

天职国际-会计准则内在逻辑研究

目录

第一章 资产负债表观和利润表观	
一、历史演变	
(一) 资产负债表观主导时代.....	
(二) 利润表观主导时代.....	
(三) 资产负债表观再次占据主导时代.....	
二、理论辨析	
(一) 基本理论概述.....	
(二) 不同理论的选择.....	
(三) 在会计准则概念框架中的体现.....	
三、对具体会计处理的影响	
(一) 历史成本会计和公允价值会计.....	
(二) 所得税会计.....	
(三) 长期资产的折旧、摊销.....	
(四) 资产减值会计.....	
(五) 收入确认.....	
(六) 政府补助会计.....	
(七) 对综合收益列报的影响.....	
第二章 受托责任观和决策有用观	
一、财务报告目标的核心理论	
(一) 受托责任观	
(二) 决策有用观	

二、“受托责任观”下的财务报告目标	
(一) A·C·利特尔顿和 W·A·佩顿的“受托责任观”	
(二) 美国会计学会的若干公告(1936-1957)	
(三) 井尻雄士的“受托责任观”	
三、“决策有关观”下的财务报告目标	
(一) 乔治·J·斯托布斯的“决策有用观”	
(二) 美国会计学会的《会计基础理论报告》	
(三) 美国会计原则委员会的《第4号公告》	
(四) 特鲁布拉德报告	
四、美国财务会计准则委员会的《财务会计概念公告第1号》	2
(一) 目标的环境背景	
(二) 财务报告的目标	
五、国际会计准则委员会的《编报财务报表的框架》(1989)	2
六、趋同后的财务报告目标	
(一) 趋同背景	
(二) 通用财务报告的目标	
(三) 有关报告主体经济资源、要求权以及资源和要求权变动的信息	30
七、结论	
第三章 控制模型与风险报酬模型	
一、概述	
二、对会计基本理论的影响	
(一) 对资产定义的影响	
(二) 对集团主体概念的影响	
(三) 对终止确认理论的影响	
四、对具体会计处理的影响	
(一) 对合并财务报表准则的影响	

(二) 对收入确认的影响

(三) 对金融资产转移判断的影响

五、结论

第四章 权益法：“单行合并”还是“计量基础”？

一、概述

二、权益法的不同理解及体现

(一) 单行合并的体现

(二) 计量基础的体现

三、权益法的理论辨析

(一) 视为“单行合并”的理论辨析

(二) 视为“计量基础”的理论辨析

(三) 两种观点均无法合理解决的实务问题

四、结语

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 4thed, 1982) 中，将理论定义为：“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。

我国财政部于 2006 年 2 月发布的企业会计准则体系，与国际财务报告准则体系实质趋同，并部分借鉴了美国公认会计原则。国际两大准则体系经过多年的发展，已形成一套以概念框架为基础的理论体系。本系列文章以两大准则体系为基础，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。

第一章 资产负债表观和利润表观

在资产负债表观和利润表观之间作出倾向性选择，关系到财务报告应向其使用者提供何种信息、会计要素应当如何进行定义、具体会计处理政策应当如何选择等问题，它们是会计理论框架的核心基础，对会计准则的制定具有战略导向的重要作用。回顾资产负债表观和利润表观的发展历史，理解其理论内涵，了解二者对现行国际、国内会计准则具体会计处理规定的影响，有助于会计准则的理论研究和实务应用。

一、历史演变

会计处理是对经济环境的反映，随着经济环境的不断变化，会计理论也经历了从资产负债表观占主导，到利润表观占主导，再到资产负债表观占主导的过程。

（一）资产负债表观主导时代

资产负债表的出现早于利润表。在 15 世纪的意大利，商人们以财产目录申报财产税，被视为资产负债表的雏形。17 世纪初，荷兰数学家、会计学家西蒙·斯蒂文（Simon Stevin, 1548-1620）在其著作《数学惯例法》（*Wisconstigheghedachtenissen*, 1605 - 08）中论述了资产负债表的雏形格式，并希望说服欧洲的商人们能将其作为习惯在每年末进行编制。与现代资产负债表不同的是，西蒙·斯蒂文的资产负债表中，资产被列报在右边或下边（贷方），负债被列报在左边或上边（借方）。在西蒙·斯蒂文资产负债表思想的影响下，1671 年，英国的东印度公司（East India Company）在当年 4 月 30 日的股东大会上，报出了第一份准公开的资产负债表。1844 年，英国发布了世界上第一部认可公司独立法人地位的法律——《合作股份公司法》，明确要求合作股份公司编制年度资产负债表。1857 年，德国法律也明确要求编制年度资产负债表。

在这一时期的欧洲，合伙贸易的经营周期较短，合伙商人只需要在合伙贸易经营周期结束后，通过盘点期初期末净资产并编制财产目录，作为利润分配的依据。财产委托经营方式出现以后，委托人也只是关注其财产是否完整和增值。同时，银行等债权人通常认为，企业拥有充足的资产就具有较强的偿债能力，其贷款就是安全的，债权人十分重视资产负债表的信息。此外，欧洲许多国家的税法主要是以财产税为主，即规定以业主的应税财产为计税基础。因此，合伙人、业主以及税收机构主要关注企业期初期末资产、负债的存量信息，对期间损益等流量信息关注较少，资产负债表观很长时期内占据了主导地位。

（二）利润表观主导时代

19 世纪工业革命的成功，尤其是 20 世纪 30 年代之后，股份公司在西方国家出现。企业经营周期增长，投资者不能仅靠经营周期结束后净资产的增值额来进行投资决策，还需要关注短期内被投资方的盈利能力。与此同时，银行等债权人也意识到，资产负债表所反映的企业偿债能力并不全面，因为企业只有在破产清算时才会直接以长期资产等来偿还债务，在持续经营情况下，企业的短期盈利能力才是其债权的安全保障。此外，西方国家在经济危机之后，政府加强了对经济活动的管制，健全和完善各种经济法规，税收法规也不再以财产税而是以所得税为主。所得税以企业收入或净利润为应税对象，利润表在税收管理上也开始占据主要位置。

这一时期，会计分期、持续经营、配比原则等会计概念也不断完善，更加关注企业短期盈利能力的利润表观逐渐占据了主导地位。美国著名会计学家 A·C·利特尔顿（Ananias Charles Littleton, 1886-1974）是这一时期主张利润表观的主要代表。1953 年，A·C·利特尔顿在其著作《会计理论结构》（Structure of Accounting Theory）中阐述了“收益重心观”，把收益视为会计的“重心”（Center of Gravity）。他从信息的广泛有用性、复式记账的基本特征和会计的基本目标三个方面，论述了收益概念的重要性，并得出结论，收益比资产更加接近会计的本质。

（三）资产负债表观再次占据主导时代

20 世纪 70 年代的世界性通货膨胀和经济萧条，使很多原本快速发展的企业遭受沉重打击。随着经济的快速发展，企业生产经营所面临的不确定性不断增加，比如币值不稳定、市场风险及流动性风险等，对企业价值的评价也变得更加复杂。投资者、债权人等报表使用者开始意识到，不仅应当关注企业的短期盈利能力，还应关注其未来的发展趋势，对会计信息的需求，也再次回到以资产负债表观为主导的时代。

1976 年 12 月，美国财务会计准则委员会（FASB）在其发布的《讨论备忘录第 7 号——财务会计和报告的概念框架：财务报表要素及其计量》中，明确提出会计要素的定义和计量，应当以资产负债表观为基础，资产负债表观的地位再次得到了确立。美国财务会计准则委员会的决定，也得到了澳大利亚、加拿大等国家准则制定机构的支持。2003 年，美国证券交易委员会（SEC）也明确，支持以资产负债表观为基础制定财务报告的概念框架和具体准则。

二、理论辨析

（一）基本理论概述

在美国财务会计准则委员会于 1976 年发布的《讨论备忘录第 7 号——财务会计和报告的概念框架：财务报表要素及其计量》中，详细讨论了资产负债表观、利润表观，以及介于二者之间的非环接观。

