

中国矿业大学教材建设工程资助教材

江苏省2015年度研究生教育教学改革研究与实践课题  
江苏省教育科学“十二五”规划课题

# 高级财务会计学

GAOJI CAIWU KUANJIU JIANGYU JI SHIYU

## 理论与实务

孙自愿 蒋卫东 李文美 主编

中国矿业大学出版社

材建设工程资助教材

江苏省2015年度研究生教育教学改革研究与实践课题  
江苏省教育科学“十二五”规划课题

# 高级财务会计学

## 理论与实务

孙自愿 蒋卫东 李文美 主编

中国矿业大学出版社

## 内 容 简 介

本教材根据最新《企业会计准则》编写,以“高级”为基点,坚持“突出实用、兼顾理论”的理念,引导学生学习和掌握特殊业务与难度较大的会计准则的设计理念及操作规则,是对《基础会计学》、《中级财务会计学》课程的补充、延伸和开拓。章节安排结合会计基本假设的非标准或非典型情况,分为五个部分:1. 高级会计学的理论问题。2. 非标准会计主体问题:包括企业合并、合并财务报表、油气资产、生物资产等。3. 非标准会计分期问题:包括所得税、衍生金融工具等。4. 非标准货币计量问题:包括外币业务等。5. 非持续经营问题:包括破产清算等。五个部分主旨内容环环相扣,层层推进展开。

本教材可作为会计本科生、会计专业硕士(MPAcc)的教学用书,也可作为财务会计领域工作人员的参考用书。

### 图书在版编目(CIP)数据

高级财务会计学:理论与实务 / 孙自愿, 蒋卫东,  
李文美主编. —徐州:中国矿业大学出版社, 2016. 9

ISBN 978 - 7 - 5646 - 3252 - 6

I. ①高… II. ①孙… ②蒋… ③李… III. ①财务会  
计 IV. ①F234. 4

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2016)第 229509 号

书 名 高级财务会计学:理论与实务  
主 编 孙自愿 蒋卫东 李文美  
责任编辑 姜 翠 罗时嘉  
出版发行 中国矿业大学出版社有限责任公司  
(江苏省徐州市解放南路 邮编 221008)  
营销热线 (0516)83885307 83884995  
出版服务 (0516)83885767 83884920  
网 址 <http://www.cumtp.com> E-mail: cumtpvip@cumtp.com  
印 刷 江苏淮阴新华印刷厂  
开 本 787×1092 1/16 印张 20.25 字数 450 千字  
版次印次 2016 年 9 月第 1 版 2016 年 9 月第 1 次印刷  
定 价 52.00 元

(图书出现印装质量问题,本社负责调换)

# 前 言

高级财务会计是随着社会经济的发展而对原有的财务会计内容进行补充、延伸和开拓的一种会计。高级财务会计学课程是以会计基本假设的松动为前提,就财务会计领域中非标准会计假设下的各项会计问题进行讲解,是对现有中级财务会计未包括的业务,以及随着客观经济环境变化而产生的新业务,以新的会计观念进行反映和监督的会计。这是本教材对高级财务会计学的定位。

本教材的适用对象是会计专业本科高年级学生、会计专业硕士(MPAcc)和其他致力于财务会计领域的学习、研究与工作的人员。通过本教材学习,了解高级财务会计涉及的会计业务的特点,理解非标准会计假设下各种会计处理的原则和理论基础,掌握相关会计业务的具体处理方法,并能运用本课程所学的知识,分析和解决会计实务中的各种问题。

本教材编写特点主要体现在以下几个方面:

一是前沿性。充分借鉴和参考财政部截至2016年7月1日发布的最新会计准则和相关解释公告(包括征求意见稿),通过对前沿性的、高难度的内容讲解,提高学生掌握复杂会计业务的能力。对于国际财务报告准则已经更新而我国尚未出台征求意见稿的部分专题,则进行前沿知识的介绍,使得教材更具前瞻性和时效性。

