



BAKER TILLY  
天|职|国|际 CHINA

# 会计准则内在逻辑

The Inherent Logic of Accounting Standards

天职国际会计师事务所（特殊普通合伙）专业技术委员会 编著

Baker Tilly China Certified Public Accountants



中国财经出版传媒集团  
中国财政经济出版社



BAKER TILLY  
天|职|国|际 CHINA

# 会计准则内在逻辑

天职国际会计师事务所（特殊普通合伙）专业技术委员会 编著

中国财经出版传媒集团  
中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

会计准则内在逻辑 / 天职国际会计师事务所 (特殊普通合伙) 专业技术委员会编著. —北京: 中国财政经济出版社, 2016. 8

ISBN 978 - 7 - 5095 - 6828 - 6

I. ①会… II. ①天… III. ①会计准则 - 研究 IV. ①F233

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2016) 第 147580 号

责任编辑: 蔡丽兰

责任校对: 胡永立

封面设计: 陈 瑶

中国财政经济出版社 出版

URL: <http://www.cfeph.cn>

E-mail: [cfeph@cfeph.cn](mailto:cfeph@cfeph.cn)

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100142

营销中心电话: 88190406 北京财经书店电话: 64033436 84041336

北京财经印刷厂印刷 各地新华书店经销

787 × 1092 毫米 16 开 16.75 印张 290 000 字

2016 年 7 月第 1 版 2016 年 11 月北京第 2 次印刷

定价: 40.00 元

ISBN 978 - 7 - 5095 - 6828 - 6/F · 5492

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

质量投诉电话: 010 - 88190744

打击盗版举报电话: 010 - 88190492, QQ: 634579818

# 前 言

会计，不仅是一门账务处理技术，更是一门逻辑的艺术。

会计准则，不仅是一套“字典式”的规范性文件，更是一套具有相关目标和基础、合乎逻辑的系统。

会计准则的逻辑体现在若干会计理论中，它们为复杂的经济事项构建了统一的会计处理基础。美国著名会计学者埃尔登·S. 亨德里克森（Eldon S. Hendriksen, 1917 - 2001）在其著作《会计理论》（Accounting Theory 4th ed, 1982）中，将会计理论定义为：“一套合乎逻辑，具有假设性、概念化和实务性的原则，能够为某个探索领域提供一般性参考的框架。”在此基础上，会计理论“是一套以原则为形式的逻辑推理”。由此可见，逻辑，是会计理论的核心内容，也是原则导向的会计准则的基本要求。

现行国内、国际会计准则及美国公认会计原则，不再是规则导向的会计准则，而是原则导向的会计准则。在原则导向的会计准则下，对特定的经济事项不再提供或较少提供具体的解释与会计处理指引。这就要求会计人员合理运用职业判断，分析交易和事项的经济实质，再根据会计准则规定的基本原理，通过严密的逻辑推理，得出适当的会计处理方法。此时，掌握会计准则背后的会计理论，可以帮助会计人员选择或发展适当的会计处理政策，并复核所采用的具体会计处理的合理性。因此，在原则导向的会计准则下，掌握若干重要会计理论、了解具体会计处理深层次的逻辑，不再是学院派、理论家的专利，而是广大会计实务工作者提高会计实务工作有效性和准确性的必要能力。

现代化经济飞速发展，经济事项日益复杂，国内外会计准则对于纷繁的会计事项，也愈发难以一言以蔽之。掌握会计准则的内在逻辑，

在现今会计实务中的重要性凸显。然而，一直以来，会计准则的逻辑散见于若干会计理论中，林林总总，鲜见专著将其体系化和概念化。

2015年，天职国际会计师事务所（特殊普通合伙）专业技术委员会试图探寻一个学习、理解会计准则的新视角：既不纠缠于繁复的实务操作，也不深陷于高深的学术讨论，而是以普遍可理解的若干会计理论，来解释高度概括的准则条文，梳理各项准则的内在逻辑，从而更加统一、准确地应用会计准则。为达到该目标，他们以我国企业会计准则为基础，结合国际财务报告准则体系和美国公认会计原则两大准则体系的相关规定和结论基础，对不同会计理论的历史发展、理论内涵进行了梳理，分析不同理论在各项具体准则中的体现和影响，归纳不同准则之间存在的内在联系。

