

中国会计国际化的路径选择

——无形资产准则国际差异的制度背景与解决方案

颜 延

(上海国家会计学院 教研部, 上海 201702)

摘 要:在无形资产的会计处理上,中国企业会计准则强调可靠性甚于相关性,坚持谨慎确认,奉行历史成本,尽量减少备选方法,与国际会计准则形成很大差异。差异的背后,是中国特有的经济、法律环境。经济环境方面,产权市场不发达,会计信息失真现象严重;法律环境方面,中国实行有别于美欧等国的土地公有制,准则制定机构同时负有会计监管责任。环境的差异,导致中国无法直接采纳国际会计准则。文章认为,中国没有全盘采纳国际会计准则的国际法义务,保留准则立法主权,逐步接近国际会计准则,是中国会计国际化的理性选择。

关键词:会计环境;立法主权;会计国际化

中图分类号:F230 **文献标识码:**A **文章编号:**1001-9952(2004)12-0078-13

当前,国际会计协调已经从强调协调进入到了制定全球公认会计准则、实现各国会计准则趋同的时代。欧盟通过相关立法,要求上市公司在2005年之前采用国际会计准则编制合并会计报表;美国财务会计准则委员会与国际会计准则委员会签订协议,正式启动趋同项目;澳大利亚、俄罗斯等国也纷纷宣布接受国际会计准则。据统计,到2005年,要求本国公司采用国际财务报告准则编制财务报告的国家将达65个。在此背景之下,中国作为全球最大的发展中国家,将如何对待国际会计准则引起了世人的关注。

针对会计国际化的这一新趋势,学术界发表了很多研究成果。代表性的观点有三种。一种观点认为,会计国际化是一种必然趋势,在会计国际化与国家化的这一对矛盾中,国家化应当服从国际化,向国际化回归。另一种观点认为,会计国际化的背后,是各国的利益之争,现行国际会计准则更多地反映了欧美发达国家的会计环境与经济利益,中国应当理性地对待会计国际化的命题。第三种观点认为,中国应当积极参与会计国际协调,支持国际会计准则理

收稿日期:2004-09-11

作者简介:颜 延(1972—),男,江苏涟水人,上海国家会计学院教研部副教授。

事会制定全球公认会计准则的努力,但也应当考虑我国面临的特殊会计环境及其对我国会计国际协调与趋同的影响,走一条渐进式的改革之路。

上述研究成果,大多数是从宏观的角度进行立论与论证,提出中国会计国际化的总体方案。根据笔者的检索,目前国内尚未有学者从具体会计准则的层次,对中国会计环境的国际差异及其对我国会计国际化的影响进行深入的研究。而要强化中国会计的国家特色,在会计国际化进程中维护民族权益,弄清这一点恰恰是非常重要的。

本文将以无形资产会计业务为出发点,探讨中国企业会计准则与国际会计准则的差异及其背后的经济、法律根源,并对我国会计国际化的路径选择提出建议。

一、可靠性与相关性孰重:企业会计准则与国际会计准则的分歧

“企业会计准则——无形资产”(以下简称“企业会计准则”)与“国际会计准则——第38号无形资产”(以下简称“国际会计准则”)在无形资产方面的差异很多,表现在适用范围、确认标准、计量属性、信息披露等各个方面。主要的区别在于,企业会计准则将可靠性置于相关性之上,在确认和计量方面更为稳健、更为保守,某些条款还带有规范企业行为的社会政策目标。政府部门在制定会计准则时,更为关注能够真实可靠地反映企业过去交易和事项所形成的财务状况和经营成果的信息,所以会计信息的可靠性相对于相关性更为重要,因此会计处理应趋于谨慎。

1. 强调谨慎性原则,要求企业对无形资产的确认做出稳健的估计

企业会计准则在确认无形资产时,较国际会计准则更为谨慎。在确定与无形资产有关的未来经济利益流入可能性时,企业会计准则规定企业要获得明确的法定权利(所有权或债权),并要求企业管理部门对无形资产在预计使用年限内存在的各种因素做出稳健的估计。而国际会计准则要求企业应使用合理并有证据的假定来评价,这些假定应是企业管理部门对资产使用年限内将存在的一系列经济状况的最好估计,并且也不一定要取得企业对无形资产有所有权或债权的凭证。如技术秘密,完全可以因企业自身的保密措施而符合无形资产确认的条件。在开发费用的资本化方面,国际会计准则规定,开发阶段的支出,在满足特定条件时,应当予以资本化;资本化金额等于自无形资产首次满足准则规定的开发标准、无形资产的定义及相关确认条件后所发生的支出总额。^①企业会计准则在制定时,也听到了实务界要求将开发费用资本化的呼声,但准则制定机构最终认为,要明确确定出研究阶段何时结束或开始是很困难的,不易操作。允许开发费用在符合一定条件下予以资本化,实际上是给某些企业利用开发费用资本化会计政策调节利益留下了空间,因此,企业会计准则规定,研究开发费用应当计入损益。在后续支出的处理方面,国际会计

