

□ 孙 铮

# 证券市场的会计规范与会计准则

证券市场的会计规范涉及到诸多问题,如公开发行股票的公司其会计实务的规范、公司会计信息披露的规范、注册会计师执行审计监督的规范等。笔者认为,要妥善解决我国证券市场中所有这一切会计规范问题,离不开规范体系的核心,那就是会计准则。

《公司法》和正在草拟的《证券法》等固然是证券市场实施会计规范的依据,在整个会计规范体系中居于最高层次的主导地位,然而,法律的规定不能取代会计实务中具体的处理标准,也不可能对会计信息披露的内容与质量作出比较具体的规范,更不能把注册会计师审计监督中诸多的业务准绳网罗无遗。法律只能规范必须做什么,不准做什么,不按规定行事将受到什么处罚等。法律不可能提供怎么做才是比较公允地向证券市场反映了公司财务状况与经营成果的具体指导。如果,我们以为除了《公司法》、《证券法》以外,无须再制定具体标准用以规范公开发行股票公司的会计实务,那么,习惯以立法形式(如《公司法》)对上市公司会计实务进行管束的英国,就不会劳民伤财地成立什么“会计准则委员会”(Accounting Standards Board),颁布什么《标准会计实务公告》(SSAP);美国证券交易委员会也只要安于《证券法》、《证券交易法》以及诸如会计信息披露标准格式的《S-X 规则》等规定,而毋须对财务会计准则委员会所颁布的《财务会计准则公告》(SFAS)长期表示强有力的官方支持了。

会计准则之所以是证券市场会计规范的核心,可以从以下三方面来加以阐述。

## 一、会计准则是公司会计实务的规范

### (一)发展证券场所引起的需要规范的公司会计新问题

四十多年来,我国企业的会计实务一直是在满足计划经济和国家所有制要求的原则指导之下进行的。很显然,这与证券市场的要求格格不入。证券市场的发展,对公司会计实务提出了许多亟待规范的要求。

第一,公开发行股票的公司超脱以往的任何行政隶属关系,以投资者为筹资对象;公司以法人名义,只对其债权人和股东负责;公司只以公司本身作为财务报告的主体,以股东和债权人作为其报告的主要对象,公允地反映公司的财务状况与经营成果,其独立性与计划经济时代截然不同。那么,怎样促使公司在保护投资者利益的前提下公允地反映财务状况与经营成果,这是证券市场条件下有待规范的会计问题。

第二,公开发行股票的公司所面临的是一个既充满机会又充满风险的生存环境。证券市场为公司创造了筹措各种资本的便利,但是它同样也置公司于经营和理财风险之中,这就要求公司会计在会计信息的处理上,能够采取一套有效的措施和防范风险的自卫办法,以提高公司抵御经营风险与财务风险的能力。公司会计处理如何能够达到抵御风险的目的,其各种备选方案

就成了会计规范的一个新课题。

第三,证券市场的发展,为公司筹措资本带来了前所未有的方便,又使得公司能以充裕的财力,根据自身的发展目标,去收购、兼并其他企业,由此便产生了公司之间的控股问题,出现了以母子公司关系为纽带的一种控股与被控股的企业集团。已有迹象表明,自1993年9月“宝延风波”<sup>①</sup>之后,上市公司的收购、兼并风正在兴起,上市公司收购国有企业的事件也时有发生。以上市公司为母体的企业集团的出现,就为如何向市场揭示以集团本身为会计主体的财务状况和经营成果全貌,提出了需予规范的一个新课题。

第四,证券市场的发展,预示着我国股份制改革方兴未艾,即将会出现更多的股份有限公司。就我国的现状来看,股份有限公司的组建,往往通过老企业改制而成,其中又以国有企业改制居多。根据我国有关法规的要求,改制后的公司在其招股说明书中,应该披露经注册会计师审计的最近三年的财务报告。<sup>②</sup>由此,公司会计处理中就出现了改制后的公司必须按照新的会计制度进行调表不调帐的会计技术处理问题;如果公司申请上市,还得按照上市公司的要求,构造过去三年的备考资料<sup>③</sup>。这种调表不调帐,构造备考资料等,在我国的公司会计实务中又是一个尚待规范的问题。

