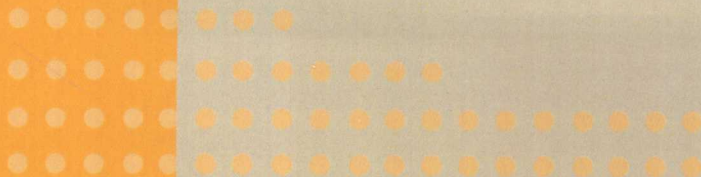


公允价值会计研究： 稳健观点

姜 崧 姜 钰 许淑琴 著

Research on Fair Value Accounting:
Conservatism Perspectives



东北林业大学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

公允价值会计研究: 稳健观点/姜崧, 姜钰, 许淑琴著. —哈尔滨: 东北林业大学出版社, 2009. 5

ISBN 978 - 7 - 81131 - 487 - 8

I. 公… II. ①姜…②姜…③许 III. 会计—研究 IV. F23

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2008) 第 114821 号

责任编辑: 冯 琪

封面设计: 彭 宇



NEFUP

公允价值会计研究: 稳健观点

Gongyun Jiazhi Kuaiji Yanjiu: Wenjian Guandian

姜崧 姜钰 许淑琴 著

东北林业大学出版社出版发行

(哈尔滨市和兴路 26 号)

哈尔滨天兴速达印务有限责任公司印装

开本 787 × 960 1/16 印张 14.5 字数 253 千字

2009 年 5 月 第 1 版 2009 年 5 月 第 1 次印刷

印数 1—1 000 册

ISBN 978 - 7 - 81131 - 487 - 8

定价: 25.00 元

著者简介

姜崧：男，1972年5月出生，黑龙江省哈尔滨市人。现为哈尔滨学院财经与管理学院会计系讲师，从事会计理论与应用的教学与科研工作。研究生学历，管理学硕士学位。作为本书的主编，专业论文、论著成果颇丰，在核心专业期刊发表《农林企业竞争力会计研究》（《财会月刊》）、《会计本科实践教学体系的完善与对策》（《财会通讯》）、《哈大齐工业走廊税收政策支持研究》（《会计之友》）、《农林企业竞争力会计计量模式研究》（《财会通讯》）、《商誉主动纳入会计信息系统的可行性研究》（《中国管理信息化》）、《基于盈余管理的长期政策减值会计实例研究》（《会计之友》）、《新会计准则下会计计量模式比较研究》（《中国管理信息化》）等学术论文10余篇，在研、完成省部级课题4项。

姜钰：女，1978年12月出生，黑龙江省哈尔滨市人。现为东北林业大学经济管理学院讲师，从事统计学理论与应用的教学与科研工作。2008年6月获管理科学与工程专业博士学位。作为主要研究人员，参加省部级各类课题5项，在《1st Workshop on Multidisciplinary Researches for Human Life and Human Support》国际会议，《科技管理研究》、《科技进步与对策》等期刊上发表学术论文20余篇。

许淑琴：女，1965年2月出生，黑龙江省哈尔滨市人。现为哈尔滨学院财经与管理学院副院长，分管教学工作，副教授，从事会计理论与应用的教学与科研工作，有着丰富的理论研究和教学经验。在核心专业期刊发表《哈大齐工业走廊建设发展问题研究》（《商场现代化》）、《会计学本科专业实践教学校企共建模式设计》（《会计之友》）等论文20余篇，完成或在研课题5项，合作出版著作、教材4部。

前 言

原本是后记，却写在了前面。

新会计准则颁布已经整整三个年头了，在上市公司中也已经运行了两个会计年度，会计准则始终处在不断的发展、变化之中，因此，从事会计教学、研究工作的本书作者早就习惯了这种节奏。但是新准则的颁布仍然对本书作者产生了强烈的学术冲击，倒不是新会计准则的知识容量倍增，而是计量模式变了，本书作者始终认为计量模式的改变对于中国的会计准则体系而言，是一种本质上的改变，这种改变最直观的是计量方式、方法的改变，更深层次的是我国会计理论体系基本理论、理念的转变。

在选题之前，本书作者曾经就公允价值写了数篇文章发表在核心刊物上，这其中写过计量技术，写过新会计理论在边缘领域应用，林林总总。却突然发现，会计发展至今日，已然不是单纯的技术规范，而是一门影响范围越来越宽泛、与相关学科关联度越来越高的管理科学，单纯从技术角度研究会计理论已经不再有意义。

