

711

F 233.501
V. 25

英国会计准则研究与比较

*The UK Accounting Standards:
Their Research and Comparison*

汪祥耀 等 著

立信会计出版社

图书在版编目(CIP)数据

英国会计准则研究与比较/汪祥耀等著. —上海:立信会计出版社, 2002. 6

ISBN 7-5429-1014-0

I. 英… II. 汪… III. 会计制度-研究-英国
IV. F233.561

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2002)第 044752 号

出版发行	立信会计出版社
经 销	各地新华书店
电 话	(021)64695050×215 (021)64391885(传真) (021)64388409
地 址	上海市中山西路 2230 号
邮 编	200235
E-mail	lxaph@sh163c. sta. net. cn

印 刷	立信会计常熟市印刷联营厂
开 本	890×1240 毫米 1/32
印 张	20.5
插 页	2
字 数	550 千字
版 次	2002 年 6 月第 1 版
印 次	2002 年 6 月第 1 次
印 数	3 000
书 号	ISBN 7-5429-1014-0/F·0928
定 价	35.00 元

如有印订差错 请与本社联系

序

在国际会计中,英、美会计代表了当今世界会计发展的主流。除美国会计外,英国会计的发展亦已相当成熟。事实上,英国会计对世界各国,尤其是对英联邦国家以及原英属殖民地国家或地区(包括我国的香港特别行政区)会计的发展,均具有重大的影响。英国会计发展的模式虽然类似于美国,但又不完全等同于美国。英国会计在许多方面保持了其自有的特色,尤其是“真实和公允的观点至高无上”的宗旨,在世界会计中更是独树一帜,成为英国会计理论和实务发展的灵魂。

英国从20世纪70年代起开始制定会计准则,其成效显著,成绩斐然。英国先后通过会计准则筹划委员会(AASC)、原会计准则委员会(ASC)和改组后的会计准则委员会(ASB)发布了25项《标准会计实务公告》(SSAP)以及19项《财务报告准则》(FRS),对经济业务和会计事项的确认、计量、记录和报告建立了良好的会计规范;为了对会计准则的制定工作以及新会计问题的处理提供指导,ASB于1999年12月正式发布了一份类似于美国《财务会计概念公告》的文件——《财务报告原则公告》,作为英国发展会计准则的概念框架。此外,为了适应中小企业应用会计准则的需要,考虑到中小企业经营收入、资产总额以及雇工人数等方面的特点,ASB还于1997年11月发布了《小型报告主体财务报告准则》(FRSSE)。由此可见,英国会计准则的体系比较科学,内容比

较完整,对我国当前会计改革以及制定会计准则的工作具有十分重要的借鉴意义。

为了适应经济改革和对外开放的需要,我国从20世纪90年代初亦开始制定会计准则。我国自1992年底发布《企业会计准则——基本准则》以及在1997年5月发布第一项具体会计准则——《关联方关系及其交易的披露》以来,至今已发布了16项具体会计准则。在此期间,我国对各国会计的理论与实务以及制定会计准则的经验展开了大量的研究,我国具体会计准则在很大程度上借鉴了国际会计准则。然而,我国以往的研究主要将精力集中在美国会计准则以及国际会计准则身上,对英国会计准则的研究却不够深入。虽然各种版本的国际会计教材都涉及一些对英国会计准则的介绍,但系统地研究、比较和借鉴英国会计准则的研究项目在我国几乎还是空白。因此,我院汪祥耀教授等所著的《英国会计准则研究与比较》一书的问世,将有力地推动我国对英国会计准则的研究。

《英国会计准则研究与比较》全书由六部分组成:第一部分论述了英国会计准则的历史演进和最新发展;第二部分论述了英国会计准则的概念框架及其国际比较;第三、第四部分则对英国各项标准会计实务公告以及财务报告准则进行了逐项研究和比较;第五部分是对英国小型报告主体财务报告准则的研究与借鉴;第六部分为附录部分,转录了英国《财务报告原则公告》以及《小型报告主体财务报告准则》。其中在对英国各项具体会计准则的研究中,又对各项准则的发展背景、准则的主要内容以及与国际相关准则的比较作了比较透彻的

