

于会计信息供给者作为经济人,通常会追求自身利益最大化,他们的趋利行为也可能对准则的发展产生负面影响,如通过违背准则或利用准则的漏洞、不足进行盈余管理乃至会计操纵,这样将会影响会计信息的质量,从而阻碍准则国际化战略的实施。

我国目前处于经济体制转型的环境中,由于与国际会计准则诞生的发达市场经济背景尚有一定的差距,会计信息供给者为谋求自身利益有可能利用我国现实环境的不足来操纵会计利润,使准则国际化的效果与目标背道而驰。因此,准则制定者必须考虑如何激励和约束会计信息供给者,使其利益的实现尽可能与准则的发展相协调。

对会计信息提供者进行激励的问题,本文认为关键在于如何让准则的发展与会计信息提供者有共同的利益基础,这要求准则制定者在与国际标准协调的决策中不能只体现行政意志和宏观经济管理的要求,还需要将会计信息提供者的合理需要、成本负担等因素考虑进去,从而使准则的国际化与会计信息提供者的利益目标相协调。

1. 满足会计信息提供者的合理需要。毋庸置疑,会计信息提供者自身也需要会计信息,如需要竞争对手或拟并购对象的会计信息,为其决策服务。从这一角度看,会计信息提供者需要健全、合理和通行的会计规范指导会计信息的生产和对外披露。这就要求我国会计准则在国际化发展过程中不断根据本国企业的发展动态及时完善相关内容,减少企业会计核算人员因找不到对应规范而出现无所适从的情况,并应增强我国准则的可操作性,给编报人员以更好地指导。以上举措实际上是让准则为会计信息提供者更好的服务,从而也会对会计信息提供者积极接受和遵守会计准则产生激励作用。

由于各个微观主体的现实情况各不相同,同一微观主体在不同时期面临的环境也有所不同,他们往往需要根据自身的特定情况来选择并运用会计方法、进行会计判断,以生成真实、有用的会计信息。因而,会计准则应具有一定的弹性,使会计信息提供者有机会选择适合自己的会计确认、计量和披露程序,而不是被动接受准则的刚性规定。准则的弹性在本质上是准则制定者对会计信息提供者的一种授权,对后者接受、遵守乃至维护准则有重要的激励作用。当然,权利在激励约束问题上是一把双刃剑,有其积极作用的同时也会存在负面影响,如可能会带来操纵利润的机会等。问题的关键在于会计准则应保持适度的弹性,即在发挥激励作用的成本和收益间保持一定的平衡。在这一点上,国际会计准则、美国会计准则作为发展相对成熟的准则有许多可借鉴之处。

2. 关于会计信息生成与提供的成本问题。在会计准则国际化的应用过程中,不可避免地会使国内的会计人员花费时间和精力改变原有的思维习惯、工作方法以适应新的规范;同时,国际主流的会计准则往往要求会计人员更多地运用职业判断,在会计信息披露方面的要求也更严格。这些都将增加会计信息编报的成本,而成本的增加将对会计信息提供者遵守会计准则产生负面作用,如可能出现消极执行准则或逃避准则规范的情况。那么,在我国会计准则国际化的过程中,准则

制定者需要合理考虑会计信息提供者负担的成本,使之尽可能在其可承受的范围之内,从而避免上述现象的出现。

3. 对会计信息提供者的约束问题。除提供激励之外,会计准则对于会计信息提供者的约束也是不可忽略的。会计准则在本质上是一种规范各方行为的社会契约,会计准则本身就是对会计信息提供者的约束手段。而通过国际化途径建设发展可以提高我国会计准则的规范水平,增强对会计信息提供者的约束作用。但由于会计准则作为契约有不完全性,要保证会计准则发展战略的实施效果,不仅在于会计准则的内容,还需要在会计准则执行过程中建立起有效的监督机制。而这种监督机制若仅凭政府部门的事后监督是很难保证及时有效的,监督成本也会比较高。会计准则执行的监督机制应发挥民间的监督力量,包括社会中介机构及民间专业组织等,由其进行事中乃至事前的监督,并与政府部门的事后监督相结合,从而实现行政监督力量与民间监督力量的结合,保证准则国际化战略的实施效果。

