

美国 SEC“关于调到市价会计的研究”报告评介(六)

——FASB 开发会计准则的程序

厦门大学 葛家澍 华东政法大学 陈秧秧

美国《紧急经济稳定法案》第 133 款要求 SEC 开展的第四项具体研究指令为“FASB 在开发会计准则时采用的程序”。这是因为,完整地把握美国的会计准则如何开发、发布并运用于公众公司,对于恰当理解当前修订公允价值会计准则的可行性十分重要。于是,SEC 以 FASB 及其受托人组织“财务会计基金会”(FAF)在网站上公开可获得的信息为基础,对 FASB 的背景、治理结构与会计准则开发程序进行全面考察。总体上,SEC 的分析再次肯定独立的会计准则制定机构是开发中立和无偏见会计指南的最佳方式。但 SEC 也指出,尽管当前 FASB 的准则制定程序运行良好,仍需采取一些措施予以改进,如改进准则制定的及时性与透明度。对此,SEC 重点推荐了 2008 年 8 月由其所属“改进财务报告咨询委员会”(SEC Advisory Committee on Improvements to Financial Reporting, CIFIIR)^①提出的若干建议。

一、FASB 的背景与使命

稳健的会计准则制定程序是有效财务报告体系的基石。SEC 在 2003 年的一份政策声明(Policy Statement)中,将 FASB 制定并发布的财务会计与报告准则确认为联邦证券法律下的“公认”(generally accepted)标准。同时,SEC 也指出,在其监管能力范围内,FAF 与 FASB 符合《萨班斯·奥克斯莱法案》第 108 节所要求的承认某一会计准则制定机构的工作成果是否为“公认”必须满足的一系列标准。具体而言,SEC 所承认的准则制定机构应具备以下特征:(1)它应是一个私人性质的主体;(2)出于行政管理及运作上的目的,它应拥有一个服务于公众利益的受托人委员会,其主要成员在任期内和供职受托人委员会前的两年内不能是任何注册公共会计公司的关联人(associated persons);(3)它应按照《萨班斯·奥克斯莱法案》第 109 节的要求募集资金(见下文);(4)按照程序,经多数委员投票表决通过后,对会计准则的必要变动做出及时考虑,以反映新出现的会计问题与不断变化的企业实务;(5)在采纳会计准则的过程中,对以下两点进行权衡——在反映企业环境变化的前提下维持当前准则的需求;出于公众利益与投资者保护目的,推进高质量会计准则国际趋同的必要或恰当程度。自 1973 年 FASB 接受美国财务会计准则制定的职责以来所经历的系列演变与现状考察,它已是具备上述 SEC 各项标准的“合格”机构。

回顾 FASB 的使命——制定并改进财务会计与报告准则,向包括发行人、审计师与财务信息使用者在内的公众提供必要指南与教育。FASB 开发了大量会计概念与财务报告准则,并为准则的实施提供指南。其中,会计概念在指导 FASB 制定准则与提供参照性框架(即概念框架)方面是有用的(尽管这一点有时为一般公众所忽略)。而无论界定概念,还是发布准则,FASB 均以大量研

究为基础,旨在通过研究获取有价值的新观点与思想。这些研究通常由 FASB 的工作人员和其他人士来展开,也包括外国及国际会计准则制定机构。

按照 FAF 的组织章程(Articles of Incorporation)、议事程序(By-Laws)和 FASB 程序规则(Rules of Procedure)约定的“应循程序”(due process),FASB 的活动是向公众开放的。具体而言,FASB 在开展活动的过程中需遵循下列基本原则:(1)保持决策过程的客观性与公允性,并尽可能确保依其准则所产生信息的中立性;(2)开发概念与准则的过程中,仔细权衡委托人的观点;(3)只有在预期收益超过成本的前提下才颁布准则;(4)变革必要的方式与方法,将破坏报告实务持续性的程度最小化;(5)审阅过去决策的影响,必要时作出及时解释、修订甚至取代准则;(6)遵循开放、有序的准则制定程序,将任何凌驾于依赖财务信息的公众利益之上的特殊利益排除在外。

