

KUAIJI LILUN SHIYI YU YINGYONG YANJIU

# 会计理论拾遗 与应用研究

■ 俞校明 著



ZHEJIANG UNIVERSITY PRESS

浙江大学出版社

# 会计理论拾遗与 应用研究

俞校明 著



ZHEJIANG UNIVERSITY PRESS  
浙江大学出版社

### 图书在版编目(CIP)数据

会计理论拾遗与应用研究 / 俞校明著. —杭州: 浙江大学出版社, 2009. 10

ISBN 978-7-308-07103-1

I. 会... II. 俞... III. 会计学—研究 IV. F230

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2009)第 177759 号

## 会计理论拾遗与应用研究

俞校明 著

---

责任编辑 石国华

封面设计 刘依群

出版发行 浙江大学出版社

(杭州天目山路 148 号 邮政编码 310028)

(网址: <http://www.zjupress.com>)

排 版 星云光电图文制作工作室

印 刷 德清县第二印刷厂

开 本 710mm×1000mm 1/16

印 张 11.25

字 数 216 千

版 印 次 2009 年 10 月第 1 版 2009 年 10 月第 1 次印刷

书 号 ISBN 978-7-308-07103-1

定 价 25.00 元

---

版权所有 翻印必究 印装差错 负责调换

浙江大学出版社发行部邮购电话 (0571)88925591

# 前 言

会计理论是对会计实践的一种理性认识,它反过来又指导实践。21世纪是知识经济的时代,知识创新是知识经济的灵魂,这就意味着社会经济环境的日新月异,并向会计理论提出了新的挑战。我们高兴地看到,在广大会计工作者的共同努力下,目前的会计理论园地已是百花齐放、欣欣向荣的景象。从国内外学术界来看,研究会计理论并出版专著的专家学者很多。其中最有名的当属:埃尔登·S.亨德里克森(Hendricksen)的《会计理论》、佩顿(Paton)的《会计理论》、莫斯特(Most)的《会计理论》、利特尔顿(Littleton)的《会计理论结构》以及哈利·沃尔克(Harry I. Wolk)的《会计理论》和斯科特(William R. Scott)的《财务会计理论》等。这其中又以埃尔登·S.亨德里克森的《会计理论》最具代表性,影响也最大。该书对会计理论进行了广泛的探索,对会计理论研究者、有关权威机构等有分歧的观点作了全面的介绍,近似于百科全书,因此对那些对财务会计理论有兴趣的学者来说不失为一本有价值的参考书。我国学者编写的会计理论著作中,最有影响的当属:汤云为、钱逢胜的《会计理论》(上海财经大学出版社1997年版),葛家澍、刘峰的《会计理论》(中国财经出版社1998年版),吴水澎的《中国会计理论研究》(中国财政经济出版社2000年版)等,此外还有陈国辉的《会计理论研究》(东北财经大学出版社2001年版)和裴宗舜的《财务会计概念研究》(立信会计出版社2001年版)等。可以说,会计理论研究取得了丰硕的成果。但是,我们不得不承认,我国会计理论的研究还远远不能满足会计改革的需要,还存在着许多不尽如人意的地方。具有中国特色的会计理论体系还没有真正建立起来,在许多方面显得还比较幼稚。借鉴国外发达国家的会计理论体系,尽快健全适合我国国情的会计理论体系是摆在我们面前的一项重大课题。改善会计准则的实用性或可靠性,改善会计信息披露,减少不确定的选择方法,特别是如何既涉及会计基础理论体系,又涉及应用领域的前沿课题,科学地处理基础理论与应用理论关系的会计理论研究显得更是缺乏。

本书名为《会计理论拾遗与应用研究》,起意于笔者在进行会计理论研究时,深感现有的会计理论专著中对某些问题的研究尚显缺乏或者研究缺乏深度。举例来说,对会计的一些基本原则如实质重于形式、稳健性、可靠性、相关性等的研究缺乏系统性和深度,特别是结合现行的会计