二、对会计信息需求者的激励与约束问题

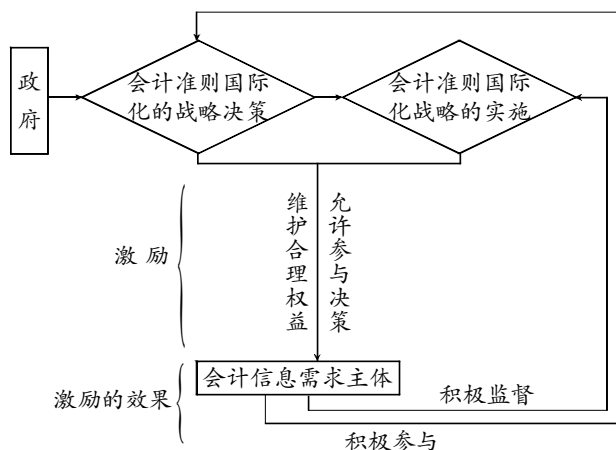
1. 对会计信息需求者的激励问题。我国会计准则的主要目标是为各层次的会计信息需求主体提供有用的会计信息,同时会计信息的质量也影响着会计信息使用者决策的效果,那么会计准则的制定机构在推动会计准则国际化的过程中,应将是否有效满足我国会计信息需求者的合理需求作为决策依据之一。不仅如此,准则制定者还应考虑允许会计信息需求者在一定程度上参与准则的制定及修订,以更好地维护其合理权益。

本文认为,以上方面对会计信息需求者发挥重要的激励作用,可促使其积极参与会计准则的国际化,为会计准则的发展提供有用意见和实践指导。而会计准则在一定程度上体现了会计信息需求者的利益诉求,也会激励其在准则国际化的应用阶段增强对会计信息提供者的监督,以维护其自身利益,在客观上也利于保证会计准则国际化战略的实施效果。下图显示了对会计信息需求者的激励方式及其效果。

2. 对会计信息需求者的约束问题。在此不可忽略的问题是,会计信息的需求者也可能对会计信息的编报及披露产生不利影响。特别是由于有的上市公司的大股东以及机构投资者干预上市公司的信息披露、参与甚至操纵会计舞弊的情况存在。这既影响会计信息的质量,又使我国会计准则的国际化发展缺少健康的会计信息市场环境。所以对会计信息需求者的行为也要有一定的约束,以避免其干预会计信息的合法生成及披露。但是由于职能所限,会计准则制定机构只能进行间接的约束,即主要通过会计准则本身及执行过程中的监督机制来加强对会计信息提供者的约束,提高会计信息提供者与会计信息需求者合谋的成本,减少需求者的干扰。

另外,在允许会计信息需求者参与会计准则制定的激励措施中,还应考虑到会计信息需求者作为经济人,也可能为谋求自身利益最大化而使会计准则制定者作出逆向选择。所以,在激励的同时也有必要对其参与会计准则制定及修订的行为加以约束,特别是对需求方在参与制定过程中歪曲传递信息

等机会主义行为加以惩罚,从而促使会计信息需求主体合理地利用自己的参与权,为会计准则的国际化发展发挥有益的作用。



对会计信息需求者的激励及其效果

必须说明的是,会计信息的需求者与供给者不是绝对对立的,在不同的场合下这两种身份是可以相互转换的。如企业法人向所有者、债权人、政府管理部门以及资本市场提供会计信息,此时企业是会计信息的提供者;企业在经济交往和决策中也需要外部其他经济主体的会计信息,此时企业又是会计信息的需求者。这就意味着对会计信息提供者的激励和约束,在一定程度上也是对会计信息需求者的激励和约束,反之亦然。因而,以上所谈的会计信息供求双方两个层面的激励约束问题,如一枚硬币的两面,是辩证统一的。

