DOI:10.19641/j.cnki.42-1290/f.2019.01.011

FASB制定准则的议程设置及影响因素

——兼论会计信息质量特征的层次性问题

刘襄生，李长爱（博士生导师）

【摘要】自1973年美国财务会计准则委员会（FASB）成为美国独立制定财务会计准则的唯一权威机构以来，截至2018年7月共发布168份财务会计准则公告（SFAS）和159份修订公告（ASU），在提供决策有用信息、增进财务透明度和维护经济健康发展等方面发挥了不可替代的作用。通过对FASB过去四十多年准则制定过程的研究发现：提高可比性是FASB立项制定或修改准则最常见的原因，这与可比性在信息质量特征概念框架中的层次地位存在差异；出于成本效益的考虑，FASB始终坚持采用公开透明的“充分程序”来维护准则的中立性；历史证据表明美国证券交易委员会（SEC）、美国注册会计师协会（AICPA）等利益相关方通过其“政治权力”不可避免地影响了FASB准则的制定，甚至施加了不当的影响；FASB委员的从业背景对准则制定可能会产生一定的影响，但是这种影响要视具体情况而定。

【关键词】FASB；准则制定；会计信息质量；从业背景；议程设置；利益相关方

【中图分类号】G206　　【文献标识码】A　　【文章编号】1004-0994(2019)01-0073-6

一、引言

自1973年美国财务会计准则委员会（FASB）成立以来，其致力于通过制定一般公认会计原则（GAAP）来加强美国资本市场的有效性，并为投资者提供决策所需的信息[1,2]。截至2018年7月，FASB共发布168份财务会计准则公告（SFAS）及159份修订公告（ASU），在规范美国乃至国际财务报告方面的作用得到了广泛认可[3]。不少文献也从利益相关方如美国证券交易委员会（SEC）[4]、美国注册会计师协会（AICPA）和主要的大型会计师事务所[5]及财务报告编制者[6]和政治经济环境[7-9]等方面对准则的制定背景和实施后果进行了研究。但研究利益相关方所提问题如何影响准则制定议程以及影响议程设置因素的文献相对较少。前FASB主席Dennis Beresford曾说：“议程设置是我们在FASB做出的最重要的决定。然而，对于如何进入议程，这可能是我们最不了解和最不受欢迎的活动之一[10]。”他还指出，由于缺乏对FASB议程设置的理解，SEC和FASB监督委员会经常要求FASB解释其受理某些议题的理由。因此，对FASB如何确定其议程展开研究尤为必要[11]。

基于此，本文在Allen等[3]以及Jiang等[12]研究的基础上，结合FASB官网公开的相关信息与文件，拟对FASB制定准则的议程设置及影响因素进行总结，进一步分析各利益相关方如何影响准则的制定以及FASB委员从业背景对准则制定的影响，并对会计信息质量特征的层次性问题进行探讨。

二、准则制定的议程设置及原因分析

（一）议程设置对成本效益问题的考虑

20世纪70年代，准则产生的经济后果是否公平成为当时最具挑战性的会计问题[13]。由于程序封闭以及缺乏对经济后果的考虑，美国会计原则委员会（APB）在一片批评声中被FASB取代，新成立的FASB更为重视会计准则的经济后果，专注于财务报表使用者对中性信息和公允表达的需求，因此始终坚持采用公开透明的“充分程序”。根据FASB在

2013年12月11日修订通过的《议事规则》(*Rules of Procedure*),FASB通过完全独立的程序完成准则的制定,但鼓励利益相关方的广泛参与并客观地考虑其意见,同时接受财务会计基金会(FAF)的监督。其准则的制定过程主要包括以下七个步骤:①根据利益相关方的要求/建议或通过其他方式确定财务报告编制的问题;②根据工作人员准备的问题分析并决定是否将议题添加到技术议程中;③通过公开的会议审议工作人员已确定和分析的各种财务报告编制问题;④发布征求意见稿以广泛征求利益相关方的意见;⑤如有必要,就征求意见稿举行公开圆桌会议;⑥根据各利益相关方的意见重新审议拟定条款;⑦发布SFAS或ASU等。

