

我国会计核算不对称现象的思考会计硕士考试 PDF转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文

https://www.100test.com/kao_ti2020/541/2021_2022__E6_88_91_E5_9B_BD_E4_BC_9A_E8_c74_541266.htm

从哲学层面上讲，对称是相对的，不对称是绝对的。通常情况下，会计核算中性质相同但方向相反的会计事项一般应当保持对称性，比如固定资产盘盈计入“营业外收入”、固定资产盘亏计入“营业外支出”等等。但近年来，随着经济环境的变迁，企业会计制度、准则亦在不断调整修改，使得不少业务性质相同或类似但方向相反的会计事项，其处理结果不再保持对称性。对会计核算不对称现象进行研究，剖析其产生的原因，分析其对微观经济乃至宏观经济的影响，对今后会计政策的修订无疑具有指导、借鉴意义。

一、会计核算不对称及其主要内容。

（一）同一会计主体会计核算的不对称事项此种不对称事项可以划分为两类。一类是在原来会计核算规定中就呈不对称，时至今日未作调整或虽作调整仍呈不对称的会计事项，我们不妨称为“原发性”不对称会计事项。比如：1.捐赠。企业发生的捐赠支出计入“营业外支出”，而企业接收的捐赠收入扣除未来应交所得税后的余额计入“资本公积”（一般企业与外商投资企业在接受捐赠现金资产的会计处理有所差异）。2.债权债务的核销。企业确认的无法收回的债权即坏账，无论采用直接转销法还是备抵法进行核算，最终计入的都是“管理费用”，而企业确实无法支付的应付账款在原来的会计处理规定中计入“营业外收入”，自2001年执行《企业会计制度》后改计入“资本公积”。3.非货币性交易。企业发生的非货币性交易，支付补价的，不确认非货币性交

易损益，收到补价的，应确认非货币性交易收益并计入“营业外收入”。另一类是在原来会计核算中就呈对称的，由于新的会计政策出台，改变了这种对称性的会计事项，我们不妨称为“继发性”不对称会计事项。例如：1.债务重组。1999年施行的债务重组准则规定，债务重组收益计入“营业外收入”，债务重组损失计入“营业外支出”。2001年执行新的债务重组准则，将债务重组收益计入了“资本公积”，而债务重组损失仍计入“营业外支出”。2.股权投资差额。1999年施行的投资准则规定，初始投资成本大于应享有被投资方所有者权益份额的差额（即借差）分期摊销时减少“投资收益”，反之（即贷差）分期摊销时增加“投资收益”。但财政部2004年发布的《关于执行企业会计制度和相关会计准则有关问题解答（四）》规定中，对长期股权投资差额的借差分期摊销时仍然减少“投资收益”，而贷差即一次性计入“资本公积”。

（二）不同会计主体会计核算的不对称事项

不同会计主体对同一经济交易或事项的确认、计量乃至信息披露也存在不对称现象，此种不对称事项可以划分为五类。

一是同一经济交易或事项在对应主体之间由于经济解释不对等而产生的不对称。例如，A公司将不准备持有到期的债券投资与B公司的固定资产进行交换，B公司换入债券后打算持有到期，根据非货币性交易准则，A公司将该项交易确认为非货币性交易，B公司则确认为货币性交易。

二是由于记账时间不一致而产生的不对称。比如一个会计主体将存货售于对应主体时，一旦认为其风险和报酬未转移，根据收入准则，就不会确认销售成立也就不计量销售收入，但另一方可能认为已经承担了现实义务而作为存货予以计量。

三是由于记录

金额不相等而产生的不对称。如上市公司关联交易中，购货方将全部存货计入了存货成本，而销售方所确认的商品销售收入却不能超过所售商品账面价值的120%或者销售给非关联方企业的平均售价。四是由于项目反映不对等而产生的不对称。如以非现金资产偿还债务，依据债务重组准则，债权方根据放弃债权的账面价值对接受的资产进行计量，不确认收益或损失，但债务方将放弃资产账面价值同偿还债务账面价值的差额以“资本公积”或“营业外支出”反映。五是由于信息披露内容不一致而产生的不对称。如或有事项准则要求表外披露几乎所有或有负债（可能性极小且不重要的除外），而或有资产却只在可能导致经济利益流入企业的情况下才予以披露。

二、会计核算不对称产生的原因。

会计核算不对称现象的存在，不仅给学习者带来疑惑，也给会计人员的日常账务处理带来一定麻烦，需要会计人员用心掌握并细心核算之，唯如此，才能生成质量可靠的会计信息。会计核算中产生不对称现象的原因何在？

