

企业会计准则的 有效实施与 特殊原始凭证的规范化

Effective Enforcement of Accounting Standards for Business Enterprises
and Standardization of Special Source Documents

盛庆辉 著

企业会计准则的有效实施 与特殊原始凭证的规范化

江苏工业学院图书馆
藏书章



天津大学出版社
TIANJIN UNIVERSITY PRESS

图书在版编目(CIP)数据

企业会计准则的有效实施与特殊原始凭证的规范化/盛庆辉
著. —天津:天津大学出版社, 2008.7

ISBN 978-7-5618-2751-2

I. 企… II. 盛… III. ①企业—会计制度—研究—中国②原始凭证—研究 IV. F279.23 F231.3

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2008)第 124658 号

出版发行 天津大学出版社

出版人 杨欢

地址 天津市卫津路 92 号天津大学内(邮编:300072)

电话 发行部:022-27403647 邮购部:022-27402742

网址 www.tjup.com

短信网址 发送“天大”至 916088

印刷 河北省昌黎县第一印刷厂

经销 全国各地新华书店

开本 148mm × 210mm

印张 6

字数 179 千

版次 2008 年 7 月第 1 版

印次 2008 年 7 月第 1 次

印数 1—2 000

定价 15.00 元

凡购本书,如有缺页、倒页、脱页等质量问题,烦请向我社发行部门联系调换。

版权所有 侵权必究

序 言

2006年,顺应中国市场经济发展对会计工作提出的新要求,中华人民共和国财政部颁布了包括1项基本准则、38项具体准则和应用指南在内的企业会计准则体系,这是中国会计史上具有里程碑意义的一件大事。

新的企业会计准则发布后,如何有效地实施就成为一个迫切需要思考的问题。本书提出,为了新会计准则的有效实施,需要对特殊原始凭证进行规范,并探讨了如何规范特殊原始凭证,另外,还分析了有效实施新会计准则需要完善的环境条件。

本书的基本思路及主要内容如下。

第一部分:会计基本理论与新企业会计准则。本部分首先分析了基本准则的内容。基本准则对我国会计目标的定位,除了保留原有的受托责任观外,还增加了决策有用观。与此目标相适应,会计信息的质量特征除了继续强调可靠性外,还强调相关性,即会计信息要与财务报表信息使用者的决策相关;更强调资产负债表项目的确认计量;引入公允价值,多种计量属性并存。其次,分析了决策有用观在具体准则中的体现。大量的新的会计事项的确认计量体现了会计目标的决策有用观。

第二部分:新企业会计准则与特殊原始凭证。决策有用观下大量会计事项的确认计量引发了作者对会计信息可靠性的担忧,提出为了增强具有相关性的会计信息的可靠性,要规范会计事项确认计量所依据的特殊原始凭证。接下来分析了原始凭证的定义并对特殊原始凭证进行了界定。最后对特殊原始凭证进行了分类并分析了其在会计工作中的运用。