他们历时一年，以每周发表一篇文章的方式在天职国际会计师事务所（特殊普通合伙）公众微信平台“会计准则内在逻辑介绍”专题连续刊载，共计五十期，约二十九万字，并及时传达全体员工，作为内部高级员工内部培训教材。该专题系列文章想传递一个理念：了解一些基本的会计理论，有助于理解晦涩的准则条文，并能以更加简洁的思路来分析、解决复杂多样的实务问题，通过探寻相关会计理论的历史发展及理论内涵，讨论其对具体会计处理的影响，进而尝试为现行会计准则梳理一套完整的逻辑体系。在此，感谢各界人士对本专题系列文章的关注以及提出的宝贵意见和建议！

本书由天职国际会计师事务所专业技术委员会编著，文武兴、夏自李对全书进行了总纂定稿。

以蠡测海，力有未逮。我们所创作的该专题系列文章可能存在诸多瑕疵，然抛砖引玉，希望业界未来能够有更多此类探讨会计准则内在逻辑的佳作问世，促进中国会计理论实务研究发展。

天职国际会计师事务所（特殊普通合伙）专业技术委员会  
2016年2月于北京

# 目 录

第一章 会计确认相关逻辑 .....	( 1 )
第一节 “受托责任观”与“决策有用观” .....	( 1 )
第二节 “资产负债表观”与“利润表观” .....	( 11 )
第三节 “控制模型”与“风险报酬模型” .....	( 25 )
第二章 会计列报相关逻辑 .....	( 37 )
第一节 “业务模式”与“现金流量特征” .....	( 37 )
第二节 “权益性交易”与“综合收益” .....	( 49 )
第三章 会计计量相关逻辑 .....	( 60 )
第一节 计量单元：“一揽子交易”与“多重要素安排” .....	( 60 )
第二节 计量基础：历史成本与现行市价、现值 .....	( 68 )
第三节 计量时点：初始计量与后续计量 .....	( 93 )
第四节 计量基础的应用 .....	( 97 )
第四章 合并财务报表相关逻辑 .....	( 112 )
第一节 “表决权主体模型”与“非表决权主体模型” .....	( 112 )
第二节 “购买法”与“权益结合法” .....	( 127 )
第三节 商誉和可辨认资产 .....	( 142 )
第四节 “母公司理论”与“实体理论” .....	( 152 )
第五章 长期股权投资相关逻辑 .....	( 164 )
第一节 权益法：“单行合并”还是“计量基础” .....	( 164 )

第二节	“跨越重大经济界限理论”	(175)
第六章	股份支付相关逻辑	(186)
第一节	股份支付概念辨析	(186)
第二节	股份支付的确认：“是否确认”与“何时确认”	(191)
第三节	股份支付的计量：“如何计量”与“何时计量”	(200)
第七章	金融工具相关逻辑	(208)
第一节	金融工具与金融工具会计	(208)
第二节	金融负债与权益工具的分	(218)
第三节	金融资产和金融负债的分类和计量	(227)
第四节	金融衍生工具的投资属性	(240)
第五节	金融衍生工具的风险管理属性	(247)

# 第一章 会计确认相关逻辑

会计确认，是指将符合会计要素定义和确认标准的项目纳入资产负债表和利润表的过程，它涉及以文字和金额表述一个项目并将该金额包括在资产负债表和利润表的总额中；哪些项目应当确认到表内，哪些项目可以在表外反映，在会计实务中一直在改进。本章我们将从财务报表目标之“受托责任观”与“决策有用观”、“资产负债表观”与“利润表观”、“控制模型”与“风险报酬模型”等几个方面的逻辑对会计确认的影响进行阐述。

## 第一节 “受托责任观”与“决策有用观”

了解财务报告的目标，对我们理解会计理论和解决实务问题很有帮助，它是会计准则逻辑体系的起点，为会计准则的其他概念，如财务信息质量特征、“资产负债表观”和“利润表观”的选择、会计确认与计量、列报等奠定了逻辑基础。

