

“一带一路”沿线各国会计协调策略分析

商思争(副教授)

【摘要】“一带一路”沿线国家投资和贸易的不断增长,需要作为通用商业语言标准的各国会计准则实现协调和统一,但由于政治、经济、文化、教育、宗教等各个方面的巨大差异,“一带一路”沿线国家实现会计准则协调又是个具有极大挑战的课题。通过对会计国际协调概念、动因、策略、影响因素以及“一带一路”沿线国家会计协调的动因、策略等相关文献的梳理和分析,归纳得出“一带一路”沿线各国会计准则协调的策略和路径,即会计国际协调与会计环境密切相关,“一带一路”会计国际协调应该在“五通”“三共”“三同”框架内实现,并随着“五通”建设的推进而逐步进行。

【关键词】“一带一路”; 会计协调; 会计趋同; 会计等效; 国际财务报告准则

【中图分类号】 F230

【文献标识码】 A

【文章编号】 1004-0994(2018)23-0105-8

一、引言

自我国提出“一带一路”倡议以来,从“战略意图”到“各国合作”,基础设施投资和沿线贸易不断增长。根据“中国‘一带一路’网”(https://www.yidaiyilu.gov.cn/, 2018-6-20)的数据,我国已与58个国家签署各类投资贸易协定,2017年前3季度沿线国家新设立在华投资企业2893家,同比增长34.4%;我国与“一带一路”沿线国家实现进出口贸易14403.2亿美元,增长20.1%,占我国进出口贸易总额的36.2%,增长了近2个百分点;中欧班列开行近7000列,运行线路57条,国内开行城市35个。根据亚洲开发银行的估计,2010~2020年,亚太基础设施建设需要投入8万亿美元。

经济越发展,会计越重要,大量的投资和贸易活动将对会计形成巨大的需求,复杂的跨政治、经济、文化环境交易对会计处理的标准化也会形成强烈的需求,但是,“一带一路”沿线各国会计行业发展水平相差悬殊^[1],作为国际通用的商业语言,统一会计系统在巨大的投资和贸易往来中的作用是不言而喻

的。但是“一带一路”沿线各国政治、经济、文化、宗教等方面的会计环境差异巨大,如何在会计环境和会计水平差异悬殊的“一带一路”沿线国家实现会计趋同,则是一个必须解决的艰巨而重大的课题。

自国际会计准则委员会(IASC)实施会计国际协调行动以来,国内外已积累了比较丰富的研究成果,其中不乏对会计准则国际协调、趋同、等效及其动因、模式、策略、路径、后果、影响因素的分析;近年来,国内也出现了“一带一路”会计协调动因、模式和路径的相关研究。对此进行归纳分析,有助于解决“一带一路”沿线国家会计准则协调问题。本文拟通过对会计国际协调的文献综述和历史回顾,归纳出会计准则国际协调的方法、路径、机制,为“一带一路”沿线国家的会计准则国际协调提供可供选择的策略菜单或借鉴。由于研究资源和篇幅限制,本文主要归纳和综述国内关于会计国际协调的相关文献。

二、会计国际协调的文献综述

(一)关于会计国际协调的相关文献

会计国际协调主要是由IASC推动的,IASC始

【基金项目】江苏省社会科学基金项目(项目编号:17EYD001);江苏省海洋经济研究中心资助项目(项目编号:JPRME201607);江苏省连云港市社会科学基金项目(项目编号:17LKT302)

建于1973年,其主要目标就是推进会计准则国际协调,1982年开始与国际会计师联合会(IFAC)合作,1989年发布财务会计概念框架(CF),1990年发布《可比性与改进计划》,推动了国际会计标准化,1995年其制定的国际会计准则(IAS)得到国际证监会组织(IOSCO)的认可,进一步推进了国际会计标准化和统一化进程。在美国等的压力下,2001年,IASC重组为国际会计准则理事会(IASB),陆续发布了若干国际财务报告准则(IFRS),会计国际化逐渐由协调走上趋同道路,2004年IASB与美国财务会计准则委员会(FASB)共同开启了一般公认会计原则(GAAP)与IFRS趋同进程,并经历了趋同(Convergence)和趋同认可(Condonement)两个阶段。2002年以后,会计国际协调成为必然的趋势^[2]。会计国际协调、会计国际化、会计趋同、会计等效、IFRS、IASB等逐渐成为研究文献中的关键词,相关研究成果逐渐增多。