第五,老企业改组为股份有限公司还带来了另一个需予规范的会计问题,即改组后的公司,其保留下来的资产究竟如何计价?从会计处理来看有三种方法可供选择。第一种方法是按原企业资产帐面价值计价,并与其他股东一起按每股面值换取或购买股份。第二种方法也是按原企业资产的帐面价值计价,但考虑到原企业所创立的商誉,要求新股东以一定的溢价认购股份,而老股东则按原净资产帐面价值与每股面值折算换取新股份。第三种方法是,原企业的资产依其公允价值入帐,并同时确认原净资产帐面价值与公允价值之间的差额为商誉,而所有的新老股东均根据同股同价原则按发行价格换取或购买股份。上述第一种方法因有失公允,国内外会计实务中一般不予采用。第二种方法为我国所采纳,从理论上看似体现着一种审慎的态度,因为与其确认将来能否带来利益尚无把握的资产,即商誉,还不如在帐面上不予确认,而把它考虑在其他股东认购的股价之中,此法在英国的标准会计实务公告(SSAP)第22号中也有类似的推荐<sup>④</sup>。第三种方法认为因为商誉符合资产的定义,在帐面上应予确认。各种备选方法究竟孰是孰非,利弊如何,若不加以规范,必将会给这些公司日后的产权关系与会计处理带来一系列的问题。

第六,我国证券市场的发展,为我国吸收外资创造了良机,与此同时,也为那些发行或上市B股、H股公司的会计实务带来了新问题。那就是,那些发行或上市了外资股的公司,如何按照国际惯例,规范公司会计实务,为外资股的投资者提供会计信息。事实上这一问题一直困扰着这些外资股公司的会计实务,也引起了各方面的关注。

第七,证券市场的发展,为我国公开发行股票的公司利用多种融资工具筹措资金提供了方便。公司除了可以发行权益性证券、债务性证券外,还可以发行混合性证券,如可转换公司债券<sup>⑤</sup>,可调换优先股等。多种融资工具的出现使得公司的资本结构及公司会计中的权益显得更趋复杂,尤其是出现混合性证券,使每股收益、权益转换反匀减(或称反稀释)等会计信息成为投资者所普遍关心的、也是亟待规范的新问题。

第八,股利是股份持有者的投资收益,也是公司会计处理的最终结果。公司会计以特定的方法或程序计算可供分配的利润,并根据股东大会的决议,反映在不同股东(如普通股、优先股股东)之间分派的股利,并反映股利的不同分派方式(如现金股利、股票股利等)。然而,会计所

反映的股利分派,必须要以合理计算一定期间所实现的利润总额为其前提。利润的实现可以在不同的观念指导下运用特定的方法来确定,其中之一就是要求在保持股本完整无损的基础上确定利润,会计通常把这种前提条件称作“资本保全”。为了资本保全,会计人员必须选择适当的计量单位和计量属性来计量会计要素,按照特定的程序去处理会计事项。由此可见,股利的分派与利润有关,利润的实现又与资本保全有关,而资本保全又与会计计量模式的选择有关,所有这一切均涉及到会计规范的一系列最基本的问题。公司会计对这些基本问题处理是否得当,直接关系到投资者的利益是否得到了保护,关系到公司是否能够生存。

第九,根据上一点的分析,可以看出资本保全在公司会计实务中,是一个比较突出的问题。这是因为因会计处理不当而使资本流失的公司,没有理由指望自己在证券市场上具有无限的生命力。那么,资本怎样才能得到保全,这就需要会计规范加以解决。

