

“一带一路”区域会计准则协调问题研究

葛干忠^{1,2}(副教授), 伍中信^{1,2}(博士生导师), 周红霞³(博士)

【摘要】 鉴于“一带一路”倡议的发展需要,从法理视角分析英美法系与大陆法系下会计准则差异之产生及其差异协调之缘起,揭示两大法系下形成会计准则的共同逻辑:某种宣言-宪法-法律法规-会计准则/会计制度,通过该逻辑论证“一带一路”倡议下协调区域会计准则差异的人权范式的合理性,并基于此研究范式,结合会计准则的形成逻辑,以人权普世性原则为基础,构建人权范式的“一带一路”区域会计准则体系及其会计准则差异协调运行机制。

【关键词】 一带一路; 两大法系; 会计准则; 协调

【中图分类号】 F233

【文献标识码】 A

【文章编号】 1004-0994(2019)05-0157-7

一、引言

在今后相当长的一段时期内,会计参与“全球治理”须把首要工作放在全球性会计制度适应性变革方面。这类变革应坚持协调与反复协调的方针,从根本上改变由国际会计准则理事会(IASB)操控变革的现状^[1]。曹越、伍中信等^[2]认为,会计制度适应性效率是指制度依据经济社会环境的变化而进行调整,以适应经济社会发展要求。当前世界经济正发生着翻天覆地的变化,国际金融危机深层次影响继续显现,世界经济缓慢复苏、发展分化,国际投资贸易格局和多边投资贸易规则正酝酿着深刻的调整,各国面临的发展形势依然严峻。作为世界第二大经济体和新兴国家“领头雁”的中国,秉持区域开放合作的精神,致力于维护全球自由贸易体系和开放型世界经济,提出了“一带一路”倡议。该倡议旨在促进经济要素有序自由流动、资源高效配置和市场深度融合,促进亚欧非大陆及附近海洋的互联互通,建立和

加强沿线各国互联互通伙伴关系,构建全方位、多层次、复合型的互联互通网络,实现沿线各国多元、自主、平衡、可持续发展,推动沿线各国实现经济政策的协调。

作为一国经济政策核心之一的会计准则及其他对国民经济发展具有基础性管理功能的机制,它们之间的协调是确保区域经济持续健康增长、实现全球化经济再平衡以及开创地区新型合作平台之关键所在!作为国家法律制度其中一部分的会计法律制度,无论是英美法系还是大陆法系,其渊源具有同一性,即均源自各自国家的习惯、习俗和惯例^[2]。两大法系形成的差异也决定了作为会计法律制度一部分的会计准则亦存在一定差异,然而要构建“一带一路”区域经济市场,首当其冲的是协调根源于两大法系形成的各国家会计准则差异。因此,本文拟系统性思考“一带一路”沿线国家会计准则之差异、协调,以及“一带一路”倡议下会计准则架构体系及其运行机制之构思。

【基金项目】 湖南省哲学社会科学基金基地项目“‘一带一路’区域会计准则协调机制研究”(项目编号:17JD10); 湖南省社会科学成果评审委员会项目“‘一带一路’区域会计准则趋同的现实基础、挑战与推进策略研究”(项目编号:XSP18YBC049); 财政部“伍中信会计名家工程”、国家社会科学基金项目“产权保护导向的财务报表列报变革与应对策略研究”(项目编号:13BGL050); 江苏省教育厅一般基金项目“一带一路战略下国家经济安全体系建设中国国家审计监管功能定位与实施路径研究”(项目编号:2016SJB790012)

二、“一带一路”区域内两大法系下的会计准则差异

“一带一路”发祥于我国，贯通中亚、东南亚、南亚、西亚乃至欧洲部分区域，沿线包括65个国家，从法理角度来看，它涵盖了英美法系与大陆法系。尽管英美法系与大陆法系均同源于各自国家的习惯、习俗和惯例，但它们上升为法律制度的内在路径却大相径庭。持“判例法”机制的英美法系是在“遵循先例”的原则中沿袭从习惯、习俗和惯例到法律规则的自下而上的“自然”演进式路径完成的；而持“程序立法”机制的大陆法系是在依照法定程序中传承自上而下“人为”推进式路径使习俗与惯例成为法律制度，完成“国家”或“主权者”意志之转化。因此，两大法系形成的差异也就决定了会计法律制度本身及由其形成的会计准则差异的存在。