1. 会计国际协调概念的相关文献。现有文献对会计国际协调、会计国际化、国际会计标准化等概念的表述不一。张春华^[3]认为,会计国际化经历了会计准则国际协调化、会计准则国际标准化、会计准则全球趋同化三个阶段。朱国泓、孙峥^[4]认为,从内容上看,会计国际化应包括:会计理论、财务会计概念框架、会计准则制定模式、会计准则体系、会计准则、会计教育、会计人才、执行机制国际化。李慧萍、高璐^[5]则将我国会计国际化概括为会计准则的国际化 and 会计实务的国际化两个方面。可见,会计国际化是一国会计的国际化,包括的内容较多,但会计国际协调是指限制、缩小和减少各国会计差异的过程,是实现国际会计“标准化”乃至“统一性”的进程,会计国际协调包括IFRS制定过程的协调和IFRS制定之后的协调^[6]。

国际会计标准化是会计国际协调的高级阶段,是通过强制性或半强制性地形成单一的会计国际标准^[3]。标准化是指所有的报告主体都采用相同的会计方法,而协调化是指报告主体对某种会计方法的选择概率相同,从类型上讲,会计协调可分为形式协调和实质协调^[7]。徐经长、王志超^[8]进一步将会计协调分为会计信息的协调和协调化信息后果两方面,前者包括会计目标协调、会计准则协调、会计标准遵循程度协调、会计方法选择协调,后者包括会计信息质量协调、会计经济后果协调等方面,内容虽多,但核心仍然是会计准则及其遵循。

从协调的范围上看,会计国际协调分为:双边协

调、多边协调和国际协调。多边协调是指存在密切联系的国家之间、期望建立密切联系的国家之间的协调,或由地区性国际会计组织推动的协调,也被称为区域协调。国际协调是由国际会计组织推动的旨在全球建立统一会计准则的会计协调活动,相当于全球会计协调,依此分类,“一带一路”会计协调属于会计国际协调^[9]。李扣庆等^[10]认为,会计国际协调应包含企业报告的应用环境、会计准则的执行力度与会计准则协调。夏冬林^[11]认为,国际会计协调化是指在国际会计标准的指导下,推行能使各国理解的较为统一的会计实务,核心是会计准则的国际化、协调化。

会计国际协调失之宽松,国际会计标准化失之严格,前者意义不大,后者不可能实现。除这两个概念之外,还有会计趋同和会计等效概念。IASC成立之初实施的是会计国际协调策略,但是到2004年IASB转向会计趋同战略。协调是允许存在差异,趋同是趋近于一致,标准化是完全一致,比较而言,趋同相对可行且有意义。

实践上,会计准则国际趋同最早是指FASB的GAAP与IASB的IFRS的趋同,后来引申为不同会计准则以同一个标准趋于一致^[12],是指各国会计准则在不断地国际比较和协调中,在国际强势集团的推动下,向建立全球通用的会计准则目标发展的一种动态过程^[13]。原财政部副部长王军^[14]认为,“趋同是方向、趋同不等于等同、趋同是过程、趋同是互动、趋同是新的起点”,趋同不是让一国家或地区的会计准则单方面向IFRS靠拢,而是各个国家或地区会计准则制定机构在制定会计准则的过程中相互沟通,相互借鉴,相互认可^[15]。美国GAAP与IFRS的趋同工作也经历了趋同(Convergence, 2002~2011年)和趋同认可(Condonement, 2011年至今)两个阶段,在这个过程中,GAAP向IFRS靠拢,IFRS也受到GAAP的影响,我国和印度也采用了与IFRS趋同的模式。

会计准则等效(Equivalence)最早是由欧盟提出的,其也被称为等效认可,是指如果根据两种会计准则编制的财务报表都可以对财务状况和发展前景做出相似判断和决策,那么就认为这两种会计准则是等效的。会计准则等效需要法律文件的认可,等效认可后,可以直接按照国内会计准则编制财务会计报告,无须再按IFRS进行转换。会计准则趋同与等效都是会计国际协调的进一步发展,目标是一致的,会

会计准则趋同是会计准则等效的基础,但会计准则趋同强调标准的一致性,而等效则不强调标准的一致性^[12]。欧盟最早只认可美国、加拿大和日本的会计准则与IFRS等效,后来逐渐认可我国及其他国家会计准则与IFRS等效。

2. 会计国际协调动因的相关文献。冯淑萍^[16]认为会计国际协调的动因就是“经济的全球化和资本跨国流动”,经济全球化使一国经济扩张到他在全球范围内相互联通,自然使作为确认、计量、记录和报告工具的会计也扩张到他在全球范围内相互联通。随着全球经济一体化的加深和经济环境的逐步趋同化,会计国际化逐渐由国与国之间的差异协调、标准化走向趋同化。张春华^[3]认为会计准则全球趋同的本质是资本计量标准的全球趋同,动因来自于资本的全球流动。廖洪、张娟^[17]将会计国际协调的动因归纳为跨国资本市场、国际贸易争端解决需求、跨国公司内部合并报表、国际组织和机构等。朱国泓、孙崢^[4]认为跨国公司的发展是会计国际化的最大推动力,具体地,为增强竞争力和适应能力,跨国公司和东道国企业都迫切需要了解对方的确切实力,以制定竞争策略,为此,就有必要将IFRS作为会计核算的基础,使会计资料具备基本的可比性^[11]。