### 一、理论辨析

财务报告的目标要解决的问题是：为什么要编报财务报告？财务报告应提供何种信息？在设定财务报告的目标过程中，出现过两个核心理论：“受托责任观”（Stewardship Approach）和“决策有用观”（Decision - usefulness Approach）。两者是在不同的经济环境下的产物，“‘受托责任观’适用于所有者和受托者都十分清晰的市场经济环境；‘决策有用观’适用于资本可以趋利性流



动、所有者（委托者）缺位和模糊的市场经济环境。”<sup>①</sup> 两种观点并不矛盾，而是互有交集、相辅相成的。事实上，国际会计准则理事会和美国财务会计准则委员会以及我国企业会计准则确定的财务报告目标，仍然是对两个观点的综合。

### （一）受托责任观

“受托责任观”产生于较为简单的经济环境，是财务报告目标的重要理论。“受托责任（Stewardship）”一词来源于《圣经》，延伸到公司治理范围，是指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。“受托责任观”假设：企业管理者及其所有者、贷款方和债权人等之间是契约关系，企业管理者处于受托方地位，委托人需要对企业管理者的管理和经营活动进行评价。在此观点下，财务报告的目标被定义为：以恰当的方式或尽可能准确的方式如实反映和报告经济资源受托者的受托经济责任及其履行情况。

因此，“受托责任观”主要是针对现有外部财务报表使用者，偏重于财务报告的证实价值，其对会计基本原则的偏向表现为：（1）会计信息质量特征方面，偏向于信息的可靠性和客观性；（2）会计确认方面，主要对已发生的经济事项进行确认；（3）会计计量方面，采用具有可验证性的历史成本法进行计量；（4）财务报表列报方面，更关注企业经营业绩的计量而不是经济资源的计量。这四个方面综合表现为对“利润表观”的偏好。

### （二）决策有用观

随着市场经济环境的发展，潜在的投资者、贷款方和债权人的出现，公司治理结构复杂化导致信息的不对称，“决策有用观”逐渐占据了主流地位。“决策有用观”假设：财务报告信息对现有和潜在的投资者、贷款方和债权人等进行合理投资、信贷决策是有用的。因此，财务报告的目标被定义为：向财务报告使用者提供对其决策有用的信息。“决策有用观”也以资本所有权和经营权的两权分离为前提，但更关注资本市场中现有和潜在的财务报告使用者，因此，其报告的信息不仅包括向现有所有者反映受托责任的部分，还包括可能影响现在投资者决策的部分。

因此，“决策有用观”针对现有和潜在的财务报表使用者，偏重于财务报

<sup>①</sup> 葛家澍：“关于市场条件下会计理论与方法的若干基本观点”，《财会月刊》1995年第5期。

告的预测价值，其对会计基本原则的偏向表现为：（1）会计信息质量特征方面，偏向于信息的相关性和有用性；（2）会计确认方面，不仅关注已发生的经济事项，还关注对企业产生影响的现时和未来事项；（3）会计计量方面，更倾向于公允价值法或现行价值法；（4）财务报表列报方面，更关注企业经济资源的计量而不是经营业绩的计量。这四个方面综合表现为对“资产负债表观”的偏好。

## 二、“受托责任观”的历史发展

### （一）A. C. 利特尔顿和 W. A. 佩顿的“受托责任观”

美国会计学家 A. C. 利特尔顿（Ananias Charles Littleton, 1886 - 1974 年）和 W. A. 佩顿是财务报告目标“受托责任观”的代表。1940 年，A. C. 利特尔顿和 W. A. 佩顿（William Andrew Paton, 1889 - 1991 年）出版了《公司会计准则绪论》，它建立了“受托责任观”下财务报告目标的基本框架，并以历史成本法为基础，讨论了公司收入和成本、收益、费用和盈余等概念，对之后的会计准则相关理论具有极为重要的影响。

