

“一带一路”倡议下非洲新兴国家的 会计制度建设:以加纳为例

——兼论制度环境、准则趋同与职业发展的历史沿革

马元驹 熊健 李晓冬

【摘要】有关亚非拉新兴市场经济体会计问题的探析一直是会计制度与会计史研究的新领域之一,而关于非洲国家会计制度建设的问题更是鲜有关注。纵览现有与非洲国家会计制度建设及历史沿革相关问题的研究与探讨也主要集中在埃及和南非等发展起步较早的国家,与之相反的是对于广大地处撒哈拉以南地区国家会计制度建设、财务报告、资本市场及公共政策等历史沿革与发展现状的研究则相对欠缺。因此本文以加纳这一地处撒哈拉以南的新兴非洲国家为例,分别从制度环境、准则趋同及职业发展等方面对其现代会计制度建设的沿革、现状及问题进行探讨分析,以期对在“一带一路”倡议下中非经贸合作往来中可能出现的与会计制度建设相关的问题给予部分借鉴,并同时站在当前我国的发展立场上对我国会计制度的建设提出一定思考。

【关键词】会计制度;加纳制度建设;会计准则;会计职业

【作者简介】马元驹,首都经济贸易大学会计学院(北京 100070);熊健(通讯作者),首都经济贸易大学会计学院(北京 100070);李晓冬,中国人民大学商学院(北京 100872)。

【原文出处】《财会通讯》(武汉),2024.1.3~13,134

【基金项目】本文系国家自然科学基金项目(项目编号:71572118)、首都经济贸易大学博士研究生科技创新项目(项目编号:2023KJJCX067)阶段性研究成果。

一、研究背景与分析框架

2018年9月,第七届中非合作论坛峰会在北京成功召开并顺利闭幕,28个非洲国家(多数位于撒哈拉以南)及非盟委员会均先后与中国签署了有关共建“一带一路”的合作文件。这不仅使得中非原有的合作机制实现了进一步地加强与深化,更掀起了广大非洲国家对于支持中非未来多领域合作并积极参与“一带一路”建设的热潮。继而,在2021年12月召开的第八届中非合作论坛部长级会议上,尽管当时全球正面临较大的新冠疫情风险,中非各方仍然克服重重困难,再一次为相互之间的经贸文化往来与共同发展愿景夯实了合作基础。诚如习近平总书记所言:“一带一路”与非洲的精准对接,势必将为广大非洲国家未来的经济社会发展注入强大的推动力。具体落实到会计制度建设的角度上来看,现有研究对于非洲国

家会计制度建设的沿革历程及发展现状的探讨重点仍普遍集中于少数经济发展起步更早的经济体(如埃及与南非),但这些国家无论是在区域经济地位方面抑或在会计制度建设的历史属性与文化属性方面均难以广泛代表具有非洲经济社会环境发展特色的撒哈拉以南地区^[1]。因此若要研究新时期经济全球化背景下非洲新兴国家的会计问题,尤其是“一带一路”倡议下非洲国家的会计制度建设,就必须要对具有代表性的撒哈拉以南地区加以重视。毕竟,这类研究的意义与价值导向不仅在于其是观察非洲新兴国家会计国际化进程的重要窗口,更是未来中非在“一带一路”倡议下广泛开展合作的经济基础。

纵览近几十年来本土经济发展的整体趋势、国际各大经济组织的未来预期及我国“一带一路”倡议在撒哈拉以南各非洲国家所获得的响应,本文选择

以加纳作为研究对象。主要原因如下:首先,从本国历史背景来看,加纳是撒哈拉以南非洲第一个摆脱殖民统治并独立的新兴国家,其在先后经历了长期帝国主义殖民统治及独立初期对本国发展模式的探索后于20世纪80年代起逐步实现了国内政局的稳定,因此具有广大非洲新兴国家探索现代发展模式的历史背景。其次,从经济发展状况来看,尽管当前的加纳正面临着较为严重的主权债务危机,但毕竟其曾是撒哈拉以南非洲国家经济高速发展的代表,并在相当长一段时期内其经济增长水平常年在非洲名列前茅,对外贸易的增长幅度亦十分明显。同样地,加纳也被认为是运行较好的若干个非洲新兴国家资本市场之一,并且自2018年加入“一带一路”倡议以来一直是中非经济合作在基础设施与能源方面重要的伙伴。这些都为其未来的经济复苏与长期发展奠定了较为良好的基础。最后,从现代会计制度建设的视角来看,加纳不仅是全球顶尖会计师事务所最早设置分支机构并派驻专业会计与审计人员进行执业的极少数非洲国家之一,更为世界会计史贡献了第一位来自非洲的高级合伙人^[2]。除此之外,加纳亦是最早一批全面采用IFRS作为本国GAAP的非洲新兴国家。因此,本文将通过探讨与梳理加纳现代会计制度建设的沿革与现状,进而在以往对于非洲国家会计制度建设研究的基础之上做出更深一步地探讨。与此同时,通过分析以往研究较少涉及的

新兴非洲国家会计制度建设的影响因素及其会计准则国际趋同的进程,也能够给予同为中非命运共同体的我国未来在“一带一路”倡议之下与广大非洲国家广泛开展经贸合作及对自身会计制度建设进行改革与完善的实践过程中以宝贵经验。

由于Perera^[3]指出:会计制度建设本身就是特定环境约束下的过程,故每一个国家会计制度形成与发展的沿革历程都必然会受到诸多环境因素的影响。因此要想较为全面地探析加纳现代会计制度建设的沿革历程与发展现状,就必须充分考虑到加纳特有的各类环境因素对其会计制度建设的影响^[3]。从宏观层面来看,每个国家的会计制度建设都离不开该国资本市场的发展,而资本市场的发展又和整个国家的政治法律及宏观经济状况等制度环境息息相关,毕竟,当前开放国家的宏观经济运行都与经济全球化所带来的资本跨国流动密不可分;此外,会计准则国际趋同的历程也会随着经济全球化逐渐在新兴市场经济体不断推进。而从微观层面来看,每个国家会计制度的建设与逐步完善又都需要通过专业会计学者及相关从业人员等的培养来加以推动,并且还要使得他们能够及时了解国际化会计准则的最新变动进而提升会计作为一种强实践性职业的人本价值^[4]。遂综合以上分析,本文将按照从宏观到微观的顺序分别就制度环境、准则趋同及职业发展等三个方面来综合探析加纳现代会计制度的建设,逻辑结构与分析框架见图1。

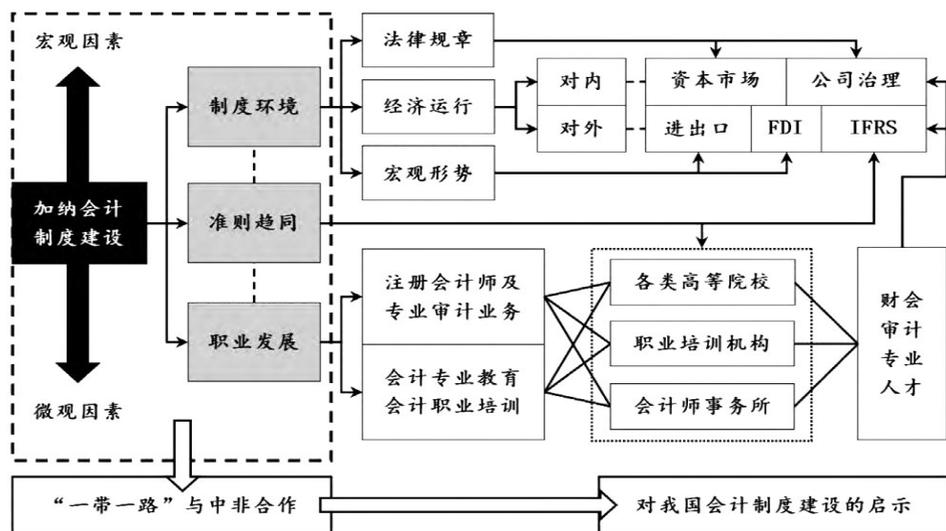


图1 本文的逻辑结构与分析框架

二、加纳会计制度建设的制度环境因素

与绝大多数非洲国家一样,加纳的会计制度建设无论是相比于欧美发达国家抑或中国等新兴发展均存在明显差距与异同,但会计制度建设本身受到经济社会发展及法律体系构建等制度环境因素的影响却仍然具有普适性^[5]。毕竟,宏观经济的形势决定了与之相匹配的会计制度,而相关的法律规定又决定了会计制度建设的约束方式,不仅如此,资本市场和公司治理又分别从企业内外部的视角决定了会计制度建设的服务对象。因此,本文将分别就上述三方面分别讨论加纳会计制度建设的影响因素。

