

国际会计准则制定博弈与我国会计国际化策略

王建新

【摘要】本文从会计准则制定的两种理论出发，讨论了国际会计准则制定博弈的演进，并以此为基础重点分析了强势集团的博弈策略。在深入论述国际会计准则制定博弈的经济背景和利益导向的基础上，指出了各博弈主体的收益和成本函数。论文在全面分析了我国会计国际化存在的问题，对我国会计国际化提出了四点建议。

【关键词】 国际会计准则 制定博弈 国际化策略

随着证券委员会国际组织 IOSCO 与国际会计准则委员 IASC 达成核心准则协议并认可了核心准则，世界各国就国际会计准则和会计国际化问题展开了空前热烈的讨论，对未来国际会计准则前途的担心大大降低。这样，各国对国际会计准则制定权争夺的博弈也由早期的企图取代转变为对主导权的控制。各国一方面在积极谋划自身会计国际化策略的同时，另一方面又力争在未来国际会计准则制定中拥有自己的一席之地，其采取的方式有以单一国家或以国家集团为主体。为什么各国要积极参与国际会计准则制定权的博弈？原因在于经济全球化下会计国际化已是大势所趋，但由于各国经济发展水平和结构的不一致，所要求的会计规范在层次和程度上必定存在差异。这样，一方面在会计的国际化标准尚未形成之前，各国都面临不同程度的制度变迁，减少制度变迁能大大减少变迁成本也能使本国企业处于国际竞争优势；另一方面对国际会计制定主导权的把握，能使未来国际会计准则的制定更多的反映本国经济情况和适应本国经济发展的需要。由于存在上述利益之争，使得国际会计准则制定博弈表现得十分显现，特别是部分强势集团迫使国际会计准则制定机制按照其经济、政治的需要来进行种种选择。因此，国际会计准则制定博弈又往往表现为强势集团的争夺。

一、会计准则制定的两种理论

公共利益理论认为，会计准则是为纠正市场失灵的需求而产生的。在这一理论中，会计准则制定机构或制定者被假定为大公无私者，它尽力通过管制使社会福利最大化。因此，会计准则制定行为被认为是制定成本与信息不对称改善后所带来的社会收益之间的权衡。这一理论展现了会计准则制定的理想目标，但指导目前实践还存在一些障碍，一方面由于会计信息的复杂性准则制定者难以确定恰当的满足公众需求的管制数量；另一方面由于经济后果的存在使得会计准则制定者动机有差异，而且在社会公众和立法机关不能有效地监督会计准则制定机构以公共利益行事时，这就形成一种可能：会计准则制定机构将以自身利益为标准而非按公共利益制定准则。

公共利益理论的局限导致了会计准则制定的利益集团理论出现。利益集团理论认为，一种行业是在各种利益集团的存在下运行的，这些利益集团会为会计准则的不同数量、类型、性质和程度向准则制定机构游说，它们构成准则的需求者。该理论认为会计准则是一种商品，它既有需求也有供给，在需求多样的情况下，它只能分配给那些政治上最能有效说服提供管制的利益集团，这种理论能较好地解释和预测西方国家准则制定过程。但是，它把会计准则的供给者——准则制定机构简化为一个利益集团，即会计准则的制定过程是一个供给者——多个需求者的供给垄断模型。而事实上，无论是一国内还是国际会计准则制定，其制定者都不是只有一种声音，不同利益集团要么直接构成不同的准则制定机构，要么置身于同一准则制定机构内，但却积极谋求准则制定的主导权。

就国际会计准则制定博弈而言，在不同的发展阶段以上两种情形都有所体现，在国际会计准则

收稿日期 2004-12-20

作者简介：王建新，男，博士，现就职于财政部科学研究所

发展第一阶段表现为前一种情形，即存在若干不同的准则制定机构，各自代表不同的利益集团，彼此都谋求扩张准则制定权力，由此构成了准则供给中的竞争。在国际会计准则发展的第二阶段表现为后一种情形，即不同的利益集团博弈不是对准则供给的竞争，而是谋求在同一制定机构内的主导权，以便减少本国准则的变迁和掌握未来国际会计准则制定的主导发言权。

二、国际会计准则制定博弈的演进

国际会计准则制定博弈的演进以证券委员会国际组织（**IOSCO**）与 **IASC** 达成并认可核心准则协议为界可划分为两个阶段。在第一阶段，国际会计准则制定博弈主要表现为：通过国际会计协调，尽可能得到更多的国家和组织的认同，积极扩大影响以防被其他组织取代。在这一阶段曾有不少国际或国家机构和组织发布过对其所管束领域具有一定影响的会计准则，从而对 **IASC** 制定国际通用会计准则的权威提出了挑战。如联合国“会计和报告国际会计准则政府间专家工作组（**IASR**）”、欧盟（**European Union, EU**）、经济合作和发展组织（**OECD**）、国际会计师联合会（**IFAC**）以及 **G4+1** 组织等。后来由于 **IASC** 坚持不懈的努力和其他种种原因，这些原先竞争的国际组织都相继淡出了国际会计准则的制定，转而支持 **IASC** 工作。