（一）规则使然。规则即会计准则和会计制度，人们对同一交易或事项完全可以作出不同的会计处理规定，当然这种规定是合乎道理并被认为是恰当的。经济生活中这样的例子很多，比如个人购买债券，税法规定购买国债的收益免征个人所得税，而购买公司债券的收益就需要交纳个人所得税。另外，规则并非一成不变的，随着经济环境的变迁，政府管理部门需要根据会计目标的要求对会计政策进行修订完善，以便使会计信息更加满足使用者的决策需要、更加符合国家宏观经济管理的要求。

（二）基于稳健性的考虑。稳健性原则是会计核算的一条基本原则，要求会计人员在面临不确定因素的情况下作出职业判断时，

应当保持清醒的“头脑”，不高估资产或收益，也不低估负债或费用，以便对企业存在的风险加以合理估计，有利于在风险实际发生之前防范并化解风险，有利于企业作出正确的经营决策，从而保护会计信息使用者的合法权益。“继发性”不对称会计事项的例子中，大多是将原来计入损益的项目改计入“资本公积”即所有者权益项目，换言之，将原本在损益表中揭示的信息转移到资产负债表中呈报，其目的就是给那些诸如通过债务重组等手段获取巨额利润、粉饰会计报表的公司“断奶”。比如郑百文重组案中，债权人信达公司与债务人郑百文于2000年最后一天在重组协议中免除了其1.5亿元的债务，若按旧准则，1.5亿元可全部确认为债务重组收益，将对利润产生重大影响，误导投资者和报表使用者，于是财政部明令郑百文不能将1.5亿元确认为收益，按新准则规定，债务重组收益全部计入“资本公积”，这样一来，郑百文自然得不到任何债务重组收益。又如，针对一些上市公司利用与关联方之间显失公允的交易操纵利润，财政部规定“上市公司利用与关联方之间的交易，如果没有确凿证据表明交易价格是公允的，对显失公允的交易价格部分，一律不得确认为当期利润，应当作为资本公积处理”，从而导致了交易双方会计处理的不对称。

三、会计核算不对称的经济后果

会计核算存在的不对称现象，对微观经济和宏观经济都会产生严重的后果（赵西卜，2004）。举例来说，出售存货的企业和购买存货的企业可能将存货都反映在各自账面上，如以支出法进行GDP核算，将存货视为特殊投资必然导致GDP重复计算，如以收入法进行GDP核算，因出售存货方未能体现其销售利润而使GDP漏计，总之都会导致GDP数据失实，

如果出售存货和购买存货的企业均纳入企业集团合并范围，合并报表中也无法将其抵销，从而夸大企业集团的资产总量，导致合并的会计信息失真；再比如，企业将接受捐赠的非限定用途的资产转手对外捐赠，在反映“资本公积”的同时又反映了“营业外支出”，这种逆向交易的内部不对称，不仅导致会计信息在一定程度上不能真实、全面地反映企业的财务状况和经营成果，同样给会计报表合并时的抵销带来困难。由此可见，会计核算的不对称不仅导致微观会计信息失真、业务核算繁琐，而且还会导致宏观经济信息失实，如果需要编制合并会计报表，也增加了编制的难度。

四、完善会计核算对称性的政策建议。

综上所述，为解决频频发生的盈余操纵和粉饰会计报表的实际情况，将不少具有损益性质的内容计入了“资本公积”，这种不得已而采取的措施，给人一种“头痛医头、脚痛医脚”的感觉。出于稳健性考虑，不同会计主体对同一交易或事项的确认和计量采取不对称处理，亦给宏观经济管理带来一定的后果。为此笔者建议：

- （一）积极创造条件推进会计核算的对称处理。随着我国市场经济的稳步推进，生产资料市场和产权交易市场必将不断完善，当各项交易能够达到市场化运作的时候，公允价值才能还以本来面目，此时就可以对相关准则或制度进行修订，比如将债务重组收益、关联交易价差等直接计入损益，就会使得现行的相关会计核算保持对称性。
- （二）将会计核算的对称性作为会计准则和会计制度设计的原则之一纳入会计概念框架内，丰富会计准则的理论和方法体系，以尽可能减少或消除会计核算的不对称现象。在不影响稳健性原则运用的前提下，应当坚持对称性会计处理，比如，为避免非货币性交易

中双方记账金额不对等的情况，可以考虑换入资产以公允价值作为计量基础，公允价值与账面价值的差额反映为企业的损失或资本公积。（三）会计核算与宏观经济核算应当相互协调。虽然企业会计核算与国家宏观经济核算的目的不同，但宏观决策所需信息的大部分来源于会计信息，因此，制定会计准则和会计制度时，不同会计主体对同一交易或事项的初始确认和计量应当保持对称性，以使会计信息既能满足微观主体决策需要，又能满足国家宏观经济管理需要。百考试题编辑整理 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