

对静态会计流派与动态会计流派的思考

中南财经政法大学会计学院 吴琼

【摘要】静态会计流派与动态会计流派在会计目的、资产计价与收益确认的关系等问题上观点迥异,进而形成两个相互对立的会计体系。本文对这两个会计流派的观点进行了比较和分析,以期对相关会计理论研究提供参考。

【关键词】静态会计 动态会计 资产计价

静态会计与动态会计起源于德国。按照德国会计学家奥伯林克曼和日本会计学家五十岗邦正的划分,静态会计流派和动态会计流派是从1861年德国普通商法颁布后开始发展的,并在德国进一步完善。从借贷学说发展的历程来看,静态会计思想先于动态会计思想产生,动态会计是在继承和批判静态会计的基础上发展起来的。随着会计理论和实务的发展,会计学家们对会计目的、资产计价与收益确认的关系等问题产生了不同的看法,进而在资产确认和计价原则等方面提出了不同的见解,形成观点迥异的两个会计体系。

一、静态会计流派概述

静态会计将会计内容看成是存量而不是动量,资产用来表示存量。在静态会计中,资产计价即资产负债表是会计的中

或贷记“资本公积——其他资本公积”科目;②将作为存货的房地产转换为投资性房地产时,按其在转换日的公允价值,借记“投资性房地产——成本”科目,按其账面余额,贷记“开发产品”等科目,按其差额,借记“公允价值变动损益”科目或贷记“资本公积——其他资本公积”科目;③以上转换的房地产如果已计提减值准备,应同时予以结转,即在各自分录中加上该项资产已计提减值准备余额,借记“固定资产减值准备”科目或“存货跌价准备”科目。

另外,按规定将持有至到期投资重分类为可供出售金融资产时,其公允价值与原账面价值之间的差额也属于公允价值变动损益,但这一利得或损失不计入当期损益,而直接计入所有者权益。

三、公允价值变动的终止确认和公允价值变动损益的结转

1. 终止确认。公允价值变动作为相关资产、负债的调整账户和明细科目,应在其对应的资产或负债终止确认的同时也终止确认。具体可分为以下情况:①相关资产处置或相关负债转让时转销其账面价值,同时转销其“公允价值变动”明细科目余额,比如交易性金融资产、交易性金融负债、可供出售金融资产、投资性房地产多属于此种情况。②对相关资产、负债进行重分类时,原计入公允价值变动的资产、负债价值应予以转销,比如将采用公允价值计量的投资性房地产转为自用,其原确认并计入房地产价值的公允价值变动,应终止确

心。收益确认是资产计价所必然带来的副产品,收益是净资产的增长。也就是说,收益确认的正确与否取决于资产计价的正确与否。因此,静态会计是以资产负债表为中心,旨在反映资产和资本的状况,把资产计价作为编制资产负债表的目的,进而作为会计的目的。资产计价要优于收益确认。

静态会计流派的学者根据经济环境的变化,进一步提出静态会计的优势:静态资产负债表在反映资产状况的同时可以用于盈利预测;静态资产负债表体现了企业是否破产的信息;静态资产负债表具有可验证性等(徐国君,2004)。

二、动态会计流派概述

从早期静态会计流派代表人物莱劳的三科目说注重损益计算中得到启示,德国一些会计学家提出会计要反映经营过

认;企业将交易性金融资产、可供出售金融资产指定为被套期项目时,其“公允价值变动”明细科目余额也应终止确认(并入被套期项目的账面余额)。

2. 相关资产、负债终止确认时公允价值变动损益的结转。根据相关资产、负债的公允价值变动确认资产、负债的增减值,并计入当期损益或所有者权益,多数情况下是一种过渡性安排,相当于衍生工具的“浮动盈亏”。按照会计准则的规定:

(1)计入当期损益的公允价值变动损益,除套期业务的“套期损益”外,均应在相关资产、负债处置时,将该项资产、负债存续期间公允价值变动净损益转出,合并计入相关资产、负债的处置损益,具体处理是在转销相关资产、负债并按其账面价值与处置收入的差额确认处置损益之后,再按处置前该资产、负债项目的“公允价值变动”明细科目的账面余额,借记或贷记“公允价值变动损益”科目,贷记或借记“投资收益”、“其他业务收入”、“主营业务成本”等科目。

(2)计入所有者权益的公允价值变动损益,应在相关资产、负债终止确认或者被套期项目影响企业损益或者其他预设条件成立时,按相关项目原记入所有者权益的“资本公积——其他资本公积”科目的账面余额,借记或贷记“资本公积——其他资本公积”科目,贷记或借记“投资收益”、“主营业务收入”、“原材料”等科目。○

程,重点在于反映资本运动和进行损益计算,从而产生了会计的动态思想,如巴比的资本循环说、史耿席的现实理论说和韦博的动态二科目说等。施玛伦巴赫于1908年在《折旧》一文中首次反对当时流行的静态会计观点,并于1926年出版《动态会计》一书,进一步阐述他的观点。因此,他被称为动态会计的创始人。

动态会计观点认为,会计不应当揭示实际的资产,而应当揭示资本运动和损益。会计的目的是确定和反映收益,而收益的确定不是借助于“正确的资产计价”,而是直接通过收入和费用的配比即通过利润表来计算的。资产计价服务于收益的确定,动态会计是以利润表为中心,旨在揭示收益形成的原因,把收益确认作为编制资产负债表的目的,也视为会计的目的。