二是综合性。每一章节都配有生动鲜活的导入案例,既能避免开篇即对深奥晦涩的理论知识进行阐述,又能启发学生理论联系实际,带着问题思考所学习的内容,从而取得更好的教学效果。同时培养学生解决生疏问题的能力,有助于学生在今后的工作中独立解决问题。

三是思想性。将理论与实务相结合,坚持“突出实用、兼顾理论”的理念,注重对财务会计学基本理论与思想的传授,教材研究性教学的设置可以激发学生探究知识和真理的积极性,提高学生未来从事会计工作的职业判断能力、适应商业环境的应变能力,从而令学生终身受益。本教材的“特别提示”栏目内容体现了编写团队在教学实践中的经验心得,这些提示大多是往届学生所提问题的集中和容易出错的内容,本次编写

过程中将其进行归纳和总结,体现了“教学启发科研,科研反哺教学”的良性互动。

四是实用性。本教材秉承理论与实务相结合,以简练的思路引导学生掌握特殊业务或者难度较大的会计准则的设计理念及操作规则,重点安排能够提升学生实务与理论结合能力的内容,增加企业会计实务核算操作流程的内容,增强学生在企业会计核算及编报方面的应用能力。

五是逻辑性。本教材不同于其他国内外的教材,其章节安排以会计基本假设的非标准或非典型情况作为参考依据,主要分为五个部分:①高级财务会计学的理论问题。②非标准会计主体的财务会计问题:包括企业合并、合并财务报表、油气资产会计、生物资产会计等。③非标准会计分期的财务会计问题:包括所得税会计、衍生金融工具会计等。④非标准货币计量的财务会计问题:包括外币交易会计、外币财务报表折算等。⑤非持续经营的财务会计问题:包括公司破产清算会计等。根据这五个主要部分编写本教材,逻辑清晰、框架合理,反映了高级财务会计学教学的主旨内容。

基于上述内容,全书共分十一章(全书由孙自愿拟定写作大纲,孙自愿、蒋卫东、李文美统稿、审核),具体章节安排如下:第一章,孙自愿,谢梦迪;第二章,刘畅,蒋卫东;第三章,陆文静,孙自愿;第四章,李影,孙自愿;第五章和第六章,朱云海,孙自愿;第七章,谢梦迪,孙自愿;第八章,孙自愿,马莉;第九章,孙自愿,俞濮阳;第十章,张昊晨,孙自愿;第十一章,周成楚,李文美。

本书作为中国矿业大学教材建设工程资助教材,也是江苏省2015年度研究生教育教学改革研究与实践课题“新常态下基于价值创造和协同创新的MPAcc卓越人才培养模式改革”(JGZZ15\_029)、江苏省教育科学“十二五”规划课题“高校科技成果转化基础理论与实践研究:模式选择与路径优化”(D/2013/01/007)、中国矿业大学教育教学改革与建设课题“研究型大学卓越会计人才培养模式研究与探索”(2014YB34)的阶段性成果。

本教材从立项、结构安排到具体写作,都得到了中国矿业大学管理学院王新宇教授、林爱梅教授的热情鼓励与支持。在此,我们表示衷心地感谢。

对于本教材中存在的不足甚至错误,恳请各位读者不吝赐教。

编者

2016年8月

# 目 录

## 第一部分 高级财务会计学的理论问题

第一章 高级财务会计学的理论基础 .....	3
第一节 会计理论研究概述 .....	4
第二节 高级财务会计学的定位 .....	10
第三节 高级财务会计核算中的计量基础 .....	13
特别提示 .....	22
复习思考题 .....	22

## 第二部分 非标准会计主体的财务会计问题

第二章 企业合并会计 .....	25
第一节 企业合并会计概述 .....	27
第二节 企业合并会计处理的基本方法 .....	30
第三节 同一控制下企业合并的会计处理 .....	36
第四节 非同一控制下企业合并的会计处理 .....	43
特别提示 .....	49
复习思考题 .....	50
第三章 合并财务报表编制的基础理论 .....	51
第一节 合并财务报表概述 .....	52
第二节 合并财务报表的合并范围 .....	54
第三节 合并财务报表编制程序 .....	61