（一）两大法系下会计法律制度及其会计准则差异之缘起

在以独立的会计准则形式出现之前，产权市场秩序主要是由散落在英美法系与大陆法系之间零散的会计法律制度来规制的。英美法系会计法律制度的主体内容由宪法、财产法、合同法、侵权行为法、继承法、公司法和破产法中有关财产权质的规定性与量的规定性构成；而大陆法系会计法律制度体系主要由宪法、民法、商法、公司法和税法构成^[2]。英美法系会计法律制度对产权市场秩序规制是通过源自于“权利法案”形成宪法统驭下，由“财产法—合同法—侵权行为法—继承法”规范“产权—债权—财产继承权”的域秩序，体现了该会计法律制度为“看不见的手”服务的单一价值目标。而大陆法系会计法律制度对产权市场秩序规制是在持“法律制度”价值导向的立场，遵循严格的“上位法”思维实现“税会合一”的立法模式规范国家—企业的产权域秩序。这体现了该会计法律制度为“看得见的手”与“看不见的手”服务的双重价值目标。

在英美法系中以独立形式出现的会计准则差异主要表现在以下两个方面：①在会计准则出现的时间方面，1942年英格兰及威尔士特许会计师协会开始研究与制定会计准则，而形成完整系统的英国会计准则里程碑是指在2012年7月成立的财务报告委员会(FRC)负责将其制定的会计准则和之前ASC(1976年)、ASB(1999年)制定的大部分准则重新命名为“财务报告准则”(FRSs)。而美国的会计准则体

系是以1973年财务会计准则委员会(FASB)的成功构建为标志。②在初期形成会计准则的内容方面，英国会计准则几乎直接源于《公司法》和《破产法》。其中，《公司法》中对公司设置账簿、登记账簿、定期试算平衡、编制资产负债表的会计核算问题进行了规范，与《公司法》(1844年)协调一致的《破产法》(1848~1849年)对财产清算过程中破产债权债务计价及破产财产分配中的会计核算问题进行了规范。美国会计准则尽管也几乎源于《公司法》与《破产法》，均直接或间接地涉及会计账目、账簿、报表等会计问题的规范，但《公司法》与《破产法》归属于美国的民商法，即《公司法》与《破产法》奉行“上位法”的思维模式。

在大陆法系中以相对独立形式出现的不同会计准则之间也存在一定差异，其中最具有代表性的国家当属法国、德国，它们之间的会计准则差异主要表现在以下两个方面：①在会计准则出现的时间方面，1947年法国国家财政经济部颁布《会计总方案》，其制定的目的是构建法国会计准则的统一基础，是法国会计标准化的开端。后于1957年修订，有效地贯彻了《商法典》中的各项会计制度。2000年在法国实行的“统一会计方案”仍坚守了配合《商法典》中有关会计、审计规定的精神。德国则于1998年5月成立了德国会计准则委员会(GASC)，颁布了13项侧重跨国公司合并报表和国际资本方面的会计准则。②在初期形成会计准则的内容方面，法国以《会计法》《会计总方案》为核心的规范形成会计准则体系，其中涉及《商法》《公司法》和《税法》的一些重要内容。与英美法系会计准则的最大区别在于法国把会计准则上升至法律制度层面，以“法典式会计制度”体系适应新形势下的市场经济发展要求。而德国没有单行的会计准则，其会计规范是由政府通过分散于《公司法》《税法》《商法》中的规定来体现的，即“会计规范法典化”。

可见，上述会计准则无论是在两大法系之间，还是在两大法系之内各自典型代表国家之间，在会计准则出现的时间与初期形成的内容方面，这些表征规制产权域秩序的会计准则之间存在“先天性”差异，随着不同国家经济社会发展出现不均衡性，必将刺激两大法系支撑下的各国会计准则之间产生“后天性”差异。因此，如果要建立我国所主导的“一带一路”区域市场经济，那么就有必要更详细地探究我国与区域内国家会计准则差异之缘起，并立足于“一带