资产负债表观（Balance Sheet Approach），也称为资产/负债观（Asset-Liability View）。这种观点关注于报告企业所拥有的财产，包括其拥有的经济资源，以及向其他方交付经济资源的义务。收益产生于经济资源和义务变动所导致的企业财产的增加，损失则产生于经济资源和义务变动所导致的企业财产的减少。因此，收入来源于资产的增加或负债的减少，而费用来源于资产的减少或负债的增加。

利润表观 (Income Statement Approach)，也称为收入/费用观 (Revenue-Expense View)。这种观点关注于报告企业的经营业绩，即企业所产生的收益。它认为，某一期间的收益（或损失），是当期收入和费用合理配比的结果。因此，那些被作为非货币性资产和负债确认的项目，仅仅是配比程序的产物。当期收到的归属于未来期间的收入，将作为递延贷项递延到未来期间，即确认负债。类似的，当期承担的归属于未来期间的费用，则作为递延借项递延到未来期间，即确认资产。因此，资产和负债仅仅是配比程序的余值，它们在配比结束后计入账面的借方或贷方。

非环接观 (Non-Articulated View) 认为，明确的区分资产负债表和利润表是不必要的，因为无论是在资产负债表观下还是利润表观下，利润表中列报的项目，同时也会在资产负债表中列报。资产和负债在反映企业的财务状况时是重要的，而收入和费用在反映企业的经营业绩时是重要的，两张报表是独立存在的，各有各的意义。因此，两张报表可以采用不同的计量方法，二者可以不存在相称的勾稽关系，例如，在利润表中采用后进先出法，而在资产负债表中则可以采用先进先出法。

(二) 不同理论的选择

非环接观很快被摒弃，因为资产负债表和利润表之间的统一、勾稽关系是必要的。而选择资产负债表观或利润表观，需要在两个概念中作出选择：(1) 资产和负债及其变动的计量；(2) 配比过程。如果资产和负债及其变动的计量是重要的，则收入和费用就仅仅是资产和负债的变动产生的副产品。如果配比过程是重要的，则资产和负债就只是收入和费用合理配比之后的副产品。在配比过程下，某些“递延借项”或“递延贷项”将被确认在资产负债表中，它们并不代表企业的未来经济资源或义务，但却是合理配比的必要结果。

在资产负债表观下，资产是企业的经济资源，它是预期能够直接或间接的带来净现金流入的未来利益，那些不具有可交换性和服务性的资源被排除在资产定义之外。在利润表观下，资产不仅包括经济资源，还包括那些不属于经济资源，但是为合理配比和确定收益所带来的必要项目。相对应的，在资产负债表观下，负债是企业在未来向其他方交付经济资源的义务，也就是说，没有在未来向其他方交付经济资源的义务，则不产生负债。在利润表观下，负债不仅包括具有交付经济资源义务的项目，还包括那些虽然没有交付经济资源的义务，但却是合理配比产生的某些递延贷项和准备。

最终，美国财务会计准则委员会摒弃了利润表观，因为它几乎允许任何借方余额被确认为资产，并将任何贷方余额确认为负债，这对明确定义资产和负债是没有任何帮助的，并且将使当期损益的确认没有依据，而仅仅是个人主观判断的结果。另外一个重要原因是，在没有资产和负债定义的情况下，即不以经济资源和义务为基础，要对收入和费用进行独立的定义是不可能的。相反，资产负债表观下的资产和负债定义，仅仅包括满足其他要素定义的项目。也就是说，这些

项目在满足资产和负债定义的同时，也满足收入和费用的定义。只有满足所有要素定义的项目，才能导致企业财产的增加或减少。

与美国财务会计准则委员会相对应，国际会计准则委员会（IASC）于1989年制定的《编报财务报表的框架》，也采用并推广了资产负债表观。2001年，国际会计准则委员会改组为国际会计准则理事会（IASB），加强了与美国财务会计准则委员会紧密合作。2002年，双方理事会签订了著名的“诺沃克协议（The Norwalk Agreement）”，旨在实现《国际财务报表准则》和《美国公认会计原则》趋同，双方理事会进一步确认了资产负债表观在会计准则中的基础性地位。

（三）在会计准则概念框架中的体现

1. 美国财务会计概念公告

虽然美国财务会计准则委员会在概念公告讨论阶段，确定了以资产负债表观为制定其概念公告的基础，但是，在最终发布的财务会计概念公告系列中，仍然没有完全摆脱利润表观的影响。

美国财务会计准则委员会于1978年发布的《财务会计概念公告第1号——商业企业财务报告的目标》最终阐明：“财务报告的主要焦点是通过利润及其组成部分的计量反映有关企业业绩的信息。”也就是说，公告认为，收益表中的利润的计量应当优先于资产负债表中的资产和负债的确认和计量。在《财务会计概念公告第6号——财务报表的要素》中，将收入、费用定义为：

“收入，是指在转移或产出商品、提供劳务，或其他构成企业持续重大或核心的经营活动中产生的企业资产流入或增值，或者债务的结算，或二者皆有。

费用，是指在转移或产出商品、提供劳务，或其他构成企业持续重大或核心的经营活动中产生的企业资产流出或消耗，或者承担债务，或二者皆有。”

上述定义中，收入、费用被看作企业主要经营活动的结果，强调的是在利润表中带来的影响，而并没有明确收入、费用将引起企业财产发生变动的本质，也没有将其与资产、负债的定义相联系。因此，很多学者批评其实质上仍然属于利润表观的定义。

2. 国际财务报告准则概念框架

和美国财务会计委员会相对应，国际会计准则理事会在《财务报告的概念框架2010》中强调，“脱离了企业资产负债表中的经济资源和要求权，无法合理的反映企业的经营业绩”。同时，国际会计准则理事会将收益、费用定义为：

“收益，是指会计期间内经济利益的增加，其形式表现为因资产流入、资产增加或是负债减少而引起的价值增加，但不包括与权益参与者出资有关的权益增加。

费用，是指会计期间内经济利益的减少，其形式表现为因资产流出、资产消耗或是发生负债而引起的权益减少，但不包括与对权益参与者分配有关的权益减少。”

在定义阶段，《财务报告的概念框架 2010》中的收益和费用被看作所有者权益的增加和减少，是以资产负债表为基础；同时，两个定义与资产、负债的增加、减少直接相联系。

除上述之外，在收益和费用的确认原则中，《财务报告的概念框架 2010》更直接的体现了资产负债表观，它以资产负债表为起点来决定利润表项目的确认的：

“如果未来经济利益的增加与资产的增加或负债的减少相关，并且能够可靠地加以计量，就应当在收益表内确认收益。这实际上意味着，在确认收益的同时，也要确认资产的增加或负债的减少。

如果未来经济利益的减少与一项资产的减少或一项负债的增加相联系，并且能够可靠地加以计量，就应当在收益表内确认费用。这实际上意味着，确认费用的同时，也要确认负债的增加或资产的减少。”

此外，《财务报告的概念框架 2010》还强调，虽然在收入和费用的确认阶段，需要将费用与相关的收入进行合理配比，“但是，在〈概念框架〉中采用配比原则时，并不允许在资产负债表中确认不满足资产和负债定义的项目。”这也是理事会在“资产和负债及其变动的计量”和“配比过程”之间表明了立场：利润表观下的配比原则，不能超越资产负债表观下的资产和负债的确认和计量。

三、对具体会计处理的影响

美国财务会计准则委员会和国际会计准则理事会在其准则概念框架中，逐步确立了资产负债表观的主导地位，但是，在各自的具体会计准则中，我们仍然可以看到利润表观的影响。对其中某些会计处理进行分析，可以帮助我们理解资产负债表观和利润表观的理论内涵及其带来的经济结果。

（一）历史成本会计和公允价值会计

历史成本会计和公允价值会计，分别是利润表观和资产负债表观下，对资产和负债的两种基本计量方法。美国财务会计准则委员会和国际会计准则理事会选择以资产负债表观为会计处理的基本原则，因此，双方理事会也多次重申，更加倾向于广泛采用公允价值会计。