第三部分:特殊原始凭证的规范化。首先,分析了规范特殊原始凭证的意义;其次,提出作者对规范特殊原始凭证的具体设想;最后,提出

规范特殊原始凭证的必要保证措施。

第四部分:对企业会计实务中的特殊原始凭证实例进行分析点评。

第五部分:企业会计准则的有效实施需要完善的环境条件。该部分分别从企业外部和内部两方面分析有效实施企业会计准则需要完善的环境条件,并对如何完善提出建议。

由于本书作者能力有限,书中难免会存在许多问题和不足之处,恳请读者批评指正。

2008年3月

作者

2008年3月

2008年3月

2008年3月

目 录

第一部分 会计基本理论与新企业会计准则	(1)
一、会计基本理论与《企业会计准则——基本准则》	(1)
二、决策有用观在具体会计准则中的体现	(23)
第二部分 新企业会计准则与特殊原始凭证	(37)
一、新会计准则下会计信息的可靠性问题	(37)
二、原始凭证的定义及特殊原始凭证的界定	(45)
三、特殊原始凭证的分类及其在会计工作中的运用	(50)
第三部分 特殊原始凭证的规范化	(71)
一、规范特殊原始凭证的重要意义	(71)
二、规范特殊原始凭证的具体设想	(74)
三、为规范特殊原始凭证而需要的保证措施	(78)
第四部分 特殊原始凭证案例分析	(88)
一、案例资料	(88)
二、分析点评	(136)
第五部分 企业会计准则的有效实施需要完善的环境条件 ...	(138)
一、企业外部的环境条件	(138)
二、企业内部的环境条件	(161)
参考文献	(181)

第一部分 会计基本理论与 新企业会计准则

一、会计基本理论与《企业会计准则——基本准则》

(一) 会计目标及基本准则对其的定位

所谓会计目标,是指特定的历史条件下,人们从事会计实践活动所期望达到的目的或结果。

目前理论界对会计目标概念含义所指并非一致。葛家澍主编的《会计大典——会计理论》将其称为“财务会计目标”或“财务报表目标”;李孝林等编著的《会计基本理论比较》中将其称为“会计目标理论”;吴水澎主编的《中国会计理论研究》将其称为“会计目标”;薛云奎在《会计准则制定的方法论研究》中将其称为“会计准则制定的目标”;西方理论界通常称为“财务会计和财务报表目标”和“财务报告目标”。笔者在此将会计目标、财务会计目标、财务报告目标不予区分。

1976年,美国财务会计准则委员会(FASB)在其发表的重要文献《概念结构研究项目的范围与涵义》中指出,财务会计目标应列入财务会计概念结构的最高层次。概念框架体系从会计目标开始,首先明确会计信息的使用者以及为满足信息使用者的需求应提供的信息,然后提出会计信息质量特征,指出符合会计目标和信息质量特征要求的财务报表应具备的要素,对各要素分别给出定义和特征,最后提供各要素确认和计量的原则。可见,会计目标是贯穿财务会计概念体系的主线,它决定了会计信息质量特征和会计要素的定义、确认和计量等,从而使概念框架成为一个内在一致、逻辑严密的体系来为具体会计准则的制

定提供理论支持。

财务会计目标所要回答的问题主要是:①谁是财务报告的信息使用者?②使用者对信息的主要用途是什么?③现行财务报告能提供哪些主要信息?20世纪70—80年代,西方规范学派关于会计目标的研究,形成了两个具代表性的观点,即受托责任观和决策有用观。

受托责任观的产生溯源于英国的封建庄园制度。当时,由于所有者(庄园主)将其资源直接委托给经营者(管家)进行管理和监督,使得双方处在直接接触的位置上而形成了明确的委托受托关系,其英文表述为 *custodianship*。随后,随着受托责任在经济生活中的普遍化,其英文表述逐渐衍生为 *stewardship*(经管责任),意为资源的管理者对资源的所有者承担的、对资源所有者交付的资源进行有效经营和管理的责任。此后,以日裔美籍会计学家井尻雄士为代表的一批学者以 *accountability* 替代了 *stewardship*,增加了与公司治理相关的特殊意义:资源的受托者对资源的委托方负有解释、说明其经营活动及其结果的义务。当前,随着公司治理的“利益相关者观”的逐渐传播和发展,受托责任的内涵也逐步扩展到“社会责任”(social responsibility)。立足于公司治理的背景,受托责任观的基本内涵可以概括如下。第一,委托代理关系的存在是受托责任观的基石。在委托代理关系下,受托方接受资源投入方的委托,将承担起合理管理和运用受托资源使之在保值基础上实现增值的责任。第二,受托方承担如实向委托方报告和说明履行受托责任的过程及其结果的义务。第三,随着公司治理内涵的丰富和外延的扩大,公司的受托者还承担着向企业的利益相关者报告社会责任情况的信息的责任^①。

受托责任观的基本特征包括:可靠性是受托责任观会计目标对会计信息质量的最重要要求;在会计要素确认上,主张如实反映的“交易观”,会计信息侧重于过去,主张采用历史成本计量模式,以保证会计

① 葛家澍,杜兴强.财务会计概念框架与会计准则问题研究[M].北京:中国财政经济出版社,2003:106-107.

