

# 会计全球趋同背景下的 国际会计准则制定权博弈

唐 莉 秦志强

**摘 要:** IASC 成功改组为 IASB, 标志着会计全球趋同进入实质阶段。作为一种制度安排, 由于会计准则具有经济后果以及会计准则制度变迁成本巨大, 各国都力求在国际会计准则的制定过程中发挥主导作用, 即基于寻租目的的准则制定权博弈行为。在会计全球趋同背景下, 作为推动会计国际化的最主要国际机构, IASB 自然成了各国围绕会计准则制定进行博弈的战场。博弈不仅存在于发达国家和发展中国家之间, 也存在于发达国家之间, 而且发达国家间的博弈结果将主导未来国际会计准则的制定。

**关键词:** 会计全球趋同; 国际会计准则; 博弈

**中图分类号:** F123.16 **文献标识码:** A

**文章编号:** CN43-1027/F(2005)12-153-03

**作 者:** 唐莉, 厦门大学深圳研究院; 福建, 厦门. 秦志强, 湖南大学 北校区; 湖南, 长沙, 410000

在当今经济全球化背景下, 国与国之间、国际企业之间发生越来越多的经济关系, 贸易自由化引发各种国际会计业务, 客观上要求有适当的准则与之对应; 金融全球化促进了跨国融资及衍生金融工具的发展; 投资国际化对特定会计方法、信息生成及其可比性提出要求; 跨国公司与关联公司交易的市场参考难以寻找。这些问题的解决都迫切要求国际间的会计准则具有可比性。正是在这一内在推动力的作用下, 国际会计准则依次经历了会计国际比较、会计国际协调、会计全球趋同三个依次递进的阶段。国际会计准则委员会(IASC)的成功改组标志着会计全球趋同进入实质阶段。高质量的国际会计准则, 将大大减少公司跨国发行股票和债券的成本, 提高证券市场的效率以及跨国财务信息的透明度和可比性, 促进资本在全球范围的自由流通, 使世界各国都可能从中受益。从这个意义上说, 会计全球趋同应是全球经济体之间的致力于减少因会计规则差异带来的交易成本的一种合作。

## 一、国际会计准则制定权博弈的缘由

### (一) 会计准则具有经济后果

从契约经济学的角度看, 会计准则是一种具有经济后果的公共合约。1978 年斯蒂芬·泽夫(Zeff)在《“经济后果”学说

的兴起》一文中提出会计准则具有经济后果, 并认为: 会计报告将影响企业、政府、工会、投资者和债权人的决策行为, 受影响的决策行为反过来又会影响到其它相关者的利益。也就是说, 决策主体会因为会计信息的获取和利用而改变其决策行为, 从而影响到市场上各行为主体对稀缺资源的选择, 产生不同的经济后果。因此一方面, 会计准则规范下所生成的会计信息作为资本市场调节工具会影响资源配置及其效率; 另一方面, 会计准则本身具有对财富的分配功能。因此我们可以认为会计准则不仅是一种具有经济利益的契约, 而且是以利益分配形式存在的契约。不同的会计准则生成不同的会计信息, 不同会计信息通过资源配置功能和财富分配功能影响不同主体的利益, 包括一部分人受益, 另外一部分人受损。作为会计信息生成标准的会计准则对不同主体具有不同的经济后果, 导致在准则制定过程中存在各种形式的利益冲突, 也正是会计准则的经济后果性, 利益相关者纷纷游说会计准则制定者, 并对其施加压力, 由此产生了会计寻租(雷光勇等, 2001)。

### (二) 会计准则变迁成本

作为一种制度安排, 各国会计准则与国际会计准则存在不同程度的差异, 若要采用国际会计准则, 就必然要发生由本国会计准则向国际会计准则的变迁, 此过程会发生大量的制度变迁成本, 主要包括: 1. 学习新准则、培训会计人员的费用; 2. 与准则相关的其他制度的转变成本; 3. 准则转变后造成的财务信息纵向可比性下降; 4. 文化传统等因素导致新准则施行困难所带来的成本。5. 对于发展中国家来说, 还可能存在本国会计和审计市场被发达国家会计师事务所挤占带来的损失。由于存在以上这些准则变迁成本, 该国就会寻求在国际会计准则制定中的主导权, 谁掌握了国际会计准则制定中的主导权, 国际会计准则将更多地体现它的利益, 从而减小国际会计准则和本国会计准则的差异, 进而最小化准则变迁成本、最大化经济利益。

