

# 全球会计治理: 一个分析框架

陈伟光, 吴瑞瑞

(广东外语外贸大学 财经学院 广东 广州 510006)

**摘要:** 全球治理的理论产生是基于经济全球化进程中日益增多的全球性问题, 针对全球会计准则的不统一、财务报告可比性弱等全球性会计问题, 学术界提出了全球会计治理思想。文章构建了全球会计治理的基本分析框架, 提炼和比较了全球会计协调、全球会计趋同和全球会计等效三种治理模式。

**关键词:** 全球会计治理; 全球治理; 国际会计准则趋同; 治理模式

**中图分类号:** F23      **文献标识码:** A      **文章编号:** 2095 - 0098(2013) 05 - 0057 - 06

## 一、问题的提出

随着经济全球化进程的日益深入, 会计国际化也逐渐成为各国会计界关注的焦点。每个国家的会计体系都是在该国特有的会计环境下形成的, 都是带有国家特色的会计体系。而随着经济全球化进程的加深, 各国会计环境日益趋同, 因此, 会计体系的国家特色将日益淡化而呈现全球趋同的格局。在这种背景下也凸显了各种全球性的会计问题, 如国际贸易中, 贸易双方的会计信息缺乏可比性, 使交易双方难以准确的了解对方的财务情况; 跨国经营中, 因不同分公司所在国会计核算的差异影响跨国公司对财务状况和经营成果的核算和分析; 资本流动中, 各国会计理论和实务的不同, 增加了投资者做出决策的难度等。2008 年的金融危机给全球造成了巨大的经济损失, 很多学者就认为会计是导致这次危机的罪魁祸首, 是公允价值计量与表外项目会计处理方面的缺陷、会计信息披露方面的缺陷以及企业内部控制与风险管理失效, 助长了金融危机的爆发。<sup>[1]</sup>所以说, 会计具有影响一国甚至全球的经济发展的宏观性, 全球性会计问题亟待解决, 只有这样才有利于全球经济的稳定发展。

纵观历史发现, 当经济出现问题时, 人们总会从会计上寻找解决之道。20 世纪 30 年代的大萧条, 无序的会计规章被认为是导致美国资本市场崩溃的主要原因, 由此美国制定了公认会计准则; 1997 年的亚洲金融危机, 东南亚等国会计准则建设的滞后被认为是导致危机爆发的直接原因, 因此各国加快了会计准则国际化的步伐; 在 2008 年金融危机中, 公允价值模式被认为是导致危机的真正罪魁祸首, 国际会计准则理事会为此也对金融危机中的会计问题进行研究, G20 在华盛顿峰会和匹兹堡峰会也都提出, 倡议制定一套全球统一的高质量会计准则。由此可见, 全球会计治理的核心内容是国际会计准则的趋同, 而全球会计治理是全球经济治理的重要手段, 并构成全球经济治理主要组成部分。

综上所述, 会计环境的改变催生了全球会计治理, 全球性会计问题的解决需要全球会计治理, 经济的稳定发展离不开全球会计治理, 因此, 对全球会计治理这一新兴理论的研究是具有重大现实意义的。全球会计治理是全球经济治理的一个主要组成部分, 对它所进行的的研究不仅完善全球会计治理理论也丰富了全球经济治理理论, 因此全球会计治理的研究是具有重要理论意义的。本文借鉴 20 世纪 90 年代的全球治理理论, 阐述全球会计治理这一概念, 并在此基础上分析全球会计治理的影响因素和有效模式。

收稿日期: 2013 - 09 - 30

基金项目: 教育部创新团队发展计划: 中国参与全球经济治理机制与战略选择(IRT1224)