准则规定后续支出原则上确定为费用,但是满足特定条件的时候可以资本化;企业会计准则规定,后续支出一律予以费用化。企业会计准则不允许无形资产留有残值,而国际会计准则规定在第三方承诺于使用年限结束时购买该无形资产,而且该无形资产存在活跃市场时,应当确认无形资产的残值。

2. 坚持历史成本原则,排除公允价值的适用

在无形资产的计量属性上,国际会计准则与企业会计准则的态度是迥然不同的。

我国准则制定机构在制定准则时,除特殊项目外,一般不考虑现值对资产、负债和收入计量的影响。《企业会计准则——基本准则》规定:“各项财产物资应当以取得时的实际成本计价。物价变动时,除国家另有规定外,不得调整其账面价值。”政府部门的领导同志也认为:在市场化程度不高的现阶段,我们不应过分强调公允价值的计量作用,而应在有把握的情况下逐步采用。而国际会计准则要求企业在相关性与其可靠性之间进行正确的权衡,在选择计量属性时考虑现值因素。企业编制财务报表最常用的计量基础是历史成本,应用历史成本时常常结合其他计量基础。概念框架的这一差别导致国际会计准则与企业会计准则在对待无形资产的计量属性上态度迥异。

在确定购入无形资产的成本时,国际会计准则考虑了现值因素,规定如果无形资产是以报告企业的权益工具交换获得的,那么该资产的成本应按所发行权益工具的公允价值来计量。企业会计准则不考虑这一点,直接规定购入无形资产要按照实际支付的价款作为入账价值。在初始确认后的计量方面,国际会计准则规定了基准处理和备选处理两种方法。基准处理方法是,初始确认后,无形资产应以其成本减去累计摊销额和累计减值损失后的余额作为其账面余额;备选处理方法是,初始确认后,无形资产应以重估价,即其重估日公允价值减去随后发生的累计摊销额和随后发生的累计减值损失后的余额作为其账面价值。企业会计准则仅仅允许采用基准处理方法,显得更为谨慎。

3. 尽量减少备选方法,防止会计主体滥用准则

在无形资产确认条件与计量属性的选择方面,国际会计准则规定了更多的备选方法,如开发费用的资本化方法、后续支出的处理方法,等等。这一点从前面两段的论述中可以看出,本段仅从无形资产的摊销方面进行简单阐述。

在摊销方法上,国际财务报告准则规定可以按照反映企业消耗无形资产经济利益的方式,采用直线法、余额递减法和生产总量法,而“企业会计准则——无形资产准则”规定,无形资产摊销一律采用直线法。

在残值方面,国际会计准则原则上假定残值为零,但在有第三方承诺在无形资产的使用年限结束时购买该无形资产,并且该无形资产存在活跃市场时,允许估计残值。企业会计准则不允许无形资产保有残值。

4. 规范上市公司会计行为,规定企业为首次发行股票而接受投资者投入

的无形资产,应以该无形资产在投资方的价值作为入账价值

国际会计准则规定,如果无形资产是以报告企业的权益工具交换获得的,那么该资产的成本应是所发行权益工具的公允价值,它等于该资产的公允价值。而企业会计准则规定,投资者投入的无形资产,应以投资各方确认的价值作为入账价值;但企业为首次发行股票而接受投资者投入的无形资产,应以该无形资产在投资方的价值作为入账价值。企业会计准则的这一规定,是《企业会计准则——基本准则》第19条“公司各项财产物资应当按取得时的实际成本计价”和第31条“接受投资取得的无形资产,应当按照评估确认或者合同约定的价格记账”的例外。从理论上讲,公司对无形资产不按自身取得成本入账,而按发起人账面实际成本入账,可能导致公司的账面无形资产低于其真实价值。因为根据我国现行会计制度,自创无形资产在账面上仅仅反映注册费、律师费等为数很少的费用,研究开发费用已计入各期的费用。但实际上,无形资产对于企业特别是高技术企业来说,其价值绝非有形资产可以比拟。但一旦投入股份公司,按照现行准则就只能按发起人原来账面的注册费、律师费计价。这一规定虽然有助于使信息更加可靠,但却影响了相关性。企业会计准则这一规定的初衷,是为了在信用缺失的证券市场中,通过这一规定挤掉上市公司无形资产中的水分。

