

# 实行“真实与公允”的尴尬及其对中国的启示

陈晓芬 翟云耀

(厦门大学 会计系, 福建 厦门 361005)

[摘要] 我国的企业会计准则 2006 多处体现了“真实与公允”的观点。我国的新会计准则已向真实与公允迈进了一大步, 但是由于职业道德规范体系不完善、职业团体管理方式的弊端, 我们认为目前引进“真实与公允”至高无上为时尚早。

[关键词] 真实与公允; 公认会计原则; 财务报告

## 引言

我国新近发布的企业会计准则 2006 最大的特点就是体现了“真实与公允”价值的思想。首先基本准则开宗明义地指出, 企业财务报告的目标, 是必须为报告使用者做出科学决策提供相关、真实、可靠、公允的会计信息。然后在准则体系中规定金融工具、投资性房地产、非共同控制下的企业合并、债务重组和非货币性交易等方面采用公允价值。继续保留了可比性、一致性、明晰性等原则, 但权责发生制和历史成本不再作为会计核算的基本原则。

“真实与公允”观点(True and fair view, TFV) 首创于英国, 是英国会计理论和实务的灵魂, 被认为是英国一直以来会计丑闻较少的功臣。我国企业会计准则 2006 虽多处体现了真实与公允的观点, 但是这些距“真实与公允”观点至高无上还相当遥远, 那是不是我们已经在向“真实与公允”靠拢呢? 到底我们在会计实务中是否引入“真实公允”至高无上的观点呢? 到底什么是“真实与公允”呢?

### 一、“真实与公允”的含义

英国公司法并没有为 TFV 下定义, 对其解释至今也尚无定论, 但概括起来主要有两层含义: 遵循公认会计原则(GAAP)、反映经济实质。

#### (一) 遵循公认会计原则

“真实与公允”的第一层含义即遵循 GAAP。这里的会计原则是指包含在准则、法规中或被会计职业判断支持的会计方法, 如果一个公司在编制报表时采用的会计政策在 GAAP 之内, 其财务报表就是真实和公允的。这种解释经历了以下两个阶段。

1. 标准实务公告 SSAP。ICAEW 在 1983 年向两位御用大律师霍夫曼(Hoffmann)和雅顿(Arden)探求有关真实与公允的法律指引, 指引认为遵循 GAAP 则公司会计报表的表面证据(Prima facie evident)成立, 若与 GAAP 背离意味着不显示表面证据成立。但在判定背离是否合理上, 法院会充分考虑 SSAP 的专业观点, 这也是对 SSAP 的一个极大支持。

2. 财务报告准则 FRS。英国 1985 年修订的公司法, 对会计准则的地位作出了重大的改变, 该法要求所有的会计报表必须说明是否根据适用的会计准则编制。若有偏离, 则必须列明偏离之处和原因。这是在英国公司法历史上首次给予会计准则的公开承认。

#### (二) 反映经济实质

“真实与公允”的深层次含义即公司财务报告应反映企业的真实经济状况。这表示, 当遵循 GAAP 意味着报表不能提供真实与公允观点时, 公司就不必遵循这些原则。这在紧急事务公告(UITF)第 7 号和英国会计准则委员会(ASB)发布的“会计准则前言”文件中得到充分体现。

1. 紧急事务公告第 7 号。于 1992 年 12 月后实施的 UITF7 规定, 当一个公司为确保其报表真实与公允而与法案相背离时必须披露以下的附加信息: (1) 偏离的细节。即对法律要求采取的会计处理方法的说明和对实际采用方法的描述; (2) 关于为何规定的处理方法不能提供真实与公允观点的说明; (3) 偏离对报表的影响。包括数量化信息, 但如果在报表中已经很明显或无法数量化, 可不提供, 但须陈述理由。如果有要求, 公司必须在声明财务报表遵循 GAAP 之后立即披露此类信息, 当这种背离持续下去时, 公司应在受其影响的每一年的财务报表中加以披露。