作者简介: 陈伟光, 教授, 经济学博士; 吴瑞瑞, 广东外语外贸大学财经学院会计学硕士研究生。

## 二、全球会计治理理论

### (一) 全球会计治理的概念

全球治理理论是 90 年代提出的一种新生的、不断发展完善的理论。治理理论的主要创始人之一詹姆斯·罗西瑙(James N. Rosenau, 1995) 提出,治理是在国际政治领域中一系列活动领域里的管理机制,它们虽未得到正式授权,却能有效发挥作用。尽管国际社会处于无政府状态,但是通过个人与个人之间的利益调整、组织与集团之间的利益调整以及国家间利益调整,最终能形成人类共同利益。<sup>[2]</sup>以后的大多学者如英国学者安东尼·麦克格鲁(Anthony G. McGrew)、中国的俞可平教授等都和罗西瑙有相同的观点,认为全球治理就是在国际政治领域通过制定“游戏规则”达到最终增进人类的利益的目的。迄今为止影响最大的、最权威的是全球治理委员会对治理的诠释:治理是各种公共的或私人的个人和机构管理其共同事务的诸多方式的总和。它是使相互冲突的或不同的利益得以调和并且采取联合行动的持续的过程。这既包括有权迫使人们服从的正式制度和规则,也包括各种人们同意或以为符合其利益的非正式的制度安排。它有四个特征:(1) 治理不是一整套规则,也不是一种活动,而是一个过程;(2) 治理过程的基础不是控制,而是协调;(3) 治理既涉及公共部门,也包括私人部门;(4) 治理不是一种正式的制度,而是持续的互动。<sup>[3]</sup>这些研究成果显示,全球治理理论强调的是治理主体的多元化和所使用的协调手段,其本质就是提供一种制度安排,其目的是可以提高全人类福利。

近几年,已有学者将全球治理理论引入会计领域。林钟高等(2009)等从三个角度对全球会计治理这一概念做了较为全面的解释,是各国政府和政府性及非政府性组织、私人企业和社会团体为解决全球性的会计问题而进行的对话、协商,最终实现共同解决全球性会计问题。<sup>[4]</sup>陈堃(2011)又从会计的宏观方面解释了全球会计治理的产生:国家与非国家行为体立足全球价值观,参与、协调、合作解决公共问题,以适应全球化对人类社会的挑战。反映经济活动的会计具有重要的社会和经济后果,因而在处理全球化交易过程中需要“治理”机制,由此形成全球会计治理。<sup>[5]</sup>赵彦锋(2012)也有同样的观点,认为会计具有宏观的经济社会后果,这要求在解决全球性会计问题时,应借鉴全球治理理念、弱化国家利益、立足全球价值观。<sup>[6]</sup>从以上的研究观点可以看出,全球会计治理思想是基于全球治理理论提出的,学者们认同全球会计治理主体的多元性,包括国家和非国家行为体;治理手段的合作性,是一种协商的互动方式;立足点是全球价值观。本文基于以上研究认为,全球会计治理就是主权国家(地区)、各种组织(机构)、企业、个人等通过协商、合作的方式提供一种制度安排的过程,所提供的这种制度安排能够解决全球会计问题,有利于维持正常的国际会计秩序,实现全球共赢。

### (二) 全球会计治理的内涵

全球会计治理是最近几年提出的比较新的一种理论,但是它的内涵是丰富的,主要包括全球会计治理的本质、全球会计治理的主体以及全球会计治理的方式,也就是回答“全球会计治理是什么?”、“全球会计治理的主体是谁?”以及“怎么进行全球会计治理?”等问题。具体如下:

1. 全球会计治理的本质是提供一种制度安排。维持正常的国际会计秩序是全球会计治理的目的之一,而制度和秩序不可分割。制度是社会游戏的规则,是人们创造的、用以约束人们相互交流行为的框架,是界定社会秩序的标准,没有制度,也就无所谓秩序。<sup>[7]</sup>所以说全球会计治理的核心不是组织或机构,而是制度,是各类会计制度的建立和运作,其规定了在合作实现社会目标和解决可能出现之冲突的过程中的各个行为主体及其责任。<sup>[8]</sup>所以说全球会计治理的本质就是提供一种制度安排,这种制度安排的核心是国际会计准则,因此,它至少包括:(1) 国际会计准则制定体系;(2) 国际会计准则实施和反馈体系;(3) 违背国际会计准则的惩罚体系。