此外,企业会计准则将土地使用权纳入其范围之列,而国际会计准则不规范与土地有关的权利。国际会计准则在立法技术上,也较企业会计准则更为规范、逻辑性更为严密。

二、会计环境的差异:经验证据

无形资产准则方面所存在的上述差异,有技术层面的原因,但更重要的是中外会计环境的差异,会计生存的土壤有别。准则差异的背后是不同的经济、法律环境,以及准则制定主体的身份差异。本文拟对此做简单的分析。

1. 中国的特殊经济环境:无形资产产权市场不发达,会计信息失真现象严重

由于历史与现实的种种原因,我国对于研究与开发的投入一直不高,企业创新能力严重不足。2003年,我国全年全国科学研究与试验发展(R&D)经费支出1520.1亿元,比上年增长18.1%,但只占到国内生产总值的1.3%,远远低于发达国家,甚至低于同为发展中大国的印度的水平。另据1999年的一项统计,我国大中型工业企业研究与开发经费支出占销售收入比例为0.6%,而世界500强企业一般为5%~10%以上,电信、医药等行业甚至达到20%^②。研究开发投入偏低的一个直接后果是,我国到目前为止仍然没有能够形成自主知识产权的技术体系,多数行业的关键核心技术与装备严重依赖进口。化工、医药产品大部分没有自主知识产权,机械工业主要产品技术中也

有57%使用国外技术^③。长期以来,跨国公司通过设置“知识产权壁垒”,垄断产业利润的高端领域。

研发投入与创新能力方面存在的问题,直接导致了无形资产形成不足、交易不活跃,公开市场缺失。以技术交易为例,虽然我国各级政府的科技行政部门都辖有“技术市场”这样的全民所有制事业单位,但大多是“有场无市”,不能够担当技术产权价格发现的功能,无法对市场中的技术资源进行有效的配置。科技中介落后,大多数现有科技中介机构都是政府的附庸,专业化、复合型技术经纪人才严重不足。全国各地虽然陆续建立了一些技术产权交易事务所,但其定位是以项目为载体的中小企业融资平台,且大多位于中心城市,不可能成为广大企业从事技术交易的公开市场。而其他无形资产如商标、特许权等则基本上不存在公开市场交易。

另一方面,我国正处于经济体制改革向纵深迈进的时刻,体制转轨引起的会计信息质量失真现象比较严重。目前,虽然社会主义市场经济已经初步建立,但适应市场经济进一步发展需要的制度体系还远未建立,市场主体的商事信用与守法意识还普遍欠缺。随着政府职能的转变和行政权力从微观经济领域的逐步退出,市场失灵现象在某些方面可能还会有所增加。以会计信息的提供为例,目前我国会计造假与会计信息失真现象非常严重。会计基础工作不规范、违法违规的问题十分普遍,会计信息整体质量不容乐观,整顿会计秩序的任务任重道远。加强政府监管,是解决市场失灵的有效措施之一。有经济学家建议,在新兴和转轨国家中市场失灵非常普遍,在这些国家对经济进行监管的力度应当大于在富有国家,这预示着“监管型政府的崛起”。

公开市场的缺失与会计诚信建设的缺位,直接造成了企业会计准则将可靠性排在相关性之前,在无形资产确认与计量的诸多方面与国际会计准则形成差异。由于公开市场缺失,没有相应的价格发现机制,无形资产的公允价值就无法估计,企业会计准则自然排除公允价值的适用性,转而强调谨慎性原则,要求企业对无形资产的确认做出稳健的估计。由于会计诚信的缺位,为防止会计主体滥用准则,提高会计信息质量,企业会计准则尽量减少备选方法,甚至直接规定企业为首次发行股票而接受投资者投入的无形资产,应以该无形资产在投资方的价值作为入账价值。

2. 法律环境的差异:土地公有制与私有制对会计准则的影响

企业会计准则规定,土地使用权属于无形资产,应受无形资产准则的制约;而国际会计准则在其范围与定义中均未提及土地使用权。这是因为,我国实行有别于西方国家的土地社会主义公有制。

土地的社会主义公有制,也就是土地属于全民所有和劳动群众集体所有,任何其他商事主体都不能够取得土地的所有权。宪法第十条规定:“城市的土地属于国家所有。农村和城市郊区的土地,除由法律规定属于国家所有的以