二、FASB 的治理与结构

FASB 是一个独立于企业与其他专业组织的机构,但受独立的私人部门组织 FAF 监督。后者作为 FASB 的受托人,按照美国《国内税收法规》(the Internal Revenue Code)第 501(c)(3)节的规定可专门从事慈善、教育、科学与文学等活动。FAF 又须受 SEC 监督,为 FASB 及其咨询委员会选择成员,并对除 FASB 技术性会计问题解决方案之外的活动实施总体监督。

此外,FASB 可向财务会计准则咨询委员会(Financial Accounting Standards Advisory Council, FASAC)就下列事项进行咨询:FASB 议程上的技术问题、项目优先序列、很可能要求 FASB 进行关注的问题、各工作小组的选任与组织机构设置以及 FASB 或其主席提请关注的其他事项。目前,FASAC 成员逾三十人,广泛地代表编报人、审计师与财务信息使用者。根据《萨班斯·奥克斯莱法案》的要求,FASB 通过向发行人征集“年度会计支持费”(annual accounting support fee)来独立募集资金,以补偿各项活动开支。

三、FASB 的准则制定程序

FASB 的活动对许多委托人组织产生影响,因此,其采取了接受公众监督和参与的应循程序。这些程序适用于绝大部分议程项目,但有些程序对于项目的应用与实施可能并非完全必要。FASB 的主要工作结果是财务会计与报告的权威准则、实施准则的权威指南和大量会计概念。这些准则通常被称为“公认会计原则”(GAAP)。必须补充的是,准则的“公认性”,除《萨班斯·奥克斯莱法案》与 SEC 2003 年“政策声明”中公开承认 FASB 的准则为“公认会计原则”之外,亦得益于准则制定程序(包括广泛的应循程序)的优点,而并非因为这些准则必然代表了发行人、审计师、使用者或任何其他委托人组织的共同(或公认)观点。FASB 在制定 GAAP

时遵循的这些程序分别由多份文件规定,包括 FAF 的组织章程与议事程序、FASB 的程序规则及其详细的政策手册(policy manual)。

最初,FASB 从多种渠道获取需对当前准则进行重新思考的可能项目的要求或建议。ASB 工作人员在咨询理事会委员后,对所收到的信息进行概括,并将其发现报告给 FASB 主席进行讨论,由 FASB 主席决定是否在理事会的议程中增加该项目。而一旦决定着手开展该项目,FASB 将对工作人员在公开会议上确定的诸多问题进行仔细商讨。为广泛传达其观点,FASB 将发布一份或多份应循程序文件(due process documents),可能是所提议的会计准则的征求意见稿,也可能是更为探讨性的文件,如讨论稿。发布这些初始的应循程序文件旨在征求公开评论,以获取有关该项目的反馈意见。根据项目的具体情况,FASB 可能就应循程序文件举行公开圆桌会议。其后,工作人员对评论函、公开圆桌会议上的讨论以及其他信息进行分析,以帮助 FASB 在公开会议上对所提议的条款进行再次审视。最后,FASB 可能发布额外应循程序文件,以简单多数的投票结果决定是否发布财务会计准则公告(SFAS)或 FASB 的解释(Interpretation),或者决定不再继续该项目。其详细步骤评介如下:

一是特定的主题如何添加至 FASB 的技术议程并进行开发?