会计曾经是纯粹的经济语言，单一的记录职能使得会计以技术规范的形式长期存在。市场经济带来了纷繁复杂的经济活动，资本市场让会计主体拥有了越来越多的相关利益人，会计制度本身代表着一系列的契约关系，形形色色的契约把会计主体同相关利益人紧密地联系在一起，会计信息的生成也就成了履行契约的过程，契约的履行自然要符合相关利益人的利益。各方利益人的自身利益从来都存在对立性，因此，如何履约，如何提供相关的会计信息是会计当局的第一要务。公允价值的引入使得会计准则体系具备了越来越宽泛的政策选择空间，有利于提高会计信息质量，会计当局永远不可能满足相关利益人的所要利益要求，会计当局在从愈加宽泛的会计政策空间做出选择时，必须把握会计主体内部和外部普遍存在的博弈关系，抛开这种博弈关系单纯研究会计技术是没有意义的。在相关利益人利益不可能全部实现最大化的情况下，相对最大化的结果就成为会计当局的最优选择，而为实现这一结果选择会计政策时，所要遵循的原则就是稳健原则。稳健原则是在充分

考虑相关利益人博弈关系的基础上，履行会计契约，实现相关利益人利益相对最大化所必须遵循的基础原则。公允价值会计下，重提稳健原则依然意义非凡，脱胎换骨的理论变革赋予了稳健原则更加强盛的生命力，稳健原则是公允价值会计条件下提升会计信息相关性的重要理论保障，这也是本书的写作初衷和立论点。

辛勤的笔耕之后，是收获的喜悦，本书总体思路由姜崧设计完成，全书九章共计二十五万余字，成果分享如下：第一章，第三章，第四章第一、二、四节，第六章，第七章，第八章第一、二、五、六节，第九章由姜崧完成，共计十三万余字；第四章第三节，第八章第三、四节由姜钰完成，共计六万余字；第二章、第五章由许淑琴完成，共计六万余字。

随着拙作的收笔，深感才疏学浅，太多太多的荆棘期待跨越，从这重意义上讲，旅途才刚刚开始。

姜 崧

2009年3月8日

目 录

第一章 导论	1
一、研究背景及意义	1
二、研究内容	2
三、研究方法	8
四、研究框架	8
五、本书的创新之处	9
第二章 公允价值计量模式溯源	12
一、会计计量模式综述	12
二、西方国家公允价值计量模式溯源	13
三、我国公允价值计量模式溯源	18
四、国内外公允价值计量模式运用比较研究	23
五、本章小结	33
第三章 公允价值会计研究	34
一、新会计准则体系计量模式比较研究	34
二、新会计准则会计要素确认	39
三、新会计准则会计要素计量的参考因素分析	40
四、公允价值计量技术研究	45
五、本章小结	56
第四章 新会计准则要素项目公允价值评述	57
一、新会计准则体系概述	57
二、基本会计准则公允价值评述	58
三、要素项目具体会计准则公允价值评述	60
四、本章小结	111
第五章 新会计准则非要素项目公允价值评述	113
一、新会计准则非要素项目概述	113

二、非要素项目具体会计准则公允价值评述·····	113
三、本章小结·····	148
第六章 基于会计契约理论的会计政策选择研究·····	149
一、会计契约综述·····	149
二、会计政策选择综述·····	155
三、会计政策选择溯源·····	158
四、会计政策选择的契约解释·····	161
五、本章小结·····	164
第七章 公允价值会计稳健原则研究·····	165
一、稳健原则溯源·····	165
二、稳健原则解读·····	168
三、稳健原则刚性研究·····	170
四、稳健原则存在基础研究·····	173
五、稳健原则的制度存在及其执行研究·····	177
六、本章小结·····	180
第八章 公允价值会计的博弈关系研究·····	182
一、公允价值会计博弈综述·····	182
二、会计主体与相关利益人的博弈关系研究·····	183
三、“制度免疫”: 公允价值会计理论体系自身博弈关系研究 ——稳健与公允·····	190
四、公允价值会计理论体系与相关经济理论体系的博弈关系研究 ——以税法为例·····	197
五、会计政策选择的博弈解释·····	199
六、本章小结·····	200
第九章 公允价值会计运用——契约履行研究·····	201
一、公允价值会计体系的国际协调·····	201
二、证券市场的会计监管·····	206
三、社会审计的监督·····	211
四、会计当局职业道德和执业素养的提高·····	213
五、本章小结·····	214
参考文献·····	215