直至今日,准则导致的经济后果或者说准则的成本效益问题仍然是FASB面临的最具挑战性的问题之一。FASB成员Marc A. Siegel在2014年11月17日的FEI-CFRI会议上提出:"当我们考虑准则的效益时,我们会考虑它给投资者和其他财务报表使用者提供的信息。"具体而言,按照准则规定所产生的信息是否能够准确、中立地反映潜在的经济交易和事件并减少使用信息的工作量或成本,换言之,准则制定的目标是创造一个中立的竞争环境,使投资者、债权人和其他财务报表使用者能够根据现有的最佳信息做出独立判断,实现资本的有效配置与良性互动,进而促进经济的持续增长。基于成本效益的考虑,FASB制定准则的过程不仅需要公开透明的"充分程序"以实现专家的集体判断,更需要资本市场参与者,包括投资者、分析师、监管者、财务报表编制者、审计师、学者和其他利益相关方的广泛参与,以体现准则整体上的中立性,进而提升用户使用信息的成本效益。

(二)议程设置的原因及对信息质量特征的考虑

利益相关方所提问题能否出现在FASB的议程上并被研究讨论,通常由FASB成员投票决定。目前,FASB对于议程设置主要采用以下七项标准:①问题的普遍性;②替代方案的可用性;③技术上的可行性;④实施的经济后果;⑤准则的趋同性;⑥国际合作机会;⑦资源的可利用性。但是,FASB在公开文件中并未解释制定某项准则具体采用了哪项标准,基于此,Jiang等[12]对1973~2014年FASB将问题纳入议程的原因进行了归纳与总结,具体如表1所示。

1973~2014年FASB发布的211个准则及修订公告中,有88个准则的制定或修改是源于处理方法不一致;此外,有22个准则把实现国际可比性作为FASB将问题纳入议程的主要原因,提高可比性(包括一致性)成为四十多年准则制定或修改的最常见理由,以防止企业可以通过选择最适合自己的准则规定对外披露会计信息[14]。APB在鼎盛时期被解散,其中一个主要的原因是其缺乏概念框架的通盘考虑,导致准则间的不一致情况经常出现,使得报表编制者"有太多自由的会计选择"[10]。与此同时,美国国会报告也指出,"统一会计准则的制定和应用必须成为准则制定体系的主要目标"。此外,各种利益相关者也倾向于具有可比性的准则,例如:前FASB工作人员Van Riper[15]认为,尽管财务信息编制者经常对其重要性提出质疑,但财务信息的可比性一直是分析师和立法者关注的主要问题。

表1　FASB将问题纳入议程的原因

原　因	数 量	占 比
处理方法不一致	88	42%
执行困难	76	36%
国际可比性	22	10%
经济及监管状况变化	21	10%
行业特定要求	20	9%
现有准则不足	16	8%
信息披露不足	8	4%
临时措施	5	2%
EITF或AICPA无法达成共识	5	2%

注:EITF为新兴问题任务组(Emerging Issnes Task Force)。

但是,从会计信息质量特征的规定来看,可比性则次于其他某些质量特征。1977年,美国会计学会(AAA)指出,会计信息必须具备以下标准的质量要求:"首先是相关性,其次是可靠性……"。1980年5月,FASB发布《财务会计概念公告第2号——会计信息的质量特征》(SFAC NO.2),将会计信息质量特征构成了"一个质量的层次结构"(见图1)。其中:第一层次为决策有用性,是会计信息质量特征的总体要求;第二层次为相关性与可靠性,是会计信息质量的重要特征;第三层次为预测价值与中立性等六个特征,是对相关性和可靠性的说明;第四层次为可比性,这是会计信息质量的一个次要特征,排在质量层次结构的最末层(以效益大于成本和重要性为约束条件)。因此,SFAC NO.2认为可比性在会计信息质量特征中的地位是次于相关性与可靠性的。