外,属于集体所有;宅基地和自留地、自留山,也属于集体所有”。《中华人民共和国土地管理法》据此进一步规定:“国有土地和农民集体所有的土地,可以依法确定给单位或者个人使用。使用的单位和个人,有保护、管理和合理利用土地的义务”,“任何单位和个人不得侵占、买卖或者以其他形式非法转让土地。土地使用权可以依法转让。”也就是说,全民所有和劳动群众集体所有的土地,可以依照法定程序归自然人、法人或其他组织使用。但是,自然人、法人或其他组织所享有的不是土地所有权,而是土地使用权,是对国家或集体所有的土地所依法享有的占有、使用和收益的权利,是一种用益物权,在概念上类似于大陆法系国家所谓的“永佃权”。而既为法律上他物权的一种,则具备无形、可控制、未来经济利益等特点,属于无形资产的一种^①。据此,企业会计准则将土地使用权纳入无形资产的范畴,规定企业进行房地产开发时,应将相关的土地使用权予以结转。而世界上绝大多数国家则实行的是土地私有制,其土地所有权可以转让。

对国际会计准则态度最为积极的欧美国家,大多实行土地私有制。在德国法上,“尽管土地具有各种特别之处,我们的法律制度在土地关系法上还是坚持以私有制原则为出发点。”德国民法典规定,土地为民法上“物”的一种,“物的所有人,以不违反法律或第三人的权利为限,可以随意处分物,并排除他人的任何干涉……”,“土地所有人的权利扩及于表面上的空间和表面下的地层。……”法国民法典亦将土地视为物权的客体,属财产中的不动产之列。法国民法典规定:“土地的所有权,即意味着包括地上所有权与地下所有权”,同时规定:“个人可以自由处分属于其本人的财产,但应遵守法律所规定的变更限制。”英美等普通法系国家,虽无大陆法系严格的“物权”概念,但也规定土地属于财产权的客体,将财产区分为“土地”和“其他财产”,“土地不仅包括地表,还包括附着于地表上的一切物体、地上空间及地下之物,以及对于土地的权利”,土地财产权可以依法转让。

据此,国际会计准则在土地的会计处理上,远比企业会计准则复杂。根据国际会计准则,自用性的土地,其会计处理由《国际会计准则第16号——不动产、厂房与设备》规范;为赚取租金或为资本增值,或两者兼有而由业主或者融资租赁的承租人,或者某些特定情况下经营租赁的承租人所持有的土地,其会计处理由《国际会计准则第40号——投资性房地产》规范。而我国没有投资性房地产的会计准则,土地不可能按照投资性房地产进行会计处理;商事主体取得了土地的所有权,亦无法将土地记入不动产。在涉及土地租赁时,《国际会计准则第17号——租赁》根据实质重于形式的原则,将土地的租赁划分为“经营性租赁”和“融资租赁”。国际会计准则认为:“土地和建筑物的租赁,同其他资产的租赁一样,应归类为经营租赁或融资租赁。然而,土地的特征通常是没有确定的寿命。如果到租赁期满时,土地所有权预期不会转让给承租人,

则承租人实质上不会取得与所有权相关的所有风险和报酬。为这项租赁所支付的租费,代表预付租赁款,需按受益方式在租赁期内分期摊销。”而我国实行土地全民所有,承租人不可能通过租赁合同取得土地的所有权,也就不会出现融资租赁土地的情况;而即使是土地的经营性租赁,也不适用租赁准则。“企业会计准则——租赁”在其范围段就将土地使用权的租赁排除在准则适用范围之外。准则制定者认为:“土地使用权的租赁协议……在我国确有存在,但这类项目应在无形资产会计准则中加以规范,因此本准则将这三类业务排除在外。”但是,“企业会计准则——无形资产”仅仅将出租无形资产的出租人纳入准则规范之列,却没有规范无形资产承租人的会计处理,导致会计准则适用上真空地带的出现。在实务中,承租人还需按照租赁准则中经营性租赁的有关规定进行会计处理。

3. 准则制定主体的身份差异:中国准则制定机构兼具会计监管职责,这一双重身份决定了会计准则将承担更多的社会政策目标

William R. Scott (1999) 教授在其《会计理论》一书中指出,由于信息生产中存在外部性、搭便车、道德风险和逆向选择,市场往往会失灵。由于市场失灵,“公司信息生产的许多方面已列入管制范围,而会计准则制定主体在公认会计原则中已确认了许多这样的管制。而且,随着越来越多的会计准则得以颁布,管制的数量呈持续增加之势。”会计准则的管制职能,各国概莫能外;惟国际会计准则委员会作为一超然的非营利组织,才能完全做到技术中立。