第一章 导 论

一、研究背景及意义

财政部颁布的企业会计准则放弃了单一的历史成本计量模式,改为包括公允价值计量模式在内的多重计量模式,实现了与国际主要会计准则体系的趋同。公允价值计量模式的引入,有利于提高会计信息的相关性,但同时也为会计当局提供了更加宽泛的会计政策选择空间,宽泛的会计政策选择空间是一把双刃剑,它可以提高会计信息质量,也可以进行盈余管理乃至利润操纵,因此,新会计准则在我国上市公司实施一个完整会计年度之后,实施效果是值得会计学人关注的问题,本书作者在这一背景下,从理论上对新会计准则实施过程中可能出现的问题及其防范进行了试探研究,并提出了新会计准则背景下稳健原则的全新解释。本书作者认为会计制度内部以及与之相关联的利益人之间存在着博弈关系,会计当局会计政策选择的目的是实现相关利益人的利益均衡,而并非是单一方面的利益最大化。会计制度本身代表着一系列的契约关系,会计当局在选择公允价值会计政策时,必须顾及相关利益人的利益,公允价值计量模式的引入加剧了会计主体内部、外部利益各方的博弈关系,会计当局的会计政策选择能否实现会计主体相关利益各方的利益均衡,在于会计当局如何理解把握稳健原则,本书作者的观点是:公允价值会计理论体系中,稳健原则仍然是最基本的会计原则,绝对公允的会计信息只是理论和实务中的目标,会计信息不对称的存在使得完全符合所有利益方的会计政策选择成为不可能,在绝对最优的会计政策选择方案不可能实现的情况下,相对最优的方案就是会计当局的首选,而稳健原则则是实现相对最优会计政策选择的指导原则,会计政策实施的过程就是履行会计契约的过程,稳健原则的执行过程就是实现博弈各方利益均衡的过程。此外,本书作者通过理论研究发现:会计制度本身还具有“制度免疫”的自我约束功能,稳健原则是会计制度的基本原则,会计当局在运用公允价值会计政策时,必

须遵循稳健原则以保证会计信息的相关性。稳健性原则在公允价值会计环境下，是确保公允价值计量模式带来的宽泛政策选择空间产生正效用的来自会计制度内部的理论保障，稳健原则的理论和实际应用价值，在公允价值会计时代不仅不会弱化，相反却具备了更强的生命力，稳健原则在会计理论体系中的继续存在是会计理论体系完备的表现。因此无论从会计制度衍生出来的相关利益人的博弈关系看，还是从会计制度自身看，会计制度代表的契约关系、会计制度自身的自我约束功能都会影响会计当局的会计行为，会计当局的会计政策选择并不是无所顾忌的。

二、研究内容

本书以理论研究为主，结合新会计准则的颁布和实施，从传统的会计研究相关理论视角，对公允价值会计进行分析、评述，为公允价值会计的有效实施提供依据。本书所述及理论共计四个部分，详细内容如下。

（一）公允价值理论

公允价值概念的产生和推广源于对经济活动中公平性的追求，因此公允价值在会计理论溯源上，其基本内涵是反映公平交易的计量目标^[1]。随着我国市场经济的快速发展，以历史成本为基础的单一会计计量模式已经不能满足会计主体相关利益各方对会计信息质量的要求，因此公允价值会计计量模式的出现和应用对提高会计信息的相关性具有十分重要的意义。会计计量是会计信息系统核算职能的重要组成部分，会计计量模式由不同的会计计量属性和不同的会计计量单位组合构成。计量属性是被计量对象的可计量的某一方面的特性或外在表现形式，而计量单位是计量对象就某一属性进行计量时具体使用的标准量度。我国新会计准则体系规定的会计计量模式有五种，分别是历史成本、重置成本、可变现净值、现值和公允价值，并规定企业在对会计要素进行计量时，一般应当采用历史成本。采用重置成本、可变现净值、现值、公允价值计量的，应当保证所确定的会计要素金额能够取得并可靠计量。公允价值是理性的双方在公平的市场环境中，在相互之间没有关联关系的情况下，自愿进行交易的金额，它可以用现行市价或未来现金流量现值表示。新会计准则中所提及的五种计量模式中事实上可以分为历史成本计量模式和公允价值计量模式两类。其中除历史成本外其余的四种计量模式，重置成本、可变现净值、现值和公允价值的确定不论是取自市场价格还