从国家角度来看,会计国际协调实质上是各国利益的协调过程,目的是减少将本国会计标准转换为IFRS的成本^[2]。崔玉英、孔令辉^[18]认为会计国际趋同的动因是国家之间的经济与政治利益衡量。李志伟^[9]以美国和墨西哥为例,认为美国与墨西哥进行会计协调的动因是获取墨西哥的廉价劳动力和初级产品,并为美国资本和高端产品寻找市场。刘峰、林卉^[19]认为,会计准则的国际协调实际上是各国利益协调的结果。管震达^[20]认为,欧盟推进会计协调的目的是减少欧盟境外上市公司的会计转换成本,提高欧盟内部会计信息可比性,从而提高欧盟资本市场效率。通常认为,IASC积极推进会计协调的目的是减少IFRS与其他国家会计准则之间的差异,但也有一种观点认为IASC是英国为牵制其加入欧盟后不得不接受欧盟会计指令,维持英国会计在世界上的影响力而设立的,欧盟和美国参与IASC和IASB都是为了获得上市资源,减少本国企业海外上市的转换成本^[21]。

总之,会计国际协调的动因可以概括为经济全球化或企业投资和经营的国际化导致的会计经济环境一体化和趋同化,具体原因包括降低会计转换成

本、争夺上市公司资源和其他国家利益,直接驱动因素是IASC的推动,其是会计环境全球化或国际化带来的必然结果。

3. 会计国际协调策略的相关文献。夏冬林^[11]认为,会计的国际协调应通过IFAC、IASC这样的民间专业组织和像联合国(UN)、经济合作与发展组织(OECD)等世界政治经济性组织进行,可首先寻求地区性的协调,然后再通过地区性协调、辐射、扩散,逐步实现会计准则的国际化、协调化。常勋^[6]认为应分两个阶段实现全球性的国际准则计划,在3~5年内先完成发达国家间的准则趋同化,而后再转向新兴市场经济国家的会计趋同。

目前国际上关于会计准则国际趋同主要有“直接采用”“趋同”“认可”“趋同认可”四种方式,小型发达国家往往实行直接采用模式,大部分国家实行趋同模式^[22]。张春华^[3]认为会计准则的全球趋同有激进式和渐进式两种,采用哪一种取决于市场化进程,但政治、经济、法律及文化背景相似的国家更倾向于协调。冯淑萍^[16]认为我国应积极参与会计国际协调与趋同进程,走渐进式趋同之路。程静、刘昌胜^[23]认为,在跨境直接投资环境下,注册会计师是一条重要的会计协调途径。当跨境直接投资中至少一方非政府主导、双方准则存在较大差异时,若合营企业数量与投资规模介于某一区间,通过注册会计师实现会计协调的制度安排比其他制度安排更具效率。张天西^[24]认为一个国家的会计协调方式应考虑各自所处的环境,主要有三种:强制式(欧盟模式)、导引式(东盟模式)、比较式(非盟模式、亚太模式),并以华人经济圈为例,认为会计国际协调需要经历对比研究、酝酿、协调(非强制)三个阶段。刘李福、解净宇^[25]分析了我国与缅甸的会计协调问题,认为即使在中缅差距如此之大的国家之间进行投资和贸易,也应该首先进行会计国际协调,中缅之间应采用以国家机制为主导的协调模式,建立官方性质的专业型组织机构,通过国际会计交流实现两国会计协调。

总体来看,会计准则协调的策略选择要考虑会计环境的近似性或趋同度,分别实行“直接采用”“趋同”“认可”“趋同认可”等方式;在引入方式上,也应考虑所处环境,分别采用“强制式”“导引式”“比较式”;具体实施的时候应先从会计环境相似度高的国家或区域开始,逐渐推广到其他区域。