信息的可验证性;强调利润指标的确认与计量,目的在于评价经营者的经营业绩。

随着资本市场的建立和不断完善与成熟,以股权交易为主的间接投资日益普遍,资源所有者与经营者间的委托受托关系通过资本市场建立起来,而且以市场为媒介来间接沟通,使得双方关系变得比较模糊。作为委托人的所有者更加关注整个资本市场以及所投资企业的可能风险和报酬,对会计信息的依赖性增强。委托人要求管理人员有效地管理资产,如果管理者的经营绩效不佳,委托人将以“用脚投票”的方式更换受托者。因此,会计目标定位于向现有的和潜在的投资者、债权人以及其他使用者提供决策有用的信息。决策有用观是美国 FASB 在其财务会计概念框架(SFACS)中的创新。美国 FASB 在《财务会计概念公告》第 1 号(SFAC No. 1)中所揭示的决策有用观包括以下内涵。第一,财务会计的目标与财务报告的目标具有趋同性。因为会计是一个以提供财务信息为主的经济信息系统,而最终向外部传递信息的主要手段是财务报表。财务会计的目标与财务报表的目标是相互影响的,财务报表的目标直接影响到财务会计采纳对财务报表要素的确认、计量、记录和报告的程序与方法。第二,财务报告应当提供有利于现有的、潜在的投资者进行合理投资、信贷决策的有用信息。第三,财务报告应有助于现在的和潜在的投资者、债权人以及其他财务报告的使用者评估来自于销售、偿付到期证券或借款的实得收入金额、时间分布和相关的不确定性信息。第四,财务报告应该能够提供关于企业的经济资源以及对这些资源的要求权发生变化的交易、事项和情况的信息。第五,作为一个说明企业获得现金净流量的现时和持久能力的指标,采用权责发生制所得出的企业利润方面的信息,比单纯依靠现金收付说明的财务情况更加有用。第六,现在的投资者、潜在的投资者、债权人、供应商、职工、管理人员、董事、客户、证券分析师、税务部门、主管部门、立法机构、工会、新闻媒体等都是财务报告的使用者,根据他们对企业的经济利害关系和需要了解企业的情况而做出各自的经济决策。总之,在决策有用观下,投资人、债权人、政府有关部门等都会利用财务报

告信息做出各自的决策。特定企业的财务状况、经营业绩与现金流量,具有不同程度的决策相关性^①。

决策有用观的基本特征包括:强调会计信息质量的相关性要求;在会计要素确认上,主张全面反映的“事项观”,主张公允价值等多种计量模式并存,以保证会计信息的相关性;反映的会计信息不仅关注过去,还倾向于未来,强调资产负债表项目的确认与计量,注重评估企业现时价值和未来价值,其目的在于帮助投资者做出正确的投资决策。

会计环境决定会计目标。会计环境是指“与会计产生、发展密切相关并决定着会计思想、会计理论、会计组织、会计法制、会计方法以及会计工作水平的客观历史条件及特殊情况”。葛家澍教授认为,会计目标本身就是特定会计环境下对会计信息使用者及其需求进行的一种主观认定。会计环境不同,为满足会计环境需要而制定的会计目标就会有差异。