准则和会计制度的原则研究显得不足。再比如,一些诸如哲学原则或映射中国古代文化并影响至今的中庸、对称、脆弱性等,在会计理论特别是实务中的应用研究就更少,换句话说,对会计基础理论体系的研究比较充分和深入,但涉及应用领域的前沿问题研究不够。出于这一理念,本著作的主要内容包括三大部分:会计理论拾遗与应用研究、审计理论拾遗与应用研究、财务理论拾遗与应用研究。每个专题下面既有会计基础理论分析,更注重会计理论的应用分析。

目前已经出版的会计理论专著一般都侧重会计研究方法、历史发展等内容,主要描述目前的会计理论和流派以及对当时存在的各种观点的陈列,进行分析或讨论创新成分较少。即使进行分析或讨论,一般也只是小心地指出各个学派之间的联系与区别,运用恰当的方法将其理论发展成为折中派。有学者认为,写一本会计理论著作一般有三种主要途径:第一种途径是只记录描述现行的最新会计实务,不试图建立一个完美的会计理论框架。只是根据会计专业团体的权威公告建立一个粗略的理论框架。这种途径提供的会计理论可能对实务非常有用,但可能满足不了理论研究者的需求。第二种途径是忽略纷繁复杂的会计实务,尽可能地利用演绎推理的方法重新建立一套完整的会计理论体系。但我们大多数人很难胜任这一工作,即使做了这种研究,也很难对会计实务产生直接而显著的影响。第三种途径是结合描述来讨论会计实务,会计专业团体的权威文件,学术协会的半官方观点,有关学者的研究及观点,同时笔者对此加以评论并提出意见。本书运用第三种途径,其中创新的地方在于:

1. 运用了哲学的观点和中国古代文化的精髓来指导会计理论研究,比如中庸观点、对称观点在会计理论和实务中的应用研究。

2. 整合其他学科的知识来指导会计理论研究,争取在边缘学科和交叉学科研究方面的突破,如马斯洛需求层次理论和金融脆弱性理论在会计审计中的运用研究。

3. 充分发挥理论指导实践的作用。如实质重于形式原则研究其若干会计新领域(下推会计、表外筹资、衍生金融工具问题等)中的应用分析,及其在现行会计实务和法规建设中的运用不足分析、审计援助制度设计、CPA 职业道德三角框架体系构建等研究,为有关决策部门制定和修改政策提供了依据和参考。

由于作者水平有限,书中难免有不足之处,敬请读者批评指正。

笔 者

2009年4月28日于杭州

# 目 录

## 第一篇 会计理论拾遗与应用研究

|                                             |       |
|---------------------------------------------|-------|
| 第一章 实质重于形式原则研究 .....                        | ( 3 ) |
| 第一节 历史回顾——中外实质重于形式原则的形成及阐述 .....            | ( 3 ) |
| 第二节 现实应用——基于《企业会计制度》的我国现行会计实务中的应用领域分析 ..... | ( 8 ) |
| 第三节 未来展望——在若干会计新领域中的应用分析 .....              | (20)  |
| 第四节 反例研究——实质与形式孰重的两难选择 .....                | (31)  |
| 第二章 相关性与可靠性的矛盾及协调 .....                     | (42)  |
| 第一节 回 顾 .....                               | (42)  |
| 第二节 矛 盾 .....                               | (43)  |
| 第三节 协 调 .....                               | (44)  |
| 第三章 以稳健性原则视角透视会计信息对称破缺现象的成因 ..              | (47)  |
| 第一节 稳健性原则回顾 .....                           | (47)  |
| 第二节 会计信息对称破缺现象分析 .....                      | (48)  |
| 第三节 会计信息对称破缺:是对稳健性原则的遵循抑或背离 .....           | (51)  |
| 第四节 简要结论 .....                              | (53)  |
| 第四章 会计脆弱性原因剖析及对策选择 .....                    | (55)  |
| 第一节 问题的提出 .....                             | (55)  |
| 第二节 会计脆弱性原因剖析 .....                         | (56)  |
| 第三节 对策选择 .....                              | (60)  |
| 第五章 中庸:会计改革的一个重要思路 .....                    | (64)  |
| 第一节 概 述 .....                               | (64)  |