(一)宏观经济形势

加纳位于非洲大陆西侧,前身为黄金海岸,1957年3月6日正式摆脱英国殖民后成为撒哈拉以南第一个独立国家,独立后该国仍经历了近25年的动荡时期,直至1981年底政局才趋于稳定。后随着1992年政府民选化的政权和平过渡,国民经济发展亦逐渐步入正轨^[6]。据最新统计数据显示,自1992年以来,加纳的GDP已经由原先的60多亿美元增长至如今的728亿美元,增幅达10倍以上。不仅如此,三大产业每年对于GDP的贡献比重也有了较为明显的变化:其中,第一产业对于GDP的贡献比重已经从1991年的44.85%下降至如今的不足18.27%;同时,第二产业对于GDP的贡献比重则从1991年的16.77%上升至如今的31.53%,此外,第三产业对于GDP的贡献比重亦有所增加。而总体来看,加纳自独立至今一共经历了三个经济发展阶段,即:1957年至1981年的曲折发展时期;1981年至2006年的经济探索时期以及自2007年至今的经济发展新时期^[7]。其中划分第二与第三阶段的代表性事件便是中央银行(加纳银行)的货币改革及其配套经济政策,如持续缩紧银根、增加税收及改善国际贸易收支等。上述措施在一定程度上抑制了通货膨胀水平并保持了国内产品价格的相对稳定性,进而有效地改善了宏观经济环境。再加上这一时期石油矿藏的开发及国际投资的注入,从而也就使得加纳进入了第四共和国政府成立以来国民经济最快速增长期^[8]。这一时期,加纳的外商直接投资(FDI)净流入在2007年后达到了约13.8318亿美元,相比于货币改革前增长约117.48%。

同时,FDI净流入的大幅增加也为本国的资本市场注入了资本和活力^[9],进而加纳证券交易所(GSE)主板上市公司2007年的总市值也上升至24.0129亿美元,相较先前增幅达215.96%。此后虽然全球金融危机、新冠疫情冲击及当前的主权债务风险均给加纳经济造成了一定的不利影响,但其宏观经济发展的整体状况仍处于增长态势,加之近年来石油产业的快速发展,如今的加纳虽然与亚洲及拉丁美洲同类新兴国家仍存在一定差距,却仍旧被诸多国际经济组织视为未来在非洲撒哈拉以南地区最具潜力的经济体,而这亦为加纳会计制度的建设与完善创造了条件。具体影响大致可归结为以下:

首先,宏观经济的运行趋势及相关政策会通过改变市场与行业的前景预期进而影响企业投资行为。加纳作为原材料与资源出口型国家,其企业投资往往与国外资本关系密切,所以为了保证外部投资者利益的同时扶持本土企业成长并提高资本的利用效率与相关资源的配置效率,会计制度的建设便是其中不可或缺的一环^[2];其次,宏观经济形势还会通过改变企业的资本成本进而影响企业的融资与现金管理等行为。加纳企业作为资本的需求方与现金管理的主体,为了采取有效措施降低资本成本以获得融资的同时提升现金管理的效率,会计制度的建设则是尤为关键的部分。最后,宏观经济形势还可能通过改变企业经营的信息环境从而影响企业的财务与会计行为。对于加纳这类经济体量较小且处在发展阶段的非洲新兴国家而言,各类经济政策的不确定性因素始终是其不可回避的事项,而当面对这些不确定性因素时,企业的财务与会计行为又势必会变得更为谨慎,但上述行为是否会因为谨慎条件下会计人员职业判断的选择方式而致使会计活动未能如实反映企业运行的真实情况则依然是会计制度建设时所不得不考虑的情形。

(二)相关法律规定

由于会计制度与其相关法律都是对人们与会计有关的行为进行约束的规则^[10],因此公司法、证券法以及以企业所得税法为代表的各种税法等法律中有关会计的规则均应纳入现代会计制度建设的范畴。纵览世界各国与会计制度建设相关的法律亦可看出

公司法、证券法及企业所得税法对现代会计制度构成的重要性^[11],甚至一些国家(例如日本)会计准则的制定过程也与“三法体系”密不可分^[12]。

就加纳的情况而言,“三法体系”也从公法和私法两个维度为其会计制度建设奠定了法律基础。其中《公司法》属于私法,《企业所得税法》属于公法,而《证券法》中有关财务会计信息披露的内容属于公法,其余有关证券交易的内容则被普遍认为属于私法范畴^[13]。另外根据 Wilks^[14]的研究表明,加纳在独立之前最早是从何时开始并以何种形式开展广泛性的会计实践活动已经很难考证,因此目前公认的关于加纳现代会计制度建立的标志事件便是1963年加纳特许会计师协会(ICAG)的成立。而当时加纳企业在进行财务报告的编制、披露及相关审计活动中所遵循的则是《公司法》的有关规定而非专门的企业会计准则,这也从侧面反映了当时会计制度建设的不完善。此后随着《证券法》、加纳国家会计准则(GNAS,2009年以前)、《所得税法》及《公司治理守则》等相关法律规定的逐步出台,加纳的会计制度建设才随之进一步完善。因此综上所述,本文将分别就《公司法》《证券法》及《企业所得税法》的沿革、现状以及它们对加纳会计制度建设的影响进行分析。

1.《公司法》。由于会计制度建设要以公司制作为制度建设的基础并以实行公司制的企业作为实践对象,因此当今世界各国的公司法(商法)对于该国会计制度建设的规范均具有重大影响^[4]。进一步而言,加纳作为英联邦成员国,其公司法的制定也就必然会受到英国普通法系立法的影响^[13]。事实上,加纳独立后虽然于1963年由议会通过179号法案制定了本国的《公司法》,但是该《公司法》却依然延续了英属黄金海岸殖民时期英国《公司法》的概念框架。不仅如此,在加纳国家会计准则(GNAS)出台之前,加纳企业编制财务报告与披露会计信息所遵循的也正是《公司法》而非企业会计准则,所以在此后长期内,《公司法》都在加纳会计制度中扮演着举足轻重的地位。随着后来GNAS的出台与市场经济的发展,加纳企业界对于1963版《公司法》进行修订的需求也愈发强烈,但实际上无论经过几次修订,当前加纳的《公司法》也始终未能摆脱历史框架的束缚并适应现代

会计制度建设和公司治理机制的发展完善^[15]。例如《公司法》虽然强调并认可了特许会计师在公司财务报告信息披露和保护相关者利益方面所扮演的角色并要求企业管理层定期对外提供经过审计的账目报表,但是同时却没有明确规定审计机构的来源及性质。此外,《公司法》亦没有就企业财务报告中是否应当包含现金流量表及股东权益变动表作出明确规定。故综上所述,如今的加纳《公司法》在会计制度建设和公司治理机制方面仍显得有些过时,而这恰恰也是加纳未来通过对《公司法》的修订与更新进而完善会计制度建设的必由之路。