美国以私有制为基础,具有高度发达的资本市场,所有权和经营权彻底分离。在这种情况下,投资者必须利用对决策有用的会计信息通过资本市场以股票或其他证券买卖的方式来决定自己的投资方向,所以社会资源分配主要通过资本市场进行,企业和投资者之间的关系通过资本市场建立。因此,其会计目标必然定位于决策有用观,强调向会计信息使用者提供有助于经济决策的信息,会计信息使用者的满意程度成为会计目标实现程度的标准之一^②。美国 FASB 所确定的会计目标为“为现在和潜在的投资者或信贷者以及其他用户提供的投资和信贷决策有用的信息……”。

德国虽然也是以私有制为基础的发达的资本主义国家,但资本市场相对于美国而言却欠发达。主要原因是德国有发达而全能的银行

① 葛家澍,杜兴强.财务会计概念框架与会计准则问题研究[M].北京:中国财政经济出版社,2003:107-108.

② 杨顺华,沃夫冈·米勒.中美德会计目标定位的比较研究[J].财经理论与实践,2003(9):71-73.

业。银行除了经营传统的银行业务之外,还经营证券投资,参与企业决策和管理。德国企业融资主要依赖于向银行贷款,而不是通过发行债券或者权益性证券向资本市场融资。德国企业以中小型为主,它们经营所需的大笔资金都来源于银行,所以银行对企业会计信息表现出强烈需求,而投资者则是通过银行间接地与企业发生关系,投资人本身也就不十分关心企业的财务状况与经营成果,银行则成为主要的会计信息使用者。这就决定了德国企业会计信息须优先满足债权人的需要并首先考虑保护债权人的利益。这正是受托责任观的体现。受托责任观的会计目标就是向资源的提供者报告资源受托管理的情况,着眼于财务会计的传统角色,强调财务会计应反映经营者的履约责任。在西方各国,资本市场不发达的国家都采用了受托责任观^①。

英国会计准则委员会(ASB)将财务报表的目标定义为“向一个广泛范围内的使用者提供有关一个报告主体财务业绩和财务状况的信息,以利于他们评价该主体管理当局履行受托责任情况并进行相应的经济决策”。国际会计准则委员会(IASC,现为国际会计准则理事会(IASB))认为,会计信息应该主要满足投资人的需要,同时也应该反映受托人交给企业管理层的经管成果或受托责任。这体现了受托责任观和决策有用观的融合。

2006年2月中华人民共和国财政部颁布的《企业会计准则——基本准则》对财务会计目标的表述是:“财务会计报告的目标是向财务会计报告使用者提供与企业财务状况、经营成果和现金流量等有关的会计信息,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经济决策,财务会计报告使用者包括投资者、债权人、政府及其有关部门和社会公众等。”从中可以看出,我国对会计目标的新的定位实质上是受托责任观与决策有用观的结合,既考虑了我国会计环境的现实性,同时又具有一定的前瞻性,体现了我国现阶段会计目标的特殊

^① 杨顺华,沃夫冈·米勒.中美德会计目标定位的比较研究[J].财经理论与实践,2003(9):71-73.

性。首先,我国实行的是社会主义市场经济。由于我国的市场经济机制尚未发育成熟,政府相关职能部门在国民经济管理发展中,还在很大程度上直接参与国民经济的调控和发展。政府相关职能部门(如税务、财政、证监会、工商、外汇管理等部门)为履行宏观经济管理的职能,成为企业会计信息主要的和直接的需求者,需要企业提供真实、准确和完整的会计信息。例如,财务会计报表是企业纳税和国家税务人员查税的直接依据,真实、准确与完整的会计信息是我国税务部门的第一需求。

