

静态会计说的形成与发展

谢海洋

(中南财经政法大学会计学院 武汉 430073)

【摘要】 本文首先介绍了静态会计说形成阶段的主要流派,然后总结了静态会计说的理论核心,最后分析了静态会计说对现代会计理论发展的影响,以期有关方面提供参考。

【关键词】 静态会计说 动态会计说 资产负债观 收入费用观

1494年意大利人卢卡·帕乔利的著作《算术、几何、比及比例概要》出版以后,欧洲产生了各种借贷学说,其中最具有代表性的是“拟人学说”,即将非人名账户人格化,假定其为人,以人定借贷。19世纪末出现了一种思想,认为人的关系不能代表一切,反对拟人学说,提出“静态学说”。早期的静态学说,主要是从会计等式的研究入手,提出会计方程式和借贷记账方法,完善会计核算体系。进入20世纪后,静态会计日益完善,逐渐在会计目的、资产计价及计价原则等方面形成系统的学说。

一、静态会计说的主要观点

1. 二账系学说。二账系学说的创始人是瑞士学者弗里德里希·霍格利和德国学者约翰·弗里德里希·雪尔。1887年,霍格利出版《簿记的体系与形式》一书,反对“拟人学说”,他认为簿记的目的不是记录人与人之间的财产关系,而是记录企业财产的构成部分和变动状态。

1890年,雪尔出版《簿记理论》一书。他把账户分为财产记录与损益记录,财产分为积极财产与消极财产,即资产与负债;损益记录指纯财产,即资本与损益。在簿记记录中,用方程式“资产-负债=资本”来说明,等号的左边以“借”为主,积极财产的增加用“借”记录,减少用“贷”记录;等号的右边以“贷”为主,资本的增加用“贷”记录,减少用“借”记录。由于负债属于消极财产,所以负债的增加等于积极财产的减少,用“贷”记录,反之用“借”记录。同理,纯财产属于资本范围,以“贷”为主,使纯财产增加的收益用“贷”记录,使纯财产减少的损失用“借”记录。

二账系学说认为资本循环经历了从货币开始到货币结束这样一个不断往复的过程,在此转变过程中,资本是以各种资产的形态出现,所以在某一特定时间,任何企业的资产绝非纯货币,必然是各种形式的资产。

2. 一账系学说。一账系学说的代表人物是德国会计学者曼弗雷德·伯利纳。1893年伯利纳在《簿记与资产负债表论》一书中指出,簿记工作进行的全过程集中表现为营业财产的记载,即对于各种财产,以开始的借贷对照表为依据,在总账中分别设立账户,随后关于财产增减变化,则在总账各账户内

加以记录。会计科目有积极与消极两大类,积极部分包括各种资产,消极部分包括各种负债与资本。为什么负债与资本同属于消极部分呢?伯利纳认为私人财产应区别于企业营业财产,因此站在企业的立场而言,资本也属于负债的性质,不过负债是对外的负债,而资本则为对内的负债而已。簿记处理中,他以数学中的正号表示积极部分,以负号表示消极部分。至于积极部分的减少,则视为“负”的计算项目;消极部分的减少,则视为“正”的计算项目。虽然科目分成两部分,但借贷法则仍然是一元的,即无论任何账户,借记“正”的项目,贷记“负”的项目。因此,伯利纳最终认为,从把握财产变化出发,仅设置一个账系就可以了,而不需要再设另一账系,这便是“一账系学说”命名之原因。

3. 借贷对照表说。借贷对照表说的代表人物是德国会计学者海因里希·尼克秀。尼克秀认为一账系学说将资本视同负债,这与资本的本质不符,而二账系学说认为资本是资产减负债的差额也太狭隘。因为企业赖以活动的负债与资本都应理解为“资本”,其中:有自己投入的资本;有向他人借入的资本,这种向他人借入的资本,就是债务。在资本运用的过程中,并不区分哪些是自己的资本、哪些是借入的资本。所以尼克秀把原始资本与负债合并,就成为企业的运用资本;而与这种资本相对立的,就是一切实际财产。财产为企业运营的基础,资本为财产价值的各目计算,而用以表示这两个不同系统的载体就是借贷对照表。

4. 等式说。借贷对照表说传入美国后,威廉·安德鲁·佩顿和罗伊·伯纳德·凯斯特等取其理论精华,提出了“等式说”。他们认为,企业为独立的经济实体,与业主的人格应当分离。资产为企业所需的经济资源,这种资源来自业主或债权人,换句话说,资产为营业的工具,负债与资本为资产的来源。债权人与股东既然供给了营业工具,就有支配的权利。

佩顿主张将负债与资本统称为“产权”,其公式为“资产=产权”。资产与产权实为一物的两面,所以始终相等。企业利用资产所发生的经济行为有:第一,资产同值的交换;第二,产权同值的交换;第三,资产增减,引起产权同值增减。

凯斯特则将产权明确分为负债与资本,认为自原始投资

起,不论会计事项的形式如何,总可缩成基本方程式:资产=负债+资本。产生损益,势必影响资本的数额,换句话说,收益使资本增值,损失使资本减值。所以,可将以上方程式写成:资产=负债+(资本+收益-损失)。