这一阶段又可以划分为三个时期，不同时期 **IASC** 采取的策略又有所不同。

第一期（**1973-1989**）——主要准则制定期。共制定了 26 份国际会计准则（**IAS**），并提供了一份《关于编制和提供财务报表的框架》。**IASC** 的策略是：求同存异。由于当时国际会计准则的权威性和会计国际化协调程度较低，其所采取的策略实质上就是认可世界上主要国家对主要会计问题采用的方法，即以“最小公倍数”方法，认可类似情况可采用不同的会计原则。

第二期（**1989-1995**）——巩固期。以 1989 年 1 月出台《财务报表可比性/改进》的征求意见稿和在 1995 年生效的修订后的 10 个主要会计准则为标志。**IASC** 的策略是：减少会计处理中的备选方法，以提高国际会计准则的可比性。由于太多的备选方案使得会计信息不可比，要使 **IAS** 真正成为全球会计准则，需要减少备选方案以提高信息可比性。

第三期（**1995-2000**）——核心准则期。**IASC** 的策略是：谋求权威支持增强国际会计准则在全球的适应性。**IASC** 于 1995 年 7 月与 **IOSCO** 达成“核心准则”协议，1998 年基本完成了核心准则项目计划，2000 年 5 月，**IOSCO** 在要求作适当调整、披露及解释的基础上批准和推荐了 **IAS** 中的 30 份准则。

IOSCO 认可核心准则对国际会计准则发展具有转折性的历史意义，提高了 **IASC** 的地位，扩大了 **IAS** 的影响，促使 **IASC** 对自身的角色由全球会计准则的协调者转变为制定者。正如 **IASC** 已离职的主席 **Stig Enevoldsen** 所说：**IOSCO** 的认同对于 **IASC** 来说是梦想成真。那么二者为什么会达成合作协议呢？一方面 **IASC** 需要 **IOSCO** 的支持。作为民间组织的 **IASC** 天生缺乏权威性，制定准则为得到各国的认同过于强调折衷和协调，存在着过多允许选择的会计方法和程序，导致据此编制的财务报告严重缺乏可比性，虽然进行了可比性协调，但由于其组织性质限制了协调程度，与资本市场全球化发展所要求财务报告的可比性相距甚远，因而受到各界的批评。这样，**IASC** 必须设法取得权威机构的支持，完善 **IAS**，提高其质量，尤其是解决可比性问题，同时又为准则执行寻找后盾。而 **IOSCO** 正是一个能够给予 **IASC** 以强有力支持的国际证券界权威组织；另一方面 **IOSCO** 需要利用 **IASC** 促进全球资本市场的发展，早在 20 世纪 80 年代中期，**IOSCO** 就注意到了 **IASC** 这个民间组织在制定 **IAS** 方面所做的巨大努力及其在全球的广泛影响，并且 **IASC** 通过实施“可比性和改进计划”以后，**IAS** 的质量已显著提高。为了将可比的财务信息按最低的成本提供给投资者，以实现资本在全世界范围内的自由流动，**IOSCO** 需要借助 **IASC** 的工作成果。

在第二阶段，国际会计准则制定博弈主要表现为：各种势力对 **IASC** 的改组和对未来国际会计准则制定主导权的争夺。具体内容将在下文分析中一并说明。

三、强势集团与 IASC 及 IASB 的博弈分析

在与 IASC 及 IASB 的博弈中，美国、EU 表现最为突出；其他发达资本主义国家积极附和；广大发展中国家则较为被动。

（一）美国与 IASC 及 IASB 的博弈

美国一直认为其资本市场是世界上最发达的，会计准则也是全世界最好的，因此美国证券交易委员会（SEC）和美国财务会计准则委员会（FASB）早期对 IASC 的态度冷淡，并以国际会计准则质量为由拒绝采用。随着国际会计准则影响的扩大，特别是 IASC 与 IOSCO 达成核心准则并通过了核心准则，在现实利益的驱动（美国资本市场跨国融资能力受到影响）下，美国的策略发生了根本的变化，由漠不关心转变为积极参与并谋求主导权。

1. 从拒绝采纳转向寻求合作。美国因自己的市场相当庞大，认为其他的国家多是有求于它，要求进入美国市场就要执行美国的会计准则，故对早期国际准则制定并不积极。SEC 和 FASB 以 IAS 质量不够高为由，将 IAS 拒于美国资本市场大门之外。但随着 IASC 影响的日益扩大，以及其它资本市场的开辟，美国开始感觉到对其的竞争威胁，长期拒绝 IASC 是不可能的。因此，美国的态度大为改变，FASB 和 SEC 等机构开始与 IASC 建立联系，积极参与国际会计准则的制定。1988 年 FASB 以观察员的身份加入了 IASC 理事会；1991 年 FASB 宣布，它支持国际性准则（但不一定是 IASC 准则）的制定；从 1994 年到 1997 年，FASB 与 IASC 先后合作制定了“每股收益”和“分部报告”等准则；IASC 于 1997 年开始进行重大改组，1999 年 FASB 被邀请参与 IASC 的重组工作。另一方面，SEC 在 1994 年曾表示可以接受国际会计准则第 7 号“现金流量表”以及另 3 项国际会计准则中的处理方法；1996 年 SEC 宣布，它支持 IASC 制定用于跨国融资活动中的国际会计准则；2000 年 SEC 又发布了一份概念公告，再一次表态，寻求在更大范围内使用 IAS 的可能性。