其次,到目前为止,国有资本仍然是国民经济中权益资本的主要来源。国家作为国有财产的所有者,要保证并促进国有企业和其他企业中的国有股份得到保值和增值。国资委是依法行使国有股东权利的政府部门。由于国有股流通上的限制,国资委目前不能完全根据市场的行情随意转让股票,对于财务会计信息的需求,他们往往从企业经营管理者角度出发,比较关心企业的经营成果和财务状况方面的信息,以便真实地考评企业管理层的业绩,决定是否继续聘用现行的经营管理者。另外,虽然国有资本仍然是国民经济中权益资本的主要来源,但集体、私营、外资等非国有经济也已经成为支撑国民经济的重要力量。企业的投资者除了国家和大众股民以外,还有大量的集体、个人和外商投资者等一般投资者。这类投资者不同于大众股民即职业投资人,他们一般都是内部管理型投资人,直接参与企业的经营与管理。由于直接参与企业的经营与管理,他们有机会了解大量的其他会计信息,如管理会计信息,因此,他们对企业会计信息的需求不完全依赖于公开的财务报表。从管理和考评经营成果的角度看,他们更希望通过财务报表了解企业真实的财务状况和经营情况,因此,他们对财务报表的第一需求应该是它的真实性、准确性和完整性^①。

再次,由于我国的债券市场不发达,目前企业的外部融资主要从银

① 会计目标课题组. 对我国会计目标定位的思考[J]. 会计研究, 2005(8): 21-24.

行获得。银行是我国企业会计信息的最大需求者之一。一般而言,银行对企业会计信息的关注,主要在于贷款本金及利息能否安全地收回。我国的绝大多数银行是企业的债权性投资人,它们关注的会计信息主要是企业经营业绩的好坏和财务状况的优劣。

以上几个方面说明我国会计目标必须采纳受托责任观。

另外,我国资本市场的发展及其发展潜力是影响我国会计目标的重要因素。我国自1990年证券市场成立以来,每年上市公司的数量、股票市值和投资开户的数量都在稳步增长。尽管与发达国家相比,我国的证券市场还处于起步阶段,但十几年来,我国证券市场快速发展。在我国的上市公司中,大约有35%的大众投资者属于证券市场中的职业投资人。他们投资企业的目的就是获取投资收益,只关心企业未来的现金流量,以便及时做出投资决策。他们并不关心企业的经营管理状况,而是关心企业未来股票升值的状况。对职业投资者来说,对投资决策有用的会计信息是他们的第一需求。另外,根据信息不对称理论,职业投资人是证券市场中的弱势群体,他们获取信息的唯一途径就是上市公司公开发布的财务会计信息,因此他们会要求披露对他们决策有用的一切会计信息。随着我国国有股的减持,上市公司流通股的比例将会逐渐加大,因而,对决策有用的会计信息的需求也会随之加大^①。所以,我国的会计目标必须考虑未来潜在的职业投资人对决策有用会计信息的需求。

受托责任观和决策有用观的结合是会计目标的科学表述。实际上,受托责任观和决策有用观并非是矛盾的或排斥的,相反,两者具有融合之处。受托责任观下,根据代理人提供的财务报告决定是否继续聘任本身就是一项决策;而决策有用观下通过股票市场持有或抛售特定公司的股票本身也可以看作是一种受托责任决策,是一种间接行使受托责任关系权利的体现。

① 会计目标课题组. 对我国会计目标定位的思考[J]. 会计研究, 2005(8): 21-24.

