

会计制度全球性变革研究*

郭 道 扬

摘 要：以马克思对经济全球化本质的认识为理论依据，突出处理好“南北矛盾”中各主权国家之间利益分配的重要性，对近年来国际会计准则理事会关于全球性会计制度改革实行强制性“趋同”方针所存在问题的研究，是一个值得探索的新视角。全球性会计制度改革的基本方针应以协调为指导，将全球性会计准则构建的基本范围分为一致性、趋同性与协调性三个维度，依次增进，建立现阶段全球性会计准则体系。

关键词：经济全球化 会计制度全球性变革 一致性会计准则 趋同性会计准则 协调性会计准则

作者郭道扬，中南财经政法大学会计学院教授（武汉 430073）。

自 20 世纪 90 年代以来，“经济全球化”被会计学界认同为支配全球性会计变革的第一环境要素，由此形成了“全球会计”（global accounting）的理念。全球性会计制度变革的正式酝酿，旨在建立全球性的通用会计准则。在致力于建立全球性通用会计准则的国际组织中，当数“国际会计准则委员会”（International Accounting Standards Committee, IASC）^① 影响较大。它以“改进和协调”^② 为工作目标，对于在世界范围内制订和推行国际会计准则做出了一定的历史贡献。2001 年 4 月，国际会计准则委员会正式改组，设立“国际会计准则理事会”（International Accounting Standards Board, IASB）取代其地位。自此，国际会计准则理事会成为由国际会计准则委员会基金会受托人任命与管理的独立民间机构。国际会计准则理事会一开始

* 本文为 2011 年度国家社科基金重大项目（项目编号：11&·ZD145）的阶段研究成果。

① 该组织于 1973 年由澳大利亚、加拿大等 9 个国家的 16 个会计职业团体发起成立，是会计职业界的国际组织。它的主要目标是实施业界会计的“可比性和改进计划”，并制订一批“核心准则”，以在全球资本市场上使用。

② 国际会计准则委员会基金会：《国际会计准则（2002）》，北京：中国财政经济出版社，2004 年，第 11 页。

便以全球性会计制度变革的引领者自居，它一改国际会计准则委员会的工作目标，把原来以协调（harmonization）为主旨的精神，改变为以“趋同”（convergence）为主旨的精神，强调其具体目标是“为了公众的利益，制订一套高质量的、可理解的并具有强制性（enforceable）的全球性会计准则”。^①可见，当今“强制性趋同”已成为国际会计准则理事会推进全球性会计制度变革的根本指导思想和基本方针。

显然，国际会计准则理事会的行为关系到全球经济公平、公正与健康发展这个重大问题。这一问题之重大与复杂程度，似堪可与全球性的重大政治、军事问题相提并论。故本文以“会计制度全球性变革研究”为题，所设定的研究目标，不仅涉及会计学的一般性认识问题，更涉及全球性会计制度变革中的一些重大原则性问题。下文第一部分为对经济全球化与全球性会计制度变革的理论解析；第二部分讨论全球性会计制度的变革问题；第三部分探讨全球性会计制度变革应遵循的基本方针。

一、经济全球化与全球性会计制度变革的理论解析

（一）马克思对经济全球化本质的揭示

经济全球化是一个错综复杂的问题，对经济全球化本质的认识可谓仁者见仁、智者见智。本文认为，依据马克思主义政治经济学，经济全球化具有不可分割的生产力和生产关系的双重属性，随着包括生产、分配、交换与消费关系在内的社会再生产总过程从一国范围逐渐扩大到世界范围，由于各国政治经济发展的不平衡，资本主义生产方式的基本矛盾更加错综复杂地体现在国际政治经济关系中。一个没有世界政府统一治理的全球经济，它的公平、公正与健康发展迫切需要发挥国家之间的经济协调作用。

对于经济全球化本质的认识，人们尤其需要聆听马克思的启迪。机器大工业生产是资本主义生产方式的物质技术基础，它的发展要求世界市场发挥全球资源配置的基础作用。马克思指出：“大工业的起点是劳动资料的革命，而经过变革的劳动资料，在工厂的有组织的机器体系中获得了最发达的形态。”^②“大工业创造了交通工具和现代的世界市场，控制了商业，把所有的资本都变为工业资本，从而使流通加速（货币制度得到发展）、资本集中”，“它使自然科学从属于资本”，“使竞争普遍化

① 国际会计准则委员会基金会：《国际会计准则（2002）》，第10页。在英文习惯中，表达“执行”或“实施”含义的词汇很多，如 administer、enforce、execute、implement、officiate、perform、transact、carry out 等，但只有 enforce（enforceable）才具有强制实施的含义。对单词 enforceable 的选用，表明 IASB 强制实施国际会计准则的态度十分强硬。

② 《资本论》第1卷，北京：人民出版社，2004年，第453页。

了”，因此，“它首次开创了世界历史，因为它使每个文明国家以及这些国家中的每一个人的需要的满足都依赖于整个世界”。^①于是，“一种与机器生产中心相适应的新的国际分工产生了，它使地球的一部分转变为主要从事农业的生产地区，以服务于另一部分主要从事工业的生产地区。”^②以交换价值为基础的资本主义生产方式本质上必然展现为世界资本主义经济体系，后者是前者的实现，只有这样，才能牢固地确立前者世界历史时代的地位。马克思揭示了通过世界市场、以世界货币表现出来的各国不同社会生产方式下具体劳动，经由抽象劳动向社会劳动“总体”发展的历史趋势。“资本主义生产建立在价值上，或者说，建立在包含在产品中的作为社会劳动的劳动的发展上。但是，这一点只有在对外贸易和世界市场的基础上才有可能”，“只有市场发展为世界市场，才使货币发展为世界货币，抽象劳动发展为社会劳动。抽象财富、价值、货币、从而抽象劳动的发展程度怎样，要看具体劳动发展为包括世界市场的各种不同劳动方式的总体的程度怎样。”^③这就是社会总资本再生产运动的国际化，或者说，生产社会化的国际化。它具有商品、货币和资本的拜物教性质。

马克思认为，资本主导的经济全球化这种“各个人的全面的依存关系”，只是“自然形成的世界历史性的共同活动的最初形式”，单个人越来越受到异己的“日益扩大的、归根结底表现为世界市场的力量的支配”；资本全球化内在的拜物教性质和拜物教意识，这种人对物极端依赖的异化状态，为世界范围的共产主义革命准备了条件；只有通过共产主义革命，这些力量才能转化被自由人的联合体所“控制和自觉的驾驭”的生产力和生产关系。^④马克思分析道：“产业资本不论作为货币资本还是作为商品资本的循环，是和各种极其不同的社会生产方式的商品流通交错在一起的”，“资本主义生产方式的趋势是尽可能使一切生产转化为商品生产；它实现这种趋势的主要手段，正是把一切生产卷入它的流通过程；而发达的商品生产本身就是资本主义的商品生产。产业资本的侵入，到处促进这种转化，同时又促使一切直接生产者转化为雇佣工人”。^⑤尽管把直接生产者转化为雇佣工人最便利的手段是生产资本的输出，但在马克思生活的时代，产业资本中商品资本（经由商人资本）的国际化是资本国际化的主要形式，资本输出除了出口信贷外往往是间接投资，采取购买有价证券的生息资本方式（如在海外建设铁路网）。