是未来现金流量折现,事实上都参考了市场因素,可以统称为广义公允价值计量模式,不同的是四种广义公允计量模式的使用范围,技术方法有所不同,公允价值计量模式已经成为和历史成本计量模式并行的会计计量模式,但是相对于发达的市场经济国家,我国新会计准则在采用公允价值计量的范围上较为保守,这与我国市场化程度不高、市场成熟度低导致的公允价值不易获得或者不确定性较高有一定的关系。

(二) 会计契约理论

契约是商品生产和商品交换过程中,对交易各方权利、义务进行规范的一种制度。依据现代企业代理理论,企业的契约主要可分为信贷契约和补偿契约。财务信息在信贷契约和补偿契约中有着十分重要的地位与作用。财务信息在契约中的地位与作用,导致经营者会计选择的投机性。由于经营者与所有者、经营者与债权人委托代理关系的利益冲突的存在,由于财务信息的重要性而经营者通常处于信息处理的有利地位,因此,经营者通过会计政策和方法选择进行投机的动机和条件都是存在的。完善财务信息系统,保证财务信息充分、真实,仍是会计改革的关键^[2]。会计作为对交易各方经济权利与责任进行确认、计量、记录与报告的一种社会契约安排,其功能主要体现在会计准则和其他约定的会计制度上。正是这些准则和制度构成了会计契约的主体,规定了会计主体契约参与行为的约束和利益分享边界。不同的会计契约内容即会计准则和会计政策选择,会引发会计主体产权在相关利益方之间的不同分配。会计契约是企业契约的重要组成部分,会计契约不仅仅包括指导实际操作的各种规则,更重要地体现了这些规则是如何制定出来的,会计契约是会计主体内部会计信息生成的规则。会计信息的生成在很大程度上是由各种会计规则决定的。不同的会计规则会使会计信息产生差异,从而进一步影响各相关利益人的利益分配格局,因此会计契约具有经济后果。由于会计准则具有经济后果,因此,它的制定过程必然为各利益集团所关注和参与。从而使得会计准则的制定过程类似于国家的其他法规、政策,成为一个政治过程。因此,最终颁布的会计准则既要遵循会计本身的基本原则,又要考虑经济后果。依照契约论的观点,从会计本质到会计核算对象、目的、过程和结果,都体现着某种程度的契约属性,企业是利益相关人之间相互缔约形成的利益共同体,而会计准则在这些契约的事前制定、事中监督和事后反映中发挥着不可或缺的作用。会计是一种经济合约,依据会计准则形成的财务报告对会计报告的使用者有很大影响,他们会根据各自所获得的不同会

计信息作出不同的抉择，会计准则本身应该是系统、规范的，因为它要用于规范会计确认、计量和报告，以此为原则来指导会计实务工作，使会计系统能客观、准确地反映经济事实的存在，为报告使用人提供真实的企业财务状况。不同的相关利益人在长期的博弈中，各方会达成一种均衡契约，会计准则实际上就是契约各方互相博弈的一个结果。当契约各方暂时达成共识时，便会使用现行的会计准则，一旦均衡遭到破坏，新一轮博弈又将开始，原有的会计准则也就需要进行相应的变革，以形成新的均衡契约。会计准则还是一种政治合约，会计准则的制定必然会引起利益各方的高度重视。当一方的经济利益受到损害时，其利益集团必然会诉诸政治活动，以达成保护、维持乃至改善其经济利益的目的。这种政治化的契约使得会计准则的制定与修改，必然是一个政治化过程，而不单只是一种技术化过程。参与会计准则制定的主体有各自不同的政治背景，代表着不同的政治力量，会计准则的制定过程，实际上就是各政治力量较量的过程，各政治契约方的合力决定了会计准则的制定方向。