(二)会计信息质量特征之相关性与可靠性及基本准则的相关规定

会计信息质量特征是会计信息所应达到的质量要求,是会计系统为达到会计目标而对会计信息的约束。会计信息质量特征比会计目标更具体地指导财务会计的确认、计量和信息传递。

在西方早期的一些会计文献中,均程度不同地提到会计信息质量。如利特尔顿(Littleton)1953年完成的会计名著《会计理论结构》中提出:“正因为财务报表能够以通俗易懂的方式反映企业的大量经济活动,所以人们通过财务报表就有可能了解企业经营活动的基本情况。充分披露所有重要的重大的会计信息是财务报表的一个最重要规则。”(Ch5, p. 77)利特尔顿明确提出了充分披露和重要性两项质量要求。美国会计原则委员会1970年发布的第4号公告(APB No. 4)提到“定性目标”,包括相关性(relevance)、可理解性(understandability)、可验证性(verifiability)、中立性(neutrality)、时效性(timeless)、可比性(comparability)和完整性(completeness)。但在此公告中,对这些定性目标没有分层次。在1980年美国FASB颁布的财务会计第2号概念公告《会计信息的质量特征》中,第一次将会计信息质量作为研究项目进行系统论述。研究结论是:对决策的有用性应作为最重要的质量特征。如果没有有用性,就谈不上从信息中获得足以抵偿该项信息所费成本的利益。信息是否有用主要取决于相关性和可靠性这两个质量特征。只有在所费成本小于效益并符合重要性这两个约束条件下,相关性和可靠性的提高才能使信息符合需要,从而对决策有用。

中华人民共和国《企业会计准则——基本准则》规定了对会计信息的质量要求,原文如下:“第十二条,企业应当以实际发生的交易或者事项为依据进行会计确认、计量和报告,如实反映符合确认和计量要求的各项会计要素及其他相关信息,保证会计信息真实可靠,内容完整。第十三条,企业提供的会计信息应当与财务会计报告使用者的经营决策需要相关,有助于财务会计报告使用者对企业过去、现在或者未

来的情况做出评价或者预测。第十四条,企业提供的会计信息应当清晰明了,便于财务会计报告使用者理解和使用。第十五条,企业提供的会计信息应当具有可比性。同一企业不同时期发生的相同或者相似的交易或者事项,应当采用一致的会计政策,不得随意变更。确需变更的,应当在附注中说明。不同企业发生的相同或者相似的交易或者事项,应当采用规定的会计政策,确保会计信息口径一致、相互可比。第十六条,企业应当按照交易或者事项的经济实质进行会计确认、计量和报告,不应仅以交易或者事项的法律形式为依据。第十七条,企业提供的会计信息应当反映与企业财务状况、经营成果和现金流量等有关的所有重要交易或者事项。第十八条,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谨慎,不应高估资产或者收益、低估负债或者费用。第十九条,企业对于已经发生的交易或者事项,应当及时进行会计确认、计量和报告,不得提前或者延后。”

由此可见,我国新的企业会计准则对会计信息的质量要求包括:可靠性、相关性、明晰性或可理解性、可比性、实质重于形式、重要性和谨慎性和及时性。从排列顺序看,其中的可靠性和相关性是会计信息质量的最重要特征。

在对会计信息可靠性的理解上,美国 FASB 认为可靠性是指会计信息合理的、不受错误或偏向的影响,能够真实反映它意欲反映的(SFAC No. 2),可靠性包括反映真实性、中立性和可验证性。所谓反映真实性是指一项计量或叙述与其所要表达的现象或状况应一致或吻合。中立性要求财务报表的提供者在具体加工、生成财务报表信息的过程中,站在中立的立场,不偏袒委托或受托的任一方。可验证性是指相同背景的不同个人,分别采用同一计量方法对同一事项加以计量,就能得出相同的结果。IASB 对可靠性的定义则为:“当信息没有重要错误或偏向,并且能够如实反映其拟反映或理当反映的情况供使用者作依据时,信息就具备了可靠性。”IASB 认为,一项信息的可靠与否由真实反映、实质重于形式、中立性、审慎和完整性等要素共同决定。英国 ASB 的财务会计原则公告认为,可靠性包括真实披露、中立性、无重大

错误、完整性和谨慎性。我国新的企业会计准则对可靠性的表述是：“企业应当以实际发生的交易或者事项为依据进行会计确认、计量和报告，如实反映符合确认和计量要求的各项会计要素及其他相关信息，保证会计信息真实可靠，内容完整。”显然，中外会计界均强调可靠性的基本内涵是如实反映。