### （二）美国会计学会的若干公告（1936 - 1957 年）

1936 年，在 E. L. 柯勒（Eric Louis Kohler, 1892 - 1976 年）、A. C. 利特尔顿和 W. A. 佩顿领导下的美国会计学会执行委员会，应美国证券交易委员会（SEC）的要求，发布了《影响公司报告的会计原则暂行公告》，它是第一份专业机构发布的、试图建立一套完整会计理论的研究公告。该公告指出：“站在财务角度，财务报表的目标，是反映对公司经济资源的使用以及其导致的贷款方和投资者权益状况的变动。”虽然并未直接使用“受托责任”的术语，但其理论内涵与“受托责任观”类似。

1941 年，美国会计学会执行委员会发布了《公司财务报表的基本会计原则》。该公告将会计原则的基础假设描述为：“公司定期财务报表的目标，是为形成可靠的判断提供必要的信息。公司经济资源的起始和终止，及其导致的贷款方和投资者权益的变动相关的信息，是达到这一目标的关键。”

1948 年，美国会计学会发布了第三份有关会计概念框架的公告：“公司财务报表的基本会计概念和准则：1948 年版”。该公告以之前阐述的财务报表目

标为基础，新增了资产、负债和股东权益、收益的概念，并为财务报表的编报设定了若干基本原则。

这一时期，美国会计学会主要基于“受托责任观”对财务报表的目标进行阐述，进而强调历史成本法为会计计量的主要方法。

### （三）井尻雄士的“受托责任观”

美籍日裔会计学者井尻雄士（Yuji Ijiri, 1935 - ），曾担任美国会计学会会长，其主要代表作是《会计计量基础——基于数学、经济学及行为学的探究》和《会计计量理论》，这两本著作是“受托责任观”的奠基之作。

在《会计计量理论》一书中，井尻雄士阐述了其理论的核心：“受托责任观”。他认为，受托责任包括“因宪法、法律、合同、组织的规则、风俗习惯、甚至口头合同而产生的一个公司对其股东、债权人、雇员、客户、政府或有关联的公众承担的受托责任”，以及“公司内部下级对上级应承担的受托责任”。由于受托责任的存在，“会计的目标是以恰当的方式有效地反映资源受托方的受托经管责任及其履行情况”。井尻雄士还提出，应该以“Accountable”替代“Stewardship”，它包含了解释、说明的意思，因此，井尻雄士的“受托责任观”，更强调资源受托方对委托方负有解释、说明其经营活动及结果的责任。井尻雄士所建立的计量理论，是以其“受托责任观”的财务报告目标为基础的。他认为，反映资源受托方受托责任的关键指标，是企业的经营业绩；对经营业绩的计量，应当采用统一的、可验证的计量方法，因此，他是历史成本法的支持者。

## 三、“决策有用观”的历史发展

### （一）乔治·J. 斯托布斯的“决策有用观”

1953年，乔治·J. 斯托布斯（George J. Staubus）教授在芝加哥大学首次提出了“决策有用观”理论。1961年，在其著作《投资者的会计理论》中进一步完善了该理论。在该书第一章提出：“会计的目标，是提供有助于作出决策的信息。”有助于决策的信息，“必须是与投资者因投资关系而预期产生现金流量的时间和金额相关的信息。”在该书的第二章中，进一步指出，为达到决策有用的目的，应该关注的核心是所有者的“剩余权益”。剩余权益，实质上代表了公

司在未来对投资者的支付能力。为精确计量所有者的剩余权益及其变动，应当对资产和特定权益及其变动进行精确计量。在后面的章节中，具体讨论了对资产和特定权益的分类和计提原则，从而建立了一套与之前的“受托责任观”不同的财务报告目标理论。之后，乔治·J.斯托布斯继续完善了“决策有用观”理论，并提出了以未来现金流量现值计量资产和负债的理念。

## （二）《会计基础理论报告》

1966年，美国会计学会通过两年的研究，发布了著名的《会计基础理论报告》（A Statement of Basic Accounting Theory, ASOBAT）。它是第一份研究机构发布的、代表“决策有用观”的会计理论报告。

在《会计基础理论报告》中，会计被定义为：“一套识别、计量以及传递经济信息的过程，以允许信息使用者据以作出判断和决策。”其中，经济信息的传递对象，既包括内部管理者，也包括外部使用者。报告提出，“会计的目标，是提供以下相关信息：（1）作出关于利用有限资源的决策，其中包括重要的决策领域和确定目的与目标；（2）有效地管理和控制一个组织内的人力和物力资源；（3）保护资源并管理其情况；（4）有利于履行社会职能和社会控制。”<sup>①</sup>其中，第（1）项就是对“决策有用观”的明确阐述；第（2）、（3）项则包含了“受托责任观”的理论；第（4）项则将会计责任扩大到社会责任。