第四节 母公司理论与实体理论的比较·····	67
特别提示·····	77
复习思考题·····	78

#### 第四章 合并财务报表编制的会计处理····· 79

第一节 合并财务报表调整与抵销概述·····	80
第二节 与内部长期股权投资有关的调整与抵销·····	81
第三节 与内部往来交易有关的调整与抵销·····	88
第四节 所得税会计相关的合并处理·····	102
第五节 特殊交易在合并财务报表中的会计处理·····	104
特别提示·····	111
复习思考题·····	111

#### 第五章 油气开采会计····· 113

第一节 采掘工业和油气行业概述·····	114
第二节 油气行业生产活动与支出种类·····	115
第三节 油气资产的初始计量·····	117
第四节 油气资产的折耗·····	121
第五节 油气资产的转让·····	122
第六节 油气资产的减值·····	124
特别提示·····	125
复习思考题·····	125

#### 第六章 生物资产会计····· 127

第一节 生物资产的概念与分类·····	128
第二节 生物资产的确认与初始计量·····	130
第三节 生物资产的后续计量·····	133
第四节 生物资产的收获和处置·····	137
第五节 生物资产的列报与披露·····	140
特别提示·····	141
复习思考题·····	141

## 第三部分 非标准会计分期的财务会计问题

<b>第七章 所得税会计</b> .....	145
第一节 所得税会计概述 .....	146
第二节 企业所得税会计的几种处理方法 .....	151
第三节 资产、负债的计税基础及暂时性差异 .....	158
第四节 递延所得税负债及递延所得税资产的确认 .....	168
第五节 所得税费用的确认和计量 .....	175
第六节 资产负债表观和利润表观的理论辨析 .....	179
延伸阅读 .....	183
特别提示 .....	192
复习思考题 .....	193
<b>第八章 金融衍生工具会计</b> .....	194
第一节 金融工具概述 .....	195
第二节 金融工具会计基本问题 .....	204
第三节 衍生金融工具用于套期保值的会计处理 .....	214
第四节 嵌入式衍生工具的会计处理 .....	220
特别提示 .....	222
复习思考题 .....	223
<b>第九章 租赁会计</b> .....	224
第一节 租赁会计概述 .....	226
第二节 经营租赁的会计处理 .....	228
第三节 融资租赁的会计处理 .....	231
第四节 售后租回交易的会计处理 .....	242
第五节 IFRS16 会计准则动向 .....	249
特别提示 .....	254
复习思考题 .....	254



## 第四部分 非标准货币计量的财务会计问题

<b>第十章 外币折算会计</b> .....	259
第一节 外币折算会计概述 .....	260
第二节 外币交易的会计处理 .....	267
第三节 外币财务报表折算 .....	275
特别提示 .....	284
复习思考题 .....	284

## 第五部分 非持续经营的财务会计问题

<b>第十一章 清算会计</b> .....	287
第一节 企业清算 .....	288
第二节 清算会计理论 .....	292
第三节 清算会计处理 .....	297
特别提示 .....	313
复习思考题 .....	313

<b>参考文献</b> .....	314
-------------------	-----

第一部分

# 高级财务会计学的理论问题



## 第一章

# 高级财务会计学的理论基础

### 学习目标

把握高级财务会计学的准确定位,熟悉高级财务会计学的基本内容,从理论的高度认识和识别高级财务会计学发展的规律,并通过会计计量理论的深入学习,为后续章节的学习奠定良好的理论基础。

高级财务会计是随着社会经济的发展,对原有的财务会计内容进行补充、延伸和开拓的一种会计,是在会计假设松动前提下,利用对财务会计理论与方法的修正,对现有中级财务会计未包括的业务,以及随着客观经济环境变化而产生的新业务以新的会计观念进行反映和监督的会计。