在对会计信息的相关性的理解上，美国 FASB 认为：“会计信息要与投资者、债权人等使用者的投资和信贷决策相关，就必须通过帮助其对过去、现在和将来事件的结果做出预测或者是证实或更正先前的期望，从而具备在决策中导致差别的能力。”满足相关性的信息应该包括预测价值、反馈价值和及时性(SFAC No. 2)。英国 ASB 认为相关性的组成部分应包括预测价值和反馈价值，未将及时性纳入。预测价值是指，因为投资者的决策是面向未来的，所以会计信息能够帮助投资者预测企业以后的财务状况、经营成果和现金流动情况；反馈价值是指投资者在获得会计信息后，能够据以修正某些以前的认识；会计信息的及时性要求及时收集会计信息、及时对会计信息进行加工和处理以及及时传递会计信息，不及时的会计信息是无用的。IASB 所列示的相关性的判别标准为：“当信息能够通过帮助使用者评价过去、现在和未来事项或确认、更改他们过去的评价，从而影响到使用者的经济决策时，信息就具有相关性。”我国新的企业会计准则对相关性的表述是：“企业提供的会计信息应当与财务会计报告使用者的经济决策需要相关，有助于财务会计报告使用者对企业过去、现在或者未来的情况做出评价或者预测。”

传统的受托责任观强调可靠性，而决策有用观更关注相关性。在相关性和可靠性的关系问题上，理论界和实务界见仁见智。

美国财务会计概念框架第 2 号“会计信息的质量特征”(SFAC No. 2, pars. 46-80)将相关性和可靠性并列为会计信息的首要质量特征。相关性和可靠性两者之间缺乏任何一个，由此导致的会计信息都不会是有用的(SFAC No. 2, par. 33)。美国 FASB 没有表示相关性重于可靠性或是可靠性重于相关性。有学者认为，FASB 更为倾向于相关性，因为

美国随后一系列关于财务报告改革的文献,目的都在于提高会计信息的相关性。例如,AICPA1994年的“改进企业报告:着眼于用户”(Improving Business Reporting: A Customer Focus)认为,“企业报告没有提供有价值的信息,会计信息严重的不完整,会计信息缺乏相关性,现行企业报告只关注过去而不重视未来”,因此提出的建议大都围绕提高相关性而展开,甚至建议取消缺乏相关性的披露内容。再如,Wallman(1996)提出了“彩色报告模式”(colorized model),分为五个层次:①相关性、可靠性、可定义性和可计量性均符合要求;②相关性、可计量性和可定义性都符合要求,但可靠性存在着疑问;③相关性与可计量性符合要求,但可定义性与可靠性存在疑问;④相关性、可靠性和可计量性符合要求,但可定义性存在疑问;⑤仅相关性符合标准,可靠性、可定义性和可计量性都不符合。从上面五个层次的划分中,可以明确地看出,相关性是首要的、不可或缺的,甚至有时可以牺牲可靠性。

英国ASB的“财务报告原则公告”(Statement of Principles for Financial Reporting, SOP)(pars. 8-21)将相关性、可靠性、可比性和可理解性同时并列作为会计信息的关键质量特征。此外,英国ASB的“财务报告原则公告”认为可靠性优先于相关性,因为在原则公告中指出“会计信息披露应该从可靠的信息中选择最相关的信息”。“可靠与否”成为提供会计信息与否的判断标准。只要信息满足基本的可靠性,就应该考虑提供,而不必追求足够的可靠性。

IASB在《财务报表的编报框架》中提出,财务报表的质量特征(使财务报表提供的信息对使用者有用的那些性质)主要有四项,即可理解性、相关性、可靠性和可比性,并没有表明相关性和可靠性哪一个更重要。

我国学者葛家澍(1999)认为,可靠性是财务会计的本质属性,是会计信息的灵魂。在会计信息质量体系中,可靠性是基础、是核心,即使在公允价值得到日益广泛应用的情况下也是如此。盖地、郑伟(2006)对可靠性和相关性关系的阐述是:“首先,这一问题与会计目标的选择有着直接的关系。由于在现实条件下,合理的