2. 全球会计治理的主体是多元的、多层次的。全球治理理论认为,在全球化的背景下,正在浮现一个“全球治理共同体”,这个共同体包括政府、政府间组织、非政府组织、跨国公司、学者专家甚至普通公民。全球会计治理是会计领域的全球治理,因此有一定独特性。会计的本质就是提供财务信息的信息系统,可以提供决策有用的信息供决策者使用,而会计又具有宏观经济影响,所以说,会计兼具微观性和宏观性。因

此,全球会计治理的主体更为多元、多层次,包括个人、企业、国内会计组织(团体)、国家(地区)、国际会计组织(团体)等。

3. 全球会计治理需要协商、合作的方式。在当前经济全球化的背景下,各国经济联系日趋紧密,在某些情况下,国家还要为了双方或多方的共同的利益而放弃某些自我利益,以实现双方或多方共赢。所以说,国家间的相互依赖日益加深,全球性问题无边界化,往往需要通过规范性的路径,使主权国家进行一定的权力让渡。但是,应该注意,任何一种治理方式都存在缺陷与风险,有效的全球治理必须通过建立在公平合理原则上的协商一致来达成。<sup>[9]</sup>因此,全球会计治理要求可采取了合作、协商的方式。这种方式是处在平等地位的对话、协商,而不是强国站在有利地位的不平等协商、对话,因为以强权为基础只能遭到报复而不能得到妥协,也就没有治理。总之,全球会计治理需要尊重差异,考虑各国国情,在公平的平台上协商、合作,共同解决全球会计问题,因为只有采取在公平合理原则上协商一致,才能实现共赢。

### 三、全球会计治理的制约因素

#### (一) 经济发展的不平衡

全球会计治理就是在经济全球化的推动下而为人们所广泛关注,因此经济的发展必然影响全球会计治理的进程。经济的快速发展使越来越多的国家积极走出国门,国际贸易额迅速增长、各国的经济联系日趋紧密。当原有的会计体系在会计全球化这种国际大环境下暴露出问题进而影响到国家利益时,一些国家和地区开始积极的进行全球会计治理,因此可以说经济全球化促进了会计全球化,进而推动了全球会计治理的进程。但是经济的发展是不平衡的,发达国家的经济发展水平较高而发展中国家的经济较为落后,因此他们的会计环境必然不同。而掌握全球会计治理主导权的是某些发达国家,因此出于自利理论,他们形成的制度安排必然符合本国会计环境,而不符合发展中国家的会计环境。在这种情况下,发展中国家为了国家利益,必然要抵制全球会计治理,从而制约了全球会计治理的进程。如果发展中国家迫于压力等的考虑接受这种制度安排,就会侵害到发展中国家的利益,进而拉大国家差距,使强国更强、弱国更弱,而这与全球会计治理的初衷相违背。所以说,全球会计治理的关键一点就是考虑各国实际的经济水平,这有利于全球会计治理的进行,就如同俞可平教授所讲的一样,如果不解决落后国家的贫困与边缘化问题,全球治理无法真正取得成功。<sup>[10]</sup>由此可以看到,经济的发展是影响全球会计治理的一个重要因素。

#### (二) 全球会计治理主体地位的不平等

全球会计治理的主体是多元、多层次的,但是在过去甚至未来很长的一段时间,主权国家都是最为重要的一个主体。个人、企业、国内会计团体等主体是弱势的,拥有较多的发言权的是主权国家和国际会计组织,而一些国际会计组织甚至国际会计准则理事会都带有主权国家色彩。国际会计准则理事会作为国际会计准则的制定机构在全球会计治理中占有重要的地位,虽然它最初是有9个国家的16个职业会计师团体共同成立的民间会计组织,但不可否认,它的出生就带有主权国家的色彩。重组后,国际会计准则的制订委员会也从会计职业团体成员换成了各国代表,它的主权国家色彩也就更浓厚。当全球会计治理最为重要的主体是主权国家时,主权国家为了维护和实现自身的利益就可能采取消极合作,如同哥本哈根气候大会的无果而终,这将严重阻碍全球会计治理的进程。