最后,也是至关重要的一点,在证券市场中,由于公司脱离了行政隶属关系而面向整个市场,使得其财务报告的对象(用户)不再是过去的行政主管部门,而是众多股东、债权人、证券商、证券管理部门等;此外,就公司股票可以公开上市、自由转让这一点来看,其财务报告的对象又不局限于现有的投资者,还扩大到公司潜在的投资者——那些打算购买或受让公司股票、债券的投资者,向他们提供其投资决策所需的会计信息。总之,处在证券市场环境中的公司,其财务报告的对象扩大了。财务报告的对象不同,自然会引起财务报告目的的变化。公司财务报告的目的由过去只为主管部门单一服务,改变为向股东、债权人的投资决策,向证券商的证券业务,向证券管理部门的市场管理,提供有用的会计信息。可见,由于公开发行人股票公司财务报告对象与目的的特殊性,证券市场的会计规范就必须适应这种特殊性,寻找新的立足点,建立起规范体系,以促使公司会计达到其财务报告之目的。

## (二)寻找规范公司会计实务的途径

以上分析说明,由于证券市场的发展,以及股份制改革的深入进行,对公司会计实务提出了一系列有待规范的问题。为此,探索一条适应证券市场发展需要的、能够满足广大用户普遍要求的、向市场公允反映公司财务状况与经营成果的会计规范道路,是证券市场会计规范中亟待解决的问题。

根据我国的情况,至少可以提出以下三种思路来探讨规范公司会计实务的途径。

思路之一,继续沿用财政部迄今为止已经颁布的有关股份制试点企业的会计制度,如《股份制试点企业会计制度》(1992年5月23日)、《关于股份制试点企业股票香港上市有关会计处理问题的补充规定》(1992年11月2日),以及相关的行业会计制度及补充规定,而并不另起炉灶,另辟新路。

不错,我国会计改革的历史告诉我们,在较早出台的一批新的会计制度中,股份制试点企业会计制度确是我国会计制度率先与国际接轨的一个。然而,股份制试点企业会计制度也好,行业会计制度也罢,离证券市场中规范公司会计实务的要求还有一段距离,这一方面不仅在于这些制度本身还存在着某些不足,另一方面还在于它并没有明确各种用户对会计信息所提出的质量要求,没能提供面向证券市场的公司如何公允反映其财务状况与经营成果的各种合理的备选会计方法。此外,还应该看到,会计规范的问题,不仅仅局限于会计处理方法、程序或技术上,还要求有一种比较完整、符合会计工作的客观规律、经得起逻辑推理的观念形态,或指导思想,来引导会计处理方法、程序或技术的选择和运用,而这一切恰恰是各种现行会计制度所阙如的。因此,一味地追求制度本身的“完美无缺”,而不从更高的起点或标准上来斟酌会计规

范,就很难满足治理证券市场的需要。

思路之二,要求公开发行股票的公司直接按照国际会计准则或其他国家会计准则编制会计报表,提供会计信息。这种思路给人以一种在会计规范中可能花费较小、而收效奇快的感觉,但这是一条照搬主义的道路,走这条路可能要以牺牲国情为代价。

不错,实践证明,会计准则是会计工作的规范,是企业进行会计处理、编制会计报表的指南。但是,同时应该看到,所有这些结论只能在一定的社会政治、经济环境下得出。各国的会计准则确有其某些共性,因为会计作为一种商业语言,它往往会形成统一表达的各种规则。但是,如果会计准则不能适应本国、本地区的政治、经济、法律、文化等社会环境的要求,就无法真正起到规范、指导的作用,充其量只能是一种中看不中用的摆设。

比如,我国的社会主义市场经济比较强调国民经济的宏观调控,因此,在会计规范中,就特别要求各企业(包括股份公司)提供的会计信息能够满足国家宏观经济管理的需要<sup>⑥</sup>。又如,我国《公司法》第149条规定,公司一般不能从事库藏股票的业务,因此,我们在会计规范中,就不能照搬美国库藏股票会计处理的各种备选方案。

笔者并不一概地反对在建立证券市场会计规范过程中,吸收国际或他国会计准则中某些可以为我所用的部分。建立社会主义市场经济体系,坚持对外开放,离不开借鉴国外经济管理的某些先进经验与方法,更何况我们的那些发行外资股的公司,在会计信息披露过程中,为了满足境外投资者的需要,也应当考虑国际会计准则或上市的所在国或地区的会计准则的某些要求。但是即便如此,也不构成完全照搬之理由。因为证券市场的运作不同,监管方式不同,信息披露的要求不同,都会对具体的会计规范产生一定的影响,从而要求一个国家的会计规范必须建立在与本国证券市场相适应的基点之上。正是由于这样的原因,国际会计准则委员会所发布的国际会计准则关注的主要是各国的会计准则的协调,它“并不凌驾于一个特定国家内管理财务报表发布事宜的当地条例之上”,它也无权强制要求世界各国遵守之<sup>⑦</sup>。

