

关于中国注册会计师职业发展若干问题的探讨（下）PDF转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文

[https://www.100test.com/kao\\_ti2020/218/2021\\_2022\\_\\_E5\\_85\\_B3\\_E4\\_BA\\_8E\\_E4\\_B8\\_AD\\_E5\\_c45\\_218797.htm](https://www.100test.com/kao_ti2020/218/2021_2022__E5_85_B3_E4_BA_8E_E4_B8_AD_E5_c45_218797.htm)

## 五、关于会计准则的制定问题

### 1.中国会计准则制定的现状及其存在的问题

1992年中国财政部颁布了第一号会计准则《企业会计准则》，自此中国拉开了全面制定会计准则的序幕，会计准则的制定具体

由财政部会计司会计准则组负责。《企业会计准则》于1993

年7月1日正式生效，它作为基本会计准则，从内容上看实际

起着概念框架的作用，以指导各项具体会计准则的制定工作

。到1996年初，30余个具体会计准则征求意见稿(见表2)出台

，希望得到财政部的最后批准并发布实施。但考虑到会计准则

的经济后果和社会各界对准则征求意见稿中的不少内容、

条款意见不统一，分歧较大，所以这些会计准则的出台一度

被耽搁了下来。但时不我待，现实经济形势仍一如既往往前

发展，从而在会计准则不完备的情况下，给企业会计人员进行

会计处理和注册会计师在审计时作出审计判断带来了很大

困难，并增加了在实务中区分会计责任和审计责任的难度。

表2 具体会计准则(征求意见稿)汇总如下：

一般会计问题 具体会计问题 披露问题 应收款项 建筑合同 资产负债表 应付款

项 研究与开发 利润表 存货 银行基本业务 现金流量表 投资 借

款费用资本化 合并财务报表 固定资产 外币业务 会计政策与

估计变更 无形资产 捐赠及政府赠予 资产负债表日后事项 递

延资产 清算 或有事项及承诺 所有者权益 租赁业务 关联方关

系及其交易的披露 收入 期货交易 职工福利 企业合并 所得税

额 非货币性交易 同时，近年来在改革开放中出现的大量新型

经济业务，亦迫切需要相应的会计准则提供指南，但我们看到，在财政部的准则制定计划中，这些会计准则的制定尚未提上议事日程，这也使注册会计师在实务中感到无所适从，审计风险大为增加。这些急需的会计准则包括：金融工具、退休金计划、养老及其他职工福利、每股收益、分部报告、物价变动会计、企业创业期间的会计处理等。另外，中国会计准则由财政部会计司来制定，一方面使其在准则制定过程中较难排除财税利益方面的干扰，保证独立、充分地体现广大投资者、债权人等信息使用者的信息需求；另一方面也使准则的制定难以集思广益，从而影响到会计准则的全面性、及时性和适用性。

## 2. 可喜的进展与面临的困难

尽管对会计准则的整体框架和具体会计准则的内容，各方面意见尚不统一，但迫于证券市场的发展和有关方面的压力，财政部会计准则组制定会计准则的步伐近来明显加快，继1997年5月颁布《关联方关系及其交易的披露》准则后，1998年又先后发布了现金流量表、会计政策与会计估计变更和会计差错更正、资产负债表日后事项、投资、收入、债务重组和建筑合同等七个具体会计准则，另外，一些急需的会计准则，如非货币性交易、中期财务报告、或有事项及承诺等准则亦在积极制定当中，以应现实所需。与此同时，中国会计准则委员会亦于1998年10月成立。委员会由七名成员组成，分别来自会计职业界、证券监督管理委员会、政府和学术界，体现了较为广泛的代表性，并有助于会计准则的制定更加独立、全面，更易于被理论和实务界所接受。因此，中国会计准则委员会的成立无疑将有力地推动中国会计准则的发展进程。当然，尽管中国会计准则的制定已经取得了一些可喜进展，但同

时我们也应该看到它所面临的困难，这些困难主要体现在以下两个方面：(1)准则的贯彻实施存在障碍。制定会计准则实际上仅仅迈出了第一步，关键在于贯彻落实。但从已颁布会计准则的实施情况来看，习惯了根据会计制度进行会计处理的企业会计人员对新的会计准则还很不适应，有些原则性的、需要依赖于会计人员职业判断的规范，会计人员一时还难以透彻理解。审计人员也面临着类似的问题，许多会计师事务所的注册会计师对新会计准则的把握上存在偏差，导致审计责任和风险加大。因此，加强有关院校和会计职业界的教育与培训，以确保会计准则的顺利实施是当前一个紧迫问题；(2)会计准则本身亟待完善。从已颁布的各项会计准则来看，基本会计准则与具体会计准则之间、各具体会计准则之间在应用有关会计原则问题上存在着诸多不相一致的地方，因此，迫切需要制定一个完整、全面的概念框架来统帅各项会计准则的制定，以免给会计准则的解释、教育和实施带来混乱。