2. 趁 IASC 改组之际争夺主导权。IASC 于 1998 年 12 月发布了“立足未来，重塑国际会计准则委员会”的研究报告并广泛征求意见。由于这份研究报告是以原有国际会计准则委员会为模式的改进，没有凸显美国的影响。为此，美国财务会计基金会（FAF）和 FASB 不仅提交了一份长达 35 页的评论意见，还另起炉灶重新发布一份与国际会计准则委员会战略工作组性质类似的报告：“国际会计准则制定：未来展望”（**International Accounting Standards: A Vision for the Future**）。在该报告正文的第三段，以非常强硬的语气提出：美国必须要在国际会计准则制定中发挥领导作用。由此可见美国在国际会计准则委员会中的霸权态度。2001 年 4 月 IASC 完成改组，IASC 基金会设在美国，基金受托人除任命理事会（IASB）、解释委员会（IFRIC）以及咨询委员会（SAC）成员外，还负责对 IASB 筹集资金、审批预算、效率监控及修改章程。在各委员会成员中美国均把持了重要位置和较大比例，在提名委员会中美国 SEC 前主席 Arthur Levitt 担任主席一职；手握财权与人事权两大权力的管理委员会，由美国联邦储备局前主席 Patti Volker 担任主席，在其 19 个席位中，美国占 5 个；在 IASB 的 14 位成员中美国就占了 5 位；在 IFRIC 的 12 个席位中，美国分得 4 个。从 IASC 完成改组的过程和结果来看，美国已占据了十分关键的地位，基本如愿意偿。

3. 为消除差异实施趋同计划。虽然美国实现了控制主导权的目标，但只有未来的国际财务报告准则更多的以美国为蓝本考虑美国的意愿，才能实现其真正利益。这样，FASB 与 IASB 开始了趋同计划。在 2002 年 9 月 18 日在 Norwalk 会议中签定了一份理解备忘录（**memorandum of understanding**）即 Norwalk 合约，双方共同承诺尽最大努力使其现有的财务报告准则具有充分的可比性，到 2005 年开始实现真正趋同。为实现目标，FASB 和 IASB 都制定了短期和长期战略。IASB 的改进项目以及 FASB 最近的会计公告，都是为了消除差异而设计的短期战略。这些项目包括：短期项目——当前正在进行的有终止业务、准备方法；短期项目——计划中期进行的有中期报告、研发。作为长期战略，FASB 和 IASB 已经执行了许多重大协调项目，它包括：企业合并（第 II 阶段），财务业绩报告，以及收入确认。在未来几年里，这些项目的协调将要求 FASB 和 IASB 在日程制定和资源分配方面

进一步合作。具体包括：(1) 由其联合工作人员进行“短期趋同项目”清除 IASB 和 FASB 准则间的差异，协调国际准则和美国通用会计原则 (US GAAP)，选用较好备选方法清除差异。(2) 促进双方一致的准则解释。(3) 协调双方工作规划，处置长期合作项目，并确保可比性。

4. 以目标为导向重建会计准则。《萨班斯—奥克斯利法案》要求 SEC 对“美国能否采用原则性基础会计体系”进行研究，调查从以下几方面进行：(1) 采用以原则基础的会计和财务报告的适用程度。(2) 从规则导向原则导向转变所需要的时间跨度。(3) 实施原则导向的可行及建议采用的办法。(4) 相应的经济分析。并规定 SEC 必须在一年内完成调查并且向参、众两院提交报告。2003 年 7 月 27 日，SEC 发表了以目标为导向的研究报告，它巧妙地实现了责任转移，既不坚持规则导向也不附和 International Accounting Standards 的原则导向，强调准则实现目标，即反映交易的经济实质，但究竟如何反映由交易者自己做判断，准则制定者不再代替执行者判断。同时它强调通过重罚加大造假成本，抑制准则执行者造假行为，通过挤压的方式逼迫报告提供者和使用者的利益趋向一致。该报告提出构建美国会计准则的三个层次，第一层次是概念框架，第二层次是会计准则，第三层次是指南部分。目标导向虽非原则导向，但较规则导向将有利于二者准则进一步趋同。