另外,主权国家的国际地位也是不同的,少数发达国家在全球会计治理中拥有更多的话语权的。因此,全球会计治理就有可能为强国和跨国公司干涉别国内政、推行国际霸权政策提供理论上的支持,有可能成为某些国家和跨国公司干预别国内政、谋求国际霸权的理论依据。<sup>[10]</sup>总之,全球会计治理主体地位的失衡是制约全球会计治理的一个重要因素。

#### (三) 全球价值观的忽视

全球治理的困难在于人类秩序的缺乏,而构建人类秩序的关键在于共同价值。<sup>[11]</sup>只有达成全球价值观的共识,才是真正意义上的全球会计治理。已有学者认识到了全球价值观的重要性,认为全球价值观是全球会计治理的基石。全球价值观究竟是什么?当前的主流观点是全球治理委员会提出的普世价值,包括对生

命、自由、正义和公平的尊重 相互的尊重、爱心和正直。<sup>①</sup> 所以说,对于全球会计治理的价值共识应该一致,那就是公平和正义,坚持“全球会计问题,全球共同治理;全球利益,全球共享。”然而事实并非如此,拥有更多发言权的少数发达国家在高呼全球价值观的同时却与全球价值观背道而驰,试图掌握治理权,谋取国家利益,忽视全球利益。例如,美国早期就以国际会计准则质量为由拒绝采用国际会计准则,后期却积极开始了与国际会计准则的趋同,因为它能够通过影响国际会计准则的制定来实现美国的真正利益。由此可见,全球价值观是全球会计治理的共识,却被某些发达国家忽视,全球会计治理之路漫漫而长远。

#### 四、全球会计治理的模式

全球会计治理的本质在于提供一种制度安排,这种制度安排能够形成一套全球认可并适用的会计规范,因为“没有一套为全人类共同遵守、确实对全球公民都具有约束力的普遍规范,全球治理则无从说起”。<sup>[10]</sup> 因此,全球会计治理的关键就是国际会计体系的制定和实施,也就是解决“怎么治理”这一治理途径问题。全球会计治理的主体以及主体之间就治理途径进行互动而形成国际会计体系的一种方法论就是全球会计治理模式,主要包括以下三种:全球会计协调的模式、全球会计趋同的模式和全球会计等效的模式。

##### (一) 全球会计协调

全球范围内的会计比较与协调是全球会计治理的初级模式,最早是从西方发达国家开始的。早期开始会计协调的是加拿大等三个国家成立的会计国际研究小组,它的目的就是研究三国间会计和审计实务的异同。1973年,国际会计准则委员会成立,它宗旨就是要制定和发布为各国、各地区所承认并遵守的国际会计准则,促进国际会计的协调,这一民间的国际会计组织成为推动全球会计协调进程的重要助力,

全球会计协调提出的较早,当前已经有了较成熟的研究成果。阿潘和拉德波夫(1981)认为,协调就是缩小会计准则和会计实务的差异的一个过程。<sup>[12]</sup> 萨缪尔斯和皮佩(1981)也指出,协调是减少差异的过程,是各国会计制度和实务的融合的过程。<sup>[12]</sup> 也就是说,全球会计协调就是缩小各国会计规则差异的一个过程,能够增加财务信息的可比性。从以上研究结果可以看出,全球会计协调就是缩小会计差异,形成一套普遍接受的准则的过程,可以提高财务信息的可比性。

在全球会计协调的过程中,各国家或地区、正式或非正式的国际组织如联合国、国际会计准则理事会和跨国公司等都参与到其中,国际组织如国际会计准则理事会、欧洲联盟、国际会计师联合会等起到了非常积极的作用,但是国际会计组织影响力较小,各国家和地区在全球会计协调中扮演着关键角色。在这一个过程中,会计协调主要的方式有三种:(1)双边协调,即国与国之间的会计协调,比如美国和加拿大之间的会计协调;(2)多边协调,即多个国家之间的协调,如G4+1集团的会计协调;(3)全球协调。相近地区间的会计环境比较相似,因此单边或多边协调得到快速发展,成为这个时期会计协调的主要方式。如欧盟早在1968年就开始了其区域内的会计准则协调。