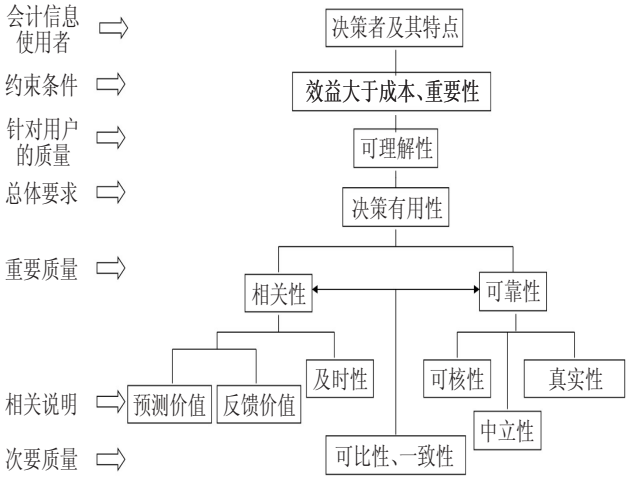


图 1 会计信息质量特征层次结构

2010年，FASB发布《财务会计概念公告第8号——目标与质量特征》（SFAC NO.8，FASB与IASB联合概念框架第一阶段成果）来取代《财务会计概念公告第1号——企业财务报告的目标》（SFAC NO.1）和SFAC NO.2。主要修改内容如下：①将“会计信息的质量特征”改为“有用财务信息的质量特征”；②把“主要质量和次要质量”修订为“基本质量特征”和“增进质量特征”（增进对决策的有用性）；③用“如实反映”（faithful representation）取代原质量层次结构中的“可靠性”。因此，SFAC NO.8仍然认为可比性只是决策有用会计信息的一个增强（次要）特征。同时，由于相关性与可靠性在SFAC NO.2中代表了决策有用信息的主要定性特征，因此自1980年以来的30多年，大多数研究都侧重于相关性和可靠性之间的权衡[6]。但是，Gipper等[11]认为，虽然所有会计准则都可能在某种程度上做到这一点，但在许多情况下，这并不是准则所考虑的最重要的会计问题。这一说法从FASB自1973年以来的议程设置亦可得到证明。因此，对于会计信息质量特征的重要性排序问题，值得进一步思考。

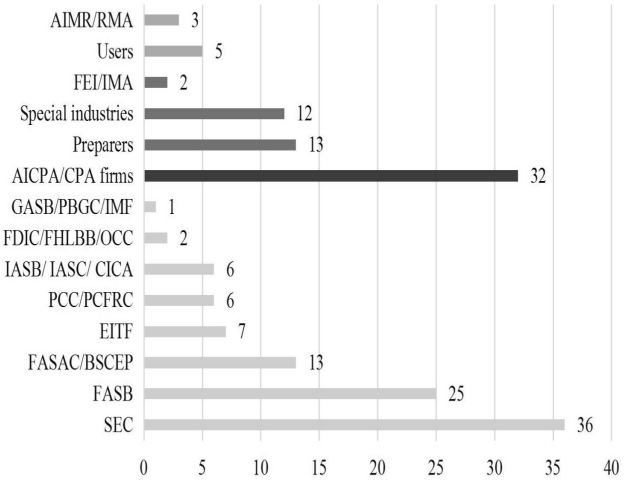
三、利益相关方对准则制定的影响

从研究和实施的过程来看，一般认为会计准则是通过提供专业的理论和技术标准来对各种会计要素的确认、计量和报告等做出相应规范的技术过程。但是从制定的过程来看，准则的制定不仅仅是一种技术程序，还必须考虑准则实施后可能产生的经济后果。因此，准则的制定程序也成了各利益相关方利益冲突与妥协之下的公共选择过程，进而演变成利益相关方博弈之下的政治程序。Stephen Zeff[13]指出，由于财务报表会影响报表使用者的决策行为，因而决策行为导致的经济后果可能会影响其他个人或组织的利益。因此，从本质上来说，会计准则是一种决定利益分配格局的标准，制定或修改准则必然会导致现有利益分配格局的调整与重组。在调整与重组的过程中，各利益相关方势必通过政治影响力参与准则的制定，以保证其利益不受损害，进而使得“准则的制定添上政治色彩，成为利益相关方相互竞争与妥协的一种权力游戏”（David Mosso的观点，曾于1978～1987年担任FASB委员）。