分析和论述。我认为,本书结构体系设计合理,内容完整,参考广泛,资料新颖,能够反映英国会计准则的最新成果和动态,具有较大的研究和参考价值。虽然在研究英国会计准则方面,本书还只是一块“粗砖”,值得进一步精雕细琢;但是我相信,本书对促进我国开展英国会计准则的深入研究,一定能够起到“抛砖引玉”的作用。

我院会计学科是浙江省重点扶植学科,师资力量雄厚,具有副高级职称以上的教师 30 多人。近年来,我院会计学术研究气氛浓厚,对我国会计制度改革以及会计准则制定等问题展开了大量的研究。本书是我院会计学院集体策划、集体研究的又一项最新成果,共有 10 多位教师参加了本项研究工作,由汪祥耀教授任主要撰稿人,并负责全书的校对、修改和总纂。我衷心期望,本书能够产生较大的学术影响,并对我国会计准则的制定工作有良好的启迪作用。

浙江财经学院院长、教授



2002 年 6 月于杭州

目 录

第 一 部 分

英国会计准则的演进与最新发展	3
一、英国会计准则制定机构的变迁	3
二、英国会计准则的主要内容	7
三、英国会计准则的权威性和法律地位	11
四、英国会计准则的特点	12

第 二 部 分

英国会计准则的概念框架及其国际比较	21
一、概念框架的产生与国际发展概况	21
二、英国会计准则概念框架的发展	23
三、英国财务报告原则公告的主要内容	28
四、英国财务报告原则公告与国际相关概念框架的比较	56

第 三 部 分

英国标准会计实务公告研究与比较	69
SSAP4 政府补助会计	69
SSAP5 增值税会计	81
SSAP9 存货与长期合同	93
SSAP13 研究与开发会计	109
SSAP17 资产负债表日后事项会计	118
SSAP19 投资性房地产会计	125
SSAP20 外币折算	137

英国会计准则研究与比较

SSAP21 租赁和租购合同会计	151
SSAP25 分部报告	166

第四部分

英国财务报告准则研究与比较	177
FRS1 现金流量表	177
FRS2 附属企业会计	193
FRS3 报告财务业绩	206
FRS4 资本工具	221
FRS5 报告交易实质	235
FRS6 收购与兼并	248
FRS7 购买会计中的公允价值	260
FRS8 关联方披露	274
FRS9 联营与合营	286
FRS10 商誉与无形资产	306
FRS11 固定资产和商誉的减值	326
FRS12 准备、或有负债和或有资产	341
FRS13 衍生与其他金融工具——披露	352
FRS14 每股收益	366
FRS15 有形固定资产	387
FRS16 本期税款	401
FRS17 退休福利	411
FRS18 会计政策	427
FRS19 递延税款	441

第五部分

英国小型报告主体财务报告准则的研究与借鉴	459
一、英国小型报告主体财务报告准则概况	459

二、英国小型报告主体财务报告准则的基本内容	462
三、借鉴与启示	481

第 六 部 分

附录	489
一、英国财务报告原则公告	489
二、英国小型报告主体财务报告准则	572

第一部分

英国会计准则的演进与最新发展

一、英国会计准则制定机构的变迁

20 世纪是“会计规范的世纪”(亨德里克森语)。自 20 世纪 30 年代美国率先制定会计准则以来,英国、加拿大、澳大利亚、新西兰等英语国家相继制定了会计准则;1973 年国际会计准则委员会(IASC,现已改为 IASB)成立,共发布了 41 项国际会计准则;许多发展中国家(包括我国)也陆续加入了制定会计准则的行列;近年来,一些大陆法系国家(如德国、法国等)也相继成立了会计准则制定机构,开始制定本国的会计准则。一时间,会计准则的影响风靡整个世界,会计准则已成为适应市场经济和资本市场发展、促进国际资本流动的一种最有效的会计规范形式。

各国会计准则的发展都有一定的历史背景,也有曲折的发展历程,英国的情况也不例外。与美国的情况相似,英国会计准则最初也是由会计职业界发起制定的。英国会计职业界主要由六个独立的职业团体所组成,其中直接从事非政府部门财务报表审计工作的有以下四个团体:(1)英格兰和威尔士特许会计师协会;(2)苏格兰特许会计师协会;(3)爱尔兰特许会计师协会;(4)执业会计师特许协会。