2.《证券法》。证券市场是国家与社会资本充分流通并为企业提供资金和创造价值的重要场所,因此证券市场上信息披露的质量和法治化监管程度又与会计制度建设的成效息息相关^[16]。加纳自从于1990年11月12日成立股票交易所后,其证券交易活动便开始日渐频繁,但又由于当时没有相对统一且规范的交易合同格式和强制性信息披露规定,所以也就使得加纳证券市场在成立初期的增长速度十分缓慢^[17]。于是为了进一步完善证券市场的运行机制,加纳议会便在对其他新兴市场国家进行充分调研及听取世界银行专家组相关建议的基础之上于1993年制定并颁布了《证券法》,同时政府部门也依据《证券法》设立了加纳证券交易委员会(SECG)负责统一对证券市场进行监管。根据《证券法》的规定,SECG的首要责任便是保障投资者的合法权益并维护证券市场的公平交易。其次,SECG也向各类经纪公司、交易商和投资顾问等颁发执照并监督相关的会计及审计活动。除此之外,SECG还负责调查和解决证券交易过程中出现的各种违规行为和交易纠纷等。自《证券法》颁布以来,SECG就先后对数家违反证券市场管理规定的经纪公司处以巨额罚款并撤销了一些上市公司负责人的职务,而这些举措也明显地提高了公众对于SECG的信心和支持度。此后,加纳议会又于2000年12月对《证券法》进行了修订,而修订版的《证券法》不仅增加了有关单位信托基金和共同基金营运管理的条款并明确规定了所有证券从业机构不得存在内幕交易和恶意并购等行为,还进一步地赋予了SECG更多的监管权力。根据世界

银行近期出台的 ROSC 报告显示,加纳《证券法》的颁布与修订为后来证券市场的不断发展奠定了法制基础。但是随着加纳经济的增长,其资本市场上各类与证券相关业务也变得日趋复杂,加之投资人对于各类信息披露的要求也在提高,因此当前加纳《证券法》中对于企业应当如何通过加强对专业人员的培训与监管从而进一步对关联方交易规则、内幕交易、董事会成员(含独立董事)薪酬及企业最终所有权等重要信息实现充分披露等的规定还有待完善^[18],而这一部分亦是决定会计制度建设成效的关键因素。

3.《企业所得税法》。对于当今诸多国家而言,会计制度建设的重要目的之一便是要完善以企业财务报告为主的会计信息披露机制,而会计信息本身不仅是投资者与债权人为企业提供资本的重要决策工具,更是政府部门向企业征收税金的主要行权依据。因此,以企业所得税为主的税收立法就必然为对会计制度的建设与完善产生重大影响。考虑到企业所得税的主要征收依据是企业的经营成果,而企业的经营成果又主要通过以收入和成本费用配比产生的利润来体现^[19],故而出于政治成本假说,企业便极有可能通过操纵应计项目来规避税收,而这样一来,企业会计信息的披露质量也就势必会受到负面影响^[17]。就加纳的情况来看,该国针对企业税收的立法最早可追溯至 1975 年军政府时期由最高军事委员会所颁布的第 5 号法令(SMCD-5),而此后第四共和国政府在针对企业税收立法及修订的过程中所参考的也一直是 SMCD-5。例如 1998 年和 2000 年,加纳议会就先后通过第 546 号及第 592 号法案将增值税法与所得税法分立,后又于 2002 年通过第 622 号法案将企业所得税与个人所得税分立。至此加纳才初步完成了关于企业所得税的单独立法,而根据最初 SMCD-5 及后来各项具体税法的规定,加纳各类企业必须按时足额向国家税务总局(IRS)缴纳税款。根据 Oheneba 等^[9]研究发现,由于当前加纳企业在进行所得税汇算清缴过程中也同许多其他国家一样存在着“税会差异”,因此企业在按照会计准则编制完财务报表之后还需要另行提交对会计和税法之间的差异进行调整并经过审计的涉税会计报表以作为税务机关征收企业所得税的依据。根据所得税法的有

关规定,加纳企业在进行计算应纳税所得额时必须遵循权责发生制的原则,而这恰恰也给企业通过操纵会计盈余从而实现避税创造了条件。根据 ROSC^[18]关于加纳的报告显示,当前加纳大多数上市公司均存在着向一般公众、信贷机构及税务部门等不同利益相关者提供不同财务报告的现象,这样一来,对于上述企业所提供会计信息质量的评价就没有了统一的标准。于是为了解决这一问题,加纳也在试图采取措施来完善其税收机制,例如通过避免双重课税等手段以减少企业利用盈余管理从而实现避税的现象。

因此综合以上分析可见,即便是如加纳这种业务复杂程度远不及欧美发达经济体的新兴非洲国家,现有脱胎于前殖民地宗主国的“三法体系”对于会计制度的建设仍不能够满足当前经济发展形势下对于会计制度成效的要求。首先,鉴于当前加纳企业的运行需要,《公司法》除了已有对于企业组织形式及权责履行的规定之外,还必须进一步加入对于会计活动及会计制度建设的配套约束机制,同时亦需要界定当企业的会计活动同时受到《公司法》与企业会计准则双重约束时所遵循的制度规范。其次,尽管加纳《证券法》的主要约束对象是上市公司,但对于非上市股份公司而言,《证券法》在会计制度建设的过程中的作用依然是不可或缺的,毕竟在非洲新兴国家企业现金资源普遍缺乏的情况下,有价证券职能的高效行使不仅关乎企业的运营,亦反映着会计制度建设的完善程度。最后,就《企业所得税法》而言,加纳企业在汇算所得税时如何权衡企业利益与纳税义务亦需要会计制度的建设来提供参照依据,而会计制度的建设亦需要《企业所得税法》对于企业权利与义务的明晰性来发挥影响作用。

(三)资本市场与公司治理

会计制度的产生与建设既离不开市场经济发展中对企业会计行为的规范和保证会计信息质量的实际需要,亦离不开企业两权分离条件下所形成的委托代理关系的出现与缓解^[20]。因此只有通过资本市场的持续发展和公司治理的不断完善才能在促进市场投资主体与投资渠道多元化的同时进一步缓解委托代理问题,从而实现会计制度建设的预期目标。

故基于上述,本文将分别从加纳的资本市场与公司治理入手对此进行探析。

1. 资本市场。加纳资本市场初步形成的标志是1990年11月加纳证券交易所(GSE)的成立,起初GSE只是加纳政府经济部门的一个下属机构,1993年以后则改而隶属于新成立的加纳证券交易委员会(SECG)管辖。根据加纳《证券法》规定:加纳企业可以通过介绍上市、私募及公开发行业三种方式实现上市交易,而股票的交易价格则通过市场供求关系决定,此外《证券法》还禁止了股票投资者的卖空行为。在GSE成立之初,挂牌交易的上市公司仅有11家,总市值不足1亿美元。后随着加纳民众对于证券知识的不断了解与购买力水平的逐步提高,GSE的各项指标也开始明显提升。特别是2007年货币改革之后,随着FDI净流入的大幅增加,在GSE挂牌交易的上市公司已经增加至29家,并且总市值也超过了24亿美元。另根据最新的官方统计数据显示,如今的GSE已经拥有至约40家上市企业,总市值也长期稳定在50亿美元上下。而与此同时,加纳政府也长期积极致力于自动交易系统与电子结算方式等补充性辅助交易媒介设施的推广来进一步完善证券市场的交易过程并不断提高资本市场的交易效率。于是在此基础之上,SECG又在2013年推出了与GSE并立的新交易板块(GAE)以解决加纳广大中小企业在主板上市门槛过高的困难,这也在相当程度上给加纳众多非上市企业提供了可行的融资渠道。除此之外,加上国内债券、外汇及衍生金融工具市场的同步发展,如今的加纳已经成为撒哈拉以南非洲地区资本市场总价值最大的国家之一,而这也恰恰是加纳会计制度建设不断完善的重要体现。其他关于GSE与GAE的相关内容对比总结则如表1所示。

