

WTO YU ZHONGGUO KUAJI

WTO



贺茂清 等著

WTO与中国会计



经济科学出版社

责任编辑：周秀霞

责任校对：王肖楠

版式设计：周国强

技术编辑：李长建

WTO 与中国会计

贺茂清 等著

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址：北京海淀区阜成路甲 28 号 邮编：100036

总编室电话：88191217 发行部电话：88191540

网址：[www. esp. com. cn](http://www.esp.com.cn)

电子邮件：[esp@ esp. com. cn](mailto:esp@esp.com.cn)

华中师范大学印刷厂印装

880 × 1230 32 开 10.625 印张 250000 字

2002 年 9 月第一版 2002 年 9 月第一次印刷

印数：00001—10000 册

ISBN 7-5058-3199-2 / F · 2860 定价：28.00 元

(图书出现印装问题，本社负责调换)

(版权所有 翻印必究)

作者简介

贺茂清 男，1954年4月8日出生于湖北洪湖，研究生毕业。中国注册会计师、高级会计师、国际会计研究会会员。现任湖北省财政厅会计处处长，兼任武汉大学教授，湖北省会计学会秘书长，湖北省总会计师协会常务副会长、秘书长等。

长期从事会计管理实际工作和会计理论研究，大胆进行会计改革，在全国率先成立会计局，进行会计人员管理体制改革的实验，试行会计委派制。利用业余时间撰写30多部专著和80多篇论文。主编并撰写的“会计改革丛书”获湖北省中青年财务成本研究会科研成果一等奖、湖北省社会科学研究成果三等奖；《中国——发展中的会计职业教育》一文，被第8届国际会计教育会议选中，并应邀参加法国巴黎会议，宣读论文；《走向二十一世纪的中国会计》一文，被第35届国际会计会议选中，并应邀参加美国芝加哥会议，宣读论文；《会计大趋势——中国会计现代化》一书被湖北省会计学会评为一等奖、湖北省财政学会评为二等奖，获湖北省社会科学研究成果三等奖；2002年5月撰写《加入WTO后的中国会计对策研究》一文，被第9届国际会计教育会议采纳，并被邀参加2002年11月14~16日的香港会议。

图书在版编目 (CIP) 数据

WTO 与中国会计 / 贺茂清等著. —北京: 经济科学出版社, 2002. 9

ISBN 7-5058-3199-2

I. W... II. 贺... III. 世界贸易组织-规则-影响-会计制度-中国 IV. F233.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2002) 第 072924 号

积极应对加入 WTO 挑战 促进会计行业发展 (代序)*

冯淑萍

2001 年底, 中国加入 WTO, 成为该组织的正式成员。中国加入 WTO, 是中国经济生活中的一件大事, 它标志着中国对外开放进入到了一个新的阶段, 这将对中国会计改革和会计行业的发展带来深远影响。从局部和近期看, 加入 WTO 将对中国会计标准建设、会计管理体制和会计行业的发展等带来挑战, 比如, 会计行业将面临更加激烈的竞争, 会计审计人员的素质亟待提高等。但是从总体和长远看, 加入 WTO 将为中国会计改革和会计行业的发展创造更加良好的外部环境, 提供难得的发展机遇。

改革开放 20 多年来, 我国会计改革得到了长足发展。1992 年“两则”、“两制”的发布, 完成了我国会计模式由计划经济向市场经济的转换; 随后又发布并实施了 16 项具体会计准则和《企业会计制度》、《金融企业会计制度》等, 初步建立起了适应社会主义

* 本文为财政部部长助理冯淑萍在“加入 WTO 与税收政策走向”高层论坛上的演讲。

市场经济需要的会计标准体系；积极加强会计法制建设，先后修改和制定了《会计法》、《财务会计报告条例》等法律、法规，使会计工作纳入法制化、规范化轨道；发布实施了 46 个独立审计准则项目，基本建立起了中国独立审计准则体系；逐步开放会计服务市场，允许国际会计师事务所在国内建立合作所和代表处等等。这些都为中国加入 WTO 后融入世界经济、履行各项承诺奠定了坚实基础。