施玛伦巴赫为了使其主张的会计思想得以贯彻,提出了若干计价原则。首先,他强调实现原则,即资产在实现销售前都应按原始成本或实际生产成本进行计量。其次,他倾向于以固定价格进行资产计价,从而避免资产计价变动对年度收益产生影响。再次,针对存货计价,施玛伦巴赫还提出了最低价值原则,认为存货的计价应在原始成本、编表日市场价格和扣除相关成本的预计使用价格三者中选择最低的一个。最后,施玛伦巴赫为正确确定收益,还提出了一致性、一贯性和比较性等会计原则。

施玛伦巴赫的继承者通过研究正确确认收益的原则,不断完善动态会计。例如莱夫松提出的正确性、诚实性、明了性和完整性等会计原则。

三、思考

1. 静态会计和动态会计两个流派的产生和发展对会计理论和实务的发展都产生了重大影响。

(1)静态会计流派和动态会计流派的学者在早期对会计等式的形式、账户设置和会计核算方法等方面进行的研究极大地发展和完善了借贷学说。“借”和“贷”的含义是什么、账户应如何设置、如何核算企业的资产或资本运动等问题在静态会计与动态会计发展的早期都得到了有益的研究。

(2)对静态会计和动态会计的研究有利于对会计目的进行研究。会计应以反映资产和负债为主还是以反映经营成果为主是一直备受关注的问题。当企业多以个体、合伙组织形式出现时,会计以受托责任为主要目标,反映资产的保全可能更重于反映盈利的情况。随着经济的发展,投资者更加关注企业经营成果,认为对经营成果的衡量更能反映受托人责任的履行情况。但随着资本市场的进一步发展,企业的所有权高度分散,投资者更关心的不是受托责任,因为他们可以随时通过资本市场实现所有权的转移,他们关心的是对决策有用的信息。静态会计流派与动态会计流派的学者对会计目的的研究也是基于其所处的会计环境的。在施玛伦巴赫发表《折旧》一文之前,静态会计观点是德国会计学界的主流观点。随着经济的发展,施玛伦巴赫通过调查发现,关于收益确认的会计信息更有价值,并且其收益确认优先的观点得到了其他很多学者的支持。可见,会计环境是不断变化的,我们对会计目的的研究应首先把握会计环境的变化。

(3)静态会计和动态会计针对资产计价的研究对资产定义和资产计价方法的发展有极大影响。例如,西蒙将资产定义为“所有能带来预期收益的价值”,与现在美国财务会计准则委员会的资产定义本质相同。西蒙提出资产计价应采用多重计价方法,这一观点体现了会计计量应从单一的历史成本发展到多重计量属性并存的思想。

(4)静态会计和动态会计的发展有利于促进会计原则的研究。施玛伦巴赫强调审慎性和一贯性原则,提出“早期的折旧计量与其过少不如过多”和“固定计价”等观点(陈信元,1992)。这些思想的提出极大地促进了当时会计信息质量的提高。

(5)在其他方面静态会计和动态会计的主张者们也作出了贡献,如西蒙提出应确认未实现的损失,施玛伦巴赫提出应计提准备金,这些思想都在后来的会计实务中得到了广泛运用。

2. 静态会计和动态会计在收益确认方法方面的差异与资产负债观和收入费用观的差异基本一致。静态会计中收益等于期末、期初净资产的差额,类似于资产负债观的观点;而动态会计中收益用收入与费用的配比来直接计算,接近于收入费用观的观点。按照复式簿记机制,资产负债表和利润表存在着内在联系,而正是这种内在联系决定收益可以分别按资产负债观和收入费用观来计算,其结果应该一致。从经济学角度看,因为收入和费用只是资产和负债的变化,这两种观点应该是一致的。但是从实际的应用看,选择其中之一作为起点相当重要。以资产负债观为起点,则更关注资产计价,资产计价的变动决定着收益的确定;而以收入费用观为起点则更强调收入与费用的配比,资产是为收益确认而预提或待摊的成本。

3. 静态会计与动态会计的关系。运动是绝对的,静止是相对的,且静止是运动的特殊形式。然而,没有相对的静止,就不能确定是什么在运动以及以什么方式运动。会计要反映企业的经济活动,不能因为其绝对运动性而否定通过相对静止来反映其信息。

资产负债表和利润表是财务会计报告的两大基本报表,分别从静态和动态两个方面反映企业的经济活动。资产负债表的期初和期末信息反映的是不同时点静止的会计信息,而利润表则解释期初会计报表向期末会计报表转化的原因。资产负债表和利润表的这种内在联系决定了收益按资产负债观和收入费用观计算出来的结果应该一致,问题在于以什么为起点。经济不断发展,不确定性因素日益增多,使得如果侧重以企业过去的盈利水平进行评价,将难以实现对企业未来的运动方向进行预测。而侧重以面向未来为基础的资产负债计量则能更好地预测企业未来的发展方向。

主要参考文献

1. 易庭源. 资金运动会计理论. 武汉: 湖北科学技术出版社, 1986
2. 施先旺. 资金运动会计理论价值新论. 中南财经政法大学学报, 2004; 5