## （三）《会计原则委员会公告第4号》

1970年，美国注册会计师协会下属的美国会计原则委员会发布了《会计原则委员会公告第4号——商业企业财务报表的基本概念和会计原则》（APB statement NO. 4），其中一章详细讨论了财务会计和财务报表的目标。

该公告指出，“财务会计和财务报表的基本目标，是提供量化的商业企业相关财务信息，这些信息对报表使用者，特别是所有者和贷款方作出经济决策是有用的。”该目标关注的是财务报表使用者的需求，而不是管理者和会计面临的问题。基本目标又分为两个层次：一般目标和质量目标。一般目标包括：（1）提供有关企业经济资源和义务的、可信赖的财务信息，用以评价企业偿付现金的能力；（2）提供企业盈利活动而产生的净资源变动相关的信息；（3）提供有助于使用者评价企业盈利潜力相关的信息，包括有助于使用者预测的过去和当前

<sup>①</sup> 葛家澍：“关于财务会计目标的研究”，《上海立信会计学院学报》，2007年第3期。

信息。

#### （四）特鲁布拉德报告

1971年，美国注册会计师协会宣布成立两个研究组：会计原则研究组，由弗朗西斯·M·怀特（Francis M Wheat）主持；财务报表目标研究组，由罗伯特·M·特鲁布拉德（Robert M Trueblood）主持。前者建议组建独立的美国财务会计准则委员会，以取代完全由美国注册会计师协会控制的会计原则委员会。后者则于1973年10月发布了著名的《特鲁布拉德报告》（Trueblood Report）也称为《财务报表的目标》，这份报告最终成为美国财务会计准则委员会《财务会计概念公告第1号》的基础。

#### （五）《财务会计概念公告第1号》

1973年，美国财务会计准则委员会（Financial Accounting Standards Board, FASB）在会计原则委员会的基础上组建成立，并开始着手制定其会计准则的概念框架，其中，财务报告的目标是其首先需要考虑的内容。如前所述，特鲁布拉德报告已经为委员会的工作打下了基础。1974年6月，美国财务会计准则委员会发布了关于财务报告概念框架的讨论函——《会计和报告的概念框架：对财务报表目标研究组报告的考虑》，并逐步发布了《商业企业财务报表目标的初步结论》等文件。1978年，美国财务会计准则委员会正式发布了《财务会计概念公告第1号——商业企业财务报告的目标》。

《财务会计概念公告第1号》将所定义的目标从“财务报表的目标”扩大为“财务报告的目标”。财务报告不仅包括财务报表，还包括可以直接或间接传递会计系统所提供信息的其他资料，这些信息是关于公司的资源、义务、盈利等情况，例如，公司年度报告、招股说明书、年度报告文件等属于向外部传递财务和非财务信息的财务报告；新闻公告、管理层预测，或者其他描述其计划和预期的资料，也可能属于向外部传递非财务信息的财务报告。

在特鲁布拉德报告的基础上，《财务会计概念公告第1号》提出，财务报告的目标是提供三个方面的相关信息：有助于投资和贷款决策的信息、有助于评价预期现金流量的信息、有关企业资源、要求权求偿权及其变动的信息。

第一个财务报告目标是：“财务报告应当提供有助于现有和潜在投资者和贷款方及其他使用者作出合理投资、贷款和类似决策的信息。”财务报告的基本功能，是为报告使用者作出决策服务。该目标反映的是财务报告的决策有用性，

包含了“决策有用观”的理论内涵。同时,《财务会计概念公告第1号》在该目标下强调,对于那些具备一定程度商业和经济活动知识,并且愿意通过合理勤勉了解信息的决策者,这些信息应当具有可理解性。