随着 EU 上市公司在 2005 年前采用 IFRS，只剩下 US GAAP 和 IFRS 两大会计准则体系。由于美国的环境如立法与规则、大量使用律师等与其他国家的不同，也由于会计目标的差异。这样，IFRS 与 US GAAP 很难完全趋同。而且由于美国证券法，使得 SEC 拒绝接受以 IFRS 作为编报基础的报表，而须将其利润表与资产负债表按 US GAAP 调节，SEC 请求放松对这些规则，但并没迹象表明改变此规则。因此，对在美国上市的公司按 IFRS 编制报表的调整要求还将继续，这是阻碍 IFRS 作为全球化财务报表的一大障碍。所以，在现行会计准则全球化的发展中，真正竞争对手是 US GAAP 同 IFRS，他们之间的博弈将是长久和深远的。

(二) EU 与 IASC 及 IASB 的博弈

EU 于 1990 年应 IASC 之邀成为其咨询团成员，并以观察员身份列席 IASC 理事会。1995 年 EU 正式认可 IAS，即在欧洲上市的外国企业可以按 IAS 提供财务报告。与此同时，EU 进一步加紧和 IASC 的交往与对话，承诺在 2005 年以前，所有上市公司按国际会计准则编制会计报表，并鼓励非上市公司采用国际会计准则。而 IASC 也承诺可以对 EU 作出一定的让步，考虑欧洲会计的特点。这一系列事件体现了 EU 对 IASC 的策略：通过加强对 IASC 的影响，促使 IASC 充分考虑欧洲因素，这样，既能解决为实现 2005 年前建立内部统一金融市场所需的会计标准的一致，又能解决欧洲企业海外上市问题。

1. 会计协调走进胡同，与 IASC 合作寻找出路。EU 之所以积极与 IASC 合作，是其会计协调迫不得已的结果。EU 从 1971 年始制定会计指令，先后用了二十年，制定了与会计有关的第四、第七、第八号三个指令，远未达到协调的目的。1990 年被迫改为以会计咨询论坛方式进行也未能实现目标。另外，EU 许多在海外上市公司又在多方游说政府允许其按 US GAAP 编制财务报表，以减少财务信息的不可比和节约编制成本，EU 可不希望把控制权交给自己无法影响的他人。正当 EU 处于进退两难时，1995 年 IASC 与 IOSCO 达成核心准则协议，这个协议给 IASC 提供了一个美好的前景，即它的 IAS 可能被 IOSCO 所接受，这意味着 SEC 将有可能接受 IAS，从而使 IAS 成为全球实实在在的国际通用的会计准则。在这样的背景下，欧盟委员会认识到，如果允许 EU 的跨国公司运用 IAS 编制财务报告，这样不仅解决了这些企业所面临的问题，而且也在一定程度上阻碍了欧盟跨国公司在编制财务报告时向 US GAAP 靠拢的趋势。鉴于此，EU 决定采取新的战略——加强与 IASC 的合作。为实现新战略，EU 主要从两个方面去着手进行：一方面就是关于现存的国际会计准则，任何指令与国际会计准则相冲突的地方都将被消除掉；另一方面就是关于未来国际会计准则，EU 将尽可能施加影响以确保它们将不与 EU 指令冲突，符合 EU 的要求与精神。

2. IASC 改组积极参与，谋求重大影响。EU 在 IASC 改组过程中一直积极支持主动介入。IASC 改组后 EU 也基本实现其目标，即确保对国际会计准则的重大影响和 EU 利益的最大化。首先，在

提名委员会的7名成员中，欧洲国家则独占3个席位；其次，手握财权与人事权两大权力的管理委员会，在其19个席位中，欧洲国家6个；再次，作为会计准则制定核心机构的IASB的主席由ASB主席David Tweedie担当；最后，在IFRIC的12个席位中，欧洲国家分得4个。另外，SAC的45名成员虽代表了不同的地域和职业背景，但其主席由IASB主席兼任。还有对IASB准则制定有重大实质性影响8个联络国EU就有4个。

3. 国际会计准则采纳，引入双重机制。EU关于采纳国际会计准则表态，使之成为目前国际会计准则的最主要的“客户”，管理委员会主席Paul A. Volcker称之为起了带头作用。然而，EU对国际会计准则的支持并不是无条件的。欧洲委员会(European Commission, EC)在多次声明中强调，要对国际会计准则引入认可机制，该认可机制包括技术和立法两个层次。为了建立技术层次的认可机制，EC于2001年6月专门成立了“欧洲财务报告咨询组”(European Financial Reporting Advisory Group, EFRAG)，主要职能是一方面以事前介入的方式与IASB广泛接触，确保IASB在制定准则时充分了解和关注EU所提出的重大会计问题，另一方面对IASB发布的准则及其解释进行专业评估，提出是否予以认可和采纳的建议。为了建立立法层次的机制，EC成立了会计监管委员会(Accounting Regulatory Committee, ARC)。该委员会由EC领导，并由成员国的政府代表组成，负责审批EFRAG提交的采纳国际会计准则的建议以及具体时间表。如果EFRAG反对采纳国际会计准则，立法层次也将反对；如果EFRAG主张采纳，而立法层次予以反对，则EC要其证明反对的理由，并要求EFRAG寻找替代方案。EC之所以采用这种近乎“苛刻”的双重认可机制，是出于其自身利益的考虑的。在规章中EC就明确指出，不论从政治上，还是从法律上，EC都不可能将准则制定权授予EU无法施加影响的民间会计准则制定机构，即改组后的IASB。