同时，我们也应当清醒地认识到，加入 WTO 之后，经济的市场化程度将进一步提高，国际经贸往来和国际投融资活动将大大增加，会计信息在企业管理决策和投融资活动中将发挥越来越重要的作用。这既为中国会计改革带来了发展机遇，也对会计标准建设、会计监管和注册会计师审计提出了更高要求。为此，我们需要根据 WTO 基本规则和有关协议，在会计标准、会计监管、会计服务市场等方面做出适应性变化，并作好应对准备。

第一，根据我国社会主义市场经济发展的进程，立足国情，借鉴国际惯例，进一步推进会计标准建设。我们将一方面继续密切关注我国改革开放进程，深入研究在经济转型过程中出现的新业务和新问题，切实解决实际问题；另一方面，一如既往地推进我国会计标准的国际化步伐。加入 WTO 意味着我们必须遵循国际通行的贸易规则，会计作为国际通用的商业语言，是国际贸易和国际资本流动的重要媒介。随着大量外国企业和外国资本涌入国内，大量国内企业到境外从事投融资活动，对我国会计与国际会计惯例之间的协调将更加迫切，为此需要我们加快会计改革步伐，进一步缩小我国会计标准与国际会计惯例之间的差异。财政部作为中国会计标准的制定部门，在今后一段时间里，将侧重做好以下两方面工作：

一是根据改革开放中出现的新经济业务，及时制定新的会计标准。我国加入 WTO 后，许多成熟市场经济环境下的经济业务将在我国涌现，需要制定新的会计标准规范其会计处理。比如，在国际

资本大量流动的情况下，金融衍生品的交易将不可避免，需要我们研究制定与衍生金融工具的确认、计量和报告有关的会计标准；在我国企业参与国际经济大循环之后，企业竞争将更加激烈，有些企业可能在市场竞争中被淘汰，有些企业为了生存和发展将作大规模的重组和购并，需要制定企业终止营业、破产清算、企业合并和重组等会计标准来规范有关会计问题；再比如，随着我国企业改革的深入、政府职能的转换和社会保障体系的建设，企业为安排职工福利、养老金计划的支出将逐步增加，也需要制定相应的会计标准，规范其会计处理等。国际会计准则理事会和国际上许多国家都制定有衍生金融工具、企业合并、养老金计划等会计准则，我国已经将这些项目纳入到了未来几年的会计标准制定计划。

二是适应市场经济发展的需要，不断修改和完善我国现行会计标准。改革开放以来，尤其是近 10 年来，我国会计核算制度作了一系列重大改革，现行会计准则、制度从内容上看已经与国际会计惯例非常接近，但仍然存在一些差异。存在这些差异的主要原因是我国市场环境尚不完善。比如，我国国有股和法人股产权交易市场尚未建立起来，因此，难以取得相关资产的公允价值。但是，随着中国加入 WTO，经济的市场化程度将大大提高，有关资产和负债的公允价值将比较容易取得，在这种情况下，我们将不断适应新的经济发展形势，对现行会计标准作相应修改，以进一步实现我国会计标准与国际会计惯例之间的协调。

第二，进一步转换政府职能，加强会计监管，满足社会公共需要。加入 WTO 之后，政府宏观调控和维护公众利益的职能将加强，对企业的直接干预将减少，政府将致力于为市场主体创造一个公平、公正的市场经济环境。由于会计信息影响到政府的宏观调控和投资者、债权人的经济决策，关系到千千万万公众的利益和资源的有效配置，因此，加强会计监管，维护公众利益和市场经济秩序，是我们面临的一项重要任务。我们将继续依法加强对企业会计

信息质量和注册会计师审计质量的监督检查,切实治理会计信息失真,整顿会计工作秩序;继续推进会计师事务所的体制改革和注册会计师行业管理,提高注册会计师审计的整体水平;继续敦促企业按照现代企业制度的要求,完善公司内部治理结构,建立健全内部控制制度,强化内部会计监督;继续完善企业(尤其是上市公司)财务信息披露制度,提高企业经营行为的透明度;积极调动社会力量,尤其应当发挥媒体和公众在会计信息质量监督方面的作用,为政府监管和司法介入提供有益线索。