2. 会计准则前言。ASB 在 1993 年 6 月发出的“会计准则前言”文件中, 提到了会计准则和 TFV 的关系。主要包括以下几点: (1) 会计准则是具权威性的, 它说明如何将工商业交易和事务反映在报表内。所以在一般情况下, 遵守会计准则可以显示 TFV。 (2) 在特殊情况下, 可以为了显示 TFV 而偏离会计准则。在此情况下, 特别的会计处理方法必须基于公正

(Unbiased) 和充分咨询(Informed)的判断, 以忠实地反映经济活动为目的。在财务报表上, 必须揭示偏离的详细情况、原因, 以及对报表的影响。该文件显示, ASB 认为遵守会计准则, 可以显示 TFV, 如需偏离会计准则, 必须设计出合适的会计处理方法, 以符合该事项的经济及商务实质。

当然, 这种观点并不意味着公司可简单地直接采用适合本公司的会计准则而忽视当前其他公司采用的会计处理方法, 因为从一定意义上讲, 用户对报表的期望由一般报表披露信息的性质和范围决定, 任何公司如果以其采用的处理方法能提供真实与公允观点为由, 偏激地修改处理方法, 使用户产生误解而不能对公司的财务状况和经营业绩作出正确评价的话, 这本身就意味着报表并不能提供一个真实而公允的观点。

### 二、实行“真实与公允”的尴尬

真实与公允虽然从英国走向欧盟又走向国际, 影响力不断扩大, 被认为是英国会计丑闻较少的直接原因, 但是无论是在理论上还是在实务中, 他的实行都存在许多解不开的谜团, 甚至陷入尴尬的境地。

#### (一) 真实与公允的定义和作用是什么, 有无操作意义?

尽管从法律形式上看, “真实与公允”观念在英国和其他欧共体国家的会计中都取得了至高无上的权威地位, 但不管是英国公司法, 还是欧共体第 4 号指令都未对他进行过明确定义, 其他如会计准则、审计标准和一系列的职业道德公告中也没有定义他。那么“真实与公允”一词的真正含义是什么呢? 会计师如何做才符合“真实和公允”观点呢? 正因为没有明确定义, 不同的人可对他作不同的理解和解释; 也因为衡量是否符合它还要依照其他职业标准, 所以许多人都认为它缺乏操作意义和技术性, 那么“真实与公允”到底起到一种什么样的作用呢? 当然良好的初衷是用来约束会计师的行为, 使其在会计实践中秉承为了公众利益来履行职业判断。但是由于实践中缺乏操作性, 许多人认为它仅仅起到一个符号的象征作用, 同时, 由于这个符号被抬到至高无上的地位, 客观甚至主观上也起到支持会计职业地位的作用, 成为提高会计师执业威望的一种助推剂甚至是手段。

#### (二) “真实与公允”的国际协调

1. 字面含义的差别。当“真实与公允”被翻译成各国的文字时, 就产生了一个奇特的现象, 它在不同的语言中产生了不同的意思, 大多数的国家不能找到一个很好的词语来充分表达“真实与公允”这一含义, 而只能用一个形容词来翻译它。如丹麦、法国、意大利、葡萄牙、西班牙翻译为“信任”(faithful)、德国翻译为“按照事实”(according to facts), 希腊翻译为“实际”(real)等。所有这些翻译只有单一词义, 与英国的双重词义就不同, 那么这两个词之间的本质差别仅仅在文字转移中就被抹杀掉了, 更不要说我们所讨论的“真实与公允”作为一个词语所表示的丰富内涵了。

2. 不同的待遇不同的地位。英国学者 C. W. 诺比斯对这一现象的研究给了我们提供了很好的启示, 他把欧共体国家对包括“真实与公允”在内的第 4 号指令的实施态度分成三类: (1) 指令占据统治地位(英国和爱尔兰); (2) 将指令作为标志着自己已接受欧盟指令的一种摆设(丹麦、法国、西班牙、葡萄牙); (3) 无视指令, 本国法律凌驾于指令之上(德国)。

由于不同国家存在着不同的会计实践, 会计职业的特点和权威性都不同, 结果导致衡量“真实和公允”的标准相去甚远。因此, 沃尔顿很早就提出, 除非“真实和公允”观念在开始时就被赋予了共同的意思, 否则, 可以预料, 通过第 4 号指令在欧共体国家强加这一概念是浪费时间。