现行的基本会计准则 六、关于注册会计师的法律责任问题 1. 注册会计师的法律责任及其存在问题 依照现行有关法规的规定，我国注册会计师的法律责任包括行政责任、民事责任和刑事责任三类。其中，行政责任是指注册会计师违反法律法规，发生舞弊或过失行为并给有关方面造成经济等损失后，由政府部门或自律性组织对其所追究的具有行政性质的责任。根据《中华人民共和国注册会计师法》第39条规定，注册会计师所可能承担的行政责任包括警告、暂停执业和吊销注册会计师证书等。1996年10月，中国注册会计师协会颁发了《注册会计师惩戒规则(征求意见稿)》，1998年1月，财政部颁布了《违反注册会计师法处罚暂行办法》，亦

对此作了具体规范。注册会计师的民事责任包括违约行为和过失侵权行为。除《民法通则》外，仅见《注册会计师法》第39条、42条有有关规定。根据规定，注册会计师应承担的民事责任主要是停止侵害委托人或其他利害关系人的经济利益，并赔偿所造成的经济损失。对于注册会计师的刑事责任，首见于1995年2月施行的《全国人大常委会关于惩治违反公司法的犯罪的决定》，其中第6条规定：“承担资产评估、验资、验证、审计职责的人员故意提供虚假证明文件，情节严重的，处五年以下有期徒刑或者拘役，可以并处二十万元以下罚金。”1997年10月施行的新《刑法》才增加了关于注册会计师过失犯罪刑事责任的规定。近年来，随着社会主义市场经济的建设和相关法规的完善，人们的法律意识日益增强，于是诉诸法律、与注册会计师对簿公堂的案件日渐增多，尤其是1996年4月4日，中国最高人民法院针对四川德阳会计师事务所的验资案件向四川省高级人民法院发出法函[1996]156号《最高人民法院关于会计师事务所为企业出具虚假验资证明应如何处理的复函》，函中明确德阳会计师事务所应依其在验资报告中的承诺（“以上货币资金及固定资产业经逐项验证属实，如有虚假，由我单位负责承担证明金额内的赔偿责任”），承担民事赔偿责任。同时又指出，即使会计师事务所出具的虚假证明无特别注明，给委托人、其他利害关系人造成损失的，根据注册会计师法（第42条）的规定也应承担民事赔偿责任。56号函发出后，在注册会计师职业界引起轩然大波，而且随后全国验资诉讼案件急剧增加，据不完全统计，全国迄今已发生验资业务诉讼案件500多起（崔健民，1998），并且诉讼案件正波及到其他审计业务，以致于许多

会计职业界人士惊呼中国注册会计师的“诉讼爆炸”时代已经到来。注册会计师法律诉讼案件的增多，也使各种有关注册会计师的法律责任问题逐渐暴露出来。这其中最大的问题是：会计职业界、法律界和社会公众对注册会计师法律责任的分歧。目前，这种分歧集中体现在以下几个方面：(1)何谓虚假报告，无论是验资报告还是审计报告。以什么标准来评判其虚假与否，会计职业界认为只要报告的出具遵循了独立审计准则，就不应将其定性为虚假报告，而法律界和社会公众则认为只要报告的结论与实际不符，就应定性为虚假报告。至于注册会计师因出具了虚假报告而应否承担法律责任问题，那是另外一回事，法律界认为只有在注册会计师行为有过错的情况下，才应承担相应的法律责任。(2)会计职业界所主张的“真实性”与法律界所要求的“真实性”有偏差。(2)会计职业界所强调的“真实性”是指“程序的真实”、“过程的真实”，而法律界所要求的真实是指“内容的真实”、“结果的真实”，不仅仅是程序的真实(社会公众亦是如此)，这也是会计职业界、法律界在法律纠纷中面对“真实”、“虚假”等术语时产生歧义的一个所在。(3)在法律诉讼中，会计师事务所或注册会计师往往以其在执业中是否遵循独立审计准则作为解脱其法律责任的依据，而法律界则是以当事人在执业中是否有过错来判断其应否承担法律责任，这使得双方在诉讼过程中容易各执一词，产生“矛盾”。除了会计职业界、法律界和社会公众的分歧问题之外，有关注册会计师法律责任的问题还体现在以下几个方面：(1)〈独立审计准则〉的权威性问题，尤其是其在评判注册会计师应否承担法律责任问题上的地位问题。1998年1月财政部颁布的〈违反注