在历史成本会计下，会计处理是以实际交易为基础，是对实际交易金额的如实反映。因此，资产和负债以其初始获得时的价值进行后续计量，在未发生实际处置交易的情况下，不会因为市场状况的变化而对其账面价值进行调整。在这种方法下，资产负债表中资产和负债的账面价值，并未反映其当前的实际价值。当资产和负债被出售或使用，结转计入利润表中的收入和费用金额，是以历史成本而不是重置成本为基础。历史成本会计的理论基础是利润表观，它将资产、负债视为不满足配比原则的余值，其价值在初始计量时即已确定，后续不会因为市场价格等原因进行调整，当且仅当满足配比原则时，才将资产和负债的历史成本

转入当期损益。在现行准则下，存货、成本模式的固定资产、投资性房地产等资产的后续计量，均体现了历史成本会计原则。

在公允价值会计下，会计处理则不需要以实际交易为基础，是对资产和负债当前价格的及时反映。具体的，它是以相同或类似的资产和负债的当期市场价格，或采用其他估值技术所估计的公允价值，对资产和负债进行后续计量。与历史成本会计相反，在公允价值会计下，资产和负债的账面价值将随着市场状况的变化而进行调整。在资产负债表观下，所关注的是资产和负债价值的计量，只有如实反映资产和负债当前价值的信息，才能为财务报表使用者提供具有相关性的信息，因此，能够反映资产和负债当前价值的公允价值会计，是资产负债表观下的基本计量方法。在现行准则中，非同一控制下企业合并、金融工具、公允价值模式的投资性房地产，以及国际准则下可采用的重估模式固定资产等会计处理，均体现了公允价值会计原则。

1997年3月，国际会计准则委员会发布了一项讨论稿：《金融资产和金融负债的会计处理》，提出了对金融工具采用“完全公允价值会计模型（Full Fair Value Accounting Model）”的设想。在很长一段时期内，各国准则制定机构均一致认为，所有金融工具均应采用公允价值会计。但是，2007至2009年发生的金融危机，使双方理事会承受了来自各方的政治压力，“完全公允价值会计模型”的发展也受到了制约。在双方理事会于2014年7月发布的最新版金融工具准则中，对金融工具仍然保留了公允价值与摊余成本的混合模型。虽然如此，我们仍然可以期待，历史成本会计作为利润表观下的计量方法，将逐渐被公允价值会计所取代。

（二）所得税会计

在所得税会计的发展历史中，曾出现了应付税款法、纳税影响会计法和资产负债表债务法三种处理，其中，纳税影响会计法（也称为利润表债务法）受到利润表观的影响，而资产负债表债务法则是资产负债表观的体现。

1. 应付税款法概述

在20世纪40年代之前，会计规则与税收法规尚未存在显著差异，因此，对所得税的会计处理采用的是应付税款法。应付税款法，是指本期税前会计利润与应纳税所得额之间的差异造成的影响纳税金额直接计入当期损益，而不递延到以后各期的会计处理方法。在这种方法下，本期所得税费用等于本期应交的所得税，时间性差异产生的影响所得税的金额在会计报表中不确认为一项负债或一项资产。在该方法下，不确认满足资产和负债定义的递延税项，忽略了未来纳税后果可能带来的经济资源流入或流出，与资产负债表观不符。同时，它也未将会计利润与所得税费用的时间性差异，合理配比于当期及以后期间，因此，也不符合利润表观的处理原则。

2. 纳税影响会计法概述

20世纪40年代后，会计规则和税收法规逐渐产生了差异，为了将所得税费用与会计利润在各个期间进行合理配比，产生了纳税影响会计法。1944年12

月，美国注册会计师协会下属的会计程序委员会（Committee on Accounting Procedure）发布的《会计研究公报第 23 号：所得税的会计处理》中，首次提出了所得税分摊的概念：“所得税是企业的一项费用，在必要且可行时应当按照各个期间的会计利润予以分摊”。1967 年 12 月，美国会计原则委员会（The Accounting Principles Board, APB）通过《意见书第 11 号：所得税的会计处理》，确立了纳税影响会计法（递延法）作为所得税会计的基本方法。1979 年 7 月，国际会计准则委员会发布的《国际会计准则第 12 号——所得税的会计处理》，也采用了纳税影响会计法。

纳税影响会计法，是将本期税前会计利润与应纳税所得额之间的时间性差异造成的纳税影响金额递延分配到以后期间的会计处理方法。在这种方法下，递延所得税资产（负债）的确认，产生于应税利润与会计利润的时间性差异。应税利润，取决于所得税法规；会计利润，则取决于会计准则，由于二者对交易或事项的认定存在时间性差异，从而使二者计算的所得税费用发生于不同期间，导致递延所得税资产（负债）的确认。这种方法以利润表观为基础，将所得税费用的影响，与所获得的相关会计利润而不是税收利润进行合理配比，并将不符合当期配比原则的税项递延到以后期间。在这种方法下，根据配比原则所确认的递延借项或贷项，并不一定属于经济资源或义务，从而并不一定满足资产负债表观下的资产和负债定义。

3. 资产负债表债务法概述

由于纳税影响会计法所确认的递延所得税资产（负债），有可能不满足资产负债表观下的资产（负债）定义，1987 年 12 月，美国财务会计准则委员会发布《财务会计准则公告第 96 号——所得税的会计处理》，用资产负债表债务法取代了纳税影响会计法。1996 年 8 月，国际会计准则委员会发布的《国际会计准则第 12 号——所得税》，也采用了新的资产负债表债务法。

资产负债表债务法，以资产和负债的会计价值和计税基础之间的暂时性差异为基础，从资产负债表出发，取代了纳税影响会计法以利润表中的税会利润时间性差异，因此，它是以资产负债表观为基础的。在资产负债表债务法下，计量递延所得税资产（或负债），目的是计量当期交易或事项的未来纳税后果，其产生于资产或负债账面金额未来的收回或清偿。即，如果资产或负债账面金额的收回或清偿，很可能使未来税款支付额大于（小于）没有纳税后果的收回或清偿数额，将导致递延所得税负债（资产）的确认。当未来税款支付额大于（小于）没有纳税后果的数额，预期会带来经济利益的流出（流入），产生了满足负债（资产）定义的递延税项。同时，由于所得税费用并非一项合同义务，需要通过对未来纳税后果的合理估计，复核是否满足资产（负债）的确认条件。

4. 应用案例

证监会《上市公司执行企业会计准则监管问题解答》（2013 年第 1 期，总第 8 期）

问题 3：对于上市公司已计提但尚未使用的安全生产费，是否可以确认递延所得税资产？

解答：按照企业会计准则及相关规定，已计提但尚未使用的安全生产费不涉及资产负债的账面价值与计税基础之间的暂时性差异，不应确认递延所得税。因安全生产费的计提和使用产生的会计利润与应纳税所得额之间的差异，比照永久性差异进行会计处理。

案例分析：

本案例不讨论我国会计准则下，计提安全生产费会计处理的合理性，但它以一个极端的特例，正好反映了资产负债观和利润表观下，采用不同的所得税会计带来的不同经济结果。

在资产负债表观下，以资产负债表为基础，产生暂时性差异的前提，是存在未来收回或清偿的资产或负债。计提安全生产费时，相关安全生产费用并无明确支付对象及支付时间，并未产生一项现时义务，也就没有满足负债定义的项目产生（计入所有者权益中的专项储备）。计提时并未产生未来可清偿的负债，也就不会产生未来纳税后果，不会带来未来经济利益流入，因此，并没有满足资产定义的递延税项产生，不应确认递延所得税资产。

相反，在利润表观下，以利润表为基础，由于直接从税前利润中计提安全生产费，导致会计利润和可抵扣的所得税费用产生了时间性差异，应按配比原则将不属于当期的所得税费用进行递延，分摊到后续期间，因此，应当确认一项递延所得税资产。如前所述，由于实际并未产生一项未来可清算的负债，该递延所得税资产并不是一项未来可用于抵扣的经济资源，从而不满足资产的定义。