第三,抓住机遇,积极稳妥地开放会计服务市场,提升我国会计行业的竞争力和整体水平。加入 WTO 之后,我国会计服务环境将进一步改善,会计服务的需求量将迅速增加,这既有助于注册会计师独立、客观、公正地提高专业服务水平,也有助于会计服务品种的创新和升级,为我国注册会计师行业的发展带来良好机遇。我们将严格履行我国入世协议和有关承诺,认真贯彻国民待遇原则,在今后若干年内逐步放开会计、审计和簿记服务市场,在市场准入、业务范围等方面除了个别限制的情况之外,外籍和港澳台人士只要取得中国执业许可,即可和境内注册会计师一样在中国境内执业。我们将按照 WTO 原则,修改、完善《注册会计师法》和独立审计准则,加快行业管理体制变革,强化行业自律和监督管理,促进国内会计师事务所和国际会计公司在更广泛的范围内展开合作和竞争,努力为注册会计师创造一个独立、客观、公正、规范执业的环境,以全面提升注册会计师行业的执业质量和社会公信力。

第四,按照朱镕基总理“诚信为本、操守为重、坚持准则、不做假账”的指示精神和 WTO 原则要求,积极开展诚信教育,强化职业道德建设和专业技能培训,主动适应环境变化和加入 WTO 所带来的挑战。加入 WTO 之后,需要大批懂外语、讲诚信、熟悉国内外法律法规的高级会计审计人才,这对我国广大会计审计人员来讲既是机遇,也是挑战。为此,我们将继续完善企业会计人员、

注册会计师等的资格管理和后续教育制度，按照 WTO 的要求和我国的实际情况，使广大财会人员和注册会计师的资格管理和后续教育系统化、规范化；要坚持诚信为本的原则，加强对企业单位负责人和总会计师等的会计知识培训，提高他们的业务素质和管理才能。

总之，加入 WTO 对于我国会计改革和会计行业的发展来讲，挑战与机遇并存，但从长远看，发展机遇大于挑战。我们完全有理由相信，通过进一步深化会计改革、强化会计监管，经过全国广大会计审计人员的共同努力，我国会计业能够经受住考验，能够抓住加入 WTO 所带来的发展机遇，使我国会计审计工作和管理水平更上一个台阶，在国民经济发展中发挥更大的作用。

前 言

本书的撰写动因并非来自中国加入世界贸易组织这一历史事件，而是我们在长期的会计管理工作中，感觉到经济改革与会计改革的同步进行或者说协调进行，要求会计管理必须以新观念、新思想为指导。我们认为，如果说 1980 年财政部开始行使会计管理职能是行政管理行为，那么，1981 年上海第一家会计师事务所的成立，则是我国融于世界经济对会计市场管理发出的第一个信号。1992 年，党的“十四大”提出建立社会主义市场经济体制目标后，我们的这种感觉日益强烈。

事实上，我们由于处在会计管理的政策面 and 实际贯彻执行漩涡当中，管理工作中的矛盾纷繁复杂，但我们始终坚持会计管理的服务与监督原则，并在管理体制、政策制定、制度建设、检查监督、人员管理、会计培训等方面进行了艰苦的探索，初步形成了与社会主义市场经济相互协调的会计管理平台。我们认为，尽管它只是一个“初级形态”，但它对于启迪和完善我们的工作起到了关键作用。

正因为有这样一些思想准备过程，当我国加入 WTO 的信息确认以后，我们的第一感觉便是中国的会计春天已经到来。所以本书只是在很短的时间内就完成了初稿大纲。我们在学习 WTO 有关文

件和资料时，经常感到一些会计职业的冲动和管理工作中的共鸣，这两方面才是促使我们完成本书的真正原因。

本书以 WTO 服务贸易为背景，从会计服务切入会计管理所涉及的庞大体系，对 WTO 影响中国会计事业发展的方方面面进行了较为全面的研究，一部分内容是我们的工作体会和做法。本书由贺茂清、杨开明、栾盛元、尹国俊、范玮撰写。撰写过程中得到了湖北省会计学会、中央企业会计学会领导的支持和关注，财政部驻湖北省财政厅专员办事处胡柏枝专员审阅了全部书稿并给予了指导，财政部部长助理冯淑萍在百忙中欣然为本书作序，我们深表谢意！作为会计管理研究的一个课题，我们在撰写过程中，也广泛吸取了同行的研究成果，在此，表示衷心的感谢！