会计规则的制定通常涉及到股东、经营者、债权人和政府四方的切身利益。这些相关利益人通过合作博弈，将通用会计规则的制定权授予政府，以提高效率，降低风险。会计契约结构分为通用会计准则制定、剩余会计准则制定、会计信息披露规则的制定和审计规则的制定四个层次。出于节约交易成本的考虑，由政府界定通用的会计准则，由于企业面临的经济环境具有不确定性，因此，还必须赋予企业通用会计准则无法界定的部分规则制定权，会计当局可能会运用判断来维护企业的稳定性，监管者也会留给会计当局选择空间，让会计当局对不确定的环境作出及时调整，弥补契约刚性的缺陷。尽管会计主体依据会计契约生成的会计信息总量在技术上是—定的，但是却可以选择披露多少，披露量在多大程度上能对社会的发展较为有利又能平衡各方面的关系，这又是需要界定的，这才会产生实质性的经济后果，所以必须由各方认同的利益无关第三方进行审计，审计的目标是审查会计主体财务报表的真实性、合法性和公允性。会计契约从广义上来讲，包括会计准则的制定、会计主体会计政策的选择、会计主体会计信息的披露、会计信息解释与证明等诸多环节。这些环节紧密相连，最终形成一条会计契约链。在这条链式结构中，每一个环节都充分体现了会计主体内部、外部多方力量的博弈。

在经济学中，契约的履行机制以信誉机制、声誉机制、市场自动实施机制、内在保障机制等形式出现，作为现代契约的一种基本类型，会计契约的

履行也更多地依赖其内在保障机制的作用而自动执行,因此,会计准则能否履行、是否公允,并非只取决于会计主体的会计当局,会计契约的履行实际是会计主体相关利益人博弈,且形成纳什均衡的结果,即公允价值会计政策空间愈加宽泛的情况下,会计信息相关性的保障从本质上讲在于会计主体及其相关利益人的平衡关系把握,因为这种利益平衡关系十分复杂,因此,在无法完全做到完全均衡的情况下,稳健不失为一种相对最优的选择,这也是公允价值会计条件下,稳健原则仍然是最基本的会计原则的重要原因。

(三) 会计稳健原则

稳健原则是最古老、也是最普及的会计计价原则,是保守主义观点在会计中的具体体现,稳健原则具有科学的本质内涵,稳健原则的确切含义是当某一会计程序有几种处理方案可供选择时,要尽量多考虑一些风险,使选用的方案对股东权益所产生影响的乐观程度最少,即为了使会计报表不致于引起不切实际的乐观,必须在会计实务中确认一切可能产生的损失,不计一切可能获得的收益。可见,稳健原则的实质是针对会计实务中的不确定因素的。任何经济事项都会不同程度地带有一定的不确定性,尤其当经济决策所面对的外部环境十分复杂时,决策事项更具有一定的弹性。在这种情况下,就应该对不确定的状况采取谨慎的态度,充分估计可能承担的风险和损失,尽量少估或不估可能产生的收益,使决策尽可能提高应付复杂变化的能力,把风险损失最大限度地降低^[3]。稳健性原则的确立是随着会计主体外部经济环境的复杂化,以及由此产生的会计要素信息不确定性增强而又无法做到会计信息绝对相关而出现的必然产物。稳健性原则具有丰富的会计理论基础,它体现于会计主体会计管理活动的全过程。在现代会计中,稳健性原则包括会计确认、计量、报告等各个方面的内容。从会计确认上看,要求确认标准建立在稳妥合理的基础上;从会计计量上看,要求不得多计资产、收益,也不得少计负债、费用;从会计报告上看,要求企业会计当局为会计信息使用者提供重要的会计信息,特别是要提供关于有可能发生的风险和损失方面的信息。

稳健原则的起源最早可以追溯到欧洲中世纪财产托管人为对其受托责任的解脱所采取的策略。美国 20 世纪 30 年代的经济大萧条所带来的灾难性的后果促使人们认识到危机之前虚高的盈余水平和粉饰经营前景的会计报告没有反映出企业即将面对的经济危机,从而导致了西方世界各个方面对经济发展前景以及企业财务状况和盈利水平的盲目乐观,是引发经济危机的一个重