一路”区域经济发展需求,对会计准则差异作协调性思考。

(二)我国与美国、法国的会计准则差异之缘起

“一带一路”是指我国政府借用古代“丝绸之路”的历史符号,高举和平发展的旗帜,依靠与有关国家既有的双多边机制与行之有效的区域合作平台,积极主动地发展与沿线国家的经济合作伙伴关系。目的是建立横跨两大法系的区域经济一体化市场,协调沿线各国会计准则是成就区域经济一体化市场的关键。为此,在“一带一路”区域内以我国与两大法系下最为典型的美国、法国会计准则差异为示范,以此探析“一带一路”区域会计准则的差异。

1. 美、中会计准则差异之缘起。对于美国而言,会计准则以市场主体之间博弈均衡规则为基础;会计准则制定机构——财务会计准则委员会(FASB)的成员由独立的非营利组织——财务会计基金会(FIF)任命,其会计准则制定权来自于官方机构SEC转授,并接受其对FASB所制定准则的监督权和否决权;会计准则制定程序为遵循由市场主导的“实践-理论-实践”,且侧重于对实践的总结和会计方法的选择。2002年美国《萨班斯-奥克斯莱法案》出台后,会计准则的制定方式由以博弈均衡规则为基础转变为以目标导向原则为基础。会计准则的层次结构制定由按照经济业务的具体分类与实际需要制定逐渐转变为改进、完善现有的财务会计概念公告(SFACs),即通过概念框架制定,提高了概念框架在财务会计原则(GAAP)中的层次,采用概念框架建立原则。在以财务会计原则为基础的美国企业会计准则定义的财务报表要素,包括资产、负债、权益、业主投资、派给业主款、收入、费用、利得、损失、利润十个方面。

对于我国而言,会计准则以保护国有资本权益为导向的原则为基础;会计准则制定机构是具有“双重身份”的财政部会计司的会计准则委员会;会计准则制定程序为遵循政府主导的“直接借鉴-实施”,侧重国外经验借鉴和统一会计规范推行。在会计准则的层次结构方面,我国会计准则的层次结构重在反映整体的概念构架,并采用概念构架建立原则。同样以财务会计原则为基础的企业会计准则定义的财务报表要素,包括资产、负债、所有者权益、收入、费用、利润六个方面。以财务报表要素为基础的中、美企业会计准则具体差异主要集中在存货、长期股权投资、固定资产、无形资产、非货币性资产

交换、员工薪酬、福利、奖励(职工薪酬、企业年金基金、股份支付)、收入、建造合同、政府补助、所得税、企业合并、金融工具、会计政策、会计估计变更和差错更正、财务报表列报、中期财务报告、关联方披露方面的比较分析,其中还包括对中美财务报告的比较^[3]。

2. 法、中会计制度与会计准则差异之缘起。基于不谋而合的法国柯尔柏的重商主义与我国孔子所倡导治国精髓的“统治观点”,其相似的文化基因孕育出相似中央集权式的国家,它们同属于大陆法系,因此,它们的会计制度均定位于“遵循国家法规”并趋向于成文法系的法律制度,但鉴于国情差异,法国实行严格统一的会计制度,各项会计准则散见于《商法》《公司法》的有关条例中,而我国实行会计制度与会计准则双轨制。对于法国而言,会计准则制定机构为国家会计委员会,会计准则名称为《总会计计划》,但1998年1月成立了会计标准化委员会来弥补国家会计委员会不具有法定强制力的不足,其会计模式是以保护国家税收为导向。对于我国而言,会计准则制定机构为财政部,会计准则名称为《企业会计准则》,通过国际会计准则“中国化”的会计制度来贯彻执行《企业会计准则》,以保护国家税收与投资者的利益为导向。尽管两者均以保护国家税收为导向,但是对于会计与税收的关系,法国要求会计与税收相一致,我国则采取国际通行的会计与税收相分离的做法,尽管在会计处理上均采用谨慎性原则,但前者应用力度大于后者。

