

WTO 與改革中的大陸會計

王治安*

摘要：中國即將加入世貿組織（WTO），中國政府在各方面正在加緊進行入世的各種準備。入世將使中國的經濟更好地融入世界經濟貿易體系，會計環境的變化，會計改革就提到議事日程上來了。為此，本文將探討加入 WTO 對中國會計改革的影響。

關鍵詞：WTO、會計改革、發展

* 西南財經大學會計學院教授

本文摘自第五屆會計與管理學術研討會論文集（淡江大學編印）

中美兩國於 1999 年 11 月 15 日正式簽署關於中國加入世貿組織 (WTO) 問題的雙邊協議後，中國與歐盟於 2000 年 5 月 19 日又達成“入世”協議，經過長達十多年的艱辛工作，中國加入 WTO 的日子已經為期不遠。中國政府在各方面正在加緊入世的各種準備，對有關的法律、法規、規章進行審查清理，凡是與世貿組織之規則和我國對外承諾不一致的都要通過修改使其一致，凡違反世貿組織之規則和對外承諾的都要廢除，凡沒有相關法規的都要根據世貿組織規則和對外承諾制定新的法規。世貿組織的一個重要規則就是遵循非歧視原則，建立權利與義務的對等與平衡，給外商投資以國民待遇，通過制定一系列“遊戲規則”，大家都要遵守承諾，以推動平等競爭。會計作為一門國際通用的商業語言，中國的會計應當與國際會計協調，本文擬就 WTO 對中國會計改革與發展的影響作初步探討。

一、WTO 對中國會計的衝擊

[一]、對會計準則的影響

依 WTO 設立協定第 16 條第 4 項的規定，所有會員國的法規應與 WTO 的國際規範一致。“入世”後，中國的經濟體制將與世貿組織的原則接軌。改革開放以來，財政部已先後頒布基本準則和 13 個具體會計準則，這表明我國會計改革已步入了國際化的發展軌道。但也應看到，我國會計準則制定方面的理論研究還顯得相對薄弱和滯後，雖然中國制定了若干會計準則，但與國際會計準則仍有一些分歧，不利於國際間經營狀況的比較分析，也不利於來華投資合作的外商了解中方合作夥伴的經營狀況，跟不上時代發展的要求和準則建設的步伐。1995 年，國際會計準則委員會 (IASC) 與證券委員會國際組織 (IOSCO) 雙方達成協議：IASC 承諾於 1999 年完成核心準則的制定工作，IOSCO 則承諾：如果核心準則得到雙方認可，IOSCO 的技術委員會 (Technical committee) 將要求跨國籌資機構和上市公司遵循國際會計準則委員會的核心準則提供有關財務訊息。這是全球財務會計發展在世紀之交的一個里程碑，現在國際會計準則委員會和證券委員會國際組織兩者配合很好。二十一世紀制定國際通用的會計準則，要求國際準則統馭國際經濟活動，指導世貿組織成員國各國的會計準則。離開國際會計準則，任何國家都會失去國際會計比較利益，國際會計準則制訂的目的在於促進世界各國企業財務報告的一致性，使企業以一種能夠共同接受的國際商務通用語言編制一套財務報表或合併財務報表，滿足國際資本市場的需要。因此，進入 21 世紀後，我國企業會面臨的是全球化的國際核心準則 (core Standards)。WTO 要求中國會計準則能夠盡快國際化，在這一定程度上削弱了會計國家化的內在要求。我國會計的國際協調還要走一段漫長而艱鉅的路程，但這又是我國不得不摸索，不得不走的關鍵之路。

[二]、對會計假設的衝擊

會計假設的主要論述最早登載於 1961 年《會計研究論文集》，1992 年我國“兩則兩制”出來後，教科書中普遍運用。會計的四個基本假設，由於知識經濟的知識性，帶來了經濟活動的多樣性和複雜性，使得在以往會計基本假設中作為補充的內容，在知識經濟的地位得到提昇。同時我國即將加入 WTO，不僅在會計實務上與國際會計協調，還需要對會計理論的再認識，這樣才能為企業和社會提供完整、真實的會計訊息，滿足企業及相關人士國際競爭的需要。