##### (二) 全球会计趋同

2001年4月国际会计准则委员会改组为国际会计准则理事会,全球会计趋同这一概念开始被大家所熟识。国际会计准则理事会的目标是清晰明确的:(1)本着公众利益,制定一套高质量、易理解且强制性的全球会计准则,这套准则要求财务报表和其他财务报告中的信息高质量、透明且可比,有助于世界各种资本市场的参与者和信息使用者进行经济决策;(2)促进这些准则的使用和严格运用;(3)积极与国家准则制定机构合作,促使国家会计准则和国际财务报告准则高质量的趋同。显然,国际会计准则委员会这一会计准则协调者的使命终结,取而代之的是国际会计准则理事会这一全球统一会计准则的制定者,并明确树立起会计准则全球趋同的目标。

全球会计趋同这一概念的出现引起了会计学术界的热烈讨论,关于全球会计趋同究竟是什么以及全球会计协调有什么异同这些问题,学者们做了深入的研究。有学者指出,会计准则的国际趋同就是会计准则的标准化、统一化和一体化。<sup>[13]</sup> 由此可见,全球会计趋同就是全球会计协调基础上的进一步发展,经过一段

① 全球治理委员会《我们的全球之家》的研究报告

时间后最终一体化的过程。

全球会计趋同也就是当前所处的这种治理模式,参与的治理主体比全球会计协调时期更加广泛,而且以国际会计准则委员会为代表的国际组织的国际会计舞台上大放光彩。国际会计准则理事会已经由原来的各国会计准则的协调者变成了国际会计准则的制定者,全球越来越多的国家开始与国际会计准则趋同。但是,由于当前模式下的主要治理主体是发达国家或代表发达国家利益的国际组织,所以,这依然是一种由发达国家主导的全球会计治理模式。在这一模式下,全球会计治理的模式已经有全球会计协调模式下的双边协调和多边协调为主的治理方式变为全球协调的主的治理方式,各国开始积极参与到国际会计准则趋同中来。

### (三) 全球会计等效

等效这一概念是由欧盟率先提出的,主要是指会计准则等效。2007年,欧盟委员会在对会计准则等效正式进行了定义:投资者采用第三国会计准则编制的财务报表和采用国际财务报告准则编制的财务报表都对证券发行者的财务状况和发展前景做出相似判断,并且很可能会做出相同的投资决定,那么就可以认为第三国会计准则与国际财务报告准则等效。等效就是“足够相似”,会计准则的国际等效就是国家之间相互豁免所使用的会计规则。<sup>[14]</sup>中国财政部会计司司长刘玉廷进一步指出,等效不是准则之间的完全相等,而是建立在双方实质性趋同基础上对准则效力相等的一种认可。<sup>[15]</sup>由此可见,全球会计等效是形式上殊途同归、实质上求同存异。

很多学者认为全球会计治理的思想应该是最终实现全球会计统一。如明塞缪尔斯和派伯(1995)就提出了一个全球会计发展的过程,“比较——协调——标准化——统一性”。<sup>[16]</sup>缪勒和乔伊(1999)也指出会计国际化的一种目标就是制定和实施全球统一的会计准则来取代自己国家的会计准则。<sup>[17]</sup>这些学者都认为,全球会计治理就要求全球会计标准化,全球使用统一的国际会计规则,形成全球会计报告。但是,当前经济发展、法律制度、政治背景等国际环境在很长时间内是必然存在差异与不平衡的,会计准则的完全相同是很难做到的,所以说,会计准则的等效才是各国现实的选择。

在全球会计等效模式下,首先,各国可以在考虑本国经济发展情况的基础上的推动本国会计准则系与国际会计体系趋同,形成适合本国会计环境同时也被他国认可的会计准则体系;其次,在这一过程中,协商和合作尤为重要,因此国际组织的主体地位将有大幅提高,全球治理主体不平衡的状况得到缓解;第三,各国可以实现趋同利益大于趋同损失,实现全球共赢,更符合全球价值观。从以上分析可以看出:(1)全球会计协调模式和全球会计趋同模式都只是一种阶段性的模式,因为全球会计协调和趋同的目的都是为了等效;(2)会计准则的全球统一只是一种理想,在短时间内是不会实现的;(3)全球会计等效模式可以在一定程度上规避全球会计治理制约因素的影响。因此,全球会计等效模式是更容易实现全球会计治理的模式、是最能体现全球会计治理愿景的模式,所以说它是一种有效的全球会计治理模式。

