院裁定的。那么,法院在裁定过程中以什么为依据来判定会计报表是否“真实与公允”呢?当然,法院必然会考虑到当时惯用的会计准则及会计处理方法,于是又引发了另一个问题:遵守会计准则是否能成为符合“真实与公允”的表面证供呢?这就牵涉到会计准则的法律地位问题。

二、英国会计准则的制定及其特点

20世纪60年代,英国发生了多起会计报表缺乏“真实与公允”性的重大案例,引起了很大的震动,英国会计职业界迫切感到制定会计准则已成为当务之急。1970年,英国开始由民间机构制定会计准则。在1990年以前,英国会计准则制定工作由会计准则委员会(ASC)负责,ASC由专业的会计师组成,其发布的准则称为“标准会计实务公告”(SSAP)。但ASC本身在机制方面存在诸多问题,这削弱了其权威性和可信赖程度。1990年,根据德林报告的建议,英国改革了会计准则制定的程序,成立会计准则理事会(ASB)取代ASC制定英国的会计准则。ASB制定的会计准则称为“财务报告准则”(FRS),已发布的SSAP在没有被取代或废止以前,仍然有效。因此,英国的会计准则是由目前仍然有效的SSAP和FRS共同组成的。英国会计准则制定过程的改变,提高了会计准则的法律地位。ASB自成立以来,受财务报告委员会(FRC)的监督。另外,在FRC下还设立了一个财务报告复核小组(FRRP),其主要负责监督会计准则的执行情况。如果FRRP认为公司的会计报表不符合“真实与公允”的要求,可以对公司的董事提起民事诉讼。英国的会计准则较重视法律环境的制约,在决定什么是最恰当的处理方法时、在制定准则的过程中必须考虑应用准则的环境,其中法律是重要的组成部分。可见,英国会计准则的一个重要特点,就是要求会计准则与法律保持一致,这是英国会计准则区别于其他民间机构制定的会计准则的显著特点。

三、对英国会计准则法律地位的探讨

英国的会计准则本身并不具有法律地位。英国作为海洋法系国家,其会计准则是由一整套会计文告构成的公认会计原则,不是法律条文。在1990年以前,ASC发布的SSAP在《公司法》中也从未提及,可见在当时它们实际上并不具有法律效力。但是,英国1989年的《公司法》对1985年的《公司法》进行了修订并首次引入了会计准则的定义,同时要求公司董事说明会计报表是否根据“适用的会计准则”编制。另外,《公司法》规定,国务大臣可授权有关机构追查任何偏离会计准则或该法报表要求的行为,并采取措施保证这些准则和要求得到遵守。这样,《公司法》中的这些规定实际上赋予了会计准则一定的法律地位。雅顿在1993年再次对“真实与公允”观点进行了讨论。她认为,法院可以援引1989年的《公司法》中的有关条款,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另一条款:因为法律规范所做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,符合“真实与公允”观念的会计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。

ASB在《会计准则前言》中提出了会计准则和“真实与公允”的关系,主要包括以下几点:①会计准则是具有权威性的,它说明如何将工商业的交易和事项反映在会计报表内,所以在一般情况下,遵守会计准则可以使会计报表达到“真实与公允”。②在特殊情况下,可以为了保证“真实与公允”而偏离会计准则。在这种情况下,应采用修正的或是备选的会计处理方法,以忠实地反映商务活动为目的。在会计报表上,必须揭示

无形资产会计准则与税法相关规定的比较

山东工商学院会计学院　吴丽梅

【摘要】 关于无形资产的计价、摊销、投资和转让问题,新会计准则和税法规定之间存在着诸多差异。按照新会计准则进行会计核算的企业,要妥善处理准则与税法规定的差异,正确进行税务处理。

【关键词】 无形资产　税法　准则　差异

2006 年 2 月,财政部颁布的《企业会计准则——基本准则》及《企业会计准则第 6 号——无形资产》等 38 项具体准则(以下简称《准则》)将于 2007 年 1 月 1 日起在上市公司范围内施行。《准则》对无形资产会计事项进行了规范,而在《企业所得税暂行条例实施细则》和国家税务总局颁发的有关企业所得税问题的具体规定中,对涉及无形资产的会计事项也有明确规定。《准则》与税法的规定在无形资产的计价、摊销、投资和转让等方面存在诸多差异。