“入世”將推動電子商務的廣泛應用。電子商務使世界經濟滾成一團，引起了全球範圍的結構性革命。其中，EDI（電子數據交換）開創了世界範圍內實現文件處理和交換的新型貿易方式。據統計，目前全世界已有 10 萬家企業使用 EDI，並以幾乎每年翻一番的速度成增長。歐盟亦宣佈自 1998 年起，所有出口到歐盟國家的貨物都必須採用 EDI 報關。這些都迫使我國外貿企業把握時代步伐，更新觀念，積極採用國際上新型的貿易方式以促進出口，增強競爭力。網路化的發展、電子商務的應用和網路上實體的出現，使經濟交易、資本決策可在瞬間完成，給我們的會計工作提出了挑戰。眾多“網上公司”、“網上銀行”、“網上資本市場”及遠距離多主體的網上合作體的湧現，出現了會計上所謂的“虛擬主體”，這種網上實體的主要資產就是知識及載體人力資源，其存在與否取決於業務需要和盈利問題，傳統會計主體假設和持續經營假設將受到衝擊，這種網上實體的經濟業務的會計處理是不容迴避的重要問題。

[三]、使現行會計計量理論面臨重構

“入世”後，對外經濟技術交流增加。產品設計人員能更多地將智能化、自我診斷、用戶見面和產品維護融入到資本貨物和消費類產品中，使製造商能在高速度、低成本的前提下實現生產流程的變化程序化。而且企業的投入將更集中在人員培訓、市場調查研究和開發新產品、計劃、設計、廣告營銷及內部管理系統的溝通等信息活動中，企業產品的成本內涵發生巨大改變，信息智能成本所佔的比重急遽上升。

這樣以什麼樣的方式對人力資源和無形資產的價值進行評價、合理確定價值攤銷年限以及在資產負債表和相關報表中的合適定位，以反映企業的整體資源狀況是很迫切的課題。同時，電子商務的出現使無紙交易變成事實，如何加強對這種無紙交易及無書面紀錄經濟業務的核算和管理，也是新時期給我們會計工作的挑戰。另外，伴隨資本項目可兌換的進展，國際會計理論界人士公認的財務會計三大國際難題：外幣折算、合併會計報表、物價變動會計更加突出。“入世”後要求會計訊息的輸出要選擇某一通行幣種（或產生一個全面幣種）來作為標準形式，進行折算後披露，使跨國集團的關聯人在世界任何一國都便於理解，從而消除語言阻礙進行財務信息交流。這些促使我們重構會計計量理論，無疑會帶來傳統會計計量模式重大變革。

[四]、會計核算技術手段的挑戰

計算機在會計領域的應用使傳統的手工記帳受到了巨大衝擊，而電子商務(計算機網路)的推廣更是對手工數據處理的歷史性衝擊。傳統的手工帳在電子商務大潮下將土崩瓦解，全面退出歷史。相應地，計算機帳務除了單機狀態下系統的內部各功能模塊之間的有效聯結外，還涉及到網路狀態下公眾接口問題，比如確定向企業內部、銀行信貸部門、證券經營機構開通的數據範圍。此外，還要處理好與銀行結算系統、稅務稽查系統、海關系統、聯運系統乃至審計系統的有效聯結，從而使電算化由微觀數據處理深化為宏觀數據處理系統，使電算化由封閉走向開放，這將對財務軟件的開發提出了更高的要求。

[五]、會計風險更加複雜

“入世”加劇了國際經濟活動的激烈競爭，企業對會計工作面臨的風險加大。開拓新的市場，必然要面臨新的環境。高科技產業的崛起、經濟的全球化擴張，導致不確定性因素增長。由於信息不完備與非對稱分布，又促使風險加大。“入世”後企業所處的經濟環境將會出現更多的不確定性。這樣，人們在管理活動中不能不考慮風險因素，要提高風險意識，加強風險管理。會計需要經常捕捉各種市場變化的信息，並對這種變化的趨勢作出合乎邏輯的判斷。外貿風險既有進出口貨物的價格變動風險，也有與之相關的外匯匯率變動風險。產生這些風險的原因很多，但防範這些風險的措施大部份與會計工作有關。例如，我國國內的外匯市場和商品期貨市場很不興旺，但國際期貨商品市場，卻在規避物價變動風險方面發揮著重要作用。