## 2 会计理论拾遗与应用研究

|     |                                       |        |
|-----|---------------------------------------|--------|
| 第二节 | 会计准则制定的原则导向和萨班斯法案的实施:<br>美国的中庸之道····· | ( 65 ) |
| 第三节 | 我国当前若干会计问题中应用中庸原则的必要性 ···             | ( 67 ) |
| 第四节 | 结论与启示·····                            | ( 69 ) |
| 第六章 | 对几个具体会计准则的质疑·····                     | ( 72 ) |
| 第一节 | 《非货币性交易》准则中的若干问题·····                 | ( 72 ) |
| 第二节 | 《债务重组》准则中的若干问题·····                   | ( 74 ) |
| 第三节 | 《收入》准则中关于以旧换新销售方式的收入确认<br>·····       | ( 75 ) |
| 第四节 | 《或有事项》准则中关于确认标准问题·····                | ( 75 ) |
| 第五节 | 《现金流量表》准则中的项目列示与归类问题·····             | ( 76 ) |

## 第二篇 审计理论拾遗与应用研究

|     |                                                             |         |
|-----|-------------------------------------------------------------|---------|
| 第七章 | 新农村财务公开与民主理财中的审计主体选择·····                                   | ( 79 )  |
| 第一节 | 新农村财务公开与民主理财中监督的主要内容与存在<br>的问题·····                         | ( 79 )  |
| 第二节 | 三种审计形式在新农村财务公开与民主理财监督中的<br>优点和缺点分析·····                     | ( 82 )  |
| 第三节 | 简要结论与建议·····                                                | ( 86 )  |
| 第八章 | 基于马斯洛需要层次理论的独立审计援助制度设计研究<br>·····                           | ( 88 )  |
| 第一节 | 问题的提出·····                                                  | ( 88 )  |
| 第二节 | 理论铺垫及独立审计援助制度的可行性分析·····                                    | ( 89 )  |
| 第三节 | 设计独立审计援助制度的简要结论·····                                        | ( 94 )  |
| 第九章 | 舞弊审计准则研究:一个理论对比分析框架 ·····                                   | ( 96 )  |
| 第一节 | 问题的提出·····                                                  | ( 96 )  |
| 第二节 | 我国舞弊准则与 IAS NO. 240(IAASB)、SAS NO. 99<br>(AICPA)的对比分析 ····· | ( 97 )  |
| 第三节 | 结论与建议·····                                                  | ( 104 ) |

|                                                                    |       |
|--------------------------------------------------------------------|-------|
| <b>第十章 诚信、透明、专业化:CPA 行业职业道德框架体系的三角架构分析</b> .....                   | (107) |
| 第一节 诚信:体现 CPA 职业道德基本原则的精神基础 .....                                  | (107) |
| 第二节 透明:体现基本原则的外在形式 .....                                           | (109) |
| 第三节 专业化:体现基本原则的技术保证 .....                                          | (111) |
| <b>第十一章 CPA 在反洗钱中的责任与义务</b> .....                                  | (113) |
| 第一节 反洗钱概述 .....                                                    | (113) |
| 第二节 CPA 行业:是机遇还是挑战 .....                                           | (115) |
| 第三节 当好配角:以稳健和职业谨慎的务实态度参与其中<br>是当前唯一正确的选择 .....                     | (117) |
| <b>第十二章 不确定事项下出具非标意见审计报告类型分析</b><br>——上市公司审计报告范例透视 .....           | (119) |
| 第一节 问题的提出 .....                                                    | (119) |
| 第二节 不确定事项(含持续经营不确定性,下同)对应非标<br>意见审计报告实例剖析 .....                    | (120) |
| 第三节 简要结论 .....                                                     | (125) |
| <b>第十三章 基于决策有用观的审计假设体系的重构</b><br>——兼论莫茨和夏拉夫审计假设理论的重新解读:一个新发现 ..... | (126) |
| 第一节 莫茨和夏拉夫审计假设理论的重新解读:<br>一个新发现 .....                              | (126) |
| 第二节 基于决策有用观的审计假设体系的重新构建 .....                                      | (128) |
| 第三节 简要结论 .....                                                     | (132) |
| <b>第十四章 过程与结果:透视 CPA 责任新视角</b> .....                               | (133) |

