

秘书技巧心得：论会计报表中心的变迁 PDF转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文

[https://www.100test.com/kao\\_ti2020/473/2021\\_2022\\_\\_E7\\_A7\\_98\\_E4\\_B9\\_A6\\_E6\\_8A\\_80\\_E5\\_c67\\_473791.htm](https://www.100test.com/kao_ti2020/473/2021_2022__E7_A7_98_E4_B9_A6_E6_8A_80_E5_c67_473791.htm)

随着复式记账法的不断完善，会计账户被区分为实账户和虚账户两类。前者用以核算企业的资产、负债等要素，核算结果以资产负债表的形式反映出来；后者用以核算企业的经营成果，并逐步演化发展为收益表。这两种传统报表共同向会计信息使用者提供决策辅助信息，但是两者在会计报表体系中的地位却并不相等。一般来说，在不同时期，随着人们的经济管理观念、对会计信息的需求以及会计环境的变化，会计报表的中心会相应变迁。

### 一、资产负债表中心论

从会计发展史来看，资产负债表的产生要先于收益表。早期的复式记账法只编制资产负债表，却很少编制收益表，对收益情况的了解是通过直接查对收益类账户完成的。这一时期的会计报告理论可谓是“名副其实”的资产负债表中心论。资产负债表中心论的产生有其特殊的时代背景的，它与人们的观念、法律规定等密切联系。具体而言，资产负债表中心论的形成原因主要有：第一，尽管当时已出现财产委托经营管理的方式，但是人们对委托管理责任的认识只限于对委托财产的关注。早在中世纪，贵族的庄园就已交由“管家”进行管理经营。作为受托责任人，管家的责任与现代企业的高级管理人员相类似，承担着保护委托人财产完整、并使之增加的责任。但当时的财产所有人只关心其财产的安全性和增值性，对于保值、增值的过程和手段并不重视。换言之，人们并未清醒地认识到收益才是资产增值的原因，从而造成人们只关心资产负债表中资产的

情况，而并不关心收益表所揭示的收益情况。在这种观念下，会计报告以资产负债表为中心就不奇怪了。第二，当时以资产为税基的税收法规也使人们更加关注资产负债表。例如，15世纪至18世纪，欧洲许多国家的税法主要是以财产税为主。税法规定以业主的应税财产为计税基础，并以业主的净财产确定税率来计算和征收税负。计算财产税所需要的数据完全集中在资产负债表之中，企业经营者、业主以及税收管理当局都自然的将资产负债表视为企业报告的重点，对其反映的信息特别感兴趣。第三，资产负债表中有关偿债能力的信息倍受人们的关注。20世纪以前，欧美国家无论是政府借款还是商业借款，多以短期借贷为主。短期债权人关心企业的偿债能力，要求债务人按期提供有关短期偿债能力的详细信息。当时，人们受传统观念的影响，认为企业拥有充足的资产就具有强的偿债能力，其贷款就是安全的。所以债权人也会更加注意资产负债表的信息。此外，存货资产存在多种计价方法，人们将较多的注意力集中在资产计量问题上，也使得资产负债表成为会计报告的中心。出于对资产负债表的关注，人们不断改进和完善资产负债表，使之所提供的信息能够满足其使用者的需要。

## 二、收益表中心论

20世纪后，资产负债表中心论受到越来越多的冲击，收益表逐渐成为会计报表的中心。这一变革是会计观念的变化直接造成的，并与经济、社会等因素变化密不可分。首先，随着委托代理关系的深入发展，受托责任人的地位不断突出，并逐渐成为会计信息的最重要使用者之一。受托人希望更多的了解企业经营运作效果，以此作为管理决策的依据。而此时的委托人也关心企业的经营效果，因为它可以用来评价受托人工作业绩，

成为实施激励机制的基础。同时伴以人们对配比观念的更深刻认识，会计逐渐从以所有人（即财产委托人）为中心转变为以代理人为中心兼顾委托人的会计模式。与此相对应，收益表中心论逐渐代替了资产负债表中心论。其次，人们逐渐意识到资产负债表所揭示的企业偿债能力并不全面，它是以企业破产为前提的，即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，企业的收入才是按期偿还债务的安全保障。不仅对债权人如此，“对各利益集团的利益保障也总是直接取决于企业的生产能力，除非企业的生产努力是成功的，否则企业的资产对任何利益集团都没有多大的价值。”所以，各利益集团都更加重视损益表，希望通过它了解企业生产盈利能力、偿债能力等信息。再次，税法内容的变化使资产负债表逐渐退居次席。近现代的税法不再以财产税为主而是以企业所得税为主。企业所得税以企业收入或净利润为应税对象，企业税务的计算和征收需要依靠收益表所提供的信息。因此收益表在税收管理上的价值逐渐为人们所认识。最后，现代资本市场越来越多的关注公司收益指标。政府和资本市场都偏重于对公司以往业绩的监管；对公司的评价，也主要以相关利润指标为基础。针对个别公司利用各种手段来操纵利润，铤而走险的行为，会计准则作为企业会计核算和信息提供的基础，其规范的重点自然的偏向利润表，而非资产负债表。另外，其他经济环境的变化也促成了这一转变。例如，20世纪中期，美国企业的融资方式不在以短期借贷为主，融资方式更倾向于长期资金的筹集。对此收益表要比资产负债表更能帮助分析企业的长期偿债能力。