撰写过程中难免会出现不足之处，敬请批评指正。

作 者

2002 年 9 月 10 日

目 录

第一章 WTO 的渊源及现状	(1)
第一节 世界贸易组织的起源与基本职能	(1)
第二节 世界贸易组织的创新	(4)
第三节 中国与世界贸易组织	(8)
第四节 世界贸易组织的基本原则	(10)
第五节 世界贸易组织规则的一般例外与特殊保障 条款	(14)
第六节 国际贸易的新趋势	(16)
第二章 中国发展服务贸易的选择	(21)
第一节 服务贸易的定义	(21)
第二节 发展服务贸易的对策	(25)
第三章 中国会计服务市场的开放	(38)
第一节 注册会计师的发展	(38)
第二节 会计服务市场的对外开放	(41)
第三节 会计师事务所的经营状况和经营方式	(47)
第四节 积极发展会计服务贸易	(50)
第四章 WTO 与中国注册会计师事业的发展	(56)
第一节 中国 CPA 总体发展目标和步骤	(56)

第二节	中国 CPA 队伍的发展	(61)
第三节	会计师事务所的发展战略	(73)
第四节	注册会计师职业团体发展战略	(88)
第五章	会计国际化与我国会计准则的发展	(94)
第一节	国际化是会计发展的必然趋势	(94)
第二节	中国会计国际化的进程	(103)
第三节	发展我国会计准则的紧迫性	(107)
第四节	发展我国会计准则理论结构的组织程序	(112)
第六章	会计准则前景与我国会计展望	(116)
第一节	会计准则将成为会计规范的主流形式	(116)
第二节	会计准则发展的新目标	(124)
第三节	我国会计准则的未来发展	(129)
第七章	会计市场的对外开放	(141)
第一节	市场经济与会计市场	(141)
第二节	会计市场对外开放的必然性与作用	(153)
第三节	会计市场对外开放的原则与方式	(162)
第八章	政府对会计市场的干预	(171)
第一节	政府干预的理由	(172)
第二节	政府干预的内容	(177)
第三节	政府干预的实现	(184)
第九章	会计管理体制创新	(192)
第一节	会计人员管理体制的重大突破——会计委派制	(192)

第二节	委派会计人员的任职条件	(203)
第三节	会计委派人员的职责权限	(208)
第四节	会计委派人员的管理内容	(211)
第十章	加入 WTO 与会计道德建设	(221)
第一节	时代呼唤加强会计道德建设	(221)
第二节	改革开放对我国会计道德建设的影响	(225)
第三节	加入 WTO 对我国会计道德建设提出新课题	(234)
第十一章	加入 WTO 与中国会计教育改革	(238)
第一节	加入 WTO 后中国高等教育改革	(238)
第二节	21 世纪中国会计高等教育面临的挑战与策略	(245)
第十二章	加入 WTO 与中国会计信息质量管理	(253)
第一节	会计信息的作用	(253)
第二节	会计信息质量问题	(259)
第三节	加入 WTO 后我国会计信息质量的保证机制	(263)
第四节	建立会计信息中心的必要性与步骤	(281)
第十三章	加入 WTO 与中国会计监督系统的完善	(288)
第一节	会计监督的形成与作用机制	(288)
第二节	会计监督系统的构成	(296)
第三节	加入 WTO 后中国会计监督系统的完善	(313)

第一章

WTO 的渊源及现状

第一节 世界贸易组织的起源与基本职能

一、世界贸易组织的起源

世界贸易组织（World Trade Organization，英文缩写 WTO）于 1995 年 1 月 1 日正式成立，是关税与贸易总协定（General Agreement on Tariffs and Trade，英文缩写 GATT）于 1986 年启动的乌拉圭回合多边贸易谈判的结晶，自其成立之日，取代了关税与贸易总协定，成为全球最大的多边贸易机构。