要的原因，此后，在会计报告中贯彻稳健性原则的思想也就越发显得重要起来。我国企业会计准则规定，会计核算应当遵循稳健性原则的要求，合理核算可能发生的损失费用。稳健性原则是对会计确认、计量和报告的原则的补充或修正。它要求会计人员在面临不确定的变化时，对可能发生的费用和损失，要持合理计算的态度。可能的费用或损失账面上允许有所反映，即计提合适的准备，相应的减少利润。但是，这种准备必须合理，计算要有依据，符合客观经济环境，而不是故意地多确认费用，从而少计利润。对于影响企业将来价值的不利事项，如果难以计量，不能在财务报表中精确地加以确认，则应当在注释或补充信息中加以披露。稳健性原则还要求，对于可能发生的收入或利得，除非有十足的把握，一般不予确认。稳健性原则还是财务报告的一个重要特征和惯例，它隐含着在披露会计要素和盈余会计信息时，会计当局同样应该保持稳健。2006年2月，我国财政部发布了新的企业会计准则体系，标志着中国与国际财务报告准则实质趋同的会计准则体系正式建立。在第二章新会计准则体系基本会计准则里首次将过去会计核算的一般原则明确为会计信息质量要求，提出了可靠性、相关性、可理解性、可比性、实质重于形式、重要性、稳健性、及时性共八项会计信息质量要求，标志着我国的会计信息质量特征体系已具雏形。新准则对稳健性的要求是企业对交易或者事项进行会计确认、计量和报告应当保持应有的稳健，不应高估资产或者收益、低估负债或者费用。与美国会计准则体系相比，我国明确地将会计稳健性定位为一项会计信息质量特征，用以约束会计信息质量。

（四）博弈理论

会计政策选择是会计主体相关利益人之间博弈产生的均衡结果，而不是由会计当局主观做出的选择。会计要素市场中买卖双方掌握的信息是不可能完全相同的，在利益最大化原则的驱动下，具备信息优势的一方便会利用有利的信息使自己获利，而处于信息劣势的一方则会采取各种手段去获取更多的有利信息，以便做出更为科学、合理的决策。在会计要素市场信息搜集和利用的过程中，每个参与方所采取的行动方案不仅要考虑到各种可能出现的情况，还要考虑到其他博弈各方可能采取的对策，这就形成了一个博弈过程。会计主体生成的会计信息的使用者是非常广泛的，主要包括政府、债权人、投资者、经营者、供应商等利益人，这些会计信息的使用者均会从各自的利益出发关注会计信息的某些特定方面。会计信息使用者的需求各不相同，而会计信息本身又是不完全透明的、对称的，这就必然会引起会计主体

内部、外部相关利益人之间的冲突与对抗,从而产生了博弈。包括一切规范会计主体会计行为的法律、法规、准则和制度构成了约束各个博弈方的博弈规则。

会计信息是反映企业价值运动的经济信息,其本质是会计主体相关利益人知情权和话语权的体现。相关利益人是会计信息的有效需求主体。会计信息的质量由相关利益人的需求与会计当局的供应之间的博弈关系决定^[4]。在会计主体内部和外部,会计理论体系与相关经济理论之间,都普遍存在着矛盾性,即博弈关系,这种博弈关系的存在并不妨碍稳健性原则的科学、有序地实施,相反这些普遍存在的矛盾冲突,恰恰提供了稳健性原则实施的制度空间,稳健性原则的实施就是在多个存在博弈关系的矛盾点之间做出科学合理的选择,会计理论体系内部和外部普遍存在的多重、多点的博弈关系是稳健性原则存在的基石。企业是契约的组合,会计政策选择作为会计主体履行会计契约的一部分,有助于企业契约的实施。会计政策选择的结果实际上是参与其中的相关利益人之间博弈的结果。会计政策的选择是一个动态的过程,它贯穿于企业从会计确认到计量、记录、报告诸环节构成的整个会计过程,会计信息形成的过程其实就是会计政策选择的过程。企业选择不同的会计政策,产生不同的会计信息,导致会计主体各利益相关人不同的利益分配结果和投资决策行为,进而影响社会资源的配置效率和结果,所以会计主体各利益相关者都重视和关注会计政策的制定和选择问题,会计政策在形式上表现为会计过程的一种技术规范,但是,从本质上讲,会计政策不是一种纯粹的技术规范,其本质是不同利益相关人经济利益的博弈规则和契约安排,它对会计主体各利益相关人的利益分配关系会产生一定的影响。不同的会计准则及会计政策选择将会生成不同的会计信息,从而影响到不同利益相关者的利益。