5. 三账系学说。该学说的创始人是德国著名学者弗里德里希·莱特。莱特认为,复式簿记所坚持的根本原则在于,运用特殊的账户形式系统地反映企业的资产、负债与资本的价值及其变动状况,以此明确企业的财务状况与经营业绩。而上述数据最终都要汇集到“借贷对照表”与“决算借贷对照表”中。企业财务状况变动不外乎三种,即资产与负债之变动、资本量之变动以及资产、负债与资本同时变动。这三者之间的互动必然会产生双重作用,而通过账户形式来表现这种双重作用,便是复式簿记原理的关键所在。一切账目的借贷增减都是遵循这种规律进行的,最终的两表编制也不例外。

此外,三账系学说特别注意损益的双重计算。计算损益的第一个方法是将期初资本与期末资本相比较,以求出纯损益额,这是在借贷对照表中运用的方法;第二个方法是将各损益科目相比较,以求出纯损益额,这是在利润表中运用的方法。这种注意损益双重计算的观点,给后来的动态学说带来了思想上的重要启示。

6. 资产负债表学说。资产负债表学说的代表人物是德国律师赫曼·法伊特·西蒙。他认为资产计价是会计的重心,它通过整个企业的潜在价格确定。这个潜在价格原则上表示在购入整个企业时所支付的数额,简称为企业价值。除了自有资本项目,其余贷项反映着负的收益价值构成。对收益产生负面影响的项目要记作负债,即负债是符号相反的资产。在计价原则方面,西蒙认为资产应该以个别价值来反映,并且对于不同资产采用不同的计价方法。这一思想体现了会计计量应从单一的历史成本计量属性发展到多重计量属性。收益确定是资产计价的副产品,是净资本的增长(除资本自身的变动外)。资产计价的高低,直接影响净资产的变化,从而决定收益的高低。资产计价时选择不同的计量属性,这对收益确定的影响也是极大的。

二、静态会计说的理论核心

第一,静态会计的出现和发展是历史的产物。会计对象从单式簿记时的财产演变到复式簿记时的资产和权益,基本目的从单纯记录财产的状态发展到除此之外的受托资产的经营责任的明确、权益价值的界定等,资产经营的结果始终是会计反映的主要信息。因为资产负债表反映的信息是经营一段时期后各表内项目的一个时点余额,因此其“静止”的特征是明显的。

第二,静态会计说认定企业的各种会计事项并非全部都反映人与人之间的权责关系,而为一定物量的增减变化关系,因此坚决反对过去的“拟人学说”,这确实使会计理论大大前进了一步。

第三,静态会计说中关于每笔分录必须平衡、关于账户发生额及余额的试算平衡、关于平衡表(借贷对照表、资产负债

表)的编制等,都能反映资本的相对静止的平衡状况。其根据“资产=负债+资本”方程式移项原理说明借贷原理,是合乎客观实际的。

第四,静态会计将会计的内容看做是存量而不是增量,“资产”和“资本”用来表示存量。其会计目的是在结账日确定资产和负债,还包括确定自有资本(净资产)的余额。通过比较两个不同的结账日的净资产,可以将净资产变动看做是损益。从静态角度看,利润的确定是资产确定所必然产生的副产品,要正确确定利润,必须正确确定资产。由此可见,静态会计具有正确确定资产和利润的双重目的,因此进行资产计价从而产生资产负债表是静态会计的重心。

三、静态会计说对现代会计理论发展的影响

1. 在对静态会计说批判的基础上产生动态会计说。静态会计说是从静态角度看待借贷复式簿记理论与实务,而对资本运动认识不足。随着对静态会计说的批判,动态会计说应运而生。动态会计说注重资本的价值运动与资本在企业内外部的循环,强调资本投入对利润的追求,把损益计算放在十分重要的位置,把对业主权益的维护与保障放在资本的各种方式的运动过程之中,力求进行全面、正确而系统的反映和监督。

2. 在静态会计说和动态会计说的基础上产生收益确认的资产负债观和收入费用观。现代会计认为,财务会计的对象是企业的价值运动。从价值运动的静态观来看,反映企业某一时点所拥有的资源及其来源(即价值存量)的要素有资产、负债和所有者权益;从价值运动的动态观来看,反映企业某一期经营活动(即价值流量)的要素有收入、费用。价值存量和流量构成企业价值运动的不同方面,它们相互联系、相互转化,都可以用来确定企业的收益。因而形成了两种收益确认观:资产负债观和收入费用观。

资产负债观是通过计量企业价值运动的结果,将期末的净资产与期初的净资产进行比较,扣除本期业主交易对净资产的影响后确定收益;而收入费用观则是通过计量企业价值运动过程中发生的收入和费用来确定企业的收益。

由于资产负债观理论所提供的会计信息的相关性大大增强,以资产负债观理论作为会计准则制定的指导思想已经被国际社会所广泛接受。

主要参考文献

1. 郭道扬. 会计史研究. 北京: 中国财政经济出版社, 2008
2. 吴利红. 收益确定的国际趋同——资产负债观. 中国乡镇企业会计, 2008; 4
3. 谢志华, 曾心. 论资产负债观在新会计准则中的运用与思考. 北京工商大学学报(社会科学版), 2008; 1
4. 易庭源. 资金运动会计理论——新战略会计学. 北京: 中国财政经济出版社, 2001
5. 易庭源. 资金运动会计理论. 武汉: 湖北科学技术出版社, 1990
6. 张琛峰. 资产负债观与收入费用观比较研究. 湖北大学学报, 2007; 3