思路之三,加快建立我国会计准则体系的步伐,规范公司会计实务。

制定我国自己的会计准则,这一点不论在理论界还是实务界,基本已形成了共识。人们普遍感到,只要我国朝着市场经济方向发展,不以会计准则去规范会计工作,会计改革要适应市场经济的要求就无从谈起。然而,深入到具体问题时,理论界有关证券市场需要会计准则规范会计实务的议论却并不多见。这也难怪,我们现在所面临的是市场经济环境下为数众多的国有企业的会计规范问题,人们往往以为将国有企业的会计规范问题解决了,也就解决了所有的会计规范问题,因而也就忽略了证券市场对会计规范提出的种种要求。

诚如我国会计准则所明确的那样,我国会计准则的制定与实施,是以适应社会主义市场经济发展的需要为出发点的。社会主义市场经济的最基本的经济单位是由各种所有制形式和各种组织形式的企业所组成,包括国有企业,有限责任公司,股份有限公司,甚至私有独资、合伙企业等。因此,用来规范社会主义市场经济环境下会计实务的会计准则,就不能只考虑国有企业的要求,还需顾及其他所有制形式或其他组织形式的企业,其中当然包括那些公开发行股票的公司。

从经济学的观点来看,市场经济中强调的市场决不是一个狭隘的概念,而是一个包括生产资料市场、消费资料市场、证券市场、期货市场、货币市场、劳动技术市场等在内的大市场概念。在这样一个大市场环境中制定和实施会计准则,自然要把市场范围的各个部分对会计规范的要求都考虑进去,其中当然包括证券市场对会计规范的特殊要求。

笔者认为,从市场经济的角度来看,会计准则与所有制形式并无必然联系,因为会计准则所规范的对象不是企业的所有制形式,而是侧重在作为一个会计主体的属于任何一类行业的企业会计行为。因此,从这个意义上讲,如果说我国会计准则有什么特色的话,那就是我国会计准则的适用范围是市场经济环境中的所有企业。

其实,解决国有企业会计规范与解决公开发行股票公司会计规范并不相互矛盾。证券市场是市场经济中的一个重要组成部分,而且顺应市场经济发展的要求,还是促进资源合理配置的良好中介。在我国,它是国有企业股份制改革的产物,反过来它又推动了国有企业股份制改革的进程,为企业经营机制的转换创造了良好机会。它推动市场经济走向成熟。因此,从这个意义上讲,无论是有利于资源配置,还是强调理顺产权关系、转换企业经营机制,深入研究证券市场对会计准则提出的要求,对于建立和完善中国会计准则都具有重要的现实意义和深远的历史意义。

此外,就公司会计而言,股份有限公司会计与国有独资有限责任公司会计相比较为复杂。其中为理顺产权关系,净权益部分的会计处理尤为突出。又由于其会计信息的用户众多,对会计信息披露的要求也就相对较高,因此,解决了股份有限公司会计规范的问题,或者多从规范这类公司会计实务的要求来考虑会计准则的制定,将有助于完善会计准则的规范内容,提高会计准则的水平,反过来,也解决了相对容易解决的国有企业会计规范问题。

综上所述,笔者认为,如果我们从证券市场会计规范的要求来考虑的话,上述第三个思路,即建立我国会计准则体系,规范公开发行股票公司的会计实务,是一个可取的途径。

## 二、会计准则是披露会计信息的规范

为了使证券市场的投资者对公开发行股票公司的财务状况与经营成果有一个全面的了解,以便他们在投资决策中作出明智的选择,无论是在一级市场公开募股,还是在二级市场上市、流通股股票,公司都必须依照有关的法律规定,通过正常的渠道和采用标准的格式,公开披露有关的会计信息,这已经成为各国证券市场规范化管理的一个必备的内容。