会计信息的产生并不单纯地依赖会计主体自身,会计主体内部、外部相关利益人之间存在的复杂的博弈关系对会计信息的生成有着重要的影响,这些博弈关系的普遍存在有利于提高会计信息的相关性,这些博弈关系以制度的形式固定下来便是会计准则,这种存在表明了国家意志对博弈多方的存在以及博弈活动的认可,会计当局形成会计信息的过程实质上就是会计契约的履行过程,这一过程必然涉及到会计主体内部和外部的相关利益人,会计主体在执行会计政策过程中,对会计主体内部、外部相关利益人的博弈关系需要权衡、把握,在无法做到完全满足各方利益的情况下,相对最优的会计信息的生成便体现出会计当局的稳健,稳健原则体现的是会计主体内部、外部

相关利益人多方博弈的纳什均衡。

三、研究方法

本书采用理论分析、历史回顾相结合的方法，从多个理论基础出发，完成对选题的论证、研究。通过相关理论的历史回顾、归纳总结，研判本书所选题目的发展趋势，在契约理论、博弈理论以及相关会计基本理论研究的基础上，分析、总结了现有会计理论体系的现状，结合公允价值会计准则体系的实施，提出了本书的稳健学术观点。

四、研究框架

本书的研究框架如图 1-1 所示。

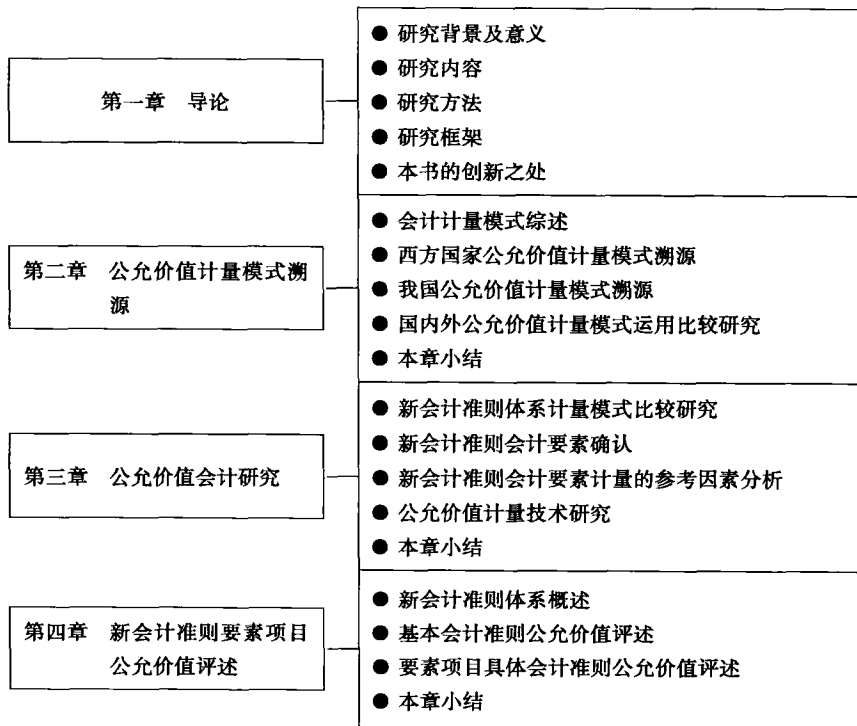


图 1-1 (1) 本书的研究框架

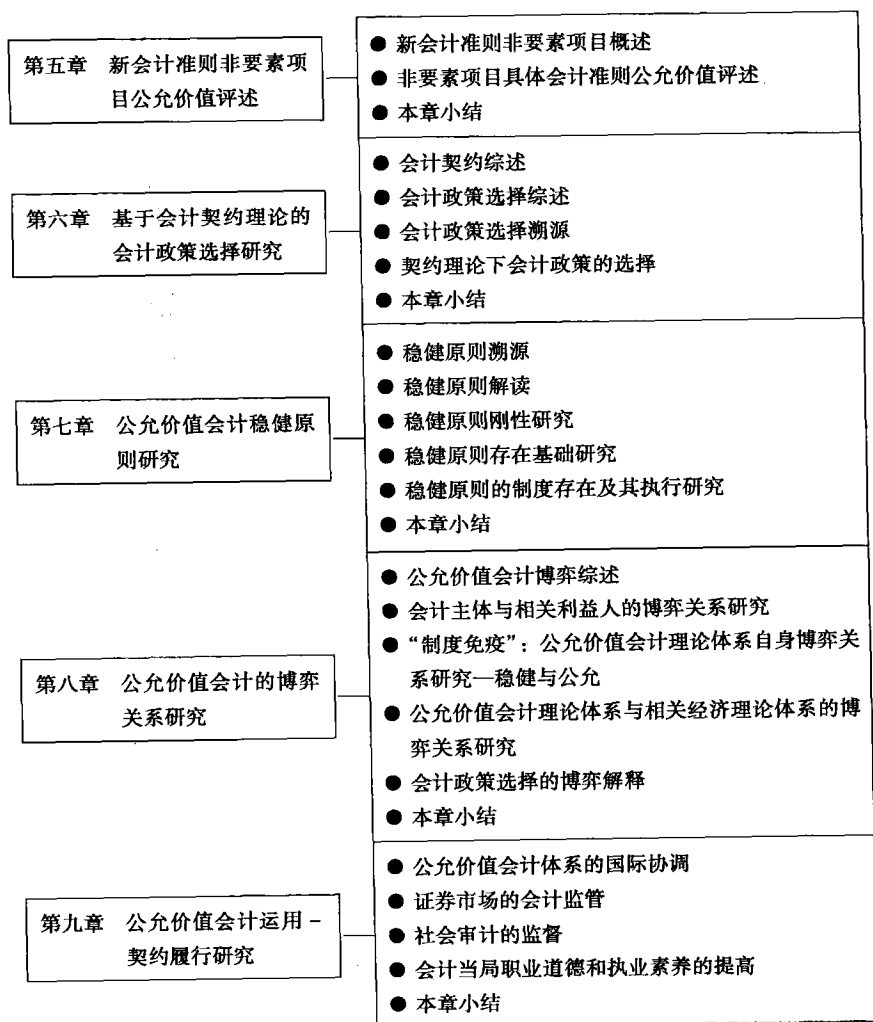


图 1-1 (2) 本书的研究框架

五、本书的创新之处

(一) “制度免疫”

本书在会计研究领域首次提出了会计制度自身存在“制度免疫”的特