会计计量,是确定一个项目在财务报表中列报金额的过程。会计计量与会计确认、报告属于同一层次的概念,是会计处理过程中的一个重要环节。尽管计量如此重要,但关于会计计量及针对不同业务应该采用何种计量方法,现行会计准则却尚未制定统一的框架基础。本章通过对不同计量基础进行深入的分析,找出财务报表中典型项目在计量时的规律性,为解决高级财务会计学实务问题提供理论帮助。

### 案例引入

2016年7月26日,中国政府网公布《国务院办公厅关于推动中央企业结构调整与重组的指导意见》(国办发〔2016〕56号)。该《意见》强调:中央企业结构调整与重组要以优化国有资本配置为中心,加强科技创新,加快转型升级,加大国际化经营力度,提升中央企业发展质量和效益。要坚持服务国家战略、尊重市场规律、与改革相结合、严格依法规范、统筹协调推进的基本原则,到2020年,中央企业战

略定位更加准确,功能作用有效发挥;总体结构更趋合理,国有资本配置效率显著提高;发展质量明显提升,形成一批具有创新能力和国际竞争力的世界一流跨国公司。该《意见》中提到的“四个一批”——巩固加强一批、创新发展一批、重组整合一批、清理退出一批,更是解决了国资改革的方向问题,其中还触及到国务院国资委在改革过程中的身份定位,可以说文件的出台具有深远意义。

自2015年开始,中央企业(简称:央企)的重组合并进入到密集期。国家初步探索了以铁塔公司(三大运营商合资设立)为代表的共享竞合模式、以国家电力投资集团公司(中电投和国核技重组)为代表的产业链纵向联合模式、以中国中车股份有限公司(南北车重组)为代表的产业链横向联合模式。

仅在2015年12月,就发生4起央企重组:南光(集团)有限公司与珠海振戎公司实施重组;中冶集团与五矿集团公司实施战略重组;中国远洋运输(集团)总公司与中国海运(集团)总公司实施重组;中国外运长航集团有限公司整体并入招商局集团有限公司。

公开资料显示,2015年底106家央企旗下共有277家A股上市公司,总市值超过10万亿元,在目前国资委监管的48万亿净资产中占比不足三分之一。大量没有资产证券化的资产还在体外,这将带来资产重组、整合及整体上市机会,给A股市场的估值提升带来新动力。种种迹象表明,国家新一轮的战略布局逐渐明晰,“十三五”期间央企的整合高峰期已至。

(资料来源 《国务院办公厅印发〈关于推动中央企业结构调整与重组的指导意见〉》,载财经·新华网2016年7月26日,[http://news.xinhuanet.com/fortune/2016-07/26/c\\_129180049.htm](http://news.xinhuanet.com/fortune/2016-07/26/c_129180049.htm))

## 第一节 会计理论研究概述

### 一、会计理论与会计理论体系

#### (一) 会计理论概述

从会计实务到会计理论,再用会计理论指导会计实践,是会计学研究的基本范式。尽管会计是由于生产生活的实用性而产生并发展起来的,但是它的逐步发展与完善是建立在理论体系及概念框架之上的。换言之,会计实务的形成及完善有其理论与相应方法体系作为支撑,会计理论为会计实务的创新与发展奠定了科学、合理的基础。

但是针对“会计理论”的定位,各学派众说纷纭,形成以下几大观点:

美国会计学会(AAA)认为会计理论更多地体现为基本概念框架,并且主要体现四个主要目标:① 确定会计研究的范围;② 建立会计准则来判断与评价会计信息;③ 指明会计实务需要改进的地方;④ 为会计研究人员扩大会计应用范围,为满足社会对会计信息的需求提供一个有用的框架。

莫斯特(Kenneth S. Most)认为会计理论是由对来自实务的原则和方法程序的系统表述所组成。埃尔登·S.亨德里克森(Eldon S. Hendriksen)认为会计理论是以一套广泛适用的原则作为形式而进行的逻辑推理,它主要作为评价会计实务的一般依据,并以此指导与发展新的实务与程序。