会计信息的披露涉及到三个方面的问题,一是公开发行股票公司应该披露哪些会计信息,这些信息应该怎样产生,披露的信息应该达到怎样的质量要求;二是必须建立一种制度,以确保会计信息在必要的时间,采取统一的标准格式公布于众;三是还必须建立一种鉴证制度,以保证信息披露者能够向证券市场公允地反映其财务状况和经营成果。上述三个方面,分别涉及会计准则、会计信息披露制度和审计制度等会计规范问题。笔者认为,其中至关重要的核心部分当属会计准则。因为一个完善的会计信息披露制度和审计制度都必须以会计准则为规范前提。这里暂且撇开审计制度不谈,仅从会计信息的披露来看,披露的会计信息无论是内容还是质量,都必须通过会计准则加以规范。

### (一)会计准则是规范会计信息披露的基础

在证券市场中,会计信息产生于公开发行股票公司的会计实务,在公司的日常会计实务中,如何通过会计确认、计量和报告这一套程序去处理会计信息,都必须按照会计准则的规范要求去执行。如果不存在任何舞弊、虚假、掩饰等道德问题,那么一般而言,规范的公司会计实务,势必会为会计信息的披露提供一个良好的基础。美国会计准则产生的历史充分说明,在证券市场的动荡时期,人们对上市公司会计信息披露的状态提出种种质疑,事实上除了信息披露制度本身不健全外,还与其信息披露的当事人松散的、不尽符合规范的会计实务有着密切的关

系<sup>⑨</sup>。在我国,境内外投资者、会计职业界、股市评论家在提到上市公司会计信息披露中存在的问题时,也涉及到了信息披露规范中的一个带有根本性的问题,那就是规范公司会计实务的会计准则。因此,无论从历史过程还是从现实状况来看,已有足够的事实表明,会计准则是证券市场会计信息披露的规范基础。

### (二)会计准则规范了会计信息披露的内容

或许有人会提出,证券市场会计信息披露的规范不是会计准则所能完全覆盖的,比如公司发行股票时应披露哪些信息,公司上市时应披露哪些信息,公司股票上市以后定期或临时性地应披露哪些信息,这似乎是证券管理法规应该规范的方面。不错,综览世界各国乃至国际会计准则,其中确实不曾涉及或很少涉及公开发行人股票公司应在何时披露、通过什么方式披露、应披露些什么等诸如此类的规范。然而,有一点毋庸置疑,那就是所披露的会计信息,无论从技术处理上还是质量要求上,都是由会计准则加以规范的,因为有关会计信息的处理和加工,无论从何种角度去看,会计准则最有发言权,最能达到根本的规范要求,否则承认会计准则是会计工作的规范,承认会计准则是会计实务中作出会计处理和编制会计报表的指南都将成为一句空话。

### (三)会计准则提出了会计信息的质量要求

在证券市场会计规范的种种举措中,恐怕没有哪一个规范性文件能够象会计准则那样将会计信息的质量要求阐述得如此完整。会计准则对会计规范的最大贡献或许应属于其提供了一整套会计信息应该达到的质量要求。它是会计界经过几代人的努力,从会计实践中高度概括的结晶;它对市场经济环境下广大用户对会计信息应当具备的质量要求,作出了精辟论述。笔者认为,这样的评价并不过份,因为不论是美国的《财务会计概念公告》(SFAC),还是国际会计准则委员会发表的《关于编制和提供财务报表的框架》、《财务报表的阐述》草案(Presentation of Financial Statements, 1995年3月)以及我国的《企业会计准则》,都可以证实上述评价确非虚言。

如果把上述有关会计信息质量的规范放在证券市场环境下来观察,可以发现会计信息的质量要求也正是证券市场会计信息披露规范所需要的。根据证券投资者和证券管理部门的需要,我们自然会要求各家公司所披露的会计信息首先应该对他们的投资决策和管理决策是有用的。为了确保会计信息的决策有用性,会计信息本身就应该具备相关性和可靠性,而且可以使信息使用者在一定的条件下进行行业间或时间上的合理比较,并能够通过重点报道使他们感受到所得到的信息对其决策来说是至关重要的。