虽然英国是老牌的资本主义国家,并且早在 19 世纪中叶英国《公司法》对资产负债表的标准格式就已经有所要求,但是英国会计准则的发展却较为缓慢,一直到 20 世纪 60 年代为止,英国都还没有正式制定会计准则。在此之前,只是由英格兰和威尔士特许会计师协会(ICAEW)从 1942 年起陆续发表了一些不具备约束力的《会计原则建议书》(Recommendation on Accounting Principles),作为企业会计实务的指导性规范。

1970年,ICAEW发表了一份题为《20世纪70年代会计准则意向书》(Statements of Intent on Accounting Standards in the Nineteen Seventies)的文件。在该意向书中,ICAEW提出了增强会计实务统一性、制定会计准则的目标^①。同时,作为该意向书的结果,ICAEW首次在1970年建立了会计准则筹划委员会(The Accounting Standards Steering Committee,缩写为ASSC),以推动会计准则的制定工作。从1970年到1976年,英国另外五个会计职业团体陆续加入了ASSC的组织,ASSC由此获得了改组^②。1976年,英国六大会计职业团体联合成立了会计团体咨询委员会(The Consultative Committee of Accounting Bodies,缩写为CCAB),并将改组后的ASSC改名为会计准则委员会(The Accounting Standards Committee,缩写为ASC)。从此以后,由ASC正式开始制定英国的会计准则。在ASC与CCAB的关系上,首先由ASC制定会计准则的草案,然后提交CCAB理事会进行讨论。因此,ASC的会计准则草案需经CCAB批准后才能正式实施。

ASC在制定会计准则方面作了相当大的努力,它所发布的关于会计准则的文件称为《标准会计实务公告》(Statements of Standard Accounting Practice,缩写为SSAP)。ASC从1976年成立到1990年被新的会计准则制定机构ASB取代为止的大约十五年间,总共发布了25项《标准会计实务公告》。至今,一部分SSAP仍在被执行。

ASC虽然为英国会计准则的制定奠定了基础,但由于ASC本身无权批准和实施会计准则,加上ASC为不同的准则项目设置了不同的

① Mike Harvey and Fred Keer, Financial Accounting Theory and Standards(London: Prentice-Hall International, Inc., 1983), p. 182.

② 自英格兰和威尔士特许会计师协会(ICAEW)于1970年创立会计准则筹划委员会以后,英国其他五个较大的会计职业团体亦先后加入这一组织。具体情况是:苏格兰特许会计师协会(ICAS)和爱尔兰特许会计师协会(ICAI)于1970年底加入;注册会计师协会(ACCA)和成本与管理会计师协会(ICMA)于1971年加入;公共财务和会计特许协会(CIPFA)于1976年加入。

工作小组,各工作小组之间的看法并不完全相同,同时又缺乏会计概念框架的指导,因此,由 ASC 制定的会计准则不仅权威性不强,而且相互之间还存在着不一致、不协调的情况。此外,还有人批评 ASC 的成员均由会计职业界人士所组成,不能充分反映“公众的利益”,因此,ASC 曾在 1982 年进行过一次改组,增加了 5 位代表财务报表使用者的成员。但这一次改组并没有解决根本问题,其缺陷仍然很多。英国会计学者亚历山大(David Alexander)等人在《财务报告》一书中,将人们对 ASC 的批评归结为以下六个方面:(1) 难于保证准则的遵守;(2) 缺乏概念框架;(2) 在会计准则中允许不同会计处理方法的存在;(4) 仅注重准则的一般性质而忽视其详细的操作程序;(5) 准则制定的时间太长;(6) 小型企业难于满足准则的要求。^①

针对上述对 ASC 的批评,英国会计团体咨询委员会于 1987 年成立了—个名叫德林委员会(The Dearing Committee)的专门机构,对英国会计准则的制定机构设置以及制定程序等进行了检讨与评价。德林委员会于 1988 年 11 月发表了一份题为《会计准则的制定》(The Making of Accounting Standards)的报告,该报告对英国会计准则的发展产生了十分重要的影响。在该报告中,“德林委员会”对英国会计准则制定程序的改革提出了以下建议:(1) 解散原先的会计准则委员会(ASC),成立一个新的会计准则制定机构——会计准则委员会(Accounting Standards Board,缩写为 ASB);(2) 大幅增加 ASB 的经费,由原先每年的 44 万英镑增加到每年 150 万英镑;(3) 新成立一个称为财务报告委员会(Financial Reporting Council,缩写为 FRC)的机构,其成员一半由会计职业界人士组成,一半由财务报表的编制者与使用者组成,并由 FRC 对会计准则的制定提供政策上的指导;(4) FRC 主席建议由英国贸易与工业大臣和英格兰银行总裁联合任命;(5) 由

^① David Alexander and Anne Britton, Financial Reporting (Third Edition) (London: Chapman & Hall, 1993), p. 256.