4. 会计国际协调影响因素的相关文献。夏冬林、李晓强^[26]的实证研究表明,没有足够的证据证

明国际准则优于国内准则,国家之间、公司之间在会计信息上的差异始终存在,会计准则的优劣应该与经济环境联系起来考虑。常勋^[6]也认为会计的“国别差异是不可能完全消失的,趋同化的最终结果只是‘求大同,存小异’”。王雄元、严艳^[27]认为会计国际化是必然趋势但并非迫在眉睫,会计国际化是一个漫长的过程,将呈现小范围一统而大范围大同小异的格局。刘峰、林卉^[19]认为,IFRS的采用并不能提高会计信息质量,现行会计准则协调只是一种技术标准的规范化,实质性的会计协调还受制于制度和人的利益两大因素。阿兰蒂尼^[28]在对比分析了汤加和新西兰两个国家会计国际协调的过程后,认为会计国际协调包括法理协调和事实协调两个方面,影响会计国际协调的因素包括企业的所有制体系和金融体系、文化、会计师的教育水平和职业会计经验,IASB和会计监管机构应积极推动事实会计趋同,而不仅仅是法理会计趋同。

由此看来,会计准则的协调过程和结果不仅受到经济环境的影响,还受到政治、法律、文化、教育、会计监管等其他环境因素的影响,不宜在会计环境差别较大的国家强制推行趋同,否则结果会适得其反,所以,有学者认为会计准则趋同的前提是会计环境趋同。

(二)关于“一带一路”沿线国家会计协调的相关文献

这方面的文献起始于“一带一路”倡议的提出,目前数量较少,水平也不高,但是现有的文献也粗略地描绘了“一带一路”沿线国家会计准则协调的路径。

1. “一带一路”会计国际协调动因的相关文献。目前尚没有发现专门研究“一带一路”会计国际协调的文献,其都是在相关“一带一路”会计协调研究中的一种观点性分析,更多的是作为协调模式论证的前提和预设。冯淑萍^[29]认为,实现经济贸易金融的“互联互通”,会计信息和会计职业的“互联互通”应当走在前头。“一带一路”与会计基础设施课题组认为跨境投资和贸易都需要会计国际协调,研究表明,会计准则的差异被视为跨境投资的障碍^[10]。陈辉发、熊招^[30]认为资本市场的统一需要统一标准的会计信息。宋慧悦、胡本源、郭芮佳^[12]认为“一带一路”沿线国家进行会计协调可以降低交易成本。褚媛^[31]认为“一带一路”国际趋同的会计准则可以大大减少“调译”错误的成本,降低交易成本,提高财务信息的

可比性。高凡^[32]认为,区域经济一体化是会计标准一体化的重要条件和推动力,会计与所处的环境紧密相连,这种会计环境因素包括经济、政治、法律、文化、会计职业界的状况、教育等;随着“一带一路”沿线区域经济一体化的加深,“一带一路”会计标准一体化也是大势所趋,是会计国际一体化的必经之路。夏华、顾昕燕^[33]以中国—东盟自贸区为例,认为在深入推进“一带一路”,升级中国—东盟自贸区的进程中,会计准则的国际趋同是必然趋势。可见,“一带一路”会计国际协调的动因就是“一带一路”区域经济一体化导致的会计环境一体化或趋同化,会计信息和职业的互联互通是“一带一路”互联互通的一部分。

2. “一带一路”会计国际协调策略的相关文献。现有文献中关于“一带一路”会计国际协调的路径与模式的研究比较具体。冯淑萍^[29]认为,亚太会计师联合会应通过在亚太地区举办论坛、设立课题、开展技援项目,来增进公众对会计职业的认识、促进行业监管体系完善和专业人才成长、推动会计职业组织的建设、参与国际会计审计标准的建设。陈辉发、熊招^[30]认为我国应首先积极推进与“一带一路”沿线其他国家会计准则的等效认可;其次,以双、多边合作机制为依托推进会计准则的等效;再次,推动“一带一路”倡议与沿线多国国家战略对接,加强双、多边合作机制的创建,为“一带一路”沿线国家之间会计准则的等效创造条件;最后,根据“一带一路”沿线国家行业领域之间的合作程度逐步推进会计准则的等效。

宋慧悦、胡本源、郭芮佳^[12]研究了我国与中亚国家之间的会计协调路径,认为应在上合组织的框架下,以我国和中亚各国会计准则制定机构对话协商的方式进行会计准则等效,基本方法是首先通过比较我国和中亚各国具体会计准则的差异,参照IFRS,各国会计准则制定机构协商消除影响投资者做出相似投资决策的因素,然后讨论研究发布政策性指令,最后由我国和中亚各国具体实施。夏华、顾昕燕^[33]研究了我国与东盟国家会计协调路径问题,认为中国—东盟国家应首先建立权威性的区域会计组织,推动区域内会计协调;其次,借鉴采用欧盟的双层(政治层和技术层)认可机制对区内国家准则实施认可;最后,对与IFRS等效的其他国家会计准则予以认可。同时,应注意发挥政府的作用以促进交流,积极参与IFRS的制定。