### 第三篇 财务理论拾遗与应用研究

|                                                                   |       |
|-------------------------------------------------------------------|-------|
| <b>第十五章 基于产业联动、组织价值链、目标集聚与差异化的成本战略:一种新的融资视角</b><br>——以浙江省为例 ..... | (139) |
| 第一节 问题的提出 .....                                                   | (139) |

#### 4 会计理论拾遗与应用研究

|      |                                   |       |
|------|-----------------------------------|-------|
| 第二节  | 基于产业联动、组织价值链、目标集聚与差异化的成本战略·····   | (140) |
| 第三节  | 一种新的融资视角:成本战略与融资的关系诠释·····        | (141) |
| 第四节  | 结束语·····                          | (144) |
| 第十六章 | 新农村合作金融体系改革研究·····                | (146) |
| 第一节  | 问题的提出·····                        | (146) |
| 第二节  | 完善农村新型合作经济下的金融体系·····             | (147) |
| 第三节  | 简要结论·····                         | (150) |
| 第十七章 | 构建我国社会与生态和谐发展的循环经济:体制障碍与对策选择····· | (152) |
| 第一节  | 循环经济及其发展近况概述·····                 | (152) |
| 第二节  | 我国现行税收法制上存在的问题与对策·····            | (153) |
| 第三节  | 经济核算法制上存在的缺陷与对策·····              | (156) |
| 第十八章 | 关于责任会计问题的文献综述及研究展望·····           | (160) |
| 第一节  | 引言·····                           | (160) |
| 第二节  | 责任会计理论研究前沿·····                   | (160) |
| 第三节  | 责任中心理论的研究·····                    | (161) |
| 第四节  | 责任会计在银行业具体实施现状·····               | (162) |
| 第五节  | 简要展望·····                         | (163) |
| 第十九章 | 作业成本法对变动成本法的修正及其前景展望·····         | (164) |
| 第一节  | 变动成本法简述·····                      | (164) |
| 第二节  | 变动成本法面临的困境·····                   | (164) |
| 第三节  | 作业成本法及其对变动成本法的修正·····             | (166) |
| 第四节  | 作业成本法前景展望·····                    | (167) |
| 参考文献 | ·····                             | (168) |

## 第一篇

# 会计理论拾遗 与应用研究



# 第一章 实质重于形式原则研究

## 第一节 历史回顾——中外实质重于形式原则的形成及阐述

历史是凝固了的现实。要了解会计理论——“实质重于形式原则”，研究其历史发展轨迹是非常必要的。因为作为一项会计原则，无疑是会计理论研究的范畴的现状和把握其未来发展的脉搏。

### 一、国外：从 FASB、ASC 到 IASC 对实质重于形式原则的阐述及其理论成因

今天，实质重于形式这一概念可以说是现代会计师们使用频率最高的词汇之一，但其诞生的历史却并不久远。从笔者掌握的会计文献来看，实质重于形式的概念最早出现在 1970 年 10 月美国注册会计师协会会计原则委员会（APB）的第 4 号公告“构成企业财务报告的基本概念与会计原则”之中。（APS STATEMENT NO. 4; 1970）该公告对日后会计理论概念框架结构的建立发挥了重要作用。正是在该公告中，APB 把实质重于形式原则作为财务会计的十三个基本特征之一。APB 认为：“财务会计应该强调事项的经济实质，而无论该事项的法律形式有可能多么不同于其经济实质。”可以说，这是对实质重于形式原则的最早的完整表述。APB 的职能在 1973 年后由美国财务会计准则委员会（FASB）取代，但在 FASB 于 1980 年发表的第 2 号财务会计公告“会计信息的质量特征”之中，却没有明显地包括实质重于形式这一概念。为此，FASB 解释说：“虽然支持实质重于形式这一概念的还大有人在，但将其包括进本公告中的做法却是多余的。因为会计信息可靠性的质量特征（特别是这一质量特征的首要构成要素即真实反映性）已经要求会计必须首先对经济实质而