20世纪初，资本全球化进入垄断资本主义阶段，宗主国达不到预期利润率的闲置货币资本日积月累，殖民地附属国农产品、矿物原料等单一出口导向经济的商品

① 《马克思恩格斯选集》第1卷，北京：人民出版社，1995年，第114页。

② 《资本论》第1卷，第519—520页。

③ 马克思：《剩余价值理论》第3册（上），北京：人民出版社，1975年，第278页。

④ 《马克思恩格斯选集》第1卷，第89—90页。

⑤ 《资本论》第2卷，北京：人民出版社，2004年，第126、127页。

生产也有较大的发展,以资本输出为主、商品输出为辅,才成为资本主义生产方式对外扩张的显著特征,来自对外投资的收入大大超过了对外贸易的收入。西方列强的借贷资本通过遍布世界的银行等金融机构,建立起全球金融控制的密网,俨然成为“食利国”和食利阶层。自20世纪60—70年代跨国公司大规模兴起以来,通过直接投资输出的生产资本,把各国越来越多的具体劳动纳入其直接控制的抽象劳动价值增殖过程,直接生产者转化为雇佣工人,生产社会化的国际化突飞猛进,垄断性竞争更加激烈。随着资本全方位的全球化,资本主义生产方式的基本矛盾逐渐在世界范围展开,20世纪下半叶世界资本主义实体经济出现的“滞胀”就是突出的表现。它一方面驱赶资本涌向绕过生产过程的金融领域,使发达国家尤其是美国的经济日益金融化、虚拟化和实体经济较大程度的“空心化”,有价证券买卖的投机浪潮得金融创新之助而风起云涌,直至21世纪伊始爆发的战后最严重的全球性金融危机和经济危机。另一方面,依托于电子产品模块化设计的标准化,跨国公司得以“瘦身”,将位居中游的非战略性的、特别是劳动密集型的生产环节外包出去,形成了全球产业链价值分布的地区性网络。基于外包的全球产业价值链网络控制,客观上有利于加速列强先进技术的全球扩散,受金融虚拟化破坏相对较少、正在大力进行工业化的新兴市场经济体相继脱颖而出,由此呈现的“南北矛盾”^①日益相互渗透,更加不可开交。随着美国霸权的衰落和中国国力的迅速提升,世界格局多极化的程度不断加深。

以上综述从本质上概括了全球性会计制度变革的世界历史背景。

130多年来,马克思当年预见的创造使用价值的具体劳动经由世界市场和世界货币,转化为形成商品价值的抽象劳动的全球化进程,通过国际生产的专业化、协作化引致的产业结构多样化,其社会劳动国际分工协作的总体规模已达到空前的程度,构筑起地球上每个人物质生产和生活需要中不可或缺的重要供应链。但由于缺少一个世界政府的统一监管和治理,成千上万条跨越国界而交错复合的物质供应链环节中,漏洞百出,危机四伏,各国法律对此捉襟见肘。

缓解20世纪后期资本全球化所加剧的各国不平衡发展的矛盾和世界市场呈现的生产无政府状态,需要从协调各国利益的国际分配格局入手,这已成为资本全球化的焦点问题。各国利益分配的“非对称性”,集中体现在发达国家与发展中国家之间经济权益分配的“南北”对立中。关于全球性会计制度变革方向 and 内容的争论与实践,反映了“南北”经济冲突下以国家为利益主体的会计制

① 直至第二次世界大战后民族解放运动的胜利使第三世界国家取得形式上的政治独立,资本全球化的一条主线一直是在宗主国与殖民地附属国的长期冲突中展开的,但此后“南北矛盾”即第三世界国家反对霸权主义、争取建立国际经济新秩序的斗争仍然此起彼伏。

度的博弈,折射出正在实现工业化的实体经济与金融虚拟化的后工业社会的对立。经济发达国家对发展中国家经济权益的“会计侵害”,正在成为全球化中的普遍现象。

(二) 与全球性会计制度变革相关的几种理论

以产权经济学为根本依据,围绕会计制度与资源优化配置关系及其公司财产权益问题,先后形成了三种相关理论。随着经济全球化的发展,全球性治理问题日益突出,这三种理论与全球性会计制度变革的关系越来越密切,它们对大变革的实践起着直接的指导作用。

1. “利益相关者理论”(Stakeholder Theory)。该理论产生于20世纪60—80年代,它以公司法人主体为权益中心所形成的契约联结为研究对象,以公司治理为目标,依据对企业财产权益与风险承担的关联性^①及其利益相关者特征的分析,确认谁是企业的利益相关者。一般而言,该理论一方面研究与解决公司内部股东、经理人、管理者和员工之间的利益博弈与冲突的协调、治理问题,另一方面又从公司外部各相关方面研究和解决公司与政府、债权人、供应商、分销商、消费者以及社会投资公众之间所发生的利益博弈与冲突的协调、治理问题。并且,该理论把对公司内外利益冲突的协调与治理视为一体,通过一国范围内以产权法律制度为依据所实现的契约联结,达到对处于不同层次的利益相关者合法权益的维护和保障。但在资本全球化条件下,公司的收益分配相当大一部分是在国际范围展开的,因而,仅从微观层面研究问题的“利益相关者理论”的局限性便凸显了。在经济全球化发展态势下,公司的经济权益从属于各主权国家管辖,利益相关者之间的权益博弈及其冲突更突出地体现在各主权国家之间的利益纷争,协调和治理会计规范的确立和发展问题,也须从全球范围来进行。应当讲,这便是由微观形态的“利益相关者理论”拓展而来,适合于经济全球化条件下利益冲突协调与治理的宏观层面的“利益相关者理论”。

2. 会计制度的“经济后果性理论”(Economic Consequence Theory)。该理论产生于20世纪初期,它的出现系以美国为代表的资本主义国家发生严重的经济危机为背景。经济危机过后,人们在对许多典型案例的研究中,发现会计制度具有明显的经济后果性,并且其经济后果的影响程度是随着社会经济与公司经济的发展而相应变化的。尤其是20世纪30—70年代,会计准则这种统一会计制度创新形式在美国出现并取得初步发展之后,对“经济后果性”问题的研究便集中到会计准则的制订方面。20世纪60年代,“美国的会计职业界就注意到,在准则制订过程中‘外部力

① M. E. Clarkson, “A Stakeholder Framework for Analyzing and Evaluating Corporate Social Performance,” *Academy of Management Review*, vol. 20, no. 1, 1995, pp. 92-117.

