

运用后霸权帝国理论谈会计国际趋同

浙江财经学院 王 征

【摘要】 本文以国际会计准则理事会(IASB)为例运用后霸权帝国理论对会计国际趋同的政治因素作了深入分析,认为国际会计准则的制定主体IASB是一个开放、可变的统治空间,其政治统治秩序特征是非对称性。会计国际趋同是一个形式不平等的合作性博弈和优化过程。

【关键词】 后霸权帝国理论 会计国际趋同 政治 非对称 共识

后霸权帝国理论是社会科学的前沿理论,这一理论对研究会计领域近年来国际趋同的现象与本质提供了新的方法。后霸权帝国理论的政治特征可概括为以下三个层次:统治秩序——非对称的统治秩序;统治形式——通过法律许可、共识与合作达成的一体化;统治架构——网络化的权力结构。本文将围绕这三个层次展开论述。

一、国际会计准则理事会非对称的统治秩序

(一)非对称的统治秩序的空间结构

在会计的国际趋同中,第一层次(核心区)体现为欧盟与美国的会计合作,表现为会计准则制定的核心制约力量。第二层次(紧密合作区)则反映了其他发达国家,如日本、加拿大、澳大利亚的影响力与遵从度,紧密合作区从属于核心区。第三层次是新兴发展中国家,在全球会计准则制定中既积极趋同又努力体现自身的影响,如中国。第四层次为其他国家,这些国家要么完全保持自身国家会计制度不变,要么全面接受国际会计准则,对会计的国际趋同完全处于被动局面。这一围绕全球会计准则的权力分布和统治秩序,是由成员国自身的经济实力和差异所决定的。

(二)非对称的统治秩序的权力结构

美国、欧盟联手控制国际会计准则的制定,日本、澳大利亚、加拿大等其他发达国家参与趋同项目并施加重大影响,新兴经济国家与发展中国家(以中国为代表)积极趋同并融入其中。这一非对称的空间结构将会融入更多的国家,这种建立在形式非对称基础上的格局反映了非对称的权力结构,表现为形式上的不平等。而且会计准则的经济后果特性决定了一项国际会计准则的修订会引起相应跨国公司会计信息的变化,依此确定的投资决策必然会引起财富、资源的国际转移。也正因如此,各国围绕国际会计准则制定尤其是主导权、参与度的较量常常演变成一场激烈的政治化角逐,而这种政治化角逐最终会落脚到国际会计准则理事会(IASB)机构的人事安排上来。

以国际财务报告准则(IFRS)的制定成员构成为例,IASB14名成员中的9名(约64%)、基金管理委员会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

成员中的17名(约39%),均由G4国(美国、英国、澳大利亚、加拿大)背景的人担任。

实际上,IASB是一个以英美等发达国家为主导的准则制定机构,发展中国家至多只能以观察员身份参与其中。发达国家中以英美之争为代表。2000年以前,英国一直主导国际会计准则的制定。当看到国际会计准则影响日甚时,美国转而谋取国际会计准则制定的主导权。如,2000年5月,提名委员会公布基金管理委员会成员名单,前美联储主席保罗·沃克被选任主席。2000年6月,基金管理委员会推举英国会计准则委员会现任主席David Tweedie为IASB的执委会主席。2005年12月21日,保罗·沃克宣布了对IASB基金管理委员会受托人的任命决定,任命欧洲中央银行执行委员会的创始成员之一托马索·派多亚·夏欧帕担任基金管理委员会主席。英美在这场博弈中暂时达到了均衡状态。但是,非对称的空间权力秩序并非是不变的,其格局会随着各成员国经济发展状态的改变而变化。如,随着中国经济的发展以及在国际上影响力的增强,2006年3月,原中国财政部部长、中国注册会计师协会会长刘仲藜被遴选为受托人。2006年11月6日,IASB基金管理委员会任命现任中国证监会首席会计师、国际部主任兼中国会计准则委员会委员张为国为IASB理事,是该理事会首位来自中国的理事。这也意味着在会计准则国际趋同进程中,中国将主动承担更多义务,发挥更大作用,为制定高质量的国际会计准则贡献力量。

二、国际会计准则理事会的统治形式

(一)法律许可

法律是主权国家和国际社会的统治工具。作为国际性的民间机构,IASB不可能主导和控制各国的法律,各主权国家更不可能将规则制定权交给一个外部民间团体。因此,IASB统治形式首先就必须尊重各国环境差异,主要体现为对各国法律的遵从。国际会计准则的推广和修订也是通过理性的谈判程序,接受法律的许可才得以进行。现以欧盟的区域会计协调以及对国际会计准则的接纳为例加以说明。

欧盟区域会计协调是通过各成员国对其公司法有关规定的修订来实现的。欧盟所制定的法规和条例的效力高于各成

员国的法律,具有强制性。欧共体通过发布各种指令来协调各成员国的会计准则和会计实务,指令发布后,各成员国必须根据指令修订本国的有关法令。正是欧盟的绝对权威及其法令的至高无上,强有力地保证了欧共体各国会计准则的协调。欧盟对国际会计准则的采纳同样强调法律程序,对国际会计准则的认可机制就包括立法层次。欧洲委员会要求相关组织提供有关该准则的报告,陈述该准则是否符合质量要求和欧洲公司法指令,然后,欧洲委员会询问会计法规委员会是否能签署这份准则。若这份准则符合欧盟法令的全面框架就会签署,得到欧洲部长委员会批准,纳入欧盟成文法规。

