

“实质重于形式”原则在新会计制度中的体现

谢文萍¹, 赵扬²

(1济南钢铁集团总公司 财务处, 山东 济南 250101; 2中国网通集团 山东省通信公司, 山东 济南 250001)

摘要: 新《企业会计制度》根据“实质重于形式”原则规定了新的收入确认标准, 由于确认标准的不同, 会形成不同的应收账款和收入金额, 产生不同的财务状况经营成果。在进行会计处理时, 要重视会计专业分析和判断, 不能仅仅根据经济业务的形式进行会计处理, 而应当首先和重点考虑经济业务的实质, 保证会计核算信息与客观经济事实相符。

关键词: 会计制度; “实质重于形式”原则; 收入确认; 收入会计处理

中图分类号: TQ172.4+4 文献标识码: B 文章编号: 1004-4620(2004)03-0058-02

Embodiment of “the Essence is more Important than Form” Principle in the New Accounting System

XIE Wen-ping¹, ZHAO Yang²

(1 The Financial Department of Jinan Iron and Steel Group, Jinan 250101, China;

2 China Netcom Group Shandong Communication Corporation, Jinan 250001, China)

Abstract: According to the principle of “Essence is more important than form”, the new enterprise accounting system specifies the new standard for incoming confirmation. Because of different confirmation standard, different receivables and income amount occurs, furthermore, different financial status running achievements occurs. While accounting, accounting analysis and judgment should be paid more attention to. The accounting can't be proceeded only according to the form of economic affairs, but should consider the essence of the economic affairs firstly and mainly to keep the accounting information conformity with the objective economic facts.

Keywords: accounting system; principle of essence is more important than form; income confirmation; income accounting

随着经济的发展, 经济现象越来越复杂, 其表现形式也日趋多样化。会计必须反映经济事实, 而不是简单地反映其经济形式。国家财政部于2000年12月29日正式发布《企业会计制度》(简称新制度), 并于2001年1月1日起暂在股份有限公司范围内实施。它对规范我国企业会计核算行为, 促进企业真实、完整地反映财务状况、经营成果和现金流量, 提高企业的会计信息质量具有深远的意义。新制度增加“实质重于形式”原则。在第十一条规定: “企业应当按照交易或事项的经济实质进行会计核算, 而不应当仅仅按照它们的法律形式作为会计核算的依据。”本条原则实际要求会计人员进行会计处理过程中, 应当而且必须进行专业分析和判断, 留给了会计人员专业判断的空间。

“实质重于形式”原则在会计实务中具有广泛的运用。从现有的会计准则来看，不论是收入确认的方法，还是资产减值的确认，都证明了“实质重于形式”原则已经在财务会计中得到广为应用，权益法合并会计报表就是明显的例证。下面主要阐述“实质重于形式”原则在收入确认中的具体应用。

1 收入的确认标准

新制度对收入的定义是企业销售商品、提供劳务及让渡资产使用权等日常活动中所形成的经济利益的总流入，包括主营业务收入和其他业务收入。它不包括为第三方或客户代收的款项。新制度明确定义收入的本质——即日常活动中形成的经济利益总流入。新制度在确认收入时更注重交易的实质而不是形式。新制度第八十五条规定了企业对销售商品的收入进行确认的依据。

企业销售商品的收入，应当在下列条件同时满足时予以确认：

(1) 企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移到购货方。风险主要指商品由于贬值、损坏、报废等原因而造成的损失；报酬指商品中所含的未来经济利益。如果一项商品发生的任何损失都不需要由本企业来承担，带来的收益也不归属企业所有，那么就意味着这项商品所有权上的风险和报酬已经从本企业转移出去了，商品的销售实际上已经实现了。

(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。当商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方之后，企业如果仍然保留通常与所有权相联系的继续管理权，或者仍然对售出的商品实施控制，那么这项销售事实上并不成立。

(3) 交易相关的经济利益能够流入企业。经济利益体现为直接或间接流入企业的现金或现金等价物。销售商品的价款能否有把握收回，是收入确认的一个重要条件。企业在销售商品时，如果估计收回货款的可能性不大，即使收入确认的其他条件均已满足，也不应当确认收入。