量’的影响日益增强”这一事实。^① 由于“不同的使用群体可能会偏向不同的会计政策，格外值得注意的是，管理当局所偏好的政策可能与向投资者提供最佳信息的政策存在差异”，这种情形通常要求“在会计和政治两方面达到一个微妙的平衡”，^②并最终导致会计准则制订、执行过程的复杂化。会计学界认为，会计准则的经济后果性客观上促使政府与公司之间、公司与公司之间以及其他利益相关者之间，权益博弈与冲突的明朗化。如果在会计准则的制订与颁行中，不能正确处理作为一种处于基础层面的法律制度所应具有的法定性、原则性、权威性与会计政策的可选择性、灵活性之间的关系，轻则会挫伤公司经营者的积极性和主动性，重则会发生侵害公司利益相关者中某一方面甚或多个方面的经济权益问题，最终将产生极其不良的经济甚或政治后果。

3. “统一会计制度理论”(Uniform Accounting Systems Theory)。从近代至现代，作为一项统一、一致的会计制度，统一会计制度理论一直被纳入到产权法律制度体系的基础层面，它对公司经济乃至整个经济社会的治理作用，也都是基础性的。

两百多年来，美国会计制度的变迁一直处于矛盾状态，至今依然未从这种状态中摆脱出来，其概况如下。(1) 正如诺思所讲的，“规则源于自利”。^③ 1787年订立的美利坚合众国《同盟条款》(The Articles of Confederation)，正是从美国各州的经济利益出发，确定联邦政府无权审定公司的设立。因此，至今美国只有州级《公司法》，而无联邦统一的《公司法》。源于各州自利的这个《同盟条款》是美国会计制度一直不统一的历史原因。(2) 美国实行统一的市场经济，却无起基础控制作用的统一会计制度。美国产权法律制度体系的这一重大缺陷，是造成经济危机与会计欺诈事件频频发生的深层次原因。(3) 20世纪初期，美国在统一会计制度方面出现了“迟到的觉悟”。1913年的《联邦储备法》(Federal Reserve Act)与1921年的《预算与会计法案》(Budget and Accounting Act)，初步解决了政府会计制度统一的问题。1913年，哈佛大学企业管理研究生院盖伊教授发表《论统一会计制度》一文，试图从理论上解决美国统一的公司会计制度问题。盖伊认为，统一会计制度是规范公司经营与管理行为“不可缺少的一个先决条件”，并建议对这类制度的制订要由“政府权力机构自上而下强加而来”。^④ 1919年，又有曼宁《论统一会计制度的优

① S. A. Zeff, "The Rise of 'Economic Consequences'," *The Journal of Accountancy*, December 1978, pp. 56-63.

② 威廉·R. 斯科特：《财务会计理论》，陈汉文等译，北京：机械工业出版社，2006年，第151页。

③ 道格拉斯·C. 诺思：《制度、制度变迁与经济绩效》，杭行译，上海：格致出版社、上海三联出版社、上海人民出版社，2008年，第66页。

④ E. F. Gay, "Uniform Accounting Systems," *The Journal of Accountancy*, October 1913, pp. 268-269.

势》的发表,主张“在每一个产业中都应设计出一个标准账户系统……并使其得到认可”,并强调指出,会计制度是以统一为基础的,这种统一既体现为管理的内在优势,也体现为外在优势。^①其后,便有“哈佛账户系统”(The Harvard System of Accounts)的建立,并成为统一商业会计制度设计应用中的一个典型。在学术界的影响之下,1917年,美国会计师协会(AIA)通过联邦储备委员会(FRB)正式发布了《统一会计》的文件,使统一会计制度在法理上得到一定程度的认可。然而,1929—1933年经济大危机的发生,说明美国仍然未能在它的民商法体系的基础层次上,解决统一会计制度的问题,统一会计制度依然是美国统一市场经济管理中的一大障碍。(4) 1929—1933年经济大危机过后,在美国国会与政府的压力之下,历经数十年的努力,美国的会计职业团体和学术组织终于创立了统一会计制度的一种新形式——财务会计准则体系,实现了会计制度创新,并直接影响到1973年6月国际会计准则委员会(IASC)的成立,使统一会计准则的制订成为国际行为。

但问题在于,一方面,美国财务会计准则(US GAAP)由民间团体组织制订,其制订机制与执行机制不一致。同时,它作为产权法律制度体系中的基础层面,依旧与宪法及民商法体系处于脱节状态,故权威性十分有限。另一方面,在美国奉行自由放任政策的情况下,其财务会计准则的执行也软弱无力。这不仅使美国公司的会计造假案层出不穷,也是它在公司会计管理方面一直存在的一个极其严重的问题,随时都可能因之引发经济危机。

统一会计制度理念体现在全球性会计制度变革中,其根本精神在于如下方面。(1) 只有通过变革,实现会计制度的统一性,才能为全球性市场经济的统一管理创造一个必须的条件。(2) 全球性会计制度变革必须以各主权国家统一会计制度的变革为基础。(3) 由全球会计环境因素所决定,在实现由一国统一会计制度向全球性统一会计制度转变的过程中,必须经过一个相当长的反复协调过程,最终方能进入趋同或一致的阶段。(4) 就美国而言,首先它必须解决好国内的统一会计制度问题,改变对公司经济监管的自由放任政策,这样才有可能对国际会计准则理事会形成良好的影响,否则反倒会通过该理事会,把本国的统一会计制度危机带到全球性统一会计制度的变革中来。

当今,各主权国家是全球性利益分配博弈中的至为重要的利益相关者,要切实保障在它们之间实现利益的公平、公正与均衡分配,其关键取决于一系列产权法律制度的安排,而全球性统一会计制度的安排又是其中具有基础保障作用的部分,在全球性变革中,它既具有针对性与切实性,又具有迫切性与可能性。由会计制度的经济后果性所决定,进行全球性会计制度变革,必须注意把握两个关键问题。一方

^① A. B. Manning, "Advantages of Uniform Accounting," *The Journal of Accountancy*, August 1919, pp. 113-120.