(三) 其他国家与IASC及IASB的博弈

其他国家与IASC及IASB的博弈大致可以分为四类，第一类是经济及会计发展水平与美国和EU差距相近的国家，如：加拿大、澳大利亚、希腊及日本等。一方面他们的国情与美国、EU差异不大，则其国家会计准则与美国、EU主导的国际会计准则不会有太大差异；另一方面他们各自的势力又不足以与二者抗衡，因此，其采取的策略也类似在国际社会其他事务一样，即主动附和积极参与谋求自己的一席之地和既得最大利益。比如，在国际会计准则机构中有自己成员，国际会计准则制定中能有自己的声音等。同时，也都建立了各自的民间准则制定机构，宣布承认和采纳国际会计准则；第二类是经济转型国家，如：俄罗斯、埃及、中国等，他们是市场经济的后来者，在国际会计准则制定博弈中暂时处于不利位置，但都在进行制度变革，由于各自改革程度不同，有的大量参照国际会计准则制定了本国会计准则，有的几乎不加保留地吸收了国际会计准则；第三类是经济发展有一定水平，但经济规模太小的国家，如：牙买加和加勒比海国家（巴巴多斯、东加勒比海、特主尼达和多巴哥），为了节约准则制定成本直接采用IASB准则作为其国家准则；第四类是经济落后且对外经济交往较少的国家，如：一些非洲国家，其会计国际化程度较低，仍然沿用以往的国家或地区会计处理规范。目前，在全球范围内，要求其所有国内上市公司运用IFRS已有32个国家/地区，到2005年会增加33个；允许采用IFRS的国家、地区有21个；要求部分上市公司采用IFRS有6个国家/地区。

(四) IASC及IASB的对策

1. 模仿FASB改组IASC。由于得到IOSCO的权威支持使得IASC的目标和职能定位的变化，也由于美国、EU的积极介入导致了IASC权力格局均衡的打破，再加上可能被G4+1取代的现实威胁^②。在这种背景下，2001年4月IASC仿效FASB完成了改组。

^②即美国、英国、澳大利亚和新西兰、加拿大的会计准则制定机构加上IASC作为官方观察员组成四加一小集团(G4+1)，自1997年以来，已经发布了6个讨论稿，为制定国际上通行的会计准则作准备。其发布的虽非官方文告但对许多国家准则制定都有重要影响，而且一些其他国家也表示纷纷表示意愿加入，在这种情况下，如果IASC不进行改组，则大有被G4+1集团取代的现实威胁。

