

# 会计理论与实务之悖论： 基于会计对称性理论研究

姚进才(副教授)

(新乡学院商学院, 河南新乡 453000)

**【摘要】**近年来,不少学者致力于会计对称性的研究,认为它可以有效提高会计信息质量。会计对称性在理论上是可行的,但在实际运用中却遇到麻烦。由于会计环境的多变性、经济业务的复杂性以及人为因素的影响,有些时候对称性非但不能提高会计信息质量,反而成为信息失真的借口。会计非对称性有其必要性,它是对会计对称性理论的必要完善与补充,是会计对称性理论的有机组成部分。

**【关键词】**会计对称性; 会计非对称性; 会计信息质量

## 一、会计对称性理论综述

赵西卜教授(2004)提出会计对称性理论,将其定义为“企业在对经济业务进行会计核算,以及提供财务报告时所遵循的对等性”。在此基础上,宋伟斌(2009)就对称性在企业会计准则中的应用进行了研究,阐述了它对财务信息质量的影响。

根据已有研究成果,会计对称性可总结为,对于同类经济业务应采用相同的会计核算方法,而对于逆向经济业务,则应采取相反的会计核算方法。会计对称分为静态对称和动态对称。静态对称是指企业内部在某一时点的平衡关系,如基本会计等式体现的平衡关系,作为复式记账法的理论依据,会计等式是对称性在会计理论中的具体体现。动态对称分为内部对称、外部对称:外部对称是交易双方对同一经济业务进行核算的对等性,如投资与受资、债权与债务等;内部对称是指企业内部对于逆向业务时应采用与正向业务相反的会计核算方法,如企业提取资产减值与资产减值转回、销售与销售退回等。

## 二、会计对称性的理论价值

对称性作为一种会计理论(方法),是对现行会计理论的发展和有效补充。在实践中,它首先影响独立核算的会计主体的会计信息质量,进而影响宏观经济数据的质量,其研究价值主要体现在以下两点:

1. 会计对称性是对会计准则的理论发展。现行会计准则将可靠性与相关性定义为会计信息质量的首要特征,但赵西卜(2012)认为中立性才应是首要要求,因为如果会计信息不中立,即使可靠且相关,其可信度也令人生疑。不中立的会计信息很可能指引着投资者走向真相的反面。早在1980年美国财务会计准则委员会(FASB)就曾对中立性做出表述,认为会计人员进行会计核算或企

业提供会计信息时不得具有偏向性,或者预先设定结果,或因私利而使会计信息受到歪曲。会计准则应以中立性为原则制定,但问题是会计准则在制定过程中受到不同利益群体的影响,会计核算与会计信息做到中立几乎是不可能完成的任务。

不过,如果将对称性引入会计信息质量要求,它能作为中立性的实现手段在会计实务中发挥作用。将对称性引入会计准则,按对称性原则对会计准则进行规范方法的设计,预防利益倾向的发生。此外,按对称性进行会计核算,可使会计信息更加客观、明晰。

2. 会计对称性有利于提高宏观经济数据质量。根据对称性会计理论,对于同类经济业务应采用相同的会计核算方法,而对于逆向经济业务,则应采取相反的会计核算方法。比如,销售货物应确认收入,而销售退回则应冲减收入。从宏观层面来看,如果每个会计主体在会计核算中切实贯彻对称性,那么整个宏观经济数据将达到类似“零和博弈”的效果,可有效解决当前宏观经济数据失真的难题。

## 三、会计对称性在会计理论与实务中的体现

尽管对称性尚未引入会计准则,但其在会计理论与实务中有着非常广泛的体现。

1. 内部对称性业务。比如,企业确认减值损失与减值损失转回,当资产减值时应确认减值损失,计提减值准备,当资产价值恢复时,进行相反的会计处理;企业接受捐赠与对外捐赠;产品销售与产品销售退回;借款与偿还借款;资产盘盈与盘亏(固定资产除外);金融资产公允价值增长与降低;非货币性资产交换损失与利得;售后回购,等等。

2. 外部对称性业务。比如,投资企业对外投资与被投

资企业接收投资;债权与债务,债券发行企业对发行的债券确认为负债,购买债券方则将其确认为资产;收入与成本、费用,销售方的收入便是购买方的资产成本或费用,等等。

例1:X公司将成本为500万元的产品以600万元的价格销售给Y公司,同时签订回购协议,规定5个月以后以650万元的价格将该批产品购入。假定不考虑增值税等因素。

该业务是典型的售后回购业务,业务本质是抵押借款,在会计核算中很好地体现了(内部)会计对称性。当X公司出售产品时,取得600万元的货款实质上是借入的款项,X公司将其确认为其他应付款,会计分录为:

借:银行存款	600
贷:其他应付款	600

回购价格650万元与销售价格600万元的差额50万元是X公司借入资金的利息,应确认为财务费用,并增加其他应付款。当X公司以650万元的价格回购产品时,实质上是还本付息,应冲减其他应付款,会计分录为:

借:其他应付款	650
贷:银行存款	650

#### 四、会计对称性之悖论——会计非对称性

会计对称性理论要求,对于同类经济业务应采用相同的会计核算方法,而对于逆向经济业务,则应采取相反的会计核算方法。但在会计实践中却并非如此,有些经济业务的会计处理并未体现对称性,即企业对同逆向经济业务并未采用相反的会计处理方法。会计核算呈现出非对称性,会计对称性出现理论上的悖论。对于这个悖论,需要深入分析其中的缘由,并区别对待。

1. 会计环境的变化导致非对称性。会计环境可细分为技术环境、经济环境、金融环境、法律环境四个方面,会计环境的变化会导致会计理论的变迁,这在理论界已得到共识。同时,会计环境的改变也会导致会计非对称性。比如,条码识别技术应用导致资产计价理论方法的改变,导致非对称性,基于金融市场的公允价值计量属性会导致利润与现金更大的不同步催生会计非对称性,税法、经济法法律制度中不同于会计准则的法律条文也会导致会计非对称性,等等。企业会计准则也认同这种变化,并随着会计环境的变化不断修改准则内容,使之不断满足会计实务的需要,从而提供更加可靠、相关的会计数据。

(1)其他综合收益与损益的确认。随着市场经济和估值技术的完善,企业会计准则对投资性房地产引入公允价值计量属性,并规定自用房地产转为公允价值模式计量的投资性房地产时,若是增值转换,则增值的部分计入其他综合收益(资本公积——其他资本公积),若是减值转换,则减值的部分计入当期损益(公允价值变动损益)。企业会计准则对于同一经济业务规定了不同的处理方式,呈现会计非对称性。此外,企业会计准则规定,交易性

金融资产公允价值发生变动时,应该确认当期损益,但对于同样是公允价值计量的可供出售金融资产却并非如此,准则将其公允价值的变化计入其他综合收益(其他资本公积),这同样没有体现会计对称性。

对于上述两个业务,企业会计准则是基于谨慎性做出的规定,目的是防止上市公司利用公允价值变动的调整虚增利润、粉饰数据。这类非对称性是合理且有价值的,它会使得会计信息更具可靠性与相关性。

(2)固定资产清查结果的处理。在固定资产清查业务中,盘亏的固定资产作为损失计入营业外支出,倘若根据会计对称性理论,盘盈的资产应该作为利得计入营业外收入。但企业会计准则却规定,对于固定资产盘盈,视同前期会计差错,调整以前年度损益。这类非对称性是合理的,它是基于谨慎性的考虑,防止上市公司利用固定资产盘盈的方式调整利润。

(3)长期股权投资初始投资成本的调整。权益法核算的长期股权投资在确定投资成本时分为两种情况:初始投资成本大于份额(被投资方辨认净资产公允价值×投资比例),初始投资成本不用调整;若初始投资成本小于份额,则应将初始投资成本调整至份额,并确认损益(营业外收入)。两种情况的会计处理方法不对称。

这类非对称性的原因在于,当初始投资成本大于份额时,差额部分即为商誉,但该商誉无法在个别报表中单独确认(非同一控制下的吸收合并除外),只有将其放在“长期股权投资”中一并反映,因此初始投资成本不用调整。这反映了企业会计准则在遇到实际问题时所体现出的灵活性,既保证了资产计价正确,又不至于与其他具体准则发生矛盾。当初始投资成本小于份额时,差额部分可理解为被投资方对投资方的资产捐赠,按照正常的会计处理方法调增长期股权投资的入账价值,并确认利得。

(4)资产的期末计价。根据资产减值准则,当期末资产的账面价值小于可收回金额时,表明资产发生减值,应确认减值损失,并计提减值准备;当资产的账面价值大于可收回金额时,则不做任何处理,会计处理方法也不对称。这类非对称性是合理的,它是基于谨慎性的考虑,防止上市公司利用计提资产减值准备的方式调整利润。

(5)对外投资与接收投资。理论上,物流与价值流是统一的,投资方将资产投资于被投资方,表现为“资产一增一减而价值总和不变”。一般情况下,在会计核算中也体现这一点,但非同一控制下的企业合并方式取得的长期股权投资,企业会计准则规定其成本为取得被投资方在投资当日可辨认净资产公允价值的份额,但被投资方是根据实收的资产价值计价,投资双方资产的增加并不一致。该非对称性源自不同业务中资产计价的不同规定,在上述企业合并业务中,若投资方按照对方可辨认净资产公允价值支付对价,双方资产的增加是一致的;若投资