不是法律形式作出反映。”

继美国的 APB 之后,有许多其他的会计准则机构在相关的文件中也都提及过实质重于形式的概念。如:英格兰与威尔逊特许会计师协会(ICAEW)在 1985 年发布的第 603 号技术公告中就指出:“旨在按真实与公允的观点提供信息的财务报表中,所应考虑的问题应为交易的经济实质而非法律形式,以便能准确地判定这些交易的本质及其对它们进行合适的会计处理。”(ICAEW, TECHNICAL RELEASE 603, 1985)又例如,英国会计准则委员会(ASC)在 1988 年公布的一份题为《对特殊目的的交易进行会计处理》的征求意见稿中,也作出了类似的表述:“按照真实与公允的观点,应该按照交易的经济实质而非法律形式对其进行会计处理;对经济实质的判断应该通过考察一项交易(或者一系列有关部门的交易)的全部方面和涵义,并且将注意力放置于在实务中极可能具有商业影响的交易之上这一方式来进行。”(ASC ED42: ACCOUNTING FOR SPECIAL TRANSACTIONS, 1988)

国际会计准则委员会(IASC)在其 1989 年发布的概念性文件“编制及提供财务报表的框架”中认为,可理解性、相关性、可靠性和可比性是四项主要的质量特征,而实质重于形式是隶属于可靠性的次级质量特征,并认为,“如果资料要想如实地反映其所拟反映的交易或其他事项,那就必须根据它们的实质和经济现实,而不是仅仅根据它们的法律形式进行核算和反映,交易或事项的实质并不总是与其法律形式或设计的形式明显相符合”。(IASB, FRAMEWORK FOR THE PREPARATION AND PRESENTATION OF FINANCIAL STATEMENTS, 1989)

那么,究竟什么才是实质重于形式原则的理论成因呢?笔者以为,会计史学家 Michael Chatfield 的名言“会计是反映性的”提供了最为贴切的答案。从最早提出该原则的 APB 发布第 4 号公告“基本概念与会计原则”的背景来看,当时美国注册会计师协会(AICPA)对以前建立在会计理论方面的尝试很不满意,于是决定在尽可能短的时间里,要求 APB 重点着手确定会计目标,列举和描述基本概念和会计原则,定义会计中所使用的专门术语。为此,APB 花费了长达五年的时间完成了第 4 号公告。该公告将“提供有关经济资源和义务以及它们变动方面的可靠信息,以有助于对企业的获利能力进行评价”作为会计总目标,在此目标下,确定了包括实质重于形式在内的 13 项基本特征。由此可见,对“会计交易(或事

项)”运用实质重于形式原则进行“会计处理(反映,核算)”是为会计总目标服务的。正是由于经济的发展出现了许多实质和其法律形式不相符合的新的经济业务,使得该原则的产生与形成成为会计信息可靠性目标的必然要求。从这个意义上说,笔者同意 FASB 关于“虽然支持实质重于形式这一概念的还大有人在,但将其包括进本公告中的做法却是多余的。因为会计信息可靠性的质量特征(特别是这一质量特征的首要构成要素,即真实反映性)已经要求会计必须首先对经济实质而不是法律形式作出反映”的观点。可靠性的会计目标客观上要求对经济业务按照实质重于形式原则进行“会计处理”。