[六]、開放會計市場的壓力

世界貿易組織服務貿易總協定(GATS)的簽定與生效，使國際服務貿易自由化進一步加快。為實現會計職業服務的全球化貿易，WTO專業技術服務組(working party in professional service)就有關會計職業執照頒發要求和具體程序、資格要求、審批程序、技術標準、透明度要求等方面作出具體規定。這些規定將掃除WTO成員國實現會計服務自由貿易的阻礙(如對會計師事務所的所有權控制、僱傭外國會計師人數限制、收益匯款限制、標準信息交換限制、本國職業教育要求等)，會計職業人員將在成員國之間自由流動，成員國的會計執業資格及技術標準將得以相互承認。根據WTO的要求，中國的會計市場將進一步對外開放，國際著名會計公司將全面深入地介入我國經濟生活的各個方面。加入WTO後，必然會有更多的國際競爭同行看好我國巨大的市場潛力。他們將不惜各種手段，通過各種途徑打入我國市場，並憑藉豐富的市場競爭經驗，先進的業務技術和雄厚的經濟實力，與我國剛剛起步，還處於成長發育期的註冊會計師行業進行市場的爭奪，形成強大的衝擊。而我國原有的會計師事務所由於自身條件的限制(資本實力不夠、人才缺乏、職業技術手段落後)，面對的是以五大會計公司為代表的國際會計公司咄咄逼人的競爭，短期內

難與之相抗衡，面臨著生存問題。能否對國際經濟業務提供高品質的會計審計諮詢服務，將是未來我國會計師事務所與世界五大會計公司之間角逐的焦點。我國會計師事務所之間的強強聯合之勢將不可避免，否則將面臨淘汰出局的問題。

二、對 WTO 挑戰的中國會計改革發展

[一]、完善的會計準則

加入 WTO 將對我國會計準則的制定工作提出更高的要求，我國的會計準則建設必須本著我國社會主義市場經濟建設服務的精神，把我國國情同國際慣例有機地結合起來，把會計的國際協調與本土化研究放在當前會計理論研究的首要地位。我國的會計準則建設應本著為我國社會主義市場經濟建設服務的精神，實現會計國際慣例與本土化的有機結合。會計理論界和實務界應更密切關注國際會計準則和國際會計協調的最新進展，積極參與國際會計準則委員會的活動。負責部門在制定會計準則的過程中，應更加廣泛地徵求國內外專家和社會各界的意見，既要注意借鑒發達國家及國際會計準則制定機構的經驗，將國際會計發展的最新成果吸收和體現到我國的準則中，還要充分研究我國特定的社會經濟環境，力求使制定出的會計準則既能結合“入世”後我國的實際國情，又能盡量與國際會計協調一致，減少與國際會計準則的差異，並具有一定的前瞻性。此外，對已經出臺生效的 13 個具體會計準則的實施狀況也應加緊調查研究並及時補充完善，盡快理順具體會計準則與制度建設之間的關係，為日後的準則制定工作積累寶貴的經驗。值得一提的是，這次新修訂出臺的《會計法》與我國發展社會主義市場經濟的新形勢相適應，健全完善了我國會計法規體系，進一步規範了會計的執業環境，很好地配合了“入世”的目標，可謂“適得其時”。我國在制定準則時應結合考慮 WTO 的《會計服務業相互承認協定或安排指南》和《關於會計服務業國內規章的守則》等關於會計服務貿易規範文件的要求。在不與中國法律相衝突的情況下，積極向國際慣例靠攏，支持國際會計協調，今後隨著經濟的發展，盡可能地利用一些具有共性的國外通行做法，節約中國會計準則的制定成本。當然，在積極參加國際會計準則的同時，也應認識到，中國是一個發展中國家，目前仍處於經濟體制轉軌期，和其它國家存在明顯的差別，無論是資本市場的規模還是成熟程度都不能和其它發達國家相比，要考慮到國際協調的需要，還應兼顧中國自身的國情。

[二]、開拓深化會計新領域

1. 實證會計

長期以來，我國的會計研究側重在規範方法上，而輕視了實證研究。實證會計理論是對特定環境下的會計現狀及其發展趨勢所作出的理性解釋、描述與概括，其認識基礎是西方的邏輯實證主義。當前，西方實證會計大量運用經濟計量模型並吸收博弈論、制度經濟學等新興學科中的方法得到了長足的發展。“入世”後將大大的加快我國實證會計的研究步伐，