## 三、会计准则是注册会计师审计监督的规范

为了确保公开发行股票公司披露的会计信息能够公允地反映其财务状况与经营成果,借助独立审计的力量实施鉴证,这是证券市场会计规范的必要举措。在这方面各国各地区的具体做法尽管不尽相同,然而有一点是基本相似的,那就是会计准则与注册会计师的审计监督有着密切的联系。这是因为会计准则是注册会计师的执业指南,同时也是他们的职业保障。

### (一)会计准则是注册会计师的主要执业指南

在证券市场中,借助注册会计师的力量,对公司应披露的会计信息实行独立审计,目的旨在贯彻“公开、公平、公正”原则,保护投资者的合法权益和正常的市场环境。因为在信息披露中,任何失实、虚假、掩饰、误报、舞弊等,都可能会使投资者蒙受损失,也有碍于证券市场的有

效运行。因此,代表“公正”力量的不穿制服的“经济卫士”、注册会计师的作用不容低估。我们说注册会计师代表了公正的力量,是因为注册会计师在开展其审计业务过程中,奉行其执业指南,有一套规范的鉴证方法和程序,并且还恪守独立审计人员的职业道德规范,否则“公正性”就无从谈起。

那么,什么是注册会计师的主要执业指南呢?换言之,注册会计师凭借什么来判断什么才是标准的会计实务?笔者以为构成注册会计师执业指南的有两个方面,一是会计准则,二是审计准则。会计准则是会计工作的规范,也是评价会计工作的依据——会计信息质量的标准。注册会计师在对公司的会计报表进行审查时,对自己所作出的审计意见事先必须要有一个评判的标准或尺度。公司提供的会计信息是否真实可靠,对投资者的决策来说是否相关,这些信息是否在前后一贯的基础上加以披露,对一些重要的会计项目或重大理财事项是否作出了重点报道,等等,注册会计师在对这些问题发表审计意见时,就不得不依据会计准则,根据会计准则对会计信息所提出的质量要求,以及会计准则所确定的会计确认、计量和报告标准,作出自己的公正的审计结论。如果没有会计准则,注册会计师在执业过程中对什么是“公允性”心中就没有一个底,或者,即使有会计准则,而注册会计师不凭借它作出自己的合理判断,这都将有损于审计结果的公正性,影响其执业质量,甚至有可能因此而遭受被控告的危险。

为了使会计原则成为测定财务报告公允性的准则,1933年纽约证券交易所根据特别委员会的建议,对注册会计师的审计报告格式作了修正。新的审计报告分为两个区段:第一区段用来陈述审计范围;第二区段用来发表审计意见。而在第二区段审计人员发表审计意见时,必须作出如下陈述:“经过检查我们认为,附上的资产负债表和有关损益与盈余计算书,在本年度中都依据了公认的会计原则,恰当地反映了1933年12月31日该公司的状况和本年度的经营成果”<sup>90</sup>。六十年以前,美国的这种依据会计准则作出审计意见的审计报告格式,在今天境内外上市公司的审计报告中随处可以见得,这足以证明会计准则在审计工作中的指导地位。

本文限于阐述会计准则是证券市场会计规范的核心问题,不拟对审计准则展开讨论,有关审计准则的问题暂置勿论。

## (二)会计准则是注册会计师的职业保障

我们在分析会计准则与注册会计师执行业务的关系时,往往注意或强调会计准则是注册会计师执业指南的一面,而很少从会计准则是注册会计师职业保障的方面去认识会计准则的作用。

注册会计师和律师一样,他们都有自己的执业指南和行业规范。会计准则因规范公司会计实务而产生,也是因注册会计师执行审计业务过程中掌握评价标准的需要而产生。注册会计师与社会各界一道共同制定会计准则,不论在准则制定过程中注册会计师发挥的影响是直接的还是间接的,他们在把所形成的会计准则作为其执业指南的同时,也往往把会计准则作为其职业的一种保护伞。当他们在执业过程中遇到风险并因此而被控告时,会计准则可以用来为其辩护的作用就充分显示了出来。中外注册会计师历史上出现的一些重大诉讼事件中,就有不少案例可以用来说明这一点。