进入21世纪后,尽管中、法两国不约而同地宣布完成新一轮会计制度改革,但改革缘由不尽相同。对于法国而言,一方面通过精简“国家会计委员会”机构来更高效地协调履行《欧洲公司法》的一系列指令,并迎合技术进步与社会经济发展需要而及时丰富发展会计制度及其相关会计准则;另一方面,越来越多的上市公司逐渐自行采用国际会计准则编制合并报表,倒逼法国推行会计制度改革。对于我国来说,一方面是为适应国企改革奠定基础,另一方面为遏制资本市场中出现的会计方面的严重违法违规行为,以适应全球经济一体化发展需要。由于改革的原因不同以及国情不同,仍存在法国是以会计对象性质设置8大账户与我国是以会计要素为基础设置5大账户及它们对应各自报表体系之间的差异,具体集中在存货、长期投资、短期投资、长期合同、商誉、无形资产、外币业务等方面^[4]。

总而言之,作为规制产权市场秩序之一的会计准则,无论是依靠演进理性主义的传统诱致性形成英美法系下的会计准则,还是依靠建构理性主义传统形成大陆法系下的会计准则,不同类型会计准则的供给与产权市场自身秩序规则需求之间存在多维层面上不平衡与平衡之间的动态转化,这种动态转化不断激发会计准则差异的产生并使得差异在反复协调中不断消除,这个过程也将是持续的。

三、“一带一路”区域会计准则差异协调之思考

美国会计史学家迈克尔·查特菲尔德认为:“会计的发展是反应性的,也就是说会计主要是应一定时期的商业需要而发展的,并与经济的发展密切相关。”在致力于打造亚洲命运共同体,促进区域经济的持续、快速、健康发展的“一带一路”倡议下,区域会计准则差异协调是“一带一路”区域市场经济发展之需要。

(一)“一带一路”区域会计准则差异协调之缘起

协调“一带一路”区域内会计准则差异,一方面缘起于“一带一路”区域经济发展的现实需要,另一方面缘起于“一带一路”沿线各国上层建筑的顶层设计演化。“一带一路”倡议把上海合作组织、欧亚经济联盟、中国-东盟“10+1”组织都贯穿起来,形成一个网状的全新的亚太经贸关系^[5],极大地激发了这一地区经济的发展潜能。据世界贸易组织2013年的统计,“一带一路”国家货物出口占全球的36.8%,进口占33.2%,仅次于APEC的总贸易额,略高于TTIP(美国和欧盟);“一带一路”国家对外直接投资从2006年占全球对外直接投资总额的10%迅速成长至2013年的21%^[6]。其中,我国与“一带一路”沿线国家的贸易额已经超过1万亿美元,约占我国对外贸易额的25%^[7]。到2020年,亚洲开发银行数据显示,亚洲在能源、电信与交通基础设施方面的投资需求将达到8万亿美元。上述数据说明“一带一路”区域内客观存在满足沿线国家互需的区域经济市场,即“一带一路”区域内会计准则的存在应该是“天然”的,而贯穿两大法系的“一带一路”沿线国家之会计准则差异的存在也是“客观”的,因此,“一带一路”区域内会计准则必然是沿线国家之会计准则差异协调的结果。

无论是大陆法系国家如法国的《人权宣言》、中国的《共产党宣言》,还是英美法系国家如美国《独立

宣言》、英国《自由大宪章》,均宣誓“人权神圣不可侵犯”。针对人权,不论是“应然人权观”,“实然人权观”,还是两者兼而有之的“混合人权观”;无论是西方人权观,还是马克思的人权观,它们均落实在《宪法》的条文中且宣称“法律面前人人平等”。也就是说,人权具有普世性,通过一份没有国际法约束力的建议转变成具有国际习惯法性质文件的《世界人权宣言》,人权的普世性演化为人权普世性原则。无论是大陆法系国家还是英美法系国家,各国会计准则的形成均遵循“某种宣言-宪法-法律法规-会计准则/会计制度”的逻辑,鉴于“一带一路”沿线各国国情的差异,人权普世性原则通过上述逻辑来贯彻各国意识形态或价值观,形成的会计准则之间自然存在诸多差异,但人权的普世性原则则是“一带一路”沿线各国会计准则差异协调的本源。