征，即会计制度内部以及会计主体和相关利益人之间存在着博弈关系，这种会计制度自身存在的博弈关系有效地制约了会计当局通过利用会计制度选择空间进行过度盈余管理的行为。在新会计准则出台后，本书作者发现：由于公允价值等多重计量模式的引入，新会计准则体系留给会计当局的政策选择空间越来越大，因此，会计主体内部、外部相关利益人之间的博弈关系会更加复杂，稳健原则的贯彻、执行可以很好地对冲会计政策空间扩大带来的对会计信息的影响，还可以有效地平复会计主体内部、外部相关利益人之间的博弈关系，会计制度自身的确存在着“制度免疫”的功能，新会计准则的出现有利于提供会计信息的相关性。

（二）稳健原则的博弈解释

会计信息的产生并不单纯地依赖会计主体自身，会计主体内部、外部相关利益人之间存在着复杂的博弈关系，同样会对会计信息的生成产生重要的影响。本书认为：这些博弈关系的普遍存在，有利于最终提高会计信息的相关性，这些博弈关系以制度的形式固定下来便是会计准则，会计准则以国家法律契约形式存在，这种存在表明了国家意志对博弈多方的存在以及博弈活动的认可，会计当局形成会计信息的过程实质上就是会计契约的履行过程，这一过程必然涉及会计主体内部和外部的相关利益人，会计主体在执行会计政策过程中，需要对会计主体内部、外部相关利益人的博弈关系权衡、把握，在无法做到完全满足各方利益的情况下，相对最优的会计信息的生成便体现出会计当局的稳健，稳健原则体现的是会计主体内部、外部相关利益人多方博弈的纳什均衡。

（三）会计政策选择的契约解释

本书从契约论的视角解释了会计当局的会计政策选择行为。企业是一系列契约的组合，会计当局会计政策的选择实际上就是会计当局对会计主体相关利益人契约的履行过程。会计准则作为一种特殊的企业契约，同样会产生经济后果，会计当局对不同的会计政策的选择会产生不同的经济后果，由此对不同的会计主体相关利益人产生不同的经济影响，因此，会计当局会计政策的选择行为也就不是一个单纯的会计技术问题，也不仅仅是限定在会计主体内部的管理活动，从更深层次意义上讲，是对会计主体相关利益人利用的平衡把握。