三、对会计准则国际化过程中运用激励约束机制的建议

本文在此主要针对会计准则国际化战略实施过程中的会计准则制定、修订问题探讨可运用的激励约束机制。会计准则的国际化不仅仅是准则的内容、制定准则采用的概念框架和理论原则的国际化,同时还有一个在会计准则向国际靠拢的过程中向发达国家学习和借鉴的问题,如可参考美国会计准则的制定模式,对其中蕴含的激励约束机制进行分析以探讨我国准则在国际化发展中可做的改进。

美国会计准则制定过程有以下三个突出特征:①会计准则制定的充分参与性,负责会计准则制定的组织——美国财务会计准则委员会(FASB)有广泛的利益代表,在会计准则制定过程中允许社会各界公开参与讨论和发表意见,这对会计准则能够代表民间主体的利益取向产生重要影响。②参与的公正性,在会计准则草拟前 FASB 采用听证会的形式听取各方意见,使各方参与情况公开化,避免了 FASB 选择参与者。同时,在会计准则制定过程中也始终有政府部门和民间职业团体的监督,以保证各方参与和制定程序的公正性。③会计准则制定过程中信息充分公开。从准则立项到最终投票表决,每一环节的信息都及时对外公开,尤其是关于会计准则定稿及颁布的决策,不仅将投票的结果公布,还将投票委员的姓名以及

投反对票委员反对的意见等逐一公布,从而使各界可充分了解和监督会计准则的制定过程。

以上三个方面特征反映出会计准则制定者给市场主体以参与权和知情权,保证了制定过程的公正,从而可以激励各方利益关系人积极参与会计准则的制定。尽管也会有讨价还价和妥协的情况,但这一过程却使会计准则制定者可以充分了解各方的利益需求并及时吸取有益的意见、建议和实践经验,对会计准则的制定效果有积极意义,也使最终颁布的会计准则成为各方利益均衡的结果,更易于得到各利益关系方积极的接受和认同。另外,在会计准则实施后,FASB 也较注重征求和收集反馈意见以及及时了解会计准则的执行效果,并为以后会计准则的制定及修订积累经验,这也体现了对会计信息供求双方利益的尊重,对他们认同和遵守会计准则也具有一定的激励作用。

以美国会计准则的制定过程为借鉴,在我国会计准则制定的现有模式下笔者认为可做的改进有:一是会计准则制定程序应公开化,会计准则制定机构在按法定程序制定、修订准则时,这一过程中的信息应及时、充分公开,接受社会各界的监督;二是会计准则制定及修订应保证公正性与广泛的参与性,制定机构可采取听证会等形式允许各方利益代表公开发达意见,并将意见是否被采纳及其理由进行公开;三是会计准则制定后应有反馈机制,会计准则的管理部门可采用调查问卷以及派驻观察员等形式及时收集会计准则执行过程各方的意见,并针对主要问题发布解释公告,以及时解决会计准则执行过程的问题,这样可以指导微观经济主体更好地使用会计准则。

总之,我国会计准则国际化战略实施中不能仅依靠政府部门的力量,还需要微观经济主体的参与。而为保证后者对会计准则的发展发挥积极的作用,会计准则的制定者应在其职能范围内对微观经济主体进行激励和约束,进一步推动会计准则的国际化发展战略得以实现。

主要参考文献

1. 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
2. 杨晓莉,余榕.试论我国会计准则国际协调的差距与对策建议.科技情报开发与经济,2003;2
3. 王泽云.当前我国会计国际化的现状、问题及对策.财会研究,2007;2
4. 陈国胜.浅谈我国会计准则国际化——基于“经济后果”的思考.经济师,2007;3
5. Choi, Frederick D.S., Vinod B. Bavi sh. International Accounting Standards: Issues Need Attention. Journal of Accountancy,1983;3
6. Purvis S.E.C.,Helen Gemon,Michael A.Diamond.The IASC and Its Comparability Project:Prerequisites for Success. Accounting Horizons,1991;6