会计全球趋同是全球经济体之间的致力于减少因会计规则差异带来的交易成本的一种合作。尽管无论发达国家, 还是发展中国家都明确这一点, 但会计准则的国际化步伐仍然不快, 原因在于利益的博弈。亦即, 会计准则的国际化不仅仅是一个技术性问题, 其背后更有经济利益的争夺。

## 二、博弈过程及主要国家博弈行为

2001年4月,国际会计准则理事会(IASB)取代以往由职业会计师团体构成的国际会计准则委员会(IASC),正式开始运作。新的IASB在其章程的第二部分揭示了该组织以下的三个目标:(1)本着公众利益,编制一套高质量的、易理解并具强制力的统一会计准则。这类准则要能提高财务报表及其他报告的质量、透明度并且要求揭示具有可比性的信息,从而帮助参与资本市场活动的人员和其他信息使用者进行正确的经营决策。(2)推动这些准则的使用和严格的适用。(3)使各国准则和国际会计准则更加趋向高质量,以实现“统一”。作为推动会计国际化的主要国际机构,IASB正越来越被认同。因此,国际会计准则制定权的博弈主要就体现在各国通过直接或间接对国际会计准则理事会施加影响进而影响国际会计准则的制定。美国证券交易委员会(SEC)、美国财务会计准则委员会(FASB)和美国会计学会(AAA)就高质量会计准则的持续热烈的讨论以及对国际会计准则(IAS)的评论和建议,以及实际上由美国有关方面最终联合发达国家会计准则精英俱乐部(G4+1)其他成员对国际会计准则委员会(IASC)实施的组织上的接管,都充分表现出美国等发达国家对会计准则国际发展的密切关注。

### (一) 发达国家和发展中国家之间的博弈

从博弈均衡的角度分析,当各国准则制定主体通过博弈达到“公认会计准则”这一博弈均衡位置时,对发达国家和发展中国家来说是最能体现公允性要求的一种制度安排。然而,发达国家和发展中国家由于经济、政治、法律、文化传统等方面存在很大差异,发展中国家从自身的国情和成本效益原则出发,它会有一个理想的会计准则模式,即B点;而发达国家则认为A点更科学,即采用代表美英利益的国际会计准则,即使发展中国家愿意采用“公认会计准则”,发达国家也不愿意让步。在这个博弈的过程中,存在许多不对等的因素,以国际财务报告准则(IFRS)的制定权为例,IASB成员的构成中,理事会(IASB)成员14名中的9名(约65%)、基金管理委员会的19名成员中的8名(约42%)、准则咨询会议成员除团体代表的44名中的17名(约39%),均由G4背景的人担任。实际上,国际会计准则理事会(IASB)是一个以美英等发达国家为主导的准则制定机构。改组后的国际会计准则委员会在组织结构、人事安排、发展目标、国际财务报告准则(IFRS)建设计划和国际会计准则(IAS)修订计划等方面,清楚地表现出维护发达国家利益、为发达资本市场服务的趋向。

发达国家还借助于资金雄厚这一实力,以及会计准则建设时间长等优势,在准则制定中要求各国会计准则向A靠近。如果国际会计准则更多地代表以美英等为代表的发达国家,则发展中国家将付出更大的成本,而发达国家则会从这场博弈中获得更大收益。发展中国家在这场博弈中处于被动和弱势地位。

### (二) 发达国家间的博弈

在国际会计准则问题上,发达国家间同样存在着利益冲

突,在同发展中国家博弈的同时,它们之间也在进行着博弈,这种博弈甚至比同发展中国家的更激烈。

在上世纪90年代中期以前,美国认为其会计准则是全球质量最好的准则,从来不屑采用国际会计准则,对会计国际化更是持消极态度。由于美国会计准则是目前世界上技术最复杂、要求最高的会计准则,世界上其他国家的公司在争取在美国证券市场上上市融资时,需要作大量的报表调整工作,从而增加了这些公司的筹资成本。出于各种因素的考虑(当然不排除存在寻租的动机),这些国家转而向欧洲证券市场或者日本、新加坡、香港等证券市场融资,从而损及美国利益。所以最近几年,美国开始积极参与到IASC及会计国际化中来,并力求主导之,决心在控制国际会计准则的发展上与EC一争高下。在改组后的IASB中,美国在几个重要的机构中控制和影响力明显加强。在IASB和FASB共同发布的一份谅解备忘录上,开始正是将美国会计准则与国际会计准则的趋同作为双方的义务,对双方准则中的某些特定差异寻求一般的解决方式。