FASB 会从各类委托人处(包括 SEC 及其工作人员)^②收到对诸多财务会计与报告主题采取行动的请求,内容涉及全新的议题和对现有公告的审阅建议或重新思考。审计行业通常对实务中新出现的趋势十分敏感,因此经常频繁地提出此类请求。FASB 通过研究公开报告、与利益相关组织保持紧密联系以及与紧急问题工作组(EITF)展开讨论等方式对财务报告各类趋势保持高度的专业警觉性。FASB 工作人员也会接收到许多技术性咨询,这经常为某一特定主题或当前公告的特定方面值得关注提供证据。

财务会计咨询委员会(FASAC)、FASB 所属“使用者咨询委员会”(User Advisory Council)和“小企业咨询委员会”(Small Business Advisory Committee)也会在技术议程规划与具体议程项目建议方面提供有益观点。此外,“投资者技术咨询委员会”(Investors Technical Advisory Committee,ITAC)是从投资者视角向 FASB 及其工作人员就当前项目提供技术性建议的常设机构,同样会指出一些值得 FASB 关注的重大会计与财务报告缺陷,提议在技术议程上增加新项目,包括主要项目和技术性应用及实施活动。FASB 保持与其他组织及机构的紧密联系以征求对各类问题的建议与信息,包括美国注册会计师协会(AICPA)所属会计准则执行委员会(Accounting Standards Executive Committee)和审计准则委员会(Auditing Standards Board),也包括公众公司会计监督委员会(PCAOB)以及其他组织,如注册金融分析师协会(CFA Institute)、国际财务经理协会(Financial Executive International)和管理会计师协会(Institute of Management Accountants)等。

值得关注的是,FASB 为及时、合理地拟定议程,往往会开发一张可作为评估各项议程建议基础的因素表。该表的主要关注点包括:(1)问题的普遍性——问题引起使用者、编报者、审计师或其他人士困扰的程度、实务的多样化程度和可能的持续期间(是否是暂时的或很可能持续下去);(2)备选方案——开发一个或多个解决方案的可能程度,此类方案将改进财务报告的相关性、可靠性与可比性;(3)技术可行性——开发技术上合理的解决方案的程度,或者正在考虑的项目是否需有待于其他项目的完成;(4)实务后

果——改进的会计方案很可能得到普遍接受的程度,致力于(或不致力于)特定主题可能引起其他方(如 SEC 或国会)采取行动的程度;(5)趋同可能性——消除美国与 IFRS 以及其他国家准则或实务的重大差异并改进美国准则质量的机会、很可能达成共识性解决方案的程度以及识别任何重大趋同障碍的程度;(6)合作机会——与一个或多个其他准则制定机构合作开展该项目或通过其他合作方式获得国际支持的程度;(7)资源——从 FASB、IASB 或其他准则制定机构获得充分的资源与专家支持以完成项目的程度,由此以相对低的增量成本将该项目计入议程中。最终,某项目是否增加至 FASB 的议程中,须综合考虑上述各因素并咨询 FASB 委员及 FASB 技术部主任(Technical Director,也是 EITF 主席)的意见后,由 FASB 主席做出决定。

二是各类会议的举办。FASB 的应循程序中包括开放决策性会议和准则建议稿公开征求评论。所有的技术性决策均在向公众开放观察的会议上作出(通常在 FASB 办公室举行),但公众观察员不能参与会议讨论。此类会议的现场广播可在 FASB 网站上获取,并且“已达成的决定摘要”(Summary of Decisions Reached)通常可在公开会议当天从 FASB 网站获取。工作人员会预先向 FASB 的委员提供包括分析与建议在内的各项书面材料作为会上讨论的基础。这是工作人员的前期研究结论,包括对将在会上讨论的针对每一议题的所有重要备选观点的详细回顾与分析。会上,工作人员须对书面材料的摘要进行口头表述,再由 FASB 对所述每一议题进行讨论并向工作人员提问。FASB 可能就一个或多个议题形成结论,但此类结论是暂时性的,很可能在 FASB 未来的会议中发生改变。