因此，几乎所有的学者和实务界人士都将政治视为准则制定过程中一个至关重要甚至是决定性的因素，包括SEC、AICPA、大型会计师事务所甚至是国会在内的许多组织（群体）都曾对FASB施加了不适当的影响，使得FASB委员在任职期间受到了威胁，给FASB的生存带来了巨大政治压力。以股票期权的会计处理为例，1972年，APB发布《第25号意见书：向职工发放股票的会计处理》（APB 25），规定使用“内在价值法”（Intrinsic value approach），即股票期权的行权价超过授予日公允价值的部分计入当期损益，反之则为零。1973年新成立的FASB发布《关于股票期权的会计处理方法（征求意见稿）》（SFAS NO.123），要求采用“公允价值法”（Fair value approach）确认和处理由于授予员工股票而产生的薪酬费用，即在公允价值框架下运用期权定价模型估计股票期权的公允价值，并计入当期损益。但是，这种做法遭到了各种商业团体的强烈反对，其在国会和政府机构的帮助下成功介入征求意见稿阶段，并以不符合概念框架为由迫使FASB撤销该征求意见稿，甚至一度威胁到FASB独立制定会计准则的地位[4,8,16]。直至1995年，FASB才成功发布《股票薪酬会计处理方法》（SFAS NO.123），但是FASB做出了妥协，规定股票期权的处理首选公允价值法而非内在价值法，但允许沿用APB 25的规定，不过需要在附注中披露匡算的净收益和每股收益。

从实践来看，虽然允许上述两种方法同时存在，但由于公允价值法会导致每股收益大幅下降，因此少有企业选择这种处理方法。与此同时，如果只进行披露而不确认，则不但会违背“不能以附注披露代替确认和计量”这一基本原则，还会降低财务报表的质量[17]。直到2004年SFAS 123R发布后，FASB才最终取消了内在价值法在股票期权会计处理中的运用，结束了长达近30年的博弈。因此，从股票期权会

计处理准则的例子可以看出，即使FASB为避免重蹈APB的覆辙，把中立性作为制定准则的灵魂，但是很多时候不得不屈服于政治压力，不仅降低了准则的质量，也扭曲了经济的实质，这也是Marc A. Siegel说“成本和效益问题仍然是FASB面临的最具挑战性的问题之一”的原因。



注：受图表篇幅限制，对各组织的名称均使用英文缩写。

图 2 影响FASB议程设置的相关组织

从Jiang等[12]统计的结果（见图2）来看，影响FASB准则制定议程设置的利益相关方主要包括监管机构（SEC、EITF以及FASAC等）、公共会计组织（AICPA、主要的大型会计师事务所）、大型上市公司以及特殊行业协会等。

在监管机构方面：从统计的135个准则来看，有36个（占27%）准则议程设置与SEC有关，其中16项准则是1979～1985年FASB根据SEC的要求从AICPA的文件中提取并作为FASB公告发布的。鉴于FASB发布会计准则来源于SEC的授权，FASB对SEC的要求迅速做出回应实属正常[12]。但是，FASB前主席Beresford也表示：“从事后来看，我认为FASB浪费大量时间和精力发表的十几份公告仅仅提取了AICPA文献[10]。”另一个典型的例子就是前文提及的股票期权会计处理问题，在使用内在价值法还是公允价值法的问题上，SEC站到了议会和商业团体一方，在时任SEC主席Levitt的敦促与劝告下，FASB最终不得不做出让步，才有了SFAS NO.123的发布。即使Levitt后来承认当初的决定是一个错误，也改变不了IASB先行发布IFRS 2（使用公允价值法处理股票期权）的事实。另外，大量与金融工具相关准则的发布与修订也与SEC敦促FASB积极修订准则以应对金融市场创新有关。