世界贸易组织总部设在瑞士的日内瓦，现有 144 个成员国，被称为经济联合国。世界贸易组织与世界银行和国际货币基金组织，形成当今世界的三大经济组织。

二、世界贸易组织的基本宗旨与基本职能

世界贸易组织承接了关税与贸易总协定的基本精神，按关税与

贸易总协定前言的阐述，其目标是：“缔约各国政府认为，在处理他们的贸易与经济事业的关系方面应该以提高生活水平，保证充分就业，保证实际收入和有效需求的巨大持续增长，扩大世界资源的充分利用以及发展商品的生产与交换为目的。”以这段文字为基础，参考其后关税与贸易总协定及世界贸易组织的有关文件，可以概括出世界贸易组织的基本宗旨：第一，促进经济和贸易发展，以提高生活水平、保证充分就业、保障实际收入和有效需求的增长；第二，根据可持续发展的目标，合理利用世界资源、扩大货物和服务的生产；第三，达成互惠互利的协议，大幅度地削减和取消关税及其他贸易壁垒并消除国际贸易中的歧视待遇。

从组织特征来看，世界贸易组织是多边贸易体制的法律基础和组织基础。通过规定各成员国应该承担的主要义务，规范各成员国内贸易立法与规章的制定与实施，并向各成员国提供一个进行辩论、谈判和裁决的场所，来发展世界范围内的国际经贸关系。

世界贸易组织所具有的基本职能可以归纳为：第一，管理并执行构成世界贸易组织的多边贸易协定及简单多边贸易协定；第二，作为多边贸易谈判的场所并为成员国提供有关的背景资料；第三，通过争端解决机制来协调解决成员国之间的贸易争端；第四，监督并审议各成员国的贸易政策；第五，与其他参与全球经济决策的国际机构进行合作，共同维持公正平等的国际贸易秩序。

三、关税与贸易总协定及其特征

作为世界贸易组织的前身，关税与贸易总协定是第二次世界大战后成立的临时性组织，其目的在于尽快实现贸易自由化，以克服自 20 世纪 30 年代初期抬头的贸易保护主义。23 个创始成员国于 1946 年开始关税谈判，即所谓的第一回合的贸易谈判，并于 1947 年在日内瓦签署了关于减让关税的一般协定，这次谈判的成果是达

成 45 000 项关税减让，其影响涉及世界贸易总额的 1/5，各方同意将这些减让纳入国际贸易组织宪章草案中所规定的贸易规则的保护，即构成关税与贸易总协定，于 1948 年 1 月 1 日生效。由于国际贸易组织宪章草案没有获得各国国内立法程序的认可，关税与贸易总协定就成为各个缔约方在贸易政策方面确定某些共同遵循的准则，但是始终只具有临时性的特征，直至世界贸易组织的成立。

四、关税与贸易总协定的八个回合谈判

自关税与贸易总协定成立以来，国际贸易自由化的进展都是在多边贸易谈判中取得的，这些多边贸易谈判称为“贸易回合”，都是在关税与贸易总协定的主持下进行的。

这种贸易回合共进行了 8 次。纵观这些贸易谈判，前 5 个回合主要集中在当时制约国际贸易自由发展的关税问题上，致力于关税的减让；20 世纪 60 年代的肯尼迪回合，在继续约束关税的同时，开始关注倾销问题，第一次讨论了反倾销措施，并产生了一项有关反倾销协议；70 年代的东京回合对拓展和改善关税与贸易总协定体制作出了全面的努力，在原有的基础上进一步削减了关税，同时又是改革贸易体制的首次尝试，就非关税壁垒达成了一系列协议；80 年代的乌拉圭回合谈判旷日持久，从 1986 年到 1994 年，持续了 8 年，在规范国际经贸关系领域贸易组织的同时，把谈判的领域扩大到了服务贸易领域，形成了服务贸易总协定（General Agreement on Trade in Services，英文缩写 GATS）的总体框架。

关税与贸易总协定所采取的贸易回合方式在协调成员国经贸关系方面具有非常突出的优点：第一，每一个贸易回合都允许谈判参加方就广泛的问题进行多边磋商，寻求并争取各自的利益；第二，采取一揽子的谈判方式，这种方式为最终达成各方都能够接受的方案提供了较大的空间，可以考虑各个成员国国内的因素，兼顾政治