### 三、会计报表中心的新变化

会计理论是不断发展的

，正如会计报表中心的第一次变迁一样，收益表中心论正受到新观念和新理论的挑战。在进入知识经济时代之后，人们对会计报表的信息需求发生了变化。“到20世纪70年代，FASB在着手起草概念框架时，又开始运用资产/负债观念来决定收益，似乎再次把财务报表的中心从收益表转向资产负债表。”众所周知，20世纪70年代，美国已进入知识经济时代。知识经济的最重要特征就是知识、人力资源等无形资产在生产中的作用越来越突出；实物资产的作用已退居第二位。投资者已不再只关注企业现在的经营业绩，而是更多的关心企业未来的发展趋势。在股票市场中，高科技企业股票的市盈率相当高，尽管其中许多企业并不盈利，甚至处于亏损状态，但是其股价却一直居高不下。这是因为投资者更看中其未来的盈利能力，相信高科技企业拥有的大量无形资产具有巨大的潜在的创造利润的能力。在此观念下，人们对会计信息的要求不再偏好于现在和过去的经营业绩，而更希望了解企业所拥有的资产情况，因为资产的规模、质量和结构反映了企业未来的盈利能力。因此，资产负债表的重要性自然得到了提高。人们希望通过资产负债表了解企业未来盈利能力，由于无形资产在盈利中的作用，资产负债表必须能详细的提供企业无形资产的相关信息，例如企业无形资产中人力资源的情况，研究开发费用的情况，自创无形资产的情况等。但现有的资产负债表很少提供这样的信息，投资者难以对企业未来盈利能力进行预测。这也正是现代会计报表体系中收益表仍占有重要地位，资产负债表的中心地位并不明显的原因。因此，改进资产负债表已成为刻不容缓的事情，笔者认为，资产负债表的改进应尤为注意以下几个方面：1.详细

揭示无形资产的有关内容，改革无形资产的计量方式。目前我国资产负债表中无形资产的内容列示非常笼统，其种类、组成结构、质量等重要信息未得到反映。而且无形资产多以历史成本计量，无法展现无形资产的潜在盈利能力。笔者认为，应在资产负债表中详尽的揭示无形资产的组成情况，并以无形资产未来所能创造的经济利益的现值加以计量。即使出于对信息可靠性的考虑或受计量技术的限制，难以直接在报表中反映现值价值，也至少应在附注中加以补充说明。这将有助于揭示知识经济条件下无形资产的未来盈利能力。

2. 突出人力资源的内容。对企业而言，人力资源是其他各种无形资产的源泉。知识经济时代人力资源的创造能力直接决定了企业的盈利能力。所以，在资产负债表中人力资源的信息更应详细、突出。利用未来收益的净现值法对人力资源计量时，其价值中有一部分体现为创造其他无形资产的能力，这部分价值已经在其他无形资产的价值中加以核算了。所以，人力资源的核算应与其他无形资产相分离，以免发生重复计量。

3. 充分反映自创无形资产的信息。自创无形资产的本质与外购无形资产并无差异，但是目前会计中对两者的核算有本质的差别。这不但违背了会计的客观性原则，而且不能全面的反映无形资产的真实情况，信息的相关性受到极大影响。为了提高资产负债表对未来盈利能力的预测水平就必须合理反映自创无形资产的内容。另外，研究开发费用、兼并商誉等问题都直接影响着资产负债表的信息质量。尽管现代会计理论认为资产负债表的地位日渐突出，但是由于其自身的缺陷阻碍了它代替收益表成为会计报表中心的步伐。但笔者坚信，随着对资产负债表的不断改进和完善，资产负债表将

再一次成为会计报表的中心。从会计报表发展的历史可以看到，社会、经济环境以及人们经济观念的发展变化是会计报表中心变迁的主要动因，而每次变迁又会带动会计系统整体性的向前发展，因此可以说会计报表中心变迁的过程就是会计的进化过程。不断完善的会计报告体系将更加适应于使用者的需求。我们了解、总结、分析会计报表中心变迁的历史规律，将有助于科学的预测会计发展趋势，推动会计改革的深入开展，促进会计理论和实务的快速发展。100Test 下载频道开通，各类考试题目直接下载。详细请访问 [www.100test.com](http://www.100test.com)