面,要坚持公平与公正立场,始终注意维护与保障各主权国家的经济权益;另一方面,又要坚持以全球性统一会计制度协调作为改革的出发点,把全球性会计制度改革置于各主权国家对全球化的适应性变革基础之上。

二、全球性会计制度变革问题

如上所述,在马克思看来,基于抽象劳动、世界市场和世界货币的经济全球化,只是人类“世界历史性的共同活动的最初形式”。从世界经济发展的具体情况出发,当下一些中外学者也认为,现在和今后相当长一个历史时期内,经济全球化尚处于“初步发展阶段”。他们之所以这样定位,其原因涉及当今世界特征的多个方面。(1)从总体上考察,20多年来,尽管经济全球化的冲击是强有力的、迅猛的,然而,它还远远没有从根本上改变以民族国家经济发展为特质的世界主体格局。“‘国际’一词暗含着‘民族—国家’的意义”。^①(2)就经济全球化的主要推动者跨国公司而言,当今“世界上最大的跨国公司都不是‘国际化指数’最高的公司”,^②跨国公司的全球化也还处于“初步发展阶段”。(3)就全球金融市场而言,“世界市场仍远未达到教科书所说的完全资本流动”,^③有限的资本流动状态依然处于主导地位。(4)经济全球化处于初步发展阶段的最重要标志,是现阶段全球经济发展还存在严重的不平衡发展问题。

(一) 缺失根本性前提的全球性会计制度变革

在经济全球化初始阶段,建立全球性会计准则还只是一种良好的愿望,这种主观愿望或理想还根本缺乏进行实质性改革的前提条件。市场经济环境下,一国范围内以产权价值运动为控制目标所建立的法律制度体系,早就有了全世界所认同的基本模式,即由五个基本层次构建的法律制度体系。(1)本国宪法中确立的“权利法案”,构筑了对所有者权益的根本性保障。(2)以“权利法案”为依据,所建立的民法与商法,通过民商法理在原则上对所有者权益的确认与保护。(3)依据上述法理的根本精神所建立的各类经济法。(4)在以上三个层次法律规范统驭之下,相应建立的专业法律,诸如“会计法”、“审计法”等。(5)全面体现上述法律精神所建立的统一会计、审计制度,包括会计、审计准则与各行业会计制度。在上述体系中,

① C.卡尔霍恩、黄平:《全球化研究的思考与问题》,《社会学研究》2001年第3期。

② 裘元伦:《经济全球化与中国国家利益》,《世界经济》1999年第12期。引文中的“国际化指数”是指一个国家或一个跨国公司参与国际互动的程度,该指数是以6个二级指标与18个三级指标来衡量的。

③ 阿沙夫·拉辛、埃弗瑞·萨德卡主编:《全球化经济学——从公共经济学角度的政策透视》,王根蓓、陈雷译,上海:上海财经大学出版社,2001年,第103页。

第五层次是整个法律制度建立的落脚点，它具有基础性的控制作用。从总体上讲，一方面，如果没有以上四个层次对基础层次的统驭作用，第五层次便丧失了它存在或建立的依据乃至意义与作用；另一方面，如果没有科学的统一会计制度，那么整个法律制度体系便丧失了它进行规制的基础性保障，这个体系的作用便也缺乏切实性与针对性。

然而，从全球范围考察，现阶段全球性法律制度体系尚处于缺位状态，即以上所讲的前四个层次还不存在。包括“联合国宪章”、“国际民商法”与“国际经济法”在内的法律文献，还只是政府间进行法律协商与协调的依据，它们都还不具有全球性法律制度的地位与作用。在此历史条件下，国际会计准则理事会不切实际地提出建立所谓“全球性会计准则”，既缺少它所依据与存在的根本性前提条件，也缺乏根本法、民商法以及相关经济法与专业法的支持，并且缺乏作为统一会计、审计制度的独立性、权威性。如果说，在国际会计准则委员会阶段，以“改进与协调”作为国际会计准则制订的目标定位，尚能够在政府间发挥其协调作用，那么在国际会计准则理事会的“强制性趋同”目标下，制订国际会计准则便成为一种脱离现实的空想。倘若国际会计准则理事会一意孤行，坚持在“强制性趋同”的道路上走下去，我们只能认为，这是某些西方国家不理智地推行“会计霸权主义”的行径。

（二）缺乏科学理论基础的“国际财务报告准则”

历经 1929—1933 年经济大危机，美国在痛定思痛中创立了会计准则的统一会计制度形式。这种会计准则的创新性在于，在它建立与发展的过程中，通过协调把技术性规范形式与理论性规范形式统一起来，既从法理上解决了必须遵照准则执行的问题，而又从会计原理上解决了为什么要这样执行的问题。尤其是从 20 世纪 70 年代开始，在美国财务会计准则委员会（Financial Accounting Standards Board, FASB）提出建立“财务会计概念框架”之后，财务会计准则中的理论性规范进一步得到加强，编制质量也得到明显提高。然而问题在于，美国财务会计准则中的理论性，始终局限于会计与财务原理方面，不仅从根本上缺乏经济学、法学与管理学的理论支持，而且还 在一些概念的建立上违背了这些理论。所以，美国的财务会计准则不可避免地存在若干理论性和制度性的缺陷与问题。国际会计准则理事会的国际财务报告准则中的“理论指南”基本上是照搬美国的，也同样存在这样或那样的缺陷和问题。

美国财务会计准则委员会与国际会计准则理事会在会计准则理论上所产生的混乱，首当其冲地反映在它们所建立的“公允价值”（fair value）这个概念上。西方会计学正式出台的“公允价值”概念，从一开始便违反了它的历史本意。毫不奇怪，这个概念与批判地吸收了古典经济学中合理部分的马克思劳动价值学说也是背离的。

1898 年，美国高等法院在铁路部门对内布拉斯加（Nebraska）州政府制定价格不公平的“史密斯与阿迈斯”（Smyth vs. Ames）一案裁决书中写道：“计算合理价

