

实质重于形式原则在会计上的运用

薛文莉¹，孙秀弘²

(1 山东省经济开发投资公司，山东 济南 250001；2 中国电信山东省分公司，山东 济南 250061)

摘要：通过对我国新《企业会计制度》关于实质重于形式原则在会计要素的确认、会计报告及其他会计事项的分析，阐述了实质重于形式会计原则在会计实际应用中的几个问题。

关键词：会计原则；实质重于形式；会计确认；关联方关系；会计主体

中图分类号：F406.72 文献标识码：A 文章编号：1004-4620 (2005) 06-0055-02

Application for the Accounting Principle of which Essence is More Important Than Modality

XUE Wen-li¹, SUN Xiu-hong²

(1 Shandong Economic Development and Investment Corporation, Jinan 250001, China;

2 Shandong Provincial Branch Corporation, China Telecom, Jinan 250061, China)

Abstract: The writer explains some questions of the application of the accounting principle, by the way of analysis for utility of which this principle is useful for the confirmation of accounting element, accounting report and other accounting items. This principle is that essence is more important than modality, which is promulgated in new enterprise accounting rules.

Key words: accounting principle; essence is more important than modality; accounting confirmation; relation of the relevant parts; accountant principle part

在具体会计实务中，会计人员往往过分依赖会计制度来核算经济事项。但随着经济的发展，会计制度的建设严重滞后，有些交易或事项的实质，往往与制度形式明显不一致，使得会计人员无所适从，不能客观公正反映该项经济业务的实质，从而导致会计信息失真。为了提高会计信息质量，保证会计信息的可靠性，财政部颁布实施了新的《企业会计制度》。该项制度在会计标准和会计核算模式等方面发生了实质性的变化，其中实质重于形式原则的提出，对将来可能发生的实质偏离形式的一切经济业务指明了处理原则和立场。

1 会计确认

会计确认就是把一个经济事项或交易正式作为会计要素予以认可的一种会计行为。它是一项交易或事项进入会计系统的首要环节。

1.1 资产要素的确认

1.1.1 资产的定义与其相关体现 新会计制度和《企业财务会计报告条例》对资产下的定义为：资产是由过去的交易和事项形成并由企业拥有或控制的资源，该资源预期会给企业带来经济利益。

根据资产的定义，资产必须由企业拥有或控制，“控制”是指企业虽没有取得所有权，却在一定时期或一定条件下自由支配并承担风险。例如融资租入的固定资产等，《企业会计准则-租赁》规定“融资租赁是指实质上转移了与资产所有权有关的全部风险和报酬的租赁”，融资租入的固定资产企业虽不拥有，但却行使控制权，承租方实质上控制了租赁物。根据实质重于形式原则，承租方企业应将融资租入固定资产确认为

资产，并采用与自有资产相一致的政策计提折旧。

1.1.2 资产的毁损与减值 资产的另一经济特征是能够给企业带来经济利益，据此规定并根据实质重于形式原则，企业已经不能带来未来经济利益流入的项目都不能作为资产来核算。某项支出如不能带来未来经济利益，只能算作费用或损失，而不能列作资产；无变现价值的存货、待处理财产损失、长期挂账的应收债权等均不能列作资产。

企业的资产随着时间的推移，其经济性质和作用可能发生变化，虽然从形式上在企业仍为一项资产，企业从该资产的受益程度却已大不如以前，实质上已发生了资产的减值。据此，企业应计提减值准备或一次性将其转入当期成本或费用中。资产减值准备的计提不但是谨慎性原则，同时也是实质重于形式原则的运用与体现。

1.1.3 长期股权投资的核算方法 企业对长期股权投资的核算，根据不同情况有成本法和权益法两种方式。《企业会计制度》规定，当投资企业拥有被投资单位20%及以上股权，或虽不足20%但有重大影响的，采用权益法核算；反之采用成本法核算。具体采纳哪种核算方法，应遵循实质重于形式原则。持股比例只是判断是否具有控制权或重大影响的指标和重要因素，是形式上的标准，起决定因素的是投资企业是否对被投资企业具有控制能力或具有重大影响，这才是选取核算方法的实质标准。

1.2 负债要素的确认

企业对其产品的免费售后服务，根据以往经验，所售产品总有一部分进行返修，也就是说，企业在销售产品时实质上已承担了一项经济责任，本着实质重于形式原则，企业应根据一定比例确认一项负债。