在利润表观下，如果确认递延所得税资产，则同时应冲减当期所得税费用，从而导致企业所有者权益的增加。极端情况下，如果企业在一个期间内未进行任何经营活动，仅计提了安全生产费，但结果是企业的所有者权益还增加了，这显然不符合经济实质。因此，从该案例可见，以利润表观为基础的所得税会计，是存在缺陷的。

（三）长期资产的折旧、摊销

长期资产的折旧、摊销概念，最初是在会计分期出现后，基于利润表观下的配比原则产生的会计处理方法。在利润表观下，资产仅仅是尚未满足合理配比要求的剩余结果，它们将在未来相关收益实现后，逐步确认为后续期间的费用，折旧、摊销金额被视为初始成本在不同期间的分摊，并不考虑与资产当前价值的关系。因此，在利润表观下，资产的折旧、摊销，取决于未来相关收益的实现方式，以收入为基础的折旧、摊销方法在利润表观下是适当的。

随着资产负债表观的发展，长期资产的折旧、摊销概念，也被赋予了不同的含义。国际会计准则理事会在《国际会计准则第 16 号——不动产、厂场和设备》、《国际会计准则第 38 号——无形资产》中明确：“折旧（或摊销）方法应当反映资产所包含未来经济利益预期被企业消耗的方式。”可见，在资产负债表观下，资产的折旧、摊销方法，不再是为了满足收益费用配比的要求，而是资

产内在价值计量的一种方法，是为了尽可能合理反映资产当前价值而采取的分摊方法。

基于资产负债表观的折旧、摊销理论，2014年5月12日，国际会计准则理事会发布了《对可采用的折旧和摊销方法的澄清（对〈国际会计准则第16号〉和〈国际会计准则第38号〉的修订）》，澄清了利润表观下遗留的以收入为基础的折旧或摊销方法并不适当。理事会在两个准则中明确：

“以使用一项资产的经营所产生的收入为基础，对该资产进行折旧（摊销）的方法并不适当。使用该资产的经营所产生的收入，并未反映该资产包含经济利益的消耗方式。例如，收入受到其他投入和生产过程，以及销售活动、销售数量和价格变动的影响。收入中的价格因素，受通货膨胀的影响，而不是资产消耗方式的影响。”

理事会同时强调，只有在很少情况下，可以对某些无形资产采用以收入为基础的摊销方法，此时，需要满足两个条件之一：“（1）该无形资产本身代表了对收入的计量。（2）有证据表明，收入和该无形资产的经济利益消耗是高度相关的。”例如，企业可能获得一项特许权，对一个金矿进行勘探和开采。合同到期日是基于开采产生的总收入（例如，一项合同可能允许对金矿开采，直到累计收入达到20亿欧元为止），而不是基于时间或者金矿开采的数量。再如，一项收费公路的经营权，可能以累计可收取的收入金额为基础（例如，一项合同允许经营一条收费公路，直到从经营该公路产生的收入达到1亿欧元为止）。这种情况下，如果使用无形资产的合同载明了与确定可摊销金额相关的一项固定收入总额，则该合同是以收入为主要限制因素的，以产生的收入为基础对无形资产进行摊销是适当的。

从上述修订可见，理事会已将收入的实现与所使用资产内在价值的消耗明确分隔，二者基于不同的影响因素，只有在极少情况下才会相互联系。也就是说，资产的折旧、摊销，不应与相关收入的实现机械的进行配比。因此，理事会的关注重点不再是利润表中收益和费用的配比，而是资产负债表中资产价值的计量，从而更加体现了理事会对资产负债表观的支持。

（四）资产减值会计

资产减值会计是资产负债表观的重要代表性理论，它关注于资产的可收回金额是否低于其账面价值，如果可收回金额低于账面价值，则表明该资产发生了减值，应当调整其账面价值。在利润表观下，尚未产生资产减值会计，资产的账面价值计量是基于其历史成本，仅仅代表了尚未满足配比原则转入当期损益的余值，资产的当前或未来价值变动，并不会导致其账面价值的调整。资产减值会计和折旧、摊销会计都属于对资产后续账面价值的调整，不同的是，折旧、摊销会计关注的是资产历史成本的消耗，而资产减值会计则关注资产当前和未来价值的

变动。根据管理层对资产的持有意图，资产减值会计针对长期资产、短期资产和金融资产采用了不同的减值会计模型。

对于固定资产、无形资产、投资性房地产、长期股权投资、商誉等长期资产，如果外部环境发生变化，表明长期资产可能发生了减值，则应当复核长期资产通过使用或出售方式产出现金的能力。复核长期资产现金产出能力的目的，是核实长期资产的账面价值是否超过其可收回金额。可收回金额，是指公允价值减去处置费用（Fair Value Less Costs of Disposal，FVLCD）和使用价值（Value In Use，VIU）两者中孰高者。公允价值减去处置费用（FVLCD），是假设长期资产在当前状况下，通过直接出售而产生的现金净流量，它代表了长期资产的当前价值；使用价值（VIU），则是假设长期资产被持续使用，直至其使用寿命结束后对外处置时，预期将产生的未来现金净流量现值，它代表了长期资产的未来价值。

存货的减值测试，是通过比较其账面价值和可变现净值孰高来完成，如果其账面价值高于可变现净值，则表明存货发生了减值，应计提存货跌价准备。存货的可变现净值，是指存货的估计售价减去至完工时估计将要发生的成本、估计的销售费用以及相关税费后的金额。相对于长期资产的减值测试，存货减值测试仅复核其通过出售方式产出现金的能力，未复核通过持续使用产出现金的能力，这是由于企业管理层持有存货的意图是用于出售，而不是持续使用。

在现行金融工具准则下，由于以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产采用了完全的公允价值会计，能够直接反映金融资产的当前出售价值，因此不需要再采用资产减值会计进行复核。对于其他金融资产，当且仅当存在客观证据表明，该金融资产的未来现金流入低于其账面价值时，才发生了减值，需要计提减值准备。客观证据，是指金融资产初始确认后实际发生的、对该金融资产的预计未来现金流量有影响，且企业能够对该影响进行可靠计量的事项（损失事项）。现行金融工具减值会计通常被称为“已损失减值模型”，它仅考虑了由过去事项和现时状况所导致的减值损失。

国际会计准则理事会于2014年7月发布的《国际财务报告准则第9号——金融工具》中，包含了一套单一的、具有前瞻性的“预期损失减值模型”。在《国际财务报告准则第9号》（2014年7月版）下，企业在计量预期信用损失时以合理和可支撑的信息为基础，这些信息包括历史的、当前的和预期的信息，损失事项的发生不再是确认减值损失的必要条件。具体的，在金融工具产生或购入时，确认12个月预期信用损失并计入损益；如果信用风险发生了显著上升，且导致的信用质量未被认定为低信用风险，则应确认全部存续期预期损失。12个月预期信用损失（12-month expected credit losses），是金融工具存续期预期信用损失的一部分，它反映了报告期后12个月内，一项金融工具可能因违约事项而导致的预期信用损失。存续期预期信用损失（Lifetime expected credit losses），是指在金融工具的持有寿命内，借款方违反其应履行义务所产生的损失的预期现值。“预期损失减值模型”，较现行其他资产的减值会计更加关注资产的未来价值，更加及时的反映了金融资产的预期信用损失。

财务报告信息的一个重要质量特征是相关性，相关性要求财务信息具有预测价值和证实价值。基于资产负债表观的资产减值会计，通过反映资产的当前价值，对资产的历史成本进行了复核，该信息具有证实价值；通过反映资产的未来价值，则为资产的未来现金产出能力提供了预测基础。因此，在资产负债表观下，资产减值会计为财务报表使用者提供了更加具有相关性的信息。相反，在利润表观下，仅通过折旧、摊销会计反映资产的账面价值，既无法对其历史成本进行复核，也无法对资产的未来现金产出能力提供预测基础，显然，其信息相关性较资产负债表观下的信息要弱。