2. 公司治理。对于许多国家而言,现代公司治理机制的出现离不开资本市场的发展,因此现代公

司治理机制在加纳的推行亦首先是从上市公司开始的^[2]。而加纳的上市公司除了要合理安排其内部的治理机制外,还要受到加纳证券交易委员会(SECG)和加纳证券交易所(GSE)等外部治理机制的监督和引导。根据世界银行(WB)与国际货币基金组织(IMF)联合实施的“关于遵守标准和守则的报告(ROSC)”显示:作为撒哈拉以南地区发展的相对好的国家,虽然加纳上市公司的内部治理机制在股东基本权利的保障及决策相关信息的定期获取等方面都表现良好,但是却时常受到过度的政治干预,而诸多非上市公司则是普遍缺乏对于公司治理的意识。除此之外,ROSC^[18]还指出无论是上市或非上市公司,众多加纳企业在政策框架、薪酬管理、公众监督等方面的治理机制仍有待进一步地完善^[21]。于是针对这些问题,加纳董事学会(IDG)已经为本国各类企业发布了一份关于公司治理的最佳实践守则,虽然这份守则不具有法律强制性,但却明确反映了加纳对于全面完善公司治理机制的重视程度。不仅如此,IDG还积极推动对上市公司董事人员的培训工作,并广泛联络加纳私营企业基金会(PEFG)、加纳经济事务研究会(IEAG)、加纳民主发展中心(GCDD)及英联邦公司治理协会(CACG)在加纳的分支机构等公共政策研究团体共同参与对加纳本国现代公司治理的完善与推广。

因此具体落实到对于加纳会计制度建设的影响方面来讲,资本市场与公司治理机制亦均是不可忽视的因素,首先,会计制度的建设要以企业的生存与发展为平台,且企业的生存与发展又必须建立在满足各利益相关者的诉求之上,而企业在满足这些诉求的过程中势必将参与资本市场的运行中,同时,资本市场上信息传递所遵循的计量模式与披露规定亦需要在会计制度的建设中予以体现。其次,上述过程中亦无时不体现着利益相关者之间的博弈与权

表1 加纳股票交易市场中GSE与GAE的对比

对比项目	GSE	GAE
成立时间	1990年	2013年
上市申报资本金额	1000000新加纳塞地(GH¢)	250000新加纳塞地(GH¢)
最低经营年限	上市前经营三年以上	上市前经营一年以上
中期财务报告披露周期	每季度对外公开披露一次	每半年对外公开披露一次

资料来源:作者整理。

衡,因此如何在保障信息有效性的同时尽可能地做到契约的有效性便离不开公司治理机制的协调作用。加纳作为新兴非洲国家,其对于未来经济发展的预期必然是增长趋势,也正是在预期的增长趋势下,企业对外需要依靠资本市场的有效性,对内亦需要公司治理的有效性,所以在此背景导向下,会计制度的建设就必然取决于资本市场与公司治理机制的成效。

通过以上分析可知,除了国内政局与宏观经济的稳定与增长外,对加纳会计制度建设影响最重要因素的便是与会计相关的“三法体系”及资本市场和公司治理机制,而除此之外再加上后来成立的专业会计准则制定机构ICAG也就构成了加纳现代会计制度基本的框架结构体系,具体见图2。

另外需要补充的是,根据图2内容并结合加纳三权分立的政体和相关文件可知,虽然ICAG本身也是经议会法案所设立的,但是ICAG却又不同于证券交易委员会、国家注册总局及国家税务总局一样属于政府机构,因此ICAG在制定本国会计准则时就更倾向于采用“民间模式”而非“政府模式”。这样做的优

点在于可以与会计学术界、职业界保持密切联系且比较注重会计准则的理论依据和技术性,而ICAG本身也能够凭借其独立性、公允性、权威性、成员广泛性和技术能力等来赢得社会公众的信赖。此外,“民间模式”制定会计准则的程序也相对更为简单,对会计环境的变化有着较强的适应能力和较高的灵活度^[21]。但是同时也必须看到,采用“民间模式”所制定的会计准则一般不具备法律上的强制约束力,故而其执行难度就会相对较大,加之准则制定机构的各个成员也很可能代表不同的利益集团,所以也就很难真正地做到独立和公允^[4],因而为解决上述问题,作为新兴市场国家的加纳就必然会通过走会计准则国际趋同的道路来改进会计准则从而进一步地完善本国会计制度的建设^[23]。

三、准则趋同对加纳会计制度建设的影响

在会计制度建设持续适应经济全球化及资本跨国流动的过程中,财务报告所提供会计信息的质量在相当程度上都取决于一个具有权威性且被公众认可的机构如何制定并实施一套同国际接轨的会计准则。故而要想分析会计准则国际趋同对加纳会计制

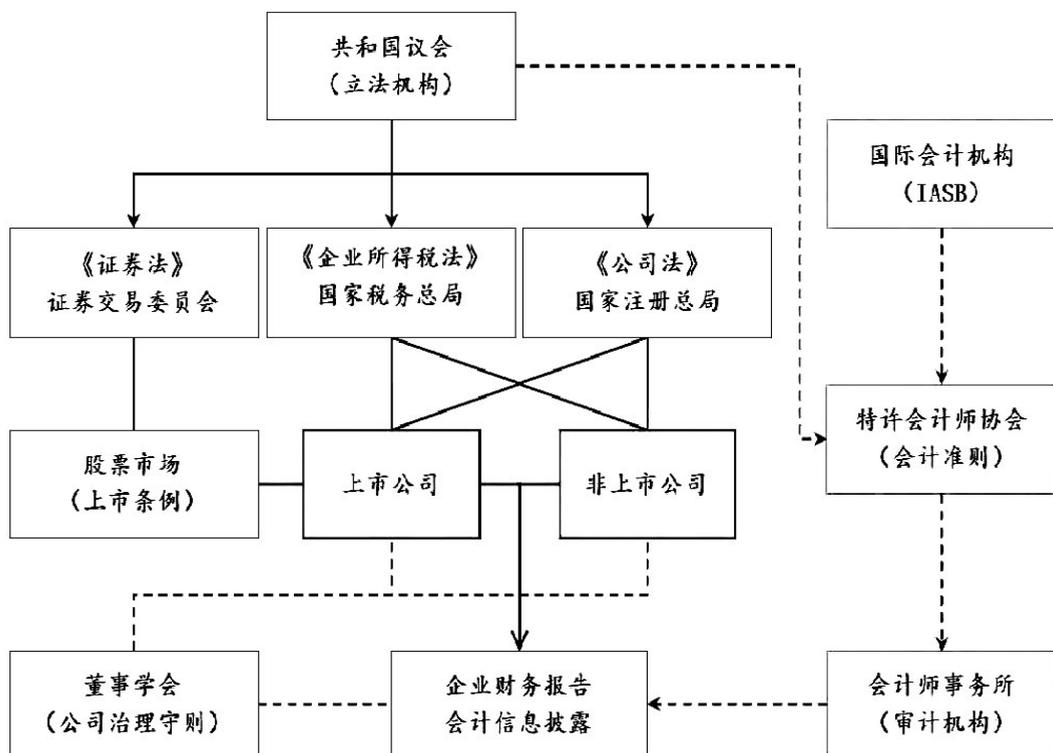


图2 加纳会计制度建设的框架结构

度建设所产生的影响,就必须从加纳会计准则的制定机构,即加纳国家会计准则理事会(GNASB)作为探讨分析的起点^[23]。

GNASB是ICAG的下设机构,其职能主要是负责制定、发布并实施本国的GAAP并推动准则在实务中的执行过程。而该理事会的16名成员则由分别来自加纳财政部、证券交易委员会(SEC)、审计服务机构、税务研究机构、会计学术界、律师协会等具有会计专业代表性的团体组成。2001年,ICAG还制定了一套国家审计标准以指导执业审计人员对财务报表编制的合规性和会计信息披露的充分性加以鉴证。在全面执行IFRS以前,GNASB除了发布GNAS与ICAG关于具体准则的应用指南以外,还同时会为加纳本土的会计及审计实务人员设置、定期更新并解释与之相关的从业标准及审查制度等。而GNASB也认为这些会计制度的设置不仅要满足实际执行的需要,同时还要尽量体现出加纳本国会计制度建设的独立自主性与民族自信心。由此可见,加纳在全面执行IFRS以前所采用的GNAS的制定过程也与诸多欧美国家一样,均由民间非政府的专业团体来完成。但基于先前论述,这种经由“民间模式”所制定的会计准则会时常受到质疑,毕竟会计准则本质上是其各需求方在利益上相互博弈与妥协的产物,因此民间非政府性质GAGP制定机构的核心成员就很有可能会受到当地政府及上市公司的游说与利益输送,进而影响GAAP制定过程的充分性及公平性^[24-25]。