有利於縮短與國際會計研究先進水平的差距，為日益深入發展的資本市場服務。可以預見，今後我國的會計研究將迎來規範研究與實證研究齊頭並進的新局面。

2. 國際會計

“入世”以後，國際會計的重要性日益突出。隨著國際經濟的一體化加劇，國際間相互聯繫與交往的日益增多，國際會計問題已日益成為我國經濟生活中的重要組成部份。根據“入世”的要求和我國目前情況，我國國際會計研究的重點應放在跨國公司會計上，著重研究：跨國公司合併報表折算、附屬企業外幣報表的轉換、跨國財務公司報告信息的披露、跨國公司財務報表分析、跨國公司及附屬企業業績評價、國際審計與國際稅務、國際投資決策、國際轉讓價格、國際避稅與反避稅和國際性、地區性會計組織團體及其制訂的國際會計準則等。

3. 人力資源會計

人才是企業在競爭中成敗的關鍵。人力資源會計是反映和控制人力資源的成本和價值，其目的是把企業人力資源的投資信息、維護信息和利用信息即時提供給企業管理當局及外界有關人士，使管理當局更加重視人力資源的開發和在人力資源方面的投資利用，作到人盡其才，充分調動積極性，發揮能動性，提高生產經營的經濟效益。

4. 衍生金融工具會計

目前企業所操作的創新金融工具（期權、期貨、互換等），基本上排除在財務報表之外，這些表外項目對報告使用者構成了潛在的損失風險，有可能影響企業相關利益者的正確決策，一定程度上損害了企業外部關係人的利益，所以報告有關金融工具的信息已成為當前財務會計和財務報告的重大問題。我國還沒有制定金融工具會計準則，可借鑒國際會計準則，對這一問題制定相應的會計準則。

除上述領域外，伴隨可持續發展觀念的深入、深化改革導致的職工下崗與老齡化問題、企業購併浪潮的興起、加強金融監管和防範金融風險等的需要，環境保護會計（綠色會計）、社會保障會計（含銀色會計）、兼併重組會計和金融業會計將成為今後會計研究重點。

[三]、為企業經營管理決策服務

1. 加速電子商務應用，開發財務管理軟件。電子商務是未來國際貿易的“通行證”，電子商務使地理界線被打破，大型企業集團和財務管理更為便捷，集團公司的異域管理更加方便。母公司財務部門可以利用電算化財務軟件解讀子公司的報表系統、帳務系統及分析系統等會計資源。而且，由於整個集團在範圍內調度資金只是一瞬間的事，將極大地提高資金的使用效率，使暫時閒置的資金能隨時找到用武之地，這種財務管理的一體化又反過來刺激了企業的集團化進程。

2. 防範和化解風險。風險管理是未來管理必不可少的重要組成部分，要以積極的態度研究規避國際市場風險的各種財務手段和會計處理方式，為國際市場的拓展創造條件。在捕捉機會的同時努力防範各種風險（如經營風險、財務風險等）。在風險管理中，不能滿足於亡羊補牢，而應該加強監測和預測，以預防為主，把風險減少到最低限度，縮小風險可能造成的損失。抓住時機，積極採取防範風險的對策作好承受風險的準備，識別各種風險，並採取有效措施如迴避風險、轉移風險和分散風險等。

“入世”後的風險主要是匯率風險，對此要引起足夠的重視。(1)防範貿易中的匯率風險。要統一對外貿易政策，談判中將有關匯率變動的因素考慮在內，對價格適當調整並訂立保值條款。即在每筆交易的定價中，應充分估計到短期內匯率波動的風險，單個產品的價格必須包括匯率補償部份，通過調整價格，轉嫁或分散匯率風險，可能減少我方的損失。(2)在貸款協議中降低債務風險，在短期債務方面，可是當採用遠期結售匯手段，規避匯率風險。在長期債務方面，應對原有的債務存量進行分析，並在可能的情況下對那些利率水平較高的固定利率債務安排提前償還，或利用利率掉期，貨幣互換等金融工具改變原利率水平或貨幣型態，以避免可能承受的高利率及匯率風險。此外，由於今後一個時期內歐洲各國貨幣將面臨劇烈變動的匯兌風險，也可考慮謹慎使用歐洲各國貨幣和歐元，或避開使用這類貨幣。(3)適當調整歐元在我國外貿計價結算中的比重。傳統上，我國進出口業務中一般均以美元計價和結算。這種美元統一天下的情況將會改變，使用歐元計價，結算的比重會大大的增加。為此，宜從我國出口收匯和進口付匯平衡上，來選擇結算貨幣，爭取出口收匯時用硬幣，進口付匯時用軟幣。(4)要防止境外公司（含非持續經營公司）的國有資產流失。根據跨國公司的內部價格及其他方式保護我國企業的利益，充分利用國際結算、稅收和保險及其他條件搞好業務經營，以及利用對外幣淨資產或淨負債套期保值和保值金融互換等防範匯率變動風險。