(4) 相关的收入和成本能够可靠地计量。收入能够可靠地计量，是确认收入的基本前提。收入的可计量性，即能够采用系统的、可遵循的方法确定其金额。成本不能可靠计量，相关的收入也不能确认，即使其他条件均已满足。如已收到价款，收到的价款应确认为一项负债。

销售商品收入的确认比较复杂，企业在运用以上四项条件进行销售商品收入确认时，必须仔细地分析每项交易的实质。只有交易全部符合这四条件，才能确认收入。

2 收入会计处理实例

例1：某企业A于2003年3月20日以托收承付方式向B企业销售一批商品，成本为80000元，增值税发票上售价100000元，增值税17000元。该商品已经发出并办妥收款手续，货款未收。此时得知B企业在另一项交易中发生巨额损失，资金周转十分困难，难以支付货款。经与购货方交涉，确定此项收入目前收回的可能性不大。

在此情况下，若按旧制度，由于该销售业务符合收入确认的要求，即企业已发出商品，同时已获得索取价款的依据，因此可以确认收入。而按照新制度，根据“实质重于形式”原则，由于与该项交易相关的经济利益不能够流入企业，因而不能确认收入。应将已发出的商品成本转入“发出商品”科目，作分录：

借：发出商品 80000

贷：库存商品 80000

由于该交易纳税义务已经发生，应将增值税票上注明的增值税额作如下处理：

借：应收账款—B企业 17000

贷：应交税金—应交增值税—销项税 17000

假定12月5日A企业得知B企业经营情况好转，B企业承诺近期付款，A企业可以确认收入：

借：应收账款—B企业 100000

贷：主营业务收入 100000

同时A企业结转成本：

借：主营业务成本 80000

贷：发出商品 80000

例2：某房地产企业于2000年4月20日将一幢已建造完成的别墅销售给某中间商B，售价5000000元，该别墅成本2000000元。双方在合同中订明，B企业先预付1000000元，如在两年内该别墅销售情况不好，B企业有权将该房退回A企业，但A企业每月按10000元收取租金。

该项交易表明，A企业未将房产所有权上的主要风险和报酬转移给B企业，不符合商品销售收入确认条件1，A企业在该住宅售出时不能确认收入，应将其成本转入“开发产品-已售”科目。

借：开发产品-已售 2000000

贷：开发产品-库存 2000000

收到B企业支付的1000000元款项时，作为预收款入账：

借：银行存款 1000000

贷：预收账款 1000000

(1) 假定B企业2001年2月10日将该别墅售出，A企业应确认收入：

借：预收账款 5000000

贷：主营业务收入 5000000

结转成本：

借：主营业务成本 2000000

贷：开发产品-已售 2000000

收回余款时：

借：银行存款 4000000

贷：预收账款 4000000

(2) 假定直到2002年2月，该别墅尚未售出，B企业决定退货，A企业将按规定收取的22个月的租金220000元扣除后，余款780000元退回B企业，租金收入时计入其他业务收入，A企业应作分录：

借：开发产品-库存 2000000

贷：开发产品-已售 2000000

借：预收账款 1000000

贷：其他业务收入 220000

银行存款 780000

该笔交易处理需要运用收入确认标准对业务实质进行分析，体现了收入确认的实现原则、配比原则和谨慎原则。企业既不能将预收款项提前确认收入，也不能在确定取得收入时延迟确认。

3 结束语

新旧制度关于收入的一个很重要区别便是收入确认标准不同。不同的确认标准会形成不同的应收账款和收入金额，由此产生不同的财务状况经营成果。一般情况下，新制度确认的收入小于旧制度确认的收入，从而使应收账款、收入和利润减少。

新制度收入会计处理的启示：

(1) 在收入的确认中，要重视会计专业分析和判断，不能仅仅根据经济业务的形式进行会计处理，而应首先和重点考虑经济业务实质。会计核算基本原则——“实质重于形式”原则要全面、细致地在收入会计处理中得到具体体现。

(2) 要重视营业收入管理，当形式上销售业务已经完成，营业收入已经实现，但实质与销售相关的经济利益不能流入企业时，则不能确认营业收入，不能在利润表中体现为当期收入和业绩。这种收入会计处理原则上的差异，将会促使企业重视和加强对企业销售业务的管理，不能以“提升”当期业绩为目的，不顾对方

资信而盲目赊销，给企业造成损失，因而也就从制度上有效防止企业“提升”业绩。

[返回上页](#)