## 二、国内:从《企业会计准则》、《关联方关系及其交易》到《企业会计制度》,实质重于形式原则从幕后到台前及其涵义新解

确切地说,《企业会计准则》的颁布和实施在我国会计发展史上具有里程碑式的意义。正是这个准则,把对会计核算工作的基本要求规定为 12 条,定名为“一般原则”。结合准则的结构和内容,我们可清楚地知道,尽管 APB 早在 1970 年就提出了“实质重于形式”的概念,但直至 1992 年仍没有纳入我国《企业会计准则》的“一般原则”之中,但是在《企业会计准则》的具体条文中却体现了它的精神。如《企业会计准则》第 22 条对企业资产所下的定义即为明显的一例。到 1997 年 7 月 1 日开始实施的我国第一个具体会计准则《关联方关系及其交易的披露》中,对关联方关系的确认和关联方交易的界定中,这条原则的应用就更为明显。随后的《企业会计准则——收入》(以下简称《收入》)准则中的收入确认等无不体现了这一原则,其重要性也越来越被人们所认知。因此,2001 年开始实施的《企业会计制度》把它列入 13 条“一般原则”之中,应该是在情理之中的。“会计是反映性的”这句名言同样使得“实质重于形式”原则在我国从幕后走到了台前并被广为人知了。

《企业会计制度》第 11 条第 2 款“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”的表述,与 IASC 的观点是基本相同的。但无论是 APB、IASC,还是我国的《企业会计制度》,对实质重于形式这一概念的表述都是原则性的。只有对其赋予更加明确和具体的内容,才能为交易或事项的经济实质作出准确判断提供更加具体的说明或思路。那么,应该如何更加具体地理

解和表述这一概念呢?

“实质”是指会计的交易或事项的实在的本质关系。它具有客观性,人们能够认识它,反映它。

“形式”是指通过会计确认、计量、记录、报告等对交易或事项进行的会计反映形式。它是人们通过会计准则和会计制度等形式对会计行为进行规范而呈现出来的。

“重于”是指会计行为侧重点的选择:当实质与形式不一致时,要侧重实质而忽略形式。

换言之,依照笔者的理解,实质重于形式原则就是以交易或事项的经济实质(而非形式——不管是法律形式还是理论形式)为依据,对交易或事项进行客观地确认、计量、记录和报告的原则。

笔者以为,对于这个表述要从以下三个方面进行分析。

#### (一)实质重于形式原则的规范对象:交易或事项

对于“实质重于形式”原则的规范对象,APB 认为是“事项”,ICAEW 和 ASC 认为是“交易”,而 IASC 和我国的《企业会计制度》则认为是“交易或事项”。笔者赞同最后一种观点。

所谓交易,是指企业与其外部主体之间所发生的价值交换行为,如向供应商购进材料物资等;而事项是指企业内部所发生的价值转移行为,如生产车间领用原材料等,此外还包括一些外部环境因素对企业所产生的直接影响。只有当交易和事项的经济实质与其法律形式不一致时,会计核算才遵循这一原则。由于交易涉及企业与其外部两个不同的经济主体或会计主体,因此在交易中往往涉及交易对象的所有权认定问题。由于法律从经济主体的角度对所有权的认定标准与会计从会计主体的角度对所有权的认定标准不一定相同,因此,会计核算按不同的标准提供的信息也就会有所不同,而事项主要是企业内部发生的价值转移行为,因而不涉及价值转移对象的所有权认定问题,也就不涉及事项的法律形式问题。可见,在会计核算中,只有涉及外部主体的交易才与其法律形式有关。

#### (二)对“形式”的理解:仅仅界定为法律形式是不全面的

从中外诸多会计机构和组织及其有关会计文献来看,对于“实质重于形式”中的“形式”基本上都界定为法律形式。但笔者以为,这种界定是不全面的,是很值得商榷的。

首先,任何交易和事项都有其经济实质,但只有涉及外部主体的“交

易”才涉及法律所有权的形式问题,如收入确认、融资租赁确认等。而企业内部发生的“事项”并不涉及法律所有权的形式问题,如资产减值的确认、成本法和权益法的界定等。结合笔者前述的实质重于形式原则的规范对象是“交易或事项”而并非仅仅是“交易”,所以,显然“法律形式”不能涵盖“事项”的形式问题。其次,对事项的会计核算虽不涉及法律形式问题,但可能涉及其理论形式问题。显然,在事项的会计核算中,实质重于形式中的“形式”应指理论形式。理论形式是指从理论上认识某种事项的标准。如根据交易和事项的定义,长期投资业务的实质是企业内部发生的资产价值的转化行为,并非企业与外部主体之间发生的价值交换行为,对其核算是采用成本法还是权益法,选择方法以投资企业的投资额是否占被投资企业资产总额的50%为其理论标准,但在实务中,对上述两种会计核算方法的选择往往是以经济实质而非理论形式为标准的。