（五）收入确认

1. 现行收入确认准则

收入确认，包括销售商品、提供劳务、让渡资产使用权，以及建造合同等业务的收入确认。其中，规范了销售商品、提供劳务、让渡资产使用权相关收入确认的《国际会计准则第 18 号——收入》，最初于 1982 年制定；规范建造合同相关收入确认的《国际会计准则第 11 号——建造合同》，则是 1979 年制定的。两个准则最近一次重大修订也已经是 1993 年，它们关注于当期损益的计量，而不是资产和负债的确认，属于利润表观的典型代表准则。

现行准则下，收入的确认，关注的是利润表中的收入和成本在各报告期间的合理分配，它遵循两个基本原则：（1）配比原则。它假设，成本的分配与收入的确认应当相配比，在赚取的收入已实现的期间，应确认相应的成本。（2）谨慎（Prudence）原则。在该原则下，收入不进行预计确认，但预计的损失应在当期立即确认。

现行准则的收入确认条件遵循“实现原则（Realisation Principal）”：收入的确认以销售的完成，或劳务提供方履行义务的程度为基础。根据该原则，收入确认的基本方法是“关键事项理论（Critical Event Theory）”：在经营周期内，当大部分关键决策已作出，或者大部分关键活动已履行时，收入才被赚取。关键事项可能发生于经营周期的多个阶段，如产品完成、销售实现、转移货物，或者收到现金时等。现行准则对收入确认时点的判断方法，采用的是“风险和报酬（Risks and Rewards）模型”，它关注商品或服务包含的风险和经济利益是否已实质上全部转移，是以对利润表的影响为重心。

利润表观下的收入确认原则导致的结果是，在资产负债表中确认的项目包括：现金或其他货币性项目；债权和债务，它们仅仅反映了权责发生制基础下，未满足配比原则确认为当期损益的余额，而不一定是一项应收的权利或应付的义务，从而可能不满足资产和负债的定义，比如某些预收、预付款项。而资产负债表中的非货币性资产，则仅仅代表了一项递延的成本，其代表的成本预期将得到补偿。

2. 新收入确认准则

2014年5月28日，国际会计准则理事会和美国财务会计准则委员会联合发布了修订完成的收入确认准则，即《国际财务报告准则第15号——源于客户合同的收入》（IFRS 15 Revenue from Contracts within Customers）和《会计准则更新第2014-09号：源于客户合同的收入（主题606）》。两项收入确认准则是双方理事会多年以来共同努力的重要成果。此举统一了国际财务报告准则和美国公认会计原则两大体系中收入确认相关的原则，也将销售商品、提供劳务、让渡资产使用权，以及建造合同等业务的收入确认，纳入一个准则中进行了规范。两项收入确认准则的发布，也体现了新的收入确认原则摒弃了传统的利润表观，与其他准则更加一致的倾向于资产负债表观。

在新收入准则下，收入确认的基础，是对客户合同所产生的资产和负债进行确认。当涉入一项与客户的合同时，企业获得了向客户收取对价的权利，并承担了向客户交付商品或服务的义务。当合同成立后，合同任意一方履行了其义务，使合同资产增加或合同义务减少，则产生了合同收入。新收入确认的基础，体现了资产负债表观下，以资产和负债的确认为重心的理念。

对于履行了合同义务，从而满足收入确认条件的判断，新准则下，从“风险和报酬模型”，转变为“控制基础模型（Control-Based Model）”。新收入准则规定：“企业应当在履行了一项应履行义务，向客户交付了承诺商品或服务时确认收入。当客户获得了对一项商品或服务的控制时，该商品或服务被交付。对一项资产的控制，是指主导资产的使用，并能获得实质上全部的剩余利益。”在控制基础模型下，商品和服务被看作向客户转移的资产（虽然服务不会被确认为资产，因为在获得服务的同时就立即被消耗了），只有该资产的控制权被转移，导致其满足在资产负债表中终止确认的条件，才产生了收入。因此，在新准则下，对于应履行义务的判断，也从现行准则关注利润表的“风险和报酬模型”，转为对合同相关的资产和负债是否满足终止确认的条件，即以资产负债表为重心。

（六）政府补助会计

现行《国际会计准则第20号——政府补助的会计和政府援助的披露》，最早是由国际会计准则委员会于1983年制定，后续几乎没有任何重大修订，它属于利润表观下遗留的会计处理方法，与资产负债表观下的其他准则存在诸多不一致。事实上，国际会计准则理事会在2006年2月的会议中也承认，现行政府补助会计与《概念框架》中的负债定义存在矛盾，并计划对《国际会计准则第20号》进行整体修订，但由于考虑与其他准则修订项目的协调，该计划被暂停至今。

政府补助，是指企业从政府无偿取得货币性资产或非货币性资产，但不包括政府作为企业所有者投入的资本。政府补助会计的主要问题，是如何处理政府补助所产生的收益。政府补助的会计处理方法主要有两种：一种是资本法（Capital Approach），即，将政府补助直接贷记股东权益；另一种是收益法（Income Approach），即，将政府补助在某一期间或某几个期间确认为收益。现行政府补助会计采用的是收益法，其基本原则是，在与有关成本相配比的期间

内，按照系统的、合理的基础将政府补助确认为收益。根据收益法的原则，与资产相关的政府补助，将递延到相关费用，即资产的折旧、摊销发生的期间，才确认为当期收入。与资产相关的政府补助，指基于以下基本条件的政府补助：有资格取得补助的企业，必须购买、建造或以其他方式取得长期资产。与收益相关的政府补助，则在相关费用发生时确认为当期收入。与收益相关的政府补助，指与资产相关的政府补助之外的其他政府补助。

现行政府补助会计，基本理论依据是利润表观下的配比原则，是以相关费用发生的时点来确认收入，而不是以所获得的货币或非货币性资产满足确认条件的时点来确认收入。这种处理方法导致的结果是，在资产负债表中所确认的“负债”（递延收益），仅仅是尚未满足配比原则确认为收入的余值。该“负债”并不包含企业在未来向政府或其他方交付经济资源的现时义务，从而不满足资产负债表观下的负债定义。在资产负债表观下，当企业满足政府补助相关条件时，所收到或应收的政府补助，即满足了确认条件，应在确认相关货币或非货币性资产的同时，确认一项政府补助收入。

（七）对综合收益列报的影响

综合收益的概念，最初是由美国财务会计准则委员会在其 1980 年发布的《财务会计概念公告第 3 号——企业财务报表要素》中提出的。1997 年，美国财务会计准则委员会发布了美国《财务会计准则第 130 号——报告综合收益》，明确了综合收益和其他综合收益的内容和列报方法。2007 年，国际会计准则理事会在对《国际会计准则第 1 号——财务报表列报》进行了第三次修订后，正式引入“综合收益”概念。2011 年 6 月，国际会计准则理事会发布“其他综合收益项目的列报”，在其他综合收益项目上对《国际会计准则第 1 号》进行了较大修订。同年，美国财务会计准则委员会发布了《2011 年会计准则更新第 5 号——综合收益：综合收益列报》。至此，双方理事会在综合收益列报形式上实现了趋同。2014 年，我国财政部对《企业会计准则第 30 号——财务报表列报》的修订，也引入了综合收益、其他综合收益的列报规定。

综合收益，是指企业在某一期间除与所有者以其所有者身份进行的交易之外的其他交易或事项所引起的所有者权益变动。综合收益总额项目反映净利润和其他综合收益扣除所得税影响后的净额相加后的合计金额。其他综合收益，是指企业根据其他会计准则规定未在当期损益中确认的各项利得和损失。综合收益仅允许在财务业绩报告（利润表）中列报，可选择单表式或两表式，要求连续列示“损益”和“其他综合收益”的具体项目构成，以及“其他综合收益”到“损益”的重分类调整。