在AICPA与大型会计师事务所方面：135个准则议程设置中有32个（占24%）与其相关，而且从议题来看，都与解决可比性问题有关。这可能是由于会计师事务所通过与上市公司之间的频繁互动，能够充分了解各种会计处理方法在实践中存在的问题。因此，AICPA与大型会计师事务所有动力针对准则实施过程中的问题向FASB提出修订的要求。这在某种程度上也说明了AICPA与大型会计师事务所在FASB准则制定议程设置上的巨大影响力[5]。1975年，两份具有影响力的国会报告（梅特卡夫报告和莫斯报告）指控会计准则的制定完全由AICPA与八大会计师事务所控制，这种控制不仅是人事任免权的控制，更是资金来源上的控制，使得FASB完全处于受其支配地位。即使目前这一局面得到改善，AICPA和大型会计师事务所对FASB仍然具有较大的政治影响力[6]。

另外，IASB对FASB的影响也不容忽视，随着2002年Norwalk协议以及2006年促进US GAAP与IFRS国际趋同谅解备忘录的签订，2004～2014年，FASB启动了10个旨在减少或消除US GAAP和IFRS之间差异的议题。

虽然从FASB准则制定过程来看，各利益相关方都在不同程度上影响了FASB的准则制定，但从1973年以来，FASB总体上保证了在准则制定上一贯坚持的中立性，这与FASB始终遵循公开透明的“充分程序”密不可分，有利于各利益相关方之间充分的交流与博弈，进而实现各方利益的相对均衡[18]。

四、FASB委员从业背景对准则制定的影响

长期以来，新闻媒体习惯于把FASB描述为“会计界的最高法院”，并对其变动保持密切关注。例如，2010年时任FASB主席的Robert Herz辞职当天，《华尔街日报》便在首页对其进行了报道。由于媒体的垄断与集中，美国媒体的话语权在很大程度上都是其所属利益集团话语权的延伸[19]。因此，各利益集团积极通过所控制的媒体发表FASB组成人员的意见，以至于历届FASB的组成都是各界争论的焦点。Allen等[3]首次对FASB委员如何影响会计准则制定进行了系统的检验，发现在准则的“可靠性”和“相关性”的权衡中，具有金融从业背景的委员更倾向于相关性，部分原因是他们更倾向于公允价值法的使用。进一步地，Jiang等[12]通过直接分析FASB委员发表的书面异议书证实了Allen等[3]的结论，准则

的制定的确与FASB委员的从业背景有关，但是针对是否采用公允价值计量的问题，必须视具体情况而论，二者并无绝对的因果关系。

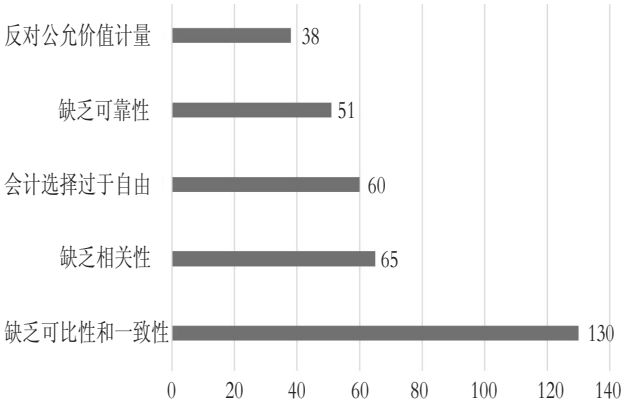


图 3 FASB委员反对意见理由（前五名）

根据Jiang等[12]的统计，1973～2014年，44名FASB委员中有31名委员至少投过一次反对票，反对意见合计175票，占总票数（1182票）的14.8%。通过对各委员提出的反对意见汇总发现，反对理由排名前五的依次是缺乏可比性和一致性（74%）、缺乏相关性（37%）、会计选择过于自由（34%）、缺乏可靠性（29%）和反对公允价值计量（22%）（见图3）。会计准则缺乏可比性和一致性成了FASB委员发表反对意见的最主要理由，而缺乏相关性或可靠性这两个信息质量的反对意见则次之。通过前文的分析发现，可比性问题同样是FASB议程设置的最主要因素。因此，就会计信息质量特征而言，可比性到底是一个主要特征还是增强特征有待进一步探讨。