册会计师法处罚暂行办法 > 明确规定：注册会计师和会计师事务所、审计事务所在执业中违反注册会计师行业管理的法律、法规和规章应予行政处罚的，适用本法、法。但法律界有人对此提出疑问：如果遵循行业准则就可以据此解除法律责任，那么是否每个行业都可以制定这种准则？有人甚至认为《独立审计准则 > 不过是民间组织制定的文本，在法律上没有引为标准的效力。当《独立审计准则 >、公共利益与有关法规利益相矛盾时，法官又会偏重于什么利益来作出判决？由此可见，对于会计职业界来讲，如何确立《独立审计准则 > 的法律地位问题还需要作出进一步的努力。

(2) 法律规定不够具体明确，使人们在认识上和有关法律责任的归属上出现偏差。例如公司经理与会计人员在保证会计信息可靠性方面的法律责任界定不清楚。长期以来，人们一直认为应由企业会计人员而非经理对会计信息失真承担责任。尽管法律上一般地规定了公司经理亦对会计信息失真负有责任，但在实际操作上，受到谴责的往往是会计人员，其中许多会计人员甚至受到了惩罚。

中国会计市场的开放还体现在开放注册会计师资格考试、中外合作会计师事务所体制改革、中国注册会计师协会参与WTO服务贸易谈判等上。自1994年中国开始对外开放注册会计师考试，至今已进行了5届，5年中共有16个国家和地区的8,725名境外人员报名参加考试，有267名取得了考试全科合格的优异成绩，其中的220名加入了中国注册会计师协会成为非执业会员。最近，财政部又发布了允许境外非执业会员成为中国执业注册会计师的规定，其要求条件与世界各国的普遍规定近似。具体包括：必须在中国境内有两年的执业经验，有固定的住址，应加入中国的一家会计师事务所，

遵守中国的法律等。中国准备在不久的将来批准一批符合条件的境外非执业会员为执业注册会计师。他们将和中国的注册会计师一样，执行法定审计业务，出具的审计报告在中国境内具有同等的法律效力。他们的执业活动将同样受到中国法律保护。同时，和国际会计公司组成中外合作事务所的中国会计师事务所，正按照全国统一的要求进行改制，和原来的挂靠单位脱钩，以最大限度地减少乃至最后杜绝行政干预。改制后的合作事务所，其合作不再是一种行政行为，而是一种专业人士的专业合作行为，在体制上与国际惯例相符，在执业上将更加独立、公正。另外，从1993年开始，中国注册会计师协会还参加了中国服务贸易市场对外开放谈判的政府代表团，参与了WTO服务贸易市场的谈判，并在1998年的谈判中作如下承诺：允许中外合作所的形式保持至2010年；允许中外合作所、国际成员所在中国境内经批准设立分支机构；中国政府不再对中外合作所的中外双方控股比例进行限制，而是由事务所自己协商决定；允许涉外会计师事务所聘请中外方人员；支持涉外会计师事务所按照国际惯例管理事务所。显然，近年来中国在开放会计市场方面所迈出的步伐是十分惊人的，中国希望通过中外会计师同行的合作，不仅对中国注册会计师行业的发展起积极的推动作用，而且能够对世界经济的一体化，对国际会计师行业的发展作出贡献(丁平准，1998)。然而，在中国会计市场的开放过程中，也出现了一些问题，比如会计市场的准入问题、中外会计师事务所之间的竞争问题等。因为迄今为止，国有企业的审计还不允许外国会计公司进入，换句话说，外国会计公司还没有享受到国民待遇。同时随着中外会计师事务所数量的日益增多，

尤其是随着国际会计公司和中外合作会计g币事务所在中国会计市场所占份额的增加，中外会计师事务所之间的竞争日趋激烈，而相对来讲，中国会计师事务所的人员素质、规范程度、执业质量、市场信誉又要稍逊于国际会计公司或中外合作所，于是使出现了政府干预、低价招揽业务、屈从于客户出具审计报告等不良现象。但与此同时，也有不少国内会计师事务所开始加强制度建设、规范自己的行为，提高素质，维护自身形象，甚至不少事务所开始走联合、合并之路，以图从规模、审计质量等方面向国际会计公司或中外合作所展开有效竞争，向国际水平迈进。这实际上也从另一个侧面反映了开放会计市场的正负效应，当然从总的来看，其正效应要远大于负效应。