关于协调模式问题,宋献中等^[34]认为应借鉴欧盟模式,基于我国与沿线国家会计环境的近似性,发挥大国影响力,提高我国会计准则的外溢作用,培养“一带一路”沿线国家会计人才,建立信息和案例库,并首先从上市公司入手推动国际准则执行,积极发挥民间学术团体的作用,对准则进行广泛宣传。马婷婷、陈红^[35]对比了中国—东盟和欧盟会计准则协调的模式,认为前者由于会计环境的复杂程度高、经济的互补性差、会计职业团体的发展程度偏低等因素,采取了非约束性的会计趋同政策,而后者采用会计指令和会计条例的形式来实现强制协调与趋同,我国应借鉴欧盟的会计趋同模式。

对于我国在“一带一路”沿线国家会计协调中的作用,管越^[36]进一步强调,我国应通过培养具有国际视野的会计人才,成立独立的、具有广泛代表性的专业会计组织机构,提出具有中国理念的会计概念框架和原则体系,加强与其他国家的对话与协商,建立协调各方利益关系的均衡点,借助人民币境外结算的推广,实现我国会计在“一带一路”协调中的倡议、主导、协调作用。高凡^[32]通过分析会计随着经济范围扩大而逐步扩大的规律性,也提出应该由我国主导,推进“一带一路”沿线国家区域内会计准则向IFRS趋同。王开田等^[37]更是进一步提出我国应借助“一带一路”实现国际会计中国化。

总之,多数文献考虑到了“一带一路”沿线国家环境的不同,强调从民间会计交流入手、从上市公司入手、从既定平台做起、先完善本国会计准则等策略,在具体模式上突出在协商的基础上借鉴欧盟模式,通过制定会计立法的方式实现会计协调。

综上所述,随着经济的全球化,会计的国际化 and 国际协调是大势所趋,会计的国际化是相对于一个国家而言的一项系统性工作,会计的国际协调则是从国家、区域乃至全球角度缩小会计差异的过程;会计国际协调的核心和前提是会计准则的协调。现在,会计准则国际协调走上了趋同和等效道路,趋同是基础,等效是在趋同基础上实现的。但是趋同是一个双方或多方协进的过程,可以通过二国之间的谈判、协商解决会计准则的差异,也可以以双、多边合作机制为依托推进会计准则的等效和趋同。在具体方式上,可以实行突变式,也可以采取渐进式;可以采取全面推进式,也可以采取重点行业突破式;可以采取自上而下强制式,也可以采取自下而上诱致式。

三、相关研究文献对“一带一路”会计协调的启迪

(一)从“一带一路”会计协调的动因来分析

由于“一带一路”沿线国家过去国际投资和贸易规模小、资本市场不发达,导致其参与会计国际协调的动机不强烈。根据“中国‘一带一路’网”(https://www.yidaiyilu.gov.cn/)的数据,2017年前3季度,亚投行投资总额超过37亿美元,丝路基金签约17个项目,承诺投资70亿美元,过去3年,中资银行累计发放贷款超过2000亿美元。“一带一路”建设背景下,跨国上市和债券发行量越来越多,据证监会统计,截至目前,已有7家境内外企业发行“一带一路”债券的申请获得通过,拟发行金额合计500亿元。其中,4家境内外企业已发行35亿元“一带一路”债券;中国银行近期在境外成功完成32亿美元等值“一带一路”主题债券发行。

晨哨集团最新发布的《2014~2017中资“一带一路”沿线国家投资并购发展报告》显示,自2014年开始,中资在“一带一路”沿线64国进行的并购投资逐季增加,到2017年4月,累计参与交易303宗,占中资海外并购交易总数的19.02%,其中199宗披露了交易金额,累计约1022.08亿美元,占中资海外并购交易总金额的17.06%;根据商务部的统计,2018年1~4月,我国企业对“一带一路”沿线有关国家新增投资合计46.7亿美元,同比增长17.3%。在“一带一路”沿线国家新签对外承包工程合同额288.3亿美元,占同期总额的47%。

对于跨境投融资,投融资双方、金融监管机构、跨国公司报表合并、东道国监管、跨国公司内部决策等都需要统一的财务报告,国际贸易的增长也要求贸易双方通过统一的财务会计报告了解彼此的财务状况和风险状况以便进行决策,而国际贸易纠纷的调查和裁决也需要统一标准的财务报告。所以,“一带一路”设施相通、贸易畅通、资金融通都需要财务会计政策的沟通和协调。