葛家澍认为会计理论是以阐述会计概念框架为中心议题,财务会计的基本概念包括会计假设、会计目标、会计要素、会计计量、财务报告体系及财务业绩报告的改进等。

根据《韦氏新国际词典》的定义,理论是一套紧密相连地假定性的、概念性的和实用性的原理的整体,构成了对所探索领域可供参考的一般框架。因此,会计理论既反映会计实务与特征,揭示会计信息系统运行的发展规律,又代表会计的特定概念与方法程序所构成的逻辑体系,其中包括整个复杂的概念、模式、假说和用于指导并影响规则制定的理论。会计理论具有信息传递和经验总结功能、解释和评价功能、预见和实践功能。

## (二) 会计理论体系概述

关于会计理论体系的构成,不同的理论学派有不同的见解。其中,比较具有代表性的观点是由艾哈默德·贝尔考依(Ahamad Belkaoui)提出的四大部分构成:① 财务报表的目标;② 与环境 and 主体有关的假设及其他理论概念;③ 基本会计原则;④ 会计方法。其中财务报告目标是会计核算的基石,会计确认、计量和报告过程,均以财务报告目标为基础。选择适当的会计计量基础,有助于向财务报表使用者提供决策相关的信息,同时也能如实反映企业管理层受托责任的履行情况。

会计理论体系可以被理解为会计理论中相关概念和要素组成的体系。会计的基本理论体系是一套以会计目标为中心,相互关联、协调一致的概念体系。目前我国会计界对会计理论体系的定义有两种代表性的观点,即“信息系统论”和“管理活动论”。

## (三) 财务会计的目标

财务会计在面临现行复杂经济环境的情况下,不断地应变和发展,越来越充当着投资者、企业管理者投资决策的有力工具和手段。我们从一份资产负债表、利润表和所有者权益变动表中,可以根据企业往年的历史数据,预测企业以后的生产经营状况、盈利水平等。

财务会计报告的目标是反映企业管理层受托责任履行情况,有助于财务会计报告使用者做出正确的经济决策。也就是说基于现代企业所有权和经营权的分离,财务会计报告的作用之一应当是股东和债权人能够了解企业管理人员过去某一阶段任职状况,这一会计目标实际上也就是如何评价和衡量企业管理人员业绩的问题。从一份财务会计报告的数据中,什么指标可以评价和衡量企业管理人员的业绩?因为企业管理人员在委托—受托关系中为企业股东创造价值是其内在职责,而反映股东权益的数据有净利润、利润总额、收入总额等,比如一个企业净利润的上涨往往能够

说明管理者工作效率,为企业创造价值,好的净利润指标也能够有效地激励管理者。如此,基于这一会计目标,管理者自然而然地会关注报表反映的净利润指标,甚至会通过扭曲或者操纵会计去做并没有真实反映企业经营成果的报表,从而使得会计报表失真。

财务会计报告的另一目标是保证财务会计报告使用者获得充分有效的信息,帮助其作出相应的投融资决策,即会计决策有用观。决策有用观特别重视相关性,该观点认为,财务报告提供的信息应对于决策有用。即与信息使用者的决策有关,能够帮助消除决策中的不确定性,能够客观全面地反映企业的财务状况和经营成果。对于影响企业股价的相关因素,如内在的生产经营能力,外在宏观经济环境和行业环境变化对企业的影响,企业的关联交易和重大事项都应该在财务报告正表或者附注中予以披露。对决策有用的信息应该既包括关于企业过去和现在的信息,又包括企业未来情况的信息。尤其是未来的信息,对于决策是不可或缺的,因为决策总是面向未来的,需要对未来的事情做出判断和选择。基于这一会计目标,财务报告所反映的相关信息是投资者能够用来评估公司未来经济发展状况的信息,是对投资者有利的、可靠的信息,而可靠的信息应当是精确的和不会被管理当局操纵的信息。