在财务报表中对综合收益的列报，从根本上改变了传统的利润表观理念，由重视利润表向资产负债表转变，在会计报表体系中较多关注企业资产、负债和净资产的质量。在利润表观下，净收益是收入和费用配比的结果，而不是期末净资产和期初净资产比较后的增值，所有收益和费用都在利润表中反映，由此得出的最终财务成果以“净利润”项目进行列示，不存在综合收益确认、计量和列报

问题。因此，在利润表观的实现原则下，利润表仅反映已实现的利得或损失，绝大部分的资产或负债的持有利得或损失则无法作为经营业绩反映。在资产负债表观下，关注的是企业期初和期末净资产的变动，综合收益的产生是资产负债表观会计理念下的产物。综合收益包括净损益和其他综合收益，净损益仅反映已确认并已实现的收入、利得、费用、损失；其他综合收益包括那些未实现，但已在资产负债表部分得到确认的项目。综合收益的列报，及时反映了企业净资产的增值额，也完整反映了企业已实现和未实现的经营业绩。

结语对资产负债表观和利润表观的选择，贯穿于整个会计准则体系中，除前述几个方面外，在长期股权投资、企业合并、金融工具等准则中也体现了二者的影响，后续文章将进一步探讨它们与其他会计理论的逻辑关系。

第二章 受托责任观和决策有用观

“受托责任观”与“决策有用观”是设定财务报告的目标过程中出现过的两个核心理论。财务报告的目标要解决的问题是：为什么要编报财务报告？它是财务报告存在的基石，为会计准则概念框架中的其他概念，例如，报告主体概念、财务信息质量特征、会计要素的定义、确认和计量，以及列报和披露等奠定了逻辑基础。

对财务报告（或财务报表）目标的研究，最早开始于 20 世纪 40 年代左右的美国，例如，美国会计学会（AAA），以及美国会计原则委员会（APB）等机构，均为财务报告的目标作出了重要贡献。随着国际会计准则两大体系——美国公认会计原则和国际财务报告准则的出现，财务报告的目标更具逻辑的用于制定会计要素的确认和计量等原则，财务报告的目标对会计实务的影响也发生了显著变化。

一、财务报告目标的核心理论

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）。二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。”（葛家澍，〈市场条件下会计基本理论与方法问题研究〉，1996）“受托责任观”和“决策有用观”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委员会在 2010 年修订完成的财务报告目标，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。

“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，仅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，关注经营业绩的计量，即偏向于“利润表观”。

（二）决策有用观

随着市场经济环境的发展，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。

“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，即偏向于“资产负债表观”。

二、“受托责任观”下的财务报告目标

（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）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）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。

《公司会计准则绪论》将会计的目标阐述为：“会计以供给营业机构之财务资料为目的；此种财务资料，必须编成报表，以应管理者、投资人、及一般公众

之需要。（潘序伦 译，1949）”关于报告使用者的范围，它进一步阐述为：“公司最重要的责任，并非以一个或多个兼任经营管理的所有者为对象，而应该以某一类或某一组不参与经营的、现有或预期的投资者为对象。”关于公司的受托责任，它阐述为：“建立公司报告准则的最佳方法，是假设受托管理者向缺席经营的投资者报告，这些投资者无法单独获得受托管理者如何履行其受托责任相关的信息。”

（二）美国会计学会的若干公告（1936-1957）

1936年，在E·L·柯勒（Eric Louis Kohler, 1892-1976）、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。此外，该公告还讨论了公司会计的三个主要问题：成本和价值；收益的计量；资本和盈余。

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。”此外，该公告还以历史成本法为基础，对成本、收入、收益、资本的计量进行了讨论。

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。

除上述文件外，美国会计学会在1954、1957年间，还发布了几份会计概念框架相关的文件，讨论了财务报告的其他基本原则。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了阐述，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，是与其“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”下的财务报告目标

（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。

乔治·J·斯托布斯首先在他的博士论文——《收入的会计概念》中讨论了“决策有用观”理论。他发现，会计学者们通常关注所有者、股东、贷款方，或者其他作为财务报表阅读者的投资方，但并未特别关注会计与投资者所面临问题之间的关系。相反，他们假设，毋庸置疑的，会计提供的信息对投资者解决问题都是有用的。也就是说，他们识别出了财务报告使用者，但并没有形成一套系统的理论来说明，会计信息是如何影响使用者作出决策的。

1961年，乔治·J·斯托布斯在其著作——《投资者的会计理论》中完整构建了“决策有用观”的理论框架。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）美国会计学会的《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》（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。”（葛家澍，关于财务会计目标的研究，2007）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。

为提供决策有用的信息，报告讨论了四项信息质量特征：相关性、可验证性、中立，以及可量化。同时，还讨论了达到目标可采用的五种信息传递方式。该报告进一步指出，尽管会计通常被看作历史成本性质的，但是，采用会计技术对未来计划和预期事项进行处理，将变得越来越重要。报告强调，历史成本信息通常具有相关性，但不适用于所有的目标，因此，历史成本和当前成本信息都应当进行报告。

（三）美国会计原则委员会的《第4号公告》

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其研究成果：《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），该公告其中一章详细讨论了财务会计和财务报表的目标。

《第4号公告》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信息。质量目标，是指有用财务信息需要具备的质量特征，包括：相关性、可理解性、可验证性、中立、及时性、可比性，以及完整性。

（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。前者研究的结果，是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）——“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。

特鲁布拉德研究组的主要目标是“重新定义财务报表的目标”，并以会计原则委员会的《第4号公告》为基础开始研究工作的。美国注册会计师协会要求研究组至少考虑四个问题：（1）谁需要财务报表？（2）他们需要什么信息？（3）会计能够提供其所需的信息有多少？（4）提供所需的信息应建立什么框架？

在最终完成的特鲁布拉德报告中，研究组提出了12项财务报表的目标，分别针对财务报告的不同阶段进行讨论。其中，“财务报表的基本目标，是提供有助于作出经济决策的信息”。在基本目标下，其余目标作为财务报表的实施目标。基本目标与乔治·J·斯托布斯在1961年提出的目标类似，属于“决策有用观”的财务报告目标。同时，研究组提出了另一个目标：“财务报表的目标之一，是

提供有用信息，以判断管理者有效使用公司资源，以达到公司主要目标的能力。”该目标则兼具了“受托责任观”的理论内涵，不同的是，研究组强调，不能仅仅关注历史信息，因为过去事项不能脱离其未来可能的结果进行评价。因此，在“受托责任观”下的财务报表，也应当考虑未来后果，其信息应当反映实际和潜在的结果。

与之前诸多理论不同的是，研究组将财务报表使用者的范围缩小到投资者和贷款方，因为他们获得信息的能力受限，所以必须依赖财务报表的信息。研究组认为，投资者和贷款方的信息需求是相同的，他们都关注企业为其产生现金流量的能力，且都将预测、比较和评价这些现金流量的金额、时点，以及相关的不确定性。而为所有者最大化的产出现金的能力，就是对公司“盈利能力”的定义。据此，研究组提出了另一个目标：“财务报表的目标之一，是向使用者提供信息，以预测、比较和评价其盈利能力。”

报告还讨论了财务报告的信息质量特征，包括：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。此外，研究组认为，财务报告的目标不能仅仅通过一种计量方法来达到，而需要采用历史成本、当期价值、重置成本、现值等多种计量方法。

四、美国财务会计准则委员会的《财务会计概念公告第1号》

1973年，美国财务会计准则委员会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》。

（一）目标的环境背景

《财务会计概念公告第1号》第一部分从五个方面讨论了定义财务报告目标的环境背景。

1. 财务报表和财务报告的概念

《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”。尽管财务报告和财务报表的目标实质上是一致的，但是，某些有用的信息，不能仅通过财务报表来提供，还需要整个财务报告来提供。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。财务报告包括各种形式，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。

