

FASB将何去何从

——由SEC准备采用国际报告准则想到的

范文萍 占美松

2007年,美国证券交易委员会(SEC)发表了一份概念文告,其主要内容为“允许美国的上市公司按国际财务报告准则(IFRSs)编报财务报表,即不必遵守美国公认会计原则(US GAAP)”。2008年4月21日、22日,美国财务会计准则理事会(FASB)与国际会计准则理事会(IASB)在伦敦举行会议,就续签趋同谅解备忘录初步达成了一致意见,初步决定了今后3年内主要的国际财务报告准则制定工作,主要基于以下考虑:以“主要资本市场”采用IFRSs的可能时间为指针,IASB和FASB假定美国将从2013年起强制采用国际财务报告准则,加上采用前做准备的1年准则“稳定期”,因此2011年6月底之前要完成主要准则的制定和修改。这表明美国SEC将在2013年完全接受按美国意见改进的IFRSs。由此产生一个问题,那就是在2013年后,作为制定US GAAP的机构,在US GAAP被IFRSs取代后,FASB将何去何从?这对我国制定会计准则有什么启示?在讨论这些问题之前,我们先对FASB制定US GAAP的特色进行回顾。

一、US GAAP制定的特色

美国自1933年开始统一制定公认会计原则,以规范资本市场上的信息披露,其特色体现在以下方面:

(一)会计准则可以由两种机构制定,一是民间职业团体,二是政府立法机构,这两种制定方式均有自己的优点。民间制定方式可以充分利用职业团体的专业知识和资源,保证准则制定的内在逻辑一致和完整性,并避免会计准则随特定政策需要而反复变更等。而政府制定可以保证会计准则的权威性和强制性及其实施。美国会计准则的制定则是采用民间制定、SEC认可的方式。在安然事件后,根据《萨班斯—奥克斯利法案》,以后权威性的会计准则和指南的制定,统一交由FASB,并由SEC认可,其他机构不准发布具有准则性质的公告,这强化了两种制定方式相结合的优点。

(二)FASB制定会计准则有一套严密的工作程序。每一份财务会计准则公告的制定,大致都要经过下列步骤,称为

“应循程序”:1.确定应予考虑的议题;2.成立专题性技术研究小组,在与会计界和工商界交流联系的基础上,编写有关议题的讨论备忘录;3.发表讨论备忘录,给予60天(或更多)时间征求评论;4.举行公众听证会,邀请各界代表就讨论备忘录进行质询或争论;5.FASB在书面评论和听证会基础上编制财务会计准则公告草案,即《征求意见稿》;6.公开发布公告草案,在30天的时间内征询意见;7.举行第二次公众听证会讨论公告草案;8.完成上述各项步骤后,根据实际情况进行决策:正式发表“财务会计准则公告”,继续修改公告草案,或完全放弃该项议题。

准则的正式发表还要经过一定的审批程序,最后要由FASB的7位委员表决过半数票通过,因此,FASB制定会计准则的程序是相当严密的,这保证了所制定准则的高质量。此外,在制定准则公告期间,FASB还要定期向由各方面利益集团代表组成的财务会计准则咨询委员会通报进展情况,征询他们的意见和建议。可见,FASB制定会计准则过程中充分考虑了各方面的利益,使得在准则制定过程中尽量中立化,不被单个利益集团所左右。

(三)除了会计准则,FASB还制定准则解释、技术公报等。解释是对现有准则的修正和扩展,它与准则公告具有同等的权威性,但是它的制定不必经过像准则公告那样严密的应循程序。技术公报的目的在于为财务会计与报告实务问题以及准则公告的执行提供及时的指南,它有三个特点:不会导致大部分企业会计实务的重大改变、实施成本较低、不会与其他会计原则发生冲突。由于FASB未能及时提供紧急问题的准则执行指南而受批评,FASB采取了相应的对策,一是于1984年建立了紧急问题工作组(EITF),二是扩大技术公报的研究范围,使之提供更及时的实务处理指南。准则解释和技术公报具有灵活性、低成本的特点,它对一般会计准则起补充作用,它们一起构成了完整的US GAAP体系。而成立紧急问题工作组使FASB更及时地面对美国证券市场出现的新问题。

由于FASB制定财务会计准则的方式严密,US GAAP一度被认为是世界上最完美的准则。但在美国爆发安然事件及次贷危机后,人们再次审视FASB的制定程序时发现它并不是尽善尽美,US GAAP还有不少缺陷,很多准则是规则导向的,按照它编制的财务报表不能反映经济活动的本质。