(二)“一带一路”区域会计准则差异协调之人权范式选择

当一个稳定的范式不能提供解决问题的适当方式时,它就会变弱,从而就有新的范式出现^[8]。自20世纪以来,以“产权为本”的思想及其行为的演化逐渐走向极端,导致人类社会面临全球经济可持续发展危机与生态环境良性循环可持续运行危机,这两大危机是促使会计思想与行为由以“产权为本”向以“人权为本”之根本性转变的主要原因^[1]。随着大数据、云计算以及互联网等先进技术融合发展,促进了由“产品化”的物本经济时代向“体验化”的人本经济时代之转变^[8]。追求“体验化”的网络经济迅猛发展加剧了网络空间知识资源高度流动性、分散性,促进了刚性产权科层结构衰竭,而一个以科学主义与人本主义相互融合的柔性人权组织结构正待孕育而生。因此,“以产权为本”带来“危机”与“以人权为本”带来“孕育而生”的新动力,这暗示着人本经济时代的“人权范式”的春天已然到来。

在“互联网+”的人本经济时代,为了克服“以产权为本”的思想及其行为给人类社会带来的“两大危机”,由我国力主推行的“一带一路”倡议,旨在成功打造政治互信、经济融合、文化包容的利益共同体、命运共同体和责任共同体,其战略宗旨自然贯彻人本主义价值观,或高举人本主义旗帜。缘由如下:

1. 人本主义是人类社会追求“人之正面本质和价值”信仰之一。人类社会从未停止对人自身价值的认知性探索,被称为心理学的第三势力(the third force)的人本主义,希腊文词源“antropos”和“logos”,

意为人和学说。它缘起于意大利文艺复兴时代的人文主义,承认人的价值和尊严,“视人为万物之尺度”,“或以人性、人的有限性和人的利益为主题的任何哲学”,也就是追求以人权为本的思想,并传播到欧洲其他国家,构成现代西方文化的灵魂性要素之一。纵观人本主义心理学,其揭示了人类社会是在对生物学意义上的“自然人”到社会学意义上的“社会人”认知进化的基础上产生了人本主义进化学说:由人生物化的形而上学唯物主义学说演化为人类社会化的历史唯物主义学说。鉴于人对人本主义价值观的追求演化为人对社会制度的诉求,直接推动了反法西斯大战中苏联的社会主义胜利和战后新中国以及东欧社会主义国家的成立。尽管社会主义制度在执行过程中出现了一些较曲折的问题,但追求人本主义的人们必然创造着不同形式的以人权为本的社会制度之历史。

2. 人本主义是我国社会制度的价值观。我国两千多年集权制历史均传承“人之初,性本善”的孔孟思想。他们认为人的本性是善良的,恶是环境影响下的派生现象。正是由于我国对人权的追求与西方类似,这才为今后马克思(人本)主义——人社会化的历史唯物主义学说在我国能够成功“中国化”奠定了基础,也就是说我国社会进步之历史也是人本主义价值观演绎之历史。

3. “一路一带”倡议的宗旨体现了人本主义价值观。从人本主义学说的历史演化而言,在人生物化的形而上学唯物主义学说历史阶段,人只是自然人,人与动物享有同等人权,人本主义学者推崇人权的“应然观”,追求“以人权为本”的人本主义价值观,它更多地强调个人人权;而在人社会化的历史唯物主义学说历史阶段,人是社会人,赋予了人社会属性。人本主义学者推崇人权的“实然观”,追求“以人权为本”的人本主义价值观,不仅强调个人人权,而且更强调集体人权。因此,打造政治互信、经济融合、文化包容的利益共同体、命运共同体和责任共同体的“一路一带”倡议的宗旨,既要集中体现具有社会属性的集体人权,又要对“一路一带”沿线各国在政治、经济、社会、文化等领域的人权自然生态给予彼此尊重以及人权价值的认可,因此本文人权范式中的人权观采用的是“混合人权”。