2. 目标的环境背景

《财务会计概念公告第1号》指出，财务报告本身并不是目的，它是为了提供有助于作出商业和经济决策的信息，这些决策是指通过组织商业和经济活动而作出使用稀缺资源的合理选择。财务报告的目标很大程度上取决于其意图提供的使用者的需求，而这些需求反过来又取决于使用者所涉及的经济活动和决策的性质。因此，财务报告的目标受到经济、法律、政策，以及社会环境的影响。如果在决策时获得了能够反映商业企业的责任和业绩相关的信息，以利于评价资源投入活动及其预期的回报、成本和风险，则个体、公司、市场，以及政府对稀缺资源分配的有效性，将得到改善。财务报告的功能，是提供信息，以有助于经济决策者作出向企业投资、借款相关的决策。

3. 信息的特征和限制

《财务会计概念公告第1号》讨论了财务报告信息存在的固有限制。首先，财务信息，在很大程度上是基于单个商业企业已经发生的交易或事项所产生的财务后果的计量，计量将产生一定的成本。财务报告提供的信息，会产生提供或使用成本，提供信息预期产生的效益，至少应当等于所发生的成本。即财务报告信息受到报告成本和效益的限制。其次，财务报告信息主要是财务性质的，一般以货币单位表示。但是，某些信息并不一定能够通过定量来传递，而需要描述性质。财务信息通常受限于以货币单位计量的要求，或者受限于固有程序。此外，财务报告提供的信息，大部分反映的是已经发生的交易或事项所产生的财务结果。管理层可能需要传递其计划和方案相关的信息，但财务报表报告的却是历史的。但是，关于过去的信息，可以通过推测过去和未来的关系，对预测未来产生影响。

4. 潜在使用者及其偏好

《财务会计概念公告第1号》提出，财务报告的潜在使用者可能包括潜在的投资者、贷款方、供应商、客户、雇员，以及其他对企业感兴趣的组织。除管理层之外，这些现有和潜在的使用者统称为外部使用者。他们大部分关注的是企业产生现金流量的能力，因为其决策与预期现金流量的金额、时点和不确定性相关。

5. 外部财务报告的一般目的

《财务会计概念公告第1号》指出，财务报告具有内部和外部两个方面，该公告的目的是为商业企业编制的通用目的的外部财务报告设定目标。该公告进一步解释，管理层虽然属于企业内部人员，但也是外部财务报告的主要使用者之一，因为管理层也像外部使用者一样，关注企业资产、负债、盈利等要素相关的信息。不同的是，管理层在外部财务报告的主要角色，是向其他使用者传递信息。公告强调，投资者和贷款方及其顾问是最有代表性的财务报告使用者。因为他们的决策和信息需求超过其他外部组织，其决策显著影响经济资源的分配。此外，满足投资者和贷款方需求的信息，一般也满足其他报告使用者的需求。

（二）财务报告的目标

特鲁布拉德报告从12个方面构建了财务报表的目标，在其基础上，《财务会计概念公告第1号》从3个方面归纳了财务报告的目标。

1. 有助于投资和贷款决策的信息

《财务会计概念公告第1号》定义的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”。该目标反映的是财务报告的决策有用性，属于“决策有用观”的基本理论。该目标明确了财务报告的基本功能，是为报告使用者作出决策服务。

如前所述，《财务会计概念公告第1号》认定的财务报告的外部使用者包括：现有和潜在的投资者、贷款方、供应商、客户、雇员，以及其他对企业感兴趣的组织。但是，投资者和贷款方是主要的财务报告使用者。公告中所称的投资者，包括公司权益证券和债务证券的投资者。贷款方，包括持有债权的商品和服务供应商，具有要求权的客户和雇员、租赁机构、个人出租商，以及债券持有者。法律上的债券持有者有可能属于投资者，也可能属于贷款方，需要根据其经济实质进行区分。此外，投资者和贷款方也包括证券分析师和顾问、中间商、律师、监管机构，以及其他对企业感兴趣的组织。

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。财务信息是一项工具，和其他大部分工具一样，不能直接有助于那些不能或不愿使用，或者误用这些信息的使用者。财务报告提供的信息，应当面向所有具备合理学习意愿的非专业和专业人士。为达到财务信息的可理解性，将会产生报告成本。成本和效益之间的关系，可能表明信息所面向的对象是不适当的。但是，财务报告不能仅仅因为某些使用者难以理解或不采用，而将具有相关性的信息剔除。

2. 有助于评价预期现金流量的信息

《财务会计概念公告第1号》定义的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。”对于现有和潜在的外部财务报告使用者，其关注的是企业产生现金流量的能力，这些能力是与其作出决策直接相关的，因此，财务报告所提供信息的基本质量要求，是与评价企业预期现金流量的金额、时点和不确定性相关的信息。

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。成功的投资者和贷款方，不仅是收回与其投资本金相当的回报，还要收回与其承担的投资（现金、商品或服务）风险相当的回报。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。对于通过投资非现金资源赚取现金的活动，需要测试该经营活动在较长期间内产生的现金回报，是否超过了其投入。此时，现金回报不仅受到企业内部经营管理的影响，也受到其他市场因素的影响。

3. 有关企业资源、要求权及其变动的信息

《财务会计概念公告第1号》定义的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、对这些资源的要求权，以及由于交易、事项和环境

导致的资源和要求权的变动相关的信息。”其中，对资源的要求权，是指企业向其他主体和所有者交付资源的义务。根据该目标，财务报告的主要报告对象是企业所享有和承担的经济资源及其要求权，也就是企业的资产和负债。而资源和要求权的变动，即企业的经营业绩。因此，该目标也体现了“资产负债表观”下的财务报告偏好。

《财务会计概念公告第 1 号》指出，企业经济资源、义务和所有者权益相关的信息，有助于投资者、贷款方和其他方识别企业的财务优势和劣势，并评价企业的流动性和偿债能力。这些信息也为投资者、贷款方和其他方评价企业在一个期间内的经营业绩提供了基础。此外，它们也直接表明了某些资源及相关义务的潜在现金流量。

《财务会计概念公告第 1 号》强调，财务报告的主要焦点是通过利润及其组成部分的计量反映有关企业业绩的信息。对企业现金产出能力的关注，是建立在企业的盈利能力相关信息基础上的，而不是直接关注其实际现金流量。企业在某一期间内实际收到或支付的现金，并不能充分表明企业的经营业绩是否是成功的。因此，以权责发生制计量的公司利润及其组成部分，可以更好的表明企业的经营业绩。根据权责发生制编制的财务报表，不仅告诉使用者过去发生的、关系到现金收付的交易，而且告诉他们未来支付现金的义务和代表未来将要收到现金的资源。因此，这些财务报表提供在经济决策中对使用者最为有用的关于过去发生的交易和其他事项的信息。

《财务会计概念公告第 1 号》提出了“资本性交易”的概念，并将其与企业正常经营交易相区分，对此后的财务报表列报方法建立了重要的理论基础。该公告指出，财务报告应当提供企业如何获得和支付现金，借入和偿还的借款，资本性交易，以及其他可能影响企业流动性和偿债能力的事项相关的信息。其中，资本性交易包括企业向所有者分配的现金股利和其他资源。有关利润及经济资源、义务和所有者权益的信息，也可能有助于评价企业的流动性和偿债能力。

《财务会计概念公告第 1 号》也包含了“受托责任观”下财务报告目标的基本理论，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”。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。企业管理层负有定期向其所有者解释的责任，该责任不仅是作为公司资源的监管和保管者身份的责任，还包括他们在不利经济环境下，有效率和有效益的使用了这些资源的责任。盈利信息通常关注于评价管理层的受托责任。管理层、所有者和其他方通过企业的经营业绩和利润，来评价管理层是否履行了其受托责任。某一期间内的盈利信息，既能有助于报告使用者的决策需求，也能满足其评价管理层受托责任的需求。

五、国际会计准则委员会的《编报财务报表的框架》（1989）

1988 年 5 月，国际会计准则委员会（IASB，国际会计准则理事会的前身）发布了一项征求意见稿：《编报财务报表的框架》，并于 1989 年 9 月发布了正式稿。2001 年改组成立的国际会计准则理事会（IASB）也继续采用了该《框架》。