一、无形资产计价的差异

1.外购无形资产的计价。《准则》规定,无形资产应当按照成本进行初始计量。外购无形资产的成本包括购买价款、相关税费以及直接归属于使该项资产达到预定用途所发生的其他支出。购买无形资产的价款超过正常信用条件延期支付,实质上具有融资性质的,无形资产的成本以购买价款的现值为基础确定。《企业所得税税前扣除办法》(以下简称《办法》)规定,纳税人外购无形资产的价值,包括买价和购买过程中发生的相关费用,这与《准则》的规定存在差异。

2.自行研发无形资产的计价。《准则》规定,自行开发的无形资产,其成本包括自满足确认条件后至达到预定用途前所发生的支出总额,但是对于以前期间已经费用化的支出不再调整。《办法》规定,纳税人自行研制开发无形资产,应对研究开发费用进行准确归集,凡在发生时已作为研究开发费直接扣除的,该项无形资产使用时,不得再分期摊销。两者的规定基本相同,但为了鼓励企业研究开发新产品、新工艺、新技术,

---

偏离的详细情况、原因以及对会计报表的影响。ASB 在此文件中认为会计准则是关于如何在会计报表上反映某类交易与事项的权威公告,因此要使会计报表“真实与公允”,通常就必须同会计准则保持一致,只有在极少数情况下,才有必要偏离会计准则以保证会计报表“真实与公允”。因此,在英国,“真实与公允”的含义已经与遵守会计准则的意思基本相同,会计准则在解释公司会计报表是否“真实与公允”时具有很大的说服力,法院对会计准则也给予了很大的支持。

虽然会计准则的法律地位在英国已经得到肯定,但是,会计准则是否能作为免除法律责任的充分条件?在肯定英国会计准则的法律地位的同时,我们也不能不看到一些否定因素的存在。对会计准则法律地位质疑的原因主要有:第一,英国会计准则是由民间机构制定而不是由立法机关或立法机关授权的行政机关制定,与一般法律的权威性和稳定性相比,会计准则的法律效力较弱。第二,法官在法庭的辩论中应该依据法典进行判决,但陪审团的意见对法官判决的影响实际上是比较大的。虽然陪审团成员具有广泛的代表性,但其中真正了解会计准则且懂得会计实务的人却很少,甚至没有。而律师的雄辩和感染力对陪审团的影响往往大于法典的影响,因此,会计准则的法律地位也会受到影响。第三,人们在制定会计准则的过程中必然存在一些个人的主观判断,必然会受到个人知识、经验和认识水平的限制,从而影响到会计准则的质量。可见,要使英国会计准则的法律地位得到充分的肯定,还应从多方面对其进行完善。

四、结束语

在英国,遵守会计准则已经是保证财务报告“真实与公允”的基本要求,也逐渐成为衡量会计信息“真实与公允”的主要尺度,会计准则具有明确的法律地位,法院可以根据是否遵守会计准则来判断会计信息是否“真实与公允”。但是,由于一些制约因素的存在,因而遵守会计准则也并不一定能作为免除法律责任的充分条件。这种状况在未来较长的时间内也难以根本消除,因此,要从多方面寻求解决的途径。笔者认为,其中最主要的是通过对会计准则的不断完善,缩小会计准则与公众意识的差距,这样英国会计准则的法律地位才能得到充分认可。

主要参考文献

①郭道扬.会计史研究——历史·现时·未来(第二卷).北京:中国财政经济出版社,2004

②曲晓辉,李明辉.论会计准则的法律地位.会计研究,2004;5

③汪祥耀.英国会计准则研究与比较.上海:立信会计出版社,2002

④郭道扬.论两大法系的会计法律制度体系.会计研究,2002;8

⑤汪祥耀.英国会计准则的演进与最新发展.财经论丛,2002;2