三是准则公开征求意见。每一份提议的 SFAS、解释或工作人员立场公告(FSP)均以征求意见稿(ED)的形式向公众公开征求评论。即当 FASB 就某一议题形成结论时,会指示工作人员准备一份征求意见稿的建议稿以供 FASB 考虑。在进一步讨论与修订后,FASB 委员以书面形式就是否发布征求意见稿投票表决。赞同发布一份文件作为征求意见稿需 FASB 的委员多数通过。如果存在不同意见,则需在文件中做出解释并上载到 FASB 网站上。征求意见稿通常阐述所提议的财务会计与报告准则、生效日期与过渡方法、背景信息以及对 FASB 结论基础的解释。而征求意见期间可由 FASB 根据实际情况判断决定,通常为 60 至 90 天,一般不短于 30 天(FSP 的征求意见期间则不短于 15 天)。在征求意见期间结束时,工作人员需对所有评论函和意见书做出分析,以确定针对议题的新信息和(或)具有说服力的论点。FASB 的委员除了研究工作外,也会审阅评论函原稿以帮助形成结论。

四是 FASB 的深入讨论。在分析并研究评论意见后,FASB 通常会根据征求意见期间所收到的信息对议题再次展开商议。如程序的早期阶段一样,所有 FASB 会议向公众开放观察。FASB 对所收到的有关征求意见稿或其他应循程序文件的评论进行考虑,并经常将所提议的变动加入到最后的文件中。而一旦做出实质性修改,FASB 很可能会决定发布一份经修订的应循程序文件或征求意见稿再次征询公众评论。当 FASB 对议题分析的完整性与备选方案考虑的合理性表示满意时,即可指示工作人员起草一份最后的文件供 FASB 考虑。该文件终稿也需以书面形式投票表决,简单多数通过即可。如果 FASB 获取的信息表明对当前准则的变动并非必须,那么,主席可能决定将该项目从 FASB 议程上删除。

五是财务会计准则公告。大部分技术性项目的最终结果是发布一份 SFAS(或简称 FAS)。SFAS 阐明准则的最终具体内容、生效日期与过渡方法、背景信息、该项目上所展开的各项研究简单摘要和 FASB 的结论基础,包括拒绝重大备选方案的理由。SFAS 也会提供 FASB 委员赞成与反对准则发行的情况,包括任何反对的理由。

六是额外的应循程序。(1)智囊团(Resource Groups)。对于主要项目(major projects) FASB 通常会采用较前述核心应循程序更多的工作。当一个主要项目被计入 FASB 技术议程后不久,具备议题相关知识的编报者、审计师和财务信息使用者以及其他领域专家(如税务或估值专家)等组成的智囊团便可能开始组建。智囊团从委托人视角就 FASB 的议程项目提供信息与实务观察。在整个项目开发周期内, FASB 工作人员根据需要从智囊团成员中寻求帮助,亦可要求智囊团成员对应循程序文件与准则终稿进行外部审阅。如在开发 SFAS 157 的期间, FASB 便充分利用了由投资者、编报者、审计师和估值专家组成的智囊团工作支持,其在估值和审阅估值方面具有丰富的经验。(2)其他应循程序。在开发准则期间,通常在发布征求意见稿前, FASB 可以选择进行实地访问(field visits)或实地测试(field tests),以评估所提议准则的成本与收益,并决定项目是否可操作。FASB 也可发布额外的讨论稿以征求公众审阅与评论。在此期间, FASB 可就相关条款进行实地测试,并从 ITAC 或其他咨询小组中寻求意见。而在发布了讨论稿或征求意见稿以征求公众评论后, FASB 经常与利益相关的委托人举办公开圆桌会议,为 FASB 及其工作人员提供就参与评论程序的委托人观点进一步征询信息与询问的机会。

七是财务会计概念公告。除了 SFASs, FASB 也发布财务会计概念公告(SFACs)。目前, SFACs 并不构成新的准则或者要求对现行会计原则的应用作出任何变更。相反,概念公告旨在为 FASB 与委托人提供制定未来准则的基础,其所界定的框架有助于 FASB 确定在设计技术性项目时应考虑的恰当问题,并形成一定期间内前后连贯、协调一致的方法。正是基于其长期重要性,开发 SFACs 也需遵循 FASB 为主要议题项目发布 SFASs 所采用的应循程序。当前, FASB 与 IASB 正合作制定联合概念框架。