出于加强会计监管的现实需要,中国法律同时赋予了准则制定机构以监管者的职能。中华人民共和国会计法规定,财政部依法制定国家统一会计制度,是法定的准则制定机构;同时,财政部又是法律授权的行政执法机关,依法对企事业单位、中介机构执行会计法、企业会计制度等会计法律法规的情况进行监督、检查,并享有行政处罚权。双重的身份,决定了财政部在制定准则时,要考虑会计监管的社会政策目标。这样,中国的企业会计准则不仅要符合一般的会计概念框架,而且还有干预市场失灵、协助监管的功用。

制定国际会计准则的国际会计准则理事会基金会(IASCF)及其任命的国际会计准则理事会(IASB)是一家依据英国法律在伦敦登记成立的非营利组织,其资金来自于大会计公司、遍布世界的私营金融机构和实业公司、中央及开发银行以及其他国际组织和职业组织的捐款。根据《国际会计准则委员会基金会》章程的规定,国际会计准则委员会的目标是“本着公众利益,制定一套高质量的、可理解的并具有强制性的全球性会计准则,这套准则要求在财务报表和其他财务报告中提供高质量的、透明的且可比的信息,以帮助世界资本市场的参与者和使用者进行经济决策。”作为一家非政府机构,国际会计准则理事会基金会及其任命的国际会计准则委员会,制定准则的出发点是中立的、技术性的,并无明显的经济监管目标。

准则制定机构的身份差异,反映在国际会计准则与企业会计准则概念框架的差异上。国际会计准则规定,财务报表的使用者包括投资者、雇员、贷款人、供应商和其他商业债权人、顾客、政府及其机构、公众。但是,由于投资者是企业风险资本的提供者,提供满足他们需要的财务报表,也可以满足财务报表所能够满足的其他使用者的大部分需要,投资者是首要的报表使用人。相应地,财务报表的质量特征中相关性与可靠性并重,要求会计信息中立,不能够带有任何偏向。如果财务报表通过选取和列报信息去影响决策和判断,以求达到预定的效果或结果,那么,财务报表就不是中立的。我国没有专门的会计概念框架,“企业会计准则——基本准则”担当了类似概念框架的职能。基本准则规定:“会计信息应当满足国家宏观经济管理的要求,满足有关各方了解企业财务状况和经营成果的需要,满足企业加强内部经营管理的需要”,可见,政府是首要的报表使用者,会计信息应当首先服务于国家经济监管职能的需要^⑤。我国会计基本准则奉行可靠性甚于相关性的原则,并无中立性的要求。

企业会计准则在无形资产确认和计量的很多条款上,充分体现了准则所背负的社会政策目标。奉行可靠性甚于相关性的原则,尽量减少备选方法,强调会计信息的统一、可比;在无形资产的确认上强调谨慎、稳健,在无形资产的计量上坚持历史成本,甚至直接以准则条款规范上市公司行为,规定企业为首次发行股票而接受投资者投入的无形资产,应以该无形资产在投资方的价值作为入账价值。

三、保留准则立法主权,逐步接近国际会计准则

准则差异的背后,有其深刻的经济、法律根源。任何有关中国接受国际会计准则、实现会计国际化的讨论,都不应该绕过这一根源。

1. 经济、法律环境的差异,决定了我国不可能直接采纳国际会计准则

前文的分析表明,企业会计准则与国际会计准则的差异,是中国特有的经济和法律环境的反映。但经济、法律环境方面的差异,不会只凭人们对于会计国际化的热情就能够在短时间内得到消除。经济环境方面,我国要实现经济结构的战略性调整,提高经济增长的技术含量,建立完善的产权市场,这需要经过长期艰苦的努力。会计诚信的建设,要依赖全社会信用环境的改善和商业伦理的重构,也不是一蹴而就的事情。法律制度方面,土地全民所有的法律制度,是我国宪法规定的一项基本民事制度,是社会主义制度的体现,不会做出改变。即使将来随着经济和社会的发展,国家认识到需要对土地制度进行与国际惯例相一致的改革,也要履行修宪的法定程序,绝非一朝一夕可以改变。此外,由于市场体系不完善,会计信息失真现象严重,我国在较长时间内将不得不依赖政府监管来消除市场失灵,会计准则所背负的社会政策目标在