新的组织机构如图表所示[®]：

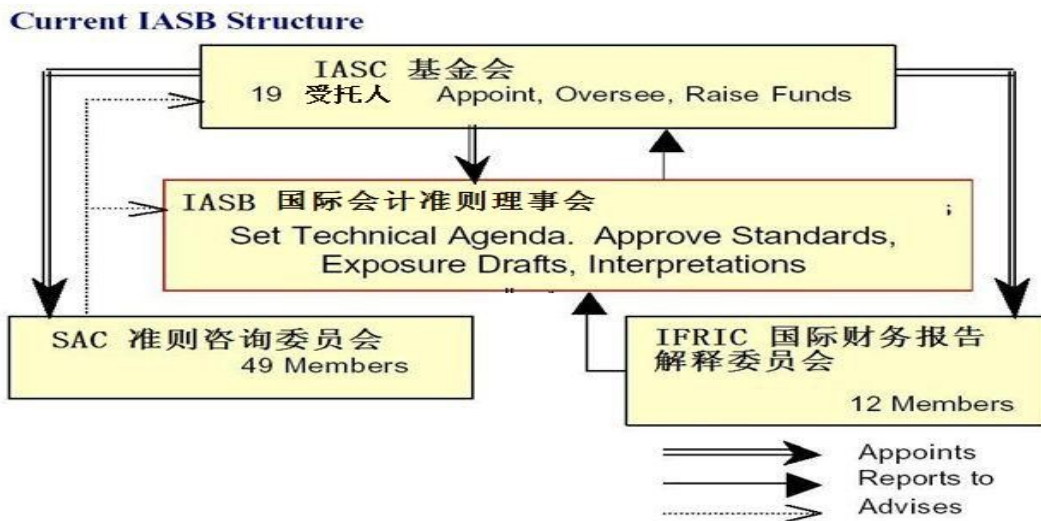


图 1 新的组织机构

2. 坚持“原则基础”制定会计准则。一方面要在全球范围内实现准则趋同对具体细节很难作出周全和详细的规定；另一原因也是国际会计准则理事会的资金捉襟见肘，缺乏象 US GAAP 一样制定一系列具体准则的财力。这样，IASB 及 IASB 一直不遗余力地坚持以“原则基础”方法制定会计准则，按自己的逻辑提供总的指导而不是对每一细微的经营业务颁布具体准则。安然事件后，IASB 对原则基础的准则制定模式更是充满信心。2002 年 2 月 IASB 主席 David Tweedie 在评价 IASB 与 FASB 准则制定模式的优劣时指出，FASB 之所以选择规则基础模式，完全是环境使然：公司需要详细的规则，以减少交易设计的不确定性；注册会计师需要详细的规则，以减少与其客户的纷争并在诉讼中自我保护；证券监管部门需要详细的规则，以便于监督实施。但 David Tweedie 认为，规则基础模式容易导致不健康的心态：准则哪里说我不能这样做？其结果，详细的规则往往被别有用心的人和通过交易策划所规避。此外，规则基础模式不利于公司和注册会计师发挥专业判断，可能诱使他们过分关注会计准则的细节规定，而忽略了对财务报表整体公允性的判断。David Tweedie 认为，原则基础模式有助于培育一种以专业判断取代机械套用准则的氛围，但他也承认，原则基础模式是有前提条件的：公司和注册会计师必须能够以公众利益为己任进行专业判断。

3. 实施会计趋同与强势集团合作。根据准则制定的利益集团理论，获得强势集团的支持是准则制定机构获得既得利益重要手段。为此，IASB 专职成员中的 7 名专门负责与 8 个联络国准则制定者沟通，并与其建立了正式的战略伙伴关系。这 8 个联络国分别是：德国、法国、美国、澳大利亚、新西兰、加拿大、英国和日本。由于这些联络国在世界经济中的“显赫”地位，IASB 也期望能得到它们的支持，如果这些联络国采纳了国际会计准则，无疑是对 IASB 强有力的支持，而 IASB 的地位也可更为稳固。

在准则制定方面 IASB 得到了联络国的充分支持和配合，与它们开展了实质性的合作。除与 FASB 合作项目外，IASB 已经开始的项目还有：与英国会计准则委员会合作的业绩报告等项目、与法国会计准则委员会合作的首次使用 IFRS 项目，以及与加拿大会计准则委员会合作的保险合同项目有。

2002 年 IASB 年度报告中指出：2002 年 7 月 IASB 宣告将开始多个项目的研究工作，其中一些项目将交由合作者以及其他国家准则制定者完成。下面的主题包括在研究日程表中，并列出了帮助 IASB 开展工作的机构：

表 1

项目	负责
----	----

[®] www.iasplus.com

国际会计准则在中小型企业实体和新兴经济市场的使用	IASB 职员（与咨询小组）
租赁会计	英国
初始计量与减值	加拿大
金融工具会计方面	IASB 职员
与财务报告有关的管理者叙述报告	新西兰（与加拿大和英国）
采掘业会计	澳大利亚（与加拿大、挪威和南非）
服务特许权会计	英国（与澳大利亚、法国和西班牙）

IASB 与强势集团国家的准则制定机构之间的关系已经大大提升到正式的官方性质上。这些国家准则委员会参加 IASB 准则咨询会议和商讨技术性的协议事项，他们之间设想建立一种“合伙”关系，共同完成会计准则的国际化。因此，国际会计准则的制定将不可避免受这些国家及其会计组织的影响，从这一意义上说，最后出台的国际会计准则是这些国家和组织博弈的结果。

4. 制定中小型和新兴经济实体准则满足不同需要。国际会计准则理事会意识到世界经济多样性的多样性，特别是广大发展中国家和中小企业情况的普遍性，拟制定颁布新兴经济中实体使用的财务报告，及特定指南以澄清有关财务报告的要求，适用中小型及新兴经济实体的需要。

通过上述分析可以清晰地看出：目前国际会计制定博弈是在各参与方势力不均衡下的均衡。从博弈结果来看：美国、EU 处于明显优势，形成了二者共同主导局面，国际会计准则制定是以他们经济发展为背景并主要是为适应其经济发展的需要，IFRSI 就是例证，因为 EU2005 年要首次使用国际财务报告准则。在这场博弈中：美国的利益是维持资本市场既得收益和减少制度变迁成本；EU 是最大的受益者，运用国际会计准则既能满足 2005 年建立区内统一金融市场所需会计标准统一，又能对国际会计准则实施重大影响使之符合 EU 的利益；其他发达国家也积极参与谋求自身利益最大化；广大转型及发展中国家表现被动。

四、我国会计国际化策略

国际会计准则对广大转型及发展中国家不会完全适用，正如财政部部长助理冯淑萍所指出的那样^④：发达国家可能较关心资本市场、金融工具等会计问题；而我国则处于转型之中，95%是中小企业，可能更关心在市场不完善、法规不健全下的会计规范处理。所以对于发展中国家来说会计国际化成本远大于发达国家。那么，我国如何因循经济改革的进程推进会计国际化步伐，如何进行国际化的经济后果衡量，怎样最大限度地减少我国会计国际化的成本和风险，成为当前会计研究最紧迫的课题之一。