八是其他文件。除了财务会计与报告方面的广泛议题外, FASB 也对与现行准则实施相关的有限范围问题及其他实务情形进行考虑。根据应用与实施问题的性质, FASB 可能采用发布 SFASs、解释或 FSPs 等方式进行处理。而在 FASB 发布特定准则时,也会成立实施方面的智囊团,在以下方面为工作人员提供帮助:追踪当前编报者与审计师正在处理的与该准则的发布及采纳相关的问题,确定是否已实现对准则的准确理解,评估是否存在对该准则预期之外的不同解释。

以 SFAS 157 为例,其发布与应用的过程中, FASB 成立了估值智囊团(Valuation Resource Group, VRG),由 20 名估值专家、审计师、编报者和投资者构成,为 FASB 工作人员提供财务报表目的下与公允价值计量相关的实施问题信息。但 VRG 的会议不对公众开放,其会议记录也不对外分发。FASB 特别地指定 VRG 是就估值问题向 FASB 工作人员进行教育、但不形成权威决定的方式。设立 VRG 的初衷可追溯至 2007 年 1 月 15 日 FASB 发布的财务报表报告目的下估值指南邀请评论(Invitation to Comment, ITC)。ITC 的目的是征集对额外的财务报告估值指南的需求信息、确定 FASB

是否应对提供此类指南做出回应并讨论发布财务报告的估值指南应采用何种程序。FASB 收到将近 80 封评论函,并在随后与审计师、估值专家、贸易协会代表及评估组织代表举行圆桌会议讨论参与者的观点。自 2007 年 10 月以来, VRG 已经会晤五次,对超过 30 个与公允价值计量相关的问题展开讨论。此类讨论部分促成了 FASB 在以下领域提出额外指南:负债的公允价值计量、退休后福利计划资产的披露和 SFAS 157 对某些非金融资产及负债生效日期的推迟等。

九是紧急问题工作组(EITF)。EITF 成立于 1984 年,是 FASB 对及时财务报告指南工作组(task force on timely financial reporting guidance)的建议和对此类建议邀请评论所做的回应。EITF 的成员包括公共会计公司、编报者与报表使用者的代表。SEC 的首席会计师或由首席会计师指定的人员作为观察员参加 EITF 会议。EITF 至少每年举行四次会议,向公众开放,并通常有大量观察员参加,也会在 FASB 网站上进行实时播报。EITF 议程要求(agenda requests)的确定采用与 FASB 项目要求类似的方式。EITF 成员的下属委员会、SEC 观察员、FASB 委员及其工作人员对此类要求进行讨论,并最终由 FASB 主席决定是否将特定要求添加至 EITF 议程中。

EITF 的人员构成主要强调其专业背景经验丰富,即要求某类新出现的问题得到广泛散布以及相关分歧性实务日益根深蒂固之前便已对其有所了解。EITF 对紧急问题进行讨论并尝试达成共识。此处,共识是指基本一致的看法,即 14 名投票的成员中持反对意见者不超过 3 人。在 FASB 委员至少多数认可后,作为 EITF 的征求意见稿一致意见(Consensus for Exposure)的草案摘要(draft abstract)对外发布以征求公众评论。EITF 须对评论函和所提出的任何问题进行讨论或重新思考。最终的一致意见公告(Consensus Positions)必须经过 FASB 委员的至少多数通过方能成为权威 GAAP。如果不能形成一致意见,那么,在 FASB 认为必要时可以形成一项指令(indication)。

十是公开记录。导致公告(最终)发布的公开听证、评论函与意见书(position papers)、研究报告及其他与项目相关材料的记录成为 FASB 公开记录的一部分。出于检阅目的(inspection),所有项目的公开记录均可在 FASB 位于康涅狄格州诺沃克办公室的资料室进行查阅。

四、近期的变革与思考

从前述回顾中不难发现,尽管 FASB 及 FAF 的组织结构与议事程序在总体上合理、有效,但仍存在改进的空间,如权衡利益相关者的过程中如何突显投资者这一财务报告体系的主要服务群;看似严密且充分的应循程序如何保障决策的及时性与透明度。近年来, FAF、FASB 以及 SEC 均已关注上述改革。