短期内不会改变。财政部所担负的准则制定与市场监管的身份,是我国会计法所规定的,也是我国现实的商业环境所决定的。这种身份上的统一有利于解决会计准则的执行问题,有其内在合理性。

总之,经济、法律环境方面的差异,是一种实质性的、持久性的差异。这些差异的性质决定了我国不可能直接采纳无形资产国际会计准则。推而广之,我国也无法全盘接受现行国际会计准则。

党的十六大通过了《中共中央关于完善社会主义市场经济体制若干问题的决定》,对于我国下一步经济体制改革指明了方向。“决定”指出,我国目前尚处于社会主义初级阶段,经济体制还不完善,生产力发展仍面临诸多体制性障碍。当前,一项重要的工作就是要完善市场体系,规范市场秩序,加快建设全国统一市场。要大力发展资本和其他要素市场,建立健全社会信用体系,形成以道德为支撑、产权为基础、法律为保障的社会信用制度。随着我国社会主义市场经济的逐步完善,我国经济发展水平的进一步提高,中国企业会计准则与国际会计准则之间趋同的环境与条件也将逐步成熟。正如财政部部长助理冯淑萍女士所说:“会计改革应当因循经济改革的步伐,而不是超越宏观经济环境的改革,不然会欲速而不达。所以,什么时候中国的市场环境真正以市场法则运转了,中国会计准则也就自然而然地与国际财务报告准则趋同了。”

2. 从国际法上看,我国也没有全盘接受国际会计准则的现时义务

经济现实和法律制度的差异,决定了我国对待国际会计准则的态度。那么,我国有没有接受国际会计准则的国际法义务呢?答案是否定的。

首先,国际会计准则只是民间组织制定的会计准则示范性文本,而不是主权国家依照法定程序缔结的国际条约。国际会计准则基金会是一个成立于英国的非营利机构,国际会计准则基金会理事会及其所任命的国际会计准则委员会,并不是一个国际法意义上的政府间国际组织。国际会计准则委员会发布的会计准则,并不凌驾于特定国家发布的规范当地财务报表的法规之上,而只是供各国准则制定机构参考的示范性文本。因此,国际会计准则不能够构成国际法渊源,对主权国家不具备强制执行的效力。不论是国际会计准则委员会还是会计职业界,单就其自身而言,都无权强制执行国际协议或要求遵守国际会计准则。相反,国际会计准则委员会要依赖自身与各个国家的准则制定机构之间的合作,来实现会计准则的全球趋同。同样,国际会计准则要在我国适用,也要依靠我国准则制定机构的主动配合才能实现。是否接受国际会计准则,如何接受国际会计准则,都是我国准则制定机构的需要研究的问题。我国政府没有全盘接受国际会计准则的任何国际法义务。

其次,国际会计准则委员会的委员,也没有保证其祖国遵从国际会计准则的义务。国际会计准则委员会的委员,负有在国际上提倡接受和遵从国际会计准则的责任。但是,委员并不代表其祖国,而是代表公共利益,从纯粹技术

的角度来履行职责;委员也并无保证其祖国的准则制定机构采纳国际会计准则的义务。国际会计准则委员会的委员,仅负有在各自国家内公布国际会计准则理事会批准发布的每项国际会计准则,并尽力劝说政府和准则制定机构、管理证券市场与工商业的机关在发布的政策中接受国际会计准则的义务。但是,这种义务仅仅是劝说的义务,而不是保证执行的义务。目前,国际会计准则委员会的14名委员中,尚没有中国委员。将来即使有,也不会产生中国接受国际会计准则的法定义务。

最后,只有通过国内立法程序或相应的认可程序,国际会计准则才能转变为国内会计准则,具备强制执行的效力。目前,现有宣布接受国际会计准则的美欧国家,大多数也要通过国内立法或认可程序,才将国际会计准则转变为国内会计准则。以欧盟为例,欧盟虽然宣布要在2005年之前在上市公司采用国际会计准则,但这种采用也不是全面的、自动的。根据2002年7月19日欧洲议会和欧盟委员会通过的“关于运用国际会计准则的第1606号(2002)决议”,欧盟理事会应当就国际会计准则是否适用做出决定;经决定采纳的国际会计准则应当在欧盟范围内,以官方文字在欧盟指定报刊上刊登。这实际上是一个行政立法程序,欧盟理事会通过其立法,赋予特定国际会计准则在欧盟司法区域内以法律效力。通过该立法程序,欧盟理事会同时也保留了对国际会计准则的审查权。欧盟对国际会计准则提出了两项实质性的审查标准:一是不得与欧共体相关指令所规定的原则相冲突,并有益于欧洲公众的利益;二是满足可理解性、相关性、可靠性、可比性等会计信息质量特征,并是有关各方做出经济决策、评价管理当局受托责任所必需的。欧盟多次强调,不论从政治上,还是从法律上,欧盟都不可能将准则制定权授予欧盟无法施加影响的民间会计准则制定机构,欧盟必须对国际会计准则引入认可机制。美国证券交易委员会与财务会计准则委员会也只是对于加强与国际会计准则委员会的合作表现出了积极性,但从未允诺要采用国际会计准则。美国财务会计准则委员会与国际会计准则委员会仅仅是于2002年10月29日签订了一份备忘录,共同推动美国会计准则与国际会计准则的趋同。双方在其各自的短期议程中,都增加了一个共同的短期趋同项目,对双方准则中的某些特定差异寻求一般的解决方式。作为回报,国际会计准则委员会在准则制定方面实质上以美国马首是瞻。