格的基础必须是为公众提供服务的不动产的公允价值。”^① 裁决书上所讲的“公允价值”，系指只有不动产价值确认和计量保持合理性与公正性，才能使据此而制定的价格具有合理性与公正性，其形成的顺序应当是先有“公允价值”，然后才有“公允”价格，最后才可能计算出“公允收益”（fair return）。^② 故裁决书上所说的“公允”与 1844 年英国《股份公司法》（The Joint Stock Companies Act）中针对资产负债表编制质量要求所讲的“公允”，其精神是一致的。价值的计量显然离不开运用历史成本会计的核算。然而，进入 20 世纪后，却在“公允价值”的认识方面发生了偏差，产生了一种逆向认识。“公允价值”被认为系指自愿当事人之间（不属于被迫或清算性出售）的当前交易中，某个确定时点上一项金融工具可交换的金额。^③ 金融工具系指在金融市场中可交易的金融资产，是贷者与借者之间融通货币余缺的书面证明，也是产权和债权债务关系的法律凭证；包括高流动性的金融工具如纸币和银行活期存款等，以及有限流动性的金融工具如存款凭证、有价证券及其金融衍生品。与金融资产对称的是具有物质形态的实物资产，包括企业的存货和固定资产等，金融资产是一种索取实物资产的权利。投资性房地产的交易也采用“公允价值”计量。“公允价值”对未来现金流量贴现的主观预测，在其估计来源的三个层次（按活跃市场公开报价计量的公允价值、按可观察信息计量的公允价值、按不可观察信息计量的公允价值）的后二者中尤为明显，对于不活跃市场，可以采用内部定价如价值评估模型以及交易对手提供的价格资料来确定公允价值，并取信于信用评级公司的认证。传统的历史成本会计是指除了现金和应收项目这类货币性资产以外，企业任何资产的取得和耗用，一律用历史成本即实际成本计价、记录。对公司经营业绩即利润的计量，在历史成本会计中，损益确定以收入确认为基础，表现为按现行市价计量的产出与按历史成本计量的投入之间的差额；在“公允价值”会计中，损益确定则以资产评价为基础，表现为资产和负债“价值”变动的差额即净资产“价值”变动，金融资产减值的确认，无需以损失或触发事件为前提，预期信贷损失，立即确认为当期损益，并建立拨备。^④ 人们在市场交易中，先寻求所谓“公允”的市场交易价格，然后仅根据这个价格即可计取流动性资本市场上资产或负债的“公允价

①② J. W. Hunt and W. S. Legg, “Public Utility Rates in Illinois: The Bell Cases,” *Northwest University Law Review*, vol. 50, 1955-1956, pp. 17-41.

③ 参见 T. B. Sanders, “SFAS No. 157 and the Current Banking Crisis: Fair Value Is Part of the Reform Process with the SEC, at the Fed, and in Congress,” Dec. 1, 2009, <http://www.thefreelibrary.com/SFAS+No.+157+and+the+current+banking+crisis%3A+fair+value+is+part+of...-a0214540339>; 黄世忠：《全球金融危机与公允价值会计的改革与重塑》，第 43 页，2012 年 4 月 18 日，<http://www.doc88.com/p-698583013830.html>.

④ 黄世忠：《全球金融危机与公允价值会计的改革与重塑》，第 64、61 页。

值”，最后在盈利计算中便以为取得了“公允收益”。围绕这种逆向思路，才先后有了“盯市价格”、“估计价格”、“买入价或脱手价”，以及那个具有竞价特征的现行“市场价格”等等。由此，会计学在这个领域里的确认与计量便被倒置了，进而在这个领域把经济学的传统认识也颠倒了，使其所标榜的“公允”成为事实上并不公允的事物。

马克思指出，商品价值是“耗费在商品生产上的社会劳动的对象形式”，“决定商品的价值量的，是生产商品所必需的劳动量”即社会必要劳动时间。^① 价值反映的是商品生产者之间交换产品的社会联系，而不是物的自然属性。商品的价值只有通过交换，方能其他商品的使用价值上表现出来，它们之间交换的量的比例关系就是交换价值，价格是商品价值的货币表现。尽管因商品的供求不均衡，价格经常涨落，但始终是围绕价值上下波动的。一旦竞争引致的资本自由流动首先在一个部门内、进而在各个不同部门之间得以实现，市场价格总是围绕市场价值或生产价格这个中心波动的。对于资本的运行来说，“补偿所消耗的生产资料价格和所使用的劳动力价格的部分……这就是商品的成本价格”。^② 依据马克思的理论，我国学者在会计学中相应的解释是：产品成本是以货币表现的，为进行生产所消耗的全部物化劳动转移价值与活劳动中员工为自己所创造的价值部分。这里涉及的是以物质资料生产活动为内容的实体经济，实体经济是社会经济活动的基础，也是历史成本会计所反映的对象。随着信用制度和银行制度的发展，实物资本取得了职能资本和生息资本的双重存在形式。^③

马克思指出，信用“本身是资本主义生产方式固有的形式”，“又是促使资本主义生产方式发展到它所能达到的最高和最后形式的动力”。^④ 由于信用制度和银行制度的发展，有价证券（包括无发行准备金的银行券）成了财富即虚拟资本的存在形式。在证券交易所倒卖的股票交易，转让的是一张单纯的对股份资本预期可得的剩余价值的所有权证书，即现实资本的纸制复本，其价格变动“完全不决定于它们所代表的现实资本的价值”，^⑤ 而是对未来预期收入的资本化，其“自身没有任何价值”。^⑥ 也就是说，抽象劳动只凝结在现实资本中，而非凝结在其纸制复本中。有价证券“这些商品的价格有独特的运动和决定方法”，取决于货币和资本市场上供求之间的竞争程度，“当竞争本身在这里起决定作用时，这种决定本身是偶然的，纯粹经验的，只有自命博学或想入非非的人，才会试图把这种偶然性说成必然的东西”。^⑦

① 《资本论》第1卷，第613、615页。

② 《资本论》第3卷，北京：人民出版社，2004年，第30页。

③ 参见叶祥松、晏宗新：《当代虚拟经济与实体经济的互动——基于国际产业转移的视角》，《中国社会科学》2012年第9期。

④⑤⑥⑦ 《资本论》第3卷，第685、531、531、532、530、407页。

因此,所谓的“公允价值”只是“幻想的资本价值”。虚拟资本的货币价值充其量“也就是一个幻想的资本按现有利息率计算可得的收益”,在钱直接生钱的虚拟资本投机天堂,不需要再干以经营生产过程为中介的倒霉事,在虚拟资本这个“一切颠倒错乱形式之母”“最表面和最富有拜物教性质的形式”中,“和资本的现实增殖过程的一切联系就彻底消灭干净了”。^①马克思总结道:信用制度固有的二重性质是:一方面,把资本主义生产的动力——用剥削他人劳动的办法来发财致富——发展成为最纯粹最巨大的赌博欺诈制度,并且使剥削社会财富的少数人的人数越来越减少;另一方面,造成转到一种新生产方式的过渡形式。”^②

“公允价值”是为金融领域中虚拟资本有价证券及其他金融资产的交易而服务的会计计量,尤其针对企业并购中被并购企业净资产的评估问题,以满足投资人决策的需要。但是实体经济的大部分企业(上市的和未上市的)的经济活动通常并未发生以控股为目的的金融交易的资产产权转移,其资本市场往往属于非流动性市场,抑或为可交易但未流动的金融资产,其“公允价值”所假设和需要的公开信息难于取得,即使在二级资本市场每天巨额的有价证券交易中,由于股权的分散化和普通投资人赚取股票买卖价格差额的投机性目的,一般也无涉对整个企业的购入和售出。对于以上情况,以历史成本会计计量的基础地位是不可动摇的。“公允价值”的强制性趋同和实施,以资本市场某个时点有价证券的市价及此时对未来现金流量贴现的预期为会计准则,取代账面价值的历史成本会计,企业据此进行盈余管理,导致金融机构确认巨额的未实现资产交易、未产生现金流量的企业损益,欺诈行为因而层见叠出。“公允价值”会计内在的顺周期效应,又对金融危机的周期性爆发起了推波助澜的作用。“公允价值”会计的盛行与有效资本市场理论(Efficient Markets Hypothesis, EMH)的发展有重要关系,后者在过去几十年中成了西方金融监管的理论基础。^③该假说主要包含三个要点:金融市场的每个参与者都是理性的经济人;股票价格反映了他们之间供求的平衡;股票价格能充分反映交易资产的所有可获得的信息。它们都已被至今仍在延续的西方金融危机所证伪。这些错误的理念乃是会计制度全球化变革的障碍。