首先,2008 年 2 月, FAF 表决通过了其所属专门委员会提议的针对监督、组织结构及运作的多项变革,^⑧具体包括:(1)拓宽个人与组织提名加入受托人委员会的范围。寻求额外的提名资源旨在提高合格委员的知名度与多样化程度,包括对投资者经验、技能与特定经历的重视。(2)将受托人的任期从可连任两届、每届三年变更为每届五年,除吸引大量合格的受托人加入外,也旨在向所有受托人提供更多时间从事研究、熟悉 FAF 业务,降低不必要的学习成本。(3)将受托人委员会的规模从 16 人变革为 14 至 18 人的浮动区间范围, FAF 可根据一定期间内的工作负荷有效调整受托

人资源。(4)将 FASB 理事会的规模从七人减少为五人,以加强其对议程做出快速灵敏反应的能力。(5)保留 FASB 理事会的简单多数投票要求。(6)拓宽当前要求 FASB 委员拥有投资经验的议事程序,肯定投资者参与 FASB 活动的必要性。(7)授权 FASB 主席在经过恰当的咨询后可拟定技术议程。这相比以往需全部委员投票表决的程序,无疑改进了议程设立的效率。(8)加强 FAF 对 FASB 准则制定过程的监督,尤其是在 FASB 对准则有效性进行追溯评估的正式程序方面。

在 SEC 方面,改进财务报告委员会(CIFiR)的调查认为,美国准则制定程序的设计,包括发布权威解释性实施指南的过程与每一类参与者扮演的角色,总体上运行良好并且是合适的,但仍可做改进。^④ CIFiR 的提议如下:一是通过增加 FASB 理事会(至少一名投资者代表,多于一名则更为理想)、工作人员及其咨询小组中的投资者代表,加强准则制定中的投资者观点,以此满足财务报告准则主要服务对象的需求。^⑤二是修订 FASB 的使命声明,明确最小化会计准则复杂性^⑥这一目标,FAF 应建立业绩标准,保证准则制定的关键方面符合 FASB 公开阐述的目标与目的。三是明确 SEC 在发布解释性实施会计指南方面的作用,避免与 FASB 职能重复并引起委托人对指南无所适从的潜在困扰(已提议整合二者现行的披露条款)。四是通过以下方式改进准则制定程序:(1)成立财务报告论坛(FRF),成员包括来自编报者、审计师、投资者及其他使用者团体的关键委托人,通过即时与长期的方式,与 SEC、FASB 及 PCAOB 的代表会晤,对财务报告体系总体层面的压力进行讨论。(2)增加会计准则开发过程中实地调查(fieldwork)工作的透明度与连贯性。实地调查通常指在委托人方面的延伸,如从编报者与投资者处获取信息,将所提议的会计准则对自愿参与公司的财务报表进行测试,以向 FASB 提供成本收益评估方面的有益信息。(3)对主要准则实施应用后审阅(post-adoption reviews)程序,确定预期外后果或其他实务问题。该举措意在保证,新准则的发布可在一个公司间作出不同理解与解释的合理范围内,以可接受的成本水平传递预期信息。(4)根据不断变动的经济条件,对现有准则的持续相关性与可接受的成本收益情况进行评估。^⑦ CIFiR 特别强调了当前环境下对资本募集活动的传统会计准则可能未能跟上市场发展节奏,某些可转换证券与证券化交易的会计指南不能准确表达经济实质(“资产负债表外”会计)。此处, CIFiR 对投资者观点的强调、对准则制定及时性及透明度的关注是与 FAF 的变革动向相一致的。根据双方的建议, FASB 目前的应循程序中则很可能增加一项关键的“准则应用后审阅”程序,以评估准则的实施效果。