例如,1995年4月23日,当在沪上市的南通机床股份有限公司年度报告一经公布,立即迎来了众多股东和评论界的一片指责。原因是该公司披露的会计报表中,因前期巨额汇兑损失的调整,而使报告期利润锐减。舆论界在对该公司进行了一番责难之后,便对“注册会计师在其中应扮演怎样的角色?承担什么样的责任?”<sup>91</sup>等提出了疑问。担任这家公司上市审计工作的注

册会计师申辩道:这笔汇兑损失是在公司上市前就形成的,但当时上市时,只求调表不调帐,故而没有对其进行帐面处理,这是“有其历史原因的,并没有错;今年的调帐是适应新准则,也没有错”<sup>①</sup>。担任这家公司年报审计工作的注册会计师也申辩道:“调帐本身没问题。我国的会计准则(这里包括会计制度——笔者注)这几年变动很大,因此,按新的准则对历史遗留问题进行调整是件很正常的事情。今年,很多上市公司特别是改制不久的上市公司中,都有过类似调帐行为,综观国际审计界,这类事情也颇为普遍”<sup>②</sup>。这里我们暂且不去涉及本案中是否存在舞弊或其他违规行为,值得注意的是,当人们试图追究注册会计师责任时,所有与本案有关的注册会计师几乎都不约而同地想到会计准则(包括在会计准则体系尚未建立之前的会计制度),是他们遇到麻烦时的理所当然的护身符,千方百计地从中寻找为自身辩护的种种理由。除去道德问题不谈,从法律上讲,注册会计师的这种行为不能不认为是当事人遇到被诉讼风险时的正常表现。

注:

①“宝延风波”是指1993年9月底,宝安公司通过收购延中公司的股票而在我国证券市场首次掀起的风波,前者是深交所的上市公司,后者是上交所的上市公司。详情见1993年10月份《中国证券报》、《上海证券报》等有关报道。

②见国务院1993年第112号令:《股票发行与交易管理暂行条例》,第15条;证监会1993年6月3日颁布:《公开发行股票公司信息披露的内容与格式准则第1号:招股说明书的内容与格式(试行)》,第三部分:招股说明书正文。

③汪建熙:《证券市场与会计行业的发展》,《会计研究》1995年第2期。

④ACCA:《Accountants' Guide》1993, P. 234, 238.

⑤见《公司法》第172、173条。

⑥财政部:《企业会计准则》第11条,1992年11月30日发布。

⑦IASB:《Preface to Statements on International Accounting Standards》, Jan, 1983, Par. 11, 19.

⑧Michael Chatfield:《A History of Accounting Thought》, 1977, Ch. 10, § 2, § 3.

⑨G. Cochrane: “The Auditor's Report. Its Evolution in the U. S. A. ”, 《Accountant》123(Nov. 4, 1950), P. 453.

⑩余曦:《问题尚待解决》,《中国证券报》1995年7月11日。

⑪⑫周军:《南通机床损益调整正常吗?》,《中国证券报》1995年6月21日。

~~~~~

## · 书讯 ·

### 石人瑾教授等主编《中日会计审计制度比较——日本的会计与审计制度》一书出版

上海财经大学会计系石人瑾教授和日本会计学根根光明教授主编的《中日会计审计制度比较——日本的会计与审计制度》一书,最近已由立信会计出版社正式出版。

该书共分十五章,计20万字,分别阐述日本会计的发展,日本审计的发展,日本财务会计的现状,日本成本计算的发展与现状,日本成本管理的变迁和现状,日本的责任会计,日本管理会计的应用,日本的资

金管理,日本财务报表分析,日本审计现状(包括国家及地方自治体的审计、企业的审计制度和内部审计),日本会计业务电算化,日本的会计教育。

《中日会计审计制度比较——日本的会计与审计制度》的出版,是我国会计学者和日本会计学者合作、辛勤劳动的一份可贵成果。

(尚才)