会计处理的对称性及非对称性分析

四川理工学院　雷莉萍　四川内江市市直机关工委　封 武

【摘要】笔者认为对称的经济事项应多采用对称的会计处理方法。但对于某些对称的经济事项,会计准则中规定的会计处理方法并不对称,由此可能产生一些不良后果。本文就会计处理对称性的意义进行了探讨,指出了会计准则中会计处理非对称的表现,并对会计处理对称性理论的应用提出了建议。

【关键词】会计处理　对称性　非对称性

会计处理的对称性就是会计主体在记录和反映经济事项时具有的外部和内部信息的相互对应关系。研究会计处理的对称性具有重要意义:一是进行对称的会计处理,可以增强会计信息的真实性、可靠性和审计工作的科学性、安全性。二是会计处理的对称性可以简化会计处理工作。三是在宏观层面上研究会计处理对称性,有利于解决宏观经济核算中的数据失实问题。

一、会计处理非对称的表现

在会计准则制定和完善的过程中考虑对称性问题,需要先找出微观会计核算中确认和计量非对称的内容和方法。以下是会计处理非对称的一些表现:

1.记账时间不一致。指交易双方对同一经济事项记账时间不一致。例如,按照《企业会计准则第 14 号——收入》的规定,一个会计主体将存货销售给对应会计主体时,应在符合收入确认的五个条件时才能确认收入。如果销货方认为与商品所有权有关的风险和报酬实质上并未发生转移,或者与交易相关的经济利益不是很可能流入企业时,则不能确认商品销售收入;而购货方会因为承担了现实义务在收到货物时进行购入存货的会计处理。这样就会导致交易双方记账时间不一致,一方进行了购入的处理,另一方却没有确认销售收入。销货方以“发出商品”反映在账面上,购货方也将同一项存货反映在自己的账面上,根据重复的存货记录进行宏观经济核算,可能导致数据失实。

2.项目反映非对称。它是指交易双方对同一事项或同一主体内部对称事项所确认的会计要素不具有对应性。

例如,按照《企业会计准则第 13 号——或有事项》的规定,与或有事项有关的义务如果同时符合规定的三个条件,应当确认为负债,记入“预计负债”科目;而同一事项的对方却不能确认为相关资产,只能在或有事项的结果很可能导致经济利益流入企业时,在报表附注中披露为或有资产。

《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》规定:长期股权投资的初始投资成本大于投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的,不调整长期股权投资的初始投资成本;长期股权投资的初始投资成本小于投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的,其差额应当计入当期损益,同时调整长期股权投资的成本。

企业接受捐赠的资产记入“资本公积”科目予以反映,而对外捐赠的企业将其记入“营业外支出”科目进行反映。企业将接受的非限定用途的资产转捐赠时,在反映资本公积的同时又反映了营业外支出。这种交易处理的非对称性,不仅导致会计信息无法客观反映企业的权益状况,而且会给会计报表合并时的抵销带来困难。

3.记录的金额不相等。指交易双方对同一项交易所确认的金额不相等。

例如,根据《企业会计准则第 12 号——债务重组》的规定,在附或有条件的债务重组中,按照谨慎性原则,修改后的债务条款如涉及或有应付金额,且该或有应付金额符合《企业会计准则第 13 号——或有事项》中有关预计负债确认条件的,债务人应当将该或有应付金额确认为预计负债,而债权人却不能将对应的或有收益计入应收金额。这导致了债务人的账面债务金额与债权人的账面债权金额不一致。

《企业会计准则第 7 号——非货币性资产交换》规定,非货币性资产交换同时满足下列条件的应当以公允价值和应支付的相关税费作为换入资产的成本,公允价值与换出资产账面价值的差额计入当期损益:①该项交换具有商业实质;②换入资产或换出资产的公允价值能够可靠地计量。换入资产和换出资产公允价值均能够可靠计量的,应当以换出资产的公允价值作为确认换入资产成本的基础,除非有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠的除外。按此规定,非货币性交易的会计主体双方若均以各自换出资产的公允价值入账,则同一项资产易主后,资产的账面价值可能会显失公允,这可能会导致企业利用这种非对称进行非货币性交易设计,从而也在一定程度上为某些企业虚夸资产和利润大开方便之门。

以非现金资产投资时,投资额和接受投资额在会计主体之间的确认可能不一致。如投入的固定资产按投资合同或协议约定的价值入账,投出的固定资产按清理净值计入长期股权投资;投入的无形资产按照投资合同或协议约定的价值入账,投出的无形资产则按非货币性交易进行相应的账务处理。