## 结论

经济全球化是当今世界势不可挡的发展潮流,然而各国会计制度不统一、财务报告可比性弱、全球会计治理机制缺失等全球性会计问题的存在,增加了跨国交易的成本,制约了资源的国际间流动,特别是资本的跨国流动,严重阻碍了全球资源优化配置的步伐。因此,有学者借鉴全球治理理论来寻求全球会计问题的解决路径,提出了全球会计治理思想。

现有关于全球治理的研究主要集中于经济领域,而鲜有涉及会计领域。为了解决全球性会计问题,本文基于全球治理理论,分析了解决全球会计治理问题的必要性和影响因素,分析和比较三种会计治理模式,得出全球会计等效是在当前环境下最有效的治理模式。通过这一模式,全球性的会计问题能够低成本地解决,从而降低资源流动的交易成本,加速资源的在全球范围的自由流动与优化配置,促进全球经济合作共赢。

### 参考文献:

- [1]何玉,李杰.美国金融危机的会计原罪[J].财会月刊,2010(03).
- [2]罗西瑙.没有政府统治的治理[M].剑桥大学出版社,1995.

- [3]全球治理委员会. 我们的全球之家[M]. 牛津大学出版社, 1995.
- [4]林钟高, 于鑫, 吴玉莲. 全球会计治理框架下的会计准则国际趋同分析[J]. 会计之友, 2009(01).
- [5]陈堃. 全球会计治理及启示[J]. 河南工程学院学报(社会科学版), 2011(03).
- [6]赵彦锋. 后危机时代公允价值计量的重塑及启示[J]. 黄河科技大学学报, 2012(03).
- [7]郭冬乐, 李越. 制度秩序论[J]. 财贸经济, 2001(06).
- [8]陈心刚. 全球治理依托于人类秩序——访复旦大学国际关系与公共事务学院林尚立教授[J]. 理论参考, 2007(05).
- [9]赵隆. 全球治理的核心变量: 基于微观角度的分析[J]. 广东行政学院学报, 2012(03).
- [10]俞可平. 全球治理引论[J]. 马克思主义与现实, 2002(01).
- [11]陈承新. 国内“全球治理”研究述评[J]. 政治学研究, 2009(01).
- [12]常勋. 国际会计[M]. 北京: 中国财政经济出版社, 1999.
- [13]裘宗舜, 韩洪灵. 国际会计准则委员会重组前后目标及结构之比较[J]. 上海会计, 2002(06).
- [14]孔令辉, 汤湘希. 国际等效: 会计准则协调的理念诉求[J]. 上海立信会计学院学报, 2011(01).
- [15]刘玉廷. 中国会计改革开放三十年回顾与展望(上)——我的经历、体会与认识[J]. 会计研究, 2008(12).
- [16]杨钰. 中国会计国际协调度研究: 来自资产定价相关会计事项的经验证据[D]. 厦门大学博士论文, 2007.
- [17]李荣林译. 国际会计学[M]. 上海: 上海财经大学出版社, 2003.

## Global Accounting Governance: a New Analytical Framework

CHEN Weiguang, WU Ruirui

(Finance & Economics School, Guangdong University of Foreign Studies, Guangzhou, Guangdong 510006, China)

**Abstract:** The theory of global governance has been raised up based on the increasing global problems during the process of economic globalization. For the differences among global accounting standards, weak comparability of financial reports and other global accounting issues, the academia puts forward the concept of global accounting governance. This paper builds up a basic analytical framework for global accounting governance, refines and compares the three kinds of governance mode——global accounting harmonization, global accounting convergence and global accounting equivalent.

**Key words:** global accounting governance; global governance international; Accounting Standards Convergence; governance model

(责任编辑: 张秋虹)