#### 八、关于会计职业发展的外部体制环境问题

会计职业的健康发展需要一个良好的外部环境，尤其是体制环境因素，然而，尽管近年来我国在政治体制、经济体制改革等方面迈出了一大步，但仍存在着以下这些体制安排上的障碍，这无疑将给注册会计师的独立执业带来不利影响。

(1)会计准则和财务通则并存的局面导致中国会计人员经常处于进退两难的境地。财务通则从某种程度上讲，实际上是计划经济的产物。过去，企业财务是政府财政的附属物，政府往往规定了企业的各项财务活动。财务通则主要规范的是诸如环帐摊销方式、折旧年限和存货计价方法等事项，并要求企业会计人员必须遵循之。审计人员亦被要求对企业财务报告遵循会计准则和其他法规(包括财务通则)的程度发表意见。毫无疑问，这样经审计的财务报表将会发生偏差。

(2)财政部负责制定会计准则，规范各企业的会计工作。同时又制定有若干行业会计制度，它们与会计准则不完全相符，从而增

加了企业会计人员和注册会计师的工作难度以及职业判断上的困难。所以，应该修改行业会计制度，使之符合会计准则，成为会计准则的行业指南。(3)究竟财政部还是中国证监会有权管理中国的会计事务?根据中国会计法，财政部被授权管理全国的会计事务，同时中国证监会也被授权管理全国的证券市场，其中包括会计信息的披露。当上述不同的组织发布的有关公告相矛盾时(如美国曾出现的情况)，将会出现什么后果?应在有关制度和法规上加以明确，以免产生不必要的摩擦。(4)根据中央政府的有关要求，所有大、中型国有企业的财务报表自1997年起都必须经过审计。而且在不久的将来，将把审计的范围扩展到所有国有企业。目前国有企业正面临困境，它们在背负计划经济时期留传下来的沉重包袱的同时，被迫面向市场，与非国有企业(包括外资企业)展开竞争。据报道，在1996年，有一半以上的国有企业亏损，平均资产负债率为65.9%，流动资产负债率高达95%，其中还有一些则出现了净资产为负的情况。由于国有企业出现巨额亏损和负债的原因较为复杂，其中一个重要方面是这些企业受传统体制的影响，承受了过多的原本应由财政或社会保险负担的诸如文化、教育、保健、住房等社会福利支出，从而影响到了对企业管理人员的业绩评价，极易挫伤管理人员的积极性。为此企业管理人员往往会根据其自身的理解采取一些措施来矫正会计信息，但是会计准则又不允许这样做。在这种情况下，审计人员便处于两难境地：他们应该严格遵照会计准则进行审计呢?还是认可企业管理人员所作的那些尽管偏离了会计准则但有其合理性的会计处理方法?第一种选择将会产生一些严重后果：第一，大量的企业将面临破产，工人将失

业，从而增加社会的不安定因素；第二，整个金融体系将出现严重危机，因为大量的银行贷款将被确认为环帐；第三，政府财政亦将因此而陷入困境。毋庸置疑，谁也不希望看到这样的结局，包括注册会计师。那么，注册会计师能作出第二种选择吗？也不能、因为这样做有违审计准则，任何理性的注册会计师都不会冒其职业风险，出于同情而出具不合规的审计报告。由此看来，要解决这一问题可能已经超出了会计职业界本身的力量，而必须依赖于整个政府的宏观决策来解决。

九、结语 综上所述，中国注册会计师职业经过十多年的发展，已经进入关键时期，在这一时期，我们既要看到注册会计师职业的发展成就、又要充分认识到其中所存在的问题，当然在这些问题中，有些是会计职业界自身所造成的，需要依赖于职业界自身的改革与开放加以解决，有些则是外部环境所造成的，必须仰仗于中央政府的相关改革。总之，对于会计职业界来讲，应对发展中所存在的问题有清醒的认识，并及早采取积极、主动的应对措施，以便中国注册会计师事业能得到更加健康、有序的发展。

参考文献 按汉语拼音顺序排列。崔健民．1998．励精图治，扎实工作，不断开拓注册会计师事业的新局面1998年度注册会计师全国统一考试工作会议上的讲话．《上海注册会计师》，第3期。丁平准．1998．经济转换中的中国市场．会计与审计专题研讨会．亚太会计师联合会、中国注册会计师协会主办．钟和．1998．全国注册会计师行业相关问题问卷调查分析报告。《注册会计师通讯》，1998年第1期 100Test 下载频道开通，各类考试题目直接下载。详细请访问 [www.100test.com](http://www.100test.com)