方支付的对价高于或低于对方可辨认净资产公允价值,尽管双方资产的增加不一致,但保证了资产计价的客观性,并且不违背相关准则。

企业会计准则中关于会计非对称性的例子还有很多,以上只是列举了有限的一部分。这些业务所呈现的非对称性是由于会计环境的变化所引起会计理论的变化,这类会计非对称性是有价值的,它不会降低会计信息的质量,是对会计对称性理论的完善与补充,是会计对称性理论的有机组成部分。

2. 经济业务的特殊性与复杂性导致非对称性。在实务中,有些经济业务比较复杂,并且表现出一定的特殊性。对这类业务的核算应区别对待,采用适当的处理方法,从而导致非对称性。这一点在递延所得税的确认业务中体现得尤为明显。

(1)一般而言,资产或负债产生暂时性差异时,应确认递延所得税。但除企业合并以外,如果某项业务既不影响会计利润也不影响应纳税所得额,且该业务产生的资产或负债初次计量的账面价值与其计税基础就不同,这种情况下形成暂时性差异不用确认递延所得税。这种非对称性是由于业务的复杂性造成的,是合理的,否则,会影响资产或负债的计价,从而违背历史成本原则,降低会计信息的可靠性。

(2)因商誉的初始确认而产生的暂时性差异,不确认递延所得税。非同一控制下的企业合并形成的商誉作为一项资产,在免税合并时,其计税基础为零,形成应纳税暂时性差异,但企业会计准则规定该差异不确认递延所得税负债。对此,笔者结合以下案例予以说明。

例2:X上市公司支付对价6500万元取得Y上市公司100%股权,完成控股合并。股买日,Y公司可辨认净资产的账面价值为5000万元(等于计税基础),评估的公允价值为6000万元。假定合并符合免税合并条件,甲乙双方不存在关联方关系,双方适用税率为25%。

相关计算如下表所示:

X公司合并成本	6 500
X公司取得可辨认净资产的账面价值	6 000
X公司取得可辨认净资产的计税基础	5 000
X公司取得可辨认净资产产生应纳税暂时性差异	6 000-5 000=1 000
X公司确认递延所得税负债	1 000×25%=250
X公司确认商誉(账面价值)	6 500-6 000+250=750
X公司确认商誉的计税基础	0
X公司因商誉产生应纳税暂时性差异	750

相关会计分录为:

借:净资产 6 000  
商誉 750(500+250)

贷:对价

6 500

递延所得税负债

250(1 000×25%)

X公司因商誉产生的应纳税暂时性差异,不确认递延所得税负债,这是由于业务的特殊性造成的。因为如果该暂时性差异750万元确认了递延所得税负债,借方科目只能调增商誉,这样会形成更大金额的应纳税暂时性差异,相应的就需要确认更大金额的递延所得税负债,从而造成无限的循环。

(3)与联营企业、合营企业投资等相关的应纳税暂时性差异,一般应确认相应的递延所得税负债,但同时满足以下两个条件时不用确认:一是投资企业能够控制暂时性差异转回的时间;二是该暂时性差异在可预见的未来很可能不会转回。

这一规定体现的非对称性是合理、客观的。与联营企业、合营企业投资等相关的应纳税暂时性差异,一般应确认相应的递延所得税负债,这是因为投资方确认的投资收益会随着将来被投资方分配现金股利而实现,这就需要缴纳相应的所得税。但会计准则同时规定,倘若投资方能够控制被投资方的股利政策,并且在可以预见的将来不让被投资方分配现金股利,也不准备将此投资处置,投资方就不会从中获利,将来也不会因此缴纳所得税。在这种情况下,投资方自然不用确认递延所得税负债。

3. 人为因素导致非对称性。企业出于自身利益考虑,在对经济业务进行处理时会抛开对称性,采用符合自身利益的会计政策而导致会计处理的非对称性,或者采取舞弊、错误使用会计政策等手段,从而导致会计处理的非对称性。这种类型的非对称性应审慎对待,属于会计差错或舞弊的,应严加防范,坚决杜绝。

#### 主要参考文献

财政部会计司.企业会计准则讲解2010[M].北京:人民出版社,2010.

中国注册会计师协会.会计[M].北京:中国财政经济出版社,2014.

赵西卜.会计对称性理论及其在多层次信息需求中的应用[J].会计研究,2004(9).

赵西卜.会计确认和计量的对称性及其在会计准则制定中的应用[J].财务与会计,2004(11).

宋伟斌.新会计准则体系下“会计对称理论”研究与应用[J].珞珈管理评论,2009(1).

赵西卜,程亚琼,张国源.会计对称理论:会计准则制定的优化路径[J].当代财经,2012(1).

郭凤芝.浅析会计执业环境造成的会计信息失真[J].审计月刊,2004(8).

【基金项目】2014年度河南省科技厅软科学项目“会计环境、对称性与会计理论研究”(项目编号:142400411098)