从企业财务会计目标的角度来看,一方面应当以净利润和其他相关数据指标反映企业管理者工作效率和经营成果,引发管理者基于对自身好的评价,通过不法手段操纵财务报表的数据,虚假反映管理人员的努力程度;另一方面有助于财务报表使用者做出决策,应当呈现具有决策相关性的财务报告,而决策应当基于可靠的、不受管理当局扭曲和操纵的报表数据。而对外发布的报表只能有一份,财务会计理论的基本问题就应是如何协调会计信息的这两种不同的作用。

#### (四) 会计信息质量

会计信息质量最基本的两个特征是可靠性与相关性。可靠性,从字面上来看,可靠就是可以依靠、可以信赖。具体地说,是指财务报表信息能够准确、合理地反映报告主体的财务状况和经营成果,信息使用者在依据这些信息作出决策时,不会产生重大错误。它主要包括如实反映、可验证性和中立性等要素。可验证性是指所有会计程序的选择。会计数据的获取、会计信息的加工,都应该是可以验证的。换言之,由不同的人来操作,应该能得出相同或相似的结果。中立性,它要求会计人员进行会计方法的选择、会计信息的加工与生成、最终会计信息的披露等过程中,主要应考虑会计信息是否可靠、合理、相关,而不应考虑选择的不同方法对特定利益集团的影响。按照可靠性要求,历史成本无疑是最理想的计量模式,因为它的客观性和可验证性最强,而通过未来现金流量折现的现值则不符合可验证性的要求。可以看出,通过财务报表控制信息不对称中的道德风险,应当采用历史成本进行核算会计要素。这里所指道德风险,是指因为交易参与者或者潜在交易者中的一方或多方在整个交易的履行过程中能够观察到他们的行动,而其他参与方却不能,从而导致交易双方信息不对称。

会计信息的相关性,是指财务报表信息与使用者将要做出的决策相关联,能改进

使用者所要决策的质量。对使用者来说,他们在决策时,需要在两种以上的备选方案中寻找较佳方案并做出判断与决定。会计信息的相关性,是指帮助信息使用者发现两个备选方案的差别,从而更有效地做出决策的能力。进一步来说,相关性包括了预测价值、反馈价值和及时性。其中,预测价值是指会计信息能帮助使用者提高其预测未来某事件的能力,而反馈价值则是能帮助信息使用者证实过去的某项预测或对现有的预测进行更新的能力。及时性则要求财务报表信息能及时地传递出去,以便于使用者能充分利用其价值。按照相关性的要求,公允价值当然比历史成本优越,尤其是对于证券市场中的投资者,预计未来现金流量远比历史成本值得关注。事实上,现在企业会计准则中,对于金融性资产的计量更多的是引入了公允价值。

然而,会计信息的可靠性和相关性让会计信息提供者处于两难境地。对“相关性”的追求,往往意味着与“可靠性”相抵触。具有高可靠性和高相关性的会计信息往往是“理想”,从而在实务中不得作某种折中。

会计理论发展的主要推动力包括资本市场的发展、组织设计和组织契约的新发展、会计准则市场的形成、相关制度环境与技术体系的发展等。会计理论体系内部存在层次性的问题,因此会计理论层次的划分主要取决于理论说明对象和说明方式的差别。传统的会计理论体系一般可划分为两个层次:会计规范和会计基本理论。会计规范就是会计实践活动中应当遵循的法则、规则、典范、范例或惯例,按其功能的不同,会计规范的内容也可以分为两大部分:目的性规范和方法程序性规范。目的性规范是提出责任要求,明确会计人员在开展某一特定会计实务时所担负的责任。方法程序性规范是提出技术要求,规定会计人员在开展该项会计实务时所能采用或可供选用的方法程序。会计规范多种多样,财务会计有财务会计的规范,成本会计和管理会计等也有各自的会计规范。