而这恰恰也就解释说明了为什么早在21世纪初就有ICAG的重要成员要求ICAG采用相对更为权威的IFRS作为加纳的GAAP。

事实上,之所以当今世界上越来越多的发展中国家(地区)都全面或部分采用了IFRS作为本国(地区)的GAAP,其主要目的都是为了能够在参与经济全球化的过程中得到国际资本市场的普遍认可,进而在及时获得所需经济资源的同时降低与财务会计报告信息披露相关的转换成本^[26-28]。而加纳在2009年之前所采用的本国会计准则GNAS中的许多内容在相当程度上也是借鉴并参考了IFRS(IAS)的规定,但尽管如此,GNAS与IFRS还是有着一些较为显著的差异^[29],如表2列举所示。后随着1995年加纳作为首批成员国加入WTO后,加纳与全球市场的经贸关系也日益紧密,但是相比于IAS向IFRS的不断更新与修订,原GNAS的28条具体会计准则自出台以后便未再进行重大修订与系统完善,这就使得原GNAS愈发不适应会计准则国际趋同的潮流^[18]。此外,虽然加纳属于撒哈拉以南经济发展水平较高的国家,但其农业经济依然在国民经济中占据着相当比重,而原GNAS却没有任何与IAS-41(农业)相类似的规定。不仅如此,鉴于GNAS的相对滞后与种种不完善,加纳一些上市公司与审计机构为了更好地吸收外国资本便开始直接采用IFRS来编制财务报表^[30],这样一来就让GNAS的规范措施显得十分被动。为了消除GNAS与IFRS之间的差异,加纳于2007年

表2 原GNAS与IFRS/IAS的典型差异对比

对比项目	GNAS(2009年以前)	IFRS/IAS
财务会计概念框架	只针对财务报告的目标、会计信息质量特征、报表要素及项目的部分内容做了简单规定	对财务报告的目标、会计信息质量特征、报表要素、报表项目及确认和计量均有明确且详细的规定
所有者权益变动表	未做要求,但公司法要求在所有者权益变动表中至少要对股本、资本公积及留存收益的变动情况进行披露并做出相关的说明	明确要求对所有所有者权益的各变动项目进行列报并对相应的实际情况进行披露
少数股东权益	利润表不列报少数股东权益	要求在利润表上对少数股东权益进行列报
分部财务报告	无任何有关分部财务报告的要求	要求企业对其所有可识别并报告的分部收入、费用、经营成果及资产负债等进行披露
借款费用归属问题	对借款费用的归属问题未做规定	对借款费用资本化、费用化归属问题及会计处理原则、方法等有着较为全面的规定
递延所得税	只要求对因折旧期限不同而产生的递延所得税资产及递延所得税负债进行会计处理	要求对所有因暂时性差异而产生的递延所得税资产及递延所得税负债进行会计处理
会计政策变更	应将因特定政策变更而引起的变动计入本期非日常项目	明确要求对留存收益的期初余额进行相应地调整

资料来源:作者整理。

1月1日开始正式采用IFRS取代原GNAS作为本国的GAAP,而这恰巧也与我国开始实施借鉴并参照IFRS所制定的CAS-2006的时间是一致的。与其他全面采用IFRS的国家和地区(如我国台湾地区)一样,考虑到准则转换的适应性问题,加纳率先将上市公司、非上市国有企业及大型金融机构等作为执行IFRS的试点,并在此基础之上逐步向其他中小企业进行推广,该过程直到2009年初才得以完成。

由此可见,尽管加纳采用IFRS是实现准则国际趋同与会计制度不断完善的重要标志,但这却并不能说明加纳自此就有了披露高质量会计信息的制度建设基础,其只能作为积极因素肯定加纳在会计改革与建设适应新时代会计制度努力方向上的举措。毕竟,以加纳经济发展在国际化分工中的角色定位来看,会计制度建设不断完善的判定依据并非其是否采用IFRS作为本国的GAAP,而是能否通过会计制度的建设将会计作为一门通用的国际商业语言为其更好地融入全球市场,进而为本国的经济发展赢得宝贵的资源支持。所以对于加纳此类新兴非洲国家而言,会计准则国际趋同只是会计制度建设的重要手段,其最终目的还是要通过会计制度的建设为国家经济发展获取相关资源提供制度保障。尤其加纳加入“一带一路”倡议后,伴随着中非经贸合作的不断深化,中非各国之间的物流、资金流及信息流均会显著增加,这也恰恰是加纳所需的上述资源。而加纳会计制度的建设也与促进本国及周边区域市场繁荣与规范、创造更多财富与价值、提升本国在参与国际市场分工与竞争中的整体竞争力乃至最终为国民谋求福祉密切相关。也只有在此路径之下,以促使中非多国共同会计制度建设为导向的会计准则趋同与协调才显得更有实际意义,而非为了单方面地追求所谓“与国际接轨”才全面采用IFRS,这一点亦值得我国在会计制度建设中加以思考。不仅如此,国家在会计准则变迁的同时相应地对于会计人员的培训工作也显得至关重要,因此可见,会计职业发展的专门化与规范化对于会计制度的建设所起到的作用亦是不可忽视的,故本文将继续对此做更进一步探析。

四、职业发展视角下的加纳会计制度建设

各国会计职业的价值体现不仅在很大程度上都

取决于所提供财务报告的质量,且均与其本身资本市场的发展水平紧密相连^[4]。特别是对于加纳这种非洲新兴国家而言,其财务报告质量与会计行业的发展程度不仅对保护本国投资者权益有着重大影响,更与吸引国际资本助力本国的经济增长直接相关。正如先前所述“ICAG的成立是加纳现代会计制度建立的标志”,所以ICAG自1963年成立至今除了出台各项会计准则以外也一直致力于加纳会计职业的规范与特许会计师资格(相当于CPA)的认定,并且ICAG也是迄今为止加纳境内唯一有权授予其具有合格条件的成员以特许会计师资格的专业机构。

从外部治理的角度来看,通过ICAG资格认证取得加纳特许会计师资格的执业人员在参与企业审计的过程中除了要遵守加纳《公司法》《证券法》及《企业所得税法》等相关法律规定外,还同时要遵守ICAG根据国际会计师联合会(IFAC)的职业道德守则等精简制定的执业条例。一旦发现其认证的特许会计师有重大职业违规行为,ICAG也有权予以惩处甚至吊销其执业资格。而从自身治理的角度来看,ICAG的运行是一个由11名专业人员组成的专门理事会负责管理,并且其中有4人由加纳政府部门直接任命。不仅如此,加纳审计、保险等行业的一些重要监管条例也都经由ICAG及其附属机构负责制定。由此可见,虽然ICAG在整个加纳的现代会计制度体系中拥有较大的权力,但其在行使权力时依然面临着一些问题:首先,因为ICAG在申请财政拨款时需要履行复杂的程序并且收到拨款的金额也十分有限,所以这也就使得ICAG时常处于资金紧张的状态,因而其执行效率往往不高;其次,在实际过程中,ICAG对其在审计执业活动中违规成员的监管方面也缺乏足够的力量;此外,目前已经被ICAG授予特许会计师资格的会员数量也远远满足不了加纳当前经济发展对于特许会计师的需求。