FRC 从其成员中选拔一人担任 ASB 的主席；(6) ASB 由不超过 9 人的成员所组成，当一项会计准则草案被 ASB 三分之二以上的成员多数通过后，ASB 就有权自行发布该项会计准则；(7) 在 ASB 中，至少主席和技术主任应该是专职的受薪人员；(8) 建议由会计准则委员会成立一个常设机构，专门对紧急问题(Emerging Issues)进行研究并发表权威性、但非强制性的指导意见；(9) 为了监督会计准则的执行情况，建议成立一个评审委员会(Review Panel)。

德林委员会的建议很快地得到了全面采纳，1990 年在 FRC 的授意下，英国成立一个带有部分官方色彩的、半独立的会计准则委员会(ASB)，并取代了原先的 ASC。ASB 虽然仍隶属于会计团体咨询委员会，但它受到了具有更广泛代表性(其成员由会计师事务所、律师事务所、证券交易所、银行和上市公司的代表所组成)的“财务报告委员会”(FRC)的制约，并且由于在 FRC 的 21 名成员中，其他成员均可以由 CCAB 委派，惟独主席一职必须由英国贸易与工业大臣和英格兰银行总裁联合任命，因此，FRC 本身已经带上了一定的官方色彩。

ASB 成立以后，具体负责会计准则的制定工作。与 ASC 不同的是：(1) ASB 可以自己颁布和实施会计准则，不必再经过英国六大会计职业团体的批准；(2) ASB 由 9 名成员组成，其主席由 FRC 任命，会计准则必须获得三分之二的成员多数通过，而 ASC 由 21 名成员组成，会计准则的通过采用无记名投票方式；(3) ASB 对会计职业团体具有一定的独立性，其经费来源也不仅仅来自于会计职业界。

ASB 所颁布的会计准则的文件称为《财务报告准则》(Financial Reporting Standards, 缩写为 FRS)，至 2001 年底为止，ASB 已先后颁发了 19 项《财务报告准则》。以前由 ASC 发布的 SSAP，只要未被 FRS 取代，则仍然有效。目前，ASB 一方面继续对原由 ASC 发布的《标准会计实务公告》进行评审和修订，另一方面，则根据会计业务发展的需要不断发行新的《财务报告准则》。

由上可见,英国会计准则的制定机构在最近三十年间,经历了由 ASSC、改组后 ASSC、ASC、改组后 ASC 到 ASB 的变迁。经过这些变迁,英国会计准则制定机构由纯粹的会计职业界民间组织,发展成一个带有官方色彩的、半独立的机构;会计准则制定机构的代表性逐渐加强;会计准则的制定程序也日渐完善。

二、英国会计准则的主要内容

会计准则有广义和狭义之分。广义的会计准则包括会计准则的概念框架、具体的会计准则,以及会计准则的解释性公告、实务指引等文件,而狭义的会计准则仅指具体的会计准则。如从广义的会计准则理解,英国会计准则主要由以下几个部分组成:

(一) 财务报告原则公告

《财务报告原则公告》(Statement of Principles for Financial Reporting),实际上是一份制定会计准则的概念框架,相当于美国的《财务会计概念公告》和国际会计准则委员会的《编制和呈报财务报表的框架》等文件。ASB 认为,它不是具体的会计准则,不具有与会计准则相同的地位。但是,它确定了编制和呈报财务报表的若干原则,并且能够完成以下主要目标:(1) 帮助会计准则委员会制定和评价会计准则;(2) 帮助财务报表的编制者、使用者、审计师和其他人员理解会计准则的制定方法,以及通用财务报表所报告信息的性质和作用;(3) 在遇到新问题或紧急问题并缺乏适用会计准则的情况下,帮助财务报表的编制者和使用者对有关问题作出初步分析。总之,原则公告为制定和评价会计准则以及为关心准则制定程序的有关人士提供了一个有用的、内在一致的参考框架。