3. 加快到國際市場投資融資的步伐，力爭早日進入世界 500 強。隨著關稅總水平的降低和國際市場的開拓，對外的投資方面，鼓勵能發揮我國比較優勢的對外投資。如何根據國際經濟環境和國際財務、會計慣例作出正確的投資決策是當前外資工作的重要內容之一。

開闢新的融資渠道，加快到國際市場上融資的步伐，可在境外發行股票、債券。目前我國公司海外上市（含買殼等形式）、企業債券海外發行，在資本籌措方面發揮了作用。其中，也有一些需要認真思考的教訓和問題。比如，1999 年底中國海洋石油有限公司紐約上市招股失利原因主要在於股票發行定價不妥當，這與事先的財務會計分析測算不無關係。此外，我國還缺少符合國際慣例的某些投融資操作方式（如國外大量應用了項目融資、期權交易的認股權證等融資方式），還有待不斷的完善。

[四]、積極穩妥開放會計市場

市場準入是世貿易組織的一條重要原則。據這一原則的要求，世貿成

員國必須對其他在員國開放其市場，允許其他成員國的企業到本國開展經營業務（例外條款和另有約定除外）。所以，一旦我國“入世”，根據我國政府向WTO所作開放服務貿易市場的承諾，會計市場將進一步開放，會計審計業務及財務軟件市場必將成為外國會計公司爭奪的對象。開放會計市場，進一步擴大國際會計界的合作時，應該堅持五個原則：有利於中國註冊會計師人才的培養和執業水平的提高和事務所文化的形成；要有利於中國會計市場的開放；要有利於中外合作事務所不斷提高各項水平；盡快向國際成員所邁進；會計市場的開放要遵循對等、穩步有序及反壟斷的原則。

當前，我國在會計市場對外開放中主要採取以下措施：(1)加快事務所的改革步伐，使之真正走向市場，成為以執業質量取勝的獨立的社會中介組織。(2)繼續辦好中外合作事務所，積極創造條件，加快國際知名會計公司在中國發展成員事務所的步。鼓勵國際知名會計公司與國內事務所展開廣泛項目合作。(3)開通高級人才的引進渠道，對在國外知名會計公司工作的獲得發達國家註冊會計師資格的中國公民，為其在國內辦事務所給予優惠措施。總之，會計市場的開放要謹慎，會計市場的被動保護只是手段，最終目的還是發展壯大我們自己的會計師事務所，積極參與國際服務貿易競爭，為我國企業開拓國際市場服務。

[五]、培養會計人才

加入WTO對會計人員的素質、知識結構和工作能力提出了新的更高的要求。會計人員不僅要掌握紮實的專業基礎知識，更重要的是應具備相關的信息處理知識，增強參與經營管理決策的意識和能力。此外，會計人員還必須精通外語，熟悉國際會計、商務慣例，具有較廣博的國際社會文化背景知識。我國目前會計人員的知識結構、學歷結構和業務水平偏低的現象比較突出。會計人員素質普遍較低的現狀，不適應市場經濟與會計改革的要求，迫切需要進行繼續教育。因此，加快培養高素質複合型人才是緊迫的重要工作。一方面可由正規院校培養，課程的設置要注重外語、計算機網絡知識與會計知識的結合。要改革傳統的教學方法，開發會計教學軟件，更多運用啟發式教學方法，並可採用案例教學的形式，讓學生到會計師事務所等單位，搞一些調查研究，以培養學生的創新能力和解決問題的能力。另一方面，對在職的會計人員進行後續的教育，不斷更新知識。發達的市場經濟國家都非常重視會計繼續教育工作，如日本採用研究所、教育中心等方式對在職人員進行繼續教育。我國開展會計專業人員繼續教育工作較晚，與國際水平相比還有一定差距。為適應日新月異時代發展的要求，必須有計劃、有步驟、有針對性地組織開展會計人員的繼續教育工作。

三、結論

加入世貿組織對會計產生的衝擊是相當大的，絕不可等閒視之。對會

計而言，“入世”是一把“雙刃劍”，正視挑戰，把握機遇，盡快地把外在的壓力變成內在的動力，早做準備，早拿對策，這才是我們務實而理性的選擇。