根据ICAG于2011年的估计,加纳至少需要8000名特许师及中高级会计审计人员才能满足境内各类企业、政府部门及其他团体机构对于会计专业人才的需求,但是直到2022年,加纳符合上述条件的各类会计专业人的数目仍不及4500人,并且这其中还有一部分亦不在企业从事财会审工作。这亦就意

味加纳众多非上市中小企业可能迫于现实而不得不聘用资质较差甚至几乎不具备会计专业资质的人员从事财务会计工作,但这样一来,此类企业财务报告所提供的会计信息质量就必然会大打折扣^[9]。

因此综上所述,如今的加纳要想通过会计职业的发展来进一步完善本国会计制度的建设,就必须重视对于会计专业人才的培养。就理论学习角度而言,会计专业人才的培养及对会计准则的理解离不开学校(尤其是高等院校)的专业教学^[31];而就业务实践的角度而言,加纳这样的新兴国家则必须通过向国际知名会计师事务所积极学习才能不断提升本国会计人员的实践水平。但值得肯定的是,加纳自独立以来在上述两方面也一直走在撒哈拉以南地区前列并积极向发达国家学习会计职业发展的经验,故本文亦将沿着该分析路径,即从本土会计人才培养与国际知名会计师事务所在加纳的发展两方面来对加纳会计制度建设的历史沿革与现状进行论述。

(一)加纳本土会计专业教育现状

根据 Mantey^[32]的调查研究,加纳本土的会计专业教育主要由各公立大学、高等技术学院、各职业培训机构及部分职业高中负责提供。可同时 ROSC^[18]对加纳的报告也指出,虽然加纳本土的会计理论教育及专门针对特许会计师的实务培训已经初步形成了一套较为完整的体系,但是至今仍主要集中于会计基础知识的教学,而对于公司治理、商业经济、学科前沿、职业道德及准则国际趋同等知识的课程教学则普遍不够^[2]。因此,这也就导致许多在加纳本土接受会计专业教育的学生普遍缺乏对于会计专业的批判性思维和相应研究方法的应用。事实上,加纳政府早在21世纪初就对于本土会计专业教育现状的不足有所了解,并且也采取了一些相应的措施试图提升本土会计专业人员的专业技能。而其中最典型的便是加纳政府于2005年专门成立的一所针对本土会计人员培训的专业机构(即IPS),IPS不仅在专业培训方面通过采用“教、学、研”三位一体的手段培训学员运用所学会计专业知识解决实际问题的能力,更为那些有意愿报考特许会计师资格的人员提供一定的经费支持。除此之外,ICAG和CIMAG(加纳特许管理会计师协会简称,是一个与ICAG相互独立的机

构,其主要职能是授予特许管理会计师资格)除了向通过本机构资格考试的人员授予特许会计师和特许管理会计师资格以外,也允许持有英国(含苏格兰和威尔士)ACCA、美国USCPA证书的本国会计人员参与加纳注册会计师审计执业活动。且ICAG还规定上述执业人员在参加考试或申请资格之前必须在加纳本土至少从事4年及上的财会工作,同时在取得相关资格以后每年还要向ICAG缴纳年费并进行执业证书的审核。由此可见,加纳当前对于本土会计专业教育的重点除了高校会计理论研究之外,更多的是集中于对实践型人才的培养以期他们能够尽快参与到一线会计工作中并改善当前加纳会计职业界的不足。

(二)知名会计师事务所在加纳的发展:以KPMG为例

正如先前论述,由于加纳的历史背景与地理环境等因素使得其资本市场的发展状况在撒哈拉以南非洲地区常年处于领先地位,因此国际“四大”会计师事务所都先后在加纳设有分支机构,而这对于促进加纳会计制度的发展与IFRS的推行均具有重大影响。根据现状来看,在加纳无论是历史影响程度还是业务的市场占有份额,“四大”中毕马威(KPMG)都是对加纳会计制度与资本市场产生影响最大的国际知名会计师事务所,并且加纳本土第一位高级合伙人以及后来大多数本土高级合伙人都都执业于KPMG与其前身机构^[23]。因此文本就以KPMG为例分析国际知名会计师事务所在加纳的发展以及其对于加纳现代会计制度所产生的影响。

1. 黄金海岸时期(1957年以前)。19世纪80年代末,由于原先在黄金海岸经商的荷兰、丹麦及葡萄牙业主受到英国资本入侵势力的影响,遂被迫于1897年前就将其财产转让后撤离,从此黄金海岸便进入了长达60年的英属殖民时期。在这期间,英国各类贸易公司逐步进驻并大量收购土地,同时一些英国商人也开始长期定居于此。后来随着在黄金海岸地区殖民统治的加强,英国于1910年代初又重新允许一些其他欧洲国家在不动摇其殖民统治地位并缴纳贸易税的前提之下在黄金海岸地区从事商业贸易活动并设置分支机构。于是在1925年前后,以英国为

首的众多欧洲企业便实现了对黄金海岸地区采矿、航运、制造、保险以及零售业的全面控制。而与此同时,由于黄金海岸地区没有专业的会计师事务所提供审计服务,所以这些企业为了能够及时地向其在欧洲的母公司或总部披露在黄金海岸地区的财务状况及经营成果等可靠的会计信息就不得不将大量的财务报表等文件寄回欧洲进行审计。但这样做也面临着巨大风险与诸多不便之处,于是上述企业便纷纷要求在当地接受审计服务,故而这就为黄金海岸地区海外会计师事务所的产生创造了客观条件。1928年,英国知名会计师事务所 Cassleton Elliot & Co.(下称CE)的创立者兼高级合伙人E. C. Elliot在现加纳首都阿克拉(Accra)设立了办事处,后又于同年将该办事处迁至黄金海岸金矿企业最集中的塔夸(Tarkwa)为当地英国企业提供专业审计服务,于是CE在黄金海岸的分部也就成为第一家在撒哈拉以南非洲地区从事审计活动的会计师事务所。而CE随后也以黄金海岸为中心,陆续又在尼日利亚、肯尼亚、冈比亚及塞拉利昂等地设立了分支机构。时至1937年,CE不仅成为黄金海岸及其周边地区最大的专业审计机构,同时还取得了对黄金海岸殖民当局的政府审计权,而这种局面也一直维持到1957年英国在黄金海岸殖民统治的结束。

2. 共和国时期(1957年至今)。1957年3月6日黄

金海岸宣布独立并于1960年7月1日成立加纳共和国。由于独立后的加纳依然选择留在英联邦,所以CE在原黄金海岸的分部也被新政府允许留在当地继续营业。但随着共和国政府逐步收回以矿藏资源为核心相关产业的所有权与经营权并不再允许境外机构从事本国政府审计工作后,CE的加纳分部也就转而主要为当地的外贸机构提供与进出口相关的审计服务。与此同时,国际各大会计师事务所之间也在不断进行整合兼并,而CE也在1968年与KPMG前身的 Peat Marwick(PM)合并组建了“Peat Marwick, Cassleton Elliot & Co.”(PMCE),于是先前CE在加纳的分支机构也随之改为PMCE的加纳分部。也就是在这一年,一位名为Okoh的加纳本土青年会计师以高级审计员的身份加入了重组后的PMCE加纳分部,此举也打破了此前由欧洲人在加纳会计师事务所任合伙人的垄断局面。后来Okoh又于1981年成为PMCE的高级合伙人,从而成为第一位在国际知名会计师事务所担任高级合伙人的非洲人。故为了纪念Okoh对加纳现代会计职业做出的杰出贡献,PMCE的加纳分部也因此改名为“Peat, Marwick, Okoh & Co. Ghana”(PMOG)。后来随着1987年PMCE总部与欧洲另一知名会计师事务所KMG合并组建KPMG,PMOG也于1996年为了配合KPMG在全球的统一命名而重新改名为KPMG的加纳分部,详见图3。