就人权范式而言,其是人类社会人本经济发展的产物之一。作为规制市场秩序的会计准则属于经济范畴,人们习惯选择产权范式。产权是指人对物

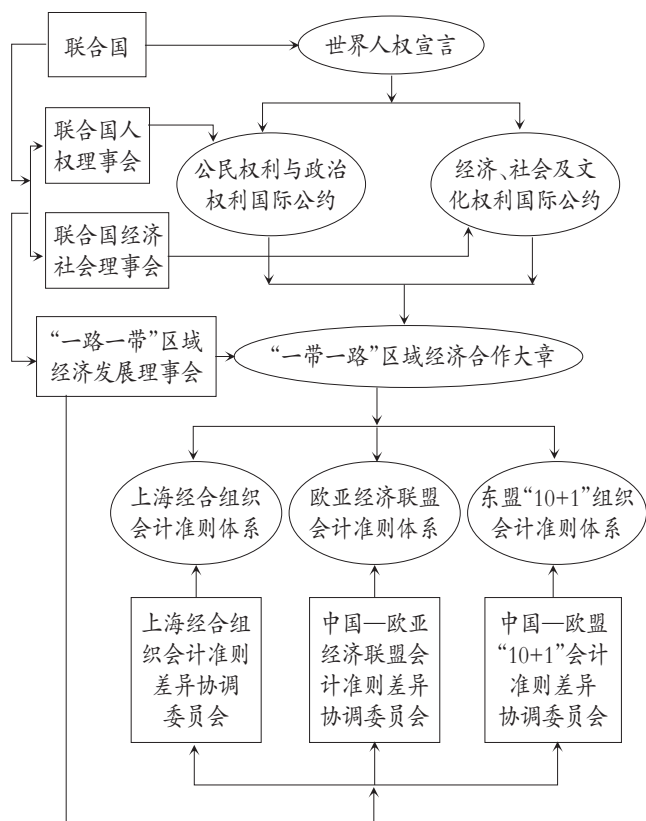
(财物)的关系形成的人与人之间相互认可的经济权利关系^[9]。人权则是一种人际社会关系中的要求,它表达的是如何通过主体间的规范共识,保障每个人平等的权利与自由,实现美好生活的理念^[10]。因此,无论是人权,还是产权,它们在本质上是一致的,即围绕人作为一种关系性存在而形成人与人之间的规范共识,可以将产权视作人权的自然延伸。就产权范式而言,微观经济学教科书中以自然界中的竞争规则替代市场主体间竞争规则,抽象掉不同人之间的需求差异,将之压缩等同于自然界动物的完全低层次需求。显然,它表达了(前)人本主义的初期学说,即人生物化的形而上学唯物主义学说。由此形成了西方正统经济学的“效率—制度”标准,将人类社会引入了“增长的极限”困境。随着循环经济学、人本主义经济、人本发展经济学等逐步探索“人权—制度”标准正推动人类社会“超越增长的极限”,此时产权范式也随之表达了后人本主义学说,即人社会化的历史唯物主义学说。

总而言之,选择人权范式协调“一路一带”区域内各国会计准则差异正是人本主义中国化的创新体现,也是追求“以人权为本”的人本经济发展的必然结果。

(三)人权范式的“一路一带”区域会计准则体系构建之思考

在库恩看来,范式是每一个科学发展阶段都有特殊内在结构,是科学研究群体所共同接受的一组假说、理论、准则和方法的总和,并内化为他们的共同信念。从两大法系来看,不同国家的会计准则有着共同的逻辑,即“某种宣言—宪法—法律法规—会计准则/会计制度”,这种逻辑恰好表达了范式的逻辑内涵。因此,人权范式的“一路一带”区域会计准则体系形成的逻辑即“世界人权宣言—(公民权利与政治权利国际公约+经济、社会及文化权利国际公约)—‘一路一带’区域经济合作大章—(上海经合组织会计准则体系+欧亚经济联盟会计准则体系+东盟‘10+1’组织会计准则体系)”。基于此,本文构建了人权范式下“一路一带”区域会计准则体系及其会计准则差异协调运行机制(如图所示),并对此构思作出说明。