### 三、对中国的启示

#### (一) 是否引入“真实与公允”观点至高无上

(下转第 168 页)

果。内部控制的成败,取决于医院全体员工的控制意识和行为,医院领导着的内部控制意识和行为也是关键环节。

#### 2. 成立内部控制机构

结合医院自身的特点,建立适合医院内部控制制度需要的职能机构和相应的规章制度、程序。

#### 3. 行政主管部门和内部控制机构的监管

通过卫生行政主管部门的定期和不定期的检查,医院内部控制机构根据不同阶段查看控制制度的落实和执行情况,不断规范医院的经营行为,防止会计信息失真等违法乱纪行为发生。

#### 三、加强会计人员职业道德和会计法规教育

会计职业道德,是从事会计工作的人员在履行职责活动中应具备的道德品质,他是调整会计人员与国家、会计人员与不同利益和会计人员相互之间的社会关系及社会道德规范的总称。是基本道德规范在会计工作中的具体表现。医院要通过会计人员继续教育、举办讲座等多种方式对会计人员进行职业道德和会计法规的教育,要求会计人员在从事会计生涯中,要爱岗敬业,安心本职工作,忠于职守、尽职尽责、诚实守信、做老实人,说老实话,办老实事,执业谨慎,信誉至上,不为利益所诱惑,不弄虚作假,廉洁自律,公私分明,不贪不占、遵纪守法。严格按《医院财务制度》、《医院会计制度》和医院内部会计控制的要求办理和核算每笔会计业务,依法报账、记账、入账,实施会计监督。

#### 四、加强医院会计电算化系统的控制

随着信息化步伐的加快,会计信息系统普遍应用,要求对会计资料进行正确搜集、处理、传递,使输出的会计信息安全可靠。有效的会计电算化管理系统,对药品、库存物资、门诊收费、住院费用核算的管理应实现智能化的要求,应能及时监

测和发现内部控制中的漏洞和隐患,并针对出现的新情况、新问题以及内部控制执行中的薄弱环节及时报告,增强内部管理的实效性和针对性,及时修正内部控制制度,做到有章可循、违章必纠,提高会计信息质量。

#### 五、完善内部审计制度

内部审计机构是强化医院内部控制制度的一项基本措施,是医院内部控制的一种特殊形式。提高内审工作在医院各项管理工作中的地位,医院应设置独立的内部审计科室,保证医院内审工作的独立性、权威性和有效性。内审工作的重点应从内部检查和监督向分析评价转变,把管理和效益作为内审的重点。在方式上,要把整个内审工作的重心从过去事后审计,转向事前计划预测,事中跟踪控制,事后审计并举,以实现内审对医院进行全过程、全方位的监督评价,及时发现存在的问题,保证会计信息真实有效,把医院的经营风险降到最低。

综上所述,医院只有实行科学管理,加强内涵建设,加强内部会计控制,内部各部门责权明确,相互配合、相互制约、协调一致,规范管理并促使各个环节讲求效益,勤俭节约,精打细算,挖掘潜力,建立起有责任、有约束、有控制、有竞争、有活力的内部运行机制。保障医院在一个合法、安全、有效的环境下健康发展。

#### [ 参 考 文 献 ]

[1] 闫培金,王成. 企业财务内控精要[M]. 北京:中国经济出版社,1998.

[2] 周幽屏. 建立和完善医院内部控制制度的探讨[J]. 卫生经济研究,2005(9).

[责任编辑:李志清]

(上接第165页)这个问题至少涉及到以下几个问题。

1. 个人的道德操守。从以上的分析,我们可以看到“真实与公允”观点至高无上显然是原则导向。采纳原则导向,不给出具体的政策界限,当存在利益分歧时,达成一致几乎是不可能的(Watts and Zimmerman, 1979),最终只能诉求道德操守。比如,国际会计准则理事会(IASB)主席戴维·特威迪(Sir David Tweedie)在美国国会一个委员会作证时说道:“我们支持的方法要求公司和它的审计师各退一步,审视其会计是否与基础性原则(underlying principles)一致。这不是一个妥协的选择权,它需要公司和其审计师双方秉承为了公众利益(in public interest)来履行职业判断”(FASB, 2002)。将一个制度能否有效执行,建立在个人的良好意愿基础上,不仅有违经济学的基本前提,其长期有效性程度也值得关注。