## 二、公认会计规范与会计准则体系

公认会计规范则是得到重大权威支持,既有权威性又有公认性的财务会计规范。在世界范围内,企业财务会计的规范形式主要有会计法律、会计准则和会计制度。会计法律、会计准则和会计制度都是国家会计规范体系的重要组成部分,是会计工作和会计行为的规范。会计法律作为经济法律的一部分,既可以单独成法,又可并入其他经济法律之中。会计准则在形式上要求由一定的权威机构(组织)颁布,并应当具有成文即书面的内容。会计制度可以是由政府有关部门制定的行政法规,也可以是由企业制定的主要规范,财务会计处理程序和各项业务处理的规定。

### (一) 会计准则及其制定

从会计信息的角度来看,财务会计理论的基本问题,如何解决高可靠性和高相关性的会计信息往往是“理想”的两难境地。

那么,有什么方法可以调和财务会计理论的基本问题?

首先,做好会计准则的制订。“没有规矩,不能成方圆”,在会计信息加工过程中,



我们需要大量地借助各种“规矩”。如一项固定资产,从最初的立项到最终交付使用,通常都需要一个比较长的时间段,应当在什么时点正式记录固定资产?固定资产购、建、试运行等阶段所发生的各项支出,究竟哪些应当计入固定资产的成本、哪些不能计入固定资产的成本?这就需要相应的规则来确定。不同的时点、不同的金额,对企业当期财务状况和经营成果影响较大。可以说,企业几乎每一项经济活动,在进入会计系统、具体转化为明确的会计要素如资产、负债、收入、费用等时,都存在着争议和判断的空间。协调、解决这些判断和争议问题,需要“多管齐下”,但制定一套有效的规则,其作用不可忽视。

其次,会计准则制定机构应当保持中立。企业每一项经济活动,在不同的时点,以不同的金额确认和计量,转化为报表中的相关要素时,运用不同的准则往往会有不同的经济后果。因此,会计准则制定过程受到社会各界的干预,已经是各国会计准则制定过程中的一个普遍现象。为了排除各种利益团体对会计准则制定的干扰,财务会计准则委员会,应当是一个充分独立的机构,能够保证所发布的准则质量。一个公平、中立的会计准则,能够在一定程度上解决管理者道德风险问题。

再次,做到会计信息的充分披露。充分披露,也可理解为完整性,即:财务报表所提供的信息,应充分地反映与报告主体财务状况和经营成果有关的所有重要方面。如果某些信息的遗漏会导致信息使用者的误解,那么,对这项信息的披露就是必需的。根据这一要求,企业往往在财务报表之外还要补充披露一些重要的事项,如会计政策及变更、关联方交易、重大或特别事项等。特别是在资本市场上,信息披露的充分性要求更高。充分披露制度能够提供大量信息,帮助投资者预测企业未来状况,使得财务报表更具相关性,提供一个更为公平的交易平台,解决逆向选择问题。

最后,市场力量的自动协调。随着市场不断发展,特别是资本证券市场的完善。在一个充满竞争性的市场上,会计报表所反映的信息如同普通市场上的商品那样,需求和供给的共同力量可以达到市场出清的状态。也就是说,把投资者和其他财务报告使用者看做是信息的需求者,把管理人员看做是信息的供应者。市场信息需求和供给的力量可以自动协调,决定公司应当提供多少以及什么样的信息。

## (二) 会计准则的等效

随着全球经济一体化的不断发展,会计准则作为一项重要的国际经济与商业交往的规则和制度安排,国际会计准则(以及各国会计准则)的制定模式从最初的国际协调化(Harmonization)逐步向全球趋同化(Convergence)发展。

2001年国际会计准则委员会(IASC)改组为国际财务会计理事会(IASB),改组后,原IASC章程所规定的目标发生了质的飞跃。IASB章程所规定的目标是:①本着公众利益制定一套高质量的(High Quality)、可理解的(Understandable)、具有强制性的(Enforceable)全球性的(Global)会计准则。这套准则将要求在财务报表以及其他财务报告中提供高质量的、透明的(Transparent)且可比的(Comparable)信息,以帮助世界资本市场的参与者和信息使用者进行经济决策。②促使这些准则得到严格的执行。