《编报财务报表的框架》（1989）中所定义的“编报财务报表的目标”，很大程度上来源于美国财务会计准则委员会的《财务会计概念公告第 1 号》。

《编报财务报表的框架》（1989）明确：“财务报表的目标，是提供在经济决策中有助于一系列使用者的关于主体财务状况、经营业绩和财务状况变动的信息。”该目标与《财务会计概念公告第 1 号》的第一个目标类似，反映了“决策有用观”的基本理论。此外，《框架》（1989）进一步强调：“财务报表还反映管理层对交托给它的资源的经管成果或受托责任。使用者之所以评估管理层的受托责任或经管责任，是为了能够作出经济决策。”可见，《框架》（1989）的财务报表目标，也包含了“决策有用观”和“受托责任观”的基本理论，二者的地位也与《财务会计概念公告第 1 号》类似。

值得注意的是，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。”该目标综合了《框架》（1989）的内容，并将“反映管理层受托责任履行情况”在基本定义中直接提及，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”。

与《财务会计概念公告第 1 号》类似，《编报财务报表的框架》（1989）所指的财务报表使用者包括：现有的和潜在的投资者、雇员、贷款人、供应商和其他商业债权人、顾客、政府及其机构和公众。不同的是，《框架》（1989）指出，“由于投资者是主体风险资本的提供者，提供满足他们需要的财务报表，也可以满足财务报表所能够满足的其他使用者的大部分需求”。也就是说，其识别的财务报表主要使用者，是投资者，而未提及贷款人。此外，《框架》（1989）认为，管理层是企业财务报表的首要责任人，而不是财务报表的使用者之一。

对于决策相关的信息，《编报财务报表的框架》（1989）强调，“财务报表使用者的经济决策，要求评估主体产生现金和现金等价物的能力及其产生的时间和不确定性。”可见，与《财务会计概念公告第 1 号》相同，其对财务信息的基本质量要求，也是与企业产生现金流量的能力相关。

《编报财务报表的框架》（1989）指出，“如果使用者得到的信息着重于主体的财务状况、经营成果和财务状况的变动，他们就能更好地评估这种产生现金和现金等价物的能力。”相较而言，《财务会计概念公告第 1 号》中的“经济资源和要求权及其变动”，更偏向于以经济本质来描述财务报告的对象，而《框架》（1989）的“财务状况、经营成果和财务状况的变动”，则偏向于以财务概念来描述财务报告的对象。但是，《框架》（1989）进一步解释：“主体的财务状况受到主体控制的资源、主体的资金结构、变现能力和偿债能力以及主体适应其所处环境变化的能力的影响。”“关于主体的经营业绩尤其是获利能力的信息，是

评估主体今后有可能控制的经济资源的潜在变动所需要的。”也就是说，《框架》（1989）中的“财务状况”其经济本质是“经济资源”，“经营业绩”的经济本质则是“经济资源的变动”，不同的是，《框架》（1989）并未明确提及“要求权”的经济和财务概念。

六、趋同后的财务报告目标

（一）趋同背景

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。2004年4月，双方的联合会议决定对概念框架进行修订，并约定修订工作按八个阶段完成：阶段1：目标和质量特征；阶段2：会计要素的定义、确认和终止确认；阶段3：计量；阶段4：报告主体概念；阶段5：财务报告的界限，以及列报和披露；阶段6：框架的目的和地位；阶段7：非营利性组织对框架的适用；阶段8：其他议题。遗憾的是，在联合完成了阶段1的修订工作后，由于在很多问题上无法达成一致意见，双方理事会不再继续联合推进概念框架的修订工作。2012年，国际会计准则理事会决定单独推进概念框架项目，并于2013年7月发布了一份讨论稿：《对财务报告概念框架的复核》，其中涉及资产和负债的定义、确认和终止确认、权益定义及其与负债的区别、初始计量和后续计量、列报和披露、其他综合收益、业务模式、计量单元、持续经营、资本保全等问题。

针对“阶段1：目标和质量特征”，2008年5月29日，双方理事会联合发布了一份征求意见稿——《改进的财务报告概念框架——第1章：财务报告的目标；和第2章：有助于经济决策的财务报告信息的质量特征和限制》，征求意见截止期为2008年9月29日。这是理事会就其概念框架联合项目发布的首份征求意见稿。2010年11月，双方理事会完成了第一阶段的修订成果，其中，国际会计准则理事会发布了《财务报告的概念框架》（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——财务报告的概念框架》。趋同后的财务报告目标，实际上主要是以美国财务会计准则委员会的《财务会计概念公告第1号》为基础，对某些之前双方理事会存在差异的内容进行了统一。

（二）通用财务报告的目标

趋同后的《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，《概念框架》（2010）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、对主体的要求权，以及主体的管理层和治理层如何有效率和有效益的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。

1. 通用财务报告

财务报表是通用财务报告的核心部分，双方理事会规范的大部分是财务报表的问题。诸如“管理层评述”（国际会计准则理事会于2010年12月发布了一项

实务公告《管理层评述》，该公告于2010年12月8日生效）等不属于财务报表体系，但也属于财务报告的范围。

在可扩展商业报告语言（XBRL）等新技术推行后，有人认为，向不同的使用者提供不同的信息，从而向所有的使用者提供需要的全部信息，在将来也许是可行的，因此，通用财务报告可能已经没有存在的必要了。双方理事会认为，让使用者自己归纳财务信息是不合理的，因为那需要使用者具备超过其能力的会计水平。因此，目前来说，通用财务报告仍然是满足各种使用者需求的最有效也最经济的方式。

2. 主要使用者

财务报告的目标，要解决的核心问题是财务报告使用者的范围。财务报告并不能提供所有使用者需要的全部信息，因此，在成本效益原则下最大限度的确定使用者是必要的。《概念框架》（2010）把财务报告的主要使用者限定为“现有和潜在的投资者、贷款方和其他债权人”，采用了《财务会计概念公告第1号》的定义，而不是像《框架》（1989）仅将投资者作为主要使用者。

《概念框架》（2010）将“现有和潜在的投资者、贷款方和其他债权人”作为财务报告主要使用者的原因是：“（1）现有和潜在投资者、贷款方和其他债权人对财务报告中的信息具有最大限度的、最紧迫的需求，而且大部分无法要求主体直接提供信息；（2）理事会的职责要求其关注于资本市场参与者的需求，这些参与者不仅包括现有投资者，而且包括潜在投资者，以及现有和潜在的贷款方和其他债权人；（3）满足特定主要使用者需求的信息，很可能也满足公司治理模式中定义的股东或利益相关者的需求。”

有人认为，现有和潜在投资者、贷款方和其他债权人对信息的需求程度不同，应当对其进行分级。双方理事会认为，主要使用者对信息的需求不同，有的可能是相互矛盾的，无法对主要使用者进行分级，财务报告同等对待各类主要使用者，关注他们的普遍需求。

双方理事会强调，除现有和潜在的投资者、贷款方和其他债权人外，还有如管理层、监管机构及其他公众也需要财务信息，但他们并不属于主要使用者。管理层并不需要依赖于财务报告来获得主体的财务信息，而是可以从内部直接获得，因此并不是通用财务报告的主要使用者。在对管理层的认定中，双方理事会实际采用了《框架》（1989）中的观点。

有人认为，监管机构需要的是经济的稳定，财务报告的目标应当包括维持经济稳定，监管机构和财政政策制定者也应当作为主要使用者。双方理事会认为，将维持经济稳定作为财务报告的目标，将使其变得复杂而相互冲突，很难求得适当的平衡。例如，要维持经济稳定，可能就要求主体不报告，或延迟报告某些资产或负债价值的变动，这样就削弱了投资者、贷款方和其他债权人的信息有用性。因此，财务报告的目标应当与其基本责任相一致，即关注资本市场参与者的信息需求。而且，提供具有相关性和如实反映质量特征的信息，可以增加信息使用者的信心，从而起到维持经济稳定的作用。

以上内容仅为本文档的试下载部分，为可阅读页数的一半内容。如要下载或阅读全文，请访问：<https://d.book118.com/386112222032011010>