第二个财务报告目标是:“财务报告应当提供有助于现有和潜在投资者和贷款方及其他使用者评价预期现金流量的金额、时点和不确定性,其形式包括通过债券和贷款的出售、赎回,或持有至到期产生的股利或利息。”公告指出,评价现金流量的基本方法,是测试其回报是否超过(或少于)其投入的成本。此时,投资者关注的是报告信息的证实价值。此外,投资、贷款及类似决策,一般涉及当前现金和未来现金的选择,投资者、贷款方和其他方需要相关信息来帮助他们作出合理预期,即关注信息的预测价值。

第三个财务报告目标是:“财务报告应当提供关于企业的经济资源、对这些资源的求偿权,以及由于交易、事项和环境导致的资源和求偿权的变动相关的信息”。该公告指出,财务报告应当提供企业管理层如何通过使用所有者(股东)交托的企业资源,以履行其受托责任相关的信息。这体现了“受托责任观”的理论内涵,但是,它仅作为第三个财务报告目标的补充,其地位已显著低于“决策有用观”。

#### 四、对财务信息质量特征的影响

财务报告的目标直接影响财务信息质量特征,在上述财务报告目标的发展过程中,也产生了关于财务信息质量特征的不同阐述。财务信息质量特征,是用来识别对于现有和潜在的投资者、贷款方和其他债权人,以财务报告信息(财务信息)为基础,作出与报告主体相关的决策,很可能是最有用的信息。由于对“受托责任观”和“决策有用观”的不同偏重,对财务信息质量特征也有不同的侧重。例如,“受托责任观”强调财务信息的证实价值,对财务信息质量特征偏向于可靠性、可验证性等;而“决策有用观”强调财务信息的预测价值,对财务信息质量特征偏向于相关性、重要性等。

从美国会计学会的《会计基础理论报告》开始,财务信息的质量特征被不断修正、完善,出现了以下几项具有代表性的阐述,见表1-1。

我国现行企业会计准则中的财务信息质量特征,与国际财务报告准则下的《编报财务报表的框架》(1989)[以下简称《框架》(1989)]实质趋同,财务信息的质量特征如表1-2所示。

表 1-1 财务信息质量特征重要研究成果

机构	公告	财务信息质量特征
美国会计学会	《会计基础理论报告》	相关性、可验证性、中立以及可量化
美国会计原则委员会	《会计原则委员会公告第 4 号》	相关性、可理解性、可验证性、中立、及时性、可比性以及完整性
美国注册会计师协会	《特鲁布拉德报告》	相关性、重要性、实质重于形式、可靠性、中立、可比性、一贯性以及可理解性

表 1-2 《框架》(1989) 的财务信息质量特征

基本质量特征	次级质量特征	质量特征的限制因素
可理解性		
相关性	重要性	及时性 成本与效益的平衡 质量特征之间的平衡
可靠性	如实反映	
	实质重于形式	
	中立性	
	谨慎性	
	完整性	
可比性		
真实和客观/公允列报		

国际会计准则理事会和美国财务会计准则委员会于 2010 年发布的《财务会计概念框架》(2010) [以下简称《概念框架》(2010)] 中,对财务信息质量特征进行了修订,我国尚未引入该部分修订。修订后的财务信息质量特征如表 1-3 所示。

表 1-3 《概念框架》(2010) 的财务信息质量特征

基本质量特征	次级质量特征	优化质量特征
相关性	重要性	可比性
如实反映	完整	可验证性
	中立	及时性
	杜绝差错	可理解性

《概念框架》(2010) 把质量特征划分为基本质量特征 (Fundamental qualitative characteristics) 和优化质量特征 (Enhancing qualitative characteristics) 两个层级。基本质量特征是达到财务报告目标的必要质量特征,只要满足基本质