ASB 从 20 世纪 90 年代起开始研究《财务报告原则公告》,并于 1995 年发布了《财务报告原则公告》第一份完整的征求意见稿。1999 年 3 月,ASB 又发布了《财务报告原则公告》的第二次征求意见稿。在以上两次征求意见稿的基础上,《财务报告原则公告》最终于 1999 年 12 月获得正式发布。

(二) 具体会计准则

前已述及,英国具体会计准则(或狭义的会计准则)目前实际上是由《标准会计实务公告》(SSAP)和《财务报告准则》(FRS)两部分所组成。ASC 至 1990 年为止先后发布了 25 项《标准会计实务公告》,其中 SSAP11 被 SSAP15 所代替,SSAP1、SSAP2、SSAP3、SSAP6、SSAP8、SSAP10、SSAP12、SSAP14、SSAP15、SSAP18、SSAP22、SSAP23 和 SSAP24 等 13 项公告先后被以后发布的《财务报告准则》所代替,SSAP7 和 SSAP16 被废除,目前仍然有效的 SSAP 实际上只剩下 9 项,并且大部分还经过了修订。所公布的《标准会计实务公告》依次是:

SSAP1 联营公司会计(1971 年 1 月发布,1982 年 4 月修订,1997 年 11 月被 FRS9 取代)

SSAP2 会计政策的披露(1971 年 11 月发布,2000 年 12 月被 FRS18 取代)

SSAP3 每股收益(1972 年 2 月发布,1998 年 10 月被 FRS14 取代)

SSAP4 政府补助会计(1974 年 4 月发布,1990 年 7 月和 1992 年 10 月分别修订,仍然有效)

SSAP5 增值税会计(1974 年 4 月发布,仍然有效)

SSAP6 非常项目和前期调整(1874 年 4 月发布,1986 年 8 月修订,1992 年 10 月被 FRS3 取代)

SSAP7 货币购买力变动的会计处理(1974 年 5 月发布,1978 年 1 月被废除)

SSAP8 在公司报表中按估算制征税的会计处理(1974 年 8 月发布,1999 年被 FRS16 取代)

SSAP9 存货与长期合同(1975 年 3 月发布,1980 年 8 月和 1988 年 9 月分别修订,仍然有效)

SSAP10 资金来源与运用表(1975 年 7 月发布,1991 年 11 月被 FRS1 取代)

SSAP11 递延税款会计(1975 年 8 月发布,1978 年 10 月被

SSAP15 取代)

SSAP12 折旧会计(1977 年 12 月发布,1999 年 2 月被 FRS15 取代)

SSAP13 研究与开发会计(1977 年 12 月发布,1989 年 1 月修订,仍然有效)

SSAP14 集团报表(1978 年 9 月发布,1992 年 2 月被 FRS2 取代)

SSAP15 递延税款会计(1978 年 10 月发布,2000 年 12 月被 FRS19 取代)

SSAP16 现行成本会计(1980 年 3 月发布,1988 年 7 月被废除)

SSAP17 资产负债表日后事项会计(1980 年 8 月发布,仍然有效)

SSAP18 或有事项会计(1980 年 8 月发布,1998 年 11 月被 FRS12 取代)

SSAP19 投资性房地产会计(1981 年 11 月发布,1992 年 10 月和 1994 年 7 月分别修订,仍然有效)

SSAP20 外币折算(1983 年 4 月发布,仍然有效)

SSAP21 租赁和租购合同会计(1984 年 8 月发布,1997 年 2 月修订,仍然有效)

SSAP22 商誉会计(1984 年 12 月发布,1989 年 7 月修订,1997 年 12 月被 FRS10 取代)

SSAP23 收购与兼并(1985 年 4 月发布,1994 年 11 月被 FRS6 取代)

SSAP24 养老金成本会计(1988 年 5 月发布,1992 年 10 月修订,2000 年 11 月被 FRS17 取代)

SSAP25 分部报告(1990 年 6 月发布,仍然有效)

至于由 ASB 发布的《财务报告准则》,至 2001 年底为止,也已先后发布了 19 项,具体为:

FRS1 现金流量表(1991 年 11 月发布,1996 年 10 月修订)

FRS2 附属企业会计(1992 年 7 月发布)