(二)从“一带一路”沿线国家会计协调的可行性来分析

根据以上动因,随着“五通”的持续建设,“一带一路”沿线国家政治、经济、文化将逐步融合,并形成统一的会计环境,这为实现统一会计准则提供了前提条件。而且,从1989年IASC启动会计国际协调以来,IFRS正逐步成为全球唯一的通用会计准则,并覆盖了超过140个国家(地区)^[19]。

在“一带一路”沿线的65个国家中,有54个(83%)国家已经要求所有或大多数国内上市公司和金融机构按照IFRS编制财务报表;有3个国家(越南、老挝、埃及)目前使用本国会计准则;有2个国家(印度、印度尼西亚)与IFRS持续趋同;泰国正在直接采用IFRS的过程之中;乌兹别克斯坦仅要求本国银行按照IFRS进行报告;另有4个国家(土库曼斯坦、吉尔吉斯斯坦、塔吉克斯坦、黎巴嫩)不在指南研究范围内^[10]。可见,“一带一路”沿线各国会计准则大同小异,可以在IFRS的基础上逐步通过会计国际协调缩小差异。

(三)从“一带一路”沿线国家会计协调的困难来分析

沿线56个国家横跨亚欧非,政治、经济、文化、民族、宗教等差异较大,有西方发达的资本主义国家,也有新兴市场国家和欠发达国家;有天主教、基督教信仰,也有伊斯兰、佛教和儒道文化信仰;有大陆法系国家,也有海洋法系国家;有政治上相对集权的国家,也有政治上相对分权的国家;既有社会主义国家,也有资本主义国家;既有资本市场比较健全的国家,也有资本市场不健全甚至根本就不存在资本市场的国家。

我们知道,会计环境会影响会计信息的需求和供给,在不同的会计环境下,即使会计准则相同,会计信息的提供也是不同的。在大陆法系国家,企业财务报告等会计方面的规定往往具有强制性,而海洋法系国家由民间组织制定会计准则,往往不具有强制性;文化偏向保守的国家,可能导致企业低估资产,高估减值准备等,反之亦反;如果社会上有保守秘密的倾向,则可能导致财务报告提供的信息偏少;经济发达的国家,会计就比较复杂、先进,会计披露要求高;多民族国家在考量会计准则时更具备多元视角;一些宗教信仰浓厚的国家的会计准则更容易受到宗教的影响,如伊斯兰国家会计准则受到“沙里亚法”(Shari'a)的影响^[38]。大量研究表明,会计环境不同会导致本国会计与IFRS趋同^[39],所以,不同国家的会计准则受本国会计环境的影响,“一带一路”沿线国家的会计趋同更难,而且更为重要的是实质趋同。

(四)从“一带一路”沿线国家会计协调的策略来分析

“一带一路”倡议得到沿线大多数国家的响应,说明该倡议适应沿线国家经济社会发展现状。根据

前文,会计准则应与会计环境相匹配,“一带一路”会计准则协调过程和结果也应与“一带一路”倡议的特色和沿线国家现状相适应,具体协调策略分析如下:

1. “一带一路”会计协调是形式协调还是实质协调?实质协调非常困难,也难以操作,应先易后难,首先着手形式协调,促进沿线国家会计准则向IFRS趋同,在此基础上通过审计监管等效等方式实现实质协调。

2. “一带一路”会计协调是双边协调还是多边协调?笔者认为二者应同时进行。在实践中,双边投资和贸易可以通过双边协商方式实现会计协调,同时,在金砖国家财长和央行行长会议、上合组织财长和央行行长会议、亚欧财长会议乃至“一带一路”国际合作峰会框架内探讨会计准则协调和趋同问题。

3. “一带一路”会计协调是协调、趋同还是等效认可?笔者认为应区别对待。对于差异较大国家的会计准则应选择协调,差异较小国家的会计准则应选择趋同,对于会计准则差异很小的国家或区域应实行等效认可方式。

4. “一带一路”会计协调是利用现有协调机构还是另起炉灶?笔者认为应继续利用IASB的影响力促进“一带一路”沿线国家会计协调。但是“一带一路”沿线国家和相关区域性会计组织应积极参与IASB的IFRS制定过程,使之体现“一带一路”沿线国家会计准则特色,此外,我国应积极利用上合组织、金砖国家组织等相关平台主导多边会计准则协调过程,同时我国相关部门应审时度势,积极发挥我国的影响力,推动在“一带一路”“五通”框架内实现“一带一路”会计协调。

5. “一带一路”会计协调是以IFRS为基础进行还是另行制定自己的会计准则?IFRS已经覆盖了近150个国家,IFRS概念框架和相关规则也逐渐成熟,我国及其他大国应通过积极参与IASB的IFRS制定过程,明确“一带一路”沿线国家诉求,促进双向、多向趋同,我国也应该积极宣传、推介中国会计准则,积极参与“一带一路”区域会计准则的协商。