实际上,即使是一国政府公开宣布接受国际会计准则,按照国际法关于单方行为的学说,这种宣布也仅仅是一种单方的意思表示,由于不对任何其他国家创设权利和义务,仍然是可以撤回的。

3. 保留准则立法主权,逐步接近国际会计准则

前文的分析已表明,中国既无可能,也无义务全盘接受国际会计准则。现实的选择是,保留准则立法主权,逐步接近国际会计准则。

中国会计准则的制定,是一种授权立法行为。《中华人民共和国会计法》第八条规定:“国家实行统一的会计制度。国家统一会计制度由国务院财政部门根据本法制定并公布。”《企业财务会计报告条例》第四十四条也授权国务院财政部门根据条例的规定,制定财务会计报告的具体编报方法。根据法律与行政法规的授权,中华人民共和国财政部成为法定的准则制定机构;中国企业会计准则的制定,就成为一种授权立法行为。财政部依法制定的企业会计准则,在中华人民共和国的司法管辖区域内具有强制执行的效力。在实践中,财政部一般都以部门规范性文件的形式,发布企业会计准则。

立法权是国家主权中最核心的内容。由于主权的神圣、绝对与不可分割,没有一个国家对其他国家拥有最高的法律权力和权威,而各国一般也不从属于其他国家的法律权力和权威。因此,从法律上看,我国也无法直接采纳国际会计准则。即使将来国际会计准则委员会变成了类似世界贸易组织之类的国际公法主体,国际会计准则变成了国际法,我国也不一定采取直接适用的方法,而可以坚持通过国内法予以转化^⑥。

当前,经济上和法律上可行的办法是,保留准则立法主权,在充分考虑中国特有会计环境的前提下,逐步吸收国际会计准则中的合理因素;同时,争取国际会计准则理事会认可中国的特有会计环境及会计处理方法,加大对国际财务报告准则的影响力度。双管齐下,实现与国际会计准则的趋同。这样,可以在积极参与会计国际协调的同时,有效地维护中国的国家利益。就无形资产准则而言,随着中国无形资产产权要素市场和会计诚信建设的发展,我国可以逐步采纳国际财务报告准则中关于无形资产计量属性、备选方案方面的规定。目前,应当尽快建立会计准则概念框架,提高准则立法的技术与水平,在其他非原则性的方面,实现与国际会计准则的趋同。同时,应当利用国际讲坛,建议国际会计准则委员会考虑中国的特殊情况,将土地使用权纳入无形资产准则规范的范围,建议修改国际会计准则中关于无形资产确认、计量方面的规定,增加备选方案,以允许转型经济国家根据经济发展的实际情况,采用更为稳健的会计政策。

注释:

- ①在已经发布的2003年度B股上市公司年报中,虽然有公司(如宝信B)宣称按照国际会计准则要对开发费用做资本化处理,但未见报表上有根据国际会计准则进行研发费用资本化的报告。
- ②国家经济贸易委员会、财政部、科学技术部、国家税务总局“关于印发《国家产业技术政策》的通知”,国经贸技术[2002]444号。
- ③赵明:《中国的制造业仅是美国的1/5?》,中国经济时报2002年9月11日。
- ④英美法系没有与大陆法系相对应的以所有权为核心的物权法体系,但具有基于判例基础之上的完整财产法体系。按照该体系,土地亦系可以私人拥有之财产。