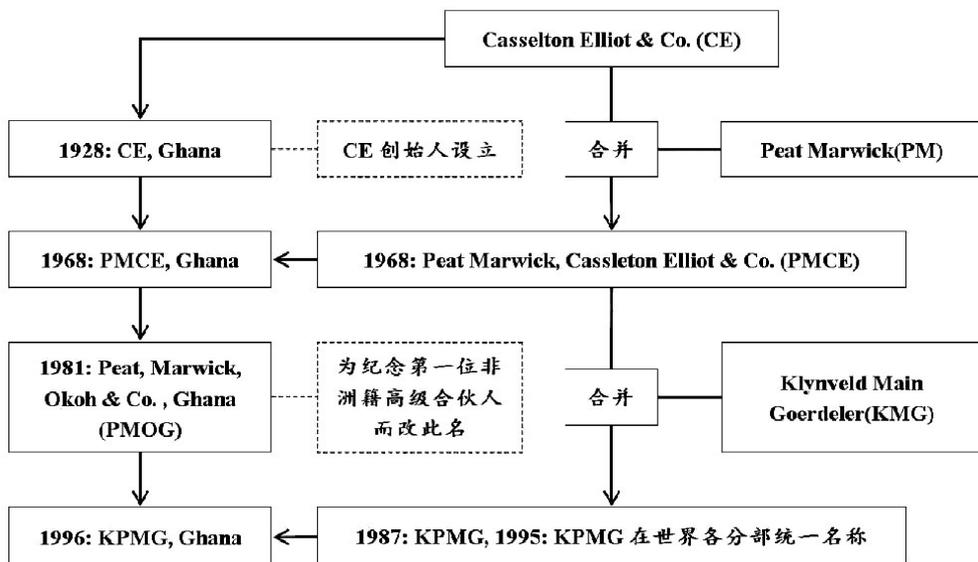


图3 KPMG在加纳的历史沿革

纵览 KPMG 及其各前身机构在加纳的沿革可见,国际知名会计师事务所在加纳的发展不仅在一定程度上改善了加纳的现代会计制度,并且也为加纳培养了一批专业的会计人才。早在加纳独立至 1963 年 ICAG 成立之前,CE 的加纳分部就开始着重培养加纳本土的会计人员并将其中的优秀人才送往英国本土参加 ACCA 和 CIMA 考试并取得相应资格证书。此外,先前所谈到的 Okoh 与后来加纳的第二、三位高级合伙人(即 Kotey A. N. 和 Winful J.)也都是由 KPMG 及其前身机构所培养并在英国取得 ACCA 后又回到加纳从事会计工作的,而上述三人后来都成为 ICAG 的骨干成员并为加纳的会计准则的执行与会计职业发展做出了巨大的贡献。根据 ICAG 最新的报告显示,当前在加纳境内有大约 48% 的特许会计师还同时具有海外注册会计师资格或在欧美发达国家接受过较为系统的会计专业教育,并且他们当中的绝大多数也都有过在国际“四大”会计师事务所执业的经历。

遂综合以上讨论可知:首先,就本土会计人才培训而言,尽管会计制度的建设具有客观性与约束性,但其本身抽象性的特点亦决定了会计制度的建设最终只有落实到会计专业人才的实践上才可以使之具象化并发挥预期的作用,所以加纳当前在通过培养会计专业人才来为会计制度建设提供辅助时亦需要考虑专业人才在会计制度建设中发挥主动性的可能,并采取兼顾会计专业技术教育与会计伦理道德教育的形式来保障会计制度建设。其次,就专门执业机构而言,囿于加纳的国家体量与经济实力,寄希望于其像我国一样大力培养一批具有竞争力的本土会计师事务所在现阶段是缺乏现实考虑的,因此当诸如国际“四大”会计师事务所在加纳的分支机构成为其国内主流执业机构时,会计制度的建设亦显得十分重要,一方面,引入国际知名审计机构的执业流程有助于完善本国企业会计制度的建设;另一方面,本土高级合伙人亦能够通过其个人影响力与专业知识判断力为会计制度的建设权衡多方利弊,以最终在动态下使会计制度的建设能够为专业人才的技能发挥提供有效平台。

五、总结与启示

本文基于当前“一带一路”倡议下中非经贸合作

的背景,以加纳为例通过从制度环境、准则趋同及职业发展等方面分析了非洲新兴国家会计制度建设的历史沿革与现状。事实上,随着资本市场日益全球化的趋势,资本本身亦成为一种全球化的商品。而加纳作为第三世界新兴市场的发展中国家若要想获得国际资本这种商品来带动本国国民经济的增长,就必须加强自身会计制度的建设^[33]。归根结底,无论是对于国外抑或国内的投资者而言,持续稳定增长的宏观经济和制度相对完善的投资环境才是能够不断获取资金投入的前提条件^[9]。而从会计发展的角度来讲,加纳自 2009 年全面执行 IFRS 无疑是对本国现代会计制度建设进行重大完善的积极举措。而同时也必须看到,不仅仅是会计准则与国际趋同的重要性,资本市场和公司治理机制也是会计制度得以具体实施的重要环节,除此之外,与会计相关各项法律的与时俱进也决定着会计制度完善程度^[11]。但是事实上,加纳与会计制度相关的所谓“三法体系”中已经有很多规范条文自出台以来便很少再进行重大修订,由此看来,单纯地依靠会计准则实现国际趋同和会计职业的发展对于健全现代会计制度的建设还是远远不够的^[34],毕竟一个相对完善的制度环境及其内含的法律监管体系才是现代会计制度得以存在的根基。尽管依然存在着一些问题,但必须值得肯定的是:加纳自独立至今尤其是近 30 年来随着其国内政局的稳定和宏观经济的持续发展,其现代会计制度的建设也得以全面发展与持续完善。此外,随着 IFRS 的全面执行和国际投资的大量流入,加纳也十分有望成为继南非和埃及之后在会计制度研究领域最值得关注的非洲国家之一。而以加纳这类撒哈拉以南地区国家的会计制度为对象进行一定的研究,对于当今同处于会计制度不断完善的中国也有着以下几点积极的意义:

首先,从加纳自身的角度来看:加纳的被殖民历史和独立之后的政治经济发展历程在撒哈拉以南地区的非洲国家中具有很强的代表性。作为一个以矿藏和经济作物等原料出口为主要收入来源的国家,加纳的经济结构势必存在畸形且极度依赖国际市场尤其是欧美发达国家的市场。这样一来,其现代会计制度的发展也就同样会受到欧美国家的影响进而

很难实现完全的独立自主,而这在一定程度上也恰恰使得我国可以站在旁观者的角度充分观察到加纳在现代会计制度建立和完善的过程所暴露出来的问题,同时亦启示中国式现代会计制度建设的发展历程与成就是否可以作为我国软实力的重要组成部分推广到以亚非拉为主的广大发展中国家以助力其会计制度建设的发展与完善。不仅如此,会计制度的建设与信息科技的发展亦是相辅相成的,一些新兴非洲国家由于面临信息科技基础设施薄弱等问题,可能阻碍未来会计和财务报告的数字化发展。因此,致力于信息科技基础设施的建设亦有助于从提高效率性、准确性和安全性等方面完善会计制度建设。