(二)共识与合作

共识与合作已成为制定国际会计准则的基本原则,它构成 IASB 的基本统治形式。现以 IASB 为例来说明这一原则的应用。

国际会计准则委员会(IASC)自成立以来,一直秉承建立在理性谈判基础上的合作原则推广国际会计准则。在 IASC 发展的初期,为了获得更多国家的认可,IASC 一度妥协,导致国际会计准则重量不求质。众多会计选择使得跨国公司业务及国际资本市场的会计统一性问题不能得到有效解决。IASC 改组为 IASB 后,获得了权威组织的支持,通过共识和谈判将国家权威引入准则的制定过程,保证了准则制定的应有程序以及高质量统一会计准则的诞生。

在具体准则的制定上,IASB 加强了与各国的项目合作。如,2006 年 7 月 19 日 IASB 正式宣布将修订关联方披露项目纳入其准则制定议程。这就是因为在与中国财政部的会计准则趋同合作过程中,认识到国家控制企业在应用 IAS 24 方面存在困难,并借鉴中国企业会计准则中行之有效的办法,降低详细披露所有政府控制企业之间所谓“关联交易”做法的实际操作成本。与美国财务会计准则委员会进行项目合作的目标是减少与美国公认会计准则之间的差异。

三、国际会计准则理事会的统治架构

(一)决策过程的非等级制

改组后的国际会计准则制定主体有两个最重要的机构:一个是受托人会(Trustees),另一个就是 IASB。受托人会的主要职责是:任命 IASB 及相关机构的成员;筹集资金;监督 IASB 及各部门。IASB 的任务是全权负责会计准则的制定以及对常设解释委员会(SIC)的最终解释公告的批准。IASB 无论在形式上还是在实质上都要保持独立性。受托人会不得干涉 IASB 任何与准则制定有关的技术问题。IASB 成员由受托人会任命,挑选的首要标准是必须为技术专家,在履历上具备职业审计师、报表编制者及使用者和学术背景,在人员构成上只考虑成员间学术观点和时代背景的平衡,不考虑区域平衡。任何人不能既是受托人会成员,同时又是 IASB 成员。

另外,准则咨询委员会是不同地区、不同功能背景的组织和个人向 IASB 和受托人会提出建议的正式渠道,由大约 30 名具有不同地区和职业背景的成员组成。准则咨询委员会设立的目的是实现广泛性和各方面代表的平衡性。常设解释委员会负责对国际会计准则的应用进行解释,向 IASB 报告并

获得 IASB 的批准。

从以上机构构成及其职责划分来看,国际会计准则制定机构呈现网络化的权力结构,各方彼此制衡,而不存在权力的过分集中以及上下层次的命令独断。成员的背景多样化,在一定程度上保证了权力不集中于同一个阶层,而强化不同层次之间的渗透、交流。准则的制定严格按照既定程序进行,虽繁琐却确保了意见的整合与必要的反馈。然而,尽管 IASB 采取非等级制,致力于制衡与协商,但在决策的最终还是沿用少数服从多数的投票规则。这一点虽然不符合后霸权帝国理论所提出的“非投票”决策方式,但须注意到会计规则的特殊性,会计国际趋同毕竟只是经济全球化这一事实的反映,它因具有经济后果而引发政治利益各方的角逐,在更大意义上是一种具体规则的认同、统一。这一规则的公正性、福利性、健康性取决于制定规则主体的构成、行使权力的方式以及决策过程的公允性。只有实现网络化的权力分布,建立在制衡基础上的协商才能制定出为各国所接受的会计规则,而投票则是表达认同的最好方式。

(二)外部集团对政治决策过程的参与

不同的决策者代表不同的利益集团,无论在美国、加拿大或 IASB,准则的制定机构中都有与财务报表具有利益关系的主要利益集团的代表。而且,对于听证会、征求意见稿及全面的公开性方面都有规定,在新准则发布前还要获得大多数投票者的赞同。准则制定机构将承受来自不同方面的压力,必须协调不同集团的利益冲突,以寻求相关利益集团都能够接受的准则。在这方面,发达资本市场上的准则制定最为典型。IASB 在美国入主后,外部利益集团的范围进一步扩大,其成员也进一步增加。比如,随着发展中国家会计趋同步伐的不断加快,IASB 开始更多地考虑中小国家的会计信息需求,在准则制定上考虑其特殊性。

四、结论

全球化意味着权力平衡被打破,权力规则的转型,以及全球权力的重组和重新分配。尽管全球化依然带着资本的“血腥”,却拓宽了人们的视野,知识与经济的纽带使世界各民族融合在一起。政治更加趋于全球化的治理,冲突与对抗逐渐被理解和包容所替代。会计趋同仅仅是这一时势下的局部反映。它在政治上体现为全球会计规则的制定权的博弈。而建立在后霸权帝国理论基础上的国际会计准则的制定与完善,作为一种合作性博弈过程,它强调各国的团体理性,强调国际会计准则的效率性、公平性与公正性,因此被各国所普遍接受的国际会计准则必定是达到了某种均衡状态的“国际公约”。这一国际公约建立在谈判制衡、合作民主的基础上,在无边界的疆域里,各成员国互相渗透,纵横交织,共同致力于构建一个永远不会处于“帕累托最优”的全球会计准则。

主要参考文献

1. 贝克,格兰德.世界主义的帝国:欧洲进程化中的国家与统治.马克思主义与现实,2006;2
2. 冯淑萍.国际会计准则理事会咨询委员会第三次会议有关情况体会.会计研究,2002;5