同时,由于欧洲实行单一市场和欧元区,推动了金融业和其他产业在全欧范围内的整合,有越来越多的欧洲跨国公司向全球市场进军,欧洲资本市场国际化规模空前扩展。在20世纪末的全球性公司购并高潮中,德、法、荷公司的跨国购并加在一起,超过了美、英两国。欧盟国家经济影响力的进一步增强为欧盟国家在国际会计准则制定中发挥更大的作用提供了砝码。欧盟虽然是最早表示接纳国际会计准则的,但却对国际会计准则引入近乎苛刻的双重认可机制,从技术和立法两个层面对国际会计准则进行评估和否决,将国际会计准则的最终采纳权掌握在自己手里,以顾及欧盟成员国的利益。

澳大利亚财务报告委员会(FRC)为争取本国利益,在表示采纳IAS和IFRS的同时,极力主张企业积极参与到对IASB准则征求意见稿的讨论中来,希望借助报表编制者的声音,来起到“游说”IASB准则制定的作用。此外,FRC还决定向IASC基金会提供财务支持,以争取在IASB国际会计准则制定中得到更多的“决策权”(曲晓辉,2003)。

另外,从IASB目前准备着手进行或已经在进行的项目(Active Project)中,可以看出IASB在制定准则的时候在考虑美国和欧盟等发达国家的适应性和与它们的合作。而各发达国家出于自身利益的考虑,也积极地加入到IASB准则制定的各个过程中来。

## 三、结语

在经济全球化迅猛发展的今天,会计全球趋同已经成为不可阻挡的大势,为了增强国际间会计信息的可比性,形成全球公认的会计准则也提上日程,作为会计国际协调的最主要的国际组织——IASB,由于其日益重要的地位,正成为各国特别是主要发达国家进行准则制定博弈的战场。目前看来,发达国家在博弈中处于强势地位,IASB也更多地考虑和听取这一集团的利益呼声。国际会计准则现在达到了一个暂时的均衡状态,但均衡是动态的,博弈仍在继续,作为弱势集团的发

展中国家, 为避免承担过大的制度变迁成本, 应以更积极的态度参与到会计国际趋同中来, 以各种途径加强与国际会计准则理事会的交流, 充分展示自己国家特殊的会计问题, 以使博弈均衡点向发展中国家方向移动。

#### 参考文献:

- [1] 王善平. 国际会计研究. 西南财经大学出版社. 2001年  
 [2] 郭永清. 会计国际化: 全球范围内的考察与中国的经验. 立信会计出版社, 2003年  
 [3] 常勋. 解读国际会计协调化. 会计研究, 2003, (12)  
 [4] 曲晓辉. 税收国际协调与会计准则全球趋同关系之辨析. 会计研究, 2003年, (9)  
 [5] 林钟高, 韩立军. 论会计准则制定: 价值冲突及其调解. 财贸研究, 2004  
 [6] 雷光勇, 刘金文, 柳木华. 经济后果、会计管制与会计寻租. 会计研究, 2001, (9)  
 [7] 曲晓辉, 陈瑜. 会计准则国际发展的利益关系分析. 会计研究, 2003, (1)