- ⑤由于我国是实行公有制占主导的基本经济制度,国家既是社会管理者,又是最大的投资人。从这个意义上来说,强调政府是首要的报表使用者,是合乎一般的理论框架的。
- ⑥WTO各成员国对WTO法律几乎都否定了其直接适用性。WTO《中国加入工作组报告》第67条指出:“中国将确保其有关或者影响贸易的法律和法规与WTO协定和中国的承诺相一致,以充分履行其国际义务。为此,将在完全遵守WTO协定的情况下,通过修订其现行国内法和制订新法律,以有效的统一的方式实施WTO协定。”这段话表明,中国并未承诺WTO法律在国内的直接适用效力,而只是承诺对其进行间接适用,即在遵守WTO协定的前提下,通过修订现行国内法和制订新法律的方式实施WTO法律。

参考文献:

- [1][英]詹宁斯·瓦茨. 奥本海国际法[M]. 北京:中国大百科全书出版社,1995.
- [2]中华人民共和国财政部组织翻译. 国际会计准则2002[M]. 北京:中国财政经济出版社,2003.
- [3][德]曼弗雷德·沃尔夫. 物权法[M]. 北京:法律出版社,2002.
- [4]冯淑萍. 中国对于国际会计协调的基本态度与所面临的问题[J]. 会计研究,2004,(1):3-9.
- [5]霍常宝,田卫. 论会计国际化与国家化[J]. 山西财政税务专科学校学报,2002,(3):33-34.
- [6]王跃堂. 经济环境是否制约会计国际化的进程:理论分析与经验证据[J]. 管理世界,2003,(1):34-42.
- [7]林喆. 《社会契约论》的理论内核(D/E). 燕南网, <http://www.yypl.net>, 2004-01-08.
- [8]崔华清译. 欧洲议会和欧盟委员会要求采纳国际会计准则[J]. 中国注册会计师,2003,(2).
- [9]黄世忠,李忠林,邵蓝兰. 国际会计准则改革:回顾与展望[J]. 会计研究,2002,(6).
- [10]曲晓辉,陈瑜. 会计准则国际发展的利益关系分析[J]. 会计研究,2003,(1):45-52.
- [11]冯淑萍. 关于我国当前环境下的会计国际化问题[J]. 会计研究,2003,(2):3.
- [12]国家统计局. 2003年国民经济和社会发展统计公报[R]. 国家统计局,2004-02-26.
- [13]赵明. 中国的制造业仅是美国的1/5? [N]. 中国经济时报,2002-09-11.
- [14]William R Scott. 财务会计理论[M]. 北京:机械工业出版社,2000.
- [15]李明亮,林耕. 关于技术市场的释义、发展意见及建议[EB/OL]. <http://www.sino-techmart.org/>, 2003,(10).
- [16]刘庆辉. 加快我国技术市场发展需要解决的几个问题[EB/OL]. <http://www.sino-techmart.org/>, 2003-08-26.
- [17]爱德华·L·格莱泽,安德烈·施莱弗. 监管型政府的崛起[J]. 比较,2002,(2):8.
- [18]李双元,温世扬. 比较民法学[M]. 武汉:武汉大学出版社,1998.
- [19]德国民法典[M]. 北京:中国政法大学出版社,1999.
- [23]法国民法典[M]. 北京:中国法制出版社,1999.

Route Choice of Internationalization of Chinese Accounting

——Institutional Background and Solution to the
International Gap of Standards for Intangible Assets

YAN Yan

*(Teaching Research Department, Shanghai State
Institute of Accountancy, Shanghai 201702, China)*

Abstract: The superior importance of reliability to relevance, the reliance on the rule of prudence and the principle of historical cost, and the exemption of the alternative method distinguish Chinese Accounting Standard (CAS) from International Accounting Standard (IAS) on intangible assets. It's the economic environment and legal framework with Chinese features that lie behind. In economic environment, the market of Chinese property right is underdeveloped with the accounting information distorted. In legal framework, different from western countries, China adopts public ownership. Institutions making regulations are also responsible of accounting supervision. Difference in environment makes it impossible for China to directly adopt IAS. The paper holds that the reasonable choice for the internationalization of Chinese accounting is to keep the dominion legislation to gradually narrow the gap with IAS since there is no compulsory obligation for China to completely adopt IAS.

Key words: accounting setting; dominion of legislation; accounting internationalization

(上接第 77 页)

significant differences, either, thus proving that internationalization of accounting standards can't guarantee the comparability of accounting practices, while reform measures considering economic environments may not hinder the internationalization of accounting practices. We further find that audit is the basic factor influencing the effects of internationalization of accounting of China.

Key words: internationalization of accounting; reported earnings under Chinese GAAP and IAS; fair value