6. “一带一路”会计协调是区域协调优先还是国际协调优先?“一带一路”倡议是一个开放式倡议,“一带一路”沿线国家会计准则协调也应该采取开放式进行。应借力会计准则国际协调推进“一带一路”沿线国家会计准则区域协调,同时积极推进“一带一路”区域内会计协调。

7. “一带一路”会计协调是通过超国家强力机构以及立法形式推进还是协商推进?会计准则不仅是技术标准和商业语言,而且是有经济后果的,是一种界定经济利益的活动,即便作为技术标准,其转换也需要付出巨大的成本。因此,会计准则协调要基于共商、共建、共享原则协商推进,但是我国应发挥倡议、协调和主导的作用。

8. “一带一路”会计协调是由政府推动还是民间组织推动?笔者认为应该是政府和民间并行,要发挥“一带一路”沿线国家各区域性会计组织、教育培训机构和跨国会计师事务所的作用,同时发挥政府在政府间组织协商平台中的作用,共同促进“一带一路”沿线国家会计准则协调,采取自上而下与自下而上相结合的模式。

9. “一带一路”会计协调是长期策略还是短期策略?笔者认为其是一个长期策略,是一个在IFRS协调背景下的持续的“一带一路”沿线国家会计准则协调、等效和趋同过程,按照和而不同原则,在具有多元会计环境的“一带一路”沿线国家,达到会计标准化是不可能的,应采取渐进原则。

10. 会计协调与审计监管等效的关系如何?企业会计准则国际趋同和审计监管等效是“一枚硬币的两面”,需要一同安排、一同协商、一同推进^[40]。

四、结论

经济全球化促进了会计的国际协调,区域经济一体化促进了区域会计协调,“一带一路”以建设三个共同体为目标,必然要求会计的区域协调,但是由于政治、经济、文化、宗教、会计发展水平和模式等的差异,“一带一路”沿线国家实现会计协调又存在着很大的困难。根据本文文献分析得到的启示,会计准则协调的动因是区域经济一体化或者会计环境的趋同性,会计准则区域协调过程和结果应与区域会计环境相适应,“会计是反应性的”,“一带一路”倡议适应了覆盖区域差异较大的现实。所以,作为会计文化环境的一部分,“一带一路”区域内会计协调既要适应沿线国家发展现实,也应与“一带一路”倡议相适应,也就是应以“三同”为目标,在“五通”建设框架内,通过“共商、共建、共享”实现,并随着“一带一路”建设的发展而持续发展完善。

我国作为“一带一路”倡议国、协调国、建设主导国,第一,应承担大国和倡议提出国的义务,积极提供会计公共产品,利用设施联通、贸易畅通、金融

通机会,充分发挥财政部、中注协、审计署、证监会、央行等政府相关部门的作用,积极在各种平台中提出议题,推动会计政策协调。第二,充分发挥会计师事务所在设施联通、贸易畅通、资金融通中的作用,进一步开放国内会计服务市场,通过民间审计机构的鉴证职能促进“一带一路”沿线各国会计准则的国际协调。第三,积极利用亚投行、丝路基金等金融组织的投融资约束,促进会计准则区域内国际协调。第四,利用高校在人文相通中的作用,积极吸引“一带一路”沿线国家(尤其是中西亚、东欧、非洲等国家)的留学生,开设相关会计专业课程,宣传和推广我国相对较为先进的会计准则。

主要参考文献:

- [1] 曾峻,伍中信. “一带一路”战略下会计准则的国际趋同——沿途各国现状及我国的策略研究[J]. 财会通讯,2017(22):114~117.
- [2] 冯淑萍,应唯. 我国会计标准建设与国际协调[J]. 会计研究,2005(1):2~9.
- [3] 张春华. 会计准则全球趋同的动因与我国的应对原则[J]. 当代财经,2006(12):113~116.
- [4] 朱国泓,孙峥. 会计国际化的策略选择:会计信息质量视角[J]. 会计研究,2004(3):16~21.
- [5] 李慧萍,高璐. 英国会计国际化进程与启示[J]. 会计研究,2003(3):59~62.
- [6] 常勋. 解读国际会计协调化[J]. 会计研究,2003(12):3~7.
- [7] 贾建军,张文贤,陈高才. 会计形式协调与实质协调:文献综述[J]. 会计研究,2007(5):88~94.
- [8] 徐经长,王志超. 中国国际会计协调研究述评[J]. 经济理论与经济管理,2009(1):63~68.
- [9] 李志伟. 区域协调和国际协调的碰撞——美国的会计协调及其借鉴[A]. 第六届会计与财务问题国际研讨会论文集(C),2006:374~379.
- [10] 李扣庆,佟成生,葛玉御,李昕凝,钱毓益. 会计基础设施助推“一带一路”——各国间会计政策的协调和统一(一)[J]. 中国注册会计师,2018(1):124~126.
- [11] 夏冬林. 论国际会计协调化[J]. 会计研究,1989(2):58~61.
- [12] 宋慧悦,胡本源,郭芮佳. 适应“一带一路”战略的会计准则等效机制探索[J]. 财务与会计,2016(17):48~49.