- [8] 冯巧根. 会计准则国际化中的权益失衡及其对策. 会计研究, 2003, (3)  
 [9] 曲晓辉. 会计准则全球趋同背景、动因、现状和趋势. 时代财会, 2003, (5)  
 [10] 卢迎春. 浅议会计准则制定中的寻租行为. 四川会计, 2002, (5)  
 [11] 雷光勇, 刘金文, 柳木华. 经济后果、会计管制与会计寻租. 会计研究, 2001, (9)  
 [12] 颜敏, 李现宗, 张永国. 会计寻租研究. 会计研究, 2004, (2)  
 [13] 雷光勇. 国际会计准则制定与完善的博弈论分析. 时代财会, 2002, (1)  
 [14] 王跃堂. 经济后果学说对会计准则制定理论的影响. 财经研究, 2000, (8)  
 [15] 冯淑萍. 关于我国当前环境下的会计国际化问题. 会计研究, 2003, (2)  
 [16] 陈艳, 孙晓梅. 透视会计管制及其经济后果. 审计研究, 2004, (6)

(责任编辑: 文毅)

(上接第152面)

结构还应注重监事会的存在及发挥作用能大大提高企业内部控制的有效性。加强监事会的建设不仅能完善企业治理结构的三角制衡关系, 还能确保企业董事及高层管理人员对内部控制制度的遵循与执行。

2. 健全制度建设, 明确会计权责。首先, 应建立完善的责任分离、程序制约与岗位制约制度, 区分财务与会计, 分设两个基本部门, 明确划分二者的职责。财务部门负责: ①企业资金的收入和分配; ②速动资产的保管; ③多余资金的投放; ④筹措资金。而会计部门负责: ①按照会计准则记录企业的经济业务; ②向管理当局、投资者、债权人和其他外部机构提供财务信息; ③通过记录和报告对经营部门进行控制。财务部门和会计部门应形成相互配合、相互分离、相互制约的工作关系。其次, 要按照规范化、授权分责、监督制约、财务核对、安全谨慎原则建立严密的会计控制制度, 加强会计检查, 确保会计信息的完整性、准确性、客观性和有效性。

3. 加强内部审计。内部审计是内部控制的一种特殊形式, 是对其他控制的再控制, 它可帮助管理当局监督其它控制政策和程序的有效性, 为改进内部控制提供建设性意见。为使内部审计能充分发挥其作用, 首先, 要认清、摆正内部审计的地位。相关部门应对企业法人进行有关审计知识的培训, 以增强其对内部审计重要性的认识, 国家也应加大执法力度, 对那些搞数字游戏的单位领导, 一经查处便严肃处理。其次, 应提高内部审计的独立性和权威性。内部审计机构作为会计行为的再监督, 应该获得独立于会计机构的地位。设立由非经理人员组成并能制约经营者的内部审计机构, 将其作为监事会的常设机构, 接受监事会领导, 并赋予其向董事会或外部

审计机构报告的权利。第三, 对内部控制实施强制性审计, 建立注册会计师的再审计制度。由注册会计师对企业内部控制报告出具审计意见, 加重了企业管理当局及注册会计师的责任, 促使企业管理当局真正关心内部控制的缺陷, 不断健全与完善企业的内部控制, 注册会计师也会为降低自身风险而督促企业改进内部控制, 从而降低企业营运的风险, 提高企业营运的效率和效果, 进而保护投资者的利益, 同时提高企业对外出具的财务报告和其他披露信息的可靠性。

#### 4. 建立和完善有效的风险评估和监督制度。

随着经济、金融领域的不断拓展, 各种交易类型和交易工具日新月异, 兼并收购、破产重组、关联方交易、电子商务、金融衍生物纷纷融入企业的经营过程中。由于环境的复杂化使得企业的经营风险增大。因此, 企业必须建立和完善重要业务风险评估和监测制度以及预警体系。通过对影响内控目标实现的各种风险事前进行评估, 为业务部门决策提供参考, 减少决策的盲目性, 通过事后的连续性评估和跟踪监测采取各种必要的有效控制程序来减少风险。此外, 企业在经营过程中应特别注意防范会计风险, 尽可能的使企业的财务人员具有一个相对独立的身份, 不会由于受制于企业领导而不得不出做出舞弊的行为来。

#### 参考文献:

- [1] 张云亭. 企业内部控制研究[J]. 经济专刊. 202(6)  
 [2] 杨松令. 企业内部控制与会计信息失真问题研究[J]. 会计之友. 2004(11)  
 [3] 闫达五. 内部控制框架的够架[J]. 会计研究. 2001(2)  
 [4] 朱荣恩. 建立和完善内部控制的思考[J]. 会计研究. 2001(1)

(责任编辑: 帅时远)