SEC 在研究报告中也对 FASB 与 IASB 的合作关系作了简要回顾,涉及诺沃克协议(2002)、理解备忘录(2006)和主要联合项目进展报告及时间表(2008)。其中, SEC 明确指出, FASB 参与国际活动的目的在于增加美国本土所使用会计准则的国际可比性与质量,该目标与 FASB 对其本土委托人所担负的责任相一致,即保障后者从跨国信息的可比性中获益, FASB 在与 IASB 及国家准则制定机构合作的过程中应坚持该目标。可见,在寻求高质量全球准则国际趋同的过程中,准则制定程序及其背后的国家利益之争是难以回避的。

注释:

①改进财务报告咨询委员会由 SEC 于 2007 年 7 月特许成

立。该委员会负有双重使命:在降低财务报告体系对投资者、编报人与审计师复杂性的同时,通过检验美国的财务报告体系提出改进财务信息对投资者有用性的建议。2008 年 7 月 31 日,该委员会决定向 SEC 主席提交改进财务报告若干建议的最终报告。作为 SEC 的一个咨询委员会,其建议是否付诸实施最终取决于 SEC 或 SEC 工作人员。最终报告中的观点亦不必然反映 SEC 或其工作人员的监管议程。

②2003 年政策公告这样表述:“FASB 在履行‘帮助委员会实现《证券交易法》中的要求’角色时,应就委员会认为对投资者具有紧急重要性的会计问题,向公众公司、会计公司、监管者和其他主体提供及时的指南。但是,委员会与其工作人员并不阻止 FASB 致力于其他主题,也不会为 FASB 的特定项目规定方向或结果,只要 FASB 得出的结论符合投资者保护利益。我们希望,委员会的工作人员将一些值得制定新会计准则、对现有准则进行修订或者作出正式解释的问题提交到 FASB 或其某个关联组织。我们也希望, FASB 能及时地致力于这些问题。而当 FASB 认为对某个问题进行考虑不可取或者该问题不能在委员会可接受的时间期间内解决时,我们希望 FASB 能及时地通知委员会或其工作人员,向我们提供恰当解决该问题的若干方案意见,并与我们及我们的工作人员一道勤勉工作,以确保投资者不受误导性或不充分的会计处理或披露之影响。”

③FAF, Corporate Governance Changes to Oversight, Structure, and Operations of the FAF, FASB and GASB, Recitals and Resolutions Adopted by the FAF Board of Trustees on 02-26-08. www.fasb.org.

④CIFiR, Final Report of the Advisory Committee on Improvements to Financial Reporting to the United States Securities and Exchange Commission (August 1, 2008). www.sec.gov.

⑤CIFiR 强调,会计准则制定过程中应突出投资者观的优先地位(pre-eminence),但也承认对准则制定所涉各方利益进行权衡的必要性,并不旨在提议置所有其他各方于不顾。除了在 FASB 中加强投资者观外, FAF 中也需增加投资者代表,更多地权衡不同类型投资者的观点。CIFiR 坚持,在准则制定程序中直接与间接地增加投资者的代表性是保证财务报告对投资者有用的最佳方式。

⑥复杂性是 CIFiR 报告重点讨论的问题之一,认为复杂性已使当前财务报告所提供信息与合理投资决策所需信息之间的不匹配或称断裂更为显著。而财务报告中的复杂性主要指:(1)投资者理解交易或事项的经济实质进而公司的总体财务状况与业绩的困难;(2)编报者恰当应用 GAAP 并交流交易或事项的经济实质及财务状况与业绩的困难;(3)其他委托人审计、分析及监管公司财务报告的困难。

⑦通过对所提议的准则增加实地调查、对新准则实施正式的采纳后审阅和对现有准则进行定期评估, CIFiR 旨在改进从投资者与其他利益相关处获取反馈信息这一程序。这些措施旨在准则制定过程中及之后向 FASB 提供更有价值的观点,加强过程的有效性,使最终产品(会计准则与财务信息)对使用者更有用。

注:参考文献略。

(编辑 熊年春)