量特征的信息便是有用的，相反，未满足基本质量特征的信息，即使满足优化质量特征，也是无用的信息。

《概念框架》（2010）的财务信息质量特征较原《框架》（1989）的两个主要变化是：

（1）以“如实反映”替代了原来的“可靠性”。这是因为，可靠性一词并没有很直接地表达出它意图表达的，所包含的意思复杂而不够准确，容易产生歧义，比如，可靠性和可验证性就容易混淆。而且，无论是美国财务会计准则委员会，还是国际会计准则理事会，都没有对可靠性给出清晰准确的定义，只是对其进行了解释和描述。在概念上，《概念框架》（2010）即删除了“受托责任”，也删除了“可靠性”，实务中可能导致“受托责任观”已被摒弃的直观印象。但是，如前所述，国际会计准则理事会多次强调，删除两个概念，仅仅只是因为两个术语本身表述不清而被新的表述替代，其内涵仍然是被保留的。也就是说，“受托责任观”的理念仍然在影响着财务报告的目标和信息质量特征。

（2）原先作为“可靠性”的次级特征——实质重于形式、谨慎性——不再作为如实反映的次级特征。删除实质重于形式，是因为如实反映本身已经包含了反映现象的经济实质而不是法律形式的要求。删除谨慎性，是因为它与中立的要求是矛盾的，中立要求对信息不带倾向性，不应主观的强化或弱化。在《概念框架》（2010）实施后多年来，删除谨慎性带来的争议，较删除可靠性更加广泛，国际会计准则理事会不得不一再承认，现行具体准则中仍然在多个方面体现了对谨慎性的应用。目前，在对《概念框架》的修订项目中，理事会也考虑再次恢复或强调谨慎性概念。

（3）删除“可理解性”。《框架》（1989）将可理解性看作比相关性和如实反映更重要的质量特征，并强调使用者应当具备一定的财务知识以及合理的勤勉学习意愿。以前的观点认为，无法理解的财务信息是无用的。但是，由于经济现象固有的复杂性，如果因其不可理解而将这些信息排除或删减，则会影响其完整性和中立性，信息也将不再有用。所以，可理解性不应当是有用财务信息的必要特征，而只是让有用的信息更加优化。为了解决可理解性和有用性的矛盾，《概念框架》（2010）还强调，使用者除了应具备一定的财务知识，以及合理的勤勉学习意愿，必要时还应当咨询相关专家寻求帮助。

上述财务信息质量特征的修订争议，也再次证明，投资者、监管机构、理论界等利益相关方对“受托责任观”和“决策有用观”及其相关信息质量特征，是同等看待的，两者是共同构成了现行会计理论的基础。



## 五、结论

随着财务报告目标理论和实务的不断发展，“受托责任观”和“决策有用观”也被赋予不同的阐述形式和理论内涵，在财务报告目标中互为补充、互有交集、逐步趋同、同等重要。

2002年9月，国际会计准则理事会与美国财务会计准则委员会签订的“诺沃克协议”中约定，对双方的概念框架进行统一，其中就包含了财务报告的目标。2010年11月，双方理事会完成了第一阶段的修订成果并达成一致，其中，国际会计准则理事会发布了《概念框架》（2010）；相对应的，美国财务会计准则委员会发布了《财务会计概念公告第8号——财务报告概念框架》。

《概念框架》（2010）将通用财务报告的目标定义为：“向现有和潜在投资者、贷款方和其他债权人提供有关报告主体的财务信息，以利于其作出向主体提供资源相关的决策。”同时强调，“为评价主体预期未来现金流量，现有和潜在投资者、贷款方和其他债权人需要主体的资源、对主体的求偿权，以及主体的管理层和治理层如何有效率 and 有效益地履行了所受托的使用主体资源的责任相关的信息。”因此，《概念框架》（2010）中的财务报告的目标，仍然包含了“决策有用观”和“受托责任观”的理论。其中，将“受托责任观”更直接明了地表述为“管理层是否有效率和有效益地使用了所接受的资源”。能够用来评价预期未来现金流量的信息和受托责任相关的信息，对作出向主体提供资源的决策，具有同等重要的作用。

值得说明的是，我国现行《企业会计准则——基本准则》所定义的财务会计报告的目标是：“向财务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，有助于财务报告使用者作出经济决策。”因此，在我国现行准则下，是将“受托责任观”和“决策有用观”视为具有同等重要的地位，这是由我国《企业会计准则》具有监管作用的特点所决定的。监管方需要关注企业管理层的受托责任履行情况，其信息需求偏向于对过去事项的证实价值，从而，在对信息的质量特征选择时，“可靠性”的地位也高于“相关性”。