1. 世界人权宣言。我国拥有优质的产能过剩资源与雄厚资金实力,而“一路一带”沿线国家多为发展中国家,基础设施较为落后,资金较为短缺,但其资源丰富、市场前景广阔,因而也是世界上最具发展



“一带一路”区域会计准则体系及其会计准则差异协调运行机制

潜力的区域经济合作带。因此,构建旨在促进经济要素有序自由流动、资源高效配置和市场深度融合的“一带一路”区域会计准则体系是落实“一带一路”倡议的关键基石。根据人权普世性原则以及结合两大法系下形成会计准则逻辑,世界人权宣言自然成为“一带一路”区域会计准则体系的逻辑起点,而《世界人权宣言》是由联合国下属单位联合国人权委员会起草,并根据《联合国宪章》的宗旨和原则,在人权领域进行专题研究、提出建议和起草国际人权文书并提交联合国大会。

2. 公民权利和政治权利国际公约与经济、社会及文化权利国际公约。按照国家的意识形态划分“一带一路”沿线国家为资本主义国家与社会主义国家,而在《世界人权宣言》基础上通过的《公民权利和政治权利国际公约》侧重资本主义所关心的人权,而《经济、社会及文化权利国际公约》侧重社会主义所关心的人权,尽管所关注的侧重点不同,但两者都坚持人权普世性原则,均体现了“一带一路”区域会计准则体系之逻辑。另外,《公民权利和政治权利国际公约》是由联合国人权理事会监管,而《经济、社会及文化权利国际公约》是由联合国经济及社会理事会

监管,它们都是联合国下属单位。

3. “一带一路”区域经济合作大章。“一带一路”不是一个实体和机制,而是合作发展的理念和倡议,并不涉及政治、安全等领域,“丝绸之路”经济、人文、商贸的千年传承,赋予了“一带一路”新的合作意义。因此,在此基础上可以凝练成体现“政治互信、经济融合、文化包容的利益共同体、命运共同体和责任共同体”的“一带一路”区域经济合作大章,其权威性和形式接近于《欧洲经济与货币联盟条约》,在内容上本着“以人权为本”的核心思想为协调“一带一路”沿线各国会计准则差异作原则性或指南性规定。由于“一带一路”充分依靠我国与有关国家既有的双多边机制,借助既有的、行之有效的区域合作平台,可以通过上海经合组织、欧亚经济联盟、东盟“10+1”组织等区域合作平台以民主集中制方式选举产生代表“一带一路”区域会计准则差异协调员,组成“一带一路”经济发展理事会并负责起草《“一带一路”区域经济合作大章》。当然这一切都需遵循《联合国宪章》,作为区域性组织,应服从联合国人权理事会和联合国经济及社会理事会“双规监管”,旨在贯彻“两个人权国际公约”。

4. “一带一路”区域会计准则体系。“一带一路”区域会计准则体系是由上海经合组织会计准则体系、欧亚经济联盟会计准则体系与东盟“10+1”组织会计准则体系构成的。这里的会计准则体系是不同区域平台内各国会计准则构成的“集合”。在区域内各国相同的会计准则会有效规制区域市场经济秩序,只有存在差异的各国会计准则,才需要协调,否则会阻碍区域经济市场一体化进程。为了有效推进由我国主导的“一带一路”倡议,遵循《“一带一路”区域经济合作大章》,在上海经合组织、欧亚经济联盟、东盟“10+1”组织等区域合作平台,以民主集中制方式选举产生各自区域合作平台的会计准则差异协调员,形成各自区域合作平台的会计准则协调委员会,在委员会中均有“一带一路”区域经济发展理事成员作常任协调员,且我国会计准则差异协调员担任主要岗位之一。具体原因如下:

(1)规制我国市场秩序的是“双规模式”。“双规模式”是指我国的会计准则与会计制度同时存在。我国属于大陆法系,受苏联社会主义会计制度的影响,会计制度是计划经济市场秩序的主要规制方式。随着改革开放的不断深入,我国推行计划经济向市场经济转轨,一方面通过与国际会计准则趋同方式引