如表2所示，以FASB委员的从业背景为标准对175项反对意见分类发现，无论何种从业背景，可比性问题是所有委员共同关注的问题，也是持反对意见的首要理由。而在五种从业背景中，具有注册会计师从业背景的委员投反对票最多，占比约47%，这可能与FASB的构成中具有注册会计师从业背景的委员比重较大有关。与具有注册会计师和监管者从业背景的委员相比，报表编制者对于会计选择过于自由的反对意见要显著低于前两者，这表明他们更希望准则赋予其更多的会计政策自由选择权；而具有注册会计师和监管者从业背景的委员则对此更为谨慎，也更为注重财务信息可靠地表达。对于“会计选择的自由度”的分歧表明了不同从业背景的FASB委员对准则制定的不同立场。另外，具有用户（分析师等）背景的委员由于相关准则规定缺乏可靠性而投反对票的比例要显著高于其他从业背景的委员；同时，他们可能更为支持在准则中使用公允价值计量，这表明他们对依据准则规定报告的财务信息是否能够真实可靠地反映经济业务的实质更为关注。

表 2　　不同从业背景的委员反对理由

专业背景	票数（合计175）	（1）缺乏可比性和一致性	（2）缺乏相关性	（3）会计选择过于自由	（4）缺乏可靠性	（5）反对公允价值计量
注册会计师	83	74%	23%	40%	23%	17%
报表编制者	30	73%	30%	13%	40%	23%
学者	31	77%	65%	35%	32%	32%
用户	13	77%	46%	23%	46%	8%
监管者	18	72%	61%	50%	22%	33%

通过对不同从业背景委员的反对理由进行分析可以发现，准则的制定可能受到FASB委员从业背景的影响，但并不能根据FASB委员的从业背景预测其在某项准则制定过程中是否会持赞成或反对意见。例如，与多数FASB委员的意见相比，来自Touche Ross（会计师事务所）的前合伙人Ralph Walters（于1977～1983年任职于FASB）更加支持在SFAS 19和SFAS 41中使用公允价值计量；而在SFAS 33和SFAS 39中是否使用公允价值计量的讨论中，当大部分委员都赞成使用时，Walters与Sprouse（斯坦福大学教授，于1973～1985年任职于FASB）以计量困难为由，反对使用。因此，FASB委员的从业背景对准则制定可能会产生一定的影响，但这种影响并非是绝对的，要视具体情况而定。

五、结论

无论是FASB成立之初还是四十多年后的今天，准则产生的经济后果是否公平以及对成本效益的考虑仍是FASB面临的最具挑战性的问题之一，即准则能否创造一个中立的竞争环境，使得财务报表使用者能够根据现有的最佳信息做出独立的判断。

基于此，本文首先通过对FASB制定准则的议程设置分析发现，“充分的”准则制定程序总体上有效地应对了这一挑战。进一步地，分析FASB将问题纳入议程的原因发现，提高可比性是最常见的原因，这与以往认为可靠性与相关性是决策有用会计信息主要特征的认识存在一定的差异。然后，通过对FASB准则制定过程中历史证据的分析发现，各利益相关方都在不同程度上影响了FASB的决策，其中，