以上情况的发生是以美国为代表的资本主义发达国家金融资本集中化、资产证券化、衍生金融工具不断创新从而经济金融化、虚拟化的产物。进入20世纪90年

① 《资本论》第3卷,第530、528、440、529页。

② 《资本论》第3卷,第500页。

③ 参见 E. F. Fama, “Efficient Capital Markets: A Review of Theory and Empirical Work,” *The Journal of Finance*, vol. 25, no. 2, May 1970, pp. 383-417; “Efficient Capital Markets: II,” *The Journal of Finance*, vol. 46, no. 5, December 1991, pp. 1575-1617; “Market Efficiency, Long-Term Returns, and Behavioral Finance,” *Journal of Financial Economics*, vol. 49, no. 3, September 1998, pp. 283-306.

代以来,经济全球化发展日益深入,在世界范围内掀起了第五次跨国并购浪潮,为适应金融资本国际垄断和国际控制的需要,美国财务会计准则委员会与国际会计准则理事会要求向“公允价值”实行“强制性趋同”的呼声,也随之在21世纪初达到了顶峰。与此同时,以电子产品模块化为技术基础的全球产业链在地缘经济布局上取得了新突破,新兴市场经济体承包劳动密集型加工环节的企业群集聚,把大量制成品返销全球产业链的控制国,由此取得的巨额外贸顺差也回流到发达国家主要是美国的金融市场。美国从海外进口廉价的生活日用品,以满足实际工资长期停滞的国内劳动者的消费,其国民经济的重心则更加向金融部门倾斜。面对实体经济国内外市场的相对饱和以及货币资本的高度集中,金融资本需要加速投资工具的杠杆化,以“夺取新的市场,更加彻底地利用旧的市场”。^①次贷及其危机是金融资本彻底利用旧市场的典型表现,推动全球性会计制度变革则是控制发展中国家实体经济的金融制高点、夺取新市场的一个必要条件。

(三) 对国际会计准则理事会及其变革的具体质疑

本文认为,国际会计准则理事会确定的全球性会计准则强制性“趋同”方针是不切实际与本末倒置的。它基本上否定了全球经济发展所存在的严重不平衡问题,无视“南北”差距与冲突的存在,并且没有把全球性会计制度变革放在公平与公正的立场上,故其作为变革引领者的身份是值得质疑的。

1. 对国际会计准则理事会组织地位的质疑。专家们普遍认为,当今“国际社会不存在凌驾于主权国家之上的世界政府,政府间组织本质上只是国家多边合作的产物与实施者”。^②那些规范国际关系的原则、规则和制度的条约化,都是由具有普遍性的国际组织完成的,但它们却只是创制者,而不是强制者。迄今为止,国际社会还没有一个强制执行国际法律制度,并对所有主权国家都具有管辖权力的司法机关。像国际会计准则理事会这样一个“全球民间社会”^③中的普通组织,并不具有立法建制所需的权威性,其强制权力无从谈起。即使它得到诸如国际货币基金组织、世界银行、世界贸易组织等的支持,但它所颁行的会计制度也不能以强制性作为执行的出发点。

2. 对国际会计准则理事会强制性“趋同”方针的质疑。经济全球化发展带来一系列十分严重的全球性问题,客观上确实需要通过建立全球性法律制度加以治理。但首先应当明确的问题是,一方面,“即使在全球化时代,维护国家主权仍然是国际

① 《马克思恩格斯选集》第1卷,第278页。

② 饶戈平、黄瑶:《论全球化进程与国际组织的互动关系》,《法学评论》2002年第2期。

③ 俞正梁等:《全球化时代的国际关系》第7章,上海:复旦大学出版社,2000年,第144页。

关系的最基本准则”，为此，“要坚决反对那种借口全球化，甚至以一个国家的国内法为标准”，侵犯别国主权的图谋；当然，另一方面，也要认识到“主权的概念也是历史的、发展的”，它也应当适应经济基础的变化而变化。^①把以上两方面结合起来加以考察，应当指出，顺应现阶段经济全球化发展的客观要求，任何一个民间的国际性组织或政府间的国际组织所确定的法律原则和所制订的具体规则、制度，在执行中都应协调为出发点，对其间所发生的冲突也都应按照“软化处理”（softening process）的规则进行，^②甚至通过相互妥协达到认同、沟通和一致性互动的目的。如国际上对经济全球化涉及的跨国收益分配的财政税收问题的具体处理，尽管其最终有赖于全球性会计标准的确定，但国际社会对于前者已达成共识，把公平、公正解决问题的落脚点放在“财政协调”、“税收协调”或税收协商调整方面，以防范收益分配冲突。此外，坚持公平、正义与保护弱者利益，已成为全球性法律制度制订的一项基本原则。可见，国际会计准则理事会进行全球性会计制度改革所实行的强制性“趋同”方针是逆流而行的，它背离了国际社会通过法律制度建设治理全球化经济的根本精神与方针。

3. 对国际会计准则理事会改革立场与规制倾向性的质疑。“国际政治经济秩序规则总是代表了处于绝对优势地位的发达国家的利益，这是不争的事实。”^③这一普遍现象使发展中国家自身的利益不可避免地遭受侵害。正是这种使发达国家处于利益优势而发展中国家处于弱势或劣势的规则，在全球范围内持续扩大了经济上的不平衡与不平等，拉大了“南北差距”，从而进一步激化了“南北冲突”，影响到世界的和平与发展。国际会计准则理事会的控制权把持在发达国家手中，^④其代表性极其有限，基本上是发达国家的会计俱乐部。近年来，国际会计准则理事会不断对我国施压，甚至要求我国“一字不差”地采用它的会计准则，并夸大其词地说，全球已有120余国采用它的准则。^⑤由于国际会计准则在事实上存在侵害国家权益的“趋同陷阱”，就连美国等许多大国也没有完全采用国际会计准则理事会的准则。