（一）存在的主要障碍

1. 国际会计准则的发达市场经济背景与我国市场经济初级阶段的矛盾。我国会计国际化受特殊的会计环境制约，表现在：我国仍是一个转轨中的发展中国家，中小企业比重较大，具有多种经营方式、多种所有制形式、多层次的发展程度和技术水平；大多数上市公司仍为国有控股企业，国有股和法人股股票不允许公开流通，流通股东大多是分散的个人或者小股东，机构投资者还处于初级阶段；市场要素的发育、资源配置方式、市场监管水平以及市场理念的建立等等还处于初级阶段；公平交易的环境尚在建立和完善之中，关联交易较多，企业与政府有千丝万缕的关系。为此我们要充分认识到会计准则建设的诸多矛盾，像会计准则粗与细、实施快与慢、监督执行和会计信息需求差异等问题。

2. 原则基础会计需要的职业判断能力与我国会计人员专业水平欠高之间的矛盾。我国会计准则制定的历史不长，我国一些会计人员习惯于按照会计制度进行账务处理。原则基础模式是有前提条件的：公司和注册会计师必须能够以公众利益为己任进行专业判断(David Tweedie, 2002)，要实现

^④ David Tweedie提到要参加IASB需要提出申请，同时要说服受托人委员会，冯淑萍回答关键是说服什么。

如此目标在我国尚需时日。

3. 计国际化的实施与效果之间的矛盾。随着我国会计日渐与国际接轨，国内会计准则和国际会计准则之间的差异逐步缩小，**Eccher和Healy(2000)**比较研究了IAS和中国的会计准则，结果表明：运用IAS生成的信息、并不比运用中国会计准则提供的信息更有用；**洪剑峭、皮建屏(2002)**研究表明：从会计收益和股票回报的关系来看，1994—1999年，以国际会计准则编制的会计收益和股票回报的相关性并不比以国内会计准则编制的会计收益和股票回报的相关性高；**潘琰、陈凌云和林丽花(2003)**等的实证研究的结果：按照我国会计准则编制的会计盈余比国际财务报告准则的会计盈余更具决策有用性；**王跃堂(2003)**运用经验证据分析了：我国会计国际化需要解决水土不服的问题。尽管这些研究结论还有待进一步的检验，但至少这些问题应该得到学术界、准则制定和证券监管机构的重视，我国会计准则制定能否盲目地国际化？面对不可阻挡的会计国际化趋势，怎样维护我国的利益？

(二) 国际化策略选择

在会计国际化中我国是受益者，我国会计国际化最初是为吸引外资，接着是为适应资本市场发展。截止2003年9月30日我国有A股上市公司1268家，市值总量达40305.68亿元；B股上市公司111家，融资46.32亿美元；境外上市公司83家，融资214.44亿美元。正如**冯淑萍(2003)**所言在我国经济高速发展和迈向国际化进程中还没因会计问题而形成障碍。应该说我国会计国际化改革成绩是肯定的，但从上面存在的问题来看，我国会计国际化关键是要处理好度和方向的问题。在国际会计准则制定博弈中我国是后来者，暂时处于被动和从属地位，从长远目标着眼，我们要积极创造条件争取在国际会计准则制定博弈中发挥重要作用；在目前，我们一方面要致力减少差距；另一方面要处理好国情与国际化的关系。

1. 全面构建一套拟定准则的程序体系。在会计准则制定机制上，我国同国际会计准则有重要差别。会计准则应由民间、还是由政府制定这取决于法律制度、经济体制和政治传统，我国会计准则采用由政府制定的形式是符合我国国情的，没有必要学习英、美模式，但应该解决制定人员的代表广泛性问题。2003年5月财政部对会计准则委员会进行了全面的改组，大大增强了其代表的广泛性，由于其只是一个咨询机构，在目前机制下如何真正发挥其作用，还有待实践检验。另外，准则制定过程中的调研和征求意见范围较为有限，缺乏广泛的代表性、社会的参与意识不强、制定过程的透明度不够高等，这些都是我国会计准则国际化过程中需要改进的。

2. 科学建立我国自己的会计原则框架。有一个会计原则框架，会计国际化就有了一个共同的前提，然后，就可据以有逻辑地发展一套在原则上连贯一致的具体会计准则。虽然英美等大多数西方国家基本上都是走先制定准则，后发展理论的路子，但这些国家都已为此付出了沉重的代价，我国是在20世纪90年代制定会计准则的，理应吸取别人的教训。**葛家澍**曾经指出：“各国在制定会计准则的过程中越来越感到：科学的会计准则应当建立在首尾一贯、内在严密的基本概念和基本原则的基础上。否则，就难以从根本上解决在制定具体会计准则时可能产生的意见分歧，而协调会计准则和会计报表的差异就缺乏有说服力的理化依据……”^⑤。从我国已发布的具体会计准则来看，各起草人所起草的具体会计准则由于缺乏统一的会计理论的系统指导，会计基本概念不能统一，甚至出现各项具体会计准则之间互不协调、前后处理矛盾的现象，而制定会计准则的工作也出现缺乏规划、就事论事的情况。