SEC、AICPA以及大型会计师事务所是影响FASB制定准则的主要利益相关方。但是，FASB始终遵循的“充分程序”在一定程度上保证了博弈各方有充分的交流和信任，从而保证了准则总体上的中立性。最后，通过分析FASB委员的从业背景发现，FASB委员的从业背景对准则制定可能会产生一定的影响，但是这种影响并非是绝对的，要视具体情况而定。与此同时，可比性问题是无论何种从业背景委员都会共同关注的重要问题。说明无论是外部的利益相关方还是FASB自身都对提高可比性保持了高度关注，这恰恰也说明了各方对准则的制定和修改始终围绕着美国会计界的一个热门话题——高质量的会计准则，即准则应当能够产生具有可比性与透明性的会计信息，供决策者据此进行横向与纵向的比较以做出最佳判断（SEC前主席Levitt在1998年发表的演讲中有关高质量会计准则的观点，其认为相同的经济事项应当采用相同的会计处理方法），这也是准则制定所追求的目标——通过创造中立的环境为决策者根据现有的最佳信息做出独立判断。

结合高质量会计准则的界定，本文认为，最佳信息的一个显著特征应当是具有可比性，但目前可比性在会计信息质量特征概念框架中只是一个增强特征，而非主要特征。因此，对会计信息质量特征而言，可比性在会计信息质量特征层次结构中应该处于何种位置?这有待进一步思考。

主要参考文献：

[1] 葛家澍，林志军. 现代西方会计理论[M]. 厦门：厦门大学出版社，2001：43～83.

[2] 魏明海，龚凯颂. 会计理论（第四版）[M]. 大连：东北财经大学出版社，2014：40～67.

[3] Allen A., Ramanna K.. Towards an understanding of the role of standard setters in standard setting [J]. Journal of Accounting and Economics, 2013 (55):66～90.

[4] Dechow P., et al.. Economic consequences of accounting for stock-based compensation[J]. Journal of Accounting Research, 1996(34):1～20.

[5] Horngren C.. Institutional alternatives for regulating financial reporting[J]. Journal of Comparative Business and Capital Market Law, 1985(13):267～289.

[6] Ramanna K.. Political standards: Corporate interest, ideology, and leadership in the shaping of accounting rules for the market economy[M]. Chicago: University of Chicago Press, 2015:1～296.

[7] Young J.. Outlining regulatory space: Agenda issues and the FASB [J]. Accounting, Organizations and Society, 1994(19):83～109.

[8] Ramanna K.. The implications of unverifiable fair value accounting: Evidence from the political economy of goodwill accounting[J]. Journal of Accounting and Economics, 2008(45):253～281.

[9] Dyreng S., Hanlon M., Maydew E.. The effects of executives on corporate tax avoidance[J]. The Accounting Review, 2010(85):1163～1189.

[10] Beresford D.. Frustrations of a standards setter[J]. Accounting Horizons, 1993(7):70～76.

[11] Gipper B., B. Lombardi, D. Skinner. The politics of accounting standard-setting: A review of empirical research [J]. Australian Journal of Management, 2013(38):523～551.

[12] Jiang J., et al.. How does the FASB make decisions? A descriptive study of agenda-setting and the role of individual board members[J]. Accounting, Organizations and Society, 2018(5):9～17.

[13] Stephen Zeff. The Rise of “Economic Consequences” [J]. The Journal of Accountancy, 1978 (12):56～63.

[14] Schipper K.. Principles-based accounting standards [J]. Accounting Horizons, 2003(17):61～72.

[15] Van Riper R.. Setting standards for financial reporting: FASB and the struggle for control of a critical process[M]. Washington: Greenwood Press, 1994:206.

[16] Stephen Zeff. “Political” lobbying on proposed standards: A challenge to the IASB[J]. Accounting Horizons, 2002(16):43～54.

[17] 邓小洋，张鹏. 股票期权会计处理的国际动向及启示[J]. 财经论丛，2003(4):66～70.

[18] 孙红梅，肖茂. 基于博弈视角的中美会计准则比较分析[J]. 财会通讯，2012(10):107～108.

[19] 蒋建国，许珍. 美国利益集团对媒体话语权的影响与控制[J]. 马克思主义研究，2016(5):113～124.

作者单位：湖北经济学院会计学院，武汉 430205