1.3 收入要素的确认

《企业会计制度》和《企业会计准则-收入》在收入确认方面较多地运用了实质重于形式原则。会计制度规定，销售商品的收入只有同时符合以下四项条件时才能确认：（1）已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方；（2）企业既没有保留通常与所有权相联系的继续管理权，也没有对已售出的商品实施控制；（3）与交易相关的经济利益能够流入企业；（4）相关的收入和成本能够可靠地计量。从上述这些条件分析，在确认收入时，强调从实质上判断商品所有权的主要风险与报酬的转移，而不是形式上的商品是否已经发出；强调实质上的经济利益是否能够流入企业，而不注重是否已经取得收取价款的权利等。

2 会计报告

会计报告是以簿记系统加工生成的信息为基础，并按照会计信息使用者的要求进一步予以变换，形成一组可靠相关的会计信息的过程。

会计报告的信息大多是以前确认的经济事项的披露，而有些事项却以未来不确定的事由发生与否为依据，或有负债就是一个典型的例子。或有负债就是未来不确定性引起的企业很可能承担的经济责任，它不符合“负债”的严格定义，因而不属于负债要素的范围，不能在经济事项发生时确认为一项负债，但实质上，未来的不确定性事项很可能使企业承担一项经济责任。所以，本着实质重于形式的精神，新《企业会计制度》在资产负债表中增加了“预计负债”一项，以此披露和报告企业以后很可能承担的责任。

3 其他

3.1 关联方关系及其交易的披露

《国际会计准则第24号-关联方披露》中对关联方下的定义是：“在财务和经营决策中，如果一方有能力控制另一方或对另一方施加重大影响，它们则被视为关联方。”我国未对关联方下具体定义，只是给了判断标准，即“在企业财务和经营环境中，如果一方有能力直接或间接控制、共同控制另一方或对另一方施加重大影响，本准则将其视为关联方”。该判断标准充分体现了实质重于形式原则，即关联方关系是否存在，应视其关系的实质，看是否存在有碍公平交易的因素，交易结果是否影响投资者和债权人的利益等，而不仅仅是法律形式。

3.2 日后事项的处理与披露

资产负债表日后事项的会计处理和披露就是基于实质重于形式这一原则的考虑。按照会计分期假设，由于它是在资产负债表日后发生的，资产负债表日的会计报表并没有对其进行反映，可以不进行账务处理；但为了确保财务报表使用者做出正确评价和决策，对于资产负债表日后事项，本着充分揭示和实质重于形式原则，应首先区分出调整事项和非调整事项，然后分别进行会计处理并相应地在附注中披露。

3.3 会计主体的界定

在母子公司体制下，母公司为了综合反映企业集团的财务状况、经营成果和现金流量情况，在编制会计报表时将整个企业集团作为一个会计主体。通常情况下，合并报表范围的标准是是否占被投资单位资本的50%以上，即母公司对子公司的财务和经营决策达到控制的程度。但如果母公司拥有子公司的权益性资本比例虽未超过50%，却以所有权和其他方式达到控制的目的，比如通过公司章程、与其他投资者的协议或掌握董事会或类似权力机构半数以上的股票权和人事权；或者以法律或协议形式达到控制的目的，表面上都未通过投资关系达到控制另一企业，实质上却能够通过其他方式控制其财务和经营决策。像这类企业均应按照实质重于形式原则，作为一个会计主体，编制合并报表。反之，虽然母公司拥有子公司半数以上表决权资本，却实质上不能支配子公司的财务和经营决策，不能取得控制权时，就不能将其列入合并会计报表的范围。

3.4 企业在建工程的完成时点问题

在实务工作中，确定在建工程的完成时点应当遵循实质重于形式的原则，需要针对具体情况，依据经济实质进行判断。企业所购建的固定资产何时才算真正的完工，该项资产何时从“在建工程”科目转入“固定资产”科目，并开始计提折旧，以前是根据形式上的办理竣工验收手续为准，新制度则规定企业在建工程的实质性的完工应以“是否达到预定可使用状态”为标准，即所购建的固定资产已经达到购买方或者建造方预先设计或设想的可以使用的状态。

[返回上页](#)