入英美法系的会计准则,另一方面仍保留部分会计制度或通过会计制度方式实现英美法系的会计准则中国化。鉴于“一带一路”沿线各国会计准则均属于这两大法系下的会计准则/会计制度,因此,我国“双规模式”自然成为构建“一带一路”区域会计准则体系的现成模式。从该模式的实际经验来看,我国“双规模式”的会计准则差异协调经验相对于“一带一路”区域会计准则差异协调来说,是先天性的。

(2)我国是世界第二大经济体系,拥有巨大的市场发展潜力,如优质的基础设置、丰富的人力资源、雄厚的资金支持以及发达的“互联网+”技术等,且我国与“一带一路”沿线各国已经建立了较为成熟的双边机制。鉴于此,在上海经合组织、欧亚经济联盟、东盟“10+1”组织等区域合作平台以民主集中制方式选举产生上海经合组织会计准则差异协调委员会、中国—欧亚经济联盟会计准则差异协调委员会以及中国—东盟“10+1”组织会计准则差异协调委员会,一方面接受“一带一路”区域经济发展理事会的监督,另一方面协调本平台区域内会计准则差异,促进域内市场经济发展。

四、结论

基于我国政府力主推行“一带一路”倡议的发展需要,本文尝试从法理的视角分析英美法系与大陆法系下产生会计准则差异及其差异协调之缘起,具体揭示了两大法系下形成会计准则的共同逻辑:“某种宣言—宪法—法律法规—会计准则/会计制度”。分析发现,以人权为本的后人本主义体现了“一带一路”倡议宗旨。因此,以人权普世性原则为基础,依据形成会计准则之逻辑,构建人权范式的“一带一路”区域会计准则体系及其会计准则差异协调运行机制。

本文的研究意义在于:一方面,摆脱以往从产权范式视角分析会计准则差异的弊端,如尽管是从技术层面上探索诸多会计准则差异的协调措施与方法,但并没有真正地改变或领悟主宰技术的意识动

因,因此,很难彻底减小会计准则差异,也无法实现我国会计准则与国际准则的真正趋同。另一方面,要想实现“一带一路”倡议构想,并成功地摆脱我国国家价值链被西方发达国家所主导的国际价值锁定的困境,就必须建立由我国主导的“一带一路”区域市场秩序规则——“一带一路”区域会计准则体系,并掌握经济发展的话语权——“一带一路”区域会计准则差异之协调,只有这样,我国才能实现伟大的“中国梦”。

主要参考文献:

- [1] 郭道扬. 人类会计思想演进的历史起点[J]. 会计研究, 2009(8): 3~13.
 - [2] 曹越, 伍中信, 张肖飞, 周华. 两大法系会计法律制度: 架构、特征与适应性效率[J]. 会计研究, 2014(10): 13~19.
 - [3] 王建新. 中美会计准则比较[J]. 中国农业会计, 2008(8): 42~43.
 - [4] 谢华勇. 中、法财会制度比较分析[D]. 武汉: 武汉理工大学, 2002.
 - [5] 郎咸平. 中国经济的理制度与新常态(第1版)[M]. 北京: 东方出版社, 2015: 185~186.
 - [6] 马岩. “一带一路”国家主要特点及发展前景展望[J]. 国际经济合作, 2015(5): 28~33.
 - [7] 李向阳. 亚太地区发展报告(第1版)[M]. 北京: 社会科学文献出版社, 2015: 12~78.
 - [8] 丁胜红, 韦鹏. 人权范式的人本资本会计基础理论架构形成研究[J]. 湖南科技大学学报(社会科学版), 2015(3): 131~136.
 - [9] 吴宣恭. 产权理论比较[M]. 北京: 北京经济科学出版社, 2000: 1~71.
 - [10] 严海良. 人权论证范式的变革: 从主体性到关系性[M]. 北京: 社会科学文献出版社, 2008: 1~56.
- 作者单位:** 1. 湖南大学工商管理学院, 长沙 410082; 2. 湖南财政经济学院会计学院, 长沙 410205; 3. 南京财经大学会计学院, 南京 210023