综上所述,笔者以为,实质重于形式原则中的“形式”应包括对应于“交易”的“法律形式”和对应于“事项”的“理论形式”,仅仅界定为“法律形式”是不够全面的。据此论之,IASC在其“编制及提供财务报表的框架”中的“交易或事项的实质并不总是与其法律形式或设计的形式明显相符合”的表述可以说是触及了问题的核心和本质。

(三)实质重于形式原则的应用范围:对交易或事项的确认、计量、记录、报告全过程

实质重于形式原则应用于交易或事项的确认、计量、记录、报告诸环节中的某一环节,某几个环节,还是全过程?陈国辉教授认为:“实质重于形式原则主要应用在两个方面:一方面是在确认经济事项是否符合会计要素定义和应计入哪一会计要素时应用实质重于形式原则;另一方面是在确定会计信息应在财务报告中揭示和如何揭示时应用实质重于形式原则。”(陈国辉,2001)即持“确认和报告”两环节论的观点。而孙菊生教授则认为:“实质重于形式是指应按交易或事项的经济影响来判定企业的资产和负债是否发生了实际的变化,以及对资产和负债进行计量也应考虑计量结果的经济影响。”(孙菊生,2000)即持“确认和计量”两环节论的观点。对此笔者皆不敢苟同。笔者认为,实质重于形式原则应用于对交易或事项进行客观地确认、计量、记录、报告的全过程。从前述各会计组织和机构来看,ICAEW和ASC皆认为是对交易进行“会计处理”,IASC认为是对交易或事项进行“核算和反映”。我国《企业会计制度》则借鉴了

IASC 的观点。笔者认为这个观点是正确的,即实质重于形式原则贯穿了会计核算的确认、计量、记录、报告全过程。

诚如 C. W. 尚德在《审计理论》(北京:中国财政经济出版社 1992 年版,中文第一版,P44)中所言:“认识和了解我们行动所依据的理论,将有助于我们的行动更加完善和有效。”随后的对实质重于形式原则的现实应用分析和未来趋势展望分析将建立在本章对该原则的理解(上述三个方面)之上。

## 第二节 现实应用——基于《企业会计制度》的我国现行会计实务中的应用领域分析

### 一、在会计确认中的应用

所谓会计确认,是指依据一定的标准,辨认哪些会计事项应否进入、何时进入、按什么金额进入会计处理系统的过程。在具体确认中,需要解决哪些项目应该进入会计处理系统,这些项目应该记入什么要素,在什么时间确认,确认的金额是多少等问题。确认的时间基础(何时进入)由确认基础——权责发生制和收付实现制——来解决,而确认金额的多少则由计量来解决。本节将讨论事实重于形式原则在确认标准(回答前两个问题)中的应用。

#### (一)在资产确认中的应用

《企业会计制度》第 12 条对资产的定义是:“资产是指过去的交易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未来经济利益。”这个定义与《企业会计准则》相比,强调了资产“能够带来未来经济利益”这个本质,比较之下有了很大的改进。实际上,正是由于原来的会计要素定义不够妥当,才导致了企业的会计信息与经济事实相背离。就资产而言,原来的定义使得一些不符合资产定义的项目被确认为资产。一些价值严重减损的资产也没有进行相应的调整,从而导致企业对外提供的财务会计报告虚列资产,形成会计信息失真。坦率地讲,我国会计信息失真跟企业会计制度本身的不够完善有很大的关系。而在实质重于形式原则指导下的资产确认,至少可以认为在以下两处有该原则的充分体现。