其次,从会计国际化的角度来看:虽然加纳和中国会计准则国际趋同的进程都开始于2007年,但与加纳不同的是中国没有完全照搬IFRS而是根据自身的实际情况不断地对CAS2006进行修订与完善。而之所以会存在这样的差异也不仅仅是因为中国与加纳当前各自的国情不同,更在于加纳没有像中国一样拥有悠久的会计发展史和会计制度构建的传统^[5],但这些差异不会影响到两国在会计领域的交流与合作。就经济体量与主权地位而言,加纳会计制度建设的国际化部分主要还是作为参与大国之间经济活动的博弈与合作,而我国则必须以“一带一路”首要倡议者的身份在确保经济主权地位独立性与会计制度建设决定权独立性的基础上来求同存异地布局会计国际化策略,做到以协调为主导,通过与国际会计组织反复协调来定调会计准则国际趋同的基础,并从中逐渐找到与国际主流相一致且适合于本国会计未来发展的道路。

最后,从中加两国的传统关系和未来的合作前景来看:加纳自独立以来便长期同我国保持着友好关系,双方高层互访也较为频繁。特别是进入21世纪以后,随着我国的综合国力不断增强与加纳的经济发展所取得的长足进步,加之我国加快对“一带一路”建设的推进,也势必将为包括加纳在内的广大非洲国家带来更为广阔的合作空间。与此同时,加纳政府正在推行的一系列发展规划也正与中方“一带一路”的倡议相契合,并且加纳也期待通过与中国的

经贸合作成为撒哈拉以南和大西洋东海岸地区“一带一路”建设的新亮点。但加纳等新兴非洲国家在会计制度建设上的不完善也可能使得中国企业在该地区的投资决策中面临潜在的不确定性与风险,进而可能会降低中国企业对这些国家的投资意愿;同时,当中国在与加纳等新兴非洲国家开展经贸合作时,亦会受到来自国内及国际合规要求的制约,使得合作风险与难度加大,进而限制了中非未来在会计领域进一步实现合作的机会。因此在这种新形势下就很有必要在会计领域对撒哈拉以南地区的非洲进行国别和个案研究,深入认识该地区典型国家会计制度建设的沿革与现状,从而进一步了解并发现非洲国家会计制度改革的现实需要,进而为更好地服务于“一带一路”倡议之下的中非经贸合作活动和中非友好关系的长期稳定发展提供来自会计领域的贡献。不仅如此,上述问题的思考与解决过程也能够为中国与加纳等新兴非洲国家之间的经贸合作创造更多契机,为中国未来提供会计专业人才培养、财务信息化技术支持等合作机制来帮助该地区完善其会计制度建设,为“一带一路”倡议下的中非双方带来更大的发展机遇。

参考文献:

- [1]Previts G J等著;陈秧秧译.世界会计史:财务报告与公共政策(欧亚大陆、中东与非洲卷)[M].上海:立信会计出版社,2015.
- [2]Abor J. Corporate Governance and Financing Decisions of Ghanaian Listed Firms[J]. Corporate Governance, 2007(1): 83-92.
- [3]Osei P D. Political Liberalisation and the Implementation of Value Added Tax in Ghana. The Journal of Modern African Studies, 2000(38): 255-278.
- [4]马元驹.会计公正问题研究[M].北京:中国财政经济出版社,2008.
- [5]付磊等.新中国会计制度发展演变研究[M].上海:立信会计出版社,2020.
- [6]吴晗.1982-1993年加纳经济结构调整和政治民主化改革[D].上海:上海师范大学,2011.
- [7]Harold O. 加纳货币供应量、通货膨胀率与经济增长研究[D].济南:山东大学,2019.

- [8]Okofe-Darteh E. 国际贸易对加纳经济增长的影响[D]. 南昌:江西财经大学,2019.
- [9]Oheneba A O, et al. The Development of Accounting and Reporting in Ghana[J]. The International Journal of Accounting, 2011(46): 459-480.
- [10]栾甫贵. 会计制度论[M]. 大连:东北财经大学出版社, 2004.
- [11]周华. 法律制度与会计规则:关于会计理论的反思[M]. 北京:中国人民大学出版社,2016.
- [12]石人瑾,根本光明. 中日会计审计制度比较:日本的会计与审计制度[M]. 上海:立信会计出版社,1996.
- [13]Nobes C, Parker R. Comparative International Accounting(14th ed.)[M]. Essex: Pearson Education Ltd, 2020.
- [14]Wilks I. Asante in the Nineteenth Century: Structure and Evolution of a Political Order(2nd Ed.)[M]. London: 1989. Cambridge University Press.
- [15]ROSC. World Bank Report on the Observance of Standards and Codes, Accounting and Auditing(Ghana) [R]. Ghana: Accra, 2014.
- [16]La Porta, et al. What Works in Securities Laws? Working Paper[R]. Harvard University and Yale University, 2003.
- [17]Bushman R M, Piotroski J D. Financial Reporting Incentives for Conservative Accounting: The Influence of Legal and Political Institutions[J]. Journal of Accounting and Economics, 2006 (01 & 02): 107-148.
- [18]ROSC. World Bank Report on the Observance of Standards and Codes, Accounting and Auditing(Ghana) [R]. Ghana: Accra, 2005.
- [19]马元驹,林志军. 利润贡献损益确定模式的逻辑基础及其建构——基于收入与费用配比逻辑的分析框架[J]. 会计研究,2018(1):24-31.
- [20]郭道扬. 会计制度全球性变革研究[J]. 中国社会科学, 2013(6):72-90.
- [21]Kyeremeh-Coleman A, Biekpe N. The Relationship Between Board Size, Board Composition, CEO Duality and Firm Performance: Experience from Ghana.[C]. University of Stellenbosch Business School, Cape Town, 2005.
- [22]葛家澍,林志军. 现代西方会计理论(第三版)M. 厦门:厦门大学出版社,2011.
- [23]Appiah-Sokye G. Revising the Standards for Financial Reporting in Ghana[J]. Journal of Business Research, 2007(01 & 02): 19-27.
- [24]Sutton T G. Lobbying of Accounting Standard-setting Bodies in the UK and the USA: Downsian Analysis[J]. Accounting, Organisations and Society, 1984(1):81-95.
- [25]Zeff S A. The Evolution of US GAAP: The Political Forces behind Professional Standards: Part II[J]. The CPA Journal, 2005 (1):18-27.
- [26]Saudagaran S M, Diga D G. Accounting Regulation in ASEAN: A Choice between the Global and Regional Paradigms of Harmonization[J]. Journal of International Financial Management & Accounting, 1997(1):1-32.
- [27]Ball R, et al. Incentives versus Standards: Properties of Accounting Income in Four East Asian Countries[J]. Journal of Accounting and Economics, 2003(36): 3-37.
- [28]Ashraf J, Ghani W I. Accounting Development in Pakistan [J]. The International Journal of Accounting, 2005(2): 175-201.
- [29]Institute of Chartered Accountants Ghana(ICAG). Ghana National Accounting Standards[M]. Accra: 2000.
- [30]Radebaugh L, Gray S J. International Accounting and Multinational Enterprise(6th ed.)[M]. New York: Wiley, 2006.
- [31]Doupnik T S, Salter S B. External Environment, Culture, and Accounting Practice: A Preliminary Test of a General Model of International Accounting Development[J]. The International Journal of Accounting, 1995(2): 189-207.
- [32]Mantey J M. Integrating Professional and Academic Training in Contemporary Higher Education in Ghana[J]. Journal of Business Research, 2007(01 & 02): 1-5.
- [33]郭玮. 老迈会计准则国际化变迁对我国的启示[J]. 财会通讯,2020(11): 158-161.
- [34]郭道扬. 论全球性会计制度变革[J]. 会计与经济研究, 2013(5):3-18.
- [35]郭道扬. 会计史研究(第三卷)[M]. 北京:中国财政经济出版社,2008.