国债规模风险探析

西安交通大学经济与金融学院　张婷婷　杨丽蓉

【摘要】本文从债务人和债权人角度构建了评价国债规模风险的相对指标体系，并在常规分析的基础上运用因子分析法，建立公因子模型进行实证研究。

【关键词】国债规模　偿债能力　应债能力　因子分析

一、衡量国债规模风险的相对指标

衡量国债规模风险的相对指标有：①衡量偿债能力的指标。债务依存度，反映财政支出对国债的依赖程度；贡献率，反映国债对财政收入的贡献情况；偿债率，反映政府债务对政府收入的负担程度。②衡量应债能力的指标。负担率，从国民经济角度考核政府累计的债务数量；借债率（财政分配率），从当年国债发行规模与国民经济承受能力的适应能力考察；认购能力，从具体债权人的偿债能力考察。

二、相对指标的常规性分析

1.从国债发行者的偿债能力角度分析。

（1）国债依存度。计算公式为：国债依存度=当年国债收入额÷当年财政支出额。它反映某国财政支出中依靠发行国债实现的部分。当国债依存度过高时，表明财政支出过分依赖债务收入。国际上存在一个公认的风险警戒线，即国家财政的国债依存度是15%～20%，中央财政的国债依存度是25%～30%。对比国际上公认的警戒线可以看出，我国国债依存度在1989～1992年缓慢上升但低于10%，而从1993年的11.03%开始，逐年上升到1998年的20.19%，超过了国际警戒线的下限，维持在较高水平。中央财政对国债的依存度更为明显，债务依存度从1993年开始突破国际警戒线，并持续上升且在1997年达到53.91%，直到2004年都在60%上下浮动。从近几年中央财政对国债的依存度可知，其资金来源一半以上依赖

企业在对外捐赠时，将捐赠金额全部记入“营业外支出”科目，而接受捐赠方先通过“待转资产价值”科目核算，在计算扣除应交所得税以后再将剩余的金额记入“资本公积”科目，因此双方对应账户的入账金额是不相等的。

在上市公司关联方交易中，购货方将全部货款计入了存货成本，而销货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%，超过部分只能记入“资本公积”科目。

《企业会计准则第21号——租赁》中关于融资租赁的第4个判断标准为：就承租人而言，租赁开始日最低租赁付款额的现值几乎相当于租赁开始日租赁资产的公允价值；就出租人而言，租赁开始日最低租赁收款额的现值几乎相当于租赁开始日租赁资产的公允价值。对承租人而言，最低租赁付款额=各期租金之和+承租人或与其有关的第三方担保的资产余值；对出租人而言，最低租赁收款额=最低租赁付款额+第三方担保余值。由于可能存在与承租人和出租人均无关，但在财务上有能力担保的第三方对出租人担保的资产余值，承租人计算的最低租赁付款额和出租人计算的最低租赁收款额可能不相等，从而双方判断的交易类型也可能不同。

二、关于会计处理对称性理论应用的建议

通过对以上会计处理方法的分析，我们可以看到会计处理的非对称性是较为常见的。现行会计准则从谨慎性原则出发，充分估计各种风险和损失，不高估资产和收益，不低估负债和费用，不虚增利润，从而采取了一些非对称的会计处理方法。而会计准则中存在的许多非对称会计处理与我国企业严重的利润操纵行为有关，或与我国不发达的市场经济有关，如存在公允价值如何合理确定的问题。因此，从目前来看，我国会计准则中规定的某些非对称的会计处理方法是万不得已的选择。但采用非对称的会计处理方法，可能会导致会计信息失真、业务核对繁琐、审计风险增大，而且还会导致宏观经济信息失实。因此，就我国目前的情况来看，对会计处理对称性理论的应用应注意以下几点：

1.谨慎性原则是国际上公认的会计基本原则之一，我们也应该遵循。但由于谨慎性原则本身存在一定的弊端，也可能被作为调节利润的工具，因此运用要适度。

2.在遵守谨慎性原则的基础上尽量采用对称的会计处理方法。因为对称的会计处理具有上述优点。

3.就我国目前的情况来看，企业的利润操纵行为严重，市场机制不健全，完全采用对称的会计处理方法是不现实的。应适当采用非对称的会计处理方法，抑制会计信息失真。

4.应积极创造条件，促进会计处理对称性在会计准则中的应用。如加快市场化运作，使公允价值的应用成为可能；提高会计人员的职业判断能力和职业道德素质，减少会计造假的发生等。在条件成熟时，将对称性理论和满足国家宏观经济核算的要求作为会计准则和制度设计的重要理论，纳入会计概念框架，丰富会计准则的理论和方法体系。

主要参考文献

罗勇.会计准则中的非对称研究.财会月刊（会计版），2005;4