3. 正确处理我国国情与国际化的关系。在我国的会计准则建设过程中，我们既要看到会计准则国际化的趋势和益处，又要保持清醒的认识和冷静的头脑。因此，一方面要防止不切实际地、不顾条件地一味地照搬国际会计准则，另一方面又要积极创造条件，认真研究如何最大限度采纳国际会计准则以国际化需要。例如：财政部修订了《债务重组》、《非货币性交易》、《投资》等具体会计准则，尽可能回避按国际惯例通用的“公允价值”进行计价，改按账面价值计价，对债务重组收益等

^⑤彭晓洁.2002.构建我国会计准则理论结构的思考.《财会研究》，7：20

特殊收益不予确认，这对抑制证券市场的虚假重组、操纵利润等违法违规行为有较强的现实意义。但是证券市场上这些问题的实质是非市场因素通过会计信息表现出来，并不是会计不能反映真实的信息。事物总是一分为二的，忽视公允价值的存在，过分推崇账面价值，反而容易造成企业账面价值不实，会计信息失真。因此，在制定会计准则时应当考虑如何保证“公允价值”的公允，而不是全部否认市场“公允价值”。

4. 积极开展我国会计国际化经济后果研究。从准则制定的公共利益理论来看，作为社会主义市场经济的我国准则制定机构为政府机关，更易实现社会经济后果最优的目标。因此，在我国开展会计国际化经济后果研究，深入探讨国际化的成本与收益，为准则制定提供有力证据和决策支持是十分必要的。

我国会计国际化经济后果研究的难点在于：(1) 如何界定我国会计研究目标。我国会计准则的用户首先是政府，而建立在公有制基础上的政府的目标又是什么呢？显然是难以明确的，包括多种因素。这样我们不能象西方一样以保护投资人利益为中心，而应该将经济后果最公平作为所有使用者接受的目标。因此会计准则的目标应包括效率、公平、稳定和真实的反映经济业务。(2) 如何将会计国际化产生的经济后果量化。可以从四个方面探讨：①分析会计国际化对有关利益主体是否提供了增量会计信息，如果提供了，则认为利益主体会利用会计国际化产生的增量会计信息，产生积极的经济后果；②分析我国企业按照国际会计准则调整后的净利润，净利润大小将直接影响到管理人员的报酬、公司的筹资、公司是否被政府管制、管理人员的决策行为和公司的价值等，因此通过分析净利润对有关利益主体造成的经济后果，以便测算会计国际化的经济后果；③考虑会计信息与股市行为的关系，预测会计国际化采用的会计准则对股价产生的影响，以此作为经济后果量化的切入点，将会计国际化的经济后果予以量化。④分析执行新制度由于水土不服而造成的会计信息失真，而由此对国家、投资者、债权人等利益相关者的财产损失。

参考文献

1. 曲晓辉 陈瑜. 2003. 会计准则国际发展的利益关系分析, 会计研究, 1: 45~51.
2. 王松年. 2001. 国际会计前沿. 上海: 上海财经大学出版社.
3. 王建新. 2002. 会计准则制定用户的博弈分析. 财经研究, 12: 75-81.
4. Xiao, Z. and A. Pan. 1997. "Institutional factors influence China's accounting reforms and standards", *Accounting Horizons* 12(2):105~119
5. Annual Report. 2001. IASC Foundation.
6. July. 2002. IASB insight. The newsletter of IASB.
7. July. 2002. IASB Update. Board decision on IASs.
8. Sept. 2002. IASB Update. Board decisions on IASs.
9. IAS 2003.
10. Christopher Nobes & Robert Parker. 2002. *Comparative International Accounting*. 7th edition. Pearson Education, Limited.
11. Epstein, & Abbas Ali Mirza. 2002. *Interpretation and Application of IASs*. Barry J. John Wiley & Sons Inc.

International Accounting Standards Making Game and Chinese Accounting Internationalization Strategy

Wang jianxin

Wang Jianxin

Abstract This paper introduces two kinds of theory about accounting standards making, then discusses the development about game of International Accounting Standards making and analyses strong groups how to game about International about of International Accounting Standards making. Discussing the economic background and benefits object of International Accounting Standards making, Points out the benefit and cost function of each entity. Deeply studying the problems of our country accounting internationalization, on base of completely analytic brings up 4 suggestions about our country accounting internationalization. The paper will have the benefit of recognition innate character of International Accounting Standards and guide the work of our country current accounting internationalization

Key Words international accounting standards making game internationalization strategy