4. 关于国际会计准则理事会的工作起点问题。自2001年4月以来，国际会计准则理事会一方面把“国际财务报告准则”建设作为一个重点，力求在这方面与发

① 朱景文：《比较法社会学的框架和方法——法制化、本土化和全球化》，北京：中国人民大学出版社，2001年，第735页。

② 宣增益、朱子勤：《论20世纪西方国家国际私法学的发展》，《比较法研究》2000年第2期。

③ 李建军、田光宇：《经济全球化中的政治经济学》，《世界经济与政治》2001年第5期。

④ 在IASB理事会的14个席位中，发达国家占有13席，在全球性会计准则制订与颁行方面，取得了“主发言人”的绝对控制权。

⑤ 刘玉廷：《国际财务报告准则的重大修改及对我国的影响》，《证券时报》2011年10月12日。

达国家取得一致，并试图在全球强制推行；另一方面，它又以过去国际会计准则委员会所制订的“国际会计准则”为基础，^① 试图通过局部修订形成具有“趋同”意义的会计准则。从目前看，尽管国际会计准则理事会所谓的“制订一套高质量”全球性会计准则，尚未摆脱国际会计准则委员会的工作基础，但国际会计准则理事会却把这两方面的工作看作是变革的战略实施要点，所造舆论大有咄咄逼人之势。其实这两方面的工作目前还处于矛盾状态，明显地需有一个转变过程，与推陈出新的距离还比较遥远。而国际会计准则理事会看好并要各国趋同的“国际财务报告准则”，确实还缺乏它声称的“制订一套高质量”全球性会计准则的支持，包括基本准则和具体准则的基础支持。更何况一些发达国家所提出的确定“市场经济地位”的会计标准或企业、行业的市场经济标准，都是以原有的国际会计准则来考量的，若以国际会计准则理事会的“强制趋同”方针为“市场准入”的标准，实际上不仅不能起到对全球性市场的治理作用，反倒会阻碍它的正常发展。尤为重要的是，对全球性市场的平等参与是互惠互利的，失去发展中国家的积极参与，发达国家也不可能单独获利。

5. 对国际会计准则理事会自由放任使用“公允价值”的质疑。早在 2005 年，国际社会就曾经“质疑公允价值会计模型、国际会计准则理事会的职责，以及将国际会计准则理事会和美国财务会计准则委员会的标准结合的策略”，认为它们脱离了客观经济环境变化的实际，^② 尤其是步美国之后尘，对“公允价值”自由放任的使用，这一不计后果的行为在未来不仅将造成跨国工商业与金融业的混乱，其不公允的计量方法还会造成对发展中国家经济权益的掠夺。2006 年，国际会计准则委员会基金会主席肖帕（Tommaso Padoa-Schioppa）曾说：“国际会计准则理事会与美国财务会计准则委员会的趋同是实现高质量、可理解的全球会计准则的重要一步。”^③ 而一些专家却指出，“与美国的趋同可能会损害其他国家投资者的利益。”^④ 2006 年 9 月美国财务会计准则第 157 号（SFAS157）《公允价值计量》的颁行，国际会计准则理事会于同年 11 月通过一则“新闻公告”反映出来的对“SFAS157”的照搬，及其 2011 年 5 月正式颁布的《国际财务报告会计准则第 13 号——公允价值计量》，造

① 国际会计准则理事会在 2001 年 4 月 20 日会议上通过以下决议：“根据以前的章程发布的所有准则和解释公告继续适用，直到它们被修改或撤销。”参见国际会计准则委员会基金会：《国际财务报告准则（2004）》，北京：中国财政经济出版社，2005 年，第 29 页。

② S. Fearnley and S. Sunder, “Headlong Rush to Global Standards,” *Financial Times*, October 26, 2005.

③ T. Padoa-Schioppa, “Converging Accounting Standards Work Must Go On,” *Financial Times*, May 18, 2006.

④ M. Hughes, “Converge Rules in Haste, Repent at Leisure,” *Financial Times*, February 15, 2006.

成了一系列严重后果。长期以来,美国财务会计准则委员会关于“公允价值”规定的指南,给一些资产、负债和权益的计量带来了混乱,致使重大会计欺诈事件时有发生,已严重侵害了投资者权益。尤其是在全球金融危机期间,外部市场流动性的缺乏导致“公允价值”的确定由“盯市”转向“盯模”,加剧了全球资本市场信息的不对称程度,在一定程度上助长了经济危机的蔓延。

国际社会政府间的各种组织在本质上只是主权国家多边合作的产物,只能把“全球治理”(global governance)或“没有政府的治理”(governance without government)放在协调的基础上。^①它们之所以可以行使某方面的政府性的行政职能,正是通过协调与反复协调获得成员国授权转让的结果。会计制度变革是全球治理制度安排的连续统一体(continuum)中的基础部分,也必须把支配全球性会计制度变革的指导思想放在以“协调”为主导的方面,正确处理“协调”与“趋同”的关系,这是推进全球性会计制度变革的关键所在。

三、应对全球性会计制度变革的基本方针

为端正全球性会计制度改革的航向,以下就其中的几个根本问题展开研究,并就我国应对这一变革的基本方针提出建议。

根据经济全球化处于“初步发展阶段”来定位,对全球性会计制度改革基本方针的确定,应当把握住三个基点。(1)坚持以协调为主导,严格掌握改革的公平、公正性。这是实现变革的立足点。(2)辩证处理协调与趋同的关系,通过反复协调方可确定可趋同的基础,确认有步骤地达到渐近式趋同的目标与具体内容,并注意把握这类会计准则在执行中的继续协调问题。这是实现变革的关键。(3)在改革过程中,正确处理会计规范协调、趋同、一致三个改革维度之间的关系。“全球性会计准则”基本框架的制订可划分为三类:一致性会计准则(Consistent Accounting Standards);趋同性会计准则(Converged Accounting Standards);协调性会计准则(Harmonized Accounting Standards)。衡量改革方针正确与否的标准,要看是否正确区分和把握了“一致”、“趋同”和“协调”这三者基本范围的关系而依次增进。只有这样,才能建立现阶段全球性会计准则体系。

首先是一致性会计准则的制订。一致性会计准则制订的依据在于国际会计公理(Accounting Axioms)和国际通行会计惯例(Accounting Conventions)。基于这类准则构成的两重性,即理论性规范与方法技术性规范的统一,也可以把这类准则的制订相应分作两个方面——一致性会计准则的理论规范部分和一致性会计准则的方法技术规范部分。前者的制订依据主要是国际会计公理或公认会计学原理,诸如会