- [13] 邓力平,曲晓辉. 税收国际协调与会计准则全球趋同关系之辨析[J]. 会计研究,2003(9):24~28.
- [14] 王军. 振奋精神 潜心研究 大力推进会计理论研究的繁荣与发展[J]. 会计研究,2005(7):4~12.
- [15] 杨敏,陆建桥,徐华新. 当前国际会计趋同形势和我国企业会计准则国际趋同的策略选择[J]. 会计研究,2011(10):9~15.
- [16] 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):3~8.
- [17] 廖洪,张娟. 会计国际协调的动因及理论解释[J]. 会计之友,2005(10):8~11.
- [18] 崔玉英,孔令辉. 会计准则等效的经济和政治利益透视[J]. 中国管理信息化,2012(15):2~3.
- [19] 刘峰,林卉. 国际会计准则:“会计”还是“准则”[J]. 厦门大学学报(哲学社会科学版),2015(6):10~20.
- [20] 管震达. 欧盟与国际会计准则理事会的会计协调与趋同工作回顾[J]. 中国管理信息化,2018(3):10~13.
- [21] 王化成,戴娜. 论欧盟会计协调[J]. 经济理论与经济管理,2001(2):69~74.
- [22] 陈辉发. 会计准则国际趋同与信息质量国际比较[M]. 上海:上海人民出版社,2013:166~168.
- [23] 程静,刘昌胜. 跨境直接投资下的会计协调制度变迁研究[J]. 经济问题探索,2015(3):19~24.
- [24] 张天西. 华人经济圈会计协调的构想[J]. 当代经济科学,1995(3):49~53.
- [25] 刘李福,解净宇. 中国—缅甸:经贸往来中的会计协调与合作[J]. 商业会计,2014(11):21~23.
- [26] 夏冬林,李晓强. 国际间会计准则和会计信息的差异、协调与制度环境[J]. 会计研究,2005(1):29~36.
- [27] 王雄元,严艳. 会计回归与会计外部化——会计国际化的一种途径[J]. 会计研究,2002(5):40~43.
- [28] 阿兰蒂尼. 会计趋同及导致不同会计准则的因素——基于南太平洋国家的分析[J]. 商业文化,2012(3):96.
- [29] 冯淑萍. 促进互联互通,谱写亚太会计发展新篇章[N]. 中国会计报,2015-11-27.
- [30] 陈辉发,熊招. “一带一路”沿线各国会计准则等效战略研究[J]. 会计之友,2018(2):56~59.
- [31] 褚媛. “一带一路”沿线国家会计模式的协调性研究[J]. 经贸实践,2016(17):102.
- [32] 高凡. 我国会计发展战略研究——基于“一带一路”战略和会计发展的历史规律[J]. 商业会计,2016(3):23~25.
- [33] 夏华,顾昕燕. “一带一路”战略视角下中国—东盟各国会计准则趋同与交流研究[J]. 现代商业,2017(35):125~126.
- [34] 宋献中,李建发,耿建新,张以宽,方宇,张新民,伍中信,杨丹. 贯彻创新、协调、绿色、开放、共享的发展理念 服务“一带一路”建设 推动会计改革与发展——会计与“十三五”规划发展理念大家谈[J]. 会计研究,2016(1):5~18.
- [35] 马婷婷,陈红. 中国—东盟会计协调与欧盟会计协调比较研究[J]. 东南亚纵横,2011(5):46~49.
- [36] 管越. “一带一路”背景下呼唤的会计担当——基于国际会计中国化视角[J]. 国际商务财会,2018(2):24~26.
- [37] 王开田,吴艾莉. 关于国际会计中国化的思考[N]. 光明日报,2016-10-15.
- [38] 黄世忠. 会计与宗教[EB/OL]. http://www.360doc.com/content/17/0706/18/15189412_669388320.shtml,2017-7-6/2018-6-24.
- [39] 杭品厚. 中国会计准则国际趋同的会计环境研究[J]. 经济研究导刊,2015(3):152~154.
- [40] 王鹏. 加强会计学术研究 服务“一带一路”建设[J]. 会计研究,2018(1):4~8.

作者单位:淮海工学院商学院,江苏连云港 222005