2. 会计职业界的责任与风险。和英美国家相比,我国企业界和会计职业界的法律风险偏低是很显然的,如果再引进“真实公允”至高无上原则,一方面是更广阔的职业判断,一方面是偏低的法律诉讼风险,势必导致会计职业界在进行职业判断时“毫无顾忌”,这很容易导致会计信息质量低下。

#### (二) 如果引进,是否加以定义?

退一万步讲,就算我国真的引入“真实公允”至高无上的原则,那是否要对其进行定义呢?真实与公允之所以没有严格定义,或许与英国的传统文化与法律体系有很大关系。英国实行案例法,案例法特点是法院在审判中“以案断案”,对许多概念都缺乏严格与精确的定义,而留待由法院判决的案例中对有关的概念加以诠释。真实与公允作为一条最高判断准则,不规定其具体含义是与案例法系相适应的,它增加了法官在判定时的灵活性。中国属大陆法系国家,成文法中注重对概念精神的阐释,案例也是依据条文法的字面含义来判定,客观上要求概念上的准确性,因此,在接受或引进西方一些概念时,应充分考虑不同国家背景差异,切忌以己退彼或以彼推己,对其含义要有个准确地把握,尤其引用时须谨慎从事,否则会造成理解上的混乱。

#### (三) 如果引进需要哪些配套措施?

英国之所以能够很好地运用“真实公允”观点至高无上,跟英国完善的职业道德规范体系、职业团体模式和职业惩戒机构是分不开的。但是我国在这些方面却相对落后。

1. 职业道德规范体系。英国的会计职业道德规范已经有了很长的历史,几经修订充实,虽然由于国内职业团体不统一而产生了多套规范,但是它们除个别差异外几乎一致,具有很

强的可操作性。除了规范文本本身,在职业团体的出版物中,也经常以专栏的形式讨论解答这种关于职业道德的具体问题。

目前我国的职业道德规范只有基本准则,没有一个完整的体系,且职业界对职业道德内涵的认识还不够,再加上执行层面的不彻底——仅针对执业会员(注册会计师 CPA),所以导致整个职业的职业风险较大,会计信息质量不高。

2. 职业团体模式。英国有众多的职业团体,规模较大,领导力较强的就有6家之多,而它们在国内的地位又主要是由其会员数量决定的。那凭什么去吸引会员呢?很关键的就是团体的执业质量。因而它们就存在一种内在的动力去加强团体内部会员的管理和发展,加强会员执业质量的监督,增强团体的竞争力。

而我国的职业团体是唯一的,不存在竞争的动力,同时它又具有半政府性质,存在明显的管理缺陷,所以在一定程度上不利于会计发展。

3. 职业惩戒机构。英国的职业惩戒主要由会计专业监察委员会 POBA 和会计职业调查和惩戒委员会 AIDB 负责,他们对上市公司和其他主要的涉及公众利益的经济组织的案件进行调查并采取惩戒措施。它们无论在经济上还是行事上都是独立于职业团体的,这样就加强了监督惩戒的独立公正性和有效性。但是中国在这方面是个空白。

#### 四、结论

英国会计丑闻相对较少确是事实,但是他跟英国的法律、文化、独立严格的职业惩戒机制等都有密切的关系,“真实公允”在其中起多大的作用尚有待考究。特别是这个空泛的原则到底有多大的可实施性值得怀疑。再加上我国会计职业界法律风险偏低,职业道德规范体系的不完善,职业团体管理的弊端,职业惩戒机构的缺位,我们认为引入“真实公允”观点至高无上为时尚早。但是英国在这些方面的成就值得我们学习和借鉴。

#### [ 参 考 文 献 ]

[1] Andrew McGee, 1991, "The True and Fair View Debate: A Study in the Legal Regulation of Accounting", The Modern Law Review, 874 - 888.

[2] 吴俊洁(英)等. “真实与公允”观念在欧洲协调的障碍及启示[J]. 会计研究,1995,(6):48-49.

[责任编辑:李志清]