^① 俞可平:《全球治理引论》,《马克思主义与现实》2002年第1期。

计目标、会计基本假设、会计原则、会计基本要素、会计信息、会计信息质量标准与披露基本标准、会计报表编制种类与原则性要求,以及纳入基本概念框架范围的一系列重要会计概念等。经过五百多年的发展,无论从“簿记学原理”(Book-keeping Principles)还是从“会计学原理”(Accounting Principles)方面讲,这些基本准则通过会计研究与会计教育,在全球范围已形成共识,其理论性规范完全可以在全球性会计准则中确定下来,在这方面不存在是否趋同的问题。

方法技术规范依据的主要是国际通行会计惯例。如由产权神圣不可侵犯这一重大法律原则所决定,对资产、负债与权益要素的确认、计量、记录与编制、披露的方法、技术标准的确定;再如对公平、公正反映产权价值运动过程及其结果所具体体现出来的确定收入、费用、成本与财务成果的方法技术性标准;以及类似涉及约定关税减让原则时,确定“制造成本”制度方面的方法技术性规则等等。这些也都可以直接纳入一致性会计准则,完全不需要通过“趋同”过程。

其次是趋同性会计准则的制订。会计界使用“趋同”概念确实是从国际会计准则理事会开始的,但该理事会却未从科学的涵义上对“趋同”做出明确的解释,只是把它的准则作为标杆,让所有国家都向标杆看齐,试图最终达到统一。实际上,“趋同”多用于自然科学,如种类不同的动物或植物,由于习惯或环境相似而引起相似性质的发展,称为“趋同现象”。近年来,随着“法律全球化”理论的出现,又产生了一种与之并存的“法律趋同化”理论,^①其后也运用到其他方面,会计界所用的“趋同”与此具有相关性。

从涵义上讲,一般而言,“趋同”与趋近或朝着一个目标趋向一致的意思类同,在行为上具有进行一致性组合的情状。如果将其应用于全球性会计制度建设方面,由于会计制度的经济后果性直接涉及利益的公平、公正分配问题,因而,需要从原则上对现阶段可纳入“趋同”范围的制度内容作出限定。(1)以协调为出发点,明确趋同的方向,确定趋同的内容。(2)坚持以事实为基础的会计原则,以“收入—费用”观支配这类会计准则的制订,其经济后果须以维护与保障所有者权益为前提。(3)辩证地以原则性兼规则性作为制订这类准则的基础,既要防止准则内容在解释与执行中的不确定性,又要防范因内容杂乱繁琐而不易正确理解与执行。(4)坚持公允的制订程序,由协调和再协调走向趋同结果的过程要透明。同时,在执行中发现问题要允许反复,以致可以改变所属准则基本范围的类别。表1所列趋同性会计准则的基本范围,可以作为制订这类准则的参考依据。

① 李双元、李赞:《全球化进程中的法律发展理论评析——“法律全球化”和“法律趋同化”理论比较》,《法商研究》2005年第5期。

表 1 趋同性会计准则确定的基本范围

具体会计要素或事项的定义与确认	具体会计要素或事项的初次计量	会计信息披露
1. 存货	1. 存货	1. 会计差错更正
2. 长期股权投资	2. 长期股权投资	2. 资产负债表日后事项
3. 投资性房地产	3. 投资性房地产	3. 财务报表列报
4. 固定资产	4. 固定资产	4. 中期财务报告
5. 生物资产	5. 生物资产	5. 合并财务报表
6. 无形资产	6. 无形资产	6. 分部报告
7. 非货币性资产交换	7. 资产减值	7. 其他
8. 资产减值	8. 收入	
9. 建造合同	9. 建造合同	
10. 借款费用	10. 借款费用	
11. 企业合并	11. 企业合并	
12. 其他	12. 其他	

趋同性会计准则的制订是改革中的难点。它既决定着改革的历史进程，也决定着改革的实际成效，所以，在工作进行中要慎之又慎。一方面，在制订中要把握科学的逻辑性与严密性，另一方面又要从细节入手，力求公平、公正。对其中一些具体规则的表述很可能潜藏着“魔鬼”甚至“趋同陷阱”，使准则的作用走向反面，这是必须引起高度重视的一个问题。

再次是协调性会计准则的制订。这类准则的制订是现阶段整个改革工作的重点，它决定着改革的成败与发展。几十年来，国际会计和报告准则政府间专家工作组（ISAR）与国际会计准则委员会已在这方面做了大量工作，并取得一定成效。然而，要从现阶段经济全球化极其复杂的会计环境之中走出混沌状态，明确全球性会计制度建设以“协调”为主导与以“趋同”为主导的根本性区别，并就前者达成全球共识，还将是一个十分艰难的过程。其中，尤其要正确处理“收入—费用”观与“资产—负债”观之间的关系。鉴于全球化过程中“南北经济”发展的不平衡，以及以往按“公允价值”计量已造成负面影响的后果，凡涉及预测性会计方法、技术的应用及其会计指标与数据确定的规范，凡与利润确定相关的预测性事项的规范（如衍生金融工具的应用），尤其是影响到现金循环的预测性事项的规范，以及其他涉及利益分配的规范等，应一律纳入协调性会计准则范围，经由利益相关者反复协调，制订出可供各方共同接受和遵从的规范。表 2 所列范围可供制订这类准则参考。

表 2 协调性会计准则确定的基本范围

与特定国情和法律紧密联系的会计准则	以预测为基础的会计准则	与“公允价值”计量属性相关的 具体会计要素或事项后续计量和处理的 会计准则	涉及新领域的会计准则	涉及特殊主体的会计准则
1. 职工薪酬	1. 或有事项	1. 存货	1. 衍生金融工具会计	1. 中小企业会计准则
2. 企业年金	2. 每股收益	2. 长期股权投资	2. 通货膨胀会计	2. 其他
3. 股份支付	3. 收入的定义与确认	3. 投资性房地产	3. 人力资源会计	
4. 债务重组	4. 会计政策和会计估计变更	4. 固定资产	4. 环境会计	
5. 政府补助	5. 其他	5. 生物资产	5. 其他	
6. 所得税		6. 无形资产		
7. 外币折算		7. 非货币性资产交换		
8. 租赁		8. 资产减值		
9. 金融工具与金融资产		9. 建造合同		
10. 保险合同		10. 借款费用		
11. 石油天然气开采		11. 企业合并		
12. 关联方披露		12. 其他		
13. 其他				

显然，本文对全球性会计制度建设的探索，有益于推动全球性会计改革问题的深入研究。由于文中所阐明的基本观点与国际会计准则理事会的立场相去甚远，很可能会引发一场争议，并形成广泛的讨论，这正是本文所期待的。要使这场和全球各主权国家利益的博弈与均衡攸关的大变革富有成效，必须通过反复探讨与争议，才能广泛地达成共识，最终实现发达国家与发展中国家协同参与的目的，使这场改革成为它们共同的创造与责任。

〔责任编辑：钱永中 责任编辑：许建康〕