二、对FASB未来的思考

在SEC采用IFRSs后,FASB的走向令人关注。

第一个问题是FASB会不会解散。最早的时候英国会计准则委员会(ASB)根据英国法律,针对英国本国情况制定会计准则,在英国加入欧盟以后,ASB直接采纳欧盟指令,不再颁布会计准则,在欧盟采用IFRSs后,ASB的工作从制定英国的会计准则转向与国际会计准则委员会合作制定国际会计准则,实质上,ASB在放弃制定英国会计准则后,它争取了IFRSs的主导权。由于美国拥有全世界实力最雄厚的跨国公司,拥有世界上发达的资本市场,同时美国的四大会计师事务所在世界范围内从事会计审计业务,美国绝对不会放弃制定国际财务报告准则的主导权。会计信息是一门商业语言,主导了国际会计准则的制定权就取得了制定游戏规则的权利,就能使本国利益最大化。因此,SEC要求今后IASB在准则发布之前而不是发布之后,就应征求包括美国FASB在内的各国(各地区)准则制定机构的意见,以便FASB和其他准则制定机构先阐述观点。我们可以看出,FASB在2013年接受IFRSs后不会解散,只是功能会发生改变。

第二个问题是如果FASB不解散,会在以后发挥什么样的功能。对于FASB来说,在2013年之前的主要任务是与IASB进行合作,争取IASB按照美国的意愿对国际财务报告准则进行修改,使IFRSs可以直接应用于美国的证券市场。当然在2013年以后,为了防止其他国家反对,避免FASB陷入操纵IASB之嫌,FASB会尽量以一般成员身份参与国际财务报告准则的制定。笔者认为,2013年以后,FASB的功能可以分为三部分:第一部分争取制定IFRSs的主导权;第二部分是FASB利用自己的经验和能力帮助IASB制定新的会计准则;第三部分是FASB将IASB颁布的准则与本国进行衔接和制定剩余会计规则。对于IASB和世界其他国家会计准则制定机构来说,并不希望FASB立刻解散,从具体会计准则到会计准则的制定程序,FASB均处于世界领先地位,如果FASB能放弃对IASB颐指气使的态度,IASB还是很愿意与FASB合作的,特别是希望发挥FASB的第二部分功能,同时抑制FASB的第一部分功能。而对FASB来说,履行第三部分功能是责无旁贷的,而在利用IASB希望FASB进行第二部分功能的同时争取制定国际财务报告准则的主导权是更好的事情,因此,在2013年以后,IASB与FASB之间是

相互合作又相互利用的关系,都想使得自己的利益最大化。

三、对中国的启示

SEC和FASB积极参与IFRSs的制定对我国以后制定和颁布会计准则具有重要意义,中国会计准则委员会和证监会要积极面对,发挥我们应有的力量,以免处于被动,具体而言要从以下方面努力:

(一)对我国会计准则进一步修改,以适应2013年后IFRSs的变化。SEC准备采用IFRSs,前提条件是IASB对现在的国际财务报告准则进行修改,分为优先考虑的基本项目、重大项目及一般项目。基本项目包括收入确认、公允价值计量、合并政策、中止确认,重大项目包括财务报表呈报、退休福利、金融工具、负债和权益,一般项目包括每股盈余等。可以预见,到2013年,IFRSs在这些问题上将发生重大变化。这要求我们在2013年对这些修改后的IFRSs进行审视,看它是否适合中国的资本市场。如果适合就直接采用,并进一步做好衔接工作,以高效率实施修改后的IFRSs;如果不适合,我们需要进一步思考下一步如何做,包括对它进行修改以及就如何修改与IASB进行沟通。

(二)大胆借鉴采用IFRSs。制定一项全新的会计准则要花费巨大的费用,为此IASB经常搭FASB的便车,借鉴FASB的成果,而反过来FASB也经常采用IASB的研究成果。对此,我们也可以适当借鉴或直接采用IFRSs,以节省我们的准则制定成本。

(三)积极主动参与IFRSs的制定。我们要积极争取在今后的IFRSs制定过程中发表我们的声音,以制定利于我国进行国际交往的IFRSs。如我国2006年发布的关于企业关联方关系确认的准则得到IASB的认可,被认为是一大创新,并准备将其中的精神吸收到IFRSs中,这是我国制定高质量会计准则的一个例证。我国证监会原首席会计师张为国在IASB任职也说明了IASB及其他准则制定机构对中国证监会和中国会计准则的重视。

(四)建立特殊的适合我国国情的单项会计准则,为新的IFRSs的实施提供指南,并成立会计准则紧急问题工作组。IFRSs是全世界通用的会计准则,为了扩大国际交往,我们应积极吸收和采纳IFRSs。但要针对我国国情对部分IFRSs进行修改,甚至在某个方面建立单一的中国会计准则。采纳新IFRSs后,我国会计准则委员会应该建立实施指南。同时针对我国证券市场出现的新问题,成立紧急问题工作组,为之提供应对之策,并将这些问题提交给我国会计准则委员会和IASB讨论。■

(作者单位:厦门大学会计系)

责任编辑 屈艳贞